

## دور مجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية (دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الليبية)

د. فندحي رمضان موسى\*

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور مجالس الإدارة في المؤسسات الليبية في دعم وظيفة المراجعة الداخلية وذلك من خلال الوقوف على مدى الدعم الذي تقدمه مجالس الإدارة للمراجعة الداخلية لضمان استقلاليتها، ومدى مساهمة تلك المجالس في تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية ودورها في توعية جميع المسؤولين والعاملين بأهمية هذا النشاط. ولتحقيق هذه الأهداف تمّ تصميم استمارة استبانة وزعت بعد التأكد من صلاحيتها للغرض الذي صممت من أجله على المسؤولين على وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسات الليبية (شركات تجارية، شركات صناعية، شركات خدمية، شركات استثمارية، مؤسسات مالية ومصرفية، مؤسسات عامة). حيث تمّ توزيع عدد (67) استبانة، أُستلم منها (56) استبانة، ما صلح منها للتحليل هو (47) استبانة فقط. وقد تمّ استخدام المنهج التحليلي الوصفي لتحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد دور لمجالس الإدارة في المؤسسات الليبية في دعم وظيفة المراجعة الداخلية. وبناءً على هذه النتائج أمكن وضع بعض التوصيات التي من شأنها زيادة دور مجالس الإدارة في دعم وتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية.

مقدّمة:

تشير بعض المعلومات، ونتائج العديد من الدراسات إلى أنّ انهيار عدد من الشركات على مستوى العالم كان بسبب تزايد حالات الغش داخلها، والتي ترجع في غالبيتها إلى عدم وجود أساليب رقابة داخلية فعالة، أو عدم فعالية وظيفة المراجعة

\*- أستاذ مشارك بقسم المحاسبة بالأكاديمية الليبية Framousa@yahoo.co.uk

الداخلية للتأكد من تطبيق هذه الأساليب في حالة وجودها قد أدى إلى ضياع حقوق المستثمرين الحاليين وفقدان ثقة المستثمرين الجدد في هذه الشركات. لذا كان الاهتمام بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات هو الحل الأمثل لمعالجة الأسباب التي أدت إلى انهيار العديد من الشركات. غير أنّ تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يتطلب قيام مجالس الإدارة بتفعيل نظم الرقابة الداخلية الموجودة، أو العمل على استحداث أدوات رقابية جديدة. ومما لاشك فيه أنّ المراجعة الداخلية تعتبر من الأدوات الرقابية المهمة في أي مؤسسة والتي يمكن الاعتماد عليها في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، وذلك إذا ما قُدم لها الدعم الكافي الذي يمكنها من القيام بدورها بكفاءة وفاعلية.

وتجدر الإشارة إلى أنّ ليبيا تُعد من الدول التي استشرى فيها الفساد خلال الأعوام الماضية وأصبح من التحديات الكبرى التي تواجه بناء مؤسسات الدولة والنهوض بالواقع الاقتصادي، حيث استقطبت ظاهرة الفساد الإداري والمالي في المؤسسات الليبية بسبب ضعف دور الأجهزة الرقابية وغياب الشفافية والمحاسبة، إضافة إلى عدم تطبيق الإجراءات الكفيلة بمعالجة هذه الظاهرة. لقد أسهم الوضع المتردي الذي تعانيه البلاد منذ بداية عام 2011 في تعزيز ظاهرة الفساد في كافة مؤسسات الدولة بما في ذلك الشركات على اختلاف طبيعتها وأنشطتها، وعدم قدرة الأجهزة الرقابية على مكافحة هذه الظاهرة والحفاظ على موارد الدولة من الاستنزاف وذلك بسبب الانفلات الأمني في البلاد.

وفي هذا الصدد تُشير تقارير المنظمة الدولية للشفافية (Transparency International Report) المنشورة خلال الفترة من 2003 إلى 2015 إلى ارتفاع مؤشر الفساد في ليبيا خلال هذه الفترة. حيث تضمن تقرير

المنظمة بشأن مؤشرات الفساد لعام 2015 والذي يبين الأداء السيئ للعديد من دول العالم، مسحا شمل 168 دولة، حيث يُظهر التقرير أنّ ليبيا ضمن الدول العشر الأكثر فساداً بالعالم، متفاسمة بذلك الترتيب 161 مع العراق لتسجل تراجعاً عن التقدم الطفيف الذي أحرزته خلال عام 2014 حيث كان ترتيبها 166 من بين 175 دولة مقارنة بالمستوى الذي سجل عام 2013 والذي جاءت فيه ليبيا في المرتبة 172 من بين 175 دولة. والدولة العربية الوحيدة التي جاءت بعد ليبيا هي السودان حيث كانت في المرتبة 174 (International Transparency 2015).

ونظراً لأهمية المراجعة الداخلية في المنظمات ودورها في تعزيز الحوكمة وفي الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، تمّ الاعتراف بها كمهنة في العديد من الدول المتقدمة، أهمها الولايات المتحدة الأمريكية، والذي أخذ معهد (مجمع) المراجعين الداخليين (IIA) فيها على عاتقه الاهتمام بهذه المهنة وتطويرها، من خلال إصدار دليل لقواعد وآداب السلوك المهني، والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية. ولعلّ من أبرز مظاهر أو نتائج هذا الاهتمام هو ازدياد أعضاء مجمع المراجعين الداخليين الذي تأسس عام 1941 بعدد 25 عضواً فقط إلى 180000 عضو حول العالم (2016 - <https://www.theiia.org>). كما اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة. حيث أكدت لجنة كادبري (Cadbury Committee) على أهمية مسؤولية المراجع الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير. ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة، وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها (العبدلي، 2012، ص: 27). لقد ساهم قانون ساربنز أوكسلي لعام 2002 "Sarbanes-Oxley Act" في صياغة بنود عمليات المراجعة الداخلية؛ الذي أقرّ بزيادة متطلبات الشركات لأداء المراجعة الداخلية؛ حيث

يشمل القانون عناصر هامة في إدارة مخاطر الشركات، و التي بدورها تساعد الشركات على تحديد المشكلات المحتملة قبل تفاقمها.

وقد زاد الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية نتيجة للاهتمام المتزايد بالرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية (Rezaee & Riley, 2010, P:228).  
تأسيساً على ما سبق واستشعاراً من الباحث بأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية العامة باعتبارها مفتاح الحوكمة، وعين وأذن مجلس الإدارة وصمام الأمان، فإن الأمر يتطلب الوقوف على مدى الدعم الذي تقدمه مجالس الإدارة بتلك المؤسسات لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال التعرف على مدى دعم مجالس الإدارة لاستقلالية المراجعة الداخلية، ومعرفة دور تلك المجالس في تنظيم ومتابعة عمل المراجعة الداخلية، ومدى مساهمتها في دعم عملية الإعلام عن هذه الوظيفة. وهو ما تهدف الدراسة إلى تحقيقه.

#### الدراسات السابقة:

رغم كثرة الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الداخلية من جوانب عدة، إلا أنه ومن خلال مراجعة ما كُتِبَ حول دور مجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية، يتضح النقص الكبير في العناية بهذا الموضوع على مستوى الدراسات العربية والأجنبية، إضافة إلى عدم إجراء أي دراسة ذات علاقة بالموضوع في البيئة الليبية. وفيما يلي عرض ملخص لبعض الدراسات التي أمكن الحصول عليها في هذا المجال:

- دراسة محمد (2012):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر لجان المراجعة على كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية والخارجية، وجودة المعلومات بالتقارير المالية بالمصارف التجارية

الليبية. حيث تمّ استخدام (169) استبانة لجمع البيانات اللازمة من عينة الدراسة المتمثلة في إدارات المصارف التجارية الليبية والمراجعين (داخليين - خارجيين - مراجعي جهاز المراجعة المالية) والأكاديميين. وبعد تحليل البيانات، توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها وجود تأثير لمهام لجان المراجعة على زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة وجودة المعلومات بالتقارير المالية.

- دراسة النيشة (2011):

هدفت إلى دراسة وتحليل دور لجان المراجعة في زيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية في المصارف التجارية الليبية. وقام الباحث بإجراء مسح شامل لجميع الإدارات العامة للمصارف التجارية الليبية وعددها (14) مصرفاً، وذلك من خلال استبانة صممت لهذا الغرض، وبعد تحليل البيانات التي تم تجميعها، توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أبرزها، أن لجنة المراجعة تساهم في زيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية من خلال فحص لائحة المراجعة الداخلية والموافقة عليها، ودعم استقلالية المراجعين الداخليين. إضافة إلى أن لجان المراجعة تعتمد على المراجعين الداخليين في تحديد نقاط الضعف التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية بالمصرف.

- دراسة المومني (2009):

هدفت إلى التعرف على دور مجالس الإدارة في الشركات الأردنية في تعزيز فاعلية لجان التدقيق. وذلك من خلال معرفة مدى استجابة أعضاء مجلس الإدارة لتوصيات لجان التدقيق في مجالات التدقيق الخارجي، ونظام الرقابة الداخلية، وإعداد القوائم المالية. حيث تم توزيع الاستبانة على أعضاء مجالس الإدارة الذين يمثلون (65) شركة مساهمة، واستخدم الإحصاء الوصفي في تحليل بيانات الدراسة. وأظهرت النتائج أن مجالس الإدارة تعزز من فاعلية لجان التدقيق بدرجة متوسطة في

المجالات المذكورة أعلاه. كما أظهرت النتائج أيضاً أن ما نسبته (61.1%) من أعضاء مجالس الإدارة يفتقرون للخبرة في الشؤون المالية والمحاسبية.

- دراسة مصلي (2004)

هدفت إلى معرفة مدى الحاجة إلى تكوين لجان المراجعة بالشركات الصناعية الليبية لدعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية. وذلك من خلال إجراء مسح شامل لأراء أعضاء الإدارة العليا والمراجعين الداخليين في 26 شركة صناعية تم اختيارها لهذا الغرض. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك قبول لتطبيق فكرة لجان المراجعة على الشركات الصناعية، وأن هناك أسباب تستدعي تشكيل لجان المراجعة، والتي تتمثل في كبر حجم الشركات، والرغبة في زيادة جودة وإحكام الرقابة الداخلية، والحاجة إلى دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية.

مما سبق يتضح أن أغلب الدراسات السابقة أنصب اهتمامها على معرفة دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية، وانفردت دراسة واحدة بمحاولة التعرف على دور مجالس الإدارة في تعزيز فاعلية لجان التدقيق. وبالتالي يمكن القول بأن أياً من البحوث والدراسات السابقة لم تسع إلى التعرف على دور مجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية. عليه فإنّ الدراسة الحالية تتميز بكونها الدراسة الأولى التي تتناول هذا الموضوع بحسب علم الباحث - بناء على ما توفر من مصادر ومراجع ذات علاقة.

**مشكلة الدراسة:**

يعتبر مجلس الإدارة المسئول الأول عن الحوكمة ويأتي في قمة هرم الآليات الرقابية الداخلية بحيث يمثل مجلس الإدارة مجموعة الأفراد المنتخبين الذين يفوضهم المساهمون عن طريق الجمعية العمومية للمساهمين من أجل إدارة الشركة والذين

تكون مسؤوليتهم الرئيسية هي العمل وفق مصالح المالكين من خلال الرقابة والسيطرة على المديرين في المستوى التنفيذي الأعلى، كما أنّ لمجلس الإدارة وظائف أساسية تتمثل في وضع ومراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة (الطاهر، 2013، ص:69).

