



Cambridge
International

Professional Research Thesis

Titled

**The role of internal audit as a control tool in
Libyan internal companies.**

Researcher

mustafa amir ali souysi

Supervisor signature

2024



عنوان الرسالة:

دور المراجعة الداخلية كأداة للرقابة الداخلية في الشركات الليبية.

اسم الباحث:

مصطفى عامر على .

سنة التقديم

.2024

SUMMARY

تعتبر المراجعة الداخلية أحد العناصر الرئيسية في تحقيق الرقابة الداخلية في الشركات، وتلعب دوراً حيوياً في تعزيز فعالية الإدارة وتحسين أداء الأعمال. في ظل التحولات الاقتصادية والتطورات التكنولوجية المتسارعة، أصبحت الشركات الليبية تواجه تحديات متزايدة تفرض عليها ضرورة تعزيز آليات الرقابة الداخلية لضمان استدامة نموها وتحقيق أهدافها بفعالية.

يتناول هذا البحث دور المراجعة الداخلية كأداة أساسية لتحقيق الرقابة الداخلية في الشركات الليبية، حيث يتساءل البحث عن كيفية تحسين تلك العملية لضمان التزام الشركات بالمعايير والتشريعات المحلية والدولية. يستند هذا البحث إلى دراسة شاملة للأدبيات والتجارب العملية لتحليل الفجوات الحالية في ممارسات المراجعة الداخلية وتحديد الخطوات أولية نحو وضع إطار تحسيني يعزز دور المراجعة الداخلية كأداة حيوية لتحقيق الرقابة والشفافية في الشركات الليبية.

من خلال فحص تأثير المراجعة الداخلية على الرقابة الداخلية، يهدف هذا البحث إلى توفير إسهام فعال في تطوير الممارسات الحالية وتعزيز فهم أفضل حول السبل التي يمكن من خلالها تعزيز دور المراجعة الداخلية كأداة حيوية في بيئة الأعمال الليبية.

مشكلة الدراسة :

تهدف إجراءات المراجعة الداخلية بصفة عامة إلى مساعدة الإدارة في تقييم عناصر نظام الرقابة الداخلية ، وفي تقييم مدى كفاءة مراكز النشاط المختلفة داخل الشركة والتأكد من سلامة المعاملات المحاسبية ، ولقد عرفت المراجعة الداخلية بأنها ((نشاط تقييمي مستقل داخل الشركة لغرض فحص وتحقيق النواحي المالية والمحاسبية وغيرها من نواحي أنشطة المشروع وذلك كأساس لخدمة الإدارة في وظيفتها الرقابية)) (1)، ومن هذا التعريف يتضح لنا أن إدارة المراجعين الداخليين هم من ضمن أعضاء التنظيم نفسه وتقوم مسؤولياتهم على تقييم مراكز النشاط المختلفة في تنفيذ سياساته الإدارية المرسومة ، كما يقوم هؤلاء بفحص ومراجعة كافة البيانات المالية والمحاسبية وإجراء الدراسات والتحليلات الكافية بخصوصها ، كما تهدف المراجعة الداخلية إلى تقييم أساليب الرقابة الداخلية سواء كانت محاسبية أو إدارية والتأكد من فعاليتها في :-

- حماية أصول المشروع وممتلكاته وضمان كيفية إستخدامها .
- ضمان دقة البيانات المحاسبية وإمكانية الإعتماد عليها .
- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية .
- الإلتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة .

إن أهمية ووظيفة المراجعة الداخلية تتطلب الآتي :-

- 1- تعيين مجموعة من المراجعين على قدر كافي من القدرة العلمية والمهنية .
- 2- ضرورة توفير قدر من الإستقلالية للمراجعين الداخليين يتناسب مع المهام التي يقومون بأدائها .

3- ضرورة وجود سياسات تنظم العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي .

(إن المراجعة الداخلية قد ظهرت بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل وكان العامل الرئيسي على وجودها والاعتراف بها هو كبر حجم الشركات وما ترتب عليه من استخدام عدد كبير من الموظفين والانتشار الجغرافي لفروع الشركة الواحدة) (2)، ونظراً لاعتراف الإدارة بأهمية الرقابة الداخلية فإن المراجعة الداخلية أصبحت الأداة نحو تحقيق الرقابة الفعالة ، وحيث أن وجود إدارة المراجعة الداخلية في الشركة هو أحد أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية وسعيّاً نحو الوقوف على مدى أداء هذه الإدارة للأعمال المنوطة بها . يواجهنا التساؤل التالي :-

إلي أي مدى تقوم هيئة المراجعة الداخلية بدورها كأحد مقومات نظام الرقابة الداخلية في

الشركات الليبية ؟

أهمية الدراسة :

- تنبع أهمية هذه الدراسة من الآتي :-

1-إن نجاح أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية في أداء مهامها بتقييمها المحاسبي والإداري والمتمثلة في حماية الشركة وضمان دقة البيانات المحاسبية وإمكانية الإعتماد عليها وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية ، إنما يتطلب توفير مجموعة من المقومات لكي يتمتع هذا النظام الرقابي بكفاءة وفاعلية ومن ضمن أهم هذه المقومات هو وجود إدارة للمراجعة الداخلية ، لذا يتطلب الأمر ضرورة تقييم دور هذه الإدارة للوقوف على مدى نجاح أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية .

2- إن التقييم المستمر لعمليات الشركة والتأكد من صحة القيود المحاسبية وضمان التحقق من دقة وسلامة وعدالة بنود القوائم المالية وتقييم الخطة المستقبلية ، إنما يتطلب وجود إدارة للمراجعة الداخلية تقوم بتلك المهام .

3- إن معايير الأداء المهني التي أصدرها إتحاد المحاسبين العالمي إصدار (IFAC) يتطلب مجموعة من الخصائص للمراجع الداخلي لكي يقوم بدوره بكل كفاءة وموضوعية ، ويتقييم إدارة المراجعة الداخلية في الشركات الليبية يمكن الوقوف على مدى توافر هذه الخصائص التي وردت في معايير الأداء المهني لإتحاد المحاسبين العالمي .

4- إن وجود إدارة مراجعة داخل الشركة تعاصر وتعايش مشاكله يمكن لها أن تتعرف على كل نواحي نشاطاته وإجراءاته ، وستتمكن هذه الدراسة من تقييم دور هذه الإدارة من خلال مقدرة الأخيرة على معالجة تلك المشاكل .

