

مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية في الشركات الصناعية الليبية  
(دراسة حالة: الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة)

د. موسى محمد كريبات\*

جامعة المرقب

*mmkreat@elmergib.edu.ly*

The Extent of Applying International Internal Auditing  
Standards in Libyan Industrial Companies  
**(Case Study: Cement Al-Ahlya Company)**

**Abstract**

This study aims at identifying the extent of applying international internal auditing standards in Libyan industrial companies, and to examine the extent of affecting several demographic factors in the extent of applying international internal auditing standards. In addition to investigating any obstacles that may affect applying these standards. To achieve these objectives, a questionnaire has been developed and distributed to internal auditors in Cement Al-Ahlya company. The results of study show that in the extent of applying internal auditing standards in Libyan industrial companies was good, where its degree was %73. The results of study also demonstrate existing variance in an appliance, where risk management developing standard was highest, while independence and objectiveness standard was lowest. Moreover, the results of study reveal that absentness of legal mandatory legislations for applying international internal auditing standards, and the lack of awareness of high management to the importance of implementing these standards were the main

obstacles of applying international internal auditing standards in Libyan industrial companies . Finally, there is no significant effect of demographic factors of the sample on applying international internal auditing standards in Libyan industrial companies.

**Keywords:** Internal auditing, internal auditing standards, Libyan industrial companies

#### المقدمة:

إن ازدياد حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة أدى إلى ظهور الشركات المساهمة والشركات متعددة الجنسيات، ومما نتج عنه من توسع في أنشطة هذه الشركات وتعدد عملياتها الأمر الذي أدى إلى زيادة اهتمام هذه الشركات بالمراجعة الداخلية ويتمثل هذا الاهتمام بإنشاء إدارات وأقسام للمراجعة الداخلية. كذلك أن ازدياد الفسائح المالية في الآونة الأخيرة ومما نتج عنه من اختيار لكبريات الشركات العالمية أدى إلى تسريع وثيرة الاهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية ودورها في منظمات الأعمال (Arena, al. 2006)

وبالنسبة للواقع الليبي فيبدو أن الوضع قائم جداً، حيث أن تقارير ديوان المحاسبة الصادرة والمنشورة مؤخراً تظهر تفشي ظاهرة الفساد وإهدار المال العام في كافة قطاعات الدولة تقريباً، الصناعية منها والخدمية. وهذا الوضع يعزز من وجهة النظر التي تنادي بضرورة الاهتمام بإدارات وأقسام المراجعة الداخلية في مؤسسات الدولة وزيادة كفاءتها لتساهم في الحد من هذه مثل الظواهر. ولكي تكون إدارات وأقسام المراجعة الداخلية فعالة وذات كفاءة في عملها يتطلب الأمر اعتماد معايير مراجعة داخلية متعارف عليها والالتزام بتطبيقها، ولعل أهم هذه المعايير التي يمكن أن تحقق الغرض والأكثر شيوعاً هي معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في أمريكا (IIA). ولقد أظهرت العديد من الدراسات في بعض الدول العربية أن الكثير من الشركات والمؤسسات الحكومية قامت بتبني وتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية وحثت باقي الشركات والمؤسسات داخل هذه الدول وخارجها بتطبيق هذه المعايير لما لها من فائدة كبيرة جداً في رفع كفاءة وفعالية تنفيذ أنشطة إدارات وأقسام المراجعة الداخلية.

## مشكلة الدراسة:

بالرغم من أهمية الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في الوحدات الاقتصادية إلا أن الأنظمة والقوانين الليبية لم تتطرق إلى تنظيم أنشطة المراجعة الداخلية، ولا إلى وضع معايير وقواعد للأداء المهني لوظيفة المراجعة الداخلية، ومن ثم لا وجود لقواعد ومعايير محددة تحكم عمل المراجع الداخلي في الوحدات الاقتصادية. وهذا من شأنه أن يخلق عدم تجانس في تطبيق إجراءات المراجعة الداخلية، وبالتالي يؤدي إلى اختلاف في نتائج الاعمال للمراجعين الداخليين دون مراعاة الحد الأدنى من التنسيق في تلك الإجراءات، حيث نجد المراجع الداخلي يعمل في بيئة ومؤسسات ذات أهداف وأحجام مختلفة، بالإضافة إلى القوانين التي تختلف من دولة إلى أخرى، وهذا الاختلاف يؤثر على أداء المراجع الداخلي مما يستدعي الأمر ضرورة وجود معايير وأسس تحكم عمل المراجع الداخلي، وبالتالي أن تبني المراجعين الداخليين للمعايير الدولية يساعدهم في أداء مهامهم ومسئولياتهم (الراوي وشحروري، 1999).

لقد أدركت الشركات الصناعية الليبية الأهمية التي تمثلها وظيفة المراجعة الداخلية كأداة للرقابة الداخلية فقامت بإنشاء إدارات وأقسام للمراجعة الداخلية، غير أن مكاتب المراجعة الداخلية لم تؤدي وظيفتها بشكل مرضي وذلك وفقاً لتقارير ديوان المحاسبة عن أداء الشركات الليبية، والذي يشير إلى وجود ضعف وعدم كفاءة في مكاتب المراجعة الداخلية، وعجزها عن أداء دورها الرقابي، وقصور هذه المكاتب وافتقارها إلى للمقومات الأساسية لكي تصبح أداة فعالة للرقابة، كذلك عدم توفر الاستقلال الوظيفي لهذه المكاتب لأداء وظيفتها بشكل موضوعي (خلاط ومصلي، 2014). ولتحقيق التجانس في تطبيق إجراءات المراجعة الداخلية، وما ينتج عنه من عدم وجود تباين واختلاف في نتائج الاعمال للمراجعين الداخليين، ولتغلب على القصور وعدم الكفاءة في عمل مكاتب واقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، يكمن الحل في تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها. وبالتالي تلخص مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

— ما مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية في الشركات الصناعية الليبية؟

وينتج من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي نسبة تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية في الشركات الصناعية الليبية؟
2. ماهي المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية في الشركات الصناعية الليبية؟
3. هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية للمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى للمتغيرات الشخصية للمراجع (المركز الوظيفي - سنوات الخبرة - المؤهل العلمي)؟

#### أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في إلقاء الضوء على مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية، حيث تعتبر هذه الدراسة - حسب علم الباحث- الأولى التي تهتم بدراسة مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية. كما تتأني أهمية هذه الدراسة من خلال التأكيد على أهمية التزام المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية على تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية والتعرف على المعوقات التي تعيق تطبيق هذه المعايير، وذلك لمساعد الإدارة العليا للشركات الصناعية الليبية في التعرف على مستوى تطبيق هذه المعايير، وبالتالي تقييم إدارة المراجعة الداخلية في هذه الشركات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتطويرها وزيادة فاعليتها وتحسين أدائها، وكذلك وضع حلول عاجلة لمعالجة المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير. كما تفيد نتائج هذه الدراسة المراجع الخارجي، حيث أن تطبيق هذه المعايير تعطي مؤشرا على قوة إدارة وأقسام المراجعة الداخلية وبالتالي كفاءة المراجعين الداخليين والذي بدوره يعطي دليلاً على متانة نظام الرقابة الداخلية والذي سوف يساعد المراجع الخارجي في عمله وذلك من خلال توفير الوقت والجهد المبذول.

#### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- التعرف على مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية في الشركات الصناعية الليبية من خلال الوقوف على التطبيق الفعلي للإجراءات بالمقارنة مع معايير المراجعة الداخلية الدولية.

— دراسة العلاقة بين مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية والمتغيرات الشخصية للمراجع الداخلي والمتمثلة في المتغيرات (المركز الوظيفي، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي).

— التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير المراجعة الدولية في الشركات الصناعية الليبية.

### فرضيات الدراسة:

تمثل فرضيات الدراسة في الفرضية الرئيسية التالية:

— لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى للمتغيرات الشخصية للمراجع (المركز الوظيفي — سنوات الخبرة — المؤهل العلمي)؟

وينتق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

\* لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية (عند مستوى الدلالة 0.05) في اجابات افراد العينة حول مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى لمتغير المركز الوظيفي؟

\* لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية (عند مستوى الدلالة 0.05) في اجابات افراد العينة حول مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى لمتغير سنوات الخبرة؟

\* لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية (عند مستوى الدلالة 0.05) في اجابات افراد العينة حول مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى لمتغير المركز المؤهل العلمي؟.

**حدود الدراسة:** تكمن حدود الدراسة في الآتي:

\* تركز هذه الدراسة على مدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية.

- \* اقتصرت هذه الدراسة على الشركة الاهلية للإسمنت المساهمة.
- \* اقتصرت هذه الدراسة على استطلاع وجهات نظر المراجعين الداخليين.
- \* تم توزيع الاستبانة على المراجعين الداخليين خلال شهري نوفمبر وديسمبر 2015م.

### الإطار النظري:

#### مفهوم المراجعة الداخلية :

هي نشاط مستقل يقدم تأكيداً موضوعياً، وهي نشاط استشاري صمم لإضافة قيمة، ولتحسين عمليات المنظمة، إذ تساعد على تحقيق أهدافها من خلال الضبط والتنظيم، ولتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة وعمليات الادارة (IIA, 2004). ولتنظيم وضبط عملية المراجعة الداخلية، وتحديد الإطار الذي يعمل فيه المراجع الداخلي قامت الجهات المنظمة للمهنة بوضع معايير المراجعة على مستوى الأداء المهني، وبالتالي أصبحت هذه المعايير مقياس للحكم على أداء المراجع الداخلي ونوعية العمل المنجز ومن ثم أصبحت هذه المعايير توفر مستوى معين من الثقة بعمل المراجع الداخلي (الذنيبات، 2008). وتعتبر معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) الأكثر شيوعاً وتطبيقاً على مستوى العالم حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية بشكل فعال (الراحلة، 2005).

#### معايير المراجعة الداخلية الدولية:

تعتبر معايير المراجعة الداخلية هي المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم المراجعة الداخلية، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة المراجعة الداخلية كما يجب أن يكون، وذلك وفقاً لما تم التوصل إليه واعتماده من قبل معهد المراجعين الداخليين (IIA) (Brink and Witt, 1982). وبالتالي فهي "إعلان رسمي يصدر عن هيئة معايير المراجعة الداخلية يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة المراجعة الداخلية تقييم أداء المراجعة الداخلية" (IIA, 2004, P8).

أصدر معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA) معايير المراجعة الداخلية سنة 1978م، ولتفسير هذه المعايير أصدر المعهد ملاحق مكملة تناولت المعايير بشكل تفصيلي. وفي سنة 2000 م أصدر المعهد قائمة جديدة بمعايير المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى بعض التعديلات على المعايير السابقة. وفي سنة 2003م قام معهد المراجعين الداخليين (IIA) بإصدار آخر لمعايير المراجعة الداخلية، وقد تم العمل بها في سنة 2004م، وفي سنة 2008 تم إجراء تعديل آخر على هذه المعايير على أن يبدأ العمل بها في سنة 2009م، وقد كان آخر تعديل على هذه المعايير سنة 2010، على أن يعمل بها في سنة 2011، حيث قسمت هذه المعايير إلى مجموعتين رئيسيتين وذلك كما يلي:

#### أولاً: المعايير الخاصة:

تتعلق هذه المجموعة بالسمات والخصائص الواجب توافرها في المراجع الخارجي وأقسام المراجعة الداخلية والذي يحتوي على أربعة معايير هي: - الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات، الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة، برنامج ضبط وتطوير جودة المراجعة الداخلية.

