

هل يتبع المراجعون الداخليون ممارسات تنفيذ الجودة؟

دراسة تطبيقية في الشركات المصرية الكبرى

دكتور

محمد محمد عبد القادر الديبى

١- المقدمة

١-١ طبيعة الدراسة:

تلعب المراجعة الداخلية دورا حيويا في كافة المنظمات. وقد زادت أهمية هذا الدور في ظل تزايد كبل من حدة المنافسة ومستويات التعقد التكنولوجي في كافة أنحاء العالم.

وأوضح المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين في موقعه على شبكة الانترنت أن المراجعة الداخلية تمثل نشاطا محايدا يهدف إلى تقديم خدمات التأكيد للعمل على تحسين العمليات التشغيلية للمنظمات. وبناء على ذلك، تساعد وظيفة المراجعة الداخلية على تحقيق أهداف المنظمات من خلال اتباع منهج منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة الخطر والرقابة والجوانب المرتبطة بالحوكمة [راجع موقع المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين التالي: <http://www.theiaa.org>].

أيضا، أوضحت معايير المراجعة الدولية أن أهم أنشطة المراجعة الداخلية تتمثل في: الإشراف على الرقابة الداخلية، فحص المعلومات المالية والتشغيلية، فحص مدى فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية، وفحص مدى

الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين في تنفيذ بعض مهام المراجعة الخارجية إذا اقتنع المراجع الخارجي بكفاءة وموضوعية المراجعين الداخليين [International Auditing Standard No. 610].

أيضا، يشير بعض الباحثين إلى أن مهام المراجعين الداخليين داخل المنظمات لا تنحصر فقط في الدور الرقابي، بل تمتد إلى أبعد من ذلك بكثير حيث يمكنهم وفقا لأوضاعهم الوظيفية المساهمة في عمليات تصميم النظم وتحسين الأداء وتطوير التدريب [Ruud (2004), Anderson (2004)].

وبناء على ما سبق، يجب أن يتوافر في المراجعين الداخليين المعرفة والمهارة حتى يتمكنوا من تنفيذ المهام المتنوعة داخل المنظمات. وبالطبع، يتعين انتقاء المراجعين الداخليين الذين تتوافر فيهم القدرة على حل المشكلات والحاصلين على التأهيل المناسب.

ويتم تنمية مهارات المراجعين الداخليين من خلال برامج التدريب المستمر والممارسة. وبالتأكيد، ستتحمل المنظمات قدرا كبيرا من التكاليف والجهد لتنمية

ويتمثل الدافع الثاني في بحث ذلك الأمر في مجال الشركات المصرية مما قد يفيد في تقييم النتائج وتقديم التوصيات التي يمكن أن تساعد في تنفيذ وظائف المراجعة الداخلية بالشركات المصرية على المستوى المأمول من الجودة.

٢- ١ هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى استطلاع رأي المراجعين الداخليين في الشركات المصرية عن إمكانية اتباع ممارسات تخفيض الجودة في إطار تنفيذ مهام المراجعة. كما تهدف الدراسة إلى تقييم عدد من الجوانب الخاصة بالمراجعين الداخليين في الشركات المصرية والتي تؤثر في جودة الأداء.

٣- ١ فروض الدراسة:

- (١) سيتم إجراء هذه الدراسة من خلال اختبار الفروض التالية.
- (٢) لا يتبع المراجعون الداخليون في الشركات المصرية ممارسات تخفيض الجودة.
- (٣) يوجد ارتباط طردي معنوي بين اتباع المراجعين الداخليين في الشركات المصرية لممارسات تخفيض الجودة وتواجد مراجعين يتوافر فيهم مواضع خارجية للتحكم.
- (٤) توجد علاقة عكسية معنوية بين الالتزام التنظيمي للمراجعين الداخليين في الشركات المصرية واتباع ممارسات تخفيض الجودة.
- (٥) توجد علاقة طردية معنوية بين ممارسات

وتطوير قدرات المراجعين الداخليين لتنفيذ المهام وفقا لأعلى مستوى ممكن من الجودة. لذلك، ستسعى المنظمات إلى الحفاظ على استثماراتها في مجال المراجعة الداخلية وتقليل معدلات دوران المراجعين الداخليين. أيضا، ستسعى المنظمات إلى توفير كافة السبل والوسائل التي تكفل تحقيق الرقابة على جودة أداء المراجعين الداخليين لتقليل احتمالات تنفيذ المهام على نحو يخل بمستويات الجودة الواجب تحقيقها.

لذلك، زاد الباحثون - في مجال المحاسبة عموما وفي إطار المراجعة خصوصا - من اهتماماتهم الهادفة إلى التعرف على احتمالات تنفيذ المهام على نحو يخل بمستويات الجودة وما قد يترتب على ذلك من آثار سلبية على قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية الداخليين والخارجيين وعلى مستويات رضاء المراجعين سواء الخارجيين أو الداخليين منهم وارتباطاتهم بمكاتب المراجعة أو المنظمات التي يعملون بها [على سبيل المثال يمكن مراجعة: Kalbers, And Cenker (2007), Law (2005), Shapeero Donnelly et al. (2003), et al. (2003), Lord and DeZort (2001)].

وقد انصب الجانب الأكبر بالدراسات السابقة على ممارسات المراجعين الخارجيين وما يرتبط بها من دوافع وما يترتب عليها من آثار. لذلك، يوجد دافعان لإجراء الدراسة الحالية. يتمثل الدافع الأول في التعرف على مدى ممارسة سياسات تخفيض الجودة في إطار ممارسة وظائف المراجعة الداخلية بوجه عام.

ويستخدم مصطلح موضع التحكم في الدراسات السلوكية لتفسير سلوك الفرد في بيئات المنظمات [Hume and Smith (2006), Donnelly (2003) , Bernadi (2003)]. ففي ظل هذا المصطلح، يمكن تصنيف الأفراد إلى فئتين وفقا لما يكونه الفرد من توقعات عما إذا كان النجاح في موقف معين سيتوقف على سلوكه الشخصي أم على قوى خارجية. تتمثل الفئة الأولى في الأفراد الذين يربط النتائج بما يبذلونه من جهد أو يعتقدون أنهم يتحكمون بالأحداث. ويطلق على هذه الفئة الأفراد ذوي التحكم الداخلي. وهكذا، يؤمن الأفراد ذوي التحكم الداخلي أن مصيرهم يمكن تحديده بأيديهم وفقا للجهد والقدرة على التعلم من خلال الممارسة.

وبناء على ذلك، يتقبل هؤلاء المسئولية عن الأحداث، وبالمقابل، تتمثل الفئة الثانية في الأفراد الذين يعتقدون بعدم قدرتهم على التحكم بالأحداث أو النتائج. ويطلق عليهم الأفراد ذوي التحكم الخارجي. وبناء على ذلك، يعزو هؤلاء الأفراد فشلهم إلى البيئة وما يحدث فيها وليس لما يقومون به من أفعال أو ما يتخذونه من قرارات، فالنتائج مرهونة بالخطأ أو النقص. وهكذا، قد يواجه الأفراد ذوي التحكم الداخلي والأفراد ذوي التحكم الخارجي ظروف متماثلة وتختلف أفعالهم على نحو كبير. وقد ثبت أن هناك ارتباطا طرديا بين الأفراد ذوي التحكم الخارجي والرغبة في استخدام الخداع أو التلاعب لتحقيق أهداف خاصة. ويتعلق الالتزام التنظيمي بمدى

المراجعين الداخليين في الشركات المصرية لتخفيض الجودة ومعدل الرضا الوظيفي. (٥) توجد علاقة معنوية عكسية بين ممارسات المراجعين الداخليين في الشركات المصرية لتخفيض الجودة والرغبة في ترك العمل. (٦) كلما زاد معدل الرضا الوظيفي وزاد التحكم الداخلي للمراجع الداخلي، انخفضت الرغبة في ترك العمل وزاد مقدار الالتزام التنظيمي للمراجع الداخلي وانخفض بالتالي معدل ممارسات تخفيض الجودة.

٤- ١ خطة الدراسة:

تتمثل خطة هذه الدراسة في الأقسام التالية:

- متغيرات الدراسة.
- تحليل الدراسات السابقة.
- استنتاج فروض الدراسة.
- منهج الدراسة.
- نتائج اختبارات الفروض.
- الملخص والتوصيات.

٢- متغيرات الدراسة

تتضمن هذه الدراسة خمسة متغيرات رئيسية، هي: (١) موضع التحكم التنظيمي، Locus of Control، (٢) الالتزام التنظيمي، Organizational Commitment، (٣) ممارسات تخفيض جودة المراجعة، Quality reduced practices، (٤) الرضا الوظيفي، Job Satisfaction، (٥) الرغبة في ترك العمل، Turnover Intention.

المراجع بتنفيذ هذا الإجراء أو فى حالة قيام المراجعين الآخرين باختصار إجراءات المراجعة. ويقوم المراجع بعدم الالتزام بموازنة الوقت [الوقت المخطط فى برنامج المراجعة Time Budget] عندما يتم تنفيذ الإجراء فى وقت يزيد عن موازنة الوقت مع تسجيل الوقت فى أوراق العمل وفقا لموازنة الوقت مما يترتب عليه تصميم برنامج المراجعة فى الفترات التالية على نحو لا يتفق مع الواقع، ويترتب على ذلك صعوبة تنفيذ هذا الإجراء فى الوقت المحدد للبرنامج، مما يدفع المراجعين إلى اختصار البرنامج للالتزام بموازنة الوقت [DeZcoort (1998), Otley and Pierce (1996)].