أهداف الدراسة :

يهدف هذا البحث إلى تحقيق الآتي :-

- 1-- التعرف على دور إدارة المراجعة الداخلية داخل الشركات الليبية - إن وجدت .
- 2-- تقييم دور هذه الإدارة كأداة للرقابة الداخلية بالشركات الليبية .

فروض وتساؤلات الدراسة :

ترتكز هذه الدراسة على فرضية واحدة رئيسية وأربع فرضيات فرعية .
الفرضية الأساسية " يوجد بعض أوجه القصور في تطبيق إجراءات المراجعة الداخلية كأداة
للرقابة الداخلية في الشركات الليبية " .

ويتم إختبار هذه الفرضيات الفرعية التالية :-

- 1- تفتقر معظم الشركات الليبية إلى إدارة للمراجعة الداخلية .
- 2- إفتقار المراجع الداخلي في الشركات الليبية للتأهيل العلمي الكافي .
- 3- لا توجد إستقلالية كافية لإدارة المراجعة الداخلية بالشركات الليبية .
- 4- عدم وجود سياسات تحكم العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي .

سوف ينتهج الباحث الأسلوبين التاليين :-

1- الدراسة النظرية :-

وفيها سوف يتم دراسة وعرض وتحليل لما ورد في الأدب المحاسبي من كتب ودراسات ومنشورات تناولت موضوع البحث .

2- الدراسة التطبيقية :-

ترتكز هذه الدراسة على تجميع وتحليل البيانات التي سوف يتم عن طريقها إختبار الفرضيات والوصول إلى هدف البحث ، وسوف يقوم الباحث بتصميم صحيفة إستبيان يوجه من خلالها العديد من الأسئلة للمجتمع محل الدراسة كذلك سوف يقوم الباحث بإجراء المقابلات الشخصية مع عينة الدراسة كلما أمكن ذلك .

الحدود المكانية : دولة ليبيا .

الحدود الزمانية : 2000-2024.

من خلال ما تحدثنا عنه بخطة البحث بأن الهدف الأساسي للبحث هو التعرف على تقييم دور المراجع الداخلي كأداة للرقابة الداخلية بالشركات العامة الليبية العاملة بقطاع البناء والتشييد (المقاولات) بالمنطقة الغربية من الجماهيرية ، وقد قمت بحصرها عن طريق مصلحة الضرائب واللجان الشعبية للإقتصاد ووجدت عددها (51) واحد وخمسين شركة عامة تابعة لقطاع الدولة وأجريت الدراسة على عدد (20) عشرين شركة منها تم إختيارها عشوائياً وتم توزيع إستمارة الإستبيان عليها جميعاً .

خطة الدراسة :

سوف تنتظم خطة الدراسة على النحو التالي عدة فصول وعدة مباحث ومطالب وخاتمة كما يلي

الفصل الأول : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية .

المبحث الأول : المفهوم والتطور

أولاً: أسباب نشأة الرقابة الداخلية .

ثانياً: مفهوم الرقابة الداخلية .

ثالثاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية .

رابعاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية :-

خامساً: أنواع الرقابة الداخلية :-

سادساً: مدى الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية :-

المبحث الثاني : أهمية تصميم وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

أولاً: أهمية نظام الرقابة الداخلية :-

ثانياً: تصميم نظام الرقابة الداخلية :-

ثالثاً: أهداف دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :-

رابعاً: مراحل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية :-

الفصل الثاني : الإطار النظري لتطور المراجعة الداخلية .

المبحث الأول : ماهية المراجعة الداخلية .

أولاً: مفهوم المراجعة الداخلية . (67)

ثانياً: تطور المراجعة الداخلية .

ثالثاً: التقسيم الوظيفي لعمل المراجع الداخلي وعلاقته بالتطور :-

رابعاً: التطور المهني والتعليمي للمراجعة الداخلية :-

خامساً: علاقة المراجع الداخلي ببعض النظم والأدوات الرقابية الأخرى :-

المبحث الثاني/ تنمية وتطوير وفعالية المراجعة الداخلية

أولاً: تنمية وتطوير المراجعين الداخليين :- Develo ping of Internal

Auditors

ثانياً: كفاءة وفعالية إدارة المراجعة الداخلية :-

ثالثاً- وظائف وأهداف المراجعة الداخلية .

رابعاً: مداخل المراجعة الداخلية :

خامساً: تنفيذ مهام المراجعة الداخلية :-

سادساً: أهمية تحسين كفاءة وفعالية إدارة المراجعة الداخلية :-

سابعاً: موقف المراجع الداخلي من الإعداد الإلكتروني للبيانات :-

الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية

3/1- مقدمة .

3/2- وسيلة تجميع البيانات .

3/3- تحديد مجتمع الدراسة .

3/4- إختيار عينة الدراسة .

3/5- خصائص عينة الدراسة .

الفصل الرابع : تحليل البيانات وإختبار فرضيات الدراسة

4-1 - مقدمة .

4-2 - تحليل البيانات .

4-3 - إختبار فرضيات الدراسة .

الفصل الأول : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية .

المبحث الأول : المفهوم والتطور .

نظام الرقابة الداخلية

مقدمة .

حتى وقت ليس ببعيد كان يستخدم لفظ الضبط الداخلي بدلاً من الرقابة الداخلية ، لكن نتيجة للتطور الذي حدث أخيراً في مفهوم الرقابة الداخلية ، أصبح الضبط الداخلي أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية ، حيث كان مفهوم الرقابة الداخلية أو الضبط الداخلي هي عبارة عن مجموعة من الطرق والوسائل التي تستخدمها الشركة للمحافظة على أصولها والتحقق من الدقة الحسابية للبيانات المالية الموجودة بالسجلات ودفاتر الشركة ولكن التطور الذي حدث مؤخراً أدى إلى إزدياد الإعتماد والعناية بأنظمة الرقابة الداخلية .

وهناك عدة عوامل ساعدت على إزدياد العناية بأنظمة الرقابة الداخلية من قبل المحاسبين والمراجعين وإدارات الشركات ومن هذه العوامل ما يلي :-

1- إن إزدياد المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بإدارة الشركات نتيجة لكبر حجم هذه الشركات وكثرة عملياتها من جهة ولضمان حماية أصول وموجودات تلك الشركة من السرقة والضياع وسوء الإستعمال من جهة أخرى قد أجبر إدارة الشركة على تفويض بعض سلطاتها واختصاصاتها إلى الإدارات الفرعية بالمشروع كإدارة المبيعات وإدارة المشتريات وغيرها ، ولكي تطمئن الإدارة على سلامة عمل هذه الإدارات الفرعية فلا بد من وضع أنظمة رقابة داخلية تضمن حماية الأصول وتؤكد دقة الحسابات بهذه الإدارات الفرعية .

