

أثر إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته

فى كشف الغش بالقوائم المالية- دراسة تجريبية

د/ محمد محمد محمد فتيحة

Dr/ Mohamed Mohamed Mohamed Feteha

والمراجعة – كلية التجارة – جامعة الإسكندرية مدرس بقسم المحاسبة

Lecturer, Department Of Accounting & Auditing -Faculty Of

Commerce - Alexandria University

m3.feteha@gmail.com

أثر إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية- دراسة تجريبية

د. محمد محمد محمد فتحة^١

الملخص:

هدفت الدراسة إلى إختبار أثر إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية. كما هدفت أيضاً إلى إختبار أثر كلاً من مستوى التنمية المهنية للمراجعين الداخليين وإستقلال وظيفة المراجعة الداخلية على هذه العلاقة. ولتحقيق هذه الأهداف تم إجراء دراسة تجريبية اشتملت على ثلاث حالات تجريبية وزعت على عينة من المراجعين الداخليين بالشركات الصناعية المصرية وبلغت عينة الدراسة التى تم عليها التحليل الإحصائى ٣٥ مراجع داخلى ، وتتمثل أهمية الدراسة فى كونه يتناول قضية بحثية محاسبية خاصة بالدور الجديد للمراجعة الداخلية بشأن كشف الغش بالقوائم المالية ، وأيضاً تنبع أهمية الدراسة من الندرة فى البحوث المحاسبية الأكاديمية التى تختبر العلاقة بين عملية الإبلاغ عن المخالفات وأثر هذه العملية على كفاءة المراجعين الداخليين فى كشف الغش، وكذلك بالإضافة إلى دراسة وتحليل وإختبار أهم المتغيرات المؤثرة على العلاقة محل الدراسة، وتحديدًا؛ إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية ومستوى التنمية المهنية للمراجعين الداخليين، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير لإستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية فى الشركات المصرية ، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى عدم وجود تأثير للتنمية المهنية للمراجعين الداخليين من جهة، وعدم وجود تأثير لإستقلال وظيفة المراجعة الداخلية من جهة أخرى على العلاقة محل الدراسة. ويبرر الباحث ذلك بسبب إختلاف بيئة تطبيق الدراسة الحالية سواء بيئة الأعمال أو بيئة الممارسة المهنية للمراجعين الداخليين.

الكلمات المفتاحية: الإبلاغ عن المخالفات المالية ، الغش ، التنمية المهنية ، استقلال وظيفة المراجعة الداخلية

^١ مدرس المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة الأسكندرية.

The Impact of the Internal Auditor's Response to Whistle Blowing In the Company on His Efficiency in Detecting Fraud in the Financial Statements - Experimental Study

Abstract:

This Study Aimed To Examine The Impact Of The Internal Auditor's Response To Whistle Blowing In The Company On Its Efficiency In Detecting Fraud In The Financial Statements. As Well As, Examining The Impact Of Both The Level Of Professional Development Of Internal Auditors And The Independence Of The Internal Auditing Function On This Relationship. To Achieve These Objectives, Experimental Study Was Conducted, Which Included Three Experimental Cases Distributed To A Sample Of Internal Auditors In The Egyptian Industrial Companies. The Sample Of The Study On Which The Statistical Analysis Was Conducted Was 35 Internal Auditors. The Importance Of This Study Lies In The Fact That It Deals With The Issue Of Accounting Research, Especially The New Role Of The Internal Audit On Disclosure Of Fraud In The Financial Statements. Also, The Importance Of The Study Stems From The Rareness Of Academic Accounting Research That Tests The Relationship Between The Whistle Blowing And The Impact Of This Process On The Efficiency Of Internal Auditors In Detecting Fraud .As Well As The Studying , Analyzing And Testing Of The Most Important Variables Affecting The Relationship Under Study, Specifically; Independence Of The Function Of Internal Audit And The Level Of Professional Development Of Internal Auditors, The Study Found That There Was No Effect On The Response Of The Internal Auditor To Whistle Blowing In The Company On Its Efficiency In Detecting Fraud In Financial Statements In Egyptian Companies. The Study Also Found That There Is No Effect On The Professional Development Of The Internal Auditors On This Relationship. As Well As, the Absence of the Effect of the Independence of the Internal Audit Function On This Relationship. The Researcher Justified This Because Of The Different Environment Of Applying The Current Study, Whether Business Environment Or Professional Practice Environment For Internal Auditors

Keywords: Whistle blowing, Fraud, Professional Development, Independence of the internal auditing function

١ - المقدمة:

يعرف إطار الممارسات المهنية الدولية International Professionals Practices Framework (IPPF) الصادر عن معهد المراجعين الداخليين فى الولايات المتحدة الأمريكية (IIA,2011) المراجعة الداخلية الحديثة على أنها "نشاط توكيدى وأستشارى موضوعى ومستقل يصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة لمساعدة الشركة فى تحقيق أهدافها، من خلال أسلوب مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة"، ولذلك فإن المراجعة الداخلية هى المسؤولة عن تقديم توكيد Assurance موضوعى بشأن تقييم فعالية أنشطة إدارة المخاطر ومتابعة عمليات الرقابة عليها. ولقد زادت أهمية هذه المسؤولة بسبب تنوع عمليات الشركات وتغير بيئات الأعمال وتعقدها، مما جعل هناك إحتمال لمواجهة الشركات لمخاطر جديدة ، قد تؤدى بالتبعية لاحتمال وجود خطر غش بالشركات.

وتقع مسؤولة منع الغش Fraud والفساد Corruption داخل الشركات على عاتق إدارة الشركات من خلال وضع إجراءات لمنع وتقليل فرص إحتمال حدوثهما. وتتمثل هذه الإجراءات فى خلق ثقافة الأمانة والصدق والسلوك الأخلاقى وتعزيزها بهيكل رقابة داخلية كفاء وفعال. وطالما أن وظيفة المراجعة الداخلية تقوم بتقييم شامل لهيكل الرقابة الداخلية فإنها تكون أمام دور ضمنى جديد لها وهو كشف ومنع الغش^٢. وبالنظر للمعايير المهنية للمراجعين الداخليين، الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، يتبين أنها لا تضع مسؤولة مباشرة ومحددة وواضحة على المراجعين الداخليين فيما يتعلق بكشف ومنع الغش ولكنها قدمت توجيهات يتعين عليهم الإلمام بها واتباعها.

وفى هذا الشأن أوضحت جمعية الفاحصين المعتمدين للغش Association Certified Fraud Of Examiners (ACFE, 2014) أن المراجعة الداخلية هى واحدة من أكثر المصادر للكشف عن الغش وبمعدل يزيد أربعة أضعاف عن معدل هذا الكشف بواسطة المراجعة الخارجية. ويرجع هذا إلى إلمام المراجعين الداخليين بطبيعة عمليات الشركات وهيكل الرقابة الداخلية عليها، وبالتالي يمكنهم الحصول على معلومات ملائمة تساعدهم فى تحديد الأماكن التى قد يزيد بها إحتمال وجود خطر غش. ومن أهم الوسائل التى تساعد المراجعين الداخليين فى جمع المعلومات هى عملية الإبلاغ whistleblowing عن المخالفات^٣ من جانب العاملين والموظفين بالشركات حيث يعتبروا مصدراً قيماً للمعلومات عن مجالات الأنشطة داخل الشركات.

إن المعلومات المقدمة من خلال عملية الإبلاغ عن المخالفات تعطى دلائل وحقائق عن الدوافع الرئيسية لإرتكاب الغش (دوافع إدارية بسبب أوجه القصور الجوهرية وأوجه الضعف الجوهرية فى هيكل الرقابة

^٢ الغش : تحريف متعمد فى القوائم المالية ينجم عنه إختلاس الأصول و/أو إعداد قوائم مالية مضللة. (SAS No.99 , ISA No. 240)

^٣ الإبلاغ عن المخالفات whistleblowing : الإفصاح عن المخالفات غير القانونية (سواء المالية أو الإدارية) أو المخالفات غير الأخلاقية، وأيضاً الكشف عن أفعال أخرى، يمكن أن تضر بالشركة وأصحاب المصلحة من قبل المبلغين (وهم الموظفين والعاملين بالشركة، سواء السابقين أو الحاليين) ويتم الإبلاغ للمراجع الداخلى. (Indriasih , 2016)

الداخلية) مما يدعم الحالة الفكرية والذهنية للمراجع الداخلي عند قيامه بتقييم خطر الغش، والتي تتمثل في أربعة مراحل؛ تقدير خطر الغش ، منع الغش ، الكشف عن الغش ، التحقيق في الغش .
إن إستجابة المراجعين الداخليين للإبلاغ عن المخالفات من المفترض أن تنعكس على كفاءتهم في كشف الغش، لأن الإبلاغ يقدم لهم معلومات جديدة لم يكن يعلموا بها عن منطقة عمل بالشركة يحتمل وجود خطر غش بها (مما يعنى خلق حالة ذهنية من الشك المهني^٤ للمراجع الداخلي) أو تدعم معلومات الإبلاغ معلومات كانت لدى المراجع الداخلي أصلاً مما يصل بحالته الذهنية لليقين، وبالتالي يصل لقرار حاسم وقاطع بشأن خطر الغش. ولكن قد تتأثر العلاقة بين الإستجابة للإبلاغ عن المخالفات وكفاءة المراجعين الداخليين في كشف الغش بعوامل من المحتمل أن تدعم هذه العلاقة مثل؛ إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية (إستقلال تنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وتبعية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة أو للجنة المراجعة) ، مستوى التنمية المهنية للمراجعين الداخليين (التعليم والتدريب المستمر من خلال دورات تدريبية للمراجعين الداخليين لإكتسابهم مهارات في كشف الغش وتدريبهم على الإصدارات المهنية والحصول على الشهادات المتخصصة).

وفيما يتعلق بيئة الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في مصر يتضح أنها وظيفة وليس لها تنظيم مهني ولا يوجد لها معايير للممارسة المهنية وليس لها قواعد للسلوك المهني وكذلك قصور في التشريعات الخاصة بالمراجعة الداخلية، ولا يوجد إلتزام بمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الدولي، كل هذا ألقى بظلاله على قصور الأنشطة والخدمات التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية وعدم إدراك الإدارة للقيمة المضافة لوظيفة المراجعة الداخلية وتركيزها فقط على الدور التقليدي لها وهو المراجعة اللائحية المالية المستندية.

وإذا كان هناك دور جديد للمراجعين الداخليين يتمثل في كشف الغش، وهذا الدور يأتي ضمناً عند القيام بتقييم إدارة المخاطر بالشركة، فإنه لتفعيل هذا الدور الجديد يجب دعم المراجعين الداخليين بوسائل وآليات تقدم لهم معلومات مبدئية عن إحتمال وجود خطر غش ومن هذه الوسائل عملية الإبلاغ عن المخالفات داخل الشركة. وبناءً على ذلك يثور تساؤل مؤداه ؛ هل تؤثر إستجابة المراجع الداخلي في مصر للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية؟ هذا ماسيتم التحقق منه نظرياً وتجريبياً من خلال هذا البحث.

٢ - مشكلة البحث:

^٤ الشك المهني Professional Skepticism : يعرف على أنه ضرورة حفاظ المراجع على عقلية المتشككة أثناء أداء عملية المراجعة والتي توجد الحاجة إلى الأخذ في الحسبان أى تحريفات جوهرية ينجم عنها وجود غش بالقوائم المالية (على ، ٢٠١٧).

تتفق الكثير من دراسات (; Dezoort & Harrison, 2018 ; Indriasih , 2016 ; Ojha , 2012 ; Gitahi , 2017) على أن المعايير المهنية للمراجعة الداخلية، الصادرة عن (IIA) لا تضع مسؤوليات مباشرة على المراجعين الداخليين لكشف الغش، بل تتطلب منهم ممارسة الشك المهني وأن يكونوا في حالة تأهب (إستتفار) لأي حالة غش محتملة وممكنة. وحسب دراسة (Dordevic & Dukic, 2015) فإن المراجعة الداخلية لا تتحمل مسؤولية رئيسية عن كشف ومنع الغش ولكن يتم إدماج هذه العملية ضمن عملية إدارة المخاطر.

وفي نفس السياق خلصت دراستي (Dordevic & Dukic, 2015 ; Indriasih , 2016) إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية تكون على دراية بجميع عمليات الشركة والمخاطر التي تتعرض لها وهيكل الرقابة الداخلية، وينعكس هذا على كفاءتها وفعاليتها في كشف ومنع الغش، ومن ثم تعتبر خط الدفاع الأول. ولهذا تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية قادرة على ممارسة الشك المهني في عملياتها، وفهم الغش ومخططاته والتقنيات المستخدمة فيه مما يمكن المراجعين الداخليين من إجراء تقييم كافي لإحتمال حدوث الغش. ومما لا شك فيه أن دعم المراجعين الداخليين بعملية الإبلاغ عن المخالفات قد يكون له بالغ الأثر على تقييمهم لإحتمال وجود غش.

وعليه فيمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة نظرياً وتجريبياً على الأسئلة التالية:

- ما مدى مسؤولية المراجع الداخلي عن كشف الغش في القوائم المالية في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات السابقة؟
- ماهو الهدف من إبلاغ المراجع الداخلي عن المخالفات المالية بالشركة؟ وما أهم مجالات هذا الإبلاغ؟
- هل إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن هذه المخالفات يرفع كفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية؟
- إذا كانت كفاءته هذه تتأثر إيجاباً بالإبلاغ فهل يختلف هذا التأثير بإختلاف مستوى تنميته المهنية وإستقلال وظيفته؟
- هل يوجد دليل تجريبي على هذه العلاقات في الشركات المصرية؟

٣- هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة وإختبار العلاقة بين إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة وكفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية. كما يهدف البحث أيضاً لدراسة وإختبار أثر كلاً من مستوى التنمية المهنية للمراجعين الداخليين وإستقلال وظيفة المراجعة الداخلية على هذه العلاقة.

٤- أهمية ودوافع البحث:

تتبع أهمية البحث الأكاديمية من كونه يتناول قضية بحثية محاسبية خاصة بالدور الجديد للمراجعة الداخلية بشأن كشف الغش بالقوائم المالية، وذلك بعد ظهور العديد من حالات الغش فى الشركات، كما تكمن الأهمية العلمية للبحث فى وجود ندرة فى البحوث المحاسبية التى تناولت دور المراجعة الداخلية فى كشف الغش بالقوائم المالية ، وكذلك البحوث التى تناولت عملية الإبلاغ عن المخالفات وأثر ذلك على تقييم خطر الغش، وخاصة فى البيئة المصرية.

كما يكتسب البحث أهمية عملية من كونه يسعى إلى إختبار العلاقة بين استجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة وكفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية فى بيئة الأعمال المصرية، وهذا ماؤدى لإثراء البحث المحاسبى فى هذا المجال. كما يحاول البحث أيضاً المساهمة فى تطوير منهجية البحوث فى مجال المراجعة الداخلية وذلك بتبنى منهجية بحث متطورة فى مجال المراجعة الداخلية من خلال المنهج التجريبي لإختبار فروض البحث والتحقق منها عملياً، ومن ثم تلافى النقد الموجه للاستقصاء الميدانى فى معظم بحوث المراجعة الداخلية فى مصر.