#### ثانياً: معايير أداء عملية المراجعة الداخلية:

تتعلق هذا المجموعة بعملية تنفيذ كل عملية من عمليات المراجعة الداخلية، والتي تحتوي على سبعة معايير هي: إدارة أنشطة المراجعة الداخلية، طبيعة العمل، تخطيط عملية المراجعة، أداء وتنفيذ عملية المراجعة، توصيل نتائج المراجعة الداخلية، مراقبة تنفيذ التوصيات، و مستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات.

#### أهمية معايير المراجعة الداخلية الدولية: (Venables and Impey, 1988)

تكمن أهمية معايير المراجعة الداخلية الدولية في الآتي:

1. تعتبر ضرورة بالنسبة للمراجعين الداخليين لأنها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم.

2. المعايير ضرورية بالنسبة للإدارة، إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المراجعين الداخليين سيمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير المقدمة لها من المراجعين الداخليين عند أدائهم لوظائفهم في الشركة.

3. وجود معايير مهنية يلتزم بها المراجعين الداخليين يعتبر ضرورياً بالنسبة للمراجع الخارجي ليضمن على متانة وكفاءة عمل المراجعين الداخليين.

4. يتم الاسترشاد بالمعايير عند أعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

#### أهداف معايير المراجعة الداخلية الدولية:

حدد معهد المراجعين الداخليين (IIA) أهداف معايير المراجعة الداخلية في الآتي (العمري وعبد المغني، 2006):

1. بيان المبادئ الأساسية التي تحدد الكيفية التي يجب أن تكون عليها المراجعة الداخلية.
2. وضع إطار عام لأداء المراجعة الداخلية وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة المراجعة الداخلية إلى أوسع مدى ممكن.
3. وضع أسس لقياس أداء المراجعين الداخليين.
4. التأسيس لعمليات معالجات تنظيمية متطورة وتشجيع إدخال تحسينات عليها.

#### الدراسات السابقة:

#### أولاً: الدراسات العربية:

\* دراسة سويدان و أبو زريق (2013):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام المراجعين الداخليين العاملين في شركات الكهرباء الأردنية بمعايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها، ومعرفة أهم المعوقات التي تحول دون الالتزام بها. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال تصميم استبيان وتوزيعه على مجتمع الدراسة والمتمثلة في جميع المراجعين الداخليين في شركات الكهرباء الأردنية والبالغ عددهم 40 مراجع داخلي، وقد بلغت نسبة الردود 100%. وأظهرت نتيجة الدراسة أن



المراجعين الداخليين في شركات الكهرباء الأردنية يلتزمون بمعايير المراجعة الداخلية الدولية بدرجة مرتفعة، باستثناء عدم وجود اهتمام كاف من قبل المراجعين الداخليين بالمعيار الثالث الذي يتعلق بالكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة، والمعيار الرابع والذي يتعلق ببرنامج تحسين وضبط جودة عمل المراجع الداخلي. كما أظهرت نتيجة الدراسة وجود عدد من المعوقات التي تحد من التزام شركات الكهرباء بمعايير المراجعة الداخلية الدولية والذي كان أهمها: انخفاض عدد المراجعين الحاصلين على شهادات مهنية في المراجعة، انخفاض الحوافز المادية لاستقطاب الكفاءات، عدم إدراك إدارات شركات الكهرباء لأهمية الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية، وعدم وجود إلزام قانوني للشركات بالالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية. وأخيراً، أظهرت نتيجة الدراسة عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في مستوى التزام المراجعين الداخليين في شركات الكهرباء الأردنية بمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى إلى المتغيرات الشخصية للمراجع الداخلي والمتمثلة في المتغيرات (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة العملية). وقد خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات كان أهمها ضرورة التزام المراجعين الداخليين بمعايير المراجعة الداخلية، وضرورة قيام إدارة الشركات بإشراك كوادر المراجعة الداخلية في دورات مهنية متخصصة في مجال المراجعة الداخلية.

#### \* دراسة مزياي (2012):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد درجة التوافق بين ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية مع معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها. وقد أتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث قام بتصميم استبيان وزعت على عينة الدراسة والتي تمثل كامل مجتمع الدراسة وهم المراجعين الداخليين البالغ عددهم 109 مراجع داخلي، وقد بلغت نسبة الردود 62%. وقد أظهرت نتيجة الدراسة أن ممارسات المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية تتوافق إلى حد كبير مع معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها، حيث بلغت النسبة (81%). كما أظهرت نتيجة الدراسة أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة تعاني عجزاً في عدد المراجعين الداخليين كما تعاني هذه المؤسسات من نقص في مستوى كفاءة المراجعين من حيث قلة خبرتهم وعدم حصولهم على شهادات مهنية وعدم تنوع تخصصاتهم الأكاديمية. وأخيراً، أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام أكثر بتكوين الكفاءات البشرية

لاحتياجات وظائف المراجعة الداخلية وذلك من خلال عقد دورات تدريبية والترقية والتحفيز للمراجعين الداخليين ، كما أوصت الدراسة بضرورة نشر ثقافة المراجعة الداخلية داخل المؤسسات الاقتصادية العمومية وتوفير البيئة التنظيمية الملائمة لها لأداء دورها بفعالية عالية.

#### \* دراسة النونو (2009):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة ومعرفة أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير. وأتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث قام بتصميم استبيان ووزع على عينة البحث المتمثلة في جميع المراجعين ومدراء الفروع العاملين في البنوك الإسلامية وكذلك المفتشين العاملين في سلطة النقد الفلسطينية والبالغ عددهم 37، وقد كانت نسبة الردود 100%. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن البنوك الإسلامية تطبق المعايير بدرجة جيدة، حيث بلغت نسبة التطبيق (77%). كما أظهرت نتيجة الدراسة عدم وجود علاقة بين تطبيق هذه البنوك للمعايير والمتغيرات الشخصية للمراجع والمتمثلة في المتغيرات (المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة، الشهادة المهنية). وتظهر نتائج الدراسة أيضا أن هناك معوقات تعيق تطبيق معايير المراجعة الداخلية في البنوك الإسلامية تتعلق بالجانب القانوني والإداري. وأخيراً، أوصت الدراسة بضرورة دعم استقلالية المراجع الداخلي، والعمل على وجود إلزام قانوني يلزم البنوك الإسلامية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها ووجود جهة تشرف على ذلك، كذلك عقد دورات تدريبية للمراجعين الداخليين.

#### \* دراسة العمري و عبد المغني (2006):

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، ومعرفة أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير. وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استبيان وتوزيعه على جميع المراجعين الداخليين في البنوك اليمنية وعددهم 99 مراجع داخلي، وقد بلغت نسبة الردود 86.9%. وقد أظهرت نتيجة الدراسة أن درجة تطبيق معايير المراجعة الداخلية في البنوك التجارية اليمنية كانت ضعيفة، حيث بلغت النسبة (58.6%). كذلك أظهرت نتيجة الدراسة إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة

إحصائية بين مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها وكل من حجم البنك، و المتغيرات الشخصية للمراجع الداخلي. كما أظهرت نتيجة الدراسة أيضا وجود عدد من المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير والتي كان أهمها عدم وجود إلزام قانوني بتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية في البنوك التجارية اليمنية. وأخيرا، خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات و الاقتراحات لتطوير وظيفة المراجع الداخلي في البنوك التجارية اليمنية والذي كان من أهمها ضرورة قيام الإدارة العليا في البنوك التجارية اليمنية بدعم استقلالية إدارات المراجعة الداخلية.

#### \* دراسة الرحاحلة (2005):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية إدارة المراجعة الداخلية في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها. أتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث قام بتصميم استبيان وتوزيعه على عينة البحث المتمثلة في جميع المراجعين الداخليين في الجامعات الخاصة والرسمية الأردنية والبالغ عددهم 50 مراجع داخلي، وقد بلغت نسبة الردود 94%. وأظهرت نتائج الدراسة أن الجامعات الأردنية تلتزم بمعايير المراجعة الداخلية الدولية. كما أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود علاقة بين المتغيرات الشخصية للمراجعين وفاعلية الأداء، كما لا توجد علاقة بين متغيري ملكية الجامعة وموقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل الوظيفي وفاعلية الأداء، بينما توجد علاقة بين فاعلية أداء المراجعة الداخلية وعمر الجامعة. وأخيراً، أوصت الدراسة بضرورة استقطاب وتعيين مراجعين متحصلين على شهادات مهنية متخصصة في المراجعة المالية و الإدارية ومراجعة تكنولوجيا المعلومات.

#### \* دراسة الراوي وشحروري (1999):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق البنوك التجارية الأردنية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث قام الباحثان بتصميم استبيان وزع على عينة الدراسة والمتمثلة في جميع المراجعين الداخليين في البنوك التجارية اليمنية والبالغ عددهم 200 مراجع داخلي، وقد بلغت نسبة الردود 82%. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن البنوك التجارية الأردنية تطبق معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها بنسبة (74%)،

بينما يرى المراجعين الداخليين أن درجة ملاءمة معايير المراجعة الداخلية الدولية للتطبيق في البنوك التجارية الأردنية قد بلغت (87%). كما أظهرت نتيجة الدراسة أن عدم وجود علاقة بين مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها وحجم البنك المتمثلة في رأس المال، في حين كانت هناك علاقة بين مدى تطبيق المعايير و حجم البنك المتمثلة في عدد العاملين في ادارة المراجعة الداخلية. وأظهرت نتيجة الدراسة أيضا وجود علاقة ذات دلالة إحصائية في تقييم المراجعين الداخليين مدى ملاءمة تطبيق معايير المراجعة الداخلية تعزي للمتغيرات الشخصية للمراجع والمتمثلة في (عدد سنوات الخبرة، العمر، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي)، في حين لا توجد علاقة تعزي للمتغير الشخصي للمراجع والمتمثل في (المركز الوظيفي). وأخيراً، أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتدريب المراجعين الداخليين و ذلك لتنمية مهاراتهم ورفع كفاءتهم، وكذلك أوصت الدراسة بتدعيم إدارة المراجعة الداخلية في البنوك التجارية بالكفاءات اللازمة وذلك باستقطاب وتعيين المراجعين المؤهلين والمتخصصين، كما أوصت إدارات البنوك التجارية الأردنية بضرورة إنشاء لجان مراجعة.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

\* دراسة Jantal et, al (2005)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى التزام الشركات المدرجة في السوق المالي الماليزي بمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA)، وتحديد ما إذا كان الالتزام بمجده المعايير يؤثر على نظام الرقابة الداخلية في هذه الشركات. وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استبيان وزع على عينة الدراسة. وقد أظهرت نتائج الدراسة إلى أن مهنية وبراعة وموضوعية أقسام المراجعة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية تؤثر بشكل ملحوظ على كفاءة نظم الرقابة الداخلية فيها، كما أن لنطاق المراجعة الداخلية وللأداء المهني في أقسام المراجعة الداخلية تأثير على سمات الاتصال والإعلام الخاصة بنظام الرقابة الداخلية وسمات بيئة نظام الرقابة الداخلية. كما أظهرت نتائج الدراسة أن عملية إدارة قسم المراجعة الداخلية، وأداء عمل المراجعة، وخطة المراجعة الداخلية، والتقرير عن عمل المراجعة الداخلية تؤثر بشكل ملحوظ على سمات تقدير المخاطر الخاصة بنظام الرقابة، وكذلك نشطة الرقابة الداخلية.

