

تحليل العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية من وجهة نظر أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية (دراسة ميدانية)

د. أشرف محمد إبراهيم منصور(*)

ملخص البحث:

يتمثل الهدف العام للبحث في تحديد وتحليل العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية من وجهة نظر كل من المراجعين الداخليين والإدارة ولجنة المراجعة والمراجعين الخارجيين، والذين يمثلون أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية. وقد تم استخدام المنهج المسحي التحليلي، والذي يعتمد بشكل أساسي على استقراء آراء عينة من مجتمع البحث. وقد توصل البحث إلى عدة نتائج أهمها: لأصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية دوراً مزدوجاً في فعالية المراجعة الداخلية، فمن ناحية لهذه الفئات دوراً كبيراً في تحقيق هذه الفعالية، وفي نفس الوقت هي المستفيدة من بلوغها؛ توجد عدة أسباب تُحد من فعالية المراجعة الداخلية، أهمها عدم دعم الإدارة لوظيفة المراجعة الداخلية، عدم تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية، وعدم موضوعية واستقلالية المراجعة الداخليين؛ تتضمن أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الداخليين في التزام المراجعين الداخليين بالمعايير المهنية، الاستقلال التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، موضوعية المراجعين الداخليين، الخبرة التي يتمتع بها المراجعين الداخليين، الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، تقديم تقارير المراجعة الداخلية في الوقت المناسب؛ تتضمن أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالإدارة في فعالية مجلس الإدارة، توفير الإدارة للتمويل اللازم، الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا للمراجعة الداخلية، مصدر أداء المراجعة الداخلية؛ تتضمن أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بلجان المراجعة في مدى اعتماد لجنة المراجعة في أداء أعمالها على المراجعة الداخلية، الدعم الذي تقدمه لجنة المراجعة للمراجعة الداخلية، وفعالية لجنة المراجعة؛ وتتضمن أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية والمرتبطة بالمراجعين الخارجيين في مدى اعتماد المراجعين الخارجيين في أداء أعمالهم على المراجعة الداخلية، وعقد اجتماعات منتظمة بين المراجع الداخلي والخارجي بشأن المراجعة. وقد أوصى البحث المراجعين الداخليين بتأهيل أنفسهم علمياً ومهنياً، حتى يمكنهم بلوغ فعالية المراجعة الداخلية؛ كما أوصى الإدارة بدعم المراجعة الداخلية، من خلال توفير التمويل اللازم له، وتمكين المراجعين الداخليين من أداء مسؤولياتهم؛ كما أوصى لجنة المراجعة بدعم وظيفة المراجعة الداخلية، من خلال عقد اجتماعات منتظمة مع المراجعين الداخليين، للتأكد من قدرتهم على أداء أعمالهم، ومن استقلاليتهم؛ كما أوصى المراجعين الخارجيين بدعم وظيفة المراجعة الداخلية، من خلال الاعتماد على أعمال المراجعين الداخليين عندما يتأكدون من كفاءتهم واستقلاليتهم وموضوعيتهم؛ وأخيراً أوصى بإجراء مزيد من البحوث في فعالية المراجعة الداخلية في قطاعات مختلفة.

الكلمات المفتاحية:

فعالية المراجعة الداخلية، العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية، أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية.

(*) أستاذ مساعد بقسم المحاسبة (كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان). البريد الإلكتروني: amamansour@hotmail.com

Analysis of factors affecting the effectiveness of internal audit activity from the perspective of internal audit stakeholders (Field Study)**Abstract:**

The overall objective of the research is to identify and analyze factors affecting the effectiveness of internal audit from the perspective of internal auditors, management, audit committee and external auditors, who represent internal audit stakeholders. An analytical survey approach was used, which is based mainly on extrapolating the views of a sample from the research community. The research reached several results, the most important of which are: Internal audit stakeholders have a dual role in the effectiveness of internal audit. On the one hand, these groups have a significant role to play in achieving this effectiveness, while at the same time benefiting from it; there are several reasons that limit or prevent internal audit effectiveness, the most important of which is the lack of management support for the internal audit, the non-implementation of internal audit recommendations, and the objectivity and independence of internal auditor; Key factors affecting the effectiveness of internal audit activity associated with internal auditors include internal auditors' compliance with standards, organizational independence of the internal audit function, objectivity of internal auditors, experience of internal auditors, professional competence of internal auditors, training and continuous development of internal auditors, and appropriate qualification for internal audit function; Key factors influencing the effectiveness of internal audit activity related to management in the effectiveness of the Board of Directors include senior management's internal audit performance, provision of management for funding, management implementation of internal audit recommendations, support from senior management for internal audit, The key factors influencing the effectiveness of the internal audit activity associated with the audit committees include the extent to which the Audit Committee has relied on its internal audit work, the support provided by the Audit Committee for Internal Audit; Key factors influencing the effectiveness of internal audit activity related to external auditors include the extent to which external auditors are accredited to perform their work on internal audit, and regular meetings between internal and external auditors on audit. The study recommended that internal auditors qualify themselves scientifically and professionally, so that they have the competence to perform due diligence in carrying out the tasks assigned to them. The study also recommended supporting the internal audit activity by providing the necessary funding and enabling internal auditors to discharge their responsibilities; The Audit Committee recommended that the internal audit function be supported, through meetings with internal auditors, to ensure that they are able to perform their functions and that they are independent; External auditors also recommended support for the internal audit function, drawing on the work of internal auditors when they were assured of their competence, independence and objectivity.

key words:

Internal audit effectiveness, Factors affecting the effectiveness of internal audit activity, Internal audit stakeholders.

١. الاطار العام للبحث:

١/١. مقدمة:

عززت عولمة الاقتصاد والتقدم التكنولوجي وتعقيدات العمل والادعاءات المتعلقة بالغش في عملية التقرير المالي Fraudulent Financial Reporting والفضائح المالية وانهيار شركات متعددة، من الإهتمام المتزايد بأدوات الرقابة الداخلية، وعلى رأسها المراجعة الداخلية (Karagiorgos et al., 2011). لذا، تشهد المراجعة الداخلية تطور غير مسبوق، يعود إلى نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين (Westhausen, 2017). فقد أصبحت المراجعة الداخلية وظيفة حاسمة داخل العديد من منشآت الأعمال، خاصة شركات المساهمة. وتم توسيع نطاقها ليشمل تقييم الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، من خلال تبني منهجية منظمة ومنضبطة (Drogalas et al., 2017).

ومع ذلك، لم يُعط الإهتمام الكافي لدراسة المراجعة الداخلية مقارنةً بالمراجعة الخارجية قبل العقد الأخير من القرن العشرين. فالكثير من الباحثين كانوا يميلون إلى التركيز على المراجعة الخارجية كوظيفة رقابة رئيسية، بينما لم يعطوا هذا الإهتمام للمراجعة الداخلية (Coetzee and Lubbe, 2014)، إلا أن إخفاق المراجعين الخارجيين في كشف حالات الغش في العديد من الشركات العالمية التي أشهرت إفلاسها، أدى إلى إعادة فتح العديد من الملفات منها مبدقة نشاط المراجعة الداخلية على أداء المهام المسندة إليه، وهو ما يطلق عليه فعالية نشاط المراجعة الداخلية.

فقد تزايد اهتمام العديد من الباحثين والمنظمات المهتمة بالمراجعة الداخلية، وبشكل خاص المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) Institute of Internal Auditors بفعالية المراجعة الداخلية، بسبب تعرض العديد من الشركات الأمريكية والأوروبية للعديد المشكلات المالية والإدارية، دون أن يكون للمراجعين الداخليين دوراً حيوياً في التنبؤ بحدوث هذه المشكلات ومواجهتها عند حدوثها، لذا بدأ IIA في اتخاذ خطوات جادة نحو تطوير المراجعة الداخلية، وتحسين فعاليتها. وفي ضوء ذلك، أصبحت المنظمات العلمية والمهنية والباحثين المهتمين بالمراجعة الداخلية - سواء على الصعيد المحلي أو الاقليمي أو الدولي - أكثر حرصاً على البحث في فعالية نشاط المراجعة الداخلية.

٢/١. مشكلة وتساؤلات البحث:

يعد نشاط المراجعة الداخلية من أهم الأنشطة في منشآت الأعمال بشكل عام، وشركات المساهمة بشكل خاص، لكل من الإدارة، ولجنة المراجعة، والمراجعين الخارجيين، والمراجعين الداخليين

أنفسهم، بإعتبار هذه الفئات أصحاب المصلحة والمستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية. (Lenz and Hahn, 2015). وتختلف احتياجات هذه الفئات من نشاط المراجعة الداخلية. فعلى سبيل المثال، يهتم المراجعون الخارجيون ولجنة المراجعة أكثر بالضمانات التي يقدمها نشاط المراجعة الداخلية بشأن أدوات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، بينما تهتم الإدارة أكثر بتوفير الاستشارات والتحليلات التي يقدمها هذا النشاط (Sarens and De Beelde, 2006)، لذا تحرص كل فئة من هذه الفئات على أن يتسم نشاط المراجعة الداخلية بالفعالية. فإذا كانت المراجعة الداخلية فعالة، فإن الإدارة ستقدر مساهمتها في تقييم وتحسين الأنشطة التشغيلية والرقابية وإدارة المخاطر والحوكمة، كما أن لجنة المراجعة ستعتمد على التأكيدات التي توفرها لتعزيز قدرتها على المساءلة (Erasmus and Coetzee, 2018)، كذلك سيعتمد المراجعون الخارجيون عليها في تخفيض حجم عينة المراجعة (Mat Zain et al., 2015; Endaya and Hanefah, 2016). وقد ساهم هذا الاختلاف في عدم توافق العديد من الباحثين والمهتمين بالمراجعة الداخلية، حول كيفية قياس فعالية نشاط المراجعة الداخلية، والعوامل المؤثرة في تحقيق هذه الفعالية (Internal Audit Effectiveness (IAE) Arena and Azzone, 2009).

كما أنالمتتبع للدراسات العربية التي تمت في مجال المراجعة الداخلية، يجد أنها لم تتناول فعالية المراجعة الداخلية بشكلٍ مكثفٍ بعد، خاصةً في جمهورية مصر العربية. لذا أوصى العديد من الباحثين بالحاجة إلى إجراء مزيد من البحوث حول فعالية نشاط المراجعة الداخلية، خاصةً في الدول النامية (Coetzee and Erasmus, 2017; Lenz and Hahn 2015; Tackie et al. 2016). كما أن معظم الأدب المحاسبي الذي تناول فعالية المراجعة الداخلية، ركز عليها بشكلٍ أساسي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين (Erasmus and Coetzee, 2018; Endaya and Hanefah, 2016; Mat Zain et al., 2015) الثلاثة التي اقترحتها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، والتي تضمنت الاستقلالية والموضوعية والكفاءة المهنية (Krishnamoorthy, 2002). وبالتالي، فإن البحث في العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية يصبح مطلباً ضرورياً ومبرراً. ويمكن إعادة صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

- ما المقصود بفعالية المراجعة الداخلية وكيفية قياسها، والفرق بينها وبين الكفاءة والاقتصاد؟

- ما هي النظريات المستخدمة في بناء إطار نظري لفعالية المراجعة الداخلية؟
 - ما العلاقة بين معايير المراجعة الداخلية والخارجية وفعالية نشاط المراجعة الداخلية؟
 - ما هي أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الداخليين؟
 - ما هي أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بإدارة المنشأة؟
 - ما هي أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بلجنة المراجعة؟
 - ما هي أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الخارجيين؟
- ٣/١. أهداف البحث:

يتمثل الهدف العام لهذا البحث في "بيان وتحليل العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية من وجهة نظر أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية". ويتم تجزئة هذا الهدف إلى الأهداف التالية:

- تحديد المقصود بفعالية المراجعة الداخلية وكيفية قياسها، والفرق بينها وبين الكفاءة والاقتصاد.
 - بيان النظريات المستخدمة في بناء إطار نظري لفعالية المراجعة الداخلية.
 - بيان العلاقة بين معايير المراجعة الداخلية والخارجية وفعالية نشاط المراجعة الداخلية.
 - تحديد أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الداخليين.
 - تحديد أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بإدارة المنشأة.
 - تحديد أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بلجنة المراجعة.
 - تحديد أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الخارجيين.
- ٤/١ أهمية ودوافع البحث:

- هناك العديد من الأسباب التي تؤكد على أهمية هذا البحث، أهمها:
- أهمية نشاط المراجعة الداخلية نفسه في مجال الرقابة وتقييم إدارة المخاطر والحوكمة.
- عدم وجود إجماع بين الباحثين حول العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية (Bednarek, 2018; Endaya and Hanefah, 2013).
- توصية العديد من الدراسات الحديثة بالحاجة إلى المزيد من الأبحاث في فعالية المراجعة الداخلية لفحص محددات هذه الفعالية، خاصة في البلدان النامية (Ahmed, Khan and Shakeel, 2018; Al-Twajryetal.,2003; Hanefah; Endaya and Hanefah, 2013; Abuazza et al., 2015; Bednarek, 2018).

- معظم الدراسات التي بحثت في موضوع فعالية المراجعة الداخلية، كانت بدون إطار نظري (Krishnamoorthy, 2002)، وتحاول هذه الدراسة المساهمة في وضع هذا الإطار.
- تعدد أصحاب المصلحة والمستفيدين من خدمات نشاط المراجعة الداخلية، وتتضمن الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين أنفسهم، لذا تحرص جميع هذه الفئات على فعالية نشاط المراجعة الداخلية.

٥/١. منهج البحث وأدواته:

وفقاً لما تم طرحه من تساؤلات لتحقيق أهداف البحث، فإن الباحث يعتقد أن الأسلوب الأمثل لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضياته، والاجابة على تساؤلاته هو المنهج المسحي التحليلي، والذي يعتمد بشكلٍ أساسي على استقراء آراء عينة من مجتمع البحث (القحطاني، وآخرون، ١٤٢٥ هـ/٢٠٠٤ م). وقام الباحث بإعداد قائمة استبيان لجمع البيانات اللازمة للإجابة على تساؤلات البحث واختبار فرضياته وتحقيق أهدافه، من عينة من بعض الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية، والتي تهتم بالمراجعة الداخلية، وهم المراجعين الداخليين أنفسهم، والإدارة، ولجنة المراجعة، والمراجعين الخارجيين، باعتبارهم أصحاب المصلحة والمستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية.

٦/١. الدراسات السابقة:

سوف يتم عرض هذه الدراسات في ضوء معيارين أساسيين هما، التتابع الزمني لهذه الدراسات وطبيعة الموضوع محل البحث الذي تناولته كل دراسة من هذه الدراسات. ف فيما يتعلق بطبيعة وأهمية فعالية نشاط المراجعة الداخلية، والفرق بينها وبين الكفاءة والاقتصاد، أشار Chambers (1992) إلى أنه قد تم بناء المراجعة الداخلية الحديثة على ثلاثة أركان أساسية هي: Effectiveness، والكفاءة Efficiency والاقتصاد Economy. وأن فعالية المراجعة الداخلية هي الأساس، ويأتي بعدها الكفاءة والاقتصاد. وأكد على أن الفعالية تعني "فعل الشيء الصحيح doing the right thing"، والكفاءة تعني "فعله بشكلٍ جيد doing them well" والاقتصاد يعني "فعله بثمن بخس doing them cheaply". ويشير ذلك إلى أن الفعالية تعد ميزة أكثر أهمية لوظائف المراجعة الداخلية من الكفاءة والاقتصاد. فإذا كانت المراجعة الداخلية غير فعالة، فليس من المهم في النهاية ما إذا كان يتم القيام بها على نحو كفاء أو اقتصادي. لذلك من الأهمية بمكان تحديد العوامل الهامة التي تؤثر على فعالية (IA) Internal Audit.

وفحصت دراسة (Yee et al., 2008) إدراك المديرين في سنغافوره لفعالية المراجعة الداخلية. وتم جمع البيانات باستخدام استبيان من عينة من ٢٥ منشأة مختلفة. وتم تصنيف المديرين في هذه المقابلات إلى أربع فئات. هذه الفئات: ١٨ مديراً، ٢٢ مراقباً مالياً؛ ٢٠ مديراً متوسطاً؛ ٢٣ مديراً تنفيذياً. وتشير نتائج الدراسة إلى أن كبار المديرين والمراقبين الماليين راضون بشكل عام عن الكفاءة المهنية وفعالية المراجعين الداخليين، ويقدرّون وجود مراجعة داخلية في المنظمة. كما فحصت دراسة (Bota-Avram and Palfi, 2009) كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية. وأشارت إلى أن هناك كمية كبيرة من الأساليب التي يمكن أن تجمع بين العناصر النوعية والكمية للحكم على كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، وأن اختيار الطريقة المستخدمة يعتمد على الهدف الرئيسي المتمثل في محاولة الحصول على أفضل انعكاس للمراجعة الداخلية وفعاليتها، من أجل الحصول على تطوير جيد لقسم المراجعة الداخلية. وأكدت دراسة (Abuazza et al., 2015) على ذلك، حيث أشارت إلى أن فعالية وظيفة IA قد لا تكون ثابتة دائماً، وهذا صحيح بشكل خاص في البلدان النامية، حيث قد لا تكون الشركات على علم بمدى قيمة مفاهيم وممارسات IA كما هو معترف به في الغرب.

وأفادت دراسة (Thornton, 2013) أنه منذ الأزمة المالية لعام ٢٠٠٨، أصبح من المهم أكثر من أي وقت مضى أن ينظر إلى المراجعة الداخلية على أنها شريك تجاري موثوق به، وقادرة على تحديد أوجه الضعف في أدوات الرقابة التي قد تخالف المتطلبات التنظيمية أو تقوض محفزات الأعمال Business Drivers. وأكدت على الحاجة إلى مهنة مراجعة داخلية فعالة، باعتبارها أساسية لنجاح أي مؤسسة. وأشارت إلى أنه يمكن أن تؤدي المراجعة الداخلية الفعالة دوراً أكثر أهمية في دعم الإدارة التنفيذية وغير التنفيذية لمؤسسات الخدمات المالية لإدارة المخاطر بشكل أفضل. وأشارت إلى أهمية فحص فعالية المراجعة الداخلية Internal Audit Effectiveness Review (IAER).

وخلص (Agumas 2015) إلى أن المراجعة الداخلية الفعالة تعزز من المساءلة في منشآت الأعمال، وبالتالي هناك علاقة إيجابية بين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية والمساءلة. وأشارت إلى أنه من أجل تلبية متطلبات المساءلة، يجب أن يكون هناك مراجعة داخلية فعالة في المنظمة. وفي نفس السياق، بحثت دراسة (Bananuka et al., 2018) في تأثير وظيفة المراجعة الداخلية وفعالية لجنة المراجعة على المساءلة في المؤسسات الأوغندية. وتم جمع البيانات من خلال استبيان من ٥٢ من المراجعين الداخليين ورؤساء إدارات التمويل. وأشارت النتائج إلى أن وظيفة

المراجعة الداخلية تتسم بالفعالية، حيث أنها تسهم بشكل ملحوظ في مساءلة الشركات في أوغندا، وأن لجنة المراجعة ليست فعالة في المراجعة الداخلية في هذه المنظمات. ومع ذلك، فإن فعالية لجنة المراجعة تساهم بشكل ملحوظ في المساءلة عندما لا تكون وظيفة المراجعة الداخلية فعالة. وأشارت دراسة (Ciak, 2016) التي أجريت في بولندا، إلى أنه تم إدخال المراجعة الداخلية على مؤسسات القطاع العام منذ أكثر من ٢٦ عاماً. ومنذ ذلك الحين، تغير دور المراجعة الداخلية من مراجعة الالتزام إلى مراجعة الأداء. وعلى الرغم من وجود دليل على أن وظيفة Internal Audit Function (IAF) في القطاعين الخاص والعام البولنديين تضيف قيمة وتحسن من كفاءة تشغيل منشآت الأعمال، توجد أيضاً مؤشرات على أن IAF لا تتسم دائماً بالكفاءة والفعالية. وفيما يتعلق بتأثير أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية على فعاليتها، بحثت Roussy (2013) احتمال وجود صراع بين أصحاب المصلحة المستفيدين من IAF داخل منظمات القطاع العام الكندية. وخلصت إلى أن هذا الصراع (إن وجد) قد يؤدي إلى تكييف استقلال المراجعة الداخلية، وهو ما تصفه بالاستقلال الرمادي Grey Independence. وأشارت إلى أن IAF وضعت احتياجات الإدارة العليا فوق احتياجات لجنة المراجعة، مما أدى إلى إضعاف دور الحوكمة. ولتضييق فجوة التوقعات، تحتاج المراجعة الداخلية إلى تخطيط واجباتها وتنفيذها بطريقة تُلبي احتياجات جميع أصحاب المصلحة على حد سواء، ولكن دون المساس باستقلال بوظيفة المراجعة الداخلية. وبالتالي، من المهم بالنسبة لأصحاب المصلحة السعي لتحقيق فعالية المراجعة الداخلية. كما أشارت إلى أنه على الرغم من إجراء العديد من الدراسات حول فعالية المراجعة الداخلية، إلا أنه لا يوجد بيان إحصائي يقارن تصورات أصحاب المصلحة فيما يتعلق بحركات فعالية المراجعة الداخلية.

