

إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي  
دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية  
بجمهورية مصر العربية

د. زكريا عبده السيد  
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد  
بالجامعة العمالية

# الإطار العام للدراسة

## مقدمة الدراسة

هناك اتجاه دولي متزايد نحو ضرورة الاهتمام بتحسين الإدارة في الأجهزة الحكومية، وذلك من منطلق أن الأجهزة الحكومية في مجموعها تشكل وحدة محاسبية كبيرة، وحجم إنفاقها العام كبير جداً، وتدار في بيئة معقدة وصعبة، والمراجعة الداخلية باعتبارها آلية هامة من مجموعة الآليات المتاحة للإدارة تساعدها على الوفاء بمسئولياتها في هذه البيئة (Enofe et al., 2013, p. 162).

وفي السنوات الأخيرة، تطور دور وظيفة المراجعة الداخلية بشكل ملحوظ، وأصبحت آلية رقابية أساسية في جميع المنظمات الخاصة والحكومية، وزاد الاهتمام الدولي بمدى فعاليتها في أداء دورها، ففي ديسمبر عام ٢٠١٠ أصدر في شأنها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي توجيهها مهنيًا بعنوان: "Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency"، وأشار فيه إلى أن: "فعالية وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تراقب وتقيم بصفة دورية"، كما أشار في موضع آخر إلى أنه: عندما تمارس وظيفة المراجعة الداخلية على نحو فعال فإنها تعد آلية هامة تساعد الإدارة على تحقيق أهدافها " (IIA, 2010, p. 2).

وفي فبراير عام ٢٠١١ أصدرت وزارة المالية البريطانية معايير للمراجعة الداخلية الحكومية Government Internal Audit Standards، وذكرت أن أحد أهدافها: وضع أساس لتقييم أداء المراجعة الداخلية establish the basis for the evaluation of internal audit performance بغرض تحسينها وتطويرها في المستقبل (HM Treasury, 2011, p. 3)، وفي يونيو ٢٠١٢ أصدر الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة البريطاني National Audit Office تقريراً بعنوان: "The effectiveness of internal audit in central government" متضمناً ثلاثة أقسام رئيسية، يختص القسم الأول منها بالإستراتيجية الصحيحة للمراجعة الداخلية، ويختص القسم الثاني بالقدرات المناسبة للعاملين في مجال المراجعة الداخلية، أما القسم الثالث والأخير فيختص بالتقييم الكافي لأداء المراجعة الداخلية (NAO, 2011, p. 11)، وفي ١٨ ديسمبر ٢٠١٢ أصدر مجلس مدينة أكسفورد Oxford City Council معايير جديدة للمراجعة الداخلية في المنظمات العامة New Public Sector Internal Audit Standards (PSIAS)، ل يتم تطبيقها في الحكومة المحلية والحكومة المركزية وهيئة الخدمات الصحية القومية بانجلترا وويلز واسكتلندا وأيرلندا الشمالية اعتباراً من أول أبريل عام ٢٠١٣ (Oxford City Council, 2012, p. 4).

وعلى المستوى الإقليمي، شهدت بعض الدول العربية في السنوات الأخيرة تطورات هامة تهدف إلى زيادة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، ففي المملكة العربية السعودية، على سبيل المثال، تم (ديوان المراقبة العامة، ٢٠٠٩، ص ١٧):

- إلزام الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بإنشاء وحدة للمراجعة الداخلية في المقر الرئيس يرتبط مديرها بالمسئول الأول في الجهة، أما الفروع فتتشئ الوحدة - عند الحاجة - بقرار من المسئول الأول في الجهة، وذلك بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ٢٣٥ لعام ٢٠٠٤.

- إصدار لائحة موحدة لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة مكونة من ٢٣ مادة، بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ لعام ٢٠٠٧، وفق معايير المراجعة الداخلية وأفضل الممارسات المهنية المعتمدة، لتكون مرجعا ومرشدا لجميع المسئولين عن هذه الوحدات، لتبني مفهوم موحد للمراجعة الداخلية وأساليب أداء المهام الأساسية المناطة بهذه الوحدات.

- إصدار دليل إرشادي لتطبيق اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة في عام ٢٠١٠ من قبل ديوان المراقبة العامة، وتعميمه على جميع الأجهزة الحكومية ليتسنى تفعيل وسائل الرقابة الذاتية والوقائية في جميع أجهزة الدولة وفق أسس وقواعد مهنية موحدة.

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

أما في جمهورية مصر العربية فلا توجد معايير مهنية متاحة تحكم الممارسة العملية لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي أو حتى في القطاع الخاص 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 أيضا 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 - 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 فعاليتها في أداء دورها المنوط بها.

وفي ضوء ما سبق تبرز التساؤلات التالية والتي ترتبط بموضوع البحث:

- هل هناك مؤشرات معينة يمكن استخدامها في قياس مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي بجمهورية مصر العربية؟
- هل هناك عوامل معينة يمكن أن تؤثر على مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي بجمهورية مصر العربية؟
- هل يمكن إجراء اختبار ميداني لمدى تأثير تلك العوامل - إن وجدت - على مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في إحدى الوزارات الحكومية بجمهورية مصر العربية.

## أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من الاعتبارين التاليين:

١. ندرة الدراسات والبحوث الأكاديمية الدولية التي أجريت في مجال فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بصفة عامة وفي القطاع الحكومي بصفة خاصة، وهذا ما تؤيده عدة دراسات علمية سابقة في بعض الدول، ففي ليبيا تشير دراسة (Abu-Azza, 2012, p. 49) إلى أنه: "حتى الآن أجريت دراسات أكاديمية قليلة جدا حول فعالية وظيفة المراجعة الداخلية to date very few academic studies have been conducted on IA effectiveness" وفي ألمانيا تشير دراسة (Lenz and Sarens, 2012, p. 3) إلى أنه: "مازال ينظر إلى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية على أنها صندوق أسود Internal Auditing (IA) effectiveness is, to large extent, still viewed as a "black box" في الدراسات والبحوث الأكاديمية in academic research, IA effectiveness remains largely unexplored.
٢. إجراء معظم الدراسات السابقة في دول نامية أجنبية، ولم تجر أي دراسة مماثلة في القطاع الحكومي - في حدود علم الباحث - في البيئة المصرية.

## أهداف الدراسة

يسعى الباحث من إعداد هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

١. اقتراح عدة مؤشرات يمكن استخدامها في قياس مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي.
٢. استنباط العوامل المحددة لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي من واقع المعايير والتوجيهات الدولية الصادرة عن المنظمات المهنية، ونتائج الدراسات العلمية السابقة.

٣. إجراء اختبار ميداني لمدى تأثير تلك العوامل على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في وزارة الحكم المحلي بجمهورية مصر العربية.

## منهج الدراسة

يستند منهج الدراسة على ثلاثة أركان تتمثل في المدخل والأداة وطريقة الدراسة، ويتمثل مدخل الدراسة في المدخل المعياري / الاستنباطي Normative / Deductive Approach حيث تم اشتقاق فروض الدراسة من خلال الفكر الأكاديمي، وتتمثل أداة الدراسة في قائمة الاستبيان التي تم تصميمها واستخدامها في جمع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة على عينة من المراجعين الداخليين العاملين في وزارة الإدارة المحلية، وعينة من الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية، بالإضافة إلى استخدام بعض الأساليب الإحصائية لأغراض التحليل الإحصائي اللازم لإثبات مدى صحة أو خطأ فروض الدراسة، أما طريقة الدراسة فتتمثل في الدراسة الميدانية Field Study التي تم إجرائها على العينة المختارة.

## تنظيم الدراسة

تحقيقاً لأهداف الدراسة، واختباراً لفروضها، والتزاماً بمنهجها، تم تناولها من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: عرض وتحليل لبعض الدراسات السابقة
- المبحث الثاني: الإطار العلمي لموضوع الدراسة.
- المبحث الثالث: صياغة نموذج وفروض الدراسة
- المبحث الرابع: الدراسة الميدانية

## المبحث الأول

## عرض وتحليل لبعض الدراسات السابقة

يتضمن هذا المبحث استعراضا وتحليلا لأهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية، وذلك وفقا لترتيبها التاريخي، بعد تصنيفها إلى:

- دراسات تتعلق بأهمية فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.
- دراسات تتعلق باختبار العوامل المحددة لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.

### أولاً: الدراسات التي تتعلق بأهمية فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية

١/١ دراسة (2011) Unegbu and Kida بعنوان: "Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management". وقد استهدفت هذه الدراسة تبيان مدى أهمية فعالية وظيفة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء الإدارة والحد من الأنشطة الاحتيالية في الوحدات العامة بولاية كانو Kano state النيجيرية، واعتمدت في جمع بياناتها على استقصاء آراء عينة عشوائية من المحاسبين والمراجعين الداخليين العاملين في تلك الوحدات قوامها (٥١٠) مفردة، وخلصت إلى وجود علاقة إيجابية هامة بين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية وبين تحسين أداء الإدارة والحد من الأنشطة الاحتيالية في الوحدات العامة التابعة لهذه الولاية.

٢/١ دراسة (2012) Njui بعنوان: "The Effectiveness of Internal Audit in Promoting good Governance in the Public Sector in Kenya". وقد استهدفت هذه الدراسة تبيان مدى أهمية فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الوحدات العامة الكينية مع التركيز بشكل خاص على الوزارات الحكومية، واعتمدت في جمع بياناتها على استقصاء آراء عينة من المراجعين الداخليين الحاصلين على شهادة المراجع الداخلي المعتمد CIA في (٤٤) وزارة حكومية، وخلصت إلى أن توسيع نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية ليشمل إدارة المخاطر يؤثر بشكل إيجابي على مستوى الحوكمة الوزارات الحكومية الكينية.

٣/١ دراسة (2013) Enofe et al. بعنوان: "The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector". وقد استهدفت هذه الدراسة تبيان مدى أهمية فعالية المراجعة الداخلية كأداة لفعالية الإدارة في الوحدات العامة بولاية إيدو Edo State النيجيرية، واعتمدت في جمع بياناتها على استقصاء آراء عينة عشوائية من المحاسبين والمراجعين الداخليين العاملين في تلك الوحدات قوامها (٥٤) مفردة، وخلصت إلى أن فعالية المراجعة الداخلية تلعب دورا رئيسيا في ضمان فعالية الإدارة في هذه الوحدات، IA effectiveness play role in ensuring

effective management in public sector، وأوصت بضرورة إكساب المراجعين الداخليين المهارات التقنية اللازمة، وحضور رئيسهم اجتماعات الإدارة العليا ليكون على علم بالسياسات التي تؤثر في أهداف المنظمة.

## ثانياً: الدراسات التي تتعلق بتعلق باختبار العوامل المحددة لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية

٤/١ دراسة (2007) Mihret and Yismaw بعنوان: "Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian Public Sector Case Study". وقد استهدفت هذه الدراسة تقييم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي الحكومية في أثيوبيا، باستخدام نموذج يتألف من أربعة عوامل محتملة التأثير عليها، وهي: جودة المراجعة الداخلية Internal audit quality (خبرة الأعضاء - نطاق المراجعة - التخطيط للمراجعة - التنفيذ والرقابة - إعداد التقارير)، ودعم الإدارة العليا Management support (الاستجابة إلى نتائج المراجعة الداخلية - الالتزام بدعم المراجعة الداخلية)، والوضع التنظيمي Organizational setting (التنظيم الداخلي - السياسات والإجراءات التنظيمية - موازنة مكتب المراجعة الداخلية)، وسمات الجهات الخاضعة للمراجعة Auditee attributes (اتجاه الجهة الخاضعة للمراجعة - مستوى التعاون مع المراجعين)، واعتمدت في جمع بياناتها على أسلوب دراسة الحالة، وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها ما يلي:

- أن وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي الحكومية في أثيوبيا غير فعالة بدرجة كافية، حيث يشوبها أوجه قصور عديدة سواء في الكفاءة المهنية للأعضاء، أو في التخطيط للمراجعة، أو في ضيق نطاقها، أو في توصياتها، أو في غير ذلك.
- أن جودة المراجعة الداخلية ودعم الإدارة العليا هما أقوى العوامل تأثيراً على فعالية المراجعة الداخلية (على التوالي)، في حين أن الوضع التنظيمي وسمات الجهات الخاضعة للمراجعة أقلهما تأثيراً.

