

الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة

الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات

د. حميده محمد عبدالمجيد محمد

مدرس المحاسبة بكلية التجارة (بنين)
جامعة الأزهر بالقاهرة

hemeda@ymail.com

الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية

لتحسين فعالية حوكمة الشركات

د. حميده محمد عبدالمجيد محمد(*)

ملخص

هدف هذا البحث إلى دراسة مدى الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها إفصاحا عاما في جمهورية مصر العربية، وكذلك الشكل الذي يمكن أن يأخذه هذا التقرير، وأخيرا دراسة أثر الإفصاح عن مثل هذا التقرير على تحسين فعالية حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية.

وقد تم اقتراح شكلا لتقرير المراجعة الداخلية يتكون من ستة أقسام رئيسة تختص بمصدر الحصول خدمات على وظيفة المراجعة الداخلية ومسئوليات وظيفية المراجعة الداخلية والمساءلة التي تخضع لها وظيفة المراجعة الداخلية وأنشطة المراجعة الداخلية والموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية خلال فترة التقرير وأخيرا رأي المراجع الداخلي.

وباستخدام عينة من المهتمين بوظيفة المراجعة الداخلية في جمهورية مصر العربية توصلت الدراسة إلى وجود حاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية، كما كان هناك شبه توافق على أهمية المعلومات الواردة في الأقسام الستة للشكل المقترح لتقرير المراجعة الداخلية، وكذلك تأثير الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على تحسين فعالية حوكمة الشركات.

وتفيد نتائج هذه الدراسة في القول بوجود حاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية. ويمكن أن يبدأ ذلك بشكل اختياري كأحد الممارسات الموصى بها كمرحلة سابقة للإلزام بتضمين هذا التقرير ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها في جمهورية مصر العربية.

(*) مدرس المحاسبة بكلية التجارة (بنين) جامعة الأزهر بالقاهرة، hameda@ymail.com.

**The Need for Disclosure of Internal Audit Report (IAR)
to Improve The Effectiveness of Corporate Governance**
Hemeda Mohammad Abdelmageed, *PhD*^(*)

Abstract

The main purpose of this study is to investigate whether there is a need for disclosure of Internal Audit Report (IAR) within the financial reporting in Egypt. Moreover, the form that report should take will be examined. Finally, the influence of report disclosure on improving the effectiveness of corporate governance will be empirically tested.

Motivated by such concerns, the study has suggested an IAR form which is manifested in six sections. These sections are the source of internal auditing function (IAF), the responsibilities of IAF, the accountability of IAF, the IAF activities, the IAF financial resources, and the internal auditor opinion.

A sample of those who are interested in the internal audit function in the Arab Republic of Egypt was randomly selected. The importance of IAR disclosure was found; since there was relative consensus on the importance of the information contained in the six sections of the form proposed for the IAR. Moreover, the impact of the IAR disclosure on improving the effectiveness of corporate governance was proved.

The results revealed, furthermore, the need for disclosure of internal audit report within the financial reports. And this might start initially as a recommended voluntary practice, and then a mandatory phase should be taken to include this report within the financial reports that are disclosed in the Arab Republic of Egypt.

(*) Lecturer of Accounting, Faculty of Commerce, Al-Azhar University,
hemeda@ymail.com.

الإطار العام للبحث

مشكلة البحث

تقوم حوكمة الشركات على أربع آليات رئيسة corporate governance mechanisms هي لجنة المراجعة audit committee والإدارة التنفيذية executive management والمراجعة الخارجية external auditing والمراجعة الداخلية internal auditing^(١). وتقوم الأطراف المسئولة عن الآليات الثلاث الأولى بتقديم تقارير عن المهام التي قاموا بها ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها إفصاحا عاما. فنجد أن لجنة المراجعة تقوم بإعداد تقرير لجنة المراجعة، والإدارة التنفيذية تقوم بإعداد تقرير تحليلات ومناقشة الإدارة management discussion & analysis وتقرير الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية، والمراجع الخارجي يقوم بإعداد تقرير المراجع. ومن ثم فإنه يتوافر معلومات عن هذه الآليات الثلاث يستطيع أصحاب المصالح (الداخليين والخارجين على حد سواء) من الاستفادة من هذه المعلومات لتقييم حوكمة الشركات فيما يخص هذه الآليات الثلاث.

أما الآلية الرابعة والخاصة بالمراجعة الداخلية فلا يتوافر بشأنها أي تقرير، حيث لا يوجد أي إلزام بالتقرير عن وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك طبقا للقوانين والقواعد المنظمة لحوكمة الشركات في العديد من دول العالم ومنها جمهورية مصر العربية. ومن ثم فإنه لا يتوافر أي معلومات عن هذه الوظيفة لأصحاب المصالح الخارجيين، الأمر الذي لا يمكنهم من تقييم هذه الآلية الهامة والجوهرية من آليات حوكمة الشركات.

إضافة إلى ذلك فإن توافر معلومات عن وظيفة المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح الداخليين وعدم قدرة أصحاب المصالح الخارجيين على الوصول إلى أو الحصول على هذه المعلومات يتسبب في حدوث نوعا من عدم تماثل المعلومات information asymmetry

(١) هناك بعض الجهات والمؤسسات والآليات التي لها أدوار هامة في حوكمة الشركات مثل الجهات التشريعية regulators، والمحللين الماليين analysts، والمؤسسات الاستثمارية institutional investors، والنظام القانوني legal system. وللمزيد يمكن الرجوع إلى Gramling et al., 2004: 196, Hermanson and Rittenberg, 2003: 30-34.

التي تتاح لكلا النوعين من أصحاب المصالح (Archambeault et al., 2008: 376). وهذا النوع من عدم تماثل المعلومات يتعارض مع الشفافية transparency التي تمثل المبدأ الأساس لحوكمة الشركات.

ومن هنا فان هناك حاجة إلى وجود تقرير عن مهنة المراجعة الداخلية يتم الإفصاح عنه ضمن التقارير المالية.

وعلى ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث كالاتي:

لا يوجد تقرير عن وظيفة المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها إفصاحا عاما في جمهورية مصر العربية، ومن غير المعلوم مدى الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية، كما لا يوجد دراسة لأثر الإفصاح عن مثل هذا التقرير على تحسين فعالية حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية.

هدف البحث

يتمثل هدف البحث في دراسة مدى الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية (Internal Auditing Report (IAR) ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها إفصاحا عاما في جمهورية مصر العربية، وكذلك شكل هذا التقرير، وأخيرا دراسة لأثر الإفصاح عن مثل هذا التقرير على تحسين فعالية حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية.

وسوف يتم تحقيق هذا الهدف العام من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية الآتية:

- ١- تحديد مدى الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها إفصاحا عاما.
- ٢- تحديد مكونات أو عناصر تقرير المراجعة الداخلية المقترح لتحقيق الأهداف المرغوبة من الإفصاح عنه ضمن التقارير المالية.
- ٣- تحديد أثر الإفصاح عن مثل هذا التقرير على تحسين فعالية حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية.

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من الاعتبارات الآتية:

١- تزايد حالات الغش fraud داخل الشركات، والذي يتضح من حالات إفلاس وانهيار الشركات، والتي ترجع في غالبيتها إلى عدم وجود أساليب رقابة داخلية فعالة أو عدم وجود وظيفة للمراجعة الداخلية للتأكد من تطبيق هذه الأساليب في حالة وجودها.

٢- الاهتمام المتزايد بالآليات المختلفة لحوكمة الشركات خلال الفترة الماضية نتيجة لارتفاع حالات الإفلاس والانهيارات في العديد من كبرى الشركات على مستوى العالم. وتمثل وظيفة المراجعة الداخلية احد أهم الآليات في حوكمة الشركات التي لم تلقى العناية الكافية بها من حيث عدم وجود أي تقرير لها ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها إفصاحا عاما.

٣- أشارت نتائج دراسة (Archambeault et al. 2008) إلى وجود حاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها إفصاحا عاما في الولايات المتحدة الأمريكية، كما أشارت نتائج دراسة Holt and DeZoort (2009) و دراسة (Holt 2009) إلى تأثير الإفصاح عن هذا التقرير المقترح على ثقة المستثمرين في القوائم المالية وقراراتهم الاستثمارية. وتحاول الدراسة الحالية تحديد مدى وجود حاجة في جمهورية مصر العربية للإفصاح عن هذا التقرير والآثار المتوقعة من هذا الإفصاح على تحسين فعالية حوكمة الشركات.

٤- حاجة أصحاب المصالح الخارجيين إلى معلومات عن وظيفة المراجعة الداخلية، لان ذلك يؤدي إلى زيادة قدرتهم على تقييم كفاءة وفعالية الأداء التشغيلي داخل الشركة وسياسات الشركة تجاه حماية الأصول من سوء الاستخدام وأخيرا درجة الاعتماد على التقارير المالية.

٥- وجود خلط لدى بعض الباحثين حول وظيفة كلا من لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية على الرغم من أن كلا منهما يمثل آلية مستقلة من آليات حوكمة الشركات، وتساهم الدراسة الحالية في بيان الاختلاف بين دور كل آلية منهما في تحسين فعالية حوكمة الشركات من خلال توضيح دور وظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات.

منهج البحث

يقوم البحث على استخدام كلا من أسلوب الدراسة النظرية والدراسة الميدانية. حيث يقوم الباحث بمراجعة الدراسات السابقة في مجال المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات

والمراجعة الخارجية والإفصاح المحاسبي بهدف وضع الشكل المقترح لأقسام تقرير المراجعة الداخلية وكذلك مراجعة الدراسات السابقة الخاصة بقياس اثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية إفصاحا عاما لتحديد اثر الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على تحسين فعالية حوكمة الشركات.

كما يقوم الباحث باستخدام أسلوب الدراسة الميدانية لاستطلاع رأي عينة من المهتمين بالمراجعة الداخلية عن دورها في مجال حوكمة الشركات، وأهمية تقرير المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح الخارجيين، ومدى توافر خصائص جودة المعلومات في أقسام هذا التقرير، وكذلك رأيهم حول أهمية هذا التقرير مقارنة بالتقارير الخاصة بالآليات الأخرى لحوكمة الشركات، وكذلك أهمية المعلومات الواردة في كل قسم من الأقسام المقترحة لتقرير المراجعة الداخلية، وأخيرا تأثير تلك المعلومات على تحسين فعالية حوكمة الشركات، واعتبارات التكلفة المرتبطة بهذا الإفصاح.

حدود البحث

تتناول الدراسة الحالية وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها إحدى آليات حوكمة الشركات، ولن يتم تناول الآليات الأخرى إلا بما يؤدي إلى تحقيق هدف البحث. كما تتناول الدراسة الحالية وظيفة المراجعة الداخلية في إطار الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية دون التعرض لتفاصيل عمل هذه الوظيفة داخل الشركة، وإنما في إطار تأثيرها على أقسام هذا التقرير وقرارات مستخدميه. كذلك لن تتعرض الدراسة الحالية لدراسة وظيفة المراجعة الداخلية داخل وحدات قطاع الأعمال العام والوحدات غير الهادفة إلى تحقيق الأرباح.

خطة البحث

تم تحقيق هدف من البحث من خلال مجموعة من المباحث، هدف الأول منها إلى بيان علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات، أما المبحث الثاني فههدف إلى تناول الدراسات السابقة والحاجة إلى الإفصاح عن معلومات المراجعة الداخلية، وقدم المبحث الثالث الإطار المقترح لتقرير المراجعة الداخلية، وتناول المبحث الرابع الدراسة الميدانية. ثم بعد ذلك تم عرض نتائج البحث وتوصياته، وقائمة المراجع، وأخيرا ملاحق البحث.

المبحث الأول

علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات

يمكن بيان علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات من خلال النقاط الآتية:

أولاً: وظيفة المراجعة الداخلية

يعرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) (Institute of Internal Auditors) المراجعة الداخلية بأنها إدارة مستقلة وموضوعية تؤدي أنشطة تأكيدية assurance واستشارية consulting بشكل موضوعي يؤدي إلى تحقيق قيمة مضافة وتحسين عمليات المنظمة، كما تساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم systematic ومنضبط disciplined لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة (IIA, 2011).

وبناء على هذا التعريف يقرر Rezaee and Riley أن مسؤولية المراجعة الداخلية تتمثل في الأساس في مساعدة الإدارة على كل المستويات في تحقيق مسؤولياتها وذلك من خلال تحديد فعالية efficiency وكفاءة effectiveness واقتصادية economy الأداء التنظيمي وتقديم الاقتراحات التي تساعد على استمرار التحسن في هذا الأداء ومراقبة جودة وسلامة integrity وإمكانية الاعتماد reliability على التقارير المالية (Rezaee and Riley, 2010: 206).

ويتضمن هذا الجزء من البحث الإشارة إلى بعض النقاط الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية والتي تمثل الأساس النظري لبناء الشكل المقترح لتقرير المراجعة الداخلية الذي يتم الإفصاح عنه ضمن التقارير المالية. وتتمثل هذه النقاط فيما يلي:

١- أهمية وظيفة المراجعة الداخلية:

لقد كان لوظيفة المراجعة الداخلية دوراً هاماً في العديد من الشركات ابتداء من عقد الأربعينيات في القرن العشرين، وتطور هذا الدور مع الزمن (Gramling et al., 2004: 196). وقد أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية أحد الآليات الهامة لحوكمة الشركات وخصوصاً بعد صدور قانون Sarbanes-Oxley Act (SOX) عام ٢٠٠٢ الذي ينظم عملية حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية. كما زاد الاهتمام أيضاً بوظيفة

المراجعة الداخلية نتيجة للاهتمام المتزايد بالرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية (Rezaee and Riley, 2010: 228).

ونظرا لأهمية وظيفة المراجعة الداخلية فقد تأسس معهد المراجعين الداخليين (IIA) في عام ١٩٤١ في الولايات المتحدة الأمريكية بغرض وضع مجموعة من المعايير التي تحدد طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية وأهدافها وكيفية تحقيق هذه الأهداف، وتسمى المعايير المهنية Professional Standards. وفي عام ٢٠١١ أصدر هذا المعهد هيكل الممارسات المهنية الدولي (International Professional Practices Framework (IPPF) والتي تمثل هيكل المفاهيم conceptual framework الذي ينظم الإرشادات الصادرة عن المجلس. ويتضمن هذا الهيكل جزئين، الجزء الأول هو الإرشادات الإلزامية Mandatory Guidance وتتضمن مفهوم المراجعة الداخلية والميثاق الأخلاقي Code of Ethics والمعايير المهنية. أما الجزء الثاني فيتضمن الإرشادات الموصى بها Strongly Recommended Guidance وتتضمن بعض الدراسات والاستشارات والإرشادات العملية (IIA, 2011).

٢- أسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية:

يتم الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية بإحدى ثلاث أساليب. يتمثل الأسلوب الأول في الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال إدارة داخل الشركة in-housing or in-sourcing. والأسلوب الثاني فهو الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بأحد شركات (أو مكاتب) المحاسبة والمراجعة out-sourcing. أما الأسلوب الأخير فيتمثل في الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية باستخدام كلا الأسلوبين السابقين co-sourcing، بحيث يتم الاعتماد على الأسلوب الأول في الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية والحصول على الخدمات الأخرى باستخدام الأسلوب الثاني (Archambeault et al., 2008: 382; Ebaid, 2011: 112).

ويوجد لكل أسلوب العديد من المميزات وجوانب القصور، والتي يتوقع الباحث أن تكون لها تأثيرات على آراء مستخدمي المعلومات المحاسبية من أصحاب المصالح الخارجيين، من حيث تحديد مدى قدرة وظيفة المراجعة الداخلية على منع أو اكتشاف الأخطاء والغش في عملية إعداد التقارير المالية. ويوجد اختلافين اقتصاديين بين (شركات

أو مكاتب المحاسبة والمراجعة) و(المراجعين الداخليين) يمثلان دوافع للاعتماد على المصادر الخارجية في الحصول على خدمات المراجعة الداخلية أو أن يكون دافع في الاتجاه الآخر. الاختلاف الأول هو عدم وجود جزاءات penalties قانونية يتم توقيعها على المراجعين الداخليين نتيجة فشل وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك على العكس من حالة شركات المحاسبة والمراجعة. أما الاختلاف الثاني فهو ارتفاع الأتعاب التي تحصل عليها شركات المحاسبة والمراجعة وذلك نتيجة لكونها مرخص لها بتقديم خدمات التصديق لطرف ثالث (Caplan and Kirschenheiter, 2000: 388).

