

العنوان:	الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية للأطراف الخارجية ودوره في تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات : دراسة نظرية ميدانية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	خليل، محمد أحمد ابراهيم
المجلد/العدد:	مج19, ع3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	أكتوبر
الصفحات:	460 - 521
رقم MD:	969992
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الإفصاح المحاسبي، حوكمة الشركات، المراجعة الداخلية، التقارير المالية، الاداء المالي
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/969992">http://search.mandumah.com/Record/969992</a>

**الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية  
للأطراف الخارجية ودوره في تحسين  
حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات  
دراسة نظرية ميدانية**

**الدكتور**

**محمد أحمد إبراهيم خليل**

**أستاذ مساعد بقسم المحاسبة**

**بكلية التجارة جامعة بنها**

## الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية للأطراف الخارجية ودوره في تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات — دراسة نظرية ميدانية د. محمد أحمد إبراهيم خليل<sup>١</sup>

### ملخص البحث

يهدف البحث الى: اقتراح إطار للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية ومعرفة أثره على تلبية احتياجات أصحاب المصالح الخارجيين من المعلومات، وتحسين حوكمة الشركات، والحد من فجوة توقعات المراجعة الداخلية.

تناول البحث الأنشطة التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية وعلاقتها بالإفصاح الخارجي عن تقرير المراجع الداخلي والحد من فجوة التوقعات، ثم استنتج الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية، وعرض الدراسة الميدانية على عينة من المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير والقوائم المالية من المحللين الماليين والمستثمرين، وذلك لاختبار فروض البحث.

وقد توصلت الدراسة الى أن الممارسة الحالية لأنشطة وخدمات المراجعة الداخلية تشير إلى وجود فجوة توقعات المراجعة الداخلية، وأثبتت الدراسة الميدانية للبحث خطأ الفرض الأول، وبالتالي تعدد المزايا التي يحققها الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية ومنها: القضاء على ظاهرة عدم تماثل المعلومات، وتحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية.

كما أثبتت الدراسة الميدانية أيضا خطأ كل من الفرضين الثاني والثالث للبحث، وبالتالي صحة المتطلبات المقترحة من قبل الباحث للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية، كذلك أكدت الدراسة الميدانية صلاحية الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية والذي يشير الى الإفصاح السنوي عن التقرير، وأن يتضمن تقرير المراجعة الداخلية أربعة أقسام رئيسية وهي: مقدمة التقرير، طبيعة فريق عمل المراجعة الداخلية والموارد المالية، أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية، ورأي المراجع الداخلي، وأثبتت أيضا أن الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة توقعات المراجعة الداخلية.

وأوصت الدراسة بأن تتضمن التقارير والقوائم المالية المفصح عنها للاستخدام العام في نهاية السنة المالية لمنظمات الاعمال، تقرير المراجعة الداخلية كتقرير الزامي مثله في ذلك مثل تقرير المراجع الخارجي.

المصطلحات الأساسية: الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية، الخدمات التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية، حوكمة الشركات، فجوة توقعات المراجعة الداخلية.

## ١- الإطار العام للبحث

### ١/١- المقدمة وطبيعة المشكلة

تمثل المراجعة الداخلية أحد الدعائم الأساسية لنظام حوكمة الشركات في منظمات الاعمال المختلفة، حيث تزداد فعالية نظام الحوكمة بزيادة فعالية المراجعة الداخلية، كما ان دور المراجع الداخلي تجاوز الدور التقليدي من تحديد مخاطر هيكل الرقابة الداخلية ليصل الى القيام بدور استشاري كبير لتطوير وتعديل مؤشرات الاداء.

يضاف الى ذلك ما ذكرته دراسة كل من (Asare, et al., 2008) بأن المراجعة الداخلية لها تأثير مماثل لدور المراجعة الخارجية في الحد من تصرفات الإدارة الانتهازية نظرا لمعرفتها بطبيعة عمل منظمة الاعمال وقدرة المراجعين الداخليين على فهم دوافع الإدارة، كما أكدت دراستي كل من (Lin, et al., 2011; pizzini, et al., 2012) على ان قيام المراجع الداخلي بفحص نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر يحسن من جودة التقارير المالية لمنظمات الاعمال.

من هنا تظهر أهمية تقرير المراجعة الداخلية وما يتضمنه من معلومات ، حيث يلتزم مدير إدارة المراجعة الداخلية بمنظمة الاعمال بتقديم تقرير ربع سنوي الى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن مدى التزام المنظمة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها ومدى الالتزام بقواعد حوكمة الشركات التي غير ذلك من الأمور ، وقد يتطلب الامر تقديم نوعين من التقارير، أحدهما تقرير إداري، والآخر تقرير فني أو وظيفي ، وبالتالي يتم إتاحة نوعية معينة من المعلومات للأطراف الداخلية بمنظمة الاعمال دون الأطراف الخارجية من أصحاب المصالح بالمنظمة، مما يؤدي الى ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry ومن هنا تظهر الحاجة الى الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية، خاصة وأن دراسة (Archambeault, et al., 2008) أشارت الى أن تقرير المراجعة الداخلية له قدرة عالية على زيادة فهم أصحاب المصالح لوظيفة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات ككل ، كما أشارت دراسة (Holt and Dezoort, 2009) الى أن متطلبات الإفصاح طبقا لحوكمة الشركات تتضمن تقرير الإدارة، وتقرير لجنة المراجعة، وتقرير المراجع الخارجي، الا أنها لا تتضمن أي شيء يتعلق بالمراجعة الداخلية على الرغم من أنها العنصر المحرك والفعال لتحقيق الحوكمة، بجانب افتقار أصحاب المصالح الخارجيين للمعلومات عن هذه الوظيفة، وأضافت الدراسة أن المحاسبة المعاصرة Contemporaneous Accounting ، وأدبيات الحوكمة Governance Literature ترى ان الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح الخارجيين External Stakeholders يؤدي الى تحسين شفافية الحوكمة Improve Governance Transparency.

كما أكدت دراسة (عبد الكريم، ٢٠٠٩) على أن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية هو نوعاً من الإفصاح الاختياري في الوقت الراهن ويساهم في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية من قبل المستخدمين من الأطراف المختلفة خارج منظمة الاعمال.

لذا يجد الباحث ان الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية يساعد في الحد من فجوة نقص نوعية محددة من المعلومات لدى أصحاب المصالح الخارجيين لمنظمة الاعمال، كما يحد من التحيز الفئوي لطرف على حساب الاخر، يضاف الى ذلك ما أشارت اليه دراسة (Mohamed, 2013) أن هناك فجوة في إدراك إدارة منظمة الاعمال لمسئولية الرقابة على - أو منع - الغش في القوائم المالية والسيطرة عليها، بجانب إدراك المراجعين الداخليين أن مسئولية المراجع الخارجي هي حماية القوائم المالية من الغش ، وعلى النقيض فإن المراجع الخارجي يدرك أن مسئولية المراجع الداخلي هي حماية القوائم المالية من الغش، كما أشارت دراسة (Ridley, 2010) الى ان هناك فجوة توقعات في المراجعة الداخلية Internal Auditing Expectations Gap تتعلق بدورها في الكشف عن - أو الحد من - التلاعب والاحتيال Fraud وأن هذا الدور غير واضح ويدرك بأشكال مختلفة من قبل المستويات الإدارية بمنظمة الاعمال.

لذا يجد الباحث أن الاهتمام بالإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية سوف يزيد من مسئولية المراجع الداخلي ويزيد من اهتمامه بالكشف عن أي تلاعب أو احتيال بالقوائم المالية للمنظمة وبالتالي يحد من هذه الفجوة.

في ضوء ذلك يمكن للباحث تلخيص مشكلة البحث محل الدراسة في التساؤلات البحثية التالية:

- ١- هل هناك حاجة ضرورية للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية؟
- ٢- هل الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية سوف يلبي احتياجات أصحاب المصالح الخارجيين لمنظمات الأعمال؟
- ٣- هل الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية يتفق مع دور المراجعة الداخلية كأحد الآليات الأساسية لحوكمة الشركات ويحقق مبدأ الشفافية كأحد مبادئ الحوكمة؟
- ٤- هل الممارسة الحالية لأنشطة وخدمات المراجعة الداخلية تحدث ما يسمى بفجوة توقعات المراجعة الداخلية؟
- ٥- هل فجوة توقعات المراجعة الداخلية تتعلق فقط بدور المراجع الداخلي تجاه القوائم والتقارير المالية لمنظمة الاعمال؟ أم أنها ذات أشكال وأنواع مختلفة؟
- ٦- ما هي المقترحات الواجب توافرها كمتطلبات ودوافع للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية؟
- ٧- هل الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية يساعد في تحسن حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية؟  
وتعكس هذه التساؤلات جوهر المشكلة التي يسعى البحث إلى محاولة التغلب عليها واقتراح الحلول الملائمة لها.

## ٢/١ - أهداف البحث

يهدف البحث الى: اقتراح إطار للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية ومعرفة دوره في تلبية احتياجات أصحاب المصالح الخارجيين من المعلومات، وتحسين حوكمة الشركات، والحد من فجوة توقعات المراجعة الداخلية.

ويتحقق هذا الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية التالية:

١- تحديد مزايا الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية والمحاذير التي تواجهه، وكيفية التغلب عليها؟

٢- التعرف على الخدمات التوكيدية والاستشارية التي تقدمها المراجعة الداخلية وأهمية الإفصاح عنها لأصحاب المصالح الخارجيين.

٣- تحديد متطلبات الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية لمنظمة الأعمال.

٤- وضع إطار مقترح لتوقيت ومكونات تقرير المراجعة الداخلية المطلوب الإفصاح عنه للاستخدام الخارجي.

## ٣/١ - أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في معالجة فجوة التوقعات التي تواجه المراجعة الداخلية سواء في علاقاتها بالأطراف الداخلية بمنظمة الأعمال أو الأطراف الخارجية المتعاملة معها أو الهيئات والمنظمات المهنية المهمة بمهنة المراجعة الداخلية، كذلك التعرف على الوضع الحالي لمهنة المراجعة الداخلية وما يواجهها من مشاكل من خلال الدراسة الميدانية التي سيتم إجرائها على مجموعة من الفئات وهي: المراجعين الداخليين، ومراقبي الحسابات، ومستخدمي التقارير والقوائم المالية، ومعرفة انعكاسات الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية على هذه الفئات، بالإضافة إلى اثره على تحقيق جودة المراجعة الداخلية.

## ٤/١ - منهج وأسلوب البحث

للتغلب على مشكلة البحث ، وتحقيقاً لهدف البحث الرئيسي وأهدافه الفرعية ، فإن الباحث سوف يتبع كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي معاً للتعرف على الدراسات السابقة المتعلقة بالإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية، وعلاقته بحوكمة الشركات ومعالجة فجوة توقعات المراجعة الداخلية والخروج منها باستنتاجات منطقية تساعد في اقتراح مجموعة من المتطلبات كدوافع للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية ، واقتراح اطار لطبيعة ومكونات تقرير المراجعة الداخلية المطلوب الإفصاح عنه بمنظمات الأعمال ، مستخدماً في ذلك كل من أسلوب الدراسة النظرية المكتبية وكذلك الدراسة الميدانية على عينة مكونة من (١٠٣) مفردة، منها عدد (٣٦) من المراجعين الداخليين في بعض الشركات المساهمة المصرية المسجلة بالبورصة ، وعدد (٣٥) من مراقبي الحسابات في مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى، وعدد (٣٢) من مستخدمي

التقارير والقوائم المالية من المحللين الماليين والمستثمرين من الافراد والمؤسسات للوقوف على صحة المقترحات التي تضمنها البحث ، وكذلك اختبار صحة أو خطأ الفروض التي يقوم عليها البحث.

#### ٥/١ - فروض البحث

تحقيقاً لأهداف البحث السابقة، وسعياً نحو التغلب على مشكلة البحث، فإن البحث سوف يعتمد على الفروض التالية:

الفرض الأول: لا يحقق الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية أية مزايا سواء على مستوى منظمة الاعمال أو على مستوى الأطراف الخارجية المهمة بالمنظمة.

الفرض الثاني: ليست هناك أية متطلبات ودوافع للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية.

الفرض الثالث: لا يؤدي الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية الى تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية.

## ٢- استقراء الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

يحاول الباحث في هذا الجزء الاطلاع على عدد من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث للتعرف على القضايا التي تناولتها وما توصلت اليه من نتائج للاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث محل الدراسة ونظرا لتنوع هذه الدراسات فقد رأى الباحث تبويبها بالشكل التالي:

### ١/٢ الدراسات التي اهتمت بالإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية

لقد زاد الاهتمام بالدور الهام والحيوي و المتطور للمراجعة الداخلية وما تقدمه من معلومات يعد صدور قانون Sarbanes Oxley Act عام ٢٠٠٢، وما اشارت اليه بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) عام ٢٠٠٤ من ضرورة ان يكون لكل شركة مسجله بها، إدارة للمراجعة الداخلية كي توفر لإدارة الشركة ولجنة المراجعة تقييم مستمر لعمليات إدارة المخاطر بالشركة ونظم الرقابة الداخلية (NYSE,2004,SEC,303A07) ، لذا أشارت دراسة (Carcello, et al. 2002, pp.291-304) والتي تناولت الأوضاع داخل تقارير لجنة المراجعة في الشركات الامريكية بالتطبيق على أربعة قطاعات صناعية ، الى أن تقارير لجنة المراجعة بالشركات الكبرى تضمنت الإفصاح عن الاجتماعات مع المراجعين الداخليين وعن الأمور الأخرى المتعلقة بالمراجعة الداخلية.

يرى الباحث ان هذه الدراسة بالرغم من اهتمامها بالمعلومات المتعلقة بالمراجعة الداخلية والتي يتم الإفصاح عنها ضمن تقارير لجنة المراجعة، أي انها اهتمت بالإفصاح الضمني عن معلومات المراجعة الداخلية، إلا أنها لم تهتم بالإفصاح الصريح والخارجي لهذه المعلومات وما تتضمنه من جوانب متنوعة وهامة وتلبي احتياجات الكثيرين من الأطراف الخارجية المهتمة بمنظمة الاعمال.

في حين أشار (Swanson, 2006, pp.62-63) إلى وجود دعوات ومطالبات متزايدة إلى ان يفصح المراجع الداخلي في تقريره المقدم إلى كل من الإدارة التنفيذية ولجنة المراجعة ومجلس الإدارة، عن اراء المراجعين الداخليين في مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية.

ويلاحظ على هذه الدراسة اهتمامها ببعدين أساسيين هما : الإفصاح الداخلي لتقرير المراجعة الداخلية، وأهمية ابداء رأي المراجع في الأمور الهامة الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية لمنظمة الأعمال، وإن كان ذلك يؤدي إلى حدوث بعض العراقيل والصعاب امام المراجعة الداخلية، وهذا ما أشار إليه (Dunn,2006,pp.22-23) بارتفاع تكاليف المراجعة الداخلية وتزايد التعرض للمخاطر القانونية إذا تم توسيع نظام تقرير المراجعة الداخلية بحيث تحتوي على استنتاجات أو آراء معينه إلى أصحاب المصالح الداخليين ، كما يمكن أن يؤدي إلى نتائج سلبية، مثل الحد من نطاق عملية المراجعة الداخلية والاختبارات التي يتم القيام بها .

ويرى الباحث أنه على الرغم من أهمية هذه المحددات، إلا انها إذا قورنت بالنتائج الإيجابية التي يحدثها الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وخاصة الإفصاح الخارجي فسيكون هناك دافع قوي نحو تحقيق هذا الإفصاح والاستفادة من مزاياه.



وعلى الجانب الآخر، تناولت دراسة (Mercer,2004,pp.185-196) أهمية دور المراجعة الداخلية باعتبارها خط الدفاع الأول ضد نوعين من أخطاء الإفصاح وهما:

الأخطاء غير العمدية الناتجة عن وجود ثغرات أو ضعف في نظام الرقابة الداخلية، والأخطاء العمدية الناتجة عن الغش، ولذا توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح للمستثمرين عن أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية تمكنهم من تقييم جودتها وزيادة ثقتهم في القوائم المالية لمنظمة الأعمال.

ويلاحظ الباحث على هذه الدراسة اهتمامها الصريح بالإفصاح الخارجي عن أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية وخاصة بالنسبة للمستثمرين وانعكاس ذلك على كل من المراجعة الداخلية ذاتها والقوائم المالية للمنظمة، ولكنها لم تحدد أداة وشكل هذا الإفصاح وطبيعة البيانات التي يتضمنها.

ويتفق مع هذا الاتجاه ما دعت إليه دراسة (Lapides, et al.,2007) بان تقوم الشركات بالإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح الخارجية External Stakeholders وأن تتضمن هذه التقارير معلومات عن طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية ومسئوليات المراجعين الداخليين والأنشطة والخدمات التي يتم القيام بها .

كما تناولت دراسة ( Archambeault, et al., 2008 , pp.375-388 ) مدى الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجع الداخلي لتحقيق الشفافية لأصحاب المصالح الخارجيين ، نظرا لافتقارهم لهذه النوعية من المعلومات ، التي تتاح للأطراف الداخلية بمنظمات الأعمال ، وبذلك يحقق هذا الإفصاح التجانس في عرض المعلومات لكل من الأطراف الداخلية والخارجية ، كما أشارت الدراسة إلى مزايا الإفصاح وأهمها زيادة الشفافية Transparency وزيادة المساءلة Accountability بجانب تحفيز وزيادة كفاءة المراجعين الداخليين وزيادة الموارد المالية المخصصة للمراجعة الداخلية ، وعلى المقابل من ذلك، أشارت الدراسة إلى عيوب هذا الإفصاح وأهمها زيادة عبء المعلومات على المستخدمين ، وتعرض المراجعين الداخليين للمسائلة القانونية ، وزيادة التكلفة ، كما اقترحت الدراسة نموذج لتقرير وصفي للمراجعة الداخلية بناء على المقابلات التي تم إجرائها مع بعض من: أعضاء لجنة المراجعة ، والمحللين الماليين ، والمراجعين الداخليين ، وواضعي السياسات .

وقد تميزت الدراسة السابقة من وجهة نظر الباحث بالتعمق في دراسة الإفصاح الخارجي لتقرير المراجعة الداخلية من حيث شكل الإفصاح من خلال اقتراح تقرير وصفي ، وعرض مزايا وعيوب هذا الإفصاح، وبذلك يرى الباحث ان تحقيق التناسق والقضاء على التباين في عرض المعلومات لكل من الأطراف الداخلية والخارجية المهمة بمنظمة الاعمال يؤدي إلى تخفيض – إن لم يكن القضاء على – مشكلة عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry ، ولكن يؤخذ على هذه الدراسة عدم الإشارة إلى دور هذا الإفصاح في تخفيض – أو الحد من – فجوة المراجعة الداخلية، والتي تمثل أهم مزايا هذا الإفصاح .

