

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

الدراسات العليا  
قسم المحاسبة



جامعة التحدي - سرت  
كلية الاقتصاد

# مدى توفر الاستقلال في عمل المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية

إعداد الطالب

أسامة السنوسي محمد

بكالوريوس محاسبة 2004 - جامعة التحدي

تحت إشراف:

د. عارف عبدالله الكريم

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على  
درجة الاجازة العالية (الماجستير) في مجال المحاسبة

## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(( اللَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْحَيُّ الْقَيُّومُ لَا تَأْخُذُهُ سِنَّةٌ وَلَا نَوْمٌ لَهُ مَا فِي السَّمَاوَاتِ وَمَا فِي الْأَرْضِ مَنْ ذَا الَّذِي يَشْفَعُ عِنْدَهُ إِلَّا بِإِذْنِهِ يَعْلَمُ مَا بَيْنَ أَيْدِيهِمْ وَمَا خَلْفَهُمْ وَلَا يُحِيطُونَ بِشَيْءٍ مِنْ عِلْمِهِ إِلَّا بِمَا شَاءَ وَسِعَ كُرْسِيُّهُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضَ وَلَا يَئُودُهُ حِفْظُهُمَا وَهُوَ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ ))

الآية 254 سورة البقرة

## الإهداء

أهدي هذا العمل الى والدي أظال الله عمرهما في طاعته وإلى أخوتي وأصدقائي وزملائي وإلى أساتذتي جزاهم الله عني خيراً وأخص منهم بالذكر الدكتور/ عارف عبدالله عبدالكريم ، الى كل هؤلاء أهدي هذا العمل تقديراً واعترافاً بفضلهم .

## شكر وتقدير

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده، أما بعد فإني أشكر الله عز وجل أولاً على ما يسر لي إتمام هذا البحث، ثم أشكر الدكتور/ عارف عبدالله عبدالكريم على ما بذله معي من جهد لإتمام هذه الدراسة فجزاه الله عني خيراً، كما أتقدم بوافر الشكر إلى كل من الدكتور/ عبدالسلام علي العربي ، والدكتور / عبدالسلام سلطان معمر على قبولهما مناقشة هذه الرسالة وإثرائها ، كما أتقدم بالشكر إلى أسرة قسم الدراسات العليا بكلية الاقتصاد بجامعة التحدي، وإلى كل من ساعد على إتمام هذا البحث، وأسأل الله السداد في القول والعمل والحمد لله رب العالمين .

الباحث

## ملخص الدراسة :

يعتبر عنصر الإستقلال هو الركيزة الأساسية في عمل المراجع الداخلي لأن وظيفة المراجعة الداخلية هي في الأساس وظيفة تهدف الى حماية أصول المنظمة والتأكد من تطبيق السياسات والإجراءات الموضوعية من قبل إدارة المنظمة، إضافة إلى الأدوار التي أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية تلعبها في الآونة الأخيرة والمتمثلة في تحسين عمليات المنظمة وكذلك إدارة المخاطر والحوكمة، لذلك كان من الضروري أن يمارس المراجعون الداخليون أدوارهم في المنظمة دون أي قيود من الإدارات التنفيذية إضافة إلى التزامهم بالنزاهة والحياد في أداء العمل الأمر الذي يعود بالمنفعة ليس فقط على إدارة المنظمة ولكن لجميع الأطراف ذات المصلحة من مساهمين وموردين وعملاء وأطراف أخرى، وقد ركز هذا البحث على التعرف على أبعاد استقلال المراجع الداخلي والعناصر التي يجب توفرها لتحقيقه ومن ثم طرح عدة وسائل يمكن استخدامها لتدعيم استقلال وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية اللببية، وقد توصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية واستقصاء آراء المشاركين فيها إلى مجموعة من النتائج لعل من أهمها ما يلي :

- 1 - أن استقلال المراجع الداخلي مسألة ذاتية متعلقة بتفكيره بالإضافة الى وجود ضمانات ومعايير تدعم استقلاله .
- 2 - أن تبعية إدارة المراجعة الداخلية الى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة تحقق لها قدر أكبر من الإستقلال في العمل .
- 3 - أن التركيز على توفير الموضوعية في عمل المراجعين الداخليين من شأنه زيادة الثقة في المعلومات التي يقدمونها .
- 4 - أن المراجع الداخلي يجب أن يوازن في علاقته مع الأفراد العاملين معه في المنظمة بين العلاقات الجيدة مع هؤلاء العاملين وعدم الإخلال بمتطلبات المهنة .
- 5 - أن تدخل الإدارة المتكرر في عمل المراجع الداخلي من شأنه التأثير سلباً على استقلال المراجع الداخلي .

- 6 - أن حرص المراجعين الداخليين على التعليم المستمر والتدريب وتطوير قدراتهم المهنية من شأنه زيادة حيادهم والرفع من درجة استقلالهم.
- 7 - أن لجان المراجعة لها دور كبير في دعم استقلال المراجعين الداخليين .
- 8 - أن التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يساهم في دعم استقلال المراجعين الداخليين .
- 9 - أن إعطاء المزيد من الصلاحيات لمدير المراجعة الداخلية من شأنه زيادة الموضوعية في عمل إدارة المراجعة الداخلية .
- 10 - أن الإسناد المشترك لوظائف المراجعة الداخلية بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي بإشراف لجنة المراجعة يساهم في دعم استقلال المراجعين الداخليين وزيادة الموضوعية في الأعمال التي يؤديها .

وفي ضوء هذه النتائج فإن الباحث يتقدم بالتوصيات الآتية :

- 1 - ضرورة الحرص على توفير الضمانات اللازمة لتحقيق استقلال المراجعين الداخليين والتي من أهمها أن يتوفر لإدارة المراجعة الداخلية وضع تنظيمي ملائم داخل المنظمة والحرص على توفر موضوعية في عمل المراجعين الداخليين.
- 2 - أن تقوم الإدارة العليا بدعم إدارة المراجعة الداخلية مادياً ومعنوياً وتوفير العدد الكافي لها من المراجعين المؤهلين علمياً وعملياً والإهتمام بالتوصيات الصادرة عن هذه الإدارة والعمل على تنفيذها .
- 3 - إنشاء لجان للمراجعة في الشركات الليبية وتوليها لكافة الأمور المتعلقة بدعم كفاية وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية .
- 4 - رفع مستوى التأهيل العلمي للمراجعين الداخليين وصقل خبرتهم المهنية .
- 5 - إنشاء هيئة مهنية أو علمية لتنظيم دور المراجع الداخلي في ليبيا وصقل خبراته وتوفير التعليم المستمر له .
- 6 - الحرص على تطبيق معايير المراجعة الداخلية ونشر الوعي بأهميتها وذلك من خلال عقد الندوات والمؤتمرات من قبل المراكز البحثية والجامعات حول هذا الموضوع.

## فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع	
أ	الآية	
ب	الإهداء	
ج	الشكر والتقدير	
د	ملخص الدراسة	
و	فهرس المحتويات	
ح	فهرس الأشكال	
ط	فهرس الجداول	
<b>الفصل الأول : الإطار العام للدراسة</b>		
2	مقدمة	1 - 1
3	مشكلة البحث	2 - 1
3	أهمية البحث	3 - 1
4	هدف البحث	4 - 1
4	منهجية البحث	5 - 1
4	الدراسات السابقة	6 - 1
7	فروض البحث	7 - 1
7	طرق جمع البيانات	8 - 1
7	تقسيمات الدراسة	9 - 1
<b>الفصل الثاني : أبعاد استقلال المراجع الداخلي</b>		
9	المقدمة	1 - 2
10	مفهوم استقلال المراجع الداخلي	2 - 2
14	أهمية استقلال المراجع الداخلي	3 - 2
19	مظاهر استقلال المراجع الداخلي	4 - 2
41	استقلال المراجع الداخلي وفقاً للمعايير المهنية للمراجعة الداخلية	5 - 2
44	أنواع الاستقلال الذي يحظى به المراجع الداخلي	6 - 2
45	منخص الفصل	7 - 2

<b>الفصل الثالث: وسائل تدعيم استقلال المراجع الداخلي</b>		
48	مقدمة	1 - 3
49	دور لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الداخلي	2 - 3
58	التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	3 - 3
64	تنظيم قسم المراجعة الداخلية	4 - 3
70	الإحتراف المهني	5 - 3
77	دور تحديد مجال عمل المراجعة الداخلية في دعم استقلال المراجع الداخلي	6 - 3
78	أسلوب أداء أعمال المراجعة الداخلية	7 - 3
79	بدائل مصدر التفويض ودور كل منها في دعم استقلال المراجع الداخلي	8 - 3
84	ملخص الفصل	9 - 3
<b>الفصل الرابع : الدراسة الميدانية</b>		
87	هدف وفروض الدراسة	1 - 4
87	اجراءات الدراسة	2 - 4
90	الأسلوب الإحصائي المستخدم في اختبار فروض الدراسة والقاعدة التي تستخدم لقبول أو رفض الفرض	3 - 4
91	التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية ونتائج اختبار فروض الدراسة	4 - 4
108	نتائج وتوصيات البحث	5 - 4
113	قائمة المراجع	
121	ملاحق الدراسة	
122	الملحق الأول : قائمة الاستبيان المستخدمة في الدراسة الميدانية	
133	الملحق الثاني : نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية	



## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
23	العلاقة بين النطاق والتبعية والإستقلال في المراجعة الداخلية	1
33	تأثير عاملي الوضع التنظيمي والموضوعية على استقلال المراجع الداخلي	2
41	العلاقة بين قسم المراجعة الداخلية والمستويات الادارية المختلفة بالشركة	3
57	العلاقة بين لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية في إطار الهيكل التنظيمي	4
58	التبعية التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية	5

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
62	الفروق بين معيار المراجعة الدولي رقم ( 9 ) ومعيار المراجعة الدولي رقم ( 65 ) فيما يتعلق باستقلال قسم المراجعة الداخلية والوضع التنظيمي له	1
88	ملخص بيانات العينة وعدد قوائم الاستبيان الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي	2
89	المؤهل العلمي للمشاركين في الدراسة	3
91	نتائج التحليل الإحصائي لإختبار فقرات الفرض الأول	4
97	نتائج التحليل الاحصائي لإختبار فقرات الفرض الثاني	5

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

تتصف معظم مشروعات الأعمال في الوقت الحاضر بكون حجمها وتعدد فروعها مع الزيادة الملحوظة في عدد العاملين بها وزيادة درجة التعقيد في الهياكل التنظيمية للوظائف والوحدات داخل هذه المشروعات ، الأمر الذي ترتب عليه بعد الإدارة عن مواقع تنفيذ الخطط والبرامج والسياسات التي وضعتها لتحقيق أهداف المشروع بالإضافة إلى زيادة بعدها عن مواقع تشغيل البيانات وتجميع المعلومات داخل الشركة لذلك ازدادت الحاجة للمراجعين الداخليين كأعين للإدارة لمتابعة الأداء في الوحدات التنظيمية المختلفة والرقابة على تدفق البيانات والمعلومات داخل هذه الشركات (1).

ولقد أصبح واضحاً سواء للإدارة أو للمراجع الخارجي دور وظيفة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسين عمليات المنظمة وتوسع نطاق عمل المراجع الداخلي ليشمل مد الإدارة بالمعلومات عن كفاءة الأداء داخل كل قسم من أقسام المنظمة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي (2) ، مما أدى إلى ضرورة توفر مجموعة من المعايير التي تحكم أداء المراجعة الداخلية وتكسب الثقة فيها والتي يعتبر الاستقلال من أهمها وأبرزها ، فتزايدت الحاجة لخدمات المراجعين الداخليين دعا المنظمات المهنية إلى توجيه الاهتمام نحو الارتقاء بمعايير تأهيل واستقلال المراجع الداخلي للنهوض بكفاءة وموضوعية العمل المسند إليه لإصدار الأحكام النزيهة غير المتحيزة في المشكلات التي يواجهها ، ولا شك أن قوة الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى التزام أفرادها النزاهة وعدم التحيز وعدم التأثر بأراء الآخرين من أفراد التنظيم سوف يساعد على الارتقاء بمفهوم استقلال المراجع الداخلي .

(1) أحمد حسين علي حسين ، دور المراجعة الداخلية في خدمة الإدارة ومساعدة المراجع الخارجي ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، مصر ، العدد الأول ، لسنة التاسعة ، ص 13 .

(2) مسعود عبدالحفيظ البدري ، المعايير التي تحكم أداء المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية بمدينة بنغازي ، المؤتمر الأول حول رقابة لداخلية الواقع والأفق ، أكاديمية الدراسات العليا ، 22 - 2005/2/24 ، ص 194 .

## 1 - 2 : مشكلة البحث :

تعد وظيفة المراجعة الداخلية أحد أهم ركائز نظم الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية لضمان كفاءة التنفيذ وجودة العملية الإدارية بتلك الوحدات مما يجعل من استقلال المراجع الداخلي أمراً بالغ الأهمية حتى لا يصبح المراجع الداخلي منفذاً لنظم وأساليب الرقابة الداخلية بدلاً من كونه فاحصاً لهذه النظم والأساليب الرقابية .

ويتأثر استقلال المراجع الداخلي من كون تكليفه وتفويضه بالعمل وتحديد مرتبه وحوافزه ومكافآته وأحياناً عزله يتم بمعرفة إدارة المنظمة فهو أحد العاملين بها وتربطه بالإدارة مصالح مادية تبعده بقدر أو بآخر عن الالتزام بالحياد .

وعلى ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال التالي :

هل يتوفر قدر كافي من الاستقلال للمراجعين الداخليين في الشركات الصناعية اللببية بصورة تساعد على تحقيق أهداف وظيفة المراجعة الداخلية ؟

## 1 - 3 : أهمية البحث :

يستمد هذا البحث أهميته من :

أ - الاهتمام الذي توليه المنظمات المهنية بمفهوم استقلال المراجع الداخلي وتأثيره على مصداقية النتائج وثقة واطمئنان من يعتمدون على تقريره .

ب - المزايا التي يمكن أن تتحقق من استقلال المراجع الداخلي ومنها :

\* الارتقاء بأداء المراجع الداخلي عند تنفيذ واجباته المهنية والذي ينعكس إيجابياً على مصداقية النتائج .

\* النهوض بكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية .

\* إمداد الإدارة العليا بالتوصيات والمقترحات التي يقدمها المراجع الداخلي لتطوير وتحسين نظم العمل داخل هذه الشركات .

\* زيادة ثقة المراجع الخارجي في موضوعية عمل المراجع الداخلي والذي ينعكس إيجابياً على حجم فحوصه واختباراته مما يساهم في ترشيد تكلفة المراجعة الخارجية .

• الارتقاء بكفاءة فعالية المراجعة الخارجية<sup>(1)</sup>.

#### 1 - 4 : هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى إلقاء الضوء على مجموعة من الأبعاد التي تتعلق باستقلال المراجع الداخلي من حيث مفهومه وأهميته وعناصره وأنواعه إضافة إلى عرض مجموعة من الوسائل التي من شأنها تدعيم استقلال المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية بغية الارتقاء بهذا المفهوم نحو تطوير وظيفة المراجعة الداخلية في ليبيا .

#### 1 - 5 : منهجية البحث :

تحقيقاً لأهداف البحث اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي الاستقرائي لاختبار أدبيات الدراسة وذلك من خلال إتباع الخطوات الآتية :

- مراجعة الدراسات السابقة للتعرف على الملامح العامة لاستقلال المراجع الداخلي .
- تحديد الإطار النظري للدراسة وذلك من خلال الاعتماد على الدراسات السابقة لتحديد المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع.
- دراسة الإطار النظري للبحث في ضوء البيئة المحلية وتحديد العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة ( الفروض ) .
- استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات ثم تصنيفها وتبويبها وتحليلها وصياغة نتائج الجزء العملي للدراسة ومقارنتها بالاستنتاجات النظرية (الفروض) .

#### 1 - 6 : الدراسات السابقة :

بالنسبة للبيئة المحلية لا توجد دراسات ذات علاقة مباشرة بموضوع الدراسة ولكن توجد بعض الدراسات التي تبحث في أدبيات هذا الموضوع والتي تساعد بشكل كبير في إعطاء خلفية لهذه الدراسة نذكر منها :

---

(1) جرجس عبد جرجس ، سمير عبدالغني محمود ، إطار مقترح لمعايير الارتقاء بحياك المراجع الداخلي ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الأول ، يناير ، 2002، ص 1.

## 1 - 6 - 1 : دراسة بشير محمد عاشور (1):

أجريت هذه الدراسة على المراجعين الداخليين وعلى مدراء الأقسام بالشركات الصناعية التي تم اختيارها ضمن عينة الدراسة ، وبالرغم من أن هذه الدراسة تهدف إلى تقييم دور المراجع الداخلي بشكل عام إلا أنها وفيما يتعلق باستقلال المراجع الداخلي توصلت إلى عدم وجود قدر كافي من الاستقلال للمراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية .

## 1 - 6 - 2 : دراسة كاميليا مسعود سالم (2):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية بصورة متكاملة في فروع المصارف التجارية الليبية وفيما يتعلق بالاستقلال فقد خلصت إلى عدم توفر أقسام مستقلة للمراجعة الداخلية بأربعة مصارف تجارية من المصارف التجارية الخمسة العاملة بليبيا .

## 1 - 6 - 3 : دراسة مسعود عبدالحفيظ البدري (3):

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها ما يتعلق بالاستقلال حيث توصلت إلى أن المراجع الداخلي من الناحية التنظيمية يتمتع بالاستقلال فهو يتبع أعلى سلطة في الشركة ولكنه ليس كذلك من الناحية العملية لأنه لا يؤخذ بتوصياته وخاصة في نواحي الكفاءة الاقتصادية والإدارية وهناك تعارض واضح بين مصلحة الإدارة العليا ومصلحة المراجع الخارجي .

أما في الخارج فهناك دراسات ركزت على استقلال المراجع الداخلي منها:

## 1 - 6 - 4 : دراسة جرجس عبده وسهير عبدالغني (4) :

أجريت هذه الدراسة عام 2000 وتم فيها اقتراح مجموعة من المعايير للارتقاء بحياد المراجع الداخلي وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج منها ما يلي:

(1) بشير محمد عاشور الدرويش ، تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات لصناعية الليبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قارونس ، 1990 .

(2) كاميليا مسعود سالم ، المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية ومدى توفرها في المصارف التجارية الليبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قارونس ، 1995 .

(3) مسعود عبدالحفيظ البدري ، مرجع سبق ذكره ، ص 214 .

(4) جرجس عبده جرجس ، سمير عبدالغني محمود ، مرجع سبق ذكره ، ص 31 .

- اتفقت غالبية العينة على عدم وجود ارتباطات أو مصالح مادية خاصة بين المراجع الداخلي والمنظمة حيث تراوحت نسبة الاستجابة في عدم وجود تلك الارتباطات أو المصالح بين 92 % إلى 100 % .
- اتفقت غالبية العينة على وجود ضغوط يتعرض لها المراجع الداخلي عند أدائه لعمله وذلك بنسبة 58 % .
- اتفقت غالبية العينة على تبعية إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً لرئيس مجلس الإدارة حيث بلغت نسبة الاستجابة 65 % بينما جاءت تبعيتها لإدارات تنفيذية أخرى بنسبة صفر في المرتبة الأخيرة .
- اتجهت غالبية العينة إلى أن تبعية المراجع الداخلي لإحدى الإدارات التنفيذية تعتبر من أهم العناصر التي تؤثر سلباً على استقلاله حيث بلغت نسبة الاستجابة 72.5 % يليها في الأهمية اشتراك المراجع الداخلي في الأعمال التنفيذية بنسبة 27.5 % .
- يعتبر قيام المراجع الداخلي بتخطيط عمله وأداء برنامج المراجعة من أهم الأعمال التي يتمتع بالاستقلال عند أداءها وذلك بنسبة 76.25 % ثم اتخفضت نسبة تمتعه بالاستقلال عند قيامه بتنفيذ عملية المراجعة حيث جاءت في المرتبة التالية بنسبة استجابة 17.5 % ثم إزدادت تدخلات الغير عند إعداده بتقريره مما أدى إلى انخفاض نسبة تمتعه بالاستقلال إلى 6.25 % .
- احتلت طريقة التعيين وفقاً لمسابقة يتم الإعلان عنها مركز الصدارة بين طرق تعيين المراجعين الداخليين ، حيث بلغت نسبة الاستجابة 58 % وفقاً لهذه الطريقة .
- جاء رئيس مجلس الإدارة في مركز الصدارة من بين الجهات صاحبة القرار في تعيين المراجع الداخلي حيث بلغت نسبة الاستجابة 47.5 % بينما جاء المدير العام في المركز الثاني حيث بلغت نسبة الاستجابة 28.75 % وجاء في المركز الثالث مدير الموارد البشرية بنسبة 12.5 % أما لجنة



التعينات فاحتلت المركز الرابع بنسبة 11.25% وأخيراً جاءت لجنة المراجعة في المركز الأخير .

#### 1 - 7 : فروض البحث :

يقوم هذا البحث على فرضين رئيسيين هما :

الفرض الرئيسي الأول :

الفرض الصفري : لا يمكن اعتبار المراجع الداخلي مستقلاً نظراً لطبيعة علاقته بالإدارة .

الفرض البديل : يمكن تحقيق قدر معقول من استقلال المراجع الداخلي بتوافر مجموعة من الأبعاد والعناصر .

الفرض الرئيسي الثاني :

الفرض الصفري : لا يمكن تدعيم استقلال المراجع الداخلي بأي وسيلة .

الفرض البديل : يمكن تدعيم استقلال المراجع الداخلي من خلال عدة وسائل .

#### 1 - 8 : طرق جمع البيانات :

تم استخدام قائمة الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة لإتمام الدراسة الميدانية واختبار الفروض التي تقوم عليها .

#### 1 - 9 : تقسيمات الدراسة :

الفصل الأول : الإطار العام للبحث .

الفصل الثاني : أبعاد استقلال المراجع الداخلي .

الفصل الثالث : وسائل تدعيم استقلال المراجع الداخلي .

الفصل الرابع : الدراسة الميدانية .

## الفصل الثاني

أبعاد استقلال المراجع الداخلي

لقد عُرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي Institute of Internal Auditors ( IIA ) المراجعة الداخلية بأنها " نشاط مستقل وتأكيد موضوعي واستشاري يهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة ، وهو يساعد المنظمة على تحقيق الأهداف من خلال أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة" (1).

والملاحظ أن معهد المراجعين الداخليين في هذا التعريف قد وسع من نطاق المراجعة الداخلية حيث أضاف إليها تقديم الخدمات الاستشارية للمنظمة، وتحسين كفاءة إدارة المخاطر والرقابة، كما أكد التعريف على ضرورة أن تضيف المراجعة الداخلية قيمة للمنظمة من خلال قيامها بالدور الإستشاري المتمثل في تقديم الخدمات الاستشارية المبنية على الفحص الموضوعي وحتى تتمكن وظيفة المراجعة الداخلية من القيام بهذا الدور الهام كان لابد من وجود إدارة مراجعة داخلية مستقلة ومحايدة تتوفر لها كافة الإمكانيات اللازمة لأداء أعمالها بشكل موضوعي.

والاستقلال هو جوهر عملية المراجعة والدعامة الأساسية التي تقوم عليها، وتظهر أهمية استقلال المراجع الداخلي ليس فقط تجاه إدارة المنشأة التي يعمل معها، بل أيضاً تجاه الإدارات التنفيذية التي يتعامل معها يومياً، وكذلك تجاه المراجع الخارجي الذي يطلع على التقارير والكشوف التي تقدم له من المراجع الداخلي، كما أن استقلال المراجع الداخلي يساعده في الحصول على احترام وثقة من يعتمدون على تقريره (2).

(1) The IIA " Internal Auditing Definition " . ( The IIA 2007 ) , <http://www.theiia.org/standard/new/del.htm> ' P.1

نقلاً عن :

محمد مسعود السعدي ، دراسة العوامل المؤثرة على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل للمراجع الداخلي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجبل الغربي ، 2007 ، ص 78.

(2) جرجس عبده جرجس ، سمير عبدالغني محمود ، مرجع سبق ذكره، ص 4 .

ويوضح هذا الفصل مفهوم الاستقلال وأهميته بالإضافة إلى مظاهر هذا الاستقلال وكذلك معايير الاستقلال الصادرة من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي ، وأخيراً أنواع الاستقلال التي يحظى بها المراجع الداخلي .

## 2 - 2 : مفهوم استقلال المراجع الداخلي :

يمكن القول بأن مفهوم الاستقلال في المراجعة نال الكثير من النقاش في أدبيات المراجعة حيث تعددت جهات النظر لدى الباحثين بخصوص تعريف استقلال المراجع، فقد عرفه البعض بأنه يعبر عن حالة ذهنية لدى المراجع تجعله في وضع يستطيع فيه أن يحافظ على نزاهته وأمانته وموضوعيته إزاء ما يقوم به من أعمال المراجعة ، وقد عرف البعض استقلال المراجع بأنه تلك الحالة الذهنية والنظرة الموضوعية التي تصاحب المراجع عند اضطراره بتقييم وإصدار أحكام عن حوادث معينة ، كما يشير أحد الباحثين إلى أن الاستقلال هو مدى قدرة المراجع على مقاومة كافة الضغوط الإدارية للتدخل في عمله.<sup>(1)</sup>

وقد تعرض مفهوم استقلال المراجع الداخلي إلى الكثير من الجدل العلمي سواء عند تحديد مفهومه أو في مشاكل تطبيقه ، وقد تناولته المنظمات المهنية وعلى رأسها معهد المراجعين الداخليين في أمريكا ( IIA ) بالدراسة والتحليل وذلك بسبب صعوبة تطبيق مفهوم الاستقلال بشكل كامل على المراجع الداخلي نظراً لأنه يرتبط بالشركة وترابطه بها علاقة وظيفية، وعلى الرغم من ذلك فإن استقلال المراجع الداخلي يعتبر أحد الأركان الرئيسية للمراجعة الداخلية ومعياراً أساسياً من معايير أدائها وركيزة ضرورية لتحقيق فعاليتها ، وقد أدركت المنظمات المعنية بشؤون مهنة المحاسبة والمراجعة أهمية هذا المعيار وأكدت على ضرورة الالتزام به والعمل على توفير متطلباته ، كما تضمنت القوانين المنظمة للمهنة في دول العالم الإجراءات والضوابط الكفيلة بتحقيق متطلبات هذا المعيار .

<sup>(1)</sup> حسين علي محمد سويلم ، مدى الحاجة لتفعيل إدراك الطرف الثالث لإستقلال مراجع الحسابات ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مصر ، المجلد الرابع والعشرون ، العدد الثاني ، يوليو ، 2002 ، ص 185 .

ويمكن النظر إلى مفهوم الاستقلال على أنه مسألة ذهنية أو فكرية بمعنى أن المراجع يجب أن يكون مستقلاً في تفكيره وفي إبداء رأيه بنزاهة وموضوعية وألا يسمح بأي اعتبارات مهما بلغ شأنها بالتأثير على رأيه ، ولكي يكون المراجع محايداً يجب عليه أن يكون مستقلاً ذهنياً وهو ما يعرف بالاستقلال الذهني، وحتى يمكن تحقيق هذا الاستقلال فإنه يجب على المراجع أن يتميز بالعدالة تجاه جميع الأطراف ذات العلاقة، فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة، لذلك يركز المراجعون الداخليون على معيار الكيان التنظيمي القوي كعامل يدعم استقلال المراجع الداخلي، فإذا كان الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية قوياً بالإضافة إلى التزام أفرادها بالنزاهة وعدم التحيز وعدم التأثر بآراء الآخرين فإن ذلك ولا شك سوف يساهم بالارتقاء بمفهوم استقلال المراجع الداخلي<sup>(1)</sup> .

ويعني استقلال المراجع الداخلي أن يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، ويتحقق الاستقلال عندما يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله بحرية وموضوعية مما يسمح للمراجع الداخلي بإعطاء رأي غير متحيز<sup>(2)</sup>، والاستقلال الذي نحن بصددده هو استقلال نسبي وهو الأساس الذي تركز عليه عدم تبعية المراجع الداخلي لأي جهة يقوم بمراجعتها ، فهو لا يعبر عن آراء الأشخاص الخاضعة أعمالهم للمراجعة ولا يتأثر بوجهات نظر الأشخاص الذين يقدم إليهم تقاريره وهذا ما يسمى بالاستقلال الذهني الذي يجب على المراجع الداخلي المحافظة عليه<sup>(3)</sup> .

وهناك الكثير ممن ينظر إلى المراجع الداخلي باعتباره أحد العاملين في المنظمة على أنه لا يحظى بالقدر الكافي من الاستقلال ، فمثلاً يرى Braiotta أن نشاط المراجعة الداخلية عموماً يعتبر جزءاً من بيئة الرقابة التي تنشئها الإدارة وأن مفهوم الاستقلال الوارد بمعايير الممارسة المهنية لمجمع المراجعين الداخليين

(1) جرجس عبده جرجس، سمير عبدالغني محمود ، مرجع سبق ذكره ، ص 5.

(2) عبدالفتاح محمد الصحن وآخرون ، الرقابة والمراجعة الداخلية للحدثة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2006 ، ص 266 .

(3) محمد مسعود السعيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 79.

يختلف عن الاستقلال الواجب توافره للمراجع الخارجي وفقاً لقواعد معهد المحاسبين الأمريكي (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants (1).

كما أن معيار المراجعة الدولي رقم (610) "دراسة عمل المراجعة الداخلية" قرر أن المراجعة الداخلية جزء من المنشأة ، وبصرف النظر عن درجة استقلال المراجعة الداخلية فإنها لا يمكن أن تصل إلى درجة استقلال المراجع الخارجي عند إبداء رأي حول القوائم المالية ، وعلى ذلك فإن النظرة السائدة للمنظمات المهنية المحاسبية وبورصات الأوراق المالية في مختلف دول العالم هي أن المراجع الداخلي أياً كان وضعه التنظيمي في المنظمة فهو غير كامل الاستقلال أو على الأقل يفتقر إلى الاستقلال الظاهري المتمثل بوجود المصالح المادية بين المراجع والشركة محل المراجعة باعتباره موظفاً بها (2).

وقد عرف معهد المراجعين الداخليين الاستقلال المهني بأنه شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط خارجية من العملاء ومن موظفي الشركة الذين ليسوا أعضاء في مهنتهم (IIA,1991) (3).

---

<sup>(1)</sup> Braiotta, L., " How Audit Committees Monitor Internal Auditing " . The Internal Auditor , April , 1982 , P.28.

نقلاً عن :

محمد مسعود المسعدي ، مرجع سبق ذكره ، ص 79 – 80 .

(2) محمد مسعود المسعدي ، مرجع سبق ذكره ، ص 79 – 80 .

<sup>(3)</sup> محمد عبدالله محمد عبدالله ، استخدام تحليل المسار في قياس أثر متغيرات الهيكل التنظيمي على عوامل استقلال إدارة المراجعة الداخلية بهدف تفعيل دورها في ضبط أداء شركات ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، بنها ، مصر ، السنة 24 ، العدد الثاني ، 2004 ، ص 217 .

وبناءً على ما سبق فإنه يمكن النظر إلى مفهوم استقلال المراجع الداخلي من زاويتين :

#### أولاً : مفهوم الاستقلال على أنه مسألة ذاتية Subjective Concept:

يرتكز هذا المفهوم على أن استقلال المراجع الداخلي مسألة ذاتية متعلقة به وحده أو أنه مسألة ذهنية مستقلة ذلك إن شعوره وتفكيره بالاستقلال يجعله يتصرف بحرية شخصية كاملة وبدون النظر إلى أي نواحي شخصية تتعلق بعمله في المراجعة ، ويرى أصحاب هذا المفهوم أنه طالما أن الاستقلال يتبلور في فكر المراجع فإنه لا يمكن قياسه بمعايير محددة ومقاييس ثابتة يلتزم بها المراجع وإنما يكفي توفير الاستقلال الذهني له فقط حتى يستطيع أن يحكم على الأشياء بحرية تامة ، وإن يبدي رأيه في الأمور المعروضة عليه ، والمفاد من المفهوم السابق إن الاستقلال أساسه الحرية في التفكير إلا أن المراجع يلتزم من جهة أخرى بأصول ومبادئ المهنة والقواعد التي يعتمد عليها في تنفيذ واجباته .

#### ثانياً : مفهوم الاستقلال على أنه مسألة موضوعية Objective Concept :

ويرتكز هذا المفهوم على أن الاستقلال يجب أن لا يترك كمسألة ذهنية متعلقة بشخصية المراجع وإن ما يجب أن توضع قواعد وحدود لكل ناحية وأن يلتزم المراجع بهذه القواعد حتى يمكن وضع معايير ومقاييس لكل حالة ومن ثم تحديد المسؤولية ويرى الكثير من الكتاب أن الاستقلال يجب أن تحكمه قواعد تتماشى مع الظروف المحيطة بالمراجع أو بالمهمة التي يقوم بها وأن تكون هذه القواعد في شكل معايير محددة المعالم .

ويمكن القول بأن هذا الرأي مبني على أساس إن المراجع مهما اختلفت الظروف فإنه معرض بأن ينحاز لأي سبب من الأسباب أما إذا وضعت القواعد الإيجابية المحددة فإنه سوف يلتزم بها وبذلك سوف تكون هناك فعالية أكبر لأدائه لعمله من خلال زيادة الثقة فيه<sup>(1)</sup> .

(1) يحيى حسين عبود ، ابراهيم طه عبدالوهاب ، أصول المراجعة ، مكتبة الجلاء بالمنصورة ، مصر ، الطبعة الأولى ، 2001 .

