

جودة المراجعة الداخلية ودورها فى الحد
من إعادة إصدار القوائم المالية
(دراسة تحليلية وتجريبية)

**The Quality of Internal Audit and Its
Role in Reducing the Financial Restatements
(Analytical and Experimental Study)**

دكتورة

نجوى محمود أحمد أبو جبل

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا

ملخص البحث

زادت النداءات في الآونة الأخيرة، بضرورة دعم أنشطة المراجعة الداخلية بالمنشآت لما لها من أثر على تحسين جودة التقارير المالية، والحد من إعادة إصدار القوائم المالية financial restatements، لأنه يشكل إقراراً صريحاً بأن إعداد وعرض القوائم المالية السابق إصدارها ومراجعتها لم يتم وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. يهدف البحث الحالي إلى محاولة الكشف عن مدى التأثير الجوهرى لتطوير أنشطة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وزيادة جودة وشفافية التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثر ذلك على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية، من خلال دراسة تجريبية على حالة منشأة (شركة مساهمة مصرية) قامت بإعادة إصدار قوائمها المالية تلقت تقرير مراجعة لفت إنتباه دون التحفظ فى الرأى، بعد تعديلها بما يناسب غرض البحث؛ على عينة من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين الماليين، ولجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية المسجلة فى بورصة الأوراق المالية المصرية موزعة على القطاعات الإقتصادية المختلفة لإختبار فروض الدراسة، وباستخدام أسلوب دراسة الحالة مرة واحدة one – shat case studt، وتطبيق التصميم الكلى لأفراد العينة within – subjects design. ومن خلال الدراسة النظرية، تم إشتقاق مجموعة من الفروض وباستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS Version 20) لبيانات الدراسة التجريبية، توصلت الدراسة إلى عدم صحة الفروض العدمية للبحث وصحة الفروض البديلة، وفى ضوء نتائج الدراسة تم تقديم مجموعة من التوصيات. تتمثل أهم توصيات البحث فى؛ ضرورة الإهتمام بتعزيز جودة أنشطة المراجعة الداخلية من خلال وضع ضوابط لاختيار المراجعين الداخليين من المؤهل العلمى والمهنى والخبرة، وضرورة إلزام الشركات المساهمة بتطوير قدرات المراجعين الداخليين بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث فى مجالات الممارسة المهنية، وذلك من خلال إيجاد آلية لجدولة الدورات التدريبية اللازمة والمناسبة فى كل شركة لجميع المراجعين الداخليين.

الكلمات المفتاحية: إعادة إصدار القوائم المالية- جودة التقارير المالية- جودة المراجعة الداخلية- الرقابة الداخلية.

Abstract:

In last years, the need to support the activities of the internal audit because of its impact on improving the quality of financial reporting, and reducing the financial restatements, as it constitutes a true recognition that the preparation and presentation of financial statements previously issued and audit are not in accordance with generally accepted accounting principles. The purpose of current research is face on the impact of the development the activities of the internal audit on evaluating the mechanisms of efficiency and effectiveness the internal control system, and increasing the quality and transparency of financial reporting for the Egyptian Contribution Companies and the impact on reducing the financial restatements, through an experimental treatment with some hypotheses or a fictional case distributed among a sample of internal auditors departments of internal audit, financial managers, and audit committees of the Egyptian Contribution Companies distributed to the various economic sectors, to test the hypotheses of the study. Hypotheses were tested using appropriate statistical methods (SPSS Version 20). The study arrived at refusing the original hypotheses and accepting the alternative hypotheses. The research recommended with the need to concern with the development mechanisms the activities of the internal audit, and the need to oblige company to develop its internal auditors capabilities on an ongoing basis to keep up with everything that is modern in the areas of professional practice, through a mechanism to schedule necessary and appropriate in each company to all its internal auditors as professional training courses.

Keywords: the financial restatements - the quality of financial reporting- the quality of internal audit - internal control.

المقدمة:

تعد إدارة الوحدات الإقتصادية هي المسؤولة عن تصميم وتشغيل هياكل فاعلة للرقابة الداخلية لضمان إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية المتعمدة وغير المتعمدة وضمان الإلتزام بالقوانين واللوائح الخاضعة لها الوحدات الإقتصادية وضمان كفاءة وفاعلية أنشطة وعمليات الوحدات الإقتصادية. ولقد تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة فى الأونة الحالية للكثير من الانتقادات وخاصة بعد الأزمة العالمية الطاحنة فى عامى ٢٠٠٨ ، ٢٠١٢ وما أعقبها من حالات الركود والكساد الإقتصادى للعديد من الشركات، وزيادة حالات الغش، وإعداد تقارير مالية مضللة، وما ترتب عليها من خسارة المستثمرين لإستثماراتهم، وهبوط وتذبذب فى أسعار الأسهم، وتدهور وانهيار فى الأسواق المالية.(هاللي، ٢٠١٣؛ مسعود، ٢٠١٣؛ أسعد، ٢٠١٤)

وفى هذا السياق، تزايد الاهتمام بالدور الفعال والمؤثر الذى يمكن أن تؤديه مهنة المراجعة الداخلية، فى زيادة كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، كأداة رقابية هامة فى أيدى الإدارة العليا ولجنة المراجعة للتحقق والتأكيد الإيجابى من شفافية التقارير المالية المنشورة، من خلال دورها المحورى، والإستراتيجى وموقعها الفريد والمتميز داخل الشركة، فى بث الثقة والمصدقية فى جودة وشفافية المحتوى المعلوماتى للتقارير المالية وفى تعظيم منفعة المحاسبة والمراجعة. (ابراهيم، ٢٠١٤)

وفى هذا الصدد، تتطلب الفقرة رقم (٤٢) من معيار مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB رقم (IAS, No.8) تصحيح الأخطاء الجوهرية للسنوات السابقة بأثر رجعى كما لو كانت أخطاء السنوات السابقة لم تحدث مطلقاً، وذلك عن طريق إجراء التسويات اللازمة لتصحيح الأخطاء فى القوائم المالية عن سنوات سابقة، والتي تظهر فى التقرير المالى للسنة الحالية، لأغراض المقارنة، مع إجراء التسويات اللازمة للأرصدة الإفتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية، إذا كان الخطأ حدث قبل أقرب فترة سابقة للفترة التى تتضمنها القوائم المالية المقارنة. توجد حالتان لا يمكن فيهما تصحيح أخطاء الفترات السابقة بأثر رجعى وهما؛ عدم إمكانية تحديد أثر تصحيح الخطأ على المعلومات المقارنة لفترة سابقة، وعدم إمكانية تحديد الأثر التراكمى لتصحيح الخطأ فى بداية الفترة الحالية على جميع الفترات السابقة. وقد أدت المشكلات المالية التى تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى على المستوى العالمى إلى إنطباعات سيئة فى تاريخ مهنة المحاسبة

نظراً لأثارها الضارة، مما أدى إلى المطالبة بوجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية والتي يحتاج إليها العديد من مستخدمي التقارير المالية وخاصةً المستثمرين المتعاملين في أسواق الأوراق المالية. (Samili and Labelle, 2009)

الأمر الذي دفع الباحثة إلى دراسة العلاقة بين الدور التائثري لجودة المراجعة الداخلية في تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وزيادة جودة وشفافية التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية، وأثر ذلك على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية موضوعاً لهذا البحث. يتضح مما سبق، أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً في تقييم وتحسين نظم الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر، وزادت أهمية هذا الدور في السنوات الأخيرة خاصة بعد الإنهيارات المالية للكثير من الشركات في مطلع القرن الحالى، وما ترتب على ذلك من فقدان الثقة في القوائم المالية وهو ما دفع الجهات التنظيمية لممارسة ضغوطاً مستمرة على منشآت الأعمال لتحسين وزيادة الموثوقية في قوائمها المالية. (الرشيدى، ٢٠١٢؛ حسن، ٢٠١٣)

مما تقدم يتبين أن مشكلة هذا البحث تهدف إلى محاولة الإجابة على الأسئلة التالية:

- ١- ما المقصود بالحد من إعادة إصدار القوائم المالية، وما هى أسبابها فى الشركات المساهمة المصرية؟
- ٢- هل توجد تداعيات جوهرية ملموسة لتفعيل جودة أنشطة المراجعة الداخلية فى الشركات المساهمة المصرية؟
- ٣- هل توجد علاقة بين جودة المراجعة الداخلية وتقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية؟
- ٤- هل توجد علاقة بين جودة المراجعة الداخلية، والحد من إعادة إصدار القوائم المالية؟
- ٥- أهمية البحث عن دليل تجريبي فى المحيط المهني فى مصر، وذلك من خلال معالجة تجريبية لحالة إفتراضية يتم تقديمها لعينة من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين الماليين، ولجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية، وتمثل هذه التساؤلات محور إهتمام البحث.

١- الإطار العام للبحث:

١ / ١ مشكلة البحث:

تعد المراجعة الداخلية أداة من أدوات ومكونات هيكل الرقابة الداخلية الفعالة وأهم عناصرها، ونظاماً فرعياً تمارس من خلالها مهامها وتحقق أهدافها بكفاءة وفعالية، وتعتمد عليها في دقة الفحص الإنتقادي، والتحقق والتقييم الموضوعي والتأكيد الإيجابي من جودة وشفافية التقارير المالية. ولأهميتها داخل الشركات، ودورها الحيوي وموقعها المتميز وإلمامها بكافة الأحداث والمعاملات المالية، وإهتمامها المتزايد برفع كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، لزيادة جودة وشفافية التقارير المالية. (الشهاوى، ٢٠١٤؛ Decho, et al., 2012)

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، أن عملية إعادة إصدار القوائم المالية قد نتج عنها ضعف ثقة المساهمين في إمكانية توفير نظام حوكمة الشركات لبيانات مالية تتسم بالدقة والموضوعية. وتنص الفقرة رقم (٤٤) من معيار مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB رقم (IAS, No.8) على أنه في حالة تعذر تحديد أثر تصحيح الخطأ لفترة سابقة، يجب إجراء التسويات اللازمة للقيم الدفترية للأصول والالتزامات في بداية أقرب فترة سابقة يمكن فيها إعادة الإصدار بأثر رجعي، وربما تكون هذه الفترة هي الفترة الحالية. وعلى الجانب الأخر، أوضحت الفقرة رقم (٤٥) أنه إذا لم يتم تحديد الأثر التراكمي لتصحيح الخطأ في بداية الفترة الحالية فإنه يجب تصحيح الخطأ بأثر مستقبلي *prospectively* من أقرب تاريخ يمكن فيه التطبيق عملياً. بالإضافة إلى أن عملية تصحيح أخطاء السنوات السابقة تختلف عن عملية التغييرات في التقديرات المحاسبية، والتي تتضمن أي تغيير في تقديرات سبق وضعها نتيجة للحصول على معلومات جديدة، فعلى سبيل المثال لا تعتبر الأرباح أو الخسائر الناشئة عن أحداث محتملة بمثابة تصحيح للأخطاء. (الفقرة رقم ٤٨)

وفيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة، فقد أوجبت الفقرة رقم (٤٩) ضرورة الإفصاح عن طبيعة خطأ الفترة السابقة، وقيمة تصحيح الخطأ لكل عنصر في القوائم المالية قد تأثر بالخطأ، وذلك عن الفترة الحالية وكل فترة سابقة، وقيمة تصحيح الخطأ لنصيب السهم من الأرباح الأساسية والأرباح المخفضة. بالإضافة إلى الإفصاح عن الظروف والأسباب

التي ترتب عليها تعذر تصحيح آثار أخطاء السنوات السابقة بأثر رجعى، مع تحديد التاريخ والطريقة التي سيتم بها تصحيح هذا الخطأ. (على، ٢٠١٤)

هدفت الدراسة الحالية إلى تقييم دور جودة المراجعة الداخلية فى زيادة جودة وشفافية التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثر ذلك على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية، ويمكن إبراز مشكلة البحث من خلال مجموعة من التساؤلات الملحة التى تمثل الإجابة عليها جوهر مشكلة هذا البحث على النحو التالى:

- ١- ما المقصود بإعادة إصدار القوائم المالية، وأسبابها، وما هى الآثار المترتبة عليها، وعلى جودة وشفافية التقارير المالية؟
- ٢- هل يتيح الضعف الجوهري فى فعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، الفرصة لإعادة إصدار القوائم المالية، وما أثر ذلك على الثقة والمصادقية فى شفافية التقارير المالية؟
- ٣- ما هى محددات الجودة التى تمكن إدارة المراجعة الداخلية من تفعيل آليات هيكل الرقابة الداخلية فى الشركات المساهمة المصرية؟
- ٤- ما هو الدور المحورى الإيجابى المتميز لجودة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، والحد من إعادة إصدار القوائم المالية ؟
- ٥- أهمية البحث عن دليل تجريبى فى المحيط المهنى فى مصر، وذلك من خلال إجراء دراسة تجريبية على عينة من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين الماليين، ولجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية، بشأن محددات جودة المراجعة الداخلية ودورها فى الحد من إعادة إصدار القوائم المالية، وتمثل هذه التساؤلات محور إهتمام البحث.

٢/١ هدف البحث:

يتمثل الهدف الأساسى لهذا البحث فى التعرف على أثر جودة المراجعة الداخلية على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية، كما يهدف البحث إلى التوصل إلى تحديد الدور الرقابى للمراجع الداخلى فى تقويم وتفعيل آليات هيكل الرقابة الداخلية، لزيادة جودة وشفافية التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وإنعكاسات ذلك على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية. والبحث عن دليل تجريبى فى المحيط المهنى فى مصر، وذلك من خلال إجراء دراسة تجريبية على عينة من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين

الماليين، ولجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية، بشأن محددات جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

٣/١ وسيلة البحث:

تحاول الباحثة في هذه الدراسة الإختبار التجريبي للدور المحورى لجودة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وأثر ذلك على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية، بهدف إستعادة ثقة المستثمرين فى القوائم المالية. وفى سبيل ذلك إعتمدت الباحثة على دراسة تجريبية من خلال عرض حالة منشأة (شركة مساهمة مصرية) قامت بإعادة إصدار قوائمها المالية تلقت تقرير مراجعة لفت إنتباه دون التحفظ فى الرأى، مع عدد من السيناريوهات الإفتراضية التى يتطلبها غرض البحث؛ على عينة من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين الماليين، ولجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية المسجلة فى بورصة الأوراق المالية المصرية موزعة على القطاعات الإقتصادية المختلفة لإختبار فروض البحث.

٤/١ أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من:

- ١- تعاضم الإهتمام على المستوى الدولى والمحلى فى الفترة الحالية، حول مدى أهمية كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية، فى زيادة جودة وشفافية التقارير المالية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية.
- ٢- مخاطر إعادة إصدار القوائم المالية وأثارها السلبية على جودة وشفافية التقارير المالية، وعدم فعالية القرارات الإقتصادية وزيادة الأزمات المالية، وفقدان الثقة والمصادقية فى المحاسبة والمراجعة.
- ٣- دراسة وتحليل المردود الإيجابى لأثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية فى تقويم فعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، والحد من إعادة إصدار القوائم المالية وتحسين كفاءة الأسواق المالية وتحقيق الرفاهية الإقتصادية. من خلال تحديد مدى إمام المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين الماليين، ولجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية عن أثر جودة المراجعة الداخلية فى زيادة جودة وشفافية التقارير المالية، وأثر ذلك على الحد من إعادة إصدار

القوائم المالية فى ضوء المتغيرات الكثيرة والمعقدة فى بيئة الأعمال بهدف إستعادة ثقة المستثمرين فى الأسواق المالية وتحقيق مطالبهم من معلومات محاسبية تتسم بالموثوقية وفى التوقيت المناسب.

١ / ٥ منهج البحث:

تحاول الباحثة فى هذه الدراسة الإختبار التجريبي للدور المحورى لجودة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وزيادة جودة وشفافية التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثر ذلك على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية، بهدف إستعادة ثقة المستثمرين فى القوائم المالية. وفى سبيل ذلك إعتمدت الباحثة على المنهج الإستقرائي لتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها. كما إعتمدت الباحثة على المنهج الإستنباطى لتحليل مشكلة البحث والتعرف على محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وأثر ذلك على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية مع أخذ واقع بيئة الأعمال المصرية فى الإعتبار، وذلك من خلال الإعتماد على نتائج الدراسة التجريبية المطبقة على عينة من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين الماليين، ولجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية.

١ / ٦ حدود البحث:

يقتصر البحث على الإختبار التجريبي من خلال معالجة تجريبية لحالة إفتراضية يتم تقديمها لعينة من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين الماليين، ولجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية، لتحديد مدى إلمامهم بمحددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية لتحسين جودة التقارير المالية فى الشركات المساهمة المصرية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية. ولن يتطرق البحث لدور المراجعة الخارجية فى هذا الشأن، كما يقتصر البحث على جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية العاملة فى سوق الأوراق المالية دون حسابات شركات الأشخاص أو حسابات الأفراد. كما أن إمكانية تعميم نتائج البحث مشروط بنتائج الدراسة التجريبية التى سيتم إجراؤها.

١ / ٧ فروض البحث:

لتحقيق أهداف البحث تم إشتقاق فروض البحث والتى سيتم إختبارها فى بيئة الممارسة المصرية، وتمثل فى :

الفرض الأول:

يدرك أطراف عينة الدراسة محددات جودة المراجعة الداخلية للحد من إعادة إصدار القوائم المالية. وينقسم هذا الفرض إلى خمسة فروض فرعية على النحو التالي:
الفرض الفرعى الأول (أ / ١) : يدرك أطراف عينة الدراسة أهمية التأهيل لفريق عمل المراجعة الداخلية.

الفرض الفرعى الثانى (ب / ١) : يدرك أطراف عينة الدراسة أهمية جودة تنفيذ المهام من جانب فريق عمل المراجعة الداخلية.

الفرض الفرعى الثالث (ج / ١) : يدرك أطراف عينة الدراسة أهمية الإستقلال والوضع التنظيمى لفريق عمل المراجعة الداخلية.

الفرض الفرعى الرابع (د / ١) : يدرك أطراف عينة الدراسة أهمية الكفاءة والقدرة المهنية لفريق عمل المراجعة الداخلية.

الفرض الفرعى الخامس (هـ / ١) : يدرك أطراف عينة الدراسة أهمية الموضوعية لفريق عمل المراجعة الداخلية.

الفرض الثانى:

تؤثر جودة المراجعة الداخلية إيجابياً فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية.

