

مدى قيام المراجعة الداخلية في البيئة الليبية بمهام المراجعة الإدارية

د. محمود عاشور المقلّة*

أ. مصطفى مفتاح الأشلم**

ملخص الدراسة:

تطور دور المراجع الداخلي عبر مراحل مختلفة من القيام بالمراجعة المستندية للمعاملات المالية، إلى القيام بمراجعة وتقييم الإجراءات الرقابية للأنشطة والعمليات المختلفة داخل الشركة، بهدف مساعدة المستويات الإدارية والتشغيلية المختلفة للقيام بمسؤولياتها بشكل فعال، وبذلك أصبحت المراجعة الداخلية تشتمل على فحص وتقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وجودة الأداء في تنفيذ الواجبات المحددة، وامتدت منها المراجعة الداخلية إلى فحص ومراجعة كل الأنشطة سواء مالية أو إدارية أو تشغيلية، وهدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور المراجعة الداخلية في القيام بالمراجعة الإدارية من حيث تقييم كفاءة الأداء والتعرف على الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في القيام بتقديم الاستشارات للإدارة، وكذلك القيام بتقييم المخاطر ومراجعة العمليات التشغيلية. ولتحقيق ذلك اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات، وتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الداخليين بشركات القطاع العام والمراجعين الخارجيين داخل نطاق مدينتي مصراتة وطرابلس. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تقوم المراجعة الداخلية في الشركات بالبيئة الليبية بمهام تقييم كفاءة الأداء.
- تعمل المراجعة الداخلية في الشركات بالبيئة الليبية على تقديم الاستشارات للإدارة.
- للمراجعة الداخلية في الشركات بالبيئة الليبية دور في تقييم المخاطر.
- تقوم المراجعة الداخلية في الشركات بالبيئة الليبية بمراجعة العمليات التشغيلية.

*- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الأسمرية الإسلامية m_almogla@yahoo.com

**- ماجستير محاسبة -باحث

1- مقدمة:

برزت أهمية المراجعة الداخلية بانفصال إدارة الشركات عن ملاكها، واقتصرت في ذلك الوقت على مراجعة النواحي المالية، ومتابعة الأعمال الروتينية المتعلقة بالعمليات المحاسبية المالية للتأكد من مدى صحة تسجيلها واكتشاف الأخطاء، وبازدهار الاقتصاد وازدياد الأعمال التجارية وتطور الصناعة وما صاحبه من نمو وانكماش للاقتصاد العالمي وبروز بعض المشاكل المالية والتعثر بل والفشل المالي لكثير من الشركات. شهدت مهنة المراجعة الداخلية اهتماماً ملحوظاً لما لها من أهمية في اكتشاف وتصحيح العمليات المالية في الوقت المناسب كونها عملية مستمرة ومتوازية مع الأعمال المالية للشركات وقد وصل في بعض مناحيه للدعوة لجعلها مهنة مستقلة، وتوج هذا الاهتمام في الولايات المتحدة بإنشاء معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية Institute of Internal Auditors سنة (1941)، الذي تولى إصدار الكثير من النشرات والإيضاحات والتفسيرات التي ساعدت المراجعين الداخليين في تأدية أعمالهم، وقام المعهد في سبيل توضيح وتسهيل إجراءات عمل المراجعين الداخليين بإصدار معايير المراجعة الداخلية والتي على أساسها تطور عمل المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة أنشطة الرقابة وتقييم الأداء والالتزام وإدارة المخاطر وإضافة قيمة للشركة، وقد بات واضحاً للمتبعين أن مهنة المراجعة انتقلت من كونها مهنة فقط بفحص النشاط المالي إلى كونها مهنة وضع على عاتقها أيضاً فحص النشاط التشغيلي، وتقييم القيمة الاقتصادية للشركة ومدى فعالية القرارات الاستثمارية والتمويلية، وكذلك أصبح عليها أيضاً التعامل مع المخاطر المالية ومخاطر الأعمال كوظيفة أساسية لحماية الشركة وأصولها، هذه الوظيفة الجديدة لمهنة المراجعة الداخلية انتقلت بها من كونها مهنة بالمراجعة المالية فقط إلى الاهتمام أيضاً بنوع آخر هو المراجعة الإدارية، التي تمثل مفهوماً حديثاً في

مجال المراجعة الداخلية وتوسيعا لنطاقها، وبتناسع نطاق المراجعة الداخلية اصبحت من الادوات المهمة التي تعول عليها ادارة الشركة في تحقيق اهدافها، وذلك من خلال ما تقوم به هذه المهنة من فحص ودراسة وتقييم الخطط والسياسات والاجراءات بالشركة، للتوصل الى تحقيقها بعد مراجعتها والتأكد من سلامتها وموضوعيتها، وأصبحت تساهم في تفعيل رقابة شاملة على الإدارة باعتبارها احدى أدوات الرقابة بل وأهمها.

واشار الكثير من الباحث والمهتمين الى أن هدف المراجعة الادارية هو فحص ومراقبة وتحسين وتقييم سلامة عمليات الشركة، وبذلك عليها ان تقوم بفحص وتقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وجودة الاداء في تنفيذ الواجبات المحددة، وأصبح من مهامها فحص ومراجعة كل الانشطة سواء كانت مالية، أو ادارية، أو تشغيلية، وقد بين معهد المراجعين الداخليين (IIA) تعريف المراجعة الداخلية على أنها نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي يهدف الى زيادة عائد (إضافة قيمة) وتحسين عمليات الشركة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية إجراءات إدارة الرقابة والتحكم (محمد، 2009:ص19)، وبذلك يمكن النظر للمراجعة الداخلية كونها مجموعة من الانشطة المستقلة داخل الشركة والتي من خلالها تتمكن من القيام وبشكل مستمر ومتكرر بالمراجعة والتحقق من العمليات والقيود، لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية، أو التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول الشركة، وكذلك مراقبة السياسات الموضوعية والتحقق من مدى التزام موظفي الشركة بها، وذلك بالتنسيق مع جميع وسائل المراقبة الأخرى بالشركة لضمان أداء غرضها، واقتراح التحسينات اللازم ادخالها عليها، وذلك لضمان ان تصل الشركة الى درجة الكفاية الانتاجية، والتحكم بإدارة المخاطر، وتقييم الأداء، وتقديم الاستشارات.

الدراسات السابقة:

1- دراسة (أوبكر، 2005) تحت عنوان: "المراجعة الإدارية ودورها في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي في منظمات الأعمال":

لقد بينت هذه الدراسة أسباب ضعف أداء وظيفة المراجعة الداخلية بالشركات الواقعة بنطاق مدينتي سرت وبنغازي، وأرجعت سبب هذا الضعف لعدد الأسباب أهمها:

أ- افتقار أقسام ومكاتب المراجعة الداخلية الى المؤهلات العلمية والخبرات العملية اللازمة للقيام بالأعمال على الوجه الصحيح

ب- عدم اهتمام أقسام ومكاتب المراجعة الداخلية بدراسة الكفاءة الإنتاجية داخل الشركات محل الدراسة.

2- دراسة (أبو عرقوب، 2005) تحت عنوان: "دراسة العوامل التي تؤثر على كفاءة أداء المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية العامة الليبية":

هذه الدراسة تعرفت على أغلب العوامل التي أثرت على أداء المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية الليبية، ومن أهم نتائج التي توصلت لها هذه الدراسة أن المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية العامة الليبية تنقصهم الاستقلالية والموضوعية التي تمكنهم من القيام بأعمالهم بالشكل الصحيح. كما بينت ان أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية العامة الليبية بها ضعف مما يؤثر على عملية الاداء بشكل صحيح. هذا الأمر أثر على المراجعين الداخليين وذلك بعدم تمكنهم من تأدية نسبة كبيرة من المهام الواجب عليهم القيام بها في شركاتهم على الوجه الصحيح.

3- دراسة (البدري، 2005) تحت عنوان: "المعايير التي تحكم أداء المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية في مدينة بنغازي":

لقد استكشفت هذه الدراسة المعايير التي تحكم اداء المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، وتوصلت الى مجموعة من النتائج أهمها:
 أ- عدم توفر الخبرة الكافية للمراجعين الداخليين في البيئة المحلية.
 ب- لا يتضمن مجال عمل المراجعة الداخلية الاستخدام الكفاء والمناسب للموارد.
 4- دراسة (خلاط، 2005) تحت عنوان: "مجال خدمات وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية":

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مجال خدمات المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية التابعة للقطاع العام، وقد توصلت إلى أن مجال خدمات وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة يتركز في تقديم خدمات الحماية أو الوقاية فقط.

5- دراسة (عاشور وخالط، 2005) تحت عنوان: "مدى اهتمام الادارة العليا بالشركات الليبية بوظيفة المراجعة الداخلية":

هدفت هذه الدراسة للتعرف على نسبة الإدارات العليا بالشركات الليبية التابعة للقطاع العام والتي لا تهتم بوظيفة المراجعة الداخلية، وقد توصلت هذه الدراسة الى نتيجة مفادها أن أغلب الإدارات العليا في الشركات محل الدراسة لا تهتم بتوفير المقومات الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية.

6- دراسة (De Beelde & Sarens, 2006) تحت عنوان:

"Internal Auditors perception about the role in risk management"

سعت هذه الدراسة إلى توضيح ووصف دور المراجعين الداخليين في عملية إدارة المخاطر وإجراء مقارنة بين كل من البيئتين الأمريكية والبلجيكية، وقد توصلت إلى أنه في حالة البيئة البلجيكية فإن المراجعين الداخليين يركزون جل اهتمامهم على تصحيح أية عيوب في نظام إدارة المخاطر الخاصة بشركاتهم، وتلعب التقديرات

الموضوعية للمراجعين الداخليين وآرائهم بخصوص إدارة المخاطر جزءاً جوهرياً من متطلبات النظرة الحديثة عن المراجعة الداخلية ومتطلبات قانون (Sarbanes- Oxley act).

Oxley act
7- دراسة (Kent & Stewan, 2006)، تحت عنوان: " The Use of Internal Audit by Australia Companies

هدفت هذه الدراسة الاستطلاعية إلى معرفة مدى استخدام الشركات الاسترالية المدرجة في السوق المالي للمراجعة الداخلية بشكل طوعي، وتحديد العوامل التي دعت هذه الشركات إلى إنشاء وظيفة المراجع الداخلي، وتوصلت الدراسة إلى إن ثلث الشركات المدرجة في السوق قامت باستخدام المراجعة الداخلية كوظيفة وفق مفهوم معهد المراجعين الداخليين، وإن العامل الأساسي وراء ذلك كان حجم الشركة، كما استنتجت الدراسة أيضاً وجود علاقة قوية بين المراجع الداخلي والقدرة على إدارة المخاطر.

8- دراسة (المدلل، 2007)، تحت عنوان: "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري":

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على دور وظيفة المراجع الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة في فلسطين، وتوصلت الدراسة إلى أن إدارات المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة تقوم بدور جيد في ضبط الأداء الإداري والمالي والمساهمة بدعم حوكمة الشركات، من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقييم دعم إدارة المخاطر، وقياس كفاءة وفاعلية الأداء، وأنه توجد علاقة كبيرة بين توفر درجة كافية من الاستقلالية لوحدة المراجعة الداخلية وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

9- دراسة (بن يوسف، 2008)، بعنوان: "تقييم جودة خدمات المراجعة الداخلية من خلال فجوة التوقعات":

تم من خلال هذه الدراسة التعرف على الوظائف والمطلوب من إدارة المراجعة الداخلية القيام بها في ظل الظروف المتاحة والتي تم طرحها من خلال الادب المحاسبي بمجال المراجعة كذلك تم التعرف على بعض الأسباب التي تمنع المراجع الداخلي وتحول دون قيامه بالوظائف الملقاة على عاتقه، وقد تبين من خلال القيام بالمسح الميداني للقطاع الصناعي الليبي ونظراً لكبر حجم وكثرة المهام والمسؤوليات المطلوبة من قسم المراجعة الداخلية أمام القدرات والإمكانات المحدودة فإن أقسام المراجعة لا تستطيع القيام بكل ما هو مطلوب منها وفقاً للمفهوم الجديد للمراجعة الداخلية والتي منها إدارة وتحليل المخاطر والمراجعة الادارية الأمر الذي ادى الى وجود فجوة التوقعات بين ما هو موجود وما هو مطلوب من المراجعة الداخلية.

