
دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة الليبية

دراسة استطلاعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين

أ. عبدالرؤوف سعيد عبود *

الملخص

بعد انهيار كبرى الشركات العالمية أصبحت المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة غاية في الأهمية لان وجود إدارة مراجعة فعالة يُعد خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتياطية.

وتهدف هذه الدراسة لبحث وتحليل دور لجنة المراجعة في تدعيم وظيفة المراجعة الداخلية وفعاليتها بالشركات المساهمة الليبية، والمجالات التي تمارسها لتحقيق ذلك الهدف.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان ووزعت على عينة من المراجعين بديوان المحاسبة والمراجعين الخارجيين المستقلين، وقد تضمن الاستبيان المجالات التي يمكن أن تمارسها لجنة المراجعة وتساهم في الرفع من كفاءة إدارة المراجعة الداخلية وفعاليتها في الشركة، وخلصت الدراسة إلى أن هناك قصورا في بعض الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة ولا تؤدي إلى تفعيل كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر عينتي الدراسة.

* محاضر مساعد بالمعهد الوطني للإدارة - طرابلس.

1. الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة

أدت الانهيارات المالية والفضائح الإدارية في كبرى الشركات الرائدة في العديد من دول العالم إلى فقدان ثقة غالبية المجتمع بمعظم الشركات المساهمة، حيث تأثرت اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها، وتكبد المساهمون فيها خسائر فادحة، ونُسبت المسؤولية عن ذلك إلى الهيئات الإدارية في الشركات، ويعزى ذلك إلى وجود ضعف أو فشل لدى مجالس الإدارة في عمليات الإشراف والرقابة، وكذلك إلى قصور في عمليات المساءلة المؤسسية لأخطاء المديرين، مما ساعد على انتشار الفساد المالي والإداري، وارتكاب المخالفات المتعلقة بالعمليات المالية وافتقار الشفافية والوضوح والدقة في البيانات المالية المعلنة، مما جعل الأطراف ذوي العلاقة غير قادرين على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة.

ونتيجة لذلك سارعت كثير من المؤسسات الدولية والمنظمات المهنية بوضع مجموعة من الضوابط والأنظمة والمبادئ الأخلاقية للرقابة المالية وغير المالية على إدارة الشركة، وذلك لحماية المستثمرين والأطراف ذات العلاقة من التلاعب المالي والفساد الإداري وتعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية، وقد سميت مجموعة الضوابط والمبادئ بحوكمة الشركات.

ويُعد مجلس الإدارة المسؤول عن توفير الآليات المناسبة لتحقيق هذه الأمور، ولمساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤوليته الإشرافية المتزايدة فإن الاتجاه يتزايد للاعتماد على لجان المراجعة، وهي مجموعة فرعية من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين المستقلين، تتركز مهامها بالإشراف المستقل على العمليات والأنشطة التي تقوم بها الشركات.

ولقد حظيت لجان المراجعة في الوقت الحالي باهتمام متزايد من الشركات المساهمة، باعتبارها عنصراً أساسياً لآليات الإجراءات الحاكمة، فهي المكون الأساسي للتأكد من جودة التقارير المالية، والرقابة الداخلية الفعالة، كما يمكن أن تساعد الإدارة في تقييم المخاطرة، وإيجاد علاقة وثيقة بينها وبين المراجعين الداخليين والخارجيين.

1.2 مشكلة الدراسة

يتطلع المستثمرون وأصحاب المصالح في الشركات المساهمة إلى ضرورة توافر آليات رقابة ملائمة من أجل المحافظة على حقوقهم وتوفير الشفافية في البيانات المالية المنشورة

وتعزيز الثقة في الأداء، الأمر الذي يفرض ضرورة قيام لجان المراجعة - هيئة المراقبة - بدورها المناط بها على خير وجه، لذلك فإن البحث في مدى اضطلاع تلك اللجان بدورها في هذا الخصوص يعتبر أمراً ضرورياً ومهماً في دعم وظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل كفاءتها في الشركات المساهمة الليبية، إذ إن تحسين كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية يعد أمراً مهماً وحيوياً لكل من الإدارة وأصحاب المصلحة في الشركات المساهمة.

وهو ما تحاول هذه الدراسة الوقوف عليه للتعرف على الدور الريادي الذي تقوم به هيئة المراقبة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية حتى تتم عملية المراجعة بأفضل صورة ممكنة وبمستوى عالٍ من الأداء في الشركات المساهمة الليبية، لذا تأتي هذه الدراسة للإجابة عن السؤال الآتي: هل تساهم الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة في تفعيل دور وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة الليبية؟

1.3 أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من تزايد الاهتمام بحاكمية الشركات، حيث إن نجاح الحوكمة في الشركة يعتمد على نجاح لجنة المراجعة فيها، وال فشل في العضوية أو محدودية الدور المناط بلجنة المراجعة يؤدي إلى حدوث فجوة في حاكمية الشركة والنظام الموضوع فيها، الأمر الذي أدى إلى تزايد الاهتمام بدور لجان المراجعة بصفتها الجهة الفاعلة التي تهدف إلى تحسين وتطوير نظم الرقابة الداخلية، ودعم فاعلية واستقلالية كلاً من المراجع الخارجي والداخلي على السواء.

كما تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية على المستوى الإداري والمالي داخل الوحدة التابعة لها، حيث يؤدي تفعيل عملها وإزالة المعوقات التي تواجهها إلى تحقيق العديد من المزايا والإيجابيات التي تعود بالفائدة على الشركات المساهمة بما ينعكس على أدائها وضبط معاملاتها، وتصحيح العديد من نواحي الخلل والضعف في بنائها المؤسسي.

1.4 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم جانب من الإطار المفاهيمي للجان المراجعة مع بيان دور الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة وتؤدي إلى دعم وظيفة المراجعة الداخلية، وتحقيقاً لهذا الهدف سيتم إلقاء الضوء على مفهوم لجان المراجعة من الناحية النظرية والتطبيقية،

والتعرف على أسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم، مع بحث ومناقشة دور لجان المراجعة في تعزيز استقلالية المراجع الداخلي وتحسين عمل المراجع الداخلي في الشركات المساهمة اليبية.

1.5 فرضيات الدراسة

اعتمد الباحث في إجابته على تساؤل الدراسة وذلك من خلال صياغتها بالفرضية الرئيسية التالية: لا يوجد دور فعال للجنة المراجعة في دعم كفاءة وظيفية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة اليبية.

وتدرج تحت هذه الفرضية الرئيسية الفرضيتان الفرعيتان التاليتان:

● لا يوجد دور فعال للجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة اليبية.

● لا يوجد دور فعال للجنة المراجعة في تحسين عمل المراجع الداخلي في الشركات المساهمة اليبية.

1.6 متغيرات الدراسة

● المتغير المستقل: لجنة المراجعة.

● المتغير التابع: كفاءة وظيفية المراجعة الداخلية، وينبثق من هذا المتغير الرئيس المتغيران الفرعيان التاليان: تعزيز استقلالية المراجع الداخلي، وتحسين عمل المراجع الداخلي.

1.7 منهجية الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة واختبار فرضيتها ستعتمد الدراسة على استخدام المنهج الوصفي، الذي يعتمد على وصف الظاهرة محل الدراسة وتحليلها للوصول إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة بالدراسة، حيث يتناول بالدراسة والتحليل أهم الدراسات والاتجاهات في مجال لجان المراجعة من خلال استقراء أهم المعايير التي أصدرتها المنظمات الدولية والتشريعات المحلية بالإضافة إلى التعرض للأدبيات المحاسبية المهتمة بموضوع الدراسة.

2. واقع ممارسة مهنة المراجعة الداخلية في البيئة الليبية

من خلال استقراء الدراسات السابقة في مجال المراجعة الداخلية والتي أجريت في البيئة المحلية، أفادت دراسة (المسلاتي: 1995، ص67) بعدم قيام المراجعين الداخليين بالمصارف التجارية الليبية بتقييم السياسات الإدارية والمالية المطبقة وعدم قيامهم بتقييم مدى كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة والضبط الداخلي من فترة إلى أخرى بصورة دورية، وهذا ما أكدته دراسة (غضير: 1995، ص130-131) حيث إن 92٪ من المشاركين بالدراسة لم يسبق تكليفهم من قبل الإدارة العليا بتقييم أداء أي قسم من أقسام المصرف أو إدارة من إداراته، كما أفاد 49٪ من المشاركين بالدراسة بأنهم لم يكلفوا بمتابعة تنفيذ الأهداف المرسومة للعمليات والأنشطة المختلفة بالمصرف وإعداد تقارير بذلك.

ولغرض تحديد أسباب قصور المراجعين الداخليين في تقييم أداء المصارف التجارية الليبية تمكنت دراسة (العيش: 2002، ص81-84) من استخلاص وتحديد أهم الأسباب ومن ضمنها أن أغلب المراجعين الداخليين ليسوا من ذوي الخبرة والكفاءة العلمية ولم يسبق لهم الحصول على دورات تدريبية تمكنهم من القيام بعملية تقييم الأداء، هذا إلى جانب عدم قيام أغلب الإدارات العليا بالمصارف التجارية الليبية بتكليف المراجعين الداخليين بتقييم أداء أي قسم من أقسام المصرف أو إدارة من إداراته.

وبما أن أسلوب أداء المراجع الداخلي المتبع قد يترتب عليه آثار سلوكية نتيجة تأثيره على الأشخاص الخاضعة أعمالهم للمراجعة مما ينعكس إيجابياً أو سلبياً على علاقتهم به، وعلى تسهيل أو عرقلة مهمته وقدرته على تحقيق أهدافه، وبهذا الهدف توصلت دراسة (علي: 2004، ص164-166) إلى أن معظم المراجعين الداخليين يحصرون نطاق وهدف عملية المراجعة على اكتشاف الأخطاء والانحرافات فقط، وعدم التنويه عنها أثناء التنفيذ وتركها إلى حين إعداد التقرير، هذا مع عدم قيام معظم المراجعين الداخليين بوضع أي مقترحات لتحسين النظم والإجراءات المتبعة، واستخدام الانتقاد السلبي في محتوى التقرير.