ويمكن القول أن كلا المفهومين صحيح ويعبر عن وجهة نظر لها وجاقتها فالمرجع الداخلي يحتاج إلى الحرية والاستقلال حتى لا يتأثر بأي ضغوط من الإدارات المختلفة في المنظمة ، كما أن هناك بعض الظواهر الأساسية للاستقلال يتقيد بها المراجع وتؤثر على مدى حياده وهذه الظواهر من الممكن صياغتها في شكل قواعد منظمة إما أن يتفق عليها أو تكون في شكل أعراف تقوم المنظمات المهنية بتعديلها من وقت لآخر حسب الظروف وهكذا فإن كلا المفهومين يمثل في الحقيقة وجهان لعملة واحدة ولكن كل منهما يستخدم لمواجهة ظروف واحتياجات معينة (1).

ويرى الباحث أن أي تعريف لاستقلال المراجع الداخلي لابد وأن يشمل هذين الجانبين معاً بحيث يمكن أن يعرف استقلال المراجع الداخلي بأنه التزام المراجع الداخلي بالحياد والموضوعية والنزاهة في الحكم على الأمور المعروضة عليه وعدم الرضوخ بكافة الضغوط المادية والإدارية التي يواجهها إضافة إلى التزامه بالمعايير والقواعد المهنية في هذا الشأن .

## 2 - 3 : أهمية استقلال المراجع الداخلي :

تعد وظيفة المراجعة الداخلية في جزء منها عملاً انتقادياً يهدف إلى السدفع بالمنظمة إلى النجاح ومن هذا المنطلق كان لابد للقائمين بهذه الوظيفة من توفير الاستقلال الذي يكفل لهم تحقيق هذا الهدف بعيداً عن تعارض المصالح وما قد يسببه من تحيز نحو المصالح الشخصية ، فإذا كانت الإدارة تعمل على تحديد نطاق عمل المراجع الداخلي وتخضع العاملين بإدارة المراجعة الداخلية لأوامرها وتعليماتها ، فسيكون التعارض واضحاً بين التبعية وما تؤدي إليه من تحيز في أداء العمل والاستقلال وما يؤدي إليه من موضوعية في هذا المجال .

ولقد توجه الأدب المحاسبي نحو الاهتمام بدراسة المحاور الفعالة التي يمكن أن تزيد من كفاءة أداء المراجع الداخلي ، فقد بينت الدراسات ضرورة توفير درجة عالية من الاستقلال للمراجع الداخلي ، فقد أوضحت دراسة

(1) مرجع سبق .



(2002) Strine أن انهيار شركة انرون Enron قد وجه الأنظار نحو أثر عدم توفر الاستقلال الكافي لإدارة المراجعة الداخلية ، كأحد الأسباب الرئيسية وراء عدم تدارك ذلك الانهيار في الوقت المناسب ، لأن هذه الشركة أسندت وظيفة المراجعة الداخلية لمكتب المراجعة الخارجي الذي كان متواطئاً مع الإدارة (1) . ونظراً لعلاقة وظيفة المراجع الداخلي بالمنظمة وارتباطها بأعلى المستويات الإدارية فيها فإن هذه الوظيفة لا تستطيع أن تحقق الاستقلال التام والكامل ، في الوقت الذي يكون من الضروري أن تتمتع هذه الوظيفة الحساسة بأكبر قدر ممكن من الاستقلال ، لأن استقلال وظيفة المراجعة الداخلية يعتبر أمراً ضرورياً لكي تستطيع القيام بتأدية المهام المنقاة عليها بكفاءة وفعالية (2) .

## 2 - 3 - 1 : أهمية استقلال المراجع الداخلي للإدارة العليا :

يتأثر المراجع الداخلي باعتباره كياناً اجتماعياً بمجموعة من الدوافع التي تحدد طبيعة ومسار سلوكه ، ويمكن أن يؤثر سلوك الإدارة على درجة الاستقلال التي يتمتع بها المراجع الداخلي ، حيث ترغب الإدارة في إخفاء بعض المعلومات أو تغييرها لتحقيق أهداف معينة في حين يسعى المراجع الداخلي إلى تجنب المسؤولية المهنية ، لذلك ينبغي أن يكون هناك نوع من التوافق بين مصالح الإدارة العليا ومصالح المراجع الداخلي لتظهر أهمية استقلال المراجع الداخلي في مجموعة من النواحي منها :

- أ - الكشف المبكر عن الانحرافات في تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة ، ومساعدة الإدارة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاج تلك الانحرافات .
- ب - تنبيه الإدارة العليا للمنشأة بأثر القرارات الإدارية الخاطئة على مستقبل الإدارة وقدرتها على النمو .

(1) خالد علي كاججي ، أحمد عبدالله بيت المال ، تقييم واقع وظيفة المراجعة الداخلية بالمصارف الأهلية، المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية لواقع والآثار ، طرابلس ، 22 - 44 / 2/ 2005 ، ص 8 .

(2) علي عمر مويسي ، تقييم موقف الجهات الرقابية من وظيفة المراجعة الداخلية بالشركات الليبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السابع من أبريل ، 2003 ، ص 27 .

ج - تتببه الإدارة العليا أولاً بأول بأوجه التلاعب التي تقع فيها الإدارات التنفيذية حتى تتخذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها .

د - إمداد الإدارة بالتقارير الموضوعية بكافة نواحي النشاط بالمنشأة وعدم المبالغة في التشاؤم أو التفاؤل في تلك التقارير لمساعدة الإدارة في رسم الخطط والسياسات المستقبلية .

هـ - إبلاغ الإدارة بنواحي القصور وأوجه الثغرات بنظم الرقابة الداخلية ومساعدتها على العلاج .

و - إبلاغ الإدارة بأي مخالفات يقع فيها أفراد التنظيم وتؤثر على مسيرة ونجاح العمل بالمنظمة .

ي - تقديم المقترحات والتوصيات اللازمة لتحسين نظم الرقابة الداخلية للارتقاء بالسياسات المالية والإدارية لتحقيق أهداف الإدارة العليا<sup>(1)</sup>.

ح - خفض احتمالات حدوث الأخطاء نتيجة للقيام بعمليات مراجعة مستمرة وعلى فترات قصيرة نسبياً طوال العام .<sup>(2)</sup>

وبما أن المراجع الداخلي هو الشخص الوحيد الذي يعمل على التأكد من تطبيق جميع الإجراءات المرسومة بواسطة الإدارة والتأكد من تماشي الموظفين مع تلك السياسات وعدم الإخلال بها لذلك تتضح أهمية استقلال المراجع الداخلي بالنسبة للإدارة ويمكن تقسيم خدماته للإدارة كما يرى Wade كما يلي<sup>(3)</sup>:

أولاً : خدمات وقائية : من حيث التأكد من وجود حماية كافية للأصول ، وتطبيق السياسات الإدارية الموضوعية دون انحراف .

ثانياً : خدمات تقييمية : من حيث أنه يعمل على قياس وتقييم فعالية نظم وإجراءات الرقابة المطبقة في المنظمة ومدى تماشيها مع السياسات الإدارية الموضوعية .

(1) جرجس عبده جرجس ، سمير عبدالغني محمود ، مرجع سبق ذكره ، ص 9 - 10 .

(2) أحمد حسين علي حسين ، مرجع سبق ذكره ، ص 13 .

(3) Wade , Keith , " The Role of Internal Audit " , Internal Auditor , June , 2002 , P . 5 .

نقلا عن :  
سمير كامل عيسى ، نحو نموذج مقترح لتقييم مدى فعالية أداة المحاسبة والمراجعة الداخلية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، مصر ، العدد الأول ، 2005 ، ص 5 .

ثالثاً : الخدمات الإنشائية : حيث نطمئن الإدارة بوجود المراجع الداخلي المستقل على البيانات والمعلومات المقدمة إليه كما يمكنه أيضاً اقتراح التحسينات على الأنظمة الموضوعية في المنظمة (1).

لذلك يمكن القول بأن طبيعة المهام والمسؤوليات المتعددة والمتنوعة المطلوبة من المراجع الداخلي في الوقت الحاضر تقتضي أن يرفع المراجع الداخلي تقاريره إلى المستوى الذي يستطيع تنفيذ نتائج وتوصيات المراجعة ويستطيع في نفس الوقت أن يقدم لقسم المراجعة الداخلية الدعم والمساندة كلما تطلب الأمر ذلك (2).

## 2 - 3 - 2: أهمية استقلال المراجع الداخلي بالنسبة للمراجع الخارجي:

هناك العديد من المنافع التي يمكن تحقيقها من التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من أهمها: (3)

أ - السماح للمراجعين الخارجيين بالتركيز على المجالات المهمة وكذلك التناوب على مختلف عمليات المراجعة .

ب - توصل المراجع الخارجي إلى معرفة دقيقة حول عمليات التشغيل الخاصة بالعمل في المجالات المتخصصة من خلال خبرة ومعلومات المراجعين الداخليين.

ج - تحسين العلاقة بالعمل من خلال التعاون وتنسيق الجهود .

د - حصول المراجع الداخلي على تدريب مفيد من خلال التعاون مع المراجع الخارجي وحتى يستطيع المراجع الخارجي الوثوق في المعلومات التي يقدمها

المراجع الداخلي فلا بد من توفر عنصر الاستقلال في عمل إدارة المراجعة

(1) سمير كامل عيسى ، نحو نموذج مقترح لتقييم مدى فعالية أداء المحاسبة والمراجعة لداخلية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، مصر ، العدد الأول ، 2005 ، ص 5 .

(2) محمد سمير السعيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 22 .

(3) جرجس عبده جرجس ، سمير عبدالغني محمود ، مرجع سبق ذكره ، ص 21 .

الداخلية وذلك للحد من ضغوط الإدارة على المراجع الداخلي وزيادة شعوره بالاستقلال عند أداء عملية المراجعة.

### 2 - 3 - 3 : أهمية استقلال المراجع الداخلي بالنسبة للعملاء:

تسعى أغلب الشركات في الوقت الحاضر إلى تعظيم القيمة المتحققة للعميل مقابل ما يدفعه كئمن للمنتج أو الخدمة ، بمعنى أن يحصل على منتج عالي الجودة بأقل سعر ممكن ، وانعكس ذلك على الإداريين الذين سعوا إلى تطبيق مفهوم تحليل الوقت لتدنية زمن إنجاز الأنشطة والقضاء على الفاقد الزمني واستبعاد المهام غير المضيفة للقيمة وظهرت العديد من الأساليب المحاسبية منها التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة وتعظيم الربحية ، وطالما أن فعالية تنفيذ هذه الخطط تتوقف على كفاءة العمليات الرقابية فيتضح دور المراجع الداخلي المستقل من خلال سعيه إلى التقييم الفعال والمحايد والنظم وكذلك تتضح أهمية استقلال المراجع الداخلي بالنسبة للعملاء من خلال مساعدتهم على معرفة أفضل التطبيقات التي يتبعها العملاء الآخرون بما لا يكشف بالطبع عن أسرار العمل<sup>(1)</sup>.

### 2 - 3 - 4 : أهمية استقلال المراجع الداخلي بالنسبة للمساهمين :

يعتبر مجلس الإدارة مسؤولاً بالوكالة عن الوفاء باحتياجات المساهمين ، وأيضاً الوفاء باحتياجاته الخاصة المتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فعاليته في إدارة ما أوكل إليه من أموال وتمثل التقارير المالية الدقيقة والكاملة والوقتية والقدرة على إدارة المخاطر أنوات رئيسية للوفاء باحتياجاتهما ، وهنا يتضح دور المراجع الداخلي المستقل كعنصر فعال لضمان تمثيل التقارير المالية للعمليات الفعلية خلال الفترة ، وكذا مساهمته مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية ومساعدته للإدارة العليا في اتخاذ القرارات

(1) انظر :

محمود يوسف فكاشف ، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة ، المحلّة  
للمجلة للاقتصاد والتجارة ، كلية للتجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الرابع ، 2000 ، ص 43 -

السليمة ، وكذلك فإن استقلال المراجع الداخلي مهم عند مراجعة القوائم المالية مما يعود بالنفع على المساهمين اللذين يهمهم الحصول على معلومات موثوق بها بشأن المركز المالي للمنشأة ومدى دقة النظم الرقابية المستعملة وبشكل أكثر تفصيلاً من المراجع الخارجي .

2 - 3 - 5: أهمية استقلال المراجع الداخلي بالنسبة للأطراف الأخرى:  
تشمل الأطراف الأخرى كلاً من الإدارة التنفيذية والمنفذين والموردين والإتحادات النقابية والمجتمع المحيط والتي لها مصالح فردية أو جماعية في نجاح الوحدة وإستمرارها ، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات ، وبناء عليه فإن استمرار الوحدة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة والمتأثرة بنشاطها ، ويتوقف هذا الإستمرار ليس فقط على كفاءة وفعالية العمليات ، بل على التحسين المستمر لتلك العمليات وهنا يبرز دور الاستقلال كعامل مهم لتمكين المراجع الداخلي من التقييم الذاتي لنظم الرقابة ، وإدارة المخاطر الأمر الذي يؤدي بدوره إلى رفع مستوى وكفاءة عمليات الوحدة الاقتصادية (1).

2 - 4 : مظاهر استقلال المراجع الداخلي :

2 - 4 - 1 : الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية :

يواجه المراجع الداخلي كممثل رقابي ضغوطاً متزايدة من المجتمع بصفة عامة ومجلس الإدارة والإدارة العليا بالشركة بصفة خاصة، وإذا لم تعط إدارة المراجعة الداخلية السلطة الملانمة والدعم التنظيمي المتمثل في التمويل والموظفين والمستوى الملانم لتقديم التقارير داخل الهيكل التنظيمي ستؤثر هذه الضغوط سلباً على استقلال المراجع الداخلي .

(1) محمود يوسف الكاشف ، مرجع سابق ، ص 44 - 45 .

وقد لاقى المراجعة الداخلية تقديراً هاماً وحقيقياً من المجتمع لتقديم مشاركة هامة وفعالة في عملية الرقابة وتحقيق هذا الهدف الرقابي يواجه المراجع الداخلي مشاكل صعبة بالمقارنة مع المراجع الخارجي ، حيث يواجه المراجع الداخلي قاعدة تنظيمية مختلفة ، بمعنى أنه يعمل في إدارة مهنية داخل منظمة غير مهنية أوسع ، وهذا الوضع الاستثنائي ترتب عليه وجود مجموعة من الضغوط قد تؤثر على مهنية واستقلال المراجع الداخلي.(1)

لذلك ينبغي أن تكون إدارة المراجعة الداخلية في وضع يسمح للمراجعين الداخليين بتقييم كافة الأنشطة بصورة مستقلة ، وأن تتوفر لديهم السلطة الكافية التي تتناسب مع المسؤولية الملقاة على عاتقهم ، لأن التبعية الوظيفية للمراجعين الداخليين قد تضعهم تحت ضغوط تقلل من درجة الاستفادة بخدماتهم ، وتحد من موضوعيتهم عند اختبار وتقييم الأنشطة محل الفحص ، وفي هذا الصدد تنص معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على أن المركز أو الموقع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية يجب أن يكون كفواً بما يسمح له بإنجاز أعماله والمسؤوليات المكلف بها وهذا يتطلب أن يتلقى المراجع الداخلي دعم ومساندة الإدارة العليا ومجلس الإدارة حتى يتمكن من كسب تعاون الأفراد محل المراجعة والقيام بأداء أعماله وهو متحرر من أي تدخل من الغير (2) ، وحتى يتحقق ذلك يجب مراعاة ما يلي :

أولاً : يجب أن يكون مدير إدارة المراجعة الداخلية مسئولاً أمام جهة معينة في المنظمة تتمتع بقدر من السلطة والوقت الكافيين لدعمه ومتابعة توصياته ، حتى يعلم الجميع مقدار التأييد الذي يحظى به المراجع الداخلي من أعلى المستويات الإدارية الأمر الذي يعطي الأثر النفسي المناسب لاحترام المراجع الداخلي والتعاون معه وأخذ توصياته مأخذ الجد ، ويفضل أن تكون هذه الجهة هي مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة .

(1) محمد عداش محمد عداش ، مرجع سبق ذكره ، ص 204 .

(2) محمد مفتاح الفطيمي ، تقييم فعالية أدوات المراجعة لداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 2004 ، ص 49 .

ثانياً : ترك سلطة التصديق النهائي على تعيين أو عزل رئيس قسم المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة بناءً على توصيات لجنة المراجعة ، وفي هذا الإجراء ما يحزر مدير إدارة المراجعة الداخلية من الاعتبارات الشخصية التي يوليها لرئيسه المباشر إذا ما تركت السلطة بهذا الأخير في قرار عزله أو تعيينه .

ثالثاً : إصدار وثيقة رسمية ومكتوبة يحدد بها أهداف وسلطات ومسؤوليات قسم المراجعة الداخلية مع ضرورة الحصول على اعتماد الإدارة وموافقة مجلس الإدارة على هذه الوثيقة ، ويجب أن يوضح في هذه الوثيقة ما يلي :

- موقع قسم المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي .
- سلطة المراجع الداخلي في الإطلاع على كافة السجلات والاتصال بالأفراد وفحص الممتلكات .
- تحديد مجال أنشطة المراجعة الداخلية .

رابعاً : يجب أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقرير سنوي إلى مجلس الإدارة يتضمن جدول الأعمال وخطة التوظيف والموازنة المالية لقسم المراجعة الداخلية ، وفي حالة حدوث أي تغييرات في ذلك فعلى المدير الحصول على الموافقة عليها وإعلام مجلس الإدارة بها ، وكذلك يجب إعلام الإدارة ومجلس الإدارة بمجال أعمال المراجعة الداخلية وأي قيود موضوعة على هذا المجال .

خامساً : يجب أن يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقارير النشاط إلى الإدارة ومجلس الإدارة سنوياً أو حسب ما تستدعي الضرورة ذلك ، ويجب التركيز في هذه التقارير على أهم نتائج وتوصيات المراجعة وكذلك يجب إعلام الإدارة ومجلس الإدارة عن أي انحرافات هامة وأسبابها وعن برامج أعمال المراجعة وخطط التوظيف والموازنات المالية المعتمدة .<sup>(1)</sup>

سادساً : أن يكون هناك علاقة متبادلة أو اتصال متبادل مع المراجع الخارجي<sup>(2)</sup> .

سابعاً : أن يكون هناك وصول مباشر لرئيس مجلس الإدارة في الحالات الهامة<sup>(3)</sup> .

<sup>(1)</sup> مجمع المراجعين الداخليين ، معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية ، تعريف صالح ميلود خلاط ، محاضرات غير منشورة أقيمت في دورات تدريبية بمعهد تنمية الموارد البشرية ، أكاديمية للدراسات العليا ، طرابلس ، 2002 ، ص 4 .

<sup>(2)</sup> محمد عبدالله محمد عبدالله ، مرجع سبق ذكره ، ص 216 .

<sup>(3)</sup> نفس المرجع السابق .

وقد أكدت معايير المراجعة الداخلية بأنه حتى يتحقق الاستقلال اللازم للمراجعة الداخلية يجب أن يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقاريره عن نشاط وظيفة المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة وللأغراض الإدارية يقدم تقريره إلى المدير التنفيذي ، وقد حددت بعض المقترحات لتدعيم استقلال المراجع الداخلي منها:

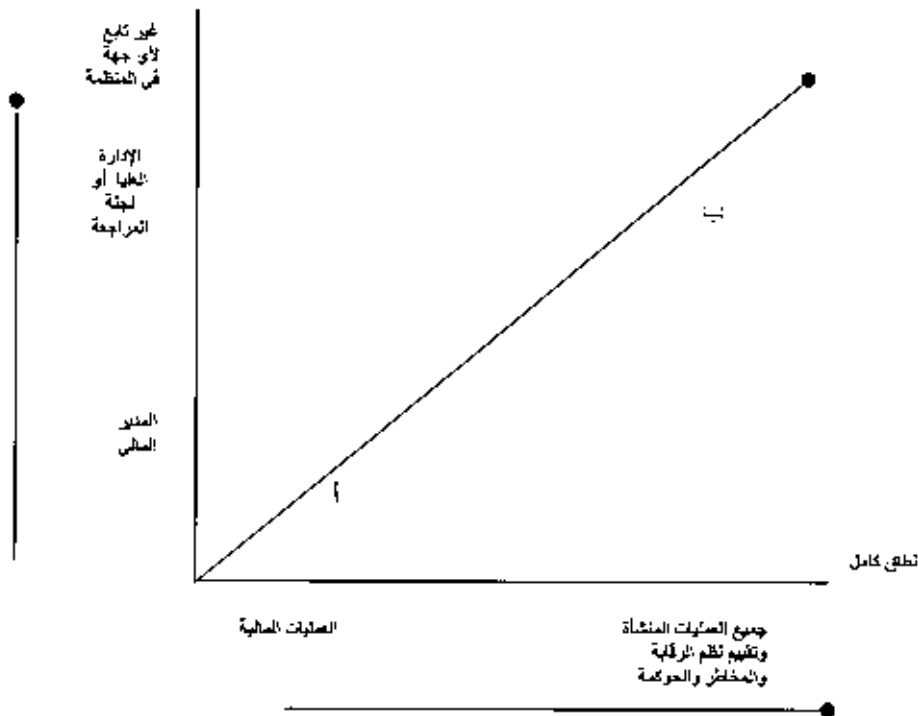
- أن تضمن لجنة المراجعة أن الوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية يحقق لها الاستقلال التنظيمي Organizational Independence والاتصال غير المقيد مع لجنة المراجعة ومجلس الإدارة والحصول على البيانات والإطلاع على السجلات والتأكد من الأصول المادية بما يحقق أداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية.
- يجب على لجنة المراجعة المصادقة على موازنة إدارة المراجعة الداخلية وتقديم الاستشارة للإدارة بشأن تعيين وعزل تعيين وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية وتقييم أداء المراجعة الداخلية وكذلك مساعدة الإدارة في تقرير المكافآت الممنوحة لمدير إدارة المراجعة الداخلية.<sup>(1)</sup>

ويمكن القول بان تطور استقلال المراجع الداخلي ارتبط بجانبين متلازمين هما النطاق والتبعية ، فعندما كان نطاق وظيفة المراجعة الداخلية يقتصر على العمليات المالية والمحاسبية كانت التبعية للمدير المالي ، وعندما أصبحت تقوم بمراجعة العمليات أصبحت تتبع الإدارة العليا والآن عندما أصبحت تقوم بفحص وتقييم نظم الرقابة والتعامل مع المخاطر وتقييم عملية الحوكمة أصبحت تتبع لجنة المراجعة، وبالتالي فإن هذين العاملين يؤثران على استقلال المراجع الداخلي حيث ينتج عن تبعية وظيفة المراجعة الداخلية لجهة معينة القصور في نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية حيث أنها لن تحصل على الاستقلال الكافي لفحص هذه الجهة

<sup>(1)</sup> زكي محمد مبارك اعويض ، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالوحدات الاقتصادية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 2005 ، ص 36 .



والتقرير عنها ، لذلك يمكن تصور العلاقة بين كل من النطاق والتبعية والاستقلال في المراجعة الداخلية في الشكل التالي : (1)



### شكل رقم ( 1 ) العلاقة بين النطاق والتبعية والاستقلال في المراجعة الداخلية

يلاحظ من هذا الشكل ارتباط استقلال المراجع الداخلي بكل من النطاق والتبعية فعندما يكون نطاق المراجعة الداخلية محصوراً في مراجعة العمليات المالية وتبعية المراجع الداخلي كانت للمدير المالي كان مستوى الاستقلال الذي يحصل عليه منخفضاً عند النقطة ( أ ) ، وعندما يتسع نطاق عمل المراجع الداخلية إلى مراجعة جميع العمليات بالمنظمة وكذلك تحسين عمليات إدارة نظم الرقابة والمخاطر والحوكمة تكون تبعيتها للإدارة العليا أو للجنة المراجعة ويرتفع مستوى الاستقلال إلى النقطة ( ب ) ، وأما نقطة الاستقلال الكامل فتمثل الالتقاء ما بين النطاق الكامل لعملية المراجعة وعدم التبعية لأي جهة داخل المنشأة وهو أمر غير ممكن الحدوث في الواقع العملي إذ أن مستوى الاستقلال عند النقطة ( ب ) يمثل مستوى الاستقلال الأمثل .

(1) أنظر :

المرجع السابق، ص 37 .

يتضح مما سبق أن الوضع التنظيمي الملائم بإدارة المراجعة الداخلية داخل المنظمة يعتبر عنصراً أساسياً من عناصر استقلال هذه الإدارة ، ولكنه لا يكفي وحده للارتقاء باستقلال المراجع الداخلي نظراً لأن الاستقلال كما يعتمد على الهيكل التنظيمي فهو يعتمد أيضاً على موضوعية من يقوم بهذا العمل وهم المراجعون الداخليون ومدى التزامهم بالنزاهة والحياد عند أداء مهام المراجعة .

## 2 - 4 - 2 الموضوعية :

### أولاً : مفهوم الموضوعية :

يقصد بالموضوعية أن يتوفر للمراجع اتجاه فكري مستقل يلتزم به حال أدائه لعمليات المراجعة وبأسلوب يتضح معه أمانة وجدية المراجع من حيث عدم قبوله أية مساومات على عمله أو منهج أدائه ، وتكوين رأيه وأحكامه عما قام بمراجعتها بحرية وبدون تحيز. (1) .

وقد أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أن الموضوعية أساسية بالنسبة لوظيفة المراجعة الداخلية ، وأن المراجعين عادة ليس لديهم تحكم في العوامل التي تؤثر على استقلال قسم المراجعة الداخلية، كما يرى معهد المراجعين الداخليين (IIA) أنه على الرغم من أن المراجعين الداخليين ليسوا مستقلين عن المنشأة التي يعملون بها إلا أنه قد عرف المراجعة الداخلية بأنها وظيفة تقييم مستقلة ويتطلب ذلك أن يكون المراجعون الداخليون مستقلين عن الأنشطة التي يقومون بمراجعتها ، هذا بالإضافة إلى أن معظم الكتابات التي تناولت موضوعية المراجع الداخلي ركزت على أن تلك الموضوعية تتأثر مباشرة باستقلال المراجع الداخلي ، ولا ينبغي للمراجع الداخلي أن يكون في وضع يجعله يشعر بأنه غير قادر على إبداء آرائه المهنية بموضوعية(2) ، لذلك فقد عرف معهد المراجعين الداخليين الموضوعية بأنها " الاستقلال الذهني للمراجع الداخلي عند قيامه بعمله ، فأحكامه يجب أن لا

(1) رأفت علي رضوان ، معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة

عين شمس ، القاهرة ، العدد الثالث ، 1983 ، ص 168 .

(2) محمد مسعود السعيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 82 .

تكون خاضعة لتأثير وأراء الآخرين، حتى يكون المراجع الداخلي موضوعياً عليه أن يقوم بتأدية عمله بصدق وأمانة وألا يضع نفسه في مواقف تجعله غير قادر على إصدار أحكامه بشكل موضوعي " (1).

كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين الموضوعية بأنها " موقف أو اتجاه فكري مستقل يحافظ عليه المراجع الداخلي عند قيامه بأعمال المراجعة، بحيث لا يكون تابعاً للتغير في آرائه وأحكامه التي يصدرها في المسائل المتعلقة بأعمال المراجعة، كما تتطلب الموضوعية من المراجع الداخلي أن يؤدي عمله بالطريقة التي تجعل لديه الثقة في نتائج عمله وعدم قبوله أي مساومات على أسلوب عمله (2).

ويرى الباحث بأن الموضوعية هي توافر قدرات شخصية لدى المراجع تمكنه من إصدار أحكام نزيهة وغير متحيزة ويكون غير خاضع فيها لتأثيرات الآخرين .

ثانياً : العوامل التي تحد من موضوعية المراجع الداخلي : (3)

هناك عدة عوامل من شأنها أن تؤثر بشكل سلبي على موضوعية المراجع الداخلي يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

أ - اشتراك المراجع الداخلي في وضع إجراءات أو نظم رقابية معينة وما لذلك من أثر في عدم إظهار النقص أو العيوب في تلك الإجراءات عند القيام بعملية المراجعة الداخلية .

ب - حاجة المراجع الداخلي إلى الانتماء إلى التنظيمات غير الرسمية داخل الشركة وما لذلك من أثر على موضوعية أحكامه .

ج - قد يحدث أحياناً أن يكون هناك أقارب للمراجع الداخلي يعملون بالمنظمة وقيامه بمراجعة نشاط أو عملية قام بها أحد أقاربه تجعله في موقف مشكوك فيه من حيث موضوعية الأحكام التي يصدرها .

(1) بشير محمد عاشور الدرويش . مرجع سبق ذكره . ص 47.

(2) محمد مفتاح الفطيمى ، مرجع سبق ذكره . ص 52.

(3) بشير محمد عاشور الدرويش . مرجع سبق ذكره . ص 47 .

د - علاقات العمل المتكونة خلال فترة طويلة من الزمن ، وخاصة تلك العلاقات الناتجة عن التعامل المتبادل والانسجام في أداء العمل بين المراجع الداخلي وبعض الموظفين وكذلك العلاقات غير الطبيعية بين المراجع الداخلي وبعض الموظفين الناتجة من أسلوب عمل المراجع الداخلي ( الصراع المهني ) .

ثالثاً : القواعد التي يجب مراعاتها لتفادي الإخلال بموضوعية المراجع الداخلي:<sup>(1)</sup>

أ - تحديد اختصاصات العاملين بقسم المراجعة الداخلية بما يمنع حدوث حالات التعارض في الاختصاصات ، سواء كانت فعلية أو محتملة ، كما يجب على مدير قسم المراجعة الداخلية أن يحصل على معلومات من المراجعين فيما يتعلق بالحالات التي تتعارض فيها اختصاصاتهم أو يتم توزيعها بتحيز .

ب - على المراجع الداخلي أن يقدم تقريراً لمدير المراجعة الداخلية وللمدير لجنة المراجعة عن أي حالة من حالات التعارض للاختصاصات سواء كانت موجودة فعلياً أو يحتمل ظهورها مستقبلاً ، وفي هذه الحالة على المدير إعادة توزيع الاختصاصات على مثل هؤلاء المراجعين .

ج - يجب أن يتم تغيير المهام أو الأعمال التي يقوم بها المراجعون الداخليون بصورة دورية كلما كان ذلك ممكناً .

د - ألا يعهد إلى المراجعين الداخليين القيام بأي أعمال تنفيذية ، وفي حال استدعت ظروف الإدارة توجيه المراجعين الداخليين للقيام بأعمال لا ترتبط بالمراجعة ، فإنه يجب أن تتفهم الإدارة بأن قيامهم بهذه الأعمال لا يدخل ضمن نطاق وظيفتهم كمراجعين . وعادة ما تضعف موضوعية المراجع الداخلي في حال قيامه بمراجعة أعمال أو أنشطة قد عمد إليه تنفيذها من قبل ، وفي هذه الحالة ينبغي أن يؤخذ ذلك بالاعتبار عندما يقدم المراجع تقريره بشأن نتائج المراجعة .

هـ - عدم تكليف الأشخاص الذين تم نقلهم حديثاً للعمل بقسم المراجعة الداخلية لمراجعة الأنشطة التي سبق لهم القيام بها إلا بعد مرور فترة مناسبة من الزمن ، وتقتضي الموضوعية ألا يقوم المراجع الداخلي بمراجعة أعمال أو أنشطة تكون أو

(1) مجمع المراجعين الداخليين ، مرجع سبق ذكره ، ص 5 - 6 .

كانت له أو سلطة أو مسؤولية عنها ، وإذا حدث هذا يجب بيان ذلك في تقرير المراجعة.

و- يجب مراجعة نتائج عمليات المراجعة المختلفة من قبل رئيس القسم ، وذلك قبل إصدار التقرير النهائي ، بهدف تأكيد موضوعية نتائج المراجعة .  
ي - من الأمور التي تؤثر على موضوعية المراجع الداخلي ، قيامه بالاشتراك في تصميم النظم ، ووضع الإجراءات الرقابية ، وكذلك وضع تلك النظم والإجراءات موضوع التنفيذ.

وقد أثبتت دراسة قام بها Plumlee أن مشاركة المراجع الداخلي في تصميم النظم الرقابية الداخلية ربما تؤثر على موضوعيته عند قيامه بمراجعة تلك النظم بعد تشغيلها فقد أظهرت الدراسة أن المراجع الذي يشارك في عملية التصميم أظهر قدرة كبيرة على تحديد الجوانب الإيجابية في النظام عند مراجعته، على عكس المراجع الذي لم يشارك في عملية التصميم والذي أظهر قدرة كبيرة على تحديد مواطن الضعف في النظام الذي تمت مراجعته ، وهذا ما قد يعكس تحيز المراجع لعمله الذي قام به قبل القيام بعملية المراجعة<sup>(1)</sup> .

وكذلك توصل Chambers وآخرون إلى أن مشاركة المراجع الداخلي في تصميم نظم الرقابة الداخلية ليست هي فقط التي تؤثر على موضوعيته، بل أن التوصية باستخدام معايير رقابية معينة أو التوصية باستخدام إجراءات إدارية معينة يمكن أن تؤثر على موضوعية المراجع الداخلي خاصة إذا أخذت الإدارة بهذه التوصية ، ويمكن التغلب على ذلك بأن تقوم إدارة المراجعة الداخلية بإسناد عملية مراجعة تلك النظم والإجراءات بعد تنفيذها إلى مراجعين آخرين غير الذين شاركوا في عملية التصميم أو التعديل<sup>(2)</sup> .

(1) Plumlee D,M The Standard of Objectivity for Internal Auditor , Memory and Bias Effects , Journal of Accounting Research , vol 23, No : 2 .

نقلاً عن :

محمد مسعود السعيدني ، مرجع سبق ذكره ، ص 83 .

(2) Chambers , A.D . et .al , Internal Auditing , 2<sup>nd</sup> Ed . ( London : Pitman Books Ltd., 1987) , P . 51 .

