

د/ يوسف صلاح حسن

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية العلوم الإدارية والمالية
الجامعة الخليجية

الدور الوسيط لمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية في العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية علي الشركات المدرجة بمؤشر EGX 100 ببورصة الأوراق المالية المصرية

Abstract

This research shows the mediator role of the standards of internal auditing evaluation in the relation between the internal auditing effectiveness and financial reports quality for a sample of companies registered in financial market To realize that a questionnaire prepared by the researcher contained in appendix number (1) involving 39 phrases distributed among three basic

Variables: independent variable is the internal auditing effectiveness, the second variable is the mediator variable involved in the standards of internal auditing evaluation. The third variable is the following of quality of financial reports. The study depends on (S.E.M) to achieve which The model is true and testing the hypotheses of the study. it has been used two programs (spss-22, LISREL-8.8) involved in four hypotheses, three of them are the effect of statistic significant of the internal auditing effectiveness, standards of evaluation the internal auditing performance, quality of financial reports, At last the fourth hypothesis that standards of evaluation the internal auditing performance are mediated the relation between the internal auditing effectiveness and quality of financial reports the study is ended to: the internal auditing effectiveness has a core role to determine the quality of financial reports and a good role in effective applying for standards of evaluation of internal auditing.

Keywords: Internal auditing effectiveness quality of financial reports-standards of evaluation the auditing performance-short-interview method.

ملخص البحث

تناول هذا البحث الدور الوسيط لمعايير أداء المراجعة الداخلية في العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية على عينة من الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية. ولتحقيق ذلك أعد الباحث قائمة أستبيان تضمنت ٣٩ عبارة الواردة بالملحق رقم (١) موزعة على ثلاثة متغيرات أساسية وهي: المتغير المستقل والمتمثل في فعالية المراجعة الداخلية والمتغير الثاني وهو المتغير الوسيط ويتمثل في معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية، أما المتغير الأخير وهو المتغير التابع ويتمثل في جودة التقارير المالية. وقد أعتمد البحث على أسلوب نمذجة المعادله البنائية (S.E.M) وذلك للتعرف على مدى صحة نموذج الدراسة وإختبار فروض الدراسة وقد تم الأستعانة ببرنامجي (spss-22, LISREL-8.8) المتمثلة في أربعة فروض الثلاثة الأولى منها وهي وجود تأثير ذودلاله أحصائية لفعالیه المراجعة الداخليه على جودة التقارير، تقييم أداء المراجعة الداخلية، جودة التقارير المالية، وأخيراً الفرض الرابع تتوسط معايير تقييم أداء المراجعة الداخليه للعلاقة بين فعالیه المراجعة الداخليه وجودة التقارير المالية، هذا وقد خلص البحث إلى النتائج التالية: أن فعالية المراجعة الداخليه لها دور محوري ورئيسي في تحديد جودة التقارير المالية للشركة، وأيضاً لها دور في التطبيق الكفاء والفعال لمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية.

الكلمات الدالة: فعالیه المراجعة الداخليه-جودة التقارير المالية-معايير تقييم أداء المراجعة الداخليه-طريقة المقابلة القصيرة.

١ - مقدمة

للشركة من حيث إتصافها بالشفافية والصدق وإمكانية الاعتماد عليها، حيث وجدت هذه الدراسات ان فعالية المراجعة الداخلية تتحدد بخصائص المراجع الداخلي ومدى جودة البيئة الداخلية للمراجعة الداخلية ، طبيعة السياسات والاجراءات المتعلقة بالمراجعة الداخلية، قنوات الاتصال بين المراجع الداخلي والأطراف الأخرى ذات العلاقة. وتختلف الأهمية النسبية لهذه المحددات من دراسة لأخرى ولكن اتفقت معظم الدراسات ان لهذه المحددات دور كبير فى تحديد فاعلية المراجعة الداخلية داخل الشركات. بينما دراسة كل من (Engel,et al, 2010; Gerrit & Ignance,2012; and Isic et al, 2011) وجدت أن دور فاعلية المراجعة الداخلية فى التأثير على جودة التقارير المالية يتوقف على مدى وجود معايير تقييم لأداء المراجعة الداخلية، فبدون هذه المعايير لا تظهر العلاقة بين فاعلية المراجعة الداخلية وجودة التقارير الماليه، حيث وجدت هذه الدراسات أن معايير تقييم اداء المراجعة الداخلية هى متغير وسيط، يتوسط العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية ، وجودة التقارير المالية سواء كانت هذه المعايير تلعب دور الوسيط التام أو الوسيط الجزئى.

تأسيساً على ذلك تتمثل مشكلة الدراسة فى التساؤل الرئيسى التالى:

" هل وجود معايير لتقييم أداء المراجعة الداخلية هو المحدد لدور فعالية المراجعة الداخلية فى تأثيرها على جودة التقارير المالية؟ "

وللإجابة على هذا التساؤل يجب الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

١- هل توجد علاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية؟

إن جودة التقارير المالية سواء جودة صياغة التقارير المالية أو جودة محتوى عرض التقارير أو جودة عرض التقارير تتوقف على العديد من العوامل، ولكن لم تتفق مع الكتابات والدراسات على ماهي العوامل المحددة بشكل قاطع لجودة القوائم والتقارير المالية، حيث هناك فريق من الباحثين وجه الانتظار الى أهمية البيئة الداخلية للمراجعة، وهناك من اهتم بخصائص المراجع، وفريق آخر إهتم بأهمية السياسات والاجراءات، وجودة الاتصال الداخلي للمعلومات، ولكن لم تحدد الدراسات أي من هذه العوامل الأكثر أهمية فى تحديد جودة التقارير المالية. وظهر فريق آخر من الكتاب والباحثين وجهوا الانتظار إلى أهمية معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية فى تحقيق جودة التقارير المالية، ونوهت إلى أن معايير التقييم هي المتغير الأساسى الذى يُظهر العلاقة بين العوامل المحددة لجودة التقارير المالية، والتي تمثل أبعاد فعالية المراجعة الداخلية، وجودة التقارير المالية بأشكالها المختلفة. فتوافر المعايير لأداء المراجعة الداخلية، تظهر دور فعالية المراجعة الداخلية فى تحقيق جودة التقارير المالية.

لذلك يسعى البحث الحالى الى التعرف على دور معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية فى تفعيل العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية.

٢ - مشكلة الدراسة

بناءً على مراجعة الأدبيات إتضح ان هناك جدل واسع حول مدى تأثير فعالية المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية. فدراسة (Douglas et al, 2009) وجدت ان كلما إتصفت المراجعة الداخلية بالفاعلية والكفاءة أدى ذلك الى جودة التقارير المالية

٢- تحسين جودة القوائم المالية داخل الشركات من خلال توضيح دور معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية، ومن خلال تنظيم فاعلية المراجعة الداخلية.

٣- توجيه أنظار القائمين على وظيفة المراجعة الداخلية على أهمية وجود معايير لتقييم الأداء في تفسير العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية، وجودة التقارير المالية.

الأهمية النظرية

تتمثل الأهمية النظرية في:

أنه من خلال حصر الدراسات السابقة في هذا المجال إتضح أن الدراسات تقوم بدراسة أثر فعالية المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية. أو تقوم بدراسة العوامل المحددة لفاعلية المراجعة الداخلية. بينما هذه الدراسة تحاول إكتشاف حقيقة العلاقات بين هذه المتغيرات حيث تعمل على توضيح الدور الحقيقي لمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية في تحديد العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية، وجودة التقارير المالية. وبالتالي تتمثل الأهمية النظرية للدراسة في إكتشاف علاقات جديدة بين متغيرات الدراسة: وهي مرحلة متقدمة في بناء وإختبار النظرية.

٥- الإطار المفاهيمي والدراسات

السابقة:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية ومنطقية سيتم التعرض إلى الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة والتي تعكس معنى وأبعاد والتأصيل النظرى للمفاهيم محل الدراسة ثم يتم التعرض إلى الدراسات السابقة التي تعكس مدى الجدل فى إثبات العلاقات بين متغيرات ونموذج الدراسة. ولذلك يتضمن هذا الجزء بعدين رئيسيين:

٢- هل تؤثر معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية على العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية؟ وماهى طبيعة وأهمية هذا التأثير؟

٣- هدف الدراسة

تتمثل الأهداف الرئيسية للدراسة فى الإجابة على تساؤلاتها والتي تعمل على حل مشكلة الدراسة ولذلك تتمثل أهداف الدراسة في:

- ١- تحديد مدى تأثير فعالية المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية.
- ٢- تحديد مدى تأثير أداء المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية.
- ٣- تحديد مدى تأثير فعالية المراجعة الداخلية على معايير أداء المراجعة الداخلية.
- ٤- تحديد مدى تحقيق الدور الوسيط لمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية بين فعالية المراجعة الداخلية، وجودة التقارير المالية.
- ٥- فى حالة إثبات الدور الوسيط لفعالية المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية، يتم تحديد الأهمية النسبية لمحددات الفعالية.

٤- أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة فى الأهمية التطبيقية، والأهمية النظرية.

الأهمية التطبيقية للدراسة

تتمثل الأهمية التطبيقية للدراسة فيما يلي:

- ١- توجيه أنظار المراجعين الداخليين والقائمين على وظيفة المراجعة الداخلية نحو العوامل الرئيسية التى تساعد على تحقيق فاعلية المراجعة الداخلية مع تحديد أى من هذه العوامل الأكثر إرتباطاً بهذه الفاعلية.

تنفيذية. ووجود دليل للمراجعة الداخلية، ووجود نظام لمراقبة جودة الأداء) .

كما أشارت دراسة (عبد الله، ٢٠١٣م) إلى أن المراجعة الداخلية كنظام معلومات يعتمد في جودته على ثلاث عناصر أولهما: جودة المدخلات (مستوى التعليم، والخبرة، والاستقلال والموضوعية)، وثانيهما: جودة العمليات (الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي، ومراجعة الالتزام، وإجراءات المراجعة لاكتشاف الغش)، وثالثهما: جودة المخرجات (القيمة التي يضيفها تقرير المراجعة، ومدى اكتشاف محاولات الغش، ومدى تنفيذ المنشأة لتوصيات المراجعة الداخلية، ودرجة اعتماد مراقب الحسابات على المراجعة الداخلية). كما أكدت كل من دراسة (Gerrit, et 2012, Harjinder et al, 2013) على أن فعالية المراجعة الداخلية تعتمد على مدى توافر المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية في المراجع الداخلي بما يمكنه من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

فتعرف دراسة (Mihret and Yismaw, 2007) فعالية المراجعة الداخلية بأنها قدرة وظيفة المراجعة الداخلية على توفير نتائج وتوصيات مفيدة، تساعد الإدارة في الوفاء بمسئوليتها، وذلك من خلال تخطيط أعمال المراجعة، والوصول إلى نتائج مفيدة، وأخذ نظرة واسعة بينما يعرف (Elder and Da-vies, 2007) فعالية المراجعة الداخلية بأنها مدى الالتزام بالمعايير المهنية.

ووفقا للمعيار رقم (٢٠٠٠) الخاص بإدارة نشاط المراجعة الداخلية (HM Treasury, 2011) ، يجب على مدير قسم المراجعة الداخلية بالمنظمة بإدارة نشاط المراجعة الداخلية بصورة فعالة، للتأكد من أنها تضيف قيمة للمنظمة. ووفقا لهذا المعيار

البعد الأول الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة، والبعد الثاني الدراسات السابقة التي توضح حقيقة العلاقات بين هذه المتغيرات.

١-٥: الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة:

يتعرض الإطار المفاهيمي للدراسة إلى المتغيرات الخاضعة للدراسة والتي تتمثل في ثلاثة متغيرات رئيسية، وهي: فاعلية المراجعة الداخلية ومحدداتها، معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية، وجودة التقارير المالية.

١-١-٥: فاعلية المراجعة ومحدداتها:

لم تتفق أدبيات الفكر المحاسبي على تعريف موحد وشامل لفاعلية المراجعة الداخلية، وإن كانت هناك بعض المحاولات التي ساهمت في قياسها فقد أكدت دراسة (Douglas et al, 2009) على أن فاعلية المراجعة الداخلية تعتمد على مدى توافر الكفاءة والموضوعية، بينما أكدت دراسة (Ray, 2009) على أن فعالية المراجعة الداخلية لا تتوقف فقط على حماية أصول المنشأة، والتأكد من صحة ودقة المعلومات المحاسبية، بل تعتمد لتشمل مساعدة كافة أنشطة المنشأة لتحقيق قيمة مضافة، بما يعود بالفائدة على أصحاب المصالح المختلفة ، كما أكد معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2010) على أن فعالية المراجعة الداخلية تعتمد على دورها في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات، في حين أعتمدت دراسة (مبارك، ٢٠١٠م) في قياس فعالية المراجعة الداخلية على عدة متغيرات هي: (المؤهلات العلمية، والشهادات المهنية، والخبرة، والتدريب، وحجم قسم المراجعة، وحجم العمل، والمعرفة بعمليات الشركة، والاستقلال التنظيمي، وعدم الاشتراك في أعمال

التي تنجم عن العلاقات أو الولاء لمجموعة معينة. ومن ثم يقع على عاتق المراجع الداخلي تحقيق الموضوعية، من خلال قدرته على جمع الأدلة وتقييمها بصورة انتقادية وموضوعية.

(ج) الشك المهني - Professional Skepticism

يجب أن يحافظ المراجع الداخلي على حالة الشك المهني، والتي تتطلب تحديد موقف المراجع من الأدلة المقدمة ومدى اقتناعه بصحتها. ويجب على المراجع الداخلي أن يبذل العناية المهنية الكافية، مع الاهتمام بقضايا الأهمية النسبية والمخاطر، وكفاية وسلامة نظم الرقابة الداخلية، وتقييم المواقف التي تشير إلى أوضاع غير قانونية.

(د) المقدرة الابتكارية - Innovative ability

تزداد توقعات أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين بشأن مقدرة المراجع الداخلي على إضافة قيمة للمنظمة، وبالتالي يجب على المراجع الداخلي ان يكون لديه القدرة الابتكارية لمواكبة العصر، وذلك من خلال التعليم المستمر وتحسين ادائه المهني حتى يستطيع المراجع الداخلي مواكبة احدث التقنيات والقضايا التي تواجه المنظمة، ومن ثم تقييم توصيات بطرق جديدة ومبتكرة لممارسة الأعمال والتركيز على إضافة القيمة.

بينما ترى دراسة (Cohen and Hoitash, 2010) أن فعالية المراجعة الداخلية تساعد في تحسين أربع عمليات هامة في المنظمة هي:

(أ) عمليات التعليم Learning

تساعد وظيفة المراجعة الداخلية الفعالة في تعليم أفراد المنظمة كيفية أداء وظائفهم بصورة أفضل.

فإن نشاط المراجعة الداخلية يدار على نحو فعال عندما:

- تحقق نتائج اعمال نشاط المراجعة الداخلية الغرض منها والمسئولية المتضمنة في ميثاق المراجعة الداخلية.

- يتفق نشاط المراجعة الداخلية مع تعريف المراجعة الداخلية والمعايير المهنية.

- يلتزم أفراد فريق عمل المراجعة الداخلية بقواعد السلوك الأخلاقي والمعايير المهنية ذات الصلة.

وتحدد دراسة (Khoury, 2011) أربعة ركائز أساسية لبناء وظيفة مراجعة داخلية فعالية فى القطاع الحكومى، والتي تشمل زيادة الوعى بالمراجعة الداخلية فى القطاع الحكومى، والدعم التشريعى لوظيفة المراجعة الداخلية، وتحسين نظم الحوافز لإدارة المراجعة الداخلية، وأخيراً دعم الادارة العليا وأصحاب المصالح الخارجيين وصانعى السياسة لأهمية التغيير والاصلاح والتحسينات لوظيفة المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومى.

ومن ناحية أخرى، خلصت دراسة (Hancox, 2006) إلى أنه لى تكون وظيفة المراجعة الداخلية فعالة، يجب أن يتسم المراجع الداخلى بأربع خصائص هي:

(أ) الاستقلالية independence

يكون المراجع الداخلى مستقلاً عندما يمكنه القيام بعمله دون خوف من حدوث أى تداعيات لا مبرر لها، بالإضافة إلى قدرته على الوصول غير المقيد لأعلى المستويات الادارية فى المنظمة.