وقد أظهرت الدراسات المحاسبية السابقة وجود ارتباط سالب بين كل من الرضا الوظيفى والرغبة فى ترك العمل من جانب، ووجود علاقات بين هذين المتغيرين وكل من موضع التحكم والالتزام التنظيمى وسياسات تخفيض الجودة من جانب آخر [Patten (2005), Staliworth (2004; 2003), Donnelly et al. (2003)]. لذلك، سيكون من المفيد التعرف على طبيعة مثل هذه العلاقات فى إطار بيئة المراجعة الداخلية بوجه عام وفى إطار الشركات المصرية بوجه خاص.

٣- الدراسات السابقة

اهتم العديد من الباحثين فى مجال المحاسبة بصفة عامة ومجال المراجعة بصفة خاصة ببحث طبيعة المتغيرات الخمس السابق عرضها بالقسم السابق.

ارتباط الفرد بالمنظمة التى يعمل فيها وعدم رغبته فى تركها. ويشمل الالتزام التنظيمى ثلاثة جوانب تتمثل فى الإيمان بأهداف المنظمة التى يعمل الفرد فيها وقبولها، الرغبة فى بذل الجهد لإجاز الأهداف التنظيمية، ووجود رغبة قوية فى الاستمرار فى عضوية المنظمة. ويمكن أن ينظر إلى الالتزام التنظيمى من خلال بعدين رئيسيين. يتمثل البعد الأول فى الالتزام الوجدانى بالقيم السائدة بالمنظمة والرغبة فى بذل الجهد لتحقيق أهدافها. ويتمثل البعد الثانى فى الالتزام المستمر نحو المنظمة نتيجة الارتباط الاقتصادى بها سواء بسبب المنافع الاقتصادية التى يحصل عليها الفرد أو بسبب عدم وجود البديل المناسب الذى يوفر هذه المنافع مما يجعل من ترك المنظمة أمرا مكافأ له [Elizur and Koslowsky (2001), Mayer and Schoorman (1992), Ketchand and Strawser (2001; Porter et al. (1974)].

وتتمثل ممارسات تخفيض الجودة فى المراجعة فى عدم الالتزام ببرنامج المراجعة. وقد يتم ذلك من خلال تغيير إجراءات المراجعة، أو اختصار إجراءات المراجعة الموضوعية فى برنامج المراجعة Premature Sign-Off، أو عدم الالتزام بالوقت المخصص فى برنامج المراجعة Under-Reporting of Time. ويقوم المراجع باختصار إجراءات المراجعة عندما يعتقد بعدم وجود ضرورة لتنفيذ إجراء معين فى ضوء عدم ظهور مشكلات فى النظام المحاسبى فى عمليات المراجعة السابقة أو فى حالة عدم افتناع

التي تحكم للمراجع ومنهج المراجعة الذي يستخدمه مكتب المراجعة. وتشير النتائج إلى أن تقييم الرؤساء في مكاتب المراجعة لأداء المراجعين يرتبط طرديا بالتوافق بين التحكم الذاتي للمراجعين ومدى استخدام منهج المراجعة المخططة. وعلى وجه التحديد، فإن المراجعين الذين يتوافر لديهم التحكم الداخلي ينفذون على نحو أفضل إجراءات المراجعة التي تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، وبالمقابل، ينفذ المراجعون ذوي التحكم الخارجي على نحو أفضل إجراءات المراجعة التي تعتمد على قوائم الاستقصاء والنماذج الإحصائية.

٢-١-٢ الدراسات الخاصة بالالتزام التنظيمي:
قام Lord and DeZoort (2001) باختبار أثر ضغوط المؤثرات الاجتماعية المتمثلة في ضغوط الرؤساء وضغوط الاتفاق مع الزملاء داخل مكاتب المراجعة على رغبة المراجعين في اختصار فحص القوائم المالية التي تتضمن تحريفات جوهرية. أيضا، قام الباحثان بتقييم أثر الالتزام التنظيمي على جودة المراجعة. وقد استخدم الباحثان المنهج التجريبي من خلال عينة من المراجعين. وتشير النتائج أن ضغوط الرؤساء - على عكس ضغوط الاتفاق مع الزملاء - تؤدي إلى زيادة رغبة المراجعين في اختصار إجراءات المراجعة لأرصدة الحسابات التي تتضمن تحريفات جوهرية. وتظهر النتائج أيضا أن المراجعين الذين يتوافر لديهم درجة أكبر من الالتزام التنظيمي بمكتب المراجعة الذين يعملون فيه يهتمون على

وسيقدم الباحث في القسم التالي نتائج الدراسات السابقة في إطار قسمين، هما: الدراسات التي تم فيها استخدام متغير من المتغيرات الخمس السابق ذكرها في القسم السابق كمتغير أساسي، وتتم تخصيص القسم الثاني لعرض الدراسات التي تم فيها استخدام أكثر من متغير من المتغيرات الخمس معا.

٣-١ الدراسات التي تم فيها استخدام متغير أساسي واحد:

٣-١-١ الدراسات الخاصة بموضع التحكم:

بحث Tsui and Gul (1996) أثر التفاعل بين كل من موضع التحكم كمقياس لطبيعة الشخصية والفكر الأخلاقي على سلوك المراجعين في ظل مواقف المراجعة التي يحدث فيها تعارض بين آراء المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة. وقد تم دراسة ذلك من خلال عينة من المراجعين. وقدم الباحثان لأفراد العينة دراسة حالة يوجد بها تعارض بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة. أيضا، قدم الباحثان استقصاء لأفراد العينة لتحديد موضع التحكم وقياس مستوى الفكر الأخلاقي. وتظهر النتائج أن طبيعة شخصية المراجع والفكر الأخلاقي يحددان سلوك المراجع وتصرفاته في المواقف التي يحدث فيها تعارض بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة.

وقام Hyatt and Prawitt (2001) باختبار مدى تأثير أداء المراجعين لعملهم بالتفاعل بين موضع

التنظيمى وضغوط العمل وأداء العمل والالتزام التنظيمى. وفى هذا الإطار تم بحث مدى الاختلاف بين المحاسبين العاملين فى الولايات المتحدة وتايوان. وتم استخدام قوائم الاستقصاء فى تجميع آراء المحاسبين العاملين بعدد الشركات ذات الأنشطة المختلفة فى كل من الولايات المتحدة وتايوان. وتشير النتائج إلى أن هناك فروقا معنوية بين المحاسبين الأمريكين والمحاسبين التايوانيين فى الجوانب الخاصة بالالتزام التنظيمى وأداء العمل، ولم يتضح وجود أية فروق معنوية بينهم فيما يتعلق بالجوانب المرتبطة بالاتصال التنظيمى وضغوط العمل. وقد اتضح تحديدا أن المحاسبين الأمريكين يتمتعون بقدر أكبر من الالتزام التنظيمى. وقد اتضح أيضا أن الشركات تعمل على تدعيم قنوات الاتصال بما يؤدي من تدعيم الالتزام التنظيمى للمحاسبين العاملين لديها ويعزز من فعالية أعمالهم.

وقام Kalbers, And Cenker

(2007) باختبار جوانب الالتزام التنظيمى فى مكاتب المراجعة الكبرى والإقليمية بالولايات المتحدة الأمريكية. واستخدم الباحثان آراء عينة من المحاسبين العاملين فى منشآت المحاسبة العامة [المنشآت التى تقدم خدمات المراجعة والاستشارات الضريبية والإدارية]. وتشير النتائج إلى أن المراجعين ذوى الخبرة يرتبطون أكثر بالمنشآت التى يعملون فيها ويكون لديهم ميل أقل لترك منشأتهم.

نحو أكبر بتحقيق جودة المراجعة عندما يواجهون بضغط من الشركة محل المراجعة.

وقام Kwon and Banks

(2004) بتوجيه استقصاء لعينة من المراجعين الداخليين لاستطلاع الرأى بشأن الالتزام التنظيمى والالتزام المهنى وخصائص العمل والخصائص التنظيمية والخصائص المهنية. وتم استخدام أسلوب تحليل الاحتمال لتحليل البيانات. وتبين أن المراجعين الداخليين من النساء يتوافر لديهم قدر أكبر من الالتزام التنظيمى بالمقارنة مع الرجال. أيضا، اتضح وجود علاقة عكسية بين العمل فى المراجعة الداخلية بقطاع الخدمات ومستوى الالتزام التنظيمى مع وجود علاقة طردية بين فرص الترقى والالتزام التنظيمى. وأخيرا، اتضح وجود علاقة طردية بين كل من الحصول على شهادة للمعمل كمراجع داخلى وكل من الالتزام التنظيمى والالتزام المهنى.

وقام Staliworth (2004)

بتقييم مدى المنفعة من وراء استخدام مقاييس متعددة للالتزام التنظيمى فى البيئة المحاسبية. وتشير النتائج إلى أن الالتزام التنظيمى فى مجال مهنة المحاسبة يمكن أن يتم النظر إليه من خلال مجموعة من الأبعاد تتمثل فى الالتزام المعنوى والالتزام الأخلاقى والالتزام الإقتصادى. وتم التوصل أيضا إلى أن كل بعد من هذه الأبعاد يؤثر على نحو مختلف على نية الشاملين فى مكاتب المراجعة والمحاسبة لترك أعمالهم.

