

العلاقة بين الكفاءة المهنية واستقلالية المراجع الداخلي في البيئة الليبية

أحمد محمد التير • والمهدي مفتاح السريتي •

ملخص

يهدف البحث إلى دراسة وتحديد أثر الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على استقلاليته، وذلك باستقراء آراء عينة من المراجعين الداخليين في البيئة المحلية تمثلت في 46 مراجعاً داخلياً داخل مدينة مصراتة، واستناداً إلى المنهج الوصفي التحليلي وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS توصل البحث إلى أن استقلالية المراجع الداخلي تعتمد على كفاءته المهنية، حيث أظهرت النتائج علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيري الخبرة العملية وعدد الدورات التدريبية ومتغير استقلالية المراجع الداخلي مما يشجع إدارات الشركات على اختيار المراجعين ذوي الخبرة الكبيرة والمهتمين بالتعليم المستمر.

الكلمات الدالة: الكفاءة المهنية، استقلالية المراجع، المراجع الداخلي.

1- مقدمة

وتجدر الإشارة إلى أن السنوات الأخيرة شهدت اهتماماً متزايداً من قبل الوحدات الاقتصادية في الدول المتقدمة بالمراجعة الداخلية، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواحي متعددة يأتي في مقدمتها تزايد اهتمام هذه الوحدات بإنشاء إدارات مستقلة للمراجع الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءات والكوادر البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفاعلية المطلوبة (منيس، 2016).

مما سبق تتأكد ضرورة وجود أقسام منفصلة للمراجعة الداخلية داخل الوحدات الاقتصادية، بحيث تمارس عملها باستقلالية وموضوعية وأن يكون أعضاؤها على قدر كافٍ من التأهيل العلمي والممارسة المهنية بما يمكنهم من القيام بمهامهم على أفضل وجه، وتتبع بشكل مباشر الإدارة العليا وترفع تقاريرها لها بصورة دورية، وهنا فإن البحث يهدف إلى دراسة أثر الخصائص الشخصية للقائمين بأعمال المراجعة الداخلية على مستوى ودرجة الاستقلال لتأدية وظيفة المراجعة الداخلية للرفع من كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية وتقليل مظاهر سوء الاستخدام والإهمال والاختلاس والتي غالباً ما تعاني منها بعض المؤسسات داخل البيئة الليبية.

أدى النمو المتزايد في أنشطة الأعمال وكبير حجم الشركات وتعقد العمليات التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية إلى ازدياد الاهتمام بالأنشطة الرقابية وظهور الحاجة إلى وجود المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بكفاءة وفاعلية، فمن الواجبات الأساسية لأي إدارة وضع نظام فعال للرقابة الداخلية يضمن حسن سير الأعمال داخل الوحدة والالتزام بالسياسات والتعليمات التي تقدمها الإدارة العليا للمؤسسة (طه، 2012). وفي هذا الصدد تواجه مهنة المراجعة الداخلية مشاكل عدة ناجمة عن عدة عوامل منها الشك في استقلالية الأفراد القائمين بأعمال المراجعة الداخلية ونقص التأهيل العلمي والكفاءة المهنية لديهم، الأمر الذي يسبب انخفاضاً في مستوى جودة أداء المراجعة الداخلية، وقصور تقاريرها عن مواكبة التطورات المهنية المختلفة. وكنتيجة للدور الفعال للمراجعة الداخلية في الحفاظ على موارد الشركات فإن الأطراف المستفيدة من خدماتها تتوقع مستوى كفاءة معين من الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي وتحدد كفاءة المراجعة الداخلية على أساس مدى فاعليتها في القيام بالوظائف المطلوبة منها للأطراف المستفيدة من خدماتها (الشريف، 2005).

2- مشكلة البحث:

إن انفصال الملكية عن الإدارة سمة من سمات التطور في شركات الأعمال، ترتب عليه زيادة رأس المال والدخول في أسواق عالمية، وكبر حجم الشركات وتعدد أوجه أنشطتها، الأمر الذي يحتم ضرورة وجود نظام فعال لتوجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقويم الأنشطة المالية والإدارية والتشغيلية بما يضمن الحد من تحقيق الإدارة لمصالح شخصية وتوجيهها نحو تحقيق أهداف ومصالح أصحاب الشركة. كما إن عملية الفحص والتقويم للأنشطة المالية والإدارية والتشغيلية تتطلب الكثير من الكفاءة المهنية والعلمية بما يضمن للمراجع الداخلي الأداء الأمثل للمحافظة على موارد الوحدة الاقتصادية. ولكي تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدورها بشكل فعال في قياس وتقييم مدى فاعلية الوسائل الرقابية، يجب عليها الالتزام بالمعايير الدولية لجودة المراجعة الداخلية والتي تناولت موضوع الخبرة والكفاءة المهنية بشكل أساسي، حيث أشارت إلى ضرورة توافر مجموعة من الخصائص والسمات في مراجع الحسابات الداخلي بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منه.

