

تطوير أداء المراجعة الداخلية كأداة للرقابة وتحسين الكفاءة التشغيلية: دراسة ميدانية على المؤسسات العامة الليبية

د. خالد مسعود سليمان

كلية السياحة والضيافة - طرابلس

ofoqedu@gmail.com

ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وتطوير أداء المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الليبية باعتبارها أداة محورية لتحقيق الرقابة وتحسين الكفاءة التشغيلية. اعتمد البحث منهجاً وصفياً تحليلياً مدعوماً بدراسة ميدانية شملت استبياناً وزعت على عينة مماثلة من المراجعين الداخليين ومديري الإدارات المالية والموارد البشرية في (15) مؤسسة عامة موزعة بين طرابلس وبنغازي. تناولت الدراسة عدة محاور أساسية منها: مستوى الاستقلالية التنظيمية للمراجعة الداخلية، كفاية الموارد والكوادر المؤهلة، فعالية إجراءات المراجعة، ووجود آليات متابعة وتنفيذ توصيات المراجعة. أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير إيجابي ذات دلالة إحصائية لمستوى أداء المراجعة الداخلية على الكفاءة التشغيلية للمؤسسات العامة، إلا أن العديد من العوائق تحول دون تحقيق الأداء الأمثل، من أبرزها: ضعف الاستقلالية، قلة التأهيل الفني للكوادر، وعدم كفاية الدعم المؤسسي لتنفيذ توصيات المراجعة. توسيي الدراسة بتعزيز استقلالية وحدة المراجعة الداخلية عبر ربطها مباشرة بلجنة التدقيق في مجلس الإدارة، وتطوير برامج تدريبية متخصصة للمراجعين الداخليين، وتبني نهج المراجعة القائم على المخاطر، بالإضافة إلى اعتماد آليات واضحة لمتابعة وتنفيذ توصيات المراجعة وقياس أثرها. تبني الدراسة على إطار نظري مستمد من معايير المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IAIA) ونماذج الحكومة الإدارية، وتقديم مساهمة تطبيقية تسعى إلى تقديم حلول عملية قابلة للتطبيق في السياق الليبي العام.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، الاستقلالية، الكفاءة التشغيلية، المؤسسات العامة، ليبيا.

Abstract

This study aims to analyze and enhance the performance of internal auditing as a pivotal tool for control and operational efficiency in Libyan public institutions. The research employs a descriptive-analytical approach supported by a field study that included a questionnaire distributed to a representative sample of internal auditors and department managers across 15 public institutions in Tripoli and Benghazi. The study examines key dimensions including organizational independence of internal audit units, adequacy of resources and qualified staff, effectiveness of audit procedures, and mechanisms for follow-up and implementation of audit recommendations.

Findings indicate a statistically significant positive impact of internal audit performance on operational efficiency. However, several barriers impede optimal performance, notably weak independence, insufficient technical qualifications of staff, and lack of institutional support to implement recommendations.

Recommendations include strengthening internal audit independence by reporting directly to the audit committee of the board, developing specialized training programs, adopting a risk-based audit approach, and establishing clear mechanisms to monitor and measure the implementation and impact of audit recommendations. The study builds on the IIA standards and governance models and contributes practical solutions applicable to the Libyan public sector.

المقدمة

تُعد المراجعة الداخلية من الوظائف الحيوية في أي منظمة تسعى لتحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية، فهي توفر آلية مستقلة لتقدير العمليات الداخلية والرقابة والحكومة. وقد تطور دور المراجعة الداخلية خلال العقود الأخيرة من وظيفة رقابية تقليدية تركز على الامتثال إلى الامتثال إلى دور استراتيجي يساهم في تحسين الأداء المؤسسي، وإدارة المخاطر، وتعزيز ثقافة الحكومة.

في السياق الليبي، تشكل المؤسسات العامة نسبة كبيرة من الجهاز الإداري والاقتصادي للدولة، وتواجه تحديات عديدة تتعلق بالإدارة والرقابة والكفاءة. ومع تزايد الضغوط المالية والإدارية، أصبحت الحاجة ملحة إلى تعزيز دور المراجعة الداخلية لتحسين الأداء وتقليل الهدر والفساد وتعزيز الشفافية.

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم تحليل عميق لوضع المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الليبية، وتحديد العوائق التي تحول دون أدائها الفعال، واقتراح حزمة من السياسات والمارسات القابلة للتطبيق لتحسين أداء وحدات المراجعة الداخلية.

مشكلة البحث وأهدافه وأسئلته

تتمثل مشكلة البحث في ضعف تجسيد دور المراجعة الداخلية بوصفها أداة فعالة للرقابة وضمان الكفاءة التشغيلية في العديد من المؤسسات العامة الليبية. قد يؤدي هذا الضعف إلى تفاقم الهدر، وانخفاض مستوى الأداء المؤسسي، وترابع مستوى الامتثال للسياسات والإجراءات الداخلية.

الأهداف الرئيسية لهذه الدراسة:

1. تقييم مستوى أداء المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الليبية،
2. قياس أثر أداء المراجعة الداخلية على الكفاءة التشغيلية،
3. تحديد العقبات الأساسية التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية،
4. اقتراح إجراءات عملية لتطوير الأداء.

أسئلة البحث:

5. ما مستوى استقلالية وحدات المراجعة الداخلية؟
6. ما علاقة أداء المراجعة الداخلية بمؤشرات الكفاءة التشغيلية؟
7. ما هي التحديات الرئيسية التي تواجه المراجعين الداخليين؟

الفرضيات:

8. توجد علاقة إيجابية بين فعالية المراجعة الداخلية ومستوى الكفاءة التشغيلية.
9. ضعف الاستقلالية يؤثر سلباً على فعالية المراجعة الداخلية.
10. اعتماد منهجية المراجعة على المخاطر يعزز من أثر المراجعة على الأداء.