ويعتبر مجلس الإدارة مسؤولاً عن اختيار الإدارة التنفيذية للشركة، ومراقبة أدائها، وهو مسؤولاً أمام المساهمين، ومن الواجبات المهمة لمجلس الإدارة، التأكد من التزامها بالقوانين، والإشراف على تدقيق القوائم المالية، وهناك إجماع على ضرورة أن تضم مجالس الإدارة عدداً من المديرين المستقلين عن الشركة وعن إدارتها، وعلى كل المديرين المشاركة في حوكمة الشركة (مركز المشروعات الدولية الخاصة، أغسطس، 2008). كما يُعد مجلس الإدارة المسؤول عن توفير الآليات المناسبة التي تضمن الممارسات والإجراءات السليمة في الإدارة والتنظيم والرقابة والإشراف الفعال على الشركات والتي تؤدي بدورها إلى تحقيق الأهداف الموضوعية، والالتزام بالأنظمة الداخلية والقوانين المنظمة للعمل بالشركة. ويؤكد على ذلك عبدالوهاب (2006)، مشيراً إلى أنّ مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية يتحملان المسؤولية المباشرة وغير المباشرة عن مدى تحقيق أهداف الشركة أو الإخفاق في تحقيق ذلك، وبالتالي فلا بد من أن يمتلك أعضاء مجلس الإدارة الإحساس الأكبر من المسؤولية وكُبر المهمة المُلقاة على عاتقهم من أجل إنجاح الحوكمة ومن ثمّ تحقيق أهداف الشركة.

وفي هذا الصدد تنص المادة (182) من القانون رقم (23) لسنة 2010 بشأن النشاط التجاري في ليبيا، والتي تتناول مسؤولية مجلس الإدارة على أنه ((يجب على رئيس وأعضاء مجلس الإدارة أن يحسنوا القيام بالواجبات المفروضة عليهم قانوناً بمقتضى عقد التأسيس، وعلى الوجه الذي يتطلبه القانون في شأن الوكالة وهم مسئولون بوجه التضامن قبل الشركة عمّا يلحقها من أضرار جراء عدم القيام بتلك

الواجبات. وعلى كل حال يُعد رئيس وأعضاء مجلس الإدارة مسؤولين بالتضامن عن عدم حرصهم على حسن سير أعمال الشركة عموماً، وعن عدم القيام بما في وسعهم للحيلولة دون وقوع أو إزالة أو تخفيف وطأة نتائج أعمال ضارة على الرغم من علمهم به)).

وبما أنّ المراجعة الداخلية تلعب دوراً حيوياً في التأكيد على مدى بقاء ونمو واستمرار منظمات الأعمال، حيث تختص بفحص مقومات النظام المحاسبي لهذه المنظمات للوقوف على مدى قدرة هذه المقومات في تحقيق وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي بكفاءة عالية، كما تختص باختبار مدى دقة المعلومات المالية والتشغيلية وفحص الجدوى الاقتصادية للعمليات والتأكد من كفاءتها وفعاليتها واختبار مدى الالتزام بالقوانين والنظم والسياسات والأوامر الإدارية الموضوعية (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001)، فإنّ لوظيفة المراجعة الداخلية دوراً هاماً في تقديم العون لمجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياته في حوكمة الشركات، وذلك فيما يخص مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة، والبحث على فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل، وتنفيذ المراجعة السنوية بالعباية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج، إضافة إلى مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة المراجعة السنوية (عبدالصمد، 2009، ص:117).

وباعتبار مجلس الإدارة من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات والتي لها تأثير فعّال على جودة الحوكمة، فإنّ الأمر يتطلب وجود تفاعل بين مجلس الإدارة ووظيفة المراجعة الداخلية التي تمد الأول بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة. كما يستوجب ضرورة اهتمام مجالس الإدارة بهذه الوظيفة وتوفير الدعم اللازم لها، حتى تتمكن من القيام بالمهام المناطة بها على الوجه الصحيح. وهذا

ما يؤكد (Boyle، 1993) من خلال نتائج دراسته التي توصل فيها إلى أنّ دعم الإدارة العليا مهم جداً لضمان أداء المراجعين الداخليين لمهامهم بكفاءة. كما أكدت على ذلك (العفيفي، 2007، ص:63) بقولها " إن إدارة المراجعة الداخلية تحتاج إلى توفر الدعم من قبل الإدارة العليا، إذ أنّها الجهة التي تملك سلطة إصدار الأوامر لكافة الإدارات في المنظمة، ومن ثمّ تستطيع إلزامها بتنفيذ توصيات المراجع الداخلي". ويرى الباحث استناداً إلى ما سبق، أنّ مشكلة الدراسة يمكن صياغتها في التساؤل التالي:

((هل يوجد دور لمجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية؟)).

وحتى يمكن الإجابة عن هذا التساؤل فإنّ الأمر تطلب صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

1- هل يوجد دور لمجالس الإدارة في دعم استقلالية المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية؟

2- هل يوجد دور لمجالس الإدارة في تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية؟

3- هل يوجد دور لمجالس الإدارة في دعم عملية الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية؟

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في التعرف على دور مجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية وذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية:

1- الوقوف على مدى الدعم الذي تقدمه مجالس الإدارة للمراجعة الداخلية لضمان استقلاليتها.

2- التعرف على دور مجالس الإدارة في تنظيم ومتابعة عمل المراجعة الداخلية.

3- التعرف على مدى إسهام مجالس الإدارة في عملية الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية.

### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تسعى إلى تبيان دور مجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية، لاسيما في ظل ما تعانيه تلك المؤسسات من تزايد حالات الفساد المالي والإداري (وفقاً للتقارير المنشورة بالخصوص). حيث تعتبر هذه الدراسة الأولى -بحسب علم الباحث- التي تتناول هذا الموضوع في البيئة الليبية. وبالتالي يأمل الباحث في أن تسهم هذه الدراسة بشكل جاد في تحقيق إضافة علمية في هذا المجال وسد جزء من النقص الموجود في الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع. كما يفترض أن تسهم نتائج هذه الدراسة في لفت انتباه مجالس الإدارة في المؤسسات الليبية إلى أهمية تقديم الدعم الكافي لتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية.

### فرضيات الدراسة:

من خلال مراجعة نتائج بعض الدراسات العلمية السابقة، التي أوضح بعضها عدم وجود اهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية من قبل الإدارة العليا. حيث أظهرت دراسة (إسماعيل، 2006)، عدم وجود اهتمام من الإدارة العليا بتكليف المراجعين الداخليين بتقييم أداء إدارات وأقسام المصارف ونظم وإجراءات الرقابة الداخلية، إضافة إلى عدم وجود مكاتب للمراجعة الداخلية في جميع فروع المصارف مع وجود

مراجع داخلي يقوم بالإعداد والمراجعة والاعتماد. كما أوضحت دراسة غفير (1995) عدم توفر معظم المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في أغلب تلك المصارف، وانحصر دورها في التقرير عن أنشطة المصرف.

ومما يؤكد ويدعم النتائج السابقة، التقارير السنوية التي أصدرها ديوان المحاسبة الليبي (جهاز الرقابة والمتابعة الشعبية سابقاً) والتي كان آخرها تقرير العام 2015 والمتعلقة بأداء الجهات الخاضعة لرقابته، والتي تشير الملاحظات الواردة بها إلى "عدم تفعيل دور المراجعة الداخلية في بعض المصارف" (تقرير ديوان المحاسبة الليبي، 2015، ص: 213). فقد أكد التقرير على أنّ وظيفة المراجعة الداخلية في المصارف تعاني من ضعف شديد في أدائها ولم تتمكن من تحقيق أهدافها التي وجدت من أجلها والمتمثلة في الرقابة على الأصول المختلفة ومتابعة وتقييم أنشطة المشروع والتقليل من المخاطر المحتمل حدوثها. حيث مازالت المراجعة الداخلية تمارس في شكلها التقليدي الذي يقتصر على مراجعة العمليات الحسابية بهدف اكتشاف الأخطاء والغش، دون أن يمتد عملها لعمليات الفحص والتفتيش على القروض والأقساط والائتمان، ومتابعة أموال وممتلكات المصرف، واتخاذ الإجراءات الوقائية (أنظر ص: 243؛ ص: 250 من نفس التقرير). كما أوضح التقرير أنّ نشاط المراجعة الداخلية في بعض الجهات الخاضعة لرقابته لا يتم على الوجه الأكمل، حيث يتسم بالعشوائية ويفتقر إلى التخطيط المسبق ولا تقوم المراجعة الداخلية بإعداد تقارير دورية عن سير العمل (أنظر ص: 64؛ ص: 327؛ ص: 374؛ ص: 402 من نفس التقرير). كما أكد التقرير على عدم وجود اهتمام من بعض تلك الجهات بوظيفة المراجعة الداخلية، حيث تبين قلة الإمكانيات المتاحة لهذه الوظيفة واقتصار عملها على بعض المهام التقليدية، وقيام بعض الجهات بالتغيير المستمر لمدير مكتب

المراجعة الداخلية، فضلاً عن عدم الأخذ بملاحظات المراجعة الداخلية المتكررة خلال السنة (أنظر في هذا الشأن ص:203؛ ص:374؛ ص:382 من نفس التقرير). عليه استناداً إلى ما سبق واعتماداً على الإطار النظري للدراسة، واستناداً إلى تساؤلاتها وأهدافها، يمكن صياغة الفرضية الأساسية للدراسة على النحو التالي:

((لا يوجد دور لمجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية)).

ولاختبار هذه الفرضية الرئيسة فقد تمّ اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى:

((لا يوجد دور لمجالس الإدارة في دعم استقلالية المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية)).

- الفرضية الفرعية الثانية:

((لا يوجد دور لمجالس الإدارة في تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية)).

- الفرضية الفرعية الثالثة:

((لا يوجد دور لمجالس الإدارة في دعم عملية الإعلام عن المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية)).

### منهجية الدراسة:

تمّ استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، حيث إنه من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، ولأنّه يناسب المشكلة محل الدراسة. فهو طريقة في البحث العلمي تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها

(Saunders & Thornhill, 2009؛ مقدار و الفراء، 2004). ويتضمن المنهج المتبع في هذه الدراسة خطوتين، شملت الأولى مسحاً مكتيباً لمراجعة واستقصاء أدبيات الدراسة والمتمثلة في الكتب والمقالات والبحوث والرسائل العلمية، إضافة إلى التشريعات والقوانين المرتبطة بالموضوع وما صدر عن الهيئات والمنظمات المحلية والدولية. في حين تمّ في الخطوة الثانية إجراء دراسة ميدانية بهدف جمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة بواسطة استمارة استبانة أعدت لهذا الغرض.