وتؤكد الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع المراجعة الداخلية وجود قصور في عمل أقسام المراجعة الداخلية وضعف مستوى جودة الخدمات التي تقدمها، وعدم توافر الاستقلال الكافي واللازم لإنجاز مهام المراجعة بالصورة المثلى (عبدالله، 2008، كاجيكي وبيت المال، 2005، أبوبكر، 2005). الأمر الذي يستوجب عليه البحث والدراسة لمعرفة أسباب القصور والضعف في أداء أقسام المراجعة الداخلية وعدم تحقيق الاستقلال اللازم لتحقيق إنجاز مهنة المراجعة الداخلية، حيث إن عدم قيام المراجعة الداخلية بمهامها المنوطة بها من شأنه ضياع العديد من الحقوق وعدم الحفاظ على أصول الوحدات الاقتصادية وتركها عرضة للهلاك والضياع بسبب عدم قدرة المراجعة الداخلية على القيام بواجباتها بالصورة المثلى.

وتجدر الإشارة إلى أن عدم استقلال المراجع الداخلي مرتبط بشكل مباشر بالخصائص والمؤهلات الشخصية للمراجع الداخلي، حيث أشارت بعض الدراسات السابقة للدور الفعال والمؤثر للكفاءة والعناية المهنية في تحقيق متطلبات الجودة للمراجعة الداخلية (أبوبكر، 2005). كما أوضحت دراسات

أخرى أهمية الخبرة العملية في رفع مستوى خدمات المراجعة الداخلية في البيئة العربية والمحلية (التويجري والنفعاوي، 2008، كاجيكي وبيت المال، 2005).

وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمحور حول ضعف أداء إدارات وأقسام المراجعة الداخلية في الوصول إلى الاستقلال التام والمناسب في البيئة المحلية والنتائج عن القصور في الأداء المهني والذي يرتبط بكفاءة المراجعة العلمية والمهنية. ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل التالي:

ما أثر العوامل الشخصية المرتبطة بالتأهيل العلمي والعملية على استقلالية المراجع الداخلي في البيئة الليبية؟
3- الدراسات السابقة:

تعتبر طبيعة المراجعة الداخلية وظيفية تقييمية داخل الوحدة الاقتصادية بهدف فحص ومراجعة جميع أنشطتها، وتعمل المراجعة الداخلية على مساعدة الأفراد للقيام بالأعمال المكلفين بها بدرجة عالية من الكفاءة والجودة وذلك عن طريق توفير الدراسة والتحليل والتقييم والمقترحات وتقديم كافة الاستشارات والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة المختلفة والتي تم مراجعتها داخل الوحدة الاقتصادية، وبالتالي تكون الإدارة في حاجة لوجود مراجعة داخلية مستقلة يتمتع منتسبها بالكفاءة والمهارة، وذلك لتوفير المعلومات الموضوعية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات (العريبي، 2006).

1- استقلالية المراجع الداخلي:

إن الغرض الرئيس للمراجعة الداخلية في أية وحدة اقتصادية هو ضبط أعمالها الجارية وإحكام مسارها في الاتجاه الصحيح حتى تصل إلى الأهداف المخطط لها ولا يتأتى هذا إلا إذا تمت عملية المراجعة الداخلية باستقلالية وحياد، ولذلك فالمراجعة الداخلية المستقلة من الأمور الحيوية لكافة الوحدات، ولقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في السنوات الأخيرة كنتيجة طبيعية لزيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية لما لها من دور في الحفاظ على أصول وأمالك الوحدات المختلفة (البدر، 2005). ويسعى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية 1610 إلى وضع أساس يمكن من خلاله تقييم ما إذا كانت البيئة التي يعمل فيها نشاط المراجعة الداخلية

يتبع المراجع الداخلي أعلى مستوى إداري بالوحدة الاقتصادية وهذا يعني أن يتبع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة إن وجدت، وذلك حتى يتمكن من القيام بأعمال المراجعة بكل موضوعية واستقلالية ولا يتبع مستوى إداري أقل مثل المدير المالي حتى لا يقيد عند القيام بعمله كما تمليه عليه المهنة.

الموضوعية: يجب على المراجعين الداخليين أن يكونوا موضوعيين عند أدائهم لأعمال المراجعة.

2- كفاءة المراجع الداخلي:

ينص المعيار الدولي 1610 على أنه (يجب أن تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بكفاءة وفي إطار العناية المهنية المعقولة، وتعتبر الكفاءة المهنية مسؤولية إدارة المراجعة الداخلية وكل مراجع بها، وعلى ذلك يجب أن تخصص إدارة المراجعة لكل عملية مراجعة فريق العمل الذي يتوافر له المعرفة و المهارة والتخصص الذي يمكنه من أداء أعماله بصورة مرضية). والتفوق المهني لأعمال المراجعة الداخلية هو مسؤولية قسم أو إدارة المراجعة الداخلية بصفته الوظيفية، وكذلك مسؤولية كل فرد من العاملين داخل القسم بصفته الشخصية، حيث لا بد من توافر التأهيل العلمي والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، ويجب على إدارة المراجعة الداخلية أن تتأكد من توافر الكفاءة المهنية اللازمة للعاملين بها، وأن تتأكد من توافر المهارات اللازمة في المراجع الداخلي للقيام بهذه المهمة، كما يتوجب وجود جهات متخصصة لتدريب العاملين الجدد في قسم المراجعة الداخلية، كما يجب على المراجع الداخلي أن يلتزم بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، وأن يجيد المراجع الداخلي أساليب التعامل الشخصي مع الغير (العلاقات الإنسانية) ويهتم بتوافر المعلومات و المهارات ويسعى إلى التعليم المستمر ويبذل العناية المهنية المعقولة (السواح، 2006). ويفصل المعيار بين نوعين من المتطلبات المهنية للمراجعة الداخلية هما: أولاً: بالنسبة لإدارة المراجعة الداخلية: يجب على مدير المراجعة الداخلية التأكد من وجود الكفاءة الفنية والخلفية التعليمية للمراجعين الداخليين بما يتناسب مع طبيعة أعمال المراجعة المطلوب منهم القيام بها. وثانياً: بالنسبة للمراجع الداخلي نفسه: يجب أن يتوافر للمراجعين الداخليين الالتزام بمعايير السلوك المهني عند أدائهم لأعمالهم و أن يتوافر لديهم

تسمح للمراجع الداخلي بأن يكون مستقلاً بذاته وموضوعياً بالقدر الكافي إلى الحد الذي يمكن فيه اعتماد واستخدام المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي داخل الوحدة محل المراجعة (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة: ص 5).

ويمكن تعريف الاستقلالية بشكل عام بأنها التحرر من الاعتماد على شخص آخر أو وحدة اقتصادية أو دولة أخرى، أو التأثير بهم أو الخضوع لسيطرتهم، أما بالنسبة للمراجعين الداخليين فالاستقلالية تعني التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي من تأدية مسؤولياته بطريقة غير متحيزة وبالقدر الذي يساعد المراجعين الداخليين بتقديم أحكام نزيهة وغير متحيزة تعتبر جوهرية لتنفيذ عمليات المراجعة (عثمان، 2015).

مما سبق يتضح أن استقلالية المراجعة الداخلية ضرورية لإنجاح مهمتها وتحقيق أهدافها، وذلك لأن استقلال المراجع الداخلي يمثل ركناً أساسياً يرتكز عليه إذا أراد أن يؤدي واجبه كما يجب، وعلى المراجع الداخلي أن يوازن بحذر كبير بين كونه موظفاً داخل الوحدة الاقتصادية وبين الحفاظ على استقلاله وموضوعيته، وعليه فإن استقلال المراجع الداخلي يعني التحرر من رقابة أو سيطرة أي طرف عند تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، ولخلق مراجعة داخلية فعالة ومستقلة لا بد من توافر عنصرين أساسيين هما: كفاءة المراجع واستقلاله. كما أن الاستقلال المطلوب للمراجع الداخلي يعتمد بشكل كبير على موضوعية وحيادية المراجع الداخلي وموقع قسم أو إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته الإدارية للإدارات والأقسام التنفيذية داخل الوحدة الاقتصادية، وقد أكد على ذلك المعيار الدولي للمراجعة الداخلية رقم (610) الذي ينص على (يجب أن يتوفر للمراجع الداخلي الاستقلال عن الأنشطة التي يتولى مراجعتها، ويعتبر المراجع الداخلي مستقلاً عندما يقوم بأداء عمله بحرية وموضوعية، والاستقلال يساعد المراجع الداخلي على إصدار أحكام نزيهة وغير متحيزة). ويتحقق هذا الاستقلال من خلال (خيزار، 2016):

الوضع التنظيمي: يجب أن يكون لقسم المراجعة الداخلية وضع يسمح لها بالقيام بأعمال المراجعة. أي أنه يجب أن

وعليه يتوجب على المراجعين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والخبرات والكفاءات الأخرى اللازمة للالتزام بالاستقلالية، وهنا تجدر الإشارة إلى أن المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى يقصد بها الخبرة المبنية على الفهم الصحيح للمهنة والممارسة المتقنة والمهارة المهنية اللازمة لكي يؤدي المراجعون الداخليون مسؤولياتهم المهنية أداءً فعالاً بما يضمن استقلاليتهم، فالخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية للمراجعة الداخلية تعني المؤهلات العلمية المتحصل عليها من المؤسسات التعليمية في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات، وكذلك استمرار عملية التعليم أثناء ممارسة المهنة كتلقي الدورات التدريبية وحضور المحافل والمؤتمرات العلمية التي تهتم بالتطوير والرقى بمهنة المراجعة والمحاسبة، بينما تشير الخبرة العملية للمراجعة بالساعات الفعلية التي يقضيها المراجع في الممارسة العملية للمهنة ومدى حرصه على الانضمام إلى المؤسسات والكيانات المهنية، بالإضافة إلى القدرة على بذل العناية المهنية عند ممارسته العملية ومدى امتلاكه حس المراجع الذي يمكنه من أداء واجباته بالصورة المثلى التي تضمن أداء عملية المراجعة الداخلية بحيادية وموضوعية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة للمراجع للقيام بعمله على أحسن وجه ومن تم تحسين فعالية أدائه باستقلالية وموضوعية، ولعله يمكن قياس الخبرة الفعلية للمراجعين بناء على سنوات الخبرة التي قضوها في مجال المحاسبة والمراجعة وعلى تقارير أدائهم التي توضح الخبرات والقدرات الجديدة التي تم اكتسابها في العمل خلال الفترة السابقة، وبالتالي فإن ذلك كفيل بخلق روح المنافسة بينهم للوصول إلى أفضل أداء ممكن. (المعايير الدولية، جمعية المدققين الداخليين 2010)، ومن خلال ما سبق يمكن القول أن استقلال المراجع الداخلي يرتبط بالعديد من المعوقات والمحددات ذات التأثير المباشر وغير المباشر، ومن هذه المحددات العوامل الشخصية المرتبطة بالكفاءة المهنية، حيث يفترض البحث أن استقلالية المراجع الداخلي تتأثر بكفاءة المراجع من الناحية العلمية والعملية بالإضافة إلى كونها تتأثر أيضاً بمستوى العناية المهنية التي يبذلها المراجع عند قيامه بمهام المراجعة الداخلية. وعليه فإن فرضية الدراسة الرئيسية تتمثل في:

المعارف والمهارات والتخصصات اللازمة لأداء أعمال المراجعة كما يتوجب عليهم المحافظة على كفاءتهم الفنية من خلال التعليم المستمر (العمرى، 2016).

3- العلاقة بين الكفاءة المهنية واستقلالية المراجع الداخلي:

من المعروف أن المراجع الداخلي هو موظف بالوحدة الاقتصادية يربطه بها عقد عمل، فالإدارة هي التي تقوم بتعيينه وتحديد المقابل المادي الذي يتحصل عليه، ولها وحدها حق تغييره أو منحه علاوات دورية أو حرمانه منها، وهذا يعني أنه يتحتم أن يكون له ميل إداري، بمعنى أن يرى المشكلة من وجهة نظر الإدارة، وهذا يعني أنه تابع للإدارة الأمر الذي يؤثر في استقلاله في اتخاذ قراراته، بما لا يخدم أهداف المراجعة الداخلية، وحتى يؤدي المراجع الداخلي دوره بشكل فعال يجب أن يكون مستقلاً عن الوظائف التنفيذية داخل الشركة التي يعمل فيها، ولكنه لا يستطيع أن يكون محايداً عن الوحدة الاقتصادية ما دامت تربطه بها علاقة عمل، ولتحقيق أهداف المراجعة الداخلية يجب أن يكون المراجع الداخلي أميناً مع نفسه ومع الآخرين ويقوم بعمله بما يمليه عليه واجبه نحو هذه المهنة في ضوء ما تعلمه من معارف ومهارات خلال فترة دراسته وما اكتسبه من الممارسات المهنية وأن لا تكون له مصلحة في إبداء رأي معين (عثمان، 2015).

وتطلب قواعد السلوك المهني والأخلاقي - استناداً إلى معهد المراجعين الداخليين، وكذلك الممارسات الرائدة - من المدققين الداخليين أن يعملوا في تلك الخدمات التي لديهم المعرفة والمهارات والخبرة الضرورية لها، وأن ينجزوا الواجبات وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية، وأن يعملوا باستمرار على تحسين كفاءتهم وفعاليتهم ولذا تتطلب المعايير من المراجعين الداخليين ونشاط المراجع الداخلي معاً أن يمتلكوا أو يقوموا بتطوير المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوبة لتأدية مسؤولياتهم والتي من بينها الاستقلالية. ويمكن لموظفي قسم المراجعة الداخلية المؤهلين والمهنيين، وخصوصاً الذين يمتلكون للمعايير أن يساعدوا في ضمان النجاح لنشاط المراجعة الداخلية (عبد الملك، وآخرون، 2006).

وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية واستقلال المراجع الداخلي.

4- المنهجية والإجراءات:

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي في الواقع دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل مع الظاهرة ويصفها ويحللها، وسوف يعتمد البحث على نوعيين أساسيين من البيانات.

البيانات الأولية: وذلك بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصص وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن تم تفرغها وتحليلها باستخدام التحليل الإحصائي SPSS(Statistical Package for Social Science) بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع البحث.

البيانات الثانوية: وذلك بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد البحث، وهو الكفاءة المهنية وأثرها على استقلالية المراجع الداخلي، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت و تحدث في مجال البحث.

1- مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من المراجعين الداخليين داخل الشركات والمؤسسات العاملة في مدينة مصراته، حيث تم توزيع 46 صحيفة استبيان عشوائيا على وحدات المراجعة الداخلية داخل الشركات والمؤسسات بالبيئة المحلية.

