رأي المراجع الخارجي حول فعالية المراجعة الداخلية: دراسة تحليلية لبيئة المراجعين الخارجيين في ليبيا

على عمر أحمد سويسي*

Abstract:

The objective of this study is, firstly, to review literature dealt with the subject of both internal and external auditing. Secondly, to investigate how efficient is internal auditing as seen by external auditors in Libyan companies. The field work is carried out through the main of questionnaires which are prepared in a manner that could allow us to check the four established hypothesis. The study ends by few recommendations that seem practicable in Libyan environment.

* طالب دكتوراه، جامعة الجزائر 3.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة رأي المراجع الخارجي في ليبيا حول فعالية أداء المراجعة الداخلية بالاعتماد على قياس الأهمية النسبية للعناصر ذات الصلة التي تضمنتها معايير المراجعة. ولتحقيق أهداف البحث تم إعداد وتوزيع استبيانات مخصصة لهذا الغرض تتكون من محاور أساسية نعتقد أنها تساعد على تحقيق أهداف الدراسة. أما عينة البحث فتتكون من (175) مراجع خارجي في حين بلغ عدد الاستبيانات المستردة (121). أي ما نسبته (69.14%) من مجموع الاستبيانات الموزعة. بعد تحليل البيانات التي تم تجميعها،وبعد اختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى أن درجة تطبيق معايير المراجعة المتعلقة بتقييم فعالية المراجعة الداخلية من قبل المراجع الخارجي كانت ضعيفة، بينما بينت النتائج أن معيار استقلالية المراجع الداخلي هو الأهم من بين الأسس التي حددتها معايير المراجعة.وخلصت الدراسة إلى تقديم عدد من الاقتراحات التي من شأنها أن تؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة الداخلية والخارجية على حد سواء.

المقدمة

لقد شهدت وظيفة المراجعة بنوعيها الداخلية والخارجية تطوراً واضحاً في السنوات الأخيرة واتسع مجال عملها، وتزايد اعتراف الإدارات العليا في الشركات المختلفة بأهميتها نظراً لما تقدمه من تقييم حول مدى التزام

الإدارة بتطبيق القواعد والقوانين المحاسبية المعمول بها، كما زاد اهتمام المراجع الخارجي بوظيفة المراجعة الداخلية لوجود تشابه في بعض الأساليب والإجراءات المستخدمة من قبل كل من وظيفة المراجعة الداخلية والخارجية، وذلك يعود إلى سبب إمكانية توفير التغطية المناسبة لعملية المراجعة الخارجية وتفادي الجهود المكررة. وقد قامت العديد من المنظمات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة بإصدار معايير يتم من خلالها تنظيم العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي، فعلى سبيل المثال قامت لجنة معايير المراجعة الأمريكية المنبثقة عن (AICPA) بإصدار نشرة (SAS NO65) التي تتعلق بالتقييم الذي يجريه المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية وذلك بهدف الاستفادة منها في تقليل حجم الاختبارات وتقليص زمنها. كما أصدرت لجنة المعايير التابعة (IFAC) معيار (ISA NO 60)[1] الذي ينص على ضرورة الأخذ في الاعتبار أنشطة المراجعة الداخلية وانعكاساتها على إجراءات المراجعة التي يقوم به[2]. ولا يتوقف وجود وظيفة للمراجعة الداخلية فعالة على طبيعة وتوقيت وتخفيض نطاق العمليات والإجراءات التي يؤديها المراجع الخارجي، بل يمتد لتشمل الاعتماد عليها في القيام بالعديد من مجالات المراجعة وهذا لا يتم لا بعد التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها في هذا الخصوص.

---

[1] – طارق عبد العال حماد.(2007).موسوعة معايير المراجعة ،شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثالث،(القاهر: الدار الجامعية.)،ص76.

[2] – الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) (2003)، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي ،عمان.:ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ص350.

نظراً لما تتمتع به وظيفة المراجعة الداخلية من أهمية رقابية بالنسبة لأي شركة، ونظرا لما تقدمه من دعم ومساعدة لمختلف الوظائف التنفيذية من خلال التغذية العكسية المتصلة بمقارنة ما تم إنجازه مع ما تم تخطيطه، فإنه من المحتمل مع مرور الزمن أن يصيبها الوهن والإخفاق، ومن ثم لا بد من الاحتياط لذلك خاصة وأن هناك العديد من الدراسات التي قامت بتقييم دور المراجع الداخلي في الوحدات الاقتصادية سواء أكانت شركات[1] أم مصارف[2]، وقد توصلت إلى وجود قصور في دور المراجع الداخلي، مما يثير التساؤل حول مدى الاهتمام بهذه الوظيفة من قبل الجهات ذات العلاقة سواء كانت إدارة الشركة أو المراجع الخارجي.

إن محتوى هذه الورقة انصب حول محورين، تم في الأول عرض أهم الأفكار النظرية والتطبيقية التي تناولت المراجعة، بينما خصص الثاني إلى إجراء دراسة تطبيقية بغرض التعرف على(استقراء) موقف المراجع الخارجي من وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الخاضعة لمراجعته معتمداً في عملية التقييم على ما تتطلبه معايير المراجعة الخارجية بهذا الخصوص.مثل الاستقلالية والكفاءة ونطاق العمل وبذل العناية المهنية. إن البحث قد استند إلى معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمراجعة الداخلية بهدف دراسة ومناقشة: **فيما إذا كان**

---

[1] – بشير محمد عاشور.(1990) " تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية،رسالة ماجستير– غير منشورة ،كلية الاقتصاد ،جامعة قار يونس.

[2] كامليا مسعود سالم. (1995)"المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية ومدى توافرها في المصارف التجارية"،رسالة ماجستير– غير منشورة، كلية الاقتصاد،جامعة قار يونس.

المراجع الخارجي في ليبيا يقوم بتقييم وظيفة المراجعة الداخلية وفقا لمتطلبات معايير المراجعة

أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع الذي تعالجه والذي يتعلق بالتقييم الذي يجريه المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية وذلك من أجل أولا: مساعدته في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. وثانيا: تخفيض حجم وزمن الاختبارات المبرمجة. وبالتالي تقليل التكاليف وزيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

1- الجانب النظري

تعتبر المراجعة الداخلية أهم وسائل الرقابة الداخلية، فعلى الرغم من وجود وسائل عديدة لتحقيق نظام فعال للرقابة مثل الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية، التقارير الرقابية، إلا أن المراجعة الداخلية تتميز عن هذه الوسائل جميعا بأنها تتم من طرف موظفين مختصين أكفاء لديهم مؤهلات خاصة تسمح لهم بتقويم أعمال غيرهم.عرف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) المراجعة الداخلية على أنها" نشاط مستقل، وتأكيد موضوعي، استشاري مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة. إنها تتم بطريقة منهجية منظمة تساعد الشركة في تحقيق أهدافها من خلال تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والسيطرة "[1]. إن

---

[1] محمد حسني عبد الجليل. (2001) إطار مقترح لدراسة وتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم (610)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة حلوان

الهدف الأساسي من وظيفة المراجعة الداخلية هو مساعدة العاملين بالشركة على تأدية مهامهم بفعالية، ويتم ذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات وأي ملاحظات لها صلة بالأنشطة التي تمت مراجعتها. وعادة ما تشمل أنشطة المراجعة الداخلية على واحد أو أكثر من المجالات التالية:[1] مراجعة وتقييم النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة للتطوير.اختبار مدى صحة العمليات المالية والتشغيلية، وقد يتضمن هذا الأمر فحص الطرق المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وإعداد التقارير عن تلك المعلومات، دراسة الجدوى الاقتصادية للعمليات ومدى فعاليتها وكفاءتها ومن ضمن ذلك الضوابط غير المالية. الفحص المستمر والدائم لالتزام الشركة بالقوانين والأنظمة والتشريعات السارية والمعمول بها.