٣- أنشطة المراجعة الداخلية:

لقد تطورت وظيفة المراجعة الداخلية عبر الزمن الأمر الذي أدى إلى اختلاف أنواع وطبيعة الأنشطة التي يتم مزاولتها في نطاق وظيفة المراجعة الداخلية بشكل كبير فيما بين الشركات، كما أنها قد تختلف داخل الشركة الواحدة عبر الزمن (Hermanson and Rittenberg, 2003: 30).

لذلك نجد أن الدراسات في مجال المراجعة الداخلية قد اختلفت فيما بينها حول أنواع وطبيعة الأنشطة التي يتم مزاولتها في نطاق وظيفة المراجعة الداخلية. على سبيل المثال فإنه طبقاً لمفهوم معهد المراجعين الداخليين (IIA) (2011) فإن أنشطة المراجعة الداخلية تتمثل في الأنشطة الرقابية وأنشطة إدارة المخاطر والأنشطة الاستشارية. بينما تناول Rezaee (2010) أنشطة المراجعة الداخلية باعتبار أنها تتمثل في تقديم خدمات تأكيدية واستشارية تخدم إدارة الشركة في مجالات كفاءة التشغيل وإدارة المخاطر وأساليب الرقابة الداخلية وإعداد التقارير المالية وعمليات الحوكمة.

٤- الوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية:

يمثل الوضع التنظيمي organizational status لوظيفة المراجعة الداخلية مكان هذه الوظيفة داخل الهيكل التنظيمي، ومن ثم سلطاتها ومسئولياتها. وبالنسبة لسلطات المسئول عن إدارة المراجعة الداخلية Chief Executive Auditor (CEA) or Chief Internal Auditor (CIA) فإنها تتمثل في متابعة نشاط الأفراد الذين يعملون داخل إدارته (عمليات إدارة الموارد البشرية داخل إدارة المراجعة الداخلية) مثله في ذلك مثل باقي مديري الشركة الآخرين، بالإضافة إلى متابعة تنفيذ الأنشطة المختلفة التي تقع في نطاق وظيفة المراجعة

الداخلية. أما بالنسبة لمسئوليات وظيفية المراجعة الداخلية فتتحدد من خلال أنواع تقارير المراجعة الداخلية والمستوى الإداري الذي تقدم إليه هذه التقارير (IIA, 2008; Archambeault et al., 2008: 383).

ويوجد نوعين من التقارير التي يجب على المراجع الداخلي أن يقدمها إلى المستوى الإداري الذي تقدم إليه تقارير المراجعة الداخلية هما التقرير الوظيفي functional reporting والتقرير الإداري administrative reporting. وبالنسبة للتقرير الوظيفي فإنه يشير إلى مصادر استقلالية وسلطة وظيفية المراجعة الداخلية، ويتضمن هذا التقرير الموافقة على وثيقة توصيف وظيفية المراجعة الداخلية charter، وتعيين وعزل المسئول عن إدارة المراجعة الداخلية، وأخيرا يتضمن نتائج أنشطة وظيفية المراجعة الداخلية (IIA, 2008; Archambeault et al., 2008: 383). أما بالنسبة للتقرير الإداري فإنه -على العكس من التقرير الوظيفي- يُساهم في تسهيل عمليات التشغيل اليومية أو المستمرة التي تتم من جانب وظيفية المراجعة الداخلية. ويتضمن هذا التقرير في العادة عمليات إدارة الموارد البشرية داخل إدارة المراجعة الداخلية، وكذلك إدارة السياسات والإجراءات بالشركة. ويجب أن يقدم التقرير الإداري إلى مستوى عال بدرجة كافية وذلك بغرض التأكد من قدرة هذا المستوى الإداري على الوصول إلى المعلومات الضرورية والمعلومات الخاصة بالمديرين التنفيذيين (IIA, 2008; Archambeault et al., 2008: 383).

أما بالنسبة للمستوى الإداري الذي تقدم إليه تقارير المراجعة الداخلية فيجب على المسئول عن إدارة المراجعة الداخلية أن يقوم بتقديم تقارير وظيفية إلى أعضاء مجلس الإدارة، وتقرير إداري إلى المدير التنفيذي (IIA, Chief Executive Officer (CEO) (2008).

ثانيا: علاقة وظيفية المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات

تتمثل حوكمة الشركات في مجموعة من الإجراءات والأنشطة التي يستخدمها ممثلي أصحاب المصالح في شركة معينة the representatives of a company's stakeholders بهدف التأكد من توافر درجة إشراف ومراقبة عالية oversight من جانب إدارة الشركة عند قيامها بعمليات الرقابة الداخلية على المخاطر التي تتعرض لها الشركة (Gramling et al., 2004: 195). ويتعدد أصحاب المصالح في شركة معينة ما بين أصحاب المصالح الداخليين internal stakeholders وأصحاب المصالح الخارجيين

external stakeholders، والذين يتمثلون في الأساس في المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمقرضين والعمال وغيرهم. أما ممثلي أصحاب المصالح في شركة معينة فيتمثلون في الغالب في أربع ممثلين رئيسيين هم لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمراجع الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية (Gramling et al., 195-196: 2004). وبالإضافة إلى هذه الجهات الأربعة فإن هناك بعض الجهات والمؤسسات والآليات التي لها أدوارا غير مباشرة في حوكمة الشركات مثل الجهات التشريعية والمحللين الماليين والمؤسسات الاستثمارية والنظام القانوني. وبالرغم من ذلك، فإن القوانين والتعليمات الصادرة بخصوص حوكمة الشركات قد اقتضت على الجهات الأربعة الأولى فقط باعتبارها الجهات التي تعتبر بمثابة ممثلي أصحاب المصالح في شركة معينة (Gramling et al., 196: 2004).

وبناء على ذلك فإن حوكمة الشركات -في ظل الدراسة الحالية- تتضمن أربع آليات رئيسية هي لجنة المراجعة والإدارة التنفيذية والمراجع الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية. ولقد أشارت إلى أهمية وظيفة المراجعة الداخلية العديد من قوانين حوكمة الشركات في بعض الدول ضمن آليات حوكمة الشركات^(٢). فوظيفة المراجعة الداخلية يتوافر لديها صلاحيات الدخول على مختلف المعلومات داخل الشركة، وبالتالي فإنها تعتبر بمثابة "نافذة على الشركة". وهذا الأمر يجعل وظيفة المراجعة الداخلية في موقف فريد مقارنة بالآليات الأخرى لحوكمة الشركات تستطيع من خلاله أن تمثل مصدر نو قيمة valued resource للمعلومات التي تستفيد منها هذه الآليات الأخرى (Gramling et al., 196: 2004). وفي ضوء ذلك فقد أشار معهد المراجعين الداخليين إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تساعد وتضع التوصيات المناسبة لتحسين عمليات الحوكمة في تعزيز القيم

^(٢) ومن هذه القوانين قانون حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية Sarbanes-Oxley Act (SOX) (July 30, 2002) وكندا Bill 198 (April 7, 2003) واليابان J-SOX (June 14, 2006) وألمانيا German Corporate Governance Code (August 20, 2002) واستراليا CLERP9: Australian corporate reporting and disclosure law (July 1, 2004) وفرنسا Financial Security Law of France (August 2, 2003) والهند Clause 49 (December 31, 2005)، وغيرها من الدول. وللمزيد يمكن الرجوع على سبيل المثال إلى: (2001) OECD; (2004) Pierce.

والأخلاق المناسبة داخل الشركة، وضمان فعالية الأداء الإداري والمساءلة داخل الشركة، وتوصيل المعلومات الخاصة بالمخاطر وأساليب الرقابة إلى الجهات المختصة داخل الشركة، والتنسيق بين الأنشطة التي يقوم بها كل من مجلس الإدارة (لجنة المراجعة) والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي والإدارة التنفيذية، وذلك من خلال توصيل المعلومات الملائمة إلى كل هذه الأطراف (IIA, 2008, Para. 2110).

ويتضح من ذلك العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والآليات الأخرى لحوكمة الشركات. وسوف يتم بيان علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بكل آلية من الآليات الثلاثة على النحو التالي.

١- علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة:

من الناحية التاريخية فإن لجنة المراجعة لها مسؤوليات إشرافية oversight على قيام الإدارة بإعداد التقارير المالية. ولقد توسع دور لجنة المراجعة حالياً لكي يشتمل على التأكد من قوة robust أساليب الرقابة الداخلية وكذلك الإشراف على أنشطة المراجعة الداخلية (Glassman, 2004; DeZoort et al., 2002; Spira, 2002). وتقوم لجنة المراجعة بالبحث عن أفضل الطرق التي تمكنها من أداء مسؤولياتها المتعلقة بالإشراف داخل الشركة، كما تقوم بالاعتماد بشكل متزايد على وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها احد المصادر الرئيسية لمساعدتها في تحقيق مسؤولياتها المتعلقة بالتأكد من حوكمة الشركات (Braiotta et al, 2010). وهذا الاعتماد المتزايد من جانب لجنة المراجعة على وظيفة المراجعة الداخلية سوف يؤدي إلى تدعيم العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة (Hermanson, 2002).

وتشير المعايير والإرشادات وأفضل الممارسات المهنية الخاصة بحوكمة الشركات إلى أهمية جودة العلاقة بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية (IIA, 2008). على سبيل المثال فإن قواعد القيد في بورصة نيويورك NYSE تشترط أن يكون لدى الشركة إدارة (وظيفة) للمراجعة الداخلية، وان يكون هناك تعاون بين هذه الإدارة مع لجنة المراجعة من خلال قيامها بتوفير المعلومات التي تساعد لجنة المراجعة في تقييم عمليات إدارة المخاطر داخل الشركة، وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية (SEC, 2003). كذلك تقترح معايير معهد المراجعين الداخليين وجود علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة. ومن الأمثلة على هذه العلاقة التقارير التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية إلى

لجنة المراجعة (الاستشارات العملية practice advisory) وكذلك قيام وظيفة المراجعة الداخلية بتوفير المعلومات الدقيقة للجنة المراجعة (IIA, 2008; Gramling et al., 2004: 198).

من ناحية أخرى فإنه بالإضافة إلى كون وظيفة المراجعة الداخلية تساعد لجنة المراجعة على أداء مسؤولياتها تجاه حوكمة الشركات، فإن وجود علاقة جيدة بين وظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة يعتبر أمراً ضرورياً لتوفير البيئة المناسبة لوظيفة المراجعة الداخلية، وكذلك توفير الدعم اللازم لهذه الوظيفة حتى تستطيع القيام بمهامها تجاه حوكمة الشركات (Beasley et al., 2009; Goodwin-Stewart and Kent, 2006; Beasley et al., 2000). معنى ذلك أن وجود لجنة مراجعة فعالة يمثل تدعيماً لوظيفة المراجعة الداخلية، ووظيفة المراجعة الداخلية بدورها تساعد لجنة المراجعة في التأكد من جودة التقارير المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها.

٢- علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بالإدارة التنفيذية:

إن اعتبار الإدارة التنفيذية أحد آليات حوكمة الشركات يعني اعترافاً بالدور الفعال الذي تؤديه الإدارة التنفيذية في تحقيق أهداف حوكمة الشركات (Cohen, et al., 2010; Cohen, et al., 2002). ويوجد القليل من الإرشادات التي تحكم العلاقة بين الإدارة التنفيذية ووظيفة المراجعة الداخلية. على سبيل المثال فإن قواعد القيد في بورصة نيويورك NYSE تشترط أن يكون لدى الشركة وظيفة للمراجعة الداخلية، تتفاعل مع الإدارة التنفيذية من خلال تزويدها بالمعلومات الضرورية عن تقييم المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة (Gramling et al., 2004: 198; SEC, 2003). كذلك تقدم المعايير المهنية لمعهد المراجعين الداخليين (IIA, 2008) وصفاً لبعض أوجه العلاقة المتوقعة بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة التنفيذية. وعلى وجه التحديد فإن هذه المعايير تقترح أنه يجب^(٣) على وظيفة المراجعة الداخلية أن تقوم بشكل دوري بتقديم تقريراً للإدارة التنفيذية عما يخص وظيفة المراجعة الداخلية من أنشطة وأهداف ومسؤوليات وأداء، وذلك مقارنة

^(٣) في ظل المعايير المهنية الصادرة في عام ٢٠٠٣ كانت المعايير تستخدم لفظ should، والذي يشير إلى ضرورة إتباع القواعد المحددة في المعايير، بينما أنه مع المعايير الصادرة في عام ٢٠٠٨ تغيرت الصيغة لتصح في صيغة الوجوب must، وذلك تأكيداً من المعهد على أهمية القواعد الواردة ضمن المعايير (IIA, 2008).

بما هو مخطط مقدما لذلك. كما يجب أيضا أن يحتوي هذا التقرير على أنواع المخاطر التي تتعرض لها الشركة، وأساليب الرقابة الداخلية المتعلقة بالتعامل مع هذه المخاطر، والمشكلات الخاصة بحوكمة الشركات، وأي أمور أخرى ضرورية أو تطلبها الإدارة. إضافة إلى ذلك يشير (Gramling et al. 2004) إلى أنه من المتوقع أن يتوسع نطاق وظيفة المراجعة الداخلية لمساعدة الإدارة التنفيذية في القيام بواجبها تجاه أي متطلبات تشريعية جديدة.

٣- علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بالمراجع الخارجي:

تمثل العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي احد عناصر ما هو متعارف عليه في مجال المراجعة منذ زمن طويل. ولقد زادت أهمية هذه العلاقة خلال الفترة الحالية كنتيجة للمتطلبات الحالية لحوكمة الشركات في ظل القوانين المختلفة التي تنظمها في العديد من الدول. وفي ظل البيئة الحالية أيضا، فان الدور الذي يؤديه كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي قد أصبحا يعتمدان كل منهما على الآخر، وهو الأمر الذي يؤدي إلى تعميق العلاقة بينهما (Gramling et al., 2004: 197).

إن احد الأهداف الهامة لحوكمة الشركات هو ضمان جودة التقارير المالية التي تشرف إدارة الشركة على إعدادها. وعملية المراجعة السنوية التي يقوم بها المراجع الخارجي تهدف في الأساس إلى تحقيق هذا الهدف. وهناك مجموعة من معايير المراجعة التي ناقشت الدور الجوهري الذي يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تقدمه للمراجع الخارجي عند قيامه بإتمام عملية المراجعة الخارجية، مثل معيار المراجعة الأمريكي رقم 65 SAS ومعيار المراجعة الدولي (IFAC, 2009) IAS 610 ومعيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ (الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٨).

ويمكن أن تؤثر وظيفة المراجعة الداخلية على طبيعة وتوقيت ونطاق عملية المراجعة الخارجية السنوية، وكذلك الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي عند حصوله على المعلومات التي تساعد على فهم نظام الرقابة الداخلية للشركة وعند تقييم المخاطر وعند تجميع الأدلة الجوهرية. كما يمكن أن يعتمد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي في القيام ببعض المهام التي يحتاج إليها المراجع الخارجي بغرض إتمام عملية المراجعة الخارجية (Gramling et al., 2004: 197-198).

وعلى الرغم من هذه الأهمية لوظيفة المراجعة الداخلية في تحقيق الآليات الأخرى لحوكمة الشركات لأهدافها، فان المعلومات الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية لا تتاح لأصحاب المصالح الخارجيين.

المبحث الثاني

الدراسات السابقة والحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية

لقد تناولت الدراسات السابقة جوانب عديدة من وظيفة المراجعة الداخلية وأهميتها من وجهة نظر مجموعة من الأطراف ذات التعامل المباشر مع هذه الوظيفة أو الذين يمكن أن تتأثر قراراتهم بما يتاح لهم من معلومات عن هذه الوظيفة. ويهدف هذا المبحث إلى بيان نتائج الدراسات السابقة التي أظهرت الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية، وكذلك الدراسات التي تناولت وظيفة المراجعة الداخلية لاستخدام نتائجها في تحديد مكونات تقرير المراجعة الداخلية، وأخيرا سوف يتم الإشارة إلى موقف القوانين المنظمة لحوكمة الشركات من الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية

أولاً: دراسات تناولت الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وآثار هذا الإفصاح

هدفت هذه النوعية من الدراسات إلى تحديد مدى الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية والشكل الذي يمكن أن يكون عليه هذا التقرير واثر الإفصاح عن هذا التقرير ضمن التقارير المالية على معتقدات وقرارات مستخدمي هذه التقارير المالية.

