



## **إطار مقترح لاستخدام مراقب الحسابات لأسلوب تحليل علاقة السبب والأثر في تقييم كفاءة وموضوعية المراجع الداخلي**

إعداد

د. خالد محمد محمود عبد العليم

مدرس المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية وإدارة الأعمال، جامعة مايو، القاهرة

[khaled.m.mahmoud@muc.edu.eg](mailto:khaled.m.mahmoud@muc.edu.eg)

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الخامس - العدد الأول - الجزء الثاني - يناير ٢٠٢٤

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

عبد العليم، خالد محمد محمود (٢٠٢٤). إطار مقترح لاستخدام مراقب الحسابات لأسلوب تحليل علاقة السبب والأثر في تقييم كفاءة وموضوعية المراجع الداخلي. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٥(١)٢، ٣٨٥-٤٠٠.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

## إطار مقترح لاستخدام مراقب الحسابات لأسلوب تحليل علاقة السبب والأثر في تقييم كفاءة وموضوعية المراجع الداخلي

د. خالد محمد محمود عبد العليم

### مستخلص البحث:

يهدف البحث الى عرض إطار مقترح لاستخدام مراقب الحسابات لأسلوب تحليل علاقة السبب والأثر في تقييم كفاءة وموضوعية المراجع الداخلي. تناول البحث استخدام تخطيط السبب والأثر كأحد ادوات تحليل السبب والأثر في تقييم عوامل وأسباب كفاءة المراجع الداخلي التي تتمثل في الشهادات العلمية، الخبرة، التدريب الالتزام بالمعايير المهنية والقدرة على استخدام تكنولوجيا المعلومات. بالإضافة الى استخدام تخطيط السبب والأثر في تقييم عوامل واسباب استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي التي تتمثل في التبعية الادارية والتقريرية، دعم الادارة العليا علاوة على الافصاح الخارجى عن تقرير المراجعة الداخلية. توصل البحث الى ان قدرة المراجع الداخلي على استخدام تكنولوجيا المعلومات يعتبر السبب الاهم الذي يعكس كفاءة المراجع الداخلي فأن التقدم التكنولوجى الهائل كان له تأثير على طبيعة مهام ومسؤوليات المراجع الداخلي، الامر الذي تبعه تغيير فى الاساليب المستخدمه فى اداء تلك المهام والمسؤوليات. بالإضافة الى ان الافصاح الخارجى عن تقرير المراجعة الداخلية يمثل السبب الاهم الذي يعكس مدى الاستقلالية والموضوعية للمراجع الداخلي، حيث يفتقر المستخدم الخارجى الى المعلومات حول وظيفة المراجعة الداخلية وماتقوم به بالشركة ونتائج اعمالها.

**الكلمات الرئيسية:** أسلوب تحليل علاقة السبب والأثر، مراقب الحسابات، كفاءة وموضوعية المراجع الداخلي.

## المقدمة:

عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) المراجعة الداخلية بانها نشاط رقابي مستقل وموضوعي، يهدف الى تقديم التأكيدات، الاستشارات والتوصيات اللازمة التي تساعد على تحقيق اهداف المنشأة، من خلال تحسين كفاءة وفعالية اجراءات الرقابة، ادارة المخاطر وحوكمة الشركات (IIA,2013).

وبعد حدوث العديد من حالات فشل المراجعة في التحذير من حالات انهيار الشركات أمثال Xerox, Enron and WorldCom، والتي كان من أهم مسبباتها الرئيسية هو التضليل وضعف مستوى المراجعة الداخلية، مما أدى إلى فقدان الثقة في إدارات الشركات والأنظمة الرقابية والمحاسبية المتبعة في تلك الشركات، الأمر الذي ظهر تأثيره على مدى إقبال المستثمرين للاستثمار في تلك الشركات. ونتيجة لذلك، حدث تحول جذري في مهنة المراجعة وأصبحت المراجعة الداخلية من القضايا التي تشغل الهيئات العلمية والأجهزة الرقابية والتنفيذية في الدول المتقدمة والنامية في السنوات الأخيرة (Hegazy,2016).

## الجزء الأول: الإطار العام للبحث

### ١. مشكلة البحث:

تؤدي المراجعة الخارجية دوراً هاماً في تطور بيئة الأعمال، وترجع أهمية مراجعة البيانات المالية من قبل مراجع الحسابات الخارجي المستقل من كونها وسيلة تخدم أطراف وجهات عديدة تعتمد اعتماداً كبيراً على نتائج المراجعة. وكذلك كون المراجعة الخارجية صمام الأمان الذي يعتمد عليه أطراف متعددة ترتبط بالمنشأة في تفعيل آلية حوكمة الشركات، وذلك من خلال دور الذي يقوم به المراجع الخارجي كشخص مستقل في تقديم رأي فني محايد، في تدنيّة مشاكل الوكالة والتمثلية في إطار عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry وتعارض المصالح، بين الإدارة ومستخدمي المعلومات المحاسبية الذين ليس لهم القدرة في الوصول إلى المعلومات والبيانات التي تتضمن مؤشرات الأداء الحقيقي للمنشأة (www.AICPA.org)

وقد ألزمت المادة (٤٠٤) من قانون Sarbanes Oxley Act الشركات بالتقرير عن فاعلية الرقابة الداخلية وطالبت المراجعين الخارجيين بالتقييم وابداء الرأي في تقييم ادارة الشركات للرقابة الداخلية. كما اشار معيار المراجعة الأمريكي Auditing Standard No.5 الى قيام المراجعين بالاعتماد على اعمال الآخرين (الادارة والمراجعة الداخلية) اذا كانت تتسم بالكفاءة والموضوعية (Desai, 2017).