ولقد بينت معايير المراجعة أهمية وظيفة المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي، وكذلك أهمية التنسيق والتعاون بينهما. وفي هذا الخصوص أشار احد الباحثين إلى وجود ثلاثة مجالات مشتركة للمراجع الداخلي والخارجي يمكن أن توفر مجالاً واسعاً للتعاون والتكامل بينهما رغم الاختلافات في الأهداف والأساليب وهي:[2] مجال تقييم الرقابة الداخلية، مجال المهام التي يقوم بها المراجع الداخلي نيابة عن المراجع الخارجي.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC)، مرجع سابق، ص 361.

[2]- السيد أحمد السقا. (1997) المراجعة الداخلية - الجوانب المالية والتشغيلية، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة)، ص165.

مجال المراجعة الإدارية. وفي نفس السياق السابق وصف احد الكتاب العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي بأنها علاقة تفاعل ومساعدة متبادلة بينهما،فيستطيع المراجع الخارجي من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية تقديم مقترحات تساعد المراجع الداخلي على تقييم المنجزات الماضية ودراسة وتحليل الاتجاهات المستقبلية [1]. إن تحقيق التعاون والتكامل بين المراجع الداخلي والخارجي يعود بالفائدة على جميع الأطراف المعنية بعملية المراجعة: الشركة، المراجع الخارجي، المراجع الداخلي. فبالنسبة للشركة فيزداد اطمئنانها وتأكدها من فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومن عدالة القوائم المالية وبالتالي تخفيض تكلفة أداء المراجعة الخارجية،وتقديم تقرير المراجع الخارجي في موعده إلى الجمعية العمومية،وحصولها على الخبرات التي تحتاجها، وتوجيه مواردها وأحكام الرقابة عليها، كما يتم تحقيق تغطية شاملة لمراجعة جميع نشاطات الشركة. فضلاً عن اكتساب المراجع الداخلي المزيد من المعرفة والخبرة نتيجة الاحتكاك بالمراجع الخارجي الذي يتمتع بخبرة واسعة في مجالات المراجعة والمحاسبة بسب تعامله مع أنواع مختلفة من الشركات. وفي المقابل يحصل المراجع الخارجي من تعاونه وتكامله مع المراجع الداخلي على مزايا عديدة، لعل أهمها: اطمئنانه على دقة نظام الرقابة الداخلية وتقديره فعاليته لأن هذه الأخيرة تختص بتقييم فعالية أدوات الرقابة الأخرى وتعمل على تقليل ارتكاب الأخطاء والتلاعب بالسجلات، وتساهم كذلك في تضييق نطاق عمل

---

[1] – أحمد صالح العمرات. (1990): المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوى السلوكي (عمان: دار البشير للنشر والتوزيع.)، ص122.

المراجع الخارجي، كما توفر أحيانا معلومات حول عمليات الفروع. لكل هذه الاعتبارات لا شك أن درجة المخاطر المتعلقة بالمراجعة ستزول أو تصبح مراقبة وتحت السيطرة [1].

وعلى الرغم من الفوائد التي يتم تحقيقها من خلال التنسيق والتعاون بين المراجعين إلا إنه يجب دوما الاحتفاظ باستقلالية أحدهما عن الآخر، وعدم المغالاة في الاعتماد على الجهود المشتركة عند وضع برنامج المراجعة لأن المغالاة قد تؤدي بهما إلى تحقيق نتائج عكسية. لهذا فإن التعاون والتنسيق بينهما يجب أن يخضع لبعض القيود التي أكدتها معايير المراجعة (المعيار الدولي للمراجعة 610، بيان معيار المراجعة رقم 65) الذي نص على ضرورة حصول المراجع الخارجي على فهم كافي لأنشطة المراجعة الداخلية حتى يتسنى له تخطيط عملية التدقيق المحاسبي. وحددت المعايير التالية كأساس لتقييم وظيفة المراجعة الداخلية [2]:

1. مكانة المراجع الداخلي في التنظيم. 2. مدى العمل المتاح للمراجع الداخلي.

3. الكفاءة العلمية والفنية للمراجع الداخلي. 4. العناية المهنية اللازمة.

من خلال مراجعة دراسات سابقة حول الموضوع تبين أن هناك اجتهادات متعددة تناولت في مجملها بعض القضايا الفكرية والمهنية التي من شأنها أن تساهم في إيجاد توافق بين مصالح مختلف الأطراف التي لها صلة

---

[1] - Hyatt, T.A. and Prawitt, D.f. 2001. Does Congruence Between Audit Structure and Auditors Locus of Controi Affect jop performance, The Accounting Review ,76 (2) : 263-274.

[2] – أحمد حلمي جمعة (2005). المداخل إلى الحديث لتدقيق الحسابات، عمان. دار صفاء للنشر والتوزيع. ص97

بالوحدات الاقتصادية، خاصة في خضم الجدل الذي احتدم حول مدى مسؤولية مدقق (مراجع) الحسابات عن حوادث إفلاس الشركات التي أخذت تتزايد حديثا ملحقة أضرارا كبيرة على اقتصاديات الدول (محليا ودوليا).

ومن هذه الدراسات تلك التي قام بها (درويش، 1990) [1] حول "تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات الصناعية **الليبية**" والتي بينت نتائجها أن أغلب الشركات الصناعية الليبية تتوفر على أقسام للمراجعة الداخلية، لكنها تفتقر إلى معظم مقومات الاستقلالية، وتفتقر كذلك إلى أغلب المتطلبات الأساسية التي تستدعي تحسين وترقية كفاءة وتأهيل المراجعين الداخليين في معظم أقسام المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية، كما بينت نتائج الدراسة عدم قيام المراجعين الداخليين بتأدية نسبة كبيرة من المهام الواجب عليهم القيام بها بالرغم من محدودية نطاق عملهم.

وهناك دراسة أخرى قامت بها (سالم ،1995) [2] ترتكز حول المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية ومدى توافرها في المصارف التجارية **الليبية**. حيث خلصت الباحثة إلى عدم توفر أقسام مستقلة للمراجعة الداخلية في أربعة مصارف تجارية من بين المصارف الخمسة العاملة بليبيا، وأظهرت كذلك عدم توفر – لدى أغلبية المراجعين الداخليين بفروع المصارف – المؤهلات العلمية المناسبة، والخبرة الفنية الكافية لأداء عمليات المراجعة الداخلية بالدرجة المطلوبة مع النقص الواضح في عدد المراجعين الداخليين بهذه الفروع، وبينت الدراسة أنه يتم تكليف بعض المراجعين الداخليين

---

[1] – بشير محمد عاشور درويش، مرجع سابق. ص 130.

[2] – كامليا مسعود سالم، مرجع سابق، ص165.