الإطار النظري ومراجعة الأدبيات

أولاً: - التطور التاريخي

ظهرت المراجعة الداخلية في الأربعينيات من القرن العشرين، حيث بدأت كنشاط يقتصر على المراجعة المحاسبية والمالية للتحقق من صحة السجلات. ومع توسيع الأعمال وتعقيدها، تطورت لتشمل تقييم الأنظمة الرقابية وتزويد الإدارة العليا بمعلومات عن كفاءة العمليات وفعاليتها. تأسس "معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين" عام 1941 مما ساهم في تنظيم وتطوير مهنة المراجعة الداخلية.

العوامل التي ساعدت على تطور المراجعة الداخلية: -

1. الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش.
2. ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافيا.
3. الحاجة إلى كشف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً.
4. ظهور البنوك وشركات التأمين أدى إلى ظهور الحاجة للمراجعة الداخلية.
5. يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال النسبي في مباشرة مهامه.

ثانياً: - مفهوم المراجعة الداخلية: -

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لأغراضها الداخلية. وتعرف أيضاً على إنها إحدى حلقات الرقابة الداخلية وتحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر في بعض الأحيان لحماية الأصول وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي وطرق المراقبات الأخرى كما تعرف بأنها العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى. ومن أكثر التعريفات المقبولة والمترافق عليها هو التعريف الذي قدمه مجمع المحاسبين الأمريكيين بالولايات المتحدة الأمريكية على إنها نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين للعمليات المحاسبية والمالية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة. (الصيיד، محمد 2021).

ثالثاً: - أهداف المراجعة الداخلية: -

- 1- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا لإبداء الرأي حيالها وتحليل الانحرافات.
 - 2- التأكيد من أن العمليات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المشروع التي يتخللها قبض للنقد والعملة.
- وقيام المراجعة الداخلية بهذه المهام يؤدي في النهاية إلى منع الغش والتزوير وإلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات وكذلك في البيانات والمعلومات.
- 3- التتحقق من وجود حماية كافية لأصول المشروع ضد الفقد والسرقة.
 - 4- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذ القرارات الناجحة.

5- تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية.

6- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.

7- التحقق من أن المصاروفات لا تتفق إلا في الأغراض الهامة.

رابعا: الخواص الرئيسية لإدارة المراجعة الداخلية:-

● لكي تعمل إدارة المراجعة الداخلية بنجاح ينبغي أن تتمتع بالخواص الآتية:

● تعمل إدارة المراجعة الداخلية في استقلال تام عن باقي الإدارات.

● تعمل إدارة المراجعة الداخلية بناء على سلطات صريحة.

● تعتبر المراجعة الداخلية جزء من المراقبة الداخلية أي أنها تعمل بجوار الضبط بعد إتمام العمليات

(الطيب، عبد الرحمن 2022).

خامسا:- مزايا المراجعة الداخلية:-

● إن المراجع الداخلي متواجد دائما في المشروع ومن ثم يستطيع اتخاذ إجراءاته

● إن المراجعة الداخلية مستمرة على مدار العام لأنها تقوم بمراجعة شاملة

● تعمل على قياس وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية.

● كما تتحقق المراجعة غير الرسمية المزايا الآتية:-

● يقوم المراجع بالتركيز على النقاط المهمة من وجهة نظر العاملين.

● معرفة العاملين بنتائج المراجعة بطريقة غير مباشرة.

● اكتشاف الأخطاء في نتائج المراجع الداخلي.

● استفادة المراجع باقتراحات العاملين.

تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة وفحص وتقييم ومتابعة التوصيات وعند التخطيط

لعملية المراجعة يجب الاهتمام بوضع الأهداف على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي تم

مراجعةها وكتابة على موافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة وتتضمن

فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المراجع بتجميعها وتحليلها وإتباع الآتي:-

1. تجميع المعلومات حول موضوع المراجعة وذلك باستخدام إجراءات المراجعة ومقارنات بين الفترات الحالية والسابقة ودراسة العلاقات بين المعلومات بمعلومات مماثلة في نفس النشاط.

2. يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها بحيث يمكن للشخص المؤهل أن يصل إلى نفس النتائج

3. يجب اختيار إجراءات المراجعة بما فيها اختبارات المراجعة وأساليب المعاينة.

4. يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات بما يوفر التأكيد من تحقيق الأهداف.
5. يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة وذلك عن طريق المراجع المشرف على قسم المراجعة الداخلية.
6. ويجب على المراجع بعد انتهاءه من عملية المراجعة إعداد تقرير يتضمن نتائج المراجع ويناقش النتائج مع المستوى الإداري المناسب بشأن التحسينات الممكنة ووجهة نظر الجهة محل المراجعة وبعد إصدار التقرير يجب على المراجع متابعة ما تم فيه.
- تشير الأدبيات إلى أن استقلالية المراجعة الداخلية مكون أساسي لفاعلية عملها، حيث يتيح الاستقلال للمدققين الداخليين إصدار تقييمات موضوعية دون تأثيرات ضغط من الإدارة.
- وقد وجدت دراسات سابقة أن المراجعة الداخلية ذات الأداء الجيد ترتبط بتحسين مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي، بما في ذلك تقليل نسب الهدر وتحسين استخدام الموارد.
- تناولت دراسات محلية وإقليمية عدة مواضيع متصلة بالمراجعة الداخلية؛ ففي دراسة ليبية سابقة الصيد، 2021 وجد أن نقص التأهيل والموارد المالية والتقنية يمثل عائقاً أمام أداء المراجعة الداخلية.
- كما أظهرت دراسة إقليمية (Al-Twaijri, 2021) أن تطبيق منهج المراجعة المبني على المخاطر يعزز من تركيز المراجعة على القضايا الأكثر جوهرية ويزيد من تأثيرها على تحسين الأداء.
- تستعرض هذه الدراسة الأدبيات ذات الصلة بطريقة تحليلية لمناقشة أداء المراجعة الداخلية، مع التركيز على أربعة محاور رئيسية:

- الاستقلالية التنظيمية،
- الكفاءات المهنية،
- منهجية المراجعة تقليدية مقابل قائمة على المخاطر،
- آليات متابعة تنفيذ التوصيات

تُستخدم نتائج الدراسات السابقة كأساس لمقارنة النتائج الميدانية في السياق الليبي.

