نحو نموذج مقترح لتقييم مدى فعالية آداء
قسم المحاسبة والمراجعة الداخلية – مع دراسة تطبيقية

دكتور / سمير كامل محمد عيسى

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة – جامعة الأسكندرية

نحو نموذج مقترح لتقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية – مع دراسة تطبيقية*

ملخص

لم يعد دور المراجعة الداخلية قاصرا على المراجعة المالية فقط بل امتد ليشمل النواحى الادارية، ولكى تقوم المراجعة الداخلية بأداء دورها بفعالية يجب أن تتوافر لها بعض المقومات. وتعتبر هذه المقومات بمثابة مؤشرات يمكن الاعتماد عليها عند تقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية. وتهدف الدراسة الحالية الى تقديم نموذج يتضمن أهم مؤشرات قياس وتقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية، واختبار هذا النموذج عمليا للتحقق من صلاحيته. ولأغراض التحقق من صلاحية هذا النموذج عمليا، تم اجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ١١٥ مفردة تم اختيارها من المراجعين الخارجيين، مديرى أقسام المراجعة الداخلية، والادارة العليا وهى تمثل الفئات الأكثر اهتماما بتقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية. وقد توصلت الدراسة الى صلاحية هذا النموذج وصدق كافة فروض البحث، وبذلك نوصى باستخدام هذا النموذج عند تقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.

١- مقدمة

تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاما في كافة المنشآت، حيث يقوم قسم المراجعة الداخلية بمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية التي تساعدها في إتخاذ القرارات من ناحية، وإمدادها بالمعلومات عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة من ناحية أخرى. إلا أنه وعلى الرغم من تلك الأهمية، فكانت وجهة النظر السائدة بشأن نطاق عمل المراجع الداخلي، ترى أنه يشمل فقط النواحي المالية.

ومع مرور الوقت تطور مفهوم المراجعة الداخلية وتغيرت النظرة اليها، حيث تعتبر الآن جزأ لا يتجزأ من الإدارة، وذلك من خلال قيامها بالعديد من الأعمال الإدارية كتقييم أداء الموظفين في المنشأة، مد

---

* دكتور/ سمير كامل محمد عيسى، أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية.
صلاح عبد الرحمن عالية، مراجع داخلى بالبنك العربى- بيروت، وحاصل على ماجستير المحاسبة من كلية التجارة وادارة الأعمال- جامعة بيروت العربية.

الإدارة العليا بالمعلومات الصحيحة وفي التوقيت المناسب عن المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة، وتزويد المنشأة بالعناصر المؤهلة للقيام بالمهام الإدارية. هذا بالإضافة الى مهامها التقليدية المتمثلة في حماية أصول المنشأة من أى تصرفات غير مرغوب فيها، والتأكد من مدى إلتزام الموظفين بالسياسات والإجراءات الموضوعة.

وقد عرف معهد المراجعين الداخليين المراجعة الداخلية بأنها نشاط رقابى مستقل، موضوعى، واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وابداء التوصيات التي بدورها تزيد من فعالية المنشأة وتؤدى الى تحسين أدائها. ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف المنشأة، بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين سير العمل في كل من إدارة المخاطر، الرقابة، والادارة (The IIA, 2003).

ومن منطلق هذا التعريف أكد "Bishop, 2000" على ضرورة قيام المراجعة الداخلية بتقديم يد العون الى لجنة المراجعة، خصوصاً عند تحديد وإدارة المخاطر، وعند فحص نظام الرقابة الداخلية. وأنه نتيجة الترابط بين قسم المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، يمكن زيادة فعالية وجودة الادارة وتقوية البنية التحتية للمنشأة. وأشار "Quinn, 2002" من خلال دراسة شملت استطلاع أراء مجموعات مختلفة من المديرين الماليين ومستشارين وأخصائيين في المراجعة الداخلية، الى أن ما نسبته ٩٠% منهم أوصى بضرورة قيام المراجعة الداخلية بتبني المدخل الجديد للمراجعة الداخلية، وهو المراجعة على أساس الخطر (Risk Based Audit)- والتى يقصد بها أن يكون التركيز خلال عملية المراجعة على الأنشطة التى تكون أكثر عرضة للخطر- وأن أكثر من ٣٠% منهم أشار الى أنه على المراجع

الداخلى مشاركة الادارة فى عملية تقييم وإدارة المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة.

ويتمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة الادارة في تقوية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة، وذلك من خلال قيامها بتقييم هذا النظام للوقوف على جوانب القوة والعمل على تدعيمها، وكشف جوانب الضعف واصدار التوصيات المناسبة للتغلب عليها. وبالتالي فإن عملية المراجعة الداخلية لا تتمثل فقط في قيامها بواجباتها الاعتيادية، بل تمتد لتشمل عملية تقديم النصائح والتوصيات اللازمة لمعالجة أي ثغرة أو ضعف في المنشأة، ومساعدة الادارة في عملية التقييم الذاتي، بالإضافة إلى تقييم برامج التدريب التي تقدم للموظفين بالمنشأة. ومن ثم فإن المراجعة الداخلية تهدف إلى ضمان وجود حد أدنى من وسائل الرقابة الفعالة في مختلف المستويات الادارية والتشغيلية في المنشأة، مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة عملية المراجعة التي يجب أن تكون واقعية ومقبولة (Strategy & Policy Office, 1996).

وترى "Miller, 2000" أن هدف المراجعة الداخلية يقوم على مفهوم أساسي يقضى بأن عملية المراجعة يجب أن تكون موضوعية، وتحتوي على نظام للمعلومات العكسية يمد الادارة بالمعلومات الدقيقة وفي التوقيت المناسب، إضافة الى ضرورة إحتواء تقرير المراجعة على التوصيات البناءة، كل ذلك في سبيل المساعدة على تفعيل دور قسم المراجعة الداخلية في المنشأة.

وأشار "Hurn, 2000" الى أن للمراجعة الداخلية دوراً هاماً في مختلف المنشآت ولاسيما في عملية إدارة المخاطر، الرقابة، وتحسين الأداء. ويضيف أن المراجعة الداخلية تستمد قيمتها من التأكيدات والتوصيات التي

تقدمها للادارة، والمتعلقة بمدى فعالية عملية تقييم وإدارة المخاطر، العمليات، والوسائل الرقابية المتبعة.

أما معهد المحاسبين القانونيين في كل من إنجلترا وويلز (ICAEW)، فإنه يوصي بضرورة قيام المراجعة الداخلية بمساعدة الادارة في عملية تقييم الأداء، والتأكد من مدى سلامة عمليات تحديد المخاطر، وترتيبها حسب الأهمية وإدارتها والرقابة عليها والتقرير عنها (ICAEW, 2000).

ويتولى المراجع الداخلي مهمة تقديم الدعم المهني للإدارة العليا أو مجلس إدارة المنشأة التي يعمل فيها، إضافة إلى تقديم المعلومات التي من شأنها أن تؤدي الى زيادة الثقة في الكيفية التي من خلالها يتم إدارة المنشأة، وطرق العمل المتبعة فيها. ويتم ذلك من خلال قيام المراجع الداخلي بالمساهمة فى الآتى: (IIA, 2002)

١- الإدلاء برأيه بشكل موضوعي وبدقة كبيرة فيما يتعلق بالأمور الهامة التي من الممكن أن تواجهها المنشأة، وبالتالي تحديد الخطر الكامن فيها.

٢- المشاركة في تصميم ووضع الإجراءات التي يجب إتباعها فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة لعملائها.

٣- تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة، لتحديد نقاط الضعف وما يترتب عليها من مخاطر، وإصدار التوصيات اللازمة للتغلب عليها.

٤- تقديم الإستشارات المالية والفنية.

وقد أشار معهد المراجعين الداخليين الى أن مهمة المراجع الداخلي لم تعد قاصرة على التحليل المالي فقط، بل امتدت لتشمل عملية تقييم المخاطر وتحليل العمليات. ويكمن دور المراجع الداخلي في مد الادارة بالعديد من المعلومات الخاصة بتحليل الأهداف الموضوعة، مدى قابليتها للتحقق، وابداء الاقتراحات والتوصيات المناسبة. ويضيف أن المراجع الداخلي الفعال هو الذي يتمتع بصفة المحاور الجيد والتحدث بوعي وموضوعية وتجرد، وهو الذي يستطيع أن يترجم الواقع بأسلوب كتابي جيد (IIA, 2002).

ويمكن تقسيم دور المراجع الداخلي على ثلاثة محاور وهي: (Wade, 2002)

١- تقديم التأكيدات (Assurances) إلى الإدارة العليا، فيما يتعلق بتصميم هيكل نظام الرقابة الداخلية وطرق العمل المتبعة بالمنشأة.

٢- تنبيه الإدارة إلى الثغرات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، والتي من الممكن أن يترتب عليها أخطاء أو مخالفات جوهرية، وكذلك إظهار نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية وطرق الأداء الجيد.

٣- تقديم النصائح البناءة وغير المتحيزة لتحسين طرق الرقابة المتبعة، طرق تقييم وتحديد المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة، وطرق تحسين الأداء بشكل عام، بالإضافة إلى تقديم الحلول المناسبة للتغلب على المشاكل فى حالة وقوعها.

ويرى "Loss, 2001" أن قدرة المراجع الداخلي على الاتصال مع باقي الأطراف يمثل حجر الزاوية بالنسبة للمراجعة الداخلية. فالقدرة على الإتصال تعتبر أحد العوامل الفعالة بالنسبة للمراجع الداخلى، وذلك لأن

نجاحه يعتمد بصورة كبيرة على العلاقة مع زملائه في نفس القسم، العاملين بالأقسام الأخرى، والادارة.

ولأهمية المراجعة الداخلية اهتمت المنشآت بانشاء قسم لها ويرى Tarr, 2002" ضرورة توافر خمسه عناصر أساسيه لضمان انشاء قسم فعال للمراجعة الداخلية، وهذه العناصر الخمس هي:

١- إختيار وتعيين الشخص المناسب ليكون مسؤولاً عن إدارة قسم المراجعة الداخلية.

٢- العمل على إنشاء وتطوير رخصة المراجعة (Audit Charter)، لتحديد المهام الموكولة إلى قسم المراجعة الداخلية، على أن تكون مكتوبة ومختصرة وسهلة الفهم من قبل فريق المراجعة.

٣- وضع خطة عمل لقسم المراجعة الداخلية.

٤- اختيار وتعيين الأشخاص المناسبين لتكوين فريق المراجعة الداخلية.

٥- وضع البرامج اللازمة لضمان جودة الأداء.

ويرى "Norman, 2001" أن قسم المراجعة الداخلية في المستقبل سيكون مختلف في العديد من الجوانب عما هو عليه الآن. حيث أن عملية المراجعة ستتم بشكل أسرع، مع التركيز على النواحي المتعلقة بتحديد وتقييم الخطر وتقديم الاستشارات المتعلقة بالرقابة، وزيادة خبرات الموارد البشرية العاملة في قسم المراجعة الداخلية خصوصاً في مجال المراجعة من خلال الحاسبات الالكترونية، وبالتالي التركيز على زيادة أهمية دور مراجع نظم المعلومات (Information System Auditor). بالإضافة الى تقديم التأكيدات إلى الإدارة العليا عن فعالية عملية إدارة المخاطر خصوصاً خلال

المحن والأوقات الصعبة التي تمر بها المنشأة، وذلك عوضاً عن الالتزام بمجموعة من النقاط المدرجة في برنامج المراجعة الداخلية.

وتوصي " لجنة بازل " بأن يتولى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة (Audit Committee) تعيين مديرا لقسم المراجعة الداخلية، يعهد إليه إدارة القسم بطريقة تحقق أهداف القسم بصورة فعالة من ناحية، وتساعد الإدارة في تدعيم وتقوية نظم الرقابة الداخلية من ناحية أخرى. ومن المهام الملقاة على عاتق مدير قسم المراجعة الداخلية ما يلي: (Basel Committee, 2000)

١- التأكد من التزام موظفي القسم بمعايير المراجعة الداخلية المحددة من قبل معهد المراجعين الداخليين.