بأعمال تنفيذية إلى جانب قيامهم بعمليات المراجعة رغم أن هذا السلوك يتنافي مع معايير المراجعة الداخلية. كما أظهرت الدراسة أن أغلب المراجعين الداخليين بفروع المصارف التجارية الليبية لا يقومون بتأدية كامل الأعمال الواجب القيام بها، وكذلك عدم إعداد برامج للمتطلبات المالية والبشرية اللازمة لوظيفة المراجعة الداخلية.

وفي دراسة أخرى قام بها الثنائي (Whit and Alexander.1999)[1] بعنوان:"المراجعة الداخلية: اتجاهات وممارسات" لفائدة المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين هدفت إلى تحديد مدى التوافق بين الجانب النظري والمهني للمراجعة الداخلية في أمريكا. حيث خلصت الدراسة إلى أن معظم المنشآت تعزز دوائر المراجعة الداخلية التابعة لها بموظفين متخصصين في فروع أخرى بالإضافة إلى المحاسبة مثل الضرائب، المالية، الإدارة. كما بينت أن هناك أعمال غير مرتبطة بشكل مباشر بالمراجعة قد شارك بها المراجعون الداخليون، وقد بلغت نسبة تلك الإعمال 16% من الإعمال الاعتيادية. وهذا يدل على اختلاف الواقع العملي للمراجعة الداخلية عن الواقع النظري لها، وأن قيام المراجع الداخلي بأعمال تنفيذية سيؤدي إلى إضعاف موضوعيته عند إبداء آرائه المهنية. وقد أظهرت الدراسة أن 67% من المستجوبين استخدموا العينات الإحصائية في انجازهم لأعمالهم. كما بينت أن 54% من المستجوبين صرحوا بأن المواضيع الخاضعة للمراجعة متفق عليها مع مدير دائرة المراجعة الداخلية و43% منهم لا يتفقون معه. أما عن علاقة المراجع الخارجي بالمراجع الداخلي فقد أظهرت

[1] - Whit, K.R, and Alexander,(1992) "Internal Auditing :Trends and Practices "Journal of Institute of Internal Auditor, March, pp:25

الدراسة أن المراجع الخارجي يلعب دوراً هاما في تطوير خطة المراجعة الداخلية. فمن بين 380 حالة تبين أن تقارير المراجعة الداخلية تلعب دورا هاماً في الجوانب التالية: المساعدة في تطوير وإعداد برامج المراجعة 15%، التوصية بتغيير البرامج والإجراءات المتبعة 38%، اقتراح مجالات لتقييم المراجعة الداخلية 8%، توفير التدريب لموظفي المراجعة الداخلية 22%.

وفي سياق الدراسات السابقة قام (خريسات، 1993) [1] ببحث تحت عنوان "تقويم فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة **الأردنية**". خلص من خلاله إلى أن درجة فاعلية المراجعة الداخلية في هذه الشركات كانت متوسطة، وان نسبة الشركات التي يوجد فيها نشاط للمراجعة الداخلية لا يزال محدودا، وتبين كذلك وجود مستويات مختلفة للمراجعة الداخلية في هذه الشركات - من حيث الموقع التنظيمي - تراوحت بين ارتباط المراجع الداخلي بالمدير العام أو نائبه أو المدير المالي أو رئيس قسم الحسابات. وقد تبين من الدراسة كذلك أن التركيز الأساسي للمراجعة الداخلية كان منصباً على المراجعة المالية بمفهومه التقليدي، وان درجة فاعلية المراجعة الداخلية تتأثر إيجابا بحجم الشركة من حيث رأس المال وعدد العاملين فيها. وتبين كذلك أن هناك تفاوتا كبيرا بين تقويم كل من المراجع الداخلي والخارجي لعلاقة العمل التي تربط بينهما كما توصلت

---

[1] - حمدان فرحان خريسات. (1993) تقويم فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، رسالة ماجستير - غير منشورة.

أن استفادة المراجع الخارجي من أعمال المراجع الداخلي لا تؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجع الخارجي.

وفي محاولة أخرى قام (مصطفي ،1994) [1] بعمل تحت عنوان " تقييم المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية". هدفت هذه الدراسة إلى قياس الأهمية النسبية للعوامل التي يستخدمها المراجع الخارجي في تقييمه لوظيفة المراجعة الداخلية في مصر. وخلصت هذه الدراسة إلى أن أكثر العوامل أهمية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين: الكفاءة المهنية والعناية المهنية، ثم يليهما في الأهمية أعمال المراجعة السابقة والوضع التنظيمي وجاء نطاق الوظيفة في المرتبة الأخيرة.

وفي دراسة قام بها (Schneider 1985)[2] بعنوان "اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجع الداخلي". وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية ، والعلاقة بين قراره بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية وتقويمه لقوة وظيفة المراجعة الداخلية، وتحديد الأهمية النسبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين للعوامل التي ذكرتها توصية معايير المراجعة الأمريكية رقم 9لسنة 1975 (SAS NO 9) لتقويم وظيفة المراجعة الداخلية من قبل المراجع الخارجي، حيث نصت هذه الدراسة على وجود ثلاثة عوامل يتم من خلالها تقييم وظيفة المراجعة الداخلية وهي : كفاءة المراجع الداخلي،

---

[1] – صادق حامد مصطفى. (1995)" تقييم المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية "، مجلة المحاسبة والإدارة والتامين،ع 49.ص71

[2] - Sehneider, A. 1985. The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function. Journal of Accounting Resarch.Autumn ,911-919.

موضوعيته، عمل المراجع الداخلي. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعين الخارجيين بشكل عام يعتمدون على المراجع الداخلي من اجل تقليل حجم ووقت اختبارات المراجعة، وان جميع العوامل متساوية تقريبا في أهميتها النسبية بالنسبة لاتخاذ قرار الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

وقام (Broen,1983) [1]بدراسة بعنوان "حكم المراجع الخارجي في تقويمه لوظيفة المراجعة الداخلية". هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تعد هامة من وجهة نظر المراجع الخارجي في تقييمه لوظيفة المراجعة الداخلية وهدفت أيضا إلى تحديد الفروقات المعنوية في الإحكام الشخصية فيما بين شركات المراجعة الأربعة موضوع الدراسة، ومستويات الخبرة داخل كل منشاة، ومستويات الخبرة من جانب كل شركة ،واحتوت الدراسة على ستة متغيرات وهي الكفاءة والتأهيل العلمي والموضوعية والاستقلالية، وعمل المراجع السابق، ونوعية الأداء، وتوصلت الدراسة إلى أن عامل الاستقلالية وعمل المراجع السابق هما أهم العوامل التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في تقييمه لوظيفة المراجعة الداخلية.

واستمرارا في نفس اتجاه الدراسات التي سبقت قام (Colbert. 2002)[2] بدراسة عنونها: توفير **إطار عمل المراجعة الداخلية. تناول من خلالها الأبعاد والآثار المترتبة على قيام** معهد المراجعين الداخليين في أمريكا بتحديث وتعديل معايير المراجعة الداخلية التي تمس كلا من الإدارة، المراجعين

---

[1]- Brown P.R. (1983) Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Function, Journal of Accounting Research, Autumn .444-455.

[2] - Colbert, J.L.(2002) Furnishing A context For Internal Audit Work, CPA journal, 72 (5) : 34-43.