٥/١ دراسة (2007) Ali et al. بعنوان: "Internal Audit in the State and Local Governments of Malaysia". وقد استهدفت هذه الدراسة اختبار العوامل التي تحد من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية التابعة لكل من: حكومات الولايات، والحكومات المحلية، في شبه جزيرة ماليزيا، واعتمدت في جمع بياناتها على استقصاء آراء عينة عشوائية قوامها (٣٥) مفردة من المراجعين الداخليين العاملين في هذه الوحدات، وخلصت إلى وجود عوامل عديدة تحد من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في هذه الوحدات، أكثرها تأثيراً ما يلي: قلة عدد المراجعين الداخليين، وضعف

كفاءاتهم العلمية والمهنية، وضعف استقلالهم المهني، وضيق نطاق المراجعة المكلفين بأدائها (الامتثال فقط)، فضلا عن صعوبة التفاعل بينهم وبين العاملين في الأقسام أو الإدارات الأخرى من جهة، وبينهم وبين الإدارة العليا من جهة أخرى.

٦/١ دراسة العفيفي (٢٠٠٧) بعنوان: "معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها (دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة)". وقد استهدفت هذه الدراسة اختبار العوامل التي تحد من فعالية عمل وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بقطاع غزة، واعتمدت في جمع بياناتها على استقصاء آراء جميع المراجعين الداخليين العاملين بدائرتي الرقابة الإدارية والمالية في الوزارات وبعض المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة وعددهم (١٦٧) مراجعا داخليا، وخلصت إلى وجود عدد من المعوقات التي تحد من فعالية عمل وحدات المراجعة الداخلية كان من أهمها: توجهات وسلوكيات الإدارة العليا، وغياب القوانين التي تنظم العمل الرقابي لهذه الوحدات، والإشكاليات الناجمة عن المسميات الإدارية المطبقة، إضافة إلى عدم توفر الخبرة والكفاءة لدى المراجعين الداخليين.

٧/١ دراسة الطويل (٢٠٠٩) بعنوان: "مدى فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية - دراسة تطبيقية"، وقد استهدفت هذه الدراسة اختبار العلاقة بين الالتزام بتطبيق المعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية وبين فعالية أجهزة المراجعة الداخلية في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة، واعتمدت في جمع بياناتها على استقصاء آراء جميع المراجعين الداخليين العاملين في هذه الجامعات وعددهم (١٦) مراجعا داخليا، وخلصت وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بينهما.

٨/١ دراسة Alzeban and Gwilliam (2012) بعنوان:

"Perceptions of managers and internal auditors as to factors affecting the effectiveness of internal audit in the public sector context". وقد استهدفت هذه

الدراسة اختبار العلاقة بين خمسة عوامل رئيسية (كفاءة أعضاء قسم المراجعة الداخلية، حجم قسم المراجعة الداخلية، العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية، دعم الإدارة العليا لقسم المراجعة الداخلية، استقلالية قسم المراجعة الداخلية) كمتغيرات مستقلة، وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالمملكة العربية السعودية كمتغير تابع، واعتمدت في جمع بياناتها على استقصاء آراء عينة عشوائية قوامها (٤٤٢) مفردة من المراجعين الداخليين العاملين في ٧٩ مؤسسة عامة، وخلصت إلى وجود علاقة إيجابية قوية بين جميع العوامل السابقة وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وإن كان دعم الإدارة العليا هو العامل المسيطر، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وذلك لتأثيره على العوامل الأخرى.



٩/١ دراسة Ahmad et al. (2012) بعنوان:

”The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector“ وقد استهدفت هذه الدراسة اختبار العوامل المؤثرة على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات العامة الماليزية، واعتمدت في جمع بياناتها على قائمة استبيان وزعت على عينة عشوائية من مختلف العاملين بإدارة المراجعة الداخلية - بما فيهم الرئيس- في هذه الوحدات، وخلصت إلى وجود عدة عوامل تحد من فعالية المراجعة الداخلية في الوحدات العامة الماليزية، منها ما يلي:

- قلة عدد المراجعين الداخليين.
- افتقار المراجعين الداخليين إلى المعرفة والتدريب المناسب على منهجيات المراجعة الفعالة.
- ندرة التعاون بين المراجعين الداخليين.
- عدم كفاية دعم الإدارة العليا.
- تقاعس الإدارة العليا عن اتخاذ الإجراءات العلاجية الموصى بها.

١٠/١ دراسة Ali et al. (2012) بعنوان: “Internal Audit in the Federal

Government Organizations of Malaysia: The Good, The Bad and The Very Ugly?” وقد استهدفت هذه الدراسة تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية في ماليزيا والوقوف على نقاط قوتها وضعفها، واعتمدت في جمع بياناتها على استقصاء آراء عينة من المراجعين الداخليين في ٨٠ وحدة حكومية على المستويات الثلاثة ( الفيدرالي، والولاية، والمحلي) بالدولة، وخلصت إلى تصنيف الممارسات إلى:

- ممارسات جيدة تزيد من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية: مثل وجود دليل للمراجعة الداخلية، واستقلال المراجعين الداخليين، وجودة تقاريرهم.
- ممارسات سيئة تحد من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية: مثل نقص أعداد المراجعين الداخليين، ونقص كفاءاتهم وخبراتهم المهنية، وقلة البرامج التدريبية نظرا لمحدودية مخصصاتها المالية، ومحدودية نطاق المراجعة، وضعف العلاقات مع الجهات الخاضعة للمراجعة، فضلا عن ضعف دعم ومساندة الإدارة العليا.
- ممارسات سيئة جدا تقضي على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية: مثل التعيين المركزي للمراجعين الداخليين، حيث يتم تعيينهم من قبل قسم المراجعة الوطني National Audit Department وليس من قبل الوحدة الحكومية ذاتها، وهذا يؤدي إلى عدم استقرار المراجعين الداخليين وزيادة معدل دورانهم نتيجة لتعرضهم للنقل المستمر من وحدة لأخرى.

١١/١ دراسة Abu-Azza (2012) بعنوان:

”Perceived Effectiveness of the Internal Audit Function in Libya“ وقد استهدفت

هذه الدراسة تقييم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الليبية باستخدام نموذج يتألف من مجموعتين من العوامل المحتملة التأثير عليها، وهما:

- المجموعة الأولى: وتتكون من أربعة عوامل متعلقة بالمعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية ISPPIA، وهي: استقلالية المراجع الداخلي، وكفاءة المراجع الداخلي، ونطاق عمل المراجعة الداخلية، وأداء عمل المراجعة الداخلية.

- المجموعة الثانية: وتتكون من ثلاثة عوامل خارجية، هي: التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، ودعم الإدارة العليا، والوعي بفوائد المراجعة الداخلية الفعالة.

واعتمدت في جمع بياناتها على استقصاء آراء عينة عشوائية قوامها (٥٤) مفردة من: مديري إدارة المراجعة الداخلية، ومديري إدارة الشؤون الإدارية، ومديري إدارة الشؤون المالية، وكبار المسؤولين التنفيذيين، والمراجعين الخارجيين، في تلك المؤسسات، وخلصت إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الليبية غير فعالة نتيجة لأوجه القصور العديدة التي تعترض العوامل السابقة.

١٢/١ دراسة Njoroge (2012) بعنوان: “Factors that Contribute to the

Effectiveness of the Internal Audit Function as a Corporate Governance Mechanism in Public Universities in Kenya: (a case study of the University of Nairobi)” وقد

استهدفت هذه الدراسة تحديد العوامل التي تساهم في فعالية وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها آلية من آليات حوكمة الشركات في الجامعات الحكومية في كينيا من وجهة نظر المراجعين الداخليين، واعتمدت في جمع بياناتها على استقصاء آراء عينة قوامها ٤٠ مرجعاً داخلياً، وخلصت إلى أن هذه العوامل هي: الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، وجودة عمل المراجعة الداخلية، والاستقلال التنظيمي، والمسار الوظيفي، ودعم الإدارة العليا.

١٣/١ دراسة Alzeban and Sawan (2013) بعنوان: “The role of internal audit

function in the public sector context in Saudi Arabia“ وقد استهدفت هذه الدراسة قياس

مدى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الخاضعة لرقابة ديوان المراقبة العامة General Audit Bureau بالمملكة العربية السعودية. واعتمدت في جمع بياناتها على إجراء ٢٩ مقابلة شخصية (١٩ منها مع المراجعين الداخليين والمديرين التنفيذيين العاملين في هذه المؤسسات، والباقي مع المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المراقبة العامة)، وخلصت إلى أن وظيفة المراجعة

الداخلية في هذه المؤسسات غير فعالة بدرجة كافية، حيث توجد محددات عديدة تحد من فعاليتها، من أهمها:

١. نقص الكفاءة المهنية، نتيجة للقصور في عملية تعيين المراجعين الداخليين، ومؤهلاتهم العلمية والمهنية، وخبراتهم العملية، وتطويرهم المهني المستمر.
٢. نقص الاستقلالية والموضوعية، نتيجة لأسباب تتعلق بموقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي، وخطوط تقاريرها، وعلاقتها مع الجهات الخاضعة للمراجعة.
٣. غياب دعم الإدارة العليا، وما يترتب عليه من عدم كفاية الموارد المادية والبشرية اللازمة لأداء مهام المراجعة الداخلية بفعالية، والتعاس في اتخاذ الإجراءات العلاجية الموصى بها ، وغيرها.
٤. التركيز على الأنشطة التقليدية لوظيفة المراجعة الداخلية كمراجعة دقة وموثوقية الحسابات المالية، والتأكد من مدى الامتثال للوائح والقوانين والسياسات، وعدم الاهتمام بالأنشطة الحديثة.
٥. غياب التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين، والعلاقة بينهما لا تخرج عن كونها علاقة على الورق فقط.