(ب) الموضوعية Objectivity

إذ يجب على المراجع الداخلى تقديم الاستنتاجات بدون التأثر بالمشاعر أو الآراء الشخصية أو المعتقدات السياسية أو الاجتماعية

(ب) عمليات التحفيز Motivation

تساعد وظيفة المراجعة الداخلية الفعالة في تحسين أداء المنظمة، وذلك من خلال منع واكتشاف حالات القصور أو المخالفات، مما يحفز أفراد المنظمة على الأداء بصورة سليمة في ظل خضوعهم للفحص والتقييم بواسطة وظيفة المراجعة الداخلية.

(ج) عمليات الردع Deterrence

يؤدي وجود وظيفة مراجعة داخلية فعالة وقادرة على كشف أوجه القصور والمخالفات في المنظمة إلى تشجيع أفراد المنظمة على الالتزام بمعايير الأداء.

(د) تحسين العمليات - Process improvements

وجود وظيفة مراجعة داخلية فعالة تزيد احتمال أن تتم الأمور في نصابها الصحيح، ومن ثم يقوم أفراد المنظمة بأداء المهام بصورة صحيحة، هذا بالإضافة إلى دور المراجعة الداخلية في تحسين عمليات المنظمة من خلال الحوكمة وإدارة المخاطر، وتحسين عمليات الرقابة.

ومن ناحية أخرى، خلصت الدراسة (Hancox,2006) إلى أنه لكي تكون وظيفة المراجعة الداخلية فعالة، يجب على المراجع الداخلي تطوير ووضع خمسة جوانب لكل عملية مراجعة يقوم بها، والتي تشمل:

(أ) المعايير:

عند القيام بعملية المراجعة يجب على المراجع الداخلي تحديد المعايير التي يجب استخدامها في تقييم البرنامج أو النشاط أو العملية محل المراجعة وتتضمن هذه المعايير ماينبغي أن

يكون عليه النشاط أو العملية محل المراجعة، بما في ذلك تقييم أولى للرقابة الداخلية.

(ب) الوضع الحالي:

يجب على المراجع الداخلي تحديد ما هو موجود في الواقع فعلاً بالنسبة للنشاط أو العملية أو البرنامج محل المراجعة، مع توثيق الوضع الحالي أثناء عملية المراجعة.

(ج) الأثر:

يجب على المراجع الداخلي تحديد النتائج أو الأثر المترتب على الفرق بين معيار (ما يجب أن يكون) والوضع الحالي (ما هو كائن فعلاً) بالنسبة للنشاط أو العملية أو البرنامج محل المراجعة، بالإضافة إلى تحديد ما إذا كان الأثر المترتب يتطلب وجود حاجة إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية.

(د) السبب:

يجب على المراجع الداخلي تحديد السبب وراء أختلاف الوضع الحالي عن المعيار بالنسبة للنشاط أو العملية أو البرنامج محل المراجعة، فبدون فهم السبب لا يستطيع المراجع تقديم توصيات مفيدة.

(هـ) التوصية:

يجب على المراجع الداخلي تقديم التوصيات بالإجراءات اللازمة لتصحيح الوضع الحالي حتى تقابل المعايير بالنسبة للنشاط أو العملية أو البرنامج محل المراجعة.

وفيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي، تناولت دراسة (Diamond, 2002) أربع عوامل هي الاستقلال، والكفاءة المهنية، ونطاق المراجعة الداخلية، وإدارة وظيفة المراجعة الداخلية، والتي تؤثر هذه العوامل على فعالية المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي.

ومن ناحية أخرى، فقد تناولت دراسة (Cohen and Hoitash, 2010) فعالية المراجعة الداخلية من وجهة نظر تصورات وتقييم المراجع الخارجى ومدى اعتماده على المراجعة الداخلية بالمنظمة. وقد تعرضت الدراسة لست محددات لفعالية المراجعة الداخلية هي القطاع الذى تنتمى إليه المنظمة سواء أكان القطاع الخاص مقابل القطاع العام، والكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، وجودة أعمال المراجعة، والاستقلال التنظيمى، والوضع الوظيفى، ودعم الإدارة العليا. ومن خلال وضع وتطوير مؤشر لقياس فعالية المراجعة الداخلية، توصلت الدراسة أن العوامل التى تؤثر فى فعالية المراجعة الداخلية تتمثل فى دعم الإدارة العليا والكفاءة المهنية، والاستقلال التنظيمى، وجودة عمل المراجعة الداخلية.

وتعرض (Karagiorgos et al. 2011) لفحص العلاقة بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية وأداء المراجعة الداخلية. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن نجاح وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية يرتبط بالعناصر الخمسة لنظام الرقابة الداخلية، التى تشمل بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات، والاتصال، والمتابعة. هذا بالإضافة إلى وجود أربعة مجالات يمكن لمدير قسم المراجعة الداخلية بالمنظمة تطويرها لتدعيم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنظمة، التى تتضمن، بيئة المنظمة، ودعم الإدارة العليا، وكفاءة فريق المراجعة الداخلية، وجودة أعمال المراجعة الداخلية.

ومن ناحية أخرى، اعتمدت دراسة (Soh and Bennie, 2013) على تصورات وإدراك لجنة المراجعة بالنسبة لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنظمة. وقد خلصت الدراسة إلى أن العوامل الهامة التى تساهم فى فعالية وظيفة المراجعة

بينما خلصت دراسة (Han,2004) إلى أن فعالية المراجعة الداخلية تعتمد على عدة عناصر تتضمن الاستقلال الحقيقى، والفهم الجيد للقضايا التى تواجه المنظمة والتحديات التى تواجه الإدارة، ومقدرة وظيفة المراجعة الداخلية على الاستجابة لاحتياجات الإدارة، والتقييم الموضوعى وتقديم المشورة وضمان إدارة المخاطر، وبالإضافة إلى المساهمة فى تحسين الأداء، والتواصل الفعال مع الإدارة، وتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية، والتأهيل المهني والتدريب المستمر وصقل مهارات أفراد المراجعة الداخلية، وأخيراً استخدام التكنولوجيا فى أعمال المراجعة.

بينما تناولت دراسة (Mihret and Yismaw,2007) تأثير أربعة عوامل على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية فى قطاع حكومى. وتتمثل هذه العوامل فى حدود المراجعة الداخلية، والدعم الإدارى، والوضع التنظيمى لوظيفة المراجعة الداخلية، وسمات الجهة الخاضعة للمراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن فعالية المراجعة الداخلية هي عملية ديناميكية، تتحقق من خلال تفاعل العوامل الأربعة السابقة، بالإضافة إلى أن فعالية المراجعة الداخلية فى القطاع الحكومى تتأثر بقوة بكل من جودة المراجعة الداخلية والدعم الإدارى لوظيفة المراجعة الداخلية. وقد أوصت الدراسة بضرورة تقييم فعالية المراجعة الداخلية فى القطاع الحكومى بصورة مستمرة من خلال تقييم مدى مساهمة المراجعة الداخلية فى تقديم تقييم موضوعى ومستقل للمعلومات المالية والتشغيلية والنظم والإجراءات داخل المنظمة، بهدف توفير توصيات مفيدة لتحسين عمليات المنظمة.

الداخلية عن درجة البكالوريوس في المحاسبة الخاصة، وأن بعض الشركات السعودية تسمح بعمل مراجعين داخليين بمؤهل أقل من البكالوريوس، حيث سمحت اللائحة الموحدة للمراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ بتاريخ (١٤٢٨/٤/٦هـ) كما تشمل التأهيل المهني من خلال الحصول على الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية، مثل: شهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، وشهادة مراجع داخلي (CIA)، وشهادة محاسب إداري (CMA)، وشهادة مراجع مالي (CFA)، لما له من دور في تنمية مهارات المراجع الداخلي في اكتشاف المخالفات، وبالإضافة إلى ذلك تُعد الخبرة (Experience) والتدريب والتعليم المستمر (Training and Continuous Education)، أحد العوامل التي تساهم في تحسين قدرة المراجع الداخلي على اكتشاف مرسات إدارة الأرباح حيث يحتاج المراجع إلى فهم طبيعة عمله والجراءات التي يحتاجها لمتابعة مهامه ومسئوليته، وإلى جانب ذلك تُعد الموضوعية (Objectivity)، بما يؤكد من ضرورة نزاهة المراجع وتجنب تعارض مصالحه الشخصية مع مصلحة المنشأة أحد محددات جودة المراجعة الداخلية.

ووفقاً لـ (IIA, 2010) تتمثل خصائص فريق المراجعة الداخلي فيما يلي:

١- الاستقلالية: تعني أن يقوم المدقق بعمله وفي جميع مراحل التدقيق، بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون تحيز لجهة معينة، وهذا يعني أن يكون المدقق مستقلاً من الناحيتين الفعلية

الداخلية تتمثل في الكفاءة المهنية لفريق المراجعة الداخلية، وإداء وظيفة المراجعة الداخلية بواسطة إدارة المراجعة الداخلية مقارنة بتمهيد خدمات المراجعة الداخلية لطرف خارجي، والدعم الإداري لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال ضمان الاستقلال والموضوعية.

وبناء على ما سبق، يمكن القول بأن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بقطاع حكومي تتحقق نتيجة تفاعل مجموعة من العوامل أهمها جودة أعمال المراجعة الداخلية، ودعم الإدارة العليا، والوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، وخصائص الجهة الخاضعة للمراجعة، والدعم التشريعي لوظيفة المراجعة الداخلية، والكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين.

ويلاحظ مما سبق أختلاف مفهوم فعالية المراجعة الداخلية ومحدداتها من وجهة نظر القائم بتقييم ذلك الفعالية. وإجمالاً يمكن تحديد أبعاد فعالية المراجعة الداخلية فيما يلي:

• البعد الأول: خصائص المراجع الداخلي:

حدد كل من معيار المراجعة الأمريكي رقم (٦٥) (SAS No. 65) والمعيار رقم (٢) الصادر عن مجلس الاشراف المحاسبي (PCAOB, 2010) والمعيار الأمريكي رقم (٩) (SAS) الخصائص الشخصية الواجب توافرها في فريق المراجعة الداخلية، ومن أهمها: (الكفاءة المهنية Competence) وهي تشمل التأهيل العلمي للمراجع الداخلي كأحد المحددات التي تساعد في تنمية قدرته المهنية على اكتشاف ممارسات الإدارة الانتهازية لذا أكدت العديد من الدراسات المحاسبية (العبادي، ٢٠٠٧م، خليل، ٢٠١١م، مبارك، ٢٠١٠م) على أهمية ألا يقل المؤهل العلمي للمراجع

- والذهنية، وعلى المدقق أن يكون قاصداً العدل تجاه جميع الفئات المستفيدة من تقريره.
- ٢- **النزاهة:** تعنى وجوب أن يتحلى المدققون الداخليون بالنزاهة في أداء عملهم مما يؤسس للثقة في أعمالهم والاعتماد عليها.
- ٣- **الموضوعية:** يجب على المدققين الداخليين إبداء الموضوعية في جمع وتقييم الأدلة وإيصال المعلومات، والتقارير حول عملهم، وأن لا يخضعوا لتأثير مصالحهم الشخصية وتأثير الأطراف المختلفة عند بناء تقديراتهم، وتكوين رأيهم المهني.
- ٤- **الكفاءة الفنية والخبرة المهنية:** يجب على المدققين الداخليين أن يطبقوا المعرفة والمهارات والخبرات أثناء تقديمهم للخدمات.
- ٥- **العمل بروح الفريق:** أن يدرك المراجع أنه عضو في فريق عمل متكامل ومن ثم يجب عليه العمل بروح الفريق.
- ٦- **الحرص على التعلم والتطور المستمر:** التدريب من خلال حضور المؤتمرات ، وورش العمل والدورات التدريبية المتخصصة لتنمية المقدرة المهنية للمراجع الداخلي وأكسابه الخبرات النظرية والعملية وإطلاعه على التطور في معايير وأجراءات المراجعة الداخلية كما يجب أن يكون التدريب في إطار خطة سنوية للوقوف على المهارات التي يجب أن يتسم بها المراجع الداخلي في ضوء متواعدة المنشأة من مستجدات.
- **البعد الثاني: بيئة المراجعة الداخلية:**
- تتمثل بيئة المراجعة الداخلية في ثلاثة عناصر رئيسية، تتمثل في:
- ١- **الاستقلال التنظيمي والفني:** أظهرت معايير المراجعة الداخلية التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين (Institute of Internal Auditors (IIA, 2010) المعيار رقم (١١٠٠) بعنوان (الاستقلال والموضوعية & Objectivity) وقد أكد المعيار على أن استقلال المراجع الداخلي يتطلب تبعيته من الناحية التنظيمية لمجلس الإدارة لضمان أدائه لواجباته المهنية بحرية تامة وبعيداً عن أية ضغوط في تحديد نطاق المراجعة وكذلك تبعيته من الناحية الفنية للجنة المراجعة من خلال رفع تقرير المراجعة الداخلية لها والتشاور معها في الأمور الفنية الخاصة بالمنشأة، كما أن تحقيق الموضوعية يتطلب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها (خليل، 2011).
- ٢- **نطاق عمل المراجعة الداخلية:** أصبح عمل المراجعة الداخلية لا يقتصر على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بل أمتد ليشمل أنشطة مضيئة للقيمة كأنشطة دعم حوكمة الشركات، مثل: (دعم الأخلاقيات والقيم داخل المنشأة، والتنسيق بين الأنشطة وتوصيل المعلومات بين اطراف الحوكمة، والتأكد من كفاءة إدارة الأداء والمساءلة)، وأنشطة إدارة المخاطر مثل: (تقييم وتحديد المخاطر الهامة، وتجميع المعلومات الملائمة عن المخاطر وتوصيلها في الوقت المناسب) وأنشطة الرقابة الداخلية مثل (تقييم فعالية الرقابة، ومراجعة فرص الغش، وتحليل

المراجعة المحددة. وتعكس هذه الإجراءات برنامج المراجعة.

هذا البرنامج عبارة عن خطة عمل المراجع التي يتبعها في مراجعة السجلات والدفاتر وما تتضمنه من بيانات، كما تحتوى هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، والشخص المسئول عن تنفيذها. والبرنامج يحقق عدة أغراض منها أنه ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع من أعمال، وهو أيضاً تعليمات فنية تفصيلية يطلب المراجع تنفيذها من مساعدة، وهو سجل بالعمل المنتهى أى بما تم مراجعته، ومن هنا يجئ دور البرنامج فى كونه أداء رقابة وتخطيط يستطيع المراجع بواسطتها تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي أمضيت فى كل عملية. ومن الاعتبار الواجب أخذها فى الحسبان عند تصميم المراجعة التقييد بنطاق بتحقيقها وهو ما يمكن تلخيصه فيما يلى:

- مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية الموجود بالمنشأة، حيث على ضوء درجة الكفاءة تلك، يتحدد نطاق عملية المراجعة.
- الأهداف التي يرمى إلى تحقيقها لأن المراجعة وسيلة وليست غاية بحد ذاتها، فيجب أن يتيح البرنامج تحقيق تلك الأهداف.
- استخدام وسائل المراجعة التي تمكن المراجع من الحصول على قرائن قوية فى حجيتها.
- إتباع طرق المراجعة التي تلائم ظروف كل حالة، فلكل منشأة ظروفها الخاصة والتي على ضوءها يقوم المراجع بإعداد برنامج المراجع الملائم.

(المخاطر) عبد الله، ٢٠١٣ (Gerrit and Ignance, 2012).

٣- جودة أداء فريق عمل المراجعة الداخلية: تتوقف الجودة على عدة عوامل منها: (التخطيط لعملية المراجعة الداخلية، وتوثيق وجمع أدلة المراجعة، والالتزام بالمعايير المهنية، وبذل العناية المهنية الواجبة (السقا، ٢٠٠٢، مبارك، ٢٠١٠، (IIA, No, 2200, 2008).

ويالتالى تتمثل العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة الداخلية فى:

ثانياً: العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية لدائرة المراجعة الداخلية:

- ١- وجود معايير معتمدة للمراجعة الداخلية فى الشركة.
- ٢- وجود نظام مكتوب لضبط جودة المراجعة.
- ٣- وجود دليل مكتوب للسياسات والاجراءات المطبقة للمراجعة الداخلية.
- ٤- وجود ميثاق أخلاقى ومعلن للمراجعين الداخليين.
- ٥- وجود سياسات موضوعية لتعيين وترقية المراجعين الداخليين.
- ٦- وجود برامج تدريبية وورش عمل لتدريب المراجعين الداخليين.