10- دراسة (محمد، 2009)، تحت عنوان: "دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالوحدات الاقتصادية":

هدفت إلى توضيح دور المراجعة الداخلية الحديثة في الرقابة وأهم التطورات التي طرأت عليها، كما هدفت أيضاً إلى بحث مدى استفادة الشركة العامة للكهرباء من برامج المراجعة الداخلية المطبقة بها وتقديم النصح لها لتطوير برامج الرقابة الداخلية والاستفادة منها في رفع كفاءة الأداء، وقد توصلت الدراسة في نتائجها إلى أن المراجعة الداخلية في الشركة العامة للكهرباء لا تقوم بأداء وظيفتها كما هو مطلوب منها في المجال الإداري، بينما تقوم بالمطلوب منها في مجال المراجعة المالية.

مشكلة الدراسة:

تعتبر المراجعة الإدارية أداة من أدوات اختبار الهيكل التنظيمي للشركة وفروعها أو أقسامها الإدارية داخل هيكلها التنظيمي بصورة بناءة. وبذلك نلاحظ اتجاه المنظمات المهنية والأكاديميين إلى الاهتمام بالمراجعة الإدارية بسبب الظروف والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالشركات، فضلا عن كبر حجم الشركات على اختلاف أهدافها وتعدد وتعقد عملياتها، والرغبة في الحكم على فاعلية وكفاءة إدارة هذه الشركات على كافة مستوياتها للاستخدام الأمثل لمواردها في تحقيق أهدافها المنشودة. واعتبر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) المراجعة الإدارية أداة منظمة تعمل على تقييم فعالية الرقابة وتحكم الإدارة والتقرير إلى الأشخاص الملائمين عن نتائج التقييم، بالإضافة إلى تقديم مقترحات التحسين الممكن (لطي، 2005)، أي أن المراجعة الإدارية تهتم بتحديد الممارسات الإدارية غير السليمة والتي عادة ما تكون لها انعكاسات مالية على الشركة، ويحتاج من يقوم بعملية المراجعة الإدارية إلى العديد من المهارات والاطلاع الدائم على الأساليب الحديثة من أجل التطوير المستمر. وتمثل المراجعة الإدارية أحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية كونها تتعلق بالفحص والتحليل الاقتصادي المنظم للهيكل التنظيمي للشركة، وما بها من خطط وسياسات وأساليب وإجراءات وأنظمة، وأيضا تهتم بفحص جميع الإمكانيات المادية والبشرية ويتم هذا الفحص على مستوى الشركة ككل أو جزء منها، من أجل تحقيق أقصى كفاية وفعالية ممكنة للشركة من خلال تحديد مواطن الضعف وعلاجها ومواطن القوة وتمييزها، ويستخدم المراجع في سبيل ذلك العديد من الوسائل والأساليب الحديثة (العقربي، 2009). ويعتمد نجاح عملية المراجعة الإدارية على مدى استقلالية من يقوم بها، وتفهم الإدارة والعاملين لمعنى عملية المراجعة الإدارية،

وقدرة المراجع على وضع الحلول للمشاكل التي تواجهها الشركة، أو التوصيات التي يقدمها ومدى قدرته على إقناع الإدارة باتخاذ الإجراءات اللازمة.

أما فيما يخص عملية المراجعة الداخلية وأسباب ضعفها في البيئة الليبية، فقد تمت الإشارة إليها في العديد من الدراسات السابقة بالبيئة المحلية والتي منها (أوبكر، 2005؛ أبو عقرب، 2005؛ البدرى، 2005؛ بن يوسف، 2008؛ محمد، 2009) وقد تم تلخيص أهم نتائجها في النقاط الآتية:

- عدم توفر الخبرة الكافية للمراجعين الداخليين داخل البيئة المحلية.
- عدم توفر الاستقلالية والموضوعية المناسبة للمراجعين الداخليين داخل البيئة المحلية.

- نقص المؤهلات العلمية والخبرات العملية للمراجعين الداخليين داخل البيئة المحلية.
- اتساع وضخامة المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتق المراجعين الداخليين بالبيئة المحلية الأمر الذي يحول دون قيامهم بأداء أعمالهم بالشكل المطلوب.

وتهتم هذه الدراسة بمعرفة دور المراجعة الداخلية في القيام بالمراجعة الإدارية الى جانب دورها في مراجعة الأنشطة التشغيلية والرقابة على الاداء بشكل عام. وتتمحور مشكلة الدراسة في طرح السؤال التالي:

- ما مدى قيام المراجعة الداخلية بالبيئة الليبية بمهام المراجعة الإدارية؟
وتسعى الدراسة من خلال طرح هذا السؤال إلى تحقيق الأهداف التالية بالبيئة الليبية:

- 1- دراسة دور المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة الاداء.
- 2- التعرف على دور المراجعة الداخلية في القيام بتقديم الاستشارات للإدارة.
- 3- التعرف على دور المراجعة الداخلية في القيام بتقييم المخاطر.
- 4- دراسة والتعرف على دور المراجعة الداخلية في القيام بمراجعة العمليات التشغيلية.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم وضع الفرضيات الآتية:

- 1- تقوم المراجعة الداخلية بالبيئة الليبية بعملية تقييم كفاءة الأداء.
- 2- تقوم المراجعة الداخلية بالبيئة الليبية بتقديم الاستشارات للإدارة.
- 3- تقوم المراجعة الداخلية بالبيئة الليبية بتقييم المخاطر.
- 4- تقوم المراجعة الداخلية في البيئة الليبية بمراجعة العمليات التشغيلية.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من كونها تهتم بجانب المراجعة الإدارية الى جانب المراجعة المالية وتقييم الاداء، الأمر الذي قد يساهم في جذب انتباه القائمين على ادارة الشركة الى أهمية القيام بمهام المراجعة الإدارية، كما تتبع أهميتها في مساهمتها في إثراء الادب المحاسبي المتعلق بالمراجعة الإدارية بالبيئة الليبية، خاصة الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الداخلية في البيئة المحلية ركزت في معظمها على المراجعة المالية.

منهجية الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي، وقد تم الاعتماد على المصادر الثانوية عند بناء الجانب النظري من الدراسة، أما البيانات الأولية فقد تم تجميعها عن طريق استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات، وقد اشتمل مجتمع الدراسة على المراجعين الداخليين القطاع العام باعتبارهم من يقوم بهذه المهمة والمراجعين الخارجيين كونهم من يستطيع تقييم هذه العملية عن قرب، واقتصرت العينة على العاملين بمدينتي مصراتة وطرابلس، وهي عينة غير عشوائية نظراً لصعوبة الوصول إلى كامل المجتمع بالمدن الأخرى نظراً للظروف المحيطة بالدراسة خلال هذه الفترة.

ولتحليل البيانات المتحصل عليها من الاستبيان تم استخدام الاختبارات الإحصائية الملائمة وفي هذه الدراسة والتي أظهرت النتائج أن بياناتها لا معلميه ولا تتبع التوزيع الطبيعي، وبذلك تم اختيار الاختبارات اللامعلمية والتي منها اختبار (Wilcoxon Test) والذي يستخدم في حالة كون البيانات لا معلمية ولا تتبع التوزيع الطبيعي.

2- المراجعة الداخلية:

مقدمة:

لقد أدت زيادة النمو في أنشطة الأعمال وكبر حجم الشركات، وتعدد العمليات، إلى ظهور الحاجة إلى وجود المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفاعلية وكفاءة، من خلال حماية الأصول، والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وما تحتوي عليه من بيانات وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات، وكفاءة أداء العاملين، وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية الأمر الذي جعل جعلها تمثل وظيفة رقابية تمتد إلى كل الجوانب المالية والإدارية بالشركة، واتسع نطاق استخدامها فأصبحت أداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات.

وعرفت المراجعة الداخلية منذ فترة ومرت بمراحل تطوير مختلفة، فبعد أن كانت تقوم بمهام المراجعة المالية المستمرة التي تهدف إلى اكتشاف الخطأ والغش، وتحديد الانحرافات وتقويم التكاليف والمصروفات أصبحت تقوم بمهام المراجعة الإدارية وتقدم الاستشارات لتحسين الأداء، ويرجع بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية عام (1941)، حيث ساهم المعهد منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع نطاق خدماتها.

لهذه الأسباب وغيرها اتجه الفكر المحاسبي إلى الاهتمام بالمراجعة الإدارية إذ حظيت المراجعة الإدارية باهتمام العديد من المنظمات المهنية والكتاب والباحثين بسبب الظروف والمتغيرات الاقتصادية المحيطة بالشركات، فضلاً عن كبر حجم الشركات وتعدد واختلاف أهدافها، وكذلك انفصال الملكية عن الإدارة والرغبة في الحكم على فاعلية وكفاءة إدارتها.

وتعتبر المراجعة الإدارية من حيث المضمون تقييماً للخطط والسياسات والأساليب والإجراءات والأنشطة وتقارير الاداء بواسطة معايير وأنماط مختلفة، أما من حيث مجالات المساهمة فإن للمراجعة الإدارية تغير عملياً من مجرد الضبط والرقابة، إلى المراجعة بهدف إضافة قيمة للشركة، فمن خلالها يتم تقييم مدى استخدام الموارد المتاحة بكفاءة لتحقيق أكثر النتائج فعالية للعمليات.

المراجعة الداخلية:

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية نتيجة للتطور في الشركات وازدياد الأنشطة التي تقوم بها وانفصال الملكية عن الإدارة، وكان الهدف منها في البداية منع أو اكتشاف الأخطاء والغش وحماية أصول الشركة، وكان نطاقها ينحصر في مراجعة العمليات المالية والمحاسبية، أي أن المراجعة الداخلية كانت تقدم خدمات تتميز بطابع الحماية والرقابة المالية بالشركات.

وازداد نطاق عمل المراجعة الداخلية بتحولها من المراجعة المالية فقط إلى مراجعة شاملة لكافة أنشطة الشركة، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في ظل التوجهات الحديثة يتمثل في تعظيم قيمة الشركة، الأمر الذي جعل نطاق المراجعة الداخلية يتسع ليشمل مراجعة كفاية وفعالية العمليات التشغيلية والمساهمة في إدارة المخاطر بمختلف أنواعها إضافة إلى تقديم الخدمات الاستشارية للشركة (بن يوسف، 2008: ص 12).

وعرفت المراجعة الداخلية على أنها "مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل المؤسسة، لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية" (إشتيوي، 1990: ص54)، أي أنها تمثل نشاط داخل الشركة للقيام بخدمة الإدارة المراجعة العمليات والقيود بشكل مستمر، ولضمان دقة البيانات والتأكد من كفاية الإجراءات المتخذة لحماية أصول وأموال الشركة، والتحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة بالشركة. وقدم المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) تعريفاً للمراجعة الداخلية في سنة (1947) بأنها نشاط تقييمي مستقل داخل التنظيم بغرض فحص الأنشطة المالية والمحاسبية وأنشطة الأعمال الأخرى لتقديم خدمات وقائية وبناءة للإدارة، فهي نوع من الرقابة تستهدف قياس وتقييم مدى فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى، كما أنها تتعلق أساساً بالمسائل المحاسبية والمالية ولكن من المناسب أيضاً أن تتعامل مع المسائل ذات الطابع التشغيلي" (الطار، 2006: ص8)، وفي سنة (1957) أصدر المعهد تعريف أحدث للمراجعة الداخلية، حيث عرفها على أنها "نشاط تقييمي مستقل داخل المنظمة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من العمليات كأساس لخدمة الإدارة، فهي رقابة إدارية تمارس وظيفتها من خلال قياس وتقييم مدى فعالية الوسائل الرقابية الأخرى (الفيتوري، 2005)، أما في سنة (1971) قام المعهد بإصدار تقريره الثالث لتنتيح وإعادة النظر في قائمة مسؤوليات المراجع الداخلي، والذي عرف فيه المراجعة الداخلية على أنها "نشاط تقييمي مستقل داخل المنظمة لمراجعة عملياتها لخدمة الإدارة، وإنها رقابة إدارية تمارس وظيفتها من خلال قياس وتقييم فعالية الوسائل الرقابية الأخرى (أبوهديمة، 2007: ص20).

وفي سنة (1999) أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) تعريفاً نص على أن المراجعة الداخلية نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي

مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ومحدد لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتحكم المؤسسي" (الكاجيجي، وبيت المال، 2005: ص 6).

وكذلك عرفت المراجعة الداخلية بأنها "مجموعة من أوجه النشاط المستقل داخل الشركة تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وأموال الشركة" (عبد القادر، 2014: ص2).