وتتمثل أهم دوافع هذا البحث فى؛ الندرة فى البحوث المحاسبية الأكاديمية التى تختبر العلاقة بين عملية الإبلاغ عن المخالفات وأثر هذه العملية على كفاءة المراجعين الداخليين فى كشف الغش. كما أن وجود ميثاق أخلاقيات الأعمال بالشركات يساعد على وجود حرية للموظفين فى الإبلاغ عن أى مخالفات، مما يوجد سياسة الإبلاغ عن المخالفات (أكثر وسيلة لذلك الخط الساخن ٧/٢٤) فى معظم الشركات مما يدفع إلى اتجاه تطوير مجالات البحث المحاسبى بصفة عامة (والمراجعة الداخلية بصفة خاصة) فى هذا المجال، وهو مايسير عليه البحث الحالى. وأيضاً من دوافع البحث دراسة وتحليل وإختبار أهم المتغيرات المؤثرة على العلاقة محل الدراسة، وتحديداً؛ إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية ومستوى التنمية المهنية للمراجعين الداخليين.

٥- حدود البحث:

وفقاً لأهداف البحث ومشكلته سيقصر البحث على التحقق نظرياً وتجريبياً من العلاقة بين إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة وكفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية. وبالتالي يخرج عن نطاق البحث إختبار هذه العلاقة فى المؤسسات المالية. كما تقتصر متغيرات الدراسة على؛ الإبلاغ عن المخالفات، كشف الغش، إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية، مستوى التنمية المهنية للمراجع الداخلى دون غيرها من المتغيرات الأخرى (مثل؛ العصف الذهنى ، الإسناد). وأخيراً فإن قابلية نتائج البحث للتعميم مشروطة بضوابط تحديد مجتمع وعينة الدراسة.

٦- مسلمة البحث:

يفترض البحث أن المراجع الداخلى كموظف بالشركة ليس من صالحه أو صالح الشركة عدم الإستجابة لإبلاغه بوجود مخالفات مالية بالشركة. ومن ثم سيتم إختبار فروض البحث إنطلاقاً من المسلمة التالية: " يفترض أن يستجيب المراجع الداخلى بالضرورة لإبلاغه عن المخالفات المالية طالما حدث الإبلاغ له فعلاً "

٧- خطة البحث:

لتحقيق هدف البحث ، وفى ضوء مشكلته وحدوده ، سوف يستكمل البحث على النحو التالى:
١/٧- مسئولية المراجع الداخلى الحديث عن كشف الغش فى القوائم المالية من منظور الإصدارات المهنية والدراسات السابقة.

٢/٧- إبلاغ المراجع الداخلى عن وجود مخالفات مالية بالشركة (المفهوم، المجال، الأهمية)
٣/٧- تحليل العلاقة بين إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة وكفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية وإشتقاق الفرض الأول للبحث.

٤/٧- تحليل أثر مستوى التتمية المهنية للمراجع الداخلى وإستقلال وظيفته، على العلاقة محل الدراسة، وإشتقاق الفرض الثانى (وفرعياته) للبحث

٥/٧- نموذج ومنهجية البحث

٦/٧- نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

١/٧- مسئولية المراجع الداخلى الحديث عن كشف الغش فى القوائم المالية من منظور الإصدارات المهنية والدراسات السابقة:

بتحليل معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن (IIA) يتبين وجود معايير تشير لدور المراجع الداخلى فى كشف الغش كما يلى:

• معيار رقم A2 ١٢١٠: " يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين معرفة كافية لتقييم مخاطر الغش والطريقة التى تستخدمها الشركة فى إدارة مخاطر الغش، ولكن ليس من المتوقع أن يكون لديهم خبرة شخص تكون مسئوليته الرئيسية هى الكشف عن الغش والتحقق منه " ، ويتطلب هذا المعيار من المراجعين الداخليين تحديد وتقييم مخاطر الغش وتقييم الرقابة الداخلية للحد من هذه المخاطر عند إعداد خطة المراجعة الداخلية.

• معيار رقم A2 ٢١٢٠: " يجب أن تشمل أنشطة المراجعة الداخلية إمكانية حدوث غش وكيفية إدارة الشركة لمخاطر الغش " ، وبالتالي يربط هذا المعيار بين وظيفة المراجعة الداخلية وإدارة مخاطر الغش.

• معيار رقم A2 ٢٢١٠: " يجب أن ينظر المراجع الداخلى لإحتمال وجود أخطاء هامة وغش وعدم إتزام الإدارة بتجنب ذلك، وذلك عند تطوير أهداف التكليف الوظيفى "

• معيار رقم ٢٠٦٠: " يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يقدم تقارير دورية للإدارة العليا، ومجلس الإدارة، حول الغرض من نشاط المراجعة الداخلية والسلطة والمسئولية والأداء الملزم لخطة المراجعة الداخلية. ويجب أن تشمل هذه التقارير على المخاطر الهامة والرقابة وأخطار الغش والحوكمة وموضوعات أخرى تطلبها الإدارة العليا ومجلس الإدارة "

ويتضح من تحليل هذه المعايير أنها تشير إلى دور جديد يقوم به المراجع الداخلي وهو كشف الغش، ولكن هذه المعايير لم تحدد بوضوح مسؤوليات محددة ملقاة عليه (لا تتحدث عن مسؤولية مباشرة عن كشف الغش) وإنما توجيهات للمراجعين الداخليين في مجال كشف الغش.

وبشأن الدراسات السابقة (, Cox , 2013 ; Carpenter Et Al. , 2018 ; Dezoort & Harrison, 2018 ; Ojha , 2012 ; Dordevic & Dukic, 2015 ; Indriasih , 2016 ; Gitahi , 2017) فتناولت مسؤولية المراجع الداخلي عن كشف الغش، وتتفق على أن هناك دوراً جديداً وهاماً للمراجعة الداخلية يجب أن تلعبه فيما يتعلق بكشف الغش، وذلك لكونها الأداة الرئيسية للإدارة والتي تساعدها على تحقيق وظيفتها الرقابية، وبالتالي فهي تضيف قيمة للشركات التي تعمل داخلها. وتعتبر المراجعة الداخلية خط الدفاع الأول ضد مخاطر الغش، لكونها على دراية تامة بعمليات الشركة وهيكل الرقابة الداخلية بها، مما يمكنها من التعرف على المناطق التي يحتمل وجود غش بها ، وتضيف دراسة (, Dezoort & Harrison, 2018) أن هذا الدور الجديد للمراجعة الداخلية ارتبط بوجود فجوة توقعات في مجال كشف الغش، وأهمية تركيز المراجعة الداخلية على التحقق من جودة إدارة مخاطر الغش، كما تشير بحوث أخلاقيات الأعمال لفشل المراجعة بسبب حالات الغش الناتجة عن تدهور أخلاقي لمرتكبي الغش.

وأيضاً تتفق الدراسات السابقة على أن المراجعة الداخلية لا تتحمل مسؤولية رئيسية لمنع وكشف الغش ولكن تدمج هذه العملية في عملية إدارة المخاطر، أو ضمن برامج مكافحة الغش، والتي بالتبعية تدخل ضمن إدارة المخاطر. ويتفق البعض (Dezoort & Harrison, 2018 ; Dordevic & Dukic, 2015) على أن المراجع الداخلي يجب أن يمارس الشك المهني عند مراجعة الأنشطة الإدارية ويكون حذراً في التعامل مع مؤشرات الغش. ويعرف معهد المراجعين الداخليين الشك المهني Professional Scepticism على أنه نمط وسلوك للمراجع يتضمن عقلاً تساؤلياً إستجابياً وتقييم إنتقادي لأدلة التحقيق.

ويخلص الباحث مما سبق إلى ضرورة أخذ المراجعين الداخليين في الإعتبار الدور الجديد الموكل إليهم والمتعلق بكشف ومنع الغش بالقوائم المالية ، وأيضاً ضرورة توافر فكر جديد عند أداء أنشطة المراجعة الداخلية يركز على الشك المهني، مما يمكن المراجعة الداخلية من أداء دورها الحيوي كخط دفاع أولى وأساسى ضد فرص الغش الممكنة بالقوائم المالية.

٢/٧ - إبلاغ المراجع الداخلي عن وجود مخالفات مالية بالشركة (المفهوم، المجال، الأهمية):

اهتمت الكثير من الدراسات (Khan , 2009 ; Chartered Institute Of Internal Auditors ,) (2014 ; Ahmad , 2011 ; Indriasih , 2016 ; Transparency , 2010 ; Sowmya, 2015 بتعريف الإبلاغ عن المخالفات، ولكنها لم تتفق على تعريف عام متفق عليه ومقبول في هذا الشأن. ويرجع الباحث ذلك إلى إختلاف البيئات الثقافية والأخلاقية بين الدول ، وفيما يلي المفاهيم المختلفة للإبلاغ عن المخالفات كما عرضتها الدراسات السابقة:

• دراسة (Khan , 2009) " الإبلاغ عن المخالفات هو إفصاح بمعرفة موظفي الشركة عن ممارسات غير أخلاقية وغير قانونية وغير شرعية لأشخاص ربما يكونوا قادرين على القيام بتصرفات مؤثرة "

• دراسة (Transparency , 2010) " الإبلاغ عن المخالفات هو كشف عن معلومات خاصة بمخالفات محددة واطار داخل الشركة لأفراد، وهيئات، يعتقد أنهم قادرون على اتخاذ قرار بهدف حماية المصلحة العامة "

• دراسة (Ahmad , 2011) "الإبلاغ عن المخالفات هو نوع من سلوك صنع القرار الأخلاقي"

• دراسة (Chartered Institute Of Internal Auditors , 2014) " الإبلاغ عن المخالفات يعني قيام أحد الموظفين، أو الموردين المتعاقدين، بالخروج عن قنوات الإدارة العادية، للكشف عن، والإفصاح عن، أمور خاطئة مشتبه فيها في العمل ، وإبلاغها خارجياً بطريقة موثوق بها، ويمكن أن يتم ذلك بواسطة عمليات داخلية توضع من خلال المنظمة أو جهة خارجية مثل المنظم والمشرع "

• دراسة (Sowmya, 2015) " الإبلاغ عن المخالفات هو إتصال من قبل الموظفين حول مخالفات ارتكبتها صاحب العمل، أو موظفيه، والبحث عن تصرفات صحيحة للحد من الممارسات غير الأخلاقية، والتي تؤثر بشكل كبير على المصلحة العامة "

• دراسة (Indriasih , 2016) " الإبلاغ عن المخالفات يعني أن يكشف أعضاء المنظمة (سابقين أو الحاليين) عن تصرف غير قانوني، أو غير أخلاقي، أو ممارسات غير مشروعة، تحت سيطرة أصحاب العمل، لأشخاص أو منظمات، قد تكون قادرة على اتخاذ إجراء " أو قد يعرف الإبلاغ عن المخالفات بأنه "الإفصاح عن مخالفات غير القانونية أو غير الأخلاقية أو الكشف عن أفعال أخرى، يمكن أن تضر بالمنظمة وأصحاب المصلحة، والتي تجريها لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية، أو يمكن لرئيس المنظمة أو مؤسسة أخرى اتخاذ إجراءات بشأن هذه الانتهاكات"

ويعتقد الباحث أن تعريفى دراسة (Indriasih , 2016) أشمل وأعم، ولهذا يخلص الباحث لتعريف شامل للإبلاغ عن المخالفات سوف يستخدمه في باقى أجزاء هذا البحث وهو " الإفصاح عن المخالفات غير القانونية (سواء المالية أو الإدارية)، أو المخالفات غير الأخلاقية، أو المخالفات الرقابية، وأيضاً الكشف عن أفعال أخرى يمكن أن تضر بالشركة وأصحاب المصلحة من قبل المبلغين (وهم الموظفين والعاملين

بالشركة سواء السابقين أو الحاليين) ويتم الإبلاغ للمراجع الداخلي، أولاً، ثم يحدد هو إمكانية القيام بإبلاغ أطراف أخرى من خلاله سواء أطراف داخلية (لجنة المراجعة ومجلس الإدارة)، أو أطراف خارجية (القضاء) .

أما فيما يتعلق بأنواع الإبلاغ عن المخالفات فقد إتفقت دراستي (Chartered Institute Of Internal Auditors , 2014 ; Sowmya, 2015) على أن هناك نوعين للإبلاغ وهما :

• **إبلاغ داخلي:** بمعنى أن المبلغين يبلغون أشخاصاً داخليين عن سوء سلوك لزميل أو موظف أو مسئول بالشركة. ويتم الإبلاغ إذا كانت أنظمة الشكاوى لا تقدم بدائل وخيارات للسرية التامة، ويفضل في حالة الثقة في الإدارة ، وعادة يتم الإبلاغ للمراجع الداخلي، أولاً، ثم يحدد هو إمكانية القيام بإبلاغ أطراف خارجية من خلاله.

• **إبلاغ خارجي:** بمعنى أن المبلغين يبلغون أطراف خارج الشركة عن سوء سلوك بشأن أشخاص معينين داخل المنظمة، ويكون الإبلاغ وفقاً ل قوة وخطورة المعلومات وطبيعتها، ويمكن أن يكون الإبلاغ للمحامين والقضاة والإعلام ووكالات إنفاذ القانون و وحدات محلية وحكومية ، ويفضل لتوفير حماية أكثر للمبلغين من التصرفات المضادة للمبلغ عنهم.

وتصنيف دراسة (Smaili & Arroyo, 2017) أنه يمكن تقسيم وتصنيف المبلغين وفقاً لمثلث الإبلاغ ، ويتكون مثلث الإبلاغ من ثلاثة عناصر وهي؛ الحافز والفرصة والتبرير . ويعرف الحافز/ الضغوط، وفقاً لنظرية السلوك والعدالة التنظيمية، عندما يكون القائم بالتبليغ تحت ضغوط شخصية أو مخاوف أخلاقية (ضغوط نفسية ، إجتماعية ، القيم ، الاخلاق ، الولاء الديني) والحوافز المادية للإبلاغ. ويقصد بالفرصة أنواع وأعداد المصادر والموارد المتاحة للإبلاغ عن المخالفات. أما التبرير فيعرف على أنه محاولة لتقليل التنافر الإدراكي داخل الفرد، ويقوم القائم بالتبليغ بترشيد سلوكه بتقليل إنزعاجه وعدم راحته. ووفقاً لنظرية التنافر الإدراكي أو اضطراب الإدراك Cognitive Dissonance Theory عند قيام الشخص بإتخاذ قرار الإبلاغ، بدلاً عن الصمت، يجب عليه تبرير، أو ترشيد اختياره، من أجل الحد من التوتر وعدم الراحة. وفي حالة الإبلاغ عن المخالفات يوجد نوعان من التنافر في سلوك المبلغ وهما: (أ)- تنافر بين فعل الإبلاغ عن المخالفات (سلوك) والوعي بأن وظيفة المبلغ قد تكون في خطر (الإدراك) ، (ب)- ماسيغانيه أصحاب المصلحة الآخرين من عواقب مالية نتيجة لسلوك الإبلاغ ، وبالتالي توجد عدم راحة، أو تنافر، بين سلوك الإبلاغ وعواقبه المحتملة غير المرغوب فيها.

