

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عمار ثليجي - الأغواط  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وتدقيق



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

# أهمية الجانب السلوكي والممارسات العملية للمدقق الداخلي

من

رئيسا	أستاذ	- د. بوجلال حمد
مقررا	أستاذ محاضر (I)	- د. جمعيات طاهر
ممتحنا	أستاذ محاضر (I)	- د. قرادي عبد القادر

السنة الجامعية 2023/2022



# الإهداء

إلي كل من سقاني من نهر المعرفة  
إلي روح أبي عبد القادر قميري رحمه الله برحمته الواسعة  
إلي أمي فاطمة حجاج نبراس بيتنا التي ضحت بالكثير من اجلي وأنا وإخوتي  
إلي أخي حسين نصر الديان جعمات

✓ إليهم اهدي هذا وأدعو الله أن يجعله سلماً  
يرتقي به كل من سلك طريق العلم

قميري محمد



## الإهداء

إلى روح جدي رحمها الله (بشير حجاج. جمعات محمد) ✚  
إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله ✚  
إلى رفاق المشوار الذين قاسموني لحظاته رعاهم الله ووفقهم: ✚  
قميري محمد - مسعود رمادة - خرابة عبد الناصر ✚  
❖ إلى إختي من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب. إلى جميع أساتذتي  
الكرام؛ ممن لم يتوانوا في مد يد العون لي أهدى إليكم بحثي في أهمية الجانب السلوكي  
والممارسات العملية للمدقق الداخلي

جمعات حسين نصر الدين

## شكر و التقدير

الحمد لله الذي وهبنا الصبر وحسن التدبير ، والشكر سبحانه الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع ، وما توفيقنا إلا بالله عليه توكلنا وعليه فليتوكل المتوكلون.

أقدم الشكر الجزيل إلى صاحب الفضل الكبير الأستاذ المشرف

الدكتور جعمات الطاهر

ونشكره على مساهمته الفعالة وجهده الكبير في توجيه لنا وصبره علينا

حتى تمكنا إتمام هذا العمل.

كما نوجه الشكر إلى أساتذة قسم علوم المالية الأفاضل لما منحوه من

جهد ووقت وتوجيهات وإرشادات ودعم لإنجاز هذا البحث

كما أوجه الشكر والتقدير إلى أساتذة أعضاء اللجنة المناقشة وأشكرهم

على تفضلهم بقبول الاشتراك في مناقشة هذا البحث المتواضع وتقييمه

كما أتقدم بالشكر الجزيل

" قدمه في مجال إنجاز وإنجاح هذا العمل.

وأوجه بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا في إتمام هذا البحث

للمعلومات المقدمة وحسن المعاملة

# الفهرس

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	الإهداء.....
II	شكر والتقدير.....
III	فهرس المحتويات.....
V	قائمة الأشكال.....
VI	قائمة الجداول.....
أ- ٥	مقدمة عامة.....
7	<b>الفصل الاول: المدخل السلوكي للمراجعة وعلاقات تنفيذ المراجعة</b>
7	تمهيد.....
8	المبحث الأول : مفاهيم متعلقة بالمراجعة الداخلية
8	المطلب الأول أهداف وعوامل التي أدت إلى زيادة المراجعة.....
15	المطلب الثاني: أنواع المراجعة الداخلية.....
18	المطلب الثالث : المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.....
23	المطلب الرابع : موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي
56	المبحث الثاني : المدخل السلوكي والعوامل المؤثرة على عمل فريق المراجعة
56	المطلب الأول: المدخل السلوكي في المراجعة.....
62	المطلب الثاني : المجالات الرئيسية التي استخدمت فيها العلوم السلوكية في مجال المراجعة...
62	المطلب الثالث : البيئة الداخلية لفريق المراجعة واختصاصاته.....
76	المطلب الرابع : سلوك المراجعين أثناء تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.....
77	خلاصة الفصل.....
79	<b>الفصل الثاني : الفصل دراسة ميدانية حول اثر الجانب السلوكي والممارسات العملية للمراجع الداخلي</b>
80	المبحث الاول : عرض وتحليل اثر الجانب السلوكي والممارسات السلوكية للمراجع الداخلي
82	المطلب الاول : منهجية البحث وإجراءاته الميدانية.....
86	المطلب الثاني : عرض وتحليل ومناقشة النتائج.....
90	<b>خلاصة الفصل</b>
92	<b>الخاتمة</b> .....
96	<b>المراجع</b> .....
	<b>الملاحق</b> .....

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
25	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي	1
26	موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي الرسمي	2
27	المراجعة الداخلية مركزية	3
28	مراجعة الداخلية لا مركزية	4
29	مراجعة الداخلية مختلطة	5
30	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة	6
31	موقع المراجعة الداخلية من الناحية العملية وفقا للجنة المراجعة	7

# المقدمة

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد مشاكلها، وقد سائر ذلك تطور في مفهوم وأهداف وأساليب المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية وكما كبر حجم المشروع ازدادت الحاجة إلى توافر نظام مراجعة داخلية فعال والتي يجب أن تمارس على كل نشاطات المؤسسة إذ أن وجودها أصبح أمراً ضرورياً وحتماً لكل عملية من عمليات المشروع كالعلاقات النقدية مثلاً والتي تحتاج لمراجعة بغرض اكتشاف أية اختلاسات أو تلاعب بها، فالهدف من المراجعة يتمثل في التأكد من فاعلية نضام الرقابة الداخلية، والذي عليه تبنى كفاءة المؤسسة، تعتبر المراجعة بمفهومها الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية، الأمر الذي جعل من المراجعة الداخلية، تلعب دوراً مهماً في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات، وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها وعلى اختلاف أحجامها، زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة المراجعة الداخلية، تتوفر فيها مجموعة من المعايير المؤهلة، هذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، فأصبحت المراجعة الداخلية أداة في يد المؤسسة تستعملها في الكشف عن مواطن الاختلال، وتحديد نقاط القوة، وتنبية إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص و للتحقيق أهداف المؤسسة وجب وجود عدة نقاط منها أن وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تكون في هرم السلطة بالمؤسسة الاقتصادية حتى تتمكن من القيام بالمهام الموكلة لها بدون ضغط و تنتقد كل شيء ولا تؤمن بالخطوط الحمراء مهما كانت الظروف. منه يمكن القول أن الهدف الاسمي من المراجعة الداخلية هو حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها وتقديم التوصيات للإدارة العليا لتحسين نشاطها.

### إشكالية البحث

في خضم ما تقدم ذكره تتبلور لدينا إشكالية البحث في التساؤل الجوهري الآتي:

ما هي أهمية الجانب السلوكي والممارسات العملية للمدقق الداخلي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية وتعزيز أداء المؤسسة؟

### الاسئلة الفرعية

1. ما هي المفاهيم والمبادئ الأساسية للجانب السلوكي للمدقق الداخلي؟

2. كيف يؤثر الجانب السلوكي للمدقق الداخلي في بناء ثقة الجهات المعنية وتعزيز الشفافية والنزاهة داخل المؤسسة؟
3. ما هي الممارسات العملية التي يمكن أن يتبعها المدقق الداخلي لتحقيق أداء ممتاز وتعزيز الفاعلية في الرقابة الداخلية؟
4. ما هي تأثيرات الجانب السلوكي والممارسات العملية للمدقق الداخلي على اتخاذ القرارات المؤسسية والتحسين المستمر في الأداء

فرضيات البحث:

للإجابة عن التساؤلات السابقة ننتقل من الفرضيات التالية:

- يوجد تأثير إيجابي للجانب السلوكي والممارسات العملية للمدقق الداخلي على جودة الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- وجود الجانب السلوكي والممارسات العملية للمدقق الداخلي يعزز الثقة والشفافية داخل المؤسسة ومع الجهات المعنية.
- المدقق الداخلي الذي يتبع الممارسات العملية الفعالة يساهم في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق الأهداف المحددة
- الاهتمام بالجانب السلوكي والممارسات العملية للمدقق الداخلي يساهم في تعزيز النزاهة والمسؤولية في المؤسسة، مما يقلل من مخاطر الاحتيال والفساد.

### 1. أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، و إنما يعود لأسباب موضوعية وذاتية :

أ- الأسباب الموضوعية:

وتتلخص هذه الأسباب فيما يلي:

1. ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في الجزائر، خاصة ما يتعلق بالمراجعة الداخلية.
  2. الضعف الذي تعيشه تجربة المراجعة الداخلية في الجزائر نظرا لحداتها
  3. الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجل تخصص المحاسبة وتدقيق
- ب- الأسباب الذاتية

1. الميل الشخصي إلي احتراف مهنة المراجعة
2. إرادة الباحثين في المواصلة البحث في هذا المجال
3. المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع

### 2. أهمية الموضوع

تكمن أهمية الموضوع المختار في محاولة تحليل العلاقة بين المدخل السلوكي والمراجعة الداخلية وأثر هذا الأخير على فاعلية أداء المراجع الداخلي

### 3. أهداف الموضوع

1. التعرف على عناصر المدخل السلوكي ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية.
2. التعرف على المراجعة الداخلية بشكل عام وما تقدمه من خدمات، والمعايير التي تحكم المهنة
3. إظهار مختلف أدوار المراجعة الداخلية التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية

### 4. صعوبات البحث

ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع وهذا الأخير اثر على مدة انجاز البحث

1. نقص المراجع المتعلقة بموضوع البحث.
2. صعوبة تلخيص بعض المعلومات لأهميتها البالغة.
3. ضيق الوقت ما أثر على إكمال البحث.

### 5. المنهج المتبع:

المنهجية المتبعة في هذا البحث العلمي تنحصر ضمن منهجين يتضمن الفصل الأول والثاني المنهج الوصفي في جمع المعلومات وشرحها أما الفصل الثالث المندرج ضمن الايطار التطبيقي فهي منهجية المقابلة متبعا المنهج التحليلي

### 6. الدراسات السابقة :

من خلال إعدادنا لهذا الموضوع، سجلنا تواجد بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمراجعة حيث تم إعداد هذه المواضيع في إطار تخرج الليسانس، رسائل الماجستير وعلى ضوء اطلاعنا على بعضها تم تسجيل ما يلي :

1. أحمد نقاز: دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، دراسة حالة مجمع صيدال مذكرة ماجستير منشورة جامعة الأغواط سنة 2007. خلصت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الداخلية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرار بصفة خاصة، وخلص الباحث في الدراسة إلى أن عملية اتخاذ القرار في المؤسسة بمختلف مستوياتها هي من العمليات الأساسية التي يقوم بها جميع من هم في المؤسسة، بما يخدم أهدافها المسطر، إلا أن اتخاذ القرار يحتاج إلى معلومات مؤهلة، هذا أمر جعل المراجعة الداخلية أداة تضمن النوع من المعلومات فيستعان بها من أجل دعم وتفعيل القرارات 2.
2. دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، دراسة حالة: المعهد الجزائري العالي للبتروك " مذكرة ماجستير جامعة سعد دحلب بالبلدية
- فرضيات البحث وكإجابات مسبقة عن الإشكالية العامة والأسئلة الفرعية قمنا بطرح الفرضيات التالية :
- ✓ الرقابة الداخلية ما هي إلا مجموعة الوسائل والإجراءات المعتمدة من طرف إدارة المؤسسة لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا؛

- ✓ المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات تساعد على تحسين الأداء، ويتوقف نجاحها على اعتماد المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها؛
- ✓ اكتسبت المراجعة الداخلية تطورا كبيرا خاصة فيما يخص المعايير المهنية الخاصة بها التي كان لها تأثير على الأنشطة التي تمارسها لكي تؤدي إلى تفعيل الرقابة في المؤسسة؛
- ✓ وظيفة المراجعة الداخلية في المعهد الجزائري العالي للبتترول لا ترقى لتطبيق المبادئ والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة الداخلية
  - منهج البحث المنهج الوصفي والتحليلي بالإضافة إلى المنهج التاريخي.
  - أهم النتائج
- ✓ إن أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسات تختلف اليوم عما كانت عليه في السابق وأصبحت وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف الهامة لها، يتم من خلالها فحص وتقييم كفاية الإجراءات الرقابية الأخرى والتحقق من مدى قدرتها على الحماية المادية للأصول، والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية؛
- ✓ تعتبر المراجعة الداخلية ضرورة حتمية للمؤسسات من أجل تحسين أدائها وتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، ولكي تؤدي دورها يجب أن تكون تابعة لأعلى مستوى تنظيمي للمؤسسة، وأن يلتزم المراجع الداخلي بالمعايير المهنية والأخلاقية للمهنة الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية والمحلية؛
- ✓ تطورت وظيفة المراجعة الداخلية استجابة للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة، فبالإضافة إلى الفحص والتقييم والتأكيد أصبحت تقوم بتقييم المخاطر ودعم الحوكمة والتي تؤدي إلى تفعيل الرقابة للمؤسسة؛
- ✓ يسعى المعهد الجزائري العالي للبتترول مثله مثل باقي المؤسسات الجزائرية إلى بلوغ أهداف وغايات تتلاءم بما يتوفر لديه من إمكانيات وبما يحيط به من تغيرات، فيحاول أن يوفر جو رقابي يساعده على أداء أنشطته بصورة تقل فيها الانحرافات والأخطاء والأعمال غير المرغوب فيها، كما يسعى إلى تبني طرق ونماذج تسيرية ورقابية حديثة تمكنه من التحكم ورقابة تسيير نشاطه وتتبع ما تم التخطيط له من أجل الوقوف على أهم الانحرافات وتحليلها وإيجاد موقف مناسب لها وكذلك تقييم ما تم إنجازه، فاعتمد على إحدى أهم أدوات الرقابة الداخلية والمتمثلة في المراجعة.

## 7. جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة

- التعرف على مختلف الاختلافات والتدخلات بين آراء الباحثين وتوارد أفكارهم
- إتباع خطوات المنهجية اللازمة لتحليل وإجراء مقارنة

## خطة البحث:

لقد درسنا موضوعنا في ثلاثة فصول، تعرضنا في الفصل الأول إلى المدخل السلوكي للمراجعة وعلاقات تنفيذ المراجعة من خلال مفاهيم متعلقة بالمراجعة الداخلية بحيث حاولنا من خلاله حصر مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية وأهداف وعوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية وأنواع المراجعة ومعايير أداء المهني للمراجعة الداخلية. كما تعرضنا إلى الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية بحيث حاولنا من خلاله حصر موقع المراجعة الداخلية في هيكل التنظيمي أما المبحث الثاني فجاء بعنوان المدخل السلوكي والعوامل المؤثرة على عمل فريق المراجعة بحيث تطرقنا إلى ، المجالات الرئيسية التي استخدمت فيها العلوم السلوكية في مجال المراجعة ، ثم ننتقل إلى البيئة الداخلية لفريق المراجعة واختصاصاته ثم الي سلوك المراجعين أثناء تنفيذ عملية المراجعة الداخلية .وأما الفصل الثالث فخصصناه لدراسة ميدانية ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.....

# الفصل الأول

## المراجعة الداخلية

تمهيد

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وقد ظهرت بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل، كما أن اهتمام إدارة المؤسسة بضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها ومدى تنفيذهم لسياساتها وتوجيهاتها أدى كل ذلك إلى ظهور الحاجة إلى وجود مراجع داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في المؤسسة.

ويمثل المراجع الداخلي عين الإدارة داخل المؤسسة حيث يقوم بفحص وتدقيق أداء العاملين في المؤسسة إلى جانب تقييم كفاءة وفاعلية هذا الأداء، ومن هذا منطلق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية هي:

**المبحث الأول: مفاهيم متعلقة بالمراجعة الداخلية**

**المبحث الثاني: المدخل لسلوكي والعوامل السلوكية المؤثرة على عمل فريق المراجعة**

**المبحث الأول : المدخل السلوكي للمراجعة وعلاقات تنفيذ المراجعة**

**المطلب الأول: الأهداف والعوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية**

كانت المراجعة الداخلية في بداياتها الأولى وكان المراجع الداخلي يتصيد الأخطاء للعاملين داخل المؤسسة وكان يطلق عليه مدقق الأرقام، وكانت الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية أقرب إلى الحماية، الأمر الذي أدى بالأشخاص الذين تراجع أعمالهم أن يطلقوا عليه لفظ جاسوس الإدارة أو عين الإدارة حيث كان المراجع الداخلي في خدمة إدارة المؤسسة، وبعد ذلك ظهرت نظرة أخرى للمراجعة الداخلية على أنها امتداد لخدمات المراجع الخارجي أي أن خدمات المراجع الداخلي تخدم المراجع الخارجي ومن ثم خدمة ملاك المؤسسة، وكانت هذه النظرة ضيقة بالنسبة للخدمات التي يقوم بها المراجع الداخلي.

ولكن في الآونة الأخيرة زادت أهمية المراجعة الداخلية وذلك لعدت عوامل زادت من أهميتها هي كما يلي:

### 1- العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية :

✓ **كبر أحجم المؤسسات وتعقد عملياتها:** أدى ظهور شركات المساهمة إلى كبر الشركات وانفصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى عدم قدرة إدارة المؤسسات علي الإلمام بكافة الأشياء عن هذه المؤسسات بالتالي تطلب الأمر استخدام نظم رقابة الداخلية، وحتى تطمئن الإدارة علي سلامة نظم الرقابة الداخلية كان لابد من وجود المراجعة الداخلية التي تعمل علي تقييم كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

✓ **التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية:** مع كبر حجم المؤسسات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة أدى ذلك إلى إرسال المراجع الداخلي لمراجعة أعمال هذه الفروع وقد أطلق علي هذا المراجع "بالمراجع المتجول" المتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقترح التعديلات. وبنجاح المراجع المتجول في أداء هذه المهام كان له أثر كبير في نشأة المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية وفي إتساع نطاقها وتزايد أهميتها.

✓ **لامركزية الإدارة:** أدى كبر حجم المؤسسات وإنشاء الفروع لها متباعدة جغرافيا إلى أن فوضت الإدارة العليا المركزية بعض السلطات إلى مديري هذه الفروع، وحتى يتم تقييم أداء مديري هذه الفروع وحتى تتأكد الإدارة التزام هؤلاء المديرين بالسياسات المرسومة استخدمت الإدارة العليا المراجع الداخلي في ذلك.

✓ **التوسع في احتياجات الإدارة:** نجد أن الإدارة هي العميل الرئيسي لقسم المراجعة وهي تحدد الخدمات التي تحتاجها من قسم المراجعة الداخلية وعلي المراجعة الداخلية توفير تلك الاحتياجات.

ويرى معهد المراجعين الداخليين أنه يوجد طلب جديد يعكس تغير كبير في روح المراجعة الداخلية وممارساتها من تركيزها علي الجانب المالي إلى اهتمام واسع بتحليل مخاطر الأعمال الحرجة . ويرى كاتب آخر أن المؤسسة الناجحة قد أدركت أن تحديد مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية في مجال التقارير المالية والالتزام بالتشريعات والأنظمة القانونية هو مدخل أصبح عتيقا ومهجورا ومن ثم فقد وسعت هذه المؤسسات نطاق المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة العمليات، الاستشارات، اقتراحات تحسين العمليات وذلك كوسائل لزيادة العائد.

✓ **التحول إلى المراجعة الاختيارية:** مع كبر المؤسسات وتعقد عملياتها لم يعد المراجع الخارجي يقوم بمراجعة

كافة العمليات "المراجعة الكاملة" ولكنه بدء يتحول إلى المراجعة الاختيارية وهي مراجعة عينة تمثل المجموع<sup>1</sup> ويفترض أنها تمثل مجتمع العمليات، وعلي ذلك لابد في ضل اختبارات المعاينة أن يتوافر نظام

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 17-18

رقابة داخلي فعال. ويعتبر من أهم ركائز نظام الرقابة الداخلية الفعال هو وجود مراجعة داخلية فعال بالمؤسسة وعلي ذلك فإنه من الناحية العملية كان لازماً تواجد المراجعة الداخلية بالمؤسسة<sup>1</sup>.