المنهجية الميدانية

تعتمد الدراسة منهجاً وصفياً تحليلياً مدمجاً بمنهج ميداني يجمع بين الأدوات الكمية والنوعية. شملت أدوات البحث: استبيان مصمم لقياس متغيرات المراجعة الداخلية، ومقابلات شبه مهيكلة مع عدد من رؤساء وحدات المراجعة ومديري الإدارات.

تم تصميم الاستبيان بناءً على مؤشرات موحدة تقيس الاستقلالية التنظيمية، الكفاءة الفنية للمراجعين، توافر الموارد، منهجية المراجعة، وآليات المتابعة. استخدمت مقياس ليكرث من خمس درجات (1= لا أافق إطلاقاً، 5= أافق تماماً).

عينة الدراسة تكونت من 120 مراجعًا داخلياً ومدير إدارة مالية ومدير موارد بشرية في 15 مؤسسة عامة موزعة جغرافياً بين طرابلس وبنغازي. تم اختيار العينة بطريقة عشوائية طبقية لضمان تمثيل القطاعات المختلفة صحة، تعليم، خدمات عامة.

تم إجراء اختبار صالحية الاستبيان عبر اختبار المحتوى بمراجعة خبراء محللين في المراجعة الداخلية، وأجريت اختبارات المؤوثقة باستخدام معامل كرونجاخ ألفا، حيث بلغ معامل ألفا مقاييس المراجعة الداخلية 0.87 مما يشير إلى مستوى موثوقية جيد.

استخدمت تقنيات التحليل الإحصائي الوصفي متوسطات، انحراف معياري واختبارات الارتباط (Pearson) وتحليل الانحدار الخطى المتعدد لاختبار الفرضيات. كما أجريت تحليلات نوعية لمقابلات الخبراء لاستخلاص رؤى سياسية.

أداة البحث: الاستبيان ومقاييس المتغيرات

يتكون الاستبيان من خمسة محاور رئيسية:

1. البيانات الديموغرافية للمستجيب،
2. الاستقلالية التنظيمية،
3. الكفاءة المهنية والموارد،
4. منهجية المراجعة وفعاليتها
5. آليات المتابعة وقياس الأثر.

تتضمن البنود أمثلة على أسئلة مثل: هل تقرّ وحدة المراجعة الداخلية بتقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر؟، هل تتوفر لدى الوحدة برامج تدريب سنوية؟، هل تُنفذ توصيات المراجعة خلال فترة زمنية محددة؟

تم ترميز الإجابات رقمياً وتحليلها باستخدام برنامج SPSS ، وتم إجراء اختبار معامل الارتباط وتحليل الانحدار لقياس أثر متغيرات المراجعة على المؤشرات التشغيلية المجمعة.

الجدوال التحليلية والإحصائية للنتائج

جدول (1): التوزيع الوصفي للمتغيرات الأساسية

الملاحظة	النسبة / القيمة	المتغير
يشير إلى مستوى جيد من الاستقلالية	%62	وجود هيكل مستقل للمراجعة الداخلية
يوجي باستمرار النماذج التقليدية	%38	غياب الاستقلالية هيكلية
يعكس فجوة في تنمية الكوادر	%54	عدم الحصول على تدريب دوري

يقدم الجدول رقم (1) قراءة وصفية أولية لواقع المراجعة الداخلية داخل المؤسسات المستجيبة، وذلك من خلال استعراض ثلاثة مؤشرات محورية تتعلق بالهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية، ومستوى الاستقلالية، ومدى توافر التدريب المهني للعاملين في وحدات المراجعة. وتُعد هذه المؤشرات مدخلاً أساسياً لفهم البيئة المؤسسية التي تعمل فيها وحدات المراجعة، ومدى جاهزيتها للقيام بأدوارها الرقابية والفنية بكفاءة.

يشير المؤشر الأول إلى أن 62% من الوحدات تعمل ضمن هيكل مستقل للمراجعة الداخلية، وهو ما يعد دلالة إيجابية على توجه الأغلبية نحو تبني نماذج حوكمة أكثر تطويراً، حيث تُمكّن هذه الاستقلالية وحدات المراجعة من أداء مهامها دون تأثير مباشر من الإدارة التنفيذية، وبما يعزّز من موضوعية النتائج وحياديتها التوصيات. وينتظر هذا المستوى من الاستقلالية أن قسماً كبيراً من المؤسسات بات يستوعب أهمية الفصل بين وظيفة الرقابة ووظائف التنفيذ، الأمر الذي يتسمق مع المعايير الدولية مثل معايير المراجعة الداخلية II A التي تشدد على ضرورة استقلالية دائرة المراجعة.

في المقابل، يكشف المؤشر الثاني عن أن 38% من المؤسسات ما زالت تعمل ضمن هيئات تقليدية تفتقر إلى الاستقلالية الكافية، وهو ما يعكس استمرار نمط إداري كلاسيكي يُضعف فاعلية المراجعة الداخلية، ويحدّ من قدرة الوحدات الرقابية على ممارسة دورها بموضوعية، نظراً لاحتمال تأثير الإدارة المشغلة في توجيه تقارير المراجعة أو الحد من نطاقها. وتُعد هذه النسبة مرتفعة نسبياً، ما يدل على وجود فجوات هيكلية تستدعي تطوير نظم الحوكمة وتفعيل دور لجان التدقيق كمظلة مؤسسية داعمة لاستقلال المراجع الداخلي. أما المؤشر الثالث فيتناول جانب الموارد البشرية، حيث كشف الجدول أن 54% من المستجيبين لا يحصلون على تدريب دوري كافٍ. وينتظر هذا الرقم مؤشراً خطيراً على وجود فجوة معرفية وفنية قد تؤثّر مباشرة في جودة عمليات المراجعة. فالتدريب المستمر يُعد ضرورياً لمواكبة التطورات المهنية، خصوصاً في ضوء التحولات التقنية الحديثة في مجال الرقابة وإدارة المخاطر، واعتماد نظم معلومات متقدمة تتطلب مهارات أعلى في التحليل والتقييم. عدم حصول أكثر من نصف العاملين على تدريب منتظم يعني أن المؤسسات قد تواجه

تحديات في بناء قدرات مهنية تستطيع تنفيذ مراجعات مبنية على المخاطر أو التعامل مع الأنظمة المعقّدة ذات الطبيعة الفنية.