كما تناولت دراسة كل من (Holt and dezoort, 2009, pp.61-77) اثر الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على ثقة المستثمرين وقرارات الاستثمار ، حيث تناولت الدراسة دور المراجعة الداخلية كمدرك أساسي وهام لتحقيق حوكمة الشركات ، وعلى الرغم من ذلك فإن متطلبات

الإفصاح طبقا لحوكمة الشركات تتضمن تقرير الإدارة وتقرير لجنة المراجعة وتقرير المراجع الخارجي ولم تتضمن أية معلومات أو تقارير عن المراجعة الداخلية ، كما تناولت الدراسة اثر الإفصاح عن تقرير المراجعة والمقترح من قبل الدراسة السابقة (Archambeault, et al., 2008) ( على ثقة المستثمرين وقرارات الاستثمار الخاصة بهم، وذلك من خلال قياس درجة ادراكات المستثمرين لفعالية عملية الإشراف داخل منظمة الاعمال ودرجة الثقة في التقارير المالية المتوقعة وذلك في وجود درجة خطر التحايل Fraud risk في التقارير المالية والذي تتعرض له منظمة الاعمال ، وقد تم إجراء استقصاء على بعض الطلاب الذين يدرسون شهادة MBA في ثلاث جامعات أمريكية ، وقد توصلت الدراسة إلى أن تقرير المراجعة الداخلية له تأثير جوهري على إدراكات المستثمرين العاديين حول فعالية الاشراف داخل منظمة الأعمال ، كما أنه يزيد من درجة الثقة في القوائم المالية للمنظمة، وتزداد هذه الثقة مع زيادة مخاطر الاحتيال والغش الذي تتعرض له المنظمة ، ولذا أكدت الدراسة أن هذا التقرير أصبح فعال ونافع في ظل المتطلبات المتعددة للإفصاح في الوقت الراهن .

وهنا يشير الباحث إلى ان هذه الدراسة بجانب تأكيدها على أهمية الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية ، فإنها أضافت ميزه جديده لهذا الإفصاح وهي المساهمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال إضفاء الثقة في التقارير والقوائم المالية التي تعدها منظمات الاعمال ، لذا أكنت دراسة ( عبد الكريم ، ٢٠٠٩ ، ص ٤١٩ ) على أن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يعتبر نوعا من الإفصاح الاختياري Voluntary Disclosure في الوقت الراهن ويحقق الكثير من المزايا ، خاصة وأن المراجعة الداخلية تخدم عمليات المساءلة والرقابة داخل الشركة وتساهم في زيادة ثقة مستخدمي المعلومات من خارج الشركة، فيما تقدمه الإدارة من قوائم مالية لا يتأثر بها الملاك وحدهم وإنما تؤثر على العديد من الأطراف الخارجية .

كما تناولت دراسة (Holt, 2009) أثر كل من دور المراجعة الداخلية (الدور التوكيدي أو الاستشاري) والمستوى الإداري الأعلى الذي يقدم له المراجع الداخلي التقرير (رئيس لجنة المراجعة والمدير التنفيذي CEO أو المدير المال CFO) على إدراك المستثمرين لدرجة الثقة في الإفصاح المحاسبي وذلك من خلال الاستقصاء الذي تم اجراؤه على طلاب شهادة MBA، وقد خلصت الدراسة إلى ما يلي:

- ١- ان الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية له تأثير مرتفع على إدراك المستثمرين لدرجة الثقة في القوائم المالية أكثر من الدور الاستشاري وذلك نتيجة زيادة إدراك المستثمرين لمستوى التأكيد المرتبط بالإفصاح.
- ٢- أن تقديم تقرير وظيفيا إلى لجنة المراجعة وتقديم تقرير إداري إلى المدير التنفيذي كان له تأثير أكثر على إدراك المستثمرين لدرجة الثقة في القوائم المالية، عنه في حالة تقديم التقريرين معا إلى المدير المالي لمنظمة الأعمال، لأن ذلك يؤكد على مصداقة التقارير المالية لمنظمة الأعمال ومدى التزامها بالقوانين والتشريعات، كما أنه يعكس كفاءة وفعالية أنشطتها المختلفة.

يرى الباحث أن هذه الدراسة على الرغم من أنها لم تتناول الإفصاح الخارجي لتقرير المراجعة الداخلية، إلا أنها اكدت على أهمية الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية وأهمية التقارير التي تقدمها وما تتضمنه من معلومات وأهمية الطرف الاخر المقدمة اليه، في تحقيق الثقة والمصدقية لدى الأطراف الخارجية وخاصة فئة المستثمرين في القوائم والتقارير المالية التي تقدمها منظمة الأعمال، وبالتالي فإنها تزيد من جودة هذه التقارير لدى المستخدمين لها.

ويجب مراعاة أن التقرير الذي يعكس نشاط المراجع الداخلي ويتم الإفصاح عنه للاستخدام الخارجي يجب أن يختلف عن كل من التقرير الوظيفي والتقرير الإداري المعدان للاستخدام الداخلي، وذلك لأنه معد للاستخدام العام ويخدم مجموعة من الفئات المتنوعة ذات الاهتمامات المختلفة.

وقد تناولت دراسة ( محمد ، ٢٠١١ ، ص ١-٦٤ ) مدى الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها وأثر ذلك على تحسين فعالية حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة من كل من أعضاء هيئة التدريس والمراجعين والمحللين الماليين ، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك حاجة للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية من جانب أصحاب المصالح الخارجيين نظرا لور هذا التقرير في تدعيم التقارير الخاصة بالآليات الأخرى لحوكمة الشركات ، كما أنه مصدر هام لأصحاب المصالح الخارجيين للحصول على معلومات عن وظيفة المراجعة الداخلية بجانب توافر خاصية الملاءمة في المعلومات التي يتضمنها التقرير ، كما خلصت الدراسة إلى ضرورة احتواء التقرير على مجموعة من البيانات والمعلومات التي تعكس طبيعة وأنشطة المراجعة الداخلية ومسئولياتها ومصادر تقديمها والموارد المالية المخصصة لها وراي المراجع ، كما أن تقرير المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين فعالية حوكمة الشركات من خلال تحسين فعالية الشفافية لأصحاب المصالح.

ولكن يؤخذ على هذه الدراسة من وجهة نظر الباحث أن التقرير المقترح منها بما يتضمنه من أقسام متعددة لم يتضمن أية معلومات عن الدور التوكيدي والاستشاري للمراجعة الداخلية تجاه القوائم والتقارير الداخلية ونظام الرقابة الداخلية أو الحد من المخاطر التي تواجه منظمة الأعمال، كما اقتصرت الدراسة فقط على الاهتمام بدور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركة بجانب الآليات الأخرى للحوكمة، كذلك لم تشر الدراسة إلى أهمية المعلومات التي يتضمنها التقرير في الحد من أو منع ما يسمى فجوة التوقع في المراجعة الداخلية.

كما اهتمت دراسة (Boyle, 2012, pp.1-10) ببيان أثر الإفصاح الخارجي لتقرير المراجعة الداخلية على آراء المراجعين الداخليين ، وقد اعتمدت الدراسة في ذلك على أربعة نماذج لوضع تقرير المراجع الداخلي ، الأول : عدم وجود تقرير للمراجع الداخلي ، الثاني : وجود تقرير وصفي خارجي عن وظيفة المراجعة الداخلية ، الثالث : وجود تقرير خارجي عن تأكيد المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية للمنظمة ، الرابع : وجود كل من التقرير الوصفي والتقرير التوكيدي معا.

وقد خلصت الدراسة الى أن كل من النموذجين الثالث والرابع هما الأكثر تأثيراً على رأي المراجع الخارجي عند تقييم مخاطر التحايل لدى المراجعين الداخليين 'Internal Auditors' Fraud Risk ، حيث ان هذا التقييم يكون أعلى وأكثر تحفظاً في حالة النموذج الثالث أو الرابع للتقرير الخارجي للمراجعة الداخلية عنه في حالة التقرير الوصفي فقط ، وكذلك الحال عند تقييم مخاطر الرقابة الداخلية لدى المراجعين الداخليين 'Internal Auditors' Control Risk ، وقد بررت الدراسة ذلك بأنه لا يوجد تأكيد من قبل المستقصىين في الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على التقرير الوصفي لأنه لا يظهر القيمة الحقيقية لأنشطة المراجعة الداخلية .

وبالرغم من ذلك أشارت الدراسة إلى أن الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة المسؤولية والمخاطر على وظائف المراجعة الداخلية، كما أن هذا التقرير مكلف بالنسبة للمنظمة لأنه يحتاج إلى وقت وموارد أكثر.

ويرى الباحث ان من الجوانب الإيجابية التي عرضتها الدراسة، أهمية الإفصاح الخارجي عن أحد الأدوار الهامة للمراجعة الداخلية وهو الدور التوكيدي على نظام الرقابة الداخلية لمنظمة الاعمال ، مما يوفر دليل على أهمية الإفصاح الخارجي عن الأبعاد الأخرى لهذا الدور وهو التوكيد على دقة التقارير والقوائم المالية التي تعدها منظمة الأعمال ، وكذلك التوكيد على مدى ضرورة مواجهة المخاطر المحتملة للمنظمة ، والتوكيد على كفاءة حوكمة الشركات التي يتم تطبيقها ، إلا أن الدراسة لم تتعمق في بيان مزايا الإفصاح الخارجي لتقرير المراجعة الداخلية سواء على المراجعين الداخليين أنفسهم أو على حوكمة الشركات أو على أصحاب المصالح الخارجيين المستفيدين من هذا التقرير وهذا هو محور اهتمام هذا البحث .

كما أشار (الطحاوي، ٢٠١٣، ص ٢١) إلى أن من مهام المراجعة الداخلية إعداد تقارير المراجعة الداخلية وأنها يجب ان تكون واضحة وحاسمة والانتقادات والملاحظات التي تحتوي عليها يجب أن يعقبا اتخاذ الإجراءات اللازمة فوراً من قبل الإدارة العليا بالمنشأة لتصويب تلك الأوضاع.

من الملاحظ أن الدراسة السابقة اهتمت بالتقرير الداخلي للمراجعة الداخلية وما يجب أن يتصف به، والى من يقدم، دون الإشارة إلى أهمية الإفصاح الخارجي عن هذا التقرير ، وهل نفس خصائص التقرير الداخلي تنطبق على التقرير الخارجي ام لا ؟، في حين أشارت دراسة (خليل، ٢٠١٤، ص ٢٦٨) إلى أن أفضل مصادر أداء خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية والمصدر المشترك Co-source الذي يجمع بين المراجع الداخلي بمنظمة الأعمال والمراجع الخارجي بخلاف المراجع الخارجي للتقارير والقوائم المالية للمنظمة ، ونتيجة هذا الأداء لا بد أن تظهر في شكل تقرير يتم الإفصاح الخارجي عنه شأنه في ذلك شأن تقرير المراجع الخارجي حتى يتم تحقيق الشفافية للأطراف الخارجية المتعاملة مع المنظمة وإعلامها بأهمية ما تقوم به المراجعة الداخلية .

ويلاحظ الباحث على هذه الدراسة أنها تناولت جانب هام وحيوي وينعكس على طبيعة أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية ويحقق لها المزيد من الاستقلال والموضوعية وهو تحديد مصدر أداء خدماتها، كذلك الإشارة إلى مزايا الإفصاح الخارجي لتقرير المراجع الداخلي وهو تحقيق الشفافية

للأطراف المختلفة، ولكن يؤخذ عليها عدم تحديد شكل هذا التقرير والمزايا الأخرى التي يحققها هذا الإفصاح.

في ضوء ما سبق عرضه من دراسات وبجانب الملاحظات التي أبدتها الباحثة عقب كل دراسة، يمكن إبداء الملاحظات التالية أيضا:

١- ان هناك ثلاثة اتجاهات تعرض لها الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وهي:

الاتجاه الأول: الإفصاح الضمني عن أنشطة المراجعة الداخلية وذلك ضمن التقرير الذي تعده لجنة المراجعة بمنظمة الاعمال وهذا الاتجاه لم يحظ بالاهتمام الكافي ولم ينتشر كثيرا.

الاتجاه الثاني: الإفصاح المستقل الداخلي عن تقرير لجنة المراجعة داخل منظمة الأعمال، ولكن الطرف المفصح إليه قد اختلف من منظمة إلى أخرى ومن فترة إلى أخرى وذلك ما بين الإدارة التنفيذية والمدير المالي ورئيس لجنة المراجعة بالمنظمة، وذلك باستخدام نمونجين للتقرير أحدهما إداري والأخر وظيفي أو فني.

الاتجاه الثالث: الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح الخارجيين وهو الاتجاه الحديث في مجال دراسة والاهتمام بدور المراجعة الداخلية لمعالجة القصور في أداء المراجع الخارجي والحد من مخاطر التحايل والغش داخل بعض منظمات الاعمال.

٢- على الرغم من عرض بعض الدراسات السابقة لعيوب الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية وأهمها : المسؤولية القانونية للمراجعين الداخليين ، وتكلفة الإفصاح ، والعبء الزائد للمعلومات ، إلا انها مقارنة بالمزايا الكثيرة التي يحققها هذا الإفصاح سواء على مستوى أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية والتي تتمثل في زيادة العناية والاهتمام بأداء المراجع الداخلي ، وتوفير الموارد اللازمة للمراجعة الداخلية من قبل إدارة منظمة الاعمال ، والاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع الداخلي والسعي نحو توفير المراجع الداخلي المهني مما يساعد على تحقيق جودة أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية والتي سيكون لها اثر إيجابي على جودة التقارير والقوائم المالية، أو على مستوى منظمة الأعمال وذلك من خلال زيادة مسؤولية الإدارة تجاه الأطراف الخارجية المهمة بالمنظمة وتحقيق الإفصاح اللازم لحكومة الشركات بالمنظمة وزيادة قيمة الشركة وتحقيق المصداقية في القوائم والتقارير المالية التي تقدمها المنظمة للأطراف الخارجية ، أو على مستوى أصحاب المصالح الخارجيين من خلال توفير معلومات لم تتاح لهم من قبل وإنما تتاح فقط للمستخدم الداخلي وبالتالي تحقيق التماثل بين المستخدمين الداخليين والخارجيين بالنسبة للمعلومات المتاحة.

٣- إن الدراسات السابقة لم تتعرض بشكل مباشر إلى أهمية الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية في: القضاء على مشكلة عدم تماثل المعلومات، الحد من فجوة التوقعات

في المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، وهذه الجوانب أيضا مجال اهتمام هذا البحث.

٤- لم يتم التعرض بشكل مباشر ومتعمق للأثار الإيجابية للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية على تحقيق التوازن بين أليات حوكمة الشركات، والأثر الإيجابي عليها خاصة فيما يتعلق بتحقيق الشفافية والإفصاح من قبل الحوكمة والذي سينعكس بالإيجاب على تحقيق جودة الحوكمة، وهذا أيضا من مجالات اهتمام هذا البحث.

٥- لم تتعمق الدراسات السابقة في عرض نوعية المعلومات التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة الداخلية والتي سوف تؤدي إلى تعظيم إيجابيات ومنافع هذا الإفصاح وتحد من سلبياته، واكتفت بعض الدراسات التي تناولت هذا الجانب بعرض أقسام التقرير والإشارة السريعة إلى طبيعة كل قسم دون التعمق في تحديد نوعية المعلومات المطلوب الإفصاح عنها داخل هذه الأقسام، وهذا أيضا من جوانب اهتمام هذه الدراسة.

## ٢/٢ الدراسات التي اهتمت بدور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

فقد اكد المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين في الدراسات التي اجراها علمي ٢٠٠٣ ، ٢٠٠٥ (IIA,2003a,2003b,2005a) على أن هناك أربعة أركان أساسية لحوكمة الشركات وهي : المراجعة الداخلية ، لجان المراجعة ، مجلس الإدارة ، المراجعة الخارجية، وأضاف في دراسة الأولى (IIA,2003a) بأن الأطراف ذات المصالح بمنظمة الأعمال تشمل كل من المستثمرين الحاليين والمرقبين و المقرضين والعاملين وغيرهم وأن أركان الحوكمة السابقة هي الممثلة لهذه الأطراف ، كما أضاف في دراسته الثانية (IIA,2003b) أن متطلبات الإدارة العليا من المراجعة الداخلية هي خدمات تأكيدية واستشارية مثل التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية، والمساعدة في إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية، وتقييم كفاءة العمليات وتحليل المخاطر والتأكدات المتعلقة بالمخاطر، كما أن متطلبات لجنة المراجعة من المراجعة الداخلية هي خدمات تأكيدية بشأن نظم الرقابة والمخاطر وتقييم الممارسات والعمليات المحاسبية المتعلقة بالتقارير المالية والقيام ببعض عمليات الفحص الخاص ، في حين ان متطلبات الإدارة التنفيذية من المراجعة الداخلية هي خدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر.

بذلك يستطيع الباحث القول بأن أي تطوير أو تحسين في عملية حوكمة الشركات يجب ان يبدأ من هذه الأركان، وبصفة خاصة ركن المراجعة الداخلية باعتبارها حلقة الوصل الهامة بين الثلاثة أركان الأخرى للحوكمة، علاوة على كونها أحد الممثلين الأساسيين لأصحاب المصالح بمنظمة الاعمال. كما انها النافذة التي يمكن من خلالها الاطلاع على منظمة الاعمال (Tapestry Networks, 2004).

كما أشارت دراسة (Gramling, et al., 2004, pp.194-245) الى أن الأوار الجديدة والمتطورة لوظيفة المراجعة الداخلية تستطيع أن تلعب دورا هاما في الحوكمة الجيدة للشركات، لأن وظيفة المراجعة الداخلية كحجر زاوية تستطيع المساهمة في حوكمة الشركات من خلال علاقاتها

بكل من المراجع الخارجي ولجنة المراجعة والإدارة، كما أن الخدمات التي تقدمها تمثل المحرك الأساسي لكل هذه الأطراف المسئولة عن الحوكمة.

كما تشير دراسة (O'Leary & Stewart, 2007, p.787) بان لوظيفة المراجعة الداخلية تأثير إيجابي على حوكمة الشركات من خلال تحسين جودة التقارير المالية وتحسين فعالية الأداء.

ويرى الباحث أن هذا الدور للمراجعة الداخلية يساعد على زيادة الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الحوكمة وبالتالي يؤدي إلى تحسين الإفصاح والشفافية كأحد المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات.