### 2- أهداف المراجعة الداخلية:

إن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية، هو مساعدة أعضاء إدارة المؤسسة علي تأدية وظائفهم بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط والشمول في العمل، من صفات عمل المراجعة الداخلية أنها تختص بأي نشاط من أنشطة المؤسسة في أي ناحية تري الإدارة من الضروري الرقابة عليها ويمكن أن تشمل أعمال المراجعة الداخلية ما يلي:

- ❖ مساعدة فحص وتقييم قوة وكفاءة تطبيق الرقابة المالية والمحاسبية والنواحي التشغيلية في المؤسسة.
- ❖ تقييم عمل الأفراد وقدرتهم علي تحمل مسؤولياتهم.
- ❖ التأكد من العمل قد تم وفقاً للخطط والسياسات والإجراءات داخل المؤسسة مدى الالتزام بها.

التحقق من وجود حماية كافية فيما يخص أصول المؤسسة ضد الفقد والسرقة والتلف وعلي هذا أساس فإن وظيفه المراجعة الداخلية تتلخص في:

**1.2-الفحص:** أن يشمل نشاط المراجع الداخلي قيماً يخص فحص السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، وتظهر فاعلية المراجعة الداخلية في المؤسسة حيث يقوم المراجع الداخلي بزيارة الفروع نظراً لبعدها عن المركز الرئيسي والإدارة المركزية للمؤسسة مما يقتضي فحص سجلاتها ورقابة على أصولها وقد لا يتمكن من تطبيق رقابة داخلية بالفروع نظراً لصغر حجمها وعدم جدواها اقتصادياً (العائد والتكلفة) وعلي هذا يحبذ أن تتأكد الإدارة المركزية من المسؤوليات الملقاة علي مديري الفروع فيما يخص الحفاظ علي الأصول، والتسجيل الدفترية قد نفذ بصورة سليمة، وكأمثلة للمراجعة الداخلية في هذا المجال المراجعة النقدية وتتم بوسطه مراجعة مذكرات التسوية والتأكد من أرصدة العمال ومقارنة الجرد الفعلي بالدفترية ومقارنة بيانات سجلات الأصول

مع قوائم جرد فعلي للأصول ذاتها وحتى لو كان التسجيل في المركز الرئيسي للمؤسسة وعلي هذا الأساس فإنه يجب التحقق من صدق البيانات المسجلة مع هو موجود فعلاً من حيث الأصول التي في عهد الفروع<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 19-20.

ويتمد الفحص والتحقق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المؤسسة حيث أن الإدارة تعتمد علي حد كبير علي المعلومات والبيانات الواردة في التقارير لتسير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات اليومية التي لن تكون سليمة إلا إذا كانت مبنية علي تقارير صحيحة.

**1.2- التقييم:** إن فحص السجلات المحاسبة والتقارير يتيح للمراجع الداخلي مقدرة الحكم علي مدي قوة النظام الرقابة ونقاط الضعف فيه، وعلي هذا يستطيع أن يتعرف علي الوضع الحقيقي ويقترح التعديلات المناسبة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر قدرة النظام المحاسبي وغيره من الأنظمة أخرى علي إمداد الإدارة :

- ✓ بالمعلومات الكافية والدقيقة .
- ✓ المحافظة علي موارد المؤسسة من الضياع أو السرقة أو الاختلاس أو الإهمال.
- ✓ المراقبة علي جميع الخطوات التشغيلية .
- ✓ تقييم الكفاية المحاسبية من وجهة نظر :

1- فاعلية الإجراءات المتبعة.

2- استعمال الآلات.

3- الاستخدام الاقتصادي للمكان المشغول.

4- كفاية هيئة الموظفين.

✓ تقييم العمل لجميع إدارات التشغيل من وجهة نظر :

- التنظيم الإداري.
- السياسات الموضوعية ومدي تنفيذها.
- الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة

وعلي هذا فإن نشاط المراجع الداخلي يمتد إلي جميع أنشطة المؤسسة، إلا أنه قد يواجه مسائل خارج نطاق معلوماته يستطيع أن يستعين فيها بالفنيين من هذه الناحية من داخل المؤسسة أو خارجها ولا يقتصر التقييم الذي يقوم به المراجع الداخلي علي نطاق المراقبة المحاسبية والمالية والتي في العادة يحدد المرجع الداخلي عمله بها وإنما يمتد إلي نطاق الرقابة الداخلية العامة.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، وكمال خليفة أبو زيد: المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991، ص 174-176

**2.3- مراقبة التنفيذ:** لن تكون السياسات الموضوعية والإجراءات التنظيمية والرقابة ذات قيمة إلا إذا اتبعت فعلا، وعلي هذا فإن من أغراض المراجع الداخلية مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعية و يستخدم المراجع، الملاحظة، فحص السجلات، التقارير، التأكد من العمل قد تم كما هو مرسوم . وحتى يتم تحقيق وظيفة المراجعة الداخلية بكفاءة يتطلب وجود نظام رقابي متكامل من أهم أعمدتيه وجود نظام سليم للضبط الداخلي وتوفر موازنات تخطيطية وأنظمة تكاليف معيارية بمثابة التعبير المالي عن سياسة الإدارة للفترة التالية ونتائجه، فاشترك المراجعة في السياسة الإدارية في الفترة التالية تحقيق لوظيفتها، كما أن المراجعة التنفيذ لا بد أن تتم مقارنته مع أرقام الخطة، ولا يعتبر فحص عناصر المصروفات من الناحية المستندية كافيا بمفرده لتحقيق وظيفة المراجعة وإنما يجب مقارنته مع المقدار الذي حدد في الموازنة وأيضا التعرف علي سبب الصرف ومبرره وانحرافه عما حدد له في الموازنة التقليدية، وتقدم المراجعة الداخلية تقريرها عن الطرق المحاسبية المستخدمة لإظهار النتائج الفعلية مقارنة مع الأرقام المخططة ومدى دقة النتائج ولا يقدم المراجع تقارير عن الأرقام الفعلية العادية التي تتفق مع المقادير المحدد مقدما، حيث تفحص إجماليا، أما ما تم فحصه تفصيلا فهي أرقام تختلف عن المخطط أو المعيار المحدد، وتسمى المراجعة بالاستثناء وهي التي تتمثل في التقرير عن الانحرافات وأسبابها

والمقترحات بحد منها وليس التقرير عن الأداء العادي المتمشي مع الخطة ويظهر من ذلك أن المراجع الداخلي كمراجع مالي محاسبي يجب أن يكون ملما بأدوات المحاسبية وفروعها تكاليف واستخدامات للموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وكل ما تتضمنه الموازنات المختلفة والمعايير ليحكم علي إمكانية المقارنة بين النتائج الفعلية ومثيلتها الواردة بالموازنات، وبذلك يعرض علي الإدارة المقارنات السليمة وتقييم الانحرافات ومغزها حتي يمكن الحكم علي الانحرافات الهامة وتفسيرها، حيث أن الحسابات الإدارية تعتبر حلقة الوصل بين النظام لمحاسبي ونظام الإنتاج، فإن المراجع الداخلي يجب أن يكون قادرا علي دراسة العلاقة بين البيانات المحاسبية وبيانات الإنتاج، كما أن مهمته أن يتأكد من النتائج المالية وغير المالية و تمثيلها مع النتائج الكمية للإنتاج<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : أنواع المراجعة

**1- المراجعة الداخلية:** بتعدد تدخل المراجعة الداخلية في كل الجوانب التي تخص المؤسسة بحيث يذهب إلي رقابة وجود الاستراتيجيات على مستوى المؤسسة والتأكد من احترام القوانين والتنظيمات والإجراءات لهذا الغرض تنوعت أصناف المراجعة الداخلية وهي كالتالي:

**1-1- المراجعة المحاسبية والمالية:** تركز هذه المراجعة على رقابة وصحة الإجراءات المحاسبية وكذلك التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية ناتجة عنها، وفي حقيقة الأمر إن المراجعة المحاسبية والمالية تنتمي إلى مجال المراجعة الخارجية ويمكن القول أن مفهوم المراجعة المحاسبية والمالية هو مفهوم واسع ويتعلق الأمر بالمراجعة الداخلية ومراجعة الخارجية لأن الفرق بين هذين نوعين فيه التباس خاصة بالنسبة

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص175-176

للمراجعة الخارجية التي تولي اهتماما بالمصادقة على الحسابات وأما المراجعة الداخلية فتهتم بطريقة سير الإدارة أو قسم المحاسبة من حيث طريقة التنظيم العمل وتكوين المستخدمين... وفي هذا الاطار يهدف المراجع الداخلي إلي فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب وتفادي الوقوع في أخطاء التسيير.

**1-2- المراجعة العملياتية (التشغيلية أو الأداء):** يعتبر بعض المختصين في هذا المجال علي أن المراجعة العملياتية مرادفة للمراجعة الداخلية، ولكنه في حقيقة الأمر تشكل المراجعة العملياتية جزء من المراجعة الداخلية في هذا النوع بالمراجعة العملياتية أو التشغيلية لأنه يهتم بكل العمليات التي تخص المؤسسة.

**1-3- المراجعة المطابقة:** ويهدف هذا نوع من المراجعة إلي فحص وتقييم أساس وفعالية نظام وإجراءات الرقابة الداخلية ومراقبة نوعية وملائمة الإجراءات الموضوعه من أجل ضمان المطابقة مع القوانين التنظيمات والسياسات و الإجراءات .

**1-4- المراجعة الإستراتيجية:** وتسمي أيضا بمراقبة المديرية، ويفحص المراجع في هذه الحالة الانسجام العام بين مجموع السياسات والاستراتيجيات للمؤسسة مع المحيط الذي تنمو فيه الأخيرة، وتعتبر وظيفة من الوظائف الأخرى للمراجعة العملياتية<sup>1</sup>.

### 2- المراجعة الخارجية

**1-2- المراجعة الخارجية (التقليدية):** المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي لإبداء رأي فني محايد، فيما يخص، النتائج والأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين النتائج والمعايير المقررة مثل الفروض والمعايير المحاسبية وتبليغ الأطراف بنتائج المراجعة وتتم هذه المراجعة خلال كل نهاية سنة<sup>2</sup>.

**2- المراجعة المستمرة (الإلكترونية):** تعرف المراجعة المستمرة بأنها عملية منظمة لتجميع الأدلة الالكترونية كأساس معقول لإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق التقارير والمعلومات المالية المعدة في ظل نظام معلومات محاسبية فوري وغير ورقي<sup>3</sup>

وظهرت الحاجة إلى المراجعة المستمرة (الإلكترونية)، نتيجة لظهور الإنترنت والاستخدام المتزايد للتجارة الالكترونية فمع تطور التقني في المعلومات تدرجت قطاعات الأعمال في إستخدامها وتشغيلها ومعالجتها واحتفاظها بالمعلومات والبيانات الخاصة بالعمليات التجارية ونتيجة تكنولوجيا الويب تدرجت اللغة المستخدمة في قطاع الأعمال الالكترونية من تبادل البيانات إلكترونيا حتي وصلت إلي لغة التقارير المالية

<sup>1</sup> زين يونس، عوادي مصطفى: المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، الجزائر، سنة 2011/2010، ص ص 40-45

<sup>2</sup> الصبان محمد صغير : مراجعة والمراقبة الداخلية، مؤسسية العامة لتصميم وتطوير المناهج ، المملكة العربية السعودية ، ص ص7.

<sup>3</sup> حسين عبيد ود. شحاتة السيدة المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجامعية، الإسكندرية ص ص 61.

الإلكترونية الموسعة ولذا أصبحت المراجعة الكترونية المستمرة ضرورية بسبب اعتماد الكثير من مؤسسات الأعمال علي اللغة العالمية لتقرير المالي، وتختلف عن المراجعة الداخلية التقليدية بأنها تصدر في إي للحظة، وتمتاز عن المراجعة الخارجية التقليدية بالتكلفة العالية!

### المطلب الثالث: معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية.

يرجع بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941 وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية و أتساع الانتفاع بخدماتها وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل جهود مختلفة ومن أهم الجهود المبذولة في سبيل تطوير المهني للمراجعة الداخلية قيامه بوضع مجموعة من المعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وتم التصديق النهائي على هذه المعايير وفي مؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1987 وتشكل معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية التي أقرها معهد المقاييس والقواعد التي يمكن بواسطتها تقييم عمليات وخدمات قسم المراجعة الداخلية وكذلك فإنها تهدف إلى بيان كيفية الأداء المهني للمراجعة الداخلية كما يجب أن يكون طبقا لما تم الإجماع عليه وإقراره من رواد المهنة وممارسيها وهي:

#### 1- معايير خاصة بالاستقلال المهني:

**المركز التنظيمي:** يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بمكانة تنظيمية تسمح له بإنجاز الأعمال والمسئوليات الخاصة به بحرية، ومن أحسن أن تكون المراجعة الداخلية في أعلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

**الموضوعية:** يجب أن لا يرتبط المراجع بأداء أي عمل يقوم هو بمراجعتة، كما يجب أن يكون موضوعيا في علي الأشياء من خلال قيامه بمراجعتها<sup>2</sup>.

2- **معايير خاصة بكفاءة الأداء المهني:** يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عملهم بالكفاءة وعناية و المهنية ويحتوي هذا المعيار علي المعايير التالية :

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي: دراسات تطبيقية في المراجعة، دار جامعية، الإسكندرية، سنة 2009، ص ص98.

<sup>2</sup> وحدي حامد حجازي: أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية 2010، ص ص21-

- ✓ **معيار العاملون:** يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا عن تمتع المراجعين الداخليين بالكفاءة المهنية والفنية والتعليم بما يتلاءم مع عمليات المراجعة الداخلية التي يتم القيام بها.
- معيار المعرفة و المهارات والتدريب : يجب أن يتوفر في الإدارة المراجعة الداخلية أو يجب أن يحصل العاملون بها علي جانب المعرفة، والتدريب، الضروري لتحمل مسؤوليات القيام بالمراجعة.
- ✓ **معيار الإشراف:** يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا على وجود إشراف ملائم على عمليات المراجعة .
- ✓ **معيار الالتزام بمعايير السلوك:** يجب أن يعمل المراجعون الداخليين بما يتفق مع معايير السلوك المهني
- ✓ **معيار المعرفة:** يجب إن يتوفر في المراجعون الداخليون جانب معرفة والمهارات الضرورية للقيام بأداة عمليات المراجعة الداخلية
- ✓ **معيار العلاقات والاتصالات الانسانية:** يجب أن يتوفر في المراجعين الداخليين مهارات التعامل مع الأفراد والاتصال الفعال
- ✓ **معايير التعليم المستمر:** يجب أن يحافظ المراجعون الداخليين علي كفاءتهم الفنية من خلال التعليم المستمر .
- ✓ **المعيار بدل العناية المهنية المعتادة:** يجب أن يمارس المراجعون الداخليون العناية المهنية المعتادة عند تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

**3-معيار نطاق العمل:** يجب أن يشمل مجال المراجعة الداخلية اختبار وتقييم مدي كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات التي تم تخصيصها، ويجب أن يحتوى على عناصر التالية:

- ✓ يجب أن يفحص المراجعون الداخليين مدي الاعتماد علي أمانة المعلومات لمالية الخاصة بالتشغيل والوسائل التي تم استخدامها في تعريف وقياس، وتبويب، والتقرير عن هذه المعلومات.
- ✓ الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القواعد التنظيمية .
- ✓ حماية الأصول.
- ✓ الاستخدام الاقتصادي والكفاء للمواد.
- ✓ الانجاز الأهداف الموضوعية وأهداف العمليات التشغيلية وأهداف البرامج.

**4-معايير خاصة بتنفيذ أعمال المراجعة:** يجب يشمل عمل المراجعة تخطيط المراجع، فحص وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج والمتابعة، ويحتوى على العناصر التالية:

- ✓ تخطيط المراجعة: يجب أن يقوم المراجعون بتخطيط كل عملية مراجعة.
- ✓ فحص وتقييم المعلومات: يجب إن يقوم المراجعون الداخليين بتجميع، وتحليل، وتفسير وتوثيق المعلومات لتدعيم نتائج المراجعة .
- ✓ توصيل النتائج: يجب أن يقرر المراجعون الداخليين عن نتائج عمل المراجعة الذي قاموا به.

✓ المتابعة: يجب أن يقوم المراجعون الداخليين بالتأكد من أن التصرف الملائم قد تم القيام به حيال نتائج المراجعة التي تم التقرير عنها<sup>1</sup>.

5-معايير خاصة بإدارة العمل في قسم المراجعة الداخلية: مدير قسم المراجعة الداخلية هو المسؤول الرئيسي

عن الأداء السليم لقسم المراجعة الداخلية، ويحتوى على العناصر التالية:

✓ الأهداف والسلطات والمسؤوليات: يجب أن يكون لدى مدير قسم المراجعة الداخلية قائمة بأهداف

وسلطات وصلاحيات ومسؤوليات قسم المراجعة الداخلية.

✓ التخطيط: يجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام المطلوبة من القسم.

✓ السياسات والإجراءات: ضرورة قيام قسم المراجعة الداخلية بوضع السياسات والإجراءات المكتوبة لتوجيه المراجعتين التابعين له في تحديد مسؤولياتهم وأعمالهم.

يجب علي مدير المراجعة الداخلية وضع برنامج لاختيار الموارد البشرية المطلوبة للقسم وتنمية مهارتهم.

✓ المراجعون الخارجيون: علي مدير قسم المراجعة الداخلية التنسيق بين جهود المراجعة الداخلية ومراجعة الخارجية.

✓ جودة الأداء: يجب علي مدير قسم المراجعة وضع برنامج يهدف إلي تقييم أعمال قسم المراجعة الداخلية<sup>2</sup>.

المطلب الثالث: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

-تعتبر معايير المراجعة الداخلية من الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكي و التي وضعت حتى تحكم الممارسة المهنية لهذه الأخيرة .فالهدف من وضع هذه المعايير تتمثل في:<sup>3</sup>

✓ إزالة الغموض حول دور و مسؤولية المراجعة الداخلية، ذلك بتحديد مجال تدخلها و ممارستها؛

✓ تحديد مسؤولية و سلطة المراجعة الداخلية بالمؤسسة؛

<sup>1</sup> زين يونس و عوادي مصطفى، مرجع السابق، ص 78-81.

<sup>2</sup> وجدي حامد حجازي مرجع السابق ص.ص. 27.

<sup>3</sup> Charles. F: L'application des normes et des standards d'audit interne, Revue française d'audit Interne, n° 111 sep. Oct. 1992, P 15

- ✓ وضع قوانين تنظيمية و تشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية؛
- ✓ ترويج المراجعة الداخلية، ذلك بتطوير خبرة معترف بها، وخاصة إذا علمنا أن المراجعين الداخليين مرتبطين بالمراجعين الخارجيين، و لم يحظوا باعتراف مثلهم، لذلك وضعت معايير لتحديد شروط ممارسة مهنة المراجعة الداخلية. فأهم معايير المراجعة الداخلية هي خمسة و المتمثلة في
- ❖ استقلالية المراجع الداخلي؛
- ❖ التأهيل العلمي و العملي للمراجع الداخلي؛
- ❖ نطاق العمل؛
- ❖ تنفيذ عمل المراجع؛
- ❖ تسيير مصلحة المراجعة الداخلية

### أولاً: استقلالية المراجع الداخلي

إن هدف وجود المراجعة الداخلية كوظيفة هو خدمة المؤسسة، فرغم المناداة باستقلال عمل المراجع الداخلي إلا أن مجال و نطاق عمله محدد من طرف الإدارة، كما انه يتلقى تعليمات و أوامر يمثل لها، فالتعارض بين استقلال المراجع و تبعيته للإدارة واضح، إذ يصعب ضمان هذه الاستقلالية نظراً لأن من واجبه تقديم تقاريره إلى فرد أو مسؤول في المؤسسة، و وهو المسؤول امامهم عن اعماله و لضمان الاستقلالية في تدخلات المراجع الداخلي، يجب توفر مكانة خاصة تتمتع بامتيازات داخل المؤسسة، و خصائص تضمن للمراجع القيام بعمله بكل استقلالية و موضوعية .

