

التأثير المشترك للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي
علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية - دراسة ميدانية

الباحث

محمد الشربيني إسلام إبراهيم
مدرس المحاسبة والمراجعة
معهد الدلتا العالي للحاسبات

٢٠١٩

كأحد أهم آليات الحوكمة (Azam et al., 2017)، ولتحقيق ذلك، فإن الكفاءات البشرية هي التي تعطي هذه الوظيفة القدرة علي التطوير والابداع، من خلال تنمية وتطوير مهارات وقدرات أعضائها لمواجهة دورها المرتقب، وقد أكد ذلك عدد من الدراسات الدولية علي أن المقومات الوظيفية للمراجعين الداخليين تعتبر مجالات حاسمة للبحوث المستقبلية في فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، لأن هذا من شأنه أن يوفر مدخلات مهمة لتثقيف وتدريب المراجعين الداخليين (Ahmad, et al. 2009; Sarens, 2012; Enofe et al., 2013; Aghghaleh, et al., 2014; Alzeban, & Gwilliam, 2014; Endaya & Hanefah, 2016).

وأكد ذلك أيضاً معايير المراجعة الخارجية (ISA, 610)، والمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (IIA, 2017)، التي تتطلب توافر صفات معينة لدي المراجع الداخلي تتمثل في الاستقلالية والموضوعية، بالإضافة إلي توافر الكفاءة العلمية والمهنية التي تضمن التنفيذ الناجح لمهام المراجعة، وبما يحقق فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، مع مراعاة البعد السلوكي المتمثل في مهارات الاتصال الفعال من قبل القائمين بالمراجعة أو المستفيد منها أو الخاضع لعملية المراجعة.

لذا تسعى هذه الدراسة إلي معرفة التأثير المشترك للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي التي تشمل (الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر، مهارات الإتصال الفعال) علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الحكومية التابعة لوزارة (التعليم والصحة) بمحافظة الدقهلية، من خلال استقصاء ملاحظات الممارسين لوظيفة المراجعة الداخلية الحكومية والمستفيدين منها (الإدارة العليا التي تتمثل في المديرين التنفيذيين بالمنشآت الحكومية، والأعضاء الفنيون بالجهاز المركزي للمحاسبات)، حول أهم عناصر المقومات الوظيفية الواجب توافرها في المراجع الداخلي التي لها تأثير علي زيادة فعالية المراجعة الداخلية.

٢-١ مشكلة الدراسة :

يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال التالي:

- ما هو التأثير المشترك للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت التابعة لوزارة (التعليم والصحة) بمحافظة الدقهلية ؟
- ويتم الإجابة عن هذا السؤال الرئيسي من خلال الاجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:
- ما هو تأثير استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت التابعة لوزارة (التعليم والصحة) بمحافظة الدقهلية ؟
- ما هو تأثير الكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت التابعة لوزارة (التعليم والصحة) بمحافظة الدقهلية ؟
- ما هو تأثير مهارات الإتصال الفعال للمراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت التابعة لوزارة (التعليم والصحة) بمحافظة الدقهلية ؟

٣-١ أهمية الدراسة:

- الأهمية العلمية:** تستمد هذه الدراسة أهميتها في ضوء الاعتبارات التالية:
- تناولت الدراسات السابقة المقومات التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية وعلاقتها بفعالية المراجعة الداخلية (Lenz & Hahn, 2015)، ولم تعط اهتماماً كافياً لدراسة أثر المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي علي فعالية المراجعة الداخلية.
 - التعرف علي الدور المعاصر للمراجعة الداخلية كمنشط مضيف للقيمة، ودورها في تفعيل إدارة المخاطر وتحقيق الحوكمة.
 - أن معظم الدراسات والبحوث التي تناولت علاقة خصائص المراجع الداخلي بفعالية المراجعة الداخلية بصفة عامة وفي القطاع الحكومي بصفة خاصة، قد أجريت في بعض الدول المتقدمة والنامية (Enofe et al., 2013; MacRae & Gils, 2014 ; Chambers,2014 ;Drogalas, et al.,2015; Endaya & Hanefah, 2016) ولم يتم إجراء دراسة مماثلة – في حدود علم الباحث – في البيئة المصرية.
 - إضافة بعد جديد يتعلق بتوضيح التأثير الفردي والمشارك للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي علي فعالية المراجعة الداخلية بالبيئة الحكومية المصرية، من خلال استقصاء آراء المراجعين الداخليين بالمنشآت الحكومية التابعة لوزارة (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية، والمديرين التنفيذيين بتلك المنشآت، وكذلك الأعضاء الفنيين العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات.
- الأهمية العملية:** تستمد هذه الدراسة أهميتها العملية في ضوء الاعتبارات التالية:
- تتناول هذه الدراسة قضية معاصرة تتناول التأثير المشترك للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي (الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر، ومهارات الإتصال الفعال) علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.
 - تعتبر دراسة المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي مجالات حاسمة للبحوث المستقبلية في فعالية المراجعة الداخلية، لأنها توفر مدخلات هامة لتتقيف وتدريب المراجعين الداخليين في المستقبل (Endaya & Hanefah,2016).
 - تطبيق نتائج هذه الدراسة في البيئة الحكومية المصرية، من شأنه الإهتمام بضرورة توافر المقومات الوظيفية المناسبة للمراجع الداخلي التي تساعد علي تنفيذ المهام الجديدة للمراجعة الداخلية التي تتطلبها معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، مما ينعكس ذلك علي زيادة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الخدمية الحكومية.

٤-١ أهداف الدراسة:

- من خلال عرض مشكلة الدراسة تتمثل أهداف الدراسة في :
 - اقتراح مؤشرات قياس المتغيرات المستقلة المتمثلة في المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي التي تشمل (الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر، مهارات الاتصال الفعال).
 - اقتراح مؤشرات قياس المتغير التابع المتمثل في فعالية المراجعة الداخلية.
 - تحديد التأثير الفردي لكل مقوم من المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت التابعة لوزارتي (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية.
 - تحديد التأثير المشترك للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت التابعة لوزارتي (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية.

٥-١ فروض الدراسة:

- في ضوء العلاقة النظرية بين المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي وفعالية المراجعة الداخلية، وماورد بشأنها من نتائج الدراسات السابقة، وسعيًا لتحقيق هدف الدراسة وحل مشكلتها، يمكن صياغة فروض الدراسة كما يلي:
- الفرض الرئيسي:** يوجد تأثير معنوي للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الحكومية التابعة لوزارتي (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية.

ويمكن تقسيم هذا الفرض إلي الفروض الفرعية التالية:

- الفرض الفرعي (أ):** يوجد تأثير معنوي لاستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الحكومية التابعة لوزارتي (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية.
- الفرض الفرعي (ب):** يوجد تأثير معنوي للكفاءة المهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الحكومية التابعة لوزارتي (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية.
- الفرض الفرعي (ج):** يوجد تأثير معنوي لمهارات لاتصال الفعال للمراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الحكومية التابعة لوزارتي (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية.

٦-١ حدود الدراسة:

- تتناول هذه الدراسة المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي، ولم تتناول المقومات التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية إلا بالقدر الذي يؤثر علي المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي ويخدم الدراسة الحالية.

- ينحصر مجال التطبيق علي العاملين بإدارات المراجعة الداخلية بالمنشآت الخدمية الحكومية التابعة لوزارتي (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية ، وكذلك المديرين التنفيذيين بتلك المنشآت، والأعضاء الفنيين العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات، علي اعتبار أنهم المستفيدون من وظيفة المراجعة الداخلية.

٧-١ منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، سوف يعتمد الباحث علي المنهجين التاليين:
المنهج الاستنباطي: لبناء الإطار النظري للدراسة، من خلال الإطلاع علي الدراسات السابقة والبحوث العلمية المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وعلي شبكة الانترنت، المرتبطة بموضوع البحث.

المنهج الاستقرائي: يتم إجراء دراسة ميدانية عن طريق تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها علي عينة الدراسة التي تتكون من المراجعين الداخليين بالمنشآت الخدمية الحكومية التابعة لوزارتي (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية، والمديرين التنفيذيين بتلك المنشآت، بالإضافة إلي الأعضاء الفنيين العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات، ويتم اختبار فروض الدراسة من خلال تطبيق الأساليب الإحصائية الوصفية والكمية.

٨-١ تنظيم الدراسة:

في إطار مشكلة الدراسة التي تم طرحها وتحقيقاً لأهدافها، فقد تم تقسيمها إلي:

القسم الأول: الإطار العام للدراسة.

القسم الثاني: استعراض وتحليل الدراسات السابقة.

القسم الثالث: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة.

القسم الرابع: الدراسة الميدانية.

القسم الخامس: النتائج والخلاصة والتوصيات.

القسم الثاني: عرض وتحليل الدراسات السابقة

يختص هذا القسم استعراض وتحليل أهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي، وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وفقاً لترتيبها التاريخي، بعد تصنيفها إلي مايلي:

١-٢ دراسات تتعلق بالمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي:

١. **دراسة (الرحاحلة، ٢٠٠٨):** هدفت الدراسة إلي تحديد أهم المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية الحكومية، ومدى توفرها بوزارات الخدمة المدنية بسلطنة عمان، وتوصلت النتائج إلي أن هناك اختلاف في درجة توفر المقومات الأساسية باختلاف القطاع الذي تنتمي إليه الوزارة، ووجود ارتباط بين درجة توفر المقومات

وعدد العاملين في وحدة المراجعة الداخلية، وأوصت الدراسة بالعمل على تأكيد استقلال وحدات المراجعة الداخلية، والمراجع الداخلي، وعقد دورات تدريبية متخصصة للمراجعين الداخليين وتعريفهم بالتشريعات الرقابية، وكيفية الحصول على أدلة الإثبات، وإيجاد نظام حوافز يتناسب مع المسؤوليات الملقاة على عاتقهم.

٢. دراسة (Ali, et al., 2012): تناولت تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية المحلية في ماليزيا، وتوصلت نتائجها إلى عدد من المعوقات التي تحد من من فعالية المراجعة الداخلية من أهمها قلة عدد الموظفين القائمين بالمراجعة الداخلية، ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، وقلة البرامج التدريبية نظراً لمحدودية المخصصات المالية لعملية التدريب، فضلاً عن صعوبة التفاعل والتواصل بين المراجعين الداخليين والعاملين بالإدارات المرتبطة بعملهم من جهة، وبينهم وبين الإدارة العليا من جهة أخرى، بالإضافة إلى قلة دعم الإدارة العليا، وطريقة التعيين المركزي للمراجعين الداخليين من قبل إدارة المراجعة القومية **National Audit Department**، وهذا من شأنه زيادة معدل الدوران وتعرضهم للتنقل بين مؤسسة لأخرى، كما توصلت إلى عدد من الممارسات الإيجابية التي تزيد من فعالية المراجعة الداخلية أهمها استقلالية المراجعين الداخليين، وجودة تقاريرهم، ووجود دليل إرشادي للمراجعة الداخلية.

٣. دراسة (Enofe et al., 2013): استهدفت توضيح أهمية المراجعة الداخلية كأداة لزيادة فعالية الإدارة في المؤسسات الحكومية بولاية إيو النيجيرية – دراسة ميدانية، وتوصلت نتائجها إلى أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً رئيسياً لضمان فعالية الإدارة في المؤسسات الحكومية، وأوصت بضرورة إكتساب المراجعين الداخليين المهارات التقنية المتعلقة بالتعامل مع برامج الحاسبات الإلكترونية، والاتصال الفعال بين مدير إدارة المراجعة الداخلية وأعلى سلطة إدارية بتلك المؤسسات الحكومية من خلال الاجتماعات الدورية والاستثنائية.

٤. دراسة (الرزين & منصور، ٢٠١٥): تناولت تقييم التأهيل المهني للمراجعين الداخليين في بيئة الأعمال السعودية، من خلال استطلاع آراء عينة من المراجعين الداخليين والمسؤولين بالمنشآت الحكومية وشركات المساهمة والمراجعين الخارجيين، وتوصلت إلى أن التأهيل المهني الحالي للمراجعين الداخليين لا يمكنهم من أداء المهام المعاصرة للمراجعة الداخلية المتمثلة في تقييم إدارة المخاطر، وتدعيم آليات الحوكمة، ومن ثم يجب على الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين تحسين التأهيل المهني من خلال اجراء اختبارات الزمالة المهنية.

