

# مدى توافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة

"دراسة استطلاعية من وجهة نظر أعضاء مجالس الإدارة وهيئات المراقبة"

د. فتحي رمضان موسى

قسم المحاسبة - الأكاديمية الليبية طرابلس

## مقدمة:

لقد زاد الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية التي تعتبر بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح الملاك والمساهمين بصفة خاصة، والأطراف المتعلقة بالمؤسسة بصفة عامة، وذلك كنتيجة لزيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات في السنوات الأخيرة، لاسيما بعد الأزمات المالية والفضائح التي ترتب عنها سلسلة انهيارات وإفلاس للعديد من المؤسسات العالمية العملاقة. غير أن توفير نظم رقابة داخلية فعالة يتطلب وجود أدوات داخلية تعمل على تقييم تلك

النظم وتساعد على تعزيز فاعلية الأداء الإداري وكفاءة سير العمليات، وتساعد المنظمات على تحقيق أهدافها من خلال تقديم خدمات التأكيد الموضوعي والخدمات الاستشارية ومراقبة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية. ومن هنا تطورت المراجعة الداخلية بشكل متسارع حتى أصبحت وظيفة من الوظائف المهمة في أي مؤسسة لأغراض الرقابة والمساءلة الإدارية والمالية. حيث تقوم المراجعة الداخلية بإيصال نتائج عملية المراجعة إلى الإدارة العليا في شكل تقرير يسمى بتقرير المراجعة الداخلية، والذي يتم إعداده في ضوء مجموعة من المعايير المهنية ذات الصلة والتي حددتها المنظمات المهنية المهتمة بهذا الموضوع. وتتبع أهمية تقارير المراجعة الداخلية من كونها آخر مراحل عملية المراجعة، والتي تبين خلاصة النتائج من ملاحظات ورأي المراجعين والتوصيات. وحيث أن أهمية تقارير المراجعة الداخلية لا تقاس بحجم صفحاتها أو بعددها، وإنما تقاس بما تحتويه من نتائج موضوعية ومعلومات وتوصيات تساعد الأطراف المستفيدة على فهم معاني محتويات ومكونات التقرير، وفي ظل ندرة وقصور الدراسات السابقة في التطرق إلى موضوع جودة تقارير المراجعة الداخلية، عليه فإن هذه الدراسة تهدف إلى التعرف على مدى توافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة.

## 1- الإطار العام للدراسة:

### 1-1 الدراسات السابقة:

من خلال الاطلاع على الدوريات المتاحة يتضح أن عدد محدود جداً من الدراسات والأبحاث تناولت بالدراسة تقارير المراجعة الداخلية. ومن بين تلك الدراسات، الدراسة التي قام بها محمد (2011) والتي هدفت إلى التعرف على مدى الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها إفصاحاً عاماً في جمهورية

مصر العربية، وكذلك الشكل المقترح لهذا التقرير، و دوره في تحسين فعالية حوكمة الشركات. وقد تم اقتراح شكلا لتقرير المراجعة الداخلية يتكون من ستة أقسام رئيسة تختص بمصدر الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية ومسئوليات وظيفة المراجعة الداخلية والمساءلة التي تخضع لها هذه الوظيفة وأنشطتها والموارد المالية المخصصة لها خلال فترة التقرير وأخيرا رأي المراجع الداخلي. وباستخدام عينة من المهتمين بوظيفة المراجعة الداخلية في جمهورية مصر العربية توصلت الدراسة إلى وجود حاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية من جانب أصحاب المصالح الخارجيين، كما أن هناك اتفاق كبير بين المشاركين في الدراسة على أهمية المعلومات الواردة في الأقسام الستة للشكل المقترح لتقرير المراجعة الداخلية، وأكدت نتائج الدراسة على أن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يترتب عليه تحسين فعالية حوكمة الشركات. أما دراسة الرحاحلة والرواحي ( 2008 ) فقد هدفت إلى تحديد أهم المقومات الأساسية للمراجع الحكومي الداخلي، ومدى توافرها في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عمان، حيث تم جمع البيانات باستخدام استمارة جمع البيانات (الاستبانة) التي وزعت على جميع المراجعين الداخليين في وحدات المراجعة الداخلية في وزارات الخدمة المدنية. ووفقاً لنتائج الدراسة فإن تلك المقومات متوافرة بدرجة مرتفعة وتختلف درجة توافرها من مقوم لأخر، حيث كان مقوم مواصفات تقارير المراجعة الداخلية متوافر بدرجة مرتفعة.

في حين هدفت دراسة عيسى ( 2008 ) إلى تحديد عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية ومدى تأثيرها على جودة حوكمة الشركات في مصر، وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها: أن زيادة تأهيل ومستوى خبرة وتدريب المراجعين الداخليين يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية. وأن زيادة استقلالية المراجعين الداخليين تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية. كما أن جودة أداء عمل المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين جودة

وظيفة المراجعة الداخلية. كما توصلت الدراسة على أن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقي أطراف الحوكمة ينعكس بشكل إيجابي على جودة وظيفة المراجعة الداخلية. أما دراسة **أفتوحة والمافوري ( 2005 )** فقد هدفت إلى اقتراح نموذج استرشادي لتقرير المراجعة الداخلية النهائي، وكذلك التحقق من مدى التزام إدارات المراجعة الداخلية بشركة الزاوية لتكرير النفط بمعايير الأداء المهني ذات الصلة بإعداد تقرير المراجعة الداخلية النهائي. وتوصلت الدراسة إلى أن معايير إعداد التقرير تنقسم إلى مجموعتين هما: المعايير الشكلية والمعايير الموضوعية، كما أكدت نتائج الدراسة بأن هناك التزام ببعض المعايير التي تحكم إعداد التقرير بشركة الزاوية لتكرير النفط.

يتضح من خلال الدراسات السابقة أن أياً منها لم يتناول عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية بالشكل الذي تسعى الدراسة الحالية إلى القيام به.

## 1-2 مشكلة الدراسة:

لقد زاد الاهتمام بحوكمة المؤسسات على المستوى الدولي عندما شهد العالم سقوط وانهيار العديد من المؤسسات العالمية والتي أبرزها شركتا إنرون للطاقة وورلدكوم، واللتين ارتبط انهيارهما بالفساد الإداري أو المحاسبي أو ضعف آليات الرقابة على الأنشطة المالية للمؤسسات. حيث دفعت هذه الانهيارات وأزمة الثقة الناتجة عن ضعف الأداء الرقابي في المؤسسات المنهارة إلى البحث عن الدور الحيوي للجان المراجعة والمراجعين الداخليين والخارجيين في عمليات حوكمة المؤسسات. فالمراجعة الداخلية باعتبارها أحد أهم آليات الحوكمة الأربعة ( لجنة المراجعة والإدارة التنفيذية والمراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية ) التي يقع على عاتقها تقويم نظم الرقابة الداخلية والعمل على تطويرها وكذلك تقويم السياسات المرتبطة بإدارة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، قد أصبح تطورها ورفع كفاءة مستوى أدائها المهني بمثابة دعم رئيسي من

دعائم التطبيق الكف والسليم لإطار الحوكمة. أذ ينبغي أن يرتقي دور المراجعة الداخلية إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقويم الأنشطة المالية والإدارية والتشغيلية، وتوفير المعلومات اللازمة والضرورية للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها على اتخاذ القرارات الرشيدة.