٢- وضع برنامج أو خطة المراجعة السنوية والإجراءات اللازمة لتحقيقها.

٣- التأكد من حصول فريق المراجعة على التدريب المستمر لمواكبة أى تطورات جديدة في هذا المجال.

٤- التأكد من توافر الموارد البشرية اللازمة لأداء العمل في القسم بكفاءة وفعالية.

٥- اختيار الأفراد من ذوي حملة الشهادات والخبرات اللازمة.

٦- التأكد من وجود نظام للحوافز يعمل على تشجيع المراجعين على أداء العمل بدقة وموضوعية.

٧- تقسيم العمل بين فرق المراجعة بطريقة منتظمة.

٨- مراجعة أوراق العمل التي يتم إعدادها من قبل فرق المراجـ
للتأكد من قيامهم بالمهام الموكلة إليهم دون أى أخطاء أو مخالفات

أما معهد المراجعين الداخليين فقد أشار الى أن مدير قسم المراجـ
الداخلية يجب أن يتمتع بقدرة كبيرة على الإبداع والتنويع في العمل
وبخبرة عملية كبيرة تساعده في الحكم بموضوعية على الأحداث، وفـ
التفكير السليم للوصول الى الحلول المرغوب فيها. أضف الى ذلك عليه أ
يكون محاوراً ومتحدثاً لبقا لكي يستطيع أن يلعب دوره الإستشاري فـ
المنشأة (IIA, 2002).

ولأهمية دور قسم المراجعة الداخلية فى المنشأة، اهتمت العديد من
الكتابات (أنظر على سبيل المثال: Barett, 1986; Ziegenfuss, 1997;
Telley, 1999; SAO, 2003; Ridley, 2004) بتقييم مدى فعالية أداء
ذلك القسم. **وتهدف هذه الدراسة الى تقديم نموذج يتضمن أهم مؤشرات قياس وتقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية واختبار هذا النموذج عمليا للتحقق من صلاحيته، وفى حالة اثبات صلاحية هذا النموذج المقترح، فانه يخدم كافة الأطراف المهتمة بتقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.**

ولتحقيق هدف الدراسة تم تقسيم بقيتها الى ثلاثة أجزاء، حيث خصص الجزء الأول للدراسات السابقة التى اهتمت بفعالية أداء قسم المراجعة الداخلية ومؤشرات قياس وتقييم هذه الفعالية. ولغرض التحقق من صلاحية النموذج المقترح، خصص الجزء الثانى للدراسة التطبيقية التى تم اجراؤها على عينة من المراجعين الخارجيين، مديرى أقسام المراجعة الداخلية، والادارة العليا فى مجموعة من مكاتب المراجعة الخارجية والمنشأت العاملة بجمهورية مصر العربية. وتمثل هذه العينة أهم الأطراف

المهتمة بتقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية، وخصص الجزء الأخير للخلاصة والنتائج والتوصيات.

٢- الدراسات السابقة

يقصد بفعالية قسم المراجعة الداخلية مدى قدرة مخرجات أو نتائج الأنشطة التي يمارسها المراجعون الداخليون على تحقيق الأهداف المطلوبة، فهي ليست مجرد أداء أدوار بطريقة صحيحة وإنما أداء الأدوار بالطريقة الصحيحة، والتي تضمن تحقيق الأهداف المرغوب الوصول إليها. إن فعالية قسم المراجعة الداخلية لا تعتمد فقط على البحث عن الطرق اللازمة لتخفيض التكاليف وبالتالي رفع كفاءة الأداء، بل هي أبعد من ذلك بكثير، فهي تقيس مدى تطابق النتائج المحققة مع النتائج المرغوب فيها والمخطط لها سابقاً، تهتم بوضع الخطط البديلة والطارئة التي تضمن تحقيق الأهداف في ظل أي أحداث أو تطورات غير مرغوب فيها، وأخيراً قياس درجة تحقيق الأهداف في ظل الإطار التكاليفي للمنشأة (Smuland, 1984). ويعرف "Renard, 2000" الفعالية على أنها الوصول الى الأهداف المحددة، ويرى "Parkinson & Roussey, 2003" أن الفعالية هي القيام بالمهمة الصحيحة.

وأشار "Bridges, 1984" إلى أن فعالية المراجع الداخلي هي أبعد من مجرد قيامه بالبحث عن الطرق اللازمة لتخفيض التكاليف وتقييم الأداء. فقد تطور دوره وأصبح من صلب مهامه قياس مدى نجاح المنشأة في تحقيقها للأهداف الموضوعة من قبل الإدارة العليا، وبالتالي تقييم مدى فعاليتها. ويضيف أن نجاح المراجع الداخلي في هذه المهمة يتوقف على مدى قيامه بالآتي:

١- اقتراح التوصيات البناءة التي من شأنها المساعدة في تحقيق أهداف المنشأة بشكل كفء وفعال.

٢- القيام بوضع خطط وبرامج فعالة للمراجعة على أن تكون محددة ومنفذة.

٣- القيام عند اللزوم بتحديث الإجراءات أو برنامج المراجعة، واستخدام موظفين على درجة عالية من الخبرة والتعلم.

وتقترح منشأة "Ernest & Young, 1995" أنه على المراجعة الداخلية الإستمرار في تقديم الخدمات التي يعتمد عليها باقي الأطراف مثل الادارة، السلطات الرقابية، والعاملين بالمنشأة. وتتمثل هذه الخدمات في المراجعة الإدارية، ومراجعة الأداء وتحديد المخاطر، بالإضافة الى المراجعة المالية. ولزيادة فعالية المراجعة الداخلية، يجب أن تقدم المزيد من الخدمات، فيجب على المراجع الداخلي أن يضيف قيمة للمنشأة التي يعمل بها، من خلال التعرف على احتياجات كل من الادارة والموظفين، والعمل على تشكيل وحدة متكاملة مع باقي الأقسام في المنشأة.

وفي هذا الصدد إعتبرت منشأة " KPMG "، والتي تعتبر من أهم منشأت المراجعة العالمية، أن الوقت قد حان لتغيير طريقة عمل المراجعة الداخلية، وأن هذا التغيير قد صدر من مختلف الأطراف التي تتأثر بعملية المراجعة الداخلية. حيث بدأت هذه الأطراف في المطالبة بالمزيد من المعلومات خصوصاً في مجال تحديد المخاطر المحتملة، ووضع الاجراءات الرقابية للحد من تأثيرها على أداء المنشأة، وليس مجرد التركيز على المراجعة المالية. ويضيف أحد كبار المديرين في منشأة "KPMG " أن المراجعة الداخلية هي الآن في مرحلة إعادة صياغة (Elliott, 1996).

وأجرى "Genaldi, 2002" دراسة بهدف توضيح دور المراجع الداخلي في الحد من المخاطر الناجمة عن أعمال التلاعب التي يقوم بها الموظفين في المنشآت الدولية التي لها فروع خارج وطنها الأم. وقد استعان لإجراء هذه الدراسة بمنشأة المراجعة الخارجية "Price Waterhouse"، وتوصل الى أن المراجعة الداخلية هي من أكثر الوسائل فعالية في الكشف عن هذه الأعمال أو التصرفات غير المرغوب فيها، من خلال الوقوف على بعض المؤشرات التي من المحتمل أن تشير الى وقوع مثل هذه التصرفات. وتتمثل هذه المؤشرات في: "Genaldi, 2002"

١- عدم وجود الخبرة الكافية للعمل في الأسواق العالمية.

٢- عدم ملاءمة نظام الرقابة الداخلية للتوسع المضطرد في عمل المنشأة.

٣- عدم قيام الإدارة العامة بزيارات دورية الى فروعها في الخارج.

٤- التعارض في البيانات المالية للفروع الخارجية مع الحالة الإقتصادية السائدة في هذه البلاد.

٥- إجراء العديد من قيود التسوية للعمليات فى السجلات المالية للمنشأة.

وخلصت هذه الدراسة الى أنه ينبغي على المراجعة الداخلية كسب ثقة الإدارة من خلال الكشف عن الأعمال أو التصرفات غير المرغوب فيها، ومن خلال قيامها بما يسمى بالمراجعة الوقائية، والتي تمكن من تحديد المؤشرات التي تدل على وجود أى تصرفات غير مرغوب فيها لتداركها وتجنب وقوعها، وبالتالي الحد بقدر الإمكان من تأثيرها على أهداف المنشأة.

وتشير منشأة "Arthur Andersen, 2003" والتي تعتبر من أهم منشأت المراجعة الخارجية التي تناولت موضوع المراجعة الداخلية، الى أن المراجعة الداخلية بصدد اعادة صياغة طرق العمل التي من خلالها يستطيع

المراجع الداخلي تقديم التأكيدات الى الادارة. وهذه الصياغة الجديدة من شأنها أن تؤدي الى خلق طرق متطورة للمراجعة الداخلية، تركز على مخاطر العمل وطرق الأداء في المنشأة، مما يفتح المجال لوجود فرص جديدة لتحسين أداء عمل المراجع الداخلي في المستقبل، وتحسين علاقة التعاون بينه وبين باقي العاملين في المنشأة.

وأوصت منشأة "Deloitte & Touch" بإعادة هندسة المهام الملقاة على المراجعة الداخلية، حيث تبين أن الغاية من عملية إعادة هندسة الطرق المستخدمة في المراجعة الداخلية، هي أن يعمل قسم المراجعة الداخلية بما يتفق مع احتياجات الأطراف المختلفة المتأثرة بعملية المراجعة الداخلية، ومن ثم تزداد فعالية أداء هذا القسم (Jappesen, 2000).

وقد أجرى "Warling, 1997" دراسة بهدف التحقق من أن فعالية قسم المراجعة الداخلية تتوقف على تشكيل فريق المراجعة من العاملين بمختلف أقسام المنشأة. وقد حاول تطبيق فكرته على منشأة " Parker Corporation Hannifine" عندما قامت بإنشاء قسم المراجعة الداخلية، حيث قررت المنشأة اشتراك بعض العاملين من كافة الأقسام في برامج تدريبية خاصة بالمراجعة الداخلية، وذلك لاكتساب المهارات والخبرات اللازمة للقيام بمهمة المراجع الداخلي.

وقد أخذ "Warling" الذي تم تعيينه كقيم على عملية تأسيس قسم المراجعة الداخلية في المنشأة، ببعض العوامل التي من شأنها أن تؤدي الى زيادة فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية. وتمثلت هذه العوامل في: الاعتماد على قائمة بالأعمال (Checklist) التي ينبغي على المراجع الداخلي القيام بها، عقد برامج تدريبية بشكل مستمر ومكثف لتدريب المراجعين الداخليين،

وضع برنامج أو خطة عمل لقسم المراجعة الداخلية، ووضع نظام للتقارير على أن تتضمن تلك التقارير النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

وقد خلص "Warling" من دراسته إلى أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل سابقة الذكر عند تأسيس قسم المراجعة الداخلية، والتي من شأنها أن تؤدي إلى زيادة فعالية هذا القسم، على أن يراعى عند تطبيق هذه العوامل ما يلي: (Warling, 1997)

١- تشكيل فريق المراجعة الداخلية من موظفي المنشأة، حيث يؤدي ذلك إلى زيادة فهم الفريق لطبيعة وكيفية عمل كل قسم في المنشأة.

٢- تدعيم وتحسين عملية الاتصال بين أفراد فريق المراجعة بعضهم ببعض، وبين أفراد الفريق وباقي الموظفين في المنشأة.

٣- أن يتضمن نظام التقارير جميع النقاط السلبية التي تم ملاحظتها بموضوعية، ومدعمة بالأدلة والبراهين.

٤- أن تكون التوصيات التي يصدرها المراجع الداخلي موضوعية وبناءة، ومن شأنها أن تضيف قيمة الى المنشأة.

