

## العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية دراسة نظرية تطبيقية

ا.د.م أشرف يحيى عبدالهادى      د.محمد حمدي العوضى      أ.ياسر عبدالنبي محمود  
استاذ مساعد المحاسبة      مدرس المحاسبة  
كلية التجارة جامعة الأزهر      كلية التجارة جامعة الأزهر

### مستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية.

ولتحقيق ذلك تم إجراء دراسة تطبيقية على إحدى شركات قطاع الدواء المصري المقيدة في البورصة باستخدام نموذج التحليل الهرمي Analytic Hierarchy Process (AHP) لتوماس ساتي، وتم تجميع المعلومات اللازمة للدراسة من خلال مقابلات شخصية مع أعضاء إدارة المراجعة الداخلية (مدير المراجعة الداخلية – رئيس قسم المراجعة الداخلية – المراجعين الداخليين). وقد تم توجيه الأسئلة لكل عضو على حده، واستغرقت كل مقابلة من ٣٠ إلى ٤٠ دقيقة تقريباً.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثل أهمها في أن العامل الرئيسي الذي حاز على أعلى درجة أهمية وهو "جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية" بنسبة ٤٣.٢% من إجمالي درجات معايير الاختيار، يأتي بعده مباشرة "التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي" بنسبة ٣٣.٩%، ثم في المرتبة الثالثة عامل "الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية" بنسبة ١٠.٧%، وفي المرتبة الرابعة عامل "استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي" بنسبة ٧.٢%، وحل في المرتبة الخامسة والأخيرة عامل "تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى المكونة للحكومة" بنسبة ٥%، ويرجع الباحثون انخفاض أهمية هذا العامل مقارنة بالعوامل الأخرى إلى أن العديد من عوامل التقييم الفرعية لعامل تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى المكونة للحكومة يمكن أن تتحقق إذا ما تحققت المعايير الفرعية.

كما توصلت الدراسة إلى تقييم أثر العوامل الفرعية التي تؤثر على كل عامل من العوامل الرئيسية وتم تقييم هذه العوامل وترتيبها على أساس الأهمية النسبية.

وأوصت الدراسة بضرورة تضافر جهود المنظمات المهنية والجهات المعنية لتنمية الوعي لدي الشركات بصفة عامة والمراجعين الداخليين بصفة خاصة بأهمية الدور الرقابي الذي تقدمه مهنة المراجعة الداخلية وأثر ذلك على جودة التقارير، وقرارات المستثمرين.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، فعالية المراجعة الداخلية، جودة المراجعة الداخلية، العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية.

## Factors effecting on the Effectiveness of the Quality of internal Audit of Joint Stock Companies Listed in the Egyptian Stock Exchange: An Applied Theoretical Study

### Abstract:

The study aimed to identify factors affecting the effectiveness of the quality of internal audit in joint stock companies listed in the Egyptian Stock Exchange.

To achieve this aim, we conducted an applied study on one of the companies in the Egyptian pharmaceutical sector, which is listed on the stock exchange, using the Analytic Hierarchy Process (AHP) model of Thomas Satty. The data was collected through a direct interview and questions were directed to the members of the internal audit department separately, and the discussion with each employee on the case under study lasted between 30-40 minutes. The main objective of the personal interviews is to collect information that helps the researcher in evaluating the impact of the factors that have been identified based on the theoretical study.

The study reached a set of results, the main criterion that has received the highest importance among other main criteria, is the quality of performance of the implementation of internal audit work by 43.2% of the total scores of the selection criteria, followed immediately by the scientific and professional qualification of the internal auditor, by 33.9%, then in third place the factor of external attribution of the internal audit function, by 10.7%, and in fourth place the factor of independence and objectivity of the internal auditor, he obtained 7.2%, as it came in the The fifth and last place is the factor of strengthening and activating the relationship between internal audit and other parties to governance with a

score of 5%, and the researche attributes the last factors lowest important if compared with other factors to the fact that many of the sub-evaluation factors of the factor of strengthening and activating the relationship between internal audit and other parties to governance can be achieved if the sub-criteria are achieved.

The study also found an assessment of the impact of the sub-factors that affect each of the main factors and these factors were evaluated and ranked based on relative importance.

The study recommended the need for concerted efforts of professional organizations and concerned authorities to develop awareness among joint stock companies listed in the stock exchange in general and internal auditors in particular of the importance of the supervisory role provided by the internal audit profession and its impact on the quality of reports and decided investors.

**Keywords:** internal audit, effectiveness of internal audit, quality of internal audit, factors affecting the effectiveness of internal audit quality.

## المبحث الأول

### الإطار العام للمبحث

#### ١/١ مقدمة الدراسة:

شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل الشركات والمؤسسات في الدول المتقدمة بالمراجعة الداخلية (Internal Audit) تنفيذاً لمتطلبات ومعايير الحوكمة، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواحٍ متعددة يأتي في مقدمتها تزايد اهتمام الشركات بإنشاء إدارات مستقلة للمراجعة الداخلية مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة<sup>(١)</sup>.

ويرجع هذا الاهتمام إلى الأزمات المالية التي حدثت خلال العقد الماضي بسبب انخفاض كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من الشركات، وعدم اعتمادها بشكل كافٍ على وظيفة المراجعة الداخلية، وتهميش دورها كأداة تسعى إلى تفعيل النظم الرقابية في الشركات.

وتكتسب المراجعة الداخلية أهميتها كإحدى آليات الحوكمة من دورها الإيجابي في توفير إشارات تحذيرية عن وجود ممارسات غير قانونية، حيث تعمل على تقديم خدمة التأكيد الموضوعي من خلال فحص وتقييم الأنشطة المالية والتشغيلية وعمليات حوكمة الإدارة، كذلك تقديم الخدمات الاستشارية وتوفير المعلومات والتوصيات للإدارة بهدف الارتقاء بمستوى الأداء، وتحقيق الاتصال الفعال بين كافة الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة<sup>(٢)</sup>.

وفي ظل بيئة المنافسة القوية التي تشهدها الشركات بأنواعها للمحافظة على العملاء وتلبية حاجاتهم وتقديم أعلى مستوى من الجودة والدقة، وتطور إجراءات وعمليات

(١) محاريق، هاني أحمد، (٢٠١٣)، "استخدام معايير نموذج ستة سيجما sigma six في تحسين فعالية المراجعة الداخلية في البنوك التجارية: دراسة نظرية وميدانية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ١٤، ص ٦٧.

(٢) غنيم، محمود رجب يس، (٢٠١٦)، "محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي: دراسة ميدانية في البيئة السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، عدد ٣، ص ١٩٥.

المراجعة الداخلية، فمن المتوقع أن يتوسع دور المراجعين الداخليين بصورة أكبر ليشمل المزيد من المسئوليات وخاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر، وتخفيض مستويات التعقيد والتكلفة التنظيمية، وكذلك المشاركة في تطوير وتنمية عمليات واستراتيجيات الحوكمة<sup>(١)</sup>.

## ٢/١ مشكلة الدراسة:

أشار معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) إلى أن دور المراجعة الداخلية تجاوز مجرد حماية الأصول من سوء الاستخدام، والتحقق من مصداقية المعلومات المحاسبية إلى الأخذ بمدخل القيمة المضافة المبني على أساس مساهمتها في تحقيق إستراتيجية المنشأة، وتحقيق قيمة مضافة لها من خلال دورها في إدارة المخاطر، والحد من الممارسات غير القانونية ومن ثم تحسين جودة وشفافية التقارير المالية<sup>(٢)</sup>.

وفي السنوات الأخيرة تطورت مهام وظيفة المراجعة الداخلية بشكل ملحوظ، وأصبحت آلية رقابية أساسية في جميع المنظمات الخاصة والحكومية، وزاد الاهتمام الدولي بمدى فعاليتها في أداء دورها، ففي ديسمبر عام ٢٠١٠ أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي توجيهاً مهنيًا بعنوان *Measuring internal Audit Effectiveness and Efficiency*، وأشار فيه إلى أن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تراقب وتقيم بصفة دورية، كما أشار في موضع آخر إلى أن الممارسة الفعالة لوظيفة المراجعة الداخلية تعد آلية هامة تساعد الإدارة على تحقيق أهدافها<sup>(٣)</sup>.

وتكتسب المراجعة الداخلية أهميتها كإحدى آليات الحوكمة من دورها الإيجابي كنشاط مضيف للقيمة في توفير إشارات تحذيرية عن وجود ممارسات غير قانونية حيث

(١) Dang, Chien Minh, & Others, (2017) "Audit Quality for US-listed Chinese Companies", **International Journal of Auditing**, vol.21, pp.:15٣-155.

(1)The Institute of Internal Auditor (2010), "Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency", IPPF- Practice Guide,pp.: 1-19, available at [www.theiia.org/guidance](http://www.theiia.org/guidance) .

(2) Lawrence J. Abbott, & Others, (2016) .“Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence”, **Journal of Accounting Research**, Vol. 54 No. 1, pp.: 10-12.

تعمل على تقديم خدمة التأكيد الموضوعي من خلال فحص وتقييم الأنشطة المالية والتشغيلية وعمليات حوكمة الإدارة، وكذلك تقديم الخدمات الاستشارية من خلال توفير المعلومات للإدارة إضافة إلى تقديم الاستشارات والتوصيات للارتقاء بمستوى الأداء، وتحقيق الاتصال الفعال بين كافة الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة<sup>(١)</sup>.

ولكي تقوم المراجعة الداخلية بأداء المهام الوظيفية المحددة لها لا بد وأن تتصف بالجودة والفعالية، فقد أكدت العديد من الدراسات (سويسي ٢٠١١، أحمد ٢٠١٩، Mustika ٢٠١٥)<sup>(٢)</sup> على إن جودة المراجعة الداخلية تعتمد على مدى توافر المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية في المراجع الداخلي بما يمكنه من اكتشاف الممارسات غير القانونية، وأن أهمية المراجعة الداخلية كأحد أهم آليات الحوكمة، تأتي من خلال ما تلعبه من دور حيوي في تحسين فاعلية إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، وأعمال الحوكمة، وتحسين درجة الملاءمة والاعتماد على القوائم المالية، من خلال تحقيق الرقابة الداخلية، والتأكد من جودة المعلومات وشفافية التقارير المالية وتسهيل عمل المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة في الكشف عن أوجه التلاعب في التقارير المالية، والتحقق من الالتزام بالقوانين والسياسات واللوائح والممارسات القانونية السليمة التي تنظم العمل بالشركة والصناعة ككل<sup>(٣)</sup>.

(1) غنيم، محمود رجب يس. (٢٠١٦). مرجع سبق ذكره، ص ١٩٥.

(2) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:

- سويسي، علي عمر أحمد (٢٠١١)، "رأي المراجع الخارجي حول فعالية المراجعة الداخلية: دراسة تحليلية لبيئة المراجعين الخارجيين في ليبيا"، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، ١٨٤، ص ٢٣-٥٠.

- أحمد، محمد عباس (٢٠١٩)، "أثر العوامل الشخصية والتنظيمية على كفاءة وفعالية أداء المراجع الداخلي لتحسين جودة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، عدد (١)، ص ٥٢-٨٧.

- Mustika .Adhista Cahya (2015); "Factors affecting The Internal Audit Effectiveness", Journal **Akuntansi and auditing**, Volume 12/No. 2, 2015, pp. 110-122.

(٣) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:

- Alsmairat, Yazan Yaseen, ( 2022), " The Effect of Audit Tenure and Internal Audit Effectiveness on External Audit Quality: Evidence

وبالتالي فهي تقوم بدور هام في التصدي للممارسات والتصرفات غير الأخلاقية التي تحد من قدرة الشركة على النمو والاستمرار في المستقبل.

وبناءً على ما تقدم، أصبح من الضروري دراسة العوامل التي تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية والتعرف على آثارها على جودة أنشطة المراجعة الداخلية في بيئة الشركات المساهمة المصرية، وقياس أثر هذه العوامل على تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية. وبالتالي يمكن صياغة المشكلة الرئيسية للدراسة في السؤال التالي:

ما هي العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية؟

ومن سؤال الدراسة الأساسي ولتحقيق أهداف الدراسة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ١- ما هي العوامل التي يمكن من خلالها زيادة المقدرة المهنية للمراجع الداخلي وأثرها على فعالية جودة المراجعة الداخلية؟
- ٢- ما هي العوامل التي يمكن من خلالها زيادة موضوعية واستقلالية المراجع الداخلي وأثرها على فعالية جودة المراجعة الداخلية؟
- ٣- ما هي العوامل التي يمكن من خلالها زيادة جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية وأثرها على فعالية جودة المراجعة الداخلية؟
- ٤- ما هي مصادر الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية وأثر الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية على فعالية المراجعة الداخلية؟

from Jordanian External Auditors”, **Journal of Positive School Psychology**, Vol.6, No.4, pp.:2545-2561.

- Gassama, Saikou, Sudaryati, Erina (2022), “The Role of Internal Audit Quality to the Sustainability and Success of Microfinance Program”, **Management Basins**, Vol. 12 No. 01, pp.: 45 – 51.
- Kaawaase, Twaha Kigongo, (2021),” Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions”, **Asian Journal of Accounting Research**, Vol. 6, No. 3, pp.: 348-366.

ما هي إجراءات تدعيم وتفعيل العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة وأثرها على فعالية جودة المراجعة الداخلية؟

### ٣/١ أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تحديد العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات المساهمة المصرية ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:-

- ١- قياس أثر المقدرة المهنية للمراجع الداخلي على فعالية جودة المراجعة الداخلية، وتحديد أهم العوامل المؤثرة عليها.
- ٢- قياس أثر موضوعية واستقلالية المراجع الداخلي على فعالية جودة المراجعة الداخلية، وتحديد أهم العوامل المؤثرة عليها.
- ٣- قياس أثر جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية على فعالية جودة المراجعة الداخلية، وتحديد أهم العوامل المؤثرة عليها.
- ٤- قياس أثر الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية على فعالية جودة المراجعة الداخلية، وتحديد أهم العوامل المؤثرة عليه.
- ٥- قياس أثر تدعيم وتفعيل العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة على فعالية جودة المراجعة الداخلية، وتحديد أهم العوامل المؤثرة عليها.

### ٤/١ أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها العلمية والعملية من النقاط التالية:

#### أولاً: الأهمية العلمية للدراسة:

- ١- الإسهام في توفير إطار فكري للمراجعة الداخلية يشمل (مفهوم المراجعة الداخلية، وأهميتها، وأهدافها، ومعايير المراجعة الداخلية، وتحديد مفهوم فعالية المراجعة الداخلية وأهميتها).
- ٢- دراسة وتحليل واستقراء الدراسات ذات الصلة بالموضوع لتحديد أهم العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية.

٣- ندرة النسبية للكتابات والبحوث العلمية عن العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية، وبذلك تكون الدراسة أحد مرجع الباحثين والمهتمين بالمراجعة الداخلية.

٤- إجراء دراسة تطبيقية بهدف التوصل إلى نتائج توضح أهم العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية، باستخدام نموذج التحليل الهرمي (Analytic Hierarchy Process (AHP).

### ثانياً: الأهمية العملية:

- ١- المساهمة في تحديد العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية.
- ٢- مساعدة الجهات العلمية والمهنية من خلال نتائج الدراسة الحالية في تطوير مهنة المراجعة الداخلية.

### ٥/١ نطاق وحدود الدراسة:

- ١- تتناول الدراسة العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية وخاصة في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية.
- ٢- تمت الدراسة التطبيق على إحدى شركات قطاع الدواء المصري للتحقق من سلامة النتائج النظرية التي تم التوصل إليها وذلك عن طريق إجراء مقابلات مباشرة مع الشركة محل الدراسة واستخدام النماذج الإحصائية الملاءمة لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها.

### ٦/١ منهج الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على المزج بين المنهجين الاستنباطي والاستقرائي، حيث يتم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال تحليل ما ورد بالكتب والدوريات والمؤتمرات العلمية العربية والأجنبية، وما ورد بالتشريعات والقوانين والإصدارات المتعلقة بالمهنة وأية مصادر أخرى للمعرفة لاستنباط النقاط والمعايير المرتبطة بموضوع البحث. وتطبيق ما تم التوصل إليه على إحدى الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، للتأكد من صحة ما تم التوصل إليه في الدراسة النظرية.

**٧/١ تقسيم البحث:**

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم تقسيمها إلى خمسة أقسام وذلك على النحو التالي:

القسم الأول: الإطار النظري للدراسة.

القسم الثاني: الدراسات السابقة.

القسم الثالث: العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية.

القسم الرابع: الدراسة التطبيقية.

القسم الخامس: الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

**المبحث الثاني****الدراسات السابقة****١/٢ دراسات سابقة باللغة العربية**

١/١/٢ دراسة (سويسي)<sup>(١)</sup> ٢٠١١: بعنوان " رأي المراجع الخارجي حول فعالية المراجعة الداخلية: دراسة تحليلية لبيئة المراجعين الخارجيين في ليبيا".

هدفت الدراسة إلى استكشاف رأي المراجع الخارجي حول فعالية أداء المراجعة الداخلية، وتوصلت إلى أن درجة تطبيق معايير المراجعة المتعلقة بتقييم فعالية المراجعة الداخلية من قبل المراجع الخارجي كانت ضعيفة، كما أظهرت النتائج أن معيار استقلال المراجع الداخلي هو الأهم من بين الأسس التي حددتها معايير المراجعة.

وأوصت الدراسة بأنه يجب على المراجع الخارجي التأكد من الاهتمام بكفاءة فعالية المراجعة الداخلية، وضرورة تطوير نظرة المراجعين الداخليين لأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في التخطيط لعملية المراجعة، وتقليل حجم الاختبارات المطلوبة.

٢/١/٢ دراسة (محاريق)<sup>(١)</sup> ٢٠١٣ بعنوان: "استخدام معايير نموذج ستة سيجما sigma six في تحسين فعالية المراجعة الداخلية في البنوك التجارية: دراسة نظرية وميدانية".

(١) سويسي، علي عمر أحمد (٢٠١١)، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٣-٥٠.

هدفت الدراسة إلى إيضاح دور معايير نموذج ستة سيجما في تحقيق جودة الأداء وتحسين فعالية المراجعة الداخلية في البنوك التجارية. وكذلك الحصول على برنامج مراجعة داخلية كفاء وفعال يساعد في رفع مستوى جودة عمليات المراجعة الداخلية. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي لتطبيق معايير نموذج ستة سيجما مجتمعة وهو ما يعنى أن هذه المعايير متوفرة بالبنوك التجارية.

وأوصت الدراسة إلى ضرورة تنمية وعي مديري البنوك التجارية بأهمية تبني معايير نموذج ستة سيجما كمنهج متكامل لتحقيق جودة الأداء، وتحسين فعالية المراجعة الداخلية وتقليل تكلفتها والحد من الأخطاء، أيضاً ضرورة التزام الإدارة العليا في البنوك التجارية بمعايير جودة المراجعة الداخلية.

٣/١/٢ دراسة (فراج)<sup>(٢)</sup> ٢٠١٤ بعنوان: "أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها - دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليفها. وتوصلت إلى إنه يوجد عدة مصادر لأداء وظائف المراجعة الداخلية، وإن هناك اتجاه لبعض المنشآت بإسناد وظائف المراجعة الداخلية إلى مصدر خارجي، وأن إسناد وظائف المراجعة الداخلية إلى مصدر خارجي يؤدي إلى زيادة جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية، كما يؤدي إلى تخفيض التكاليف بالمنشآت.