وبالنظر إلى الأطراف المسؤولة عن آليات الحوكمة، نجد أن جميعها مطالب بتقديم تقرير عن المهام التي يقومون بها. فقد أشارت المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية إلى أنه يجب على المراجعين الداخليين إيصال نتائج المراجعة بالوقت والطريقة المناسبة. وحيث أن تقارير المراجعة الداخلية تعتبر المنتج النهائي لعملية المراجعة الداخلية، فهي تعد وسيلة فعالة للاتصال بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية الأخرى من جهة والمراجعة الداخلية من جهة أخرى. وحتى يمكن للأطراف المعنية بتقارير المراجعة الداخلية الاستفادة من المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، فإن الأمر يتطلب توافر جملة من العناصر التي تضمن فعالية وجودة تقارير المراجعة الداخلية. حيث يترتب على عدم توافر تلك العناصر ظهور فجوة بين الرسالة التي ترغب إدارة المراجعة الداخلية في توصيلها من جهة وفهم الإدارة العليا لتلك الرسالة من جهة أخرى وهو ما يؤدي إلى عدم رضا الإدارة العليا على أداء إدارة المراجعة الداخلية بسبب سوء فهم الأولى لمعاني محتويات ومكونات التقرير. عليه فإن مشكلة الدراسة يمكن صياغتها في التساؤل الرئيس التالي:-

(( هل تتوافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة؟ ))

وللإجابة على هذا التساؤل الرئيس فقد تم اشتقاق التساؤلات الفرعية التالية:

- **التساؤل الفرعي الأول:** (( هل تتوافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة؟)).
- **التساؤل الفرعي الثاني:** ((هل تتوافر عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة؟)).
- **التساؤل الفرعي الثالث:** ((هل تتوافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة؟)).
- **التساؤل الفرعي الرابع:** ((هل تتوافر عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات في الشركات الليبية العامة؟)).

### 3-1 هدف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في التعرف على مدى توافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة.

### 1-4 أهمية الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة الأولى - بحسب علم الباحث - التي تتناول هذا الموضوع في البيئة الليبية، ومن ثم يأمل الباحث في أن تساهم هذه الدراسة بشكل جاد في تحقيق إضافة علمية في هذا المجال وسد جزء من النقص الموجود في الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع. كما يفترض أن تساهم نتائج هذه الدراسة في لفت انتباه المسؤولين في الشركات الليبية العامة إلى أهمية توافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية.

## 1-5 فرضيات الدراسة:

على ضوء مشكلة الدراسة والهدف منها، فقد تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

### الفرضية الرئيسية :

- (( لا تتوافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة)).
- ولاختبار هذه الفرضية الرئيسية فقد تم اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:-
- الفرضية الفرعية الأولى: (( لا تتوافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة)).
- الفرضية الفرعية الثانية: (( لا تتوافر عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة)).
- الفرضية الفرعية الثالثة: (( لا تتوافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة)).
- الفرضية الفرعية الرابعة: (( لا تتوافر عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقرير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات في الشركات الليبية العامة)).

## 1-6 منهجية الدراسة:

نظراً لطبيعة الدراسة وحتى يمكن تناولها من جميع جوانبها، و تحليل أبعادها والإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات، فقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. حيث تشير أدبيات البحث العلمي بأن المنهج الوصفي هو دراسة واقع الأحداث والظواهر والمواقف والآراء وتحليلها وتفسيرها بهدف الوصول إلى استنتاجات مفيدة لتصحيح

هذا الواقع أو التعريف به أو استكمالها أو تطويره ( الدرويش وآخرون، 2005). كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS و استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي المتمثل في حساب النسب المئوية والتكرارات واختبار ألفا كرونباخ لاختبار مصداقية إجابات مفردات العينة على عبارات الاستبانة، واختبار ولكوكسون لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات.

### 1-7 مجتمع الدراسة وعينتها:

في ضوء هدف الدراسة فإن مجتمع الدراسة يتمثل في أعضاء مجالس الإدارة وهيئات المراقبة في عدد من الشركات الليبية العامة العاملة في نطاق مدينة طرابلس وعددها (63) شركة.

### 1-8 حدود الدراسة ونطاقها:

تقتصر الدراسة الميدانية على تناول عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من أعضاء مجالس الإدارة وهيئات المراقبة في عدد من تلك الشركات العاملة في نطاق مدينة طرابلس، كما تقتصر نتائج الدراسة الميدانية على الفترة الزمنية التي أجريت فيها، حيث تم إجراء الدراسة الميدانية خلال الفترة الممتدة من بداية شهر أكتوبر/2017 حتى نهاية شهر فبراير/2018.



## 2- الإطار النظري للدراسة

يتناول هذا الجزء من الدراسة مفهوم تقرير المراجعة الداخلية وأهدافه وعناصر الجودة فيه.

### 2-1 مفهوم تقرير المراجعة الداخلية وأهدافه

تقوم المراجعة الداخلية بنوعين من الأعمال، الأول ويتعلق بالأعمال الإدارية اللازمة لإنجاز وظيفتها الفنية، والثاني وهي الأعمال الفنية المتعلقة بالمراجعات الداخلية التي تجريها داخل المشروع. وفي نهاية كل عام تصدر المراجعة الداخلية تقارير عن الأعمال التي أنجزتها خلال ذلك العام. والتقارير التي تتعلق بالأعمال الإدارية المساعدة فتسمى تقارير النشاط، أما التقارير التي تتعلق بالمراجعات الداخلية ونتائجها فإنها تسمى تقارير المراجعة ( العمرات، 1990).

يعرف تقرير المراجعة الداخلية بأنه مستند يحرره نشاط المراجعة الداخلية يبلغ فيه أصحاب المصلحة الرئيسيين بنتائج عملية المراجعة، ويتضمن خلاصة عمل المراجع الداخلي الذي يبدأ بالتخطيط لأعمال المراجعة، مروراً بتنفيذ برنامج المراجعة وجمع المعلومات اللازمة وأدلة الإثبات المرتبطة بها، وانتهاء برصد النتائج. فهو عبارة عن وسيلة اتصال بين الإدارات المختلفة والمراجعة الداخلية وأداة من أدوات الرقابة والمتابعة والتقييم، الذي يتضمن تحليلاً منطقياً واقتراحات أو توصيات لمساعدة المسؤولين على اتخاذ الإجراءات أو القرارات المناسبة لمعالجة ما تضمنه التقرير من مشكلات أو سلبيات أو أوجه قصور معينة.

وبذلك فإن تقارير المراجعة الداخلية تؤدي وظيفة إخبارية وإعلامية هامة. فهي تمثل النتيجة التي ينتهي إليها عمل المراجع الداخلي والقيمة التي تضيفها للمؤسسة، فتلك التقارير من

شأنها أن تدعم عملية التغيير نحو الأفضل وتحقق النتائج المرجوة منها، لاسيما إذا ما تضمنت توصيات بناء مبنية على نتائج موضوعية تؤدي إلى زيادة الرقابة وتحسين الأداء. وفي هذا الصدد يؤكد ( العمرات، 1990) على أن تقرير المراجعة الداخلية لا يكون فعالاً إذا لم يتضمن تشخيصاً، وتحليلاً للمشكلات، وتوصيات عملية للتغلب على أسباب هذه المشكلات. وتهدف تقارير المراجعة الداخلية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

- 1- إخطار الإدارة بمدى الالتزام باللوائح والسياسات والخطط الموضوعية.
- 2- إعلام الإدارة بمدى كفاءة النظام المحاسبي.
- 3- إعلام الإدارة بمدى سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- 4- لفت انتباه الإدارة للمشاكل القائمة (Spencer, 2003).
- 5- تحفيز الإدارة نحو التغيير والتحسين عن طريق توضيح سبب المشكلة وتوفير الاقتراحات اللازمة لحلها ( عبد ربه، 2010 ؛ Spencer, 2003).
- 6- تضع الأساس الذي يبنى عليه تخطيط أعمال المراجعة المستقبلية.
- 7- تقديم النصح للإدارة بخصوص الخطوات الضرورية التي يجب اتخاذها لتحسين استراتيجيات إدارة المخاطر (Spencer, 2005).
- 8- إعلام الأطراف ذات العلاقة بنتائج أعمال المراجعة (Stearn & Impey, 1990).
- 9- حماية المراجعين الداخليين (Spencer, 2003).
- 10- أداة لتوضيح وتفسير وجهات نظر الجهة أو الإدارة محل الفحص في القضايا التي لا توافق عليها (عبد ربه، 2010).