وتهدف دراسة (Ahmed, Khan and Shakeel, 2018) إلى استكشاف إدراك المراجع الخارجي لدور وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية. وأعتبرت أن وظيفة المراجعة الداخلية، يمكنها أن تساهم في حوكمة الشركات، فقط إذا عملت بشكل فعال. وأشارت إلى أن هناك العديد من أصحاب المصلحة في IAF مثل مجلس الإدارة وإدارة الشركة والمراجعين الخارجيين. وأن لديهم احتياجاتهم المختلفة ولديهم أيضاً تصورات مختلفة بخصوص IAF. وأكدت على أن الدور الحالي لوظيفة المراجعة الداخلية ليس فعالاً إلى حد كبير، ويمكن أن نجعله فعالاً من خلال جعل IAF مستقلة وقوية ومن خلال تحفيز الموظفين على الحصول على المؤهلات الصحيحة، والمهارات والخبرة

ذات الصلة. وإذا كانت IAF تعمل في المنظمات بفعالية، فيمكن للمراجع الخارجي أن يحصل على المساعدة من عملها وإيجادها، ويمكنه تقليل الوقت والجهد في مهمة المراجعة الخارجي. وفيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية، بحثت دراسة (Albercht et al., 1988) تحت رعاية معهد المراجعين الداخليين (IIA) - في العوامل التي تعمل على تحسين أداء المراجعة الداخلية، من أجل وضع إطار نظري لفعالية المراجعة الداخلية. وحددت ١٥ معياراً لتقييم فعالية المراجعة الداخلية استخدمتها ١٣ مؤسسة خاصةً كبيرة. وتم تصنيف هذه المعايير في ثلاثة مراحل من عملية المراجعة هي: التخطيط، والعمل الميداني، وإعداد التقارير. وخلصت إلى وجود أربعة مجالات يمكن لمديري إدارات المراجعة الداخلية تطويرها لتعزيز الفعالية، هي: (١) بيئة مؤسسية مناسبة. (٢) دعم الإدارة العليا. (٣) موظفي مراجعة داخلية ذو كفاءة. (٣) عمل مراجعة داخلية عالي الجودة. كما وضع (Ziegenfuss (2000) استبياناً يتضمن ٨٤ معياراً للفعالية في أربعة مجالات رئيسية هي: بيئة المراجعة الداخلية، ومدخلات المراجعة، وعملية المراجعة، ومخرجات المراجعة.

وقام (Dittenhofer (2001 بتقييم فعالية المراجعة الداخلية من خلال تقنية تسمى "فحص النتائج results examination"، وتتضمن هذه الطريقة تحديد أهداف الجهة الخاضعة للمراجعة، ووضع المعايير التي يمكن أن تشير إلى إنجازها، لتحديد ما إذا كانت إجراءات المراجعة قد أدت إلى تحقيق هذه الأهداف وإلى أي درجة. وعلى الرغم من حقيقة أن هذا الأسلوب أكثر توجهاً نحو النتائج، فإن نجاحه يعتمد على قابلية القياس والتقدير الشخصي للمعايير المختارة. وخلص إلى أن المراجعة الداخلية فعالة، شريطة أن يقوم المراجع الداخلي بفحص ما إذا كانت أهداف المنظمة قد تم تحقيقها بنجاح من قبل الجهة الخاضعة للمراجعة، بجانب قيامه باكتشاف المشاكل؛ وتقديم الحلول لها.

كما فحصت دراسة (Al-Twajry et al., 2003) المراجعة الداخلية في قطاع الشركات السعودي باستخدام النظرية المؤسسية، لشرح النتائج التي تم الوصول إليها فيما يتعلق بالمراجعة الداخلية. وتم جمع البيانات من خلال استبيان من ٧٨ من مديري المراجعة الداخلية ومن خلال ١٥ مقابلة. وبالإضافة إلى ذلك، تم جمع استبيان أقصر من ١٠ شركاء و ٢٣ من مديري شركات المراجعة، وأجريت ١٣ مقابلة مع بعضهم. وشملت الدراسة المتغيرات المستقلة التالية: (١) استقلال المراجعة الداخلية. (٢) الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي. (٣) نطاق المراجعة الداخلية. (٤) إدارة المراجعة الداخلية. وأظهرت النتائج أن المراجعة الداخلية في قطاع الشركات في المملكة العربية

السعودية ليست متطورة بشكل جيد. وتتركز بشكل رئيسي على مراجعة الالتزام وليس مراجعة الأداء، وتعاني من نقص الموارد والموظفين المؤهلين، ووجود قيود على استقلاليتهم. وأبرزت النتائج أيضاً أن المديرين لا ينفذون أحياناً توصيات المراجعة الداخلية. ووضع Cangemi and Singleton (2003) برنامج من أربع خطوات لتقييم فعالية المراجعة الداخلية. ويعتمد التقييم على الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية. ويتضمن برنامج التقييم: (١) إجراء فحص مختصر لمهام المراجعة الداخلية؛ (٢) فحص تفصيلي للمهام المختارة عشوائياً؛ (٣) التقييم الذاتي السنوي الذي يقوم به منسق ضمان الجودة؛ (٤) الفحص الخارجي كل ثلاث سنوات. وأكدت نتائج الدراسة على أهمية جميع هذه العناصر. ودرس Van Gansberghe (2005) أيضاً فعالية المراجعة الداخلية. وخلص إلى وجود عدة عوامل أساسية تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية، هي القدرة على اكتشاف الغش وفقاً للتوقعات، ووجود إطار للتنظيم والحكومة، والتشريع وتحسين الكفاءة المهنية، ووجود إطار مفاهيمي، وتوافر الموارد المناسبة.

كما حددت دراسة (Mihret and Yismaw, 2007) عوامل يمكن أن يكون لها تأثير كبير على فعالية المراجعة الداخلية، استناداً إلى مؤسسة التعليم العالي في القطاع العام في إثيوبيا كدراسة حالة. وتشمل هذه العوامل: جودة المراجعة الداخلية؛ دعم الإدارة؛ الوضع التنظيمي؛ سمات الجهات الخاضعة للمراجعة. واستخدمت الدراسة الاستبيان والمقابلة كأدوات لجمع البيانات. وتشير النتائج التي تم التوصل إليها إلى أن فعالية المراجعة الداخلية تتأثر بشدة بجودة المراجعة الداخلية ودعم الإدارة. على النقيض من ذلك، لا يوجد للخصائص التنظيمية والإدارية أثر قوي على فعالية المراجعة الداخلية.

وأشارت دراسة (Ernst and Young, 2007) إلى وجود مجموعة من المقاييس المتعلقة بتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية. وأكدت على وجود مقياسين هامين يستخدمان في قياس فعالية IAF هما: إكمال عمليات المراجعة في ضوء خطة IAF؛ وطول الفترة الزمنية لإصدار تقارير IAF. وسعت دراسة (Arena and Azzone, 2009) لفهم الدوافع التنظيمية لفعالية المراجعة الداخلية في إيطاليا، في ضوء التغييرات الأخيرة في مهمة المراجعة الداخلية ودورها المركزي في حوكمة الشركات، باستخدام مسح استبائي لعينة تتضمن ١٥٣ من الشركات الإيطالية. وقامت بدراسة فعالية المراجعة الداخلية من خلال تقسيم المراجعين الداخليين إلى ثلاث مجموعات مختلفة وفقاً لآرائهم كما يلي: المجموعة الأولى، تتعلق بجودة إجراءات المراجعة الداخلية؛ المجموعة الثانية تتعلق بمخرجات أنشطة المراجعة الداخلية؛ وتتعلق المجموعة الثالثة بتعلق بنتيجة أنشطة المراجعة.

ووضعت الدراسة نموذجاً لقياس فعالية IA، حيث كانت فعالية IA هي المتغير التابع، وكانت المتغيرات المستقلة: (١) موارد وكفاءات المراجعة الداخلية، بما في ذلك خصائص فريق المراجعة الداخلية، (٢) أنشطة المراجعة الداخلية، (٣) مستوى التفاعل بين A ولجنة المراجعة. وتشير النتائج إلى أن فعالية المراجعة الداخلية تزداد عندما: (أ) يزيد عدد المراجعين الداخليين المهرة إلى غيرهم من الموظفين، وعندما يكون الرئيس التنفيذي للمراجعة عضو في منظمة مهنية للمراجعة الداخلية؛ (ب) تعتمد الشركة تقنيات التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة، و (ج) تشارك لجنة المراجعة في أنشطة المراجعة الداخلية. وأكدت على أن فعالية المراجعة الداخلية تقاس بمعدل توصيات المراجعة الداخلية التي تنفذها الإدارة العليا.

وأجرى كل من (Ahmad, Othman and Jusoff (2009) دراسة حول فعالية وأهمية المراجعة الداخلية في القطاع العام الماليزي. وتشير استنتاجاتهم المستندة إلى استبيان وُزِع على ٩٩ من المشاركين بما في ذلك مديرو المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين، إلى أن ١٠.٣٪ من المستقصى منهم، يرون أن عدم وجود تدريب للمراجعين الداخليين يمثل مشكلة خطيرة يمكن أن تُحد من فعالية المراجعة الداخلية، وأن الافتقار إلى موظفي مراجعة محترفين كان عائقاً رئيسياً أمام فعالية المراجعة الداخلية. وأن وظيفة المراجعة الداخلية أقل فعالية لأسباب متعددة مثل: (١) دعم غير كاف من الإدارة العليا؛ (٢) نقص المعرفة والتدريب المناسب للمراجعين الداخليين؛ (٣) مستوى القبول والتقدير للمراجعة الداخلية من قبل الإدارة له تأثير كبير على توصيات المراجعة الداخلية المنفذة، ووجود الإدراك السلبي للمراجعة الداخلية يؤدي إلى إبطال مساهمتها في تحقيق الأهداف المؤسسية.

وخلصت دراسة (Mihret et al., 2010) إلى أن هناك ارتباطاً إيجابياً بين الإلتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية International Standards for Professional Practice of Internal Auditing (ISPPIA)، وتحقيق فعالية المراجعة الداخلية. وأشارت إلى أن الكفاءة التقنية والتدريب المستمر هي متطلبات أساسية لفعالية المراجعة الداخلية. وفي نفس السياق، فحصت دراسة (Al-Shbail and Turki, 2017) العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية والعوامل الأربعة المرتبطة بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) وهي: استقلالية المراجعين الداخليين، ونطاق المراجعين الداخليين، ودعم الإدارة، وتعاون الجهة الخاضعة للمراجعة. كما فحصت العلاقة بين هذه العوامل ورضا المراجعين الداخليين. كما تم التحقيق في

العلاقة بين هذه العوامل وفعالية IA بين الشركات الصغيرة والمتوسطة في الكويت. وأظهرت أن وظيفة IA قد لا تعمل دائماً بشكل فعال، وأنه لا توجد معايير أو طريقة معينة لتقييم فعالية IA. وتهدف دراسة (Alzeban and Gwilliam, 2014) إلى تقييم محددات فعالية والعوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية، بهدف وضع اطار مفاهيمي لتلك الفعالية. وقد تم جمع البيانات المتعلقة بفعالية IA من المديرين العامين ومن المراجعين الداخليين، باستخدام استبيان من ٢٠٣ مدير و ٢٣٩ مراجع داخلي من ٧٩ مؤسسة سعودية عامة. وأشارت الدراسة إلى أن فعالية IA هي مفهوم يتم التركيز عليه في الغالب من قبل المراجعين الخارجيين. وخلصت إلى وجود خمسة محددات للمراجعة الداخلية الفعالة. وتمثل المحددات الثلاثة الأولى (الكفاءة المهنية للمراجعين، جودة أعمال المراجعة، والاستقلال التنظيمي لأقسام المراجعة) الحالات التي تعكس مصالح المراجع الداخلي، وليس المنظمة التي تستخدم خدماته. ويمثل المحددان الأخيران (التقدم الوظيفي، ودعم الإدارة العليا) حالات تكون فيها مصلحة المنظمة المستخدمة لها الأسبقية على مصلحة المراجعة الداخلية. وأكدت الدراسة على أن دعم الإدارة -خاصةً فيما يتعلق بتوفير موظفي مراجعة داخلية يتمتعون بالكفاءة - والتطوير الوظيفي واستقلالية المراجعين الداخليين تعد عوامل حيوية لفعالية المراجعة الداخلية. وفي نفس السياق، بحث Hegazy (2014) في محددات فعالية المراجعة الداخلية في الشركات المدرجة في البورصة المصرية، من أجل تحسين فعالية المراجعة وقياس هذه الفعالية. وأظهرت الدراسة وجود علاقة ايجابية لكل من الاستقلال التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية، ودعم الإدارة، وإعتماد المراجعين الداخليين على المراجعين الداخليين، والكفاءة المهنية لفريق المراجعة الداخلية، وجودة أعمال المراجعة الداخلية وفعالية المراجعة الداخلية.

وقدمت دراسة (Lenz and Hahn, 2015) ملخصاً للأدبيات حول فعالية المراجعة الداخلية، واقترحت نموذجاً متعدد الأوجه يشمل على عوامل جزئية وكلية، تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية. وترتبط العوامل الجزئية بأنظمة وعمليات المنظمة مثل موارد وآليات وعلاقات المراجعة الداخلية IAFs. وترتبط العوامل الكلية بالقوى القسرية والمعيارية والمحاكاة. وتتطلب القوى القسرية Coercive forces الإلتزام بالقوانين واللوائح. وترتبط القوى المعيارية Normative forces بالتشاور أو الهيئات المهنية، وينبع تأثيرها من خلال درجة التوافق مع إطار الممارسات المهنية International Professional Practices Framework (IPPF) الصادر عن IIA، لأن القوة المعيارية أقوى، كلما أثبتت وظائف المراجعة الداخلية فعالية أكبر. وترتبط القوى المحاكية

Mimetic forces بالتعلم من الممارسات الجيدة لآخرين. وتؤثر العوامل الكلية أيضاً على العوامل الجزئية والعكس صحيح. لذلك من المهم وجود فهم سليم لجميع الجوانب التي قد تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية.

وأكدت دراسة (Endaya and Hanefah, 2013) على أن نظرية الوكالة، والنظرية المؤسسة، ونظرية الاتصال هي نظريات مناسبة لبناء إطار نظري لفعالية المراجعة الداخلية، وقدمت نموذجاً يتألف من خصائص المراجع الداخلي وقسم المراجعة الداخلية، كعوامل تؤثر بشكل مباشر على فعالية المراجعة الداخلية، ودعم أعضاء المنظمة. كما بحثت دراسة (Tackie et al.) 2016 في محددات فعالية المراجعة الداخلية في النظم الإدارية الحكومية اللامركزية في غانا. واعتمدت على النظرية المهنية Profession Theory والنظرية المؤسسية Institutional Theory. وكشفت البيانات التي تم جمعها، أن غالبية موظفي المراجعة الداخلية بغانا تمتلك الكفاءة المهنية المطلوبة. وكشفت الدراسة عن وجود جودة عالية لأعمال المراجعة بسبب الإلتزام بالمعايير الدولية للمراجعة، وأن جودة أعمال المراجعة لها تأثير إيجابي كبير على فعالية IA. ووجدت أن الكفاءة المهنية والاستقلالية التنظيمية والتقدم الوظيفي لها علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية مع فعالية المراجعة الداخلية، بينما وجدت أن دعم الإدارة العليا ليس له تأثير على فعالية المراجعة الداخلية، لأن الإدارة لا توفر للمراجعة الداخلية التشجيع المتوقع، وعادةً ما تخصص ميزانية قليلة لها. وتتمثل العوامل الأخرى في ضمان فعالية المراجعة الداخلية في وجود لجنة مراجعة؛ خبرة المراجعين الداخليين؛ الوصول غير المقيد إلى السجلات؛ تنفيذ توصيات المراجعة؛ الموارد الكافية؛ التدريب المنتظم؛ وجود قيادة كبار موظفي المراجعة الداخلية.

وتهدف دراسة (Endaya and Hanefah, 2016) إلى التحقق من العلاقة المباشرة بين خصائص المراجع الداخلي ودعم الإدارة العليا وفعالية المراجعة الداخلية. وتم جمع البيانات من 114 عضواً في جمعية المحاسبين والمراجعين الليبيين باستخدام استبيان. وأشارت النتائج أن خصائص المراجع الداخلي ودعم الإدارة العليا لهما تأثير كبير على فعالية المراجعة الداخلية. وسعت دراسة (Shamki and Alhajri, 2017) لمعرفة مدى تأثر فعالية المراجعة الداخلية بعوامل مختارة هي: نطاق المراجعة الداخلية، وخبرة المراجع الداخلي واستجابة الإدارة العليا، لبيان ما إذا كانت نتائج المراجعة الداخلية تتسم بالكفاءة، للحد من الأخطاء وتحسين عمل الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية كقطاع عام في سلطنة عمان. وخلصت إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية المراجعة الداخلية ونطاقها وخبرة المراجعين في عينة الموظفين، في حين

كانت غير ذات دلالة في عينة المديرين. ووجدت أن هناك علاقة غير هامة بين فعالية المراجعة الداخلية واستجابة الإدارة العليا.

وتهدف دراسة (Gelderen et al., 2017) إلى تقييم المراجعة الداخلية وفعاليتها في المستشفيات الهولندية للتأكد من سلامة المرضى. ومن خلال استبيان ومقابلات مع أصحاب المصلحة في المستشفيات، بشأن المراجعة الداخلية وفعاليتها، أشارت الدراسة إلى أن الجوانب الفعالة لعمليات المراجعة الداخلية هي نطاقها المتعدد التخصصات، ونهجها المنظم، ورصد أنشطة التحسين. وخلصت أن المراجعة الداخلية تعتبر فعالة لحوكمة سلامة المرضى، حيث أنها تساعد في التعرف على مشاكل سلامة المرضى، وتوجيه سلامة المرضى بشكل استباقي والإبلاغ عن حالة سلامة المرضى. أما دراسة (Coetzee and Erasmus, 2017) فهدفت إلى المساهمة في تنقيح المعرفة القائمة حول عوامل نمو ومقاييس فعالية المراجعة الداخلية، من خلال استبيان وزع على رؤساء وظيفة المراجعة الداخلية، والإدارات العليا ورؤساء لجان المراجعة في المؤسسات العامة في جنوب أفريقيا. وأشارت إلى أن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية مهمة لتحسين الأداء في القطاع العام. كما أشارت إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فعالية المراجعة الداخلية للقطاع الخاص والقطاع العام.

وناقشت دراسة (Bednarek, 2018) العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية في منظمات القطاع الخاص والعام في بولندا، بهدف المساهمة في الأدب من خلال تقديم الأدلة على العوامل الهامة التي تؤثر على فعالية IA. واستناداً إلى مسح تم على ٣٤٢ منظمة من القطاعين العام والخاص في بولندا، تبين أن فعالية المراجعة الداخلية تتأثر بما يلي: (١) خصائص المراجعة الداخلية؛ (٢) نشاط المراجعة؛ (٣) والعلاقات التنظيمية بين منشآت الأعمال. وأشارت إلى أن الفعالية تزداد عندما يزداد عمر المراجعة الداخلية.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية وفعالية المراجعة الداخلية، سلطت دراسة (Karagiorgos et al., 2011) الضوء على التفاعل بين مكونات الرقابة الداخلية وفعالية المراجعة الداخلية. واعتمدت على استبيان من كبار المراجعين الداخليين من أكبر ٥٢ فندقية اليونان. وتشير النتائج إلى أن هناك إهتماماً كبيراً في الوقت الراهن بالمراجعة الداخلية لمساهمتها في الإدارة الدقيقة للموارد الاقتصادية. كما تشير إلى أن نجاح المراجعة الداخلية يرتبط بجميع مكونات الرقابة الداخلية. وفي دراسة أخرى أجراها (Theofanis et al., 2011) حول العلاقة بين عناصر نظام الرقابة الداخلية وفعالية المراجعة الداخلية، كشفت النتائج عن وجود علاقة إيجابية بين عناصر

النظام الرقابي الجيد وفعالية المراجعة الداخلية. ومع ذلك أشارت الدراسة إلى أنه مع عينات أكبر، قد تختلف النتائج بشكل كبير عن تلك التي تم الوصول إليها. وخلصت دراسة (Vijayakumar and Nagaraja, 2012) إلى أن نظام المراجعة الداخلية الفعال هو ذلك النظام الذي يساعد في تحقيق الأهداف والربحية ويمنع خسارة الإيرادات وخاصة في القطاع العام. ويساعد كثيراً على وجود نظام رقابة داخلية فعال، لأن المراجعة الداخلية هي المسؤولة عن تقييم نظام الرقابة الداخلية بجميع مكوناته.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية وفعالية المراجعة الداخلية، سعت دراسة (Soh and Martinov-Bennie, 2011) لبيان طبيعة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، بغرض تقديم رؤى عن العوامل التي يُعتقد أنها ضرورية لضمان فعاليتها لأصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية، من خلال المقابلات مع رؤساء لجان المراجعة ورؤساء المراجعة التنفيذيين Chief Audit Executive (CAEs) في أستراليا. وقد استخدمت الدراسة المقابلات، لاستنباط تصورات الجهات الفاعلة في إدارة الشركات فيما يتعلق بالدور المتطور للمراجعة الداخلية، فضلاً عن فعالية المراجعة الداخلية، من حيث تصميمها وقياسها وتقييمها. ووجدت أن المراجعة الداخلية قد شهدت توسعاً. ويرجع ذلك إلى التغييرات التنظيمية الأخيرة، وزيادة الوعي بقيمة المراجعة الداخلية. وتشير النتائج إلى أن آليات تقييم فعالية أداء AF لم تتطور بشكلٍ متزامن مع أدوارها. ويؤدي ذلك إلى صعوبة في تقدير مدى استيفاء وظائف IA لتوقعات أصحاب المصلحة. وتفيد النتائج المنظمين ومجلس معايير المراجعة الداخلية (IASB) Internal Audit Standards Board، فضلاً عن توفير أساس مرجعي benchmark للمراجعين الداخليين ولجان المراجعة والممارسين (مثل، كبار المدراء التنفيذيين). كما أنها مفيدة للمراجعين الخارجيين. وتهدف دراسة (Erasmus and Coetzee, 2018) إلى تحديد الاختلافات في إدراك أصحاب المصلحة الرئيسيين حول عوامل فعالية المراجعة الداخلية، وبالتحديد الإدارة العليا ولجنة المراجعة. وخلصت إلى أنه لكي يُنظر إلى وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها فعالة، يجب أن تضيف قيمة لكل طرف من أصحاب المصلحة الرئيسيين، حيث أن رغبات هؤلاء أبرز دوافع المراجعة الداخلية. كما يوجد اختلاف بين الإدارة العليا ولجنة المراجعة في مستواهها أو ترتيب وأهمية دوافع تحديد المقاييس المحددة لفعالية المراجعة الداخلية.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين خصائص المراجعين الداخليين وفعالية المراجعة الداخلية، بحثت عدة دراسات في خصائص المراجعين الداخليين ووظيفة المراجعة الداخلية وعلاقتها بفعالية المراجعة

الداخلية. فقد قام (Asairy 1993) بتقييم فعالية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية. واستخدم استبياناً أرسله إلى مديري إدارات المراجعة الداخلية وإدارة كبار الشركات والمراجعين الخارجيين من ٣٨ شركة. وذكر أن المراجعة الداخلية تأثرت بالدعم الذي تلقت من المراجعين الخارجيين، فيما يتعلق بفعالية المراجعة الداخلية، وأن التعليم والتدريب والخبرة والمؤهلات المهنية للمراجعين الداخليين أثرت على فعالية المراجعة الداخلية. وناقش (Mutchler 2003) سبعة تهديدات لموضوعية المراجعين الداخليين، هي: الفحص الذاتي؛ المنفعة الاقتصادية، العلاقات الشخصية؛ الألفة؛ الثقافة، التحيزات العرقية والمرتبطة بالجنسية؛ والتحيزات المعرفية. وأشار إلى أن هذه التهديدات لها تأثير سلبي كبير على الفعالية. وقامت دراسة (Endaya and Hanefah, 2013) ببيان العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية كمتغير تابع والمتغيرين المستقلين: (١) خصائص المراجعين الداخليين (الموضوعية، الاتصال الفعال، المهارة والكفاءة والعناية المهنية الواجبة، والتدريب والتطوير). (٢) أداء قسم المراجعة الداخلية. وأشارت إلى أنه لا يوجد إجماع بين الباحثين حول العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية وكيف يمكن قياسها. وقد يكون ذلك مرتبطاً جزئياً بعدم وجود ما يكفي من الإهتمام بالنظريات. وأشارت إلى مجموعة من النظريات التي قد تساعد في تطوير إطار نظري لفعالية المراجعة الداخلية، تشمل: نظرية الوكالة Agency Theory، والنظرية المؤسسية Institutional Theory، ونظرية الاتصال Communication Theory. بالإضافة إلى ذلك، أشارت إلى أن فعالية المراجعة الداخلية تتأثر مباشرةً بخصائص المراجعين الداخليين وأداء قسم المراجعة الداخلية.