ويخلص الباحث من عرض وتحليل الدراسات السابقة إلى النتائج التالية:

١. تنامي اهتمام الباحثين في بعض الدول النامية بفعالية وظيفية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، في السنوات الأخيرة، لما لها من تأثير إيجابي على الحوكمة، والإدارة، والحد من الأنشطة الاحتياالية، وغيرها.
٢. تنامي اهتمام الباحثين في بعض الدول النامية بتقييم فعالية وظيفية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، في السنوات الأخيرة، باعتبارها أداة لتبيان نقاط القوة التي يجب الاحتفاظ بها وتنميتها، ونقاط الضعف التي يجب معالجتها.
٣. اختلاف العوامل التي استخدمها الباحثون في تقييم فعالية وظيفية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي من دولة لأخرى، ومن دراسة لأخرى داخل نفس الدولة، كما يتضح ذلك من الشكل التالي (شكل رقم ١):

(شكل رقم ١)

العوامل المستخدمة في تقييم فعالية وظيفية المراجعة الداخلية في الدراسات السابقة

| م | الدراسة وتاريخها         | مكان الدراسة | العوامل المؤثرة على فعالية وظيفية المراجعة الداخلية |
|---|--------------------------|--------------|---|
| ١ | Mihret and Yismaw (2007) | أثيوبيا      | جودة المراجعة الداخلية - دعم الإدارة العليا -       |

|   |          |                             |    |
|---|----------|-----------------------------|----|
| الوضع التنظيمي - سمات الجهات الخاضعة للمراجعة   |          |                             |    |
| عدد المراجعين الداخليين - الكفاءة العلمية والمهنية - الاستقلال المهني - نطاق المراجعة- التفاعل مع العاملين من خارج القسم، التفاعل مع الإدارة العليا.          | ماليزيا  | Ali et al. (2007)           | ٢  |
| سلوكيات الإدارة العليا - غياب القوانين - المسميات الإدارية - الكفاءة  | غزة      | العفيفي (٢٠٠٧)              | ٣  |
| المعايير الدولية  | غزة      | الطويل (٢٠٠٩)               | ٤  |
| الكفاءة - الحجم - العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية - دعم الإدارة العليا - الاستقلالية  | السعودية | Alzeban and Gwilliam (2012) | ٥  |
| الحجم - الكفاءة - التعاون بين المراجعين الداخليين - دعم الإدارة العليا  | ماليزيا  | Ahmad et al. (2012)         | ٦  |
| الحجم - الكفاءة - الاستقلالية - نطاق المراجعة- العلاقة مع الجهات الخاضعة للمراجعة - دعم الإدارة العليا  | ماليزيا  | Ali et al. (2012)           | ٧  |
| الاستقلالية - الكفاءة - نطاق عمل المراجعة- أداء المراجعة - التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي - دعم الإدارة العليا - الوعي بفوائد المراجعة الداخلية الفعالة | ليبيا    | Abu-Azza (2012)             | ٨  |
| الكفاءة - الجودة - الاستقلال التنظيمي - المسار الوظيفي- دعم الإدارة العليا  | كينيا    | Njoroge (2012)              | ٩  |
| الكفاءة - الحجم - العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية - دعم الإدارة العليا - الاستقلالية  | السعودية | Alzeban and Sawan (2013)    | ١٠ |

المصدر: إعداد الباحث من الدراسات السابقة

٤. من أكثر العوامل تأثيراً على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في الدول النامية

محل الدراسات السابقة:

- الكفاءة المهنية
- الاستقلالية
- نطاق المراجعة
- جودة أداء المراجعة الداخلية
- دعم الإدارة العليا
- التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي

٥. العوامل السابقة ليست على سبيل الحصر، وتخضع للحذف والإضافة وفقاً لافتراض الباحث وتصورات المبحوثين.

## المبحث الثاني

### الإطار العلمي لموضوع الدراسة

يتضمن هذا المبحث استعراض لماهية وأهمية فعالية المراجعة الداخلية، والمعايير الدولية ذات الصلة بها، ومؤشرات قياسها، والعوامل المؤثرة عليها، وذلك كما يلي:

١/٢ ماهية فعالية المراجعة الداخلية

١/١/٢ تعريف المراجعة الداخلية

عرف بعض الباحثين المراجعة الداخلية بأنها: "جزء من نظام الرقابة الداخلية الموضوع من قبل إدارة المنظمة لضمان الالتزام بإجراءات العمل المنصوص عليها، وكأداة مساعدة للإدارة (Enofe et al., 2013, p. 163).

وعرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأنها: الوسيلة الوظيفية التي يتلقى المديرون في منشأة ما بواسطتها تأكيداً من مصادر داخلية بأن العمليات التي هم مسئولون عنها تعمل بطريقة من شأنها تقليل احتمالية حدوث خطأ أو ممارسات غير ذات كفاءة أو اقتصاد أو تحايل (إرشاد الإنتوساي للحوكمة الجيدة رقم ٩١٥٠، الفقرة ٣-٢-١).

وعرفها - حديثاً - معهد المراجعين الداخليين الأمريكي بأنها: "نشاط تأكيدى واستشاري مستقل وموضوعي، مصمم لإضافة قيمة إلى عمليات المنظمة وتحسينها. وتساعد المراجعة الداخلية المنظمة في تحقيق أهدافها من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة" (IIA, 2010, p. 1).

وعرفت معايير المراجعة الداخلية الحكومية Government Internal Audit Standards الصادرة عن وزارة المالية البريطانية في فبراير عام ٢٠١١ بنفس تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (HM Treasury, 2011, p. 7).

وهذا التعريف الحديث، الذي تبنته معايير المراجعة الداخلية الحكومية، يعني أن المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي قد شهدت تحولاً من التركيز على المساءلة عن الماضي لتحسين النتائج المستقبلية، وذلك لمساعدة المراجعين على العمل بشكل أكثر كفاءة وفعالية (Enofe et al., 2013, p. 163)، وأن دورها في تحقيق أهداف المنظمات الحكومية قد تم الاعتراف به صراحة من قبل المنظمات المهنية، وهذا اعتراف بأهمية فعالية المراجعة الداخلية في تلك المنظمات، وذلك لارتباط الفعالية دائماً بدرجة تحقيق الأهداف الموضوعية.

## ٢/١/٢ تعريف فعالية المراجعة الداخلية

الفعالية بصفة عامة وصفها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين بأنها: "درجة تحقيق الأهداف الموضوعية." (IIA, 2010, the degree to which established objectives are achieved). (p. 2)، وعرفها بعض الباحثين، بأنها:

- "القدرة على تحقيق الأهداف والغايات" (Dittenhofer, 2001, p. 4).

- "القدرة على الحصول على نتائج تتسق مع الأهداف المرجوة" (Arena & Azzone, 2009, p. 5).

أما فعالية المراجعة الداخلية فقد وصفها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين بأنها: "درجة تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل نشاط المراجعة الداخلية the degree of achievement of objectives for which the internal audit activity is established" (IIA, 2010, p. 2)، وعرفها بعض الباحثين، بأنها:

- "قدرة المراجع الداخلي على تحقيق النتيجة المرجوة المفترض الوصول إليها" (Mihret and Yismaw, 2007, p. 2).

- "قدرة المراجع الداخلي على تحقيق الأهداف الموضوعية في الحكومة المحلية" (Badara Saidin, 2013, p. 16).

ويتضح للباحث أن التعريفات السابقة للفعالية متناسقة وليس بينها تضارب، وتدور جميعها حول ارتباط تعريف الفعالية بدرجة تحقيق الأهداف الموضوعية.

## ١/٢ أهمية فعالية وظيفة المراجعة الداخلية

تتمثل أهمية فعالية وظيفة المراجعة الداخلية فيما يلي:

١. فعالية وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تحسن أربع عمليات هامة في المنظمة، هي Cohen (and Sayag, 2010, p. 297):

- التعليم Learning (تعليم الأعضاء كيفية أداء عملهم على نحو أفضل).
- الدافع Motivation (المراجعة تؤدي إلى تحسين الأداء والكشف عن أوجه القصور).
- الردع Deterrence (من المعلوم أن المراجعة المتوقعة الحدوث تمنع سوء التصرف).
- عملية إدخال التحسينات Process Improvements (المراجعة الداخلية قد تزيد احتمال أن تتم الأمور في نصابها الصحيح وأن ما يتم فعله هو الصحيح).

٢. فعالية وظيفة المراجعة الداخلية تعد مؤشرا لجودة الأداء، وتمكن من الحكم على ما إذا كانت - أو لم تكن- وظيفة المراجعة الداخلية يتم أداؤها بصورة مرضية (Abu-Azza, 2012, p. 49).

## ١/٣ نتائج عدم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية

يترتب على عدم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية عدة نتائج سلبية، من أهمها ما يلي (Unegbu and Kida, 2011, p. 307):

١. عدم القدرة على التخطيط الفعال.
٢. عدم القدرة على اتخاذ قرارات مالية فعالة.
٣. فقد المصداقية أمام المؤسسات التمويلية والدائنين.
٤. عدم كفاية المعلومات المتعلقة بالأصول.
٥. عدم القدرة على الاعتماد على أي بيان مالي في الماضي أو في الحاضر.
٦. صعوبة إجراء الرقابة على العمليات المالية.
٧. إمكانية ظهور الاحتيال.
٨. قلة أو عدم الامتثال للمتطلبات القانونية.

#### ١/٤ المعايير الدولية ذات الصلة بفعالية وظيفة المراجعة الداخلية

يوجد ضمن معايير المراجعة الداخلية الحكومية معايير وثيقة الصلة بفعالية وظيفة المراجعة الداخلية، منها (HM Treasury, 2011, p. 7):

المعيار ١٣٠٠ برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب على مدير المراجعة الداخلية تطوير والمحافظة على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية.

التفسير: يصمم برنامج تأكيد وتحسين الجودة للتمكن من إجراء ..... وتقييم كفاءة وفعالية نشاط المراجعة الداخلية وتحديد فرص التحسين فيه.

١٣١٠ متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب أن يشمل برنامج تأكيد وتحسين الجودة أعمال التقييم الداخلي والخارجي على السواء.

١٣١١ أعمال التقييم الداخلي: يجب أن تشمل أعمال التقييم الداخلي على مراقبة مستمرة لأداء المراجعة الداخلية، ومراجعات دورية تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المنظمة ممن تتوفر لهم المعرفة بأصول ممارسة المراجعة الداخلية.

١٣١٢ أعمال التقييم الخارجي: يجب إجراء أعمال التقييم الخارجي مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المنظمة، ويجب أن يناقش مدير المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة الحاجة لإجراء أعمال التقييم الخارجي على فترات أكثر تقارباً، ومؤتمرات واستقلالية المراجعين الخارجيين أو فريق المراجعة الخارجي، بما في ذلك أي احتمالات لوجود تضارب في المصالح.

المعيار ٢٠٠٠ إدارة نشاط المراجعة الداخلية: يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يدير نشاط المراجعة الداخلية بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمنظمة.



التفسير: نشاط المراجعة الداخلية يكون قد تمت إدارته بفعالية عندما:

- تحقق نتائج أعمال نشاط المراجعة الداخلية الأغراض والمسئوليات المبينة في ميثاق المراجعة الداخلية.
- يتوافق نشاط المراجعة الداخلية مع تعريف المراجعة الداخلية والمعايير ؛ و
- يثبت الأفراد الذين يكونون جزء من نشاط المراجعة الداخلية تقيدهم بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير

## ١/٥ مؤشرات قياس فعالية المراجعة الداخلية

استخدمت الدراسات العلمية السابقة في كل من القطاعين العام والخاص عدة مؤشرات لقياس فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، منها ما يلي:

١. امتثال وظيفة المراجعة الداخلية إلى المعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية (Fadzil et al., Compliance of the Internal Auditing Function to the ISPPIA 2005, p. 845) وقد انتقد هذا المؤشر لعدم مراعاته لاحتياجات أصحاب المصلحة الرئيسيين (Alzeban and Gwilliam, 2012, p. 10).
٢. قدرة الوظيفة على تلبية احتياجات الجهات الخاضعة للمراجعة function's ability to satisfy the needs of auditees ، وتقاس بعدد الطلبات المقدمة من قبل الإدارة لإجراء مراجعات معينة (Cohen and Sayag, 2010, p. 302).
٣. رضا الجهات الخاضعة للمراجعة عن أعمال المراجعة الداخلية auditee's satisfaction with the work of internal audit (Cohen and Sayag, 2010, p. 302).
٤. مدى إقرار وتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية the extent to which internal audit recommendations are endorsed and acted upon ، وتقاس بعدد التوصيات المقبولة، وعدد التوصيات المنفذة (Mihret and Yismaw, 2007, p. 11).
٥. قدرة وظيفة المراجعة الداخلية على تقييم تحقيق أهداف وغايات الجهات الخاضعة للمراجعة وتوفير الإجراءات العلاجية في حالة عدم تحقيقها The capacity of internal audit to evaluate the achievement of auditees' goals and objectives - and to provide

remedies should these goals and objectives not be realized وقد انتقد هذا المؤشر لكونه مؤشرا واسعا (Dittenhofer, 2001, p. 445).

التحسينات ومقدار الوفرة في التكلفة نتيجة التوصيات improvements and cost savings from recommendations (Lenz and Sarens, 2012, p. 55).

اعتماد المراجعة الخارجية على المراجعة الداخلية reliance by external audit on internal audit (Lenz and Sarens, 2012, p. 55).