الفرض الثالث:

تؤثر جودة المراجعة الداخلية إيجابياً فى الحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

١ / ٨ تنظيم البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار الفروض، سوف يسير البحث كما يلى:

- إستقراء وتحليل أهم الدراسات السابقة.
- عرض وتحليل الإطار العام لإعادة إصدار القوائم المالية.
- عرض وتحليل محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية فى الشركات المساهمة المصرية، كما حددتها المعايير والتوصيات المهنية ذات الصلة.
- عرض وتحليل دور جودة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وتفعيل فعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية.

- عرض وتحليل العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية.
- الدراسة التجريبية واختبار فروض البحث.
- الخلاصة والنتائج والتوصيات.

وسنعرض لما سبق على النحو التالي:

٢- إستقراء وتحليل أهم الدراسات السابقة:

مما لا شك، تواجه معظم دول العالم العديد من الأزمات المالية، والتي قد تتفاقم وتستمر فترة طويلة. وإنطلاقاً من أهمية موضوع إعادة إصدار القوائم المالية، وتحسين جودة التقارير المالية، مما أدى إلى ظهور الإهتمام من جانب الدراسات المحاسبية بموضوع دور المراجع الداخلي فى تحسين جودة التقارير المالية، وعلاقتها بالحد من إعادة إصدار القوائم المالية، والتي تباينت فيما بينها من حيث زاوية الإهتمام. يتم تصنيف الدراسات السابقة إلى التبويب التالي:

١/٢ دراسات تناولت مفهوم إعادة إصدار القوائم المالية.

٢/٢ دراسات تناولت دور المراجعة الداخلية فى تقويم فعالية آليات الرقابة الداخلية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

وفى الجزء التالى سوف يتم تناول كل مجموعة بالتفصيل كما يلى:

١/٢ دراسات تناولت مفهوم إعادة إصدار القوائم المالية:

إهتمت هذه المجموعة من الدراسات بمفهوم إعادة إصدار القوائم المالية. أصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB المعيار رقم (١٥٤) لسنة ٢٠٠٥ والمعنون بالتغيرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. فقد إهتم هذا الإصدار بتعريف إعادة الإصدار، كما تناول متطلبات القياس والإعتراف بأخطاء السنوات السابقة، وأخيراً متطلبات الإفصاح عنها. يتفق هذا المعيار مع المعيار الدولى رقم (٨) (IAS, No.8) فى شأن متطلبات المحاسبة عن إعادة الإصدار ، ويتفقا معاً من حيث مفهوم إعادة الإصدار restatement ليقصد به تنقيح القوائم المالية السابق إصدارها لإظهار آثار تصحيح الأخطاء السابقة فى تلك القوائم. ويقصد بالأخطاء فى هذا التعريف، الأخطاء الحسابية والأخطاء فى تطبيق المبادئ المحاسبية، وتجاهل حقائق معينة كانت موجودة فى تاريخ إعداد القوائم المالية.

وعلى الجانب الآخر، يختلف الإصدار الأمريكي (SFAS, No.154) جزئياً مع نظيره الدولي رقم (٨) (IAS, No.8) في أن تصحيح أخطاء الفترات السابقة يتم التقرير عنه كتسويات سنوات سابقة Prior period adjustment من خلال إعادة إصدار القوائم المالية للسنوات السابقة، على أن يتم إجراء التسويات اللازمة، للأثر المتراكم لتصحيح أخطاء وقعت قبل أقرب فترة سابقة للفترات التي تتضمنها القوائم المالية المقارنة، على القيم الدفترية للأصول والالتزامات والأرباح المحتجزة في بداية أول فترة معدة للعرض. وكذلك القيام بالتسويات اللازمة في القوائم المالية الخاصة بكل فترة سابقة متأثرة بالخطأ، بما يتماثل مع متطلبات الإصدار الدولي المناظر. كما يختلف الإصدار الأمريكي رقم (١٥٤) جزئياً مع نظيره الدولي رقم (٨) في أن الأول لم يتناول قيود تصحيح الفترات السابقة بأثر رجعي إذا كان هذا الأمر غير عملي سواء من حيث تحديد أثر تصحيح الخطأ لفترة معينة أو تحديد الأثر المتراكم للخطأ في حين تناولها الثاني. أما بشأن متطلبات الإفصاح عن أخطاء السنوات السابقة، فلم يختلف الإصدار الأمريكي كثيراً عن نظيره الدولي سوى أنه تطلب إفصاحاً إضافياً وهو إعلام الأطراف الخارجية بأن القوائم المالية السابق إصدارها سيحدث لها إعادة إصدار. وفيما يتعلق بمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) والذي تناول السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، فقد تناول متطلبات المحاسبة عن أخطاء الفترات السابقة بما يتماثل مع متطلبات الإصدار الدولي المناظر رقم (٨). (وزارة الاستثمار، ٢٠١٥)

كما تناول (Brody and Lowe, 2011) مناقشة محتوى الإصدار الأمريكي (١٥٤) الذي إختص بمتطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية والتي تركز على إجراء التسويات اللازمة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات والأرباح المحتجزة لتصحيح أخطاء وقعت قبل أقرب فترة سابقة للفترات التي تتضمنها القوائم المالية المقارنة، مع القيام بالتسويات اللازمة في القوائم المالية الخاصة بكل فترة متأثرة بالخطأ ولم تختلف متطلبات الإصدار المحاسبى الدولي المناظر في ذلك سوى أنها أشارت بأنه قد يكون من غير العملي معالجة أخطاء الفترات السابقة بأثر رجعي. كما إهتم (Bragg, 2011) بتقييم التحريفات التي تم إكتشافها بعد إصدار القوائم المالية. وأوضح أن هناك علاقة مباشرة بين تحديد الأهمية النسبية وقرار إدارة الشركة بتصحيح تحريفات تم إكتشافها بعد إصدار القوائم المالية. ومن ثم يجب على الإدارة

دراسة الإعتبارات الكمية للأهمية النسبية **Considerations Quantitative** ويتراوح حد أو قيمة الأهمية النسبية بين نسبتيين من أحد عناصر القوائم المالية، مثال ٥- ١٠ % من صافي الدخل قبل الضريبة. ويحدث أن يكون التحريف غير جوهري كميًا ولكنه من الناحية النوعية يعتبر جوهرياً، وهو الأمر الذى يؤثر على الحكم المبدئى على الأهمية النسبية. ومن أمثلة هذه التحريفات، التحريفات الناتجة عن احتمال حدوث غش، أو احتمال حدوث مدفوعات غير قانونية أو احتمال وجود عدم إنتظام **irregularities** فى إتجاه الأرباح. لما تتضمنه القوائم المالية السابق إصدارها من تحريفات، وذلك لضمان عدم ترك تلك التحريفات التى سيترتب على عدم تصحيحها وجود قوائم مالية مضللة. (Arens,et al.,2014) كما تناولت دراسة (على،٢٠١٥) أثر إعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات من خلال دراسة تجريبية على عينة من مراقبى الحسابات فى بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة فى مصر، من خلال حالة إفتراضية. وجاءت نتائج الدراسة التجريبية لتؤكد على إلمام غالبية مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية. كما تؤيد النتائج وجود تأثير لإعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة، فى حين لم تؤيد وجود تأثير لإعادة إصدار القوائم المالية على تقرير مراقب الحسابات.

٢/٢ دراسات تناولت دور المراجعة الداخلية فى تقويم فعالية آليات الرقابة الداخلية والحد

إعادة إصدار القوائم المالية:

أسهمت العديد من الأسباب فى إزدياد أهمية ومكانة المراجعة الداخلية وزيادة الموارد المخصصة لها، منها أسباب داخلية تتعلق بالمنشأة مثل الحاجة إلى وجود جهة داخلية مستقلة تقدم خدمات تأكيد فيما يتعلق بنظم الرقابة، وتقدم خدمات إستشارية فيما يتعلق بإدارة المخاطر فى المنشأة، كما أن هناك أسباب خارجية مثل متطلبات قانون **SOX**، وحاجة بعض الجهات أو المجتمع بصفة عامة إلى وجود ضوابط رقابية داخل المنشأة تساعد على الحد من حالات الغش أو التلاعب فى التقارير المالية للمنشأة والحد من إعادة إصدار القوائم المالية. (جبر، ٢٠١٤) تناولت دراسة (Ashbaugh,et al., 2008) دور المراجعة الداخلية فى إكتشاف التلاعب وتقويم مدى كفاءة ودقة التصرفات والقرارات التى تتخذها الإدارة والحد من إعادة إصدار القوائم المالية وشفافية التقارير المالية. وتوصلت إلى رفع تقارير إدارة المراجعة الداخلية إلى أعلى مستوى

إدارى فى الشركة والكشف عن التحريفات بهيكل الرقابة الداخلية. كما تناولت دراسة (عيسى، ٢٠٠٨) العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى تحسين جودة الرقابة الداخلية وإضفاء الثقة على القوائم المالية. وتوصلت إلى زيادة موضوعية، وأهلية المراجعين الداخليين، ودعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية بالموارد اللازمة وفحص الجودة، وتبادل المعلومات الكافية والملائمة بين أطراف الحوكمة ينعكس بصورة إيجابية على جودة المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى إحكام الرقابة على المنشأة وتدنية المخاطر التى تتعرض لها والحد من إعادة إصدار القوائم المالية، كما يؤدي إلى تحقيق التفاعل الجيد مع باقى أفراد حوكمة الشركات.

كما تناولت دراسة (Asare,et al., 2010) العلاقة بين جودة حوكمة الشركات وإعادة إصدار القوائم المالية وشفافية التقارير المالية. وتوصلت إلى أن الشركات التى تتمتع بمستوى مرتفع من جودة الحوكمة، ترتبط بمستوى أقل من إعادة إصدار القوائم المالية، ومدى الحاجة لدور المراجعة الداخلية لتحقيق التكامل بين آليات الحوكمة لزيادة شفافية التقارير المالية. كما قدمت دراسة (Plumee and Yohn,2010) دليلاً تجريبياً لأسباب إعادة إصدار القوائم المالية، من خلال تحليل القوائم المالية المعدلة للشركات الأمريكية فى ضوء إستخدامها لنموذج -8 k form. وخلصت إلى أن السبب الرئيسى لإعادة إصدار القوائم المالية هو الأخطاء الداخلية التى تحتويها السجلات المحاسبية، أو التطبيق الخاطيء غير المتعمد للمبادئ المحاسبية ثم سمات المعايير المحاسبية، وأخيراً التحريفات المتعمدة Intentional Misstatements، وهذا يدل على تفعيل تطبيق قانون ساربنز أوكسلى SOX حيث صار مسبب التحريفات المتعمدة من المسببات التى تحتل المرتبة الأخيرة لإعادة إصدار القوائم المالية. كما تناولت دراسة (Firth,et al.,2011) العلاقة بين المراجعة الداخلية وإعادة إصدار القوائم المالية وأشارت إلى قياس محددات جودتها من خلال مقياس نظامى مركب مكون من مجموعة من المتغيرات منها؛ القدرة المالية، الموضوعية، الإستقلال، والوقت المستنفذ فى أداء المراجعة. وتوصلت إلى وجود علاقة إرتباط عكسى بين جودة المراجعة الداخلية وإعادة إصدار القوائم المالية، والقدرة المالية، الاستقلال، والموضوعية، مما يزيد من شفافية التقارير المالية.

كما تناولت دراسة (Pizzini, 2011) جودة المراجعة الداخلية ودورها الفعال على آليات هيكل الرقابة الداخلية، والخصائص المرتبطة بها والاستقلال والموضوعية، والكفاءة المهنية لها

على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية. توصلت إلى أن جودة المراجعة الداخلية تساهم في زيادة كفاءة آليات هيكل الرقابة الداخلية وزيادة القيمة المضافة للشركات، وتحقيق شفافية التقارير المالية. كما تناولت دراسة (Hajia and Rafiee,2011) أثر جودة المراجعة الداخلية على التقرير عن نقاط الضعف الجوهرى فى آليات هيكل الرقابة الداخلية. وإعتمدت على أسلوب الانحدار المتعدد لعدد (٥٧) شركة من الشركات المقيدة فى بورصة طهران عن الفترة من عام ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٩. وتوصلت إلى وجود علاقة عكسية بين كل من موضوعية وتأهيل المراجع الداخلى وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، والحد من إعادة إصدار القوائم المالية. كما تناولت دراسة (Munro and Stewart, 2011) جودة المراجعة الداخلية ودورها فى تقويم هيكل الرقابة الداخلية والتقرير عنها. وتوصلت إلى أهمية تقرير المراجعة الداخلية عن آليات هيكل الرقابة الداخلية لتحقيق شفافية التقارير المالية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية. كما إهتمت دراسة (Lin,et al., 2011) باختبار العلاقة بين المراجعة الداخلية ومستوى الإفصاح بالقوائم المالية وفقاً للفقرة ٤٠٤ من قانون SOX. وتوصلت إلى إرتباط نطاق أنشطة المراجعة الداخلية بشكل أكبر بالإفصاح بالقوائم المالية وذلك بالمقارنة بخصائص المراجعة الداخلية المتعلقة بالكفاءة والموضوعية والاستثمار فيها. كما يعتبر المستوى التعليمى للمراجعين الداخليين من العوامل الهامة فيما يتعلق بقوة الإفصاح فى القوائم المالية. وأوصت بضرورة تنسيق الجهود داخل إدارة المراجعة الداخلية للوصول بها إلى درجة عالية من الجودة وذلك للحد من الأخطاء فى القوائم المالية.

كما تناولت دراسة (Bronson,2011) دور المراجعة الداخلية فى الإفصاح والتقرير عن نقاط الضعف الجوهرى فى آليات هيكل الرقابة الداخلية. وتوصلت إلى أهمية تفعيل دور المراجعة الداخلية فى زيادة فعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، والحد من إعادة إصدار القوائم المالية باعتبارها همزة التوصل الفعالة بين الآليات التنظيمية المختصة بالإعداد والرقابة والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. كما تناولت دراسة (wang,2012) العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفعالية هيكل الرقابة الداخلية، ودور المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن الضعف الجوهرى فى آليات هيكلها وأثر ذلك على شفافية التقارير المالية. وتوصلت إلى أهمية الدور الإيجابى للمراجعة الداخلية فى التقرير عن نقاط الضعف الجوهرى فى هيكل الرقابة الداخلية،

وتفعيل الضوابط الرقابية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية. كما هدفت دراسة (Pizzini,et al., 2015) إلى التعرف على أثر جودة المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها فى مراجعة القوائم المالية. حيث تم الإعتماد على أسلوب الإنحدار المتعدد لإختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع لعينة من (١٨٩) شركة عن الفترة من عام ٢٠٠٠ حتى ٢٠٠٣. توصلت الدراسة إلى، تنخفض حالات إعادة إصدار القوائم المالية بزيادة جودة المراجعة الداخلية، وأن المحرك الرئيسى لهذه العلاقة هو تأهيل المراجع الداخلى وجودة العمل الميدانى.

- تقييم نتائج الدراسات السابقة:

من خلال إستعراض الدراسات السابقة، يمكن التوصل إلى:

- إتمدت بعض الدراسات على التحليل النظرى للدراسات السابقة، وإعتمد البعض الآخر على إستخدام التحليل الإحصائي لعدد من البيانات الفعلية للتوصل إلى إستنتاجات بشأن كل من المراجعة الداخلية، وإعادة إصدار القوائم المالية، وهناك دراسة واحدة فقط إتمدت على المنهج التجريبي. ولم تتطرق إلى محاولة تقويم أثر العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية وهذا ما تسعى إليه الدراسة الحالية من خلال الدراسة التجريبية لعينة من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين الماليين، ولجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية، للدور المحورى المتميز لجودة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وأثر ذلك على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

- سوف تضيف الباحثة على الدراسات السابقة تناول؛ الإطار العام لإعادة إصدار القوائم المالية، محددات جودة المراجعة الداخلية، دور جودة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وتأثيرها فى جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وإنعكاسات ذلك على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

٣- الإطار العام لإعادة إصدار القوائم المالية:

١/٣ مفهوم إعادة إصدار القوائم المالية:

هناك دراسات كثيرة تناولت مجموعة من المعايير للحكم على جودة الأرباح وإستخدامها كمؤشر أو بديل عن جودة التقارير المالية، حيث أن الأرباح هى أهم رقم يهتم به المستثمرون وأصحاب المصالح الأخرى، فاذا كان ذلك الرقم قد تم التوصل له والتأكد من توافر عناصر

الجودة به دل ذلك على جودة التقارير المالية. ولقد سارعت المنظمات المهنية والجهات الإشرافية والرقابية سواء عالمياً أو محلياً خاصة بعد الفضائح المالية في البلدان الكبرى إلى إصدار الكثير من الضوابط التي تساعد في زيادة مصداقية القوائم المالية، ومن ثم جودة تقاريرها المالية مثال صدور SOX الأمريكي، وصدور لوائح حوكمة الشركات وآليات تطبيقها في الكثير من بلدان العالم. كما أوصت لجنة Blue Ribbon في عام ١٩٩٩ في التوصية رقم (٨) في تقريرها عن تحسين فعالية لجان جودة المراجعة بأن معايير المراجعة المقبولة عامة GAAS تتطلب من المراجع الخارجى أن يناقش مع لجنة المراجعة تقديرات المراجعة عن جودة المعايير المستخدمة، وقبول معايير المحاسبة المستخدمة في إعداد تقاريرها المالية. (Blue Ribbon Committee, 1999)

وفى هذا السياق، تتسم البيئة التي تساعد على جودة التقارير المالية بتوافر العديد من العوامل مثل؛ تطبيق آليات الحوكمة، الإعتماد على مراجع داخلى يتمتع بالإستقلالية، ومراجع خارجى ذو خبرة وشهرة كبيرة، وغيرها من العوامل التي تساعد فى ضمان جودة التقارير المالية. ولذا ينبغى على الإدارة القيام بتعديل القوائم المالية السابق إصدارها، ثم يأتى دور مراقب الحسابات لمراجعة هذه القوائم المالية المعدلة. وعليه سوف يتطلب الأمر منه تعديل خطة وبرنامج المراجعة للتحقق من مدى صدق تأكيدات الإدارة بشأن تنقيح Revising القوائم المالية السابق إصدارها والتي تشوبها تلك التحريفات وتقييم مدى إنعكاسها فى القوائم المالية المعدلة بالطريقة المناسبة، مسترشداً فى ذلك بالمعايير المحاسبية ذات الصلة.