**مجتمع الدراسة وعينتها:**

في ضوء هدف الدراسة فإنّ مجتمع الدراسة تمثل في المسؤولين عن نشاط المراجعة الداخلية (مدراء مكاتب، رؤساء أقسام، مدراء إدارات) في عدد من المؤسسات الليبية التي يوجد بها نشاط مراجعة داخلية، والعاملة في النطاق الجغرافي للدراسة، وبغض النظر عن طبيعة نشاط تلك المؤسسات، والتي اشترط لإضافتها لمجتمع الدراسة وجود مجلس إدارة بها، وذلك حتى يمكن تحقيق هدف الدراسة المتمثل في معرفة مدى وجود دعم من تلك المجالس لوظيفة المراجعة الداخلية. وتجدر الإشارة إلى أنّ قيام الباحث باختيار مجتمع دراسة يمزج بين أنشطة مختلفة يرجع إلى أنّ دور مجالس الإدارة فيما يتعلق بعناصر دعم المراجعة الداخلية المقترحة في هذه الدراسة وهي (الاستقلالية-تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية-دعم عملية الإعلام عن المراجعة الداخلية)، لا يتأثر بطبيعة نشاط المؤسسة. حيث بلغ عدد المؤسسات التي أمكن الوصول إليها رغم صعوبة الأمر، بسبب الظروف الاستثنائية التي تمرّ بها البلاد خلال فترة إجراء هذه الدراسة (67) مؤسسة، والتي تمّ توزيع الاستبانة عليها، إلا أنّها أمكن استرجاع عدد (56) استبانة وجد منها عدد (47) استبانة صالحة للتحليل. وهو ما يمثل نسبة 70% تقريباً من حجم مجتمع الدراسة الذي أمكن

الوصول إليه. وهي نسبة جيدة في حالة استخدام الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية. ويوضح الجدول رقم (1) القطاعات التي تنتمي إليها الشركات عينة الدراسة وعدد الشركات في كل قطاع.

الجدول رقم (1)

توزيع الشركات والمؤسسات محل الدراسة حسب القطاعات التابعة لها

المجموع	مؤسسات عامة	مؤسسات مالية ومصرفية	شركات استثمارية	شركات خدمية	شركات صناعية	شركات تجارية
47	2	7	9	18	9	2

حدود الدراسة ونطاقها:

تقتصر الدراسة على استطلاع آراء المسؤولين على إدارة نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية (شركات تجارية، شركات صناعية، شركات خدمية، شركات استثمارية، مؤسسات مالية ومصرفية، مؤسسات عامة)، والواقعة في النطاق الجغرافي للمنطقة الممتدة ما بين الزاوية ومصراته، كما تقتصر نتائج الدراسة الميدانية على الفترة الزمنية التي أجريت فيها، حيث تم إجراء الدراسة الميدانية خلال الفترة الممتدة من شهر فبراير/ 2015 إلى شهر ديسمبر/ 2015.

الإطار النظري للدراسة:

يعتبر مجلس الإدارة مسئولاً أمام المساهمين عن الإستراتيجية العامة للمؤسسة وأدائها. ويقوم بتوجيه نشاطها وأعمالها، واتخاذ القرارات ضمن نطاق مسؤولياته وفقاً للنظام الأساسي واللوائح العامة بالمؤسسة. ويرى الباحث أنه رغم وجود بعض الاختلافات في تفاصيل الوظائف الأساسية لمجلس الإدارة بسبب اختلاف وتباين طبيعة أنشطة المؤسسات، غير أنه وبشكل عام فإن أبرز المهام العامة لمجلس الإدارة يمكن أن تغطي الآتي (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2007)؛ نبيل،

2008؛ بن درويش، 2007؛ مركز المشروعات الدولية الخاصة والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات، (2011):

◆ تحديد التوجه الاستراتيجي للمؤسسة من خلال العمل جنباً إلى جنب مع الإدارة التنفيذية لتطوير وتنفيذ رؤية المؤسسة ورسالتها وأهدافها وإستراتيجيتها والأهداف العامة لأدائها.

◆ وضع خطط العمل الرئيسية وسياسة إدارة المخاطر ومراجعتها وتوجيهها.

◆ اختيار وتعيين والإشراف على المدراء التنفيذيين.

◆ اعتماد الميزانية السنوية للمؤسسة واتخاذ القرارات الهامة المتعلقة بها.

◆ الإشراف على النفقات الرأسمالية الرئيسية للمؤسسة وتملك الأصول والتصرف بها.

◆ المراجعة الدورية للهياكل التنظيمية والوظيفية في المؤسسة واعتمادها.

◆ وضع أنظمة وضوابط للرقابة الداخلية والإشراف عليها، مع ضرورة مراجعتها سنوياً لضمان فعاليتها.

◆ وضع نظام حوكمة للمؤسسة لا يتعارض مع مبادئ الحوكمة والإشراف العام عليه ومراقبة مدى فاعليته وتعديله عند الحاجة.

◆ وضع السياسات والإجراءات التي تضمن احترام المؤسسة للأنظمة واللوائح والتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين والدائنين وأصحاب المصالح الآخرين.

وحتى يتمكن مجلس الإدارة من القيام بالمهام المشار إليها أعلاه، كان لزاماً عليه أن يعتمد على نظام جيد وفعال للرقابة الداخلية تمثل المراجعة الداخلية أهم أدواته. فقد أدت سلسلة الانهيارات التي طالت عدد من كبرى الشركات العالمية، ولا سيما الأمريكية منها، في السنوات الأخيرة إلى زيادة الاهتمام بالمراجعة الداخلية التي

تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية وتمثل خط الدفاع الرئيس لحماية المشروع من التعرض للإفلاس والانهيار.

وفي هذا الصدد يشير السقا (1997 نقلاً عن ذنبيات، 2008) إلى أن مسؤولية توفير نظام فعال للرقابة الداخلية ووظيفة مراجعة داخلية فعالة تقع على عاتق الإدارة ومجلس الإدارة، ولا يجوز تفويض هذه المسؤولية لأي جهة كانت. ويؤكد هليل (2009، ص57)، "على أنه نتيجة لأهمية إدارة المراجعة الداخلية من الناحية الإدارية فإنه ينبغي على الإدارة أن تدعمها مادياً وتنظيماً لتحسين فعاليتها أدائها، من خلال توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل أنشطة هذه الإدارة وجعلها تابعة لها مباشرة، واستقلالها عن باقي الإدارات المختلفة بالمنشأة".

ويرى الباحث بالاستناد إلى ما سبق، أنه يمكن لمجالس الإدارة أن تلعب دوراً مهماً وحاسماً في دعم وظيفة المراجعة الداخلية وذلك من خلال المحاور التالية:

- ◆ دور مجالس الإدارة في دعم استقلالية المراجعة الداخلية.
- ◆ دور مجالس الإدارة في تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية.
- ◆ دور مجالس الإدارة في دعم عملية الإعلام عن المراجعة الداخلية.

وفيما يلي عرض موجز لهذه المحاور:

#### أولاً: دور مجالس الإدارة في دعم استقلالية المراجعة الداخلية:

يمكن تعريف استقلالية المراجعة الداخلية بأنها: "التحرر من كل الظروف والقيود التي قد تُهدد أو تُحد من قدرة نشاط المراجعة الداخلية أو المسئول عنها من تأدية مسؤوليات المراجعة الداخلية بطريقة غير متحيزة". وتُعرف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين استقلالية المراجعة الداخلية بأنها: "الحرية من أية قيود أو ظروف قد تهدد موضوعية المراجع من حيث الشكل أو الجوهر، ويجب إدارة

التحديات على مستوى المراجع الداخلي الفرد ومستوى العملية، وأيضاً على المستوى الوظيفي والتنظيمي المعين" (2004، ص:12).

ويعتبر استقلال المراجع الداخلي حجر الأساس في ممارسته لوظيفة المراجعة الداخلية، والتي تتطلب قيام المراجع الداخلي بعمله بحرية وموضوعية دون التعرض إلى ضغوط أو تأثير من الأشخاص الذين يقوم بمراجعة وفحص أنشطتهم. وفي هذا الصدد يشير مفتي (2004)، إلى إنَّ ضمان استقلالية المدقق، بالرغم من صعوبة ذلك، يُعدّ أمراً في غاية الأهمية، لأنَّ الاستقلالية تمثل العمود الفقري لعملية التدقيق وبالتالي فإنَّها من أهم الأمور التي تساعد في الرفع من مستوى خدمة التدقيق وتحقيق الجودة.

وقد تعرّض مفهوم استقلال المراجع الداخلي للكثير من الجدل العلمي سواء عند تحديد مفهومه أو في مشاكل تطبيقه، وتباينت بشأنه آراء الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية العالمية وعلى رأسها معهد المراجعين الداخليين في أمريكا (IIA)، الذي تناول هذا المفهوم بالبحث والتحليل وأشار ضمن المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية التي أصدرها إلى أنَّه، على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون مستقلاً، وعلى المدققين الداخليين أن يتصفوا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم، وعلى مدير التدقيق الداخلي أن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته (IIA, 2008).

يتضح من نصّ المعيار السابق أنه لتوفير الاستقلالية للمراجعة الداخلية، يجب أن يكون ارتباط مديرها مباشرة بأعلى مستوى إداري في المؤسسة (مجلس الإدارة) له السلطة الكافية التي تدعم وتعزز من استقلالية المراجعة الداخلية، وأن لا يكون تابعاً لإحدى الإدارات أو الأقسام التي لها علاقة بالأنشطة كالإدارة التنفيذية

مثلاً، وهو ما يُعرف بالاستقلال التنظيمي. كما يجب على كل مراجع داخلي أن يتصف بالنزاهة وعدم الانحياز وتقديم تنازلات على حساب العمل، وأن يتجنب تضارب المصالح، وهو ما يسمى بالاستقلال الموضوعي. ويرى (البديري، 2005)، أن هذا الاستقلال لا يمكن أن يتحقق إلا إذا تمّ منح المراجع الداخلي الصلاحيات اللازمة للمراجعة سواء كانت تتعلق بالسجلات أو بالأفراد أو الممتلكات.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن منح المراجع الداخلي الصلاحيات اللازمة، وتقديم الدعم الكافي للمراجعة الداخلية لضمان استقلاليتها، يقع على عاتق مجلس الإدارة وذلك من خلال مراعاة الآتي (\*):

- ◆ اختيار مدير إدارة المراجعة الداخلية وتحديد مرتبه ومزاياه.
- ◆ مناقشة قرار عزل مدير إدارة المراجعة الداخلية.
- ◆ التحقق من عدم وجود قيود على الموضوعات التي يجب أن تتضمنها خطة المراجعة.
- ◆ إتاحة حرية الاتصال لمدير إدارة المراجعة الداخلية بشكل مباشر مع مجلس الإدارة.
- ◆ إتاحة الفرصة لمدير إدارة المراجعة الداخلية من حضور اجتماعات مجلس الإدارة.
- ◆ التحقق من عدم وجود أية ضغوط أو قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذ مهامهم.
- ◆ التحقق من التحديد الواضح لاختصاصات المراجعين الداخليين وتفادي حالات التعارض فيما بينهم.

\*- يراجع في ذلك على سبيل المثال وليس الحصر:

( Chambers, 1992 ؛ Buttery & Simpson, 1993 ؛ نصار، 1993؛ حمادة، 2002؛ Colbert, 2002؛ لطفي، 2004؛ جمعة 2005؛ يس، 2005 ؛ الوردات، 2006؛ القباني و السواح 2006؛ IIA, 2008 ؛ نسمان، 2009 ؛ هليل، 2009 ؛ عبد ربه، 2010؛ McCarter, E., & Exton, L. 2010؛ إرشاد الإنتوساي للحوكمة الجيدة (9150).

- ◆ التحقق من عدم وجود تضارب مصالح أو تحيز أو اختلافات شخصية بين المراجعين الداخليين ومن يتم مراجعة أعمالهم عند توزيع مهام العمل.
- ◆ التحقق من تغيير أو تبديل مهام المراجعين الداخليين من وقت لآخر.
- ◆ التحقق من عدم قيام المراجعين الداخليين بمراجعة أعمال سبق لهم القيام بها كمحاسبين.
- ◆ التحقق من عدم قيام المراجعين الداخليين بأية أعمال تنفيذية.
- ◆ ضمان وصول المراجعين الداخليين لكل السجلات والأفراد والممتلكات المادية التي لها علاقة بأداء أعمال المراجعة والحصول على كل البيانات والمعلومات الضرورية.
- ◆ ضمان حق إدارة المراجعة الداخلية في القيام بأعمال الجرد المفاجئ للخزائن والعهد وغيرها من الأصول المتداولة والثابتة.
- ◆ التحقق من عدم وجود أي تأثير على رأي المراجع الداخلي لتعديل الحقائق أو حذفها.
- ◆ توجيه تقارير المراجعة الداخلية مباشرة لمجلس الإدارة.
- ◆ السماح للمراجعين الداخليين باستكمال دراستهم للحصول على الشهادات والمؤهلات العلمية ذات الصلة بالمراجعة الداخلية.
- ◆ اعتماد الدورات التدريبية للمراجعين الداخليين.