الخارجيين، المستثمرين. خلصت الدراسة إلى أن المستثمرين والجهات الأخرى المستفيدة من تقرير المراجع الخارجي سوف تستفيد من رأي هذا الأخير في تقييم أنشطة المراجع الداخلي واستقلاليته وكفاءته وموضوعيته، وكذلك مدى التزامه بتطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها، لأن هذا الرأي سيؤثر على مستوي الثقة وعلى جودة أنظمة الرقابة الداخلية والأداء المالي والإداري للمؤسسات موضوع المراجعة.

من خلال ما ورد في الدراسات السابقة يمكن تصنيف محتواها في مجموعتين: أحدهما ركزت على تقييم وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر الإدارة، مع التطرق إلى بعض الجوانب الخاصة بالعلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي.في حين اهتمت الثانية بتقييم وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجع الخارجي معتمد بعضها على نشرة معايير المراجعة الأمريكية (نشرة رقم 9) والبعض الآخر على المعايير المطبقة في بعض الذول مثل ليبيا، الأردن، مصر. أما هذه الدراسة فإنها تتميز عن الدراسات السابقة في أمرين: أولهما: اهتمت بتقييم وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجع الخارجي، ثانيهما: اعتمادها على نشرة معايير المراجعة رقم (65) لعام 1999، وعلى معيار المراجعة الدولي رقم (610) والخاصة بتقييم المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية.

2- الدراسة العملية

المنهج المستخدم:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم أتباع المنهج الوصفي التحليلي.

أداة الدراسة

تم تصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها يتكون من خمسة أقسام رئيسية هي:

القسم الأول: يهدف إلى تجميع بعض المعلومات حول المستجوبين، من حيث المؤهلات التي يحملونها، التخصص، والخبرة التي يتمتعون بها.

القسم الثاني: يشتمل على بعض الأسئلة التي تهدف إلى التعرف على مدى اهتمام مراجع الخارجي بتقييم استقلالية المراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها.

القسم الثالث: الغرض منه هو تجميع المعلومات لمعرفة مدى اهتمام المراجع الخارجي بتقييم كفاءة وتأهيل المراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها.

القسم الرابع: يهدف إلى تجميع المعلومات لمعرفة مدى اهتمام المراجع الخارجي بتقييم أداء المراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها.

القسم الخامس: يهدف إلى تجميع المعلومات لمعرفة مدى اهتمام المراجع الخارجي بتقييم العناية المهنية للمراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها.

لتقييم مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات التي يقوم بمراجعتها استخدم الباحث الفئات التالية:

الفئة	الدرجة الوصفية
اقل من 60%	ضعيف
من 60% إلى اقل من 70%	متوسط
من 70% إلى اقل من 80%	جيد
من 80% إلى اقل من 90%	جيد جدا
من 90% فما فوق	ممتاز

المصدر: احمد محمد العمري، فضل عبد الفتاح عبد الغني. مدي تطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة إعمال، المجلد 2، ع 3، 2006، ص356 .

مجتمع وعينة الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين القانونيين (أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة) والبالغ عددهم (1205) مراجعا قانونيا على مستوي ليبيا[1]. تم توزيع الاستبيان على المراجعين الخارجين المشاركين والبالغ عددهم (170)، حيث يعتبر هذا العدد معقولا لأنه يفوق العدد الذي

[1] – تم الحصول على هذا من سجلات النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين بتاريخ (2009/11/1)

يمكن اعتماده في استخدام المعادلات الإحصائية [1] بلغ عدد الاستبيانات التي تم استرجاعها (121). فهي تمثل نسبة (71%).

الأساليب الإحصائية المستخدمة

قام الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل نتائج هذه الدراسة مستخدماً الأساليب الإحصائية التالية عند تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

1. الأساليب الإحصائية الوصفية والتوزيعات التكرارية، وذلك لأن البيانات (بيانات منفصلة) وفي هذه الحالة يكون من المناسب والمفيد استخدام هذه الأساليب لأنها تعطي فكرة سريعة وواضحة ومبدئية على ما يجري، وكذلك استخدام النسب المئوية للمجاميع لأنها تعكس الصورة الواقعية على طبيعة البيانات.

2. الاختبار الإحصائي للنسب (الحدود الدنيا لقبول الفرضيات) تستخدم الحدود الدنيا لقبول الفرضيات لاختبار الفرضية أن نسبة الإجابة بنعم (على سؤال معين) تساوي قيمة محددة مقابل الفرضية البديلة أن نسبة الإجابة بنعم أقل من تلك القيمة ويستخدم الاختبار في الأسئلة التي تكون إجابتها نعم أو لا ويشترط في استخدام الاختبار الإحصائي للنسب أن يكون حجم العينة كبيراً ويعتبر هذا الاختبار أكثر الاختبارات استخداماً لسهولته ودقة النتائج التي يتم الحصول عليها.

---

[1] - محمد فتحي محمد (1981). الإحصاء في اتخاذ القرارات. القاهرة : مكتبة عين شمس ،ص 129.

خصائص المشاركين في الدراسة

اشتمل القسم الأول من الاستبيان على مجموعة الأسئلة التي تهدف إلى تجميع بعض المعلومات الشخصية عن المشاركين البالغ عددهم (121) مراجع. فيما يلي تحليل لإجابات المشاركين في هذا الخصوص.

1 ــ المؤهل العلمي للمشاركين

يوضح الجدول رقم (1) – الملاحق- توزيع المشاركين حسب المؤهلات التي يحملونها بأن ما نسبته 66.12 % من المشاركين يحملون الشهادة الجامعية (البكالوريوس)، وأن 14.05% من المشاركين يحملون دبلوم، بينما يشكل حملة الشهادات العليا نسبة 15.70%، يليهم حملة الثانوية العامة بنسبة 4.13 %، وهذه النتيجة تفيد بأن الغالبية العظمي من المشاركين هم من حملة الشهادات الجامعية العليا. وهذه المؤشرات تدل على توفر التأهيل العلمي المناسب الذي تتطلبه عملية المراجعة.

2 ــ التخصصات العلمية للمشاركين

يبين الجدول رقم (1) – الملاحق- توزيع المشاركين حسب التخصصات العلمية أن نسبة حملة المؤهلات المحاسبية تمثل(87.60 %) من مجموع المشاركين، كما يلاحظ توفر نسبة بسيطة من حملة التخصصات الأخرى التي لها علاقة بمهام المراجعة كإدارة الأعمال (4.96%) والاقتصاد (3.31 %)، والنسبة الباقية (4.13 %) من المشاركين يتوفرون على شهادة الثانوية العامة. وهذا يعنى أن الغالبية العظمى من المشاركين تتوفر لديهم الخلفية العملية المناسبة للمهام التي يقومون بها.

3 ـ خبرة المشاركين

يوضح الجدول رقم (1)- الملاحق- توزيع المشاركين حسب سنوات خبرتهم في مجال المراجعة أن (20.66%) من المشاركين لديهم خبرة تقل من خمس سنوات، في حين بلغت نسبة من لديهم سنوات خبرة أكثر من (5) سنوات (79.34%). تدل هذه النسب بأن المشاركين لديهم خبرة طويلة في مجال المراجعة مما يمكنهم من حسن أداء مهام المراجعة وتعزيز ثقة مختلف الأطراف في التقارير المالية.