وتجدر الإشارة فى هذا الصدد، قد تصدر القوائم المالية فى تاريخ لاحق لتاريخ تقرير مراقب الحسابات، وقد تطلب الجمعية العامة للشركة عمل تعديلات عليها قبل نشرها لأصحاب المصالح نشرأ عاماً، هنا تكون حالة أخرى للأحداث اللاحقة قد تنتهى باعادة إصدار القوائم المالية نفسها فماداً يفعل مراقب الحسابات إزاء هذا الوضع. يحتاج المتعاملين فى سوق المال إلى خدمات أكثر ومسئوليات أشمل من مراقبى الحسابات، والتزام مراقب الحسابات بمسئوليته المهنية عن مراجعة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية. وقد تناول معيار المراجعة المصرى رقم (٦٠) مسئولية مراقبى الحسابات عن الأحداث اللاحقة بنوعها سواء التي تتطلب التعديل أو التي يكفى الإفصاح

عنها فقط وذلك وفقاً لما ورد في المعيار المحاسبي المصرى رقم (٧) الخاص بالأحداث اللاحقة.
(شحاته، ٢٠١٤)

وفى هذا السياق، تشير إعادة إصدار القوائم المالية بأنها، إعادة نشر قوائم مالية سبق عرضها على أصحاب المصالح، وكانت بها معلومات محاسبية غير ملائمة، تؤدي بدورها إلى تضليل مستخدمي هذه القوائم الماليه وهم بصدد القرارات. (Prawitt, et al.,2009 a) ويقصد بها أيضاً تصحيح المعلومات المحاسبية المفصح عنها فى القوائم المالية السابق إصدارها لكونها مضللة. (Chen, et al.,2014) ولذلك يجب على المراجع الداخلى التأكد من التزام المنشأة بمعايير وأسس القياس، والإفصاح عن إعادة إصدار القوائم المالية. وعلى مراقب الحسابات إقامة الدليل الكافى والملائم على المعايير والأسس ومن ثم إعداد وتعديل تقريره، ويستند إلى متطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية، كمعيار للقياس عند مراجعة إعادة الإصدار فى سياق مراجعة القوائم المالية السنوية ويقبل هذه المتطلبات ككل. (على، ٢٠١٥ Burnaby and Muehlmann, 2011,

٢/٣ أسباب إعادة إصدار القوائم المالية:

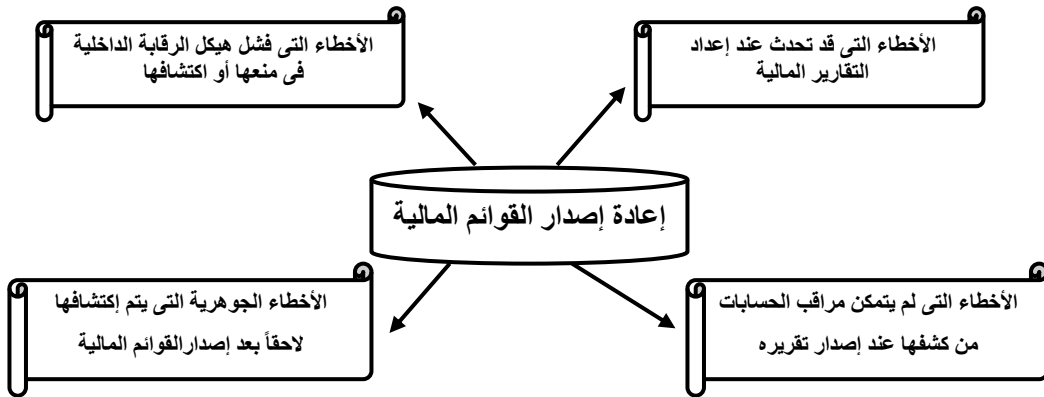
أهمية معالجة أخطاء السنوات السابقة بأثر رجعى، بما يكفل تحقيق خاصية القابلية للمقارنة والتي تمثل أحد الخصائص المحددة لمنفعة المعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدمى القوائم المالية. وقد قدمت الإصدارات المحاسبية ذات الصلة (ISA, No.8; SFAS, No.154) الإرشادات الخاصة بكيفية تصحيح أخطاء الفترات السابقة، وذلك من خلال إعادة إصدار القوائم المالية المقارنة للسنوات السابقة المتأثرة بهذه الأخطاء، حيث يتم تعديل بيانات الفترات السابقة، كما لو كانت هذه أخطاء لم تحدث مطلقاً وذلك بقيمة تصحيح الأخطاء الخاصة بهذه الفترات. كما يتم تعديل رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة لأول فترة معدة للعرض لأغراض المقارنة، وذلك إذا كانت الأخطاء السابقة تخص فترة تسبق هذه الفترة الأولى المعدة للعرض مع مراعاة الإفصاح عن طبيعة خطأ الفترة السابقة، ومقدار التعديل فى القوائم المالية عن سنوات سابقة، والتي تظهر فى التقرير المالى للسنة الحالية لأغراض المقارنة. وقد دعمت الكتابات والدراسات المحاسبية (Chen, et al.2008) ما جاء بالإصدارات المحاسبية ذات الصلة، ومنها معيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

ويشتمل نطاق المعيار المحاسبي الدولي (IAS, No.10) على المحاسبة والإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وهي الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ إصدار القوائم المالية، سواء كانت تلك الأحداث في صالح أو غير صالح الشركة. تنقسم الأحداث إلى نوعين ؛ أحداث توفر أدلة إضافية عن ظروف كانت قائمة في تاريخ الميزانية وتتطلب تعديلاً في القوائم المالية، وأحداث تشير إلى ظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية ولا تتطلب التعديل ولكن تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية. كما أوضح المعيار الدولي رقم (١٠) ضرورة قيام الشركة بتعديل القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تستوجب تعديل القوائم المالية، مثال صدور حكم قضائي بعد تاريخ الميزانية يكشف عن وجود التزام على الشركة وكان هذا الالتزام قائماً بالفعل في تاريخ الميزانية، وبالتالي يجب على الشركة تعديل قيمة المخصص المدرج في القوائم المالية لمقابلة هذا الإلتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته، وعدم الإكتفاء بالإفصاح فقط عن هذا الإلتزام المحتمل. كما أن ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية تكشف وجود إنخفاض في قيمة أحد الأصول عن القيمة المثبتة في الميزانية مثل إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ الميزانية والذي يؤكد أن هناك خسارة محققة بالفعل في تاريخ الميزانية في حساب العملاء وأن الشركة في حاجة إلى تعديل القيمة المدرجة لحساب العملاء، كما أن بيع الشركة لمخزون بعد تاريخ الميزانية قد يوفر دليلاً على صافي القيمة البيعية لهذا المخزون في تاريخ الميزانية. كما أشار المعيار إلى ضرورة إفصاح الشركة عن تاريخ إصدار القوائم المالية والسلطة التي قامت باعتمادها. وفي حالة قيام الجمعية العامة للشركة بتعديل القوائم المالية بعد إصدارها يجب الإفصاح عن ذلك لمستخدمي القوائم المالية.

وفي هذا السياق، عرض المعيار الدولي رقم (١٠) بعض الأمثلة عن الأحداث اللاحقة التي لا تتطلب التعديل في القوائم المالية ولكنها قد تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية. مثال الإنخفاض في القيمة السوقية لبعض الإستثمارات بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية. ونتيجة لظروف حدثت في الفترة اللاحقة وبناء عليه لا يتم تعديل القيمة المدرجة بالقوائم المالية والخاصة بالإستثمارات ولكن يتم الإفصاح عن هذا الحدث بالايضاحات المتممة بالقوائم المالية. (شحاته، ٢٠١٤)

ولقد حددت دراسة (Chen,et al., 2012) أربع حالات تستدعى القيام بتعديل القوائم المالية السابق إصدارها وهي؛ الأخطاء التي قد تحدث عند إعداد التقارير المالية مثل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بشكل خاطيء، والأخطاء التي فشل هيكل الرقابة الداخلية في منعها أو إكتشافها، والأخطاء التي لم يتمكن مراقب الحسابات من كشفها عند إصدار تقريره، بالإضافة إلى الأخطاء الجوهرية التي يتم إكتشافها لاحقاً بعد إصدار القوائم المالية. (Gramling,et al.,2013) ويوضح الشكل رقم (١) الأسباب التي تدعو إلى إعادة إصدار القوائم المالية.

الشكل رقم (١) * الأسباب التي تدعو إلى إعادة إصدار القوائم المالية



* الشكل من إعداد الباحثة بالاستفادة من الدراسات السابقة.

يتضح من الشكل رقم (١) تتمثل أسباب إعادة إصدار القوائم المالية في؛ الأخطاء التي قد تحدث عند إعداد التقارير المالية مثل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بشكل خاطيء، والأخطاء التي لم يتمكن مراقب الحسابات من كشفها عند إصدار تقريره، بالإضافة إلى الأخطاء التي فشل هيكل الرقابة الداخلية في منعها أو إكتشافها، وأخيراً الأخطاء الجوهرية التي يتم إكتشافها لاحقاً بعد إصدار القوائم المالية.

وفي هذا السياق، يرى العديد من بيوت الخبرة في مجال المراجعة (مثل KPMG,2012) أن وظيفة الرقابة الداخلية لديها القدرة على التأثير بشكل كبير على عملية إعداد التقارير المالية. كما ترجع الأسباب إلى، محتوى الإفصاح، وخصائص الشركات مثل؛ الحجم وعدد الفروع ونوع

الصناعة والمديونية والأنباء عن الأداء وتاريخ نهاية السنة المالية. (على، ٢٠١٥؛ يوسف، ٢٠١٥؛
(Murcia,et al.,2005)

ونظراً لزيادة متطلبات التحقق والمراجعة الفعالة التي أنشأتها SOX ، من المهم التحقق من الطرق التي تمكن الرقابة الداخلية من أن تؤثر على إعادة إصدار القوائم المالية. يؤثر إعادة إصدار القوائم المالية على جودة المعلومات المحاسبية، حيث يفقدها أحد أهم خصائصها وهي التوقيت المناسب timelines مما قد يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية. كما أن تأخر إصدار القوائم المالية عن توقيتها المحدد قد يؤدي إلى تسريب المعلومات مما قد يضر بعدالة الفرص بين المستثمرين في سوق المال. يعتمد التوقيت المناسب في مجال المعلومات المحاسبية على؛ الفترة التي تعد عنها التقارير المالية، وفترة الإبطاء التي تنفضى بين نهاية الفترة المالية وتاريخ إصدار أو نشر التقارير المالية. ووفقاً لقواعد القيد وشطب الأوراق المالية ببورصة الأوراق المالية المصرية الصادر في نوفمبر ٢٠٠٨ فان الشركات المقيدة ملزمة بنشر تقاريرها المالية مصحوبة بتقرير مراقب حسابات مستقل خلال فترة لا تزيد عن ٩٠ يوماً من نهاية السنة المعد عنها ملخص نتائج الأعمال. علاوة على ذلك، فقد إستقر الرأي لدى كثير من الدراسات السابقة ذات الصلة (Bronson, 2011؛ على، ٢٠١٤؛ Treadway Commission,1987) على أن إعادة إصدار القوائم المالية تتم في معظم الحالات بسبب إكتشاف تحريفات جوهرية متعمدة (غش Fraud) أو غير متعمدة (خطأ error) في هذه القوائم المالية بعد نشرها.

٣/٣ محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المصرية:

يرى (Cezair,2009) بأن المراجعة الداخلية حالياً ليست لديها القدرة على القيام بدورها في إكتشاف الغش، لأن ٩٠ % من حالات الغش يتم إكتشافها بالصدفة، بما يعنى بأن المراجعين ما زالو في حاجة إلى تعزيز معرفتهم بخصائص وسمات ومجالات الغش. ولقد أدركت معايير المراجعة الخارجية، الدور المحتمل للمراجعة الداخلية في عملية التقرير المالي Financial reporting process ، ففي نموذج خطر المراجعة، تؤدي خدمات المراجعة الداخلية إلى تخفيض المخاطر الرقابية، ويمكن الاعتماد على خدمات المراجعة الداخلية لتخفيض خطر

الاكتشاف، ويتحدد مدى الإعتماد على المراجعة الداخلية فى هذا المجال على مستوى جودة المراجعة الداخلية. (AICPA,2012,PCAOB,2007)

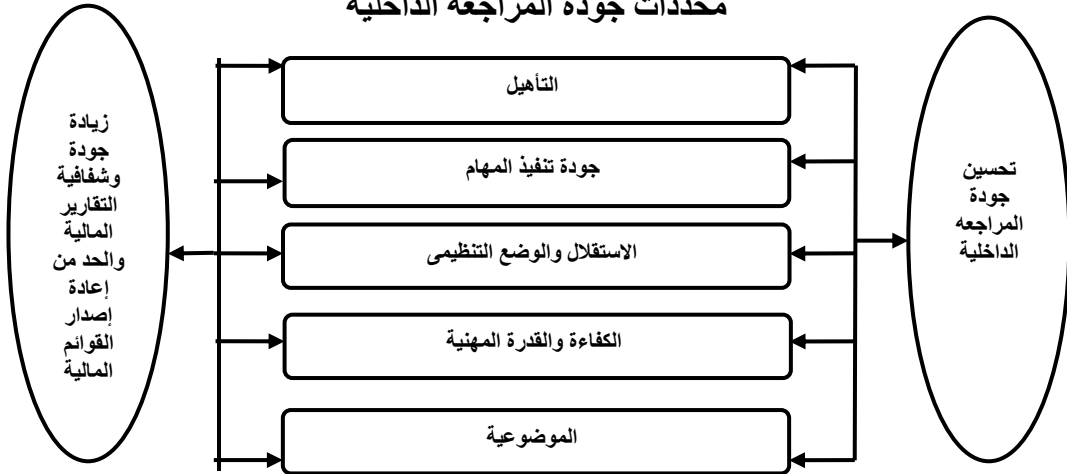
يقصد بجودة المراجعة الداخلية، توافر مجموعة من الصفات أو العوامل التى تجعل المراجعين الداخليين يؤدون عملهم بجودة، وبالتالي دعم قدرة المراجعة الداخلية على تحقيق أهدافها، وتحقيق أهداف المنشأة. وتتمثل قدرة المراجعة الداخلية فى تفعيل آليات الرقابة الداخلية وزيادة جودة وشفافية التقارير المالية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية فى؛ محددات الجودة من الكفاءة والفاعلية فى إتمام عملها الحيوى، والتخطيط الجيد، توافر القدرات المالية العالية، وتنفيذ برنامج عمل مميز، وبذل العناية المهنية الواجبة، ووضع كافة الإجراءات والوسائل الممكنة لتدنية الأخطاء والغش والحد من إعادة إصدار القوائم المالية. وتشير جودة الأداء المهني إلى، يجب أن تؤدي المراجعة دورها المتميز بمستوى عال من الجودة، فى كافة جوانب أنشطة الشركة، وتساعد فى رفع كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية وتدنية الأخطاء وتنعكس إيجابياتها فى جودة التقارير المالية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية. (راضى، ٢٠١٤)

وفى هذا السياق، يجب على إدارة المراجعة الداخلية حماية المنشأة من كل أنواع المخاطر سواء المتعلقة بدقة المعلومات المالية، أو ضياع الأصول أو الاستخدام غير الكفاء للموارد المتاحة، أو الفشل فى تحقيق أهداف المنشأة. كما يساهم حرية الفحص والتحليل الإنتقادي للمعلومات المالية وغير المالية فى إيجاد الروابط والعلاقات بينهما والتأكيد الإيجابي لجودة المحتوى المعلوماتى للتقارير المالية. بالإضافة إلى، دقة الفحص الإنتقادي والتحقيق الموضوعى، وحرية التقويم الفعال لكافة الإجراءات والتصرفات التى تتخذ من قبل الإدارة لإتمام التزاماتها ووضع كافة الوسائل التى تساهم وتؤدي إلى تحقيق جودة وشفافية التقارير المالية. وإتباع المداخل الحديثة والمتطورة فى الفحص والتحقيق والتأكيد الإيجابي والتقارير وذلك من خلال إعادة هندسة عملية المراجعة الداخلية بما يوفر الضمان الكافى لإقناع الإدارة بفاعليتها كنشاط مضيف للقيمة. (Prawitt, et al., 2009 b)

وفى هذا السياق، عرضت معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكى بعض الإعتبارات التى يجب مراعاتها عند تقييم وفهم طبيعة المراجعة الداخلية وتقييم جودتها. وتتمثل فى مجموعة من المحددات والصفات الأساسية التى ينعكس توافرها على جودة الكفاءة المهنية، وزيادة فعالية الدور الهام للمراجع الداخلى، ومن أهمها:

- **التأهيل: Qualification** أهمية أن يتوافر التأهيل العلمى والعملى للمراجعين الداخليين وكذلك الخبرة اللازمة والمعرفة الكافية بالمخاطر التى يمكن أن تتعرض لها المنشأة. ولذا يجب على المراجعين الداخليين تطوير معرفتهم ومهاراتهم عن طريق التطوير المهنى المستمر، مع تبنى برامج التدريب المستمر، والإستمرار فى الحصول على الشهادات العلمية والمهنية. أهمية الدعم المالى للمراجعين الداخليين للإنضمام إلى عضوية المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة، مع تحفيزهم للحصول على مزيداً من الشهادات المهنية من تلك المنظمات. وكذلك تطوير المعرفة بإدارة المخاطر، الرقابية، والتحكم بشكل مستمر لدى المراجعين الداخليين. يتم تعيين عضو المراجعة الداخلية على ما يلى؛ مؤهل عال يتمثل فى بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة والمراجعة، السمعة الطيبة والنزاهة، التزام بقواعد وآداب السلوك المهنى، توافر خبرة معينة مثل التدرج الوظيفى فى أعمال المحاسبة بالشركة أو الحصول على شهادة خبرة من أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة أو الحصول على شهادة من معهد المحاسبين والمراجعين المصرى، إجتياز إختبار ومقابلة مع أعضاء لجنة أو لجان المراجعة. ويوضح الشكل رقم (٢) محددات جودة المراجعة الداخلية لتفعيل آليات الرقابة الداخلية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

الشكل رقم (٢) * محددات جودة المراجعة الداخلية



* الشكل من إعداد الباحثة بالاستفادة من الدراسات السابقة.