وقام Chen et al. (2006)

باختبار العلاقات بين مستويات الاتصال

وقسام Otley and Pierce (1996) يفحص الجوانب المرتبطة

بتشغيل نظم الرقابة فى مكاتب المراجعة الكبرى فى أيرلندا، وقد تم توجيه استمارات استقصاء لعينة من المراجعين. وتظهر النتائج وجود دلائل على حدوث اختصار لإجراءات المراجعة وتسجيل تنفيذ إجراءات المراجعة فى أقل من الوقت الفعلى. وقد تبين باستخدام تحليل الاحتمال أن لكل من رغبة المراجعين فى التوافق مع موازنة الوقت ونمط القيادة الخاص بمديرى المراجعة تأثير معنوى على ممارسات المراجعين الخاصة بتخفيض جودة المراجعة. وقد تبين وجود علاقة طردية بين كل من الالتزام التنظيمى وتسجيل إجراءات المراجعة فى أقل من الوقت الفعلى، مما يشير إلى أن هذا السلوك قد لا ينظر إليه على أنه سلوكا معيبا، بل قد يعد وسيلة فعالة لإثبات الالتزام والتقدم نحو الترقى.

وقام Reckers et al. (1997) بدراسة ظاهرة اختصار إجراءات المراجعة من توجيه استقصاء لعينة من المراجعين. وتشير النتائج إلى أن اختصار إجراءات المراجعة يحدث فى كافة مراحل المراجعة. وتتمثل أعلى نسبة لاختصار إجراءات المراجعة فى تقييم الرقابة الداخلية والجوانب المرتبطة بالمخزون والأجور.

٢-٣ الدراسات التى تم فيها استخدام أكثر

من متغير من المتغيرات الخمس:

قامت Larson (1997) بفحص أسباب وآثار ضغوط العمل لدى المراجعين

٢-١-٢ الدراسات الخاصة بممارسات تخفيض الجودة:

قام Azad (1994) باستطلاع آراء عينة من المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية بشأن ضغط موازنة الوقت وما يترتب عليه من آثار على سلوك المراجعين الداخليين. وتشير النتائج إلى أن موازنة الوقت تؤثر سلبيا على جودة تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية، حيث يقوم المراجعون الداخليون باختصار إجراءات المراجعة وتسجيل وقت المراجعة فى أقل من الزمن الفعلى، حيث يصعب تجميع القدر الكاف من الأدلة فى ظل ضغوط الموازنة.

وقام Malone and Roberts (1996) باختبار العلاقة بين حدوث انخفاض فى جودة المراجعة وكل من الخصائص الشخصية للمراجعين والخصائص المهنية للمراجعين وإجراءات رقابة وفحص الجودة بمكاتب المراجعة. وتشير النتائج التى تم التوصل إليها من خلال تحليل بيانات تم جمعها عن طريق استقصاء آراء مجموعة من المراجعين إلى وجود علاقة عكسية بين ممارسات تخفيض جودة المراجعة وكل من إدراك المراجعين لقوة إجراءات رقابة وفحص الجودة فى مكتب المراجعة وإدراك المراجعين لقوة العقوبات التى يفرضها مكتب المراجعة بشأن ارتكاب ممارسات تسبب تخفيضا لجودة المراجعة. وقد اتضح أيضا وجود علاقة عكسية بين رغبة المراجع فى الإنجاز والنجاح وممارسات تخفيض الجودة.

الشخصية. وقد أشار المراجعون الداخليون إلى رغبتهم في أن يكون لهم دور أكبر في عمليات اتخاذ القرارات المرتبطة بوظائفهم. أيضا، اتضح أن سياسات المنظمات وعدم وجود فرص التدريب والتطوير تعد من أهم عوامل ضغوط العمل.

وقام **Shapeero et al. (2003)** باختبار مدى قيام المراجعين بتسجيل تنفيذ إجراءات المراجعة في أقل من الوقت الفعلي واختصار إجراءات المراجعة. وقد قام الباحثون بتجميع البيانات اللازمة من قوائم استقصاء تم توجيهها لعينة من المراجعين. وتشير النتائج إلى أن ٨٨% من أفراد العينة لا يفضلون اختصار إجراءات المراجعة، بينما لا يفضل ٦١% من أفراد العينة تسجيل تنفيذ إجراءات المراجعة في أقل من الوقت الفعلي. أيضا، تشير النتائج إلى أن المراجعين الذين يتوافر لديهم قدر أكبر من الممارسة يقومون بتسجيل إجراءات المراجعة في أقل من الوقت الفعلي واختصار إجراءات المراجعة بالمقارنة مع المراجعين الذين يتوافر لديهم قدر أقل من ممارسة المراجعة. وأخيرا، يوجد احتمال أقل لقيام المراجعين ذوي التحكم الداخلي بتسجيل إجراءات المراجعة في أقل من الوقت الفعلي واختصار إجراءات المراجعة.

وقام **Stallworth (2003)** بتقييم مدى منفعة الأبعاد المتعددة للالتزام التنظيمي. وتشير النتائج التي تم التوصل إليها من خلال استطلاع عينة من المراجعين إلى أن البعد المعنوي للالتزام التنظيمي يعد الأكثر تأثيرا في مجال

الدخليين. وقد تم تجميع البيانات باستخدام قوائم استقصاء تم توجيهها إلى عينة من المراجعين الداخليين. وقد تبين من النتائج أن المكافآت وتطوير الموارد البشرية والسياسات والمشاركة تعد أكثر العناصر التي تسبب ضغوط العمل لدى المراجعين الداخليين. أيضا، اتضح من تحليل البيانات وجود ارتباط طردى بين عدم الرضاء عن العمل والاستعداد لترك العمل.

وقامت **Williams (2003)** باختبار أثر استعانة المنظمات بالخدمات الخارجية لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية بها **Outsourcing** على استعداد المراجعين الداخليين لترك وظائفهم. وفي هذا الصدد، تم بحث ما إذا كانت الاستعانة بالخدمات الخارجية تؤدي إلى خلق وضع من عدم الأمن الوظيفي لدى المراجعين الداخليين مما قد يسبب تغيرات غير مرغوب فيها في كل من الالتزامين التنظيمي والمهني. وجهت الباحثة قوائم استقصاء إلى عينة من المراجعين الداخليين. وتشير النتائج إلى أهمية أن تراقب المنظمات التي تستعين بالخدمات الخارجية عدم الأمن الوظيفي، فقد اتضح أن مستوى عدم الأمن الوظيفي يؤثر سلبا على كل من الالتزامين التنظيمي والمهني ويرتبط طرديا باستعداد المراجعين الداخليين لترك وظائفهم.

وقامت **Larson (2003)** بإجراء استقصاء بين مجموعة من المراجعين الداخليين لتجميع بيانات تتعلق بضغوط العمل في بيئة المراجعة الداخلية. وتظهر النتائج أن الجوانب المرتبطة بالضغوط التنظيمية في بيئة العمل تفوق العوامل

المحاسبة. وينشأ البعد المعنوي للالتزام التنظيمي في مجال المحاسبة عن ممارسة العمل ويكون له أثر مباشر على الرغبة في ترك العمل.

وقام (Donnelly et al. (2003) يبحث عدد من السلوكيات المرتبطة بتخفيض جودة المراجعة مثل الاستعداد لترك العمل واختصار إجراءات المراجعة وتجميع قدر غير كاف من أدلة المراجعة وتعديل إجراءات المراجعة وتسجيل تنفيذ المراجعة في أقل من الوقت الفعلي. وقد صمم الباحثون قائمة استقصاء لاستطلاع آراء عينة من المراجعين. وقد اتضح من تحليل استجابات أفراد العينة أن المراجعين الذين يتقبلون السلوكيات التي تخفض من جودة المراجعة يتوافر لديهم موضع خارجي للتحكم، كما يتوافر لديهم مستويات منخفضة من التقدير الذاتي لانداء واستعداد أكبر لترك العمل. وخلص الباحثون إلى أن الخصائص الشخصية للمراجعين تلعب دورا في تحديد المراجعين الذين يتقبلون اتباع ممارسات من شأنها تخفيض جودة المراجعة.

وقام (Patten (2005 باختبار مدى وجود علاقة بين أداء المراجع الداخلي ورضائه عن العمل وموضع التحكم الشخصي للمراجع. وقام الباحث بتوجيه قوائم استقصاء إلى عينة من المراجعين الداخليين. وتظهر النتائج أن المراجعين الداخليين الذين يتوافر لديهم تحكم ذاتي داخلي يتفوقون على زملائهم ذوي التحكم الخارجي. وعلى عكس المتوقع، لم يتبين وجود اختلاف معنوي بين ذوي التحكم الداخلي وذوي التحكم الخارجي بشأن

بشأن مستويات الرضاء الوظيفي.

وقام (Law (2005 باختبار الجوانب المرتبطة بترك المحاسبين لأعمالهم. وقد استطلع الباحث رأى عينة من المراجعين. وتشير النتائج إلى أن الالتزام التنظيمي المعنوي يمثل العنصر الأكثر تأثيرا في التنبؤ باتجاه المحاسبين لترك أعمالهم، كما تبين أيضا أن التفاعل بين كمال من الالتزام التنظيمي المعنوي والالتزام التنظيمي المستمر له تأثير معنوي أيضا على معدل دوران المحاسبين

وقام (Gendron et al. (2006 باختبار العلاقة بين بيئة العمل والأخلاق المهنية. ولتحقيق الغرض من الدراسة استطلع الباحثون آراء عينة من المحاسبين من خلال شبكة الانترنت. وتشير النتائج إلى أن المحاسبين في منشآت المحاسبة العامة الأربع الكبرى يتوافر لديهم التزام أقل نحو حياد المراجع بالمقارنة مع المحاسبين الذين يعملون في منشآت المحاسبة الصغرى. أيضا اتضح أن المحاسبين الأقدم سنا يتوافر فيهم قدر أكبر من الالتزام بحياد المراجع.