وأوصت الدراسة بضرورة وضع إطار عام يتضمن الاعتبارات الواجب مراعاتها عند اختيار المصدر الخارجي، وضروه زيادة معدلات تدريب المراجعين الداخليين لزيادة كفاءتهم المهنية وبالتالي زيادة جودة وظائف المراجعة الداخلية، وتعديل مسؤوليات المراجع الداخلي لاستكمال الإطار المهني.

(١) محاريق، هاني احمد، (٢٠١٣)، مرجع سبق ذكره، ص: ٦٦-١٠٨.

(٢) فراج، منال حامد (٢٠١٤)، " أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها - دراسة ميدانية "، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، عدد ٣، ص: ١٢٩ - ١٧٥.

٤/١/٢ دراسة (محمد)<sup>(١)</sup> ٢٠١٤ بعنوان: "أثر العوامل الهيكلية والمهنية للمراجعة الداخلية على فعالية أداء المراجع الداخلي بالمنشآت الخاصة في السودان: دراسة ميدانية".

استهدفت هذه الدراسة التعرف على أهمية العوامل الهيكلية (الهيكل التنظيمي للمنشأة) والمهنية (ممثلة في المعايير الدولية للمراجعة الداخلية) ومدى تأثيرها على فعالية أداء المراجع الداخلي، وقد توصلت إلى أن زيادة كفاءة وفعالية أداء مهام المراجعة الداخلية يتطلب ضرورة تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة أو أعلى مستوى إداري بالمنشأة، لضمان الاستقلالية التنظيمية، وابتعاد إدارة المراجعة الداخلية عن القيام بالأعمال التنفيذية للإدارات لإبداء آراءها بكفاءة، وتوفير دليل يوضح حدود ومسئوليات المراجعة الداخلية.

وأوصت الدراسة بالعمل على استقلال إدارة المراجعة الداخلية داخل منظمات الأعمال، ودعم الإدارة العليا، وزيادة تأهيل المراجعين الداخليين من خلال الحصول على الشهادات المهنية المناسبة.

٥/١/٢ دراسة (أبو عقرب)<sup>(٢)</sup> ٢٠١٥ بعنوان: "أثر استقلالية أقسام المراجعة الداخلية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية الليبية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير استقلال وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين. وتمثلت أهم نتائج الدراسة في أن استقلال وظيفة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية يؤثر بشكل كبير على كفاءة المراجعين الداخليين.

---

(١) محمد، أميمة آدم وآخرون، (٢٠١٤)، "أثر العوامل الهيكلية والمهنية للمراجعة الداخلية على فعالية أداء المراجع الداخلي بالمنشآت الخاصة في السودان: دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بورسعيد، عدد ٣، ص: ١٣٦-١٥٧.

(٢) أبو عقرب، محمد محمد (٢٠١٥)، "أثر استقلالية أقسام المراجعة الداخلية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية الليبية"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسة، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة الأسمرية، عدد ٥، ص: ٢٩٧-٣٤٢.

وأوصت الدراسة بضرورة إنشاء لجان مراجعة داخلية بالشركات الليبية وإنشاء جمعية مهنية تدافع عن استقلالهم وحقوقهم، وضرورة دعم الإدارة العليا للاستقلال الوظيفي للمراجعة الداخلية.

٦/١/٢ دراسة (صالح)<sup>(١)</sup> ٢٠١٩ بعنوان: "إطار مقترح لتحقيق فعالية المراجعة الداخلية لتعظيم قيمة المنشأة بتطبيق مراجعة الجودة والتحسين المستمر: دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح يوضح أثر فعالية المراجعة الداخلية على تعظيم قيمة المنشأة.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة يتمثل في أن تطبيق مراجعة الجودة والتحسين المستمر لخدمات مراجعة الأعمال يساهم في تحسين جودة تقارير المراجعة الداخلية وتحسين فعاليتها ومن ثم تعظيم قيمة المنشأة.

وأوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من الدراسات المقارنة بشأن محددات فعالية المراجعة الداخلية وتأثيرها على قيمة المنشأة.

٧/١/٢ دراسة (أميرهم) (٢) ٢٠١٩ بعنوان: "تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية".

هدفت الدراسة إلى تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية.

وتوصلت الدراسة إلى أن الالتزام بتطبيق مدخل المراجعة المستمرة يؤدي إلى زيادة جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية بالمنشأة، وأن العلاقة بين متغير الالتزام بمدخل المراجعة المستمرة وجودة أداء وظائف المراجعة الداخلية عالية المعنوية.

(٢) صالح، أحمد السيد شمروخ (٢٠١٩)، "إطار مقترح لتحقيق فعالية المراجعة الداخلية لتعظيم قيمة المنشأة بتطبيق مراجعة الجودة والتحسين المستمر: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ٢٣، ع ١، ص: ٢٩١-٣٠٧.

(٢) أميرهم، جهان عادل (٢٠١٩)؛ "تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج (٢٣)، عدد (٣)، ص: ٥١-١.

وأوصت الدراسة بضرورة التزام جميع المنشآت بتطبيق مدخل المراجعة المستمرة مع مراعاة الاستقلالية لجودة المراجعة الداخلية كأحد متطلبات تفعيل الالتزام بمدخل المراجعة المستمرة.

٨/١/٢ دراسة (أحمد) (١) ٢٠١٩ بعنوان: "أثر العوامل الشخصية والتنظيمية على كفاءة وفعالية أداء المراجع الداخلي لتحسين جودة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر".

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى أهمية منهج المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في منظمات الأعمال، وبيان أهمية توافر العوامل الشخصية والتنظيمية المؤثرة على كفاءة وفعالية أداء المراجع الداخلي لتحسين جودة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في منظمات الأعمال، واعتمد الباحث على التأصيل النظري لطبيعة البحث لتحقيق كلا الهدفين عن طريق دراسة انتقادية وتحليلية.

وتوصلت الدراسة إلى أهمية توافر العوامل الشخصية والتنظيمية المؤثرة على كفاءة وفعالية أداء المراجع الداخلي لتحسين جودة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في منظمات الأعمال.

وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي، وضرورة تحديد مهامه ومسئوليته وفق إطار محدد حتى يتمكن من أداء مهام المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية.

## ٢/٢ دراسات سابقة باللغة الإنجليزية.

١/٢/٢ دراسة ( Mustika ) (2) 2015: "Factors affecting The Internal Audit Effectiveness". "العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية، بما في ذلك كفاءة المراجعين الداخليين، واستقلاليتهم، ودعم المراجعين الخارجيين لنشاط

(١) أحمد، محمد عباس (٢٠١٩): "أثر العوامل الشخصية والتنظيمية على كفاءة وفعالية أداء المراجع الداخلي لتحسين جودة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، عدد (١)، ص ص: ٥٢-٨٧.

(١) Op, Cit, pp:110-122 Mustika, Adhista Cahya(2015) .,

المراجعة الداخلية، والعلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين. وتوصلت إلى أنه يمكن تحقيق فعالية المراجعة الداخلية من خلال زيادة كفاءة المراجع الداخلي واستقلاله والعلاقة القوية بين المراجع الداخلي والخارجي كما أظهرت الدراسة أن دعم الجهات الخاضعة للمراجعة الداخلية للمراجعين الداخليين لا يؤثر على فعالية المراجعة الداخلية.

:Mélanie Roussy & others) (1) 2019) دراسة ٢/٢/٢

“Internal audit: from effectiveness to organizational significance.”

"المراجعة الداخلية: من الفعالية إلى الأهمية التنظيمية"

هدفت الدراسة إلى فهم كيفية أداء المراجعة الداخلية وتعزيز أهميتها التنظيمية. كما هدفت إلى إثراء أدبيات المراجعة الداخلية من خلال إقامة الصلة بين فعالية المراجعة الداخلية والأهمية التنظيمية للمراجعة الداخلية. وذلك بدراسة تأثير المراجعة الداخلية على التعلم التنظيمي.

وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تحقق وتعزز الأهمية التنظيمية من خلال تفعيل لبنات بناء فعالية المراجعة الداخلية مجتمعة من أجل تواجد التعلم التنظيمي والتغيير الإيجابي.

وأوصت الدراسة إلى إجراء المزيد من الدراسات البحثية على هذه المتغيرات لما لها من أهمية وأثر على فعالية أداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية.

:Alqudah) 2( 2019) دراسة ٣/٢/٢

Extrinsic Factors Influencing Internal Auditors' Effectiveness in "

."Jordanian Public Sector

"العوامل الخارجية المؤثرة على فعالية المراجعين الداخليين في القطاع العام الأردني".

- (١) Roussy, Mélanie; Odile Barbe and Sophie Raimbault (2019); “ Internal audit: from effectiveness to organizational significance”, **Managerial Auditing Journal**, ISSN: 0268-6902, pp.322-342.
- (٢) Hamza Alqudah & others' (2019); “ Extrinsic Factors Influencing Internal Auditors' Effectiveness in Jordanian Public Sector”, **Review of European Studies**, Vol. 11, No. 2; pp.67-79.

هدفت الدراسة إلى دراسة أثر العوامل الخارجية على فعالية المراجعين الداخليين وركزت على العوامل الخارجية مثل دعم الإدارة العليا، والتعقيد، والاستقلالية، وحجم إدارة المراجعة الداخلية التي تخرج عن سيطرة المراجعين الداخليين مما يؤثر على فعاليتها في القطاع العام الأردني.

وتوصلت الدراسة إلى إن دعم الإدارة العليا، واستقلال المراجعين الداخليين، وحجم إدارة المراجعة الداخلية تؤثر تأثيراً إيجابياً على فعالية المراجعين الداخليين. في حين أن تعقيد المهام يؤثر سلباً على فعاليتهم، وتكشف نتائج الدراسة عن الطريقة التي تؤثر بها العوامل الخارجية على فعالية المراجعين الداخليين في القطاع العام الأردني.

وأوصت الدراسة بعمل العديد من الدراسات في هذا المجال وخاصة أثر الثقافة التنظيمية على جودة أداء وفعالية المراجعة الداخلية.

٤/٢/٢ دراسة (1) 2021 (Vadasi):

"The impact of audit committee characteristics on internal audit professionalization: empirical evidence from Greece."

"تأثير خصائص لجنة المراجعة على احتراف المراجعة الداخلية: دليل تجريبي من اليونان".

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى الارتباط بين خصائص لجنة المراجعة الداخلية وجودة أداء مهام المراجعة الداخلية من خلال احترافية أداء مهام المراجعة الداخلية. وتوصلت الدراسة إلى أن خصائص لجنة المراجعة الداخلية، الاستقلالية والاجتهاد من خلال الاجتماعات المتكررة، والتفاعل مع المراجع الداخلي من خلال التقييم، تؤثر على الاحتراف في أداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية.

(١) Vadasi, Christina, (2021), "The impact of audit committee characteristics on internal audit professionalization: empirical evidence from Greece", **Accounting Research Journal**, DOI 10.1108/ARJ-05-2020-0091 ,pp. 447-470.

:Alawaqleh) (1) 2021) دراسة ٥/٢/٢

“Impact of Accounting Information System on Internal Audit Quality: Mediating Role of Organizational Culture.”

“أثر نظام المعلومات المحاسبي على جودة المراجعة الداخلية: الدور الوسيط للثقافة التنظيمية.”

هدفت الدراسة إلى تطوير دراسة نظام المعلومات المحاسبي من خلال دراسة العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبية وجودة المراجعة الداخلية مع الأخذ في الاعتبار متغيراً مهماً للوساطة وهو الثقافة التنظيمية.

توصلت الدراسة إلى إن نظام المعلومات المحاسبي يساعد في تعزيز جودة القائمين بمهام وظيفة المراجعة الداخلية والثقافة التنظيمية، مما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة الداخلية.

:Dinh & Others) (2) 2021) دراسة ٦/٢/٢

“Factors Affecting the Internal Audit effectiveness of Steel Enterprises in Vietnam.”

“العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية لشركات الصلب في فيتنام.”

هدفت الدراسة إلى تقديم أدلة تجريبية على خصائص العوامل التي تؤثر على فعالية جودة المراجعة الداخلية في شركات الصلب في فيتنام، وتوصلت الدراسة إلى أن فعالية المراجعة الداخلية تتأثر بعوامل داخلية مختلفة، وهي حجم المراجعة الداخلية، ونطاق عملية المراجعة الداخلية، وقدرة المراجعين الداخليين، واستقلالية المراجعين الداخليين، والأسس التشغيلية وأساليب المراجعة الداخلية.

(١)Alawaqleh, Qasim Ahmad, (2021); “Impact of Accounting Information System on Internal Audit Quality: Mediating Role of Organizational Culture” **International Journal of Financial Research** .Vol. 12 .No. 1 .pp.205-213.

(٢)Dinh, The Hung, and Others (2021), “Factors Affecting the Internal Audit effectiveness of Steel Enterprises in Vietnam.”, **Journal of Asian Finance, Economics and Business**, Vol., 8 No.1, pp. 271–283.

وأوصت الدراسة بتعزيز الأساس التشغيلي للمراجعة الداخلية، وزيادة استقلالية المراجعة الداخلية، وزيادة حجم وقدرات موظفي المراجعة الداخلية، وتوسيع نطاق المراجعة الداخلية وعدم التقليل من شأن موظفيها.

دراسة ٧/٢/٢ (Krichene and Baklouti) (1) 2021

“Internal audit quality: perceptions of Tunisian internal auditors explanatory research.”

"جودة المراجعة الداخلية: تصورات المراجعين الداخليين التونسيين بحث توضيحي". هدفت الدراسة إلى فهم الكيفية التي ينظر بها المراجعين الداخليين إلى نوعية المراجعة الداخلية وتسلط الضوء على الملامح المختلفة للمراجعين الداخليين استناداً إلى تصورهم لمحددات جودة المراجعة الداخلية.

وتوصلت الدراسة إلى أن استقلال المراجع الداخلي، والامتثال للمعايير المهنية للمراجعة الداخلية، والعلاقة مع المراجع الخارجي، ترتبط ارتباطاً إيجابياً بجودة المراجعة الداخلية، ولكن بدرجة مختلفة من الأهمية.

وأوصت الدراسة بإجراء دراسات مقارنة فعلية للممارسات الداخلية للمراجعين مع النتائج التي تم الحصول عليها في هذه الدراسة.

دراسة ٨/٢/٢ (ALBAWWAT & Others) (2) 2021

“The Relationship between Internal Auditors’ Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan .”

(<sup>1</sup>) Krichene, Aida, Baklouti, Emna (2021), “Internal audit quality: perceptions of Tunisian internal auditors explanatory research”, **Journal of Financial Reporting and Accounting**, Vol. 1, PP.28-54.

(2) Albawwat, Ibrahim Emair & Others, (2021), “The Relationship Between Internal Auditors’ Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan”, **Journal of Asian Finance, Economics and Business**, Vol 8, No 4, PP. 797–808.

"العلاقة بين السمات الشخصية للمراجعين الداخليين وفعالية المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية: دليل تجريبي من الأردن".

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين الصفات الشخصية للمراجعين الداخليين وفعالية جودة المراجعة الداخلية، وبيان أثر هذه المتغيرات على جودة التقارير المالية. وتوصلت إلى أن جميع الصفات الشخصية التي تم فحصها للمراجعين الداخليين تؤثر بشكل كبير على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وتظهر النتائج أيضاً أن الصفات الشخصية لها آثار غير مباشرة على جودة التقارير المالية من خلال فعالية وظيفة المراجعة الداخلية. كما أشارت إلى أن المراجعين الداخليين ذوي الدرجات العالية في الانفتاح على الخبرة والاستقرار العاطفي والصفات الضميرية يمكن أن يكونوا من بين أهم المساهمين في فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، والصفات الشخصية للمراجعين الداخليين يمكن اعتبارها مورد غير ملموس لوظيفة المراجعة الداخلية يعزز من فعاليتها. وأوصت الدراسة بتطبيق النموذج المستخدم على نطاق واسع في البلدان الأخرى مع زيادة العوامل المستخدمة لأن ذلك قد يؤدي إلى نتائج أفضل.

### ٣/٢ تحليل وتقييم الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية.

#### ١/٣/٢ تحليل وتقييم الدراسات السابقة:

- ١- توصلت بعض الدراسات مثل دراسة ( Krichene and Baklouti, 2021; Dinh & Others, 2021, Dinh & Others, 2021)، واتفقت معهم دراسة (محاريق، ٢٠١٣) إلى أن معرفة المراجع الداخلي، واستقلالية المراجع الداخلي، والامتثال للمعايير المهنية للمراجعة الداخلية، وعلاقة المراجع الداخلي بالمراجع الخارجي، وحرية الوصول إلى المعلومات، ونطاق المراجعة الداخلية مرتبطة ارتباطاً إيجابياً بجودة المراجعة الداخلية، ولكن بدرجة مختلفة من الأهمية.
- ٢- بينما قدمت دراسة (Mustika, 2015) عدد من الاقتراحات التي من شأنها أن تؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة الداخلية والخارجية على حد سواء ومن أهمها إنه يجب على المراجع الخارجي التأكد والاهتمام بكفاءة فعالية المراجعة الداخلية، وضرورة تطوير نظرة المراجعين الداخليين لأهمية وظيفة المراجعة الداخلية.

- ٣- في حسن توصلت دراسة (فراج، ٢٠١٤)، إلى يوجد عدة مصادر لأداء وظائف المراجعة الداخلية، وإن هناك اتجاه لدى العديد المنشآت بإسناد وظائف المراجعة الداخلية إلى مصدر خارجي، وأن إسناد أعمال المراجعة الداخلية إلى مصدر خارجي يؤدي إلى زيادة جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية، وكذلك يؤدي إلى تخفيض التكاليف بالمنشآت، وتوجد علاقة بين حجم المنشأة واعتماد المنشأة على المصدر الداخلي لأداء وظائف المراجعة الداخلية فكلما زاد حجم المنشأة اتجهت إلى الاعتماد على المصادر الداخلية واستبعاد المصادر الخارجية لارتفاع التكلفة.
- ٤- بينما توصلت دراسة (محمد، ٢٠١٤)، إلى أن تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة أو لأعلى مستوى إداري بالمنشأة لضمان الاستقلالية التنظيمية، وابتعاد المراجعة الداخلية عن القيام بالأعمال التنفيذية للإدارات لإبداء آراءها بكفاءة، وتوفير دليل يوضح حدود ومسئوليات المراجعة الداخلية يزيد من كفاءة وفعالية أداء مهام المراجعة الداخلية.
- ومن خلال العرض السابق تتضح أهمية الدراسة كمحاولة للمساهمة في رآب الفجوة البحثية في هذا النطاق والمتمثلة في تحديد أهم العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وترتيبها وفقاً لمخرجات أسلوب التحليل الهرمي.

## المبحث الثالث

### العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية

بناءً على ما تقدم يخلص الباحثون إلى أن الدراسات التي اهتمت بالعوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية لم تفرق بين العوامل الرئيسية، والعوامل الفرعية المؤثرة على العوامل الرئيسية، وهو التوجه الذي انتهجته الدراسة الحالية وسعت إلى تحقيقه من خلال تحديد العوامل الرئيسية والعوامل الفرعية التي تؤثر على العوامل الرئيسية، وتمثلت العوامل الرئيسية التي تم استنبطها من الدراسات السابقة فيما يلي:

- ١- المقدرة المهنية للمراجع الداخلي.
- ٢- استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي.
- ٣- جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية.
- ٤- الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية.
- ٥- تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة.