يتضح من الشكل رقم (٢)، تتمثل محددات جودة المراجعة الداخلية فى؛ التأهيل، جودة تنفيذ المهام، الإستقلال والوضع التنظيمى، الكفاءة والقدرة المهنية، والموضوعية، مما ينعكس فى كفاءة وفعالية آليات الرقابة الداخلية وتدنية الأخطاء والتلاعب بالقوائم المالية مما يترتب عليه زيادة جودة وشفافية التقارير المالية ويؤثر فى النهاية على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

- جودة تنفيذ المهام: Quality of Work Performance ومعناها مراعاة الأصول والمبادئ المتعارف عليها فى المحاسبة والمراجعة، ودستور أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية فى التقييم الموضوعى لفعالية هيكل الرقابة الداخلية وحرية التقرير عنها، والعناية المعقولة من خلال التخطيط الجيد، وكفاءة البرنامج والإجراءات الفعالة ودقة الفحص الإنتقادى، والحصول على الأدلة والقرائن الكافية والحاسمة بشأن التأكيد الإيجابى فى شفافية التقارير المالية، من التلاعب وما ينتج عنها من مخاطر وزيادة الثقة والمصادقية فى جودة وشفافية التقارير المالية. إسناد مهمة قيادة إدارة المراجعة الداخلية إلى شخص تتوافر فيه صفات المدير الناجح ومن أهمها؛ قوة الشخصية والقدرة على الإتصال بالآخرين وتكوين علاقات عمل طيبة والقدرة على إتخاذ القرارات عن طريق المشاركة مع العاملين وتطوير العاملين معه وتنمية مهاراتهم. يتم معاقبة أو عزل المراجع الداخلى فى حالة؛ الإهمال أو التقصير فى أداء المهام المكلف بها، وحالة التواطؤ مع أحد أو بعض أعضاء مجلس الإدارة. (Abbott ,et al.,2015, Al- Ahetwi,et al.,2011; Alderd, et al.,2013)

- الإستقلال والوضع التنظيمى: Independence أهمية أن يتمتع المراجع الداخلى بالإستقلال الذهنى، ويقصد به تحرر المراجع الداخلى من القيود والظروف التى قد تهدد قدرته على القيام بمهامه وإبداء رأيه بشكل غير متحيز. ويقاس الإستقلال بالتبعية فى الهيكل التنظيمى، وعلى رئيس قسم المراجعة الداخلية أن يخطر رئيس لجنة المراجعة بالعوامل التى تهدد إستقلال وموضوعية المراجعة الداخلية، كوجود قيود مفروضة على نطاق المراجعة الداخلية. ولكى يتحقق الإستقلال لإدارة المراجعة الداخلية يجب أن يتمكن رئيس قسم المراجعة الداخلية من الوصول المباشر للبيانات والمعلومات والسجلات، بدون أى قيود من الإدارة العليا وذلك من خلال تبعية المراجعة الداخلية لأعلى مستوى إدارى فى الهيكل التنظيمى. مما يساهم فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، والحرية فى التقرير عنها دون أى ضغوط تهدد إستقلاله، والتعزيز

فى إنجاز برنامج المراجعة، وكافة الإجراءات لتدنية التحريفات والتلاعب والحد من إعادة إصدار القوائم المالية، وزيادة الثقة والمصدقية فى جودة وشفافية التقارير المالية. توفير الضمانات اللازمة لتحقيق إستقلال إدارة المراجعة الداخلية والتي من أهمها؛ أن يتم التقرير مباشرة للإدارة العليا مع عدم إشتراك المراجعين الداخليين فى أى أعمال تنفيذية بالمنشأة وإعطائهم الحصانة اللازمة، وأن يتم تقييم أعمال إدارة المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة إن وجدت، أو عن طريق عضو مجلس الإدارة المنتدب، وأن يكون تعيين وعزل مدير هذه الإدارة من سلطة مجلس الإدارة.

- الكفاءة والقدرة المهنية: Competency وتقاس بالكفاءة وتراكم الخبرة العلمية والعملية والتقنية المهنية، من خلال التدريب والتعليم المستمر، والإلمام بالتطورات فى المعايير المهنية للمراجعة، ومعايير المراجعة الداخلية والإرشادات الحديثة، وتوافر المهارات الذهنية والتفكير الإبداعي، ومهارة التعامل والإتصال الفعال، وتبنى إتجاه التشكك المهني Adopted the direction of professional skepticism وهو إتجاه مبنى على عقل متسائل، وتقييم إنتقادی لإحتمال وجود ظروف قد ينتج عنها تحريفات جوهرية فى القوائم المالية. على المراجعين الداخليين معرفة المؤشرات الكمية وغير الكمية التى يستخدمها المدراء التنفيذيون والماليون ومدراء التشغيل والمراجعون الخارجيون فى تقييم فعاليتهم، والعمل على تحسين وتدعيم الأمور التى تقيسها تلك المؤشرات، وإعطاء المؤشرات غير الكمية إهتماماً أكبر من المؤشرات الكمية. مما ينعكس فى التقييم الموضوعى لفعالية آليات هيكل الرقابة، والقيام بالرقابة والوقاية الإكتشافية والتوجيهية، وتدنية مخاطر التلاعب والأخطاء، وزيادة الثقة والمصدقية فى جودة وشفافية التقارير المالية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية. (مبارك، ٢٠١٠)

- الموضوعية: Objectivity ومعناها التوجهات الذهنية غير المتحيزة التى تكفل قيام المراجعين الداخليين بأداء مهامهم على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم. يجب ألا يسمح بوضع يجعل المراجعين الداخليين يشعرون بعدم القدرة على إبداء أحكامهم وآرائهم المهنية بموضوعية. وهو مفهوم متعدد الأهداف، تشمل البعد عن التحيز، الإستقلال والأمانة، ومؤثر هام فى التقييم لكفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، والتقرير عنها لتدنية الأخطاء والتلاعب وزيادة جودة وشفافية التقارير المالية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية. جعل إدارة المراجعة الداخلية مجال تدريبي

جيد للمراجعين الداخليين للترقى الوظيفى وشغل مناصب القيادات الإدارية. وتحديد أدوات المراجعين الداخليين بعناية وإعلام الإدارات محل المراجعة بها. (عبد المنعم، ٢٠١٠؛ IIA, 2010,2012,2013 a, Alzeban, 2015, IAASB,2009 a,315,par. 20

٤/٣ دور جودة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية:

يعد وجود نظام رقابة داخلية محكم تضعه إدارة الشركة بالتعاون مع لجنة المراجعة ويقره مجلس الإدارة، من أهم متطلبات دليل حوكمة الشركات لعام ٢٠١١. وذلك لمساعدة الشركات على تحقيق أهدافها، ويحتوى على مجموعة من السياسات والإجراءات التى يتم تصميمها لإمداد الإدارة بتأكيد مناسب على أن أهداف الرقابة التى تراها أساسية للشركة سوف يتم تحقيقها. ولقد إهتمت المنظمات المهنية بالإهتمام بدور المراجعة الداخلية فى أهمية الفحص والتحقق الموضوعى من أساليب آليات هيكل الرقابة الداخلية الفعالة على جودة التقارير المالية، وتحديد الثغرات فى آليات هيكلها للحد من إعادة إصدار القوائم المالية. (AICPA,2012; COSO,2010; Naibei,et al.,2014)

وقد إنتفعت الدراسات السابقة على أن إعادة إصدار القوائم المالية صار بمثابة دليل على ضعف هيكل الرقابة الداخلية وعدم نزاهة الإدارة. (Caldiron,et al.,2012; Bizarro, et al.,2011; Blankley,et al.,2012) يعمل الهيكل الفعال للرقابة الداخلية على تحقيق سلامة المعاملات المالية المسجلة وإعداد التقارير المالية الدقيقة والموثوق فى جودتها، وأنها تمت وفقاً لضوابط جودة المعايير المحاسبية. القصور فى جودة المعلومات يسبب تحريفات جوهرية فى التقارير المالية، لا يمكن الوقاية منها فى التوقيت المناسب. وينقسم الضعف إلى؛ الضعف غير الجوهري فى آليات هيكل الرقابة ويمكن تقويمه ومعالجته فى إعداد تقارير إحتيالية وضرورة إعادة إصدار التقارير المالية، وهو قابل للتقويم والمراجعة، ويتمثل الضعف الآخر على مستوى الحسابات ومرتبطة بآليات بيئة الرقابة نفسها، ويصعب تقويمه وإكتشافه فى التوقيت المناسب، وأما الأخير ضعف يتعلق بآليات هيكل الرقابة على مستوى المعاملات. (Irving ,et al.,2013; Carcello,2012)

وفى هذا السياق، أكدت معايير المراجعة الدولية على أهمية فهم مراقب الحسابات لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة والتعاون مع إدارة المراجعة الداخلية به. فقد أكد معيار المراجعة الدولى

رقم (٣١٥) على ضرورة تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها. (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٢؛ IAASB,2010a,2012) ينقسم الضعف الجوهري فى آليات هيكل الرقابة إلى؛ ضعف فى مقومات الرقابة ذاتها ومكوناتها الخمسة، ولم تقم الإدارة باكتشافها فى التوقيت المناسب والإفصاح عنها، وأوجه القصور الهامة التى تؤثر سلباً على شفافية وجودة التقارير المالية، ولم يتم التقرير عنها. وأوجه القصور التى تجتمع مع بعضها، وتؤدى إلى تحريفات جوهرية، ولم يتم الإفصاح عنها وتساعد فى إعادة إصدار القوائم المالية. يعد تقييم الأهمية النسبية أساس الحكم على مدى صدق وعدالة القوائم المالية، حيث تتحدد بموجب تقييم الأهمية النسبية، تحريفات القوائم المالية المؤثرة على قرارات مستخدمى التقرير المالى، والتى يطالب مراقب الحسابات، إدارة منشأة عميل المراجعة بتصحيحها، والأخرى غير المؤثرة والتى يسمح للقوائم المالية المراجعة باحتواءها. فيؤثر تقييم الأهمية النسبية على معلوماتية ومصداقية القوائم المالية.

(الابيارى، ٢٠١٤؛ Samaha,2014؛ khlif and IAASB,2010b)

يتضح مما سبق، مدى مساهمة جودة المراجعة الداخلية من خلال موقعها الفريد المتميز فى تحقيق إطار من التكامل والتناغم المرغوب والتفاعل المثمر فى تفعيل آليات هيكل الرقابة الداخلية لزيادة جودة وشفافية التقارير المالية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية. وكلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فعالية كلما كان احتمال عدم وجود أخطاء، أو إكتشافها بواسطة هيكل الرقابة الداخلية، أو كان معامل الخطر الذى يمكن تحديده للمخاطر الرقابية أقل. وهذا يوضح أن هناك علاقة حتمية تأثيرية إيجابية بين جودة المراجعة الداخلية وتقييم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية.

٥/٣ العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية:

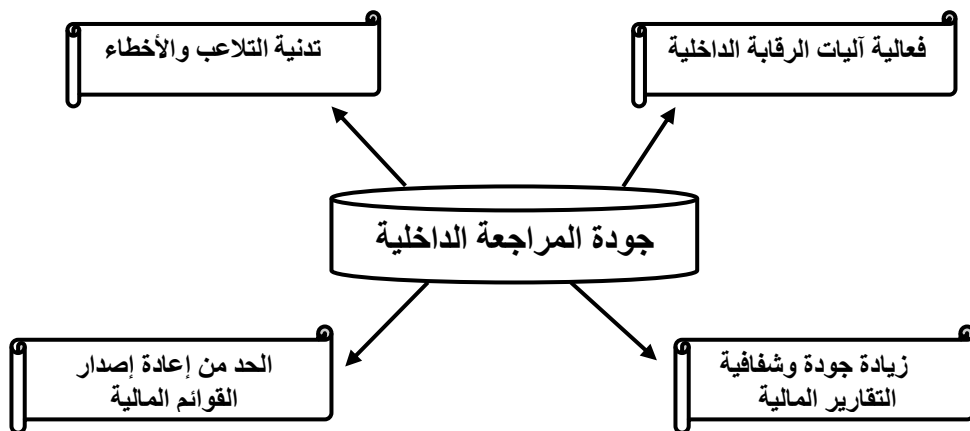
شهدت السنوات الأخيرة مزيداً من الإهتمام بجودة التقارير المالية Financial Statements Quality ويرجع هذا الإهتمام إلى الإنهيارات المالية لكبرى الشركات الأمريكية. تعنى جودة التقارير المالية، ما تتصف به المعلومات المحاسبية التى تشتمل عليها تلك التقارير من مصداقية، وما تحققه من منفعة لمستخدميها، مع خلوها من التحريف والتضليل، وإعدادها فى ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، مما يساعد على

تحقيق الهدف من إستخدامها. إعداد تقارير مالية مضملة للمستفيدين عن حقيقة الأداء الإقتصادي للشركات، يتطلب إعادة إصدار القوائم المالية والتشكيك في مصداقية وجودة المحاسبة والمراجعة نتيجة الضعف الجوهرى فى كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية. حيث قدمت الدراسات السابقة (Asare,et al.,2010;Mihret,et al.,2010) بعض الأدلة على أن تنفيذ فريق المراجعة الداخلية مهامه بمستوى عال من الجودة والكفاءة بما يضمن حماية الأصول، فعالية الرقابة، زيادة الإعتماد على المعلومات، كفاءة وفعالية العمليات، وتوافق النظم الموضوعية مع سياسات وإجراءات المنشأة، والالتزام بالقوانين والمعايير المهنية والمواثيق الأخلاقية ينعكس إيجابياً على جودة التقارير المالية وبالتالي الحد من إعادة إصدار القوائم المالية. (الصيرفى، ٢٠١٥) ويوضح الشكل رقم (٣) العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

وفى هذا السياق، تناول مجلس الإشراف المحاسبى على شركات المساهمة بالولايات المتحدة عام ٢٠١٠ معيار تقييم المخاطر (PCAOB,2010) ، وفى مصر تناولت معايير المراجعة المصرية أرقام (٢٠١، ٢٥٠، ٣١٥، ٣٣٠) الصادرة بالقرار الوزارى رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨ مخاطر بيئة العمل وأكدت هذه المعايير على أهمية إستخدام وتطوير منهج مراجعة مخاطر الأعمال لأثره القوى على جودة عملية المراجعة. وتقييم برامج مواجهة خطر الغش فى التقارير المالية، والمشاركة فى وضع تصور للتقديرات والسياسات المحاسبية المتبعة بالمنظمة، والتواصل المستمر مع لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة فى حالة إكتشاف عمليات غش أو إحتيال بالتقارير المالية فى المنظمة. (عبد العزيز، ٢٠١٤)

الشكل رقم (٣)*

العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية



* الشكل من إعداد الباحثة بالاستفادة من الدراسات السابقة.

يتضح من الشكل رقم (٣) تقلل المراجعة الداخلية الفعالة من فرص إصدار تقارير مزيفة، والحد من سلوك الإدارة نحو التلاعب في التقارير المالية من خلال؛ فعالية آليات الرقابة الداخلية، وتدنية التلاعب والأخطاء بالقوائم المالية، مما يترتب عليه زيادة جودة وشفافية التقارير المالية للشركات وينعكس إيجابياً على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، تتمكن المراجعة الداخلية التي تتسم بجودة عالية من خلال دورها الفريد، بما تحققة من رقابة مستمرة إلى تقدير وتقويم مواطن الضعف الجوهرى فى هيكل الرقابة الداخلية، والتقارير عنها وكيفية مواجهتها والحد من إعادة إصدار القوائم المالية. حيث تعتبر بمثابة مراجعة يومية على تصرفات وقرارات الإدارة، وآداء هذه المراجعة بمستوى من الكفاءة والجودة يضعف من قدرة الإدارة على التدخل فى إعداد التقارير والقوائم المالية بالوسائل المختلفة كالتدخل فى وضع التقديرات المحاسبية، أو الاختيار المحاسبى، أو بأى وسيلة أخرى من خلال دورها الفاعل فى الفحص والتأكيد الإيجابى والتقارير، لتحقيق الجودة والشفافية، ودقة وإنتظام الدفاتر المحاسبية، وتدنية الأخطاء والحد من إعادة إصدار القوائم المالية، والتأكيد الإيجابى على شفافية التقارير المالية. كما يمكن رؤية المراجعة الداخلية على أنها خط الدفاع الأول ضد قواعد الحوكمة غير الكافية، وضد أى تجاوزات فى التقرير المالى. كما أنه بدعم مناسب وكافى من مجلس الادارة، ولجنة المراجعة فان المراجعين الداخليين يكونوا فى وضع أفضل بما يمكنهم من إكتشاف أى ممارسات محاسبية غير مناسبة، وأى تقصير فى نظام الرقابة الداخلية وقواعد الحوكمة غير الكافية. (على، ٢٠١٥؛ Protivitim,2011)

يتضح مما سبق، تقوم المراجعة الداخلية بهمزة التواصل الإيجابية وتقوية الروابط والعلاقات التعاونية المتشابكة مع كافة آليات الحوكمة فى تفعيل وتحسين جودتها، مما يساهم فى التأكيد الإيجابى على جودة التقارير المالية. بالإضافة إلى، تقويم جودة آليات هيكل الرقابة الداخلية والتقارير عنها، من خلال مشاركة الإدارة فى إجراءات الرقابة، لضمان تحقيق الثقة والمصادقية وشفافية التقارير المالية، وصولها لكافة أنحاء وجوانب الشركة، والمساهمة الفعالة فى تحقيق وضمان كفاية العمليات والإلتزام بالسياسات والتشريعات، ومتابعة النظم والضوابط الرقابية، وتقويم فعاليتها وجودتها، وتحقيق جودة وشفافية التقارير المالية. وهذا يوضح أن هناك علاقة

حتمية تأثيرية إيجابية بين جودة المراجعة الداخلية وزيادة جودة شفافية التقارير المالية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

٤- الدراسة التجريبية واختبار فروض البحث:

تهدف الدراسة التجريبية إلى اختبار فروض وأهداف البحث في ضوء حدوده، وذلك من خلال حالة عملية تضمنت معالجة المتغير المستقل ويتم عرضها على عينة الدراسة، وكذا الحصول على رأى مفردات العينة باستخدام الأسئلة، كما تم إعطاء أوزان للإستجابة وفقاً لمقياس ليكرت الترتيبي الخماسي كما يلي:

موافق تماماً = ٥ موافق بدرجة كبيرة = ٤ موافق = ٣

غير موافق إلى حد ما = ٢ غير موافق تماماً = ١

١/٤ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين الماليين، وأعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية. وجهت لهم أسئلة الحالة الإفتراضية (ملحق البحث)، صممت للحصول على المعلومات الأساسية والضرورية اللازمة لإجراء الدراسة والتي إشتملت عدداً من المتغيرات التي تم توظيفها للتعامل مع فروض الدراسة وأهدف البحث، وقد تم إستخلاص هذه المتغيرات من خلال مراجعة الدراسات السابقة مع الأخذ في الإعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في مصر. وتتكون عينة الدراسة، كعينة حكمية من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين الماليين، ولجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية والتي تتجاوز خبرتهم أكثر من سبع سنوات، مما يجعل ردودهم وإجاباتهم على الحالة التجريبية أكثر ملائمة لإختبار فروض البحث. ولقد توجهت الباحثة بإجراء مقابلات مع بعض أفراد العينة تم من خلالها التعريف بأهداف البحث وأهميته، وتسليم إستمارات الإستقصاء، وتحديد موعد لإستلام الردود عليها. ويوضح ملحق البحث رقم (١) نموذج الاستمارة التي تتضمن الحالة التجريبية المستخدمة في البحث. تتكون عينة الدراسة من (١٨٠) رداً صحيحاً من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين الماليين، ولجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية موزعة على القطاعات

الإقتصادية المختلفة، تم توزيع (٢٥٥) قائمة إستقصاء. ويوضح الجدول رقم (١) تحليلاً لحجم العينة محل الدراسة.