2- قياس المتغيرات:

يوضح قياس متغيرات البحث الأسئلة المستخدمة لقياس كل متغير من المتغيرات ، حيث تم تصميم قائمة استبيان تتضمن كل المحاور ذلت العلاقة بالموضوع لتحقيق أهداف البحث، وتتضمن قسمين هما:

القسم الأول: عبارة عن بيانات شخصية عن المشاركين استخدمت لقياس المتغيرات المستقلة التي تمثل كفاءة المراجع الداخلي وهي: تخصص مفردات العينة حيث أسند رقم (1)

للمتخصصين في المحاسبة بينما رقم (0) لغير المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة، عدد سنوات الخبرة للعينة، عدد الشهادات المهنية التي تحصل عليها مفردات العينة، عدد الدورات التدريبية المتحصل عليها في مجال المحاسبة والمراجعة.

القسم الثاني: يتضمن 8 فقرات استنادا إلى الإطار النظري والدراسات السابقة لقياس مستوى الاستقلالية التي يتمتع بها المراجع الداخلي، وقد استخدم مقياس ليكارت (Likert_Scale) ذو المستويات الخمس باعتباره أنسب المقاييس الخاصة بقياس الاتجاهات في العلوم الاجتماعية.

3- ثبات المقياس:

يقصد بالثبات إمكانية الحصول على نتائج مشابهة للنتائج التي تم الحصول عليها في حالة تكرار الاختبار بنفس الأداء وفي ظروف مشابهة، وقد تم استخدام معادلة (ألفا كرونباخ) لهذا الغرض، وهذا المقياس يعتبر جيدا إذا زادت النسب الناتجة عن الاختبار عن (60%) وبالرجوع إلى نتائج الاختبار تبين أن قيمة ألفا كرونباخ لمتغير الاستقلالية كانت (0.701%) وهي نسبة مقبولة (سكران، 2003)، وهنا تشير نتائج كرونباخ ألفا للمقاييس المستخدمة في الاستبيان إلى صدق وثبات المقاييس بما يضمن تحقيق الغرض الذي وضعت من أجله.

4- تجميع البيانات:

تم توزيع عدد (50) استمارة استبيان بطريقة عشوائية على العينة استلم منها عدد (42) استمارة استبيان صالحة لإجراء التحليل الإحصائي أي بنسبة (84%) من إجمالي الاستمارات وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في تحليل البيانات، و(2) استمارات غير صالحة للتحليل الإحصائي و(8) استمارات استبيان فاقد.

5- تحليل البيانات:

لتحقيق أغراض البحث، تم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد والمتمثل بالمعادلة الآتية:

$$Y = a_0 + a_1. x_1 + a_2. x_2 + a_3. x_3 + a_4. x_4 + e$$

حيث:

y: استقلالية المراجع الداخلي.

X1: تخصص مفردات العينة.

X2: عدد سنوات الخبرة.

X3: الشهادات المهنية التي تحصل عليها مفردات العينة.

X4: عدد الدورات التدريبية المتحصل عليها في مجال

المحاسبة والمراجعة.

1- الارتباط بين المتغيرات:

لاختبار قوة نموذج الانحدار الخطي المتعدد تم استعمال جملة من الاختبارات، أولها اختبار استقلالية المتغيرات المستقلة، حيث تم حساب مصفوفة معاملات الارتباط بيرسون (person) لمعرفة العلاقة بين المتغيرات المستقلة، وذلك بهدف الكشف عن وجود ارتباط خطي بين المتغيرات المستقلة. والجدول رقم (1) يوضح نتائج معاملات الارتباط بين المتغيرات كالتالي:

جدول (1) مصفوفة الارتباط للمتغير (Correlation)

المتغيرات	التخصص	سنوات الخبرة	الشهادات المهنية	الدورات التدريبية	الاستقلالية
التخصص	1				
سنوات الخبرة	0.193	1			
الشهادات المهنية	0.134	0.083	1		
الدورات التدريبية	0.029	0.169	0.056	1	
الاستقلالية	0.040	**0.703	0.116	*0.481	1

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة بالاعتماد على اختبار معامل تضخم التباين (VIF) والتي يجب أن لا تتجاوز (10) وحدات (سكران، 2003)، واختبار التباين المسموح (Toleranc)، وبحساب المعاملات السابقة لكل المتغيرات المستقلة تبين أن قيم اختبار تضخم التباين لجميع المتغيرات أقل من (10) وتتراوح قيمه ما بين [1.086، 3.011] بينما قيمة اختبار التباين المسموح به لجميع المتغيرات أكبر من (0.05) وتتراوح قيمه ما بين [0.332، 0.921]، وبالتالي يمكن القول أنه لا توجد مشكلة ارتباط عال بين المتغيرات كما هو واضح في الجدول (2).

بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (1) فإنه بعض العلاقات الارتباطية بين متغيرات الدراسة معنوية وذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05 & \alpha=0.01)$ حيث تبين أن أقوى ارتباط كان بين المتغيرين (عدد سنوات الخبرة واستقلالية المراجع الداخلي)، وأضعفها بين المتغيرين (التخصص العلمي واستقلالية المراجع الداخلي). كما يمكن أن نستقرئ من الجدول عدم ارتباط تام بين معظم المتغيرات المستقلة.

