

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

د . خالد مسعود سليمان

كلية السياحة والضيافة – طرابلس

ofogedu@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 وصفيّاً تحليلياً مدعوماً بدراسة ميدانية شملت استبانة وزعت على عيّنة مُمثلة 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. توصي 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. تنبئ الدراسة على إطار نظري مستمد من معايير المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IIA) ونماذج الحوكمة الإدارية، وتقدم مساهمة تطبيقية تسعى إلى تقديم حلول عملية قابلة للتطبيق في السياق الليبي العام.

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

تاريخ الاستلام:

2025/05/15م

القبول:

2025/05/22م

تاريخ النشر:

2025/06/02م

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 وفعالية، فهي توفر آلية مستقلة لتقييم العمليات الداخلية والرقابة والحوكمة. وقد تطور دور المراجعة الداخلية خلال العقود الأخيرة من وظيفة رقابية تقليدية تركز على الامتثال إلى دور استراتيجي يساهم في تحسين الأداء المؤسسي، وإدارة المخاطر، وتعزيز ثقافة الحوكمة.

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 معمق لوضع المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الليبية، وتحديد العوائق التي تحول دون أدائها الفعال، واقتراح حزمة من السياسات والممارسات 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، وتراجع 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 الأربعينات من القرن العشرين، حيث بدأت كنشاط يقتصر على المراجعة المحاسبية والمالية للتحقق من صحة السجلات. ومع توسع 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 كشوف دورية دقيقة حسابيا وموضوعيا.
4. ظهور البنوك وشركات التأمين أدى إلى ظهور الحاجة للمراجعة الداخلية.
5. ويجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال النسبي في مباشرة مهامه.

ثانيا: - مفهوم المراجعة الداخلية:-

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لأغراضها الداخلية. وتعرف أيضا 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 التعاريف المقبولة والمتعارف 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. (الصبيد، محمد 2021).

ثالثا: - أهداف المراجعة الداخلية:-

- 1- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعية والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا لإبداء الرأي حيالها وتحليل الانحرافات.
- 2- التأكد من أن العمليات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المشروع التي يتخللها قبض للنقد والعملية.
- وقيام المراجعة الداخلية بهذه المهام يؤدي في النهاية إلى منع الغش والتزوير وإلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات وكذلك في البيانات والمعلومات.
- 3- التحقق 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 المصروفات لا تنفق 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 تحقق 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.
 - الاستفادة 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 تتم مراجعتها 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 بم فيها اختبارات المراجعة وأساليب المعاينة.

4. يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات بما يوفر التأكد 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 انتهائه 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 تقيييمات 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 الصبيد، 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 لميدانية
- تعتمد الدراسة منهجاً وصفيّاً تحليليّاً مدمجاً بمنهج ميداني يجمع بين الأدوات الكمية والنوعية. شملت أدوات البحث: استبيان مُصمم لقياس متغيرات المراجعة الداخلية، ومقابلات شبه مهيكلية 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 أوافق إطلاقاً، 5= أوافق تماماً).

عينة الدراسة تكونت من 120 مراجعاً 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 صالحة الاستبيان عبر اختبار المحتوى بمراجعة خبراء محلين في المراجعة الداخلية، وأجريت اختبارات الموثوقية باستخدام معامل كرو نباخ ألفا، حيث بلغ معامل ألفا لمقاييس المراجعة الداخلية 0.87 مما يشير إلى مستوى موثوقية جيد.

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

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.

الجدول التحليلية والإحصائية للنتائج

جدول (1): التوزيع الوصفي للمتغيرات الأساسية

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

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. وتعد 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 تطوراً، حيث تمكن هذه الاستقلالية وحدات المراجعة من أداء مهامها دون تأثير مباشر من الإدارة التنفيذية، وبما يعزز من موضوعية النتائج وحيادية التوصيات. ويظهر هذا المستوى من الاستقلالية أن قسماً كبيراً من المؤسسات بات يستوعب أهمية الفصل بين وظيفة الرقابة ووظائف التنفيذ، الأمر الذي يتسق مع المعايير الدولية مثل معايير المراجعة الداخلية IIA التي تشدد على ضرورة استقلالية دائرة المراجعة.