وأجرت "Brune, 2000" دراسة بهدف مساعدة قسم المراجعة الداخلية في تحديد المشاكل التي من الممكن أن يواجهها، واتخاذ الاجراءات الكفيلة للتغلب على هذه المشاكل، وذلك بغرض زيادة فعالية أداء القسم. حيث قامت باستطلاع أراء ٣٧ مديراً لقسم المراجعة الداخلية من مختلف القطاعات الاقتصادية، لتحديد النقاط التي يجب التركيز عليها والتي تساعد في زيادة فعالية قسم المراجعة الداخلية. ومن تحليل ودراسة العينة التي شملتها هذه الدراسة، استطاعت تحديد خمس نقاط دارت حولها أراء هؤلاء

المديرين، وأنه بالتركيز عليها يمكن زيادة فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية، وهذه النقاط الخمسة هي:

١- مشاركة قسم المراجعة الداخلية في عملية تحديد المخاطر التي تتعرض لها المنشأة.

٢- وجود سياسات وإجراءات تحكم وتحدد نطاق عمل قسم المراجعة الداخلية على أن تتوافق مع طبيعة وحجم المنشأة.

٣- القدرة على الاتصال بكافة الأطراف داخل المنشأة والتي تتأثر بعملية المراجعة الداخلية، وذلك لضمان تطبيق توصيات فريق المراجعة.

٤- القدرة على إدارة وقت عملية المراجعة المطلوب القيام بها.

٥- تطوير وتنمية فريق المراجعة الداخلية، من خلال عقد برامج للتدريب والتعليم بصورة مستمرة.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات القائمة على النقاط الخمسة المذكورة أعلاه، والتى تعمل على زيادة فعالية قسم المراجعة الداخلية، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

١- قيام قسم المراجعة الداخلية بتفسير وشرح أنواع المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة إلى سائر العاملين فيها، مع التركيز على مفهوم الرقابة الداخلية للتغلب على هذه المخاطر والحد من آثارها السلبية.

٢- إبلاغ الإدارة العليا بأى أحداث من الممكن أن تتأثر بها المنشأة، والمشاركة في التخطيط لمواجهة هذه الأحداث بالتنسيق مع لجنة المراجعة في المنشأة.

٣- العمل على تحسين الكيفية التي من خلالها يدبر المراجع الداخلي الوقت المخصص له للقيام بعملية المراجعة، وذلك من خلال

التخطيط السليم لعملية المراجعة، وتحليل إنتاجية المراجع الداخلي ومقارنتها مع الخطة السنوية للقسم.

٤- القيام بالمزيد من برامج التدريب والتعليم المستمر للمراجعين الداخليين، خصوصاً في مجال التوعية بأى عمليات تلاعب من الممكن وقوعها، إضافة الى برامج التدريب على المراجعة باستخدام الحاسبات الالكترونية.

ومن ناحية أخرى يرى "Dittenhofer, 2001" أنه من الصعب الوصول إلى التحديد الدقيق لدرجة الفعالية في تحقيق الأهداف. إلا أنه للتأكد من فعالية المراجع الداخلي فلا بد من توافر بعض العوامل وهي:

١- تحديد أهداف المراجعة الداخلية بصورة واضحة وموضوعية.

٢- وضع مؤشرات الأداء التي من شأنها أن تساعد في تحقيق تلك الأهداف.

٣- فحص وقياس هذه المؤشرات للوصول إلى النتائج الصحيحة.

وعلى صعيد تقييم مدى فعالية أداء أقسام المراجعة الداخلية، يمكن التقييم استنادا الى مجموعة من المؤشرات الكمية وغير الكمية، والتى من شأنها التأثير على الفعالية. وقد عرف مكتب المراجعين الداخليين بولاية تكساس الأمريكية (State Auditor Office) المؤشرات الكمية بأنها تلك المؤشرات التى تكون قابلة للقياس، وبالتالى يمكن توثيقها. والمؤشرات غير الكمية بأنها تلك المؤشرات التى تكون غير قابلة للقياس، والتى لايمكن توثيقها. وتتمثل تلك المؤشرات فى: (SAO, 2003)

١- المؤشرات الكمية:

أ- عدد التقارير والملاحظات التى يصدرها قسم المراجعة خلال فترة زمنية معينة.

ب- التكلفة الفعلية لقسم المراجعة الداخلية مقارنة بالتكلفة المقدرة.

جـ- مدى اكتمال الخطة السنوية لقسم المراجعة الداخلية.

د- نسبة الوقت الذى يقضيه المراجع الداخلى فى المراجعة الى اجمالى الوقت المتاح له.

٢- المؤشرات غير الكمية:

أ- خبرة المراجع الداخلى ومستواه العلمى.

ب- التدريب والتطوير المستمر للمراجعين الداخليين.

جـ- وجود لجنة المراجعة فى الهيكل التنظيمى للمنشأة.

د- أهمية المعلومات التى تحصل عليها الادارة العليا من المراجعة الداخلية.

واقترح "Barett, 1986" بعض الأساليب التي يمكن استخدامها بهدف تقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية، ومن أهم هذه الأساليب ما يلى:

١- مقارنة تكاليف تشغيل قسم المراجعة الداخلية بالمنافع التي يمكن أن يقدمها كمياً.

٢- مقارنة تكاليف التشغيل الفعلية الخاصة بقسم المراجعة الداخلية بالتكاليف المحددة مقدماً لهذا القسم من واقع موازنة المنشأة.

٣- مدى التزام قسم المراجعة الداخلية بخطة المراجعة الموضوعة مقدماً.

وأجرى "Aibrecht et al, 1988" دراسة بهدف تحديد المؤشرات الكمية وغير الكمية المستخدمة في تقييم مدى فعالية أداء أقسام المراجعة الداخلية من قبل كل من المديرين التنفيذيين، لجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة، الإدارة التشغيلية، والمراجعين الخارجيين. ثم مقارنة هذه المؤشرات بتلك المؤشرات التي يستخدمها كل من مديرى أقسام المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين، وذلك من خلال استطلاع أراء عدد من المديرين والعاملين في ثلاثة عشر منشأة تشتهر أقسام المراجعة الداخلية فيها بأنها تتمتع بقدر عال من الفعالية. وقد توصل من خلال هذه الدراسة إلى اطار يشمل المؤشرات الكمية وغير الكمية الشائعة للفعالية، والمستخدمة من قبل المجموعات في المنشأت المكونة لعينة الدراسة في تقييم مدى فعالية أنشطة المراجعة الداخلية.

وأجرى "Ziegenfuss, 1997" دراسة بهدف تحديد مقاييس الأداء المستخدمة في تقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية. وهو في سبيل ذلك، قام بتوزيع قوائم استقصاء على ٥٠١ مديراً من مديرى المراجعة الداخلية العاملين فى كبرى المنشآت في مختلف القطاعات في الولايات المتحدة الأمريكية. ومن تحليله لنتائج قوائم الاستقصاء، توصل إلى مجموعة من المؤشرات التي يمكن استخدامها لقياس مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية وهي:

١- خبرة المراجع الداخلي في هذا المجال.
٢- نظرة لجنة المراجعة إلى قسم المراجعة الداخلية.
٣- توقعات الإدارة من المراجع الداخلي.
٤- المستوى التعليمي للمراجع الداخلي.

٥- نسبة التوصيات التي قامت الإدارة العليا للمنشأة بالأخذ بها الى اجمالى التوصيات التى يتضمنها تقرير المراجعة.

وأشار الى أن هذه المؤشرات ليست فقط ذو أهمية كبيرة لمديري أقسام المراجعة الداخلية عند تقييم أداء العاملين بالقسم، ولكنها من الممكن أن تخدم أيضاً مديري الأقسام المختلفة وأعضاء لجنة المراجعة عند تقييمهم لأداء قسم المراجعة الداخلية. وقد أوصى في نهاية هذه الدراسة، الى ضرورة الإستعانة ببعض المؤشرات الإضافية لزيادة فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية. وتتمثل هذه المؤشرات في مدى قيام فرق المراجعة بتبادل المعلومات بينهم وبين الأشخاص موضوع المراجعة، مدى القيام بعمليات مقارنة الأداء، وأخيراً مدى مراقبة ومتابعة أى تغيرات أومستجدات قد تحدث في مجال عمل المراجعة الداخلية.

وقام "Applegate, 1997" بمحاولة لتقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية باستخدام مدخل مصفوفة الأداء، وهى كما يلى:

	إكتمال خطة المراجعة	الفترة الزمنية
إمكانية الإعتماد على نتائج المراجعة	+	+
درجة الرضا	+	+

ومن واقع هذه المصفوفة يمكن ملاحظة أنه كلما اكتملت عملية المراجعة التى يقوم بها المراجع الداخلى، كلما كان بإمكان الإدارة الإعتماد على نتائج عملية المراجعة لإتخاذ القرارات. وكلما تم إنجاز مهمة المراجعة ضمن فترة زمنية محددة، وبالتالي توصيل المعلومات الى الإدارة في الوقت المناسب، كلما كان بإمكان الإدارة الإعتماد على هذه المعلومات، وبالتالي ارتفاع درجة الرضا عن عملية المراجعة في كلتا الحالتين.

وأشار "Applegate" الى أن هذه المصفوفة لا تركز فقط على تكلفة الموارد المستخدمة في عملية المراجعة الداخلية والوقت اللازم لإنجاز المهمة المكلف بها المراجع الداخلي، بل تركز أيضاً على جودة أداء المراجع الداخلي والقيمة المضافة التي يقدمها للمنشأة. ويرى أنه باعتماد هذا المدخل الجديد يمكن دعم قسم المراجعة الداخلية، زيادة فعاليته وإعطاء مدير القسم الحرية في اختيار برامج التدريب اللازمة لفريق عمل المراجعة الداخلية، وتحديد أفضل الأساليب اللازمة للقيام بعملية المراجعة. وأضاف الى أن هذه المصفوفة تركز على أربعة عناصر هي:

١- الوقت اللازم للقيام بعملية المراجعة.
٢- مدى إكتمال عملية المراجعة.
٣- مدى إمكانية الاعتماد على نتائج عمل المراجع الداخلي.
٤- مقدار المنفعة أو درجة الرضا التي يحصل عليها القسم الذى تمت مراجعة أعماله.

وأوضح "Applegate" الى أن منافع هذه المصفوفة تكمن في إمكانية قياس جودة أداء قسم المراجعة الداخلية، ومدى فعالية استخدام الموارد المتاحة للقسم سواء المالية منها أوالبشرية، بالإضافة إلى الكشف عن نواحي القصور في الأداء والعمل على تحسينها.

إلا أن هذه المصفوفة لم تسلم من الإنتقادات، حيث أشار "Gryna, 1988" الى أن النتائج التي سيتم التوصل إليها، لا يمكن الاعتماد عليها بصورة منفردة أو بمعزل عن بيئة عمل المراجع الداخلي بالإضافة الى أن عملية تحليل نتائج هذه المصفوفة، تتطلب من القائم بها التفكير بتجرد وموضوعية وعدم التأثر بحكمه الشخصي. وأخيراً التضارب الذي من الممكن أن يحدث بين كل من لجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة

وباقي أقسام المنشأة، حيث أن لجنة المراجعة تأخذ بعين الاعتبار نتائج المراجعة على مستوى المنشأة ككل، في حين أن تركيز باقي الأقسام يكون على نتائج المراجعة على مستوى القسم فقط.

وقد أجرى "Hung & Han, 1998" دراسة تطبيقية لقياس مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية في المنشأت العاملة في جمهورية تايوان، حيث كان الهدف من هذه الدراسة تحديد العوامل التي من الممكن أن تؤثر في فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية. وقد تم اختيار ٢٥ منشأة تعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية، وتم إرسال قوائم استقصاء لاستطلاع أراء ٣ فئات مختلفة وهي الادارة العليا، الاقسام موضوع المراجعة، والمراجعين الداخليين. واستخدم الباحثان أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لاختبار فروض الدراسة التي تمثلت في أن العوامل البيئية الخارجية لها تأثير على فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية، وأن الوظائف أو المهام التي يقوم بها المراجع الداخلي لها تأثير ايجابي على أداء القسم موضوع المراجعة.