نقلاً عن :

محمد مسعود السعيدني ، مرجع سبق ذكره ، ص 83 .

رابعاً : الصفات الأخلاقية والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وتأثيرهما على موضوعيته :

إن تعريف الموضوعية يقتضي إتباع المراجع الداخلي لاتجاه فكري مستقل بحيث يؤدي أعمال المراجعة بأمانة ونزاهة وبدون تحيز، لذلك فإن الموضوعية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بكفاءة المراجع الداخلي واستقلاله الذهني ومقدرته على أداء عمله بحرية وتجرد ، لذلك فيمكن القول بأن علاقة الموضوعية بكفاءة المراجع الداخلي المهنية يمكن تقسيمها إلى قسمين :

أ - مواصفات أخلاقية يجب أن يتحلى بها المراجع الداخلي حيث يمكنه تأدية أعماله بنزاهة وموضوعية .

ب - مواصفات مهنية علمية وعملية يستطيع معها المراجع الداخلي تدعيم موضوعيته وقدرته على اتخاذ القرارات الصحيحة بدون تحيز .

أ - المواصفات الأخلاقية للمراجع الداخلي وتأثيرها على موضوعيته :

1 - الوازع الديني وتأثيره على أخلاقيات المراجع الداخلي : يحض الإسلام بمبادئه السمحة على الالتزام بالصدق والأمانة في جميع المعاملات سواء ما بين الإنسان وخالقه أو ما بين المسلم وأخيه المسلم حيث يحض القرآن الكريم على حفظ الأمانة والتحذير من خيانتها فيقول الله عز وجل (( يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا لَا تَخُونُوا اللَّهَ وَالرَّسُولَ وَتَخُونُوا أَمَانَاتِكُمْ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ )) (1).

ويقول الرسول صلى الله عليه وسلم ( من غشنا فليس منا ) (2) ، لذلك فإن التزام المراجع بهذه الأخلاقيات سيؤثر ولا شك إيجابياً على نزاهته وأمانته عند تأدية عمله مما يزيد من موضوعية المراجع الداخلي وتجرده .

2 - قوة الشخصية : بحيث يجب على المراجع الداخلي أن يكون قوي الشخصية ولا يسمح لأي شخص أن يؤثر على نتائج مراجعته بشكل غير عادل ، وأن يكون

(1) سورة الأنفال ، الآية 27 .

(2) صحيح مسلم .

صاحب رأي وأن يسرد الأحداث تماماً مثلما رأها وليس كما يرغب الآخرون،  
ويبني رأيه على قرائن قانونية وإدارية سليمة.

3 – النزاهة والشرف : بحيث يلم المراجع بأداب المجتمع والأخلاق الرفيعة  
والمحافظة على علاقات حسنة مع الجميع ، مما يساعده على اتخاذ قراراته بنزاهة  
وحياوية (1).

4 – التواضع والبعد عن تصيد أخطاء الآخرين وعدم التشكيك بها .

5 – التكتّم والحفاظ على السرية وعدم السماح لأحد بالإطلاع على المعلومات  
التي لا ترغب الإدارة بإطلاع احد عليها وذلك للحفاظ على العلاقة الجيدة مع  
الإدارة لتدعيم موضوعيته .

6 – احترام قرارات إدارة المراجعة الداخلية وتعليماتها والمساهمة في الحفاظ  
على أنظمتها .

7 – الحوار المستمر والبناء بين إدارة المنظمة والمراجع الداخلي بما يخدم في  
النهاية مصلحة العمل (2) .

ب – المواصفات المهنية للمراجع الداخلي وتأثيرها على موضوعيته :

لما كانت الموضوعية هي أداء المراجعة بنزاهة وبدون تحيز ، فإن  
المراجع يحتاج إلى الكفاءة المهنية التي تمكنه من الحكم على الأمور وفق رؤيته  
الشخصية وعدم التأثر السلبي بآراء الآخرين الناتج عن ضعف في قدراته  
وإمكانياته المهنية ، لأنه وفي غياب قدرة المراجع الداخلي على فهم النظم الرقابية  
كيفية سير العمل داخل المنظمة فهماً جيداً فإنه سيصعب عليه الحكم الموضوعي  
على الأمور ، الأمر الذي يستلزم ضرورة توافر مجموعة من المواصفات المهنية  
منها :

(1) كاميليا مسعود سالم ، مرجع سبق ذكره ، ص 50 .

(2) محمود عبدالمك فخر ، وسامير عبدالغني محمود ، مدى كفاية معيار المراجعة الدولي رقم ( 10 ) في  
توفير الإرشادات اللازمة للمراجع الخارجي لتقييم أعمال المراجعة الداخلية ، مجلة الدراسات والبحوث  
التجارية ، جامعة الأزقايق ، مصر ، 1999 ، ص 415 .

## 1 - التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي :

يعتبر التأهيل من أهم مقومات النجاح لأي عمل ، وبصفة خاصة المراجعة التي أصبحت تمارس من خلال تطبيق مجموعة من الأساليب العلمية والفنية، والتي يصعب استيعابها وتطبيقها بدون توافر هذا التأهيل، وقد حددت معايير المراجعة الداخلية للأداء المهني صفات التأهيل العلمي والعملية التي يجب أن يتصف بها المراجع الداخلي وخصصت المعيار الثاني لهذا الغرض<sup>(1)</sup>، لذلك فإن التأهيل العلمي والعملية والمراجع الداخلي والذي يشمل التعليم الجامعي وكذلك التعليم والتدريب المستمر سيعطي للمراجع قدرة أكبر على الفهم الصحيح لمسؤوليات المراجعة الداخلية والإلمام بعلوم المحاسبة والمراجعة والإحصاء والاقتصاد والإدارة وغيرها من العلوم الأخرى مما يزيد من قدرته على التقويم الصحيح والموضوعي للأمور المطلوب منه أن يراجعها .

## 2 - بذل العناية المهنية :

تدعو معايير المراجعة الداخلية إلى " ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة عند تأدية مهام المراجعة"<sup>(2)</sup> .

وفي سبيل ذلك ولتحقيق أقصى قدر ممكن من الموضوعية عند أداء عمليات المراجعة فإن المراجع الداخلي يجب أن يكون على وعي باحتمالات الأخطاء والسهو وعدم الكفاية والضياع ، وكذلك عدم الفعالية وتعارض المصالح، كما يجب أن يكون أيضاً حذراً من مخالفة اللوائح التنظيمية للمنشأة ، وحتى يدعم المراجع الداخلي موضوعيته يجب عليه أيضاً عندما يرتاب في وجود أخطاء أو مخالفات إخطار السلطات المسؤولة فوراً ، وإعداد توصيات بشأن التحقيقات التي

(1) مصطفى راشد مصطفى العبادي . تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات التي تواجه الوحدات الاقتصادية ، مجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، القاهرة ، العدد الأول ، 1991 ، ص 644.

(2) أحمد حلمي جمعة ، المعايير الأمريكية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي ، مجلة المنطق ، جمعية المحاسبين القانونيين الأرنبيين ، العدد 63 - 64 ، أيلول ، 2005 ، ص 9.



يرى القيام بها وتعتبر ضرورية في مثل هذه الظروف ، والتأكد بعد ذلك من أن مسؤوليات قسم المراجعة الداخلية قد استوفيت (1).

3 - المعرفة والمهارة والتخصص :

لكي يستطيع المراجع الداخلي أداء عملية المراجعة بشكل موضوعي يجب أن تكون لديه المهارات اللازمة وكذلك التخصص والمعرفة بأداء مهام المراجعة الداخلية بشكل يستطيع معه تكوين أحكام عادلة ونزيهة ، ولذلك يجب توفر مجموعة من العناصر منها مثلاً توفر القدرة على تطبيق المعرفة والخبرة المكتسبة في الموقف المتوقع والقدرة على إجراء البحوث المطلوبة للوصول إلى حلول سليمة وعملية للمشاكل المحددة، وكذلك أن يكون له دراية بأسس المعرفة الأخرى مثل الطرق الإحصائية وطرق تشغيل البيانات وكذلك القدرة على ملاحظة مواطن المشاكل وتحديدها وإجراء البحوث لحلها أو تحديد الجهات التي يطلب منها المساعدة المتخصصة(2).

**خامساً : الكفاءة المهنية لقسم المراجعة الداخلية ودورها في تدعيم موضوعية المراجع الداخلي :**

تعتبر الكفاءة المهنية من العوامل المهمة في إنجاح قسم المراجعة الداخلية الذي يعتبر مسئولاً عن أداء المراجعين لأعمالهم بكفاءة وحذر مهني معقول ، لذلك فإنه يجب توفر المواصفات اللازمة لقسم المراجعة الداخلية والتي يدعم من خلالها موضوعية المراجعين العاملين به والتي من أهمها :

أ - يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيداً بأن المهارة المهنية والخافية التعليمية في المراجعين الداخليين في مستوى مقبول ومناسب لأداء أعمالهم .

---

(1) أنظر :

كاميليا مسعود سالم ، مرجع سبق ذكره ، ص 52 .

(2) أنظر :

رائف علي رضوان ، مرجع سبق ذكره ، ص 172 .

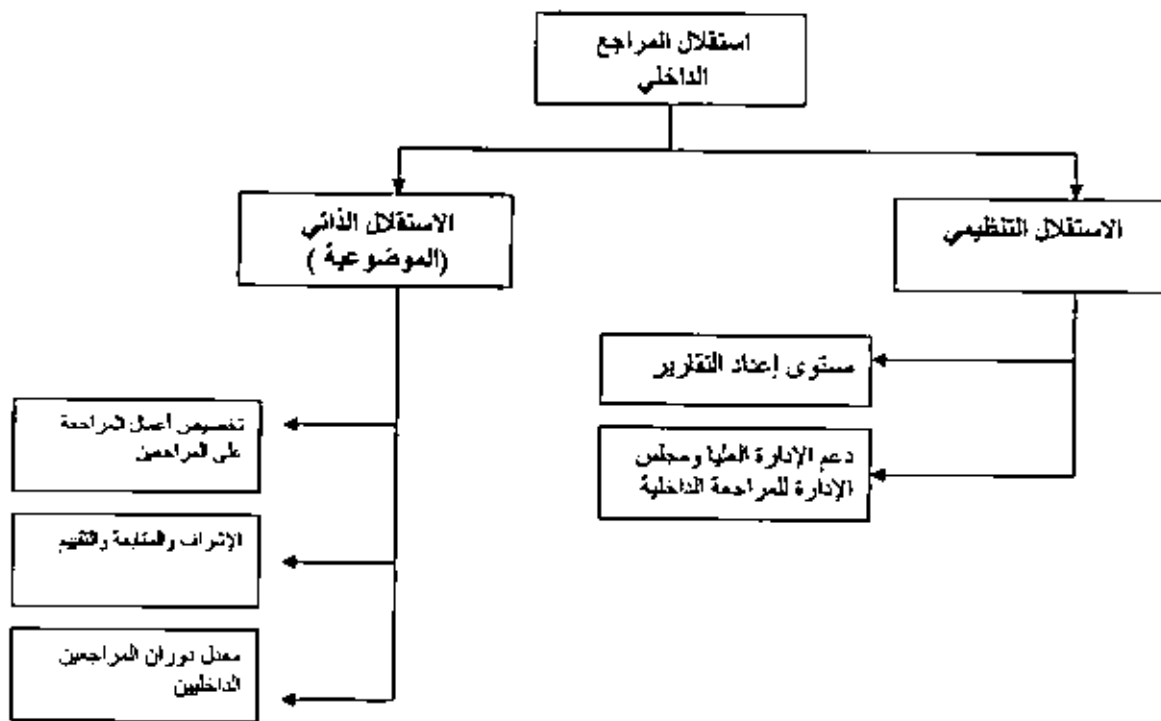
- ب - يجب أن تمتلك أو تسعى إدارة المراجعة الداخلية للحصول على الخبرة والمهارات والنظم المطلوبة لأداء مسؤوليات ومهام عملية المراجعة .<sup>(1)</sup>
- ج - وضع برامج التدريب الداخلية والخارجية للعمل على رفع كفاءة العاملين في قسم المراجعة الداخلية .
- د - إصدار توجيهات العمل للعاملين في قسم المراجعة الداخلية منذ الدراسات التمهيدية لعملية المراجعة والإعداد السليم واعتماد برنامج المراجعة الذي يتضمن خطواتها التنفيذية .
- هـ - متابعة تنفيذ برنامج المراجعة المعتمد كما تم إعداده ، ويجب عدم الخروج عما ورد به من خطوات وإجراءات إلا في الحالات الاستثنائية تمشياً مع متطلبات عملية المراجعة وكذلك اعتماد أي تعديلات تدخل على برنامج المراجعة قبل الشروع في تنفيذها .
- و - التأكد من أن أوراق عمل المراجعة تدعم بطريقة صحيحة نتائج المراجعة الداخلية .
- ي - التأكد من أن تقارير المراجعة قد تم إعدادها بموضوعية وصياغتها صياغة واضحة ومنسقة وبكفاءة وفي الوقت المحدد<sup>(2)</sup> .

---

(1) عبدالفتاح الصحن وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 269

(2) رأفت علي رضوان ، مرجع سبق ذكره ، ص 170 - 171 .

ويمكن التعبير عن عاملي الوضع التنظيمي والموضوعية بالشكل التالي (1) :



شكل رقم (2) تأثير عاملي الوضع التنظيمي والموضوعية على استقلال المراجع الداخلي

2 - 4 - 3: علاقة الصراع بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة وتأثيرها على استقلال المراجع الداخلي :

نتيجة لقيام المراجع الداخلي بمتطلبات عمله فقد تنشأ بينه وبين الشخص الخاضعة أعماله للمراجعة علاقة غير إيجابية ، وربما تصل تلك العلاقة في كثير من الحالات إلى درجة الصراع Conflict ، فإذا ما تصور الشخص الذي تخضع أعماله للمراجعة بأن المراجع سوف يحاول تصيد أخطائه والتقرير عن سوء تصرفاته إلى الإدارة العليا فإن شعور هذا الشخص سوف يكون غير ودياً نحو المراجع الداخلي ، وفي هذه الحالة فإن ذلك الشخص قد يتخذ موقفاً أو اتجاهاً عدائياً نحو المراجع الداخلي ، وربما تكون نتيجة هذا الاتجاه إحجام الشخص الخاضعة أعماله للمراجعة عن التعاون ،

(1) محمد مسعود السعيدني ، مرجع سبق ذكره ، ص 85 .

مع المراجع الداخلي مما يؤثر سلباً على استقلال وموضوعية المراجع الداخلي عند القيام بأعمال المراجعة (1).

وقد يحصل جراء وجود هذه العلاقة أن يحاول المراجع الداخلي أيضاً القيام بنوع من استغلال منصبه الرقابي من أجل بعض المصالح الخاصة أو المواقف العدائية تجاه بعض الموظفين وذلك على حساب موضوعيته ويكون بعيداً عن النزاهة والتجرد في إصدار الأحكام على بعض الموظفين الخاضعة أعمالهم للمراجعة ، ويمكن رؤية علاقات الصراع بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة وأثرها على استقلال المراجع الداخلي من عدة زوايا :

2 - 4 - 3 - 1 : الأبعاد السلوكية لعلاقة الصراع بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة :

عادة ما تواجه إدارة المنظمات مشكلة صراع أو تضارب الأنوار Roles Conflict في حالة محاولتها تطوير وظيفة المراجعة الداخلية وجعلها أكثر فعالية وخاصة في حالة التوفيق بين نظرة المراجع الداخلي لنفسه ونظرة الأفراد محل المراجعة له (2).

وقد أكدت بعض الدراسات التي أجريت هذه العلاقة حيث يشير تقرير تم إعداده بقسم العلاقات العامة بأحدى الشركات الأمريكية إلى أن الاعتقاد الذي لا يزال سائداً هو أن مهمة المراجع الداخلي يتركز في تصيد الأخطاء الأمر الذي يجعل الأفراد يتحاشونه بقدر الإمكان (3)، وكذلك فقد أشار ( هايد ) إلى أن المراجعين

(1) أنظر

صالح ميلود خلاط ، الأبعاد السلوكية لعلاقة الصراع بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة ، مجلة البحوث الاقتصادية ، بنغازي ، المجلد السادس عشر ، العدد الأول ، 2005 ، ص 101 .

(2) صالح ميلود خلاط ، مرجع سابق ، ص 101 .

(3) Public Relation Department of Xerox Corporation " People Who Lend helping Hand " , The Internal Auditor , February , 1977 , P.25 .

نقلا عن :

محمد سامي راضي ، أثر المدخل السلوكي على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في ظل نظريات التنظيم الحديثة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، مصر ، 1987 ، ص 50 - 51 .

الداخليين يوجهون جهودهم الى البحث والتنقيب عن الأخطاء ولذلك يطبقون القاعدة القائلة " أستمروا في البحث بعمق وسوف تجد خطأ لشخص ما " (1)

ويرجع سبب وجود هذه العلاقة إلى سببين رئيسيين :

أولاً : خوف الشخص الخاضعة أعماله للمراجعة من نتائج المراجعة : ويرجع ذلك للأسباب الآتية :

أ - لأن تقرير المراجعة الداخلية هو وسيلة مكتوبة تنقل ملاحظات ومقترحات وتوصيات المراجع الداخلي للإدارة العليا ، ولا شك أن تقرير المراجعة الوافي لا بد أن يتضمن الانحرافات وأسباب حدوثها ، وفي هذه الحالة فإن الإدارة العليا ربما تستخدم ما جاء في ذلك التقرير كأساس لمساءلة المديرين أو توقيع العقوبة عليهم أو توجيه اللوم لهم .

ب - بما أن أحد الأهداف الرئيسة للمراجعة الداخلية يتمثل في دفع الإدارة العليا نحو اتخاذ سلوك معين بهدف ترشيدها لقراراتها ولأنه قد يترتب على سلوك الإدارة هذا مطالبات للأفراد محل المراجعة بتغيير ممارساتهم الحالية الروتينية فإن هؤلاء الأفراد سينظرون إلى المراجع الداخلي على أنه دافع للتغيير وبالتالي مقاومة الدور الذي يقوم به داخل المنظمة (2).

ج - خوف الأفراد الخاضعة أعمالهم للمراجعة من تأثير نتائج توصيات المراجعة على أدائهم المستقبلي .

د - اعتقاد الكثير من الأفراد محل المراجعة بأن المراجعين غير مؤهلين لمراجعة أنشطتهم وهذا يعني أن افتقاد المراجع الداخلي للخبرة اللازمة يزيد من فرصة احتمال عدم وجود الأخطاء والمخالفات التي ذكرها في تقريره (3).

(1) G.E. Hyde, " An Auditee's Bill of Rights " , The Internal Auditor , February , 1977 , P. 30 .

نقل عن :

محمد سامي راضي ، مرجع سبق ذكره .

(2) أحمد صالح الأحمد ، الأبعاد السلوكية للمراجعة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، القاهرة ، 1984 ، ص 31 - 32 .

(3) صالح مبلود خلاط ، مرجع سبق ذكره ، ص 102 .

ثانياً : السلوك الشخصي للمراجع :

قد يساهم السلوك الشخصي للمراجع في زيادة الصراع أو التضارب بين المراجع الداخلي والأشخاص الخاضعة أعمالهم للمراجعة بسبب أن السلوك غير الملائم للمراجع الداخلي أحياناً قد يلعب دوراً كبيراً في استثارة المشاعر السلبية لدى الآخرين نحوه ، وذلك بقيامه بعدة تصرفات منها :

أ - قيام المراجع بالعمل في جو من التكتّم والسرية .

ب - مقابلات المراجع الداخلي للأفراد محل المراجعة تكون مشابهة للاستجواب الذي يقوم به المحامي للشهود في المحكمة .

ج - تحفظ المراجع الداخلي واعتداده بنفسه وافتقاره إلى الاهتمام الصادق والحقيقي في فهم مشاكل الأفراد محل المراجعة .

د - تركيز المراجع الداخلي على العيوب والأخطاء ومواطن العجز دون الإشارة وبطريقة عادلة إلى الجوانب الإيجابية في أداء الأفراد محل المراجعة ، ومعنى ذلك أن يضخم الأخطاء المكتشفة والتي يتم إبلاغ الإدارة بها بواسطة تقرير المراجعة والنتيجة من ذلك هي إظهار الشخص موضع المراجعة في صورة أسوأ من أدائه الفعلي ، مما يؤدي إلى إذكاء حدة الصراع بينه وبين المراجع الداخلي بما يحد من فعالية المراجعة الداخلية ويجعل من عمل المراجع مجرد مضيعة للوقت.

هـ - ذكر أسماء الأفراد الذين ارتكبوا الأخطاء في التقرير ، وتضمين التقرير ملاحظات شخصية (1).

و - قيام بعض المراجعين باستعراض قدراتهم الذاتية والحرص على إنجاز واجباتهم مهما كانت الظروف ولو كان هذا الإنجاز على حساب الآخرين ، وذلك من خلال إثبات نجاحهم من خلال عجز الخاضعين للمراجعة والمصارعة في توجيه الانتقادات السلبية دون التقدم بمقترحات تساعد على معالجة الأوضاع الخاطئة إن وجدت (2).

(1) صالح ميلود خلاط ، مرجع سابق ، ص 103 .

(2) أحمد صالح الأحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 34 .

2 - 3 - 4 : تأثير الصراع بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة على استقلال المراجع الداخلي :

يمكن تعريف الصراع المهني بأنه درجة التعارض بين الأهداف المهنية والأهداف التنظيمية والتي تحدث بسبب التعارض بين القواعد المهنية والقواعد التنظيمية ، وتعارض هاتين المجموعتين جعل البعض يعتقد أن مستويات الصراع المهني للوضع التنظيمي للمهنيين تكون دالة على أوضاع عملهم المهني .

فالاستقلال المهني يعني شعور الممارسين بأنهم قادرون على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط خارجية من العملاء ومن الموظفين في المنظمة الذين ليسوا أعضاء في مهنتهم ، وهذا التعريف أقره معهد المراجعين الداخليين عام 1991 يعني أن وجود الاستقلال المهني للمراجعين الداخليين يضعهم بالضرورة في صراع مع الأفراد محل المراجعة نظراً لاستجابتهم لمتطلبات المهنة ، وهذا يعني أن مستوى الاستقلال المهني يرتبط عكسياً بدرجة تأثير البيروقراطية ( أداء العمل بطريقة روتينية ) ، وهذا يعني أن البيروقراطية في العمل تمثل تهديداً للاستقلال المهني للمراجعين الداخليين<sup>(1)</sup> .

فحفاظ المراجع الداخلي على استقلاله يعني ضرورة أن تكون له اتصالات مباشرة مع الإدارة العليا وكذلك حرية الإطلاع على السجلات والدفاتر في أي وقت يختاره وكذلك الدخول إلى جميع النظم بدون قيود وتقديم التقارير للإدارة العليا ، مما يزيد من حدة الصراع بينه وبين باقي أفراد التنظيم ، لذلك أصبح لزاماً على المراجع الداخلي الموازنة بين هذين الأمرين وهما الحفاظ على الاستقلال والتجرد عند أداء العمل ، وكذلك التخفيف من حدة الصراع المهني من دون التأثير على الاستقلال المهني عند أداء وظيفة المراجعة ، ويتم ذلك بإتباع عدة خطوات لعل من أهمها ما يلي<sup>(2)</sup>:

أ - أن يحدد المراجع الداخلي مع الأفراد محل المراجعة أهداف المنظمة المشتركة بينهما في العمل وكيفية أن يكمل كل منهما الآخر .

(1) محمد عبدالله محمد عبدالله ، مرجع سبق ذكره ، ص 217 .

(2) صالح ميلود خلاط ، مرجع سبق ذكره ، ص 108 .

ب - السماح للأفراد محل المراجعة بمناقشة واستشارة المراجع حول المسائل أو القضايا التي لها أهمية خاصة لهم ، واستشارتهم أيضاً في المسائل التي تكون خبرتهم فيها تساعد على تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة .

ج - أن يناقش مع الأفراد محل المراجعة أهداف المراجع والتقليل من الشعور بالسرية والغموض وكذلك لترسيخ تقارير مراجعة جيدة .

د - أن يضمن تقريره الاعتراف بمشاركة وتعاون الأفراد محل المراجعة في تنفيذ عملية المراجعة وفي اكتشاف مواطن الضعف أو العجز في نظام الرقابة الداخلية التي تم اكتشافها وأن لا يكون تقريره متضمناً فقط للنواحي السلبية .

هـ - أن يسمح للأفراد محل المراجعة بمناقشة نتائج وتوصيات المراجعة قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب ، وتضمن هذه المناقشات عدم وجود سوء فهم أو سوء تفسير للحقائق ، وذلك بإعطاء الأفراد محل المراجعة فرصة لتوضيح بنود معينة والتعبير عن وجهة نظرهم تجاه نتائج المراجعة وتوصياتها .

واستقلال المراجع الداخلي ليس معناه أن يكون بمعزل عن الأطراف التي يتعامل معها بل يجب عليه أن يتعامل مع جميع الأطراف ( الإدارات التنفيذية ، الإدارة العليا ، المراجع الخارجي وأجهزة الرقابة الأخرى ) بروح التعاون والتواضع ، فيجب ألا يتقمص دور الشرطي في تعامله مع موظفي الإدارات التنفيذية ويجب عليه عدم التشكيك في عملهم وإساءة الظن بهم ، وعدم ممارسة دور المشرف أو الرئيس عليهم وأن يبتعد عن تصيد الأخطاء ، بل يجب عليه أن يحلل الأمور جيداً قبل إدانة أي شخص ، كما أن شعور المراجع الداخلي بالنجاح عند تصيد الأخطاء وتبليغها إلى الإدارة أولاً بأول سوف يفقده الكثير من استقلاله حيث يؤثر ذلك كثيراً على مستوى أدائه نظراً لفقدانه تعاون هؤلاء الموظفين معه وإمداده بأي معلومات أو إيضاحات يطلبها (1) .

وفي نفس الوقت فإن نظريات التنظيم الحديثة تفسر دور المراجع الداخلي بحيث تجعل دوره أصعب من دوره في ظل نظريات التنظيم التقليدية وذلك بسبب عدم اتصافه بنمط واحد ومستمر حيث نجد أن دوره يختلف حسب ظروف

(1) جرجس عبده جرجس ، سمير عبدالغني محمود . مرجع سبق ذكره . ص 4 .



ومتطلبات الموقف ففي حالة اتصافه بالمهنية والاستقلال فهو عيون وأذان الإدارة وبالتالي عليه الحفاظ على التجرد والموضوعية ، وفي حالة مراعاته للجوانب والعلاقات الإنسانية فسنجده إلى جانب الأفراد العاملين حيث يفترض أنهم يقدرّون المسؤولية ولا يعملون ضد التنظيم ، ولذلك يجب توافر خاصية المرونة والتكيف مع المواقف المختلفة للمراجع الداخلي وكذلك المهارة والقدرة على تشخيص الموقف والتعامل معه (1).

2 - 4 - 3 : مدى تدخل الإدارة العليا في عمل المراجع الداخلي وأثر ذلك على استقلاله :

الإدارة هي العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية ، ولا شك أن لهذا العميل طلبات معينة ذات طبيعة متطورة ، والحقيقة أن فعالية الإدارة لا تزال هي الاهتمام الرئيس لكل الأطراف المعنية ، فإذا لم تقم الإدارة بواجبها فسوف يعاني جميع الأطراف ذوي المصلحة ، وفي نفس الوقت فقد أصبح دور الإدارة أكثر تعقيداً بسبب التغيرات السريعة في البيئة الخارجية مما زاد من أهمية مساعدة المراجع الداخلي للإدارة بكل الطرق الممكنة (2) .

لذلك فإن الإدارة هي التي تحدد الطلب على الخدمات التي تحتاجها وعلى إدارة المراجعة الداخلية الوفاء بتلك الاحتياجات (3) .

وفي مقابل ذلك ينبغي على الإدارة العليا أن تضمن للمراجعين الداخليين درجة معقولة من الحرية في العمل كوضع تخصصي لهم ، بحيث تتجنب التدخل المباشر في تفاصيل أنشطتهم اليومية ، وربما يضعف هذا التدخل من الاستقلال الذاتي لهم ، الأمر الذي قد يترك في نفوسهم آثاراً سلوكية ضارة تنعكس على المستوى العام لخدمة المراجعة الداخلية .

(1) محمد سامي راضي ، مرجع سبق ذكره ، ص 67 - 68 .

(2) السيد أحمد السقا ، المراجعة الداخلية الحوالب المالية والتنظيمية ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، الإصدار الثاني عشر ، الطبعة الأولى ، 1997 ، ص 30.

(3) محمد حسني عبدالجليل صبيحي ، اعتماد الخارجي للمراجعة الداخلية أحد الإتجاهات الحديثة في المراجعة، مجلة بحوث تجارية ، جامعة لوزان ، كلية لتجارة ، مصر ، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الأول ، 2000 .

فعندما يجد المراجع الداخلي أنه غير حر في تحديد الأسلوب الملائم – من وجهة نظره – لتفويض واجباته ، فإنه قد يشعر بالقلق وعدم الرضا عن العمل وربما يؤدي ذلك إلى جعله يقدم خدمة ضعيفة لا يرضى هو عنها ولا ترضى عنها الإدارة العليا التي ربما تلجأ إلى المزيد من التدخل لرفع مستوى هذه الخدمة ، أو تضطر إلى طلب الخدمات التقييمية من جهات أخرى داخل المنظمة ، مما يؤدي إلى اهتزاز صورة المراجعة الداخلية في أعين موظفيها قبل اهتزازها في أعين باقي التنظيم .

على الرغم من ذلك فإن بعض الإدارات تبرر هذا التدخل بأن المراجع الداخلي قليل الخبرة باحتياجات الإدارة الرئيسية أولاً ، وأنه غير قادر على العمل في استقلال تام وبدون توجيه الإدارة ثانياً ، وهذا التبرير وإن بدأ منطقياً من وجهة نظر الإدارة العليا ، فإنه يمكن للمراجعين الداخليين أن يلبوا كافة احتياجات الإدارة إذا ما تلقوا توجيهات عامة حول هذه الاحتياجات ومنحهم درجة مرضية من الحرية في العمل ضمن مستوى تنظيمي يحقق لهم الاستقلال الذاتي والاستقلال الوظيفي أيضاً (1) .

وفي نفس الوقت وحتى يحافظ المراجعون الداخليون على هذا الاستقلال فإنه يجب عليهم مراعاة بعض المقومات لإنجاز الشراكة بينهم وبين الإدارة ومنها ما يلي :

أ – القدرة على تحقيق الخدمات البناءة من الاستشارات والتوصيات مع المحافظة على المهمة الأساسية لها وهي خدمات الحماية والوقاية .

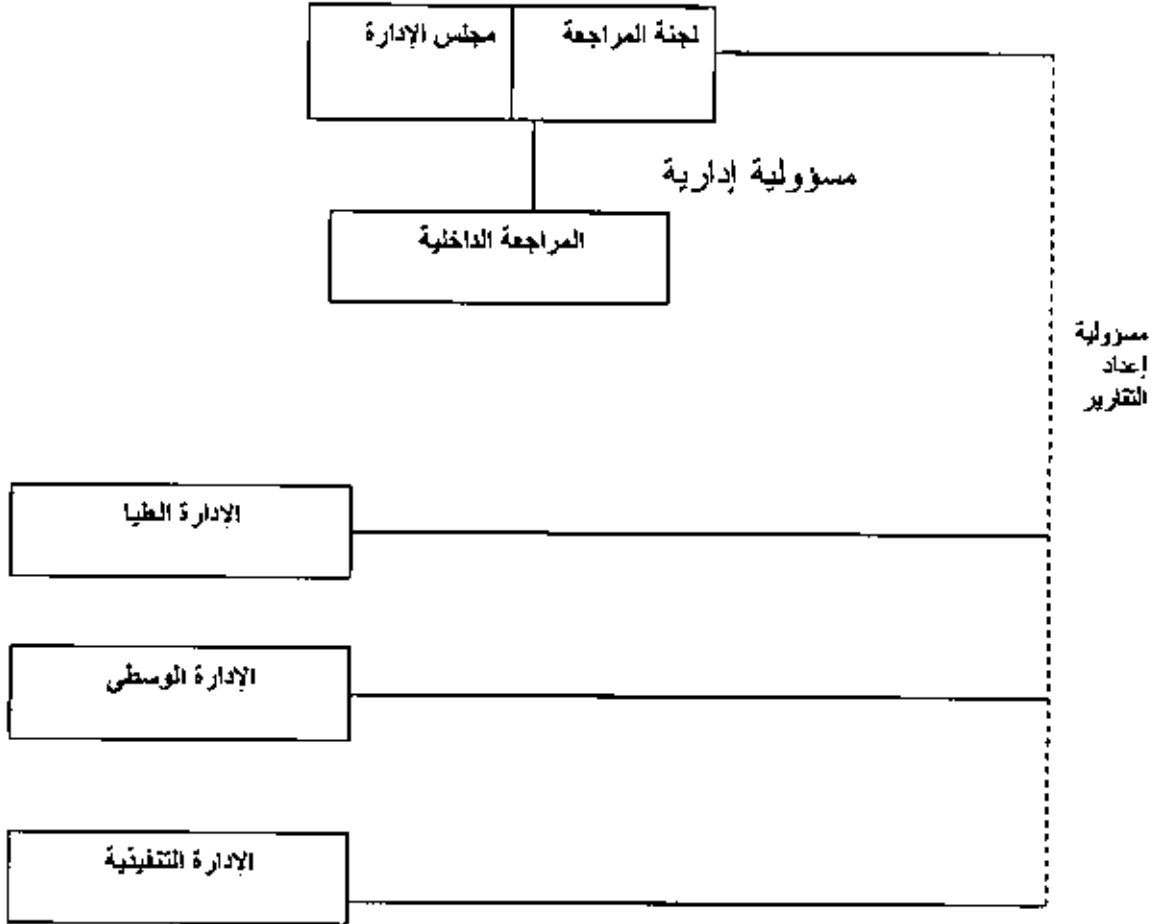
ب – أن يكون المراجع الداخلي يقطاً دائماً لاستخدام نقطة الاستقلال عن مستويات التشغيل كمقدرة خاصة على تعيين القضايا الأهمية والجوهرية للإدارة وتقييمها ودعمها .

