

## العوامل المؤثرة على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية

د. آمال إبراهيم محمد  
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة الأزهر

### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية من وجهة نظر العاملين في وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية، وقد جمعت بيانات الدراسة عن طريق قائمة استقصاء وتم تحليل البيانات باستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتدرج. وتشير النتائج إلى أن العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية هي : الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين واستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وجودة أداء المراجعة الداخلية ودعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين والتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي. الكلمات الدالة: المراجعة الداخلية، المراجعة، فعالية المراجعة الداخلية، الكفاءة المهنية، الاستقلالية والموضوعية، الخبرة، التدريب والتعليم المستمر، دعم الإدارة، التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، معايير المراجعة الداخلية الحكومية.

## **Factors Affecting the Internal Audit Efficiency In Egyptian government Units**

**Dr. Amal Ibrahim Mohamed**  
**Department of Accounting**  
**Faculty of Commerce - Al Azhar University**

### **Abstract:**

This aim of this study is to examine the factors that affect the efficiency of internal auditing in Egyptian government units from the point of view of the employees of the internal auditing in the Egyptian government units. The study data were collected by means of survey list, then the data were analyzed by using "Methods of multiple regression analysis" The findings indicate that factors which affecting the efficiency of the internal audit are: The professional competence of the internal auditors, independence and objectivity of the internal auditor, the quality of internal audit performance , senior management support to internal auditors, coordination and cooperation between internal and external auditors.

### **Key words:**

Internal auditing, auditing, internal audit efficiency, professional competence, independence and objectivity, experience, training and continuous education, the quality of internal audit performance, senior Management support, coordination and cooperation between internal and external auditors, government internal auditing standard.

## الإطار العام للبحث

### المقدمة ومشكلة البحث:

ينظر لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي باعتبارها جزءا مكملا للإدارة المالية الحكومية، وعنصرا أساسيا لقوة النظام المالي في القطاع الحكومي، وآلية هامة لحوكمة القطاع الحكومي، بالإضافة إلى أنها أداة لتحسين أداء هذا القطاع ، ومنع واكتشاف الفساد وحماية المال العام (Van,2005).

ولقد تطورت وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي من مجرد التركيز على مراجعة الالتزام Compliance audit إلى إضافة قيمة للمنظمة Value adding من خلال دورها التوكيدي Assurance role والاستشاري Consultancy مع التركيز على تحسين الأداء والفاعلية (Goodwin, 2004) . واتسع نطاق المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة الكفاءة Efficiency audit ، والاقتصاد Economy audit ، والفاعلية Effectiveness audit ، ومراجعة الأداء Performance audit ، وإدارة المخاطر Risk management ، ومراجعة النظم systems audit (Ridley ,2013) .

ولقد زاد الاهتمام الدولي بمدى فاعلية المراجعة الداخلية ففي ديسمبر عام ٢٠١٠ أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي توجيهها مهنيا 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 أنه "عندما تمارس وظيفة المراجعة الداخلية على نحو فعال فإنها تعد آلية هامة تساعد الإدارة على تحقيق أهدافها" (IIA, 2010) .

وفى فبراير عام ٢٠١١ أصدرت وزارة المالية البريطانية معايير للمراجعة الداخلية الحكومية Government Internal Audit Standards، ونكرت أن أحد أهدافها " وضع أساس لتقييم أداء المراجعة الداخلية بغرض تحسينها وتطويرها في المستقبل (HM Treasury, 2011). وفى يونيو عام ٢٠١٢ أصدر الجهاز الأعلى للرقابة البريطاني National Audit Office تقريراً بعنوان " The Effectiveness of Internal Audit in Central Government " متضمناً ثلاثة أقسام رئيسية ، يختص القسم الأول منها بإستراتيجية المراجعة الداخلية ، ويختص القسم الثاني بالقدرات المناسبة للعاملين في مجال المراجعة الداخلية ، أما القسم الثالث والأخير فيختص بتقييم أداء المراجعة الداخلية (NAO , 2012). وفى ديسمبر ٢٠١٢ أصدر مجلس مدينة أكسفورد Oxford City Council معايير جديدة للمراجعة الداخلية ليتم تطبيقها في الحكومة المحلية والحكومة المركزية وهيئة الخدمات الصحية القومية اعتباراً من أول أبريل عام ٢٠١٣ (Oxford City Council, 2012) .

وعلى المستوى الإقليمي شهدت بعض الدول العربية تطورات هامة تهدف إلى زيادة فاعلية المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية ففي المملكة العربية السعودية تم إصدار لائحة موحدة لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ لسنة ١٤٢٨ هجريه ( ديوان المراجعة العامة، ١٤٢٨ هـ).

وفي الإمارات العربية المتحدة تم إصدار ميثاق ومنهجية المراجعة الداخلية للحكومة الاتحادية بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ١ لعام ٢٠١٣ (مجلس وزراء الإمارات العربية المتحدة، ٢٠١٣).

أما في جمهورية مصر العربية فلا توجد معايير مهنية تحكم الممارسة العملية لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي كما هو الحال في المملكة المتحدة ، ولا توجد لوائح موحدة تلتزم بتطبيقها وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة كما هو الحال في المملكة العربية السعودية ، كما لا يوجد قرار وزاري يتضمن أفضل الممارسات المتعلقة بميثاق ومنهجية المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية كما هو الحال في الإمارات العربية المتحدة، وإنما توجد قرارات وتعليمات في كتب دورية متناثرة مرسله من وزارة المالية إلى قطاع الحسابات والمديريات المالية تتضمن بعض الإجراءات المالية المتعلقة بتنفيذ النظام المحاسبي الحكومي ولائحته التنفيذية بشأن المحاسبة الحكومية، مما يفقد وظيفة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية المصرية لمقومات فاعليتها في أداء دورها المنوط بها.

وفي ضوء ما سبق يحاول البحث الإجابة على التساؤلات التالية:

- ما هي طبيعة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي ؟
- ما هي أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي ؟
- ما هي العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي ؟

#### هدف البحث:

يهدف البحث إلى وضع إطار نظري لمفهوم فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، وكذلك دراسة العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي. كما يهدف البحث إلى إجراء اختبار ميداني لمدى تأثير تلك العوامل على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي.

## أهمية البحث:

تتضح أهمية البحث مما يلي:

- ١ - ندرة البحوث المحاسبية التي أجريت في مجال فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، بالرغم من زيادة الاهتمام بدور المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي لمواجهة الفساد العام، وتدعيم المساءلة والشفافية والحوكمة وإدارة المخاطر.
- ٢ - توجيه اهتمام الباحثين والمراجعين الداخليين والقائمين على وظيفة المراجعة الداخلية تجاه العوامل الرئيسية التي تساعد على تحقيق فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في محاولة لتحسين أداء القطاع الحكومي وضمان المساءلة وتفعيل الحوكمة.
- ٣ - يساير هذا البحث التطورات والاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي، حيث أنه من الموضوعات التي حظيت باهتمام الباحثين على المستوى الدولي والمنظمات العالمية للحد من ظاهرة الفساد المالي.

## منهج البحث:

ينتهج البحث منهجا استقرائيا ميدانيا، حيث يتم استقراء الإصدارات والمعايير في مجال المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، وكذلك تحليل الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، وذلك بهدف استنباط فروض البحث، ثم يتم اختبار هذه الفروض من خلال الدراسة الميدانية.

## خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته يمكن تقسيم الأجزاء المتبقية منه إلي أربعة أقسام رئيسية علي النحو التالي:

- القسم الأول: الدراسات السابقة.
- القسم الثاني: الإطار الفكري للبحث والذي يتضمن عرضاً للمفاهيم والموضوعات الأساسية التي يقوم عليها البحث.
- القسم الثالث: الدراسة الميدانية.
- القسم الرابع: نتائج و توصيات البحث

## القسم الأول: الدراسات السابقة

١ - دراسة ( Shamki and Alhajri , 2017 ) بعنوان:

### Factors Influence Internal Audit Effectiveness

واستهدفت الدراسة إلى اختبار مدى تأثير ثلاث عوامل ( وهي نطاق المراجعة الداخلية، وخبرة المراجع الداخلي، ودعم الإدارة العليا لقسم المراجعة الداخلية) على فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع العام في سلطنة عمان. واعتمدت في جمع بياناتها على استقصاء آراء عينة قوامها ٤٥ مدير و١٦٣ من المراجعين الداخليين العاملين في الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية في سلطنة عمان ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن نطاق المراجعة الداخلية تعتبر عامل مهم في فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع العام ، وكذلك خبرة المراجع الداخلي . ومن العوامل التي تحد من فاعلية المراجعة الداخلية ضعف مساندة الإدارة العليا لقسم المراجعة الداخلية.

٢ - دراسة ( Dellai and Omri , 2016 ) بعنوان:

### "Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations"

تهدف الدراسة إلى اختبار العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية في المنظمات التونسية ، واعتمدت في جمع بياناتها على استقصاء آراء عينة قوامها ١٤٨

مفردة من مديري المراجعة الداخلية في المنظمات التونسية . وتم تحليل البيانات باستخدام أسلوب تحليل الانحدار . وتشير النتائج إلى أن العوامل الرئيسية التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية هي: استقلالية قسم المراجعة الداخلية، كفاءة وموضوعية أعضاء قسم المراجعة الداخلية، دعم الإدارة العليا لقسم المراجعة الداخلية، وتدريب المراجعين الداخليين .