### ١/٣ المقدرة المهنية للمراجع الداخلي.

تتمثل المقدرة المهنية في الكفاءة والمهارة والقدرات المتعلقة بالوظيفة، بالإضافة إلى المهارات المطلوبة للأنشطة غير الروتينية، وغالبًا ما يتم تعريف الكفاءة في مجال المراجعة من خلال الخبرة اللازمة لتنمية المهارات، ويجب على الشركات تقديم دورات تدريبية تساعد على تطوير المهارات لتحسين جودة المراجعة الداخلية<sup>(١)</sup>. وقد عرفها (Chambers, A.D.) بأنها امتلاك المراجع الداخلي للذكاء والتعليم والتدريب ليكون قادراً على إضافة قيمة إلى المنشأة من خلال الأداء<sup>(٢)</sup>.

(1) Iskandar Muda. (2018), “The influence of self -efficacy and professional development on the quality of work of internal auditors”, **International Journal of Civil Engineering and Technology**, vol. 9 No. 5, pp. 1293-1294.

(٢) Chambers, A.D., (2014), “New guidance on internal audit – an analysis and appraisal of recent developments”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 29 No. 2, p. 101.

وكفاءة المراجع الداخلي تتحقق عن طريق الإعداد الطويل والمكثف، والالتزام بالتعلم والتدريب المستمر، ويتم قياس المقدرة المهنية للمراجع الداخلي من خلال المستوى التعليمي، والشهادات المهنية. وتعد الخبرة والتعليم المستمر أحد أهم العوامل التي تساهم في تحسين قدرة المراجع الداخلي على اكتشاف الممارسات غير القانونية<sup>(١)</sup>. فالمراجعة الداخلية مثلها مثل باقي المهن يتم تطوير المقدرة الفنية لها من خلال التعليم والتدريب المستمر<sup>(٢)</sup>.

وقد ميّز الباحثون بين فئتين من مهارات المراجعين الداخليين هما المهارات المعرفية والمهارات السلوكية، حيث تمثلت المهارات المعرفية في الكفاءة التقنية، في حين تمثلت المهارات السلوكية في مهارات الاتصال والتعامل مع الآخرين، ويستطيع المراجعين الداخليين ذوي المهارات المعرفية المساهمة في تحسين نظام الرقابة الداخلية، كما يمكنهم التعامل مع المواقف المعقدة، والوصول إلى نتائج وتوصيات مفيدة لعملية المراجعة<sup>(٣)</sup>.

وقد نالت المقدرة المعرفية اهتمام كبير من جانب معايير المراجعة الداخلية حيث تم تناولها في المعايير أرقام (١٢٠٠-١٢٣٠)، لما لها تأثير على فعالية جودة المراجعة الداخلية وإضافة قيمة للمنشأة.

وتتمثل العوامل الفرعية المؤثرة على العامل الرئيسي "المقدرة المهنية للمراجع الداخلي" فيما يلي<sup>(٤)</sup>:

- (١) غنيم، محمود رجب يس (٢٠١٦). مرجع سبق ذكره، ص ٢١٣.
- (٢) Dunlop, A.; Hassall, T. & Challis, M. (1999). "Professional competence development: the internal audit experience", **Developing the capable practitioner**, p.151.
- (٣) Arena & Azzone, (2009); **Op. Cit.**, p. 45.
- (٤) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:
- Ebaid, I.E. (2011), "Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms", **International Journal of Law and Management**, Vol. 53 No. 2, pp. 108-128.
  - Perry, L.M.; Bryan, B.J., (1997), "Heightened responsibilities of the internal auditor in the detection of fraud", **Managerial Finance**, 23 No. 12, pp. 38-43
  - Aksoy, T.; Kahyaoglu, S., (2013), "Measuring the internal audit performance: tips for successful implementation in Turkey",

- ١- التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي.
- ٢- الخبرة المهنية للقائمين بعملية المراجعة الداخلية.
- ٣- التدريب المستمر للمراجعين الداخليين في ضوء التطورات المهنية الحديثة لإكسابهم مهارات خاصة مثل مهارات السلوك والتواصل مع الآخرين.
- ٤- مدى فهم المراجع الداخلي لطبيعة الإجراءات المتبعة بالمنشأة وطبيعة الصناعة التي تعمل بها.

### ٢/٣ استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي:

عرفت معايير المراجعة الداخلية استقلال المراجع الداخلي في الفقرة التفسيرية للمعيار رقم ١١٠٠، على أنه "التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة المراجعين الداخليين أو الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية على تنفيذ مسؤولياتهم على نحو غير متحيز" (١).

كما تناولت تعريف الموضوعية في نفس الفقرة ١١٠٠ بأنها "موقف ذهني غير متحيز يمكن المراجعين الداخليين من أداء مهام المراجعة الداخلية على نحو يجعلهم يؤمنون بسلامة نتائج أعمالهم وعدم قيامهم بأي تضحيات على حساب جودة العمل الذي يؤدونه، أي يجب أن يتصف المراجعين الداخليين بالنزاهة وعدم التحيز، وأن يتجنبوا أي تضارب في المصالح" (٢).

### ١/٢/٣ الاستقلالية والموضوعية في معايير المراجعة الداخلية:

تناولت معايير المراجعة الداخلية الاستقلالية والموضوعية، ضمن معايير الصفات الواردة بالمعيار رقم (١٠٠٠)، وتم تناول الموضوعية والاستقلالية بصفة خاصة ضمن

**International Journal of Business and Social Science**, Vol. 3 No. 4, pp. 72-76.

- Alzeban, A., (2015), **Op, Cit**, pp. 539-559.
  - Dunlop, A.; Hassall, T. & Challis, M. (1999), **Op, Cit**, pp. 149-163.
  - (4 (Christiawan; Yulius Yogi, (2002), **Op, Cit**, pp. 79-92
- (١)International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing, (2017).

(٢)Ibid, p. 4.

المعايير أرقام (١١٠٠-١١٣٠)، حيث تناولت هذه المعايير مفهوم الاستقلالية والموضوعية والشروط الخاصة بتوافر الاستقلالية والموضوعية بالمراجعة الداخلية. شروط تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمهام المراجعة الداخلية: ١/١/٢/٣

تناولت معايير المراجعة الداخلية شروط تحقيق درجة الاستقلال اللازمة للأداء الفعال لمهام نشاط المراجعة الداخلية بالفقرة التفسيرية للمعيار رقم ١١٠٠ وجاءت على النحو التالي (١):

- ١- أن يكون للرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال خطوط التبعية المزدوجة للمراجعة الداخلية مع الإدارة ومجلس الإدارة.
- ٢- أن يتم إدارة الأمور التي تهدد الاستقلال على مستوى المراجع الداخلي منفردة، وعلى مستوى مهام المراجعة، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي.

وطالب المعيار رقم (١١١٠) بالاستقلال التنظيمي Organizational (Independence) للمراجع الداخلي ووضع شروط لتوافره<sup>(٢)</sup>.

كما ورد بالمعيار رقم (١١٠١)، بالفقرة الخاصة بإرشادات التأكيد رقم (١١١٠.ت.١) أنه يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية في مأمن من أي تدخل في تحديد نطاق المراجعة وإنجاز أعمالها وإبلاغ النتائج، ويجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية التصريح عن أي تدخل من هذا النوع لمجلس الإدارة ومناقشة تداعياته<sup>(٣)</sup>.

وخدمات المراجعة الداخلية التي يقدمها المراجعون الداخليون تكتسب قيمتها ومصداقيتها من الافتراضات الأساسية لاستقلال العقل واستقلال المظهر للمراجع الداخلي، بالإضافة إلى خدمة الاستشارات الداخلية بالمنشأة والخدمات الاستشارية

(١)Ibid, p. 3.

(٢)Ibid, p. 4.

(٣)Ibid, p. 4.

للمديرين، وقد أثار هذا الدور المزدوج جدلاً كبيراً لأنه من المحتمل أن يضع المراجع الداخلي في حالة من التضارب<sup>(١)</sup>.

٢/١/٢/٣ شروط تحقيق درجة الموضوعية اللازمة للأداء الفعال لمهام المراجعة الداخلية.

تناولت معايير المراجعة الداخلية شروط تحقيق درجة الاستقلال اللازمة للأداء الفعال لمهام نشاط المراجعة الداخلية بالفقرة التفسيرية للمعيار رقم (١١٠٠) وهي كما يلي (٢):

- ١- عدم تبعية أحكام المراجعين الداخليين بشأن مسألة المراجعة لأراء الآخرين.
- ٢- تتم إدارة الأمور التي تهدد الموضوعية على مستوى مهام المراجعة الداخلية وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي.

كما نص المعيار رقم (٢٠٠٠)، من معايير المراجعة الداخلية الذي يختص بكيفية إدارة نشاط المراجعة الداخلية على أنه "يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يدير نشاط المراجعة الداخلية بفعالية لضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة"، وفي التفسيرات الواردة للمعيار رقم (٢٠٠٠)، يتضح أن نشاط المراجعة الداخلية يضيف قيمة للمؤسسة والأطراف المعنية عندما يأخذ في الاعتبار الاستراتيجيات والأهداف والمخاطر، ويسعى لتوفير سبل تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، واشترط ذلك بتقديم تأكيدات ذات صلة بطريقة موضوعية، أي إن شرط نجاح المراجعة الداخلية توافر تأكيدات موضوعية<sup>(٣)</sup>.

(١) Stewart, Jenny & Subramanian, Nava, (2010), "Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 25 No. 4, 2010 pp. 330-332.

(٢) International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing, (2017), **Op., Cit.**, P. 3.

(٣) Ibid, pp. 10-11.

وتمثل العلاقات الوثيقة بين الإدارة والمراجعة الداخلية تهدد كبيراً لاستقلال وموضوعية المراجعين الداخليين لذلك، تطلبت معايير المراجعة أن يقوم المراجع الخارجي بتقييم صريح لاستقلال وموضوعية المراجعين الداخليين قبل الاعتماد على عملهم<sup>(١)</sup>. ويخلص الباحثون مما تقدم إلى أن الاستقلال والموضوعية قد نالاً قدرأً كافياً من الاهتمام في معايير المراجعة الداخلية نظراً لدورهم الفعال في التأثير على جودة وفعالية أداء مهام المراجعة الداخلية، وهو ما يؤيد صحة اختيار الباحثون لهذا العامل لقياس أثره على فعالية جودة المراجعة الداخلية.

كما يمكن استخلاص أن الهدف الأساسي للموضوعية يتمثل في الحياد وعدم التحيز وتجنب تضارب المصالح مما يؤدي إلى شفافية التعامل وتحقيق الأهداف المخطط لها، ويجب على المراجع الداخلي ألا يضع نفسه في موقف يمكن أن يؤدي إلى التشكيك في موضوعيته، ويجب أن تخضع إدارة المراجعة الداخلية في تقييم عملها للجنة المراجعة والتي تمثل أحد مكونات منظومة الحوكمة في الشركات، ومما سبق يمكن استنباط العوامل التي تؤثر على استقلال وموضوعية المراجع الداخلي كما يلي<sup>(٢)</sup>:

- ١- الاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية.
- ٢- عدم مشاركة المراجع الداخلي في أعمال تنفيذية حتى يمكن لا يمكن التأثير عليه في تحقيق أهداف معينة من قبل الإدارة المالية.
- ٣- تقييم المراجعين الداخليين من قبل لجنة المراجعة والإدارة العليا بالمنشأة بالمكافأة والتعيين والاستغناء عنهم.
- ٤- تجنب تعارض المصالح الشخصية للمراجع مع أهداف المنشأة.

(١) Rose, A. M., Rose, J. M., & Norman, C. S. (2013). "Is the objectivity of internal audit compromised when the internal audit function is a management training ground?" **Accounting & Finance**, Vol., 53, No., 4, pp. 1006-1009.

(٢) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:

- International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, (2017), **Op., Cit.**, pp. 1-9.
- Stewart, Jenny & Subramanian, Nava, (2010), **Op., Cit.** pp. 328-360.
- Rose, A. M., Rose, J. M., & Norman, C. S. (2013). **Op., Cit.** pp. 1001-1019.

### ٣/٣ جودة أداء وتنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

توضح معايير الأداء طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية كما توفر معايير للجودة يمكن قياس الخدمات على أساسها، وهناك ستة معايير أداء، تم تحديدها بالإضافة إلى المعايير الفرعية ومعايير التنفيذ التي تنطبق على عمليات مراجعة الامتثال (أي امتثال الشركة للوائح والقوانين الخاصة بالدولة التي تعمل فيها). واكتشاف الاحتيال (أي قيام الشركة بأعمال غير مشروعة)، والتقييم الذاتي للرقابة (تحديد وتقييم المخاطر التي تواجه المؤسسة وإعداد الاستراتيجيات والخطط لمواجهتها والتعامل معها<sup>(١)</sup>).

وبدراسة معايير المراجعة الداخلية يمكن استخلاص عدة معايير تتعلق بأداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية وتؤثر عليها كما يلي:

#### ١- تخطيط مهمة المراجعة الداخلية - Planning the internal audit assignment

تناولت معايير المراجعة الداخلية مفهوم التخطيط بصفة عامة بالمعيار رقم (٢٠١٠) وعرفته على أنه "قيام الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بوضع خطة مبنية على المخاطر موضح بها الأهداف الإستراتيجية للمنشأة، وأهدافها الرئيسية، والمخاطر المرتبطة بها وأساليب إدارة هذه المخاطر"، وتبع هذا المعيار إرشادات خاصة بخدمات التأكيد وأخرى خاصة بالخدمات الاستشارية يجب الالتزام بها لوضع خطة مراجعة داخلية ملائمة<sup>(٢)</sup>.

كما تناولت أيضا تخطيط مهمة المراجعة الداخلية بالمعيار رقم (٢٢٠٠)، وعرفته بأنه "توثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام عملية المراجعة الداخلية، من خلال تحديد أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها"، وتناولت مهام عملية التخطيط بالمعايير (٢٢٠١-٢٢١٠-٢٢٢٠-٢٢٣٠-٢٢٤٠) وألحقت بكل معيار إرشادات خاصة بخدمات

(٢) Available at <https://uabonline.org/ar/event>.

(٢) International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, (2017), Op., Cit., pp.10-11.

التأكيد والخدمات الاستشارية يجب الالتزام بها من جانب المراجعين الداخليين لنجاح عملية التخطيط<sup>(١)</sup>.

## ٢- تنفيذ المراجعة الداخلية - Performing the internal audit assignment

تناولت معايير المراجعة الداخلية متطلبات تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية بالمعيار رقم (٢٣٠٠) وطالبت المراجع الداخلي بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، وتناولت معايير المراجعة الداخلية مراحل تنفيذ عملية المراجعة الداخلية بالمعايير، (٢٣١٠-٢٣٢٠-٢٣٣٠-٢٣٤٠)، وألحقت بها إرشادات خاصة بخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية يجب الالتزام بها أثناء تنفيذ مهام المراجعة الداخلية<sup>(٢)</sup>.

## ٣- إبلاغ النتائج - Communicating Results.

يجب على المراجعين الداخليين الإبلاغ بنتائج مهام المراجعة وذلك بناءً على متطلبات معيار المراجعة الداخلية رقم (٢٤٠٠) إبلاغ النتائج، وتناولت معايير المراجعة الداخلية المعايير الخاصة بإبلاغ النتائج وهي إحدى معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية بالمعايير أرقام (٢٤١٠-٢٤٢٠-٢٤٣٠-٢٤٤٠-٢٤٥٠) وألحقت بكل معيار إرشادات خاصة بخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية، يجب على المراجعين الداخليين الالتزام بها لتحقيق الغرض من عملية إبلاغ نتائج المراجعة الداخلية<sup>(٣)</sup>.

## ٤- مراقبة سير العمل - Monitoring Progress.

تناولت معايير المراجعة الداخلية مراقبة سير العمل ضمن معايير تقييم الأداء بالمعيار رقم (٢٥٠٠) ووفقاً لهذا المعيار يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بوضع نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال تجاه النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة، وأن يحافظ على هذا النظام، كما ألزم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بإنشاء نظام لمتابعة كيفية التصرف في النتائج التي يتم إبلاغها للإدارة، بالإضافة إلى القيام بمتابعة

(١)Ibid. pp. 14-16.

(٢)Ibid. pp. 16-17.

(٤)Ibid. pp. 17 – 20.

وضمن تنفيذ إجراءات الإدارة بشكل فعال أو قبول الإدارة العليا لخطر عدم اتخاذ أي إجراء من إجراءات المراجعة الداخلية<sup>(١)</sup>.

#### ٥- قبول الإدارة للمخاطر - Management's Acceptance of Risks.

ورد بالمعيار رقم (٢٦٠٠)، الإبلاغ عن قبول المخاطر، عندما يتوصل الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية إلى إن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، فيجب عليه أن يناقش الأمر مع الإدارة العليا، وإذا ما وجد الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن المسألة لم تحل، فإنه يجب عليه إبلاغ مجلس الإدارة، ولتحديد المخاطر التي قبلتها الإدارة يمكن أن تتم المراقبة أثناء تقديم خدمة التأكيد أو الخدمة الاستشارية أو أثناء متابعة تقدم تنفيذ الإجراءات التصحيحية المتخذة من قبل الإدارة على إثر مهمات مراجعة سابقة أو من خلال وسائل أخرى.

وبناءً على ما تقدم يمكن القول إن أداء عملية المراجعة بجودة مناسبة يوجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يقوم بوضع الخطوط الرئيسية التي يتم من خلالها تنفيذ عملية المراجعة، وأن تكون إجراءات التنفيذ موثقة وواضحة لكل القائمين بمهام المراجعة الداخلية، وتمثل هذه الخطوط في العوامل المؤثرة على جودة تنفيذ عملية المراجعة والتي وردت في معايير المراجعة الداخلية كما يلي<sup>(٢)</sup>:

- ١- تخطيط مهام المراجعة الداخلية من خلال تحديد الأهداف الرئيسية للنشاط وتحديد نطاق عملية المراجعة، وتحديد المخاطر التي يتعرض لها النشاط، وتحديد مدى فعالية الحوكمة وإجراء التحسينات اللازمة لزيادة فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر.
- ٢- تحديد المعلومات الكافية وذات الصلة بمهمة المراجعة والتي تحقق أهدافها.
- ٣- إبلاغ نتائج عملية المراجعة للأطراف المختصة.
- ٤- مراقبة سير العمل والتأكيد على تنفيذ مهام المراجعة كما يجب.
- ٥- مدى قبول الإدارة لمخاطر بخلاف المخاطر المقبولة.

(١)Ibid. p. 20.

(٢)Ibid, pp. 1-25.

## ٤/٣ الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية:

يمكن تعريف الإسناد الخارجي بصفة عامة على أنه "الاتفاق مع طرف أو مصدر خارجي على تقديم خدمات كانت تقدم من قبل طرف أو مصدر داخلي"<sup>(١)</sup>.

كما يمكن تعريفه على أنه "ارتباط بين المنشأة وأطراف من خارجها لأداء خدمة كانت تؤدي أو يمكن أداؤها داخل المنشأة"<sup>(٢)</sup>.

وبالتالي يمكن تعريف الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على أنه "اتفاق مع طرف خارجي متخصص، عادة ما يكون مراجع خارجي على تقديم مهام المراجعة الداخلية التي كان يتم تقديمها في الأساس من خلال المراجعين الداخليين بالمنشأة"<sup>(٣)</sup>.