### ثانياً: دور مجالس الإدارة في تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية

تؤكد المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية على أنّ تنظيم ومتابعة عمل المراجعة الداخلية هو في الأساس من مسؤولية مدير إدارة المراجعة الداخلية، وأنّ الهدف من عملية التنظيم هو تحقيق الأهداف بفاعلية، ويقع على عاتق المدير مسؤولية الإشراف على سير العمل لضمان أدائه بطريقة أفضل. وحتى يمكن

للمدير القيام بهذه الأعباء فإنَّ الأمر يتطلب وجود دعم كافٍ من مجلس الإدارة في مختلف الجوانب التنظيمية لنشاط المراجعة الداخلية ابتداءً من اعتماد أهداف و سلطات ومسؤوليات المراجعة الداخلية مروراً بتدبير كافة الاحتياجات المادية والبشرية التي يحتاجها ويتطلبها نشاط المراجعة الداخلية وانتهاءً بتقييم هذا النشاط من وقت لآخر.

حيث تتحدد سياسات المراجعة الداخلية وإجراءاتها في وثيقة مكتوبة تتضمن الغرض من قسم المراجعة الداخلية وسلطته ومسؤوليته، وتقع على عاتق المسؤول على نشاط المراجعة الداخلية الحصول على موافقة مجلس الإدارة على هذه الوثيقة. إذ أنَّ ذلك يعطي إدارة المراجعة الداخلية المصادقية بين باقي أقسام المنشأة وإدارتها (عبد ربه، 2010).

وتتص المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية على أنه على مدير التدقيق الداخلي أن يعرض خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد المطلوبة، متضمنة التغيرات المرحلية الهامة، على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة للاطلاع والمصادقة (IIA, 2008).

ويرى الباحث بالاستناد إلى ما سبق، أنه يمكن لمجالس الإدارة أن تلعب دوراً مهماً وحاسماً في تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية وذلك من خلال القيام بالآتي<sup>(\*)</sup>:

- ◆ اعتماد أهداف وسلطات ومسؤوليات المراجعة الداخلية.
- ◆ وضع واعتماد شروط ومعايير التوظيف للمراجعين الداخليين.
- ◆ التصديق على خطط وسياسات إدارة المراجعة الداخلية.

\*- يراجع في ذلك على سبيل المثال لا الحصر:

(Pushkin, 1990؛ Chambers, 1992؛ BATTERY & SIMPSON, 1993؛ نصار، 1993؛ Sawyer, 1996؛ الطار، 2000؛ الوردات، 2006؛ الصحن وآخرون، 2006؛ IIA, 2008؛ McCarter & Exton, 2010؛ عبد ربه، 2010).

- ◆ التصديق على الموازنة التقديرية لإدارة المراجعة الداخلية.
- ◆ ضمان التعاون التام بين المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي.
- ◆ التأكد من حصول إدارة المراجعة الداخلية على كل الإمكانيات والتسهيلات اللازمة لإنجاز مهامها.
- ◆ تقييم نشاط المراجعة الداخلية من وقت لآخر.
- ◆ تحديد مجالات عمل المراجعة الداخلية.

### ثالثاً: دور مجالس الإدارة في دعم عملية الإعلام عن المراجعة الداخلية:

حتى يمكن تعظيم صورة المراجعة الداخلية داخل منظمات الأعمال ودفع أفراد التنظيم إلى تغيير اتجاهاتهم نحو المراجع ونحو نشاط المراجعة الداخلية من أجل تلافى أية معوقات سلوكية قد تحول دون تعاونهم مع المراجعين الداخليين، فإنه لا بد من القيام بحملة إعلامية داخل التنظيم تستهدف إبراز حقيقة المراجعة الداخلية بأنها وظيفة وجدت لخدمة أهداف المنظمة ككل، وتوضيح دورها في تحقيق تلك الأهداف، وكذلك تعريف أفراد التنظيم بأن المراجع الداخلي ليس من بين أهدافه تصيد الأخطاء والبحث عن الانحرافات لذاتها، وإنما يسعى إلى اكتشافها بهدف معالجة الآثار المترتبة عليها، ووضع السياسات والإجراءات التي تكفل الحدّ من حدوثها مستقبلاً. إضافة إلى ذلك فإنّ الحملة الإعلامية يجب أن تهدف إلى تعريف أفراد التنظيم بإمكانيات المراجعين الداخليين في مجالات التخصصات الإدارية المختلفة، وتبصيرهم بما يمكن أن يقدمه هؤلاء المراجعون في تلك المجالات، والتأكيد لهم بأنّ المراجعين يسعون إلى مساعدة العاملين في إنجاز متطلبات أعمالهم، وليس إلى إرباك تلك الأعمال، وبالتالي حث أفراد التنظيم على تقديم العون للمراجعين الداخليين لضمان نجاح عمليات المراجعة الداخلية (العمرات، 1990).

ولا بد للإدارة العليا من أن توضح للإدارات التنفيذية أنها تهدف من استخدام وظيفة المراجعة الداخلية إلى تحقيق الإصلاح الإداري والمالي، وليس تصيد الأخطاء، وأنها تسعى إلى الوقوف على الأخطاء والانحرافات في العمل، وتحليل أسبابها، ومحاولة تجنبها في المستقبل، وتصحيح الوضع الداخلي بها. وإن لم تسع لتحقيق الإصلاح الإداري داخل المنظمة، فإن جهود الإصلاح التي تبذلها وظيفتها المراجعة الداخلية لن تحقق الهدف منها، في حال لم تعط الإدارة العليا وزناً للنتائج التي توصلت إليها والتوصيات التي وضعتها، سواء كان ذلك مقصوداً أو لعدم المبالاة بالأمر، وهو ما سيؤدي إلى تعثر جهود وظيفة المراجعة الداخلية نتيجة عدم تنفيذ التوصيات الواردة في تقاريرها (العفيفي، 2007).

مما سبق يتضح أنّ عملية الإعلام عن نشاط المراجعة الداخلية تهدف إلى توضيح الفلسفة التي يقوم عليها هذا النشاط، والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، والخدمات التي يمكن أن يقدمها للمنشأة، وأن مجلس الإدارة يمكن أن يسهم في دعم هذه العملية و أن يسهم في تحسين صورة المراجعة الداخلية في نظر جميع أعضاء التنظيم من خلال القيام بالآتي (العمرات، 1990):

- ◆ تنظيم حملات إعلامية لتوضيح وإبراز دور المراجعة الداخلية.
- ◆ حث العاملين بالمؤسسة على تقديم العون للمراجعين الداخليين.
- ◆ التأكيد لجميع العاملين بالمؤسسة بأنّ نتائج المراجعة الداخلية لن تتخذ أساساً عندها لتوقيع العقوبات على أي شخص داخل المؤسسة، إلا في الحالات التي يثبت فيها سوء النية.
- ◆ تركيز الاهتمام على منح التقدير الأدبي والمكافآت المادية للأشخاص الذين تظهر نتائج المراجعة الداخلية أنّهم يستحقون ذلك التقدير وتلك المكافآت.

- ◆ التأكيد لجميع العاملين بالمؤسسة بأن مجلس الإدارة لا يهتم باكتشاف الأخطاء والانحرافات بقدر اهتمامه بكيفية القضاء على أسباب وجودها وتلافي آثارها السلبية.
  - ◆ اعتماد جميع ما يصدر عن إدارة المراجعة الداخلية من نشرات دورية أو كتيبات سنوية، أو ندوات أو تقارير سنوية.
  - ◆ تشجيع المراجعين الداخليين على حضور الندوات والمؤتمرات العلمية.
- الدراسة الميدانية:**

اعتمدت الدراسة بشكل كبير على الجانب الميداني في تحقيق أهدافها، وذلك من خلال تجميع وتحليل البيانات والمعلومات المطلوبة من المشاركين في الدراسة لتحقيق تلك الأهداف. حيث اشتملت الدراسة الميدانية على ثلاث مراحل يمكن عرضها على النحو التالي:

**- المرحلة الأولى: تصميم أداة جمع البيانات:**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور مجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف والإجابة عن تساؤلات الدراسة، قام الباحث بتصميم استبانة استخدمت كأداة أساسية لجمع البيانات. حيث تم تقسيمها إلى ثلاثة أجزاء، يغطي الأول والثاني منها بيانات عامة حول المؤسسة والمستجيبين، بينما خصص الجزء الثالث لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، وذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاثة محاور أساسية، كل محور يرتبط بفرضية من فرضيات الدراسة. وقد احتوت الاستبانة على عدد (34) سؤالاً تم تصميمها على شكل مقياس ليكرت ذي الأبعاد الخمسة والذي يتراوح ما بين: غير موافق بشدة، غير موافق، غير متأكد، موافق، موافق بشدة، لقياس إجابات عينة الدراسة، وتم اختيار هذا النوع من الإجابات ذات النهايات المغلقة لتشجيع أفراد عينة الدراسة على الإجابة،

والقدرة على الوصول إلى نتائج دقيقة من خلال التحليل، وقد تمّ تحديد الوسط المرجح لكل عبارة من عبارات المقياس، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2)

تحديد الاتجاهات وفق مقياس ليكرت الخماسي حسب المتوسط المرجح

الدرجة	مستوى القبول %	المتوسط المرجح	ت
ضعيف جدا	غير موافق بشدة 20 - 35.99	من 1 إلى 1.79	1
ضعيف	غير موافق 36 - 51.99	من 1.80 إلى 2.59	2
متوسط	غير متأكد 52 - 67.99	من 2.60 إلى 3.39	3
جيد	موافق 68 - 83.99	من 3.40 إلى 4.19	4
ممتاز	موافق بشدة 84 - 100	من 4.20 إلى 5	5

وقد قام الباحث بالتأكد من مدى صدق وثبات أداة الدراسة من أجل إعطاءها أكبر قدرًا ممكن من الموثوقية وذلك كما يلي:

#### صدق الأداة:

للتأكد من صدق أداة القياس (الاستبانة) وصلاحيتها لتحقيق هدف الدراسة العملية، والتأكد من أنّ العبارات التي تتكون منها الاستبانة يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات المطلوبة بدقة، فقد تمّ اختبار الصدق الظاهري لها من خلال عرضها على مجموعة من المتخصصين في مجال المحاسبة والإحصاء والبحث العلمي، من أجل معرفة مدى ملائمة ووضوح عبارات الاستبانة للمستجيبين، حيث قُدمت بعض

الملاحظات والآراء التي أسهمت في تعديل وتطوير الاستبانة بحيث أصبحت جاهزة للاستخدام.

