

## نحو إطار مقترح لمعيار " تقرير المراجع الداخلي " دراسة تحليلية اختبارية

د. احمد محمد نشأت فؤاد

مدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة سوهاج

### مقدمة ومشكلة الدراسة:

شغلت المراجعة الداخلية الفكر المحاسبي لعقود متعاقبة، وقد كان الهدف الاساسي من دراستها هو الاستفادة منها اقصي استفادة ممكنة، ويأتي ذلك نتيجة لما تنفرد به تلك الوظيفة من خصوصية، وموقع تنظيمي متميز، وقدرة وقابلية على التطوير والإفادة وتحقيق اضافة قيمة للمنشأة، ونتيجة لذلك تناولتها الابحاث والدراسات وطالبت بتوسيع نطاقها وحماية استقلاليتها والاستفادة بفيض المعلومات القادرة على توفيره، وتحليله، وتلخيصه، وتوجيهه الي المستخدم، وقد ترسخ في الفكر المحاسبي ان مفهوم المستخدم حكراً على ادارة المنشأة، الامر الذي دعي الي تعريف المراجعة الداخلية حينها بأنها عين واذن الإدارة، وقد ظل هذا الاعتقاد راسخ الي فترات ليست بالبعيدة، الي ان ظهرت من الافكار ما نادى بالتوجه نحو افادة المستخدم الخارجي بتلك المعلومات القيمة عن طريق افصاح المراجعة الداخلية عن تقاريرها اسوة بالمراجعة الخارجية، ولجنة المراجعة، ومجلس الادارة.

ومنذ تلك اللحظة زاد الاهتمام والتوجه نحو المراجعة الداخلية في محاولات جادة لدعم وتقوية دورها الاعلامي وقدرتها على تحسين ثقة المستخدم الخارجي في التقرير المالي وبيئة الأعمال بشكل عام، وتحسين مستوى الشفافية في إطار حوكمة الشركات، كما قامت العديد من الأبحاث بدراسة اثر ذلك الإفصاح على كل من ثقة المستثمرين وقرارات الاستثمار ومصداقية التقرير المالي؛ ولعل أهم ما توصلت إليه تلك الدراسات من نتائج أن ذلك الإفصاح ضروري في الوقت الحاضر ويحقق نفعاً إضافياً لمستخدمي التقارير المالية ويحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخليين والأطراف الخارجيين من أصحاب المصالح ويعزز من دور المراجعة الداخلية

كأحد أهم آليات حوكمة الشركات. وسوف يعرض الباحث لتلك الدراسات بشيء من التفصيل تحت بند الدراسات السابقة.

وبالرغم من النتائج الهامة لتلك الدراسات وما توصلت اليه من مزايا وانعكاسات الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية على البيئة المحاسبية والاقتصادية على حد سواء، إلا ان تلك الدراسات لم تتعرض الي دراسة وتحليل معايير المراجعة الداخلية الحالية، والوقوف على ما قد يساعد، او قد يقف حجر عثرة امام هذا الإفصاح المستحدث.

وانطلاقاً من حداثة واهمية هذا الموضوع تأتي محاولة الباحث نحو دراسة وتحليل البيئة التشريعية للمراجعة الداخلية والممثلة في المعايير، ومحاولة الوقوف على مدى قابليتها ومرونتها لاستيعاب هذا الإفصاح المستحدث، ويرى الباحث ان مثل تلك الموضوعات المستحدثة تتطلب طرح وصقل الافكار وتضافرها للوصول الي الهدف بأقل قدر مقبول من تحمل الاعباء، وبأعلى استفادة ممكنة .

### وعلى ضوء ما سبق يمكن بلورة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

- ما مدى كفاية معايير المراجعة الداخلية للوفاء بمتطلبات الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية؟

- اختبار مدى قبول الاطار المقترح لمعيار تقرير المراجع الداخلي.

### الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي اهتمت بمناقشة موضوع الإفصاح فقط، كما أن هناك الكثير من الدراسات التي اهتمت بموضوع المراجعة الداخلية فقط، وعلى الرغم من أن تلك الدراسات مثلت أهمية ومرجعية للباحث في دراسته الحالية، فإنه يعتبر أن الدراسات السابقة هي تلك التي تعرضت لمناقشة الموضوعين معاً، ولذا يقتصر في عرضه على الدراسات السابقة التي تناولت الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية، وتتمثل تلك الدراسات فيما يلي :

### دراسة (Holt and DeZoort ,2006)

استهدفت الدراسة تحديد اثر تضمين تقرير المراجعة الداخلية ضمن المعلومات المالية التي تقدمها الإدارة، على ثقة المستثمر في مصداقية التقرير المالي، بالإضافة الي اختبار أثر نوع ومستوي خطر الغش والاحتيال الذي يمكن أن تتعرض له المنشأة.

استخدمت الدراسة عينة مكونة من 80 مفردة من طلاب ثلاث جامعات تخصص إدارة أعمال كقريب جيد للمستثمرين غير المحترفين في تصميم تجريبي أخضع للتحليل الإحصائي، وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها:

- أن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يزيد من ثقة المستثمرين في مصداقية التقرير المالي.
- أن مستوى ثقة المستثمرين في مصداقية التقرير المالي يختلف باختلاف نوع ومستوى خطر الغش والاحتيال الذي يمكن أن تتعرض له المنشأة.
- أن هناك حاجة لمزيد من البحوث لتحديد كيف تتأثر ثقة المستثمر في مصداقية التقرير المالي نتيجة لتغيير حجم ونوع المعلومات المقدمة في تقرير المراجعة الداخلية.

• **دراسة (Archambeault, D., et al ,2008)**

هدفت الدراسة إلي إيضاح مدي حاجة أصحاب المصالح الخارجيين لتقرير المراجع الداخلي لتطوير وتحسين شفافية الحوكمة.

واعتمدت الدراسة في ذلك على أسلوب المقابلات شبه الموجهة مع المحللين الماليين وأعضاء لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين وصانعي السياسات لمجموعة مكونة من 18 شركة.

خلصت الدراسة إلي أهمية الإفصاح عن تقرير وصفي للمراجعة الداخلية ودور هذا الإفصاح في تطوير شفافية حوكمة الشركات، وقد اقترحت شكل للتقرير الوصفي الخاص بالمراجعة الداخلية، وأوضحت انه تقرير مكون من خمسة أقسام وهي:

أ- قسم تكوين المراجعة الداخلية: ويتناول معلومات تفصيلية وشرح لوظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة، ومثال ذلك توضيح ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة تؤدي داخليا أو خارجياً أو مزيج بينهما.

ب- قسم المسؤوليات: ويوضح معلومات تفصيلية عن الغرض الرئيسي لوظيفة المراجعة الداخلية ومسؤولياتها وسلطاتها داخل المنشأة من خلال ما وضحته معايير المراجعة الداخلية وقائمة المسؤوليات ودستور المهنة الذي يصدره معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA).

ج- قسم المحاسبة والمساءلة: ويعرض معلومات تفصيلية عن العناصر التي ستبني عليها عمليات المحاسبة والمساءلة لهذه الوظيفة عند التقصير في أداء المراجعة الداخلية تجاه مسؤولياتها.

د- قسم الأنشطة: ويعرض معلومات تفصيلية عن طبيعة أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية.

هـ- قسم الموارد: ويعرض فيه معلومات تفصيلية عن الموارد المالية للوظيفة. ترجع أهمية تلك الدراسة إلي أنها أول دراسة حددت شكل لتقرير المراجعة الداخلية الذي يمكن الإفصاح عنه، كما أنها أخذت في الحسبان التكاليف المرتبطة بهذا الإفصاح.

#### • دراسة (Holt and DeZoort, 2009)

استهدفت هذه الدراسة تحديد مدي تأثير تقرير المراجعة الداخلية على أحكام المستثمرين حول كل من فعالية نظام الرقابة الداخلية ، مصداقية التقرير المالي والاستثمارات المحتملة. واعتمدت الدراسة على عينة مكونة من 111 مفردة من طلاب إدارة الأعمال من ثلاث جامعات مختلفة في إجراء تصميم تجريبي لاختبار أثر الإفصاح عن تقرير وصفي للمراجعة الداخلية على ثقة المستثمرين وقرارات الاستثمار. وقد جاءت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة لتؤكد على مجموعة من الأمور التي تمثل أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

- أن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يزيد من فعالية نظم الرقابة الداخلية.
- أن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يزيد من الثقة في مصداقية التقرير المالي.
- أن تأثير تقرير المراجعة الداخلية في الثقة في التقرير المالي أكبر بالنسبة للشركات المعرضة لخطر أعلى من مخاطر الغش عنه بالنسبة للشركات المعرضة لخطر أقل.

هناك حاجة لإجراء العديد من البحوث لتحديد أثر المصادر الأخرى للمعلومات على منفعة تقرير المراجعة الداخلية.

#### • دراسة (حميدة محمد، 2011)

استهدفت هذه الدراسة تحديد مدي الحاجة للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير التي يتم الإفصاح عنها في جمهورية مصر العربية ومدي تأثير ذلك على تحسين فعالية حوكمة الشركات، وكذلك شكل هذا التقرير.

اعتمدت الدراسة على اسلوب الدراسة الميدانية لاستطلاع رأي عينه من المهتمين بالمراجعة الداخلية والتي تتمثل في 40 من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية و 20 من المراجعين الداخليين و 25 محلاً مالياً.

وقد اقترحت تلك الدراسة نموذج للتقرير الوصفي الذي يمكن للمراجعة الداخلية الإفصاح عنه والذي يتكون من ستة اقسام، ويلاحظ على تلك الدراسة انه بالرغم من اعتمادها بشكل أساسي على النموذج المقترح في دراسة (Archambeault, D., et al , 2008)، إلا أنها أضافت إليها قسماً جديداً خاص برأي المراجع الداخلي.

و قد توصلت الدراسة إلي نتائج هامة منها:

- وجود حاجة للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية من جانب أصحاب المصالح الخارجيين.
- وجود اتفاق كبير من قبل المستقضي منهم على أن يتضمن تقرير المراجعة الداخلية مجموعة من البيانات والمعلومات والتي يمكن تقسيمها إلي أقسام فرعية داخل التقرير على حسب الطبيعة المتشابهة لهذه البيانات والمعلومات.
- يترتب على الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية تحسين فعالية حوكمة الشركات من حيث تحسين الشفافية لأصحاب المصالح الخارجيين وزيادة قدرتهم على فهم وظيفة المراجعة الداخلية.

#### • دراسة (احمد نبيل، 2012)

استهدفت هذه الدراسة تحديد مدي أهمية المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات في ضوء توجهاتها المعاصرة، هذا بالإضافة إلي الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد مدي أهمية الإفصاح عن المراجعة الداخلية في صورة تقرير منفصل.
  - وضع إطار مقترح لهيكل ومكونات التقرير عن المراجعة الداخلية.
  - تحديد أثر الإفصاح عن المراجعة الداخلية على جودتها، وثقة المستثمرين في القوائم المالية، والثقة في فعالية نظام الرقابة الداخلية، والثقة في جودة حوكمة الشركات بالمنشأة.
- وقد اعتمدت الدراسة على اسلوب الاستقصاء والمقابلات لجمع المعلومات وتمثلت عينة الدراسة في 158 مفردة تتكون من مراجعين داخليين بالبنوك والشركات المصرية، ومراجعين

- خارجيين بمكاتب المراجعة، ومحللين ماليين بشركات الوساطة المالية وأعضاء هيئة تدريس بأقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية.
- وقد توصلت الدراسة إلي نتائج هامة منها:
- أهمية الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية في مصر وان هذا له أثره الايجابي على تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية.
  - اثر الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية في زيادة ثقة المستثمرين في فعالية نظام الرقابة الداخلية.
  - اثر الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية في زيادة ثقة المستثمرين في مصداقية القوائم المالية، وزيادة ثقة المستثمرين في جودة حوكمة الشركات.
- كما توصلت الدراسة إلي اقتراح نموذج لتقرير المراجعة الداخلية الذي يمكن الإفصاح عنه، جاء متطابقاً تماماً مع نموذج دراسة (Archambeault, D., et al , 2008).

#### • دراسة (محمود جلال، 2017)

استهدفت هذه الدراسة على المستوى النظري إبراز المساهمة الايجابية التي يمكن أن يحققها الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات، والحد من الآثار السلبية لظاهرة عدم تماثل المعلومات، ودعم ثقة المستخدم الخارجي في مصداقية القوائم والتقارير المالية، وتحسين جودة المراجعة الداخلية والخارجية، وعلى المستوى التطبيقي استهدفت اختبار إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية والمكون من 4 تقارير تقوم المراجعة الداخلية بإعدادها والإفصاح عنها.

وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج، اهمها:

- ان الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يدعم حوكمة الشركات من خلال تحسين الشفافية وزيادة المساءلة، ويحد من الآثار السلبية لمشكلة عدم تماثل المعلومات، وكذلك يحد من ممارسات إدارة الأرباح ويعزز ثقة المستثمرين في دقة ومصداقية القوائم المالية، ويؤدي إلي تحسين جودة وظيفة و أنشطة المراجعة الداخلية والخارجية.
- ان الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية له بعض المعوقات والتي قد تحد منه، ويمكن إجمال تلك المعوقات في مجموعتين هما: معوقات مرتبطة بالمنشأة وتتمثل في تكاليف

الإفصاح، والسلوك الانتهازي للإدارة، وخصائص المنشأة؛ معوقات مرتبطة بالمراجعة الداخلية: وتتمثل في استقلالية، وموضوعية المراجع الداخلي وزيادة عبء المعلومات.