وقد توصلت هذه الدارسة الى نتيجة مؤداها أن العوامل المؤثرة في فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية تختلف نسبياً من منظور الإدارة العليا، عنها من منظور رؤساء الأقسام موضوع المراجعة، عنها من منظور المراجعين الداخليين. فمن منظور الإدارة العليا تمثلت هذه العوامل في:

١- نظرة الإدارة الى قسم المراجعة الداخلية بشأن درجة الاستقلال التي يتمتع بها ونطاق عمله.

٢- مدى صحة وموضوعية المعلومات التي يقدمها قسم المراجعة الداخلية بشأن مساعدة الإدارة فى اتخاذ القرارات.

٣- مدى وجود ووضوح الوصف الوظيفي للمراجع الداخلي.

٤- التدريب المستمر والمهارة العملية للمراجع الداخلي.

أما من وجهة نظر رؤساء الاقسام موضوع المراجعة، فإن العوامل التي من الممكن أن تؤثر على فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية هي:

١- القدرات المهنية والعلمية للمراجع الداخلي.

٢- العلاقة بين المراجع الداخلي وباقي العاملين في المنشأة، بمعنى أنه لا بد وأن تكون هناك علاقة تعاون متبادل بينه وبين سائر العاملين.

أما من وجهة نظر المراجعين الداخليين فإن العوامل التي يرون أن لها تأثيراً كبيراً على أدائهم هي:

١- المستوى الإداري التابع له قسم المراجعة الداخلية.

٢- التطور الوظيفي للمراجع الداخلي، بمعنى أن قسم المراجعة الداخلية يعتبر من أهم المصادر التي تمد ادارة المنشأة بالعنصر البشري لتولي المراكز الإدارية المهمة في المنشأة.

٣- التدريب المستمر والمستوى التعليمي المطلوب.

٤- مدى عمل الإدارة بالتوصيات التي يتضمنها تقرير المراجعة.

وأجرى " Telley, 1999" دراسة بهدف تقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة باستخدام بعض مؤشرات الأداء، والتى تتمثل فى: مدى رضا الادارة العليا عن نتائج أو أداء قسم المراجعة الداخلية، نظرة لجنة المراجعة الداخلية لهذا القسم، وطبيعة العلاقة القائمة بين قسم المراجعة الداخلية وباقى الأطراف التى تتأثر بعملية المراجعة. وقد تم توزيع قوائم الاستقصاء على عينة من مديرى أقسام المراجعة الداخلية والمديرين التنفيذيين الذين يعملون في ١٢٧ منشأة في استراليا.

وتم التوصل من تحليل الردود التي حصل عليها الى أن ما نسبته ٦٢% من المديرين يستخدمون مؤشرات الأداء سابقة الذكر فى تقييم أداء

قسم المراجعة الداخلية، بينما ٣٥% من المديرين لا يستخدمون هذه المؤشرات، وذلك لصعوبة تحديدها. وأوصت الدراسة باستخدام هذه المؤشرات فى تقييم أداء قسم المراجعة الداخلية.

ونخلص من الدراسات السابقة الى انه على الرغم من أهمية المؤشرات الكمية في قياس وتقييم مدى فعالية أداء أقسام المراجعة الداخلية، إلا أن المؤشرات غير الكمية لا تقل عنها أهمية فى هذا المجال. حيث تعتبر المؤشرات غير الكمية مثل: التأهيل المهني للمراجع الداخلي، مستوى خبرته، ونسبة التوصيات التي يتم تنفيذها من قبل الإدارة العليا- وبإجماع من كافة الأطراف المتأثرة بعملية المراجعة الداخلية- من أهم المؤشرات المستخدمة فى قياس وتقييم مدى فعالية أداء أقسام المراجعة الداخلية. ومن ثم فان الاطار الذى يجمع بين المؤشرات الكمية وغير الكمية هو الملائم لتقييم أداء أقسام المراجعة الداخلية، وهذا ما نسعى لتحقيقه باقتراح نموذج يشمل أهم المؤشرات الكمية وغير الكمية واختباره عمليا من خلال الدراسة التطبيقية للتحقق من صلاحيته، وهذا هو موضوع الجزء التالى من البحث.

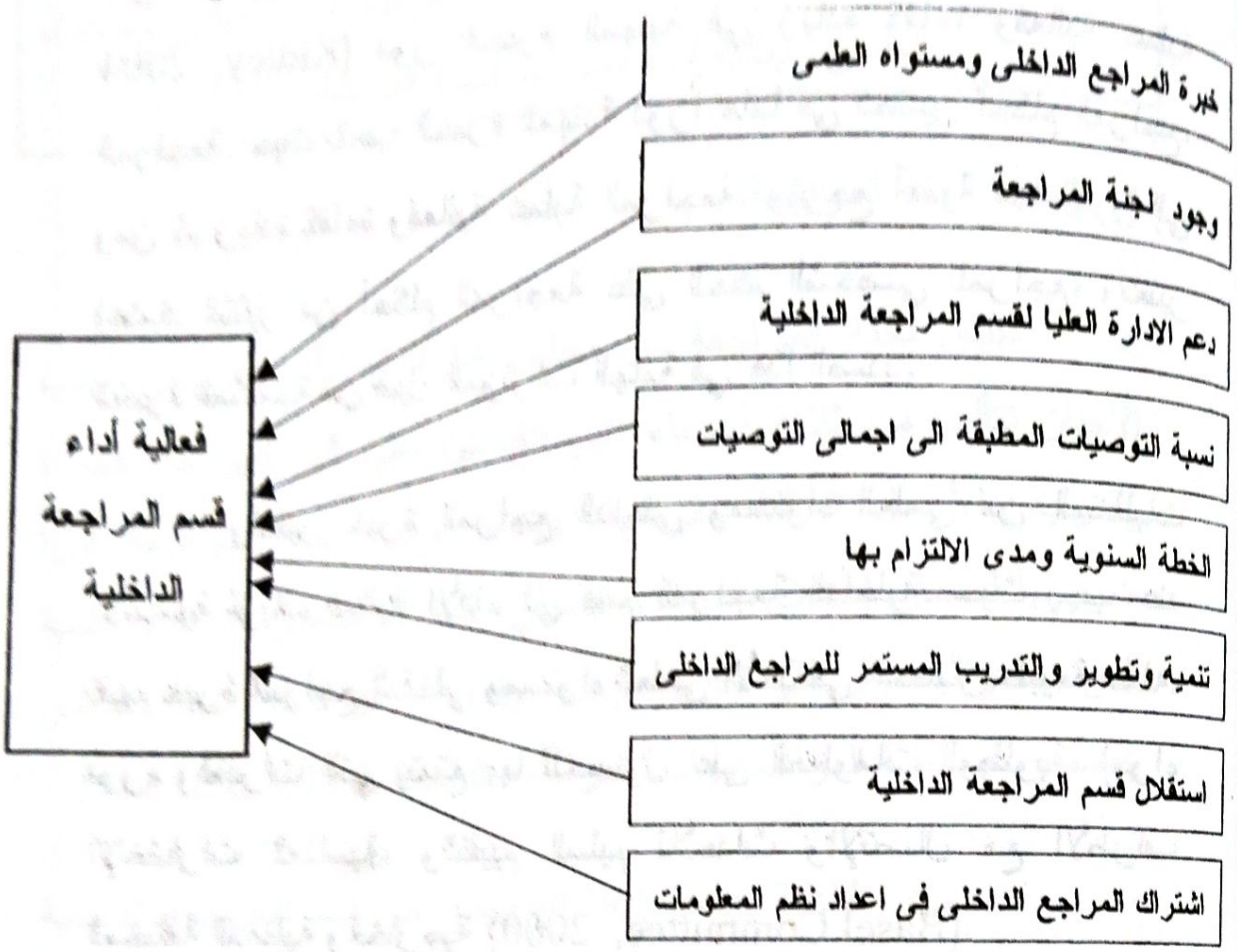
٣- الدراسة التطبيقية:

لأغـراض تحقـيق هـدف البحث والذى يتمثل فى تقديم نموذج يتضـمن أهم مؤشرات قياس وتقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية واختبار هذا النموذج عمليا للتحقق من صلاحيته، تم اجراء دراسة تطبيقية، وذلك وفقا للخطوات الآتية:

٣/١: صياغة نموذج وفروض الدراسة التطبيقية

لغرض الوقوف على مواطن الضعف فى أداء قسم المراجعة الداخلية، ومن ثم تقديم الحلول المناسبة لتحسين فعالية أداء هذا القسم، ينبغى قياس وتقييم أداء المراجعين الداخليين. وقد اتفقت الدراسات السابقة على

وجود بعض المؤشرات الكمية وغير الكمية التى ينبغى التركيز عليها عند تقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية. ويتضمن النموذج المقترح أهم هذه المؤشرات، ويوضح الشكل الآتي المكونات التي يتضمنها هذا النموذج:



شكل رقم (١): النموذج المقترح لتقييم مدى فعالية أداء أقسام المراجعة الداخلية.

يتضح من النموذج السابق أن فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية تعتبر متغيرا تابعا لمجموعة من المتغيرات المستقلة، حيث تزداد الفعالية مع زيادة التغير فى تلك المتغيرات، وسوف يتم مناقشة هذه المتغيرات وصياغة الفروض كما يلى:

١- خبرة المراجع الداخلى ومستواه العلمى

نظراً لأهمية الخبرة في مجال المراجعة، فقد تناولت العديد من الدراسات (أنظر على سبيل المثال: Ashton, 1991; Tubbs, 1992; Ridley, 2004) دور الخبرة المهنية في زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة. حيث تلعب الخبرة المهنية دوراً هاماً في تحسين أحكام المراجع، ومن ثم زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة. وترجع أهمية هذا الدور إلى إعتماد الكثير من أحكام المراجعة على الحكم الشخصي للمراجع، وتعتبر الخبرة المكتسبة من قبيل المؤثرات الهامة في هذا الصدد.

وتعتبر خبرة المراجع الداخلي ومستواه العلمي من المتطلبات الأساسية لزيادة فعالية الأداء في قسم المراجعة الداخلية. حيث يجب عند تقييم خبرة المراجع الداخلي ومستواه العلمي الأخذ في الحسبان طبيعة عمله، دوره والقدرات التي يتمتع بها للحصول على المعلومات المطلوبة، إجراء الإختبارات المناسبة، والتقييم السليم للأحداث والإتصال مع الأطراف المختلفة الداخلية والخارجية (Basel Committee, 2000).

ويرى "Sinason, 2002" أن خبرة المراجع الداخلي ومستواه العلمي من العوامل الأساسية لضمان كفاءة وفعالية ونجاح قسم المراجعة الداخلية. حيث يرى إمكانية إعتماد الإدارة العليا على الخبرة العملية للمراجع الداخلي عند قيامه بالحكم على الأحداث، تقييم الخطر وإصدار التوصيات للتغلب على نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية.

ونرى أنه من الأمور الهامة التي يجب على المراجع الداخلي التمتع بها لصقل خبرته العملية، هو أن يكون على دراية شاملة وكاملة بمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، والإلتزام بقواعد

السلوك المهني والقواعد المنظمة للعمل. وهكذا وعلى ضوء ما جاء أعلاه فإنه يمكن صياغة الفرض الأول للدراسة التطبيقية كما يلي:

***الفرض الأول:** توجد علاقة إيجابية بين خبرة المراجع الداخلي ومستواه العلمي وفعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.*

٢- وجود لجنة المراجعة

تنبثق لجنة المراجعة من مجلس إدارة المنشأة، وهي في أغلب الأحيان تتألف من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين على قدر كبير من الخبرة والدراية بالأعمال المالية والرقابية. ويعتبر وجود لجنة المراجعة أمراً ضرورياً لضمان إستقلال المراجع الداخلي، كما أنه لضمان الإرتقاء بعملية المراجعة والحصول على تقارير موضوعية، لا بد من توافر إتصال مباشر ومستمر بين لجنة المراجعة وقسم المراجعة الداخلية (The IIA, 2004).