### أ- المكانة المميزة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة .

استقلالية المراجعة تقيم حسب المكانة التي تكتسبها بداخل المؤسسة، فالمراجعة الداخلية يجب أن تكون مرتبطة بصف أو رتبة عالية بالمؤسسة كالمدير العام أو مجلس الإدارة، فهذا الارتباط يضمن للمراجعة الداخلية تغطية مجمل نشاطات المؤسسة، كما أنها تضمن وصول تقرير المراجع الذي يكون على شكل مجموعة من النصائح و التصحيحات المقترحة إلى يد مسؤول يتمتع بالخبرة التي تسمح له بتقييم هذه الاقتراحات و يقوم بالتصحيحات التي يراها واجبة. كما أن مكانة المراجعة الداخلية يجب أن تكون محددة على شك . بل لائحة تحدد أهدافها، سلطتها و مسؤوليتها، فهذه اللائحة تعطي كيفية تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، تقييم الحالات و توزيع تقارير المراجعة. بالإضافة إلى ذلك فإن هذه اللائحة تحدد مكانة المراجعة الداخلية بالمؤسسة و مجال نشاطها، مع حرية الحصول على الوثائق و التحاور مع الأشخاص و كل ما يمكن أن يحسن أو يساهم في تنفيذ مهمتها. كما أن توفر خطة للمراجعة موضوعية من طرف المراجعة الداخلية و موافق عليها من طرف الإدارة العامة يزيد من درجة الاستقلالية و يقويها

و يشترط في عمل المراجع الداخلي أن يتميز بالموضوعية، فلا يجب على إدارة المؤسسة أن تسلمه مهمة أو مسؤولية وضع إجراءات و تحضير وثائق التسيير و تسجيل العمليات أو حتى أن يساهم في النشاطات التي

هو مطالب بتقييمها، فكل هذا يجب أخذه بعين الاعتبار حتى يتمتع عمل المراجع بالموضوعية الواجبة للقيام بمهامه.

### ب- خصائص خاصة بالمراجع الداخلي

على المراجعين الداخليين أن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية، و لتحقيق هذه الأخيرة يجب عل . يهم أن يتميزوا بمجموعة من الخصائص و يمتلكوا لموعة من قواعد السلوك المهني، فهذه القواعد ت . ضمن قيام العمل باستقلالية و موضوعية، و من أهم هذه القواعد تذكر:

- ✓ تأهيل مهني، فالمراجعة يجب أن يقوم بها شخص مكون لذلك، بحيث يحظى هذا الأخ . بير بتأهيل علمي و خبرة كافية حتى يقوم بمهمته على أحسن وجه، فعلى المراجع تحديد معارفه باستمرار؛
- ✓ على المراجع أن يكون مستقل، أي لا يقبل بمهمة في وحدة أين يعمل أحد أعضاء عائلته، كما أنه لا يراجع المصلحة التي كان يعمل بها قبل الالتحاق بمصلحة المراجعة الداخلية، غالباً ما تكون مصلحة المالية؛ -
- ✓ على المراجع أن يحافظ على نوعية العمل الذي يقوم به و ذلك بتطبيقه للمعايير المتعارف عليها؛
- ✓ محافظة المراجع الداخلي على السر المهني، وسلوك جيد عند قيامه بمهمة المراجعة .

### ثانياً: التأهيل العلمي و العملي . على المراجع الداخلي أن يقوم بعمله بروح مهنية،

ذلك حتى يضمن أن أعماله و أعمال مساعديه يمكن لها في النهاية أن تخرج برأي و نتائج ذات أسس صحيحة، و مطابقة مع المسؤولية المخولة له، و لتحقيق هذا المعيار على المراجع الداخلي من جهة وضع سياسة تضمن مستوى من و العناية المهنية المطلوبة و من جهة أخرى التطبيق الدائم للمعايير المهنية .

### ت- سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية .

فهذه السياسة يجب أن تحقق الأهداف التالية :

- ✓ يجب أن تكون التأهيلات اللازمة للقيام بهذه المهمة تحت طلب مصلحة المراجعة الداخلية، أما في حالة عدم وجود هذه الأخيرة، فعلى إدارة المؤسسة أن تأتي بمختصين خارجيين للقيام بالمهمة؛
- ✓ على المراجعين الذين يشاركون في عملية أو مهمة المراجعة الداخلية أن يحظوا بتكوين يسمح لهم بالقيام بهذا النوع من العمل؛

✓ مراقبة نوعية العمل الذي يقوم به المساعدين باستمرار، بصورة تضمن مستوى معين من النوعية المطلوبة

ث- التطبيق الدائم للمعايير المهنية .

على المراجعين الداخليين احترام المعايير الموضوعية في إطار القيام بمهمتهم بصفة دائمة، فعليهم أن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية مع عدم إلحاق الضرر على الحياة المهنية الخاصة بالأشخاص المقام عليهم عملية المراجعة، فمهمة المراجعة الداخلية يجب أن تتم رغم كل الضغوطات التي يمكن أن تحدث حتى الوصول إلى نتيجة أو رأي موضوعي يخدم مصلحة المؤسسة. كما أن على المراجعين الداخليين أن يعملوا كمجموعة واحدة لتحقيق هدف موحد، وإلا فإن عملهم يمكن ألا يكون له معنى أو جدوى .

### ثالثاً: نطاق عمل المراجعة الداخلية

يشمل نطاق عمل المراجع الداخلي فحص و مراجعة جميع العمليات المالية المسجلة في الدفاتر و السجلات و كذلك تقييم مدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة حتى لو تم ذلك بالتعاون مع المراجع الخارجي، و تقييم مستوى أداء الأفراد لمسؤوليتهم و مهامه<sup>1</sup>)

### رابعاً: تنفيذ عمل المراجع .

على المراجع أن يقوم بعملية التخطيط لعملية المراجعة مع فحص و تقييم المعلومات و التقرير عن النتائج و متابعة التوصيات، و يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف و نطاق العمل، و الحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها، و تحديد الموارد اللازمة لأداء هذه العملية و الاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة، و قيام المراجع بعملية مسح للتعرف على مختلف الأنشطة و المخاطر المحتملة، و الإجراءات الرقابية و ذلك لتحديد الجوانب التي تحتاج اهتماماً أكبر أثناء القيام بهذه العملية، وكتابة برنامج المراجعة، و تحديد كيف و متى و لمن ترسل نتائج عملية المراجعة و أخيراً الحصول على موافقة من المشرف على مصلحة المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة

### المطلب الرابع: موقع المراجعة الداخلية في هيكل التنظيمي

إن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تتناول المجال التقييمي في المؤسسة وكذلك الوقائي لأصول المؤسسة ثم النواحي التشغيلية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمة المؤسسة، وبذلك فإن مجالها يتسع و يجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، فالمراجع الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفية ومسئوليته أمام الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير ولكن لا يواجه الغير في العمل فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين يراجع عملهم<sup>2</sup> ، فالمراجع الداخلي مستقل في تنفيذ مهام وظيفته و لا يملك السلطة على إعطاء الأوامر بصفة مباشرة للموظفين، فهو يتأكد من تطابق الخطة المرسومة مع السياسات والإجراءات و السجلات و فحصها بغرض محاسبة المخطئ، حيث أن ما يقوم به من فحص لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل. إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتمالها إلا في ظل تمتعه

<sup>1</sup> الدهراوي. ك. م و سرايا.م: دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، 2001، ص179

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن: الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص ص194.

باستقلالية تامة عن باقي الوظائف إذ تعتبر استقلالية المراجع الداخلي أحد المعايير الهامة للمراجعة، ويعتبر هذا المعيار ضروريا لكفاءة تنفيذ برنامج المراجعة ولكن كيف يتسنى تحقيق هذا الاستقلال للمراجع الداخلي وهو موظف بالمؤسسة يقوم بتقديم خدماته للإدارة العليا، ففي ظل العلاقة الوظيفية للمراجع الداخلي لا يمكن أن يتحقق الاستقلال الكامل ومن ثم يتحول الأمر إلى تحقيق نوع من الاستقلال في الوضع التنظيمي للمراجع الداخلي بالنسبة للإدارات و الأقسام بالمؤسسة والوضع الأمثل هو أن يتبع المراجع الداخلي تنظيم الإدارة العليا للمؤسسة ومن مقتضيات الاستقلال أن يكون المراجع الداخلي بعيدا عن وضع السياسة والإجراءات وإعداد السجلات أو الارتباطات أو أي عمل تنفيذي آخر يكون من الطبيعي أن يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد وفي ظل هذا الوضع يقدم تقاريره لمجلس الإدارة أو معالجة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة.

و من خلال هذا يمكن القول أن المراجع الداخلي مستقل في عمله من ناحيتين :

1. مكانه في التنظيم الوظيفي و ارتباط عمله بالمستويات العليا حيث أن تعضيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله و تحقيق ما يوكل إليه من عمل، ف رئيس إدارة المراجعة مسؤول أمام المستويات العليا للإدارة، نظرا لأن ما سيكشفه عمله أثناء تأديته له هو اهتمامات مجلس الإدارة.
2. إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة و لهذا لا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تسجيلية أو تنفيذية.

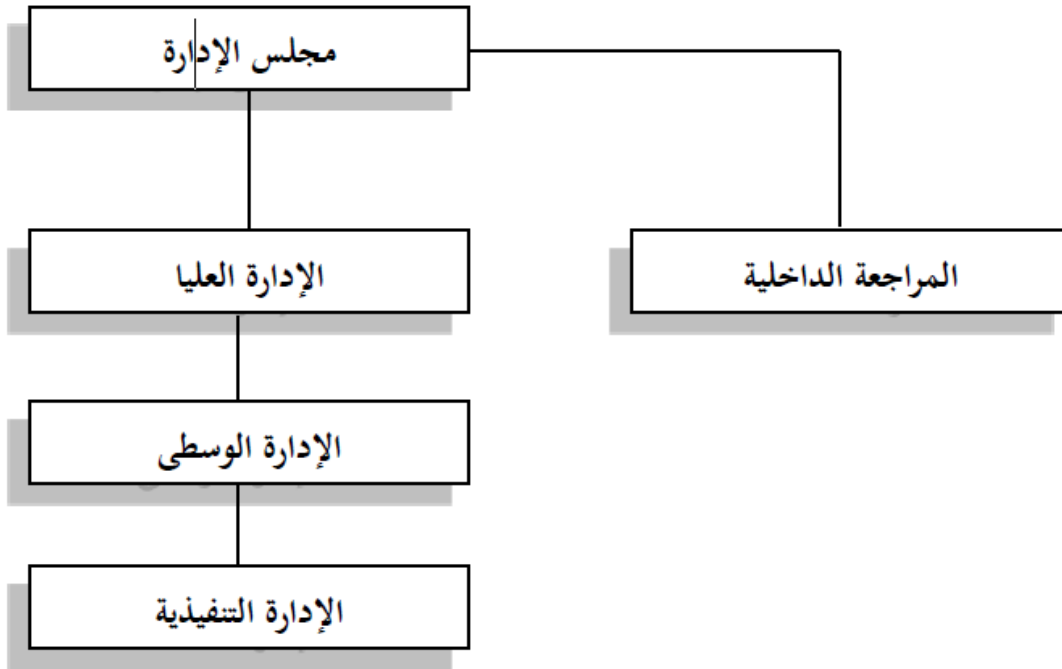
من خلال هذا يجب أن تراعى استقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام وأن تكون مربوطة بشكل مباشر مع الإدارة العليا الذي من مسؤولياتها متابعة أمور المؤسسة وإصدار التعليمات و وضع الضوابط والأنظمة - إصدار القرارات الإستراتيجية - ولكن لأجل ضمان تنفيذ التوصيات والاستقلالية أكبر فمجلس الإدارة هو من

يجب الارتباط معه<sup>1</sup>

ويمكن أن يظهر لنا موقع قسم أو دائرة المراجع الداخلي من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> الصبان، وآخرون: الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مص، 2005، ص166.

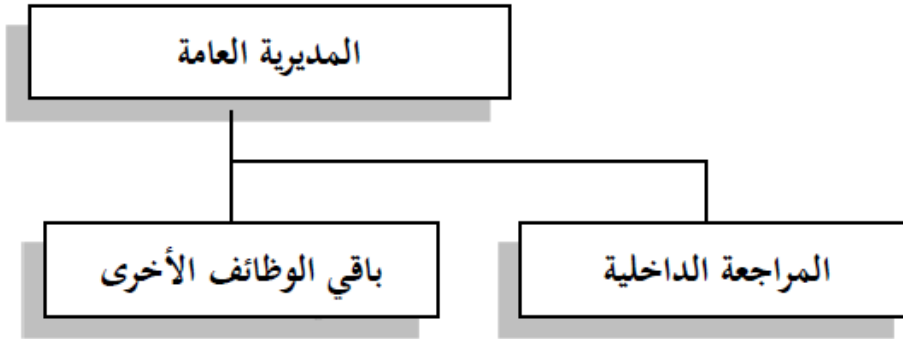
الشكل رقم (01): تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي



2002، ص3.

و من الممكن أن نجد موقع قسم أو دائرة المراجعة الداخلية يأخذ تموضعا آخر و هذا من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02): موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي الرسمي

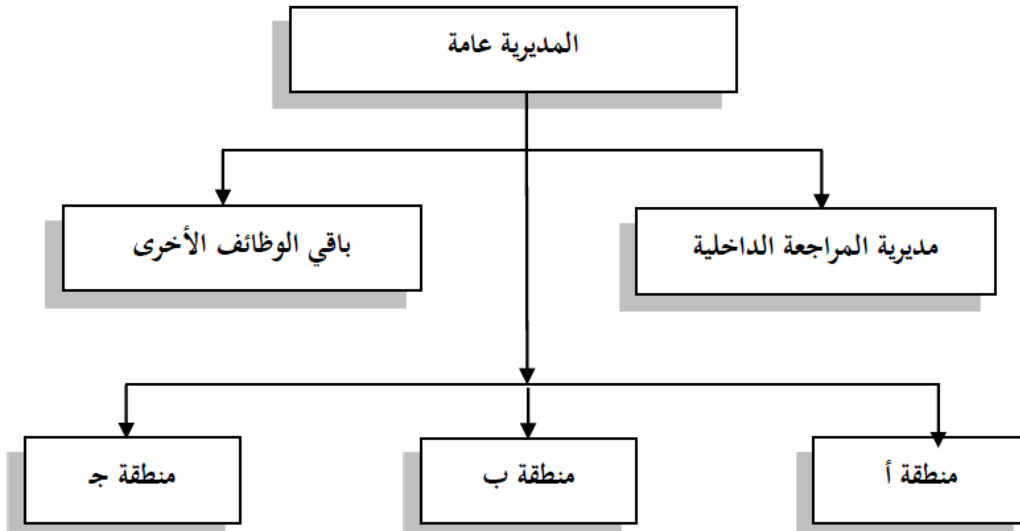


أما إذا أخذنا بعين الاعتبار مركزية المراجعة الداخلية فإننا نقف على ثلاث أنواع وهي:

- مراجعة مركزية .
- مراجعة لامركزية.
- مراجعة مختلطة.

في كل نوع من هذه الأنواع يتخذ موضع المراجعة الداخلية موضعاً معيناً. فإذا أردنا أخذ النوع الأول فإن قسم المراجع الداخلية يكون مماثل للشكل رقم (03)

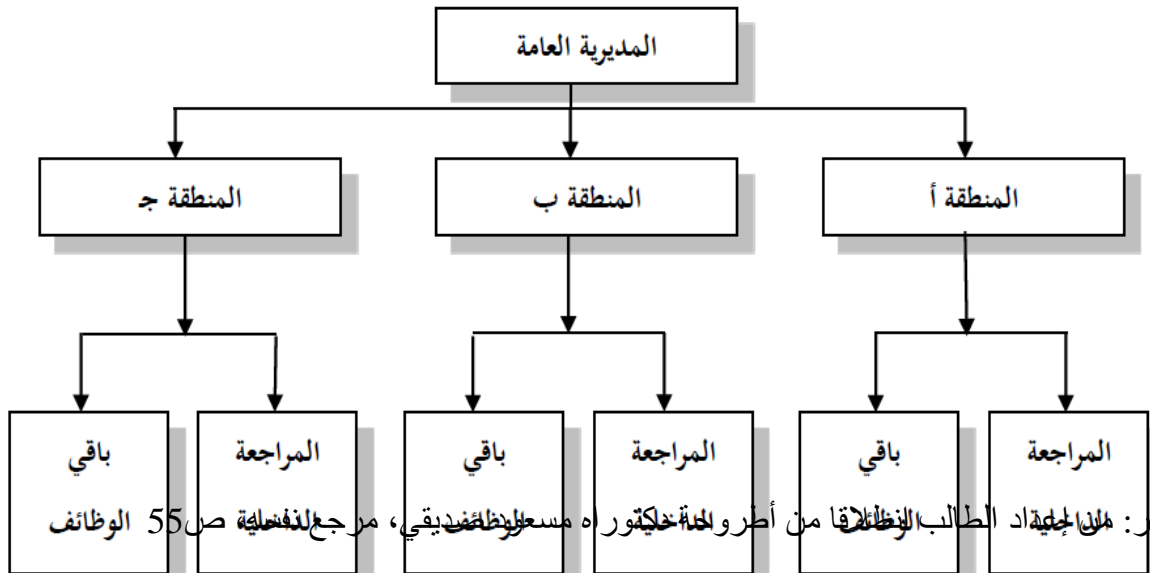
الشكل رقم (3): المراجعة الداخلية مركزية



المصدر: من إنجاز الطالب انطلاقا من أطروحة مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتور، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص54

أما إذا أخذنا النوع الثاني فإن تموضع المراجعة الداخلية يكون كما في الشكل رقم (04)

الشكل رقم (4): مراجعة الداخلية لا مركزية

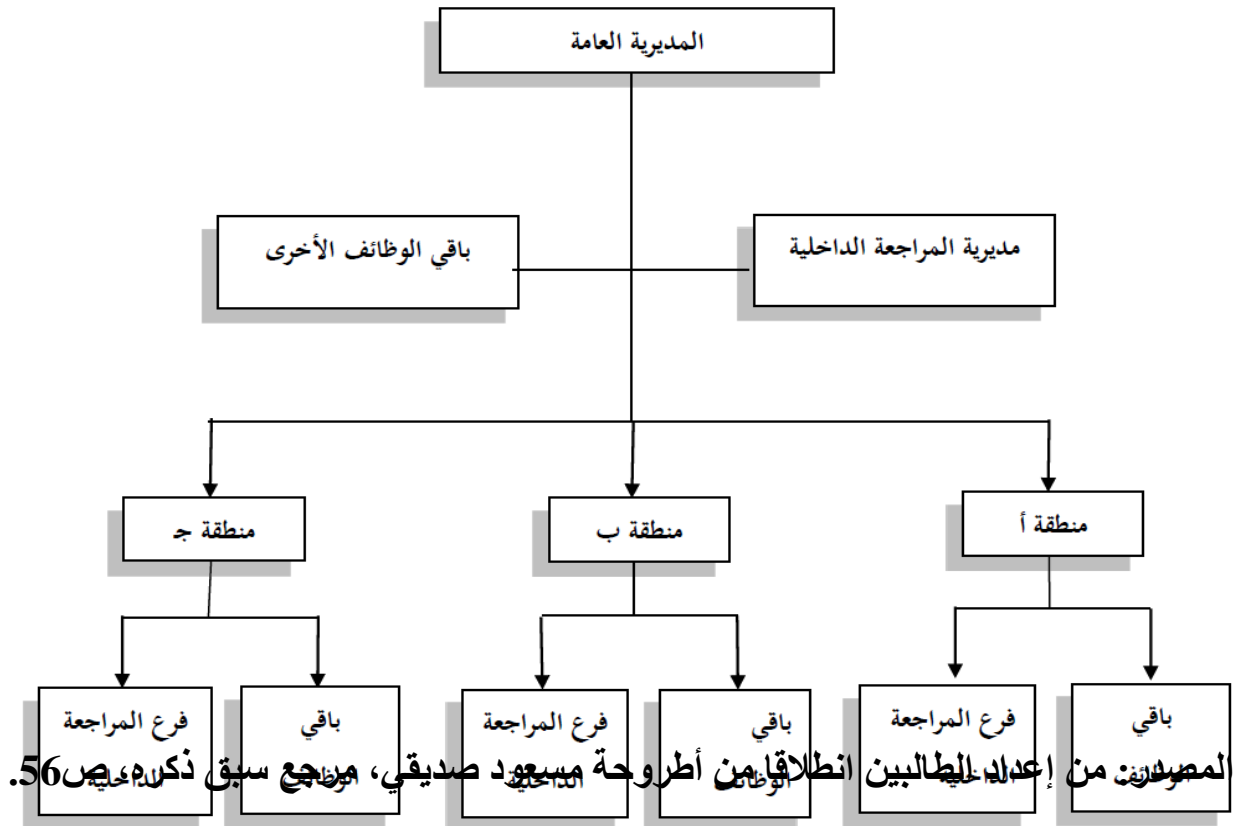


في هذا التوقع تنقص نوعا ما درجة الاستقلالية لأن وجود المراجعة الداخلية في كل منطقة من شأنه

ينشأ نوعاً من المصالح مما يضعف مدلول الاستقلالية.