- توصلت الدراسة النظرية إلي إطار مقترح للإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية مكون من أربعة تقارير، هي: التقرير الوظيفي، والتقرير عن نظام الرقابة الداخلية، والتقرير عن إدارة المخاطر، والتقرير عن نظام الحوكمة.

من خلال استعراض الدراسات السابقة، التي اهتمت بالإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية، فإنه يمكن استنتاج ما يلي:

- 1- قلة الدراسات التي تناولت موضوع الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية.
- 2- اكدت الدراسات السابقة على مدي اهمية الافصاح عن تقارير المراجعة الداخلية، وتناولت اثاره الايجابية المتعددة والتي من اهمها الحد من عدم تماثل المعلومات وإدارة الربحية، وتحسين مستوي شفافية وجودة الافصاح المحاسبي.
- 3- تعتبر دراسة (Archambeault, D., et al, 2008) أول دراسة حاولت وضع تصور ونموذج لتقرير تعدد المراجعة الداخلية بغرض الإفصاح الخارجي، وبالرغم من أن هذا التقرير هو فقط توصيف لوظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة، إلا انه يظل أول نموذج يعد بغرض الافصاح الخارجي وقد اعتمدت على هذا التقرير معظم الدراسات السابقة.
- 4- قدمت دراسة (محمود جلال، 2017) نموذج لتقارير المراجعة الداخلية مغاير لتقرير دراسة (Archambeault, D., et al, 2008)، وقد تكون الاطار المقترح لتلك الدراسة من 4 تقارير تقوم المراجعة الداخلية بإعدادها والافصاح عنها وهي: التقرير الوظيفي، والتقرير عن نظام الرقابة الداخلية، والتقرير عن إدارة المخاطر، والتقرير عن نظام الحوكمة.
- 5- بالرغم من تأكيد الدراسات المصرية على مدي الحاجة إلي الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية في مصر، إلا أنها لم تتناول بشكل معمق مدى قدرة المعايير الحالية للمراجعة الداخلية على احتواء هذا الافصاح المستحدث.
- 6- أن الدراسة الحالية تعد امتداداً للدراسات السابقة، خاصة فيما يتعلق بالجانب التطبيقي لهذا النوع المستحدث من الإفصاح، حيث تهتم الدراسة بدراسة وتحليل مدى كفاية معايير المراجعة الداخلية الحالية على الوفاء بمتطلبات هذا الافصاح، ومحاولة التوصل الي اطار مقترح لمعيار " تقرير المراجع الداخلي ".

### اهداف الدراسة:

- تتمثل اهداف هذه الدراسة في ثلاث اهداف رئيسية، وهي:
- تقييم الافصاح عن تقارير المراجعة الداخلية.
- دراسة وتحليل مدي كفاية معايير المراجعة الداخلية للوفاء بمتطلبات الافصاح عن تقارير المراجعة الداخلية.
- دراسة وتحليل اثر الافصاح عن تقارير المراجعة الداخلية .
- اختبار الاطار المقترح لمعيار "تقرير المراجعة الداخلية" ميدانياً.

### اهمية الدراسة :

يمكن إيضاح أهمية هذه الدراسة على المستويين الأكاديمي والتطبيقي على النحو التالي:

#### - على المستوى الأكاديمي

على الرغم من تناول الكتابات الأجنبية خلال السنوات القليلة الماضية لموضوع الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية للمستثمرين والأطراف أصحاب المصالح الخارجيين، إلا أنه، وفي حدود علم الباحث تعتبر هذه الدراسة من أولي الدراسات التي تقترح اطار لمعيار "تقرير المراجع الداخلي".

#### - على المستوى التطبيقي

تشتق هذه الدراسة أهميتها التطبيقية فيما يمكن أن تسهم به نتائجها في العديد من الجوانب العملية منها:

- زيادة الثقة في بيئة الأعمال المصرية في ظل الظروف القاسية التي نتعرض لها في الوقت الحاضر.
- زيادة مستوي الشفافية وتحسين جودة التقرير المالي كأحد متطلبات الحوكمة .
- المساهمة في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات في سوق الأوراق المالية المصرية.
- دعم الدور المهني للمراجعة في تحديد والكشف عن حالات الغش والفساد المالي.

### منهج الدراسة:

يتحدد منهج البحث في ضوء أهداف البحث، والأسئلة البحثية التي تحاول الدراسة الإجابة عليها، ويتمثل في:

- الدراسة النظرية: من خلال المنهج الاستقرائي حيث يعتمد على جمع البيانات والعلاقات المترابطة بطريقة دقيقة من أجل الربط بينهما بمجموعة العلاقات الكلية العامة بهدف التوصل إلى مبادئ عامة وعلاقات كلية.
- الدراسة الميدانية: من خلال المنهج الاستنباطي، ويستخدمه الباحث حال إجراء الدراسة الميدانية من خلال قائمة الإستقصاء التي يتم توزيعها على عينة البحث التي سوف يتم تحديدها، حتى يختبر الباحث فروض البحث.

### محتويات الدراسة:

تحقيق لأهداف البحث يتناول الباحث النقاط التالية :

- تقييم الافصاح عن تقارير المراجعة الداخلية.
- تحليل معايير المراجعة الداخلية.
- اطار مقترح لمعيار "تقرير المراجع الداخلي".
- الدراسة الميدانية.
- النتائج والتوصيات.
- مراجع الدراسة.
- ملحق الدراسة.

## 1/ تقييم الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية:

كشفت الدراسات السابقة حاجة مختلف الاسواق المالية إلي المزيد من الشفافية وخاصة بعد الانهيارات المدوية والمتتالية لكبرى اقتصاديات العالم، الأمر الذي دفع الباحثون إلي محاولة توفير المزيد من الإفصاح لاستعادة الثقة بالأسواق المالية وتدعيم حوكمة الشركات، وهو ما دفع للاتجاه نحو المطالبة بالإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية للأطراف الخارجية المهمة ذات الصلة؛ وفي محاولة لتقييم الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية سيقوم الباحث في هذا القسم بعرض ما يلي:

- منافع الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية.
- معوقات الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية.

### 1/1 مميزات الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية:

هناك العديد من المنافع التي يمكن أن يحققها هذا الإفصاح، والتي تحقق إشباع لاحتياجات العديد من الأطراف ذات الصلة، ويمكن تقسيم تلك المنافع الي قسمين هما المنافع الداخلية، والمنافع الخارجية، وتتناول الدراسة توضيح تلك المنافع فيما يلي: (محمود جلال، 2017، هلال عبد الفتاح، 2014- احمد نبيل، 2012- خالد أبو راوي ودعاء عبد الرحيم، 2012- حميدة محمد، 2011- Holt, T.&DeZoort, T., 2009 - Archambeault, D., et al, 2008 - Holt, T. &DeZoort, T., 2006)

#### أ- المميزات الداخلية للإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية.

- من المتوقع أن يحقق هذا الإفصاح العديد من المنافع، من أهمها:
- 1- تحسين رضا موظفي المراجعة الداخلية حول أهمية عملهم، وزيادة درجة الاستقرار الوظيفي.
  - 2- تحسين جودة المراجعة الداخلية بالمنشأة، حيث أن الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يعمل على زيادة مسائلة القائمين بالوظيفة مما يدفعهم ويحفزهم على استثمار المزيد من الوقت والجهد.

- 3- توفير المعلومات الداخلية وفي الوقت المناسب يساعد على تقليص الفرص أمام الإدارة للغش وإتباع السلوك الانتهازي، بالإضافة الي زيادة الشفافية والتي تعتبر احد أهم متطلبات حوكمة الشركات.
- 4- الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يصقل مهارات ويعزز جودة المراجعة الداخلية، وهو أمر جوهري وحيوي للمراجع الخارجي الذي منحته معايير المراجعة الخارجية (PCAOP,2004) إمكانية الاعتماد على نتائج المراجعة الداخلية إذا تحقق من كفاءتها وجودتها في أداء مهامها.
- 5- إفصاح المنشأة اختياريًا عن تقارير المراجعة الداخلية يخلق لها ميزة تنافسية جديدة عند مقارنتها مع باقي المنشآت المنافسة لها والتي لم تفصح.
- 6- حل مشكلة عدم قدرة الإدارة على الوفاء باحتياجات مستخدمي المعلومات على اختلاف اهتماماتهم، وذلك لأن الإفصاح عن معلومات جديدة حول مواضيع المراجعة الداخلية (مثل: الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر وعمليات الحوكمة)، يلقي قبول كبير من جانب مختلف فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

#### ب- المميزات الخارجية للإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية.

من المتوقع أن يحقق هذا الإفصاح العديد من المنافع، من أهمها:

- 1- الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يوفر للمستثمرين والمحللين الماليين المعلومات غير المالية والتي هي دور أصيل للمراجعة الداخلية وعادة لا توفرها المراجعة الخارجية.
- 2- زيادة ثقة المستثمرين والمحللين الماليين في فعالية نظام الرقابة الداخلية ومصداقية القوائم المالية بالمنشأة، وبالتالي ترشيد قرارات الاستثمار، كما أن زيادة جودة الإفصاح تزيد من الحجم النسبي للتعامل من قبل المستثمرين والمحللين الماليين الذين لا تتوافر لديهم معلومات.
- 3- التحقق من أن المنشأة تتبع المعايير المهنية المطلوبة فيما يتعلق بقضايا الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة.
- 4- الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين والمحللين الماليين وما يعكسه ذلك على ثقتهم في القوائم المالية المفصح عنها.

- 5- الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يقلل العبء على المراجع الخارجي وخاصة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة.
- 6- تعزيز جودة المراجعة الخارجية وإضفاء المزيد من الثقة على نتائج تقييمات المراجع الخارجي، ودعم التكامل فيما بين المراجعة الداخلية والخارجية كآليات لدعم حوكمة الشركات بالمنشأة.

### 2/1 معوقات الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية:

بالرغم من منافع الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية الا ان الدراسات اشارت الي بعض المعوقات التي يجب اتخاذها في الحسبان، والتي من اهمها ما يلي: (محمود تغيان، 2012 ، محمود جلال، 2017، سمير كامل، 2005 ، هلال عبد الفتاح، 2014- احمد نبيل، 2012- خالد أبو راوي ودعاء عبد الرحيم، 2012- حميده محمد، 2011 - Holt, T.&DeZoort, T., -2009 -2008 - Archambeault, D., et al, 2006 - Holt, T. &DeZoort, T.,

#### أ- معوقات مرتبطة بالتكاليف:

تعتبر التكاليف من اهم المعوقات عند اتخاذ قرار الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية، ومن أهمها:

1- التكاليف الناتجة عن تجميع وتشغيل البيانات، للوصول إلي المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، وتلك التكاليف تقع على كاهل المنشأة كونها المعد لتلك التقارير، وغالباً ما تكون تلك التكاليف كبيرة وتختلف من منشأة إلي أخرى وتتوقف على عدة عوامل أهمها حجم المنشأة ونوع الإفصاح.

2- أتعاب القائمين بالمراجعة الداخلية، فعند التوجه نحو الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية فان هذا يدفع المنشأة إلي الاهتمام بالمراجعة الداخلية والحرص على الاستعانة بأفراد مؤهلين ومدربين، وعلى قدر عالي من الكفاءة والمهنية والذي ينعكس بدوره على أتعابهم.

3- التكاليف الناتجة عن الدعاوي القضائية، فعند احتواء تقارير المراجعة الداخلية على تنبؤاتها وتوقعاتها المستقبلية، يمكن لأي مستخدم خارجي وقع عليه ضرر نتيجة اعتماده على تلك التنبؤات والتوقعات أن يقاضي المنشأة والمراجع الداخلي ويطالب بالتعويض، وتعتبر تكلفة التقاضي احد أهم العوامل التي قد تؤدي إلي إحجام إدارة المنشأة عن التوسع في الإفصاح.

4- التكاليف المترتبة على الإضرار بالمركز التنافسي للمنشأة، حيث تعتقد غالبية المنشآت أن التوسع في الإفصاح قد يؤثر على المركز التنافسي للمنشأة ويحملها تكاليف إضافية، قد تتمثل تلك التكاليف في فقد ميزة تنافسية، نتيجة لإفصاح المنشأة عن بعض المعلومات الهامة والضرورية مثل تلك المتعلقة بالخطط والاستراتيجيات المستقبلية، والمنتجات الجديدة وتطورها وغيرها من المعلومات.

#### ب - معوقات خاصة بالإدارة:

يعتبر السلوك الانتهازي للإدارة من أهم معوقات الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية، حيث تفترض الإدارة أن تقييم أدائها ومن ثم حوافزها يرتبط بدرجة كبيرة بالمعلومات المفصح عنها، لذلك فقد تلجأ إلي تضليل المستثمرين وخداع سوق المال عن طريق إرسال إشارات معينة إلي السوق بهدف التأثير على أسعار الأسهم بما يحقق مصلحتها، ومن وسائل الإدارة لتحقيق ذلك ما يلي:

1- التأثير على المراجعة الداخلية لتأجيل الإفصاح عن المعلومات السلبية أو إخفائها، او لتعجيل الإفصاح عن المعلومات الايجابية.

