

**" العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الداخلي
في الشركات المساهمة السعودية "**

دكتور / ياسر السيد كساب

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة طنطا

" العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة السعودية "

مستخلص :

تناولت العديد من الدراسات السابقة مدي استقلال المراجع الخارجي ، ولكن عدد قليل من تلك الدراسات تناول استقلالية المراجع الداخلي وأثر ذلك علي قيامه بالمهمة الأساسية للمراجعة الداخلية وهي إضافة قيمة للمؤسسة أو الشركة التي يعمل بها . حيث أنه حديثا تطورت وتغيرت النظرة للمراجعة الداخلية من النظرة التقليدية والتي تتمثل في المراجعة المالية ومدي الالتزام بالنظم الرقابية ، إلي النظرة الحديثة والتي توسعت لتشمل نشاط يضيف قيمة لعمليات الحوكمة ، والرقابة ، وإدارة المخاطر . تلك التغييرات أثرت علي زيادة الاهتمام باستقلالية وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية .

والسؤال الذي يتبادر للذهن الآن ماهي العوامل التي تؤثر في استقلال المراجع الداخلي في الشركات المساهمة السعودية ، والتي إن تم تحديدها يمكن التعامل معها لتحسين فعالية المراجعة الداخلية والقيام بالمهام المنوطة بها .

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة في مجال موضوعية واستقلالية المراجع الداخلي ومن خلال الممارسات العملية بالشركات المساهمة السعودية ، وجد الباحث أن هناك العديد من العوامل التي قد تؤثر على استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وهي : التبعية الإدارية ، التبعية الوظيفية ، القيام بأعمال تنفيذية ، تقديم خدمات استشارية ، تأهيل المراجع الداخلي ، وجود لجنة مراجعه مستقلة ، مصدر الحصول علي خدمات المراجعة الداخلية ، وجود ميثاق واضح للمراجعة الداخلية ، والمكافآت والمزايا المالية لادارة المراجعة الداخلية ، وشكل تلك المزايا أو المكافآت ، وتعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية والمسئول عن ذلك .

تم دراسة تلك العوامل أو المحددات ومدى تأثيرها علي استقلالية المراجع الداخلي وجاءت النتائج كما يلي :

أثبتت النتائج أن استقلال المراجع الداخلي يتأثر إيجابيا بتبعية إدارة المراجعة الداخلية إداريا ووظيفيا لأعلي سلطة بالمنشأة وهي لجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة ، كما توصل الباحث من خلال استقراء آراء مفردات عينة البحث سواء مراجعين داخليين أو خارجيين الي

ضرورة وضع ضوابط علي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لادارات الأخرى بالشركة دعما للاستقلالية ، كما أثبتت النتائج معنوية العلاقة الإيجابية بين (زيادة خبرة وتأهيل المراجع الداخلي، وعدم قيامه بمهام تنفيذية ، وفعالية لجنة المراجعة ، ووجود ميثاق واضح للمراجعة الداخلية تعتمد لجنة المراجعة ، وتعيين وعزل المراجع الداخلي وتحديد أعباءه من قبل لجنة المراجعة) وبين زيادة استقلال المراجع الداخلي . أما فيما يتعلق بشكل المكافأة التي يحصل عليها المراجع الداخلي هل في شكل مبلغ ثابت أو نسبة من الأرباح ، ومصدر الحصول علي خدمات المراجعة الداخلية (مصدر داخلي أو الخارجي) ، وتقديم الخدمات الاستشارية ، فلم يتم الاتفاق عليها بين مفردات عينة البحث ، الأمر الذي يتطلب مزيدا من البحث عن تأثير شكل المكافأة ومصدر الحصول علي خدمات المراجعة الداخلية وأثر تقديم المراجع الداخلي للخدمات الاستشارية علي استقلاليتها .

١ - مقدمة :

إن استقلال وموضوعية المراجع الداخلي أحد العوامل الرئيسية التي تدعم قيام المراجع الداخلي لدوره الأساسي وهو إضافة قيمة للمؤسسة التي يعمل بها ، حيث أن المراجعة الداخلية هي خط الدفاع الأول بالمنشأة ضد أي تجاوزات أو انحرافات ، كما انها تساعد في إدارة المخاطر بالمنشأة حتي تكون تلك المخاطر في الحدود الآمنة ، أو ضمن الحدود المرغوبة بالمنشأة . حيث عرف المعهد الدولي للمراجعين الداخليين IIA عام ٢٠٠٠ م المراجعة الداخلية بأنها :

" التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي ، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها . ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر و الرقابة . "

حيث جاء في بداية التعريف التأكيد علي استقلالية وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية ومن ثم المراجعين الداخليين ، تلك الاستقلالية هي أحد الدعائم الأساسية

لقيام المراجع الداخلي بالمهام المنوطة به واطافة قيمة للمنشأة التي ينتمي اليها وتحسين فعالية عمليات الحوكمة ، إدارة المخاطر ، والرقابة .

كما أن معايير المراجعة الداخلية وبالتحديد المعيار رقم (١١٠٠) من معايير الصفات وهو معيار الاستقلالية والموضوعية أكد علي أنه يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، و يجب على المراجعين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية ، ولكن في الواقع العملي هناك الكثير من التهديدات لتحقيق الاستقلالية والموضوعية . لذلك يتبادر إلي ذهن السؤال التالي : ما هي العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الداخلي ؟ .

من خلال استعراض الدراسات السابقة في مجال استقلالية المراجع الداخلي ومن خلال الممارسات العملية بالشركات المساهمة السعودية ، وجد الباحث أن هناك العديد من العوامل التي قد تؤثر على استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي منها : التبعية الإدارية ، التبعية الوظيفية ، القيام بأعمال تنفيذية ، تقديم خدمات استشارية ، تأهيل المراجع الداخلي ، وجود لجنة مراجعه مستقلة ، مصدر الحصول علي خدمات المراجعة الداخلية ، وجود ميثاق واضح للمراجعة الداخلية ، والمكافآت والمزايا المالية لإدارة المراجعة الداخلية ، وشكل تلك المزايا أو المكافآت ، وتعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية والمسئول عن ذلك . لذلك كان الدافع لدي الباحث لمعرفة مدي تأثير تلك العوامل علي بيئة ومهنة المراجعة الداخلية بالمملكة العربية السعودية .

٢ - مشكلة البحث :

تناولت العديد من الدراسات السابقة مدي استقلال المراجع الخارجي ، ولكن عدد قليل من تلك الدراسات تناولت استقلالية المراجع الداخلي وأثر ذلك علي قيامه بالمهمة الأساسية للمراجعة الداخلية وهي إضافة قيمة للمؤسسة أو الشركة التي تعمل بها . حيث أنه حديثا تطورت وتغيرت النظرة للمراجعة الداخلية من النظرة التقليدية والتي تتمثل في المراجعة المالية ومدي الالتزام بالنظم الرقابية ، إلي النظرة الحديثة والتي توسعت لتشمل نشاط يضيف قيمة لعمليات الحوكمة ، والرقابة ، وإدارة المخاطر ، كما جاء بتعريف المعهد الدولي للمراجعين الداخليين IIA ، تلك التغيرات أثرت علي زيادة الاهتمام باستقلالية وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية .

كما أن معيار المراجعة الدولي رقم " ٦١٠ " " استخدام عمل المراجعين الداخليين " ، جاء بالفقرة "٨" أنه يجب علي المراجع الخارجي تحديد ما اذا كان ، والي أي مدي سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين . لذلك يمكن القول أن المراجع الخارجي يمكنه استخدام عمل المراجع الداخلي اذا اطمئن علي توافر الأركان والمقومات الأساسية لاستقلالية .

كما أن المراجعة الداخلية تمثل خط الدفاع الأول ضد أي أخطاء أو انحرافات ، وحتى تحقق المراجعة الداخلية الأهداف المنوطه بها يجب أن يتوافر لها عوامل النجاح الرئيسية ، من أهم تلك العوامل الاستقلالية والموضوعية .

والسؤال الذي يتبادر للذهن الآن ماهي العوامل التي تؤثر في استقلال المراجع الداخلي في الشركات المساهمة السعودية ، والتي إن تم تحديدها يمكن التعامل معها لتحسين فعالية المراجعة الداخلية والقيام بالمهام المنوطه بها .

٣ - هدف البحث :

من العرض السابق يمكن تحديد الهدف الرئيسي للبحث الذي يتمثل في الإجابة على السؤال التالي : **ما هي العوامل المؤثرة في استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة السعودية .؟**

ويمكن التوصل إلي إجابة ذلك السؤال من خلال استعراض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث لتحديد العوامل الرئيسية التي تتعلق باستقلالية المراجع الداخلي والتي وردت في الدراسات السابقة وتحديد متي توافر تلك العوامل في البيئة السعودية ، وبالتحديد الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية :

- هل التبعية الإدارية لادارة المراجعة الداخلية لها تأثير على الاستقلالية ؟
- هل التبعية الوظيفية لادارة المراجعة الداخلية لها تأثير على الاستقلالية ؟
- هل القيام بعمل تنفيذي أو الاشتراك في لجان تنفيذية لها تأثير على الاستقلالية؟
- هل تقديم المراجع لخدمات استشارية له أثر على الاستقلالية ؟
- هل خبرة المراجعة وحصوله على شهادات مهنية له تأثير على الاستقلالية ؟
- هل وجود لجنة مراجعة مؤهله تأهيل كافي له تأثير على الاستقلالية ؟
- هل مصدر تقديم خدمات المراجعة الداخلية (داخلي أم خارجي) له تأثير على الاستقلالية ؟
- هل مكافأة مدير المراجعة الداخلية كنسبة من الأرباح أو ك مبلغ ثابت لها تأثير على الاستقلالية ؟
- هل الجهة التي تحدد مكافأة المراجع الداخلي لها تأثير على الاستقلالية ؟
- هل وجود ميثاق واضح للمراجعة الداخلية له تأثير على الاستقلالية ؟
- هل الجهة التي لها سلطة تعيين وعزل المراجع الداخلي لها أثير على الاستقلالية ؟

٤ - منهج البحث :

اعتمد الباحث في الدراسة الحالية على النموذج الايجابي في التحليل والشرح والتفسير والتنبؤ بأهم العوامل المؤثرة في استقلال المراجع الداخلي .

كما تم الاعتماد على نظريه الوكاله في تفسير وتحليل العوامل المختلفة التي يمكنها التأثير على استقلالية المراجع الداخلي .

وتم الحصول على بيانات الدراسة من خلال استعراض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث ، ومن خلال قائمة استبيان تم توزيعها علي عدد من المراجعين الداخليين والخارجيين بالشركات المساهمة السعودية .

٥ - أهمية البحث :

المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية من المجالات المهنية التي لاقت اهتمام كبير من الجهات المسؤولة عن المهنة في الآونة الأخيرة ، ولكنها لم تحقق المطلوب منها حتي الان . قد يكون السبب في ذلك أنها لم يتوافر لها الشرط الرئيسي لنجاحها وهو الاستقلالية والموضوعية ، لذلك فإن نتائج البحث الحالي قد تساعد الجهات المهنية المسؤولة عن تنظيم المهنة في المملكة والشركات المساهمة في اكتشاف العوامل التي قد تؤدي الى عدم استقلالية المراجع الداخلي ومن ثم عدم قيام المراجعة الداخلية بالدور المنوط بها ، مما يساعد علي التغلب علي تلك العوامل ومن ثم تفعيل دور المراجعة الداخلية وازافة قيمة للمنشأة في مختلف المجالات .

٦ - فروض البحث :

إن الهدف الأساسي للبحث يتمثل في تحديد العوامل المؤثرة في استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة السعودية ، ومن ثم يكون المتغير التابع هو استقلالية المراجع الداخلي والمتغير المستقل يتمثل في العوامل المؤثرة في استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي ، ويمكن صياغة فروض البحث كما يلي :

الفرض الاحصائي الأول :

تبعية المراجعة الداخلية إداريا لمجلس الإدارة (لجنة المراجعة) مباشرة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي (تم اختبارة من خلال السؤال الثالث والرابع بالاستبانة)

الفرض الاحصائي الثاني :

تبعية المراجعة الداخلية فنيا (وظيفيا) لمجلس الإدارة (لجنة المراجعة) مباشرة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي . (تم اختبارة من خلال السؤال الأول والثاني بالاستبانة)

الفرض الاحصائي الثالث :

تقديم المراجع الداخلي للخدمات الاستشارية للادارات الأخرى يزيد من استقلالية المراجع الداخلي . (تم اختبارة من خلال السؤال الخامس بالاستبانة)

الفرض الاحصائي الرابع :

كلما زادت خبرة المراجع الداخلي ، وتأهيله العلمي كلما زادت استقلاليته (تم اختبارة من خلال السؤال السادس بالاستبانة)

الفرض الاحصائي الخامس :

وجود لجنة مراجعة مستقلة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي . (تم اختبارة من خلال السؤال السابع بالاستبانة)

الفرض الاحصائي السادس :

قيام المراجع الداخلي بمهام تنفيذية يزيد من استقلالية المراجع الداخلي (تم اختبارة من خلال السؤال الثامن بالاستبانة)

الفرض الاحصائي السابع :

الاعتماد على مصدر خارجي لتقديم خدمات المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية المراجع الداخلي . (تم اختبارة من خلال السؤال التاسع والعاشر بالاستبانة)

الفرض الاحصائي الثامن :

وجود ميثاق واضح و معتمد من مجلس الإدارة يحدد سلطات وواجبات المراجع الداخلي يزيد من استقلاليته . (تم اختبارة من خلال السؤال الحادي عشر والثاني عشر بالاستبانة)

الفرض الاحصائي التاسع :

تحديد رواتب ومكافآت المراجع الداخلي من قبل مجلس الإدارة يزيد من استقلاليته (تم اختبارة من خلال السؤال السادس عشر بالاستبانة)

الفرض الاحصائي العاشر :

مكافآت مدير المراجعة الداخلية في شكل مبلغ ثابت يزيد من استقلالية المراجع الداخلي (تم اختبارة من خلال السؤال الثالث عشر والرابع عشر بالاستبانة).