ويعد أسلوب تحليل علاقة السبب والأثر أحد أهم السبل أو الوسائل التي تدعم قدرات المراجعين أثناء أدائهم لعملية المراجعة، ويمكن النظر إلي أسلوب تحليل علاقة السبب والأثر على أنه "أسلوب إداري مكون من عمليات إدارية منظمة تحليلية ومهيكله تستهدف الأسباب والآثار المحتملة للمشكلة وكذلك استكشاف وتعريف العلاقات السببية بين الأسباب والآثار والعلاقات المترابطة بينهما ثم ترتيبها وتحليلها للوصول للسبب الأكثر تأثيراً، ومن ثم يمكن معالجة وتصحيح المشكلة (James Paterson, 2019).

د. خالد محمد محمود عبد العليم

واوضح (PACOB) انه على المراجعين الخارجيين استخدام طرق علمية واضحة لتحديد الى اى مدى يمكن الاعتماد على نتائج واداء المراجعة الداخلية. وتأسيسا على ماسبق، تتمثل مشكلة البحث فى الحاجة الى إطار محدد على اساس علمى واضح، يساعد مراقب الحسابات فى تقييم كفاءة وموضوعية المراجع الداخلي.

٢. أهمية البحث :

تنقسم اهمية البحث الى قسمين:

أولاً: اهمية علمية (نظرية): حيث ان البحث يمثل امتداد للدراسات التى تناولت استخدام أسلوب تحليل السبب والأثر فى المراجعة بصفة عامة وفى المراجعة الداخلية بصفة خاصة.

ثانياً: اهمية عملية (تطبيقية): حيث ان استخدام مراقب الحسابات لأسلوب تحليل السبب والأثر فى تقييم كفاءة وموضوعية المراجع الداخلي، يساعد مراقب الحسابات على اتخاذ قرار الاعتماد على نتائج اعمال واداء المراجعة الداخلية الخاصة باجراءات المراجعة وتقييم الرقابة الداخلية.

٣. أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى عرض إطار مقترح لاستخدام مراقب الحسابات لأسلوب تحليل السبب والأثر فى تقييم كفاءة وموضوعية المراجع الداخلي، وينبثق من الهدف الرئيسى للبحث الاهداف الفرعية التالية:

- استخدام أسلوب تحليل السبب والأثر فى تقييم كفاءة المراجع الداخلي
- استخدام أسلوب تحليل السبب والأثر فى تقييم موضوعية المراجع الداخى

٤. فروض البحث:

الفرض الاول: لايؤثر استخدام مراقب الحسابات لأسلوب تحليل السبب والأثر فى تقييم كفاءة المراجع الداخلي.

الفرض الثانى: لا يؤثر استخدام مراقب الحسابات لأسلوب تحليل السبب والأثر فى تقييم موضوعية المراجع الداخلي.

٥. حدود البحث:

تقتصر حدود البحث على استخدام تخطيط السبب والأثر فقط كأداة من ادوات أسلوب تحليل علاقة السبب والأثر فى تقييم كفاءة وموضوعية المراجع الداخلي.

### الجزء الثاني: أسلوب تحليل علاقة السبب والأثر وادواته

اشارت (CAAF,2020) الى ان سلوب تحليل السبب والأثر يشمل مجموعة من الاساليب والادوات التي تهدف الى الكشف عن اسباب المشاكل مثل تحليل المخاطر وتحسين اجراءات العمل.

وتعتبر اساليب تحليل السبب والأثر (السبب الجذري) موجهة أكثر نحو تحديد الاسباب الحقيقية أكثر من غيرها بعضها تقنيات عامة لحل المشكلات، والبعض الاخر يقدم ببساطة الدعم للنشاط الاساسي لتحليل السبب والأثر ومن خلال التعرف على ادوات أسلوب تحليل السبب والأثر يمكن تطبيق التقنية او الاداة المناسبة (سارة الصفتى,٢٠٢٢).