ولكي تحافظ مهنة المراجعة على ثقة المستفيدين من خدماتها يجب أن تكون هذه الخدمات على درجة عالية من الجودة، فتحسين جودة خدمات المراجعة أمر ضروري للنهوض بهذه المهنة إلى المكانة اللائقة بها بين المهن الأخرى، وزيادة ثقة المستفيدين من خدماتها فيها ولضمان جودة عالية لخدمات المراجعة يجب أن يكون هناك رقابة على

جودة هذه الخدمات من خلال التقييم المستمر لها للتعرف على نقاط الضعف ومحاولة معالجتها، ونقاط القوة للإشادة بها، بالإضافة إلى إلزام مقدمي خدمات المراجعة بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً ومعايير الرقابة على جودة خدمات المراجعة، وفرض عقوبات وجزاءات مهنية على من يخالف هذه المعايير (الدروقي: 2004، ص5).

وبالرغم من النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة في البيئة الليبية إلا أن الحكم الحقيقي على جودة الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية في البيئة الليبية لا يتأتى من خلال التعرف على رأي مقدم الخدمة فقط بشأن جودة هذه الخدمة، وإنما أيضاً من خلال رؤية العميل لهذه الخدمة، لأن مفهوم الجودة يمكن إدراكه من خلال إحساس العميل أو مستهلك الخدمة بمستوى الأداء الذي تقدم به ومدى التفوق ودرجة التميز أثناء تأدية تلك الخدمة.

وإجمالاً فإن دراسة (بن يوسف: 2008، ص95-97) والتي استهدفت التعرف على الوظائف التي طرحها فكر المراجعة والمطلوب من إدارة المراجعة الداخلية القيام بها في ظل الظروف المتاحة لها والأسباب التي تمنع المراجع الداخلي وتحول دونه ودون قيامه بهذه الوظائف الملقاة على عاتقه، فقد بينت الدراسة الميدانية أن اتساع نطاق المهام والمسؤوليات المطلوبة من قسم المراجعة الداخلية أمام القدرات والإمكانات المحدودة له تجعل من الصعب أن يقوم بكل هذه المهام والمسؤوليات، مما يؤدي إلى وجود فجوة في التوقعات في المراجعة الداخلية بين ما يجب أن تقوم به إدارة المراجعة الداخلية من وظائف وما تقوم به بالفعل من وظائف، ويرجع سبب ذلك إلى عدم الاستقلال التام للمراجع الداخلي وكذلك عدم توافر الاحتراف المهني والتأهيل العلمي.

وبناء على ما سبق يتضح أن وظيفة المراجعة الداخلية في البيئة الليبية تعاني من مشاكل وصعاب عدة، مما يؤثر سلباً على كفاءتها وفعاليتها في تحقيق الأهداف الموضوعية لها، ولمحاولة إيجاد الحلول العلمية الناجعة ومن خلال التتبع لأدبيات المراجعة الداخلية نجد وجهتي نظر فيما يتعلق بالخدمات التي يقدمها المراجعون الداخليون لتلبية احتياجات الإدارة، وكل وجهة نظر تمثل تحدياً وتهديداً لهم ولمهنتهم.

فوجهة النظر الأولى ترى أن المراجعين الداخليين يجب عليهم إيجاد علاقة شراكة مع الإدارة بالاستجابة لاحتياجاتهم، وان يصبحوا أكثر ارتباطاً وتداخلاً بعمليات المشروع

ككل، ولذلك فإن قائمة الخدمات التي يقدمها المراجعون الداخليون بالمشروع لا نهاية لها، وعليه إذا كانت إدارة المراجعة الداخلية لا توفر هذه الاحتياجات فغالباً ما تصبح الإدارة مرشحة للتكليف الخارجي للقيام بوظائف المراجعة الداخلية.

ووجهة النظر الثانية ترى أن المراجعين الداخليين ينتمون إلى مهنة وأن معايير الممارسة وجدت لهم لعدة سنوات وهي تحدد مجالات الاستقلال، الكفاءة المهنية، نطاق العمل، أداء عمل المراجعة، إدارة المراجعة الداخلية، لذا فإن القيام بخدمات المراجعة الداخلية يجب أن تكون في حدود هذه المعايير ومرتبطة بها، وهذا الاتجاه قد يتسبب في حدوث فجوة التوقع بين المراجعين الداخليين وعملائهم - الإدارة - لعدم تلبية كافة احتياجاتهم ومن ثم قد يكون ذلك حافزاً للإدارة للالتجاء إلى التكليف الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية. ولغرض البحث في مدى إمكانية تكليف المراجع الخارجي بوظيفة المراجعة الداخلية في البيئة الليبية في محاولة لتلافي عدم قدرة إدارة المراجعة الداخلية على الوفاء بكل ما هو مطلوب منها من وظائف، توصلت دراسة (أبوهديمة: 2007، ص128-129) إلى نتيجة هامة مفادها لا توجد إمكانية لتطبيق فكرة الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في البيئة الليبية على الأقل في الوقت الحالي، بسبب عدم تقبل المراجعين الداخليين لهذه الفكرة.

وفي صدد معاناة الشركات الليبية من مشاكل وصعاب استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية مما يفرض ضرورة دراسة فكرة لجان المراجعة، ومدى الحاجة لتطبيقها في البيئة الليبية لدعم وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية وبالتالي دعم النظام الرقابي في هذه الشركات، وبهذا الهدف تمكنت دراسة (مصلي: 2004، ص101-103) من التوصل إلى نتيجة بالغة الأهمية ألا وهي وجود عوامل تستدعي تشكيل لجان المراجعة والتي تتمثل بالرغبة في زيادة جودة وإحكام نظم الرقابة الداخلية، والحاجة إلى دعم وظيفة المراجعة الداخلية، وبالتالي قبول فكرة لجان المراجعة والتأكيد على إلزامها بنص القانون.

وللتعرف على المعوقات التي تواجه عمل لجان المراجعة عند قيامها في الشركات المساهمة الليبية بغية التأكيد على أهمية الدور الذي من الممكن أن تقوم به هذه اللجان من خلال المراقبة الفاعلة على أداء تلك الشركات وبالتالي ضمان الرقابة على أموال المساهمين والمحافظة عليها وكذلك التأكد من تطبيق التشريعات والقوانين والالتزام بها والعمل بما يحقق الصالح العام للمجتمع، فقد توصلت دراسة (بالخير: 2004، ص83-86)

إلى نتائج تتلخص في النقاط التالية:

- إن الجمعيات العمومية تدرك أهمية لجان المراقبة وتهتم باختيار أعضائها حيث إنها تساعد بقدر كبير على إحكام الرقابة في هذه الشركات، ويتم اختيار أعضاء لجان المراقبة بناء على الخبرة في مجالات المحاسبة أو الإدارة أو القانون أو النواحي الفنية، إلا أن الشروط القانونية المطلوب توافرها لا يتم مراعاتها والالتزام بها عند اختيارهم.
- لا يتم التأكيد في الجمعية العمومية على الملاحظات والتوصيات الواردة بتقرير لجنة المراقبة.
- لا تراعي الجمعية العمومية الملاحظات والتوصيات الواردة بتقرير لجنة المراقبة عند اتخاذ القرارات.
- عدم اهتمام الجمعية العمومية بتقارير لجان المراقبة أثر سلباً على قراراتها. وفي شأن التقارير التي تعدها لجان المراقبة فيلاحظ عليها.
- لا يوجد أسلوب عمل محدد يتم الاسترشاد به عند إعداد تقرير لجنة المراقبة.
- تقارير لجان المراقبة لا تعد بشكل مهني ولا تراعي جميع المتطلبات القانونية والعملية.
- تقارير لجان المراقبة لا تحتوي على معلومات وبيانات موثوقة وكافية تساعد على فهم وتقييم القوائم المالية.

ومن خلال عرض الدراسات السابقة يتضح جلياً ضرورة تشكيل لجان المراجعة لتطبيقها في البيئة الليبية حيث إن أهمية لجان المراجعة، والتأكيد على إلزامها بنص القانون، ومراعاة المعوقات التي تواجه عملها والتي يمكن تلافيها، يساهم في تحديد الدور الواجب على لجان المراجعة القيام به لدعم وظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل كفاءتها في الشركات المساهمة. وبالرغم من تعدد الدراسات التي تناولت موضوع لجان المراجعة كأحد العناصر لحوكمة الشركات من جوانب مختلفة، إلا أن الباحث سوف يستعرض هنا بعض الدراسات التي اهتمت بقياس كفاءة وفعالية لجان المراجعة في دعم وتعزيز وظيفة المراجعة الداخلية، وسنعرض بعضها على النحو التالي:

- دراسة (دحدوح: 2008؛ ص 276 - 277) التي تهدف إلى التعرف على دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات الأردنية الصناعية المساهمة العامة المدرجة في السوق المالية، توصلت إلى نتيجة هامة مفادها ان هناك مجموعة من الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة وتؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها، وإن كان قبول هذه الأنشطة من افراد عينتي الدراسة بشكل متفاوت.
- دراسة (سامي: 2009، ص 31 - 34) استهدفت تحقيق هدف عام وهو دراسة وتحليل دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى أن لجان المراجعة في بيئة الأعمال المصرية لم تحظ بالاهتمام الكافي سواء من حيث جهود المجامع المهنية وهيئة سوق المال، أو من حيث المتطلبات التشريعية والتنظيمية.
- دراسة (المرعي: 2009، ص 111) والتي تهدف إلى بيان دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد دور للجنة التدقيق في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي حيث إن لجنة التدقيق تتأكد من أن موقع دائرة التدقيق الداخلي يقع في الهيكل التنظيمي ما يعزز من استقلاليتها ويسمح لها بالقيام بواجباتها، كما أظهرت النتائج أنه يوجد دور للجنة التدقيق في مراجعة أنشطة التدقيق الداخلي حيث إن لجنة التدقيق تتأكد من التزام دائرة التدقيق الداخلي بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين، وكما توصلت الدراسة إلى أنه يوجد دور للجنة التدقيق في تحسين خطة عمل التدقيق الداخلي حيث تقوم لجنة التدقيق بمناقشة مدير التدقيق الداخلي حول توفر التسهيلات اللازمة ليتمكن من القيام بمهمته بدون معوقات.
- دراسة (المومني: 2010، ص 268 - 269) التي تهدف إلى تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل وآليات عمل لجان التدقيق لتعزيز حوكمة الشركات، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن مجالس الإدارة تلتزم بدرجة متوسطة لكل من ضوابط تشكيل لجان التدقيق، وآليات عملها، كما