الفرض الاحصائي الحادي عشر :

تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية عن طريق مجلس الإدارة (لجنة المراجعة) يزيد من استقلالية المراجع الداخلي . (تم اختبارة من خلال السؤال الخامس عشر بالاستبانة)

٧ - حدود البحث :

أ - يتناول البحث الحالي العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة السعودية .

ب - عينة البحث تشمل مراجعين داخليين ومراجعين خارجيين لهم علاقة عمل في الشركات المساهمة السعودية .

ج - تم تحديد عينة البحث وتوزيع الاستبانة علي مراجعين داخليين وخارجيين من خلال اللقاءات في الدورات التي تعقدها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، والجمعية السعودية للمراجعين الداخليين .

٨ - الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

تناولت الجهات المهنية المنوط بها تنظيم مهنة المراجعة الداخلية ، والجهات التي لها اهتمام بالمراجعة الداخلية موضوع الاستقلالية ، ايماناً منهم بأن استقلالية المراجع الداخلي من دعائم فعالية المراجعة الداخلية يوجزها الباحث فيما يلي :

(أ) - قام المعهد الدولي للمراجعين الداخليين IIA بنشر إطار لارشاد المراجعين الداخليين عند تحديد استقلاليتهم وموضوعيتهم (Mutchler , etal. 2001) ، وقد تم تعريف الاستقلال في ذلك الاطار بأنه :

" هو الحالة التي يتم فيها إدارة أي تهديدات للموضوعية بطريقة مناسبة " ، لذلك فإن المراجعين الداخليين مطلوب منهم تحديد وإدارة أي تهديدات لاستقلاليتهم وموضوعيتهم . وقد ورد في الاطار عدد من التهديدات التي قد تؤدي إلي ضعف موضوعية واستقلالية المراجع الداخلي منها ما يلي :

أ - عندما يراجع المراجع الداخلي أعمال اشترك في تنفيذها سابقا .

ب - ضغوط اجتماعية من الجهات المراجع عليها أو غيرها .

ج - منافع اقتصادية - عندما تكون الجهة المراجع عليها لها تأثير في العوائد التي سيحصل عليها المراجع الداخلي .

د - علاقات شخصية بين المراجع والمراجع عليهم .

هـ - عدم التدوير وارتباط المراجع بالجهة المراجع عليها لفترة طويلة .

و - الجمود الفكري عن طريق تطبيق أسلوب ثابت في المراجعة

كما أشار الإطار أيضا إلي مجموعة من العوامل التي يمكنها أن تخفض من تلك التهديدات مثل الموقع التنظيمي الملائم لإدارة المراجعة الداخلية ، قائمة بالسياسات التي من شأنها دعم استقلالية المراجع الداخلي ، ضرورة وجود بيئة حوكمة جيدة ، وجود لائحة مكافآت جيدة ، العمل في فريق .

(ب) - ورد في الإطار المفاهيمي للممارسات المهنية الدولية للمراجعة الداخلية **International professional practices framework** (IPPF2012) أنه يمكن رؤية المراجعة الداخلية على أنها خط الدفاع الأول ضد قواعد الحوكمة غير الكافية ، وضد أي تجاوزات في التقرير المالي . كما أنه بدعم مناسب وكافي من مجلس الإدارة ، ولجنة المراجعة فإن المراجعين الداخليين يكونوا في وضع أفضل بما يمكنهم من اكتشاف أي ممارسات محاسبية غير مناسبة ، وأي تقصير في نظام الرقابة الداخلية وقواعد الحوكمة غير الكافية .

كما أكدت المعايير المهنية الصادرة عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين IIA علي استقلالية المراجع الداخلي حيث ورد في معيار الصفات رقم 1110 أنه يجب علي المراجعين الداخليين تقديم تقاريرهم (وظيفا) للجنة المراجعة المنبثقة عن مجلس الإدارة (IIA 2002 d) حيث يدعم ذلك استقلالية المراجع الداخلي .

لذلك أوصت الـ IIA أن مدير المراجعة الداخلية يجب أن يتبع وظيفيا لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة أو أي سلطة مناسبة .

(ج) - Chicago Chapter 2003 :

تم انشاء Chicago Chapter في ٢٩ يونيه ١٩٤٣ كوحدة غير هادفه للربح وكان عدد الأعضاء عند الانشاء لا يزيد عن ٤٧ عضو ، والان يزيد عدد أعضاؤه عن ٢٠٠٠ عضو ، وأصبح الان ثالث أكبر تنظيم في الولايات المتحدة الامريكية بعد (New York , Detroit) حيث يهتم بتطوير مهنة المراجعة الداخلية بشيكاغو الكبرى .

وقد قام **Chicago Chapter IIA** بعمل مسح شامل لأعضائها لمقارنة ممارساتهم الحالية والممارسات المرغوب فيها، وقد شمل المسح ثلاث موضوعات :

أولا : من يملك سلطة حوكمه المراجعة الداخلية ؟ ومن يجب أن يملك تلك السلطة ؟

وكانت الإجابات المتاحة (المدير المالي ، الرئيس التنفيذي ، المدير التشغيلي ، لجنة المراجعة) . كما شمل المسح أيضا في نفس المجال الأنشطة المختلفه للمراجعة الداخلية ومن هو المسئول عنها وعن تنظيمها ، كما يلي :

أ - التقارير الإدارية والوظيفية :

إن علاقه التقرير تاريخيا بين المراجعة الداخلية والمدير المالي بدأت تتغير في أواخر القرن الماضي ، حيث أن المدير المالي CFO مثله مثل القيادات الأخرى بالشركة يحتاج معرفة ما هو الصواب وما هو الخطأ في الأمور المالية والتشغيلية داخل نطاق مسؤوليته بالمنشأة . وقد عرفت IIA تلك العلاقة بالتقارير الإدارية d. 2002, IIA . ونظرا لتكرار حالات الفشل المالي للعديد من الشركات وفشل المراجعة الخارجية في كشف تلك الحالات في الوقت المناسب مثل ما حدث لشركة انرون ٢٠٠٢ ، كان الدافع وراء البحث عن مزيد من الاستقلالية للمراجعة الداخلية ، وقد ذكرت تلك الدراسة (Chicago chapter 2003) أن المراجعة الداخلية سوف تقدم نوعان من التقارير :

١ - تقارير وظيفية : تقدم للجنة المراجعة أو لمجلس الإدارة

٢ - تقارير إدارية : تقدم للجنة المراجعة ، والإدارة العليا ، كل فيما يخصه .

ب - اعتماد ميثاق المراجعة الداخلية

أوضحت الـ IIA في معيار الصفات رقم 1000 أن لجنة المراجعة المنبثقة عن مجلس الإدارة تعتمد مع الإدارة العليا ميثاق المراجعة الداخلية (IIA 2003a , IIA 2001c)

ج - تعيين وعزل مدير المراجعة :

تتعرض استقلالية المراجع الداخلي لتهديدات اذا كان المراجع عليهم مثل المدير المالي CFO لديهم السلطة في تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية. لذلك فقد نادت IIA بأن لجنة المراجعة هي التي يجب عليها القيام بتلك المسؤوليات. (IIA 2002 C , 2001b) .

د - مكافآت مدير المراجعة الداخلية:

أوصت IIA بأن لجنة المراجعة هي التي يجب عليها وضع نظام مكافآت وحوافز مدير المراجعة الداخلية. (IIA, 2002 d) .

ثانيا : ما هو الدور الحالي الذي تقوم به المراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات؟ وما هو الدور الذي يجب أن تقوم به في هذا المجال؟

يجب أن يتمثل ذلك الدور في:

١ - مراقبة اعتماد مجلس الإدارة للخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني بخلاف خدمات المراجعة.

٢ - مراقبة القيود المفروضة علي المحاسب القانوني عند بدء عمله بالشركة.

٣ - الاطلاع على مؤهلات أعضاء لجنة المراجعة.

٤ - إدارة الخط الساخن

جدير بالذكر أن الثلاثة المهام الأولى منوط القيام بها من لجنة المراجعة وفقا لأليات الحوكمة. وتلقي أي شكاوي تتعلق بالمحاسبة ، الاخلاقيات ، المخالفات .

ثالثا : ما هو وما يجب أن يكون عليه نطاق المراجعة الداخلية ؟ حيث يجب أن يغطي نطاق المراجعة الداخلية العديد من المجالات منها الأنشطة التشغيلية ، الأنشطة المالية ، الأنشطة الاستراتيجية ، الالتزام باللوائح والأنظمة (مراجعة الالتزام) ، تقويم أنظمة الرقابة الداخلية .

(د) - هيئة التداول والاشراف علي البورصة الامريكية SEC : بعد صدور قانون الحوكمة الأمريكي 2002 SOX ألزمت هيئة التداول والاشراف علي البورصة الامريكية SEC الشركات المسجلة بالسوق المالية أن يقوموا بتطوير أو انشاء قواعد جديدة للحوكمة . وخلال تلك المرحلة أرسلت IIA بعض التوصيات لبورصة نيويورك لتدعيم استقلالية المراجع الداخلي ، حيث أوصت بأنه يجب علي لجان المراجعة تعيين وعزل وتحديد مكافأة مدير المراجعة الداخلية دعما لاستقلال إدارة المراجعة الداخلية .

و في نوفمبر ٢٠٠٤ وافقت هيئة التداول والاشراف علي البورصة الامريكية SEC علي قواعد حوكمة الشركات ببورصة نيويورك ، تلك القواعد كانت أفضل الممارسات العالمية للحوكمة في ذلك الوقت ، وكان جزء كبير من تلك الممارسات يدعم المراجعة الداخلية . فقد تطلبت القواعد ضرورة وجود قسم للمراجعة الداخلية بالشركات المسجلة ببورصة نيويورك ، وضرورة وجود لجنة مراجعة مسئولة عن الاشراف وتقييم أداء نشاط المراجعة الداخلية .

(هـ) - قامت منظمات عديدة بعمل توصيات لتحسين استقلالية المراجع الداخلي ، ففي عام ٢٠٠٢ نشر Confrence Board ما يسمى " حوكمة الشركات - أفضل الممارسات " وورد في ذلك التقرير أن لجنة المراجعة يجب عليها أن تكون مختصه بتعيين ، وعزل ، مكافأة مدير المراجعة الداخلية .

(و) - في عام ٢٠٠٤ أصدر National Association of corporate directors تقريره للجنة Blue Ribbon جاء به أنه علي لجنة المراجعة مراجعة قرارات تعيين الموظفين الرئيسيين في المراجعة الداخلية وتحديد مكافآتهم . ووجد أن ميثاق عمل لجان المراجعة يختلف من شركة لاخري فيما يتعلق بمستوي سلطة لجنة المراجعة في تعيين مدير المراجعة الداخلية . علي سبيل المثال وجد أن ٥٤% من موثيق لجان المراجعة بالعينة يشمل مسئولية لجان المراجعة عن تعيين مدير المراجعة الداخلية إلا أنه :

١٧ % فقط من لجان المراجعة تمارس ذلك الدور فعلا.

٢١ % من لجان المراجعة تراجع قرارات تعيين مدير المراجعة الداخلية

١٥ % من لجان المراجعة تشارك الإدارة في اتخاذ قرار تعيين مدير المراجعة الداخلية.

١ % من لجان المراجعة تقدم توصياتها فقط فيما يتعلق باختيار وتعيين مدير المراجعة الداخلية.

٤٦ % من لجان المراجعة ليس لهم أي دور فيما يتعلق بقرار اختيار وتعيين المراجع الداخلي.

وقدمت تلك الدراسة بعض التوصيات لدعم استقلال المراجع الداخلي منها:

١ - يجب مراجعة ميثاق لجنة المراجعة دوريا من قبل مجلس الإدارة ، لتحديد النقاط التي تحتاج الى تحسين لزيادة استقلالية المراجع الداخلي .

٢ - عقد لقاءات دورية مع المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة لتحديد ومناقشة التهديدات التي تفقدهم استقلالهم .

٣ - يجب أن تكون مهمة تعيين ، وعزل ، ومكافأة مدير المراجعة الداخلية بعيدا عن الإدارة .

٤ - يجب علي لجنة المراجعة الاطلاع علي كيفية قيام الشركات الأخرى بدعم استقلال المراجع الداخلي .

٥ - تعيين الموظفين الرئيسيين يجب أن يكون من مسئولية مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وليس الإدارة العليا .

من خلال استعراض الباحث لموضوع استقلال المراجع الداخلي في الدراسات السابقة ، يمكن تبويب الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث كما يلي:

أولاً : دراسات تناولت مدي الاعتماد على مصدر خارجي لاداء المراجعة الداخلية وأثر ذلك على استقلال المراجع الداخلي :

عرف معهد المراجعين الداخليين IIA المراجعة الداخلية عام ١٩٩١ بأنها وظيفة مستقلة يتم انشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطة المنشأة. لذلك اقتصر الامر في البداية على المصدر الداخلي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية. وفي عام ٢٠٠٠ أصدر المعهد تعريف حديث للمراجعة الداخلية حيث ذكر أن المراجعة الداخلية نشاط مستقل وليس وظيفه ، وبالتالي فتح المجال أمام الاستعانة بجهات خارجية في بعض الأحيان لتقديم نشاط المراجعة الداخلية .

هناك العديد من الدراسات التي تناولت اعتماد نسبة من الشركات على مصادر خارجية للقيام بنشاط المراجعة الداخلية منها:

دراسة Lowe , etal. 1999 وجدوا أن الاعتماد على مصدر خارجي لأداء أنشطة المراجعة الداخلية له تأثير غير جيد علي ادراك مانحي الائتمان لاستقلال المراجع الخارجي، ومدي مصداقية القوائم المالية. (قد يكون هذا الاعتقاد صحيحا اذا كان المراجع الخارجي يمكنه الدمج بين مراجعة احدى الشركات وتقديم خدمات أخرى لها في نفس الوقت) .

وعلي النقيض من ذلك أكد Caplan , and Kirschenheiter 2000 أن المسؤولية القانونية قد تعطي دافع أكبر للمصدر الخارجي لأداء نشاط المراجعة الداخلية بصورة أكثر موضوعية من المصدر الداخلي .