أما المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFIAC) Institute French for (Internal Audit and Control) فقد عرف المراجعة الداخلية على أنها "نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة" (حفصية، 2015).

وأشارت دراسة (Hammini, 2003) أن المراجعة الداخلية يقوم بها أشخاص مؤهلون يتبعون تنظيمية للإدارة العليا ومستقلون عن باقي المستويات الإدارية بالشركة، وتقوم بوظيفة رقابة داخلية، فمن خلالها يتم مراجعة عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد للسياسات والإجراءات المتبعة داخل الشركة.

مما سبق يتبين لنا ان المراجعة الداخلية تنقسم من حيث مجال عملها إلى قسمين رئيسيين هما: المراجعة المالية ومراجعة العمليات (عبدالصمد، 2008: ص46):

أ- المراجعة المالية: تكون بداية عمل المراجعة المالية من القوائم المالية حيث يقوم المراجع الداخلي بالاعتماد على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه حول مصداقية القوائم

المالية، حيث يقتصر عمل المراجع الداخلي هنا على فحص الحسابات الظاهرة في القوائم المالية و إبداء رأيه حولها. كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للشركة موضوع الدراسة. بمراجعة العمليات: يعتبر هذا النوع من المراجعة الداخلية والذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات الشركة والذي يدرس مدى نجاح تطبيق سياسة الإدارة ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحليل واقتراحات بهدف تطوير تلك النشاطات وتطوير الشركة. فمراجعة العمليات تركز على مراجعة الكفاءة والفعالية ويشتمل نطاقها على النقاط التالية:

1- تقييم الهيكل التنظيمي للشركة ككل أو أحد أقسامها.

2- اختبار الخطط والسياسات التي انتهجت بالشركة.

3- تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية والمادية المستخدمة في تنفيذ العمليات.

أما فيما يخص أهداف المراجعة الداخلية فتعبر الأهداف عن أغراض يتعين تحقيقها من تنفيذ نشاط معين، ومن ثم فهي تمثل نتاجا للوظيفة، وكان الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية ينصب في اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات المحاسبية، أي التأكد من سلامة السجلات والبيانات المحاسبية، والمحافظة على أصول الشركة. وبناء على ذلك هدفت المراجعة الداخلية إلى تحقيق هدفين رئيسيين هما (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001: ص 228):

- **الوقاية:** ويقصد به مراجعة الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية، وأن أصول الشركة قد تم المحاسبة عنها، وإنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال، وتقييم الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ، ووظيفة التنفيذ، ووظيفة المحاسبة، وتقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل

تنفيذ العمليات، بحيث يراجع كل موظف عمليات الموظف الذي قبله، وبما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال.

- الإنشاء:

يعد هدف الإنشاء امتداد لمراجعة الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم الهدف الإنشائي يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط خريطة الشركة موضع رقابة، ويكون تحقيق هذا الهدف من خلال إعداد برنامج للمراجعة الداخلية بناء على الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية، ويتم مراجعة مدى تقارب أهداف الشركة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا.

بالإضافة لما سبق فإن للمراجعة الداخلية عديد الأهداف الفرعية متمثلة في

(عبدالله، 2000: ص297):

- 1- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها، وتشمل اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم أو الإجراءات المستعملة بقصد التعديل والتحسين اللازم.
- 2- التحقق من الأصول ومطابقتها مع الدفاتر، من أجل حماية أصول الشركة، وهذا النشاط الوقائي يتطلب ضرورة إحكام الرقابة على العمليات النقدية وعمليات المخازن.
- 3- التحقق من صحة ودقة البيانات وتحليلها، من خلال القيام بعملية مراجعة مستمرة حسابية ومستنديه، للتحقق من صحة البيانات والأرقام وملائمتها للأغراض التي تستخدم فيها، كذلك على المراجع الداخلي أن يقوم بتحليل تلك البيانات ومقارنتها لاستنتاج علاقات يمكن الاستفادة منها.

- 4- رفع الكفاءة عن طريق التدريب مع مراعاة التزام الموظفين بالسياسات المرسومة، بحكم إمام المراجعة الداخلية بجميع أوجه نشاط الشركة وعملياتها، الأمر الذي يجعلها تساهم في البرامج التدريبية من حيث اقتراح اللازم منها، وربما صياغة بعض موادها.

5- كبر حجم الشركات وتعدد عملياتها أدى إلى ضعف الاتصال المباشر بين الإدارة والعاملين في مختلف المواقع والمستويات الإدارية مما أدى إلى ضرورة وجود نظام للاتصال داخل الشركة لكي تتمكن الإدارة من متابعة الأحداث بصورة منتظمة وكانت المراجعة الداخلية خير وسيلة للقيام بهذه المهمة.

وللوصول لأفضل النتائج من عملية المراجعة الداخلية يتعين على المراجع

الداخلي القيام بالمسؤوليات التالية (أبو حجر ورويحة، 2014: ص 16):

1- فحص الإجراءات والضوابط الرقابية الموضوعية للتأكد من الالتزام بكافة المتطلبات القانونية واللوائح والأنظمة والإجراءات الداخلية للشركة، ومساعدة إدارة الشركة في التعرف على مواطن الضعف أو الخلل ورفع التوصيات الملائمة بشأن الإجراءات الواجب اتخاذها لمعالجتها والتغلب عليها.

2- توفير المعلومات حول مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية واللوائح الداخلية المتعلقة بالجوانب الإدارية والمحاسبية والمالية بالشركة.

3- مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية، والنظم الإدارية والمحاسبية والمالية المصممة لحماية موارد الشركة والعمل على ضمان التزامها بالقوانين واللوائح المعمول بها.

4- مراجعة الوسائل والآليات المستخدمة لحماية أصول الشركة.

5- مراجعة كافة جوانب العمل بالشركة للتأكد من الاستغلال الأمثل للموارد ومدى التزامها بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية المنظمة لها.

6- مراجعة الإجراءات والضوابط الرقابية العامة في الوحدة الإدارية المختصة بمعالجة البيانات والوحدات الإدارية الأخرى المستفيدة.

7- المشاركة في تصميم الأنظمة اليدوية أو الآلية بالشركة وذلك من خلال تقديم الاستشارات الملائمة فيما يتعلق بالأنظمة والإجراءات الرقابية الواجب مراعاتها لدى

تصميم الأنظمة.

- 8- القيام بأعمال المراجعة على الموازنات التقديرية المتعلقة بالمصري فالرأسمالية.
- 9- وضع البرامج المناسبة لتقييم أعمال دائرة الرقابة الداخلية، والغرض من هذه البرامج هو الحصول على تأكيد معقول بأن أعمال المراقبة الداخلية تتفق مع المعايير المهنية الدولية لمزاولة مهنة الرقابة، وتتضمن هذه البرامج التدريب والإشراف والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- 10- نشر الوعي بخصوص الجوانب المتعلقة بإدارة المخاطر، والتأكد من أن
- 11- أعضاء مجلس إدارة الشركة وموظفيها قد تم تبليغهم وتم تعريفهم بالمتطلبات القانونية واللوائح الداخلية وقواعد السلوك المهني للشركة وأية تغييرات قد تحدث في هذا الشأن.
- 12- كتابة التقارير حول نتائج جميع أعمال المراجعة الداخلية، على أن تتضمن أية توصيات مناسبة لتطوير وتحسين العمل، وعليه إبلاغ الإدارة العليا فور اكتشاف أية مخالفات للقوانين والأنظمة واللوائح الداخلية بالشركة.
- 13- مراجعة الإجراءات والضوابط الرقابية لأنظمة الشركة لضمان دقة ونزاهة المعلومات، والتأكد من أن التقارير والبيانات التي تطلبها الجهات الرقابية يتم إعدادها بشكل صحيح وتام وانها تقدم في الوقت المحدد لها.
- 14- تضمين خطة العمل السنوية التي تتعلق بمتابعة النتائج الهامة الواردة في تقارير المراجعة السابقة لضمان معالجتها واتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها من قبل إدارة الشركة وتنبع أهمية المراجعة الداخلية من الدور الذي تؤديه في دعم الوظيفة الرقابية بالشركة، وتتضح بصورة خاصة في ضرورة تحسين الأداء الرقابي كنتيجة لزيادة حالات فشل الشركات وإفلاسها، والتغيير في أنماط الملكية، والتغير في الوضع التنظيمي للشركات كما أن أهميتها تتمثل في كونها رقابة فعالة تساعد الإدارة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات الشركة، وهي من أهم

ما يعتمد عليه لمراجع الخارجي عند قبوله العمل مع الشركة في تقدير حجم عمله بها واستمراره في العمل من عدمه باعتبارها تعكس واقع ما يحدث داخل الشركة، وأهم آليات التحكم المؤسسي بها.

3-3- الجاتب العملي:

مقدمة:

تم في هذ الجانب عرض وتحليل البيانات المتحصل عليها من صحيفة الاستبيان وذلك بإجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة وذلك بعد توضيح الآلية التي تم بها جمع البيانات ونوع الاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها.

أهداف الدراسة:

يهدف هذا الجانب من الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- 1- التعرف على دور المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة الاداء.
- 2- التعرف على دور المراجعة الداخلية في القيام بتقديم الاستشارات للإدارة.
- 3- دراسة دور المراجعة الداخلية في القيام بتقييم المخاطر.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: تقوم المراجعة الداخلية في البيئة الليبية بعملية تقييم كفاءة الاداء.
- الفرضية الثانية: تقوم المراجعة الداخلية في البيئة الليبية بتقديم الاستشارات للإدارة.
- الفرضية الثالثة: تقوم المراجعة الداخلية في البيئة الليبية بتقييم المخاطر.
- الفرضية الرابعة: تقوم المراجعة الداخلية في البيئة الليبية بمراجعة العمليات التشغيلية.

منهجية الدراسة:

يعتبر منهج الدراسة الطريقة التي يتم تتبع خطواتها للوصول إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة، أي أنه الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة الدراسة، وقد

تم التعرف على جوانب وأبعاد الظاهرة موضوع الدراسة من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة ذات العلاقة، من أجل دراسة امكانية قيام المراجع الداخلي في البيئة الليبية بمهام المراجعة الإدارية، وهذا يتوافق مع المنهج الوصفي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالتها.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الداخليين بشركات القطاع العام والمراجعين الخارجيين العاملين في ليبيا وقد تم اختيار العينة من مدينتي طرابلس ومصراته وتم اختيار عينة غير عشوائية من مجتمع الدراسة نظرا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بشكل دقيق الأمر الذي يصعب معه اختيار عينة عشوائية، بالإضافة إلى الوضع الأمني الذي تمر به الدولة الليبية في الوقت الحاضر، واشتملت عينة الدراسة على (95) مستهدف.

وسيلة جمع البيانات:

تعتبر عملية جمع البيانات خطوة مهمة في إجراء البحوث العلمية، واعتمدت هذه الدراسة على نوعين من البيانات، هي كالتالي: أولاً: المصادر الثانوية: تم الحصول عليها من خلال الاطلاع على الكتب والمجلات العلمية، والدراسات والأبحاث السابقة التي تناولت موضوع الدراسة لغرض بناء الإطار النظري للدراسة.

ثانياً: المصادر الأولية:

تم الحصول عليها من خلال استخدام الاستبيان الذي تم تصميمه استناداً على الدراسات السابقة وفرضيات الدراسة.

ولقد تم استخدام الاستبيان كوسيلة رئيسية لجمع البيانات.

تصميم الاستبيان:

بناءً على نوعية البيانات اللازمة للدراسة والتي تم الإشارة إليها سابقاً فقد تم تصميم الاستبيان لغرض جمع البيانات اللازمة للإجابة على أسئلة الدراسة، وقد

روعي في تصميمه الوضوح وإمكانية تحديد المشارك لإجابته حول الأسئلة المطروحة بكل سهولة ويسر، ودون جهد ووقت كبيرين.

وتضمن الاستبيان أربع أجزاء رئيسية: حيث اختص الجزء الأول منها بالمعلومات العامة عن المشارك في الدراسة من حيث المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة الحالية، عدد سنوات الخبرة.

أما الجزء الثاني فقد احتوى على سبعة أسئلة تختص بالمعلومات عن المراجعة الإدارية بالشركة.