٣ - دراسة (Kouik et al,2015) بعنوان:

"A study on the Specific Factors Associated with the Success of Internal Audit in the Greek Business Environment"

تهدف الدراسة إلى توضيح العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال اليونانية، وقد جمعت بيانات الدراسة عن طريق قائمة استقصاء وتم تحليل البيانات باستخدام أسلوب تحليل الانحدار . وتشير النتائج إلى أن العوامل الرئيسية التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية هي: جودة المراجعة الداخلية ، وكفاءة فريق المراجعة الداخلية ، واستقلالية المراجعة الداخلية ، ودعم الإدارة العليا . كما كشفت النتائج أيضا أن استقلالية المراجعة الداخلية هي أساس فعالية المراجعة الداخلية، حيث أنها أكثر العوامل أهمية.

٤ - دراسة ( MacRae and Gils, 2014 ) بعنوان:

"Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector"

هدفت الدراسة إلى تحديد فرص تحسين فاعلية المراجعة الداخلية بالقطاع العام وقد استخدمت هذه الدراسة المسح العالمي وتمت برعاية معهد المراجعين الداخليين لتحليل حالة القطاع العام في جميع أنحاء العالم بشأن العناصر التي يجب أن تتوفر لزيادة فاعلية أنشطة المراجعة الداخلية فيها وتعزيز دور المراجعة الداخلية في القطاع العام وقد حددت تسعة عوامل هي الاستقلالية ، تفويض رسمي ، وحرية الوصول غير المقيد



للبيانات ، والتمويل الكافي، قيادة متخصصة ، طاقم موضوعي ، موظفين أكفاء ، دعم الإدارة العليا ، معايير المراجعة ، واعتمدت الدراسة على استقصاء آراء عينة قوامها ٢٨٢٤ من المراجعين الداخليين في القطاع العام من ١٠٧ دولة في قارة آسيا وأوروبا. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الاستقلالية التنظيمية تعتبر عامل مهم في فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع العام ، وكذلك دعم الإدارة العليا وإتباع معايير المراجعة .

#### ٥ - دراسة ( Alzeban and Gwilliam,2014) بعنوان :

" Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A survey of the Saudi Public Sctor"

تهدف الدراسة إلى اختبار العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية . وقد جمعت بيانات الدراسة عن طريق استقصاء آراء عينة عشوائية قوامها ٢٠٣ مدير و ٢٣٩ من المراجعين الداخليين العاملين في ٧٩ مؤسسة من القطاع العام السعودي. وتم تحليل البيانات باستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد. وتشير النتائج إلى أن العوامل الرئيسية التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية هي: كفاءة أعضاء قسم المراجعة الداخلية ، حجم قسم المراجعة الداخلية، والتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، ودعم الإدارة العليا لقسم المراجعة الداخلية، واستقلالية قسم المراجعة الداخلية .

#### ٦ - دراسة ( Aizeban and Sawan,2013) بعنوان :

"The Role of Internal Audit Function in the Public Sector Context in Saudi Arabia"

تهدف الدراسة إلى قياس مدى فاعلية المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الخاضعة لرقابة ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية. واعتمدت الدراسة في

- جمع بياناتها على إجراء ٢٩ مقابلة شخصية مع المراجعين الداخليين والمديرين التنفيذيين العاملين في هذه المؤسسات والمراجعين الخارجيين العاملين بديوان المراقبة العامة. وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية في هذه المؤسسات غير فعالة بدرجة كافية، حيث توجد عوامل عديدة تحد من فاعليتها من أهمها:
- نقص الكفاءة المهنية، نتيجة للقصور في تعيين المراجعين الداخليين، ومؤهلاتهم العلمية والمهنية، وخبراتهم العملية، وتطويرهم المهني المستمر.
  - نقص الاستقلالية والموضوعية، نتيجة لأسباب تتعلق بموقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي، وخطوط تقاريرها، وعلاقتها بالجهات الخاضعة للمراجعة.
  - غياب دعم الإدارة العليا، وما يترتب عليه من عدم كفاية الموارد المالية والبشرية اللازمة لأداء مهام المراجعة الداخلية بفاعلية، والتعاس في اتخاذ الإجراءات التصحيحية الموصى بها.
  - غياب التفاعل والتعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين.

٧- دراسة (Lenz, 2012) بعنوان:

#### "Testing the Discriminatory Power of Factors of Internal Auditing Effectiveness"

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى قوة العوامل المقترحة من قبل الممارسين والبحوث الأكاديمية التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية في عدد من المنظمات في ألمانيا وقد استخدمت الدراسة قائمة استقصاء احتوت على مجموعة من المؤشرات والأسئلة التي قد تساعد في التمييز بين العوامل التي تؤثر بقوة على فاعلية المراجعة الداخلية. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن فاعلية المراجعة الداخلية هو مفهوم متعدد الأوجه مرتبط بعدد من العوامل التنظيمية التي لها تأثير على دور كل من المدراء والموظفين.

وقد تم تحديد العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الداخلية وهي التدريب والتأهيل المهني لموظفي المراجعة الداخلية وممارسة التكنولوجيا ودعم الإدارة العليا.

٨ - دراسة (Ahmad et al ,2012) بعنوان:

"The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector

تهدف الدراسة إلى اختبار العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات العامة الماليزية ، وقد جمعت بيانات الدراسة عن طريق استقصاء آراء عينة عشوائية من مختلف العاملين بإدارة المراجعة الداخلية في هذه الوحدات ، وخلصت إلى وجود عدة عوامل تحد من فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات العامة الماليزية منها : نقص أعداد المراجعين الداخليين ، ندرة التعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين، عدم كفاية دعم الإدارة العليا، ونقص الإدارة العليا عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية الموصى بها.

٩ - دراسة (Ali et al ,2012) بعنوان :

Internal Audit in the Federal Government Organization of Malaysia: The Good The Bad and The Very Ugly?

وتهدف هذه الدراسة إلى تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية في ماليزيا والوقوف نقاط قوتها وضعفها، وقد جمعت بيانات الدراسة عن طريق استقصاء آراء عينة من المراجعين الداخليين في ٨٠ وحدة حكومية بالدولة، وخلصت الدراسة إلى:

- ممارسات جيدة تزيد من فاعلية المراجعة الداخلية مثل استقلال المراجعين الداخليين وجودة تقاريرهم.

- ممارسات تحد من فاعلية المراجعة الداخلية مثل نقص أعداد المراجعين الداخليين، ونقص كفاءاتهم وخبراتهم المهنية، وقلة البرامج التدريبية، ومحدودية نطاق المراجعة، وضعف دعم ومساندة الإدارة العليا.

وتخلص الباحثة من عرض الدراسات السابقة إلى النتائج التالية:

- تنامي اهتمام الباحثين بفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، لما لها من تأثير إيجابي على الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، والحد من الأنشطة الاحتيالية.
- تنامي اهتمام الباحثين بتقييم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي باعتبارها أداة لتبيان نقاط القوة التي يجب الاحتفاظ بها وتنميتها ونقاط الضعف التي يجب معالجتها.
- اختلاف العوامل التي استخدمها الباحثون في تقييم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، ومن أكثر العوامل تأثيراً على فعالية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الكفاءة المهنية، والاستقلالية والموضوعية، وجودة أداء المراجعة الداخلية، دعم الإدارة العليا.
- تعد هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة، حيث يتم تسليط الضوء على العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية، واختبار أثر ذلك على تحسين فاعلية المراجعة الداخلية، وانعكاسها على تحسين كفاءة الأداء لمواجهة الفساد المالي في القطاع الحكومي.
- الدراسات السابقة تم تطبيقها في بيئات تختلف في طبيعتها القانونية والثقافية والاقتصادية عن البيئة المصرية، ولم تجر أي دراسة مماثلة في القطاع الحكومي - في حدود علم الباحثة - في البيئة المصرية.

## القسم الثاني: الإطار الفكري للبحث

يتضمن هذا القسم طبيعة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، والعوامل المؤثرة علي فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي كما يلي:

### طبيعة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي

يعرف معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية المراجعة الداخلية بأنها "نشاط توكيدي استشاري مستقل ، وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنظمة، وتحسين عملياتها، وهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال إيجاد منهج منظم، ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة " (IIA, 2011). وعرفت معايير المراجعة الداخلية الحكومية Government Internal Audit Standards الصادرة عن وزارة المالية البريطانية عام ٢٠١١ بنفس تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي . (HM Treasury, 2011)

وهذا التعريف يعكس تحولا في وظيفة المراجعة الداخلية من التركيز على الرقابة والمساءلة إلي التركيز علي إضافة قيمة للمنظمة من خلال المساهمة في تحقيق كفاية العمليات وضمان الالتزام بالسياسات والتشريعات والعقود والنظم الرقابية الموضوعية وضمان جودة التقرير المالي. ولهذه القيمة أبعاد عديدة منها ما يتعلق بتجنب المنظمة تبديد مواردها في دفع غرامات أو مخالفات أو تعويضات أو تحمل خسائر بسبب سوء استخدام الأصول أو التلاعب أو عدم الالتزام بقيود أو تشريعات (Akoy and Enofe et. al., 2013 ; Bozkus , 2012).