البعد الثالث: السياسات والإجراءات

الموضوعية لتنفيذ مهمة المراجعة:

إجراءات المراجعة:

تعكس الإجراءات تصرفات وممارسات محددة يجب أدائها أو السلوك الواجب أدائه أنها تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق الأهداف، ومن ثم فإن الإجراءات يتم تحديدها لمقابلة وتحقيق أهداف

البعد الرابع: جودة الإتصال والمراجعة الداخلية.

الفائدة، لأن الأحوال تكون قد تغيرت، والمعلومات أصبحت قديمة، وبالتالي فأى إجراء سيتخذ سيكون غير مناسب.

- إن دور مراجع داخلي لا ينتهى بمجرد إرسال التقرير النهائى للجهات المناسبة المعنية بالمهمة المكلف بها كما ينص على ذلك المعيار رقم ٢٤٤٠، وإنما عليه أن يتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الجهات المسؤولة، وعليه متابعة عملية تنفيذها وتقييمها. وفى هذا الإطار، فقد أكد المعيار رقم ٢٥٠٠ على وجوب وضع مسؤول المراجعة الداخلية إجراءات المتابعة للتأكد من أن الإدارة قد اتخذت فعلا الإجراءات اللازمة، أو أن الإدارة العليا قد قررت تحمل المخاطر الناجمة عن عدم إتخاذ أى إجراء (IIA, 2010). مرحلة المتابعة لا تقل أهمية عن المراحل السابقة، فهى مرحلة تتحدد فيها المسؤوليات، وقد فرق المعيار رقم 2500 بين مسؤولية الإدارة عن إتخاذ الإجراءات اللازمة إستجابة لتقرير التدقيق الداخلى، وبين مسؤولية مدير المراجعة الداخلية عن تقييم الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة، باعتبار أن إدارة المراجعة الداخلية ليس لها أى سلطة (Authority) تمكنها من فرض تنفيذ التوصيات والإقتراحات الواردة فى التقرير النهائى لمهمة التدقيق، فما هى إلا وظيفة إستشارية. وإذا قررت إدارة المنشأة تحمل مخاطر عدم تصحيح الحالة التى تم التقرير عنها بسبب التكلفة أو أى سبب آخر، رغم أنها تمثل مخاطر غير مقبولة للمنشأة، فيجب على مسؤول المراجعة الداخلية إخطار مجلس الإدارة بذلك طبقا للمعيار رقم 2600 (IIA, 2010). هنا تتأثر إستقلالية مراجع

- من المتفق عليه فى ميدان التدقيق - عموما - أن كل مهمة تدقيق يجب أن تنتهى بتقرير، وهو وسيلة لتوصيل المنتج النهائى للمهمة المنجزة. وفى إطار مهام المراجعة الداخلية، تتطوى هذه المرحلة على تلخيص ما تم إنجازه من أعمال التدقيق ووضعها تحت تصرف الإدارة العليا، والأطراف الأخرى المعنية بتلك المهمة (الهورى، 2006). ولهذا، يمكن أن يكون التقرير أداة قوية لإبراز أهمية المراجعة الداخلية فى المنشأة، لما لهذا التقرير من فوائد لجميع أعضاء المنشأة؛ غير أن ذلك يتوقف على توافر مجموعة من الصفات النوعية فى محتوى التقرير النهائى للتدقيق الداخلى، التى حددها المعيار رقم 2420، ألا وهى: الدقة، الموضوعية، الوضوح، الإختصار، الكمال، الأثر البناء (IIA, 2010). يجب على مسؤول المهمة مناقشة النتائج مع الأشخاص الخاضعين للتدقيق، وأخذ إجاباتهم وملاحظاتهم بعين الإعتبار، قبل تحرير التقرير النهائى وإرساله للإدارة العليا ومجلس الإدارة (أو لجنة التدقيق)؛ وذلك لتجنب سوء فهم أو سوء تفسير الحقائق من طرف فريق التدقيق. لقد أكد المعيار رقم 2420 على أن إعداد التقرير النهائى ونشره فى الوقت المحدد والمناسب هو من صفات التقرير الجيد، وبعبارة أخرى، فإن تحقيق الفائدة من مهمة التدقيق يقتضى الإسراع فى إصدار التقرير وإرساله إلى الجهات المعنية، من أجل إتخاذ الإجراءات اللازمة بفعالية، وكل تأخير فى إعداد التقرير النهائى ونشره سيجعله قليل

- بالنسبة لقسم المراجعة :

أولاً: يجب أن يتأكد المسئول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر التأهيل الفنى والخلفية العلمية المناسبة لدى المراجعين الداخليين.

ثانياً: يجب أن تكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة والمهارات والاصول اللازمة لأدائه لمسئوليات المراجعة.

ثالثاً: يجب أن يتأكد المسئول عن قسم المراجعة من توافر الاشراف الكافى على جميع أعمال المراجعة الداخلية

- بالنسبة للمراجعات الداخلى

أولاً: يجب على المراجع الداخلى الإلتزام بالمعايير المهنية للسلوك .

ثانياً: يجب أن يتوافر لدى المراجع الداخلى المعرفة والمهارات والاصول والضرورية لأعمال المراجعة.

ثالثاً: يجب أن يتوافر لدى المراجع الداخلى المهارات الكافية بالتعامل مع الأفراد والقدرة على الإتصال بفعاليه.

رابعاً: يجب على المراجع الداخلى الحفاظ على تأهيله الفنى عن طريق التعليم المستمر وبذل العناية المهنية اللازمة فى أدائه لأعمال المراجعة .

٣. نطاق العمل: يجب ان يتضمن نطاق عمل المراجعه الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بالآتى:

أولاً: مراجعة إمكانية الاعتماد على ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على وقياس وتصنيف هذه المعلومات.

داخلى. وتصبح مقيدة بنشوء خلاف بينه وبين الإدارة العليا، والذي يجب أن يفصل فى هذا الخلاف هو مجلس الإدارة ذاته، أو لجنة التدقيق، وهذا ما يجعل وجود هذه الأخيرة أمر ضرورى لحماية إستقلالية نشاط المراجعة الداخلية فى المنشأة.

إن توفر البيئة التنظيمية الملائمة، والكادر الكفؤ والمناسب لهذه الوظيفة، وتطبيق الأساليب والأدوات المطلوبة فى إدارة وتنفيذ مهام المراجعة الداخلية، أمور من شأنها ضمان وجود تقارير عمليات المراجعة الداخلية، وما تحتوى عليه من نتائج وتوصيات موضوعية، والتي ستدفع إدارة المنشأة إلى التغيير أو التصرف عندما تقدر أهمية ما ورد فى هذه التقارير، وتقتنع بأن نشاط المراجعة الداخلية قد أضاف قيمة لعمليات وأنشطة المنظمة، مما يساعد هذه الأخيرة على بلوغ أهدافها، وهو غاية وظيفة المراجعة الداخلية.

٥-١-٢ معايير المراجعة الداخلية:

أصدر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية معايير المراجعة الداخلية فى عام ١٩٧٨ الميلادى وتنقسم معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة أقسام :

١. **الإستقلالية:** يجب أن يكون المراجع الداخلى مستقلاً عن الأنشطة التى يقوم بمراجعتها وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمى لقسم المراجعة الداخلية كافياً بما يسمح بأداء المسئوليات المنوط بها ويجب أن يكون المراجع موضوعياً فى أدائه لأعمال المراجعة.

٢. العناية المهنية:

يجب أن تؤدى أعمال المراجعة الداخلية بما يتفق والعناية المهنية اللازمة وهذا يتطلب الآتى :

الاعراض العامة والمسئوليات التى اعتمدها الادارة العليا وأستخدام الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية وأن تتمشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية للمراجع.

وحتى يمكن للمشرف على قسم المراجعة الداخلية إدارة القسم يجب اتباع الاتى:

أولاً: ان يكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية لائحة بأهداف وسلطات ومسئوليات القسم.

ثانياً: أن يوفر المشرف على القسم السياسات والاجراءات وتكون مكتوبة لارشاد العاملين بالقسم .

ثالثاً: يقوم المشرف على القسم بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجعة الداخلية والمراجع الخارجى ،وأن يقوم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من جودة اعمال قسم المراجعة الداخلية وتقييم أعمال القسم بصفة مستمرة.

٦- جودة التقارير المالية:

لتحقيق جودة التقارير المالية يجب التعرض إلى ماهية جودة التقارير المالية، وأنواع جودة التقارير المالية وآلياتها ومداخل تقييمها، وقياس جودة التقارير المالية، ودور لجنة المراجعة الداخلية فى ضبط جودة التقارير المالية.

ماهية جودة التقارير المالية

يحتاج المستثمرون إلى درجة عالية من الجودة فى التقارير المالية، التى تؤدى إلى تحقيق الكفاءة المطلوبة للاستثمار. وتوفر جودة التقارير المالية معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين خاصة عن كمية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية. ويؤدى عدم التلاعب بالارباح إلى ضمان حد أدنى من جودة المعلومات المحاسبية. وكلما زادت جودة

ثانياً: مراجعة النظم الموضوعة وذلك من خلال التحقق من الألتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح التى يمكن أن يكون لها تأثير جوهرى على العمليات والتقارير .

ثالثاً:مراجعة وسائل المحافظة على الأصول والتحقق من وجود مثل هذه الاصول وتقييم مدى كفاءة استخدامها من الناحية الإقتصادية.

رابعاً:مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متمشية مع الاهداف الموضوعة والتأكد من أنه قد تم تنفيذها وفقاً للخطط الموضوعة ام لا .

٤. أداء أعمال المراجعة:

يجب أن تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة ووضع أهداف للمراجعة والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية من الأنشطة التى سوف تتم مراجعتها ويتضمن فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المراجع بالآتى:

أولاً: تجميع المعلومات التى تتعلق بموضوع المراجعة بما يتفق مع الاهداف.

ثانياً: نطاق عملية المراجعة .

ثالثاً: يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها وملئمة ومفيدة.

رابعاً: يجب أختبار إجراءات المراجعة بما فيها اختبارات وأساليب المعاينة الاحصائية المستخدمة مقدماً.

خامساً: يجب توفير الإشراف الكافى على عملية تجميع المعلومات وإعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة وذلك عن طريق المراجع .

٥. إدارة قسم المراجعة الداخلية:

يكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسئولاً عن إدارة القسم بحيث تحقق أعمال المراجعة

(سامى، ٢٠٠٠: ٤٢٧)، وفيما يلي بعض تعريفات جودة التقارير المالية المقترحة من قبل بعض الباحثين:

١- تعبر جودة المعلومات المحاسبية عن جودة التقارير المالية، وهي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية لتحقيق الهدف من استخدامها، والوصول لتقارير مالية جيدة، ويتم ذلك من خلال استراتيجيات أو إجراءات وآليات تساهم في الاهتمام بعملية إعداد التقارير المالية من حيث عرض ومضمون تلك التقارير، وبحيث تتميز بالإيضاح والبساطة بما يتناسب مع احتياجات المستخدمين بما يمكنهم من بناء قرارات رشيدة (خليل، ٢٠١١).

٢- ما تنسم به التقارير المالية من شفافية وإفصاح جيد عن المعلومات التي تعكس حقيقة المركز المالي والأرباح المحققة والمتوقعة للشركة بما يتفق مع أهداف واحتياجات المستثمرين الحاليين والمرقبين وغيرهم لترشيد قراراتهم الاستثمارية (إبراهيم، ٢٠٠٨).

٣- توافر معايير محاسبية يتم على أساسها إعداد التقارير المالية والتي تمكن المستخدمين من اتخاذ قرارات رشيدة (سامى، ٢٠٠٠).

٤- نتاج تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتصف بالجودة ومجموعة من الآليات التي تساعد في الرقابة على القائمين بإعداد التقارير المالية (كساب & الرزين، ٢٠٠٩).

٥- كافة إجراءات إعداد التقارير المالية وعمليات التحقق التي يتم القيام بها من خلال المراحل

التقارير المالية تنخفض مخاطر الاستثمار على غرار ما يحدث في أسواق المال المتقدمة مثل: الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، واليابان، وأستراليا، وكندا، وفرنسا، وألمانيا (Tang et al., 2008: 32-33)

وفيما يتعلق بمعنى جودة التقارير المالية فقد اختلفت الآراء حوله، حيث يرى المحللون أن الإفصاح المالي الذي يتسم بالتوقيت المناسب والتفاصيل والوضوح هو أساس جودة التقارير المالية (صليب، ٢٠٠٤: ١١٦). وتختار البحوث معيار معين لتقييم جودة التقارير المالية حيث أختارت بعضها جودة نتائج الأعمال واختارات بعضها الاستحقاقات التقديرية. وترتبط إدارة الأرباح بالاستحقاقات التقديرية (Dechow et al, 2008) . ونظراً لتعدد معايير تقييم جودة التقارير المالية فإنه يمكن تحديد تلك الجودة بمدى تلبية مجموعة من المعايير المحددة سواء كانت موضوعية أو حكمية ، ويصعب قياس الجودة بشكل مباشر بل يتم تقييمها بطريقة حكمية، كما توجد صعوبات عديدة في قياس إدارة الأرباح (Burgstahler et al., 2006; Beuselinck et al., 2010) .

ويتم تقييم جودة التقارير المالية من خلال جودة المعلومات المالية الواردة بها، لذلك كان من الصعب أن يتم إيجاد تعريف بسيط يعرف جودة التقارير المالية تعريفاً شاملاً قاطعاً، فلا يوجد تعريف نهائي متفق عليه وشامل لجودة التقارير المالية وأساليب تقييمها (إبراهيم، ٢٠٠٨: ٤٠) ولكن يشير الفكر المعاصر للجودة إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام وأخذ وجهة نظر مستخدم المعلومات عند تحديد الجودة باعتبار ان المستخدم النهائي هو فيصل الحكم على مدى جودة المعلومات

عابرة، وتعنى الاستمرارية أن الأرباح المكتسبة من الأنشطة المتكررة تعتبر أفضل جودة من تلك المكتسبة من الأنشطة غير المتكررة، وتعنى الغنية بالمعلومات المفيدة وجود معلومات كافية عن الأرباح المستقبلية (Hermanns, 2006).

وتكون الأرباح ذات جودة عالية عندما يمثل توقع المستوى الحالى للأرباح مؤشر جيد للمستوى المتوقع للأرباح فى السنوات القادمة بصفة متكررة. وتجدر الإشارة إلى أنه قد تختار الإدارة طريقة محاسبية أو تقدير محاسبى مقبول وملاتم لحاجة الشركة، ولا يعنى بالضرورة الالتزام بالمعايير المحاسبية أن القوائم المالية خالية من التلاعب (Saleh et al., 2005) حيث تعمل الشركات على إدارة الأرباح لتفادى إعلان الخسائر وتخفيض الضريبة، والتأثير على سعر سهم الشركة. وتوجد حالات منطرفة لإدارة الأرباح، حيث قد تقوم الشركات بإعداد تقارير مالية احتيالية لإخفاء الجرائم مثل الرشوة وصفقات خيالية أو تصرفات غير شرعية (Melumad & Nissim, 2008).

ويمكن أن يؤثر المديرين على جودة التقارير المالية بسبب وعيهم الكبير بأمر الشركة فمن المتوقع أن تكون المعلومات جاهزة بطريقة تمكن من عكس مكانة الشركة فى أفضل وضع من أجل البقاء فى الشركة واستلام الحوافز (Shoorvarzy, 2011). وبالتحديد لدى المديرين التنفيذيين حافز لتحقيق منافع قصيرة الأجل مرتبطة بضخامة أرباح الفترة الحالية مثل مكافأة أعلى للفترة الحالية أو معاش سنوى أعلى، وقد يكون هذا السلوك العدوانى صعب اكتشافه من قبل المستثمرين (Zhang, 2009).

المتابعة فى عملية التقارير المالية بهدف تقديم تأكيد مناسب للمساهمين وغيرهم من مستخدمى المعلومات المحاسبية بشأن إعداد وإصدار ومراجعة التقارير المالية بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية (الديسبى، ٢٠٠٥).

٦- الدقة التى بها يتم إعداد تقارير مالية تحمل معلومات عن عمليات الشركة خاصة عن تدفقاتها النقدية المتوقعة لإفادة المستثمرين فى قراراتهم (Verdi, 2006).