وعليه، يُظهر التحليل العام لهذا الجدول أن بيئة المراجعة الداخلية تتسم بمزيج من نقاط القوة والضعف؛ حيث تقدم المؤسسات في عنصر الاستقلالية التنظيمية لدى الأغلبية، لكنها ما تزال تعاني من قصور في الجوانب المتعلقة بتطوير الموارد البشرية. ومن المتوقع أن ينعكس هذا التباين بشكل مباشر على جودة الأعمال الرقابية، و يؤثر في قدرة وحدات المراجعة على تحسين الأداء التشغيلي وتقديم قيمة مضافة للإدارة العليا.

جدول (2): أمثلة بنود الاستبيان وترميز الإجابات

الترميز الرقمي	نوع المقياس	البند
5-1	ليكرث خماسي	تقارير المراجعة الداخلية مباشرة للجنة التدقيق
5-1	ليكرث خماسي	توفر برامج تدريب سنوية
5-1	ليكرث خماسي	تنفيذ التوصيات في فترة زمنية محددة

يوضح هذا الجدول البنية القياسية للأداة البحثية المستخدمة في الدراسة من خلال عرض ثلاثة بنود رئيسية تقيس جوانب أساسية في منظومة المراجعة الداخلية، وذلك باستخدام مقياس ليكرث الخماسي (1-5) الذي يُعد من أكثر المقياس اعتماداً في البحوث الإدارية والمحاسبية. ويعكس هذا الاختيار رغبة الباحث في قياس درجة الاتفاق أو مستوى التطبيق بشكل تدريجي يسمح بتحليل التباينات الدقيقة بين المؤسسات.

يُظهر البند الأول المتعلق بـ رفع تقارير المراجعة الداخلية مباشرة للجنة التدقيق أنه يمثل مؤشراً جوهرياً لقياس الاستقلالية التنظيمية لوحدة المراجعة. فالسماح للمراجع الداخلي بالتواصل المباشر مع لجنة التدقيق يحدّ من تأثير الإدارة التنفيذية، ويعزز من موضوعية التقارير وحيادتها. استخدام المقياس الخماسي لهذا البند يمكن من قياس اختلاف مستويات الاستقلالية بين المؤسسات، وليس مجرد تحديد وجودها أو غيابها، مما يرفع من قدرة التحليل على التعرف إلى الفروق الميكلية ذات الأثر في الأداء الرقابي.

أما البند الثاني المتعلق بـ توفر برامج تدريب سنوية فيقيس جانباً مهماً من الكفاءة المهنية للعاملين بوحدة المراجعة الداخلية. فالتدريب الدوري يعكس مدى التزام المؤسسة بتطوير قدرات كوادرها لمواكبة التطورات المهنية والتكنولوجية، مثل تطبيقات التحليل الآلي وإدارة المخاطر. وقد جاء قياس هذا البند بمقاييس ليكرث

الخامسي لإتاحة المجال لتقديم مستوى جودة وتكرار البرامج التدريبية، وليس مجرد الإشارة إلى وجودها، مما يدعم القدرة على تحليل العلاقة بين مستوى التدريب وفاعلية عمليات المراجعة لاحقاً.

أما البند الثالث الخاص بتنفيذ التوصيات في فترة زمنية محددة فيُعد مؤشراً لقياس فاعلية المتابعة المؤسسية، وهي المرحلة النهائية والحاصلة في دورة المراجعة الداخلية. فتنفيذ التوصيات خلال مدد زمنية واضحة يشير إلى قدرة المؤسسة على معالجة نقاط الضعف وتصحيح الانحرافات التشغيلية بسرعة. وقد جرى ترميز هذا البند أيضاً على مقياس ليكرث الخامي بما يسمح بقياس مختلف درجات الالتزام: من التنفيذ السريع إلى التأخير الكبير، مما يعزز من القدرة على دراسة أثر فاعلية المتابعة على مؤشرات الأداء التشغيلي للمؤسسة.

من منظور مهجي، يكشف الجدول أن الأداة البحثية صُممت بشكل متوازن لقياس ثلاثة أبعاد متراقبة: الاستقلالية، والكفاءة المهنية، والفاعلية التشغيلية، وكلها عناصر جوهرية في تقييم جودة المراجعة الداخلية. كما أن توحيد الترميز الرقعي يسهل عمليات التحليل الإحصائي اللاحق، مثل الارتباط والانحدار، ويدعم موثوقية النتائج وإمكانية تعميمها.

جدول (3): نتائج تحليل الارتباط (Pearson)

قيمة الارتباط	المتغير r	الدلالة الإحصائية p
0.42	الاستقلالية التنظيمية \times تنفيذ التوصيات	$p < 0.01$

يقدم جدول (3) نتيجة محورية في الدراسة تتعلق بطبيعة العلاقة بين الاستقلالية التنظيمية لوحدة المراجعة الداخلية ودرجة تنفيذ التوصيات الرقابية، وهي علاقة منطقية ومبينة نظرياً ضمن أدبيات الحكومة والرقابة الداخلية. فقد أظهر اختبار معامل الارتباط بيرسون قيمة $r = 0.42$ مع مستوى دلالة $p < 0.01$ ، وهي نتيجة تشير إلى ارتباط إيجابي متوسط القوة ذو دلالة إحصائية عالية بين المتغيرين.