وتتمثل ادوات أسلوب تحليل علاقة السبب والأثر فيما يلي ( Wendy Grood,2021 )

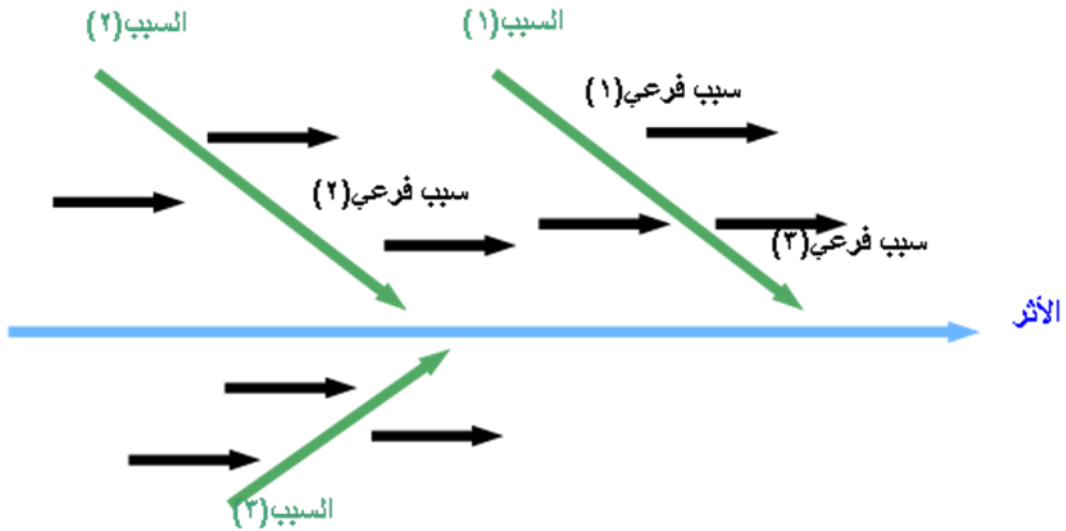
١. تخطيط السبب والأثر (التخطيط السمكي)

٢. الجدول السببي (جدول السبب)

٣. مصفوفة السبب والأثر

وتأسيسا على ما سبق، يقترح الباحث استخدام مراقب الحسابات تخطيط السبب والأثر كأحد ادوات تحليل علاقة السبب والأثر الذي يتمثل في الشكل التالي:

### الهيكل العام لتخطيط تحليل علاقة السبب والأثر



"Kerri Simon, the Cause and Effect Diagram"

<https://www.pinterest.com/pin/the-cause-and-effect-aka-fishbone-diagram-236861261631199633/>

يتكون هذا التخطيط على شكل سمكي سهمي ذات رأس ثابت يكتب عليها المشكلة أو الأثر ويخرج منها أسهم فرعية تشير إلي مجموعات من الأسباب المحتملة في حدوث المشكلة. ويتضح من الشكل أن الأثر أو المشكلة المعروضة تكتب في رأس السهم الرئيسي الأفقي وباقي الأسهم أو الفروع التي تدخل السهم الرئيسي تمثل الأسباب الممكنة وكل سبب يمكن أن يقسم ويحلل إلي أسباب فرعية أخرى.

### الجزء الثالث: استخدام تخطيط السبب والأثر في تقييم كفاءة وموضوعية المراجع الداخلي

#### أولاً: الكفاءة (القدرة المهنية) للمراجع الداخلي

يمكن القول بان تعريفات ومفاهيم الكفاءة للمراجع الداخلي، تركز حول بعض الخصائص والصفات التي يجب توافرها في المراجع الداخلي، حيث ان تلك الخصائص او الصفات تمثل المعايير او المقاييس التي يمكن من خلالها تحديد الكفاءة (القدرة المهنية) للمراجع الداخلي.

وقد تناول معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA,2010) ثلاثة مقاييس رئيسية وهي:

١. مهارات التواصل communication skills

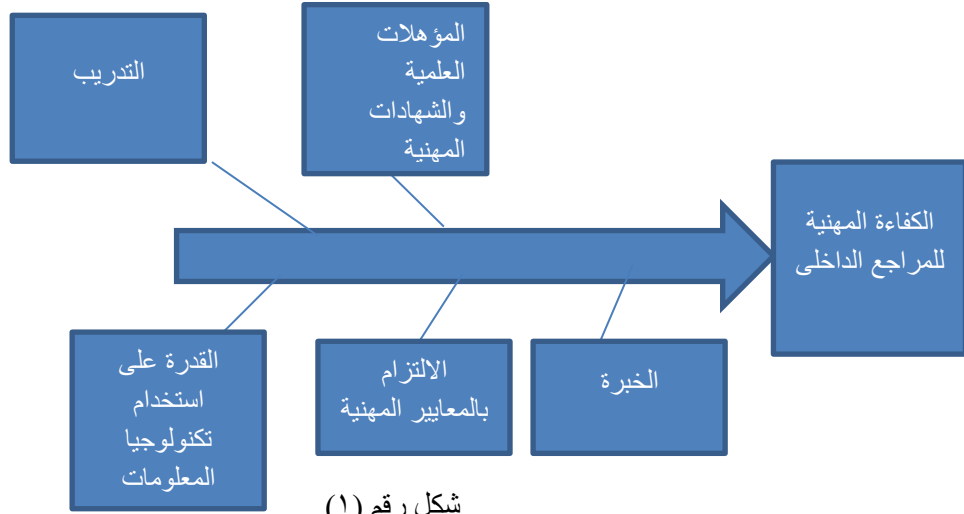
٢. تعريف المشكلة ومهارات حلها problem definition and solution skills

٣. مواكبة التطورات في الصناعة والمعايير المهنية update with changes

كما اشار (فوزي هيكل، ٢٠١٣) الى ان الكفاءة تتمثل في الشهادات المهنية التي حصل عليها المراجع الداخلي بالإضافة الى ما يمتلكه من خبرات في الصناعة والالامام بمتطلبات المعايير. ووضح (Maia & Rina,2016) ان القدرة على استخدام تكنولوجيا المعلومات (IT) ومواكبة التطور في نظم المعلومات واستخدام برامج المراجعة الحديثة، هي العامل المؤثر في تقييم الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي.