٥. دراسة (أحمد، ٢٠١٥) : تناولت أثر العوامل الهيكلية والمهنية للمراجعة الداخلية على فعالية أداء المراجع الداخلي بالمنشآت التجارية بالسودان، وتوصلت إلى وجود تأثير ايجابي معنوي للعوامل الهيكلية للمراجعة الداخلية الممثلة في الهيكل التنظيمي

للمنشأة والداعم للاستقلالية والموضوعية علي زيادة فعالية أداء المراجع الداخلي، كما توجد تأثير ايجابي معنوي للعوامل المهنية للمراجعة الداخلية الممثلة في الكفاءة المهنية الناجمة عن تطبيق معايير الأداء، وتنظيم أنشطة المراجعة الداخلية بالتخطيط الجيد وإدارة الموارد، وبين إثراء فعالية أداء المراجع الداخلي، كما توجد تأثير ايجابي معنوي بين مستويات التدريب الفني المتطور فعالية أداء المراجع الداخلي بالمنشآت التجارية بالسودان.

٦. دراسة (Endaya & Hanefah, 2016): سعت إلي معرفة علاقة خصائص المراجع الداخلي ودعم الإدارة العليا بفعالية وظيفية المراجعة الداخلية، وتوصلت نتائج الدراسة إلي وجود تأثير إيجابي معنوي لخصائص المراجع الداخلي علي فعالية وظيفية المراجعة الداخلية، مما يشجع الجهات الحكومية والشركات علي تعزيز الإهتمام بالكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، وتقديم الدعم الكاف لهم من أجل تعزيز وتحسين قدراتهم، كما يوجد تأثير ايجابي غير معنوي لدعم الإدارة العليا علي فعالية وظيفية المراجعة الداخلية.

٧. دراسة (Zahmatkesh & Rezazadeh, 2017): سعت إلي دراسة تأثير الكفاءة المهنية والخبرة العملية والمحاسبية وموضوعية المراجع الداخلي على جودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية علي الشركات الإيرانية، وتوصلت نتائجها إلي أن الكفاءة المهنية واستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي لهما تأثيراً جوهرياً على فعالية المراجعة الداخلية، لأن تعزيز الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي تكسبهم معرفة أعمق وحكم أفضل لتحقيق مراجعة ذات جودة عالية، هذا بالإضافة إلي أن استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين تؤدي إلي تحسين أدائهم، وتمكنهم من العمل دون ضغط أو تأثير من الغير علي قراراتهم.

٨. دراسة (Ahmed Anis, 2017): هدفت إلي استكشاف تصورات مراجعي الحسابات عن فجوات التعليم المحاسبي وتأثيرها علي جودة المراجعة في مصر، وتوصلت النتائج إلي وجود علاقة سلبية معنوية بين المهارات التالية (صنع القرار، تكنولوجيا المعلومات، التفكير النقدي، المعرفة القانونية، مهارات حل المشاكل، السلوك الأخلاقي، التسامح الغموض، مهارات العرض، الاتصالات المكتوبة، مهارات المحاسبة) وجودة المراجعة في البيئة المصرية، ومن ثم فإن هذه الدراسة توفر رؤى حول المهارات التي تبحث شركات المراجعة عنها عند التعيين، والتي تختلف عن تلك يدرسها ويتعلمها الطلاب بكليات التجارة وإدارة الأعمال في مصر.

٩. دراسة (Kato et al., 2017): أبرزت العوامل المحددة لنجاح تجربة التعلم بمكان عمل المراجع الداخلي المبتديء، وتطوير أدائه المهني في جنوب أفريقيا، وتوصلت نتائجها إلي أن هناك خمس محددات لنجاح تجربة التعلم بمكان عمل المراجع الداخلي هم: بيئة التعلم، دعم الإدارة، الحافز علي التعلم لدي المراجعين

الداخليين المبتدئين والتزامهم ببرنامج التعلم، مكان العمل الرسمي ذو الصلة لعملية التعلم، برنامج التعلم المنظم والفعال. وهذا من شأنه تحقيق أقصى فعالية لوظيفة المراجعة الداخلية.

٢-٢ دراسات تتعلق بالمهام الجديدة لوظيفة المراجعة الداخلية:

١. دراسة (Laura, et al.,2011): وضحت دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في المنشآت الحكومية الاستيرالية، من خلال تقييم وإعداد التقارير عن إدارة المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية، وقد تم استقصاء عدد (١١٧) مراجع داخلي بتلك المنشآت، وتوصلت نتائجها إلى أن مشاركة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بشكل أوسع يؤثر علي الموضوعية، لأن تأهيل المراجع الداخلي لايمكنه من دراسة وتقييم المخاطر غير المالية وتقديم الخدمات الاستشارية عنها.
٢. دراسة (Shortreed et al.,2011) : تناولت دراسة حالة للأزمات الإقتصادية التي حدثت بشركة إنرون، وتوصلت نتائجها إلى أن السبب في حدوث هذه الأزمات هو عدم إلتزام إدارة المراجعة الداخلية بالرقابة الفعالة، وأن دور المراجعة الداخلية لم يعد يقتصر علي تقييم المخاطر نيابة عن إدارة المنشأة، بل امتد دورها لتقديم الدعم المتواصل لصانعي القرار (الإدارة العليا) في رصد واستعراض المخاطر، وكيفية مواجهة هذه المخاطر ، وهذا من شأنه تحقيق الإدارة الفعالة للمخاطر.
٣. دراسة (Chambers, 2014): سعت إلى قياس علاقة الكفاءة المهنية الحالية للمراجعين الداخليين بأداء المهام الجديدة للمراجعة الداخلية- دراسة ميدانية، حيث لم يعد يقتصر علي الدور التقليدي للمراجعة الداخلية المتمثل في تقييم نظم الرقابة الداخلية والمراجعة المالية والتشغيلية ومراجعة الإلتزام، بل اتسع ليشمل دوراً استشارياً لتحقيق قيمة مضافة، من خلال تفعيل إدارة المخاطر وتحقيق الرقابة ودعم حوكمة الشركات، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود قصور في الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين عند أداء المهام المتطورة للمراجعة الداخلية، لذا بدأت بعض إدارات المراجعة في الحصول علي بعض خدمات المراجعة من أطراف متخصصة من خارج المنشأة (الإسناد الخارجي).
٤. دراسة (Aghghaleh, et al., 2014): أكدت علي عدم إلتزام المراجعين الداخليين بتقييم عملية إدارة مخاطر الأعمال في المنشآت الماليزية، خاصة وأن معايير المراجعة الداخلية قدمت إطاراً جديداً يتضمن مسؤولية المراجعين الداخليين تجاه تقييم عملية إدارة المخاطر بالمنشآت، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن المراجع الداخلي الذي يتمتع بمستوي مرتفع من الكفاءة العلمية والمهنية والاستقلالية، لديه قدرة عالية علي تنفيذ المهام المتطورة للمراجعة الداخلية، لكن العوامل التنظيمية لإدارة المراجعة ليس لها تأثير تجاه المتطلبات الحديثة للمراجعة الداخلية.

٥. دراسة (Decaux, 2015) : تناولت دور وظيفة المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات، وتوصلت نتائجها إلي أن فقر الموارد المتاحة، وغياب الاطار العلمي الملائم لقياس أداء المراجعة الداخلية، من شأنه ضعف وظيفة المراجعة الداخلية، كما أن عامل الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة، والكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، ووجود معايير مهنية للمراجعة الداخلية، لهم دور كبير في تحسين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية مما يؤدي إلي تفعيل حوكمة الشركات.
٦. دراسة (Kennedy, 2016): أجرت تقييم لدور وظيفة المراجعة الداخلية على ممارسات حوكمة الشركات بالتطبيق علي **Okomfo Anokye Rural Bank** (OARB) بدولة غانا، وتوصلت نتائجها إلي أن عدد سنوات الخبرة لفريق وظيفة المراجعة الداخلية، وزيادة عدد المراجعين الداخليين بالمنشأة من شأنه تحسين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، والذي ينعكس علي تفعيل حوكمة الشركات.
٧. دراسة (Omolaye, & Jacob, 2018): هدفت إلي دراسة دور وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز ممارسات حوكمة الشركات الجيدة في القطاع المصرفي في نيجيريا، وتوصلت الدراسة إلي أن هناك علاقة إيجابية كبيرة بين وظيفة المراجعة الداخلية وأداء البنوك من خلال الكفاءة التشغيلية، والنمو التنظيمي، كما أن الامتثال لمبادئ حوكمة الشركات خاصة وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين الأداء التنظيمي في القطاع المصرفي في نيجيريا. بناءً على ذلك ، تمت التوصية بدعم وظيفة المراجعة الداخلية باستمرار من قبل الإدارة العليا خاصة فيما يتعلق بتوفير الموظفين المؤهلين وتدريبهم وتوعيتهم مالياً بما يحقق فعالية المراجعة الداخلية.

٢-٣ دراسات تتعلق بفعالية وظيفة المراجعة الداخلية:

١. دراسة (Alzeban & Gwilliam, 2014): سعت إلي تحديد العوامل المؤثرة علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية الخاضعة لرقابة ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية، وتوصلت نتائجها إلي عدم فعالية المراجعة الداخلية بتلك المؤسسات بدرجة كافية، بسبب وجود العديد من المحددات التي تحد من فعالية المراجعة الداخلية أهمها (نقص الكفاءة المهنية لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية بسبب القصور التأهيل العلمي والمهني، وعدم توافر الخبرة، وقلة عدد المراجعين، واستقلالية إدارة المراجعة الداخلية، وعدم دعم الإدارة العليا لإدارات المراجعة الداخلية، وعلاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية)، لكن دعم الإدارة العليا هو العامل الوحيد الذي له تأثير إيجابي معنوي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.
٢. دراسة (السيد، ٢٠١٣): اقترحت إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي - دراسة ميدانية علي وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر

العربية، وتوصلت نتائجها إلي وجود علاقة طردية ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المستقلة التي تتمثل في (استقلالية المراجع الداخلي، ونطاق عمل المراجعة الداخلية، والكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، وجودة أداء المراجعة الداخلية، والتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، ودعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين) وبين المتغير التابع فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

٣. دراسة (MacRae & Gils, 2014): هدفت إلي تحديد فرص تحسين فعالية المراجعة الداخلية بالقطاع العام، وقد تمت هذه الدراسة برعاية المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين لتحليل حالة القطاع العام في جميع أنحاء العالم، من خلال أخذ عينة مكونة من (٢٨٢٤) شخص من الممارسين لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام من (١٠٧) دولة في قارة أمريكا وأسيا وأوربا، بشأن العناصر التي يجب أن تؤدي إلي زيادة فعالية أنشطة المراجعة الداخلية، وقد حددت عدد من العناصر أهمها الاستقلال التنظيمي، حرية الحصول علي البيانات والمعلومات، التمويل الكافي لإدارة المراجعة الداخلية، توافر الموضوعية لدي المراجعين الداخليين، توافر التأهيل العلمي والعملية للمراجعين، دعم الإدارة العليا، مدي الالتزام بمعايير المراجعة الدولية، لكن أكثر هذه العناصر تأثيراً علي فعالية المراجعة الداخلية هو التأهيل العلمي والعملية وموضوعية المراجع الداخلي، ومدي الالتزام بمعايير المراجعة الدولية والاستقلال التنظيمي.

٤. دراسة (Drogalas, et al.,2015): كشفت العوامل المحددة لفعالية المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال اليونانية، وقد توصلت النتائج إلي أن العوامل الرئيسية المؤثرة علي فعالية المراجعة الداخلية هي: (١) جودة المراجعة الداخلية، (٢) اختصاص فريق المراجعة الداخلية، (٣) استقلالية المراجع الداخلي، (٤) دعم ومساندة الإدارة، وتوصلت إلي أن استقلالية المراجع الداخلي هي أهم عامل مؤثر علي فعالية المراجعة الداخلية.

٥. دراسة (Amanuddin, et al., 2015): اختبرت تصورات المديرين حول العوامل المؤثرة علي فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية بشركة الكهرباء (TNB) بماليزيا، وتوصلت نتائج الدراسة إلي وجود ثلاثة عوامل ترتبط ايجابياً بفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية، أولهم عامل الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، والثاني استقلالية إدارة المراجعة الداخلية، أما العامل الثالث فهو دعم الإدارة العليا.