ويتضمن هذا التعريف توسيع نطاق وظيفة المراجعة الداخلية من كونها نشاط تقييمي داخل المنظمة لخدمة إدارته إلى اعتبارها نشاط توكيدي واستشاري، ومن ثم

يمكن القول بأن وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي توفر نوعين من الخدمات:

١ - **خدمات التوكيد: Assurance Service** وتمثل الدور الأساسي لوظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية. ويتطلب هذا الدور من المراجع الداخلي التقييم الموضوعي للأدلة بهدف تقديم رأى مستقل ، أو استنتاج بخصوص الوحدة أو العملية أو الوظيفة أو غيرها من المجالات محل المراجعة، هذا بالإضافة إلى التقييم الموضوعي المستقل لإدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة داخل الوحدة أو المنظمة الحكومية . وتتحدد طبيعة ونطاق هذه الخدمة وفقا لما يحدده المراجع الداخلي بناء على طلب أو تكليف إدارة المنظمة.

٢ - **الخدمات الاستشارية Consultancy Services** : وهي خدمات ذات طابع استشاري، يقدمها المراجع الداخلي بناء على طلب محدد من الإدارة. ويتم تحديد طبيعة ومجال ونطاق الخدمات الاستشارية وفقا للاتفاق مع الإدارة. وعادة ما تهدف الخدمات الاستشارية إلى تقديم النصح للإدارة لأغراض مساعدتها في تحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة واتخاذ القرارات وعند أداء المراجع الداخلي للخدمات الاستشارية يجب أن يحافظ على موضوعيته.

ويتضح من تعريف المراجعة الداخلية ما يلي:

- المراجعة الداخلية في المنظمة الحكومية هي وظيفة مستقلة داخل المنظمة ، تقدم خدمات توكيدية واستشارية مع التركيز على موضوعياتها.
- يوفر نشاط المراجعة الداخلية نتائج وتوصيات تساعد إدارة الوحدة الحكومية على اتخاذ القرارات وتحسين جودة الأداء الإداري.

- تتمثل القيمة المضافة لنشاط المراجعة الداخلية في قدرتها على تحسين قدرتها على تحسين نظم الرقابة الداخلية ، وإدارة المخاطر ، وتحسين عمليات الحوكمة بالمنظمة.
- إن المراجع الداخلي هو المروج والمدعم للقيمة المضافة للمراجعة الداخلية من خلال تحسين عمليات المنظمة، وخلق الفرص، وضمان الشفافية، وزيادة وعى الإدارة العليا والعاملين بالوحدة الحكومية بدور المراجعة الداخلية بها (Popescu and Vasile,2011).

### أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي

تلقى وظيفة المراجعة الداخلية اهتماما متزايدا في القطاع الحكومي، وذلك باعتبارها مكونا هاما للإدارة المالية الحكومية، وأداة لتحسين أداء وحدات القطاع الحكومي فقد شهدت السنوات الماضية تغيرات وتطورات في بيئة القطاع الحكومي ، حيث أصبح هناك ما يعرف باسم "القطاع العام الجديد" في العديد من الاقتصاديات المتقدمة. وكان لهذه التطورات والتغيرات تأثير كبير على إدارة وحدات القطاع الحكومي سواء في البلدان المتقدمة أو النامية (Lawton, 2005). وتلعب وظيفة المراجعة الداخلية دورا هاما وحيويا في وحدات القطاع الحكومي لأي بلد في العالم. ويظهر ذلك من خلال دور المراجع الداخلي في القطاع الحكومي في حماية المجتمع بأثره من احتمال سوء استخدام الموارد والممتلكات العامة وحماية المال العام.ويمكن تناول أهمية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الجوانب التالية:

- تعتبر المراجعة الداخلية حجر الزاوية لحوكمة جيدة للقطاع الحكومي، وذلك من خلال ما توفره من تقييم موضوعي مستقل حول ما إذا كانت الموارد العامة يتم استخدامها وإدارتها بصورة صحيحة وفعالة لتحقيق النتائج المرغوبة والمستهدفة في

القطاع الحكومي، وأيضا من خلال دورها في تحفيز ودعم القيم الأخلاقية داخل المنظمة (Dittenhofer , 2001).

- يعد نشاط المراجعة الداخلية آلية ضمان داخلي في الرقابة المالية للقطاع الحكومي، وأداة للرقابة والتقييم والتي تسبق التقييم الخارجي بواسطة مراجع الحسابات الخارجي.
  - تدعم المراجعة الداخلية المساءلة والشفافية وتحقيق العدالة، ومنع واكتشاف الفساد في القطاع الحكومي . لذلك تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزءا أساسيا وجوهريا في نظام إدارة المال العام، وذلك من خلال التأكد من أن الإنفاق العام يتم في حدود المسموح به في الموازنة، ويتفق مع الإجراءات واللوائح، هذا بالإضافة إلى التحقق من دقة وسلامة حسابات الأصول ، وفاعلية نظم الرقابة الداخلية (Palmer, 2008).
  - تعتبر المراجعة الداخلية جزءا مكملا للإدارة المالية الحكومية، وأداة لتحسين أداء القطاع الحكومي وذلك من خلال دورها في مراجعة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وتدعيم الإفصاح والمسائلة والشفافية (فعالية الحوكمة) وتعزيز الثقة لدى المواطنين في حماية وحفظ الموارد والممتلكات العامة وترشيد وضبط الإنفاق العام (Enofe et. al., 2013, Giroux and Jones, 2011).
  - تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية آلية رقابة وانضباط داخلي وذلك من خلال دورها الإشرافي والتقويمي لرقابة جميع أنشطة المنظمة وتحسين عمليات اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى وضع مقاييس أداء عملية وفقا للمناخ الاقتصادي، وتقييم نظم الرقابة الداخلية، والمراجعة السابقة واللاحقة، ومن ثم تساعد المراجعة الداخلية في تحسين إدارة الموارد وتجنب إهدار المال العام (Lowensohn and Collins, 2001).
- ومن خلال استعراض أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي ، يمكن تحديد ادوار المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي على النحو التالي (Khoury,2011) :



### ١ - دور الإشراف : Role of supervision

يركز دور الإشراف لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي على إدارات ووحدات القطاع الحكومي، لتأكد من مدى التزامها بالقوانين واللوائح المقررة لضمان حماية أصول الدولة.

### ٢- دور الدعم (التعزيز) :Role of promotion

يركز هذا الدور على تحسين نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية، وتقوية ودعم إدارة الوحدات وتحسين المنافع الاقتصادية والأداء.

### ٣ - دور المنع والحماية :Role of prevention and protection

يركز هذا الدور على حماية أصول الوحدات الحكومية، وذلك من خلال تدعيم الشفافية والمساءلة وإدارة المخاطر، وتحسين عمليات الحوكمة ، بما يساهم في منع واكتشاف المخالفات وحالات الغش والفساد.

### ٤ - دور التقييم والاعتماد : Role of evaluation and certification

يرتكز هذا الدور على التقييم والتأكد من سلامة العمليات المالية التشغيلية ، والإدارية.

### ٥ - الدور الاستشاري :Role of Consultancy

يركز هذا الدور على توفير المعلومات الكافية والدقيقة وفي الوقت المناسب للإدارة، للمساعدة في اتخاذ القرارات.

وبناء على ما سبق، يمكن القول بأن وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي لها أبعاد جديدة تمثل نتاجا للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الحديثة ، حيث أصبحت تركز على الأداء وإضافة قيمة للوحدات الحكومية ، مع تحول من الدور التقليدي لفحص صحة المعلومات المالية والتأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح وسلامة الأصول إلى دورها الحديث والذي يتضمن تحسين عمليات الرقابة وإدارة المخاطر

والحوكمة ، وفحص فعالية استخدام وتنمية الموارد الاقتصادية بما يخدم إدارة الوحدات الحكومية ويدعم الإصلاحات الحكومية.

### العوامل المؤثرة علي فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي

تزايد الاهتمام بدور المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في تدعيم إدارة المال العام، والشفافية، والمساءلة، ومحاربة الفساد. قد ثار التساؤل حول مدى فاعلية المراجعة الداخلية في أداء دورها ، وتحديد العوامل التي تؤثر على فاعليتها. وقد تعددت الدراسات التي تناولت فاعلية المراجعة الداخلية، والعوامل المؤثرة عليها. ولم تتفق أدبيات الفكر المحاسبي على تعريف موحد وشامل لفاعلية المراجعة الداخلية، وإن كانت هناك بعض المحاولات التي ساهمت في قياسها فقد أكدت دراسة (Prawitt, et. al., 2009) علي أن فاعلية المراجعة الداخلية تعتمد على مدى توافر الكفاءة والموضوعية، بينما أكدت دراسة (Ray, 2009) على أن فاعلية المراجعة الداخلية لا تتوقف فقد على حماية أصول المنظمة، والتأكد من صحة ودقة المعلومات المحاسبية ، بل تمتد لتشمل مساعدة كافة أنشطة المنظمة لتحقيق قيمة مضافة. كما أكد معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2011) على أن فاعلية المراجعة الداخلية تعتمد على دورها في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة، في حين اعتمدت دراسة ( مبارك، ٢٠١٠ ) في قياس فعالية المراجعة الداخلية على عدة متغيرات هي: (المؤهلات العلمية، والشهادات المهنية، والخبرة، والتدريب، وحجم قسم المراجعة، وحجم العمل، والمعرفة بعمليات المنظمة، والاستقلال التنظيمي، وعدم الاشتراك في أعمال تنفيذية، ووجود دليل للمراجعة الداخلية).