أما النوع الثالث و المتمثل في المراجعة الداخلية المختلطة فيكون موقع المراجعة الداخلية كما في الشكل رقم (05)

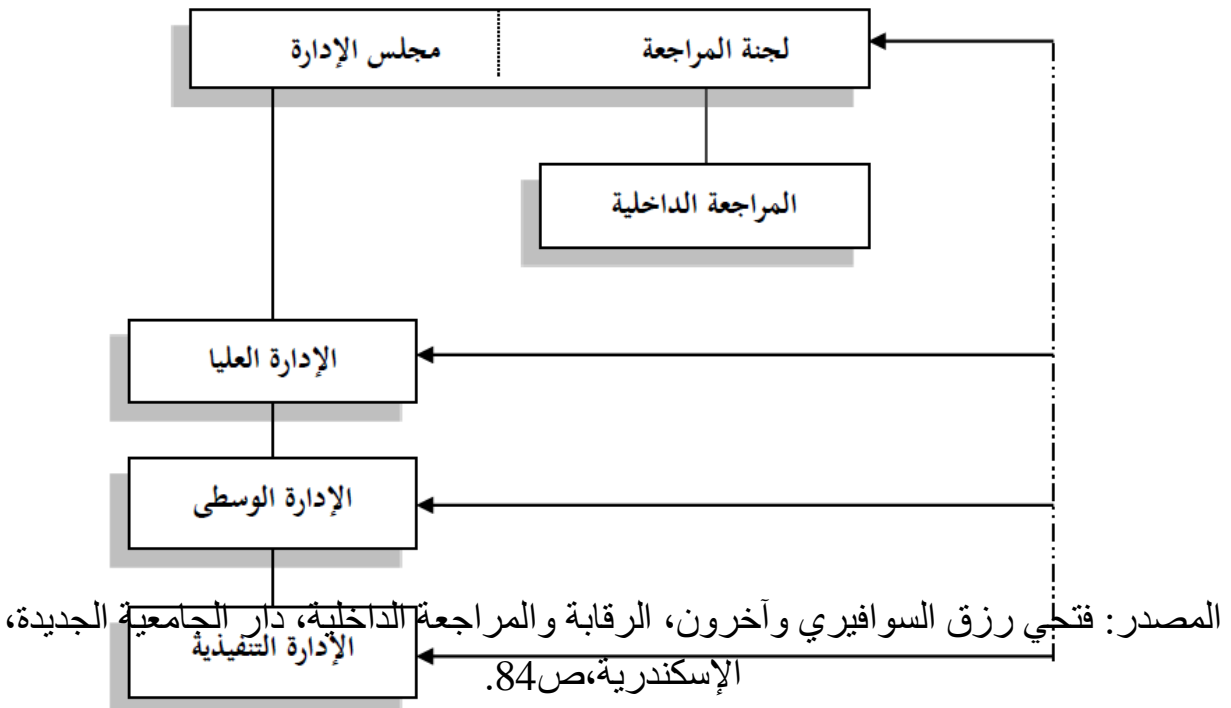
الشكل رقم (05): مراجعة الداخلية مختلطة



في هذا النوع من التوضع نجد فيه أكثر استقلالية من النوع الثاني لأن الفروع المراجعة الداخلية المتواجدة فيكل منطقة تعمل تحت وصاية مديرية المراجعة الداخلية التابعة للمديرية العامة . وهذا النوع أقل استقلالية من النوع الأول لأن وجود فروع في كل منطقة من شأنه أن تنشأ فيه نوع من المصالح يفقد مدلول الاستقلالية على الأقل على مستوى المنطقة. هناك اتجاهات متزايدة في الكثير من الشركات نحو إنشاء ما يطلق عليه بلجنة المراجعة و تتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين وذلك بغرض الإشراف على

وظيفة المراجعة الداخلية ، مما يزيد من استقلالية قسم المراجعة الداخلية<sup>1</sup> عن الإدارة، وكلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة وقسم المراجعة الداخلية كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقدير، ويجب أن تكون لجنة المراجعة مسؤولة على الأقل على الإشراف على توظيف، وترقية، ومكافأة رئيس قسم المراجعة الداخلية (المشرف)، ويجب أن يتم الاعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة، فيكون بذلك تموقع قسم المراجعة الداخلية وفقا للجنة المراجعة الداخلية و الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي :

الشكل رقم (06): تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة

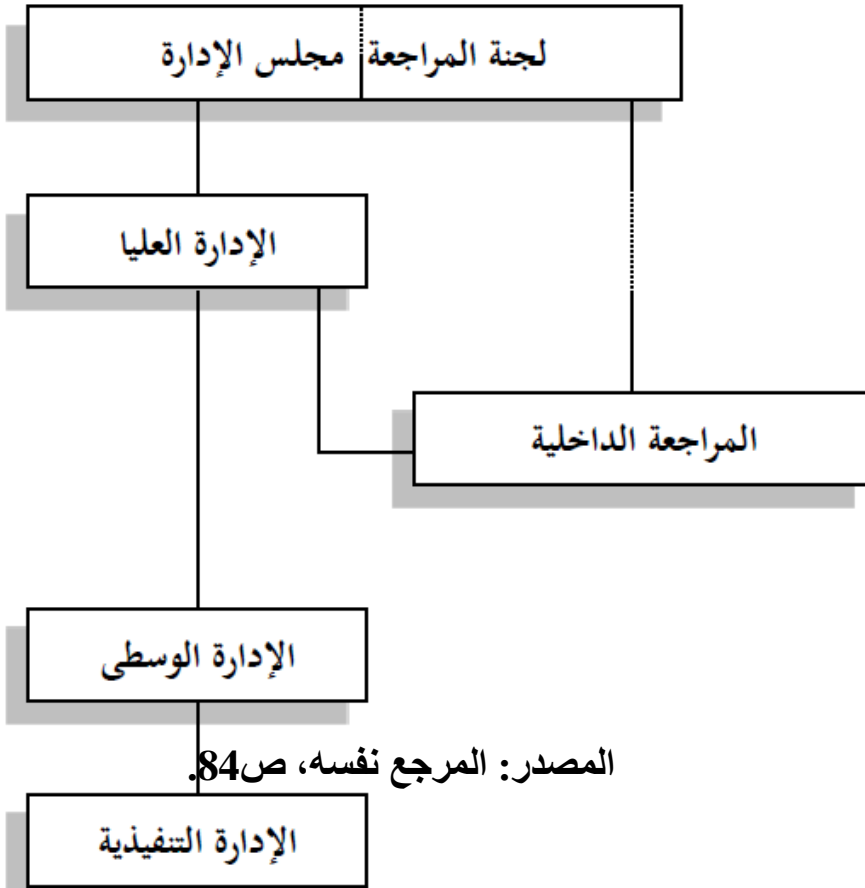


على الرغم من أن المساءلة الإدارية لقسم المراجعة الداخلية يجب أن تكون للجنة المراجعة، إلا أن الواقع العملي قد يختلف كثيرا عن ما يجب أن يكون، ذلك أن أعضاء لجنة المراجعة هم من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين و لديهم الكثير من المسؤوليات الأخرى خارج الشركة مما يجعل عملية إشرافهم على قسم المراجعة الداخلية أمرا من الصعوبة بمكان، نتيجة لذلك فإن أقسام المراجعة الداخلية<sup>2</sup> تكون من الناحية العملية تحت المساءلة الإدارية للإدارة العليا كما هو مبين في الشكل التالي :

الشكل رقم (07) موقع المراجعة الداخلية من الناحية العملية وفقا للجنة المراجعة

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري وآخرون مرجع سبق ذكره ص 82

<sup>2</sup> مرجع سبق ذكره ص83



تشارك لجنة المراجعة عادة في المساءلة الإدارية لقسم المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا وذلك باعتماد توظيف، و فصل المشرفين على قسم المراجعة الداخلية و باعتماد جداول عمل هذا القسم وكذلك خطته التوظيفية وموازنة مصروفاته ومراجعة أداء المراجعين الداخليين بالمشاركة في الإدارة العليا.

إن اتخاذ المراجعة الداخلية وضعا محددًا يضمن استقلالية عملها عن باقي الوظائف من شأنه أن يؤهل عمل إدارة المراجعة الداخلية إلى القيام بعملية المراجعة بأحسن حال و بما يضمن فعاليتها، و بالتالي يكون مخرج نظام المراجعة الداخلية قابل للاعتماد عليه في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات<sup>1</sup>، إن وجود خلية أو قسم للمراجعة الداخلية داخل التنظيم الإداري – المؤسسة – من شأنه أن يكون له منعكس نفسي على سلوك الموظفين في كل مستوى إداري معين مما يؤدي بكل واحد منهم المحاولة من إن يؤدي عمله في احسن حال وبالتالي اتخاذ القارات بأقل احتمال الخطأ<sup>1</sup> يجب أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة وتخطيط كل جزء

<sup>1</sup> مرجع سبق ذكره ص84

من أجزاءها وقد أوضحت معايير التخطيط، إن عملية التخطيط يجب أن تكون موثقة ويجب أن تتم من خلال مجموعة من خطوات :

1- تحديد أهداف ونطاق عمل المراجع الداخلي، حيث يجب على المراجع الداخلي أن يحدد ما ينوي تحقيقه وإجراءات تحقيق ما يوثقه، كما يجب أن يحدد درجة الخطر المرتبطة بالأنشطة التي يراجعها .

2- الحصول على معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل المراجعة علي سبيل المثال: في الفترات السابقة – الموازنات-معلومات تنظيمه عن الموظفين البارزين في الشركة...).

3- تحديد الموارد اللازمة لأداء المراجعة : مثل

- ✓ عدد ومستوى الخبرة المطلوبة لدى فريق المراجعة الداخلية لإنجاز عملية المراجعة الداخلية والذي يتوقف على طبيعة ودرجة تفقد عملية المراجعة، قيد الوقت .
- ✓ متطلبات التدريب اللازمة للمراجعين الداخليين حتى يستطيعوا أداء مهامهم.
- ✓ أحد في اعتبار إمكانية استخدام موارد ومصادر خارجية في الأداء عملية المراجعة في حالة نقص وعدم توافر الخبرات داخليا .
- ✓ التوصل مع كافة الأطراف التي تحتاج أن تعرف معلومات حول عملية المراجعة الداخلية.
- ✓ مقابلات مع الإدارة المسؤولة عن الأنشطة محل المراجعة لمناقشة الأهداف، وتوقيت عملية المراجعة
- ✓ تلخيص نتائج المقابلات والاحتفاظ بها ضمن أوراق للعمل<sup>2</sup>.
- ✓ إجراء استقصاء أو مسح في الموقع on-site|محل لمراجعة وذلك للحصول على ردود وتعليقات الأفراد الخاضعين للمراجعة حول المناطق التي تحتاج من المراجع الداخلي مزيد من الاهتمام ويجب أن يراعى المراجع الداخلي عند إجراءه هذا الاستقصاء أو المسح أن التركيز في هذا الاستقصاء سيختلف على حسب طبيعة عملية المر

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره،ص84

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا وآخرون: الرقابة المراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي ، جامعة الإسكندرية ،2013، ص

### المبحث الثاني: المدخل السلوكي والعوامل المؤثرة على عمل فريق المراجعة

نظرا للتطورات التي يشهدها العالم، تعاضم دور مهنة المراجعة، ولعل ذلك من الأسباب التي دفعت كثيرا من الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة إلى الاتجاه نحو المزيد من البحوث لمسيرة الظروف المتغيرة، ونظرا لأهمية العنصر البشري والدور الذي يلعبه هذا الأخير في مكاتب المراجعة، أصبح من الطبيعي الاهتمام بالعوامل المؤثرة على أدائه، حتى تتمكن هذه المكاتب من بلوغ أهدافها.

وتحاول الباحثين في هذا المبحث إبراز أهمية العلوم السلوكية في هذا الشأن، وكذلك الدور الذي يلعبه العنصر البشري في مكاتب المراجعة والعوامل المؤثرة على أدائه

#### المطلب الأول: المدخل السلوكي في المراجعة

تتسم العديد من الدراسات والأبحاث التي تمت في هذا الشأن بغرض إظهار أهمية استخدام العلوم السلوكية في تطوير وزيادة كفاءة عملية المراجعة، وذلك عن طريق الربط المستمر بين المراجعة من ناحية والعلوم السلوكية ومفاهيمها من ناحية أخرى.

وتعرض الباحثة هذه الدراسات والأبحاث حسب تسلسلها التاريخي على النحو التالي:

#### ❖ الدراسات والأبحاث الرائدة في دراسة أثر المراجعة في السلوك

1. من الدراسات الرائدة في هذا المجال الأبحاث التي أعدها Churchill منفردا وبلاشتراك مع آخرين، والتي اهتمت بدراسة أثر المراجعة على السلوك، ومن أمثلتها البحث الذي أعده<sup>1</sup> Churchill 1962 م وحصل به على درجة الدكتوراه، وكان موضوعه الآثار السلوكية للمراجعة - دراسة معملية - ويعتبر هذا البحث من أوائل البحوث التي ركزت الاهتمام على الآثار التي تحدثها مزاولة المراجعة على السلوك، ومن أهم نتائج هذا البحث أن مزاولة المراجعة في حد ذاتها تؤثر على سلوك الخاضعين لها، حتى إذا لم يكن هناك ارتباط بين نتائج المراجعة ونظام الثواب والعقاب.

2. الدراسة التي قامت بها اللجنة المكلفة من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية<sup>2</sup> AAA 1966 عن وسائل

تطوير مهنة المحاسبة، وقد أوضحت أن المجالات التي ستحدث تطورا في المستقبل تتناول:

- عملية اتخاذ القرارات.
- السلوك الإنساني.

<sup>1</sup> Churchill, N.C, "Behavioural effects of an Audit : An experimental study", Unpublished ph D. Dissertation, An<sup>1</sup> Arabor University of Michigan, 1962,p 145

<sup>2</sup> " Committee to prepare a statement of basic accounting theory : report of the committee"

Evanston: American accounting association, 1966, p13

نقلا عن إبراهيم نادر شحاتة، "دراسة تحليلية لأثر العوامل السلوكية على المراجعة الإدارية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة حلوان، 1983، ص 11.

- النواحي الفنية للألات الالكترونية وتصميم النظم.
  - الوسائل الفنية للقياس ونظرية الإعلام.
3. مسودة البحث المعدة من قبل لجنة التخطيط في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA<sup>1</sup> 1968م، والتي تضمنت أن استمرار تقدم المبادئ المحاسبية لا بد وأن يكون مستندا إلى المفهوم العميق لسلوك المنتفعين بالتقارير المالية.
4. الدراسة التي قامت بها لجنة البحث في العلوم السلوكية المكلفة من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية<sup>2</sup> 1971 فيما يتعلق بتقويم وتحديد المناهج الدراسية المناسبة من العلوم السلوكية للدارسين في مجال علوم المحاسبة، وقد اختارت اللجنة بعض المباحث السلوكية والتي رأت من وجهة نظرها أنها وثيقة الصلة بعلوم المحاسبة وهي:
- الإدراك Reception.
  - الدافعية Motivation.
  - القلق والصراع Anxiety and conflict.
  - الاتجاهات وتغير الاتجاهات Attitudes and Attitude changes
- ثم التحقت بتقريرها مجموعة من المراجع السلوكية التي تساعد الباحثين في مجال علوم المحاسبة.
5. التقرير الذي أعدته اللجنة المكلفة من جمعية المحاسبة الأمريكية AAA<sup>3</sup> 1973 م عن وضع مفاهيم أساسية للمراجعة، حيث أوصت اللجنة في تقريرها أنه يجب مراعاة العوامل الإنسانية في أكثر من مجال مثل دور المراجعة وعمليات الفحص وإعداد التقارير.
6. البحث الذي أعده Ling<sup>4</sup> سنة 1975 والذي أوضح فيه أن المراجعة لم تتطور بصورة كافية، إذا لم يأخذ في الاعتبار التطورات التي تحدث في نظرية الاتصالات والعلوم السلوكية. It (auditing) has not advanced for enough to ignore development in communication theory and behavioral science
7. الرسالة المقدمة من محمود الناغي<sup>5</sup> سنة 1976م للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة وموضوعها الاتجاهات السلوكية ودورها في تطوير عملية الرقابة على الحسابات وتبيان أهم المفاهيم التي يمكن الاستفادة منها في هذا المجال.

<sup>1</sup> Research (Exposure Draft ) "Planning committee, American institute of certified public accountants", 1968, p7.

نقلا عن د. عبد المنعم محمود، "تطور إطار المحاسبة - دراسة سلوكية إعلامية"، مجلة المحاسبة والتجارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 17، 1972، ص 292.

<sup>2</sup> Committee on Behavioral science content of the accounting curriculum", report of the

committee, the accounting review, supplement, Vol XLVI, 1971, p 247 - 285

<sup>3</sup> Committee on basic auditing concept a statement of basic auditing concepts", American accounting association, 1973, Passim

نقلا عن إبراهيم نادر شحاته، مرجع سابق، ص 13

<sup>4</sup> Ling, J. F, "Be more and auditor", the internal auditor, Aug, 1975, p 26

<sup>5</sup> محمد سيد الناغي، "الاتجاهات السلوكية ودورها في تطوير عمليات الرقابة على الحسابات"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1976، ص 75.