واحتوى الجزء الثالث منه على أربعة مجموعات، تكونت مجموعته الأولى من اثني عشر سؤالاً تركزت حول دور المراجعة الإدارية في تقييم كفاءة الأداء أما المجموعة الثانية من الأسئلة فكانت عشرة أسئلة تتعلق جميعها بدور المراجعة الداخلية في القيام بتقديم الاستشارات للإدارة، في حين احتوت المجموعة الثالثة على تسعة أسئلة حول دور المراجعة الداخلية في القيام بتقييم المخاطر، والمجموعة الأخيرة احتوت على تسعة أسئلة ركزت جميعها على معرفة دور المراجعة الداخلية في القيام بمراجعة العمليات التشغيلية، وقد استقيت جميع أسئلة الاستبيان من الدراسات السابقة وتم تطويرها بعد ان عرضت على المقيمين لتناسب البيئة الليبية.

هذا وقد اشتمل الجزء الرابع والأخير على مساحة مفتوحة لإضافة أي معلومات تفيد الدراسة.

كما تجدر الإشارة إلى أنه تم صياغة الفقرات في الجزء الثالث بالشكل الذي يمكن معه التعرف على مدى تنفيذ أو عدم تنفيذ المشارك للأعمال المشار إليها بالأسئلة، بحيث تتناسب مع مقياس ليكرت الخماسي (Five Points Likert)، وتم تحويل الإجابات إلى قيمة كمية، والذي تم استخدامه في دراسات مشابهه تم سردها

بالجانب المتعلق بالدراسات السابقة بهذه الدراسة، كما هو موضح بالجدول رقم (1).
(3) التالي:

جدول رقم (3.1)

مستوى القياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

هذا وقد تم تصنيف درجة الموافقة بالنسبة لجميع الفقرات من موافق بشدة (خمس درجات) إلى غير موافق بشدة (درجة واحدة)، لكي يتيح للمشاركين إبداء آرائهم بالشكل المناسب، والهدف من هذا المقياس هو تحديد اتجاه آراء العينة المشاركة في الدراسة، بالإضافة إلى أن هذا المقياس (ليكرت الخماسي) يحتاج إلى تفكير بشكل عميق من قبل المشارك قبل الإجابة على أي فقرة، لأن إجابته متدرجة بشكل دقيق (الزواوي، 2009: ص 71).

تحكيم الاستبيان:

بعد الانتهاء من بناء الاستبيان وتصميمه في شكله المبدئي والذي اعتمد أساساً على الدراسات السابقة ذات العلاقة تم توزيع عدد (8) استمارات على المحكمين من ذوي التخصص في هذا المجال، وهم من أعضاء هيئة التدريس الجامعي والذين يملكون الخبرة بمجال المراجعة الداخلية. وقد تم اخذ الملاحظات الواردة من المحكمين سواء المتعلقة بالصياغة أو المضمون في الاعتبار وتم تعديل الاستبيان ليغطي جميع الجوانب المتعلقة بموضوع الدراسة ليظهر في الشكل المناسب للتوزيع.

توزيع الاستبيان:

تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة بشكل مباشر (التسليم المباشر)، و تتيح هذه الطريقة توضيح أي غموض أو لبس في فقرات الاستبيان، ولعدم إمكانية استخدام

وسائل التوزيع الأخرى لعدم توفرها أو لعدم استعمالها من قبل بعض الجهات، ولقد تم بذل الجهد اللازم لجمع الاستبيانات الموزعة من خلال الاتصال بالمشاركين، حيث بلغت المدة تقريبا ما بين توزيع الاستبيان وتجميعه ما يقارب الخمس أسابيع، وتم توزيع عدد (95) استبيان، وتم استلام عدد (68) استبيان أي ما نسبته (72%) من إجمالي الاستبيانات الموزعة، ولقد بلغت عدد الاستبيانات غير المستلمة (27) استبيان بنسبة (28%) من عدد الاستبيانات.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لقد تم تطبيق الاختبارات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وباعتبار أنه تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في الاستبيان، فقد كان المتوسط الافتراضي مساويا للقيمة (3) وهو يعتبر متوسط القيم (1، 2، 3، 4، 5) للإجابات الخمس، وقد كان طول الفترة المستخدمة مساويا ل(0.79) وتم حساب طول الفترة على أساس القيم (1، 2، 3، 4، 5) عند درجة الثقة (95%) في الاختبارات، بما يعني أن احتمال الخطأ يساوي (5%) وتعتبر هذه النسبة مناسبة لطبيعة هذه الدراسة، والجدول (3.3) يبين طول فترة المقياس.

الجدول (3.3) يبين طول فترة المقياس

طول فترة المتوسط	اتجاه الرأي
1- 1.79	غير موافق بشدة
1.80 - 2.59	غير موافق
2.60 - 3.39	محايد
3.40 - 4.19	موافق
4.20 - 5	موافق بشدة

ومن أجل تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من الاستبيان تم استخدام التحليلات الإحصائية التالية:

اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لقياس الثبات:

ومن أجل اختبار ثبات أداة الدراسة تم استخدام هذا المعامل، لقياس قوة الارتباط الداخلي بين مفردات الاستبيان، إذ يعتمد هذا الاختبار على مدى الثبات الداخلي ودرجة الاعتمادية لعبارات الاستبيان، وتكون قيمة معامل كرونباخ ألفا بين (0، 1) فعندما تكون قيمة معامل ارتباط ألفا صفر يدل ذلك على عدم وجود ارتباط مطلق ما بين إجابات مفردات عينة الدراسة، أما إذا كانت قيمته مساوية للواحد الصحيح فهذا يعني وجود ارتباط تام بين مفردات العينة، وأن أصغر قيمة مقبولة لمعامل كرونباخ ألفا هي (70%) (البحو، 2012)، وعند تطبيق هذا الاختبار على بيانات الدراسة بلغت قيمة ألفا (91.5%) ويعتبر هذا مؤشرا مقبول يدل على ثبات أداة الاستبيان وعلى وجود ارتباط قوي بين إجابات المشاركين، والجدول رقم (4.3) يوضح نتائج اختبار كرونباخ ألفا.

الجدول رقم (3.3) يبين قيمة اختبار معامل كرونباخ ألفا

الجزء (المجموعة)	عدد الفقرات	قيمة ألفا
الجزء الثاني	5	70.1%
الجزء الثالث (المجموعة الأول)	12	78.1%
الجزء الثالث (المجموعة الثانية)	10	81.4%
الجزء الثالث (المجموعة الثالثة)	9	77.1%
الجزء الثالث (المجموعة الرابعة)	9	76.2%
الإجمالي	45	91.5%

اختبار التوزيع الطبيعي (كولومجروف-سمرنوف) one Sample K-S: الهدف من استخدام هذا الاختبار هو جودة المطابقة لتوزيع المشاهد للبيانات بأحد التوزيعات النظرية التي تشمل التوزيع الطبيعي والتوزيع الموجود والتوزيع الأسّي وتوزيع بواسون، والصورة الأكثر شيوعا واستخداما لهذا الاختبار تتمثل في مقارنة التوزيع المشاهد بالتوزيع الطبيعي (البحو، 2012: ص 16). هذا وتم الاستعانة

باختبار كولو مجروف-سمرنوف (one Sample K-S) في هذه الدراسة لمعرفة هل البيانات التي تم جمعها تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، لأن أغلب الاختبارات الإحصائية العملية تشترط أن تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

نتائج تحليل بيانات اختبار التوزيع الطبيعي (one sample K-S):

عندما يتم استخدام هذا الاختبار في أسئلة الدراسة يتم النظر إلى قيمة مستوى المعنوية (P - value) إذا كانت قيمتها أعلى من 5% هذا يعني أن أسئلة هذه الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، أما إذا كانت قيمة (P - value) أقل من 5% هذا يعني أن أسئلة الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، أما فيما يخص هذه الدراسة أوضحت نتائج الاختبار أن فقرات الاستبيان لا تتبع التوزيع الطبيعي.

اختبار (Wilcoxon Signed Ranks Test):

هناك نوعان من الاختبارات الإحصائية هما المعلمية واللامعلمية، حيث يتم استخدام الاختبارات المعلمية في حالة أن البيانات المتحصل عليها تتبع التوزيع الطبيعي، أما الاختبارات اللامعلمية فيتم استخدامها في حالة أن البيانات المتحصل عليها لا تتبع التوزيع الطبيعي وتكون بيانات حقيقية ولكن ذات توزيع غير معلوم. وباعتبار أن البيانات في هذه الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي فقد تم استخدام اختبار (Wilcoxon) لأنه أحد الاختبارات اللامعلمية التي لا يتطلب استخدامها التوزيع الطبيعي للبيانات.

اختبار مان ويتني (Mann Whitney- U Test): يعتبر اختبار مان ويتني (Mann Whitney) اختبار لامعلمي يستخدم للمقارنة بين آراء مجموعتين مستقلتين فقط، إذ يقوم بحساب الفرق بينهما، وكذلك يقوم هذا الاختبار بحساب الرتب بدلا من القيم، ويعد هذا الاختبار أيضا بديلا غير معلمي للاختبار المعلمي (T-Test) للعينات المستقلة.

نتائج التحليل الإحصائي للبيانات المتحصل عليها من الاستبيان:

الجزء الأول: المعلومات العامة عن المشاركين في الدراسة:

تتناول هذا الجزء النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي والتخصص العلمي، الوظيفة الحالية، عدد سنوات الخبرة، وكانت نتائج التحليل كالتالي:

1- المؤهل العلمي:

نتائج تحليل البيانات المتعلقة بالمؤهل العلمي لعينة الدراسة موضحة بالجدول

رقم (5.3)

جدول رقم (5.3) خصائص عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
1.5%	01	دكتوراه
44.1%	30	ماجستير
45.6%	31	بكالوريوس
8.8%	06	دبلوم عال
100%	68	الإجمالي

من خلال نتائج التحليل تبين وكما هو ظاهر بالجدول السابق ان كل المشاركين يحملون مؤهلات أكاديمية تمكنهم من فهم فقرات الاستبيان وتعزيز قدراتهم على الإجابة عليها بشكل موضوعي.

2- التخصص العلمي:

الجدول رقم (6.3) يبين نتائج التحليل للبيانات المتحصل عليها والمتعلقة

بالتخصص العلمي للمشاركين بعينة الدراسة.

الجدول رقم (6.3) خصائص عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة	العدد	التخصص العلمي
89.7%	61	محاسبة
5.8%	4	تمويل
1.5%	1	إدارة
1.5%	1	اقتصاد
1.5%	1	أخرى
100%	68	الإجمالي

تبين من الجدول السابق (6.3) ان ما نسبته 89.7% من المشاركين يحملون تخصص محاسبة و 5.8% تخصص تمويل وتوزعت بقية التخصصات على المتبقي من نسب المشاركين بالدراسة وهذا مؤشر جيد لضمان حد ادنى من فهم وإدراك فقرات الاستبيان والإجابة عليه.

3- الوظيفة الحالية:

يبين الجدول رقم (7.3) تحليل لبيانات العينة المشاركة حسب الوظيفة الحالية لكل مشارك.

الجدول رقم (7.3) خصائص عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

النسبة	العدد	الوظيفة الحالية
58.8%	40	مراجع داخلي
41.2%	28	مراجع خارجي
100%	68	الاجمالي

تبين من خلال النتائج أن ما نسبته 58.1% من المشاركين كانت وظيفتهم مراجع داخلي و 41.2% من العينة يشغلون وظيفة مراجع خارجي.

4- عدد سنوات الخبرة:

الجدول (8.3) يبين نتائج تحليل البيانات المتعلقة بعدد سنوات الخبرة

لدى السادة المشاركين في الدراسة

النسبة	العدد	عدد سنوات الخبرة
23.5%	16	أقل من 5 سنوات
33.9%	23	من خمس سنوات الى اقل من 10 سنوات
27.9%	19	من 10 سنوات الى أقل من 15 سنة
14.1%	10	من 15 سنة فأكثر
100%	68	الإجمالي

نلاحظ من الجدول (8.3) إن ما نسبته 23.5 من المشاركين في الدراسة لديهم عدد سنوات خبرة (من 5 سنوات إلى 10 سنوات)، وكذلك ما نسبته (27,9 %) من العينة المشاركة في الدراسة يمتلكون سنوات خبرة (من 10 سنوات إلى 15 سنة)، وهذا المؤشر يعتبر جيد على وجود الخبرة والمهارة الجيدة لاستيعاب موضوع الدراسة مما يزيد من دقة وموضوعية البيانات المتحصل عليها.