بينما حدد (Dhiala & Thuriaa,2017) ان الخبرة تلعب الدور الرئيسي في تحديد الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، وتمثل العامل الالام في اداء المراجع الداخلي لمهام وظيفته. وأبرز (Desai, 2017) ان الكفاءة في اداء المراجع الداخلي تظهر من خلال المؤهلات العلمية والتدريب، علاوة على ما يمتلكه من معرفة وخبرات.

وفي ضوء ما سبق، وفي ظل التغير الذي حدث في دور المراجع الداخلي، يرى الباحث ان مقاييس الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي تتمثل في المقاييس التي تساهم في جودة المعلومات التي يقدمها المراجع الداخلي للمستثمرين وادارة المنشأة، بهدف اضافة قيمة للمنشأة. ويخلص الباحث الى تقسيم (الاسباب) التي يمكن من خلالها تحديد الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي (الأثر) الى خمسة اسباب في الشكل التالي:



استخدام تخطيط السبب والأثر في تقييم كفاءة المراجع الداخلي

➤ المؤهلات العلمية والشهادات المهنية

ان التاهيل من اهم مقومات نجاح اى عمل، وان قوة المراجعة الداخلية تبرز من خلال القوة فى تاهيل فريق المراجعة الداخلية، وقد حددت المعايير المهنية ملامح هذا التاهيل حيث اشارت معايير المراجعة الى ضرورة ان يمتلك المراجع الداخلي المؤهلات والشهادات العلمية والشهادات المهنية اللازمة والكافية لاداء اعمال المراجعة الداخلية بكفاءة (IIA,2012).

• المؤهلات العلمية

اشار (Inshik seol,2011) الى ان الحصول على قدر ملائم من التعليم الرسمى فى المحاسبة والمراجعة، مثل الحصول على مؤهل جامعى لا يقل عن درجة البكالوريوس فى تخصص المحاسبة والمراجعة، يمثل أحد الشروط الاساسية الواجب توافرها فى المراجع الداخلي. وازداد ان الحصول على المؤهل العلمى المناسب فى المحاسبة والمراجعة، يعتبر احد المتطلبات الرئيسية لاجازة الحصول على محاسب قانونى فى معظم الدول.

• الشهادات المهنية

يعتبر التاهيل العملى من اهم المقومات الضرورية اللازمة لتنمية مهارات وقدرات المراجع الداخلي. ولذلك قام معهد المراجعين الداخليين الأمريكى (IIA) بربط عضوية المعهد بالتاهيل العملى للمراجع الداخلي، عن طريق الحصول على الشهادات المهنية مثل شهادة مراجع داخلى معتمد (CIA)، بالإضافة الى الشهادات المهنية المختلفة التى تشمل العديد من العلوم مثل الضرائب، الخدمات الاستشارية والعلوم الادارية (ابراهيم مبارك، ٢٠١٠).

### ➤ التدريب

يعتبر التدريب أحد أهم الوسائل لتنمية الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، عن طريق المتابعة المستمرة والتطبيق لسياسات الشركة، واكتساب الخبرات النظرية والعملية، بالإضافة الى الاطلاع على المستجدات الخاصة بالمهنة حيث ان المراجعة الداخلية فى تطور مستمر، وهذا التطور يستلزم وجود طرق واساليب متعددة للتدريب تتمثل فيما يلي: (غريب جبر، ٢٠١٥)

-حضور الدورات التدريبية التى تنظمها الجهات المسؤولة عن المهنة.

-حضور الندوات والمؤتمرات ذات الصلة بالمهنة.

-تنظيم ورش العمل داخل قسم المراجعة الداخلية لتبادل المعرفة والخبرات.

### ➤ الخبرة

تنقسم خبرة المراجع الداخلي الى نوعين رئيسيين، النوع الاول Auditing Experience اى خبرة المراجع الداخلي فى مراجعة القوائم المالية وتتمثل فى عدد السنوات التى قضاها فى ممارسة مهنة المراجعة. اما النوع الثانى Industry Experience اى عدد السنوات التى قضاها فى شركة معينة او الى الصناعة التى تنتمى اليها الشركة (Nasibah Ahmed,2017).