### ثبات الأداة:

لغرض التحقق من ثبات الأداة استخدم الباحث معامل الاتساق الداخلي لفقرات الأداة من خلال معادلة (كرونباخ ألفا) التي تم تطبيقها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل كرونباخ ألفا (0.60)، وقد تم إجراء اختبار المصدقية على إجابات المستجيبين للاستبانة فكانت قيمة كرونباخ ألفا كما هو مبين في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (3)

نتائج اختبار الثبات باستخدام مقياس كرونباخ ألفا

قيمة اختبار كرونباخ ألفا	عدد العبارات	المحور
0.890	18	دور مجالس الإدارة في دعم استقلالية المراجع
0.834	9	دور مجالس الإدارة في تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية
0.842	7	دور مجالس الإدارة في دعم عملية الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية
0.934	34	إجمالي فقرات المقياس

إنَّ قيمة كرونباخ ألفا لجميع الفقرات بلغ (0.934)، وهي قريبة من الواحد الصحيح مما يعطي دلالة على ثبات أداة الدراسة، ويعنى هذا توفر درجة عالية جداً من الثبات الداخلي في الإجابات الأمر الذي يسهم في زيادة الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

### المرحلة الثانية: جمع البيانات:

بعد الانتهاء من تصميم الاستبانة في شكلها النهائي، تم توزيعها على المستجيبين المتمثلين في المسؤولين على نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة (مدراء إدارات/مدراء مكاتب/رؤساء أقسام). وقد بذل الباحث كل ما في وسعه من أجل الحصول على أعلى نسبة مشاركة ممكنة، حيث كانت نتائج الردود على النحو المبين بالجدول رقم (4).

الجدول رقم (4)

الاستبانات الموزعة والمستردة من المشاركين في الدراسة

عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستردة	عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	نسبة الردود
67	56	47	70 %

ويتضح من الجدول أعلاه أنّ مجموع الاستبانات التي أمكن توزيعها على مجتمع الدراسة كان (67) استبانة، بلغ العائد منها (56) استبانة، ما يصلح منها للتحليل بلغ (47) استبانة، ويمثل هذا العدد ما نسبته (70%) تقريباً، وهي نسبة جيدة إذا ما أخذ في الاعتبار الصعوبات التي واجهت الباحث أثناء فترة إجراء هذه الدراسة بسبب الظروف التي تمر بها البلاد والتي نتج عنها صعوبة الوصول إلى بعض المؤسسات.

### المرحلة الثالثة: تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

تمشياً مع طبيعة الدراسة الاستكشافية بُني تحليل البيانات على الإحصاء الوصفي، حيث استخدمت مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات وهي التكرارات، والنسب المئوية. كما أستخدم اختبار (T) لاختبار فرضيات الدراسة. وفيما يلي عرض لنتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات:

## أولاً: تحليل البيانات

أ) التحليل الوصفي لبيانات الدراسة (خصائص العينة):

يبين الجدول رقم (5) توزيع صفات المشاركين في الدراسة والتي تشير إلى أنّ ما نسبته (49%) منهم يشغلون وظيفة مدير إدارة المراجعة الداخلية، بينما يشغل ما نسبته (36.1%) وظيفة مدير مكتب المراجعة الداخلية، في حين كانت النسبة الباقية وهي (14.9%) تمثل من يشغلون وظيفة رئيس قسم المراجعة الداخلية. ويرجع اختلاف صفات المستجيبين إلى اختلاف حجم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة والذي يرتبط بدوره بحجم المؤسسة نفسها والتنظيم الإداري والهيكلي التنظيمي المعتمد في كل مؤسسة.

كما يوضح الجدول رقم (5) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، حيث استأثر حملة شهادة البكالوريوس بالنسبة الكبرى والتي بلغت (57.44%) وبذلك يمثل عدد حملة البكالوريوس (القيمة المنوالية) في هذه العينة، بينما تساوت نسبة حملة الماجستير والدبلوم العالي والتي بلغت (17.02%)، أما حملة شهادة الدكتوراه فقد بلغت (4.26%) فقط، في حين كانت نسبة حملة الدبلوم المتوسط والمؤهلات الأخرى بسيطة جداً، حيث بلغت (2.13%) لكل منهما. وتشير بيانات العينة إلى أنّ مستوى المؤهلات للمبحوثين جيد.

وفيما يخص توزيع العينة حسب التخصصات العلمية يبين الجدول رقم (5) أنّ تخصص المحاسبة احتل المرتبة الأولى وبنسبة (80.85%) وهذا يشير إلى وجود توافق إلى حدّ كبير بين طبيعة مهام المراجعة الداخلية والتخصص الذي يحمله غالبية المستجيبين، رغم وجود ما نسبته (19.15%) من الذين يحملون مؤهلات من غير المحاسبة تتمثل في إدارة الأعمال والتمويل والمصارف والاقتصاد. وحتى وإن كانت

هذه التخصصات ترتبط بعلاقة قوية بالمحاسبة غير أنّ الأولوية في شغل وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تكون لحملة المؤهلات العلمية في مجال المحاسبة. كما تشير البيانات الواردة في الجدول رقم (5) إلى أنّ غالبية المسؤولين عن نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة وبنسبة بلغت (80.85%) يمتلكون خبرات في مجال المراجعة الداخلية تزيد عن خمس سنوات، وهي نسبة مرتفعة جداً وتدل على وجود خبرة عالية في مجال المراجعة بحكم عدد سنوات الخدمة التي أمضاها أفراد العينة التي تمّ إخضاعها للدراسة. حيث يوضح الجدول أنّ القيمة المنوالية (القيمة التي تقابل أكبر تكرار) كانت لفئة الذين لديهم سنوات خدمة تزيد عن (15 سنة) والتي بلغت نسبتهم (34.04%).

مما سبق يتضح أنّ أفراد عينة الدراسة يمتلكون المؤهلات والتخصصات والخبرات الكافية التي تمكنهم من فهم أسئلة الدراسة وإدراك أهميتها والإجابة عليها، وبالتالي اعتبار إجاباتهم ذات تأثير في تحديد مدى وجود دور لمجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية من عدمه.

## الجدول رقم ( 5 )

التوزيع التكراري والنسبي لخصائص عينة الدراسة

1- صفة المستجيب	العدد	النسبة %
مدير إدارة المراجعة الداخلية	23	49.0
مدير مكتب المراجعة الداخلية	17	36.1
رئيس قسم المراجعة الداخلية	07	14.9
أخرى	0	00
المجموع	47	100%
2- المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
دكتوراه	02	4.26
ماجستير	08	17.02

57.44	27	بكالوريوس
17.02	08	دبلوم عالي
2.13	01	دبلوم متوسط
2.13	01	أخرى
%100	47	المجموع
<b>3- التخصّص</b>		
<b>النسبة %</b>	<b>العدد</b>	
80.85	38	محاسبة
8.51	04	إدارة أعمال
4.26	02	تمويل ومصارف
6.38	03	اقتصاد
0	0	أخرى
%100	47	المجموع
<b>4- عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة الداخلية</b>		
<b>النسبة %</b>	<b>العدد</b>	
19.15	09	أقل من 5 سنوات
25.53	12	من 5- إلى أقل من 10 سنوات
21.28	10	من 10 - إلى أقل من 15 سنة
34.04	16	15 سنة فأكثر
%100	47	المجموع

ب) تحليل البيانات المتعلقة بدور مجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية

1- تحليل البيانات المتعلقة بدور مجالس الإدارة في دعم استقلالية المراجعة الداخلية:

يوضح الجدول رقم (6) التوزيع التكراري والنسبي لإجابات العينة حول دور

مجالس الإدارة في دعم استقلالية المراجعة الداخلية. حيث يكشف الجدول عن

اتجاهات الإجابة لدى عينة الدراسة حول الفقرات المتعلقة بدور مجالس الإدارة في

دعم استقلالية المراجعة الداخلية، والتي تبين من خلال قيمة الوسط الحسابي البالغ

(4.27) أنّ إجمالي إجابات العينة تشير إلى الموافقة على أنّ دور مجالس الإدارة يتجه

نحو دعم استقلالية المراجعة الداخلية.

## الجدول رقم (6)

التوزيع التكراري والنسبي لإجابات العينة حول دور مجالس الإدارة  
في دعم استقلالية المراجعة الداخلية

اتجاهات الإجابة	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		غير متأكد		موافق		موافق بشدة		العبارات
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
موافق	4.49	0	0	4.3	2	2.1	1	34.0	16	59.6	28	يقوم مجلس الإدارة باختيار المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية
غير متأكد	3.25	10.6	5	31.9	15	4.3	2	25.5	12	27.7	13	يقوم مجلس الإدارة بتحديد مرتب ومزايا المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية
موافق	4.43	0	0	2.1	1	2.1	1	46.8	22	48.9	23	يقوم مجلس الإدارة بمناقشة قرار عزل المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية
موافق	4.02	0	0	6.4	3	12.7	6	53.2	25	27.7	13	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم وجود قيود على الموضوعات التي يجب أن تتضمنها خطة المراجعة
موافق	4.15	0	0	10.6	5	6.4	3	40.4	19	42.6	20	يقوم مجلس الإدارة بإتاحة حرية الاتصال للمسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية بشكل مباشر معه
غير متأكد	3.26	6.7	3	31.9	15	12.7	6	25.5	12	23.4	11	يقوم مجلس الإدارة بإتاحة الفرصة للمسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية لحضور اجتماعات مجلس الإدارة
موافق	3.85	2.1	1	12.8	6	12.7	6	42.6	20	29.8	14	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم وجود أية ضغوط أو قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذهم لمهامهم

اتجاهات الإيجابية	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		غير متأكد		موافق		موافق بشدة		العبارات
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
موافق	3.49	2.1	1	21.3	10	10.6	5	57.4	27	8.5	4	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من التحديد الواضح لاختصاصات المراجعين الداخليين وتفاذي حالات التعارض فيما بينهم
غير متأكد	3.23	2.1	1	29.8	14	21.3	10	36.2	17	10.6	5	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم وجود تضارب مصالح أو تحيز أو اختلافات شخصية بين المراجعين الداخليين ومن يتم مراجعة أعمالهم عند توزيع مهام العمل
غير متأكد	2.81	12.7	6	36.2	17	14.9	7	27.7	13	8.5	4	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من تغيير أو تبديل مهام المراجعين الداخليين من وقت لآخر
غير متأكد	3.11	8.5	4	29.8	14	19.1	9	27.7	13	14.9	7	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم قيام المراجعين الداخليين بمراجعة أعمال سبق لهم القيام بها كمحاسبين
موافق	3.43	4.3	2	21.3	10	19.1	9	38.3	18	17.0	8	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم قيام المراجعين الداخليين بأية أعمال تنفيذية
موافق	3.98	2.1	1	10.6	5	6.4	3	48.9	23	31.9	15	يحرص مجلس الإدارة على ضمان وصول المراجعين الداخليين لكل السجلات والأفراد والممتلكات المادية التي لها علاقة بأداء أعمال المراجعة والحصول على كل البيانات المعلومات الضرورية

اتجاهات الإيجابية	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		غير متأكد		موافق		موافق بشدة		العبارات
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
موافق	4.34	0	0	46.8	22	0	0	0	0	46.8	22	يحرص مجلس الإدارة على ضمان حق إدارة المراجعة الداخلية في القيام بأعمال الجرد المفاجئ للخزائن والعهد وغيرها من الأصول المتداولة والثابتة
موافق	3.87	2.1	1	10.6	5	14.9	7	31.9	15	40.4	19	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم وجود أي تأثير على رأي المراجع الداخلي لتعديل الحقائق أو حذفها
موافق	4.23	2.1	1	6.4	3	4.3	2	40.4	19	46.8	22	يتسلم مجلس الإدارة تقارير المراجعة الداخلية مباشرة من المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية
موافق	4.17	0	0	8.5	4	4.3	2	48.3	23	38.3	18	يسمح مجلس الإدارة للمراجعين الداخليين باستكمال دراستهم للحصول على الشهادات والمؤهلات العلمية ذات الصلة بالمراجعة الداخلية
موافق	3.66	0	0	21.3	10	17.0	8	36.2	17	25.5	12	يقوم مجلس الإدارة باعتماد الدورات التدريبية للمراجعين الداخليين
موافق	4.27	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	جميع فقرات المحور

2- تحليل البيانات المتعلقة بدور مجالس الإدارة في دعم تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية:

يوضح الجدول رقم (7) التوزيع التكراري والنسبي لإجابات العينة حول دور مجالس الإدارة في دعم تنظيم ومتابعة المراجعة الداخلية. حيث يكشف الجدول عن

اتجاهات الإجابة لدى عينة الدراسة حول الفقرات المتعلقة بدور مجالس الإدارة في تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية. ومن خلال قيمة الوسط الحسابي البالغ (3.66) تبين أن إجمالي إجابات العينة تشير إلى الموافقة على أن دور مجالس الإدارة يتجه نحو دعم تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة.