ويرى "Johnson, 2004" أنه يجب على قسم المراجعة الداخلية رفع تقاريره مباشرة إلى لجنة المراجعة، مما يؤدي إلى تقوية العلاقة بينهما وينعكس إيجابياً على دعم إستقلال المراجع الداخلي، مراقبة وتقييم الأداء، وبالتالي المساعدة في تحقيق أهداف المنشأة. ومن المهام التي يجب على لجنة المراجعة القيام بها ما يلي: (Johnson, 2004)

١. الموافقة على رخصة المراجعة (Audit Charter) التي يعدها مدير قسم المراجعة الداخلية، والتي من خلالها يتم تحديد المستوى الوظيفي للقسم، أهدافه، نطاق عمل المراجع الداخلي، وخطوط السلطة والمسئولية.

٢. تقييم مدى فعالية الوسائل الرقابية المطبقة في المنشأة، من خلال الإطلاع على تقارير قسم المراجعة الداخلية بما تحتويه من

توصيات، ومن خلال التعرف على إنطباعات الأطراف موضوع المراجعة.

٣. الموافقة على الخطة السنوية لقسم المراجعة الداخلية والتي يعدها مدير القسم، وبمجرد إقرار هذه الخطة فإنها تصبح ملزمة لجميع أعضاء فريق المراجعة.

٤. الموافقة على تعيين وعزل مدير قسم المراجعة الداخلية.

ويرى "Gramling, 2004" أنه لزيادة فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية يجب على لجنة المراجعة القيام بما يلي:

١. أن تعمل على أن يكون هناك إتصال مباشر بينها وبين مدير قسم المراجعة الداخلية.
٢. أن تقوم بالإطلاع على تقارير المراجعة بما تحتويها من توصيات وإقتراحات، ومتابعة الإدارة للتأكد من تطبيق هذه التوصيات.
٣. مراجعة أعمال قسم المراجعة الداخلية من حين إلى آخر.

وهكذا وعلى ضوء ما جاء أعلاه فإن الفرض الثانى للدراسة التطبيقية يمكن صياغته كما يلى:

الفرض الثاني: *توجد علاقة إيجابية بين وجود لجنة المراجعة وفعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.*

٣- دعم الادارة العليا لقسم المراجعة الداخلية

لقد بات من المعروف أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبحت من الوظائف المساعدة، وذلك لأنها تعمل على مد الإدارة بالمعلومات الضرورية وفي التوقيت المناسب لإتخاذ القرارات السليمة، والتى تضمن إدارة المنشأة

بكفاءة وفعالية. ونظراً إلى التطور الكبير في مجال عمل المراجعة الداخلية، فقد زاد إعتماد الإدارة العليا عليها في تقديم المعلومات والتوصيات التي من شأنها أن تزيد من قيمة المنشأة من ناحية، وتسهم في تحسين جودة العملية الإدارية من ناحية أخرى (Ridley & Burnham, 2004).

ويرى "Hassel & Webber, 2001" أن إدارة المنشأة غالباً ما تعتمد على المراجعة الداخلية لمنع عمليات التلاعب، وفي إعطاء إشارات الإنذار الأولية عن أى تصرفات غير مرغوب فيها من الممكن أن تحدث داخل الأقسام المختلفة في المنشأة. ويؤكد "Walker & Shenkir, 2004" على دور المراجع الداخلي في مساعدة الإدارة في عملية تحديد وتقييم المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة، ويتحقق ذلك من خلال مد الإدارة بالتأكيدات من أن عملية إدارة المخاطر تتم بكفاءة وفعالية.

ونرى أنه يجب على المراجعة الداخلية مد الإدارة ومساعدتها في الحصول على المعلومات المهمة في العديد من الجوانب مثل:

١. تقديم التأكيدات إلى الإدارة العليا عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق.
٢. التحقق من وجود أى مخالفات للسياسات والإجراءات الموضوعة.
٣. الكشف عن نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات لتدعيم وتحسين الاجراءات الرقابية المطبقة.
٤. تقييم مدى فعالية نظم المعلومات المستخدمة في المنشأة والاجراءات الرقابية المطبقة بها.
٥. المساعدة في تحديد وتقييم المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة، وإقتراح الاجراءات الرقابية للحد من تأثير هذه المخاطر على أهداف المنشأة.

وهكذا فانه نظرا لأهمية قسم المراجعة الداخلية من الناحية الادارية، ينبغى على الادارة أن تدعمه ماديا وتنظيميا لتحسين فعالية أدائه، وذلك من خلال توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل أنشطة هذا القسم، وجعله تابعا لها مباشرة ومستقلا عن الأقسام الأخرى، وبناء عليه يكون الفرض الثالث للدراسة التطبيقية كما يلى:

الفرض الثالث: *توجد علاقة إيجابية بين دعم الإدارة العليا لقسم المراجعة الداخلية وفعالية أدائه.*

٤- نسبة التوصيات المطبقة الى اجمالى التوصيات

يرى "Ridley, 2004" أن مسؤولية المراجع الداخلي لا تنحصر فقط فى تحديد المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة، بل تمتد لتشمل إصدار التوصيات التي تهدف إلى تحسين عملية إدارة هذه المخاطر والسيطرة عليها. وكلما كانت توصيات المراجع الداخلي موضوعية وتتفق مع أهداف المنشأة والسياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة، كلما كان إحتمال تطبيقها والأخذ بها كبيراً. ويرى معهد المراجعين الداخليين أن هناك علاقة طردية بين فعالية المراجعة الداخلية وتوصيات المراجع الداخلي التي تقوم الإدارة العليا بتطبيقها. كما يرى ضرورة أن تكون هذه التوصيات مبنية على أسس سليمة وموضوعية، وأن تكون قابلة للتطبيق بما يتمشى مع الأهداف التي ترغب المنشأة في تحقيقها (The IIA, 2004).

ونرى أن التوصيات التي يتضمنها تقرير المراجع الداخلي يجب أن تهدف إلى إبراز الحاجة إلى إضافة اجراءات أو أدوات رقابية جديدة، أو زيادة فعالية الاجراءات الرقابية المطبقة في المنشأة، من أجل العمل بقدر الإمكان على منع أو تدنية أي تصرفات غير مرغوب فيها. ولإصدار

توصيات موضوعية وقابلة للتطبيق، يجب على المراجع الداخلي أن يحصل على المعلومات الدقيقة وفي التوقيت المناسب، لكي يتم تدعيم هذه التوصيات بالأدلة الملموسة والواقعية. ولا يتوقف دور المراجع الداخلي فقط على إصدار التوصيات، ولكن عليه أن يتابع تطبيقها مع الإدارة العليا.

وهكذا وعلى ضوء ما جاء أعلاه فإن الفرض الرابع للدراسة التطبيقية يمكن صياغته كما يلي:

الفرض الرابع: *توجد علاقة إيجابية بين نسبة التوصيات التي يؤخذ بها أو المطبقة وفعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.*

٥- الخطة السنوية ومدى الالتزام بها

يعرف "McNamee, 1997" الخطة السنوية لقسم المراجعة الداخلية بأنها تلك الخطة التي تهدف إلى تحديد المهام والموارد التي سوف يتم إستخدامها، بغية تحقيق أهداف القسم خلال فترة زمنية معينة. ويرى ضرورة وجود تنسيق تام بين إدارة المنشأة من ناحية وإدارة قسم المراجعة الداخلية من ناحية أخرى، وذلك لتوجيه موارد القسم بما يتناسب وأهداف المنشأة المراد تحقيقها. وقد أشارت "Basel Committee, 2000" إلى أن مدى إكتمال والإلتزام بالخطة السنوية لقسم المراجعة الداخلية من العوامل المؤثرة في فعالية أداء المراجع الداخلي.

وقد أشار معهد المراجعين الداخليين الى أنه لكي تأخذ هذه الخطة الصفة الرسمية، لا بد من الحصول على موافقة لجنة المراجعة عليها قبل البدء بالعمل بها. وبعد الحصول على موافقة لجنة المراجعة على الخطة السنوية للقسم لا بد من إجراء مراجعة دورية لها من أجل تعديلها اذا تطلب الأمر ذلك، خصوصاً لو كانت بيئة المنشأة عرضة للتغيير من وقت لآخر،

كتغيير إجراءات العمل بها أو نظم المعلوماتية المستخدمة فيها (The IIA, 2004).

وهكذا وعلى ضوء ما جاء أعلاه فإن الفرض الخامس للدراسة التطبيقية يمكن صياغته كما يلى:

الفرض الخامس: *توجد علاقة إيجابية بين الخطة السنوية لقسم المراجعة الداخلية ومدى الالتزام بها وفعالية أداء ذلك القسم.*

٦- تنمية وتطوير والتدريب المستمر للمراجع الداخلى

إختبر "Ziegenfus, 1997 " العلاقة بين فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية وتلقى المراجعين الداخليين لبرامج التدريب والتطوير، وتوصل إلى ضرورة قيام المراجعين الداخليين بالإطلاع على أخر التطورات في مجال المراجعة الداخلية، وذلك لتنمية وتطوير قدراتهم المهنية بغرض مساعدة الإدارة في عملية تحديد وتقييم المخاطر المؤثرة على أهداف المنشأة. ولقد أكدت "Basel Committee, 2000" هذه العلاقة حيث أشارت إلى أن إشتراك المراجع الداخلي في الحلقات التدريبية بصورة مستمرة من المتطلبات الأساسية لضمان زيادة فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.

ولكي يتمكن المراجع الداخلي من أداء مهامه بفعالية فى ظل بيئة الحاسبات المتقدمة، ينبغي أن يتدرب على إستخدام الحاسبات الالكترونية فى مجال المراجعة. حيث أشار "Ridley, 2004" إلى أن تنمية وتطوير مهارات المراجع الداخلي في مجال الحاسبات الالكترونية، يعد أمراً مهماً لمواجهة جرائم الحاسبات. كما أن التعليم المستمر في هذا المجال، يعمل على زيادة درجة ثقة المراجع في قدرته على مراجعة نظم المعلومات المتقدمة.

ونرى أنه يجب على المراجع الداخلي أن يعمل على زيادة خبرته وتنمية ثقافته ومؤهلاته في مجال المراجعة الداخلية، وذلك من خلال البرامج التدريبية التى تطلعه على آخر المستجدات فى هذا المجال. وهنا يظهر دور مدير القسم في عملية التخطيط لبرامج التدريب التى يجب أن يشارك فيها موظفي القسم، والتي يجب أن تقوم على القدرات، المؤهلات والمستوى العلمي لكل فرد من أفراد القسم، وعلى طبيعة المهام التي سوف توكل إليهم خلال الخطة السنوية لقسم المراجعة الداخلية.

وهكذا وعلى ضوء ما جاء أعلاه فإن الفرض السادس للدراسة التطبيقية يمكن صياغته كما يلى:

الفرض السادس: *توجد علاقة إيجابية بين تنمية وتدريب وتطوير المراجع الداخلي وفعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.*

٧- استقلال قسم المراجعة الداخلية

إن أهمية استقلال قسم المراجعة الداخلية عن باقي أقسام المنشأة، هو موضوع تناوله الكثير من الباحثين في مجال المراجعة الداخلية، سواءً من الناحيـــة الإقتصادية (أنظر على سبيل المثال Wallace, 1980; Sikka & Willmot, 1995) أو من الناحية المهنية (أنظر على سبيل المثال : Mautz & Sharaf, 1961; Flint, 1988).

ويعتبر استقلال المراجع الداخلي من أهم معايير المراجعة الداخلية، حيث أن فقدان أو العمل دون توافر هذا المعيار يجعل من عملية المراجعة أو المراجع الداخلي أداة بلا معنى. أيضاً فإن هذا الاستقلال يشكل الدعامة الأساسية للتأكيدات التي تطلبها الإدارة من المراجع الداخلي، وذلك وفقا للمفهوم الحديث للمراجعة الداخلية.