## ١/٤/٣ أسباب اتجاه المنشآت إلى الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

أشارت الدراسات السابقة إلى أن سياسات الشركة، ونقص المهارات المناسبة، وانخفاض مستوى موضوعية المراجعين، بالإضافة لعامل التكلفة، تعد من الأسباب الرئيسية للاستعانة بمصادر خارجية لأداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية<sup>(٤)</sup>.

كما أشارت أيضاً إلى أن خصوصية الأصول، وتكرار المراجعة، وتكلفتها تمثل عوامل مؤثرة في اتجاه الإدارة إلى إسناد وظيفة المراجعة الداخلية إلى مصادر خارجية<sup>(٥)</sup>. وأشار

(١) Aldhizer III, G. R., Cashell, J. D., & Martin, D. R. (2003)., "Internal audit outsourcing". **The CPA Journal**, Vol., 73, No., 8, p. 58.

(٢) Carey, P., Subramaniam, N., & Ching, K. C. W. (2006). "Internal audit outsourcing in Australia." **Accounting & Finance**, Vol., 46, No. 1, p. 14.

(٣) Amarajeewa, H. G. L. N., & Bandara, A. A. D. P. (2015). "The Determinants Affecting on Outsourcing of Internal Audit Function: Finance Companies Special Reference to Kandy Urban Area". **International Research Symposium**, pp., 129.

(٤) Barac, Karin; Motubatse, (2009), "Internal audit outsourcing practices in South Africa", **African Journal of Business Management**, Vol.3 (13), pp. 969-979.

(٥) Sharma; Subramaniam (2005), "Outsourcing of internal audit services in Australian firms: Some preliminary evidence", **Asian**

البعض إلى أن عوامل الجودة والاستقلال من العوامل التي تدعو الشركات إلى إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لمصادر خارجية<sup>(١)</sup>.

وبناء على ما تقدم يمكن تلخيص العوامل التي تدعو الشركات لإسناد وظيفة المراجعة لمصادر خارجية في العناصر التالية<sup>(٢)</sup>:

- ١- انخفاض ثقة الإدارة في المراجعين الداخليين الحاليين.
- ٢- امتلاك المنشأة لأصول ذات طبيعة خاصة تحتاج إلى مراجعين ذوي كفاءة ومهارة عالية.
- ٣- رغبة الإدارة في تحسين جودة المراجعة الداخلية.
- ٤- خفض تكلفة عملية المراجعة الداخلية.
- ٥- ضخامة حجم الشركة.

### ٥/٣ تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى المكونة للحكومة.

تعد الحكومة من أهم المنظومات اللازمة للتأكد من حسن سير عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة، والوفاء بالالتزامات والتعهدات، وضمان تحقيق المنشآت لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم، بالإضافة إلى ما توفره من وسائل ضبط تعمل على زيادة

academy of Management Journal of Accounting and Finance, Vol. 1, pp.: 35-36.

- (١) Hgln, Amarajeewa; Bandara, (2015), “The Determinants Affecting on Outsourcing of Internal Audit Function: Finance Companies Special Reference to Kandy Urban Area”, IOSR Journal of Business and management, vol. 19 (5), pp: 125- 131.

(٢) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:

- Amarajeewa, H. G. L. N.; Bandara, A. A. D. P. (2015), **Op., cit.**, pp. 125-131.
- Scarlata, A. N., Garven, S., Vagner, B.; Bahmanziari, T., (2019), **Op., cit.**, pp. 53-54.
- Barac, Karin & Motubatse, (2009), **Op., cit.**, pp. 969-979.
- Sharma & Subramaniam (2005), **Op., cit.**, pp. 33-52.

الجودة وتطوير الأداء الأمر الذي يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف. كما تسعى إلى حماية حقوق المساهمين، وتحقيق العدالة، وتوفير المعلومات، وسلامة قنوات الاتصال، وتحديد إستراتيجية المنشأة<sup>(١)</sup>.

وحتى تتمكن وظيفة المراجعة الداخلية من تحقيق الدعم المطلوب لباقي أطراف حوكمة الشركات، يجب أن تحقق مستوى مناسب من الجودة، فجودة وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على علاقاتها بأطراف الحوكمة الأخرى، ومن ثم تتأثر بجودة منظومة الحوكمة داخل الشركة<sup>(٢)</sup>.

### ١/٥/٣ مبادئ الحوكمة:

#### ١/١/٥/٣ الشفافية والإفصاح (Transparency and disclosure)

تمثل مصطلحات الشفافية والإفصاح أحد مبادئ حوكمة الشركات نظراً لأثرها الكبير على سمعة الشركة وكسب ثقة ذوي المصلحة وهي تمثل في العموم كلمات مترادفة المعنى إلا أنه هناك فروق جوهرية في دلالة كل منهما، فالشفافية تتعلق بتوافر المعلومات ووضوحها في حين يتعلق الإفصاح بنقل المعلومات من مصادر إنتاجها إلى الأطراف المستفيدة أو ذات الصلة.

وقد عرف البعض الشفافية على أنها "قيام المنظمات بتوفير المعلومات المتعلقة بنشاطها، ووضعها تحت تصرف المساهمين والمتعاملين في شكل مفتوح دون حجب لأي معلومة، عدا المعلومات التي قد تضر بمصالح المنشأة والتي يجوز للمنظمة التحفظ على سريتها"<sup>(٣)</sup>. ويجب الإفصاح عن هذه المعلومات بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة،

(١) OECD, O. (2004). The OECD principles of corporate governance, (216), Op. Cit. p. 15.

(٢) غنيم، محمود رجب يس، (٢٠١٦)، مرجع سابق ذكره، ص ٢١٤.

(٣) صلاح صاحب شاكر، ناظم شعلان جبار التميمي، (٢٠٠٩)، " دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد ٣، مجلد (٩)، ص ٩.

وبموضوعية وأمانة واستقامة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير<sup>(١)</sup>.

٢/١/٥/٣ المساءلة والمسئولية (Accountability and Responsibility).

تشير المساءلة إلى أنه لا بد من توافر متابعة وتقييم متواصل للإدارة من قبل الأطراف المعنية ذات العلاقة بالمنشأة، وذلك من خلال هيكل رقابي داخلي يتمثل في لجنة المراجعة، ونظم المراجعة الداخلية التي يتم تشكيلها للقيام بواجباتها بصورة مستقلة لتحقيق أهداف المنشأة، كما يجب إخضاع مجلس الإدارة، ولجنة المراجعة والإدارة العليا، والمراجعة الداخلية، والمراجع الخارجي للمساءلة أمام الأطراف الأخرى للحكومة كل حسب مسئولياته وصلاحياته<sup>(٢)</sup>.

أما المسؤولية فتتعلق برسالة المنشأة الأخلاقية داخل المجتمع، واعتراف المدبرين بواجباتهم تجاه البيئة العاملين والعملاء.

٣/١/٥/٣ العدالة (Justice).

يشير مفهوم العدالة إلى احترام حقوق أصحاب المصلحة مع المنشأة، وتوزيع المهام والواجبات والمسؤوليات بين العاملين على أساس العدل والمساواة بينهم<sup>(٣)</sup>.

وقد شددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على ضرورة وضع نظم تمنع العاملين داخل المنشأة ومنهم المدبرون من الاستفادة من مناصبهم، وعلى أعضاء مجلس الإدارة أن يعلنوا عن المصالح المادية لهم في عمليات المنشأة<sup>(٤)</sup>.

(١)Fawzy, S. (2003). “Assessment of corporate governance in Egypt”, (Working Paper No. 82). **The Egyptian Centre for Economic Studies**, Cairo, Egypt, p. 29.

(٢)Hermanson, D. R.; Rittenberg, L. E., (2003), “Internal audit and organizational governance”, **Research opportunities in internal auditing**, Vol. 1, No. 1, p. 37.

(٣) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠٠٧). دليل قواعد سلوك وأداب المهنة. استرجع من <http://www.socpa-org.sa/rule/index-htm>

(٤)Stephen & Others, (2008), “Internal Auditors Evaluation of Fraud Factors in Planning an Audit: The Importance of Audit Committee

٤/١/٥/٣ الاستقلال (Independence).

يتمثل الهدف الأساسي من إقرار مبدأ الاستقلال ضمن مبادئ الحوكمة في تقليل أو إلغاء تضارب المصالح، وذلك من خلال تشكيل اللجان المستقلة، وتعيين المراجع الخارجي، وعدم السماح بالضغوط والنفوذ الهادفة للسيطرة أو التأثير في قرارات مجلس الإدارة<sup>(١)</sup>. وشددت معايير المراجعة الداخلية على استقلال وموضوعية المراجع الداخلي في أداء عمله، وتبعيته لأعلى مستوى إداري في المنشأة، والتزامه بالنزاهة والموضوعية وعدم تعارض المصالح.

ونتيجة للعلاقات السابقة تشير العديد من الدراسات إلى أن التطبيق الجيد لمنظومة الحوكمة داخل المنشأة يؤدي إلى تحقيق تفاعل إيجابي مؤثر بين المراجعة الداخلية وباقي أطراف منظومة الحوكمة وهو ما يؤدي بالتبعية إلى جودة أنشطة المراجعة الداخلية<sup>(٢)</sup>. وبناءً على ما تقدم يمكن إيجاز العوامل المؤثرة في العلاقة التفاعلية بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحوكمة تتمثل فيما يلي:

- ١- الاتصال الفعال مع المستويات الإدارية المختلفة بالشركة.
- ٢- زيادة دورية الاجتماعات بين مدير المراجعة الداخلية ومجلس وهو ما يدعم مبدأ المسؤولية والمساءلة وإبلاغ النتائج وتقييم أعمال المراجعة الداخلية.
- ٣- الوفاء باحتياجات الأطراف الخارجية المتعاملة مع المنشأة تحقيقاً لمبدأ الشفافية والإفصاح.
- ٤- العمل على تحسين العلاقة بين المراجعة الداخلية، ولجنة إدارة المخاطر، والمراجع الخارجي.
- ٥- ترسيخ مفهوم المشاركة لدى المراجع الداخلي أثناء ممارسة عمله.

Quality and Management Incentives”, **International Journal of Auditing** Vol. 12, p. 197

(١) خوري، نعيم سابا (٢٠٠٣). مهنة المحاسبة بين التعثر المالي والتحكم المؤسسي في الشركات، جريدة البيان (٦٠٧)، الإمارات العربية المتحدة، مسترجع من

<https://www.albayan.ae/economy/2003-05-18-1.1242731>

(٢) Abdullah, Razimah, (2017), “Audit committees' involvement and the effects of quality in the Internal audit function on corporate governance”, **John Wiley & Sons Ltd**, no.22, p. 390.

## المبحث الرابع

### الدراسة التطبيقية

### باستخدام نموذج التحليل الهرمي

#### ١/٤ تمهيد:

يمثل التحليل الهرمي (AHP) Analytic Hierarchy Process نهج أساسي لاتخاذ القرار تم تصميمه للتعامل لمساعدة متخذ القرار في اختيار البديل الأفضل من بين عدد من البدائل التي تم تقييمها وتتعلق بعدة معايير أو قرارات وذلك من خلال ترتيب البدائل المختلفة وفقاً لأهميتها، وفي هذه العملية، ينفذ صانع القرار أحكاماً بسيطة للمقارنة الزوجية وهي بدائل، ويعمل التسلسل الهرمي على ثلاث مستويات هي: هدف القرار في المستوى الأعلى، يليه المستوى الثاني الذي يتكون من المعايير التقييم، وفي المستوى الثالث يتم تقييم البدائل المتاحة، ويتم تنظيم العوامل التي تؤثر على القرار في خطوات تتدرج من العام في المستويات العليا من التسلسل الهرمي، إلى الخاص في المستويات الأدنى. والغرض من الهيكل الهرمي يتمثل في إمكانية تحقيق الحكم على أهمية العناصر في المستويات المختلفة، فبعد اكتمال بناء هيكل التحليل يمكن الحكم على أهمية كل عنصر مقارنة بباقي العناصر<sup>(١)</sup>.

وعرف ساتي نموذج التحليل الهرمي بأنه نموذج مرّن يُمكن الأفراد أو المجموعات من تشكيل الأفكار وتحديد المشكلات عن طريق وضع افتراضاتهم الشخصية واستخلاص الحل الذي يرغبون فيه، وحدد ثلاث مبادئ للتحليل الهرمي عند حل المشكلات عن طريق التحليل المنطقي وهي مبدأ بناء الهيكل الهرمي، ومبدأ تحديد الأولويات، ومبدأ الثبات المنطقي، وباستخدام هذه المبادئ فإن أسلوب التحليل الهرمي يتضمن النواحي النوعية

(١) Saaty, Tomath L., G. Vargas, (2001), "Models, Methods, Concepts & Applications of the Analytic Hierarchy Process", **International Series in Operations Research & Management Science**, Vol. 175, pp. 2.

(التعريف بالمشكلة وبنائها الهرمي)، والكمية لتفكير الفرد (التعبير عن الأحكام والأولويات بإيجاز).

ويمزج التحليل الهرمي الأحكام والقيم الشخصية بطريقة منطقية تعتمد على الخيال والخبرة والمعرفة، حيث يعتمد بناء الهيكل الهرمي للمشكلة على المنطق والبديهية والخبرة لإعطاء الأحكام، ومن صفات التحليل الهرمي أنه منهج لتعريف وفهم وتقييم التداخلات في النظام ككل وأيضاً يوفر إطار للمشاركة الجماعية في صناعة القرار أو حل المشكلات، وتتمثل النقطة الجوهرية لعملية التحليل الهرمي في إعطائنا توفير القدرة على اتخاذ قرارات عملية مبنية على المعرفة المسبقة للأسباب التي تؤثر على المشاعر والأحكام والتي تحدث نتيجة للتأثيرات ذات الصلة بين عناصر المشكلة المطروحة<sup>(١)</sup>.

#### ٢/٤ خطوات بناء نموذج التحليل الهرمي للدراسة:

إن بناء نموذج التحليل الهرمي لتحديد أهم العوامل المؤثرة على فعالية وجوده المراجعة الداخلية للشركات المساهمة يتطلب أربع خطوات أساسية، تتمثل فيما يلي<sup>(٢)</sup>:

١/٢/٤ البناء الهرمي من خلال تحديد عوامل المفاضلة بين البدائل (عوامل الاختيار)، وكذلك تحديد البدائل المتاحة (بدائل الاختيار):

من خلال الإطار النظري للدراسة يمكن تقسيم عوامل الاختيار إلى عوامل رئيسية تتفرع منها عدة عوامل فرعية على النحو التالي:

١/١/٢/٤ العامل الرئيسي الأول: المقدرة المهنية للمراجع الداخلي:

ويمكن إجمال العوامل المؤثرة على المقدرة المهنية للمراجع الداخلي فيما يلي:-

- ١- التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي.
- ٢- الخبرة المهنية للقائمين بعملية المراجعة الداخلية.
- ٣- التدريب المستمر للمراجعين الداخليين في ضوء التطورات المهنية الحديثة.
- ٤- مدى فهم المراجع الداخلي لطبيعة الإجراءات المتبعة بالمنشأة وطبيعة الصناعة التي تعمل بها.

(١) ساتي ، توماس ل، (٢٠٠٠)، "صناعة القرار للقادة : عملية التحليل الهرمي لقرارات في عالم معقد"، ترجمة باهرمز، أسماء بنت محمد احمد ، سهام بنت على محمد همشري، الشواف، راجع

الترجمة د سعيد بن علي. الرياض، مكتبة الملك فهد الوطنية، ص ص ٣٥-٣٦.

(٢) المرجع السابق، ص ص ٢-٣.

٢/١/٢/٤ العامل الرئيسي الثاني: استقلال وموضوعية المراجع الداخلي:

طلبت معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية باستقلال وموضوعية المراجع الداخلي حيث تعبر الموضوعية عن الموقف الذي يتقرر داخل المراجع نفسياً وعقلياً للإدلاء بنتائج عمله دون تحيز لأي طرف. ومن خلال الدراسة النظرية يمكن الوقوف على العوامل الفرعية التي تؤثر على هذا العامل الرئيسي كما يلي:

- ١- الاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية.
- ٢- عدم مشاركة المراجع الداخلي في أعمال تنفيذية حتى يتجنب محاولات الضغط والتأثير عليه في تحقيق أهداف معينة من قبل الإدارة المالية.
- ٣- يجب تقييم المراجعين الداخليين من قبل لجنة المراجعة والإدارة العليا بالمنشأة.
- ٤- تجنب تعارض المصالح الشخصية للمراجع مع أهداف المنشأة.

٣/١/٢/٤ العامل الرئيسي الثالث: جودة أداء وتنفيذ عملية المراجعة.

إن امتثال الشركة للقوانين والقوانين الخاصة بالدولة التي تعمل بها، وعدم قيامها بأعمال غير مشروعة، وتحديد وتقييم المخاطر التي تواجهها، وإعداد الاستراتيجيات والخطط لمواجهةها، يمثل دليل على جودة تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، ومن خلال الدراسة النظرية يمكن الوقوف على العوامل الفرعية المؤثرة على العامل الرئيسي "جودة أداء وتنفيذ عملية المراجعة" على النحو التالي:-

- ١- تخطيط مهام المراجعة الداخلية من خلال تحديد الأهداف الرئيسية للنشاط وتحديد نطاق عملية المراجعة، وتحديد المخاطر التي يتعرض لها النشاط، وتحديد مدى فعالية الحوكمة وإجراء التحسينات اللازمة تزيد من فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر.
- ٢- تنفيذ عملية المراجعة الداخلية من خلال تحديد المعلومات الكافية وذات الصلة بمهمة المراجعة والتي تحقق أهدافها.
- ٣- إبلاغ نتائج عملية المراجعة للأطراف المختصة.
- ٤- مراقبة سير العمل والتأكيد على تنفيذ مهام المراجعة كما يجب.
- ٥- مدى قبول الإدارة لمخاطر بخلاف المخاطر المقبولة.

٤/١/٢/٤ العامل الرئيسي الرابع: الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية.