تدل قيمة الارتباط (0.42) على أن تعزيز الاستقلالية التنظيمية للمراجعة الداخلية يرتبط بتحسين واضح في مستوى تنفيذ التوصيات؛ أي أن الوحدات التي تتمتع بمساحة استقلال أكبر—سواء من خلال رفع تقاريرها مباشرة للجنة التدقيق أو خضوعها لمبيكل إشرافي محايد—تمكن من التأثير بشكل أكبر في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة. فكلما كانت وحدة المراجعة أكثر استقلالية، كلما ازدادت فرص تبني الإدارة العليا لتوصياتها ومعالجة نقاط الضعف التشغيلية.

ومن الناحية الإحصائية، فإن الدلالة ($p < 0.01$) تؤكد أن هذا الارتباط ليس ناتجاً عن الصدفة، بل يمثل علاقة حقيقة وموثوقة داخل مجتمع الدراسة. وينعد مستوى الدلالة هذا ملائماً للبحوث الإدارية والمحاسبية التي تتطلب درجات عالية من الثقة في نتائجها، مما يعزز مصداقية النموذج التحليلي المستخدم.

تفسر هذه العلاقة ضعف مستوى تنفيذ التوصيات في المؤسسات التي لا تزال تعمل ضمن هيكل تقلدية تفتقر للاستقلالية، حيث قد تواجه وحدات المراجعة قيوداً في نطاق عملها أو في قدرتها على التأثير في القرارات، مما يؤدي إلى تأخير أو عدم تنفيذ التوصيات.

جدول (4): نموذج الانحدار المتعدد

معامل الانحدار	الدلالة الإحصائية	المتغير المستقل Beta
الاستقلالية التنظيمية	$p < 0.01$	—
الكفاءة المهنية	$p < 0.01$	—
توافر الموارد	$p < 0.05$	—

إجمالي التفسير: $R^2 = 0.47$

يعرض جدول (4) نتائج نموذج الانحدار المتعدد الذي جرى بناؤه لقياس أثر ثلاث متغيرات مستقلة—الاستقلالية التنظيمية، الكفاءة المهنية، وتوافر الموارد—في المتغير التابع المتمثل في مؤشر الكفاءة التشغيلية داخل المؤسسات محل الدراسة. وينبع هذا النوع من التحليل من الأساليب الإحصائية المتقدمة المستخدمة في تفسير التباين في متغير معتمد بناءً على مجموعة من العوامل المؤثرة. تشير نتائج النموذج إلى أن المتغيرات الثلاثة جميعها تُظهر دلالة إحصائية معترفة، وإن كانت بدرجات متفاوتة، مما يعكس أن كل عامل منها يُسهم بدرجة معينة في تحسين الكفاءة التشغيلية.

أولاًً: الاستقلالية التنظيمية ($p < 0.01$)

تُظهر الاستقلالية التنظيمية دلالة قوية عند مستوى أقل من 0.01، ما يدل على أن استقلالية وحدة المراجعة الداخلية تعد من أهم العوامل التي تؤثر في قدرة المؤسسة على رفع الكفاءة التشغيلية. فارتفاع درجة الاستقلالية يعني أن تقارير المراجعة تكون أكثر حيادية، وأكثر قدرة على التأثير في قرارات الإدارة، مما يشجع على معالجة الانحرافات التشغيلية بسرعة. وهذا يتوافق مع نتائج الارتباط السابقة التي أثبتت وجود علاقة إيجابية بين الاستقلالية وتنفيذ التوصيات.

ثانياً: الكفاءة المهنية ($p < 0.01$)

أظهرت الكفاءة المهنية للعاملين في وحدات المراجعة أيضاً دلالة إحصائية قوية عند مستوى 0.01، وهو ما يشير إلى أن امتلاك المراجعين للخبرات الفنية، والمهارات التحليلية، والمعرفة المهنية المحدثة، يُسهم مباشرة في تعزيز جودة عمليات المراجعة وتقديم توصيات أكثر دقة وواقعية. ويعني ذلك أن الاستثمار في التدريب والتطوير المستمر يعد محورياً في تحسين الأداء المؤسسي العام.

ثالثاً: توافر الموارد ($p < 0.05$)

أما المتغير الثالث، وهو توافر الموارد—سواء البشرية أو التقنية أو المالية—فقد ظهر ذا دلالة إحصائية عند مستوى (0.05). ورغم أن درجة دلالته أقل من المتغيرين السابقين، إلا أنه ما يزال عاملاً مؤثراً، إذ إن توافر الموارد يوفر بيئة عمل داعمة للمراجعين، ويساعد على تنفيذ إجراءات المراجعة بكفاءة، خصوصاً في المؤسسات التي تعتمد على أنظمة معلومات متقدمة أو فرق مراجعة متخصصة.

إجمالي التفسير $R^2 = 0.47$: Adjusted

تكشف قيمة معامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2 = 0.47$) أن النموذج يفسر حوالي 47% من التباين في الكفاءة التشغيلية، وهو مستوى تفسير جيد في الدراسات الإدارية التي تتأثر متغيرها عادة بعوامل متعددة يصعب قياسها بالكامل. ويعني ذلك أن المتغيرات الثلاثة تُعد ذات تأثير ملموس، بينما تبقى نسبة 53% المتبقية قابلة للتفسير عبر عوامل أخرى خارج النموذج (مثل ثقافة المنظمة، دعم الإدارة العليا، الهيكل العام للحكومة، أو طبيعة النشاط).