في المقابل، يكشف المؤشر الثاني عن أن 38% من المؤسسات ما زالت تعمل ضمن هيكل تقليدية تفتقر إلى الاستقلالية الكافية، وهو ما يعكس استمرار نمط إداري كلاسيكي يُضعف فاعلية المراجعة الداخلية، ويحد من قدرة الوحدات الرقابية على ممارسة دورها بموضوعية، نظراً لاحتمال تأثير الإدارة المشغلة في توجيه تقارير المراجعة أو الحد من نطاقها. وتعد 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. وتعد هذا الرقم مؤشراً خطيراً على وجود فجوة معرفية وفنية قد تؤثر 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 المعقدة ذات الطبيعة الفنية.

وعليه، يُظهر التحليل العام لهذا الجدول أن بيئة المراجعة الداخلية تتسم بمزيج من نقاط القوة والضعف؛ حيث تتقدم 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، ويؤثر في قدرة وحدات المراجعة على تحسين الأداء التشغيلي وتقديم قيمة مضافة للإدارة العليا.

جدول (2): أمثلة بنود الاستبيان وترميز الإجابات

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

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 (5-1) الذي يُعد من أكثر المقاييس 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 برفع 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 الهيكلية ذات الأثر في الأداء الرقابي.

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

الخماسي لإتاحة المجال لتقييم 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 بـ تنفيذ التوصيات في فترة زمنية محددة فيُعد مؤشراً لقياس فاعلية المتابعة المؤسسية، وهي المرحلة النهائية والحاسمة 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 الخماسي 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 منهجي، يكشف الجدول أن الأداة البحثية صُممت بشكل متوازن لقياس ثلاثة أبعاد مترابطة: الاستقلالية، والكفاءة المهنية، والفاعلية التشغيلية، وكلها عناصر جوهرية في تقييم جودة المراجعة الداخلية. كما أن توحيد الترميز الرقمي يسهل عمليات التحليل الإحصائي اللاحق، مثل الارتباط والانحدار، ويدعم موثوقية النتائج وإمكانية تعميمها.

جدول (3): نتائج تحليل الارتباط (Pearson)

القيمة الارتباط	المتغيران r	الدلالة الإحصائية p
0.42	الاستقلالية التنظيمية × 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 ومبنية نظرياً ضمن أدبيات الحوكمة 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 وذو 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 لهيكل إشرافي محايد—تتمكن 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 حقيقية وموثوقة داخل مجتمع الدراسة. ويُعد مستوى الدلالة هذا ملائماً للبحوث الإدارية والمحاسبية التي تتطلب درجات عالية من الثقة في نتائجها، مما يعزز مصداقية النموذج التحليلي المستخدم.

تفسّر هذه العلاقة ضعف مستوى تنفيذ التوصيات في المؤسسات التي لا تزال تعمل ضمن هياكل تقليدية 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

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

إجمالي التفسير: $\text{Adjusted } R^2 = 0.47$

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. ويُعد 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 معتبرة، وإن كانت بدرجات متفاوتة، مما يعكس أن كل عامل منها يُسهم بدرجة معينة في تحسين الكفاءة التشغيلية. أولاً: الاستقلالية التنظيمية ($p < 0.01$)

تُظهر الاستقلالية التنظيمية دلالة قوية عند مستوى أقل من (0.01)، ما يدل على أن استقلالية وحدة المراجعة الداخلية تُعد 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، يسهم 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 يوفّر 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 $Adjusted R^2 = 0.47$:

تكشف قيمة معامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2 = 0.47$) أن النموذج يفسّر حوالي 47% من التباين في الكفاءة التشغيلية، وهو مستوى تفسير جيد في الدراسات الإدارية التي تتأثر متغيراتها 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

الملاحظة	مستوى الاستفادة من المراجعة الداخلية	القطاع
يعكس اعتماداً أكبر على تحليل المخاطر	مرتفع	قطاع الخدمات (المرافق العامة)
يرتبط غالباً بهياكل 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 بطبيعة 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. هياكل 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 تحفز 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 الإداري – مستوى الاستفادة: منخفض
- القطاع الإداري 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 الإدارية مقارنة بالمؤسسات الخدمية أو الصناعية.
4. التوجه العام نحو الإجراءات الروتينية بدلاً من التخطيط الاستراتيجي، ما ينعكس 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

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

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

1. المؤسسات بدون لجنة تدقيق: أقل نسبة تنفيذ للتوصيات.

2. المؤسسات ذات لجنة تدقيق: أعلى نسبة تنفيذ للتوصيات.

التحليل:

1. دور لجنة التدقيق: اللجنة تراقب نتائج المراجعة الداخلية وتتابع تنفيذ التوصيات، ما يضمن تحويل النتائج إلى إجراءات عملية.