٦. دراسة (Lenz, & Hahn, 2015) : اقترحت نموذج متعدد الأوجه يشمل العوامل الرئيسية والفرعية التي تؤثر علي فعالية المراجعة الداخلية. وتشمل العوامل الرئيسية أربعة أبعاد هم: العوامل التنظيمية، وموارد المراجعة الداخلية للحسابات، وعمليات المراجعة الداخلية، وعلاقات المراجعة الداخلية للحسابات، في حين تشكل العوامل الفرعية ثلاثة أبعاد هم: القوة المؤسسية (القسرية) من خلال

- الامتثال للقوانين والانظمة، والقوة التشاورية (المعيارية) من خلال الهيئات المهنية، وقوة المحاكاة من خلال التعلم من الممارسة الجيدة للآخرين (جيده).
٧. دراسة (إبراهيم، ٢٠١٧): اهتمت بتقويم وفعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية، والعوامل المؤثرة في تدعيمها للارتقاء بجودتها المهنية كأحد آليات هيكل الرقابة الداخلية الفاعلة، والمساهمة في تفعيل ممارسة منظومة الحوكمة للحد من الخداع الإداري وضبط وتدنية الفساد، وتوصلت نتائج الدراسة إلي أن الغش والفساد ينمو مع ضعف آليات الرقابة الداخلية وتدني كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية، وهناك تزايد في الإهتمام بأهمية التجديد والتطوير والإرتقاء بالمراجعة الداخلية، من خلال الإهتمام بجودة الأداء المهني للمراجع الداخلي، وقدرته علي اكتشاف ومنع الغش ومواجهة الخداع الإداري وضبط وتدنية الفساد.
٨. دراسة (Luciano, et al., 2018): بحث علاقة أسلوب قيادية إدارة المراجعة الداخلية بفعالية المراجعة الداخلية chief audit executive's (CAE)، وتم استقصاء عينة مكونة من (٥٨) شخص يشغلون مناصب عليا بإدارات المراجعة الداخلية بجنوب أفريقيا، وتوصلت النتائج إلي أن سمات الشخصية القيادية لإدارة المراجعة الداخلية لها تأثير معنوي على الفعالية المدركة للمراجعة الداخلية، وأن المفهوم التقليدي للقيادة التحويلية، أو القيادة التي تعتمد علي عدم التدخل في شئون التابعين من المراجعين الداخليين، قد لا يكون مناسباً أو متوافقاً مع قيادة إدارة المراجعة الداخلية، ويمكن الاستفادة من هذه الدراسة في إعداد دورات تدريبية لتنمية المهارات القيادية للمراجعين الداخليين، والمساهمة في توفير إرشادات حول المهارات الواجب توافرها لقيادة فرق المراجعة الداخلية.
٩. دراسة (Kim K. Jeppesen, 2018) : كشفت بشكل منهجي إمكانية المراجعة الداخلية للكشف عن الفساد ومكافحته وليس منعه، وتوصلت النتائج إلي أن الفساد التجاري والسياسي يخلق أخطاء في البيانات المالية لأطراف الفساد، بالتالي يتعين على مراجعي القطاعين الخاص والعام أن يتعاونوا ويتبادلوا المعلومات، واستخدام تقنيات مراجعة للكشف عن الفساد ومكافحته، من خلال إجراءات وقائية فعالة.

تحليل الدراسات السابقة:

- يخلص الباحث من عرض الدراسات السابقة إلي مايلي:
- زيادة اهتمام الباحثين في الدول النامية والمتقدمة بفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في المنشآت الحكومية، وصولاً إلي العوامل المؤثرة في تدعيمها للارتقاء بجودتها، ولما لها من تأثير إيجابي علي تحقيق أهداف المنشأة.
 - اتفاق العديد من الدراسات علي اتساع دور وظيفة المراجعة الداخلية ليشمل تقييم مخاطر الأعمال التي تتعرض لها المنشآت الحكومية، عن طريق لفت نظر الإدارة

العليا إلى المخاطر الهامة التي قد تؤثر علي أهداف وعمليات وموارد المنشأة، كما أن له دور استشاري في تقديم الأساليب الملائمة للتغلب علي هذه المخاطر، وتدعيم آليات الحوكمة، والعمل علي تحسين الأداء من خلال إضافة قيمة للمنشأة.

- تأكيد بعض الدراسات علي تطوير أهداف ونطاق الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية بشكل واضح، وهذا من شأنه تزايد المهام المطلوبة من المراجعين الداخليين لتشمل مناطق جديدة، بالتالي فإن المهارات المطلوب توافرها في المراجع الداخلي أيضاً قد تغيرت وتطورت وفي حاجة للتطوير بصفة مستمرة، ومن ثم تتطلب تأهيلاً علمياً وعملياً مناسباً بالشكل الذي يمكنهم من تقديم هذه المهام الجديدة والمتطورة.
- لايوجد اتفاق علي مؤشرات تقييم المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي، فمنهم من اقتصر المقومات علي التأهيل العلمي والعملي وخبرة المراجع الداخلي، ومنهم من أضاف إليها استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، لكن القليل منهم تناول مهارات الاتصال الفعال للمراجع الداخلي في بيانات مختلفة.
- لذا سوف نتناول هذه الدراسة التأثير الفردي لكل مقوم من المقومات الوظيفية (استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، الكفاءة المهنية والتطوير المستمر، مهارات الاتصال الفعال) علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، ثم يتم اختبار التأثير المشترك لجميع هذه المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الحكومية التابعة لوزارتي (التعليم والصحة) بمحافظة الدقهلية، من خلال استقصاء المراجعين الداخليين بالمنشآت الحكومية المختلفة، بالإضافة إلي المديرين التنفيذيين بتلك المنشآت والأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للمحاسبات، علي اعتبار أنهم المستفيدون من خدمات المراجعة الداخلية.
- لذا فإن هذه الدراسة تسعى إلي تحقيق المزيد من فعالية المراجعة الداخلية باعتبار أهم آليات الحوكمة، من خلال توضيح أهم المقومات الوظيفية الواجب توافرها في المراجع الداخلي، التي من شأنها التنفيذ الناجح لمهام المراجعة الداخلية.

القسم الثالث: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة:

يتضمن استعراض متغيرات الدراسة التي تتمثل في المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي كمتغير مستقل، المتمثلة في (استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة العلمية والمهنية والتطوير المستمر، ومهارات الاتصال الفعال)، وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية كمتغير تابع، في ضوء ماتناولته الدراسات السابقة ومعايير المراجعة الداخلية الدولية والاقليمية كما يلي:

١-٣ المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي:

تتوقف فعالية وظيفة المراجعة الداخلية علي توافر عدد من المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي، من شأنها التنفيذ الناجح لمهام وأهداف المراجعة، حيث نصت

معايير المراجعة الداخلية علي وجوب إلتزام المراجعين الداخليين بالموضوعية والنزاهة، وتوافر الكفاءة المهنية والتدريب المستمر، وتحقيق التواصل الفعال (IIA,2017)، وذلك كما يلي:

أولاً: استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي:

لاعتبر خدمات المراجعة ذات قيمة في حالة عدم توفر مفهوم استقلالية وموضوعية المراجع، ومن ثم فإن عمل المراجع الداخلي يحتاج إلي الاستقلال عن العمليات اليومية المنتظمة حتي لاتفقد المراجعة الداخلية مصداقيتها، وحيث أن خدماته وتوصياته تكون إخبارية أو استشارية، كما أن هناك تداخل لايمكن تجنبه بين دوره والأنشطة الأخرى في المنشأة، لذا فإن جميع الأفراد بالمنشأة بما فيهم المراجعين الداخليين ملزمون بأداء وظائفهم بفاعلية لتحقيق أهداف المنشأة، وقد أكد عدد من الباحثين علي أن توافر الاستقلالية يزيد من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، من منطلق أنه يحمي المراجع الداخلي من الضغط أو التهديد أو التدخل في عمله أثناء إعداد برنامج المراجعة، أو أثناء تنفيذ عملية الفحص، أو أثناء إعداد وكتابة التقرير (Alzeban & Sawan,2013، خطاب، ٢٠١٢)، فاستقلالية المراجع تعني تنفيذ اختبارات المراجعة وتقييم النتائج وإصدار تقرير المراجعة بتجرد كامل دون تحيز لأي طرف، وبما يحفظ صورة المراجع في أعين الآخرين (Arens,etal.,2014).

كما يعبر مفهوم الموضوعية بالألا يسمح المراجع لنفسه بالتحيز مع أو ضد من يفوم بمراجعة أعمالهم، كما لايسمح للآخرين بإحداث تأثيرات علي مايتوصل إليه من أحكام مهنية (الديسطي، ٢٠١٦)، لذا فإن الموضوعية هي عنصر أساسي في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية (Zahmatkesh, & Rezazadeh, 2017) ولايعد ضرورياً أن يحافظ المراجع علي اتجاه الاستقلال عند الإطلاع بمسئوليته فقط، لكن المهم جداً أن يثق المستفيدون من تقرير المراجع في هذا الاستقلال (ألفين، جيمس، ٢٠١٥) ولتحقيق ذلك، طالبت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبية (الانتوساي) في القسم الثالث بالفقرة رقم (٢) من المعيار رقم (١) بضرورة أن تتمتع خدمات المراجعة الداخلية بأكبر قدر ممكن من الاستقلالية الوظيفية والتنظيمية.

كما أن إجراءات الإدارة العليا له تأثير كبير علي العلاقة بين الموضوعية وفعالية المراجعة الداخلية، فعندما لا تتدخل الإدارة العليا في نطاق المراجعة الداخلية، فإن أثر الموضوعية علي فعالية المراجعة الداخلية تكون أعلي، وعلي النقيض، فإن تدخل الإدارة العليا في نطاق المراجعة الداخلية له أثر سلبي علي فعالية المراجعة الداخلية (Endaya & Hanefah,2016 ;Aghghaleh, et al.,2014)، وقد تناول معهد المراجعين الداخليين موضوع استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي من خلال اصدار المعايير المهنية التالية (IIA, 2017) كما يلي:

- **معيار الاستقلال والموضوعية رقم (١١٠٠):** يجب أن تكون أنشطة المراجعة الداخلية مستقلة في وضعها التنظيمي، وبعيدة عن القيود المهددة لنشاط المراجع الداخلي، وأن يمارس المراجع الداخلي نشاطه بموضوعية من غير تحيز للغير.
- **معيار الاستقلال التنظيمي رقم (١١١٠):** يجب أن يتبع مدير إدارة المراجعة الداخلية أحد المستويات الوظيفية التي تمكنه من أداء مسؤولياته كاملة، وأن يكون المراجع الداخلي حراً من التدخل في تحديد نطاق عمله، وأداء واجباته، وتوصيل نتائجها، ويجب أن يلقي الدعم اللازم من الإدارة العليا المسؤولة عن المنظمة. والوضع التنظيمي المثالي لمدير إدارة المراجعة الداخلية هو تبعيته للرئيس التنفيذي للمنظمة من الناحية التنظيمية والإدارية، بينما يتبع لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة من الناحية الوظيفية (التقريرية).
- **معيار الموضوعية الفردية رقم (١١٢٠):** يجب أن يؤدي المراجع الداخلي عمله بنزاهة وعدم تحيز ويتجنب أي تعارض في المصالح الشخصية والمهنية.