وقد أكدت دراسة كل من (Prawitt, Smith & Wood, 2008) على أن كل من المراجعة الداخلية والإدارة فقط من بين الأطراف الأربعة المهتمة بحوكمة الشركات، اللذين يكونا على اطلاع دائم ومستمر على أنشطة وعمليات منظمة الأعمال أول بأول ويوم بيوم على مدار العام، كما اهتم ذات الباحثون في دراسة أخرى (Prawitt, Smith & Wood, 2009) بقياس تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على التقرير المالي الخارجي، وذلك من خلال دراسة العلاقة بين مقياس جودة المراجعة الداخلية وهي: الكفاءة والموضوعية للمراجعين الداخليين وأداء عمل المراجعين الداخليين ( وهي المقاييس المحددة بمعيار المراجعة رقم 65 SAS NO.65 ) وتوصلت للدراسة إلى أن جودة وظيفة المراجعة الداخلية ذات علاقة عكسية مع إدارة الأرباح وبالتالي تنعكس بالإيجاب على التقارير المالية الخارجية لمنظمة الأعمال، وتتفق مع هذه النتائج ما أشارت إليه دراسة (مبارك، ٢٠١٠، ص٢) بأن هناك علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح وأيضاً بين حجم عمل المراجعة الداخلية المرتبط بعملية إعداد وعرض للتقرير المالية وإدارة الأرباح.

وقد أكدت دراسة (عبد الصمد، ٢٠١١، ص ص ٣-٤٨) على أن زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الكفاءة والموضوعية وجودة أداء العمل والمرجعية والتفاعل مع لجنة المراجعة، يزيد من اعتمادية لجنة المراجعة على تلك الوظيفة وبالتالي يزيد من تفعيل حوكمة الشركات.

كل هذه النتائج والتي توصلت إليها هذه الدراسات ذات التوقيعات والبيانات المختلفة تؤكد على الدور الهام والحيوي للمراجعة الداخلية في تحسين وتطوير حوكمة الشركات من خلال الحد من أساليب التلاعب في المعلومات المحاسبية وأهمها ممارسة عملية إدارة الأرباح وما ينتج عنها من سلبيات، ويتوقف كل ذلك على مدى تحقق الجودة في أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية، والتي تتحقق - بجانب ما سبق تناوله - من وجهة نظر دراسة ( خليل، ٢٠١١، ص ٩١ ) من خلال الاستقلال التنظيمي والاستقلال المهني للمراجعة الداخلية وتوفير الكفاءة العلمية والخبرة للعلية لأعضاء فريق المراجعة الداخلية وتوفير الموارد اللازمة لها، كما تشير دراسة (مبارك، ٢٠١٢، ص١٣٣) إلى أن هناك علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين جودة عملية الحوكمة وجودة خدمات المراجعة الداخلية والتي تحققها الخبرة والشهادات المهنية والمؤهلات العلمية.

وقد أشار كل من (Dana and Larry) إلى أن تطور الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية أصبح عاملاً أساسياً في دعم حوكمة الشركات، إذ أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبحت بتطورها تخدم أطراف يمارسون دوراً هاماً في حوكمة الشركات وكذلك تضيف قيمة لهم عن طريق التأكد من رسم الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية بطريقة تحقق مصالح جميع الأطراف وبأساليب نزيهة (ابوحجر، محمد، ٢٠١٤، ص ٢٤).

في ضوء ما سبق وبجانب الملاحظات التي أبداها الباحث يمكن الإشارة إلى الملاحظات الإضافية التالية:

- ١- أن دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين وتطوير حوكمة الشركات بمنظمات الأعمال المختلفة يتحقق من خلال ما تقدمه من وظائف وأنشطة وخدمات متعددة منها:
  - أنها حلقة الوصل بين الأطراف المختلفة لحوكمة الشركات، حيث تمثل المراجعة الداخلية أداة خدمة وحلقة وصل بين إدارة المنظمة ولجان المراجعة كأطراف داخلية من جهة، وبين المراجع الخارجي والمستثمرين كأطراف خارجية من جهة أخرى.
  - تقدم الخدمات المختلفة التأكيدية والاستشارية لمختلف الأطراف بالحوكمة وكذلك المهتمة بمنظمة الأعمال سواء كانت داخلية أو خارجية.
  - تهتم بمتابعة وتقييم وتحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية بمنظمة الأعمال.
  - يتضمن الدور المستحدث للمراجعة الداخلية مجموعة من التوجهات وهي: توجه إشرافي من خلال المراجعة المالية، توجه إداري من خلال المراجعة الإدارية ومراجعة العمليات، توجه رقابي من خلال فحص فعالية الرقابة الداخلية، توجه حوكمي من خلال المراجعة الاستراتيجية ومراجعة المسئوليات ومراجعة مجلس الإدارة، كما تقوم بتوفير التأكيد الموضوعي عن مدى كفاءة وفعالية عملية تقييم المخاطر وإدارتها والرقابة عليها مع استمرار تقديم الاستشارات والنصائح لتحسين وتطوير ذلك.
- ٢- أن قيام المراجعة الداخلية بواجبها نحو تحسين وتطوير حوكمة الشركات يتطلب ذلك تحسين جودتها من خلال عناصرها المختلفة وهي: الموضوعية والكفاءة والأداء والتفاعل مع الأطراف الأخرى والاستقلال التنظيمي والفني والتأهيل العلمي والعملية والأهلية والمرجعية والتي ستعكس على تحقيق جودة حوكمة الشركات.
- ٣- إن بلورة أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية وعناصر جودتها كنشاط مضيف للقيمة بمنظمة الأعمال يتطلب الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية الذي يعكس كل هذه الجوانب، وهو ما لم يحظ بالاهتمام الكافي عن دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات من خلال الدراسات التي سبق تناولها، ولذا سيكون هذا الأمر هو محل اهتمام الدراسة الحالية التي يتناولها الباحث.



### ٣/٢ الدراسات التي اهتمت بفجوة التوقعات وعلاقتها بالمراجعة الداخلية

تمثل فجوة التوقعات Expectations Gap في المراجعة بصفة عامة أحد المشكلات المستمرة نتيجة التغيرات المستمرة في احتياجات المستخدمين من مهنة المراجعة، وقدرات المراجعين على تلبية هذه الاحتياجات في ظل وجود التشريعات والقوانين والمعايير التي تحكم هذه القدرات، علاوة على اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية من دولة إلى أخرى والتي تؤثر على توقعات وإدراكات كلا من المستخدمين والمراجعين، بالإضافة إلى الاختلافات الداخلية في كل فئة من فئتي الفجوة وهما المستخدمين والمراجعين.

لذا فقد تعددت الدراسات التي تناولت فجوة التوقعات في المراجعة، يذكر منها الباحث على سبيل المثال دراسة (Koh and Woo, 2001) والتي أشارت إلى أن سبب حدوث فجوة التوقعات هي مسنولية مراقب الحسابات، حيث يرتفع سقف توقعات المستخدمين تجاه تلك المسنولية بالمقارنة مع ما يعتقد مراقبي الحسابات أنهم مسنولين عنه. كما أشارت دراسة (Porter, 1993)، وكذلك الدراسة المشتركة التي قدمها في ٢٠٠٤ (Porter and Growthorpe, 2004) والتي تم النظر فيهما لفجوة التوقعات على انها فجوة توقعات الأداء في المراجعة Audit Expectation-Performance Gap وهي الفرق بين توقعات المجتمع من المراجعين وبين أداء المراجعين كما يدركها المجتمع، وقد قسمت هاتان الدراستان فجوة التوقعات في المراجعة إلى:

- أ- فجوة معقولة Reasonableness Gap وهي الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المراجعين، وما يتوقع القيام به من قبل المراجعين بشكل معقول.
- ب- فجوة الأداء Performance Gap وهي الفجوة بين التوقعات المعقولة للمجتمع من المراجعين، وبين ما يتم إدراكه من الخدمات التي يقدمها المراجعين في ضوء معايير المراجعة المطبقة، وتقسم هذه الفجوة إلى فئتين نوعيتين، هما:
  - ١- فجوة قصور المعايير Deficient Standards Gap وهي الفجوة بين الواجبات المعقولة التي يتوقع المجتمع من المراجعين أدائها، وبين تلك الواجبات المحددة في ضوء تلك المعايير المهنية والقوانين والتشريعات.
  - ٢- فجوة عدم كفاية الأداء Deficient Performance Gap وهي الفجوة بين واجبات المراجعين في ضوء المعايير المهنية والقوانين والتشريعات وبين الأداء الفعلي للمراجعين.

وهنا يشير الباحث إلى أنه على الرغم من تعدد أشكال فجوة التوقعات وتعدد مسبباتها إلا أن الأطراف المشاركة فيها طبقاً لهذه الدراسة ثلاثة أطراف وهم المجتمع والمراجعين والجهات المسنولة عن القوانين والتشريعات والمعايير المنظمة للمهنة، ويؤخذ على هذه الدراسة مثل غيرها من الدراسات الأخرى إهمال دور المراجع الداخلي سواء كان سبباً من أسباب حدوث الفجوة أو وسيلة من وسائل علاج هذه الفجوة.

ولقد اتفق مع التصنيف السابق لفجوة التوقعات الكثير من الدراسات منها دراسة (Salehi,2011) ودراسة (Adeyemi and Olowookere,2011) ودراسة (الفرح، ٢٠١٣) ودراسة (سالم، ٢٠١٣)، في حين ترى دراسة (Tumer, et al.,2010) أن وجود فجوة التوقعات في المراجعة يرجع إلى الطبيعة الاحتمالية لعملية المراجعة والتي تشير إلى مستوى التأكيد الذي يقدّمه المراجعون في بعض القضايا مثل عدم احتواء القوائم المالية على التحريفات والأخطاء الجوهرية، لذا قسمت الدراسة فجوة التوقعات إلى: فجوة البحث Research gap ، وفجوة المعايير Standards gap والتي تنقسم إلى فجوة توصيل الخدمة Delivery gap وفجوة الاتصال communication gap.

وهنا يشير الباحث إلى أنه على الرغم من استخدام هذه الدراسة لبعض المفاهيم الجديدة للتعبير عن مكونات فجوة التوقعات في المراجعة، إلا أنها تسير في نفس الإطار العام المتفق عليه بين الكثير من الدراسات حيث تتفق فجوة البحث مع فجوة المعقولة وكذلك تتفق فجوة المعايير مع فجوة الأداء.

في ضوء ما سبق يمكن للباحث الإشارة إلى:

١- أن استمرار حدوث فجوة التوقعات في المراجعة وتعدد أشكالها يرجع إلى تعدد مناطق ومسببات حدوثها ومنها: دور مراقب الحسابات في مجال الكشف عن الغش والاحتيال في القوائم المالية، درجة استقلال المراجع، تقرير المراجع، مسؤولية المراجع، خصائص أداء المراجع، .... إلى غير ذلك من الأسباب.

٢- أنه على الرغم من تعدد المقترحات المقدمة من قبل الباحثين والمهتمين بالمهنة للحد من هذه الفجوة والتي تعالج معظم مناطق ومسببات الفجوة، إلا أنها مازالت قائمة حتى الآن ويرجع السبب في ذلك من وجهة نظر الباحث إلى عدم الاهتمام بعلاقة المراجعة الداخلية بهذه الفجوة.

وفي مجال المراجعة الداخلية فإن الأمر لم يحظ بالاهتمام الكافي من البحث والدراسة على الرغم من أن المراجعة الداخلية قد تؤدي إلى إحداث فجوة من نوع آخر وهي فجوة توقعات المراجعة الداخلية Internal Auditing Expectations Gap ، لذا فقد أشارت دراسة (Sarens and Beelde,2006) إلى أن فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية تزداد عندما لا تدرك الإدارة العليا بمنظمة الأعمال القيمة المضافة التي تحققها المراجعة الداخلية، وأنه للحد من هذه الفجوة يجب على كل من المراجعين الداخليين والإدارة العليا على السواء فهم الأسباب التي تجعل وظيفة المراجعة الداخلية مضيقة للقيمة، وأن الفشل في تحقيق هذا الفهم يؤدي إلى الإدراك بأن المراجعة الداخلية تعوق منظمة الأعمال نحو تحقيق أهدافها.

وهنا يشير الباحث إلى أن هذه الدراسة ركزت على إحدى مناطق فجوة توقعات المراجعة الداخلية وهي العلاقة بين المراجعين الداخليين والإدارة العليا كأحد الأطراف الداخلية بمنظمات الأعمال وكيف تكون هذه العلاقة سبب في إحداث هذه الفجوة أو التغلب عليها.

في حين تناولت دراسة (Ridley,2010) مفهوم المراجعة الداخلية والهدف منها في ظل التعريف الحديث لها والذي أشار إليه المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين في عام ٢٠٠٩ (IIA,2009) والذي يُعرف المراجعة الداخلية على أنها " تأكيد مستقل موضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها التشغيلية والمساعدة في تحقيق أهدافها باستخدام مدخل منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة"، كما أشارت الدراسة إلى أن هناك فجوة توقعات في مجال المراجعة الداخلية تتعلق بدورها في الكشف عن والحد من التلاعب والاحتيال Fraud ، وأن هذا الدور غير واضح ويدرك بأشكال مختلفة عبر المستويات الإدارية المختلفة بمنظمة الأعمال.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت منطقة أخرى من مناطق حدوث فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية وهي مسؤولية المراجعين الداخليين في الكشف عن ومنع الاحتيال والغش داخل منظمات الأعمال، ووجهة نظر الأطراف الأخرى بالمنظمة تجاه تلك المسؤولية. كما يرى المراجعين الخارجيين ان وجود المراجعة الداخلية له أثر معنوي على قدرة منظمة الاعمال على اكتشاف غش الإدارة (Goodwin and Seow, 2002, pp.221-222) ، كما اقترحت دراسة كل من (Soh and Benni, 2011) ضرورة إعادة صياغة والتوسع في الدور الفعال للمراجعين الداخليين لمقبلة توقعات أصحاب المصالح.

كما أشارت دراسة (Ebaid, 2011) إلى أن هناك فجوة توقعات في مجال المراجعة الداخلية في مصر، لأن هذه المراجعة مازالت وظيفة متخصصة وتركز فقط على الدور التقليدي لها، بجانب عدم وجود معايير خاصة بالمراجعة الداخلية، علاوة على أن معايير المراجعة الداخلية المهنية للصلاحة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين غير ملزمة في مصر.

ويرى الباحث أن فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية طبقا لهذه الدراسة تتضمن نوعين من فجوة التوقعات: الأولى: فجوة أداء المراجعين الداخليين وذلك نتيجة التمسك بالدور التقليدي لها دون الاهتمام بالاتجاهات الحديثة، وأهمها الدور التوكيدي الاستشاري وإضافة قيمة والحد من المخاطر التي تواجه منظمات الاعمال، الثانية: فجوة نقص معايير المراجعة الداخلية نظرا لعدم وجود هيئات مهنية متخصصة تتولى مسؤولية إصدار المعايير المهنية المنظمة لممارسة المراجعة الداخلية والارتقاء بها.

كما تناولت دراسة (حمودة، ٢٠١٢) أهمية المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات، حيث تناولت المفاهيم المختلفة لفجوة التوقعات في المراجعة ومنها: فجوة التقرير، وفجوة الاستقلال، وفجوة المسؤولية القانونية، كما تناولت الدراسة دور المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات وذلك من خلال دعم استقلال المراجعين الداخليين، وضرورة وجود معايير للمراجعة الداخلية، والتأهيل الجيد للمراجعين الداخليين، والتنسيق والتعاون المستمر والفعال بين المراجعة الداخلية والخارجية.

ويؤخذ على هذه الدراسة من وجهة نظر الباحث عدم إظهار العلاقة بين فجوة التوقعات في المراجعة والمراجعة الداخلية على الرغم من أن الأنواع السابقة التي تناولتها الدراسة وهي: فجوة التقرير وفجوة الاستقلال وفجوة المسئولية القانونية هي بالفعل موجودة في المراجعة الداخلية نظرا لعدم تقديم المراجع الداخلي تقريره للاستخدام الخارجي، علاوة على عدم وجود معايير وتشريعات تدعم استقلال المراجع الداخلي وتحدد مسؤولياته المختلفة، لذا يرى الباحث أن الاهتمام بالإفصاح عن تقرير المراجع الداخلي للاستخدام الخارجي موضحا به نشاطه ومسئولياته سوف يؤدي بلا شك إلى الحد من هذه الفجوات.

وقد تناولت دراسة ( شحاتة ، ٢٠١٣ ) فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية والتي ترى أنها تعبر عن فائض طلب الإدارة على وظائف وأدوار المراجعة الداخلية، حيث أن مساهلة الإدارة أمام الطرف الثالث، خاصة المساهمين من جهة، والتزايد المستمر في مسؤوليات الإدارة والتعقيد المتزايد في بيئة الأعمال من جهة أخرى، كلها أمور تدفع في اتجاه طلب الإدارة لوظائف وأدوار متطورة وغير تقليدية للمراجعة الداخلية، ومع الأخذ في الحسبان ضعف التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين وعدم وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية في مصر، يؤدي كل ذلك إلى حدوث هذه الفجوة والتي تتضمن كل من: فجوة التنظيم المهني، وفجوة المعايير، وفجوة الممارسة الفعلية او فجوة الأداء، وقدمت الدراسة مجموعة من الآليات الأكاديمية والمهنية والتشريعية والثقافية للحد من هذه الفجوة والتغلب عليها.

ويتفق الباحث مع ما توصلت إليه الدراسة من تعدد أنواع فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية، ويضيف عليها أيضا فجوة الاستقلال وفجوة المسئولية القانونية، ولكن يؤخذ على هذه الدراسة عدم الإشارة إلى أهمية الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية في الحد من، والقضاء على مثل هذه الفجوات وتعزيز الدور الحديث للمراجعة الداخلية.

كما تناولت دراسة ( Mohamed, 2013 ) العلاقة بين التحريف في القوائم المالية وفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية، وأشارت الدراسة بأن أطراف الفجوة هم: إدارة الشركة، والمراجع الداخلي، والمراجع الخارجي، وأن هذه الفجوة تحدث بسبب اعتماد إدارة الشركة بشكل كلي على نظام الرقابة الداخلية في منع الغش والتحريف في القوائم المالية، في حين ان مجال عمل المراجعة الداخلية لم يتضمن التوكيد على البعد الرقابي على القوائم المالية المنشورة، بجانب ادراك المراجعين الداخليين بأن مسئولية المراجع الخارجي هي حماية القوائم المالية من الغش والتحريف، وعلى النقيض من ذلك فإن المراجع الخارجي يدرك بأن مسئولية المراجع الداخلي هي حماية القوائم المالية، وقد اقترحت الدراسة أن يتولى المراجعين الداخليين مسئولية القيام بالفحص التحليلي والاختبارات الموضوعية لأرصدة القوائم المالية حتى يمكن الحد من التلاعب والتحريف في القوائم المالية، في ظل وجود مجموعة من المعايير التي تنظم ذلك.