2- اختبار الارتباط الخطي:

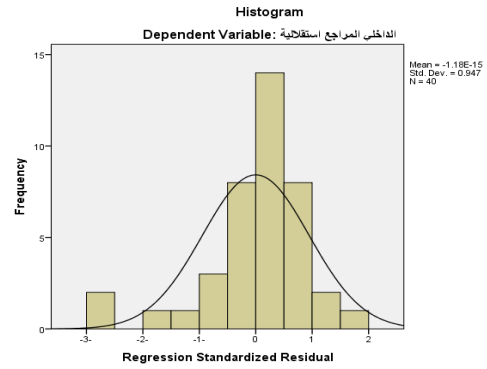
للتأكد من عدم وجود مشكلة التعدد الخطي كشرط أساسي لاعتماد نتائج تحليل الانحدار تم استخدام اختبار الارتباط الخطي (multicollinearity)، بهدف التأكد من أنه لا يوجد

جدول (2) اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح لمتغيرات البحث

المتغيرات المستقلة	التباين المسموح Tolerance	معامل تضخم التباين VIF
التخصص	0.921	1.086
عدد سنوات الخبرة	0.332	3.011
الشهادات المهنية	0.781	1.281
الدورات التدريبية	0.915	1.093

3- طبيعية البيانات:

تم الاعتماد على الشكل الظاهر من التحليل الإحصائي للحكم على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك لكون الشكل التالي يتميز بوجود تماثل تقريبي بين جانبيه الأيمن والأيسر حول المتوسط.



شكل (1) التوزيع الطبيعي للبيانات

4- اختبار الفرضيات:

من خلال ما تقدم من اختبارات تبين أنه لا يوجد مشكلة ارتباط تام بين المتغيرات المستقلة، وأنه لا توجد مشكلة الارتباط الداخلي بين المتغيرات المستقلة وأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، فإن هذا يسمح بمواصلة المرحلة الثانية وهي اختبار الفرضيات، وذلك بالتعرف على أثر مجموعة من المتغيرات (التخصص، عدد سنوات الخبرة، عدد الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية) على استقلالية المراجع الداخلي، وبهذا يتم استخدام نموذج الانحدار المتعدد لدراسة أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع استقلالية المراجع الداخلي، ويبين الجدول رقم (3) نتائج تحليل الانحدار المتعددة.

جدول (3) ملخص النموذج

النموذج	R	R ²	Adjusted R ²	Std. Error of the Estimate	R ² Change
1	0.824	0.679	0.609	0.35282	2.109

التحديد المعدل (Adjusted) الذي يأخذ بالاعتبار الزيادة الحاصلة في درجات الحرية، وكما هو موضح أعلاه فقد بلغت قيمته (0.609)، وعليه فإن المتغيرات المستقلة استطاعت أن تفسر (60.9%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع والباقي تعزى إلى عوامل أخرى. كما تم استخدام اختبار المعنوية الإجمالية لنموذج الانحدار المتعدد والذي يهدف إلى التعرف على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائي (F)، ويعرض الجدول رقم (4) نتائج تحليل التباين ANOVA.

نستقرئ من الجدول رقم (3) أن قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع (0.824)، كما يتبين أن قيمة معامل التحديد والمحددة بـ (R²) بقيمة (0.679) والذي يدل على أن المتغيرات المستقلة تفسر نسبة (68%) من التغير الذي يطرأ على المتغير التابع ولكن هناك مأخذ على هذا المعامل لأنه لو أضيف متغير مستقل للنموذج فإن قيمته سوف ترتفع حتى لو لم يكن هناك أهمية للمتغير المستقل في النموذج (زيادة مجموع المربعات العائدة للانحدار SSR مع ثبات مجموع المربعات الكلية SST) ولهذا يتم حساب معامل

جدول (4) نتائج تحليل التباين

النموذج	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig
1	Regression	8.423	7	1.203	9.669	0.000**
	Residual	3.983	32	0.124		
	المجموع	12.406	39			

بـ (Sig = 0.000) أقل من مستوى الدالة ($\alpha \leq 0.05$) وبهذا يكون نموذج الانحدار ملائم لقياس العلاقة السببية بين المتغيرات المستقلة (استقلال المراجع الداخلي).

أظهرت النتائج السابقة أن نموذج الانحدار المتعدد المستخدم في البحث معنوي من خلال وجود معنوية عالية لاختبار (F) مقدرة بـ (9.669) بدرجة حرية (7) وبمستوى الدلالة قدرة

جدول (5) جدول المعاملات

النموذج	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients Beta	قيمة اختبار T	مستوى المعنوية
	Std. Error	B			
(Constan) الحد الثابت	.489	2.187		4.469	0.000
التخصص	.176	.222	.132	1.262	0.108
عدد سنوات الخبرة	0.009	0.018	0.334	1.923	0.032
الشهادات المهنية	0.009	0.013	0.017	0.146	0.443
الدورات التدريبية	0.037	0.082	0.232	2.212	0.017

– الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لعدد سنوات الخبرة على استقلالية المراجع الداخلي.