## \* دراسة Abdolmohammadi (2009)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المرتبطة باستخدام والالتزام بمعايير المراجعة الداخلية من قبل مدراء إدارات المراجعة الداخلية في دول الإنجلو ساكسون، وقد اتبع الباحث في دراسته المنهج الوصفي التحليلي، حيث قام بتصميم استبيان وزع على عينة الدراسة والمتمثلة في 1029 مدير إدارة مراجعة داخلية في هذه الدول. وقد أظهرت الدراسة أن 13.5% من مدراء المراجعة الداخلية لا يلتزمون بتطبيق معايير المراجعة الداخلية. كما أظهرت نتائج الدراسة أن عضوية المدير في معهد المراجعين الداخليين، ولكونه حاصل على شهادة مهنية في المراجعة، ومدة الدورات التدريبية التي خضع لها ترتبط بمدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية بشكل إيجابي، وفي المقابل إن عدم إدراك المجلس والإدارة للقيمة المضافة للمعايير، وعدم كفاية طاقم المراجعة، والتكلفة العالية، وأولوية الالتزام باللوائح والتعليمات الحكومية لها ارتباط سلبي بمدى الالتزام بالمعايير.

## \* دراسة Burnaby, et, al (2009).

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد درجة توافق ممارسات المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية، وبلجيكا، وإيطاليا، وهولندا، و المملكة المتحدة، وإيرلندا مع معايير المراجعة الداخلية الدولية، وكذلك تحديد الفروق في الالتزام بهذه المعايير بين هذه الدول. وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي وذلك من خلال تصميم استبيان وزع على المراجعين الداخليين المسجلين في معهد المراجعين الداخليين (IIA) والبالغ عددهم 62297 وقد بلغت نسبة الردود 6% فقط. وأظهرت نتيجة الدراسة وجود مستويات مرتفعة من عدم الالتزام مع المعيارين 1300 و 2600. كما أظهرت نتائج الدراسة وجود فروق جوهرية في مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية بين هذه الدول.

**موقع هذه الدراسة من الدراسات السابقة:** تعتبر الدراسة الحالية مكملية للدراسات السابقة، وخصوصا تلك الدراسات التي أهتمت بدراسة مدى تطبيق أو التزام مكاتب المراجعة الداخلية في الشركات والوحدات الاقتصادية المنتشرة في الوطن العربي بمعايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها. إن هذه الدراسة تتشابه مع الدراسات السابقة (سويدان و ابو زريق، 2013؛ مزباني، 2012؛ النونو، 2009؛ العمري وعبد المغني، 2006؛ الرحاحلة، 2005؛ الراوي وشحروري،

(1999) التي تناولت دراسة مدى الالتزام أو تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية في الشركات والوحدات الاقتصادية. إلا أن هذه الدراسة استفردت بأنها تناولت مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها في الشركات الصناعية، كما أن الدراسات السابقة أجريت في عدة دول عربية، ولا توجد أي دراسة من هذا النوع - حسب علم الباحث - أجريت على الشركات الصناعية الليبية.

#### الجانب العملي:

#### منهجية الدراسة:

إستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة، وذلك لكونه المنهج المناسب لمثل هذا النوع من الدراسات حيث أن هذا المنهج من أكثر المناهج المستخدمة في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم الاعتماد على المصادر التالية:

\* **المصادر الثانوية:** وهي مصادر المعلومات المكتوبة مثل: الكتب والدوريات والمجلات العلمية والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع حيث غطت الجانب الأدبي للدراسة.

\* **المصادر الأولية:** تم تصميم استبيان احتوى على مجموعة من الأسئلة وزعت على عينة الدراسة.

#### مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع المراجعين الداخليين العاملين بالشركة الأهلية للإسمنت المساهمة، والبالغ عددهم 40 مراجع داخلي، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة تكونت عينة الدراسة من كامل حجم المجتمع، حيث تم توزيع 40 استمارة، وقد أستجاب منهم 20 مراجع داخلي، أي أن نسبة الردود كانت 50%.

#### أداة الدراسة:

بعد الاطلاع على المراجع والبحوث والدراسات السابقة (سويدان و ابو زريق، 2013؛ مزباني، 2012؛ النونو، 2009؛ العمري و عبد المغني، 2006؛ الرحاحلة، 2005؛ الراوي وشحروري، 1999) في موضوع تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها في

الوحدات الاقتصادية بشكل عام وعلى معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA)، قام الباحث بتصميم استبيان يتكون من مجموعتين رئيسيتين، حيث أن المجموعة الأولى تتعلق بالمعلومات العامة حول أفراد العينة، بينما المجموعة الثانية تتعلق بتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA)، والتي بدورها قسمت إلى 7 مجموعات فرعية من الأسئلة، بالإضافة إلى مجموعة حول المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير، وكذلك سؤال مفتوح لأبداء أي تعليق حول تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية. أعطيت جميع الأسئلة أوزاناً متدرجة وفقاً لسلم ليكرت (Likert) الخماسي، وأعطى كل منها وزناً مدرجاً على النحو الآتي (غير موافق بشدة = 1، غير موافق = 2، محايد = 3، موافق = 4، موافق بشدة = 5).

ولتقييم مدى التزام الشركات الصناعية بمعايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها تم استخدام المستويات التالية لتحديد درجة الالتزام:

- من المتوسط الحسابي 3.00 فأقل، أي من النسبة المئوية 60% فأقل: يكون مستوى الالتزام ضعيف.
  - من المتوسط الحسابي 3.01 – 3.49، أي من النسبة المئوية 61% – 70%: يكون مستوى الالتزام متوسط.
  - من المتوسط الحسابي 3.50 – 3.99، ومن النسبة المئوية 71% – 80%: يكون مستوى الالتزام جيد.
  - من المتوسط الحسابي 4.00 – 4.49، ومن النسبة المئوية 81% – 90%: يكون مستوى الالتزام جيد جداً.
  - من المتوسط الحسابي 4.50 – 5.00، ومن النسبة المئوية 91% – 100%: يكون مستوى الالتزام ممتاز.
- صدق وثبات الاداء:**

للتأكد من صدق أداة الاستبيان ومدى صلاحيتها للقياس قام الباحث بعرضها على مجموعة من الأكاديميين في كلية الاقتصاد والتجارة جامعة المرقب، وذلك من حيث مدى ملاءمة الفقرات

وطريقة صياغتها ومدى سلامة ووضوح اللغة التي كتبت بها، وقد أجمع أغلبهم على صلاحية الأداة وذلك بعد الأخذ بتوصياتهم في تعديل بعض الفقرات، ونتيجة لذلك عدلت بعض الأسئلة وحذفت أخرى حتى أصبحت الاستبانة بشكلها النهائي.

أما من حيث الثبات فقد تم استخدام معامل الارتباط كرونباخ ألفا ( Cronbach's Alpha) لإيجاد معاملات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبيان، حيث بلغت قيمته (0.872)، وهذا يعني أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات تسمح باستخدامها بثقة. والجدول رقم (1) يبين معامل الاتساق الداخلي للمجالات الفرعية والمجال الكلي.

### جدول رقم (1)

#### معامل الارتباط ألفا كرونباخ

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الاستقلالية والموضوعية	8	0.686
العناية المهنية اللازمة	7	0.794
رقابة جودة المراجعة الداخلية	6	0.430
ادارة أنشطة المراجعة الداخلية	5	0.775
تقييم وتطوير إدارة المخاطر	6	0.663
طبيعة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	7	0.910
توصيل نتائج عملية المراجعة	4	0.728
معوقات تطبيق معايير المراجعة الدولية	8	0.454
المجال الكلي	51	0.872

من خلال الجدول رقم (1) نلاحظ أن هناك تباين ملحوظ في معامل الثبات للمجالات المختلفة، حيث أن أقل معامل ثبات كان للمجال المتعلق برقابة جودة المراجعة الداخلية والذي بلغ 0.430، بينما أعلى معدل ثبات كان 0.910 والمتعلق بمجال طبيعة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. وبشكل عام بلغ معدل الثبات للمجال الكلي 0.872.

متغيرات الدراسة:

#### 1- المتغيرات المستقلة:

- المركز الوظيفي: وله ثلاث مستويات: مدير إدارة المراجعة، رئيس قسم المراجعة، مراجع داخلي.



- المؤهل العلمي: وله أربعة مستويات: دبلوم متوسط، دبلوم عالي، بكالوريوس، ماجستير.
- الخبرة العملية: ولها أربعة مستويات: من 1-5 سنوات، من 6-10 سنوات، من 11-15 سنة، أكثر من 16 سنة.

## 2- المتغير التابع:

يشمل المتغير التابع مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها في الشركات الصناعية الليبية.

والجدول رقم (2) يبين توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها:

### الجدول رقم (2)

توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
المركز الوظيفي	مدير إدارة المراجعة	00	00
	رئيس قسم المراجعة	03	15%
	مراجع داخلي	17	85%
	<b>المجموع</b>	<b>20</b>	<b>100%</b>
المؤهل العلمي	دبلوم متوسط	04	20%
	دبلوم عالي	05	25%
	بكالوريوس	10	50%
	ماجستير	01	5%
	<b>المجموع</b>	<b>20</b>	<b>100%</b>
الخبرة العملية	من 1-5 سنوات	02	10%
	من 6-10 سنوات	03	15%
	من 11-15 سنة	07	35%
	أكثر من 16 سنة	08	40%
	<b>المجموع</b>	<b>20</b>	<b>100%</b>

### المعالجة الإحصائية:

من أجل معالجة البيانات استخدم الباحث برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، ومنها قام الباحث باستخدام الأساليب والإجراءات الإحصائية التالية:

\* تم استخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha).

\* تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية.

3- تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One – way – ANOVA).

التحليل الاحصائي:

أولاً: النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الأول:

والذي ينص على الآتي: ما نسبة تطبيق أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية معايير المراجعة الداخلية الدولية المتعارف عليها؟

لتحليل النتائج المتعلقة بمعدل تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تم تقسيم هذا الجزء إلى سبعة معايير وهي التي تتكون منها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

### 1. الاستقلالية والموضوعية:

ولتحديد درجة الالتزام بمعيار الاستقلالية والموضوعية تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات المعيار الأول، وللمستوى الكلي للمعيار، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (3).

### الجدول رقم (3)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة

عن المعيار الأول

ر.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق	الترتيب
1	يمنح مجلس الإدارة المراجع الداخلي صلاحيات كافية للقيام بأعماله بكفاءة وفعالية	3.40	0.94032	68%	5
2	للمراجع الداخلي الحرية الكاملة في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب مراجعتها	3.20	0.89443	64%	6
3	لدى المراجع القدرة على عرض الحقائق والنتائج التي توصل إليها دون أي تأثير خارجي	3.40	0.94032	68%	5

4	69%	0.94451	3.45	لا تؤثر العلاقات الشخصية بين الموظفين والمراجع الداخلي على عملية المراجعة	4
6	64%	0.89443	3.20	يتأكد مدير المراجعة الداخلية من أن موظفيه لا يراجعون أعمال قام بها موظفين أقرباء لهم	5
2	74%	0.92338	3.70	تتبع إدارة المراجعة لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للشركة	6
1	78%	0.64072	3.90	تضمن الإدارة العليا معالجة ملاحظات المراجع الداخلي وذلك بتنفيذ الاقتراحات و التوصيات	7
3	72%	0.82078	3.60	يحرص مدير المراجعة الداخلية على أن الموظفين المنقلين من إدارات أخرى إلى قسم المراجعة لا يقومون بمراجعة أية أعمال قاموا بتنفيذها	8
	70%	0.87486	3.50	الكلبي	**

نلاحظ من الجدول رقم (3) أن المتوسط الحسابي للفقرات يتراوح من 3.20 إلى 3.90، أما النسب المئوية للفقرات فكانت ما بين 64% و 78%، حيث جاءت الفقرة المتمثلة في " تضمن الإدارة العليا معالجة ملاحظات المراجع الداخلي وذلك بتنفيذ الاقتراحات و التوصيات" في الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره 3.90، ونسبة مئوية بلغت 78%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة جيد، وهذا يعتبر مؤشر على أن إدارة الشركة تقوم بتنفيذ التوصيات والمقترحات المقدمة من إدارة المراجعة الداخلية والمبينة في التقرير المقدم إليها.