في ضوء ما سبق يرى الباحث ضرورة الإشارة إلى الملاحظات الإضافية التالية:

١- إن وجود بعض الدراسات التي تتناول فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية - على الرغم من محدوديتها بالمقارنة بالدراسات التي تناولت فجوة التوقعات في مجال المراجعة

الخارجية - إنما يدل على الدور الهام والفعال للمراجعة الداخلية خاصة مع تطور مفهومها ووظائفها كأحد الآليات الفعالة لتحقيق حوكمة الشركات الجيدة.

٢- إن فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية تغطي اتجاهي العلاقة التي تربط المراجعين الداخليين بالأطراف الأخرى، وهما:

- الاتجاه الداخلي: بين المراجعين الداخليين من جانب، وبين إدارة الشركة. ولجنة المراجعة من جانب آخر.
- الاتجاه الخارجي: بين المراجعين الداخليين من جانب، وبين المراجع الخارجي والمساهمين والأطراف الأخرى الخارجية المهتمة بالمنظمة من جانب آخر.

وهذا يشير إلى ضرورة الاهتمام بمعالجة فجوة الاتصال Communication Gap كأحد مناطق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية وذلك لتعزيز قنوات الاتصال والتفاعل بين المراجعين الداخليين والأطراف المختلفة داخل وخارج منظمة الأعمال.

٣- إن الاهتمام بالدور الفعال والمتطور للمراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات، ما يتضمنه من الأنشطة التوكيدية والاستشارية يتطلب الاهتمام بالمكونات المختلفة لفجوة التوقعات الخاصة بالمراجعة الداخلية وبما تحتويه من فجوة الأداء وفجوة المعايير وفجوة الاستقلال وفجوة المسؤولية وفجوة الاتصال وفجوة الرقابة وفجوة التنظيم المهني للمراجعة الداخلية.

٤- إن الاهتمام بتحديد طبيعة وشكل ومحتوى وتوقيت الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية سوف يساهم بشكل كبير بجانب الاقتراحات الأخرى التي سيتم عرضها والتي سوف يشير إليها الباحث في حينها، في القضاء على فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية بصفة خاصة والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الخارجية بصفة عامة، وبذلك تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة في الجمع بين ثلاثة جوانب هامة تتصل بأنشطة وخدمات المراجعة الداخلية وتساعد على تقوية دورها التوكيدي والاستشاري بمنظمات الأعمال، وهي: الربط بين أهمية الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية وبين تحسين وتطوير حوكمة الشركات واثار ذلك على معالجة فجوة التوقعات في مجالي المراجعة الداخلية والخارجية معاً.

٣- الأنشطة التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية وعلاقتها بالإفصاح الخارجي عن تقرير المراجع الداخلي والحد من فجوة التوقعات.

يتناول هذا الجزء أهمية الإفصاح الخارجي عن الخدمات المتطورة التي يجب أن تقدمها المراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال في ضوء الأنشطة التوكيدية والاستشارية التي يجب ممارستها والتي ستعكس على إضافة قيمة لمنظمة الأعمال ككل، حيث أوضحت دراسة (Archambeault, et al., 2008) بان مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تشمل وجود وظيفة تأكيد Assurance Function مستقلة وموضوعية يتم تصميمها بهدف إضافة قيمة لمنظمة الأعمال من خلال المساهمة

في تحسين عمليات إدارة ورقابة المخاطر والحوكمة، ووظيفة استشارية Consulting Function ذات قيمة مضافة أيضاً.

وقد أشارت دراسة (Parkinson, 2009) بأن التوكيد هو: تلك المعلومات التي تؤكد الأداء الصحيح أو غير الصحيح لأي عملية، كما أنه يعبر عن الثقة والرضا في الاعتماد على معلومات معينة، كما أوضحت الدراسة أيضاً بأن: النشاط الاستشاري يتمثل في تقديم خدمات المشورة المهنية الناتجة عن كفاءة، والتي يعتمد عليها طالب المشورة وتستخدم في إصدار الأحكام في موقف معين.

في حين أشارت دراسة المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA, 2009) بأن الأنشطة التوكيدية تتضمن ثلاثة أطراف وهي: المسنول عن العملية، والقائم بالتقييم وهو المراجع الداخلي، ومستخدم التقييم وهو الإدارة وأي جهة أخرى تستفيد من عمل المراجع الداخلي، كما أشارت الدراسة بأن الأنشطة الاستشارية تتضمن طرفان فقط وهما: موفر الخدمة وهو المراجع الداخلي، وطالب الخدمة وهو الإدارة وأي جهة أخرى.

وبذلك يرى الباحث أن النشاط التوكيدي للمراجع الداخلي ينطوي على مجموعة من خدمات المراجعة المختلفة مثل المراجعة المالية ومراجعة الأداء والمراجعة التشغيلية ومراجعة الالتزام ومراجعة الجودة، في حين يتلخص النشاط الاستشاري في تقديم النصح والمشورة تجاه عملية أو نشاط معين وبما يعكس على إضافة قيمة لمنظمة الأعمال.

وسوف يتم تناول هذه الأنشطة التوكيدية والاستشارية -ومدى الحاجة إلى الإفصاح عنها، وأثر ذلك على فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية وذلك كما يلي:

### ١/٣ الإفصاح عن الخدمات التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية وأثرها على فجوة التوقعات.

مع تفجر الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨م وانهيار العديد من منظمات الأعمال وفقدان الكثير من المساهمين وأصحاب المصالح لأموالهم، فقد زاد الاهتمام بالدور الإيجابي للمراجعة الداخلية في مجال تفعيل الرقابة الداخلية، خاصة مع إشارة معيار المراجعة رقم (٢١٠٠) الصادر عن (IIA) بأنه يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقوم بالتقييم والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة والتحكم في التشغيل، لذا أصبحت الرقابة الداخلية مجال الاهتمام الأساسي في ظل وجود الإطار المتكامل للرقابة الداخلية والمحدد في تقرير لجنة (COSO) الشهير والصادر في عام ١٩٩٢م والتي عرفت فيه الرقابة الداخلية على أنها: عملية مستمرة ومتطورة تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والأفراد الآخرين بالمنظمة ويتم تصميمها لتقديم تأكيد معقول عن إنجاز الأهداف المحددة.

ولقد أوضح معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ (قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨) أن من أعمال المراجعة الداخلية: "متابعة أعمال الرقابة الداخلية حيث تقع مسئولية وضع نظام رقابة داخلية مناسب على عاتق الإدارة ويتطلب ذلك وجود تنبيه ملائم بصفة مستمرة. وتكثف الإدارة

المراجعة الداخلية عادةً بمسئولية محددة تتمثل في فحص الضوابط ومتابعة تشغيلها وتقديم التوصيات لتحسينها".

وبذلك يجد الباحث أن النشاط التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية طبقاً لمعيار المراجعة المصري هو فحص ضوابط الرقابة الداخلية المطبقة بمنظمة الأعمال ومتابعة تشغيلها، في حين يظهر النشاط الاستشاري في تقديم التوصيات التي تساعد نظام الرقابة الداخلية.

لذا أشارت دراسة (David, et al., 2007) إلى أن النشاط التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية يتمثل في التحقق من الأساليب الرقابية الموضوعة للحد من المخاطر ومراجعة هذه الأساليب، وأيضاً التحقق من وجود أساليب رقابية للالتزام بالقوانين واللوائح وتقييم هذه الأساليب.

في حين أشارت دراسة (Radu & Roman, 2011) بأن النشاط التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية يتضمن استخدام سجلات لأحكام الرقابة على أي مخالفات يتم ارتكابها وكذلك المشاركة في التحقق من تقارير المسؤولية الاجتماعية لمنظمة الأعمال لضمان الرقابة على الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالمسئولية الاجتماعية لمنظمة الأعمال.

وعلى الجانب الآخر تشير دراسة (Cohen, et al., 2012) إلى أن الأنشطة الاستشارية للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية تتضمن المشاركة في نظم الإدارة البيئية EMS وتحديد مدى توافر برامج تدريبية للعاملين بمنظمة الأعمال لتعريفهم بالتشريعات والقوانين واللوائح التي يجب الالتزام بها، وأيضاً توفير تقارير ذات نماذج مختلفة عن أنشطة منظمة الأعمال سواء كانت دورية أو مستمرة، مختصرة أو مطولة.

وفي ضوء ذلك يتضح للباحث تعدد جوانب الأنشطة التوكيدية والاستشارية التي تقوم بها المراجعة الداخلية داخل منظمة الأعمال، وأن الإفصاح عن القيام بهذه الأنشطة وخاصة للأطراف الخارجية سوف ينعكس بالإيجاب على كل من إدارة منظمة الأعمال والتي تسعى إلى تنفيذ هذه الأنشطة الرقابية حتى لا تظهر بدور المقصر أمام المساهمين، وأيضاً يلزم إدارة المراجعة الداخلية بممارسة هذا الدور بشكل فعال ومستمر والذي سيؤدي في النهاية إلى زيادة فعالية الأنشطة الرقابية بمنظمة الأعمال وبالتالي تحسين الأداء والحد من المخاطر والأزمات التي تتعرض لها المنظمة وإنتاج معلومات محاسبة أكثر دقة ومصداقية وكل ذلك سوف يخفف من بعض جوانب فجوة التوقعات وخاصة فجوات الأداء، وفجوة الرقابة في مجال المراجعة الداخلية.

### ٣ / ٢ الإفصاح عن الخدمات التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات وأثرها على فجوة التوقعات.

بالإضافة إلى ما سبق الإشارة إليه ضمن الدراسات السابقة، فإن الأنشطة التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات كانت من أهم الوظائف المتطورة لإدارة المراجعة الداخلية باعتبارها أحد الآليات الهامة التي تقوم عليها الحوكمة.

ولذا أشار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في مصر الصادر في مارس ٢٠١١ في الفقرة رقم ٧-٣-٥: تتضمن مهام المراجعة الداخلية التأكد من سلامة تطبيق قواعد الحوكمة بالشركة على نحو سليم. كما حددت دراسة (Bruce, et al., 2008) النشاط التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات في مراجعة استراتيجية مجلس الإدارة وضمان المستوى الكافي للإفصاح في التقارير المالية السنوية وفحص التقارير الدورية والتأكد من تحقيق الشفافية في تلك التقارير.

كما أشارت دراسة (السمران، ٢٠١١) بأن توسيع نطاق المراجعة الداخلية يشتمل على الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم لإدارة وتقييم المخاطر ودعم نظام حوكمة الشركات.

كما أشار (Whitley, 2005) إلى أن الإدارة أكثر من أي وقت مضى أصبحت تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية حوكمة الشركات، وذلك لما للمراجعة الداخلية من دور حيوي في التحقق والاستشارة وإدارة المخاطر.

بجانب ذلك فقد أشار معيار المراجعة الداخلية رقم ٢١١٠ والصادر عن (IIA, 2012) والخاص بالحوكمة، بأن الأنشطة التوكيدية للمراجعة الداخلية في مجال الحوكمة تتضمن: تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وتفعيل قيم منظمة الأعمال المرتبطة بتحقيق أهدافها وبرامجها وأنشطتها، وأيضاً تقييم مدى مساعدة ودعم حوكمة تكنولوجيا المعلومات لاستراتيجيات وأهداف المنظمة، كما أن الأنشطة الاستشارية يجب أن تتسجم مع القيم والأهداف العامة لمنظمة الأعمال.

بالإضافة إلى ذلك يرى الباحث أن الأنشطة التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات تمتد أيضاً لتشمل مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة، تقديم العون لإدارة المنظمة لفحص قواعد وأداب السلوك الأخلاقي، للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها، كذلك المساعدة في وضع آليات واضحة للمساءلة فيما يتعلق بمدى تحقيق المستهدف من الأنشطة المختلفة للمنظمة وتوفير المعلومات الكافية والملائمة عن أنشطة منظمة الأعمال المختلفة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي، كذلك الحث على الالتزام بالمعايير المحلية والدولية والالتزام بالقوانين والتشريعات التي تضمن تحقيق الحوكمة الجيدة للشركات.

يضيف الباحث أن تحقيق المراجعة الداخلية لكل الأنشطة السابقة يتطلب وجود رئيس تنفيذي قوي لإدارة المراجعة الداخلية، وتحقيق الاستقلال التنظيمي والفني للرازمين للمراجعين الداخليين ومشاركتهم في التخطيط والاجتماعات العليا المتعلقة بتفعيل وتحسين حوكمة الشركات، علاوة على توفر حلقات الاتصال بالمستويات الإدارية العليا بمنظمة الأعمال.

ومن الملاحظ أن الإفصاح الخارجي عن الأنشطة التي تقدمها المراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركة سوف يساعد على تفعيل كل هذه المتطلبات بجانب الحد من بعض فجوات التوقع في مجال المراجعة الداخلية وخاصة فجوة المعايير وفجوة الاتصال وفجوة الاستقلال وفجوة المسؤولية.



### ٣ / ٣ الإفصاح عن الخدمات التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر والحد منها، وأثرها على فجوة التوقعات.

نظراً لأهمية الدور المتطور للمراجعة الداخلية في إدارة المخاطر المختلفة والحد من تأثيرها على منظمات الأعمال، فقد أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي دراسة في عام ٢٠٠٤ بعنوان:

The Role of Internal Auditing in Enterprise wide risk Management.

أكد فيها على أن المراجعة الداخلية تقوم بتوفير تأكيد موضوعي لمجلس الإدارة عن فعالية أنشطة المنظمة تجاه إدارة المخاطر وأنها تتم بشكل مناسب، بجانب تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، كما أكدت الدراسة على أن إدارة المنظمة هي المسئولة عن إدارة المخاطر الناتجة عن الأزمات المختلفة وأن المراجع الداخلي يقوم فقط بتقديم المشورة والنصح ودعم الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المخاطر. (IIA, 2004)

بذلك يرى الباحث أن الأنشطة التوكيدية للمراجعة الداخلية طبقاً لهذه الدراسة تتضمن:

( أ ) توفير توكيد موضوعي عن فعالية أنشطة المنظمة تجاه إدارة المخاطر.

(ب) أن الأنشطة التي تتبعها المنظمة لمواجهة المخاطر تتم بشكل مناسب.

(ج) تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية لمواجهة هذه المخاطر.

أما الأنشطة الاستشارية فإنها تقتصر على تقديم المشورة والنصح والدعم لإدارة المنظمة لاتخاذ القرارات الملائمة لمواجهة هذه المخاطر.

كما أوضحت دراسة (Rozeeman, et al., 2008) أن الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر يشمل أيضاً تقييم الأثر البيئي لأنشطة منظمة الأعمال وتقييم المخاطر ذات العلاقة بالأثر البيئي وتحديث متابعة وتقييم المخاطر البيئية بشكل دوري ومراقبة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر بالمنظمة وتقديم النصح بأفضل الطرق للوصول إلى تحقيق أهداف التنمية المستدامة وأبعادها المختلفة.

وقد اتفقت دراسة (السقا، ٢٠٠٩) مع ما توصلت إليه دراسة (IIA) حيث أشارت إلى أن المساهمة الرئيسية للمراجعة الداخلية هو توفير تأكيد معقول عن معالجة الإدارة للخطر على أساس عمليات الحوكمة والرقابة، كما أنها توفر النصح والإرشاد للإدارة في مجالات أخرى للخطر.

كما أكدت دراسة (يس، ٢٠١٠) على أنه من أهم الأنشطة التي تقدمها المراجعة الداخلية هو تقييم الإجراءات المستخدمة في تحديد وتقييم المخاطر وإصدار التوصيات اللازمة لتحسينها.

علاوة على ذلك فإن معيار المراجعة الداخلية رقم (٢١٢٠) الصادر عن (IIA, 2012) والخاص بإدارة المخاطر نص على أنه يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم فعالية إدارة المخاطر والمساهمة في تطوير إجراءات إدارة المخاطر، كما أشار المعيار إلى أن الأنشطة التوكيدية التي

تقدمها المراجعة الداخلية تشمل: تقييم التعرض للمخاطر المتعلقة بالحوكمة والعمليات ونظم المعلومات وذلك من خلال تقييم قدرة المنظمة على تحقيق الأهداف الاستراتيجية ، وتقييم موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية بالمنظمة ، وتقييم فعالية وكفاءة العمليات والبرامج والامتثال للقوانين واللوائح والأنظمة، وأيضاً تشمل تقييم احتمالات حدوث الاحتيال والغش وكيفية إدارة المنظمة لهذه المخاطر، أما بخصوص الأنشطة الاستشارية فتشمل:

الإبلاغ عن ومناقشة المخاطر المتصلة بأهداف الأعمال الاستشارية، مع الانتباه إلى المخاطر الجوهرية، كذلك استخدام معارفهم المكتسبة وقدراتهم في تحديد تقييم إجراءات إدارة المخاطر بالمنظمة ومساعدة الإدارة في تحسين هذه الإجراءات.

في ضوء ذلك يشير الباحث إلى الدور الفعال والحيوي لأنشطة المراجعة الداخلية سواء التوكيدية أو الإستشارية وإدارة المخاطر المختلفة سواء كانت مخاطر مالية أو مخاطر الأعمال أو مخاطر سيولة أو مخاطر السمعة أو المخاطر الاستراتيجية أو المخاطر المعنوية بمنظمات الأعمال وذلك في ظل تبني مدخل القيمة المضافة في ممارسة هذه الأنشطة والذي يهدف في النهاية إلى تحسين وتطوير عملية تقييم وإدارة المخاطر بمنظمات الأعمال، ولكن الأداء الفعال والجيد لهذه الأنشطة في ظل هذا المدخل- القيمة المضافة- يتحقق عند إدراجها ضمن تقرير المراجعة الداخلية والإفصاح الخارجي عن هذا التقرير شأنه في ذلك شأن تقرير المراجع الخارجي وذلك حتى يتم إظهار الأنشطة الحديثة والمتطورة للمراجعة الداخلية بالمنظمة ويكون دافعاً لتطوير وتحسين هذه الأنشطة علاوة على تحقيق الشفافية للأطراف الخارجية وإعلامها بأهمية ما تقوم به المراجعة الداخلية مما يعكس بالإيجاب عليها خاصة فيما يتعلق بتوفير معلومات هامة وتؤثر على استمرارية منظمة الأعمال وبالتالي تساعد في الحد من فجوة المعقولة لدى هؤلاء الأطراف.