وقام (Yeh and Chien (2007 بإجراء استطلاع بين عينة من المحاسبين لاختبار العوامل المؤثرة في قرار المحاسبين الخاص بترك العمل. وقد أظهرت النتائج أن الرضاء عن العمل يمثل أهم العوامل المؤثرة في اتجاه المحاسبين لترك العمل، حيث توجد علاقة سلبية بين الرضاء عن العمل ونية ترك العمل. وفي هذا الإطار، لم تثبت وجود علاقة مباشرة الالتزام التنظيمي ونية ترك العمل.

٣-٣ الاستنتاجات:

من الوقت الفعلي. ويمكن أن يمثل ذلك أمرا خطيرا، حيث قد يتم تنفيذ سياسات تخفيض الجودة في إطار مؤسسي من قبل مكتب المراجعة بهدف تحقيق مزايا اقتصادية أو من خلال العمل على عدم إصدار تقارير للمراجعة بخلاف التقارير النظيفة. وبالمقابل، تبين في بعض الدراسات الأخرى أن المراجعين الذين يتوافر فيهم قدر أكبر من الالتزام التنظيمي لمكاتب المراجعة التي يعملون بها يهتمون على نحو أكبر بتحقيق جودة المراجعة. أضف إلى ذلك، يوجد اختلاف بين مستوى الالتزام التنظيمي للحاسبين العاملين في الولايات المتحدة الأمريكية وخارجها، فقد تبين أن المحاسبين الأمريكيين يتوافر فيهم قدر أكبر من الالتزام التنظيمي.

وقد تبين أن المراجعين ذوي التحكم الداخلي ينفذون إجراءات المراجعة التي تتطلب قدرا من الحكم المهني على نحو أفضل بعكس المراجعين الذين يتسمون بالتحكم الخارجي الذين ينفذون إجراءات المراجعة على نحو أفضل في ظل استخدام قوائم الاختبار والأساليب الإحصائية. أيضا، اتضح أن المراجعين ذوي التحكم الداخلي يمارسون على نحو أقل سياسات تخفيض الجودة.

وقد اتضح وجود ارتباط طردي بين عدم الرضاء عن العمل والاستعداد لترك العمل لدى المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية. أيضا، تبين أن المراجعين ذوي التحكم الخارجي يكون لديهم استعداد أكبر لترك العمل. وقد اتضح أيضا أن هناك ارتباطا معنويا بين الالتزام التنظيمي والاستعداد لترك العمل. ولكن، لم

يلاحظ الباحث أن الدراسات السابقة شملت استطلاع آراء العديد من المراجعين الخارجيين والداخليين والمحاسبين بوجه عام. وإن كان يلاحظ انخفاض حجم الدراسات المتعلقة بالمراجعين الداخليين مقارنة مع غيرهم من العاملين في مهنة المحاسبة.

ويلاحظ أن هناك اتجاها كبيرا لدى الباحثين بالدراسات السابقة لاستخدام أكثر من متغير من المتغيرات السابق توضيحها بالقسم الثاني من الدراسة الحالية مع بالمقارنة مع الدراسات التي استخدمت متغير واحد منها، مما يشير إلى أهمية دراسة التفاعلات بين هذه المتغيرات لتقديم توصيات تفيد في رفع مستوى جودة الأداء المهني.

وقد اتضح من الدراسات السابقة أن المراجعون الداخليون بالولايات المتحدة الأمريكية - شأنهم شأن المراجعون الخارجيون في عدد من الدول المختلفة - يمارسون سياسات تخفيض الجودة، حيث يقومون باختصار إجراءات المراجعة وتسجيل وقت المراجعة في أقل من الوقت الفعلي حتى يتم التوافق مع موازنة الوقت. وقد تبين أن تنفيذ سياسات تخفيض الجودة في عمليات المراجعة يرتبط بالخصائص الشخصية للمراجعين.

ويلاحظ وجود نتائج متعارضة بشأن طبيعة الارتباط بين الالتزام التنظيمي وجودة المراجعة. فقد تبين أن هناك علاقة طردية بين الالتزام التنظيمي للمراجعين نحو مكاتب المراجعة التي يعملون بها وتسجيل تنفيذ إجراءات المراجعة في أقل

فى الشركات المصرية
لممارسات تخفيض الجودة
وتواجد مراجعين يتوافر
فيهم مواضع خارجية
للتحكم .

ويعد الالتزام التنظيمى مقياسا
لمدى ارتباط الفرد بالمنظمة التى يعمل
فيها. لذلك، يتوقع أن يسعى المراجعون
الداخليون الذين يتوافر لديهم قدرا أكبر من
الالتزام التنظيمى لتنفيذ إجراءات المراجعة
الداخلية وفق أعلى مستوى ممكن من
الجودة. وبالتالي، سيتم اختبار الفرض
التالى:

الفرض الثالث: توجد علاقة طردية
معنوية بين الالتزام
التنظيمى للمراجعين
الداخليين فى الشركات
المصرية واتباع ممارسات
تخفيض الجودة.

ويتوقع أن توجد علاقة معنوية
بين ممارسات تخفيض الجودة وكسل من
الرضا الوظيفى والرغبة فى ترك العمل.
وبالتالى، سيتم اختبار الفرضين التالين:

الفرض الرابع: توجد علاقة عكسية
معنوية بين ممارسات
المراجعين الداخليين فى
الشركات المصرية
لتخفيض الجودة ومعدل
الرضا الوظيفى.

الفرض الخامس: توجد علاقة معنوية
عكسية بين ممارسات
المراجعين الداخليين فى
الشركات المصرية

يتضح وجود اختلاف معنوى بين ذوى
التحكم الداخلى وذوى التحكم الداخلى
بخصوص مستويات الرضا الوظيفى.

٤- استنتاج فروض

الدراسة

تبين من تحليل الدراسات بالقسم
السابق أهمية استخدام أكثر من متغير معا
للتعرف على طبيعة العلاقات المتبادلة.
وبناء، سيعمل الباحث على اختبار طبيعة
العلاقات المتبادلة بين المتغيرات فى إطار
بيئة المراجعة الداخلية بالشركات المصرية.
ونظرا لتأثر جودة المراجعة سلبيا

بممارسات تخفيض الجودة، سيسعى
الباحث أولا لاستكشاف مدى اتساع هذه
الممارسات عند تنفيذ إجراءات المراجعة
الداخلية. وبالتالي، سيتمثل فرض الدراسة
الأول فى:

الفرض الأول: لا يتبع المراجعون
الداخليون فى الشركات
المصرية ممارسات
تخفيض الجودة.

وكان قد ورد فى بعض الدراسات
السابقة أن الأشخاص ذوى التحكم
الخارجى يميلون على نحو أكبر إلى
استخدام الخداع أو التلاعب لتحقيق أهداف
خاصة. لذلك، يتوقع أن يوجد ارتباط
معنوى بين اتباع ممارسات تخفيض الجودة
وتواجد مراجعين داخليين يتوافر فيهم
مواضع خارجية للتحكم. وبالتالي، سيتم
اختبار الفرض التالى:

الفرض الثانى: يوجد ارتباط عكسى
معنوى بين اتباع
المراجعين الداخليين

إدخال بعض التعديلات الطفيفة فى الصياغة لتتلاءم مع البيئة المصرية. وتتمثل هذه المقاييس فى خمسة مجموعات رئيسية وفقا لمقياس ليكرت ذو الخمسة أوزان Likert. تتمثل المجموعة الأولى فى ستة عشر عبارة لقياس طبيعة موضع التحكم للمراجع. وبناء على ذلك ، يتسم المراجع بالتحكم الخارجى كلما زاد مجموع القيم التى حصل عليها وفقا لما اختاره من أوزان نسبية عند الإجابة على العبارات الستة عشر. أما إذا انخفضت هذه القيم، فيعد ذلك مؤشرا على أن المراجع يمكن تصنيفه على أنه من ذوى التحكم الداخلى.

أما فيما يتعلق بالالتزام التنظيمى، فقد تم استخدام تسع عبارات على مقياس ليكرت ذو الأوزان الخمس، بحيث تشير الإجابة بالوزن الأكبر منها إلى قدر أكبر من الالتزام التنظيمى. وتم تطبيق نفس الشئ على ممارسات تخفيض الجودة التى تمثلت فى اثنتى عشر عبارة توضح بعض الممارسات التى يمكن اتباعها عند تنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية، بحيث عبر الوزن بخمسة عن أكبر قيمة لتخفيض جودة المراجعة وفقا للمبرر الذى يتقبله المراجع الخارجى.

وقد تمثلت مقاييس الرضا الوظيفى فى ستة مقاييس وفقا لمقياس ليكرت ذو الأوزان الخمس، بحيث يعبر الوزن خمسة عن أكبر قدر من الرضا الوظيفى يمكن أن يشعر به المراجع. وأخيرا، تم استخدام ثلاثة عبارات لقياس الرغبة فى ترك العمل وفقا لمقياس ليكرت ذو الأوزان الخمس، بحيث يعبر الوزن خمسة عن أكبر قدر ممكن أن يختاره المراجع للتعبير عن رغبته بترك العمل.