ولكن Dezoort, etal.2001 ذكروا أن المراجعين الداخليين يتخذوا قرارات لها تأثير علي قيمة الشركة التي يعملون بها ، ومن ثم سيؤثر ذلك علي اجمالي عوائدهم التي سيحصلون عليها من الشركة ، ومن ثم يضعف ذلك من موضوعيتهم واستقلالهم متفقا بذلك مع رأي Lowe , etal. 1999 .

وقد قام Sunitas , and Lowe 2004 بمقارنة بين الاعتماد علي مصدر داخلي أو خارجي لتقديم خدمات المراجعة الداخلية ، حيث كان التساؤل الأساسي في تلك الدراسة هو : هل الاعتماد علي مصدر خارجي لأداء نشاط المراجعة الداخلية أفضل من الاعتماد على مصدر داخلي لأداء ذلك النشاط ؟ ، وقد شملت عينة البحث ٦٦ مراجع داخلي ممارسين للمهنة ، تم اختيارهم كما يلي :

٣٥ مراجع داخلي من الشركات التي تعتمد على مصدر داخلي للمراجعة الداخلية.

٣١ مراجع داخلي من الشركات التي تعتمد على مصدر خارجي للمراجعة الداخلية.

وقد ذكر Sunitas , and Lowe 2004 أيضا أن هناك سببان يجعلان المصدر الخارجي أفضل من المصدر الداخلي عند القيام بمهام المراجعة الداخلية :

١ – المصدر الخارجي لديه العديد من العملاء الذي يقدم لهم خدمات المراجعة الداخلية ، وبالتالي سيحافظ على استقلاله .

٢ – المصدر الخارجي لديه العديد من الدوافع للتصرف بطريقة رشيدة للحفاظ على سمعتهم وتجنبهم تكاليف تصرفات خاطئة . وهذا أيضا ما أكده (Hackenbrack) , and Nelson 1996, AICPA 1997 .

وقد وجدت الدراسة أن نشاط المراجعة الداخلية في الشركات التي استعانت بمصدر خارجي لأداء نشاط المراجعة الداخلية ، أكثر موضوعية واستقلالية من الشركات التي استعانت بمصدر داخلي للقيام بذلك النشاط ، ولكن الفروق لم تكن كبيرة بين المجموعتين .

ووفقا للمسح الذي قام به Carey , et al.2006 وجدوا أن ٤٥% من الشركات الاسترالية تعتمد في أداء أنشطة المراجعة الداخلية على مصدر خارجي .

وقد أيد (Ramirez – Blust 2007) الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من مصدر خارجي أفضل من مصدر داخلي ، حيث أن الاعتماد على مصدر خارجي لاداء مهام المراجعة الداخلية يحقق العديد من المزايا منها :

أ – تجنب التكاليف العالية لتوظيف مراجعين داخليين ، وتدريبهم ، ومن ثم تدني التكاليف الثابتة عن طريق دفع مقابل الخدمة (خدمة المراجعة الداخلية) عندما تحتاج إليها الشركة فقط .

ب – دعم استقلال المراجع الداخلي من خلال الاعتماد على مصدر خارجي لتقديم خدمات المراجعة الداخلية .

ج – الحصول على أفضل الخبرات في مجالات تخصصية معينة مثل مراجعة الأنظمة التي تعمل بالحاسب الآلي .

وفي المقابل وجد (Glover , et al. 2008) أن المراجع الخارجي يعتمد بصورة أكبر على عمل المراجع الداخلي ، إذا كانت الشركة تعتمد على مصدر

خارجي لأداء مهام المراجعة الداخلية ، وبالتحديد عند زيادة مستوى الخطر الملازم.

كما أنه من خلال المسح الذي قام به (IIA 2009a) وجد أن ٤٨ % من الشركات محل المسح تعتمد علي مصدر خارجي للقيام بعمل المراجعة الداخلية .

وفي نفس السياق وجد Dickins and o,reilly 2009 أن ٧٧% من الشركات الامريكية متوسطة الحجم لديها اعتماد علي مصدر خارجي لأنشطة المراجعة الداخلية .

وقام Dickins , etal.2009 باجراء دراسه علي الشركات متوسطة الحجم في أمريكا ، وهي الشركات التي قيمتها السوقية تزيد عن ٧٥ مليون دولار ، وأفصحت عن إيرادات عن عام ٢٠٠٦ أقل من الشركات الـ ١٠٠٠ الكبرى . وتم التركيز علي مديري المراجعة الداخلية وجمع معلومات عن : مؤهلاتهم ، استقلال قسم المراجعة الداخلية ، مدى تواصل قسم المراجعة الداخلية مع المراجع الخارجي ، ولجنة المراجعة ، وغيرها من المعلومات . ومن خلال قائمة استبيان تم توزيعها علي المراجعين الداخليين في تلك الشركات توصل الباحث للنتائج التالية:

١ - أن هناك عدد كبير من تلك الشركات متوسطة الحجم ليس لديها إدارة أو قسم للمراجعة الداخلية.

٢ - أن هناك عدد كبير من تلك الشركات متوسطة الحجم تعتمد علي مصادر خارجية للقيام بأنشطة المراجعة الداخلية.

٣ - لوحظ أن الشركات التي اعتمدت على مصادر خارجية للقيام بأنشطة المراجعة الداخلية هي أكثر الشركات التي تفصح عن نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

٤ - مديري المراجعة الأكثر خبرة حاصلون علي شهادة CIA .

وعلي النقيض قام (Ebaid 2011) بدراسة استكشافية لوظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المصرية ودورها في الحوكمة . وقام باستكشاف مصدر الحصول علي خدمات المراجعة الداخلية (داخلي أم خارجي) ، الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية ، وعلاقتها وتفاعلها مع المراجع الخارجي . وجاءت النتائج لتوضح أن معظم الشركات المساهمة المصرية تعتمد علي مصدر داخلي للقيام بمهام المراجعة الداخلية ، ولكن تلك الإدارات تعاني من ضعف استقلاليته ودعم الإدارة لها وضعف الخبرات والمؤهلات المتوافرة في إدارة

المراجعة الداخلية . كما اكدت الدراسة أن إدارة المراجعة الداخلية في تلك الشركات مازالت تركز علي المهام التقليدية للمراجعة وبالتحديد المراجعة المالية والرقابة الداخلية ، ولم تواكب التغيرات الحديثة في تعريف المراجعة الداخلية ، كما وجد أن التفاعل والتعاون بين إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي مازال ضعيفا .

كما جاءت دراسة Salameh , et al. 2011 بنتائج إلي حد ما مخالفة لعدد من الدراسات السابقة في ذلك المجال، حيث كان الهدف الرئيسي للدراسة يتمثل في تحديد مدى فعالية المراجعة الداخلية في منع الغش بالتطبيق علي قطاع البنوك في الأردن.

وقد وجدت الدراسة أن وحدات المراجعة الداخلية فعالة في منع الغش ، الأكثر من ذلك وجد أن الاعتماد علي مصدر داخلي لأداء مهام المراجعة الداخلية أكثر فعالية من الاعتماد علي مصدر خارجي لأداء مهام المراجعة الداخلية في منع الغش ، حيث أن المراجع الداخلي لديه معرفه وخبرة أكبر بتفاصيل العمل . ولكن جاءت الدراسة بنتيجة غير متوقعة ، حيث وجد أن وحدات أو إدارات المراجعة الداخلية قد تخشي من رد فعل الإدارة العليا عند التقرير عن تلاعبات أو غش تشترك فيه الإدارة العليا ، ويرجع ذلك لضعف استقلال المراجع الداخلي .

لذلك يعتبر التضارب في النتائج بين الدراسات السابقة فيما يتعلق بمصدر تقديم خدمات المراجعة الداخلية وأثرة علي استقلالية المراجع الداخلي أحد الدوافع لمعرفة تأثير ذلك العامل في بيئة الشركات السعودية .

وفي دراسة الرفاعي (٢٠١٢) تم دراسة تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية . وقد توصل الباحث إلي أن مصدر أنشطة المراجعة الداخلية له تأثير معنوي على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية ، كما أن ارتفاع الخطر الملازم لعملية المراجعة يقلل من اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية بصرف النظر عن مصدر أنشطة المراجعة الداخلية

وقد ذكر Moldof 2014 أن هناك مشاكل ترتبط بالحصول علي خدمات المراجعة الداخلية من مصدر خارجي منها :

- ١ - صعوبة تحديد قدرات المصدر الخارجي ، وصعوبة التأكد من تراخيصه .
- ٢ - صعوبة التأكد من نزاهة واستقلال المصدر الخارجي بدون زيارات فعلية للمصدر الخارجي وملاحظة سير العمل .
- ٣ - صعوبة التحكم في إدارة المصدر الخارجي لأنه خارج نطاق الشركة .

ثانيا : دراسات تناولت تحديد مكافأة مدير المراجعة الداخلية وأثر ذلك علي استقلال المراجع الداخلي :

تناولت عدد من الدراسات استقلال المراجع الداخلي من وجهة نظر أخري وهي من يحدد مكافأة مدير المراجعة الداخلية وفي أي شكل يتم حساب المكافأة (مبلغ ثابت أم نسبة من الأرباح ؟ . من تلك الدراسات :

دراسة Glascock, 2002 , Dezoort,etal.2000 وجدت تلك الدراسات أن تحديد مكافأة مدير المراجعة الداخلية بالاعتماد علي نتائج أعمال المنشأة ، تجعل لدى المراجع الداخلي الدافع نحو تعظيم نتائج المنشأة بأي وسيلة من أجل تعظيم مكافأته ، مما قد يؤدي الي التأثير سلبا علي استقلاليته .

دراسة Christopher, etal.2009 وجدو من خلال دراستهم لمدي استقلالية المراجع الداخلي ، أن اشترك جهات أخري بخلاف لجنة المراجعة في تحديد مكافآت وتعيين وعزل المراجع الداخلي تؤثر علي استقلاليته . حيث تمت دراستهم علي عينة مكونة من ٣٤ شركة استرالية وتم التركيز علي علاقة نشاط المراجعة الداخلية بالإدارة العليا ، ولجنة المراجعة . وتوصلت الدراسة الي عدد من التهديدات لاستقلالية المراجع الداخلي منها :

١ - مديري المراجعة الداخلية يقدموا تقاريرهم لجهات أخري وليس للجنة المراجعة.

٢ - لجنة المراجعة ليست هي المسئول الوحيد عن تعيين ، فصل، مكافأة ، تقييم عمل مدير المراجعة الداخلية .

٣ - مديري المراجعة الداخلية ، وأعضاء لجنة المراجعة ليست لديهم معرفة محاسبية كافية .

ثالثا: دراسات تناولت تبعية قسم المراجعة الداخلية ومدي تأثير ذلك علي استقلال المراجع الداخلي :

دراسة James 2003 وجد أن تبعية قسم المراجعة الداخلية للإدارة العليا يجعلها أقل استقلالا مقارنة بقسم المراجعة الداخلية الذي يتبع مجلس الإدارة .

وفي السياق ذاته جاءت نتائج دراسة James, 2003 حيث تم دراسة مدي ادراك البنوك لاستقلالية المراجع الداخلي وأثر ذلك علي قرار البنك في منح الائتمان للشركة . وقد وجدت الدراسة أن إدارة المراجعة الداخلية التي تقدم تقاريرها للإدارة العليا بالشركة ينظر لها علي أنها أقل احتمالا أن تمنع الغش

والاقل احتمالا أن تحصل علي انتمان من البنوك ، مقارنة بإدارة المراجعة الداخلية التي تقدم تقاريرها للجنة المراجعة مباشرة .

وأكد ذلك أيضا Leung, etal.2004 بالتطبيق علي الشركات الاسترالية ، وجد أن هناك نسبة ليست بالقليلة تقريبا ٢٢% من مديري المراجعة الداخلية في الشركات الاسترالية تبعيتهم للرئيس التنفيذي أو للمدير المالي بالشركة مما يضعف استقلاليتهم. ونفس النتيجة توصل لها Vanpeursesem 2005 حيث وجد أن هناك تهديد يفقد الاستقلالية عند ارتباط المراجعة الداخلية بالإدارة العليا .

وأكد نفس النتيجة Sarens , amd Debeelde 2006a : من خلال أسلوب دراسة الحالة لعدد خمسة شركات لدراسة العلاقة بين الإدارة العليا والمراجعة الداخلية . ووجدت الدراسة أن هناك نقص في موضوعية واستقلالية المراجع الداخلي عند تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العليا .

وقد تناولت دراسة أخرى (الرفاعي ٢٠٠٩) دور معايير المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات . وكان المتغير التابع في الدراسة حوكمة الشركات ، أما المتغير المستقل فتمثل في العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية ، وقد حددها الباحث في ١٠ متغيرات منها الاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية ، والذي وجد أنه ليس له تأثير على حوكمة الشركات . وقد أكدت ذلك عدة دراسات منها : Clark, etal., 1980 , 1981 , Brown 1983 , Messier and Schneider , 1988 , Dezoort, etal. 2001) وتلك النتائج تحتاج مزيد من البحث . علي الجانب الآخر وجدت بعض الدراسات أن قيام المراجع الداخلي ببعض الأعمال التنفيذية مثل (تصميم نظم الرقابة الداخلية ، الاشتراك في اعداد الموازنات) تؤثر علي استقلاليتهم .(Brody and Kaplan 1996 ، Brody and Lowe 2000 .

وهذا ما أكدته دراسة Christopher, etal. 2009 حيث وجدوا أن تبعية المراجع الداخلي لجهة أخرى بخلاف مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة يضعف من استقلالية المراجع الداخلي، كما أن اشتراك الرئيس التنفيذي للشركة أو المدير المالي في تحديد خطة عمل المراجعة الداخلية، وتحديد الاعتمادات المالية لإدارة المراجعة الداخلية يضعف من استقلالية المراجع الداخلي.

وقد تناولت دراسة Mugattash 2011 أثر استقلال المراجع الداخلي علي موضوعيته ، حيث يعتبر المراجع الداخلي مستقلا إذا كان يتبع ويقدم تقاريره إلي لجنة المراجعة ، كما أن تعيينه وعزله وتحديد مكافآته تحددتها لجنة المراجعة. وبالتطبيق علي البنوك الإماراتية وجد الباحث علاقة إيجابية بين استقلال المراجع

الداخلي وموضوعيته . حيث عرفت الـ IIA الموضوعية بأنها " اتجاه فكري يتمتع بالنزاهة وعدم التحيز وتجنب تعارض المصالح بما يسمح للمراجعين الداخليين بإنجاز أعمالهم بطريقة يعتقدوا اعتقاد أمين في نتائج مخرجاتهم وأنهم لم يقدموا تنازلات مهمة على حساب جودة العمل.