### ٣/ ٤ الإفصاح عن الخدمات التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية في مجال فحص ومراجعة التقارير والقوائم المالية وأثرها على فجوة التوقعات.

على الرغم من أن قيام المراجعة الداخلية بدورها الفعال تجاه كل من الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر سوف يعكس بالإيجاب على تحقيق الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية وبالتالي في المعلومات المحاسبية إلا أن ذلك لا ينفي الدور المستقل والهام للمراجعة الداخلية في هذا الشأن.

فقد أشار معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) في الفقرة رقم (٥) إلى أن نطاق عمل المراجعة يشمل: فحص المعلومات المالية والتشغيلية ويمكن أن يشمل ذلك فحص السبل المستخدمة لتحديد وقياس وإعداد التقارير بشأن تلك المعلومات والاستفسارات المحددة وتبويبها ويتضمن ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات، في حين حددت دراسة (يس، ٢٠٠٧) أنشطة المراجعة الداخلية في أعمال التدقيق والمراجعة، في فحص الأدلة الاختبارية مثل المراجعة المالية ومراجعة الأداء، والاستشارات مثل تقديم النصح والمشورة والتدريب.

في ضوء ذلك يرى الباحث أن ما سبق ذكره هو جزء من الدور الأساسي والمستقر عليه للمراجعة الداخلية وليس نشاطها الوحيد، وعليه يمكن القول بأن الخدمات التوكيدية للمراجعة الداخلية

في هذا المجال تشمل: فحص المعلومات المالية والتشغيلية ، فحص الأدلة، إجراء الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات وذلك بغرض اكتشاف الغش والأخطاء في حالة حدوثها أو منعها قبل حدوثها لتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية، بينما تتمثل الخدمات الاستشارية في تقديم النصح والمشورة بشأن السياسات والمعالجات المحاسبية وأيضاً القيام بالتدريب.

وقد أشارت دراسة (Asare, et al., 2008) إلى أن كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لهما نفس التأثير في الحد من التلاعب في التقارير المالية ، وأن المراجعين الداخليين ذو حساسية لدوافع الإدارة نحو التلاعب في المعلومات المالية.

ويتفق مع الرأي السابق، ما ذهبت إليه دراسة (مبارك، ٢٠١٢) بأن المراجعة الداخلية التي تتسم بجودة عالية سوف تؤدي إلى زيادة الشفافية داخل الشركة بما تحققه من رقابة مستمرة تجعل أي تلاعب من جانب الإدارة عرضة للاكتشاف أو باختصار يكون لها نفس تأثير المراجعة الخارجية ولكن على مدار العام وليس في وقت محدد من العام فقط.

كما أشارت دراسة (Al-Shtewi, et al., 2011, pp.11189-11198) إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية تساعد على تفعيل وتحسين بيئة الرقابة الداخلية بالمنظمة والتي ستعكس على جودة التقارير المالية من خلال تقليل الأخطاء فيها، والحد من - أو منع - التحريفات بالتقارير المالية، علاوة على تدعيم ثقة المستثمرين في هذه التقارير.

بناء على ما سبق، فإن الإفصاح الخارجي عن الخدمات التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية في مجال فحص ومراجعة التقارير والقوائم المالية لمنظمات الأعمال، هو تأكيد لما ذهبت إليه الممارسات الفعلية خاصة بعد فقد الثقة في المراجعة الخارجية نتيجة الفضائح والأزمات المالية التي نتجت عنها، والتي أدت إلى انهيار الكثير من كبرى الشركات آخرها شركة Lehman Brothers الأمريكية عام ٢٠١٠ وشركة Olympus Corporation اليابانية للإلكترونيات في عام ٢٠١١ (وهذان، ٢٠١٣، ص ٦٩٢)

بجانب ذلك أشار (Ridley, 2010) أنه من غير المشكوك فيه أن فجوة التوقعات بالنسبة للمراجعين الداخليين تحدث في منطقة التلاعب والاحتيال وتتوقع الأطراف الأخرى من المراجعين الداخليين بذلك المزيد من الجهد لمنع هذا الاحتيال والتلاعب أو الكشف عنه.

وبالتالي فإن ذلك يدعم من هذه الأنشطة ويزيد من ثقة الأطراف الخارجية في المراجعة الداخلية ويحقق ما طالبت به الكثير من القوانين واللوائح بضرورة وجود وتدعيم دور المراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال علاوة على أثره الإيجابي على الحد من فجوة التوقعات خاصة فيما يتعلق بتحقيق جودة المعلومات المحاسبية وما يجب أن تتصف به من الثقة والمصداقية حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة من قبل المستخدمين لها.

في نهاية هذا الجزء وبجانب ما سبق عرضه من ملاحظات، يمكن للباحث الإشارة إلى الملاحظات الإضافية التالية:

- (١) أن المفهوم المتطور والحديث للمراجعة الداخلية يشتمل على وظيفتين أساسيتين:  
أ- خدمات التأكيد الموضوعي (الأنشطة التأكيدية Assurance Activities) وهي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفعالية وكفاءة إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية.  
ب- الخدمات الاستشارية (الأنشطة الاستشارية Consulting Activities) وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المنشأة أو خارجها والهدف منها إضافة قيمة لمنظمة الاعمال وتحسين عملياتها.
- (٢) إن الإفصاح الخارجي عن الأنشطة التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية لا بد أن يتصف بالشمول بحيث يتضمن جميع هذه الأنشطة سواء التقليدية والأساسية منها مثل: المتعلقة بالرقابة الداخلية والمتعلقة بفحص ومراجعة التقارير والقوائم المالية، أو الحديثة والمتطورة منها مثل: المتعلقة بحوكمة الشركات وإدارة المخاطر والأزمات المالية.
- (٣) إن الإفصاح الخارجي عن هذه الأنشطة سوف يدعم من كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في ممارسة هذه الأنشطة ويدفعها نحو التطوير والتحسين المستمرين، ويزيد من مسؤولياتها تجاه الأطراف الداخلية والخارجية المستفيدة من هذا الإفصاح، كما أنه يمثل تدعيم مباشر للمراجع الخارجي.
- (٤) إن الإفصاح الخارجي عن هذه الأنشطة وما يتبعه من إيجابيات متعددة على مستوى كل من المراجعة الداخلية والخارجية سوف ينعكس مردوده الأول على معالجة مشكلة فجوة التوقعات سواء تعلقت بالمراجعة الداخلية أو بالمراجعة الخارجية وذلك من خلال معالجة الكثير من مسبباتها.

#### ٤- الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية

أشارت دراسة (Mercer, 2004) إلى أن توفر معلومات من خلال المراجعة الداخلية سوف يساعد المستثمرون في تحديد مصداقية المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة. في حين اشارت دراسة (Holt and Dezoort, 2009) إلى أن متطلبات الإفصاح الخاصة بحوكمة الشركات الحالية تتضمن تقارير كل من الإدارة ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي، ولا تتضمن أي شيء عن المراجعة الداخلية على الرغم من انها العنصر المحرك والأساسي لتحقيق الحوكمة، علاوة على افتقار اصحاب المصالح الخارجيين للمعلومات عن هذه الوظيفة.

لذا كان من أهداف هذه الدراسة السعي نحو اقتراح إطار للإفصاح الخارجي عن المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة الداخلية وذلك للاستفادة من المزايا المتعددة الناتجة عن هذا الإفصاح والحد من بعض السلبيات التي تواجه المراجعة الداخلية من فجوة التوقعات، وذلك على النحو التالي:

#### ١ / ٤ الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية: الإيجابيات والمآخذ.

أشارت قواعد ومعايير حوكمة الشركات في مصر المعلنة في مارس (٢٠١١) في البند (٥-٣-٥) إلى أن يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلة تقريراً ربع سنوياً إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة

المراجعة عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها وكذلك عن مدى التزامها بقواعد الحوكمة.

ويشير الباحث هنا إلى مجموعة من الملاحظات وهي: أن القواعد اهتمت بالإفصاح الفتري أو الدوري للمراجعة الداخلية ، كما حدد الجهات التي يتم الإفصاح إليها وهي مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ، وفي ذلك إشارة إلى الاستقلال التنظيمي والفني للمراجعة الداخلية ، كما أنها حددت طبيعة البيانات المفصح عنها وهي مدى الالتزام بالقوانين واللوائح وقواعد الحوكمة، ولكن يؤخذ عليها الاهتمام بالإفصاح الداخلي دون الخارجي على الرغم من أن البيانات المفصح عنها تهم أصحاب المصالح الخارجيين عن منظمة الاعمال - أن لم يكن بدرجة أعلى - بنفس درجة اهتمام المستخدم الداخلي، كما أشارت كل من دراسة (Archambeault, et al., 2008; IIA, 2012)، ودراسة (محمد، ٢٠١١) إلى أنه يوجد نوعين من التقارير التي يجب أن يقدمها المراجع الداخلي وهما: التقرير الوظيفي والتقرير الإداري ، حيث يتضمن الأول توصيف وظيفية المراجعة الداخلية وتقييم وعزل المسئول عن إدارة المراجعة الداخلية ونتائج أنشطة المراجعة الداخلية ويقدم إلى لجنة المراجعة، في حين يتضمن التقرير الثاني كل ما يتعلق بإدارة الموارد البشرية داخل إدارة المراجعة الداخلية وكذلك إدارة السياسات والإجراءات داخل الشركة ويقدم إلى المدير التنفيذي CEO .

هنا يرى الباحث أن تقديم أكثر من تقرير في ذات الوقت لأكثر من طرف ومستوى إداري داخل المنظمة هو انعكاس لأهمية دور الإدارة المسؤولة عن إعداد هذه التقارير وأهمية ما تحويه من معلومات، ولذا كان من الواجب توسيع دائرة الاستفادة وذلك من خلال الاهتمام بالإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية، وبالتالي يتطلب الأمر الإشارة إلى بعض المزايا والإيجابيات التي يحققها الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية وهي:

#### ( أ ) القضاء على ظاهرة عدم تماثل المعلومات

يعرف البعض (Wang, et al., 2011) عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry بأنه مقدار الاختلاف في حجم المعلومات المتاحة للأطراف المتنوعة المختلفة بشأن المعاملات والتي تجعلهم على قدم المساواة في إتمام الصفقات.

كما أشارت دراسة (Archambeault, et al., 2008) إلى أن توفير معلومات عن وظيفة المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح الداخليين وعدم قدرة أصحاب المصالح الخارجيين على الوصول إلى - أو الحصول على - هذه المعلومات، يتسبب في حدوث نوعاً من عدم تماثل المعلومات التي تتاح لكلا النوعين من أصحاب المصالح.

كما أشار البعض (السيد، ٢٠٠٥؛ عبد النعيم، ٢٠١٣؛ غنيم، ٢٠١٣) إلى أن ظاهرة عدم تماثل المعلومات تأخذ ثلاثة اتجاهات تحمل وجهات نظر مختلفة ومكاملة لبعضها البعض وهي:

١- هناك شكلين لعدم تماثل المعلومات وهما:

أولاً: عدم التماثل أو عدم المساواة بين الإدارة والأطراف الداخلية من جهة والأطراف الخارجية من جهة أخرى.

الثاني: يتضمن عدم التماثل أو عدم المساواة بين الأطراف الخارجية وبعضها البعض مثل عدم التماثل بين المستثمرين المحليين أو بين المستثمرين المحليين من جهة والمستثمرين الأجانب من جهة أخرى.

٢- إن عدم تماثل المعلومات سلوك متعمد من قبل الأطراف التي تمتلك ميزة معلوماتية بهدف تحقيق عائد غير عادي، فقد تلجأ الإدارة إلى ذلك بقصد تحقيق منافع شخصية مباشرة أو غير مباشرة من خلال عدم الإضرار بمركز الشركة التنافسي، كما قد يلجأ إليها بعض المستثمرين ذوي المعلومات الخاصة لتحقيق عائد غير عادي على حساب مستثمرين لم تصل إليهم المعلومات الخاصة أو على حساب الإدارة.

٣- إن الاستفادة أي طرف على حساب الطرف الآخر يمكن أن يتم من خلال الاستفادة من توقيت توفير المعلومات، حيث قد يتم الحصول على المعلومات واستخدامها قبل نشرها بشكل عام أو قد يتم حجبتها تماماً عن الطرف الثاني، وبعبارة أخرى وجود عدم تماثل المعلومات مرتبط أساساً بالتقسيم الشائع للمعلومات إلى معلومات عامة ومعلومات خاصة.

علاوة على ما سبق يرى الباحث أن وجود ظاهرة عدم تماثل المعلومات يؤدي إلى إحداث الكثير من الآثار السلبية مثل مشكلة المتاجرة بالمعلومات الداخلية، زيادة تكلفة رأس المال، وانخفاض كفاءة سوق رأس المال نتيجة التوجيه الخاطئ للاستثمارات من جانب المستثمر وعدم التخصيص السليم للأموال المستثمرة من جانب منظمة الأعمال، ومن الآثار السلبية أيضاً خلق فجوة قيمة بين قيمة السهم وسعر السهم لمنظمة الأعمال، علاوة على تشجيع الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح، بجانب ذلك أشارت دراسة (Christozon, et al., 2006) إلى أن عدم تماثل المعلومات يؤدي إلى مخاطر سوء الفهم، سوء التفسير، سوء الاستنتاج والإبتدلال.

ولذا فإن الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية سوف يؤدي إلى القضاء على كل هذه الآثار السلبية وما ينتج عنها من مشكلات متعددة، لأنه يتيح نوعية معينة من المعلومات لمختلف الأطراف المهتمة بمنظمة الأعمال سواء الداخلية أو الخارجية وبالتالي يساعد على زيادة فهم أصحاب المصالح المختلفين لوظيفة المراجعة الداخلية ويقضي على ظاهرة التحيز النوعي وهي إتاحة نوعية معينة من المعلومات لفئة المستخدمين الداخليين دون باقي الفئات المستخدمة لهذه المعلومات، كما يساعد على التوسع في الإفصاح الاختياري وتحقيق الشفافية، وبالتالي يساعد في الحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية، وقد أشارت دراسة (Holt & Dezoort, 2009) بأن الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين شفافية الحوكمة.

#### (ب) - تحمل المسؤولية وتحقيق جودة المراجعة الداخلية:

يؤدي الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية إلى زيادة إحساس المراجعين الداخليين بالمسؤولية تجاه المهام والخدمات التي يقومون بها ويتم الإفصاح عنها، فقد أشارت دراسة (Archambeault, et al., 2008) إلى أنه سوف يؤدي إلى زيادة مسؤولية ودوافع المراجعين الداخليين نحو تحسين الأداء بنفس القدر الذي يزيده الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية في الشفافية والقدرة على فهم وظيفة المراجعة الداخلية، لذا فإن زيادة الاهتمام بأداء هذه المهام والخدمات ينعكس إيجابياً على جودتها، وقد انتقلت الكثير من الدراسات مع التوصيتين رقمي ٩، ٦٥

الصادرتان عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (SAS No.9, AICPA, 1975; SAS No.65, AICPA, 1991) على أن معايير تحقيق جودة أداء وخدمات المراجعة الداخلية تشمل: المقدره المهنية Competence ، والموضوعية Objectivity ، وجودة الأداء Quality of work performance .

وتعني القدرة المهنية التأهيل العلمي للمراجع الداخلي من خلال حصوله على الدرجة العلمية التي تؤهله لممارسة هذا العمل، بجانب الحصول على الشهادات المهنية أو درجة الزمالة الخاصة بمجال المحاسبة والمراجعة، علاوة على التدريب والتعليم المستمر، وإضافة نتائج دراسة (Gramling & Myers, 1997) بأن الموقع التنظيمي لرئيس إدارة المراجعة الداخلية يعتبر متغير هام في تقييم القدرة المهنية للمراجعة الداخلية.

وبخصوص الموضوعية فقد أشار المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين ضمن قواعد السلوك الصادرة في يناير ٢٠٠٩ بأن الموضوعية تعني: عدم مشاركة المراجعين الداخليين في أي نشاط أو علاقة قد تسمى- أو يتوقع أن تسمى- إلى تقييمهم المحايد، ويشمل ذلك عدم المشاركة في الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح المنظمة التي يعملون بها أو لصالحها، وكذلك ألا يقبلون أي شيء من شأنه أن يسئ إلى تقديرهم المهني وأن يفصحوا عن كافة الحقائق المادية المعروفة منهم والتي قد يؤدي عدم الإفصاح عنها إلى تحريف أو تشويه لتقاريرهم عن الأنشطة التي تجري مراجعتها. وهنا يشير الباحث إلى أن هناك علاقة تكاملية بين كل من الموضوعية والإفصاح وأن كل منهما يؤدي إلى الآخر:

وبخصوص جودة أداء المراجعين الداخليين فإنها تتوقف على مجموعة من العوامل منها: التخطيط لعملية المراجعة الداخلية، وتوثيق وجمع أدلة المراجعة، والالتزام بالمعايير المهنية، بجانب الكفاءة وبذل العناية المهنية والذاتان ينصرفان إلى قيام المراجعين الداخليين فقط بأداء الخدمات التي تكون لديهم المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها مع بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليها المراجع الداخلي، وأن تتم وفقاً للمعايير المهنية للمراجعة الداخلية مع الاستمرار في تحسين مهاراتهم ومعارفهم في هذا المجال.

تأكيداً على ذلك أشارت الفقرة ١/٢/٦ من قرار رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧ لمجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال، بشأن القواعد التفتيشية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، إلى أنه يجب على العاملين بإدارة المراجعة الداخلية لدى الشركة الالتزام بالموضوعية وبذل العناية المهنية الملائمة والتحقق من الالتزام بمبادئ الحوكمة.

ومن الملاحظ أن كل من هذه الجوانب سوف تنعكس بالإيجاب على جودة خدمات المراجعة الداخلية وأيضاً تساعد في الحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية. يضاف إلى ذلك ما أشارت إليه دراسة (Ray, 2009) بأن جودة المراجعة الداخلية لا تتوقف فقط على حماية أصول منظمة الأعمال والتأكد من صحة ودقة المعلومات المحاسبية، بل تمتد لتشمل مساعدة كافة أنشطة المنظمة لتحقيق قيمة مضافة بما يعود بالفائدة على أصحاب المصالح المختلفة.

### (ج) - تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

من الملاحظ أن الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية سوف يؤدي إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية. سواء المفتح عنها بهذا التقرير أو غيرها من المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية الأخرى، وذلك من اتجاهين:

الأول: تخفيض الغش والتلاعب في التقارير المالية خاصة من جانب الإدارة، وهو ما أشارت إليه دراسة (Asare, et al., 2008) ودراسة (Prawitt, et al., 2008) ودراسة (مبارك، ٢٠١٠) أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً في الحد من سلوك الإدارة نحو التلاعب في التقارير المالية علاوة على أن اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب خاصة غير المتعمدة، هي من الواجبات الأساسية للمراجع الداخلي.