- تشير النتائج إلى أن لجان التدقيق لا تزال تفتقر إلى الاستقلالية والفعالية الكاملة.
- دراسة (الصوص: 2012، ص 98-99) التي تهدف إلى التعرف على مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي في البنوك العاملة في فلسطين، خلصت إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يتوفر بشكل عام في أعضاء لجان المراجعة الخصائص اللازمة لممارسة دورها بفاعلية في دعم التدقيق الداخلي والخارجي، ويلتزم أعضاء لجان المراجعة إلى حد ما بتطبيق المهام والمسؤوليات حددتها سلطة النقد، كما تتمتع لجان المراجعة بالعديد من الصلاحيات ويظهر ذلك من خلال ما تقوم به من مهام.
 - دراسة (محمد، الصقر: 2012، ص 219) التي استهدفت تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية، وأوضحت ضمن نتائجها أن وجود لجان مراجعة مكونة من أعضاء مستقلين وذوي كفاءة عالية مع خلفية محاسبية، يساعد على دعم عمل التدقيق الداخلي ويقلل من الصراعات بين المحاسبين ومدراء الشركة ويرفع من مستوى أداء المدقق الخارجي ويساعد على تسهيل عمله، كما أن أجور المدقق الخارجي ستكون أقل في الشركات التي لديها لجان مراجعة كفوءة وذات خبرات محاسبية وتدقيقية.
 - دراسة (نجم: 2013، ص 36) التي تهدف إلى معرفة مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تحقيق فاعلية التحكم المؤسسي، بينت نتائج التحليل الإحصائي إن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم بشكل ضعيف في التحكم المؤسسي للمصارف والمؤسسات المالية العراقية، وليس لها دور فاعل في تنفيذ الضوابط الرقابية وتقدير المخاطر وهي أهم أبعاد أو أدوار وظيفة التدقيق الداخلي في التحكم المؤسسي.
 - دراسة (Abuazza, Mihret, James, Best: 2015، pp.578-580) بعنوان النطاق المدرك لوظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الليبية والتي تهدف إلى دراسة تصورات أصحاب المصلحة بشأن نطاق عمل المراجعة الداخلية في الشركات الليبية المملوكة للدولة، أظهرت نتائج الدراسة أن نطاق التقييم الداخلي في المنظمات الليبية قد لا يكون واسعاً بما فيه الكفاية ليتم اعتباره خدمة ذات قيمة مضافة، وينبغي أن يوفر التدقيق الداخلي خدمات ذات قيمة مضافة إلى مجموعة

أوسع من أصحاب المصلحة، كما أن توسع نطاق خدماتها لتشمل جميع أنواع العمليات المالية وغير المالية، ففي هذا الصدد يجب أن يشمل العمل التحقق من كفاءة النتائج التشغيلية، وتدقيق الامتثال للعقود عند الاقتضاء، ومراجعة الاتفاقات وشروط العقود قبل التوقيع عليها، ومساعدة الإدارة في تقييم المخاطر.

● دراسة (Khelil, Hussainey, Noubbig: 2016, pp. 432) والتي تهدف إلى تقديم أدلة تجريبية حول تأثير التفاعل بين لجنة التدقيق ووظيفة التدقيق الداخلي على الشجاعة الأخلاقية للمدير التنفيذي للتدقيق، ووجدت هذه الدراسة أن وجود وصول خاص إلى لجنة التدقيق له تأثير إيجابي على الشجاعة الأخلاقية، حيث إن عدد الاجتماعات بين لجنة التدقيق ومراجع الحسابات، وفحص برامج التدقيق الداخلي ونتائجها، بالإضافة إلى مساهمة لجنة التدقيق في تعيين وإقالة مراجع الحسابات، جميعها تظهر علاقة وثيقة مع الشجاعة الأخلاقية للمدير التنفيذي للتدقيق.

● دراسة (Endaya, Hanefah: 2016, pp. 175) والتي تهدف إلى التحقيق في العلاقة المباشرة بين خصائص المدقق الداخلي وفعالية المراجعة الداخلية والتأثير المعتدل لدعم الإدارة العليا، وتوصلت إلى نتيجة هامة مفادها أن خصائص المدقق الداخلي لها تأثير كبير على فعالية التدقيق الداخلي، كما أن دعم الإدارة العليا له تأثير متوسط.

وبالنظر إلى الدراسات السابقة نجد أنها تناولت موضوع لجان المراجعة من جوانب مختلفة، فبعض هذه الدراسات ركزت على مدى الحاجة إلى تكوين لجان المراجعة، وبعض الدراسات ركزت على معوقات عمل لجان المراقبة، بينما دراسات أخرى أبرزت الدور الذي تقوم به لجان المراجعة في: تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فعالية حوكمة الشركات، وتحسين وظيفة التدقيق الداخلي، ودعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي.

وتعد هذه الدراسة امتداداً لتلك الدراسات وما يميزها أنها طبقت على الشركات المساهمة الليبية، حيث يوجد اختلاف في البيئة التي تمت فيها الدراسات السابقة مقارنة مع البيئة الليبية التي تعتبر حديثة نسبياً في مجال تطبيق فكرة لجان المراجعة في ظل الاهتمام المتزايد بالحوكمة، واقتراح توصيات فعالة لتحسين عمل وظيفية المراجعة الداخلية.

واختلفت هذه الدراسة أيضاً في أنها ركزت على الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة والتي من شأنها تعزيز استقلالية المراجع الداخلي وتحسين عمل المراجع الداخلي في الشركات المساهمة الليبية، وهذا ينعكس على قيامها بدور فعال في دعم وظيفة المراجعة الداخلية وقيامها بمهامها ومسؤولياتها على أكمل وجه، وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين باعتبار أنهم طرف رئيس له تعامل بشكل أو بآخر مع أعضاء لجان المراجعة.

3. الإطار النظري للدراسة

تطورت نظرة المجتمع الاقتصادي لوظائف لجان المراجعة ودورها بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة، وقد ساهمت عوامل كثيرة في ظهور الحاجة إلى لجنة المراجعة داخل الشركات، لذا سنتناول في هذه الفقرة العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة، واتجاه معظم الشركات نحو تشكيل تلك اللجان، فضلاً عن التطرق إلى مفهومها ونطاق عملها ومهامها.

3.1 العوامل التي ساعدت في زيادة الاهتمام بلجان المراجعة

نتيجة لضخامة المهام الملقاة على عاتق مجلس الإدارة وتنوعها، كان لا بد من تشكيل بعض اللجان التابعة للمجلس لمساعدته في تنفيذ مهامه، وتعد لجنة المراجعة من أهم تلك اللجان التي تعمل على مساعدة مجلس الإدارة للقيام بعملية الرقابة والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، فضلاً عن ذلك أدت الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة على مراجع الحسابات مما يؤثر سلباً في استقلاله وحياده، إلى ظهور فكرة تكوين لجنة المراجعة في الشركات، وبذلك يمكن القول: إن المحافظة على استقلال المراجع الخارجي هي الأساس في نشأة فكرة وجود لجان المراجعة لكي تعمل كحلقة وصل للتسيق بين عمل المراجع الخارجي والإدارة بشكل يؤدي إلى دعم استقلاله وزيادة جودة عملية المراجعة وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات، هذا وقد ساعدت عوامل متعددة في زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة لعل من أهمها ما يأتي (مصطفى: 2006، ص144):

- تزايد حالات الإخفاق المالي للعديد من الشركات، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها وزيادة رغبة هذه الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.
- زيادة الضغوط من جانب مستخدمي التقارير المالية على الشركات لإظهار نتيجة

أعمالها ومركزها المالي بصورة عادلة وسليمة، خاصة أن لجنة المراجعة تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين، والذين يملكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت الكافي للإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

● التناقض الموجود بين المراجعين الخارجيين وإدارة الشركة خاصة في مجال المحافظة على استقلال المراجع الخارجي لإبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، ومن ثم فإن وجود لجنة المراجعة في أي شركة يمثل حماية للمساهمين ويضمن تحقيق استقلال مراجع الحسابات.

● الحاجة المتزايدة إلى تحسين الثقة والجودة في التقارير المالية بهدف زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

● حاجة أصحاب المصلحة في الشركة إلى آلية إدارية تسهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة كوكيل عنهم خاصة بشأن الأمور المالية والرقابية.

● مواعيد تقديم التقارير المالية والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية مرحلية إلى جانب التقارير السنوية، وهو ما يستلزم قدراً كبيراً من الوقت والجهد، وقد يكون اشتراك أعضاء مجلس الإدارة كافة في هذه العملية أمراً لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.

وأما في مجال الهيئات والمنظمات المهنية فقد صدر تقرير لجنة Tread way commission، 1987 وقد أوصى بضرورة إنشاء لجان تدقيق للشركات المسجلة أسهمها في بورصات الأوراق المالية الأمريكية وأن يكون أعضاء لجنة التدقيق من الأعضاء غير التنفيذيين، وفي المملكة المتحدة صدر تقرير لجنة Cadbury Committee، 1992 التي طالبت بتشكيل لجان التدقيق المسجلة في بورصة لندن للأوراق المالية، وتحديد مهامها على النحو الآتي: (المومني: 2010، ص247).

● تقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة بشأن تعيين مراجع الحسابات الخارجي وأتباعه واستمراره وفضله.

● مراجعة القوائم المالية السنوية.

● مناقشة مراجع الحسابات الخارجي حول طبيعة المراجعة ونطاقها.

● مراجعة رسالة الإدارة.

- مراجعة نطاق الرقابة الداخلية في الشركة.
 - مراجعة برنامج المراجعة الداخلية.
 - مراجعة أية أمور مهمة قد تظهر خلال المراجعة الداخلية.
- وصدر قانون عن الكونجرس الأمريكي يسمى قانون Sarbons Oxaly ، 2002 الذي قضى بوجود تشكيل لجان مراجعة في كل شركة.