2. 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.

3. زيادة الشفافية والمساءلة: وجود لجنة فعالة يعزز الرقابة ويحفز الإدارة على تنفيذ التوصيات بكفاءة أعلى.

ثانياً: الأداء التشغيلي

1. المؤسسات بدون لجنة تدقيق: أداء تشغيلي ضعيف.

2. المؤسسات ذات لجنة تدقيق: أداء تشغيلي أفضل.

التحليل:

3. تحسين العمليات: لجنة التدقيق تساهم في تحديد مواطن الضعف والمخاطر التشغيلية، مما يدعم تحسين الإجراءات التشغيلية.

4. الرقابة على المخاطر: متابعة التوصيات تساهم في تقليل الأخطاء والهدر، وبالتالي رفع جودة الأداء التشغيلي.

5. 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

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

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

أولاً: الوحدات التي تمتلك هيكلاً مستقلاً للمراجعة الداخلية (62%)
الملاحظة: يعكس مستوى جيداً من تطبيق مبادئ الحوكمة.
التحليل:

1. الاستقلالية التنظيمية: وجود هيكل مستقل يعزز قدرة المراجعة الداخلية على تقييم العمليات دون تدخل إداري مباشر، مما يزيد من نزاهة التقييم وفعالية الرقابة.
2. تطبيق الحوكمة: 62% من الوحدات المستقلة تشير إلى التزام ملحوظ بمبادئ الحوكمة، مثل المساءلة، والشفافية، والمراقبة 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 الحوكمة: نقص الاستقلالية قد يؤدي إلى ضعف الشفافية، وتقليل فاعلية الرقابة الداخلية، وتأخير تنفيذ التوصيات.
- ثالثاً: المستجيبون الذين لا يحصلون على تدريب دوري كافٍ (54%)
الملاحظة: وجود فجوة في التطوير المهني للكوادر.

التحليل:

1. أهمية التدريب المهني: التدريب المستمر ضروري لتعزيز مهارات المراجعين الداخليين، وخاصة في مجالات تحليل المخاطر، وأساليب المراجعة الحديثة، واستخدام التكنولوجيا.
2. 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.
3. 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 معايير الحوكمة والاستقلال الوظيفي للمراجعة الداخلية
استمرار الهياكل 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 فتي 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 الحوكمة، وفجوة التدريب المهني.

أولاً: نسبة الوحدات التي تطبق الاستقلالية (62%)

التفسير: يعكس درجة جيدة من تطبيق معايير الحوكمة والاستقلال الوظيفي للمراجعة الداخلية.

التحليل:

1. الهيكل المستقل للمراجعة الداخلية: 62% من الوحدات تمتلك هيكلًا مستقلاً، ما يعزز نزاهة المراجعة ويضمن تنفيذ التوصيات دون تأثيرات إدارية خارجية.
2. تطبيق مبادئ الحوكمة: يعكس هذا الرقم التزام غالبية الوحدات بمبادئ الشفافية والمساءلة والمراقبة الفعّالة.
3. أثر إيجابي على الأداء: الاستقلالية تزيد من قدرة المراجعين على اكتشاف المخاطر ومعالجتها، مما يدعم جودة القرارات الإدارية والتشغيلية.

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 الهياكل 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 الحوكمة: 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 الهياكل 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، وتأخر 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

تتطابق نتائج هذه الدراسة مع العديد من الدراسات الدولية التي ربطت بين استقلالية المراجعة الداخلية وتحسين الأداء المؤسسي. يُعزى ذلك إلى أن الاستقلالية تمنح المدققين قدراً 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 ويقلل 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 تتبنى معايير ووظائف دعم واضحة لتمكين وحدات المراجعة من أداء أدوارها. كما يتوجب على الجهات الرقابية المركزية وضع أطر قياسية لقياس أداء وحدات المراجعة ومتابعة تطبيق التوصيات

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. تزويد الموارد: تأمين ميزانيات تشغيلية مناسبة لوحدات المراجعة تتيح إجراء مراجعات شاملة والاستعانة 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 الامتثال المؤسسي.

الخاتمة

تُبرز هذه الدراسة أن المراجعة الداخلية تظل 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 مؤسسياً طويل الأمد وتعاوناً بين الإدارة العليا، ولجان التدقيق، والجهات الرقابية، مع الاستثمار في القدرات البشرية والتقنية.

قائمة المراجع

- المعهد الدولي للمراجعين الداخليين. (2023). (IIA). 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-Twajiri, 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.