الثاني: تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية وخاصة الخصائص الرئيسية التي تضمنتها قائمة المفاهيم SFAC8 الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وهي الملاءمة والمصدقية وما تتطلبهما من خصائص فرعية (FASB, 2010)، وإذا كانت الملاءمة تشير إلى قدرة المعلومات المحاسبية على الوفاء باحتياجات المستخدمين ومساعدتهم على اتخاذ القرارات وتقييم قدرة المنظمة في المستقبل، فإن دراسة (Holt & Dezoort, 2009) أشارت إلى أن الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية يساعد المستثمرين في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.

كما أن المصدقية تشير إلى مدى الثقة في المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، فقد أشارت دراسة (Mercer, 2004) ودراسة (Archambeault, et al., 2008) إلى أن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يزيد الشفافية ويساعد المستثمرين وأصحاب المصالح الخارجيين على زيادة المصدقية في المعلومات المحاسبية. كما توصلت دراسة (Prawitt, et al., 2009) إلى وجود علاقة ارتباط موجبة بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وانخفاض الاستحقاقات الاختيارية ومن ثم تحسين جودة التقارير ودرجة الملاءمة والثقة بها.

كما أكدت دراسة (Lin, et al., 2011) ودراسة (Pizzini, et al., 2012) على أن قيام المراجع الداخلي بفحص نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر يحسن من جودة التقارير المالية، وأضافت دراسة (مليجي، ٢٠١٣) بأن أنشطة المراجعة الداخلية تساهم في تحقيق الملاءمة والاعتمادية (الثقة) في القوائم المالية.

ويؤكد الباحث هنا على أن نتيجة قيام المراجع الداخلي بفحص نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وممارسة أنشطته المختلفة سوف تظهر ضمن المعلومات المفتح عنها في تقرير المراجعة الداخلية، وبالتالي هناك علاقة ارتباط مباشر بين الإفصاح عن معلومات المراجعة الداخلية وتحقيق جودة التقارير والقوائم المالية وبما تتضمنها من خصائص متعددة أساسية وثانوية للمعلومات المحاسبية والذي يؤدي إلى تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية خاصة وقد أشارت دراسة (Mohamed, 2013, P.66) "إلى أن المراجعة الداخلية للقوائم المالية هي عنصر الرقابة الأهم في تخفيض فجوة توقعات المراجعة الداخلية".

"In Reducing the Internal Auditing Expectation Gap



(د) - تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات:

بجانب ما أشارت إليه دراسة (Gramling, et al., 2004) من أن تؤدي المراجعة الداخلية إلى تحسين حوكمة الشركات وتأكيد جودتها، كما أنها العنصر المحرك للأطراف الأخرى للحوكمة وهم المراجع الخارجي ولجنة المراجعة وإدارة المنظمة. فإن المزايا السابقة التي يحققها الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية تصب جميعها في تفعيل وتحسين حوكمة الشركات وتحقيق الحوكمة الجيدة وكذلك الحد من فجوة التوقعات بأنواعها المختلفة سواء في مجال المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية وذلك لأن القضاء على عدم تماثل المعلومات والحد من المتاجرة بالمعلومات الداخلية وتحقيق الشفافية هو تحقيق لأحد المبادئ الهامة للحوكمة وتلبية رغبات الكثير من المستخدمين الخارجيين لهذه المعلومات، كل ذلك يقلل من الفجوة بين المتوقع والمتاح من المعلومات ، وكذلك تحميل المسؤولية وتحقيق جودة المراجعة الداخلية هو تفعيل لدور المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة والتي تساعد على تحسينها وتطويرها ، كما ان وجود معايير للمراجعة الداخلية وعمل لائحة بواجباتها ومسئولياتها، علاوة على الاهتمام بالتطوير والتدريب العلمي والعملية للمراجعين الداخليين يساعد على الحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية. كما أشارت دراسة (Mohamed, 2013) إلى أن الاختبارات الموضوعية التي يمارسها المراجعين الداخليين لتحقيق الرقابة الفعالة على المعلومات المالية تؤدي الي تخفيض فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية. وقد ذكر (حمودة، ٢٠١٢، ص١٧) " لا شك ان المراجعة الداخلية كطرف من اطراف حوكمة الشركات وباعتبارها مؤثر قوي في انتاج معلومات تتسم بجودة محاسبية عالية تحقق توقعات المستخدمين لها بما يضيّق فجوة التوقعات في عملية المراجعة وذلك من خلال علاقتها مع باقي الأطراف".

ويرى الباحث أن إيجابيات الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية لا يتوقف على المزايا السابقة فقط بل يتضمن أيضاً تحقيق ما يلي:

- زيادة فاعلية خدمات المراجعة الداخلية داخل منظمات الأعمال خاصة في مجال الرقابة وتقديم الاستشارات وذلك للحد من المخاطر والأزمات المالية التي تواجهها.

- مساءلة المراجعين الداخليين أمام الأطراف الخارجية نتيجة الإفصاح الخارجي يزيد من مجهوداتهم في أداء الخدمات المختلفة، كما يدفعهم دائماً إلى تطوير أنفسهم وزيادة معارفهم ومهاراتهم مما ينعكس بالإيجاب على الرقابة الداخلية وجودة التقارير والقوائم المالية.

- الحد من ممارسة إدارة منظمات الأعمال لعملية إدارة الأرباح وبالتالي تحقيق جودة الأرباح المحاسبية، وكذلك القضاء على ظاهرة الاستخدام السلبي للمعلومات الداخلية وبالتالي تحسين حوكمة الشركات.

- الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية سيكون حافز لإنشاء الهيئات والمنظمات المهنية المتخصصة في مجال المراجعة الداخلية، ووضع معايير للمراجعة الداخلية وخاصة في جمهورية مصر العربية.

وبالرغم من الإيجابيات والمزايا السابقة التي تتحقق نتيجة الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية، فإن هناك بعض المآخذ الناتجة عن ذلك، وهي:

## ١- تعرض المراجعين الداخليين للمسألة القانونية:

إن الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية وما يتضمنه من إبداء لرأي المراجع الداخلي قد يعرضه للمساءلة القانونية، لذا تشير دراسة (Archambeault, et al., 2008) إلى أن تكاليف الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية تعرض المراجع الداخلي للمخاطر القانونية Legal exposure.

وهنا يرى الباحث أن المسؤولية القانونية للمراجع الداخلي هي قائمة بالفعل نتيجة تقديم تقرير داخلي لإدارة المنظمة أو للجنة المراجع، لأن هذا التقرير يتضمن آراء واستنتاجات للمراجع ومن ثم فإنه يصبح مسئولاً عنها، حيث أكد (Dunn, 2006) على تزايد مسؤولية المراجع الداخلي حتى في قيامه بتقديم تقرير داخلي فقط، لأنه مسئول عما يتضمنه التقرير من آراء واستنتاجات. بجانب ذلك فإنه من المتوقع أن يؤدي زيادة المخاطر القانونية التي يمكن أن يتعرض لها المراجع الداخلي إلى ضرورة توافر المراجعين الداخليين المهنيين والمؤهلين وبالتالي سينعكس ذلك على جودة المراجعة الداخلية ومنها تفعيل الحوكمة والحد من فجوة التوقعات.

## ٢- زيادة عبء المعلومات Increased Information Load وتكلفة الإفصاح.

فقد أكدت دراسة (Archambeault, et al., 2008) على أنه من تكاليف الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية هو زيادة عبء المعلومات على المستخدمين وزيادة تكلفة الإفصاح التي تتحملها منظمة الأعمال.

وهنا يشير الباحث إلى بعض الاعتبارات ومنها أن القوائم والتقارير المالية التي يتم الإفصاح الخارجي عنها ومنها تقرير المراجعة الداخلية هي للاستخدام العام وموجهة لفئات متعددة ومتنوعة من المستخدمين، علاوة على ذلك فهناك الكثير من الآراء التي تطالب بالتوسع في الإفصاح الاختياري في المحاسبية نظراً للحاجات المتزايدة والمتجددة للمعلومات المحاسبية، كل ذلك يدفع إلى التأكيد على ضرورة الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية، علاوة على ذلك فمع التطور التكنولوجي ومع الاهتمام المتزايد بتفعيل دور المراجع الداخلي تصبح تكلفة إعداد تقرير المراجعة الداخلية والإفصاح عنه غير مؤثرة بالمقارنة بالمنافع المتوقعة منه والتي سبق الإشارة إليها.

## ٤ / ٢ المتطلبات المقترحة للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية:

تمثل هذه المتطلبات احتياجات أساسية يجب توافرها للمراجعين الداخليين حتى يمكن ممارسة أدوارهم بكفاءة وفعالية داخل منظمات الأعمال المختلفة، وينتج عنها معلومات مفيدة للأطراف الخارجية وتساعد على الحد من الغش والتلاعبات وتعيد الثقة في المعلومات المحاسبية بصفة عامة، وتتضمن هذه المتطلبات ما يلي:

### ( أ ) المتطلبات المقترحة لتحقيق القيمة المضافة لأنشطة وخدمات المراجعة الداخلية.

وتهدف هذه المتطلبات المقترحة إلى الارتقاء بمستوى أداء المراجعين الداخليين وبما يؤدي إلى إضافة قيمة لمنظمة الأعمال وتشمل:

أ / - تحقيق مفهوم الاستقلال الشامل للمراجع الداخلي:  
بحيث يتضمن بجانب كل من الاستقلال التنظيمي من خلال التبعية لأعلى مستوى تنظيمي، والاستقلال الفني من خلال تبعيته للجنة المراجعة، وقد عرف البعض (Arens & Loebbecke, 1997, p. 114) الاستقلال الفني بالاستقلال المهني ويعني شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم دون ضغوط خارجية أو داخلية من العملاء أو الموظفين بالمنظمة وليسوا أعضاء في مهنتهم. أيضا تحقيق الاستقلال المالي والذي يعني عدم تدخل الإدارة التنفيذية في تعيين المراجع الداخلي وتحديد اتعابه، وتخصيص الموارد المالية اللازمة لأداء خدمات المراجعة الداخلية بالشكل المطلوب، إلى غير ذلك من الأمور المتعلقة بتحقيق حيادية وموضوعية المراجع الداخلي، ويجب مراعاة أن تحقق استقلال المراجع الداخلي بمفهومه الشامل لا يقتصر فقط على تفعيل دور المراجعة الداخلية في إضافة قيمة للمنظمة بل ويساهم في منع أو الحد من فجوة الاستقلال في مجال المراجعة الداخلية.

أ / ٢ - توفير الخدمات اللوجستية للمراجعة الداخلية:

تساعد هذه الخدمات على قيام فريق المراجعة الداخلية على تنفيذ الخدمات المطلوبة بشكل فعال وتحقيق الاستقلال المادي السابق الإشارة إليه، وتتضمن هذه الخدمات توفير العدد الكافي من المراجعين الداخليين المؤهلين للعمل بكفاءة وفعالية في ضوء حجم العمل المطلوب بالمنظمة، وكذلك توفير فرص الاستعانة بالكفاءات المختلفة في التخصصات الأخرى واللازمة لأداء مهمة المراجعة سواء من داخل المنظمة أو خارجها، هذا بجانب توفير الأجهزة والبرامج الإلكترونية التي تساعد على توفير الوقت والجهد وتطوير الأداء للمراجعين الداخليين بشكل يساعد على إضافة قيمة لمنظمة الأعمال، لذا أشارت الفقرة (٤-٣-٥) من قواعد ومعايير حوكمة الشركات لجمهورية مصر العربية بأنه "يجب إمداد إدارة المراجعة الداخلية بالوسائل والأنوات والتجهيزات اللازمة لأداء عملها بكفاءة" (مركز المديرين المصري، ٢٠١١، نسخة معدلة)

أ / ٣ - تدعيم العلاقة والتعاون مع مجلس الإدارة:

يتحقق ذلك من خلال تعدد الاجتماعات التي يحضرها مدير إدارة المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة لأنها تساعد على تنمية العلاقات وتحقيق الاتصال المباشر مع مجلس الإدارة، كذلك المساعدة في اتخاذ القرارات التي تضيف قيمة للمنظمة مع تقديم الاستشارات والنصائح التي تؤدي إلى تحسين خطط وأهداف المنظمة.

أ / ٤ - نشر ثقافة أن المراجعة الداخلية نشاطاً مضيفاً للقيمة بالمنظمة

وذلك بين أعضاء فريق المراجعة الداخلية وجميع المستفيدين من خدماتها وخاصة داخل منظمة الأعمال من الإدارة المختلفة.

**(ب) المتطلبات المقترحة لتنشيط دور المراجعة الداخلية لتفعيل حوكمة الشركات:**

وتتضمن هذه المقترحات ما يلي:

ب / ١ - تفعيل الدور الرقابي للمراجعة الداخلية:

ويتم ذلك من خلال قيام المراجعين الداخليين باختيار مدى الالتزام بهيكل الرقابة الداخلية للمنظمة وتقرير فعاليته وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين هذه الرقابة، لذا تشير الفقرة رقم (٢-٣-١) من

دليل عمل لجان المراجعة إلى أن "وظيفة المراجعة الداخلية إذا تم صياغتها أو تطبيقها بصورة فعالة، يمكن أن يكون لها أثر إيجابي على المناخ الرقابي داخل الشركة والتصميم والتطبيق الفعال لنظم الرقابة الداخلية" (مركز المديرين المصري، ٢٠٠٨)، بجانب فحص أنشطة الإدارة العليا والتقرير عن أي انحرافات مالية أو إدارية يتم اكتشافها.

ب / ٢ - الأخذ بمفهوم المراجعة الداخلية على أساس المخاطر:

فقد أشارت الفقرة (٧-٣-٥) من قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية إلى أن "تتضمن مهام المراجعة الداخلية تقييم وسائل ونظم وإجراءات إدارة المخاطر في الشركة والتأكد من سلامة تطبيق قواعد الحوكمة بها على نحو سليم" (مركز المديرين المصري، ٢٠١١)، والمساهمة في تحديد الأحداث المسببة للمخاطر والأزمات المالية بمنظمة الأعمال وتحديد الآثار السلبية لكل حدث منها مع وضع تقدير لاحتمالات حدوث الأخطار الناتجة عنها.

ب / ٣ - تفعيل العلاقة مع الأطراف الأخرى للحوكمة:

وذلك من خلال تبني مفهوم المشاركة لدى المراجع الداخلي أثناء ممارسته لعمله خاصة مع الأطراف المستفيدة من خدماته مثل مجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجع الخارجي والإدارة التنفيذية بغرض تحسين الأداء للعمليات مع عدم التأثير على استقلاله بالمنظمة، بجانب الأخذ بالاتصال الفعال مع المستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة.

ب / ٤ - صياغة مجموعة مقاييس لتقييم أداء المراجعين الداخليين:

ويمكن أن تصاغ في ظل مفهوم بطاقة الأداء المتوازن Balance Score Card للمراجعين

الداخليين بحيث تغطي الأبعاد التالية لأداء المراجعين الداخليين وهي:

- بُعد الأداء المالي والنقدي نتيجة ممارسة خدمات المراجعة الداخلية.
- بُعد التعليم والمعرفة لفريق إدارة المراجعة الداخلية.
- بُعد درجة رضا الجهات الداخلية والخارجية المتعاملة مع المراجعين الداخليين.
- بُعد الخدمات التي يقدمها المراجعين الداخليين لإضافة قيمة للمنظمة.

### (ج) المتطلبات المقترحة للحد من فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية:

يساعد توفّر هذه المتطلبات في الحد من الكثير من جوانب فجوة التوقعات سواء في المراجعة الداخلية بصفة خاصة، أو المراجعة بصفة عامة، وتشمل:

ج / ١ - التوسع في أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية:

ويتحقق ذلك من خلال التوسع في تقديم الخدمات الاستشارية لمختلف المستويات الإدارية مثل الاستشارات الفنية والنصائح والاقتراحات المناسبة والمفيدة، والمشاركة في تخطيط وإدارة وتنفيذ البرامج التدريبية لمختلف المستويات الإدارية بالمنظمة، وكذلك من خلال تبني منهج إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management Approach في أداء جميع أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية، والذي يتطلب الاهتمام بالأبعاد الحديثة والمتطورة للمراجعة الداخلية مع الأخذ بالنظرية الشمولية لجوانب الأداء المختلفة، بحيث تتضمن الجوانب التنظيمية والمهنية والعلمية والقانونية

والتكنولوجية لإدارة المراجعة الداخلية، وكل ذلك سوف يحد من فجوة الأداء في مجال المراجعة الداخلية.

ج / ٢ - التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين:

أولاً يجب توفير حد من الشهادات العلمية وهي درجة البكالوريوس في المحاسبة لأعضاء فريق المراجعة الداخلية مع الاستمرار في عقد الدورات والبرامج التدريبية والندوات العلمية في مجال التخصص، والإمام بمعايير آداب السلوك الأخلاقي لممارسة مهنة المراجعة الداخلية، والتدريب على اكتساب مجموعة من المهارات الخاصة مثل مهارات الاتصال ومهارات التفكير الإبداعي ومهارات السلوك الإيجابي بجانب المهارات الأساسية في المحاسبة والمراجعة مثل أساليب صياغة تقارير المراجعة الداخلية وأساليب وطرق إبداء الرأي وجمع أدلة الإثبات، وتشجيع فريق المراجعة الداخلية للحصول على شهادة المراجع الداخلي القانوني، وسوف يؤدي ذلك إلى الحد من أو منع فجوة نقص الكفاءة للمراجعين الداخليين.

ج / ٣ - إنشاء المعهد المصري للمراجعين الداخليين:

نظراً لعدم وجود تنظيم مهني رسمي في مصر يتولى مسئولية تنظيم شئون وأمور مهنة المراجعة الداخلية، لذا يرى الباحث ضرورة إنشاء المعهد المصري للمراجعين الداخليين أسوة بكثير من الدول التي لديها تنظيمات مهنية رسمية تتولى شئون هذه المهنة مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية وجنوب أفريقيا والصين وماليزيا والمملكة العربية السعودية والتي أنشأت الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين في عام ٢٠١١ ، ويتولى هذا المعهد وضع أطر للمساءلة والحماية للمراجعين الداخليين أعضائه والترخيص لهم بمزاولة المهنة، بجانب وضع دستور لأخلاقيات وسلوكيات المراجعين الداخليين ، بالإضافة إلى السعي نحو توفير معايير للمراجعة الداخلية سواء من خلال إصدار معايير محلية أو تعديل المعايير الدولية بما يتوافق مع البيئة المحلية مع استمرار تحديثها وتطويرها طبقاً للمتغيرات البيئية المتجددة، كل هذه الجوانب سوف تؤدي إلى الحد من - أو منع - فجوة المعايير في مجال المراجعة الداخلية.