8. الرسالة المقدمة من عباس رضوان<sup>1</sup> سنة 1979 للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة وموضوعها، المنهج العلمي لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد مدى عملية المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أنه لكي ينجح المراجع في التعامل مع العنصر البشري عند قيامه بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه أن يحاول الوقوف على أسباب ودوافع السلوك البشري، وأن يتعرف على مصادر التأثير في هذا السلوك، كما يجب عليه مراعاة النواحي الإنسانية والسلوكية، وأن يحاول ما أمكن التخلص من الشعور السائد لدى العاملين ببوليسية عملية المراجعة، حتى يستطيع أن يكسب ثقتهم وحسن تعاونهم الأمر الذي يساعده على النجاح في إنجاز مهمته.
9. الدراسة التي قام بها د. إبراهيم رسلان<sup>2</sup> سنة 1982 وكان موضوعها استقلال مراقب الحسابات - نظرة سلوكية، والفرض الذي يقام عليه البحث هو أن المحافظة على استقلال مراقب الحسابات مسألة ذاتية ترتبط بشخصيته أكثر من ارتباطها بمجموعة القواعد والمعايير، وأوضح أنه يمكن اكتساب الموقف المستقل باعتباره أحد معايير المهنة من خلال عمليات التوافق مع سلوك المجموعة بأن يطبق الفرد سلوكا مستمدا من سلوك المجموعة، لأن هذا السلوك يرتبط بدور مرضي في العلاقة في المجموعة مما يجعل هذا السلوك جزءا من التصور الذاتي للشخص Self image، كما يتم اكتساب السلوك المستقل أيضا من خلال عمليات ذاتية بأن يقبل الفرد تأثير المجموعة، لأن السلوك المفروض من المجموعة يتطابق ويتمشى وينسجم مع قيم هذا الفرد، ومن المحتمل أن يستمر السلوك المكتسب بهذه الطريقة طالما أن العلاقة مع المجموعة مستمرة كعلاقة مرضية، وطالما يتم المحافظة على القيم المناسبة لتطبيق هذا السلوك.
10. الرسالة المقدمة من إبراهيم شحاتة (1) سنة 1983 للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، وموضوعها أثر العوامل السلوكية على المراجعة الإدارية، حيث أوضح أنه لكي يتم تطوير المحاسبة والمراجعة بطريقة فعالة يستلزم الأمر ضرورة الربط بين مقوماتها وبين مقومات العلوم التي تبحث في سلوك الإنسان.
11. الدراسة التي قام بها د. محمد توفيق محمد . (2) سنة 1985م عن الجوانب السلوكية في علاقة مراقب الحسابات بالمنشأة وأثرها على استقلال المراقب، حيث دارت هذه الدراسة حول المفاهيم السلوكية التي تؤثر على سلوك أطراف هذه العلاقة (علاقة المراجع بالمنشأة محل المراجعة)، وفقا للنظريات السلوكية آخذا في الحسبان التأثير المرحلي لهذه المفاهيم على أطراف تلك العلاقة، حتى يتسنى أخذ ديناميكية هذه العلاقة في الحسبان، واحتمال تغير سياسة أطرافها مع مرور الزمن واستمرارية العلاقة، هذا بالإضافة إلى إيضاح العلاقة بين هذه المفاهيم السلوكية وتأثيرها على عملية المراجعة واستقلال المراجع.
12. الدراسة التي قام بها د. إبراهيم شاهين (3) سنة 1990م عن الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي، حيث أوضح أن تقرير المراجع الخارجي يعتبر رسالة أو قناة توصيل معلومات المراجعة إلى مستخدمها بحيث تؤثر على سلوكه، وهذه الرسالة قد تؤدي إلى دعم الثقة في القوائم المالية المنشورة أو تهز الثقة بدرجات متفاوتة أو قد تؤدي إلى ضياع الثقة كلية، والسلوك يأخذ عادة شكل قرار يتخذه المستخدم بناء على المعلومات، وهذا القرار هو بمثابة استجابة لهذا المثير الذي وصله في شكل تقرير، ولذا فقد أبدى بهذه الدراسة بعض الاقتراحات التي تساعد على زيادة كفاءة وفعالية التقرير بالنسبة لمستخدميه منها:

<sup>1</sup> عباس أحمد رضوان، "المنهج العلمي لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد مدى عملية المراجعة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1979، ص 271.

<sup>2</sup> د. إبراهيم رسلان حجازي، "استقلال مراقب الحسابات، نظرة سلوكية"، مجلة المال والتجارة، العدد 159 يوليو 1982، ص 11-25.

- أ- أن يقدم المراجع الخارجي تقريراً مختصراً وفقاً للأصول المهنية المعروفة .  
 ب- أن يرفق بهذا التقرير المختصر تقريراً به بعض التفاصيل يوضح لغير المتخصص نطاق عمل المراجع الخارجي، وأسس وصوله إلى الرأي الذي يبديه وعن مدى مسؤوليته وكذلك مسؤولية الإدارة ومعنى المعلومات التي قد تبدو غامضة.

بأن يقبل الفرد تأثير المجموعة، لأن السلوك المفروض من المجموعة يتطابق ويتماشى وينسجم مع قيم هذا الفرد، ومن المحتمل أن يستمر السلوك المكتسب بهذه الطريقة طالما أن العلاقة مع المجموعة مستمرة كعلاقة مرضية، وطالما يتم المحافظة على القيم المناسبة لتطبيق هذا السلوك.

10- الرسالة المقدمة من إبراهيم شحاتة سنة 1983 للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، وموضوعها أثر العوامل السلوكية على المراجعة الإدارية، حيث أوضح أنه لكي يتم تطوير المحاسبة والمراجعة بطريقة فعالة يستلزم الأمر ضرورة الربط بين مقوماتها وبين مقومات العلوم التي تبحث في سلوك الإنسان.

11- الدراسة التي قام بها د. محمد توفيق محمد<sup>2</sup> سنة 1985م عن الجوانب السلوكية في علاقة مراقب الحسابات بالمنشأة وأثرها على استقلال المراقب، حيث دارت هذه الدراسة حول المفاهيم السلوكية التي تؤثر على سلوك أطراف هذه العلاقة (علاقة المراجع بالمنشأة محل المراجعة)، وفقاً للنظريات السلوكية أخذاً في الحسبان التأثير المرحلي لهذه المفاهيم على أطراف تلك العلاقة، حتى يتسنى أخذ ديناميكية هذه العلاقة في الحسبان، واحتمال تغير سياسة أطرافها مع مرور الزمن واستمرارية العلاقة، هذا بالإضافة إلى إيضاح العلاقة بين هذه المفاهيم السلوكية وتأثيرها على عملية المراجعة واستقلال المراجع.

12- الدراسة التي قام بها د. إبراهيم شاهين<sup>3</sup> سنة 1990م عن الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي، حيث أوضح أن تقرير المراجع الخارجي يعتبر رسالة أو قناة توصيل معلومات المراجعة إلى مستخدمها بحيث تؤثر على سلوكه، وهذه الرسالة قد تؤدي إلى دعم الثقة في القوائم المالية المنشورة أو تهز الثقة بدرجات متفاوتة أو قد تؤدي إلى ضياع الثقة كلية، والسلوك يأخذ عادة شكل قرار يتخذه المستخدم بناء على المعلومات، وهذا القرار هو بمثابة استجابة لهذا المثير الذي وصله في شكل تقرير، ولذا فقد أبدى بهذه الدراسة بعض الاقتراحات التي تساعد على زيادة كفاءة وفعالية التقرير بالنسبة لمستخدميه منها:

- أ- أن يقدم المراجع الخارجي تقريراً مختصراً وفقاً للأصول المهنية المعروفة .  
 ب- أن يرفق بهذا التقرير المختصر تقريراً به بعض التفاصيل يوضح لغير المتخصص نطاق عمل المراجع الخارجي، وأسس وصوله إلى الرأي الذي يبديه وعن مدى مسؤوليته وكذلك مسؤولية الإدارة ومعنى المعلومات التي قد تبدو غامضة.

من العرض السابق للدراسات والأبحاث التي تمت في مجال المراجعة، وفي إطار الاتجاهات السلوكية تصنيف تلك الدراسات كما يلي:

<sup>1</sup> إبراهيم نادر شحاتة، مرجع سابق، ص 18.  
<sup>2</sup> د. محمد توفيق محمد، "الجوانب السلوكية في علاقة مراقب الحسابات بالمنشأة وأثرها على استقلال المراقب"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الجزء الأول، 1985، ص 424-453.  
<sup>3</sup> د. إبراهيم عثمان شاهين، "الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي"، المجلة العلمية لكلية التجارة، فرع جامعة الأزهر للبنات، العدد السابع، يناير، 1990، ص 141-170.

❖ تصنيف دراسات أثر المراجعة في السلوك

1. دراسات تعلق بالآثار السلوكية التي تحدثها مزاوله مهنة المراجعة على الأشخاص الخاضعين لها مثل الدراسات التي قام بها Churchill منفردا وبالاشتراك مع الآخرين.
2. دراسات من قبل هيئات علمية توصي بضرورة قيام المحاسبين بدراسة العلوم السلوكية لما لها من أثر في إحداث تطور في مهنة المحاسبة والمراجعة مثل الدراسات التي قامت بها اللجان المكلفة من قبل جمعية

المحاسبة الأمريكية وكذلك المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

3. دراسات تعلق بضرورة إمام المراجع بأهم المفاهيم السلوكية التي يمكن الاستفادة منها في مجال الرقابة على الحسابات، مثل الدراسة التي قام بها محمود الناغي.
4. دراسات تعلق بضرورة إمام المراجع بمصادر التأثير على السلوك البشري حتى يستطيع أن يكتسب ثقة وتعاون الأفراد الخاضعين لعملية المراجعة مثل الدراسة التي قام بها عباس رضوان.
5. دراسات سلوكية تعلق باستقلال مراقب الحسابات مثل الدراسة التي أعدها د. إبراهيم رسلان، والدراسة التي أعدها د. محمد توفيق محمد.
6. دراسات انصبحت على الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي مثل دراسة د. إبراهيم شاهين.

**المطلب الثاني: المجالات الرئيسية التي استخدمت فيها العلوم السلوكية في مجال المراجعة**

إذن يمكن توضيح المجالات الرئيسية التي استخدمت فيها العلوم السلوكية في مجال المراجعة كما يلي<sup>1</sup>:

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- استقلال مراقب الحسابات.
- علاقة مراقب الحسابات بالعميل.
- تقرير مراقب الحسابات.

وعلى الرغم من أهمية هذه الدراسات وتميزها بالتنوع وارتباطها بمجالات مختلفة في المراجعة إلا أنها لم تتعرض للعديد من المفاهيم والعوامل التي يمكن أن تؤثر على المراجع عند أدائه لمهام وظيفته والتي تحاول الباحثة تناولها بعضها من خلال هذا البحث نظرا لأهميتها.

**المطلب الثالث: البيئة الداخلية لفريق المراجعة واختصاصاته.**

يشير التطور التاريخي لمهنة المراجعة إلى زيادة حجم الطلب على خدمات المراجعين كنتيجة منطقية لتطور الكيان القانوني للمشروعات، وانتشار التعامل بالائتمان المصرفي والتجاري، وتطور أنظمة الضرائب، وتطور الإدارة العلمية ونمو النشاط الاقتصادي، وظهور الشركات متعددة الجنسيات. وقد استوجب هذا التطور أن تتخذ مهنة المراجعة شكلا منظما وأصبحت تمارس من خلال منشآت خاصة يتراوح حجمها من منشآت صغيرة الحجم ومتوسطة إلى منشآت ضخمة عالية لها العديد من الفروع في جميع أنحاء العالم، ويعمل بها آلاف المراجعين.

<sup>1</sup> أحمد صالح الأحمد، "الأبعاد السلوكية للمراجعة الداخلية دراسة تجريبية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1984، ص45.

هذا وتنسم الهياكل التنظيمية لمنشآت المراجعة الصغيرة بالبساطة، ومنشآت المراجعة متوسطة الحجم، فعادة ما يكون هيكلها التنظيمي معقداً، أما منشآت المراجعة الكبيرة فهيكلاها التنظيمي يكون أكثر تعقيداً لأنها تمارس نشاطها في كثير من الأحيان في عديد من الدول، وبالتالي فإن هيكلها التنظيمي عادة ما يأخذ شكل شركة "أم" Parent يتبعها العديد من الفروع أو المنشآت التابعة، ومن أمثلة هذه النوعية من المنشآت كبيرة الحجم والتي لها فروع في مصر منشأة Price Waterhouse وكذلك منشأة Arthur Andersen وغيرهما.

وتجدر الإشارة إلى أن مؤسسات المراجعة كبيرة الحجم تكون فرصتها عادة في النجاح والتقدم أكبر من منشآت المراجعة صغيرة الحجم، وذلك نتيجة لقدرتها على تعيين مراجعين أكفاء، والاحتفاظ بهم وإتاحة فرصة أفضل لمساعدة المراجعين على الارتقاء بمستواهم المهني والإداري، وقدرتها على توفير فرص اكتساب الخبرات وفرص التدريب والاستقلال، ومن ناحية أخرى فإن المنشآت المهنية كبيرة الحجم تزداد فرصتها في الحصول على العملاء من الشركات العملاقة، لما لهذه المنشآت من قدرة على تقديم خدمة متميزة لهؤلاء العملاء<sup>1</sup>

ومع انتشار مؤسسات المراجعة المتوسطة وكبيرة الحجم، ظهر نوع من التخصص بين أعضاء المهنة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها منشآت المراجعة إلى العملاء، وتتمثل هذه الخدمات فيما يلي:

- خدمات المحاسبة والمراجعة.
- الخدمات الإدارية والاستشارية.
- الخدمات الضريبية.

وقد يزداد التخصص داخل نشاط المراجعة تبعاً للأنشطة المختلفة التي يزاولها العملاء والتي تتمثل في شركات صناعية وبنوك وشركات تأمين وشركات بترول وشركات سياحية وفنادق وخلافه. كما يزداد التخصص أيضاً داخل نشاط الخدمات الإدارية والاستشارية ليتضمن تبسيط إجراءات العمل والرقابة على الإنتاج وبحوث العمليات وأنظمة المعلومات وخلافه.

وتقوم منشآت المراجعة المتوسطة وكبيرة الحجم بتقسيم المراجعين الذين يعملون بتنا إلى فرق مراجعة Audit Teams يختص كل فريق بأداء عمل معين، ويختلف حجم واختصاصات هذه الفرق من عملية إلى أخرى، ومن منشأة إلى أخرى.

ويقوم الباحثين بعرض بعض التعريفات المتعلقة بفريق المراجعة وطبيعة عمل هذا الفريق، وكذلك اختصاصاته بغرض التوصل إلى تحديد الفريق الذي يقوم بأداء وتنفيذ عملية المراجعة فعلاً، وذلك من خلال الفروع التالية:

1. ماهية فريق المراجعة.
2. طبيعة عمل فريق المراجعة.
3. اختصاصات فريق المراجعة.

<sup>1</sup> جمعة محمد محمد على، "أثر حجم المنشأة وحجم مكتب المراجعة على استقلال المراجع، وكفاية تأدية عملية المراجعة"، رسالة

ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1988، ص 55.

الفرع الأول: ماهية فريق المراجعة

عرف فريق المراجعة العديد من الكتاب، فقد عرفه Pratt and Jiambalvo بأنه: "مجموعة من المراجعين المسؤولين عن تنفيذ عملية المراجعة بفعالية، وهو يتكون من مدير، مراجع أول، وواحد أو أكثر من المراجعين المساعدين، ويشرف المراجع الأول مباشرة على أعمال المساعدين، وهو مسؤول عن القيام بعملية المراجعة، وليس بالضرورة أن يقوم المدير بالمتابعة اليومية لعملية المراجعة، وإنما يقوم بمراجعة العمل المنفذ على فترات معينة<sup>1</sup>

وقد عرف Watson فريق المراجعة بأنه "شكل من الأشكال فريق العمل Project teams يتكون من مجموعة صغيرة من الممتهنيين الأعضاء في منشآت المراجعة والذين يعملون بشكل محدد بدقة"<sup>2</sup> كما عرف Anderson فريق المراجعة بأنه: "وحدة عمل تأخذ الشكل الهرمي Hierarchical Working Unit ، تتكون من محاسبين في عدة مستويات تنظيمية، وتتمثل فيما يلي:

- ❖ مستوى المراجع المساعد
- ❖ مستوى المراجع الأول
- ❖ مستوى المدير أو المشرف
- ❖ مستوى الشريك<sup>3</sup>

من العرض السابق لتعريف فريق المراجعة، نصل الى ان أن التعريف الأول والثالث ركزا على تحديد مستويات الوظيفة التي يتكون منها فريق المراجعة، إلا أنهما اختلفا في عدد تلك المستويات، كما ركز التعريف الأول على ديناميكية العمل داخل الفريق والتي لم يتناولها التعريف الثالث.

أما التعريف الثاني لفريق المراجعة فقد اقتصر على توضيح أن فريق المراجعة يتكون من مجموعة صغيرة من الممتهنيين، ولم يحدد مستوياتهم الوظيفية، إلا أنه أشار إلى أن هذا الفريق شكل من أشكال فرق العمل، وهذه الفرق تتكون لتحقيق هدف محدد ويعملون بشكل محدد بدقة.

وقد أشار Anderson<sup>4</sup> إلى أنه على الرغم من أن المسؤوليات المحددة لكل عضو في الفريق قد يختلف من منشأة مراجعة إلى أخرى، وقد تختلف أيضا من عقد مراجعة إلى آخر في نفس منشأة المراجعة، إلا أنه يوجد بعض العموميات التي يمكن توضيحها كما يلي:

1. أن المراجعين المساعدين يعتبرون مسؤولين عن إنجاز جزء من عملية المراجعة، توكل إليهم بواسطة المراجع الأول وتحت إشرافه.

<sup>1</sup> Pratt and Jiambalvo, J, "Relationship between leader behaviors and audit team performance, accounting organization and society", Vol 6, 1981,p 133.

<sup>2</sup> Watson, D. J.H, "The structure of project teams facing differentiated environments; an exploratory study in public accounting firms", The accounting review, April, 1975, p 262.

<sup>3</sup> Anderson , R, J, "The external audit", Toronto : Pitman As cited by: Solomon, I, "Multi - auditor judgment/ decision making research", journal of accounting literature, Vol, 6, 1987, p 02.

<sup>4</sup> Anderson, R, J, op. cit ,p 2.

2. تتمثل مسؤولية المراجع الأول في المشاركة في التخطيط والتنفيذ والإشراف على عملية المراجعة، كما يقوم أيضا بمراجعة أعمال المراجعين المساعدين، وذلك قبل عرضها على المدير أو الشريك للقيام بمراجعتها.
3. يعتبر كل من المدير والشريك مسؤولين مسؤولية مباشرة عن مراجعة أعمال مرؤوسيهما بجانب بعض المسؤوليات الإدارية المتمثلة في:

✓ ى

✓ اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالقضايا المحاسبية والمرتبطة بعقد مراجعة أو عملية مراجعة معينة.

هذا وعلى الرغم من أن تنفيذ عملية المراجعة تتم بواسطة أعضاء فريق المراجعة الذين يخضعون لإشراف أعلى مستوى في الفريق، إلا أن الأحكام والقرارات التي تتخذ بواسطة أعضاء الفريق تراجع عند كل مستوى من مستويات فريق المراجعة، وعليه فإن الأحكام والقرارات التي تنشأ من هذه العملية يشار إليها على أنها قرارات وأحكام فريق المراجعة Judgment and decisions audit team<sup>1</sup> وأهم ما يتخذه فريق المراجعة:

1. تقرير طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة الضرورية.
2. يقوم بتكوين استنتاجاته تأسيسا على أدلة الإثبات التي تم تجميعها من خلال تلك الاختبارات.
3. يحدد نوع التقرير الذي يجب إعداد لخدمة مستخدمي القوائم المالية.