كما أشارت دراسة (Hermanson and Dana 2006) إلى أن المراجعة الداخلية كنظام للمعلومات يعتمد في جودته على ثلاث عناصر أولهما: جودة المدخلات ( مستوى التعليم والخبرة والاستقلال والموضوعية)، وثانيهما: جودة العمليات ( الالتزام

بالمعايير المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي ومراجعة الالتزام وإجراءات المراجعة لاكتشاف الغش)، وثالثهما: جودة المخرجات (القيمة التي يضيفها تقرير المراجعة ، ومدى اكتشاف محاولات الغش، ومدى تنفيذ المنظمة لتوصيات المراجعة الداخلية، ودرجة اعتماد مراقب الحسابات على المراجعة الداخلية).

فتعرف دراسة (Mihret and Yismaw 2007) فعالية المراجعة الداخلية بأنها قدرة المراجعة الداخلية على توفير نتائج وتوصيات مفيدة تساعد الإدارة في الوفاء بمسئوليتها من خلال تخطيط أعمال المراجعة ، والوصول إلى نتائج مفيدة. بينما عرف (Johnson, et. al. 2007) فعالية المراجعة الداخلية بأنها مدى الالتزام بالمعايير المهنية.

ووفقا للمعيار رقم (٢٠٠٠) الخاص بإدارة نشاط المراجعة الداخلية (HM Treasury, 2011) يجب على مدير قسم المراجعة الداخلية بالمنظمة إدارة نشاط المراجعة الداخلية بصورة فعالة للتأكد من أنها تضيف قيمة للمنظمة. ووفقا لهذا المعيار فإن نشاط المراجعة الداخلية يدار على نحو فعال عندما:

- تحقق نتائج أعمال نشاط المراجعة الداخلية الغرض منها والمسئولية المبينة في ميثاق المراجعة الداخلية.
- يتفق نشاط المراجعة الداخلية مع تعريف المراجعة الداخلية والمعايير المهنية.
- يلتزم أفراد فريق عمل المراجعة الداخلية بقواعد السلوك الأخلاقي والمعايير المهنية ذات الصلة.

وحددت دراسة (Alzeban and Gwilliam, 2014) خمسة ركائز أساسية لبناء وظيفة مراجعة داخلية فعالة في القطاع الحكومي، والتي تشمل كفاءة أعضاء قسم المراجعة الداخلية ، وحجم قسم المراجعة الداخلية، والتنسيق والتعاون بين المراجع

الداخلي والخارجي، ودعم الإدارة العليا لقسم المراجعة الداخلية، واستقلالية قسم المراجعة الداخلية.

كما أشارت دراسة (Hancox, 2006) لكي تكون وظيفة المراجعة الداخلية فعالة، يجب أن يتسم المراجع الداخلي بأربع خصائص هي:

#### ١ - الاستقلالية **Independence**

يكون المراجع الداخلي مستقلاً عندما يمكنه القيام بعمله دون خوف من حدوث أي تداعيات لا مبرر لها ، بالإضافة إلى قدرته للوصول غير المقيد لأعلى المستويات الإدارية في المنظمة.

#### ٢ - الموضوعية **Objectivity**

إذ يجب على المراجع الداخلي تقديم الاستنتاجات بدون التأثر بالمشاعر أو الآراء الشخصية أو المعتقدات السياسية أو الاجتماعية التي تنجم عن العلاقات أو الولاء لمجموعة معينة. ومن ثم يقع على عاتق المراجع الداخلي تحقيق الموضوعية، من خلال قدرته على جمع الأدلة وتقييمها بصورة انتقادية وموضوعية.

#### ٣ - الشك المهني **Professional skepticism**

يجب أن يحافظ المراجع الداخلي على حالة الشك المهني، والتي تتطلب تحديد موقف المراجع من الأدلة المقدمة ومن اقتناعه بصحتها. ويجب على المراجع الداخلي أن يبذل العناية المهنية الكافية، مع الاهتمام بقضايا الأهمية النسبية والمخاطر، وكفاية وسلامة نظم الرقابة الداخلية، وتقييم المواقف التي تشير إلى أوضاع غير قانونية.

#### ٤ - المقدرة الابتكارية **Innovative ability**

تزداد توقعات أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين بشأن مقدرة المراجع الداخلي على إضافة قيمة للمنظمة، وبالتالي يجب على المراجع الداخلي أن يكون لديه القدرة الابتكارية لمواكبة تطورات العصر، وذلك من خلال التعليم المستمر وتحسين أدائه

المهني حتى يستطيع المراجع الداخلي مواكبة أحدث التقنيات والقضايا التي تواجه المنظمة، ومن ثم تقديم توصيات بطرق جديدة ومبتكرة لممارسة الأعمال والتركيز على إضافة قيمة للمنظمة.

بينما ترى دراسة (Cohen and Sayag,2010) أن فاعلية المراجعة الداخلية تساعد في تحسين أربع عمليات هامة في المنظمة هي:

#### (أ) - عمليات التعلم Learning

تساعد وظيفة المراجعة الداخلية الفعالة في تعليم أفراد المنظمة كيفية أداء وظائفهم بصورة أفضل.

#### (ب) - عمليات التحفيز Motivation

تساعد وظيفة المراجعة الداخلية الفعالة في تحسين أداء المنظمة، وذلك من خلال منع واكتشاف حالات القصور أو المخالفات، مما يحفز أفراد المنظمة على الأداء بصورة سليمة في ظل خضوعهم للفحص والتقييم بواسطة وظيفة المراجعة الداخلية.

#### (ج) - عمليات الردع Deterrence

يؤدي وجود وظيفة مراجعة داخلية فعالة وقادرة على كشف أوجه القصور والمخالفات في المنظمة إلى تشجيع أفراد المنظمة على الالتزام بمعايير الأداء.

#### (د) - تحسين العمليات Process improvements

وجود وظيفة مراجعة داخلية فعالة تزيد من احتمال أن تتم الأمور في نصابها الصحيح، ومن ثم يقوم أفراد المنظمة بأداء المهام بصورة صحيحة، هذا بالإضافة إلى دور المراجعة الداخلية في تحسين عمليات المنظمة من خلال الحوكمة وإدارة المخاطر، وتحسين عمليات الرقابة.

ومن ناحية أخرى خلصت دراسة (Hancox, 2014) إلى أنه لكي تكون وظيفة المراجعة الداخلية فعالة، يجب المراجع الداخلي تطوير ووضع خمسة جوانب لكل عملية مراجعة يقوم بها، والتي تشمل:

**(أ) - المعايير:**

عند القيام بعملية المراجعة يجب على المراجع الداخلي تحديد المعايير التي يجب استخدامها في تقييم النشاط أو العملية أو البرنامج محل المراجعة. وتتضمن هذه المعايير ما ينبغي أن يكون عليه النشاط أو العملية محل المراجعة، بما في ذلك تقييم للرقابة الداخلية.

**(ب) - الوضع الحالي:**

يجب على المراجع الداخلي تحديد ما هو موجود في الواقع فعلا بالنسبة للنشاط أو العملية أو البرنامج محل المراجعة، مع توثيق الوضع الحالي أثناء عملية المراجعة.

**(ج) - الأثر:**

يجب على المراجع الداخلي تحديد النتائج أو الأثر المترتب على الفرق بين المعيار (ما يجب أن يكون) والوضع الحالي (ما هو كائن فعلا) بالنسبة للنشاط أو العملية أو البرنامج محل المراجعة، بالإضافة إلى تحديد ما إذا كان الأثر المترتب يتطلب وجود حاجة إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية.

**(د) - السبب:**

يجب على المراجع الداخلي تحديد السبب وراء اختلاف الوضع الحالي عن المعيار بالنسبة للنشاط أو العملية أو البرنامج محل المراجعة، فبدون فهم السبب لا يستطيع المراجع تقديم توصيات مفيدة.

**(هـ) - التوصية:**

يجب على المراجع الداخلي تقديم التوصيات بالإجراءات اللازمة لتصحيح الوضع الحالي حتى تقابل المعايير بالنسبة للنشاط أو العملية أو البرنامج محل المراجعة.

وفيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، تناولت دراسة ( Khoury, 2011 ) أربع عوامل هي ، الكفاءة المهنية، والاستقلال، ونطاق المراجعة الداخلية، وإدارة وظيفة المراجعة الداخلية ، تؤثر هذه العوامل على فعالية المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي. بينما تناولت دراسة ( et al., 2017 ) فاعلية المراجعة الداخلية من وجهة نظر تصورات وتقييم المراجع الخارجي ومدى اعتماده على المراجعة الداخلية بالمنظمة. وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية تتمثل في دعم الإدارة العليا، والكفاءة المهنية لفريق المراجعة ، والاستقلال التنظيمي ، وجودة عمل المراجعة الداخلية.

وتعرض ( Karagiorgos et al., 2011 ) لفحص العلاقة بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية وأداء المراجعة الداخلية. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن نجاح وظيفة المراجعة الداخلية يرتبط بالعناصر الخمسة لنظام الرقابة الداخلية والتي تشمل بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات، والاتصال، والمتابعة. بالإضافة إلى وجود أربعة مجالات يمكن لمدير قسم المراجعة الداخلية بالمنظمة تطويرها لتدعيم فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنظمة والتي تتضمن ، بيئة المنظمة، ودعم الإدارة العليا، وكفاءة فريق المراجعة الداخلية، وجودة أعمال المراجعة الداخلية.

ومن ناحية أخرى، اعتمدت دراسة ( Wilkin et al., 2016 ) على تصورات وإدراك لجنة المراجعة بالنسبة لفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنظمة. وقد خلصت الدراسة إلى أن العوامل الهامة التي تساهم في فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية تتمثل في الكفاءة المهنية لفريق المراجعة الداخلية ، وأداء وظيفة المراجعة الداخلية بواسطة

إدارة المراجعة الداخلية، مقارنة بتعهيد خدمات المراجعة الداخلية لطرف خارجي، والدعم الإداري لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال ضمان الاستقلال والموضوعية.