وفي ضوء ما سبق، يرى الباحث أنه يمكن قياس فعالية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال المؤشرات التالية:

١. عدد التوصيات المقبولة من قبل الإدارة العليا.
  ٢. عدد التوصيات التي تم تنفيذها.
  ٣. التحسينات ومقدار الوفرة في التكلفة نتيجة التوصيات.
  ٤. عدد الطلبات المقدمة من قبل الإدارة لإجراء مراجعات معينة.
  ٥. رأي الجهات الخاضعة للمراجعة.
  ٦. اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.
- ١/٦ العوامل المؤثرة على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية

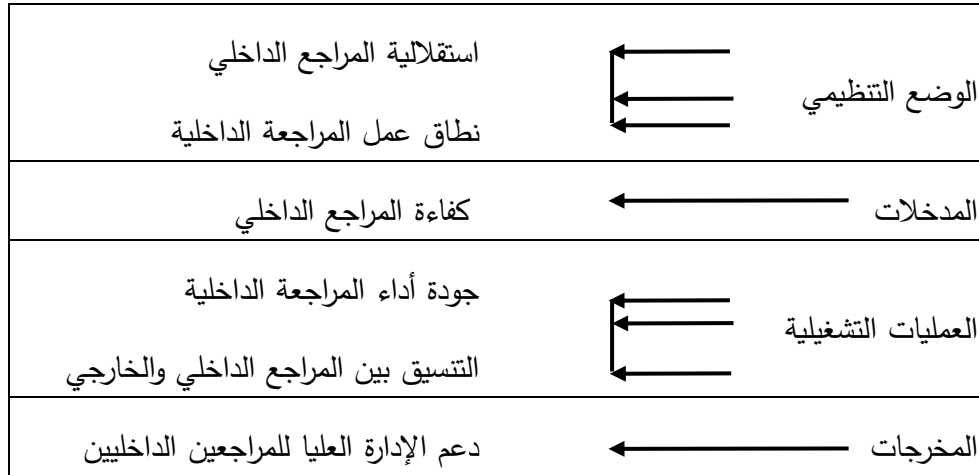
وصفت إحدى الدراسات العلمية فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بأنها مفهوم متعدد الأوجه-Multi Faceted Concept (Lenz and Sarens, 2012, p. 2)، ووصفتها دراسة علمية أخرى بأنها مفهوم متعدد الأبعاد Construct Multidimensional (Cohen & Sayag, 2010, p. 304)، حيث يدخل في بنائها أبعاد فرعية عديدة، وبالتالي فإن تقييمها والحكم عليها يحتاج إلى عدة عوامل، كل عامل - أو أكثر - منها يتعلق بتقييم بعد فرعي معين.

وباعتبار أن وظيفة المراجعة الداخلية نظام معلومات يعمل في ظل بيئة معينة، فإن الباحث يرى أن هناك أربعة أبعاد أساسية قد تؤثر على فعالية هذا النظام، وهي:

١. الوضع التنظيمي الذي يحكم عمل النظام.
٢. مدخلات النظام.
٣. العمليات التشغيلية للنظام.
٤. مخرجات النظام.

وينتج عن كل بعد منها عامل أو أكثر يؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على فعالية النظام، أي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، فالوضع التنظيمي قد ينتج عنه عامل استقلالية المراجع الداخلي، وعامل الاختصاص (نطاق عمل المراجعة الداخلية)، والمدخلات قد ينتج عنها عامل كفاءة المراجعين الداخليين، والعمليات التشغيلية قد ينتج عنها عامل جودة أداء المراجعة الداخلية، وعامل التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي، والمخرجات قد ينتج عنها عامل دعم الإدارة العليا.

ويمكن تلخيص ما سبق في الشكل التالي:



#### أولاً: استقلالية المراجع الداخلي

أوجبت معايير المراجعة الداخلية الحكومية أن يكون المراجع الداخلي في الوحدات الحكومية مستقلاً أثناء أداء عمله (المعيار ١١٠٠ - الاستقلالية والموضوعية)، واهتمت بذلك أيضاً المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الانتوساي)، حيث طالبت في معيارها رقم (١) "إعلان ليمان" الصادر في عام ١٩٧٧ بضرورة "أن تتمتع خدمات المراجعة الداخلية بأوفر قسط ممكن من الاستقلالية الوظيفية والتنظيمية" (القسم ٣: الفقرة ٢)، وأشارت في إرشادها للحوكمة رقم ٩١٤٠ الصادر في عام ٢٠١٠ إلى أن "الاستقلالية تعد من العناصر الهامة لنشاط المراجعة الداخلية الفعال في القطاع العام" (القسم ٩: الفقرة ١)، كما أبرزت العديد من الدراسات العلمية السابقة أن توافر الاستقلالية يزيد من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، من منطلق أنه يحمي المراجع الداخلي من التدخل أو الضغط أو التهديد ويزيد من الموضوعية في أعمال المراجعة (Alzeban and Sawan, 2013; Njoroge, 2012; Ali et al., 2007; Mihret and Yismaw, 2007).

ولقد لخص أحد الباحثين دور الاستقلالية في زيادة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية بقوله (الناغي، ٢٠٠٧، ص ٣٥٣): "إن استقلال أجهزة المراجعة يمثل حجر الزاوية في زيادة فعالية المراجعة الحكومية الداخلية منها والخارجية، وهذا الاستقلال أمر لا خلاف عليه في جميع

مجالات المراجعة، سواء تمثل هذا الاستقلال في الجانب الشخصي أو بوضع الضمانات والأحكام القانونية اللازمة لتوفيره“.

وأشارت المعايير والتوجيهات الدولية إلى أنه يمكن زيادة درجة استقلالية المراجع الداخلي، من خلال:

١. وجود اتصال وتفاعل مباشر مع المسئول الأول بالجهة.
٢. تعيين وعزل وتعويض الرئيس بقرار من المسئول الأول.
٣. وجود صلاحية للوصول إلى كافة المعلومات، والسجلات، والملفات، والموظفين.
٤. عدم الاشتراك في أية أعمال تنفيذية.
٥. تحديد نطاق المراجعة، وتنفيذ العمليات، و التقرير عن أي نتائج تم التوصل إليها دون أي تدخل داخلي أو خارجي.
٦. رفع كافة التقارير الفنية بنتائج المراجعة الداخلية إلى المسئول الأول.

#### ثانيا: نطاق عمل المراجعة الداخلية

أدى المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية إلى التوسع في نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية وزيادة المهام الملقاة على عاتق المراجع الداخلي، فلم يعد نطاق عملها قاصرا على المراجعة المالية ومراجعة الالتزام فحسب، بل تعداها ليشمل أيضا المراجعة التشغيلية ومراجعة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وهذا ما يؤيده (المعيار رقم ٢١٠٠ - طبيعة العمل) الذي يقضي بوجود قيام نشاط المراجعة الداخلية بتقييم - والإسهام في تحسين - عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم، وتؤيده أيضا العديد من الدراسات العلمية السابقة (Abu-Azza, 2012; Ali et al., 2012; Ali et al., 2007)، حيث تشير إحداها إلى أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يعد مؤشرا هاما لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وأن المراجعة الداخلية الفعالة هي التي توسع من نطاق عملها ولا تركز فقط على عمليات المراجعة المالية ومراجعة الامتثال (Abu-Azza, 2012, p. 66)، وخلصت هذه الدراسة إلى أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يمتد ليشمل: مراجعة العمليات المالية والتشغيلية، تقييم النظم القائمة، مراجعة وتطوير النظم الجديدة قبل تنفيذها، تقييم نظام الرقابة الداخلية، مراجعة الأداء من حيث حالات الاحتيال الكبرى، التحقق من دقة المبالغ الواردة بالسجلات المالية، التحقق من الامتثال للسياسات والإجراءات التنظيمية، فحص نتائج كفاءة التشغيل، مساعدة الإدارة من خلال تحديد المخاطر التي قد تتعرض لها المنظمة، التحقق الالتزام بأحكام العقود (Abu-Azza, 2012, p. 130).

ويرى الباحث أن نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن يشمل ما يلي:

١. مراجعة العمليات المالية.
٢. مراجعة العمليات التشغيلية وتقييم الأداء.
٣. فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
٤. التأكد من الالتزام بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات التنظيمية.
٥. التحقق من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية.
٦. مراقبة سلوك العاملين.
٧. تقديم خدمات استشارية للإدارة.
٨. مراجعة العقود والاتفاقيات المبرمة التي تكون الجهة طرفاً فيها.
٩. تقييم مستوى إنجاز الأهداف الموضوعية، وتحليل أسباب الاختلاف إن وجد.
١٠. تحديد المخاطر التي قد تتعرض لها الجهة.

### ثالثاً: الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين

تؤكد معايير المراجعة الداخلية الحكومية على ضرورة توافر الكفاءة المهنية اللازمة في المراجع الداخلي أو مجموعة المراجعين الداخليين الذين سيتولون مهمة مراجعة معينة (المعيار ١٢١٠ - المهارة)، ولذلك يجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية أن يتأكد من أن المراجعين الداخليين بصفة جماعية لديهم المعرفة، والمهارة، والكفاءة اللازمة للقيام بتنفيذ مهام المراجعة بشكل سليم، حيث أن المسؤولية تقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية ككل.

ويتضمن تعريف الكفاءة المهنية التأهيل العلمي المناسب، والخبرة العملية اللازمة، والتدريب المستمر، لضمان توفر المقدرة المعقولة على تطبيق المعرفة والمهارة والخبرة والأسلوب المهني في تفهم مشاكل المراجعة وحلها (ديوان المراقبة العامة، ٢٠١٠، ص ١٨).

ولقد خلصت العديد من الدراسات العلمية السابقة إلى أن توافر الكفاءة المهنية لدى المراجعين الداخليين يزيد من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية (Alzeban and Gwilliam, 2012; Abu-Azza, 2012; Unegbu and Kida, 2011; Al-Shetwi et al., 2011; Ahmad et al., 2009; Mihret and Yismaw, 2007). وقامت إحدى هذه الدراسات بقياس الكفاءة المهنية بمدى توافر أربعة عناصر أساسية هي: المؤهلات العلمية، الشهادات المهنية، الخبرة في العمل، التطوير المهني المستمر (Alzeban and Gwilliam, 2012, p. 5)، وقامت دراسة أخرى بقياسها بمدى توافر خمسة عناصر أساسية هي: المؤهلات العلمية، المؤهلات المهنية، الخبرة العملية، القدرة على استخدام تكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية، القدرة على الاحتفاظ بعلاقات جيدة مع الموظفين الآخرين بالمنظمة

(Abu-Azza, 2012, p. 119)، كما قامت دراسة أخرى بقياسها بمدى توافر خمسة عناصر أساسية هي: الخلفية التعليمية، التأهيل المهني، الخبرة العملية، التطوير المهني المستمر، المعرفة ببرامج المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات (Al-Shetwi et al., 2011, p. 11192).

ويرى الباحث أنه، في ضوء المعايير الدولية ونتائج الدراسات العلمية السابقة، يمكن قياس مدى توافر الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين من خلال:

١. المؤهلات العلمية التي حصل عليها المراجع الداخلي.
٢. الشهادات المهنية التي حصل عليها المراجع الداخلي.
٣. الخبرة العملية للمراجع الداخلي في مجال المراجعة الداخلية.
٤. التطوير المهني المستمر للمراجع الداخلي.
٥. المعرفة بطبيعة عمل الجهة الحكومية.
٦. القدرة على الاحتفاظ بعلاقات جيدة مع العاملين من خارج وحدة المراجعة الداخلية.

#### رابعاً: جودة أداء المراجعة الداخلية

يقصد بأداء المراجعة الداخلية طبيعة ومدى تنفيذ مهام وظيفية المراجعة الداخلية (Al-Shetwi et al., 2011, p. 11192)، أما جودة أداء المراجعة الداخلية فيقصد بها تنفيذ مهام وظيفية المراجعة الداخلية بما يتفق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية (Cohen and Sayag, 2010, p. 300)، وتتكون المعايير الدولية المهنية 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 التقدم، والمعيار ٢٦٠٠ - قبول الإدارة العليا للمخاطر.