وأشارت دراسة (Mu'azu and Siti, 2013) إلى أنه لتحقيق الفعالية، ينبغي أن يكون لدى المراجعين الداخليين: القدرة على موازنة هيكل المراجعة الداخلية مع العملية التنظيمية؛ وأن تكون هناك علاقة قوية بين المهارات الإدارية واحتياجات وتوقعات لجنة المراجعة؛ وأن تكون هناك إمكانات قوية لتقديم الخدمات المطلوبة؛ وأن تكون هناك أيضاً مهارات إدارية قوية تضمن امتلاك فرق المراجعة الداخلية للمهارات المناسبة. وأكدت على أن مستوى التدريب والتعليم والخبرات والمؤهلات المهنية للمراجعين الداخليين تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية. كما أشارت إلى أن المراجعة الداخلية الفعالة، تتطلب فهم المنظمة بأكملها، واحتياجاتها وأهدافها، وفهم موقفها فيما يتعلق بعلاقتها بالوحدات الأخرى في المنظمة وتخطيط عملها وفقاً لذلك؛ وأن ينظر إليها على أنها محفز للتغيير في المنظمة؛ ومساعدة المنظمة في تحقيق أهدافها؛ وأنها تساعد على تشكيل الأخلاقيات ومعايير المنظمة.

كما وجدت دراسة (Udeh et al., 2016) أن التطبيق السيئ لمبادئ وإجراءات المراجعة الداخلية يؤدي إلى اهدار الموارد النادرة. وأشارت إلى أن التنفيذ غير الفعال لإجراءات المراجعة الداخلية في القطاع العام النيجيري لا يرجع فقط إلى عدم توافر القوانين، بل يتوقف أيضاً على ما إذا كانت هناك عقوبات كافية على انتهاكات إجراءات المراجعة الداخلية، وما إذا كانت العقوبات تطبق بشكلٍ عادل. وأكدت على أنه على الرغم من توافر عقوبات كافية على عدم الالتزام بقواعد وإجراءات المراجعة الداخلية، إلا أنها لم تطبق بفعالية على جميع الوحدات. وخلصت إلى أنه ينبغي توجيه الجهود نحو تحديث معرفة المراجعين الداخليين بدلاً من زيادة إجراءات المراجعة الداخلية. وقد أوصت الدراسة بضرورة وضع قواعد شفافة لاختيار المراجعين الداخليين وتحديث معارفهم ووضع آلية شاملة وشفافة لعمليات المراجعة الداخلية، بدلاً من المشاركة في وضع المزيد من إجراءات المراجعة الداخلية.

وبحثت دراسة (Drogalas et al., 2017) في العلاقة بين كل من فعالية المراجعة الداخلية ومسئولية المراجع الداخلي والتدريب وبين اكتشاف الغش. وهي دراسة مسحية للشركات المدرجة في بورصة أثينا. وخلصت إلى أن فعالية المراجعة ومسئولية المراجع وتدريب المراجعين تؤثر بشكلٍ إيجابي وكبير في اكتشاف الغش. وأكدت على أهمية المراجعة الداخلية في اكتشاف الغش المحاسبي وحاجة الشركات إلى الاستثمار في عمليات المراجعة الداخلية والتدريب من أجل تحقيق أداء أفضل للشركات.

يخلص الباحث من عرض الدراسات السابقة إلى ما يلي:

- أكدت معظم الدراسات السابقة، مثل: (Gelderen et al., 2017; Cohen et al., 2010; Karagiorgos et al., 2011; Sarens and De Beelde 2006) عن حدوث تغييرات كبيرة في دور وظائف نشاط المراجعة الداخلية، كنتيجة للتعديلات الأخيرة التي تمت على المراجعة الداخلية في بعض الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وأستراليا وبلجيكا.

- تقسم الدراسات التي تناولت فعالية المراجعة الداخلية المعروضة أعلاه بين القطاعين العام والخاص. فأهمية المراجعة الداخلية لا تقتصر على القطاع الخاص فقط. فقد أدى تغيير أسلوب الإدارة البيروقراطي التقليدي في القطاع العام إلى الإقتراب أكثر من ممارسات القطاع الخاص، لزيادة الكفاءة Efficiency والمساءلة Accountability والشفافية Transparency، مما يدل على تحول في النموذج من التركيز على المساءلة حول الماضي،

- إلى تحسين النتائج المستقبلية لمساعدة منشآت الأعمال على العمل بشكل أكثر كفاءة وفعالية. وكنتيجة لذلك، أصبح ينظر إلى وظيفة المراجعة الداخلية الفعالة كأداة لتحسين الأداء ليس فقط في القطاع الخاص، بل أيضاً في القطاع العام (Hailemariam, 2014; Coetzee and Erasmus, 2017; Arena and Jeppesen, 2016).
- أكدت الدراسات التي تناولت فعالية المراجعة الداخلية، على أن فعالية المراجعة الداخلية تتأثر بعوامل جزئية (معظمها من داخل المنظمة) وأخرى كلية (معظمها من خارج المنظمة).
 - استخدمت العديد من الدراسات السابقة أساليب مختلفة للتحقق من فعالية المراجعة الداخلية، اعتمد بعضها على (Bananuka et al., 2018; Twaijry et al., 2003) (ISPPIA). في حين أن باحثين آخرين (Mihret and Yismaw, 2007; Arena and Azzone, 2009; Ahmad, Othman and Jusoff, 2009) قاموا بتطوير نماذج خاصة بهم لتحديد فعالية المراجعة الداخلية. وعلاوة على ذلك، فإن الدراسات السابقة، استخدمت عوامل متعددة لقياس الفعالية بشكل مختلف بين الباحثين، وحتى اليوم، لا يوجد توافق في الآراء حول أفضل إطار لقياس فعالية المراجعة الداخلية (Endaya and Hanefah, 2013).
 - وضعت بعض الدراسات أطر، يمكن استخدامها لتحديد محددات أو العوامل المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية (Erasmus and Coetzee, 2018; Coetzee and Erasmus, 2017; D'Onza et al., 2015; Alzeban and Gwilliam, 2014; Lenz et al., 2014). ولا يستطيع محدد أو عامل واحد أن يتحكم تحت جميع الظروف في فعالية المراجعة الداخلية (Krishnamoorthy, 2002).
 - عدم الإهتمام الكافي بالنظريات التي يمكن أن تساعد في بناء إطار نظري لفعالية المراجعة الداخلية (Endaya and Hanefah, 2013)، لذا فإن البحث في فعالية المراجعة الداخلية ما زال مطلوباً بل وضرورياً. فقد تعددت الدراسات السابقة التي تدعو إلى إجراء مزيد من البحوث حول فعالية لوظائف المراجعة الداخلية في بيئات تنظيمية مختلفة خاصة في الدول النامية (Coetzee and Erasmus, 2017; Lenz and Hahn 2015; Tackie et al. 2016; Badara and Saidin 2013a; Yee et al., 2008; Arena and Azzone, 2009).
 - اقتصرت الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية على بعض هذه العوامل فقط، دون البعض الآخر (Coetzee and Erasmus, 2017; Shamki and

Alhajri, 2017; Alzeban and Gwilliam, 2014; Hegazy, 2014; Tackie et al. 2016)، وهو ما تحاول الدراسة الحالية تجنبه، حيث تسعى إلى تحديد وتحليل معظم - إن لم يكن جميع - هذه العوامل.

٧/١. خطة البحث:

١. الإطار العام للبحث.

٢. الإطار النظري للبحث وصياغة فرضياته.

٣. الدراسة الميدانية.

٤. نتائج وتوصيات البحث.

٥. حدود البحث.

٦. المراجع المستخدمة.

٢. الإطار النظري للبحث وصياغة فرضياته.

١/٢. فعالية المراجعة الداخلية (التعريف والطبيعة وأساليب القياس):

أصبحت المراجعة الداخلية مطالبة بتزويد إدارات الشركات بالاستشارات والتحليلات بجانب تقييم الأنشطة التي تتولى مراجعتها (Coetzee and Erasmus, 2017)، ويتم تحقيق ذلك من خلال أداء مجموعة من المهام أهمها تقييم مدى كفاية وسلامة نظم الرقابة في المنشأة، والتأكد من الالتزام بالخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية، والتأكد من حماية أصول المنشأة، والتأكد من سلامة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات بالشركة، وتقييم كفاءة أداء العاملين، ومساعدة لجان المراجعة، والتأكد من مدى تحقق الأهداف، والتأكد من عمل آليات الحوكمة، وتقييم كفاية أساليب إدارة المخاطر المصاحبة لنشاط المنشأة، وأخيراً تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الرقابة الداخلية (Pizzini et al., Lin, 2015). ويتم ذلك من خلال منهجية منظمة ومنضبطة (Udeh et al., 2016).

وتأكيداً على ذلك، أصدر معهد المراجعين الداخليين IIA في عام ١٩٩٩ تعريفاً حديثاً للمراجعة الداخلية، جاء فيه أن "المراجعة الداخلية نشاطاً استشارياً وتأكيداً موضوعياً مستقلاً، مصمم من أجل تحسين عمليات المنظمة وزيادة قيمتها، إنها تساعد المنظمة على تحقيق أهدافها، من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة" (The IIA, June 1999). وعرف معيار المراجعة الدولي (٦١٠) وظيفة المراجعة الداخلية على أنها: "وظيفة في

المنشأة تنفذ أنشطة تأكيدية واستشارية، مصممة لتقويم وتحسين فعالية آليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في المنشأة" (IFAC, ISA 610, 2017, Par. 14). ولا يوجد اختلافات بين مضمون التعريفين، حيث أن كليهما يؤكد على أن أنشطة المراجعة الداخلية تتضمنها يلي (IFAC, ISA 610, 2017, Par. A1): (١) أنشطة ذات علاقة بالحوكمة: حظيت حوكمة الشركات بإهتمام كبير من الجهات المنظمة والباحثين الأفراد (عبدالفتاح، ٢٠٠٦). وقد ركزت الاستجابات التنظيمية على زيادة متطلبات الإفصاح المتعلقة بحوكمة الشركات، مما أدى إلى زيادة الطلب على تأكيد داخلي لعمليات الحوكمة (AlQadasi and Abidin, 2018). وتعد وظيفة المراجعة الداخلية في وضع جيد لتوفير هذا التأكيد، وهي جزء لا يتجزأ من حوكمة الشركات (Shamki and Alhajri, 2017). (٢) أنشطة ذات علاقة بإدارة المخاطر: ترتبط بتقييم عملية إدارة المخاطر، لضمان إدراك المنظمة للمخاطر التي تواجهها، وحسن إدارة هذه المخاطر، وتحديد الفرص المحتملة واستغلالها. (٣) أنشطة ذات علاقة بالرقابة الداخلية: وتتضمن (أ) تقويم أدوات الرقابة والتوصية بتحسينها. (ب) فحص المعلومات المالية والتشغيلية. (ج) فحص جدوى وكفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية. (د) فحص مدى الالتزام بالأنظمة واللوائح، وسياسات وتوجهات الإدارة والمتطلبات الأخرى.

لذا، فإن المراجعة الداخلية جزء لا يتجزأ من إدارة المنظمة (Karagiorgos et al., 2011). إنها ركناً أساسياً في الأداء الرقابي في أي منشأة، وعنصراً هاماً يفيد كل من له علاقة بالأداء الرقابي في المنشأة، خاصةً مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة التنفيذية والمراجعين الخارجيين. وفي ضوء ذلك، فإن المراجعة الداخلية هي نشاط يتعلق بيبث الثقة وتقديم المشورة للمنظمات فيما يتعلق بكيفية تحقيق أهدافها بشكل أفضل. لذا تحرص جميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة الداخلية على أن تتسم وظيفة المراجعة الداخلية بالفعالية (Karagiorgos et al., 2011).

وقد تعددت تعاريف مصطلح الفعالية في مجالات العلم المختلفة، إلا أن جميعها تدور حول مدى القدرة على تحقيق الأهداف المنشودة. ولا يختلف تعريف مصطلح الفعالية في مجال المراجعة الداخلية عن المجالات الأخرى. فقد عرف معهد المراجعين الداخليين فعالية المراجعة الداخلية IA على أنها "الدرجة (بما في ذلك مستوى الجودة) التي يتم بها تحقيق الأهداف المحددة" (IIA, 2010). وعرف (Mihret and Yismaw (2007) فعالية المراجعة الداخلية على أنها "مدى وفاء نشاط المراجعة الداخلية بأغراضه التي صُمم من أجلها". وعرفها (Arena and Azzone, 2009) بأنها "قدرة المراجعين الداخليين على تحقيق الأهداف الموضوعية داخل المنظمة التي

يعملون بها". وترتبط الفعالية بجودة أعمال المراجعة، والتي هي مدى التفوق في أعمال المراجعة، التي تتحقق عادةً عندما يتم تنفيذ أعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية. ويشار إليها أيضاً بقدرة وظيفة المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة (Lenz and Hahn, 2015)، والتي هي الأساس لوفاء وظيفة المراجعة الداخلية بدورها في منشآت الأعمال (IIA, 2013).

ويوجد أسلوبان رئيسيان لتحديد طبيعة فعالية المراجعة الداخلية: الأول: يتم تحديد فعالية المراجعة الداخلية من خلال مقارنة نتيجة المراجعة بمعايير خصائص المراجعة الداخلية. في هذا الأسلوب تم تقديم معايير قياسية لقياس فعالية المراجعة الداخلية، مثل: الكفاءة المهنية، نطاق العمل، أداء إدارة المراجعة الداخلية. الأسلوب الثاني: يقوم على أن فعالية المراجعة الداخلية ليست حقيقة محسوبة، بل يتم تحديدها من خلال التقييمات المخصصة لهذه الوظيفة من قبل الإدارة (Dittenhofer 2001).

وللتأكد من تحقيق والمحافظة على فعالية المراجعة الداخلية، يلزم فحصها بشكلٍ دوري. وتتطلب معايير المراجعة الداخلية إجراء تقييمات خارجية مستقلة لوظيفة المراجعة الداخلية مرة واحدة كل خمس سنوات على الأقل (IIA, 2010). ومع ذلك، واستجابة للتحديات المتزايدة التي تواجه المراجعة الداخلية، تقوم بعض الشركات الآن بإكمال هذه التقييمات بشكلٍ أكثر تكرارية. ويحقق فحص فعالية المراجعة الداخلية IAER الفوائد الرئيسية التالية (Thornton, 2013): (١) تقييم دور المراجعة الداخلية في المنظمة، وتقييم مدى استقلاليتها وموضوعيتها؛ (٢) تقديمياً مستقلاً حول الجودة والقيمة التي توفرها وظيفتها المراجعة الداخلية؛ (٣) تقديم تأكيداً للجان المراجعة بشأن إمكانية الاعتماد على المراجعة الداخلية بها؛ (٤) قياس وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء معايير المراجعة الداخلية وتبني أفضل الممارسات، مما يبرز مجالات التحسين، مما يتيح المراجعة الداخلية للبقاء في المقدمة.

وجدير بالذكر أنه لا يزال هناك اختلاف بين الباحثين فيما يتعلق بالطريقة الدقيقة ومحددات قياس فعالية المراجعة الداخلية. ويمكن تمييز بين ثلاثة أساليب مختلفة، هي (Bednarek, 2018):

- الأسلوب الأول: يركز على عملية المراجعة ذاتها. ويتضمن تقييم جودة إجراءات المراجعة الداخلية من خلال مقارنتها بمعايير المراجعة الداخلية أو تقييم عملية تخطيط وتنفيذ والتقرير عن المراجعة الداخلية. وعلى الرغم من أن هذا الأسلوب كان يتم تطبيقه في الماضي، إلا أنه يحتوي على قيود أساسية، حيث يفترض أن المراجعة الداخلية فعالة عندما يتم تنفيذ إجراءات

المراجعة بشكلٍ صحيح، ولا يأخذ في الاعتبار احتياجات أصحاب المصلحة الرئيسيين في المراجعة الداخلية.

- الأسلوب الثاني: يركز على مخرجات المراجعة. ويأخذ في الحسبان توقعات عملاء المراجعة عند تقييم فعالية المراجعة الداخلية. ويمتاز هذا الأسلوب بأنه يمثل استجابة لاحتياجات الجهات الخاضعة للمراجعة Auditees. وعلاوة على ذلك، مستوى الرضا بين هذه الجهات، وكذلك درجة تنفيذ التوصيات المقبولة، ويعتبر كبار المدراء التنفيذيين للمراجعة هذا الأسلوب أكثر ملاءمة لقياس فعالية المراجعة الداخلية (Ziegenfuss, 2000).

- الأسلوب الثالث: يركز على النتيجة المحققة. ويتعلق قياس النتيجة بالجوانب المتأثرة بالمراجعة الداخلية، والتي تشمل كفاءة وفعالية المراجعة، وأيضاً أداء المنظمة بأكملها. وعلى مستوى العملية، يمكن أن يأخذ هذا شكل تخفيض التكلفة الناتج عن تنفيذ التوصيات المقترحة. وعلى مستوى منظمة بأكملها، قد ينتج عن المراجعة مساهمة في تحقيق نتيجة محددة، على سبيل المثال، ارتفاع في سعر سهم. على الرغم من أن أهمية هذا الأسلوب، إلا أن قياس النتائج يواجه صعوبات معينة. وتكمن المشكلة الأساسية هنا في الفاصل الزمني بين اللحظة التي يتم فيها اتخاذ إجراء محدد والوقت الذي يمكن فيه تحديد تأثيره (Bednarek, 2018).

وعلى الرغم من أهمية فعالية المراجعة الداخلية، إلا أنه توجد مجموعة من الأسباب التي قد تحد من هذه الفعالية أو قد تمنع تحقيقها، أهمها: (١) عدم دعم وظيفة المراجعة الداخلية من قبل الإدارة. (٢) المماطلة في تنفيذ التوصيات التي وردت بتقارير المراجعة الداخلية. (٣) وجود تضارب في أدوار كل من المحاسبة والمراجعة الداخلية. (٥) عدم موضوعية واستقلالية المراجعة الداخليين. (٦) عدم أداء المراجعين الداخليين لدورهم الاستشاري (Badara and Saidin, 2013c).