وقد واكب هذه التطورات على المستوى الدولي اهتمام السلطات الليبية بلجان المراجعة باعتبارها من الركائز الرئيسية في مجال حوكمة الشركات، ففي هذا الصدد ورد في كتيب القواعد العامة للعمل في سوق الأوراق المالية الليبي 2009 تحت عنوان قواعد الإدارة الرشيدة للشركات نبذة عن لجنة المراجعة كلجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، وحددت هذه المقدمة تخصصات اللجنة، غير أنها أشارت إلى وجوب وجودها في ظل وجود الإدارة الرشيدة للشركات بشكل عام ولم تصغ هذا الوجوب في مواد قانونية ملزمة للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي (شعبان، والسويح: 2010، ص 57).

كما واكب مصرف ليبيا المركزي هذه التطورات بإصدار كتيب إرشادات لمجالس إدارة المصارف التجارية حول الحكم المؤسسي 2005 وذلك بهدف أن يكون بمثابة إرشادات للمصارف للتعريف بمسؤوليات أعضاء مجالس إدارتها، والتأكيد على ضرورة قيامهم بالمراجعة المستمرة لها، ومساعدتهم على القيام بتنفيذها بأفضل صورة ممكنة (كتيب إرشادات لمجالس إدارة المصارف التجارية حول الحكم المؤسسي).

هذا وقد ألزم مصرف ليبيا المركزي باعتماده دليل الحوكمة للقطاع المصرفي في 2010 تشكيل عدد من اللجان منبثقة عن مجالس الإدارات بالمصارف على النحو التالي: لجنة المراجعة، لجنة إدارة المخاطر، لجنة التعيينات والمكافآت، لجنة الحوكمة (دليل الحوكمة للقطاع المصرفي)، كما حدد القواعد الواجب مراعاتها في أهداف لجنة المراجعة، وتكوينها واجتماعاتها ومهامها.

أما المشرع الليبي فقد عرض مفهوم لجان المراجعة ضمن القانون رقم 23 لسنة 2010 بشأن النشاط التجاري، ولكن تحت مسمى آخر قريب من هذا وهو لجان المراقبة، وحددت المواد 196 - 204 تكوين هيئة المراقبة، واجبات المراقبين وسلطاتهم، اجتماعات هيئة المراقبة وقراراتها، والاشتراك في جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية، ومسؤولية

المراقبين، والشكوى لهيئة المراقبة (القانون رقم 23 لسنة 2010)، إلا أنه من الملاحظ أن القانون لم يشير إلى العلاقة بين لجنة المراقبة والمراجع الداخلي، ويرجع ذلك لأنه ترك عمل المراجعة الداخلية خارج التشريع تماماً (شعبان، والسويح: 2010، ص 69).

3.2 مفهوم لجان المراجعة وأهميتها

لا يوجد مفهوم موحد للجان المراجعة نظراً لأن مهامها ومسؤولياتها قد تختلف من شركة إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، إلا أنه يمكننا استعراض بعض المفاهيم على النحو الآتي:

● هي لجنة تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وذلك لتقديم رؤية عن مدى تحقيق حوكمة الشركات، ويجب أن يكون لها خط مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي، وتسعى اللجنة كذلك إلى ضمان تأهيل الإدارة من أفراد مؤهلين وذوي خبرة لضمان قدرتهم على إدارة المخاطر بفعالية وأوجه رقابة سليمة في الشركة، ولا بد أن يكون أعضاء اللجنة من الأفراد الأكفاء ذوي الخبرة لضمان قدرتهم على الالتزام بتخصيص وقت كاف وجهد لمهمة الرقابة والمراجعة والمساءلة ومتابعة مدى الالتزام بالقيم الأخلاقية وترتيبات الحوكمة (حماد: 2005، ص 201).

● فيما يرى البعض بأنها لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، ومسؤوليتها يجب أن تشمل مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة، والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته في نتيجة عملية المراجعة، وأيضاً التأكيد على ملاءمة نظم الرقابة المالية بالشركة (مصطفى: 2006، ص 143).

● هي لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي، ونطاق ونتائج المراجعة، وكذلك الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر (الرحيلي: 2008، ص 193).

من التعاريف السابقة يمكننا القول: إنها ركزت على عضوية اللجنة والمهام الملقاة على عاتقها، ودورها في تعزيز استقلالية المراجعين، وبهذا نستنتج خصائص لجنة المراجعة على النحو الآتي:

- لجنة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.
 - يتوافر لدى أعضائها معارف وخبرة جيدة في مجال المراجعة والمحاسبة والمالية.
 - تتجلى مهامها بمراجعة عملية إعداد التقارير المالية وفحص عمليات المراجعة الداخلية والخارجية، ومراجعة الالتزام بالقواعد الأخلاقية وترتيبات الحوكمة.
 - وهي أداة مفيدة في مراقبة أداء الشركة وتسيير أعمالها.
 - وهي أداة رقابية بيد المساهمين على الإدارة.
- وتتجلى أهمية لجان المراجعة من خلال المنافع المتوقعة منها، والتي يمكن أن تقدمها إلى جميع الأطراف، مثل مجلس إدارة الشركة والمراجع الخارجي والداخلي والمساهمين وأصحاب المصالح، ويمكن توضيح هذه المنافع المتوقعة من لجنة المراجعة لكل طرف من الأطراف السابقة من خلال الشكل رقم (1) (مصطفى: 2006، ص145).

شكل رقم (1) يوضح أهمية تكوين لجنة المراجعة

أهمية تكوين لجنة المراجعة			
الأطراف الخارجية	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي	مجلس الإدارة
<ul style="list-style-type: none"> ● زيادة الشفافية ● الالتزام بحوكمة الشركات ● الوفاء بمتطلبات البورصات ● زيادة ثقة أصحاب المصلحة ● زيادة درجة اطمئنان الأطراف إلى خلو القوائم من الغش 	<ul style="list-style-type: none"> ● توفير الموارد ● تفعيل دور المراجع الداخلي ● زيادة الاستقلالية 	<ul style="list-style-type: none"> ● تدعيم الاستقلالية ● تحديد الأتعاب ● حل المشاكل ● مراجعة التقارير 	<ul style="list-style-type: none"> ● مساعدة الأعضاء التنفيذيين ● الاتصال الجيد بين مجلس الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي ● تحسين قرارات المجلس في إدارة الشركة

المصدر: إعداد الباحث

3.3 مقومات فعالية لجان المراجعة

اهتمت واتفقت العديد من المنظمات والهيئات العلمية والمهنية وبورصات الأوراق المالية في العديد من بلدان العالم على ضرورة تحديد القواعد المنظمة لتشكيل لجان المراجعة والمقومات الواجب توافرها بالشكل الذي يؤدي إلى تعظيم فعالية لجان المراجعة ومنفعتاتها لكي تسهم إيجابياً في تحسين الدور الإشرافي والرقابي في الشركات، ويمكن بلورة هذه المقومات على النحو الآتي (الاصوص: 2012، ص38-42) (دحدوح: 2008، ص262-260):

3.3.1 استقلال أعضاء لجان المراجعة: من الأهمية بمكان أن تقتصر عضوية لجان المراجعة على الأعضاء غير التنفيذيين ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة، إذ إن مقدرة أعضاء لجنة المراجعة على تقييم موضوعية كل من جودة الإفصاح في القوائم المالية، ومدى مناسبة وملاءمة نظم الرقابة الداخلية في الشركة، تتأثر بدرجة الاستقلالية المتوافرة في هؤلاء الأعضاء، كما أنها أقرب إلى الموضوعية عند تحليل النتائج المالية وتقييم الأداء الإداري للشركة، حيث إن أعضاء لجنة المراجعة يعتبرون مستقلين إذا لم تكن لديهم أية علاقة بينهم وبين إدارة الشركة من شأنها التأثير عليهم في أداء واجباتهم، وتم وضع مجموعة من الأمثلة لهذه العلاقة منها ما يأتي: (الاصوص: 2012، ص38-39):

- أن لا يكون من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.
- أن لا يحصل على أية مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها، باستثناء المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة.
- أن لا يكون أحد أقاربه موظفاً تنفيذياً داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة.
- أن لا يكون مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.

وفي حال توافر أحد هذه الأمثلة في عضو لجنة المراجعة لا يعد مستقلاً، وفي هذه الحالة ينبغي أن تفصح الشركات عن هذه العلاقة، بشرط أن انضمام هذا العضو إلى لجنة المراجعة سوف يحقق منافع ومزايا من شأنها تفعيل دور اللجنة في الوفاء بمسؤوليتها.

وقد أدرك المشرع الليبي أهمية أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين، فحدد ضمن

المادة 197 من القانون 23 لسنة 2010 بشأن النشاط التجاري أنه لا يصح تعيين شخص في هيئة المراقبة له صلة قرابة إلى الدرجة الرابعة أو مصاهرة مع رئيس أو أحد أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين العامين بالشركة، وكذلك الحال بالنسبة إلى من كان مرتبطاً مع الشركة نفسها أو شركات أخرى خاضعة لإشرافها (القانون رقم 23 لسنة 2010).

3.3.2 التحديد الواضح لحقوق اللجنة وواجباتها: يجب أن يتم تحديد حقوق اللجنة وواجباتها بصورة واضحة وتفصيلية لكي يمكن لها أن تقوم بأعمالها بفعالية مرتفعة، ولكي لا يحدث تعارض أو تداخل بين عمل اللجنة وأعمال الأجهزة التنفيذية بالشركة بحيث يكون لها الحق في اتخاذ القرارات المتعلقة بالثواب والعقاب للأطراف الأخرى داخل الشركة وحق الحصول على أية معلومات تحتاجها في عملية الإشراف والتقييم للسياسات المتبعة في الشركة، ومقابل هذه الحقوق يجب على أعضاء اللجنة حضور اجتماعات اللجنة والمشاركة الفعالة في أعمالها والمحافظة على أسرار الشركة، وعدم القيام بأية أعمال تنفيذية في الشركة والمحافظة على النزاهة والصدق والموضوعية، وعدم قبول أشياء ذات قيمة من الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر أو يدخل في أي نشاط قد يكون متعارضاً مع مصلحة الشركة أو يضر بها (دحوح: 2008، ص260).