الفرع الثاني: طبيعة عمل فريق المراجعة

لإنجاز المهام الموكولة إلى فريق المراجعة فإن أعضاء الفريق يجب أن يتضافروا ويتعاونوا أو يتفاعلوا بصورة أو بأخرى، ومثل هذا التفاعل أو التعاون يمكن أن يتم من خلال سهولة الاتصالات بين أعضاء فريق المراجعة، ويحكم طبيعة هذا التفاعل أو التعاون ما تحتويه الكتابات المحاسبية في هذا الشأن بالإضافة إلى ما استقر عليه التعرف في منشآت المراجعة من خلال التطبيق والواقع العملي.

يضاف إلى ذلك ما نصت عليه معايير مهنة المراجعة، مثال ذلك المعيار الصادر من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (1) AICPA عام 1978 والخاص بالتخطيط والإشراف، والذي يصف عملية الإشراف على أنها توجيه جهود المرؤوسين في فريق المراجعة ومتابعة أدائهم.

وفي إطار تنفيذ هذه الوظيفة الإشرافية فإن برامج المراجعة وأوراق العمل تتدفق من أعلى إلى أسفل لإتمام عملية المراجعة، أما أدلة الإثبات التي تم التوصل إليها وكذلك الاستنتاجات المؤسسة على تلك الأدلة، فإنها تتدفق من أسفل إلى أعلى، وهذا يعني أنه عند كل مستوى من مستويات فريق المراجعة تتم عملية الإشراف، فكل مستوى في فريق المراجعة يقوم بمراجعة العمل المؤدى وكذلك الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بواسطة المستوى الأدنى، فإذا كان العمل قد تم أدائه بالصورة المطلوبة، فإن أوراق العمل تنتقل إلى المستوى الأعلى في فريق المراجعة، أما إذا كان هناك بعض الملاحظات على ذلك العمل الذي أدى والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإن أوراق العمل تعود لعضو الفريق الذي قام بذلك العمل حتى يقوم بإعادة النظر فيما توصل إليه ويتلافى تلك الملاحظات، وهذه العملية يتم تكرارها حتى يصبح العمل المؤدى على مستوى مطلوب من قبل الشريك.

<sup>1</sup> Solomon, I, op. cit , p 03.

بناء على ما سبق يمكن القول إن فريق المراجعة يلعب دورا رئيسيا في إنجاز مهام عملية المراجعة، حيث إنه يعطى طاقة تدعيمية لعملية المراجعة فضلا على أنه يبدي رأيه بشأن العديد من القضايا المتعلقة بعملية المراجعة مثل:

- ✓ مدى الإفصاح المطلوب بالقوائم المالية.
- ✓ التقرير عما إذا كانت العمليات المحاسبية قد تم تسجيلها وفقا للمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- ✓ مدى إتباع منشأة العميل لمبدأ الأهمية النسبية في عرض بيانات القوائم المالية.
- ✓ تحديد نوع التقرير الذي يقوم بإعداده.

### الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على أداء فريق المراجعة

تم الإشارة الى ان أن مستوى المراجع الأول ومستوى المراجع المساعد هما القائمان فعلا على تنفيذ عملية المراجعة، ويخضعان في عملهما لتخطيط المدير والشريك، وبالتالي يعتبر أداء كل مستوى على حده الوحدة الأولية التي يتكون منها ويقوم عليها أداء المنشأة ككل، وكذلك يمثل مصدر الحركة والدفع لها، وهو مظهر ومؤشر للنشاط فيها.

إن تصرفات كل مستوى في العمل مثل مواظبته على الحضور واتصاله برئيسه ودرجة استجابته لتوجيهاته، وقيامه ببذل الجهد في أدائه لعمله والنمط والسرعة التي يبذلها، واتصاله وتفاعله مع زملائه في العمل، واستخدامه للأدوات والإمكانيات المادية التي تتيحها المنشأة له، وكذلك انفعالاته ورضائه واستيائه لهذه التصرفات والأنشطة مما يبديه كل مستوى تكون الأساس فيما تؤديه المنشأة من أنشطة وما تحققه من أداء.

ومن الطبيعي أن يؤدي أداء وسلوك كل مستوى في المنشأة دورا هاما في التأثير على أداء وسلوك المنشأة ككل، وطالما أن السلوك والأداء التنظيميين يحددان سلوك وأداء كل مستوى في المنشأة، فإن هذه الحقيقة لا بد وأن تلفت النظر إلى الأهمية البالغة التي يجب أن تعطى للسلوك الإنساني، حيث إن الأنماط السلوكية السائدة بالتنظيم هي محصلة للعديد من العوامل المعقدة والمتشابكة.

ونظرا لوجود الكثير من العوامل التي تؤثر على سلوك وأداء الأفراد، ذهب الكتاب مذاهب شتى في تحديد هذه العوامل، وقد تناولت معظم الأبحاث تحديد العوامل المؤثرة على سلوك وأداء الفرد في المنظمات بصفة عامة، وهي مرتبطة بالأبحاث في مجال السلوك التنظيمي وعلم النفس الصناعي، وعلى ذلك سوف يتم تبيان المقصود بمجال السلوك التنظيمي وعلم النفس الصناعي، وذلك بإتباع النماذج المستقاة من تلك العلوم، وحتى يتمكن من استنباط أهم تلك العوامل وأثرها على أداء مستوى المراجع الأول وكذلك مستوى المراجع

وذلك من خلال النقاط التالية:

- ✓ مجال السلوك التنظيمي.
- ✓ علم النفس الصناعي.
- ✓ النماذج المحددة للعوامل المؤثرة على أداء وسلوك الفرد في المؤسسة.

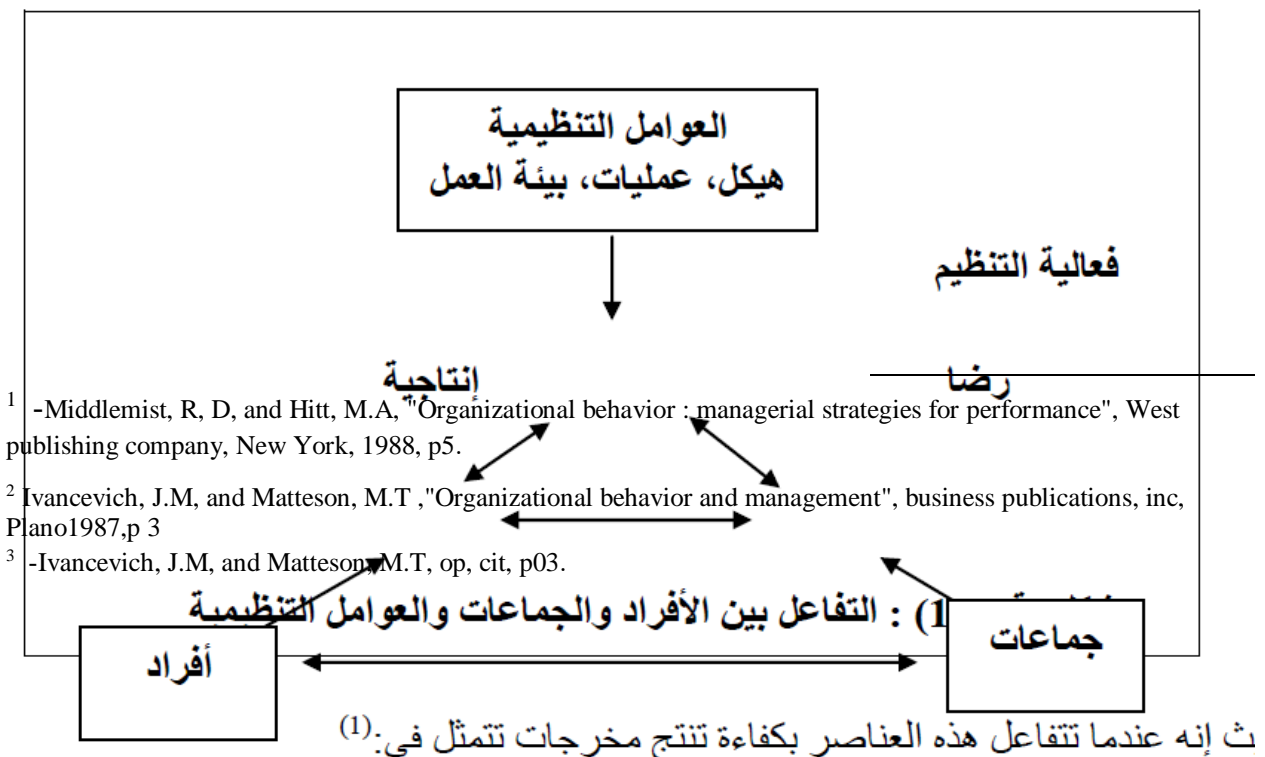
أولا : السلوك التنظيمي

يعتبر السلوك التنظيمي أحد المجالات التطبيقية للعلوم السلوكية، ورغم أنه يستقى مادته العلمية من العلوم السلوكية التي تشتمل على علم النفس وعلم النفس الاجتماعي وعلم الاجتماع والاقتصاد، وعلم الأنثروبولوجيا، إلا أنه يختلف عنها من ناحيتين<sup>1</sup>:

1. مزيج من المعرفة لعدد من العلوم السلوكية.
2. يركز على السلوك داخل المنظمات.

وهذا الذي يميز مجال السلوك التنظيمي عن مجال العلوم السلوكية الأخرى، فقد تم تعريف مجال السلوك التنظيمي بأنه: "دراسة السلوك الإنساني، اتجاهاته، أدائه في المنظمات مستخدماً نظريات ونماذج ومبادئ مستقاة من علوم أخرى مثل علم النفس وعلم الاجتماع وعلم الأنثروبولوجيا للاستفادة منها في التعرف على إدراك الفرد وقيمه وقدراته على التعلم وتصرفاته عندما يعمل في مجموعة، أو في المنظمة ككل، محللاً العوامل الخارجية المؤثرة على التنظيم، وعلى موارده البشرية ومهامه وأهدافه واستراتيجياته"<sup>2</sup> ويستفاد من هذا التعريف ما يلي:

- 1- إن السلوك التنظيمي مجال متكامل يركز على ثلاث مستويات من التحليل لسلوك الفرد، سلوك الجماعة، سلوك المنظمة ككل<sup>3</sup> ويوضح الشكل التالي التفاعل بين الأفراد والجماعات والعوامل التنظيمية



<sup>1</sup> -Middlemist, R, D, and Hitt, M.A, "Organizational behavior : managerial strategies for performance", West publishing company, New York, 1988, p5.

<sup>2</sup> Ivancevich, J.M, and Matteson, M.T , "Organizational behavior and management", business publications, inc, Plano 1987, p 3

<sup>3</sup> -Ivancevich, J.M, and Matteson, M.T, op, cit, p03.

- أ- تحسين في الأداء.
- ب- رضاء عن العمل.
- ت- فعالية التنظيم.

2- إن السلوك التنظيمي هو عبارة عن مجموعة متدخلة من المجالات المختلفة مما يعني أنه يستخدم مبادئ ونماذج ونظريات من مجالات أخرى فهو بكامل المفاهيم المستقاة من العلوم الأخرى (السلوكية) فضلا عن أنه يركز على تطبيقاتها في المنظمات<sup>2</sup>

3- إن السلوك التنظيمي ليس نظاما أو علما متفق عليه أو مقبولا قيو لا عاما له إطاره النظري، فهو مجال من المجالات الحديثة في طور النمو<sup>3</sup>

4- يركز السلوك التنظيمي على الاهتمام بالعنصر البشري على اعتبار أن الأفراد واتجاهاتهم وإدراكهم وقدراتهم على التعلم وشعورهم وأهدافهم تمثل الاهتمام الرئيسي للمنظمة.

5- كما يركز السلوك التنظيمي أيضا على الأداء ومعرفة أسباب انخفاض أو ارتفاع مستوى هذا الأداء، ومعرفة أسباب انخفاض أو ارتفاع مستوى هذا الأداء، وكيف يمكن تحسينه، وهل يمكن للتدريب أن يرفع من مستواه؟

6- كما يحاول السلوك التنظيمي الإجابة على العديد من الأسئلة منها ما يلي:

- ❖ لماذا يسلك الموظفون سلوكا معينا في المنظمات؟
- ❖ لماذا يكون الفرد أو المجموعة أكثر إنتاجية من الآخرين؟
- ❖ لماذا يستمر المديرون دائما في البحث عن طريق جديد لتصميم الوظائف وتفويض السلطات؟

وبالتالي يمكن القول إن السلوك التنظيمي يتحدد من خلال مجموعة الأنماط السلوكية السائدة الأفراد العاملين بالتنظيم، وعليه فإن الأداء التنظيمي في مجموعة سوف يتوقف بالدرجة الأولى على تصرفات

<sup>1</sup> -Middiemist, R. D, and Hitt, M, A, Op . cit, p6.

<sup>2</sup> Ivancevich, J.M, and Matteson, M.T ,op. cit, p03.

<sup>3</sup> -Ibid, p03.

ومستوى أداء كل فرد يعمل بالتنظيم.<sup>1</sup>

كما يمكن القول بأن السلوك التنظيمي يتعلق بكيفية تأثير المنظمة على أفكار وشعور وتصرفات العاملين بها، وبطريقة إدراكهم وظائفهم، وطريقة إدراكهم لأنفسهم، والطريقة التي يسلكونها عند أدائهم لواجباتهم أو أعمالهم والتزاماتهم كأعضاء للمنظمة.

كما يتعلق بمحاولة فهم الطرق المختلفة التي تؤثر بها المنظمات على أعضائها حتى يستطيع مساعدة المنظمات على زيادة قدراتها على تحسين الأداء، واتخاذ الإجراءات الوقائية للحيلولة دون الوقوع في المشاكل المتعلقة بالعنصر البشري، وانخفاض مستوى الأداء، ومن ناحية أخرى فإن السلوك التنظيمي يتعلق بفهم الطريقة التي يؤثر بها كل من سلوك وأداء الأفراد وأعضاء التنظيم على أداء وفعالية المنظمة ككل، فالطريق الذي ينسق ويكامل بها المنظمات الأنشطة المتعلقة بأعضائها تحدد عما إذا كان التنظيم سوف ينجح في إنجاز أهدافه أم لا.<sup>2</sup>

ثانيا : علم النفس الصناعي<sup>3</sup>

في هذا الميدان يستثمر علماء النفس ما توافر لديهم من معلومات عن الفروق الفردية وخواص الوظائف النفسية، ويستثمرون ذلك كله في ابتكار وسائل للاختبارات التي تفيد في مجال الاختيار والتوجيه المهني للعاملين في مجال الصناعة، حيث يكون العائد النهائي لتلك المجهودات هو وضع العامل المناسب في المكان المناسب، ومما يعود به ذلك من فوائد مزدوجة بالنسبة لكل من العامل والعمل على السواء. ولقد أثبتت العديد من التجارب أن لكل عامل قدرات ومميزات خاصة، كما أن لكل عمل طبيعة ومواصفات خاصة، وأنه إذا أمكن اختيار العامل الأكثر توافقاً مع عمله فإن إنتاجية ذلك العامل سوف تنمو باستمرار من جهة علاوة على ارتفاع مستوى الكفاية الإنتاجية ذاتها من جهة أخرى.

هذا ولم تقتصر مجهودات علماء النفس على عمليتي الاختيار والتوجيه المهني في مجال الصناعة فقط، بل اتجهت مجهوداتهم نحو عمليات التدريب والتأهيل المهني، علاوة على إسهاماتهم في مجال دراسة ظروف العمل والأمن الصناعي، وقياس معدلات الأداء وما إلى ذلك.

ويشكل علم النفس الصناعي مع علم الاجتماع الصناعي أحد النقاط الهامة للالتقاء بين علم الاجتماع وعلم النفس، ومن أبرز الدراسات التي جسدت ذلك اللقاء التجارب التي أجريت على بعض عاملات شركة "ويسترن إلكترونيك" والذي اشترك فيها فريق من الباحثين الاجتماعيين والنفسيين بهدف دراسة وقياس الآثار المترتبة على تغيير الظروف المادية في العمل والإنتاجية، ثم اتجه فريق البحث بعد أن أثبتت له التجارب أن تغيير الظروف المادية لم يكن له تأثير فعال في زيادة الإنتاج، واتجه فريق البحث بعد ذلك إلى إحداث تغييرات في فترات الراحة وطرق الترفيه ومدة ساعات العمل، وبالفعل أدى ذلك إلى زيادة إنتاجية الفتيات موضوع التجربة، واللاتي ظلت إنتاجيتهن كما هي حتى بعد تغيير الظروف المادية للعمل بعد ذلك.

<sup>1</sup> د. محمد علي شهيبي، "السلوك الإنساني في التنظيم"، دار الفكر العربي، القاهرة، 1982، ص 32.

<sup>2</sup> Arnold, H.J. and Feldman, D.C., "Organizational behavior: Mc; Graw – Hill, Inc, New York,

1986, p3.

<sup>3</sup> لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى : د. صلاح مصطفى الفوال، علم الاجتماع والعلوم الاجتماعية، عالم الكتب، القاهرة، 1982، ص ص 95-96.

- د. مصطفى فهمي، "علم النفس الصناعي"، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، 1979، ص 6-13.

وانتقل اهتمام علم النفس الصناعي الحديث من دراسة الفرد منعزلاً ودراسة البيئة المادية إلى دراسة الفرد والاهتمام بالدوافع والروح المعنوية والعلاقات الإنسانية والروابط التي تربط العاملين بعضهم ببعض كما تربطهم برؤسائهم.

مما سبق يتضح أن علم النفس الصناعي يهدف إلى تهيئة الظروف المادية والنفسية والاجتماعية التي تعمل على كفاية الإنتاج وجودته في ظل ظروف العمل، والتي يكون فيها العامل أكثر رضاء عن عمله وأكثر ارتياحاً له، ولذلك يتناول علم النفس الصناعي حل المشكلات المختلفة التي تعترض الصناعة، أو تؤثر في كفاية الإنتاج، حلاً علمياً، إنسانياً يضع صحة العامل النفسية فوق كل اعتبار.

وأهم العوامل التي تحقق للعاملين الصحة النفسية:

### 1- رغبات العاملين:

هناك رغبات كثيرة للعامل، وتحقيق هذه الرغبات يزيل عنه مشاعر الخوف فيؤدي عمله بروح وثابة، كما يشعر بالاستقرار والأمن النفسي في مجال العمل والأسرة.

### 2- الروح المعنوية بين جماعة العمال:

هناك علاقة كبيرة بين الروح المعنوية والصحة النفسية، وتتوقف الروح المعنوي للعامل إلى حد كبير على مدى الاستجابة لحاجاته النفسية المختلفة وما يحيط به في عمله من جو مادي ومعنوي، فالروح المعنوية للعمال مرهونة بعوامل وظروف شتى من أهمها القيادة الديمقراطية في المصنع والتقدير المنصف للعامل وتشجيعه على ما يقوم به من أعمال، وإشراكه في وضع خطة العمل وأهدافه، والاستماع إلى شكواه إن شعر بالظلم، وإتاحة فرص التقدم والرقى أمامه وإشعاره أن المؤسسة تهتم براحته.

### 3- القيادة الديمقراطية:

تساعد القيادة الديمقراطية في المصنع على شعور العمال بالطمأنينة والأمن النفسي، إن الرئيس الديمقراطي في أي عمل، هو الذي يوزع السلطات والمسئوليات على غيره من العاملين معه، ويحل المشكلات عن طريق المناقشات الجماعية مع العاملين معه كفرد منهم، ويشجع كل فرد على إبداء رأيه، كما أنه يحيط الجماعة بجو من الأمن العاطفي يستطيع فيه الأعضاء العمل بطمأنينة.