وعلى الرغم من أن العديد من الباحثين ناقشوا مفهوم الفعالية، إلا أن قياسها كان نادراً. ويتم قياسها في الغالب من وجهة نظر الرئيس التنفيذي للمراجعة (D'Onza et al., 2015; Lenz and Hahn, 2015). ويمثل هذا قياس من منظور جانب العرض، والذي ربما يكون متحيزاً في تفسيره لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية (Coetzee and Erasmus, 2017). كما يعتمد قياس فعالية المراجعة الداخلية على توقعات أصحاب المصلحة المعنيين، ويمثل هذا قياس من منظور جانب الطلب (Endaya and Hanefah, 2016; Dittenhofer, 2001). وقد تضمن الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF)، دليل ممارسة لقياس كفاءة

وفعالية المراجعة الداخلية Practice Guide Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency. وفيما يلي أمثلة على مقاييس كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية (IIA, 2011):

مقاييس الكفاءة والفعالية	مقاييس الفعالية	مقاييس الكفاءة	فئة قياس الأداء
<ul style="list-style-type: none"> - ساعات التدريب والتعليم المهني المستمر. - دوران الموظفين/ الاحتفاظ بهم. 	<ul style="list-style-type: none"> - معدلات رضا العملاء. - معدلات رضا الموظفين. - عدد نتائج المراجعة الجوهرية. - النسبة المئوية للتوصيات المنفذة. - عدد النتائج المتكررة. - عدد نتائج المراجعات المفتوحة للتقييمات التي تم تحديدها بتاريخ التنفيذ التصحيحي. - عدد آراء المراجعة الداخلية غير المرضية. 	<ul style="list-style-type: none"> - عدد المراجعات المقررة. - عدد المراجعات المكتملة. - المراجعات المكتملة لكل مراجع. - ردود الفعل عن الأداء. - استخدام الموظفين-الوقت المباشر مقابل غير المباشر. - عدد الساعات الفعلية مقابل ساعات المخططة. - وقت دورة تقرير المراجعة (الوقت من بدأ المشاورة حتى استكمال العمل الميداني، والوقت من اكمال العمل الميداني حتى التقرير النهائي). - عدد تقارير المراجعة الداخلية الصادرة مقابل عمليات المراجعة المخططة. 	<ul style="list-style-type: none"> - المقاييس - الاساسية
<ul style="list-style-type: none"> - نتائج استطلاع العملاء والإدارة العليا ولجنة المراجعة. - عدد الردود الإيجابية والسلبية حول عمليات 	<ul style="list-style-type: none"> - تسليم خدمة ذات جودة عالية. - تلبية توقعات الجهة محل للمراجعة. - بناء علاقات قوية. - عدد طلبات الإدارة. - عدد اللجان وفرق عمل المراجعة المشاركة فيها. - مقدار وفورات التكلفة المحددة ونسبة المبالغ المستردة. 	<ul style="list-style-type: none"> - الاستجابة لطلبات الخاصة. - متوسط مدة الاستجابة لطلب الادارة. - عدد جلسات التقييم الذاتي التي تم تنفيذها. - عدد المراجعين لكل ١٠٠٠ موظف. - عدد المراجعين لكل مليون من الايرادات/الاصول. - عدد عمليات المراجعة المكتملة 	<ul style="list-style-type: none"> - الخدمة المقدمة لأصحاب المصالح

المراجعة /المراجعين.	مقابل المخططة. - الوفورات في التكلفة.		
	<ul style="list-style-type: none"> - تطبيق هذه المعرفة للمساعدة في حل مشاكل العملاء المعقدة. - تطوير المعرفة الصناعية العميقة. - مساهمة أفضل الممارسات في القضايا الناشئة والإتجاهات الصناعية. - أفضل الممارسات التي تم استخدامها كأساس مرجعي. 	معرفة الأعمال	
	<ul style="list-style-type: none"> - تطوير المعرفة التقنية ذات الصلة. - المراجعة الداخلية. - المحاسبة. - التنظيم. - الاعمال. - الالتزام بمجموعة منهجية للمراجعة. 	التطور ت التقنية	
	<ul style="list-style-type: none"> - آلية مراجعة مدعمة. - عدد الممارسات الأفضل، وإبلاغها داخل وحدة المراجعة الداخلية. - عدد الساعات التي قضاها في الصناعة أو غيرها من التدريب المتخصص. - المشاركة في الأعمال المهنية. - قيادة الفكر. 	<ul style="list-style-type: none"> - استخدام التكنولوجيا في عمليات المراجعة. - الإبداع والكفاءة. - عدد فرق تحسين المراجعة الداخلية وتوقيت انتهائها. 	التجديد (الابداع)

٢/٢. نظريات تطوير الإطار النظري لفعالية المراجعة الداخلية:

اعتمدت العديد من الدراسات السابقة في المراجعة الداخلية على كل من نظريات الوكالة والنظرية المؤسسية ونظرية الاتصال (Yaqi et al., 2012). وتستخدم نظرية الوكالة أساساً لفهم الدوافع الاقتصادية التي تجعل المراجعين الداخليين يسعون لتحقيق مصالحهم الشخصية، حتى لو كانوا ضد مصالح أعضاء المنظمة أو مصالحهم التنظيمية. وتركز النظرية المؤسسية على مستوالات الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (ISPPA)، وتأثيرها على دعم الشركات للمراجعة الداخلية (Endaya and Hanefah, 2013). ويتم استخدام نظرية الاتصال لشرح أهمية الاتصال الفعال بين المراجعين الداخليين والجهة الخاضعة للمراجعة (Endaya and Hanefah, 2013). وفيما يلي عرض لكل نظرية في علاقتها بالمراجعة الداخلية.

١/٢/٢. نظرية الوكالة وفعالية المراجعة الداخلية:

تمثل الوكالة في منشآت الأعمال عقد بين مالك (مالكي) المنشأة وإدارتها العليا. حيث يعمل المديرين مع المنشأة كوكلاء لأداء بعض الخدمات، نيابة عن المالكين. ويمكن أن يسئ المديرين استخدام هذه الوكالة لتلبية مصالحهم، لذلك، وجود لجان المراجعة والمراجعين الداخليين والخارجيين، سيساعد في ضمان عدم قيام الإدارة بتصرفات قد تضر بالمنشأة (Adams, 1994). ويعتبر المراجعين الداخليين بمثابة وكلاء ومراقبين لمجموعة متنوعة من مستخدمي المراجعة الداخلية، تشمل مجلس الإدارة ولجنة المراجعة. ومن المرجح أن يكون للإدارة العليا تأثير قوي على المراجعة الداخلية. لذا، قد تحدث مشاكل في الوكالة، خاصةً عندما يكون مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة غير فعالة (Abbott et al., 2017). فالعلاقة بين المراجعين الداخليين والإدارة قد تواجه تعارض المصالح. ويعتمد هذا التعارض على تعارض مصالح آخر بين الإدارة ومجلس الإدارة أو لجنة المراجعة. ويتم تفسير كلا التعارضين من خلال نظرية الوكالة، والتي تقترض أن هناك تعارض مصالح بين طرفين، الأول هو الرئيسي والثاني هو الوكيل. ويتم ربطهما بعقد يقوم بموجبه المدير (المدير في حالة المراجعة ومجلس الإدارة في حالة المنظمة) باستئجار جهود الطرف الثاني (مراجع داخلي في حالة المراجعة والمدير في حالة المنظمة) لأداء مهام لصالح المدير وبالنيابة عنه. وفي كلا العقدتين، يحاول كل طرف تحقيق مصالحه. وبينما يستخدم المديرين ما يعرفونه عن المنشأة لتعزيز مصالحهم، يحاولون تحسين أداءهم الذي يتم تقييمه من قبل مجلس الإدارة. لذلك، قد يمارس المديرين ضغوطاً على المراجعين الداخليين من أجل إظهار

النتائج التي تدعم الإدارة. وقد تسبب هذا في عدم تناسق المعلومات التي يمكن أن تؤثر سلباً على قيمة الشركة وتنشأ مشكلة الوكالة (Shamki and Alhajri, 2017).

وقد تخلق هذه الشبكة المعقدة معضلة متأصلة في المراجعة الداخلية وهي: كيف يمكن أن تقوم بدور الرقابة على الإدارة إذا كانت هذه المراجعة غير فعالة؟ (Endaya and Hanefah, 2013). فغالباً ما يتم توظيف المراجعين الداخليين من قبل الإدارة العليا، ولكنهم في نفس الوقت هم أيضاً وكلاء لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة لتقييم أعمال الإدارة العليا. ومع ذلك، قد يكون لدى المراجعين الداخليين دوافع مختلفة للعمل ضد مصالح مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، وتشمل هذه الدوافع مكافآت مالية من المدراء، وعلاقات شخصية معهم، وقوة الإدارة العليا في تشكيل الموقف المستقبلي للمراجعين الداخليين ورواتبهم. في بيئة عمل كهذه، قد يكون لدى المراجعين الداخليين كوكلاء حافز ليكونوا متحيزين، مما يؤدي إلى مخاوف من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة حول ثقتهم في فعالية المراجعة الداخلية (Endaya and Hanefah, 2013).

٢/٢. النظرية المؤسسية وفعالية المراجعة الداخلية:

اعتمدت دراسات متعددة في المراجعة الداخلية على النظرية المؤسسية. وتوضح هذه النظرية كيف تتشكل الهياكل والممارسات التنظيمية من خلال المصادر الخارجية والداخلية مثل القوانين واللوائح، أو من خلال المتطلبات المهنية. لذا، توجد علاقة إيجابية بين الإلتزام بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية (ISPPIA) وتحقيق فعالية المراجعة الداخلية. وتعد النظرية المؤسسية صالحة لتقييم فعالية المراجعة الداخلية في كل من الدول المتقدمة والنامية (Tackie et al. 2016).

٣/٢. نظرية الاتصال وفعالية المراجعة الداخلية:

تستند نظرية الاتصال على ثلاث حقائق أساسية حول الاتصال، هي (Endaya and Hanefah, 2013: ١) من المستحيل عدم الاتصال. (٢) الاتصال هو ظاهرة متعددة المستويات. (٣) الرسالة المرسله لا تساوي دائماً الرسالة المتلقاة. ووفقاً لمعايير IIA، يعتبر الاتصال الفعال أحد العوامل الرئيسية لفعالية المراجعة الداخلية. إن وجود اتصال فعال بين المراجعين الداخليين أنفسهم، والمراجعين الداخليين والجهة الخاضعة للمراجعة، والمراجعين الداخليين وأعضاء المنظمة، مطلوب لتعزيز فعالية المراجعة الداخلية (Hahn, 2008).

٣/٢. معايير المراجعة وفعالية المراجعة الداخلية:

توجد العديد من الجوانب المتعلقة بتقييم فعالية IAF التي تتم في إطار معايير المراجعة الداخلية والخارجية. فقد تناولت معايير المراجعة الداخلية بشكل مباشر وغير مباشر فعالية المراجعة

الداخلية. فينص معيار المراجعة الداخلية (١٢١٠) "المهارة"، على أنه يجب على المراجعين الداخليين امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى، ويجب عليهم القيام بمسؤولياتهم (IIA, 2017, Standard 1210, ISPPIA). وينص معيار (١٣٠٠) "برنامج ضمان وتحسين الجودة"، على أنه يجب على CAE وضع والحفاظ على برنامج لضمان وتحسين الجودة، يغطي جميع جوانب المراجعة الداخلية ويراقب فعاليتها بشكل مستمر. ويشمل تقييمات الجودة الداخلية والخارجية الدورية والمراقبة الداخلية المستمرة (IIA, ISPPIA, 2017, Standard 1300). وينص معيار (١٣١١) "عمليات التقييم الداخلية" على أنه يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية عمليات فحص مستمر لأداء نشاط IAF، وعمليات فحص دوري التي يتم إجراؤها من خلال التقييم الذاتي أو من قبل أشخاص آخرين داخل المنظمة لديهم معرفة بممارسات IAF (IIA, ISPPIA, 2017, Standard 1311). وينص معيار (١٣١٢) "عمليات التقييم الخارجية" على أنه يجب إجراء التقييمات الخارجية مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات، من قبل فريق مراجعة مستقل من داخل أو خارج المنشأة (IIA, ISPPIA, 2017, Standard 1312). كما ينص معيار (٢٠٠٠) "إدارة نشاط المراجعة الداخلية"، على أنه يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة CAE بإدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية للتأكد من أنه يضيف قيمة للمنشأة (IIA, ISPPIA, 2017, Standard 2000). كما ينص معيار (٢١٠٠) "طبيعة العمل"؛ على أن نشاط المراجعة الداخلية يجب أن يقوم بتقييم عمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر، وعمليات الرقابة ويساهم في تحسين باستخدام منهج منظم. ويستنتج من مضمون هذه المعايير، الحرص على تحقيق جودة وفعالية المراجعة الداخلية (IIA, ISPPIA, 2017, Standard 2100).

كما تناولت معايير المراجعة الخارجية الدولية بشكل غير مباشر فعالية المراجعة الداخلية. فقد تناول معيار المراجعة الدولي (٦١٠) "إستخدام عمل المراجعين الداخليين"، مسؤوليات المراجع الخارجي عند إستخدام عمل المراجعين الداخليين. ويتضمن ذلك: (أ) إستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة. و (ب) الإستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة تحت توجيه وإشراف والمراجع الخارجي (IFAC, ISA 610, 2017, Par. 1). ويعتمد استخدام المراجع الخارجي لعمل وظيفة المراجعة الداخلية على طبيعة الأنشطة؛ ودعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة بموضوعية المراجعين الداخليين؛ والكفاءة؛ والمدخل المنظم للوظيفة ذي الصلة (IFAC, ISA 610, 2017).

(Par. 8, A2). ويستنتج من ذلك أهمية وجود وظيفة فعالة للمراجعة الداخلية لأعمال المراجعة الخارجية.

٤/٢. العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية من وجهة نظر أصحاب المصلحة: تضمنت الدراسات السابقة عوامل عديدة تساهم في فعالية وظائف المراجعة الداخلية. (Tackie et al. 2016; Hegazy, 2014; Soh and Martinov-Bennie, 2011; Alzeban and Gwilliam, 2014). ومن هذه العوامل ما يرتبط بالمراجعين الداخليين، ومنها ما يرتبط بالإدارة، ومنها ما يرتبط بلجان المراجعة، ومنها ما يرتبط بالمراجعين الخارجيين. ويمكن عرضها كالتالي:

١/٤/٢. العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الداخليين: يعد المراجعون الداخليون أنفسهم أحد الأطراف الأساسية التي يمكنها المساهمة في تحسين فعالية نشاط المراجعة الداخلية، وتتضمن العوامل المرتبطة بالمراجعين الداخليين (Krishnamoorthy, 2013; Endaya and Hanefah, 2002: ١) التزام المراجعين الداخليين بالمعايير المهنية للمراجعة الداخلية: فأداء المراجعة الداخلية وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية، يساهم بشكل ملموس في تحسين فعاليتها، بل أن الالتزام بالمعايير أهم مساهم في القيمة المضافة لوظيفة المراجعة الداخلية. وتتناول النقاط التالية أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية الواردة بهذه المعايير (Endaya and Hanefah, 2013). (٢) الاستقلال التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية: حظي استقلال IAF بإهتمام كبير كأحد أهم العوامل المؤثرة في فعالية وظيفة المراجعة الداخلية. وعرف IIA استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية على أنها وظيفة المراجعة الخالية من أي شروط، يمكن أن تهدد قدرة المراجع الداخلي على تنفيذ مسؤولياته بطريقة غير متحيزة، والتخلص من أية تدخلات ضمن نطاقها وأداء العمل وتوصيل النتائج (IIA, 2009). وعلى الرغم من أن التركيز تاريخياً كان على استقلال المراجع الخارجي، فإن الهيئات المهنية وضعت أهمية متزايدة لاستقلال المراجعين الداخليين، على الرغم من حقيقة أن المراجعين الداخليين هم عادةً من العاملين بالمنظمة (Alzeban and Gwilliam, 2014). وتؤكد المعايير المهنية على مستوى العالم وتوجيهات من ISPPIA والممارسة الاستشارية Worldwide professional standards and guidance of ISPPIA and the IIA Practice Advisory أن الاستقلالية يمكن تحقيقها من خلال (Tackie et al. 2016; Alzeban and Gwilliam, 2014): الوضع التنظيمي؛ خطوط رفع تقارير المراجعة الداخلية؛ الإبلاغ إلى أعلى المستويات الإدارية داخل المنظمة؛ تجنب تضارب المصالح؛ وجود خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة والإدارة العليا؛

الوصول غير المقيد إلى السجلات والموظفين؛ ألا يكون تعيين رئيس المراجعة الداخلية وإقالته تحت الإشراف المباشر للإدارة التنفيذية؛ وعدم تنفيذ أعمال غير المراجعة. وعلى الرغم من أهمية هذه العناصر للاستقلالية، إلا أن وجودها لا يعني ببساطة وجود استقلالية عندما يكون هناك أي تهديدات لها (Coetzee and Erasmus, 2017).

٣) موضوعية المراجعين الداخليين: الموضوعية ضرورية لأي محترف يقدم حكماً مهنيًا، وبدونها يفقد هذا الحكم قيمته. وتتضح الحاجة إلى الموضوعية في بيئة الأعمال بشكل عام، وخاصةً بالنسبة للمراجعين (IIA, ISPPIA, 2017, Sec. 1100). ويجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين موقف محايد وغير متحيز ويتجنب أي تضارب في المصالح (IIA, ISPPIA, 2017, Sec. 1120). ويتم قياس الموضوعية باستقلالية إدارة المراجعة الداخلية (Endaya and Hanefah, 2013). الخبرة التي يتمتع بها المراجعين الداخليين: تقاس الخبرة بمتوسط عدد السنوات التي قضاها المراجعون في وظيفة المراجعة الداخلية. كما ترتبط بالتدريب المناسب. فالمراجعين ذوي الخبرة العالية يؤدون بشكل أكثر فعالية من غيرهم (Shamki and Alhajri, 2017).

٥) الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين: تعد الكفاءة عنصراً هاماً في فعالية المراجعة الداخلية (Endaya and Hanefah, 2016). والكفاءة هي انعكاس للتعليم والتدريب والخبرة والمعرفة. فالمراجعين الداخليين الأكثر فعالية هم الذين يمتلكون الكفاءات اللازمة للقيام بمهام المراجعة الداخلية بها (IIA, ISPPIA, 2017, Standard 2060). إن وجود مراجعين داخليين يمثل هذه المتطلبات، من شأنه أن يزيد من ثقة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في المراجع الداخلي. وفي الوقت نفسه، يمكن للمراجعين الداخليين، أن يدحضوا اتهامات بإهمال واجباتهم. ٦) تقديم تقارير المراجعة الداخلية في الوقت المناسب: تنص معايير المراجعة الداخلية على أنه يجب على رئيس المراجعة أن يقدم تقارير دورية إلى الإدارة العليا والمجلس عن الغرض من نشاط المراجعة الداخلية والسلطة والمسؤولية والأداء المتعلق بخطة الشركة (IIA, ISPPIA, 2017, Standard 2060). ويساعد تزويد الإدارة العليا ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي بتقارير كافية وموثوقة وذات صلة حول العمل المنجز والاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها، من المساهمة في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية.

٧) الاتصال الفعال مع الأطراف المستفيدة من المراجعة الداخلية: يحسن الاتصال الفعال من فعالية المراجعة الداخلية (Endaya and Hanefah, 2013). ٨) التدريب والتطوير المستمر

للمراجعين الداخليين: تتطلب المراجعة وجود موظفين محترفين لديهم بشكل جماعي ما يلزم من التعليم والتدريب والخبرة والكفاءات المهنية لإجراء المراجعة (Al-Twajiry et al., 2003). ويعد التدريب والتطوير جزء من كفاءة المراجع الداخلي (Mousa, 2005). لذا، يطلب IIA من أعضائه أن يحضروا برامج التطوير المهني المستمر، من أجل امتلاك المهارات اللازمة لأداء مسؤولياتهم الفردية (IIA, ISPPIA, 2017, Sec. 1210). (٩) التأهيل المناسب لقيادة وظيفة المراجعة الداخلية: توجد صلة مباشرة بين جودة المسؤول عن قيادة قسم المراجعة الداخلية - بما في ذلك مؤهلاته وكفاءته ومكانته داخل المنظمة - وجودة وفعالية المراجعة الداخلية (Tackie et al. 2016).

(١٠) درجة تحقق أهداف المراجعة الداخلية: ينبغي أن يكون للمراجعة الداخلية أهداف واضحة يمكن تحقيقها، أخذاً في الحسبان الموارد المتاحة، للمساعدة في بلوغ الفعالية (Tackie et al. 2016). (١١) قدرات قسم المراجعة الداخلية: يتطلب ISPPIA، في معيار إدارة الموارد، من الرئيس التنفيذي للمراجعة CAE التأكد من أن موارد المراجعة الداخلية مناسبة وكافية وتستخدم بشكل فعال. واعلام الإدارة العليا بأي نقص (IIA, ISPPIA, 2017, Standards 2030 and 2230). ويتم قياس قدرات قسم المراجعة الداخلية بأربعة مؤشرات: المؤهلات العلمية؛ المؤهلات المهنية؛ الخبرة في مجال المراجعة الداخلية؛ والتدريب والتطوير المستمر (Alzeban and Gwilliam, 2014). (١٢) أداء قسم المراجعة الداخلية: يتضمن ذلك التخطيط والعمل الميداني والتقارير والتوصيات ومتابعة تنفيذها (Mousa, 2005). ويرتبط أداء وظيفة المراجعة الداخلية بحجمها وهيكلها ومخصصاتها المالية، وتنوع المهارات داخل الوظيفة، مع بذل العناية المهنية الواجبة (Coetzee and Erasmus, 2017). (١٣) جودة المراجعة الداخلية: استخدم البعض جودة المراجعة كمقياس لفعالية المراجعة الداخلية، على الرغم من الحجج التي تفيد بأن الجودة تمثل جانب واحد من الفعالية، لذا يجب أن تؤخذ تكلفة تحقيق الجودة بعين الاعتبار (Hegazy, 2014; Mihret and Yismaw, 2007).