يتضح مما سبق أن استقلال المراجع الداخلي يمثل ركناً أساسياً يتم الارتكاز عليه، وعليه أن يوازن بين كونه موظف داخل المنشأة واستقلاله وموضوعيته، وقد توصلت العديد من الدراسات السابقة إلي عدد من المؤشرات لقياس استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، منها تضارب المصالح الشخصية، دعم الإدارة العليا المراجعين الداخليين، وقيود نطاق عمل المراجعة الداخلية، والقيود المفروضة علي الوصول إلى السجلات والأفراد والممتلكات، وحدود الموارد والتمويل. تولي المراجع الداخلي بعض الأعمال التنفيذية في حالة غياب بعض الأفراد التنفيذيين، مناقشة محتوى التقرير النهائي مع الجهة الخاضعة للمراجعة (Endaya & Hanefah,2016; Aghghaleh, et al., 2014 ; Alzeban & Sawan,2013 ;Zahmatkesh & Rezazadeh, 2017)

ثانياً: الكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي:

تعتبر الكفاءة المهنية من أهم مقومات نجاح أي عمل، وبصفة خاصة في المراجعة، ويقصد بها تركيبة المؤهلات والخبرات والمهارات التي تؤهل المراجع (الداخلي أو الخارجي) لأداء مسؤولياتهم المهنية بكفاءة وفعالية (محمد، ربيعة رمضان، ٢٠١٦)، لذا يجب أن يستمر المراجع في مواصلة التعليم والتدريب بصفة مستمرة ليظل ملمماً بالتطورات الحديثة بمجال المراجعة الداخلية (أحمد، ٢٠١٥)، فالكفاءة المهنية مفترضة لدي كل المراجعين بصفة دائمة، ومن ثم فهي ليست محل شك، لكن يوجد العديد من الانتقادات الموجهة للمراجعين الداخليين بأنهم يعملون في مجالات حديثة، مثل إدارة المخاطر وتحقيق الرقابة وتطبيق متطلبات حوكمة الشركات، مما يتطلب توافر مقومات شخصية ومهنية معينة قد لا يتوافر لديهم مما ينعكس علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية (Drogalas,et al.,2015 ; الرزين & منصور، ٢٠١٨)، وقد أصدر معهد المراجعين الداخليين عدد من المعايير المتعلقة بالكفاءة المهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي (IIA,2017) كما يلي:

- **معيار الكفاءة والعناية المهنية الواجبة رقم (١٢٠٠):** يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عملهم بكفاءة وعناية مهنية معتادة"
- **معيار الكفاءة رقم (١٢١٠):** يجب أن يمتلك المراجعون الداخليون المعارف والمهارات وغيرها من الكفاءات اللازمة لأداء مسؤولياتهم الفردية، ويجب أن يمتلك نشاط المراجعة الداخلية بصوره جماعية، المعارف والمهارات وغيرها من الكفاءات اللازمة لأداء مسؤولياتها أو أن يحصل عليها.
- **معيار الكفاءة الفرعي رقم (A1.١٢١٠):** يجب علي المدير التنفيذي لإدارة المراجعة الحصول علي المشورة والمساعدة المختصة، إذا كان المراجعون الداخليون يفتقرون إلى المعرفة أو المهارات أو الكفاءات الأخرى اللازمة.
- **معيار الكفاءة الفرعي رقم (A2.١٢١٠):** يجب أن يكون لدي المراجعين الداخليين المعرفة الكافية لتقييم مخاطر الاحتيال التي من المتوقع أن تتعرض لها المنشأة، لكن لا يتوقع أن تكون لديهم خبرة الشخص المتخصص الذي تتمثل مسؤوليته الرئيسية في كشف الغش والاحتيال.
- **معيار الكفاءة الفرعي رقم (A3.١٢١٠):** يجب أن يكون لدي المراجعين الداخليين معرفه كافية بالمخاطر والضوابط الرئيسية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والتقنيات المتاحة لمراجعة الحسابات لأداء الاعمال المسندة اليهم. وينص معيار المراجعة الدولي رقم (٦١٠) علي أنه يجب أن تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بكفاءة وفي إطار العناية المهنية المعقولة، وتعتبر الكفاءة المهنية مسؤولية إدارة المراجعة الداخلية وكل مراجع بها، وعلي ذلك يجب أن تخصص إدارة المراجعة لكل عملية مراجعة فريق العمل الذي يتوافر له المعرفة والمهارة والتخصص الذي يمكنه من أداء أعماله بصورة مرضية (معيار المراجعة الدولي، ٦١٠). ومن ثم يجب أن يتوافر للمراجعين الداخليين الإلتزام بمعايير السلوك المهني عند أدائهم لأعمالهم وأن يتوافر لديهم المعارف والمهارات والتخصصات اللازمة لأداء أعمال المراجعة، كما يتوجب عليهم المحافظة علي كفاءتهم الفنية من خلال التعليم المستمر (العصري، ٢٠١٦)، ولا يمكن تحقيق فعالية المراجعة الداخلية إلا ببذل العناية المهنية اللازمة طبقاً للمعيار التالي (IIA,2017):
- **معيار العناية المهنية الواجبة رقم (١٢٢٠):** يجب علي المراجعين الداخليين بذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهامهم والمتوقع أن تتوافر في أي مراجع داخلي، واستخدام المراجعة المعتمدة علي الحاسب الالكتروني وتحليل البيانات، والانتباه للمخاطر الهامة، وانجاز المهام الاستشارية ببراعة.
- **معيار التطوير المهني المستمر رقم (١٢٣٠):** يجب علي المراجعين الداخليين تعزيز وتدعيم معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم من خلال التطوير المهني المستمر. كما يتم تنمية مهارات المراجعين الداخليين من خلال برامج التدريب المستمر والممارسة. وبالتأكيد ستتحمل المنشآت قدراً كبيراً من التكاليف والجهد لتنمية وتطوير قدراتهم لتنفيذ المهام المتطورة وفقاً لأعلي مستوي ممكن من الجودة، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا إذا خصصت ميزانية كافية سنوياً لهذا الغرض، وهذا يعتمد بشدة علي دعم

الإدارة العليا، وقد أوصت احدي الدراسات بعقد دورات تدريبية متخصصة للمراجعين الداخليين وتعريفهم بالتشريعات الرقابية، وكيفية الحصول علي أدلة الإثبات، وإيجاد نظام حوافز يتناسب مع المسؤوليات الملقاة على عاتقهم (الرحاطة، ٢٠٠٨). وفي دراسة ذات صلة، حاولت (Ahmad H., et al. 2009) استكشاف أهمية المراجعة الداخلية في القطاع العام الماليزي، وتوصلت إلى أن المراجعة الداخلية للحسابات يعوقها عدم كفاية الدعم المقدم من الإدارة العليا، ويفتقروا إلى المعرفة والتدريب المناسبين بشأن نهج المراجعة الفعالة.

كما أصدر معهد المراجعين الداخليين عدد من المعايير المتعلقة بالتدريب والتطوير المستمر للمراجع الداخلي (IIA,2017) كما يلي:

- **معيار برنامج ضمان الجودة والتحسين رقم (١٣٠٠):** يجب علي المدير التنفيذي لإدارة المراجعة، تطوير والحفاظ علي برنامج ضمان وتحسين الجودة الذي يغطي جميع جوانب نشاط المراجعة الداخلية.
- **معيار متطلبات برنامج ضمان الجودة والتحسين رقم (١٣١٠):** يجب أن يتضمن برنامج ضمان الجودة والتحسين، نوعين من التقييم، أولهما التقييم الداخلي الذي يتم من قبل أشخاص آخرين داخل المنشأة، مع التأكد من وجود معرفة كافية بممارسات المراجعة الداخلية. وثانيهما التقييم الخارجي الذي يتم من قبل خبير أو فريق تقييم مؤهل ومستقل من خارج المنشأة.

ويمكن قياس الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين من خلال عدد من المؤشرات المتمثلة في المؤهلات العلمية، والشهادات المهنية، والخبرات العملية (عبدالوهاب، ٢٠١٧)، ومشاركة المراجعين الداخليين في الندوات والحلقات التعليمية والتدريبية التي تتناول أمور المراجعة الداخلية (Alzeban, & Gwilliam, 2014)، كما يمكن قياس العناية المهنية للمراجعين الداخليين من خلال وجود دليل استرشادي لتنفيذ اجراءات المراجعة الداخلية بالمنشأة من عدمه، ومدى توافر نظام لتقييم جودة عمل المراجعة الداخلية، تعزيز معارف ومهارات المراجعين الداخليين من خلال التطوير المهني المستمر (IIA,2017).

ثالثاً: مهارات الإتصال الفعال للمراجع الداخلي:

ظهر اتجاه حديث يتناول الجوانب السلوكية لعملية المراجعة الداخلية، والتي يتناول مهارات الإتصال الفعال للمراجعين الداخليين بالأطراف الخاضعة لعملية المراجعة الداخلية، التي من شأنها إزالة ومحو النظرة العامة للمراجع الداخلي باعتباره جاسوساً للإدارة العليا، مما كان وما زال له آثار سلبية علي التعاون المطلوب مع الأفراد محل الفحص والتقييم (Luciano et al., 2018)، كما تتناول مهارات الإتصال الفعال بين المراجعين الداخليين بالمراجعين الخارجيين علي أساس المنافع المتبادلة بينهما، من خلال تبادل المعلومات وتنسيق الجهود لضمان تغطية أعمال المراجعة وتجنب الازدواجية والتكرار (Azam, et al. 2017)، لذا يجب تقييم مهارات الإتصال بين أطراف المراجعة الداخلية، للتوصل إلي أسباب عدم التعاون بهدف تنمية وفتح قنوات الإتصال التي تسمح بتدفق المعلومات بالسرعة والكفاءة اللازمة (أحمد، ٢٠١٥).

وقد أشارت العديد من الدراسات إلى أهمية مهارات الاتصال الفعال، علي اعتبار أنه أحد المتغيرات المستقلة الهامة التي تؤثر علي فعالية المراجعة الداخلية (Endaya, الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (ISA, 610, 2009)، ومعيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) من مراجعي الحسابات الخارجيين تقييم الاتصال الفعال عند اعتمادهم علي عمل المراجعين الداخليين، لأن المراجع الخارجي بحاجة إلي المعلومات الواردة بتقرير المراجعة الداخلية ذات الصلة، التي من شأنها التأثير علي عمل المراجع الخارجي، وبالمثل يخطر المراجع الخارجي عادة المراجع الداخلي بأية أمور هامة يمكن أن تؤثر علي عملية المراجعة الداخلية (معيار المراجعة المصري، ٦١٠)، كما أصدر معهد المراجعين الداخليين عدد من المعايير المتعلقة بالاتصال الفعال للمراجع الداخلي (IIA,2017) أهمها:

- معيار توصيل النتائج رقم (٢٤٠٠): يجب علي المراجعين الداخليين تبليغ وتوصيل نتائج مهامهم إلي الجهات ذات العلاقة، ويتضمن هذا المعيار عدد من المعايير الفرعية أهمها:
- معيار جودة الاتصال رقم (٢٤٢٠): يجب أن تكون الاتصالات دقيقة وموضوعية وواضحة وموجزة وبناءة وكاملة وحسنة التوقيت.
- ومن ثم فإن عملية الإتصال الفعال يجب أن تكون ذات اتجاهين، فلا يجب أن تقتصر علي تبادل الخطط والتقارير بين المراجعين الداخليين والإدارة العليا بالمنشأة، بل يجب أن تشمل علي العمل المشترك عند وضع خطط المراجعة وتبادل البيانات والمعلومات، وعقد اللقاءات والاجتماعات الدورية، دون أن يمس ذلك مبدأ الاستقلالية (الفاو، ٢٠١٢)، ويمكن قياس الإتصال الفعال للمراجع الداخلي من خلال عدد من المؤشرات المتمثلة في اللقاءات والاجتماعات الدورية بين المراجعين الداخليين من جهة، والأشخاص الخاضعين للمراجعة والإدارة العليا بالمنشأة والمراجعين الخارجيين من جهة أخرى (Alzeban, & Gwilliam, 2014)، وما إذا كان هناك تبادل للتقارير والرسائل وأوراق العمل وبرامج المراجعة بين المراجعين الداخليين والخارجيين (Endaya & Hanefah,2016)، والمتابعة من قبل المراجعين الداخليين لتنفيذ الملاحظات والتوصيات التي تضمنها تقرير المراجعين الخارجيين (Soh, & Martinov, 2011)، واستطلاع آراء الأفراد الذين يتم مراجعة أعمالهم تجاه ما جاء بتقرير المراجعة الداخلية (Luciano et al., 2018).