وحددت الدراسة أربعة أنواع من المبلغين وفقاً لنوع الإبلاغ ومن يقوم بالإبلاغ وهي؛

- أ- الحمائي Protective (مبلغين من الداخل وإبلاغ داخلي)
- ب- الشكاك Skeptical (مبلغين من الداخل وإبلاغ خارجي)
- ت- دور موصوف مسبقاً Role- Prescribed (مبلغين من الخارج وإبلاغ داخلي)
- ث- د - مصلحة ذاتية Self- Interested (مبلغين من الخارج وإبلاغ خارجي)

وفى نفس المجال تناولت عدة دراسات (Gitahi , 2017 ; Saipem , 2015 ; CIMA , 2009 ; Sowmya , 2015) أدوات وأساليب يمكن إستخدامها من قبل المبلغين للإبلاغ عن المخالفات بطريقة تحقق لهم السرية وحماية الهوية ومنها: البريد العادى ، ارقام الفاكس ، عنوان البريد الإلكتروني ، بوستات على الإنترنت ، من خلال تقارير مجهولة الهوية للموارد البشرية ، الإتصال بالخط الساخن ٧/٢٤ ، خدمات الويب، رسائل قصيرة، هواتف محمولة، وصندوق الاقتراحات والشكاوى.

وتؤكد دراسة (CIMA , 2009) على أهمية الإبلاغ عن المخالفات، وأنها تتمثل فى؛ إلقاء الضوء على وإجراء معالجة مبكرة للمشاكل المحتملة ، تمكين الأفراد ذو الحاجة للمعلومات من الحصول على معلومات هامة ، طمأنة الجهات الخارجية بأن الإدارة تسيطر وتدير الشركة بفعالية ، الحد من مخاطر التسريبات المجهولة والسيئة والكاذبة ، تقليل التكاليف والتعويضات عن الحوادث ، الحفاظ على سمعة جيدة للشركات. وفى نفس السياق أضافت دراسة (Sowmya, 2015) أن هناك مزايا من سياسة الإبلاغ عن المخالفات تتمثل فى؛ أداة لمكافحة الفساد وردع الأخطاء ، ضمان هيكل فعال للرقابة الداخلية ، ممارسات جيدة لحوكمة الشركات ، وإستراتيجية فعالة لإدارة الخطر .

وفى نفس المجال أيضاً أوضحت دراسة (Indriasih , 2016) أن مجال الإبلاغ عن المخالفات يتمثل فى؛ الأخطاء والغش والإحتيال والأنشطة الإجرامية ، عدم الإلتزام وعدم الإنصياع لسياسات وإجراءات الشركة ، إستخدام ممتلكات الشركة ومعداتها ، الرشوة والفساد ، تواطؤ مع أطراف داخلية وخارجية، وموضوعات ذات حساسية عالية وتضر بالأخلاق مثل: التحرش الجنسى والعنصرية والمحسوبية.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن سياسة الإبلاغ عن المخالفات تعتبر جزءاً حيوياً من ميثاق أخلاقيات الأعمال، وتهتم بتوصيل، والإبلاغ عن، مخالفات مالية، وإدارية، وأخلاقية، ويعتبر الخط الساخن ٧/٢٤ من أهم طرق وأدوات هذه السياسة وأكثرها إنتشاراً، ويعتبر الإبلاغ الداخلى للجنة المراجعة، أو للمراجع الداخلى هو النوع الأكثر شيوعاً فى الدول الأجنبية.

٣/٧ - تحليل العلاقة بين إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة وكفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية واشتقاق الفرض الأول للبحث:

اتفقت دراستا (Peters , 2014 ; Read & Rama , 2003) على أن الإبلاغ له أهمية للمراجع الداخلى لكونه يوصل معلومات عن كفاءة تشغيل هيكل الرقابة الداخلية ، كما أنه يقلل من خطر الغش وضمن لفعالية مستمرة لهيكل الرقابة الداخلية. ولهذا يلعب الإبلاغ دوراً حيوياً ورئيسياً كرقابة وقائية واستكشافية. وتضيف دراسة (Dezoort & Harrison, 2018) أن وجود خط ساخن للإبلاغ ٧/٢٤ له أثر كبير على طريقة الكشف المبدئية عن الغش.

كما تتفق بعض الدراسات (Dordevic & Dukic , 2015 ; IIA , 2009 ; IIA - SA , 2014) على أن مسئولية المراجع الداخلى فى كشف الغش بالشركات تتمثل فى ٤ مراحل وهى :- (أ) - تقييم خطر الغش

(ب)- منع الغش (ج)- الكشف عن الغش (د)- التحقيق فى الغش. وداخل كل مرحلة من هذه المراحل يقوم المراجع الداخلى بعدة إجراءات وذلك على النحو التالى:

(أ)- فى مرحلة تقييم خطر الغش يقوم المراجع الداخلى بما يلى؛ توثيق والإبلاغ عن المخاطر المقدرة (وتوضيح الجوانب التالية :- أنواع الغش التى لها إحتمال ظهور أعلى ، ومخاطر الغش الكامنة ، وكفاية برامج مكافحة الغش وتحديد فجوة آليات الرقابة الموجودة وأثر الغش على عمليات الشركة) ، رسم خريطة آليات الرقابة الداخلية الموجودة والموجهة لمنع الغش والكشف عنه ومقارنتها مع مخططات الغش المحتملة لتحديد هل توجد فجوة محتملة أم لا، تقييم فعالية هذه الآليات فى منع الغش ، تصنيف خطر الغش من خلال مقدار الخسارة المقدرة والمحملة وإحتمال حدوث الغش (إحتمال حدوث الخسارة) ، تحديد عوامل خطر الغش ذات الصلة (من خلال جمع معلومات عن أنشطة وعمليات الشركة لتحديد مجالات الغش المحتملة وتحديد مخططات الغش المحتملة أيضاً).

(ب)- فى مرحلة " منع الغش " يقوم المراجع الداخلى بعدة إجراءات وهى؛ تحديد مدى توفر مناخ جيد من الوعى الرقابى من خلال آليات الرقابة وذلك من قبل الإدارة ، وجود سياسة أخلاقية مكتوبة بشأن التصرفات والأفعال الواجب القيام بها عند إكتشاف الغش ، تحديد مدى كفاية السياسات الرقابية المعمول بها ، وجود سياسات وإجراءات وآليات أخرى لحماية الانشطة والموارد فى المناطق شديدة الخطورة ، فعالية قنوات الإتصال (توفير معلومات كافية وموثوق فيها ووجود خط ساخن للإبلاغ عن الغش) ، تقديم توصيات لوضع وتحسين آليات رقابة لمنع الغش.

(ج)- فى مرحلتى " كشف الغش " و " التحقيق فى الغش " يقوم المراجع الداخلى بما يلى؛ تحديد مؤشرات الغش ومخططات الغش المحتملة من خلال فحص مؤشرات الغش (أماكن وجود الغش) المالية وغير المالية ، بعد كشف الغش تحتاج إلى جمع معلومات أكثر عن الغش المحتمل وذلك من خلا المقابلات والإقرارات المكتوبة، وكل هذا بهدف تحديد طبيعة الغش والتقنيات المستخدمة فيه والمشاركين فيه، وهنا يلعب الإبلاغ عن المخالفات دوراً هاماً فى تقديم معلومات للمراجعة الداخلية.

(د)- يكون للمراجع الداخلى أحد ثلاث أدوار فى مجال التحقيق فى الغش ، وهذه الأدوار الثلاث تتمثل فى؛ ليس له دور على الإطلاق ، يكون مصدر هام للمعلومات (يشارك فى التحقيق) ، تحمل مسؤولية رئيسية فى التحقيق عن الغش.

وتضيف دراسة (Saipem , 2015) مرحلة أخرى وهى مراجعة الإجراءات التصحيحية. وفى نفس السياق تتفق دراسة (Matriciani , 2014) مع دراستى (IIA-SA , 2014 ; IIA , 2009) وتزيد عنهما أن المراجع الداخلى فى مرحلة جمع المعلومات عن الغش عليه تحديد عنصرين، وهما مصداقية المعلومات ودرجة الثقة فى المبلِّغ . كما أن إجراءات التعامل مع، وإدارة، معلومات الغش من خلال المراجعة الداخلية تتم من خلال خطوات وهى: منع الغش (تقييم هيكل الرقابة الداخلية ومنع مكونات

نموذج مثلث الغش ° (الثلاث)، التعامل مع معلومات الغش، التحقيقات التي تجريها المراجعة الداخلية. وأيضاً تظهر دراسة (Cox , 2013) أن المراجعة الداخلية تطور خطة المراجعة المبنية على تقدير وتقييم الخطر وتقييم مخاطر الغش والفساد كجزء من المخاطر. وتقوم المراجعة الداخلية بمراجعة برامج وسياسات محددة مثل (عمليات الدفع ، التبرعات الخيرية ، الهدايا) ، الإبلاغ عن المخالفات له دور هام في مساعدة المراجعة الداخلية عند تقييم مخاطر الغش. وخلصت دراسة (Ojha , 2012) إلى أنه يتوقع من المراجع الداخلي تقييم احتمالات حدوث الغش وكيفية إدارة مخاطر الغش ، وكذلك يقدم توكيداً موضوعياً لمجلس الإدارة بأن إجراءات رقابة الغش كافية لمواجهة مخاطر الغش المحددة وضمان تأكيد أنها تعمل بفعالية.

ويخلص الباحث مما سبق إلى نتيجة مؤداها أن الإبلاغ عن المخالفات للمراجع الداخلي يؤثر على إستجابة المراجع الداخلي في كشف الغش من خلال أحد ثلاثة مواقف وهي:

(أ)- أن معلومات الإبلاغ عن المخالفات تؤكد معلومات كانت لدى المراجع الداخلي، فهذا قد يحسن من تقييم وتحديد مخاطر الغش وسرعة رد فعل المراجع الداخلي في اقتراح الإجراءات التصحيحية.

(ب)- أن معلومات الإبلاغ عن المخالفات تعطي صورة مبدئية وأولية عن مشكلة داخل الشركة للمراجع الداخلي. وهنا عليه تجميع معلومات إضافية للتحقق من مصداقية المعلومات المقدمة من القائم بالتبليغ ، مع البدء في إتخاذ إجراءات مكافحة مخاطر الغش عن المجالات التي تم التبليغ عنها.

(ج)- أن معلومات الإبلاغ عن المخالفات تتنافى مع معلومات كانت لدى المراجع الداخلي. وهذا يتطلب من المراجع الداخلي جهداً أكبر للتحقق من صحة المعلومات المقدمة من القائم بالتبليغ وقد يستعين بخبراء خارجيين.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن كفاءة المراجع الداخلي في كشف الغش بالقوائم المالية ترتبط إيجاباً بإستجابة المراجع الداخلي نفسه للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة. ونتيجة لوجود إتفاق عام بين الكثير من الدراسات (, IIA , 2015; Dordevic & Dukic , 2015; Matriciani , 2014; Cox , 2013 ; IIA-SA, 2014 ; 2009) ذات الصلة بشأن العلاقة بين إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة وكفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية، يمكن القول بأن إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة تؤثر إيجاباً على كفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية، وهو ما يتفق الباحث معه. وعليه يمكن إشتقاق الفرض الأول للبحث ، على النحو التالي:

ف ١ : " تؤثر استجابة المراجع الداخلي في الشركات المصرية للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة إيجاباً على كفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية "

° نموذج مثلث الغش Fraud Triangle Model: يفسر ارتكاب الغش من خلال توافر ثلاثة عوامل أساسية وهي؛ توافر الدافع المسبب للتفكير في ارتكاب الغش ، الفرص والظروف الملائمة لإرتكاب الغش ، قدرة الفرد على تبرير ارتكابه للغش. ويعتبر أول نموذج مفسر للعوامل المسببة لإرتكاب الغش (شحاته ، ٢٠١٧)

٤/٧- تحليل أثر مستوى التنمية المهنية للمراجع الداخلي وإستقلال وظيفته، على العلاقة محل الدراسة، واشتقاق الفرض الثانى (وفرعياته) للبحث:

خلص الباحث فى الجزئية السابقة من البحث إلى وجود علاقة بين استجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة وكفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية، ولكن هذه العلاقة قد تتأثر بالعديد من المتغيرات المعدلة Moderators ، حيث يجد المتتبع لكثير من الدراسات السابقة ذات الصلة (مليجي ، ٢٠١٣؛ المدهون ، ٢٠١٤؛ العفيفى ، ٢٠٠٩ ، ٢٠١٧ ; Ojha, 2012; Gitahi, 2017 ; Indriasih , 2016 ; Carpenter ; Et Al., 2011) وجود الكثير من المتغيرات المعدلة التى من المحتمل أن تؤثر على العلاقة الرئيسية محل الدراسة ومن أهمها: مستوى التنمية المهنية للمراجع الداخلى ، مدى استقلال وظيفة المراجعة الداخلية ، العصف الذهنى، والاسناد^٦. وسوف يركز الباحث على متغيرين فقط، وهما؛ مستوى التنمية المهنية للمراجع الداخلى ، ومدى إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك نظراً لجوهرية تأثير كلاً منهما على العلاقة الرئيسية محل الدراسة من وجهة نظر الباحث، وذلك على غرار العديد من الدراسات (Ojha , 2012 ; مليجي ، ٢٠١٣ ، المدهون ، ٢٠١٤ ؛ Cox , 2013).

وبشأن مستوى التنمية المهنية للمراجع الداخلى توضح دراسة (على ، ٢٠١٧) أن التنمية المهنية Professional Development تشير إلى ضرورة أن يكون من يقوم بممارسة المهنة مؤهلاً مهنيًا وذلك يتطلب توافر المهارة والخبرة العلمية والعملية التى تساعد على ضمان جودة الأحكام المهنية، ويتم إكتساب ذلك من خلال التدريب والتعليم المستمر. كما أن معيار المراجعة المصرى رقم ٦١٠ لسنة ٢٠٠٨ يوضح أن المراجعة الداخلية يتوافر لها كفاءة مهنية وفنية ويقوم بها أشخاص تلقوا تدريباً فنياً مناسباً ولديهم كفاءة وعناية مهنية واجبة.