(١٤) وجود برنامج لضمان وتحسين جودة المراجعة الداخلية: يعد وجود برنامج لضمان وتحسين الجودة (Quality Assurance and Improvement Programme (QAIP) أحد العوامل التي تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية (Sarens et al. 2011). حيث يضيف QAIP قيمة إلى IAF، من خلال تحديد مجالات التحسينات. ويقاس مستوى التزام IAF بأنشطة ضمان الجودة وتحسينها من خلال أربعة متغيرات ((Tackie et al. 2016): (١) المتابعة المستمرة

MON) Ongoing Monitoring): تتطوي على قياس فعالية وكفاءة عمليات المراجعة، وتقييم مدى توافق العمل الذي يقوم به المراجعون الداخليون مع الإجراءات المعتمدة، وإطار الممارسات المهنية. ٢) التقييم الذاتي الدوري (SLF) Periodic Self-Assessment: يمثل فحص منهجي لنشاط المنظمة، بهدف تحديد نقاط القوة والمناطق التي تتطلب التحسين، وتحسين الوعي بين المراجعين الداخليين فيما يتعلق بمستوى جودة عملهم (المعايير). ٣) التقييم الخارجي External Assessment (EXT): يمثل تقييم خارجي شامل لجودة المراجعة الداخلية من قبل شخص مستقل مؤهل أو فريق خارجي. ٤) التغيرات في وظيفة المراجعة الداخلية: تتعلق بقواعد وإجراءات المراجعة الداخلية (Roussy and Brivot, 2016).

وينبغي تكامل العلاقة بين خصائص المراجعين الداخليين. فيجب أن يمتلك المراجعون الداخليون الكفاءة والمعرفة والمهارات الأخرى المطلوبة لتحقيق مسؤولياتهم، والطريقة الوحيدة للمراجعين الداخليين لمواصلة هذا السلوك المهني هي من خلال التدريب وبرامج التطوير. من ناحية أخرى، يفقد الحكم المهني للمراجعين الداخليين قيمته، عندما يكون هناك شك حول موضوعيتهم. ويمكن أن تفشل نتائج أعمال المراجعين الداخليين إذا لم يتم إبلاغها بشكل فعال. ولكي تكون المراجعة الداخلية فعالة، فإنها تتطلب التدريب المستمر للمراجعين الداخليين (Drogalas et al., 2015, 2017). وتعتمد العلاقة بين خصائص المراجعين الداخليين وفعالية المراجعة الداخلية على دعم الإدارة العليا.

٢/٤/٢. العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالإدارة:

للإدارة العليا تأثيراً على فعالية المراجعة الداخلية. ويتحقق ذلك من خلال العوامل التالية: ١) فعالية مجلس الإدارة: فمن المرجح أن تكون المراجعة الداخلية فعالة، عندما يكون مجلس الإدارة فعالاً (Abbott et al., 2017). وتتضمن معايير فعالية مجلس الإدارة حجمه، واستقلالية أعضائه، وعدم ازدواجية دور المدير التنفيذي، وعدد مرات اجتماع مجلس الإدارة (الهواري، ٢٠١٧). ٢) اعتماد الإدارة العليا في أداء أعمالها على المراجعة الداخلية: حيث أن الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية الحديثة هو مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، من خلال وضع منهجية منظمة ومنضبطة لتقييم وتحسين تأثير إدارة المخاطر والرقابة وعملية الحوكمة (Shamki and Alhajri, 2017; Udeh et al., 2016; Sakour et al., 2015). ٣) توفير الإدارة للتمويل اللازم لنشاط المراجعة الداخلية: يجب أن يكون لدى IA التمويل اللازم لتوظيف العدد الكافي والمناسب من الموظفين، والحصول على الموارد المادية. ويعد التمويل مقياس مهم لمثل لدعم الإدارة العليا

للمراجعة الداخلية. (٤) تنفيذ الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية: تعد نسبة تنفيذ توصيات Recommendation Implementation Rate (RIR) المراجعين الداخليين والتي وافقت عليها الإدارة العليا، أحد المقاييس التي تستند إليها الإدارة في فعالية المراجعة الداخلية (Bednarek, 2018). فتوصيات المراجعين الداخليين يمكن أن تساعد الإدارة في تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية (Badara and Saidin, 2013b). وإذا اعتبرت الإدارة أن معرفة المراجعين الداخليين غير كافية وغير مفيدة، فمن الأرجح أنها لن تأخذ نصائحهم في الاعتبار (Endaya and Hanefah, 2013).

(٥) الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا للمراجعة الداخلية: يعد الدعم الذي تلقاه المراجعة الداخلية من قبل الإدارة العليا عامل هام لفعاليتها (Tackie et al. 2016). بل أن قبول المراجعة الداخلية يعتمد بشكل رئيسي على دعم الإدارة العليا (Endaya and Hanefah, 2016; CIIA, 2014). فدعم الإدارة كان ثاني أهم العوامل المحددة لفعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام الماليزي (Ahmed et al., 2009)، بعد كفاية موظفي المراجعة الداخلية. وعلى عكس ذلك، أثر غياب دعم الإدارة سلباً على وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام الإثيوبي، من خلال خلق موقف سيئ تجاه تلك الوظيفة من قبل الموظفين والمراجعين أنفسهم (Mihret and Yismaw, 2007). وبدعم من الإدارة العليا، يمكن لقسم المراجعة الداخلية الحصول على الموارد الكافية (Alzeban and Sawan 2013). ويشجع دعم الإدارة، المراجعين الداخليين على المبادرة والابتكار (Tackie et al. 2016). ويتم قياس دعم الإدارة لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال عدد من المؤشرات: الموارد المخصصة لقسم المراجعة الداخلية، المشاركة في خطة المراجعة الداخلية، استجابة الإدارة لتقارير المراجعة الداخلية، (Alzeban and Gwilliam, 2014). (٦) مصدر أداء وظيفة المراجعة الداخلية (من الداخل In-house مقابل الاستعانة بمصادر خارجية أو مشتركة Outsourced or Cosourced): يساهم الأداء الداخلي لوظائف الداخلية كثيراً في تحقيق فعالية IAF مقارنةً بأي مصدر آخر (Soh and Martinov-Bennie, 2011)، بسبب المعرفة الوثيقة بالمنشأة. (٧) طبيعة القطاع الذي تعمل في المراجعة الداخلية: يوجد اختلافان رئيسيان بين IA في القطاع الخاص والعام، فمؤسسات القطاع العام تعمل في إطار جامد من الناحية القانونية. كما أن هذه المؤسسات موجهة للخدمة، ومن ثم فهي تولي أولوية أقل للتكلفة. لذا فإن الشركات الخاصة، لديها حاجة أكبر للمراجعة الداخلية من أجل الرقابة والإشراف. فبيئة

الأعمال التجارية تواجه ضغطاً أكبر من الضغوط العامة، وأحد طرق تفاعلها مع هذا الضغط هو تقوية أنظمة الرقابة الداخلية (Hailemariam, 2014).

٣/٤/٢. العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بلجان المراجعة: من أهم أعمال لجنة المراجعة الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية، وفحص فعاليتها بشكلٍ دوري، من خلال فحص نطاق خطة عمل المراجعة ودراسة تقارير المراجعة الداخلية وضمان اطلاع المراجعين الداخليين الكامل على جميع المستندات ذات العلاقة (أحمد، ٢٠٠٩). وكذلك تقييم موضوعية واستقلالية المراجعين الداخليين. ويجب التأكد من أن المراجعة الداخلية لها خط اتصال مباشر مع اللجنة. كما ينبغي على لجنة المراجعة أن تنظر في الموارد المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية (KPMG, 2016). ويلاحظ أن المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة لديهم أهداف مماثلة. ويتمثل أحد أهداف لجنة المراجعة في مراقبة وتقييم أنظمة الرقابة الإدارية، وهو أيضاً الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية. إن التعاون الفعلي بين IAF و AC أمر مهم للغاية لكلا الطرفين. فمن ناحية يؤثر التعاون الجيد مع IAF على فعالية لجان المراجعة، ومن ناحية أخرى يسهل من عملية تبادل المعلومات والوصول إلى البيانات. كما أن متابعة نشاط IAF من قبل لجنة المراجعة، قد يكون مفيداً أيضاً في تحديد المشاكل التي تواجه المراجعة الداخلية وتحديد طرق التحسين الممكنة (Mat Zain et al., 2015). وتتضمن العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية المرتبطة بلجان المراجعة: (١) مدى اعتمادها في أداء أعمالها على المراجعة الداخلية: تساعد المراجعة الداخلية الفعالة لجنة المراجعة على فهم قدرة إدارة المنظمة لمخاطرها. وبمجرد أن تفهم لجنة المراجعة العمل الذي تقوم به المراجعة الداخلية، وما هي الأعمال الأخرى التي تستطيع القيام بها، يمكن للجنة المراجعة التوصل إلى توافق حول الدور الذي يجب أن تلعبه المراجعة الداخلية لتوفير أقصى قيمة تنظيمية. (٢) الدعم الذي تقدمه لجنة المراجعة للمراجعة الداخلية: يعتبر دعم AC عاملاً أساسياً يساهم في فعالية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال ضمان الاستقلالية والموضوعية (Beasley et al., 2009). وعلى الرغم من الدور الحيوي المفترض أن تلعبه لجان المراجعة في تحقيق وتحسين فعالية المراجعة الداخلية، فإن المراجعين الداخليين مرتبطون ارتباطاً ضعيفاً بلجنة المراجعة، مما قد يؤثر بالسلب على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية (Shamki and Alhajri, 2017).

(٣) فعالية لجان المراجعة: من المرجح أن يكون للإدارة العليا تأثير قوي على المراجعة الداخلية، خاصةً عندما تكون لجنة المراجعة غير فعالة (Abbott et al., 2017). ويستند وجود نظام

رقابة داخلية سليم إلى وجود لجنة مراجعة فعالة (عبدالفتاح، ٢٠٠٦). وتتضمن معايير فعالية لجنة المراجعة في استقلاليتها، وحجمها، وعدد مرات اجتماعاتها، والخبرة المحاسبية والمالية لأعضائها (الهوري، ٢٠١٧). وتحتاج لجنة المراجعة إلى تقييم فعالية المراجعة الداخلية، بما في ذلك (IDSA, 2012): أ) التزام المراجعة الداخلية بميثاقها المتفق عليه أو خطتها ونطاقها ومستوى أدائها. ب) شمول خطة المراجعة الداخلية وعلاقتها بالأهداف الإستراتيجية للمنشأة. ج) تقديم خدمات المراجعة الداخلية في الوقت المناسب وفقاً للخطة. د) كفاءات موظفي المراجعة الداخلية وكفاية الموارد لتنفيذ الخطة.

٤/٤/٢. العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الخارجيين: يجب على المراجع الخارجي أن يحدد ما إذا كان يمكن استخدام عمل المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، من خلال تقييم (IFAC, ISA 610, 2017, Par. 15): مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية؛ مستوى كفاءة وظيفية المراجعة الداخلية؛ وما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق مدخلاً منظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقييم المراجع الخارجي لمدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية (IFAC, ISA 610, 2017, Par. A7): ١) ما إذا كان الموقع التنظيمي، بما في ذلك سلطة ومساءلة الوظيفة، يحرر الوظيفة من التحيز أو تعارض المصالح. ٢) ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية خالية من أي مسؤوليات متعارضة. ٣) ما إذا كان المكلفون بالحوكمة those charged with governance يشرفون على قرارات التوظيف ذات العلاقة بوظيفة المراجعة الداخلية. ٤) ما إذا كانت هناك أية معوقات أو قيود وُضعت على وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. ٥) ما إذا كان المراجعون الداخليون أعضاء في هيئات مهنية ذات صلة، ويلتزمون بالمعايير المهنية.

وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع الخارجي لكفاءة وظيفة المراجعة الداخلية (IFAC, ISA 610, 2017, Par. A8): أ) ما إذا كانت الوظيفة متوافرة بشكلٍ كافٍ ومناسب بالنسبة لحجم المنشأة وطبيعة عملياتها. ب) ما إذا كانت هناك سياسات موضوعة لتوظيف وتدريب المراجعين الداخليين. ج) ما إذا كان المراجعون الداخليون لديهم التدريب التقني الكافي والتعليم والخبرة المهنية الملائمة. د) ما إذا كان لدى المراجعين الداخليين المعرفة المطلوبة المتعلقة بالتقرير المالي للمنشأة. هـ) ما إذا كان المراجعون الداخليون أعضاء في الهيئات المهنية ذات الصلة، التي تلزمهم بالالتزام بالمعايير المهنية، بما في ذلك استمرار متطلبات التطوير المهني.

وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع الخارجي لما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق مدخلاً منظماً ومنضبطاً (IFAC, ISA 610, 2017, Par. 23, A11): أ) التخطيط لعمل الوظيفة وتنفيذه والإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل صحيح. ب) الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. ج) الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تعد مناسبة. د) وجود إجراءات مراجعة داخلية موثقة. هـ) ما إذا كان لدى وظيفة المراجعة الداخلية سياسات مناسبة لرقابة الجودة.

في ضوء ذلك، يمكن القول أن المراجع الخارجي يمكنه تقييم فعالية المراجعة الداخلية، ومعرفة أوجه الضعف فيها. ويمكنه المساهمة في تحسين فعالية المراجعة الداخلية، من خلال تقديم توصيات لعلاج أوجه الضعف في نظام الرقابة الداخلية بشكل عام والمراجعة الداخلية بشكل خاص، إذا كان ذلك مسموحاً به، ولا يؤثر على استقلاليته. وتتضمن العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الخارجيين: ١) مدى اعتماد المراجعين الخارجيين في أداء أعمالهم على المراجعة الداخلية: يستخدم المراجعون الخارجيون عمل المراجعين الداخليين، عندما يكونون متأكدين من فعالية المراجعة الداخلية (Mihret and Admassu, 2011). ويحقق المراجعين الخارجيين من ذلك منافع متعددة أهمها، خفض حجم عينة المراجعة، مما يؤدي إلى توفير الوقت وتخفيض تكلفة المراجعة (Endaya and Hanefah, 2016; Mat Zain et al., 2015). لذا، يلزم التنسيق والتعاون بينهما. وتشمل الأمثلة على ذلك تبادل المعلومات والآراء والتقارير. كما أن معرفة وخبرة المراجع الخارجي بوظيفة المراجعة الداخلية، يمكن أن تفيد في فهم المنشأة وبيئتها (IFAC, ISA 610, 2017, Par. 7). ويتم قياس العلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين من خلال التنسيق بينهما؛ مناقشة خطة المراجعة؛ تكرار الاجتماعات؛ تبادل أوراق العمل (Alzeban and Gwilliam, 2014). ٢) عقد اجتماعات منتظمة بينهما بشأن المراجعة: نظراً لوجود تداخل كبير بين طبيعة عمل المراجع الداخلي والخارجي، فإنه لمن الأفضل لكليهما عقد اجتماعات دورية منتظمة من أجل مناقشة الاستراتيجيات الداخلية والخارجية وتقييم المخاطر والآثار المترتبة على نتائج المراجعة/أعمال المراجعة.

٥/٢. فرضيات البحث:

بعد عرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، وبعد بناء الإطار النظري للبحث، ووفقاً لمشكلة البحث وتساؤلاته وأهدافه، يمكن صياغة فرضيات البحث كالتالي:

١. لا يوجد اختلاف بين فئات عينة الدراسة على العوامل التي تحد من فعالية المراجعة الداخلية.
٢. تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجعين الداخليين تأثيراً إيجابياً على فعالية نشاط المراجعة الداخلية.
٣. تؤثر العوامل المرتبطة بإدارة المنشأة تأثيراً إيجابياً على فعالية نشاط المراجعة الداخلية.
٤. تؤثر العوامل المرتبطة بلجنة المراجعة تأثيراً إيجابياً على فعالية نشاط المراجعة الداخلية.
٥. تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجعين الخارجيين تأثيراً إيجابياً على فعالية نشاط المراجعة الداخلية.
٦. تحسن فعالية نشاط المراجعة الداخلية من قدرة أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية على أداء مسؤولياتهم التنظيمية.

٣. الدراسة الميدانية:

يتم في هذا الجزء إستقراء الواقع بخصوص العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية من وجهة نظر أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية، من خلال إعداد قائمة إستبيان.

١/٣. مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

مجتمع الدراسة هو مصطلح علمي، يشير إلى جميع المفردات التي يمكن أن تعمم عليها نتائج البحث. ويتضمن مجتمع الدراسة أربع فئات، تم اختيارها بشكل حتمي من شركات المساهمة المدرجة في البورصة المصرية، وتمثل هذه الفئات في: المراجعون الداخليون والإدارة ولجنة المراجعة والمراجعون الخارجيون. والسبب في اختيار هذه الفئات هو أنها تمثل أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية. وقد قام الباحث باختيار عينة حتمية من هذه الفئات الأربع، تتضمن ٣٠٠ مفردة، منها ٧٥ يمثلون المراجعون الداخليون، ٧٥ يمثلون الإدارة، ٧٥ يمثلون لجنة المراجعة، و ٧٥ يمثلون المراجعون الخارجيون. ويبين الجدول التالي ذلك.

جدول (١) قوائم الاستبيان الموزعة والمجمعة والخاضعة للتحليل

النسبة المئوية لقوائم محل التحليل	قوائم الإستهبيان محل التحليل	النسبة المئوية للاستجابة	قوائم الإستهبيان المجمع	قوائم الإستهبيان الموزعة	مفردات العينة
٦٠ %	٤٥	٦٤ %	٤٨	٧٥	مراجعون داخليون
٥١ %	٣٨	٥٥ %	٤١	٧٥	إدارة
٤٥ %	٣٤	٥٢ %	٣٩	٧٥	لجنة مراجعة
٦٨ %	٥١	٧٥ %	٥٦	٧٥	مراجعون خارجيون
٥٧ %	١٧٢	٦١ %	١٨٤	٣٠٠	الإجمالي

٢/٣. أساليب جمع وتحليل بيانات الدراسة الميدانية:

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لإختبار الفروض من خلال أسلوبين الأول المقابلة الشخصية، حيث تم إجراء مقابلات مع بعض مفردات العينة قبل وبعد إعداد قائمة الاستبيان. وكان الهدف من المقابلات التي تمت قبل إعداد القائمة، استطلاع الآراء بخصوص إلمامهم بموضوع البحث، تمهيداً لإعداد قائمة مبدئية. أما الهدف من المقابلات التي تمت بعد إعداد القائمة المبدئية هو تحديد الأسئلة الأكثر ارتباطاً بموضوع البحث، والإجابة على بعض التساؤلات التي قد يطرحها المستقصى منهم، وتوضيح بعض النقاط الواردة بالإستهبيان. أما الأسلوب الثاني هو إعداد إستهبيان. وقد تم إعدادها على مرحلتين، الأولى تم فيها وضع تصور مبدئي لمضمون القائمة، في ضوء كل من الإطار النظري للبحث والمقابلات الشخصية. أما المرحلة الثانية تمثلت في الإعداد النهائي للقائمة، وتم في هذه المرحلة التحقق من سلامة القائمة، من خلال إجراء دراسة استطلاعية لبعض مفردات العينة، بهدف إختبار مدى صلاحية القائمة ومدى إحتوائها على الأسئلة والبيانات الضرورية ومدى وضوحها. وقد أسفرت هذه الدراسة عن إستهبعاد بعض الأسئلة وإعادة صياغة بعضها، وإعادة ترتيب البعض الآخر ودمج بعضها، وفي نهاية هذه المرحلة تم إعداد الشكل النهائي للقائمة، وتوزيعها على عينة الدراسة.

- إختبار مدى ثبات وصدق الإستهبيان:

يقصد بالثبات درجة الاتساق بين مفردات المقياس. ولبيان مدى ثبات الإستهبيان تم حساب معامل الثبات Alpha لأسئلته، لبحث إمكانية تعميم نتائج الدراسة (غنيم، صبري، ٢٠٠٠). ويقصد

بإختبار الصدق الإختبار الذي يقيس ما أعد لقياسه. ويرتبط صدق الإختبار ككل بصدق كل سؤال فيه. ومن أجل التأكد من مدى صدق الإستبيان - من ناحية الوضوح والقابلية للفهم أو من ناحية كفاءته كأداة لقياس آراء مفردات العينة عن متغيرات الدراسة - تم إخضاعه لإختبار المصادقية، حيث تم عرضه على عدة متخصصين في الإحصاء لتحديد مدى سلامتهم الناحية النظرية، كما تم عرضه على بعض مفردات العينة لتحديد مدى وضوحه وقابليته للفهم. ومن ناحية أخرى تم إخضاعه إحصائياً لتحليل الموثوقية. وقد تضمن إختبار مدى صلاحية الإستبيان ثلاثة إختبارات (النجار، ٢٠٠٢) الأول يهدف إلى تصحيح مضمون كل سؤال، وإزالة الغموض المحتمل، وتم ذلك من خلال عرض الإستبيان على من لهم خبرة عملية في مجال البحث. الثاني يهدف إلى تحديد مدى تمثيل الإستبيان للهدف منه، وتم ذلك من خلال اختيار عدة أشخاص من مجتمع البحث، وطُلب منهم إجابة الإستبيان، وفي ضوء إجاباتهم تم قياس مدى صدق الإستبيان. والثالث يهدف إلى التأكد من جدية المستقضي منهم في إجاباتهم، من خلال تنويع صياغة بعض الأسئلة. ويمكن عرض معاملي الثبات والصدق كالتالي:

جدول (٢) معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الإستبيان

رقم السؤال	مضمون السؤال	معاملي الثبات	معاملي الصدق
(١)	العوامل التي قد تحد من فعالية نشاط المراجعة الداخلية.	٠.٨٥	٠.٩٢
(٢)	العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الداخليين.	٠.٧٦	٠.٨٧
(٣)	تأثير العوامل المرتبطة بالمراجعين الداخليين على فعالية نشاط المراجعة الداخلية.	٠.٧٣	٠.٨٥
(٤)	العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالإدارة.	٠.٦٣	٠.٧٩
(٥)	تأثير العوامل المرتبطة بإدارة المنشأة على فعالية نشاط المراجعة الداخلية.	٠.٨٤	٠.٩١
(٦)	العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بلجان	٠.٧٧	٠.٨٨

		المراجعة.	
٠.٩٤	٠.٨٨	تأثير العوامل المرتبطة بلجنة المراجعة على فعالية نشاط المراجعة الداخلية.	(٧)
٠.٨٤	٠.٧٠	العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الخارجيين.	(٨)
٠.٨٤	٠.٧١	تأثير العوامل المرتبطة بالمراجعين الخارجيين على نشاط فعالية المراجعة الداخلية.	(٩)
٠.٨٦	٠.٧٤	تأثير فعالية المراجعة الداخلية على أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية.	(١٠)

يُظهر الجدول أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة، حيث أنه من المتعارف عليه إحصائياً، أنه إذا بلغت قيمة معامل ألفا ٠.٦ فأكثر يمكن قبوله، حيث يدل ذلك على وجود توافق بين متغيرات كل سؤال وبينها وبين متغيرات الأسئلة الأخرى (القحطاني، وآخرون، ١٤٢٥ هـ/٢٠٠٤ م).