### ➤ الالتزام بالمعايير المهنية

تعتبر معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) الاكثر انتشارا وتطبيقا فى العالم، ويجب على المراجع الداخلي مراعاة المعايير المهنية الخاصة بالمراجعة الداخلية عند اداء مهامه ومسؤولياته، حيث انها تشكل ادلة ارشادية متكاملة يعتمد عليها المراجع الداخلي، لضمان تنفيذ مهامه ومسؤولياته بشكل فعال (ربيعه رمضان، ٢٠١٦).

وقد حدد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) اهداف معايير المراجعة الداخلية فى النقاط الثلاثة التالية: (IIA,2010)

- شرح المبادئ الاساسية التى تحدد مايجب ان تكون عليه المراجعة الداخلية.

- وضع إطار عام لادارة المراجعة الداخلية من اجل تعزيز القيمة المضافة لانشطة المراجعة الداخلية الى اوسع مدى ممكن.

- وضع اسس لقياس وتقييم اداء المراجعين الداخليين.

كما تنقسم المعايير المهنية للمراجعة الداخلية الى مجموعتين: (رغدة المدهون، ٢٠١٤)

### ١. المجموعة الاولى: معايير الصفات (Attributes Standards)

تركز معايير المجموعة الاولى على الصفات الشخصية للمراجع الداخلي وتشمل مايلي:

• اهداف ومسؤوليات المراجعة الداخلية.

• الاستقلالية والموضوعية.



• الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة.

• الجودة و تطوير عملية المراجعة الداخلية.

## ٢. المجموعة الثانية: معايير الاداء (Performance Standard)

تهتم معايير المجموعة الثانية بوصف طبيعة وانشطة المراجعة الداخلية، وكيفية تنفيذ واداء كل مهمه من مهام ومسؤوليات المراجع الداخلي، وتشمل مايلي:

• ادارة انشطة المراجعة الداخلية.

• تخطيط عملية المراجعة.

• تنفيذ واداء عملية المراجعة.

• توصيل نتائج عملية المراجعة.

• مراقبة ومتابعة تنفيذ التوصيات.

• تحديد مستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات.

## ➤ القدرة على استخدام تكنولوجيا المعلومات (Information Technology)

تناول (AlSharairi,2017) معيار المراجعة الدولي رقم (٤٠١) Auditing in a Computer Information Systems Environment الذي اشار الى التغير في عملية المراجعة بالنسبة للمراجع الداخلي في ظل بيئة نظم تكنولوجيا المعلومات، وضرورة ان يكون المراجع الداخلي لديه المعرفة الكافية واللازمة بنظم تكنولوجيا المعلومات، لتخطيط وتنفيذ ومراجعة مهامه ومسؤولياته.

وابرز (يحيى صقر، ٢٠١٨) اهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات واثرها على نظام الرقابة الداخلية على النحو التالي:

- تشغيل احجام كبيرة من البيانات

- دقة وتوفير المعلومات

- تيسير اداء المزيد من التحليلات للمعلومات

- تحسين عملية مراقبة الاداء وتطبيق اللوائح والاجراءات

- تحسين القدرة على الفصل بين المهام والواجبات للوظائف

وتاسيسا على ماسبق، يمكن القول ان قدرة المراجع الداخلي على استخدام تكنولوجيا المعلومات يعتبر السبب الالهم الذي يعكس كفاءة المراجع الداخلي، فأن التقدم التكنولوجي الهائل كان له تاثير على طبيعة مهام ومسؤوليات المراجع الداخلي، الامر الذي تبعه تغيير في الاساليب المستخدمة في اداء تلك المهام والمسؤوليات. كما أصبح حصول المراجع الداخلي على أحد الشهادات المهنية في مجال تكنولوجيا المعلومات بجانب الشهادات الخاصة بالمراجعة، امرا ضروريا في تقييم كفاءة المراجع الداخلي، بالاضافة الى مايملكه من الخبرة في التعامل مع تكنولوجيا المعلومات والتدريب على نظم وبرامج

تكنولوجيا المعلومات، وهو الامر الذي يمثل الالتزام بالمعايير المهنية التي طالبت المراجع الداخلي بمواكبة التطورات.

### ثانياً: الاستقلالية والموضوعية

يشير مفهوم استقلالية المراجع الداخلي الى ان يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وان يكون قادراً على اتخاذ القرارات بدون ضغوط او تأثير من جانب الجهة التي يعمل لديها ويقوم بمراجعة عملياتها (Lawrence and Brain,2016).

وقد اوضح (Fathi Mousa,2013) ان هناك اربعة انواع لاستقلالية المراجع الداخلي تتمثل فيما يلي:

١. الاستقلالية المهنية، ويقصد بها الاستقلال التنظيمي وتتم عن طريق تشكيل لجنة مستقلة داخل الشركة تكون مسؤولة عن قرار تعيينه، تحديد راتبه و التفويض بالعمل واتخاذ القرارات.
٢. الاستقلالية في اداء عملية المراجعة، ويقصد بها عدم تأثر المراجع الداخلي بأراء الغير عند القيام بمهام ومسؤوليات المراجعة، خاصة التخطيط لعملية المراجعة والفحص.
٣. الاستقلالية الفنية، ويقصد بها القدرات التي يمتلكها المراجع الداخلي، والتي تساعده على اداء الاعمال المطلوبة باعلى درجات من المهارة والالتقان.
٤. الاستقلالية المالية، ويقصد بها اعتماد مخصصات المراجعة الداخلية من قبل مجلس الادارة ومناقشة تفاصيلها.