وتهدف إدارة الأرباح إلى وصول الأرباح إلى مستوى التنبؤات التى سبق الإعلان عنها وتجذب التقرير عن خسائر أو مستوى أرباح منخفض والحصول على مزايا تعاقدية ذات صلة بالأرقام المحاسبية (عبد الحميد، 2005). وتأخذ هذه الممارسات بعدين أساسيين إما زيادة الأرباح فى الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلية، وإما تخفيض الأرباح فى الفترة الحالية لصالح الفترات السابقة أو المستقبلية، وتعد هذه الظاهرة هى المشكلة الأساسية - بل تكاد تكون المشكلة الوحيدة - لاستخدام أساس الاستحقاق فى قياس الربح (إبراهيم، ٢٠٠٨).

ومن ناحية أخرى تستخدم كمية إدارة الأرباح كمقياس لجودة نتائج الأعمال، فقد يكون للشركات التى بها جودة نتائج أعمال أقل، كمية أكبر من الأرباح المدارة (Lee et al., 2005) وبمعنى آخر تعمل إدارة الأرباح على تخفيض جودة نتائج الأعمال. ويمكن تعريف الأرباح ذات الجودة العالية بالأرباح الدائمة /المستمرة والغنية بالمعلومات المفيدة، ويعنى الدوام القدرة على بقاء وجود أرباح فى الأجل الطويل أو أن تكون دائمة وليست أرباح

من الالتزام بالقوانين وقواعد السلوك المهني، ومعايير المحاسبة والمراجعة، وكفاية وملائمة الإفصاح في التقارير المالية. وكذلك التأكد من تدعيم استقلال المراجع الداخلي والخارجي وأنها لا يتعرضا لأية ضغوط تؤثر على هذا الاستقلال، وأخيراً يجب أن تكون التقارير المالية واضحة وبسيطة ومفهومة للمستخدمين.

أنواع جودة التقارير المالية وآلياتها ومداخل تقييمها

– أنواع جودة التقارير المالية

يتطلب تحقيق جودة التقارير المالية عن أعمال الشركة تحقيق ثلاثة أنواع من الجودة في التقرير المالية هي كما يلي (عبد الله، ٢٠١٣)

١- جودة صياغة التقرير

توصيف بيانات التقرير بشكل جيد بحيث تكون الكلمات المختارة لوصف البيان واضحة ومفهومة ومعبرة بدقة عن البيان ويتطلب هذا توفر خاصية الوضوح.

٢- جودة محتوى التقرير

وجود القيم الصحيحة للبيانات وخلو التقرير من الأخطاء الجوهرية، ويتطلب هذا توافر ثلاث خصائص هي الشمول والاكتمال والدقة.

٣- جودة عرض التقرير

سهولة الحصول على التقرير في الوقت المناسب أو عرض المعلومات تحت عناوين متجانسة أو بطريقة لا تحتاج للمزيد من التفسير والتوضيح عند استخدامها، ويتطلب هذا توافر أربع خصائص هي الاتساق أو الثبات والحياد والتوقيت والشفافية.

كما أصدر AICPA نشرته رقم SAS,99 في أكتوبر 2002، والتي حذرت المستثمرين وأصحاب المصالح من مجموعة مؤشرات إذا وجدت كان ذلك إشارة تحذيرية بوجود غش أو تحريف في القوائم المالية ومن ثم جودة منخفضة للتقارير المالية (كساب & الرزين، ٢٠٠٩). حيث أكدت النشرة على أن أسباب حدوث هذا الغش أو التحريف يرجع إلى وجود ضغوط أو حوافز لارتكابها، وتوافر الظروف أو الفرص الملائمة لارتكابها، ووجود معتقدات أو قيم أخلاقية لدى الفرد تبرر ارتكابها، ويحدث الغش أو التحريف في القوائم المالية عند توافر العناصر الثلاثة المكونة لمثلث الغش أو التحريف مجتمعة: "الضغوط والفرص والمبررات" (حسن، ٢٠٠٩).

وقد تكون الإدارة أو موظفون آخرون لديهم حافز أو ضغط يشكل دافعاً على ارتكاب الغش، وذلك في ظل وجود ظروف لارتكاب الغش منها على سبيل المثال: غياب الضوابط الرقابية أو عدم فاعليتها أو قدرة الإدارة على إبطال هذه الضوابط، ولكن يستطيع أولئك المتورطون في الغش تبريره بأن يكون متفق مع أخلاقياتهم كأن فرض عليهم ضغوط كافية فكلما زاد الدافع أو الضغط كلما زاد احتمال أن يكون الفرد قادراً على التبرير المنطقي لقبول ارتكاب الغش (حماد، ٢٠١١). ويقترح الباحث تعريف لجودة التقارير المالية كما يلي:

التزام حقيقي من كافة الأطراف المعنية بإعداد وعرض التقارير المالية بداية من المحاسب ونهاية بالمراجع الخارجي. ويتحقق هذا الالتزام في ظل وجود نظام رقابة داخلية كافي وفعال يمكن من خلاله اكتشاف ومنع الأخطاء والمخالفات، ووضع الضوابط التي تكفل اكتشافها عند حدوثها، والتأكد

- أليات جودة التقارير المالية
- استخدم الباحثين أبعاد تعبر عن جودة التقارير المالية، وهى إعادة إصدار التقارير المالية restatement والتقارير المالية الاحتياطية وضعف نظم الرقابة الداخلية وإدارة الأرباح وجودة نتائج الأعمال (Wan-Hussin & Haji-Abdullah, 2009).
- فهم طبيعة مشروعات الشركة.
- الحصول على رؤية مستقبلية لأعمال الشركة.
- التعرف على رؤية الإدارة.
- الإشارة إلى إمكانية الاعتماد على المعلومات المدرجة بالتقارير المالية للمشروع.
- التعرف على المتغيرات الفورية الهامة المؤثرة على الشركة.

٢- مدخل حماية المساهم أو المستثمر

تركز هذه المجموعة على تنظيم التقارير والرقابة كما تهتم باحتياجات المستثمرين من المعلومات لاتخاذ قرارات الاستثمار. ويتم الحكم على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي جودة التقارير المالية من خلال مدى توافر معلومات واضحة وكاملة أى يهتم فقط بخاصية واحدة لجودة معلومات التقارير المالية وهى الإفصاح العادل والكامل للتقارير المالية. ومن ثم تهتم هذه المجموعة بالتأكد من توفير كافة المعلومات- كلما أمكن ذلك -لمستخدمي التقارير المالية فى شكل أكثر شفافية (كفاية المعلومات).

٣- مدخل ثقة الطرف الثالث فى التقارير المالية

لا يعمل المحاسب من أجل الشركة التى يعمل بها فقط ولكن يعمل من أجل طرف ثالث هو المجتمع لإظهار الحقيقة وإذا وثق الطرف الثالث فى التقارير المالية فىمكن الحكم عليها بأنها جيدة. وتوجد أربعة مداخل يمكن استخدامها لتقييم جودة نتائج الأعمال وبالتالي جودة التقارير المالية، ولتحقيق تلك الجودة يجب الاعتماد على مجموعة من المقومات، وتتمثل تلك المداخل فيما يلى (المليجي، ٢٠٠٢).

- مداخل تقييم جودة التقارير المالية

تعددت المداخل المستخدمة فى تقييم جودة التقارير المالية، وتنقسم هذه المداخل إلى ثلاث مجموعات هى كما يلى (مشابط، ٢٠٠٦)

١- مدخل احتياجات المستخدم

تركز هذه المجموعة على قضايا التقييم، وتعنى جودة التقارير المالية وفقاً لهذه المجموعة توفير احتياجات مستخدمى التقارير المالية ومقدار استفادتهم من المعلومات المالية التى تحتويها تلك القوائم، وينتمى لهذه المجموعة المدخلين التاليين:

أ- الإطار المفاهيمى لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى، حيث حدد FASB فى قائمة المفاهيم رقم (٢) عام ١٩٨٠ الخصائص الوصفية الواجب توافرها فى المعلومات المحاسبية حتى تصبح مفيدة لمستخدمى القوائم المالية.

ب- منهج لجنة جنكنز Jenkins Committee Approach، ويتفق هذا المدخل مع الإطار المفاهيمى لمجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكى إلا أنه حدد بدقة احتياجات المستخدمين من المعلومات من خلال تحديد ستة مفاهيم هى:

- تحليل مستقل لكل قطاع من قطاعات الشركة -والتي تتضمن فرص ومخاطر مختلفة.

المراجع الداخلى فى تقييم كل عامل من العوامل الثلاث لجودة وظيفة المراجعة الداخلية ألا وهما الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة فى مجال المراجعة، الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.

الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.

هدفت الدراسة التى أجراها (محمد، ٢٠١٦) فى الأردن فى بورصة عمان على عينة من ٦١ شركة تعمل فى صناعة الأدوية المدرجة فى بورصة عمان إلى بيان أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية فى شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة فى بورصة عمان ولقد توصلت الدراسة إلى الأتى:

وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للبيئة الرقابية والمعلومات والاتصالات على جودة التقارير المالية فى شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة فى بورصة عمان.

هدفت دراسة (الحيزان، ٢٠١٣) إلى تقويم الدور الحالى للمراجعين الداخليين من حيث نطاق العمل والتأهيل العلمى والعملى ومدى الاستقلال الذى يتمتع به المراجعون الداخليون فى الشركات السعودية وأعدمت على دراسة ميدانية على عينة من ١٢٥ مفردة من مديري الشركات والعاملين بقسم المراجعة الداخلية وقد توصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة الداخلية تتطلب الأهتمام بالتأهيل العلمى للمراجع ، وتنظيم دورات للمراجعين الداخليين ، وتبعية المراجعة الداخلية لأى مستوى إدارى داخل الشركة ، وموضوعية المراجع الداخلى. كما هدفت دراسة (wan-H ussin & Haji Abdullah, 2009) إلى فحص علاقة خصائص لجنة المراجعة بجودة

١- صفات السلسلة الزمنية للأرباح، وهى القدرة على التنبؤ .

٢- العلاقات بين الدخل وأساس الاستحقاق والأساس النقدى، وتنخفض جودة نتائج الأعمال كلما تم الاعتماد على أساس الاستحقاق حيث يؤدى ذلك لعدم صلاحيتها لاتخاذ القرارات.

٣- المفاهيم الوصفية للمعلومات المحاسبية الواردة بالإطار الفكرى لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى، ويتم تقييم جودة نتائج الأعمال على أساس توافر الملائمة والاعتمادية والقابلية للمقارنة والثبات.

٤- حوافز وخبرة معدى التقارير المالية والمراجعين، وتنخفض جودة التقارير المالية كلما زادت درجة حكم وتقدير وتنبؤ التقارير المالية وأيضا كلما ارتبطت الحوافز المقدمة لمعدى التقارير المالية بالأرباح والعكس صحيح.

أما عن المقومات اللازمة لتحقيق جودة التقارير المالية فإنها تتمثل فيما يلى:

١- بناء مبادئ تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية.

٢- تحسين التقارير المالية إلى ما وراء المتطلبات التنظيمية.

٣- استخدام شبكات الاتصال الدولية لتحسين التقارير والتحليل المرتبط بالأداء.

٦-الدراسات السابقة

يوجد العديد من الدراسات السابقة التى تناولت العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة الداخلية ويتم ترتيب الدراسات تاريخياً من الاحدث للقديم كما يلى:

تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية أجريت سلسلة من الدراسات المسحية التى أدت إلى تحديد وتقييم أهمية المعايير (Criteria) التى يستخدمها

كما أستهدفت دراسة (Mina Pizzini et al, 2012) قياس جودة أنشطة المراجعة الداخلية (المقدرة المهنية أو تأثيرها على عملية المراجعة وأعدمت فيها على دراسة تطبيقية على عينة من (٢١٦) شركة أمريكية وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط عكسية بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وتخفيض إجراءات المراجعة، كما أن التكامل بين المراجعة الداخلية ولجان المراجعة ومراقب الحسابات له أثر إيجابي على جودة التقارير المالية.

هدفت دراسة (Lisic et al., 2011) إلى فحص علاقة لجنة المراجعة بإعادة إصدار التقارير المالية. ووجدت الدراسة وجود علاقة سلبية بين الخبرة المالية للجنة المراجعة وحدوث إعادة إصدار التقارير المالية. ووجود علاقة سلبية بين حجم لجنة المراجعة وحدوث إعادة إصدار التقارير المالية. ووجود علاقة سلبية بين حجم لجنة المراجعة وحدوث إعادة إصدار التقارير المالية. ووجود علاقة سلبية بين اجتماعات لجنة المراجعة وحدوث إعادة إصدار التقارير المالية.

هدفت دراسة (Zhang, 2009) إلى فحص علاقة الخبرة المالية للجنة المراجعة بجودة التقارير المالية ويمثل المتغير المستقل في هذه الدراسة الخبرة المالية للجنة المراجعة.

ويقاس بمتغير وهمي يأخذ القيمة واحد إذا تضمنت لجنة المراجعة خبير مالي (ويشمل خبير في المحاسبة والتحليل المالي) وصفر بخلاف ذلك.

ويمثل المتغير التابع في هذه الدراسة جودة نتائج الأعمال ويقاس من خلال ثلاثة مقاييس وهي: الاستحقاقات الشاذة Abnormal Accruals، وإعادة إصدار التقارير المالية Accounting Rest- atements، ومعلومية الأرباح Earning Info- rmativeness.

التقارير المالية في ماليزيا ويتمثل المتغير المستقل في هذه الدراسة في حجم واستقلال واجتماعات والخبرة المالية للجنة المراجعة ويقاس الحجم بعدد أعضاء اللجنة، ويقاس الاستقلال بالنسبة المئوية لأعضاء اللجنة الذين هم مديريين مستقلين، وتقاس الخبرة المالية بالنسبة المئوية لأعضاء اللجنة الذين هم خبراء ماليين، وتقاس الاجتماعات بعدد مرات اجتماع اللجنة خلال العام وتمثل جودة التقارير المالية بمتغير وهمي يأخذ القيمة (واحد) إذا تلقت الشركة بصفة عامة توبيخ رسمي received a public reprimand (مع أو بدون غرامات مفروضة) بواسطة سوق الأوراق المالية أو الامتناع عن إبداء رأي المراجعة Disclaimer Audit Op- inion، و(صفر) بخلاف ذلك وقد خلصت نتائج الدراسة إلى الأتي:

١- وجود علاقة ايجابية بين حجم لجنة المراجعة وجودة التقارير المالية حيث أن الشركات التي بها أعضاء أكثر باللجنة يكون عندها جودة تقارير مالية أعلى نظراً لما تركزه من وقت وجهد كافي لضمان أن المعلومات المعلنة في القوائم المالية دقيقة وتم تقديمها في الوقت المناسب.

٢- وجود علاقة ايجابية بين استقلال اللجنة وجودة التقارير المالية حيث قد يواجه عضو اللجنة التنفيذي عقبات في أن يصبح مراقب مالي فعال.

٣- وجود علاقة ايجابية بين الخبرة المالية للجنة وجودة التقارير المالية.

٤- وجود علاقة ايجابية بين اجتماعات اللجنة وجودة التقارير المالية.

جودة المعلومات المحاسبية والتعرف على أثره على إعداد التقارير المالية المنشورة ولقد توصلت الدراسة إلى:

ضعف نظام الرقابة الداخليه يؤدي إلى زيادة حجم الأختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي، وتعتبر المعلومات المحاسبية مصدر رئيسي في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة ، قيام المراجع الخارجي بتقويم ودراسة نظام الرقابة الداخليه ولا يعتبر هذا التقرير مفيداً للمراجع الخارجي فقط، وإنما يفيد أيضاً المراجعين الداخليين، الإدارة، ومجلس الإدارة

كما أستهدفت دراسة (Brown and Karan, 2001) إلى أن معرفة المراجع الداخلي بعمليات وإجراءات الشركة يعتبر من المعايير الأكثر أهمية في الحكم على جودة وظيفة المراجعة الداخلية. وأشارت نتائج دراسة مسحية أجراها (Gramling and Myers, 1997) شملت عينة من مديري المراجعة الداخلية والمديرين الماليين، وأعضاء مجلس الإدارة إلى أن وجود مراجعين داخليين قانونيين بأقسام المراجعة الداخلية انعكس ايجابياً على أهلية وظيفة المراجعة الداخلية.