وقد ذكر Riche,2014 أن المراجعة الداخلية هي العنصر الرئيسي الذي يساعد المنشأة في القيام بدورها وإدارة المخاطر بها . كما أن المراجعة الداخلية يجب أن ينتقل اهتمامها من الأعمال الروتينية مثل المراجعات التشغيلية والرقابة ، الى المهام الأكثر أهمية مثل الحوكمة ، والتغيير الثقافي في المنشأة . وذكر أيضا أنه تدعيما لاستقلالية المراجع الداخلي يجب أن تقدم إدارة المراجعة الداخلية تقاريرها للجنة المراجعة .

وقد أكد Jack 2015 بعد مسح وعمل مقابلات مع ٤٩٤ مدير مراجعة داخلية في شركات بشمال أمريكا وجد أن الضغوط الداخلية تمثل أحد التهديدات الكبرى لاستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي ، حيث وجد أن ٥٥% تقريبا من عينة البحث تم الضغط عليهم ليحذفوا أو يعدلوا نتائج مراجعتهم في تقاريرهم ، كما أن ٤٩% منهم تم منعهم من مراجعة أماكن درجة المخاطر بها عالية . لذلك اقترحت الدراسة ضرورة نقل التبعية للجنة المراجعة لزيادة الاستقلالية. وهذا أيضا ما سبق أن أكده Bailey 2007 .

رابعا : دراسات تناولت تقديم المراجع الداخلي للخدمات الاستشارية ومدى تأثير ذلك على استقلاليته :

دراسة Paape , etal. 2003 وجدوا أن أكثر من ٦٠% من المراجعين الداخليين في العديد من الدول الأوروبية يقدموا خدمات استشارية ، وأن تلك الخدمات تضعف من استقلالهم .

دراسة Selim, etal.2009 وجدوا أن هناك نسبة كبيرة من المراجعين الداخليين في الشركات الإيطالية والبريطانية يقدموا خدمات استشارية ، وهذا يضعف من استقلاليتهم وموضوعيتهم .

وقد ذكر Baharud,Z,etal.2014 أن استقلال المراجع الداخلي أحد العوامل الأساسية التي تساهم في تحقيق فعالية نشاط المراجعة ، حيث أن الاستقلالية تسمح للمراجع أن يعمل دون تدخل أو ضغوط من أي جهات أخرى . وذكر أيضا أن تلك الاستقلالية يجب توافرها عند قيام المراجع الداخلي بتقديم خدمات التأكيد

والخدمات الاستشارية ، وجاء بالدراسة أيضا أن فعالية المراجعة الداخلية تتوقف علي ثلاث عوامل هي :

١ - كفاءة المراجع

٢ - استقلال وموضوعية المراجع الداخلي

٣ - دعم الإدارة

خامسا : دراسات تناولت جودة تشكيل لجنة المراجعة واستقلال وموضوعية المراجع الداخلي :

حيث وجدت (فايزة يونس ١٩٩٦) من خلال دراستها التي تناولت لجان المراجعة ودورها في تدعيم استقلال المراجع الداخلي بالشركات المساهمة المصرية ، أن وجود لجان مراجعة يدعم من استقلال المراجع الداخلي .

دراسة : Raghunandan, etal.2001 من خلال دراسة مسحية لمديري المراجعة الداخلية في الشركات الأمريكية ، وجد أن هناك أثر مشترك لاستقلال لجنة المراجعة وخبرتها علي درجة التفاعل مع إدارة المراجعة الداخلية . ووجدوا أن لجان المراجعة المستقلة التي تشمل علي الأقل عضو متخصص في النواحي المالية ، هي اللجان التي لديها عدد أكبر من الاجتماعات مع مدير المراجعة الداخلية . ومن ثم تتمتع المراجعة الداخلية بدرجة أكبر من الاستقلالية .

كما أكد Goodwin , and Yeo 2001 أن استقلال أعضاء لجان المراجعة من العوامل الأساسية لزيادة موضوعية واستقلالية المراجع الداخلي من خلال الاجتماعات الدورية مع المراجعين الداخليين .

على العكس مما سبق وجد O'leary , and Stewart 2007 من خلال دراستهم علي عينة من المراجعين الداخليين في استراليا ، أن وجود لجنة مراجعة فعالة له تأثير ضعيف علي استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين ، وذلك علي عكس نتائج الدراسات السابقة في ذلك المجال .

كما ذكر James 2007 أفضل الممارسات للمراجعة الداخلية والتي ان تم الالتزام بها ستدعم استقلال المراجع الداخلي . حيث أكد علي ضرورة أن تتبع لجنة المراجعة أفضل الممارسات للتأكيد علي استقلالية المراجع الداخلي . من ضمن تلك الممارسات تعيين ، وعزل ، وتحديد مكافأة مدير المراجعة الداخلية . وفي تلك الدراسة تم القيام بعمل مسح لعدد ١٠٠ شركة الأعلي ايرادا في أمريكا

من أجل تحديد دور لجان المراجعة في تلك الشركات فيما يتعلق بتعيين ، وعزل ، وتحديد مكافأة مدير المراجعة الداخلية .

كما وجد (عبد المطلب ٢٠٠٧) أن اضمن الوحيد لاستقلال المراجع الداخلي أن يكون تابعا للجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الادارة .

وقد ذكر Dickins , etal.2009 أن استقلالية المراجعة الداخلية تتحقق اذا كانت الجهة التي يقدم لها المراجع الداخلي تقاريره لجنة المراجعة والتي يتم تكوينها واختيار أعضائها بصورة مستقلة . وعلي الرغم من أن قانون الحوكمة الأمريكي الصادر عام ٢٠٠٢ لم يتناول استقلال المراجعين الداخليين الا أن الدراسات التي تناولت نشاط المراجعة الداخلية وجدت أن المراجعة الداخلية تصبح أكثر فعالية اذا كانت مستقلة عن الإدارة العليا .

٩ - الدراسة الميدانية :

لكي يتم تحديد العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الداخلي ، تم تصميم استبانة شملت العديد من الأسئلة التي من خلال الإجابة عليها تم التوصل الي أهم تلك المحددات في البيئة السعودية .

وتم اعداد وتصميم الاستبانة بالاعتماد علي بعض قوائم الاستبيان التي وردت في الدراسات السابقة منها (دراسة James 2007) ، (دراسة Dickins , etal. 2009) . ومن بعض المحددات الأخرى التي تم استنتاجها من عرض وتحليل الدراسات السابقة .

أ - عينة البحث :

تم توزيع الاستبانة علي مجموعة من :

١ - المحاسبين القانونيين (مراجعين خارجيين)

٢ - المراجعين الداخليين

أولا : تم اختيار المحاسبين القانونيين (المراجعين الخارجيين) حيث أن الهدف من الدراسة هو تحديد محددات استقلال المراجع الداخلي ، والمراجع الخارجي في بداية عمله يقوم بتقييم عمل إدارة المراجعة الداخلية لتحديد مدي الاعتماد عليها في تحديد طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجع الخارجي .

حيث يتطلب معيار المراجعة الدولي رقم "٦١٠" بعنوان " استخدام عمل المراجعين الداخليين " . حيث جاء بالفقرة "٨" أنه يجب علي المراجع الخارجي

تحديد ما اذا كان ، والي أي مدي سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين . حيث يجب أن يحدد المراجع الخارجي :

أ – ما اذا كان عمل المراجعين الداخليين من المحتمل أن يكون كاف لأغراض المراجعة .

ب – وفي هذه الحالة التأثير المخطط له لعمل المراجعين الداخليين علي طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجع الخارجي .

ووفقا للفقرة "٩" من المعيار عند تحديد ما إذا كان عمل المراجعين الداخليين من

المحتمل أن يكون كافياً لأغراض المراجعة، فيجب على المراجع الخارجي تقويم:

(أ) موضوعية وظيفية المراجعة الداخلية.

(ب) الكفاءة الفنية للمراجعين الداخليين.

(ج) ما إذا كان من المحتمل أن يكون عمل المراجعين الداخليين قد تم تنفيذه بالعناية المهنية الواجبة.

كما جاء أيضا بالمعيار في الفقرات التفسيرية (أ ، ب) في تفسير ما اذا كان والي أي مدي سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين كما يلي :

الوضع الاداري لوظيفة المراجعة الداخلية داخل المنشأة، وتأثير ذلك الوضع على قدرة المراجعين الداخليين بأن يكونوا موضوعيين.

• ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية ترفع تقاريرها إلى المكلفين بالحوكمة، أو إلى مسؤول يتمتع بسلطة مناسبة، وما إذا كان للمراجعين الداخليين وصول مباشر مع المكلفين بالحوكمة.

• ما إذا كان المراجعين الداخليين ليس لديهم مسؤوليات متعارضة.

• ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشرفون على قرارات التوظيف ذات العلاقة بوظيفة المراجعة الداخلية.

• ما إذا كانت هناك أية معوقات أو قيود وُضعت على وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

وقد جاء بدراسة Lawrence, etal . 2012 أن اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي أحد الأسباب الرئيسية في انجاز مهام المراجعة

الخارجية في الوقت المحدد ، وأن هذا الاعتماد لا يؤدي الي تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية فقط ، بل يؤدي أيضا إلي زيادة كفاءة المراجعة الخارجية وقد ذكر Krishnamoorthy 2002 أن المقومات أو المحددات الأساسية لدعم المراجعة الداخلية تتمثل في :

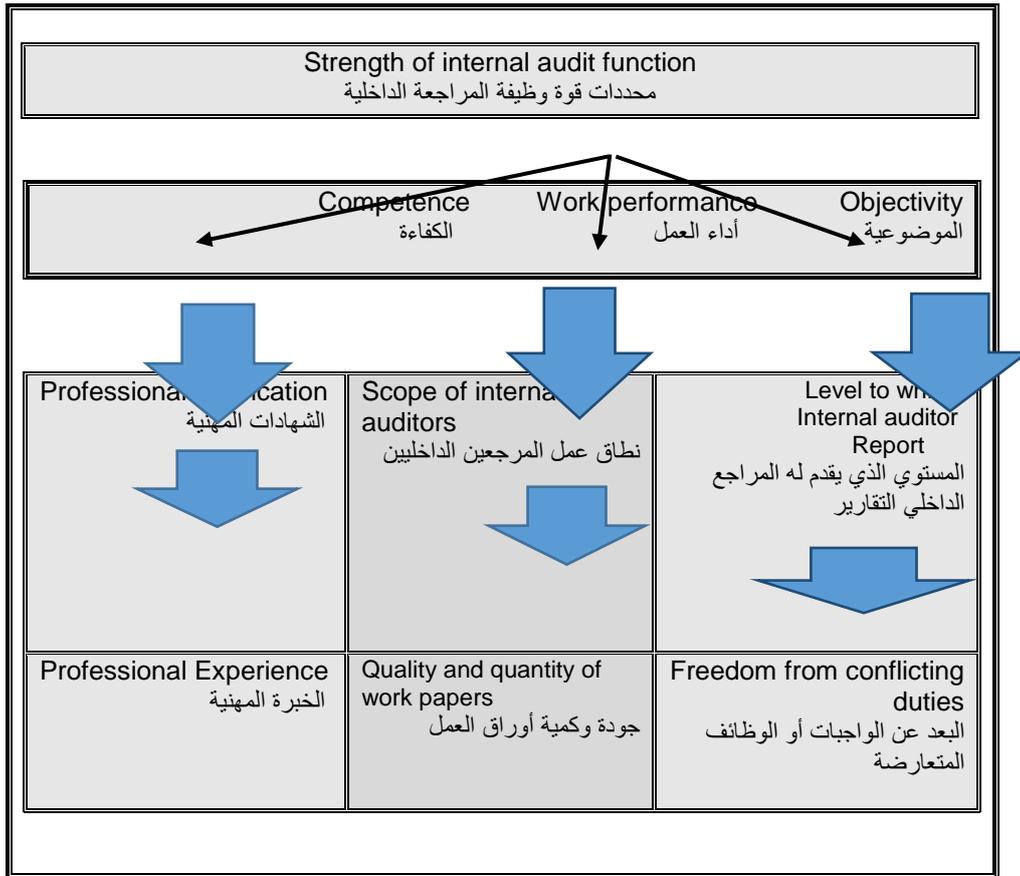
١ - الموضوعية والاستقلالية والتي تتمثل في ، المستوي الذي يقدم له المراجع الداخلي التقارير ، والبعد عن الواجبات أو الوظائف المتعارضة .

٢ - نطاق عمل المراجعة الداخلية ، وجودة أوراق العمل

٣ - كفاءة المراجع الداخلي والتي تتمثل في الشهادات المهنية التي يحصل عليها المراجع الداخلي ، ومدى الخبرة المهنية التي يتمتع بها .

وقد تم تلخيص ذلك في الشكل التالي :

جدول رقم (١)



أي أن المراجع الخارجي يهتم بعمل المراجع الداخلي ومدى موضوعيته واستقلاله ،

لذلك فإن المراجع الخارجي أحد المصادر الأساسية التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد محددات استقلال المراجع الداخلي .

ثانيا : المراجعين الداخليين :

تم توزيع الاستبانة أيضا علي مجموعة من المراجعين الداخليين ، حيث أن المراجعين الداخليين هم المنوط بهم أساسا القيام بمهام المراجعة الداخلية ومن ثم لديهم القدرة علي تحديد العوامل التي تحد من استقلاليتهم ومن أداء عملهم علي الوجه الأمثل وفقا للمعايير المهنية . ومن خلال العديد من اللقاءات مع المراجعين الداخليين وجد الباحث أن هناك العديد من المشاكل والمعوقات التي تحد من استقلاليتهم وبالتالي علي جودة عملهم ، لذلك كان من الواجب أن تتاح لهم الفرصة ليعبروا عن المعوقات التي تحد من قيامهم بالعمل بالجودة المطلوبة ومن ثم اقتراح التحسينات اللازم إدخالها للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية وفقا للمعايير المهنية ذات العلاقة .