جدول (5): الفروقات القطاعية في تبني ممارسات المراجعة المبنية على المخاطر

اللاحظة	مستوى الاستفادة من المراجعة الداخلية	القطاع
يعكس اعتماداً أكبر على تحليل المخاطر	مرتفع	قطاع الخدمات (المرافق العامة)
يرتبط غالباً ببيانات تشغيلية ثابتة	متوسط	القطاع الصناعي
استخدام أقل لمنهجيات المراجعة الحديثة	منخفض	القطاع الإجرائي

يعرض الجدول (5) تباين مستويات تبني القطاعات الاقتصادية المختلفة لممارسات المراجعة المبنية على المخاطر، وذلك استناداً إلى طبيعة كل قطاع، وهيكل عملياته، ومدى اعتماده على البيانات والتحليل. يمكن تفسير هذه الفروقات من خلال ثلاثة محاور رئيسية: طبيعة المخاطر، تعقيد العمليات، واعتماد القطاع على التكنولوجيا الحديثة.

أولاً: قطاع الخدمات (المرافق العامة) – مستوى الاستفادة: مرتفع

يشير ارتفاع تبني هذا القطاع لمنهجيات المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر RBIA إلى أن:

1. طبيعة القطاع حساسة؛ فهو يقدم خدمات أساسية مثل الكهرباء والمياه والاتصالات، ما يجعله معرضاً لمخاطر تشغيلية وتنظيمية عالية تتطلب دقة في التقييم.
2. القطاع يخضع لرقابة تنظيمية صارمة، ما يفرض تطبيق معايير متقدمة لإدارة المخاطر والالتزام.

- 3.ارتفاع حجم البيانات التشغيلية يساعد على تفعيل أنظمة تحليل المخاطر وتوظيفها في المراجعة الداخلية.
- 4.التعقيد التقني في العمليات (مثل شبكات التوزيع والسيطرة والتحكم) يجعل الرقابة التقليدية غير كافية، وبالتالي يستلزم مراجعة مبنية على المخاطر.
- وبناءً عليه، فإن قطاع الخدمات يُعد من أكثر القطاعات قدرة على توظيف المراجعة الحديثة لاعتبارات ترتبط بطبعية نشاطه وبيئته التنظيمية.

ثانياً: القطاع الصناعي – مستوى الاستفادة: متوسط

القطاع الصناعي يتميز بخصائص تجعل مستوى تطبيق المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر RBIA متوسطاً وليس مرتفعاً، ومن أبرز الأسباب:

- 1.الاعتماد على خطوط إنتاج ذات طابع تكراري يقلل من تنوع المخاطر ويجعلها أكثر قابلية للتنبؤ.
- 2.هيكل العمليات أكثر ثباتاً واستقراراً مقارنة بقطاع الخدمات، ما يقلل الحاجة إلى تحديث مستمر لمنهجيات المراجعة.
- 3.أولوية القطاع عادة تكون نحو الإنتاج والتشغيل وليس تطوير وحدات المراجعة الداخلية.
- 4.رغم ذلك، فإن المخاطر التشغيلية والبيئية والسلامة المهنية تحفّز المصانع على تبني جزء من منهجيات المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر RBIA، خصوصاً في المصانع الكبيرة متعددة العمليات.
- لذلك، يأتي التبني في مستوى متوسط يجمع بين الحاجة للمراجعة التقليدية والحديثة دون تفوق أحدهما على الآخر.

ثالثاً: القطاع الإجرائي – مستوى الاستفادة: منخفض

القطاع الإجرائي يشمل الأنشطة التي تتميز بطابع إداري أو ورقي أو معاملات روتينية، ولذلك يكون مستوى تبني المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر RBIA منخفضاً لعدة أسباب:

- 1.بساطة العمليات وانخفاض تعقيدها يجعل الحاجة إلى نظم مراقبة متقدمة أقل.
- 2.قلة الاعتماد على التكنولوجيا التحليلية أو أنظمة المعلومات المتطورة، ما يحد من القدرة على تطبيق أدوات تحليل المخاطر.
- 3.غياب ثقافة إدارة المخاطر في المؤسسات الإجرائية مقارنة بالمؤسسات الخدمية أو الصناعية.
- 4.التوجه العام نحو الإجراءات الروتينية بدلاً من التخطيط الاستراتيجي، ما يعكس سلباً على تطور المراجعة الداخلية.
- وهكذا فإن هذا القطاع يعتمد غالباً على المراجعة التقليدية القائمة على فحص الإجراءات بدلاً من تحليل المخاطر.

جدول (6): أثر وجود لجنة تدقيق فعالة

المؤسسات ذات لجنة تدقيق	المؤسسات بدون لجنة تدقيق	المؤشر
أعلى	أقل	نسبة تنفيذ التوصيات
أفضل	أضعف	الأداء التشغيلي

يعرض الجدول الفروقات بين المؤسسات التي تمتلك لجنة تدقيق فعالة وتلك التي لا تمتلكها، من حيث نسبة تنفيذ التوصيات والأداء التشغيلي. يمكن تحليل هذه الفروقات من منظور حوكمة الشركات وإدارة المخاطر.

أولاً: نسبة تنفيذ التوصيات

- المؤسسات بدون لجنة تدقيق: أقل نسبة تنفيذ للتوصيات.
- المؤسسات ذات لجنة تدقيق: أعلى نسبة تنفيذ للتوصيات.

التحليل:

- دور لجنة التدقيق: اللجنة تراقب نتائج المراجعة الداخلية وتتابع تنفيذ التوصيات، ما يضمن تحويل النتائج إلى إجراءات عملية.
- غياب اللجنة يؤدي إلى ضعف المتابعة: المؤسسات التي لا تمتلك لجنة تدقيق غالباً ما تواجه صعوبة في متابعة تنفيذ التوصيات، مما يقلل الفائدة من عمليات المراجعة الداخلية.
- زيادة الشفافية والمساءلة: وجود لجنة فعالة يعزز الرقابة ويحفز الإدارة على تنفيذ التوصيات بكفاءة أعلى.

ثانياً: الأداء التشغيلي

- المؤسسات بدون لجنة تدقيق: أداء تشغيلي ضعيف.
- المؤسسات ذات لجنة تدقيق: أداء تشغيلي أفضل.