ثم جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية. ويؤكد نفس النتائج (Meletta, 1993) حيث وجد انه في ظل ظروف الخطر الملازم كانت أهلية وظيفة المراجعة الداخلية هي العامل الأكثر أهمية يليه الموضوعية ثم جودة الأداء، كما يتضمن توصيات بكيفية الاصلاح والتحسين.

أما دراسة (Messier and Schneider, 2011) فقد جاءت نتائجها بترتيب لعوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية يختلف عما جاء في غيرها من

وتقاس الاستحقاقات الشاذة باللوغاريتم الطبيعي للقيمة المطلقة للاستحقاقات الشاذة وذلك باستخدام نموذج جونز المعدل، وتقاس إعادة إصدار التقارير المالية بمتغير وهمي يأخذ (واحد) إذا كان من الضروري إعادة إصدار القوائم المالية للسنة الحالية بسبب انتهاكات GAAP و(صفر) بخلاف ذلك، وتقاس معلومية الأرباح باختبار معنوية كلاً من مستوى والتغير في الأرباح المتعلقة بعائدات الأسهم وخلصت نتائج هذه الدراسة إلى:

وجود علاقة إيجابية بين الخبرة المالية بلجنة المراجعة وجودة التقارير المالية.

بينما دراسة (Schadewitz & Turley, 2008) هدفت إلى دراسة علاقة خصائص لجنة المراجعة بجودة التقارير المالية. ووجدت الدراسة:

١- لم يؤثر حجم والخبرة المالية للجنة المراجعة على الاستحقاقات التقديرية، وتتناقض هذه النتيجة مع الدراسات السابقة، ويمكن يرجع تضارب النتائج إلى اختلاف البيئة التنظيمية.

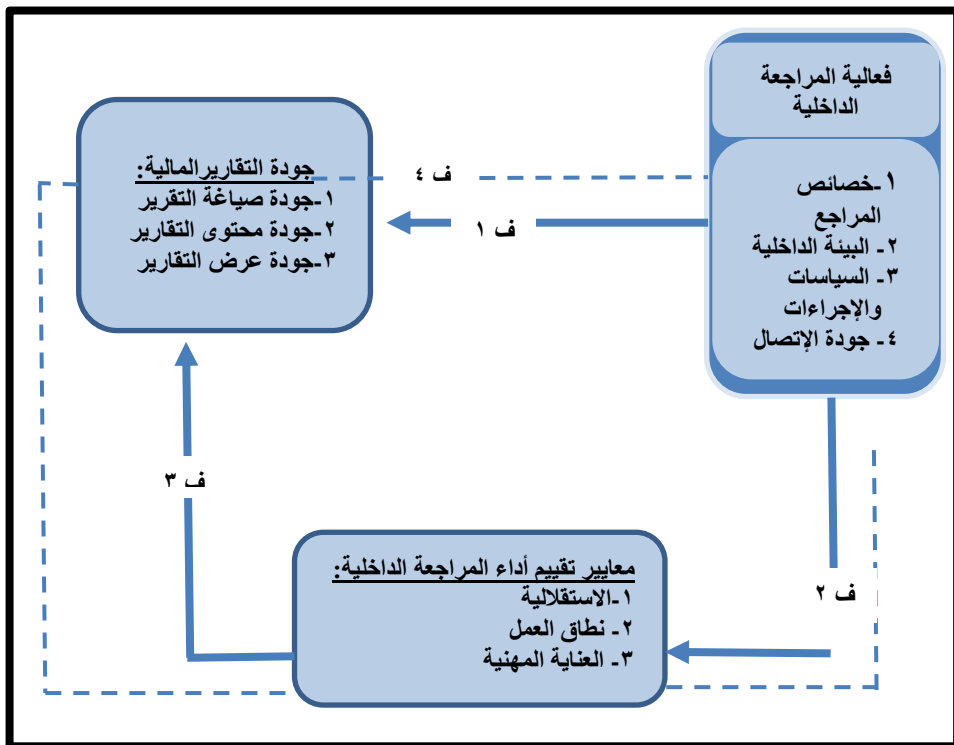
٢- تؤثر اجتماعات لجنة المراجعة سلبياً على الاستحقاقات التقديرية ، فلجان المراجعة الأكثر نشاطاً أفضل قدرة على تحديد إدارة الأرباح ومن ثم تساعد في تحقيق جودة التقارير المالية حيث أن لجنة المراجعة النشيطة حسنة الاطلاع حول حالة الشركة او مجهزة بأفراد يكرسوا وقتهم وجهدهم للعمل باللجنة مما يؤدي إلى مراقبة أفضل.

٣- يؤدي التعاون بين اعضاء لجنة المراجعة والمراجع الخارجي إلى جودة تقارير مالية أفضل.

هدفت هذه الدراسة التي أجراها (عثمان، ٢٠٠٧) في السودان إلى بيان دور نظام الرقابة الداخلية في

- الدراسات السابقة، حين اشارت إلى أن المراجعين الخارجيين يعطون أهمية أكبر لعامل الأهلية .
- وتفسير ذلك أن أهلية المراجعين الداخليين والتي تتحدد من خلال العناصر الآتية:
- ١- المستوى التعليمي الذى حصل عليه المراجع الداخلى.
 - ٢- الخبرة المهنية بالمراجعة الداخلية والمعرفة بعمليات وإجراءات الشركة والصناعات التى تعمل بها.
 - ٣- الشهادات المهنية التى حصل عليها المراجع الداخلى.
 - ٤- مستوى الإعداد والتدريب الفنى للمراجع الداخلى.
 - ٥- التأهيل والتعليم المستمر للمراجع الداخلى تؤدى إلى تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية، حيث أن زيادة المستوى التعليمي للمراجع الداخلى، مستوى خبرته، حرفيته المهنية، ومستوى التدريب والتأهيل والتعليم المستمر ينعكس ايجابياً على جودة أدائه للمهام الموكولة إليه، مما ينعكس ايجابياً وبالتبعية على جودة وظيفة المراجعة الداخلية وتفسير ذلك أن موضوعية المراجعين الداخليين والتي تتحقق من خلال العناصر الآتية:
- ١- رفع تقارير المراجعة الداخلية الى لجنة المراجعة أو الإدارة العليا.
 - ٢- تعيين المراجعين الداخليين ومكافأتهم وترقيتهم والاستغناء عنهم بمعرفة لجنة المراجعة أو الإدارة العليا.
 - ٣- قيام أو مشاركة أعضاء خارجيين فى أداء مهام المراجعة الداخلية.
 - تعد عاملاً مهماً لضمان استقلال ونزاهة وحياد المراجعين الداخليين عند أدائهم لمهام المراجعة، مما ينعكس ايجابياً على جودة وظيفة المراجعة الداخلى
- ٧- فروض الدراسة:**
- من خلال عرض الدراسات السابقة يمكن إشتقاق الفروض التالية:
- **الفرض الأول:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لفعالية المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية.
 - **الفرض الثانى:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لفعالية المراجعة الداخلية على معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية.
 - **الفرض الثالث:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية.
 - **الفرض الرابع:** تتوسط معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية، وجودة التقارير المالية.

٨- نموذج الدراسة:



شكل (١) نموذج الدراسة

٩- منهجية البحث:

وتحقيقاً لأهداف البحث تتطوى هذه المنهجية على عدة خطوات تتمثل في: تحديد متغيرات الدراسة وأساليب قياسها، تحديد مجتمع وعينه الدراسة، أسلوب جمع البيانات من الميدان مع التعرف على مدى صلاحية المقاييس المستخدمة لجمع البيانات.

٩-١: متغيرات الدراسة، وأساليب القياس:

إنطوت الدراسة الحالية على عدد من المتغيرات والتي يمكن تقسيمها إلى ثلاثة متغيرات أساسية وهى: المتغير المستقل والمتمثل فى فعالية المراجعة الداخلية، ويتضمن هذا المتغير أربعة أبعاد تتمثل فى: خصائص المراجع، والبيئة الداخلية للمراجعة، والسياسات والإجراءات وجودة الإتصال.

يتضمن هذا الشق من البحث الجوانب المنهجية المتعلقة بالدراسة الميدانية المتعلقة بجمع البيانات من الميدان. ويمسح الدراسات السابقة التى تم التعرض إليها تبين أن المنهجية الأكثر شيوعاً والمستخدمه فى جمع البيانات هى منهجية البحوث المسحية التفسيرية، حيث تمكن هذه المنهجية من جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة من العديد من الشركات فى آن واحد لإعطاء صورة عامة لطبيعة هذه المتغيرات والعلاقة بينهم. وهذا يساعد على الخروج بنتائج يسهل تعميمها. ولذلك إعتد البحث الحالى على منهجية البحث المسح التفسيري.

٩-٢: مجتمع الدراسة، وعينة الدراسة:

تتضمن هذه المرحلة عدة قرارات منهجية وتتمثل في: مجتمع الدراسة، إطار المعاينة، تحديد حجم العينة، نوع العينة، ووحدة المعاينة والملاحظة.

٩-٢-١ مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية الواردة بملحق رقم (٢) بالبحث وخاصة المدرجة في مؤشر "EGX 100". وقد تم إختيار هذه الشركات نظراً إلى أنها شركات مساهمة كبيرة وتخضع لقوانين الاستثمار والإلتزام بشروط القيد في مؤشر EGX 100. وهذا يعنى أن للشركة إدارة متخصصة في مراجعة الحسابات ويوجد بها لجان مراجعة داخلية، كما يتطلب القيد في المؤشر الإلتزام بمعايير جودة التقارير المالية.

٩-٢-٢ إطار المعاينة:

يتمثل إطار المعاينة في قائمة تشمل الشركات المدرجة في مؤشر "EGX 100" ببورصة الأوراق المالية المصرية. ويوضح ملحق رقم (٢) إطار المعاينة الذى تم الاعتماد عليه فى سحب مفردات عينة الدراسة .

٩-٢-٣ عينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة فى ١٠٠ شركة، والمدرجة فى مؤشر EGX 100 وقد تم إختيار عينه عشوائية بسيطة من الـ ١٠٠ شركة المدرجة فى المؤشر وقد تم تحديد حجم العينة باستخدام معادلة (Barbra, 2002) وتتمثل هذه المعادلة فيما يلى:

$$n = \frac{N Z_{\alpha/2}^2 \Pi (1 - \Pi)}{\beta^2 (N - 1) + Z_{\alpha/2}^2 \Pi (1 - \Pi)}$$

حيث أن:

= N حجم المجتمع

ولقياس هذا المتغير فقد تم الاعتماد على المقياس الذى قدمه (Harjinder et al, 2013) .

وقد تم إخضاع هذا المقياس لإجراءات صدق المحتوى، والصدق الظاهرى، وقد إحتوى المقياس النهائى على ستة بنود لكل بعد من الأبعاد الأربع لهذا المتغير ليكون إجمالى عدد البنود للمتغير ٢٤ بند .

أما المتغير الثانى وهو المتغير الوسيط، ويتمثل فى معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية، ويتكون هذا المتغير من ثلاثة أبعاد تتمثل فى: الاستقلالية، ونطاق العمل، و العناية المهنية. ولقياس هذه المتغيرات فقد تم الاعتماد على المقياس الذى قدمه (Hashin, 2008). وقد تم إخضاع هذا المقياس لإجراءات صدق المحتوى، والصدق الظاهرى، وقد إحتوى المقياس النهائى من ثلاثة بنود لمتغير الاستقلالية، وثلاثة بنود لمتغير نطاق العمل ، وأربعة بنود لمتغير العناية المهنية. وبذلك يكون إجمالى عدد بنود مقياس معايير التقييم عشرة بنود.

أما المتغير الأخير، وهو المتغير التابع ويتمثل فى جودة القوائم المالية ، ويتكون هذا المتغير من ثلاثة متغيرات فرعية ، وهى جوده صياغة التقرير وجودة محتوى التقرير، وجودة عرض التقارير المالية. ولقياس هذه المتغيرات فقد تم الاعتماد على المقياس الذى قدمه (Lisic et al, 2011) ، وقد تم إخضاع هذا المقياس لاجراء صدق المحتوى، والصدق الظاهرى. وقد إحتوى المقياس النهائى من ثلاثة بنود لمتغير جودة صياغة التقرير، وثلاثة بنود لمتغير جودة محتوى التقارير، وأربعة بنود لمتغير جودة عرض التقارير، وبذلك يكون إجمالى عدد بنود مقياس جودة القوائم المالية عشرة بنود.

المستقصى منه لتوضيح أهداف الاستبيان وطلب التعاون منه، وتسليم قائمة الاستبيان له باليد، ثم ترك القائمة حتى يتمكن من الإجابة على الأسئلة التي تحتوى عليها فى الوقت المناسب، ثم القيام بجمعها عن طريق المقابلة الشخصية القصيرة معه مرة أخرى. وهذه الطريقة تحقق نسبة ردود عالية وتمكن الباحث من تحقيق درجة عالية من الرقابة على خطة العينة.

٩-٣-٢ نسبة الاستجابة:

تمثلت عدد الاستمارات المستوفاة من مفردات العينة المستهدفة للدراسة فى ٢٣٢ إستبياناه بواقع ٥٨ شركة، وبذلك تكون نسبة الاستجابة ٧١% $(\frac{58}{82} \times 100)$ ، وهى نسبة مقبولة فى هذا النوع من البحوث.

٩-٤-٤: مدى صلاحية مقاييس الدراسة

"صدق وثبات المقاييس"

للتأكد من مدى صلاحية المقاييس لقياس متغيرات الدراسة، تم التعرف على صدق وثبات هذه المقاييس، حيث تم الإعتماد على أسلوب معامل ألفا (α) للتأكد من ثبات المقاييس، والإعتماد على متوسط التباين المفسر "AVE" ومعاملات التحميل لبنود المقياس للتعرف على الصدق التطابقي لمقاييس الدراسة، مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة مقارنة الجذر التربيعى لمتوسط التباين المفسر، ذلك لإيجاد الصدق التمايزى.

ويوضح الجدول التالى رقم (١) نتائج الصدق والثبات لمتغيرات الدراسة

$n =$ حجم العينة

$Z =$ القيمة الإحتمالية لفترة ثقة من جدول Z "التوزيع الطبيعي"

حيث Z عند مستوى ثقة ٩٥% = ١.٩٦

$\beta =$ نسبة الخطأ المسموح به = ٠.٠٥ وهو الحد الأقصى المسموح به إحصائياً.

$\pi =$ نسبة العينة من المجتمع وهو الحد الأقصى المسموح به إحصائياً = ٥٠%

$$= \frac{100 * (1,96)^2 * 0,50 (1 - 0,50)}{(0,05)^2 * 100 + (1,96)^2 * (0,5)^2}$$

$$= \frac{96,04}{1,181} \approx 81,32 \approx 82$$

∴ يتمثل حجم العينة فى ٨٢ شركة.

٩-٢-٤ : وحدة المعاينة والملاحظة:

تمثلت وحدة المعاينة فى إدارة المراجعة أو الإدارة المالية والمراجعة الداخلية، أو لجان المراجعة الداخلية حسب مدى توافرها داخل الشركات (حيث يتم تجميع أربعة استبيانات من كل شركة يمثلون مدير أو رئيس قسم المراجعة وثلاثة مراجعون داخليون. وبذلك تصبح عدد الاستبيانات المستهدفة (٨٢ × ٤ = ٣٢٨ استبيان).