ب - حجم عينه البحث :

تم توزيع الاستبيان علي مجموعة من المراجعين الداخليين والخارجيين ، الذين يمثلوا مجموعة من الشركات سواء يقدموا لها خدمات المراجعة الداخلية أو الخارجية . وقد تم توزيع عدد ١٧٠ استبانة ، وتم استلام ردود بلغ عددها ١٠٩ استبانة بنسبة رد ٦٤ % تقريبا . جدير بالذكر أن العينة التي تم توزيع الاستبانة عليها تعمل جميعها في شركات مساهمة سعودية أو تراجع شركات مساهمة سعودية ، وقد تم تصنيف تلك الردود من حيث الحصول علي شهادات مهنية كما يلي :

جدول رقم (٢)

	Freque ncy	Perce nt	Valid Percent	Cumula tive Percent
CPA	20	18.3	18.3	18.3
SOCPA	36	33.0	33.0	51.4
أخرى	9	8.3	8.3	59.6
بدون شهادة مهنية	44	40.4	40.4	100.0
Valid				
Total	109	100.0	100.0	

من الجدول السابق يتضح أن ٥٩,٦% من عينة البحث من الحاصلين علي شهادات مهنية سواء الزمالة الامريكية (CPA) ، أو الزمالة السعودية (SOCPA) أو غيرها ، وبالتالي تتوافر في عينة البحث عنصر الخبرة المهنية ومن ثم يمكن الثقة في الإجابات التي تم الحصول عليها منهم . كما أن باقي عينة البحث بالرغم من عدم حصولهم علي شهادة مهنية إلا أنهم لديهم من الخبرة ما يمكنهم من الإجابة علي أسئلة الاستبيان . يتضح ذلك من تصنيف عينة البحث من حيث خبرة مفردات العينة كما يلي :

حيث أنه وفقا للجدول التالي رقم (٣) أن ٧٥% تقريبا من عينة البحث لديهم خبرة أكثر من ٦ سنوات في مجال المراجعة . كما أن ٥٨% من عينة البحث لديهم خبرة في مجال المراجعة أكثر من ١٢ سنة .

جدول رقم (٣)

	Freque ncy	Percent	Valid Percent	Cumula tive Percent
Valid	28	25.7	25.7	25.7
5 – 1سنة	18	16.5	16.5	42.2
6- 12سنة	63	57.8	57.8	100.0
أكبر من 12 سنة				
Total	109	100.0	100.0	

كما بلغت عدد الردود في عينة البحث من المراجعين الداخليين ٥٩ مراجع داخلي ، وعدد ٥٠ مراجع خارجي .

ج - نتائج الدراسة الميدانية : بعد تجميع البيانات وتشغيلها من خلال البرنامج الاحصائي (SPSS) توصل الباحث إلي النتائج التالية :

١ - الفرض الاحصائي الأول :

تبعية المراجعة الداخلية إداريا لمجلس الإدارة (لجنة المراجعة) مباشرة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي (تم اختباره من خلال السؤال الثالث والرابع بالاستبانة)

جدول رقم (٤)

بيان (الفرض الاحصائي)	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
					٣ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية اداريا للجنة المراجعة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	19.074
٤ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية اداريا للرئيس التنفيذي للشركة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	10.305	108	.000	-.87156	-1.0392	-.7039

يتضح من الجدول السابق أن معنوية الفرض الاحصائي الثالث بأن تبعية المراجعة الداخلية إداريا للجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة يزيد من استقلالية إدارة المراجعة الداخلية . وأن تبعية إدارة المراجعة الداخلية إداريا للرئيس التنفيذي للشركة يقلل من استقلالية المراجعة الداخلية .

وهذا ما يؤكد حساب المتوسطات والانحراف المعياري كما يلي :

جدول رقم (٥)

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
٣ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية اداريا للجنة المراجعة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	109	4.5046	.82354	.07888
٤ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية اداريا للرئيس التنفيذي للشركة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	109	2.1284	.88298	.08457

حيث يتضح من الجدول السابق أن تبعية ادارة المراجعة الداخلية اداريا للجنة المراجعة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية حيث جاء ذلك بمتوسط ٤,٥

وهو أكبر من القيمة التي حددها الباحث وهي ٣ ، مما يؤكد أن هناك شبه اتفاق علي ذلك العامل .

أما تبعية ادارة المراجعة الداخلية اداريا للرئيس التنفيذي للشركة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية ، فقد جاءت متوسط الإجابات عليه ٢,١٢ وهي أقل من القيمة التي حددها الباحث للقبول وهي ٣ . أي أن هناك اتفاق أيضا علي أن تبعية المراجعة الداخلية للرئيس التنفيذي تضعف من استقلالية المراجعة الداخلية ، حيث سيكون حدود استقلاليتها هي الرئيس التنفيذي .

٢ - الفرض الاحصائي الثاني :

تبعية المراجعة الداخلية وظيفيا (فنيا) لمجلس الإدارة (لجنة المراجعة) مباشرة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي . (تم اختباره من خلال السؤال الأول والثاني بالاستبانة) جدول رقم (٦)

بيان (الفرض الاحصائي)	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
					١ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للجنة المراجعة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	47.624
٢ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للرئيس التنفيذي للشركة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	-9.185	108	.000	-.99083	-1.2047	-.7770

يتضح من جدول رقم (٦) معنوية الفرض الاحصائي الثاني بأن تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للجنة المراجعة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية ، أما تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للرئيس التنفيذي للشركة يقلل من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية .

وهذا ما يؤكد حساب المتوسطات والانحراف المعياري كما يلي :

جدول رقم (٧)

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
١ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للجنة المراجعة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	109	4.8073	.39621	.03795
٢ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للرئيس التنفيذي للشركة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	109	2.0092	1.12625	.10787

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتفاق بين مفردات عينة البحث علي أن تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للجنة المراجعة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية حيث كانت متوسط الإجابات ٤,٨ وهي نسبة اتفاق عالية ، أما تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للرئيس التنفيذي للشركة يضعف من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية حيث كانت متوسط الإجابات ٢ وهي نسبة منخفضه تدل علي اتفاق مفردات عينة البحث علي أن التبعية الوظيفية للرئيس التنفيذي للشركة يضعف من استقلال المراجع الداخلي . حيث أن تحديد المهام التي يجب أن يقوم بها المراجع الداخلي من قبل الرئيس التنفيذي للشركة يضعف من استقلالية المراجع الداخلي .

٣ - الفرض الاحصائي الثالث :

تقديم المراجع الداخلي للخدمات الاستشارية يزيد من استقلالية المراجع الداخلي . (تم اختبارة من خلال السؤال الخامس بالاستبانة) .

وقد جاءت نتيجة ذلك الاختبار كما يلي :

جدول رقم (٨)

بيان (الفرض الاحصائي)						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
٥ - قيام المراجعة الداخلية بتقديم خدمات استشارية للادارات الاخرى بالشركة يزيد من استقلالية المراجعة الداخلية	-5.453	108	.000	-.36697	-.5004	-.2336

يتضح من الجدول السابق معنوية الفرض الثالث بأن قيام المراجعة الداخلية بتقديم خدمات استشارية للادارات الاخرى بالشركة يضعف من استقلالية المراجعة الداخلية ، حيث من المتوقع عند قيام المراجع الداخلي بتقديم خدمات استشارية للادارات الأخرى أن تشعر بمسئوليتها عن تلك الاستشارات وبالتالي اشتراكها مع تلك الإدارات في تنفيذ وتحمل مسؤولية تلك الاستشارات حتي لو كانت تلك الاستشارات خطأ . وهذا يرجع الي عدم الفهم الصحيح للاستشارة من قبل المراجع الداخلي ومن قبل الإدارة المقدم لها الاستشارة .

وهذا ما يؤكد حساب المتوسطات والانحراف المعياري كما يلي :

جدول رقم (٩)

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
٥ - قيام المراجعة الداخلية بتقديم خدمات استشارية للادارات الاخرى بالشركة يزيد من استقلالية المراجعة الداخلية	109	2.6330	.70265	.06730

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتفاق بين مفردات عينة البحث علي أن قيام المراجعة الداخلية بتقديم خدمات استشارية للادارات الاخرى بالشركة يضعف من استقلالية المراجعة الداخلية حيث كانت متوسط الإجابات لمفردات عينة البحث ٢,٦ وهي أقل من متوسط النسبة التي حددها الباحث لقبول الفرض .

٤ - الفرض الاحصائي الرابع :

كلما زادت خبرة المراجع الداخلي ، وتأهيله العلمي كلما زادت استقلاليته (تم اختبارة من خلال السؤال السادس بالاستبانة) .

جدول رقم (١٠)

بيان (الفرض الاحصائي)	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
					٦ - حصول المراجع على شهادات مهنية يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	17.280

تم اثبات معنوية ذلك الفرض بأنه كلما زادت خبرة المراجع الداخلي ، وتأهيله العلمي كلما زادت استقلاليته (تم اختبارة من خلال السؤال السادس بالاستبانة) ، حيث أن حصول المراجع على شهادات مهنية يجعله ملم بكل المعايير التي تنظم عمله وبالتالي يسعي بقدر الإمكان الي الالتزام بالمعايير ذات العلاقة لرفع شأن المهنة .

وهذا ما يؤكد حساب المتوسطات والانحراف المعياري كما يلي :

جدول رقم (١١)

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
٦ - حصول المراجع على شهادات مهنية يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	109	4.1284	.68179	.06530

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتفاق بين مفردات عينة البحث بمتوسط ٤,١٢ علي أن حصول المراجع على شهادات مهنية يزيد من استقلالية المراجع الداخلي

٥ - الفرض الاحصائي الخامس :

وجود لجنة مراجعة مستقلة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي . (تم اختبارة من خلال السؤال السابع بالاستبانة)

جدول رقم (١٢)

بيان (الفرض الاحصائي)	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
					٧ - وجود لجنة مراجعة مستقلة تزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	72.400

كما يتضح من الجدول السابق تم اثبات معنوية ذلك الفرض بأنه وجود لجنة مراجعة مستقلة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي . (تم اختباره من خلال السؤال السابع بالاستبانة) . حيث أن تبعية المراجعة الداخلية للجنة مراجعة مستقلة يزيد من استقلالية المراجعة الداخلية .

وهذا ما يؤكد حساب المتوسطات والانحراف المعياري كما يلي :

جدول رقم (١٣)

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
٧ - وجود لجنة مراجعة مستقلة تزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	109	4.9174	.27650	.02648

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتفاق بين مفردات عينة البحث بمتوسط ٤,٩ علي أن وجود لجنة مراجعة مستقلة تزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية ، حيث يضمن ذلك تبعية المراجعة الداخلية لأعلي سلطة بالشركة ومن ثم زيادة استقلاليته .

٦ - الفرض الاحصائي السادس :

قيام المراجع الداخلي بمهام تنفيذية يزيد من استقلاليته وموضوعيته (تم اختباره من خلال السؤال الثامن بالاستبانة)

جدول رقم (١٤)

بيان (الفرض الاحصائي)	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
					٨ - قيام المراجع الداخلي باعمال تنفيذية يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	-10.905

يتضح من الجدول رقم (٩) أن قيام المراجع الداخلي بمهام تنفيذية يضعف من استقلاليته وموضوعيته (تم اختباره من خلال السؤال الثامن بالاستبانة) . حيث أن قيام المراجع بعمل تنفيذي يجعله متحيز عند قيامه بمراجعة عمل اشترك في تنفيذه .

وهذا ما يؤكد حساب المتوسطات والانحراف المعياري كما يلي :

جدول رقم (١٥)

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
٨ - قيام المراجع الداخلي باعمال تنفيذية يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	109	2.0367	.92222	.08833

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتفاق بين مفردات عينة البحث بمتوسط ٢ علي أن قيام المراجع الداخلي بأعمال تنفيذية يضعف من استقلالية المراجع الداخلي .

٧ - الفرض الاحصائي السابع :

الاعتماد على مصدر خارجي لتقديم خدمات المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي . (تم اختباره من خلال السؤال التاسع والعاشر بالاستبانة) .

جدول رقم (١٦)

بيان (الفرض الاحصائي)						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
٩ - الاعتماد على مصدر خارجي للقيام بأعمال المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية.	5.278	108	.000	.56881	.3552	.7824
١٠ - الاعتماد على مصدر داخلي للقيام بأعمال المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية.	-2.634	108	.010	-.22936	-.4020	-.0568

يتضح من الجدول السابق أن الاعتماد على مصدر خارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية إدارة المراجعة الداخلية مقارنة بالاعتماد على مصدر داخلي للقيام بتلك المهام بصفة عامة .

وهذا ما يؤكد حساب المتوسطات والانحراف المعياري كما يلي :

جدول رقم (١٧)

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
٩ - الاعتماد على مصدر خارجي للقيام بأعمال المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية.	109	3.5688	1.12519	.10777
١٠ - الاعتماد على مصدر داخلي للقيام بأعمال المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية.	109	2.7706	.90914	.08708

يتضح من الجدول السابق أن هناك شبه اتفاق بين مفردات عينة البحث بمتوسط ٣,٥٦ وليس اتفاق تام علي أن الاعتماد على مصدر خارجي للقيام بأعمال المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية ، وعدم الاتفاق التام بين عينة البحث قد يرجع الي أن عينة البحث تشمل مراجعين داخليين ومراجعين خارجيين وكل منهم سيكون متحيزا للفئة التي ينتمي لها وهذا يفسر عدم وجود

متوسط عالي للاجابات علي ذلك السؤال . أما الاعتماد على مصدر داخلي للقيام بأعمال المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية فقد جاء في المتوسط ٢,٧ وهو يعني أن الاعتماد علي مصدر داخلي للقيام بمهام المراجعة الداخلية في المتوسط يضعف الاستقلالية مقارنة بالمصدر الخارجي . ويمكن تقديم نفس التبرير السابق (قد يرجع الي أن عينة البحث تشمل مراجعين داخليين ومراجعين خارجيين وكل منهم سيكون متحيزا للفئة التي ينتمي لها وهذا يفسر عدم وجود متوسط عالي للاجابات علي ذلك السؤال) .