وتعتبر دراسة Archambeault et al., 2008 هي أول دراسة تناولت فكرة الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية، حيث هدفت هذه الدراسة إلى بيان الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية والمنافع المتوقعة من هذا الإفصاح وبعض اعتبارات التكلفة المرتبطة بهذا الإفصاح. وقد قامت هذه الدراسة باقتراح نموذج وصفي لتقرير المراجعة الداخلية descriptive IAR وذلك بناء على عدة مقابلات شخصية شبه مهيكلة - semi-structured interviews^(٤) مع ١٨ مستقصى منهم عبارة عن ٤ أعضاء لجان مراجعة (منهم ٢ رؤساء لجان مراجعة) و ٣ محلليين ماليين و ٥ مراجعين داخليين (منهم ٣ رؤساء

(٤) المقابلات شبه المهيكلة هي المقابلات التي تسمح للقائم بها بإعادة صياغة الأسئلة أو طرح أسئلة جديدة على المستقصى منهم وذلك خلال المقابلة نتيجة لما يطرحه المستقصى منهم من أفكار. وهنا يجب أن يكون لدى القائم بالاستقصاء إطارا عاما للفكرة الرئيسية themes التي يدرسها حتى تكون الأسئلة متعلقة بها.

لإدارة المراجعة الداخلية) و٦ من واضعي السياسات *polycymakers*. ويمثل النموذج الوصفي المقترح من جانب هذه الدراسة أساس النموذج المقترح من جانب الباحث في الدراسة الحالية، مع إجراء بعض التعديلات عليه ليتفق مع البيئة المصرية.

وهدفت دراسة Holt and DeZoort, 2009 إلى تحديد اثر الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية المقترح من جانب لدراسة Archambeault et al., 2008 السابقة على ثقة المستثمرين وقرارات الاستثمار الخاصة بهم. وقد حاولت هذه الدراسة قياس درجة ادراكات المستثمرين لفعالية عملية الإشراف داخل الشركة *company oversight* *effectiveness*، ودرجة الاعتماد على التقارير المالية *financial reporting* *reliability*، والاستثمارات المتوقعة. وكذلك دراسة ما إذا كانت هذه الآثار يمكن أن تختلف على حسب درجة خطر الغش *fraud risk* في التقارير المالية الذي تتعرض له الشركة. وتم إجراء هذه الدراسة من خلال قائمة استقصاء صممت على الانترنت مع دعوة ٤٤٠ طالبا يدرسون شهادة MBA من ثلاث جامعات أمريكية للإجابة على الأسئلة الواردة ضمن هذا الاستقصاء. وقد اشترك بالفعل ١٤٠ طالبا (٣٢%) في إكمال الاستقصاء. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن متطلبات الإفصاح الحالية في شكله الوصفي (طبقا لدراسة Archambeault et al., 2008 السابقة)، كان له تأثيرا جوهريا على ادراكات المستثمرين العاديين حول فعالية عملية الإشراف داخل الشركة، وكذلك ادراكاتهم حول درجة الاعتماد على التقارير المالية. وقد كانت هذه النتائج أقوى كلما ارتفعت درجة تعرض الشركة لخطر الغش في التقارير المالية. كما توصلت هذه الدراسة إلى أن ثقة المستثمرين حول فعالية عملية الإشراف داخل الشركة ودرجة الاعتماد على التقارير المالية كانت بمثابة العلاقة الوسيطة بين الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية واحتمال قيام المستثمر بالتوصية بشراء أسهم شركة معينة. وبناء على هذه النتائج استنتجت هذه الدراسة أن تقرير المراجعة الداخلية يعتبر جزءا مفيدا ومكملا لأجزاء التقارير المالية الأخرى لتحسين فعالية حوكمة الشركات.

وهدفت دراسة Holt, 2009 إلى توسيع دراسة Holt and DeZoort, 2009 السابقة من خلال دراسة تقييم آثار خاصيتين من الخصائص الجوهرية للمراجعة الداخلية على ادراكات المستثمرين حول مصداقية الإفصاح *disclosure credibility* في التقارير المالية، في حالة اشتمال هذه التقارير لتقرير المراجعة الداخلية. وقد كانت هاتان الخاصيتين

هما طبيعة الدور الذي تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية (دور تأكيدي assurance أم استشاري)، والمستوى الأعلى الذي تقدم له تقارير المراجعة الداخلية (تقديم رئيس إدارة المراجعة الداخلية تقريرا وظيفيا إلى لجنة المراجعة وتقريراً إدارياً إلى المدير التنفيذي CEO أم تقديمه لكلا التقريرين إلى المدير المالي CFO). وتم إجراء هذه الدراسة من خلال قائمة استقصاء صممت على الانترنت مع دعوة ٣٩٩ طالبا يدرسون شهادة MBA من ثلاث جامعات أمريكية للإجابة على الأسئلة الواردة ضمن هذا الاستقصاء. وقد اشترك بالفعل ١٠١ طالبا (٢٥%) في إكمال الاستقصاء. وبخصوص الخاصية الأولى فقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير مرتفع على ادراكات المستثمرين لمصادقية التقارير المالية عندما كانت وظيفة المراجعة الداخلية لها دوراً تأكدياً، مقارنة بما لو كان دورها دوراً استشارياً. أما بخصوص الخاصية الثانية فقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير مرتفع على ادراكات المستثمرين لمصادقية التقارير المالية عندما كان رئيس إدارة المراجعة الداخلية يقوم بتقديم تقريرا وظيفياً إلى لجنة المراجعة وتقريراً إدارياً إلى المدير التنفيذي CEO، وذلك مقارنة بتقديمه لكلا التقريرين إلى المدير المالي CFO. وقد تم تفسير هذه الزيادة في ادراكات المستثمرين لمصادقية التقارير المالية من خلال زيادة إدراكهم لمستوى التأكيد المرتبط بالإفصاح. كذلك توصلت هذه الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية التي تقدم تقاريرها إلى لجنة المراجعة والمدير التنفيذي كانت ذات قيمة في التأكيد على مصادقية التقارير المالية للشركة، والتزامها بالقوانين والتشريعات والتعاقدات، وكفاءة وفعالية أنشطتها، وذلك مقارنة بوظيفة المراجعة الداخلية التي تقدم تقاريرها إلى المدير المالي فقط.

وبالإضافة إلى الدراسات الثلاث السابقة فقد قامت بعض الدراسات السابقة ببيان أهمية الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية بشكل غير مباشر. فقد أشارت دراسات Gramling et al., 2004; Carcello et al., 2005 إلى أهمية وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها آلية رئيسية من آليات حوكمة الشركات ذات التأثير الهام على آراء وقرارات المستثمرين. وأشارت دراسة James, 2003 إلى وجود ادراكات مختلفة لمستخدمي المعلومات لكل خاصية من الخصائص المختلفة لوظيفة المراجعة الداخلية وذلك بالشكل الذي يؤثر على آراء وقرارات هؤلاء المستخدمين.

وتناولت الدراسات السابقة أيضاً الأثر المتوقع للاعتماد على المصادر الخارجية في الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية على ادراكات مستخدمي المعلومات الواردة

ضمن التقارير المالية نحو مصداقية credibility هذه القوائم واستقلالية المراجع الخارجي. على سبيل المثال فقد توصلت دراسات Swanger and Chewning, 2001; Lowe et al., 1999 إلى أن الاعتماد على المصادر الخارجية في الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية كان له تأثير سلبي جوهرى على ادراكات موظفي مكاتب الإقراض loan officers والمحللين الماليين لاستقلالية المراجع الخارجي ودرجة الاعتماد على التقارير المالية. وعندما تم الفصل بين الأفراد الذين يؤدون وظيفة المراجعة الداخلية وبين الأفراد الذين يقومون بمراجعة القوائم المالية (المراجعة الخارجية) كان لذلك تأثير ايجابي جوهرى على ادراكات موظفي مكاتب الإقراض لاستقلالية المراجع الخارجي ودرجة الاعتماد على التقارير المالية.

وتوصل Gramling and Vandervelde, 2006 إلى أن المراجع الخارجي يقوم بتقييم موضوعية المراجعة الداخلية باعتبارها مرتفعة عندما يتم أداء وظيفة المراجعة الداخلية بواسطة مكتب محاسبة ومراجعة آخر غير مكتب المراجع الخارجي، بينما أن المراجع الداخلي يقوم بتقييم هذه الموضوعية باعتبارها مرتفعة أيضا عندما يتم أداء وظيفة المراجعة الداخلية من خلال إدارة داخل الشركة. أخيرا فقد أشار Archambeault et al., 2008 إلى أن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي إلى زيادة الشفافية transparency، والقدرة على فهم وظيفة المراجعة الداخلية، وزيادة المساءلة accountability التي يخضع لها أفراد وظيفة المراجعة الداخلية، ويزيد من مستواهم diligence، كما انه يزيد أيضا من الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية.

ثانيا: دراسات تناولت العناصر الرئيسة لوظيفة المراجعة الداخلية

لقد تناولت هذه الدراسات بعض العناصر الأساسية في وظيفة المراجعة الداخلية وهي:

١- دراسات تناولت أنشطة المراجعة الداخلية:

تناولت هذه الدراسات أنواع الأنشطة التي يتم مزاولتها ضمن نطاق وظيفة المراجعة الداخلية، والنسبة المئوية التي يتم توجيهها من الزمن الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على أداء هذه الأنواع المختلفة من الأنشطة. فتناولت دراسة (Fourie and Lourens 2009) أنشطة المراجعة الداخلية التي يتم مزاولتها بالفعل وزمن كل نشاط من جانب إدارة المراجعة الداخلية أو الإدارات الأخرى بالشركة وتناولت أيضا بعض الأنشطة المتوقعة من وظيفة

المراجعة الداخلية في المستقبل. وقد قام بمثل هذه الدراسة دراسات أخرى مثل دراسة (IARF (2007 ودراسة (Archambeault et al. (2008).

وفي دراسة (Ebaid (2011 والتي تمت على الشركات المصرية المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية، تم التركيز على أنشطة المراجعة المالية ومراجعة أساليب الرقابة الداخلية، وأنشطة إدارة المخاطر، والأنشطة الاستشارية، وأنشطة حوكمة الشركات. وقد تبين أن حوالي ٩٤% من وقت وظيفة المراجعة الداخلية توجه إلى النشاط الأول، بينما يوجه الزمن الباقي فقط للأنشطة الثلاث الأخرى (٣,٥% للنشاط الثاني، ٠,٩% للنشاط الثالث، ١,٦% للنشاط الأخير).

٢- دراسات تناولت أسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية:

تناولت هذه الدراسات الدوافع نحو الاعتماد على المصادر الداخلية أو الخارجية للحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية، وكشفت بعض الدراسات عن إحصاءات عن كيفية الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات في بعض الدول. وبالنسبة لدوافع اختيار المصادر الداخلية أو الخارجية في الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية فقد توصل (Caplan and Kirschenheiter (2000 إلى ارتفاع دوافع الاعتماد على المصادر الخارجية في الحصول على خدمات المراجعة الداخلية عندما يرتفع خطر حدوث خسائر نتيجة عدم اكتشاف نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية *undetected control weakness* وكذلك في حالة ارتفاع حجم هذه الخسائر. وتناولت دراسة Abbott et al., 2007 العلاقة بين الحصول على خدمات المراجعة الداخلية بواسطة المراجع الخارجي ووجود مصلحة اقتصادية *economic bonding*، وتوصلت هذا الدراسة إلى أن الحصول على خدمات المراجعة الداخلية المتكررة بواسطة المراجع الخارجي يُزيد من احتمال وجود هذه المصلحة الاقتصادية، بينما انه إذا تم الحصول على خدمات المراجعة الداخلية غير المتكررة بواسطة المراجع الخارجي فان هذا يمكن أن يقلل من احتمال وجود هذه المصلحة الاقتصادية، بل ويمكن أن يوفر احتمال كبير لأداء هذه الخدمات بشكل أفضل من حيث نطاقها وإجراءاتها.

أما بالنسبة للإحصاءات عن كيفية الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات فقد كشفت دراسة (Carey et al. (2006 أن ٤٥% من الشركات الاسترالية تعتمد على مصادر خارجية للحصول على كل أو بعض أنشطة المراجعة الداخلية لديها.

وتوصلت دراسة (Dickins and O'Reilly 2009) إلى أن ٧٧% من الشركات الأمريكية تعتمد على المصادر الخارجية لجزء من أنشطة المراجعة الداخلية لديها، وأن ١٥% منها تعتمد على المصادر الخارجية في الحصول على أكثر من نصف هذه الأنشطة. وفي جمهورية مصر العربية فقد تناولت دراسة (Ebaid 2011) 21 شركة مصرية مقيّدة في بورصة الأوراق المالية، وتبين أن ١٠٠% من هذه الشركات تحصل على أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال إدارة داخلية بها *in-housing or in-sourcing*.

٣- دراسات تناولت الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية:

تناولت هذه الدراسات العوامل المؤثرة على مقدار الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية. فقد تناولت دراسة Carcello et al., 2005 العوامل المؤثرة على مقدار الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية. وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى زيادة مقدار الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية تتمثل في حجم الشركة، ومقدار الموارد المالية المتاحة للشركة ككل والخدمات التي تؤديها وظيفة المراجعة الداخلية والمقدار النسبي للمخزون والتدفقات النقدية التشغيلية ورأي لجنة المراجعة في هذه الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية، بينما يوجد عوامل أخرى يمكن أن تؤدي إلى تخفيض مقدار الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية منها نسبة أنشطة المراجعة الداخلية التي يتم تنفيذها من خلال الاعتماد على المصادر الخارجية.

ثالثاً: دراسات تناولت العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات

تناولت هذه الدراسات العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وبين الآليات الأخرى لحوكمة الشركات وهي:

١- دراسات تناولت علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة:

تناولت هذه الدراسات العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وبين لجنة المراجعة واثرت ذلك على حوكمة الشركات. فقد تناولت دراسة Raghunandan et al., 2001 دور المراجعين الداخليين في مساعدة لجنة المراجعة في عمليات حوكمة الشركات، وذلك من خلال دراسة العلاقة بين تكوين لجنة المراجعة ودرجة تفاعلها مع المراجعين الداخليين.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن لجان المراجعة التي تتضمن عضوا واحداً على الأقل لديه خبرة مالية لا تحتاج إلى عقد اجتماعات مطولة مع رئيس قسم المراجعة الداخلية، ويكون لديها القدرة على تفهم كل أعماله، والقدرة على مراجعة برامج ونتائج عمل وظيفة المراجعة الداخلية.

وقام Carcello et al., 2002 بدراسة الإفصاح داخل تقارير لجنة المراجعة لبيان طبيعة العلاقة بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية بالتطبيق على ١٥٠ تقرير مالي لشركات أمريكية تتوزع ضمن أربع قطاعات صناعية. وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه في قطاع مؤسسات الإيداع depository institutions والشركات الكبيرة قد توافرت للجنة المراجعة القدرة على الإفصاح عن الاجتماعات مع المراجعين الداخليين وعن الأمور الأخرى للمراجعة الداخلية.

وتناولت دراسة Hutchinson et al., 2009 ما إذا كانت العلاقة بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية وأداء الشركة يرتبط مع خصائص الشركة ذات فرص النمو growth opportunities وفعالية لجنة المراجعة بالتطبيق على ٦٠ شركة ماليزية. وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود قوة في الارتباط بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية وأداء الشركة داخل الشركات ذات فرص النمو المرتفعة.

وتناولت دراسة Abbott et al., 2010 الارتباط بين إشراف لجنة oversight المراجعة على وظيفة المراجعة الداخلية وطبيعة الأنشطة التي تتم بواسطة وظيفة المراجعة الداخلية. وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية قوية بين إشراف لجنة المراجعة على وظيفة المراجعة الداخلية والمبلغ المالي المخصص لأنشطة الرقابة الداخلية كجزء من موازنة وظيفة المراجعة الداخلية.