ج – تجنب تقمص دور الإدارة ، وتجنب الاستخدام غير الملائم للسلطة المتاحة من الإدارة .

(1) أحمد صالح الأحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 43 .

د - الانسجام المستمر بين الأهداف عند مستويات الإدارة المختلفة من بينها إدارة المراجعة الداخلية .

ويبين الشكل التالي العلاقة بين قسم المراجعة الداخلية والمستويات الإدارية المختلفة بالشركة :<sup>(1)</sup>



شكل رقم (3) العلاقة بين قسم المراجعة الداخلية والمستويات المختلفة بالشركة

2 - 5 : استقلال المراجع الداخلي وفقاً للمعايير المهنية للمراجعة الداخلية:

2 - 5 - 1 : دور معهد المراجعين الداخليين

الأمريكي ( Institute of Internal Auditors ):

يعمل المراجعون الداخليون في أمريكا في إطار ما يقرره معهد المراجعين

الداخليين (IIA) وهو عبارة عن منظمة تقوم بوضع معايير ممارسة المهنة

(1) عبدالفتاح محمد الصحن ، فتحى رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 ، ص 245 .

للمراجعين الداخليين وكذلك توفير التعليم وتشجيع الوضع المهني لهم<sup>(1)</sup> ، وقد حقق المعهد انتشاراً واسعاً حول العالم، وتأسس في عام 1941 وبلغ عدد المؤسسين 24 عضواً وقد وصل عدد أعضائه الآن إلى 100000 عضو ، علاوة على أنه يوجد أكثر من 228 فرع منتشرة بجميع قارات العالم منها 21 فرع دولياً ويقع من بين هذه الفروع ثماني فروع في قارة أفريقيا<sup>(2)</sup>، وأصدر أول نشرة له عام 1947 بعنوان مسؤوليات المراجعة الداخلية ، ثم أتبع المعهد نهجاً معيناً حيث يقوم كل فترة معينة بدراسة ميدانية لنشاط المراجعة الداخلية في أمريكا ثم يعدل النشرة الخاصة بمسؤوليات المراجع الداخلي في ضوء نتائج هذه الدراسة<sup>(3)</sup> ، كما أصدر المعهد حتى الآن 18 بياناً توضح الوسائل المناسبة لتنفيذ هذه المعايير<sup>(4)</sup>.

## 2 - 5 - 2 : معايير استقلال المراجع الداخلي :

لقد أصدر معهد المراجعين الداخليين (IIA) آخر التعديلات والإضافات على المعايير الأمريكية للمراجعة الداخلية في شهر كانون الأول/2003 والتي أصبحت نافذة اعتباراً من 2004/1/1 ، كما قام بتعديلها بتاريخ 2004/4/15 ، وفيما يلي عرض لمعايير الاستقلال وفق التعديلات الصادرة في 2005/4/15<sup>(5)</sup>:

### 1100 - الاستقلال والموضوعية :

ينبغي أن تكون المراجعة الداخلية نشاطاً مستقلاً كما ينبغي أن يتسم المراجعون الداخليون بالموضوعية في أداء أعمالهم .

### 1110 - الاستقلال التنظيمي :

ينبغي أن يرفع كبير المراجعين تقريره إلى مستوى تنظيمي يسمح لنشاط المراجعة الداخلية بأن يؤدي واجبه على أكمل وجه .

(1) ألفين أرينز ، جيمس لويك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد النوسطي وأحمد حجاج ، الرياض ، دار المريخ للنشر ، 2002 ، ص 1033 .

(2) محمد مسعود السعيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

(3) مصطفى راشد العبادي ، مرجع سبق ذكره ، ص 641 .

(4) محمد مسعود السعيد ، مرجع سبق ذكره ص 75 .

(5) أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 9 .

1110A – ينبغي أن لا يحدث أي تدخل من جانب أي جهة بتحديد نطاق أداء عمل المراجعة الداخلية أو نطاق توصيل نتائجها .

1120 – الموضوعية الفردية :

على المراجعين الداخليين أن يتسموا بالنزاهة والتجرد ، وكذلك يجب عليهم تجنب أي تعارض في المصالح .

1130 – العوامل التي تهدد الاستقلال أو الموضوعية :

إن تعرض الاستقلال أو الموضوعية للتهديد شكلاً أو موضوعاً فإنه ينبغي الإبلاغ عن ذلك للجهات المعنية ويتوقف مدى الإبلاغ على طبيعة العوامل التي تهدد الاستقلال أو الموضوعية .

11130A – ينبغي أن يتمتع المراجعون الداخليون عن تقييم عمليات محددة كانوا مسئولين عن تقييمها في السابق ، فمن المفترض أن تتأثر الموضوعية على نحو سلبي إن أدى المراجع خدمات عن نشاط كان مسئولاً عنه في العام السابق .

A 21130 – إن مهمات التأكيد التي تجري بوظائف كان يتحمل مسؤولياتها مدير إدارة المراجعة الداخلية ينبغي أن يتم الإشراف عليها من طرف خارج نشاط المراجعة الداخلية .

C11130 – يمكن أن يقدم المراجعون الداخليون خدمات استشارية عن عمليات كانوا مسئولين عنها سابقاً .

C211130 – إذا كان من المحتمل أن يقع ما يهدد استقلال أو موضوعية المراجعين الداخليين عند أدائهم لخدمات استشارية فإنه ينبغي الإفصاح عن ذلك للعميل قبل قبول تقديم الاستشارة .

والملاحظ أن هذه المعايير لم تتضمن تحديد مفاهيم واضحة لبعض العناصر

وهي :

- معيار المصالح المادية التي تربط إدارة المنشأة بالمراجع الداخلي .
- تحديد مصدر التفويض الملائم للمراجع الداخلي والذي يحقق له الحياد والاستقلال .

- تحديد قواعد واضحة لتفويض المراجع الداخلي .
- النص صراحة على ألا يكون لأي إدارة تنفيذية بالمنشأة سلطة تعيين أو عزل المراجعين الداخليين أو ترقيتهم أو تحديد مكافأاتهم .
- حدود علاقة المراجع الخارجي بالمراجع الداخلي (1).

## 2 - 6 : أنواع الاستقلال الذي يحظى به المراجع الداخلي :

يمكن تقسيم الاستقلال الذي يحظى به المراجع الداخلي إلى أربعة أنواع رئيسية فالنوع الأول يتضمن استقلال المراجع أثناء أداء عملية المراجعة ويتضمن كلاً من الاستقلال عند إعداد برنامج المراجعة والاستقلال عند التحقيق والاستقلال عند تقديم التقرير بالإضافة إلى النوع الثاني المتمثل في الاستقلال المهني وكذلك الاستقلال الفني والاستقلال المالي وفيما يلي عرض موجز لهذه الأنواع :

### 2 - 6 - 1 : الاستقلال في أداء عملية المراجعة :

ويقصد به عدم تأثر المراجع الداخلي بأراء الغير عند تخطيط عملية المراجعة وعند إعداد الفحص والتقرير ، بالتالي يمكن القول بأن الاستقلال في أداء عملية المراجعة يتضمن الأمور التالية :

أ - الاستقلال عند إعداد برنامج المراجعة : ويقصد به عدم وجود أي تأثير في اختيار أساليب وإجراءات المراجعة ونطاق تطبيقها، بمعنى أن يكون للمراجع الداخلي الحرية في وضع برنامجه الخاص وحجم العمل المراد القيام به وذلك ضمن إطار مهمة المراجعة الموكلة إليه .

ب - الاستقلال في التحقيق : ويقصد به غياب الرقابة أو التأثير في اختيار الميادين والنشاطات والسياسات الإدارية التي يجب فحصها ، بمعنى عدم حظر أي مصدر للمعلومات عن المراجع الداخلي لإنجاح عملية المراجعة التي يقوم بها.

ج - الاستقلال عند تقديم التقرير : وهذا يعني عدم التأثير في عرض الحقائق التي أظهرتها عملية الفحص والمراجعة(2) .

(1) محمود عبدالمك نغرا ، سمير عبدالغني محمود ، مرجع سبق ذكره ، ص 409 - 410 .

(2) علي عمر سويسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 27.

## 2 - 6 - 2 : الاستقلال المهني :

ويقصد به عدم ارتباط المراجع الداخلي بالمنظمة محل المراجعة بأي صورة كانت ويلاحظ عدم انطباق هذا الوجه من وجوه الاستقلال على المراجع الداخلي نظراً لتبعيته الوظيفية للمنظمة التي يعمل بها، ولكن يمكن تحقيق هذا النوع من الاستقلال بأن يتم تشكيل لجنة مستقلة للمراجعة داخل المنظمة يصدر عنها التفويض للمراجع الداخلي للقيام بأعمال المراجعة، وكذلك مراعاة كافة الجوانب التي سبق الحديث عنها فيما يخص وضع إدارة المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي ، وأيضاً شروط توافر الموضوعية في عمل المراجع الداخلي.

## 2 - 6 - 3 : الاستقلال الفني :

ويقصد به أهمية توفر المقدرة الفنية لدى المراجع الداخلي عند أداء عمله، ويمكن أن ينطبق هذا النوع من أنواع الاستقلال على المراجع الداخلي وذلك بإعادة النظر في معايير كفاءته بحصوله على مؤهلات علمية متميزة بالإضافة إلى التحاقه ببرامج التدريب والتعليم المستمر واستيعابه للأساليب التكنولوجية الحديثة وكيفية التعامل معها .

## 2 - 6 - 4 : الاستقلال المالي :

يمكن أن يتحقق الاستقلال المالي للمراجع الداخلي بعدم تدخل الإدارة العليا والإدارات التنفيذية في تعيين المراجع الداخلي وتحديد راتبه ومكافأته ، وإسناد هذه المهمة إلى لجنة مراجعة مستقلة داخل المنشأة<sup>(1)</sup>.

## 2 - 7 : ملخص الفصل :

إن استقلال المراجع الداخلي يشمل جانبين هامين هما الاستقلال الذهني والاستقلال التنظيمي وإن أي تعريف للاستقلال يجب أن يشمل هذين الجانبين معاً، كما أن أهمية استقلال المراجعة الداخلية لا تخص فقط إدارة المنظمة بل تمتد إلى المراجع الخارجي وكذلك المساهمين والعملاء والأطراف الأخرى ، أما مظاهر

<sup>(1)</sup> محمود عبدالمالك فخرا ، سمير عبدالغني محمود ، مرجع سبق ذكره ، ص 406 - 407

هذا الاستقلال فإنها تشمل ثلاثة جوانب مهمة وهي الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية ، والموضوعية ، وكذلك العلاقات بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة وكذلك علاقته مع إدارة المنظمة ، وقد تناولت معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) عنصر الاستقلال من حيث الوضع التنظيمي والموضوعية، كما أن أنواع الاستقلال التي يجب أن يحظى بها المراجع الداخلي تتمثل في الاستقلال في أداء عملية المراجعة وينقسم إلى الاستقلال عند كلاً من إعداد برنامج المراجعة والتحقيق وتقديم التقرير، ثم يأتي النوع الثاني من الاستقلال وهو الاستقلال المهني ثم الاستقلال الفني وأخيراً الاستقلال المالي .



## الفصل الثالث

وسائل تدعيم استقلال المراجع الداخلي

أصبحت مسألة استقلال المراجع الداخلي من المسائل التي تثير الجدل،  
 فبينما يفترض أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال الكامل في أداء وظيفته داخل  
 المنظمة نرى أنه في الواقع أحد الموظفين بها الأمر الذي يحد من الاستقلال  
 الكامل له نظراً لوجود علاقة التبعية بينه وبين المنظمة<sup>(1)</sup> ، ونظراً لأن الهدف  
 العام من المراجعة الداخلية هو مساعدة الإدارة في الوصول إلى أكفأ الطرق  
 لإدارة العمليات داخل المنظمة ، فإنه يجب أن تحدث تطورات في طبيعة عمل  
 المراجع الداخلي يترتب عليها ضرورة إجراء بعض التعديلات في مسؤولياته بما  
 يتمشى مع ما يجب أن يتمتع به المراجع الداخلي من استقلال<sup>(2)</sup>.

وقد طرحت في فكر المراجعة مجموعة من الوسائل التي يمكن أن تؤدي  
 إلى تدعيم استقلال المراجع الداخلي والتي تتمثل في دور كل من لجان المراجعة  
 والتكامل بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي وكذلك تنظيم قسم المراجعة  
 الداخلية والاحتراف المهني ونطاق عمل المراجعة الداخلية وأسلوب أدائها وكذلك  
 بدائل مصدر التفويض للارتقاء بمفهوم الاستقلال وتعزيز مكانة المراجع الداخلي  
 للمنظمة .

(1) زكي محمد مبارك عوض ، مرجع سبق ذكره ، ص 35 .

(2) جرجس عبده جرجس ، سمير عبدالغني محمود ، مرجع سبق ذكره ، ص 18 .

3 - 2 : دور لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الداخلي :

3 - 2 - 1 : مفهوم لجان المراجعة وعلاقتها بقسم المراجعة الداخلية :

ظهرت لجان المراجعة أول ما ظهرت كي تعمل كقناة اتصال بين إدارة الشركة و بين المراجع الخارجي لتدعيم استقلاله ، إلا أن زيادة الطلب على وجود أساليب رقابية كافية داخل الشركات في نهاية القرن العشرين نتيجة لزيادة كبر حجم الشركات قد أدى إلى توسيع مهام لجان المراجعة وإلقاء المزيد من المسؤوليات على عاتقها فيما يتعلق بتقييم ومتابعة نظم الرقابة الداخلية بالمنظمات، وكذلك السياسات المحاسبية المطبقة ، وعملية إعداد التقارير والقوائم المالية ككل<sup>(1)</sup>.

ففي عام 1978 أصدر مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية (New York Stock Exchange) قراراً يلزم فيه الشركات الأمريكية التي تتداول أوراقها بالسوق بإنشاء لجان مراجعة مكونة من بعض أعضاء مجلس إدارتها المستقلين ، ويعرف أعضاء مجلس الإدارة المستقلون بالأعضاء الذين لا يشغلون أي منصب تنفيذي في الشركة وليس لهم أي علاقة أسرية أو مالية مع أي موظف أو مدير تنفيذي أو مسئول عن إدارة الشركة<sup>(2)</sup> .

وتعرف لجان المراجعة بأنها إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة، ويمكن النظر إلى تكوينها على أنها تطوير لعملية المراجعة في معناها الواسع، وتهدف هذه اللجان إلى زيادة التأكيد بشأن مصداقية القوائم المالية ، والتأكد من جودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للمساهمين بالإضافة إلى تحسين ودعم استقلال وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية<sup>(3)</sup> ، كما تعرف أيضاً بأنها مجموعة مختارة

(1) عادل حسن الغرابوي ، دراسة إستطلاعية لمدى إمكانية تطبيق لجان المراجعة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، ص 41 .

(2) عبدالفتاح الصحن وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 313 .

(3) فائزة محمود حلمي ، لجان المراجعة ودورها في تدعيم استقلال المراجع الداخلي بالشركات المساهمة بمصر ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد العشرون ، العدد الأول ، 1996 ، ص 273 .

من أعضاء مجلس الإدارة وتشمل مسؤولياتها مساعدة المراجع في أن يظل محايداً عن الإدارة. (1)

ويتضح من التعريفات السابقة أن أهم وظائف لجان المراجعة تتمثل في الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة والإشراف على فعالية نظم الرقابة الداخلية والالتزام بتعليماتها وكذلك دعم درجة استقلال كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي للشركة والعمل كحلقة وصل بينهم والتأكد من جودة عمل المراجعة الداخلية (2).

ويرى الباحث بأن لجنة المراجعة هي عبارة عن وسيلة يستفيد منها المراجع الداخلي في تدعيم استقلاله وكل من الإدارة والمراجع الخارجي في الحصول على معلومات موثوقة من قسم المراجعة الداخلية وتحقيق نوع من التكامل بين وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية .

وازدادت قوة العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة بعد صدور القوانين الخاصة بمتابعة نظم الرقابة الداخلية بالشركات مثل قانون تجريم الرشاوى والفساد في العلاقات الأجنبية Foreign Corrupt Practice Act (FCPA) الصادر في الولايات المتحدة عام 1977 والذي أكد أن مجلس إدارة الشركة يعتبر مسؤولاً عن وجود أنظمة محاسبية ونظم رقابية سليمة وفعالة داخل الشركات وعليها مسؤولية الإفصاح عن أي رشاوى تدفعها الشركة ، كما أكد على مسؤولية لجان المراجعة تجاه مجلس الإدارة والتأكد من مدى الالتزام بتطبيق نظام سليم للرقابة الداخلية للشركة ، حيث أوضحت أن مسؤولية لجان المراجعة لا تقتصر فقط على مجرد التنسيق بين وظيفة المراجعة الخارجية والأنشطة الأخرى بالشركة، وإنما تمتد إلى بيئة ومناخ الرقابة الداخلية للشركة وبحث مدى توافر الوسائل المناسبة والكفيلة لمنع حدوث الأخطاء والمخالفات وكذلك اكتشافها بمجرد

(1) ففين لوينز وجيسر لوبك ، مرجع سبق ذكره ، ص 136.

(2) قظر :

عبدالحكيم محمد مصلح . مدى الحاجة إلى تكوين لجان المراجعة لدعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في شركات الصناعة الليبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 2004 ص 23 .

حدوثها ، ولكي تستطيع لجان المراجعة أن تنهض بهذا الدور كان لزاماً عليها أن تعتمد على المراجعين الداخليين في الحصول على الكثير من المعلومات الهامة بحكم موقعهم وطبيعة عملهم داخل المنظمة<sup>(1)</sup>.

وكذلك ساهم إنشاء مجلس الرقابة على الشركات العامة المقيدة بالبورصة في الولايات المتحدة الأمريكية PCAOB) Public Companies Accounting Oversight Board في زيادة قوة العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية بالمنظمة ولجنة المراجعة بها<sup>(2)</sup> ، ولقد أوصى معهد المراجعين الداخليين في نشرته الصادرة عام 1985 بأهمية العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة وأنها تعتمد على الكثير من العوامل منها حجم إدارة المراجعة الداخلية ومستوى تأهيل أفرادها والسلطات الممنوحة لها بالإضافة إلى تأكيد النشرة على أهمية اتصال لجنة المراجعة بمجلس الإدارة والمراجعين والإدارة المالية بالشركة<sup>(3)</sup>.

### 3 - 2 - 2 : دور لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الداخلي :

يعتبر استقلال المراجع الداخلي عنصراً هاماً في زيادة ثقة الإدارة في رأيه، ولذلك اهتمت معايير المراجعة الداخلية بوضع إجراءات وشروط بهدف الحفاظ على استقلال المراجع الداخلي وبالرغم من هذا فإن التبعية الوظيفية للمراجع الداخلي وضعته تحت ضغوط مادية وأدبية قللت من درجة الاستفادة بخدماته وساهمت في الحد من موضوعيته عند اختبار وتقييم الأنشطة محل الفحص ، فكان لزاماً أن تكون تبعية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة مباشرة أو للجنة المراجعة ، وكذلك أن ترفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة بالإضافة إلى الإدارة العليا حتى تتسم مراجعة الأنشطة المختلفة بالوحدة الاقتصادية بالفعالية ، وكذلك لقيام المراجعة الداخلية بدور فعال في ترشيد القرارات الإدارية بالمنظمة ، وذلك بأن تكون مسؤولية مدير إدارة المراجعة

(1) عادل حسن الغرابوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 42 .

(2) عبدالفتاح الصحن وآخرون . مرجع سبق ذكره ، ص 314 .

(3) فائزة محمود حلمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 285 .

الداخلية أمام مسؤول بالمنشأة له من السلطة ما يكفي لتعزيز استقلاله ، وتوفير الحماية للمراجعين الداخليين أثناء قيامهم بأنشطتهم (1).

وتظهر أدبيات لجان المراجعة في الدول المتقدمة بأن لجان المراجعة وجدت لتدعيم استقلال إدارات أو أقسام المراجعة الداخلية أصلاً ، ثم جاءت المهام الأخرى توسيعاً لدورها الرقابي بعد ذلك (2).

ونظراً لأهمية إدارة المراجعة الداخلية بالشركة فإنه يجب على لجنة المراجعة التأكد من أن هذه الإدارة تلقى معاونة صادقة من جميع إدارات الشركة وكذلك يجب عليها التأكد من ضمان استقلال المراجع الداخلي عن طريق المشاركة مع إدارة الشركة في وضع مكافآت المراجعين الداخليين وكذلك تعيين وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية (3).

ويجب أن يكون لمدير إدارة المراجعة الداخلية القدرة الكاملة على الاتصال المباشر والدوري بلجنة المراجعة وحضور اجتماعاتها مع ضرورة تخصيص لقاء واحد على الأقل في السنة تجتمع فيه لجنة المراجعة مع مدير إدارة المراجعة الداخلية في جلسة مغلقة بدون حضور أعضاء الإدارة العليا للمنشأة مما يدعم المكانة المستقلة لوظيفة المراجعة الداخلية ، وبالتالي دعم استقلال وحياد المراجع الداخلي (4).

ولقد أوصى معهد المراجعين الداخليين ولجنة تريبواي Treadway Commission بأن لمدير إدارة المراجعة الداخلية الحق

(1) انظر :

احمد نيس احمد ، تحليل لثار لجان المراجعة على كفاءة عملية المراجعة وتدعيم استقلال المراجع الخارجي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، 1998 ، ص 112 .

(2) وايل بن علي للوايل ، محددات فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الأسكندرية ، العدد الثاني ، مارس ، 1999 ، ص 443 .

(3) فايزة محمود حلمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 286 .

(4) Scott , George M. and Bart H. warel , " the internal auditor – atool for management control " Financial executive , No 3 , March , 1978 , P. 33 .

نقلاً عن :

احمد نيس احمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 114 .

في الاتصال المباشر باللجنة في أي وقت كما أعطي الحق لمدير هذه الإدارة في تقديم تقريره الخاص بنتائج فحصه وما توصل إليه من معلومات وأي اقتراحات إلى لجنة المراجعة ، حتى يكون أمامها صورة صادقة عن موقف المنظمة المالي ، وتقوم اللجنة بدراسة هذه المقترحات المقدمة إليها واقتراح ما يجب اتخاذه في هذا الشأن قبل عرضه على مجلس الإدارة<sup>(1)</sup>، ويرى الباحث أن لجنة المراجعة يمكن أن تساهم في تدعيم استقلال المراجع الداخلي بما يلي :

أ - المشاركة في تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية :

يجب على لجنة المراجعة التوصية وإبداء الرأي مع مجلس الإدارة حول تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية وعزله وتحديد مكافآته وذلك حتى لا يكون عرضة للتهديد بالعزل من قبل الإدارات التنفيذية وذلك للحفاظ على استقلاله ، وقد أوصى مجمع المراجعين الداخليين في النشرة التي أصدرها بخصوص موقفه من لجان المراجعة بأن تشارك لجان المراجعة في تعيين وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية وذلك لتعزيز استقلاله<sup>(2)</sup>، ولا يعني ذلك إنكار حق الإدارة في ذلك ولكن الهدف هو ضمان تزويد لجنة المراجعة بخدمات جيدة ومستمرة من إدارة المراجعة الداخلية ، كما أن هذه المشاركة تؤكد على استقلال المراجع الداخلي عندما يحتاج إلى أن يبدي رأيه بصراحة فيما يتعلق بنطاق فحصه وتقييمه لأنشطة المنظمة ، وتستهدف هذه المشاركة أيضاً أن تتأكد لجنة المراجعة بنفسها من أن مدير إدارة المراجعة الداخلية تتوفر فيه مستويات التأهيل الملائمة والتي تجعله قادراً على خدمة الإدارة ومجلس الإدارة بكفاءة وفعالية ، كما أن الاتفاق على ملائمة تأهيل مدير إدارة المراجعة الداخلية لخدمة حاجات الإدارة والمجلس، يعد

(1) The Treadway Commission , ( national commission on fraudulent financial reporting ) , 1987 , Report of the national commission on fraudulent financial reporting.

نقلًا عن :

فائزة محمود حلمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 286 .

(2) The Professional Issues Committee of The IIA , " the IIA Position Paper in Audit Committees " , as cited by , Andrew D. Chmpers et al , " Internal Auditing " Second edition , London : Pitman Books Limited , 1987 , P P . 36.

نقلًا عن :

عبدالحكيم محمد مصلي ، مرجع سبق ذكره ، ص 55 .

مطلباً أساسياً لوجود علاقة فعالة ومستمرة بين الإدارة العليا ولجنة المراجعة ولذلك وحتى يتم دعم استقلال المراجع الداخلي تقوم بعض الشركات بأخذ رأي لجنة المراجعة عندما يكون هناك اتجاه لتغيير بعض المراجعين الداخليين ، بالإضافة إلى تدخل لجنة المراجعة في تحديد المرتب الذي يحصل عليه مدير إدارة المراجعة الداخلية مما يحد من محاولة الإدارة التأثير على موضوعيته، كما أن المشاركة الإيجابية للجنة المراجعة في وضع الإعتمادات المخصصة لإدارة المراجعة الداخلية وتحديد مكافآت المراجع الداخلي والمساعدة في رفعها يدعم استقلال إدارة المراجعة الداخلية ويقلل من معدل دوران المراجعين ويضمن وجود مراجعين أكفاء (1).

ب - تقرير المراجع الداخلي :

من الملاحظ أن الوضع الأكثر شيوعاً في الواقع العملي هو قيام المراجع الداخلي برفع تقاريره مباشرة إلى المدير المالي وعلى نحو دوري ، على أن يكون هناك اتصال بصورة غير متكررة مع رئيس مجلس الإدارة كل ما لزم الأمر ، وفي بعض الشركات الأخرى يتم رفع تقارير إدارة المراجعة الداخلية إلى رئيس مجلس الإدارة ، وهو الأمر الذي قد يكون محلاً للانتقاد على أساس أنه من الناحية العملية قد لا تتاح الفرصة أمام رئيس مجلس الإدارة لمنح إدارة المراجعة الداخلية الاهتمام الكافي الذي تحتاجه ، وقد ينتج من تلك انعزال إدارة المراجعة الداخلية عن الإدارة العليا (2).

ولعل هذا ما تعاني منه بعض الشركات الصناعية في ليبيا كما أوضحت دراسة مسعود البدري (3) والتي أجراها على 25 شركة صناعية من الشركات الصناعية في مدينة بنغازي حيث تبين عدم وجود أي لجنة مراجعة الأمر الذي أدى إلى عدم الأخذ بتوصيات المراجع الداخلي وكذلك وجود تعارض بين مصلحة

(1) أحمد لنيس أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 115 .

(2) نفس المرجع السابق ، ص 116 .

(3) انظر:

مسعود عبدالحفيظ البدري ، مرجع سبق ذكره ، ص 210 ، 214 .



الإدارة العليا ومصصلحة المراجع الداخلي بالرغم من تبعية قسم المراجعة الداخلية إلى أعلى سلطة في الشركات التي شملتها الدراسة .

لهذا يرى الباحث أنه وحتى يتم تدعيم استقلال المراجع الداخلي يجب أن يقوم برفع تقاريره إلى لجنة المراجعة وبصورة رسمية مما يتيح الوقت الكافي والخبرة المتخصصة لدراستها بعناية ، وكذلك المتابعة الإيجابية للتوصيات الواردة بها للتأكد من اتخاذ الإدارة للإجراءات التصحيحية اللازمة وتوفير الحماية للمراجعين الداخليين وهو الرأي الذي يؤيده بعض الباحثين (1).

وعلاوة على ما تقدم فإن تبعية إدارة المراجعة الداخلية من الناحية التنظيمية إلى لجنة المراجعة تتيح لمدير إدارة المراجعة الداخلية حرية الاتصال المباشر والاجتماع بلجنة المراجعة وإحالة التقارير والتوصيات إلى هذه اللجنة (2)، وبالتالي فإن على لجنة المراجعة أن تفحص تقارير المراجعين الداخليين ، وأن تتبع مدى استجابة الإدارة للتوصيات الواردة بها وخاصة فيما يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية ووسائلها (3) ، وكذلك يجب أن يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة (4).

وفي الدراسات التي أجريت عام 1978 بواسطة اتحاد مجالس الإدارات على 274 شركة بالولايات المتحدة تبين أن منها 25 % من الشركات الخاضعة للدراسة يتم رفع تقارير المراجعة الداخلية بها إلى لجنة المراجعة مباشرة ، وقد ارتفعت هذه النسبة إلى نحو 50 % من الشركات الخاضعة للدراسة والتي قامت بها أيضاً في عام 1987 على 692 شركة مما يعكس الدور المتزايد الذي تقوم به لجان المراجعة في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية ودعم استقلالها (5).

(1) أحمد أنيس أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 116 .

(2) عبدالحكيم محمد مصلي ، مرجع سبق ذكره ، ص 56 .

(3) أحمد أنيس أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 117 .

(4) عبدالفتاح الصحن ، فتحي السوافيري ، مرجع سبق ذكره ، ص 244 .

(5) أنظر :

أحمد أنيس أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 117 .

ج - التأكد من عدم وجود أي ضغوط أو قيود على أعمال المراجعين الداخليين: يجب على لجنة المراجعة مراعاة أن يتوفر لإدارة المراجعة الداخلية الاستقلال عند وضع برنامج المراجعة ، والتأكد من عدم تدخل الإدارة في إجراء تعديل على مجال فحص أو إعداد التقارير ، والتحقق من عدم وجود أي ضغوط أو مؤثرات على المراجعين الداخليين من قبل الإدارة<sup>(1)</sup>، كما يجب أن تتأكد اللجنة من عدم وجود أي ضغوط على المراجعين الداخليين من الإدارات التنفيذية ، كالتهديد بوقف المكافآت أو الترقيات أو المنح ، وبالتالي فإن تبعية إدارة المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة تحد من القيود أو الضغوط التي يتعرض لها المراجعون وتساهم في دعم استقلالهم<sup>(2)</sup>.

د - دور لجنة المراجعة في الارتقاء بموضوعية المراجع الداخلي :

يمكن أن تساهم لجان المراجعة في زيادة الموضوعية في عمل المراجعين الداخليين وذلك من خلال التأكد من تحديد اختصاصاتهم ، وعدم تكليفهم بأي أعمال تنفيذية ، كذلك التأكد من عدم تكليف المنقولين الجدد لإدارة المراجعة الداخلية بمراجعة الأنشطة التي كانوا يقومون بها إلا بعد مرور فترة زمنية مناسبة، وكذلك التأكد من قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بتغيير المهام أو الأعمال التي يقوم بها المراجعون دورياً كلما أمكن ذلك ، وأخير التأكد من فحص ومراجعة نتائج أعمال المراجعة قبل إصدار التقرير النهائي<sup>(3)</sup>.

لذلك فقد كان لظهور لجان المراجعة في المنظمات دور كبير في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية ، حيث تحررت إدارة المراجعة الداخلية تدريجياً من تبعيتها تنظيمياً للإدارة التنفيذية ، وأصبحت تقدم تقاريرها مباشرة إلى لجنة المراجعة مما أدى إلى تدعيم استقلال المراجع الداخلي وبناء صلة قوية ومباشرة بين إدارة المراجعة الداخلية وأعضاء لجنة المراجعة ، مما أدى إلى زيادة فعالية هذه الوظيفة والارتقاء بها من مجرد وظيفة تدقيق حسابات إلى وظيفة متكاملة

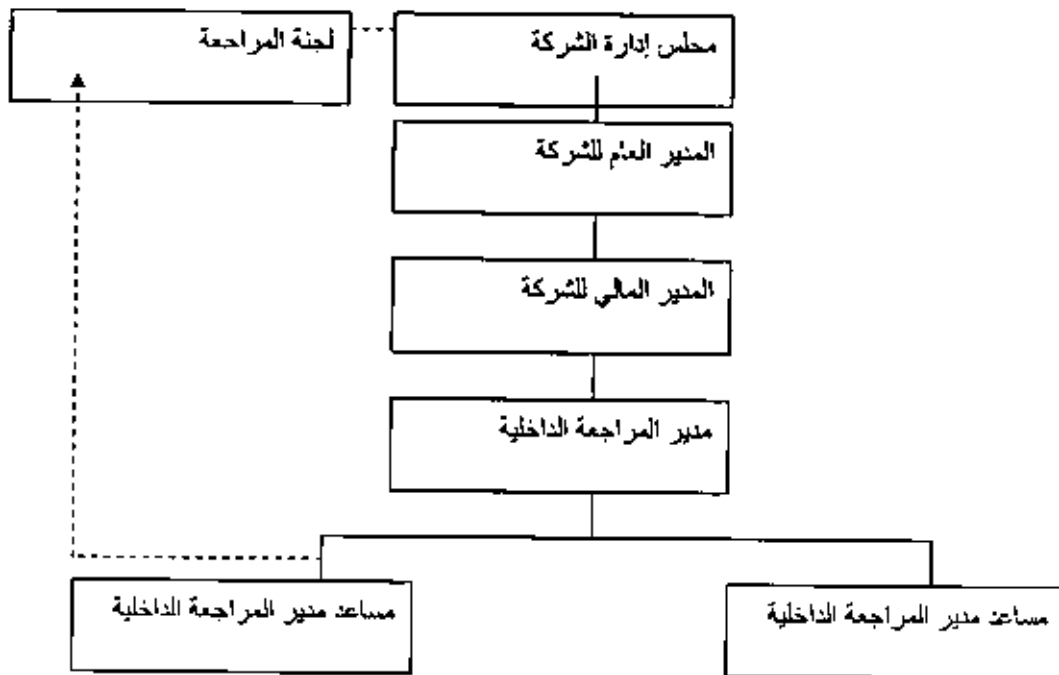
(1) فايزه محمود حلمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 286 .