الجزء الثاني: مهام المراجعة الداخلية بالشركة فيما يخص المراجعة الإدارية:

خصصت بهذه الدراسة مجموعتين من الأسئلة حيث ركزت المجموعة الأولى على المعلومات العامة حول المراجعة الإدارية بالشركة، أما المجموعة الثانية فقد ركزت على مهام المراجعة الداخلية بالشركة فيما يخص المراجعة الإدارية.

- أولاً: معلومات عن المراجعة الإدارية بالشركة: يوضح الجدول رقم (9 . 3) نتيجة تحليل الفقرات المتعلقة بالمعلومات عن المراجعة الإدارية بالشركة، من خلال تحليل البيانات التي تم الحصول عليها والمتعلقة بهذا الجانب يتضح لنا أن إجابات المشاركين في الدراسة كانت بين موافق ومحايد للفقرات (1، 2، 3) من المجموعة الأولى، حيث بلغت نسبة الموافقة للفقرة الأولى (45.6%) والتي تنص على (لدى المراجعة الداخلية بالشركة الصلاحيات اللازمة للقيام بمهام المراجعة الإدارية)، وبلغت نسبة الموافقة

على الفقرة الثانية (50%) والتي تنص على (يوجد توصيف ووصف وظيفي للمهام المراجعة الإدارية بالشركة يحدد المطلوب القيام به من قبل من يقوم بمهام المراجعة الإدارية، في حين بلغت أيضا نسبة الموافقة على الفقرة الثالثة (58.8%) والتي تنص على (يتوفر لدى العاملين في مجال المراجعة الداخلية بالشركة المعرفة اللازمة للقيام بمهام المراجعة الإدارية).

الجدول رقم (3 . 9) اجابات المشاركين في الدراسة حول المعلومات العامة

عن المراجعة الإدارية بالشركة

ت	الفقرات	درجات الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	لدى المراجعة الداخلية بالشركة الصلاحيات اللازمة للقيام بمهام المراجعة الإدارية	13.2%	45.6%	33.8%	7.4%
2	يوجد توصيف ووصف وظيفي لمهام المراجعة الإدارية بالشركة يحدد المطلوب القيام به من قبل من يقوم بمهام المراجعة الإدارية.	1.5%	50%	30.9%	14.7%
3	يتوفر لدى العاملين في مجال المراجعة الداخلية بالشركة المعرفة اللازمة للقيام بمهام المراجعة الإدارية.	5.9%	58.8%	23.5%	8.8%

أما الجدول رقم (10.3) فيوضح من يقوم بأعمال المراجعة الإدارية

بالشركة:

الجدول رقم (10.3) الإحصاء الوصفي لإجابات المشاركين في الدراسة حول إمكانية القيام بأعمال المراجعة الإدارية بالشركة

ت	الفقرات	الإجابات		
		المراجعة الداخلية	إدارة أو قسم خاص	جهة من خارج الشركة
1	من يقوم بأعمال المراجعة بالشركة	59.0%	13.2%	10.2%
				لا يتم القيام بها داخل الشركة (17.6%)

جاءت الإجابات على هذه الفقرة مختلفة فبلغت نسبة الإجابة الأولى من هذه الفقرة (59 %) وهي تنص على (المراجعة الداخلية) وهي أعلى نسبة في الإجابات الموجودة في حين بلغت نسبة الإجابة الثالثة من هذه الفقرة (10.2 %) وهي تنص على (جهة من خارج الشركة) وهي أقل نسبة من الإجابات الموجودة.

أما الجدول رقم (11.3) فيوضح توقيت إجراء المراجعة الإدارية بالشركة:

الجدول رقم (11.3) إجابات المشاركين في الدراسة حول توقيت إجراء المراجعة الإدارية

ت	الفقرات	الإجابات		
		مراجعة قبلية فقط	مراجعة بعدية فقط	مراجعة مستمرة
1	توقيت إجراء المراجعة الإدارية	7.4%	38.2%	52.9%

جاءت إجابات هذه الفقرة أيضا حيث بلغت نسبة الإجابة الثالثة من هذه الفقرة (52.9%) وهي تنص على (مراجعة مستمرة) وهي أعلى نسبة، في حين بلغت نسبة الإجابة الثانية من هذه الفقرة (38.2) وهي تنص على (مراجعة بعدية فقط) أما الإجابة الأولى من هذه الفقرة فقد بلغت نسبتها (7.4%) وهي تنص على مراجعة قبلية فقط وهي تعتبر نسبة ضعيفة مقارنة بالنسب الأخرى.

أما الجدول رقم (12.3) فيوضح تخصص العاملين بمكتب المراجعة الداخلية

بالشركة:

الجدول رقم (12 . 3) إجابات المشاركين في الدراسة حول تخصص العاملين بمكتب المراجعة الداخلية بالشركة

ت	الفقرات	الإجابات			
		محاسبة	قانون	ادارة	هندسة
1	تخصص من يقوم بأعمال المراجعة الداخلية بالشركة	77.0%	1.5%	20%	1.5%

من خلال النتائج الواردة بالجدول (12.3) نجد ان اعلى تخصص من المشاركين كان محاسبة وبنسبة 77% اما النسبة الثانية فكانت من نصيب تخصص الادارة حيث بلغ ما نسبته 20% من المشاركين يحملون تخصص الادارة اما باقي التخصصات فكانت ضعيفة

أما الجدول رقم (13.3) فيوضح مجالات مساهمة عملية المراجعة الإدارية بالشركة حيث أتيحت الفرصة للمشاركين بالدراسة باختيار أكثر من فقرة للإجابة على هذا السؤال.

الجدول رقم (13.3) إجابات المشاركين في الدراسة حول مجالات مساهمة عملية المراجعة الإدارية بالشركة

ت	الفقرات	الإجابات		
		تساهم في تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية	تساهم في تحقيق اعلى مستوى من الكفاءة للعاملين	تساهم في تشخيص وتحديد المعوقات والمشاكل الادارية
1	عملية المراجعة الداخلية بالشركة	44.0%	25.0%	31.0%

كانت نسبة الإجابة الرابعة والمتمثلة في المساهمة في رفع الكفاءة التشغيلية داخل الشركة أعلى النسب بحصولها على 51.0% وتلتها الفقرة الأولى والمتمثلة في المساهمة في تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية ومن ثم كان لآراء

المستجوبين بالمساهمة في تحديد المعوقات والمشاكل الإدارية نسبة 31% ومن ثم اقتناعهم بانها تساهم في تحقيق اعلى كفاءة للعاملين بالمرتبة الرابعة وبنسبة 25% وهنا كان للمشاركين حرية اختيار الفقرة المناسبة حتى وان تعددت الفقرات المختارة ضمن الاولوية بينها.

- ثانياً: دور المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة الأداء: يوضح الجدول رقم (14.3) أن إجابات المشاركين في الدراسة كانت في جلها تميل نحو الموافقة، حيث كانت (11) فقرة من أصل (12) فقرة قد تمت الإجابة عليها بالموافقة وهي ابتداءً بالفقرة الأولى والتي تنص على (مراجعة السياسات والإجراءات المتعلقة بالجوانب غير المالية المتبعة داخل الشركة)، حيث بلغت نسبة الموافقة عليها من المشاركين في الدراسة (موافق بشدة وموافق) (48.6%) وانتهاءً بالفقرة رقم (12) والتي تنص على التحقق من التزام تنفيذ نظام الرقابة الداخلية من جانب موظفي الشركة، حيث بلغت نسبة الموافقة على هذه الفقرة من قبل المشاركين في الدراسة (موافق بشدة وموافق) (63.3%)، أما الفقرة رقم (3) بهذا الجانب والتي تنص على (مراجعة الهيكل التنظيمي ومدى التوازن بين السلطات والمسؤوليات) فحاز خيار (محايد) على أعلى نسبة إجابات وبلغت (42.6%) من إجمالي المشاركين في الدراسة، ويلاحظ أن إجابات المشاركين في الدراسة نتجت عن الموافقة حول دور المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة الأداء داخل الشركة.

الجدول رقم (14.3) الإحصاء الوصفي الإجابات المشاركين في الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة الأداء

ت	الفقرات	درجات الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	مراجعة السياسات والإجراءات المتعلقة بالجوانب غير المالية المتبعة داخل الشركة	1.5%	47.1%	20.6%	23.5%
2	مراجعة كفاءة الأداء الفعلي ونتائجه	4.4%	60.3%	25%	8.8%
3	مراجعة الهيكل التنظيمي ومدى التوازن بين السلطات والمسؤوليات.	5.9%	29.4%	42.6%	20.6%
4	مراجعة سجلات وتقارير تقييم الأداء	14.7%	30.9%	36.8%	14.7%
5	التحقق من مدى التزام الشركة بالأهداف الموضوعية وفعاليتها	7.4%	44.1%	25%	22.1%
6	تقييم الأداء من خلال تحديد العناصر الأكثر كفاءة وتحديد الأقسام والعناصر التي بحاجة إلى تدريب ودعم من أجل الوصول إلى المستوى المطلوب	10.3%	38.2%	20.6%	30.9%
7	مراجعة كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة.	7.4%	48.5%	20.6%	2.9%
	تقييم الأداء من خلال متابعة مدى تنفيذ الأفراد للأعمال المطلوبة منهم بالصورة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة.	8.8%	48.5%	29.4%	5.9%
9	قياس الكفاءة والفعالية وتقييم أداء العاملين داخل الشركة	5.9%	39.7%	26.5%	2.9%
10	الاستعانة بموظفين من أقسام أخرى من داخل الشركة للمساعدة في القيام ببعض المهام بمكتب المراجعة الداخلية.	1.5%	45.6%	26.5%	19.1%
11	التحقق من فاعلية نظام الرقابة الداخلية	11.8%	64.7%	11.8%	10.3%
12	التحقق من التزام تنفيذ نظام الرقابة الداخلية من جانب موظفي الشركة	11.8%	51.5%	27.9%	4.4%

- ثالثاً: دور المراجعة الداخلية في القيام بتقديم الاستشارات للإدارة: يوضح الجدول رقم (15.3) أن إجابات المشاركين في الدراسة كانت في مجملها تميل نحو الموافقة باستثناء فقرة واحدة من فقرات هذا السؤال جاءت بالمنصفة بين الموافق والمحايد في إجابات المشاركين في هذه الدراسة، حيث تم اختبار هذا السؤال من خلال عدة فقرات فرعية من الاستبيان، حيث رتبت الأسئلة بشكل عشوائي، وقد تم صياغتها لتحديد ما مدى دقة المراجعة الداخلية في القيام بتقديم الاستشارات للإدارة، حيث جاءت إجابات المشاركين في هذه الدراسة بالموافقة ابتداءً بالفقرة رقم (1) والتي تنص على تقديم التوصيات للإدارة بشأن الفرص المتاحة للشركة لتوسيع نشاطها داخل السوق)، حيث بلغت نسبة الموافقة عليها من قبل المشاركين في الدراسة (موافق بشدة و موافق) (60.3%)، وانتهاءً بالفقرة رقم (10) والتي تنص على (إبداء الرأي في عمليات اختيار العاملين الجدد بالشركة)، حيث بلغت نسبة الموافقة على هذه الفقرة من قبل عينة الدراسة (موافق بشدة و موافق) (47.0%)، أما الفقرة رقم (9) في هذا السؤال فجاءت منصفة بين الموافق والمحايد، حيث بلغت نسبة الموافقة والحيد في هذه الفقرة والتي تنص على (تقديم التوصيات للإدارة العليا بشأن أي تغييرات قد تراها إدارة المراجعة الداخلية في نظم الرقابة الداخلية) (36.8%)، ولكن بعد ضم كلا من (موافق بشدة و موافق) فتحصل على نسبة موافقة (51.5%).