يوضح الجدول (5) أن قيمة (t) بلغت (1.923)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى المعنوية (0.05) وعليه فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لعدد سنوات الخبرة على استقلالية المراجع الداخلي)، أي أن لها تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05). كما أن قيمة (B) (معامل الانحدار غير المعياري) بلغت (0.018) وهي تشير إلى مقدار الزيادة المتحقق في قيمة المتغير التابع (استقلالية المراجع الداخلي) نتيجة لزيادة المتغير المستقل (عدد سنوات الخبرة) بوحدة واحدة، أما (β) (معامل الانحدار المعياري) فقد بلغت (0.334) وهي تعزز النتيجة المتحصل عليها.

– الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للشهادات المهنية على استقلالية المراجع الداخلي.

نستقرى من الجدول (5) أن قيمة (t) بلغت (0.146)، وهي لها مستوى معنوية (0.433) أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وعليه فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه

ولاختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للمتغيرات المستقلة (التخصص، عدد سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، الدورات التدريب) على استقلالية المراجعة الداخلية تم تجزئتها إلى (4) فرضيات فرعية.

– الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للتخصص العلمي على استقلالية المراجع الداخلي.

يتضح من خلال الجدول رقم (5) أن قيمة إحصاء (t) بلغت (1.262)، وهي أقل من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (5%)، وعليه فإنه يمكن القول بقبول الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للتخصص العلمي على استقلالية المراجع الداخلي) كما أن قيمة (B) (معامل الانحدار غير المعياري) بلغت (0.222) وهي تشير إلى مقدار الزيادة المتحقق في قيمة المتغير التابع (استقلالية المراجع الداخلي) نتيجة لزيادة المتغير المستقل (التخصص العلمي) بوحدة واحدة، أما (β) (معامل الانحدار المعياري) فقد بلغت (0.132) وهي تعزز النتيجة المتحصل عليها. وتشير النتائج إلى أن التخصص العلمي ليس له أثر ذو أهمية على الاستقلالية، وذلك يرجع إلى أن أكثر أفراد العينة لديهم نفس التخصص وهو تخصص المحاسبة.

سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية) لهما علاقة ذات دلالة إحصائية وهذا متوافق مع الدراسات السابقة التي أظهرت تأثيراً للخبرة على أداء المراجع (فراش، 2001)، كما تبين من النتائج أن عدد الشهادات المهنية التي تحصل عليها المراجع الداخلي ليس له تأثير على استقلاليته، وهذا يمكن أن يفسر ضعف أفراد العينة المختارة في الاهتمام بالشهادات المهنية، كما أظهرت نتائج البحث أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير التخصص العلمي واستقلالية المراجع الداخلي في البيئة المحلية، وبالتالي فإن درجة استقلالية المراجع الداخلي في البيئة اللببية لا تتأثر بهذا المتغير، وهذه النتيجة غير متوقعة ولا تتماشى مع الأدب المحاسبي، حيث أن التخصص المالي والمحاسبي يزيد من جودة عمل المراجع الداخلي ويرتقي بالمهنة إلى المستوى المطلوب بما يضمن الاستقلالية المناسبة للأداء (كاجيجي، بيت المال، 2005، عيسى، 2008)، وهناك احتمال لتفسير عدم تأثير التخصص العلمي على الاستقلالية وذلك لكون أغلب أفراد عينة البحث لهم تخصص مطابق الأمر الذي ترتب عليه عدم وجود تأثير إحصائي على استقلالية المراجع الداخلي من منطلق متغير التخصص العلمي للمراجع.

قائمة المراجع:

1. إبراهيم طه عبد الوهاب (2000)، نظرية المراجعة 2، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص 19-38.
2. احمد محمد طاهر عثمان (2015). المراجعة الداخلية ودورها في ضبط الإيرادات والمصروفات بالوحدات الحكومية (أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا).
3. أزاهير محمد طه (2012). دور المراجعة الداخلية في تقويم فعالية نظم الرقابة الداخلية (أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا).
4. الشريف، جعفر عثمان (2005). الرقابة الداخلية وأثرها علي نطاق فحص المراجع الخارجي (أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا).
5. الصادق محمد كوكو دقيش (2015). المراجعة الداخلية ودورها في تقويم الأداء المالي بالوحدات الحكومية (دراسة

(لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لعدد الشهادات المهنية على استقلالية المراجع الداخلي). كما أن قيمة (B) (معامل الانحدار غير المعياري) بلغت (0.013) وهي تشير إلى مقدار الزيادة المتحقق في قيمة المتغير التابع نتيجة لزيادة المتغير المستقل (الشهادات المهنية) بوحدة واحدة، أما (β) (معامل الانحدار المعياري) فقد بلغت (0.017) وهي تعزز النتيجة المتحصل عليها، وهذا ناتج من عدم سعي المراجعين الداخليين في البيئة المحلية إلى الحصول على شهادات مهنية في مجال تخصصهم.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لعدد الدورات التدريبية على استقلالية المراجع الداخلي.