٩-٣-٣ جمع البيانات:

٩-٣-١ أسلوب جمع البيانات:

تم جمع البيانات الأولية من المستجيبين من خلال قائمة الإستبيان التى تم إعدادها لهذا الغرض (ملحق رقم (١)). وقد تم استخدام أحد الاساليب المركبة فى جمع البيانات الأولية وهى طريقة المقابلة القصيرة "Drop-off method" والتى تتمثل فى إجراء مقابلة شخصية قصيرة مع

جدول رقم (١) الصدق والثبات لمتغيرات الدراسة

المتغير	البعد	رمز العبارات	معامل (α) للثبات	التباين المفسر AVE%	معامل التحميل FL
فعالية المراجعة الداخلية IAE	خصائص المراجع	AS	0,81	61,35	
		AS1			0,721
		AS2			0,691
		AS3			0,825
		AS4			0,626
		AS5			0,721
	البيئة الداخلية	IE	0,75	53,2	
		IE1			0,723
		IE2			0,635
		IE3			0,646
		IE4			0,861
		IE5			0,725
	السياسات والإجراءات	PP	0,85	58,7	
		PP1			0,721
		PP2			0,751
		PP3			0,823
		PP4			0,692
		PP5			0,721
	جودة الإتصال	CG	0,71	61,2	
		CG1			0,825
		CG2			0,695
		CG3			0,721
		CG4			0,687
		CG5			0,732
معايير تقييم أداء المراجعة ES	الاستقلالية	GS	0,86	63,34	
		GS1			0,821
		GS2			0,691
	نطاق العمل	WS	0,88	64,20	
		GS3			0,723
		GS4			0,736
		GS5			0,755
	العناية المهنية	PS	0,74	54,3	
		GS6			0,691
		PS1			0,721
PS2				0,852	
				0,735	
				0,692	

	S7.34	0.79	WG	جودة صياغة التقرير	جودة التقارير المالية FRG
0.827			WG1		
0.737			WG2		
0.873			WG3		
	62.3	0.84	CG	جودة محتوى التقرير	
0.834			CG1		
0.791			CG2		
0.820			CG3		
	65.71	0.89	PRG	جودة عرض التقارير	
0.791			PRG1		
0.787			PRG2		
0.724			PRG3		
0.826			PRG4		

قيم أعلى من 0.50 و 0.626 وهي قيم أعلى من 0.60، ووفقاً (Weston&Gore,2006) إذا كان متوسط التباين المفسر لمتغيرات الدراسة 0.50 فأكثر، ومعاملات التحميل 0.60 فأكثر كان المقياس يتمتع بدرجة عالية من الصدق التطابقي، وبذلك يمكن القول أن مقاييس الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الصدق التطابقي. أما فيما يتعلق بالصدق التمايزي فالجدول رقم (2) يعكس المقارنة بين معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة في الجذر التربيعي لمتوسط التباين المفسر.

يتضح من نتائج الصدق والثبات وفقاً لجدول رقم (1) أن مقاييس الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات، حيث تراوحت قيمة معامل ألفا للثبات من 0.89 إلى 0.71، وهي أكبر من 0.70 ووفقاً إلى (Marnburg&Luo, 2014) يكون المقياس يتمتع بصفة الثبات إذا كانت قيمة معامل ألفا للثبات 0,70 فأكثر، وبالتالي فإن مقاييس الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات. كما أن متوسط التباين المفسر AVE لمقاييس الدراسة تتراوح ما بين 0.532 إلى 0.6571، وهي

جدول رقم (2) معاملات الارتباط والتباين المفسر لمتغيرات الدراسة

PRG	CG	WG	PC	WA	ID	CG	PP	IE	AS	المتغيرات
									*0,78	خصائص المراجع(AS)
								*0,73	*0,65	البيئة الداخلية(IE)
							*0,77	*0,67	*0,69	السياسات والاجراءات (PP)
						*0,78	*0,63	*0,43	*0,54	جودة الاتصال(CG)
					*0,80	*0,72	*0,38	*0,21	*0,32	الاستقلالية(ID)
				*0,81	*0,72	*0,69	*0,42	*0,30	*0,21	نطاق العمل(WA)
			*0,74	*0,72	*0,69	*0,65	*0,41	*0,29	*0,12	العناية المهنية(PC)
		*0,76	*0,72	*0,69	*0,43	*0,42	*0,39	*0,32	*0,23	جودة الصياغة(WG)
	*0,79	*0,73	*0,72	*0,68	*0,26	*0,39	*0,45	*0,43	*0,34	جودة المحتوى(CG)
*0,81	*0,75	*0,73	*0,69	*0,65	*0,39	*0,37	*0,39	*0,22	*0,43	جودة العرض(PRG)

* مستوى المعنوية أقل من (0,05) p-value ≤ 0,05

خطوتين أساسيتين: أولاً تحديد مدى صحة النموذج البنائي للدراسة من خلال التأكد من أن مؤشرات توافق جودة النموذج في الحدود المسموح بها. **وثانياً** يتم التعرف على مدى صحة فروض الدراسة من خلال التأكد من مدى معنوية معاملات المسار بين متغيرات الدراسة، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

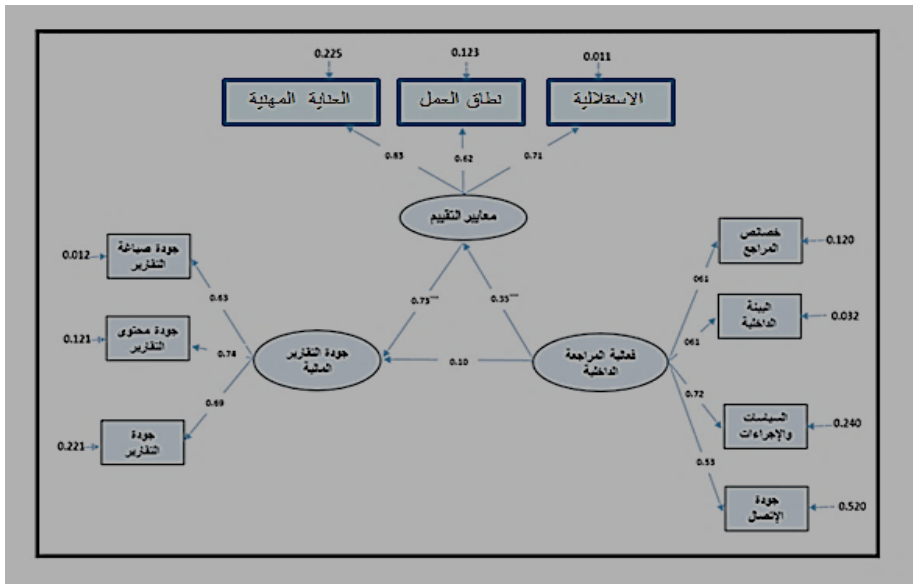
١٠-١: إختبار مدى صحة نموذج الدراسة

بإستخدام أسلوب نمذجة المعادلة البنائية ويوضح الشكل التالي رقم (٢) النموذج البنائي للدراسة، والمعادلات البنائية والمعادلات المخفضة للتحليل.

يتضح من الجدول أن معاملات الارتباط بين المتغيرات أقل من الجذر التربيعي لمتوسط التباين بين المتغيرين، وهذا يعكس الصدق التمايزي (Anderson & Garbling, 1997)

١٠ - تحليل بيانات الدراسة

تم إستخدام أسلوب نمذجة المعادلة البنائية Structure Equation Model (SEM) للتعرف على مدى صحة نموذج الدراسة وإختبار فروض الدراسة، حيث يمثل هذا الاسلوب أحد الأساليب المتقدمة في تحليل المعادلات التي تمثل نماذج الدراسة، ويقوم بحل هذه النماذج في آن واحد. وقد تم الإستعانة ببرنامجي LISREL8,8 و SPSS22، للتحليل بهذا الاسلوب، وبذلك يتضمن التحليل



شكل رقم (٢) النموذج البنائي للدراسة

جدول رقم (٣) مؤشرات جودة نموذج الدراسة

RMSEA	RMR	GFI	CFI	NNFI	NFI	χ^2/ df	Df	χ^2	P	مؤشرات التوافق
0,061	0,03	0,92	0,96	0,96	0,95	1,71	42	72	0,000	قيمة المؤشر
أقل من 0,08	أقل من 0,04	0,90 فأكثر	0,90 فأكثر	0,90 فأكثر	0,90 فأكثر	أقل من 3	-	-	-	القيمة المعيارية

FRG = جودة القوائم الحالية t = إحصائيات

يتضح من شكل رقم (٢) وجدول المؤشرات أن النموذج البنائي للدراسة يتمتع بدرجة عالية من جودة التوافق حيث كان مؤشر كا تربيع المعياري (χ^2 / df) يساوي ١.٧١ وهو أقل من ٣، كما أن كل من مؤشرات الجودة NFI، NNFI، CFI، GFI كانت ٠.٩٥، ٠.٩٦، ٠.٩٦، ٠.٩٦ على التوالي وهي جميعاً قيم أعلى من الحد المسموح به ٠.٩٠، كما أن مؤشرات الخطأ RMSEA، RMR بلغت ٠.٠٣، ٠.٠٦١ على التوالي وهي أقل من حد الخطأ المسموح به ٠.٠٤، ٠.٠٨ على التوالي، وهذا يشير إلى تمتع النموذج بدرجة عالية من التوافق، بما يعكس صحة نموذج الدراسة.

وبناءً على صحة نموذج الدراسة تصبح معاملات المسار ومعاملات التحميل بالنموذج صحيحة ويأخذ بها وقابلة للتعميم.

١٠-٢: مدى صحة فروض الدراسة:

يتضح من نتائج تحليل النموذج باستخدام أسلوب النمذجة البنائية والمتمثلة في النموذج والمعاملات البنائية، والمعادلات البنائية المخفضة، ومعاملات المسار بين متغيرات الدراسة والتي تعكس مدى صحة فروض الدراسة، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

المعادلات البنائية: Structured Equations:

$$\bullet \text{ES} = 0.35 \text{IAE} + 0.645 \text{R}^2 = 0.123$$

$$\text{SD} = (2.51) (0.021)$$

$$t = (3.131) (2.51)$$

$$\bullet \text{FRG} = 0.10 \text{IAE} + 0.73 \text{ES} + 0.325$$

$$\text{R}^2 = 0.56$$

$$\text{SD} = (2.53) (0.341) (0.121)$$

$$t = (0.845) (5.142) (2.161)$$

المعادلات المخفضة والتي Reduced Form:

تعكس العلاقات الإجمالية

$$\bullet \text{ES} = 0.35 \text{IAE} + 0.645 \text{R}^2 = 0.123$$

$$\text{SD} = (2.51) (0.021)$$

$$t = (3.131) (2.51) 33$$

$$\bullet \text{FRG} = 0.73 \text{ES} + 0.325 \text{R}^2 = 0.53$$

$$\text{SD} = (0.341) (0.121)$$

$$t = (5.142) (2.43)$$

$$\bullet \text{FRG} = 0.80 \text{IAE} + 0.021 \text{R}^2 = 0.64$$

$$\text{SD} = (0.34) (0.452)$$

$$t = (5.62) (2.46)$$

حيث أن:

ES ← معايير تقييم أداء المراجعة

R² = نسبة التفسير

IAF = فعالية المراجعة الداخلية

SD = الإلتحاف المعياري

يتضح من تحليل النموذج ومن المعادلات البنائية أن معامل المسار (β) بين معايير التقييم وجودة القوائم المالية ما يقرب من ٠.٧٣ بقيمة إحصائية (ت) ٥.١٤٢، وبإنحراف معياري SD "٠.٣٤١"، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١)، وكانت قيمة معامل التفسير R^2 يساوي "٠.٥٣"، أى أن التغيير فى معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية يفسر ٥.٥٣ من التغيير الحادث فى جودة التقارير المالية. وبهذا يتم قبول الفرض الثالث.

الفرض الرابع: تتوسط معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية، وجودة التقارير المالية.

يتضح من تحليل النموذج والمعادلات البنائية، والمعادلات المخفضة أن الأثر الإجمالى لفعالية المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية ٠.٨٠ بمعامل إحصائية (ت) ٥.٦٢، بينما الأثر المباشر لفعالية المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية فى ظل معايير التقييم ٠.١٠ بمعامل إحصائية (ت) ٠.٨٤٥، وهذا يعنى ان الأثر الإجمالى معنوى أما الأثر المباشر غير معنوى، وهذا يدل على أن معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية متغير تتوسط العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية، وجودة التقارير المالية وبالتالي قبول الفرض الرابع.

يتضح أيضاً من تحليل النموذج أن أبعاد فعالية المراجعة الداخلية تختلف من حيث الأهمية النسبية، حيث تمثل خصائص المراجع أكثر أهمية حيث بلغ معامل التحميل ٠.٨١ ثم يليه السياسات والإجراءات حيث بلغ معامل التحميل ٠.٧٢، بينما جئى فى المرتبة الثالثة البيئة الداخلية للمراجعة حيث بلغ معامل التحميل ٠.٦١، بينما جودة الإتصال

الفرض الأول: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لفعالية المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية.

يتضح من تحليل النموذج والتي تظهر فى المعادلات المخفضة أن معامل المسار (β) بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية، والتي تعكس الأثر الإجمالى لفعالية المراجعة ٥.٦٢، وقيمة إحصائية ت ٥.٦٢ بإنحراف معياري SD ٠.٣٤ وذلك عند مستوى معنوية أقل من "٠.٠٠١"، وكانت قيمة معامل التفسير " R^2 ٠.٦٤"، أى أن فعالية المراجعة الداخلية تفسر ما يقرب من ٠.٦٤ من التباين الحادث فى جودة التقارير المالية وبهذا تم قبول الفرض الأول.

الفرض الثانى: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لفعالية المراجعة الداخلية على معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية.

يتضح من تحليل النموذج، ومن المعادلات البنائية أن معامل المسار (β) بين فعالية المراجعة الداخلية، ومعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية ما يقرب من ٠.٣٥، بقيمة إحصائية (ت) ٣.١٣١، وبإنحراف معياري SD بقدر ب ٢.٥١، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١) وكانت قيمة معامل التفسير R^2 تساوى ٠.١٢٣، أى أن فعالية المراجعة الداخلية تفسر ما يقرب من ٠.١٢٣ من التباين الحادث فى معايير التقييم. وبهذا يتم قبول الفرض الثانى.

الفرض الثالث: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية.

تمثل البعد الأخير في الأهمية حيث بلغ معامل التحميل ٠.٥٣. معاملات التحميل على التوالي هي ٠.٠٨٣، ٠.٠٧١، ٠.٠٦٢.

١٠-٣ توصيف متغيرات الدراسة:

يوضح جدول رقم (٤) توصيف متغيرات الدراسة، والذي يعكس مدى إتساق إدراكات المراجعين الداخليين بالشركات بأبعاد فعالية المراجعة الداخلية، ومعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية، وجودة التقارير المالية المقدمة من المراجعين الداخليين.

كما إتضح أن معايير جودة محتوى التقرير الأكثر أهمية ثم يليها جودة عرض وصياغة التقرير وذلك نظراً إلى معاملات التحميل فهم على جودة التقارير المالية بلغت ٠.٧٤، ٠.٦٩، ٠.٥٣ على التوالي. أما فيما يتعلق بمعايير التقييم إتضح أن معايير إعداد التقارير الأكثر أهمية ثم يليها في الأهمية الاستقلالية ثم نطاق العمل وذلك نظراً إلى

جدول رقم (٤) توصيف متغيرات الدراسة

المتغير	المتغير الفردي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
فعالية المراجعة الداخلية	١-خصائص المراجع	3,7431	0,87409
	٢-البيئة الداخلية	3,5779	0,95670
	٣-السياسات	3,6375	0,88529
	والإجراءات	3,6864	0,71652
	٤-جودة الاتصال	3,4411	0,73758
معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية	١-الاستقلالية	3,3925	0,81881
	٢-نطاق العمل	3,609	0,76370
	٣-العناية المهنية	3,557	0,73598
جودة القوائم المالية	١-جودة صياغة التقرير	3,722	0,76148
	٢-جودة محتوى التقرير	3,999	0,73326
	٣-جودة عرض التقرير	3,801	0,91388

المعيارية لمتغيرات الدراسة، حيث كانت قيم الانحرافات المعيارية لهذه المتغيرات تتراوح من ٠.٦٧١ إلى ٠.٩١٣، ما يشير إلى أن الإختلاف في إدراكات المستجيبين نحو متغيرات الدراسة كان محدوداً بشكل نسبي.

* أما فيما يتعلق بمعاملات الإرتباط بين متغيرات الدراسة، إتضح من جدول رقم (٢) أن معاملات الإرتباط بين متغيرات الدراسة تراوحت بين

ينضح من توصيف متغيرات الدراسة تقارب قيم متوسطات متغيرات الدراسة حيث تراوحت قيم المتوسطات ما بين ٣.٤٤١١ إلى ٣.٩٩٩، وهذا يعكس إتساق إدراكات المراجعين الداخليين بالشركات محل الدراسة فيما يتعلق بمدى تحقق هذه المتغيرات داخل الشركات. وأيضاً نجد تقارب الانحرافات

- ٠٠٢١٠ إلى ٠٠٧٥١ عند مستوى معنوية أقل من (٠٠٠٠١) وهذا يعنى أن هذه المتغيرات ذات علاقة ببعضها البعض، ونظراً إلى أن معاملات الارتباط أقل من (٠.٩٠) فإن هذا يشير إلى تمايز المتغيرات عن بعضها البعض. (Hair et al., 2014).