ولقد اهتمت العديد من الدراسات العلمية السابقة بجودة أداء المراجعة الداخلية، وأشارت إحداها إلى أن أداء المراجعة الداخلية وفقاً لهذه المعايير يساهم بشكل كبير في فعالية وظيفية المراجعة الداخلية (Cohen and Sayag, 2010, p. 300)، وأشارت دراسة أخرى إلى أن جودة أداء المراجعة الداخلية والتي تتبع من كفاءة المراجعين الداخليين، ونطاق الخدمات المقدمة، وتخطيط المهام وتنفيذها وتوصيل نتائجها بشكل صحيح، تعد من أبرز العوامل التي تركز عليها فعالية وظيفية المراجعة الداخلية (Enofe et al., 2013, p. 164)، كما أشارت دراسة أخرى إلى أن جودة أداء المراجعة الداخلية والتي تتضح من خلال قدرتها على توفير نتائج وتوصيات مفيدة تعد أمراً أساسياً لفعالية وظيفية المراجعة

الداخلية (Mihret and Yismaw, 2007, p. 5)، واستخدمت دراسة أخرى المؤشرات التالية لقياس جودة وظيفة المراجعة الداخلية: نطاق العمل، أوراق العمل، حجم وحدة المراجعة، تقرير المراجعة، استجابة الإدارة العليا لنتائج وتوصيات المراجعة، نسبة الوقت المستخدم في تقييم عمليات المخاطر والرقابة والحوكمة، ضمان الجودة (Al-Shetwi et al., 2011, p. 11192).

ووفقا لما أشارت إليه المعايير الدولية ونتائج الدراسات السابقة تتوقف جودة أداء المراجعة الداخلية على العوامل التالية:

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. شمول وإكتمال وجودة تقارير المراجعة الداخلية.
٦. متابعة تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية.
٧. قبول الإدارة العليا لمستوى المخاطر المحددة من قبل المراجعة الداخلية.

#### خامسا: التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي

زادت أهمية العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في الآونة الأخيرة، وأصبح لزاما عليهما أن يتبادلا المعلومات فيما بينهما، وأن ينسقا جهودهما، وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال، وتلافي ازدواجية الجهود (المعيار الدولي ٢٠٥٠ - التنسيق).

وتأكيدا لأهمية هذه العلاقة فقد أصدرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية الخاصة بمهنة المراجعة عدة معايير تهتم بمساعدة وإرشاد المراجع الخارجي عند اعتماده على عمل المراجع الداخلي، كالمعيار الدولي والمعيار المصري رقم (٦١٠) "دراسة عمل المراجعة الداخلية"، والمعيار الأمريكي "The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an (SAS No. 65) Audit of Financial Statements"، وإرشاد الإننتوساي للحوكمة رقم ٩١٥٠ "التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام"، وغيرها.

كما توصلت العديد من الدراسات العلمية إلى أن التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع والخارجي يعد من العناصر الهامة المحددة لفعالية وظيفية المراجعة الداخلية (Alzeban and Sawan, 2013; Alzeban and Gwilliam, 2012; Abu-Azza, 2012).

وعملية التنسيق والتعاون هي عملية ذات اتجاهين، لا تقتصر على تبادل الخطط والتقارير ومذكرات الإدارة المتعلقة بعملية المراجعة فحسب، بل تشمل أيضا العمل المشترك في وضع الخطط وتبادل

البرامج والمستندات المتعلقة بمراجعة كل جهة، وعقد اجتماعات منتظمة، ووضع منهجيات، وتقاسم التدريب، دون أن يمس ذلك بمبدأ استقلالية كل جهة (الفاو، ٢٠١٢، ص ٩٨).

وتشير معايير المراجعة إلى أن فعالية التنسيق والتعاون مع المراجع الداخلي تزداد عندما تعقد الاجتماعات على فترات مناسبة أثناء فترة المراجعة، ويكون المراجع الخارجي بحاجة للإحاطة بتقارير المراجعة الداخلية ذات الصلة ويكون لديه إمكانية للحصول عليها، وأن يخطر بأية أمور هامة يكتشفها المراجع الداخلي من شأنها أن تؤثر على عمل المراجع الخارجي. وبصورة مماثلة، يخطر المراجع الخارجي عادة المراجع الداخلي بأية أمور هامة يمكن أن تؤثر على المراجعة الداخلية (معياري المراجعة المصري ٦١٠، ٢٠٠٨، ص ٨).

ويرى الباحث أن من أهم الوسائل التي تطرقت إليها المعايير والدراسات السابقة لزيادة فعالية التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، ما يلي:

١. عقد اجتماعات دورية بصفة منتظمة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لمناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك.
٢. تبادل برامج المراجعة وأوراق العمل.
٣. تبادل التقارير ورسائل الإدارة المتعلقة بعملية المراجعة.
٤. تنظيم برامج تدريب ودورات مشتركة وتبادل المواد التدريبية.
٥. استخدام أساليب وطرق ومصطلحات متشابهة.

#### سادساً: 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، السلطة والمسئولية) على أن تكون الموافقة النهائية على ميثاق المراجعة الداخلية Internal Audit Charter الذي يحدد أغراض وسلطات ومسئوليات ونطاق نشاط المراجعة الداخلية من مسؤولية الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ونص المعيار (٢٠٢٠ - التبليغ والموافقة) على أن يقوم مدير 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 المراجعة الداخلية بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسئولية وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقاً للخطة الموضوعية له.

واهتمت العديد من الدراسات العلمية السابقة بدعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية، وأشارت إحداها إلى أن دعم الإدارة العليا يعد عاملاً حاسماً - وقد يكون العامل الوحيد الأكثر أهمية - في تعزيز



فعالية وظيفة المراجعة الداخلية (Abu-Azza, 2012, p. 75)، وأشارت الثانية إلى أن الدعم الإداري يعد أحد المحددات الرئيسية لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية (Cohen and Sayag, 2010, p. 300)، وأشارت الثالثة إلى أن القبول العام والتقدير لوظيفة المراجعة الداخلية داخل المنظمة يعتمد بقوة على الدعم المقدم من قبل الإدارة العليا (Sarens and De Beelde, 2006, p. 232)، وأشارت الرابعة إلى أن دعم الإدارة العليا يعد ثاني أعلى مساهمة في فعالية وظيفة المراجعة الداخلية (Mihret and Yismaw, 2007, p. 9)، وأشارت الخامسة إلى أنه إذا لم تتلق وظيفة المراجعة الداخلية الدعم الكافي من قبل الإدارة العليا فإن الكثير من أعمالها يعد ضياعاً للوقت دون جدوى، وخلصت إلى وجود عدة مشاكل نتيجة لعدم كفاية الدعم المقدم من الإدارة العليا، منها عدم كفاية الموارد المادية والبشرية اللازمة لأداء مهام المراجعة الداخلية بفعالية، والتقاوس في اتخاذ الإجراءات العلاجية الموصى بها (Alzeban and Sawan, 2013, p. 451).

ويرى الباحث أن أهم العناصر التي قد تؤدي إلى زيادة دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية ما يلي:

١. أداء العمل دون قيود أو تدخل.
٢. قبول وتنفيذ توصيات المراجعة.
٣. تخصيص موازنة مالية كافية.
٤. توفير موارد بشرية مؤهلة وكافية وتحفيزها على العمل.
٥. تأمين الوصول إلى الإدارات والأقسام المختلفة.

### المبحث الثالث

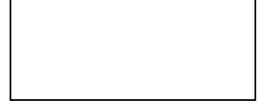
#### صياغة نموذج وفروض الدراسة

من خلال معايير المراجعة الداخلية الحكومية والإصدارات الدولية والدراسات السابقة في مجال فعالية وظيفة المراجعة الداخلية تم اقتراح نموذج الدراسة وصياغة فروضها على النحو التالي:

١/٣ نموذج الدراسة

المتغير التابع

المتغيرات المستقلة



شكل يوضح طبيعة العلاقة بين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية ومحدداتها

## ٢/٣ فروض الدراسة

يتضح من النموذج السابق أن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية دالة في ستة متغيرات مستقلة هي: استقلالية المراجع الداخلي، نطاق عمل المراجعة الداخلية، الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، جودة أداء المراجعة الداخلية، التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين، وبذلك يمكن صياغة فروض الدراسة كما يلي:

الفرض الأول: توجد علاقة طردية وذات تأثير معنوي بين استقلالية المراجع الداخلي وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض الثاني: توجد علاقة طردية وذات تأثير معنوي بين نطاق عمل المراجعة الداخلية وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض الثالث: توجد علاقة طردية وذات تأثير معنوي بين الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض الرابع: توجد علاقة طردية وذات تأثير معنوي بين جودة أداء المراجعة الداخلية وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض الخامس: توجد علاقة طردية وذات تأثير معنوي بين التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض السادس: توجد علاقة طردية وذات تأثير معنوي بين دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

## المبحث الرابع

### الدراسة الميدانية

#### ١/٤ هدف الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى إجراء اختبار ميداني لمجموعة المتغيرات المستقلة في علاقتها بالمتغير التابع، وذلك عن طريق الاختبار الإحصائي لمدى صحة أو خطأ الفروض التي تم صياغتها في متن

الدراسة، وذلك بغرض استخلاص أدلة موضوعية تعكس أهمية الدور الذي تؤديه تلك المتغيرات المستقلة في المتغير التابع.

#### ٢/٤ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في المراجعين الداخليين العاملين بوزارة الإدارة المحلية بمدينة المنصورة، والأعضاء الفنيين العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات بمدينتي القاهرة والمنصورة. ونظرا لصعوبة استقصاء جميع مفردات المجتمع، فقد قام الباحث بتوزيع استمارات الاستبيان باليد على عينة عشوائية من فئتي الدراسة، قوامها (٦٠) مفردة من كل فئة، وقد أعيد (٩٨) استمارة، منها (٩٣) استمارة صالحة لإجراء التحليل الإحصائي، أي بنسبة ٧٧,٥٪، وذلك كما هو موضح بالجدول المرفق رقم (١).

#### ٣/٤ قياس متغيرات الدراسة الميدانية

تم استخدام قائمة الاستبيان المدعمة بالمقياس الدرجي متعدد المستويات في قياس متغيرات الدراسة الميدانية في الجهات محل التطبيق على النحو التالي:

#### ١/٣/٤ قياس المتغير التابع

يتمثل المتغير التابع في مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، وقد تم قياسه باستخدام مدى معين يعكس مستوى الفعالية المطلوب.

#### ٢/٣/٤ قياس المتغيرات المستقلة

تتمثل المتغيرات المستقلة في ستة متغيرات أساسية هي: استقلالية المراجع الداخلي، ونطاق عمل المراجعة الداخلية، والكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، وجودة أداء المراجعة الداخلية، والتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، ودعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين. وقد تم قياس هذه المتغيرات باستخدام مدى معين يعكس أهميتها النسبية في التأثير على مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

ويتمثل المدى المعين المستخدم في قياس متغيرات الدراسة الميدانية في مقياس Likert الدرجي ذو الخمس نقاط، وذلك لتحويل الإدراكات الوصفية الناتجة عن إجابات عينة الدراسة على أسئلة قائمة الاستبيان إلى قيم كمية يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي اللازم لإثبات مدى صحة أو خطأ فروض الدراسة.