وتتفق بعض الدراسات (Ojha , 2012 ; Gitahi , 2017 ; Cox , 2013 ; Indriasih , 2016 ; العفيفى ، ٢٠٠٩) على أن الدور الجديد للمراجعة الداخلية، والمتمثل فى كشف الغش، يتطلب تدريباً كافياً ومراجعين أكفاء ومستويات دعم وتدريب مرتفعة للمراجعين وتوافر دورات تدريبية متنوعة (وتشمل حالات معينة فى المراجعة الداخلية) لاكتساب خبرات متخصصة ومناسبة، وكل هذا بسبب الحاجة لتحسين الكفاءة المهنية لهم، وبالتبعية زيادة قدرتهم على تقييم مخاطر الغش وكشف الغش بأسرع ما يمكن، كلما كان ذلك ممكناً. وتضيف دراسة (Indriasih , 2016) أن الكفاءة تتضمن ثلاثة عناصر وهى: المعرفة ، المهارات ، القيم والسلوك. أما دراسة (العفيفى ، ٢٠٠٩) فتبين أيضاً أنه يتعين على المراجعين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم بشكل مستمر .

وفى نفس المجال توضح دراستى (مليجي ، ٢٠١٣ ؛ المدهون ، ٢٠١٤) أن التدريب المستمر يتحقق من خلال حضور المؤتمرات وورش العمل والدورات التدريبية المتخصصة لتنمية مقدراته المهنية، مما يكسبه

^٦ الاسناد Out Sourcing: التعاقد مع طرف ثالث على أداء خدمة، أو وظيفة، يمكن أداؤها داخل الشركة، وذلك للحصول على مزايا تنافسية (السيد ، ٢٠١٥)

خبرات نظرية وعملية ، والتدريب يكون فى إطار خطة سنوية للوقوف على المهارات التى يجب أن يتسم بها المراجع الداخلى.

وبشأن مدى استقلال وظيفة المراجعة الداخلية، تتفق بعض الدراسات (Ojha , 2012; James , 2013 ; Gitahi , 2017; Cox , 2013) على أن المراجعة الداخلية وظيفة مركزية ومستقلة وموضوعية ، وفى موقع رئيسى لتقييم ومعالجة برامج إدارة خطر الغش وإمداد الإدارة ولجنة المراجعة بتقييمات مستمرة لعملية إدارة المخاطر وهيكّل الرقابة الداخلية والتقارير عن الحالات التى يوجد بها احتمال وجود غش، والتى يكون تم الإبلاغ عنها من خلال الخط الساخن. كما يرى (Ojha , 2012) أنه ينبغي على الإدارة تفويض سلطة متابعة ورصد الخط الساخن للإبلاغ عن المخالفات لوظيفة المراجعة الداخلية وأيضاً توفير سلطة مستقلة وخطوط إبلاغ مستقلة والوصول للجنة المراجعة مباشرة حيث يشارك لجنة المراجعة فى التعرف على، والوقاية من، الغش.

وفى نفس السياق تتفق دراستى (مليجى ، ٢٠١٣ ؛ المدهون ، ٢٠١٤) على أن الإستقلال للمراجعة الداخلية، كما جاء فى معيار المراجعة الداخلية - معيار الإستقلالية والموضوعية رقم ١١٠٠ - يتطلب ما يلى:

(أ) - إستقلال مهنى ومالى: توافر إستقلال تنظيمى لإدارة المراجعة الداخلى داخل الهيكل التنظيمى ومستقل عن الإدارات التنفيذية التى يراجع أنشطتها وتبعيته من الناحية التنظيمية لمجلس الإدارة (لضمان أداء واجباته المهنية بحرية تامة وبعيداً عن الضغوط فى تحديد نطاق المراجعة) وتبعيته من الناحية الفنية للجنة المراجعة (من خلال رفع التقارير لها والتشاور معها فى الأمور الفنية الخاصة بالشركة).

(ب) - إستقلال فى أداء عملية المراجعة: إستقلال وموضوعية فى تخطيط عملية المراجعة ووضع وتنفيذ خطة المراجعة.

(ج) - إستقلال فنى: إمتلاك المراجع الداخلى أعلى درجات المهارة فى أداء العمل وتعزيزها من خلال مؤهلات علمية وتدريب.

كما يوضح معيار المراجعة المصرى رقم ٦١٠ لسنة ٢٠٠٨ أن المراجعة الداخلية يتوافر لها إستقلال فى الوضع التنظيمى وترفع تقاريرها لمستوى إدارى أعلى.

ونتيجة لوجود إتفاق عام بين الكثير من الدراسات (Ojha , 2012 ; James , 2003 ; مليجى ، ٢٠١٣ ؛ المدهون ، ٢٠١٤ ; Cox , 2013) ذات الصلة بشأن المتغيرات المعدلة المؤثرة على العلاقة بين إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة وكفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية ، يمكن القول بوجود تأثير على العلاقة بين إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة وكفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية بسبب مستوى التنمية المهنية للمراجع الداخلى، ومدى إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية، وهو ما يتفق الباحث معه. وعليه يمكن إشتقاق فرض البحث الثانى وفرعياته ، على النحو التالى:

ف ٢ : "يختلف التأثير الإيجابي لاستجابة المراجع الداخلي فى الشركات المصرية للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية بإختلاف كلاً من مستوى تنميته مهنيًا ومدى إستقلال وظيفته"

ومن هذا الفرض سيتم إشتقاق ثلاثة فروض فرعية كما يلي:

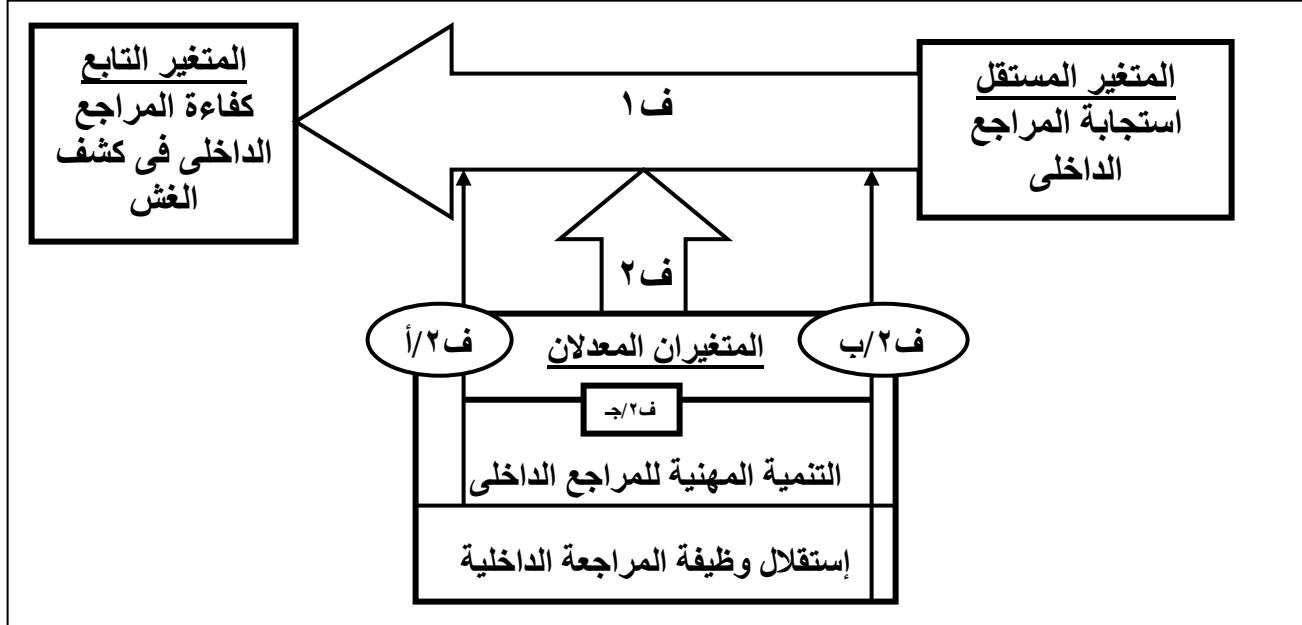
ف٢/أ: "يختلف التأثير الإيجابي لاستجابة المراجع الداخلي فى الشركات المصرية للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية بإختلاف مستوى تنميته مهنيًا"
 ف٢/ب: "يختلف التأثير الإيجابي لاستجابة المراجع الداخلي فى الشركات المصرية للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية بإختلاف مدى إستقلال وظيفته"
 ف٢/ج: "يختلف التأثير الإيجابي لاستجابة المراجع الداخلي فى الشركات المصرية للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية بإختلاف الأثر المشترك لمستوى تنميته مهنيًا ومدى إستقلال وظيفته"

٥/٧ - نموذج ومنهجية البحث

يستهدف هذا الجزء من البحث عرض نموذج البحث ومنهجية البحث، على النحو التالى:

١/٥/٧ - نموذج البحث:

يمكن التعبير عن نموذج البحث فى الشكل التالى (شكل رقم ١):



شكل رقم (١): نموذج البحث (من إعداد الباحث)

٢/٥/٧ - منهجية البحث:

تحقيقاً لهدف البحث ، ومن ثم إختبار فروض البحث تم القيام بدراسة تجريبية. وفيما يلي يعرض الباحث لكلاً من؛ أهداف الدراسة ، مجتمع وعينة الدراسة ، توصيف وقياس متغيرات الدراسة ، أدوات وإجراءات الدراسة ، أدوات التحليل الإحصائي ، نتائج إختبار فروض البحث. وذلك على النحو التالي:

١/٢/٥/٧ - أهداف الدراسة التجريبية:

تستهدف الدراسة التجريبية إختبار العلاقة بين إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة وكفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية ، وكذلك إختبار أثر كلاً من مستوى التنمية المهنية للمراجع الداخلي، ومدى إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية على هذه العلاقة، وذلك قياساً على (Dezoort & James, 2003 ; Ojha , 2012 ; Harrison, 2016).

٢/٢/٥/٧ - مجتمع وعينة الدراسة:

ينكون مجتمع الدراسة من المراجعين الداخليين فى الشركات الصناعية العاملة فى مصر ، وتم إختبار عينة حكمية من هذا المجتمع^٧ وذلك قياساً على (Read And Rama, 2003)، ويوضح الجدول التالى عدد الحالات التجريبية الثلاثة الموزعة، وعدد ونسبة الردود بالإضافة إلى عدد ونسبة الردود الصحيحة والتي ستخضع للتحليل الإحصائي:

جدول رقم (١): بيان الحالات التجريبية

العدد والنسبة	بيان
١٠٠	عدد الحالات التجريبية الموزعة
٥٤	عدد الحالات المستلمة
% ٥٤	نسبة الإستجابة
٣٥	عدد الحالات المكتملة
% ٦٤,٨	نسبة الحالات المكتملة إلى الحالات المستلمة

٣/٢/٥/٧ - توصيف وقياس المتغيرات:

يوضح الجدول التالى توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

جدول رقم (٢): توصيف وقياس متغيرات الدراسة

^٧ - روعى فى العينة عدة اعتبارات؛ أن يكون المراجعون الداخليون متفاوتى التنمية المهنية والخبرة، وألا يكون هناك اسناد لوظيفة المراجعة الداخلية ، وأن يكونوا من المحاسبين.

القياس	التوصيف	نوع المتغير	المتغير
من خلال تحديد عناصر مثلث الغش الثلاثة وهي: الحافز والفرصة والتبرير، قياساً على (Indriasih , 2016 ; Dezoort & Harrison, 2018)	تحديد المراجع الداخلي لمؤشرات وعلامات تدل على احتمال وجود غش (Dezoort & Harrison, 2018 ; IIA , 2009 ; IIA-SA, 2014)	تابع	كفاءة المراجع الداخلي في كشف الغش
مدى تأثيره عند تقدير خطر الغش ، منع الغش ، الكشف عن الغش ، التحقيق في الغش بمحتوى الإبلاغ عن المخالفات المالية، قياساً على (Dordevic & Dukic , 2015; IIA , 2009 ; IIA-SA, 2014)	الإستجابة للإبلاغ عن المخالفات هو إتخاذ خطوات وإجراءات للتعامل مع الإفصاح عن مخالفات غير القانونية أو غير الأخلاقية أو الكشف عن أفعال أخرى يمكن أن تضر بالشركة وأصحاب المصلحة، والتي تجريها لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية (Indriasih , 2016)	مستقل	استجابة المراجع الداخلي
من خلال سنوات الخبرة ، الشهادات العلمية المتخصصة ، عدد الدورات التدريبية التي حصل عليها في المراجعة ، قياساً على (Cox , 2013 ; ٢٠١٤ ، (المدهون ،	تشير إلى ضرورة أن يكون من يقوم بممارسة المهنة مؤهلاً مهنيًا وذلك يتطلب توافر المهارة والخبرة العلمية والعملية التي تساعد على ضمان جودة الأحكام المهنية ويتم إكتساب ذلك من خلال التدريب والتعليم المستمر (على ، ٢٠١٧)	معدل	مستوى التنمية المهنية للمراجع الداخلي
متغير ضمني يأخذ القيمة (١) لو كانت المراجعة الداخلية تتبع لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة ، ويأخذ (٠) بخلاف ذلك ، قياساً على (Read & Rama ,2003)	المراجعة الداخلية وظيفية مركزية ومستقلة وموضوعية ، وفي موقع رئيسي لتقييم ومعالجة برامج إدارة خطر الغش وإمداد الإدارة ولجنة المراجعة بتقييمات مستمرة لعملية إدارة المخاطر، وذلك دون تدخل المسؤولين بالمستويات الادارية في عمل المراجع الداخلي (Cox Gitahi , 2017 ; James, 2003) (, 2013; Ojha , 2012;	معدل	مدى استقلال وظيفة المراجعة الداخلية

٤/٢/٥/٧ - أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية:

إعتمدت الدراسة التجريبية على ثلاثة حالات إفتراضية (ملحق البحث رقم (١/٩)) تمثلت الحالة الأولى في: حالة غش وعدم إبلاغ ، الحالة الثانية في: حالة غش وإبلاغ ومراجع داخلي مستقل ، الحالة الثالثة في: حالة غش وإبلاغ ومراجع داخلي غير مستقل ، وذلك قياساً على دراسة (Read & Rama ,2003).
ثم قام الباحث بتوزيع الحالات الثلاث على المراجعين الداخليين ببعض الشركات الصناعية وناقش بعضهم فيها، وأوضح لهم (عندما طلبوا منه) مدلول بعض الالفاظ الواردة بالحالات. بعد ذلك تم تجميع الردود وفحصها لتحديد المستكمل والصادق منها، والذي سيخضع للتحليل الإحصائي.