لتخفيض الجودة والرغبة فى ترك العمل.

وأخيرا، سيسعى الباحث إلى التعرف على طبيعة العلاقات المتبادلة بين المتغيرات الخمس الخاصة بالدراسة الحالية. وبالتالي، سيتم اختبار الفرض السادس كما يلى:

الفرض السادس: كلما زاد معدل الرضا الوظيفى وزاد التحكم الداخلى للمراجع الداخلى انخفضت الرغبة فى ترك العمل وزاد مقدار الالتزام التنظيمى للمراجع الداخلى وانخفض بالتالى معدل ممارسات تخفيض الجودة.

٥ - منهج الدراسة

٥-١ العينة:

قام الباحث باستطلاع رأى ١٢٦ من مديرى المراجعة الداخلية فى كبرى شركات المساهمة المصرية. وقد تم حصر الاستطلاع فى شركات المساهمة المصرية الكبرى دون غيرها فى ضوء توافر امكانيات تنفيذ وظيفة المراجعة الداخلية فى هذه الشركات. ويوضح الملحق رقم (١) أسماء الشركات التى تم استطلاع رأى مديرى المراجعة الداخلية بها لتحقيق أهداف الدراسة.

٥-٢ أداة الدراسة:

تم استخدام المقاييس الواردة فى دراسة Donnelly et al. (2003) مع

٦- اختبار الفروض

٦-١ الإحصاءات الوصفية ومعامل الصدق

والثبات:

بلغ معامل الصدق والثبات Alpha (Cronbach) ٠,٨٢ مما يوضح إجمالاً إمكانية الاعتماد على اتساق استجابات مديري المراجعة الداخلية فى الشركات المصرية التى شملها الاستطلاع. ويوضح الجدول رقم (١) الإحصاءات الوصفية. ويوجه عام، يتضح أن مديري المراجعة فى شركات المساهمة المصرية يتوافر لديهم مواضع خارجية للتحكم فى ضوء ارتفاع مقدار قيمة المتوسط الخاص بهذا المتغير. أيضاً، يتضح ارتفاع كل من مستوى الالتزام التنظيمي والرضا الوظيفي.

وبالتبع، سيتم استخدام المتوسط لكل فرد فى العينة للتوصل إلى قيمة كل متغير من المتغيرات الخمس التى شملها الدراسة الحالية، مما يعنى أنه سيتم استخدام هذه القيم لاختبار الفروض الستة المشار إليها فى القسم الرابع من الدراسة. وسيتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية فى هذا الإطار، حيث سيتم أولاً استخدام الصدق والثبات Cronbach Alpha لقياس مدى الاتساق بين استجابات أفراد العينة. وسيتم استخدام معامل الارتباط لبيرسون Pearson وسيبيرمان Sperman لتحديد مدى معنوية العلاقات بين المتغيرات الخمس. وأخيراً، سيتم استخدام تحليل المسار للتعرف على العلاقات المتبادلة بين المتغيرات الخمس.

الجدول رقم (١)

الإحصاءات الوصفية

الانحراف المعياري	المتوسط	الحد الأقصى	الحد الأدنى	المتغير
٠,٤٤	٣,٣٦	٤,١٩	٢,٦٣	موضع التحكم
٠,٦١	٤,٢٢	٥	٣	الالتزام التنظيمي
٠,٤٩	٤,٣٦	٥	٣,٢٩	الرضا الوظيفي
٠,٨٤	٢,٨٩	٤,٦٧	١,٣٣	ممارسات تخفيض الجودة
١,٠٥	٣,٥٣	٥	٢	الرغبة فى ترك العمل

وقد بلغت أعلى نسب الموافقة على تخفيض الجودة على الممارسات التالية: يمكن تغيير إجراء المراجعة في حالة الاعتقاد بأن الإجراء الأصلي لن ينتج عنه كشف أي شيء [٧٦%]. يمكن تغيير إجراء المراجعة في حالة استقرار الكثير من الوقت لتنفيذه [٦٠%] يمكن تغيير إجراء المراجعة في حالة عدم وجود مشكلات بالنظام المحاسبي أو بجوانب الأداء عند تنفيذ هذا الإجراء في عمليات المراجعة السابقة [٦٠%]. يمكن تغيير إجراء المراجعة في حالة الاعتقاد بأن الإجراء الأصلي غير ضروري [٥٢%]. وبناءً لذلك، يمكن وضع فرض الفرضية الأولى، والتوصل إلى استنتاج مفاده قيام المراجعين الداخليين في الشركات المصرية بممارسات تخفيض الجودة.

٦-٣ نتيجة اختبار الفرض الثاني:

تم صياغة فرض الدراسة الثاني بهدف اختبار مدى وجود ارتباط طردي معنوي بين مستوى جودة تنفيذ المراجعة الداخلية بالشركات المصرية وتواجد مراجعين يتوافر فيهم مواضع خارجية للتحكم. وقد بلغ معامل الارتباط لبيرسون Pearson ٠,٥٤، بمستوى معنوية صفر، كما بلغ معامل الارتباط اللامعلمي لسبيرمان Sperman ٠,٤٢، بمستوى معنوية ٠,٠٣، وبذلك، يمكن قبول الفرض الثاني. وبالتالي، يتضح أن هناك علاقة طردية بين موضع التحكم والقيام بممارسات تخفيض الجودة. ويتضح من اتجاه العلاقة الطردية أن الأفراد ذوي التحكم الخارجي يميلون أكثر إلى تنفيذ إجراءات الجودة بدرجة أقل من الجودة.

أخيراً، يبدو أن كل من اتجاه المراجعين الداخليين للقيام بممارسات تخفيض الجودة واستعدادهم لتترك العمل قد بلغا قدراً متوسطاً مع ملاحظة ارتفاع حجم التشتت في هذين المتغيرين بالمقارنة مع المتغيرات الثلاث الأخرى.

٦-٢ نتيجة اختبار الفرض الأول:

تم صياغة فرض الدراسة الأول لاختبار مدى اتباع مديري المراجعة في الشركات المصرية ممارسات تخفيض الجودة. ويوضح الجدول رقم (٢) النسب المئوية لاستجابات مديري المراجعة في الشركات المصرية بشأن ممارسات تخفيض الجودة المتعلقة باختصار إجراءات المراجعة وتسجيل تنفيذ الإجراءات في أقل من الوقت الفعلي.

وتوضح النسب المئوية بالجدول رقم (٢) أن هناك اتجاهًا ملحوظًا للقيام بممارسات تخفيض الجودة من قبل المراجعين الداخليين بالشركات المصرية. وعلى الرغم مما يبدو من بعض النسب المئوية الواردة بالجدول من عدم زيادة نسب الموافقة [مجموع عمودي موافق جدا وموافق] على القيام بممارسات تخفيض الجودة بالمقارنة بنسب عدم الموافقة [مجموع عمودي غير موافق جدا وغير موافق] على القيام بممارسات تخفيض الجودة، إلا أن اقتراب نسب الموافقة على تنفيذ هذه ممارسات يكاد يقترب من مستوى الخمسين في المائة، مما يشير إلى أن جودة تنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية بالشركات المصرية قد لا تكون على المستوى المأمول.

الجدول رقم (٢)

النسب المئوية لاستجابات مديري المراجعة في الشركات المصرية بشأن ممارسات تخفيض الجودة

الممارسة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
إذا اقتنع المراجع بعدم وجود أية أخطاء عند تنفيذ جانب معين من المراجعة، يمكن التوقف عن استكمال هذا الجانب	٢٠%	٢٨%	٤%	٨%	٤٠%
إذا كان المراجع قد توصل في عمليات المراجعة السابقة إلى عدم وجود مشكلات في النظام المحاسبي أو جوانب الأداء المختلفة يمكنه عدم تنفيذ الإجراءات المماثلة بعملية المراجعة الحالية	١٦%	١٢%	صفر	١٦%	٥٦%
في حالة طلب مدير المراجعة اتمام إجراء المراجعة بسرعة، يمكن أن يستجيب المراجع وينهى ذلك الإجراء سريعا	١٦%	٢٨%	٢٠%	١٦%	٢٠%
في حالة عدم الافتتاح بإجراء معين للمراجعة، يمكن ألا يتم تنفيذه	٢٨%	٢٠%	١٦%	١٢%	٢٤%
يمكن تسجيل اتمام تنفيذ إجراء المراجعة في أقل من الوقت الفعلي في حالة الرغبة في الترقية	٤%	١٦%	١٢%	١٦%	٥٢%
يمكن تسجيل اتمام تنفيذ إجراء المراجعة في أقل من الوقت الفعلي في حالة الرغبة في تحسين تقييم العمل	٢٠%	١٢%	٢٠%	١٦%	٣٢%
يمكن تسجيل اتمام تنفيذ إجراء المراجعة في أقل من الوقت الفعلي في حالة إبداء المشرف على عملية المراجعة الرغبة في ذلك	٤%	٣٦%	٢٠%	٨%	٣٢%
يمكن تسجيل اتمام تنفيذ إجراء المراجعة في أقل من الوقت الفعلي في حالة قيام الآخرين بذلك	٨%	٢٠%	١٦%	١٢%	٤٤%
يمكن تغيير إجراء المراجعة في حالة الاعتقاد بأن الإجراء الأصلي غير ضروري	٢٨%	٢٤%	١٢%	١٢%	٢٤%
يمكن تغيير إجراء المراجعة في حالة عدم وجود مشكلات بالنظام المحاسبي أو بجوانب الأداء عند تنفيذ هذا الإجراء في عمليات المراجعة السابقة	٢٤%	٣٦%	٤%	٨%	٢٨%
يمكن تغيير إجراء المراجعة في حالة الاعتقاد بأن الإجراء الأصلي لن ينتج عنه كشف أي شيء	٤٨%	٢٨%	٤%	٨%	١٢%
يمكن تغيير إجراء المراجعة في حالة استغراق الكثير من الوقت لتنفيذه	٤٤%	١٦%	٤%	٤%	٣٢%