تحليل البيانات

يتناول هذا الجزء تحليل ودراسة إجابات وملاحظات المشاركين في بقية أقسام الاستبيان. وتمثل هذه العملية الوصفية المرحلة الأولى من عملية التقييم التي تهدف إليها الدراسة. وفي ما يلي تحليل إجابات المشاركين على أسئلة الاستبيان:

أ - قيام المراجع الخارجي بتقييم استقلالية المراجع الداخلي

عند تناول نتائج أسئلة هذا القسم مجتمعة - الأسئلة التي تهدف إلى التعرف على **مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم استقلالية المراجع الداخلي** - نلاحظ أن نسبة الإجابات "بنعم" تتفاوت من سؤال إلى آخر الجدول رقم (2) - الملحق. كما نلاحظ أن إدارة المراجعة الداخلية ترتبط بأعلى مستوى إداري" قد حاز على نسبة (80.99%)، وهذه النتيجة تدل على إدراك المراجع الخارجي بأن ارتباط إدارة المراجعة الداخلية بأعلى مستوى إداري يعطيها نوعا من الاستقلالية، ويمكن المراجعين الداخليين من ممارسة نشاطاتهم بحرية وبدون أي ضغوط أو قيود. وهذا بدوره يشكل حافزا للمراجع الخارجي حتى يعتمد على المراجع الداخلي بهدف تقليل حجم

الاختبارات التي كان من المفروض أن يقوم بها.يلاحظ كذلك أن الإجابة "بنعم" على السؤال رقم (8) الذي ينص على " هل يتم التحقق من وجود لائحة توضح أهداف وصلاحيات ومسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية ؟ " قد حازت على نسبة تطبيق تساوي (44.63%). تشير هذه النسبة إلى ان المراجع الخارجي لا يولي هذا الإجراء الاهتمام الكافي عند قيامه بتقييم استقلالية المراجع الداخلي وهذا في اعتقادنا، يعتبر قصورا في إدراك بعض المراجعين الخارجيين لأهمية وجود هذه اللائحة في تعريف الآخرين داخل الشركة بمسؤوليات المراجع الداخلي، ونطاق عمله، وتبعيته في الهيكل التنظيمي. وعموما كانت نسبة الإجابات "بنعم" أقل من نسبة (65%)، وهذا يدل على أن المراجع الخارجي يقوم بتقييم متوسط للمعيار الخاص باستقلالية للمراجع الداخلي.

ب – قيام المراجع الخارجي بتقييم كفاءة وتأهيل المراجع الداخلي

من استعراض بيانات هذا القسم الذي يتضمن سبع أسئلة، نلاحظ أن نسبة الإجابات "بنعم" تختلف من سؤال إلى آخر. فعلى سبيل المثال نلاحظ من الجدول رقم (3)– الملحق. أن الإجابة على السؤال رقم (10) قد حاز على أعلى نسبة تطبيق تعادل (70.25%) مقارنة بالإجابة "بلا". تفيد هذه النتيجة بأن التحقق من المؤهلات العلمية للمراجع الداخلي يلقى اهتماما من قبل نسبة كبيرة من المراجعين الخارجيين.

يلاحظ كذلك أن السؤال رقم (13) الذي ينص على " التحقق من خبرة المراجعين الداخليين بالتشغيل الإلكتروني للبيانات" قد حاز على نسبة متدنية تعادل (28.10%) ، ولعل أن هذه النتيجة تعود إلى عدم توفر الفهم والمعرفة الجيدة بعمل الحاسوب لدى معظم المراجعين . بينما كانت نسبة

الإجابات الإيجابية أقل من (52%) عندما تعلق الأمر بمعرفة درجة اهتمام المراجع الخارجي بتقييم كفاءة وتأهيل المراجع الداخلي .

ج – قيام المراجع الخارجي بتقييم أداء المراجع الداخلي

يشتمل هذا القسم من الاستبيان على تحليل إجابات المستجوبين عن التسع أسئلة التي تهدف إلى التعرف على مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم أداء المراجع الداخلي كما يوضحه الجدول رقم (4) الملحق.

تبين إجابات أسئلة هذا القسم أن نسبة الإجابات "بنعم" كانت مرتفعة في السؤال رقم (17) الذي ينص على" مراجعة تقييم المراجع الداخلي للنظام المحاسبي" وهذه النتيجة تعكس بأن هذا الإجراء يعتبر محوريا في نظر نسبة كبيرة من المراجعين الخارجيين لأنه من جهة يساهم في تدعيم دور النظام المحاسبي، وفي زيادة دقته وفعاليته، ومن جهة أخرى، يدعم عملية الرقابة المستمرة على مختلف العمليات والأنشطة المالية وغير المالية[1] كما يتبين من الجدول السابق أن الإجابة على السؤال رقم (22) الذي يتمحور حول "مراجعة الخطة السنوية والفرعية لأعمال المراجع الداخلي" قد حاز على نسبة تطبيق منخفضة (38.02%). تشير هذه النسبة بشكل واضح إلى ضعف اهتمام المراجع الخارجي بهذا الانشغال بالرغم من أهميته في تكوين قناعة لدى المراجع الخارجي حول نطاق عمله وما يرتبط به من برامج. يخلص مما سبق أن متوسط نسب الموافقين على أسئلة هذا القسم (60.42%) مقارنة مع نسبة غير الموافقين (39.58%). تدل هذه النتيجة

1- Arens, A. A, Elder, R. J,and Beasley, M.S.(2006) Auditing and Assurance Services, prentice Hall, USA.

على وجود تقييم متوسط للمعيار الخاص بأداء المراجع الداخلي من قبل المراجع الخارجي عند قيامه بتقييم وظيفة المراجعة الداخلية.

د - قيام المراجع الخارجي بتقييم العناية المهنية للمراجع الداخلي

يشتمل هذا القسم على تحليل لإجابات المشاركين على السبعة أسئلة التي صيغت من أجل التعرف على مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم العناية المهنية للمراجع الداخلي، حيث يوضح التوزيع التكراري لإجابات المشاركين حول هذا القسم من الاستبيان - الجدول رقم (5) الملحق-أن نسبة الإجابات "بنعم" عن السؤال رقم (30) الذي ينص على" الإطلاع والتحقق من شكل ومحتوى وطبيعة تقارير المراجعة الداخلية " تعادل (76.86%)، تدل هذه الحقيقة على قيام المراجعين الخارجيين بمراجعة تقارير المراجع الداخلي، حيث أن تقارير هذا الأخير تبين النتائج التي توصل إليها، وكذلك البنود التي تمت مراجعتها، والأساليب المستخدمة. على ضوء هذه المؤشرات يستطيع المراجع الخارجي أن يكتشف أماكن الخلل والضعف في نظام الرقابة الداخلية، وهذا من شأنه أن يساعده في تحديد حجم ووقت اختبارات المراجعة التي سيقوم بها. أما فيما يخص معرفة نتائج الإجابة عن السؤال رقم (25) والذي ينص على " هل يتم التأكد من مدى التزام المراجع الداخلي بالمعايير المهنية للمراجعة الداخلية "كانت الإجابة "بنعم" تمثل(56.20%). وهذه النتيجة تدل على ضعف اهتمام المراجعين الخارجيين بهذا الإجراء عند تقييمهم وظيفة المراجعة الداخلية، ويعود ذلك إلى شمول معايير المراجعة الداخلية على أمور غير مالية متعلقة بالعمليات الإدارية التي هي محل اهتمام المراجع الداخلي أكثر من المراجع الخارجي الذي يهتم أساسا بالأمور المالية التي لها علاقة بعدالة القوائم المالية. عموما

كانت نسبة الإجابات "بنعم" أقل من نسبة (64%)، وهذا دليل على أن المراجع الخارجي يقوم بتقييم متوسط للمعيار الخاص بالعناية المهنية للمراجع الداخلي .