3.3.3 الخبرة والمعرفة لدى أعضاء اللجنة: يجب أن يتمتع أعضاء اللجنة بنوع من الخبرة والمعرفة والمهارة بمقدار يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم، بالإضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية والمراجعة والإدارة المالية، وأن يكونوا على دراية كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط الشركة أو المجال الذي تعمل فيه، إذ إن تعقد الأدوات المالية وتعقد هياكل رأسمال الشركات والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية، كلها معاً توضح أهمية وجود أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل في لجنة المراجعة، وأن الخبرة لدى أعضاء اللجنة تعد أحد الأركان المهمة نظراً لأن العديد من المشاكل المحاسبية التي ينبغي على لجنة المراجعة حلها تعتمد على الحكم الشخصي، والذي مما لا شك فيه يتأثر بمستوى الخبرة المتوافر لدى أعضاء اللجنة في مجال المحاسبة والمراجعة، وفي الولايات المتحدة الأمريكية حدد قانون Sanbanes Oxley بعض المتطلبات الواجب توافرها في عضوية لجنة المراجعة نذكر منها (الصوص: 2012، ص40) :

● أن يكون مراجعاً خارجياً أو محاسباً سابقاً أو حاصلاً على شهادة علمية في مجال المحاسبة والمراجعة.

● لديه دراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

● لديه خبرة في إجراءات عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الداخلي أو الخارجي.

● لديه دراية بطبيعة المسؤوليات الملقاة على لجنة المراجعة.

وقد أدرك المشرع الليبي أهمية أن يتمتع أعضاء اللجنة بنوع من الخبرة والمعرفة والمهارة، فحدد ضمن المادة 196 من القانون 23 لسنة 2010 بشأن النشاط التجاري أن يكون أحد أعضاء هيئة المراقبة متحصلاً على مؤهل جامعي في مجال المحاسبة، وآخر متحصل على مؤهل جامعي في مجال القانون (القانون رقم 23 لسنة 2010).

3.3.4 عدد أعضاء اللجنة: يختلف عدد أعضاء اللجنة من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى، وذلك وفقاً لحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة وطبيعة نشاطها، لكن وبغض النظر عن حجم الشركة ونشاطها ينبغي أن يكون عدد الأعضاء كافياً لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من القيام بالمهام الملقاة عليها وتحقيق أهدافها، مع الأخذ بالحسبان عدم زيادة هذا العدد بصورة قد تحد من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وعدم تخفيضه بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية، وقد لوحظ من خلال الدراسات (دحدوح: 2008، ص261) (انصوص: 2012، ص40-41) أن العدد الأمثل لأعضاء لجنة المراجعة يتراوح بين ثلاثة وخمسة إلى سبعة أعضاء.

وقد نص المشرع الليبي صراحة ضمن المادة 196 من القانون 23 لسنة 2010 بشأن النشاط التجاري أن تتكون هيئة المراقبة من ثلاثة أعضاء عاملين، كما نص بضرورة تعيين عضوين احتياطيين للهيئة (القانون رقم 23 لسنة 2010).

3.3.5 عدد اجتماعات اللجنة خلال السنة المالية: يعد عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة المراجعة خلال العام من الأمور التي تؤثر في فعالية لجنة المراجعة، إذ يعد ذلك مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل إيجابي، وعدد المرات يرتبط بحجم مسؤوليات اللجنة وبطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة، وهذا العدد تقرره اللجنة نفسها حسب ما تعتقد العدد المناسب، فقد أوصى تقرير Smith Repor في المملكة المتحدة بأن العدد المناسب يجب أن لا يقل عن ثلاث مرات في العام،

بينما أوصت لجنة Treadway في الولايات المتحدة بان يكون الاجتماع على أساس ربع سنوي، هذا مع الإشارة إلى ضرورة حضور كل من المراجع الخارجي ورئيس المراجعة الداخلية لهذه الاجتماعات لكي يمكن مناقشتها في المشاكل التي يواجهها كل منهما فيما يتعلق بإجراءات المراجعة، والأخطاء التي تم اكتشافها، وعلاقتها بإدارة الشركة (انصوص: 2012، ص41-42).

وقد نص المشرع الليبي صراحة ضمن المادة 201 من القانون 23 لسنة 2010 بشأن النشاط التجاري أن تجتمع هيئة المراقبة مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر (القانون رقم 23 لسنة 2010).

3.3.6 الإفصاح عن لجنة المراجعة: في الوقت الحالي تتطلب شروط العديد من البورصات العالمية وكذلك التقارير الصادرة من المنظمات المهنية والعلمية أن يتم الإفصاح عن تكوين لجان المراجعة بالشركات وعضويتها ومهامها، وهذا الإفصاح يتضمن الإفصاح عن عقد اللجنة الذي يوضح مسؤوليات اللجنة وواجباتها وطبيعة العلاقة بينها وبين كل من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، والإفصاح عن نتائج أعمالها من خلال إصدار تقرير سنوي يتم نشره ضمن التقارير السنوية بحيث يتضمن الأنشطة التي قامت بها لجنة المراجعة خلال العام، وإن نشر تقارير لجنة المراجعة مع التقارير السنوية يمكن أن يسهم في تحسين نزاهة التقارير، لأنه يوفر تأكيداً عن مدى تنفيذ كل من المراجعين الداخليين والخارجيين لمسؤولياتهما المتعلقة بعملية التقرير المالي (دحوح: 2008، ص262).

3.4 المهام الأساسية للجنة المراجعة

إن قيام لجنة المراجعة بمهامها لا يعني توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء الملقاة على عاتقه، بل تنحصر مهامها في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين.

وإن مهام هذه اللجنة قد تختلف من دولة إلى أخرى، وقد تتنوع على أساس نوع ودرجة تعقيد وحجم الأعمال، وتجدر الإشارة إلى أن لجنة المراجعة عند قيامها بممارسة مهامها لا بد أن تأخذ في الاعتبار نوعين من المخاطر وهما (نصروالسيدي: 2006، ص319) :

● مخاطر بيئة الرقابة الداخلية والتي تتضمن الظروف والأحداث التي تؤثر في الإدارة والرقابة الإدارية.

● مخاطر بيئة الرقابة الخارجية والتي تتضمن ظروف الصناعة والتشريعات والقوانين وبيئة الأعمال، واتجاه جهات الرقابة الرسمية مثل المصرف المركزي وهيئة سوق المال نحو حوكمة الشركات.

ويُعد التحديد الدقيق لمهام لجنة المراجعة من الأمور المفيدة لكل من أعضاء اللجنة والأطراف الأخرى، إذ يؤدي ذلك إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بخصوص طبيعة مهامهم، وفي الوقت نفسه إبراز هذه المهام إلى الأطراف الأخرى التي تتعامل معها اللجنة كمجلس الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي بالشكل الذي يؤدي إلى عدم تداخل هذه المهام بين الأطراف المختلفة، وقد استقر رأي معظم الكُتاب وأسفرت الممارسة العملية عن أن المهام الرئيسية للجنة المراجعة تكمن في مجالات أساسية نوردها في النقاط الآتية: (دحدوح: 2008، ص263-264):

● الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وفحصها.

● دعم وظيفة المراجعة الخارجية.

● دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.

● دعم وظيفة المراجعة الداخلية.

ويضيف (حماد: 2007، ص156) مجالين هما:

● إدارة المخاطر في الشركات.

● ودعم حوكمة الشركات.

وهذه المجالات متكاملة ومترابطة مع بعضها البعض، فعلى سبيل المثال إن دراسة نظم الرقابة وتقييمها تساعد اللجنة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وفحصها، وسيتم التركيز في هذه الدراسة على مجال دعم وظيفة المراجعة الداخلية.

3.5 دور لجنة المراجعة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية

تُعد المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، وتحديداً بيئة الرقابة وأنشطتها، ودور لجنة المراجعة في دعم المراجعة الداخلية ينبع من أهمية هذه الأخيرة في الشركات،

حيث أوصت التقارير العلمية والمنظمات المهنية في اغلب دول العالم بضرورة الاهتمام بالدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية بالشركات، وذلك نتيجة ظهور حالات غش وتلاعب كثيرة، والنمو المضطرد في أنشطة الأعمال بدأ الاتجاه نحو ضرورة وجود وظيفة رقابية مستقلة داخل الشركة، حيث كان مفهوم المراجعة الداخلية في الحقبة الماضية ينحصر في أنها مجرد نشاط بسيط داخل الإدارة المالية للشركة تتحصر مهمتها في التأكد من سلامة العمليات المالية والمحاسبية عن طريق رقابة مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية وتعقب حالات التلاعب والأخطاء لخدمة المدير المالي.

ونتيجة لعوامل متعددة نذكر منها على سبيل المثال: اتساع حجم الشركات وتعقد عملياتها، حاجة الإدارة المتزايدة إلى تقارير دورية دقيقة، ظهور المنشآت ذات الفروع وتزايد نطاق العمليات الدولية، الزيادة في حالات فشل الشركات وإفلاسها، زاد الاهتمام بالمراجعة الداخلية ودورها كوظيفة رقابية تمتد إلى الجوانب المالية والتشغيلية بالشركة كلها، وأصبحت المراجعة الداخلية أداة لخدمة الشركة ككل وليس فقط إدارتها ويقصد بالمراجعة الداخلية ذلك النشاط المستقل الاستشاري الموضوعي والمطمئن الذي يهدف إلى زيادة عائد عمليات الشركة وتحسينها، وتساعد المراجعة الداخلية الشركة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتحسينها (حدوح: 2008: ص268-269).

وباعتبار أن لجنة المراجعة مسؤولة عن الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة، وقد امتد هذا الدور ليشمل أيضاً ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة المراجعة الخارجية، ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل للشركات (عيسى: 2008: ص31-32).