كما يتبين من الجدول رقم (3) أن الفقرة المتمثلة في " تتبع إدارة المراجعة لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للشركة" قد جاءت في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي قدره 3.7 ونسبة مئوية بلغت 74%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة جيد، وهذا يعتبر مؤشر على أن إدارة المراجعة الداخلية تتبع لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي، حيث تستمد قوتها وسلطتها منه، ويمكنها موقعها من النظر إلى المنشأة بعمق وشمولية أكبر، وهذا يعزز من استقلاليتها مما ينعكس

إيجاباً على أداؤها، وذلك نتيجة ابتعادها عن سلطة الإدارات التنفيذية أو التشغيلية، وبالتالي تحقق لها الهدف من وجودها، ألا وهو مساعدة الإدارة العليا في الرقابة على أعمال المنشأة.

في المقابل جاءت الفقرة الممتثلة في " للمراجع الداخلي الحرية الكاملة في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب مراجعتها" والفقرة الممتثلة في " يتأكد مدير المراجعة الداخلية من أن موظفيه لا يراجعون أعمال قام بها موظفين أقرباء لهم" في الترتيب الأخير بمتوسط حسابي قدره 3.2، ونسبة تطبيق بلغت 64%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق متوسط، وهذا يعتبر مؤشر على أن المراجع الداخلي قد لا يملك الحرية الكاملة في اختيار الأنشطة التي يستوجب مراجعتها. وبشكل عام يعتبر مستوى تطبيق الشركة الأهلية للإسمنت لمعيار الاستقلالية والموضوعية بين المتوسط والجيد، حيث كان المتوسط الحسابي الكلي 3.5 بينما كانت نسبة التطبيق 70%. ويعتبر هذا مؤشر جيد على أن المراجع الداخلي في هذه الشركة يعمل بكل استقلالية وموضوعية. تتفق هذه النتيجة مع النتائج الظاهرة في بعض الدراسات السابقة (مزياني، 2012؛ النونو، 2009؛ العمري وعبد المغني، 2006؛ الرحاحلة، 2005)، وكذلك تتفق مع دراسة سويدان و أبووزريق (2013)، غير أن نسبة تطبيق هذا المعيار في شركات الكهرباء الأردنية كانت مرتفعة، حيث بلغت 80%.

## 2- العناية المهنية اللازمة:

ولتحديد درجة الالتزام بمعيار العناية المهنية اللازمة تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات المعيار الثاني، وللمستوى الكلي للمعيار، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (4).

الجدول رقم (4): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لإجابات

### أفراد العينة عن المعيار الثاني

ر.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق	الترتيب
1	يقوم مدير إدارة المراجعة بالأشراف على تنفيذ العمل حسب خطوات البرنامج المعتمد	3.9000	0.64072	78%	2
2	لدى المراجعين الداخليين الالمام	3.7000	0.80131	74%	3

				الكافي بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليه	
7	%61	0.68633	3.0500	يحرص المراجعين الداخليين على متابعة التطورات في معايير المراجعة الداخلية ويعملون بها	3
6	%67	0.74516	3.3500	لدى المراجعين الداخليين الحرص الكافي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراتهم	4
4	%72	0.75394	3.6000	يتمتع المراجعين الداخليين كوحدة واحدة بالكفاءة اللازمة لممارسة المهنة	5
5	%72	0.68056	3.6000	يأخذ المراجع في الاعتبار عند بذل العناية المهنية اللازمة كفاءة وكفاية إدارة المخاطر والرقابة	6
1	%79	0.51042	3.9500	يحرص مدير المراجعة على تأمين التعميمات اللازمة للمراجعين في بداية كل عملية مراجعة	7
	%72	0.68834	3.59	الكلبي	**

نلاحظ من الجدول رقم (4) أن المتوسط الحسابي للفقرات يتراوح من 3.05 إلى 3.95، أما النسب المئوية للفقرات فكانت ما بين 61% و 79%، حيث جاءت الفقرة المتمثلة في " يحرص مدير المراجعة على تأمين التعميمات اللازمة للمراجعين في بداية كل عملية مراجعة " في الترتيب الأول بمتوسط حسابي 3.95 ونسبة تطبيق بلغت 79%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة ما بين الجيد والجيد جداً، وهذا يعتبر مؤشراً على إدارة المراجعة الداخلية تنظم عملية المراجعة من خلال تأمين التعميمات اللازمة للمراجعين في بداية كل عملية مراجعة. كما يبين الجدول رقم (4) أن الفقرة المتمثلة في " يقوم مدير إدارة المراجعة بالأشراف على تنفيذ العمل حسب خطوات البرنامج المعتمد " جاءت في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي قدره 3.90، ونسبة تطبيق بلغت 78%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة جيد، وهذا مؤشر على أن إدارة المراجعة الداخلية تقوم بعملها على أكمل وجه من خلال الاشراف المباشر على عمل المراجعين الداخليين وضمان تنفيذهم للبرنامج المعد سلفاً من إدارة المراجعة الداخلية.

يُظهر الجدول رقم (4) أيضاً أن الفقرة المتمثلة في " لدى المراجعين الداخليين الإلمام الكافي بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليه" قد جاءت في الترتيب الثالث بمتوسط حسابي قدره 3.70، ونسبة تطبيق بلغت 74%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة جيد، وهذا مؤشر على أن المراجعين الداخليين لديهم الإلمام الكافي بالمعايير الدولية، حيث أفاد مدير إدارة المراجعة الداخلية أن إدارة الشركة الأهلية للإسمنت عقدت عدة دورات للمراجعين الداخليين في السنوات السابقة للتعريف بالمعايير الدولية قام بها أساتذة جامعيون متخصصين في المحاسبة والمراجعة. في المقابل جاءت الفقرة المتمثلة في "لدى المراجعين الداخليين الحرص الكافي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراتهم" جاءت في الترتيب السادس بمتوسط حسابي قدره 3.35، ونسبة تطبيق بلغت 67%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة متوسط، وهذا مؤشر غير جيد ويثير تساؤل عن سبب ضعف حرص المراجعين عن تطوير أنفسهم. كما جاءت الفقرة المتمثلة في "يحرص المراجعين الداخليين على متابعة التطورات في معايير المراجعة الداخلية ويعملون بها" في الترتيب السابع بمتوسط حسابي قدره 3.05، ونسبة تطبيق بلغت 61%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة يكون بين الضعيف والمتوسط، وهذا مؤشر أيضاً غير جيد ويستدعي الأمر البحث في أسبابه، حيث أن هاتين الفقرتين يمثلان أهم صفات المراجع الداخلي الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجعين الداخليين والمرتبطة بالكفاءة (IIA, 2004). إن تدني نسبة تطبيق الفقرتين السابقتين ربما يعكس مستوى من الإحباط لدى المراجعين الداخليين، الأمر الذي يجعل إدارة الشركة تأخذ على عاتقها إجراء دورات تدريبية مستمرة للمراجعين الداخليين لتطوير مهاراتهم و مواكبة التطور المستمر في المعايير الدولية للمراجعة الداخلية. وبشكل عام يعتبر مستوى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعيار العناية المهنية اللازمة جيد، حيث كان المتوسط الحسابي الكلي 3.59 بينما كانت نسبة التطبيق 72%. ويعتبر هذا مؤشر جيد على أن المراجع الداخلي في هذه الشركات يبذل العناية المهنية اللازمة عند أدائه لعمله. تتفق هذه النتيجة مع النتائج الظاهرة في بعض الدراسات السابقة (سويدان وأبو زريق، 2013؛ مزياني، 2012؛ النونو، 2009؛ الرحاحلة، 2005؛).

**3- رقابة جودة المراجعة الداخلية:**

ولتحديد درجة الالتزام بمعيار رقابة جودة المراجعة الداخلية تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات المعيار الثالث، وللمستوى الكلي للمعيار، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (5).

الجدول رقم (5): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لإجابات

أفراد العينة عن المعيار الثالث

ر.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق	الترتيب
1	تخضع نتائج أنشطة إدارة المراجعة الداخلية للتقييم من قبل جهات خارجية بشكل دوري	3.0000	0.85840	60%	6
2	تتم عملية التقييم المستمر للمراجع الداخلي للتأكد من مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية	3.2500	0.91047	65%	5
3	يقوم المراجع الداخلي بتقييم الأداء باستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية	3.6000	0.68056	72%	4
4	يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من الالتزام بالخطط والإجراءات والأنظمة الموضوعية	3.7500	0.63867	75%	2
5	يقوم المراجع الداخلي بتقييم العملية الإدارية وذلك بتقديم الخطط المعتمدة لتحقيق أهداف الشركة	3.6500	0.74516	73%	3
6	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها	4.1000	0.44721	82%	1
**	الكلي	3.56	0.71341	71%	

نلاحظ من الجدول رقم (5) أن المتوسط الحسابي للفقرات يتراوح من 3.00 إلى 4.10، أما النسب المئوية للفقرات فكانت ما بين 60% و 82%، حيث جاءت الفقرة المتمثلة في "يقوم

المراجع الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمعترف عليها" في الترتيب الأول بمتوسط حسابي 4.10 ونسبة تطبيق بلغت 82%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة الجيد جداً، وهذا يعتبر مؤشر على أن المراجع الداخلي يقوم بأحد أهم واجباته وهو التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمعترف عليها.

كما يبين الجدول رقم (5) أن الفقرة المتمثلة في "يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من الالتزام بالخطط والإجراءات والانظمة الموضوعية" قد جاءت في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي قدره 3.75، ونسبة تطبيق بلغت 75%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة جيد جداً، وهذا يعتبر مؤشر على مدى متابعة المراجع الداخلي في التحقق من الالتزام بالخطط والإجراءات الموضوعية من الإدارة العليا.

في المقابل جاءت الفقرة المتمثلة في " تتم عملية التقييم المستمر للمراجع الداخلي للتأكد من مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية" في الترتيب الخامس بمتوسط حسابي قدره 3.25، ونسبة تطبيق بلغت 65%. وهذا يعني أن مستوى تطبيق هذه الفقرة متوسط. وهذا مؤشر على أن عملية تقييم المراجع الداخلي فيما يتعلق بمدى التزامه بمعايير المراجعة الداخلية تعتبر غير كافية، وهذا ربما يعود إلى عدم تبني الإدارة العليا للشركة للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، حيث أن عملية تطبيق هذه المعايير لازالت اختيارية.

كما جاءت الفقرة المتمثلة في " تخضع نتائج أنشطة إدارة المراجعة الداخلية للتقييم من قبل جهات خارجية بشكل دوري" في الترتيب السادس والأخير بمتوسط حسابي قدره 3.00، ونسبة تطبيق بلغت 60%. وهذا يعني أن مستوى تطبيق هذه الفقرة ضعيف، أي أن هذه الفقرة غير مطبقة، وهذا مؤشر على أن أنشطة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية لا تخضع للتقييم من قبل جهات خارجية. وهذه النتيجة تتفق مع دراسة سويدان وأبو زريق (2013) والتي أظهرت أن نتائج أنشطة المراجعة الداخلية في شركات الكهرباء الأردنية لا تخضع للتقييم من قبل جهات خارجية بشكل دوري.

وبشكل عام يعتبر مستوى تطبيق الشركة الأهلية للإسمنت لمعيار رقابة جودة المراجعة الداخلية جيد، حيث كان المتوسط الحسابي الكلي 3.56 بينما كانت نسبة التطبيق الكلية 71%. ويعتبر



هذا مؤشر جيد على أن جودة أنشطة المراجعة الداخلية في هذه الشركة تخضع للرقابة. تتفق هذه النتيجة مع النتائج الظاهرة في بعض الدراسات السابقة (سويدان و أبو زريق، 2013؛ مزياي، 2012؛ النونو، 2009). غير أن هذه النتيجة لا تتفق مع نتائج دراسة العمري وعبد المغني (2006) والتي أظهرت أن الرقابة على جودة المراجعة الداخلية في البنوك التجارية اليمنية ضعيفة، حيث بلغت نسبة تطبيق هذا المعيار 49%.