٣-٢ فعالية وظيفة المراجعة الداخلية:

أشار معهد المراجعين الداخليين إلي ضرورة تقييم فعالية المراجعة الداخلية بصفة دورية، لأنها تعد آلية هامة تساعد الإدارة علي تحقيق أهدافها (IIA,2017). وفي يونيه ٢٠١٢ أصدر الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بانجلترا National Audit Office تقريراً بعنوان "The effectiveness of internal audit in central government"، تناول أحد أجزاء القدرات المناسبة للعاملين بمجال المراجعة الداخلية (NAO,

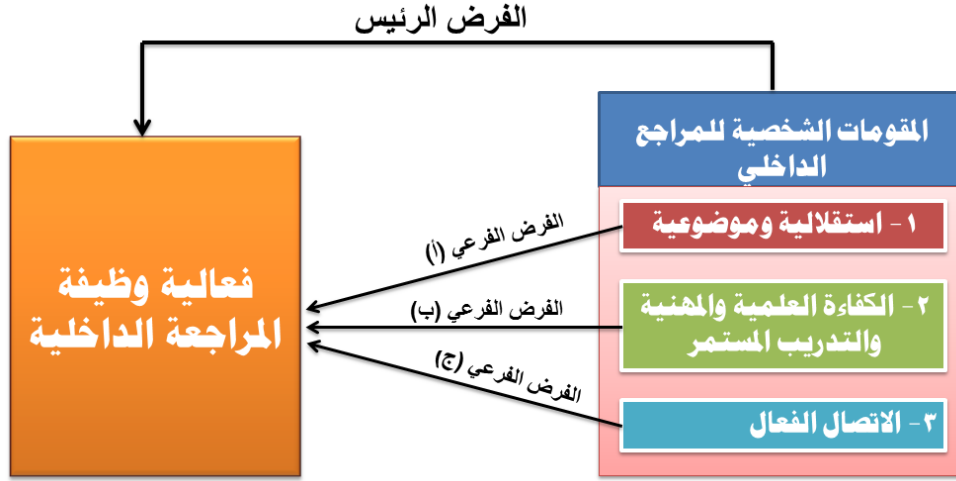
(2011). كما أصدر مجلس مدينة أكسفورد معايير للمراجعة الداخلية في المنشآت العامة، ليتم تطبيقها بالمنشآت الحكومية المركزية وهيئة الخدمات الصحية القومية اعتباراً من أول أبريل ٢٠١٣ (Oxford City Council, 2012).

وقد عرف بعض الباحثين مفهوم الفعالية بصفة عامة بأنها "القدرة علي الحصول علي نتائج تتسق مع الأهداف والغايات المرجوة" (Lenz, & Hahn, 2015). كما وصفها معهد المراجعين الداخليين (IIA,2017) بأنها "درجة تحقق الأهداف الموضوعية"، أما مفهوم فعالية المراجعة الداخلية فقد عرفها بعض الباحثين بأنها قدرة المراجعين الداخليين علي تحقيق النتيجة (الأهداف) المرجوة الواجب الوصول إليها (Badara, et al.,2013; Lenz, &Hahn,2015)، كما وصفها معهد المراجعين الداخليين بأنها "قدرة المراجعين الداخليين علي تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل إدارة المراجعة الداخلية" (IIA,2017)، لذا فإن مفهوم الفعالية يرتبط بتحقيق الأهداف المحددة مقدماً، بالتالي فإن تحقيق المزيد من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية مرتبط بقدرة إدارة المراجعة علي تحقيق الأهداف المحددة مقدماً، ومن ثم فهي بمثابة مؤشر لجودة الأداء والحكم علي جودة وظيفة المراجعة الداخلية (Endaya & Hanefah,2016).

كما أكد الباحثون أن وظيفة المراجعة الداخلية لن يعتمد عليها مالم تكون فعالة (Badara, et al.,2013 ; Lenz, & Hahn, 2015)، لذلك، من الأهمية بمكان تحديد العوامل المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية، حيث استخدمت الدراسات السابقة أساليب مختلفة للتحقيق في فعالية المراجعة الداخلية، إلا أنه حتى الآن، لا يوجد إجماع حول إطار عمل ملائم لقياس فعالية المراجعة الداخلية (Endaya & Hanefah,2016)، لذا فإن فعالية المراجعة الداخلية عملية ديناميكية ومناقشتها مستمرة، وتعد معايير المراجعة الداخلية من أهم العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية، لأنها تمثل المقاييس والقواعد التي يمكن بواسطتها تقييم عمليات وخدمات وظيفة المراجعة الداخلية، وأن الإلتزام بها يؤدي إلي تحقيق أهداف هذه الوظيفة (IIA,2017).

ويمكن قياس فعالية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال عدد من المؤشرات المتمثلة تتمثل في استقلالية المراجع الداخلي (Drogalas, et al., 2012 ; Ali et al., 2015)، وجودة أداء المراجعة الداخلية (Mihret & Yismaw, 2007)، ونطاق عمل المراجعة الداخلية، والكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، والتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، ودعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين (Alzeban & Gwilliam, 2013؛ السيد، ٢٠١٣)، الحرية الكاملة لدي المراجعين الداخليين في إعداد ماتوصلوا إليه من نتائج وتقديمه إلي المستفيدين من خلال التقرير النهائي للمراجعة الداخلية (Lenz, & Hahn,2015)، والتواصل غير المقيد بين الموظفين ومجلس الإدارة (Alzeban,&Gwilliam, 2014).

حيث يمكن توضيح التأثير المشترك للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الشكل رقم (١):



شكل رقم (١)
التأثير المشترك للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي
علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية

القسم الرابع: الدراسة الميدانية:

٤-١ هدف الدراسة الميدانية: تهدف الدراسة الميدانية إلي استطلاع آراء عينة الدراسة تجاه عدد من المتغيرات المستقلة المتمثلة في (استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر، ومهارات الاتصال الفعال) ومدى تأثيرها علي المتغير التابع المتمثل في فعالية المراجعة الداخلية، واجراء الإختبارات الإحصائية اللازمة لاختبار فروض الدراسة، والتوصل لنتائج يمكن تعميمها، وتوصيات يمكن أن تساهم في تطوير وتحسين أعمال المراجعة الداخلية.

٤-٢ مجتمع وعينة الدراسة: يشمل مجتمع الدراسة مايلي:

- المراجعون الداخليون بالمنشآت الخدمية الحكومية التابعة لوزارتي (التعليم والصحة) بمحافظة الدقهلية، بغرض تقييم المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي، والتعرف علي مدى توفر الصفات والقدرات الشخصية والمهنية لدي القائمين علي تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية، حتي يتمكنوا من أداء المهام الجديدة لوظيفة المراجعة الداخلية بأقصى فعالية ممكنة.
- المديرون التنفيذيون بتلك المنشآت الحكومية، علي اعتبار أنهم المستفيدون من خدمات المراجعة الداخلية، والذين تقدم إليهم تقارير المراجعة الداخلية.
- الأعضاء الفنيون العاملون بالجهاز المركزي للمحاسبات، علي اعتبار أنهم المراجعون الخارجيون ولهم تعامل مباشر مع المراجعين الداخليين، ويمكنهم

المساهمة في تقييم المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي في ضوء المتطلبات الحديثة للمراجعة الداخلية، وبما يحقق فعالية وظيفية المراجعة الداخلية. ومن أجل اختبار فروض الدراسة، تم توزيع عدد (٣٠٠) قائمة استقصاء، وقد بلغت الاستثمارات التي تم جمعها والصالحة للتحليل الإحصائي عدد (١٦٠) قائمة بنسبة استجابة ٥٣ % ، ويوضح الجدول رقم (١) عينة الدراسة وعدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي:

جدول رقم (١): الاستثمارات الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي

الاستثمارات الصالحة للتحليل		الاستثمارات المستلمة		الاستثمارات الموزعة		فئات عينة الدراسة
٩٣	٦٢%	١٢٤	٧٧%	١٥٠	١٠٠%	المراجعون الداخليون
٢٨	٣١%	٤٨	٥٣%	٩٠	١٠٠%	المديرون التنفيذيون
٣٩	٦٥%	٣٧	٧٤%	٦٠	١٠٠%	الجهاز المركزي للمحاسبات
١٦٠	٥٣%	٢٠٩	٧٠%	٣٠٠	١٠٠%	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي

كما يوضح الجدول رقم (٢) يوضح الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة.

جدول رقم (٢): الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
المؤهل	بكالوريوس	١٢٧	٧٩,٤%
	دبلوم عالي	١٧	١٠,٦%
	ماجستير	١٥	٩,٤%
	دكتوراه	١	٠,٦%
	الزمالة المهنية CIA	-	-
	الإجمالي	١٦٠	١٠٠%
التخصص	المحاسبة	١٢٢	٧٦,٣%
	الإدارة	٢٤	١٥%
	القانون	١٤	٨,٧%
	الإجمالي	١٦٠	١٠٠%
الخبرة	أقل من ١٠ سنوات	١٢	٧,٥%
	من ١٠ سنوات إلى أقل من ٢٠ سنة	٤٠	٢٥%
	من ٢٠ سنة إلى أقل من ٣٠ سنة	٩٣	٥٨,١%
	من ٣٠ سنة فأكثر	١٥	٩,٤%
	الإجمالي	١٦٠	١٠٠%

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

يلاحظ من الجدول رقم (٢) أن مفردات العينة يحملون مؤهلات علمية مناسبة لاتقل عن بكالوريوس، وهذا من شأنه دعم نتائج هذه الدراسة بكفاءة عالية، لكن يلاحظ أن كافة المشاركين لا يحملون مؤهلاً مهنيًا (الزمالة) في المحاسبة والمراجعة، ويمكن تفسير ذلك بأن طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الحكومية لا تتطلب الحصول

علي هذا المؤهل المهني، هذا بالإضافة إلي أن نسبة كبيرة من حجم العينة يحملون مؤهلاً عال في تخصص المحاسبة (٧٦,٣%)، مع توفر الخبرة لمعظم المشاركين والتي تقدر بنسبة (٩٢.٥%) من حجم العينة تزيد مدة خبرتهم عن (١٠) سنوات، ومن ثم فإنهم يتمتعون بخبرة وظيفية كبيرة، الأمر الذي يتوقع منه امكانية الحصول علي إجابات موضوعية يمكن من خلالها اختبار فروض الدراسة.

٤-٣ أداة جمع البيانات: اعتمد الباحث علي المقابلات الشخصية وإعداد قائمة الاستقصاء كأداة للحصول علي البيانات اللازمة لإختبار فروض الدراسة، لضمان سلامة وفهم وتوضيح أهمية وأهداف الدراسة، والرد علي استفسارات المتلقين لقوائم الاستقصاء، لضمان سلامة الاستجابة علي عناصر القائمة، وقد تم استخدام مقياس (ليكرت) ذو الدرجات الخمسة كما يلي:

موافق جداً (٥)	موافق (٤)	غير متأكد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق إطلاقاً (١)
----------------	-----------	---------------	---------------	-----------------------

٤-٤ اختبار الصدق والثبات: أجرى الباحث اختباري الصدق والثبات لقائمة الاستقصاء المستخدمة على النحو التالي:

- **صدق قائمة الاستقصاء:** اعتمد الباحث على صدق المحكمين في اختبار صدق الاستقصاء، وقام الباحث بعرض قائمة الاستقصاء على خمسة من أعضاء هيئة التدريس من بعض الجامعات المصرية للتأكد من صلاحيتها من الناحية العلمية، والتأكد من وضوح صياغتها اللغوية، وقد أسفر ذلك عن إجراء بعض التعديلات على بعض العبارات لضمان صدق القائمة المستخدمة في الدراسة الميدانية.
- **ثبات قائمة الاستقصاء:** تم الاعتماد على مقياس ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha لاختبار ثبات عبارات قائمة الاستقصاء والمعبرة عن كل بعد من أبعاد الدراسة، وكانت نتائج هذا المقياس لكل بعد في الجدول التالي رقم (٣):

جدول رقم (٣) : قيم معاملات ألفا كرونباخ للأبعاد الرئيسية بقائمة الاستقصاء

المتغيرات	الأبعاد	معامل ألفا كرونباخ
المتغير المستقل المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي	استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي.	٠.٧٧٣
	الكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي.	٠.٧٥٧
	الاتصال الفعال للمراجع الداخلي.	٠.٨٢٥
المتغير التابع	فعالية المراجعة الداخلية	٠.٧٥٦

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من الجدول رقم (٣) أن جميع قيم ألفا كرونباخ تتجاوز المستوى المقبول في العلوم الاجتماعية وهو ٠.٧، الأمر الذي يؤكد ثبات الاستقصاء المستخدم في هذه الدراسة عند مستوى ثقة ٩٥%.