٢- دراسات تناولت علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بالإدارة التنفيذية:

لم يتناول هذه العلاقة في إطار حوكمة الشركات إلا القليل من الدراسات السابقة. فقد توصلت دراسة San Miguel and Govindarajan, 1984 إلى أن طبيعة عمل وظيفة المراجعة الداخلية (ومن ثم دورها في حوكمة الشركات) كان معتمداً على استقلال المسئول على الوظيفة المحاسبية (المراقب controller) عن مدير الإدارة المالية. واقترحت دراسة

Haka and Chalos, 1990 أن كلا من المراجعين الداخليين والمديرين لا يختلفون كثيراً في معتقداتهم حول ما يجب أن يشكل الإفصاح الكامل، وحول التأثيرات المختلفة للاختيارات المحاسبية. وهو الأمر الذي يفيد في القول أن كلا المجموعتين لديهم نفس وجهات النظر حول الجوانب التي تشكل جودة التقارير المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها. وتناولت دراسة Sarens and De Beelde, 2006 العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وإدارة الشركة لتحديد توقعات وإدراكات كل منهما لوظيفة الآخر. ولقد توصلت هذه الدراسة إلى أن إدارة الشركة تتوقع من وظيفة المراجعة الداخلية أن تقوم بتعويض أي قصور في نظام الرقابة الداخلية ناتجة عن التعقيدات التنظيمية، وتوفير دورا تدعيميا في مراقبة وتحسين إدارة المخاطر. من ناحية أخرى فإن وظيفة المراجعة الداخلية تتوقع من إدارة الشركة القيام بوضع نظام لإدارة المخاطر وتوفير الدعم اللازم لوظيفة المراجعة الداخلية. وقد كانت كلا الوظيفيتين قادرة على تحقيق معظم هذه التوقعات.

٣- دراسات تناولت علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بالمراجع الخارجي:

يعتبر المجال الأوسع دراسة في الدراسات السابقة هو الاهتمام ببيان أهمية العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي في مجال حوكمة الشركات. وتعكس هذه الدراسات دعماً قوياً للدور الذي يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تؤديه في مراجعة التقارير المالية من خلال اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، وهو ما يسمى بقرار الاعتماد *reliance decision*. وقد تناولت الدراسات السابقة الخاصة بقرار الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية من جانب المراجع الخارجي مجموعة من الجوانب أولها هو العوامل التي يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار عند اتخاذ لقرار الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. وثاني هذه الجوانب هو طبيعة ونطاق العمل الذي يتم الاعتماد عليه من جانب المراجع الخارجي. أما آخر هذه الجوانب فهو عوامل المراجعة الأخرى المتأثرة بوظيفة المراجعة الداخلية ولها دور في مراجعة التقارير المالية (Mihret and Admassu, 2011; Gramling et al., 2004).

وتفيد هذه النوعية من الدراسات التي تناولت العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والآليات الأخرى لحوكمة الشركات في القول بأن هذه العلاقة تزداد أهمية مع تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات. كما أن هذه الدراسات تقدم تساؤلاً عن الأثر المتوقع للإفصاح

عن تقرير المراجعة الداخلية على تدعيم الدور الذي تؤديه كل آلية من آليات حوكمة الشركات.

رابعاً: موقف قوانين حوكمة الشركات من الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية

على الرغم من عدم وجود إلزام من جانب أي جهة قانونية أو مهنية حول العالم بالإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية، فإنه يوجد اتجاه قوي لتدعيم وظيفة المراجعة الداخلية داخل الشركات. ونشير في هذه الجزئية إلى موقف قوانين حوكمة الشركات في كل الولايات المتحدة وجمهورية مصر العربية من وظيفة المراجعة الداخلية وتقريرها.

بالنسبة لحوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية فإنه في عام ٢٠٠٤ بدأت بورصة نيويورك NYSE في أن تطلب من الشركات المسجلة لديها بضرورة وجود وظيفة (إدارة أو قسم) للمراجعة الداخلية، تهدف إلى توفير معلومات للإدارة ولجنة المراجعة عن التقييم المستمر ongoing assessments لعمليات إدارة مخاطر الشركة ونظام الرقابة الداخلية (PCAQB, 2007; SEC, 2003). بينما أن كل من بورصة الأوراق المالية الأمريكية The American Stock Exchange وبورصة شركات التكنولوجيا الأمريكية NASDAQ لم تطلب من الشركات المسجلة فيهما بان يتواجد لديها وظيفة للمراجعة الداخلية، وعلى الرغم من ذلك فإن بورصة NASDAQ توصي بأنه من الممارسات الجيدة للشركات المسجلة لديها بان يكون لديها وظيفة مراجعة داخلية فعالة (Krell, 2004).

أما طبقاً لقواعد حوكمة الشركات المصرية الصادرة عن مركز المديرين المصري عام ٢٠٠٥ والمعدلة في عام ٢٠١١ وتلك الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية في جمهورية مصر العربية (EFS) (Egyptian Financial Supervisory Authority) عام ٢٠٠٧، فقد أشارت إلى وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها احد آليات حوكمة الشركات. وأشارت أيضاً إلى أن تقرير المراجعة الداخلية الذي يقدم إلى مجلس الإدارة والى لجنة المراجعة يعبر عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها وكذلك عن مدى التزامها بحوكمة الشركات (مركز المديرين المصري، ٢٠١١، فقرات ٣-٥؛ الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٧ فقرات ٥-٨).

ونلاحظ من ذلك أن قواعد حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية لا تلزم الشركات بالإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها، وهو ما يبرز أهمية الدراسة الحالية.

خامسا: تعليق الباحث على الدراسات السابقة

يمكن رصد الملاحظات الآتية على الدراسات السابقة:

١- أن هذه الدراسات تمت في غالبيتها في دول متقدمة اقتصاديا وذات أسواق مالية معقدة وعالية التنظيم وأكثر شفافية، ولم يطبق منها في جمهورية مصر العربية سوى دراسة واحدة فقط (Ebaid, 2011)، وكانت دراسة استطلاعية لأنشطة وأوضاع المراجعة الداخلية في الشركات المصرية بغرض بيان أهمية هذه الوظيفة فقط وليس بيان أهمية تقرير المراجعة الداخلية. ومن ثم فإن الدراسة الحالية تحاول بيان مدى الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها إفصاحا عاما في جمهورية مصر العربية واثار ذلك على تحسين فعالية حوكمة الشركات.

٢- انه يمكن الاستفادة من الدراسات السابقة في تحديد أنواع وعناصر وطبيعة المعلومات التي يمكن أن يتضمنها تقرير المراجعة الداخلية الذي يتم الإفصاح عنه ضمن التقارير المالية في جمهورية مصر العربية.

٣- أن القوانين التي تنظم حوكمة الشركات في دول العالم ومنها جمهورية مصر العربية لا تلزم الشركات حاليا بالإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية، ومن ثم فإن الدراسة الحالية تحاول بيان مدى الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها إفصاحا عاما في جمهورية مصر العربية، وان ذلك يتطلب البدء في تقديم شكل مقترح لهذا التقرير يتفق مع طبيعة الشركات في جمهورية مصر العربية.

المبحث الثالث

الإطار المقترح لتقرير المراجعة الداخلية

إن احد أهم التحديات التي تواجه عملية بناء نموذج لتقرير المراجعة الداخلية هو كيفية تحديد معلومات المراجعة الداخلية الملائمة وذات الاستخدام العام generally relevant internal audit information في ظل بيئة تتصف بتعدد أنواع الشركات وتنوع أنشطة المراجعة الداخلية داخل هذه الشركات (Archambeault et al., 2008). كما ينبغي الإشارة إلى أن تقرير المراجعة الداخلية الذي تطالب الدراسة الحالية بالإفصاح عنه ليس هو التقرير الوظيفي أو التقرير الإداري (السابق الإشارة إليهما)، وإنما هو تقرير مختلف عنهما لأنه سيقدم ضمن مجموعة التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها. ويهدف هذا المبحث إلى تقديم شكلا مقترحا لتقرير المراجعة الداخلية يتضمن العناصر التي تمثل أهمية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وكذلك تحديد مدى ملاءمة المعلومات الواردة ضمن هذا التقرير، ثم بيان بعض الآثار المترتبة على الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على تحسين فعالية حوكمة الشركات، وأخيرا بعض اعتبارات التكلفة المرتبطة بالإفصاح عن هذا التقرير.

أولاً: الشكل المقترح لتقرير المراجعة الداخلية

يمكن أن يتضمن الشكل المقترح لتقرير المراجعة الداخلية الأقسام الآتية:

١- تكوين المراجعة الداخلية IAF composition:

يمكن أن يقدم تقرير المراجعة الداخلية معلومات عن تكوين المراجعة الداخلية. وتتمثل أهم هذه المعلومات في المعلومات الخاصة بأسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية، سواء داخليا أو بالاستعانة بمكتب (شركة) محاسبة ومراجعة أو الأسلوبين معا. وفي حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال إدارة داخل الشركة فإن المعلومات المفيدة عن مدى كفاية adequate هذه الوظيفة يمكن أن تتضمن معلومات عن حجم هذا الإدارة، ومعلومات عن رئيس هذه الإدارة. أما المعلومات المفيدة عن مدى كفاءة competence أفراد إدارة المراجعة الداخلية فيمكن أن تتضمن معلومات

عن أنواع الشهادات المهنية الحاصلون عليها (مثل CPA, CIA, CMA) (Archambeault et al., 2008).

أما في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بأحد شركات (أو مكاتب) المحاسبة والمراجعة (أو استخدام كلا الأسلوبين معا)، فإن المعلومات المفيدة عن مدى ملاءمة appropriateness هذه الشركة يمكن أن تتضمن معلومات عن هذه الشركة، ومعلومات عما إذا كانت هذه الشركة هي نفسها المراجع الخارجي أم لا (Archambeault et al., 2008).

٢- مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية IAF responsibilities:

يحتوي هذا القسم على المعلومات الخاصة بمسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية التي تم تحديدها ضمن وثيقة توصيف وظيفة المراجعة الداخلية داخل الشركة charter (Archambeault et al., 2008). حيث يجب على رئيس إدارة المراجعة الداخلية أن يقوم بعمل توصيف مكتوب للهدف من وظيفة المراجعة الداخلية وكذلك السلطة والمسؤوليات الخاصة بهذه الوظيفة، ثم يتم اعتماد هذا التوصيف أما من جانب لجنة المراجعة أو من جانب مجلس الإدارة (Rezaee and Riley, 2010).

وبشكل أكثر تحديدا فإن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تتضمن وجود وظيفة تأكيد assurance function مستقلة وموضوعية يتم تصميمها بغرض إضافة قيمة للشركة من خلال المساهمة في تحسين عمليات إدارة ورقابة المخاطر وعمليات الحوكمة، ووظيفة استشارية consulting function ذات قيمة مضافة أيضا (Archambeault et al., 2008).

ومع تكرار إعداد ونشر تقرير المراجعة الداخلية فإنه يمكن عدم تكرار هذا القسم في كل تقرير يتم نشره، وإنما يمكن الاكتفاء بالإشارة فقط إلى أي تعديلات قد يتم إجراؤها على مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية.

٣- المساءلة التي تخضع لها وظيفة المراجعة الداخلية IAF accountability:

يتضمن هذا القسم معلومات عن المساءلة التي تخضع لها وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة. وتتمثل هذه المعلومات في معلومات علاقات تقرير المراجعة الداخلية (أي المستوى الإداري الأعلى الذي تقدم إليه تقارير المراجعة الداخلية) وكذلك معلومات عما إذا

كانت المراجعة الداخلية تؤدي وظيفتها داخل الشركة طبقا لمعايير الجودة المهنية أم لا (Archambeault et al., 2008).

ويتمثل الهدف الرئيس من هذا القسم في توفير المعلومات الملائمة التي تساعد أصحاب المصالح الخارجيين على زيادة درجة الفهم للمساءلة التي تخضع لها وظيفة المراجعة الداخلية، وكذلك تحديد احتمالات وجود أي تعارض في المصالح بين وظيفة المراجعة الداخلية والمستوى الإداري الأعلى الذي تقدم إليه تقارير المراجعة الداخلية، ومن ثم زيادة قدرة هؤلاء المستخدمين على تقييم استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية، والتي تعتبر بدورها جزءا من تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية ككل (Archambeault et al., 2008).

٤- أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية IAF activities:

يتضمن هذا القسم معلومات عن أنواع الأنشطة التي تم القيام بها ضمن نطاق وظيفة المراجعة الداخلية خلال فترة التقرير. وإذا كانت المعلومات الواردة في القسم الثاني تخص وظيفة المراجعة الداخلية كما هي مصممة داخل الشركة، فإن القسم الحالي يقدم معلومات عما تم تنفيذه بالفعل منها. ويمكن أن يتضمن هذا القسم معلومات عن نسبة نشاط التأكيد مقابل نشاط الاستشارات خلال فترة التقرير، ومعلومات عن مدى الارتباط بين وظيفة المراجعة الداخلية والآليات الأخرى لحوكمة الشركات، ومعلومات أخرى مثل المقابلات مع المراجع الخارجي و/أو لجنة المراجعة، ونطاق المراجعة الداخلية على القوائم المالية للشركة (Archambeault et al., 2008).

٥- الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية IAF resources:

يمكن أن يقدم هذا القسم معلومات عن الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية، وذلك بشكل مماثل للقواعد التي تلزم بالإفصاح عن أتعاب المديرين التنفيذيين والمديرين والمراجع الخارجي. فإذا كانت خدمات وظيفة المراجعة الداخلية يتم الحصول عليها من خلال الاستعانة بمكتب محاسبة ومراجعة، فإن هذا القسم يمكن أن يحتوي على معلومات عن الأتعاب المدفوعة لهذا المكتب. أما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تؤدي بواسطة إدارة داخل الشركة فإن هذا القسم يمكن أن يحتوي على معلومات عن الموازنة السنوية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية (Archambeault et al., 2008).

٦- رأي المراجع الداخلي *Internal auditor opinion*:

إن تقرير المراجعة الداخلية يمكن أن يحتوي على معلومات وصفية عن وظيفة المراجعة الداخلية من خلال اشماله على الأقسام السابق الإشارة إليها، ويمكن أيضا أن يتم توسيع نطاق هذا التقرير لكي يتضمن معلومات أخرى إضافية عن رأي المراجع الداخلي تجاه الأمور التي تخص نطاق عمله. ومن هذه الأمور على سبيل المثال إعداد التقارير المالية، ومدى الالتزام *compliance*، و/أو العمليات التشغيلية، ومدى كفاية نظام الرقابة الداخلية (Archambeault et al., 2008).

وفي ظل بيئة الإفصاح الاختياري فإن مسؤولية المراجع الداخلي المرتبطة بتقرير المراجعة الداخلية يمكن أن تزيد إذا تضمن هذا التقرير جزءا عن رأي المراجع الداخلي. على سبيل المثال فقد أشار (Dunn 2006) إلى ارتفاع تكلفة المراجعة الداخلية وتزايد التعرض للمخاطر القانونية إذا تم تقديم معلومات عن استنتاجات أو آراء معينة إلى أصحاب المصالح الداخليين.

وعلى الرغم من هذه المسؤولية المتوقعة على المراجع الداخلي، فإن وجود رأيه ضمن تقرير المراجعة الداخلية يمكن أن يوفر تأكيد مناسب يعتبر مكمل ومفصل للتأكدات المقدمة من المراجع الخارجي فيما يتعلق بالتقارير المالية ونظام الرقابة الداخلية (Archambeault et al., 2008).

ولقد أشار (Swanson 2006) إلى وجود دعوات متزايدة إلى أن يفصح المراجع الداخلي عن آراء المراجعة الداخلية المتعلقة بمدى كفاية نظام الرقابة الداخلية والمقدمة لكل من الإدارة التنفيذية ولجنة المراجعة ومجلس الإدارة.

أن آراء المراجع الداخلي يمكن أن تختلف بشكل بناء على نطاق هذه الآراء (مثلا أساليب الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية مقابل أساليب الرقابة العامة على مستوى الشركة ككل)، ونوع التأكيد المقدم من المراجع الداخلي (مثلا تأكيد إيجابي مقابل التأكيد السلبي) (Archambeault et al., 2008).