من العرض السابق لكل من مجال السلوك التنظيمي وعلم النفس الصناعي نصل إلى أن:

محور اهتمام السلوك التنظيمي هو دراسة سلوك وأداء الفرد داخل المنظمة، وتحليل العوامل المؤثرة عليه، لمساعدة المنظمات على زيادة قدرتها على تحسين الأداء واتخاذ الإجراءات اللازمة للحيلولة دون الوقوع في المشاكل، والتي تتعلق بالعنصر البشري وانخفاض مستوى أدائه، وهذا ما يصبو إليه الباحث من خلال هذا البحث، ولكن عن طريق دراسة سلوك وأداء الفرد في منشآت المراجعة، وتحديد العوامل المؤثرة على أدائه لمساعدة منشآت المراجعة على التنبؤ بهذا السلوك والأداء والسيطرة عليه.

2- محور اهتمام علم النفس الاصطناعي هو دراسة الفرد والاهتمام بدوافعه والعلاقات الإنسانية التي تربط العمال بعضهم البعض، وتربط الرؤساء بالعمال لجعل العامل أكثر رضاء عن عمله وأكثر ارتباطاً به، لكن

يلاحظ أن اهتمام علم النفس الصناعي ينصب على أداء العمال في المنشآت الصناعية، فالسؤال الذي يطرح نفسه الآن، هل النتائج التي توصل إليها علماء مجال السلوك التنظيمي وعلم النفس الصناعي فيما يتعلق بالعمال في تلك المنشآت يمكن تعميمها على المستويات المختلفة للمراجعين في منشآت المراجعة، وهي منشآت مهنية تختلف في طبيعتها عن المنشآت الصناعية؟

3- وفي ختام هذا البحث سيعرض الباحث النماذج المختلفة المستقاة من مجال السلوك التنظيمي

وعلم النفس الصناعي والتي تحدد العوامل المؤثرة على أداء وسلوك الفرد في المنظمات بصفة عامة.

ثالثا : النماذج المحددة للعوامل المؤثرة على أداء وسلوك الفرد في المنظمة

1- النموذج الأول:<sup>1</sup>

هذا النموذج يتعلق بمحددات سلوك وأداء وفعالية الفرد في المنظمات، وتتمثل تلك المحددات في خمس

مجموعات من العوامل التي لها تأثير على سلوك وأداء الفرد في المنظمة.

المجموعة الأولى: الدافعية

تعتبر دافعية الفرد المحدد الأساسي لسلوكه في العمل، وتشير الدافعية إلى جميع القوى التي تعمل داخل الفرد والتي تسبب إتباعه أنواعا معينة من السلوك وعدم إتباعه أنواعا أخرى.

وعلى الرغم من أن كل العوامل الأخرى تعتبر هامة لسلوك الفرد الفعال في العمل إلا أن هذه العوامل تكاد تكون عديمة التأثير إذا لم يدفع الفرد للأداء، وتتأثر دافعية الفرد باتجاهاته ومعتقداته وقيمه وحاجاته وأهدافه.

المجموعة الثانية: القدرة

إن الدوافع وحدها لا تساعد الفرد على القيام بالأداء الفعال إذا لم تتوفر القدرة الضرورية للقيام بهذا الأداء، وتشير القدرة إلى المهارات والطاقات الفعلية التي يملكها الفرد والتي يتطلبها الأداء الفعال والمتعلق بعمل معين.

ويجب أن تتأكد المنظمات أن الأفراد يملكون القدرات اللازمة لإتباع السلوك المطلوب للأداء الفعال، وهذا يمكن أن يتم إما عن طريق اختيار الأفراد، أو عن طريق خليط من الاختيار والتدريب.

المجموعة الثالثة: الإدراك

<sup>1</sup> - Arnold, H.J. and Feldman , D.C, Op. cit , p 24-25.

يشير إلى الطريقة التي يعي الأفراد بها الرسائل وتفسر بها المعلومات، ومن بين الطرق المستخدمة لفهم سلوك الفرد قيام التنظيم بإرسال رسائل لأعضائه وتتبع أنواع السلوك والأنشطة المتوقعة منهم، وتتعلق هذه التوقعات (بمحتوى الوظيفة- السياسات والإجراءات - القواعد الرسمية – المناقشات المشرفين).

## 2- النموذج الثاني:<sup>1</sup>

هذا النموذج يتعلق بالمتغيرات على سلوك وأداء الفرد، ولكي يتمكن المدير من ملاحظة وتحليل سلوك الفرد وأدائه، فإنه ينبغي أن يأخذ في اعتباره ثلاث مجموعات من العوامل التي تؤثر مباشرة على سلوك الفرد، وما يؤديه وتصنف هذه المجموعات الثلاث كما يلي:

- ✓ عوامل فردية.
- ✓ عوامل نفسية.
- ✓ عوامل تنظيمية.

وتحتوي كل مجموعة على عدد من العناصر الفرعية، فعلى سبيل المثال تتضمن العوامل الفردية والقدرات والمهارات ، وهكذا بالنسبة للمجموعتين الأخرين.

ومعنى ذلك أن سلوك الفرد معقد لأنه يتأثر بعوامل وخبرات وأحداث متنوعة، وما إذا كان المدير يستطيع تعديل أو تشكيل أو إعادة صياغة السلوك يعتبر أمرا جدليا بين علماء السلوك وممارسي الإدارة، فعلى سبيل المثال من المتفق عليه أن تغيير أي من العوامل النفسية يتطلب تشخيصا دقيقا ومهارة وصبرا وفهما من جانب المدير . كما لا توجد طريقة متفق عليها يستطيع أن يستخدمها المدير لتغيير الشخصيات والاتجاهات والإدراك وأنماط التعلم، وبالإضافة إلى هذا فإن أنماط سلوك الأفراد تتغير باستمرار وإن كان ذلك يتم ببطء. وفي وسط هذا كله فإن المدير يرغب بالتأكيد في إحداث تغيير في السلوك يؤدي إلى تحسن في الأداء، وبالإضافة إلى هذا فإن السلوك البشري أعقد بكثير من أن تفسره تعميمات تنطبق على جميع الأفراد. مما سبق يتضح أن العوامل المؤثرة على أداء الفرد في المنظمات كثيرة ومتشابكة ومعقدة، علاوة على أن علماء السلوك قاموا بتقسيم تلك العوامل تقسيمات متعددة، فمنهم من قام بتقسيمها إلى عوامل سلوكية وأخرى تنظيمية، ومنهم من قام بتقسيمها إلى عوامل فردية وعوامل نفسية وعوامل تنظيمية، ومنهم من قام بتقسيمها إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية، ومنهم من اقتصر فقط على العوامل السلوكية.

وعلى الرغم من قيام علماء السلوك بتقسيم العوامل المؤثرة على أداء الفرد في المنظمات تقسيمات متعددة ومتشعبة، إلا أنهم متفقون على أن العامل الأساسي المسؤول عن الاختلاف في السلوك البشري أساسه الاختلافات الفردية، وهذه الاختلافات يمكن النظر إليها على أنها دالة في كثير من العوامل السابقة الذكر، ولكن العامل الأساسي في العوامل الأساسية في العوامل التنظيمية يتمثل في الإشراف لما لهما أكبر الأثر على الجانب السلوكي للفرد<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> -Ivancevich, J.M, and Matteson, M.T,op. cit, p 54-55.

<sup>2</sup> Hellriegel, D, Slocum, J, and Woodman, R, "Organizational behavior", West publishing company, Boston, 1986, p23.

**المطلب الرابع: سلوك المراجعين أثناء تنفيذ عملية المراجعة الداخلية**

إن نسبة كبيرة من الانطباعات الشخصية عن المراجع الداخلي تتكون لدى أفراد المؤسسة خلال فترة خضوع أعمالهم للمراجعة الداخلية، كما أن معظم اتجاهات هؤلاء الأفراد ومواقفهم من المراجع الداخلي تتغير وفقاً لسلوك المراجعين وتصرفاتهم الظاهرة أثناء فترة المراجعة.

فالمراجعون الذين يضعون أنفسهم في مركز القوة على الأشخاص الخاضعين للمراجعة، ويستبدون في استعمال الصلاحيات الممنوحة لهم، يمكنهم بسهولة إفساد العلاقة التي تربطهم مع من يتعاملون معهم. ويؤدي سلوكهم هذا إلى إحداث حالة من التضارب في تلك العلاقات وفي أقرب الأوقات<sup>1</sup>. وقد تزداد حدة العداوة بين المراجعين الداخليين والأشخاص الخاضعين للمراجعة لتصرفات البعض منهم، والذين يحاولون باستمرار إثبات نجاحهم من خلال إظهار عجز الخاضعين للمراجعة، فهم يقومون بتوجيه الانتقادات السلبية دون التقدم بمقترحات تساعد على معالجة الأوضاع الخاطئة إن وجدت<sup>2</sup>.

وعلى الرغم من اعتراف مختلف الباحثين في مجال المراجعة بأن العنصر الإنساني أصبح عنصراً مهماً وهاماً في نجاح مهمة المراجعة الداخلية، فالاعتبارات والمفاهيم السلوكية أصبحت مجالاً بالغ الأهمية، الأمر الذي دعا العديد للمطالبة بتدريسها ضمن مقررات المحاسبة والمراجعة بشكل جوهري<sup>3</sup>.

وترى الباحثة بأن عملية جعل التدريبات السلوكية من خلال مفاهيمها الجديدة سيصل في النهاية إلى تحسين صورة المراجعة الداخلية، ومن يقوم بها لدى الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة الداخلية.

**خلاصة الفصل**

يعد العنصر البشري أهم الموارد الحقيقية المؤثرة في كفاءة وفعالية الشركة، وهذا يعني وجود تأثير متبادل بين السلوك الإنساني وأداء الشركة، لذا لا يمكن إهمال الجانب السلوكي لتجنب الكثير من المشاكل، خاصة أن انهيار عدة شركات كان نتيجة مشاكل سلوكية، وتزايد الاهتمام بدراسة العلوم السلوكية والمدخل السلوكي لما يقدمه من إسهامات لدراسة وفهم السلوك الإنساني الفردي والجماعي وتحديد الأدوات والسياسات التي يمكن أن تؤثر في هذا السلوك وتوجيهه بالصورة الإيجابية نحو تحقيق أهداف آليات الحوكمة بكفاءة وفعالية

<sup>1</sup> زكي محمود هاشم: الجوانب السلوكية في الإدارة" الكويت، الطبعة الثانية، وكالة المطبوعات 1978، ص 265.

<sup>2</sup> A.D Chambers, op.cit, p 127

<sup>3</sup> - Leonard, E, Berry, op, cit, p 45

وأصبحت دراسة السلوك الانساني ذات أهمية خاصة وأمر يصعب الاستغناء عنه، وتكمن الحاجة للمدخل السلوكي لتفعيل المراجعة الداخلية من الحاجة لتحسين استراتيجيات الرقابة وتطوير المفاهيم الرقابية، والحاجة لتفسير الجوانب السلوكية التي تؤثر علي القرارات .

ومن ثم توجيه السلوك بما يحقق أهداف المراجعة الداخلية، لذا لا يمكن إغفال دور المدخل السلوكي في تفعيل المراجعة الداخلية باعتباره أمر حيوي وضروري للحماية لأنه يضمن نزاهة السلوكيات وتوجيهها

وقد بدأت الجوانب السلوكية للمراجعة الداخلية تأخذ حظها من اهتمام وعناية الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة منتصف القرن العشرين، فيما يتعلق بالتأثيرات النفسية التي تترتب على عملية المراجعة الداخلية، أو الآثار التي تتولد عن سلوك وتصرفات المراجعين الداخليين، وما يترتب عنها من نتائج وتوصيات، والتي قد تنعكس على اتجاهات ومواقف طوائف مختلفة داخل التنظيم وخارجه:

- ويمكن القول أن أحد الأدوار السلوكية للمراجعة الداخلية هي إدارة العلاقات وإقناع الأفراد بأن المراجعة الداخلية تستهدف مساعدة الشركة لتحقيق النجاح ويتطلب ذلك من المراجع الداخلي إبراز المجالات التي يمكن المساعدة من خلالها وبما يعمل على تحقيق أهداف مشتركة للمراجع

## الفصل الثاني

# عرض وتحليل واثـر الجانب السلوكي والممارسات العملية للمراجع الداخلي

**تمهيد :** سنحاول في هذا الفصل استعراض التقنيات المستخدمة في هذه الدراسة , وذلك بالتعريف بالمحال المكاني والزمني للدراسة والمنهج المتبع, و أخيرا العينة التي تم اختبارها والأدوات التي أعتـمد عليها في جمع المعلومات

### المطلب الأول : منهجية البحث وإجراءاته الميدانية

المنهج المتبع : المنهجية المتبعة في هذا البحث العلمي تنحصر ضمن منهجين يتضمن الفصل الأول والثاني المنهج الوصفي في جمع المعلومات وشرحها أما الفصل الثالث المندرج ضمن الاطار التطبيقي فهي منهجية المقابلة متبعا المنهج التحليلي

1. مجالات البحث :

أ- المجال الزمني : أجريت المقابلة الشخصية في 2023/06/12

ب- المجال المكاني : أجري المقابلة على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير مع الدكتور جقييل يحي .

2. طرق ووسائل البحث

أ- مقابلة شخصية : هو لقاء مباشر يجمع ما بين الباحث العلمي، وأفراد العينة التي يراها مناسبة من وجهة نظره؛ للحصول على معلومات تخص موضوع البحث العلمي، ويتم ذلك بصورة مباشرة دون وسيط، وتعد طريقة المقابلة من أكثر أدوات الدراسة صدقاً.


فالمقابلة عبارة عن مجموعة من الأسئلة مرتبطة بطريقة منهجية على العينة حول موضوع معين وتحتوي على 2 أنواع من الأسئلة .

أ- الأسئلة المعقدة : وتكون الإجابة محدودة في أغلب الأحيان تكون بنعم او لا او احياننا او نادراً وقد تكون عدة إجابات وعلى المستوى ان يختار الإجابات المناسبة

ب- الأسئلة المفتوحة : يعني هذا النوع من الأسئلة الحرية الكاملة في الإجابة و إبداء رأيه بطريقة مفتوحة

3. صعوبات البحث

ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع وهذا الأخير اثر على مدة انجاز البحث



عرض وتحليل ومناقشة النتائج

1. عرض النتائج :

❖ المحور الأول : يوجد تأثير إيجابي للجانب السلوكي والممارسات العملية للمدقق الداخلي على جودة الرقابة الداخلية في المؤسسة.

- السؤال 1 : فيما تعتمد المفاهيم المبادئ الأساسية للجانب السلوكي للمدقق الداخلي ؟

✓ تعتمد المفاهيم والمبادئ الأساسية للجانب السلوكي للمدقق الداخلي على مبادئ النزاهة والأخلاقية في ممارسة مهامه واتخاذ القرارات.

- السؤال 2 ; ماهي انعكاسات التزام المدقق الداخلي بمعايير ومبادئ الرقابة الداخلية

✓ التزام المدقق الداخلي بمعايير المهنة ومبادئ الرقابة الداخلية يعكس الجانب السلوكي القوي له.

- السؤال 3 : هل هنالك تأثير للجانب السلوكي للمدقق الداخلي على الآخرين

✓ الجانب السلوكي يشمل أيضاً قدرة المدقق الداخلي على تقديم التوجيه والتوجيه للآخرين داخل المؤسسة.

- السؤال 4: هل هنالك تأثير للجانب السلوكي على استقلالية المدقق الداخلي

✓ الجانب السلوكي للمدقق الداخلي يتطلب التوازن بين الحفاظ على استقلاليته والتعاون مع الأطراف الداخلية الأخرى.

- السؤال 5: في رأيك بماذا يتميز المدقق الداخلي الناجح

✓ المدقق الداخلي الناجح يتمتع بالتحليل النقدي والتفكير الاستراتيجي، وهذه القدرات تعتبر جزءاً أساسياً من الجانب السلوكي له.

❖ المحور الثاني : وجود الجانب السلوكي والممارسات العملية للمدقق الداخلي يعزز الثقة والشفافية داخل المؤسسة ومع الجهات المعنية.

- السؤال 6: كيف يمكن ان يساهم الجانب السلوكي للمدقق الداخلي على بناء ثقة الجهات المعنية

✓ الجانب السلوكي للمدقق الداخلي يساهم على بناء ثقة الجهات المعنية عن طريق تبنيه للسلوك المهني والأخلاقي في أداء مهامه. فعندما يكون المدقق الداخلي يتصرف بنزاهة ونقاء، يتم تعزيز ثقة الجهات المعنية في نتائج عمله وتوصياته

- السؤال 7: كيف يساهم الجانب السلوكي في تعزيز شفافية المدقق الداخلي

✓ تظهر شفافية المدقق الداخلي في تعامله مع المعلومات والتقارير. يعزز الجانب السلوكي الشفافية من خلال ضمان وجود إفصاح كامل وموثوق به في العمليات والتقارير المقدمة، مما يساهم في بناء ثقة الجهات المعنية.

- السؤال 8: كيف يساهم الجانب السلوكي في نزاهة المدقق الداخلي

✓ يساهم الجانب السلوكي للمدقق الداخلي في تعزيز النزاهة داخل المؤسسة من خلال تفادي أي تعارضات مصالح والتصرف بموضوعية وشفافية في القرارات والتقييمات التي يقوم بها

- السؤال 9: الي ماذا يؤدي التزام المدقق الداخلي بالقوانين والمعايير الأخلاقية المهنية

✓ يؤدي التزام المدقق الداخلي بالقوانين والمعايير الأخلاقية المهنية إلى تعزيز النزاهة والمصادقية داخل المؤسسة. فعندما يعمل المدقق الداخلي وفقاً للمبادئ الأخلاقية ويلتزم بالمعايير المهنية، يتم تعزيز سمعة المؤسسة ونزاهتها في الأعمال التجارية.

- السؤال 10: كيف يمكن للجانب السلوكي ان يعزز الشفافية والنزاهة

✓ يمكن للجانب السلوكي للمدقق الداخلي أن يعزز الشفافية والنزاهة عن طريق توفير تقارير وتوصيات مفصلة ومنطقية تعكس.

**المحور الثالث: المدقق الداخلي الذي يتبع الممارسات العملية الفعالة يساهم في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق الأهداف المحددة.**

- السؤال 11: كيف يمكن للمدقق الداخلي تحقيق أداء ممتاز وتعزيز الفاعلية في الرقابة الداخلية

✓ يمكن للمدقق الداخلي تحقيق أداء ممتاز وتعزيز الفاعلية في الرقابة الداخلية من خلال تطوير خطة عمل شاملة تشمل تحديد المهام والأهداف الرئيسية والجدول الزمنية المحددة.

- السؤال 12: ماهي الاساليب والادوات التي يستخدمها المدقق الداخلي في تعزيز فاعلية الرقابة

✓ استخدام المدقق الداخلي لأساليب وأدوات رقابة فعالة، مثل المراجعات الدورية والاستعراضات المستقلة، لتقييم ومراقبة العمليات والأنظمة داخل المؤسسة.

- السؤال 13: فيما يساهم تبني المدقق الداخلي لمبدأ التواصل الفعال والبناء على العلاقات التعاونية

✓ تبني المدقق الداخلي لمبدأ التواصل الفعال والبناء على علاقات تعاونية مع الأطراف الداخلية الأخرى في المؤسسة، مما يساهم في تحسين الاتصال وتوفير التوجيه والدعم اللازم.

- السؤال 14: ماهو اثر استخدام التكنولوجيا الحديثة في عملية التدقيق

✓ تحقيق أداء ممتاز يشمل أيضًا التحسين المستمر والابتكار في عمليات الرقابة الداخلية، وذلك عن طريق استخدام التكنولوجيا والأدوات المتطورة وتطبيق أفضل الممارسات في المجال.

- السؤال 15: كيف يساهم التدريب والتطوير المستمر في تحسين اداء المدقق الداخلي

✓ التدريب والتطوير المستمر للمدقق الداخلي يعتبر أحد الممارسات الأساسية لتحقيق أداء ممتاز وتعزيز الفاعلية في الرقابة الداخلية، حيث يساعد على تحسين المهارات والمعرفة والتحليل النقدي للمدقق الداخلي.