وفي نهاية الدراسة الميدانية سيقدم الباحث دراسة مقارنة لمفردات البحث من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ورأي كل منهم في كل أسئلة الاستبانة علي حدة .

٨ - الفرض الاحصائي الثامن :

وجود ميثاق واضح و معتمد من مجلس الإدارة يحدد سلطات وواجبات المراجع الداخلي يزيد من استقلاليته . (تم اختباره من خلال السؤال الحادي عشر والثاني عشر بالاستبانة)

جدول رقم (١٨)

بيان (الفرض الاحصائي)						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
١١ - وجود ميثاق واضح ومحدد للمراجعة الداخلية يعتمدة الرئيس التنفيذي للشركة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	-9.250	108	.000	-1.03670	-1.2588	-.8146
١٢ - وجود ميثاق واضح ومحدد للمراجعة الداخلية يعتمدة لجنة المراجعة أو مجلس الادارة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	14.853	108	.000	1.58716	1.3753	1.7990

يتضح من الجدول السابق أن وجود ميثاق واضح ومحدد للمراجعة الداخلية يعتمدة لجنة المراجعة أو مجلس الادارة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي ، أما اعتماد الميثاق من الرئيس التنفيذي للشركة يقلل من استقلالية المراجع الداخلي .

وهذا ما يؤكد حساب المتوسطات والانحراف المعياري كما يلي :

جدول رقم (١٩)

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
١١ - وجود ميثاق واضح ومحدد للمراجعة الداخلية يعتد على الرئيس التنفيذي للشركة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	109	1.9633	1.17005	.11207
١٢ - وجود ميثاق واضح ومحدد للمراجعة الداخلية يعتد على لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	109	4.5872	1.11564	.10686

يتضح من الجدول السابق عدم اتفاق عينة البحث بمتوسط ١,٩٦ علي أن وجود ميثاق واضح ومحدد للمراجعة الداخلية يعتمد على الرئيس التنفيذي للشركة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي ، وبالعكس كان هناك اتفاق بين مفردات عينة البحث بمتوسط ٤,٥٨ علي أن وجود ميثاق واضح ومحدد للمراجعة الداخلية يعتمد على لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي .

٩ - الفرض الاحصائي التاسع :

تحديد رواتب ومكافآت المراجع الداخلي من قبل مجلس الإدارة يزيد من استقلاليته (تم اختباره من خلال السؤال السادس عشر بالاستبانة) يتضح ذلك من الجدول التالي:

جدول رقم (٢٠)

بيان (الفرض الاحصائي)	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
					١٦ - تحديد مكافأة مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة يزيد من استقلال المراجع الداخلي	36.895

يتضح من الجدول السابق أن تحديد مكافأة مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة يزيد من استقلال المراجع الداخلي ، حيث تتوفر في الجهة التي تحدد تلك المكافأة الاستقلالية وكل مقوماتها .

وهذا ما يؤكد حساب المتوسطات والانحراف المعياري كما يلي :

جدول رقم (٢١)

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
١٦ - تحديد مكافأة مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة يزيد من استقلال المراجع الداخلي	109	4.6697	.47248	.04526

يتضح من الجدول السابق اتفاق مفردات البحث بمتوسط ٤,٦٦ علي أن تحديد مكافأة مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة يزيد من استقلال المراجع الداخلي .

١٠ - الفرض الاحصائي العاشر

مكافآت مدير المراجعة الداخلية في شكل مبلغ ثابت يزيد من استقلالية المراجع الداخلي (تم اختبارة من خلال السؤال الثالث عشر والرابع عشر بالاستبانة).

ويتضح نتيجة ذلك الفرض من الجدول التالي :

جدول رقم (٢٢) :

بيان (الفرض الاحصائي)						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
١٣ - مكافآت مدير المراجعة الداخلية في شكل نسبة مئوية من الارباح يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	.267	108	.790	.02752	-.1767	.2317
١٤ - مكافآت مدير المراجعة الداخلية في شكل مبلغ ثابت يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	10.588	108	.000	.88073	.7159	1.0456

يتضح من الجدول السابق أن مكافآت مدير المراجعة الداخلية في شكل مبلغ ثابت يزيد من استقلالية المراجع الداخلي ، أما تحديد مكافآت مدير المراجعة الداخلية

في شكل نسبة مئوية من الأرباح يقلل أو يخفض من استقلالية المراجع الداخلي ، حيث سيصبح لديه الدافع لزيادة الأرباح ولو بطرق غير شرعية حيث سيكون ذلك من صالحه ، حيث أنه كلما زادت الأرباح زادت نسبة مدير المراجعة الداخلية منها .

وهذا ما يؤكد حساب المتوسطات والانحراف المعياري كما يلي :

جدول رقم (٢٣)

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
١٣ - مكافآت مدير المراجعة الداخلية في شكل نسبة مئوية من الأرباح يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	109	3.0275	1.07547	.10301
١٤ - مكافآت مدير المراجعة الداخلية في شكل مبلغ ثابت يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	109	3.8807	.86843	.08318

يتضح من الجدول السابق وجود اتفاق ولكن ليس بنسبة كبيرة حيث بلغ المتوسط ٣,٠٢ علي أن مكافآت مدير المراجعة الداخلية في شكل نسبة مئوية من الأرباح يزيد من استقلالية المراجع الداخلي ، ولكن هناك نسبة اتفاق أعلي الي حد ما حيث بلغت في المتوسط ٣,٨٨ علي أن مكافآت مدير المراجعة الداخلية في شكل مبلغ ثابت يزيد من استقلالية المراجع الداخلي .

١١ - الفرض الاحصائي الحادي عشر :

تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية عن طريق مجلس الإدارة (لجنة المراجعة) يزيد من استقلالية المراجع الداخلي . (تم اختباره من خلال السؤال الخامس عشر بالاستبانة) . يتضح ذلك من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (٢٤)

بيان (الفرض الاحصائي)						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
١٥ - تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الادارة يزيد من استقلالية المراجعة الداخلية	47.859	108	.000	1.85321	1.7765	1.9300

يتضح من الجدول السابق أن تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الادارة يزيد من استقلالية المراجعة الداخلية ، حيث يضمن ذلك للمراجع التبعية لأعلي سلطة بالمنشأة ، تلك السلطة ليس لها عمل تنفيذي تخشي من المراجعة الداخلية اكتشاف أي خطأ به . وهذا ما يؤكد حساب

المتوسطات والانحراف المعياري كما يلي جدول رقم (٢٥)

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
١٥ - تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الادارة يزيد من استقلالية المراجعة الداخلية	109	4.8532	.40428	.03872

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتفاق بين مفردات العينة حيث بلغ المتوسط ٤,٨٥ علي أن تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الادارة يزيد من استقلالية المراجعة الداخلية ، حيث تتحقق أحد العوامل الضرورية للاستقلالية وهي التبعية الإدارية لأعلي سلطة بالشركة .

د - مقارنة نتائج مجموعتي العينة (المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين) فيما يتعلق بأسئلة الاستبانة وفروض البحث :

حتي تكتمل الصورة ويكون هناك موضوعية وشفافية أكثر في عرض نتائج البحث يعرض الباحث فيما يلي نتائج البحث واختبارات الفروض ولكن في صورة أكثر تفصيلا لبيان رأي المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في العوامل المحددة والحاكمة لاستقلالية المراجع الداخلي :

١ - فيما يتعلق بالفرض الاحصائي الأول :

" تبعية المراجعة الداخلية إداريا لمجلس الإدارة (لجنة المراجعة) مباشرة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي (تم اختبارة من خلال السؤال الثالث والرابع بالاستبانة) "

جدول رقم (٢٦)

Internal or External	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
٣ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية اداريا للجنة المراجعة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	Internal	59	4.4746	1.02311	.13320
	External	50	4.5400	.50346	.07120
٤ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية اداريا للرئيس التنفيذي للشركة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	Internal	59	2.2034	.92438	.12034
	External	50	2.0400	.83201	.11766

يلاحظ من الجدول السابق اتفاق كلا من المراجعين الداخليين والخارجيين علي أن تبعية ادارة المراجعة الداخلية اداريا للجنة المراجعة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية حيث جاءت متوسط الإجابات (٤,٤٧ ، ٤,٥٤) علي التوالي ، وأن تبعية ادارة المراجعة الداخلية اداريا للرئيس التنفيذي للشركة يضعف من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية حيث جاءت متوسط الإجابات (٢,٠٤ ، ٢,٢) علي التوالي .

٢ - فيما يتعلق بالفرض الاحصائي الثاني :

تبعية المراجعة الداخلية فنيا لمجلس الإدارة (لجنة المراجعة) مباشرة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي . (تم اختبارة من خلال السؤال الأول والثاني بالاستبانة) :

جدول رقم (٢٧)

Internal or External	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
١ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للجنة المراجعة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	Internal	59	4.8475	.36263	.04721
	External	50	4.7600	.43142	.06101
٢ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للرئيس التنفيذي للشركة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	Internal	59	2.1864	1.23839	.16122
	External	50	1.8000	.94761	.13401

يلاحظ من الجدول السابق اتفاق كلا من المراجعين الداخليين والخارجيين علي أن تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للجنة المراجعة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية حيث جاءت متوسط الإجابات (٤,٧٦ ، ٤,٨٤) علي التوالي . وأن تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للرئيس التنفيذي للشركة يضعف من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية حيث جاءت متوسط الإجابات (٢,١ ، ١,٨) علي التوالي .

٣ - فيما يتعلق بالفرض الاحصائي الثالث :

تقديم المراجع الداخلي للخدمات الاستشارية يزيد من استقلالية المراجع الداخلي .
(تم اختباره من خلال السؤال الخامس بالاستبانة) .

جدول رقم (٢٨)

Internal or External	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
٥ - قيام المراجعة الداخلية بتقديم خدمات استشارية للادارات الاخرى بالشركة يزيد من استقلالية المراجعة الداخلية	Internal	59	2.9153	.74944	.09757
	External	50	2.3000	.46291	.06547

يلاحظ من الجدول السابق شبه اتفاق بين المراجعين الداخليين والخارجيين علي أن قيام المراجعة الداخلية بتقديم خدمات استشارية للادارات الاخرى بالشركة يضعف من استقلالية المراجعة الداخلية حيث جاءت متوسط الإجابات (٢,٩ ، ٢,٣) علي التوالي . وان كان المراجعين الداخليين أكثر ميلًا للاتفاق مع الفرض

حيث كان متوسط اجاباتهم ٢,٩ . حيث يري المراجعين الداخليين أن تقديم الخدمات الاستشارية لا تضعف من استقلاليتهم ، وهذا الرأي يخالفه المراجعين الخارجيين حيث بلغت متوسط اجاباتهم ٢,٣ فقط . وأن كان هناك اتفاق بين الفئتين علي ضرورة وضع ضوابط علي تقديم المراجع الداخلي للخدمات الاستشارية .

٤ - فيما يتعلق بالفرض الاحصائي الرابع :

كلما زادت خبرة المراجع الداخلي ، وتأهيله العلمي كلما زادت استقلاليتيه (تم اختباره من خلال السؤال السادس بالاستبانة) :

جدول رقم (٢٩)

Internal or External	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
٦ - حصول المراجع على شهادات مهنية يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	Internal	59	4.0847	.85678	.11154
	External	50	4.1800	.38809	.05488

يلاحظ من الجدول السابق اتفاق كلا من المراجعين الداخليين والخارجيين علي أهمية عنصر الخبرة والتأهيل علي الاستقلالية حيث جاءت متوسط النتائج (٤,٠٨ ، ٤,١٨) علي التوالي .

٥- فيما يتعلق بالفرض الاحصائي الخامس :

وجود لجنة مراجعة مستقلة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي . (تم اختباره من خلال السؤال السابع بالاستبانة)

جدول رقم (٣٠)

Internal or External	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
٧ - وجود لجنة مراجعة مستقلة تزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية	Internal	59	4.8475	.36263	.04721
	External	50	5.0000	.00000	.00000

يلاحظ من الجدول السابق اتفاق كلا من المراجعين الداخليين والخارجيين علي أهمية وجود لجنة مراجعة مستقلة تدعم استقلال المراجع الداخلي ، حيث جاءت متوسط النتائج (٥ ، ٤,٨٤) علي التوالي .

٦ - فيما يتعلق بالفرض الاحصائي السادس :

قيام المراجع الداخلي بمهام تنفيذية يزيد من استقلاليته وموضوعيته (تم اختباره من خلال السؤال الثامن بالاستبانة).

جدول رقم (٣١)

Internal or External	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
٨ - قيام المراجع الداخلي بأعمال تنفيذية يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	Internal	59	1.9831	1.05849	.13780
	External	50	2.1000	.73540	.10400

يلاحظ من الجدول السابق اتفاق بين المراجعين الداخليين والخارجيين أن قيام المراجع الداخلي بأعمال تنفيذية يضعف من استقلاليته، حيث جاءت متوسط الإجابات بين المجموعتين (١,٩ ، ٢,١) علي التوالي . حيث أن تلك الأعمال التي اشترك المراجع الداخلي في تنفيذها سيجدها أمامه ليراجعها وبالتالي سيكون هناك تحيز وعدم استقلالية لأنه سيراجع أعمال اشترك في تنفيذها .

٧ - فيما يتعلق بالفرض الاحصائي السابع :

الاعتماد على مصدر خارجي لتقديم خدمات المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي . (تم اختباره من خلال السؤال التاسع والعاشر بالاستبانة)

جدول رقم (٣٢)

Internal or External	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
٩ - الاعتماد على مصدر خارجي للقيام بأعمال المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية.	Internal	59	3.0508	.95455	.12427
	External	50	4.1800	1.00387	.14197
١٠ - الاعتماد على مصدر داخلي للقيام بأعمال المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية.	Internal	59	3.0169	.60148	.07831
	External	50	2.4800	1.11098	.15712

يلاحظ من الجدول السابق أن هناك فروق في الردود بين المراجعين الداخليين والخارجيين فيما يتعلق بذلك الفرض :

أ - حيث يلاحظ أن لا يوجد فرق تقريبا في متوسط الإجابة فيما يتعلق بالمراجعين الداخليين عند سؤالهم عن مصدر القيام بمهام المراجعة الداخلية ، حيث يتضح من الإجابة أن كلا المصدرين علي نفس الدرجة من الاستقلالية وان كانت ضعيفة حيث كان متوسط الإجابات للمراجعين الداخليين كما يتضح من الجدول السابق (٣,٠٥ ، ٣,٠١) علي التوالي للسؤالين التاسع والعاشر .