لهذا ينبغي أن تهتم لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية، حيث توجد علاقة متبادلة بينهما وكل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر، فإدارة المراجعة الداخلية تُعد من أهم مصادر المعلومات التي تحصل عليها لجنة المراجعة والتي تساعد في تنفيذ مهامها بفاعلية، كما تُعد لجنة المراجعة بالنسبة لإدارة المراجعة الداخلية حارساً لها من تدخل الإدارة في شؤونها بما يؤدي إلى زيادة استقلالها عن طريق إمكانية التقرير المباشر لها عن الأخطاء

التي تكتشفها أثناء عملية المراجعة، ويتمثل الدور الذي تقوم به لجان المراجعة تجاه المراجع الداخلي بتعزيز دوره بحيث يوفر له الوضع الأمثل للعمل (دحوح: 2008: ص269). ومن ثم فإن لجنة المراجعة الفعالة تعزز وظيفة المراجعة الداخلية، والتي بدورها تدعم لجنة المراجعة في ضمان جودة التقارير المالية التي تعدها الإدارة، وبلا شك أن وجود هذه العلاقة التكاملية تنعكس إيجابياً على كفاءة حوكمة الشركات.

4. الإطار العملي للدراسة

4.1 مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات التالية:

- المراجعين الخارجيين بديوان المحاسبة ضمن إدارة متابعة الشركات العامة.
- المراجعين الخارجيين المستقلين العاملين لحساب أنفسهم.
- المراجعين الداخليين بالشركات المساهمة.
- موظفو إدارة الرقابة على المصارف بمصرف ليبيا المركزي، والمصارف التجارية ذوو العلاقة بموضوع الدراسة.
- موظفو هيئة الإشراف والرقابة على نشاط التأمين بوزارة الاقتصاد وشركات التأمين ذوو العلاقة بموضوع الدراسة.

واقصر نطاق عينة الدراسة من الناحية التطبيقية على المراجعين الخارجيين بديوان المحاسبة ضمن إدارة متابعة الشركات العامة، والمراجعين الخارجيين المستقلين العاملين لحساب أنفسهم، ولم يمتد إلى المراجع الداخلي والفئات الأخرى ذات العلاقة، على أمل أن يتبع ذلك لاحقاً أبحاث أخرى تُعنى بتناول وجهات نظر هذه الفئات حول هذا الموضوع، كما اقتصر نطاق عينة الدراسة من الناحية الجغرافية على بعض المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس، وعليه فإن النتائج التي تم التوصل إليها ستكون محدودة بالعينات التي تم جمعها من خلال استمارة الاستبيان، ولذا فقد يكون من الصعوبة تعميم هذه النتائج خارج نطاق البيانات التي تم جمعها، بمعنى أن تعميم نتائج الدراسة الحالية مشروط أو محدد بأهدافها ومنهجيتها والأساليب المستخدمة للوفاء بمتطلباتها، وهذه المحددات لن تقلل من أهمية الدراسة على اعتبار أن نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها سوف تزود الباحثين

والممارسين والجهات ذات العلاقة بصورة معقولة عن المستوى الحالي للجان المراجعة في دعمها للمراجع الداخلي في أداء أعماله .

وتم توزيع الاستبيان على كامل مفردات عينة الدراسة والبالغ عددها 60 مفردة ضمن نطاق مدينة طرابلس، وتم اختيار عينة الدراسة عرضياً - تعتمد في اختيارها عن طريق الصدفة - وذلك لتوفير الوقت والتكاليف، منها 30 مفردة من المراجعين الخارجيين بديوان المحاسبة ضمن إدارة متابعة الشركات العامة و30 مفردة من المراجعين الخارجيين المستقلين، حصل منها 28- 24 استمارة استبيان على التوالي بنسبة استجابة إجمالية بلغت 86.666 %.

4.2 أداة جمع البيانات

تم الاعتماد على استمارة استبيان كمصدر أولي رئيس لجمع البيانات اللازمة للدراسة التطبيقية ويحتوي على مجالين للتعرف على المتغيرات التالية:

● أسئلة خاصة لبيان دور لجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجع الداخلي في الشركة المساهمة الليبية وقد تضمن 15 فقرة مثلت فرضية الدراسة الفرعية الأولى.

● أسئلة خاصة لبيان دور لجنة المراجعة في تحسين عمل المراجع الداخلي في الشركة المساهمة الليبية وقد تضمن 17 فقرة مثلت فرضية الدراسة الفرعية الثانية.

وقد تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي وهو مقياس فئوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة مفردات العينة على كل فقرة من فقرات الاستبيان، وتحويلها إلى بيانات كمية حتى يمكن قياسها إحصائياً، وذلك وفقاً للجدول رقم (1).

جدول رقم (1) يوضح مستوى الموافقة ودرجتها لمقياس ليكرت الخماسي

درجة الموافقة	مستوى الموافقة
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	حيادي
4	موافق
5	موافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث

4.3 الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

تم الاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لتحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة، وقد تم اختيار الأساليب الإحصائية الملائمة بحيث تفي بأهداف الدراسة واختبار فرضياتها، حيث استخرجت التكرارات من أجل التعرف على خصائص عينة الدراسة ويمكن تلخيص هذه الأساليب على النحو التالي:

- المتوسط الحسابي Arithmetic Mean ويعد من المؤشرات الأكثر أهمية لقياس النزعة المركزية، ويستخدم على نطاق واسع في الدراسات، ويستخدم لقياس متوسط الإجابات عن أسئلة الدراسة.
- الانحراف المعياري Standard Deviation ويستخدم لمعرفة درجة تشتت القيم عن متوسطها الحسابي، من أجل تأكيد دقة التحليل.
- اختباري Normal & Poisson. One – Sample Kolmogorv – Smirnov test ويستخدم لاختبار الفرضيات متى كانت بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي (لا معلمية).
- اختبار Two – Independent – Samples tests. Mann Whitney ويستخدم لمعرفة الفروق الجوهرية بين عينتي الدراسة.

4.4 تحليل نتائج الدراسة

في هذا القسم من التحليل تم فحص دور لجنة المراجعة في تعزيز ودعم وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة الليبية، ولتحقيق هذه الغاية فقد استخدمت الأساليب الإحصائية الوصفية لتحليل الإجابات على أسئلة الاستبيان.

4.4.1 الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد دور فعال للجنة المراجعة في تعزيز استقلالية

المراجع الداخلي في الشركات الليبية.

تم اختبار الفرضية الفرعية الأولى من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، وذلك بالاعتماد على أسئلة المجال الأول في استبيان الدراسة حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات دور لجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة الليبية، وكانت النتائج كما في الجدول رقم (2).

جدول رقم (2) يوضح التحليل الوصفي لأسئلة المجال الأول في استبيان الدراسة

الرقم	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تتابع لجنة المراجعة مدى استجابة الإدارة لملاحظات المراجع الداخلي والإجراءات المتخذة بشأنها	2.54	0.999
2	تتأكد لجنة المراجعة من عدم إخفاء الإدارة لأية معلومات لازمة لأداء مهام المراجعة عن المراجع الداخلي	1.79	0.637
3	تتأكد لجنة المراجعة من وجود هيكل تنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية تحدد فيها المهام والوظائف	2.44	0.802
4	تقوم لجنة المراجعة بتقييم الكفاءات الموجودة في إدارة المراجعة الداخلية	2.73	0.910
5	تتأكد لجنة المراجعة من أن المراجعين الداخليين لا يشاركون في أي أنشطة أو علاقات أو يقومون بأعمال تنفيذية داخل الشركة	1.92	0.652
6	تتأكد لجنة المراجعة من وجود دليل مكتوب لإدارة المراجعة الداخلية	2.54	1.056
7	تتأكد لجنة المراجعة من قيام إدارة المراجعة الداخلية بالإشراف الكافي على أعمال المراجعة الداخلية	1.90	0.569
8	تهتم لجنة المراجعة بتوصيات المراجع الداخلي	2.27	0.630
9	تقوم لجنة المراجعة بإبلاغ مجلس الإدارة بتصحيح أي أخطاء أشار إليها المراجع الداخلي	2.27	0.689
10	تطلب لجنة المراجعة من مجلس الإدارة أسباب عدم تبني توصيات المراجع الداخلي	2.06	0.725
11	تتابع لجنة المراجعة قيام إدارة المراجعة الداخلية بتحسين كفاءة وفعالية وجودة خدمات إدارة المراجعة الداخلية	2.25	0.813
12	تضع لجنة المراجعة شروطاً يجب أن تتوافر في مدير إدارة المراجعة الداخلية، كأن يكون لديه مؤهل علمي حده الأدنى الشهادة الجامعية الأولى أو شهادة مهنية معينة أو عدد كافٍ من سنوات الخبرة	3.23	0.921

0.939	3.02	تتابع لجنة المراجعة قيام إدارة المراجعة الداخلية بتوفير برامج لتطوير قدرات العاملين ووجود سياسات لتطوير الموارد البشرية	13
0.569	1.90	تتأكد لجنة المراجعة من التزام موظفي المراجعة الداخلية بأخلاقيات المهنة	14
0.714	2.00	تضمن لجنة المراجعة عدم الاستغناء عن المراجع الداخلي نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة	15

المصدر: إعداد الباحث

يبين الجدول رقم (2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات دور لجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجع الداخلي في الشركات الليبية المساهمة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، حيث جاء في الفقرة رقم 12: تضع لجنة المراجعة شروطاً يجب أن تتوافر في مدير إدارة المراجعة الداخلية، كأن يكون لديه مؤهل علمي حده الأدنى الشهادة الجامعية الأولى أو شهادة مهنية معينة أو عدد كاف من سنوات الخبرة في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ 3.23 وانحراف معياري 0.921، تلتها في المرتبة الثانية الفقرة رقم 13 تتابع لجنة المراجعة قيام إدارة المراجعة الداخلية بتوفير برامج لتطوير قدرات العاملين ووجود سياسات لتطوير الموارد البشرية بمتوسط حسابي بلغ 3.02 وانحراف معياري 0.939، تلتها في المرتبة الثالثة الفقرة رقم 4 تقوم لجنة المراجعة بتقييم الكفاءات الموجودة في إدارة المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي بلغ 2.73 وانحراف معياري 0.910، ويعزو الباحث السبب في هذه النتيجة إلى أن المراجعين الخارجيين يرون أن اهتمام أعضاء لجان المراجعة بالمراجع الداخلي من حيث التأهيل والمهنية وما يلزم لتطوير الأداء بهدف تقييم الأداء كأحد أهداف الرقابة الإدارية.