ويمكن الاستعانة بالمعايير المهنية التي توضح رأي المراجع الداخلي في كيفية تحديد رأي المراجع الداخلي في تقرير المراجعة الداخلية. على سبيل المثال فإن معايير التعبير عن رأي المراجع الداخلي حول نظام الرقابة الداخلية والصادرة عن معهد المراجعين الداخليين تشير إلى أن رأي المراجع الداخلي يمكن أن يكون رأيا إيجابيا *positive*

assurance أو رأيا سلبيا negative assurance. ويجب أن يصحب هذا الرأي توضيحا لنطاق العمل المؤدى وقواعد التقييم والهيكل المستخدم (IIA, 2005).

ثانيا: مدى ملائمة المعلومات الواردة ضمن تقرير المراجعة الداخلية

يتضمن تقرير المراجعة الداخلية المقترح في الجزء السابق مجموعة من الأقسام التي يتضمن كل منها مجموعة من المعلومات التي توضح الجوانب المختلفة لوظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن تحديد درجة أهمية هذه المعلومات من خلال تحديد درجة توافر خصائص جودة المعلومات المالية المفيدة Qualitative characteristics of useful financial information في هذه المعلومات.

وطبقا لقائمة المفاهيم 8 SFAC الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الأمريكي فان خصائص جودة المعلومات تنقسم إلى خصائص رئيسة fundamental qualitative characteristics وخصائص تدعيمية enhancing qualitative characteristics. وتتضمن الخصائص الرئيسية الملائمة relevance والتمثيل الصادق^(٥) (faithful representation) (FASB, 2010).

وبالنسبة لخاصية الملائمة فإنها تعني قدرة المعلومات على التأثير على القرارات التي يتخذها مستخدمو هذه المعلومات، وذلك بغض النظر عن معرفة هؤلاء المستخدمين بهذه المعلومات من مصادر أخرى، وبغض النظر عن قيامهم أو عدم قيامهم باتخاذ أي قرار. وتتحقق خاصية الملائمة في المعلومات إذا كانت لها قيمة تنبؤية predictive value أو قيمة تأكيدية confirmatory value أو كلاهما (FASB, 2010: QC6).

ويعني وجود قيمة تنبؤية للمعلومات انه يمكن استخدامها كمدخلات لعمليات التشغيل على المعلومات التي تتم من جانب المستخدمين بغرض تقدير نتائج مستقبلية معينة future outcomes. أما القدرة التأكيدية للمعلومات المالية فتتحقق إذا وفرت هذه المعلومات تغييرا في التقديرات السابقة (سواء بتأكيد هذه التقديرات أو تغييرها). ويوجد عادة تداخل بين القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية، حيث أن المعلومات التي لها قيمة تنبؤية عادة ما يكون لها قيمة تأكيدية أيضا (FASB, 2010: QC6-QC10).

^(٥) سوف يتم الإشارة هنا إلى خاصية الملائمة فقط، وللمزيد حول باقي الخصائص يمكن الرجوع إلى قائمة المفاهيم نفسها.

ثالثاً: اثر الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على تحسين فعالية حوكمة الشركات

يمكن بيان بعض الآثار الايجابية المتوقعة للإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية على تحسين فعالية حوكمة الشركات من خلال النقطتين التاليتين:

١- زيادة الشفافية **transparency** والقدرة على الفهم **understanding** لوظيفة المراجعة الداخلية:

يشير Archambeault et al., 2008 إلى أن تقرير المراجعة الداخلية له قدرة عالية على زيادة فهم أصحاب المصالح لوظيفة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات ككل. وعلى الرغم من وجود اختلافات فيما بين الشركات حول تكوين وظيفة المراجعة الداخلية ومسئولياتها وأنواع الأنشطة التي تؤديها فان وظيفة المراجعة الداخلية تظل احد العناصر الهامة ضمن هيكل حوكمة الشركات. فعلى سبيل المثال فقد وصف القسم رقم ٤٠٤ من قانون SOX Act 2002 أهمية المراجعة الداخلية من خلال توضيح ما تمثله من معرفة تنظيمية متفردة ومتعمقة وتوضيح دورها الهام في التأكد من سلامة أساليب الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية، وهو الأمر الذي يسهم بشكل فعال في إيجاد ممارسات أكثر فعالية لحوكمة الشركات.

ولقد أوضحت نتائج العديد من الدراسات السابقة (التي تم الإشارة إليها في المبحث السابق) الفوائد المتوقعة من الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية للمساعدة في إعلام أصحاب المصالح عن وظيفة المراجعة الداخلية ودورها في حوكمة الشركات وذلك بالشكل الذي يمكن أن يؤثر على تقديراتهم وقراراتهم.

٢- زيادة المساءلة **accountability** والاجتهاد **diligence** والاستثمار بالنسبة لوظيفة المراجعة الداخلية:

تمثل المساءلة ضغطاً يدفع الأفراد نحو زيادة وقتهم وجهدهم عند اتخاذهم للقرارات. ومن المتوقع أن يؤدي الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية إلى زيادة المساءلة التي يخضع لها المراجع الداخلي، الأمر الذي يدفعه نحو الاهتمام بتحسين أدائه. وسوف تزيد هذه المساءلة وكذلك دوافع المراجعين الداخليين نحو تحسين الأداء بنفس القدر الذي يزيد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية في الشفافية والقدرة على فهم وظيفة المراجعة الداخلية (النقطة (١) السابقة) (Archambeault et al., 2008).

إضافة إلى ذلك فإن هذه الزيادة في المساعلة يمكن أن تؤدي إلى تزويد المراجعين الداخليين بقوة مطالبهم عند النقاش حول أي موارد جوهرية أو عند النقاش حول الصلاحيات المتاحة لهم للدخول على مختلف المعلومات داخل الشركة، وهو الأمر الذي يمكن أن يؤدي إلى زيادة الموارد المالية (الاستثمار) المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية (Archambeault et al., 2008).

رابعاً: اعتبارات التكلفة المرتبطة بالإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية

يرتبط بالإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية مجموعة من الاعتبارات الخاصة بالتكاليف، يتمثل أهمها فيما يلي:

١- زيادة تعرض المراجع الداخلي للمخاطر القانونية legal exposure:

إن احد الاعتبارات الهامة في مجال التكاليف هو احتمال أن يؤدي الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية إلى زيادة المخاطر القانونية التي يمكن أن يتعرض لها المراجع الداخلي. على سبيل المثال، فإن الإشارة في تقرير المراجعة الداخلية إلى أن مسؤوليات المراجع الداخلي تتضمن مسؤوليته عن أساليب الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية سوف يؤدي إلى زيادة مسؤولية المراجع الداخلي عن حدوث أي مشكلات تتعلق بالتقارير المالية، مثل الغش (fraud) (Archambeault et al., 2008).

وقد قام معهد المراجعين الداخليين بإصدار تقرير استشاري practice advisory يتضمن الاعتبارات التي يجب على المراجع الداخلي أخذها في الاعتبار قبل الإفصاح عن نتائج عملية المراجعة الداخلية (IIA, 2001). كما أشار (Dunn 2006) إلى تزايد مسؤولية المراجع الداخلي حتى في حالة قيامه بتقديم تقريره داخليا فقط، حيث انه يقدم آراء واستنتاجات ومن ثم فإنه يصبح مسؤولاً عنها.

ومن المتوقع أن يؤدي زيادة المخاطر القانونية التي يمكن أن يتعرض لها المراجع الداخلي إلى مدى توافر المراجعين الداخليين المهنيين والمؤهلين ومن ثم ارتفاع الأتعاب المدفوعة لهم (Archambeault et al., 2008).

٢- زيادة العبء على مستخدمي المعلومات information overload:

إن احد عناصر التكاليف الأخرى المرتبطة بالإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية هو زيادة عبء المعلومات، والذي سوف ينشأ نتيجة الإلزام بتقديم تقرير إضافي إلى نظام التقارير المالية، الذي هو في حقيقة الأمر نظام كبير ومعقد. ويمكن أن يؤدي زيادة عبء

المعلومات إلى عدم دقة القرارات المتخذة نظرا لان الأفراد يتوقفون عن متابعة التفاصيل عندما تكون المعلومات المقدمة كثيرة جدا (Archambeault et al., 2008).

٣- زيادة تكاليف إعداد التقارير المالية:

يتمثل آخر اعتبارات التكاليف المرتبطة بالإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية في احتمال زيادة تكاليف إعداد التقارير المالية، حيث أن زيادة الإفصاح عن معلومات معينة يتطلب باستمرار المقارنة بين المنافع المتوقعة من هذا الإفصاح والتكاليف المرتبطة به، ومدى قدرته على تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات (Archambeault et al., 2008).

وقد أوضح (Dunn 2006) أن توسيع نطاق تقرير المراجعة الداخلية بحيث يحتوي على استنتاجات وآراء معينة، سوف يؤدي إلى زيادة مخاطر المراجعة الداخلية وهو الأمر الذي يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة الداخلية. ويمكن أن يؤدي ذلك إلى نتائج سلبية unintended negative consequences مثل الحد من نطاق عملية المراجعة الداخلية والاختبارات التي يتم القيام بها.

المبحث الرابع

الدراسة الميدانية

يهدف هذا المبحث إلى استطلاع رأي بعض المهتمين بالمراجعة الداخلية ودورها في مجال حوكمة الشركات بهدف معرفة مدى الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية والشكل المقترح لهذا التقرير ودوره في تحسين فعالية حوكمة الشركات.

أولاً: أركان الدراسة الميدانية

يمكن بيان أركان الدراسة الميدانية من خلال النقاط الآتية:

١- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

تمثل مجتمع البحث في المهتمين بوظيفة المراجعة الداخلية ودورها في مجال حوكمة الشركات، وقد تم اختيار مجموعة من المفردات من بينهم لتمثل عينة البحث. وقد تضمنت هذه العينة ٤٠ من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية، و ٢٠ من المراجعين الخارجيين العاملين في الجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، و ٢٠ من المراجعين الداخليين في الشركات المصرية، و ٢٥ محطلاً مالياً، بحيث يكون المجموع الكلي للعينة المختارة ١٠٥ مفردة.

٢- فروض الدراسة الميدانية:

في ضوء مشكلة البحث والهدف منه، وفي ضوء نتائج الدراسات السابقة والإطار المقترح لتقرير المراجعة الداخلية، فقد تم صياغة الفروض الرئيسة الثلاثة التالية:

الفرض الأول: يوجد حاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها إفصاحاً عاماً في جمهورية مصر العربية.

الفرض الثاني: توجد أهمية لتضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن أسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية، وعن قسم المراجعة الداخلية في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال قسم داخلي بالشركة، وعن مكتب المحاسبة والمراجعة الخارجي في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة، وعن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية، وعن المستوى الإداري الذي تقدم إليه تقارير

المراجعة الداخلية، وعن أنشطة المراجعة الداخلية، وعن الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية، وعن رأي المراجع الداخلي.

الفرض الثالث: يؤدي الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية إلى تحسين فعالية حوكمة الشركات مع وجود بعض اعتبارات التكلفة التي تؤثر على ذلك.

٣- أداة الدراسة الميدانية (قائمة الاستقصاء):

اعتمد الباحث في تجميع بيانات الدراسة الميدانية على استخدام قائمة استقصاء تتضمن الأسئلة اللازمة لاستطلاع رأي أفراد العينة. وقد تم إعداد قائمة الاستقصاء بناء على الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع وبعض المقابلات مع أصحاب الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية. وقد تكونت قائمة الاستقصاء من ١٣ سؤالاً هدفت إلى اختبار فروض الدراسة، حيث هدفت الأسئلة من الأول وحتى الرابع لاختبار الفرض الأول، والأسئلة من الخامس حتى الحادي عشر لاختبار الفرض الثاني، بينما هدف السؤالين الثاني عشر والثالث عشر إلى اختبار الفرض الثالث.

وقد قام الباحث بإعداد وتوزيع هذه القائمة على أفراد عينة الدراسة الميدانية من خلال الانترنت باستخدام موقع <http://docs.google.com>^(١). وقد كانت نسبة مشاركة أفراد العينة في استكمال هذه القائمة كما هو وارد في الجدول رقم (١) التالي.

جدول رقم (١): نسبة استجابة عينة الدراسة

مجتمع البحث	عدد مفردات العينة	عدد الردود	النسبة المئوية للردود
أعضاء هيئة التدريس	٤٠	٢٣	٥٨%
المراجعين (الخارجيين والداخليين)	٤٠	١٨	٤٥%
المحللين الماليين	٢٥	١٦	٦٤%
الإجمالي	١٠٥	٥٧	٥٤%

ويتضح من الجدول السابق أن نسبة الردود تعتبر مناسبة لإجراء التحليل عليها.

٤- أسلوب تحليل بيانات الدراسة الميدانية:

قام الباحث بتحليل بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS ver19. وقد تم تكويد البيانات الوصفية الواردة بقائمة الاستقصاء طبقاً للأوزان النسبية بحيث تم إعطاء الوزن النسبي (٥) للإجابة (مهم جداً)، والوزن النسبي (٤) للإجابة (مهم)، والوزن النسبي

(١) يمكن الإطلاع على نسخة الكترونية من القائمة من خلال الرابط التالي:

<https://spreadsheets.google.com/spreadsheet/viewform?formkey=dEp0MkF6SmpWN1RmRENLDhTbzV5S0E6MQ>

(٣) للإجابة (متوسط الأهمية)، والوزن النسبي (٢) للإجابة (غير مهم)، والوزن النسبي (١) للإجابة (غير مهم إطلاقاً).

وقد قام الباحث باستخدام الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الآتية:

أ – الوسط الحسابي المرجح **weighted average** (مقياس ليكرت **Likert Scale**):

حيث يستخدم هذا المقياس لتحديد درجة أهمية المتغيرات أو العوامل محل الدراسة، ومن ثم درجة الموافقة عليها (أي اتجاه الرأي نحو الموافقة أو عدم الموافقة)، وكذلك أيضا ترتيب هذه المتغيرات أو العوامل محل الدراسة. ويتطلب هذا المقياس تحديدا لنطاق الموافقة (المدى **range**) ثم فترات الموافقة الخمس. ويتم تحديد هذا النطاق من خلال قسمة الفرق بين الحد الأعلى والحد الأدنى لدرجات الموافقة (٥-٤=١) على الحد الأعلى (٤÷٥=٠,٨)، ويضاف هذا النطاق إلى اقل قيمة لتحديد الحد الأعلى لها، وبناء عليه يتم تحديد درجات الموافقة على المتغيرات أو العوامل محل الدراسة طبقا لما هو وارد في الجدول رقم (٢) (Field; 2009).

جدول رقم (٢): نطاق تحديد الرأي للمتغيرات والعوامل محل الدراسة

النطاق	من ١ حتى ١,٨	أكبر من ١,٨ حتى ٢,٦	أكبر من ٢,٦ حتى ٣,٤	أكبر من ٣,٤ حتى ٤,٢	أكبر من ٤,٢ حتى ٥
الرأي	غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا

ب – اختبار كروسكال-ويلز **Kruskal-Wallis Test** للفرق بين المتوسطات:

يعتبر هذا الاختبار بديلا لا معلميا **non parametric** لاختبار تحليل التباين في اتجاه واحد **One Way ANOVA**، وهو مبني على مجموع الرتب. ويستخدم هذا الاختبار لتحديد ما إذا كان هناك فرق معنوي (جوهرى) بين متوسط إجابات العينة على الأسئلة المتعلقة بالمتغيرات أو العوامل محل الدراسة أما لا. ويكون الفرض العدمي أن جميع المتوسطات متساوية، أو بمعنى آخر لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة بالنسبة لكل متغير أو عامل محل الدراسة، أما الفرض البديل فيكون أن المتوسطات ليست كلها متساوية، أو بمعنى آخر توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة بالنسبة لكل متغير أو عامل محل الدراسة. ويتمثل إحصاء هذا الاختبار **test statistic** في قيمة χ^2 (Chi-Square)، حيث تمثل أساس اتخاذ القرار

بناء على قيمة مستوى المعنوية المحسوبة، فإذا كانت أكبر من مستوى المعنوية المحدد مقدما (وهو ٠,٠٥) يتم قبول الفرض العدمي، والعكس بالعكس (Field; 2009).