المحور الرابع: الاهتمام بالجانب السلوكي والممارسات العملية للمدقق الداخلي يساهم في تعزيز النزاهة والمسؤولية في المؤسسة، مما يقلل من مخاطر الاحتيال والفساد.

- السؤال 16: فيما يؤثر تطبيق الجانب السلوكي بالنسبة للمدقق الداخلي في عملية اتخاذ القرار

✓ يمكن أن يؤدي تطبيق الجانب السلوكي للمدقق الداخلي إلى تحسين عملية اتخاذ القرارات المؤسسية، حيث يتم التركيز على قيم النزاهة والأخلاق والشفافية في اتخاذ القرارات، مما يساهم في تعزيز الموثوقية والمصدقية للقرارات.

- السؤال 17: كيف يؤثر الممارسات العملية للمدقق الداخلي على تحسين الأداء المؤسسي

✓ يمكن أن تؤثر الممارسات العملية للمدقق الداخلي على تحسين الأداء المؤسسي من خلال التحليل المستمر للعمليات والنظم الداخلية وتقديم التوصيات للتحسين، مما يدفع المؤسسة إلى تحقيق التحسين المستمر في الأداء وتعزيز الكفاءة.

- السؤال 18 : كيف يمكن أن تساهم ممارسات المدقق الداخلي في تعزيز عملية التحسين المستمر في الأداء

✓ يمكن أن تساهم ممارسات المدقق الداخلي في تعزيز عملية التحسين المستمر في الأداء من خلال استخدام أدوات وتقنيات الرقابة الداخلية المتطورة، مثل المراجعات الدورية وتقييم المخاطر، وذلك لتحديد النقاط القوية والضعف وتحديد الفرص للتحسين.

- السؤال 19 : كيف يمكن ان تدعم الممارسات العملية أداء للمدقق الداخلي

✓ تتيح الممارسات العملية للمدقق الداخلي توفير معلومات موثوقة ومفصلة للمساعدة في اتخاذ القرارات المؤسسية الإستراتيجية، وتوفير رؤى قيمة تساهم في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق أهدافه

## 2. مناقشة النتائج في ظل الفرضيات

أ- مناقشة النتائج المحور الاول بالفرضية الاولى :

✓ الفرضية الاولى : يوجد تأثير إيجابي للجانب السلوكي والممارسات العملية للمدقق الداخلي على جودة الرقابة الداخلية في المؤسسة.

- من خلال النتائج السابقة في المحور الأول تبين لنا ما يلي

- ✚ ان مفهوم ومبدأ الجانب السلوكي له يعتمد على نزاهته وأخلاقياته
- ✚ نستطيع أن نقول أن أخلاقيات عمله هي من تحفزه على الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي
- ✚ يؤكد لنا أن الجانب السلوكي يؤثر على قدرة المدقق المدقق على تقديم التوجيهات
- ✚ هناك توازن بين استقلاليته والتعاون مع الأطراف الداخلية الأخرى
- ✚ يؤكد لنا هاذ أن من أهم ما يميز المدقق الداخلي الناجح هو التحليل النقدي والتفكير الاستراتيجي.

ب- مناقشة النتائج المحور الثاني بالفرضية الثانية :  
 ✓ الفرضية الثانية : يوجد تأثير إيجابي للجانب السلوكي والممارسات العملية للمدقق الداخلي على جودة الرقابة الداخلية في المؤسسة.

من خلال النتائج السابقة في المحور الثاني تبين لنا ما يلي

- ✚ من اجل ان يبني المدقق الداخلي ثقة مع الجهات المعنية عن طريق تبنيه للسلوك المهني و الأخلاقي في مهامه
- ✚ يؤكد هذا لنا ان وجود الجانب السلوكي يضمن لنا الثقة في الافصاح كامل وموثوق فيه
- ✚ نستطيع أن نقول أن الجانب السلوكي يعزز على تقادي اي تعارض مصالح و الحرص على تصرفه بموضعية بموضعية وشفافية
- ✚ ان التزام المدقق الداخلي بالقوانين والمعايير يزيد من الثقة وسمعة المؤسسة مما يؤثر إيجابا عليها .
- ✚ ان الجانب السلوكي يوفر تقارير وتوصيات مفصلة ومنطقية تعكس لنا شفافتها ونزاهتها.

ت- مناقشة النتائج المحور الثالث بالفرضية الثالثة :

✓ الفرضية الثالثة: المدقق الداخلي الذي يتبع الممارسات العملية الفعالة يساهم في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق الأهداف المحددة.

من خلال النتائج السابقة في المحور الثالث تبين لنا ما يلي

- ✚ وضع خطة شاملة من طرف المدقق الداخلي تساعد هذا الأخير على تحقيق أداء ممتاز وتعزيز الفاعلية في الرقابة الداخلية
- ✚ يمكن للمدقق الداخلي تحسين الرقابة الداخلية من خلال اتباع الاساليب التي تتمثل في المراجعات الدورية والاستعراضات المستقلة
- ✚ ان تبني مبدا التواصل الفاعل والبناء على العلاقات التعاونية يعود هذا بالايجاب على المدقق الداخلي من ناحية تحسين الاتصال وتوفير التوجيه والدعم اللازم
- ✚ ادخال التكنولوجيا والاساليب المتطورة في عملية التدقيق من طرق المدقق الداخلي يساعد هذا الأخير على اداء ممتاز في عمليات الرقابة الداخلية
- ✚ التدريب والتطوير المستمر من جهة المدقق الداخلي يعتبر احد الممارسات الاساسية لتحقيق الاداء

ث- مناقشة النتائج المحور الرابع بالفرضية الرابعة :

✓ الفرضية الرابعة : الاهتمام بالجانب السلوكي والممارسات العملية للمدقق الداخلي يساهم في تعزيز النزاهة والمسؤولية في المؤسسة، مما يقلل من مخاطر الاحتيال والفساد.

من خلال النتائج السابقة في المحور الرابع تبين لنا ما يلي

- ✚ للجانب السلوكي دور هام في تحسين عملية اتخاذ القرارات ادا تم تركيز القيم النزاهة والأخلاق
- ✚ يمكن للممارسات العملية تدعيم وتحسين الأداء المؤسسي ادا تم الاعتماد على التحليل المستمر للعمليات والنظم الداخلية

- ✚ تعتمد مساهمة الممارسات المدقق في تعزيز عملية المستمري الاداء من خلال استخدام أدوات وتقنيات الرقابة الداخلية المتطورة
- ✚ إن إجراء الممارسات العملية المنفذة من طرف المدقق الداخلي تعود على هذا الأخير بمعلومات موثوقة ومفصلة للمساعدة في اتخاذ القرار

## الخلاصة الفصل

- ✚ بعد قيامنا بالمقابلة الشخصية وذلك من خلال طرح الاسئلو والاجابة عليها من طرف العينة وانطلاقا من مختلف الاجابات تم التوصل
- إلى أن للجانب السلوكي والممارسات العملية لها اثر كبير وبارز في عملية جودة التدقيق وفاعلية الرقابة الداخلية ما تم تأكيده في هذا ال

# الخاتمة

## الخاتمة

ساير تطور في مفهوم وأهداف وأساليب المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية وكلما كبر حجم المشروع ازدادت الحاجة إلى توافر نظام مراجعة داخلية فعال والتي يجب أن تمارس على كل نشاطات المؤسسة إذ أن وجودها أصبح أمراً ضرورياً وحتمياً لكل عملية من عمليات المشروع كالعلاقات النقدية مثلاً والتي تحتاج لمراجعة بغرض اكتشاف أية اختلاسات أو تلاعب بها ، تلعب دوراً مهماً في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتحديات، وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها وعلى اختلاق أحجامها، زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة المراجعة الداخلية، فأصبحت المراجعة الداخلية أداة في يد المؤسسة تستعملها في الكشف عن مواطن الاختلال، وتنبيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص و للتحقيق أهداف المؤسسة وجب وجود عدة نقاط منها أن وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تكون في هرم السلطة بالمؤسسة الاقتصادية حتى تتمكن من القيام بالمهام الموكلة لها بدون ضغط و تنتقد كل شيء ولا تؤمن بالخطوط الحمراء مهما كانت الظروف . منه يمكن القول أن الهدف الاسمي من المراجعة الداخلية هو حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها وتقديم التوصيات للإدارة العليا لتحسين نشاطها.

لذا لا يمكن إهمال الجانب السلوكي لتجنب الكثير من المشاكل، خاصة أن انهيار عدة شركات كان نتيجة مشاكل سلوكية، وتزايد الاهتمام بدراسة العلوم السلوكية والمدخل السلوكي لما يقدمه من إسهامات لدراسة وفهم السلوك الإنساني الفردي والجماعي وتحديد الأدوات والسياسات التي يمكن أن تؤثر في هذا السلوك وتوجيهه بالصورة الايجابية نحو تحقيق أهداف آليات الحوكمة بكفاءة وفعالية

وأصبحت دراسة السلوك الإنساني ذات أهمية خاصة وأمر يصعب الاستغناء عنه، والحاجة لتفسير الجوانب السلوكية التي تؤثر على القرارات . ومن ثم توجيه السلوك بما يحقق أهداف المراجعة الداخلية، لذا لا يمكن إغفال دور المدخل السلوكي في تفعيل المراجعة الداخلية باعتباره أمر حيوي و ضروري للحماية لأنه يضمن نزاهة السلوكيات وتوجيهها

فيما يتعلق بالتأثيرات النفسية التي تترتب على عملية المراجعة الداخلية، وما يترتب عنها من نتائج وتوصيات،

من ذلك تم التوصل إلى أن للجانب السلوكي والممارسات العملية لها اثر كبير وبارز في عملية جودة التدقيق وفاعلية الرقابة الداخلية ما تم تأكيده في هذا المذكرة.

### النتائج :

- ✚ التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل، موضوعي،
- ✚ يهدف لتأدية خدمات التوكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة وجد لتحسين وإضافة قيمة للعمليات في المؤسسة هو يساعد المؤسسة في تحقيق اهدافها يساهم هذا النشاط من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم في تقويم وتحسن فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة

## الخاتمة

- ✚ من الدراسات والأبحاث التي تمت في هذا الشأن بغرض إظهار أهمية استخدام العلوم السلوكية في تطوير وزيادة كفاءة عملية المراجعة، عن طريق الربط المستمر بين المراجعة من ناحية والعلوم السلوكية ومفاهيمها
- ✚ من خلال دراستنا التي أجريناها توصلنا أن الجانب السلوكي والممارسات العملية لها اثر كبير وبارز في عملية جودة التدقيق وفاعلية الرقابة الداخلية ما تم تأكيده في هذا الدراسة.

### التوصيات :

استنادا إلى نتائج البحث، يمكن للباحث التوصية بما يلي:

أولاً: الاهتمام بدراسة السلوك الانساني من جانب المنظمات المهنية والهيئات العلمية، مما يعمل على فهم دوافعه بما يساهم في التنبؤ به وتوجيهه نحو تحقيق أهداف المؤسسة من جانب الادارة لأن الاهتمام بدراسة العنصر الانساني داخل المؤسسة بالإضافة إلى الجانب التشغيلي في شكل متكامل يؤدي إلى فعالية الأداء في المؤسسة، وترجع ضرورة الاهتمام بالسلوك الانساني ورقابته داخل المؤسسة من حقيقة أن اغفال السلوك الانساني قد يترتب عليه اخفاق المؤسسة

ثانياً: اهتمام مجلس الادارة بمناقشة الجوانب الأخلاقية وتطوير الأدوات والإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية تساعد على تنفيذ المراجعة الداخلية بصورة جيدة

ثالثاً: الاهتمام بالجوانب السلوكية للمراجعة الداخلية من جانب إدارة المؤسسة لما لها من دور بارز ورئيسي في تفعيل المراجعة الداخلية خاصة أنها تتعلق بالتأثيرات النفسية التي تترتب على عملية المراجعة الداخلية، أو الآثار التي تتولد عن سلوك وتصرفات المراجعين الداخليين أثناء إعداد وتنفيذ مراجعاتهم

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع باللغة العربية

- ❖ ثناء على القباني. المراجعة الداخلية في ضل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، جامعة المنوفية، سنة 2006
- ❖ عبد الفتاح محمد الصحن، وكمال خليفة أبو زيد: المراجعة علما و عملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991
- ❖ زين يونس، عوادي مصطفى: المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، الجزائر، سنة 2010/2011
- ❖ الصبان محمد صغير : مراجعة والمراقبة الداخلية، مؤسسة العامة لتصميم وتطوير المناهج ، المملكة العربية السعودية
- ❖ حسين عبيد ود. شحاتة السيدة المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجامعية، الإسكندرية
- ❖ أمين السيد أحمد لطفي: دراسات تطبيقية في المراجعة، دار جامعية، الإسكندرية 2009
- ❖ وحدي حامد حجازي: أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية 2010
- ❖ الدهراوي ك.م و سرايا م: دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، 2001
- ❖ محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن: الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998
- ❖ الصبان، وآخرون: الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005
- ❖ عبد الفتاح الصحن وآخرون : الرقابة و المراجعة الداخلية، دار التعليم العالي، الإسكندرية، 2006
- ❖ محمد السيد سرايا وآخرون: الرقابة المراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي ، جامعة الإسكندرية، 2013
- ❖ أحمد حامد حجازي، وآخرون: المراجعة الداخلية، دار المريخ للنشر، الرياض ، 1997
- ❖ الدهراوي ك.م و سرايا م: دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، 2001
- ❖ محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن: الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998

- ❖ الصبان، وآخرون: الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005
- ❖ عبد الفتاح الصحن وآخرون: الرقابة والمراجعة الداخلية، دار التعليم العالي، الإسكندرية، 2006
- ❖ محمد السيد سرايا وآخرون: الرقابة المراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، جامعة الإسكندرية، 2013
- ❖ الدهراوي ك.م و سرايا م: دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، 2001
- ❖ محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن: الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998
- ❖ الصبان، وآخرون: الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005
- ❖ عبد الفتاح الصحن وآخرون: الرقابة والمراجعة الداخلية، دار التعليم العالي، الإسكندرية، 2006
- ❖ محمد السيد سرايا وآخرون: الرقابة المراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، جامعة الإسكندرية، 2013
- ❖ نقلا عن إبراهيم نادر شحاتة، "دراسة تحليلية لأثر العوامل السلوكية على المراجعة الإدارية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة حلوان، 1983
- ❖ نقلا عن د. عبد المنعم محمود، "تطور إطار المحاسبة - دراسة سلوكية إعلامية"، مجلة المحاسبة والتجارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 17، 1972
- ❖ محمد سيد الناغي، "الاتجاهات السلوكية ودورها في تطوير عمليات الرقابة على الحسابات"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1976
- ❖ عباس أحمد رضوان، "المنهج العلمي لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد مدى عملية المراجعة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1979
- ❖ د. إبراهيم رسلان حجازي، "استقلال مراقب الحسابات، نظرة سلوكية"، مجلة المال والتجارة، العدد 159 يوليو 1982،
- ❖ محمد توفيق محمد، "الجوانب السلوكية في علاقة مراقب الحسابات بالمنشأة وأثرها على استقلال المراقب"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الجزء الأول، 1985
- ❖ د. إبراهيم عثمان شاهين، "الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي"، المجلة العلمية لكلية التجارة، فرع جامعة الأزهر للبنات، العدد السابع، يناير، 1990،
- ❖ أحمد صالح الأحمد، "الأبعاد السلوكية للمراجعة الداخلية دراسة تجريبية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1984
- ❖ جمعة محمد على، "أثر حجم المنشأة وحجم مكتب المراجعة على استقلال المراجع، وكفاية تأدية عملية المراجعة"، رسالة
- ❖ محمد شوقي عطا الله، "المراجعة الداخلية كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين"، جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد الثامن 1967،
- ❖ مصطلح التضارب، العديد من علماء السلوك يستخدمون مصطلح الصراع.
- ❖ الدكتور إبراهيم عثمان شاهين، "الأثار السلوكية لمدخل المراجع الداخلي" كلية التجارة، القاهرة، 1981
- ❖ زكي محمود هاشم: الجوانب السلوكية في الإدارة" الكويت، الطبعة الثانية، وكالة المطبوعات 1978

- ❖ الأستاذ محمد السيد الجزار، "الرقابة علي التكاليف"، القاهرة، 1981
- ❖ تيسير أحمد أز مقنا، "تعزير قبول التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العامة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في لمحاسبة، الجامعة الأردنية، 1994،
- ❖ زكي محمود هاشم: الجوانب السلوكية في الإدارة" الكويت، الطبعة الثانية، وكالة المطبوعات 1978
- ❖ محمد نصر الهواري والدكتور أحمد سلطان محمد، " أساسيات المراجعة"، القاهرة، مكتبة غريب، 1987

## قائمة المراجع باللغة الأجنبية

- ❖ Charles. F: L'application des normes et des standards d'audit interne, Revue française d'audit Interne, n° 111 sep. Oct. 1992
- ❖ Curchill, N.C, "Behavioural effects of an Audit : An experimental study", Unpublished ph D. Dissertation, An Arabor University of Michigan, 1962
- ❖ Committee to prepare a statement of basic accounting theory : report of the committee,"
- ❖ Evanston: American accounting association, 1966,
- ❖ Research (Exposure Draft ) "Planning committee, American institute of certified public accountants", 1968, p7.
- ❖ Committee on Behavioral science content of the accounting curriculum", report of the
- ❖ committee, the accounting review, supplement, Vol XLVI, 1971
- ❖ Committee on basic auditing concept a statement of basic auditing concepts", Americanaccounting association, 1973, Passim
- ❖ Lingg, J. F, "Be more and auditor", the internal auditor, Aug, 1975, p 26
- ❖ Pratt and Jiambalvo, J, "Relationship between leader behaviors and audit team performance, accounting organization and society", Vol 6, 1981

- 
- ❖ Watson, D. J.H, "The structure of project teams facing differentiated environments; an exploratory study in public accounting firms", The accounting review, April, 1975, p 262.
  
  - ❖ Anderson , R, J, "The external audit", Toronto : Pitman As cited by:  
Solomon, I, "Multi - auditor judgment/ decision making research", journal of accounting literature, Vol, 6, 1987, p 02.
  - ❖ Middlemist, R, D, and Hitt, M.A, "Organizational behavior : managerial strategies for performance", West publishing company, New York, 1988
  - ❖ Ivancevich, J.M, and Matteson, M.T , "Organizational behavior and management", business publications, inc, Plano 1987, p 3
  - ❖ Arnold, H.J. and Feldman , D.C, "Organizational behavior: Mc; Graw – Hill, Inc, New York,
  - ❖ Hellriegel, D, Slocum, J, and Woodman, R, "Organizational behavior", West publishing company, Boston, 1986
  - ❖ Joseph -F, "Ling Be more than Just an Auditor", The internal auditor, August 1978, p 22.
  - ❖ L-E Berry, "The Internal Auditor;" Are you a Thick Skinned Auditor", February 1976
  - ❖ David A Hoag, "Measuring Audit effectiveness", The IA, April 1981
  
  - ❖ Walter, O.Bagget, "A management approach to operational auditing", the I.A, February 1982
  - ❖ A.D, chambers, "Internal auditing", theory and practice, London ,1981
  - ❖ IFACI, "les nouveaux instruments financiers", guide de l'audit en entreprise, Paris, octobre 1990
  - ❖ Brune .C, "Internal auditing", Audit wire, Vol 26 N°:1/Jan/ Feb 2004.
  - ❖ ECIIA, "European confederation of institutes of internal auditors", Brussels, Belgium, 2000, p10.
  
  - ❖ Richards, D, "Internal and external auditors inside and out", May 2002.
  
  - ❖ Lawrence Mullins, "Improving management control systems", May 1983