2- التدخل في تحديد نطاق أو أساليب تحقق المراجعة الداخلية بهدف التأثير على نتائجها.

و تعتبر صفقات الداخليين احدي صور السلوك الانتهازي للإدارة، حيث تعبر تلك الصفقات عن تعامل الأطراف الداخلية (أعضاء مجلس الإدارة، والمساهمون ممن يملكون 10% فأكثر من أسهم المنشأة) في تداول أسهمهم في سوق الأوراق المالية من خلال الشراء والبيع لهذه الأسهم، وقد يستغل هؤلاء الداخليون الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية كوسيلة لتحقيق مصالحهم الشخصية على حساب الأطراف الأخرى، لاسيما إن أمكنهم التأثير في اختيار نوع وكمية وتوقيت المعلومات التي يتم الإفصاح عنها.

و هناك من التدابير ما يمكن به الحد من فرص الإدارة في ممارسة السلوك الانتهازي واستغلال الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية لتحقيق منافعها الخاصة، ويكون ذلك عن طريق زيادة الإحكام والرقابة على تصرفات الداخليين تجاه تعاملاتهم، كما أن الإفصاح عن تقارير

المراجعة الداخلية يمكنه الحد من هذا السلوك وذلك لما للمراجعة الداخلية من مقدرة على اكتشاف الغش والتلاعب والاحتيايل في القوائم المالية.  
**ج- معوقات خاصة بزيادة عبء المعلومات.**

أثير مفهوم زيادة العبء المعلوماتي عندما طالبت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) لجنة المراجعة بالإفصاح عن تقرير منفصل يرفق بالتقارير المالية التي تفصح عنها المنشأة، وقد أشارت دراسة (Case, D., 2006) إلي أن الإفصاح عن تقارير جديدة قد يؤدي إلي زيادة العبء المعلوماتي على المستخدم الخارجي نتيجة إغراقه بكم كبير وهائل من المعلومات وبالتالي قد تفقد قيمتها فيتجاهلها المستخدم ولا يعيرها أي اهتمام، وقد يترتب على ذلك قيام المستخدم باتخاذ قرارات خاطئة.

كما أن الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية وحالة احتوائها تحليلات ومصطلحات محاسبية فنية، قد يدفع المستثمرين من ذوي الخبرات المحدودة إلي الاستعانة بالمحللين الماليين وبالتالي تزيد أتعابهم وبالتبعية تزيد التكاليف على كاهل المستخدمين.

يمكن الحد من التكاليف المترتبة على زيادة عبء المعلومات على المستخدم الخارجي، والمتمثلة في استعانتة بالمحللين الماليين وشركات التعامل في الأوراق المالية، عن طريق الإيجاز والتركيز بحيث يتم الإفصاح عن نقاط جوهرية مفيدة للمستخدم الخارجي ذو مستوى الثقافة المحاسبية المتوسط دونما إغراقه بالتفاصيل المستفيضة.

يخلص الباحث من عرض مميزات ومعوقات الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية إلي أنه يجب على المنشأة دراسة منافع هذا الإفصاح البعيدة المدى بشكل مستفيض، والتي تجعل تحملها لمعوقات هذا الإفصاح في الوقت الحالي أمر مقبول.

## 2/ تحليل معايير المراجعة الداخلية:

شهدت الآونة الأخيرة العديد من المطالبات بضرورة الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية، باعتبارها احد أهم آليات حوكمة الشركات استكمالاً لمنظومة الشفافية، حيث تفصح الآليات الأخرى عن تقارير للمستخدمين الخارجيين وما يحققه ذلك من نفعية للمستخدم الخارجي

بشكل أساسي ويعمل على تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات بين المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين وزيادة الثقة بشكل عام في منشآت الأعمال.

وسوف يتناول الباحث في هذا الجزء النقاط التالية:

### 1/2 تحليل معايير المراجعة الداخلية :

في إطار إلقاء مزيد من الضوء حول تفاصيل طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية ، ومن خلال جهود معهد المراجعة الداخلية الأمريكي (IIA) في هذا الصدد ، نتناول فيما يلي بإيجاز تحليل معايير المراجعة الداخلية.

"International standards for the professional practice for internal auditing (standards) " (IIA, 2017)

وفيها تم تقسيم المعايير المهنية إلى مجموعتين رئيسيتين من المعايير وهما :-

- المجموعة الأولى : معايير الخصائص اللازم توافرها (معايير الصفات Attribute Standards)
- المجموعة الثانية : معايير الأداء "Performance Standards".

كل مجموعة منهما تأخذ مسلسل معين ويندرج تحتها عدد من المعايير الفرعية وعند إضافة حرف (A) إلى المعيار يكون المعيار خاص بنشاط التأكيد "Assurance" وعند إضافة حرف (C) يكون المعيار خاص بالنشاط الإستشاري "Consulting"

وفيما يلي سيتم توضيح كل مجموعة من المعايير وما يندرج تحتها من معايير فرعية

1/1/2 المجموعة الأولى: معايير الخصائص اللازم توافرها(معايير الصفات attribute standards)"

تتكون تلك المجموعة من أربعة معايير أساسية ينقسم كلاً منها الى عدة معايير فرعية على النحو التالي:

- المعيار الأساسي "1000" الغرض والسلطة والمسئولية

يؤكد هذا المعيار على ضرورة تحديد غرض وسلطة ومسئولية نشاط المراجعة الداخلية تحديداً رسمياً ضمن ميثاق المراجعة الداخلية وذلك بما يتماشى مع تعريف المراجعة الداخلية ومبادئ وأخلاقيات المهنة ومعايير المراجعة الداخلية

يندرج تحت هذا المعيار الفرعي "1010" والذي يطالب بمراعاة تعريف المراجعة الداخلية ومبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية في ميثاق المراجعة الداخلية

• المعيار الأساسي "1100" الاستقلالية والموضوعية.

يؤكد المعيار على ضرورة أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً وضرورة أن يكون المراجعون الداخليون موضوعيين أثناء اداء عملهم.

ويقصد بالاستقلالية تحرر المراجعين الداخليين من القيود والظروف التي تهدد نشاط المراجعة الداخلية للقيام بدورهم على نحو غير متحيز.

ويقصد بالموضوعية تلك التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المراجع الداخلي بأداء مهامه دون الاعتماد على آراء مسبقة أو توجهات شخصية.

ويندرج تحت هذا المعيار معايير فرعية أخرى وهي:

- المعيار (1110) الإستقلالية التنظيمية: والذي يوضح المستوى الإداري الذي يتبعه رئيس نشاط المراجعة الداخلية.

- المعيار (1120) الموضوعية الفردية: يؤكد هذا المعيار على أن تكون توجهات المراجعين الداخليين غير منحازة وغير متحيزة وأن يتجنبوا تضارب المصالح.

- المعيار (1130) معوقات الاستقلالية والموضوعية: يؤكد هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن أي معوقات للاستقلالية والموضوعية سواء في الظاهر أو الواقع وأن يكون الإفصاح للأطراف المعنية.

• المعيار الأساسي "1200" المهارة والعناية المهنية اللازمة .

أكد هذا المعيار على ضرورة قيام المراجعين الداخليين بأداء متطلبات وظيفتهم بمهارة وذلك مع توشي العناية المهنية اللازمة.

ويندرج تحت هذا المعيار معايير توضيحية أخرى وهى:

- المعيار (1210) المهارة : يوضح هذا المعيار ما هو المقصود بالمهارة بالمعيار الرئيسى السابق بأنها هى الخبرات والشهادات والمؤهلات التى تمكن المراجع من القيام بمهام وظيفته بشكل فعال وكفاء .
- المعيار (1220) العناية المهنية اللازمة: يوضح هذا المعيار تعريف العناية المهنية اللازمة بأنها هى مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أى مراجع داخلى يتحلى بقدر معقول من التبصر والإقتدار .
- المعيار (1230) التطوير المهني المستمر: ويقصد به ضرورة قيام المراجعين الداخليين بتتمية وتطوير مهاراتهم وخبراتهم عن طريق التدريب المستمر .
- المعيار الأساسى "1300" برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

يؤكد المعيار على ضرورة قيام مدير نشاط المراجعة الداخلية أو الشخص المسؤول عنه بالمنشأة بتطوير والمحافظة على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطى كافة جوانب المراجعة الداخلية

ويندرج تحت هذا المعيار المعايير الفرعية الآتية

- المعيار (1310) متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة: وضح هذا المعيار المتطلبات بأنه يجب أن يشتمل البرنامج على تقييم داخلي وخارجي على حد سواء .
- المعيار (1320) إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة : يؤكد هذا المعيار على ضرورة التزام الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بالإبلاغ بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة للإدارة العليا ومجلس الإدارة، ولا يجوز للرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية الإفادة بأن نشاط المراجعة الداخلية يتوافق مع المعايير الدولية إلا إذا كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد إفادته هذه، ويجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يفصح عن عدم الالتزام بالمعايير وعدم التوافق مع معايير المراجعة الداخلية وذلك عندما يكون لعدم الالتزام وعدم التوافق تأثير على النطاق الكلى لنشاط المراجعة الداخلية.

2/1/2 المجموعة الثانية معايير الأداء. "performance standards"

تتكون تلك المجموعة أيضاً من مجموعة معايير رئيسية تدرج تحتها معايير فرعية

- المعيار الرئيسي "2000" ادارة نشاط المراجعة الداخلية .

طبقاً لهذا المعيار، على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يدير نشاط المراجعة الداخلية بفاعلية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمنشأة

ويندرج تحت هذا المعيار مجموعة من المعايير الفرعية وهي:

- المعيار (2010) التخطيط: على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية وضع خطط مرتكزة على المخاطر وذلك لتحديد أولويات المراجعة الداخلية بما يتماشى مع أهداف المنشأة.
- المعيار (2020) التبليغ والموافقة: على الرئيس التنفيذي إبلاغ خطط نشاط المراجعة الداخلية والموارد اللازمة لها للإدارة العليا ومجلس الإدارة.
- المعيار (2030) إدارة الموارد: على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية التأكد من أن الموارد المخصصة مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لتحقيق خطة المراجعة المعتمدة.
- المعيار (2040) السياسات والإجراءات: على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية وضع السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط المراجعة الداخلية.
- المعيار (2050) التنسيق: على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية ضرورة تبادل المعلومات وتنسيق النشاطات مع مختلف الجهات الداخلية والخارجية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة.
- المعيار (2060) إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة: على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسئولية وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقاً للخطة الموضوعة له.
- المعيار (2070) الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسئولية التنظيمية عن المراجعة الداخلية: في حالة قيام المنشأة بالإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية فعلى المسند إليه الوظيفة ضرورة حض المنشأة على المحافظة على فعالية وكفاءة نشاط المراجعة الداخلية لديها.

• المعيار "2100" طبيعة العمل.

يلزم هذا المعيار نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والاسهام فى تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم.

ويندرج تحت هذا المعيار معايير فرعية للتوضيح:

- المعيار (2110) الحوكمة: يلزم هذا المعيار نشاط المراجعة الداخلية بضرورة تقييم عمليات الحوكمة بالمنشأة واقترح التوصيات المناسبة لتحسينها.
- المعيار (2120) إدارة المخاطر: يلزم هذا المعيار نشاط المراجعة الداخلية بالمنشأة بضرورة تقييم فاعلنة عمليات إدارة المخاطر وأن يسهم فى تحسينها.
- المعيار (2130) الرقابة: يلزم هذا المعيار نشاط المراجعة الداخلية بالمساعدة فى الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعلنتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.

• المعيار الرئيسى "2200" تخطيط مهام المراجعة الداخلية.

يلزم هذا المعيار المراجعين الداخليين بضرورة تطوير وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام المراجعة الداخلية وتتضمن تلك الخطة أهداف المهمة، نطاقها، توقيتها، الموارد المخصصة لها.

• المعيار الأساسى "2300" تنفيذ مهام المراجعة الداخلية .

يلزم هذا المعيار المراجعين الداخليين بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة.

ويندرج تحت هذا المعيار معايير فرعية للتوضيح:

- المعيار (2310) تحديد المعلومات: يؤكد هذا المعيار على ضرورة تحديد المعلومات الكافية والمفيدة واللازمة والتي يمكن الاعتماد عليها فى مهمة المراجعة.
- المعيار (2320) التحليل والتقييم: يلزم هذا المعيار المراجعين الداخليين بوضع استنتاجات ونتائج مهمة المراجعة على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.