ج / ٤ - صياغة قانون أو لائحة عمل المراجعين الداخليين:

وتمثل هذه الخطوة إجراءً تشريعياً يهتم بتحديد طبيعة أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية وحقوق وواجبات ومسئوليات المراجعين الداخليين وضمانات تحقيق استقلالهم والإفصاح عن رأي المراجع الداخلي للأطراف الخارجية بما ينعكس بالإيجاب على منظمة الأعمال ومتلقي هذا الرأي من الأطراف الخارجية، وسوف يؤدي ذلك إلى الحد من فجوة المسئولية القانونية في مجال المراجعة الداخلية.

ويرى الباحث أن تحقيق المتطلبات السابقة سوف يوفر المناخ الملائم لقيام المراجع الداخلي بالإفصاح الخارجي عن تقريره، وبما يساهم في تعظيم قيمة المعلومات المحاسبية وخدمة الأطراف الخارجية ذات العلاقة بمنظمة الأعمال.

#### ٣/٤ محتويات الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية

ويتضمن هذا الإطار مجموعة من العناصر التي تكون في مجموعها الإطار المتكامل للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية خاصة وكما أشارت دراسة (الحيزان ، ٢٠٠٨ ، ص ٣٠١) بأنه يجب توثيق كافة عمليات المراجعة الداخلية في صورة تقارير رسمية توضح فيها نطاق العملية والنتائج التي توصلت إليها والتوصيات اللازمة لعلاج هذه المشكلة وكذا التوصيات الوقائية المناسبة لكل حالة.

ولذا فإن هذه العناصر هي:

#### أ- توقيت الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية

فقد تضمن دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية المعدل في مارس ٢٠١١ في الفترة ٥-٣-٥ بأن يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقريراً ربع سنوي الي مجلس الإدارة والي لجنة المراجعة عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها وكذلك عن مدى التزامها بقواعد الحوكمة.

كما أشار المعيار رقم ٢٠٦٠ من معايير الأداء الصادرة عن (IIA, 2012) إلى انه يجب علي الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يقدم بصفه دوريه تقريراً الي الإدارة العليا والمجلس حول أهداف وصلاحيات ومسئوليات واداء نشاط المراجعة الداخلية وفقاً لخطة عمله.

هنا يشير الباحث الي أن الإفصاح عن تقارير اداء المراجع الداخلي يجب أن يأخذ شكلين متكاملين وهما:

١- الإفصاح الدوري كل ربع سنة وذلك فيما يتعلق بالإفصاح الداخلي الي كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ويتضمن هذا الإفصاح التقرير الوظيفي والتقرير الإداري.

٢- الإفصاح السنوي وذلك فيما يتعلق بالإفصاح الخارجي لكل المهتمين بمنظمة الاعمال ومستخدمي المعلومات المحاسبية، ويجب مراعاة ان اختصار الإفصاح الخارجي علي الإفصاح السنوي يتناسب مع حداثة هذا الاتجاه كما يتجنب احد معوقات هذا الإفصاح وهو عنصر التكلفة، علاوة علي مزامنته لتقرير المراجع الخارجي الذي يعد عادة بشكل سنوي، ويجب مراعاة ان هذا الإفصاح يحتوي علي معلومات مختلفة عن المعلومات المقدمة في الإفصاح الدوري، وذلك لأنها تقدم لمستخدمين خارجيين ومتنوعين. كما انها تقدم ضمن مجموعه التقارير والقوائم المالية التي يتم الإفصاح عنها سنويا، لذا يشير (Boyle, 2012, P. 5) الي انه يجب علي مجلس الإدارة ولجنة المراجعة النظر الي كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي كشركاء يعملان معا لتحقيق أعلى جودة للتقارير المالية التي تقدم للأطراف الخارجية وبذلك يري الباحث ان هذا الاتجاه سوف يؤدي الي الحد من فجوة التوقعات سواء في المراجعة الخارجية او المراجعة الداخلية

ب- المحتويات المقترحة لتقرير المراجع الداخلي  
يري الباحث ان التقرير الخارجي للمراجعة الداخلية يمكن ان يحتوي على اربعة اقسام وذلك على النحو التالي:

### ١- مقدمة تقرير المراجعة الداخلية

وتحتوي هذه المقدمة علي اسم منظمة الاعمال محل المراجعة الداخلية وطبيعة نشاطها وعنوانها والفترة المالية التي تغطيها عملية المراجعة الداخلية والجهات المقدم اليها التقرير وهم الاطراف الخارجية المهمة بمنظمة الاعمال ومستخدمي المعلومات المحاسبية.

### ٢- طبيعة فريق عمل المراجعة الداخلية والموارد المالية

حيث يخصص هذا القسم لتقديم معلومات عن تكوين فريق عمل المراجعة الداخلية من حيث عدد الافراد العاملين بإدارة المراجعة الداخلية والمؤهلات العلمية الحاصلين عليها والخبرات العملية الخاصة بهم وكذلك معلومات عن رئيس أو مدير هذه الإدارة ومعلومات عن الموارد المالية المخصصة لهذه الإدارة للقيام بالمهام الخاصة بها لذا يشير (Archambeault, et al., 2008) الي ان المعلومات المفيدة التي تعبر عن كفاءة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية يمكن ان تحتوي علي معلومات عن الشهادات المهنية الحاصلون عليها مثل CMA، CIA، CPA، كما أشار أيضا الي ان التقرير يجب ان يحتوي علي معلومات عن الموازنة السنوية المخصصة لإدارة المراجعة الداخلية .

ويجب مراعاة انه في حالة الاستعانة بمصدر خارجي Out Source أو مصدر مشترك Co-Source (الجمع بين الداخلي والخارجي) لأداء خدمات المراجعة الداخلية، فإن هذا القسم يجب أن يحتوي على معلومات عن طبيعة هذا المصدر، وهل هو نفس المراجع الخارجي لمنظمة الأعمال أم لا؟ والاعتاب المتعاقد عليها لهذا المصدر لأداء خدمات المراجعة الداخلية، أسوة بالإصحاح عن اتعاب المراجع الخارجي لمنظمة الأعمال.

### ٣- أنشطة وخدمات ومسئوليات المراجعة الداخلية

يري الباحث أن التقرير الخارجي للمراجعة الداخلية يجب ان يتضمن جميع الأنشطة والخدمات التي يجب أن تقوم بها ادارة المراجعة الداخلية أو الجهة المسؤولة عن تقديم هذه الخدمة والمحددة في لائحة المراجعة الداخلية والتي يجب ان تشمل:

١- الخدمات التوكيدية والاستشارية الخاصة بالرقابة الداخلية

٢- الخدمات التوكيدية والاستشارية الخاصة بفحص ومراجعة التقارير والقوائم المالية لمنظمة الاعمال

٣- الخدمات التوكيدية والاستشارية الخاصة بحوكمة الشركات

٤- الخدمات التوكيدية والاستشارية الخاصة بإدارة ورقابة المخاطر والازمات المالية

٥- الخدمات التوكيدية والاستشارية الخاصة بإدارة علاقة أنشطة المراجعة الداخلية باليات الحوكمة الأخرى مثل لجنة المراجعة والمراجع الخارجي ومجلس الإدارة.

بالإضافة الي ما أشار اليه (Colbert, 2002, P. 150) بأن تقرير المراجعة الداخلية يجب أن تتضمن العناصر غير المنتظمة (Irregularities) والاعمال غير القانونية، والاطعاء، والفاقد،

وعدم الكفاءة، وعدم الفعالية، وتعارض المصالح، وضعف الرقابة. كما أشار معيار المراجعة الداخلية رقم ٢٠٦٠ (IIA, 2012) الي أنه يجب أن تتضمن تقرير المراجعة الداخلية المخاطر المرتفعة التي تتعرض لها منظمة الاعمال والاعمال الرقابية والمسائل المتعلقة بالحكومة وأي مواضع أخرى تكون استجابة لاحتياجات الاطراف المختلفة مثل مجلس الإدارة او الإدارة العليا.

كما أشار (Archambeault, et al., 2008) الي ان هذا القسم يحتوي علي المعلومات الخاصة بمسئوليات وظيفه المراجعة الداخلية والتي سبق تحديدها ضمن لائحة توصيف وظيفه المراجعة الداخلية بمنظمة الاعمال، وأضاف كل من (Rezaee and Riley, 2010) بأنه يجب اعتماد هذا التوصيف من قبل لجنة المراجعة أو من قبل مجلس الإدارة.

ويتضمن هذا الجزء أيضا الإشارة الي مدي تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية من عدمه وكذلك مدي تطبيق معايير المراجعة الداخلية المحلية (في حالة توفرها) على ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية المختلفة داخل منظمة الاعمال.

كما يجب أن يتضمن هذا القسم أيضا التزامات المراجعة الداخلية وأوجه المساءلة التي تتعرض لها المراجعة الداخلية، وهل هناك تعارض في المصالح بين وظيفه المراجعة الداخلية والمستويات الإدارية العليا بالمنظمة، وذلك حتى يستطيع أصحاب المصالح الخارجيين ومستخدمي المعلومات المحاسبية من الحكم علي اداء المراجعة الداخلية وتقييم درجة استقلالها داخل المنظمة.

#### ٤- رأي المراجع الداخلي

إن احتواء تقرير المراجعة الداخلية على قسم خاص بعرض رأي المراجع الداخلي سوف يزيد من مسئولية المراجع الداخلي وبالتالي سينعكس ذلك بالإيجاب علي جودة المراجعة الداخلية وجودة المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة الداخلية، فقد أشارت دراسة ( Swanson, 2006, pp.62-63) الي ان هناك دعوات متزايدة نحو الإفصاح عن رأي المراجع الداخلي الخاص بمدي كفاية نظام الرقابة الداخلية.

كما أشارت دراسة (Archambeault, et al., 2008) الي انه يمكن توسيع نطاق تقرير المراجعة الداخلية من خلال الإفصاح عن رأي المراجع الداخلي تجاه التقارير المالية لمنظمة الاعمال ومدي الالتزام والعمليات التشغيلية ومدي كفاية نظام الرقابة الداخلية، كما أشار ( Ridley, 2010, p.2) إلى أن الخدمات التوكيدية Assurance Services التي يقوم بها المراجع الداخلي تتطلب إبداء رأي مستقل An Independent Opinion في ضوء الأدلة الموضوعية عن الاستنتاجات التي توصل إليها والعمليات والأمور الهامة التي قام بها، كما أكد أيضا (شحاته، ٢٠١٣، ص ٦٢٧) علي ان الخدمات التوكيدية تتطلب أصدر رأي في حين أن الخدمات الاستشارية تنطوي علي تقديم نصائح وتوصيات.

ويرى الباحث أن رأي المراجع الداخلي بالتقرير هو بمثابة إعطاء تأكيد إضافي - لما يقدمه المراجع الخارجي - خاص بالتقارير والقوائم المالية لمنظمة الأعمال ونظام الرقابة الداخلية والخدمات الأخرى التي تقدمها المراجعة الداخلية.

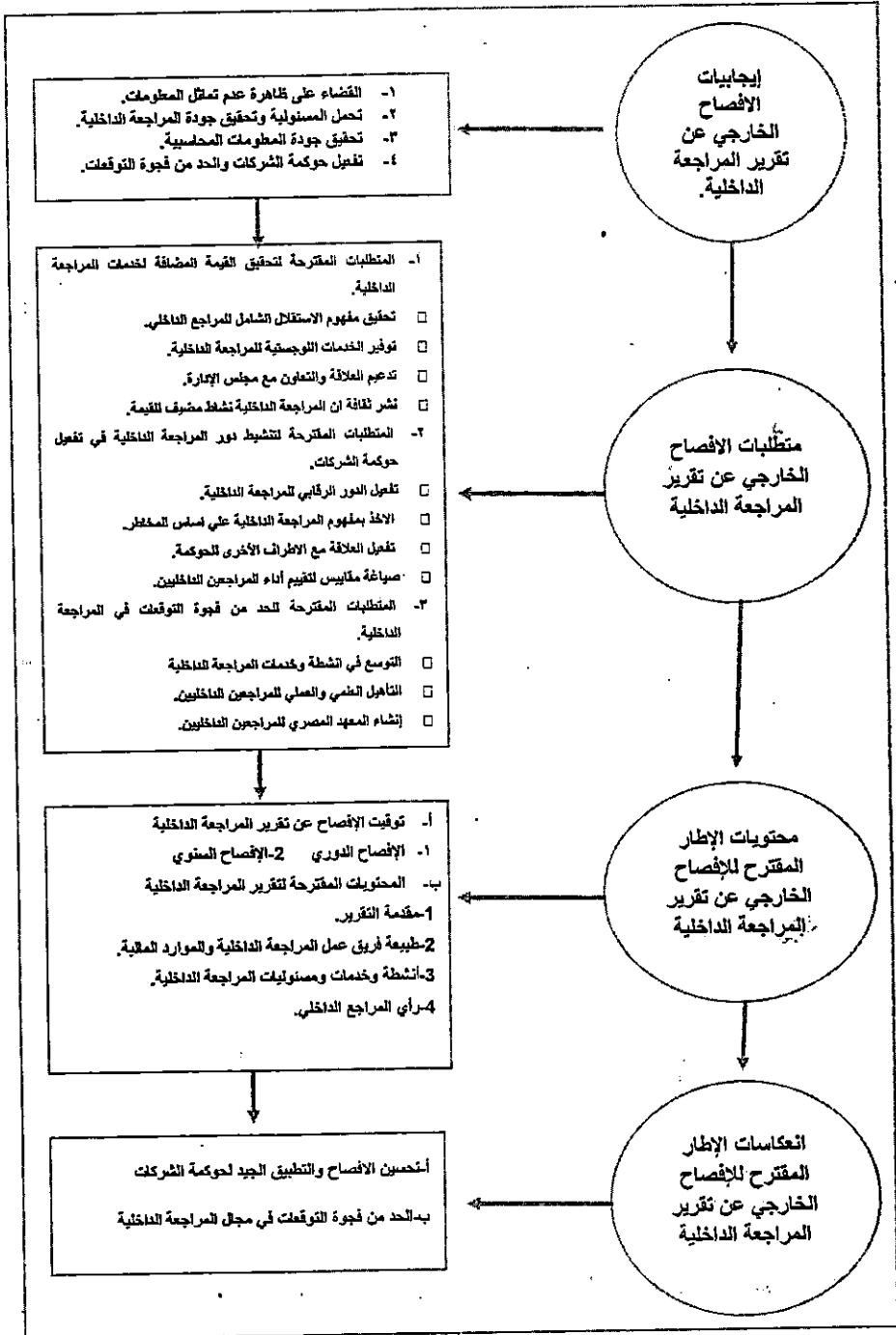


ويجب مراعاة أن هذا التأكيد المقدم من قبل المراجع الداخلي قد يكون تأكيداً إيجابياً، أي في صالح منظمة الاعمال ويزيد من الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية، أو تأكيداً سلبياً، ولذا أشار معيار المراجعة الداخلية الخاص بالتعبير عن الرأي الصادر عن IIA في عام ٢٠٠٥ (IIA, 2005) الي ان رأي المراجع الداخلي قد يكون تأكيدياً إيجابياً Positive Assurance أو يكون تأكيداً سلبياً Negative Assurance علي أن يصاحب هذا التأكيد توضيحاً لنطاق عمل المراجعة الداخلية وقواعد التقييم.

وينتهي هذا القسم بتوقيع المراجع الداخلي سواء كان مدير أو رئيس إدارة المراجعة الداخلية بمنظمة الاعمال او كان مصدر خارجي أو الاثنین معاً في حالة المصدر المشترك، مع كتابة تاريخ إعداد التقرير.

في ضوء ما سبق يري الباحث أن التقرير الخارجي للمراجعة الداخلية بأقسامه السابقة يتضمن جانبان أساسيان ، الأول : الجانب الوصفي لأنشطة وخدمات المراجعة الداخلية التي تمارس داخل منظمة الاعمال سواء تمت من خلال إدارة داخلية بالمنظمة أو من خلال مصدر خارجي مستقل سواء كان المراجع الخارجي للمنظمة أو طرف آخر غير المراجع الخارجي وهذا هو المفضل من وجهة نظر الباحث في حالة المصدر الخارجي أو من خلال مصدر مشترك يجمع بين الداخلي والخارجي ، والثاني: الجانب التوكيدي الذي يقدمه المراجع الداخلي على الأنشطة والخدمات المختلفة داخل منظمة الأعمال مثل نظام الرقابة الداخلية، إدارة ورقابة المخاطر، مدى تطبيق نظام الحوكمة، وذلك من خلال الرأي الذي يبديه المراجع الداخلي في هذه الأمور والتي سوف تنعكس بالإيجاب علي تحسين وتطوير الافصاح والتطبيق الجيد لحوكمة الشركات وعلى الحد من فجوة التوقعات سواء في المراجعة بصفه عامه أو في المراجعة الداخلية بصفه خاصه.

وفي نهاية هذا الجزء يمكن للباحث عرض الإطار المقترح في الشكل التالي:



## ٥- الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث

يهتم هذا الجزء من البحث بالتحقق من صحة الإطار المقترح بالدراسة النظرية للبحث بجانب اختبار الفروض التي يقوم عليها البحث وذلك كما يلي:

### ١/٥ الهدف من الدراسة

تستهدف الدراسة الميدانية اختبار مدى الحاجة إلى الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية لتلبية احتياجات أصحاب المصالح الخارجيين والمهتمين بمنظمة الأعمال لنوعية جديدة من المعلومات ومعرفة أثر ذلك على تحسين وتطوير حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية.

### ٢/٥ فروض الدراسة

لتحقيق الهدف من الدراسة يتم اختبار الفروض التالية:

الفرض الأول: لا يحقق الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية أية مزايا سواء على مستوى منظمة الاعمال او على مستوى الأطراف الخارجية المهمة بالمنظمة.

الفرض الثاني: ليست هناك أية متطلبات ودوافع للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية.

الفرض الثالث: لا يؤدي الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية الى تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية.

### ٣/٥ مجتمع الدراسة وتحديد حجم العينة

تم تحديد مجتمع الدراسة وحجم العينة كما يلي:

أولاً: المراجعين الداخليين في بعض الشركات المساهمة المصرية المسجلة بالبورصة، وذلك لقيامهم بالكثير من الأنشطة والخدمات داخل منظمات الاعمال والمؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية، بجانب قيامهم بإعداد تقارير المراجعة الداخلية التي سيتم الإفصاح عنها للاستخدام الخارجي، وقد حدد الباحث حجم العينة في (٥٠) مفردة.