إن أخر التقارير التي صدرت سواءً من الجهات المهنية الأوروبية أو الأمريكية، ما هي إلا قرائن أساسية للمنافع التي من الممكن أن تحققها المنشآت في حال تبنيها أو تطبيقها لمفهوم الاستقلال (FEE, 1996; AICPA, 1997)، هذا بالإضافة الى الشركات التي حاولت أن تضع تعريفا موحدا لإستقلال المراجع الداخلي (Wallman, 1996; Elliott & Jacobson, 1998).

أما فيما يتعلق بالتعريف الحديث للمراجعة الداخلية، والذي أصبح بموجبه المراجع الداخلي يلعب دور الإستشاري في الكثير من الأمور بالنسبة الى الإدارة، فترى "IFAC, 1995 " أن إستقلال المراجع الداخلي لن يتأثر بهذا الدور الجديد، والسبب فى ذلك يرجع الى أن المراجع الداخلي لن يتدخل في أى عملية تحتوي على إتخاذ قرار. وتوصي "IFAC" أنه على المراجع الداخلي أن يكون حذراً عند قيامه بمهامه، لكي لا يتعدى دوره الاستشاري، مما يؤدي به الى الدخول الى حدود أو نطاق عمل الإدارة (IFAC, 1995). وهكذا يمكن القول بأن هناك فرقا كبيرا بين عملية تقديم الاستشارات والنصائح، والتى يجب على المراجع الداخلى أن يقوم بها لمساعدة الادارة على تحقيق الأهداف، وبين عملية ادارة المنشأة التى يتولاها المديرين.

ويوصي معهد المراجعين الداخليين باستقلال قسم المراجعة الداخلية، والذى يتحقق من خلال وجود لجنة المراجعة، التي يقع عليها مسؤولية التأكد من أن المستوى الإداري التابع له قسم المراجعة الداخلية في المنشأة يضمن استقلاله، مع العمل على إزالة أى عوائق أمام القسم عند إتصاله سواء بالإدارة العليا، لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة. كما يوصي

معهد المراجعين الداخليين بأن يتم رفع تقرير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة، أو المدير العام للمنشأة مباشرةً (The IIA, 2002).

وتأكيداً لرأي معهد المراجعين الداخليين، يرى "Ridley, 2001"، أن الإستقلال هو أمر لا مفر منه لقسم المراجعة الداخلية، وذلك لأنه يزيد من فعالية أداء هذا القسم. ولتحقيق هذا الإستقلال يجب تكوين لجنة مراجعة ترفع إليها تقارير المراجعة الداخلية، على أن يكون لها سلطة تبني توصيات المراجع الداخلي، وتحديد الموارد المالية للقسم. وبناء عليه فان الفرض السابع للدراسة التطبيقية يكون كما يلي:

الفرض السابع: *توجد علاقة إيجابية بين استقلال قسم المراجعة الداخلية وفعالية أداء هذا القسم.*

٨- اشتراك المراجع الداخلى فى اعداد نظم المعلومات

إن المتمعن بالدور الجديد للمراجعة الداخلية يرى أنها لم تشمل فقط المراجعة الداخلية التقليدية، ولكنها إمتدت لتشمل مراجعة نظم المعلومات، وذلك فى ظل التوسع فى استخدام نظم الحاسبات الالكترونية، وإنتشار ما يسمى بجرائم الحاسبات الالكترونية (Computer Crimes) التي ترتب عليها خسائر مالية ضخمة. فوفقاً لدراسة أجراها كلاً من مكتب التحقيق الفيدرالي (Federal Bureau of Investigation) ومعهد أمن الحاسبات الالكترونية (Computer Security Institute) وشملت ٥٠٣ منشأة تعمل في الولايات المتحدة الأميركية في مختلف القطاعات الإقتصادية، تبين أن ما نسبته ٩٠% من هذه المنشأت قد تعرضت نظم المعلومات فيها إلى دخول غير مرخص به (Unauthorized

Access)، وأن ٨٠% منها قد تعرضت نتيجة لهذه التصرفات إلى خسائر مالية. كذلك فإن ما نسبته ٤٤% من هذه المنشأت قد بلغت قيمة الخسائر المالية التي تعرضت لها ما يوازي مبلغ ٤٥٥,٨ مليون دولار أميركي. وكذلك أظهرت هذه الدراسة، أن أكثر النقاط عرضة للإختراق هي شبكة المعلومات الدولية حيث تبين أن ما نسبته ٧٤% من هذه المنشآت تعرضت للسرقة من خلال هذه الشبكة (McCollum, 2002).

ونتيجة لهذه المخاطر كان من الضرورى اشتراك المراجع الداخلى فى اعداد نظم المعلومات المتقدمة، بهدف التأكد من وجود الاجراءات الرقابية الملائمة للحد من هذه المخاطر، بالإضافة إلى دوره في رفع الكفاءة الإقتصادية لهذه النظم. فأشار (McCollum, 2002) إلى أن معظم المنشأت لا تستثمر الكثير من مواردها في عملية دعم وسائل الأمن والرقابة في نظم المعلومات المستخدمة، إلا بناءً على توصيات المراجع الداخلي التي تظهر الحاجة الى مثل هذه الوسائل في حماية هذه النظم من أى إختراقات.

هذا وأن إشتراك مراجع نظم المعلومات في عملية إعداد تلك النظم، يمكنه من إكتشاف نقاط الضعف في الإجراءات الرقابية المطبقة (Kothari, 1988). ومن ناحية أخرى أشار "Clague 1995" إلى أن عدم إشتراك المراجع الداخلى في عملية اعداد نظم المعلومات، من شأنه أن يؤدي إلى خلق صعوبات وتحمل تكلفة أعلى عند فحص ومراجعة تلك النظم بعد تشغيلها.

وبناء عليه فان اشتراك المراجع الداخلى فى اعداد نظم المعلومات من المتوقع أن يؤدى الى تحسين اجراءات الرقابة الداخلية، ومن ثم تحقق تلك النظم أهدافها المرجوة، وهذا بالطبع ينعكس ايجابيا على فعالية أداء قسم

المراجعة الداخلية. ومن ثم فإنه يمكن صياغة الفرض الثامن للدراسة التطبيقية كما يلى:

الفرض الثامن: توجد علاقة إيجابية بين اشتراك المراجع الداخلي فى إعداد نظم المعلومات وفعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.

٣-٢- عينة الدراسة التطبيقية

تضمنت عينة الدراسة التطبيقية ١١٥ مفردة تم إختيارها من المراجعين الخارجيين، مديرى أقسام المراجعة الداخلية، والادارة العليا فى مجموعة من مكاتب المراجعة الخارجية والمنشأت العاملة بجمهورية مصر العربية. وتمثل هذه العينة أهم الأطراف المهتمة بتقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية. وتقسم مفردات هذه العينة كما يلى:

المراجعين الخارجيين	٤٨
مديرى أقسام المراجعة الداخلية	٣٥
الادارة العليا	٣٢
الاجمالى	**١١٥**

جدول رقم (١) : مفردات عينة الدراسة التطبيقية.

٣-٣- أسلوب جمع بيانات الدراسة التطبيقية

تم جمع بيانات الدراسة التطبيقية بإستخدام أسلوب قائمة الإستقصاء*. حيث قد تم تصميم أسئلة قائمة الإستقصاء وفقاً لمقياس "ليكارت" ذو الست نقاط، وذلك حتى يمكن قياس المستويات المختلفة

* أنظر ملحق الدراسة رقم (٢).

لمتغيرات الدراسة، بإستثناء بعض الأسئلة التي من خلالها تم قياس المتغير التابع ألا وهو الفعالية. وقد تم توزيع ١٢٥ قائمة إستقصاء على عينة الدراسة استلم منها ١١٩ قائمة إستقصاء إستبعد منها أربع لعدم إستيفائها بالكامل. وبهذا تكون قوائم الإستقصاء الكاملة و الصحيحة التي إستخدمت في التحليل ١١٥ قائمة، وهي التي تمثل إستجابات مفردات عينة الدراسة التطبيقية.

٣-٤- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة التطبيقية

عند تحليل البيانات التي تم الحصول عليها عن طريق قائمة الإستقصاء، تم استخدام أساليب القياس الإحصائي التي تتناسب مع طبيعة هذه البيانات. وفيما يلي توضيح للأساليب الإحصائية التي تم إستخدامها في معالجة وتحليل بيانات الدراسة التطبيقية:

١- **إختبار "Kruskal - Wallis"**: وهو إختبار لا معلمي يتفق مع طبيعة البيانات، وتم إستخدامه بغرض دراسة مدى الإتفاق بين إستجابات مجموعات الدراسة الثلاثة المتمثلة في المراجعين الخارجيين، مديرى أقسام المراجعة الداخلية، والادارة العليا.

٢- **أسلوب تحليل الانحدار المتعدد التدريجي** : تم استخدام هذا الأسلوب لقياس مدى تأثر المتغير التابع (فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية) بالمتغيرات المستقلة كل على حده.

٣-٥- تحليل بيانات الدراسة التطبيقية

بإستخدام الأساليب الإحصائية سابقة الذكر فى تحليل استجابات مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاثة، أشارت نتائج إختبار " **Kruskal**

Wallis "* الى أن هناك اتفاق بين المجموعات الثلاثة على صدق جميع فروض الدراسة التطبيقية، ويؤكد ذلك نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجى، حيث أن كل متغير من المتغيرات المستقلة على حده يفسر نسبة جوهرية من اجمالى التغير فى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية كمتغير تابع، وتفسير ذلك كما يلى:

١- أن زيادة خبرة المراجع الداخلى ومستواه العلمى يمكنه من تحديد مؤشرات التصرفات غير المرغوب فيها، توصيل نتائج عمله بصورة واضحة ودقيقة الى الادارة العليا، وكتابة تقرير كامل يتضمن التوصيات الملائمة لمعالجة أوجه القصور فى أداء الادارات المختلفة، مما ينعكس ايجابيا على زيادة فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.

٢- أن وجود لجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الادارة يعمل على دعم استقلال قسم المراجعة الداخلية، وذلك من خلال الآتى:

أ- الاتصال المباشر بين قسم المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة.

ب- رفع التقارير مباشرة الى لجنة المراجعة.

جـ- قيام لجنة المراجعة بتعيين مدير قسم المراجعة الداخلية.

د- قيام لجنة المراجعة بالموافقة على رخصة المراجعة والخطة السنوية لأعمال قسم المراجعة الداخلية.

وبلا شك أن لهذا أثاره الايجابية على فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.

٣- أن زيادة دعم الادارة العليا لقسم المراجعة الداخلية، سواء من الناحية المادية من خلال تخصيص الموارد المالية والبشرية اللازمة لتنفيذ أنشطته، أو من الناحية التنظيمية بجعله تابعا مباشرة

---

* أنظر ملحق الدراسة رقم (١).

لها، يؤدى الى زيادة درجة استقلاله، مما ينعكس ايجابيا على فعالية أدائه.

٤- أن زيادة نسبة التوصيات التى تأخذ بها الادارة العليا الى اجمالى التوصيات الصادره بتقرير قسم المراجعة الداخلية، يعنى أن لذلك القسم دوره الايجابى فى لفت نظر الادارة العليا لنقاط الضعف بالمنشأة واتخاذها للاجراءات التصحيحية اللازمة، مما يعنى فعالية أداء ذلك القسم.

٥- أن وجود خطة سنوية لقسم المراجعة الداخلية، والتزامه بتلك الخطة، مع ضرورة أن تتميز بالمرونة لمواكبة أى تطورات أو تغيرات مستحدثة فى أهداف المنشأة، ينعكس ايجابيا على فعالية أداء ذلك القسم.

٦- أن تنمية وتطوير المراجع الداخلى وتدريبه المستمر يعتبر ضروريا لصقل قدراته ولمواكبة المستجدات فى مجال المراجعة الداخلية، مما ينعكس ايجابيا على فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.