2- إن إزدياد تدخل هيئات الرقابة المختلفة من قبل الدولة وإشرافها على الشركات ، خاصة التي تمس مصالح ومرافق الدولة ، قد أجبرت إدارات الشركات عل ضرورة توفير التقارير والبيانات المطلوبة من قبل هذه الإدارات وفي مواعيدها المحددة . ولكي تطمئن الإدارة إلي الوفاء بكامل إلتزاماتها تجاه هذه الإدارات من حيث مواعيد ودقة التقارير والبيانات زادت من إهتمامها بأنظمة الرقابة الداخلية وعملت على تحسينها ودعمها .

3- إن التوسع المتفانم في حجم الشركات وتعدد عملياتها وتعقدتها جعل من الصعب على إدارة الشركة أن تتعرف على نشاطاتها المختلفة ونتائج أعماله عن طريق الإلتصال المباشر بالأفراد في الإدارة وأصبح لا مناص لإدارة الشركة من البحث عن وسيلة أخرى تمكنها من إدارة المشروع إدارة رشيدة وكانت التقارير والكشوفات الإحصائية وما تحويه من بيانات محاسبية أفضل وسيلة تعين إدارة الشركة على وضع الخطط ومتابعة تنفيذها ، ولكي تؤدي هذه الوسيلة دورها بعناية ، فلا بد من وجود أدوات رقابية تضمن صحتها وتؤكد عدم وجود أخطاء بها وتدعم الثقة في الإعتقاد عليها .

- وأصبح مبدأ توافر مقومات الرقابة الداخلية من المبادئ الأساسية في تصميم النظم وخاصة النظم المحاسبية إذ يجب على مصمم النظام أن يعمل على ضمان تحقيق الرقابة الداخلية في النظام الذي يصممه حتى يخرج ذلك النظام محكم الحلقات يحوى في داخله عناصر الضبط الداخلي والرقابة التي تكفل أسباب النجاح في تحقيق أهدافه .

وما يجدر الإشارة إليه هو أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إنشاء نظام قوي للرقابة الداخلية أو الرقابة الذاتية المنبثقة من داخل الشركة على أصولها وعملياتها وهي المسؤولة عن إستمرارية الإشراف على هذا النظام للتأكد من أنه يعمل وفقاً لما هو مصمم له وتعديله وفقاً للظروف الراهنة

أولاً: أسباب نشأة الرقابة الداخلية .

ظهرت الحاجة إلي الرقابة الداخلية ، وأزداد الإهتمام بها ، وأتسع نطاقها ، نتيجة عوامل متداخلة ومتشابكة أهمها (3) :

أولاً : التطورات الحديثة في الحياة الإقتصادية ، ونمو حجم الشركات وتنوع وتضاعف عملياتها ، وانتشار فروعها - كالشركات المساهمة - الأمر الذي ترتب عليه :

1- إنفصال الملكية عن الإدارة والإعتماد على مديرين مهنيين في إدارة أعمال الشركة ومن ثم حاجة أصحاب الشركة إلي بيانات موثوق بها للتحقق من الحفاظ على أموالهم وكفاءة إدارتها . وتطلب ذلك أن توفر الإدارة نظاماً سليماً للرقابة الداخلية من شأنه المحافظة على أموال أصحاب الشركة وحمايتها من السرقة أو سوء الإستخدام .

2- تشعب البناء التنظيمي للشركة وتعقده الأمر الذي أدى إلي ضرورة تحديد المهام والمسئوليات لكل وحدة تنظيمية ، ومن ثم حاجة الإدارة العليا إلي بيانات دقيقة وموثوق بها عن أداء هذه الوحدات ، إستلزم وضع نظام للرقابة الداخلية يوفر نظاماً دقيقاً متكاملماً للتقارير الدورية يطمئن الإدارة العليا بوجود رقابة فعالة وكافية على نواحي النشاط المتعددة .

3- كبر حجم البيانات والمعلومات والإحصائيات والتقارير بشكل أصبح معه من المتعذر قيام المراجع بالمراجعة الشاملة والتفصيلية ، وهذا بدوره جعل المراجع يلجأ إلي أسلوب الفحص الإختباري الذي يعتمد على دقة نظام الرقابة الداخلية وتكامله .

ثانياً : ظهور الإدارة العلمية الحديثة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة ، الأمر الذي ترتب عليه:-

1- الإنتشار الواسع والمتزايد لإستخدام الأفكار العلمية للتخطيط ، والأساليب التخطيطية ، الأمر الذي ركز مزيداً من الإهتمام على وظيفة المتابعة والرقابة لضمان إنجاز الخطط الموضوعة ،

وتحقيق النتائج المستهدفة . والكشف عن الانحرافات الواقعة ، وبيان أسباب حدوثها تمهيداً لإتخاذ الإجراءات المصححة .

2- إزدياد الوعي نحو ضرورة تحقيق المنظمة لأقصى كفاءة ممكنة ، فتزداد الحاجة إلي نظم رقابية تتيح تقييم السياسات الإدارية المطبقة بالمنظمة ومدى نجاحها في تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة .

ثالثاً : تدخل الدولة في المجالات الإقتصادية بصورة واضحة ، وبالتالي حاجة الجهات الحكومية إلي بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط الشركات ، وتحديد مدى إلتزام هذه الشركات بمسئولياتها تجاه المجتمع ، ولخدمة أهداف التخطيط القومي ، وغير ذلك من الأسباب . ولآجل توفير هذه البيانات بالسرعة والدقة والشكل السليم فلا بد من وضع نظام سليم للرقابة الداخلية ، يتضمن من المقومات ما يكفي لتحقيق تلك الأهداف .

بالإضافة للعوامل السابقة يعتقد الباحث أن هناك إلتزاماً مهنياً وقانونياً ضمناً يقع على عاتق إدارة الشركات بضرورة وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ويتضح ذلك من الأمور التالية على سبيل المثال :

أ- أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني يتطلب من المراجع أن يحصل على دراسة كافية لهيكل الرقابة الداخلية كأساس لخطة المراجعة ولتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التي ستقتصر عليها إجراءات المراجعة (4).