يعد إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لمصادر خارجية من العوامل التي تؤثر على فعالية وجودة أداء مهام المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية حيث ترى

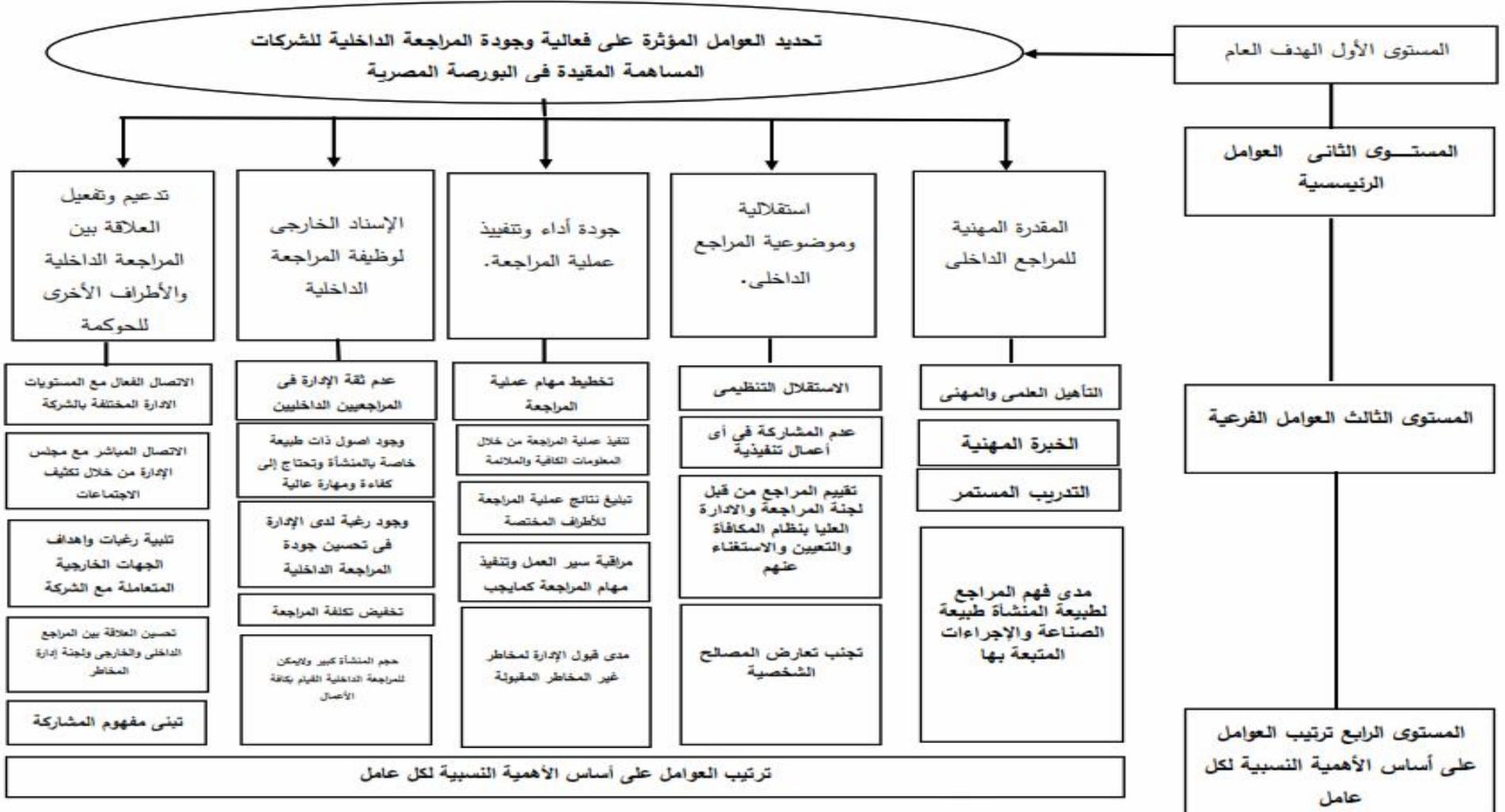
الشركات أنها قد تحتاج إلى خبرة مهنية أكثر وزيادة استقلال المراجع الداخلي، ووجود أصول ذات طبيعة خاصة تحتاج إلى خبرة معينه، واختلفت الدراسات في تحديد العوامل التي تدعوا الشركة إلى إسناد عملية المراجعة إلى مصدر خارجي، ومن خلال الدراسة النظرية يمكن الوقوف على العوامل الفرعية التي تؤثر على عملية إسناد مهام المراجعة الداخلية لمصدر خارجي كما يلي:-

- ١- عدم ثقة الإدارة في المراجعين الداخليين الحاليين.
  - ٢- وجود أصول ذات طبيعة خاصة تحتاج إلى مراجعين ذوي كفاءة ومهارة عالية.
  - ٣- رغبة الإدارة في تحسين جودة المراجعة الداخلية واحتياجها إلى مهارات خاصة غير متوفرة لدى المراجعين الداخليين الحاليين.
  - ٤- تخفيض تكلفة عملية المراجعة الداخلية.
  - ٥- ضخامة حجم الشركة.
- ٥/١/٢/٤ العامل الرئيسي الخامس: تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحوكمة.

من خلال الدراسة النظرية يمكن الوقوف على العوامل الفرعية المؤثرة على العامل الرئيسي تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية وأطراف الحكومة الأخرى كما يلي: الاتصال الفعال مع المستويات الإدارية المختلفة بالشركة.

- ١- زيادة دورية الاجتماعات بين مدير المراجعة الداخلية ومجلس وهو ما يدعم مبدأ المسؤولية والمساءلة وإبلاغ النتائج وتقييم أعمال المراجعة الداخلية.
  - ٢- الوفاء باحتياجات الأطراف الخارجية المتعاملة مع المنشأة تحقيقاً لمبدأ الشفافية والإفصاح.
  - ٣- العمل على تحسين العلاقة بين المراجعة الداخلية، ولجنة إدارة المخاطر، والمراجع الخارجي.
  - ٤- ترسيخ مفهوم المشاركة لدى المراجع الداخلي أثناء ممارسة عمله.
- تأسيساً على ما تقدم يمكن بناء الشكل التوضيحي التالي لعملية البناء الهرمي للعوامل المؤثرة على فعالية وجودة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية:

شكل (٤/١): البناء الهرمي لمشكلة الدراسة – المصدر إعداد الباحث بالرجوع إلى (١).



٢/٢/٤ المقارنة الثنائية بين العوامل الرئيسية بعضها البعض، والعوامل الفرعية مع بعضها البعض ومن ثم وزنها بالنسبة للهدف. حيث تقاس درجة الأهمية بين عاملين بالطريقة اللفظية والرقمية، وفي حال كون المقارنة تتم عن طريق مجموعة من ذوي الخبرة فيتم أخذ المتوسط الهندسي لكل مقارنة بين عاملين. والجدول التالي يوضح مقياس الأهمية النسبية وفقاً لتصنيف توماس ساتي<sup>(١)</sup>.

### جدول رقم (٤/١): مقياس الأهمية النسبية وفقاً لتصنيف Thomas L. Saaty.

الوزن النسبي	التعريف	التفسير بالمقياس اللفظي
١	متساويان في الأهمية.	أن العاملان متساويان في الأهمية
٣	أهمية معتدلة	أن أحد العاملان أهم بدرجة معتدلة من الآخر
٥	أهمية كبيرة	أن أحد العاملان أهم بدرجة كبيرة من الآخر
٧	أهمية كبيرة جداً	أن أحد العاملان أهم بدرجة كبيرة جداً من الآخر
٩	أهمية قصوى	أن أحد العاملان أهم بدرجة قصوى عن الآخر
٢، ٤، ٦، ٨	أهمية وسطية بين القيم المذكورة أعلاه	قيم وسطية تستخدم بين الأوزان السابقة عند المقارنة الرقمية.
مقلوب القيم أعلاه	إذا كان النشاط (س) له من القيم الصحيحة أعلاه عندما قورن بالنشاط (ص)، حينئذ يأخذ النشاط (ص) مقلوب تلك القيمة عندما يقارن بالنشاط (س).	لزوم إجراء مقارنة باختيار أصغر العناصر كوحدة لتقدير العناصر الأكبر باعتبارها ضعف تلك الوحدة.
دوال منطقية	النسبة الناتجة من المقاييس	إذا فرض التوافق والثبات بالحصول على (ن) من الأعداد من القيم العددية لتمديد المصفوفة.
(١,١ – ١,٩)	للأنشطة شديدة التشابه	حينما تكون العناصر قريبة من بعضها، ويصعب التمييز بينها تقريباً تكون قيمة المعتدل تساوى (١,٣) بينما تساوى قيمة المتطرف (١,٩).

(١) ساتي، توماس ل، (٢٠٠١): (مرجع سبق ذكره)، ص ١٠٥.

يتم إعداد مصفوفة للعوامل الرئيسية مع بعضها، وإعداد مصفوفة للعوامل الفرعية مع العوامل الفرعية الأخرى، ومن الطبيعي وجود ضرورة لدرجة معينة من الثبات في حساب الأولويات للعناصر أو الأنشطة بناءً على معيار معين من أجل الحصول على نتائج مقبولة في الواقع، وتقيس عملية التحليل الهرمي الثبات الكلي للأحكام بطريقة حساب نسبة الثبات (Consistency Ratio)، ويجب أن تكون نسبة الثبات ١٠% أو أقل وبالتالي تكون نسبة الثبات كما يلي: (٥% لمصفوفة ٣ ٣ X، و ٩% لمصفوفة ٤ ٤ X، و ١٠% للمصفوفة الأكبر حجماً).

ولتحديد نسبة الثبات Consistency Ratio يتم استخدام المعادلة التالية (١):

$$CR = \frac{CI}{RCI}$$

حيث إن: CR = نسبة الثبات Consistency Ratio

CI = مؤشر الثبات Consistency Index

RCI = مؤشر الثبات العشوائي Random Consistency Index ويمكن أن

تكتب RI مباشرة.

ويتم تحديد مؤشر الثبات (CI) بالمعادلة التالية (٢):

$$CI = \frac{\lambda_{Max} - N}{N - 1}$$

حيث إن: CI = مؤشر الثبات

Max = القيمة الذاتية للأهمية لمصفوفة المقارنات النهائية

(<sup>1</sup>) الراشد، احمد على احمد، (٢٠١١). "تقييم فرص مشاركة القطاع الخاص في إنجاز وتطوير عمليات موانئ العراق باستخدام عملية التحليل الهرمي (AHP): دراسة ميدانية في الشركة العامة للموانئ العراقية". مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلد ٧، عدد ٢٨، ص ١٢١.

(<sup>2</sup>)Katarne & Negi, (2014); "Consistency in the Analytic Hierarchy Process: A Framework for Automobile Steering Technology", **International Journal of Engineering Research & Technology (IJERT)**, Vol. 3 Issue 5, p.562.

$N =$  عدد العوامل محل المقارنة

ووضع ساتي قيم ومؤشرات الثبات العشوائي Random Consistency Index على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

N	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
Random Consistency Index (RCI)	.	.	.٥٨	.٩٠	١.١٢	١.٢٤	١.٣٢	١.٤١	١.٤٥	١.٤٩

جدول رقم (٤/٢): يوضح مقاييس الثبات العشوائي للمصفوفات طبقاً لنموذج

ساتي.

ولكي تكون مصفوفة المقارنات متجانسة لابد أن يكون نسبة الثبات Consistency

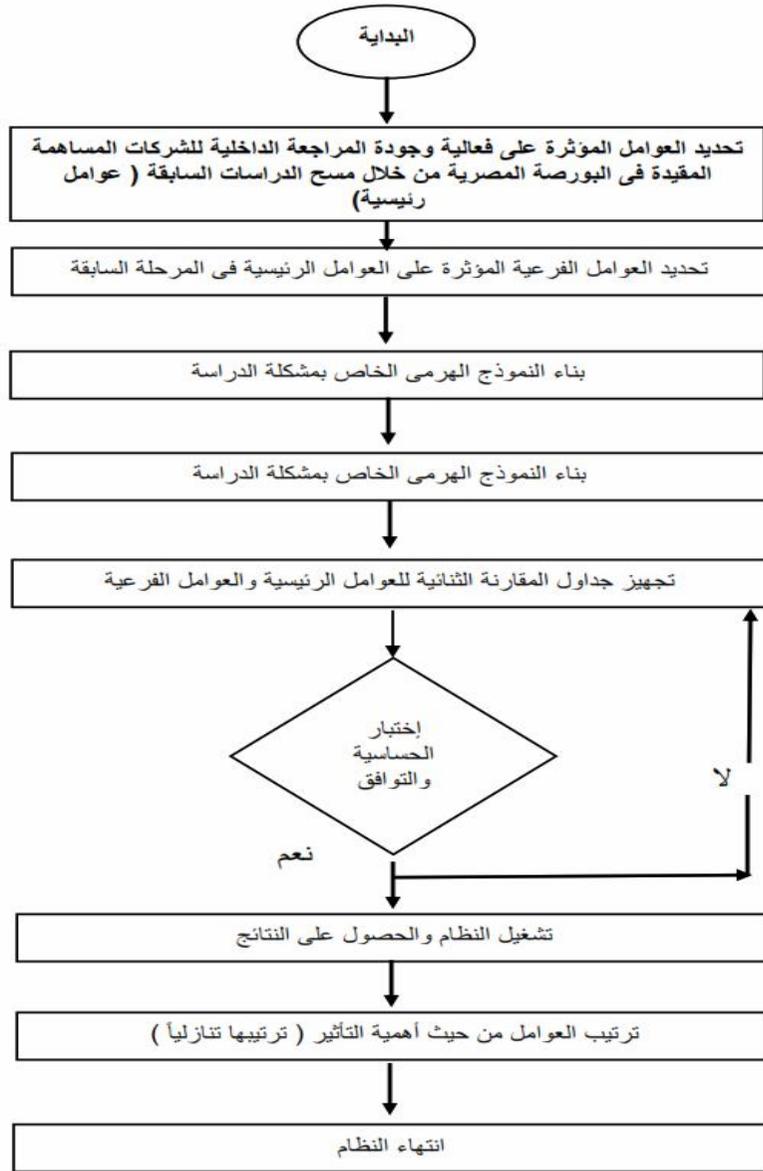
Ratio أصغر من أو تساوى (٠.١) أي ويمكن التعبير عنها  $CR \geq 0.1$ <sup>(٢)</sup>.

٣/٢/٤ إجراء المقارنة الثنائية بين بدائل القرار مع بعضها البعض، وإجراء القياس النسبي بالنسبة لعوامل الاختيار الرئيسية والفرعية وقياس درجة الثبات، وعمل مصفوفة أفضلية لكل بديل من البدائل من حيث كل عامل وتحديد متجه الأفضلية لتحديد الوزن النسبي لكل عامل.

٤/٢/٤ تقييم العوامل بالنسبة لكل عامل من عوامل الاختيار واختبار حساسية النموذج، واختيار أفضل العوامل تأثيراً عن طريق إيجاد مجموع حاصل ضرب الوزن النسبي للعامل في الوزن النسبي الإجمالي، ويتم إجراء اختبار حساسية للنموذج عن طريق تغيير متجه الأفضلية بالنسبة لعوامل الاختيار الرئيسية لبيان مدى تأثير العوامل عند تغيير الأهمية النسبية لأحد عوامل الاختيار الرئيسية.

(١) Saaty, Thomas L., & G. Vargas, (2001); **Op. Cit.** p.9.

(٢) الراشد، أحمد على أحمد، (٢٠١١)، مرجع سبق ذكره، ص ١٢١.



شكل رقم (٤/٢): المنهج المتبع في بناء النموذج العام لتحديد العوامل المؤثرة على

فعالية جودة المراجعة الداخلية

المصدر: من أعداد الباحث بالرجوع إلى الجندي، تامر يوسف عبد العزيز على (٢٠١٥)، مرجع سبق ذكره، ص ٢٧٨.

**٣/٤ خطوات وإجراءات ونتائج الدراسة التطبيقية:****١/٣/٤ منهج الدراسة التطبيقية:**

تتحقق أهداف هذه الدراسة بالاعتماد على المنهج الاستقرائي من خلال إجراء دراسة تطبيقية وعمل مقابلات شخصية مباشرة لجمع بيانات الدراسة.

**٢/٣/٤ طرق جمع البيانات:**

استخدمت الدراسة من أجل تحقيق أهدافها والإحاطة بجوانب موضوع الدراسة مصدرين رئيسيين لجمع البيانات، هما:

- ١- المصادر الأولية: من خلال المقابلات الشخصية مع الأفراد الممثلين لحالة الدراسة.
- ٢- المصادر الثانوية: اعتمدت الدراسة على المصادر المكتبية المختلفة لمعالجة الإطار النظري للدراسة، والتي تتمثل في الكتب، والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت الموثوقة، وغيرها من المراجع المتعلقة بموضوع الدراسة.

**٣/٣/٤ مجال تطبيق الدراسة:**

تم تطبيق الدراسة على إحدى الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية العاملة في مجال صناعة الأدوية ولم يتم الإفصاح عن اسم الشركة بناء على متطلبات الشركة.

ويرجع اختيار التطبيق على الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية لأن هذه الشركات تستوفي متطلبات الحوكمة طبقاً للدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٨٤) بتاريخ ٢٦/٧/٢٠١٦.

تم إجراء المقابلات الشخصية مع أعضاء إدارة المراجعة الداخلية (مدير المراجعة الداخلية - رئيس قسم المراجعة الداخلية - وعدد ثلاثة مراجعين داخليين). وتم جمع البيانات من المقابلات المباشرة وتوجيه الأسئلة لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية كل على حده واستغرقت المناقشة مع كل عضو بالحالة محل الدراسة ما بين ٣٠ - ٤٠ دقيقة.

**٤/٣/٤ البرامج المستخدمة في التحليل:**

١/٤/٣/٤ تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS Version ٢٦ ومن خلال هذا التحليل تم الحصول على المتوسط العام لأهمية العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات بناء على تحليل البيانات التي تم جمعها. ٢/٤/٣/٤ استخدام برنامج Expert Choice بأحدث إصداراته "Version ١١" ويعد برنامج Expert Choice هو البرنامج التعليمي الوحيد الذي تم تطويره من قبل فريق توماس ساتي حيث تطويره في مؤسسة ساتي للتنمية الإبداعية، وهو من البرامج الرائدة التي تقوم بتطبيق عملية التحليل الهرمي.

**٥/٣/٤ نتائج التحليل الإحصائي للدراسة**

١/٥/٣/٤ نتائج التحليل لبيانات الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ٢٦ .Version

تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS Version ٢٦ ومن خلال هذا التحليل تم الحصول على المتوسط العام لأهمية العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات المساهمة المقيمة بالبورصة المصرية بناء على تحليل بيانات الدراسة، وتم ترتيب العوامل الفرعية اللازمة في عملية ترتيب أولويات العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات المساهمة المقيمة في البورصة المصرية.

من ناحية إحصائية يمكن أخذ العوامل التي تحصل على مؤشر ملائمة أكبر من ٦٠% كعوامل يمكن استخدامها في تحديد أهم العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات المساهمة المقيمة بالبورصة المصرية واستبعاد العوامل التي حصلت على أقل من ذلك، وهو ما تم اعتماده في الدراسة.