وبناء على ما سبق، يمكن القول بأن فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي تتحقق من خلال تفاعل مجموعة من العوامل أهمها ، دعم الإدارة العليا، والوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وجودة أعمال المراجعة الداخلية.

ويلاحظ اختلاف مفهوم فاعلية المراجعة الداخلية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر القائم بتقييم تلك الفاعلية. وإجمالاً يمكن تحديد العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية فيما يلي:

#### ١ - الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين

تؤكد معايير المراجعة الداخلية على ضرورة توافر الكفاءة المهنية اللازمة في المراجع الداخلي (المعيار ١٢١٠ - المهارة) ، ويجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية أن يتأكد من أن للمراجعين الداخليين بصفة جماعية لديهم المعرفة، والمهارة ، والكفاءة اللازمة للقيام بتنفيذ مهام المراجعة الداخلية بشكل سليم.

وتقاس الكفاءة المهنية من خلال المستوى التعليمي ، والشهادات المهنية ، أي تشمل التأهيل العلمي للمراجع الداخلي كأحد المحددات التي تساعد في تنمية كفاءة المهنية على اكتشاف الممارسات الغير قانونية ، والتأهيل المهني من خلال الحصول على الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية مثل شهادة مراجع داخلي (CIA) وشهادة محاسب إداري (CMA) وشهادة مراجع مالي (CFA) ، بالإضافة إلى ذلك تعد الخبرة والتدريب والتعليم المستمر ، أحد العوامل التي تساهم في تحسين كفاءة المراجع الداخلي على اكتشاف الممارسات الغير قانونية .



وهذا ما أكدته بعض الدراسات ( Desai et al., 2017, Wilkin et al., 2016, Alzeban and Gwilliam, 2014) على أن توافر الكفاءة المهنية لدى للمراجعين الداخليين يزيد من فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية .

## ٢ - استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي

أوجبت معايير المراجعة الداخلية الحكومية أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً أثناء أداء عمله (المعيار ١١٠٠- الاستقلالية والموضوعية) ، وقد أكد المعيار على أن استقلالية المراجع الداخلي يتطلب تعيينه لأعلى سلطة إدارية بالمنظمة لضمان أداء واجباته المهنية بحرية تامة وبعيدا عن أية ضغوط في تحديد نطاق المراجعة ، وكذلك رفع تقرير المراجعة الداخلية لها. كما أن تحقيق الموضوعية يتطلب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها. ولضمان استقلالية المراجع الداخلي يجب أن يتم تعيين وعزل رئيس قسم المراجعة الداخلية والعاملين فيها يتم بمعرفة أعلى سلطة إدارية بالمنظمة. وأن يكون لدى المراجعين الداخليين صلاحية الوصول غير المقيد إلى كافة المعلومات والسجلات والملفات والموظفين بالمنظمة (Alzeban and Sawan, 2013). وأصبح استقلال وموضوعية المراجع الداخلي حجر الزاوية في فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية (Al-Akra et al., 2016).

## ٣- جودة أداء المراجعة الداخلية

يقصد بجودة أداء المراجعة الداخلية تنفيذ مهام وظيفة المراجعة الداخلية بما يتفق مع المعايير المهنية الدولية لممارسة المراجعة الداخلية (Cohen and Sayag, 2010)، وتتكون المعايير المهنية الدولية المتعلقة بجودة أداء المراجعة الداخلية من سبعة معايير ، هي: المعيار ٢٠٠٠ - إدارة نشاط المراجعة الداخلية، والمعيار ٢١٠٠ - طبيعة العمل ، والمعيار ٢٢٠٠ - تخطيط مهام المراجعة الداخلية، والمعيار ٢٣٠٠ - تنفيذ مهام المراجعة الداخلية ، والمعيار ٢٤٠٠ - توصيل

النتائج ، والمعيار ٢٥٠٠ - متابعة سير العمل، والمعيار ٢٦٠٠ - قبول الإدارة العليا للمخاطر .

وتقاس جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية من خلال دقة وكفاية برامج المراجعة ونطاق المراجعة ، كما تتوقف جودة أداء فريق المراجعة على عدة عوامل منها : التخطيط لعملية المراجعة الداخلية ، وتوثيق وجمع أدلة المراجعة الداخلية ، والالتزام بالمعايير المهنية ، وتوصيل نتائجها بشكل صحيح ، ومتابعة تنفيذ التوصيات، وتقييم عمليات المخاطر والرقابة والحوكمة (Desai et al., 2017, Kouik et al., 2015, Enofe et al., 2013)

#### ٤ - دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين

نصت المعايير الدولية على العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة العليا في أكثر من موضع فعلى سبيل المثال ، نص المعيار (١٠٠٠ - الغرض والسلطة المسئولية) على أن تكون الموافقة النهائية على ميثاق المراجعة الداخلية الذي يحدد أغراض وسلطات ومسئوليات نطاق نشاط المراجعة الداخلية من مسؤولية الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ونص المعيار (٢٠٢٠ - التبليغ والموافقة) على أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بتبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بخطط نشاط المراجعة الداخلية والاحتياجات من الموارد، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة فيها، وذلك لمراجعتها والموافقة عليها، كما نص المعيار (٢٠٦٠ - إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة ) على أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسئولية وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقا للخطة الموضوعة له.

وأكدت بعض الدراسات أن الدعم الإداري يعد أحد العوامل الرئيسية لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية (Desai et al., 2017, Wilkin et al., 2016, Alzeban and Sawan, 2013)

وترى الباحثة أن دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال تمكين المراجعين الداخليين من أداء العمل دون قيود أو تدخل ، وتأمين الوصول إلى الإدارات والأقسام المختلفة، ومد إدارة المراجعة الداخلية بالموارد البشرية المؤهلة والكفاء، وتخصيص موازنة مالية كافية، وتنفيذ التوصيات والمقترحات التي تقدمها إدارة المراجعة الداخلية.

#### ٥ - التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي

زادت أهمية تفعيل مجال التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في الآونة الأخيرة، وأصبح لزاما عليهما أن يتبادلا المعلومات، وأن ينسقا جهودهما، وذلك لضمان التغطية الملائمة وتلافى ازدواجية الجهود (المعيار الدولي ٢٠٥٠ - التنسيق والاعتماد) .

وتأكيدا لأهمية تفعيل العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أصدرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة عدة معايير تهتم بإرشاد المراجع الخارجي عند اعتماده على عمل المراجع الداخلي، كالمعيار الأمريكي رقم ٦٥ الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ( SAS, No. 65, 1991 ) بعنوان اعتبارات المراجع الخارجي عن كيفية تأثير المراجعة الداخلية على طبيعة وتوقيت ونطاق المراجعة الخارجية، وكذلك معيار المراجعة الدولي رقم ٦١٠ والذي يتعلق بالاستفادة من عمل المراجعين الداخليين في عملية المراجعة الخارجية ، يتطابق معيار المراجعة الدولي رقم ٦١٠ مع معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ "دراسة

عمل المراجعة الداخلية" ، وإرشاد الإنتوساى للحوكمة رقم ٩١٥٠ "التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام" .

كما توصلت العديد من الدراسات إلى أن التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي يعد من العوامل الهامة المؤثرة على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية (Desai et al.,2017, Alzeban and Gwilliam, 2014, Alzeban and Sawan, 2013).

وتشير معايير المراجعة إلى أن فعالية التنسيق والتعاون مع تزداد عندما تعقد الاجتماعات على فترات مناسبة أثناء فترة المراجعة ، ويكون مراجع الحسابات الخارجي بحاجة للإحاطة بتقارير المراجعة الداخلية ذات الصلة ويكون لديه إمكانية الحصول عليها ، وأن يخطر بأية أمور هامة يكتشفها المراجع الداخلي من شأنها أن تؤثر على عمل مراجع الحسابات الخارجي ، وبصورة مماثلة يخطر مراجع الحسابات الخارجي عادة المراجع الداخلي بأية أمور هامة يمكن أن يكتشفها وتؤثر على المراجعة الداخلية (معيان المراجعة المصري رقم ٦١٠ ، ٢٠٠٨).

وعملية التنسيق والتعاون لا تقتصر على تبادل الخطط والتقارير ومذكرات الإدارة المتعلقة بعملية المراجعة فحسب، بل تمتد لتشمل أيضا العمل المشترك في وضع الخطط وتبادل البرامج والمستندات المتعلقة بمراجعة كل جهة ، وعقد اجتماعات منتظمة ، وتقاسم التدريب، دون أن يمس ذلك مبدأ استقلالية كل جهة (الفاو، ٢٠١٢) .

وترى الباحثة لزيادة فعالية التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي يكون من خلال عقد اجتماعات دورية بصفة منتظمة لمناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك، وتبادل برامج المراجعة وأوراق العمل، وتبادل التقارير ورسائل الإدارة المتعلقة بعملية المراجعة، وتنظيم برامج تدريب ودورات مشتركة وتبادل المواد التدريبية.

## اشتقاق فروض الدراسة

في ضوء معايير المراجعة الداخلية والإصدارات الدولية والدراسات السابقة في مجال فاعلية المراجعة الداخلية يمكن للباحثة اشتقاق فروض الدراسة على النحو التالي:

**الفرض الأول:** توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية

**الفرض الثاني:** توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية.

**الفرض الثالث:** توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جودة أداء المراجعة الداخلية وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية.