ب - أما فيما يتعلق بالمراجعين الخارجيين ، يتضح تحيزهم نحو الفئة التي ينتمون لها حيث يروا أن الاعتماد على مصدر خارجي للقيام بأعمال المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية وذلك بمتوسط ٤,١٨ ، وعدم ثقتهم في توافر الاستقلال حل قيام الشركة بالاعتماد علي مصدر داخلي للحصول علي خدمات المراجعة الداخلية ، حيث جاءت متوسط اجاباتهم ٢,٤٨ .

وتلك النتيجة تحتاج المزيد من الاختبار في بحوث قادمة ، لتقصي رأي من طرف محايد قد يكون (المستثمرين ، المقرضين ، أصحاب المصالح) للحصول علي نتيجة محايدة لذلك الفرض .

٨ - فيما يتعلق بالفرض الاحصائي الثامن :

وجود ميثاق واضح و معتمد من مجلس الإدارة يحدد سلطات وواجبات المراجع الداخلي يزيد من استقلاليته . (تم اختبارة من خلال السؤال الحادي عشر والثاني عشر بالاستبانة)

جدول رقم (٣٣)

Internal or External	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
١١ - وجود ميثاق واضح ومحدد للمراجعة الداخلية يعتمد على الرئيس التنفيذي للشركة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	Internal	59	2.2373	1.25037	.16278
	External	50	1.6400	.98478	.13927
١٢ - وجود ميثاق واضح ومحدد للمراجعة الداخلية يعتمد على لجنة المراجعة أو مجلس الادارة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	Internal	59	4.7627	.77324	.10067
	External	50	4.3800	1.39810	.19772

يلاحظ من الجدول السابق اتفاق بين المراجعين الداخليين والخارجيين فيما يتعلق بضرورة وجود ميثاق واضح ومحدد للمراجعة الداخلية يعتمد لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة يزيد من استقلالية المراجع الداخلي ، حيث جاءت متوسط الإجابات للفئتين (٤,٧ ، ٤,٣) علي التوالي . كما أن هناك اتفاق بين الفئتين أيضا علي أن اعتماد ميثاق المراجعة الداخلية من قبل الرئيس التنفيذي للشركة يضعف من استقلالية المراجع الداخلي حيث جاءت متوسط الإجابات (٢,٢ ، ١,٦) علي التوالي .

٩ - فيما يتعلق بالفرض الاحصائي التاسع :

تحديد رواتب ومكافآت المراجع الداخلي من قبل مجلس الإدارة يزيد من استقلاليته (تم اختبارة من خلال السؤال السادس عشر بالاستبانة)

جدول رقم (٣٤)

Internal or External	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
١٦ - تحديد مكافأة مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة يزيد من استقلال المراجع الداخلي	Internal	59	4.6949	.46440	.06046
	External	50	4.6400	.48487	.06857

يلاحظ من الجدول السابق اتفاق تام بين المراجعين الداخليين والخارجيين فيما يتعلق تحديد مكافأة مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة يزيد من استقلال المراجع الداخلي ، حيث كان متوسط الإجابات (٤,٦٩ ، ٤,٦٤) علي التوالي .

١٠ - فيما يتعلق بالفرض الاحصائي العاشر :

مكافآت مدير المراجعة الداخلية في شكل مبلغ ثابت يزيد من استقلالية المراجع الداخلي (تم اختبارة من خلال السؤال الثالث عشر والرابع عشر بالاستبانة).

جدول رقم (٣٥)

Internal or External	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
١٣ - مكافآت مدير المراجعة الداخلية في شكل نسبة مئوية من الارباح يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	Internal	59	3.7966	.80472	.10477
	External	50	2.1200	.47980	.06785
١٤ - مكافآت مدير المراجعة الداخلية في شكل مبلغ ثابت يزيد من استقلالية المراجع الداخلي	Internal	59	3.4237	.85507	.11132
	External	50	4.4200	.49857	.07051

بالرجوع للجدول السابق يلاحظ وجود اختلافات بين الفئتين (المراجعين الداخليين والخارجيين) فيما يتعلق بشكل المكافأة التي يحصل عليها مدير المراجعة الداخلية، حيث لم يجد المراجعين الداخليين تأثير جوهري لشكل المكافأة على الاستقلالية، حيث جاءت النتائج (٣,٧، ٣,٤) لشكلي المكافأة من وجهة نظر المراجع الداخلي. أما فيما يتعلق بالمراجع الخارجي، يلاحظ من الجدول السابق أن المراجعين الخارجيين يروا أن مكافأة مدير المراجعة الداخلية في شكل مبلغ ثابت هي الأكثر تأثيراً على الاستقلالية وتزيد من الاستقلالية حيث جاءت متوسط الإجابات ٤,٤، وهي تدعم الاستقلالية. أما المكافأة في شكل نسبة من الأرباح يري المراجع الخارجي أنه تضعف من الاستقلالية، بمتوسط إجابات ٢,١.

وهذا الفرض يحتاج مزيداً من البحث والدراسة، من خلال تغيير عينة البحث.

١١ - فيما يتعلق بالفرض الاحصائي الحادي عشر :

تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية عن طريق مجلس الإدارة (لجنة المراجعة) يزيد من استقلالية المراجع الداخلي . (تم اختبارة من خلال السؤال الخامس عشر بالاستبانة)

جدول رقم (٣٦)

Internal or External	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
١٥ - تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة يزيد من استقلالية المراجعة الداخلية	Internal	59	4.8644	.43381	.05648
	External	50	4.8400	.37033	.05237

يلاحظ من الجدول السابق اتفاق المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين علي أن تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الادارة يزيد من استقلالية المراجعة الداخلية ، حيث جاءت متوسط الإجابات (٤,٨٦ ، ٤,٨٤) .

١٠ - خلاصة نتائج البحث والتوصيات :

تناول الباحث في البحث الحالي دراسة أهم العوامل التي تؤثر علي استقلالية المراجع الداخلي ومن ثم استقلالية إدارة المراجعة الداخلية بالشركات السعودية . حيث تم اختبار معظم العوامل التي وردت في الدراسات السابقة التي ترتبط باستقلالية المراجع الداخلي وشملت : التبعية الإدارية ، التبعية الوظيفية ، القيام بأعمال تنفيذية ، تقديم خدمات استشارية ، تأهيل المراجع الداخلي ، وجود لجنة مراجعه مستقلة ، مصدر الحصول علي خدمات المراجعة الداخلية ، وجود ميثاق واضح للمراجعة الداخلية ، والمكافآت والمزايا المالية لإدارة المراجعة الداخلية ، وشكل تلك المزايا أو المكافآت ، وتعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية والمسئول عن ذلك . حيث تم دراسة تلك العوامل أو المحددات ومدى تأثيرها علي استقلالية المراجع الداخلي وجاءت النتائج كما يلي :

أثبتت النتائج أن استقلال المراجع الداخلي يتأثر إيجابيا بتبعية إدارة المراجعة الداخلية إداريا ووظيفيا لأعلي سلطة بالمنشأة وهي لجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة . وقد اقترح بعض أنه يفضل نقل تلك التبعية إلي سلطة أعلي وهي الجمعية العمومية للمساهمين دعما للاستقلالية .

كما توصل الباحث من خلال استقراء آراء مفردات عينة البحث سواء مراجعين داخليين أو خارجيين الي ضرورة وضع ضوابط علي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية للادارات الأخرى بالشركة دعما للاستقلالية منها :

١ - التأكيد علي الإدارات التي تطلب الخدمات الاستشارية ، أن الاستشارات التي تقدمها إدارة المراجعة الداخلية ما هي الا استشارة أي ليست ملزمة وعلي الادرات التي تطلب الاستشارة تحمل كامل المسؤولية عن نتائج تطبيق تلك الاستشارة .

٢ - عدم تحمل المراجع الداخلي أي مسؤولية عن نتائج تطبيق تلك الاستشارة ، إلا في حدود قيامه بعمله وفقا للعناية المهنية اللازمة .

٣ - أن تكون الاستشارة في مجالات لا ينظمها لائحة أو قانون أو نظام .

٤ - للادارات المعنية طالبة الاستشارة الحرية الكاملة لطلب تلك الاستشارة من مصادر أخرى بخلاف إدارة المراجعة الداخلية .

٥ - عدم قيام المراجع الذي قدم الاستشارة لإدارة معينه ، بمراجعة أعمال تلك الإدارة إلا بعد مرور فترة معقولة من تقديم تلك الاستشارة (قد تكون سنة مثلا) ، دعما لاستقلالته وعدم تحييزه .

كما أثبتت النتائج معنوية العلاقة الإيجابية بين (زيادة خبرة وتأهيل المراجع الداخلي، وعدم قيامه بمهام تنفيذية ، وفعالية لجنة المراجعة ، ووجود ميثاق واضح للمراجعة الداخلية تعتمد لجنة المراجعة ، وتعيين وعزل المراجع الداخلي وتحديد أتعابه من قبل لجنة المراجعة) وبين زيادة استقلال المراجع الداخلي .

أما فيما يتعلق بـ :

شكل المكافأة التي يحصل عليها المراجع الداخلي هل في شكل مبلغ ثابت أو نسبة من الأرباح ، ومصدر الحصول علي خدمات المراجعة الداخلية (مصدر داخلي أو الخارجي)، و تقديم المراجع الداخلي للخدمات الاستشارية وأثارها علي الاستقلالية.

فلم يتم الاتفاق علي تأثيرها علي الاستقلالية بين مفردات عينة البحث ، وإن كان هناك تعارض بين آراء مفردات عينة البحث ، حيث كان للمراجعين الداخليين رأي يختلف عن رأي المراجعين الخارجيين ، الأمر الذي يتطلب مزيدا من البحث عن تأثير شكل المكافأة ومصدر الحصول علي خدمات المراجعة الداخلية ، وأثر تقديم خدمات استشارية علي استقلالية المراجع الداخلي .

التوصيات :

بعد عرض الباحث لنتائج الدراسة الميدانية يوصي الباحث بالمزيد من البحث في مجال استقلالية المراجع الداخلي ومن ثم إدارات المراجعة الداخلية ، والبحث عن مزيد من العوامل التي يمكن أن تؤثر علي استقلالية المراجع الداخلي لما لها من تأثير كبير علي جودة القوائم المالية . ودراسة أثر شكل المكافأة التي يحصل عليها المراجع الداخلي هل في شكل مبلغ ثابت أو نسبة من الأرباح ، ومصدر الحصول علي خدمات المراجعة الداخلية (مصدر داخلي أو الخارجي)، وأثر تقديم المراجع الداخلي للخدمات الاستشارية والتي لم يتضح تأثيرها بوضوح علي الاستقلالية من خلال الدراسة الحالية ، حيث قد يتطلب الأمر اختبار تلك العوامل علي عينه أخري بخلاف المراجعين الداخليين والخارجيين مثل مستخدمي القوائم المالية بشكل عام .

كما يوصي الباحث بدراسة العوامل المؤثرة علي استقلالية المراجع الداخلي في الوحدات الحكومية والمؤسسات العامة بعد صدور اللائحة الموحدة لإنشاء وتنظيم وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة عام ٢٠٠٧ م بالمملكة العربية السعودية .

مراجع البحث

المراجع باللغة العربية :

- ١ - أ.د. الرفاعي إبراهيم مبارك ، ٢٠٠٩ " جودة المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية على الشركات السعودية المساهمة " . ، مجلة التجارة والتمويل (كلية التجارة - جامعة طنطا) - العدد الثاني - (٢٠٠٩)، ص ٥٩١ - ٦٦٢ .
- ٢ - أ.د. الرفاعي إبراهيم مبارك ، ٢٠١٢ - " تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية " - "دراسة تجريبية" ، مجلة التجارة والتمويل (كلية التجارة - جامعة طنطا) - العدد الأول -، (٢٠١٢)، ص ١ - ٤٤ .
- ٣ - د. فايزة يونس ، ١٩٩٦ ، " لجان المراجعة ودورها في تدعيم استقلال المراجع الداخلي بالشركات المساهمة المصرية - دراسة ميدانية " المجلة المصرية للدراسات التجارية - المجلد ٢٠ العدد الأول . ٣٢٥-٢٦٩
- ٤ - أ.د. عبد المطلب عبد الحميد - ٢٠٠٧ - " استقلالية وحياد المراجع الداخلي " - مؤتمر الإدارة الحديثة في إدارة منظمات الخدمات العامة - المنظمة العربية للتنمية الإدارية - القاهرة - ١٨٩ - ١٩٨

المراجع بلغة أجنبية :

- 1- Ahlawat, Sunita S; D. Jordan Lowe , 2004 “ An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House versus Outsourcing “ . Auditing: A journal of practice and Theory , Sep 2004; Vol. 23, No . 2 ; pg. 147
- 2- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) , 1997 . (A new conceptual framework for auditor independence .) white paper . New York , : Commerce clearing house , inc.
- 3- Baharud-din , Z., Shokiyah , A ., and Ibrahim , M.S., 2014 , “ Factors that contribute to the Effectiveness of

internal audit in public sector . www.ipedr.com. 2014.
Vol . 70 / 24 – ICEMI .

- 4- Bailey, James A. , 2007 , “ Best practices for internal auditor independence “ . Internal Auditing; Mar/Apr 2007; 22, 2 .
- 5- Blue ribbon committee (BRC)1999, Report and Recommendations of the blue ribbon committee on improving the effectiveness of corporate audit committees , New york stock exchange , New York , NY.
- 6- Brody , R . G .and D.J . Lowe , 2000 . “ The new role of the internal auditor : implications for internal auditor objectivity . “ International Journal Auditing . Vol. 4 ; p.169-176
- 7- Brody , R . G .and S. E . Kaplan . 1996 ., “ Escalation of commitment among internal auditors . “ . Auditing : A journal of practice & theory (spring) . p. 1-15
- 8- Brown, P. R. 1983. Independent auditor judgment in the evaluation of the internal audit function. Journal of Accounting Research 21 (Autumn): 444–455.
- 9- Caplan ,D.H., and M.Kirschenheiter.2000.” Outsourcing and audit risk for internal audit services.” Contemporary Accounting Research 17(Fall): 387-428
- 10- Carey, P., Subramaniam, N. and Ching, K.C.W. (2006), “Internal audit outsourcing in Australia”, Accounting and Finance, Vol. 46 No. 1, pp. 11-30.