(2) عبدالحكيم محمد مصلي ، مرجع سبق ذكره ، ص 56 .

(3) المرجع السابق ، ص 57 .

ومستقلة تحكمها مبادئ ومعايير مهنية بحيث أصبحت تركز بصورة أكبر على أنظمة الرقابة الداخلية بالمنظمة وكذلك قياس كفاءة وفعالية الأنشطة المختلفة داخل المنظمة وتقييم مدى جدواها الاقتصادية (1) ، فإدارة المراجعة الداخلية تقوم بخدمة الشركة ككل وليس فقط الإدارة التنفيذية بصفة خاصة ولا شك أن تطوير دور هذه الإدارة لخدمة لجان المراجعة والوفاء بمتطلباتها هو في الحقيقة امتداد لتلبية حاجات الإدارة العليا ، حيث أن هذه اللجان أنشأت لمساعدة مجلس الإدارة للوفاء بمسؤولياته المتزايدة (2) .

وقد أوضح أحد الباحثين العلاقة بين لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية في إطار الهيكل التنظيمي من خلال الشكل التالي (3) :



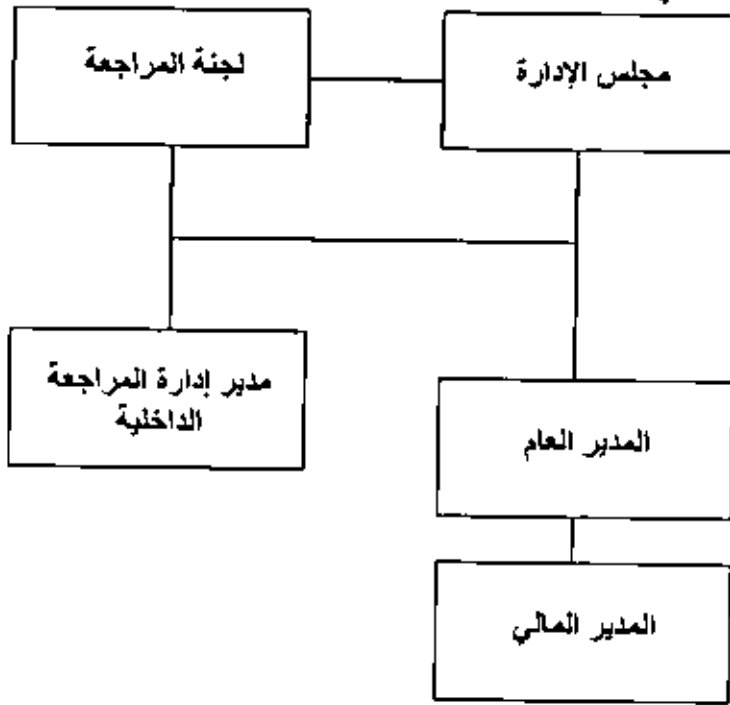
شكل رقم ( 4 ) العلاقة بين لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية في إطار الهيكل التنظيمي

(1) عادل حسن الغرباوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 43 .

(2) فايزه محمود حلمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 287 .

(3) عادل حسن الغرباوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 43 .

والملاحظ من الشكل السابق أن التبعية التنظيمية لمدير إدارة المراجعة الداخلية لازالت للمدير المالي وهذا ما لا ينطبق مع المفهوم المعاصر للمراجعة الداخلية ويحد كثيراً من استقلالها ، لأن المدير المالي وفقاً لهذا الشكل سوف يتحكم بتحديد رواتب ومكافآت وتعيين وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية بالرغم من أن التقارير ترفع للجنة المراجعة ومجلس الإدارة ، لذلك فيجب أن تكون التبعية التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية إما للجنة المراجعة أو مجلس الإدارة كما يوضح الشكل التالي :



شكل رقم ( 5 ) التبعية التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية

3 - 3 : التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي :

3 - 3 - 1 : أهمية التكامل بين وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية :

على الرغم من اختلاف دور كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي إلا أن هناك مهاماً مشتركة لكليهما ، والتي توفر مجالاً ملحوظاً للتعاون بينهما، وذلك من أجل تحقيق المصلحة المتبادلة وتتمثل أهم مجالات هذا التعاون بفحص نظم الرقابة الداخلية والقوائم المالية وبالرغم من أن دور المراجع الداخلي يتحدد من قبل الإدارة وأن هدفه الأساسي يختلف عن هدف المراجع الخارجي والذي

يعين لإصدار تقرير مستقل عن القوائم المالية إلا أن وسائل تحقيق هدف كل منهما غالباً ما تتشابه ، ولذلك فإن كثيراً من عمل المراجع الداخلي قد يكون مفيداً للمراجع الخارجي عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة وإجراءاتها (1) ، علماً بأن المراجع الخارجي لا يعتمد على المراجعة الداخلية إلا بعد أن يتحقق من فعاليتها عند تقييمه لنظم الرقابة الداخلية ككل .

ولذلك فإن أهم المزايا التي تتحقق من هذا التكامل من وجهة نظر المراجع الخارجي تتمثل في الآتي (2):

- أ - ثقة واطمئنان المراجع الخارجي في نظام الرقابة الداخلية المعتمد ، حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية الأساسية تتمثل في تقييم هذا النظام .
- ب - اطمئنان المراجع الخارجي على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ومدى الالتزام بالطرق والمبادئ المحاسبية .
- ج - إنقاص تكلفة المراجعة الخارجية وتوفير الوقت للمراجع الخارجي لفحص بنود أخرى كما أنها تتيح للمراجع الخارجي توجيه عملية المراجعة من خلال السماح بتغيير التركيز على البنود المختلفة .
- د - السماح للمراجع الخارجي بتوجيه عملية المراجعة في المناطق البعيدة جغرافياً في حالة كبر حجم المنظمة والتي لم تشملها عملية المراجعة الداخلية.
- هـ - حصول المراجع الخارجي على تدريب وخبرة أفضل من خلال إدارة فريق مراجعة من المراجعين الداخليين (3).

أما أهمية هذا التعاون بالنسبة للمراجع الداخلي فتتمثل في الآتي (4) :

(1) صادق حامد مصطفى ، تقييم المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية ، مجلة المحاسبة والإدارة والذأمين ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مصر ، العدد 49 ، 1995 ، ص 83 .

(2) مسعود صديقي ، مداني بلغيث ، أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المجلة العربية للإدارة ، المجلد السادس والعشرون ، العدد الثاني ، ديسمبر 2005 ، ص 48 - 49 .

(3) سامي وهبه متولي ، تقييم مدى الإعتماد على المراجعة الداخلية لأغراض التخطيط للمراجعة الخارجية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مصر ، العدد الثاني ، 1993 ، ص 777 .

(4) أنظر :

مسعود صديقي ، مداني بلغيث ، مرجع سبق ذكره ، ص 49 .

أ - أن فحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجع الخارجي يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليسات التي لم يستطع المراجع الداخلي اكتشافها .

ب - زيادة خبرة المراجع الداخلي نتيجة لاحتكاكه المستمر بالمراجع الخارجي، خاصة في معالجة بعض البنود أو في توجيه عملية الفحص أو التعامل مع بعض المواقف المعينة .

ج - إضفاء الثقة على عمل المراجعة في المنظمة سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الأخرى في المنظمة .

وكذلك فإن الإدارة تستفيد من هذا التعاون عن طريق (1)؛

أ - توفير معلومات تفصيلية تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب .

ب - تأكيد سلامة نظام الرقابة الداخلية المعتمد .

ج - بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري .

د - خفض تكاليف المراجعة واستبعاد الازدواجية في عمل المراجعة .

3 - 3 - 2 : أثر التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على

استقلال المراجع الداخلي :

تختلف درجة الاستقلال التي يتمتع بها كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ، فالمراجع الداخلي تعينه الإدارة وتحدد سلطاته ومسؤولياته في أغلب الأحيان ، فهو تابع لها ويعطيها ولاءه ، ولا يعني ذلك عدم تمتعه بأي درجة من الاستقلال ، إذ يمكن أن تتبع إدارة المراجعة الداخلية الإدارة العليا مباشرة أو لجنة المراجعة وبذلك تتوفر لها درجة كافية من الاستقلال كما سبق شرحه ، أما المراجع الخارجي فهو شخص مهني محايد ومستقل تماماً عن نفوذ إدارة المنظمة محل الفحص ، وبالتالي فإن الاختلاف الأساسي يكمن في درجة الاستقلال التي

(1) انظر :

نفس المرجع السابق .

يتمتع بها كل منهم ، فالمراجع الداخلي قد يحصل على قدر مناسب من الاستقلال أما الثاني فيتمتع بدرجة أعلى من الاستقلال عند ممارسة نشاطه ، ويترتب على اختلاف درجة الاستقلال لكل منهما الاختلافات الفرعية التالية :

- الاختلاف في مجال العمل حيث تحدد الإدارة أو لجنة المراجعة مجال عمل المراجع الداخلي بما يناسب احتياجات الإدارة ، أما المراجع الخارجي فإن نطاق عمله ومجاله تحدده معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها .
- الاختلاف في جهة المساعلة حيث تحدد مسؤولية المراجع الداخلي أمام الإدارة ويخضع لسلطاته ، بينما المراجع الخارجي يعينه المساهمون ويعتبر وكيلاً عنهم ومسؤولاً أمامهم (1).

وبالرغم من الفرق الواضح في درجة الاستقلال بين كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي إلا أن التعاون بينهما والمزايا التي يمكن أن تتحقق منه لا يمكن تحقيقهما إلا من خلال وجود إدارة مراجعة داخلية فعالة ومستقلة يستطيع المراجع الخارجي الوثوق بها والاعتماد على العمل الذي تقدمه ، ولذلك نصت التوصيات المهنية على ضرورة أن يقوم المراجع الخارجي قبل البدء بعملية المراجعة بتقييم وظيفة المراجعة الداخلية وخصوصاً مدى توفر الاستقلال الكافي لهذه الوظيفة .

وقد أجرى أحد الباحثين دراسة استقصائية في عام 1983 نتج عنها أن المستوى التنظيمي الذي ترفع إليه تقارير إدارة المراجعة الداخلية وكذلك الاستقلال يمكن اعتبارهما من أهم العوامل الأكثر أهمية في تقييم المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية (2) ، كما خلصت دراسة أخرى إلى أهمية عامل الموضوعية في الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية وربطت عامل الموضوعية باستقلال إدارة المراجعة الداخلية (3).

(1) سيد أحمد سقا ، مرجع سبق ذكره ، ص 85.

(2) أنظر:

صانق حامد مصطفى ، مرجع سبق ذكره ، ص 88.

(3) أنظر : محمود عبدالملك فخرا ، سمير عبدالغني محمود ، مرجع سبق ذكره ، ص 405 .

وقد أظهرت العديد من الدراسات الأخرى والمعايير الصادرة عن الهيئات المهنية أهمية استقلال المراجع الداخلي لترشيد عمل المراجع الخارجي والارتقاء بكفاءته ، ومنها معيار المراجعة رقم ( 9 ) ومعيار المراجعة رقم ( 65 ) الذي حل محل المعيار السابق ، ويوضح الجدول التالي أهم الفروق بين هذين المعيارين فيما يتعلق باستقلال قسم المراجعة الداخلية والوضع التنظيمي له <sup>(1)</sup>:

جدول رقم ( 1 ) الفروق بين معيار المراجعة الدولي رقم (9) ومعيار المراجعة

الدولي رقم (65) فيما يتعلق باستقلال قسم المراجعة الداخلية والوضع التنظيمي له

معيار المراجعة رقم ( 65 )	معيار المراجعة رقم (9)
بالإضافة إلى ما هو مطلوب في المعيار رقم (9) يجب أن يحصل المراجع الخارجي على فهم لوظيفة المراجعة الداخلية منضمة الوضع التنظيمي وتطبيق المعايير المهنية وما إذا كانت هناك قيود على مجال المراجعة	يؤكد على أن المراجع الخارجي يجب أن يأخذ في الاعتبار وظيفة المراجعة الداخلية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة
بالإضافة إلى ما هو مطلوب في المعيار رقم (9) يجب إعطاء تفاصيل أكثر تتعلق بالهيكل التنظيمي ، وذكر السياسات التي تحافظ على موضوعية المراجع بالنسبة للمناطق التي تتم مراجعتها ، كما تضمن المعيار أنه يمكن للمراجع الخارجي أن يستخدم معايير المراجعة الداخلية كأساس للتقييم عند تقييم الكفاءة والموضوعية	يجب أن يأخذ المراجع الخارجي في الاعتبار مراجعة الهيكل التنظيمي وتوصيات تقرير المراجعة الداخلية ، وذلك للحفاظ على موضوعية المراجع بالنسبة للمناطق التي تتم مراجعتها

كما أكد المعيار الدولي رقم ( 10 ) على ضرورة توافر شروط الأمانة والموضوعية والاستقلال في المراجع الداخلي وأن تأخذ في الاعتبار عند تقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي ، وأكد أيضاً على ضرورة أن يساعد الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية على تحقيق نوع من الحياد الاستقلال وكذلك على جعلها حرة في إبداء الرأي وأداء عملية المراجعة وفعالة في توصيل النتائج وأوضح المعيار أن ذلك يتحقق بتبنيها بأعلى مستوى تنظيمي في المنظمة،

<sup>(1)</sup> Gavis Victo E. And maron morohy J. " Perspectives : SAS 65 – the opportunity of SAS65 " the internal Auditor , April , 1992 . P.52 .

نقلًا عن : سمير عبدالغني محمود ، جرجس عبده جرجس ، مرجع سبق ذكره ، ص 10 – 11 .



وعدم اشتراكها في أي أعمال تنفيذية ، وكذلك التأييد الذي يمنح لها من الإدارة، وتقدير المنظمة لأهمية العمل الذي تقوم به وعدم وضع قيود عليه<sup>(1)</sup>.

أما معيار المراجعة الدولي رقم ( 610 ) فينص على أنه مهما كانت درجة الاستقلال والموضوعية التي تحظى بها إدارة المراجعة الداخلية فإنها كعنصر من عناصر الهيكل الإداري لا يتوفر لها الاستقلال الضروري واللازم للمراجع الخارجي ، وفيما يتعلق بالوضع التنظيمي فقد أكد المعيار على أن وضع المراجع الداخلي في الخريطة التنظيمية قد يؤثر على موضوعيته في أدائه لعمله، وقد أهتم المعيار بضرورة توافر شروط الأمانة والاستقلال والموضوعية في المراجع الداخلي لتحقيق نوع من الحياد والاستقلال لإدارة المراجعة الداخلية مما يجعلها حرة في أداء عمليات المراجعة وموضوعية في إبداء الرأي وفعالة في توصيل النتائج ، وتتمثل مقومات تحقيق قوة الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية وفقاً لهذا المعيار في العناصر التالية :

- أن تتبع الإدارة أعلى مستوى تنظيمي .
- عدم اشتراكها في أعمال تنفيذية .
- عدم وجود قيود من الإدارة على عمل المراجعة الداخلية .
- حرية الاتصال بالمراجع الخارجي<sup>(2)</sup> .

لذلك فإن صدور هذه المعايير من الجهات المنظمة للمهنة قد شجع المراجع الخارجي على الاستعانة بعمل المراجعة الداخلية لزيادة كفاية وفعالية المراجعة الخارجية، بشرط توافر شروط معينة في تلك الإدارة والتي يعتبر الاستقلال من أهمها وأبرزها ، وقد أظهرت تلك المعايير أن المراجع الخارجي لا يستفيد استفادة كاملة من الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية الأمر الذي يستدعي زيادة الاهتمام باستقلال المراجع الداخلي كأحد العوامل المهمة للارتقاء بالتعاون بين المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية<sup>(3)</sup>.

(1) محمود عبدالمك فخر ، سمير عبدالغني محمود ، مرجع سبق ذكره ، ص 409 .

(2) محمد مسعود السعيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 66 .

(3) أنظر :

صبحي محمود صالح الخطيب ، دراسة تحليلية لتأثير تقييم المراجع الخارجي لنزج المخاطرة على درجة إيمانه على إدارة المراجعة الداخلية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد 38 ، العدد الثاني ، سبتمبر 2001 ، ص 165 – 166

### 3 - 4 : تنظيم قسم المراجعة الداخلية :

تنص معايير المراجعة الداخلية على أن مدير قسم المراجعة الداخلية هو المسؤول عن إدارة القسم بصورة سليمة وذلك للتأكد من أن عمل المراجعة الداخلية يحقق الأهداف العامة والمسؤوليات المصدق عليها بواسطة الإدارة، وكذلك التأكد من أن موارد قسم المراجعة الداخلية يتم استخدامها بكفاءة وفعالية وكذلك التأكد من مدى اتفاق أعمال المراجعة العامة مع معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية<sup>(1)</sup>.

ويمكن أن ينعكس ذلك إيجابياً على دعم الاستقلال بعمل المراجعين الداخليين عن طريق ما يلي :

#### 3 - 4 - 1 : تحديد أهداف وسلطات ومسؤوليات قسم المراجعة الداخلية :

حيث تنص معايير المراجعة الداخلية على ضرورة توافر وثيقة لدى قسم المراجعة الداخلية تحتوي على الهدف من إنشائه وسلطاته ومسؤولياته ، ويعتبر مدير القسم هو المسؤول عن الحصول على موافقة واعتماد الإدارة ومجلس الإدارة لهذه الوثيقة المكتوبة بقسم المراجعة الداخلية<sup>(2)</sup>.

ويرى الباحث أن إصدار مثل هذه الوثيقة يساهم في مساعدة المراجع الداخلي على فهم حدود السلطة والمسؤولية التي يتمتع بها وبالتالي عدم رضوخه لأي ضغوط من قبل الإدارات التنفيذية للتأثير على استقلاله عند أداء عملية الفحص ، إضافة إلى فهم كافة العاملين بالمنظمة لسلطات المراجع الداخلي ومسؤولياته وبالتالي تعزيز مكانته في المنظمة .

#### 3 - 4 - 2 : التخطيط :

تنص معايير المراجعة الداخلية على ضرورة قيام مدير قسم المراجعة الداخلية بوضع الخطط اللازمة لتنفيذ مسؤوليات قسم المراجعة الداخلية وبما يتفق

<sup>(1)</sup> مجمع المراجعين الداخليين ، مرجع سبق ذكره ، ص 23 .

<sup>(2)</sup> نفس المرجع السابق ، ص 23 .

مع الأهداف العامة للمنظمة، بحيث تشمل هذه الخطط وضع الأهداف وبرامج عمل المراجعة وخطط التوظيف والموازنة المالية للقسم وتقارير النشاط<sup>(1)</sup>.

ويرى الباحث أن وجود التخطيط المناسب لقسم المراجعة الداخلية سيؤدي إلى دعم استقلال المراجع الداخلي من حيث وضوح الأهداف بالنسبة للمراجع الداخلي وإتباع برنامج المراجعة الموضوع من قبل إدارة القسم، والذي يفترض أن يراعى فيه الاستقلال عند أداء عملية المراجعة بالإضافة إلى أن تقدير الموازنة المالية للقسم يساهم كثيراً في توفير الاستقلال المادي للمراجعين الداخليين.

3 - 4 - 3 : السياسات والإجراءات :

تنص معايير المراجعة الداخلية على أنه يجب على مدير قسم المراجعة الداخلية إعداد سياسات وإجراءات مكتوبة كدليل العاملين بالقسم وخاصة في أقسام المراجعة الكبيرة<sup>(2)</sup>، وذلك لضمان أداء أعمال المراجعة بموضوعية وبما يتفق مع معايير الأداء المهني .

3 - 4 - 4 : إدارة الأفراد :

أكدت معايير المراجعة الداخلية على أن مدير قسم المراجعة الداخلية يجب عليه وضع البرامج اللازمة لاختيار وتطوير الموارد البشرية وقسم المراجعة الداخلية وإن يراعى فيها توصيف للأعمال الخاصة بكل مستوى من مستويات العاملين واختيار الأفراد المؤهلين وإتاحة فرص التدريب والتعليم المستمر للمراجعين وتقييم أداء كل مراجع سنوياً على الأقل إضافة إلى تقديم النصائح للمراجعين فيما يتعلق بأدائهم وتطورهم المهني<sup>(3)</sup>، ويرى الباحث أن وجود الأفراد المؤهلين في قسم المراجعة الداخلية من شأنه زيادة الاستقلال في الأعمال التي يؤديونها من حيث التزامهم بمعايير الاستقلال وبأداب وسلوك وقواعد المهنة، وأيضاً من حيث قدرتهم على الاتصال مع كافة العاملين بالمنظمة .

<sup>(1)</sup> نفس المرجع السابق، ص 24 .

<sup>(2)</sup> رافت علي رضوان، مرجع سبق ذكره، ص 184 .

<sup>(3)</sup> مجمع المراجعين الداخليين، مرجع سبق ذكره، ص 26 .

3 - 4 - 5 : ضمان الجودة :

أكدت معايير المراجعة الداخلية على ضرورة قيام مدير قسم المراجعة الداخلية بتقييم أداء المراجعين الداخليين عن طريق الإشراف والمراجعات الداخلية والخارجية (1) ، ويرى الباحث أن هذا من شأنه توفير تأكيدات أكثر حول الموضوعية التي تتوفر في أداء المراجعين الداخليين عند أداء عمليات الفحص بما يتفق مع معايير الأداء المهني وأهداف القسم .

3 - 4 - 6 : الانتماء التنظيمي للمراجع الداخلي :

تؤثر خصائص الوظيفة والمنظمة وبيئة العمل الداخلية والخارجية على مستوى الانتماء التنظيمي من خلال تعزيز مشاعر الانتماء نحو المنظمة ، وكذلك فإن الصفات الشخصية للمراجع الداخلي تلعب دوراً كبيراً في زيادة أو تقليل مستوى الانتماء التنظيمي ، ولذلك فقد أوضحت إحدى الدراسات أن مستوى الانتماء التنظيمي عند المراجعين الداخليين أكثر منه عند المراجعين الخارجيين وذلك بسبب عدم توفر الولاء لمنظمتهم .

وتشير بعض الدراسات أيضاً أن مستوى الانتماء التنظيمي يؤثر إيجابياً على مستوى الأداء داخل المنظمة ويحقق نتائج إيجابية ليس فقط للمنظمة بل وللأفراد أيضاً كإخفاض معدل دوران العاملين على سبيل المثال ، لذا فإن الأفراد عندما يختارون المنظمة التي يعملون فيها غالباً ما تكون لديهم قدرات ومهارات معينة كما أن لديهم حاجات ورغبات وأهداف محددة ، وفي نفس الوقت فإنهم يتوقعون استغلال قدراتهم ومهاراتهم وكذلك تلبية حاجاتهم ورغباتهم وتحقيق أهدافهم ، لذلك فإن المرجح الداخلي والذي يعمل مع منظمة معينة سيسلك أحد اتجاهين :

الأول : أن يشارك في أعمال المنظمة ويبدل الجهد من أجل تحقيق الأهداف التنظيمية متعاوناً مع الأفراد الآخرين وذلك إذا تبين له أن هناك نوع من التوافق بين أهدافه الشخصية وأهداف المنظمة التي يعمل معها .

(1) نظر :

المرجع السابق ، ص 27

الثاني : ألا يشارك في أعمال المنظمة بالرغم من انتسابه إليها حيث يرى أن ثمة تناقض أساسي بين أهدافه وأهداف المنظمة<sup>(1)</sup> ، وهو ما يعرف ( بالصراع المهني) والذي سبق الحديث عنه في هذا البحث والذي يؤثر سلباً على استقلال المراجع إما لإخفاء العاملين بعض المعلومات عن المراجع الداخلي بحجة أنه يسعى لتصيد أخطائهم وأنه عين الإدارة عليهم ، أو لشعور المراجع الداخلي نفسه بأنه ملزم بتتبع أخطاء الموظفين وأنه في مستوى أعلى منهم بحكم تبعته للإدارة العليا.

ولذلك يمكن حل هذه المشكلة بإيجاد نوع من التكيف بحيث يمكن للمراجع الداخلي مواجهة الواقع الذي يعيشه في المنظمة وصهر أهدافه مع أهداف المنظمة والعاملين بها وتفهم حاجات الأفراد العاملين مع سواء كان رؤساء أو مرؤوسين وذلك من خلال السعي للوصول إلى درجة مقبولة من الانسجام والتوافق مع القواعد التنظيمية والدور الوظيفي ، وإذا تحقق هذا التكيف فإن المراجع الداخلي سوف يدعن إلى قواعد السلوك الخاصة بالمنظمة ويبدأ في تحقيق التوافق مع غيره من الأعضاء العاملين معه في المنظمة وهو ما يعرف بالانتماء التنظيمي والذي لا شك أنه سوف يلعب دوراً كبيراً في دعم استقلال المراجع الداخلي عند أدائه لوظيفة المراجعة الداخلية<sup>(2)</sup> .

3 - 4 - 7 : الرضا الوظيفي :

يختلف الرضا الوظيفي عن الانتماء التنظيمي ، فالرضا الوظيفي يشير إلى المدى الذي توفر معه الوظيفة لشاغليها نتائج إيجابية ، وبالتالي فهو رد فعل تقويمي وانفعالي يقيس مدى حب أو كراهية الشخص لوظيفته ، أما الانتماء التنظيمي فيعبر عن استجابة الفرد لأهداف المنظمة التي يعمل معها ومدى تبنيه للقيم التي تستند إليها ، ويمكن القول بأن هناك علاقة سببية بين كل من الرضا

(1) أنظر :

حسن عبدالحميد المعطر ، نتائج أبحاث المراجعة الداخلية في ظل مبادئ مهنية ، مجلة البحوث لتجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مصر ، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الأول ، يناير ، 2000 ، ص 18 - 19 .

(2) أنظر :

جمال الدين محمد ، ثابت عبدالرحمن إدريس ، سلوك التنظيمي نماذج وتطبيقات عملي لإدارة السلوك في المنظمة ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 422 .

الوظيفي والانتماء التنظيمي ، فالانتماء التنظيمي يعتبر نتيجة جزئية من الرضا الوظيفي ، كما أن هذا الانتماء يمثل سبباً لزيادة رضا الفرد عن وظيفته نظراً لشدة ارتباطه بها والتزامه تجاهها (1) .

ويرى الباحث أن الرضا الوظيفي سوف ينعكس إيجابياً على استقلال

المراجع الداخلي من جانبين رئيسيين :

الأول : أنه سبب لزيادة الانتماء التنظيمي كما أوضحنا العلاقة أعلاه لذلك فإنه سيساعد المراجع الداخلي على زيادة انتمائه للمنظمة وبالتالي تفهم حاجات العاملين بها وزيادة قدرته على تعزيز الجانب الإنساني لوظيفته .

الثاني : أن رضا الفرد عن وظيفته سوف يساعده كثيراً في النظر للأمور بنظرة تقييم حيادية وموضوعية ، ذلك أن توفر الحوافز الجيدة والدعم المادي الملائم سوف يحقق الاستقلال المالي للمراجع الداخلي وبالتالي الارتقاء بموضوعيته عند أداء مهامه ، وكذلك فإن الحوافز المعنوية مثل توفير فرص التعلم والتكريم والشكر والتقدير من قبل الإدارة لا شك بأنه سوف يساعد المراجع الداخلي على التخلص من الضغوط المفروضة عليه من قبل الإدارات التنفيذية ، وزيادة رضاه عن وظيفته ، وبالتالي الدفع باستقلاله للأمام عند تأدية مهام المراجعة .

وكذلك فإن بحوث الرضا سوف تساعد الإدارة كثيراً على معرفة الاستقلال الذي يحظى به المراجعون الداخليون وذلك من خلال إجراء البحوث والاستطلاعات حول درجة رضاهم عن عملهم ، ومن أهم نتائج هذه البحوث معرفة الأسباب الوظيفية لعدم الرضا وذلك مثل انخفاض السلطة الناتج عن عدم دعم الإدارة لوظيفة المراجعة الداخلية بالشكل الكافي تنظيمياً ، وترك تبعية قسم المراجعة الداخلية للإدارة التنفيذية ، وكذلك ( غموض العمل ) ويقصد به عدم قدرة المراجع الداخلي على التنبؤ بنتيجة أداء المراجعة الداخلية ، وانخفاض كفاءة الإشراف ورداءة ظروف العمل وعدم تأهيل الموظف للوظيفة، كل هذه الأسباب من شأنها التأثير سلباً على استقلال المراجع الداخلي وعدم رضاه عن وظيفته ويمكن تلافيها من خلال توفير الدعم المادي والمعنوي بقسم المراجعة الداخلية

(1) حسن عبدالحميد العطار ، مرجع سبق ذكره ، ص 21

وكذلك نقل الموظفين فيه أو تدريبهم لإحداث نوع من التوافق بين المراجع الداخلي ووظيفته والتقليل من ضغط الدور الوظيفي عليه (1).

3 - 4 - 8 : معدل الدوران :

يمكن القول بأن جودة أداء عملية المراجعة تحتاج إلى معدل دوران أقل بالنسبة للمراجعين الداخليين ، ويرجع ذلك إلى أن توفر المهارات العالية فيهم يزيد من المنفعة التي تحصل عليها المنظمة التي يعملون معها ، مما يزيد من فرصهم في المحافظة على الوظيفة والبقاء في المنظمة (2) ، ويرى الباحث أن معدل الدوران يؤثر إيجابياً على استقلال المراجع الداخلي عن طريق فهم المراجع الداخلي لطرق وأساليب العمل في القسم ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات التي يتمتع بها نتيجة لطول الفترة التي يقضيها في القسم وكذلك إشعاره بأنه ليس مهدد بالنقل إلى مكان آخر مما يزيد من تحفيزه وزيادة انتمائه للمنظمة وبالتالي زيادة قدرته على أداء مهام المراجعة بموضوعية أكبر ، ولكن يجب أن يفهم أن تقليل معدل الدوران المقصود هنا هو طول الفترة التي يقضيها العاملون في قسم المراجعة الداخلية ، أما تبادل مهام القيام بعمليات المراجعة بشكل دوري بين موظفي القسم فهو مطلوب من إدارة قسم المراجعة الداخلية ، بل هو أحد العوامل التي تساعد في زيادة استقلال المراجع الداخلي .

وباختصار يمكن القول بأن تنظيم قسم المراجعة الداخلية يساعد في توفير الاستقلال عند وضع برنامج المراجعة ، بحيث يقل تدخل إدارة المشروع في استبعاد أو تعديل أو تحديد إجراءات المراجعة والتأثير في أعمالها (3) .

(1) أنظر :

أحمد ماهر ، إدارة الموارد البشرية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005 ، ص 380 .

(2) أنظر :

حسن عبدالحميد العطار ، مرجع سبق ذكره ، ص 18 - 19

(3) أنظر :

فتحي عبدالسلام الغرياني ، استقلالية المراجع الخارجي وأثرها على مصداقية القوائم المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 1999 ، ص 31 .

3 - 5 : الاحتراف المهني :

3 - 5 - 1 : مفهوم الاحتراف :

يرجع السبب الرئيسي لأهمية وجود الاستقلال في عمل المراجع الداخلي إلى أن طبيعة عمله تجعله في وضع يختلف عن باقي العاملين في المنشأة، وذلك عن طريق قيامه بمتابعة الالتزام والإجراءات التي وضعتها الإدارة لأوجه النشاط المختلفة والتأكد من أنه ليس هناك أي ضياع أو اختلاس أو سوء استعمال لأصول المنظمة بالإضافة إلى تقييم أداء الإدارات المختلفة للمنظمة وكذلك دوره في التأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها والرقابة على تنفيذها، وتقديم المقترحات التي من شأنها تدعيم الرقابة الداخلية ورفع كفاءة وفعالية الأداء في الإدارات المختلفة للمنظمة.

ولقد أصبح مفهوم الاحتراف يتردد وبشكل متزايد في مجالات المراجعة الداخلية من خلال تشجيع الجمعيات والمؤسسات المهنية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية على قبول سلوك الاحتراف لتيسير إنجاز أهداف الفرد والمنظمة، فجنّب ذلك انتباه الممارسين والأكاديميين إلا أنهم لم يحدوا بدقة ما يستلزمه عمل المراجع الداخلي المحترف ، وقد تأكدت قيم الاحتراف الفردي لدى الممارسين والجمعيات المهنية إلا أنه لم يتم الاعتراف بها رسمياً بالشكل الكافي ، حيث يخضع الاحتراف وقواعده للفحص من جانب الهيئات الحكومية والإدارية .

إن مفهوم الاحتراف من أكثر المفاهيم التي حازت انتباه العاملين في حقل المراجعة الداخلية حيث أن الأبحاث المتعلقة بممارسة المهنة مليئة بالبنود المتعلقة بالاحتراف ، ولكن الغموض حول طبيعة مهنة المراجعة الداخلية أدى إلى عدم اختيار هذا الجانب تجريبياً بشكل كافي ، ويمكن تعريف الاحتراف بأنه امتلاك العامل لمجموعة من السمات المطلوبة ولكن هذا التحليل التقليدي واجه مجموعة من الصعوبات بسبب عدم القدرة على تحديد هذه السمات<sup>(1)</sup>، ويقصد بالاحتراف المراجع الداخلي توافر خبرات وتأهيل كافي يضمن مستوى مهاري أعلى للمراجع الداخلي ويعود بالنفع عليه خلال التميز في وظيفته بحيث لا يمكن للعميل أن

(1) حسن عبدالحميد المطار ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .



يستغني عن خدماته ، كما يعود عليه بزيادة التقدير الاجتماعي مقارنة بالأفراد الآخرين .