جدول رقم (٤/٣): الوزن النسبي والترتيب للمعايير الفرعية بناء على تحليل بيانات

الدراسة

الترتيب	الوزن النسبي	العوامل الفرعية	العوامل الرئيسية
٣	٧٨.٥٠	التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي	المقدرة المهنية للمراجع الداخلي
٤	٦٦.٠٠	الخبرة المهنية للقائمين بعملية المراجعة الداخلية	
١	٨١.٠٠	التدريب المستمر للمراجعين الداخليين	
٢	٨٠.٧٥	فهم المراجع الداخلي لطبيعة المنشأة والإجراءات المتبعة بها	
٢	٧٤.٢٥	الاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية	استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي
١	٧٧.٠٠	عدم مشاركة المراجع الداخلي في أي أعمال تنفيذية	
٤	٦٨.٧٥	تقييم المراجعين الداخليين من قبل لجنة المراجعة والإدارة العليا	
٣	٧١.٢٥	تجنب تعارض المصالح الشخصية للمراجع مع أهداف المنشأة	
٤	٧٠.٧٥	تخطيط مهام المراجعة الداخلية	جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية
٣	٧٥.٢٥	تحديد المعلومات الكافية وذات الصلة بالمهمة	
١	٨١.٠٠	تبليغ نتائج عملية المراجعة للأطراف المختصة	
٥	٦٧.٥٠	مراقبة سير العمل والتأكيد على تنفيذ المهام كما يجب	
٢	٨٠.٢٥	مدى قبول الإدارة لمخاطر بخلاف المخاطر المقبولة.	
٥	٧٦.٠٠	انخفاض ثقة الإدارة في المراجعين الداخليين الحاليين	
٤	٧٧.٧٥	امتلاك المنشأة لأصول ذات طبيعة	

الترتيب	الوزن النسبي	العوامل الفرعية	العوامل الرئيسية
		خاصة تحتاج إلى مراجعين ذوي كفاءة ومهارة عالية.	
٢	٨٣.٧٥	رغبة الإدارة في تحسين جودة المراجعة الداخلية.	
٣	٧٩.٠٥	خفض تكلفة عملية المراجعة الداخلية	
١	٨٤.٩٢	ضخامة حجم الشركة	
٢	٨٨.٢٦	الاتصال الفعال مع المستويات الإدارية المختلفة بالشركة	
٣	٧٨,٥٦	زيادة دورية الاجتماعات بين مدير المراجعة ومجلس الإدارة.	تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة
٤	٦٩.٢٤	الوفاء باحتياجات الأطراف الخارجية المتعاملة مع المنشأة تحقيقاً لمبدأ الشفافية والإفصاح.	
١	٨٩.٢٧	العمل على تحسين العلاقة بين المراجعة الداخلية، ولجنة إدارة المخاطر، والمراجع الخارجي.	
٥	٦١.٧٨	ترسيخ مفهوم المشاركة لدى المراجع الداخلي أثناء ممارسة عمله	

يبين الجدول رقم (٤/٣) السابق أنه تم اعتماد كافة العوامل الفرعية الخاصة بكل عامل من العوامل الرئيسية حيث حصلت كلها على درجة ملاءمة أكبر من ٦٠%، بناءً على آراء عدد كبير من الأعضاء الذين تمت مقابلتهم، ليصبح عدد العوامل الفرعية ٢٣ عامل.

٢/٥/٣/٤ نتائج استخدام برنامج Expert Choice Version 11 في تحليل البيانات وقياس أثر العوامل المستخدمة في نموذج الدراسة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية:

اعتمدت الدراسة التطبيقية على برنامج Expert Choice بأحدث إصداراته "١١ Version" الذي يعد البرنامج التعليمي الوحيد الذي قام بتطويره فريق توماس ساتي،

حيث تم تحسين وتطوير البرنامج من قبل مؤسسة ساتي للتنمية الإبداعية، وهو من البرامج الرائدة التي تقوم بتطبيق عملية التحليل الهرمي ويرجع سبب اختيار هذا البرنامج للنقاط التالية:

- ١- أداة فعالة لإدارة وإنشاء كافة نماذج عملية التحليل الهرمي.
- ٢- سهولة الاستخدام وسلاسة إدخال الأحكام والتقديرات الشخصية.
- ٣- الدقة في الحصول على النتائج وإمكانية إجراء الحساسية على هذه النتائج.
- ٤- تعدد طرق إدخال البيانات مما يتيح استخدامه من قبل كافة الأفراد الذين يواجهون مشكلة اتخاذ قرارات متعددة المعايير وفقاً للطريقة الأنسب، ومن هذه الطرق ما يلي:

أ- طريقة الإدخال المباشر. **Mode Direct**.

ب- طريقة الإدخال اللفظي. **Mode Verbal**.

ج- طريقة الاستبيان. **Mode Questionnaire**.

د- طريقة المصفوفة **Mode Matrix**.

هـ- طريقة الرسومات البيانية **Mode Graphic**.

وقد تم ترميز المدخلات لإضافة مزيد من السهولة عند تطبيق البرنامج ويوضح الجدول (٤/٤) الرموز التي تم استخدامها في إدخال البيانات إلى برنامج **Expert Choice**:

جدول (٤/٤): الرموز المستخدمة في إدخال البيانات إلى البرنامج

الرمز	التفسير
General Goal	الهدف العام: تحديد اهم العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية
Criteria	العوامل الرئيسية لتحديد اهم العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات المساهمة
Sub-Criteria	العوامل الفرعية لكل عامل من العوامل الرئيسية
C1	العامل الرئيسي الأول: المقدرة المهنية للمراجع الداخلي
C11	التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي
C12	الخبرة المهنية للقائمين بعملية المراجعة الداخلية
C13	التدريب المستمر للمراجعين الداخليين
C14	فهم المراجع الداخلي لطبيعة المنشأة والإجراءات المتبعة بها
C2	العامل الرئيسي الثاني: استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي
C21	الاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية
C22	عدم مشاركة المراجع الداخلي في أي أعمال تنفيذية
C23	تقييم المراجعين الداخليين من قبل لجنة المراجعة والإدارة العليا
C24	تجنب تعارض المصالح الشخصية للمراجع مع أهداف المنشأة
C3	العامل الرئيسي الثالث: جودة أداء وتنفيذ عملية المراجعة
C31	تخطيط مهام المراجعة الداخلية
C32	تحديد المعلومات الكافية وذات الصلة بالمهمة
C33	تبليغ نتائج عملية المراجعة للأطراف المختصة
C34	مراقبة سير العمل والتأكد على تنفيذ المهام كما يجب
C35	مدى قبول الإدارة لمخاطر بخلاف المخاطر المقبولة
C4	العامل الرئيسي الرابع: الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية
C41	انخفاض ثقة الإدارة في المراجعين الداخليين الحاليين
C42	امتلاك المنشأة لأصول ذات طبيعة خاصة تحتاج إلى مراجعين ذوي كفاءة ومهارة عالية.
C43	رغبة الإدارة في تحسين جودة المراجعة الداخلية.
C44	خفض تكلفة عملية المراجعة الداخلية
C45	ضخامة حجم الشركة
C5	العامل الرئيسي الخامس: تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة
C51	الاتصال الفعال مع المستويات الإدارية المختلفة بالشركة
C52	زيادة دورية الاجتماعات بين مدير المراجعة ومجلس الإدارة.
C53	الوفاء باحتياجات الأطراف الخارجية المتعاملة مع المنشأة تحقيقاً لمبدأ الشفافية والإفصاح
C54	العلاقة بين المراجعة الداخلية ولجنة إدارة المخاطر والمراجع الخارجي
C55	ترسيخ مفهوم المشاركة لدى المراجع الداخلي أثناء ممارسة عمله

٣/٥/٣/٤ خطوات استخدام برنامج Expert Choice Version 11 في قياس أثر العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية:

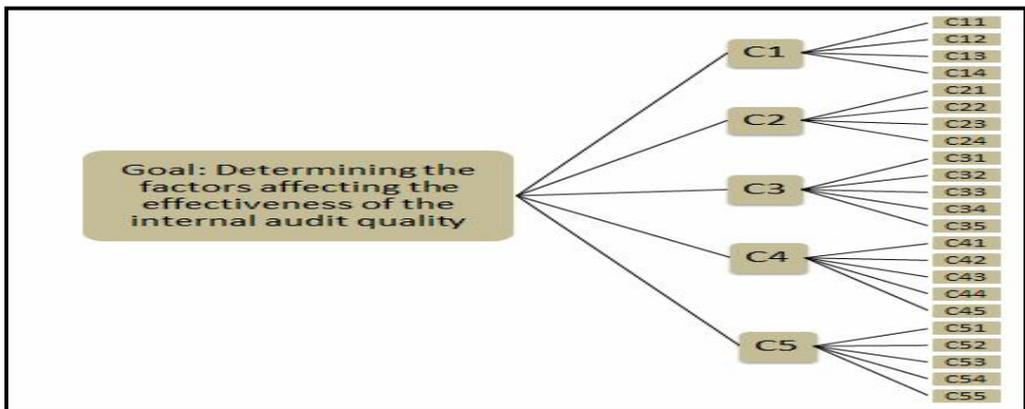
#### ١- تكوين البناء الهرمي.

تم جمع البيانات من خلال المقابلات المباشر مع أعضاء الشركة محل الدراسة (٥ أعضاء)، وهم (مدير المراجعة الداخلية – رئيس قسم المراجعة الداخلية – وعدد ثلاثة مراجعين داخليين)، بهدف التعرف على آرائهم، وبالتالي المقارنة بين المعايير الرئيسية والفرعية، وبناءً على ذلك تم إدخال قيم التفضيل إلى البرنامج المستخدم ١١ Version Expert Choice لإجراء العمليات الحسابية وحساب الأوزان النسبية.

بعد فتح البرنامج يتم البدء في إدخال الرموز السابق ذكرها من أجل تكوين البناء الهرمي لتحديد العوامل، حيث يتم البدء بالهدف العام المتمثل في تحديد العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات المساهمة، ثم إدخال المعايير الرئيسية، ثم المعايير الفرعية لكل عامل من العوامل الرئيسية، ومن ثم يتم بناء العلاقات بين العوامل الرئيسية والفرعية كما يتضح من الشكل رقم (٤/٣).

من ناحية أخرى، يقوم برنامج Expert Choice بشكل تلقائي بحساب نسبة الثبات العشوائي والتوافق لكل مصفوفة (CR) Ratio Consistency) للتأكد بأنها لن تزيد عن ٠.١ حسب جدول مقاييس الثبات العشوائي للمصفوفات طبقاً لنموذج ساتي، وفي حال حدوث ذلك تتم مراجعة المدخلات مرة أخرى.

شكل رقم (٤/٣): التسلسل الهرمي لمشكلة الدراسة باستخدام برنامج Expert Choice

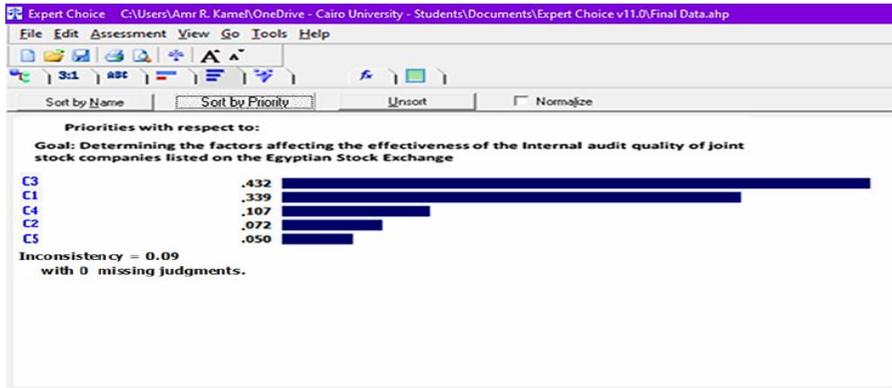


## ٢- المقارنات الزوجية للعوامل ونتائج التحليل.

بعد إعداد الشكل العام للنموذج وإدخال بيانات ومصفوفات المقارنات الثنائية التي تم تجميعها أثناء المقابلات المباشرة المبنية بطريقة التحليل الهرمي والتي قامت لجنة الأعضاء بتعبئتها إلى البرنامج تم الحصول على النتائج التالية مع العلم بأن نسبة الثبات لم تزيد عن ٠.١ في كافة المقارنات التي تمت كما هو موضح في الشكل المرافق لكل مقارنة زوجية.

## أ- المقارنات الزوجية للعوامل الرئيسية:

تم إدخال بيانات المصفوفة الأولى التي تم ملؤها أثناء المقابلات الشخصية لتحديد درجة الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل الرئيسية التي تؤثر في جودة فعالية المراجعة الداخلية، ويوضح الشكل رقم (١) التالي نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الرئيسية محل الدراسة:



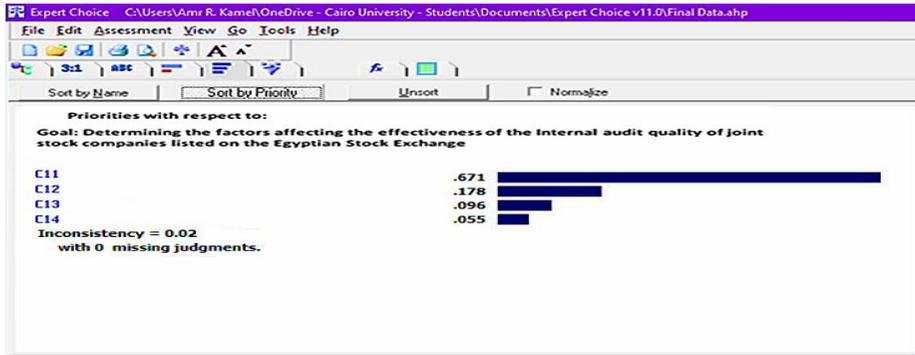
الشكل رقم (٤/٤): نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الرئيسية محل الدراسة.

يوضح شكل رقم (٤/٤) السابق نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الرئيسية حيث تم

ترتيبها بناءً على الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل الرئيسية، ويتضح ما يلي:

- ١- المعيار الرئيسي الذي حاز على أعلى أهمية من بين المعايير الرئيسة الأخرى وهو معيار جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية وذلك بحصوله على نسبة ٤٣.٢% من الإجمالي الكلي لدرجات معايير الاختيار.

- ٢- العامل الرئيسي الذي حل في المرتبة الثانية هو عامل التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي، فقد حصل على نسبة ٣٣.٩%، وهذه النسبة تعكس أهمية التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي بالنسبة لجودة المراجعة الداخلية للشركات.
- ٣- العامل الرئيسي الذي حل في المرتبة الثالثة هو عامل الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، فقد حصل على نسبة ١٠.٧%.
- ٤- العامل الرئيسي الذي حل في المرتبة الرابعة هو عامل استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، فقد حصل على نسبة ٧.٢%.
- ٥- وحل في الترتيب الأخير عامل تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحوكمة بحصوله على نسبة ٥%، ويرجع انخفاض أهمية هذا العامل إذا ما قورن مع العوامل الأخرى إلى كون العديد من عوامل التقييم الفرعية لعامل تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحوكمة يمكن أن تتحقق إذا ما تحققت المعايير الفرعية.
- ٩...، وهذه النسبة لا تزيد عن النسبة المسموح بها وفق نظرية التحليل الهرمي وهي ٠.١ .
- ب- المقارنات الزوجية للمعايير الفرعية:
- بعد إدخال قيم التفضيل إلى برنامج **expert choice** للمقارنة بين المعايير الفرعية للعوامل الرئيسية تم الحصول على النتائج التالية:
- ١- تحديد درجة الأهمية بالنسبة للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الأول:
- يتم إدخال بيانات مصفوفة المقارنة الزوجية الثانية من أجل تحديد درجة الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الأول المقدره المهنية للمراجع الداخلي، ويوضح الشكل رقم (٢) التالي نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي المقدره المهنية للمراجع الداخلي.



الشكل رقم (٤/٥): نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل نتيجة الفرعية للعامل الرئيسي المقدره المهنية للمراجع الداخلي.

يوضح الشكل السابق المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الأول المقدره المهنية للمراجع الداخلي حيث يتم ترتيبها بناءً على الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل، ويتضح ما يلي:

أ- العامل الفرعي الذي حاز علي أعلى أهمية من بين العوامل الفرعية الأخرى للعامل الرئيسي الأول المقدره المهنية للمراجع الداخلي هو عامل التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي وذلك بحصوله على نسبة ٦٧.١%.

ب- العامل الفرعي الذي حل في المرتبة الثانية هو عامل الخبرة المهنية للقائمين بعملية المراجعة الداخلية، فقد حصل على نسبة ١٧.٨%.

ج- العامل الفرعي الذي حل في المرتبة الثالثة هو عامل التدريب المستمر للمراجعين الداخليين، فقد حصل على نسبة ٩.٦%.

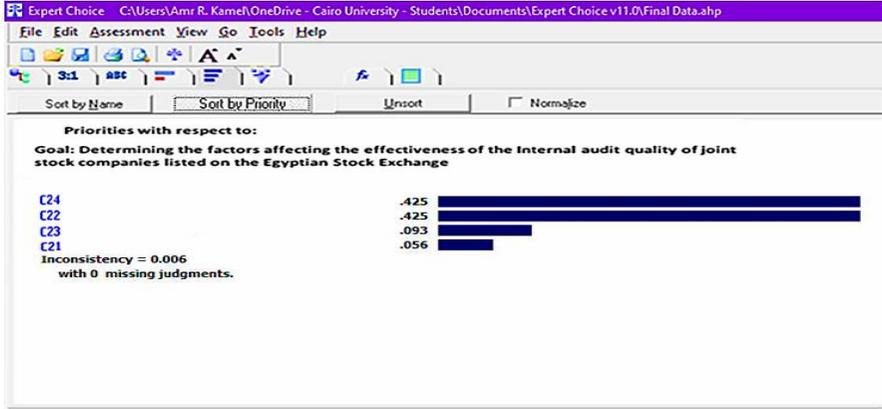
د- كما حل في الترتيب الأخير (الرابع) عامل فهم المراجع الداخلي لطبيعة المنشأة والإجراءات المتبعة بها بحصوله على نسبة ٥.٥%.

وكانت نسبة الثبات والتوافق (CR) في المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الأول المقدره المهنية للمراجع الداخلي كانت ٠.٠٠٢، وهي نسبة لا تزيد عن النسبة المسموح بها وفق نظرية التحليل الهرمي ٠.١.

٢- تحديد درجة الأهمية بالنسبة للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثاني:

تم إدخال بيانات مصفوفة المقارنة الزوجية الثالثة من أجل تحديد درجة الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثاني استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي،

ويوضح الشكل رقم (٤/٦) التالي نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي.



الشكل رقم (٤/٦): نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي.

يوضح شكل رقم (٤/٦) السابق نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثاني استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، حيث يتم ترتيبها بناءً على الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل، ويتضح ما يلي:

أ- حاز العامل الفرعي الرابع تجنب تعارض المصالح الشخصية للمراجع مع أهداف المنشأة، والعامل الفرعي الثاني عدم مشاركة المراجع الداخلي في أي أعمال تنفيذية، علي أعلى أهمية نسبية من بين العوامل الفرعية الأخرى للعامل الرئيسي الثاني استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وذلك بحصولهم علي أعلى نسبة حيث بلغت ٤٢.٥%.

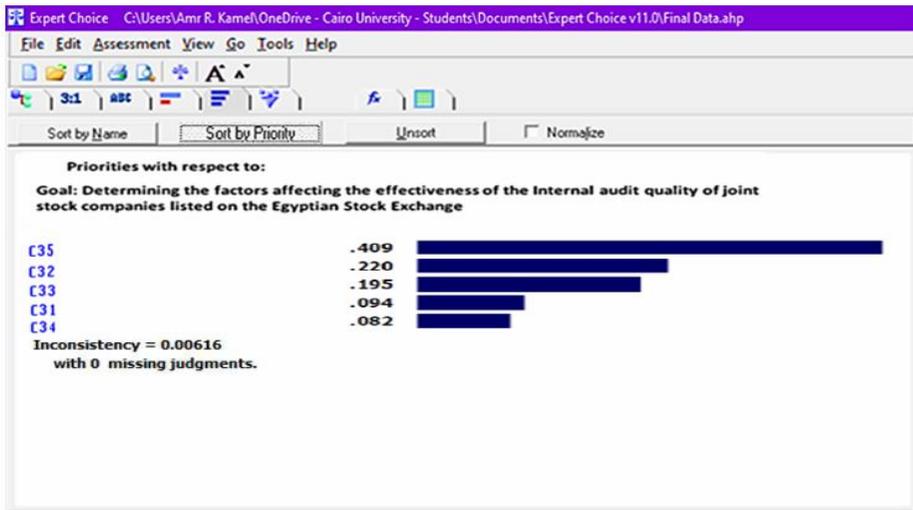
ب- العامل الفرعي الذي حل في المرتبة الثانية هو عامل تقييم المراجعين الداخليين من قبل لجنة المراجعة والإدارة العليا، فقد حصل على نسبة ٩.٣%.