٧- أن استقلال قسم المراجعة الداخلية سواء من الناحية المادية أو التنظيمية، وذلك بأن يكون تابعا للادارة العليا أو للجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الادارة ، يجعل هذا القسم قادرا على ابراز أوجه القصور فى أداء ادارات المنشأة، مما يضع يد الادارة العليا على نقاط الضعف بالمنشأة والعمل على التغلب عليها، ومن ثم ينعكس ذلك ايجابيا على فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.

٨- أن اشتراك المراجع الداخلى فى اعداد وتطوير نظم المعلومات، وذلك باعتباره خبيرا فى مجال تقييم تلك النظم، يمكن من الاستفادة من خبرته فى بناء الاجراءات الرقابية الفعالة والملائمة لتلك النظم، مما ينعكس ايجابيا على فعالية أداء تلك النظم وبدوره على فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.

٤- الخلاصة والنتائج والتوصيات

تعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط رقابى مستقل، موضوعى، واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وابداء التوصيات التي بدورها تزيد من فعالية المنشأة وتؤدى الى تحسين أدائها. ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف المنشأة، بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين سير العمل في كل من إدارة المخاطر، الرقابة، والادارة. وبالتالى فان المراجعة الداخلية لا تتوقف فقط عند القيام بمهامها الاعتيادية، بل تمتد لتشمل تقديم النصائح والتوصيات اللازمة لمعالجة أي ثغرة أو ضعف في المنشأة، ومساعدة الادارة في عملية التقييم الذاتي، بالإضافة إلى تقييم برامج التدريب التي يخضع لها الموظفين في المنشأة.

ولكى تحقق المراجعة الداخلية أهدافها بفعالية كان من الضرورى توافر لها بعض المقومات، والتى تعتبر بمثابة مؤشرات يمكن الاستناد اليها عند تقييم فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية. وتهدف هذه الدراسة الى تقديم نموذج يتضمن أهم مؤشرات قياس وتقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية واختبار هذا النموذج عمليا للتحقق من صلاحيته، حيث فى حالة اثبات صلاحية هذا النموذج المقترح، فانه يخدم كافة الأطراف المهتمة بتقييم مدى فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.

ولأغراض التحقق من صلاحية هذا النموذج عمليا تم اجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ١١٥ مفردة تم إختيارها من المراجعين الخارجيين، مديرى أقسام المراجعة الداخلية، والادارة العليا وهم من الفئات الأكثر اهتماما بتقييم مدى فعالية أداء أقسام المراجعة الداخلية. وتم تجميع بيانات الدراسة التطبيقية باستخدام أسلوب قائمة الاستقصاء، وباستخدام

إختبار "Kruskal - Wallis" وأسلوب تحليل الانحدار المتعدد التدريجي في تحليل استجابات مفردات العينة تم التوصل الى النتائج الآتية:

١. وجود علاقة ايجابية بين خبرة المراجع الداخلي ومستواه العلمي وفعالية أداء قسم المراجعة الداخلية، وتفسير ذلك أن خبرة المراجع الداخلي تمكنه من تحديد مؤشرات التصرفات غير المرغوب فيها، تحديد النواحي التي تكون أكثر عرضة للمخاطر من أجل التركيز عليها أثناء تأديته لعمله، الإتصال بالأطراف التي تتأثر بعملية المراجعة، وتوصيل النتائج إلى الإدارة العليا بصورة واضحة وموضوعية. بالإضافة إلى أن الحصول على الشهادات الجامعية والشهادات المتخصصة في هذا المجال تمكنه من الإلمام بالمبادئ الأساسية للمراجعة الداخلية.

٢. وجود علاقة ايجابية بين لجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الادارة وفعالية أداء قسم المراجعة الداخلية، حيث أن وجود لجنة المراجعة يؤدي إلى زيادة فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية. وتفسير ذلك أن وجود لجنة المراجعة ضروري جداً لضمان إستقلال قسم المراجعة الداخلية، على إعتبار أنها السلطة المخولة بتعيين مدير قسم المراجعة الداخلية، الجهة التى ترفع إليها تقارير المراجعة الدورية، بالإضافة الى أنها المسئولة عن الموافقة على رخصة المراجعة التي من خلالها يتم تحديد خطوط السلطة والمسئولية للعاملين بقسم المراجعة الداخلية.

٣. وجود علاقة ايجابية بين دعم الإدارة العليا لقسم المراجعة الداخلية وفعالية أدائه، وتفسير ذلك أن زيادة دعم الادارة العليا لقسم المراجعة الداخلية سواء من الناحية المادية أو التنظيمية يعزز استقلال هذا القسم، مما ينعكس ايجابيا على تحسين فعالية أدائه.

٤. وجود علاقة ايجابية بين نسبة التوصيات المطبقة الى اجمالى التوصيات وفعالية أداء قسم المراجعة الداخلية، وتفسير ذلك أنه كلما كانت توصيات المراجع الداخلي موضوعية وتتفق مع أهداف المنشأة والسياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة ومدعمة بالأدلة والإثباتات المقنعة، كلما كان إحتمال تطبيقها والأخذ بها كبيرا. وهذا يعنى أن لذلك القسم دوره الايجابى فى لفت نظر الادارة العليا لنقاط الضعف بالمنشأة واتخاذها للاجراءات التصحيحية اللازمة، مما يعنى فعالية أداء ذلك القسم.

٥. وجود علاقة ايجابية بين الخطة السنوية لقسم المراجعة الداخلية ومدى الالتزام بها وفعالية أداء ذلك القسم. هذا ويجب أن تقوم لجنة المراجعة بالموافقة على الخطة السنوية لقسم المراجعة والمعدة من قبل مدير القسم، وأن تتحقق من تطبيقها وأن أى إنحرافات عن هذه الخطة يكون بموجب مبررات واضحة تتلاءم وطبيعة أي تغير أو توسع في نشاط المنشأة.

٦. وجود علاقة ايجابية بين تنمية وتطوير والتدريب المستمر للمراجع الداخلى وفعالية أداء قسم المراجعة الداخلية. وتفسير ذلك أن الإستمرارية في إشتراك المراجعين الداخليين في البرامج والحلقات التدريبية تمكنهم من الإطلاع على آخر المستجدات في مجال المراجعة الداخلية، وبالتالي تحسين فعالية الأداء.

٧. وجود علاقة ايجابية بين استقلال قسم المراجعة الداخلية وفعالية أدائه. وتفسير ذلك أن زيادة درجة الاستقلال تجعل قسم المراجعة الداخلية قادرا على ابراز أوجه القصور فى أداء ادارات المنشأة، مما يضع يد الادارة العليا على نقاط الضعف بالمنشأة والعمل على التغلب عليها، ولهذا أثاره الايجابية على فعالية أداء ذلك القسم.

٨. وجود علاقة ايجابية بين اشتراك المراجع الداخلى فى اعداد نظم المعلومات وفعالية أداء قسم المراجعة الداخلية. وتفسير ذلك أن اشتراك المراجع الداخلى بما لديه من خبرة واسعة فى اعداد نظم المعلومات، يمكن من بناء الاجراءات الرقابية اللازمة لتلك النظم، مما ينعكس ايجابيا على فعالية أداء تلك النظم، ومن ثم فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية.

وعلى ضوء ما خلصت اليه الدراسة النظرية وماتم التوصل اليه من نتائج من خلال الدراسة التطبيقية، نوصى الادارة العليا بضرورة توفير العناصر التى تضمن فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية والتى من أهمها: الاستعانة بمراجعين ذوى خبرة ومستوى تعليمى جيد، الحرص على التدريب والتعليم المستمر لهؤلاء المراجعين، وجود خطة سنوية للقسم مع التأكيد على التزامه بها، وجود لجنة المراجعة، ودعم ذلك القسم ماديا وتنظيميا بما يضمن استقلاله عن باقى الأقسام موضوع المراجعة. وبلاشك أن توافر هذه العناصر ينعكس ايجابيا على فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية، ومن ثم فانه عند تقييم أداء هذا القسم ينبغى التحقق من مدى توافر هذه العناصر.

مراجـــع البحـــث

- AICPA, "Serving The Public Interest: A New Conceptual Framework for Auditor Independence", AICPA White Paper for the Independence Standards Board, 1997, Available from: http//www.aicpa.org

-Albrecht, W.S., Howe, K.R., Schueler, D.R., and Stocks, K.D., *Evaluating the Effectiveness of Internal Audit Department*, Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1988.

- Applegate, Dennis, "Measuring Success, Performance Evaluation: internal auditing", *Internal Auditor*, April 1997, p 62.

-Arthur Andersen, Available from: www.arthurandersen.com/firmwie/ Recruit/lernwork, 2003.

- Ashton, A.H., "Experince and Error Frequency Knowledge as Potential Determinants Audit", *The Accountancy Review*, April 1991, pp. 218-239.

-Barett, M.J., "Measuring Internal Audit Performance", *Internal Auditing*, Summer 1986, pp. 59-67.

- Basel Committee, "Internal Audit in Banking Organizations and The Relationship of the Supervisory Authorities With Internal & External Auditors, Basel Committee on Banking Supervision", ***Consultive Paper Issued by Basel Committee on Banking Supervision***, July 2000, pp. 4-9, Available from: http: www.baselcommitte.com.

- Bishop, William, "Committee", *Internal Auditor*, April 2000 pp. 50-51.

-Bridges, Gary L., "Improving Productivity & Management Effectiveness", *Journal of Accountancy*, June 1984, p. 34.

- Brune, Christina, "Internal Audit Issues Analyzed", *Internal Auditing Research*, October 2000, p. 14.

- Clague, M.C., "Riding the New Wave of Computing", *The Internal Auditor*, October 1995, pp. 18-20.

- Dittenhofer, Mort, "Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods", *Managerial Auditing Journal*, July 2001, p. 443.

- Elliott, Robert, "Auditing Reborn", *CPA Magazine*, August 1996, p. 36.

- ---------- & Jacobson, Peter, "In Search for Solution: SEC Independence Concepts", *The CPA Journal*,

April 1998, pp. 14-20.

- Ernest & Young, "Creating Capital Advantage", Ernest & Young, 1995, Available from: Http: ernest&young.com.
- FEE, "The Role, Position & Liability of the Statutory Auditor in European Union", 1996, Available from: http:// www.fee.be.
- Flint, David, *Philosophy & Principals of Auditing*, London: Macmillan, 1988, p. 75.
- Genaldi, Allen, "Fraud in Foreign Operations", *Internal Auditor*, August 2002, p. 61.
- Gramling, Audrey, "IIA Educator", 2004, Available from: Http: www.theiia.org/iia/index.
- Gryna, Frank, *Quality Control Handbook*, 4th Edition, New York: McGraw-Hill, 1988, p. 33.
- Hassel, B.A., & Webber, S.A., "The Relative Importance of Management Fraud Risk Factors", *Behavioral Research in Accouting*, 2001, pp. 1-24.
- Hung Jung, Hua & Han Hui, Lin, "An Empirical Study on Effectiveness of Internal Auditing for Listed Companies in Taiwan", 1998, Available from: *http://www.bus.osaka-cu.ac.jp.*
- Hurn, David, "Risk Management & The Value Added by Internal Audit", *ICAEW*, 2000, p. 7.
- ICAEW, "Guide Aims to Help Executives Manage Risk", *Internal Auditor*, October 2000, p. 15.
- IFAC, *IFAC Handbook: Technical Pronouncement*, New York, 1995, p.464.
- Jappesen, Kim, "Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence", 2000, Available from: http:www.acc@cbs.dk.
- Johnson, J. Howard, "The Relationship Between Internal Auditing and the Audit Committee: A Tool for Mitigating Risk", 2004, Avaiable from : Http: www.theiia.org/iia/index.
- Kothari, N., "Auditing's Role in System's Development", *CA Magazine*, September 1988, pp. 55-60.
- Loss, Parker, "Understanding Risk", *Internal Auditor*, February 2001, p. 62.
- Mautz, R.K., & Sharaf, H.A, *The Philosophy of Auditing*, Monograph No.6, Evanston, American Accounting Association, 1961.
- McCollum, Tim, "Cyber Crime Still on the Rise", *Internal Auditor*, June 2002, pp.16-17.