وقد تراوحت قيمة معامل الثبات بين ٠.٦٣٧ و ٠.٨٨٧، أما معامل الصدقتتراوح بين ٠.٧٩٨ و ٠.٩٤٢ (حيث أن قيمة معامل الصدق تساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات). وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة، ويمكن الإعتماد عليها في تعميم النتائج. وبعد تجميع القوائم تمت مراجعتها وتصنيفها، تمهيداً لترميز أسئلتها وإدخال إجاباتها على الحاسب الآلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي The Statistical Package For the Social Sciences (SPSS). وقد تم استخدام الإختبارات اللامعلمية Non Parametric Tests، والتي لا تتأثر بشكل المجتمع الأصلي، فضلاً عن أن هذه الإختبارات أكثر ملائمة للإستخدام عندما تكون البيانات من النوعين الاسمي والترتيبي. وأخيراً فإن الإختبارات اللامعلمية تستخدم مع البيانات التي تكون في شكل تكرارات. ولتحليل متغيرات قائمة الإستبيان تم استخدام الأساليب التالية (غنيم، صبري، ٢٠٠٠):

- (أ) الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics: تختص بجمع البيانات وتحليلها ووصفها دون تعميم. وقد تم استخدام أسلوب المتوسط كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل متغير.
- (ب) الإختبارات الإحصائية: تمثل هذه الإحصاءات الاستدلالية Inferential Statistics. وتختص بطرق تحليل وتفسير وتقدير واستخلاص الاستنتاجات بالإعتماد على عينة للتوصل

لقرارات تخص المجتمع، أي أنها تتعامل مع التعميم. وقد تم استخدام إختبار (كا^٢) Chi Square Test للتحقق مما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين كلاً من التكرارات الفعلية والتكرارات المتوقعة. كما تم استخدام كروسكال واليز Kruskal Wallis لإختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاثة مجموعات أو أكثر من المجموعات ذات البيانات الترتيبية.

ويتم إختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة الميدانية عند مستوى معنوية (درجة خطأ) ٥ % . ويلاحظ أن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية هو بمثابة إتفاق عينة الدراسة حول أي متغير من متغيرات الدراسة. في حين أن وجود فروق أو إختلافات بين فئات ومفردات الدراسة بخصوص متغير معين يعني عدم إتفاقهم حول هذا المتغير.

٣/٦ نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية:

(١) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الأولى وإختبارها:

نص الفرضية "لا يوجد إختلاف بين فئات عينة الدراسة على العوامل التي تحد من فعالية نشاط المراجعة الداخلية". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الأول إختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الاحصائية الواردة في الجدول التالي:

جدول (٣) العوامل التي تحد من فعالية نشاط المراجعة الداخلية

إختبار كروسكال واليز		المتوسط حسب الفئة					إختبار كا ²		الترتيب	المتوسط	العوامل التي تحد من فعالية نشاط المراجعة الداخلية
مستوى الدلالة	القيمة	مراجعون خارجيون	مراجعة لجان	إداريون	مراجعون داخليون	مستوى الدلالة	القيمة				
٠.٠٠٠ ٣	٢٠.١ ٦	٣.٩	٣.٥	٣.١	٤.٣	٠.٠٠٠ ٤	٤٧.٣ ٩	(١)	٣. ٧	عدم الدعم الكافي من الإدارة العليا.	
٠.٠٠٠ ٠	٥٦.٢ ٨	٣.٩	٣.٤	٣.٣	٣.٥	٠.٠٠١ ٠	٦٠.١ ٧	(٣)	٣. ٥	عدم الدعم الكافي من لجنة المراجعة.	
٠.٠٠٠ ٠	٦.٤٤٤	٣.٥	٣.٦	٣.٨	٣.٦	٠.٠٠٠ ٠	١٣.٣ ٧	(٢)	٣. ٦	عدم الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين.	
٠.٠٠٠ ١	٨.٥١	٣.٧	٣.٨	٣.١	٣.١	٠.٠٠٠ ٢	٣٩.١ ٩	(٤)	٣. ٤	تخصيص ميزانية قليلة للمراجعة الداخلية.	
٠.٠٠٠ ٠	٢٨.٣ ٨	٣.٩	٣.٥	٣.٨	٣.٢	٠.٠٠٠ ٠	٧٠.٣ ٧	(٢)	٣. ٦	الافتقار إلى مراجعين داخليين محترفين.	
٠.٠٠٠ ١	٣٧.١ ٦	٤.٢	٣.٢	٣.١	٣.٤	٠.٠٠٠ ٠	٢٧.٣ ٩	(٣)	٣. ٥	وجود قيود على استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين.	
٠.٠٠٠ ٠	١١.٢ ٦	٣.٧	٣.٥	٣.٣	٣.٣	٠.٠٠٠ ٠	٥٤.٩ ٠	(٣)	٣. ٥	عدم تنفيذ المديرين لتوصيات المراجعة الداخلية.	
٠.٠٠٠ ١	٦١.٠ ٨	٣.٧	٣.٢	٣.١	٢.٨	٠.٠٠٠ ٤	٤١.٦ ٦	(٦)	٣. ٢	عدم وجود تدريب للمراجعين الداخليين.	
٠.٠٠٠ ٣	٢٣.١ ٦	٣.٤	٣.٤	٣.٣	٣.١	٠.٠٠٠ ٠	٧٨.٤ ٢	(٥)	٣. ٣	تركز المراجعة الداخلية بشكل رئيسي على مراجعة الالتزام بدلاً من مراجعة الأداء.	
٠.٠٠٠ ٠	٩.١٢	٣.١	٣.١	٢.٦	٢.٧	٠.٠٠٠ ٠	٥٠.٩ ٨	(٧)	٢. ٩	التنفيذ غير الفعال لإجراءات المراجعة الداخلية.	
٠.٠٠٠ ٠	٣٥.٦ ٤	٤.٢	٣.٩	٣.٣	٣.١	٠.٠٠٠ ٠	٤٦.٨ ١	(٢)	٣. ٦	عدم التزام المراجعين الداخليين بالمعايير المهنية للمراجعة الداخلية.	
٠.٠٠٠ ٠	٤٤.٣ ٢	٣.٦	٣.٤	٣.٢	٢.٩	٠.٠٠٠ ٠	٤٣.٧ ٤	(٥)	٣. ٣	ضعف نظام الرقابة الداخلية.	

٠.٠٠٠ ٢	٥١.١ ٤	٣.٤	٣.٦	٣.٨	٢.٨	٠.٠٠٠ ٠	٥٧.٢ ٥	(٤)	٣. ٤	انخفاض قيمة النتائج والتوصيات.
٠.٠٠١ ٤	٧٧.٥ ٥	٣.٥	٣.٤	٣.٢	٣.١	٠.٠٠٠ ٠	١٣.٥ ٤	(٤)	٣. ٤	ضعف الاتصالات بين المراجعين الداخليين ومجلس الإدارة.
٠.٠٠٠ ٠	١٠.٧ ٨	٣.٧	٣.٨	٣.٥	٣.٢	٠.٠٠٠ ٠	٦١.٩ ٧	(٣)	٣. ٥	ضعف الاتصالات بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة.

يتضح من الجدول السابق أن هناك إيجاباً عاماً من قبل عينة الدراسة نحو الموافقة على العوامل التي تحد من فعالية المراجعة الداخلية، ويبدو ذلك جلياً في ارتفاع قيمة المتوسط لجميع العوامل (أكثر من ٣) بإستثناء التنفيذ غير الفعال لإجراءات المراجعة الداخلية. وعلى مستوى الفئات المختلفة يلاحظ وجود شبه اجماع بين جميع الفئات على الموافقة. ويستثنى من ذلك "التنفيذ غير الفعال لإجراءات المراجعة الداخلية"، حيث أن قيمة المتوسط لهذا العنصر (أقل من ٣) بالنسبة لفئة المراجعين الداخليين وفئة الإداريين، وقد يرجع ذلك إلى أن هاتين الفئتين لا يوافقون على أن هذا المتغير من العوامل التي تحد من فعالية المراجعة الداخلية. كما يستثنى "انخفاض قيمة نتائج وتوصيات المراجعة الداخلية" بالنسبة لفئة المراجعين الداخليين، وقد يرجع ذلك إلى أن هذه الفئة لا توافق على ذلك.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لدرجة الموافقة على كل عامل تم استخدام إختبار كاي^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % لجميع العوامل، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء الموافقة على كل عامل (الإختبار موافق تماماً أو موافق). وبالتالي يمكن استنتاج أن أغلبية عينة الدراسة يوافقون على العوامل التي تحد من فعالية المراجعة الداخلية. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرضية الأولى للبحث.

وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الأربع (مراجعون داخليون، إداريون، أعضاء لجان المراجعة، مراجعون خارجيون) حول الموافقة على كل عامل باستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % بالنسبة لجميع العوامل المذكورة، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

(٢) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الثانية وإختبارها:

نص الفرضية "تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجعين الداخليين تأثيراً إيجابياً على فعالية نشاط المراجعة الداخلية". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الثاني والثالث إختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول (٤) و(٥) التاليين:

جدول (٤) العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الداخليين

إختبار كروسكال واليز		المتوسط حسب الفئة				إختبار كا ^٢		الترتيب	المتوسط	العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الداخليين
مستوى الدلالة	القيمة	مراجعون خارجيون	لجان مراجعة	إداريون	مراجعون داخليون	مستوى الدلالة	القيمة			
٠.٠٠٠	١٠.٠٦	٤.٢	٣.٥	٣.١	٤.١	٠.٠٠٠	٥٨.٣٨	(٣)	٣.٧	التزام المراجعين الداخليين بمعايير المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠	٣٨.٧١	٤.٢	٣.٩	٣.٤	٣.٨	٠.٠٠١	١٩.٠٨	(٢)	٣.٨	الاستقلال التنظيمي.
٠.٠٠٠	٣٢.٥٦	٣.٧	٣.٦	٣.٢	٣.٥	٠.٠٠٠	١٠٢.٣٦	(٥)	٣.٥	موضوعية المراجعين الداخليين.
٠.٠٠٠	٢٤.٩٨	٣.٦	٣.٤	٣.٧	٣.٤	٠.٠٠٠	٣٩.٥٥	(٥)	٣.٥	خبرة المراجعين الداخليين.
٠.٠٠٠	٨.٧١	٣.٨	٣.٦	٣.٩	٣.٩	٠.٠٠٠	٣١.٩٠	(٢)	٣.٨	الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين.
٠.٠٠٩	١٩.٦٤	٣.٤	٣.٣	٣.٧	٣.١	٠.٠٠٠	٨.٧٥	(٢)	٣.٤	تقديم تقارير المراجعة الداخلية في الوقت المناسب.
٠.٠٠٠	٣٢.٧٦	٣.٦	٣.٤	٣.١	٣.٢	٠.٠٢٠	٣٢.٥٤	(٧)	٣.٣	الاتصال الفعال مع الأطراف المستفيدة من المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠	٢٢.٤٥	٣.٥	٣.١	٣.٢	٣.٤	٠.٠٠٠	٨١.٥١	(٧)	٣.٣	التدريب المستمر.
٠.٠٠٠	٣٨.٥١	٣.٥	٣.٦	٣.٢	٣.٣	٠.٠٠٠	٥٥.٨٤	(٦)	٣.٤	تأهيل قيادة وظيفة المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠	٤٤.١٨	٣.٨	٣.٥	٤.١	٣.٩	٠.٠٠٠	٣١.٣٦	(٢)	٣.٨	درجة تحقق أهداف المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠	٩.٣٧	٤.٢	٣.٩	٣.٨	٣.٨	٠.٠٠٠	٢٠.٥١	(١)	٣.٩	قدرات (موارد) قسم المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠	١٧.٤١	٣.٦	٣.٧	٣.٦	٣.٦	٠.٠٠٠	١٠٢.٥٠	(٤)	٣.٦	جودة المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠	٣٧.٨٠	٣.٥	٣.٦	٣.٥	٣.٥	٠.٠٠٠	٣١.٢٦	(٥)	٣.٥	وجود برنامج

				٤					٥	لضمان وتحسين جودة المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠٠	١١.٠٣	٣.٥	٣.٤	٣.٠	٣.٣	٠.٠٠٠٠	٥٨.٧٣	(٢)	٣.٣	الفحص الخارجي الدوري للمراجعة الداخلية كل ثلاث سنوات.
٠.٠٠٠٠	٩٨.٤٢	٣.٤	٣.٧	٣.٣	٣.٤	٠.٠٠٠٠	٥١.٤٧	(٢)	٣.٤	الفترة الزمنية لإصدار تقارير وظيفة المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠٠	٦٠.٢٢	٣.٦	٣.٢	٣.٦	٣.٥	٠.٠٠٠٠	٤٨.٨١	(٥)	٣.٥	نسبة عدد المراجعين الداخليين المهرة إلى غيرهم من الموظفين.
٠.٠٠٠٨	١٢.٣١	٣.١	٣.٤	٣.٢	٣.٣	٠.٠٠٠٠	٥٠.٣٢	(٨)	٣.٢	عضوية الرئيس التنفيذي للمراجعة في منظمة مهنية للمراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠٠	٣٢.٨٦	٣.٩	٣.٤	٣.٢	٣.٣	٠.٠٠٠٠	٦٩.٥١	(٥)	٣.٥	معدل توصيات المراجعة الداخلية التي تنفذها الإدارة العليا.
٠.٠٠٠٠	٥٥.٣٨	٣.٩	٣.٤	٣.٦	٣.٨	٠.٠٠٠٠	٦٣.٨٧	(٣)	٣.٧	وجود قواعد موضوعية لاختيار المراجعين الداخليين.
٠.٠٠٠٠	١٤.٤٣	٣.٢	٣.٤	٣.٤	٣.٤	٠.٠٠٠٠	٢١.٥٣	(٦)	٣.٤	مناسبة عدد موظفي المراجعة الداخلية لحجم أعمال المراجعة.
٠.٠٠٠٠	١٢.٤٣	٣.٢	٣.٦	٣.٠	٣.٥	٠.٠٠٠٠	٥٧.٩٨	(٧)	٣.٣	التزام المراجعين الداخليين بقواعد أخلاقيات المهنة.
٠.٠٠٠٠	١١.٣٣	٣.٩	٤.٢	٣.٥	٣.٨	٠.٠٠٠٠	٣٥.٥١	(١)	٣.٩	المستوى الإداري الذي يقدم له رئيس المراجعة الداخلية تقاريره.
٠.٠٠٠٠	١٨.٥٤	٣.٦	٣.٧	٣.٧	٣.٥	٠.٠٠٠٠	٢٠.١٧	(٤)	٣.٦	وجود خطوط اتصال بين رئيس المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة.
٠.٠٠٠٠	٢٨.٩٠	٣.٨	٣.٩	٣.٦	٣.٩	٠.٠٠٠٠	١١.٣٦	(٢)	٣.٨	وجود خطوط اتصال بين رئيس

المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة.									
٠.٠٠٠	٣٦.٧٦	٣.٧	٣.٦	٣.٨	٣.٨	٠.٠٣٠	٣١.٤٨	(٣)	٣.٧ تمتع موظفو المراجعة الداخليةبحرية الوصول إلى المعلومات والبيانات.
٠.٠٠٠	٢٥.٥٤	٣.٩	٣.٨	٣.٦	٣.٤	٠.٠٠٠	٣٢.٨٠	(٣)	٣.٧ تمتع المراجعين الداخليين بحرية الوصول إلى الإدارات والموظفين.
٠.٠١٠	٢٣.٤٣	٣.٥	٣.٣	٣.٤	٣.٥	٠.٠٠٠	١٢٧.٨	(٥)	٣.٥ أهمية تقارير المراجعة الداخلية لإتخاذ القرارات.

يتضح من الجدول السابق موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية والمرتبطة بالمراجعين الداخليين، ويبدو ذلك جلياً في إرتفاع قيمة المتوسط (أكبر من ٣) لجميع هذه العوامل. وعلى مستوى الفئات المختلفة يلاحظ موافقة جميع الفئات على تلك العوامل.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لدرجة الموافقة على كل عامل تم استخدام إختبار كآ، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % لجميع العوامل، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء الموافقة على كل عامل (الإختبار موافق تماماً أو موافق). وبالتالي يمكن استنتاج موافقة فئات الدراسة على العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الداخليين.

وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الأربع (مراجعون داخليون، إداريون، أعضاء لجان المراجعة، مراجعون خارجيون) حول الموافقة على كل عامل باستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % بالنسبة لجميع العوامل المذكورة، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

جدول (٥) تأثير العوامل المرتبطة بالمراجعين الداخليين على فعالية نشاط المراجعة الداخلية

إختبار كروسكال واليز	المتوسط حسب الفئة						إختبار كا ^٢		المتوسط	تأثير العوامل المرتبطة بالمراجعين الداخليين على فعالية نشاط المراجعة الداخلية
	مراجعون خارجيون	فارجيو	إداريون	مراجعة	مراجعون إداريون	مراجعون داخليون	الدالة	القيمة		
٠.٠٠٠	٢٨.٥	٣.٨	٣.٣	٣.٠	٣.٠	٠.٠٠٠	٧٢.٨	٣.٠	تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجعين الداخليين تأثيراً إيجابياً على فعالية المراجعة الداخلية.	
٣	٤			٦	٢	٠		٥		

يتضح من الجدول السابق موافقة أفراد العينة على وجود تأثير إيجابي للعوامل المرتبطة بالمراجعين الداخليين على فعالية نشاط المراجعة الداخلية، حيث يبدو ذلك جلياً في القيمة المرتفعة للمتوسط (أكبر من ٣). وعلى مستوى كل فئة من الفئات الأربع يلاحظ موافقتها على وجود هذا التأثير الإيجابي.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لموافقة كل فئة تم استخدام إختبار كا^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥% بالنسبة لجميع الفئات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الآراء المؤيدة لوجود تأثير إيجابي للعوامل المرتبطة بالمراجعين الداخليين على فعالية نشاط المراجعة الداخلية، ومن ثم نستنتج قبول الفرضية الثانية.

وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الأربع (مراجعون داخليون، إداريون، أعضاء لجان مراجعة، مراجعون خارجيون) حول درجة موافقة كل فئة باستخدام إختبار كروسكال واليز، ويتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥% بالنسبة لجميع الفئات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

(٣) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الثالثة وإختبارها:

نص الفرضية "تؤثر العوامل المرتبطة بإدارة المنشأة تأثيراً إيجابياً على فعالية نشاط المراجعة الداخلية". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الرابع والخامس إختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول (٦) و(٧) التاليين:

جدول (٦) العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالإدارة

إختبار كروسكال واليز	المتوسط حسب الفئة					إختبار كا ^٢		المتوسط	الرتبة	العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالإدارة
	مستوى الدلالة	القيمة	مراجعون خارجيون	مراجعة إيمان	إداريون	مراجعون داخليون	مستوى الدلالة			
٠.٠٠٠ ٣	٩١.٣ ٨	٣.٨	٣.٥	٣.٠	٣.٧	٠.٠٠٠ ٠	٢٨.٥ ١	(٤)	٣.٠ ٦	مدى اعتماد الإدارة العليا في أداء أعمالها على المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠ ٠	٣٦.٦ ٦	٤.٢	٣.٩	٤.٠	٤.٣	٠.٠٠٠ ٠	٣١.٠ ٩	(١)	٤.٠ ١	الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا للمراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠ ٠	٥٢.١ ٣	٣.٨	٣.٨	٣.٠	٣.٩	٠.٠٠٠ ٠	١٠.٥ ١	(٣)	٣.٠ ٨	فعالية مجلس الإدارة.
٠.٠٠٠ ٠	٩.٧٠	٤.١	٣.٧	٣.٠	٤.٢	٠.٠٠٠ ٢	٧.٤٩	(٢)	٣.٠ ٩	توفير الإدارة للتمويل اللازم لنشاط المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠ ٠	٧٦.٣ ١	٣.٩	٣.٨	٣.٠	٤.١	٠.٠٠١ ٩	٣١.٤ ٤	(٣)	٣.٠ ٨	تخصيص ميزانية مناسبة لوظيفة المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠ ٠	٥٩.٠ ٦	٣.٦	٣.٦	٣.٠	٣.٧	٠.٠٠٠ ٠	٦٧.١ ٧	(٤)	٣.٠ ٦	تنفيذ الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٢ ٠	١١.٢ ٧	٣.٦	٣.٣	٣.٠	٣.٥	٠.٠٠٠ ٠	٢٨.٠ ٣	(٥)	٣.٠ ٤	مصدر أداء وظيفة المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠ ٠	١٩.٣ ٢	٣.٢	٣.٣	٣.٠	٣.١	٠.٠٠٠ ٠	٢٢.١ ٥	(٦)	٣.٠ ٢	طبيعة القطاع الذي تعمل في المراجعة الداخلية.