الجدول رقم (15.3) الإحصاء الوصفي لإجابات المشاركين في الدراسة حول الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في قيامها بتقديم الاستشارات للإدارة

ت	الفقرات	درجات الموافقة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
1	تقديم التوصيات للإدارة بشأن الفرص المتاحة للشركة لتوسيع نشاطها داخل السوق	10.3%	50%	27.9%	10.3%	1.5%

ت	الفقرات	درجات الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
2	الفحص المستمر لسلامة ودقة النظام المحاسبي وملائمته الظروف الشركة واقترح أي تحسينات واجبة	17.6%	48.5%	22.3%	10.3%
3	تقديم التوصيات للإدارة بخصوص التهديدات التي تواجه الشركة من البيئة التي تعمل فيها	4.4%	47.1%	33.8%	14.1%
4	مراجعة القرارات الإدارية التي تتخذها الإدارة على كافة المستويات مثل قرارات التوسع في الإنتاج أو غيرها من القرارات الأخرى	2.9%	42.6%	25%	25%
5	عملية المراجعة الداخلية دائما ما تكون لها الأسبقية بإنذار الإدارة بأي مخالفات أو مشاكل حال وجودها	7.4%	36.8%	35.6%	16.2%
6	تقدم إدارة المراجعة الداخلية تقريرا للإدارة في حالة وجود أي فرص للتلاعب وكذلك تقدم تقرير للإدارة عن أي تلاعب أو غش تكتشفه أثناء عملية المراجعة	25%	41.2%	17.6%	14.7%
7	دراسة وتحليل أي خطر تواجهه الشركة بسبب عدم نزاهة أي من أفراد الإدارة وتقديم ما يلزم من توصيات بالخصوص	11.8%	39.7%	29.4%	17.6%
8	دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية التي تضعها الإدارة لعملياتها المختلفة والتأكد من كفايتها وتقديم التوصيات للإدارة بعناصر مقترحة للرقابة الداخلية	2.9%	58.8%	25.6%	10.3%
9	تقديم التوصيات للإدارة العليا بشأن أي تغييرا قد تراها إدارة المراجعة الداخلية في نظم الرقابة الداخلية	14.7%	36.8%	36.8%	10.3%
10	إبداء الرأي في عمليات اختيار العاملين الجدد بالشركة	2.9%	44.1%	27.9%	20.6%

- رابعاً: دور المراجعة الداخلية في القيام بتقييم المخاطر: الجدول رقم (16.3)

يوضح أن إجابات المشاركين في الدراسة جاءت جلها بالموافقة على فقرات هذا السؤال ابتداءً بالفقرة رقم (1) وانتهاءً بالفقرة رقم (9) حيث رتبت الأسئلة بشكل عشوائي وقد تم صياغتها لتحديد الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في القيام بتقييم المخاطر، وقد بلغت نسبة الموافقة على الفقرة رقم (1) (موافق بشدة وموافق) (44.1

(%) والتي تنص على التأكد من أن إدارة المخاطر التشغيلية تعمل بالكفاءة والفعالية (المطلوبة)، وكذلك بلغت نسبة الموافقة على الفقرة رقم (9) (موافق بشدة و موافق) من قبل عينة الدراسة (44.1 %) والتي تنص على (تقييم أي خدمة أو معاملة جديدة تنوي الشركة تقديمها أو الدخول فيها للتعرف على مخاطر هذه الخدمة أو الحد منها). لجدول رقم (16.3) الإحصاء الوصفي للإجابات المشاركين في الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في قيامها بعملية تقييم المخاطر

ت	الفقرات	درجات الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	التأكد من أن إدارة المخاطر التشغيلية تعمل بالكفاءة والفعالية المطلوب	2.9%	41.2%	29.4%	22.1%
2	تقديم تأكيدات للإدارة العليا حول دقة وفعالية عملية إدارة المخاطر وتقديم التوصيات اللازمة	4.4%	44.1%	25%	26.5%
3	المراجعة الداخلية بالشركة مدركة الجميع المخاطر التي تواجه المستويات الإدارية بالشركة	1.5%	44.1%	36.8%	16.2%
4	مشاركة الإدارة العليا في تحليل إدارة المخاطر التي تواجه الشركة وتقديم التوصيات اللازمة	5.9%	38.2%	29.4%	22.1%
5	يتم التنسيق داخل مكتب المراجعة الداخلية لتحسين إدارة المخاطر وأظمة الرقابة الداخلية	5.9%	38.2%	27.9%	26.5%
6	يتم وضع خطط للمراجعة تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أولويات أعمال المراجعة الداخلية	2.9%	42.6%	30.9%	22.1%
7	يتم الاستعانة بطرف خارجي المساعدة مكتب المراجعة للقيام ببعض مهام إدارة المخاطر.	5.9%	36.8%	32.4%	17.6%

ت	الفقرات	درجات الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
8	اقتراح الوسائل والآليات المناسبة للتعامل مع أوجه المخاطر المختلفة.	1.5%	48.5%	38.2%	11.8%
9	تقييم أي خدمة أو معاملة جديدة تنوي الشركة تقديمها أو الدخول فيها التعرف على مخاطر هذه الخدمة أو الحد منها.	2.9%	41.2%	32.4%	23.5%

- خامساً: دور المراجعة الداخلية في القيام بمراجعة العمليات التشغيلية: ويوضح الجدول رقم (17.3) إجابات المشاركين في هذه الدراسة، حيث جاءت هذه الإجابات معظمها بالموافقة على فقرات هذا السؤال باستثناء الفقرة رقم (8)، حيث كانت الإجابة عليها بالحياد من قبل المشاركين في الدراسة، حيث بلغت نسبة الموافقة على الفقرة رقم (1) (موافق بشدة و موافق) والتي تنص على مراجعة طرق استخدام الموارد المادية المتوفرة ومدى توفر أوجه الرقابة عليها) (64.7%)، في حين بلغت نسبة الموافقة على الفقرة رقم (2) (موافق بشدة و موافق) (47.1%) والتي تنص على (المراجعة بشكل شامل ومسبق للعمليات التشغيلية)، أما الفقرة الأخيرة في هذا السؤال فقد بلغت نسبة الموافقة عليها (موافق بشدة و موافق) (48.5%) حيث نصت هذه الفقرة على (يتم مراجعة مدخلات العمل بكافة مراحلها وتحديد المعوقات في العمليات التشغيلية مما يساهم في تحسين كفاءة هذه العمليات)، أما الفقرة رقم (8) فقد بلغت نسبة الحياد فيها (39.7%)، حيث نصت هذه الفقرة على (يتم استخدام المقاييس الكمية والنوعية لتقييم فاعلية الجوانب التشغيلية بالشركة).

الجدول رقم (17.3) الإحصاء الوصفي الإجابات المشاركين في الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في القيام بمراجعة العمليات التشغيلية

ت	الفقرات	درجات الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	بشدة مراجعة طرق استخدام الموارد المادية المتوفرة ومدى توفر أوجه الرقابة عليها	10.3%	54.4%	22.1%	13.2%
2	المراجعة بشكل شامل ومسبق للعمليات التشغيلية	5.9%	41.2%	35.5%	17.6%
3	مقارنة الإمكانيات المتاحة مع النتائج الفعلية للجوانب التشغيلية	4.4%	39.7%	39.7%	13.2%
4	مراجعة العمليات التشغيلية من حيث جودة المنتجات أو الخدمات المقدمة	4.4%	33.8%	27.9%	30.9%
5	مراجعة الخطط والبرامج المتعلقة بالجوانب التشغيلية مما يساعد على تطوير التخطيط وتقييم الأداء	4.4%	51.5%	17.6%	23.5%
6	مراجعة التقارير الشهرية الخاصة بالجوانب التشغيلية والقيام بالزيارات	13.2%	38.2%	20.6%	27.9%
7	يتم الاستعانة بأطراف من خارج مكتب المراجعة الداخلية للقيام بمراجعة الجوانب التشغيلية	7.4%	48.5%	22.1%	17.6%
8	يتم استخدام المقاييس الكمية والنوعية لتقييم وفاعلية الجوانب التشغيلية بالشركة	2.9%	33.8%	39.7%	19.1%
9	يتم مراجعة مدخلات العمل بكافة مراحلها وتحديد المعوقات في العمليات التشغيلية مما يساهم في تحسين كفاءة هذه العمليات	8.8%	39.7%	22.1%	25.0%

نتائج تحليل بيانات اختبار (Wilcoxon Signed Ranks Test):

يعتبر اختبار (Wilcoxon Test) أحد الاختبارات الإحصائية اللامعلمية البديلة، ويعتبر مناسباً لمثل هذا النوع من بيانات الدراسة لذلك سوف يتم استخدامه في هذه الدراسة لكون أن بيانات هذه الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، ويستخدم

(Wilcoxon Test) لاختبار فرضيات الدراسة للوصول إلى قرار بشأن رفض أو عدم رفض فرضية الدراسة، وبالنظر إلى نتائج اختبار (Wilcoxon Test) على هذه الدراسة ظهرت النتائج كالتالي:

أولاً: معلومات عن المراجعة الإدارية بالشركة:

كانت نتائج تحليل المعلومات عن المراجعة الإدارية بالشركة، كما هي موضحة بالجدول رقم (18.3).

الجدول رقم (18.3) نتائج اختبار (Wilcoxon Test) حول المعلومات عن المراجعة الإدارية بالشركة

ت	الفقرات	أختبار z	P-value	الرتب السالبة	الرتب الموجبة	النتيجة
1	لدى المراجعة الداخلية بالشركة الصلاحيات اللازمة للقيام بمهام المراجعة الإدارية	5.130	0.000	942.50	92.50	موافقة
2	يوجد توصيف ووصف وظيفي لمهام المراجعة الادارية بالشركة يحدد المطلوب القيام به من قبل المراجعة الإدارية.	2.920	0.004	811.0	317.00	موافقة
3	يتوفر لدى العاملين في مجال المراجعة الداخلية بالشركة المعرفة اللازمة للقيام بمهام المراجعة الادارية.	4.484	0.000	1138.00	240.00	موافقة

يتضح من الجدول (18.3) أن قيمة مستوى المعنوية (P-value) لجميع الفقرات أقل من (5%)، وكان مجموع الرتب السالبة أكبر من مجموع الرتب الموجبة، مما يعني أن الاتجاه العام لرأي المشاركين في الدراسة حول هذه العبارات بالموافقة.

ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى: تنص الفرضية الأولى على "تقوم المراجعة الداخلية في البيئة الليبية بعملية تقييم كفاءة الاداء، وكانت نتائج تحليل البيانات لاختبار الفرضية باستخدام اختبار (Wilcoxon Test) موضحة بالجدول رقم (19.3).

الجدول رقم (19.3) نتائج اختبار (Wilcoxon Test) حول دور المراجعة الداخلية في

تقييم كفاءة الاداء

ت	الفقرات	أختبار z	P-value	الرتب السالبة	الرتب الموجبة	النتيجة
1	مراجعة السياسات والاجراءات المتعلقة بالجوانب غير المالية المتبعة داخل الشركة.	0.879	0.379	835.50	649.50	عدم الموافقة
2	مراجعة كفاءة الأداء الفعلي ونتائجه.	4.890	0.000	1132.5	193.50	موافقة
3	مراجعة الهيكل التنظيمي ومدى التوازن بين السلطات والمسؤوليات	1.644	0.100	498.00	282.00	عدم الموافقة
4	مراجعة سجلات وتقارير تقييم الأداء	3.022	0.003	711.00	235.00	موافقة
5	التحقق من مدى التزام الشركة بالأهداف الموضوعه وفعاليتها	2.768	0.006	932.50	393.50	موافقة
6	تقييم الأداء من خلال تحديد العناصر الأكثر كفاءة وتحديد الأقسام والعناصر التي بحاجة إلى تدريب ودعم من أجل الوصول إلى المستوى المطلوب.	2.242	0.025	981.00	504.00	موافقة
7	مراجعة كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة	2.862	0.004	1047.00	438.00	موافقة
8	تقييم الأداء من خلال متابعة مدى تنفيذ الأفراد للأعمال المطلوبة منهم بالصورة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة.	3.236	0.001	885.00	291.00	موافقة
9	قياس الكفاءة والفعالية وتقييم أداء عدم العاملين داخل الشركة.	1.691	0.091	797.50	477.50	عدم الموافقة
10	الاستعانة بموظفين من أقسام أخرى من داخل الشركة للمساعدة في القيام ببعض المهام بمكتب المراجعة الداخلية	1.136	0.256	745.00	530.00	عدم الموافقة

ت	الفقرات	أختبار z	P-value	الرتب السالبة	الرتب الموجبة	النتيجة
11	التحقق من فاعلية نظم الرقابة الداخلية	5.407	0.000	1592.00	238	موافقة
12	التحقق من التزام تنفيذ نظام الرقابة الداخلية من جانب موظفي الشركة	4.464	0.000	1034.50	190.80	موافقة

من خلال نتائج تحليل (Wilcoxon) الواردة بالجدول (19.3) يتضح ما

يلي:

أن قيمة (P - value) للفقرات رقم (1) ، ورقم (3) ورقم (9) ورقم (10) أكبر من 5% ، وقد تمركزت الاجابات حول المحايد وبالتالي لا يوجد دليل كاف لقبول أو رفض هذه الفقرات، أما فيما يخص باقي الفقرات وهي الفقرة رقم (2) والفقرة رقم (4) ورقم (5) و(6) و(7) و(8) و(11) و(12) فإن قيمة (P - value) لها هي أقل من 5% وتمرکزت المتوسطات حول مدّي المتوسط مما يعني قبول هذه الفقرات، وبالنظر إلى مجموع الرتب الموجبة والسالبة لهذه الفقرات أعلاه نجد أن الرتب السالبة أكبر من مجموع الرتب الموجبة، مما يعني موافقة كل المشاركين في الدراسة على هذه الفقرات وبالتالي قبول هذه الفرضية.