#### 4- إدارة أنشطة المراجعة الداخلية:

ولتحديد درجة الالتزام بمعيار إدارة أنشطة المراجعة الداخلية تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات المعيار الرابع، وللمستوى الكلي للمعيار، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (6).

الجدول رقم (6): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لإجابات

#### أفراد العينة عن المعيار الرابع

ر.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق	الترتيب
1	يقوم المراجع الداخلي بالتخطيط لكل عملية مراجعة على حدة وتقييم المخاطر	3.3500	0.81273	67%	5
2	يقوم المراجع الداخلي بالحصول على المعلومات الكافية عن الأنشطة التي سوف يتم مراجعتها	3.8000	0.61559	76%	3
3	يقوم المراجع بالحصول على الموافقة اللازمة من مدير إدارة المراجعة على خطة المراجعة	3.8000	0.52315	76%	2
4	يقوم المراجع الداخلي بدراسة النظام الداخلي وأوراق العمل الخاصة بمجال المراجعة الداخلية	3.9500	0.51042	79%	1
5	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن موارد المراجعة الداخلية مناسبة وكافية	3.6000	0.75394	72%	4
**	الكلي	3.70	0.64316	74%	

نلاحظ من الجدول رقم (6) أن المتوسط الحسابي للفقرات يتراوح من 3.35 إلى 3.95، أما النسب المئوية للفقرات فكانت ما بين 67% و 79%، حيث جاءت الفقرة المتمثلة في "يقوم المراجع الداخلي بدراسة النظام الداخلي وأوراق العمل الخاصة بمجال المراجعة الداخلية" في الترتيب الأول بمتوسط حسابي 3.95، ونسبة تطبيق بلغت 79%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة ما بين الجيد والجدد جداً، وهذا يعتبر مؤشر على أن المراجع الداخلي يقوم بمراجعة ودراسة النظام الداخلي وأوراق العمل الخاصة بالمراجعة الداخلية قبل القيام بأية عملية مراجعة.

كما يبين الجدول رقم (6) أن الفقرة المتمثلة في "يقوم المراجع بالحصول على الموافقة اللازمة من مدير إدارة المراجعة على خطة المراجعة" قد جاءت في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي قدره 3.80، ونسبة تطبيق بلغت 76%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة جيد، وهذا يعتبر مؤشر على أن المراجع الداخلي يحرص على الحصول على موافقة مدير إدارة المراجعة الداخلية على خطة المراجعة قبل القيام بعملية المراجعة. كما يظهر الجدول أيضاً أن الفقرة المتمثلة في "يقوم المراجع الداخلي بالحصول على المعلومات الكافية عن الأنشطة التي سوف يتم مراجعتها" قد جاءت في الترتيب الثالث بمتوسط حسابي قدره 3.80، ونسبة تطبيق بلغت 76% وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة جيد، وهذا يعتبر مؤشر على أن المراجع الداخلي يحرص على الحصول على كل المعلومات الضرورية عن الأنشطة التي ينوي مراجعتها.

في المقابل جاءت الفقرة المتمثلة في "يقوم المراجع الداخلي بالتخطيط لكل عملية مراجعة على حدة وتقييم المخاطر" جاءت في الترتيب الخامس والأخير بمتوسط حسابي قدره 3.35، ونسبة تطبيق بلغت 67%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة متوسط، وهذا مؤشر على أن التخطيط الذي يقوم به المراجع لكل عملية مراجعة على حدة وتقييم المخاطر غير كافية.

وبشكل عام يعتبر مستوى تطبيق الشركة الأهلية للإسمنت لمعيار إدارة أنشطة المراجعة الداخلية جيد، حيث كان المتوسط الحسابي الكلي 3.70 بينما كانت نسبة التطبيق الكلية 74%. ويعتبر هذا مؤشر جيد على أن أنشطة المراجعة الداخلية في هذه الشركة تدار بشكل جيد. تتفق هذه

النتيجة مع النتائج الظاهرة في بعض الدراسات السابقة (سويدان و أبو زريق، 2013؛ النونو، 2009؛ العمري وعبد المغني، 2006).

#### 5- تقييم وتطوير إدارة المخاطر:

ولتحديد درجة الالتزام بمقياس تقييم وتطوير إدارة المخاطر تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات المقياس الخامس، وللمستوى الكلي للمقياس، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (7).

الجدول رقم (7): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية والترتيب

لإجابات أفراد العينة عن المقياس الخامس

ر.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق	الترتيب
1	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى تحقيق الأهداف والسياسات الموضوعية من الإدارة العليا وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها	3.9500	0.60481	79%	2
2	يقوم المراجع بالتحقق من أن عناصر الرقابة الداخلية على السجلات والتقارير كافية وفعالة	3.9500	0.39403	79%	1
3	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الأصول	3.5500	0.75915	71%	6
4	يتأكد المراجع الداخلي من وجود الأصول ومطابقتها مع السجلات بالجرد الفجائي بشكل دوري	3.8000	0.83351	76%	3
5	يقوم المراجع بالتأكد من قيام الإدارة بوضع معايير لتحديد ما إذا كانت الأهداف قد تم تحقيقها	3.5500	0.60481	71%	5
6	تساهم أنشطة المراجعة الداخلية في تطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة في الشركة	3.7000	0.47016	74%	4
**	الكلي	3.75	0.61107	75%	

نلاحظ من الجدول رقم (7) أن المتوسط الحسابي للفقرات يتراوح من 3.55 إلى 3.95، أما النسب المئوية للفقرات فكانت ما بين 71% و 79%، حيث جاءت الفقرة المتمثلة في "يقوم المراجع بالتحقق من أن عناصر الرقابة الداخلية على السجلات والتقارير كافية وفعالة" في الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره 3.95، ونسبة تطبيق بلغت 79%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة ما بين الجيد والجيد جداً، وهذا مؤشر على أن المراجع الداخلي يقوم بأحد أهم الاهداف التي أنشئت من أجلها وظيفة المراجعة الداخلية وهي التحقق من أن عناصر الرقابة الداخلية على السجلات والتقارير كافية وفعالة، حيث إن نظام الرقابة الداخلية يمثل خط الدفاع الأول عن مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، فهو نظام يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات السليمة.

كما يبين الجدول رقم (7) أن الفقرة المتمثلة في "يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى تحقيق الأهداف والسياسات الموضوعية من الإدارة العليا وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها" في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي 3.95، ونسبة تطبيق بلغت 79%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة ما بين الجيد والجيد جداً، وهذا يعتبر مؤشر على أن المراجع الداخلي يقوم بالتحقق من إنجاز الأهداف والسياسات الموضوعية من الإدارة العليا وإظهار الانحرافات والإبلاغ عنها. يظهر الجدول رقم (7) أيضاً أن الفقرة المتمثلة في "يتأكد المراجع الداخلي من وجود الاصول ومطابقتها مع السجلات بالجرد الفجائي بشكل دوري" قد جاءت في الترتيب الثالث بمتوسط حسابي قدره 3.8، ونسبة تطبيق بلغت 76%. وهذا يعني أن مستوى تطبيق هذه الفقرة جيد، وهذا يعد مؤشر إيجابي على أن المراجع الداخلي يقوم بتحقيق أحد أهم عناصر الرقابة الداخلية المتمثلة في حماية أصول الشركة وذلك عن طريق الجرد الدوري والمفاجئ للأصول. في المقابل جاءت الفقرة المتمثلة في "يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الاصول" جاءت في الترتيب السادس والأخير بمتوسط حسابي قدره 3.55، ونسبة تطبيق بلغت 71%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة جيد، وهذا مؤشر على أن المراجع يقوم بالتأكد من فعالية عناصر الرقابة الداخلية المتعلقة بحماية أصول الشركة.

وبشكل عام يعتبر مستوى تطبيق الشركة الأهلية للإسمنت لمعيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر جيد، حيث كان المتوسط الحسابي الكلي 3.75 بينما كانت نسبة التطبيق الكلية 75%. ويعتبر هذا مؤشر جيد على أن إدارة المراجعة الداخلية في هذه الشركة تقوم بتقييم وتطوير إدارة المخاطر. تتفق هذه النتيجة مع النتائج الظاهرة في بعض الدراسات السابقة (النونو، 2009). غير أن هذه النتيجة لا تتفق مع نتيجة دراسة العمري وعبد المغني (2006) والتي أظهرت أن مستوى تقييم وتطوير المراجعة الداخلية في المصارف التجارية اليمنية لإدارة المخاطر ضعيف، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.36، و نسبة تطبيق هذا المعيار 47%.

#### 6- طبيعة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة:

ولتحديد درجة الالتزام بمعيار طبيعة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات المعيار السادس، وللمستوى الكلي للمعيار، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (8).

#### الجدول رقم (8): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية والترتيب

##### لإجابات أفراد العينة عن المعيار السادس

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق	الترتيب
1	تقوم إدارة المراجعة بتحديد أهداف النشاط الذي ستتم مراجعته والطرق التي سوف يتم استخدامها	3.5500	0.75915	71%	7
2	يتأكد المراجع الداخلي من كفاية المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها للوصول إلى نتائج	3.7500	0.63867	75%	2
3	يتم توثيق عملية المراجعة في أوراق العمل والتي يتم مراجعتها من قبل مدير إدارة المراجعة	3.8500	0.67082	77%	1
4	توفر الأشراف الكافي على عملية جمع المعلومات وتحليلها، وتفسيرها وتوثيقها	3.6500	0.67082	73%	4
5	يقوم المرجع بأعداد تقرير عن نتائج المراجعة فور الانتهاء منها	3.7000	0.80131	74%	3
6	يشمل التقرير على أهداف عملية المراجعة والغرض من إعداده ونطاقه ونتائج عملية المراجعة	3.5500	0.68633	71%	6

5	%72	0.75394	3.6000	يحتوي التقرير على رأي المراجع الداخلي وتوصياته والتحسينات الواجب اجراءها	7
	%73	0.71157	3.66	الكلي	**

نلاحظ من الجدول رقم (8) أن المتوسط الحسابي للفقرات يتراوح من 3.55 إلى 3.85، أما النسب المئوية للفقرات فكانت ما بين 71% و 77%، حيث جاءت الفقرة المتمثلة في " يتم توثيق عملية المراجعة في أوراق العمل والتي يتم مراجعتها من قبل مدير إدارة المراجعة" في الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره 3.85، ونسبة تطبيق بلغت 77%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة جيد، وهذا مؤشر على أن المراجع الداخلي يقوم بتوثيق عملية المراجعة في أوراق العمل والتي يتم مراجعتها من طرف مدير إدارة المراجعة.

كما يبين الجدول رقم (8) أن الفقرة المتمثلة في "يتأكد المراجع الداخلي من كفاية المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها للوصول إلى نتائج" في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي 3.75، ونسبة تطبيق بلغت 75%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة جيد، وهذا يعتبر مؤشر على أن المراجع الداخلي يقوم بالتأكد من كفاية المعلومات ومدى الاعتماد عليها قبل إعداد التقرير والذي يظهر نتائج عملية المراجعة.

وبشكل عام يعتبر مستوى تطبيق الشركة الأهلية للإسمنت لمعيار طبيعة تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة جيد، حيث كان المتوسط الحسابي الكلي 3.66 بينما كانت نسبة التطبيق الكلية 73%. ويعتبر هذا مؤشر جيد على أن إدارة المراجعة الداخلية في هذه الشركة تقوم بالتخطيط والتنفيذ الجيد لعملية المراجعة. تتفق هذه النتيجة مع النتائج الظاهرة في بعض الدراسات السابقة (سويدان و أبو زريق، 2013؛ النونو، 2009؛ العمري وعبد المغني، 2006).