٦-٦ نتيجة اختبار الفرض الخامس:

تم صياغة الفرض الخامس لاختبار مدى وجود علاقة عكسية بين ممارسات تخفيض الجودة من قبل المراجعين الداخليين فى الشركات المصرية والرغبة فى ترك العمل لدى هؤلاء المراجعين. وقد بلغ معامل الارتباط لبيرسون Pearson ٠,٠٩، بمستوى معنوية ٠,٠٦٦، كما بلغ معامل الارتباط اللامعلمى لسبيرمان Sperman ٠,٠٥، بمستوى معنوية ٠,٠٧٩، وبذلك، يمكن رفض الفرض الخامس. وبالتالي، يتضح عدم وجود علاقة بين كل من ممارسات تخفيض الجودة من قبل المراجعين الداخليين بالشركات المصرية والرغبة فى ترك العمل.

٦-٧ نتيجة اختبار الفرض السادس:

تم صياغة الفرض السادس لاختبار العلاقات المتبادلة بين المتغيرات الرئيسية الخمس التى شملتها الدراسة الحالية. وقد تم استخدام تحليل المسار للتعرف على طبيعة هذه العلاقات. ويتم تنفيذ أسلوب تحليل المسار لاختبار العلاقات السببية بين المتغيرات Casual Relationships من خلال تحليل الاحتمال [يمكن مراجعة: Agresti and Finlay (1997)]. ويمكن ترجمة مضمون الفرض السادس من خلال مسارات العلاقات الطردية والعكسية وفقا للإشارات السالبة والموجبة بالشكل رقم (١). وبناء على ذلك، سيتم استخدام أسلوب تحليل الاحتمال للتعرف على مدى صلاحية الفرض السادس.

٦-٤ نتيجة اختبار الفرض الثالث:

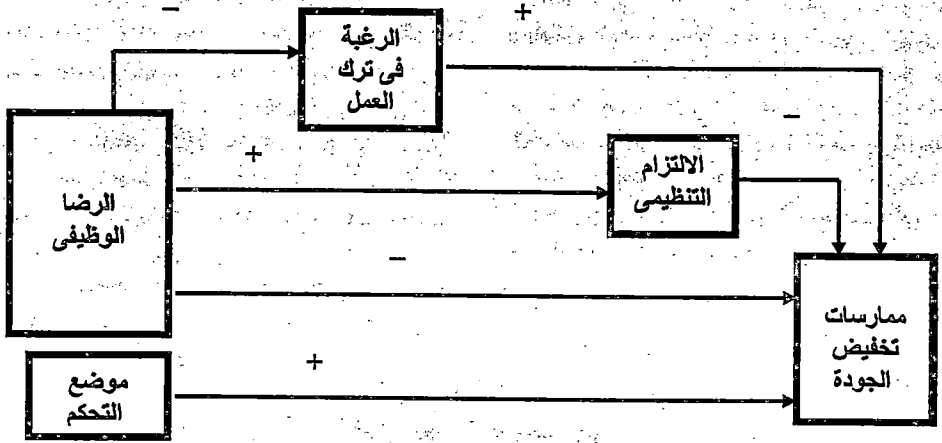
تم صياغة فرض الدراسة الثالث بهدف اختبار مدى وجود ارتباط عكسى معنوى بين اتجاه المراجعين الداخليين لتخفيض مستوى جودة المراجعة بالشركات المصرية والالتزام التنظيمى. وقد بلغ معامل الارتباط لبيرسون Pearson ٠,٤٣، بمستوى معنوية ٠,٠٠٣، كما بلغ معامل الارتباط اللامعلمى لسبيرمان Sperman ٠,٤٦، بمستوى معنوية ٠,٠٢، وبذلك، يمكن رفض الفرض الثالث. وبالتالي، يتضح أن هناك علاقة طردية بين الالتزام التنظيمى والقيام بممارسات تخفيض الجودة. وتخالف هذه النتيجة ما تم توقعه بالنسبة للفرض الثالث. وتفتح هذه النتيجة المجال للتساؤل عن مدى فعالية إجراءات المراجعة الداخلية بالشركات.

٦-٥ نتيجة اختبار الفرض الرابع:

تم صياغة الفرض الرابع لاختبار مدى وجود علاقة عكسية بين ممارسات تخفيض الجودة من قبل المراجعين الداخليين فى الشركات المصرية ومعهد الرضا الوظيفى لدى هؤلاء المراجعين. وقد بلغ معامل الارتباط لبيرسون Pearson ٠,٠٣، بمستوى معنوية ٠,٠١٣، كما بلغ معامل الارتباط اللامعلمى لسبيرمان Sperman ٠,٠٣، بمستوى معنوية ٠,١٢، وبذلك، يمكن رفض الفرض الرابع. وبالتالي، يتضح عدم وجود علاقة بين كل من ممارسات تخفيض الجودة من قبل المراجعين الداخليين بالشركات المصرية ومعهد الرضا الوظيفى.

الشكل رقم (١)

العلاقات الخاصة بالفرض السادس

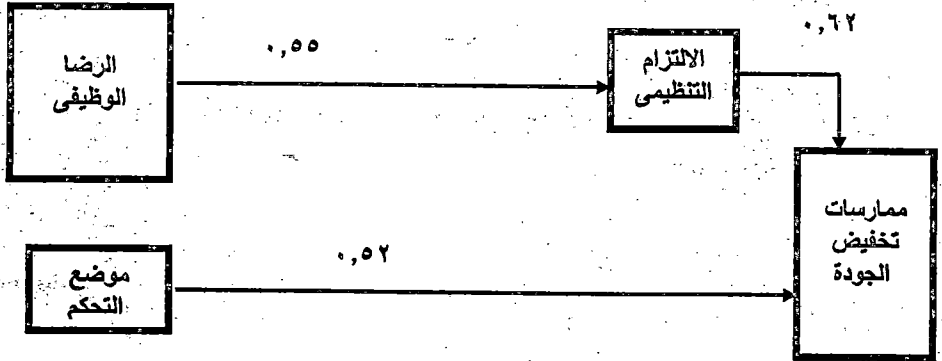


في ترك العمل وبقية المتغيرات الأربعة الأخرى. وقد تبين صلاحية المسارات التي يوضحها الشكل رقم (٢) من خلال استخدام تحليل الانحدار من اليسار إلى اليمين.

ولم تثبت معنوية العديد من العلاقات بين المتغيرات الخمس التي شملها الشكل رقم (١). وبصفة خاصة لم تثبت وجود أية علاقة معنوية بين متغير الرغبة

الشكل رقم (٢)

العلاقات الخاصة بالفرض السادس

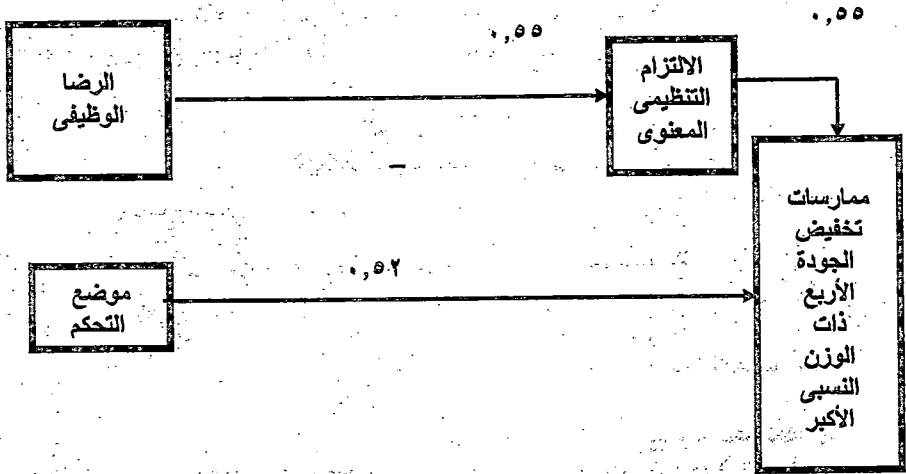


لفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية فى شركات المساهمة المصرية. وقد يمكن رد هذه النتيجة الى الكيفية التى تم بناء عليها تصميم متغيرات الدراسة، فمتغير ممارسات تخفيض الجودة يشمل اثنى عشر عنصرا. لذلك، يجب النظر الى تحليل المسار فى ضوء بعد جديد يتمثل فى استخدام ممارسات الجودة الأربع ذات الوزن النسبى الأكبر وفقا لما ورد بالجدول رقم (٢). ويوضح الشكل رقم (٣) تحليل المسار باستخدام هذا البعد الجديد.