ب- ورد في المادة (14) من اللائحة التنفيذية للقانون المصري رقم (44) لسنة 1956 بشأن المراجع الداخلي ما يلي " يجب على المراجعين التحقق من مدى ملاءمة النظام المحاسبي وأنظمة الضبط والرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة وأن يتأكدوا من سلامة توجيه العمليات

الحسابية والقيود بالدفاتر وعدم الإلتزام بالمراجعة المستندية والدفترية وحدها بل يجب التحقق من سلامة التصرفات ذاتها ومن إتباع النظم والقواعد العامة المقررة (5).

ثانياً: مفهوم الرقابة الداخلية .

لقد تطور مفهوم الرقابة الداخلية مع تطور الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية ومع تطور أهداف وإجراءات عملية المراجعة ذاتها ، وللوقوف على مدى التطور في مفهوم الرقابة الداخلية ، يمكن التمييز بين مفهومين مختلفين للرقابة الداخلية .

أولاً : المفهوم التقليدي للرقابة الداخلية :

في ظل هذا المفهوم كانت الرقابة الداخلية تركز على وظيفتي حماية أصول الشركة المختلفة وخصوصاً النقدية وتحقيق الدقة الحسابية بالسجلات والدفاتر المحاسبية ويتضح ذلك من التعريفات التالية :

الرقابة الداخلية هي " مجموعة الضوابط والأسس والقواعد التي تضعها إدارة الشركة بهدف المحافظة على أمواله ، وتحقيق الدقة المحاسبية في تسجيل عمليات الشركة في دفاتره وسجلاته " (6).

الرقابة الداخلية هي "مجموعة من الوسائل التي تتبناها الشركة لحماية النقدية والأصول الأخرى ، وكذلك لضمان الدقة الحسابية بالدفاتر " (7).

الرقابة الداخلية هي " مجموعة المقاييس والطرق المتبعة في المنظمة بقصد حماية النقدية وغيرها من الأصول ، وكذلك بقصد إختبار مدى دقة السجلات والدفاتر " (8).

ويتضح من التعاريف السابقة أن الهدف من الرقابة الداخلية في ظل هذا المفهوم يتمثل في :

أ- حماية أصول وموجودات الشركة من السرقة أو الإختلاس أو سوء الإستعمال .

ب- التأكد من الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية .

ثانياً : شهد هذا المفهوم إتساعاً في نطاق الرقابة الداخلية ، ويتضح هذا التطور من التعاريف

التالية :

1- في عام 1949 أصدرت لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

القانونيين تقريراً خاصاً عن الرقابة الداخلية أحدث طفرة في مفهوم ونطاق الرقابة الداخلية بعنوان "

الرقابة الداخلية : عناصر النظام المتناسق وأهميته لكل من الإدارة والمراجع الخارجي " وفي هذا

التقرير تم تعريف الرقابة الداخلية كما يلي (9):-

" ينطوي نظام الرقابة الداخلية على الخطة التنظيمية وجميع طرق التنسيق والقياس التي تتبناها

الشركة لحماية الأصول ومراجعة دقة وإمكانية الإعتماد على بياناتها المحاسبية والنهوض

بالكفاية الإنتاجية وتشجيع التمسك والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة " .

ويتضح من التعريف السابق أن الهدف من الرقابة الداخلية في ظل هذا المفهوم

يتمثل في :-

أ- حماية أصول وموجودات الشركة .

ب- التأكد من الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها .

ج- النهوض بالكفاية الإنتاجية .

د- تشجيع التمسك والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة .

وعلى ذلك فإن الرقابة الداخلية بهذا المعنى الواسع تشمل أنظمة الضبط الداخلي

Internal Check والمراجعة الداخلية وجميع أنظمة الرقابة المالية وغير المالية التي من

شأنها تحقيق الأهداف السالفة الذكر . ولا تقتصر الرقابة الداخلية في هذا المعنى الواسع

على الأمور المحاسبية والمالية والمحافظة على أصول الشركة ، وإنما تمتد أيضاً إلي أبعد

من ذلك بكثير . فالرقابة الداخلية بهذا المعنى قد تشمل نظاماً للرقابة عن طريق الميزانيات التقديرية Budgetary Control ، ونظاماً للتكاليف المعيارية Standard Costs والتقارير الدورية والإحصائية عن الإنتاج، وخطة لتدريب الموظفين لمساعدتهم على تفهم أعمالهم وزيادة كفاءتهم . كما قد تشمل بعض وجوه النشاط الأخرى مثل دراسة الوقت والحركة وهي دراسة ذات طبيعة هندسية ، وإستعمال وسائل الرقابة على جودة الإنتاج وهي أمور Time & motion Study تتعلق بوظيفة الإنتاج .

2- في عام 1958 أصدرت لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التقرير رقم (29) يحدد التمييز بين نوعين من أنواع الرقابة الداخلية هما (10) .

أ- الرقابة المحاسبية Accounting Controls

ب- الرقابة الإدارية Administrative Controls

" تشمل الرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات المعنية أساساً والمرتبطة مباشرة بحماية الأصول والثقة في السجلات المحاسبية " .

" تشمل الرقابة الإدارية الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات المعنية أساساً بكفاءة التشغيل والتمسك بالسياسات الإدارية " .

3- في عام 1963 أصدرت لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التقرير رقم (33) كررت فيه التعريف السابق للرقابة الداخلية الصادر في عام 1949 وقد أكد هذا التقرير على ضرورة التمييز بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية وينصرف إهتمام المراجع بالدرجة الأولى للرقابة المحاسبية .

4- في عام 1972 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تقرير معايير المراجعة رقم (1) وقد إشتمل هذا التقرير على الإيضاحات التالية لتعريفات كل من الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية (11).

" تشمل الرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تختص بحماية الأصول والثقة في السجلات المحاسبية ، وبالتالي فهي مصممة لتمدنا بالتأكيد المعقول بأن :-

1-العمليات يتم تنفيذها طبقاً للتفويضات الإدارية العامة والخاصة .

2-العمليات يتم تسجيلها بالصورة التي تسمح :

(1) - بإعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو طبقاً لأي معايير أخرى قابلة للتطبيق على تلك القوائم .

(2)- بتحديد المسؤولية عن الأصول .

ج- إستخدام الأصول يتم طبقاً للتفويضات والضوابط الإدارية .