كما جاء في الفقرة رقم 2: تتأكد لجنة المراجعة من عدم إخفاء الإدارة لأية معلومات لازمة لأداء مهام المراجعة عن المراجع الداخلي المرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ 1.79 وانحراف معياري 0.637، سبقتها في المرتبة الفقرتان رقم 7 و 14: تتأكد لجنة المراجعة من قيام إدارة المراجعة الداخلية بالإشراف الكافي على أعمال المراجعة الداخلية، وتتأكد لجنة المراجعة من التزام موظفي المراجعة الداخلية بأخلاقيات المهنة بمتوسط حسابي بلغ 1.90 وانحراف معياري 0.569 لكليهما، ويعزو الباحث السبب في هذه النتيجة إلى أن المراجعين

الخارجيين يرون أن ضعف اهتمام أعضاء لجان المراجعة بالمراجع الداخلي من حيث توفير المعلومات اللازمة لأداء مهام المراجعة قد ضمنها الأعراف السائدة بين المديرين بتوفير المعلومات حسب الطلب وليس بصورة انسيابية حسب قنوات الاتصال بالهيكل التنظيمي، ولعل السبب من عدم قيام لجان المراجعة بالإشراف الكافي على أعمال المراجعة الداخلية هو قاعدة لدى لجان المراجعة بأن القوانين واللوائح تكفل القيام بالمسؤوليات والواجبات المناطة بالمراجعين الداخليين، ويمكن تفسير عدم متابعة لجنة المراجعة من التزام موظفي المراجعة الداخلية بأخلاقيات المهنة هو اطمئنانهم لمستوى التأهيل والخبرة في المجال.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار Kolmogorov – Smirnov test كما في الجدول رقم (4).

جدول رقم (4) يوضح تحليل واختبار الفرضية الفرعية الأولى

الدلالة الإحصائية	Poisson sig	Normal Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرار	المجال
0.05	0.0079	0.0003	0.775	2.324	52	تعزيز استقلالية المراجع الداخلي

المصدر: إعداد الباحث

يتبين من الجدول رقم (4) وجود فروقات ذات دلالة إحصائية $a = 0.05$ وللتحقق من مدى مساهمة لجان المراجعة في تعزيز استقلالية المراجع الداخلي، حيث بلغت قيمة $Asymp. sig - p \& n$ المحسوبة $0.0003 - 0.0079$ على التوالي تبين أن كلاهما أقل من مستوى المعنوية، ما يشير إلى قبول الفرضية العدمية، وهذا يعني أنه لا يوجد دور فعال للجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة الليبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

4.4.2 الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد دور فعال للجنة المراجعة في تحسين عمل المراجع الداخلي في الشركات الليبية.

تم اختبار الفرضية الفرعية الثانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، وذلك بالاعتماد على أسئلة المجال الثاني في استبيان الدراسة حيث تم استخراج المتوسطات

الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات دور لجنة المراجعة في تحسين عمل المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة الليبية، وكانت النتائج كما في الجدول رقم (5).

جدول رقم (5) يوضح التحليل الوصفي لأسئلة المجال الثاني في استبيان الدراسة

الرقم	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تتأكد لجنة المراجعة من وجود نظام فعال لتقارير المراجع الداخلي يضمن توفير البيانات والمعلومات	2.27	0.819
2	تتأكد لجنة المراجعة من قيام إدارة المراجعة الداخلية بمناقشة نتائج وتوصيات عملية المراجعة مع المستويات الإدارية المختلفة	1.98	0.700
3	تتأكد لجنة المراجعة من التزام إدارة المراجعة الداخلية بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين	2.56	0.978
4	تتابع لجنة المراجعة الملاحظات والتوصيات التي تم الإبلاغ عنها من قبل إدارة المراجعة الداخلية	2.29	0.667
5	تتأكد لجنة المراجعة من أن الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم اتخاذها من قبل الجهات المعنية	1.96	0.766
6	تبحث لجنة المراجعة مع المراجع الداخلي مستوى الأخطاء وحالات الغش التي تكتشف أثناء عملية المراجعة وكيفية معالجتها	1.96	0.713
7	تدرس لجنة المراجعة مقترحات المراجع الداخلي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة داخل الشركة	2.31	0.829
8	تعقد لجنة المراجعة اجتماعات مع المراجع الداخلي للتنسيق في المجالات التي تعطىها عملية المراجعة في جميع مراحلها	2.60	1.015
9	تطلب لجنة المراجعة المشورة والمساعدة من خارج الشركة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في إدارة المراجعة الداخلية	2.42	0.893
10	تقترح لجنة المراجعة أي تحسينات لتطوير فعالية الأنظمة وزيادة الكفاءة الإنتاجية في إدارة المراجعة الداخلية	2.40	0.823
11	تتابع لجنة المراجعة تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها للمخاطر التي قد تواجه الشركة	2.56	0.916

0.652	2.08	تتأكد لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية تتابع تطبيق برنامج المراجعة المعد سابقاً ومتابعة أي مخالفات أو تغييرات طرأت على البرنامج	12
0.656	2.04	تشرف لجنة المراجعة على تطوير جودة التدقيق الداخلي ومتابعة برامج التحسين بما يغطي كافة أنشطة المراجعة الداخلية وتراقب كذلك استمرار فعاليتها	13
0.873	2.44	تدرس لجنة المراجعة خطة عمل المراجع الداخلي ومدى توافقها مع أهداف الشركة	14
0.869	2.40	تتأكد لجنة المراجعة من توفر التسهيلات اللازمة لتمكين المراجع الداخلي من القيام بمهمته دون معوقات	15
0.605	2.21	تناقش لجنة المراجعة مدير إدارة المراجعة الداخلية في أي مصاعب واجهت المراجعين الداخليين خلال تنفيذ أعمالهم	16
0.706	2.17	تقوم لجنة المراجعة بمناقشة مدير إدارة المراجعة الداخلية في أي قضايا جوهرية قد تظهر خلال العام	17

المصدر: إعداد الباحث

يبين الجدول رقم (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات دور لجنة المراجعة في تحسين عمل المراجع الداخلي في الشركات الليبية المساهمة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، حيث جاءت الفقرة رقم 8: تعقد لجنة المراجعة اجتماعات مع المراجع الداخلي للتنسيق في المجالات التي تغطيها عملية المراجعة في جميع مراحلها في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ 2.60 وانحراف معياري 1.015، تلتها في المرتبة الثانية الفقرة رقم 3: تتأكد لجنة المراجعة من التزام إدارة المراجعة الداخلية بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين بمتوسط حسابي بلغ 2.56 وانحراف معياري 0.978، تلتها في المرتبة الثالثة الفقرة رقم 11: تتابع لجنة المراجعة تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها للمخاطر التي قد تواجه الشركة بمتوسط حسابي بلغ 2.56 وانحراف معياري 0.916، ويعلل الباحث هذه النتيجة بأن أعضاء لجان المراجعة يولون أهمية لتقيد الشركة بالقوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات التي تخضع لها أعمال الشركة وأنشطتها، ما يعكس إيجابياً على التزام المراجع الداخلي بالسياسات والقرارات الإدارية والقوانين والأنظمة، كما أن لجان المراجعة تهتم

بمواصلة التنسيق مع المراجع الداخلي في تصميم وتنفيذ أعمال المراجعة ومراقبة المخاطر التي قد تواجه الشركة.

كما جاء في الفقرة رقم 5: تتأكد لجنة المراجعة من أن الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم اتخاذها من قبل الجهات المعنية في المرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ 1.96 وانحراف معياري 0.766، سبقتها في المرتبة الفقرة رقم 6 تبحث لجنة المراجعة مع المراجع الداخلي مستوى الأخطاء وحالات الغش التي تكتشف أثناء عملية المراجعة وكيفية معالجتها بمتوسط حسابي بلغ 1.96 وانحراف معياري 0.713، سبقتها في المرتبة الفقرة رقم 2: تتأكد لجنة المراجعة من قيام إدارة المراجعة الداخلية بمناقشة نتائج وتوصيات عملية المراجعة مع المستويات الإدارية المختلفة بمتوسط حسابي بلغ 1.98 وانحراف معياري 0.700، ولعل السبب من عدم تأكد لجنة المراجعة من أن الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم اتخاذها من قبل الجهات المعنية، وعدم متابعة وبحث مستوى الأخطاء وحالات الغش التي تكتشف أثناء عملية المراجعة وكيفية معالجتها هو عدم تمتع أعضاء اللجنة بنوع من الخبرة والمعرفة والمهارة بمقدار يمكنهم من متابعة أعمال المراجع الداخلي وتقييمها، وهذا ما توصلت إليه دراسات سابقة في هذا المجال (بالخير: 2004، ص 83) حيث إن الجمعيات العمومية تدرك أهمية لجان المراقبة وتهتم باختيار أعضائها، إلا أن الشروط القانونية المطلوب توافرها لا يتم مراعاتها والالتزام بها عند اختيارهم.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار Kolmogorv – Smirnov test كما في الجدول رقم (6).

جدول رقم (6) يوضح تحليل واختبار الفرضية الفرعية الثانية

الدلالة الإحصائية	Poisson sig	Normal Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرار	المجال
0.05	0.0115	0.0014	0.793	2.274	52	تحسين خطة عمل المراجعة الداخلية

المصدر: إعداد الباحث

يتبين من الجدول رقم (6) وجود فروقات ذات دلالة إحصائية $a=0.05$ وللتحقق من

مدى مساهمة لجان المراجعة في تحسين خطة عمل المراجعة الداخلية، حيث بلغت قيمة $Asymp.sig - p \& n$ المحسوبة $0.0014 - 0.0115$ على التوالي تبين أن كلاهما أقل من مستوى المعنوية، ما يشير إلى قبول الفرضية العدمية، وهذا يعني أنه لا يوجد دور فعال للجنة المراجعة في تحسين خطة عمل المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة الليبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

4.4.3 الفرضية الرئيسية: لا يوجد دور فعال للجنة المراجعة في دعم كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الليبية.