وبناء على ما ورد من خلال تحليل المسار بالشكل رقم (٢)، يتضح أن كلما زاد الرضا الوظيفى للمراجع الداخلى يزيد مستوى الالتزام التنظيمى، وتزيد ممارسات تخفيض الجودة. وبذلك، لا يمكن قبول الفرض السادس. وسيتم ذلك على الرغم مما يتضح من الشكل من صحة الجزئية المتعلقة بالارتباط الطردى بين كل من ممارسات تخفيض الجودة وارتفاع معدل موضع التحكم لدى المراجعين الداخليين.

وتعد تلك النتيجة مؤشرا سلبيًا

الشكل رقم (٣)
تحليل المسار فى ضوء استخدام
ممارسات تخفيض الجودة ذات الوزن النسبى الأكبر



خمسة متغيرات رئيسية، تشمل بالإضافة إلى الجوانب المتعلقة بجودة المراجعة كل من الالتزام التنظيمي والرضا الوظيفي، والرغبة في ترك العمل، وموضع التحكم الشخصي للمراجعين الداخليين.

وتظهر النتائج أن هناك اتجاهها ملحوظا للقيام بممارسات تخفيض الجودة من قبل المراجعين الداخليين بالشركات المساهمة المصرية، مما يشير إلى أن جودة تنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية بالشركات المصرية ليست على المستوى الأمول. وقد تمثلت أهم ممارسات تخفيض الجودة في أربع، هي: يمكن تغيير إجراء المراجعة في حالة الاعتقاد بأن الإجراء الأصلي لن ينتج عنه كشف أي شيء، يمكن تغيير إجراء المراجعة في حالة استغراق الكثير من الوقت لتنفيذه، يمكن تغيير إجراء المراجعة في حالة عدم وجود مشكلات بالنظام المحاسبي أو بجوانب الأداء عند تنفيذ هذا الإجراء في عمليات المراجعة السابقة، يمكن تغيير إجراء المراجعة في حالة الاعتقاد بأن الإجراء الأصلي غير ضروري.

وقد اتضح أن هناك ارتباطا طرديا بين قيام المراجعين بممارسات تخفيض الجودة وارتفاع مستوى التحكم الشخصي الخارجي لهم. وتزداد أهمية هذه النتيجة في ضوء وجود ارتباط طردي بين كل من الالتزام التنظيمي للمراجعين الداخليين وممارسات تخفيض الجودة من جانب وعدم الارتباط بين ممارسات تخفيض الجودة وكل من الرضا الوظيفي والرغبة في ترك العمل من جانب آخر.

وقد تم تنفيذ أسلوب تحليل المسار للتعرف على مدى التفاعل بين المتغيرات التي شملتها الدراسة وأثر ذلك على

وقد تأكدت نفس النتيجة الظاهرة بالشكل رقم (٣) مع تلك التي يتضمنها الشكل رقم (٢). وبالتالي، يمكن القول أن عدم جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المصرية والمتمثلة في ممارسات تخفيض الجودة ترتبط على نحو غير مباشر بالرضا الوظيفي والارتباط الاقتصادي والمعنوي بالشركة مما يمكن أن يجعل الرغبة في ترك العمل أمرا غير وراذ في ظل تواجد قدر ملحوظ من المراجعين الداخليين ذوي التحكم الخارجي.

٧- الملخص والتوصيات

٧-١ الملخص:

تم إجراء هذه الدراسة للتعرف على مدى جودة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المصرية. وتنبع أهمية هذه الدراسة في ضوء ما انتهت إليه البحوث في مجال المحاسبة بوجه عام ومجال المراجعة بوجه خاص من قيام المحاسبين والمراجعين بممارسات يمكن أن يترتب عليها تخفيض مستوى جودة المراجعة. وتزداد أهمية الدراسة في إطار تركيز معظم الباحثين بالدراسات السابقة على ممارسات تخفيض جودة المراجعة الخارجية بالمقارنة مع المراجعة الداخلية، وتحديد في ظل تخصيص هذه الدراسة للتعرف على مدى جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المصرية.

وقد تم إجراء هذه الدراسة من خلال استطلاع رأي عينة من مديري المراجعة في الشركات المساهمة المصرية للإجابة على قائمة استقصاء تتضمن

المراجعين الداخليين على تأهيلهم العلمى فقط.

ويتمثل الإجراء الثانى الذى يتعين أن تتخذه الشركات المساهمة المصرية فى تدعيم حياض ومكانة المراجعين الداخليين. فقد اتضح من خلال اختبارات الفروض بوجه عام وتنفيذ أسلوب تحليل المسار تحديدا أن ممارسات تخفيض الجودة ترتبط بكل من تواجد الرضا الوظيفى والالتزام التنظيمى. وبالطبع، تزداد تلك الممارسات بارتفاع مستوى التحكم الخارجى للمراجعين الداخليين.

قيام المراجعين الداخليين بممارسات تخفيض الجودة. وقد تبين أن عدم جودة وظيفة المراجعة الداخلية فى الشركات المساهمة المصرية والمتمثلة فى ممارسات تخفيض الجودة ترتبط على نحو غير مباشر بالرضا الوظيفى والارتباط الاقتصادى بالشركة مما يمكن أن يجعل الرغبة فى ترك العمل أمرا غير وراذ فى ظل تواجد قدر ملحوظ من المراجعين الداخليين ذوى التحكم الخارجى.

٧-٢ التوصيات:

أظهرت نتائج الدراسة أن هناك اتجاها ملحوظا لدى المراجعين الداخليين فى الشركات المساهمة المصرية للقيام بممارسات تخفيض الجودة. وقد تبين أن تلك الممارسات ترتبط على نحو مباشر بكل من موضع التحكم للمراجعين والالتزام التنظيمى المعنوى، وترتبط على نحو غير مباشر بكل من الرضا الوظيفى والالتزام المعنوى المستمر (الاقتصادى) لدى المراجعين الداخليين. لذلك، يعتبر من المقبول التوصل إلى استنتاج عام مفاده عدم جودة وظيفة المراجعة الداخلية فى الشركات المساهمة المصرية.

ولتصحيح ذلك، يجب أن تسعى الشركات المساهمة المصرية إلى تنفيذ إجراءات محددين لتصويب الأمر. يتمثل الإجراء الأول فى طريقة انتقاء وتعيين المراجعين الداخليين. فمن الضرورى أن يتم اختبار المراجعين الذين يتوافر فيهم مواضع داخلية للتحكم حتى يمكن لهم تنفيذ إجراءات المراجعة وفقا لما تتطلبه المعايير المهنية، فلا يجب أن يقتصر تعيين

ملحق رقم (١)
الشركات التي قام الباحث باستطلاع رأي مديري المراجعة الداخلية بها

الرقم	الشركة	الرقم	الشركة	الرقم	الشركة
١	أسمنت سيناء	١٩	البويات و الصناعات الكيماوية	٣٧	العربية لحليج الاقطان
٢	أسمنت حلوان	٢٠	التعمير و الاستثمارات	٣٨	العربية بوليفارا للغزل والنسيج
٣	أوراسكوم للفنادق و التنمية	٢١	المهندس للتأمين	٣٩	العربية للخزف (اراسكو)
٤	أوراسكوم للإتشاء و الصناعة	٢٢	الجيزة العامة للمقاولات	٤٠	العربية للأدوية و الصناعات الكيماوية
٥	أوليمبيك جروب للاستثمارات	٢٣	الدلتا الصناعية - ايدبال	٤١	العربية للراديو و الترانزستور - تليمصر
٦	أوراسكوم هولدينج للفنادق	٢٤	الحديد و الصلب المصرية	٤٢	العز للبورسلين
٧	ابو قير للأسمدة و الصناعات الكيماوية	٢٥	الزيوت المستخلصة و منتجاتها	٤٣	العز لصناعة حديد التسليح
٨	أيه اى سى للمقاولات	٢٦	السويدي للكابلات	٤٤	القاهرة للإسكان و التعمير
٩	اسكندرية للاسمنت بورتلاند	٢٧	السويس للاكياس	٤٥	القاهرة للأدوية و الصناعات الكيماوية
١٠	اسكندرية للأدوية	٢٨	السويس للاسمنت	٤٦	القاهرة للزيوت و الصابون
١١	اسمنت بورتلاند طرة المصرية	٢٩	الشمس للإسكان و التصير	٤٧	القاهرة للدواجن
١٢	اسمنت العامرية	٣٠	الشرقية للدخان	٤٨	القومية لإنتاج الاسمنت
١٣	الاسكندرية الوطنية للحديد و الصلب	٣١	الصناعات الكيماوية المصرية (كيما)	٤٩	القناة للتوكيلات الملاحية
١٤	اكرو مصر للشدات و السقالات المعدنية	٣٢	الصعيد العامة للمقاولات	٥٠	المالية و الصناعية المصرية
١٥	الاسكندرية للاستثمار العقاري	٣٣	العامة للصوامع و التخزين	٥١	الكابلات الكهربائية المصرية
١٦	الاسكندرية لتداول الحاويات	٣٤	العامة لصناعة الورق (راكنا)	٥٢	المتحدة للإسكان و التعمير
١٧	الاسكندرية للغزل و النسيج	٣٥	العربية المتحدة للشحن و التفريخ	٥٣	المشروعات الصناعية و الهندسية
١٨	الاسكندرية للزيوت المعدنية	٣٦	العامرية رون بولانك للصناعات الدوائية	٥٤	المحمودية العامة للمقاولات و الاستثمارات

تابع ملحق رقم (١)