د- مقارنة الأصول المسجلة بسجلات الشركة مع الأصول الموجودة فعلاً على فترات زمنية معقولة وإتخاذ التصرف المناسب فيما يتعلق بالإختلافات التي قد تظهرها نتيجة المقارنة .

" تشمل الرقابة الإدارية ، الخطة التنظيمية ولكنها لا تقتصر على الإجراءات والسجلات التي تختص بالعمليات الإجرائية التي تؤدي إلي موافقة الإدارة على العمليات . وهذه الموافقة هي الوظيفة الإدارية المرتبطة مباشرة بمسئوليات الإدارة لتحقيق أهداف الشركة وتعتبر نقطة الإنطلاق نحو بناء رقابة محاسبية على العمليات " .

مما سبق يتضح أن الرقابة الداخلية تتضمن جانبين ، جانب محاسبي وجانب إداري . ويتضافر

نوعا الرقابة في العمل على تحقيق الأهداف العامة للرقابة الداخلية التي تتمثل في الآتي :

1- تحقيق الحماية المادية لأصول الشركة وممتلكاتها عن طريق التحقق من الوجود المادي لها

2- ضمان صحة المعلومات المحاسبية التي يتيحها النظام المحاسبي حتى يمكن الإطمئنان إليها

كأساس لإتخاذ القرارات .

3- دعم وتنمية الكفاية الإنتاجية داخل الشركة .

4- حث العاملين على التمسك والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة .

وجدير بالذكر أن الهدفين الأول والثاني يتم تحقيقهما من خلال الرقابة المحاسبية ، في حين

يتحقق الهدفان الثالث والرابع من خلال الرقابة الإدارية .

الخاتمة :

في ختام هذه الدراسة المكرسة لفحص دور المراجعة الداخلية كأداة حيوية لتعزيز الرقابة الداخلية في الشركات الليبية، يظهر بوضوح أن تحسين أداء المراجعة الداخلية يعد أمرًا ضروريًا لتحقيق أهداف الشركات وضمان تحقيقها لمستويات عالية من الشفافية والتميز. تأتي هذه الدراسة في سياق التغيرات الاقتصادية والتنظيمية السريعة التي تشهدها الشركات الليبية، مما يفرض ضغوطًا كبيرة على إدارتها لتعزيز آليات الرقابة الداخلية للتأكيد على توجيهها الصحيح والمساهمة في استدامة نموها.

أظهرت نتائج هذه الدراسة أن المراجعة الداخلية تشكل عنصرًا أساسيًا في ضمان الامتثال للمعايير واللوائح، وتحسين الإجراءات والعمليات الداخلية، وبالتالي، تحسين أداء الشركة بشكل عام. تشير النتائج أيضًا إلى أهمية تعزيز التواصل والتنسيق بين الأقسام المختلفة في الشركة لضمان تحقيق أقصى استفادة من جهود المراجعة الداخلية.

عليه، يُقترح في ختام هذه الدراسة تعزيز إطار المراجعة الداخلية في الشركات الليبية، وذلك من خلال تحسين التوجيهات والممارسات، وتعزيز تكنولوجيا المعلومات لتحسين كفاءة العمليات. يمكن أن يساهم تطوير تلك العناصر في تعزيز دور المراجعة الداخلية كأداة استراتيجية لتحسين الرقابة الداخلية وتحقيق الأهداف المؤسسية بفعالية أكبر في سوق الأعمال الليبي.

النتائج :

لقد تم تقسيم نتائج هذه الدراسة إلى جزئين الجزء الأول ويحتوي على النتائج الرئيسية وذلك وفق التحليل لإجابات المشاركين ونتيجة لإختبار النسب المئوية الذي إستخدم لفرضيات الدراسة أما النتائج الثانوية فأشتملت على عرض لأهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل إجابات المشاركين على الجزء الأول من الإستبيان والتي ليست لها علاقة مباشرة بفرضيات الدراسة وإنما تختص بالمشارك ومعلومات عن الشركة .

النتائج الرئيسية :-

أ- لقد تبين أن جميع الشركات الليبية العامة العاملة بقطاع المقاولات (شركات العينة) يوجد بها إدارة للمراجعة الداخلية ولكن على الرغم من ذلك تم قبول الفرضية المتعلقة بهذا الجانب لأن ذلك لا يعطي مؤشراً مرضياً وذلك لعدة أسباب نذكرها:-

1- وجود نسبة 81.6 % من شركات العينة لا تقوم بجرد الأصول الثابتة ومقارنة الفعلي مع الدفتر في حين أن هذا البند يمثل ما يقارب من 100 % من رأس مال الشركة وخصوصاً أن شركات العينة كلها مقاولات وشركات المقاولات أغلب رأسمالها آلات ومعدات .

2- نجد أن نسبة 74.4 % من شركات العينة لا تقوم بجرد المخزون السلعي للشركة ومقارنة الفعلي مع الدفتر ، كذلك يعتبر هذا البند من البنود المهمة في شركات المقاولات والتشييد.

3- نجد أن نسبة 87.7 % من شركات العينة لا تقوم بفحص المصادقات والمطابقات مع الجهات التي تتفاعل معها الشركة ومطابقة هذه المصادقات مع الدفاتر المساعدة .

4- نجد أن نسبة 95.9 % من شركات العينة لا تقوم بالرقابة على المشاريع التي تقوم الشركة بإنجازها مع العلم بأن النشاط الأساسي للشركة هو البناء والتشييد .

ب- لقد أوضحت نتيجة تحليل إجابات المشاركين وإختبار النسب المئوية أن أغلب المتطلبات الأساسية لرفع كفاءة وتأهيل المراجعين الداخليين بشركات العينة غير متوفرة وبالتالي فإن هذا الوضع سيؤثر سلباً بشكل كبير على طريقة عمل المراجع الداخلي للأعمال التي يجب أن يقوم بها أو الأعمال الواجب القيام بها .
وذلك لعدد من الأسباب أهمها :-

1- من خلال تحليل إجابات المشاركين حول المؤهل العلمي لموظفي إدارة المراجعة الداخلية نجد أن نسبة 49 % فقط هم من حاملين مؤهلات جامعية بك محاسبة والباقي موزعين بين دبلوم متوسط تجاري أو دبلوم عالي ويعتبر هذا المؤشر ضعيف مما يؤثر على تأهيل المراجع الداخلي من الناحية العلمية .