جدول رقم (١)
قوائم الإستقصاء الموزعة والمعادة ونسبة الردود

نسبة الردود	عدد الاستمارات المعادة والصالحة للتحليل	عدد الاستمارات الموزعة	مجتمع الدراسة
٧١ %	٦٠	٨٥	المراجعين الداخليين
٧١ %	٦٠	٨٥	المديرين الماليين
٧١ %	٦٠	٨٥	أعضاء لجان المراجعة
٧١ %	١٨٠	٢٥٥	الإجمالي

يتضح من الجدول السابق، أن عدد الاستجابات الصحيحة ٧١ % و تعتبر نسبة كافية لإجراء الدراسة التجريبية، ويؤكد ذلك النتائج التي تم التوصل إليها من تشغيل البيانات عن طريق الحاسب الآلى. ويوضح الجدول رقم (٢) الخصائص الديمغرافية لمفردات العينة.

جدول رقم (٢)
الخصائص الديمغرافية لمفردات العينة

النسبة المئوية	التكرار	الفئات	المتغير
١٧ %	٣١	أقل من ٥ سنوات	الخبرة العملية بالسنوات
٣٧ %	٦٦	من ٥ إلى ١٠ سنوات	
٤٦ %	٨٣	أكثر من ١٠ سنوات	
١٠٠ %	١٨٠	المجموع	
١٩ %	٣٤	ماجستير	المستوى التعليمي
٥٩ %	١٠٦	بكالوريوس	
٢٢ %	٤٠	أخرى	
١٠٠ %	١٨٠	المجموع	
١٢ %	٢٢	CPA	نوع التدريب
١٦ %	٢٩	CIA	
١١ %	١٩	SOCPA	
٦١ %	١١٠	لم يحصل على دورات	
١٠٠ %	١٨٠	المجموع	
٤٤ %	٨٠	محاسبة	التخصص
٢٨ %	٥٠	إدارة	
٢٢ %	٤٠	اقتصاد	
٦ %	١٠	أخرى	
١٠٠ %	١٨٠	المجموع	

يتضح من الجدول السابق، أن معظم المشاركين من أفراد العينة تمتلك خبرات مناسبة في مجال الواقع العملي، وتتنوع مؤهلاتهم العلمية، ومراكزهم الوظيفية، وتخصصاتهم، ذات الارتباط بالدور المحوري المتميز لجودة المراجعة الداخلية في تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وزيادة جودة وشفافية التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية، مما يؤثر على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية، وبالتالي يمكن الإعتماد على إجابات مفردات عينة البحث في تحليل نتائج الدراسة، واختبار فروض البحث.

٢/٤ أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية:

تقوم الدراسة على منهج تجريبي يعتمد على تجربة ميدانية Field experiment ، باستخدام أسلوب دراسة الحالة مرة واحدة one –shat case studt ، بطريقة التصميم الكلي لأفراد العينة Within –Subjects Design ، حيث يتم التعامل مع أفراد البحث كمجموعة واحدة. ولقد تم استخدام دراسة حالة شركة من شركات المساهمة المصرية والتي صدر بشأنها تقرير مراجعة لفت إنتباه دون التحفظ في الرأي، تضمنت إعادة إصدار فوائدها المالية، وقد تم تسليم الحالة التجريبية لأفراد البحث بعد إجراء بعض التعديلات عليها، تمثلت في حذف اسم الشركة، ووضع بعض الافتراضات والتساؤلات التي يتطلبها البحث (ملحق ١) مع الاستعانة بمجموعة من الأسئلة الاستقصائية لتجميع البيانات. ولقد طلب من أفراد البحث الإجابة على ما ورد بالحالة التجريبية من تساؤلات وبترتيبها.

٣/٤ متغيرات الدراسة:

تقوم الدراسة على استخدام متغيرين تابعين، الأول تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية ويقاس بمدى احتمالي من صفر إلى ١٠٠ % . والثاني هو الحد من إعادة إصدار القوائم المالية، ويقاس هذا المتغير من خلال إعادة تقويم تحويل مبلغ ١٥٠ مليون جنيه من الإحتياطي العام إلى حساب الأرباح المحتجزة. ويرجع سبب قرار تحويل المبلغ لمقابلة المستوى المستهدف لتوزيعات الأرباح على المساهمين. مع مراعاة تحديث الإفصاح عنها في القوائم المالية المعدلة، وذلك في ضوء تصحيح الخطأ الجوهري الخاص بها بأثر رجعي وذلك لغرض اختبار فروض الدراسة. وتتمثل المتغيرات المستقلة محل الدراسة في محددات جودة المراجعة الداخلية وتقاس

بمقياس ليكرت الخماسى. وتحاول الباحثة دراسة تأثير كل آلية (متغير مستقل) على حده على المتغير التابع خلال الدراسة حتى لا يتداخل أكثر من محدد فى التأثير على تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، والحد من إعادة إصدار القوائم المالية، خاصة وأنه من الصعوبة تحديد التأثير الذى يحدثه كل متغير عند دراسة أكثر من متغير مستقل معاً وهو ما يعنى صعوبة تحديد أثر التفاعل الذى قد يحدثه وجود متغيرين مستقلين أو أكثر على المتغير التابع.

٤/٤ التصميم التجريبي لاختبار الفروض:

سيتم إجراء الدراسة التجريبية من خلال عرض حالة منشأة (شركة مساهمة مصرية) على أفراد البحث بالرجوع إلى الدراسات السابقة وبنفس المنهجية، التى سارت عليها بعض هذه الدراسات (على، ٢٠١٥؛ Plume and Yohn, 2010) حيث يتناسب استخدام تلك التجارب مع طبيعة البحث. مع عدد من السيناريوهات الافتراضية، تضمن الافتراض الأول إحدى وعشرون سؤالاً للكشف عن مدى إدراك أفراد البحث لأهمية ومدى توافر محددات جودة المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال المصرية، كما تضمن الافتراض الثانى، ست أسئلة للكشف عن مدى أثر محددات جودة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية. كما تضمن الافتراض الثالث، ثلاثة عشر سؤالاً للكشف عن مدى أثر محددات جودة المراجعة الداخلية فى الحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

٥- تجميع نتائج التجربة وتحليلها إحصائياً:

يمكن عرض أدوات وكيفية عمل التحليل الإحصائى لنتائج التجربة وإختبار فروض البحث كما

يلى:

١/٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

بعد مراجعة وتصنيف إستمارات الإستقصاء المستلمة للتأكد من إكتمالها وصلاحيته، فقد تم إدخال إجاباتها على الحاسب الآلى بعد ترميز المتغيرات والبيانات باستخدام برنامج SPSS (Version 20)، وتم إستخدام الأساليب الآتية:

١- مقياس الاعتمادية أو المصدقية Reliability: ويوضح مدى الاعتماد على نتائج أسئلة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة، وذلك من خلال مقياس معامل

الثبات Cronbach's Alpha.

٢- الإختبار اللامعلمى Non Parametric، لأن المقاييس أو المشاهدات فى صورة رتب وليس فى صورة مقاييس كمية.

٣- إختبار Wilcoxon Signed Rank Test لمعرفة الوسيط المتوقع Value P- Median لكل فرض من فروض البحث.

٤- قياس طبيعية علاقة الارتباط بين المتغيرات، للتعرف على طبيعة واتجاه علاقة الارتباط بين المتغيرات.

٢/٥ اختبار المصدقية:

تم اختبار مدى الصدق والثبات فى أداة الدراسة (معامل الثبات والصدق) باستخدام إختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha لقياس مدى الإتساق الداخلى لعينة الدراسة ومفرداتها والذى يأخذ قيمة تتراوح ما بين الصفر (لا يوجد صدق أو ثبات فى البيانات)، والواحد الصحيح (يوجد صدق أو ثبات تام فى البيانات). وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائى صدق وثبات المقياس حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ (٠,٩٩١) وهى قريبة من الواحد مما يعكس إستقرار المقياس.

٣/٥ التحليل الإحصائى لنتائج الدراسة التجريبية وإختبار فروض البحث:

تقوم الباحثة فى هذا الجزء بتحليل نتائج الدراسة التجريبية، وذلك على النحو التالى:

١/٣/٥ إختبار الإعتدالية وتحديد أسلوب التحليل الإحصائى المناسب لإختبار الفروض:

لتحديد الإختبار الإحصائى الملائم لإختبار الفروض، فقد تم إجراء إختبار الإعتدالية Normality على البيانات المتحصل عليها من الإستقصاء لمعرفة توزيع البيانات ويقوم إختبار الإعتدالية على الفرض التالى:

الفرض العدمى: بيانات العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بيانات التوزيع الطبيعى.

الفرض البديل: بيانات العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بيانات التوزيع الطبيعى.

وقد تبين أن قيمة P-Value تساوى ٠,٠٠٠ أى أقل من ٥ % وبالتالي يتم رفض فرض

العدم ونقبل الفرض البديل، بأن بيانات العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بيانات التوزيع الطبيعى.

ونظراً لطبيعة البيانات التي تم الحصول عليها والتي تمثل في غالبيتها أسئلة ترتيبية، لذلك فقد تم الإعتدال على الإختبار اللامعلمى Non Parametric، لأنه عندما تكون المقاييس أو المشاهدات فى صورة رتب وليس فى صورة مقاييس كمية يصبح من المناسب إستخدام الطرق اللامعلمية. وكذلك لا تعتمد هذه الطرق على إفتراض شكل معين لتوزيع المجتمع الأصى. وإستخدام إختبار Wilcoxon Signed Rank Test لمعرفة الوسيط المتوقع P-Value Median لكل فرض من فروض البحث. بالإضافة إلى إجراء الإختبار فى إصدار الحكم على قيمة P-Value عند مستوى ثقة ٩٥ ٪، وإصدار الحكم برفض أو قبول فرض معين فانه يجب إتباع قاعدة الحكم التى تقوم على مقارنة P-Value المحسوبة بإستخدام البرنامج عند مستوى معنوية ٥ ٪، بحيث إذا كانت قيمة P- Value أقل من ٥ ٪ نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل. والعكس فى حالة أن كانت P-Value أكبر من ٥ ٪ نقبل فرض العدم ونرفض الفرض البديل.

٢/٣/٥ إختبار فروض البحث:

لإختبار فروض الدراسة فقد تم تحويل الفروض البديلة إلى فروض عدم، صالحة للإختبار إحصائياً على النحو التالى:

الفرض الأول: يدرك أطراف عينة الدراسة محددات جودة المراجعة الداخلية للحد من إعادة إصدار القوائم المالية. وتم صياغة هذا الفرض إحصائياً كما يلى:

Test of Median ≤ 3 Versus Test of Median > 3

فرض العدم H0 : الوسيط أقل من أو يساوى ٣ ومعناه أن غالبية أفراد العينة لا يدركون محددات جودة المراجعة الداخلية للحد من إعادة إصدار القوائم المالية، وذلك فى مقابل الفرض البديل H1: الوسيط أكبر من ٣ وينص على أن غالبية أفراد العينة يدركون محددات جودة المراجعة الداخلية للحد من إعادة إصدار القوائم المالية. وينقسم هذا الفرض الرئيسى إلى خمسة فروض فرعية على النحو التالى:

الفرض الفرعى الأول (١/ أ): يدرك أطراف عينة الدراسة أهمية التأهيل لفريق عمل المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية. وتم صياغة هذا الفرض إحصائياً كما يلى:

Test of Median ≤ 3 Versus Test of Median > 3

فرض العدم H_0 : الوسيط أقل من أو يساوى ٣ ، ومعناه غالبية أفراد العينة لا يدركون أهمية التأهيل لفريق عمل المراجعة الداخلية، وذلك فى مقابل الفرض البديل H_1 : الوسيط أكبر من ٣، وينص على أن غالبية أفراد العينة يدركون أهمية التأهيل لفريق عمل المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية.

الفرض الفرعى الثانى (١ / ب): يدرك أطراف عينة الدراسة أهمية جودة تنفيذ المهام من جانب فريق عمل المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية، وتم صياغة هذا الفرض إحصائياً كما يلى:

Test of Median ≤ 3 Versus Test of Median > 3

فرض العدم H_0 : الوسيط أقل من أو يساوى ٣، ومعناه غالبية أفراد العينة لا يدركون أهمية جودة تنفيذ المهام من جانب فريق عمل المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية، وذلك فى مقابل الفرض البديل H_1 : الوسيط أكبر من ٣، وينص على أن غالبية أفراد العينة يدركون أهمية جودة تنفيذ المهام من جانب فريق عمل المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية.

الفرض الفرعى الثالث (١ / ج): يدرك أطراف عينة الدراسة أهمية الإستقلال والوضع التنظيمى لفريق عمل المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية. وتم صياغة هذا الفرض إحصائياً كما يلى:

Test of Median ≤ 3 Versus Test of Median > 3

فرض العدم H_0 : الوسيط أقل من أو يساوى ٣، ومعناه غالبية أفراد العينة لا يدركون أهمية الإستقلال والوضع التنظيمى لفريق عمل المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية، وذلك فى مقابل الفرض البديل H_1 : الوسيط أكبر من ٣، وينص على أن غالبية أفراد العينة يدركون أهمية الإستقلال والوضع التنظيمى لفريق عمل المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية.

الفرض الفرعى الرابع (١ / د): يدرك أطراف عينة الدراسة أهمية الكفاءة والقدرة المهنية لفريق عمل المراجعة الداخلية، وتم صياغة هذا الفرض إحصائياً كما يلى:

Test of Median ≤ 3 Versus Test of Median > 3

فرض العدم H_0 : الوسيط أقل من أو يساوى ٣، ومعناه غالبية أفراد العينة لا يدركون أهمية الكفاءة والقدرة المهنية لفريق عمل المراجعة الداخلية، وذلك فى مقابل الفرض البديل H_1 :

الوسيط أكبر من ٣ وينص على أن غالبية أفراد العينة يدركون أهمية الكفاءة والقدرة المهنية لفريق عمل المراجعة الداخلية.

الفرض الفرعى الخامس (١ / هـ): يدرك أطراف عينة الدراسة أهمية الموضوعية لفريق عمل المراجعة الداخلية، وتم صياغة هذا الفرض إحصائياً كما يلي:

Test of Median \leq 3 Versus Test of Median $>$ ٣

فرض العدم H0: الوسيط أقل من أو يساوى ٣، ومعناه غالبية أفراد العينة لا يدركون أهمية الموضوعية لفريق عمل المراجعة الداخلية، وذلك فى مقابل الفرض البديل H1 : الوسيط أكبر من ٣ ، وينص على أن غالبية أفراد العينة يدركون أهمية الموضوعية لفريق عمل المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية.

الفرض الثانى: تؤثر جودة المراجعة الداخلية إيجابياً فى تقييم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية.

Test of Median \leq 3 Versus Test of Median $>$ ٣

فرض العدم H0: الوسيط أقل من أو يساوى ٣ ومعناه أن غالبية أفراد العينة لا يدركون مدى التأثير الإيجابى لجودة المراجعة الداخلية فى تقييم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وذلك فى مقابل الفرض البديل H1: الوسيط أكبر من ٣ وينص على أن غالبية أفراد العينة يدركون مدى التأثير الإيجابى لجودة المراجعة الداخلية فى تقييم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية.

الفرض الثالث: تؤثر جودة المراجعة الداخلية إيجابياً فى الحد من إعادة إصدار القوائم المالية. وتم صياغة هذا الفرض إحصائياً كما يلي:

Test of Median \leq 3 Versus Test of Median $>$ ٣

فرض العدم H0: الوسيط أقل من أو يساوى ٣ ومعناه أن غالبية أفراد العينة لا يدركون مدى التأثير الإيجابى لجودة المراجعة الداخلية فى الحد من إعادة إصدار القوائم المالية، وذلك فى مقابل الفرض البديل H1: الوسيط أكبر من ٣ وينص على أن غالبية أفراد العينة يدركون مدى التأثير الإيجابى لجودة المراجعة الداخلية فى الحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

وبعد تحويل فروض البحث إلى صيغة قابلة للإختبار الإحصائى تم حساب الوسيط لكل الفروض وإجراء الإختبار الإحصائى Wilcoxon وجاءت قيمة P- Value أقل من ٥ % . مما يؤدى

إلى رفض كل فرض من فروض العدم وقبول الفروض البديلة. وللوصول إلى مزيد من الموضوعية في اختبار فروض البحث تم رفع قيمة الوسيط إلى ٤ ، وإجراء الاختبار الإحصائي Wilcoxon وحساب قيمة P- Value وجاءت نتائج اختبار الفروض كالتالي:

أ- نتيجة اختبار الفرض الأول:

إستهدف الفرض الأول اختبار مدى إلمام أطراف عينة الدراسة لمحددات جودة المراجعة الداخلية للحد من إعادة إصدار القوائم المالية. وقد كشفت ردود أفراد البحث مدى إدراكهم لمحددات جودة المراجعة الداخلية للحد من إعادة إصدار القوائم المالية ملحق البحث رقم (١)، وتبين أن قيمة p- value المحسوبة للردود على الأسئلة في هذا الشأن بلغت ٠,٧٢٦ أى أكبر من ٥ % . وبالتالي يتم رفض فرض العدم الأول الرئيسى وفرعيته ومن ثم قبول الفرض الأول جزئياً، ويرجع هذا لإنخفاض مستوى التدريب والتأهيل المهني والعلمي للمراجعين الداخليين، وتركيز دورهم على تقييم نظام الرقابة الداخلية. وإتضح أن أكثر المتغيرات المستقلة تأثيراً على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية هي، الموضوعية، والكفاءة والقدرة المهنية، وجودة تنفيذ المهام، ثم التأهيل والاستقلال والوضع التنظيمي للمراجعين الداخليين.