يبين الجدول (5) أن قيمة (t) بلغت (2.212)، وهي لها مستوى معنوية (0.017) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وعليه فإنه يتم عدم قبول الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لعدد الدورات التدريبية على استقلالية المراجع الداخلي). كما أن قيمة (B) (معامل الانحدار غير المعياري) بلغت (0.082) وهي تشير إلى مقدار الزيادة المتحققة في قيمة المتغير التابع (استقلالية المراجع الداخلي) نتيجة لزيادة المتغير المستقل "الدورات التدريبية بوحدة واحدة، أما (β) (معامل الانحدار المعياري) فقد بلغت (0.232) وهي تعزز النتيجة المتحصل عليها وبالتالي يتأكد دور التدريب المستمر للمراجع الداخلي في تعزيز الاستقلالية.

5- مناقشة النتائج:

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحديد أثر الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على استقلالية المراجع الداخلي في البيئة اللببية، ومن أجل تحقيق هدف البحث تم اختبار فرضية البحث التي تنص على أنه (لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير الكفاءة المهنية على متغير استقلالية المراجع الداخلي)، باستخدام اختبار ANOVA أظهرت إحصاء F المعنوية قبول النموذج المستخدم في البحث استناداً عليها. كما أن قيمة اختبار t أظهرت أن اثنين من أبعاد متغير الكفاءة المهنية (عدد

16. سمير كامل عيسى (2008)، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية، العدد الأول - يناير).
17. عارف عبد الله عبدالكريم (2003)، اثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية، (المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا: العدد الثاني).
18. عبد العزيز عبيد أبو بكر (2005)، دور المراجعة الداخلية لدعم الهيكل الرقابي بالوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية، (ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية - الواقع والأفاق، أكاديمية الدراسات العليا طرابلس) 24-22 فبراير.
19. عبد الملك وآخرون (2006)، مدى كفاية معايير المراجعة الدولية رقم (10) في توفير الإرشادات اللازمة لتقييم أعمال المراجعة الداخلية "مجلة الدراسات المالية - كلية التجارة - العدد الأول.
20. عبد الوهاب نصر علي، شحاته علي شحاته (2005)، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (جامعة الإسكندرية، وحدة التعليم المفتوح، كلية التجارة.
21. فهد الفانك، التدقيق الداخلي أداة إدارية فعالة، (1982) (المجلة العربية الإدارية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية: العدد الأول).
22. كلثوم خيزار (2016). دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات (رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا).
23. مبارك إسحاق محمد (2006)، دور المراجعة الادارية في رفع الكفاءة الانتاجية لمشروعات القطاع العام، (أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا).
24. محمد سامي محمد، راغب قنديل راضي (1987)، اثر المدخل على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في ظل نظريات التنظيم الحديث، (رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية).
- ميدانية هيئة الموائى البحرية) (أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا).
6. العمري، أيمن (2016). دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون (رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا).
7. بشير محمد عاشور (1995)، تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد - جامعة قاريونس).
8. حسين عبد الحميد العطار (2000)، نتائج احتراف المراجعة الداخلية في ظل محدداته المهنية - دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية. (مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول - يناير).
9. خالد أمين عبد الله (2000) علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية، (عمان: دار وائل للنشر).
10. خالد عبد القادر مفتاح العريبي (2006)، المعايير التي تحكم أداء المراجع الداخلي في مشروعات الإنتاج الحيواني، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاريونس).
11. خالد علي الكاجيكي واحمد عبد الله بيت المال (2005)، تقييم واقع وظيفة المراجعة الداخلية بالمصارف الأهلية، (ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية - الواقع والأفاق، أكاديمية الدراسات العليا طرابلس) 22-24 فبراير.
12. خالد لبيب (2003)، نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة الفساد المالي في قطاع الأعمال، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول - المجلد الأربعون.
13. راند موسى كيوان (1999)، تقييم أداء المراجعة الداخلية في المنشآت الصناعية، (مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، العدد الثاني).
14. زهرة توفيق سواد (2009)، مراجعة الحسابات والتدقيق، (عمان: دار الرابرة).
15. سعاد حسن خضر (1998)، دراسة تحليلية لدور الهيئات المهنية العلمية في إرشاد المراجعين الخارجيين عند تقييمهم لجودة عمل المراجعة الداخلية، (مجلة البحوث الإدارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق: العدد الثالث).

25. مسعود عبد الحفيظ البدرى (2005)، المعايير التي تحكم أداء المراجعة الداخلية في شركات الصناعية بمدينة بنغازي، (ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية - الواقع والأفاق، أكاديمية الدراسات العليا طرابلس)، 22-24/ فبراير .
26. مصطفى افتوحة ، سامح الماقوري (2005)، نموذج استرشادي مقترح لتقرير المراجعة الداخلية، (ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية - الواقع والأفاق، أكاديمية الدراسات العليا طرابلس)، 22-24/فبراير .
27. منيس (2016)، دور إدارة المراجعة الداخلية في ترشيد القرارات الإدارية بالمديرية العامة للجوازات (أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا).
28. نادر شعبان، إبراهيم السواح (2006)، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، (الإبراهيمية: الدار الجامعية).
29. المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، جمعية المدققين الداخليين، 2010.
30. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي)، استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام، بدون سنة نشر .