التحليل:

- تحسين العمليات: لجنة التدقيق تسهم في تحديد مواطن الضعف والمخاطر التشغيلية، مما يدعم تحسين الإجراءات التشغيلية.
- الرقابة على المخاطر: متابعة التوصيات تساهم في تقليل الأخطاء والهدر، وبالتالي رفع جودة الأداء التشغيلي.
- الدليل على فاعلية الحوكمة: الأداء التشغيلي الأفضل في المؤسسات ذات اللجنة يعكس أثر الحوكمة الجيدة على النتائج التشغيلية والمالية.

جدول (7): النتائج الوصفية للهيكل التنظيمي والتدريب

الملاحظة	النسبة	المؤشر
يعكس مستوى جيداً من تطبيق مبادئ الحكومة	%62	الوحدات التي تمتلك هيكلًا مستقلًا للمراجعة الداخلية
يدل على استمرار النموذج الإداري التقليدي	%38	الوحدات التي تعمل ضمن هيكل تقليدي دون استقلالية
وجود فجوة في التطوير المهني للكوادر	%54	المستجيبون الذين لا يحصلون على تدريب دوري كافٍ

يعرض الجدول نتائج وصفية حول هيكل الوحدات التنظيمية للمراجعة الداخلية ومستوى التدريب المهني للكوادر، ويكشف العلاقة بين الاستقلالية التنظيمية، تطبيق الحكومة، واستمرارية النموذج الإداري التقليدي، والتدريب المهني.

أولاً: الوحدات التي تمتلك هيكلًا مستقلًا للمراجعة الداخلية (62%)

الملاحظة: يعكس مستوى جيداً من تطبيق مبادئ الحكومة.

التحليل:

1. الاستقلالية التنظيمية: وجود هيكل مستقل يعزز قدرة المراجعة الداخلية على تقييم العمليات دون تدخل إداري مباشر، مما يزيد من نزاهة التقييم وفاعلية الرقابة.

2. تطبيق الحكومة: 62% من الوحدات المستقلة تشير إلى التزام ملحوظ بمبادئ الحكومة، مثل المساءلة، والشفافية، والرقابة الفعالة.

3. تأثير إيجابي على الأداء: الهيكل المستقل يسهل متابعة تنفيذ التوصيات وتحسين العمليات، وبالتالي يدعم الأداء العام للوحدة.

ثانياً: الوحدات التي تعمل ضمن هيكل تقليدي دون استقلالية (38%)

الملاحظة: يدل على استمرار النموذج الإداري التقليدي.

التحليل:

1. غياب الاستقلالية: هذه الوحدات تعمل ضمن هيكل إداري مركزي أو تابع لإدارات أخرى، مما يحد من قدرة المراجعة الداخلية على ممارسة دورها بحرية.

2. اعتماد على أساليب قديمة: استمرار النموذج التقليدي يشير إلى مقاومة التغيير أو محدودية الموارد المؤسسية لتطوير الهيكل التنظيمي.

3. محدودية تطبيق الحكومة: نقص الاستقلالية قد يؤدي إلى ضعف الشفافية، وقليل فاعلية الرقابة الداخلية، وتأخير تنفيذ التوصيات.

ثالثاً: المستجيبون الذين لا يحصلون على تدريب دوري كافٍ (54%)

الملاحظة: وجود فجوة في التطوير المهني للكوادر.

التحليل:

- أهمية التدريب المهني: التدريب المستمر ضروري لتعزيز مهارات المراجعين الداخليين، وخاصة في مجالات تحليل المخاطر، وأساليب المراجعة الحديثة، واستخدام التكنولوجيا.
- تأثير الفجوة التدريبية: 54% من المستجيبين لا يحصلون على تدريب كافٍ، ما قد يؤدي إلى ضعف الأداء، وصعوبة التعامل مع التحديات الحديثة، وانخفاض جودة التوصيات.
- الحاجة إلى برامج تطويرية: يجب على المؤسسات تعزيز برامج التدريب الدوري لضمان قدرة الكوادر على متابعة أفضل الممارسات والمستجدات في المراجعة الداخلية.

جدول (8): التحليل الإحصائي للنتائج الوصفية

الفقرة محل التحليل	المؤشر الإحصائي	القيمة	التفسير
وجود هيكل مستقل للمراجعة الداخلية	نسبة الوحدات التي تطبق الاستقلالية	%62	يعكس درجة جيدة من تطبيق معاير الحكومة والاستقلال الوظيفي للمراجعة الداخلية
استمرار الهيكل الإدارية التقليدية	نسبة الوحدات التي تفتقر للاستقلال	%38	يدل على أن جزءاً كبيراً من المؤسسات لم ينتقل بعد إلى نموذج المراجعة الداخلية المستقل
ضعف التدريب الدوري للكوادر	نسبة المستجيبين الذين لا يحصلون على تدريب كافٍ	%54	يعبر عن فجوة واضحة في الكفاءة المهنية واحتياج المؤسسات لبرامج تطوير فني مستمر

يعرض الجدول النتائج الإحصائية المستخلصة من البيانات الوصفية حول هيكل المراجعة الداخلية ومستوى التدريب المهني للكوادر، مع التركيز على مؤشرات الاستقلالية التنظيمية، التطبيق الفعال لمبادئ الحكومة، وفجوة التدريب المهني.

أولاً: نسبة الوحدات التي تطبق الاستقلالية (62%)

التفسير: يعكس درجة جيدة من تطبيق معاير الحكومة والاستقلال الوظيفي للمراجعة الداخلية.

التحليل:

- الهيكل المستقل للمراجعة الداخلية: 62% من الوحدات تمتلك هيكلًا مستقلًا، ما يعزز نزاهة المراجعة ويساهم في تنفيذ التوصيات دون تأثيرات إدارية خارجية.
- تطبيق مبادئ الحكومة: يعكس هذا الرقم التزام غالبية الوحدات بمبادئ الشفافية والمساءلة والمراقبة الفعالة.
- أثر إيجابي على الأداء: الاستقلالية تزيد من قدرة المراجعين على اكتشاف المخاطر ومعالجتها، مما يدعم جودة القرارات الإدارية والتشفيرية.