يتضح من الجدول السابق موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالإدارة، ويبدو ذلك جلياً في إرتفاع قيمة المتوسط (أكبر من ٣). وعلى مستوى الفئات المختلفة يلاحظ موافقة جميع الفئات على هذه العوامل.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لدرجة الموافقة على كل عامل تم استخدام إختبار كا^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ %

لجميع العوامل، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء الموافقة على كل عامل (الإختبار موافق تماماً أو موافق). وبالتالي يمكن استنتاج موافقة جميع فئات الدراسة على العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية والمرتبطة بالإدارة.

وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الأربع (مراجعون داخليون، إداريون، أعضاء لجان المراجعة، مراجعون خارجيون) حول الموافقة على كل عامل باستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % بالنسبة لجميع العوامل المذكورة، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

جدول (٧) تأثير العوامل المرتبطة بالإدارة على فعالية نشاط المراجعة الداخلية

إختبار كروسكال واليز	المتوسط حسب الفئة					إختبار كا ^٢		المتوسط	تأثير العوامل المرتبطة بالإدارة على فعالية نشاط المراجعة الداخلية
	مستوى الدلالة	القيمة	مراجعون خارجيون	لجان مراجعة	إداريون	مراجعون داخليون	مستوى الدلالة		
٠.٠٠٠	٢١.٧	٤.٢	٣.٩	٣.	٣.٣	٠.٠٠٠	٤١.٠	٣.	تؤثر العوامل المرتبطة بالإدارة تأثيراً إيجابياً على فعالية نشاط المراجعة الداخلية.
٠	٦			٧		٢	٣	٨	

يتضح من الجدول السابق موافقة أفراد العينة على وجود تأثير إيجابي للعوامل المرتبطة بالإدارة على فعالية نشاط المراجعة الداخلية، حيث يبدو ذلك جلياً في القيمة المرتفعة للمتوسط (أكبر من ٣). وعلى مستوى كل فئة من الفئات الأربع يلاحظ موافقتها على وجود هذا التأثير الإيجابي.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لموافقة كل فئة تم استخدام إختبار كا^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥% بالنسبة لجميع الفئات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وذلك لصالح الآراء المؤيدة لوجود تأثير إيجابي للعوامل المرتبطة بالإدارة على فعالية نشاط المراجعة الداخلية، ومن ثم نستنتج قبول الفرضية الثالثة.

وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الأربع (مراجعون الداخليون، إداريون، أعضاء لجان مراجعة، مراجعون خارجيون) حول درجة موافقة كل فئة بإستخدام إختبار كروسكال واليز، ويتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % بالنسبة لجميع الفئات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

(٤) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الرابعة وإختبارها:

نص الفرضية "تؤثر العوامل المرتبطة بلجنة المراجعة تأثيراً إيجابياً على فعالية نشاط المراجعة الداخلية". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال السادس والسابع إختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول (٨) والجدول (٩) التاليين:

جدول (٨) العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بلجنة المراجعة

إختبار كروسكال واليز	المتوسط حسب الفئة					إختبار كا ^٢		الرتبة	المتوسط	العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بلجان المراجعة
	مستوى الدلالة	القيمة	مراجعون خارجيون	لجان مراجعة	إداريون	مراجعون داخليون	مستوى الدلالة			
٠.٠٠٠	١٠٠.٤ ٨	٤.٠	٣.٧	٣.٥	٣.٥	٠.٠٠٢	٧٠.٨ ١	(٣)	٣.٧	مدى اعتماد لجنة المراجعة في أداء أعمالها على المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠	٢٧.٤ ٩	٤.١	٣.٩	٣.٦	٤.١	٠.٠٠٠	٢٢.٤ ٩	(١)	٣.٩	الدعم الذي تقدمه لجنة المراجعة للمراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠	٧٦.٠ ١	٣.٩	٣.٦	٣.٣	٣.٩	٠.٠٠٠	٣١.١ ٢	(٣)	٣.٧	فعالية لجان المراجعة.
٠.٠٠٠	٢٦.٤ ١	٣.٧	٣.٦	٣.٨	٤.٠	٠.٠٠٠	٩.٠٥	(٢)	٣.٨	مستوى التفاعل بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة.
٠.٠٠٠	٧٥.٣ ٣	٣.٧	٣.٤	٣.٥	٣.٨	٠.٠٠٠	٢٧.٤ ١	(٤)	٣.٦	عقد اجتماعات منتظمة بين لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين.

يتضح من الجدول السابق موافقة فئات عينة الدراسة على جميع العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية والمرتبطة بلجنة المراجعة، ويبدو ذلك جلياً في إرتفاع قيمة المتوسط (أكبر من ٣) لجميع هذه العوامل. وعلى مستوى كل فئة من الفئات الأربع يلاحظ موافقتها على هذه العوامل. ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لدرجة الموافقة على كل عامل تم استخدام إختبار كا^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % لجميع العوامل، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء الموافقة على كل عامل (الإختبار موافق تماماً أو موافق). وبالتالي يمكن استنتاج موافقة فئات الدراسة على العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية والمرتبطة بلجنة المراجعة.

وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الأربع (مراجعون داخليون، إداريون، أعضاء لجان المراجعة، مراجعون خارجيون) حول الموافقة على كل عامل باستخدام إختبار كروسكال واليس،

ويتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % بالنسبة لجميع العوامل المذكورة، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

جدول (٩) تأثير العوامل المرتبطة بلجنة المراجعة على فعالية نشاط المراجعة الداخلية

إختبار كروسكال واليز		المتوسط حسب الفئة					إختبار كا ^٢		المتوسط	تأثير العوامل المرتبطة بلجنة المراجعة على فعالية نشاط المراجعة الداخلية
الدالة مستوى	القيمة	مراجعون خارجيون	مراجعون إداريون	درجة إ.إ.إ.	مراجعون داخليون	الدالة مستوى	القيمة			
٠.٠٠٠	٤٨.٣٩	٣.٩	٣.٤	٣.٥	٣.٦	٠.٠٠٠	٦٩.٣	٣.٦	تؤثر العوامل المرتبطة بلجنة المراجعة تأثيراً إيجابياً على فعالية نشاط المراجعة الداخلية.	

يتضح من الجدول السابق موافقة أفراد العينة على وجود تأثير إيجابي للعوامل المرتبطة بلجنة المراجعة على فعالية نشاط المراجعة الداخلية، حيث يبدو ذلك جلياً في القيمة المرتفعة للمتوسط (أكبر من ٣). وعلى مستوى كل فئة من الفئات الأربع يلاحظ موافقتها على وجود هذا التأثير الإيجابي.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لموافقة كل فئة تم استخدام إختبار كا^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥% بالنسبة لجميع الفئات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الآراء المؤيدة لوجود تأثير إيجابي للعوامل المرتبطة بلجنة المراجعة على فعالية نشاط المراجعة الداخلية. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرضية الرابعة للبحث.

وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الأربع (مراجعون داخليون، إداريون، أعضاء لجان مراجعة، مراجعون خارجيون) حول درجة موافقة كل فئة باستخدام إختبار كروسكال واليز، ويتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % بالنسبة لجميع الفئات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

(٥) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الخامسة وإختبارها:

نص الفرضية "تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجعين الخارجيين تأثيراً إيجابياً على فعالية نشاط المراجعة الداخلية". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الثامن والتاسع إختبار صحة أو خطأ

هذه الفرضية. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول (١٠) و(١١) التاليين:

جدول (١٠) العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الخارجيين

مستوى الدلالة	إختبار كروسكال واليز	المتوسط حسب الفئة				إختبار كأي		الترتيب	المتوسط	العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الخارجيين
		مراجعون خارجيون	لجان مراجعة	إداريون	مراجعون داخليون	مستوى الدلالة	القيمة			
٠.٠٠٠	٤١.٠٤	٣.٥	٣.٠	٣.٢	٣.١	٠.٠٠٠	١٧.٢٧	(٢)	٣.٢	مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على نشاط المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠	٢٠.٢٩	٣.١	٣.٤	٣.٢	٣.١	٠.٠٠٥	٤٤.٨١	(٢)	٣.٢	عقد اجتماعات منتظمة بين المراجعين الخارجيين والداخليين.
٠.٠٠٠	٥٣.٨٥	٣.٣	٣.١	٣.١	٣.٣	٠.٠٠٠	٢٨.٩٢	(٢)	٣.٢	تنسيق خطة المراجعة الداخلية مع المراجعين الداخليين.
٠.٠٠٠	٥٠.٢٠	٣.١	٣.٠	٣.١	٣.٢	٠.٠٠٠	١١.٣٧	(٣)	٣.١	تقليل المراجعة الداخلية للوقت والجهد المبذول في المراجعة الخارجية.
٠.٠١٠	٢٧.٤٨	٣.٧	٣.٧	٣.٤	٣.٥	٠.٠٠٠	٥٨.٣٢	(١)	٣.٦	مدى ثقة المراجعين الخارجيين في المراجعين الداخليين.

يتضح من الجدول السابق موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الخارجيين، ويبدو ذلك جلياً في إرتفاع قيمة المتوسط (أكبر من ٣). وعلى مستوى الفئات المختلفة يلاحظ موافقة جميع الفئات على هذه العوامل.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لدرجة الموافقة على كل عامل تم استخدام إختبار كأي، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % لجميع العوامل، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء الموافقة على كل

عامل (الإختبار موافق تماماً أو موافق). وبالتالي يمكن استنتاج موافقة فئات الدراسة على العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الخارجيين. وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الأربع (مراجعون داخليون، إداريون، أعضاء لجان المراجعة، مراجعون خارجيون) حول الموافقة على كل عامل باستخدام إختبار كروسكال واليز، ويتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % بالنسبة لجميع العوامل المذكورة، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

جدول (١١) تأثير العوامل المرتبطة بالمراجعين الخارجيين على فعالية نشاط المراجعة الداخلية

إختبار كروسكال واليز	المتوسط حسب الفئة						إختبار كا ^٢		المتوسط	تأثير العوامل المرتبطة بالمراجعين الداخليين على فعالية نشاط المراجعة الداخلية
	مستوى الدلالة	القيمة	مراجعون خارجيون	لجان مراجعة	إداريون	مراجعون داخليون	مستوى الدلالة	القيمة		
٠.٠٠٠	٦٨.١٤	٣.٣	٣.١	٢.٩	٣.١	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	٣.١	تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجعين الخارجيين تأثيراً إيجابياً على فعالية المراجعة الداخلية.	

يتضح من الجدول السابق موافقة أفراد العينة على وجود تأثير إيجابي للعوامل المرتبطة بالمراجعين الخارجيين على فعالية نشاط المراجعة الداخلية، حيث يبدو ذلك جلياً في القيمة المرتفعة للمتوسط (أكبر من ٣). وعلى مستوى كل فئة من الفئات الأربع يلاحظ موافقتها على وجود هذا التأثير الإيجابي.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لموافقة كل فئة تم استخدام إختبار كا^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥% بالنسبة لجميع الفئات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الآراء المؤيدة لوجود تأثير إيجابي للعوامل المرتبطة بالمراجعين الخارجيين على فعالية المراجعة الداخلية. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرضية الخامسة.

وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الأربع (مراجعون داخليون، إداريون، أعضاء لجان مراجعة، مراجعون خارجيون) حول درجة موافقة كل فئة باستخدام إختبار كروسكال واليز، ويتبين

من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % بالنسبة لجميع الفئات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

(٦) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية السادسة وإختبارها:

نص الفرضية "تحسن فعالية نشاط المراجعة الداخلية من قدرة أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية على أداء مسؤولياتهم التنظيمية". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال العاشر إختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول التالي:

جدول (١٢) تأثير فعالية نشاط المراجعة الداخلية على أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية

إختبار كروسكال واليز	المتوسط حسب الفئة					إختبار كا ^٢		الترتيب	المتوسط	تأثير فعالية نشاط المراجعة الداخلية على أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية
	مستوى الدلالة	القيمة	مراجعون خارجيون	لجان مراجعة	إداريون	مراجعون داخليون	مستوى الدلالة			
.....	٣٦.١ ٠	٣.٧	٣.٥	٣. ٢	٣.٦	٠.٠٠٠ ٠	٨.٣٢	(٣)	٣. ٥	فعالية المراجعة الداخلية تساعد المراجعين الداخليين على الوفاء بمسؤولياتهم.
.....	٩٢.٩ ١	٣.٥	٣.٦	٣. ٨	٤.٢	٠.٠٠٠ ٢	٥١.٠٠	(١)	٣. ٨	فعالية المراجعة الداخلية تساعد الإدارة على الوفاء بمسؤولياتها.
.....	٣٨.٠ ٦	٣.٩	٣.٨	٣. ٥	٣.٧	٠.٠٠٠ ٠	٣٧.٩	(٢)	٣. ٧	فعالية المراجعة الداخلية تساعد لجان المراجعة على الوفاء بمسؤولياتها.
.....٩	١٦.٤ ٧	٣.٣	٣.٥	٣. ٦	٣.٧	٠.٠٠١ ٠	٧٥.٤	(٣)	٣. ٥	فعالية المراجعة الداخلية تساعد المراجعين الخارجيين على الوفاء بمسؤولياتهم.

يتضح من الجدول السابق موافقة جميع أفراد عينة الدراسة على وجود تأثيراً إيجابياً لفعالية نشاط المراجعة الداخلية على أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية، ويبدو ذلك جلياً في ارتفاع قيمة المتوسط (أكبر من ٣). وعلى مستوى الفئات المختلفة يلاحظ موافقة جميع الفئات على هذا التأثير.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة للموافقة على تأثير فعالية نشاط المراجعة الداخلية على أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية، تم استخدام إختبار كا^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ %، مما يشير إلى وجود فروق ذات

دلالة إحصائية، لصالح الآراء الموافقة على وجود تأثير إيجابي (الإختيار موافق تماماً أو موافق). وبالتالي يمكن استنتاج موافقة فئات الدراسة على أن فعالية نشاط المراجعة الداخلية تحسن من قدرة أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية على أداء مسؤولياتهم. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرضية السادسة للبحث.

وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الأربع (مراجعون داخليون، إداريون، أعضاء لجان المراجعة، مراجعون خارجيون) حول الموافقة على هذا التأثير باستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ %، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

٤. نتائج وتوصيات البحث:

١/٤. نتائج البحث:

- لأصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية (المراجعين الداخليين والإدارة ولجنة المراجعة والمراجعين الخارجيين) دوراً مزدوجاً في فعالية المراجعة الداخلية. فمن ناحية تتحكم هذه الفئات في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية، وفي نفس الوقت هي المستفيدة من بلوغ هذه الفعالية.
- توجد ثلاثة أساليب تتعلق بمحددات قياس فعالية المراجعة الداخلية، يركز الأول على مدخلات المراجعة الداخلية؛ والثاني على عملية التشغيل؛ والثالث على مخرجات المراجعة الداخلية.
- من أهم الأسباب التي قد تحد من فعالية المراجعة الداخلية أو قد تمنع تحقيقها كلية: عدم دعم الإدارة لوظيفة المراجعة الداخلية؛ عدم تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية؛ عدم موضوعية واستقلالية المراجعة الداخليين.
- أكدت معايير المراجعة الداخلية بشكل صريح على أهمية فعالية المراجعة الداخلية، في حين أكدت معايير المراجعة الخارجية على أهمية فعالية المراجعة الداخلية بشكل ضمني.
- تتمثل أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الداخليين في: التزام المراجعين الداخليين بالمعايير المهنية للمراجعة الداخلية؛ الاستقلال التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية؛ موضوعية المراجعين الداخليين؛ الخبرة التي يتمتع بها المراجعين الداخليين؛ الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين؛ تقديم تقارير المراجعة الداخلية في الوقت المناسب؛ الاتصال الفعال مع الأطراف المستفيدة من المراجعة الداخلية؛ التدريب والتطوير المستمر للمراجعين الداخليين؛ والتأهيل المناسب لقيادة وظيفة المراجعة الداخلية.

- تتمثل أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بإدارات المنشأة في: فعالية مجلس الإدارة؛ اعتماد الإدارة العليا في أداء أعمالها على المراجعة الداخلية؛ توفير الإدارة للتمويل اللازم لنشاط المراجعة الداخلية؛ تنفيذ الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية؛ الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا للمراجعة الداخلية؛ مصدر أداء وظيفة المراجعة الداخلية.
 - تتمثل أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بلجان المراجعة في: مدى اعتماد لجنة المراجعة في أداء أعمالها على المراجعة الداخلية؛ الدعم الذي تقدمه لجنة المراجعة للمراجعة الداخلية؛ وفعالية لجان المراجعة.
 - تتمثل أهم العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية والمرتبطة بالمراجعين الخارجيين في: مدى اعتماد المراجعين الخارجيين في أداء أعمالهم على المراجعة الداخلية؛ وعقد اجتماعات دورية منتظمة بين المراجع الداخلي والخارجي بشأن المراجعة.
- ٢/٤. توصيات البحث:

لأصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية دوراً مزدوجاً في فعالية المراجعة الداخلية. فمن ناحية تتحكم هذه الفئات في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية، وفي نفس الوقت هذه الفئات هي المستفيدة من بلوغ هذه الفعالية. لذا، يوصي الباحث بما يلي:

١. أن يحرص المراجعين الداخليين على دعم أنفسهم، من خلال تأهيل أنفسهم علمياً ومهنياً، حتى تكون لديهم الكفاءة التي تمكنهم من بذل العناية المهنية عند أداء المهام المكلفين بها.
٢. أن تدعم الإدارة لوظيفة المراجعة الداخلية، من خلال توفير التمويل اللازم لها، وتمكين المراجعين الداخليين من أداء مسؤولياتهم باستقلالية.
٣. أن تدعم لجنة المراجعة لوظيفة المراجعة الداخلية، من خلال عقد اجتماعات دورية منتظمة مع المراجعين الداخليين، للتأكد من قدرتهم على أداء أعمالهم، ومن استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية عن الجهات الخاضعة للمراجعة.
٤. أن يدعم المراجعين الخارجيين لوظيفة المراجعة الداخلية، من خلال الاعتماد على أعمال المراجعين الداخليين عندما يتأكد المراجعون الخارجيون من كفاءتهم واستقلاليتهم وموضوعيتهم.
٥. اجراء المزيد من البحوث في فعالية المراجعة الداخلية، عن طريق بحث تأثير كل عامل من العوامل المعروضة في هذه الدراسة، بشكل مستقل على فعالية المراجعة الداخلية. وكذلك بحث تأثير هذه العوامل على فعالية المراجعة الداخلية في بعض القطاعات، مثل قطاع الاتصالات والأدوية.

٥. حدود البحث:

- عند مناقشة نتائج هذه الدراسة، يجب على القارئ أن يأخذ في الحسبان الحدود التالية:
- تم جمع بيانات الدراسة الميدانية باستخدام منهجية المسح، والتي لا تسمح للمشاركين بتقديم تفسيرات مفصلة للأسئلة المطروحة، وبالتالي، على الأرجح لا تضمن دقة عالية، حيث لا يمكن للباحث أن يتحكم بدقة في كيفية تفسير هذه الأسئلة من قبل المستقصى منهم. وبالتالي، قد يتم التحقق من نتائجها بشكل أكبر باستخدام دراسات الحالة.
 - على الرغم من حرص الباحث على مشاركة عينة ممثلة لمجتمع البحث، من خلال توزيع عدد مناسب من الاستبانات. إلا أن نسبة الاستجابة - وإن كانت ضمن الحدود المقبولة في مثل مجال الدراسة - فإنها تتطلب أن تتم قراءة النتائج التي تم التوصل إليها في ضوء نسبة الاستجابة. وعلى الرغم من تواصل الباحث مع عدد من المستقصى منهم لمعرفة أسباب عدم الاستجابة، إلا أنه لم يتوصل إلى أسباب موضوعية لذلك.
 - تمثل البيانات التي تم جمعها تصورات الأفراد المستقصى منهم، وليست بالضرورة ممثلة أو قابلة للتعميم على نطاق أوسع.