- المعيار (2330) توثيق المعلومات: يلزم هذا المعيار المراجعين الداخليين بتوثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة المراجعة.
  - المعيار (2340) الاشراف على مهمة المراجعة: يلزم هذا المعيار بضرورة الاشراف على المهام بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها وتأكيد جودتها وتطوير طاقم العمل.
  - المعيار الأساسي "2400" تبليغ النتائج .
- يلزم هذا المعيار القائمين بأعمال المراجعة الداخلية بضرورة تبليغ نتائج مهام المراجعة الداخلية.
- ويندرج تحت هذا المعيار عدة معايير فرعية وهي:
- المعيار (2410) مقاييس التبليغ: ينص هذا المعيار بأنه يجب أن تشمل التبليغات المتعلقة بنتائج مهمة المراجعة الداخلية نتائج تلك المهمة وأهدافها ونطاقها والاستنتاجات التي تم التوصل اليها والتوصيات المقترحة بشأنها وخطط العمل المتعلقة بها.
  - المعيار (2420) جودة التبليغات: يجب أن تكون التبليغات دقيقة وموضوعية وواضحة وموجزة وبناءة وكاملة وأن تصدر في الوقت المناسب.
  - المعيار (2430) استخدام تعبير (تم إجراؤه وفقاً للمعايير الدولية المهنية لمزاولة المراجعة الداخلية): يجيز المعيار استخدام ذلك المصطلح فقط في حال كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تساند تلك الافادة.
  - المعيار (2440) نشر النتائج: يلزم هذا المعيار الرئيسي التنفيذي للمراجعة الداخلية تبليغ نتائج عملية المراجعة الداخلية الى الاطراف المعنية ، وينص هذا المعيار بأنه حالة إبلاغ النتائج الى أي طرف خارج المؤسسة يجب أن يراعى ما يلي ما لم تستلزم المتطلبات القانونية أو النظامية أو تلك التي تفرضها الجهات الإشرافية والرقابية خلاف ذلك:
    - أ- تقييم المخاطر المحتملة بالنسبة للمؤسسة.
    - ب-التشاور مع الإدارة العليا و/أو المستشار القانوني.
    - ج- الرقابة على نشر النتائج من خلال فرض قيود على استخدامها.
  - المعيار (2450) الآراء الكلية العامة : ينص هذا المعيار على أنه عندما يتم إصدار رأى كلى عام يجب أن يؤخذ في الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة وغيرهما من

الجهات المعنية الأخرى ، كما يجب أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوق بها ويجب أن يتم إيضاح الأسباب والمبررات وراء الرأي الكلى العام الغير مواتي .

• المعيار الاساسى "2500" مراقبة سير العمل.

يلزم هذا المعيار الرئيس التنفيذى للمراجعة الداخلية بوضع وإرساء وصون نظام لمتابعة ما يتخذ إزاء النتائج التي تم إبلاغها الى الإدارة.

• المعيار الاساسى "2600" حسم مسألة قبول الإدارة العلنا للمخاطر.

عندما تقبل الإدارة بمستوى معين من المخاطر ويكون فى اعتقاد الرئيس التنفيذى للمراجعة الداخلية أن هذا المستوى غير مقبول للمنشأة فإنه يجب علنه أن يناقش ذلك مع الإدارة وفى حالة أن تلك المسألة لم تحل مع الإدارة فإنه يجب علنه أن يناقش ذلك مع مجلس إدارة المنشأة لحسم الموضوع

2/2 موقف معايير المراجعة الداخلية من الإفصاح الخارجي.

تجدر الإشارة الي ان تلك المعايير صادرة عن معهد المراجعين الداخليين الامريكى والمعروف اختصاراً (IIA) ، والذي يعد من أهم المنظمات التى ساهمت مساهمة فعالة فى تطوير وظيفة المراجعة الداخلية، وقد تم إنشاء هذا المعهد فى الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941م وهو يعد المنظمة المهنية الأولى عالمياً التى تتولى مهمة تطوير المراجعة الداخلية وحل المشكلات المتعلقة بالممارسة العملية لها، ويمكن من خلال التحليل السابق للمعايير استنتاج ما يلي:

- المعيار (2410.A3) والذي يحدد ضوابط نشر نتائج المراجعة الداخلية للأطراف الخارجين فينص المعيار على أنه " عند إبلاغ نتائج مهمة المراجعة الداخلية إلى أي أطراف خارج المنشأة فإنه يجب أن يشتمل التبليغ المستخدم فى هذا الشأن على بيان التحديدات التي يلزم التقيد بها في توزيع واستخدام تلك النتائج " (IIA,2410.A3,2017)

- المعيار "2440" بعنوان "نشر النتائج" و الذي وضع ضوابط ومحددات يجب إتباعها قبل القيام بنشر أى معلومات بخصوص مهام المراجعة الداخلية على الأفراد أو الجهات خارج المنشأة ويمكن توضيح تلك المحددات بالآتي (IIA,2440,2010):

أ- أن لا يتعارض هذا الإفصاح مع المتطلبات القانونية أو النظامية أو تلك التى تفرضها الجهات الإشرافية والرقابية.

ب- تقييم المخاطر المحتملة بالنسبة للمنشأة جراء هذا الإفصاح.

ج- الرقابة على نشر النتائج من خلال فرض قيود على استخدامها.

د- التشاور مع الإدارة العليا و/أو المستشار القانوني للمنشأة بخصوص الإفصاح.

- عدم وجود معيار للمراجعة الداخلية خاص بتقرير المراجعة الداخلية وذلك قياساً على معايير المراجعة الخارجية، والتي يتوافر بها المعيار "700" بعنوان " تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة"، والذي يهدف الي تحديد شكل ومحتوي التقرير الصادر من مراقب الحسابات.

ومما سبق يتضح أن البيئة القانونية والتشريعية للمراجعة الداخلية قد تم تمهيدها الي الاتجاه نحو الإفصاح عن نتائج مهام المراجعة الداخلية للمستخدم الخارجي، وذلك لتحقيق المزيد من الشفافية، ولكن عدم وجود معيار واضح ومحدد لتقرير المراجعة الداخلية - كما هو الحال بمعايير المراجعة الخارجية - يعيق التوسع في الاتجاه العملي نحو هذا الافصاح، حيث ان عدم وجود معيار ارشادي للتقرير يحدد شكله ومحتواه قد يخلق حالة من الغموض والتخبط، مما يؤخر من اعتماد هذا الافصاح.

### 3/ اطار مقترح لمعيار "تقرير المراجع الداخلي":

توصل الباحث من خلال القسم السابق الي ان معايير المراجعة الداخلية تفقر لوجود معيار محدد خاص بتقرير المراجع الداخلي اسوة بمعيار تقرير المراجع الخارجي رقم(700)، وقد اعتمد الباحث في هذا الجزء من الدراسة على معيار تقرير المراجع الخارجي رقم (700) في

صياغة اطاره لمعيار مماثل خاص بتقرير المراجع الداخلي، ولهذا تم تقسيم الدراسة في هذا القسم الي جزئين، الأول خاص بدراسة معيار المراجعة المصري "تقرير مراجع الحسابات"، والثاني خاص بالإطار المقترح.

### 1/3 معيار المراجعة الخارجية المصري رقم (700).

تتميز معايير المراجعة الخارجية عن تقارير المراجعة الداخلية بوجود المعيار رقم (700) والذي بعنوان " تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة"، والسبب في ذلك يرجع الي حداثة مطالبة المراجعة الداخلية بالإفصاح خارجياً عن تقاريرها، ويحتوي هذا المعيار على متطلبات موضوعية والزامية خاصة بشكل التقرير ومحتواه بالإضافة الي بعض المتطلبات الأخرى الخاصة بمهنة المراجعة الخارجية ودور المراجع الخارجي في ذلك.

وبتحليل هذا المعيار اتضح للباحث انه يحتوي على عناصر رئيسية ومكونات تقرير مراجع الحسابات، حيث توضح الفقرات من (18) الي (60) من هذا المعيار المتطلبات المرتبطة بعناصر تقرير مراجع الحسابات، عندما يتم اداء عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية، وتتمثل تلك العناصر الرئيسية في تقرير مراجع الحسابات فيما يلي:

- عنوان التقرير.
- الفقرة الافتتاحية.
- مسؤولية مراجع الحسابات.
- اي متطلبات الزامية اخرى.
- تاريخ التقرير.
- الموجه اليهم التقرير.
- مسؤولية الإدارة.
- فقرة الرأي.
- توقيع مراقب الحسابات.
- عنوان المراجع.

و يرى الباحث ان تحديد العناصر السابقة في تقرير المراجع الخارجي يؤدي الي الاتساق في شكل ومكونات التقارير المعدة وفقاً للمعيار، وهو ما يعزز المصداقية بحيث يسهل تحديد عمليات المراجعة التي تمت طبقاً لمعايير المراجعة المعترف بها، كما تساعد على تعزيز فهم القارئ في تحديد الحالات غير العادية عند حدوثها، وفي ظل عدم وجود مثل هذا المعيار في المراجعة الداخلية فإن ذلك يجعل تحديد شكل ومحتوي التقارير تقع جميعها في اطار محاولات متضاربة ومتخبطة وترجع في اغلبها الي فردية متخذ قرار الافصاح، وفردية مستخدم المعلومة.

ويرى الباحث وجوب التنويه بان وجود مثل هذا المعيار في معايير المراجعة الداخلية لابد في البداية ان يكون غير ملزم للشركات جميعها بأن تفصح وظيفة المراجعة الداخلية لديها عن تقاريرها، ولكنه يحدد فقط للشركات المفصحة عن الضوابط والعناصر الرئيسية للتقرير عند رغبتها تطوعياً في الافصاح.

### 2/3 الإطار المقترح لمعيار "تقرير المراجع الداخلي"

سيقوم الباحث بإعداد الإطار المقترح لمعيار تقرير المراجع الداخلي قياساً على المحددات والعناصر الرئيسية ومكونات التقرير السابق الاشارة اليها في معيار المراجعة المصري رقم (700)، وذلك كما يلي:-

#### أ- عنوان التقرير:

يجب ان يعنون تقرير المراجعة الداخلية بعبارة " تقرير المراجعة الداخلية"، وذلك لتمييزه عن التقارير التي تصدر عن آخرين مثل الإدارة، ومجلس الإدارة، ولجنة المراجعة، والمراجعة الخارجية.

#### ب- الموجه اليهم التقرير:

يوجه التقرير الي المساهمين، واصحاب الحصص او الشركاء او المديرين، ومختلف فئات اصحاب المصالح الذين تربطهم بالشركة صلات تعاقدية او المهتمين بالشركة وبمتابعة نشاطها.

#### ج- الفقرة الافتتاحية:

يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير اسم الشركة التي تفصح المراجعة الداخلية عنها، كما يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية ايضاً ما يلي:

- الموضوعات التي تفصح عنها المراجعة الداخلية ( على سبيل المثال: الرقابة الداخلية، عمليات الحوكمة، ادارة المخاطر ).

- تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها التقارير المفصحة عنها.

#### د- مسؤولية المراجع الداخلي:

يجب ان ينص التقرير على ان مسؤولية المراجع الداخلي هي عرض معلومات صحيحة تم التوصل اليها من واقع وحدود ومسئوليات وظيفته، وذلك لتفرقة عن مسؤولية

الإدارة والمتمثلة في اعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً، وبين مسؤولية المراجع الخارجي والمتمثلة في ابداء الرأي على القوائم المالية في ضوء مراجعته لها، كما يجب ان تتضمن فقرة مسؤولية المراجع الداخلي ايضاً ما يلي:-

- يجب ان ينص التقرير على ان عملية المراجعة الداخلية قد تمت وفقاً للمعايير المتعارف عليها (IIA,2017).

- يجب ان ينص التقرير ايضاً على ان المراجع الداخلي قد التزم بالمتطلبات الأخلاقية التي حددها ميثاق اخلاقيات وظيفة المراجعة الداخلية .

#### هـ- فقرة النتائج:

يجب ان ينص التقرير عن نتائج عمل المراجعة الداخلية في الموضوع محل التقرير، بحيث توضح المراجعة الداخلية النتائج الهامة التي توصلت اليها من خلال عملها وتحليلاتها، وان تقدمها للمستخدمين في شكل مختصر ومركز، ويجب ان تكون النتائج كما يلي:-

- هامة للمستخدم الخارجي ويتحقق ذلك بمدي توافر خصائص جودة المعلومات بها والتي من اهمها الملاءمة.

- مراعاة الجدوى الاقتصادية في عملية انتاج وتوصيل المعلومة، بحيث يجب ان يكون العائد المتوقع منها يفوق تكاليف اعدادها ونشرها.

- مراعاة الخسائر المتوقعة من الافصاح عن معلومات قد تضر بالمركز التنافسي او القضائي للشركة.

- يقتصر افصاح المراجع الداخلي على عرض الحقائق في الموضوع محل الافصاح، ويجب ان يلتزم بعدم ابداء رأيه فيما تم التوصل اليه من النتائج.

- تقتصر مسؤولية المراجع الداخلي على صدق المعلومة فقط، ولا يكون مسئول امام المستخدمين عن اي اعتبارات خاصة باتخاذ القرارات من قبل مستخدمي تلك المعلومة.

#### و- اي متطلبات الزامية اخري:

يجب ينص التقرير على المتطلبات القانونية والالزامية الأخرى في قسم منفصل من التقرير وذلك ليميز تمييزاً واضحاً بينها وبين مسؤوليات المراجع الداخلي، خاصة ما يتعلق بالوفاء بمتطلبات معايير المراجعة الداخلية ( المعيار " 2410" والمعيار " 2440" )، والمختصين بضوابط نشر معلومات المراجعة الداخلية للأطراف الخارجيين.

ز- توقيع المراجع الداخلي:

يجب ان يكون التقرير موقع بالاسم الشخصي للمسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة المفصحة في حالة ان الوظيفة تؤدي داخلياً، وفي حالة الاسناد الخارجي فإنه يجب على المراجع مقدم الخدمة ان يوقع بالاسم الشخصي، او بإسم المؤسسة التي يمثلها اذا سمحت القوانين بذلك.