كما تم إستخدام تحليل التباين لإختبار مدى تأثير كل من المؤهل الجامعي، وسنوات خبرة أفراد البحث على آرائهم بشأن مدى توافر محددات جودة المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية. وقد أظهرت نتائج التحليل أن قيم F المحسوبة أقل من F الجدولية، مما يرجح عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات ردود أفراد البحث بشأن مدى توافر كل محدد بالشركات المساهمة المصرية تبعاً لإختلاف المؤهل الجامعي، وسنوات الخبرة ، فيما عدا أثر المؤهل الجامعي لأفراد البحث على متوسط إجاباتهم وبمستوى ثقة ٩٥ % ويتفق مع النتيجة السابقة التي توصل لها إختبار Wilcoxon.

ب- نتيجة اختبار الفرض الثاني:

لإختبار الفرض الثاني للبحث يتم صياغة فرض البحث في صورة إحصائية على النحو التالي:

$$H_0 : M_1 = M_2$$

$$H_1 : M_1 \neq M_2$$

ويعنى فرض العدم عدم وجود تأثير لجودة المراجعة الداخلية على تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، مقابل الفرض البديل القائل بوجود هذا التأثير. ويتم حساب قيمة P-Value بحيث إذا كانت قيمة P-Value أقل من ٥ % نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل. وقد جاءت قيمة P-Value مساوية للصفر، مما يعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن جودة المراجعة الداخلية تؤثر على تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية.

ج- نتيجة إختبار الفرض الثالث:

لإختبار الفرض الثالث للبحث يتم صياغة فرض البحث فى صورة إحصائية على النحو التالى:

$$H_0 : M_1 = M_2$$

$$H_1 : M_1 \neq M_2$$

ويعنى فرض العدم عدم وجود تأثير لجودة المراجعة الداخلية على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية، مقابل الفرض البديل القائل بوجود هذا التأثير. ويتم حساب قيمة P-Value بحيث إذا كانت قيمة P-Value أقل من ٥ % نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل. وقد جاءت قيمة P-Value مساوية للصفر، مما يعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن جودة المراجعة الداخلية تؤثر على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية. ويوضح ملحق البحث رقم (٢) نتائج التحليل الاحصائى.

د- قياس علاقة الارتباط بين المتغيرات:

من الأهمية تحليل علاقة الارتباط بين متغيرات فروض البحث الثالث، والتي تنقسم إلى خمس متغيرات يتعلق المتغير الأول، بالتأهيل، ويتعلق المتغير الثانى بجودة تنفيذ المهام، ويتعلق المتغير الثالث بالإستقلال والوضع التنظيمى، ويتعلق المتغير الرابع بالكفاءة والقدرة المهنية، وأما المتغير الخامس فيتعلق بالموضوعية. وللتعرف على طبيعة وإتجاه علاقة الارتباط بين الخمس متغيرات، تم الإعتماد على معامل الارتباط Kendall من النوع الثانى (tau-b) وهو أحد مقاييس الإختبارات اللامعلمية ويناسب البيانات الترتيبية. كما يقيس درجة الارتباط بين المتغيرات الخمس باعتبارها مؤشراً لأهمية محددات جودة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، والحد من إعادة إصدار القوائم المالية، والتحقق من صحة فروض البحث.

ويوضح الجدول رقم (٣) قيمة معاملات الارتباط لمحاور أسئلة فروض البحث بقائمة الإستقصاء

الجدول رقم (٣)
قيمة معاملات الارتباط لمحاور أسئلة فروض البحث بقائمة الإستقصاء

معامل الارتباط	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	المحور الخامس
المحور الأول	١	٠,٩٧٧	٠,٩٧٨	٠,٩٧١	٠,٩٧٣
المحور الثاني	٠,٩٧٧	١	٠,٩٧٤	٠,٩٧٤	٠,٩٧٤
المحور الثالث	٠,٩٧٨	٠,٩٧٤	١	٠,٩٧٦	٠,٩٧٦
المحور الرابع	٠,٩٧١	٠,٩٧٦	٠,٩٧١	١	٠,٩٧٣
المحور الخامس	٠,٩٧٣	٠,٩٧٧	٠,٩٧٨	٠,٩٧١	١

يتضح من الجدول السابق، أن معامل الارتباط هو (+ ٠,٩٨٩) وهذا يوضح أن هناك علاقة ارتباط طردية وقوية بين كل من؛ التأهيل، وجودة تنفيذ المهام، والإستقلال والوضع التنظيمي، والكفاءة والقدرة المهنية، بالإضافة إلى الموضوعية، كما يؤكد صحة فروض البحث.

يتضح مما سبق، وفي ضوء هذه النتائج بالنسبة لنتيجة إختبار فروض البحث، هناك تأثير بالفعل لجودة المراجعة الداخلية على تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وعلى الحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

٦- الخلاصة والنتائج و التوصيات:

يستهدف هذا البحث تحليل وإختبار التأثيرات الجوهرية لقياس العلاقة بين الدور المحورى المتميز لجودة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وزيادة جودة وشفافية التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثر ذلك على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية. ولقد تم البدء بتقديم إطار نظرى يتناول عرض وتحليل الإطار العام لإعادة إصدار القوائم المالية، عرض وتحليل محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية فى الشركات المساهمة المصرية، كما حددتها المعايير والتوصيات المهنية ذات الصلة، وأثر جودة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وتفعيل فعاليتها آليات هيكل الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية. ومن خلال الإعتماد على المنهج الإستقرائى من خلال دراسة تجريبية تقوم على عرض حالة منشأة (شركة مساهمة مصرية) واقعية قامت بإعادة إصدار قوائمها المالية تلقت تقرير مراجعة لفت إنتباه دون التحفظ فى الرأى، بعد تعديلها بما يناسب غرض البحث؛ على عينة من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين الماليين، ولجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية المسجلة فى بورصة الأوراق المالية المصرية موزعة على القطاعات الإقتصادية المختلفة لإختبار فروض الدراسة وباستخدام أسلوب دراسة الحالة مرة واحدة *one – shat case study*، وتطبيق التصميم الكلى لأفراد العينة *within – subjects design*، فى ظل مجموعة من الفروض الإختبارية. وفى ضوء ما تناوله البحث فى شقه النظرى وما إنتهت إليه الدراسة التجريبية، يمكن بلورة أهم نتائجه على النحو التالى:

أ- يتم إعادة إصدار القوائم المالية لمعالجة أخطاء السنوات السابقة بأثر رجعى، من خلال إعادة إصدار القوائم المالية المقارنة للسنوات السابقة، لإظهار أثر تصحيح الأخطاء، مع مراعاة الإفصاح عن طبيعة خطأ الفترة السابقة، ومبلغ التعديل فى القوائم المالية عن سنوات سابقة والتي تظهر فى التقرير المالى للسنة الحالية لأغراض المقارنة.

ب- ظهرت العديد من الفضائح المالية فى عالم الأعمال على مستوى العالم فى السنوات الأخيرة، وخاصة فى ظل الأزمة المالية العالمية، والتي كان من شأنها التأثير على مصداقية المعلومات المالية المنشورة.

ج- هناك دوراً رئيسياً فى قيام المراجع الداخلى باكتشاف وتقييم المنظمة لمواجهة الأنشطة الإحتيالية والإفصاح عنها للأطراف الرسمية لأن معظم عمليات الإحتيال يتم إكتشافها من خلال عمل إدارة المراجعة الداخلية، حيث أن قيامها بهذا الدور يؤدى إلى الحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

د- تزايد دور المراجع الداخلى فى الشركات المصرية خاصة بعد إصدار دليل الحوكمة المصرى فى مارس عام ٢٠١١ ، والذى تطلب وجود نظام محكم للرقابة الداخلية مما أدى إلى زيادة ثقة وإعتماد المراجع الخارجى على المراجع الداخلى فى إنجاز بعض الأعمال تحت إشرافه أو الإعتماد على نتائج المراجعة الداخلية مباشرة.

هـ- لأغراض التحقق من مدى صحة فروض البحث والوقوف على الدور المحورى المتميز لجودة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية وأثر ذلك على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية، تم الإعتماد على آراء مجموعة من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية، والمديرين الماليين، ولجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية. والذين يمثلون مجتمع الدراسة، كما تم الإعتماد على أسلوب المقابلة الشخصية مع بعض مفردات العينة بهدف الرد على أى إستفسارات تتعلق بالأسئلة، وقد أيدت نتائج الدراسة التجريبية نتائج التحليل النظرى، وتم التوصل من خلال الدراسة التجريبية إلى:

١- إتفاق مفردات عينة البحث حول محددات جودة المراجعة للحد من إعادة إصدار القوائم المالية، وتم إختبار هذا الفرض من خلال فروضه الفرعية وعند قيمة وسيط ٤ وقد كشفت ردود أفراد البحث بشأن مدى إعتقادهم بأهمية توافر محددات جودة المراجعة الداخلية للحد من إعادة إصدار القوائم المالية. وفى ضوء نتائج إختبار Wilcoxon ، جاءت قيمة P- Value تساوى ٠,٧٢٦ ، أى أكبر من ٥ % ، مما يقود إلى رفض فرض العدم الأول الرئيسى وفرعيته ومن ثم قبول الفرض الأول جزئياً، ويرجع هذا لإنخفاض مستوى التدريب والتأهيل المهنى والعلمى للمراجعين الداخليين، وتركيز دورهم على تقييم نظام الرقابة الداخلية. وإتضح أن أكثر المتغيرات المستقلة تأثيراً على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية هى، الموضوعية، والكفاءة والقدرة المهنية، وجودة تنفيذ المهام، ثم التأهيل والاستقلال والوضع التنظيمى للمراجعين الداخليين.

٢- إتفاق مفردات عينة البحث حول تؤثر جودة المراجعة الداخلية على تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية.

٣- إتفاق مفردات عينة البحث حول تؤثر جودة المراجعة الداخلية على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية. وتعتبر جودة المراجعة الداخلية مؤشراً لشفافية الإدارة وخاصة عند إختيار السياسات المحاسبية، وبالتالي فان جودة المراجعة الداخلية تتناسب طردياً مع جودة التقارير المالية مما ينعكس إيجابياً فى الحد من إعادة إصدار القوائم المالية.

وفى ضوء النتائج السابقة توصى الباحثة بالآتى:

١- أهمية إعادة فهم إدارة المراجعة الداخلية لجميع مخاطر النشاط، وتصنيفها وفقاً لمفهوم إدارة الوحدة الإقتصادية وتصميم عملية المراجعة بناءً على هذا التصنيف، مع ضرورة تغيير طريقة تفكير وسلوك المسؤولين عن عملية المراجعة بما يعزز ثقة الإدارة العليا فى فاعلية عمليات التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير.

٢- ضرورة إعادة النظر فى معايير المراجعة والتشريعات والقوانين المنظمة لها فى البيئة المصرية لتحسين جودتها ومواكبتها للتطورات على المستوى الدولى، وتأكيد أهمية توافر ما يضمن استقلال المراجع الداخلى من معايير وقواعد وأنظمة مهنية.

٣- أهمية تفعيل دور المعاهد والهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة فى متابعة تطور أساليب الممارسات المهنية للمراجعة الداخلية، ودراسة مدى إرتباط أي نهج ممارسة حديث بأساسيات المهنة ومعاييرها وقواعدها السلوكية إثراءً للفكر والممارسات الخاصة بها.

٤- أهمية سعى المراجع الداخلى لإكتساب مهارات جديدة سواء فى مجال تقنية المعلومات أو رقابة الجودة وغيرها من الأساليب الإدارية والمحاسبية الجديدة كنظرية القيود والتكلفة المستهدفة والقياس المقارن Benchmarking .

٥- أهمية سعى فريق المراجعة الداخلية للحصول على دعم الإدارة من خلال الإتصال الدائم بها ومشاركتها فى تطوير طرق تنفيذ العمليات الرئيسية بما يتضمنه من أنشطة فرعية معتمداً على تطبيق أساليب تحليل القيمة، وإتباع مدخل العملية عند إجراء التقييم، مع ضرورة الإستعانة بالمختصين ووسائل التقنية الحديثة.

٦- ضرورة وضع قواعد للسلوك المهني للمراجع الداخلي يكون أساسه دستور المهنة الصادر من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي، مع إصدار دليل يتضمن إطار فكري للممارسات المهنية للمراجعة الداخلية يتم الإلتزام بتطبيقه في مصر والدول العربية، يضم على الأقل معايير للأداء المهني وقواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية.

- مقترحات لأبحاث مستقبلية:

في ضوء حدود البحث وما إنتهى إليه من نتائج، تعتقد الباحثة بأهمية البحث مستقبلاً في الموضوعات التالية:

- إجراء دراسة تجريبية لتقييم أثر تفعيل المراجعة الداخلية في تحقيق القيمة العادلة لزيادة جودة التقارير المالية في البيئة المصرية.

- إجراء دراسة مقارنة بين الشركات المقيدة بالبورصة والشركات غير المقيدة بالبورصة في مصر لأثر إعادة إصدار القوائم المالية على قرارات مراقبي الحسابات.

- إجراء دراسة تجريبية لتقييم أثر جودة المراجعة الداخلية في تقويم فعالية هيكل الرقابة الداخلية لتدنية ممارسة ومخاطر إدارة الربحية في البيئة المصرية.

- إجراء دراسة تطبيقية لتقييم أثر إعادة إصدار القوائم المالية على فترة إبطاء المراجعة في البيئة المصرية وأسعار الأسهم وعلى قيمة الشركة.

مراجع البحث

المراجع العربية:

- ابراهيم، رضا توفيق عبده، ٢٠١٤، "جودة المراجعة الداخلية في تقويم فعالية هيكل الرقابة الداخلية لتدنية ممارسة ومخاطر إدارة الربحية"، **مجلة الدراسات التجارية والإدارية**، كلية التجارة، جامعة دمنهور، العدد السابع، يناير، ص ٩١-١٢٥ .
- أسعد، زينب أسعد، ٢٠١٤ ، " قياس جودة الإفصاح المحاسبي في ظل المخاطر المنتظمة والإفصاح التطلعي لتعظيم قيمة المنشأ " ، **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد خاص، المؤتمر العلمي السنوي للقسمة بعنوان دور المحاسبة والمراجعة في إدارة المخاطر المعاصرة، الجزء الثاني، ١١ - ١٢ أكتوبر، ص ٧٧٣-٨٠١ .
- اليباري، هشام فاروق، ٢٠١٤، "محددات تباين تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية- دراسة تحليلية وتجريبية" ، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو، ص ٧٣-١٢٧ .
- الرشيدى، ممدوح صادق محمد، ٢٠١٢ ، " دراسة تحليلية لأساليب تقييم جودة التقارير المالية"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد السادس والعشرون، العدد الثاني، ص ١-٦٠ .
- الشهاوى، صلاح أحمد محمد، ٢٠١٤، " أثر تطوير أنشطة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية بتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP- دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية، التجارة والتمويل**، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الأول، المجلد الثاني، ص ٣٢٥-٣٧٢ .
- الصيرفى، أسماء أحمد، ٢٠١٥، " دراسة وإختبار العلاقة بين وفاء شركات المؤشر المصرى لمسئولية الشركات بمسئولياتها الإجتماعية وجودة تقاريرها المالية - دراسة تطبيقية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد رقم ٥٢، الجزء الثالث، يوليو ، ص ٤٥-٧٧ .
- الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٢ ، " معيار المراجعة الخارجية المصرى رقم ٦١٠ دراسة المراجع الخارجى لعمل المراجعة الداخلية". **متاح على موقع شبكة المعلومات الدولية www.google.com**
- جبر، غريب جبر، ٢٠١٤، "تقييم أثر جودة المراجعة الداخلية على جودة الأرباح المحاسبية ببنك التنمية الصناعية المصرى - دراسة تحليلية"، **مجلة المحاسبة المصرية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع، السنة الرابعة، ص ٦١٤ - ٧٠١ .
- حسن، يوسف صلاح عبد الله، ٢٠١٣، " دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء إدارة المخاطر "، **المجلة العلمية، التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، السنة الثامنة والعشرون، ص ١١٧ - ١٧١ .
- راضى، محمد سامى، ٢٠١٤، " تطوير دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في البيئة المصرية: دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية، التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، المجلد الأول، ص ١-٤٨ .
- شحاته، شحاته السيد، ٢٠١٤، " دراسة واختبار مدى المام ووفاء مراقبي الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية - دراسة تجريبية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، المجلد الواحد والخمسون، يناير، ص ١٥٧ - ٢٠٥ .
- عبد العزيز، ياسر محمد السيد، ٢٠١٤، " تفعيل دور المراجعة الداخلية فى إكتشاف الغش باستخدام إشارات الإنذار المبكر فى شركات المساهمة المصرية"، **مجلة المحاسبة المصرية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع، السنة الرابعة، ص ١١٥ - ١٧٤ .

- عبد المنعم، هيثم أحمد حسين، ٢٠١٠، "أسس تفعيل دور المراجعة الداخلية كمنشط استشارى فى المنشآت المصرية"، *المجلة العلمية، التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثانى، العدد الثانى، ص ٥٥-١*.
- على، عبد الوهاب نصر، ٢٠١٤، "دراسة إنتقادية لمقترح التقرير الجديد لمراقب الحسابات المتوقع تفعيله ٢٠١٤"، *بحث مقدم للمؤتمر الدولى الأول فى المحاسبة والمراجعة، " تفعيل آليات المحاسبة و المراجعة لمكافحة الفساد المالى والإدارى "*، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف، ٧-٨ إبريل ٢٠١٣ .
-، ٢٠١٥، " أثر إعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات - دراسة تجريبية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثانى، المجلد رقم ٥٢ ، الجزء الأول، يوليو، ص ١٠٧-١٥١*.
- عيسى، سمير كامل محمد، ٢٠٠٨، " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مجلد ٤٥ ، العدد الأول، يناير*.
- مبارك، الرفاعى ابراهيم، ٢٠١٠، " جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها فى الحد من ممارسات ادارة الأرباح"، *المجلة العلمية، التجارة والتمويل، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الثانى، ص ٥٦-١*.
- محمود حسن شلقامى، ٢٠١٢، " اطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية فى الحد من الممارسات المحاسبية لادارة الأرباح"، *مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف، العدد الأول، ص ٢٠١-٢٦٠*.
- مسعود ، سناء ماهر محمدى، ٢٠١٣، " إطار مقترح للتكامل بين مدخلى القيمة الاقتصادية المضافة ونموذج الأداء المتوازن لتطوير دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر بالبنوك التجارية"، *رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة بنها*.
- هلالى، أسامه أحمد جمال، ٢٠١٣، "مدى توافر العرض العادل فى التقارير المالية المنشورة بالبورصة المصرية"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، الجزء الثالث، العدد الثانى، ديسمبر ، ص ١-٦٨*.
- وزارة الاستثمار، ٢٠١٥، " معايير المحاسبة المصرية المعدلة"، الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ بإصدار معايير جديدة للمحاسبة المصرية وبصفة خاصة معيار المحاسبة المصرى رقم (٧) " الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية ". www.google.com متاح على موقع
- يوسف، أبو بكر محمد، ٢٠١٥، "فترة إبطاء المراجعة والدور التأثيرى لجودة وظيفة المراجعة الداخلية - دراسة إمبريقية"، *مجلة الدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثانى، المجلد السابع والثلاثين، يوليه، ص ١٢٩-١٧٧*.