٤-٥ **التحليل الإحصائي المستخدم:** قام الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (حزمة البرامج الجاهزة للعلوم الإجتماعية) لإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية حيث قام الباحث باختبار صحة فروض الدراسة كما يلي:

- **الفرض الرئيس:** تم اختبار صحة الفرض الرئيس والفروض الفرعية للدراسة من خلال استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد، وقد تم صياغة نموذج إحصائي لتحديد التأثير المشترك للمتغيرات المستقلة المتمثلة في (استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة المهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي، والاتصال الفعال للمراجع الداخلي) والتي تعبر عن المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي، وأثرها على المتغير التابع المتمثل في (فعالية المراجعة الداخلية) ، ويأخذ النموذج الشكل التالي:

$$Y = A_0 + A_1 X_1 + A_2 X_2 + A_3 X_3 + e$$

حيث تتمثل متغيرات النموذج فيما يلي:

- X_1 : استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي.
- X_2 : الكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي.
- X_3 : مهارات الاتصال الفعال للمراجع الداخلي.
- Y : فعالية المراجعة الداخلية (المتغير التابع)
- A_0 : ثابت المعادلة ، وهي تمثل قيمة Y حينما تكون قيم المتغيرات المستقلة مساوية للصفر.
- $A_1 : A_3$: معاملات الانحدار ، وهي تمثل ميل الخط المستقيم لكل متغير مستقل، وقد تأخذ إشارة موجبة إذا كانت العلاقة بين المتغيرين طردية ، أو إشارة سالبة في حالة العلاقة العكسية.
- e : الخطأ العشوائي ، وهو يعبر عن التغيرات التي تحدث في المتغير التابع Y والتي لا ترجع إلى أي من المتغيرات المستقلة.

٤-٦ نتائج الدراسة التطبيقية:

تم اختبار فروض للدراسة من خلال تطبيق تحليل الانحدار المتعدد، لإختبار تأثير المتغيرات المستقلة التي تتمثل في المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي علي المتغير التابع الذي يتمثل في فعالية المراجعة الداخلية، ويمكن عرض وتوضيح نتائج اختبار فروض الدراسة كما يلي:

٤-٦-١ **الإحصاءات الوصفية:** يوضح الجدول رقم (٤) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة، حيث أظهر التحليل الإحصائي متوسط قيمة المتغير التابع المتمثل في فعالية المراجعة الداخلية، وكذلك متوسط قيم المتغيرات المستقلة الثلاثة المتمثلة في (استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي ، والكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي، ومهارات الاتصال الفعال للمراجع الداخلي) ، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (٤) الاحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

المتغير	الحد الأدنى	الحد الأقصى	المتوسط	الانحراف المعياري
استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي	٣.٧٣	٤.٧٣	٤.٤١٣	٠.٢٩٦
الكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر	٣.٣٨	٤.٧٥	٤.٢٢	٠.٣٨٤
مهارات الاتصال الفعال للمراجع الداخلي	٣.٢٩	٤.٤٣	٣.٨٩	٠.٣٥٤
فعالية المراجعة الداخلية	٢.٦٧	٤.٦٧	٣.٩٧	٠.٣٤٠

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج التحليل الإحصائي

٤-٦-٢ نتائج اختبارات فرض الدراسة:

نص الفرض: يوجد تأثير معنوي للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي (استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي ، والكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي ، ومهارات لاتصال الفعال للمراجع الداخلي) مجتمعة على فعالية المراجعة الداخلية بالمنشآت الحكومية التابعة لوزارة (التعليم والصحة) بمحافظة الدقهلية. حيث يوضح الجدول رقم (٥) معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة:

جدول رقم (٥) : معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة

المتغير التابع: فعالية المراجعة الداخلية	المتغيرات المستقلة
P. Value	معامل الارتباط
٠.٠١٩	*٠.١٦٤
٠.٠٤٦	*٠.١٢٠
٠.١٨٠	٠.٠٧٣

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من الجدول السابق رقم (٥) وجود علاقة ارتباط معنوية بين استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وفعالية المراجعة الداخلية، حيث جاء معامل الارتباط مساوياً (٠.١٦٤) وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠٥) أو أقل، كما وجدت علاقة ارتباط معنوية بين الكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي وفعالية المراجعة الداخلية، حيث جاء معامل الارتباط مساوياً (٠.١٢٠) وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠٥) أو أقل، بينما لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين مهارات الاتصال الفعال للمراجع الداخلي وبين فعالية المراجعة الداخلية. أما عن نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد للكشف عن أثر المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي مجتمعة في فعالية المراجعة الداخلية ، يتضح من الجدول رقم (٦) أن قيمة F (٢.٧٢٤) بدلالة P. Value (٠,٠٤٦)، وهو ما يشير إلي صلاحية النموذج المعبر عن العلاقة بين المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي وفعالية المراجعة الداخلية ، كما تبين النتائج أن النموذج لا يعاني من مشكلة الارتباط الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة Multicollinearity، حيث تقع جميع قيم مقياس VIF تحت

مستوى (١٠)، الذي يعتبر حد البداية الدال على وجود مشكلة الارتباط الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة.

كما بلغت قيمة (R^2) (٠.٠٥) مما يعكس القيمة التفسيرية للنموذج، التي توضح أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسر نحو ٥% من التأثير الكلي على المتغير التابع (فعالية المراجعة الداخلية)، وباقي النسبة ترجع إلي الخطأ العشوائي في المعادلة، أو لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى.

الجدول رقم (٦): نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد

للعلاقة بين المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي وفعالية المراجعة الداخلية

VIF	P. Value	t Value	Standardized β Coefficient	β Coefficient	المتغيرات المستقلة
	٠.٠١	٢.٦٠٩		١.٩١٥	ثابت الانحدار (A_0)
١.٠٠٥	٠.٠٢٨	٢.٢٢٠	٠.١٧٤	٠.٢٤٨	استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي
١.٠٠٥	٠.٠٣٣	١.٦٨٩	٠.١٣٢	٠.١٤٦	الكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي
١.٠٠٠	٠.٣٣٩	٠.٩٥٩	٠.٠٧٥	٠.٠٩٠	مهارات الاتصال الفعال للمراجع الداخلي

معامل التحديد $R^2 = ٠.٠٥$
 قيمة $F = ٢.٧٢٤$
 قيمة $P. Value = ٠.٠٤٦$
 نسبة الخطأ = ٩٥%
 مستوى الثقة (٩٥%)
 المتغير التابع : فعالية المراجعة الداخلية.

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج التحليل الإحصائي

كما يتضح من النتائج المبينة بالجدول السابق، أن هناك متغيرين فقط من بين المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي هما اللذان يمتلكان تأثيراً معنوياً علي فعالية المراجعة الداخلية، أولهما استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، حيث تبين أنها ذات تأثير معنوي علي فعالية المراجعة الداخلية (معامل الانحدار المعياري = ٠.١٧٤ وقيمة $P. value = ٠.٠٢٨$)، وثانيهما الكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي ذات تأثير معنوي علي فعالية المراجعة الداخلية (معامل الانحدار المعياري = ٠.١٣٢، وقيمة $P. value = ٠.٠٣٣$)، بينما لم يوجد تأثير معنوي لمهارات الاتصال الفعال للمراجع الداخلي علي فعالية المراجعة الداخلية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار المعياري لهذا المتغير (٠.٠٧٥) وقيمة $p. value = ٠.٣٣٩$. وهي غير دالة إحصائياً.

وبناءً على ذلك يمكن استخلاص صحة فرض الدراسة جزئياً، حيث يتضح أن فعالية المراجعة الداخلية وفقاً لنموذج الدراسة تتأثر معنوياً بالمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي مجتمعة، وأن ذلك التأثير يتحدد من خلال نوعين فقط من هذه المقومات هما: استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي، بينما لم يكن لمهارات الاتصال الفعال للمراجع الداخلي دوراً معنوياً في هذا التأثير. ويمكن عرض نتائج اختبارات الفروض الفرعية المنبثقة من الفرض الرئيس للدراسة علي النحو التالي:

اختبار الفرض الفرعي (أ): يوجد تأثير معنوي لاستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الحكومية التابعة لوزارة (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية، حيث أظهرت نتائج التحليل أن معامل الانحدار المعياري = ٠,١٧٤، وقيمة P. Value = ٠,٠٢٨، مما يشير إلي وجود تأثير معنوي لاستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا يعني قبول هذا الفرض الجزئي، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Amanuddin, et al., 2012; Drogalas, et al., 2015; MacRae & Gils, 2014; Ali et al., 2012; السيد، ٢٠١٣)

ويعتقد الباحث أنه يمكن تفسير هذه النتيجة بأن أهم وأول معايير الأداء المهني الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (المعيار رقم ١١٠٠ - الاستقلالية والموضوعية)، والذي يعتبر أحد الشروط اللازمة لتأدية أعمال المراجعة الداخلية بحرية تامة ودون تدخل أو ضغط علي المراجع الداخلي، خاصة وأنه موظف بالمنشأة الحكومية التي يعمل بها، ويمكن تفسير أهمية هذا المتغير من خلال ترتيب الأهمية النسبية للعبارات المعبرة عنه من خلال الجدول رقم (٧) كما يلي:

جدول رقم (٧) الأهمية النسبية للعبارات المعبرة عن استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية النسبية
يتم تعيين وعزل مدير وأعضاء إدارة المراجعة الداخلية ، وتحديد معاملتهم المالية من قبل الإدارة العليا.	٣.٩	١.٠٥٣٣	(١١)
توجد ميزانية كافية لإدارة المراجعة الداخلية تكفي لتنفيذ المسئوليات والمهام المطلوبة.	٤.٤٠٦٢	٠.٤٩٢٦٧	(٧)
يقدم المراجع تقريره الداخلي إلى أعلى مستوى إداري بالمنشأة.	٤.٣٦	٠.٩٠٥٦١	(٩)
لا يوجد تضارب في المصالح عند ممارسة عمل المراجعة.	٤.٣٧٥	٠.٧٨٣٠٨	(٨)
يحق للمراجع الداخلي الاطلاع على كافة المستندات والسجلات والقوائم للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة دون قيود.	٤.٥٣٧٥	٠.٧١٧١٥	(٢)
يتم تخطيط وتنفيذ نطاق المراجعة دون تدخل من الإدارة العليا.	٤.٤٠٧٢	٠.٧٨٧٤٦	(٦)
لا يتحيز المراجع لصالح الأفراد المكلف بمراجعة أعمالهم.	٤.٨١٢٥	٠.٣٩١٥٤	(١)
لا يشترك المراجع الداخلي في أية أعمال تنفيذية بالمنشأة.	٤.٤٥٣٨	٠.٧٥٨٥٧	(٤)
يتضمن تقرير المراجعة نقاط القوة ونقاط الضعف للأعمال التي تم مراجعتها.	٤.٤٤٣٨	١.١٣١٣	(٥)

(١٠)	٠.٨٧٠١٩	٤.٣٥	الحرية المطلقة لتضمين النتائج والملاحظات والمخالفات التي تم التوصل إليها بتقرير المراجعة دون تدخل من الإدارة العليا.
(٣)	٠.٥٨٢٦٤	٤.٥١٢٥	يتضمن التقرير النهائي للمراجعة الداخلية التعليقات والردود الواردة من الإدارات الخاضعة للمراجعة على ملاحظات المراجع.

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

وقد حظيت العبارات أرقام (٧، ٥، ١١) أهم العبارات الأكثر أهمية من وجهة نظر مفردات العينة، ويمكن التعقيب على ذلك، فالعبارة رقم (٧) تحقق للمراجع أقصى استقلالية وموضوعية شخصية ممكنة من خلال عدم التحيز مع أو ضد الأشخاص المكلف بمراجعة أعمالهم، ومن ثم تحقيق الموضوعية التي تبعده عن التأثيرات الشخصية، أما العبارة رقم (٥) تعبر عن حق المراجع المطلق في الحصول والاطلاع على كافة البيانات والمعلومات التي تساعد على تأدية واجبة دون تدخل من الزملاء أو الرؤساء بالعمل، أما العبارة رقم (١١) تعبر عن أن المراجع دوره تقويمي وليس تصيد الأخطاء حيث يعرض وجهة نظر الأشخاص الذين تمت مراجعة أعمالهم تجاه الملاحظات التي اكتشفها أثناء تنفيذ المراجعة والتي قد تكون مفيدة لإدارة المنشأة، وهذا من شأنه يساعد على تحقيق أهداف المراجعة ومن ثم زيادة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية.

كما حظيت العبارات أرقام (١، ١٠، ٣) أهم العبارات الأقل أهمية، فالعبارة رقم (١) تتناول تعيين وعزل وتحديد المعاملة المالية للمراجع، والتي تخضع لقانون الخدمة المدنية وليس للإدارة العليا بالمنشآت الحكومية دور جوهري في هذا الأمر، أما العبارة رقم (١٠، ٣) تعبر عن الدور الذي يقوم به المراجع الداخلي والذي يعد بمثابة عين وذراع الإدارة العليا لتحقيق الرقابة على الأعمال التي تقوم بها الإدارة التنفيذية، ومن البديهي أن تعطي له كافة الصلاحيات التي تمكنه من اكتشاف المخالفات والملاحظات والإعلان عنها بتقرير المراجعة، ومن ثم يجب أن يقدم تقريره الداخلي إلى هذه الإدارة العليا بالمنشأة الحكومية.