ج - اختبار مان-ويتني Mann-Whitney Test للفرق بين متوسطين (اختبار U):

يعتبر هذا الاختبار بديلا لا معلميا للاختبار الخاص بالفرق بين متوسطي مجتمعين والمبني على أساس عينتين مستقلتين. ويستخدم الباحث هذا الاختبار في حالة وجود فروق معنوية بين المتوسطات طبقا لاختبار كروسكال-ويلز السابق، بحيث يتم تحديد المجموعتين اللتان وقع بينهما هذه الفروق داخل العينة. ويتمثل إحصاء هذا الاختبار في قيمة Z، والتي تمثل أساس اتخاذ القرار بناء على قيمة مستوى المعنوية المحسوبة أخذا في الاعتبار أن الاختبار من جانبيين ٢-tailed، فإذا كانت أكبر من نصف مستوى المعنوية المحدد مقدما (أي ٠,٠٢٥) يتم قبول الفرض العدمي، والعكس بالعكس (Field; 2009).

وقبل إجراء التحليلات الإحصائية لبيانات قائمة الاستقصاء فقد تم قياس درجة الاعتماد على أو ثبات reliability قائمة الاستقصاء، والذي يعني أن الإجابات ستكون هي نفسها لو تكرر تطبيقها على نفس الأشخاص في أوقات مختلفة. وقد تم قياس ثبات قائمة الاستقصاء باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbach Alpha، والذي أظهرت نتاجه القيم الواردة في الجدول رقم (٣).

جدول رقم (٣): معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاوّر قائمة الاستقصاء

القيمة	الفرض الأول	الفرض الثاني	الفرض الثالث	قائمة الاستقصاء ككل
٠,٩٠٩	٠,٨٨٢	٠,٦١٠	٠,٩٢٧	
عالية جدا	عالية	عالية	عالية جدا	

وتظهر القيم الواردة في الجدول رقم (٣) درجة عالية جدا من الثبات في قائمة الاستقصاء سواء على مستوى المحاوّر الثلاثة للقائمة أو على مستوى القائمة بالكامل.

ثانيا: تحليل بيانات الدراسة الميدانية الخاصة بالفرض الأول

تم تقسيم الفرض الأول إلى مجموعة من الفروض الفرعية، هدفت الأسئلة من الأول وحتى الرابع في قائمة الاستقصاء إلى اختبارها. وقد تضمنت هذه الفروض الفرعية النقاط الآتية:

١- دور تقرير المراجعة الداخلية في تدعيم الآليات الأخرى لحوكمة الشركات:

تم صياغة الفرض الفرعي الأول كالاتي: يؤدي الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية إلى تدعيم الآليات الأخرى لحوكمة الشركات. وهدف السؤال الأول في قائمة الاستقصاء

إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (٤) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال:

جدول رقم (٤): الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال الأول

Kruskal Wallis Test		الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				المتغير
Asymp. Sig.	Chi-Square	العينة ككل	المحللين الماليين	المراجعين	هيئة التدريس	
٠,٣٣٤	٢,١٩٢	٤,٦١	٤,٨١	٤,٤٤	٤,٦١	١- تقرير لجنة المراجعة
٠,٦٢٩	٠,٩٢٦	٤,٥٦	٤,٥	٤,٧٢	٤,٤٨	٢- تقرير المراجع الخارجي
٠,١٠١	٤,٥٨٢	٤,٣٥	٤,٤٤	٤,٠٦	٤,٥٢	٣- تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية
٠,٩٨١	٠,٠٣٩	٤,٤٧	٤,٥٦	٤,٢٨	٤,٥٧	٤- تقرير تحليلات ومناقشة الإدارة

ومن خلال بيانات الجدول رقم (٤) يتضح أن كل أفراد العينة يوافقون بشكل كبير (موافق جدا) على أهمية تقرير المراجعة الداخلية في تدعيم الآليات الأخرى لحوكمة الشركات. وقد كان تقرير المراجعة الداخلية أكثر تدعيما لتقرير لجنة المراجعة لدى مجموعة أعضاء هيئة التدريس ومجموعة المحللين الماليين، وأكثر تدعيما لتقرير المراجع الخارجي لدى مجموعة المراجعين، بينما كان أكثر تدعيما لتقرير المراجع الخارجي على مستوى العينة ككل. وقد أظهر اختبار كروسكال-ويلز قيما لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ لكل أنواع التقارير، الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول أهمية تقرير المراجعة الداخلية في تدعيم كل أنواع التقارير الخاصة بالآليات الأخرى لحوكمة الشركات. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بان الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يؤدي إلى تدعيم الآليات الأخرى لحوكمة الشركات.

٢- أهمية الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية من وجهة نظر مستخدمي المعلومات المحاسبية من خارج الشركة:

تم صياغة الفرض الفرعي الثاني كالآتي: هناك حاجة للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية من جانب أصحاب المصالح الخارجيين. وهدف السؤال الثاني في قائمة الاستقصاء إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (٥) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال:

جدول رقم (٥): الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال الثاني

Kruskal Wallis Test		الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				المتغير
Asymp. Sig.	Chi-Square	العينة ككل	المحللين الماليين	المراجعين	هيئة التدريس	
٠,١٥١	٣,٧٨	٤,٣٧	٤,٣٨	٤,١٧	٤,٥٢	١- المستثمرين الحاليين
٠,٣١٨	٢,٢٩٢	٤,٤٤	٤,٤٤	٤,٢٨	٤,٥٧	٢- المستثمرين المرتقبين
٠,٥٤٠	١,٢٣١	٤,٤٧	٤,٥٦	٤,٢٨	٤,٥٧	٣- المقرضين والدائنين
٠,٦١٤	٠,٩٧٥	٤,٤٧	٤,٤٤	٤,٣٣	٤,٦١	٤- المحللين الماليين
٠,٣٤٢	٢,١٤٥	٤,١١	٤,١٣	٣,٨٩	٤,٢٦	٥- الجهات الحكومية

ومن خلال بيانات الجدول رقم (٥) يتضح أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشكل كبير (موافق جدا وموافق) على وجود حاجة للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية من جانب أصحاب المصالح الخارجيين. وقد كان تقرير المراجعة الداخلية أكثر أهمية للمحللين الماليين لدى مجموعة أعضاء هيئة التدريس ومجموعة المراجعين، وأكثر أهمية للمقرضين والدائنين لدى مجموعة المحللين الماليين، بينما كان أكثر أهمية لكل من المقرضين والدائنين والمحللين الماليين على مستوى العينة ككل. وقد أظهر اختبار كروسكال-ويلز قيمة لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥، الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول أهمية تقرير المراجعة الداخلية في لكل مستخدمي المعلومات المحاسبية من خارج الشركة. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بوجود حاجة للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية من جانب أصحاب المصالح الخارجيين.

٣- درجة توافر القدرة التنبؤية (كعنصر من خاصية الملاءمة) في تقرير المراجعة الداخلية:

تم صياغة الفرض الفرعي الثالث كالآتي: تتوافر القدرة التنبؤية في مكونات تقرير المراجعة الداخلية. وهدف السؤال الثالث في قائمة الاستقصاء إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (٦) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال.

جدول رقم (٦): الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال الثالث

Kruskal Wallis Test		الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				المتغير
Asymp. Sig.	Chi-Square	العينة ككل	المحللين الماليين	المراجعين	هيئة التدريس	
٠,٩١٦	٠,١٧٥	٣,٦٨	٣,٦٩	٣,٦٧	٣,٧٠	١- أسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية
٠,٢٥٩	٢,٧	٣,٧٢	٣,٨١	٣,٤٤	٣,٨٧	٢- مسئوليات المراجعة الداخلية
٠,٥٢٦	١,٢٨٦	٣,٥٦	٣,٦٣	٣,٢٨	٣,٧٤	٣- المساءلة التي تخضع لها وظيفة المراجعة الداخلية
٠,٧٥٩	٠,٥٥٢	٣,٦٧	٣,٥٦	٣,٦٧	٣,٧٤	٤- أنشطة المراجعة الداخلية
٠,٥٨٨	١,٠٦٢	٣,٥٦	٣,٤٤	٣,٥٠	٣,٧٠	٥- الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية
٠,٥٨٥	١,٠٧٣	٣,٨٨	٣,٨١	٣,٧٨	٤,٠٠	٦- رأي المراجع الداخلي

ومن خلال بيانات الجدول رقم (٦) يتضح أن غالبية أفراد العينة يرون توافر القدرة التنبؤية بدرجة متوسطة أو أكثر من المتوسطة. وقد اتفقت المجموعات الثلاثة على أن القدرة التنبؤية أكثر توافرا في القسم الخاص برأي المراجع الداخلي، وأكثر توافرا أيضا بالقسم الخاص بأسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية لدى مجموعة المحللين الماليين. وقد أظهر اختبار كروسكال- ويلز قيمة لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول توافر القدرة التنبؤية في المعلومات الواردة ضمن أقسام تقرير المراجعة الداخلية. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بتوافر القدرة التنبؤية في مكونات تقرير المراجعة الداخلية.

٤- درجة توافر القدرة التأكيدية (كعنصر من خاصية الملاءمة) في تقرير المراجعة الداخلية:

تم صياغة الفرض الفرعي الرابع كالآتي: تتوافر القدرة التأكيدية في مكونات تقرير المراجعة الداخلية. وهدف السؤال الرابع في قائمة الاستقصاء إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (٧) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال.

جدول رقم (٧): الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال الرابع

Kruskal Wallis Test		الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				المتغير
Asymp. Sig.	Chi-Square	العينة ككل	المحللين الماليين	المراجعين	هيئة التدريس	
٠,٢٤٢	٢,٨٣٤	٣,٦٧	٣,٥٦	٣,٤٤	٣,٩١	١- أسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية
٠,١٣٧	٣,٩٨١	٣,٧٩	٣,٥٦	٣,٦٧	٤,٠٤	٢- مسئوليات المراجعة الداخلية
٠,٢٥٤	٢,٧٣٧	٣,٧٥	٣,٨١	٣,٤٤	٣,٩٦	٣- المساءلة التي تخضع لها وظيفة المراجعة الداخلية
٠,٠١٩	٧,٨٩٦	٣,٦٨	٣,٧٥	٣,٢٢	٤,٠٠	٤- أنشطة المراجعة الداخلية
٠,٥٠٥	١,٣٦٥	٣,٥٨	٣,٦٣	٣,٣٣	٣,٧٤	٥- الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية
٠,٩٣٨	٠,١٢٩	٣,٨٩	٣,٩٤	٣,٧٨	٣,٩٦	٦- رأي المراجع الداخلي

ومن خلال بيانات الجدول رقم (٧) يتضح أن غالبية أفراد العينة يرون توافر القدرة التأكيدية بدرجة متوسطة أو أكثر من المتوسطة. وقد كانت القدرة التأكيدية أكثر توافراً في القسم الخاص بمسئوليات المراجعة الداخلية لدى مجموعة أعضاء هيئة التدريس، بينما كانت أكثر توافراً في القسم الخاص برأي المراجع الداخلي لدى مجموعة المراجعين ومجموعة المحللين الماليين، وكذلك على مستوى العينة ككل. وقد أظهر اختبار كروسكال- ويلز قيماً لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ (فيما عدا وجود فروق على مستوى القسم الخاص بأنشطة المراجعة الداخلية)، الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول توافر القدرة التأكيدية في المعلومات الواردة ضمن أقسام تقرير المراجعة الداخلية. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بتوافر القدرة التأكيدية في مكونات تقرير المراجعة الداخلية.

أما بالنسبة للفرق المعنوي الموجود بين متوسطات الإجابات على القسم الخاص بأنشطة المراجعة الداخلية فقد أظهرت نتائج اختبار مان-ويتني Mann-Whitney test لها القيم الواردة في الجدول رقم (٨). ومن خلال بيانات هذا الجدول يتضح أن السبب في ظهور فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابات على القسم الخاص بأنشطة المراجعة الداخلية قد حدثت بسبب الاختلافات بين متوسطات الإجابات على القسم الخاص بأنشطة المراجعة الداخلية لكل من مجموعة هيئة التدريس ومجموعة المراجعين، حيث كان مستوى المعنوية المحسوب أقل من ٠,٠٢٥.

جدول رقم (٨): دراسة الفروق بين متوسطات الإجابات على القسم الخاص بأنشطة المراجعة الداخلية

Asymp. Sig. (2-tailed)		Z	U	المجموعات
دالة	.007	-2.701	117.500	مجموعة هيئة التدريس ومجموعة المراجعين
غير دالة	.421	-.805	147.000	مجموعة هيئة التدريس ومجموعة المحللين الماليين
غير دالة	.061	-1.873	93.000	مجموعة المراجعين ومجموعة المحللين الماليين

٥- اختبار الفرض الأول:

بناء على التحليل السابق واختبار الفروض الفرعية التي يعتمد عليها الفرض الأول، فقد تم قبول الفرض العدمي للفروض الفرعية، وهو الأمر الذي يعني قبول الفرض الأول القائل بوجود حاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها إفصاحاً عاماً في جمهورية مصر العربية.

ثالثاً: تحليل بيانات الدراسة الميدانية الخاصة بالفرض الثاني

تم تقسيم الفرض الثاني إلى مجموعة من الفروض الفرعية، هدفت الأسئلة من الخامس وحتى الحادي عشر في قائمة الاستقصاء إلى اختبارها. وقد تضمنت هذه الفروض الفرعية النقاط الآتية:

١- أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لأسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية:

تم صياغة الفرض الفرعي الأول كالتالي: توجد أهمية لتضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن أسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية. وهدف السؤال الخامس في قائمة الاستقصاء إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (٩) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال.

ومن خلال بيانات الجدول رقم (٩) يتضح أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشكل كبير على أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن أسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية. وقد اتفقت المجموعات الثلاثة على أهمية هذه المعلومات في حالة الحصول على بعض خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال قسم داخلي بالشركة والحصول على الخدمات الأخرى من خلال الاستعانة بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة. وقد أظهر اختبار كروسكال-ويلز قيمة لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول أهمية تضمين

تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن أسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بأهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن أسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية.

جدول رقم (٩): الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال الخامس

Kruskal Wallis Test		الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				المتغير
Asymp. Sig.	Chi-Square	العينة ككل	المحللين الماليين	المراجعين	هيئة التدريس	
٠,٣١٥	٢,٣٠٩	٤,٠٧	٤,٠٠	٣,٨٩	٤,٢٦	١- الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال قسم داخلي بالشركة
٠,٢١٤	٣,٠٨١	٣,٩٣	٤,١٩	٣,٧٢	٣,٩١	٢- الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة
٠,٥٤	١,٢٣٢	٤,٢١	٤,٣٨	٣,٩٤	٤,٣٠	٣- الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاعتماد على كلا الأسلوبين السابقين

٢- المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال قسم داخلي بالشركة:

تم صياغة الفرض الفرعي الثاني كالآتي: توجد أهمية لتضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن قسم المراجعة الداخلية في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال قسم داخلي بالشركة. وهدف السؤال السادس في قائمة الاستقصاء إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (١٠) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال.

جدول رقم (١٠): الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال السادس

Kruskal Wallis Test		الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				المتغير
Asymp. Sig.	Chi-Square	العينة ككل	المحللين الماليين	المراجعين	هيئة التدريس	
٠,١٢٧	٤,١٢٢	٤,٠٩	٤,١٩	٣,٧٢	٤,٣٠	١- حجم قسم المراجعة الداخلية
٠,٢٠٥	٣,١٧	٤,١١	٣,٩٤	٣,٩٤	٤,٣٥	٢- معلومات عن رئيس قسم المراجعة الداخلية
٠,٦١٤	٠,٩٧٦	٤,٢٦	٤,٣١	٤,٠٦	٤,٣٩	٣- الشهادات المهنية الحاصل عليها أعضاء قسم المراجعة الداخلية.
٠,٥٩	١,٠٥٤	٤,٥٣	٤,٧٥	٤,٢٨	٤,٥٧	٤- خبرة أعضاء قسم المراجعة الداخلية

ومن خلال بيانات الجدول رقم (١٠) يتضح أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشكل كبير على أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن قسم المراجعة الداخلية في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال قسم داخلي بالشركة. وقد اتفقت

المجموعات الثلاثة على أهمية المعلومات الخاصة بخبرة أعضاء قسم المراجعة الداخلية. وقد أظهر اختبار كروسكال-ويلز قيما لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن قسم المراجعة الداخلية في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال قسم داخلي بالشركة. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بأهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن قسم المراجعة الداخلية في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال قسم داخلي بالشركة.