- Abbott L.J., Daugherty and B.,Parker S.2015,"Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: the Joint Importance of Independence and Competence", **Journal of Accounting**. Available at : [http:// www. elsevier.com](http://www.elsevier.com)
- Al- Ahetwi, M., S.M. Ramadili,T.H. Chowdury and Z.M.Sori , 2011," Impact of Internal Audit Function on Financial Reporting Quality: Evidence from Saudi Arabia ", **A Frican Journal of Business Management**.
- Alder,C.W.,D.M. Bradon,W.F.,Messier,Rittenberg and C.M Stefaniak.,2013,,"A Summary of Research on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function", **A Journal of Practice and Theory**.
- Alzeban A., 2015," The Impact of Culture on the Quality of Internal Audit – An Empireical Study", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**. Available at : [http:// www. Jaf. sagepub.com](http://www.Jaf.sagepub.com)
- American Accounting Association's Financial Accounting Standards,2012, "Committee,2010, Response to the Financial Accounting Standards Board's Joint Discussion Paper Entitled Preliminary Views on Financial Statement Presentation", **Accounting Horizons**,Vol.24, No.1.
- American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA), 2012 , "Consideration of Fraud in A Financial Statement Audit", **Statement on Auditing Standards**, No. 99, New York, NY: AICPA.
- Antoine,R.,2012," Internal Audit:Spotlight Shines on Its New Role". Available at: <http://www.accounting.smartpros.com>.
- Arens,Alvin A.,Randal J.,Edler. and Mark S.,Beasley, 2014," Auditing and Assurance Services :An Integrated Approach", Fifteenth Edition,**Pearson Education Limited** .
- Asare,S.,R.A.Davidson and A.A.Gramling,2010," The Effect of Management Incentives and Audit Committee Quality on Internal Auditors' Planning Assessments and Decision", **Work Paper**. Available at:<http://www.google.com>.
- Ashbaugh,-Skaife,H.,Collins,D.,Kinney,Jr.and Lafond,R.,2008," The Effect of SOX Internal Control Deficiencies and their Remediation on Accrual Quality", **The Accounting Review**, Vol.83,No.1,pp.217-250.
- Blue Ribbon Committee, 1999," Report and Recommendation of Blue Ribbon Committee ", New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers, **New York**.
- Brody ,R.G. and D.J.Lowe, 2011," The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity", **International Journal of Auditing**, Vol. 4,No.3, PP.169- 178.

-Bronson,P.R., 2011,"Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions", **Journal of Accounting Research**,Vol.21,No.3,PP.441-455.

-Burnaby,P.,N.Howe and B.Muehlmann, 2011,"Detecting Fraud in the Organization: An Internal Audit Perspective", **Journal of Forensic and Investigative Accounting**.

-Caldiron,T.G.,L.Wang and T.Klenotic, 2012," Past Control Risk and Current Audit Fees", **Managerial Auditing Journal** ,Vol.27,No.7,PP.191-222.

-Carcello, J.V . 2012, "What Do Investors Want from the Standard Audit Report? Results of A Survey of Investors Conducted by The PCAOB's Investor Advisory Group". **The CPA Journal**. 22 Jan.

Available at : [http:// www.google.com](http://www.google.com).

-Chen,F.,Hope,O.k.,O.and Wang,E.,2012," A Financial Reporting Quality and Investment Efficiency of Private Firms in Emerging Markets", **The Accounting Review**, Vol.25,No.2.

-.....,H., k.Pany, and J.Zhang. 2008,"An Analysis of the Relationship between Accounting Restatements and Quantitative Benchmarks of Audit Planning Materiality" ,**Review of Accounting and Finance**, Vol. 7,No.3 ,PP.236.

-.....,Q. Chen and A.k.l.O, 2014,"Is the Decline in the Information Content of Earnings Following Restatements Short -lived?",**Accounting Review** , Vol.89,No.1 ,PP.177-207.

-..... ,X. , 2011, " Dose Increased Board Independence Reduce Earnings Management ? Evidence from Recent Regulator Reforms".

Available at: <http://www.ink.library>

-Cezair,J. A,2009," How Internal Audit Can be Effective in Combating Occupational Fraud",**Internal Auditing**,May/Jon, Vol.24, No.3 ,PP.22-32. -

-Decho, P.M., Hutton, A.P.,Kim,J .H., and Sloan,R.G.,2012," Detecting Earnings Management: Anew Approach", **Journal of Accounting Research**.

-Firth,M.,O.M.Rui, and Wwu.,2011," Cooking the Books : Recipes and Costs of Falsified Financial Statements in China", **Journal of Corporate Finance**, Vol.17,No.2, PP. 371-390.

-Gramling, Audrey, A.Edward F.O 'Donnell and Scott D. Vandervelde, 2013," An Experimental Examination of Factors that Influence Auditor Assessments of A deficiency in Internal Control over Financial Reporting ", **Accounting Horizon**, Vol.27.

-Hajiha ,Z,and Rafiee, A.,2011,"The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays", **Middle-East Journal of Scientific Research**, Vol.10, No.3, PP.389-397.

-International Auditing and Assurances Standard Board,(IAASB),2009 a,
" **The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in An Audit of
Financial Statements: International Standard on Auditing (ISA), No. 240.**

.....,2009 b,
" **Subsequent Events: International Standard on Auditing (ISA), No. 560.**

.....,2010 a,
"Communication of .. Internal Control.. Related Natters ..Identified in. An
Audit Frequently Asked Questions .for ...AICPA PCPS Members.", **Available at :**
<http://www.iaasb.org>

....., 2010 b,
" International Standards on Auditing (ISA), No. 500, Audit Evidence",
Handbook of International Quality Control, **Auditing, Review, other
Assurance , And Services Pronouncements**,New York: IAASB.

.....,2012," Invitation
To Comment: Improving the Auditor's Report".June.
Available at : [http:// www.google.com/guide-frame.cfm?](http://www.google.com/guide-frame.cfm?)

-Institute of Internal Auditors (IIA),2010," International Standards for the
Professional Practice of Internal Auditors".
Available at : [http:// www.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm? doc](http://www.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm?doc)

.....,2012,"International Standard for
the Professional Practice of Internal Auditing Standards", Florida,USA, **Available
at : [http:// www.theiia org/ecm/guide-frame.cfm?](http://www.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm?)**

.....,2013 a," Legal Communicating Results,
Practice Advisory 200-1, Florida. Available at:
[http://www.theiia. org/ecm/guide-frame.cfm? doc](http://www.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm?doc)

.....,2013 b, " The Three Lines of Defense
in Effective Risk Management and Control",Jan.,PP.1-17. **Available at :**
[http://www.theiia. org/ecm/guide-frame.cfm? doc](http://www.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm?doc)

-Irving , John, Banko., Melissa, B.Frye , Weishn Wang and Ann Marie
Whyte and Leng ,2013," Earings Manangement and Annual General
Meetings: the Management and Annual General Meeting : the Role of
Managerial Enterenchment", **The Financial Review.**

-khlif ,H., and K.Samaha, 2014,"Internal Control Quality,Egyptian Standards
on Auditing And External Audit Delays:Evidence from the Egyptian Stock
Exchange", **Available at : [http:// www.google.com](http://www.google.com)**

-KPMG IFRG Limited., 2012 , " Comment on IAASB Invitation to
Comment: Improving the Auditor's Report".
Available at : [http:// www. google.com](http://www.google.com)

- Lin,S., M.Pizzini, M.E.Vargus and I.Bardhan, 2011," The Role of the Internal Audit Function in the Detection and Disclosure of Internal Weaknesses", **The Accounting Review**, Vol.86,No.1.
- Mihret,G., Dessalegn, Kieran James and Joseph,M.Mula,2010,"Antecedents and Organisational Performance Implications of Internal Audit Effectiveness: Some Propositions and Research Agenda",**Pacific Accounting Review**, Vol.22,Issue3.
- Murcia, F.D.,J.A.Borba, and N.Amaral,2005," Financial Report Restatements: Evidence from the Brazilian Financial Market". **Availiale at : [http:// www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com)**
- Munro,L., and Stewart, J., 2011,"External Auditors Reliance on Internal Audit: the Impact of Sourcing Arrangement and Consulting Activities", **Journal of Accounting and Finance**, Vol.50.
- Naibei,k.,D.Oima and P.Ojera,2014," Moderating Effect of Business Risk on the Audit Fee Modern Among Small Audit Firms: A Case of Western Region , Kenya", **European Scientific Journal** , April, Edition, Vol.10,No.10,PP.445-462.
- Owusu-Ansah,S.,2000," Timeliness of Corporate Financial Reporting in Emerging Capital Markets: Empirical Evidence from the Zimbabwe Stock Exchange", **Accounting and Business Research**,Vol.30,No.3,PP.241-254.
- Pizzini,Mina,Shu Line and Douglas Ziengenfuss, 2011," The Impact of Internal Audit Function Quality And Contribution on Audit Delays", **Internal Auditors for Access to the Global Auditing Information Network**.
- , 2015," The Empact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay", **Auditing :A Journal of Practice and Theory**, Vol.34,No.1,PP.25-58.
- Plumlee, M., and Y.I. Yohn , 2010, " An Analysis of the Underlying Causes Attributed to Restatements", **Accounting Horizon**, Vol.24, No.1,PP.61.
- Prawitt,D.F.,Smith,J.I and Wood,D, 2009 a,"Internal Audit Function Quality and Earnings Management", **The Accounting Review**, Vol.84,No.2, PP.255.
-,2009 b,"International Audit Quality and Earnings Management", **The Accounting Review**, Vol.48,No.4.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB),2007,"An Audit of Internal Control over Financial Reporting that Is Integrated with An Audit of Financial Statements". **Available at : <http://www.pcaobus.org/rules /rules of the board /auditing standard-pdf>**.

-,2010,"An Audit of Internal Control over Financial Reporting in Conjunction with An Audit of Financial Statements". **Work Paper. Available at : http://www.pcaobus.org/rules/rules_of_the_board/auditing_standard-pdf.**
- Protivitim,2011," Internal Audit Capabilities and Needs Survey ,Risk and Business Consulting", **Internal Audit**, Vol.4,No.50.
- Samili,N., and Labelle ,2009," Preventing and Detecting Accounting Irregularities: the Role of Corporate Governance ", **Working Paper. Available at:<http://www.sciencedirect.com>.**
- Seol,I.,Sarkis,J., and Lefely, F.,2011,"Factors Structure of the Competency Framework for Internal Auditing (CFIA) Skills for Entering Level Internal Auditors", **International Journal of Auditing**, Vol.15, pp.217-230.
- The Committee of Sponsoring Organization ,COSO,2010, "COSO'S Enterprise Risk Management – Integrated Framework", **The Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission.**
- Treadway Commission,1987,"Report on the National Commission on Fraudulent Financial Reporting", Washington, D.C. **National Commission on Fraudulent Financial Reporting.**
- Wang ,Y. F, 2012 ," Economic Consequences of Post – SOX Restatements", International Rrsearch, **Journal of Finance and Economics**, Vol.90, PP. 164-174.

(ملاحق البحث)
(ملحق البحث رقم ١)
أسئلة الدراسة التجريبية

أولاً: بيانات عامة:

(١) المستوى التعليمي:

بكالوريوس دبلوم دراسات ماجستير أخرى (اذكرها) ----
 دكتوراه

شهادات مهنية CPA أو عضوية زمالة جمعية المحاسبين المصرية

(٢) الخبرة العملية بالسنوات:

أقل من ٥ سنوات ٥ - ١٠ سنة
 ١٠ - ١٥ سنة ١٥ - ١٠ سنة فأكثر

(٣) الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية التي تنتمي إليها، هل تتبع:

مجلس الإدارة العضو المنتدب المدير العام
 المدير المالي إدارات تنفيذية أخرى

(٤) نوع التدريب الذي حصلت عليه:

CPA CIA SOCPA لم أحصل على دورات

ثانياً : أسئلة الاستقصاء:

س٤: تقييم مستوى الرضا عن المراجعة الداخلية وجودة وشفافية التقارير المالية في الشركات المساهمة المصرية:

ضعيف جداً (١)	ضعيف (٢)	محايد (٣)	جيد (٤)	جيد جداً (٥)

س٥: في ضوء إجابتك على السؤال السابق، من فضل سيادتكم حدد ما هو أكثر محدد من محددات

الجودة التالية والتي يمكن أن يكون لها تأثير على الدور المحوري المتميز لجودة المراجعة الداخلية في

تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وزيادة جودة وشفافية التقارير المالية للشركات

المساهمة المصرية المقيدة بالبورصة والحد من إعادة إصدار القوائم المالية:

١- التأهيل
٢- جودة تنفيذ المهام
٣- الإستقلال والوضع التنظيمي
٤- الكفاءة والقدرة المهنية
٥- الموضوعية
٦- أخرى (ذكرها).....

القسم الأول:

تشير إعادة إصدار القوائم المالية إلى، إعادة نشر قوائم مالية سبق عرضها على أصحاب المصالح، وكانت بها معلومات محاسبية غير ملائمة، تؤدي بدورها إلى تضليل مستخدمي هذه

القوائم المالية وهم بصدد القرارات. وهذا معناه تصحيح المعلومات المحاسبية المفصح عنها فى القوائم المالية السابق إصدارها لكونها مضللة. ولذلك يجب على المراجع الداخلى التأكد من التزام المنشأة بمعايير وأسس القياس، والإفصاح عن إعادة إصدار القوائم المالية. وعلى مراقب الحسابات إقامة الدليل الكافى والملائم على المعايير والأسس المحاسبية المتبعة ومن ثم إعداد وتعديل تقريره، ويستند إلى متطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية، كمعيار للقياس عند مراجعة إعادة الإصدار فى سياق مراجعة القوائم المالية السنوية، ويقبل هذه المتطلبات ككل.

خلفية تاريخية:

تأسست الشركة (س) منذ عام ١٩٩٧، وبدأ تداول أسهمها فى سوق رأس المال منذ عام ٢٠٠٠، وتعمل الشركة على تقديم مجموعة متكاملة من الخدمات.

مجلس الإدارة:

يتكون مجلس إدارة الشركة من (١٠) أعضاء من بينهم المدير التنفيذى وهو مؤسس الشركة ورئيس المجلس.

لجنة المراجعة:

تتكون لجنة المراجعة من (٦) أعضاء مستقلين من بينهم أحد الأعضاء خبير بالنواحي المالية. اللجنة لديها أجندة أعمال قوية، وتجتمع بصفة دورية خلال العام.

الهيكل التنظيمى لقسم المراجعة الداخلية:

تنفذ الشركة أنشطة المراجعة الداخلية من خلال قسم المراجعة الداخلية بالشركة، ويتوقف عدد أفراد فريق العمل فى قسم المراجعة الداخلية على مستوى الهيكل التنظيمى للشركة. يتكون الهيكل التنظيمى لإدارة المراجعة الداخلية للشركة من؛ رئيس القسم، نائب رئيس القسم، مدير المراجعة، ومراجعين يتوافر لديهم التأهيل العلمى والعملى الملائم للقيام بمهامهم.

المهام التى يقوم بتنفيذها قسم المراجعة الداخلية بالشركة:

يقوم قسم المراجعة الداخلية بالشركة بمجموعة من المهام منها:

- ١- التأكد من حماية أموال وأصول المنشأة من التلاعب والاختلاس، أو من تحقيق الخسائر بها نتيجة الإهمال أو عدم الكفاءة أو سوء الاستعمال.
- ٢- التأكد من مدى الالتزام بوسائل الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها من خلال التأكد من أنها تطبق بشكل سليم ومستمر ولم تجر عليها أية تعديلات لا تتفق والأهداف الشاملة للرقابة، وإختبار مدى فعالية أدوات الرقابة بشكل مستمر.
- ٣- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال التقييم المستقل للإجراءات الرقابية لتحديد ما إذا كانت الإجراءات الرقابية تحقق أهداف الرقابة الداخلية. وقد شملت خطة المراجعة الداخلية عن السنة السابقة والتى إعتمدها لجنة المراجعة؛ فحص الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير المصرية والدولية للمراجعة الداخلية، وإعداد تقرير بنقاط الضعف ومقترحات التحسين ورفعها إلى لجنة المراجعة.
- ٤- القيام بمتابعة الجرد من حيث تقييم إجراءات الجرد وحضور عملية الجرد ومطابقة نتائج الجرد مع الأرصدة الدفترية والبحث عن أسباب أية فروق والتقرير عن أى أخطاء إلى لجنة المراجعة.
- ٥- تطوير وتحديث نظم الرقابة الداخلية وتشمل؛ تقييم نظم الضبط الداخلى والحسابات، تقييم الخطط والإجراءات، التأكد من سلامة نظام الضبط الداخلى والنظام المحاسبى من حيث؛ التصميم والتطبيق، التأكد من سلامة المعلومات والتقارير الدورية التى تنتجها تلك الأنظمة، إكتشاف نقاط

الضعف والإجراءات المستخدمة، إعطاء التوصيات وتقديم المقترحات لتعديل وتطوير تلك النظم والإجراءات لزيادة كفاءتها وفعاليتها، وخفض مخاطر حدوث تواطؤ بين الموظفين نتيجة للمراجعات الدورية.

٦- التأكد من التزام الشركة بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات المالية والتحقق من كفايتها وملاءمتها.