#### 7- توصيل نتائج المراجعة:

ولتحديد درجة الالتزام بمعيار توصيل نتائج المراجعة تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات المعيار السابع، وللمستوى الكلي للمعيار، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (9).

## الجدول رقم (9): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية والترتيب

## لإجابات أفراد العينة عن المعيار السابع

الترتيب	نسبة التطبيق	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	ر.م
1	81%	0.60481	4.0500	يتم مراجعة التقرير من قبل مدير إدارة المراجعة قبل عرضه على الإدارة العليا	1
2	77%	0.74516	3.8500	تقوم إدارة المراجعة بإيصال التقرير إلى الجهات الداخلية ذات العلاقة	2
4	62%	0.71818	3.1000	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بوضع بعض القيود على توزيع نتائج المراجعة لجهات خارجية	3
3	73%	0.58714	3.6500	يتم متابعة التقرير للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة من قبل الإدارة العليا	4
	73%	0.66382	3.66	الكلية	**

نلاحظ من الجدول رقم (9) أن المتوسط الحسابي للفقرات يتراوح من 3.10 إلى 4.05، أما النسب المئوية للفقرات فكانت ما بين 62% و 81%، حيث جاءت الفقرة المتمثلة في "يتم مراجعة التقرير من قبل مدير إدارة المراجعة قبل عرضه على الإدارة العليا" في الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره 4.05، ونسبة تطبيق بلغت 81%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة جيد جداً، وهذا مؤشر على أن مدير إدارة المراجعة يقوم بمراجعة تقرير المراجعة قبل أن يتم تقديمه إلى الإدارة العليا.

كما يبين الجدول رقم (9) أن الفقرة المتمثلة في "تقوم إدارة المراجعة بإيصال التقرير إلى الجهات الداخلية ذات العلاقة" في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي 3.85، ونسبة تطبيق بلغت 77%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة جيد، وهذا يعتبر مؤشر على أن إدارة المراجعة الداخلية تقوم بإيصال تقرير المراجعة الداخلية إلى الاطراف الداخلية ذات العلاقة. في المقابل جاءت الفقرة المتمثلة في "تقوم إدارة المراجعة الداخلية بوضع بعض القيود على توزيع نتائج

المراجعة لجهات خارجية" جاءت في الترتيب الرابع والأخير بمتوسط حسابي قدره 3.10، ونسبة تطبيق بلغت 62%. وهذا يعني أن مستوى التطبيق لهذه الفقرة بين الضعيف والمتوسط، وهذا مؤشر على أن القيود المفروضة من قبل إدارة المراجعة على توزيع تقرير المراجعة لجهات خارجية غير كافية.

وبشكل عام يعتبر مستوى تطبيق الشركة الأهلية للإسمنت لمعيار توصيل نتائج المراجعة جيد، حيث كان المتوسط الحسابي الكلي 3.66 بينما كانت نسبة التطبيق الكلية 73%. ويعتبر هذا مؤشر جيد على أن إدارة المراجعة الداخلية في هذه الشركة تقوم بتوصيل نتائج المراجعة إلى الأطراف الداخلية. تتفق هذه النتيجة مع النتائج الظاهرة في بعض الدراسات السابقة (سويدان وأبو زريق، 2013؛ مزياني، 2012؛ النونو، 2009؛ العمري وعبد المغني، 2006).

#### 8- معدل التطبيق الكلي للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية:

ولتحديد درجة تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية للمستوى الكلي لكل معيار على حدة، وللمستوى الكلي لدرجة للتطبيق، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (10).

#### الجدول رقم (10): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية والترتيب

##### لإجابات أفراد العينة عن المستوى الكلي لمعايير المراجعة الداخلية

ر.م	المعيار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الترتيب
1	الاستقلالية والموضوعية	3.48	0.87486	70%	7
2	العناية المهنية اللازمة	3.59	0.68834	72%	5
3	رقابة جودة المراجعة الداخلية	3.56	0.71341	71%	6
4	إدارة أنشطة المراجعة الداخلية	3.70	0.64316	74%	2
5	تقييم وتطوير إدارة المخاطر	3.75	0.61107	75%	1
6	طبيعة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	3.66	0.71157	73%	4
7	توصيل نتائج عملية المراجعة	3.66	0.66382	73%	3
**	معايير المراجعة الداخلية الدولية (الكلي)	3.63	0.70089	73%	



نلاحظ من الجدول رقم (10) أن نسبة تطبيق الشركة الأهلية للإسمنت لمعايير المراجعة الداخلية الدولية بلغت 73%، حيث كانت أعلى نسبة 75% بينما كانت أقل نسبة تطبيق 70%. وبلغ المتوسط الحسابي 3.63، حيث كان أعلى معدل 3.75 وأدنى معدل يبلغ 3.48. وهذا يعني أن مستوى تطبيق معايير المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية يعتبر جيداً، ولكن هذا يعد مؤشر على عدم وجود تطبيق شامل لكل معايير المراجعة الداخلية الدولية. تتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة (سويدان و أبو زريق، 2013؛ مزياي، 2012؛ النونو، 2009؛ الرحالة، 2005)، غير أن هذه النتيجة لا تتفق مع نتائج دراسة العمري وعبد المغني (2006) والتي أظهرت أن مستوى تطبيق البنوك التجارية اليمينية للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية ضعيف، حيث بلغت نسبة التطبيق 58%.

ثانياً: النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الثاني:

والذي ينص على الآتي: ماهي المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية في الشركات الصناعية الليبية المساهمة؟

للتحليل النتائج المتعلقة بهذا السؤال ولمعرفة المعوقات التي تحول دون التطبيق الشامل للمعايير الدولي للمراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب لكل فقرة من الفقرات المقترحة كمعوقات تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية، وللمستوى الكلي للمعوقات، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (11).

الجدول رقم (11) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية والترتيب

لإجابات أفراد العينة عن معوقات تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	عدم وجود وعي وإدراك كافي من الإدارة العليا لأهمية الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية	3.4500	0.68633	2
2	عدم وجود رغبة من الإدارة العليا في تطبيق أو الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية	3.2000	0.83351	5

6	0.97333	3.0000	عدم وجود المعرفة و الإلمام الكافي لدى المراجعين الداخليين بمعايير المراجعة الداخلية الدولية	3
8	0.94451	2.4500	عدم قناعة إدارة المراجعة الداخلية بأهمية تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية	4
4	1.08094	3.3000	قلة الدورات والبرامج التدريبية الدورية للمراجعين الداخليين	5
1	0.88704	3.5500	عدم وجود إلتزام قانوني بالإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية	6
3	0.99472	3.4000	عدم وجود هيئة أو جهة مسؤولة عن الإشراف على الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية	7
7	0.44426	2.7500	ارتفاع تكاليف تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية	8
	0.85558	3.14	الكلي	* *

نلاحظ من الجدول رقم (11) أن هناك تفاوت في تأثير هذه المعوقات على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، حيث أن المتوسط الحسابي للفقرات يتراوح من 2.75 إلى 3.55، حيث جاءت الفقرة المتمثلة في "عدم وجود إلتزام قانوني بالإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية" في الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره 3.55. وبالتالي يعتبر هذه المعوق الأهم من بين بقية المعوقات، حيث أن معايير المراجعة الداخلية لم ترقى بعد إلى حد الإلتزام بها لايزال اختيارياً، ونتيجة لذلك تعتمد عملية التطبيق الكلي لهذه المعايير على الإدارة العليا و مدى قناعتها وإدراكها بأهمية وجدوى الإلتزام بهذه المعايير. تتفق هذه النتيجة مع دراسة النونو (2009) و دراسة العمري وعبد المغني (2006). كذلك تتفق مع دراسة سويدان وأبوزرريق (2013) والتي أظهرت أن عدم الإلتزام الكلي بمعايير المراجعة الداخلية الدولية في شركات الكهرباء الأردنية يرجع إلى غياب الإلتزام القانوني للتطبيق.

كما يظهر الجدول رقم (11) أن الفقرة المتمثلة في "عدم وجود وعي وإدراك كافي من الإدارة العليا لأهمية الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية" قد جاءت في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي قدره 3.45. هذ النتيجة قد تفسر عدم وجود تطبيق شامل للمعايير الدولية للمراجعة

الداخلية، حيث أن عدم وعي وإدراك الإدارة العليا بفوائد وأهمية تطبيق هذه المعايير يحول دون التطبيق الكلي، وذلك في غياب الالتزام القانوني لتطبيق هذه المعايير. تتفق النتيجة مع دراسة سويدان وأبوزريق (2013) ودراسة العمري وعبد المغني (2006)، غير أنها لا تتفق دراسة النونو (2009) والتي أظهرت أن عدم وجود إدراك كافي بأهمية الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية في البنوك الاسلامية في قطاع غزة لا يمثل عائق ذا أهمية يمكن أن يحول دون التطبيق الشامل لهذه المعايير.

يبين الجدول رقم (11) أيضاً أن الفقرة المتمثلة في "عدم وجود هيئة أو جهة مسؤولة عن الإشراف على الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية" قد جاءت في الترتيب الثالث بمتوسط حسابي قدره 3.40. تتفق هذه النتيجة مع النتيجتين السابقتين، حيث أن عدم وجود الالتزام القانوني لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، وغياب الجهات أو الهيئات التي تكون مسؤولة على مراقبة التقيد بتطبيق هذه المعايير، وعدم وعي وإدراك الإدارة العليا بأهمية الالتزام بهذه المعايير، كان نتيجته الطبيعية عدم وجود تطبيق كلي وشامل لهذه المعايير. تتفق النتيجة مع بعض الدراسات السابقة (النونو، 2009؛ العمري وعبد المغني، 2006).

في المقابل يظهر الجدول رقم (11) أن الفقرة المتمثلة في "عدم قناعة إدارة المراجعة الداخلية بأهمية تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية" في الترتيب الثامن والأخير بمتوسط حسابي قدره 2.45، وهي تعني عدم موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة، وبالتالي تفسر هذه النتيجة وجود قناعة لدى إدارة المراجعة الداخلية بأهمية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، ولكن لمحدودية تأثير هذه الإدارة على الإدارة العليا، وفي غياب الالتزام القانوني، حال دون التطبيق الكلي لهذه المعايير. تتفق هذه النتيجة مع دراسة سويدان وأبوزريق (2013) والتي أظهرت أن المراجع الداخلي في شركات الكهرباء الاردنية مقتنع بأهمية الالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية كونها تضيف قيمة لعملية المراجعة.

وبشكل عام يرى أفراد العينة وجود بعض المعوقات التي تحول دون التطبيق الكلي للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.14، والذي يظهر تأثير متوسط لهذه المعوقات على التطبيق الشامل لهذه المعايير. تتفق هذه النتيجة مع دراسة سويدان وأبوزريق

(2013) ودراسة العمري وعبد المغني (2006) والتي أظهرت تأثير بعض المعوقات على الالتزام وتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، حيث جاء المتوسط الحسابي الكلي لهذه المعوقات في هذه الدراسات 3.36 و 3.32 على التوالي. غير أن هذه النتيجة لا تتفق مع دراسة النونو (2009) والتي أظهرت تأثير ضعيف للمعوقات المقترحة على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك الاسلامية في غزة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للمعوقات 2.56.

### ثالثاً: النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الثالث:

والذي ينص على: هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية للمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى للمتغيرات الشخصية للمراجع (المركز الوظيفي - سنوات الخبرة - المؤهل العلمي)؟

للإجابة على هذا السؤال سيتم اختبار الفرضية المتعلقة به:

والتي تنص على: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى للمتغيرات الشخصية للمراجع (المركز الوظيفي - سنوات الخبرة - المؤهل العلمي).