٣- المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة:

تم صياغة الفرض الفرعي الثالث كالآتي: توجد أهمية لتضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن مكتب المحاسبة والمراجعة الخارجي في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة. وهدف السؤال السابع في قائمة الاستقصاء إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (١١) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال.

جدول رقم (١١): الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال السابع

Kruskal Wallis Test		الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				المتغير
Asymp. Sig.	Chi-Square	العينة ككل	المحلين الماليين	المراجعين	هيئة التدريس	
٠,١٥٩	٣,٦٧٧	٤,٤٩	٤,٧٥	٤,٠٦	٤,٦٥	١- معلومات عن مكتب المحاسبة والمراجعة
٠,٣٦٤	٢,٠٢٣	٤,٠٠	٣,٩٤	٣,٧٢	٤,٢٦	٢- أتعاب مكتب المحاسبة والمراجعة

ومن خلال بيانات الجدول رقم (١١) يتضح أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشكل كبير على أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن مكتب المحاسبة والمراجعة الخارجي في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة. وقد اتفقت المجموعات الثلاثة على أهمية المعلومات الخاصة بمكتب المحاسبة والمراجعة الخارجي. وقد أظهر اختبار كروسكال-ويلز قيما لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن مكتب المحاسبة والمراجعة الخارجي في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة

الداخلية من خلال الاستعانة بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بأهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن مكتب المحاسبة والمراجعة الخارجي في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة.

٤- المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بخصوص مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية:

تم صياغة الفرض الفرعي الرابع كالآتي: توجد أهمية لتضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية. وهدف السؤال الثامن في قائمة الاستقصاء إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (١٢) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال.

جدول رقم (١٢): الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال الثامن

Kruskal Wallis Test		الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				المتغير
Asymp. Sig.	Chi-Square	العينة ككل	المحلين الماليين	المراجعين	هيئة التدريس	
٠,٦٥٤	٠,٨٤٨	٤,٢١	٤,٢٥	٤,٢٢	٤,١٧	١- أهداف وظيفة المراجعة الداخلية
٠,٨١٤	٠,٤١٢	٤,٣٣	٤,٣٨	٤,٢٢	٤,٣٩	٢- مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية
٠,٤١١	١,٧٨	٤,٠٩	٤,٠٦	٣,٨٣	٤,٣٠	٣- التعديلات في توصيف وظيفة المراجعة الداخلية

ومن خلال بيانات الجدول رقم (١٢) يتضح أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشكل كبير على أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية. وقد اتفقت المجموعات الثلاثة على أن المعلومات الأكثر أهمية في هذا القسم هذه المعلومات الخاصة بمسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية، بينما تساوت هذه الأهمية مع أهمية المعلومات الخاصة بأهداف وظيفة المراجعة الداخلية لدى مجموعة المراجعين. وقد أظهر اختبار كروسكال-ويلز قيمة لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بأهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية.

٥- المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بخصوص المستوى الإداري الذي تقدم إليه تقارير المراجعة الداخلية:

تم صياغة الفرض الفرعي الخامس كالآتي: توجد أهمية لتضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن المستوى الإداري الذي تقدم إليه تقارير المراجعة الداخلية. وهدف السؤال التاسع في قائمة الاستقصاء إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (١٣) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال.

جدول رقم (١٣): الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال التاسع

Kruskal Wallis Test		الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert			المتغير	
Asymp. Sig.	Chi-Square	العينة ككل	المحللين الماليين	المراجعين		هيئة التدريس
٠,٣٥١	٢,٠٩٤	٤,٤٤	٤,٦٣	٤,٣٣	٤,٣٩	١- تقديم تقرير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة AC
٠,٣٩٦	١,٨٥٢	٤,٠٢	٤,١٩	٣,٧٢	٤,١٣	٢- تقديم تقرير المراجعة الداخلية إلى المدير التنفيذي CEO
٠,٣٣١	٢,٢١	٤,٣٢	٤,٦٣	٤,٠٦	٤,٣٠	٣- تقديم تقرير المراجعة الداخلية إلى المدير المالي CFO
٠,٤٤١	١,٦٣٩	٣,٩٣	٤,١٩	٣,٦١	٤,٠٠	٤- تقديم تقرير المراجعة الداخلية إلى الإدارة التنفيذية EM

ومن خلال بيانات الجدول رقم (١٣) يتضح أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشكل كبير على أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن المستوى الإداري الذي تقدم إليه تقارير المراجعة الداخلية. وقد انفقت المجموعات الثلاثة على أهمية تقديم هذه المعلومات في حالة تقديم تقرير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة، بينما تساوت هذه الأهمية لدى مجموعة المحللين الماليين مع حالة تقديم تقرير المراجعة الداخلية إلى المدير المالي. وقد أظهر اختبار كروسكال-ويلز قيمة لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن المستوى الإداري الذي تقدم إليه تقارير المراجعة الداخلية. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بأهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن المستوى الإداري الذي تقدم إليه تقارير المراجعة الداخلية.

٦- المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بخصوص أنشطة المراجعة الداخلية:

تم صياغة الفرض الفرعي السادس كالآتي: توجد أهمية لتضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن أنشطة المراجعة الداخلية. وهدف السؤال العاشر في قائمة

الاستقصاء إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (١٤) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال.

جدول رقم (١٤): الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال العاشر

Kruskal Wallis Test		الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				المتغير
Asymp. Sig.	Chi-Square	العينة ككل	المحللين الماليين	المراجعين	هيئة التدريس	
٠,٨٤١	٠,٣٤٦	٣,٨٦	٣,٨١	٣,٨٩	٣,٨٧	١- أنشطة المراجعة طبقا لتوصيف الوظائف
٠,١١١	٤,٤٠٢	٤,١٤	٤,٠٠	٣,٩٤	٤,٣٩	٢- نشاط المراجعة المالية
٠,١٨٨	٣,٣٤	٤,٣٩	٤,١٩	٤,٦١	٤,٣٥	٣- نشاط مراجعة نظام الرقابة الداخلية
٠,٣٥١	٢,٠٩٣	٣,٨١	٣,٩٤	٣,٥٠	٣,٩٦	٤- الأنشطة الاستشارية

ومن خلال بيانات الجدول رقم (١٤) يتضح أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشكل كبير على أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن أنشطة المراجعة الداخلية. وقد كانت أكثر المعلومات أهمية لدى مجموعة أعضاء هيئة التدريس هي المعلومات الخاصة بنشاط المراجعة المالية، بينما كانت المعلومات الخاصة بنشاط مراجعة نظام الرقابة الداخلية هي الأكثر أهمية لدى مجموعة المراجعين ومجموعة المحللين الماليين، وكذلك أيضا على مستوى العينة ككل. وقد أظهر اختبار كروسكال-ويلز قيما لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن أنشطة المراجعة الداخلية. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بأهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن أنشطة المراجعة الداخلية.

٧- المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بخصوص الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية:

تم صياغة الفرض الفرعي السابع كالاتي: توجد أهمية لتضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية. وهدف السؤال الحادي عشر (في جزء منه) في قائمة الاستقصاء إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (١٥) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال.

جدول رقم (١٥): الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال الحادي عشر

Kruskal Wallis Test		الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				المتغير
Asymp. Sig.	Chi-Square	العينة ككل	المحلين الماليين	المراجعين	هيئة التدريس	
٠,٥٣٣	١,٢٥٨	٣,٨٩	٤,٠٦	٣,٦١	٤,٠٠	١- الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية
٠,٩٥٨	٠,٠٨٥	٤,٥١	٤,٥٠	٤,٥٠	٤,٥٢	٢- رأي المراجع الداخلي

ومن خلال بيانات الجدول رقم (١٥) يتضح أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية. وقد أظهر اختبار كروسكال- ويلز قيمة لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بأهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية.

٨- المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بخصوص رأي المراجع الداخلي:

تم صياغة الفرض الفرعي الثامن كالتالي: توجد أهمية لتضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن رأي المراجع الداخلي. وهدف السؤال الحادي عشر (في الجزء الثاني منه) في قائمة الاستقصاء إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (١٥) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال.

ومن خلال بيانات الجدول رقم (١٥) يتضح أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشكل كبير على أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن رأي المراجع الداخلي. وقد أظهر اختبار كروسكال- ويلز قيمة لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن رأي المراجع الداخلي. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بأهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن رأي المراجع الداخلي.

٩- اختبار الفرض الثاني:

بناء على التحليل السابق واختبار الفروض الفرعية التي يعتمد عليها الفرض الثاني، فقد تم قبول الفرض العدمي للفروض الفرعية، وهو الأمر الذي يعني قبول الفرض الثاني

القائل بوجود أهمية لتضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن أسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية، وعن قسم المراجعة الداخلية في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال قسم داخلي بالشركة، وعن مكتب المحاسبة والمراجعة الخارجي في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة، وعن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية، وعن المستوى الإداري الذي تقدم إليه تقارير المراجعة الداخلية، وعن أنشطة المراجعة الداخلية، وعن الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية، وعن رأي المراجع الداخلي.

رابعاً: تحليل بيانات الدراسة الميدانية الخاصة بالفرض الثالث

تم تقسيم الفرض الثالث إلى فرضين فرعيين، وهدف السؤالين الثاني عشر والثالث عشر في قائمة الاستقصاء إلى اختبارهما. وقد تضمنت هذه الفروض الفرعية النقاط الآتية:

١- آثار الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على تحسين فعالية حوكمة الشركات:

تم صياغة الفرض الفرعي الأول كالاتي: يؤدي الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية إلى تحسين فعالية حوكمة الشركات. وهدف السؤال الثاني عشر في قائمة الاستقصاء إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (١٦) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال.

جدول رقم (١٦): الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال الثاني عشر

Kruskal Wallis Test		الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				المتغير
Asymp. Sig.	Chi-Square	العينة ككل	المحلين الماليين	المراجعين	هيئة التدريس	
٠,٣٤٣	٠,٩٠١	٤,٥٣	٤,٤٤	٤,٦٧	٤,٤٨	١- زيادة الشفافية والقدرة على فهم وظيفة المراجعة الداخلية
٠,٠٥٧	٣,٦٢٢	٤,٠٥	٣,٩٤	٣,٨٣	٤,٣٠	٢- زيادة المساءلة والاجتهاد والموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية

ومن خلال بيانات الجدول رقم (١٦) يتضح أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشكل كبير على أهمية آثار الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على تحسين فعالية حوكمة الشركات. وقد اتفقت المجموعات الثلاثة على أن أهم هذه الآثار هو زيادة الشفافية والقدرة على فهم وظيفة المراجعة الداخلية. وقد أظهر اختبار كروسكال-ويلز قيمة لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات

المجموعات الثلاثة حول آثار الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على تحسين فعالية حوكمة الشركات. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بتأثير الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على تحسين فعالية حوكمة الشركات.

٢- اعتبارات التكلفة المرتبطة بالإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية:

تم صياغة الفرض الفرعي الثاني كآتي: تؤثر بعض اعتبارات التكلفة على الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية. وهدف السؤال الثالث عشر في قائمة الاستقصاء إلى اختبار هذا الفرض. ويوضح الجدول رقم (١٧) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال.

جدول رقم (١٧): الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالسؤال الثالث عشر

Kruskal Wallis Test		الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				المتغير
Asymp. Sig.	Chi-Square	العينة ككل	المحلين الماليين	المراجعين	هيئة التدريس	
٠,١٣١	٤,٠٦١	٤,١٩	٤,٤٤	٣,٧٨	٤,٣٥	١- دخول المراجع الداخلي ضمن مجموعة المسؤولين قضائياً عن صحة وسلامة المعلومات الواردة ضمن التقارير المالية
٠,٤٤٨	١,٦٠٥	٣,٧٢	٤,٠٦	٣,٥٦	٣,٦١	٢- زيادة عبء المعلومات على مستخدمي المعلومات المحاسبية الواردة ضمن التقارير المالية
٠,٢٩٤	٢,٤٤٦	٣,٨١	٤,٠٦	٣,٧٢	٣,٧٠	٣- زيادة تكاليف عملية إعداد التقارير المالية

ومن خلال بيانات الجدول رقم (١٧) يتضح أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشكل كبير على أهمية الأخذ في الاعتبار عوامل التكلفة التي تؤثر على الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية. وقد اتفقت المجموعات الثلاثة على أن أهم اعتبارات التكلفة التي تؤثر على الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يتمثل في دخول المراجع الداخلي ضمن مجموعة المسؤولين قضائياً عن صحة وسلامة المعلومات الواردة ضمن التقارير المالية. وقد أظهر اختبار كروسكال-ويلز قيمة لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول أهمية الأخذ في الاعتبار عوامل التكلفة التي تؤثر على الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية. ويترتب على ذلك قبول الفرض العدمي القائل بأهمية الأخذ في الاعتبار عوامل التكلفة التي تؤثر على الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية.

٣- اختبار الفرض الثالث:

بناء على التحليل السابق واختبار الفروض الفرعية التي يعتمد عليها الفرض الثالث، فقد تم قبول الفرض العدمي للفروض الفرعية، وهو الأمر الذي يعني قبول الفرض الثالث القائل بتأثير الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على تحسين فعالية حوكمة الشركات مع وجود بعض اعتبارات التكلفة التي تؤثر على ذلك.

نتائج البحث وتوصياته

نتائج البحث

تتمثل نتائج البحث في ثلاثة عناصر رئيسة هي:

- ١- وجود حاجة للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية من جانب أصحاب المصالح الخارجيين، وقد أمكن الاستدلال على وجود هذه الحاجة من خلال ما يلي:
 - وجود دور هام وجوهري لتقرير المراجعة الداخلية لتدعيم التقارير الخاصة بالآليات الأخرى لحوكمة الشركات.
 - يمثل تقرير المراجعة الداخلية مصدرا هاما لأصحاب المصالح الخارجيين لمعلومات عن وظيفة المراجعة الداخلية.
 - توافر خاصية الملاءمة (كأحد الخصائص الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية) في المعلومات الواردة ضمن تقرير المراجعة الداخلية.
- ٢- وجود اتفاق كبير على أن يتضمن تقرير المراجعة الداخلية مجموعة من البيانات والمعلومات والتي يمكن تقسيمها إلى أقسام فرعية داخل التقرير على حسب الطبيعة المتشابهة لهذه البيانات والمعلومات. وقد تمثلت أهم هذه البيانات والمعلومات فيما يلي:
 - أسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية.
 - مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية.
 - عن المستوى الإداري الذي تقدم إليه تقارير المراجعة الداخلية.
 - أنشطة المراجعة الداخلية.
 - الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية.
 - رأي المراجع الداخلي.
- ٣- 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، كما انه يؤدي أيضا إلى زيادة المساعلة والاجتهاد والموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية. من ناحية أخرى توجد بعض اعتبارات التكلفة التي تؤثر على الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية، وتتمثل أهم هذه الاعتبارات فيما يلي:

- دخول المراجع الداخلي ضمن مجموعة المسؤولين قضائيا عن صحة وسلامة المعلومات الواردة ضمن التقارير المالية.
- زيادة عبء المعلومات على مستخدمي المعلومات المحاسبية الواردة ضمن التقارير المالية.
- زيادة تكاليف عملية إعداد التقارير المالية.

توصيات البحث

- بناء على نتائج البحث يمكن تقديم التوصيات الآتية:
- ضرورة إيجاد المناخ الذي يساعد على بيان أهمية الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية إفصاحا عاما في جمهورية مصر العربية. على سبيل المثال فإنه يمكن تحقيق ذلك من خلال التوصية بان تطلب الهيئة العامة للرقابة المالية في جمهورية مصر العربية (EFSA) من الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية أن يكون لديها إدارة أو قسم داخلي خاص بتنفيذ وظيفة المراجعة الداخلية. وهذا الأمر يمثل مرحلة تمهيدية لفترة من الزمن يمكن بعدها أن نطلب من هذه الشركات بشكل اختياري بان تقدم تقرير المراجعة الداخلية ضمن مجموعة التقارير المالية التي تقوم هذه الشركات بتقديمها إلى بورصة الأوراق المالية. وعلى ذلك يمكن مستقبلا الإلزام بالإفصاح عن مثل هذا التقرير إذا أتضح حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية إليه بشكل كبير خلال فترة الإفصاح عنه اختياريًا.
- ضرورة وجود جهة مهنية مسئولة عن تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية في جمهورية مصر العربية أسوة بمعهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، بحيث تقوم بوضع معايير تحكم أداء المراجعين الداخليين لوظيفتهم بالشكل الذي يساعد في تحقيق دورها الفعال كأداة من أدوات حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية.