ولقد تم تصميم قائمة الاستبيان بشكل يؤكد على دقة صياغة العبارات المستخدمة لقياس متغيرات الدراسة، وللتأكد من صلاحيتها من الناحيتين العلمية والميدانية تم عرضها على ستة من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والإدارة والإحصاء في بعض الجامعات المصرية، وعلى خمسة مراجعين

داخليين عاملين في بعض الجهات التابعة لوزارة الإدارة المحلية، وعلى خمسة أعضاء فنيين عاملين في بعض الفروع التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، تم اختيارهم بطريقة عشوائية، وتم إجراء التعديلات اللازمة عليها وإقرارها، وتضمنت هذه القائمة سبعة أسئلة رئيسية هي:

السؤال الأول: لقياس مستوى استقلالية المراجع الداخلي.

السؤال الثاني: لقياس مستوى نطاق عمل المراجعة الداخلية.

السؤال الثالث: لقياس مستوى الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين.

السؤال الرابع: لقياس مستوى جودة أداء المراجعة الداخلية.

السؤال الخامس: لقياس مستوى التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

السؤال السادس: لقياس مستوى دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين.

السؤال السابع: لقياس مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

#### ٤/٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل الإحصائي

استخدمت الدراسة الأساليب الإحصائية التالية:

١- مقياس ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لاختبار ثبات الاستبانة.

٢- الانحدار المتدرج Stepwise Regression لاختبار مدى تأثير فعالية وظيفة المراجعة الداخلية كمتغير تابع بالمتغيرات المستقلة كل على حده.

٣- الوسط الحسابي والانحراف المعياري لقياس متوسط آراء مفردات العينة حول متغيرات الدراسة.

٤- اختبار ت T-test لاختبار معنوية الفرق بين متوسط آراء فئتي الدراسة حول المتغيرات.

#### ٥/٤ التحليل الإحصائي للبيانات

بعد ترميز وتفرغ البيانات وإدخالها للحاسب الآلي، تم استخدام الإصدار السابع عشر من البرنامج الإحصائي (SPSS) The Statistical Package for Social Sciences في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية فيما يتعلق بمعاملي الثبات والصدق، واختبار الفروض، وذلك على النحو التالي:

١/٥/٤ حساب معاملي الثبات والصدق للأداة المستخدمة

تم حساب معامل الثبات (معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha)، ومعامل الصدق (الجزر التربيعي لقيمة معامل الثبات) لأسئلة قائمة الاستبيان، وذلك لبحث مدى الاعتماد على الدراسة الميدانية في تعميم النتائج.

وباستعراض الجدول المرفق (رقم ٢) يتبين أن قيم معامل الثبات لجميع الأسئلة تتراوح بين (0.633) للسؤال الثالث، و (0.870) للسؤال الرابع من قائمة الاستبيان، وأن قيم معامل الصدق تتراوح بين (0.796) للسؤال الثالث، و (0.933) للسؤال الرابع، وهي قيم مقبولة لجميع الأسئلة، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لتحقيق أهداف الدراسة ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج على المجتمع ككل.

٢/٥/٤ اختبار مدى وجود فروق معنوية بين آراء فئتي الدراسة

يعرض الجدول المرفق رقم (٣) الإحصاء الوصفي ونتائج الاختبار لمتغيرات الدراسة من وجهة نظر الفئتين، ويتضح من هذا الجدول ما يلي:

- ارتفاع متوسط آراء المراجعين الداخليين بوزارة الإدارة المحلية حول المتغير (جودة أداء المراجعة الداخلية) بمتوسط (4.25)، وبانحراف معياري (0.39).
- ارتفاع متوسط آراء الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للمحاسبات حول المتغير (نطاق عمل المراجعة الداخلية) بمتوسط (4.26)، وبانحراف معياري (0.22).
- أظهرت نتائج اختبار t عدم معنوية الفرق بين متوسط آراء فئتي الدراسة حول معظم المتغيرات عند مستوى معنوية 5%، مما يدل على عدم وجود فروق معنوية بين متوسط آراء الفئتين حول متغيرات الدراسة.

٣/٥/٤ اختبارات الفروض

لقياس مدى تأثير المتغيرات المستقلة، كل على حده، على المتغير التابع (متوسط آراء عينة الدراسة حول فعالية وظيفة المراجعة الداخلية)، تم استخدام الانحدار المتدرج لاستبعاد أبعاد المتغيرات المستقلة التي ليس لها تأثير معنوي على المتغير التابع، وبناء نموذج جديد بالأبعاد ذات التأثير المعنوي. ويعرض الجدول المرفق رقم (٤) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد المتغير المستقل الأول (استقلالية المراجع الداخلي)، ويستخلص منه النتائج التالية:

١. الأبعاد التي لها تأثير معنوي على المتغير التابع، ما يلي:

- اتصال وتفاعل مدير إدارة المراجعة الداخلية مباشرة مع المسئول الأول بالجهة الحكومية.
- تحديد نطاق عمل المراجعة الداخلية، وتنفيذ عملياتها، و التقرير عن أي نتائج تم التوصل إليها دون أي تدخل داخلي أو خارجي.
- اعتماد القرارات المتعلقة بتعيين وعزل وتعويض مدير إدارة المراجعة الداخلية من قبل المسئول الأول بالجهة الحكومية.

٢. قيمة F المحسوبة (35.383) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5%، وهذا يدل على معنوية العلاقة بين المتغيرين، ويدعم ذلك أن مستوى الدلالة (Sig. = 0.00)، حيث أنه من المعلوم إحصائياً أنه كلما اقترب مستوى الدلالة (Sig.) من الصفر كلما دل ذلك على معنوية العلاقة.

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.

والنتائج السابقة تعني وجود علاقة طردية ذات تأثير معنوي بين استقلالية المراجع الداخلي وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وهو ما يثبت صحة الفرض الأول.

ويعرض الجدول المرفق رقم (٥) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد المتغير المستقل الثاني (نطاق عمل المراجعة الداخلية)، ويستخلص منه النتائج التالية:

١. الأبعاد التي لها تأثير معنوي على المتغير التابع، ما يلي:

- التحقق من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية.
- مراجعة العمليات التشغيلية وتقييم الأداء.
- تقديم خدمات استشارية للإدارة.
- تحديد المخاطر التي قد تتعرض لها الجهة.

٢. قيمة F المحسوبة (48.891) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5%، ومستوى الدلالة (Sig. = 0.00)، وهذا يدل على معنوية العلاقة بين المتغيرين.

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

٤. معامل التحديد (  $R^2 = 0.690$  ) يعني أن 69 % من الاختلاف الكلي في المتغير التابع يرجع إلى المتغير المستقل، والباقي 31% يرجع إلى متغيرات أخرى لم تشملها الدراسة.

والنتائج السابقة تعني وجود علاقة طردية ذات تأثير معنوي بين نطاق عمل المراجعة الداخلية وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وهو ما يثبت صحة الفرض الثاني.

ويعرض الجدول المرفق رقم (٦) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد المتغير المستقل الثالث (الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين)، ويستخلص منه النتائج التالية:

١. الأبعاد التي لها تأثير معنوي على المتغير التابع، ما يلي:

- المؤهلات العلمية التي حصل عليها المراجع الداخلي.
- الخبرة العملية للمراجع الداخلي في مجال المراجعة الداخلية.
- التطوير المهني المستمر للمراجع الداخلي.

٢. قيمة F المحسوبة (67.640) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5%، ومستوى الدلالة (Sig. = 0.00)، 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.

والنتائج السابقة تعني وجود علاقة طردية ذات تأثير معنوي بين الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وهو ما يثبت صحة الفرض الثالث.

ويعرض الجدول المرفق رقم (٧) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد المتغير المستقل الرابع (جودة أداء المراجعة الداخلية)، ويستخلص منه 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 مناسب.
- متابعة تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية.

٢. قيمة F المحسوبة (23.221) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5%، ومستوى الدلالة (Sig. = 0.00)، 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.

والنتائج السابقة تعني وجود علاقة طردية ذات تأثير معنوي بين جودة أداء المراجعة الداخلية وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وهو ما يثبت صحة الفرض الرابع.

كما يعرض الجدول المرفق رقم (٨) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد المتغير المستقل الخامس (التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي)، ويستخلص منه النتائج التالية:

١. الأبعاد التي لها تأثير معنوي على المتغير التابع، ما يلي:

- عقد اجتماعات دورية منتظمة بين المراجع الداخلي والخارجي.
- تبادل التقارير ورسائل الإدارة المتعلقة بعملية المراجعة.
- تبادل برامج المراجعة وأوراق العمل.

٢. قيمة F المحسوبة (77.938) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5%، ومستوى الدلالة (Sig. = 0.00)، 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.

والنتائج السابقة تعني وجود علاقة طردية ذات تأثير معنوي بين التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وهو ما يثبت صحة الفرض الخامس.

وأخيرا يعرض الجدول المرفق رقم (٩) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد المتغير المستقل السادس (دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين)، ويستخلص منه النتائج التالية:

١. الأبعاد التي لها تأثير معنوي على المتغير التابع، ما يلي:

- توفير موارد بشرية مؤهلة وكافية وتحفيزها على العمل.
- تخصيص موازنة مالية كافية.
- تأمين الوصول إلى الإدارات والأقسام المختلفة.

٢. قيمة F المحسوبة (117.633) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5%، ومستوى الدلالة (Sig. = 0.00)، 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.

والنتائج السابقة تعني وجود علاقة طردية ذات تأثير معنوي بين دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين وبين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وهو ما يثبت صحة الفرض السادس.

### الخلاصة والنتائج والتوصيات

تناولت هذه الدراسة عرضاً نظرياً وميدانياً لبعض العوامل المحددة لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في وزارة الحكم المحلي بجمهورية مصر العربية، وذلك من خلال أربعة مباحث، تضمن المبحث الأول منها عرضاً لتحليل بعض الدراسات السابقة في مجال فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، وتضمن المبحث الثاني عرضاً لتبيان ماهية وأهمية فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، والمعايير الدولية ذات الصلة بها، ومؤشرات قياسها، والعوامل المؤثرة عليها، وتضمن المبحث الثالث عرضاً لنموذج وفروض الدراسة، أما المبحث الرابع والأخير فقد تضمن عرضاً للدراسة الميدانية.

ولقد خلصت الدراسة إلى نتيجة أساسية مفادها: صحة فروض الدراسة المتمثلة في وجود علاقة طردية وذات تأثير معنوي بين كل متغير من المتغيرات المستقلة على حده (استقلالية المراجع الداخلي،

نطاق عمل المراجعة الداخلية، الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، جودة أداء المراجعة الداخلية، التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين)، وبين المتغير التابع (فعالية وظيفة المراجعة الداخلية)، حيث تبين من تحليل آراء عينة الدراسة ما يلي:

١- أن زيادة مستوى استقلالية المراجع الداخلي من خلال اتصالهم وتفاعلهم المباشر مع المسئول الأول، وصلاحيه وصولهم إلى كافة المعلومات والسجلات، وحرية تحديد نطاق أعمالهم وتنفيذها والتقارير عن أي نتائج تم التوصل إليها دون أي تدخل داخلي أو خارجي، يؤدي إلى زيادة مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

٢- أن اتساع نطاق عمل المراجعة الداخلية ليشمل التحقق من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية، ومراجعة العمليات التشغيلية وتقييم الأداء، وتقديم خدمات استشارية للإدارة، وتحديد المخاطر التي قد تتعرض لها الجهة، يؤدي إلى زيادة مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

٣- أن رفع مستوى الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، من خلال السعي نحو إسناد العمل في هذا المجال لذوي المؤهلات العلمية، وأصحاب الخبرة العملية، وتطويرهم مهنيًا بصفة مستمرة، يؤدي إلى زيادة مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

٤- أن زيادة مستوى جودة أداء المراجعة الداخلية، من خلال تخطيط مهامها بشكل جيد، وتنفيذها بشكل سليم، وإدارتها بشكل مناسب، ومتابعة تنفيذ توصياتها بجدية، يؤدي إلى زيادة مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

٥- أن زيادة مستوى التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، من خلال عقد اجتماعات دورية منتظمة، وتبادل التقارير ورسائل الإدارة المتعلقة بعملية المراجعة، وتبادل برامج المراجعة وأوراق العمل بينهما، يؤدي إلى زيادة مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

٦- أن زيادة مستوى دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين، من خلال كفاية عددهم، وكفاية الموارد المالية المخصصة لهم، وتأمين وصولهم إلى مختلف الإدارات والأقسام، يؤدي إلى زيادة مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

وفي ضوء النتيجة التي انتهت إليها الدراسة، يوصي الباحث بما يلي:

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

- ٢- ضرورة دراسة وتحليل معايير المراجعة الداخلية الحكومية الصادرة في الدول المتقدمة، وخاصة تلك التي تم صدورها في المملكة المتحدة في عامي ٢٠١١، ٢٠١٢، وتحديد ما يمكن أن يتلاءم منها مع البيئة المصرية.
- ٣- ضرورة تشكيل لجنة فنية من قبل وزارة المالية، والجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات، ونقابة التجاريين، والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، وغيرهم، لصياغة معايير مناسبة للمراجعة الداخلية تحكم الممارسة العملية في الأجهزة الحكومية المصرية.
- ٤- ضرورة إنشاء وحدة مستقلة بالجهاز المركزي للمحاسبات تتولى مراقبة تنفيذ معايير المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية المصرية.
- ٥- ضرورة تدعيم العوامل المحددة لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية، كاستقلالية المراجع الداخلي، ونطاق عمل المراجعة الداخلية، والكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، وجودة أداء المراجعة الداخلية، والتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، ودعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين.