٥/٢/٥/٧ - المعالجات التجريبية والمقارنات بينها

تم تصميم الدراسة التجريبية في الشكل التالي والذي يعكس الحالات الممكنة داخل الدراسة التجريبية:

جدول رقم (٣): التصميم التجريبي ٢×٢ (في حالة الاستجابة)

محددات	وظيفة المراجعة الداخلية	وظيفة المراجعة الداخلية
--------	-------------------------	-------------------------

غير مستقلة		مستقلة		مردود الاستجابة الابلاغ عن المخالفات
تنمية مهنية محدودة	تنمية مهنية قوية	تنمية مهنية محدودة	تنمية مهنية قوية	
كفاءته في كشف الغش (معالجة (٤))	كفاءته في كشف الغش (معالجة (٢))	كفاءته في كشف الغش (معالجة (٣))	كفاءته في كشف الغش (معالجة (١))	تم الاستجابة
كفاءته في كشف الغش (معالجة (٥))				لم يتم الاستجابة

أولاً : المعالجات التجريبية:

- معالجة رقم (١) : إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن المخالفات المالية / استقلال وظيفة المراجعة الداخلية / وجود تنمية مهنية قوية / كفاءته في كشف الغش
- معالجة رقم (٢) : إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن المخالفات المالية / عدم استقلال وظيفة المراجعة الداخلية / وجود تنمية مهنية قوية / كفاءته في كشف الغش
- معالجة رقم (٣) : إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن المخالفات المالية / استقلال وظيفة المراجعة الداخلية / وجود تنمية مهنية محدودة / كفاءته في كشف الغش
- معالجة رقم (٤) : إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن المخالفات المالية / عدم استقلال وظيفة المراجعة الداخلية / وجود تنمية مهنية محدودة / كفاءته في كشف الغش
- معالجة رقم (٥) : عدم الإستجابة للإبلاغ / كفاءته في كشف الغش

ثانياً : المقارنات بين المعالجات وإختبار فروض البحث:

تم إجراء المقارنات التالية لاختبار فروض البحث:

- المقارنة (١+٢+٣+٤) × (٥) : وذلك لقياس أثر إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية الشركة على كفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية، بغض النظر عن استقلال وظيفته ومستوى تنميته المهنية ومن ثم إختبار فرض البحث (ف١).
- المقارنة (٢+١) × (٤+٣) : وذلك لقياس أثر التنمية المهنية للمراجع الداخلي على العلاقة بين إستجابته للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية الشركة وكفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية ، ومن ثم إختبار فرض البحث (ف٢ / أ).
- المقارنة (٣+١) × (٤+٢) : وذلك لقياس أثر إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية على العلاقة بين إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية الشركة وكفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية ، ومن ثم إختبار فرض البحث (ف٢ / ب).

٤. المقارنة (١) × (٤) : وذلك لقياس الأثر المشترك لكلاً من التنمية المهنية و إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية على العلاقة بين إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية الشركة وكفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية ، ومن ثم إختبار فرض البحث (ف٢ / ج) .

٦/٢/٥/٧ - التحليل الإحصائي للردود:

لتجهيز بيانات الدراسة التجريبية للتحليل الإحصائي، قام الباحث بترميز الأسئلة بطريقة واضحة، حتى لا يحدث خلط في دلالة الرموز المعطاة، حيث تم ترميز أسئلة الحالات التجريبية الثلاثة بالحرف Q وتأخذ كل حالة حرف آخر إضافي ليبدل على رقم الحالة ؛ الحرف (A) للحالة الأولى، والحرف (B) للحالة الثانية، والحرف (C) للحالة الثالثة(ملحق البحث رقم (١/٩)).

ولقد إستخدم الباحث برنامج EXCEL فى عملية إدخال البيانات وإستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS الإصدار رقم (٢٣) في عملية التحليل الإحصائي، وقام الباحث بإستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

أ- مقياس الإعتمادية (الثبات) Reliability: لحساب الثبات والصدق الإحصائي لأداة الدراسة، وذلك من خلال المقياس Cronbach's Alpha للأسئلة المرافقة لكل حالة ، وذلك لاختبار مدى الموثوقية في إستجابات مفردات العينة على الأسئلة، ومدى صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي، لمعرفة مدى إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة على مجتمع الدراسة. وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح. فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي صفرًا، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي الواحد الصحيح، وإذا زاد هذا المقياس عن ٠,٦٠ أمكن الإعتماذ على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع، وكانت نتيجة الإختبار على النحو التالي (ملحق البحث رقم (٢/٩)):

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.754	19

يتضح من الجدول السابق أن قيمة ألفا بلغت ٠,٧٥٤^٨ للأسئلة المرافقة للحالات ككل، مما يدل على إنها تتمتع بصلاحية عالية، الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميمها على مجتمع الدراسة.

ب- إختبار الإعتدالية Kolmogorov-Smirnov (اختبار كلوموجروف - سمينروف): لتحديد ما إذا كان مجتمع الدراسة، الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً طبيعياً، أم غير طبيعي، لتحديد نوعية الاختبار المستخدم. وتم صياغة الفرض الإحصائي لهذا الإختبار كما يلي:

فرض العدم H_0 : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع له توزيع معتدل.

^٨ يبلغ معامل الصدق ٠,٨٦٨ وتم حسابه عن طريق جذر معامل الثبات

الفرض البديل H_1 : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع ليس له توزيع معتدل.

وتطبق قاعدة الحكم عند مستوى ثقة $(1-\alpha)$ ٩٥% ودرجة خطأ (α) ٥%، فإذا كانت القيمة الإحتمالية الحرجة **P.Value** أكبر من أو يساوي (٥%) لا يتم رفض فرض العدم (بمعني مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً طبيعياً). أما إذا كانت القيمة الحرجة **P.Value** أقل من (٥%) يتم رفض فرض العدم، ومن ثم قبول الفرض البديل (بمعني مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً غير طبيعي). وكانت نتيجة إختبار **One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test** على النحو التالي(ملحق البحث رقم (٢/٩):

Asymp. Sig. (2-tailed)	أسئلة الحالات الثلاثة	
	QA1 : QA5	.000c
	QB1 : QB7	.000c
	QC1 : QC7	.000c

ويتضح من الجدول السابق أن القيمة الإحتمالية لهذا الإختبار لأسئلة الحالات التجريبية الثلاثة بلغت (٠,٠٠٠) ، ومن ثم يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أى لا يمكن إستخدام الأساليب الإحصائية المعلمية على بيانات الدراسة (Peck & Devore, 2012)، ولذا ينبغي الإتجاه نحو الأساليب اللامعلمية **Non Parametric tests** ببرنامج (SPSS) لإجراء التحليل الإحصائي اللازم للملاحظات التي تم تجميعها من الحالات التجريبية الثلاثة للتوصل إلى نتائج إحصائية تؤيد قبول أو رفض فروض البحث. وتم اختيار هذه الاختبارات نظراً لاستخدام الباحث مقاييس أسمية وترتيبية لتجميع البيانات اللازمة لإختبار فروض البحث، ومن ثم سيقوم الباحث بالإعتماد على الإختبارات الإحصائية التالية:

• **إختبار ويلكوكسن Wilcoxon Signed Rank Test**: والذي يعتبر أحد الاختبارات اللامعلمية، الذي يستخدم في حالة كون البيانات غير موزعة توزيعاً طبيعياً (سليمان، ٢٠٠٧). ويقوم هذا الإختبار على حساب الوسيط المتوقع **Expected Median** لاستجابات العينة، ويمكن إستخدام هذا الإختبار في حالة العينة الواحدة أو في حالة عينتين غير مستقلتين. واعتمد الباحث على إختبار (ويلكوكسن) اللامعلمي للعينتين غير المستقلتين لإجراء المقارنات الثنائية وقياس مدى الاختلاف بين وسيطَي عينتين غير مستقلتين لاثنتين من مقارنات الدراسة التجريبية، وهما المقارنات الأولى (المستخدمة لإختبار الفرض الأول)، والمقارنة الثالثة (المستخدمة لإختبار الفرض الثاني- فرض فرعى ثانى).

• **إختبار مان ويتني Mann-Whitney**: لإختبار مدى وجود اختلاف، أو تباين، بين مجموعتين مستقلتين من الأفراد، أو المشاهدات، كإختبار لامعلمي (سليمان، ٢٠٠٧ب)، وإستعان الباحث بإختبار مان ويتني **Mann-Whitney test** اللامعلمي للعينات المستقلة لإجراء المقارنات الثنائية وقياس مدى الاختلاف بين وسيطَي عينتين مستقلتين لاثنتين من مقارنات الدراسة التجريبية وهما المقارنة الثانية (المستخدمة لإختبار الفرض الثاني- فرض فرعى أول)، والمقارنة الرابعة من الدراسة التجريبية (المستخدمة لإختبار الفرض الثاني- فرض فرعى ثالث).

وفي هذه الحالة يمكن صياغة الفرض الإحصائي على النحو التالي:

فرض العدم: $H_0: M_1 = M_2$

أي لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطَي عينيّ المراجعين الداخليين الأكثر خبرة والأقل خبرة كعينتين مستقلتين. وتشير M_1 إلى وسيط المشاهدة للعينة الأولى المستقلة، وتشير M_2 إلى وسيط المشاهدة للعينة الثانية المستقلة.

الفرض البديل: $H_1: M_1 \neq M_2$

أي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطَي المراجعين الداخليين الأكثر خبرة والأقل خبرة كعينتين مستقلتين. ويتم رفض فرض العدم الإحصائي، وبالتالي قبول الفرض البديل، إذا كانت قيمة P.Value أقل من ٥%، وذلك عند مستوى ثقة ٩٥%، بمعنى وجود اختلافات معنوية بين وسيطَي العينتين المستقلتين.

• اختبار الإشارة لعينتين غير مستقلتين **Two Samples - Sign Test**: يستخدم هذا الإختبار لإختبار فرضية تتعلق بالفرق بين متوسطي مجتمعين وذلك في حالة العينات المرتبطة (أبو دقة وسمير، ٢٠١٣). ويستخدم الباحث إختبار الإشارة كإختبار إضافي يؤيد / يخالف نتائج إختبار ويلكوكسن. ويمكن صياغة الفرض الإحصائي لهذا الإختبار كما يلي:

فرض العدم H_0 : لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي مجتمعين $\mu_x = \mu_y$

الفرض البديل H_1 : يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي مجتمعين $\mu_x \neq \mu_y$

٧/٢/٥/٧ - تحليل النتائج وإختبار فروض البحث:

أ- نتيجة إختبار الفرض الأول:

إستهدف هذا الفرض إختبار أثر إستجابة المراجع الداخلي في الشركات المصرية للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية الشركة على كفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية. وتم إختبار هذا الفرض من خلال ردود عينة الدراسة التجريبية على أسئلة الحالات التجريبية الثلاثة في ظل بديل الإستجابة للإبلاغ عن المخالفات المالية (معالجات رقم ١+٢+٣+٤) مقارنة بوضع عدم الإستجابة للإبلاغ عن المخالفات المالية (معالجة رقم ٥).

وتم استخدام إختبار (ويلكوكسن) اللامعلمي للعينتين غير المستقلتين لإجراء المقارنات الثنائية وقياس مدى الاختلاف بين وسيطَي عينتين غير مستقلتين للمقارنة الأولى. وتم صياغة الفرض الإحصائي على النحو التالي:

فرض العدم: $H_0: M_1 = M_2$

أي لا توجد اختلافات جوهرية بين وسيطَي عينيّ المراجعين الداخليين قبل وبعد الإبلاغ عن المخالفات المالية كعينتين غير مستقلتين بشأن مدى أثر إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية

بالشركة على كفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية. وتشير M1 إلى وسيط المشاهدة للعينة الأولى غير المستقلة (الحالة التجريبية الأولى ورمزها A) وتشير M2 إلى وسيط المشاهدة للعينة الثانية غير المستقلة (وسيطي الحاليتين التجريبيتين الثانية والثالثة ورمزهما B and C).

الفرض البديل: $H1: M1 \neq M2$

أي توجد اختلافات جوهرية بين وسيطَي عيني المراجعين الداخليين قبل وبعد الإبلاغ عن المخالفات المالية، كعينتين غير مستقلتين، بشأن مدى أثر إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة إيجاباً على كفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية

ويتم رفض فرض العدم الإحصائي، وبالتالي قبول الفرض البديل، إذا كانت قيمة P.Value أقل من ٥%، وذلك عند مستوى ثقة ٩٥%، بمعنى وجود اختلافات جوهرية بين وسيطَي العينتين غير المستقلتين. وتظهر نتائج التحليل الإحصائي لإختبار هذا الفرض في ظل كلاً من إختبار ويلكوكسن Wilcoxon Signed Rank Test وإختبار الاشارة لعينتين غير مستقلتين Test Two Samples - Sign في (ملحق البحث رقم (٢/٩) أن قيمة P.Value في ظل إختبار ويلكوكسن كانت (180.) وهي أكبر من ٥% مما يعنى قبول فرض العدم والذي يشير لعدم وجود تأثير لإستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية.

ولقد أيد إختبار الاشارة لعينتين غير مستقلتين النتيجة السابقة، حيث بلغت قيمة P.Value (359). (في ملحق البحث رقم (٢/٩)) وهي أكبر من ٥% أيضاً وبالتالي يتم قبول فرض العدم، ومن ثم يتم رفض الفرض الأول للبحث (ف١). وهذا عكس ماتوصلت له الدراسات السابقة بشأن وجود إتفاق عام (Cox , 2013 ; Matriciani , 2014; Dordevic & Dukic , 2015; IIA , 2009 ; IIA-SA, 2014) على وجود علاقة إيجابية بين إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة وكفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية.

ويعتقد الباحث أن سبب اختلاف نتيجة البحث عن نتائج الدراسات السابقة يرجع إلى واحد أو أكثر من الأسباب التالية: (أ) أن سياسة الإبلاغ عن المخالفات، والتي تعتبر جزء من ميثاق أخلاقيات الشركات، لا توجد في كثير من الشركات. وحتى وإن وجدت لا تكون مفعلة بل أيضاً الكثير من الشركات ليس لديها ميثاق لأخلاق الأعمال ، (ب) نظراً لطبيعة وبيئة العمل المصرية داخل الشركات فيعتقد الكثير من المراجعين الداخليين أن الإبلاغ قد يشتمل على الكثير من الشكاوى الكيدية بين الموظفين مما يجعل المراجعين الداخليين لا يهتموا للبيانات المقدمة في الإبلاغ ، (ج) أن مسئولية المراجع الداخلي عن تقييم وكشف ومنع الغش تعتبر جديدة كما أوضحت دراسة (Dezoort & Harrison, 2018) في العديد من الدول الأجنبية والتي تنظر للمراجعة الداخلية كمهنة، وليست وظيفة، ولها كيان تنظيمي مهني وضع لها معايير مهنية وقواعد للسلوك المهني، وهذا على خلاف ما يوجد في البيئة المصرية والتي تنظر للمراجعة الداخلية كوظيفة ولا توفر كياناً تنظيمياً مهنياً لها، بل في الكثير من الشركات لا توجد مراجعة داخلية وإن

وجدت فتكون في شكل غير مستقل وتابعة للإدارة المالية ويقتصر دورها الرئيسي على المراجعة اللاحقة المالية المستندية ، (د) يستشهد الباحث بنتيجة دراسة (سمره ، ٢٠١١) والتي أوضحت أنه لا يوجد إلتزام بممارسات المراجعة الداخلية في الشركات المصرية والتي تعتمد على أسلوب إدارة المخاطر (مما يعنى أن توجه المراجعين الداخليين بالشركات المصرية لا يركز على إدارة المخاطر وبالتالي لا توجد أهمية لتقييم وكشف ومنع والتحقق في خطر الغش) ، (هـ) إختلاف البيئات الثقافية والأخلاقية والتشريعية بين الدول جعل هناك إختلاف في نتائج الدراسات الأكاديمية.