ويمكن القول بان المعايير المهنية عملت على تعزيز استقلالية المراجع الداخلي، حيث اشارت المجموعة الاولى من المعايير المهنية للمراجعة الداخلية السابق ذكرها، الى انه من اهم السمات والصفات الشخصية التي يجب ان تتوفر في المراجع الداخلي ان يكون مستقلاً بتفكيره وفي اتخاذ القرارات، دون التحيز لاطراف معينة داخل الشركة، وهو الامر الذي يضيف المزيد من الثقة في الامور التي يبدي رايه فيها.

أما عن الموضوعية، فهي من الصفات التي يجب ان تتوفر في المراجع الداخلي، وتعنى في اللغة ان يكون المرء مستقلاً بافكاره ولا يتأثر بالآخرين (www.dictionary.com). كما اشار كلا من (Fathi Mousa,2013، Jenny Stewart,2014، Lawrence,2016) الى انه يجب ان يكون المراجع الداخلي موضوعياً في حكمه على الامور، لا تسيطر عليه اهوائه الشخصية، يؤدي عمله بنزاهه دون تحيز، بالاضافة الى تجنب تعارض مصلحته الشخصية مع مصلحة الشركة.

لقد اشار (SAS No.65) الى ان هناك ثلاثة عناصر او مقاييس يمكن من خلالها تحديد مدى استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، تتمثل فيما يلي:

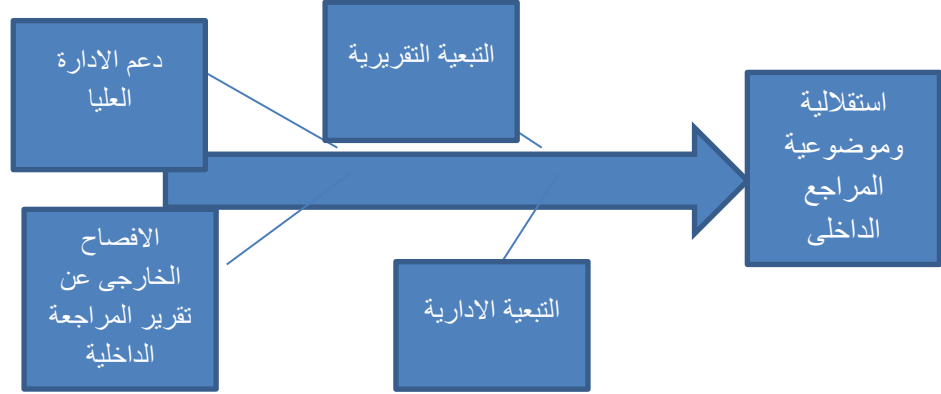
١. التبعية التقريرية

٢. التبعية الادارية

٣. دعم الادارة العليا

ثم ابرز (Douglas & todd,2015) ضرورة الافصاح عن تقرير المراجعة الداخلية للاطراف الخارجية، على ان يكون نوع تقرير المراجعة الداخلية (تقرير وصفى)، اي يشمل ويوضح جميع المهام والمسؤوليات الخاصة بالمراجعة الداخلية بهدف زيادة ثقة المستثمرين.

وفى ضوء ماسبق، يخلص الباحث الى تقسيم (الاسباب) التى يمكن من خلالها تحديد الاستقلالية والموضوعية للمراجعة الداخلية (الأثر) الى اربعة مقاييس فى الشكل التالي:



شكل رقم (٢)

استخدام تخطيط السبب والأثر فى تقييم استقلالية وموضوعية المراجع الداخلى

• التبعية التقريرية: يقصد بها المستوى الذي يرفع اليه تقرير المراجعة الداخلية، حيث يرفع تقرير المراجعة الداخلية الى لجنة المراجعة او مجلس الادارة لضمان استقلال المراجع الداخلى (Carolyn and Anna,2010).

• التبعية الادارية: يقصد بالتبعية الادارية للمراجعة الداخلية، الوضع التنظيمى للمراجعة الداخلية داخل الشركة. وقد اشار (Munor lois and Jenny Stewart,2011) الى ان الوضع التنظيمى المثالى للمراجعة الداخلية هو تبعية المدير التنفيذى للشركة، بمعنى ان ترفع التقارير الادارية الى المدير التنفيذى او العضو المنتدب للشركة.

• دعم الادارة العليا: يقصد بها مدى وجود سياسات لمجلس الادارة تضمن موضوعية المراجع الداخلى، وتشمل متابعة مجلس الادارة لقرارات مدير المراجعة الداخلية والفصل بين الوظائف المتعارضة (Dawuda and Joseph,2017).

• الافصاح الخارجى عن تقرير المراجعة الداخلية: يقصد به الافصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التى يتم الافصاح عنها، وما قد يعكسه الافصاح عن هذا التقرير على ثقة المستثمرين فى التقارير المالية ومنفعته لاتخاذ القرارات الاستثمارية (محمود جلال، ٢٠١٧).