2- من خلال تحليل إجابات المشاركين حول وجود دورات داخلية أو خارجية لموظفي إدارة المراجعة الداخلية نجد أن عدد أربع حالات فقط هم الذين ألتحقوا بدورات محلية أي نسبة 8 % فقط من المشاركين وأن هذه الدورات أغلبها بالداخل مما يؤثر هذا بالسلب على كفاءة وتأهيل المراجع الداخلي خلال قيامه بعمله داخل الشركة .

ج- تبين من خلال نتيجة التحليل وإختبار النسب المئوية للشركات بأن أغلب هذه الشركات لا توجد بها المقومات الأساسية لإستقلالية المراجع الداخلي والمطلوب توافرها عند موظفي إدارة المراجعة الداخلية ومن ثم يمكن القول بأن المراجع الداخلي في تلك الشركات يفتقر إلي الدرجة المطلوبة من الإستقلالية وبالتالي نشكك في مقدرته على أداء عمله بشكل لائق .

ونرجع ذلك للأسباب التالية :-

1- من خلال تحليل إجابات المشاركين وتحليل النسب المئوية نجد أن نسبة 77.1 % لا توجد لديهم لائحة داخلية تحدد مسؤوليات وإختصاصات إدارة المراجعة الداخلية بشركات العينة وهذه النتيجة من الطبيعي أن تؤثر سلباً على مجريات عمل المراجع الداخلي .

2- نجد أن نسبة 75.5 % هم الذين يقومون بإعداد تقرير سنوي عن نشاط إدارة المراجعة الداخلية وهذه النسبة مرتفعة في حين إن التقرير السنوي لا يمكنه تفادي الأخطاء التي تحدث خلال السنة مما يؤثر ذلك على عمل المراجع الداخلي بالسلب ونجد نسبة 6.1 % فقط هم الذين يقومون بإعداد تقرير ربع سنوي وهو الأمثل حتى يتمكن المراجع الداخلي من تفادي الأخطاء في الربع الذي يليه .

3- نجد أن نسبة 22.7 % من فروع الشركة يوجد بها إدارة مراجعة مستقلة ونجد أن هذه الحالة تؤثر سلباً على إستقلالية المراجع الداخلي فيجب أن تكون تبعية المراجع بالفرع إلي المركز الرئيسي لكي يكون مستقل عن الفرع ويستطيع القيام بعمله بحرية تامة.

د- من خلال نتيجة التحليل لإجابات المشاركين وإختبار النسب المئوية لشركات العينة لهذه الدراسة تبين لنا بأن أغلب هذه الشركات لها قواعد تحكم العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي .

2-النتائج الثانوية :-

من خلال تحليل إجابات المشاركين عن الجزء الأول من صحيفة الإستبيان والخاصة بالمشارك والشركة وبعض الأسئلة الأخرى التي تعتبر ثانوية من وجهة نظر الباحث والتي ليست

لها علاقة مباشرة بعملية التقييم التي تهدف لها هذه الدراسة وبالتالي هي تتضمن معلومات عن المشارك وعن شركات عينة الدراسة فهي كالتالي :-

أ- تبين تحليل إجابات المشاركين بالنسبة للمؤهلات العلمية أن نسبة 49 % فقط هم من مؤهلات جامعية والباقي موزعة بين دبلوم متوسط تجاري ودبلوم عالي محاسبة والمؤهلات الجامعية تقريباً جميعها بك محاسبة مع العلم بأن مسؤوليتهم تتطلب مستوى تعليمي مناسب أي جامعي على الأقل .

ب- تبين لنا من تحليل إجابات المشاركين بالنسبة لخبرة المشاركين بهذه الدراسة والذين هم موظفو إدارة المراجعة الداخلية أن نسبة 55.1 % خبرتهم من سنة إلى أربع سنوات ونسبة 30.6 % خبرتهم من أربع سنوات إلى عشر سنوات وأن نسبة 14.3 % هم الذين خبرتهم أكثر من عشر سنوات ، ومن هنا نجد أن هذا المؤشر ضعيف فيجب أن لا يقل فترة خبرة هؤلاء الموظفين عن عشر سنوات حتى يتمكنوا من القيام بعملهم بشكل جيد .

ج- من خلال تحليل إجابات المشاركين نجد أن أغلب المشاركين لم يتلقوا دورات تخصصية في مجال المراجعة الداخلية ولهذا ندعوا إلي ضرورة إتاحة الفرصة للمراجعين الداخليين بكافة مستوياتهم لتطوير وتنمية قدراتهم في مجال عملهم .

د- نجد أن نسبة 23.9 % من إجابات المشاركين حول خبرة إدارة المراجعة الداخلية هي أقل من خمس سنوات ونسبة 52.2 % هي خبرتهم من خمس إلى عشر سنوات ونسبة 23.9 % هم خبرتهم أكثر من عشر سنوات .

التوصيات :

من خلال النتائج السابقة يتضح لنا إن المراجع الداخلي في الشركات الليبية العامة والعاملة بقطاع المقاولات معدوم الوعي والحس المهني للمراجعة الداخلية ، كذلك عدم مواكبة التطورات التي حدثت أخيراً في مجال المراجعة الداخلية وذلك من خلال عدم إقامة أية دورات أو برامج تثقيفية أو تعليمية بمجال المراجعة الداخلية حيث التطور الذي حدث يسمح للمراجع الداخلي من التدخل في جميع مجالات أنشطة وعمليات الشركة التي يعملون بها حتى يتمكن المراجع الداخلي من القيام بدوره بشكل أكثر كفاءة وفعالية ولذلك فإن الباحث يوصي بما يلي :-

1- يجب الإهتمام بالجانب المهني للمراجع الداخلي حتى تتمكن من خلق روح المنافسة والمثابرة والإجتهاد لدى المراجعين الداخليين حتى يتمكنوا من إثبات وجودهم كمهنيين بحيث يتم توفير المادة التدريبية والتعليمية بشكل يمكن من خلاله الإستفادة من تجارب من سبقنا بهذا الإتجاه .

2- يجب تبني برنامج تعليمي وتدريب في مجال المراجعة الداخلية يمكن موظفي إدارة المراجعة الداخلية من رفع كفاءتهم وتأهيلهم وذلك وفق المحاور التالية :-

أ- تنظيم برنامج تدريبي أو تعليمي في مجال المراجعة الداخلية ، يشترط للإلتحاق به ضرورة أن يكون المتدرب حاصلاً على مؤهل جامعي في أحد التخصصات التي لها علاقة بوظيفة المراجعة الداخلية .