- McNamee, David, *Risk Based Auditing*, Alamo, Published in 1997, pp. 81-83.
- Miller, Leah, " The Looking Glass", *Internal Auditor*, October 2000, pp. 27-33.
-Norman, Marks, "The New Age of Internal Auditing", *Internal Auditor*, December 2001, p. 45.
- Parkinson, M. & Roussey, R., *Certified Information System Auditor-Review Manual, ISACA*, 2003, pp. 396-406.
- Quinn, Lawrence, "Risky Business", *The CPA Journal*, June 2002, pp. 2-6, and Available from: *Http//: www.aicpa.org/pubs/june2002.*
- Renard, Jacques, *Theorie et Pratique de l'Audit Interne*, Edition D'organisation, 3eme Edition, 2000, pp.41-375.
- Ridley, Jeffrey, "Internal Audit a Managerial Control", *Internal Auditor*, December 2001, p. 41.
- ----------, "The Underutilized Internal Auditor", 2004, Available from: *Http: www.theiia.org/iia/index.*
- ----------, & Burnham, L., "Where are the Auditors?", 2004, Available from: *Http: www.theiia.org/iia/index.*
- Sikka, Prem, &Wilmot, Hugh, "The Power of Independence" *Accounting Organizations and Society*, 1995, pp. 20, 547-581.
- Sinason, H. David, "Finding an Effective Audit Manager", *Internal Auditing Report*, Vol.3, October 2002, pp. 1-6.
- Smuland, R. Donald, "Operational Auditing", *Journal of Accountancy*, June 1984, p. 34.
- State Auditor Office, "Methodology Manual: Management Internal Auditing", 2003, Available from: *Http//:www.sao.state.tx.us.*
- Strategy & Policy Office, Operations Manual, Section 51, 1996, *Http://www.adb.org/document/manuals/operations.*
- Tarr, Richard, "Internal Auditing Corporate Planning", *Internal Auditor*, December 2002, pp. 28-29.
- Telley, Owain, 'Internal Audit: How It Measures Up", *Polls & Survey Internal-Auditing Association*, February 1999, p. 34.
- The Institute of Internal Auditor, "A New Breed of Malware", 2002, Available from: *Http//:www.theiia.org/Itaudit/Index.cfm.*
- ----------, "Defining Internal Auditing Role, 2003, Available from: *Http//:www.theiia.org/ecm*
- ----------, "Internal Auditing and the

Audit Committee: Working Together Toward Common Goals", 2004, Available from:
Http:www.theiia.org/iia/index.

. **Tubbs, R.M., "The Effect and Experience on Auditor's Organization and Amount Audit",** *The Accountancy Review*, **October 1992, pp. 387-801.**

. **Wade, Keith, "The Role of Internal Audit",** *Internal Auditor*, **June 2002, p. 5.**

. **----------,** ***The Nature of Internal Audit*, CATS, 2002, p. 3.**

. **Walker, L.P., & Shenkir, G.W., "ERM in Practice", 2004, Available from:** *Http: www.theiia.org/iia/index.*

. **Wallace, Wanda,** *The Economic Role of the Audit in Free & Regulated Market*, **Touch Ross & co., 1980, pp.25-30.**

. **Wallman, Steven,** ***The Future of Accounting Part 3:*** *Reliability & Auditor Independence*, **Accounting Horizon, 1996, pp.10-76.**

. **Warling, Thomas J. , "The More, the Merrier and the More Effective",** *Internal Auditing Control Standards*, **1997, p. 184.**

. **Ziegenfuss, Douglas, "Measuring Performance",** *Internal Auditor*, **February, 1997, pp. 38-40.**

ملاحـــــق البحـــــــث

الملحق رقم (١): نتائج اختبار **Kruskal –Wallis** وتحليل الانحدار المتعدد التدريجي.

الملحق رقم (٢): قائمـــــــــة الاستقصـــــــــاء.

الملحق رقم (١): نتائج اختبار Kruskal-Wallis وتحليل الأنحدار المتعدد التدريجى.

المتغيرات المستقلة	الانحدار المتعدد التدريجى (معامل التحديد المعدل %)			نتائج اختبار Kruskal-Wallis	
	المراجعين الخارجيين	مديرى أقسام المراجعة الداخلية	الادارة العليا	إحصائية الاختبار H	القيمة الاحتمالية P
خبرة المراجع الداخلى ومستواه العلمى	١٨,٧	١٨,٦	١٦,٨	٣,٤١	٠,١٨١
وجود لجنة المراجعة	١٤,٣	١٣,٢	١٠,٤	٢,٤٠	٠,٣٠٢
دعم الادارة العليا لقسم المراجعة الداخلية	١٠,١	١٤,٦	١٤,٥	٥,٨٨	٠,٠٥٣
نسبة التوصيات المطبقة الى اجمالى التوصيات	٨,٧	٨,٩	١٠,٩	١,٦٩	٠,٤٣١
الخطة السنوية ومدى الالتزام بها	٩,٤	٨,٢	١٣,٨	١,٧٧	٠,٦٨١
تنمية وتطوير والتدريب المستمر للمراجع الداخلى	١٢,٥	١٣,٤	١٤,٢	٥,٤٥	٠,٠٦٦
استقلال قسم المراجعة الداخلية	١٥,٤	١٢,٣	١٠,٢	١,٦٩	٠,٤٣١
اشتراك المراجع الداخلى فى اعداد نظم المعلومات	١٠,٥	١٠,٢	٨,٧	٢,٦٩	٠,٢٦١

الملحق رقم (٢): قائمـــــــــة الاستقصـــــــــاء

أولا: الاستقصـــــــــاء

س١: من خبرتك المهنية تعتقد أن:	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- تحديد مؤشرات التصرفات غير المرغوب فيها (Fraud Indicators)						
٢-توصيل نتائج عمله بصورة واضحة وبموضوعية الى الإدارة العليا .						
٣- كتابة تقرير المراجعة بوضوح وواقعية .						
عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت:						

س٢: في رأيك أن المستوى العلمي للمراجع الداخلي يمكنه من :	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- الإلمام بمبادئ المراجعة الداخلية وتطبيقها أثناء عمله.						
٢- أن يكون مراجعا ناجحا .						
٣- أن يكون على قدر كبير من الكفاءة والفعالية .						
عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت:						

س٣: إن وجود لجنة المراجعة (Audit Committee) يساعد في :	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- وجود تعاون مباشر مع قسم المراجعة الداخلية .						
٢- دعم استقلال المراجع الداخلي .						
٣- رفع تقرير المراجعة والمسائل المهمة مباشرة إليها .						
٤- تعيين المسؤول عن إدارة قسم المراجعة الداخلية .						
عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت:						

س٤: إن دعم الإدارة العليا لقسم المراجعة الداخلية يمكن من :	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- تخصيص الموارد المالية والبشرية اللازمة لتنفيذ أنشطته.						
٢-زيادة درجة الاستقلال.						
٣- زيادة فعالية الأداء.						
عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت:						

س٥: في رأيك أن توصيات المراجع الداخلي :	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- غالبا ما يتم الإلتزام بها .						
٢- مبنية على أسس موضوعية وواقعية .						
٣- [illegible] .						

عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت: .....

س ٦: في رأيك أن خطة المراجعة السنوية :	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- يتم تنفيذها بشكل كامل .						
٢- الإبتعاد عنها وفقا لمتطلبات العمل .						
٣- إجراء تعديلات عليها في بعض الأحيان .						
٤-الإلتزام بها بنسبة كبيرة .						

عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت: .....

س ٧: إن التدريب المستمر للمراجع الداخلي :	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- يحتل حيزا مهما من الموازنة السنوية لقسم المراجعة الداخلية .						
٢- يعتبر من العناصر التي تؤدي الى نجاح قسم المراجعة الداخلية .						
٣- ضروريا لمواكبة المستجدات في مجال المراجعة الداخلية.						

عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت: .....

س ٨: في رايك أن استقلال قسم المراجعة الداخلية :	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- يجعله قادرا على ابراز أوجه القصور فى اداء ادارات المنشأة.						
٢- يمكنه من وضع يد الادارة العليا على نقاط الضعف بالمنشأة.						
٣-يوفر له الموارد المالية والبشرية اللازمة لأداء عمله بصورة جيدة.						

عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت: .....

س ٩: فى رأيك أن اشتراك المراجع الداخلى فى اعداد نظم المعلومات يمكن من:	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- تصميم الاجراءات الرقابية الفعالة والملائمة لتلك النظم.						
٢- امكانية مراجعة تلك النظم بسهولة وبتكلفة اقل.						
٣-ضمان فعاليه اداء تلك النظم.						

عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت: .....

.....

س ١٠: (في الرقابة الداخلية) يتولى عادة المراجع الداخلي مهمة :	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق .						
٢- التأكد من مدى إحاطة نظام الرقابة الداخلية للمخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشاة .						
٣-القيام ببعض الاختبارات للتأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق .						

عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت: .....

.....

س١١ : (في إدارة المخاطر) يتولى المراجع الداخلي مهمة التأكد من :	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- أن مخاطر التشغيل يتم تقييمها بشكل دوري.						
٢- وجود سياسات تحدد مستوى المخاطر المقبولة من المنشأة وأن هذه السياسات قد تم تبليغها الى العاملين .						
٣- مدى فهم العاملين لأهداف المنشاة وبالتالي المخاطر التي من الممكن أن تؤثر على هذه الأهداف .						

عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت: .....

.....

س ١٢: (في مجال الحاسبات الآلية) يجب على المراجع الداخلي أن :	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- يكون ملما بالمبادئ الأساسية للحاسبات الآلية .						
٢- يتأكد من مدى سلامة نظم المعلومات المطبقة .						
٣- يتعرف على كيفية تشغيل نظم المعلومات .						

عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت: .....

.....

س ١٣: (البيانات المحاسبية والمالية) يقع على عاتق المراجع الداخلي القيام :	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- بالتحقق من مدى صحة وسلامة التقارير المالية والمحاسبية .						

٢- بالمراجعة المالية التي تحتل جزءا كبيرا من عملية المراجعة .					

عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت: .....

س ١٤: (حماية أصول المنشأة) في رأيك انه يجب على المراجع الداخلي :	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- التأكد من مدى فعالية الوسائل المستخدمة لحماية أصول المنشأة .						
٢- القيام ببعض الاختبارات للتأكد من سلامة الوسائل المعتمدة لحماية هذه الأصول .						

عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت: .....

س ١٥: (العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي والسلطات الرقابية) .	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- إن التعاون المتبادل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يؤدي الى تخفيض عدد ساعات العمل للمراجع الخارجي .						
٢- التعاون بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي يؤدي الى تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية .						
٣- يتأكد المراجع الداخلي من سلامة التقارير الموجهة الى السلطات الرقابية قبل إرسالها .						
٤- عادة ما توجد علاقة تعاون متبادل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من ناحية ، والمراجع الداخلي والسلطات الرقابية من ناحية أخرى .						

عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت: .....

س ١٦: (مراجعة الإلتزام) في رأيك أن مراجعة الإلتزام :	أوافق جدا	أوافق	أوافق الى حد ما	غير موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
١- تشكل نسبة كبيرة من عملية المراجعة الكلية .						
٢- تعتبر صلب عملية المراجعة الداخلية لأنها تؤكد مدى إلتزام الموظفين بالسياسات والإجراءات .						
٣-تساعد المراجع الداخلي في التأكد من تطبيق السياسات والإجراءات المعمول بها .						

عناصر أخرى برجاء ذكرها أن وجدت: .....

ثانيا:بيانات شخصية

١- اسم القائم بملء الاستمارة (إذا رغبت في ذلك):.....

٢- سنوات الخبرة:

( ) اقل من ٣ سنوات.

( ) ٣ وأقل من ٥ سنوات.

( ) ٥ سنوات فأكثر.