11- تقديم سجل رسمي وموثق لكل مهمة تم الانتهاء منها والنتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجعين (Stearn & Impey, 1990).

## 2-2 عناصر الجودة في تقرير المراجعة الداخلية:

لكي تتجح وظيفة المراجعة الداخلية في أن تلعب دورها المحوري في حوكمة الشركات، ينبغي أن تؤدي بمستوى معين من الجودة. حيث أن جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على علاقتها بكل طرف من أطراف الحوكمة، مما يؤثر على الوفاء بمسئوليته في حوكمة الشركات، ومن ثم فإن جودة وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على جودة حوكمة الشركات. وتقع على كل من الأطراف الأربعة لحوكمة الشركات جزءاً من المسؤولية عن ضمان وتقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية. فعلى سبيل المثال عندما يخطط المراجع الخارجي للاعتماد على أي عمل تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية، فعليه أن يقيم جودة تلك الوظيفة ( PCAOB, 2004; AICPA, 2003 نقلًا عن عيسى، 2008 ) ومن بين الأشياء التي يجب على المراجع الخارجي تقييمها هي تقارير المراجعة الداخلية.

يعتبر إعداد وإصدار تقرير المراجعة الداخلية أكثر جوانب العملية الكلية للمراجعة الداخلية أهمية. فالتقارير وسيلة لتقييم عمل المراجع الداخلي وتقدير مساهمته من قبل العديد من الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية. ورغم أن التقرير الفعال يعتمد على نوعية عمل المراجعة الفعلي، إلا أن عمل المراجعة الجيد يمكن أن يحبطه التقرير الرديء عنه (عديريه، 2010).

فبعد الانتهاء من تنفيذ عملية المراجعة الداخلية وتنفيذ جميع الإجراءات المخططة وتجميع القدر الكافي من أدلة الإثبات تبدأ مرحلة أخرى وهي مرحلة إعداد تقرير المراجعة الداخلية. ولكي تحظى عملية المراجعة الداخلية بالمستوى المرغوب فقد سعت الهيئات العلمية

والمعاهد المهنية إلى وضع مجموعة من المعايير تمثل عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية والتي ينبغي أن يلتزم بها المراجعون عند إعدادهم هذه التقارير. حيث تشير المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المعيار رقم ( 2420 ) المعنون "توعية الاتصال"، إلى ضرورة أن يكون الاتصال دقيق، وموضوعي، وواضح، ومختصر، وبناء، وكامل، وفي الوقت المناسب.

وفي هذا الصدد يشير ( الصحن وآخرون، 2006) إلى أن قوة تقرير المراجعة الداخلية تتأثر بالسلامة الفنية للنتائج والتوصيات بالإضافة إلى جودة عملية الاتصال كالوضوح والاتجاه العام للسلوك الأخلاقي والأسلوب المتبع. فالهدف من تقارير المراجعة الداخلية هو تحقيق الوظيفة الإعلامية والتأثيرية في نفس الوقت. كما يرون بأن اكتساب جودة الكتابة ووضوحها يتطلب الآتي:

- 1- تجميع المعلومات الضرورية قبل البدء في عملية الكتابة.
- 2- استخدام أسلوب المحادثة والحوار في الكتابة.
- 3- استخدام جمل قصيرة وبسيطة.
- 4- استخدام الأفعال المبنية للمعلوم.
- 5- استخدام كلمات مألوفة وواضحة.
- 6- استخدام عناوين مناسبة.
- 7- تأكيد الاهتمام على أفكار معينة.
- 8- استخدام مسافات بيضاء خالية من الكتابة.
- 9- استخدام فقرات قصيرة.
- 10- استخدام الرسومات البيانية.

ويرى البعض الآخر أن تقارير المراجعة الداخلية يجب أن تمتاز من الناحية الفنية بما يلي (\*):

1- الكفاية: ويقصد بها أن يكون التقرير كاملاً يجعل القارئ قادراً على إدراك جميع الحقائق والظروف المتعلقة بعملية المراجعة.

2- الإيجاز: بحيث لا يشتمل التقرير إلا على الحقائق الأساسية فقط والابتعاد عن التفاصيل غير الضرورية من خلال استخدام أقل كلمات ممكنة مع مراعاة عدم الإخلال بالمضمون.

3- الوضوح: حيث يجب الابتعاد عن اللغة غير الضرورية مثل اللغة الفنية المتخصصة والجمل الطويلة والفقرات الكبيرة، حتى يمكن تفادي سوء الفهم والتفسير.

4- الدقة: يجب أن يكون التقرير دقيقاً من جميع النواحي، من حيث المعلومات واللغة والترقيم والحجج والبراهين والنتائج والتوصيات، باعتبار أن ما يرد بالتقرير سوف تعتمد عليه الإدارة العليا في وضع الخطط ورسم السياسات واتخاذ القرارات.

5- التوقيت: حيث يتيح تقديم التقارير في الوقت المناسب الفرصة للإدارة لاتخاذ الإجراءات والقرارات السريعة التي من شأنها وضع الحلول المناسبة للمشكلات التي تم اكتشافها أثناء عملية المراجعة.

6- البناء: أي يجب أن تكون التقارير هادفة وتؤدي إلى التحسينات كلما كانت ضرورية. في حين يرى (القباني و السواح، 2006) أنه بالإضافة إلى المعايير المشار إليها أعلاه، فإن معايير إعداد التقرير تتمثل في الآتي:

1- معايير خاصة بالقوائم المالية وتتمثل فيما يلي:  
➤ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

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

(Palm, 2013)؛ جمعة، 2009؛ الوردات، 2006؛ Spencer, 2003؛ إبراهيم، 1998؛ العمرات، 1990؛ شرباش، 1982؛ Hoag, (1981).

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية بنفس طريقة الفترة السابقة.
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة.
- 2- معايير خاصة بالنواحي الفنية والإدارية ومراجعة الأعمال وتتمثل فيما يلي:
  - يجب أن يعتمد التقرير على الحقائق المجردة فقط.
  - يجب أن يوضح التقرير مدى الالتزام بالسياسات التي رسمتها الإدارة، ومدى كفاءة النظام المحاسبي، و نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية. كما يجب أن يوضح التقرير مدى تحقيق الخطة، ومدى التمشي مع الموازنة التخطيطية للمؤسسة.
  - يجب أن يشمل التقرير الانحرافات عن الخطة مع إظهار أسبابها، والمسؤولين عنها، والإجراءات المقترحة لضمان عدم تكرارها مستقبلاً.
  - يجب أن يشمل التقرير على الوسائل الإيضاحية المختلفة مثل المقارنات والتلخيص والشرح والتفسير.
  - يجب على المراجعين الداخليين مناقشة نتائج وتوصيات المراجعة مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب.
- من خلال ما سبق يرى الباحث أن عناصر الجودة المفترض توافرها في تقارير المراجعة الداخلية يجب أن تشمل جميع العناصر الواردة في الجداول اللاحقة ضمن الدراسة العملية.
- ومن خلال الدراسة العملية في الجزء التالي من البحث سيتم التعرف على مدى توافر عناصر الجودة المشار إليها أعلاه في تقارير المراجعة الداخلية للشركات الليبية العامة محل الدراسة.

### 3- الإطار العملي للدراسة

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

#### 3-1: تصميم أداة جمع البيانات

من أجل تحقيق هدف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها، قام الباحث بتصميم استبانة استخدمت كأداة أساسية لجمع البيانات. حيث تم تقسيمها إلى ثلاثة أجزاء، يغطي الأول والثاني منها بيانات عامة حول الشركة والمشاركين في الدراسة، بينما خصص الجزء الثالث لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، من خلال احتوائه على عدد (55) عبارة موزعة على أربعة عناصر أساسية مرتبطة بجودة تقارير المراجعة الداخلية، وذلك كما هو موضح في الجداول اللاحقة.