ح- تاريخ تقرير المراجع الداخلي:

ينبغي على المراجع الداخلي ان يؤرخ تقريره بتاريخ لا يسبق انتهائه من اداء كافة عمله بالدقة والعناية المهنية المطلوبة، ويجب ان يوضح التقرير المدة التي يغطيها هذا التقرير.

ط- عنوان المراجع الداخلي:

يجب ان يحتوي التقرير على عنوان معين وهو المدينة التي تقع فيها المؤسسة التي تولت مهمة اعداد التقارير المعدة بغرض الافصاح لجمهور المستخدمين، وذلك في حالة الاسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية.

**تعليق الباحث:**

اعتمد الباحث على معيار المراجعة الخارجية عن تقرير المراجع في صياغة اطاره المقترح نحو معيار مماثل عن تقرير المراجع الداخلي وذلك يرجع الي:

- ان كل من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، نابتان من نفس المصدر، وان طبيعة الفحص والتدقيق والتوصل للنتائج في كلاهما متشابهة، وان كان الاختلاف بينهما يتركز حول وجهة النتائج التي تم التوصل اليها.
- ان المراجعة الخارجية ومعاييرها زاخرة بما يتفوق على المراجعة الداخلية بعقود من البحث والتحليل والتغذية العكسية حول الافصاح للمستخدم الخارجي، وهو ما يمكن استثماره في مجال البحث عن تحديث تعامل المراجعة الداخلية مع المستخدم الخارجي مباشرة.
- تقارب فئات المستخدمين بين المراجعة الداخلية والخارجية بعد المطالبات بالإفصاح الخارجي، حيث كان الامر حكراً على المراجع الخارجي فقط ان يخاطب فئات المستخدمين الخارجيين المختلفة.

- الاستفادة من المنافع الناتجة عن اتساق تقرير مراجع الحسابات الخارجي، والمتمثلة في تعزيز المصداقية، وتعزيز فهم القارئ في تحديد الحالات غير العادية عند حدوثها، وجلبها الي تقرير المراجعة الداخلية.

حدود الإطار المقترح للمعيار:

اقتصر الباحث في صياغة العناصر والمكونات الرئيسية في التقرير على حدود وطبيعة ووظيفة المراجعة الداخلية، ولذلك فانه يجب الاشارة الي :-

- الفقرة الخاصة بمسئولية الادارة، لم تدرج بالاطار المقترح وذلك لأنها خاصة بطبيعة المراجعة الخارجية والتي تختص فقط بإبداء الرأي عن القوائم المالية التي اعدتها الادارة، وهذا يختلف عن طبيعة المراجعة الداخلية والتي تختص بتوفير المعلومات وعرضها على المستخدم، وبذلك فتلك التقارير هي مسئولية المراجعة الداخلية وليست مسئولية الادارة.

- الفقرة الخاصة بالرأي وفقاً لمعيار المراجعة الخارجية، تم تعديلها لتلائم طبيعة مسئولية المراجعة الداخلية، حيث تم تعديلها الي "فقرة النتائج"، وذلك لأن الافصاح عن تقارير المراجعة الداخلية، يختلف في المسئولية عن المراجع الخارجي، فمسئولية المراجع الداخلي تتمثل في صدق المعلومات المفصح عنها.

و فيما يلي نموذج كامل لتقرير المراجع الداخلي وفقاً، للإطار المقترح بما يتفق مع العناصر الرئيسية المبينة سابقاً :-

تقرير المراجعة الداخلية

[الموجه اليهم التقرير]

تقرير عن / (الموضوع محل الإفصاح)

راجعنا (الموضوع محل الإفصاح) الخاصة لشركة .....، "شركة مساهمة مصرية"، والمتمثلة في (المستندات والأدلة المطلوبة).

[مسئولية المراجع الداخلي]

تتخصص مسؤليتنا في عرض المعلومات الصحيحة عن (الموضوع محل الإفصاح) ، التي تم التوصل اليها من واقع وحدود ومسئوليات الوظيفة، وفي ضوء مراجعتنا لها، وقد تمت مراجعتها وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية المقبولة عالمياً الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) ، وفي ضوء الميثاق الاخلاقي لوظيفة المراجعة الداخلية.

[فقرة النتائج]

توصلت المراجعة الداخلية من خلال عملها وتحليلاتها الي ما يلي:- (مع مراعاة متطلبات الاطار المقترح)

- 1- .....
- 2- .....
- 3- .....
- 4- .....
- 5- .....

[المتطلبات التنظيمية الأخرى]

التزم المراجع بمتطلبات معايير المراجعة الداخلية، والخاصة بضوابط نشر والإفصاح عن نتائج اعمال المراجعة الداخلية للمستخدمين الخارجيين.

[تاريخ التقرير]

المراجع الداخلي

الاسم: .....

التوقيع: .....

العنوان: .....

نموذج (1) التقرير الوظيفي

(المصدر: من اعداد الباحث)

**4/ الدراسة الميدانية:**

توصلت الدراسة في جانبها النظري إلي إطار مقترح لمعيار " تقرير المراجع الداخلي"، وذلك بالقياس على تقرير المراجع الخارجي رقم(700) الوارد بمعايير المراجعة الخارجية، كما تناولت الدراسة معوقات ومنافع الإفصاح عن تلك التقارير؛ واستكمالاً للجانب النظري في هذا البحث يرى الباحث ضرورة القيام بدراسة ميدانية للتحقق من صحة ما ورد في الجزء النظري من افتراضات حول تقييم مدى حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية، ومدى قبول الإطار المقترح من قبل الباحث لمعيار تقرير المراجع الداخلي وأثر الإطار المقترح على تحسين المراجعة.

**1/4 فروض الدراسة:**

- تتضمن الدراسة الميدانية فرضان أساسيان تم صياغة كل فرض منهما في شكل فرض عدم وفرض بديل كما يلي:
- الفرض الأول:** يتناول تقييم مدى حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية. ولأغراض التحليل الإحصائي صيغ هذا الفرض كما يلي:
- الفرض العدم  $H_0$ : لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن مدى حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية..
  - الفرض العدم  $H_1$ : توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن مدى حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية.
- الفرض الثاني:** يتناول التعرف على آراء المستقصى منهم بشأن مدى قبول الإطار المقترح من قبل الباحث لمعيار تقرير المراجع الداخلي، وصيغ هذا الفرض كما يلي:
- الفرض العدم  $H_0$ : لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن مدى قبول الإطار المقترح من قبل الباحث لمعيار تقرير المراجع الداخلي.
  - الفرض العدم  $H_1$ : توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن مدى قبول الإطار المقترح من قبل الباحث لمعيار تقرير المراجع الداخلي.
- الفرض الثالث:** يتناول التعرف على آراء المستقصى منهم بشأن أثر الإطار المقترح من قبل الباحث لمعيار تقرير المراجع الداخلي، على تحسين مخرجات عملية المراجعة وصيغ هذا الفرض كما يلي:

- الفرض العدم H0: لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن الإطار المقترح من قبل الباحث لمعيار تقرير المراجع الداخلي، و تحسين مخرجات عملية المراجعة.
- الفرض العدم H1: توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن الإطار المقترح من قبل الباحث لمعيار تقرير المراجع الداخلي، و تحسين مخرجات عملية المراجعة.

وتحقيقاً لأهداف الدراسة الميدانية ومعرفة مدى قبول تحديد مدي حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية، وكذلك مدي قبول الإطار المقترح من قبل الباحث لمعيار تقرير المراجع الداخلي في بيئة الاعمال المصرية، يقترح الباحث تصميم قائمة استقصاء ( ملحق الدراسة ) وتنفيذها كما يلي:

**الخطوة الأولى:** مجموعة من العبارات توجه إلى أهم الأطراف المهمة بتقرير المراجعة الداخلية لسؤالهم عن مدي حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية.

**الخطوة الثانية:** مجموعة من العبارات توجه إلى أهم الأطراف المهمة بتقرير المراجعة الداخلية، لاستكشاف مدي قبول الإطار المقترح من قبل الباحث لمعيار تقرير المراجع الداخلي.

**الخطوة الثالثة:** مجموعة من العبارات توجه إلى أهم الأطراف المهمة بتقرير المراجعة الداخلية، لاستكشاف مقترحاتهم بشأن أي تعديلات يرونها مناسبة على الإطار المقترح من قبل الباحث لمعيار التقرير الداخلي.

#### 2/4 أداة جمع البيانات:

اعتمد الباحث على قائمة الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف البحث، وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء على مقياس ليكرت الخماسي Five- point Likert scale من أجل تحديد إجابات أفراد العينة بحيث تشير الدرجة (5) إلي الموافقة تماماً على البند، والدرجة (4) إلي الموافقة، والدرجة (3) إلي الموافقة لحد ما، والدرجة (2) إلي عدم الموافقة، والدرجة (1) إلي عدم الموافقة تماماً.

ويتضمن قائمة الاستقصاء عدة أقسام هي:

- القسم الأول: العبارات توجه إلي أهم الأطراف المهمة بتقرير المراجعة الداخلية لسؤالهم عن مدي حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية.
- القسم الثاني: العبارات توجه إلى أهم الأطراف المهمة بتقرير المراجعة الداخلية، لاستكشاف مدي قبول الاطار المقترح من قبل الباحث لمعيار تقرير المراجع الداخلي.
- القسم الثالث: مجموعة من العبارات توجه إلى أهم الأطراف المهمة بتقرير المراجعة الداخلية، لاستكشاف مقترحاتهم بشأن أي تعديلات يرونها مناسبة على الإطار المقترح.

**3/4 عينة الدراسة:**

انطلاقاً من تركيز الدراسة على مدي حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية، وكذلك وجود الإطار المقترح من قبل الباحث لمعيار تقرير المراجع الداخلي في بيئة الاعمال المصرية، رأى الباحث أن تشمل عينة الدراسة فئات ثلاث وهي الأكثر اهتماماً بموضوع الدراسة وتشمل المراجعين الخارجيين، المحللين الماليين، الأكاديميين وهم أستاذة الجامعات في قسم المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة، وقد تم اختيار عينة حكمية للدراسة تشمل 130 مفردة موزعة كما هو مبين في الجدول رقم (1):

**جدول رقم (1)****القوائم الموزعة والمستلمة والتي أجري عليها التحليل**

فئات المجتمع	القوائم الموزعة	القوائم التي لم ترد	القوائم التي تم تحليلها	
			غير المرفوضة	العدد
المراجعين الخارجيين	32	7	2	23
المحللين الماليين	57	8	3	46
أعضاء هيئة التدريس	41	15	-	26
الاجمالي	130	30	5	95
				24.3%
				48.4%
				27.3%
				100%

**4/4 المعالجة الإحصائية للبيانات:**

تم معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج SPSS 11 وتم استخدام الإحصاء اللابارومتري في إجراء التحليلات الإحصائية انطلاقاً من أن توزيعات تكرارات فئات المجتمع غير اعتدالية استدلالاً بمقياس معامل الالتواء والتفلطح لتكرارات فئات المجتمع، وتشمل التحليلات الإحصائية المستخدمة ما يلي:

- 1 - الإحصاءات الوصفية: وتتضمن الوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- 2 - اختباري كروسكال واليز، مان وتيني لاختبار الفروض للكشف عن وجود اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بخصوص آرائهم وذلك على النحو التالي:
- اختبار كروسكال واليز: للكشف عن وجود اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المجتمع الثلاثة إجمالاً.

- اختبار مان وتيني: للكشف عن وجود اختلافات بين كل فئتين مستقلتين، وسوف تركز الدراسة في هذا على تحليل الانحرافات بين (المراجعين الخارجيين، المحللين الماليين)، (المحللين الماليين وأعضاء هيئة التدريس)، (أعضاء هيئة التدريس والمراجعين الخارجيين).
- الارتباط البسيط لاختبار مدى وجود علاقة ارتباط إحصائي إيجابية بين الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية و تحسين رضا موظفي المراجعة الداخلية عن تحسين جودة المراجعة الداخلية بالمنشأة، وتوفير المعلومات الداخلية وفي الوقت المناسب، وخلق ميزه تنافسية جديدة للمنشأة، والوفاء باحتياجات مستخدمي المعلومات.

فإذا أظهر التحليل الإحصائي مستوى الدلالة الإحصائية أقل من (0.05) فهذا يعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أما إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من (0.05) فهذا يعنى قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل.