ولاختبار هذه الفرضية سوف يتم اختبار الفرضيات الفرعية التالية المنبثقة منها:

\* لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية (عند مستوى الدلالة 0.05) في اجابات افراد العينة حول مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى لمتغير المركز الوظيفي.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل التباين الاحادي ( One-Way ANOVA) للكشف عن الفروقات بين المجموعات، والجدول رقم (12) يبين نتائج تحليل التباين الأحادي:

## الجدول رقم (12)

تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في استجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية تبعاً لمتغير المركز الوظيفي

المعايير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
الاستقلالية والموضوعية	بين المجموعات	.255	1	.255	1.055	.318
	داخل المجموعات	4.347	18	242.		
	الكلية	4.602	19			
العناية المهنية اللازمة	بين المجموعات	.002	1	.002	.011	.919
	داخل المجموعات	4.090	18	227.		
	الكلية	4.093	19			
رقابة جودة المراجعة الداخلية	بين المجموعات	.041	1	.041	.288	.598
	داخل المجموعات	2.585	18	144.		
	الكلية	2.626	19			
إدارة أنشطة المراجعة الداخلية	بين المجموعات	.004	1	.004	.017	.899
	داخل المجموعات	4.276	18	238.		
	الكلية	4.280	19			
تقييم وتطوير إدارة المخاطر	بين المجموعات	.003	1	.003	.017	.896
	داخل المجموعات	2.803	18	156.		
	الكلية	2.806	19			
طبيعة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	بين المجموعات	.196	1	.196	.579	.457
	داخل المجموعات	6.101	18	339.		
	الكلية	6.297	19			
توصيل نتائج عملية المراجعة	بين المجموعات	.402	1	.402	1.700	.209
	داخل المجموعات	4.257	18	237.		
	الكلية	4.659	19			
معوقات تطبيق معايير المراجعة	بين المجموعات	.045	1	.045	.270	.610
	داخل المجموعات	2.983	18	166.		
	الكلية	3.028	19			

مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية في الشركات الصناعية الليبية (دراسة حالة : الشركة الاهلية .....)

الدولية					
.615	.262	.021	1	.021	بين المجموعات
		079.	18	1.429	داخل المجموعات
			19	1.450	الكلية

نلاحظ من الجدول رقم (12) أن مستوى الدلالة لكل معيار وكذلك للمجال الكلي للمعايير أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير المركز الوظيفي، وبالتالي تقبل الفرضية التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية (عند مستوى الدلالة 0.05) في اجابات افراد العينة حول مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى لمتغير المركز الوظيفي. تتفق هذه النتيجة مع النتائج الظاهرة في دراسة النونو (2009).

\* لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية (عند مستوى الدلالة 0.05) في إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى لمتغير المركز المؤهل العلمي.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل التباين الاحادي ( One-Way ANOVA) للكشف عن الفروقات بين المجموعات، والجدول رقم (13) يبين نتائج تحليل التباين الأحادي:

الجدول رقم (13): تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في استجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
الاستقلالية والموضوعية	بين المجموعات	.210	3	.070	.255	.857
	داخل المجموعات	4.392	16	275.		
	الكلية	4.602	19			
العناية المهنية اللازمة	بين المجموعات	.066	3	.022	.088	.966
	داخل المجموعات	4.027	16	252.		

			19	4.093	الكلي	
.416	1.006	.139	3	.417	بين المجموعات	رقابة جودة المراجعة الداخلية
		138.	16	2.210	داخل المجموعات	
			19	2.626	الكلي	
.967	.086	.023	3	.068	بين المجموعات	إدارة أنشطة المراجعة الداخلية
		263.	16	4.212	داخل المجموعات	
			19	4.280	الكلي	
.769	.379	.062	3	.186	بين المجموعات	تقييم وتطوير إدارة المخاطر
		164.	16	2.619	داخل المجموعات	
			19	2.806	الكلي	
.769	.380	.139	3	.418	بين المجموعات	طبيعة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة
		367.	16	5.879	داخل المجموعات	
			19	6.297	الكلي	
.994	.025	.007	3	.022	بين المجموعات	توصيل نتائج عملية المراجعة
		290.	16	4.637	داخل المجموعات	
			19	4.659	الكلي	
.878	.225	.041	3	.123	بين المجموعات	معوقات تطبيق معايير المراجعة الدولية
		182.	16	2.905	داخل المجموعات	
			19	3.028	الكلي	
.909	.180	.016	3	.047	بين المجموعات	المجال الكلي
		088.	16	1.403	داخل المجموعات	
			19	1.450	الكلي	

نلاحظ من الجدول رقم (13) أن مستوى الدلالة لكل معيار، وكذلك للمجال الكلي للمعايير أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وبالتالي تقبل الفرضية التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية (عند مستوى الدلالة 0.05) في إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق الشركات الصناعية للبيبة لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى لمتغير المؤهل العلمي. تتفق

هذه النتيجة مع النتائج الظاهرة في بعض الدراسات السابقة (سويدان وأبوزريق، 2013؛ النونو، 2009؛ الرحالة، 2005).

\* لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية (عند مستوى الدلالة 0.05) في اجابات افراد العينة حول مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل التباين الاحادي ( One-Way ANOVA) للكشف عن الفروقات بين المجموعات، والجدول رقم (14) يبين نتائج تحليل التباين الأحادي:

الجدول رقم (14): تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في استجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية تبعاً لمتغير الخبرة العملية

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المعايير
.037	3.598	.618	3	1.854	بين المجموعات	الاستقلالية والموضوعية
		172.	16	2.748	داخل المجموعات	
			19	4.602	الكلي	
.005	6.165	.731	3	2.194	بين المجموعات	العناية المهنية اللازمة
		119.	16	1.898	داخل المجموعات	
			19	4.093	الكلي	
.374	1.110	.151	3	.453	بين المجموعات	رقابة جودة المراجعة الداخلية
		136.	16	2.174	داخل المجموعات	
			19	2.626	الكلي	



<b>.297</b>	<b>1.339</b>	<b>.286</b>	<b>3</b>	<b>.859</b>	بين المجموعات	إدارة أنشطة المراجعة الداخلية
		214.	16	3.421	داخل المجموعات	
			19	4.280	الكلي	
<b>.573</b>	<b>.687</b>	<b>.107</b>	<b>3</b>	<b>.320</b>	بين المجموعات	تقييم وتطوير إدارة المخاطر
		155.	16	2.485	داخل المجموعات	
			19	2.806	الكلي	
<b>.503</b>	<b>.818</b>	<b>.279</b>	<b>3</b>	<b>.837</b>	بين المجموعات	طبيعة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة
		341.	16	5.460	داخل المجموعات	
			19	6.297	الكلي	
<b>.402</b>	<b>1.039</b>	<b>.253</b>	<b>3</b>	<b>.759</b>	بين المجموعات	توصيل نتائج عملية المراجعة
		244.	16	3.900	داخل المجموعات	
			19	4.659	الكلي	
<b>.446</b>	<b>.936</b>	<b>.151</b>	<b>3</b>	<b>.452</b>	بين المجموعات	معايير تطبيق معايير المراجعة الدولية
		161.	16	2.576	داخل المجموعات	
			19	3.028	الكلي	
<b>.053</b>	<b>3.167</b>	<b>.180</b>	<b>3</b>	<b>.540</b>	بين المجموعات	الكلي
		057.	16	910.	داخل المجموعات	
			19	1.450	الكلي	

نلاحظ من الجدول رقم (14) أن مستوى الدلالة لكل مجال، وكذلك للمجال الكلي أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، باستثناء مجالي الاستقلال والموضوعية، والعناية المهنية اللازمة، حيث

بلغ مستوى الدلالة 0.037، 0.005 على التوالي. وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير الخبرة العملية، وبالتالي تقبل الفرضية التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية (عند مستوى الدلالة 0.05) في اجابات افراد العينة حول مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى لمتغير الخبرة العملية، إلا أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في استجابات أفراد العينة في تطبيق معياري الاستقلال والموضوعية، والعناية المهنية اللازمة تعزى لمتغير الخبرة العملية. تتفق هذه النتيجة مع النتائج الظاهرة في بعض الدراسات السابقة (سويدان وأبوزريق، 2013؛ النونو، 2009؛ الراحلة، 2005).

### النتائج والتوصيات:

#### أولاً: النتائج:

1. تبلغ نسبة تطبيق الشركات الصناعية الليبية للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية 73%. وهذا يعني أن مستوى تطبيق المعايير جيد، ولكن غير كامل، وذلك بالرغم من وجود قناعة لدى إدارة المراجعة الداخلية بأهمية تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية
2. هناك تباين في مستوى تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية، حيث أن معيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر كان الأعلى مستوى تطبيق، حيث بلغت النسبة 75%، بينما كان معيار الاستقلالية والموضوعية الأقل تطبيقاً وذلك بنسبة تطبيق 70%.
3. يتمتع المراجعين الداخليين كوحدة واحدة بالكفاءة اللازمة لممارسة المهنة، غير أن حرص المراجعين الداخليين على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراتهم غير كافي.
4. لدى المراجعين الداخليين الالمام الكافي بمعايير المراجعة الداخلية الدولية، غير أنهم غير حريصين على متابعة التطورات في هذه المعايير والعمل بها.
5. يعتبر مستوى تطبيق معيار رقابة جودة المراجعة الداخلية جيد، إلا أن نتائج أنشطة إدارة المراجعة الداخلية لا تخضع للتقييم من قبل جهات خارجية بشكل دوري.

6. يتم مراجعة التقرير من قبل مدير إدارة المراجعة قبل عرضه على الإدارة العليا، ثم يوزع على الجهات الداخلية ذات العلاقة، غير أن القيود التي تقوم إدارة المراجعة الداخلية بوضعها على توزيع نتائج المراجعة لجهات خارجية غير كافية.
7. إن عدم وجود إلزام قانوني بالالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية، وعدم وجود وعي وإدراك كافي من الإدارة العليا لأهمية الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية، يعتبران من أهم المعوقات التي تحد من التطبيق الشامل للمعايير الدولية.
8. لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية (عند مستوى الدلالة 0.05) في إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق الشركات الصناعية للبيبة لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى لمتغيري المركز الوظيفي، والمؤهل العلمي.
9. لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية (عند مستوى الدلالة 0.05) في اجابات افراد العينة حول مدى تطبيق الشركات الصناعية للبيبة لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى لمتغير الخبرة العملية، إلا أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في استجابات أفراد العينة في تطبيق معياري الاستقلال والموضوعية، والعناية المهنية اللازمة تعزى لمتغير الخبرة العملية.

#### ثانياً: التوصيات:

1. على إدارة المراجعة الداخلية زيادة مستوى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والذي سوف ينعكس إيجاباً على مستوى أدائها، وذلك من منطلق قناعتها بأهمية تطبيق هذه المعايير.
2. على إدارة المراجعة الداخلية إعداد برنامج تدريب دوري للمراجعين الداخليين حول المعايير الدولية للمراجعين الداخليين، وكذلك وضعهم في صورة آخر التطورات في هذه المعايير.
3. على إدارة المراجعة الداخلية حث وتشجيع المراجعين الداخليين على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراتهم وقدراتهم.

4. على الإدارة العليا القيام بتكليف طرف خارجي مستقل ومؤهل بتقييم أنشطة المراجعة الداخلية بشكل دوري.
5. على إدارة المراجعة الداخلية وضع قيود صارمة على توزيع تقرير المراجعة الداخلية على الجهات الخارجية، حيث أن تقرير المراجعة الداخلية يكون مقتصر على الاطراف الداخلية ذات العلاقة.
6. على إدارة المراجعة الداخلية زيادة وعي وإدراك المسؤولين في الإدارة العليا بأهمية وفوائد تطبيق معايير المراجعة الداخلية.
7. إجراء المزيد من الدراسات الميدانية في مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية في قطاعات أخرى لا سيما في قطاع المصارف.