## مراجع الدراسة

### أولاً: مراجع باللغة العربية

- الإنتوساي [المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة] (١٩٧٧)، "إعلان ليما حول الخطوط التوجيهية لرقابة الأموال العمومية"، معيار رقم ١، ص ص ١ - ١٥،

[www.issai.org](http://www.issai.org)

- الإنتوساي [المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة] (٢٠١٠)، "استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام"، معيار رقم ٩١٤٠، ص ص ١ - ١٣، [www.issai.org](http://www.issai.org)

- 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)

- الطويل، عصام محمد (٢٠٠٩)، "مدى فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص ص ١ - ١٥٧.
- العفيفي، عبير محمد فتحي (٢٠٠٧)، "معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها (دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص ص ١ - ١٨٥.
- 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)
- الناغي، محمود السيد (٢٠٠٧)، "المنهج المحاسبي في الوحدات الحكومية - إطار التطبيق ومجالات التطوير"، بدون ناشر، ص ص ١ - ٣٧٧.
- ديوان رئاسة مجلس الوزراء، 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 (٢٠٠٩)، "الخطة الإستراتيجية الثانية للديوان (٢٠١٠ - ٢٠١٤)"، ص ص ١ - ٣٠.
- ديوان المراقبة العامة، المملكة العربية السعودية (٢٠١٠)، "الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة"، ص ص ١ - ١٤٧.
- عيسى، سمير كامل محمد (٢٠٠٨)، "العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم (١)، المجلد رقم (٤٥)، يناير، ص ص ٤٩ - ١٠٦.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم (٢٠٠٩)، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الرابع والسبعون، الجزء الثاني، ص ص ٢٦٥ - ٣٢٧.
- مجلس الوزراء، الإمارات العربية المتحدة (٢٠١٣)، "ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية"، قرار المجلس رقم (١) لسنة ٢٠١٣، ص ص ١ - ٥٢.

ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية

- Abu-Azza, W. (2012), "Perceived Effectiveness of the Internal Audit Function in Libya", Unpublished PhD thesis, Faculty of Business & Law, University of Southern Queensland, Australia, pp. 1-267, available at:  
[https://eprints.usq.edu.au/22330/2/Abu-Azza\\_2012\\_whole.pdf](https://eprints.usq.edu.au/22330/2/Abu-Azza_2012_whole.pdf)
- Ahmad, N. H., 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.
- Ali, A.M., Aidi, A., 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.
- Ali, A. Md, Gloeck, J. D., Ali, A., Ahmi, A. and Sahdan, M. H. (2007), "Internal Audit in the State and Local Governments of Malaysia", *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, Vol. 7, pp. 25-57.
- Al-Shetwi, M., Ramadili, S. M., Chowdury, T. H. and Zulkarnain Muhamad Sori, Z. M. (2011), "Impact of Internal Audit Function (IAF) on Financial Reporting Quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia", *African Journal of Business Management* Vol.5 (27), pp. 11189-11198. available at:  
<http://www.academicjournals.org/AJBM>
- Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2012). "Perceptions of managers and internal auditors as to factors affecting the effectiveness of internal audit in the public sector context", Paper presented at the 10th European Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance, University of Verona: Italy, pp. 1-24. <http://www.iacmaster.it/iacgconference2012/>.
- Alzeban, A. and Sawan, N. (2013), "The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector", *African Journal of Business Management*, Vol. 7(6), pp. 443-454.
- Arena, M. & Azzone, G. (2009), "Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness", *International Journal of Auditing*, Vol. 13, No. 1, pp. 43-60.

- Badara, M. S. and Saidin, S. Z. (2013), "Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level", *Journal of Social and Development Sciences*, Vol. 4, No. 1, pp. 16-23.
- Cohen, A., and Sayag, G. 2010. "The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations". *Australian Accounting Review*, No. 54, Vol. 20, Issue 3, pp. 296-307.
- Dittenhofer, M. (2001), "Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, Iss: 8, pp.443 – 450.
- Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E. and Ehiorobo ,A. J.* (2013), "The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.4, No.6, pp. 162-168.
- Fadzil, F., Haron, H. and Jantan, M. (2005), "Internal Auditing Practices and Internal Control System", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 Iss: 8, pp.844 – 866.
- HM Treasury (2011), "Government Internal Audit Standards", February, pp. 1-42, available at <http://www.hm-treasury.gov.uk/>
- IIA [The Institute of Internal Auditors] (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)
- 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, available at <http://www.iacmaster.it/>
- Mihret, D. G. and Yismaw, A. W. (2007), "Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian Public Sector Case Study", *Managerial Auditing Journal*, 22 (5), pp. 470-484.
- NAO [The National Audit Office] (2011), "The effectiveness of internal audit in central government", June, pp. 1-29, available at: <http://www.bookshop.parliament.uk>

- Njui, R. W. (2012), "The Effectiveness of Internal Audit in Promoting good Governance in the Public Sector in Kenya", Unpublished Master's Thesis, School of Business, University of Nairobi, Kenya, pp. 1-142, available at: <http://erepository.uonbi.ac.ke/>
- Njoroge, S. N. (2012), "Factors that contribute to the effectiveness of the internal Audit function as a corporate governance mechanism in public Universities in Kenya: (a case study of the university of Nairobi) ", Unpublished Master's Thesis, School of Business, University of Nairobi, Kenya, pp. 1-173, available at: <http://business.uonbi.ac.ke/node/1852>
- Oxford City Council (2013), "New Public Sector Internal Audit Standards", April, pp. 1-50, available at: <http://mycouncil.oxford.gov.uk/>
- Sarens, G. and De Beelde, I. (2006), "The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions", International Journal of Auditing, Vol. 10, No. 3, pp. 219-241.
- Stewart, J. and Subramaniam, N. (2009), "Internal Audit Independence and Objectivity: a review of current literature and opportunities for future research", pp. 1-38, available at: <http://equella.rcs.griffith.edu.au/>
- Unegbu, A.O. and KIDA, M. I. (2011), "Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management", Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences, Vol.2, No.4, pp. 304-309.



المرفقات  
 جداول التحليل الإحصائي  
 جدول رقم (١)  
 عينة الدراسة الميدانية

| نسبة الاستجابة<br>% | الاستمارات<br>الصحيحة | الاستمارات<br>الموزعة | الفئة  |
|---------------------|-----------------------|-----------------------|--|
| 76.67               | 46                    | 60                    | المراجعون الداخليون العاملون بوزارة الإدارة<br>المحلية |
| 78.33               | 47                    | 60                    | الأعضاء الفنيين العاملون بالجهاز المركزي<br>للمحاسبات  |
| 77.5                | 93                    | 120                   | الإجمالي   |

جدول رقم (٢)  
 معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان

| معاملي الصدق | معاملي الثبات<br>(Alpha)* | البيان | السؤال |
|--------------|---------------------------|--------|--------|
|              |                           |        |        |

|       |       |   |        |
|-------|-------|---|--------|
| 0.857 | 0.734 | استقلالية المراجع الداخلي                     | الأول  |
| 0.873 | 0.762 | نطاق عمل المراجعة الداخلية                    | الثاني |
| 0.796 | 0.633 | الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين           | الثالث |
| 0.933 | 0.870 | جودة أداء المراجعة الداخلية                   | الرابع |
| 0.830 | 0.689 | التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي | الخامس |
| 0.925 | 0.856 | دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين        | السادس |
| 0.896 | 0.803 | قياس مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية     | السابع |

### جدول رقم (٣)

الاحصاء الوصفي ونتائج الاختبار لمتغيرات الدراسة

| نتائج الاختبار |                  |        | الأعضاء الفنيين<br>بالجهاز المركزي<br>للمحاسبات |              | المراجعون الداخليون<br>بوزارة الإدارة المحلية |              | المتغيرات  |
|----------------|------------------|--------|---|--------------|---|--------------|--|
| المعنوية       | مستوى<br>الدلالة | t      | انحراف<br>معياري                                | وسط<br>حسابي | انحراف<br>معياري                              | وسط<br>حسابي |  |
| غير معنوية     | .159             | -1.420 | 0.27  | 4.25         | 0.31  | 4.17         | استقلالية المراجع الداخلي                                |
| معنوية         | .001             | -3.294 | 0.22  | 4.26         | 0.42  | 4.03         | نطاق عمل المراجعة الداخلية                               |
| غير معنوية     | .232             | 1.202  | 0.39  | 4.11         | 0.29  | 4.20         | الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين                      |
| غير معنوية     | .270             | 1.111  | 0.54  | 4.14         | 0.39  | 4.25         | جودة أداء المراجعة الداخلية                              |
| غير معنوية     | .400             | -.845  | 0.46  | 4.20         | 0.49  | 4.11         | التنسيق والتعاون بين المراجع<br>الداخلي والمراجع الخارجي |
| غير معنوية     | .388             | .868   | 0.72  | 4.00         | 0.52  | 4.12         | دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين                   |
| معنوية         | .041             | 2.075  | 0.61  | 3.98         | 0.47  | 4.22         | فعالية المراجعة الداخلية                                 |

### جدول رقم (٤)

تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد استقلالية المراجع الداخلي

| التقديرات |        |        |          | المتغيرات المستقلة   | F (sig.)          | معامل التحديد R <sup>2</sup> |
|-----------|--------|--------|----------|----------------------|-------------------|------------------------------|
| Sig.      | t      | β      |          |                      |                   |                              |
| .000      | -4.336 | -3.516 | Constant | x1.1<br>x1.5<br>x1.2 | 35.383<br>(0.000) | 0.544                        |
| .098      | 1.672  | .181   | x1.1     |                      |                   |                              |
| .000      | 8.107  | .911   | x1.5     |                      |                   |                              |
| .000      | 5.682  | 1.051  | x1.2     |                      |                   |                              |

جدول رقم (٥)

تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد نطاق عمل المراجعة الداخلية

| التقديرات |        |       |          | المتغيرات المستقلة            | F (sig.)          | معامل التحديد R <sup>2</sup> |
|-----------|--------|-------|----------|-------------------------------|-------------------|------------------------------|
| Sig.      | t      | β     |          |                               |                   |                              |
| .000      | 8.461  | 1.711 | Constant | x2.5<br>x2.2<br>x2.7<br>x2.10 | 48.891<br>(0.000) | 0.690                        |
| .000      | 11.248 | .492  | x2.5     |                               |                   |                              |
| .000      | 9.521  | .391  | x2.2     |                               |                   |                              |
| .000      | 8.439  | .259  | x2.7     |                               |                   |                              |
| .010      | 2.621  | .188  | x2.10    |                               |                   |                              |