#### 5/4 التحقق الاختباري من مدى حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية:

تم الاستدلال الإحصائي للفرض الأول من خلال ردود المستقصى منهم على السؤال الأول بقائمة الاستقصاء على النحو التالي:

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية: في مجال التحليل الوصفي للإجابة على السؤال الأول المتعلق بـ " هل توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن مدى حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية؟ " تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحراف المعياري لنتائج هذا السؤال والتي يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (2) مدى حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية

أعضاء هيئة التدريس		المحللين الماليين		المراجعين الخارجيين		محاوّر حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية
وسط	انحراف حسابي	وسط	انحراف حسابي	وسط	انحراف حسابي	
معياري	معياري	معياري	معياري	معياري	معياري	

1.17	4.32	1.10	4.52	1.31	3.67	1-يؤدي الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية إلى تحسين رضا موظفي المراجعة الداخلية حول اهمية عملهم.
0.95	4.04	0.82	4.27	1.17	3.85	2-يعمل الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية على زيادة مسائلة القائمين بالوظيفة مما يدفعهم ويحفزهم على استثمار المزيد من الوقت والجهد.
1.34	3.62	1.38	3.48	1.33	3.65	3-يساعد الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية على تقليص الفرص أمام الإدارة للغش وإتباع السلوك الانتهازي، بالإضافة الي زيادة الشفافية.
1.34	3.54	0.66	3.93	1.36	3.58	4-يؤدي الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية إلى صقل المهارات ويعزز جودة المراجعة الداخلية.
1.42	3.58	0.76	4.07	1.46	3.67	5-إفصاح المنشأة اختياريًا عن تقارير المراجعة الداخلية يخلق لها ميزة تنافسية جديدة عند مقارنتها مع باقي المنشآت المنافسة.
1.42	3.58	0.76	4.07	1.46	3.67	6-الإفصاح عن معلومات جديدة حول مواضيع المراجعة الداخلية يلقي قبول كبير من جانب مختلف فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية.
1.39	4.04	1.10	4.52	1.33	3.67	7-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يوفر للمستثمرين والمحللين الماليين المعلومات غير المالية والتي لا توفرها المراجعة الخارجية.
1.33	3.62	0.82	4.27	1.33	3.85	8-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يوفر مصداقية القوائم المالية بالمنشأة، وبالتالي ترشيد قرارات الاستثمار.
1.41	3.54	1.38	3.48	1.33	3.65	9-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين والمحللين الماليين.

1.33	3.58	0.66	3.93	1.33	3.58	10-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يقلل العبء على المراجع الخارجي وخاصة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة.
1.37	3.80	0.81	4.07	1.40	3.88	11-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يعزز جودة المراجعة الخارجية وإضفاء المزيد من الثقة على نتائج تقييمات المراجع الخارجي

يتضح من بيانات الجدول السابق ما يلي:

- 1 - اتفاق آراء المستقصى منهم على حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية.
- 2 - تنوع تقديرات فئات المستقصى منهم لبعض محاور حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية.

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الأول: تم اختبار الفرض الأول كما يلي:

- 1 - تطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (3) اختبار كروسكال لمدى حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية

مستوى الدلالة الإحصائية sig	درجات الحرية df.	كروسكال - واليز X <sup>2</sup>	محاوَر حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية
0.328	2	2.229	1-يؤدي الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية إلى تحسين رضا موظفي المراجعة الداخلية حول أهمية عملهم.
0.141	2	3.917	2-يعمل الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية على زيادة مسائلة القائمين بالوظيفة مما يدفعهم ويحفزهم على استثمار المزيد من الوقت والجهد.
0.826	2	0.381	3-يساعد الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية على تقليص الفرص أمام الإدارة للغش وإتباع السلوك الانتهازي، بالإضافة الي زيادة الشفافية.

0.766	2	0.532	4-يؤدي الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية إلى صقل المهارات ويعزز جودة المراجعة الداخلية.
0.203	2	3.188	5-إفصاح المنشأة اختياريًا عن تقارير المراجعة الداخلية يخلق لها ميزة تنافسية جديدة عند مقارنتها مع باقي المنشآت المنافسة.
0.826	2	0.381	6-الإفصاح عن معلومات جديدة حول مواضيع المراجعة الداخلية يلقي قبول كبير من جانب مختلف فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية.
0.766	2	0.532	7-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يوفر للمستثمرين والمحللين الماليين المعلومات غير المالية والتي لا توفرها المراجعة الخارجية.
0.203	2	3.188	8-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يوفر مصداقية القوائم المالية بالمنشأة، وبالتالي ترشيد قرارات الاستثمار.
0.826	2	0.381	9-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين والمحللين الماليين
0.766	2	0.341	10-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يقلل العبء على المراجع الخارجي وخاصة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة.
0.203	2	0.390	11-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يعزز جودة المراجعة الخارجية وإضفاء المزيد من الثقة على نتائج تقييمات المراجع الخارجي

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم أكبر من (0.05) وهذا يعني رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم.

2 - تطبيق اختبار Mann Whitney على مستوى الفئات وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (4) اختبار مان وتيني لبيان اختلاف آراء كل فئتين مستقلتين بشأن حاجة البيئة المصرية للإفصاح

الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية

أعضاء هيئة التدريس	المحللين الماليين	المراجعين الخارجيين	محاوَر حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية
0.841	0.169	0.245	1-يؤدي الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية إلى تحسين رضا موظفي المراجعة الداخلية حول أهمية عملهم.
0.228	0.348	0.053	2-يعمل الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية على زيادة مسائلة القائمين

0.623	0.909	0.566	بالوظيفة مما يدفعهم ويحفزهم على استثمار المزيد من الوقت والجهد. 3-يساعد الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية على تقليص الفرص أمام الإدارة للغش وإتباع السلوك الانتهازي، بالإضافة الي زيادة الشفافية.
0.544	0.794	0.509	4-يؤدي الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية إلى صقل المهارات ويعزز جودة المراجعة الداخلية.
0.224	0.119	0.322	5-إفصاح المنشأة اختياريًا عن تقارير المراجعة الداخلية يخلق لها ميزة تنافسية جديدة عند مقارنتها مع باقي المنشآت المنافسة.
0.841	0.169	0.566	6-الإفصاح عن معلومات جديدة حول مواضيع المراجعة الداخلية يلقي قبول كبير من جانب مختلف فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية.
0.229	0.266	0.491	7-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يوفر للمستثمرين والمحللين الماليين المعلومات غير المالية والتي لا توفرها المراجعة الخارجية.
0.412	0.199	0.498	8-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يوفر مصداقية القوائم المالية بالمنشأة، وبالتالي ترشيد قرارات الاستثمار.
0.298	0.185	0.532	9-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين والمحللين الماليين.
0.511	0.245	0.511	10-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يقلل العبء على المراجع الخارجي وخاصة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة
0.321	0.214	0.498	11-الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يعزز جودة المراجعة الخارجية وإضفاء المزيد من الثقة على نتائج تقييمات المراجع الخارجي.

ونظراً لأن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم أكبر من (0.05) لذا يتم رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم، مما سبق يخلص الباحث إلى:

قبول الفرض العدم وهو " لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية

#### 6/4 التحقق الاختباري بشأن مدى قبول الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية:

تم الاستدلال الإحصائي للفرض الثاني من خلال ردود المستقصى منهم على السؤال الثاني بقائمة الاستقصاء على النحو التالي:

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية: في مجال التحليل الوصفي للإجابة عن السؤال الثاني المتعلق بـ " هل توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن مدي قبول الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية " تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحراف المعياري لنتائج هذا السؤال والتي يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (5) محاور الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية

أعضاء هيئة التدريس		المحللين الماليين		المراجعين الخارجيين		محاور الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية
انحراف معياري	وسط حسابي	انحراف معياري	وسط حسابي	انحراف معياري	وسط حسابي	
1.17	4.32	1.10	4.52	1.31	3.67	1- يجب ان يعنون تقرير المراجعة الداخلية بعبارة " تقرير المراجعة الداخلية"، وذلك لتمييزه عن التقارير التي تصدر عن آخرين مثل الإدارة.
0.95	4.04	0.82	4.27	1.17	3.85	2- يجب أن يوجه التقرير الي المساهمين، واصحاب الحصص او الشركاء او المديرين، ومختلف فئات اصحاب المصالح الذين تربطهم بالشركة صلات تعاقدية او المهتمين بالشركة وبمتابعة نشاطها.
1.34	3.62	1.38	3.48	1.33	3.65	3- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير اسم الشركة التي تفصح المراجعة الداخلية عنها.
1.34	3.54	0.66	3.93	1.36	3.58	4- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير الموضوعات التي تفصح عنها المراجعة الداخلية.
1.42	3.58	0.76	4.07	1.46	3.67	5- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها التقارير المفصح عنها.
1.42	3.58	0.76	4.07	1.46	3.67	6- يجب ان ينص التقرير على ان مسؤولية المراجع الداخلي هي عرض معلومات صحيحة تم التوصل اليها من واقع وحدود ومسئوليات وظيفته.
			1.024			

1.39	3.41	0.71		1.33	3.67	7- يجب ان ينص التقرير على ان عملية المراجعة الداخلية قد تمت وفقاً للمعايير المتعارف عليها.
1.41	3.19	0.80	1.023	1.33	3.85	8- يجب ان ينص التقرير ايضاً على ان المراجع الداخلي قد التزم بالمتطلبات الأخلاقية التي حددها ميثاق اخلاقيات وظيفة المراجعة الداخلية.
1.34	4.32	0.76	4.07	1.34	3.65	9- يجب ان ينص التقرير عن نتائج عمل المراجعة الداخلية في الموضوع محل التقرير.
1.34	4.04	0.76	1.024	1.34	3.58	10- يجب ينص التقرير على المتطلبات القانونية والالزامية الأخرى في قسم منفصل من التقرير.
1.42	3.62	0.71	1.023	1.91	3.91	11- يجب ان يكون التقرير موقع بالاسم الشخصي للمسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة المفصح عنها بالتقرير.
1.42	3.54	0.80	4.07	1.89	3.75	12- ينبغي على المراجع الداخلي ان يؤرخ تقريره بتاريخ لا يسبق انتهائه من اداء كافة عمله بالدقة والعناية المهنية المطلوبة.
1.39	3.01	0.76	1.024	1.79	3.81	13- يجب ان يحتوي التقرير على عنوان معين وهو المدينة التي تقع فيها المؤسسة التي تولت مهمة اعداد التقارير.

**ثانياً: نتائج اختبار الفرض الثاني:** تم اختبار الفرض الثاني كما يلي:

1 - تطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (6) اختبار كروسكال واليز لبيان اختلاف آراء المستقصى منهم بشأن محاور الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية

مستوى الدلالة الإحصائية sig	درجات الحرية df.	كروسكال - واليز X2	محاور الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية
0.132	2	4.054	1- يجب ان يعنون تقرير المراجعة الداخلية بعبارة " تقرير المراجعة الداخلية"، وذلك لتمييزه عن التقارير التي تصدر عن آخرين مثل الإدارة.
0.351	2	2.091	2- يجب أن يوجه التقرير الي المساهمين، واصحاب الحصص او الشركاء او المديرين، ومختلف فئات اصحاب المصالح الذين تربطهم بالشركة صلات تعاقدية او المهتمين بالشركة وبمتابعة نشاطها.
0.277	2	2.566	3- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير اسم الشركة التي تفصح المراجعة الداخلية عنها.
0.189	2	3.332	4- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير الموضوعات التي تفصح عنها المراجعة الداخلية.
0.276	2	2.573	5- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها التقارير المفصح عنها.
0.356	2	4.054	6- يجب ان ينص التقرير على ان مسؤولية المراجع الداخلي هي عرض معلومات صحيحة تم التوصل اليها من واقع وحدود ومسئوليات وظيفته.
0.140	2	2.091	7- يجب ان ينص التقرير على ان عملية المراجعة الداخلية قد تمت وفقاً للمعايير المتعارف عليها.
0.562	2	2.566	8- يجب ان ينص التقرير ايضاً على ان المراجع الداخلي قد التزم بالمتطلبات الأخلاقية التي حددها ميثاق اخلاقيات وظيفه المراجعة الداخلية.
0.215	2	3.332	9- يجب ان ينص التقرير عن نتائج عمل المراجعة الداخلية في الموضوع محل التقرير.
0.660	2	2.573	10- يجب ينص التقرير على المتطلبات القانونية والالزامية الأخرى في قسم منفصل من التقرير.
0.140	2	2.093	11- يجب ان يكون التقرير موقع بالاسم الشخصي للمسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة المفصح عنها بالتقرير.
	2	4.054	12- ينبغي على المراجع الداخلي ان يؤرخ تقريره بتاريخ لا يسبق انتهائه

0.142	2		من اداء كافة عمله بالدقة والعناية المهنية المطلوبة.
0.151		2.091	13- يجب ان يحتوي التقرير على عنوان معين وهو المدينة التي تقع فيها المؤسسة التي تولت مهمة اعداد التقارير .

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (0.05) وهذا يعنى رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم.