وباستخدام اختبار مان ويتني (Mann Whitney) للمقارنة بين إجابات المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين فيما يخص هذه الفرضية، أظهرت نتائج الاختبار أنه لا توجد فروقات بين الاجابات بالعينة.

من خلال التحليل السابق نلاحظ موافقة معظم المشاركين في الدراسة على أغلب الفقرات وبالتالي موافقتهم وتأكيدهم على أنه يوجد دور تقوم به المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة الأداء.

ت	الفقرات	أختبار z	P-value	الرتب السالبة	الرتب الموجبة	النتيجة
8	درجة وتقييم نظام الرقابة الداخلية التي تضعها الإدارة لعملياتها المختلفة والتأكد من كفايتها وتقديم التوصيات للإدارة بعناصر مقترحة للرقابة الداخلية	4.124	0.000	1059.00	267.00	موافقة
9	تقديم التوصيات للإدارة العليا بشأن أي تغييرات قد تراها إدارة المراجعة الداخلية في نظم الرقابة الداخلية	4.074	0.000	792.50	153.50	موافقة
10	إيداء الرأي في عمليات اختبار عدم العاملين الجدد بالشركة	1.715	0.086	769.00	456.00	موافقة

من خلال الجدول رقم (20.3) وباستخدام تحليل (Wilcoxon Test) نلاحظ

الآتي:

أن قيمة (P - value) للفقرة رقم (4)، وكذلك الفقرة رقم (10). أكبر من (5%)، أي أن إجابات المشاركين في الدراسة لهاتين الفقرتين من خلا حساب المتوسطات تقع حول المحايد، وبذلك لا يوجد دليل كاف لقبول أو رفض هذه الفقرات، أما فيما يخص باقي فقرات السؤال وهي الفقرة رقم (1) والفقرة رقم (2) والفقرة رقم (3) وكذلك الفقرة رقم (5) والفقرة رقم (6) ورقم (7) و(8) و(9) فإن قيمة (P - value) لها أقل من (5%) مما يعني قبول هذه الفقرات، وبالنظر إلى مجموع الرتب الموجبة والسالبة لهذه الفقرات أعلاه نجد أن مجموع الرتب السالبة أكبر من مجموع الرتب الموجبة، وبالتالي موافقة كل المشاركين في الدراسة على هذه الفقرات وبالتالي قبول هذه الفرضية.

وباستخدام اختبار مان ويتني (Mann Whitney) للمقارنة بين إجابات المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين فيما يخص هذه الفرضية، أظهرت نتائج

الاختبار أنه لا توجد فروقات بين إجابات كلا من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.

من خلال التحليل أعلاه نلاحظ موافقة المشاركين في الدراسة على معظم الفقرات وبالتالي الموافقة على أنه يوجد دور تقوم به المراجعة الداخلية في قيامها بتقديم الاستشارات للإدارة.

- **الفرضية الثالثة:** تنص الفرضية الثالثة على "تقوم المراجعة الداخلية في البيئة الليبية بتقييم المخاطر"، وكانت نتائج تحليل البيانات الاختبار الفرضية باستخدام (Wilcoxon Test) موضحة بالجدول رقم (21.3)

الجدول رقم (21.3) نتائج اختبار (Wilcoxon Test) حول دور المراجعة الداخلية في القيام بتقييم المخاطرة

ت	الفقرات	اختبار z	P-value	الرتب السالبة	الرتب الموجبة	النتيجة
1	التأكد أن إدارة المخاطر التشغيلية تعمل بالكفاءة والفعالية المطلوبة	4.866	0.000	1219.50	211.5	موافقة
2	تقديم تأكيدات للإدارة العليا حول دقة وفاعلية عملية إدارة المخاطر وتقديم التوصيات اللازمة	3.212	0.001	744.00	246.00	موافقة
3	المراجعة الداخلية بالشركة مدركة لجميع المخاطر التي تواجه المستويات الإدارية بالشركة	2.635	0.008	616.5	244.5	موافقة
4	مشاركة الإدارة العليا في تحليل إدارة المخاطر التي تواجه الشركة وتقديم التوصيات اللازمة	0.504	0.614	658.50	566.5	عدم الموافقة
5	يتم التنسيق داخل مكتب المراجعة الداخلية لتحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية	2.474	0.013	1072.00	524.00	موافقة

ت	الفقرات	اختبار z	P-value	الرتب السالبة	الرتب الموجبة	النتيجة
6	يتم وضع خطط للمراجعة تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أوليات أعمال المراجعة الداخلية	2.839	0.005	1048.00	437.00	موافقة
7	يتم الاستعانة بطرف خارجي المساعدة مكتب المراجعة للقيام ببعض مهام إدارة المخاطر	2.739	0.005	1048.00	473.00	موافقة
8	يتم اقتراح الوسائل والآليات المناسبة للتعامل مع أوجه المخاطر المختلفة	1.034	0.301	503.50	357.50	عدم الموافقة
9	تقييم أي خدمة أو معاملة جديدة تنوي الشركة تقديمها أو الدخول فيها للتعرف على مخاطر هذه الخدمة أو الحد منها	1.779	0.0776	910.5	529.5	عدم الموافقة

بالنظر إلى الجدول رقم (21.3) وباستخدام تحليل (Wilcoxon) نلاحظ ما

يأتي:

أن قيمة مستوى المعنوية (P-value) للفقرة رقم (1)، والفقرة رقم (4)، وكذلك الفقرة رقم (5)، والفقرة رقم (7) أكبر من (5%)، أي أن إجابات المشاركين في الدراسة لهذه الفقرات بعد حساب المتوسطات تتمركز حول المحايد، وبالتالي لا يوجد دليل كاف لقبول أو رفض هذه الفقرات، أما فيما يخص باقي الفقرات وهي الفقرة رقم (2) والفقرة رقم (3) وكذلك الفقرة رقم (6) أيضا والفقرة رقم (8) ورقم (9) فإن قيمة (P - value) لها هي أقل من (5%) مما يعني قبول هذه الفقرات، وبالنظر إلى مجموع الرتب الموجبة والسالبة لهذه الفقرات أعلاه نجد أن مجموع الرتب السالبة أكبر من مجموع الرتب الموجبة، مما يعني موافقة كل المشاركين في هذه الدراسة على هذه الفقرات وبالتالي قبول هذه الفرضية.

وباستخدام اختبار مان ويتني (Mann Whitney) للمقارنة بين إجابات المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين فيما يخص هذه الفرضية، أظهرت نتائج الاختبار أنه لا توجد فروقات بين إجابات كلا منهما إلا في الفقرة الثامنة والتي تنص على اقتراح الوسائل والآليات المناسبة للتعامل مع أوجه المخاطر المختلفة حيث كان متوسط إجابات المراجعين الداخليين فيما يخص هذه الفقرة (30.64) أما المراجعين الخارجيين فكان متوسط (40%) من خلال التحليل السابق نلاحظ موافقة جل المشاركين في الدراسة على كل الفقرات وبالتالي موافقتهم وتأكيدهم على أنه يوجد دور تقوم به المراجعة الداخلية في قيامها بتقييم المخاطر.

- الفرضية الرابعة: تنص الفرضية الرابعة على "تقوم المراجعة الداخلية في البيئة اللببية بمراجعة العمليات التشغيلية"، وكانت نتائج تحليل البيانات الاختبار الفرضية باستخدام اختبار (Wilcoxon Test) موضحة بالجدول رقم (22.3)

الجدول رقم (22.3): نتائج اختبار (Wilcoxon Test) حول دور المراجعة الداخلية

في القيام بمراجعة العمليات التشغيلية

ت	الفقرات	أختبار z	P-value	الرتب السالبة	الرتب الموجبة	النتيجة
1	مراجعة طرق استخدام الموارد المادية المتوفرة ومدى توفر أوجه الرقابة عليها.	4.866	0.000	1219.50	211.5	موافقة
2	المراجعة بشكل شامل ومسبق العمليات التشغيلية.	3.212	0.001	744.00	246.00	موافقة
3	مقارنة الإمكانات المتاحة معالنتائج الفعلية للجوانب التشغيلية.	2.635	0.008	616.5	244.5	موافقة
4	مراجعة العمليات التشغيلية من حيث جودة المنتجات أو الخدمات المقدمة.	0.504	0.614	658.50	566.5	عدم الموافقة
5	مراجعة الخطط والبرامج المتعلقة بالجوانب التشغيلية مما يساعد على تطوير التخطيط وتقييم الأداء.	2.474	0.013	1072.00	524.00	موافقة

ت	الفقرات	أختبار z	P-value	الرتب السالبة	الرتب الموجبة	النتيجة
6	مراجعة التقارير الشهرية الخاصة بالجانب التشغيلي والقيام بالزيارات المفاجئة.	2.839	0.005	1048.00	437.00	موافقة
7	يتم الاستعانة بأطراف من خارج مكتب المراجعة للقيام بمراجعة الجوانب التشغيلية.	2.739	0.005	1048.00	473.00	موافقة
8	يتم استخدام المقاييس الكمية والنوعية لتقييم فاعلية الجوانب التشغيلية بالشركة.	1.034	0.301	503.50	357.50	عدم الموافقة
9	يتم مراجعة مدخلات العمل بكافة جوانبه وتحديد المعوقات في العمليات التشغيلية مما يساهم في تحسين كفاءة هذه العمليات.	1.779	0.776	910.5	529.5	عدم الموافقة

بالنظر إلى الجدول رقم (22.3) وباستخدام تحليل (Wilcoxon) نلاحظ ما

يأتي:

أن قيمة مستوى المعنوية (P - value) للفقرة رقم (4) والتي تنص على (مراجعة العمليات التشغيلية من حيث جودة المنتجات أو الخدمات المقدمة)، وكذلك الفقرة (8) والتي تنص على (يتم استخدام المقاييس الكمية والنوعية لتقييم فاعلية الجوانب التشغيلية بالشركة)، وأيضاً الفقرة (9) والتي تنص على (يتم مراجعة مدخلات العمل بكافة جوانبه وتحديد المعوقات في العمليات التشغيلية مما يساهم في تحسين كفاءة هذه العمليات)، أكبر من (5%)، أي أن إجابات المشاركين في الدراسة لهذه الفقرات حول محايد، وبذلك لا يوجد دليل كاف لقبول أو رفض هذه الفقرات، أما فيما يخص باقي فقرات السؤال وهو الفقرة رقم (1) والفقرة رقم (2) وكذلك الفقرة رقم (3) وأيضاً الفقرة رقم (5) والفقرة رقم (6) والفقرة رقم (7) فإن قيمة (P-value) لها هي أقل من (5%) مما يعني قبول هذه الفقرات، وبالنظر الي مجموع الرتب الموجبة والسالبة لجميع الفقرات السالبة نجد أن مجموع الرتب السالبة أكبر من

مجموع الرتب الموجبة، وبالتالي موافقة كل المشاركين في الدراسة على هذه الفقرات وبالتالي قبول هذه الفرضية.

وباستخدام اختبار مان ويتني (Mann Whitney) للمقارنة بين إجابات المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين فيما يخص هذه الفرضية، أظهرت نتائج الاختبار أنه لا توجد فروقات بين إجابات كلا منهما إلا في الفقرة الثامنة والتي تنص على (اقتراح الوسائل والآليات المناسبة للتعامل مع أوجه المخاطر المختلفة حيث كان متوسط إجابات المراجعين الداخليين فيما يخص هذه الفقرة (27.35%) أما المراجعين الخارجيين فكان متوسط إجاباتهم (44.72%). من خلال التحليل أعلاه نلاحظ موافقة المشاركين في الدراسة على كل الفقرات وبالتالي الموافقة على الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في قيامها بمراجعة العمليات التشغيلية.