١١- النتائج والتوصيات:

١١-١: النتائج

كشفت الدراسة على مجموعة من النتائج يمكن

تلخيصها فيما يلي:

- أن فعالية المراجعة الداخلية لها دور محوري ورئيسي في تحديد جودة التقارير المالية للشركة.
- إن فعالية المراجعة الداخلية لها دور محوري في التطبيق الكفاء والفعال لمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية.
- إن الإلتزام بمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية سواء كانت الاستقلالية ونطاق العمل والعناية المهنية لها دور جوهري في تحقيق جودة التقارير المالية سواء كانت جودة صياغة أو محتوى أو عرض التقارير المالية.
- إن الإلتزام المرن بمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية هي المسببة للعلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية. فبدون وجود الإلتزام بالمعايير لا يوجد تأثير للمراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية.
- تلعب خصائص المراجع، والسياسات والإجراءات البيئية الداخلية، جودة الإلتصال على التوالي أهمية بالغة في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية.
- تمثل معايير إعداد التقارير أهم المعايير الواجب الإلتزام بها لإعداد التقارير المالية، وذلك في ظل الإلتزام بالاستقلالية، ونطاق العمل.
- جودة محتوى التقارير تمثل أهم أبعاد جودة التقارير المالية التي يجب الإهتمام بها، وذلك في ظل جودة صياغة وعرض التقارير.
- إن فعالية المراجعة الداخلية تعتمد على خصائص فريق المراجعة الداخلية المتمثلة في "الاستقلالية، والنزاهة، والموضوعية، والكفاءة الفنية والخبرة المهنية، والعمل بروح الفريق، والحرص على التعلم والتطور المستمر.
- البيئة الداخلية لفاعلية المراجعة الداخلية تتمثل في وجود نظام مكتوب لضبط جودة المراجعة الداخلية، ووجود دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المطبقة، ووجود ميثاق أخلاقي في معن، ووجود سياسات موضوعية لتعيين وترقية المراجعين الداخليين، ووجود برامج تدريبية وورش لتدريب المراجعين الداخليين.
- تتمثل السياسات والإجراءات المحددة لفاعلية المراجعة الداخلية في وجود خطة واضحة لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية، ووجود نظام فعال وكفاء للرقابة الداخلية، ووجود إجراءات وإختبارات مكتوبة للفحص وتقييم الأداء، وتوزيع عادل للمهام على أعضاء فريق المراجعين الداخليين، والإشراف الفعال على أعضاء فريق المراجعين الداخليين.
- تتمثل جودة الإلتصال المحددة لفاعلية المراجعة الداخلية في وجود جدول زمني لمتابعة تنفيذ خطة المراجعة الداخلية، ووجود آلية كفاءة وفعالة لإدارة المخاطر المصاحبة لعملية المراجعة

خطة المراجعة الداخلية ومعايير عادلة للتحليل
وتقييم الأداء.

٤- العمل على توفير البيئة الداخلية لإدارة المراجعة الداخلية والأدوات اللازمة للمراجع لأداء المهام الموكلة إليه مثل وجود سياسات موضوعية وعادلة لتعيين وترقية المراجعين الداخليين وإيجاد نظام مكتوب لضبط جودة المراجعة الداخلية.

٥- قيام الشركات بوضع وتعزيز أخلاقيات مهنة المراجعة، وضرورة أن تقوم بوضع ميثاق سلوك مهني للمراجعة الداخلية يوزع عبر الشركة، وتدريب الأفراد على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة.

٦- التأكيد على الزام المراجعين الداخليين بتطبيق القواعد والشروط المنصوص عليها في معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن (IIA).

٧- توجية عناية المديرين بأهمية فعالية المراجعة الداخلية لتحقيق جودة التقارير المالية. والتطبيق الكفاء لمعايير أداء المراجعة الداخلية.

٨- يجب الإلتزام بمعايير تقييم أداء المراجعة الداخلية سواء الاستقلالية أو النطاق العمل أو العناية المهنية نظراً لأهمية هذه المعايير في تحقيق جودة التقارير المالية.

٩- العناية المهنية تمثل أهم المعايير الواجب الإلتزام بها عند تقييم أداء المراجعين الداخليين.

١٠- ضرورة الاهتمام بجودة محتوى وصياغة التقارير عند الحكم على جودة التقارير المالية.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية

-الديسبي، محمد محمد عبد القادر. (٢٠٠٥). " إطار مقترح لمحددات مساهمة لجان المراجعة في تحقيق جودة التقرير المالي: دراسة تطبيقية"،

الداخلية، ووجود معايير عادلة للتحليل وتقييم الأداء.

• وجود معايير لإعدادالتقرير عن نتائج عملية المراجعة الداخلية، ووجود قنوات نشطة وفعالة لإيصال النتائج إلى الجهات المعنية وآلية وجود نظام عادل للحوافز، والجزاء وآلية مناسبة لتطبيقها في الواقع العملي.

١١- ٢ التوصيات:

استناداً إلى نتائج هذه الدراسة قدم الباحث التوصيات التالية:

١- التأكيد على ضرورة توافر السمات الخاصة بالمراجعين مثل النزاهة والاستقلالية والموضوعية لتأدية أعمال المراجعة الداخلية، ومن أجل تعزيز هذه السمات التأكيد على تضمين النظام الداخلى للشركة نصاً يؤكد على ان توجه التقارير التى يعدها مراجع داخلى إلى مجلس الادارة أو إلى لجنة المراجعة وليس إلى الادارة التنفيذية للشركة.

٢- زيادة الحرص على وجود وثيقة للمراجعة الداخلية التى تشمل الأهداف والسياسات والصلاحيات والإجراءات الموضوعية والمسؤوليات فى الشركة لأهميتها فى تنفيذ مهمة التدقيق، مثل توزيع عادل للمهام على أعضاء فريق المراجعة الداخلية والإشراف الفعال على أعضاء فريق المراجعة الداخلية أثناء تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

٣- التأكيد على أهمية اعداد برامج الرقابة والمراجعة التى تحتوى على أهداف ونطاق المهمة والإجراءات وتقييم الأداء وقنوات الإتصال اللازمة لإيصال نتائج التدقيق إلى الجهات المعنية مثل إيجاد جدول زمنى لمتابعة تنفيذ

- المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة ، جامعة
جامعة المنصورة ، المجلد التاسع والعشرون، العدد
الأول .
- العبادي،مصطفى راشد (١٩٩٩).تطور المراجعة
الداخلية بين النظرية والممارسة العملية فى ضوء
التحديات الاقتصادية والاجتماعية التى تواجه
الوحدات الاقتصادية دراسة ميدانية"المجلة العملية
للأقتصاد والتجارة ،كلية التجارة جامعة عين
شمس، القاهرة ،العدد الأول، يناير .
- السقا، السيد أحمد؛ أبو الخير، مدثر طه.(٢٠٠٢)"
مشاكل معاصرة في المراجعة - إطار مقترح
لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في شركات
المساهمة السعودية " ، كلية التجارة ، جامعة
طنطا .
- المليجي ، هشام حسن عواد. (٢٠٠٢). "تقييم
جودة التقرير المالي الالكتروني . دراسة اختبارية
علي القطاع المصرفي " ، المجلة العلمية للبحوث
والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال ،
جامعة حلوان، العدد الثالث والرابع.
- الهورى، محمد نصر ،احمد سلطان (2006).
("دور أساسيات المراجعة:دراسة للأصول العملية
والإجراءات التنظيمية لمراجعة الحسابات فى
الوحدات الاقتصادية "مكتبة غريب ، القاهرة .
- السامرائى، محمد.(٢٠١٦). أثر نظام الرقابة
الداخلية على جودة التقارير المالية دراسة تحليلية
على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة فى
بورصة عمان. كلية الأعمال .جامعة الشرق
الأوسط.
- إبراهيم ، نهلة محمد السيد .(٢٠٠٨). "تأثير
جودة التقارير المالية علي قرارات الاستثمار في
الأوراق المالية (دراسة ميدانية) " ، رسالة
- ماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة
عين شمس .
- الحيزان، أسامه بن فهد.(٢٠٠٨ م) . تطور أداء
وظيفة المراجعة الداخلية لتقليل متطلبات الحوكمة
: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة
السعودية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،
كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد (١٤٥)
العدد الثاني، يوليو .
- مبارك.(٢٠١٠). " جودة أنشطة المراجعة الداخلية
ودورها فى الحد من ممارسات ادارة الأرباح دراسة
تطبيقية على البيئة السعودية ،كلية ادارة الاعمال
جامعة الملك سعود فى الفترة من ١٨-١٩ مايو .
- مشابط.(٢٠٠٦). " دراسة تحليلية للعلاقة بين
التكوين الأخلاقي والسلوكي للمحاسب وجودة
التقارير المالية مع دراسة تجريبية ، رسالة
ماجستير فى المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة
الإسكندرية.
- عبدالله.(٢٠١٣). العلاقة بين جودة المراجعة
الداخلية وممارسات ادارة الأرباح: دراسة نظرية
وتطبيقية ، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير
منشورة ، كلية التجارة جامعة طنطا .
- حسن (أ) ، يوسف صلاح عبد الله . (٢٠٠٩) .
" محددات فعالية لجنة المراجعة ودوافع الإدارة
التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع المحاسبي " ،
مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية ، كلية التجارة
، جامعة المنوفية ، السنة الحادية والعشرون ،
العدد الأول والثاني ، يناير وأبريل.
- حماد ، طارق عبد العال. (٢٠١١) . " المحاسبة
الابتكارية (دوافعها-أساليبها - آثارها) " ، الدار
الجامعية ، الإسكندرية .

ثانياً: المراجع الانجليزية

1. Baiman, S. and Verrecchia, R. E. (2013). " The Relation among Capital Markets, Financial Disclosure , Production Efficiency and Insider Trading ", Journal of Accounting Research.
 2. Burgstahler , D. , Hail , L. and Leuz , C. , 2006 , " The Importance of Reporting Incentives : Earnings Management in European Private and Public Firms ",Forthcoming in The Accounting Review , October.
 3. Beuselinck , C. , Deloof , M. and Vanstraelen , A. , 2010, " Earnings Management Contagion in Multinational Corporations " Antwerp University , Electronic copy available at : <http://ssrn.com/abstract=1599678>, April 30.
 4. Brown, P. R., & Karan, V.(٢٠٠١). One approach for assessing the operational nature of auditing standards: An analysis of SAS 9. Auditing: A Journal of Practice, 6(1) (Fall).
 5. Barbara,K.(2002). Principles of survey Research populations and samples.Keel Univerisity staffs, uk. Vol 27.No5.
 6. Cohen, J., Hoitash, U., Krishnamoorthy, G. and Wright, A., 2010," The Association between Audit Committee Industry Expertise and Financial Restatements ", Working Paper Series ,Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1567453>, March 9.
 7. Colbert, J. (2002). "Corporate Governance: Communications from Internal and External Auditors", Managerial Auditing Journal, 17(3) .
 8. Douglas F. Prawitt, Jason L.Smith,-David A.wood,(2009),Internal Audit Quality and Earnings Management,The Accounting Review, Ju-le, Vol. 84, No.4.
- خليل،محمد احمد إبراهيم.(٢٠١١). " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية - دراسة نظرية تطبيقية " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، السنة الخامسة والعشرون ، العدد الأول.
- عبد الحميد، أحمد أشرف. (٢٠٠٥). " إدارة الربحية والدور المحاسبي في حوكمة الشركات "، المؤتمر الخامس بعنوان حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية . الجزء الثاني ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ٨- ١٠ سبتمبر.
- عثمان،ساتى.(٢٠٠٧). " أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية المنشورة : دراسة حالة للشركة السودانية للاتصالات المحدودة (سوداتل).
- سامي ، مجدي محمد.(٢٠٠٠). " نحو إطار مرجعي لتقويم جودة المعلومات المحاسبية " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني، الجزء الأول ، يوليه .
- صليب ، ليلي عزيز .(٢٠٠٤). " دراسة إنتقادية لقرار إنشاء لجان المراجعة المصرية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثامن والعشرون ، العدد الثاني .
- كساب ، ياسر السيد ؛ الرزين ، عبد الرحمن . (٢٠٠٩). " دور آليات الحوكمة في تعزيز جودة التقارير المالية بالتطبيق علي الشركات المساهمة السعودية - دراسة ميدانية "، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، السنة الثامنة والأربعون، العدد الثالث والسبعون.

9. -Dechow , P. , Ge , W. and Schrand , C. (2008). " Understanding earnings quality: A review of the proxies , their determinants and their consequences " , September .
- 10.Diamond, Jack .(2002). "The role of Internal Audit in Government Financial Management: an International-Perspektif", IMF working paper.
- 11.-Engel , E. , Hayes , R. M. and Wang, X.(2010)"Audit committee compensation and the demand for monitoring of the financial reporting process " , **Journal of Accounting and Economics** , 49 (1-2) , February.
- 12.-Ermanns ,S. (2006) " Financial Information and Earnings Quality : a Literature Review " , **Working Paper** , Department of Business Administration & Center for Research in Finance and Management, University of Namur, Rempart de la Vierge , Belgium , April 25.
- 13.Elder, Davies.(2007).Auditor specialization perceived audit quality, and audit fees the local government audit market. *Journal of Accountig and public policy* .26(6)
- 14.Gerrit Sarens and Ignance De Beele .(2012).The Relationship Between Internal Audit and Senior Management :A Qualitative Analysis of expectations and Perceptions, *International Journal of Auditing*.
- 15.Han , S.(2004)." Ownership Structure and Quality of Financial Reporting " , Department of Accountancy ,**University of Illinois at Urbana-Champaign** , Aug.
- 16.Harjinder Singh, David Woodiff, Nigar Sultana and Rick Newby. (2013) .Additional Evidence on The Relationship Between an Internal Audit Function and External Audit Fees in Australia ,**International Journal of Auditing** ,APR.
- 17.Hashin, H.A.(2008)."Corporate Governance, Ownership Structure and Earnings Quality: Malaysian Evidence " , Faculty of Business and Accountancy,**Universiti Malaya**, Kuala Lumpur , Malaysia .
- 18.H.M Treasury.(2011). "Management of Risk-Principles and Concepts", 4, P. 25.
- 19.Institute of Internal Auditor (IIA). (2010). International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing ,www.thiia.org.October.
- 20.-Hermanns, S.(2006)." Financial Information and Earnings Quality: a Literature Review " , Working Paper , Department of Business Administration & Center for Research in Finance and Management, University of Namur, Rempart de la Vierge , Belgium, April 25.
- 21.Hancox, D. (2014). Fuck your pop-up shops. *Vice*. [Online]. Retrieved on 7 April 2014 from: http://www.vice-.com/en_uk/read/shipping-container-elephant-park-dan-hancox.
- 22.-Hair et al.(2014).Texture profile correlation between sensory and component analysis can be applied to the data .*carolina*.volume121.
- 23.-Jeanjean ,T. and Stolowy , H.(2008) ." Do accounting standards matter ? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS Adoption " , **HEC School of Management** , Paris , France.
- 24.Krishnamoorthy, G., A. Wright and J. Cohen .(2002). "Auditors' views on audit committees and financial reporting quality",**CPA Journal**, 72 (10).