ب- نتائج إختبار الفرض الثاني للبحث وفرعياته:

إستهدف فرض البحث الرئيسي الثاني إختبار ما إذا كان تأثير إستجابة المراجع الداخلى فى الشركات المصرية للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية يختلف باختلاف كلاً من مستوى تنميته مهنيًا ومدى إستقلال وظيفته.

وبشأن الفروض الفرعية، فقد إستهدف الفرض الفرعي (ف ٢ / أ) إختبار ما إذا كان تأثير إستجابة المراجع الداخلى فى الشركات المصرية للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية يختلف باختلاف مستوى تنميته مهنيًا. إستند الباحث فى قياس التنمية المهنية مستخدمًا عدد سنوات الخبرة المهنية كمؤشر وعامل لها مسترشداً بدراسة (Cox , 2013) وتم إختبار هذا الفرض من خلال تقسيم عينة الدراسة التجريبية لمجموعتين وهما: مجموعة مراجعين داخليين ذو خبرة مرتفعة (أكبر من خمس سنوات - أكثر تأهيلاً) ، ومجموعة مراجعين داخليين ذو خبرة منخفضة (أقل من خمس سنوات - أقل تأهيلاً)، ومن خلال ردود عينة الدراسة التجريبية على أسئلة الحالتين التجريبيتين الثانية والثالثة فى ظل بديل الاستجابة للإبلاغ عن المخالفات المالية، مع توافر خبرة مرتفعة (معالجات رقم ٢+١) مقارنة بوضع الإستجابة للإبلاغ عن المخالفات المالية مع توافر خبرة منخفضة (معالجات رقم ٤+٣).

وبإستخدام إختبار مان ويتنى Mann-Whitney test اللامعلمي للعينات المستقلة لإجراء المقارنات الثنائية وقياس مدى الاختلاف بين وسيطَي عينتين مستقلتين للمقارنة الثانية، تم صياغة الفرض الإحصائي على النحو التالي:

فرض العدم: $H_0: M_1 = M_2$

أي لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطَي عينتي المراجعين الداخليين الأكثر خبرة والأقل خبرة، كعينتين مستقلتين، بشأن مدى أثر إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية. وتشير M_1 إلى وسيط المشاهدة للعينة الأولى المستقلة وتشير M_2 إلى وسيط المشاهدة للعينة الثانية المستقلة.

الفرض البديل: $H_1: M_1 \neq M_2$

أي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطَي عينيَّ المراجعين الداخليين الأكثر خبرة والأقل خبرة، كعينتين مستقلتين، بشأن مدى أثر إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية. ويتم رفض فرض العدم الإحصائي، وبالتالي قبول الفرض البديل، إذا كانت قيمة P.Value أقل من ٥%، وذلك عند مستوى ثقة ٩٥%، بمعنى وجود اختلافات معنوية بين وسيطي العينتين المستقلتين.

وتظهر نتائج التحليل الإحصائي لإختبار هذا الفرض في ظل إختبار مان ويتي Mann-Whitney test في ملحق البحث رقم (٢/٩) أن قيمة P.Value كانت (0.872). وهي أكبر من ٥% ، وبالتالي تم قبول فرض العدم ومن ثم رفض الفرض البديل (ف ٢/أ). وهذا عكس ماتوصلت له الدراسات السابقة (Ojha ; 2016 ; Indriasih , 2012 ; Gitahi , 2017; ; العيفي ، ٢٠٠٩ ; Cox , 2013) بشأن وجود علاقة إيجابية بين التنمية المهنية وكفاءة المراجعين الداخليين في كشف الغش بالقوائم المالية.

ويعتقد الباحث أن سبب إختلاف نتيجة البحث عن نتائج الدراسات السابقة يرجع إلى واحد أو أكثر من الأسباب التالية: (أ) عدم توافر الدعم المالي الكافي لإدارات المراجعة الداخلية بالشركات المصرية مما أدى بالتبعية لعدم توافر دورات تدريبية وتعليم مستمر للمراجعين الداخليين مما أثر بصورة سلبية خبرتهم فكانت فقط تقاس بعدد السنوات ولا تعكس خبرة مهنية حقيقية يركز عليها المراجعون الداخليون في كشف ومنع الغش. ويدلل الباحث على ذلك من خلال إجابة مفردات عينة الدراسة التجريبية على السؤال الخاص بالدورات التدريبية (عدد من حصل على دورات تدريبية ثمانية أفراد من إجمالي أفراد العينة البالغ عددهم خمسة وثلاثون فرداً) والشهادات المهنية (عدد من حصل على شهادات مهنية فرد واحد فقط من إجمالي أفراد العينة البالغ عددهم خمسة وثلاثون فرداً). وبهذا يتفق الباحث مع ما توصلت له دراستي (سمرة ، ٢٠١١؛ El-Sayed, 2011) بشأن عدم إلتزام المراجعين الداخليين بممارسات وخصائص التعليم المستمر وعدم توافر الدعم المالي والإداري والمعنوي والتسهيلات لإدارات المراجعة الداخلية وضعف مستوى التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين ، (ب) أن هناك الكثير من الأفراد العاملين في إدارات المراجعة الداخلية ليسوا مراجعين داخليين في الحقيقة وإنما حاصلين على مؤهلات أكاديمية أخرى بخلاف المحاسبة والمراجعة ومن خلال عملهم المستمر في المراجعة الداخلية جعلهم يعتقدون بأنهم أصحاب خبرة ودراية بمجالات المراجعة الداخلية، ولكن هذا غير حقيقي وغير سليم علمياً، وبالتالي لم ترجح سنوات الخبرة الكبيرة للمراجعين الداخليين في مقابل سنوات الخبرة المنخفضة ، (ج) أن كشف ومنع الغش بالقوائم المالية يحتاج لخبرات متخصصة في إدارة المخاطر وفي جلسات العصف الذهني وفي التنقيب عن البيانات، وكل هذه المتطلبات قد لا تعكسها سنوات الخبرة الكبيرة، بل قد تكون الخبرة بالكيف ونوعية الخبرات وليس بالكم وعدد السنوات.

وبشأن الفروض الفرعية، فقد إستهدف الفرض الفرعي (ف ٢ / ب) إختبار ما إذا كان تأثير إستجابة المراجع الداخلي في الشركات المصرية للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته في كشف

الغش بالقوائم المالية يختلف باختلاف إستقلال وظيفته. وتم إختبار هذا الفرض من خلال ردود عينة الدراسة التجريبية على أسئلة الحاليتين التجريبيتين الثانية والثالثة فى ظل بديل الإستجابة للإبلاغ عن المخالفات المالية مع إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية (معالجات رقم ٣+١) مقارنة بوضع الإستجابة للإبلاغ عن المخالفات المالية مع عدم إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية (معالجات رقم ٤+٢). وباستخدام إختبار (ويلكوكسن) اللامعلمي للعينتين غير المستقلتين لإجراء المقارنات الثنائية وقياس مدى الاختلاف بين وسيطَي عينتين غير مستقلتين للمقارنة الثالثة، وتم صياغة الفرض الإحصائي على النحو التالي:

فرض العدم: $H_0: M_1 = M_2$

أي لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطَي عينتي المراجعين الداخليين المستقلين وغير المستقلين كعينتين غير مستقلتين. بشأن مدى أثر إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية. وتشير M_1 إلى وسيط المشاهدة للعينة الأولى غير المستقلة (الحالة التجريبية الثانية ورمزها B) وتشير M_2 إلى وسيط المشاهدة للعينة الثانية غير المستقلة (الحالة التجريبية الثانية ورمزها C).

الفرض البديل: $H_1: M_1 \neq M_2$

أي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطَي عينتي المراجعين الداخليين المستقلين وغير المستقلين كعينتين غير مستقلتين. ويتم رفض فرض العدم الإحصائي، وبالتالي قبول الفرض البديل، إذا كانت قيمة P.Value أقل من ٥%، وذلك عند مستوى ثقة ٩٥%، بمعنى وجود اختلافات جوهرية بين وسيطَي العينتين غير المستقلتين.

وتظهر نتائج التحليل الإحصائي لإختبار هذا الفرض فى ظل كلاً من إختبار ويلكوكسن Wilcoxon Signed Rank Test وإختبار الاشارة لعينتين غير مستقلتين Test Two Samples - Sign فى ملحق البحث رقم (٢/٩) أن قيمة P.Value فى ظل إختبار ويلكوكسن كانت (٠.405). وهى أكبر من ٥% مما يعنى قبول فرض العدم، ولقد أيد إختبار الاشارة لعينتين غير مستقلتين النتيجة السابقة حيث بلغت قيمة P.Value (٠.581). (فى ملحق البحث رقم (٢/٩)) وهى أكبر من ٥% ومن ثم يتم رفض الفرض البديل (ف ٢/ب). وهذا عكس ماتوصلت له الدراسات السابقة (Cox Ojha , 2012; James, 2003 ; Gitahi , 2017; 2013), بشأن وجود إتفاق عام بينها على أن المراجعة الداخلية ووظيفة مركزية ومستقلة وموضوعية ، وفى موقع رئيسى لتقييم ومعالجة برامج إدارة خطر الغش وإمداد الإدارة ولجنة المراجعة بتقييمات مستمرة لعملية إدارة المخاطر وهيكّل الرقابة الداخلية والتقرير عن الحالات التى يوجد بها إحتمال وجود غش والتي يكون تم الإبلاغ عنها من خلال الخط الساخن.

ويعتقد الباحث أن سبب إختلاف نتيجة البحث عن نتائج الدراسات السابقة يرجع إلى واحد أو أكثر من الأسباب التالية: (أ) البيئة المهنية فى الدول التى تمت بها الدراسات الاكاديمية السابقة كانت داعمة لمهنة

المراجعة الداخلية من حيث وضع معايير مهنية وقواعد سلوك مهني تدعم إستقلالها التنظيمي والإستقلال في أداء المراجعة الداخلية بالشركات، وأيضاً وفرت الشركات الموارد والدعم المادى والمعنوى لهذه الإدارات وأنعكس ذلك على القيمة المضافة للمراجعة الداخلية، وهذا بعكس الوضع في بيئة الأعمال المصرية، (ب) أن تبعية إدارة المراجعة الداخلية في أغلب الشركات المصرية تكون للإدارة المالية داخل الهيكل التنظيمي (سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة) مما يفقد إدارة المراجعة الداخلية الموضوعية والإستقلال عند مراجعة إدارة من أهم إدارات الشركة وهي الإدارة المالية ، (ج) أن السؤال الخاص بتبعية إدارة المراجعة الداخلية بالشركة (سؤال رمزه Q4B فى ملحق البحث رقم (٢)) كانت الردود عليه بأنه فى سبع حالات كانت تتبع الإدارة المالية، وفى ثمانية وعشرين حالة تتبع لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة أو عضو مجلس الإدارة المنتدب. ورغم هذا تم رفض فرض البحث الخاص بأثر الإستقلال على كفاءة منع الغش، وهذا بدوره يظهر أن المراجعين الداخليين لا يدركون معنى وأهمية إستقلال وظيفتهم وأيضاً قد تكون التبعية للجنة المراجعة أو مجلس الإدارة أو عضو مجلس الإدارة المنتدب هى تبعية صورية داخل الهيكل التنظيمي وتكون التبعية الحقيقية للإدارة المالية ، (د) أن إنشاء وتكوين إدارات للمراجعة الداخلية بالشركات المصرية غير ملزم لكل الشركات وإنما للشركات المسجلة بالبورصة وبالتالي لا يوجد إلزام بالمعايير القياسية لإنشائها، كما جاء فى معيار المراجعة المصرى رقم ٦١٠ لسنة ٢٠٠٨ والذي أوضح أنه يجب توافر استقلال فى الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية وأن ترفع تقاريرها لمستوى إدارى أعلى. ولهذا فالكثير من الشركات التى أوجدت إدارة للمراجعة الداخلية داخل هيكلها التنظيمية كان ذلك كمتطلب للقيد والتسجيل أو إستمرار القيد أو الشطب فقط دون الإهتمام بالكيفية وأهمية إدارة المراجعة الداخلية ولهذا عند سؤال أفراد العينة التجريبية أجابوا أنهم مستقلين وقد لا يعي الكثير منهم معنى الإستقلال.

وبشأن الفروض الفرعية، فقد إستهدف الفرض الفرعي (ف ٢ / ج) إختبار ما إذا كان تأثير إستجابة المراجع الداخلى فى الشركات المصرية للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية يختلف باختلاف الاثر المشترك لكلاً من مستوى تنميته مهنياً و إستقلال وظيفته. وتم إختبار هذا الفرض من خلال تقسيم عينة الدراسة التجريبية لمجموعتين وهما: مجموعة مراجعين داخليين مستقلين وذو خبرة مرتفعة (معالجة رقم ١)، ومجموعة مراجعين داخليين غير مستقلين وذو خبرة منخفضة (معالجة رقم ٤)، وبإستخدام إختبار مان ويتنى Mann-Whitney test اللامعلمي لعينات المستقلة لإجراء المقارنات الثنائية وقياس مدى الاختلاف بين وسيطتيّ عينتين مستقلتين للمقارنة الرابعة ، وتم صياغة الفرض الإحصائي على النحو التالي:

فرض العدم: $H_0: M_1 = M_2$

أي لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطتيّ عينيّ المراجعين الداخليين المستقلين وذو الخبرة المرتفعة و المراجعين الداخليين الغير مستقلين وذو الخبرة المنخفضة الأقل خبرة كعينتين مستقلتين بشأن مدى الأثر المشترك لكلاً من التنمية المهنية للمراجعين الداخليين وإستقلال وظيفة المراجعة الداخلية

على إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن المخالفات المالية وأثر ذلك كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية. وتشير M_1 إلى وسيط المشاهدة للعينة الأولى المستقلة وتشير M_2 إلى وسيط المشاهدة للعينة الثانية المستقلة.

الفرض البديل: $H1: M_1 \neq M_2$

أي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطَي عيني المراجعين الداخليين المستقلين وذو الخبرة المرتفعة و المراجعين الداخليين الغير مستقلين وذو الخبرة المنخفضة الأقل خبرة كعينتين مستقلتين. ويتم رفض فرض العدم الإحصائي، وبالتالي قبول الفرض البديل، إذا كانت قيمة P.Value أقل من ٥%، وذلك عند مستوى ثقة ٩٥%، بمعنى وجود اختلافات معنوية بين وسيطَي العينتين المستقلتين.

وتظهر نتائج التحليل الإحصائي لإختبار هذا الفرض فى ظل إختبار مان ويتى Mann-Whitney test فى ملحق البحث رقم (٢/٩) أن قيمة P.Value كانت (٠.٧٨٨). وهى أكبر من ٥% ، وبالتالي يمكن القول أنه تم قبول فرض العدم، ومن ثم تم رفض الفرض البديل (ف ٢ / ج). وهذا عكس ماتوصلت له الدراسات السابقة ذات الصلة (Cox , 2013 ; James ,2003 ; Ojha , 2012) بشأن المتغيرات المعدلة والتي تؤثر على العلاقة بين إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة وكفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية.