النتائج والتوصيات

النتائج:

من خلال التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- 1- تقوم المراجعة الداخلية في البيئة الليبية بمهام تقييم كفاءة الأداء، حيث تعمل على: مراجعة كفاءة الأداء الفعلي ونتائجه، وكذلك مراجعة الهيكل التنظيمي ومدى التوازن بين السلطات والمسؤوليات، ومراجعة كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة، وأيضا مراجعة سجلات وتقارير تقييم الأداء، وكذلك التحقق من مدى التزام الشركة بالأهداف الموضوعة وفعاليتها وتقييم الأداء أيضا من خلال متابعة مدى تنفيذ الأفراد للأعمال المطلوبة منهم بالصورة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة.
- 2- تعمل المراجعة الداخلية في البيئة الليبية على تقديم الاستشارات للإدارة، حيث تعمل على:

تقديم التوصيات للإدارة بشأن الفرص المتاحة للشركة لتوسيع نطاقها داخل السوق، وتقديم التوصيات للإدارة أيضا بخصوص التهديدات التي تواجه الشركة من البيئة التي تعمل فيها، وكذلك تقديم التوصيات للإدارة العليا بشأن أي تغييرات قد تراها إدارة المراجعة الداخلية في نظم الرقابة الداخلية، والفحص المستمر السلامة ودقة النظام المحاسبي وملائمته لظروف الشركة واقتراح أي تحسينات واجبة، والعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية التي تضعها الإدارة لعملياتها المختلفة والتأكد من كفايتها وتقديم التوصيات للإدارة بعناصر مقترحة للرقابة الداخلية.

- 3- للمراجعة الداخلية في البيئة الليبية دور في تقييم المخاطر، حيث تعمل على: التأكد من أن إدارة المخاطر التشغيلية تعمل بالكفاءة والفاعلية المطلوبة، وتقديم تأكيدات للإدارة العليا حول دقة وفعالية عملية إدارة المخاطر وتقديم التوصيات

اللازمة، واقتراح الوسائل والآليات المناسبة للتعامل مع أوجه المخاطر المختلفة، وكذلك مشاركة الإدارة العليا في تحليل إدارة المخاطر التي تواجه الشركة وتقديم التوصيات اللازمة، والتنسيق داخل مكتب المراجعة الداخلية لتحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية، وتقديم أي خدمة أو معاملة جديدة تتوي الشركة تقديمها أو الدخول فيها للتعرف على مخاطر هذه الخدمة أو الحد منها.

4- تقوم المراجعة الداخلية في البيئة الليبية بمراجعة العمليات التشغيلية، حيث تعمل على:

مراجعة طرق استخدام الموارد المادية المتوفرة ومدى توفر أوجه الرقابة عليها، وكذلك المراجعة بشكل شامل ومسبق للعمليات التشغيلية، وأيضا مراجعة الخطط والبرامج المتعلقة بالجوانب التشغيلية مما يساعد على تطوير التخطيط وتقييم الأداء وكذلك مراجعة التقارير الشهرية الخاصة بالجانب التشغيلي والقيام بالزيارات المفاجئة، ومقارنة الإمكانيات المتاحة مع النتائج الفعلية للجوانب التشغيلية.

التوصيات:

بناء على النتائج، فإن الدراسة تقدم بعض التوصيات التي تأمل أن تكون لها المساهمة الكافية في مساعدة الشركات العاملة داخل نطاق البيئة الليبية، ويمكن تلخيص هذه التوصيات فيما يلي:

- 1- الاهتمام بالمراجعة الإدارية بالبيئة الليبية بحيث يكون لها دور فعال في جميع المؤسسات لما لها من دور في رفع كفاءة الأداء وتقييم العمليات الإدارية والتشغيلية.
- 2- العمل على جعل المراجعة الإدارية مراجعة مستمرة تعمل بشكل قبل وأثناء وبعد العمليات.

3- العمل على تعزيز تأهيل الموظفين بمكاتب المراجعة الداخلية بالشركات العاملة داخل نطاق البيئة الليبية والرفع من كفاءتهم ومستوى أدائهم للقيام بمهام المراجعة الإدارية.

4- العمل على جعل المراجعة الداخلية لها الدور الأكبر في عملية تقييم الأداء من خلال تحديد العناصر الأكثر كفاءة وتحديد الأقسام والعناصر التي بحاجة إلى تدريب ودعم من أجل الوصول إلى المستوى المطلوب.

5- يجب أن يكون للمراجعة الداخلية في البيئة الليبية دور مهم حول مشاركتها الإدارة العليا في تحليل إدارة المخاطر التي تواجه الشركة وتقديم التوصيات اللازمة، وكذلك التأكد من أن إدارة المخاطر التشغيلية تعمل بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

الدراسات المستقبلية:

في ظل ما تم بهذه الدراسة وجدت بعض الأفكار التي يمكن أن تشكل دراسات مستقبلية، فمن ضمن الاقتراحات أن يتم دراسة الوسائل والأساليب التي يمكن أن يعتمد عليها المراجع الداخلي في أداء بعض الوظائف مثل وظيفة تحليل المخاطر وكذلك المراجعة التشغيلية.

المراجع

- أبو بكر، عبدالعزيز (2005)، دور المراجعة الداخلية لدعم الهيكل الرقابي بالوحدات الاقتصادية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية - الواقع والآفاق، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ص ص 47-48.
- أبو حجر، رفعت وروحية، إيمان (2014)، دور المراجعة الداخلية كآلية التقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة، جامعة القاهرة، القاهرة - مصر.
- أبو عقرب، محمد (2005)، دراسة العوامل التي تؤثر على كفاءة أداء المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية العامة الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة طرابلس.
- أبو هديمة، علي (2007)، تكليف المراجع الخارجي بوظائف المراجعة الداخلية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس.
- أبو وظفه، حسام (2009)، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية الاستثمارات المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة - فلسطين.
- أحمد، منى (2011)، دور المراجعة الإدارية في ترشيد القرارات في المنشآت الصناعية بالسودان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان - الخرطوم.
- اسماعيل، هالة (2011)، دور المراجعة الإدارية في التنبؤ بالفشل المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان - الخرطوم.
- إثنوي، إدريس عبد السلام (1990)، المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر، بنغازي - ليبيا، الطبعة الأولى.

- الأشقر، محمد (2008)، مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- البحو، غيث (2012)، الاختبارات اللامعملية وتطبيقها في برنامج SPSS، شركة تبارك للاستشارات ونظم المعلومات، حلب - سوريا، الطبعة الأولى.
- البدرى، مسعود عبد الحفيظ (2005)، المعايير التي تحكم أداء المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية في مدينة بنغازي، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية - الواقع والآفاق، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- الحداد، محمد (2011)، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة - فلسطين.
- الدهراوي، كمال الدين (2002)، مناهج البحث في مجال المحاسبة، الإسكندرية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر.
- الزواوي، علي (2009)، العوامل المؤثرة في اكتشاف مراجع الحسابات لممارسة إدارة الأرباح والتقرير عنها، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة سرت.
- الشهراني، أشواق (2016)، دور إدارة المراجعة الداخلية في ترشيد القرارات الإدارية بالمديرية العامة لحرس الحدود بمدينة الرياض، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة نايف العربية، قسم العلوم الإدارية، الرياض - السعودية.
- الصبان، محمد (1997)، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر.

- الصبان، محمد (1998)، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت - لبنان.
- الصبان، محمد (2003)، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- الصحن، عبد الفتاح والسوافيري، فتحي (2004)، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر.
- الصحن، عبد الفتاح، ودرويش، محمد، (1998)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر.
- العطار، حسن (2006)، نتائج احتراف المراجعة الداخلية في ظل محدداته المهنية - دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ص ص 8-9.
- العفيفي، مواس (2009)، مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة - فلسطين.
- العقربي، سوف (2009)، دور المراجعة الإدارية في الرفع من كفاءة وفعالية الأداء في الشركات الصناعية المملكة، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا - طرابلس، قسم المحاسبة، طرابلس.
- الفيتوري، حاتم (2005)، تقييم أداء المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية العاملة في نطاق شعبية بنغازي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي.

- الفيومي، محمد و لبيب، عوض (2004)، أصول المراجعة، مكتبة ومطبعة الإشعاع، الإسكندرية.
- الكاجي، خالد، بيت المال، أحمد (2005)، تقييم واقع وظيفة المراجعة الداخلية بالمصارف الأهلية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية - الواقع والآفاق، أكاديمية الدراسات العليا، ص ص 6-7.
- حفصية، سعودي (2015)، فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر
- حلس، داوود (2006)، دليل الباحث في تنظيم وتوضيح البحث العلمي في علوم السلوكية، الجامعية الإسلامية، غزة - فلسطين.
- خلاط، صالح (2005)، مجال خدمات وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية - الواقع والآفاق، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- سليمان، أمراج (2005)، المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الليبية، الواقع وآفاق التطوير، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية، الواقع والآفاق، أكاديمية الدراسات العليا - طرابلس ص ص 10-11.
- سليمان، سعد (2006)، إدارة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، رقم الصفحات 13-14، العدد 67.
- سيكاران، أوما (2006)، طرق البحث في الإدارة مدخل لبناء المهارات البحثية، ترجمة إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر.
- عاشور، بشير و خلاط، صالح (2005)، مدى اهتمام الإدارة العليا بالشركات الليبية بالمراجعة الداخلية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية - الواقع

- والآفاق، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، رقم الصفحات 47-48. - عبد القادر، صديق (2014)، دور المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين الأداء في منشآت القطاع الخاص، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهرى، كلية الدراسات العليا، مصر.
- عبد ربه، رائد (2010)، المراجعة الداخلية، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، الأردن - عمان، الطبعة الأولى.
- عبدالرحمن، حسن (1995)، استخدام أساليب المراجعة الإدارية في تقييم كفاءة الأداء الإداري في قطاع النقل والمواصلات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس - مصر.
- عبد الصمد، علي (2008)، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المدينة، الجزائر.
- عبدالكريم، عارف (2003)، أثر المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، رقم الصفحات 20-21.
- عبدالكريم، عارف (2005)، فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية - الواقع والآفاق، أكاديمية الدراسة العليا- طرابلس، رقم الصفحات 6-7.
- عبدالله، خالد (2000)، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، الطبعة الأولى.
- عبدالمولى، علي (1996)، دراسات في المراجعة، مكتبة عين شمس، القاهرة - مصر.

- عثمان، سارة (2013)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح-الجزائر.
- علي، مولود (2000)، الرقابة على الأداء ودورها في رفع كفاءة المشروعات العامة، دراسة تطبيقية في الشركات العامة بقطاع الصناعة، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- فراج، عطية (2006)، المراجعة الإدارية المفهوم والتحديات، بحث مقدم المؤتمر المحاسبة على الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة القاهرة، القاهرة - مصر، رقم الصفحات 7-8.
- لطفي، أمين (2005)، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية للكتب، الإسكندرية.
- العروس، نبيلة، رمضان، نادية، (2012)، دور المراجعة الداخلية في منح قروض الاستثمار، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أوكلي محمد الحاج، البويرة - الجزائر.
- محمد، سيف الدين (2009)، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالوحدات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد جامعة طرابلس.
- محمود، حامد، وفراج، عطية (1994)، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، كلية التجارة جامعة القاهرة - مصر.
- موسي، أماني (2007)، التحليل الإحصائي للبيانات، منشورات مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث في العلوم الهندسية، كلية الهندسة، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى..

- نصر عبد الوهاب، السيد، شحاتة (2006)، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- هليل، عاطف (2004)، استخدام المراجعة الإدارية في الرقابة على تكاليف الجودة في المنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، الإسماعيلية - مصر.
- هندي، علي (2002)، نحو زيادة فعالية دور المراجعة الإدارية في البنوك المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة جنوب عشر، العدد الثاني، مصر، رقم الصفحات 23 الوادي، المجلد السادس
- 24.- Allel, H. (2003). Le Controlee Interne Et Elaboration DuBailan Computable, Office Des Publications Universities, Ager, pp 35 - 37.
- Ignace, D, B and Gerrit. S,(2006) Internal Auditors Perception about The role in Risk Management- Comparison between USA and Belgium Companies, Managerial Auditing Tournal. Vol (21). No (1), p:71.
- Larry E. and Bradley J.S. (2005), Auditing: Concepts for changing Environment, 5ed South western publishing.
- Stewan, I, Goodwin and kent, P.(2006)The Use of Internal Audit by Australian Companies, managerial Auditing Journal. vol (21). P78-79.
- The Institute of Internal Auditors (2010), International Standards for the Professional Practice of Internal Audit (Standards), p 119.
- The Institute of Internal Auditors (2017), International Standards for the Professional Practice of Internal Audit Standards).