تم تصميم الاستبانة وفق مقياس ثلاثي يتضمن ثلاثة مستويات للإجابة، وهي **نعم**، **أحياناً**، **لا**، وتم اختيار هذا النوع من الإجابات لأن طبيعة عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية إما أن تكون متوافرة وفي هذه الحالة سيتم الإجابة بنعم، أو غير متوافرة وهنا ستكون الإجابة بلا، أو قد يكون توافرها بشكل جزئي من خلال اختيار إجابة أحياناً. وللتحقق من صدق استمارة الاستبيان تم استخدام طريقة صدق المحتوى بأسلوب صدق المحكمين ( Construct Validity) حيث تم عرض الاستبانة على نخبة من المتخصصين وبعد أن تم جمع آرائهم وملاحظاتهم على فقرات الاستبانة تم إجراء التعديلات اللازمة سواء بالحذف أو الإضافة أو التعديل في الفقرات حتى تم التوصل إلى الصورة التي أعدت للتطبيق.

## 3-2: جمع البيانات

بعد الانتهاء من تصميم الاستبانة وتحكيمها حتى أصبحت جاهزة في شكلها النهائي، تم توزيعها على المشاركين في الدراسة المتمثلين في أعضاء مجالس الإدارة وهيئات المراقبة بالشركات الليبية العامة التي تم اختيارها. وقد بذل الباحث كل ما في وسعه من أجل الحصول على أعلى نسبة مشاركة ممكنة، حيث كانت نتائج الردود على النحو المبين بالجدول رقم (1).

الجدول رقم (1) الاستبانات الموزعة والمستردة من المشاركين في الدراسة

عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستردة	عدد الاستبانات الصالحة للتحليل	نسبة الردود
154	118	118	76.6%

من الجدول أعلاه يتضح أن مجموع الاستبانات التي أمكن توزيعها على مجتمع الدراسة كان (154) استبانة، بلغ العائد منها (118) استبانة، جميعها صالحة للتحليل، وهو ما يمثل 76.6% من عدد الاستبانات الموزعة، وهي نسبة جيدة جداً إذا ما أخذ بعين الاعتبار كل الصعوبات التي واجهت الباحث في الوصول إلى المشاركين في الدراسة والتواصل معهم. ويعتقد الباحث أن سبب عدم وجود أية استبانات غير صالحة للتحليل قد يرجع أولاً إلى وضوح فقرات الاستبانة وعدم وجود أي غموض فيها، وثانياً إلى أن أكثر من 70% من المشاركين في الدراسة (أنظر الجدول رقم 5) هم من حملة الماجستير والدكتوراه، حيث ساهم ذلك بشكل كبير في عدم وجود استبانات غير صالحة للتحليل.



### 3-3: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

بعد جمع البيانات اللازمة عن طريق الاستبانة، استخدم الباحث الطريقة الرقمية في ترميز البيانات، حيث تم ترميز الإجابات على النحو المبين بالجدول رقم (2).

الجدول رقم (2) توزيع الدرجات على الإجابات المتعلقة بالمقياس الثلاثي

الإجابة	لا	أحياناً	نعم
الدرجة	1	2	3

من خلال الجدول رقم (2) يكون متوسط درجة الموافقة (2). فإذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة يزيد معنوياً عن (2) فإن ذلك يدل على ارتفاع درجة الموافقة. أما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة يقل معنوياً عن (2) فإن ذلك يدل على انخفاض درجة الموافقة، في حين إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة لا تختلف معنوياً عن (2) فإن ذلك يدل على أن درجة الموافقة متوسطة وبالتالي سوف يتم اختبار ما إذا كان متوسط درجة الموافقة تختلف معنوياً عن (2) أم لا.

### 3-3-1: تحليل البيانات

بعد الانتهاء من ترميز الإجابات وإدخال البيانات باستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة SPSS، (Statistical Package for Social Science) تم استخدام هذه الحزمة في تحليل البيانات على النحو التالي:-

(أ) نتائج اختبار كرونباخ ألفا ( $\alpha$ ) للصدق والثبات

من أجل اختبار مصداقية إجابات مفردات العينة على عبارات الاستبانة فقد تم استخدام معامل ألفا ( $\alpha$ ) فوجد أن قيم معامل كرونباخ ألفا ( $\alpha$ ) لكل مجموعة من العبارات ولجميع العبارات كما بالجدول رقم (3).

الجدول رقم (3) نتائج اختبار معامل كرونباخ ألفا ( $\alpha$ )

م	العناصر	عدد العبارات	قيمة معامل ألفاء
1	مدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية.	17	0.866
2	مدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة لتقارير المراجعة الداخلية.	13	0.867
3	مدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية.	9	0.708
4	مدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات.	16	0.939
5	مدى توافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة.	55	0.944

من خلال الجدول رقم (3) يلاحظ أن قيم معامل كرونباخ ألفا ( $\alpha$ ) لكل مجموعة من عبارات استمارة الاستبانة ولجميع العبارات أكبر من 0.60 وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين إجابات مفردات العينة على كل مجموعة من عبارات استمارة الاستبانة ولجميع العبارات في استمارة الاستبانة. مما يزيد من الثقة في النتائج التي سوف يتم الحصول عليها.

### ب) التحليل الوصفي لبيانات الدراسة ( خصائص العينة )

#### 1- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الصفة

الجدول رقم (4) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب الصفة

الصفة	رئيس مجلس إدارة	عضو مجلس إدارة	رئيس هيئة مراقبة	عضو هيئة مراقبة	المجموع
العدد	23	61	20	14	118
النسبة %	19.5	51.7	16.9	11.9	100.0

من خلال الجدول رقم (4) يلاحظ أن الجزء الأكبر من المشاركين في الدراسة هم أعضاء مجالس إدارة في الشركات الليبية العامة، حيث بلغ نسبتهم 51.7% من مجموع المشاركين في الدراسة. يليهم من حيث الأثرية العددية رؤساء مجالس إدارة بنفس الشركات محل الدراسة والذين بلغت نسبتهم 19.5% ثم يليهم ممن يحملون صفة رئيس هيئة مراقبة ويمثلون نسبة 16.9% من مجموع المشاركين في الدراسة، والباقي ممن يحملون صفة عضو هيئة مراقبة ويمثلون نسبة 11.9% من مجموع المشاركين في الدراسة.

## 2- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (5) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	دبلوم عالي	مؤهل آخر	المجموع
العدد	64	20	28	4	2	118
النسبة %	54.2	17	23.7	3.4	1.7	100.0

من خلال الجدول رقم (5) يلاحظ أن النسبة الأكبر من المشاركين في الدراسة يحملون درجة الدكتوراه ويمثلون نسبة 54.2% من مجموع مفردات عينة الدراسة، ثم يليهم ممن يحملون درجة البكالوريوس ويمثلون نسبة 23.7% من مجموع مفردات عينة الدراسة، أما الذين يحملون درجة الماجستير فقد بلغت نسبتهم 17% من مجموع مفردات عينة الدراسة، ثم يليهم ممن مؤهلاتهم العلمية دبلوم عالي ويمثلون نسبة 3.4% من مجموع مفردات عينة الدراسة، والباقي ممن مؤهلاتهم العلمية مؤهلات أخرى ويمثلون نسبة بسيطة جداً لا تتعدى 1.7% من مجموع مفردات عينة الدراسة.