جدول رقم (٦)

تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين

| التقديرات |       |         |          | المتغيرات<br>المستقلة | F<br>(sig.)       | معامل التحديد<br>R <sup>2</sup> |
|-----------|-------|---------|----------|-----------------------|-------------------|---------------------------------|
| Sig.      | t     | $\beta$ |          |                       |                   |                                 |
| .000      | 5.813 | 1.252   | Constant | x3.1<br>x3.3<br>x3.4  | 67.640<br>(0.000) | 0.695                           |
| .008      | 2.709 | .314    | x3.1     |                       |                   |                                 |
| .000      | 4.715 | .338    | x3.3     |                       |                   |                                 |
| .001      | 3.314 | .344    | x3.4     |                       |                   |                                 |

جدول رقم (٧)

تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد جودة أداء المراجعة الداخلية

| التقديرات |        |         |          | المتغيرات<br>المستقلة        | F<br>(sig.)       | معامل التحديد<br>R <sup>2</sup> |
|-----------|--------|---------|----------|------------------------------|-------------------|---------------------------------|
| Sig.      | t      | $\beta$ |          |                              |                   |                                 |
| .000      | -9.111 | -2.586  | Constant | x4.3<br>x4.4<br>x4.1<br>x4.6 | 23.221<br>(0.000) | 0.513                           |
| .000      | 7.197  | .845    | x4.3     |                              |                   |                                 |
| .000      | 6.586  | .636    | x4.4     |                              |                   |                                 |
| .000      | 5.830  | .322    | x4.1     |                              |                   |                                 |
| .000      | 4.083  | .280    | x4.6     |                              |                   |                                 |

جدول رقم (٨)

تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

| التقديرات |        |         |          | المتغيرات<br>المستقلة | F<br>(sig.)       | معامل التحديد<br>R <sup>2</sup> |
|-----------|--------|---------|----------|-----------------------|-------------------|---------------------------------|
| Sig.      | t      | $\beta$ |          |                       |                   |                                 |
| .001      | 3.593  | .903    | Constant | x5.1<br>x5.3<br>x5.2  | 77.938<br>(0.000) | 0.692                           |
| .000      | 11.773 | .574    | x5.1     |                       |                   |                                 |
| .001      | 3.341  | .184    | x5.3     |                       |                   |                                 |
| .001      | 4.586  | .436    | x5.2     |                       |                   |                                 |

جدول رقم (٩)

تقديرات نموذج الانحدار المتدرج المتعلق بأبعاد دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين

| التقديرات |       |      |          | المتغيرات<br>المستقلة | F<br>(sig.) | معامل التحديد<br>R <sup>2</sup> |
|-----------|-------|------|----------|-----------------------|-------------|---------------------------------|
| Sig.      | t     | β    |          |                       |             |                                 |
| .000      | 3.743 | .716 | Constant |                       |             |                                 |
| .000      | 6.881 | .349 | x6.4     | x6.4                  | 117.63      | 0.799                           |
| .000      | 6.938 | .233 | x6.3     | x6.3                  | 3           |                                 |
| .000      | 4.322 | .252 | x6.5     | x6.5                  | (0.000)     |                                 |

### قائمة الاستبيان

الأخ الفضل / .....

تحية طيبة ٠٠٠٠٠ وبعد،،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة بحثية بعنوان: "إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي - دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية"، ويشرفه تعاونكم معه من خلال إجاباتكم عن ما ورد بهذه القائمة من أسئلة بوضع علامة (√) تحت الدرجة التي تعبر عن وجهة نظركم، مع العلم بأن تعاونكم هو أساس نجاح الدراسة، وأن البيانات التي سوف تدون بها ستكون في غاية السرية، ولن تستخدم إلا في أغراض هذا البحث فقط.

وتفضلوا سيادتكم بقبول وافر التحية والتقدير،،،،

الباحث

د. زكريا عبده السيد أحمد

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

الجامعة العمالية

السؤال الأول: في رأيك، أي من العناصر التالية يؤدي إلى زيادة استقلالية المراجع الداخلي؟

| م | العبرة   | أوافق<br>تماما | أوافق<br>أغلبا | غير<br>متأكد | غير<br>موافق | غير موافق<br>إطلاقا |
|---|--|----------------|----------------|--------------|--------------|---------------------|
| ١ | اتصال وتفاعل مدير إدارة المراجعة الداخلية مباشرة مع المسئول الأول بالجهة الحكومية.                                   |                |                |              |              |                     |
| ٢ | اعتماد القرارات المتعلقة بتعيين وعزل وتعويض مدير إدارة المراجعة الداخلية من قبل المسئول الأول بالجهة الحكومية.       |                |                |              |              |                     |
| ٣ | وجود صلاحية لوصول المراجعين الداخليين إلى كافة المعلومات، والسجلات، والملفات، والموظفين دون قيود.                    |                |                |              |              |                     |
| ٤ | عدم اشتراك المراجعين الداخليين في أية أعمال تنفيذية.   |                |                |              |              |                     |
| ٥ | تحديد نطاق عمل المراجعة الداخلية، وتنفيذ عملياتها، و التقرير عن أي نتائج تم التوصل إليها دون أي تدخل داخلي أو خارجي. |                |                |              |              |                     |
| ٦ | رفع كافة التقارير الفنية بنتائج المراجعة الداخلية إلى المسئول الأول بالجهة الحكومية.                                 |                |                |              |              |                     |

|   |                                  |       |       |       |
|---|----------------------------------|-------|-------|-------|
| ٧ | عناصر أخرى (برجاء نكرها إن وجدت) | ..... | ..... | ..... |
|---|----------------------------------|-------|-------|-------|

السؤال الثاني: في رأيك، أي من العناصر التالية يؤدي إلى زيادة نطاق عمل المراجعة الداخلية؟

| م  | العبارة   | أوافق تماماً | أوافق | غير متأكد | غير موافق | غير موافق إطلاقاً |
|----|---|--------------|-------|-----------|-----------|-------------------|
| ١  | مراجعة العمليات المالية.  |              |       |           |           |                   |
| ٢  | مراجعة العمليات التشغيلية وتقييم الأداء.                              |              |       |           |           |                   |
| ٣  | فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية.                                      |              |       |           |           |                   |
| ٤  | التأكد من الالتزام بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات التنظيمية. |              |       |           |           |                   |
| ٥  | التحقق من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية.                             |              |       |           |           |                   |
| ٦  | مراقبة سلوك العاملين.   |              |       |           |           |                   |
| ٧  | تقديم خدمات استشارية للإدارة.   |              |       |           |           |                   |
| ٨  | مراجعة العقود والاتفاقيات المبرمة التي تكون الجهة طرفاً فيها.         |              |       |           |           |                   |
| ٩  | تقييم مستوى إنجاز الأهداف الموضوعه، وتحليل أسباب الاختلاف إن وجد.     |              |       |           |           |                   |
| ١٠ | تحديد المخاطر التي قد تتعرض لها الجهة.                                |              |       |           |           |                   |
| ١١ | عناصر أخرى (برجاء نكرها إن وجدت)                                      |              |       |           |           |                   |
|    | .....   |              |       |           |           |                   |
|    | .....   |              |       |           |           |                   |
|    | .....   |              |       |           |           |                   |

السؤال الثالث: في رأيك، أي من العناصر التالية يؤدي إلى زيادة الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين؟

| م | العبارة  | أوافق تماماً | أوافق | غير متأكد | غير موافق | غير موافق إطلاقاً |
|---|--|--------------|-------|-----------|-----------|-------------------|
| ١ | المؤهلات العلمية التي حصل عليها المراجع الداخلي          |              |       |           |           |                   |
| ٢ | الشهادات المهنية التي حصل عليها المراجع الداخلي          |              |       |           |           |                   |
| ٣ | الخبرة العملية للمراجع الداخلي في مجال المراجعة الداخلية |              |       |           |           |                   |
| ٤ | التطوير المهني المستمر للمراجع الداخلي                   |              |       |           |           |                   |
| ٥ | معرفة المراجع الداخلي بطبيعة عمل الجهة الحكومية          |              |       |           |           |                   |
| ٦ | تفاعل المراجع الداخلي مع العاملين من خارج وحدة المراجعة  |              |       |           |           |                   |
| ٧ | عناصر أخرى (برجاء نكرها إن وجدت)                         |              |       |           |           |                   |
|   | .....  |              |       |           |           |                   |
|   | .....  |              |       |           |           |                   |

السؤال الرابع: في رأيك، أي من العناصر التالية يؤدي إلى زيادة جودة أداء المراجعة الداخلية؟

| م | العبارة  | أوافق تماماً | أوافق | غير متأكد | غير موافق | غير موافق إطلاقاً |
|---|--|--------------|-------|-----------|-----------|-------------------|
| 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 | شمول واكتمال وجودة تقارير المراجعة الداخلية.                         |              |       |           |           |                   |
| ٦ | متابعة تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية.                               |              |       |           |           |                   |
| ٧ | قبول الإدارة العليا لمستوى المخاطر المحددة من قبل المراجعة الداخلية. |              |       |           |           |                   |
| ٨ | عناصر أخرى (برجاء ذكرها إن وجدت)<br>.....                            |              |       |           |           |                   |

السؤال الخامس: في رأيك، أي من العناصر التالية يؤدي إلى زيادة التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ؟

| م | العبارة  | أوافق تماماً | أوافق | غير متأكد | غير موافق | غير موافق إطلاقاً |
|---|--|--------------|-------|-----------|-----------|-------------------|
| ١ | عقد اجتماعات دورية 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 | استخدام أساليب وطرق ومصطلحات متشابهة.                    |              |       |           |           |                   |
| ٦ | عناصر أخرى (برجاء ذكرها إن وجدت)                         |              |       |           |           |                   |

السؤال السادس: في رأيك، أي من العناصر التالية يؤدي إلى زيادة دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين ؟

| م | العبارة   | أوافق تماماً | أوافق | غير متأكد | غير موافق | غير موافق إطلاقاً |
|---|---|--------------|-------|-----------|-----------|-------------------|
| ١ | أداء العمل دون قيود أو تدخل.                                |              |       |           |           |                   |
| ٢ | قبول وتنفيذ توصيات المراجعة.                                |              |       |           |           |                   |
| ٣ | تخصيص موازنة مالية كافية.                                   |              |       |           |           |                   |
| ٤ | توفير موارد بشرية مؤهلة وكافية وتحفيزها على العمل.          |              |       |           |           |                   |
| ٥ | تأمين الوصول إلى الإدارات والأقسام المختلفة.                |              |       |           |           |                   |
| ٦ | عناصر أخرى (برجاء ذكرها إن وجدت)<br>.....<br>.....<br>..... |              |       |           |           |                   |



السؤال السابع: في رأيك، أي من العناصر التالية يمكن استخدامها كمؤشر لقياس مستوى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية؟

| م | العبارة   | أوافق تماماً | أوافق | غير متأكد | غير موافق | غير موافق إطلاقاً |
|---|---|--------------|-------|-----------|-----------|-------------------|
| ١ | عدد التوصيات المقبولة من قبل الإدارة العليا.                |              |       |           |           |                   |
| ٢ | عدد التوصيات التي تم تنفيذها.                               |              |       |           |           |                   |
| ٣ | التحسينات ومقدار الوفرة في التكلفة نتيجة التوصيات.          |              |       |           |           |                   |
| ٤ | عدد الطلبات المقدمة من قبل الإدارة لإجراء مراجعات معينة.    |              |       |           |           |                   |
| ٥ | رأي الجهات الخاضعة للمراجعة.                                |              |       |           |           |                   |
| ٦ | اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.             |              |       |           |           |                   |
| ٧ | عناصر أخرى (برجاء ذكرها إن وجدت)<br>.....<br>.....<br>..... |              |       |           |           |                   |