للتحقق من صحة هذه الفرضية كان من اللازم اختبار الفرضيات الفرعية من وجهة نظر عينة الدراسة ومن تم مناقشة الفرضية الرئيسية لاحقاً.

وللتحقق من صحة الفرضية الرئيسية تم استخدام اختبار Kolmogorv - Smirnov test بين جميع الأسئلة كما في الجدول رقم (7).

جدول رقم (7) يوضح تحليل واختبار الفرضية الرئيسية

الدالة الإحصائية	Poisson sig	Normal Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرار	المجال
0.05	0.0098	0.0009	0.784	2.299	52	دعم كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية

المصدر: إعداد الباحث

يتبين من الجدول رقم (7) وجود فروقات ذات دلالة إحصائية $a = 0.05$ وللتحقق من مدى مساهمة لجان المراجعة في تحسين خطة عمل المراجعة الداخلية، حيث بلغت قيمة $Asymp.sig - p \& n$ المحسوبة $0.0009 - 0.0098$ على التوالي تبين أن كلاهما أقل من 0.05 ، ما يشير إلى قبول الفرضية العدمية، وهذا يعني أنه لا يوجد دور فعال للجنة المراجعة في دعم كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة الليبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

ولمعرفة المستوى المؤثر من الفروقات الجوهرية بين آراء عينتي الدراسة باستخدام اختبار Mann Whitney حيث إنه من أقوى الاختبارات اللامعلمية المستخدمة لهذا الغرض، وتم استخدامه لمعرفة الفروق بين آراء عينتي الدراسة فيما يتعلق بدور لجان المراجعة في دعم كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة الليبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بديوان المحاسبة ضمن إدارة متابعة الشركات العامة والمراجعين الخارجيين المستقلين العاملين لحساب أنفسهم، نجد أنه عند مستوى معنوية قدره 0.05 هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة إلى النشاط التالي: تطلب لجنة المراجعة من مجلس الإدارة أسباب عدم تبني توصيات المراجع الداخلي حيث كانت قيمة sig المحسوبة لهذا النشاط 0.022، ولا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين عينتي الدراسة بالنسبة إلى باقي الأنشطة، وهذا مؤشر قوي يعطي انطبعا بتجانس الآراء بين عينتي الدراسة.

5. النتائج والتوصيات

جاءت هذه الدراسة لبيان دور لجنة المراجعة في دعم وظيفة المراجع الداخلي في شركات المساهمة الليبية، وفيما يلي ملخص لما أسفرت عنه الدراسة من نتائج:

- 1 - اهتمام لجان المراجعة بالمراجع الداخلي من حيث التأهيل العلمي، وتوفير برامج لتطوير قدرات العاملين ووجود سياسات لتطوير الموارد البشرية.
- 2 - لا تتأكد لجان المراجعة من إخفاء الإدارة لأية معلومات لازمة لأداء مهام المراجعة عن المراجع الداخلي.
- 3 - إن لجان المراجعة لا تقوم بالإشراف الكافي على أعمال المراجعة الداخلية.
- 4 - القصور في متابعة لجان المراجعة من التزام موظفي المراجعة الداخلية بأخلاقيات المهنة.
- 5 - تعقد لجنة المراجعة اجتماعات مع المراجع الداخلي للتسيق في المجالات التي تغطيها عملية المراجعة في جميع مراحلها.
- 6 - تتأكد لجنة المراجعة من التزام إدارة المراجعة الداخلية بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين.

7 - عدم تأكد لجنة المراجعة من أن الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم اتخاذها من قبل الجهات المعنية، فهي لا تتابع مدى استجابة الإدارة لملاحظات المراجع الداخلي والإجراءات المتخذة بشأنها.

8 - لا تبحث لجنة المراجعة مع المراجع الداخلي مستوى الأخطاء وحالات الغش التي تكتشف أثناء عملية المراجعة وكيفية معالجتها.

وفي ضوء النتائج السابقة نجد أن هناك قصورا في بعض الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة ولا تؤدي إلى تعزيز استقلالية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة الليبية، كما أن هناك قصورا في بعض الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة ولا تؤدي إلى تحسين خطة عمل المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة الليبية وذلك من وجهة نظر عيني الدراسة.

وبناء على ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج نعرض التوصيات التي من شأن الأخذ بها أن يرفع من دور لجنة المراجعة في دعم كفاءة وظيفة المراجع الداخلي، وتتمثل هذه التوصيات فيما يلي:

1 - دعم استقلالية المراجع الداخلي من خلال توفير متطلبات العمل واحتياجاته والاستجابة لملاحظات المراجع الداخلي واتخاذ القرارات المناسبة حيالها بالتنسيق مع الإدارات المعنية والمتابعة للإجراءات التصحيحية.

2 - مراعاة التطوير المهني للمراجعين الداخليين بما يحقق الرفع من مستوى الكفاءة وتفعيل الأداء.

3 - تفعيل ومتابعة تقارير المراجع الداخلي والأخذ بمقترحاته وتوصياته وعقد الاجتماعات معه لمناقشة معوقات العمل والمخاطر المحيطة بالشركات يسهم وبشكل فعال في التواصل المستمر وتفعيل العلاقات بين المراجعين الداخليين ولجان المراجعة في الشركات المساهمة الليبية.

4 - الإشراف المستمر ومتابعة البرامج والخطط المحددة لأداء المراجع الداخلي، بما يتوافق مع الأهداف العامة للشركة مع مراعاة مستوى المخاطر التي قد تواجه الشركة.

المراجع

- 1 - أبو هديمة، علي محمد، تكليف المراجع الخارجي بوظائف المراجعة الداخلية مع دراسة ميدانية في البيئة الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، 2007.
- 2 - بالخير، مصطفى خليفة منصور، معوقات عمل لجان المراقبة في الشركات المساهمة الليبية - دراسة ميدانية على عينة من الشركات المساهمة الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد، 2004.
- 3 - بن يوسف، أسامة صالح محمد، تقييم جودة خدمات المراجعة الداخلية من خلال فجوة التوقعات مع دراسة ميدانية في القطاع الصناعي الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، 2008.
- 4 - حماد، طارق عبد العال، معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 5 - حماد، طارق عبدالعال، حوكمة الشركات (المفاهيم - المبادئ - التجارب) - تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 6 - دحدوح، حسين احمد، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008.
- 7 - الدروقي، علي مسعود عمر، استخدام فجوة التوقعات في قياس جودة خدمات المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، 2004.
- 8 - دليل الحوكمة للقطاع المصرفي.
- 9 - الرحيلي، عوض بن سلامة، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد الأول، 2008.
- 10 - سامي، مجدي محمد، دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد 42، 2009.
- 11 - شعبان، عبدالمجيد الطيب والسويح، عماد علي، لجان المراقبة انموذجاً بديلاً عن لجان المراجعة، المجلة الجامعة، العدد الثاني عشر، 2010.
- 12 - الصوص، إياد سعيد محمود، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، 2012.
- 13 - عيسى، سمير كامل محمد، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، المجلد 45، 2008.

- 14 - علي، عماد الغناي، مدى مراعاة المراجعين للجوانب السلوكية أثناء أدائهم لأعمال المراجع - دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، 2004.
- 15 - العيش، أمين صالح أبوبكر، أسباب قصور المراجعين الداخليين في تقييم أداء المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، 2002.
- 16 - غفير، كاميليا مسعود، المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية ومدى توافرها في المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاريونس، كلية الاقتصاد، 1995.
- 17 - القانون رقم 23 لسنة 2010 بشأن النشاط التجاري.
- 18 - القواعد العامة للعمل في سوق الأوراق المالية الليبي.
- 19 - كتيب إرشادات لمجالس ادارة المصارف التجارية حول الحكم المؤسسي.
- 20 - محمد، فاطمة جاسم وصقر، تامر عادل، تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، كلية الادارة والاقتصاد، العدد 30، المجلد 8، 2012.
- 21 - المرعي، نبیه توفيق، دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا للدراسات العليا، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، عمان، 2009.
- 22 - المسلاتي، محمد مسعود، مقومات نظام المراجعة الداخلية بالمصارف التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد الدراسات العليا للعلوم الاقتصادية والسياسية، 1995.
- 23 - مصطفى، سليمان محمد، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 24 - مصلي، عبدالحكيم محمد أمحمد، مدى الحاجة إلى تكوين لجان المراجعة لدعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، 2004.
- 25 - المومني، محمد عبد الله، تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، 2010.
- 26 - نجم، بن توفيق، الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي دراسة استطلاعية في عينة من المصارف والشركات العراقية، مجلة الاقتصاد الخليجي، مركز دراسات البصرة والخليج العربي، جامعة البصرة، العدد 24، 2013.
- 27 - نصر، علي عبدالوهاب والسيد، شحاته شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

- 28 – Imen Khelil, Khaled Hussainey, Hedi Noubbigh, (2016) “Audit committee – internal audit interaction and moral courage”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31 Issue: 45/.
- 29 – Khaled Ali Endaya, Mustafa Mohd Hanefah, (2016) “Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management”, *Journal of Economic and Administrative Sciences*, Vol. 32 Issue: 2.
- 30 – Wahid Omar Abuazza, Dessalegn Getie Mihret, Kieran James, Peter Best, (2015) “The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 Issue: 67/.

The role of audit committees in supporting the efficiency of the internal audit function Libyan Joint Stock Companies

Survey Study From the point of view of external auditors



■ Abdul Rauf Saeid Aboud *

Abstract

The objective of this study is to examine and analyze the role of the Audit Committee in strengthening the internal audit function and its effectiveness in the Libyan joint stock companies and the fields they exercise to achieve that objective.

To achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and distributed to a sample of Audit Bureau auditors and independent external auditors. The questionnaire included fields that could be exercised by the audit committee and contribute to increasing the efficiency of internal audit management and effectiveness in the company. The study concluded that there is a deficiency in some activities carried out by the Audit Committee and does not lead to the effectiveness of the internal audit function from the point of view of the two study samples.

* Assistant lecturer at the National Institute of management – Tripoli.