وتأسيسا على ما سبق، يمكن القول بان الافصاح الخارجى عن تقرير المراجعة الداخلية يمثل السبب الاهم الذي يعكس مدى الاستقلالية والموضوعية للمراجع الداخلى، حيث يفتقر المستخدم الخارجى الى المعلومات حول وظيفة المراجعة الداخلية وما تقوم به بالشركة ونتائج اعمالها، وهو الامر الذي يتوفر من خلال تقرير يشرح الدور الرئيسى الذي تلعبه المراجعة الداخلية وطبيعة المهام والمسؤوليات الخاصة بها بنزاهه دون تحيز.

### الجزء الثالث: النتائج والتوصيات

#### أولاً: النتائج:

١. تركز كفاءة المراجع الداخلي حول بعض الخصائص والصفات التي يجب توافرها في المراجع الداخلي حيث ان تلك الخصائص او الصفات تمثل المعايير او المقاييس التي يمكن من خلالها تحديد الكفاءة (القدرة المهنية) للمراجع الداخلي.
٢. يساعد تخطيط السبب والأثر مراقب الحسابات في تقييم كفاءة المراجع الداخلي عن طريق تحديد عوامل واسباب كفاءة المراجع الداخلي.
٣. تمثل قدرة المراجع الداخلي على استخدام تكنولوجيا المعلومات السبب الاهم الذي يعكس كفاءة المراجع الداخلي، فأن التقدم التكنولوجي الهائل كان له تأثير على طبيعة مهام ومسؤوليات المراجع الداخلي الامر الذي تبعه تغيير في الاساليب المستخدمة في اداء تلك المهام والمسؤوليات.
٤. عملت المعايير المهنية على تعزيز استقلالية المراجع الداخلي، حيث اشارت المجموعة الاولى من المعايير المهنية للمراجعة الداخلية الى انه من اهم السمات والصفات الشخصية التي يجب ان تتوفر في المراجع الداخلي ان يكون مستقلاً بتفكيره وفي اتخاذ القرارات، دون التحيز لأطراف معينة داخل الشركة.
٥. يساعد تخطيط السبب والأثر مراقب الحسابات في تقييم استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي عن طريق تحديد عوامل واسباب استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي.
٦. يمثل الإفصاح الخارجى عن تقرير المراجعة الداخلية السبب الاهم الذي يعكس مدى الاستقلالية والموضوعية للمراجع الداخلي، حيث يفتقر المستخدم الخارجى الى المعلومات حول وظيفة المراجعة الداخلية وماتقوم به بالشركة ونتائج اعمالها، وهو الامر الذي يتوفر من خلال تقرير يشرح الدور الرئيسى الذي تلعبه المراجعة الداخلية وطبيعة المهام والمسؤوليات الخاصة بها بنزاهه دون تحيز.

#### ثانياً: التوصيات:

١. يوصى الباحث بتعميم دراسة ادوات أسلوب تحليل السبب والأثر في مرحلة البكالوريوس والماجستير بكليات التجارة بالجامعات المصرية.
٢. يوصى الباحث باستخدام تخطيط السبب والأثر في تقييم جودة المراجعة الداخلية، تخفيض مخاطر المراجعة وتحسين جودة المراجعة.

## قائمة المراجع:

### أولاً: المراجع العربية:

١. ابراهيم الرفاعي مبارك، (٢٠١٠)، " جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات ادارة الارباح- دراسة تطبيقية"، المؤتمر الثاني عشر، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن العشرين، ص ص ١٢-٣١.
٢. ربيعه رمضان محمد، (٢٠١٦)، "الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الداخلية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، العدد الثالث، ص ص ٨٦٩-٨٨٤.
٣. رغه ابراهيم المدهون، (٢٠١٤) ، "العوامل المؤثرة على في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف واثرها على تقييم نظام الرقابة الداخلية- دراسة تطبيقية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة الجامعة الاسلامية، غزة، ص ص ٢٨.
٤. سارة ابراهيم الصفتى، (٢٠٢٢)، "اثر استخدام تحليل السبب الجذري في مراحل عملية المراجعة الداخلية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مجلد ٢٣، العدد الاول، ص ص ٥٩.
٥. غريب جبر جبر، (٢٠١٥) ، " تقييم تأثير جودة المراجعة الداخلية على جودة الارباح المحاسبية لبنك التنمية الصناعية المصرية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الاول، ص ص ١٦.
٦. فوزى محمد هيكل، (٢٠١٣) ، "إطار مقترح لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية بهدف ترشيد مستوى الافصاح الاختيارى في الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية – دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة المصرية كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، ص ص ٢٢.
٧. محمود جلال ابو الغيط، (٢٠١٧) ، "الافصاح عن تقارير المراجعة الداخلية في بيئة الاعمال المصرية دراسة تحليلية اختبارية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، ص ص ٥٤.
٨. يحيى على صقر، (٢٠١٨) ، "إطار مقترح لقياس العلاقة بين جودة المراجعة و متطلبات التخطيط الاستراتيجي لعملية المراجعة – دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس ص ص ١١٩-١٢١.