ب- إضافة مادة مستقلة في المراجعة الداخلية إلي منهج قسم المحاسبة بالجامعات الليبية.

ج- إقامة دورات تخصصية قصيرة في المراجعة الداخلية لموظفي إدارة المراجعة الداخلية .

3- ضرورة الإهتمام بوضع لائحة داخلية معتمدة من سلطة عليا بحيث تكون هذه اللائحة صالحة

للمعمل لجميع الشركات الليبية العامة والعاملة بقطاع المقاولات

(لائحة موحدة) يتم فيها وضع النقاط الرئيسية التي يجب أن يعمل من خلالها المراجع الداخلي بحيث تكون هذه اللائحة كدليل للعمل بها بكافة الشركات وبالتالي توضح صلاحيات وسلطات ومهام إدارة المراجعة الداخلية بشكل يتلائم وظروف العمل الخاصة.

4- ضرورة نشر الوعي بأهمية المراجعة الداخلية وبالتطورات التي تحدث في هذا المجال وذلك من خلال إقامة ندوات ومؤتمرات تضم جميع المراجعين الداخليين لجميع أنواع الشركات الليبية ولا يمكن التوصل إلي هذا العمل إلا من خلال إنشاء أو إقامة نقابة خاصة بالمراجعين الداخليين بحيث تتمكن هذه النقابة من تلبية إحتياجات هؤلاء المؤسسين .

المراجع :

الكتب :-

- 1- د. إدريس عبدالسلام إشتيوي . المراجعة معايير وإجراءات (الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان ، مصراته ، 1990م).
- 2- د. أحمد عبدالمولى الصباغ . الإتجاهات الحديثة في ممارسة المراجعة الخارجية والداخلية (دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 م)
- 3- د. أحمد نور . مراجعة الحسابات (مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ، 1992م) .
- 4- د. أمين السيد لطفى . المراجعة المحاسبية القانونية دار النهضة العربية ، 1994 م)
- 5- د. أمين السيد لطفى . المراجعة المتقدمة (القاهرة 1991 م) .
- 6- د. إبراهيم عثمان شاهين . المراجعة دراسات معاصرة وحالات علمية(دار الهاني للطباعة والنشر ، 1987 م) .
- 7- د. حسن محمد حسين أبو زيد . دراسات في المراجعة ، الجزء الأول (دار الثقافة العربية ، القاهرة ، 1988 م) .
- 8- د. حلمي عبدالفتاح البشبيبي . دراسات في مراجعة الحسابات (دار الثقافة العربية ، القاهرة ، 1986 ،) .
- 9- د. عبدالمنعم محمود عبدالمنعم ، د. عيسى أبو طبل . المراجعة الأصول العلمية والعملية (دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1986 م) .
- 10 د. عبدالفتاح الصحن . المراجعة مدخل فلسفي وتطبيقي (الدارالجامعة للطباعة والنشر الإسكندرية ، 1986 م) .

- 11 د. عبدالفتاح الصحن . أصول المراجعة الداخلية والخارجية (مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ، 1989 م) .
- 12- د. عبدالفتاح الصحن . المراجعة علمي وعملي ،(مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1991 م) .
- 13- د.عبدالفتاح الصحن . الرقابة ومراجعة الحسابات (مؤسسة شباب الجامعة ، بدون سنة نشر) .
- 14- د.عبدالفتاح الصحن. أصول المراجعة الداخلية والخارجية ، (مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1992 م) .
- 15- د. محمد كامل الحاروني . مراجع محاسب / المحاسبة المراقبة (دار المعارف لمصر ، 1973 م) .
- 16- د. محمد عاطف نوار . دراسات مهنية في المحاسبة والمراجعة (دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 م) .
- 17- د. محمد وجدي شركس . المراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية الإلكترونية (دار السلال ، 1978 م) .
- 18- د. محمد محمود يوسف . المراجعة إجراءات التحقيق وتقرير مراقبة الحسابات (مكتبة الانجلو العربية ، القاهرة ، 1888 م) .
- 19- محمد أحمد خليل . المراجعة والرقابة المحاسبية (دار الجامعة الأموية ، بدون سنة نشر) .

- 20- د. متولي محمد الجمل . المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي دار النهضة العربية ،
(1978 م) .
- 21- د. محمد سمير الصبان . الرقابة والمراجعة الداخلية (دار الجامعة ، 1996 م).
- 22- د. محمد سمير الصبان . المراجعة مدخل علمي تطبيقي (دار الجامعة ، 1993 م).
- 23- د. محمد أحمد خليل ، د. فاروق عبدالعال محمد ، التكاليف مشاكل القياس التخطيط
والرقابة ، (دار الجامعة للطباعة والنشر إسكندرية ، 1985 م) .
- 24- د. محمد سمير الصبان . الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة (دار المنظمة
العربية بيروت ، 1988 م) .
- 25- د. محمد عباس حجازي . المراجعة لأصول العلمية والممارسة الميدانية (مكتبة عين شمس
، القاهرة ، 1980) .
- 26- د. محمد عثمان البطحة . المراقبة الداخلية في نظم الحاسبات الآلية (دار المريخ ،
الرياض ، 1985 م) .
- 27- د. محمد السيد الجزار . الرقابة على التكاليف (مكتبة عين شمس ، القاهرة ، بدون سنة
نشر) .
- 28- د. وليم توماس أمرسون هنكي . المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب وترجمة ، د.
أحمد حجاج ، د. كمال الدين سعد ، (دارالمريخ ، الرياض ، 1989 م) .
- 29- د. زين العابدين ، د.محمد عبدالرحمن العابدي . الدراسات في بحوث المراجعة (دار
الجلء الحديثة ، 1989 م) .

30- د. توفيق مصطفى أبو رقية ، د. الهادي أسحق المصري . تدقيق ومراجعة الحسابات (دار الكندي للنشر والتوزيع ، 1991 م) .

31- تعريب الدكتور / عصام مرعى ، أدلة المراجعة الدولية ، إصدار (IFAC) .

ثانياً :- الدوريات .

1- عبده حسن شطا (أثر التشغيل الإلكتروني على مقومات نظام الرقابة الداخلية) المجلة المصرية للدراسات التجارية .

2 - سناء محمد بدران ، تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الرابع ، 1994 .

3- محمد سمير الصبان ، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق (دار النهضة العربية ، بيروت 1988).

4- فتحي رزق سالم السوام ، تطوير مهام المراجع الداخلي في ظل متطلبات معايير الجودة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول 1997م.