ويعتقد الباحث أن سبب إختلاف نتيجة البحث عن نتائج الدراسات السابقة يرجع إلى واحد أو أكثر من الأسباب التالية: (أ) أن رفض الفرض الفرعى (ف ٢ / أ) والخاص بالتنمية المهنية للمراجع الداخلى، وأيضاً رفض الفرض الفرعى (ف ٢ / ب) والخاص بإستقلال وظيفة المراجعة الداخلية أدى لرفض الفرض الفرعى (ف ٢ / ج) والخاص بالأثر المشترك لكلاً من التنمية المهنية للمراجعين الداخليين وإستقلال وظيفة المراجعة الداخلية على إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن المخالفات المالية وأثر ذلك كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية، (ب) يدلل الباحث من دراستى (مليجى ، ٢٠١٣ ؛ المدهون ، ٢٠١٤) على أهمية وجود إستقلال فنى للمراجعة الداخلية (يجمع بين الإستقلال والتنمية المهنية) والذي يتطلب إمتلاك المراجع الداخلى أعلى درجات المهارة فى أداء العمل وتعزيزها من خلال مؤهلات علمية وتدريب، وهذا ما لا يتوافر فى أغلب الشركات المصرية ، (ج) إختلاف بيئات الدراسات الأكاديمية الأجنبية السابقة عن البيئة المصرية من حيث البيئة التشريعية والمهنية والمتطلبات المهنية لمزاولة مهنة المراجعة الداخلية.

٦/٧ - نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

فيما يلى عرض لنتائج البحث بشقيه النظرى والتجريبى وتوصيات البحث بالإضافة لإقتراح بعض مجالات البحث التى يمكن تناولها من جانب الباحثين ، وذلك على النحو التالى:

١/٦/٧ - نتائج البحث

إشتمل البحث علي دراسة نظرية ، بالإضافة إلي دراسة تجريبية. ويمكن بلورة أهم نتائج البحث بشقيه النظري والتطبيقي، ومن ثم الإجابة على أسئلته علي النحو التالي:-

• **ركز السؤال الأول للبحث** على مدى مسؤولية المراجع الداخلي عن كشف الغش في القوائم المالية في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات السابقة. وتمت الإجابة على هذا السؤال نظرياً ، وإتضح أن الدور الجديد للمراجع الداخلي هو كشف الغش ولكن المعايير المهنية لم تحدد بوضوح مسؤوليات محددة لمقاة عليه (لا تتحدث عن مسؤولية مباشرة عن كشف الغش) وإنما توجيهات للمراجعين الداخليين في مجال كشف الغش ، وأيضاً خلصت الدراسات السابقة في هذا المجال إلى أن المراجعة الداخلية لا تتحمل مسؤولية رئيسية لمنع وكشف الغش ولكن تدمج هذه العملية في عملية إدارة المخاطر أو ضمن برمج مكافحة الغش والتي بالتبعية تدخل ضمن إدارة المخاطر.

• **ركز السؤال الثاني للبحث** على تحديد الهدف من، ومجال، الإبلاغ عن المخالفات المالية بالشركة. وتمت الإجابة على هذا السؤال نظرياً ، حيث تم تعريف الإبلاغ عن المخالفات المالية على أنه "الإفصاح عن المخالفات غير القانونية (سواء المالية أو الإدارية) أو المخالفات غير الأخلاقية أو المخالفات الرقابية وأيضاً الكشف عن أفعال أخرى يمكن أن تضر بالشركة وأصحاب المصلحة من قبل المبلغين (وهم الموظفين والعاملين بالشركة سواء السابقين أو الحاليين) ويتم الإبلاغ للمراجع الداخلي أولاً، ثم يحدد هو إمكانية القيام بإبلاغ أطراف أخرى من خلاله، سواء أطراف داخلية (لجنة المراجعة ومجلس الإدارة) أو أطراف خارجية (القضاء)" ، وكذلك تحديد أنواع ومزايا الإبلاغ عن المخالفات ، وأدوات وأساليب يمكن إستخدامها من قبل المبلغين للإبلاغ عن المخالفات بطريقة تحقق لهم السرية وحماية الهوية ومن أهمها الإتصال بالخط الساخن ٧/٢٤.

• **ركز السؤال الثالث للبحث** على ما إذا كانت إستجابة المراجعين الداخليين للإبلاغ عن المخالفات المالية ترفع من كفاءتهم في كشف الغش بالقوائم المالية. وتمت الإجابة على هذا السؤال نظرياً ، حيث خلص الباحث إلى أن مسؤولية المراجع الداخلي في كشف الغش بالشركات تتمثل في أربع مراحل وهي :- تقدير خطر الغش ، منع الغش ، الكشف عن الغش ، التحقيق في الغش. ويلعب الإبلاغ عن المخالفات المالية دور هام في دعم وتفعيل هذه المراحل الأربعة. ثم قام الباحث بالدراسة التجريبية لإختبار أثر إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية الشركة على كفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية ، واتضح عدم وجود تأثير لإستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية.

• **ركز السؤال الرابع للبحث** على ما إذا كانت كفاءة المراجع الداخلي هذه تتأثر إيجاباً بالإبلاغ، وهل يختلف هذا التأثير باختلاف مستوى تنميته المهنية وإستقلال وظيفته. وتمت الإجابة على هذا السؤال نظرياً ، حيث خلص الباحث إلى أن أن الدور الجديد للمراجعة الداخلية، والمتمثل في كشف الغش، يتطلب تدريباً كافياً ومراجعين أكفاء ومستويات دعم وتدريب مرتفعة للمراجعين وتوافر دورات تدريبية

متنوعة لإكتساب خبرات متخصصة ومناسبة ،وكل هذا بسبب الحاجة لتحسين الكفاءة المهنية للمراجعين، وبالتبعية زيادة قدرتهم على تقييم مخاطر الغش وكشف الغش ، وأيضاً تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة مركزية ومستقلة وموضوعية ، وفي موقع رئيسي لتقييم ومعالجة برامج إدارة خطر الغش وإمداد الإدارة ولجنة المراجعة بتقييمات مستمرة لعملية إدارة المخاطر وهيكل الرقابة الداخلية والتقارير عن الحالات التي يوجد بها شبهة إحتمال وجود غش ، والتي يكون تم الإبلاغ عنها من خلال الخط الساخن. ثم قام الباحث بالدراسة التجريبية لإختبار أثر التنمية المهنية ، وأثر استقلال وظيفة المراجعة الداخلية ، والأثر المشترك لكلاً من التنمية المهنية وإستقلال وظيفة المراجعة الداخلية على العلاقة بين استجابة المراجعين الداخليين للإبلاغ عن المخالفات المالية وكفاءتهم فى كشف الغش. وأتضح عدم وجود تأثير للتنمية المهنية للمراجعين الداخليين من جهة، وعدم وجود تأثير لإستقلال وظيفة المراجعة الداخلية من جهة أخرى على العلاقة محل الدراسة.

- يبرر الباحث بصورة أساسية رفض فروض البحث بسبب إختلاف بيئة تطبيق الدراسة الحالية سواء بيئة الأعمال أو بيئة الممارسة المهنية للمراجعين الداخليين.
- يمكن تلخيص نتيجة إختبار فروض البحث من خلال الدراسة التجريبية فى الجدول التالى:-

جدول رقم (٤): نتائج إختبار الفروض

النتيجة إختبار الفرض	نص الفرض	الفرض
تم رفضه	تؤثر إستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة إيجاباً على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية	ف ١
تم رفضه	يختلف التأثير الإيجابي لإستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية باختلاف كلاً من مستوى تنميته مهنياً ومدى إستقلال وظيفته	ف ٢
تم رفضه	يختلف التأثير الإيجابي لإستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية باختلاف مستوى تنميته مهنياً	ف ٢/أ
تم رفضه	يختلف التأثير الإيجابي لإستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية باختلاف مدى إستقلال وظيفته	ف ٢/ب
تم رفضه	يختلف التأثير الإيجابي لإستجابة المراجع الداخلى للإبلاغ عن وجود مخالفات مالية بالشركة على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية باختلاف الأثر المشترك لمستوى تنميته مهنياً ومدى إستقلال وظيفته	ف ٢/ج

٢/٦/٧ - توصيات البحث

- فى ضوء أهداف البحث وحدوده وطبيعة مشكلته، وما إنتهى إليه من نتائج، يوصى الباحث بالآتى:-
- يجب أن تتضمن التشريعات الخاصة بالشركات (العامة والخاصة) إلزام هذه الشركات جميعاً بإنشاء إدارات للمراجعة الداخلية، مع التأكيد على توافر الاستقلال التنظيمى لهذه الادارات.
- يجب إنشاء تنظيم مهنى قوى للمراجعة الداخلية يضع معايير لها وقواعد للسلوك المهنى، بما يلائم بيئة الأعمال المصرية .

- ضرورة إلزام الشركات بتضمين ميثاق أخلاقيات الأعمال لها جزء خاص بسياسة الإبلاغ عن المخالفات وإنشاء خط ساخن ٧/٢٤ فى كل الشركات وتفعيله.
- على مجالس ادارات الشركات توفير الدعم المادى والمعنوى لإدارة المراجعة الداخلية حتى تتمكن من أداء عملها بموضوعية وإستقلال وتقديم تقرير للهيئة العامة للرقابة المالية بذلك.
- إلزام المراجعين الداخليين فى الشركات بالإشتراك فى الدورات التدريبية والمؤتمرات العلمية وورش العمل والحصول على شهادات مهنية دولية كشرط للترقية والإستمرار فى العمل.

٣/٦/٧ - مجالات البحث المقترحة

- فى ضوء أهداف ومشكلة وحدود البحث ومنهجيته، وما إنتهى إليه من نتائج وتوصيات، يعتقد الباحث بأهمية البحث مستقبلاً فى بعض المجالات ذات الصلة، أهمها ما يلي:-
- أثر التعليم والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين على جودة المراجعة الداخلية- دراسة تجريبية.
- أثر جلسات العصف الذهنى على كفاءة المراجع الداخلى فى كشف ومنع الغش بالقوائم المالية - دراسة تجريبية.
- أثر إسناد وظيفة المراجعة الداخلية على إمكانية كشف ومنع الغش بالقوائم المالية - دراسة ميدانية وتجريبية.
- دور سياسة الإبلاغ عن المخالفات فى دعم وظيفة المراجعة الداخلية فى القيام بدورها التوكيدى والإستشارى لبرامج إدارة المخاطر - دراسة تجريبية.

٨ - المراجع

١/٨ - المراجع باللغة العربية:

١. أبو دقة، سناء إبراهيم و سمير خالد صافي . ٢٠١٣. تطبيقات عملية باستخدام (الرمز الإحصائية للعلوم الاجتماعية) فى البحث التربوي والنفسي. كلية التربية - الجامعة الإسلامية - غزة.

٢. سليمان، أسامة ربيع أمين. ٢٠٠٧. التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج Minitab. قسم الإحصاء والرياضة والتأمين - كلية التجارة - جامعة المنوفية.
٣. سليمان، أسامة ربيع أمين. ٢٠٠٧. التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج SPSS. قسم الإحصاء والرياضة والتأمين - كلية التجارة - جامعة المنوفية.
٤. سمرة ، ياسر محمد السيد . ٢٠١١. إطار مقترح لرفع مستوى أداء المراجعة الداخلية لمراجعة إدارة مخاطر الأعمال فى الشركات المصرية . المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة - جامعة المنصورة ، ٣٥(٣):٣٢٧-٣٧٥
٥. السيد ، محمد فوزى محمد . ٢٠١٥. أثر المراجعة الداخلية للإستدامة على قيمة الشركة فى ظل الإفصاح عن وبدائل إسناد دوريتها كوظيفة- دراسة ميدانية وتجريبية . رسالة دكتوراة غير منشورة - قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية
٦. شحاته ، شحاته السيد . ٢٠١٧. مدى ملاءمة نموذجى مربع وخماسى الغش فى تحديد احتمال وجود الغش بالقوائم المالية المضللة- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. بحث مقدم للمؤتمر العلمى الأول لقسم المحاسبة والمراجعة "دور المحاسبة والمراجعة فى دعم التنمية الإقتصادية والإجتماعية فى مصر" كلية التجارة - جامعة الأسكندرية، ٦-٧ مايو
٧. العفيفي ، مؤمن محمد حسن. ٢٠٠٩. مدى قدرة المراجع الداخلى من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالى فى المؤسسات الإقتصادية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة العاملة فى قطاع غزة . رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية - غزة
٨. على ، عبد الوهاب نصر . ٢٠١٧. العلاقة بين التعثر المالى ووجود الغش بالقوائم المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية . بحث مقدم للمؤتمر العلمى الأول لقسم المحاسبة والمراجعة "دور المحاسبة والمراجعة فى دعم التنمية الإقتصادية والإجتماعية فى مصر" كلية التجارة - جامعة الأسكندرية، ٦-٧ مايو
٩. المدهون، رعدة إبراهيم . ٢٠١٤. العوامل المؤثرة فى العلاقة بين التدقيق الداخلى و الخارجى فى المصارف وأثرها فى تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجى (دراسة تطبيقية). رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية - غزة
١٠. معيار المراجعة المصرى رقم (٦١٠) ، دراسة عمل المراجعة الداخلية ، معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الإقتصاد رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨

١١. ملجى، مجدى ملجى عبدالحكىم. ٢٠١٣ . أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة وجودة الأرباح كمدخل لتحسين الملاءمة والإعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية : دراسة نظرية تطبيقية. مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، ع٢٥:٤-٨٤.