ج- كما جاء في الترتيب الأخير، العامل الأول الاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية، بحصوله على نسبة ٥.٦%.

وكانت نسبة الثبات والتوافق (CR) في المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الأول المقدرة المهنية للمراجع الداخلي ٠.٠٠٠٠٦، وهي نسبة لا تزيد عن النسبة المسموح بها وفق نظرية التحليل الهرمي وهي ٠.١.

٣- تحديد درجة الأهمية بالنسبة للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثالث جودة أداء وتنفيذ عملية المراجعة.

تم إدخال بيانات مصفوفة المقارنة الزوجية الرابعة من أجل تحديد درجة الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثالث جودة أداء وتنفيذ عملية المراجعة، ويوضح الشكل رقم (٤/٧) التالي نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثالث جودة أداء وتنفيذ عملية المراجعة.

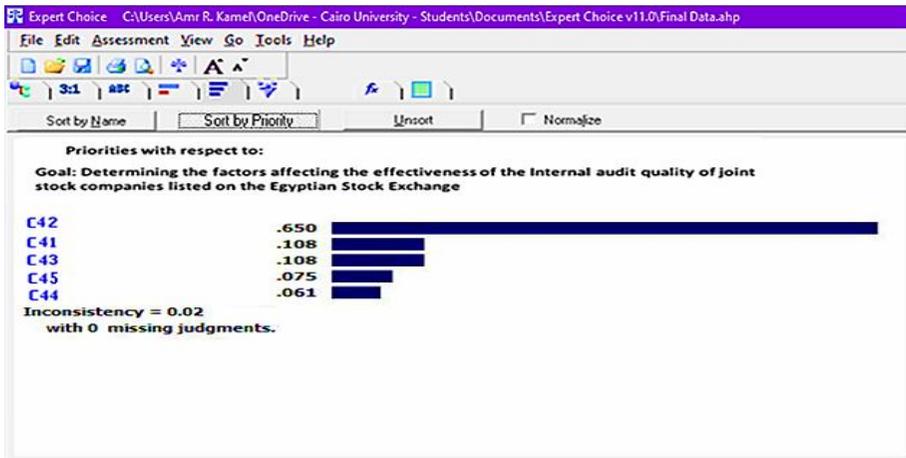


شكل رقم (٤/٧): نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثالث جودة أداء وتنفيذ عملية المراجعة.

يوضح شكل رقم (٤/٧) السابق نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثالث جودة أداء وتنفيذ عملية المراجعة، حيث يتم ترتيبها بناءً على الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل، ويتضح ما يلي:

- أ- حاز العامل الفرعي الخامس مدى قبول الإدارة لمخاطر بخلاف المخاطر المقبولة، علي أعلى أهمية نسبية من بين العوامل الفرعية الأخرى للعامل الرئيسي الثالث جودة أداء وتنفيذ عملية المراجعة وذلك بحصوله علي أعلى نسبة حيث بلغت ٤٠.٩%.
- ب- العامل الفرعي الذي حل في المرتبة الثانية هو عامل تحديد المعلومات الكافية وذات الصلة بالمهمة، فقد حصل على نسبة ٢٢%.

- ج- العامل الفرعي الذي حل في المرتبة الثالثة هو عامل تبليغ نتائج عملية المراجعة للأطراف المختصة، حيث حصل على نسبة ١٩.٥%.
- د- العامل الفرعي الذي حل في المرتبة الرابعة هو عامل تخطيط مهام المراجعة الداخلية، وقد حصل على نسبة ٩.٤%.
- هـ- وحل في الترتيب الأخير عامل مراقبة سير العمل والتأكيد على تنفيذ المهام كما يجب، بحصوله على أقل نسبة حيث بلغت ٨.٢%.
- كما أن نسبة الثبات والتوافق (CR) في المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثالث جودة أداء وتنفيذ عملية المراجعة كانت ٠.٠٠٠٦١٦. وهذه النسبة لا تزيد عن النسبة المسموح بها وفق نظرية التحليل الهرمي وهي ٠.١.
- ٤- تحديد درجة الأهمية بالنسبة للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الرابع الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية.
- حيث يتم إدخال بيانات مصفوفة المقارنة الزوجية الخامسة من أجل تحديد درجة الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الرابع الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، ويوضح الشكل رقم (٤/٨) التالي نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الرابع الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية.



شكل رقم (٤/٨): نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الرابع الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية.

ويوضح شكل رقم (٤/٨) السابق نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الرابع الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، حيث يتم ترتيبها بناءً على الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل، ويتضح ما يلي:

أ- العامل الفرعي الذي حاز على أعلى أهمية من بين العوامل الفرعية الأخرى للعامل الرئيسي الرابع الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، هو عامل يوجد أصول ذات طبيعة خاصة لدى المنشأة وتحتاج إلى مهارات خاصة، وذلك بحصوله على نسبة ٦٥%.

ب- العامل الفرعي الذي حل في المرتبة الثانية هو العامل الأول عامل انخفاض ثقة الإدارة في المراجعين الداخليين الحاليين، فقد حصل على نسبة ١٠.٨%.

ج- العامل الفرعي الذي حل في المرتبة الثالثة هو العامل الثالث عامل رغبة الإدارة في تحسين جودة المراجعة الداخلية لاحتياجها لمهارات غير متوفرة بالمراجعين الحاليين، فقد حصل على نسبة ١٠.٨%.

د- العامل الفرعي الذي حل في المرتبة الرابعة، هو العامل الخامس عامل ضخامة حجم الشركة.

هـ- لدرجة لا تمكن المراجعة الداخلية من القيام بكافة الأعمال، فقد حصل على نسبة ٧.٥%.

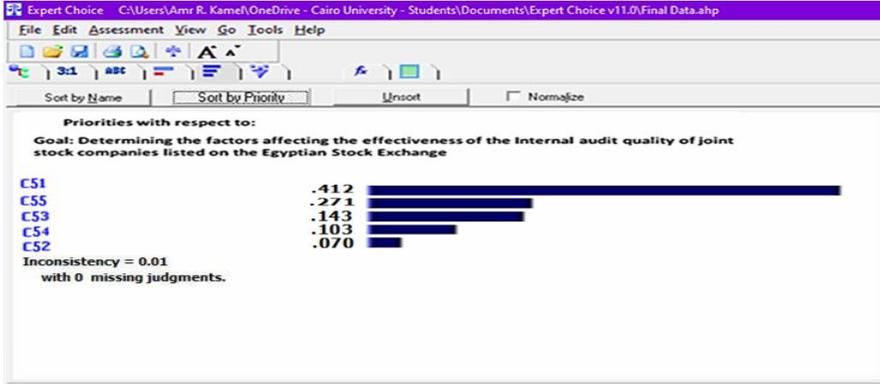
و- وحل في الترتيب الأخير (الخامس)، العامل الرابع عامل تخفيض تكلفة عملية المراجعة الداخلية، بحصوله على نسبة ٦.١%.

كما أن نسبة الثبات والتوافق (CR) في المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الرابع الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، كانت ٠.٠٠٢، وهذه النسبة لا تزيد عن النسبة المسموح بها وفق نظرية التحليل الهرمي وهي ٠.٠١.

٥- تحديد درجة الأهمية بالنسبة للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الخامس تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحوكمة.

تم إدخال بيانات مصفوفة المقارنة الزوجية السادسة من أجل تحديد درجة الأهمية النسبية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الخامس تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحوكمة، ويوضح الشكل رقم (٧/٩) التالي نتيجة المقارنة

الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الخامس تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحوكمة.



شكل رقم (٤/٩): نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الخامس

تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحوكمة.

ويوضح شكل رقم (٤/٩) السابق نتيجة المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الخامس تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحوكمة، حيث يتم ترتيبها بناءً على الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل، ويتضح ما يلي:

أ- العامل الفرعي الذي حاز على أعلى أهمية من بين العوامل الفرعية الأخرى للعامل الرئيسي الخامس تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحوكمة، هو العامل الأول عامل الاتصال الفعال مع المستويات الإدارية المختلفة بالشركة، وذلك بحصوله على نسبة ٤١.٢%.

ب- العامل الفرعي الذي حل في المرتبة الثانية، هو العامل الخامس عامل تبني مفهوم المشاركة لدى المراجع الداخلي أثناء ممارسة عمله، فقد حصل على نسبة ٢٧.١%.

ج- العامل الفرعي الذي حل في المرتبة الثالثة، هو العامل الثالث تلبية رغبات وأهداف الجهات الخارجية المتعاملة مع الشركة، فقد حصل على نسبة ١٤.٣%.

د- العامل الفرعي الذي حل في المرتبة الرابعة، هو العامل الرابع عامل العلاقة بين المراجعة الداخلية ولجنة إدارة المخاطر والمراجع الخارجي، فقد حصل على نسبة ١٠.٣%.

هـ- كما حل في الترتيب الأخير (الخامس)، العامل الثاني عامل كثرة الاجتماعات بين مدير المراجعة ومجلس الإدارة، بحصوله على أقل نسبة حيث بلغت ٧%.

كما أن نسبة الثبات والتوافق (CR) في المقارنة الثنائية للعوامل الفرعية الرئيسي الخامس تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة، كانت ١٠٠٠١، وهذه النسبة لا تزيد عن النسبة المسموح بها وفق نظرية التحليل الهرمي وهي ١٠٠١.

٦/٣/٤ الأوزان النسبية لجميع العوامل الرئيسية والفرعية محل الدراسة.

يلخص الجدول التالي الأشكال السابقة حيث يوضح أوزان العوامل الرئيسية والأوزان المحلية والإجمالية للعوامل الفرعية.

## جدول رقم (٤/٥): الأوزان النسبية للعوامل الرئيسية والفرعية

وزن العامل الفرعي الإجمالي [1] * [2]	وزن العامل الفرعي المحلي [2]	العوامل الفرعية	وزن العامل الرئيسي [1]	العوامل الرئيسية
0.227	0.671	التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي	0.339	المقدرة المهنية للمراجع الداخلي
0.060	0.178	الخبرة المهنية للقائمين بعملية المراجعة الداخلية		
0.033	0.096	التدريب المستمر للمراجعين الداخليين		
0.019	0.055	فهم المراجع الداخلي لطبيعة المنشأة والإجراءات المتبعة بها		
0.339	1	المجموع		
0.004	0.056	الاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية	0.072	استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي
0.031	0.425	عدم مشاركة المراجع الداخلي في أي أعمال تنفيذية		
0.007	0.093	تقييم المراجعين الداخليين من قبل لجنة المراجعة والإدارة العليا		
0.031	0.425	تجنب تعارض المصالح الشخصية للمراجع مع أهداف المنشأة		
0.072	1	المجموع		
0.041	0.094	تخطيط مهام المراجعة الداخلية	0.432	جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية
0.095	0.220	تحديد المعلومات الكافية وذات الصلة بالمهمة		
0.084	0.195	تبليغ نتائج عملية المراجعة للأطراف المختصة		
0.035	0.082	مراقبة سير العمل والتأكد على تنفيذ المهام كما يجب		
0.177	0.409	مدى قبول الإدارة لمخاطر بخلاف المخاطر المقبولة		
0.432	1	المجموع		
0.012	0.108	انخفاض ثقة الإدارة في المراجعين الداخليين الحاليين	0.107	الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية
0.070	0.650	امتلاك المنشأة لأصول ذات طبيعة خاصة تحتاج إلى مراجعين ذوي كفاءة ومهارة عالية		
0.012	0.108	رغبة الإدارة في تحسين جودة المراجعة الداخلية		
0.007	0.061	خفض تكلفة عملية المراجعة الداخلية		
0.008	0.075	ضخامة حجم الشركة		
0.107	1	المجموع		
0.021	0.412	الاتصال الفعال مع المستويات الإدارية المختلفة بالشركة	0.050	تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة
0.004	0.070	زيادة دورية الاجتماعات بين مدير المراجعة ومجلس الإدارة		
0.007	0.143	الوفاء باحتياجات الأطراف الخارجية المتعاملة مع المنشأة تحقيقاً لمبدأ الشفافية والإفصاح		
0.005	0.103	العلاقة بين المراجعة الداخلية ولجنة إدارة المخاطر والمراجع الخارجي		
0.014	0.271	ترسيخ مفهوم المشاركة لدى المراجع الداخلي أثناء ممارسة عمله		
0.050	١	المجموع		
	١	المجموع الكلي	١	المجموع

المصدر من إعداد الباحثون بناءً علي نتائج برنامج Expert Choice  
٧/٣/٤ نسب الثبات لكل مصفوفة التي يتضمنها AHP:

يوضح الجدول التالي نسب الثبات لكل مصفوفة للعوامل محل الدراسة حيث يتضح جميع نسب الاتساق لا تزيد عن النسبة المسموح بها وفق نظرية التحليل الهرمي وهي ١٠%، مما يجعلنا نحكم باتساق وثبات مصفوفات المقارنات الثنائية.

جدول رقم (٤/٦): نسب الثبات لكل مصفوفة من مصفوفات AHP

رقم المصفوفة	المصفوفة	معدل الاتساق
١	مصفوفة المقارنات الزوجية للعوامل الرئيسية	٠,٠٩
٢	مصفوفة المقارنات الزوجية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الأول	٠,٠٢
٣	مصفوفة المقارنات الزوجية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثاني	0.006
٤	مصفوفة المقارنات الزوجية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الثالث	0.00616
٥	مصفوفة المقارنات الزوجية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الرابع	0.02
6	مصفوفة المقارنات الزوجية للعوامل الفرعية للعامل الرئيسي الخامس	0.01

٤/٤ أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- ١- المعيار الرئيسي الذي حاز على أعلى أهمية من بين المعايير الرئيسية الأخرى وهو معيار جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية وذلك بحصوله على نسبة ٤٣.٢% من الإجمالي الكلي لدرجات معايير الاختيار، والباحث يرجع ارتفاع هذه النسبة لمدى الأهمية الفعلية لمعيار جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية.
- ٢- العامل الرئيسي الذي حل في المرتبة الثانية هو عامل التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي، فقد حصل على نسبة ٣٣.٩%، وهذه النسبة تعكس أهمية التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي بالنسبة لجودة المراجعة الداخلية للشركات.
- ٣- العامل الرئيسي الذي حل في المرتبة الثالثة هو عامل الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، فقد حصل على نسبة ١٠.٧%.

- ٤- العامل الرئيسي الذي حل في المرتبة الرابعة هو عامل استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، فقد حصل على نسبة ٧.٢%.
- ٥- كما حل في الترتيب الأخير عامل تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة بحصوله على نسبة ٥% ويرجع الباحث انخفاض أهمية هذا العامل إذا ما قورن مع العوامل الأخرى إلى كون العديد من عوامل التقييم الفرعية لعامل تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة يمكن أن تتحقق إذا ما تحققت المعايير الفرعية.

## الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

### ١/٥ الخلاصة والنتائج

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحديد العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركة المساهمة المقيدة في البورصة المصرية، والتطبيق على إحدى الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة للتحقق من صحة ما تم التوصل إليه من خلال الدراسة النظرية ولتحقيق الهدف من البحث تم تقسيم البحث إلى خمسة أقسام تناول القسم الأول الإطار العام للبحث: وفيه تم صياغة الهدف الرئيس للبحث الذي يتمثل في تحديد العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية للشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، وكذلك صياغة الأهداف الفرعية للبحث وهي كما يلي:

- ١- قياس أثر المقدرة المهنية للمراجع الداخلي على فعالية جودة المراجعة الداخلية، وتحديد أهم العوامل المؤثرة عليها.
  - ٢- قياس أثر موضوعية واستقلالية المراجع الداخلي على فعالية جودة المراجعة الداخلية، وتحديد أهم العوامل المؤثرة عليها.
  - ٣- قياس أثر جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية على فعالية جودة المراجعة الداخلية، وتحديد أهم العوامل المؤثرة عليها.
  - ٤- قياس أثر الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية على فعالية جودة المراجعة الداخلية، وتحديد أهم العوامل المؤثرة عليه.
  - ٥- قياس أثر تدعيم وتفعيل العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحوكمة على فعالية جودة المراجعة الداخلية، وتحديد أهم العوامل المؤثرة عليها.
- كما تناول القسم الثاني الدراسات السابقة: وتم فيه التعرض للمجموعة من الدراسات السابقة باللغتين العربية والإنجليزية المرتبطة بالموضوع، من خلال عرض الدراسات السابقة تبين أن اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أنها لم تفصل بين العوامل الرئيسية والعوامل الفرعية المؤثرة عليها، كما لم يتم ترتيب هذه العوامل وفقاً لأهميتها النسبية وهو ما تم تناوله في الدراسة الحالية. القسم الثالث: العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية في الفكر والتطبيق المحاسبي:

هدف هذا القسم إلى عرض العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية في الفكر والتطبيق المحاسبي وتم التوصل إلى ما يلي:

- ١- المقدرة المهنية للمراجع الداخلي لها تأثير على جودة المراجعة الداخلية وتتطلب المزيد من التعليم والتطوير والخبرات المتراكمة للقيام بأعمال المراجعة الداخلية بالشكل المطلوب، للتكامل مع المنشأة وتحقيق أهدافها، وإضافة قيمة للمنشأة، ومن خلال استقراء الدراسات السابقة تم استنتاج العوامل المؤثرة عليها.
  - ٢- الهدف الأساسي من الموضوعية هو الحياد وعدم التحيز وتجنب تضارب المصالح، وأن الموضوعية، أمر نادر ولا يجب المساومة عليها، والاستقلالية والموضوعية نالت القدر الكافي من الاهتمام في معايير المراجعة الداخلية وهذا يرجع إلى الدور الفعال في التأثير على أداء مهام المراجعة الداخلية بجودة وفعالية عالية مما يؤيد صحة اختيار الباحث لهذا العامل لقياس أثره على فعالية جودة المراجعة الداخلية.
  - ٣- لأداء وتنفيذ عملية المراجعة بطريقة سليمة وجيدة يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يقوم بوضع الخطوط العريضة التي يتم من خلالها تنفيذ عملية المراجعة وتكون إجراءات التنفيذ موثقة وواضحة لكل القائمين بمهام المراجعة الداخلية وتتمثل هذه الخطوط في العوامل المؤثرة في جودة تنفيذ عملية المراجعة والتي ذكرتها معايير المراجعة الداخلية بالمعايير رقم (٢٤٠٠-٢٦٠٠).
  - ٤- الدراسات التي تناولت إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لمصادر خارجية اتفقت في أهميتها وأثرها على جودة فعالية المراجعة الداخلية، واختلفت في تحديد الأسباب التي تدعو الإدارة إلى إسناد مهام المراجعة الداخلية لمصدر خارجي.
  - ٥- تطبيق مبادئ الحوكمة يؤدي إلى التفاعل الجيد بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات مما يؤدي إلى جودة أنشطة المراجعة الداخلية.
- القسم الرابع الدراسة التطبيقية: تم تخصيصه لإجراء الدراسة التطبيقية على إحدى الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية وذلك باستخدام نموذج التحليل الهرمي (AHP) والتي كانت أبرز نتائجها هي:
- ١- المعيار الرئيسي الذي حاز على أعلى أهمية من بين المعايير الرئيسة الأخرى وهو معيار جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية وذلك بحصوله على نسبة ٤٣.٢% من

- الإجمالي الكلي لدرجات معايير الاختيار، والباحث يرجع ارتفاع هذه النسبة لمدى الأهمية الفعلية لمعيار جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية.
- ٢- العامل الرئيسي الذي حل في المرتبة الثانية هو عامل التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي، فقد حصل على نسبة ٣٣.٩%، وهذه النسبة تعكس أهمية التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي بالنسبة لجودة المراجعة الداخلية للشركات.
- ٣- العامل الرئيسي الذي حل في المرتبة الثالثة هو عامل الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، فقد حصل على نسبة ١٠.٧%.
- ٤- العامل الرئيسي الذي حل في المرتبة الرابعة هو عامل استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، فقد حصل على نسبة ٧.٢%.
- ٥- كما حل في الترتيب الأخير عامل تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة بحصوله على نسبة ٥% ويرجع الباحث انخفاض أهمية هذا العامل إذا ما قورن مع العوامل الأخرى إلى كون العديد من عوامل التقييم الفرعية لعامل تدعيم وتفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة يمكن أن تتحقق إذا ما تحققت المعايير الفرعية.
- وتم تخصيص القسم الخامس لعرض الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

#### ٢/٥ التوصيات:

- ١- العمل على إنشاء مؤسسة مهنية تهتم بالمراجعين الداخليين وتنمية مهاراتهم والتدريب المستمر، مما يؤدي إلى القدرة على القيام بالأعمال المطلوبة بكفاءة عالية.
- ٢- تبنى فكرة إسناد مهام المراجعة الداخلية لمصدر خارجي، بما أنها توفر سوق عمل جديد غير متوافر بالدولة المصرية.
- ٣- إجراء المزيد من البحوث الخاصة بالعوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية لما لها من أهمية في الحصول على تقارير مالية نظيفة تؤدي لزيادة ثقة المستثمر في مناخ الاستثمار المصري.