#### المراجع:

- خلاط، صالح ميلاد و مصلي، عبد الحكيم محمد (2014)، "دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية"، المجلة الجامعة، العدد السادس عشر، المجلد الأول، جامعة الزاوية، الزاوية، ليبيا.
- الذنيبات، علي (2008)، "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرة وتطبيق"، الجامعة الأردنية، الطبعة الأولى.
- العمري، أحمد محمد و عبد المغني، فضل عبد الفتاح (2006)، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد (2)، العدد (3)، ص ص 343 - 369
- غفير، كاميليا مسعود (1995)، "المقومات الاساسية للمراجعة الداخلية ومدى توافرها في المصارف التجارية الليبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاروننس، بنغازي، ليبيا.

- الراوي، حكمت أحمد و الشحروري، محمود (1999)، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الاردنية (دراسة مسحية)"، المجلة العلمية لكلية الادارة والاقتصاد، العدد (10)، ص ص 101 – 154.
- سويدان، ميشل و أبووزريق، بلال (2013)، "مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات الكهرباء الاردنية"، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، عمادة البحث العلمي، الجامعة الاردنية، الاردن، المجلد (9)، العدد (3)، ص ص 540 – 566.
- الصحن، عبد الفتاح (1989)، "أصول المراجعة الداخلية والخارجية"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر.
- الرحاحلة، محمد ياسين (2005)، "فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الاردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية"، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد (1) العدد (1)، ص ص 59 – 77.
- مزياني، نور الدين (2012)، "ممارسة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية: دراسة ميدانية"، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بكسرة، الجزائر، العدد (28/27)، ص ص 187 – 202.
- النونو، كمال محمد سعيد (2009)، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية - غزة، دولة فلسطين.
- Abdomohammadi, Mohammed**, (2009), Factors Associated with the Use of and Compliance with the IIA Standards :A Study of Anglo-Culture CAEs, **"International Journal of Auditing, Vol ,13 .Issue ,1 ,pp .42-27 .**

- 
- Brink, V.Z., and Witt, H** , (1982) .Modern Internal Auditing: Appraising Operations and Controls , **John Wiley and Sons, New York, Forth Edition.**
- Burnaby ,P. A., et al** , (2009) .Usage of Internal Auditing Standards by Companies in the United States and Select European countries , **Managerial Auditing Journal, Vol ,24 .No.9** ,
- Chambers, A.D., Sliem, G.M., and Vinten, G** , (1990) .Internal Auditing , **Pitman Publishing, London, Second Edition.**
- Institute of Internal Auditors IIA, (2004)** ,Code of Ethics and Standards for The Professional Practice of Internal Auditing ,  
**available at: <http://www.theiia.org/>.**
- Venables, J., and Impey, K** , (1988) .Internal Audit , **Butterworths Co., London, Second Edition.**

\* أستاذ مساعد/ قسم المحاسبة/ كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب.

### المستخلص

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، بالإضافة إلى معرفة أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير. وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، ولأجل تحقيق هذا الهدف تم تصميم استبيان يحتوي على معايير المراجعة الداخلية الدولية، حيث تم توزيع 40 صحيفة على المراجعين الداخليين في الشركة الاهلية للإسمنت المساهمة، وتم استرداد 20 منها. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى تطبيق الشركات الصناعية الليبية للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية جيد، حيث بلغت النسبة 73%. وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود تباين في التطبيق، حيث أن معيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر كان الأعلى مستوى تطبيق، حيث بلغت النسبة 75%، بينما كان معيار الاستقلالية والموضوعية الأقل تطبيقاً وذلك بنسبة تطبيق 70%. كذلك أظهرت نتائج الدراسة أن عدم وجود إلزام قانوني بالالتزام بمعايير

المراجعة الداخلية الدولية، وعدم وجود وعي وإدراك كافي من الإدارة العليا لأهمية الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية، يعتبران من أهم المعوقات التي تحد من التطبيق الشامل للمعايير الدولية في الشركات الصناعية الليبية. وأخيراً، لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية (عند مستوى الدلالة 0.05) في إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لمعايير المراجعة الداخلية الدولية تعزى للمتغيرات الشخصية للمراجع وهي المركز الوظيفي، والمؤهل العلمي، والخبرة العملية.

**الكلمات الدالة:** المراجعة الداخلية، المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، الشركات الصناعية الليبية.

## استبيان

**السيد: المراجع الداخلي:** أنا أقوم في الوقت الحاضر بإعداد ورقة بحثية بعنوان "مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية في الشركات الصناعية الليبية (دراسة حالة في الشركة الأهلية للإسمنت)". وسوف أكون ممتناً جداً إذا تكرمتم وخصصتم جزءاً من وقتكم لتكملة الاستبيان المرفق حيث أن آراءكم و اقتراحاتكم سوف تكون في غاية الفائدة في المساعدة على تحقيق أهداف البحث.

الباحث

المعلومات العامة				الجزء الأول	
رئيس قسم المراجعة الداخلية		مدير إدارة المراجعة الداخلية		الوظيفة	
ماجستير	بكالوريوس	دبلوم عالي	دبلوم متوسط	المؤهل العلمي	
أكثر من 15 سنة	من 11-15 سنة	من 6-10 سنوات	من 1-5 سنوات	الخبرة	

الجزء الثاني: للإجابة على الأسئلة، المطلوب فقط وضع إشارة (√) في المربع المناسب معبراً عن رأيك.

م	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
	معايير المراجعة الداخلية الدولية أولاً:					
**	الاستقلالية و الموضوعية:					
1	يمنح مجلس الادارة المراجع الداخلي صلاحيات كافية للقيام بأعماله بكفاءة وفعالية					
2	للمراجع الداخلي الحرية الكاملة في اختيار الميادين والانشطة التي يجب مراجعتها					



				لدى المراجع القدرة على عرض الحقائق والنتائج التي توصل اليها دون أي تأثير خارجي	3
				لا تؤثر العلاقات الشخصية بين الموظفين والمراجع الداخلي على عملية المراجعة	4
				يتأكد مدير المراجعة الداخلية من أن موظفيه لا يراجعون أعمال قام بها موظفين أقرباء لهم	5
				تتبع ادارة المراجعة لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للشركة	6
				تضمن الادارة العليا معالجة ملاحظات المراجع الداخلي وذلك بتنفيذ الاقتراحات و التوصيات	7
				يحرص مدير المراجعة الداخلية على أن الموظفين المنتقلين من أدارات أخرى إلى قسم المراجعة لا يقومون بمراجعة أية أعمال قاموا بتنفيذها	8
				العناية المهنية اللازمة:	**
				يقوم مدير إدارة المراجعة بالأشراف على تنفيذ العمل حسب خطوات البرنامج المعتمد	1
				لدى المراجعين الداخليين الالمام الكافي بمعايير المراجعة الداخلية الدولية	2
				يحرص المراجعين الداخليين على متابعة التطورات في معايير المراجعة الداخلية ويعملون بها	3
				لدى المراجعين الداخليين الحرص الكافي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراتهم	4
				يتمتع المراجعين الداخليين كوحدة واحدة بالكفاءة اللازمة لممارسة المهنة	5
				يأخذ المراجع في الاعتبار عند بذل العناية المهنية اللازمة كفاءة وكفاية إدارة المخاطر والرقابة	6
				يحرص مدير المراجعة على تأمين	7

				التعميمات اللازمة للمراجعين في بداية كل عملية مراجعة	
				رقابة جودة المراجعة الداخلية:	**
				تخضع نتائج أنشطة إدارة المراجعة الداخلية للتقييم من قبل جهات خارجية بشكل دوري	1
				تتم عملية التقييم المستمر للمراجع الداخلي للتأكد من مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية	2
				يقوم المراجع الداخلي بتقييم الاداء باستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية	3
				يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من الالتزام بالخطط والاجراءات والانظمة الموضوعة	4
				يقوم المراجع الداخلي بتقييم العملية الادارية وذلك بتقديم الخطط المعتمدة لتحقيق أهداف الشركة	5
				يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها	6
				ادارة أنشطة المراجعة الداخلية:	**
				يقوم المراجع الداخلي بالتخطيط لكل عملية مراجعة على حدة وتقييم المخاطر	1
				يقوم المراجع الداخلي بالحصول على المعلومات الكافية عن الأنشطة التي سوف يتم مراجعتها	2
				يقوم المراجع بالحصول على الموافقة اللازمة من مدير ادارة المراجعة على خطة المراجعة	3
				يقوم المراجع الداخلي بدراسة النظام الداخلي وأوراق العمل الخاصة بمجال المراجعة الداخلية	4
				يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن موارد المراجعة الداخلية مناسبة وكافية	5

				**	تقييم وتطوير إدارة المخاطر:
				1	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى تحقيق الأهداف والسياسات الموضوعية من الإدارة العليا وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها
				2	يقوم المراجع بالتحقق من أن عناصر الرقابة الداخلية على السجلات والتقارير كافية وفعالة
				3	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الأصول
				4	يتأكد المراجع الداخلي من وجود الأصول ومطابقتها مع السجلات بالجرد الفجائي بشكل دوري
				5	يقوم المراجع بالتأكد من قيام الإدارة بوضع معايير لتحديد ما إذا كانت الأهداف قد تم تحقيقها
				6	تساهم أنشطة المراجعة الداخلية في تطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة في الشركة
				**	طبيعة تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة:
				1	تقوم إدارة المراجعة بتحديد أهداف النشاط الذي ستنتم مراجعته والطرق التي سوف يتم استخدامها
				2	يتأكد المراجع الداخلي من كفاية المعلومات وامكانية الاعتماد عليها للوصول إلى نتائج
				3	يتم توثيق عملية المراجعة في اوراق العمل والتي يتم مراجعتها من قبل مدير ادارة المراجعة
				4	توفر الاشراف الكافي على عملية جمع المعلومات وتحليلها، وتفسيرها وتوثيقها
				5	يقوم المرجع بأعداد تقرير عن نتائج المراجعة فور الانتهاء منها
				6	يشمل التقرير على أهداف عملية المراجعة و الغرض من اعداده ونطاقه ونتائج عملية المراجعة

				يحتوي التقرير على رأي المراجع الداخلي وتوصياته والتحسينات الواجب اجراءها	7
				توصيل نتائج عملية المراجعة:	**
				يتم مراجعة التقرير من قبل مدير ادارة المراجعة قبل عرضه على الادارة العليا	1
				تقوم إدارة المراجعة بإيصال التقرير إلى الجهات الداخلية ذات العلاقة	2
				تقوم ادارة المراجعة الداخلية بوضع بعض القيود على توزيع نتائج المراجعة لجهات خارجية	3
				يتم متابعة التقرير للتأكد من اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة من قبل الادارة العليا	4
				معوقات تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية ثانياً:	
				عدم وجود وعي وإدراك كافي من الإدارة العليا لأهمية الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية	1
				عدم وجود رغبة من الادارة العليا في تطبيق أو الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية	2
				عدم وجود المعرفة و الإلمام الكافي لدى المراجعين الداخليين بمعايير المراجعة الداخلية الدولية	3
				عدم قناعة إدارة المراجعة الداخلية بأهمية تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية	4
				قلة الدورات والبرامج التدريبية الدورية للمراجعين الداخليين	5
				عدم وجود إلزام قانوني بالالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية	6
				عدم وجود هيئة أو جهة مسؤولة عن الإشراف على الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية	7

---

					ارتفاع تكاليف تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية	8
--	--	--	--	--	---	---

لأبداء أي تعليق على الموضوع:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....