3 - 5 - 2 : عناصر احتراف المراجع الداخلي :

3 - 5 - 2 - 1 : الكفاءة المهنية والتأهيل المهني :

إن الدور الجديد الذي تلعبه المراجعة الداخلية والمتمثل في التركيز على عمليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر وكذلك تقديم الاستشارات للإدارة يتطلب ضرورة تطوير مهارات المراجع الداخلي إلى جانب تطوير أساليب تنفيذ عملية المراجعة ، مع ضرورة وجود سياسات وبرامج واضحة للمراجعة ، فقد أصبح لزاماً على المراجع الداخلي أن يكون ملماً بأساليب التعامل مع التكنولوجيا الحديثة ومفاهيم الجودة المرتبطة بالبيئة ، كذلك لا بد أن يكون على دراية بأدوات إدارة الأعمال مثل الجودة الشاملة وإعادة الهندسة والتخطيط الإستراتيجي وغيره ، بالإضافة إلى تنمية قدراته الشخصية في مجال تغيير الإدارة والمرونة والتفاوض والتسويق (1) .

وقد أوضحت الدراسة قام بها (Giles,1998) أن المهارات التي يجب أن تتوفر في المراجع الداخلي تتمثل في التركيز على أهداف العمل ، وتبني الإستراتيجية المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية ، وكذلك معرفة تكنولوجيا المعلومات الحديثة ، وتبني تقنيات جديدة للمراجعة الداخلية وتنمية مهارات الاستشارات (2) .

وقد نصت معايير المراجعة الداخلية التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين (IIA) في عام 2004 على ضرورة توافر الكفاءة المهنية والعناية المهنية اللازمة عند تأدية مهام المراجعة الداخلية ، وذلك بامتلاك المراجعين الداخليين الملكات اللازمة لأداء المسؤوليات الفردية ، وكذلك ضرورة دعم مدير

(1) خالد علي كاجيجي ، أحمد عبدالله بيت المال ، مرجع سبق ذكره ، ص 9 .

(2) Giles , J., Going Live With SAP . Internal Auditor , Vol 55 , 1998 .

نقلاً عن :

لؤي فحي الغباري ، الإتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي وأهميتها في تحديد الإتجاهات المستقبلية ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، العدد 56 ، ص 313 .

إدارة المراجعة الداخلية بالمساعدة اللازمة إذا كان فريق المراجعة الداخلية يفتقر إلى المعرفة والمهارة اللازمة لأداء كل أو بعض المهام الموكلة إليه ، وكذلك نصت المعايير على ضرورة أن يتوافر لدى المراجع الداخلي المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتليس ، إضافة إلى خبرته في التعامل مع مخاطر تكنولوجيا المعلومات وضوابطها وما يتوفر من تقنيات المراجعة التي تقوم على التكنولوجيا ، وكذلك يجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية الامتناع عن أداء الاستشارة إذا كان فريق المراجعة الداخلية يفتقر إلى المعرفة أو الكفاءة اللازمة لأداء المهام الملقاة على عاتقه (1) .

وتعتبر المهارة المهنية للمراجع الداخلي من أهم العوامل المؤثرة في رفع مستوى أدائه وعنصر من عناصر الدافعية له ، لذلك فيمكن القول بأن هناك ارتباط وثيق بين زيادة مستوى أداء المراجع الداخلي وبين المستوى المهاري الذي يتوفر فيه ، ولذلك فإن المراجع الداخلي المحترف تشترط فيه أولاً وقبل كل شيء الكفاءة العلمية والعملية اللازمة ويتحقق ذلك عن طريق توافر مجموعة من المقومات من أهمها ما يلي :

#### أ - التعليم الجامعي :

لقد اشترطت معايير المراجعة الداخلية ضرورة توافر المعلومات والمهارات والتخصصات للمراجع الداخلي كما سبق توضيح ذلك ، فبداية توافر المعلومات والتخصصات للمراجع الداخلي تبدأ من مرحلة التعليم الجامعي ، ولقد فطنت الولايات المتحدة الأمريكية إلى هذه الحقيقة فاهتمت بالمراجعة الداخلية في تعليمها الجامعي مثلما اهتمت بالتنظيم المهني العالمي لها ، كما قامت جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA) لعام 1952 بدراسة شملت 135 جامعة أمريكية لتحديد مدى تطوير هذه الجامعات ، وقد أثبتت الدراسات أنه يوجد 16 جامعة أمريكية قد حددت المحتوى العلمي لمادة المراجعة الداخلية وتقوم بتدريسها، كما أن هناك 13 جامعة أخرى ما زالت تعيد النظر في برامج التدريس بها لتطويرها بحيث تشمل المراجعة الداخلية ولم يقتصر

(1) أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 10 .

الأمر على ذلك بل أصبحت الكليات تمنح درجة البكالوريوس في تخصص  
المراجعة الداخلية حيث يتم تدريس المراجعة الداخلية على مدى أربع سنوات  
دراسية وذلك في (Berry College) بولاية جورجيا الأمريكية .

أيضاً اهتمت المملكة المتحدة بتعليم المراجعة الداخلية ليس فقط على  
مستوى مناهج الدراسة العامة في مرحلة البكالوريوس بل قد امتد الأمر إلى  
مرحلة الدراسات العليا حيث يوجد دبلومات متخصصة بالمراجعة الداخلية ، حيث  
بدأت إحدى الجامعات بالإضافة إلى عشرة معاهد أكاديمية متخصصة في منح  
الدبلوم في المراجعة الداخلية منذ العام 1983 كما أصبحت كل من هذه الجامعة  
وجامعة (South Bank University) تمنحان درجة الماجستير في المراجعة  
الداخلية منذ سبتمبر 1993 (1) .

ولما كان التعليم الجامعي هو السبيل الأول لتسليح مراجع بفروع المعرفة  
المختلفة فإن من شأنه زيادة الاحترافية في عمل المراجع الداخلي ، وبالتالي زيادة  
قدرته على التعامل مع أنواع المعرفة المختلفة كالإدارة والاقتصاد والتمويل  
والإحصاء وغيرها الأمر الذي ينعكس إيجاباً على استقلاله وذلك من خلال زيادة  
ثقة الإدارة في جودة الخدمات التي يؤتيها ، وثقتها أيضاً في أن لديه المعرفة  
الكافية لمراجعة أنشطة المنظمة المختلفة وبالتالي يقل تدخل الإدارة في العمل الذي  
يؤديه .

#### ب - التدريب العملي :

يعتبر التدريب العملي من الجوانب الهامة لتأهيل المراجع الداخلي، وقد  
ركزت معايير المراجعة الداخلية على ضرورة تأدية مهام المراجعة بكفاءة ،  
ويمكن القول بأن التدريب العملي يعتبر من المقومات الضرورية لاحتراف  
المراجع الداخلي وتنمية وصقل مهاراته ، حيث أن ما فعله مجمع المراجعين  
الداخليين الأمريكيين منذ عام 1972 من ربط بين عضوية المجمع والتأهيل العلمي  
والعملي للمراجع وذلك من خلال عقد الامتحانات التأهيلية لمن يريد الحصول على

(1) مصطفى راشد العبادي ، مرجع سبق ذكره ، ص 644 - 645 .

شهادة مراجع داخلي قانوني ( CIA ) وذلك أسوة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ( AICPA ) يعتبر مدخلاً مناسباً لإجبار المراجعين الداخليين على الاهتمام بتأهيلهم العلمي والعملية ، كما أنه أشرط للحصول على شهادة المراجع الداخلي أن يكون الشخص لديه سنتان من الخبرة كحد أدنى للمراجعة الداخلية ، وقد انتشرت الامتحانات التأهيلية في معظم فروع المجمع المنتشرة على مستوى العالم حيث أن كل من يريد أن يعمل كمراجع داخلي عليه اجتياز اختبارات العضوية والحصول على شهادة مراجع داخلي قانوني ، وستفضل المنظمات أعضاء الهيئة العلمية ( المهنية ) أو المجمع عند حاجتهم لمراجع داخلي (1).

ويظهر دور التدريب العملي واضحاً على زيادة الاستقلال الذي يحظى به المراجع الداخلي وذلك من خلال قدرة المراجع الداخلي على التعامل مع المواقف المختلفة التي تواجهه والتي من شأنها التأثير على استقلاله سواء مع إدارة الشركة ومع العاملين بها .

ويعتبر مـنـج شـهـادـة مـراجـع داخـلي قـانـونـي  
 Certified Internal Auditor (CIA) أحد المقومات الأساسية لترسيخ اعتبار  
 المراجعة الداخلية مهنة مستقلة (2).

#### ج - التعليم والتدريب المستمر :

حتى يستطيع المراجع الداخلي الحفاظ على استقلاله واحترافيته وذلك من خلال زيادة مؤهلاته العلمية والعملية يلزمه تعليم وتدريب نفسه بشكل مستمر ، بالإضافة إلى أن إدارات المراجعة الداخلية بالمنظمات المختلفة يجب عليها تشجيع المراجعين الداخليين على الالتحاق بالدراسات العليا في الجامعات للحصول على الدراسات المتخصصة في المجالات المختلفة ، وحضور الندوات العلمية والبرامج

(1) مصطفى راشد العبادي ، مرجع سابق ، ص 646 .

(2) زكي محمد مبارك اعويض ، مرجع سبق ذكره ، ص 33.

التدريبية والاشترك في عضوية المجامع المهنية والجامعات العلمية المتخصصة وتوفير الوقت اللازم لذلك<sup>(1)</sup>.

كذلك فإن التعليم والتدريب المستمر يجب أن لا يقتصر على النواحي الفنية البحتة التي تركز على إتقان المهارات والمعارف المتخصصة في مهنة المراجعة الداخلية فقط ، بل يجب أن يشمل الجوانب المتعلقة بالعلاقات الإنسانية والأساليب التربوية للمراجعين الداخليين ، لأن الاستقلال كما عرفه معهد المراجعين الداخليين الأمريكي هو شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط خارجية ، فهو مسألة نفسية قبل كل شيء ، لذلك فإن الأمر يتطلب أن يتم تدريب المراجعين الداخليين على المهارات والمعارف التي تحقق لهم سبل التعامل البناء مع مختلف المستويات التنظيمية وذلك لتزويد المراجعين الداخليين بمهارات سلوكية وذهنية وكذلك استيعابهم لوسائل الاتصال بكافة المستويات التنظيمية والإدارية<sup>(2)</sup>.

3 - 2 - 2 : الخبرة المهنية :

يمكن القول بأن المراجعين الداخليين ذوي الخبرات العالية عادة ما تكون لديهم المهارة المهنية ( الإحتراف ) أعلى من غيرهم من المراجعين ، وذلك لأن الخبرة ما هي إلا تراكم مجموعة من المعارف التي يكتسبها الفرد نتيجة وجوده في مكان معين ووفقاً لظروف معينة ، ويبدو واضحاً التأثير الإيجابي للخبرة على استقلال المراجع الداخلي وذلك من خلال زيادة قدرته على التحليل والنقد وحل المشكلات الإدارية التي تواجهها إدارة المنظمة ، كذلك التعامل مع الإدارات التنفيذية والإدارة العليا بما لا يخل باستقلاله ويضمن حسن سير العمل ، بالإضافة طبعاً لزيادة قدرته على التواصل وتعزيز العلاقات الإنسانية مع العاملين معه بالمنظمة .

(1) أنظر :

مصطفى راشد العبادي ، مرجع سبق ذكره ، ص 647 .

(2) أنظر :

خضير كاظم حمود ، ياسين كاسب الخرشنة ، إدارة الموارد البشرية ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن ، طبعة الأولى ، 2007 ، ص 142 .

لقد أصبح واضحاً أثر الاحتراف في زيادة استقلال المراجع الداخلي، والدور الكبير الذي يلعبه الاحتراف في الارتقاء بهذا المفهوم ، وحتى تستطيع إدارة أي منظمة تعزيز الاستقلال الذي تحظى به إدارة المراجعة الداخلية فإن عليها أن تحرص على تعيين مراجعين داخليين أكفاء ( محترفين ) تتوفر فيهم العناصر التي سبق ذكرها وذلك من خلال حرصها على ملاحظة الفروق الفردية ( Individual Differences ) بين الموظفين وذلك من خلال ما يلي<sup>(1)</sup>:

1 - فروق الصلاحية في العمل : حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية تحتاج إلى مجموعة من القدرات والمهارات الخاصة بحيث يستطيع المراجع الداخلي أداء وظيفته على الوجه الأمثل وأن يضمن كذلك توفر الاستقلال عند أدائها ، ومن هذه القدرات التقييم والنقد والتحليل والاتصالات والعلاقات الإنسانية وغيره .

2 - فروق الاستفادة من التدريب والتعلم : حيث أن المراجعين الداخليين يستطيعون الوصول إلى المستوى المطلوب من الكفاءة بعد فترة وجيزة من التدريب ، بينما يحتاج آخرون إلى فترات أطول أو قد يعجز البعض عن الوصول إلى المستوى المطلوب مهما طالَّت فترات التدريب والتعلم .

3 - فروق الاستمرار في العمل : حيث أن المؤهلات الفنية والمهارية للمراجع الداخلي تلعب دوراً كبيراً في استمراره في عمله وبالتالي التقليل من معدل الدوران مما ينعكس إيجابياً على استقلاله.

3 - 6 : دور تحديد مجال عمل المراجعة الداخلية في دعم استقلال المراجع الداخلي:

يشمل نطاق عملية المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى ملاءمة وفعالية الرقابة بالمشروع ونوعية الأداء عن طريق مراجعة درجة موثوقية المعلومات ومدى الالتزام بالخطط والسياسات والتأكد من وجود حماية كافية للأصول ، واستغلال موارد المنظمة استغلالاً أمثل ، وقد وسع تعريف معهد المراجعين الداخليين من نطاق المراجعة الداخلية إذ أضاف إليها تقديم الخدمات الاستشارية

<sup>(1)</sup> انظر :

حسن عبدالحميد المطار ، مرجع سبق ذكره ، ص 26 - 27 .

جمال الدين مرسي ، ثابت عبدالرحمن ادريس ، مرجع سبق ذكره ، ص 152 .

وتحسين كفاءة كل من إدارة المخاطر ونظم الرقابة الداخلية والمساهمة في تفعيل عملية الحوكمة بما يساهم في إضافة قيمة للمنظمة (1).

وقد نصت معايير المراجعة الداخلية على أن إدارة المنظمة ومجلس إدارتها هما السلطان المخولتان بإعطاء التوجيهات العامة بشأن مجال العمل والعمليات والأنشطة الواجب مراجعتها (2).

ولكي يستطيع المراجع الداخلي القيام بهذه المهام يجب عدم وجود أي قيود عليه وأن تكون له حرية الإطلاع على كافة المستندات والأصول في المنظمة ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في موضوعية عملية المراجعة ، وكذلك أن يكون له الحق في التعاون مع العاملين ومناقشتهم والإطلاع على مصادر المعلومات المختلفة التي تكشف عن نشاط المشروع والتزاماته وموارده ، وينطوي هذا الجانب من جوانب الاستقلال أيضا على التعاون المثمر مع الجهاز الإداري في المنظمة خلال عملية الفحص وكذلك عدم وجود أي مصالح أو علاقات شخصية تؤدي إلى استبعاد أو تحديد الفحص الخاص بأي نشاط أو سجل أو شخص أو غيره مما كان ينبغي أن يخضع للفحص لولا وجود تلك العلاقات أو المصالح (3).

### 3 - 7 : دور أسلوب أداء أعمال المراجعة في دعم استقلال المراجع الداخلي:

لقد نصت معايير الأداء المهني على ضرورة أن يشمل عمل المراجع الداخلي تخطيط عملية المراجعة وفحص وتقييم المعلومات وإيلاج نتائج عملية المراجعة ثم المتابعة (3) ، ولعل أهم ما يجب التركيز عليه في هذا المجال هو ما يتعلق بتوصيل نتائج المراجعة ومدى توفر الاستقلال عند التقرير عن أعمال المراجعة ، حيث يجب أن يتحرر المراجع الداخلي من أي شعور أو التزام بتغيير الحقائق المقررة لأي جهة من الجهات وكذلك أن يتجنب استبعاد بعض المعلومات

(1) خالد علي كاججي ، أحمد عبدالله بيت المال ، مرجع سبق ذكره ، ص 10 .

(2) مجمع المراجعين الداخليين ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

(3) فتحي عبدالسلام الغرياني ، مرجع سبق ذكره ، ص 31 .

(3) أنظر :

رافقت علي رضوان ، مرجع سبق ذكره ، ص 179 .

الجوهرية في التقرير الرسمي وإدراجها في أي نوع آخر من أنواع التقارير ، إضافة إلى تجنب استخدام الألفاظ الغامضة سواء عن قصد أم بدون قصد عن عرض الحقائق والتوصيات وتفسيراتها ، وأخيراً فإن المراجع الداخلي يجب أن يحظى بالحرية الكاملة في تحديد المحتويات الملائمة لتقريره سواء ما يتعلق بعرض الحقائق أو إبداء الرأي (1) .

وقد تعتبر تقارير المراجعة غير مرضية لبعض الإدارات بحكم تركيزها في أغلب الأحيان على الأخطاء ، ولذلك فهي تخلق نوعاً من التوتر بين المراجعة الداخلية والإدارة وهو ما قد يؤدي إلى عدم تنفيذ توصيات المراجعة ، وللتغلب على ذلك أقترح ( الغباري ) ما يلي :

• عندما تكون هناك حاجة إلى تقرير تفصيلي فإنه يجب أن يتضمن الجوانب الإيجابية للأداء الذي تمت مراجعته وذلك للتأكيد على أن هناك توازناً مناسباً يعكس موضوعية العمل .

• يتم عقد اجتماع قبل إعداد التقرير مع الإدارة التي تمت مراجعة أعمالها للتأكد من مدى صحة الاستنتاجات التي توصل إليها المراجع الداخلي ، ومدى فعالية الحلول المقترحة ، وبالتالي ستكون الإدارة راضية عن مخرجات المراجعة الداخلية (2) .

ولا شك أن هذه المقترحات من شأنها زيادة حيادية وموضوعية النتائج التي يتوصل إليها المراجع الداخلي .

3 - 8 : بدائل مصدر التفويض لوظيفة المراجعة الداخلية ودور كل منها في دعم استقلال المراجع الداخلي :

يرى بعض الباحثين أن المراجعين الداخليين لا يمكن أن يحصلوا على الاستقلال الكامل عند أداء وظيفة المراجعة لأنه إذا اعتبرنا أن المراجعين الداخليين مستقلين فإنه يمكن في هذه الحالة اعتبارهم مؤهلين لمراجعة القوائم المالية فلكل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي شكل من أشكال الاستقلال

(1) فتحي عبدالسلام الغرياني ، مرجع سبق ذكره ، ص 31 .

(2) لمين فتحي الغباري ، مرجع سبق ذكره ، ص 11 .



الخاص به ، فالمراجع الخارجي يتمتع بالاستقلال التنظيمي ( Organizational Independence ) أي أنه من المفترض أن يكون مستقلاً عن المنظمة ولا تربطه بها أي علاقة ، بينما يتمتع المراجع الداخلي في الاستقلال الوظيفي ( Functional Independence ) فهو يمارس وظيفته داخل المنظمة كجزء من ثقافة المنظمة ، ولأنه من المفترض أن يكون مستقلاً عن باقي الوظائف من خلال تمتعه بخطوط اتصال مع الإدارة العليا ولجنة المراجعة ، فقد يعتقد البعض بأن وظيفة المراجعة الداخلية بما أنها تقع ضمن الهيكل التنظيمي فهي لا تحظى بأي شكل من أشكال الاستقلال ، وقد يدافع البعض الآخر بأن وظيفة المراجعة الداخلية تتمتع بالاستقلال الكامل ، ولكن الوضع الحقيقي لاستقلال المراجعة الداخلية هو أنها تقع تقريباً بين الرأيين (1).

ونظراً لشدة الحاجة إلى الاستقلال في عمل المراجع الداخلي والمتمثلة في أن المراجع الداخلي فاحص بالدرجة الأولى ومسؤوليته تتمثل في تقييم النظم والإجراءات المتبعة وهو يحتاج إلى الموضوعية الكاملة لأداء هذه المهمة ، إضافة إلى دوره كمستشار للإجراءات التي يقررها المدراء التنفيذيون في ضوء سلامة المعلومات والتوصيات التي يقدمها (2) ، ونظراً أيضاً للقصور الذي شاب هذا الاستقلال باعتبار المراجع الداخلي موظفاً في المنشأة وفي أفضل الأحوال هو مفتقر للاستقلال الظاهري ، فقد ظهرت بعض البدائل عن الاحتفاظ بوظيفة المراجعة الداخلية منها :

### 3 - 8 - 1 : التعاقد الخارجي Out sourcing :

رغم زيادة عدد المنشآت التي بها إدارات للمراجعة الداخلية ونمو متوسط حجم القائمين بها في السنوات القليلة الماضية وتوازي هذا النمو مع ظهور لجان المراجعة ومفهوم الحوكمة ، فإن المشكلة التي تواجه إدارات المراجعة الداخلية حالياً هي زيادة الطلب على خدماتها واتساع مجال هذا العمل بحيث زاد الطلب

(1) زكي محمد مبارك عويض ، مرجع سبق ذكره ، ص 35 - 36 .

(2) أنظر :

لسيد أحمد السقا ، مرجع سبق ذكره ، ص 658 - 659 .

على عدد المراجعين الداخليين المتواجدين وأدى ذلك إلى عدم إمكانية تنفيذ الأعمال المطلوبة بالكامل ، وقد ظهرت هذه المشكلة واضحة في كل من الولايات المتحدة وبريطانيا وهي نقص المراجعين الداخليين المؤهلين ، وفي بحث ميداني أجري على عينة من المديرين التنفيذيين لبعض الدول الأوروبية توصل هذا البحث إلى أن وظائف المراجعة الداخلية لا يبدو أنها تستخدم إمكاناتها بالكامل ومن ثم فإنها لا توفر درجة التأكيد التي تريدها الإدارة العليا ، وان 75% من المشاركين غير واثقين أن المراجعة الداخلية لديها المهارات المطلوبة للتعامل مع كافة الجوانب في المنظمة ، ومن ثم فقد اتجهت بعض الشركات للحصول على كل أو بعض خدمات المراجعة الداخلية من مصادر خارج المنظمة (1) .

ويقصد بالتعاقد الخارجي أن يتم التعاقد مع طرف خارجي لتقديم خدمات أو منتجات للمنظمة كان يتم تقديمها سابقاً من قبل مصدر داخلي (2) ، والمتتبع لأدبيات المراجعة الداخلية يتضح له وجود مدرستين في التفكير فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية ، وكل مدرسة تمثل تهديداً وتحدياً للمراجعين الداخليين والمهنية التي يتمتعون بها ، فأحدى المدرستين تتبنى فكرة ارتباط وتداخل المراجعة الداخلية مع المنظمة تداخلاً كلياً وفقاً لأطروحة (اجعل عملاءك راضين ) وطبقاً لذلك فإن قائمة الخدمات التي يقدمها المراجعون الداخليون لا نهاية لها ، وعليه إذا كانت هناك إدارة أو قسم لا يبدو أنها تتبع هذا المدخل فغالباً ما تصبح المنشأة مرشحة للتعاقد الخارجي للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية ، ويقود هذا الاتجاه كثير من الأكاديميين ومكاتب المحاسبة والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وإدارات الشركات الكبرى والشركات متعددة الجنسية .

أما المدرسة الأخرى فيقودها معهد المراجعين الداخليين وكثير من أعضائه وترى أن المراجعين الداخليين ينتمون إلى مهنة ، وأن معايير الممارسة لهم وجدت لعدة سنوات وهي تحدد مجالات عديدة من أهمها الاستقلال ويجب بالتالي

(1) محمد حسني عبدالجليل صبيحي ، مرجع سبق ذكره ، ص 224 .

(2) زكي محمد مبارك عويض ، مرجع سبق ذكره ، ص 38 .

أن تكون خدمات المراجعة الداخلية في حدود هذه المعايير ومرتبطة بها ، وهذا الاتجاه قد يتسبب في حدوث فجوة التوقع بين المراجعين الداخليين وعمالهم - الإدارة - لعدم تلبية كافة احتياجاتهم ومن ثم قد يكون ذلك حافزاً للإدارة للجوء إلى التعاقد الخارجي للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية<sup>(1)</sup> ، وفي بحث أجري بالولايات المتحدة الأمريكية على 232 من مديري المنشآت المالية عام 1997 أتضح أن حوالي 34% من هذه المنظمات لها تعاقد خارجي للقيام بالمراجعة الداخلية ، بينما تستخدم 35% من هذه المنظمات المراجعين من داخل المنظمة ، وفي بحث آخر أجري عام 1996 أتضح أن عدد المنظمات التي تعاقدت خارجياً على بعض أعمال المراجعة الداخلية من 1300 منظمة بلغ ما نسبته 21.5% في أمريكا ، 31.5% في كندا ، وأن نسبة المديرين الذين لا يستخدمون التعاقد الخارجي ويتوقعون استخدامه في المستقبل هي 32.4% في أمريكا و 36% في كندا<sup>(2)</sup>.

وتلجأ المنظمات إلى التعاقد الخارجي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية نظراً لعدة مميزات لعل من أهمها الاستقلال والموضوعية التي يحظى بها القائم بأعمال المراجعة الداخلية وذلك بسبب عدم وجود علاقة التبعية الوظيفية مع إدارة المنظمة، إضافة إلى مجموعة مميزات أخرى مثل تقليل التكاليف والحصول على جودة أكبر للخدمة والتوافق مع الحجم التنظيمي للمنظمة ويقصد به توفير المهارات المتخصصة التي تحتاجها الإدارة في الأوقات اللازمة ، ولكن يظل توفير قدر أكبر من الاستقلال للمراجع الداخلي هو أهم تلك المميزات ، ويمكن القول بأنه مهما بلغت مهارة وتخصص المتعاقد الخارجي لتأدية أعمال المراجعة الداخلية فإنه لا يمكن أن يصل إلى درجة الفهم والمعرفة التي يمتلكها الموظف داخل المنظمة ، إضافة إلى أن إدارة المراجعة الداخلية يمكن اعتبارها مصدر ثاني للمعلومات التي تحتاجها الإدارة ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي ، ولذلك فإن هناك الكثير من الصعوبات التي قد يواجهها المتعاقد الخارجي والتي تنتج من

(1) محمد حسني عبدالجليل صبيحي ، مرجع سبق ذكره ، ص 216 .

(2) نفس المرجع السابق ، ص 225 .

عدم الحصول على التعاون الذي يحتاجه من الإدارة ، لأن الكثير من وظائف المراجعة الداخلية تحتاج لاستثمار سنوات من المجهود واكتساب ثقة المديرين ومجلس الإدارة والمحافظة عليها (1) .

بالتالي فإنه وبالرغم من الاستقلال الذي يحظى به التعاقد الخارجي والمتمثل في كون مهمته مهمة استشارية يستطيع معها إعطاء رأي محايد بسبب عدم انتمائه للمنظمة فإن الصعوبات السابق ذكرها دفعت الكثير من الإدارات للتعويل على بديل آخر وهو التعاقد المشترك للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية .

### 3 - 8 - 2 : التعاقد المشترك Co-sourcing :

يقصد بالتعاقد المشترك قيام مصدر خارجي بجزء من وظيفة المراجعة الداخلية ويرى البعض أنه في حالة التعاقد المشترك يحافظ مدير إدارة المراجعة الداخلية على السيطرة على وظيفة المراجعة الداخلية ويستخدم قدرات وموارد وخبرات مقدمي الخدمة الخارجيين لتعزيز الكفاءة والفعالية داخل المنظمة ، وقد يكون مقدم الخدمة الخارجي منظمة مهنية أو منظمة استشارية متخصصة (2) ، حيث تختار المنظمة مقدم الخدمة الذي يعمل مع المراجع الداخلي لديها جنباً إلى جنب وليس بديلاً عنه لذلك فإن التعاقد المشترك يقوم على مفهوم " الفريق " الذي يمكن مدير قسم المراجعة الداخلية من تحسين المرونة في التوظيف واستئجار خبرات فنية من الخارج وكذلك التحكم في التكاليف بدون التضحية بالرقابة أو جودة المراجعة(3) .

وقد تبني معهد المراجعين الداخليين بأمريكا فكرة التعاقد المشترك حيث يرى المعهد بأن التعاقد المشترك هو استخدام المصادر الخارجية في إنجاز المهام والاشتراك مع وظيفة المراجعة الداخلية الموجودة بالمنظمة ، ويكون أما بشكل مستمر أو لمهمة محددة فقط ، كما أصدرت لجنة الشؤون المهنية بالمعهد عام

(1) لنظر :

نفس المرجع السابق ، ص 229 - 230 .

(2) زكي محمد مبارك عويض ، مرجع سبق ذكره ، ص 39 .

(3) محمد حسني عبدالجليل صبيحي ، مرجع سبق ذكره ، ص 233 .

1998 وثيقة لمساعدة إدارة المراجعة الداخلية والإدارة التنفيذية ولجنة المراجعة في إدارة خدمات المراجعة الداخلية من الخارج وتفضيل التعاقد المشترك على التعاقد الخارجي الكامل (1) .

ويظهر دور التعاقد المشترك واضحاً في دعم استقلال المراجع الداخلي في وجود مصدر آخر لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومدى إتباع السياسات والإجراءات الإدارية إلى جانب قسم المراجعة الداخلية الأمر الذي يحتم على فريق المراجعة الداخلية التزام الحياد والموضوعية عند أداء مهام الفحص وذلك بافتراض حيادية المتعاقد المشترك عن المنظمة وحصوله على الاستقلال التنظيمي وفي نفس الوقت يساهم في تلافي عيوب التعاقد الخارجي الكامل باعتبار أن قسم المراجعة الداخلية لازال هو المسؤول عن إدارة عملية المراجعة الداخلية .

وقد أخذ هذا الاتجاه تزايداً ملحوظاً في اللجوء إليه على حساب التعاقد الخارجي حيث أظهرت نتائج دراسة مسحية لعدد 447 مدير إدارة مراجعة داخلية في الولايات المتحدة لسنة 2003 أن 43% من المستقصى منهم يخططون إلى زيادة الاعتماد على المصدر المشترك لتوفير خدمات المراجعة الداخلية(2).

### 3 - 8 - 3 : التعاقد الداخلي In-sourcing :

وهو اتجاه يتم فيه استخدام أفراد من داخل المنشأة من قبل إدارة المراجعة الداخلية للقيام ببعض المهام الخاصة ، حيث يتم استخدام هذا الأسلوب عند وجود أفراد داخل المنشأة يمتلكون معرفة متخصصة في بعض الجوانب التي يفتقدها موظفوا إدارة المراجعة الداخلية ، وقد أجريت دراسة في الولايات المتحدة الأمريكية على 447 مدير إدارات المراجعة الداخلية أظهرت أن 77% من إدارات المراجعة الداخلية تستخدم التعاقد الداخلي من خلال الاستفادة من خبرة أشخاص مؤهلين في النشاط محل المراجعة ، ويمكن القول بأن التعاقد الداخلي ينعكس إيجاباً على استقلال وظيفة المراجعة الداخلية باعتبار أن الأشخاص الذين يتم استخدامهم لتأدية المهام بالرغم من انتمائهم التنظيمي للمنظمة إلا أنهم لا

(1) زكي محمد مبارك عويض . مرجع سبق ذكره ، ص 39 .

(2) مرجع سابق ، ص 40 .

ينتمون لقسم المراجعة الداخلية مما قد يساعد على الزيادة من موضوعيتهم عند أداء مهمة المراجعة إضافة إلى توافر الاستقلال الفني لديهم والمتمثل في توافر المقدرة الفنية لديهم للتعامل مع النشاط محل الفحص .

### 3 - 9 : ملخص الفصل :

لقد ركز هذا الفصل بداية على الدور الهام الذي تلعبه لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الداخلي من خلال تكفلها بتعيين وعزل المراجع الداخلي وكذلك تحديد مرتبه ومكافآته واستلام تقاريره وتأكدها من عدم وجود أي ضغوط أو قيود على العمل الذي يؤديه ، إضافة إلى دورها في الارتقاء بموضوعيته، كما وضع هذا الفصل أيضاً أهمية التكامل في العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وأثر هذا التكامل على استقلال المراجع الداخلي في ضوء المعايير المهنية المعنية بهذه العلاقة ، وكذلك أيضاً أثر تنظيم قسم المراجعة الداخلية على استقلال المراجع الداخلي وذلك من خلال عدة جوانب أهمها تحديد أهداف قسم المراجعة الداخلية وسلطاته ومسؤولياته وكذلك التخطيط والسياسات والإجراءات وإدارة الأفراد وضمان الجودة بالإضافة إلى الانتماء التنظيمي والرضا الوظيفي ومعدل الدوران، ثم وضع هذا الفصل الاحتراف المهني من حيث مفهومه وأثره على تدعيم استقلال المراجع الداخلي ، إضافة إلى دور كل من نطاق عمل المراجعة الداخلية وأسلوب أداء أعمال المراجعة الداخلية في دعم استقلال المراجع الداخلي، وأخيراً دور بدائل مصدر التفويض المتمثلة في التعاقد الخارجي والتعاقد المشترك والتعاقد الداخلي في تعزيز استقلال المراجع الداخلي .

## الفصل الرابع الدراسة الميدانية

#### 4 - 1 - هدف وفروض الدراسة :

أظهرت نتائج الدراسة النظرية أن هناك العديد من العناصر التي يجب توافرها حتى يتحقق الاستقلال في عمل المراجع الداخلي إضافة إلى وجود العديد من الوسائل التي يمكن أن تساهم في تدعيم استقلال المراجع الداخلي، ويهدف هذا الفصل لاختبار ما تم التوصل إليه من إطار نظري للتعرف على مدى دقة هذا الإطار ودرجة قبوله في الواقع العملي في ليبيا وذلك عن طريق استقصاء عينة من المراجعين الداخليين ومدراء أقسام ومكاتب وإدارات المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية وبناء على ذلك تمت صياغة فروض الدراسة على النحو الآتي :

الفرض الرئيسي الأول :

الفرض الصفري : لا يمكن اعتبار المراجع الداخلي مستقلاً نظراً لطبيعة علاقته بالإدارة .