٦. المراجع المستخدمة:

١/٦. المراجع العربية:

- أحمد، د. خالد حسين (٢٠٠٩)، العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وفعالية نظام الرقابة الداخلية "دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، ع١، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، يونيو، ٤٤٠-٥٠٤.
- القحطاني، د. سالم بن سعيد؛ العامري، د. أحمد بن سالم؛ آل مذهب، د. معدي بن محمد؛ العمر، د. بدران بن عبدالرحمن (٢٥/١٤٤٥هـ/٢٠٠٤م)، *منهج البحث في العلوم السلوكية مع تطبيقات على SPSS*، الطبعة الثانية، مكتبة العكبان، الرياض - المملكة العربية السعودية.
- النجار، د. عبدالله بن عمر (٢٠٠٢): الصعوبات التي تواجه الباحثين في بناء الاستبانة واستخدامها كوسيلة لجمع البيانات، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، ع١، كلية التجارة ببها - جامعة الزقازيق، ٢٨٧-٣٢٦.
- الهواري، د. ناهد محمد يسري (٢٠١٧)، قياس التأثير المشترك لمعايير فعالية أداء كل من لجنة المراجعة ومجلس الإدارة على عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في البورصة المصرية، *مجلة الفكر المحاسبي*، ع١-٢، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، يونيو، ٩١٥-٩٧٥.
- عبدالفتاح، د. محمد عبدالفتاح محمد (٢٠٠٦)، دور حوكمة الشركات في تحقيق فعالية وكفاءة عملية المراجعة "دراسة ميدانية"، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، ع١، كلية التجارة - جامعة بني سويف، ٨٧٥-٩٤٠.
- غنيم، د. أحمد الرفاعي، صبري، د. نصر محمود (٢٠٠٠)، *التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام البرنامج الجاهز SPSS*، دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة.

٢/٦. المراجع الأجنبية:

- Abbott, L. J.; Parker, S. and Peters, G. F. (2017), "Serving two masters: the association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities", *Accounting Horizons*, 24(1), 1-24.
- Abuazza, W. O.; Mihret, D. G.; James, K. and Best, P. (2015), "The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises", *Managerial Auditing Journal*, 30(6/7), 560-581.
- Adams, M. B. (1994), "Agency Theory and the Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12.
- Agumas, A. M. (2015), "Internal audit function and its challenges in public sector governance: empirical evidence from Amhara national regional state, Ethiopia", *AshEse Journal of Economics*, 1(1), 1-12. available at:http://ashese.co.uk/files/Mebratu_pdf2.pdf
- Ahmad, H. N.; Othman, R.; and Jusoff, K. (2009), "The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 53- 62.
- Ahmed, Hafiz Zafar; Khan, Noor Ul Ain and Shakeel, Amir (2018), "Effectiveness of the role of internal audit function: A perception of external auditors", *The Business and Management Review*, 9 (4), 126-154.

- AlQadasi, Adel; and Abidin, Shamharir (2018), "The effectiveness of internal corporate governance and audit quality: the role of ownership concentration – Malaysian evidence", *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 18(2), 233-253.
- Al-Shbail, A. M. and Turki, A. A. T. (2017), "A theoretical discussion of internal audit effectiveness in Kuwaiti industrial SMEs", *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(1), 107-116.
- Al-Twajjry, A. M.; Brierley, J. A. and Gwilliam, D. R. (2003), "The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective", *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531.
- Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2014), "Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi Public Sector", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23 (2), 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*, 7(6), 443-454.
- Arena, M. and Azzone, G. (2009), "Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness", *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Arena, M. and Jeppesen, K. K. (2016), "Practice variation in public sector internal auditing", *European Accounting Review*, 25(2), 319-345.
- Asairy, S. M., (1993), "Evaluating the extent of effectiveness of internal auditing: an applied study on Saudi joint stock companies", *Masters Dissertation*, King Abdulaziz University, Saudi Arabia.
- Badara, M. S. and Saidin, S. Z. (2013b), "Antecedents of internal audit effectiveness: A moderating effect of effective audit committee at local government level in Nigeria", *International Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 82-88.
- Badara, M. S. and Saidin, S. Z. (2013c), "The relationship between audit experience and internal audit effectiveness in the public sector organizations", *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), 329-339.
- Badara, M. S. and Saidin, S. Z. (2013a), "The journey so far on internal audit effectiveness: a calling for expansion", *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3):340-351
- Bananuka, Juma; Nkundabanyanga, Stephen Korutaro; Nalukenge, Irene and Kaawaase, Twaha (2018), "Internal audit function, audit committee effectiveness and accountability in the Ugandan statutory corporations", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(1), 138-157.
- Bednarek, Piotr (2018), "Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Polish Private and Public Sectors", available at: https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2F978-3-319-68285-3_1.pdf
- Bota-Avram, C. and Palfi, C. (2009), "Measuring and assessment of internal audit's effectiveness", *Economic Science Series, Annals of the University of*

- Oradea*, 18(3), 784-790. available at: <https://core.ac.uk/download/pdf/6304188.pdf>
- Chambers, A. (1992), "Effective internal audits, how to plan and implement". <http://freddybarney.com/effective-internal-audits-how-to-plan-and-implement-by-andrew-d-chambers-online-library.pdf>
 - Chartered Institute of Internal Auditors (2014), "Building effective internal audit", United Kingdom (CIIA-UK). available at: <https://www.iiia.org.uk/media/599105/0809-iiia-building-effective-ia-18-9-14.pdf>
 - Ciak, J. M. (2016), "Internal audit as an instrument of support for the public and private sector", *Torun Business Review*, 15(4):17-29
 - Coetzee, P. and Lubbe, D. (2014), "Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements", *International Journal of Auditing*, 18(2), 115-125.
 - Coetzee, P.; Burnaby, P. and Fourie, H. (2015), "The growth of the internal audit profession is more than just numbers: factor fiction? Evidence from South Africa", *Managerial Auditing Journal*, 30(6/7), 514-538.
 - Coetzee, Philna and Erasmus, Lourens J. (2017), "What driver and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables", *International Journal Audit*, 21, 237-248.
 - D'Onza, G. and Sarens, S. (2017), "Factors that enhance the quality of the relationships between internal auditors and auditees: evidence from Italian companies", *International Journal of Auditing*. available at: [http://onlinelibrary.wiley.com/journal/10.1111/\(ISSN\)1099-1123/earlyview](http://onlinelibrary.wiley.com/journal/10.1111/(ISSN)1099-1123/earlyview)
 - Dittenhofer, M. (2001), "Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods", *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450.
 - D'Onza, G.; Selim, G. M.; Melville, R. and Allegrini, M. (2015), "A study on internal auditor perceptions of the function ability to add value", *International Journal of Auditing*, 19(3), 182-194.
 - Drogalas, G.; Karagiorgos, T. and Arampatzis, K. (2015), "Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece", *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113-122.
 - Drogalas, George; Pazarskis, Michail; Anagnostopoulou, Evgenia and Papachristou, Angeliki (2017), "The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection", *Accounting and Management Information Systems*, 16(4), 434-454.
 - Endaya, K. A. and Hanefah, M. M. (2013), "Internal audit effectiveness: An approach proposition to develop the theoretical framework", *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(10), 92-102.
 - Endaya, Khaled Ali and Hanefah, Mustafa Mohd (2016), "Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management", *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), 160-176.
 - Erasmus, Lourens and Coetzee, Philna (2018), "Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee", *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90-114.

-
- Ernst and Young (2007), “Global internal audit survey”, available at: <http://www.ey.com>.
 - Gelderen, Saskia C. van; Zegers, Marieke; Boeijen, Wilma; Westert, Gert P.; Robben, Paul B; Wollersheim Hub C. (2017), “Evaluation of the organisation and effectiveness of internal audits to govern patient safety in hospitals: a mixed-methods study”, *BMJ Open*, 7(7), 15-50. available at: <https://repository.uhn.toronto.ca/handle/2066/177345>
 - Hailemariam, Sh. (2014), “Determinants of internal audit effectiveness in the public sector, case study in selected Ethiopian public sector offices”, *Master Thesis in Accounting and Finance (MSC.)*, Jimma University, College of Business and Economics. available at: <https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/handle/123456789/5418>
 - Hegazy, Wagdy Hamed (2014), “Determinants of Internal audit effectiveness in Egyptain Listed Companies in GX-100: An Empirical Evidence from Egypt”. available at: <https://search.mandumah.com/Record/662289>
 - Institute of Directors in Southern Africa (2012), Evaluation of the Internal Audit Function, (IDSA). available at: https://cdn.ymaws.com/www.psacf.co.za/resource/collection/FDA73195-0CB8-46C8-8B58-6EDBEA3A4055/Evaluation_of_the_Internal_Audit_Function.pdf
 - Institute of Internal Auditors (1999), “Definition of Internal Auditing”, Altamonts Spring, Florrida, USA, IIA. available at: <http://www.theiia.org>.
 - Institute of Internal Auditors (2011), “Practice advisories under international professional practice framework (IPPF)”, Altamonts spring, Florrida, USA, IIA. available at: <http://www.theiia.org>.
 - Institute of Internal Auditors (2017), “*The international professional practices framework– International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (ISPPIA)*”, Altamonts spring, Florrida, USA, IIA. available at: <http://www.theiia.org>.
 - International Federation of Accountants (2017), International Standards on Auditing (ISAs), *International Standard on Auditing (610) “Using the Work of Internal Auditors”*, (IFAC), New York-USA. available at: <http://www.ifac.org>.
 - Karagiorgos, T.; Drogalas, G. and Giovanis, N. (2011), “Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek hotel business”, *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4(1), 19-34.
 - KPMG (2016), “Effectiveness of the internal audit function”. [https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/3-aci-assessing-internal-effectiveness-fs-uk-v5-lr-\(002\).pdf](https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/3-aci-assessing-internal-effectiveness-fs-uk-v5-lr-(002).pdf)
 - Krishnamoorthy, G. (2002), “A multistage Approach to External Auditors’ Evaluation of the Internal Audit Functions”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21(1), 95-121.
 - Lenz, R. and Hahn, U. (2015), “A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities”, *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.

- Lenz, R.; Sarens, G. and D'Silva, K. (2014), "Probing the discriminatory power of characteristics of internal audit functions: Sorting the wheat from the chaff", *International Journal of Auditing*, 18(2), 126-138.
- Mat Zain, M.; Zaman, M. and Mohamed, Z. (2015), "The effect of internal audit function quality and internal audit contribution to external audit on audit fees", *International Journal of Auditing*, 19(3), 134-147.
- Mihret, D. G.; James, K. and Mula, J. M. (2010); "Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda", *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224-252. available at:<http://dx.doi.org/10.1108/01140581011091684>
- Mihret, D. G. and Admassu, M. A. (2011), "Reliance of external auditors on internal audit work: a corporate governance perspective", *International Business Research*, 4(2), 67-79.
- Mihret, Getie D. and Yismaw, A. Wondim (2007), "Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study", *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- Mousa, F. R. (2005), "Developing a model for evaluating the effectiveness of the internal audit function in Libyan organizations: case study with special reference to oil companies", *PhD thesis*, Manchester Metropolitan University, Manchester, UK.
- Mu'azu, S. B. and Siti, Z. S. (2013), "The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations", *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), 329-339. available at: [10.6007/IJARAFMS/v3-i3/224](http://dx.doi.org/10.6007/IJARAFMS/v3-i3/224).
- Mutchler, J. F. (2003), "Chapter 7: Independence and objectivity: a framework for research opportunities in internal auditing", *Institute of Internal Auditors Research Foundation*, FL, pp. 231-268.
- Pizzini, Mina; Lin, Shu and Ziegenfuss, Douglas E. (2015), "The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, February, 34(1).
- Roussy, M. (2013), "Internal auditor's roles: from watchdogs to helpers and protectors of the top management", *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7/8), 550-571.
- Roussy, M. and Brivot, M. (2016), "Internal audit quality: a polysemous notion?", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 29(5), 714-738.
- Sakour, A. S. and Laila, N. H. B. (2015), "Internal Audit Effectiveness in Libyan Public Enterprises: An Approach to the Development of a Theoretical Framework", *Global Business and Management Research*, 7(2), 12-28.
- Sarens, G. and Abdolmohammadi, M. J. (2011), "Factors associated with convergence of internal auditing practices: Emerging vs developed countries", *Journal of accounting in Emerging Economies*, 1(2), 104-122.
- 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*, 10(3), 219-241.

-
- Shamki, Dhiaa and Alhajri, Thuraiya Amur (2017), “Factors Influence Internal Audit Effectiveness”, *International Journal of Business and Management*, 12(10).
 - Soh, D. B. and Martinov-Bennie, N. (2011), “The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation”, *Managerial Auditing Journal*, July, 26(7), 605-622.
 - Tackie, George; Marfo-Yiadom, Edward and Achina, Sampson Oduro (2016), “Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems”, *International Journal of Business and Management*, 11(11), 184-195.
 - Theofanis, K; Drogalas, G. and Giovanis, N. (2011), “Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek Hotel Business” *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4(1), 19-34.
 - Thornton, Grant (2013), “Internal audit effectiveness reviews”, available at: <https://www.grantthornton.co.uk/globalassets/1.-member-firms/united-kingdom/pdf/publication/2013/internal-audit-effectiveness.pdf>
 - Udeh, Sergius Nwannebuike and Eugene, O. Nwadiolor (2016), “Evaluation of effectiveness of internal audit in the Nigerian public sector”, *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 4 (3).
 - Van Gansberghe, C. N.(2005), “Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations”, *Internal Auditor*, 62(4), 69-73.
 - Vijayakumar, A. N. and Nagaraja, N. (2012), “Internal Control Systems: Effectiveness of internal audit in risk management at public sector enterprises”, *BVIMR Management Edge*, 5(1), 1-8.
 - Westhausen, H. (2017), “The escalating relevance of internal auditing as anti-fraud control”, *Journal of Financial Crime*, vol. 24(2): 322-328.
 - Yee, C. L.; Sujana, A.; James, K. and Leung, J. S. (2008), “Perceptions of Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit”, *Asian Journal of Business and Accounting*, 1(2), 147-174.
 - Ziegenfuss, D. E. (2000), “Measuring performance”, *Internal Auditor*, 57(1), 36-40.

ملاحق البحث - استبيان بشأن
العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية من وجهة
نظر أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية

أستاذي/ زميلي الفاضل/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان "العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية من وجهة نظر أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية". وإستكمالاً للفائدة المرجوة من هذا البحث، يتم إستقراء الواقع بخصوص تلك العوامل. ونقدم لسيادتكم هذا الاستبيان من أجل الاستفادة من خبرتكم، للإجابة عن بعض التساؤلات التي يمكن من خلالها تحديد العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية من وجهة نظر أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية، للخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات التي يأمل الباحث أن تُحسن من مستوى فعالية نشاط المراجعة الداخلية في منشآت الأعمال المصرية، الأمر الذي يعود بالنفع على جميع أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية.

ويقصد بأصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية، المراجعين الداخليين، والإدارة، ولجنة المراجعة، والمراجعين الخارجيين. كما يقصد بفعالية نشاط المراجعة الداخلية قدرة المراجعين الداخليين على تحقيق الأهداف الموضوعية داخل المنشأة التي يعملون بها. أو مدى وفاء نشاط المراجعة الداخلية بأغراضه التي صُمم من أجلها. أو الدرجة التي يتم بها تحقيق الأهداف المحددة (بما في ذلك مستوى جودة تحقيق هذه الأهداف).

شكراً مقدماً لتعاون سيادتكم الصادق،

الباحث: د. أشرف محمد إبراهيم منصور - البريد الإلكتروني amamansour@hotmail.com

(أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان)

الاستبيان

- قد تجمع سيادتكم بين أكثر من صفة من الصفات التالية، لذا نرجو تحديد الصفة التي من خلالها تجيبون على تساؤلات هذا الاستبيان، بوضع علامة (√) أمام صفة سيادتكم:

مراجع داخلي	إدارة عليا	عضو لجنة مراجعة	مراجع خارجي

(١) فيما يلي العوامل التي قد تحد من فعالية المراجعة الداخلية. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل عامل منها بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	العوامل التي تحد من فعالية المراجعة الداخلية
					عدم الدعم الكافي من الإدارة العليا.
					عدم الدعم الكافي من لجنة المراجعة.
					عدم الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين.
					تخصيص ميزانية قليلة للمراجعة الداخلية.
					الافتقار إلى موظفي مراجعة داخلية محترفين.
					وجود قيود على استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين.
					عدم تنفيذ المديرين لتوصيات المراجعة الداخلية.
					عدم وجود تدريب للمراجعين الداخليين.
					تركز المراجعة الداخلية على مراجعة الإلتزام بدلاً من مراجعة الأداء.
					التنفيذ غير الفعال لإجراءات المراجعة الداخلية.
					عدم التزام المراجعين الداخليين بمعايير المراجعة الداخلية.
					ضعف نظام الرقابة الداخلية.
					انخفاض قيمة نتائج وتوصيات المراجعة الداخلية.
					ضعف الاتصالات بين المراجعين الداخليين ومجلس الإدارة.
					ضعف الاتصالات بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة.

(٢) فيما يلي العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين أنفسهم. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل عامل منها بوضع علامة (٧) أمام الخيار المناسب:

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين
					التزام المراجعين الداخليين بمعايير المراجعة الداخلية.
					الاستقلال التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية.
					موضوعية المراجعين الداخليين.
					الخبرة التي يتمتع بها المراجعين الداخليين.
					الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين.
					تقديم تقارير المراجعة الداخلية في الوقت المناسب.
					الاتصال الفعال مع الأطراف المستفيدة من المراجعة الداخلية.
					التدريب والتطوير المستمر للمراجعين الداخليين.
					التأهيل المناسب لقيادة وظيفة المراجعة الداخلية.
					درجة تحقق أهداف المراجعة الداخلية.
					قدرات (موارد) قسم المراجعة الداخلية.
					جودة المراجعة الداخلية.
					وجود برنامج لضمان وتحسين جودة المراجعة الداخلية.
					الفحص الخارجي الدوري للمراجعة الداخلية كل ثلاث سنوات.
					الفترة الزمنية لإصدار تقارير وظيفة المراجعة الداخلية.
					نسبة عدد المراجعين الداخليين المهرة إلى غيرهم من الموظفين.
					عضوية الرئيس التنفيذي للمراجعة في منظمة مهنية للمراجعة الداخلية.
					معدل توصيات المراجعة الداخلية التي تنفذها الإدارة العليا.
					وجود قواعد موضوعية لاختيار المراجعين الداخليين.
					مناسبة عدد موظفي المراجعة الداخلية لحجم أعمال المراجعة المخطط لها.
					التزام المراجعين الداخليين بقواعد أخلاقيات المهنة.
					المستوى الإداري الذي يقدم له رئيس المراجعة الداخلية تقاريره.
					وجود اتصال مباشر بين رئيس المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة.

					وجود اتصال مباشر بين رئيس المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة.
					تمتع موظفو المراجعة الداخلية بحرية الوصول إلى المعلومات.
					تمتع موظفو المراجعة الداخلية بحرية الوصول لجميع الإدارات والموظفين.
					أهمية تقارير المراجعة الداخلية لإتخاذ القرارات.

(٣) تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجعين الداخليين في السؤال السابق، تأثيراً إيجابياً على فعالية المراجعة الداخلية. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن ذلك بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً

(٤) فيما يلي العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بإدارات المنشآت الخاضعة للمراجعة. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل عامل منها بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بإدارات المنشآت الخاضعة للمراجعة
					اعتماد الإدارة العليا في أداء أعمالها على المراجعة الداخلية.
					الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا للمراجعة الداخلية.
					فعالية مجلس الإدارة.
					توفير الإدارة للتمويل اللازم لنشاط المراجعة الداخلية.
					تخصيص ميزانية مناسبة لوظيفة المراجعة الداخلية.
					تنفيذ الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية.
					مصدر أداء وظيفة المراجعة الداخلية.
					طبيعة القطاع الذي تعمل في المراجعة الداخلية.

(٥) تؤثر العوامل المرتبطة بإدارة المنشأة في السؤال السابق، تأثيراً إيجابياً على فعالية نشاط المراجعة الداخلية. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن ذلك بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً

(٦) فيما يلي العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بلجان المراجعة. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل عامل منها بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بلجان المراجعة
					مدى اعتماد لجنة المراجعة في أداء أعمالها على المراجعة الداخلية.
					الدعم الذي تقدمه لجنة المراجعة للمراجعة الداخلية.
					فعالية لجان المراجعة.
					مستوى التفاعل بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة.
					عقد اجتماعات منتظمة بين لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين.

(٧) تؤثر العوامل المرتبطة بلجنة المراجعة في السؤال السابق، تأثيراً إيجابياً على فعالية المراجعة الداخلية. والمرجو

من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن ذلك بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً

(٨) فيما يلي العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الخارجيين. والمرجو من

سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل عامل منها بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية المرتبطة بالمراجعين الخارجيين
					مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على نشاط المراجعة الداخلية.
					عقد اجتماعات منتظمة بين المراجعين الخارجيين والداخليين.
					تنسيق خطة المراجعة الداخلية مع المراجعين الداخليين.
					تقليل المراجعة الداخلية لوقت وجهد المراجعة الخارجية.
					مدى ثقة المراجعين الخارجيين في المراجعين الداخليين.

(٩) تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجعين الخارجيين في السؤال السابق، تأثيراً إيجابياً على فعالية نشاط المراجعة

الداخلية. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن ذلك بوضع علامة (√) تحت الخيار

المناسب:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً

(١٠) فعالية المراجعة الداخلية تساعد جميع أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية من الوفاء بمسؤولياتهم.

والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن ذلك بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	أهمية فعالية نشاط المراجعة الداخلية لأصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية
					فعالية المراجعة الداخلية تساعد المراجعين الداخليين من الوفاء بمسؤولياتهم.
					فعالية المراجعة الداخلية تساعد الإدارة من الوفاء بمسؤولياتها.
					فعالية المراجعة الداخلية تساعد لجان المراجعة من الوفاء بمسؤولياتها.
					فعالية المراجعة الداخلية تساعد المراجعين الخارجيين من الوفاء بمسؤولياتهم.

خالص شكري وتقديري وإحترامي لسيادتكم أساتذتي وزملائي المحترمين
على حسن تعاونكم الصادق والمخلص.
الباحث،