تلخيص موقف المراجع الخارجي من تقييم وظيفة المراجعة الداخلية

استنادا إلى البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الاستبيانات والتي كانت مفصلة وفق ما اقتضته أهداف الدراسة فإنه يمكن تقديم الملاحظات التالية:

1. يتضح من تحليل بيانات الاستبيان أن نسبة (40.08%) من المستجوبين لا يقومون بتقييم وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا يخالف معايير المراجعة (المعيار رقم 610، نشرة رقم 65)، كما يخالف ما نص عليه المعيار الثاني من معايير العمل الميداني الموضوعة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. فالمراجع الخارجي يقوم من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية باختبار مستوى درجة الثقة التي يضعها في وظيفة المراجعة الداخلية تمهيدا لإعداد مخطط عمله ولتقدير حجم المخاطر المصاحبة له.
2. كما يلاحظ أن عنصر استقلال المراجع الداخلي نال المرتبة الأولى في الأهمية من قبل المراجع الخارجي في التقييم العام لوظيفة المراجعة الداخلية وهذا يتوافق مع نتائج دراسة Brown [1]، حيث بينت هذه الدراسة أن استقلالية المراجع الداخلي تعتبر من أهم العوامل التي تستهوي المراجع الخارجي في تقييم وظيفة المراجعة الداخلية. وتختلف هذه النتيجة مع تلك

---

[1]- Brown P.R. (1983) Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Function, Journal of Accounting Research, Autumn ,444-45

التي توصل إليها [1](مصطفي، 1994) والتي تشير إلى أن استقلالية المراجع الداخلي هي اقل العوامل أهمية في نظر المراجع الخارجي.

وأخيرا يري الباحث أن من بين أسباب ضعف استجابة المراجع الخارجي الليبي لمعايير المراجعة الخارجية والإرشادات المفسرة لها بخصوص تقييم وظيفة المراجعة الداخلية، وتقديم الإيضاحات اللازمة عن مناطق الضعف بها في الشركات موضوع المراجعة تعود إلى:ضعف وظيفة المراجعة الداخلية داخل الشركات والوحدات الاقتصادية الليبية[2]،ضعف إدراك بعض المراجعين الخارجيين الليبيين لأهمية دراسة وتقييم وظيفة المراجعة الداخلية لتنفيذ مهام المراجعة الخارجية بالجودة المطلوبة،غياب الوضوح في معايير المراجعة في ليبيا لعدم وجود إرشادات تفسرها وتحدد أبعادها وتكون ملزمة للمراجع الخارجي الليبي.

اختبار الفرضيات

أولا / اختبارا لفرضية الفرعية الأول :

الفرضية الصفرية H_0 : المراجع الخارجي يعطى الاهتمام الكافي لتقييم استقلالية المراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها.

الفرضية البديلة H_1 : المراجع الخارجي لا يعطى الاهتمام الكافي لتقييم استقلالية المراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها.

تم استخدام اختبار النسب بعد أن تم التعبير عنها رياضيا كالأتي:

---

[1] – صادق حامد مصطفي، مرجع سابق.

[2] -تقارير جهاز المراجعة المالية.

$$H_0 : p \geq 80$$

$$H_1 : p < 80$$

حيث (P) تمثل نسبة الإجابة بنعم حول الأسئلة المتعلقة بتقييم المراجع الخارجي لاستقلالية المراجع الداخليمن تحليل البيانات التي وردت في الاستبيان تبين أن نسبة الإجابة بنعم أعلى من الحد الأدنى لنسبة0.80 في سؤالين. وتبين أيضا أن نسبة الإجابة بنعم أقل من الحد الأدنى لنسبة 0.80 في ستة أسئلة. بمعني آخر أن الأسئلة المرفوضة اكبر من حيث العدد من الأسئلة المقبولة وذلك بناء على مقارنتها مع الحد الأدنى للنسبة المقبولة. كما أن النسبة المشتركة لجميع الأسئلة تقع في أقل من الحد الأدنى للنسبة المقبولة، لهذا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن المراجع الخارجي يعطى الاهتمام الكافي لتقييم استقلالية المراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها. ونقبل الفرضية البديلة H_1.

ثانيا/ اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية الصفرية H_0 : " المراجع الخارجي يعطى الاهتمام الكافي لتقييم كفاءة وتأهيل المراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها".

الفرضية البديلة H_1 : " المراجع الخارجي لا يعطى الاهتمام الكافي لتقييم كفاءة وتأهيل المراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها".

تبين أن نسبة الإجابة بنعم أعلى من الحد الأدنى لنسبة 0.80 في سؤال واحد فقط، وتبين أيضا أن نسبة الإجابة بنعم أقل من الحد الأدنى لقبول H_1 في جميع الأسئلة الباقية. وتبين كذلك فإن النسبة المشتركة لجميع الأسئلة تقع أقل من الحد الأدنى للنسبة المقبولة، لذلك نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن مراجع الخارجي يعطى الاهتمام الكافي لتقييم كفاءة

وتأهيل المراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها، ونقبل الفرضية البديلة H_1 .

ثالثاً/ اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية الصفرية H_0 :" المراجع الخارجي يعطى الاهتمام الكافي لتقييم نطاق عمل المراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها " .

الفرضية البديلة H_1 : " مراجع الخارجي لا يعطى الاهتمام الكافي لتقييم نطاق عمل المراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها "

اتضح من خلال تحليل بيانات الاستبيان أن نسبة الإجابة بنعم أعلى من الحد الأدنى لقبول H_1 في سؤالين فقط ويتبين أيضاً أن نسبة الإجابة بنعم أقل من الحد الأدنى لقبول H_1 في سبع أسئلة حيث إن الأسئلة التي تقع دون الحد الأدنى لقبول النسبة 0.80 أكثر من عدد الأسئلة التي تقع أعلى من نسبة P_0 . أما النسبة المشتركة لجميع الأسئلة فتقع دون الحد الأدنى للنسبة المقبولة، لهذا يتم رفض الفرضية الصفرية والتي تنص على أن المراجع الخارجي يعطى الاهتمام الكافي لتقييم أداء المراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها، وقبول الفرضية البديلة H_1 .

رابعاً/ اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

الفرضية الصفرية H_0 :" المراجع الخارجي يعطى الاهتمام الكافي لتقييم العناية المهنية للمراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها ".