الفرض البديل : يمكن تحقيق قدر معقول من استقلال المراجع الداخلي بتوافر مجموعة من الأبعاد والعناصر .

الفرض الرئيسي الثاني :

الفرض الصفري : لا يمكن تدعيم استقلال المراجع الداخلي بأي وسيلة .

الفرض البديل : يمكن تدعيم استقلال المراجع الداخلي من خلال عدة وسائل .

#### 4 - 2 : إجراءات الدراسة :

يمكن توضيح إجراءات الدراسة الميدانية لإختبار مدى صحة الفروض

السابقة في الخطوات التالية :



#### 4 - 2 - 1 : طبيعة مجتمع الدراسة وتحديد حجم العينة :

يشتمل مجتمع الدراسة الميدانية على المراجعين الداخليين العاملين بالشركات الصناعية الليبية ومدراء مكاتب و أقسام وإدارات المراجعة الداخلية في هذه الشركات وقد تم إختيار الشركات الصناعية التابعة لقطاع الصناعة والمعادن والكهرباء إضافة الى الشركات الصناعية الليبية العاملة في مجال النفط نظراً لكبر حجم هذه الشركات وبالتالي التأكد من وجود مراجعين داخليين في هذه الشركات، ويبين الجدول التالي ملخص بيانات العينة وعدد قوائم الإستهيبان الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي:

جدول رقم ( 2 ) ملخص بيانات العينة وعدد قوائم الاستهيبان الموزعة

والمستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي

اسم الشركة	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المستلمة	الاستثمارات الصالحة للتحليل الإحصائي
الشركة الليبية للحديد والصلب	5	3	3
شركة أمان لصناعة الإطارات المساهمة	2	1	0
شركة الشعلة لصناعة النضائد المساهمة	2	2	1
شركة البيان لصناعة اللدائن والأسفنج	2	2	2
شركة مصراتة للصابون ومواد التنظيف	1	1	1
الشركة الوطنية للمطاحن والأعلاف	3	3	1
شركة المطاحن الوطنية	2	2	2
شركة النبع للمياه المساهمة	3	3	3
مصنع المشروبات بنغازي	2	2	2
الشركة الوطنية للصناعة الغذائية	3	3	1
الشركة الليبية للجرارات	2	1	1
الشركة العامة للألكترونيات	8	6	4
الشركة العامة للأسلاك	3	3	2

مصنع أعلاف سرت	1	1	1
مصنع اعلاف بنغازي	1	1	1
شركة رأس لانوف لتصنيع النفط والغاز	8	10	10
شركة سرت لتصنيع النفط والغاز	9	15	15
المجموع	42	59	65
النسبة	%64	%90	%100

يتضح من الجدول السابق أن إجمالي قوائم الإستهبان المستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي والتي تمثل حجم العينة قد بلغ 42 مفردة (أي بنسبة %64) من القوائم الموزعة على المشاركين في الدراسة .  
وتم تقسيم المشاركين في الدراسة من حيث المؤهل العلمي إلى 6 مجموعات هي: دبلوم متوسط ، دبلوم عالي ، بكالوريوس محاسبة ، بكالوريوس بخلاف المحاسبة ، ماجستير ، دكتوراة .

ويوضح الجدول التالي المؤهل العلمي للمشاركين في الدراسة :

جدول رقم ( 3 ) المؤهل العلمي للمشاركين في الدراسة

المؤهل	التكرار	نسبة
دبلوم متوسط	7	%16
دبلوم عالي	11	%26
بكالوريوس محاسبة	18	%42
بكالوريوس بخلاف المحاسبة	2	%4
ماجستير	4	%9
دكتوراة	صفر	صفر
المجموع	42	%100

4 - 2 - 2 : أسلوب جمع البيانات :

استندت الدراسة الميدانية على استخدام قائمة الاستبيان المرفقة بالملحق في الحصول على البيانات اللازمة لإختبار الفروض وتحقيق هدف البحث واشتملت قائمة الاستبيان على 30 سؤال من الأسئلة الترتيبية والتي يتم فيها التعبير عن آراء المشاركين في الدراسة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي والذي يتدرج من 1 إلى 5 كما يلي :

موافق جداً 5 درجات ، موافق 4 درجات ، محايد 3 درجات ، غير موافق 2 درجة ، موافق 1 درجة .

4 - 3 : الأسلوب الإحصائي المستخدم في إختبار فروض الدراسة والقاعدة التي تستخدم لقبول أو رفض الفرض :

4 - 3 - 1 : الأسلوب الإحصائي المستخدم في إختبار فروض الدراسة :  
تم استخدام إختبار T لإختبار فروض الدراسة والفروض المتعلقة بها .

$$t = \frac{\bar{X} - \mu_0}{\frac{s}{\sqrt{n}}}$$

حيث أن

T	صحة إختبار الفرض
$\bar{X}$	المتوسط الحسابي للعينة لكل فقرة
$\mu_0$	متوسط العينة
S	الإنحراف المعياري
n	حجم العينة

وقد تم تشغيل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي Minitab .

4 - 3 - 2 : القاعدة التي تتبع لإتخاذ قرار قبول أو رفض الفرض :

تم مقارنة T المحسوبة والناجمة عن تطبيق المعادلة السابقة مع قيمة T الجدولية بدرجة حرية (n-1) أي ( 42 - 1 = 41 ) حيث تبين أن T الجدولية تساوي ( 1.684 ) وذلك بمستوى ثقة 95% ، ولإتخاذ قرار القبول أو الرفض تتبع القاعدة التالية :

إذا كانت T المحسوبة أكثر من T الجدولية وهي ( 1.684 ) يرفض الفرض الصفري ويقبل الفرض البديل وعلى العكس من ذلك إذا كانت T المحسوبة أقل من T الجدولية يقبل الفرض الصفري ويرفض الفرض البديل (1).

4 - 4 : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية ونتائج إختبار فروض الدراسة :  
الفرض الأول :

الفرض الصفري : لا يمكن اعتبار المراجع الداخلي في البيئة الليبية مستقلاً نظراً لطبيعة علاقته بالإدارة .

الفرض البديل : يمكن تحقيق قدر معقول من إستقلال المراجع الداخلي في البيئة الليبية بتوافر مجموعة من الأبعاد والعناصر .

وقد تم إختبار هذا الفرض من خلال الفقرات من 1 - 11 بقائمة الإستبيان، والجدول التالي يوضح نتائج التحليل الإحصائي لإختبار فقرات الفرض الأول :

جدول رقم ( 4 ) نتائج التحليل الإحصائي لإختبار فقرات الفرض الأول

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean	95% Lower Bound	T	P
C1	43	4.20930	1.05916	0.16152	3.93763	7.94	0.000
C2	43	4.39535	0.95468	0.14559	4.16048	9.58	0.000
C3	43	3.46512	1.38614	0.21138	3.10958	2.20	0.017
C4	43	3.74419	1.15662	0.17638	3.44752	4.22	0.000
C5	43	4.58140	0.54478	0.08308	4.44166	19.03	0.000
C6	43	4.20930	1.08140	0.16491	3.93193	7.33	0.000
C7	43	4.55814	0.73363	0.11188	4.36997	13.93	0.000
C8	43	4.44186	1.07576	0.16405	4.16593	8.79	0.000
C9	43	4.09302	1.32403	0.20191	3.75342	5.41	0.000
C10	43	3.16279	1.68933	0.25762	2.72949	0.63	0.265
C11	43	4.32558	1.28584	0.19609	3.99577	6.76	0.000

(1) علي عبدالسلام العماري ، علي حسين المحجوب ، الإحصاء والاحتمالات - النظرية والتطبيق ، منشورات شركة الجا للنشر ، طرابلس ، ليبيا ، 2000 ، ص 810 .

### الفقرة رقم 1 :

أرى أن استقلال المراجع الداخلي مسألة ذاتية تتعلق بتفكير المراجع الداخلي بالإضافة الى وجود معايير وضمانات تؤكد استقلاله. ويتضح من الجدول رقم ( 4 ) أن متوسط درجة الموافقة على هذه الفقرة يبلغ 4.20930 وهو متوسط يزيد عن حد الموافقة المستخدم في الاستبيان وهو 4 ، ويتضح أيضاً أن الحد الأدنى لتقدير متوسط المجتمع 3.93763 وهو يقترب كثيراً من حد الموافقة وهو 4 وقد بلغت T المحسوبة 7.49 وهي أكبر من T الجدولية وقدرها 1.684 وبلغت قيمة P 0.000 مما يعني قبول وموافقة المشاركين على تلك الفقرة وهذا يوضح أن استقلال المراجع مسألة تتعلق بشخص المراجع الداخلي وقدرته على اتخاذ موقف مستقل في التفكير دون التأثر بأراء الآخرين وذلك بالإضافة الى ما يجب أن يتمتع به المراجع الداخلي ويحيط به من ضمانات ومعايير واضحة تؤكد إستقلاله وتساعد على إتخاذ موقف مستقل في التفكير .

### الفقرة رقم 2 :

أرى أن تكون إدارة المراجعة الداخلية تابعة لمجلس الإدارة . ويوضح الجدول رقم ( 4 ) أن متوسط درجة الموافقة على هذه الفقرة من عينة الدراسة هي 4.39535 وأن تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع يبلغ 4.150 وهو يزيد عن حد الموافقة وهو 4 وبلغت قيمة T المحسوبة 9.58 وهي أكبر من T الجدولية وقدرها 1.684 وبلغت قيمة P 0.000 وهذه النتائج توضح قبول عينة الدراسة لتلك الفقرة والتي ترى أن تبعية المراجعة الداخلية بأعلى سلطة في الشركة تحقق لها الاستقلال عن كافة الإدارات التنفيذية في الشركة مثل إدارة الإنتاج وإدارة التسويق والإدارة المالية أي أن هذا الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية يمكن أن يعتبر أحد ضمانات استقلال المراجع الداخلي في البيئة الليبية .

### الفقرة رقم 3 :

أرى أن تكون إدارة المراجعة الداخلية تابعة للجنة المراجعة . ويوضح الجدول رقم ( 4 ) أن متوسط درجة الموافقة على هذه الفقرة تبلغ 3.46512 وهي درجة تقع بين محايد وموافق وإن كانت أقرب إلى المحايد ، كما

بلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 3.10458 ورغم هذه الموافقة التي لا تعتبر عالية فإن قيمة T المحسوبة تبلغ 2.2 وهي أكبر T الجدولية وقدرها 1.684 مما يعني قبول عينة الدراسة لهذه الفقرة وقبولهم لفكرة أن تبعية إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة يجعلها في وضع تنظيمي أفضل ويحقق استقلال المراجع الداخلي وهو وضع أفضل من الناحية النظرية من التبعية لمجلس الإدارة ويفسر الباحث هذه الموافقة التي ليست عالية بعدم إدراك المشاركين في الدراسة لدور وماهية لجان المراجعة نظراً لعدم وجود تلك اللجان بالشركات الليبية .

#### الفقرة رقم 4:

أرى أن تقدم تقارير إدارة المراجعة الداخلية الى مجلس الإدارة من خلال لجنة المراجعة.

ويوضح الجدول رقم 4 أن متوسط درجة الموافقة على هذه الفقرة يبلغ 3.74419 وهو يقترب إلى حد ما من حد الموافقة 4 ويزيد عن متوسط الموافقة وهو 3 كما أن تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 3.447542 وهو يزيد عن متوسط الموافقة وهو 3 ولكنه بعيد الى حد ما عن حد الموافقة وهو 4 ، ومع ذلك فقد بلغت قيمة T المحسوبة 4.22 و 0.000 P مما يدل على قبول المشاركين في الدراسة لهذه الفقرة وهذا يعني أن وجود لجنة المراجعة وتقديم تقارير المراجعة الداخلية من خلالها يمكن أن يعتبر أحد ضمانات استقلال المراجع الداخلي ، ويكرر الباحث أن تفسير هذه الموافقة التي ليست عالية يرجع لنفس السبب السابق وهو عدم وجود لجان للمراجعة في الشركات الليبية .

#### الفقرة رقم 5 :

أرى أن يتوافر للمراجع الداخلي قدرات معينة تضمن موضوعيته .  
ويوضح الجدول رقم (4) أن متوسط درجة الموافقة على تلك الفقرة يبلغ 4.58140 وهي تعتبر موافقة عالية جداً وقد بلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 4.44166 وهو تقدير يزيد عن حد الموافقة وبلغت قيمة T المحسوبة 19.03 و 0.000 P مما يعني قبول عينة الدراسة لهذه الفقرة وأنهم يعتقدون بدرجة كبيرة أن موضوعية المراجع الداخلي التي تتطلب حياده وعدم تحيزه لأي

من الأطراف ذوي المصلحة على حساب أطراف أخرى إنما هي مسألة تتعلق بتوافر قدرات معينة في المراجع الداخلي مثل الكفاءة المهنية والأخلاقية والقدرة على إتخاذ موقف مستقل غير متحيز بأن لا يتأثر بأراء أو أفكار الآخرين .  
الفقرة رقم 6 :

يجب ألا يشارك المراجع الداخلي في أي أعمال تنفيذية وألا تكون له علاقات بالشركة تؤثر على استقلاله .

ويوضح الجدول رقم (4) أن متوسط درجة موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة يبلغ 4.20930 أي أنها تزيد عن درجة موافق وتقترب من موافق جداً وهي تعتبر موافقة عالية جداً وقد بلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 3.93193 وهو حد أدنى يقترب كثيراً من حد الموافقة كما بلغت قيمة T المحسوبة 7.33 وهي أكبر من T الجدولية وقدرها 1.684 وقيمة P 0.000 مما يعني قبول المشاركين في الدراسة لهذه الفقرة وهي أن مشاركة المراجع الداخلي في أي أعمال تنفيذية للشركة تحوله إلى متخذ للقرارات بدلاً من كونه مقيماً لها وأنه يجب عليه أن يتحرر من أي علاقات له بالشركة تخلق له نوع من المصالح المالية ويعتبر ذلك من عناصر إستقلال المراجع الداخلي في البيئة الليبية .

الفقرة رقم 7 :

أن توافر المعايير الدينية والأخلاقية وقوة الشخصية يمكن أن تعتبر من عوامل موضوعية المراجع الداخلي .

ويوضح الجدول رقم (4) أن متوسط موافقة عينة الدراسة حول تلك الفقرة يبلغ 4.55814 وهي موافقة عالية جداً وأن تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع يبلغ 4.36997 وهي تفوق حد الموافقة وهو 4 و أن قيمة T المحسوبة 13.93 أكبر من T الجدولية و P تساوي 0.000 وهذا يوضح قبول عينة الدراسة لهذه الفقرة مما يعني أن توافر المعايير الدينية والأخلاقية وقوة شخصية المراجع الداخلي تعتبر من عوامل الموضوعية والحياد وعدم التحيز في عمل المراجع الداخلي وهي تؤكد أيضاً ميل المشاركين في الدراسة الى التأكيد على أن إستقلال المراجع

الداخلي مسألة ذاتية تتعلق بما يتحلى به المراجع الداخلي من صفات أخلاقية وشخصية تجعله قادراً على الحياد وعدم التحيز والتفكير بطريقة مستقلة .  
الفقرة رقم 8 :

إن الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وإدارة المراجعة الداخلية ككل تعتبر عنصراً من عناصر استقلال المراجع الداخلي .  
ويوضح الجدول رقم (4) أن متوسط موافقة عينة الدراسة على تلك الفقرة يبلغ 4.44186 وهو يزيد عن حد الموافقة كما بلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 4.16593 وهو يزيد أيضاً على حد الموافقة وبلغت قيمة T المحسوبة 8.79 وهي تزيد عن T الجدولية مما يعني قبول المشاركين في الدراسة لهذه الفقرة ، ويؤكد ذلك أن المشاركين في الدراسة يرون أن توافر معايير معينة في شخص المراجع هي التي تعتبر من عوامل استقلاله وفي هذه الفقرة فإنهم يرون أن الكفاءة المهنية للمراجع في إنجاز مهام المراجعة تعتبر من العوامل والمؤشرات الدالة على استقلاله .

الفقرة رقم 9 :

إن التناقض والصراع الطبيعي بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة يعتبر من عناصر استقلاله لأن هذا الصراع يقضي على احتمالات التواطؤ بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة .  
ويوضح الجدول رقم (4) أن متوسط موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة يبلغ 4.09302 وهو يطابق الى حد ما حد الموافقة وهو 4 كما بلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 3.75342 وهو يزيد عن متوسط الموافقة وهو 3 ويقترّب من حد الموافقة وهو 4 وتبلغ قيمة T المحسوبة 5.41 و  $P = 0.000$  مما يعني قبول عينة الدراسة لهذه الفقرة والتي توضح أن استقلال المراجع هو أمر طبيعي لوجود تناقض أو صراع طبيعي بينه وبين الأفراد محل المراجعة لا يسمح بوجود تواطؤ معهم .



## الفقرة رقم 10 :

أن التناقض والصراع بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة يؤثر سلباً على استقلال المراجع الداخلي لأنه يدفعه الى التحيز ضدهم وفقدانه لتعاونهم. ويوضح الجدول رقم (4) أن متوسط درجة موافقة عينة الدراسة على تلك الفقرة يبلغ 3.162679 وهو يزيد بقليل عن متوسط الموافقة وهو 3 ، كما بلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 2.72949 وهو يقل إلى حد ما عن متوسط درجة الموافقة وقد بلغت قيمة T المحسوبة 0.63 وهي تقل عن T الجدولية وقدرها 1.684 مما يعني رفض المشاركين في الدراسة لهذه الفقرة وعدم موافقتهم على أن التناقض والصراع الطبيعي بين المراجع والأفراد يدفعه للتحيز ضدهم وفقدانه لتعاونهم بحيث أن التزام المراجع الداخلي بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية يجعله لا يتصرف بهذه الطريقة .

## الفقرة رقم 11 :

يجب حل الصراع بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة وضرورة قيام علاقة تعاونية معهم لإنجاز أهداف المراجعة. ويوضح الجدول رقم (4) أن متوسط درجة موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة يبلغ 4.32558 وهو يزيد عن حد الموافقة الذي يبلغ 4 وأن تقدير متوسط المجتمع 3.99577 وهو يقترب كثيراً من حد الموافقة والذي يبلغ 4 كما أن قيمة T المحسوبة 6.76 وهي أكبر من T الجدولية وأن P تساوي 0.000 مما يعني قبول المشاركين في الدراسة لهذه الفقرة وأنه يجب قيام علاقة تعاونية بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة لإنجاز أهداف المراجعة .

## نتائج اختبار الفرض الأول :

توضح نتائج التحليل الإحصائي السابقة أن المشاركين في الدراسة قد قبلوا الفرض البديل للفرض الأول وأنه يمكن تحقيق قدر معقول من استقلال المراجع الداخلي في البيئة بتوافر الأبعاد والعناصر التالية لاستقلال المراجع الداخلي :

1 - قدرة المراجع الداخلي على التفكير المستقل وسط مجموعة من المعايير والضمانات التي تؤكد استقلاله .

- 2 – تبعية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة في حالة وجودها.
- 3 – تقييم تقارير المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة من خلال لجنة المراجعة إن وجدت
- 4 – توافر قدرات معينة في المراجع الداخلي تضمن موضوعيته .
- 5 – عدم مشاركة المراجع الداخلي في أعمال تنفيذية والبعد عن أي علاقات تؤثر على استقلاله .
- 6 – توافر المعايير الدينية والأخلاقية وقوة الشخصية .
- 7 – الكفاءة المهنية في المراجع الداخلي وإدارة المراجعة الداخلية ككل .
- 8 – التناقض والصراع الطبيعي بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة والذي يجب التخلص من آثاره السلبية بحرص المراجع الداخلي على علاقة تعاونية بينه وبين الأفراد محل المراجعة .

الفرض الثاني :

- الفرض الصفري : لا يمكن تدعيم استقلال المراجع الداخلي بأي وسيلة .
- الفرض البديل : يمكن تدعيم استقلال المراجع الداخلي من خلال عدة وسائل .
- وقد تم اختبار هذا الفرض بالفقرات من 12 – 30 بقائمة الاستبيان .
- والجدول رقم 5 يوضح التحليل الإحصائي لإختبارات فقرات الفرض الثاني:

جدول رقم (5) نتائج التحليل الإحصائي لإختبار فقرات الفرض الثاني

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean	95% Lower Bound	T	P
C12	43	4.51163	1.35176	0.20614	4.16491	7.33	0.000
C13	43	4.53488	1.48563	0.22656	4.15383	6.77	0.000
C14	43	4.46512	1.66689	0.25420	4.03757	5.76	0.000
C15	43	4.46512	1.83029	0.27912	3.99566	5.25	0.000
C16	43	4.18605	2.08459	0.31790	3.65136	3.73	0.000
C17	43	4.55814	2.11910	0.32316	4.01460	4.82	0.000
C18	43	3.95349	2.45874	0.37495	3.32283	2.54	0.007
C19	43	4.18605	2.56585	0.39129	3.52792	3.03	0.002
C20	43	4.37209	2.60972	0.39798	3.70271	3.45	0.001
C21	43	4.74419	2.62853	0.40085	4.06998	4.35	0.000
C22	43	4.74419	2.80385	0.42758	4.02501	4.08	0.000
C23	43	4.32558	3.04507	0.46437	3.54454	2.85	0.003
C24	43	4.51163	3.15755	0.48152	3.70173	3.14	0.002
C25	43	4.72093	3.28290	0.50064	3.87888	3.44	0.001
C26	43	4.93023	3.34803	0.51057	4.07148	3.78	0.000
C27	43	4.39535	3.68484	0.56193	3.45020	2.48	0.009
C28	43	4.02326	3.66118	0.55832	4.08418	3.62	0.000
C29	43	4.95349	3.82942	0.58398	3.97126	3.35	0.001
C30	43	4.95349	3.95181	0.60265	3.93987	3.24	0.001

## الفقرة رقم 12:

لا يمكن تصور وجود استقلال للمراجع الداخلي بالشركات الليبية لعدم وجود تنظيم مهني للمراجعين الداخليين في ليبيا ، لهذا لا بد من المبادرة بإنشاء مثل هذا التنظيم .

ويوضح الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة عينة الدراسة حول هذه الفقرة يساوي 4.51163 وهو يزيد عن حد الموافقة ويقترّب من موافق جداً وأن تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع يساوي 4.16491 وأن قيمة T المحسوبة تساوي 7.33 وأن  $P = 0.000$  مما يعني موافقة عينة الدراسة على تلك الفقرة وهي أن استقلال المراجع الداخلي في ليبيا لن يكون كاملاً لعدم وجود تنظيم مهني للمراجعين الداخليين في ليبيا وأنه لا بد من تنظيم مهني للمراجعين الداخليين في ليبيا حتى يتحقق قدر معقول من استقلال المراجع الداخلي وأن مثل هذا التنظيم المهني يدعم استقلال المراجع الداخلي .

## الفقرة 13 :

يعتبر عدم تأثير المراجع الداخلي بالإدارة في إختيار أساليب وإجراءات المراجعة وفي إختيار ما يجب فحصه عند اعداد تقريره من العناصر الهامة لاستقلال المراجع الداخلي .

ويوضح الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة يبلغ 4.53488 وهو متوسط يزيد عن حد الموافقة ويقترّب من درجة موافق جداً وأن تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع بتلك الفقرة بلغ 4.15383 وأن T المحسوبة لهذه الفقرة تبلغ 6.77 وهي أكبر T الجدولية مما يعني موافقة المشاركين في الدراسة على أن عدم تأثير المراجع الداخلي بالإدارة في مرحلة الفحص أو إعداد التقارير من شأنه دعم استقلال المراجع الداخلي وتؤكد هذه الموافقة ميل المشاركين في الدراسة نحو اعتبار مسألة إستقلال المراجع الداخلي مسألة ذاتية يقررها المراجع .

#### الفقرة 14 :

يعتبر تحرر المراجع الداخلي من العلاقة الوظيفية مع إدارة الشركة بقدر الإمكان من العناصر الهامة لاستقلال المراجع الداخلي .  
ويوضح الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة يبلغ 4.46512 وهو يزيد عن حد الموافقة وهو 4 وأن تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع يبلغ 4.03757 وهو يزيد أيضاً عن حد الموافقة وهو 4 وقد بلغت T المحسوبة 5.76 وهي أكبر من T الجدولية مما يعني قبول المشاركين في الدراسة لهذه الفقرة وقبولهم لفكرة أن تحرر المراجع الداخلي من العلاقة الوظيفية مع إدارة الشركة بقدر الإمكان يعتبر من العناصر الداعمة لإستقلاله .

#### الفقرة 15 :

يعتبر حصول المراجع الداخلي على مؤهلات أعلى وتعليم مستمر من العناصر الهامة لإستقلاله .  
ويوضح الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة يبلغ 4.46512 وهو يزيد عند حد الموافقة وهو 4 وأن تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع يبلغ 3.99566 وهو يقترب كثيراً جداً من حد الموافقة وهو 4 وقد بلغت قيمة T المحسوبة 5.25 و 0.000 P مما يعني قبول المشاركين في الدراسة لفكرة أن حصول المراجع الداخلي على مؤهلات أعلى وتعليم مستمر يزيد من كفاءته وإدراكه بأهمية الاستقلال وبالتالي يعتبر ذلك من عناصر تدعيم استقلال المراجع الداخلي .

#### الفقرة 16 :

أن تقليل دور الإدارة العليا في تقرير مكافآت المراجعين الداخليين من العناصر الهامة لاستقلالهم .  
ويوضح الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة يبلغ 4.18605 وهو يزيد عند حد الموافقة وهو 4 وأن تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع يبلغ 3.65136 وهو تقدير يقع بين متوسط الموافقة وهو 3 وحد الموافقة وهو 4 وبلغت قيمة T المحسوبة 3.77 و 0.000 P مما يعني قبول المشاركين

في الدراسة لفكرة أن تقليل دور الإدارة العليا في تقرير مكافآت المراجعين الداخليين من العناصر الهامة لاستقلالهم ، حيث يتحرر المراجع الداخلي بذلك من تدخل الإدارة العليا بالتأثير على موضوعيته المهنية باستخدام تلك المكافآت.

#### الفقرة 17 :

نرى ضرورة المبادرة بإنشاء لجان للمراجعة للشركات الليبية لتدعيم استقلال المراجع الداخلي .

ويوضح الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة يبلغ 4.55814 وهو متوسط يزيد كثيراً عن حد الموافقة 4 ويقرب من موافق جداً ويبلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 4.01460 وهو يزيد أيضاً عن حد الموافقة وهو 4 وقد بلغت قيمة T المحسوبة 4.82 و P 0.000 مما يعني قبول المشاركين في الدراسة لهذه الفقرة وموافقتهم على أن المبادرة بإنشاء لجان للمراجعة في الشركات الليبية سوف تدعم استقلال المراجع الداخلي في هذه الشركات .

#### الفقرة 18 :

أن تحميل لجنة المراجعة مسؤولية تعيين وعزل وتحديد رواتب ومكافآت مدير المراجعة الداخلية يؤدي إلى دعم استقلال وظيفة المراجعة الداخلية . ويوضح الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة عينة الدراسة تبلغ 3.95349 وهو يزيد كثيراً عن متوسط الموافقة وهو 3 ويقرب كثيراً من حد الموافقة وهو 4 كما أن تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع يبلغ 3.32283 وهو يزيد قليلاً عن متوسط المجتمع ولكن قيمة T المحسوبة بلغت 2.54 و P 0.007 مما يعني قبول المشاركين في الدراسة لتلك الفقرة وأن تحميل لجنة المراجعة - في حالة وجودها - بمسؤولية تعيين وعزل وتحديد رواتب ومكافآت مدير المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحرير المراجع الداخلي إلى حد ما من سيطرة وضغط الإدارة عليه مما يساهم في تدعيم استقلاله .

## الفقرة 19 :

إن تقديم مدير المراجعة الداخلية تقاريره للإدارة عبر لجنة المراجعة يدعم استقلال المراجع الداخلي .  
وبوضح الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة العينة على هذه الفقرة يبلغ 4.18605 وهو يزيد عن حد الموافقة البالغ 4 وأن تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع يبلغ 3.52792 ويقع بين متوسط الموافقة البالغ 3 وحد الموافقة وهو 4 وقد بلغت قيمة  $T$  المحسوبة 3.03 وهي أكبر من  $T$  الجدولية وهذا يعني قبول المشاركين في الدراسة وموافقتهم على أن تقديم المراجع الداخلي تقاريره للإدارة العليا عبر لجنة المراجعة يدعم استقلاله ويحرره من احتمال ضغط الإدارة عليه لتغيير تقريره عند حاجتها لذلك .

## الفقرة 20 :

إن عقد اجتماعات دورية بين مدير المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة يعتبر دليلاً على دعم استقلال المراجع الداخلي.  
ويتضح من الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة عينة الدراسة يبلغ 4.37209 وهو متوسط يزيد عن حد الموافقة وهو 4 كما يبلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 3.70271 وهو تقدير يقع بين متوسط الموافقة وهو 3 وحد الموافقة وهو 4 وبلغت قيمة  $T$  المحسوبة 3.45 وهي تزيد عن قيمة  $T$  الجدولية وبلغت قيمة  $P$  0.001 مما يدل على قبول المشاركين في الدراسة لهذه الفقرة وموافقتهم على أن عقد اجتماعات دورية بين مدير المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة يعتبر دليلاً على دعم استقلال المراجع الداخلي ، حيث أن عقد هذه الاجتماعات يعد دليلاً على فعالية لجان المراجعة وحرصها على دعم وحماية استقلال المراجع الداخلي .

## الفقرة 21:

إن التكامل والتنسيق مع المراجع الخارجي يزيد من خبرة ومعرفه المراجعيين الداخليين ويدعم استقلالهم .  
ويتضح من الجدول رقم (5) أن متوسط الموافقة على هذه الفقرة 4.74415 وهو متوسط يفوق كثيراً حد الموافقة وهو 4 ويقترّب كثيراً من حد موافق جداً كما بلغ

تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 4.06998 وهو يزيد قليلاً عن حد الموافقة كما تبلغ T المحسوبة لهذه الفقرة 4.35 مما يؤكد قبول المشاركين في الدراسة لهذه الفقرة وأن التكامل والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي يزيد من خبرة ومعرفة المراجعين الداخليين ويدعم استقلالهم .

#### الفقرة 22 :

إن اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي دليل على فعالية إدارة المراجعة الداخلية .

ويتضح من الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة عينة الدراسة يبلغ 4.74419 وهو متوسط يقترب كثيراً من درجة موافق جداً كما بلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 4.02501 وبلغت قيمة T المحسوبة 4.08 وهي أكبر من T الجدولية وتبلغ P 0.000 مما يعني قبول المشاركين في الدراسة لفقرة أن اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية يعطي دليلاً على فعالية إدارة المراجعة الداخلية حيث أن معايير المراجعة الخارجية تتيح للمراجع الخارجي الاعتماد على عمل المراجع الداخلي فقط في حالة تحقق المراجع الخارجي على فعالية المراجعة الداخلية وبالتالي فإن اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية يعتبر دليلاً ومؤشراً على فعاليتها .

#### الفقرة 23 :

أن حرية اتصال مدير المراجعة الداخلية بالمراجع الخارجي عبر لجنة المراجعة خير دليل على عدم تهديد الإدارة لاستقلال المراجع الداخلي . ويوضح الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة يبلغ 4.32558 وهو يزيد عن حد الموافقة وهو 4 كما بلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 3.54454 وهو تقدير يقع بين متوسط الموافقة وهو 3 وحد الموافقة وهو 4 وقد بلغت قيمة T المحسوبة 2.85 وهي أكبر من T الجدولية وبلغت قيمة P 0.003 وهي أصغر من 0.05 مما يعني قبول المشاركين في الدراسة لهذه الفقرة وهي أن حرية اتصال مدير المراجعة الداخلية بالمراجع الخارجي عبر لجنة

المراجعة من شأنه أن يدعم استقلال المراجع الداخلي ويبعده عن تهديد الإدارة بالتدخل في موضوعيته وتهديد استقلاله .

#### الفقرة 24 :

إن حرية مدير المراجعة الداخلية في تقييم أداء المراجعين الداخليين وكذلك حرته في تحديد الثواب والعقاب دليل على حرص الإدارة على عدم تهديد استقلال المراجع الداخلي كما يعتبر مؤشراً للمراجع الخارجي على موضوعية واستقلال المراجعة الداخلية .

ويوضح الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة عينة الدراسة على تلك الفقرة يبلغ 4.51163 وهو متوسط يفوق حد الموافقة وهو 4 كما بلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 3.70173 كما تبلغ قيمة T المحسوبة 3.14 وهي أكبر من T الجدولية وقدرها 1.684 و P 0.002 مما يعني قبول المشاركين في الدراسة لفكرة أن حرية مدير المراجعة الداخلية في تقييم أداء المراجعين الداخليين وتحديد الثواب والعقاب يعتبر دليلاً على عدم تدخل الإدارة العليا في هذه الأمور وعدم تهديد استقلال المراجع الداخلي كما يستفيد منه المراجع الخارجي كمؤشر على موضوعية واستقلال المراجعة الداخلية .

#### الفقرة 25 :

إن تولي مدير المراجعة الداخلية المسؤولية الكاملة لتحديد أهداف وسلطات ومسؤوليات وإدارة الموارد البشرية بإدارة المراجعة الداخلية وكذلك تقييم أداء المراجعين الداخليين يعتبر دعماً لاستقلال المراجع الداخلي .