البحوث المستقبلية

- بناء على المنهج المستخدم في البحث ونتائجه يرى الباحث أن هناك مجالات عديدة تحتاج إلى مزيد من البحث في مجال تقرير المراجعة الداخلية منها ما يلي:
- اقتصرَت الدراسة الحالية على استطلاع رأي المراجعين والمحللين الماليين فقط كأحد أصحاب المصالح الخارجيين، ويكون مطلوبًا من الدراسات المستقبلية دراسة اثر كل

نوع من أنواع المعلومات الواردة ضمن تقرير المراجعة الداخلية على قرارات مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية، وتحديد درجة الأهمية النسبية والقيمة المعلوماتية لكل نوع من هذه الأنواع من المعلومات.

— اقتصرَت الدراسة الحالية على تحديد مدى توافر خاصية الملاءمة كأحد عناصر جودة المعلومات المحاسبية في المعلومات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية، وهناك حاجة لدراسة مدى توافر الخصائص الأخرى (الرئيسية والتدعيمية) في المعلومات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية.

— دراسة العوامل المؤثرة على تحديد الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية بالشركات داخل جمهورية مصر العربية.

— دراسة كيفية تحديد مجموعة العوامل التي تقيس جودة وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر أصحاب المصالح الخارجيين والمعايير اللازمة لقياس كل عامل من هذه العوامل.

— دراسة أنواع الأنشطة المختلفة التي يتم مزاولتها ضمن نطاق وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية، واثار نوع القطاع الذي تتدرج فيه الشركة على نوعية هذه الأنشطة، وما هي العوامل التي تحدد مثل هذه الأنواع من الأنشطة، وما هي الأنواع المستقبلية المتوقعة لهذه الأنشطة في المستقبل؟.

— دراسة كيفية قيام كل آلية من الآليات الأخرى لحوكمة الشركات (لجنة المراجعة والإدارة التنفيذية والمراجعة الخارجية) بتقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

قائمة المراجع

المراجع العربية

- الهيئة العامة للرقابة المالية، **القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات**، قرار رقم (٦٢) لسنة ٢٠٠٧ بشأن إصدار دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة، ٢٠٠٧/٤/١٧م،
http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2_ar/pool_extra_efsa/howkama_02.htm.
 الهيئة العامة لسوق المال، **المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى**، القاهرة، الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٨.
 مركز المديرين المصري، **دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصرية**، فبراير ٢٠١١،
http://www.eiod.org/uploads/Publications/Pdf/Egypt_CG_Code_-_Arabic_-_Final_13Feb_2011.pdf

المراجع الأجنبية

- Abbott, L. J., S. Parker, and G. F. Peters, Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities, *Accounting Horizons*, Vol. 24, No. 1, March 2010, pp. 1-24.
- Abbott, L. J., S. Parker, G. F. Peters and D. V. Rama, Corporate Governance, Audit Quality and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing, *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 4, July 2007, pp. 803-835.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), *Auditing Standards*, November 1, 2009, Available at: <http://www.aicpa.org/>.
- Archambeault, D. S., F. T. DeZoort, and T. P. Holt, The need for an internal auditor report to external stakeholders to improve governance transparency, *Accounting Horizons*, Vol. 22, No. 4, December 2008, pp. 375-388.
- Beasley, M. S., J. V. Carcello, D. R. Hermanson, and P. D. Lapides, Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms, *Accounting Horizons*, Vol. 14, No. 4, December 2000, pp. 441-454.
- Beasley, M. S., J. V. Carcello, D. R. Hermanson, and T. L. Neal, The audit committee oversight process, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26 No. 1, Spring 2009, pp. 65-122.
- Braiotta, Jr., L., R. T. Gazzaway, R. H. Colson and S. Ramamoorti, *The Audit Committee Handbook*, Fifth Edition, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2010.

- Caplan, D. H. and M. Kirschenheiter, Outsourcing and audit risk for internal audit services, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 17, No. 3, Fall 2000, pp. 387-428.
- Carcello, J. V., D. R. Hermanson and K. Raghunandan, Factors associated with U.S. public companies' investment in internal auditing, *Accounting Horizons*, Vol. 19, No. 2, June 2005, pp. 69-84.
- Carcello, J. V., D. R. Hermanson, and T. L. Neal, Disclosures in audit committee charters and reports, *Accounting Horizons*, Vol. 16, No. 4, December 2002, pp. 291-304.
- Carey, P., N. Subramaniam and, K. C. W. Ching, Internal audit outsourcing in Australia, *Accounting and Finance*, Vol. 46 No. 1, March 2006, pp. 11-30.
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy and A. M. Wright, Corporate governance in the Post-Sarbanes-Oxley Era: Auditors' Experiences, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 27, No. 3, Fall 2010, pp. 751-786.
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy and A. M. Wright, Corporate governance and the audit process, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19, No. 4, Winter 2002, pp. 573-594.
- DeZoort, F. T., D. R. Hermanson, D. S. Archambeault, and S. A. Reed, Audit committee effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 21, 2002, pp. 38-75.
- Dickins, D. and D. O'Reilly, The qualifications and independence of internal auditors, *Internal Auditing*, Vol. 24, No. 3, May/June 2009, pp. 14-21.
- Dunn, C., Internal auditors start issuing own opinions, *Compliance Week*, Vol. 3, No. 34, November 2006, pp. 22-23.
- Ebaid, I. E., Internal audit function: An exploratory study from Egyptian listed firms, *International Journal of Law and Management*, Vol. 53, No. 2, 2011, pp. 108-128.
- Field, A., *Discovering Statistics Using SPSS*, Third Edition, California: SAGE Publications Inc., 2009.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), *Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information (a replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2)*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, September 2010.
- Fourie, H. and L. Erasmus, Internal audit activities performed in South Africa, *African Journal of Business Management*, Vol. 3, No. 13, , December 2009, pp. 936-945.

- Glassman, C. A., *The Role of the Audit Committee: The US Experience*, Remarks at the XIXth Conference on Financial Markets and Control Systems, October 1, 2004, Available at: <http://www.sec.gov/news/speech/spch100104cag.htm>.
- Goodwin-Stewart, J., and P. Kent, Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit, *Accounting and Finance*, Volume 46, No. 3, September 2006, pp 387-404.
- Gramling, A. A. and S. D. Vandervelde, Assessing internal audit quality, *Internal Auditing*, Vol. 21, No. 3, May/June 2006, pp. 26-33.
- Gramling, A. A., M. J. Maletta, A. Schneider, and B. K. Church, The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 23, 2004, pp. 194-244.
- Haka, S. and P. Chalos, Evidence of agency conflict among management, auditors, and the audit committee chair, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 9, No. 4, Winter 1990, pp. 271-292.
- Hermanson, D. R. and L. E. Rittenberg, Internal audit and organizational governance, Chapter 2 in: *Research Opportunities in Internal Auditing*, Bailey, A. D. Jr., Audrey A Gramling, and S. Ramamoorti, (Eds), Florida: Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.
- Hermanson, D. R., The growing stature of internal auditing, *Internal Auditing*, Vol. 17, No. 6, November/December 2002, pp. 43-44.
- Holt, T. P. and F. T. DeZoort, The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and investment decisions, *International Journal of Auditing*, Vol. 13, No. 1, March 2009, pp. 61-77.
- Holt, Travis P., The effects of internal audit role and reporting relationships on investor perceptions of disclosure credibility, *Ph.D. Dissertation*, The University of Alabama, 2009, Available at: http://acumen.lib.ua.edu/content/u0015/0000001/0000054/u0015_0000001_0000054.pdf.
- Hutchinson, M. R. and M. M. Zain, Internal audit quality, audit committee independence, growth opportunities and firm performance, *Corporate Ownership and Control*, Vol. 7, No. 2, 2009, pp. 50-63.
- Institute of Internal Auditors (IIA), *International Professional Practices Framework (IPPF)*, January 2011, Available at: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/>.
- Institute of Internal Auditors (IIA), *International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*, Issued: October 2008, Revised: October 2010, Available at:

- <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>.
- Institute of Internal Auditors (IIA), ***Legal Considerations in Communicating Results***, Practice Advisory 2400-1, Florida: The IIA, Issued: March 2001 , Revised: May 2010,.
- Institute of Internal Auditors (IIA), ***Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion on Internal Control***, Florida: The IIA., June 10, 2005, Available at: http://www.iaa.nl/Sitefiles/PDF/Internal_Audit_Opinions_06-10-2005_FINAL_ls.pdf.
- Institute of Internal Auditors Research Foundation (IARF), ***A Global Summary of the Common Body of Knowledge 2006***, Florida: The Institute of Internal Auditors, 2007.
- International Federation of Accountants (IFAC), ***Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control***, New York: International Federation of Accountants, April 2009.
- James, K. L., The effect of internal audit structure on perceived financial statements fraud prevention, ***Accounting Horizons***, Vol. 17, No. 4, December 2003, pp. 315-27.
- Krell, E., How to strengthen compliance through internal audit, ***Business Finance***, Vol. 10, No. 7, July 2004, pp. 20-26.
- Lowe, D. J., M. A. Geiger and K. Pany, The effects of internal audit outsourcing on perceived external auditor independence, ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, Vol. 18, Supplement 1999, pp. 7-26.
- Mihret, D. G., and M. A. Admassu, Reliance of external auditors on internal audit work: A corporate governance perspective, ***International Business Research***, Vol. 4, No. 2, Apr 2011, pp. 67-79.
- Organisation for Economic Co-Operation And Development (OECD), ***Corporate Governance in Asia: A Comparative Perspective***, OECD, 2001.
- Pierce, C., ***Corporate Governance in the Middle East and North Africa***, Philadelphia, GMB Publishing Ltd., 2008.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), ***An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements***, PCAOB Auditing Standard No. 5, 2007, Available at: http://www.pcaobus.org/Rules/Docket_021/2007-05-24_Release_No_2007-005.pdf.
- Raghunandan, K., W. J. Read, and D. V. Rama, Audit committee composition, “gray directors,” and interaction with internal auditing, ***Accounting Horizons***, Vol. 15, No. 2, June 2001, pp. 105–118.

- Rezaee, Z. and R. Riley, *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*, Second Edition, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2010.
- San Miguel, J. G. and V. Govindarajan, The contingent relationship between the controller and internal audit functions in large organizations, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, No. 2, 1984, pp. 179-188.
- Sarbanes–Oxley Act*, July 30, 2002, Available at: http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/getdoc.cgi?dbname=107_cong_bills&docid=f:h3763enr.tst.pdf
- Sarens, G. and I. De Beelde, The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions, *International Journal of Auditing*, Vol. 10, No. 3, November 2006, pp 219-241.
- Securities and Exchange Commission (SEC), *Self-Regulatory Organizations, New York Stock Exchange, Inc.*, SEC Securities and Exchange Commission Act Release No. 48745, November 4, 2003, Available at: <http://www.sec.gov/rules/sro/34-48745.htm>.
- Spira, L. F., *The Audit Committee: Performing Corporate Governance*, New York, Kluwer Academic Publishers, 2002.
- Swanger, S. L., and E. G. Chewning, Jr., The effect of internal audit outsourcing on financial analysts' perceptions of external auditor independence, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 20, No. 2, September 2001, pp. 115-129.
- Swanson, D., Speaking up: The art of expressing an internal audit opinion, *Compliance Week*, Vol. 3, No. 33, October 2006, 62-63.

السؤال الثالث:

برجاء تحديد درجة توافر القدرة التنبؤية (كعنصر من خاصية الملاءمة) في الأقسام الرئيسية التالية لتقرير المراجعة الداخلية

بيان	متوافرة جدا	متوافرة	متوسطة	غير متوافرة	غير متوافرة إطلاقا
١- أسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية					
٢- مسؤوليات المراجعة الداخلية					
٣- المساءلة التي تخضع لها وظيفة المراجعة الداخلية					
٤- أنشطة المراجعة الداخلية					
٥- الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية					
٦- رأي المراجع الداخلي					

السؤال الرابع:

برجاء تحديد درجة توافر القدرة التأكيدية (كعنصر من خاصية الملاءمة) في الأقسام الرئيسية التالية لتقرير المراجعة الداخلية

بيان	متوافرة جدا	متوافرة	متوسطة	غير متوافرة	غير متوافرة إطلاقا
١- أسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية					
٢- مسؤوليات المراجعة الداخلية					
٣- المساءلة التي تخضع لها وظيفة المراجعة الداخلية					
٤- أنشطة المراجعة الداخلية					
٥- الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية					
٦- رأي المراجع الداخلي					

السؤال الخامس:

برجاء تحديد درجة أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لأسلوب الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية في الحالات الآتية:

بيان	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم إطلاقا
١- الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال قسم داخلي بالشركة					
٢- الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة					
٣- الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاعتماد على كلا الأسلوبين السابقين					

السؤال السادس:

في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال قسم داخلي بالشركة، برجاء تحديد درجة أهمية الإفصاح عن المعلومات الآتية:

بيان	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم إطلاقا
١- حجم قسم المراجعة الداخلية					
٢- معلومات عن رئيس قسم المراجعة الداخلية					
٣- الشهادات المهنية الحاصل عليها أعضاء قسم المراجعة الداخلية (مثل CPA, CMA, CIA)					
٤- خبرة أعضاء قسم المراجعة الداخلية					

السؤال السابع:

في حالة الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة، برجاء تحديد درجة أهمية الإفصاح عن المعلومات الآتية:

بيان	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم إطلاقا
١- معلومات عن مكتب المحاسبة والمراجعة					
٢- الأتعاب المدفوعة لمكتب المحاسبة والمراجعة					

السؤال الثامن:

برجاء تحديد درجة أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية المعلومات الآتية عن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية:

بيان	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم إطلاقا
١- أهداف وظيفة المراجعة الداخلية					
٢- مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية					
٣- أي تعديلات في توصيف وظيفة المراجعة الداخلية					

السؤال التاسع:

برجاء تحديد درجة أهمية الإشارة في تقرير المراجعة الداخلية إلى المستوى الإداري الذي تقدم إليه تقارير المراجعة الداخلية في الحالات الآتية:

بيان	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم إطلاقا
١- تقديم تقرير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة AC					
٢- تقديم تقرير المراجعة الداخلية إلى المدير التنفيذي CEO					
٣- تقديم تقرير المراجعة الداخلية إلى المدير المالي CFO					
٤- تقديم تقرير المراجعة الداخلية إلى الإدارة التنفيذية EM					

السؤال العاشر:

برجاء تحديد درجة أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية لمعلومات عن كل نشاط من الأنشطة الآتية:

بيان	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم إطلاقا
١- أنشطة المراجعة طبقا لتوصيف الوظائف					
٢- نشاط المراجعة المالية					
٣- نشاط مراجعة نظام الرقابة الداخلية					
٤- الأنشطة الاستشارية					

السؤال الحادي عشر:

برجاء تحديد درجة أهمية تضمين تقرير المراجعة الداخلية للمعلومات الآتية:

بيان	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم إطلاقا
١- الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية					
٢- رأي المراجع الداخلي					

السؤال الثاني عشر:

يترتب على الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية بعض الآثار الإيجابية على حوكمة الشركات، برجاء اختيار درجة أهمية الآثار الآتية:

بيان	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم إطلاقا
١- زيادة الشفافية والقدرة على فهم وظيفة المراجعة الداخلية					
٢- زيادة المساءلة والاجتهاد والموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية					

السؤال الثالث عشر:

يرتبط بالإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية بعض عوامل التكلفة، برجاء اختيار درجة أهمية كل عامل من عوامل التكلفة الآتية:

بيان	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم إطلاقا
١- دخول المراجع الداخلي ضمن مجموعة المسؤولين قضائيا عن صحة وسلامة المعلومات الواردة ضمن التقارير المالية					
٢- زيادة عبء المعلومات على مستخدمي المعلومات المحاسبية الواردة ضمن التقارير المالية					
٣- زيادة تكاليف عملية إعداد التقارير المالية					