## 3- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب التخصص

الجدول رقم (6) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	محاسبة	هندسة	قانون	إدارة أعمال	تمويل ومصارف	اقتصاد	المجموع
العدد	63	26	9	8	7	5	118
النسبة %	53.4	22.0	7.6	6.8	6.0	4.2	100.0

من خلال الجدول رقم (6) يلاحظ أن معظم المشاركين في الدراسة يحملون مؤهل علمي في مجال المحاسبة ويمثلون نسبة 53.4% من مجموع مفردات عينة الدراسة، ثم يليهم الذين يحملون مؤهلات علمية في مجال الهندسة ويمثلون نسبة 22.0% من مجموع مفردات عينة الدراسة، في حين كان ما نسبته 7.6% من مجموع مفردات عينة الدراسة يحملون مؤهلات علمية في مجال القانون، أما الذين يحملون مؤهلات علمية في تخصص إدارة الأعمال فقد بلغت نسبته 6.8% من مجموع مفردات عينة الدراسة، ثم يليهم ممن تخصصهم تمويل ومصارف ويمثلون نسبة 6% من مجموع مفردات عينة الدراسة، أما باقي المشاركين فهم يحملون مؤهلات علمية في تخصص الاقتصاد، ويمثلون نسبة 4.2% من جميع مفردات العينة.

## 4- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب مدة الخبرة في عضوية مجالس الإدارة أو هيئات المراقبة

الجدول رقم (7) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب مدة الخبرة في عضوية مجالس الإدارة أو هيئات المراقبة

مدة الخبرة	أقل من سنة	من 1 إلى أقل من 3 سنوات	من 3 إلى أقل من 6 سنوات	6 سنوات فأكثر	المجموع
العدد	5	13	52	48	118
النسبة %	4.2	11.0	44.1	40.7	100.0

من خلال الجدول رقم (7) يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة مدة خبرتهم تتراوح من 3 إلى أقل من 6 سنوات ويمثلون نسبة 44.1% من جميع مفردات عينة الدراسة، ثم يليه ممن مدة خبرتهم 6 سنوات فأكثر ويمثلون نسبة 40.7% من جميع مفردات عينة الدراسة، أما الذين كانت مدة خبرتهم تتراوح من سنة إلى أقل من 3 سنوات فقد بلغت نسبتهم 11.0% من جميع مفردات عينة الدراسة، في حين كانت مدة خبرة باقي المشاركين أقل من سنة ويمثلون نسبة 4.2% من جميع مفردات العينة.

من خلال التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة يمكن استخلاص الآتي:

- 1- أن فئة المشاركين في الدراسة العملية تتمثل في أعضاء مجالس الإدارة وهيئات المراقبة وهي فئة معنية بتقارير المراجعة الداخلية بحكم طبيعة المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم وبالتالي فإن لديهم القدرة على الحكم على مدى توافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية.
- 2- أن أغلب المشاركين في الدراسة يحملون درجة الدكتوراه وفي مجال المحاسبة، الأمر الذي يجعلهم أكثر فهماً لموضوع الدراسة من أي شريحة أخرى وبالتالي يساعد ذلك في الحصول على إجابات أكثر واقعية وموضوعية.
- 3- تشير نتائج التحليل إلى أن أغلب المشاركين في الدراسة لديهم خبرة عملية في مجال عضوية مجالس الإدارة وهيئات المراقبة، وهذا مؤشر إيجابي كون ذلك يمكنهم من الإجابة على العبارات الواردة في الاستبانة بكل سهولة ويسر.

### 3-3-2: اختبار الفرضيات الفرعية

1- مدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية.

لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية، تم استخدام اختبار ولكوسون حول المتوسط (2) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (8) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها لكل عبارة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2)

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2)

الجدول رقم (8) نتائج اختبار ولكوسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية

الدلالة المعنوية المحسوبة	إحصائي الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة	ر.م
.028	-2.194	.784	2.16	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية أهداف المراجعة.	1
1.000	.000	.806	2.00	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية خلفية عن مهمة المراجعة.	2
.915	-.107	.862	1.99	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية وصف لمجال ونطاق المراجعة.	3
.000	-5.033	.700	2.36	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية الرأي الفني للمراجع الداخلي.	4

الدلالة المعنوية المحسوبة	إحصائي الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة	ر.م
.000	-8.102	.578	2.64	تتميز تقارير المراجعة الداخلية باستخدام كلمات مألوفة وواضحة.	5
.000	-4.542	.703	2.32	تتميز تقارير المراجعة الداخلية باستخدام جمل قصيرة وبسيطة.	6
.001	-3.302	.694	2.22	تتميز تقارير المراجعة الداخلية باستخدام فقرات قصيرة.	7
.000	-4.572	.660	2.31	تتميز تقارير المراجعة الداخلية باستخدام عناوين مناسبة.	8
1.000	.000	.728	2.00	تتميز تقارير المراجعة الداخلية بعدم وجود أخطاء مطبعية.	9
.346	-.943	.782	2.07	تتميز تقارير المراجعة الداخلية بالثبات في استخدام المفردات.	10
.000	-4.500	.767	1.65	تحتوي تقارير المراجعة الداخلية على فهرس لتسهيل الرجوع إلى مواد (محتوى) التقرير.	11
.041	-2.047	.754	1.86	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية عرض العناوين في تسلسل منطقي يساعد على ربط الأفكار معاً.	12
.008	-2.646	.712	1.82	يتم عرض النتائج في تقارير المراجعة الداخلية بحيث ترتب من الأهم ثم المهم.	13
.000	-6.696	.663	1.48	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية استخدام الرسوم البيانية والنماذج لتوضيح بعض الأفكار الواردة به.	14
.000	-6.185	.725	1.50	تضع تقارير المراجعة الداخلية الأساس الذي يُبنى عليه تخطيط أعمال المراجعة المستقبلية.	15
.024	-2.250	.724	2.15	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية صياغات تتناسب مع مستوى إدراك مستخدميها.	16
.000	-10.394	.284	2.93	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية توقيع المسؤول عن وظيفة المراجعة الداخلية.	17

من خلال الجدول رقم (8) يلاحظ أن:

أ) الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (2) للعبارات أرقام (1، 4، 5، 6، 7، 8، 16، 17).

لذلك ترفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات وتقبل الفرضيات البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (2) فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات.

ب) الدلالات المعنوية المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 للعبارات التالية أرقام (2، 3، 9، 10).

لذلك لا ترفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات وهذا يدل على أن درجات الموافقة على هذه العبارات متوسطة.

ج) الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تقل عن متوسط المقياس (2) للعبارات أرقام (11، 12، 13، 14، 15).

لذلك ترفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات وتقبل الفرضيات البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تقل عن متوسط المقياس (2) فهذا يدل على انخفاض درجات الموافقة على هذه العبارات.

ولاختبار الفرضية الفرعية الأولى المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية واستخدام اختبار (Z) حول متوسط



المقياس (2) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (9) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي :-

**الفرضية الصفرية:** المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2).

**الفرضية البديلة:** المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2).

الجدول رقم (9) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية.	2.0867	.40138	2.347	117	.021

من خلال الجدول رقم (9) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 2.347 بدلالة معنوية محسوبة (0.021) وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05) لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات العينة 2.0867 وهو يزيد عن متوسط المقياس (2) فهذا يشير إلى توافر معظم عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية، حيث تتوافر العناصر التالية:-

1. تتضمن تقارير المراجعة الداخلية أهداف المراجعة.
2. تتضمن تقارير المراجعة الداخلية الرأي الفني للمراجع الداخلي.
3. تتميز تقارير المراجعة الداخلية باستخدام كلمات مألوفة وواضحة.
4. تتميز تقارير المراجعة الداخلية باستخدام جمل قصيرة وبسيطة.
5. تتميز تقارير المراجعة الداخلية باستخدام فقرات قصيرة.
6. تتميز تقارير المراجعة الداخلية باستخدام عناوين مناسبة.
7. تتضمن تقارير المراجعة الداخلية صياغات تتناسب مع مستوى إدراك مستخدميها.
8. تتضمن تقارير المراجعة الداخلية توقيع المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية.