٢/٨ - المراجع الأجنبية:

1. Ahmad , Syahrul Ahmar. .2011. **Internal Auditors And Internal Whistleblowing Intentions: A Study Of Organisational, Individual, Situational And Demographic Factors**. A Thesis Submitted In Partial Fulfilment Of The Requirements For The Degree Of Doctor Of Philosophy
2. American Institute Of Certified Public Accountants (Aicpa), .2002. **Consideration Of Fraud In A Financial Statement Audit. Statements On Auditing Standards No. 99 Au Section 316 Available At: Wwww.Aicpa.Org.**
3. Association Of Certified Fraud Examiners. 2014. **Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse.**[Http://Wwww.Acfe.Com/Rttm/Docs/2014-Report-To-Nations.Pdf](http://Wwww.Acfe.Com/Rttm/Docs/2014-Report-To-Nations.Pdf).
4. Carpenter, T.D., Reimers, J.L. And Fretwell, P, .2011. **Internal Auditors' Fraud Judgments: The Benefits Of Brainstorming In Groups. Auditing: A Journal Of Practice & Theory**, 30(3),211-224
5. Chartered Institute Of Management Accountants. 2009 . **Fraud Risk Management A Guide To Good Practice .Wwww.Cimaglobal.Com , 1-82**
6. Chartered Institute Of Internal Auditors . 2014. **Whistleblowing And Corporate Governance The Role Of Internal Audit In Whistleblowing.** Wwww.Iia.Org.Uk, 1-20
7. Cox , Gerry, . 2013. **Preventing And Detecting Fraud And Corruption Internal Audits Role.** Wwww.Globaliia.Org
8. Dezoort, F.T. And Harrison, P.D . 2018. **Understanding Auditors' Sense Of Responsibility For Detecting Fraud Within Organizations. J Bus Ethics** 149,857-874
9. Dordevic, M. And Đukić, T, .2015. **Contribution Of Internal Audit In The Fight Against Fraud. Facta Universitatis, Series: Economics And Organization**,(12)4, 297 - 309
10. El-Sayed E., I . 2011 . **Internal Audit Function: An Exploratory Study From Egyptian Listed Firms. International Journal Of Law And Management**, 53(2), 108-28
11. Gitahi, Reuben Boro . 2017 . **Internal Audit Fraud And Whistle Blowing.** Reuben.Gitahi@One-Source.Info - Wwww.One-Source.Info
12. Indriasih , Dewi . 2016 .**The Effect Of Whistleblowing Effectiveness, Internal Auditors Competence On Fraudulent Financial Reporting (Survey On All Banks In Indonesia).** **I J A B E R**14(14), 841-85
13. International Auditing And Assurance Standard Board (Iaasb). 2009.**The Auditor's Responsibilities Relating To Fraud In An Audit Of Financial**

- Statements. International Standard On Auditing No.240. Iaasb. Available At: [Www.Ifac.Org](http://www.ifac.org)*
14. James, K. L., .2003. *The Effects Of Internal Audit Structure On Perceived Financial Statement Fraud Prevention. Accounting Horizons*, 17(4), 315-27
 15. Khan , Mushera Ambaras, .2009. *Auditors And The Whistleblowing Law. Business & Accounting*, 12-22
 16. Matriciani , Piero., .2014 . *Internal Auditing And Fraud: How To Manage Fraud Information. Acfe European Fraud Conference* , 1-17
 17. Ojha , Nishkam., .2012. *The Changing Role Of Internal Audit . Nojha@Deloitte.Com , Wwww.Deloitte.Com/In*, 1-4
 18. Peck, Roxy, And Jay L. Devore. 2012. *Statistics: The Exploration And Analysis Of Data*, Seventh Edition. Boston, USA: Richard Stratton
 19. Peter , Bloomfield., .2014 . *Reporting Of Fraud, Whistleblowing And Security Incidents, Infosec@Ico.Org.Uk*
 20. Read, W. J., & Rama, D. V. , .2003 . *Whistle-Blowing To Internal Auditors, Managerial Auditing Journal*, 18(5), 354-62
 21. Saipem Spa. , .2015. *Standard Procedure Whistleblowing Reports Received (Including Anonymously) By Saipem Spa And By Its Subsidiaries In Italy And Abroad - (Doc. No. Std-Cor-Lega-001-E)*
 22. Smaili, N. And Arroyo, P., .2017. *Categorization Of Whistleblowers Using The Whistleblowing Triangle. Journal Of Business Ethics*,1-23.
 23. Sowmya, S., .2015. *Employee Perception On Whistle Blowing In Public Sector Enterprises A Study Of Karnataka State Public Enterprises. [Http://Hdl.Handle.Net/10603/92704](http://hdl.handle.net/10603/92704)*
 24. The Institute of Internal Auditors .2014. *Ippf - Practice Guide – auditing anti-bribery and anti – corruption programmes.*
 25. The Institute of Internal Auditors Of South Africa (IIA SA) .2014. *Internal Auditors Intimidated For Blowing The Whistle*
 26. The Institute Of Internal Auditors Research Foundation .2009. *An Evaluation Of Internal Auditor Responsibility For Fraud Detection, Wwww.Globaliia.Org/Standards-Guidance*
 27. The Institute Of Internal Auditors Research Foundation(Iiarf). 2011.*The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management. Working Paper*
 28. The Institute Of Internal Auditors. 2009. *Internal Auditing And Fraud, Ippf - Practice Guide*
 29. The Institute Of Internal Auditors. 2011. *International Professional Practices Framework*
 30. Transparency. 2010. *Whistleblowing: An Effective Tool In The Fight Against Corruption Ti Policy Position .[.Http://Wwww.Transparency.Org/Policy_Research/Surveys_Indices/](http://www.transparency.org/policy_research/surveys_indices/)*



٩ - ملاحق البحث

ملحق البحث رقم (١/٩) الحالات التجريبية الثلاث

جامعة الإسكندرية
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

السيد الأستاذ الفاضل /.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث في مجال المراجعة الداخلية ، لدراسة وإختبار أثر إستجابة المراجع الداخلي للإبلاغ *Whistleblowing*^(١) عن المخالفات المالية على كفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية. والباحث إذ يُقدر لكم تعاونكم معه، يرجو التكرم بالإجابة على الأسئلة المرافقة للحالات التالية، ويؤكد لكم أن هذه الدراسة يتم إجراؤها لأغراض البحث العلمي فقط ، كما أن إجاباتكم سوف تعالج إحصائياً في سرية تامة. وأخيراً نشكركم على حسن تعاونكم ، ونعتذر لسيادتكم عما قد يسببه ذلك لكم من مشقة. وتفضلوا سيادتكم بقبول التحية والإحترام ،،،

دكتور/ محمد محمد محمد فتحة
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

أولاً: بيانات شخصية ووظيفية :-

- ١- الإسم (إختياري)
- ٢- المؤهلات العلمية: **Q1**
- بكالوريوس محاسبة - دبلوم المحاسبة المالية والمراجعة
- ماجستير في المحاسبة - دبلوم المحاسبة الإدارية والتكاليف
- دكتوراه في المحاسبة - أخرى
- ٣- الشهادات المهنية: **Q2**
- شهادة (CIA (Certified Internal Auditing
- شهادة CMA
- شهادة CFE (Certified Fraud Examiner)
- شهادات مهنية أخرى :
- ٤- عضوية الجمعيات المهنية: **Q3**

(١) الإبلاغ عن المخالفات هو " الإفصاح عن المخالفات غير القانونية (سواء المالية أو الإدارية) أو المخالفات غير الأخلاقية أو المخالفات الرقابية وأيضاً الكشف عن أفعال أخرى يمكن أن تضر بالشركة وأصحاب المصلحة من قبل المبلغين (وهم الموظفين والعاملين بالشركة سواء السابقين أو الحاليين) ويتم الإبلاغ للمراجع الداخلي أولاً ثم يحدد هو إمكانية القيام بإبلاغ أطراف أخرى من خلاله سواء أطراف داخلية (لجنة المراجعة ومجلس الإدارة) أو أطراف خارجية (القضاء) "

- - جمعية المراجعين الداخليين □ - جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية □
- أخرى وهي

٥- **المركز الوظيفي: Q4**

* **المركز الوظيفي داخل إدارة المراجعة الداخلية: Q4A**

- - مدير إدارة المراجعة الداخلية □ - مراجع داخلي □
□ - رئيس فريق عمل مراجعين داخليين □ - مركز آخر وهو

* **تتبع إدارة المراجعة الداخلية بالشركة : Q4B**

- - لجنة المراجعة □ - رئيس القطاع التجارى □
□ - مجلس الإدارة □ - المدير المالى □
□ - عضو مجلس الإدارة المنتدب □ - جهة أخرى داخل الشركة وهي

٦- **عدد سنوات الخبرة في ممارسة العمل بإدارة المراجعة الداخلية: Q5**

- - أقل من ٥ سنوات □ - من ٥ سنوات - لأقل من ١٥ سنة □
□ - من ١٥ سنة فأكثر □

٧- **الدورات التدريبية التي حصلت عليها: Q6**

- دورة سنة (.....)
- دورة سنة (.....)

الحالة الأولى

شركة " اليكس " شركة مساهمة مصرية مقرها مدينة برج العرب تعمل في مجال صناعة الغزل والنسيج تم تأسيسها سنة ١٩٨٠ ومقيدة بالبورصة منذ خمسة عشر عاماً ، ونظراً لظروف المنافسة الشديدة في مجال صناعة الغزل والنسيج فقد قررت الإدارة العليا بالشركة فى ٢٠١٧/٧/١ إجراء تحسينات شاملة للآلات والمعدات الصناعية داخل المصانع. وحدد مهندسو الإنتاج الآلات والمعدات عالية التكنولوجيا والتي يجب أن يتم شراؤها من أجل تحسين الكفاءة الصناعية للشركة.

واقترح مدير إدارة المشتريات قيام الشركة بإجراء مناقصة محدودة لشراء هذه الآلات والمعدات الجديدة وبرر ذلك بسبب طبيعة الآلات والمعدات المطلوبة ومستوى التقدم الفنى والتقنى لها. وبالفعل تم الإتصال بالموردين المسجلين فى سجل الموردين بالشركة (علماً بأن هذا السجل لم يتم تحديثه منذ عشر سنوات). ورفعت لجنة البت تقريرها لمجلس الإدارة بعد الجلسة العلنية لفتح المظاريف الفنية وأوصت اللجنة فى تقريرها بقبول أربعة عروض من العشرين عرض المقدمين لها، وقامت إدارة المشتريات بإخطار مقدمى العروض المقبولة فنياً بموعد ومكان إنعقاد لجنة فتح المظاريف المالية، وبالفعل تم إختيار أحد الموردين

(الشركة العالمية للمعدات الصناعية) من بين هؤلاء الموردين وكان صاحب أقل عرض مالى بمبلغ ٦ مليون جنيه.

وبمرور الوقت لاحظ عمال المصانع أن هناك أشخاصاً من شركة المورد يقومون بعمل صيانة عادية ودورية للآلات والمعدات القديمة بالمصانع دون توريد وتركيب الآلات والمعدات الجديدة. كما تم إدراج تكاليف عمليات الصيانة التي قام بها المورد وتبلغ قيمتها ٤ مليون جنيه ضمن حساب الآلات والمعدات وبدأت إدارة الحسابات فى صرف جزء من مستحقات المورد فور إستلام الآلات والمعدات الجديدة فى ٢٥/١٢/٢٠١٧ على الرغم من عدم وجود محضر إستلام وفحص فنى للآلات والمعدات الجديدة المشتراة.

معلومات أخرى:

١. إجمالى تكلفة الآلات والمعدات قبل عملية الشراء ٤٠٠ مليون جنيه ، وإجمالى الأصول الثابتة

٩٠٠ مليون جنيه

٢. من واقع خبرتكم فإن حد الأهمية النسبية لحساب الآلات والمعدات ١ %

٣. تنتهى السنة المالية للشركة فى ١٢/٣١ من كل عام.

بصفتك أحد المراجعين الداخليين بالشركة وفي ضوء البيانات السابقة هل توافق على مايلى:

١- يوجد تحريف جوهرى متعمد (غش) فى حساب الآلات والمعدات؟ **QA1**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٢- أن عملية شراء الآلات والمعدات الجديدة تنطوى على مخالفات مالية ورقابية وإدارية؟ **QA2**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٣- أنك مسئول عن كشف هذا التحريف الجوهرى بصفتك مراجع داخلى بالشركة؟ **QA3**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٤- أن هذا التحريف هو تحريف جوهرى فى حساب الآلات والمعدات سيجعل القوائم المالية للشركة فى

٢٥/١٢/٢٠١٧ مضللة؟ **QA4**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٥- أنك ستكون أكثر قدرة على كشف هذا الغش إذا أبلغك أحد ما (أو أكثر) من العاملين بالشركة بالمخالفات فى توريد هذه الآلات والمعدات؟ **QA5**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

الحالة الثانية

افترض فى الحالة السابقة مايلى :

١- أن أحد موظفى الشركة أبلغك بوجود تواطؤ فى إرساء عملية التوريد على الشركة العالمية للمعدات الصناعية.

٢- أن إدارة المراجعة الداخلية بالشركة تتبع مجلس الإدارة مباشرة.

بصفتك أحد المراجعين الداخليين بالشركة وفي ضوء البيانات السابقة هل توافق على مايلى:

١- يوجد تحريف جوهري متعمد (غش) فى حساب الآلات والمعدات؟ **QB1**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٢- أن عملية شراء الآلات والمعدات الجديدة تنطوى على مخالفات مالية ورقابية وإدارية؟ **QB2**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٣- أنك مسئول عن كشف هذا التحريف الجوهري بصفتك مراجع داخلى بالشركة؟ **QB3**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٤- أن هذا التحريف هو تحريف جوهري فى حساب الآلات والمعدات سيجعل القوائم المالية للشركة فى

٢٠١٧/١٢/٣١ مضللة؟ **QB4**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٥- أنك ستكون أكثر قدرة على كشف هذا الغش إذا أبلغك أحد ما (أو أكثر) من العاملين بالشركة

بالمخالفات فى توريد هذه الآلات والمعدات؟ **QB5**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٦- يتمثل الإبلاغ عن ذلك من خلال وجود خط ساخن ٧/٢٤ للإبلاغ عن المخالفات كأحد أهم أدوات

الإبلاغ عن المخالفات؟ **QB6**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٧- تتمثل مسؤولية المراجع الداخلى هنا فى تحمل مسؤولية رئيسية فى التحقيق عن الغش؟ **QB7**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

الحالة الثالثة

أفترض فى الحالة الأولى مايلى :

١. أن أحد موظفى الشركة أبلغك بوجود تواطؤ فى إرساء عملية التوريد على الشركة العالمية للمعدات الصناعية.

٢. أن إدارة المراجعة الداخلية بالشركة تتبع مدير الإدارة المالية.

بصفتك أحد المراجعين الداخليين بالشركة وفي ضوء البيانات السابقة هل توافق على مايلى:

١- يوجد تحريف جوهري متعمد (غش) فى حساب الآلات والمعدات؟ **QC1**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٢- أن عملية شراء الآلات والمعدات الجديدة تنطوى على مخالفات مالية ورقابية وإدارية؟ **QC2**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٣- أنك مسئول عن كشف هذا التحريف الجوهري بصفتك مراجع داخلى بالشركة؟ **QC3**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٤- أن هذا التحريف هو تحريف جوهري فى حساب الآلات والمعدات سيجعل القوائم المالية للشركة فى

٢٠١٧/١٢/٣١ مضللة؟ **QC4**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٥- أنك ستكون أكثر قدرة على كشف هذا الغش إذا أبلغك أحد ما (أو أكثر) من العاملين بالشركة

بالمخالفات فى توريد هذه الآلات والمعدات؟ **QC5**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٦- يتمثل الإبلاغ عن ذلك من خلال وجود خط ساخن ٧/٢٤ للإبلاغ عن المخالفات كأحد أهم أدوات

الإبلاغ عن المخالفات؟ **QC6**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق

٧- تتمثل مسؤولية المراجع الداخلى هنا فى تحمل مسؤولية رئيسية فى التحقيق عن الغش؟ **QC7**

أوافق تماماً أوافق محايد لا أوافق لا أوافق على الإطلاق