الجدول رقم (7)

التوزيع التكراري والنسبي لإجابات العينة حول دور مجالس الإدارة في تنظيم ومتابعة نشاط

المراجعة الداخلية

البيانات الإحصائية	النسبة المئوية	غير موافق بشدة		غير موافق		غير متأكد		موافق		موافق بشدة		العبارات
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
		موافق	3.91	2.1	1	6.4	3	10.6	5	59.6	28	
موافق	3.87	2.1	1	10.6	5	12.8	6	46.8	22	27.7	13	يسهم مجلس الإدارة في وضع واعتماد شروط ومعايير التوظيف للمراجعين الداخليين
موافق	3.91	2.1	1	6.4	3	14.9	7	51.1	24	25.5	12	يقوم مجلس الإدارة بالتصديق على خطط وسياسات المراجعة الداخلية
موافق	3.83	2.1	1	14.9	7	12.8	6	38.3	18	31.9	15	يقوم مجلس الإدارة بالتصديق على الموازنة التقديرية للمراجعة الداخلية
موافق	3.55	4.3	2	17.0	8	14.9	7	46.8	22	17.0	8	يعمل مجلس الإدارة على ضمان التعاون التام بين المراجعين الداخليين والمراجع الخارجيين
موافق	3.43	4.3	2	21.3	10	14.9	7	46.8	22	12.8	6	يحرص مجلس الإدارة على التأكد من حصول إدارة المراجعة الداخلية على كل الإمكانات والتسهيلات اللازمة لإنجاز مهامها
موافق	3.55	4.3	2	19.1	9	8.5	4	53.2	25	14.9	7	يعمل مجلس الإدارة على تقييم نشاط المراجعة الداخلية من وقت لآخر

اتجاهات الإجابات	الحسابي الوسط	غير موافق بشدة		غير موافق		غير متأكد		موافق		موافق بشدة		العبارات
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
		موافق	3.49	10.6	5	21.3	10	8.5	4	27.7	13	
غير متأكد	3.38	8.5	4	21.3	10	14.9	7	34.0	16	21.3	10	يقوم مجلس الإدارة بتحديد مجالات عمل المراجعة الداخلية
موافق	3.66	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	جميع فقرات المحور

### 3- تحليل البيانات المتعلقة بدور مجالس الإدارة في دعم عملية الإعلام عن وظيفة

#### المراجعة الداخلية:

يوضح الجدول رقم (8) التوزيع التكراري والنسبي لإجابات العينة حول دور مجالس الإدارة في دعم عملية الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية. حيث يكشف الجدول عن اتجاهات الإجابة لدى عينة الدراسة حول الفقرات المتعلقة بدور مجلس الإدارة في دعم عملية الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية. ومن خلال قيمة الوسط الحسابي البالغ (3.27) تبين أنّ إجمالي إجابات العينة تشير إلى أنّهم (غير متأكدين) على أنّ دور مجلس الإدارة يتجه نحو دعم عملية الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية.

## الجدول رقم (8)

التوزيع التكراري والنسبي لإجابات العينة حول دور مجالس الإدارة في دعم عملية الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية

ملاحظات	النسبة المئوية	غير موافق بشدة		غير موافق		غير متأكد		موافق		موافق بشدة		العبارات
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
موافق	3.49	4.3	2	21.3	10	19.1	9	31.9	15	23.4	11	يقوم مجلس الإدارة بتشجيع المراجعين الداخليين على حضور الندوات والمؤتمرات العلمية.
غير متأكد	2.72	12.8	6	34.0	16	25.5	12	23.4	11	4.3	2	يقوم مجلس الإدارة بتنظيم حملات إعلامية لتوضيح وإبراز دور المراجعة الداخلية.
موافق	3.44	6.4	3	17.0	8	14.9	7	48.9	23	12.8	6	يقوم مجلس الإدارة ببحث العاملين بالمؤسسة على تقديم العون للمراجعين الداخليين.
غير متأكد	3.29	6.4	3	21.3	10	21.3	10	38.3	18	12.8	6	يؤكد مجلس الإدارة لجميع العاملين بالمؤسسة بأن نتائج المراجعة الداخلية لن تتخذ أساساً لتوقيع العقوبات على أي شخص داخل المؤسسة، إلا في الحالات التي يثبت

التجاهات الإيجابية	الدرجة الحسابية	غير موافق بشدة		غير موافق		غير متأكد		موافق		موافق بشدة		العبارات
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
												فيها سوء النية.
غير متأكد	3.28	4.3	2	23.4	11	25.5	12	34.0	16	12.8	6	يركز مجلس الإدارة اهتمامه على منح التقدير الأدبي والمكافآت المادية للأشخاص الذين تظهر نتائج المراجعة الداخلية أنهم يستحقون ذلك التقدير وتلك المكافآت.
غير متأكد	3.30	6.4	3	23.4	11	21.3	10	31.9	15	17.0	8	يؤكد مجلس الإدارة لجميع العاملين بالمؤسسة بأنه لا يهتم باكتشاف الأخطاء والانحرافات بقدر اهتمامه بكيفية القضاء على أسباب وجودها وتلافي آثارها السلبية.
موافق	3.45	6.4	3	17.0	8	21.3	10	36.2	17	19.1	9	يقوم مجلس الإدارة باعتماد جميع ما يصدر عن إدارة المراجعة الداخلية من نشرات دورية أو كتيبات سنوية، أو ندوات أو تقارير سنوية.
غير متأكد	3.27	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	جميع فقرات المحور

## ثانياً: اختبار الفرضيات:

قبل البدء باختبار الفرضيات لابد من إخضاع البيانات للتحليل للتأكد فيما إذا كانت هذه البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا ((اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات))، وللوقوف على ذلك استخدم الباحث اختبار Kolmogorov-Smirnov، وعلى أساس الفرضية التالية:

- الفرضية الصفرية: البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.
  - الفرضية البديلة: البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي.
- والجدول التالي يبين نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم ( 9 )

نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov

المعلمة	دعم وظيفة المراجعة الداخلية
الوسط الحسابي	123.79
الانحراف المعياري	20.73
Kolmogorov-Smirnov	0.462
المعنوية المشاهدة	0.983
القرار الإحصائي	قبول الفرض العدمي أي أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي وذلك نظراً لكون المعنوية المشاهدة والبالغة ( $0.05 < 0.983$ ).

ونظراً لخضوع البيانات للتوزيع الطبيعي ولكون حجم العينة أكبر من (30)، فإن هذه البيانات تسمح باستخدام كلا النوعين من أساليب التحليل الإحصائي (التحليل المعلمي، والتحليل اللامعلمي)، وبناءً على ذلك واعتماداً على فرضيات الدراسة تم استخدام أحد أساليب التحليل المعلمي وهو اختبار (T).

واستناداً إلى الإطار النظري للدراسة وللتساؤلات والأهداف التي بُنيت عليها، تم صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

((لا يوجد دور لمجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية)).

قام الباحث بإجراء الاختبار لهذه الفرضية، باستخدام اختبار (T)، وكانت نتيجة الاختبار كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (10)

نتائج اختبار (T) عند مستوى فرضي يساوي (3)

القرار الإحصائي	المعنوية المشاهدة	قيمة (T)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة
معنوي	0.000	39.944	20.731	123.79	إجمالي عبارات الدراسة

من خلال النتائج الواردة بالجدول رقم (10) يتبين الآتي:

\* أن قيمة الوسط الحسابي لجميع فقرات المقياس بلغت (123.79)، ونظراً لكون عدد العبارات الداخلة في الاختبار (34 عبارة)، لذلك سيصبح الوسط الحسابي المناظر لكل عبارة هو (3.64) والذي بدوره يشير إلى أن اتجاهات الإجابة للعينة هي (موافق).  
\* أن نتيجة اختبار (T)، لجميع فقرات الاختبار بلغت (39.94)، كما أن المعنوية المشاهدة بلغت (0.000)، وهذا يدل على معنوية الاختبار، لذا سيتم قبول الفرضية الرئيسية البديلة التي تنص على أنه: (( يوجد دور لمجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية)).

ونظراً لأنّ دعم وظيفة المراجعة الداخلية يتم من خلال مجموعة أبعاد هي (استقلالية المراجعة الداخلية، تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية، دعم الإعلام عن المراجعة الداخلية)، عليه فقد تمّ إجراء اختبار للفرضيات الفرعية التي تعبر عن الفرضية الرئيسية حتى يمكن اكتشاف مدى الاتساق بين الفرضية الرئيسية ومجموعة الفرضيات الفرعية المعبرة عنها.

- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

((لا يوجد دور لمجالس الإدارة في دعم استقلالية المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية)).

## الجدول رقم (11)

نتائج اختبار (T) عند مستوى فرضي يساوي (3)

القرار الإحصائي	المعنوية المشاهدة	قيمة (T)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة
معنوي	0.000	13.64	0.748	4.49	يقوم مجلس الإدارة باختيار المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية
غير معنوي	0.243	1.182	1.481	3.26	يقوم مجلس الإدارة بتحديد مرتب ومزايا المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية
معنوي	0.000	15.01	0.651	4.43	يقوم مجلس الإدارة بمناقشة قرار عزل المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية
معنوي	0.000	8.53	0.821	4.02	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم وجود قيود على الموضوعات التي يجب أن تتضمنها خطة المراجعة
معنوي	0.000	8.24	0.955	4.15	يقوم مجلس الإدارة بإتاحة حرية الاتصال للمسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية بشكل مباشر معه
غير معنوي	0.204	1.28	1.359	3.26	يقوم مجلس الإدارة بإتاحة الفرصة للمسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية لحضور اجتماعات مجلس الإدارة
معنوي	0.000	5.490	1.063	3.85	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم وجود أية ضغوط أو قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذ مهامهم
معنوي	0.002	3.36	0.997	3.49	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من التحديد الواضح لاختصاصات المراجعين الداخليين وتقاضي حالات التعارض فيما بينهم
غير معنوي	0.140	1.50	1.068	3.23	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم وجود تضارب مصالح أو

القرار الإحصائي	المعنوية المشاهدة	قيمة (T)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة
معنوي					تحيز أو اختلافات شخصية بين المراجعين الداخليين ومن يتم مراجعة أعمالهم عند توزيع مهام العمل
غير معنوي	0.304	1.04-	1.262	2.81	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من تغيير أو تبديل مهام المراجعين الداخليين من وقت لآخر
غير معنوي	0.559	0.589	1.011	3.11	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم قيام المراجعين الداخليين بمراجعة أعمال سبق لهم القيام بها كمحاسبين
معنوي	0.014	2.56	1.137	3.43	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم قيام المراجعين الداخليين بأية أعمال تنفيذية
معنوي	0.000	6.64	1.011	3.98	يحرص مجلس الإدارة على ضمان وصول المراجعين الداخليين لكل السجلات والأفراد والممتلكات المادية التي لها علاقة بأداء أعمال المراجعة والحصول على كل البيانات المعلومات الضرورية
معنوي	0.000	11.66	0.788	4.34	يحرص مجلس الإدارة على ضمان حق إدارة المراجعة الداخلية في القيام بأعمال الجرد المفاجئ للخزائن والعهد وغيرها من الأصول المتداولة والثابتة
معنوي	0.000	6.13	1.093	3.98	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم وجود أي تأثير على رأي المراجع الداخلي لتعديل الحقائق أو حذفها
معنوي	0.000	8.80	0.960	4.23	يتسلم مجلس الإدارة تقارير المراجعة الداخلية مباشرة من المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية
معنوي	0.000	9.24	0.868	4.17	يسمح مجلس الإدارة للمراجعين الداخليين باستكمال دراستهم للحصول على الشهادات والمؤهلات العلمية ذات الصلة بالمراجعة الداخلية
معنوي	0.000	4.15	1.089	3.66	يقوم مجلس الإدارة باعتماد الدورات التدريبية للمراجعين الداخليين
معنوي	0.000	39.75	0.621	3.77	جميع فقرات المحور

من خلال النتائج الواردة بالجدول رقم (11) يتبين الآتي:

- أن قيمة الوسط الحسابي البالغة (3.77) تشير إلى أن اتجاهات الإجابة للعينة هي (موافق).