25. Krishnan , G. V. and Visvanathan , G.A.(2007)." Do Auditors Price Audit Committee's Expertise? The Case of Accounting vs. Non-Accounting Financial Experts ", School of Management, MSN 5F4, **George Mason University** , July.
26. Karagiorgos,etal.(2011)."Evaluation of the effectiveness of internal Audit in Greek Hotel Business" International Journal of Economic Sciences and Applied Research,4(1).
27. Khoury, Hani Mounir. (2011) . Internal Audit in the Public Sector: The Quiet Revolution" Deloitte in the Middle East: A Middle East Point of View.
28. Lee, C. J., Lia, L.Y.and Yue, H .(2005). " Performance, Growth and Earnings Management ", A.B. Freeman School of Business,**Tulane University**, New Orleans , USA .
29. Lisic , L. L. , Neal , T. and Zhang , Y . (2011) . " Audit Committee Financial Expertise and Restatements : The Moderating Effect of CEO Power ", School of Management , **George Mason University** , January .
- 30.-McNichols, M. (2002)." Discussion of The Quality of Accruals and Earnings : The Role of Accrual Estimation errors ",**The Accounting Review**.
31. Melumad, N. D. and Nissim, D. (2008) ." LineItem Analysis of Earnings Quality ", **Foundations and Trends in Accounting**, Columbia Business School, Columbia University, New York , NY, USA , 3 (2 – 3)
32. oyle, J., Ge ,W. and McVay,S. (2007) " Accruals Quality and Internal.
33. Mihret, Aderajew Wondim Yismaw .(2007). "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study ", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 Issue: 5.
34. MinaPizzini ,Shu Lin ,Douglas Ziegenfuss.(2012).The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delays ,Available at :<http://ssrn.com/abstract=1673490>.
35. Messier,W.F.,J.K .Reynolds ,C.A. Simon, and D.a .(2011).The Effect of Using The Internal Audit Function as A Management Training Ground The Accounting Review, Vol.86, No .6. "Financial Management in the NHS "
36. Mellett, H., Marriott, D. and Harries, S. (1993). Chapman and Hall, London.
37. Myers,M.Gramling,A.(1997). Practitioners' user, perception of the benefits of certification of intimal AUDITORS.Accounting Horizons, vol.11no.1.Pp.39-53.
- 38.-Marnburg,E.andLuo,Z.(2014)." Testing the Validity and Reliability" Journal of tourism recreation" Volume1,Issue1.
39. Ray,E., (2009), Adding Value : How ModernInternalAuditingAssistsOrganizationsin Achieving Strategic Objective:The Institute ofInternal Auditors Research Foundation ,January.
40. Saleh , N. M., Iskandar, T. M. and Rahmat,M. M.(2005)."Earnings Management and Board Characteristics : Evidence from Malaysia ", **Jurnal Pengurusan**, 24 .
41. Shoorvarzy, M. R. and Tuzandehjani, M.(2011). "A survey of the effect of management performance on financial reporting quality:Evidence from Iran "Available online at <http://www.academicjournals>.

- org/AJBM, **African Journal of Business Management**, 5(8), 18 April.
42. Schädewitz, H. and Turley, S.(2008) . " The Effect of Audit Quality on the Relationship between Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality ", Universitas Wasaensis, ACTA Wasaensia No 197, Business Administration 80, Accounting and Finance .
43. Tang, Q., Chen, H. and Lin, Z.(2008). " Financial Reporting Quality and Investor Protection: A Global Investigation", School of Accounting, **University of Western Sydney**, Penrith South, Australia, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1290910>, 20 October .
44. Turley, S.; Zaman , M.(2004) . " The Corporate Governance Effects of Audit Committees", **Journal of Management and Governance** , (8).
45. Vincent, L. (2004) "The Assessment and Implications of Earnings Quality: An Investor's Perspective ", Kellogg School of Management, **Northwestern University**, October 19, P.P.1-70.
46. Wan Yusoff.(2012).Internal Audit Attributes and External Audit, reliance on Internal Audit: Implications For Audit Fees, International Journal of Auditing , Vol, 16 , Issue 3, Nov.
47. Verdi, R. S.(2006)." Financial Reporting Quality and Investment Efficiency ", Sloan School of Management, Massachusetts Institute of Technology, Cambridge, September.
48. Wan-Hussin, W. N. and Haji-Abdullah, N.M.(2009)." Audit Committee Attributes, Financial Distress and The Quality of Financial Reporting in Malaysia ", Working Paper Series , Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1500134>, November.
49. Wan Yusoff . (2012) . Internal Audit Attributes and External Audit, s Reliance on Internal Audit : Implications For Audit Fees, International Journal of Auditing, Vol,16 ,Issue 3, Nov.
50. Weston, R and Gore, P.A. (2006). "A Brief Guide to Structural Equation Modeling". Society of Counseling Psychology, Vol 34, Issue 5
51. Zhang ,W.(2009)." CEO Tenure and Earnings Quality ", School of Management, University of Texas at Dallas , December 30th.

ملحق البحث: رقم (١)

نموذج الاستبيان

بسم الله الرحمن الرحيم

تحية طيبة بعد،،،

يقوم الباحث بإعداد رسالة في مجال المراجعة الداخلية، ولقد تم اختياركم ضمن عينة الدراسة نظرا لخبرتكم المميزة في الموضوع محل الدراسة. وكما هو العهد بكم دائما بالاهتمام الكبير والاستعداد الدائم لموازة البحث العلمى الذى يخدم المجتمع، فأبنى أمل فى تعاونكم من خلال الإجابة على الأسئلة المرفقة بعناية وموضوعية لما لذلك من أهمية قصوى فى تحقيق أهداف الدراسة واستخلاص نتائج أفضل وأكثر فائدة. وأؤكد لكم بأن كافة إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ضمن إطار البحث العلمى فقط وستحاط بالسرية التامة. كما أنه سيتم تزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتم بذلك.

شكراً لكم حسن تعاونكم

الباحث

يوسف صلاح

أولاً: البيانات الشخصية

أرجو منكم التكرم بوضع علامة (√) عند الاختيار

١- المؤهل العلمي

دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه

٢- التخصص

محاسبة إدارة اقتصاد مالية ومصرفية

٣- سنوات الخبرة

أقل من ٥ سنوات من ٥ إلى ١٠ سنوات من ١١ إلى ٢٠ سنة ٢١ سنة فأكثر

٤- الشهادات المهنية

CIA CPA CFA CISA

ثانياً: أسئلة الإستبانة

أرجو منكم التكرم بوضع علامة (√) عند الاختيار:

١- السؤال الأول: على صلة بالفرضية الأولى

فيما يلي مجموعة من السمات والمعارف والخبرات الشخصية للمدقق الداخلي، بين مدى أهميتها لتحقيق فاعلية التدقيق الداخلي في تلك الشركات وذلك بوضع إشارة (√) في الخانة المناسبة.

م	الفقرات	هام جداً	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	عديم الأهمية
١-	الاستقلالية					
٢-	النزاهة					
٣-	الموضوعية					
٤-	الكفاءة الفنية والخبرة المهنية					
٥-	العمل بروح الفريق					
٦-	الحرص على التعلم والتطور المستمر					

٢- السؤال الثاني: على صلة بالفرضية الثانية

فيما يلي مجموعة من المتطلبات والأدوات التي يتوجب على إدارة التدقيق الداخلي في تلك الشركات توفيرها للمدقق كي يؤدي المهام الموكلة إليه، بين مدى أهميتها لتحقيق فاعلية التدقيق الداخلي في تلك الشركات وذلك بوضع إشارة (√) في الخانة المناسبة.

م	الفقرات	هام جداً	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	عديم الأهمية
١-	وجود معايير معتمدة للتدقيق الداخلي في الشركة.					
٢-	وجود نظام مكتوب لضبط جودة التدقيق الداخلي.					
٣-	وجود دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المطبقة للتدقيق الداخلي.					
٤-	وجود ميثاق أخلاقي ومعلن للمدققين الداخليين					
٥-	وجود سياسات موضوعية لتعيين وترقية المدققين الداخليين.					
٦-	وجود برامج تدريبية وورش لتدريب المدققين الداخليين					

٣-السؤال الثالث: على صلة بالفرضية الثالثة

فيما يلي مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعية التي يجب على إدارة التدقيق الداخلي في تلك الشركات توفيرها للمدقق كي يؤدي المهام الموكلة إليه، بين مدى أهميتها لتحقيق فاعلية التدقيق الداخلي في تلك الشركات وذلك بوضع إشارة (√) في الخانة المناسبة

الفقرات	هام جداً	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	عديم الأهمية
١- وجود خطة واضحة ومبرمجة لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي					
٢- وجود نظام فعال وكفؤ للرقابة الداخلية					
٣- وجود إجراءات واختبارات مكتوبة للفحص وتقييم الأداء					
٤- توزيع عادل للمهام على أعضاء فريق التدقيق الداخلي					
٥- تشجيع التعاون والتنسيق بين أعضاء فريق التدقيق الداخلي					
٦- الإشراف الفعال على أعضاء فريق التدقيق الداخلي أثناء تنفيذ عملية التدقيق الداخلي					

٤-السؤال الرابع: على صلة بالفرضية الرابعة

فيما يلي مجموعة معايير تقييم الأداء وقنوات الاتصال اللازمة لإيصال نتائج التدقيق إلى الجهات المعنية التي يتوجب على إدارة التدقيق الداخلي في تلك الشركات توفيرها للمدقق كي يؤدي المهام الموكلة إليه، بين مدى أهميتها لتحقيق فاعلية التدقيق الداخلي في تلك الشركات وذلك بوضع إشارة (√) في الخانة المناسبة.

الفقرات	هام جداً	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	عديم الأهمية
١- وجود جدول زمني لمتابعة تنفيذ خطة التدقيق الداخلي.					
٢- وجود آلية كفوة وفعالة لإدارة المخاطر المصاحبة لعملية التدقيق الداخلي.					
٣- وجود معايير عادلة للتحليل وتقييم الأداء.					
٤- وجود معايير لإعداد التقرير عن نتائج عملية التدقيق الداخلي.					
٥- وجود قنوات نشطة وفعالة لإيصال النتائج إلى الجهات المعنية وآلية مناسبة لمتابعة تنفيذ التوصيات.					
٦- وجود نظام عادل للحوافز والجزاءات وآلية مناسبة لتطبيقها في الواقع العملي.					

جودة التقارير المالية

م	جودة الصياغة	هام جداً	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	عديم الأهمية
١-	تتصف التقارير المالية بالوضوح.					
٢-	تصاغ التقارير المالية بشكل جيد.					
٣-	تصاغ التقارير المالية بدقة.					
	جودة محتوى التقرير					
٥-	تخلو التقارير المالية من الأخطاء الجوهرية.					
٦-	تتضمن التقارير المالية القيم الصحيحة للبيانات.					
٧-	تتصف التقارير المالية بالشمولية والإكتمال والدقة.					
	جودة عرض التقارير المالية					
٨-	تتوافر التقارير المالية فى الوقت المناسب.					
٩-	يتم عرض المعلومات بالتقارير المالية تحت عناوين متجانسة.					
١٠-	تتصف التقارير المالية بالاتساق والثبات.					
١١-	تتصف التقارير المالية بالحيادية والشفافية.					

تقييم الأداء فى مجال المراجعة الداخلية

معايير تقييم الأداء	هام جداً	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	عديم الأهمية
١-					
يتصف المراجع الداخلى بالاستقلالية.					
٢-					
يفوم المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسة عملية الفحص والمراجعة.					
٣-					
يجب ان يتضمن نطاق عمل المراجع الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية					
٤-					
يجب أن تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة ووضع أهداف للمراجعة					
٥-					
يجب أن يكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسؤولاً عن إدارة القسم بحيث تحقق أعمال المراجعة الغرض منها					

شكراً لحسن تعاونكم

ملحق البحث: رقم (٢) إطار المعاينة

"الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية "

(الشركات المدرجة في مؤشر EGX100)

رقم	إسم الشركة	رقم	إسم الشركة
١	بلتون المالية القابضة	٣٣	سيدي كرير للبتروكيماويات
٢	بايونيرز القابضة للاستثمارات المالية	٣٤	الشرقية للدخان - ايسترن كومباني
٣	مطاحن ومخابز شمال القاهرة	٣٥	الزيوت المستخلصة ومنتجاتها
٤	العربية لحليج الأقطان	٣٦	EAC المصرية العربية (ثمار) لتداول الأوراق المالية
٥	النصر للملابس والمنسوجات - كابو	٣٧	جى بى اوتو
٦	المصريين للاسكان والتنمية والتعمير	٣٨	مجموعة طلعت مصطفى القابضة
٧	مينا للاستثمار السياحي والعقاري	٣٩	مطاحن مصر الوسطي
٨	البويات والصناعات الكيماوية - باكين	٤٠	برايم القابضة للاستثمارات المالية
٩	غاز مصر	٤١	الاسكندرية للزيوت المعدنية
١٠	روبكس العالميه لتصنيع البلاستيك والاكريك	٤٢	العامه للصوامع والتخزين
١١	العامه لمنتجات الخزف والصيني	٤٣	القاهرة للزيوت والصابون
١٢	السويس للاسمنت	٤٤	النساجون الشرقيون للسجاد
١٣	حديد عز	٤٥	المالية و الصناعية المصرية
١٤	مصر للاسمنت - قنا	٤٦	العز للسيراميك و البورسلين - الجوهرة
١٥	جنوب الوادي للاسمنت	٤٧	الشمس للاسكان والتعمير
١٦	اجواء للصناعات الغذائية - مصر	٤٨	رمكو لانشاء القرى السياحيه
١٧	البنك المصري لتنمية الصادرات	٤٩	اوراسكوم للفنادق و التنمية
١٨	الاستثمار العقاري العربي - اليكو	٥٠	العقارية للبنوك الوطنية للتنمية
١٩	الاهلي للتنمية والاستثمار	٥١	مدينة نصر للاسكان والتعمير
٢٠	المجموعه الماليه هيرمس القابضه	٥٢	جلوبال تيلكوم القابضة
٢١	القابضة المصرية الكويتية	٥٣	شمال الصعيد للتنمية والانتاج الزراعي (نيوداب)
٢٢	المتحدة للاسكان والتعمير	٥٤	الصناعات الهندسية المعمارية للانشاء والتعمير - ايكون
٢٣	المصرية للمنتجات السياحية	٥٥	النصر لصناعة المحولات - الماكو
٢٤	مصر الجديدة للاسكان والتعمير	٥٦	القناة للتوكيلات الملاحية
٢٥	السادس من اكتوبر للتنمية والاستثمار - سوديك	٥٧	مجموعة بورتو القابضة- بورتو جروب
٢٦	الملتقي العربي للاستثمارات	٥٨	البنك التجاري الدولي (مصر)
٢٧	المصريين في الخارج للاستثمار والتنمية	٥٩	البنك المصري الخليجي
٢٨	الحديد والصلب المصرية	٦٠	شارم دريمز للاستثمار السياحي
٢٩	القاهرة للاستثمارات والتنمية	٦١	الاسماعيلية مصر للدواجن
٣٠	الصناعات الغذائية العربية- دومتي	٦٢	العربية للاستثمارات والتنمية القابضه للاستثمارات مالية- نقدى
٣١	المصريه لمدينة الانتاج الاعلامي	٦٣	المنصورة للدواجن
٣٢	سماد مصر (ايجيفرت)	٦٤	القاهرة للدواجن

رقم	إسم الشركة	رقم	إسم الشركة
٦٥	بنك كريدي اجريكول مصر	٨٣	الدوليه للمحاصيل الزراعيه
٦٦	الكابلات الكهربائيه المصريه	٨٤	لحديثه للمواد العازله- مودرن (بيئومود)
٦٧	المصريه لخدمات النقل (ايجيترانس)	٨٥	الخليجيه الكنديه للاستثمار العقاري العربي
٦٨	الخدمات الملاحيه والبتروليه - ماريديف	٨٦	الجيزه العامه للمقاولات والاستثمار العقاري
٦٩	العربيه المتحده للشحن والتفريغ	٨٧	الصعيد العامه للمقاولات والاستثمار العقاري SCCD
٧٠	المصريه للاتصالات	٨٨	المصريه لتطوير صناعه البناء (ليفت سلاب مصر)
٧١	إعمار مصر للتنميه	٨٩	بنك قناة السويس
٧٢	اوراسكوم كونستراكشون ليميتد	٩٠	بنك فيصل الاسلامي المصري - بالدولار
٧٣	مصرف أبو ظبي الإسلامي- مصر	٩١	بنك التعمير والاسكان
٧٤	اوراسكوم للاتصالات والاعلام و التكنولوجيا القابضه	٩٢	المصريه للدواجن
٧٥	اطلس لاستصلاح الاراضى والتصنيع الزراعى	٩٣	مجموعه عامر القابضه (عامر جروب)
٧٦	جهينه للصناعات الغذائيه	٩٤	المصريين للاستثمار والتنميه العمرانيه
٧٧	ايديتا للصناعات الغذائيه	٩٥	اسيك للتعددين - اسكوم
٧٨	العربيه للاسمنت	٩٦	رايه القابضه للاستثمارات الماليه
٧٩	شركه مستشفي كليوباترا	٩٧	السويدي اليكترويك
٨٠	القلعه للاستشارات الماليه - اسهم عاديه	٩٨	المصريه الدوليه للصناعات الدوائيه - ايبيكو
٨١	النعيم القابضه للاستثمارات	٩٩	الصناعات الكيماويه المصريه - كيما
٨٢	بالم هيلز للتعمير	١٠٠	النصر لتصنيع الحاصلات الزراعيه