الشركة	الرقم	الشركة	الرقم	الشركة	الرقم
سيدي كرير للبتر وكيمياويات	٨٩	جنوب الوادي للاسمنت	٧٢	المصرية لخدمات التليفون المحمول	٥٥
مطاحن شرق الدلتا	٩٠	رابية القابضة للتكنولوجيا و الاتصالات	٧٣	المصرية الدولية للصناعات الدوائية	٥٦
مصر الجديده للإسكان والتعمير	٩١	شارم دريمز للاستثمار السياحي	٧٤	المصرية للاتصالات	٥٧
مطاحن مصر الوسطى	٩٢	صافولا سايم مصر	٧٥	المصرية لصناعة النشا والجلوكوز	٥٨
مطاحن مصر العليا	٩٣	شركة المقاولات المصرية (مختار إبراهيم)	٧٦	المصرية للأقماع الصناعية (نايل سات)	٥٩
مطاحن ومخابز الاسكندرية	٩٤	غاز مصر	٧٧	المصرية للأغذية (يسكو مصر)	٦٠
مطاحن وسط وغرب الدلتا	٩٦	فايزر مصر	٧٨	المهن الطبية للأدوية	٦١
مطاحن ومخابز شمال القاهرة	٩٧	كفر الزيات للمبيدات والكيمياويات	٧٩	النصر للإعمال المدنية	٦٢
مطاحن ومخابز جنوب القاهرة والجيزة	٩٨	فودافون مصر للاتصالات	٨٠	النساجون الشرقيون	٦٣
ميناء للاستثمار السياحي والعقارى	٩٩	مدينة نصر للإسكان والتعمير	٨١	النعم القابضة للاستثمارات	٦٤
مفيس للأدوية والصناعات الكيماوية	١٠٠	مجموعة تى ثرى آيه للأدوية	٨٢	النصر للملابس و المنسوجات (كابو)	٦٥
الشركة الزراعية المصرية لإنتاج التقاوى	١٠١	مصر لصناعة التبريد والتكييف (ميراكوي)	٨٣	النيل لحليح الإقطان	٦٦
قناة السويس للتأمين	١٠٢	مصر بنى سويف للاسمنت	٨٤	النوبارية للهندسة الزراعية والميكنة	٦٧
الدلتا لتأمين	١٠٣	مصر للاسمنت قنا	٨٥	النيل للكبريت والمسكن الخشبية الجاهزة	٦٨
مصر لتصنيع البترول (موبكو)	١٠٤	مصر لصناعة الكيماويات	٨٦	النيل للأدوية والصناعات الكيماوية	٦٩
الدلتا للسكر	١٠٥	مصر للأومنيوم	٨٧	انترناشيونال الكترونكس	٧٠
كفر الشيخ للاستثمار والتنمية	١٠٦	مصر للأمواق الحرة	٨٨	الوادي لتصدير الحاصلات الزراعية	٧١

تابع ملحق رقم (١)

الشركة	الرقم	الشركة	الرقم	الشركة	الرقم
المصرية لخدمات النقل (إيجيترانس)	١٢١	بولى سيرف للأسمدة والكيماويات	١١٤	بيراميزا للفنادق والقرى السياحية	١٠٧
الوطنية للزجاج والبلور	١٢٢	بلاستى كيم	١١٥	مصر للفنادق (هيلتون)	١٠٨
النصر لتصنيع الحاصلات الزراعية	١٢٣	المصرية الإيطالية الإسبانية الملكة للأدوات الصحية والبورسلين	١١٦	للحمن للصبغة والتجهيز	١٠٩
أسيك للتعبئة	١٢٤	ليسيكو مصر	١١٧	النصر لصناعة المحولات والمنتجات الكهربائية	١١٠
الوطنية للتنمية العقارية	١٢٥	المصرية للمنتجات السياحية	١١٨	مصر لجدود الدواجن	١١١
مونتاجا التجارية	١٢٦	دمياط لتداول الحاويات والبضائع	١١٩	سوهاج الوطنية للصناعات الغذائية	١١٢
		عبر المحيطات للسياحة	١٢٠	سماد مصر (إيجفرت)	١١٣

المراجع

- Agresti, A., and B. Finlay. *Statistical Methods for the Social Science*. Third Edition Prentice Hall [1997].
- Anderson, U. Assurance and Consulting Services. In Bailey, A, Gramling, A. and Ramamoorti, S. (EDs) *Research Opportunities in Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors [2004].
- Azad, A. Time Budget Pressure and Filtering of Time Practices in Internal Auditing: A Survey. *Managerial Auditing Journal* [Vol. 9, Issue 6, 1994].
- Bernadi, R., A Theoretical Model for the Relationship Among: Stress, Locus of Control, and Longevity. *Business Forum* [Vol. 26, Issue 3/4, 2003].
- Chen, J., C. Silverthorne, and J. Hung. Organization, Job Stress, Organizational Commitment, and Performance of Accounting Professionals in Taiwan and America. *Leadership & Organization Development Journal* [Vol. 27, No. 4, 2006].
- Donnelly, D., J. Quirin, and D. O'Bryan. Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model using auditors' Personal Characteristics. *Behavioral Research in Accounting* [Vol. 15, 2003].
- DeZoort, T., Time Pressures Research in Auditing: Implication For Practice. *The Auditor's Report* [Fall 1998].

- Elizur, D. and M. Koslowsky. Values and organizational commitment. *International Journal of Manpower* [Vol. 22, Issue 7/8, 2001].
- Gendron, Y., R. Suddaby, H. Lam. An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence. *Journal of Business Ethics* [Vol. 64, 2006].
- Hume, E., and A. Smith. University Student Ethics: The Differential Explanatory Effect of Locus of Control. *Academy of Educational Leadership Journal* [Vol. 10, 2006].
- Hyatt, T. and D. Prawitt. Does Congruence Between Audit Structure and Auditors Locus-Of-Control Affect Job Performance. *The Accounting Review* [April 2001].
- International Auditing Standard No. 610, Consideration the Work of Internal audit. International auditing standards [2005].
- Institute of Internal Auditors' Website: <http://www.theiia.org>.
- Kwon, I., and D. Banks. Factors Related to the organizational and Professional Commitment of Internal Auditors. *Managerial Auditing Journal* [Vol. 19, No. 5, 2004].
- Kalbers, L., And W. Cenker. Organizational Commitment and Auditors in Public Accounting. *Managerial Auditing Journal* [Vol. 12, No. 4, 2007].
- Ketchand, A. and J. Strawser. Multiple Dimensions of Organizational Commitment: Implication for Future Accounting Research. *Behavioral Research In Accounting*, [Vol.13, 2001].
- Ketchand, A. and J. Strawser. The Existence Of Multiple Measures Of Organizational Commitment And Experience Related Differences In Public Accounting Settings. *Behavioral Research In Accounting*, [Vol.10, 1998].
- Larson, L. Internal Auditor Job Stress and Turnover Intention. *Ph. D. Dissertation, Cleveland State University* [1997].
- Larson, L. Internal Auditor and Job Stress. *Managerial Auditing Journal* [Vol. 19, No. 8/9, 2004].
- Law, D., Interactive Organization Commitment and Hardiness in Public Accountants' Turnover. *Managerial Auditing Journal* [Vol. 20, No. 4, 2004].
- Lord, A. and F. DeZoort. The Impact of Commitment and Moral Reasoning on Auditors' Response to Social Influence Pressure . *Accounting, Organization and Society* [Vol: 26, 2001].
- Malone, C., and R. Roberts. Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* [Fall 1996].

- Otley, D. and B. Pierce. The Operation of the Control Systems in Large Audit Firms. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* [Fall 1996].
- Patten, D., An analysis of the Impact of Locus-of-Control on Internal Auditor Job Performance and Satisfaction. *Managerial Auditing Journal* [Vol. 20, No. 8/9, 2005].
- Porter, L. , R. Steers, and R. Mowday. Organizational Commitment, Job Satisfaction , And Turnover Among Psychiatric Technicians. *Journal Of Applied Psychology* [October 1974].
- Reckers, P., S. Wheeler, and B. Wong-on-Wing. A comparative examination of auditor premature sign-offs using the direct and the randomized response methods. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* [Spring 1997].
- Ruud, T., U. The Internal Audit Function: An Integral Part of organizational Governance. In *Bailey, A, Gramling, A. and Ramamoorti, S. (EDs) Research Opportunities in Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors [2004].
- Shapeero, M., C. Koh, and N. Killough. Underreporting and Premature Sign-Off in Public Accounting. *Managerial Auditing Journal* [Vol. 18, No. 6/7, 2003].
- Stallworth, H. Mentoring, Organizational Commitment and Intentions to Leave Public Accounting. *Managerial Auditing Journal* [Vol. 18, No. 5, 2003].
- Stallworth, L. Antecedents and Consequences of Organizational Commitment to Accounting organizations. *Managerial Auditing Journal* [Vol. 19, No. 7, 2004].
- Tsui, J. and F. Gul. Auditors' Behaviour in An Audit Conflict Situation: A Research Note on The Role of Locus of Control and Ethical Reasoning. *Accounting, Organization and Society* [Vol. 21, 1996].
- Williams, S. An Empirical Investigation of Turnover Intentions of Internal Auditors. *Ph. D. Dissertation, Virginia Commonwealth University* [2003].
- Yeh, Y. and S. Chien. A Renewed Look at the Turnover Model for Accounting Knowledge Work Force. *Journal of American Academy of Business* [March 2007].