الفرضية البديلة H_1 : " المراجع الخارجي لا يعطى الاهتمام الكافي لتقييم العناية المهنية للمراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها":

تبين أن نسبة الإجابة بنعم أعلى من الحد الأدنى لقبول H_1 في سؤال واحد فقط، ويتبين أيضاً أن نسبة الإجابة بنعم أقل من الحد الأدنى لقبول H_1 في خمس أسئلة. حيث إن الأسئلة التي تقع دون الحد الأدنى لقبول النسبة 0.80 أكثر من عدد الأسئلة التي تقع أعلى من نسبة P_0. أما النسبة المشتركة لجميع الأسئلة فتقع دون الحد الأدنى للنسبة المقبولة، لهذا يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن مراجع الخارجي يعطى الاهتمام الكافي لتقييم العناية المهنية للمراجع الداخلي في الشركات التي يقوم بمراجعتها وقبول الفرضية البديلة H_1.

من اختبار الفرضية الفرعية الأولى والثانية والثالثة والرابعة يتم قبول الفرضية الرئيسة التي تنص بأن "**المراجع الخارجي لا يعطى الاهتمام الكافي لتقييم وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات التي يقوم بمراجعتها**"

النتائج والتوصيات

في هذا القسم سيتم عرض أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها هذه الدراسة والتوصيات التي خرجت بها.

نتائج الدراسة

بناء على ما تم بيانه في الفقرات السابقة من تحليل البيانات الدراسة ومناقشة نتائجها واختبار فرضياتها فانه يمكن الخروج بالاستنتاجات التالية:

1- رغم أهمية دراسة وتقييم وظيفة المراجعة الداخلية من طرف المراجع الخارجي، فان هذا الأخير في البيئة الليبية لا يعطي الاهتمام الكافي لهذا الإجراء عند تنفيذ عمليات المراجعة الخارجية. وهذا الأمر بطبيعة الحال له أثره السلبي الكبير على طريقة أداء كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي للأعمال الواجب عليهما القيام بها.

1-1 أظهرت النتائج أن نسبة (35.64%) من المشاركين لا يقومون بتقييم استقلالية المراجع الداخلي في الشركات التي يقومون بمراجعتها.

1-2 تبين أن نسبة (48.64%) من المشاركين لا يقومون بتقييم كفاءة وتأهيل المراجع الداخلي.

1-3 تشير نتائج الدراسة إلى أن نسبة (39.58%) من المشاركين لا يقومون بتقييم أداء المراجع الداخلي في الشركات التي يقومون بمراجعتها.

1-4 تشير نتائج الدراسة إلى وجود نسبة (36.64%) من المراجعين الخارجيين لا يقومون بتقييم العناية المهنية للمراجع الداخلي.

توصيات الدراسة

بناء على ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج ، فسيتناول هذا القسم التوصيات التي من شانها تفعيل وزيادة كفاءة المراجع الخارجي في تطبيقه لمعايير المراجعة المتعلقة بتقييم وظيفة المراجعة الداخلية.

1. ينبغي على المراجع الخارجي الاهتمام بتقييم وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الخاضعة لمراجعته، تنفيذاً لمعايير المراجعة وذلك للكشف عن جوانب القصور القائمة وتحديد مجالات التطوير اللازمة حتى تحقق خدمات المراجعة الدور المطلوب منها بكفاءة وفعالية.

2. ضرورة تطوير نظرة مراجعين الخارجيين نحو طبيعة وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية، لأن ذلك يعتبر ضرورياً لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية فالمراجع الخارجي له الدور الهام في توفير الدعم والاهتمام بهذه الوظيفة وتذليل ما يعترض عملها من مشاكل أو ما يواجهها من صعوبات.

3. ضرورة تقيد الشركات بإنشاء إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية، وتدعيمها بالكفاءات البشرية الملائمة والإمكانيات اللازمة، وذلك حتى تتمكن من القيام بمسؤولياتها على أكمل وجه.

4. ضرورة قيام المؤسسات العلمية والمهنية (الجامعات ونقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين،جهاز المراجعة المالية) بعقد دورات وندوات ومؤتمرات العلمية لتوعية المراجعين الخارجيين والداخليين بأهمية التنسيق والتعاون بينهما في رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

5. ضرورة الإسراع في إصدار معايير للمراجعة الخارجية من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وإلزام المراجعين بتطبيقها بما في ذلك الالتزام الكامل بفحص وتقييم وظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الاقتصادية المختلفة.

6. سعياً نحو زيادة الفائدة البحثية لهذه الدراسة، يوصي الباحث بإجراء دراسة مكملة تتناول دراسة أسباب ضعف اهتمام المراجع الخارجي بتقييم المراجعة الداخلية.

المراجع

1- أحمد حلمي جمعة. (2005): المداخل إلى الحديث لتدقيق الحسابات، عمان. دار صفاء للنشر والتوزيع.

2- أحمد صالح العمرات. (1990): المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوى_السلوكي (عمان.: دار البشير للنشر والتوزيع .)

3- السيد أحمد السقا .(1997): المراجعة الداخلية - الجوانب المالية والتشغيلية، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة)

4- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC)(2001): إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، عمان. ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،2003.

5- اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية، تقارير مختلفة.

6- بشير محمد درويش(1990): " تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير- غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قار يونس.

7- حمدان فرحان خريسات.(1993): تقويم فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية ، رسالة ماجستير - غير منشورة.

8- صادق حامد مصطفى. (1995):" تقييم المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية ". مجلة المحاسبة والإدارة والتامين، العدد 49.

9- محمد فتحي محمد (1981): الإحصاء في اتخاذ القرارات. مكتبة عين شمس. القاهرة.

10-محمد حسني عبد الجليل. (2001): إطار مقترح لدراسة وتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم (610)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة حلون

11- كامليا مسعود سالم (1995): "المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية ومدى توافرها في المصارف التجارية". رسالة ماجستير- غير منشورة ، كلية الاقتصاد، جامعة قار يونس.

12-محمد فتحي محمد (1981): الإحصاء في اتخاذ القرارات. مكتبة عين شمس. القاهرة.

13- Arens, A . A. Elder, R, J,and Beasley, M.S.(2006) Auditing and Assurance Services , prentice Hall , USA .
14- Brown P.R. (1983) Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Function. Journal of Accounting Research, autumn. PP.444-455.
15- Colbert,J.L.(2002) : Furnishing Contexts For Internal Audit Work. CPA journal. 72 (5). pp: 34-43.
16- Hyatt, T.A. and Prawitt, D.f. (2001): Does Congruence Between Audit Structure and Auditors Locus of Control Affect jop performance, The Accounting Review: 263-274.
17- Whit, K.R. and Alexander, (1992): Internal Auditing: Trends and_Practices. Journal of Institute of Internal Auditor. March 1992. P.25
18- Schneider, A .(1985): The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function, Journal of Accounting Research, Autumn. PP.911-919.
19-

ملاحق البحث

الجدول رقم (1):توزيع المشاركين حسب المؤهل والتخصص والخبرة

المؤهل الأكاديمي	النسبة المئوية	التخصص	النسبة المئوية	عدد سنوات الخبرة	النسبة المئوية
ثانوية عامة	% 4.13	محاسبة	% 87.60	من 1- 5 سنوات	%20.66
دبلوم تجاري	%14.05	إدارة أعمال	% 4.96	من 5 -10 سنوات	%24.79
بكالوريوس	% 66.12	اقتصاد	% 3.31	من 10- 15 سنة	%23.97
ماجستير	% 8.26	أخرى	% 4.13	أكثر من 15 سنة	%30.58
دكتوراه	% 7.44	قانون	0	—	—
المجموع	%100	المجموع	% 100	المجموع	%100