اختبار الفرض الفرعي (ب): يوجد تأثير معنوي للكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الخدمية الحكومية التابعة لوزارتي (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية. حيث أظهرت نتائج التحليل أن معامل الانحدار المعياري = ٠,١٣٢، وقيمة P Value = ٠,٠٣٣، مما يشير إلى وجود تأثير معنوي للكفاءة المهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا يعني قبول هذا الفرض الجزئي، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Luciano, et al., 2018 ; Endaya & Hanefah, 2016 ; MacRae & Gils, 2014; Amanuddin, et al., 2015 ; Drogalas, et al., 2015 ;

ويعتقد الباحث أنه يمكن تفسير هذه النتيجة بأن معايير المراجعة الداخلية التي تشمل (المعيار رقم ١٢٠٠ - الكفاءة المهنية)، (المعيار رقم ١٣٠٠ - التدريب المستمر) تؤكد على ضرورة توافر الكفاءة العلمية والمهنية اللازمة لدى المراجعين الداخليين والتي تمكنهم من تنفيذ مهام المراجعة بشكل سليم، كما تستلزم تطوير وتنمية مهارات

المراجعين الداخليين من خلال إعداد خطة سنوية للتدريب والتطوير المستمر، وبما يمكنهم من استيعاب المهام الحديثة التي تتطلبها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، ويمكن تفسير أهمية هذا المتغير من خلال ترتيب الأهمية النسبية للعبارة المعبرة عنه من خلال الجدول التالي رقم (٨) كما يلي:

جدول رقم (٨) الأهمية النسبية للعبارة المعبرة عن الكفاءة المهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي

ترتيب الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
(٦)	٠.٧٩١٤٦	٤.٢	يشترط توافر حصول المراجع الداخلي على درجة البكالوريوس في المحاسبة كحد أدنى عند التعيين.
(٢)	٠.٥٣٠٦٦	٤.٥٨٧٥	يشترط قضاء فترة تدريبية في مجال المراجعة الداخلية قبل ممارسة وظيفته كمراجع داخلي مبتدئ.
(٣)	٠.٦٦٧٩٧	٤.٥٨١٣	تشجع الإدارة العليا المراجع للحصول على الشهادات المهنية التي تمنحها المؤسسات المهنية المهمة بالمراجعة.
(٤)	٠.٧٠٠٢٩	٤.٣٨٧٥	توجد خطة سنوية للدورات التدريبية والتطوير المستمر في مجال المراجعة الداخلية سواء داخل المنشأة أو خارجها.
(٥)	٠.٧٨٤١٨	٤.٣٣٧٥	يوجد إلزام لحضور المراجع الداخلي الدورات التدريبية وبرامج التطوير والمؤتمرات والندوات وحلقات النقاش.
(٧)	٠.٩٥٠٠١	٤.١٢٥	تعتمد المنشأة برنامج رقابة الجودة لبرامج التدريب المتاحة.
(١)	٠.٦٥٧٦٨	٤.٥٩٧٥	يشترط لترقية المراجع الداخلي الحصول على شهادة علمية أو مهنية أعلى أو حضوره عدد معين من الدورات التدريبية.
(٨)	١.٦٤٥٨٣	٢.٩٥٦٣	توفر المنشأة المنشورات العلمية والمهنية المحلية والدولية المتعلقة بأمور المراجعة الداخلية.

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي

وقد حظيت العبارات أرقام (٧، ٢، ٣) أهم العبارات الأكثر أهمية من وجهة نظر مفردات العينة، ويمكن التعقيب على ذلك، فالعبارة رقم (٧) تؤكد على أن التأهيل العلمي فقط لا يكفي لشغل المناصب العليا بإدارة المراجعة الداخلية، بل الأمر يتطلب التطوير العلمي والعملية بالحصول على شهادات علمية أو مهنية أعلى، أما العبارة رقم (٢) تعبر عن ضرورة اكتساب المراجع الداخلي الجوانب العملية من خلال تدريبه قبل مزاوله عمله للتعرف على كيفية وضع خطة المراجعة وكيفية تنفيذها والحصول على أدلة الإثبات اللازمة وكيفية إعداد تقرير المراجعة، أما العبارة رقم (٣) تؤكد على ضرورة تطوير الكفاءة المهنية من خلال حث وتشجيع المراجع الداخلي للحصول على دورات تدريبية لزيادة خبرته العملية بما يساعده على تحقيق أهداف المراجعة ومن ثم زيادة فعالية وظيفته المراجعة الداخلية، ومن ثم فإن كفاءة المراجع الداخلي لا تتحقق إلا بتوافر شرطين أساسيين هما التأهيل العلمي والمهارة من خلال التدريب العملي تطبيقاً لمعايير المراجعة الداخلية (IIA, 2017).

كما حظيت العبارات أرقام (٨، ٦، ١) أهم العبارات الأقل أهمية، فالعبارة رقم (٨) تعبر عن عدم اهتمام المنشآت الحكومية بالناشرات العلمية والمهنية المحلية والدولية التي غالباً ماتكون باللغة الإنجليزية والتي من الصعب الحصول عليها

وترجمتها ولا يهتم المسئولون بالمنشآت الحكومية بتوفيرها للمهتمين بالمراجعة الداخلية، أما العبارة رقم (٦) التي تعبر عن اعتماد المنشأة برنامج رقابة الجودة لبرامج التدريب المتاحة، فمن الملاحظ عدم وجود هذه البرامج أصلاً للتأكد من فعالية برامج التدريب، كما أن عملية التدريب روتينية ولم تتضمن الممارسات الحديثة التي تتطلبها معايير المراجعة الداخلية، أما العبارة رقم (١) تعبر عن توافر شرط الحصول علي بكالوريوس محاسبة بصفة عامة في كل من يعمل مراجع داخلي، وإن كان البعض يحمل تخصصات أخرى إدارية وقانونية لمراجعة مدي الإلتزام بتطبيق القواعد واللوائح والقوانين التي تحكم أعمال المنشآت الحكومية.

- **اختبار الفرض الفرعي (ج):** لا يوجد تأثير معنوي لمهارات الاتصال الفعال للمراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الحكومية التابعة لوزارة (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية. حيث أظهرت نتائج التحليل أن معامل الانحدار المعياري = ٠,٠٧٥، وقيمة P. Value = ٠,٣٣٩، وهي غير دالة احصائياً، مما يشير إلي عدم وجود تأثير معنوي للاتصال الفعال للمراجع الداخلي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا يعني رفض هذا الفرض الجزئي، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Luciano, et al., 2018; Lenz, & Hahn, 2015)

ويعتقد الباحث أنه يمكن تفسير هذه النتيجة بأن الصراع الوظيفي وضغوط العمل والمحاباة هم السبب في عدم إبراز أهمية مهارات الإتصال الفعال، علي الرغم من أن معايير المراجعة الداخلية التي تشمل (المعيار رقم ٢٤٠٠- توصيل النتائج) تحتم ضرورة إشراك الإدارة العليا عند وضع خطة المراجعة الداخلية، وتطلب من إدارة المراجعة الداخلية تزويد الإدارة العليا بتقارير دورية كافية وموثوقة وذات صلة حول العمل المنجز، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات المقدمة، وأيضاً يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) من مراجعي الحسابات الخارجيين تقييم الاتصال الفعال عند اعتمادهم علي عمل المراجعين الداخليين، كما يمكن تفسير أهمية هذا المتغير من خلال ترتيب الأهمية النسبية للعبارة المعبرة عنه من خلال الجدول التالي رقم (٩) كما يلي:

جدول رقم (٩) الأهمية النسبية للعبارة المعبرة عن الاتصال الفعال للمراجع الداخلي

ترتيب الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
(٦)	٠.٨٩٥٢٨	٣.٧٣١٢	تلتقي الإدارة العليا مع مدير إدارة المراجعة الداخلية بشكل رسمي وبصفة دورية.
(٥)	٠.٦٩٨٦١	٣.٩٥	يتم مناقشة محتوى التقرير النهائي للمراجعة مع إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة قبل صدوره في شكله النهائي.
(١)	٠.٤٤٧٩٢	٤.٧٢٥	يوجد تواصل مستمر بين المراجعين الداخليين والأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للحسابات.
(٢)	٠.٤٦٩٨٥	٤.٦٧٥	توجد متابعة من قبل المراجعين الداخليين لتنفيذ الملاحظات والتوصيات التي تضمنها تقرير الجهاز المركزي للحسابات.
(٣)	٠.٥٨٨٠١	٤.٦٣٧٥	يتبادل المراجعون الخارجيون والداخليون أوراق العمل الخاصة

بعمليّة المراجعة.			
(٤)	٠.٦٣٤١٦	٤.٠٨١٢	يوجد تواصل بين المراجعين الداخليين وجميع موظفي المنشأة بشكل دوري غير رسمي.
(٧)	٠.٦٢٢٤٣	١.٤٥	يتم استطلاع آراء رضا الأفراد الذين يتم مراجعة أعمالهم تجاه ما جاء بتقرير المراجعة الداخلية.

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

وقد حظيت العبارات أرقام (٣، ٤، ٥) أهم العبارات الأكثر أهمية من وجهة نظر مفردات العينة، ويمكن التعقيب علي ذلك، فالعبارة رقم (٣) تدل علي ضرورة وجود تواصل مستمر بين المراجعين الداخليين والأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للمحاسبات لتحقيق العديد من مزايا المراجعة بالنسبة للمنشأة الحكومية وأصحاب المصلحة، منها التنسيق والتعاون والتخطيط المشترك وتبادل المعلومات والآراء والتقارير لتيسير عمليات مراجعة ذات جودة عالية ومنع الازدواجية غير الضرورية في العمل، أما العبارة رقم (٤) تعبر عن متطلبات المعايير الدولية لإقامة علاقة عمل مهنية بين أطراف المراجعة المعنية (الخارجية والداخلية) مما يساعد المراجعين الداخليين في تحقيق أهدافهم وتقديم خدمة أفضل للمنشأة، أما العبارة رقم (٥) تعبر عن الحالات التي يكون فيها المراجع الخارجي قادراً علي الاعتماد علي العمل الذي قام به المراجع الداخلي، مما يترتب عليه تخفيض تكلفة المراجعة وتحقيق وفورات في موارد المنشأة الحكومية.

كما حظيت العبارات أرقام (٧، ١، ٢) أهم العبارات الأقل أهمية، فالعبارة رقم (٧) تتناول الوضع الحقيقي الذي لا يتم استطلاع آراء رضا الأفراد الذين يتم مراجعة أعمالهم تجاه ما جاء بتقرير المراجعة الداخلية، أما العبارة رقم (١) تعبر عن أن الهيكل التنظيمي يسمح بالاتصال الروتيني الدائم غير الفعال بين الإدارة العليا ومدير إدارة المراجعة الداخلية، أما العبارة رقم (٢) تعبر عن مناقشة محتوى التقرير النهائي للمراجعة مع إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة قبل صدوره في شكله النهائي وهذا لن يحدث بالمنشآت الحكومية.

القسم الخامس: الخلاصة والنتائج والتوصيات:

٥-١ خلاصة الدراسة: تناولت هذه الدراسة عرضاً نظرياً وميدانياً للتأثير المشترك للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الخدمية الحكومية التابعة لوزارة (التعليم والصحة) بمحافظة الدقهلية، ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث علي نموذج الانحدار المتعدد لقياس هذا الأثر، حيث تتمثل فعالية وظيفة المراجعة الداخلية كمتغير تابع، أما المتغيرات المستقلة تتمثل في استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي، والاتصال الفعال للمراجع الداخلي.

وقد توصل الباحث إلي وجود تأثير إيجابي معنوي لنوعين فقط من المقومات الوظيفية هما (استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي) على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الخدمية

الحكومية التابعة لوزارتي (التعليم والصحة) بمحافظة الدقهلية، كما توصل إلي عدم وجود تأثير معنوي لمهارات الاتصال الفعال للمراجع الداخلي على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الحكومية التابعة لوزارتي (التعليم والصحة) بمحافظة الدقهلية.