**الفرض الرابع:** توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية.

**الفرض الخامس:** توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية.

## القسم الثالث: الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار فروض الدراسة، مع دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في البيئة المصرية.

### مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الداخليين العاملين بالوحدات الحكومية في محافظة المنوفية بجمهورية مصر العربية. واعتمدت الباحثة على تجميع البيانات باستخدام قائمة الاستقصاء، بالإضافة إلي المقابلات الشخصية لإجراء الدراسة

الميدانية. وقد روعي عند إعداد قائمة الاستقصاء التحقق من الصياغة اللفظية لفقرات القائمة، بحيث تكون قادرة علي نقل الأسئلة بصورة واضحة، وبالتالي تكون صالحة للاستخدام والفهم. كما روعي أن تتضمن بعض الأسئلة التي تقيس مدى صدق المستقصى منه في الإجابة على القائمة ككل.

وقد قامت الباحثة بتوزيع قوائم الاستقصاء على عينة عشوائية قوامها ١٣٠ مفردة وقد تم استلام ١٠٨ قائمة، كما تم فحص وتحليل تلك الاستمارات لتحديد الردود الصالحة وذلك كما يظهر في الجدول رقم (١).

١٣٠	قوائم الاستقصاء الموزعة
١٠٨	عدد القوائم المستلمة
$103 = 130 \div 79\%$	نسبة الاستجابة
٩٣	الردود الصالحة
$90\% = 103 \div 93$	نسبة الردود الصالحة

وقد طلب من الأفراد الذين أجريت عليهم الدراسة تحديد درجة تأثرهم بكل متغير باستخدام مقياس لكرت المكون من خمس نقاط (Likert Five Point Scale) تتراوح من ١ إلى ٥، حيث أعطيت القيمة (١) لغير موافق بشدة، ويزداد التأثير حتى تصل الإجابة موافق بشدة والتي تأخذ الدرجة (٥).

الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

استخدمت الدراسة مقياس ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لاختبار ثبات قائمة الاستقصاء، والانحدار المتدرج Stepwise Regression لاختبار مدى تأثير فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية كمتغير تابع بالمتغيرات المستقلة كل على حده.

## نتائج التحليل الإحصائي للبيانات:

تم تحليل بيانات الدراسة إحصائياً باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم (١٧) لاختبار الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات الدراسة، واختبار فروض البحث، وذلك على النحو التالي:

## ١- اختبار الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات الدراسة:

ويوضح الجدول رقم (٢) متغيرات الدراسة ومعامل الثبات والصدق الذاتي لكل منهم:

المتغيرات	معامل الثبات (Alpha)	معامل الصدق
الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين	0.675	0.822
استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي	0.745	0.863
جودة أداء المراجعة الداخلية	0.880	0.938
دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين	0.865	0.930
التسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي	0.698	0.835

ويوضح الجدول رقم (٢) أن معامل الثبات Cronbach Alpha لكل متغير من متغيرات الدراسة قد تراوحت قيمته ما بين ٠.675 و 0.880 مما يدل على ثبات العبارات ، وأن قيم معامل الصدق (الجذر التربيعي لقيمة معامل الثبات) تتراوح ما بين 0.822 و 0.938 وهي قيم مقبولة لجميع المتغيرات ، وبالتالي ويمكن القول بأنها معاملات ذات دلالة جيدة ويمكن الاعتماد على ردود المراجعين الداخليين بوحدات القطاع الحكومي على قائمة الاستقصاء ، الأمر الذي يشير إلى إمكانية اعتماد نتائج الدراسة والاطمئنان إليها.

## ٢ - اختبار فروض الدراسة

لقياس مدى تأثير المتغيرات المستقلة كل على حده، على المتغير التابع، تم

التقديرات				المتغيرات المستقلة	F (sig)	معامل التحديد R <sup>2</sup>
Sig	T	$\beta$				
.000	5.812	1.253	Constant			
.008	2.709	.315	X1.1	X1.1	67.641	0.695
.000	4.716	.339	X1.3	X1.3	(0.000)	
.010	3.313	.343	X1.4	X1.4		

استخدام الانحدار المتدرج لاستبعاد أبعاد المتغيرات المستقلة التي ليس لها تأثير معنوي على المتغير التابع وبناء نموذج جديد بالأبعاد ذات التأثير المعنوي. **الفرض الأول:** ينص هذا الفرض على أنه " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية". يعرض جدول رقم (٣) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين .

ويستخلص من الجدول السابق النتائج التالية:

- ١ - الأبعاد التي لها تأثير معنوي على المتغير التابع ما يلي:
  - التأهيل العلمي والمهني الكافي للمراجع الداخلي.
  - الخبرة المهنية للقائمين بالمراجعة الداخلية والتي تساعدهم على أداء عملهم بكفاءة.
  - التدريب المستمر للمراجعين الداخليين في ضوء التطورات المهنية.
- ٢ - قيمة F المحسوبة (67.641) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5 % ومستوى الدلالة (sig = 0.000)، وهذا يدل على معنوية العلاقة بين المتغيرين.



٣ - إشارات معاملات الانحدار موجبة مما يدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين.

٤ - معامل التحديد ( $R^2 = 0.695$ ) يعني أن 69.5% من الاختلاف الكلي في المتغير التابع يرجع إلى المتغير المستقل، والباقي 30.5% يرجع إلى متغيرات أخرى لم تشملها الدراسة، منها الخطأ العشوائي.

ووفقا لما سبق يمكن قبول الفرض الأول والذي ينص على أنه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية".

**الفرض الثاني:** ينص هذا الفرض على أنه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية".

يعرض جدول رقم (٤) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي.

التقديرات				المتغيرات المستقلة	F (sig)	معامل التحديد $R^2$
Sig	T	$\beta$				
.000	-4.337	-3.515	Constant			
.098	1.673	.182	X3.1	X3.1	35.382	0.544
.000	8.106	.910	X3.5	X3.4	(0.000)	
.000	5.681	1.05	X3.2	X3.5		

- ويستخلص من الجدول السابق النتائج التالية:
- ١ - الأبعاد التي لها تأثير معنوي على المتغير التابع، ما يلي:
    - اتصال وتفاعل مدير إدارة المراجعة الداخلية مباشرة مع أعلى سلطة إدارية بالجهة الحكومية.
    - تعين وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية والعاملين فيها يتم بمعرفة أعلى سلطة إدارية بالجهة الحكومية.
    - تحديد نطاق عمل المراجعة الداخلية، وتنفيذ عملياتها، والتقرير عن أي نتائج تم التوصل إليها دون أي تدخل داخلي أو خارجي.
  - ٢ - قيمة F المحسوبة (35.382) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية ٥% ومستوى الدلالة (sig = 0.000) ، وهذا يدل على معنوية العلاقة بين المتغيرين.
  - ٣ - إشارات معاملات الانحدار موجبة مما يدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين.
  - ٤ - معامل التحديد ( $R^2 = 0.544$ ) يعني أن 54.4% من الاختلاف الكلي في المتغير التابع يرجع إلى المتغير المستقل، والباقي 45.6% يرجع إلى متغيرات أخرى لم تشملها الدراسة، منها الخطأ العشوائي.
- ووفقا لما سبق يمكن قبول الفرض الثالث والذي ينص على أنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية".
- الفرض الثالث: ينص هذا الفرض على أنه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جودة أداء المراجعة الداخلية وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية".

يعرض جدول رقم (٥) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد جودة أداء المراجعة الداخلية.

التقديرات				المتغيرات المستقلة	F (sig)	معامل التحديد R <sup>2</sup>
Sig	T	$\beta$				
.000	-9.112	-2585	Constant	X2.3 X2.4 X2.1 X2.6	23.222 (0.000)	0.513
.000	7.196	.846	X2.3			
.000	6.587	.635	X2.4			
.000	5.831	.321	X2.1			
.000	4.082	.281	X2.6			

ويستخلص من الجدول السابق النتائج التالية:

- ١ - الأبعاد التي لها تأثير معنوي على المتغير التابع، ما يلي:
  - تخطيط مهام المراجعة الداخلية بشكل جيد
  - تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بشكل سليم
  - إدارة وظيفة المراجعة الداخلية بشكل جيد
  - متابعة تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية .
- ٢ - قيمة F المحسوبة (23.222) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية ٥% ومستوى الدلالة (sig = 0.000)، وهذا يدل على معنوية العلاقة بين المتغيرين.
- ٣ - إشارات معاملات الانحدار موجبة مما يدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين.

٤ - معامل التحديد ( $R^2 = 0.513$ ) يعني أن 51.3% من الاختلاف الكلي في المتغير التابع يرجع إلى المتغير المستقل، والباقي 48.7% يرجع إلى متغيرات أخرى لم تشملها الدراسة، منها الخطأ العشوائي.

ووفقا لما سبق يمكن قبول الفرض الثاني والذي ينص على أنه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جودة أداء المراجعة الداخلية وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية".

**الفرض الرابع:** ينص هذا الفرض على أنه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية".

يعرض جدول رقم (٦) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين.