وقد بلغ متوسط موافقة أفراد العينة على تلك الفقرة 4.72093 وهو متوسط يقترب كثيراً من الحد الأقصى للموافقة وهو 5 كما بلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 3.87888 وهو تقدير يقترب من حد الموافقة وهو 4 ، كما تبلغ قيمة T المحسوبة 3.44 وهي أكبر من T الجدولية و P تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يعني قبول عينة الدراسة لهذه الفقرة والتي ترى أن قيام مدير المراجعة الداخلية بتحديد أهداف وسلطات ومسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية وإدارة



الموارد البشرية وتقييم أدائهم يعتبر دعماً لإستقلال المراجعة الداخلية بعدم تدخل الإدارة في هذه الأمور وتركها لمدير المراجعة الداخلية .  
الفقرة 26:

إن إتخاذ الإجراءات ووضع السياسات اللازمة لتحقيق الرضا الوظيفي لأفراد المراجعة الداخلية يدفعهم لمزيد من الجودة والحفاظ على استقلالهم .  
ومن الجدول رقم (5) يتضح أن متوسط موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة يبلغ 4.93023 وهو متوسط يقترب كثيراً جداً من الحد الأقصى للموافقة وهو 5 مما يدل على موافقة عالية جداً على هذه الفقرة ويبلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 4.07148 وهو يزيد قليلاً جداً عن حد الموافقة وهو 4 وتبلغ قيمة T 3.78 و 0.000 P مما يعني قبول عينة الدراسة لهذه الفقرة وهو أن الرضا الوظيفي لأفراد المراجعة الداخلية وحرص الإدارة على توفيره لهم يدفعهم لمزيد من الجودة وبالتالي المزيد من الاستقلال في العمل حيث يعتبر الاستقلال في مقدمة عناصر جودة المراجعة الداخلية .  
الفقرة 27 :

إن انخفاض معدل دوران أفراد المراجعة الداخلية وعدم نقلهم لإدارة أخرى أو دفعهم لترك العمل بالشركة من شأنه أن يدعم استقلال المراجع الداخلي .  
ويتضح من الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة المشتركين في الدراسة يبلغ 4.39535 وهو يزيد عن حد الموافقة وهو 4 كما بلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 3.45020 وهو تقدير يقع بين متوسط الموافقة وهو 3 وحد الموافقة وهو 4 ومع ذلك تبلغ قيمة T المحسوبة 2.48 وهي أكبر من T الجدولية مما يعني موافقة وقبول أفراد العينة على هذه الفقرة بأن ثبات المراجعين الداخليين في العمل بإدارة المراجعة الداخلية وعدم نقلهم لأي إدارة أخرى داخل الشركة يؤدي إلى انخفاض معدل دوران المراجعين الداخليين ويؤدي الى تدعيم استقلال المراجع الداخلي .

#### الفقرة 28 :

إن توفير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي بالتعليم الجامعي والتعليم المستمر والتدريب وصقل الخبرة المهنية تعتبر من وسائل تدعيم استقلال المراجع الداخلي. ويوضح الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة يبلغ 4.02326 وهو متوسط يتطابق تقريباً مع حد الموافقة وهو 4 كما يبلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 4.00814 وهو يقترب كثيراً من حد الموافقة كما تبلغ قيمة T المحسوبة 3.62 و P 0.000 مما يعني قبول المشاركين في الدراسة لهذه الفقرة التي توضح أن توفير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي بالتعليم الجامعي والتعليم المستمر والتدريب وصقل الخبرة المهنية تعتبر من وسائل تدعيم استقلال المراجع الداخلي .

#### الفقرة 29 :

أن تحديد مجال وظيفة المراجعة الداخلية يعتبر من وسائل دعم استقلال المراجع الداخلي وذلك بمنحه حرية الإطلاع وطلب البيانات من ناحية وعدم اتساع مجال الوظيفة إلى أمور تنفيذية واتخاذ قرارات من ناحية أخرى . ويوضح الجدول رقم (5) أن متوسط موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة يبلغ 4.95349 وهو متوسط يزيد عن حد الموافقة وهو 4 كما أن تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع يبلغ 3.97126 وهو يقترب إلى حد ما من حد الموافقة ، وتبلغ قيمة T المحسوبة 3.35 وهي أكبر من T الجدولية مما يعني قبول المشاركين في الدراسة لفكرة أن تحديد مجال وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن لا يتسع بحيث يشمل اتخاذ القرارات أو التدخل في الأمور التنفيذية من ناحية وبحيث يشمل أيضاً حرية الإطلاع وطلب البيانات لتمكينهم من أداء وظيفتهم بحرية واستقلال .

#### الفقرة 30 :

نرى عدم اسناد وظيفة المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي ونفضل التعاقد المشترك حفاظاً على الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي الذي يمكن أن يدعم استقلال المراجع الداخلي .

ويتضح من الجدول رقم (5) أن متوسط درجة الموافقة حول هذه الفقرة يبلغ 4.95349 وهو متوسط يكاد يصل الى الحد الأقصى للموافقة وهو 5 كما يبلغ تقدير الحد الأدنى لمتوسط المجتمع 3.93987 وهو تقدير يقترب من حد الموافقة وهو 4 كما تبلغ قيمة T 3.24 و P 0.001 وهي أقل من 0.05 وهو ما يعني قبول المشتركين في الدراسة لهذه الفقرة وهي أن الإسناد الكامل لوظائف المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي يهدد استقلال كل من المراجع الداخلي والخارجي والأفضل أن يكون هناك اسناد مشترك بحيث تسند بعض وظائف المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي بالتنسيق وبإشراف مدير المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة .

#### نتائج اختبار الفرض الثاني :

أسفر التحليل الإحصائي لفقرات الفرض الثاني عن قبول المشاركين في الدراسة للفرض البديل للفرض الثاني وأنه يمكن تدعيم استقلال المراجع الداخلي من خلال عدة وسائل طرحتها الفقرات التي قبلها المشاركون في الدراسة وهي :

- 1 - المبادرة بإنشاء تنظيم مهني للمراجعين الداخليين في ليبيا .
- 2 - عدم تدخل الإدارة في تخطيط أو تنفيذ أو إعداد تقارير المراجعة الداخلية .
- 3 - التحرر بقدر الإمكان من العلاقة الوظيفية والتبعية المباشرة مع إدارة الشركة.
- 4 - التعليم الجامعي والحرص على التعليم المستمر للحصول على مؤهلات أعلى من شأنه أن يزيد من كفاءة المراجع الداخلي ويدعم استقلاله .
- 5 - تقليل دور الإدارة العليا في تقرير مكافآت المراجعين الداخليين .
- 6 - المبادرة بإيجاد لجان المراجعة بالشركات الليبية .
- 7 - إضطلاع لجنة المراجعة بمسؤولية تعيين وعزل ومكافأة مدير المراجعة الداخلية .
- 8 - تقديم تقارير المراجعة الداخلية للإدارة عبر لجنة المراجعة .
- 9 - تفعيل لجان المراجعة وعقد اجتماعات دورية بين اللجنة ومدير المراجعة الداخلية.

- 10 – التكامل والتنسيق مع المراجع الخارجي .
- 11 – الحصول على ثقة المراجع الخارجي واعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية .
- 12 – حرية الاتصال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي عبر لجنة المراجعة .
- 13 – انفراد مدير المراجعة الداخلية بتقييم أداء المراجعين الداخليين وتحديد مكافاتهم .
- 14 – تولي مدير المراجعة الداخلية مهمة تخطيط أعمال المراجعة الداخلية وإدارة وتقييم أداء الموارد البشرية بالإدارة .
- 15 – تحقيق الرضا الوظيفي لأفراد المراجعة الداخلية .
- 16 – خفض معدل دوران أفراد المراجعة الداخلية وعدم نقلهم إلى أي إدارة أخرى.
- 17 – توفير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي بالتعليم والتدريب المستمر .
- 18 – منح إدارة المراجعة الداخلية حرية طلب البيانات والإيضاحات مع عدم تدخلها في الأمور التنفيذية أو إتخاذ القرارات .
- 19 – الإسناد المشترك لوظائف المراجعة الداخلية .

#### 4 - 5 نتائج وتوصيات البحث:

من خلال الدراسة النظرية ووفق تقسيم الدراسة توصل الباحث الى مجموعة من النتائج النظرية يمكن عرضها كما يلي:

أولاً : هناك بعض العناصر الذي يجب توافرها لتحقيق الإستقلال في وظيفة المراجعة الداخلية ومن أهمها :

1 - قدرة المراجع الداخلي على التفكير المستقل والتزامه بالنزاهة وكذلك التزامه بالقواعد والمعايير المهنية في هذا الشأن .

2 - الوضع التنظيمي الجيد لإدارة المراجعة الداخلية والناشئ من تبعيتها لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة .

3 - الموضوعية في عمل المراجع الداخلي والتي يمكن تحقيقها من خلال مايلي:

أ - الإلتزام بما ورد في معايير المراجعة في هذا الشأن .

ب - الصفات الأخلاقية والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي .

ج - كفاءة قسم المراجعة الداخلية .

4 - الصراع المهني الطبيعي بين المراجع الداخلي والعاملين معه بالمنظمة والنتائج عن طبيعة عمل المراجع الداخلي ، ولكن يجب أن يسعى المراجع الداخلي في هذا الصدد إلى إحداث نوع من التوازن بين الإستجابة لمتطلبات المهنة وكذلك التعاون المثمر مع الأفراد العاملين معه بالمنظمة وكسب ثقتهم .

5 - التقليل من تدخل الإدارة بعمل المراجع الداخلي وأن يحرص المراجعون الداخليون على عدم التأثير بالإدارة في إختيار أساليب وإجراءات المراجعة وكذلك تحديد مجال المراجعة وكذلك عند إعداد تقرير المراجعة .

ثانياً : هناك عدة وسائل يمكن من خلالها تدعيم استقلال المراجع الداخلي منها ما يلي :

1 - التركيز على الدور المهم الذي تلعبه لجان المراجعة وخاصة في المجالات الآتية :

أ - المشاركة في تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية .

- ب - رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى الإدارة عبر لجنة المراجعة .
- ج - دور لجنة المراجعة في الإرتقاء بموضوعية المراجع الداخلي .
- 2 - التكامل والتنسيق مع المراجع الخارجي والذي من شأنه زيادة الثقة بالعمل الذي يؤديه المراجع الداخلي .
- 3 - تنظيم قسم المراجعة الداخلية وإعطاء الصلاحيات اللازمة لمدير قسم المراجعة الداخلية .
- 4 - تحقيق الرضا الوظيفي للعاملين بقسم المراجعة الداخلية .
- 5 - تخفيض معدل دوران العاملين بالقسم .
- 6 - التركيز على توفير الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين من خلال التعليم الجامعي والتعليم المستمر والتدريب وصقل الخبرة المهنية .
- 7 - إعطاء الصلاحيات للمراجع الداخلي بالإطلاع على كافة المستندات والأصول في المنظمة والتعاون المثمر مع الجهاز الإداري في المنظمة .
- 8 - توفير الاستقلال للمراجعين الداخليين عند التقرير عن أعمال المراجعة وتوصيل نتائجها .
- 9 - الإعتماد على التعاقد المشترك بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي بإشراف لجنة المراجعة لإنجاز مهام المراجعة الداخلية كأحد الوسائل المهمة للإرتقاء بإستقلال المراجع الداخلي .
- وأما ما يتعلق بالدراسة الميدانية فقد توصل الباحث من خلالها الى عدة نتائج فيما يتعلق بإختبار الفرضين الرئيسيين الذين قامت عليهما الدراسة يمكن عرضها كما يلي :
- أولاً: نتائج إختبار الفرض الأول :**
- وافق المشاركون في الدراسة على أنه يمكن تحقيق قدر معقول من استقلال المراجع الداخلي بتوافر الأبعاد والعناصر التالية :
- 1 - قدرة المراجع الداخلي على التفكير المستقل وسط مجموعة من المعايير والضمانات التي تؤكد استقلاله .

- 2 - تبعية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة في حالة وجودها إن وجدت .
- 3 - تقديم تقارير المراجعة الداخلية الى مجلس الإدارة من خلال لجنة المراجعة.
- 4 - توافر قدرات معينة في المراجع الداخلي تضمن موضوعيته .
- 5 - عدم مشاركة المراجع الداخلي في أي أعمال تنفيذية والبعد عن أي علاقات تؤثر على استقلاله .

- 6 - توافر المعايير الدينية والأخلاقية وقوة الشخصية .
- 7 - الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وإدارة المراجعة الداخلية ككل .
- 8 - التناقض والصراع الطبيعي بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة والذي يجب التخلص من آثاره السلبية بحرص المراجع الداخلي على علاقة تعاونية بينه وبين الأفراد محل المراجعة .

#### ثانياً : نتائج اختبار الفرض الثاني :

ووفق المشاركون في الدراسة على أنه يمكن تدعيم استقلال المراجع الداخلي من خلال عدة وسائل منها ما يلي :

- 1 - المبادرة بإنشاء تنظيم مهني للمراجعين الداخليين في ليبيا .
- 2 - عدم تدخل الإدارة في تخطيط أو تنفيذ أو إعداد تقارير المراجعة الداخلية .
- 3 - التحرر بقدر الإمكان من العلاقة الوظيفية والتبعية المباشرة لإدارة الشركة .
- 4 - التعليم المستمر وإستمرار التعليم للحصول على مؤهلات أعلى يزيد من كفاءة المراجع الداخلي ويدعم استقلاله .
- 5 - تقليل دور الإدارة العليا في تقرير مكافآت المراجعين الداخليين .
- 6 - المبادرة بإنشاء لجان مراجعة بالشركات الليبية واضطلاعها بمسؤولية تعيين وعزل ومكافأة مدير إدارة المراجعة الداخلية .
- 7 - تفعيل دور لجان المراجعة وعقد اجتماعات دورية بينها وبين مدير المراجعة الداخلية وتقديم تقارير المراجعة الداخلية إلى الإدارة عبرها .

8 – التكامل والتنسيق مع المراجع الخارجي والحصول على ثقة المراجع الخارجي واعتماده على المراجعة الداخلية وحرية الإتصال بين المراجع الداخلي والخارجي عبر لجنة المراجعة .

9 – انفراد مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقييم أداء المراجعين الداخليين وتحديد مكافأتهم وتوليه مهمة تخطيط أعمال المراجعة الداخلية وإدارة وتقييم أداء الموارد البشرية بالإدارة .

10 – تحقيق الرضا الوظيفي لأفراد المراجعة الداخلية .

11 – خفض معدل دوران أفراد المراجعة الداخلية وعدم نقلهم إلى أي إدارة أخرى .

12 – توفير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي بالتعليم والتدريب المستمر .

13 – منح إدارة المراجعة الداخلية حرية طلب البيانات والإيضاحات وانحصر على عدم تدخلها في الأمور التنفيذية أو اتخاذ القرارات .

14 – الإسناد المشترك لوظائف المراجعة الداخلية بين المراجع الخارجي والداخلي بإشراف لجنة المراجعة .

وفي ضوء نتائج البحث يتقدم الباحث بالتوصيات الآتية :

1 – ضرورة الحرص على توفير الضمانات اللازمة لتحقيق استقلال المراجعين الداخليين والتي من أهمها أن يتم رفع التقارير مباشرة إلى الإدارة العليا وعدم اشتراك المراجعين الداخليين في أي أعمال تنفيذية .

2 – أن تقوم الإدارة العليا بدعم إدارة المراجعة الداخلية مادياً ومعنوياً وتوفير العدد الكافي لها من المراجعين المؤهلين علمياً وعملياً والاهتمام بالتوصيات الصادرة عن هذه الإدارة العمل على تنفيذها .

3 – إنشاء لجان للمراجعة في الشركات الئيبية وتوليها كافة الأمور المتعلقة بدعم كفاية وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية .

4 – رفع مستوى التأهيل العلمي للمراجعين الداخليين وصقل خبرتهم المهنية .

5 – إنشاء هيئة مهنية أو علمية لتفعيل دور المراجع الداخلي في ليبيا وصقل خبراته وتوفير التعليم المستمر له .



6 – الحرص على تطبيق معايير المراجعة الداخلية ونشر الوعي بأهميتها وذلك من خلال عقد الندوات والمؤتمرات من قبل الجامعات والمراكز البحثية حول هذا الموضوع.

# قائمة المراجع

- 1 – السيد أحمد السقا ، المراجعة الداخلية ، الجوانب المالية والتشغيلية ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، الإصدار الثاني عشر ، الطبعة الأولى ، 1997 .
- 2 – ألفين أرينز ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة: محمد الديسطي وأحمد حجاج ، الرياض ، دار المريخ للنشر ، 2002.
- 3 – أحمد ماهر ، إدارة الموارد البشرية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005.
- 4 – جمال الدين محمد ، ثابت عبدالرحمن إدريس ، السلوك التنظيمي ، نماذج وتطبيق عملي لإدارة السلوك في المنظمة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002.
- 5 – خضير كاظم حمود ، ياسين كاسب الخرشه ، إدارة الموارد البشرية ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2007.
- 6 – عبدالفتاح الصحن وآخرون ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 .
- 7 – عبدالفتاح محمد الصحن ، فتحي رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 .
- 8 – علي عبدالسلام العماري ، علي حسين العجيلي ، الإحصاء والاحتمالات – النظرية والتطبيق ، منشورات شركة ألجا للنشر ، فاليسا ، مالطا ، 2000.
- 9 – يحيى حسين عبيد ، ابراهيم طه عبدالوهاب ، أصول المراجعة ، مكتبة الجلاء ، المنصورة ، مصر ، الطبعة الأولى ، 2001 .

10 – أحمد حسين علي حسين ، دور المراجعة الداخلية في خدمة الإدارة ومساعدة المراجع الخارجي ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، مصر ، العدد الأول ، السنة التاسعة .

11 – أحمد حلمي جمعة ، المعايير الأمريكية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي ، مجلد المدقق ، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين ، العدد 63 – 64 ، أيلول ، 2005.

12 – أيمن فتحى الغباري ، الإتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي وأهميتها في تحديد الإتجاهات المستقبلية ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد 56 .

13 – جرجس عبده جرجس ، سمير عبدالغني محمود ، إطار مقترح لمعايير الارتقاء بحياد المراجع الداخلي ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الأول ، يناير ، 2002 .

14 – حسين علي محمد سويلم ، مدى الحاجة لتفعيل إدارك الطرف الثالث لإستقلال مراجع الحسابات ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مصر ، المجلد 24 ، العدد الثاني ، يوليو ، 2002 .

15 – حسن عبدالحميد العطار ، نتائج إحتراف المراجعة الداخلية في ظل محدداته المهنية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مصر ، مجلد 22 ، العدد الأول ، يناير ، 2002 .

16 – رأفت علي رضوان ، معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الثالث ، 1983 .

17 – سامي وهبة متولي ، تقييم مدى الاعتماد على المراجعة الداخلية لأغراض التخطيط للمراجعة الخارجية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الثاني ، 1993 .

18 – سمير كامل عيسى ، نحو نموذج مقترح لتقييم مدى فعالية أداة المحاسبة والمراجعة الداخلية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، مصر ، العدد الأول ، 2005 .

19 – صالح ميلود خلاط ، الأبعاد السلوكية لعلاقة الصراع بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة ، مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد السادس عشر ، العدد الأول ، 2005 .

20 – صادق حامد مصطفى ، تقييم المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، مصر ، 1995 .

21 – صبحي محمود صالح الخطيب ، دراسة تحليلية لتأثير تقييم المراجع الخارجي لدرجة المخاطرة على درجة اعتمادة على إدارة المراجعة الداخلية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد 38 ، العدد الثاني ، سبتمبر ، 2001 .

22 - فايزة محمود حلمي ، لجان المراجعة ودورها في تدعيم استقلال المراجع الداخلي بالشركات المساهمة بمصر ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، مصر ، المجلد العشرون ، العدد الأول ، 1996 .

23 - محمد عبدالله محمد عبدالله ، استخدام تحليل المسار في قياس أثر متغيرات الهيكل التنظيمي على عوامل استقلال المراجعة الداخلية بهدف تفعيل دورها في ضبط الشركات ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، بنها ، مصر ، السنة 24 ، العدد الثاني ، 2004 .

24 - محمود يوسف الكاشف ، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الرابع ، 2000 .

25 - محمود عبدالملك فخرا ، سمير عبدالغني محمود ، مدى كفاية معيار المراجعة الدولي رقم ( 10 ) في توفير الإرشادات اللازمة للمراجع الخارجي لتقييم أعمال المراجعة الداخلية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، مصر ، 1999 .

26 - مصطفى راشد مصطفى العبادي ، تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات التي تواجه الوحدات الاقتصادية ، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الأول ، 1991 .

27 - محمد حسني عبدالجيل صبيحي ، التعاقد الخارجي للمراجعة الداخلية أحد الإتجاهات الحديثة في المراجع ، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، مصر ، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الأول ، 2000 .

28 – مسعود صديقي ، مداني بلغيث ، أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المجلة العربية للإدارة ، المجلد السادس والعشرون ، العدد الثاني ، ديسمبر ، 2005 .

29 – وابل بن علي الوابل ، محددات فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني ، مارس ، 1999 .

30 – أحمد صالح الأحمد ، الأبعاد السلوكية للمراجعة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 1984 .

31 – أحمد أنيس أحمد ، تحليل آثار لجان المراجعة على كفاءة عملية المراجعة وتدعيم استقلال المراجع الخارجي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1998 .

32 – بشير محمد عاشور الدرويش ، تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قاربونس ، 1990 .

33 – زكي محمد مبارك عويض ، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالوحدات الاقتصادية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 2005 .

34 – عادل حسن الغرباوي ، دراسة إستطلاعية لمدى إمكانية تطبيق لجان المراجعة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية .

35 – عبدالحكيم محمد مصلي ، مدى الحاجة الى تكوين لجان المراجعة لدعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 2004 .

36 – فتحي عبدالسلام الغرياني ، استقلالية المراجع الخارجي وأثرها على مصداقية القوائم المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا ، 1999 .

37 – كاميليا مسعود سالم ، المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية ومدى توافرها في المصارف التجارية الليبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قاريونس ، 1995 .

38 – محمد مسعود السعيد ، دراسة العوامل المؤثرة على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجبل الغربي ، 2007 .

39 – محمد مفتاح الفطيمي ، تقييم فعالية إدارات المراجعة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 2004 .

40 – محمد سامي راضي ، أثر المدخل السلوكي على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في ظل نظريات التنظيم الحديثة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 1987 .



41 - خالد علي كاجيجي ، أحمد عبدالله بيت المال ، تقييم واقع وظيفة المراجعة الداخلية بالمصارف الأهلية ، المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية الواقع والآفاق، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 22 - 24/2005 .

42 - مسعود عبدالحفيظ البدري ، المعايير التي تحكم أداء المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية بمدينة بنغازي ، المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية الواقع والآفاق، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 22 - 24/2005 .

43 - مجمع المراجعين الداخليين ، معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية ، تعريب : صالح ميلود خلاط ، محاضرات غير منشورة أقيمت في دورات تدريبية بمعهد تنمية الموارد البشرية ، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 2002.

# ملاحق الدراسة

## الملحق الأول

قائمة الإستبيان المستخدمة في الدراسة الميدانية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
قائمة استبيان

..... الأخ/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،، وبعد ...

فإني أعد بحثاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة التحدي بسرت ، بعنوان ( مدى توفر الاستقلال في عمل المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية ) .

وتتطلب منهجية البحث إستقراء عينة من الأخوة المراجعين الداخليين ورؤساء أقسام المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية لإختبار الفروض التي يقوم عليها البحث .

والرجاء التفضل بتعبئة الإستمارة المرفقة ، علماً بأن تعاونكم سيضيف قيمة للبحث نشكركم ونقدركم من أجلها ونؤكد لكم أن الإجابات ستحاط بالسرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

مع جزيل التحية والشكر

الباحث

أسامة السنوسي محمد

بيانات شخصية :

الاسم : ..... ( إختياري )

الوظيفة : .....

المؤهل :


- دبلوم عالي
- بكالوريوس محاسبة
- بكالوريوس بخلاف المحاسبة
- ماجستير
- دكتورة

سنوات الخبرة كمراجع داخلي :


- سنتين فأقل
- أكثر من سنتين حتى 5 سنوات
- أكثر من 5 سنوات حتى 10 سنوات
- أكثر من 10 سنوات

الرجاء التفضل بإبداء درجة موافقتكم على كل فقرة من الفقرات التالية بوضع علامة ( ✓ ) أسفل درجة الموافقة التي ترونها مناسبة لكل حالة .

ت	الفقرة	موافق بشدة ( 5 )	موافق (4)	محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)
1.	أرى أن استقلال المراجع الداخلي مسألة ذاتية تتعلق بتفكير المراجع الداخلي بالإضافة إلى وجود معايير و ضمانات تؤكد استقلاله .					
2.	أرى أن تكون إدارة المراجعة الداخلية تابعة لمجلس الإدارة.					
3.	أرى أن تكون إدارة المراجعة الداخلية تابعة للجنة المراجعة .					
4.	أرى أن تقدم تقارير إدارة المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة من خلال لجنة المراجعة .					
5.	أرى أن يتوافر في المراجع الداخلي قدرات معينة تضمن موضوعيته.					
6.	يجب ألا يشارك المراجع الداخلي في أي أعمال تنفيذية وألا تكون له علاقات بالشركة تؤثر على استقلاله.					

ت	الفقرة	موافق بشدة ( 5 )	موافق (4)	محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)
7.	إن توافر المعايير الدينية والأخلاقية وقوة الشخصية يمكن أن تعتبر من عوامل موضوعية المراجع الداخلي.					
8.	إن الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وإدارة المراجعة الداخلية ككل تعتبر عنصراً من عناصر استقلال المراجع الداخلي.					
9.	إن التناقض والصراع الطبيعي بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة يعتبر من عناصر استقلاله لأنه يقضي على احتمالات التواطؤ معهم .					
10	إن التناقض والصراع بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة يؤثر سلباً على استقلال المراجع لأنه يدفعه إلى التحيز ضدهم وفقدانه لتعاونهم .					

ت	الفقرة	موافق بشدة ( 5 )	موافق (4)	محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)
11.	يجب حل الصراع بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة وضرورة قيام علاقة تعاونية معهم لإنجاز أهداف المراجعة.					
12.	لا يمكن تصور وجود استقلال للمراجع الداخلي في الشركات الليبية لعدم وجود تنظيم مهني للمراجعين الداخليين في ليبيا ، لهذا لا بد من المبادرة بإنشاء مثل هذا التنظيم.					
13.	يعتبر عدم تأثر المراجع الداخلي بالإدارة في اختيار أساليب وإجراءات المراجعة وفي اختيار ما يجب فحصه عند إعداد تقريره من العناصر الهامة لاستقلال المراجع الداخلي.					
14.	يعتبر التحرر الداخلي من العلاقة الوظيفية مع إدارة الشركة بقدر الإمكان من العناصر الهامة لاستقلال المراجع الداخلي .					



ت	الفقرة	موافق بشدة ( 5 )	موافق (4)	محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)
15.	يعتبر حصول المراجع الداخلي على مؤهلات أعلى وتعليم مستمر من العناصر الهامة لاستقلاله.					
16.	لن تقلل دور الإدارة العليا في تقرير مكافآت المراجعين الداخليين من العناصر الهامة لاستقلالهم.					
17.	نرى ضرورة المبادرة بإنشاء لجان للمراجعة في الشركات الليبية لتدعيم استقلال المراجع الداخلي .					
18.	إن تحميل لجنة المراجعة مسؤولية تعيين وعزل وتحديد أتعاب ومكافآت مدير المراجعة الداخلية يؤدي إلى دعم استقلال وظيفة المراجعة الداخلية .					
19.	إن تقديم مدير المراجعة الداخلية تقاريره للإدارة عبر لجنة المراجعة يدعم استقلال المراجع الداخلي .					

ت	الفقرة	موافق بشدة ( 5 )	موافق (4)	محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)
20.	إن عقد اجتماعات دورية بين مدير للمراجعة الداخلية ولجنة المراجعة يعتبر دليلاً على دعم استقلال المراجع الداخلي .					
21.	إن التكامل والتنسيق مع المراجع الخارجي يزيد من خبرة ومعرفة المراجعين الداخليين ويدعم استقلالهم .					
22.	إن اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي دليل على فعالية إدارة المراجعة الداخلية .					
23.	إن حرية اتصال مدير المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي عبر لجنة المراجعة خير دليل على عدم تهديد الإدارة لاستقلال المراجع الداخلي .					
24.	إن حرية مدير إدارة المراجعة الداخلية في تقييم أداء المراجعين الداخليين وكذلك حريته في تحديد الثواب والعقاب دليل على حرص الإدارة على عدم تهديد استقلال المراجع الداخلي كما يعتبر مؤشراً للمراجع الخارجي على موضوعية واستقلال المراجعة الداخلية .					

ت	الفقرة	موافق بشدة ( 5 )	موافق (4)	محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)
25.	إن تولي مدير المراجعة الداخلية المسؤولية الكاملة لتحديد أهداف وسلطات المسؤوليات وإدارة الموارد البشرية بإدارة المراجعة الداخلية وكذلك تقييم أداء المراجعين الداخليين يعتبر دعماً لاستقلال المراجعة الداخلية .					
26.	إن اتخاذ الإجراءات ووضع السياسات اللازمة لتحقيق الرضا الوظيفي لأفراد المراجعة الداخلية يدفعهم لمزيد من الجودة والحفاظ على استقلالهم .					
27.	إن انخفاض معدل دوران أفراد المراجعة الداخلية بعدم نقلهم لإدارة أخرى أو دفعهم لترك العمل بالشركة من شأنه أن يدعم استقلال المراجع الداخلي .					
28.	إن توفير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي بالتعليم الجامعي والتدريب المستمر والتدريب وصقل الخبرة المهنية تعتبر من وسائل تدعيم استقلال المراجع الداخلي .					

ت	الفقرة	موافق بشدة ( 5 )	موافق (4)	محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)
29.	إن تحديد مجال وظيفة المراجعة الداخلية يعتبر من وسائل دعم الاستقلال وذلك بمنحهم حرية الإطلاع وطلب البيانات من ناحية وعدم اتساع مجال الوظيفة إلى أمور تنفيذية واتخاذ قرارات من ناحية أخرى .					
30.	نرى عدم إسناد وظيفة المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي ونفضل التعاقد المشترك حفاظاً على الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي الذي يمكن أن يدعم استقلال المراجع الداخلي .					

إذا كانت هناك أي وسائل واقتراحات أخرى ترى بأنها تساهم في دعم استقلال المراجع الداخلي ولم يتم التطرق إليها أو ذكرها في الاستبيان ، رجاءاً استخدم هذه الصفحة والصفحة التي تليها في التعبير عن ذلك:

.....  
.....  
.....



## الملحق الثاني

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

1.684

25/05/2008 05:44:40

Welcome to Minitab, press F1 for help.

### Cumulative Distribution Function

Student's t distribution with 42 DF and noncentrality parameter 0.05

x	P( X <= x )
1.95	0.813165

### One-Sample T: C1; C2; C3; C4; C5; C6; C7; C8; ...

Test of mu = 3 vs > 3

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean	95%		T	P
					Lower	Bound		
C1	43	4.20930	1.05916	0.16152	3.93763	7.49	0.000	
C2	43	4.39535	0.95468	0.14559	4.15048	9.58	0.000	
C3	43	3.46512	1.38614	0.21138	3.10958	2.20	0.017	
C4	43	3.74419	1.15662	0.17638	3.44752	4.22	0.000	
C5	43	4.58140	0.54478	0.08308	4.44166	19.03	0.000	
C6	43	4.20930	1.08140	0.16491	3.93193	7.33	0.000	
C7	43	4.55814	0.73363	0.11188	4.36997	13.93	0.000	
C8	43	4.44186	1.07576	0.16405	4.16593	8.79	0.000	
C9	43	4.09302	1.32403	0.20201	3.75342	5.41	0.000	
C10	43	3.16279	1.68933	0.25762	2.72949	0.63	0.265	
C11	43	4.32558	1.28584	0.19609	3.99577	6.76	0.000	
C12	43	4.51163	1.35176	0.20614	4.16491	7.33	0.000	
C13	43	4.53488	1.48563	0.22656	4.15383	6.77	0.000	
C14	43	4.46512	1.66689	0.25420	4.03757	5.76	0.000	
C15	43	4.46512	1.83029	0.27912	3.99566	5.25	0.000	
C16	43	4.18605	2.08459	0.31790	3.65136	3.73	0.000	
C17	43	4.55814	2.11910	0.32316	4.01460	4.82	0.000	

C18	43	3.95349	2.45874	0.37495	✓ 3.32283	✓ 2.54	0.007
C19	43	4.18605	2.56585	0.39129	✓ 3.52792	✓ 3.03	0.002
C20	43	4.37209	2.60972	0.39798	3.70271	✓ 3.45	0.001
C21	43	4.74419	2.62853	0.40085	4.06998	4.35	0.000
C22	43	4.74419	2.80385	0.42758	4.02501	4.08	0.000
C23	43	4.32558	3.04507	0.46437	3.54454	2.85	0.003
C24	43	4.51163	3.15755	0.48152	3.70173	3.14	0.002
C25	43	4.72093	3.28290	0.50064	3.87888	3.44	0.001
C26	43	4.93023	3.34803	0.51057	4.07148	3.78	0.000
C27	43	4.39535	3.68484	0.56193	3.45020	2.48	0.009
C28	43	4.02326	3.66118	0.55832	4.08418	3.62	0.000
C29	43	4.95349	3.82942	0.58398	3.97126	3.35	0.001
C30	43	4.95349	3.95181	0.60265	3.93987	3.24	0.001