#### كما يشير إلى عدم توافر العناصر التالية بالشكل المطلوب:

1. تتضمن تقارير المراجعة الداخلية خلفية عن مهمة المراجعة.
2. تتضمن تقارير المراجعة الداخلية وصف لمجال ونطاق المراجعة.
3. تتميز تقارير المراجعة الداخلية بعدم وجود أخطاء مطبعية.
4. تتميز تقارير المراجعة الداخلية بالثبات في استخدام المفردات.

#### إضافة إلى عدم توافر العناصر التالية على الإطلاق:

1. تحتوي تقارير المراجعة الداخلية على فهرس لتسهيل الرجوع إلى مواد (محتوى) التقرير.
2. تتضمن تقارير المراجعة الداخلية عرض العناوين في تسلسل منطقي يساعد على ربط الأفكار معاً.
3. يتم عرض النتائج في تقارير المراجعة الداخلية بحيث ترتب من الأهم ثم المهم.
4. تتضمن تقارير المراجعة الداخلية استخدام الرسوم البيانية والنماذج لتوضيح بعض الأفكار الواردة به.

5. تضع تقارير المراجعة الداخلية الأساس الذي يُبنى عليه تخطيط أعمال المراجعة المستقبلية.

2- مدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة لتقارير المراجعة الداخلية.

لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة لتقارير المراجعة الداخلية، تم استخدام اختبار ولكوكسون حول المتوسط (2) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (10) حيث كانت الفرضية الصفرية والبدلية لها لكل عبارة على النحو التالي:

**الفرضية الصفرية:** متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2)

**مقابل الفرضية البديلة:** متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2)

الجدول رقم (10) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات

المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة لتقارير المراجعة الداخلية

ر.م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدالة المعنوية المحسوبة
1	تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية صحة المعلومات التي يحتويها ومدى دقتها.	2.60	.557	-7.988	.000
2	تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية الموضوعية في عرض النتائج.	2.38	.653	-5.498	.000
3	تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية التوقيت المناسب لتوصيل نتائج المراجعة.	1.83	.696	-2.582	.010
4	تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية إمكانية تنفيذ التوصيات الواردة بها في فترة معقولة.	2.11	.701	-1.692	.091

ر.م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
5	تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية إمكانية تنفيذ التوصيات الواردة بها بتكلفة مناسبة.	1.97	.666	-.555	.579
6	تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية ملاءمة محتويات التقرير لمتخذي القرارات.	2.08	.746	-1.231	.218
7	تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية الإيجاز.	2.14	.657	-2.335	.020
8	تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية الوضوح.	2.31	.713	-4.391	.000
9	تتميز تقارير المراجعة الداخلية بكونها تغطي جميع جوانب عملية المراجعة.	1.86	.743	-2.077	.038
10	تتميز تقارير المراجعة الداخلية بتجنب التكرار في التقرير.	2.15	.724	-2.250	.024
11	تركز تقارير المراجعة الداخلية على الموضوعات محل الاهتمام المباشر للإدارة العليا.	2.12	.742	-1.723	.085
12	تتميز تقارير المراجعة الداخلية باستبعاد الأمور الروتينية والتركيز على الأمور الهامة والجوهرية.	1.70	.683	-4.341	.000
13	تتميز تقارير المراجعة الداخلية بحجمها الملائم للإدارة العليا.	1.97	.762	-.485	.628

من خلال الجدول رقم (10) يلاحظ أن:

أ) الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوي المعنوية المعتمد 0.05 ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (2) للعبارات أرقام ( 1، 2، 7، 10، 8).  
لذلك ترفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات وتقبل الفرضيات البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (2) فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات.

ب) الدلالات المعنوية المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية 0.05 للعبارات أرقام ( 4، 5، 6، 11، 13 ).

لذلك لا ترفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات وهذا يدل على أن درجات الموافقة على هذه العبارات متوسطة.

ج) الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05 ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تقل عن متوسط المقياس (2) للعبارات أرقام ( 3، 9، 12 ).

لذلك ترفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات وتقبل الفرضيات البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تقل عن متوسط المقياس (2) فهذا يدل على انخفاض درجات الموافقة على هذه العبارات.

ولاختبار الفرضية الفرعية الثانية المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة لتقارير المراجعة الداخلية تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (2) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (11) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي :

**الفرضية الصفرية:** المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة لتقارير المراجعة الداخلية لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2).

**الفرضية البديلة:** المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة لتقارير المراجعة الداخلية يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2).

الجدول رقم (11) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة لتقارير المراجعة الداخلية

الدلالة المحسوبة	درجات الحرية	إحصائي الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط	العبرة
.019	117	2.371	.43298	2.0945	مدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة لتقارير المراجعة الداخلية.

من خلال الجدول رقم (11) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 2.371 بدلالة معنوية محسوبة (0.019) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة. وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات العينة 2.095 وهو يزيد عن متوسط المقياس (2) فهذا يشير إلى توافر معظم عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة لتقارير المراجعة الداخلية، حيث تتوافر العناصر التالية:

1. تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية صحة المعلومات التي يحتويها ومدى دقتها.
2. تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية الموضوعية في عرض النتائج.
3. تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية الإيجاز.
4. تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية الوضوح.
5. تتميز تقارير المراجعة الداخلية بتجنب التكرار في التقرير.

كما يشير إلى عدم توافر العناصر التالية بالشكل المطلوب:

1. تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية إمكانية تنفيذ التوصيات الواردة بها في فترة معقولة.

2. تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية إمكانية تنفيذ التوصيات الواردة بها بتكلفة مناسبة.

3. تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية ملاءمة محتويات التقرير لمتخذي القرارات.

4. تركز تقارير المراجعة الداخلية على الموضوعات محل الاهتمام المباشر للإدارة العليا.

5. تتميز تقارير المراجعة الداخلية بحجمها الملائم للإدارة العليا.

### إضافة إلى عدم توافر العناصر التالية على الإطلاق:

1. تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية خاصية التوقيت المناسب لتوصيل نتائج المراجعة.

2. تتميز تقارير المراجعة الداخلية بكونها تغطي جميع جوانب عملية المراجعة.

3. تتميز تقارير المراجعة الداخلية باستبعاد الأمور الروتينية والتركيز على الأمور الهامة والجوهرية.

### 3- مدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية

لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية تم استخدام اختبار ولكوسون حول المتوسط ( 2 ) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (12) حيث كانت الفرضية الصفريية والبديلة لها لكل عبارة على النحو التالي:

**الفرضية الصفريية:-** متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويا عن متوسط

المقياس (2)

**مقابل الفرضية البديلة:-** متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويا عن متوسط

المقياس (2)

الجدول رقم (12) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة مدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية

ر.م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختيار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	تهتم تقارير المراجعة الداخلية بالنتائج الايجابية ولا تركز على إبراز الأخطاء والانحرافات فقط.	1.68	.690	-4.608	.000
2	تهتم تقارير المراجعة الداخلية بالنتائج السلبية.	2.19	.819	-2.525	.012
3	تشتمل تقارير المراجعة الداخلية على ردود أفعال وآراء مسؤولي الأنشطة التي تمت مراجعتها على نتائج المراجعة.	1.78	.797	-2.907	.004
4	لا تتضمن تقارير المراجعة الداخلية الإشارة إلى أسماء الأشخاص محل المراجعة.	2.50	.760	-5.991	.000
5	تركز تقارير المراجعة الداخلية على كيفية معالجة الأخطاء والانحرافات إن وجدت.	1.97	.821	-3.338	.736
6	لا تظهر في محتويات تقارير المراجعة الداخلية نبرة الانتقادات الشخصية السلبية.	2.30	.720	-4.154	.000
7	لا تستخدم في تقارير المراجعة الداخلية ألفاظ عامة غير محددة.	2.24	.736	-3.347	.001
8	لا يلاحظ في تقارير المراجعة الداخلية الإغفال المتعمد لمقترحات الأطراف محل المراجعة حول المشكلات والقضايا التي تم فحصها.	2.46	1.857	-4.391	.000
9	لا تتضمن تقارير المراجعة الداخلية نتائج وتوصيات على شكل مواعظ أو أوامر لا تقبل الجدل.	2.34	.787	-4.313	.000



من خلال الجدول رقم (12) يلاحظ أن:

أ- الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (2) للعبارات أرقام (1، 4، 6، 7، 8، 9).