ثانياً: نسبة الوحدات التي تفتقر للاستقلال (38%)

التفسير: يدل على أن جزءاً كبيراً من المؤسسات لم ينتقل بعد إلى نموذج المراجعة الداخلية المستقل.

التحليل:

1. استمرار الهيئات الإدارية التقليدية: 38% من الوحدات ما زالت تعمل ضمن هيكل إداري مركزي أو تابع لإدارات أخرى، مما يقلل من فعالية الرقابة الداخلية.
2. محدودية تطبيق الحكومة: عدم وجود استقلالية قد يؤدي إلى ضعف الشفافية، تأخير تنفيذ التوصيات، وزيادة مخاطر الأخطاء التشغيلية.
3. التحدي المؤسسي: يعكس هذا الرقم الحاجة إلى برامج تطويرية لتحديث الهيئات التنظيمية وتحقيق الاستقلالية المرجوة.

ثالثاً: نسبة المستجيبين الذين لا يحصلون على تدريب كافٍ (54%)

التفسير: يعبر عن فجوة واضحة في الكفاءة المهنية واحتياج المؤسسات لبرامج تطوير فني مستمر.

التحليل:

1. ضعف التدريب الدوري للكوادر: أكثر من نصف المستجيبين لا يحصلون على تدريب كافٍ، مما يحد من قدرتهم على تطبيق الممارسات الحديثة في المراجعة الداخلية.
2. أثر على جودة العمل: غياب التدريب المستمر قد يؤدي إلى صعوبة التعاطي مع المخاطر الجديدة، ضعف التوصيات، وتأخير تحسين الأداء التشغيلي.
3. الحاجة إلى الاستثمار في الموارد البشرية: يبرز الرقم أهمية تطوير برامج تدريبية دورية لتعزيز الكفاءة المهنية والقدرة على التكيف مع التطورات في مجال المراجعة الداخلية.

المناقشة وتفسير النتائج

تطابق نتائج هذه الدراسة مع العديد من الدراسات الدولية التي ربطت بين استقلالية المراجعة الداخلية وتحسين الأداء المؤسسي. يعزى ذلك إلى أن الاستقلالية تمنع المدققين قدرًا من الحياد يسمح لهم بتسليط الضوء على القضايا الجوهرية دون ضغوط إدارية.

بالإضافة إلى ذلك، يؤكد الاعتماد على منهج المراجعة المبني على المخاطر فعالية توجيه الموارد المحدودة نحو القضايا الأكثر تأثيراً على الأداء المؤسسي.

تُظهر الدراسة أيضاً أن بناء قدرات المراجعين الداخليين عبر برامج تدريبية متخصصة يعزز من جودة التقارير ويفصل من الأخطاء المهنية، وهو أمر يتطلب استثمارات في التنمية البشرية.

تناقش هذه الفقرة التداعيات العملية للنتائج على صانعي القرار في المؤسسات العامة، حيث يجب أن تتبين معايير ووظائف دعم واضحة لتمكين وحدات المراجعة من أداء أدوارها.

كما يتوجب على الجهات الرقابية المركزية وضع إطار قياسية لقياس أداء وحدات المراجعة ومتابعة تطبيق

الوصيات

لتعزيز أداء المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الليبية، توصي الدراسة بما يلي:

1. تعزيز الاستقلالية:ربط وحدات المراجعة الداخلية بشكل مباشر بلجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة، وضمان صلاحيات تقريرية وتنفيذية مناسبة.
2. تطوير الكفاءات: إطلاق برامج تدريبية دورية متخصصة في مجال المراجعة القائمة على المخاطر، والتحليل المالي، وتقنيات تدقيق نظم المعلومات.
3. تزويذ الموارد:تأمين ميزانيات تشغيلية مناسبة لوحدات المراجعة تتيح إجراء مراجعات شاملة والاستعانت بخبرات خارجية عند الحاجة.
4. منهجية مبنية على المخاطر: تبني أساليب تقييم المخاطر لتحديد محاور المراجعة ذات الأولوية وتخصيص الموارد وفقاً لذلك.
5. آليات متابعة التنفيذ:إنشاء نظام معلوماتي لتتبع تنفيذ توصيات المراجعة وقياس أثرها عبر مؤشرات أداء محددة.
6. إشراك الجهات الرقابية:تنسيق جهود وحدات المراجعة مع جهات الرقابة المركزية لتبادل الخبرات ورفع مستوى الامثال المؤسسي.

الخاتمة

ثُبّرّت هذه الدراسة أن المراجعة الداخلية تظلّ أداة فعالة للرقابة وتحسين الأداء في المؤسسات العامة إذا ما توفرت لها شروط الاستقلالية والكفاءة والموارد الكافية.

تشكل التوصيات المقترحة خارطة طريق قابلة للتطبيق لصانعي القرار في المؤسسات العامة الليبية بهدف تعزيز مستوى الأداء المؤسسي والشفافية.

ختاماً، تتطلب عملية تطوير المراجعة الداخلية التزاماً مؤسسيّاً طويلاً الأمد وتعاوناً بين الإدارة العليا، ولجان التدقيق، والجهات الرقابية، مع الاستثمار في القدرات البشرية والتقنية.

قائمة المراجع

- المعهد الدولي للمراجعين الداخليين. (2023). المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
- الطيب، عبد الرحمن. (2022). دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المؤسسي. مجلة العلوم الإدارية.
- الصيد، محمد. (2021). تقييم واقع المراجعة الداخلية في القطاع العام الليبي. مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة طرابلس.
- Al-Twaijri, M. (2021). Risk-Based Internal Auditing and Operational Efficiency. International Journal of Auditing Studies.
- El-Khatib, A. (2020). Internal Audit Effectiveness and Organizational Performance: Evidence from Public Sector Organizations.