٥-٢ نتائج الدراسة: في ضوء ماسبق توصل اليه الباحث إلي:

- صحة الفرض الرئيس جزئياً، يوجد تأثير معنوي للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي مجتمعة على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الخدمية الحكومية التابعة لوزارتي (التعليم والصحة) بمحافظة الدقهلية، غير أن هذا التأثير يرجع إلى متغيرين فقط من المقومات الوظيفية للمراجع الداخلي اللذين لهما تأثير إيجابي هما (استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي)، بينما لم يوجد تأثير معنوي لمهارات الاتصال الفعال للمراجع الداخلي على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية. وفيما يلي الجدول رقم (١٠) الذي يلخص نتائج اختبارات الفروض:

جدول رقم (١٠) ملخص نتائج اختبارات الفروض والفروض الفرعية

النتيجة	مضمون الفرض	الفرض
ثبت صحته جزئياً	يوجد تأثير معنوي للمقومات الوظيفية للمراجع الداخلي مجتمعة على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الخدمية الحكومية التابعة لوزارتي (التعليم والصحة) بمحافظة الدقهلية	الفرض الرئيس
ثبت صحته	يوجد تأثير معنوي لاستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الخدمية الحكومية التابعة لوزارتي (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية	الفرض الفرعي (أ)
ثبت صحته	يوجد تأثير معنوي للكفاءة العلمية والمهنية والتدريب المستمر للمراجع الداخلي على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الخدمية الحكومية التابعة لوزارتي (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية	الفرض الفرعي (ب)
ثبت عدم صحته	لا يوجد تأثير معنوي لمهارات الاتصال الفعال للمراجع الداخلي على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الخدمية الحكومية التابعة لوزارتي (الصحة والتعليم) بمحافظة الدقهلية.	الفرض الفرعي (ج)

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج التحليل الإحصائي

٥-٣ توصيات الدراسة: في ضوء نتائج الدراسة الميدانية، يوصي الباحث بما يلي:

- إلزام الجهات المسئولة عن تعيين المراجعين الداخليين بضرورة الحصول علي الشهادات المهنية اللازمة خاصة (CIA) وأن يكون ذلك شرطاً للتعيين أو الترقية، من أجل رفع المستوي المهني والوظيفي للممارسين، بما يضمن تنفيذ المستجدات الحديثة التي تتطلبها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.
- ضرورة إعداد خطة سنوية لنظام التدريب والتطوير المستمر للمراجعين الداخليين الحاليين بالمنشآت الحكومية، لتوضيح متطلبات معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة، التي تتطلب تحقيق قيمة مضافة للمنشأة من خلال تقييم عمليات إدارة المخاطر، وتحسين عمليات الرقابة، وتطبيق آليات الحوكمة، وتقديم الخدمات الاستشارية، وهذا من شأنه زيادة خبرتهم العلمية والعملية.

- ضرورة تشكيل لجنة فنية مكونة من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، وأعضاء من وزارة الاستثمار والهيئة العامة للرقابة المالية والأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للمحاسبات، والهيئات الأخرى ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة، لدراسة وتحليل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية الصادرة بالدول المتقدمة، لتحديد ما يتلائم منها مع البيئة المصرية، ومن ثم صياغة معايير مناسبة للمراجعة الداخلية تحكم الممارسة العملية في الأجهزة الحكومية المصرية.
- ضرورة إعداد دورات تدريبية متخصصة لتنمية المهارات السلوكية للمراجعين الداخليين، من أجل تفعيل مهارات التواصل الفعال، التفكير الابداعي، السلوك الإيجابي، والالتزام بأخلاقيات وسلوكيات المهنة، لما لها من تأثير إيجابي علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية الحكومية، مع تركيز الإهتمام بتحقيق أهداف المراجعة التقويمية أكثر من إهتمامها بالكشف عن المخالفات وتصيد الأخطاء.
- يجب إصدار قرار من رئيس مجلس الوزراء ينص علي ضرورة مناقشة محتوى التقرير النهائي للمراجعة الداخلية، مع إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة قبل صدوره في شكله النهائي، لتوضيح وجهة نظر هذه الإدارة تجاه ملاحظات المراجع الداخلي، وهذا من شأنه تحقيق المزيد من الموضوعية عند إعداد التقارير الداخلية، التي تعتمد عليها الإدارة العليا في الرقابة واتخاذ القرارات.

قائمة المراجع العربية والأجنبية

١- قائمة المراجع العربية:

- إبراهيم، رضا توفيق عبده (٢٠١٧) تقويم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بين التجديد والإسناد في ضبط وتدنية الفساد ورفع الكفاية الإنتاجية، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٣٩ (١) ٢٧٩-٣٣٨.
- أحمد، أميمة آدم محمد إدريس، (٢٠١٥) أثر العوامل الهيكلية والمهنية للمراجعة الداخلية علي فعالية أداء المراجع الداخلي بالمنشآت التجارية الخاصة - دراسة ميدانية، *رسالة ماجستير*، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، ١-١٨٢.
- الانتوساي، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (٢٠١٠) *استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام*، معيار رقم (٩١٤٠) ١-١٣، www.issai.org
- الديسبي، محمد محمد عبدالقادر (٢٠١٦) *مبادئ المراجعة*، دار المغربي للطباعة، المنصورة.
- الرزين، عبدالرحمن بن محمد & منصور، أشرف محمد إبراهيم (٢٠١٨) التأهيل المهني للمراجعين الداخليين في المملكة العربية السعودية والدور المأمول من الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين: دراسة ميدانية، *مجلة المحاسبة*، الجمعية السعودية للمحاسبة، ٢١ (٦١) ١-١٩.
- الراحلة، محمد ياسين (٢٠٠٨) المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي ومدى توفرها في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عمان، *المجلة العربية للمحاسبة*، اللجنة الدائمة، أقسام المحاسبة، جامعات دول مجلس التعاون، ١١ (١) ٨-٤٣.
- السيد، زكريا عبده (٢٠١٣) إطار لمحددات وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي - دراسة ميدانية علي وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية، *مجلة التمويل والتجارة*، كلية التجارة، جامعة طنطا، (٣)، ٣٣٣-٣٨٢.
- العمرى، أيمن (٢٠١٦) دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون، *رسالة ماجستير*، غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس، ليبيا، ١-١٩٦.
- الفاو(منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة) (٢٠١٢) *وظيفة مراجعة الحسابات في منظمة الأمم المتحدة*، WWW.Fao.Org
- ألفين أرينز، جيمس لويك، ترجمة الديسبي، محمد محمد عبدالقادر، حجاج، أحمد حامد (٢٠١٥) *المراجعة، مدخل متكامل*، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- خطاب، جمال سعد السيد أحمد (٢٠١٢) إطار مقترح لتحسين الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية في منشآت الأعمال، *الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة السادسة عشر، ١٦ (٤) ٢٨٣-٣٧١.
- راضي، محمد سامي (٢٠١٤) دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة جامعة طنطا (٢) ١-٤٨.
- عبدالوهاب، يوسف عبدالقادر، وآخرون (٢٠١٧) دور المراجعة الداخلية في الحد من الإدارة الحقيقية للأرباح: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٤١ (٢) ٢١٩-٢٥٧.
- منيس، (٢٠١٦) دور إدارة المراجعة الداخلية في ترشيد القرارات الإدارية بالمديرية العامة للجوازات، *رسالة دكتوراة*، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

٢- قائمة المراجع الأجنبية:

- Aghghaleh, Shabnam F., Mohamed, Zakiah M., and Ahmad, Azlina (2014) The Effects of Personal and Organizational Factors on Role Ambiguity amongst Internal Auditors, **International Journal of Auditing**, 18 (2) 105-118.
- Agues Widodo Mardijuwono and Chairs Subianto (2018) Independence, professionalism, professional skepticism: The relation toward the resulted audit quality, **Asian Journal of Accounting Research**, 3 (1) 61-71.
- Ahmed Anis (2017) Auditors' and accounting educators' perceptions of accounting education gaps and audit quality in Egypt, **Journal of Accounting in Emerging Economies**, 7 (3) 337-351.
- Ahmad, H., Othman, R., 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
- Ali, M., Aidi A., Saidin, S., Z., Sahdan, M., Rasit, M., Raist, M., Raist, H., and Rahim, M. (2012) Internal Audit in the Federal Government Organization of Malaysia: The Good The Bad and The Very Ugly?, **Asian Journal Of Business and Governance**, 2 (1) 68-110.
- 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 in effective Management in the public sector, **African Journal of business Management**, 7(6) 443-454.
- Amanuddin, S., Azihan, N., and Athirah, N. (2015) Perception of Managers on the effectiveness of The internal Audit Function; A case Study in TNB, South east Asia, **Journal of Contemporary Business Economic and law**, 7 (1) 1-38.
- Arens, Alvin A., Elder, Randal J., and Beasley, Mark S.,(2014) **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Fifteenth Edition, New Jersey, Prentice Hall.
- Azam Abdelhakeem Khalid, Hasnah Haj Haron, and Tajul Ariffin Masron, (2017) Relationship between internal Shariah audit characteristics and its effectiveness, **Human omics**, 33 (2) 221-238.
- Badara, M.S. and Saidin, S.Z. (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.
- Chambers, Andrew D.(2014) Guidance on internal audit's interface with regulators: An analysis and appraisal of recent developments, **Managerial Auditing Journal**, 29 (3) 268-283.
- Decaux, L. (2015) Internal Auditing and Organizational Governance: The Combined Assurance Approach (**Doctoral dissertation**, Universite Catholique de Louvain, Belgium).
- 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.
- Elaouda, Assawer & Jarbouib, Anis(2018) Auditor specialization, accounting information quality and investment efficiency,**Research in International Business and Finance**, 42, 616-629.
- 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, K., A., & Hanefah, M., M., (2016) Internal auditor characteridtics, Internal audit effectiveness and moderating effect of senior management, **Journal of Economic and Administrative sciences**, 32 (2) 160-176.
- Enofe, A., o., Mgbame, C., J., Osa-Erhabor, V., E., and Ehiorobo, A., j.(2013) The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector, **Research Journal of Finance and Accounting**, 4 (6), 162 – 168.
- Institute Of Internal Auditors, (2017) **International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing**, 1-25.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2009) Using the work of internal auditors, International Standard on Auditing (ISA) No. 610, **The International Federation of Accountants**, New York, NY.
- Kato Plant, Karin Barac, Herman De Jager (2017) Developing early career professional auditors at work: What are the determinants of success?, **Meditari Accountancy Research**, 25 (3) 368-390.
- Kennedy, O. Y. (2016), Assessing the role of internal auditing on corporate governance practices of Okomfo Anokye Rural Bank Ltd (**Doctoral dissertation**).

- Kim K. Jeppesen, (2018) The role of auditing in the fight against corruption, **The British Accounting Review**.
- Laura Zwaan, Jenny Stewart and Nava Submamian (2011) Internal Auditing Involvement Enterprise Risk Management, **Managerial Auditing Journal**, 26 (7) 586-604.
- 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
- Luciano Oreste, Dal Mas, and Karin Barac (2018) The influence of the chief audit executive's leadership style on factors related to internal audit effectiveness, **Managerial Auditing Journal**, 33 (8/9) 807-835.
- MacRae, Elizabeth, & Diane van Gils (2014) Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector, A Global Assessment Based on The IIA's 2010 Global Internal Audit Survey, **The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)**, ISBN-13: 978-0-89413-881-2.
- Mihret, D.G. James, K. and Mula, J.M. (2010) Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness, **Pacific Accounting Review**, 22 (3) 224-252.
- Omolaye KE, and Jacob RB (2018) The Role of Internal Auditing In Enhancing Good Corporate Governance Practice in an Organization, **International Journal of Accounting Research**, 6 (1) 135 – 174.
- Sarens, G., Abdolmohammadi, M.J. and Lenz, R. (2012) Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance, **Journal of Applied Accounting Research**, 13 (2) 191-204.
- Shortreed, J., Fraser, J., Purdy, G., and Schanfield, A., (2011) The Future Role of Internal Audit in Enterprise Risk Management", Institute of Internal Auditors Research Foundation's (IIARF's) Internal Auditing's Role in Risk Management March, 1-13.
- Soh, D.S.B. & Martinov-Bennie, N. (2011) The internal audit function, perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation, **Managerial Auditing Journal**, 26 (7) 605-622.
- Vasarhelyi, Miklos A., (2012) Adopting Continuous Auditing- Continuous Monitoring in Internal Audit, **ISACA Journal**, 3, 35-51.
- Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017) The effect of auditor features on audit quality, **Tékhné Review of Applied of, Management Studies**, 15 (2) 79-87.