5- اللجنة الشعبية العامة ، اللائحة المالية للمنشآت التي تطبق في شأنها مقولة " شركاء لا أجراء " ، (طرابلس 1979) .

6- محمد سامي راضي ، تأثير إستقلالية المراقب المالي على تحديد وظائف المراقبة الداخلية في المنشآت ، ملحق الإدارة العامة ، العدد 1993، 79م.

7- هيبب محمد عبدالقادر ، إستقرار وتقييم مجالات التطور في المراجعة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 1993.

- 8- محمد علي حمادة ، صوب هيكل رقابة داخلية فعال مع تطوير دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وذلك في ظل النظم الإلكترونية ، المجلة المصرية للدراسات والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة المنصور ، العدد الرابع ، 1995.
- 9- علي إبراهيم طلبية ، مراجعة الجودة ، أداة إدارية من وجهة نظر محاسبين ، من غير ناشر ، القاهرة ، 1997.
- 10 - عمر رشاد محمد يوسف هنا ، محمد هشام سيد الحموي ، تقييم فعالية إدارات المراجعة الداخلية ، دراسة ميدانية في بنك تجاري ، مصر ، مجلة علمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، 1992.
- 11- بقلم / علي محمد الحديبي ، مجلة الرياضي الإقتصادي ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 1-10-2000 ف .
- 12- د. محمد عبدالرحمن العائدي ، " نموذج كمي مقترح لتصميم وتقييم نظام الرقابة الداخلية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، (المجلد الحادي عشر ، العدد الثالث - 2 ، 1987) .
- 13- د. محمود السيد الناغى ، دروس وحالات في المراجعة ، (المنصورة : مكتبة الجلاء ، 1978) .
- 14- د. السيد عبد المقصود محمد دبيان ، " تحليل التكاليف والمنافع في مجالات تقرير وتقييم نظام الرقابة الداخلية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، (المجلد الأول ، 1987).
- 15 - راجع في هذا الشأن :

- د. ضياء الدين عبد الحكيم عمران ، " إستخدام جدول الأهداف - الإجراءات في تقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، (المجلد الثاني عشر ، العدد الثاني - 1988) .

16- د. حلمي إبراهيم سلام ، " نحو نظام متكامل للرقابة الداخلية في نظم المعلومات المحاسبية في ظروف إستخدام الحاسبات الإلكترونية " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، (العدد الرابع والعشرون ، السنة السادسة عشر ، 1977) .

ثالثاً :- رسائل ماجستير .

1- أ.بشير عبدالعظيم البنا ، دراسة تحليلية لأنظمة الرقابة الداخلية في المشروعات الصناعية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1975.

2- أ.بشير عاشور ، تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات الصناعية ، رسالة ماجستير غير منشور ، كلية الإقتصاد ، جامعة قاريونس 1990.

3- أ. عمر محمد سيدي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإقتصاد ، جامعة تشرين سوريا ، 1999م.

4- أ.طارق عبدالخالق ثروت ، إستخدام معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية في البنوك التجارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة بورسعيد ، جامعة قناة السويس ، 1993.

5- أ.عصام خرواط أثر كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية على برنامج المراجعة الخارجية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية المحاسبة غريان ، 1426 .

رابعاً :- الكتب الأجنبية.

- 1- AICPA , *Conclusions and Recommendations of the Special Advisory Committee on Reports by Management* (New York : AICPA , 1979 b) , P.27 .
- 2- AICPA , *Report of Conclusions by the commission on Auditors , Responsibilities* (New York : AICPA , 1978) ,PP. 76-80.
- 3-Andrew A . chambers , caeorges .M.selim, and saeraLdvi nten Intrnal Audirng (Landon :Pitman , 1987).P.80.
- 4- Arthur , H , kent, "the new I nternal Auditing and the need for spccaLized prepartory Training ."Aceountng Review , oct m 1995 .P.P639-640.
- 5- Brenner , oP cite . P.24-25 .
- 6- Chambers and others, op cit . p .44 .
- 7- Chambers and others op.cit .p. 77.
- 8- CICA , *Exposure draft of proposed Auditing Recommendations , Internal Contro : ,* (Toronto : CICA , 1976) , Sections 5220-5230 .
- 9- Cook and winkle , op . cit P.383-384.
- 10- Cushing , Barry E ., *Accounting Information Systems and Busmcss organizations ,* (Amcsrdam : Addison - Wesley publishing Company , 1982)PP.76-77.

- 11-Hubbard, Thomas D F Elson , David J . F Strawser , Robert H . , Rogerf H.,reading and Cases in Cases in Auditing , (Huston Texas : Dame publications , Inc . , 1985) P.94 .
- 12- I bid p . 83.
- 13- I bid .P. 488 .
- 14- Johnson , K . P . , " Evaluating Internal Control "in Accountants , handbook Edited by seidler , L.J . , and carmichael , D .R . , (New York : John Willey & sons , 1981) ,PP. 10-4 .
- 15- Johnson , K .P . , & Jacnick , Evaluating intcal control , (N .Y . : John Willy & Sons , Inc . 1980) PP.7-8 .
- A- Pany, Kurt & Whittington , O .Roy . , O .p.Cit , P.249 .
- B- Willson, James D . & Root Steven J . , Op . Cit , PP: 51-52 .
- C- Woolf, Emile . , Auditing today , (Fourth Editior , Great Britain : Prentice hall , 1990) ,P.80 .
- 16- Karus , op cit .p.37 .
- 17- LesLie R . Howard , Auditing (London : Macdold vqnts , 1986) .p.22 .
- 18-LOC . Cit .
- 19 - . Ray . , Auditing , (Ausrtaiia : Richard D.Irwin ,Inc . , 1994) ,p.249 .
- 20- Securities and Exchange Commission , Staement of Management on

Internal Accounting Control, No 15772 (SEC, 1979), PP. 8-12.

21- Vincent C. Brenner, "Education: An International Comparison." *The Internal Auditor* (Dec. 1985), p. 26.

22- William Campfield, "Professional Status for Internal Auditors" *Auditors Accounting Review*, (July 1956), p. 594-596.

23- Willson, James D. & Root, Steven J., *Internal Auditing Auditing Manual* (Second Edition, N.Y.: Warren, Gorham & Lamont, Inc., 1989) Chapter 17, PP. 3-4.

24- Woolf, E., *Advanced Auditing and Investigations*, (Great Britain: Macdonald Ewans, 1985), PP. 49-53