لذلك ترفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات وتقبل الفرضيات البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (2) فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات.

ب- الدلالة المعنوية المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية 0.05 للعبارات رقم (5).

لذلك لا ترفض الفرضية الصفرية لهذه العبارة وهذا يدل على أن درجات الموافقة على هذه العبارة متوسطة.

ج- الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05 ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تقل عن متوسط المقياس (2) للعبارات أرقام (1، 3).

لذلك ترفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات وتقبل الفرضيات البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تقل عن متوسط المقياس (2) فهذا يدل على انخفاض درجات الموافقة على هذه العبارات.

ولاختبار الفرضية الفرعية الثالثة المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (2) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (13) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي :-

**الفرضية الصفرية:** المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2).

**الفرضية البديلة:** المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2).

الجدول رقم (13) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية لتقارير المراجعة الداخلية

الدلالة المحسوبة	درجات الحرية	إحصائي الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
.000	117	4.722	.37254	2.1620	مدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية.

من خلال الجدول رقم (13) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 4.722 بدلالة معنوية محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات العينة 2.162 وهو يزيد عن متوسط المقياس (2) فهذا يشير إلى توافر معظم عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية، حيث تتوافر العناصر التالية:-

1. تهتم تقارير المراجعة الداخلية بالنتائج السلبية.
2. لا تتضمن تقارير المراجعة الداخلية الإشارة إلى أسماء الأشخاص محل المراجعة.
3. لا تظهر في محتويات تقارير المراجعة الداخلية نبرة الانتقادات الشخصية السلبية.

4. لا تستخدم في تقارير المراجعة الداخلية ألفاظ عامة غير محددة.
5. لا يلاحظ في تقارير المراجعة الداخلية الإغفال المتعمد لمقترحات الأطراف محل المراجعة حول المشكلات والقضايا التي تم فحصها.
6. لا تتضمن تقارير المراجعة الداخلية نتائج وتوصيات على شكل مواعظ أو أوامر لا تقبل الجدل.

كما يشير إلى عدم توافر العناصر التالية بالشكل المطلوب:

1. تركز تقارير المراجعة الداخلية على كيفية معالجة الأخطاء والانحرافات إن وجدت.
- إضافة إلى عدم توافر العناصر التالية على الإطلاق:
1. تهتم تقارير المراجعة الداخلية بالنتائج الإيجابية ولا تركز على إبراز الأخطاء والانحرافات فقط.
  2. تشتمل تقارير المراجعة الداخلية على ردود أفعال وآراء مسئولى الأنشطة التي تمت مراجعتها على نتائج المراجعة.

- 4- مدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات
- لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات، تم استخدام اختبار ولكوكسون حول المتوسط (2) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (14) حيث كانت الفرضية الصفريية والبديلة لها لكل عبارة على النحو التالي:
- الفرضية الصفريية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنوياً عن متوسط

المقياس (2).

الجدول رقم (14) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات

ر.م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	تساهم تقارير المراجعة الداخلية في إعلام الإدارة بنتائج المراجعة الهامة وتوصياتها.	2.51	.676	-6.547	.000
2	تحدد تقارير المراجعة الداخلية الموارد والإمكانات اللازمة لتنفيذ التوصيات.	1.71	.796	-3.710	.000
3	تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية القدرة التنبؤية.	1.53	.637	-6.510	.000
4	تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية القدرة التأكيدية (كعنصر من خاصية الملاءمة).	1.85	.724	-2.250	.024
5	تزود تقارير المراجعة الداخلية الإدارة بالرؤى حول مدى سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	2.01	.801	-.115	.908
6	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية المعلومات الكافية التي تمكن الإدارة العليا من عمل المقارنات اللازمة.	1.86	.739	-1.969	.049
7	تشتمل تقارير المراجعة الداخلية على الوسائل الإيضاحية المختلفة مثل المقارنات والتلخيص والشرح والتفسير.	1.61	.717	-5.208	.000
8	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية دعم كافي للملاحظات والتوصيات الواردة به.	1.98	.762	-.243	.808
9	تحتوي تقارير المراجعة الداخلية على ملاحظات عن الإجراءات التصحيحية التي تم أخذها أو التي لم يتم اتخاذها من التقارير السابقة.	1.97	.745	-.372	.710
10	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية عبارات بناء تؤدي إلى التحسينات كلما كانت مطلوبة.	1.99	.722	-.128	.898
11	توضح تقارير المراجعة الداخلية تأثير الملاحظات والنتائج الواردة بالتقرير على الشركة.	1.84	.795	-2.165	.030

الدلالة المعنوية المحسوبة	إحصائي الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة	رقم
.540	-612	.904	1.95	تبيين تقارير المراجعة الداخلية ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	12
1.000	.000	.837	2.00	تبيين تقارير المراجعة الداخلية مدى كفاءة النظام المحاسبي المطبق في الشركة.	13
.022	-2.287	.751	2.16	تبيين تقارير المراجعة الداخلية مدى الالتزام بالسياسات التي رسمتها الإدارة.	14
.000	-4.648	.647	2.31	تبيين تقارير المراجعة الداخلية مدى الالتزام باللوائح التي اعتمدها الإدارة.	15
.502	-671	.825	2.05	تبيين تقارير المراجعة الداخلية مدى تحقيق أهداف الشركة.	16

من خلال الجدول رقم (14) يلاحظ أن:

أ- الدلالات المعنوية المحسوبة أكبر من مستوي المعنوية المعتمد 0.05 ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (2) للعبارات أرقام (1، 14، 15).

لذلك ترفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات وتقبل الفرضيات البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (2) فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات.

ب- الدلالات المعنوية المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية 0.05 للعبارات أرقام (5، 8، 9، 10، 12، 13، 16).

لذلك لا ترفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات وهذا يدل على أن درجات الموافقة على هذه العبارات متوسطة.

ج - الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوي المعنوية 0.05 ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تقل عن متوسط المقياس (2) للعبارات أرقام (2، 3، 4، 6، 7، 11).

لذلك ترفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات وتقبل الفرضيات البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تقل عن متوسط المقياس (2) فهذا يدل على انخفاض درجات الموافقة على هذه العبارات.

ولاختبار الفرضية الفرعية الرابعة المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (2) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (15) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي :-

**الفرضية الصفرية:** المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2).

**الفرضية البديلة:** المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2).

الجدول رقم (15) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في

اتخاذ القرارات

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى توافر عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات.	1.9582	.54859	-829-	117	.409

من خلال الجدول رقم (15) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار - 0.829 بدلالة معنوية محسوبة (0.409) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) لذلك لا ترفض الفرضية الصفرية فهذا يشير إلى توافر بعض عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات، حيث تتوافر العناصر التالية:-

1. تساهم تقارير المراجعة الداخلية في إعلام الإدارة بنتائج المراجعة الهامة وتوصياتها.
2. تبين تقارير المراجعة الداخلية مدى الالتزام بالسياسات التي رسمتها الإدارة.
3. تبين تقارير المراجعة الداخلية مدى الالتزام باللوائح التي اعتمدها الإدارة.