### ٣/٥ التوجهات البحثية المستقبلية:

بعد الانتهاء من الدراسة تبين أن هناك بعض النقاط البحثية التي ما زالت ماثراً للجدل بين الباحثين وتحتاج إلى المزيد من الدراسات المستقبلية، ومن أهمها النقاط التالية:

- ١- دراسة العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية وأثرها على جودة التقارير المالية.
- ٢- دراسة العوامل المؤثرة على فعالية جودة المراجعة الداخلية وأثرها على قرارات الاستثمار.

## قائمة المراجع

## أولاً: المراجع العربية:

أ- الكتب:

الرامحى، زاهر عطا، (٢٠١٧)؛ "الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية"، دارالمأمون للنشر والتوزيع.

السوافيرى، فتحى رزق، (٢٠٠٢)، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية: دارالجامعة الجديدة للنشر.

ساتى , توماس ل، (٢٠٠٠)، "صناعة القرار للقادة : عملية التحليل الهرمى لقرارات فى عالم معقد"، ترجمة باهرمز، أسماء بنت محمد احمد ، سهام بنت على محمد همشرى؛ الشواف، راجع الترجمة د سعيد بن على. الرياض، مكتبة الملك فهد الوطنية

ب-الدوريات:

إبراهيم، محمد الشربيني إسلام، (٢٠١٩)، "التأثير المشترك للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية: دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة – جامعة المنصورة، مجلد رقم ٤٣، عدد ٢، صص ٣٢٢-٣٨٥.

أبو عقرب، محمد محمد (٢٠١٥)، "أثر استقلالية أقسام المراجعة الداخلية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين فى الشركات الصناعية الليبية"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسة، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة الأسمرية ، عدد ٥، ص ص ٢٩٧-٣٤٢.

أبوطالب، يحيى محمد (٢٠١٩)، (أهمية المراجعة الداخلية لحوكمة الشركات)، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، عدد ٦٠١، ص ص ٤٧-٤٨.

أحمد، محمد عباس (٢٠١٩)، " أثر العوامل الشخصية والتنظيمية على كفاءة وفعالية أداء المراجع الداخلي لتحسين جودة المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، عدد (١)، ص ص ٥٢-٨٧.

- أميرهم، جيهان عادل (٢٠١٩)، " تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية "، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج (٢٣)، عدد (٣)، ص ص ١-٥١.
- الجندي، تامر يوسف عبد العزيز على (٢٠١٥)، "نموذج مقترح لاختيار المراجع الداخلي باستخدام عملية التحليل الهرمي: دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، عدد ٢، ص ص ٢٥٦-٣١٢.
- الراشد، احمد على احمد، (٢٠١١)، "تقييم فرص مشاركة القطاع الخاص في إنجاز وتطوير عمليات موائى العراق باستخدام عملية التحليل الهرمي (AHP): دراسة ميدانية في الشركة العامة للموائى العراقية"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلد ٧، عدد ٢٨، ص ص ١١٢-١٥٨.
- الرشيدى، هدى ممدوح صادق وآخرون، (٢٠١٨)، (دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية)، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد ٣٢، عدد ٤، ص ص ٤٣٥-٤٧٢.
- راضى، محمد سامي وآخرون، (٢٠١٧)، (دور خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات: دراسة نظرية ميدانية)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد ٤١، عدد ١، ص ص ٢٢٩-٢٧٠.
- سويسي، علي عمر أحمد (٢٠١١)، "رأى المراجع الخارجي حول فعالية المراجعة الداخلية: دراسة تحليلية لبيئة المراجعين الخارجيين في ليبيا"، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، ع ١٨، ص ص ٢٣-٥٠.
- صالح، أحمد السيد شمروخ (٢٠١٩)، "إطار مقترح لتحقيق فعالية المراجعة الداخلية لتعظيم قيمة المنشأة بتطبيق مراجعة الجودة والتحسين المستمر: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ٢٣، ع ١، ص ص ٢٩١-٣٠٧.
- صلاح صاحب شاكر، ناظم شعلان جبار التميمي، (٢٠٠٩)، " دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد ٣، مجلد (٩)، ص ٩.

غنيم، محمود رجب يس، (٢٠١٦). "محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي: دراسة ميدانية في البيئة السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، عدد ٣، ص ص ١٩١-٢٥٦.

فراج، منال حامد (٢٠١٤)، "أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها - دراسة ميدانية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، عدد ٣، ص ص ١٢٩-١٧٥. محمد، أميمة آدم وآخرون، (٢٠١٤)، "أثر العوامل الهيكلية والمهنية للمراجعة الداخلية على فعالية أداء المراجع الداخلي بالمنشآت الخاصة في السودان: دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بورسعيد، عدد ٣، ص ١٣٦-١٥٧.

محاريق، هاني أحمد، (٢٠١٣)، "استخدام معايير نموذج ستة سيجما sigma six في تحسين فعالية المراجعة الداخلية في البنوك التجارية: دراسة نظرية وميدانية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع ١٤، ص ص ٦٦-١٠٨. منصور، أشرف محمد إبراهيم، (٢٠١٩)، "فعالية المراجعة الداخلية: التعريف والطبيعة وأساليب القياس" مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلد ٢١، عدد ٦٢، ص ٨-١٠.

#### ج- الرسائل العلمية:

أصلان، حاتم رياض مصطفى، (٢٠١٥). "مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية: دراسة تطبيقية على المصارف التجارية في فلسطين"، الجامعة الإسلامية - غزة، رسالة ماجستير، غير منشورة، ص ص ١-٢١٦.

عبد الواحد وائل شوقي علي أحمد فوده؛ شوقي السيد؛ سيد سيد عبد الفتاح، (٢٠١٨)، "أثر جودة المراجعة الداخلية على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني مع دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة كفر الشيخ، ص ص ١-١٩٦. مسترجع من

<http://search.mandumah.com/Record/908657>

على، إبراهيم زكريا عرفات، (٢٠١٧). "إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية للحد من ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح في بيئة الأعمال المصرية (دراسة نظرية وتطبيقية)"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ، ص ص ١-١٩١.

د- أخرى:

الدليل المصري لحوكمة الشركات (٢٠١٦)، الصادر بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٨٤ ، بتاريخ ٢٦ /٧/ ٢٠١٦.

معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ ، "دراسة عمل المراجعة الداخلية"، الصادر بقرار وزير الاستثمار ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ بإصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، موقع الجهاز المركزي للمحاسبات <https://asa.gov.eg> تم الاطلاع بتاريخ ٢٠٢٢/١/٢٠.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠٠٧). دليل قواعد سلوك وآداب المهنة. استرجع من <http://www.socpa-org.sa/rule/index-htm>.

خوري، نعيم سابا (٢٠٠٣). مهنة المحاسبة بين التعثر المالي والتحكم المؤسسي في الشركات، جريدة البيان (٦٠٧)، الإمارات العربية المتحدة، مسترجع من <https://www.albayan.ae/economy/2003-05-18-1.1242731>.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية.

#### A- Books:

Brink's, (2009); "*Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*" Seventh Edition, By Robert R. Moeller Copyright © John Wiley & Sons, Inc.

#### B- Periodicals

Aksoy, T.; Kahyaoglu, S., (2013), "Measuring the internal audit performance: tips for successful implementation in Turkey", **International Journal of Business and Social Science**, Vol. 3 No. 4, pp. 72-76.

Alawaqleh, Qasim Ahmad, (2021); "Impact of Accounting Information System on Internal Audit Quality: Mediating Role of Organizational Culture" ، **International Journal of Financial Research** ،Vol. 12 ،No. 1 ،pp.205-213.

- Albawwat, Ibrahim Emair & Others, (2021), “ The Relationship Between Internal Auditors’ Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan”, **Journal of Asian Finance, Economics and Business**, Vol 8, No 4, PP. 797–808.
- Aldhizer III, G. R., Cashell, J. D., & Martin, D. R. (2003), “Internal audit outsourcing”. **The CPA Journal**, Vol., 73, No., 8, p. 38-60.
- Alsmairat, Yazan Yaseen, (2022),” The Effect of Audit Tenure and Internal Audit Effectiveness on External Audit Quality: Evidence from Jordanian External Auditors”, **Journal of Positive School Psychology**, Vol.6, No.4, pp.:2545-2561.
- Alzeban, A., (2015), “Influence of audit committees on internal audit conformance with internal Audit standards”, **Managerial Auditing Journal**, 30 (6/7), pp. 539-559.
- Amarajeewa, H. G. L. N., & Bandara, A. A. D. P. (2015). “The Determinants Affecting on Outsourcing of Internal Audit Function: Finance Companies Special Reference to Kandy Urban Area”. **International Research Symposium**, pp., 129.
- Arena & Azzone (2009); "Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness", **International Journal of Auditing Int. J. Audit.** 13: Pp. 43-60
- Awuy, Isaac Selasi., (2022); “The impact of audit quality on earnings management: Evidence from Franc”. **Journal of Accounting and Taxation**, Vol. 14(1), P52-63.
- Barac, Karin; Motubatse, (2009), “Internal audit outsourcing practices in South Africa”, *African Journal of Business Management*, Vol.3 (13), pp. 969-979.
- Beisland, L., (2015); “Audit Quality and Corporate Governance: Evidence from the Microfinance Industry”, **International Journal of Auditing**, Vol.19, pp. 218-237.
- Carey, P., Subramaniam, N., & Ching, K. C. W. (2006). “Internal audit outsourcing in Australia.” **Accounting & Finance**, Vol., 46, No. 1, pp.11-30.

- Chambers, A.D. (2014), “New guidance on internal audit – an analysis and appraisal of recent developments”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 29 No. 2, p. 101.
- Christiawan; Yulius Yogi, (2002), “Competence and independence of auditors: reflecting on the results of empirical research”, **Journal of Accounting and Finance**, Vol.4, No.2, pp.79-92.
- Cohen, A., & Sayag; G., (2010), “The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations”, **Australian Accounting Review**, No. 54 Vol. 20 Issue 3, pp.296-307.
- Coram, & Others (2008), “Internal Audit Alternative Internal Audit Structures and Level of Misappropriations of Assets Fraud”, **Accounting and Finance**, No.48, pp.543-559.
- Dang, Chien Minh, & Others, (2017)” Audit Quality for US-listed Chinese Companies”, **International Journal of Auditing**, vol.21, pp. 150-163.
- Dinh, The Hung and Others (2021),“ Factors Affecting the Internal Audit effectiveness of Steel Enterprises in Vietnam.” , **Journal of Asian Finance, Economics and Business**, Vol., 8 No.1, pp. 271–283.
- Dunlop, A.; Hassall, T. & Challis, M. (1999). “Professional competence development: the internal audit experience”, **Developing the capable practitioner**, p.151.
- Ebaid, I.E. (2011), “Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms”, **International Journal of Law and Management**, Vol. 53 No. 2, pp. 108-128.
- Gassama, Saikou, Sudaryati, Erina (2022), “The Role of Internal Audit Quality to the Sustainability and Success of Microfinance Program”, **Management Basins**, Vol. 12 No. 01, pp. 45 – 51.
- Hamza Alqudah & otherse (2019); “ Extrinsic Factors Influencing Internal Auditors’ Effectiveness in Jordanian Public Sector”, **Review of European Studies**, Vol. 11, No. 2; pp.67-79.
- Hermanson, D. R.; Rittenberg, L. E., (2003), “Internal audit and organizational governance”, **Research opportunities in internal auditing**, Vol. 1, No. 1, p. 37.

- Hgln, Amarajeewa; Bandara, (2015), “The Determinants Affecting on Outsourcing of Internal Audit Function: Finance Companies Special Reference to Kandy Urban Area”, *IOSR Journal of Business and management*, vol. 19 (5), pp. 125- 131.
- Iskandar Muda. (2018), “The influence of self -efficacy and professional development on the quality of work of internal auditors”, **International Journal of Civil Engineering and Technology**, vol. 9 No. 5, pp. 1293-1294.
- Jarrar, Suhaib Tawfiq, (2016), “The Effect of Corporate Governance in Palestine on the Efficiency of Internal Audit: Empirical Evidence”, **International Journal of Economics and Finance**, Vol. 8, No. 5, pp.124-137.
- Kaawaase, Twaha Kigongo, (2021),” Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions”, **Asian Journal of Accounting Research**, Vol. 6, No. 3, pp.: 348-366.
- Krichene, Aida, Baklouti, Emna (2021), “Internal audit quality: perceptions of Tunisian internal auditors explanatory research”, **Journal of Financial Reporting and Accounting**, Vol. 1, PP.28-54.
- Knechel, W., (2016), “Audit Quality and Regulation”, **International Journal of Auditing**, Vol.20, pp.215-235.
- Kadim, J. R.; Sabti, Y. M.; Ali, G.; Khdaif, W. A. & Shaltag, K. H. (2021). The Impact of the Professional Competence of the Internal Auditor in Improving the Quality of Accounting: Analytical Study. **South Asian Journal of Social Science and Humanities**, 2(5), pp.85-99.
- Katarne & Negi, (2014); “Consistency in the Analytic Hierarchy Process: A Framework for Automobile Steering Technology”, **International Journal of Engineering Research & Technology (IJERT)**, Vol. 3 Issue 5, pp.559-564.
- Lawrence J. Abbott, & Others, (2016), “Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence”, **Journal of Accounting Research**, Vol. 54 No. 1, pp.: 10-12.

- Lenz R. And Hahn, (2015); “A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities”, **Managerial Auditing Journal**, Vol.30. pp.5-33.
- Magero& Others (2019);” The Influence of Management Audit Effectiveness in Semi-Autonomous Government Agencies in the Ministry of Environment and Support on Internal Forestry in Kenya”, **European Journal of Business and Strategic Management**, Vol.4, Issue 4, pp. 1 – 13.
- Mustika ‘Adhista Cahya (2015); “Factors affecting The Internal Audit Effectiveness”, **Journal Akuntansi and auditing**, Volume 12/No. 2, 2015, pp. 110-122.
- Perry, L.M.; Bryan, B.J., (1997), “Heightened responsibilities of the internal auditor in the detection of fraud”, **Managerial Finance**, 23 No. 12, pp. 38-43
- Prawitt, Douglas F., & Others, (2009), “Internal Audit Quality and Earnings Management”, **The Accounting Review, American Accounting Association**, Vol. 84, No. 4, pp.1255–1280
- Rose, A. M., Rose, J. M., & Norman, C. S. (2013). “Is the objectivity of internal audit compromised when the internal audit function is a management training ground?” **Accounting & Finance**, Vol., 53, No., 4, pp.1006-1019. Available at <https://uabonline.org/ar/event>.
- Saaty, Tomath L.; G. Vargas, (2001), “Models, Methods, Applications of the Analytic Hierarchy Process”, **International Series in Operations Research & Management Science**, Vol. 175, pp. 2.
- Scarlata, A. N., Garven, S., Vagner, B., & Bahmanziari, T. (2019). Internal audit outsourcing in small organizations: An exploratory study. **Journal of Small Business Strategy**, Vol. 29, No. 2, pp. 44-57
- Sharma; Subramaniam (2005), “Outsourcing of internal audit services in Australian firms: Some preliminary evidence”, **Asian academy of Management Journal of Accounting and Finance**, Vol. 1, pp. 33-52.
- Stewart, Jenny & Subramanian, Nava, (2010), “Internal audit independence and objectivity: emerging research

- opportunities”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 25 No. 4, 2010 pp. 328-360.
- Stephen & Others, (2008), “Internal Auditors Evaluation of Fraud Factors in Planning an Audit: The Importance of Audit Committee Quality and Management Incentives”, **International Journal of Auditing** Vol. 12, pp.181-203.
- Tayauova, G. (2012). “Advantages and disadvantages of outsourcing: analysis of outsourcing practices of Kazakhstan banks”. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, Vol. 41, pp. 188-195.
- Vadasi, Christina, (2021),” The impact of audit committee characteristics on internal audit professionalization: empirical evidence from Greece”, **Accounting Research Journal** ,DOI 10.1108/ARJ-05-2020-0091, pp. 447-470.

#### C- Conference

- Freeland, C. (2007). Basel committee guidance on corporate governance for banks. Paper presented at a **conference about Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development**, May 27-8, Egyptian Banking Institute, Cairo. p. 36.
- Fawzy, S. (2003). “Assessment of corporate governance in Egypt”, (Working Paper No. 82). **The Egyptian Centre for Economic Studies**, Cairo, Egypt.

#### D- Scientific theses:

- Abu-Azza, W. (2012), “Perceived Effectiveness of the Internal Audit Function in Libya: A qualitative Study Using Institutional and Marxist Theories”, School of Accounting, Economics and Finance Faculty of Business & Law, University of Southern Queensland Australia, **Doctor of Philosophy**, pp. 1-257.

#### E- Others:

- American Institute of Certified Public Accountant (AICPA),(2016); “Why Audit Quality is Important for Audits?” , Available At: <https://us.aicpa.org/> .
- Abdullah, Razimah, (2017), “Audit committees' involvement and the effects of quality in the Internal audit function on corporate governance”, **John Wiley & Sons Ltd**, no.22, p. 390.
- IIA, Code of Ethics of Internal Auditing, (2003), available at:

<http://www.theiia.org/guidance/standards-andpractices/professional-practices-framework/code-of-ethics/codeof-ethics> , Date: 20/11/2022

International Standard on Auditing, (2009); "**Using the Work of Internal Auditors No.610**", Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, p 15.

The Institute of Internal Auditors (IIA), (2017); "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditors" Available at: [www.Theiia.org](http://www.Theiia.org). Date 19/11/2022.

The Institute of Internal Auditors, (2010), "Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency", IPPF- Practice Guide, pp., 1-19, available at [www.theiia.org/guidance](http://www.theiia.org/guidance) .