التقديرات				المتغيرات المستقلة	F (sig)	معامل التحديد $R^2$
Sig	T	$\beta$				
.000	3.744	.715	Constant	X4.3 X4.4 X4.5	61.633 (0.000)	0.799
.000	6.880	.349	X4.4			
.000	6.939	.233	X4.3			
.000	4.321	.251	X4.5			

- ويستخلص من الجدول السابق النتائج التالية:
- ١ - الأبعاد التي لها تأثير معنوي على المتغير التابع، ما يلي
    - تخصيص موازنة مالية كافية.
    - وتوفير موارد بشرية مؤهلة وكفاء.
    - وتأمين الوصول إلى الإدارات والأقسام المختلفة.
  - ٢ - قيمة F المحسوبة (61.633) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5 % ومستوى الدلالة (sig = 0.000)، وهذا يدل على معنوية العلاقة بين المتغيرين.
  - ٣ - إشارات معاملات الانحدار موجبة مما يدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين.
  - ٤ - معامل التحديد ( $R^2 = 0.799$ ) يعني أن 79.9 % من الاختلاف الكلي في المتغير التابع يرجع إلى المتغير المستقل، والباقي 20.1 % يرجع إلى متغيرات أخرى لم تشملها الدراسة، منها الخطأ العشوائي.
- ووفقا لما سبق يمكن قبول الفرض الرابع الذي ينص على أنه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية".
- الفرض الخامس:** ينص هذا الفرض على أنه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية".

يعرض جدول رقم (٧) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

التقديرات				المتغيرات المستقلة	F (sig)	معامل التحديد R <sup>2</sup>
Sig	T	$\beta$				
.001	3,594	.904	Constant	X5.1 X5.2 X5.3	77.938 (0.000)	0.692
.000	11.772	.575	X5.1			
.001	3.342	.183	X5.3			
.001	4.585	.435	X5.2			

ويستخلص من الجدول السابق النتائج التالية:

- ١ - الأبعاد التي لها تأثير معنوي على المتغير التابع، ما يلي:
    - عقد اجتماعات دورية بصفة منتظمة بين المراجع الداخلي والخارجي.
    - تبادل برامج المراجعة وأوراق العمل.
    - تبادل التقارير ورسائل الإدارة المتعلقة بعملية المراجعة.
  - ٢ - قيمة F المحسوبة (77.938) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5% ومستوى الدلالة (sig = 0.000)، وهذا يدل على معنوية العلاقة بين المتغيرين.
  - ٣ - إشارات معاملات الانحدار موجبة مما يدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين.
  - ٤ - معامل التحديد ( $R^2 = 0.692$ ) يعني أن 69.2% من الاختلاف الكلي في المتغير التابع يرجع إلى المتغير المستقل، والباقي 30.8% يرجع إلى متغيرات أخرى لم تشملها الدراسة، منها الخطأ العشوائي.
- ووفقا لما سبق يمكن قبول الفرض الخامس الذي ينص على أنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية".

## القسم الرابع: النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

بعد تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها يمكن للباحثة عرض نتائجها علي النحو الآتي:

١ - أكدت الدراسة على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وفاعلية المراجعة الداخلية من خلال التأهيل العلمي والمهني الكافي للمراجع الداخلي، والخبرة المهنية للقائمين بالمراجعة الداخلية والتي تساعدهم على أداء عملهم بكفاءة، والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين في ضوء التطورات المهنية.

٢ - أكدت الدراسة على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال اتصال وتفاعل مدير إدارة المراجعة الداخلية مباشرة مع أعلى سلطة إدارية بالجهة الحكومية، وتعيين وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية والعاملين فيها يتم بمعرفة أعلى سلطة إدارية بالجهة الحكومية ، وتحديد نطاق عمل المراجعة الداخلية ، وتنفيذ عملياتها، والتقارير عن أي نتائج تم التوصل إليها دون أي تدخل داخلي أو خارجي.

٣ - أكدت الدراسة على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جودة أداء المراجعة الداخلية وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تخطيط مهام المراجعة الداخلية بشكل جيد، تنفيذها بشكل سليم، وإدارتها بشكل جيد، ومتابعة تنفيذ توصياتها بجدية.

٤ - أكدت الدراسة على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تخصيص

موازنة مالية كافية، وتوفير موارد بشرية مؤهلة وكفاء، وتأمين الوصول إلى الإدارات والأقسام المختلفة.

٥ - أكدت الدراسة على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي الخارجي وبين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال عقد اجتماعات دورية بصفة منتظمة، وتبادل برامج المراجعة وأوراق العمل، وتبادل التقارير ورسائل الإدارة المتعلقة بعملية المراجعة.

### ثانياً: التوصيات

١ - ضرورة الاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية في مصر وتفعيل دورها من خلال إنشاء معهد للمراجعين الداخليين على غرار الدول المتقدمة ، تقع عليه مهام إصدار معايير للمرجعة الداخلية ملائمة لبيئة التطبيق العملي في مصر، وتدريب وتأهيل المراجعين الداخليين في مصر ليواكبوا مستجدات المراجعة الداخلية عالمياً ، ومنح شهادة المراجع الداخلي.

٢ - ضرورة تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، وإلزام الأجهزة الحكومية بتوفير كافة الموارد المادية والبشرية اللازمة لممارسة هذه الوظيفة من خلال وحدات مهنية مستقلة.

٣ - ضرورة رفع كفاءة المراجعين الداخليين من خلال برامج التدريب والتعليم المستمر لمواكبة كل ما يمكنهم من أداء وظيفتهم بشكل كفاء وفعال، لأن المراجعة الداخلية هي خط الدفاع الأول والحارس الأمين بالوحدات الحكومية المصرية.



## مراجع البحث

### أولاً: المراجع العربية:

- الإنتوساي (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة) (٢٠١٠) ، "التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام" . معيار رقم ٩١٥٠ ، ص ص ١ - ١٨ ، [www.issai.org](http://www.issai.org)
- الفاو (منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة)،(٢٠١٢)، **وظيفة مراجعة الحسابات في منظومة الأمم المتحدة**، ص ص ١ - ١٢٠ ، [www.fao.org](http://www.fao.org)
- ديوان المراقبة العامة، المملكة العربية السعودية (٢٠٠٧)، **اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة**، قرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ لسنة ٢٠٠٧، ص ص ١ - ٩ .
- ديوان المراقبة العامة، المملكة العربية السعودية (٢٠١٠)، **الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة**، ص ص ١ - ١٤٧ .
- مبارك، الرفاعي إبراهيم (٢٠١١)، **جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على البيئة السعودية**، **مجلة العلوم الإدارية** ، جامعة الملك سعود ، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد ٢٢ ، العدد ٢ ، ص ص ١٦٩ - ٢٠٢ .
- معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ (٢٠٠٨) **دراسة عمل المراجعة الداخلية**، الصادر وفق قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ .

- مجلس الوزراء، الإمارات العربية المتحدة (٢٠١٣)، **ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية**، قرار المجلس رقم (١) لسنة ٢٠١٣، ص ١-٥٢.

### ثانيا: المراجع الأجنبية:

- Ahmad, H. N., Othman, Rad., Othman, Roh. and Jusoff, K., (2012), The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector, **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol.5, No.9, pp. 53 – 62.

- Akoy, T., and Bozkus, S., (2012), Establishment of Effective Internal Audit Function: Recommendation for Best Practice. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol. 8, No (9), pp. 1283 -1290.

- Al-Akra, M., Abdel -Qader, W., and Billah, M., (2016), Internal auditing in the Middle East and North Africa: A literature review, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**.vol. 26, pp. 13 - 27.

- Ali ,A. M., Saidin , S. Z., Sahdan ,M . H., Rasit, M .H. and Rahim, M. S., (2012), Internal Audit in the Federal Government Organizations of Malaysia:The Good The Bad and The Very Ugly? , **Asian Journal of Business and Governance**, Vol. 2, No.1, PP. 68 – 110.

- and Gwilliam ,D. (2014 ) Factors affecting the – Alzeban , A. internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 23, Issue 2**, pp. 74-86.
- Alzeban , A. and Sawan , N. (2013), The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia , **African Journal of Business Management** ,Vol. 7(6) ,pp. 443 – 454.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA),(1991)The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements ,ISA, No. 65, AICPA New York.
- Cohen, A. and Sayag, G. (2010),The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organization , **Australian Accounting Review**, Vol. 20,Issue 3,pp. 296-307 .
- Dellai, H. and Omri, Mohamed Ali Brahim ,(2016), Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations, **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.7, No.16, pp. 208- 221.
- Desai, R., Desai, V., Libby, T., and Srivastava, R. P. (2017), External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation, **International Journal of Auditing Information Systems**, vol.24, pp.1- 14
- Dittenhofer, M. (2001), Internal auditing effectiveness: an expansion of present method, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 16,No 8, pp 443- 450.