**كما يشير إلى عدم توافر العناصر التالية بالشكل المطلوب:**

1. تزود تقارير المراجعة الداخلية الإدارة بالرؤى حول مدى سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
2. تتضمن تقارير المراجعة الداخلية دعم كافي للملاحظات والتوصيات الواردة به.
3. تحتوي تقارير المراجعة الداخلية على ملاحظات عن الإجراءات التصحيحية التي تم أخذها أو التي لم يتم اتخاذها من التقارير السابقة.
4. تتضمن تقارير المراجعة الداخلية عبارات بناءة تؤدي إلى التحسينات كلما كانت مطلوبة.
5. تبين تقارير المراجعة الداخلية ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
6. تبين تقارير المراجعة الداخلية مدى كفاءة النظام المحاسبي المطبق في الشركة.
7. تبين تقارير المراجعة الداخلية مدى تحقيق أهداف الشركة.

**إضافة إلى عدم توافر العناصر التالية على الإطلاق:**

1. تحدد تقارير المراجعة الداخلية الموارد والإمكانات اللازمة لتنفيذ التوصيات.

2. تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية القدرة التنبؤية.
3. تتوافر في تقارير المراجعة الداخلية القدرة التأكيدية ( كعنصر من خاصية الملاءمة).
4. تتضمن تقارير المراجعة الداخلية المعلومات الكافية التي تمكن الإدارة العليا من عمل المقارنات اللازمة.
5. تشمل تقارير المراجعة الداخلية على الوسائل الإيضاحية المختلفة مثل المقارنات والتلخيص والشرح والتفسير.
6. توضح تقارير المراجعة الداخلية تأثير الملاحظات والنتائج الواردة بالتقرير على الشركة.

### 3-3-3: اختبار الفرضية الرئيسية

لاختبار الفرضية الرئيسية المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة، تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية والمتمثلة في (عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية، عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة لتقارير المراجعة الداخلية، عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية و عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات ) واستخدام اختبار ( $Z$ ) حول متوسط المقياس (2) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (16) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي :-

**الفرضية الصفرية:** المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2).



**الفرضية البديلة:** المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمدى توافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (2).

الجدول رقم (16) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى توافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية.	2.0635	.38183	1.806	117	.073

من خلال الجدول رقم (16) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (1.806) بدلالة معنوية محسوبة ( 0.073 ) وهي أكبر من مستوى المعنوية ( 0.05 ) لذلك لا ترفض الفرضية الصفرية، الأمر الذي يشير إلى توافر بعض عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية حيث :

1. تتوافر معظم عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية.
2. تتوافر معظم عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة لتقارير المراجعة الداخلية.
3. تتوافر معظم عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية.
4. تتوافر بعض عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات.

#### 4- النتائج والتوصيات

##### 1-4 : النتائج

من خلال العرض السابق لتحليل البيانات فقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. توافر معظم عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب الفنية والشكلية في تقارير المراجعة الداخلية.

2. توافر معظم عناصر الجودة المرتبطة بالخصائص العامة لتقارير المراجعة الداخلية.
3. توافر معظم عناصر الجودة المرتبطة بالجوانب السلوكية في تقارير المراجعة الداخلية.
4. توافر بعض عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات. وتجدر الإشارة هنا إلى أنه على الرغم من أهمية توافر جميع عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية، وأن تلك العناصر ليست بدائل لبعضها البعض، فإن وجود قصور في عناصر الجودة المرتبطة بمدى استفادة الإدارة العليا من تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات، يمثل نقص كبير باعتبار أن تقارير المراجعة الداخلية تهدف بشكل أساسي إلى مساعدة الإدارة العليا على القيام بمهامها والتي من بينها المساعدة في اتخاذ القرارات.

#### 4-2 : التوصيات

##### بناء على النتائج السابقة، يوصي الباحث بالآتي:

- 1) ضرورة قيام إدارات الشركات الليبية العامة بالعمل على ضمان توافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية وذلك من خلال:
  - أ) إجراء تقييم مستمر لوظيفة المراجعة الداخلية للوقوف على جودة مخرجاتها.
  - ب) إعداد برامج تدريبية لتأهيل المراجعين الداخليين ورفع قدراتهم في مجال إعداد تقارير المراجعة الداخلية.
- 2) حث الجهات والمنظمات المهمة بتطوير المراجعة الداخلية على العمل على صياغة مجموعة معايير شاملة يمكن من خلالها تقييم جودة تقارير المراجعة الداخلية.

#### قائمة المراجع:

- إبراهيم، علي إبراهيم (1998)، " التأسيس المهني للمراجعة الداخلية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، العدد الأول.

- أفتوحة، مصطفى ساسي؛ الماقوري، سامح فرحات (2005)، " نموذج استرشادي مقترح لتقرير المراجعة الداخلية"، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية، أكاديمية الدراسات العليا - طرابلس، 22-24/2/2005، منشورات الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر.
- الدرويش، بشير عاشور؛ غنية، المهدي الطاهر؛ شلابي، البهلول عمر (2005)، " البحث العلمي في العلوم الإدارية والمالية"، المكتب الوطني للبحث والتطوير.
- الرحاحلة، محمد ياسين؛ الرواحي، خالد حمد (2008)، "المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي ومدى توفرها في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عمان"، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، المجلد الحادي عشر، العدد الأول.
- السهلي، محمد بن سلطان (2011)، "تحليل العوامل الهيكلية والمهنية لوحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، مصر المجلد الخامس عشر، العدد الأول.
- الصحن، عبدالفتاح محمد؛ سرايا، محمد السيد؛ السوافيري، فتحي رزق (2006)، " الرقابة والمراجعة الداخلية "، ( مصر، الاسكندرية، المكتب الجامعي الحديث).
- العمرات، أحمد صالح (1990)، "المراجعة الداخلية - الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، الطبعة الأولى، (الأردن، عمان، دار البشير للنشر والتوزيع).
- الوردات، خلف عبدالله (2006)، " التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية"، الطبعة الأولى، (الأردن، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع).
- جمعة، أحمد حلمي (2009)، " مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث "، الطبعة الأولى، (الأردن، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع).
- شرياش، عبدالهادي مبروك (1982)، " المراجعة الداخلية - وظيفة تحتاج إلى مزيد من الاهتمام في منطقتنا العربية"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة - الرياض، العدد الرابع والثلاثون.

- عبد ربه، رائد محمد (2010)، " المراجعة الداخلية"، الطبعة الأولى، ( الأردن، عمان، دار الجنادرية للنشر والتوزيع والإعلان).
- عيسى، سمير كامل (2008)، " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات -مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الأسكندرية، العدد الأول، المجلد الخامس والأربعون.
- محمد، حميدة محمد (2011)، "الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، المجلد السابع، العدد الأول.

- *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2003),*
- *"Statements on Auditing Standards". New York, NY: AICPA.*
- *Hoag, D.A. (1981), " Measuring Audit Effectiveness", The Internal Auditor, Vol. 38, April -1981.*
- *Palm, S. (2013), " How To Write An Impactful Audit Report", IIA Chicago Chapter 53rd Annual Seminar 13 April, 2013, MetricStream, Inc.*
- *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2004), Auditing Standard No. 2 (AS 2) An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements.*
- *Spencer, P. (2003), "The Internal Auditing Handbook", Second Edition, [Wiley: London].*
- *Spencer, P. (2005), "The Essential Handbook of Internal Auditing", Second Edition, [Wiley: London].*
- *Stearn, H.J ; Impey, K.W. (1990), "Manual of Internal Audit Practice", [ICSA & IIA-UK].*
- *The Institute of Internal Auditors (2012), "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing".*

موقع معهد (مجمع) المراجعين الداخليين على شبكة المعلومات الدولية

تاريخ الزيارة 2017/10/23 <https://www.theiia.org>