المصدر : بيانات الدراسة

الجدول رقم (2): تقييم استقلالية المراجع الداخلي

رقم السؤال	مضمون السؤال	الإجابات			
		نعم		لا	
		التكرار	%	التكرار	%
1	هل يتم التحقق من أن إدارة المراجعة الداخلية ترتبط بأعلى مستوى إداري ؟	98	%80.99	23	%19.01
2	هل يتم التحقق من أن إدارة المراجعة الداخلية ترفع تقاريرها إلى المستويات الإدارية العليا ؟	96	%79.34	25	%20.66
3	هل يتم التحقق من قيام إدارة المراجعة الداخلية بفحص وتقييم أنشطة جميع المستويات الإدارية؟	77	%63.64	44	%36.36
4	هل يتم التحقق من مساندة الإدارة العليا لعمليات إدارة المراجعة الداخلية ؟	79	%65.29	42	%34.71
5	هل يتم التأكد من أن للمراجع الداخلي الحرية التامة في الاتصال بالمراجع الخارجي	67	%55.37	54	%44.63
6	هل يتم التحقق من عدم وجود قيود إدارية على عمل المراجع الداخلي ؟	82	%67.77	39	%32.23
7	هل يتم التحقق من عدم قيام المراجع الداخلي بأية أعمال تنفيذية	70	%57.85	51	%42.15
8	هل يتم التحقق من وجود لائحة توضح أهداف وصلاحيات ومسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية ؟	54	%44.63	67	%55.37
	النسبة المئوية إجمالي العدد	623	%64.36	345	%35.64

المصدر : بيانات الدراسة

الجدول رقم (3): تقييم كفاءة وتأهيل المراجع الداخلي

رقم السؤال	مضمون السؤال	الإجابات			
		نعم		لا	
		التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %
9	هل يتم التأكد من إلمام المراجع الداخلي بعمليات وسياسات وإجراءات الشركة ؟	77	%63.64	44	%36.36
10	هل يتم التحقق من المؤهلات العلمية للمراجع الداخلي بالشركة ؟	85	%70.25	36	%29.75
11	هل يتم التأكد من معرفة المراجع الداخلي للاتجاهات والأساليب الحديثة في المراجعة ؟	48	%39.67	73	%60.33
12	هل يتم التأكد من وجود برنامج تعليمي وتدريبي مستمر لرفع كفاءة المراجعين الداخليين ؟	41	%33.88	80	%66.12
13	هل يتم التحقق من خبرة المراجعين الداخليين بالتشغيل الإلكتروني للبيانات	34	%28.10	87	%71.90
14	هل يتم التحقق من وجود العدد الكافي من المراجعين الداخليين بالشركة ؟	83	%68.60	38	%31.40
15	هل يتم التأكد من أن المراجع الداخلي قادر على التعامل مع الموظفين في الأقسام المختلفة والاتصال بهم بصورة فعلة؟	66	%54.55	55	%45.45
	النسبة المئوية / إجمالي العدد	434	%51.24	413	%48.76

المصدر : بيانات الدراسة

الجدول رقم (4): تقييم أداء المراجـــع الداخلي

رقم السوال	مضمون السؤال	الإجابات			
		نعم		لا	
		التكرار	%	التكرار	%
16	هل تتم مراجعة تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية؟	78	%64.46	43	%35.54
17	هل تتم مراجعة تقييم المراجع الداخلي للنظام المحاسبي؟	94	%77.69	27	%22.31
18	هل يتم التأكد من مدى كفاية نطاق عمليات المراجعة الداخلية؟	61	%50.41	60	%49.59
19	هل يتم التأكد من استعداد الإدارة العليا للعمل وفقا لتوصيات إدارة المراجعة الداخلية؟	73	%60.33	48	%39.67
20	هل يتم التأكد من قبول نتائج وتوصيات المراجعة الداخلية من قبل الخاضعين للمراجعة؟	64	%52.89	57	%47.11
21	هل تتأكد من متابعة المراجع الداخلي لملاحظاته وتوصياته؟	75	%61.98	46	%38.02
22	هل تقوم بمراجعة الخطة السنوية والفرعية لأعمال المراجع الداخلي؟	46	%38.02	75	%61.98
23	هل تتأكد من أن نتائج المراجعة الداخلية الواردة في التقارير تتفق مع الواقع؟	88	%72.73	33	%27.27
24	هل يتم التأكد من صحة الإجراءات التي اتخذت لتصحيح الانحرافات؟	79	%65.29	42	%34.71
	النسبة المئوية / إجمالي العدد	658	%60.42	431	%39.58

المصدر : بيانات الدراسة

الجدول رقم (5): تقييم العناية المهنية للمراجـــع الداخلي

رقم السؤال	مضمون السوال	الإجابات			
		نعم		لا	
		التكرار	%	لتكرار	%
25	هل يتم التأكد من مدى التزام المراجع الداخلي بالمعايير المهنية للمراجعة الداخلية؟	68	%56.20	53	%43.80
26	هل يتم التاكد من التزام المراجع الداخلي بأخلاقيات المهنة	76	%62.81	45	%37.19
27	هل يتم التاكد من قيام المراجع الداخلي بالتخطيط الجيد لعملية المراجعة الداخلية؟	78	%64.46	43	%35.54
28	هل تتحقق من نطاق وجودة الإشراف داخل إدارة المراجعة الداخلية؟	75	%61.98	46	%38.02
29	هل يتم مراجعة برامج مراجعة الذي يضعه المراجع الداخلي ؟	70	%57.85	51	%42.14
30	هل يتم الإطلاع والتحقق من شكل ومحتوى وطبيعة تقارير المراجعة الداخلية ؟	93	%76.86	28	%23.14
	النسبة المئوية / إجمالي العدد	460	%63.36	266	%36.64

المصدر : بيانات الدراسة

الجدول رقم (6): تقييم وظيفة المراجعة الداخلية

البيـــــان	نعم		لا	
	التكرار	النسبة المئوية %	التكرار	النسبة المئوية %
تقييم وظيفة المراجعة الداخلية من قبل مراجع الخارجي.	2175	% 59.92	1455	%40.08
أ – تقييم استقلالية المراجع الداخلي.	623	% 64.36	345	%35.64
ب– تقييم كفاءة وتأهيل المراجع الداخلي.	434	% 51.24	413	%48.64
ج– تقييم أداء المراجع الداخلي.	658	% 60.42	431	% 39.58
د– تقييم العناية المهنية للمراجع الداخلي.	460	% 63.36	266	% 36.64

المصدر : بيانات الدراسة

جدول رقم (7): اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية	الحد الأدنى لقبول الفرضية	النسبة المشتركة للأسئلة المتعلقة بكل فرضية	النتيجة
الفرضية الرئيسة	%71	% 59.92	رفض الفرضية الصفرية
الفرضية الفرعية الأولى	%71	% 64.36	رفض الفرضية الصفرية
الفرضية الفرعية الثانية	%71	%51.24	رفض الفرضية الصفرية
الفرضية الفرعية الثالثة	%71	%60.42	رفض الفرضية الصفرية
الفرضية الفرعية الرابعة	%71	% 63.36	رفض الفرضية الصفرية

المصدر : بيانات الدراسة