- Enofe, A. O., Mgbame , C. J. , Osa-Erhabor, V. E. and Ehiorobo , A. J. (2012)," The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector", **Research Journal of Finance and Accounting** , Vol. 4, No. 6, pp. 162 – 168.
- Giroux, G. and Jones, R. ( 2011), Measuring audit quality of local Governments in England and Wales, Research in Accounting Regulation, Vol. 23, pp. 60- 66.
- Goodwin, J.,(2004), A Comparison of internal audit in the private and public sectors , **Managerial Auditing Journal** , Vol. 19. No.5, PP. 640 – 650.
- Goodwin, J. and Yeo T., (2001), Two factors affecting internal audit independence and Objectivity: Evidence from Singapore, **International Journal of Auditing**, Vol. 5 . pp. 107 – 125.
- Gramling, Audrey and Hermanson, Dana (2006), what role is your Internal Audit function playing in corporate governance? **Internal Auditing**, Vol. 6, pp, 37-39.
- Hanncox, D. (2014),**The Auditing Function in Government, Internal and Performance Auditing**, Available at: <http://davehancox.com/the-auditing-function-in-government/>
- HM Treasury, (2011),Government Internal Audit Standards, February, pp.1 – 42, Available at: <http://www.hm-treasury.gov.uk>
- Institute of Internal Auditor (IIA), (2010), Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency, IPPF- Practice Guide ,December , pp. 1 -19, Available at: [www.theiia.org/guidance](http://www.theiia.org/guidance)
- Institute of Internal Auditor (IIA), (2011), international standards for professional practice of internal auditing (standards), Available at: <http://www.theiia.org/guidance/standards-andguidance/ippf/standard>

- International Federation of Accountant (IFAC),(2007) The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function, ISA, No.610, Available at: <http://www.ifac.org>
- Johnson, L. Elder, R. and Davies, S. (2007), Auditor Specialization, perceived audit quality and audit fess in local government audit market, **Journal of Accounting and Public Policy**, vol.26, No. 6, pp.705-732.
- Karagiorgos, T. ,Drogalas, G. and Giovanis, N., ( 2011), Evaluation of effectiveness of internal audit in Greek Hotel Business, **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, Vol.4, ISS. 1, pp. 19 -34.
- Kasim , M.A. and Hanafi, S.R., (2012)," Assessment of quality for internal audit function s:A quest for a valid and reliable instrument", **African Journal of Business Management**, Vol. 6 (9), pp. 3402-3412. Available online at: <http://www.academicjournals.org/ajbm>
- Khoury, H.,(2011), "Internal audit in the public sector – The quiet revolution , **A Middle East Point of View**, (February) pp. 40 -45.
- Kouik, K., Stavrakakis, G. and Vangelis, G. (2015) "A study on the specific factors associated with the success of internal audit in the Greek business environment", **International Journal of Accounting, Auditing and Taxation**", vol. 2, pp. 166 – 175.
- Lawton, A. (2005), public service ethics in a changing world, **Futures** , vol. 37, pp. 231 – 243.
- Lenz, R. and Sarens, G. (2012), Testing the discriminatory power of factors of Internal Auditing Effectiveness: Sorting the wheat from the chaff, Working paper, Submitted to the 10th European Academic Conference on Internal Audit and Corporate

Governance. Hosted by the University of Verona, Italy 18th-20th April pp. 1 - 58

– Lowensohn, S. and Collins, F. (2001), The Role and Perceptions of independent Audit partner in the Governmental Audit Market. **Accounting and the Public Interest**, Vol. 1 ,pp. 17 – 41.

– Macrae, E. and Gils, D. (2014). Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector. Published by the Institute of Internal Auditors Research Foundation. Florida, pp. 1 – 46.

-Mihret, D. and Yismaw, A. (2007), Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study, **Managerial Auditing Journal**, vol. 22, No. 5, pp. 470- 484.

– Oxford City Council, (2013), New Public Sector Internal Audit Standards, April, pp.1-50, Available at: <http://www.mycouncil.oxford.gov.uk>

– Popescu, M. and Vasile, E. (2011) Internal Auditing Value added Concept, **Internal Auditing and Risk management**, (June) (2) (22) pp.58 – 64.

– Palmer, L. (2008), Considering Bias in Government Audit Reports, *Journal of Business Communication*, Vol. 45, No.3, pp. 265 – 285.

– Prawitt, D. F., Smith, J. L. and Wood, D. A. (2009) Internal Audit Quality and Earnings Management, **The Accounting Review**, Vol. 4, No.4, pp. 1255-1280.

-Ray, E.,(2009) Adding Value :How Modern Internal Auditing Assists Organization Achieving Strategic Objective: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, January.

- Ridley, J.,(2013).The Internal Auditing Role - Is there an Expectation Gap in your organization?, Available Online at: <http://www.qfinance.com>
- Shamki, D. and Alhajri, T., (2017). Factors Influence Internal Audit Effectiveness, **International Journal of Business and Management**, Vol. 12, No. 10, pp. 143 – 154.
- Soh, D. and Martinov-Bennie, N. (2011),”The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 No. 7, pp. 605-622
- Van, C., (2005). Internal Auditing in the Public Sector, **Internal Auditor**, August, pp. 69 – 73.
- Wilkin, C. L., Couchman, P. K., Sohal, A., and Zutshic, A.,(2016), Exploring differences between smaller and large organizations' corporate governance of information technology, **International Journal of Accounting Information Systems**, vol. 22, pp. 6 - 25.

## قائمة الاستقصاء

الأستاذ الفاضل/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تقوم الباحثة بإعداد بحث بعنوان "العوامل المؤثرة على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية"، ويشرفها تعاونكم معها من خلال إجاباتكم عن ما ورد بهذه القائمة من أسئلة بوضع علامة (√) تحت الدرجة التي تعبر عن وجهة نظركم، وتؤكد لكم أن إجاباتكم سوف تعامل بسرية تامة، وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط. أخيرا نشكركم علي حسن تعاونكم .  
وتفضلوا بقبول وافر التحية والاحترام ،،،

الباحثة

آمال إبراهيم محمد

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الأزهر

أولا بيانات شخصية:

١ - اسم الوحدة الحكومية:

٢ - القائم بملء قائمة الاستقصاء:

- الاسم/.....
- المركز الوظيفي/.....
- أعلى مؤهل علمي حصل عليه/.....
- تاريخ الالتحاق بالعمل/.....
- عدد سنوات الخبرة كمراجع داخلي/.....



ثانيا: أسئلة قائمة الاستقصاء

غ ير موا فق ب شد ة	غ ير موا فق ب شد ة	مح ايد	موا فق	موا فق ب شد ة	
					س١: في رأيك أي من العناصر الآتية يؤدي إلى زيادة الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي؟
					١ - المؤهلات العلمية التي حصل عليها المراجع الداخلي.
					٢ - الشهادات المهنية التي حصل عليها المراجع الداخلي
					٣ - الخبرة العملية للقائمين بالمراجعة الداخلية والتي تساعدهم على أداء عملهم بكفاءة
					٤ - التأهيل والتعليم المستمر للمراجع الداخلي.
					٥ - معرفة المراجع الداخلي بطبيعة عمل الوحدة الحكومية
					٦ - التدريب المستمر للمراجع الداخلي، في ضوء التطورات المهنية، لاكتسابهم مهارات خاصة مثل مهارات الاتصال ومهارات التفكير الإبداعي ومهارات السلوك الإيجابي.
					٧ - عناصر أخرى برجاها إن وجدت: .....
					س ٢ : في رأيك أي من العناصر الآتية يؤدي إلى زيادة استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي؟
					١ - اتصال وتفاعل مدير إدارة المراجعة الداخلية مباشرة مع أعلى سلطة إدارية بالجهة الحكومية.
					٢ - تعيين وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية والعاملين فيها يتم بمعرفة أعلى سلطة إدارية بالجهة الحكومية.
					٣ - عدم مشاركة المراجعين الداخليين في أي أعمال تنفيذية.
					٤ - فريق عمل المراجعة الداخلية لديه حرية الوصول غير المقيد للبيانات والمعلومات والسجلات والموظفين بالوحدة الحكومية.

					٥- تعمل إدارة المراجعة الداخلية باستقلال تام دون تدخل من الإدارة عند تحديد نطاق عمل المراجعة الداخلية ، وتنفيذ عملياتها، والتقرير عن أي نتائج تم التوصل إليها.
					٦- يتم تقديم تقرير المراجعة الداخلية لأعلى سلطة إدارية بالجهة الحكومية
					٨- عناصر أخرى برجاها إن وجدت: ..... .....
غ ير موا فق ب شدة	غ ير موا فق ب شدة	مح ايد	موا فق	موا فق ب شدة	س ٣ : في رأيك أي من العناصر الآتية يؤدي إلى زيادة جودة أداء المراجعة الداخلية؟
					١ - إدارة وظيفة المراجعة الداخلية بشكل مناسب.
					٢ - كفاية مدى ونطاق عمل المراجعة الداخلية.
					٣ - تخطيط مهام المراجعة الداخلية بشكل جيد.
					٤ - تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بشكل سليم.
					٥- جودة وشمول تقارير المراجعة الداخلية.
					٦- هناك متابعة من قبل إدارة المراجعة الداخلية لتنفيذ توصيات تقرير المراجعة الداخلية من قبل الإدارة.
					٧ - قبول الإدارة العليا لمستوى المخاطر المحددة من قبل إدارة المراجعة الداخلية.
					٨- عناصر أخرى برجاها إن وجدت: .....
					س ٤ : في رأيك أي من العناصر الآتية يؤدي إلى زيادة دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين؟
					١ - أداء العمل دون قيود أو تدخل.
					٢ - تنفيذ التوصيات والمقترحات التي تقدمها إدارة المراجعة الداخلية.
					٣ - تخصيص موازنة مالية كافية.

					٤ - توفير موارد بشرية مؤهلة وكفاء.
					٥- تأمين الوصول إلى الإدارات والأقسام المختلفة.
					٦ - عناصر أخرى برجاء ذكرها إن وجدت: .....
غ ير موا فق ب شدة	غ ير موا فق	مح ايد	موا فق	موا فق ب شدة	س ٥ : في رأيك أي من العناصر الآتية يؤدي إلى زيادة التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي ؟
					١- عقد اجتماعات دورية بصفة منتظمة بين المراجع الداخلي والخارجي.
					٢- تبادل برامج المراجعة وأوراق العمل.
					٣ - تبادل التقارير ورسائل الإدارة المتعلقة بعملية المراجعة.
					٤ - تنظيم برامج تدريب ودورات مشتركة وتبادل المواد التدريبية.
					٥ -- عناصر أخرى برجاء ذكرها إن وجدت: .....