- تختلف قيمة اختبار (T) من حيث معنوية أو عدم معنوية هذا الاختبار من عبارة إلى أخرى تبعا لمستوى المعنوية المشاهدة المناظرة لكل عبارة، حيث تكون قيمة الاختبار معنوية عندما تكون المعنوية المشاهدة لكل عبارة أصغر من (0.05)، وتكون نتيجة اختبار (T) غير معنوية عندما تكون قيمة المعنوية المشاهدة أكبر من (0.05).

- أن نتيجة اختبار (T) لجميع فقرات الاختبار بلغت (39.75)، كما أن المعنوية المشاهدة بلغت (0.000)، وهذا يشير إلى معنوية الاختبار، لذا سيتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: ((يوجد دور لمجالس الإدارة في دعم استقلالية المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية)).

- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

((لا يوجد دور لمجالس الإدارة في تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية

في المؤسسات الليبية)).

الجدول رقم (12)

نتائج اختبار (T) عند مستوى فرضي يساوي (3)

القرار الإحصائي	المعنوية المشاهدة	قيمة (T)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
معنوي	0.000	7.124	0.880	3.91	يقوم مجلس الإدارة باعتماد أهداف وسلطات ومسؤوليات المراجعة الداخلية
معنوي	0.000	5.902	1.013	3.87	يسهم مجلس الإدارة في وضع واعتماد شروط ومعايير التوظيف للمراجعين الداخليين
معنوي	0.000	6.755	0.929	3.91	يقوم مجلس الإدارة بالتصديق على خطط وسياسات المراجعة الداخلية

القرار الإحصائي	المعنوية المشاهدة	قيمة (T)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
معنوي	0.000	5.127	1.110	3.83	يقوم مجلس الإدارة بالتصديق على الموازنة التقديرية للمراجعة الداخلية
معنوي	0.001	3.449	1.100	3.55	يعمل مجلس الإدارة على ضمان التعاون التام بين المراجعين الداخليين والمراجع الخارجيين
معنوي	0.011	2.656	1.098	3.43	يحرص مجلس الإدارة على التأكد من حصول إدارة المراجعة الداخلية على كل الإمكانيات والتسهيلات اللازمة لإنجاز مهامها
معنوي	0.001	3.449	1.100	3.55	يعمل مجلس الإدارة على تقييم نشاط المراجعة الداخلية من وقت لآخر
معنوي	0.022	2.376	1.412	3.49	يعمل مجلس الإدارة على تقييم برامج الجودة والتحسين المستمر لنشاط المراجعة الداخلية
معنوي	0.046	2.055	1.278	3.38	يقوم مجلس الإدارة بتحديد مجالات عمل المراجعة الداخلية
معنوي	0.000	39.75	0.728	3.66	جميع فقرات المحور

من خلال النتائج الواردة بالجدول رقم (12) يتبين الآتي:

- أن قيمة الوسط الحسابي البالغة (3.66) تشير إلى أن اتجاهات الإجابة للعينة هي (موافق).
- يلاحظ أن قيمة اختبار (T) لكل العبارات معنوية بسبب كون المعنوية المشاهدة أصغر من (0.05).
- أن نتيجة اختبار (T) لجميع فقرات الاختبار بلغت (39.75)، كما أن المعنوية المشاهدة بلغت (0.000)، وهذا يشير إلى معنوية الاختبار، لذا سيتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه ((يوجد دور لمجالس الإدارة في تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية)).

- الفرضية الفرعية الثالثة:

((لا يوجد دور لمجالس الإدارة في دعم عملية الإعلام عن المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية)).

الجدول رقم (13)

نتائج اختبار (T) عند مستوى فرضي يساوي (3)

القرار الإحصائي	المعنوية المشاهدة	قيمة (T)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة
معنوي	0.007	2.80	1.196	3.49	يقوم مجلس الإدارة بتشجيع المراجعين الداخليين على حضور الندوات والمؤتمرات العلمية
غير معنوي	0.091	1.728 -	1.097	2.72	يقوم مجلس الإدارة بتنظيم حملات إعلامية لتوضيح وإبراز دور المراجعة الداخلية
معنوي	0.009	2.737	1.119	3.45	يقوم مجلس الإدارة بحث العاملين بالمؤسسة على تقديم العون للمراجعين الداخليين
غير معنوي	0.080	1.791	1.140	3.30	يؤكد مجلس الإدارة لجميع العاملين بالمؤسسة بأن نتائج المراجعة الداخلية لن تتخذ أساساً لتوقيع العقوبات على أي شخص داخل المؤسسة، إلا في الحالات التي يثبت فيها سوء النية
غير معنوي	0.091	1.728	1.097	3.28	يركز مجلس الإدارة اهتمامه على منح التقدير الأدبي والمكافآت المادية للأشخاص الذين تظهر نتائج المراجعة الداخلية أنهم يستحقون ذلك التقدير وتلك المكافآت
غير معنوي	0.095	1.707	1.196	3.30	يؤكد مجلس الإدارة لجميع العاملين بالمؤسسة بأنه لا يهتم باكتشاف الأخطاء والانحرافات بقدر اهتمامه بكيفية القضاء على أسباب وجودها وتلافي آثارها السلبية

القرار المعنوية المشاهدة الإحصائي	قيمة (T)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة	
معنوي	0.012	2.605	1.176	3.45	يقوم مجلس الإدارة باعتماد جميع ما يصدر عن إدارة المراجعة الداخلية من نشرات دورية أو كتيبات سنوية، أو ندوات أو تقارير سنوية
معنوي	0.000	23.820	0.821	3.27	جميع فقرات المحور

من خلال النتائج الواردة بالجدول رقم (13) يتبين الآتي:

- أن قيمة الوسط الحسابي البالغة (3.27) تشير إلى أن اتجاهات الإجابة للعينة هي (غير متأكد).
- تختلف قيمة اختبار (T) من حيث معنوية أو عدم معنوية هذا الاختبار من عبارة إلى أخرى تبعا لمستوى المعنوية المشاهدة المناظرة لكل عبارة، حيث تكون قيمة الاختبار معنوية عندما تكون المعنوية المشاهدة أصغر من (0.05)، وتكون نتيجة اختبار (T) غير معنوية عندما تكون قيمة المعنوية المشاهدة أكبر من (0.05).
- أن نتيجة اختبار (T) لجميع عبارات الاختبار بلغت (23.820)، كما أن المعنوية المشاهدة بلغت (0.000)، وهذا يشير إلى معنوية الاختبار، لذا سيتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه ((يوجد دور لمجالس الإدارة في دعم عملية الإعلام عن المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية)).

## النتائج والتوصيات

### (أ) النتائج:

بعد تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها، يمكن عرض نتائجها على النحو الآتي:

1- يوجد دور لمجلس الإدارة في المؤسسات الليبية محل الدراسة في دعم استقلالية

المراجعة الداخلية وتتمثل مظاهر هذا الدعم فيما يلي:

- ◆ يقوم مجلس الإدارة باختيار المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية.
- ◆ يقوم مجلس الإدارة بمناقشة قرار عزل المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية.
- ◆ يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم وجود قيود على الموضوعات التي يجب أن تتضمنها خطة المراجعة.
- ◆ يقوم مجلس الإدارة بإتاحة حرية الاتصال للمسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية بشكل مباشر معه.
- ◆ يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم وجود أية ضغوط أو قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذ مهامهم.
- ◆ يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من التحديد الواضح لاختصاصات المراجعين الداخليين وتقادي حالات التعارض فيما بينهم.
- ◆ يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم قيام المراجعين الداخليين بأية أعمال تنفيذية.
- ◆ يحرص مجلس الإدارة على ضمان وصول المراجعين الداخليين لكل السجلات والأفراد والممتلكات المادية التي لها علاقة بأداء أعمال المراجعة والحصول على كل البيانات والمعلومات الضرورية.

- ◆ يحرص مجلس الإدارة على ضمان حق إدارة المراجعة الداخلية في القيام بأعمال الجرد المفاجئ للخزائن والعهد وغيرها من الأصول المتداولة والثابتة.
- ◆ يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من عدم وجود أي تأثير على رأي المراجع الداخلي لتعديل الحقائق أو حذفها.
- ◆ مجلس الإدارة يتسلم تقارير المراجعة الداخلية مباشرة من المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية.
- ◆ يسمح مجلس الإدارة للمراجعين الداخليين باستكمال دراستهم للحصول على الشهادات والمؤهلات العلمية ذات الصلة بالمراجعة الداخلية.
- ◆ يقوم مجلس الإدارة باعتماد الدورات التدريبية للمراجعين الداخليين.
- 2- يوجد دور لمجالس الإدارة في المؤسسات الليبية محل الدراسة في دعم تنظيم ومتابعة المراجعة الداخلية وتمثل مظاهر هذا الدعم فيما يلي:
  - ◆ يقوم مجلس الإدارة باعتماد أهداف وسلطات ومسؤوليات المراجعة الداخلية.
  - ◆ يُسهم مجلس الإدارة في وضع واعتماد شروط ومعايير التوظيف للمراجعين الداخليين.
  - ◆ يقوم مجلس الإدارة بالتصديق على خطط وسياسات المراجعة الداخلية.
  - ◆ يقوم مجلس الإدارة بالتصديق على الموازنة التقديرية للمراجعة الداخلية.
  - ◆ يعمل مجلس الإدارة على ضمان التعاون التام بين المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي.
  - ◆ يحرص مجلس الإدارة على التأكد من حصول إدارة المراجعة الداخلية على كل الإمكانيات والتسهيلات اللازمة لإنجاز مهامها.
  - ◆ يعمل مجلس الإدارة على تقييم نشاط المراجعة الداخلية من وقت لآخر.