ثانياً: المراجع الاجنبية:

• Journals :

1. Carolyn Norman and Anna Rose, (2010), "Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition and assessments of fraud risk", **Journal of Accounting, organization and Society**, No.35, pp.546-557.
2. Dawuda Ataribaram and Joseph AA,(2017)," An Exploratory study on Management Support Services and Its effect on the Quality Service Delivery of Internal Auditors in the Northern Ghana", **International Journal of Accounting Research**, Vol.5,Iss.2,pp.1-5.
3. Douglas M.Boyle and Todd F. dezoort, (2015), "the Effects of Internal Audit Report Type and Reporting Relationship on Internal Auditors Risk Judgments" **Accounting Horizons**, Vol.29, No.3, pp. 695-718.
- 4.Inshik seol, (2011), "factors structure of competency frame work for internal auditing skills for enter level of internal auditors", **International Journal of Auditing** vol.15, No.3, p.1.
5. Jenny Stewart and Nava Subramaniam, (2014), "Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities", **Journal of Forensic and Investigative Accounting**, Vol.6, Iss2, pp. 200-225.
٦. Lawrence J. Abbot and GaryF. Peters, (2016), "Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence" **Journal of Accounting Research**, Vol.54, No.1, pp.1-40.
7. Maia J.Farkas and Rina M. Hirsch, (2016)," The Effect of Frequency and Automation of Internal Control Testing on External Auditor Reliance on the Internal Audit Functions", **Journal of Information Systems**, Vol.30, No.1,pp.21-40.
8. Mohamed AlSharairi and Ahmed Alhosban, (2017)," Role of Internal in Dealing with computer Net Works Technology - Applied Study in Islamic Banks in Jordan" **International Business Research**,Vol.10,No.6, pp. 259-269.
9. Nasibah Ahmed, (2012), "the effectiveness of internal audit in Malaysian public sector", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, vol.5, No.9, pp.53-62.
10. Vikram Desai and Rajendra Srivastava, (2017), " External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function: An Empirical Investigation", **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol.24, pp. 1-14.

•Others :

1. American Institute of Certified Public Accountant (AICPA), (2007), Definition of Technology, Available at [www.AICPA.org](http://www.AICPA.org).
2. Canadian Audit and Accountability Foundation,(2020),” Root Cause Analysis in Auditing”, available at <https://www.caaf-fcar.ca>
3. James Paterson, (2019),” Root Cause Analysis for Internal Audit” <https://www.accaglobal.com>
4. Institute of Internal Auditors (IIA), (2009),” International Standard for Professional Practice of Internal Auditing Standards”, Florida, USA, http: [www.theila.com](http://www.theila.com) .
5. Institute of Internal Auditors (IIA), (2010),” International Standard for Professional Practice of Internal Auditing Standards”, Florida, USA, http: [www.theila.com](http://www.theila.com).
- 6 .Institute of Internal Auditors (IIA), (2012),” International Standard for Professional Practice of Internal Auditing Standards”, Florida, USA, http: [www.theila.com](http://www.theila.com).
7. Institute of Internal Auditors (IIA), (2013),” International Standard for Professional Practice of Internal Auditing Standards”, Florida, USA, http: [www.theila.com](http://www.theila.com).
8. Mohamed Hegazi and Mohamed Sami,(2016), "The Impact of Auditor Industry Specialization on The Retention and Growth of Audit Clients" [www.researchgate.net](http://www.researchgate.net)
9. Munro lois and Jenny Stewart, (2010), "External Auditors Reliance on internal Audit: The Impact of Sourcing arrangement and Consulting Activities", copy@ Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand.com.
10. Nasibah Ahmed and Aidi Ahmi, (2017),” internal audit function: a comparison between private and public sector in Nigeria, **SHS Webe of Conferences**,34.
11. Wendy Grood,(2021), "Root cause analysis – what do we know?" [www.researchgate.net](http://www.researchgate.net).

---

---

## **A proposed Model for External Auditor Using of Cause-and-Effect Analysis to Evaluate Competence and Objectivity of Internal Auditor**

*Dr. Khaled Mohamed Abdelaleem*

### **Abstract:**

The research objective is to present a proposed model for external auditor using of cause-and-effect analysis to evaluate competence and objectivity of internal auditor. The research used cause and effect diagram (Fishbone) as one of cause-and-effect analysis tools, to evaluate factors of internal auditor's competence, which are mainly presented in Scientific and professional certificates, experience, training, compliance with profession standards and ability for using information technology. Moreover, evaluating factors of internal auditor's objectivity, which are mainly presented in Administrative and reporting dependency, Management support and reporting relationship. The research finds that ability for using information technology is the most causing factor of internal auditor's competence, while reporting relationship is the most causing factor of internal auditor's objectivity.

**Keywords:** Cause and Effect Analysis, External Auditor, Competence and Objectivity of Internal Auditor.