2 - تطبيق اختبار Mann Whitney على مستوى الفئات وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (7) اختبار مان وتيني

لبيان اختلاف آراء كل فئتين مستقلتين بشأن محاور الإطار المقترح للإفصاح الخارجي

عن تقارير المراجعة الداخلية

أعضاء هيئة التدريس	المحللين الماليين	المراجعين الخارجيين	محاور الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية
0.052	0.254	0.356	1- يجب ان يعنون تقرير المراجعة الداخلية بعبارة " تقرير المراجعة الداخلية"، وذلك لتمييزه عن التقارير التي تصدر عن آخرين مثل الإدارة.
0.492	0.435	0.140	2- يجب أن يوجه التقرير الي المساهمين، واصحاب الحصص او الشركاء او المديرين، ومختلف فئات اصحاب المصالح الذين تربطهم بالشركة صلات تعاقدية او المهتمين بالشركة وبمتابعة نشاطها.
0.451	0.093	0.562	3- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير اسم الشركة التي تفصح المراجعة الداخلية عنها.
0.767	0.069	0.215	4- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير الموضوعات التي تفصح عنها المراجعة الداخلية.
0.124	0.288	0.660	5- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها التقارير المفصح عنها.
0.356	0.356	0.356	6- يجب ان ينص التقرير على ان مسؤولية المراجع الداخلي هي عرض معلومات صحيحة تم التوصل اليها من واقع وحدود ومسؤوليات وظيفته.
0.140	0.140	0.140	7- يجب ان ينص التقرير على ان عملية المراجعة الداخلية قد تمت وفقاً للمعايير المتعارف عليها.
0.562	0.562	0.562	8- يجب ان ينص التقرير ايضاً على ان المراجع الداخلي قد التزم بالمتطلبات الأخلاقية التي حددها ميثاق اخلاقيات وظيفة المراجعة الداخلية.
0.215	0.215	0.215	9- يجب ان ينص التقرير عن نتائج عمل المراجعة الداخلية في الموضوع محل

0.660	0.660	0.660	التقرير . 10- يجب ينص التقرير على المتطلبات القانونية والالزامية الأخرى في قسم منفصل من التقرير .
0.254	0.356	0.356	11- يجب ان يكون التقرير موقع بالاسم الشخصي للمسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة المفصح عنها بالتقرير .
0.435	0.140	0.140	12- ينبغي على المراجع الداخلي ان يؤرخ تقريره بتاريخ لا يسبق انتهائه من اداء كافة عمله بالدقة والعناية المهنية المطلوبة.
0.093	0.562	0.562	13- يجب ان يحتوي التقرير على عنوان معين وهو المدينة التي تقع فيها المؤسسة التي تولت مهمة اعداد التقارير .

ونظراً لأن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (0.05) لذا يتم رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم.  
مما سبق يخلص الباحث إلى:

**قبول الفرض العدم الثالث وهو " لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن محاور الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية**

#### 7/4 التحقق الاختباري بشأن أثر الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية على تحسين المراجعة:

**هـ-الفرضية الرئيسية الثالثة: (ف3):** لغرض اختبار الفرض الثالث الذي ينص على وجود علاقة ارتباط إحصائية إيجابية بين الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية ، تحسين رضا موظفي المراجعة الداخلية و تحسين جودة المراجعة الداخلية بالمنشأة، وتوفير المعلومات الداخلية وفي الوقت المناسب، وخلق ميزه تنافسية جديدة للمنشأة، والوفاء باحتياجات مستخدمي المعلومات.  
يتم استكشاف العلاقة من خلال معاملات الارتباط البسيطة بين المتغيرات المستقلة الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية ، والمتغيرات التابعة والمتمثلة في مؤشرات المزايا التنافسية، كما يظهرها جدول رقم (15):

الوفاء	خلق ميزه	توفير	تحسين	تحسين	المتغير التابع
باحتياجات	تنافسية جديدة	المعلومات	جودة	رضاء	المتغير
مستخدمي	للمنشأة	الداخلية وفي	المراجعة	موظفي	المستقل
المعلومات		الوقت	الداخلية	المراجعة	
		المناسب	بالمنشأة	الداخلية	

الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية	*0.92	0.73	*0.89	0.61	0.69
--	-------	------	-------	------	------

يتضح من الجدول رقم (15) أن كل عنصر من عناصر جودة مخرجات عملية المراجعة يرتبط ارتباطاً موجباً مع الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية ، وبمستوى معنوية 0.05%.

## 5/ الخلاصة والنتائج والتوصيات

### 1/5: خلاصة الدراسة:

استهدفت الدراسة أساساً محاولة وضع إطار مقترح لمعيار " تقرير المراجع الداخلي"، ولذلك تم تبويب الدراسة الي اربعة اقسام هي:

- **القسم الاول: تقييم الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية**، وقد تناول منافع هذا الإفصاح والتي تم تقسيمها الي منافع داخلية ومنافع خارجية، ومعوقاته، وانتهت الدراسة في هذا القسم الي مجموعة من النقاط اهمها ما يلي:
  - الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية له العديد من المنافع والتي تعود على المنشأة، والمستثمرين والمحللين الماليين والمراجعين الخارجيين من أهمها منافع التوسع في الإفصاح.
  - للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بعض المعوقات، ويمكن إجمال تلك المعوقات فيما يلي: معوقات مرتبطة بالتكاليف، معوقات خاصة بالإدارة، معوقات مرتبطة بخصائص الشركة، معوقات خاصة بزيادة عبء المعلومات على المستخدم.
- **القسم الثاني: تحليل معايير المراجعة الداخلية**، وتناول دراسة وتحليل معايير المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً والصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA)، وتحديد موقف تلك المعايير من الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية، وتوصلت الدراسة الي ان معايير المراجعة الداخلية تحتوي على المعياران (2410) و(2440)، والخاصان بضوابط نشر والإفصاح عن معلومات المراجعة الداخلية للمستخدمين الخارجيين.

- **القسم الثالث: اطار مقترح لمعيار " تقرير المراجع الداخلي "**، تناول هذا القسم بالدراسة والتحليل معيار المراجعة الخارجية المصري رقم (700) والخاص بتقرير مراجع الحسابات، وفي ضوء النتائج التي تم التوصل اليها تم صياغة الاطار المقترح لمعيار " تقرير المراجع الداخلي".
- **القسم الرابع: الدراسة التطبيقية**، حيث حاولت تحديد ما يلي:
  - مدى حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية.
  - مدى قبول الاطار المقترح من قبل الباحث لمعيار " تقرير المراجع الداخلي".
  - مدى وجود علاقة ارتباط إحصائي إيجابي بين الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية.

#### 2/5 نتائج الدراسة:

##### على مستوى الدراسة النظرية:

أظهرت الدراسة النظرية ما يلي:

- 1-يؤدي الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية إلى تحسين رضا موظفي المراجعة الداخلية حول أهمية عملهم.
- 2-يعمل الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية على زيادة مسائلة القائمين بالوظيفة مما يدفعهم ويحفزهم على استثمار المزيد من الوقت والجهد.
- 3-يساعد الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية على تقليص الفرص أمام الإدارة للغش وإتباع السلوك الانتهازي، بالإضافة الي زيادة الشفافية.
- 4-يؤدي الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية إلى صقل المهارات ويعزز جودة المراجعة الداخلية.
- 5-إفصاح المنشأة اختياريًا عن تقارير المراجعة الداخلية يخلق لها ميزة تنافسية جديدة عند مقارنتها مع باقي المنشآت المنافسة.
- 6-الإفصاح عن معلومات جديدة حول مواضيع المراجعة الداخلية يلقي قبول كبير من جانب مختلف فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

- 7- الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يوفر للمستثمرين والمحللين الماليين المعلومات غير المالية والتي لا توفرها المراجعة الخارجية.
- 8- الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يوفر مصداقية القوائم المالية بالمنشأة، وبالتالي ترشيد قرارات الاستثمار.
- 9- الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين والمحللين الماليين.
- 10- الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يقلل العبء على المراجع الخارجي وخاصة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة.
- 11- الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يعزز جودة المراجعة الخارجية وإضفاء المزيد من الثقة على نتائج تقييمات المراجع الخارجي.
- 12- يجب ان يعنون تقرير المراجعة الداخلية بعبارة " تقرير المراجعة الداخلية"، وذلك لتمييزه عن التقارير التي تصدر عن آخرين مثل الإدارة.
- 13- يجب أن يوجه التقرير الي المساهمين، واصحاب الحصص او الشركاء او المديرين، ومختلف فئات اصحاب المصالح الذين تربطهم بالشركة صلات تعاقدية او المهتمين بالشركة وبمتابعة نشاطها.
- 14- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير اسم الشركة التي تفصح المراجعة الداخلية عنها.
- 15- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير الموضوعات التي تفصح عنها المراجعة الداخلية.
- 16- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها التقارير المفصح عنها.
- 17- يجب ان ينص التقرير على ان مسؤولية المراجع الداخلي هي عرض معلومات صحيحة تم التوصل اليها من واقع وحدود ومسئوليات وظيفته.
- 18- يجب ان ينص التقرير على ان عملية المراجعة الداخلية قد تمت وفقاً للمعايير المتعارف عليها.
- 19- يجب ان ينص التقرير ايضاً على ان المراجع الداخلي قد التزم بالمتطلبات الأخلاقية التي حددها ميثاق اخلاقيات وظيفه المراجعة الداخلية.
- 20- يجب ينص التقرير على المتطلبات القانونية والالزامية الأخرى في قسم منفصل من التقرير.

- 21- يجب ان يكون التقرير موقع بالاسم الشخصي للمسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة المفصح عنها بالتقرير.
- 22- ينبغي على المراجع الداخلي ان يؤرخ تقريره بتاريخ لا يسبق انتهائه من اداء كافة عمله بالدقة والعناية المهنية المطلوبة.
- 23- يجب ان يحتوي التقرير على عنوان معين وهو المدينة التي تقع فيها المؤسسة التي قامت بالتقارير.

#### على مستوى الدراسة الميدانية:

أظهرت الدراسة الميدانية والاختبارات الإحصائية ما يلي:

- 1- قبول الفرض العدم الأول وهو: " لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية "
- 2- قبول الفرض العدم الثاني وهو: " لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن محاور الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية "
- 3- قبول الفرض العدم الثالث وهو: لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن أثر الإطار المقترح من قبل الباحث لمعيار تقرير المراجع الداخلي، على تحسين مخرجات عملية المراجع و تحسين رضاء موظفي المراجعة الداخلية تحسين جودة المراجعة الداخلية بالمنشأة، وتوفير المعلومات الداخلية وفي الوقت المناسب، وخلق ميزه تنافسية جديدة للمنشأة، والوفاء باحتياجات مستخدمي المعلومات.

#### 3/5 توصيات الدراسة:

- 1- ضرورة العمل على تلبية حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية ، لا سيما في ظل ما تشهده بيئة الأعمال سريعة التغير، مما يتطلب الاهتمام بالأنظمة الحديثة التي تضمن استمرار الشركة وبقائها.
- 2- ضرورة أن تعمل مختلف الهيئات المهنية والعلمية على دعم محاور الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية.
- 3- ضرورة توجه الشركات نحو تطبيق الإطار المقترح كمعيار للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية.

4- ضرورة مضاعفة الجهود البحثية التي تتناول الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية، وما يتضمنه من ممارسات بشكل خاص، وجوانب التطوير المحتملة لهذا النظام بما يثري الفكر المحاسبي، ويحقق الواقعية بين الأطر النظرية للمراجعة، ومجالاتها التطبيقية.

6/ مراجع الدراسة1/6 المراجع باللغة العربية

- احمد نبيل محمد كمال، 2012، دراسة تحليلية للإفصاح عن وظيفة المراجعة الداخلية وأثره على جودة أدائها وقرارات المستثمرين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- د. إسماعيل خليل إسماعيل و د. ريان نعوم، 2012، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة بغداد، العدد الثلاثون، ص 281-308.
- د. الرفاعي إبراهيم مبارك، 2012، تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدي اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية: دراسة تجريبية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص 1-43.
- د. حميدة محمد عبد المجيد محمد، 2011، الحاجة إلي الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثامن، ص 1-63.
- د. خالد أبو راوي ميلاد اصميده، ودعاء عبد الرحيم محمد، 2012، دور الإفصاح الاختياري في ترشيد قرارات المستثمرين في الأسواق المالية - دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الليبي، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثالث، الجزء الثاني، ص 13-71.
- د. سمير كامل محمد عيسي، 2005، نحو نموذج مقترح لتقييم مدي فعالية أداء قسم المراجعة الداخلية - مع دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص 141 - 193.
- \_\_\_\_\_، 2008، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الأول، ص 49-106.

- د. شكيب بشماني، 2014، دراسة تحليلية مقارنة للصيغ المستخدمة في حساب حجم العينة العشوائية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد السادس والثلاثون، العدد الخامس، ص 85-100.
- د. غريب جبر غنام، 2012، محددات اختيار مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة المراجعة الداخلية، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة السنة الواحد وخمسون، العدد الرابع - السنة الثانية، ص 243-302.
- قواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية، 2010، متاح على الإنترنت: [www.efsa.gov.eg](http://www.efsa.gov.eg)
- محمود تغيان حسانين، 2012، دور الإفصاح الاختياري في تدعيم جودة التقرير المالي بالبورصة المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة سوهاج.
- محمود جلال محمد، 2017، الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية - دراسة تحليلية اختبارية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة سوهاج.
- مغاري عبد الرحمن، شيخي بلال، وسامية فكير، 2012، الإفصاح المحاسبي والمالي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية وأثره على تعزيز جودة المعلومات وتنشيط الاستثمار في سوق الأوراق المالية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الرابع، الجزء الثاني، ص 15-39.
- د. هلال عبد الفتاح عفيفي، 2014، العلاقة بين إدارة الأرباح وعدم تماثل المعلومات: هل هناك تأثير للإفصاح الاختياري؟ (دراسة تحليلية اختبارية على الشركات المساهمة المصرية)، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد السادس والثلاثون، العدد الأول، ص 265-343.