- ◆ يعمل مجلس الإدارة على تقييم برامج الجودة والتحسين المستمر لنشاط المراجعة الداخلية.
- 3- يوجد دور لمجالس الإدارة في المؤسسات الليبية محل الدراسة في دعم عملية الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية وتتمثل مظاهر هذا الدعم فيما يلي:
- ◆ يقوم مجلس الإدارة بتشجيع المراجعين الداخليين على حضور الندوات والمؤتمرات العلمية.
- ◆ يقوم مجلس الإدارة ببحث العاملين بالمؤسسة على تقديم العون للمراجعين الداخليين.
- ◆ يقوم مجلس الإدارة باعتماد جميع ما يصدر عن إدارة المراجعة الداخلية من نشرات دورية أو كتيبات سنوية، أو ندوات أو تقارير سنوية.

#### (ب) التوصيات:

- بناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يوصي الباحث بما يأتي:
- 1) العمل على زيادة دور مجالس الإدارة في دعم استقلالية المراجعة الداخلية وذلك فيما يتعلق بالأدوار التالية:
  - \* ضرورة قيام مجلس الإدارة بتحديد مرتب ومزايا المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية.
  - \* ضرورة قيام مجلس الإدارة بإتاحة الفرصة للمسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية لحضور اجتماعات مجلس الإدارة.
  - \* ضرورة قيام مجلس الإدارة بالتحقق من عدم تضارب مصالح أو تحيز أو اختلافات شخصية بين المراجعين الداخليين ومن يتم مراجعة أعمالهم عند توزيع مهام العمل.

- \* ضرورة قيام مجلس الإدارة بالتحقق من تغيير أو تبديل مهام المراجعين الداخليين من وقت لآخر.
- \* ضرورة قيام مجلس الإدارة بالتحقق من عدم قيام المراجعين الداخليين بمراجعة أعمال سبق لهم القيام بها كمحاسبين.
- (2) العمل على زيادة دور مجالس الإدارة في تنظيم ومتابعة نشاط المراجعة الداخلية وذلك فيما يتعلق بتحديد مجالات عمل المراجعة الداخلية.
- (3) العمل على زيادة دور مجالس الإدارة في دعم عملية الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية وذلك فيما يتعلق بالأدوار التالية:
- \* ضرورة قيام مجلس الإدارة بتنظيم حملات إعلامية لتوضيح وإبراز دور المراجعة الداخلية.
- \* ضرورة قيام مجلس الإدارة بالتأكيد لجميع العاملين بالمؤسسة بأنّ نتائج المراجعة الداخلية لن تتخذ أساساً لتوقيع العقوبات على أي شخص داخل المؤسسة، إلا في الحالات التي يثبت فيها سوء النية.
- \* ضرورة قيام مجلس الإدارة بتركيز اهتمامه على منح التقدير الأدبي والمكافآت المادية للأشخاص الذين تظهر نتائج المراجعة الداخلية أنّهم يستحقون ذلك التقدير وتلك المكافآت.
- \* ضرورة قيام مجلس الإدارة بالتأكيد لجميع العاملين بالمؤسسة بأنّه لا يهتم باكتشاف الأخطاء والانحرافات بقدر اهتمامه بكيفية القضاء على أسباب وجودها وتلافي آثارها السلبية.
- (4) القيام بدراسات أخرى للتعرف عن دور مجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر أعضاء مجالس الإدارة.

## قائمة المراجع

- 1- إرشاد الإنتوساي للحوكمة الجيدة 9150 "التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام".
- 2- إسماعيل؛ أسماء المهدي (2006)، "تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المصارف المتخصصة"، (رسالة ماجستير غير منشورة-أكاديمية الدراسات العليا-طرابلس).
- 3- البدري، مسعود عبدالحفيظ (2005)، "المعايير التي تحكم أداء المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية بمدينة بنغازي"، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة، جامعة قاريونس، ليبيا المجلد الثاني والعشرون.
- 4- البشاري، مصطفى نجم (2008)، "أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان"، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول-السودان، 10-12/01/2008.
- 5- الصحن، عبدالفتاح محمد وسرايا، محمد السيد والسوافيري، فتحي رزق (2006)، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، (مصر، الاسكندرية، المكتب الجامعي الحديث).
- 6- الطاهر؛ العماري (2013)، "دور مجلس الإدارة في تحسين فعالية حوكمة الشركات- دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط-المديرية العامة بالبلدية"، (رسالة ماجستير-جامعة حسيبة بن بو علي-المدية-الجزائر).
- 7- العبدلي؛ محمد عبدالله (2012)، "أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"، (رسالة ماجستير-كلية الأعمال-جامعة الشرق الأوسط).

- 8- العطار؛ حسن عبدالحميد (2000)، "نتائج احتراف المراجعة الداخلية في ظل محدداته المهنية-دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة-جامعة الزقازيق، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول.
- 9- العفيفي؛ عبير محمد (2007)، "معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها"، رسالة ماجستير-كلية التجارة-الجامعة الإسلامية- غزة).
- 10- العمرات، أحمد صالح (1990)، "المراجعة الداخلية-الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، الطبعة الأولى، (الأردن، عمان، دار البشير للنشر والتوزيع).
- 11- القباني، ثناء علي و السواح، نادر شعبان (2006)، "المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني"، (مصر، الاسكندرية، الدار الجامعية).
- 12- القانون رقم (23) لسنة 2010 بشأن النشاط التجاري في ليبيا واللوائح الصادرة بمقتضاه.
- 13- المومني؛ محمد عبدالله (2009)، "دور مجالس الإدارة في الشركات الأردنية في تعزيز فاعلية لجان التدقيق-دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول.
- 14- النبشة؛ منصور علي (2011)، "دور لجان المراجعة في زيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية-دراسة ميدانية على المصارف التجارية الليبية"، رسالة ماجستير غير منشورة-أكاديمية الدراسات العليا-طرابلس).
- 15- الوردات، خلف عبدالله (2006)، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية"، الطبعة الأولى، (الأردن، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع).

- 16- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2004)، معايير المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية.
- 17- بن درويش، عدنان بن حيدر (2007)، "حوكمة الشركات ودور مجالس الإدارة"، اتحاد المصارف العربية.
- 18- تقرير ديوان المحاسبة الليبي (2015).
- 19- جمعة، أحمد حلمي (2005)، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، (الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع)
- 20- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001)، "إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي: مراعاة عمل المراجعة الداخلية"، الأردن، عمان.
- 21- حمادة؛ عبود (2002)، "دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية في بيئة الحاسوب"، (رسالة ماجستير غير منشورة-جامعة دمشق، دمشق، سوريا).
- 22- ذنبيات؛ علي (2008)، "مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الثاني.
- 23- عبدالصمد؛ عمر علي (2009)، "دور دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات"، (رسالة ماجستير-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير-جامعة محمد خيضر-بسكرة-الجزائر).
- 24- عبدالوهاب؛ علاء (2006)، "التحكم المؤسسي وأثره في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية-دراسة ميدانية في الهيئة العامة لسوق المال مسقط /

- سلطنة عمان"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول.
- 25- عبدربه، رائد محمد (2010)، "المراجعة الداخلية"، الطبعة الأولى، (الأردن، عمان، دار الجنادرية للنشر والتوزيع والإعلان).
- 26- غفير؛ كاميليا مسعود (1995)، "المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية ومدى توافرها في المصارف التجارية الليبية"، (رسالة ماجستير غير منشورة-كلية الاقتصاد-جامعة بنغازي-ليبيا).
- 27- لطفي، شعبان (2004)، "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك"، (رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر).
- 28- محمد؛ سليمان بالحسن (2012)، "أثر لجان المراجعة على كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية والخارجية وجودة المعلومات بالتقارير المالية بالمصارف التجارية الليبية"، (رسالة ماجستير غير منشورة-كلية الاقتصاد-جامعة بنغازي).
- 29- مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح-حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، أغسطس، 2008، متاح على شبكة المعلومات الدولية، تاريخ الزيارة 2015/10/10.
- 30- مركز المشروعات الدولية الخاصة والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات (2011)، "تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا".

- 31- مصلي؛ عبدالحكيم محمد (2004)، "مدى الحاجة إلى تكوين لجان المراجعة لدعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية"، (رسالة ماجستير غير منشورة-أكاديمية الدراسات العليا-طرابلس).
- 32- مفتي، محمد حسن (2004)، "أثر الصفات الشخصية للمدقق على جودة عملية التدقيق في ظل التطورات الحديثة لتقنية المعلومات: دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في جدة"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- 33- مقداد، محمد، والفراء، ماجد (2004)، مناهج البحث العلمي والتحليل الإحصائي في العلوم الإدارية، الطبعة الأولى، (فلسطين، غزة، دار المقداد للطباعة).
- 34- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (2007)، "مبادئ حوكمة الشركات".
- 35- نبيل، حمادي (2008)، "التدقيق الخارجي كألية لتطبيق حوكمة الشركات-دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة"، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حسينية بن بوعلي، الجزائر).
- 36- نسمان، إبراهيم إسحق (2009)، "دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة"، (رسالة ماجستير منشورة-الجامعة الإسلامية-غزة).
- 37- نصار، طارق عبدالخالق (1993)، "استخدام معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالبنوك التجارية بالتطبيق على بنك مصر ببورسعيد"، (رسالة ماجستير منشورة غير منشورة-جامعة قناة السويس-بورسعيد).

- 38- هليل؛ عاطف محمود (2009)، "مدخل مقترح لقياس وتقييم الأداء المتوازن للمراجعة الداخلية في ظل إطار حوكمة الشركات"، (رسالة ماجستير-كلية التجارة-جامعة قناة السويس).
- 39- يس، عمرو (2005)، "استقلالية المراجع الداخلي بين النظرية والتطبيق في ظل حوكمة الشركات"، المؤتمر العربي الأول-التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات-القاهرة-مصر 24-26 سبتمبر.
- 40- Buttery, R.; Hurford, C.; & Simpson, R. (1993), "Audit in the Public Sector", Second Edition, (ICSA publishing – UK).
- 41- Boyle, E.J. (1993) "A Framework for the Modern Internal Audit Function", Advances in Management Accounting, pp: 227-254.
- 42- Chambers, A. (1992), "Effective Internal Audits – How to Plan and Implement", (Pitman: London- UK).
- 43- Colbert, J. L. (2002), "Corporate Governance: Communications from Internal and External Auditors", Managerial Auditing Journal , Vol.17, No.3.
- 44- Pushkin, A. B. (1990), "The Impact of the Internal Audit Function on the Auditor Consideration of the Internal Control Structure", The Woman CPA, pp: 9-13.
- 45- McCarter, E., & Exton, L. (2010), "Internal Audit Activity Guide for Boards of Directors of Microfinance Institutions", (The SEEP Network - Washington).
- 46- Rezaee, Z., & Riley, R. (2010), " Financial Statement Fraud: Prevention and Detection", Second Edition, New Jersey: John Wiley of Sons, Inc.

- 47- Saunders, M., Lewis, P & Thornhill, A. (2009), " Research Methods for Business Students", Pearson Education Ltd, Fifth Edition , London, UK.
- 48- Sawyer, L. B. (1996), "The Practice of Modern Internal Auditing", Fourth Edition, (Altamonte, Springs: The Institute of Internal Auditors: USA).
- 49- The Institute of Internal Auditors (2008), "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", Review Issued, October 2008.
- 50- موقع معهد (مجمع) المراجعين الداخليين على شبكة المعلومات الدولية  
2016/03/28 تاريخ الزيارة (<https://www.theiia.org>)
- 51- International Transparency (2015), "Corruption Perceptions Index".  
متاح على شبكة المعلومات الدولية - تاريخ الزيارة 2015/10/12  
<http://www.transparency.org/cpi2013/results>