بناءً على خبرتك في مجال المراجعة الداخلية، وفي ضوء المعلومات السابق عرضها. من فضلك ما هو تقييمك للعبارات التالية والتي تتعلق بمحددات جودة المراجعة الداخلية لزيادة جودة وشفافية التقارير المالية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية، وما مدى توافرها في الواقع العملي:

البيان	موافق تماماً ٥	موافق بدرجة كبيرة ٤	موافق ٣	غير موافق إلى حد ما ٢	غير موافق تماماً ١
<p>١- أهمية التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين، والخبرة اللازمة والمعرفة الكافية بالمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة.</p> <p>٢- يجب على المراجعين الداخليين تطوير معرفتهم ومهاراتهم عن طريق تبني برامج التدريب والتطوير المهني المستمر.</p> <p>٣- أهمية الدعم المالي للمراجعين الداخليين للانضمام إلى عضوية المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة، مع تحفيزهم للحصول على مزيداً من الشهادات المهنية من تلك المنظمات.</p> <p>٤- جعل إدارة المراجعة الداخلية مجال تدريبي جيد للمراجعين الداخليين للترقي الوظيفي وشغل مناصب القيادات الإدارية.</p> <p>٥- يتم تعيين عضو المراجعة الداخلية على ما يلي؛ مؤهل عال يتمثل في بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة والمراجعة، السمعة الطيبة والنزاهة، التزام بقواعد وأداب السلوك المهني، وتوافر خبرة في أعمال المحاسبة.</p> <p>ب- جودة تنفيذ المهام:</p> <p>٦- بذل العناية المعقولة من خلال التخطيط الجيد، وكفاءة البرنامج و الإجراءات الفعالة ودقة الفحص الإنتقادي، والحصول على الأدلة والفرائن الكافية والحاسمة بشأن التأكيد الإيجابي في شفافية التقارير المالية.</p> <p>٧- إسناد مهمة قيادة إدارة المراجعة الداخلية إلى شخص تتوافر فيه صفات المدير الناجح والتي من أهمها؛ قوة الشخصية، والقدرة على الإتصال بالآخرين، وتكوين علاقات عمل طيبة، والقدرة على إتخاذ القرارات .</p> <p>٨- يتم معاقبة أو عزل المراجع الداخلي في الحالات التالية؛ حالة الإهمال أو التقصير في أداء المهام المكلف بها، وحالة التواطؤ مع أحد أو بعض أعضاء مجلس الإدارة .</p> <p>٩- الحصول على إقرار من الإدارة بخصوص حالة الغش، عمل إستفسارات من الإدارة والتوصل إلى أوجه الضعف الجوهرى بهيكل الرقابة الداخلية.</p>					

				<p>ج- الإستقلال والوضع التنظيمي:</p> <p>١٠- أهمية أن يتمتع المراجع الداخلى بالإستقلال الذهني، التحرر من القيود والظروف التى قد تهدد قدرته على القيام بمهامه وإبداء رأيه بشكل غير متحيز.</p> <p>١١- يجب أن يتمكن رئيس قسم المراجعة الداخلية من الوصول المباشر للبيانات والمعلومات والسجلات، بدون أى قيود من الإدارة العليا وذلك من خلال تبعية المراجعة الداخلية لأعلى مستوى إدارى فى الهيكل التنظيمى.</p> <p>١٢- المساندة من الإدارة العليا ولجنة المراجعة، والتعزيز فى إنجاز برنامج المراجعة، وكافة الإجراءات لتدنية التحريفات والتلاعب، والحد من إعادة إصدار القوائم المالية، وزيادة الثقة فى جودة وشفافية التقارير المالية.</p> <p>١٣- توفير الضمانات اللازمة لتحقيق إستقلال إدارة المراجعة الداخلية والتي من أهمها؛ أن يتم التقرير مباشرة للإدارة العليا مع عدم إشراك المراجعين الداخليين فى أى أعمال تنفيذية بالمنشأة.</p> <p>د- الكفاءة والقدرة المهنية:</p> <p>١٤- تبنى إتجاه التشكك المهني والتقييم الإنتقادي لإحتمال وجود ظروف قد ينتج عنها تحريفات جوهرية فى القوائم المالية.</p> <p>١٥- مناقشة مخاطر تحريفات القوائم المالية، ومتابعتها بشكل دورى وكيفية تخفيض المخاطر التى قد ينتج عنها تحريفات جوهرية فى القوائم المالية.</p> <p>١٦- معرفة المؤشرات الكمية وغير الكمية التى يستخدمها المدراء التنفيذيون والماليون ومدراء التشغيل والمراجعون الخارجيون فى تقييم فعاليتهم، والعمل على تحسين وتدعيم الأمور التى تقيسها تلك المؤشرات.</p> <p>هـ - الموضوعية:</p> <p>١٧- أهمية التوجهات الذهنية غير المتحيزة التى تكفل قيام المراجعين الداخليين بأداء مهامهم على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم.</p> <p>١٨- يجب ألا يسمح بوضع يجعل المراجعين الداخليين يشعرون بعدم القدرة على إبداء آرائهم المهنية بموضوعية.</p> <p>١٩- أهمية البعد عن التحيز، وتوافر الإستقلال والأمانة، مؤثر هام فى التقويم لكفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، والتقرير عنها لتدنية الأخطاء والتلاعب، والحد من إعادة إصدار القوائم المالية.</p> <p>٢٠- جعل إدارة المراجعة الداخلية مجال تدريبي جيد للمراجعين الداخليين للترقى الوظيفى وشغل مناصب القيادات الإدارية.</p> <p>٢١- على المراجع الداخلى وضع التقييم الإنتقادي المستمر بشأن إستخلاص النتائج من مصادر البيانات والمعلومات المتاحة، ومناقشة مخاطر تحريفات القوائم المالية.</p>
--	--	--	--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

القسم الثانى:

يفرض أن المعلومات السابقة والتي وردت بالقسم السابق (القسم الأول) كانت متوافرة، من فضلك ما هو تقييمك للعبارة التالية والتي تتعلق بأثر جودة المراجعة الداخلية فى تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية:

٢٢- أهمية دور المراجعة الداخلية فى الفحص والتحقق الموضوعى من أساليب آليات هيكل الرقابة الداخلية الفعالة على جودة التقارير المالية، للحد من إعادة إصدار القوائم المالية. ما هو تقديرك لهذا الدور:

صفر	% ١٠	% ٢٠	% ٣٠	% ٤٠	% ٥٠	% ٦٠	% ٧٠	% ٨٠	% ٩٠	% ١٠٠

٢٣- أهمية حرية الإفصاح عن الثغرات وأوجه الضعف الجوهرى فى فعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية فى:

١/٢٣ تدنية الأخطاء بالتقارير المالية، وشفافية المحتوى المعلوماتى للتقارير المالية.
٢/٢٣ توجيه إنذار مبكر بالمشكلات المحاسبية المتوقعة فى المستقبل، وتأثيراتها السلبية على مصداقية التقارير المالية.

٣/٢٣ إتاحة الفرصة لإيجاد الإجراءات التصحيحية الملائمة للثغرات.
٤/٢٣ إعادة النظر فى إعادة إصدار وصياغة التقارير المالية وإستعادة الثقة والمصدقية فى جودتها.
٢٤- أهمية هيكل الرقابة الداخلية لزيادة جودة وشفافية التقارير المالية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية من خلال الدور الحيوى للمراجعة الداخلية فى تقويم فاعلية هيكل الرقابة الداخلية. ما هو تقديرك لهذا الدور:

صفر	% ١٠	% ٢٠	% ٣٠	% ٤٠	% ٥٠	% ٦٠	% ٧٠	% ٨٠	% ٩٠	% ١٠٠

٢٥- تقع مسئولية إعداد التقارير المالية الموثقة فى؛ نطاق آليات المراجعة الداخلية، الإدارة، مراقب الحسابات، وتحمل لجنة المراجعة مسئولية الإشراف والرقابة على إعدادها. ما هو تقديرك لهذا الدور:

صفر	% ١٠	% ٢٠	% ٣٠	% ٤٠	% ٥٠	% ٦٠	% ٧٠	% ٨٠	% ٩٠	% ١٠٠

٢٦- تساهم جودة المراجعة الداخلية فى أن تكون همزة الوصل من خلال موقعها الفريد المتميز فى تحقيق إطار من التكامل والتناغم المرغوب والتفاعل المثمر فى تفعيل آليات هيكل الرقابة الداخلية لزيادة جودة وشفافية التقارير المالية والحد من إعادة إصدار القوائم المالية. ما هو تقديرك لهذا الدور:

صفر	% ١٠	% ٢٠	% ٣٠	% ٤٠	% ٥٠	% ٦٠	% ٧٠	% ٨٠	% ٩٠	% ١٠٠

٢٧- كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فعالية، كان هناك إحتمال عدم وجود أخطاء أو إكتشافها بواسطة هيكل الرقابة لداخلية أو كان معامل الخطر الذى يمكن تحديده للمخاطر الرقابية أقل. ما هو تقديرك لهذا الدور:

صفر	% ١٠	% ٢٠	% ٣٠	% ٤٠	% ٥٠	% ٦٠	% ٧٠	% ٨٠	% ٩٠	% ١٠٠

القسم الثالث:

بفرض أن المعلومات السابقة والتي وردت بالقسم السابق (القسم الثانى) كانت متوافرة، وأضف إليها المعلومات التالية:

أعلنت الشركة أنها ستقوم باعادة إصدار القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٢٠١٣/١٢/٣١م وذلك بناء على قرار الجمعية العامة العادية المنعقدة بتاريخ ٢٠١٤/٣/٦م. تتضمن القوائم المالية عن سنة ٢٠١٣ معلومات محاسبية غير صحيحة نتيجة لخطأ جوهرى وقع فيه محاسب الشركة. ولذا تم إدراج وإعادة إصدار القوائم المالية الموحدة المعدلة لعام ٢٠١٤، والقوائم المالية الموحدة المعدلة للربع الأول من ٢٠١٥ قبل إنتهاء فترة الإعلانات لنشر نتائج الربع الثانى ٢٠١٥. وأعلنت الشركة أن قيامها بعملية إعادة إصدار القوائم المالية يأتي نتيجة للملاحظات التي وردت في تقرير فريق العمل المتخصص.

ونتيجة لهذه الملاحظات إستلمت الشركة كتاب من مراقب الحسابات الذي يفيد بأنه لا يجب الإعتماد على القوائم المالية للسنتين المنتهيتين في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ و ٢٠١٤، مشيرة إلى أنه سيتم إعادة إصدار هذه القوائم المالية وأنه سوف تصدر قوائم مالية معدلة وتقرير مراقب الحسابات عند الإنتهاء من عملية المراجعة. وسوف تكون هناك إعادة لأسهم الشركة للتداول بعد إصدار القوائم المالية المعدلة. وتعمل الشركة على إنهاء المفاوضات مع البنوك.

وقد أعلن رئيس مجلس إدارة الشركة أنه سيتم نشر وإعادة إصدار القوائم المالية الموحدة السنوية لعام ٢٠١٣ و ٢٠١٤ قريباً.

وأن عودة تداول السهم ستكون بعد نشر القوائم المالية، وسيتم ذلك خلال فترة قصيرة جداً لأن الشركة ترغب في عقد الجمعية العمومية. ويتوقع أن لا يكون لهذه التغييرات في القوائم المالية تأثير كبير على المفاوضات مع البنوك. وقد قام مجلس إدارة الشركة بدراسة التقرير الأولي للملاحظات التي توصل إليها فريق الفحص المعين من قبل هيئة السوق المالية، متوقعة زيادة خسائر عام ٢٠١٤ إلى ١٧٤٥ مليون جنيه وتحقيق ربح ٨ ملايين للربع الأول ٢٠١٥، ورفع مخصص مديونية الشركة بـ ٨٠٠ مليون و سيسجل هذا الأثر في الربع الثاني ٢٠١٥. كما قررت تحويل مبلغ ١٥٠ مليون جنيه من حساب الإحتياطي العام إلى حساب الأرباح المحتجزة وتمت الموافقة عليه مع إعادة إصدار القوائم المالية كما في ٢٠١٣/١٢/٣١م بما يعكس هذا القرار وقد ورد في تقرير مراقب الحسابات الخارجي: لفت إنتباه دون التحفظ في الرأي. حيث ورد بالتقرير نود لفت الإنتباه للإيضاح رقم (٢٥) من الإيضاحات حول القوائم المالية الموحدة حيث قامت المجموعة بإعادة إصدار القوائم المالية الموحدة للسنة المنتهية في ٢٠١٣/١٢/٣١ لتعكس قرار الجمعية العامة العادية المنعقدة والمتعلقة بتحويل مبلغ ١٥٠ مليون جنيه من الإحتياطي العام إلى حساب الأرباح المحتجزة وعليه قمنا بإعادة إصدار تقرير المراجعة حولها والصادر بتاريخ ٤ فبراير ٢٠١٤. ويرجع سبب قرار تحويل المبلغ لمقابلة المستوى المستهدف لتوزيعات الأرباح على المساهمين. يضاف لما سبق، نتائج الشركة متقلبة ونشاطها حساس للتغيرات الإقتصادية.

و السؤال:

٢٨- هل سبق وواجهت حالة إعادة إصدار القوائم المالية فى الممارسة المهنية فى مصر؟

لا

نعم

فى ضوء إجابتك على السؤال السابق، من فضل سيادتكم ما هو تقييمك للعبارات التالية والتي تتعلق بأثر جودة المراجعة الداخلية فى الحد من إعادة إصدار القوائم المالية:

غير موافق تماماً ١	غير موافق إلى حد ما ٢	موافق ٣	موافق بدرجة كبيرة ٤	موافق تماماً ٥	البيان
					<p>٢٩- تساعد المراجعة الداخلية في إكتشاف والحد من الغش والأخطاء في السجلات المحاسبية، والتأكد من دقة وانتظام القوائم المالية، وتقييم الأنشطة المختلفة، والمساعدة في التقييم والتوصيات، وكافة المعلومات التي تتعلق بالرقابة على الأنشطة التي يتم فحصها، وتحقيق أهداف الإدارة بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية.</p> <p>٣٠- تساعد المراجعة الداخلية في التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والممارسات القانونية السليمة لجميع عمليات المنشأة.</p> <p>٣١- تساعد المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتزام الإدارة بمتطلبات الإفصاح الكامل والشفافية، مما يترتب عليه زيادة جودة التقارير المالية.</p> <p>٣٢- إكتشاف الخطأ في عام ٢٠١٣ يتطلب بالضرورة من الإدارة إجراء التسويات اللازمة لتصحيحه بأثر رجعي لأغراض المقارنة بين السنوات.</p> <p>٣٣- أن تحديث إدارة الشركة للإفصاح عن رفع مخصص مديونية الشركة بـ ٨٠٠ مليون وتسجيل هذا الأثر في الربع الثاني ٢٠١٥ ، يعد إجراءً محاسبياً سليماً.</p> <p>٣٤- إن تحديث إدارة الشركة للإفصاح عن تحويل مبلغ ١٥٠ مليون جنيه من حساب الاحتياطي العام إلى حساب الأرباح المحتجزة، يعد إجراءً محاسبياً سليماً.</p> <p>٣٥- الإفصاح عن توقع زيادة خسائر عام ٢٠١٤ إلى ١٧٤٥ مليون جنيه وتحقيق ربح ٨ ملايين للربع الأول ٢٠١٥ ، يعد إجراءً محاسبياً سليماً.</p> <p>٣٦- أن اعلام أية جهة استلمت القوائم المالية السابق نشرها عن ٢٠١٣ والمرفق بها تقرير مراقب الحسابات جديد تعد من مسئوليات الإدارة والتي يجب الوفاء بها .</p> <p>٣٧- أهمية التحقق من الإفصاح عن السياسة المحاسبية لتقدير مخصص مديونية الشركة، ضمن الايضاحات المتممة للقوائم المالية.</p> <p>٣٨- أهمية قيمة تصحيح الخطأ لنصيب السهم من الأرباح الأساسية والأرباح المخفضة.</p> <p>٣٩- أهمية مراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتحقق من إعلام الأطراف الخارجية بأن هناك قوائم مالية معدلة وتقرير مراجعة جديد عن سنة ٢٠١٣ .</p> <p>٤٠- الإفصاح عن الظروف والأسباب التي تترتب عليها تعذر تصحيح آثار أخطاء السنوات السابقة بأثر رجعي، مع تحديد التاريخ والطريقة التي سيتم بها تصحيح هذا الخطأ.</p>

(ملحق البحث رقم ٢)

Reliability Statistics:

Cronbach's Alpha	No. of Items
.992	40

Test of Normality

	Kolmogorv-smimov ^a			Shapiro-wilk		
	statistic	Df	Sig.	statistic	Df	Sig.
Q1	.324	180	.000	.642	180	.000
Q2	.352	180	.000	.734	180	.000
Q3	.402	180	.000	.821	180	.000
Q4	.411	180	.000	.732	180	.000
Q5	.444	180	.000	.731	180	.000
Q6	.453	180	.000	.602	180	.000
Q7	.318	180	.000	.606	180	.000
Q8	.346	180	.000	.742	180	.000
Q9	.453	180	.000	.620	180	.000
Q10	.418	180	.000	.532	180	.000
Q11	.346	180	.000	.645	180	.000
Q12	.336	180	.000	.821	180	.000
Q13	.327	180	.000	.732	180	.000
Q14	.412	180	.000	.731	180	.000
Q15	.253	180	.000	.601	180	.000
Q16	.324	180	.000	.642	180	.000
Q17	.416	180	.000	.734	180	.000
Q18	.405	180	.000	.821	180	.000
Q19	.443	180	.000	.732	180	.000
Q20	.415	180	.000	.731	180	.000
Q21	.256	180	.000	.602	180	.000
Q22	.419	180	.000	.606	180	.000
Q23	.446	180	.000	.742	180	.000
Q24	.436	180	.000	.620	180	.000
Q25	.427	180	.000	.532	180	.000

Q26	.411	180	.000	.641	180	.000
Q27	.253	180	.000	.822	180	.000
Q28	.459	180	.000	.735	180	.000
Q29	.424	180	.000	.731	180	.000
Q30	.452	180	.000	.601	180	.000
Q31	.405	180	.000	.642	180	.000
Q32	.445	180	.000	.734	180	.000
Q33	.417	180	.000	.734	180	.000
Q34	.454	180	.000	.821	180	.000
Q35	.415	180	.000	.732	180	.000
Q36	.431	180	.000	.731	180	.000
Q37	.411	180	.000	.602	180	.000
Q38	.453	180	.000	.606	180	.000
Q39	.424	180	.000	.742	180	.000
Q40	.414	180	.000	.622	180	.000

a.Lilliefors Significance Correction

Test Statistics^a

	X2-X1	X5-X3
Z	-3.864 ^b	-11.511 ^b
Asymp.Sig.(2- tailed)	.000	.989

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on Negative Ranks

Regression

R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
.592	.582	.24934
.648	.673	.22413
.721	.735	.21285
.748	.727	.19623
.747	.724	.19772