- 11- Christopher, J., Sarens, G. and Leung, P. (2009), “A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22 No. 2, pp. 200-220.
- 12- Clark, M. W., T. E. Gibbs, and R. G. Schroeder. 1981. How CPAs evaluate internal auditors. *The CPA Journal* 51 (July): 10–15.
- 13- Clark, M. W., T. E. Gibbs, and R. G. Schroeder. 1981 “CPAs Judge Internal Audit Department Objectivity”, *Management Accounting*, February, p. 40-43.
- 14- Clark, M., T. E. Gibbs and R. B. Schroeder, 1980. Evaluating internal audit departments under SAS no. 9: Criteria for judging competence, objectivity, and performance. *The Woman CPA*. (July):8 – 11.
- 15- DeZoort, F. T., R. W. Houston, and M. F. Peters. 2001. The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions. *Contemporary Accounting Research* (Summer): 257-281.
- 16- Dickins, D. and O'Reilly, D. (2009), “The qualifications and independence of internal auditors”, *Internal Auditing*, Vol. 24 No. 3, pp. 14-21.
- 17- Ebaid , I . E .2011 , “ Internal audit function : an exploratory study from Egyptian listed firms . “ , *International Journal of law and management* , Vol.53 , No. 2 , pp. 108-128.

- 18- F.T. Dezoort , R. W. Houston , and J. T. Reisch , 2000 , “ Compensation for internal auditors” . Internal Auditor 57 , No. 3 . p . 43-46 .
- 19- Glascock, K. (2002), “Auditees or clients?”, The Internal Auditor, Vol. 59 No. 4, pp. 84-5.
- 20- Glover, S., D. Prawitt, and D. Wood. 2008. Internal audit sourcing arrangement and the external auditor’s reliance decision. Contemporary Accounting Research 25 (2): 5–36.
- 21- Goodwin, J. and Yeo, T.Y. (2001), „Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore”, International Journal of Auditing, 5, pp.107-125.
- 22- Hackenbrack , K.E., and M. Nelson . 1996 ,“Auditors incentive – compatible application of professional standards .” The Accounting Review 71(January) : 43-60
- 23- IIA (2009 a) , “ International standards for the professional practice of internal auditing “ , Institute of Internal Auditors , available at : www.theiia.org/guidance/standards-andguidance/ippf/standards.
- 24- Institute of Internal Auditors (IIA) (2002d), Practice Advisory 1110-2: Chief Audit Executive (CAE) Reporting Lines, December 3, 2002.

- 25- Institute of Internal Auditors (IIA) (2003a), “Audit committees: are you in compliance?” Tone at the Top, 17, March 2003, pp. 1-3.
- 26- Institute of Internal Auditors (IIA) 2001 . Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors, The Institute of Internal Auditors: Altamonte Springs, FL, 2001.
- 27- Institute of Internal Auditors (IIA), (2001c), Practice Advisory 1000-1: Internal Audit Charter, January 5, 2001.
- 28- Institute of Internal Auditors (IIA). (1999). Definition of Internal Auditing, [Online]. Available: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> .
- 29- Institute of Internal Auditors (IIA). (2001). New Definition of Internal Auditing, [Online]. Available: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> .
- 30- Institute of Internal Auditors (IIA). (2002), Practice Advisory 2060–2: Relationship with the Audit Committee, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002.
- 31- Institute of Internal Auditors (IIA). (2003), The IIA’s Commentary Regarding PCAOB Rulemaking Docket No. 008. Altamonte Springs, FL: IIA.
- 32- Jack, H. , (2015) , “ Internal pressures challenge internal auditors objectivity . “ , Journal of Accountancy ; Jun.2015 , 5 ; p. 20

- 33- James, K. (2003), “The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention”, *Accounting Horizons*, Vol. 17 No. 4, pp. 315-327.
- 34- Krishnamoorthy, Ganesh, 2002 . “ A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function” , *Auditing*; Mar. ; 21, 1;pg. 95
- 35- Lawrence J. Abbott, Susan Parker, and Gary F. Peters , 2012,” *Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness .” Auditing: A Journal of Practice & Theory* , Vol. 34, No. 4 ,pp.3-20 .
- 36- Leung, P., Cooper, B. and Robertson, P. (2004), *Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management*, RMIT University, Melbourne.
- 37- Martin Bariff , 2003 ,” *Internal Audit Independence and Corporate Governance” - A Research Study Submitted To - The Institute of Internal Auditors – FROM the chicago chapter - April 30, 2003 Copyright, Institute of Internal Auditors-Research Foundation*
- 38- Messier, W. , and A. Schneider. 1988.” *A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function “. Contemporary Accounting Research* 4(2): 337-353.
- 39- Moldof , A . 2014 , “ *Various roles of the internal auditing department .” , Internal Auditing ,(September / October)*

- 40- Muqattash , R . 2011 ,” The effect of the factors in the internal audit department on the internal auditors objectivity in the banks operating in the united Arab Emirates .” “ A Filed study “ . Journal of international management studies , Vol. 6 ; No . 3 ; October .
- 41- O,Leary, C. and Stewart ,J. (2007) , “ Governance factors affecting internal auditors, ethical decision-making : an exploratory study “ Managerial auditing journal , Vol. 22 . No.8 , pp.787-808 .
- 42- Paape, L., Scheffe, J. and Snoep, P. (2003), “The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU – a survey”, International Journal of Auditing, Vol. 7, pp. 247-62.
- 43- Raghunandan, K., Read, W.J. and Rama, D.V. (2001), “Audit committee composition, ‘gray directors,’ and interaction with internal auditing”, Accounting Horizons, Vol. 15 No. 2, pp. 105-18.
- 44- Ramirez-Blust, L. S. (2007). Improving Governance and Oversight through Outsourced Internal Audit. Associations Now, 3(10), 4-15.
- 45- Report of the (NACD) Blue Ribbon Commission 2004 , “ Audit Committees : A practical Guide “ washigton , DC: National Association of corporate directors .
- 46- Riche , N. L . 2014 .,” internal audit – New recommendations for effective internal audit are expected to extend to south african financial services “ . Accountancy , May . 2014 .

- 47- Salameh , R., Al-Weshah , G. Al-Nsour , M . and Al-Hiyari , A . 2011 , “Alternative Internal Audit Structures and Perceived Effectiveness of Internal Audit in Fraud Prevention: Evidence from Jordanian Banking Industry .” Canadian Social Science Vol. 7, No. 3, 2011, pp. 40-50
- 48- Sarbanes-Oxley Act (SOX). (2002), Public Law No. 107–204. Washington, D.C.: Government Printing Office .
- 49- Sarens, G. and de Beelde, I. (2006a), “The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions”, International Journal of Auditing, Vol. 10, pp. 219-41.
- 50- SEC (2003), Exchange Rule 10A-3: Standards related to listed company audit
- 51- Selim, G., Woodward, S. and Allegrini, M. (2009), “Internal auditing and consulting practice: a comparison between UK/Ireland and Italy”, International Journal of Auditing, Vol. 13 No. 1, pp. 9-25.
- 52- van Peurse, K. (2005), “Conversations with internal auditors: the power of ambiguity”, Managerial Auditing Journal, Vol. 20 No. 5, pp. 489-512.
- 53- Verschoor, Curtis C., 2012, “ IPPF Practice guide : independence and objectivity.” Internal Auditing; Mar/Apr 2012; 27, 2 .p.46

ملاحق البحث

قائمة الإستبيان

سعادة الأستاذ الفاضل /

يسعى الباحث الى دراسة وتحديد العوامل المؤثرة فى استقلال المراجع الداخلى فى الشركات المساهمة السعودية . و بداية يقدم الباحث تعريف المراجعة الداخلية وفقا للمعهد الدولي المراجعين الداخليين IIA :

" حيث عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) المراجعة الداخلية على النحو التالي: "المراجعة الداخلية نشاط مستقل ينطوي على تقديم تأكيد موضوعي وتقديم استشارات ، وتصمم المراجعة الداخلية بطريقة تضيف قيمة إلى العمليات التنظيمية. والمراجعة الداخلية تساعد التنظيم في إنجاز أهدافه وذلك من خلال تبنيتها لمداخل علمية منظمة لتقييم وتحسين فعالية العمليات التي تهدف إلى : إدارة المخاطر ، الرقابة التنظيمية ، الحوكمة".

وقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية فى السنوات الاخيرة نظرا للعديد من حالات الافلاس والانهيارات للعديد من الشركات العالمية . حيث تم توجيه الانتقاد للمراجعة الخارجية لعدم قدرتها على كشف الانحرافات فى الوقت المناسب ، أو لتواطؤ المراجع الخارجى فى بعض الاحيان مع الادارة وفقد استقلالية . لذلك زادت أهمية المراجعة الداخلية والتي تعتبر خط الدفاع الأول ضد الأخطاء والتلاعبات التي تحدث داخل المنشآت . وحتى تحقق المراجعة الداخلية هدفها المتمثل فى اضافة قيمة للمنشأة ، وتحسين فعالية ادارة المخاطر ، والرقابة ، والحوكمة ، يجب أن نضمن للمراجع الداخلى الاستقلال المناسب . والسؤال الذى يتبادر الى الذهن الان : ما هى العوامل التي تؤثر على استقلالية المراجع الداخلى فى البيئة السعودية . حتى يمكن القاء الضوء عليها وتقديم التوصيات المناسبة التي تضمن توافر الاستقلال المناسب للمراجع .

فضلا لا أمرا أرجو الاجابة على الأسئلة الواردة فى الاستبانة التالية للوصول الى العوامل المؤثرة فى استقلال المراجع الداخلى . والاجابات التي سيتم الحصول عليها من سعادتكم سيتم التعامل معها بسرية تامة ليتم استخدامها فى أغراض البحث فقط ، ولن يتم استخدامها فى أى أغراض أخرى .

مع خالص الشكر والتقدير
الباحث / د. ياسر كساب

					الاسم (اختياري)
					المؤهل
أخرى	كاتب	مستشار	مراجع	مدير مراجعة.....	١ - الوظيفة
		أكبر من ١٢ سنة	٦- ١٢ سنة	١ - ٥ سنة	٢ - عدد سنوات الخبرة
أخرى	مؤسسة فردية	شركة أشخاص	ذات مسؤولية محدودة	مساهمة	٣ - نوع الشركة
			لا	نعم	٤ - هل القوائم المالية لشركتك يتم نشرها
أخرى	صحي	مالي	تجاري	صناعي	٥ - نوع النشاط لشركتك
					٦ - عدد العاملين في ادارة المراجعة الداخلية
			خارجي	داخلي	٧ - مصدر خدمات المراجعة الداخلية
لا	أخرى	SOCPA	CPA	CIA	٨ - هل أنت حاصل على شهادات مهنية

المراجعة	الاستشارات	ادارة المخاطر	الحوكمة	أخرى
٩- الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في				
مبلغ ثابت	نسبة من الربح	الاثنين	شكل آخر	
١٠- مكافأة مدير المراجعة الداخلية تكون في شكل				
CEO الرئيس التنفيذي للشركة	CFO المدير المالي	COO المدير التشغيلي	لجنة المراجعة	أخرى ..
١١- المراجعة الداخلية حاليا تتبع وظيفيا				
١٢- يجب أن تتبع المراجعة الداخلية وظيفيا				
١٣- تتبع المراجعة الداخلية اداريا				
١٤- يجب أن تتبع المراجعة الداخلية اداريا				
١٥- ميثاق المراجعة الداخلية يعتمد حاليا				
١٦- يجب أن يعتمد ميثاق المراجعة الداخلية				
١٧- تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية حاليا مسنولية				
١٨- تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية يجب أن يكون من مسنولية				

					١٩ - مكافأة مدير المراجعة حاليا يحددها
					٢٠ - مكافأة مدير المراجعة يجب أن يحددها
					٢١ - المهام التي تقوم بها ادارة المراجعة الداخلية حاليا يحددها
					٢٢ - المهام التي تقوم بها ادارة المراجعة الداخلية يجب أن يحددها
موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا	
					١ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للجنة المراجعة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية
					٢ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية وظيفيا للرئيس التنفيذي للشركة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية
					٣ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية اداريا للجنة المراجعة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية
					٤ - تبعية ادارة المراجعة الداخلية اداريا للرئيس التنفيذي للشركة يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية
					٥ - قيام المراجعة الداخلية بتقديم خدمات استشارية للادارات الاخرى بالشركة يزيد من استقلالية المراجعة الداخلية
					٦ - حصول المراجع على شهادات مهنية يزيد من استقلالية المراجع الداخلي
					٧ - وجود لجنة مراجعة مستقلة تزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية

				٨- قيام المراجع الداخلى بأعمال تنفيذية يزيد من استقلالية المراجع الداخلى
				٩- الاعتماد على مصدر خارجى للقيام بأعمال المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية .
				١٠- الاعتماد على مصدر داخلى للقيام بأعمال المراجعة الداخلية يزيد من استقلالية ادارة المراجعة الداخلية .
				١١ - وجود ميثاق واضح ومحدد للمراجعة الداخلية يعتمد على الرئيس التنفيذى للشركة يزيد من استقلالية المراجع الداخلى
				١٢ - وجود ميثاق واضح ومحدد للمراجعة الداخلية يعتمد على لجنة المراجعة أو مجلس الادارة يزيد من استقلالية المراجع الداخلى
				١٣- مكافآت مدير المراجعة الداخلية فى شكل نسبة مئوية من الارباح يزيد من استقلالية المراجع الداخلى
				١٤- مكافآت مدير المراجعة الداخلية فى شكل مبلغ ثابت يزيد من استقلالية المراجع الداخلى
				١٥- تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الادارة يزيد من استقلالية المراجعة الداخلية
				١٦ - تحديد مكافأة مدير المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة أو مجلس الادارة يزيد من استقلال المراجع الداخلى

مع خالص الشكر والتقدير لشخصكم الكريم