2/6 المراجع باللغة الانجليزية

- Al-Twajjry, A., Broerley, J., & Gwilliam, D., (2003), "The Development of Internal Audit in Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective", *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5);34-67.
- Archambeault, D., DeZoort, T., Hermanson, D., & Reed, S., (2002), "Audit Committee Effectiveness: A Synthesis Of The Empirical Audit Committee Literature", *Accounting Literature*, 37(9); 38-75.
- Archambeault, D., DeZoort, T., & Holt, T., (2008), "The need for an internal auditor report to external stakeholders to improve governance transparency", *Accounting Horizons*, 22(4);375-88.
- Case, D., (2006), "**Looking for Information: A Survey of Research on Information Seeking, Needs, and Behavior**", 2nd edition. Oxford, UK: *Elsevier, Ltd.*
- Dunn, C., (2006), "Internal Auditor Start Issuing Own Opinions", *Compliance Week*, 3(34);22-35, **Available At: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)**.
- FASB, 2001, Improving Business Reporting: Insights into Enhancing Voluntary Disclosure, **Available At: [www.fasb.org](http://www.fasb.org)**.
- FASB & IASB, (2008), "*Financial Accounting Series Exposure Draft, Conceptual Framework for Financial Reporting and qualitative Characteristics and Constraints of Decision – useful Financial Reporting Information*", Financial Accounting Series, **Available At: [www.fasb.com](http://www.fasb.com)**.
- Holt, T., & DeZoort, T., (2006). "The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Perceived Financial Reporting Reliability", *International Journal Of Auditing*, 5(12);12-44.
- Holt, T., & DeZoort, T., (2009), "The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions", *International Journal of Auditing*, 46(17);138-187.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2004), *Auditing Standard NO.2 (AS2)*, "An Audit Of Internal Control Over Financial Reporting Performed In Conjunction With An Audit Of Financial Statements", **Available At: [http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing\\_Standard\\_2.aspx](http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_2.aspx)**.
- Securities and Exchange Commission (SEC), (2003), "Implements Internal Control Provisions Of Sarbanes-Oxley Act ; **Adopts**

***Investment Company R&D Safe Harbor"***, Washington, D.C., May, Available At:[www.sec.gov](http://www.sec.gov).

- The Institute of Internal Auditors(IIA), (2010), "International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (*Standards*), available at:<https://na.theiia.org>.
- The Institute of Internal Auditors Malaysia (IIA), (2017), "International Professional Practices Frame Work (*IPPF*), available at:<https://na.theiia.org>.

#### 7/ ملحق الدراسة:

السيد الفاضل/السيدة الفاضلة

تحية طيبة وبعد

يشرفني أن أحيط سيادتكم علما بأنني أقوم بدراسة تحمل عنوان ( نحو إطار مقترح لمعيار تقرير المراجع الداخلي ) .

وتهدف هذه الدراسة إلى تقييم الافصاح عن تقارير المراجعة الداخلية و دراسة وتحليل مدى كفاية معايير المراجعة الداخلية للوفاء بمتطلبات الافصاح عن تقارير المراجعة الداخلية و دراسة وتحليل اثر الافصاح عن تقارير المراجعة الداخلية و اختبار الاطار المقترح لمعيار "تقرير المراجعة الداخلية" ميدانياً.

ونظرا لأن التعرف على تصورات سيادتكم بشأن ما تقدم سوف يسهم بشكل مؤثر في إنجاز الدراسة، لذلك تم اختيار سيادتكم ضمن المجموعات التي سوف يتم استقصاء آرائها . إيماننا بقدرتكم على المساهمة من خلال ما تحوزونه من خبرة كبيرة .

وحفاظا على وقت سيادتكم: عند ملئ هذه الاستمارة وإجابة ما يرد بها من استفسارات فانه يمكن الاسترشاد بما يلي :

1. يمكن الإجابة على معظم الأسئلة الواردة بهذه الاستقصاء بوضع ( √ ) في المربع ( الخانة ) المناسبة المخصصة للإجابة أو وضع رقم الترتيب الخاص به .

2. في حالة إذا كانت الإجابة أو الملاحظات تستلزم مساحة أكبر مما هو مخصص لها فالمرجو الاستمرار في الصفحة المقابلة للأسئلة أو الصفحة الملحقة في آخر هذه الاستمارة أو صفحات أخرى تحتاجون إلى إضافتها مع رجاء الإشارة في أجابتكم لهذه الأسئلة على الرقم الكودي لها.

3. نشكر لكم تعاونكم بإضافة اى معلومات ترونها لازمة و مفيدة لأغراض هذا البحث ولم ترد ضمن استفسارات وأسئلة هذا الاستبيان .

وإذ نشكر لكم حسن تعاونكم ،نؤكد لسيادتكم بان البيانات التي سوف تسجلونها في هذا الاستبيان تمثل شهادة خبير ، وسوف تستخدم فقط في أغراض البحث العلمي . ونرجو من سيادتكم عند الانتهاء من إجابة أسئلة قائمة الاستبيان ، أن تفضلوا مشكورين بردها باستخدام البريد الالكتروني .

وتفضلوا بقبول وافر الشكر والتقدير والعرفان بالجميل

الباحث

أحمد محمد نشأت فؤاد محمد

#### قائمة الاستبيان

#### 1- محاور حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية:

غير موافق تماماً	غير موافق	موافق لحد ما	موافق	موافق تماماً	محاور حاجة البيئة المصرية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية
					1-يؤدي الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية إلى تحسين رضا موظفي المراجعة الداخلية حول اهمية عملهم. 2-يعمل الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية على زيادة مسائلة القائمين بالوظيفة مما يدفعهم ويحفزهم على استثمار المزيد من الوقت والجهد. 3-يساعد الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية على تقليص الفرص أمام الإدارة للغش وإتباع السلوك الانتهازي، بالإضافة الي زيادة الشفافية. 4-يؤدي الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية إلى صقل المهارات ويعزز جودة المراجعة الداخلية. 5-إفصاح المنشأة اختياريًا عن تقارير المراجعة الداخلية يخلق لها ميزه

					<p>تنافسية جديدة عند مقارنتها مع باقي المنشآت المنافسة.</p> <p>6- الإفصاح عن معلومات جديدة حول مواضيع المراجعة الداخلية يلقي قبول كبير من جانب مختلف فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية.</p> <p>7- الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يوفر للمستثمرين والمحللين الماليين المعلومات غير المالية والتي لا توفرها المراجعة الخارجية.</p> <p>8- الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يوفر مصداقية القوائم المالية بالمنشأة، وبالتالي ترشيد قرارات الاستثمار.</p> <p>9- الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين والمحللين الماليين.</p> <p>10- الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يقلل العبء على المراجع الخارجي وخاصة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة.</p> <p>11- الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يعزز جودة المراجعة الخارجية وإضفاء المزيد من الثقة على نتائج تقييمات المراجع الخارجي</p>
--	--	--	--	--	--

2- محاور الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية:

غير موافق تماماً	غير موافق	موافق لحد ما	موافق	موافق تماماً	محاور الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية
					<p>1- يجب ان يعنون تقرير المراجعة الداخلية بعبارة " تقرير المراجعة الداخلية"، وذلك لتمييزه عن التقارير التي تصدر عن آخرين مثل الإدارة.</p> <p>2- يجب أن يوجه التقرير الي المساهمين، واصحاب الحصص او الشركاء او المديرين، ومختلف فئات اصحاب المصالح الذين تربطهم بالشركة صلات تعاقدية او المهتمين بالشركة وبمتابعة نشاطها.</p> <p>3- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير اسم الشركة التي تفصح المراجعة الداخلية عنها.</p> <p>4- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير الموضوعات التي تفصح عنها المراجعة الداخلية.</p>

				<p>5- يجب ان تحدد الفقرة الافتتاحية في التقرير تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها التقارير المفصح عنها.</p> <p>6- يجب ان ينص التقرير على ان مسئولية المراجع الداخلي هي عرض معلومات صحيحة تم التوصل اليها من واقع وحدود ومسئوليات وظيفته.</p> <p>7- يجب ان ينص التقرير على ان عملية المراجعة الداخلية قد تمت وفقاً للمعايير المتعارف عليها.</p> <p>8- يجب ان ينص التقرير ايضاً على ان المراجع الداخلي قد التزم بالمتطلبات الأخلاقية التي حددها ميثاق اخلاقيات وظيفه المراجعة الداخلية.</p> <p>9- يجب ان ينص التقرير عن نتائج عمل المراجعة الداخلية في الموضوع محل التقرير.</p> <p>10- يجب ينص التقرير على المتطلبات القانونية والالزامية الأخرى في قسم منفصل من التقرير.</p> <p>11- يجب ان يكون التقرير موقع بالاسم الشخصي للمسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة المفصح عنها بالتقرير.</p> <p>12- ينبغي على المراجع الداخلي ان يؤرخ تقريره بتاريخ لا يسبق انتهائه من اداء كافة عمله بالدقة والعناية المهنية المطلوبة.</p> <p>13- يجب ان يحتوي التقرير على عنوان معين وهو المدينة التي تقع فيها المؤسسة التي تولت مهمة اعداد التقارير.</p>
--	--	--	--	--

## 3- أثر الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية على تحسين المراجعة:

غير موافق	غير موافق	موافق لحد ما	موافق	موافق تماماً	أثر الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية على تحسين المراجعة
-----------	-----------	--------------	-------	--------------	---

					1- تحسين رضا موظفي المراجعة الداخلية. 2- تحسين جودة المراجعة الداخلية بالمنشأة. 3- توفير المعلومات الداخلية وفي الوقت المناسب. 4- خلق ميزة تنافسية جديدة للمنشأة. 5- الوفاء باحتياجات مستخدمي المعلومات.
--	--	--	--	--	--

## Toward a suggested framework for the standard of "internal auditor's report"

### An analytical and test study

#### Introduction and the problem of the study

The accounting thought has concerned with internal audit for consecutive decades. The aim of studying internal audit is to achieve the maximum possible utilization of it. Because of the novelty and importance of the topic, the researcher tries to study and analyze the legislative environment of internal audit which is represented in the standards. He tries to find out the extent of its capability and flexibility to accommodate this new disclosure. The researcher argues that such new topics require the presentation and refinement of the ideas and their combination to achieve the aim with the least acceptable amount of burdens, and with the highest possible benefit.

In light of the above, the problem of the study can be formulated in the following main question:

- To what extent are the standards of Internal Audit sufficient to achieve the requirements of the disclosure of the Internal Audit reports?
- Test the extent to which the suggested framework accepts the internal auditor's report standard.

The aims of the study:

The study aims to:

- evaluate the disclosure of the internal audit reports.
- investigate and analyze the extent to which the internal audit standards are sufficient to achieve the requirements to disclose the reports of the internal audit.

- investigate and analyze the effect of the disclosure of the internal audit reports.
- test the suggested framework for the standard of "the internal audit reports on the ground".

#### Methodology:

The methodology of the study is determined in the light of the aims and the questions that the study tries to answer and it is represented in:

- the theoretical study: by adopting the inductive approach which depends on collecting the data and interrelations in a precise manner to connect all of them by a group of general entire relations to reach general principles and entire relations.
- The field study: by adopting the deductive approach which is used by the researcher to conduct the field study by the survey list which will be distributed to the sample of the study which will be selected, so that the researcher tests the research hypotheses.

#### Conclusion, results and recommendations:

##### 1. Conclusion:

The study aims mainly to develop a suggested theoretical framework for the standard of the internal auditor's report and it finds the following results:

##### 2. The results of the study at the level of the theoretical study:

The most important results are the following:

- 1- The external disclosure of the internal audit reports leads to improve the satisfaction of the internal audit staff about the importance of their work.
- 2- The external disclosure of the internal audit reports increases the accountability of those in charge of the job, which motivates them to invest more time and effort.

3- The external disclosure of the internal audit reports helps to decrease the opportunities for the management to cheat and follow an opportunistic behavior, in addition to increasing transparency.

At the level of the filed study :

The filed study and statistical tests find out the following:

1- The acceptance of the first null hypothesis which is " there are no statistically significant differences among the surveyed categories regarding the need of the Egyptian environment for the external disclosure of the internal audit reports".

2- The acceptance of the second null hypothesis which is " there are no statistically significant differences among the surveyed categories regarding the axes of the suggested framework for the external disclosure of the internal audit reports".

3- The acceptance of the third null hypothesis which is: there are no statistically significant differences among the surveyed categories regarding the effect of the suggested framework by the researcher for the internal auditor's report standard on improving the outputs of the audit process, improving the satisfaction of internal audit staff, improving the quality of internal audit in the institution, providing the internal information in a timely manner, creating a new competitive advantage for the institution and meeting the needs of information users.

3. The recommendations of the study:

1- It is necessary to work to meet the Egyptian environment's need for the external disclosure of the internal audit reports, especially in light of the rapidly changing business environment which requires the attention to modern systems that guarantee the company's continuity and survival.

2- It is necessary for the various professional and scientific bodies to support the axes of the suggested framework for the external disclosure of the internal audit reports.

3- It is necessary for the companies to move towards implementing the suggested framework as a standard for the external disclosure of the internal audit reports.

4- It is necessary to redouble the research efforts that deal with the external disclosure of the internal audit reports; particularly, the practices which it includes and the possible development aspects of this system in a way that enriches the accounting thought and achieves realism between the theoretical frameworks of auditing and its applied fields.