ثانياً: مراقبي الحسابات (المراجعين الخارجيين) في مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى (من حيث عدد الشركات التي تتولى هذه المكاتب مراجعتها وعدد العاملين بهذه المكاتب ومؤهلاتهم العلمية) وذلك لقيامهم بمراجعة حسابات الشركات وقوائمها المالية، علاوة على اعتمادهم على أعمال المراجعين الداخليين، كما أنهم أحد أهم مستخدمي تقارير المراجعة الداخلية، وقد حدد الباحث حجم العينة في (٥٠) مفردة.

ثالثاً: مستخدمي التقارير والقوائم المالية من المحللين الماليين والمستثمرين من الافراد والمؤسسات، باعتبارهم أحد الفئات المهمة بتقرير المراجعة الداخلية وما تحويه من معلومات، وقد حدد الباحث حجم العينة في (٥٠) مفردة.

### ٤/٥ أسلوب جمع البيانات

استخدم الباحث قائمة الاستقصاء كأداة للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية واختبار الفروض، وقد احتوت القائمة على قسمين، الأول: بيانات شخصية عن المستقيين

لاستخدامها في اعداد التحليل الوصفي للمتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة والتي يكون لها تأثير هام على استجابات مفردات عينة البحث، الثاني: أسئلة واستفسارات تتعلق بالإطار المقترح للبحث وتستخدم في اختبار فروض البحث، وقد تم توزيع عدد (١٥٠) قائمة استقصاء على أفراد العينة، وبعد استلام القوائم ومراجعتها والتأكد من صلاحيتها للتحليل الاحصائي واستبعاد غير الصالح منها تبين ما يلي:

(جدول رقم ١)

عدد القوائم المرسله والواردة والمستبعدة والصالحة

فئات الدراسة	القوائم المرسله	القوائم الواردة		القوائم المستبعدة		القوائم الصالحة للتحليل الاحصائي	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
*المراجعين الداخليين	٥٠	٤٠	%٨٠	٤	%٨	٣٦	%٧٢
*مراقبي الحسابات	٥٠	٣٨	%٧٦	٣	%٦	٣٥	%٧٠
* مستخدمى التقارير والقوائم المالية	٥٠	٤٢	%٨٤	١٠	%٢٠	٣٢	%٦٤
الاجمالي	١٥٠	١٢٠	%٨٠	١٧	%١١	١٠٣	%٦٩

ويجب مراعاة أن القسم الثاني من القائمة تم صياغته من خلال استخدام القياس الترتيبي Ordinal Scale وذلك باستخدام مقياس ليكرت ذو النقاط الخمسة A Five-point Likert Scale لتحويل الإجابات الوصفية الى بيانات كمية يمكن اخضاعها للتحليل الاحصائي اللازم لاختبار الفروض، ويتدرج القياس بين أوافق تماما / أوافق / محايد / لا أوافق / لا أوافق اطلاقا، باستخدام الاوزان المقابلة وهي: ١/٢/٣/٤/٥ على التوالي (وذلك كما في الملحق رقم ١).

كما يحتوي هذا القسم من القائمة على عدد (١٠) أسئلة وتحتوي معظم الأسئلة على مجموعة من العناصر الفرعية التي يبلغ عددها (٢٨) عنصر. وهي تعكس المتغيرات المختلفة، وتم التعبير عنها - لأغراض التحليل الاحصائي - بالرموز X1, X2, X3, X4, X5, ..... X28 حيث يعبر المتغير X1 عن مدى وجود مشكلة البحث من عدمه في الواقع العملي، كما تعكس المتغيرات من X2 الى X8 الفرض الأول، وتعكس المتغيرات من X9 الى X20 الفرض الثاني، وتعكس المتغيرات من X21 الى X28 الفرض الثالث من فروض البحث.

#### ٥/٥ التحليل الوصفي للمتغيرات الديموغرافية لعينة البحث.

يؤثر هذا التحليل بشكل هام على استجابات مفردات العينة للتعرف على أثر الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية على تحسين وتطوير حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية، حيث تتمثل المتغيرات الديموغرافية في كل من المؤهل العلمي وسنوات الخبرة لمفردات العينة وذلك كما سيوضح في الجدولين التاليين:

(جدول رقم ٢)  
توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل الدراسي

عينة الدراسة						المؤهل الدراسي
مستخدمي التقارير والقوائم المالية		مراقبي الحسابات		المراجعين الداخليين		
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
٣%	١	٩%	٣	٣%	١	*دكتوراه
٩%	٣	٦%	٢	٨%	٣	*ماجستير
٩%	٣	٣%	١	٦%	٢	* دبلوم
٧٩%	٢٥	٨٢%	٢٩	٨٣%	٢٥	*بكالوريوس
١٠٠%	٣٢	١٠٠%	٣٥	١٠٠%	٣٦	الاجمالي

(جدول رقم ٣)  
توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

عينة الدراسة						سنوات الخبرة
مستخدمي التقارير والقوائم المالية		مراقبي الحسابات		المراجعين الداخليين		
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
٩%	٣	٩%	٣	١٤%	٥	*أقل من ٥ سنوات
٥٠%	١٦	٣١%	١١	٤٢%	١٥	*من ٥ سنة: أقل من ١٠ سنة
٣٥%	١١	٥١%	١٨	٢٨%	١٠	* من ١٠ سنة: أقل من ١٥ سنة
٦%	٢	٩%	٣	١٦%	٦	* ١٥ سنة فأكثر
١٠٠%	٣٢	١٠٠%	٣٥	١٠٠%	٣٦	الاجمالي

يستطيع الباحث من التحليل الوصفي للمتغيرات الديموجرافية لعينة الدراسة القول بإمكانية الاعتماد على إجابات مفردات العينة وذلك لاحتوائها على فئات متعددة من أطراف مجتمع الدراسة، بجانب أنها تتميز بتنوع مؤهلاتها العلمية وخبرتها العملية المناسبة، الأمر الذي يتوقع منه الباحث

الحصول على إجابات موضوعية ومبنية على قدر مناسب من الخبرة والممارسة العملية، مما يساعد على تعميم النتائج التي سيتم التوصل إليها.

#### ٦/٥ اختبار معاملي الثبات والصدق لقائمة الاستقصاء.

ويتم ذلك باستخدام " معاملي ثبات الفا كرو نباخ " Cronbach Alpha وذلك للتأكد من مصداقية مفردات العينة في الإجابة على أسئلة قائمة الاستقصاء، فقد بلغ قيمة معامل الثبات لقائمة الاستقصاء ككل ٩٤٥,٠٠ ومعامل الصدق (الجزر التربيعي لمعامل الثبات) ٩٧٢,٠٠ مما يدل على ثبات أداة البحث ووجود درجة كبيرة من الاتساق الداخلي بين عبارات قائمة الاستقصاء ككل.

#### ٧/٥ التحليل الإحصائي.

تم إجراء التحليل الإحصائي لبيانات قوائم الاستقصاء باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (The Statistical Package for the Social Sciences) "SPSS" الإصدار العشرون، وذلك باستخدام الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري، وسيتم الحكم على النتائج من خلال القيمة المعيارية لمتوسطات مقياس ليكرت وهي ٣ (Test Value = 3) كما يتم الحكم على مدى قوة العلاقة التي تعكسها المتوسطات الحسابية من خلال المجموعات التالية:

قوة العلاقة	قيمة الوسط الحسابي المرجح
ضعيفة جدا	من ١,٠٠ : ١,٨٠
ضعيفة	من ٢,٦٠ : ١,٨١
عادية	من ٣,٤٠ : ٢,٦١
قوية	من ٤,٢٠ : ٣,٤١
قوية جدا	من ٥,٠٠ : ٤,٢١

كما سيتم إجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة الأخرى وأهمها اختبارات ( T - test ) بمستوى معنوية ٠,٠٥ ودرجة ثقة ٩٥% ، وكذلك استخدام ارتباط بيرسون Pearson Correlation للحكم على العلاقة بين المتغيرات المعبرة عن المقترحات التي قدمها الباحث كدوافع للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية ودور هذا الإفصاح في تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية.

وطبقا لبيانات التحليل الإحصائي للردود على السؤال الأول والذي يعبر عنه المتغير X1 فإن الوسط الحسابي المرجح والمحسوب لهذا المتغير لفئات العينة الثلاثة وهم المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير والقوائم المالية، تتراوح ما بين ٤,٢٣ ، ٤,٧٦ وهو يزيد عن القيمة المعيارية لمقياس ليكرت المستخدم لتحديد درجة الاتفاق وهو (٣) ، وهو ما يعني أن هناك اتفاق بين جميع فئات العينة على أن الممارسة الية لأنشطة وخدمات المراجعة الداخلية بمنظمات

الأعمال تؤدي إلى وجود فجوة توقعات في مجال المراجعة الداخلية، كما يشير التحليل إلى أن النتائج تعبر عن علاقة قوية جدا مما يؤكد مره أخرى وجود هذه المشكلة والتي يعالجها البحث.

## ٨/٥ اختبار فروض البحث

تشير نتائج التحليل الاحصائي إلى أن اختبار الفروض التي يعتمد عليها البحث توصلت إلى:

### ١/٨/٥ الفرض الأول

ينص هذا الفرض على أنه " لا يحقق الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية أية مزايا سواء على مستوي منظمة الاعمال او على مستوى الأطراف الخارجية المهمة بالمنظمة ".  
- -

وطبقا لنتائج التحليل الإحصائي بالنسبة لجميع فئات عينة البحث للردود على المتغيرات من X2 حتى X8 تبين خطأ هذا الفرض ( فرض العدم ) ، وصحة الفرض البديل وهو: يحقق الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية مزايا كثيرة سواء على مستوي منظمة الاعمال او على مستوى الأطراف الخارجية المهمة بالمنظمة ، وذلك لأن الوسط الحسابي المرجح والمحسوب للمتغيرات المعبرة عن هذا الفرض وهي X2 حتى X5 عند جميع فئات العينة الثلاثة تتراوح ما بين ٤,٣٥ : ٤,٨٦ وهو يزيد عن وسط مقياس ليكرت المستخدم لتحديد درجة الاتفاق وهو (٣) ، وهو ما يعني أن هناك اتفاق عليها جميعا، وأن العلاقات التي تعبر عنها هذه المتغيرات كانت جميعها قوية جدا، وقد جاء ترتيب المزايا التي يحققها الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية كما يلي: القضاء على ظاهرة عدم تماثل المعلومات في المرتبة الأولى، يليها تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية في المرتبة الثانية، يليها تحقيق جودة المراجعة الداخلية، وفي المرتبة الأخيرة تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

كما أظهر التحليل الاحصائي أن الوسط الحسابي المرجح والمحسوب للمتغيرات X6 , X7 , X8 والتي تعبر عن عيوب الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية تتراوح ما بين ٣,٢١ ، ٤,٣٨ أي ان قوة العلاقة ما بين عادية وقوية، وكان ترتيب هذه العيوب: زيادة تكلفة الإفصاح في المرتبة الأولى، يليها التعرض للمساءلة القانونية، يليها زيادة عبء المعلومات، وبالرغم من ذلك لا يتم التعويل على هذه العيوب كعائق لعدم الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية وذلك لان قيمة الوسط الحسابي المرجح المعبر عنها اقل من قيمة الوسط الحسابي المرجح المعبر عن مزايا الإفصاح والتي كان جميعها تعبر عن علاقات قوية جدا.

كما أن قيمة اختبارات T المحسوبة لمتغيرات هذا الفرض ( X2 : X5 ) جاءت أكبر من T الجدولية والتي تعادل (١,٩٨٤) ، وذلك عند درجة حرية ١٠٢ (١٠٣-١) لجميع الفئات ومستوى معنوية ٠,٠٥ ودرجة الثقة ٩٥ % ، وهذا يؤكد مرة أخرى خطأ فرض العدم وصحة الفرض البديل.

### ٢/٨/٥ الفرض الثاني

ينص هذا الفرض على أنه " ليست هناك أية متطلبات ودوافع للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية: ".  
- -

وفي ضوء نتائج التحليل الإحصائي بالنسبة لجميع فئات عينة البحث للردود على المتغيرات المعبرة عن هذا الفرض وهي : X9 حتى X20 يتبين خطأ هذا الفرض (فرض العدم) ، وصحة الفرض البديل وهو : "هناك متطلبات ودوافع للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية"، وبالتالي فإن هذا يثبت صحة المقترحات التي قدمها الباحث للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية والتي تتعلق بمتطلبات تحقيق القيمة المضافة لأنشطة وخدمات المراجعة الداخلية وكذلك متطلبات تنشيط دور المراجعة الداخلية لتنفيذ حوكمة الشركات، وكذلك متطلبات الحد من فجوة توقعات المراجعة الداخلية، حيث أن الوسط الحسابي المرجح والمحسوب للمتغيرات المعبرة عن هذا الفرض عند جميع فئات العينة الثلاثة تتراوح ما بين ٤,١٥ : ٤,٦٧ وهو يزيد عن وسط مقياس ليكرت المستخدم لتحديد درجة الاتفاق وهو (٣) ، وهو ما يعني أن هناك اتفاق عليها جميعاً، وأن العلاقات التي تعبر عنها هذه المتغيرات كانت جميعها قوية وقوية جداً، كما أن قيمة اختبارات T المحسوبة لمتغيرات هذا الفرض جاءت أكبر من T الجدولية والتي تعادل (١,٩٨٤) ، وذلك عند درجة حرية ١٠٢ (١-١٠٣) لجميع الفئات ومستوى معنوية ٠.٠٥ ودرجة الثقة ٩٥% ، وهذا يؤكد مرة أخرى خطأ فرض العدم وصحة الفرض البديل.

#### ٣/٨/٥ الفرض الثالث

ينص هذا الفرض على أنه " لا يؤدي الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية الى تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية ". وفي ضوء نتائج التحليل الإحصائي بالنسبة لجميع فئات عينة البحث للردود على المتغيرات المعبرة عن هذا الفرض وهي : X21 حتى X28 يتبين خطأ هذا الفرض (فرض العدم) ، وصحة الفرض البديل وهو : "يؤدي الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية الى تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية"، وذلك لأن الوسط الحسابي المرجح والمحسوب للمتغيرات المعبرة عن هذا الفرض عند جميع فئات العينة الثلاثة تتراوح ما بين ٤,٤٢ : ٤,٨٥ وهو يزيد عن وسط مقياس ليكرت المستخدم لتحديد درجة الاتفاق وهو (٣) ، وهو ما يعني أن هناك اتفاق عليها جميعاً، وأن العلاقات التي تعبر عنها هذه المتغيرات كانت جميعها قوية جداً، كما أن قيمة اختبارات T المحسوبة لمتغيرات هذا الفرض جاءت أكبر من T الجدولية والتي تعادل (١,٩٨٤) ، وذلك عند درجة حرية ١٠٢ (١-١٠٣) لجميع الفئات ومستوى معنوية ٠.٠٥ ودرجة الثقة ٩٥% ، وهذا يؤكد على أن هناك اتفاق أن يكون الإفصاح الخارجي لتقرير المراجعة الداخلية أفصاحاً سنوياً، وأن يتضمن التقرير المفصّل عنه أربعة أقسام وفقاً لما اقترحه الباحث في الدراسة النظرية للبحث.

وقد أكد التحليل الإحصائي أيضاً أن هناك ارتباط قوي ومعنوي بين الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية، وبين تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية، وذلك من خلال نتائج ارتباط بيرسون Pearson Correlation، كما أن قيمة R هي (٠,٩٥٨) ، وقيمة R Square هي (٠,٩١٨) في جدول تحليل الانحدار Regression ، كما أظهرت نتائج تحليل ANOVA معنوية اختبار F لهذه النتائج.



## ٦- النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية المقترحة.

### ١/٦ النتائج:

توصل البحث الى مجموعة من النتائج، وهي:

١- اثبت البحث أن هناك ثلاثة اتجاهات تعرض لها الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وهي:

الاتجاه الأول: الإفصاح الضمني عن أنشطة المراجعة الداخلية ضمن تقرير لجنة المراجعة.

الاتجاه الثاني: الإفصاح المستقل الداخلي عن تقرير المراجعة الداخلية سواء للإدارة او لجنة المراجعة او الاثنين معا.

الاتجاه الثالث: الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح الخارجيين وهو الاتجاه الحديث.

٢- اثبتت الدراسة ان دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسن وتطوير حوكمة الشركات بمنظمة الاعمال يتحقق من خلال ما تقدمه من أنشطة وخدمات متعددة منها: انها حلقة الوصل بين الأطراف المختلفة لحوكمة الشركات، تقديم الخدمات التوكيدية والاستشارية لمختلف الأطراف المهمة بالحوكمة وكذلك المهمة بمنظمة الأعمال سواء كانت داخلية أو خارجية، الاهتمام بمتابعة وتقييم وتحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية بالمنظمة.

٣- تبين من الدراسة أن بلورة أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية وعناصر جودتها كنشاط مضيف للقيمة لمنظمة الأعمال، يتطلب الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية والذي يعكس كل هذه الجوانب ويوفرها لأصحاب المصالح الخارجيين المهتمين بالمنظمة.

٤- اثبتت الدراسة الميدانية ان الممارسة الحالية لأنشطة وخدمات المراجعة الداخلية تؤدي إلى وجود فجوة توقعات المراجعة الداخلية، وأن هذه الفجوة تتضمن مجموعة من الفجوات الفرعية مثل: فجوة الأداء Performance Gap، فجوة المعقولية Reasonableness Gap، فجوة التقرير Report Gap، فجوة الاتصال الخارجي External Communication Gap، فجوة المعايير Standards Gap.

٥- تبين من الدراسة أن فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية تغطي اتجاهي العلاقة التي تربط المراجعين الداخليين بالأطراف الأخرى وهما:  
الاتجاه الداخلي: بين المراجعين الداخليين من جانب، وإدارة منظمة الأعمال ولجنة المراجعة من جانب آخر.

الاتجاه الخارجي: بين المراجعين الداخليين من جانب، وبين المراجع الخارجي والمساهمين والأطراف الأخرى الخارجية المهمة بالمنظمة من جانب آخر.

٦- أكد البحث ان الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية يحقق الكثير من المزايا سواء على مستوى أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية او على مستوى منظمة الأعمال، وقد اثبتت الدراسة الميدانية للبحث خطأ الفرض الأول، وصحة الفرض البديل الخاص به، والذي يفيد بأن المزايا التي يحققها الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية تبدأ بالقضاء على ظاهرة عدم تماثل المعلومات، يليها تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية، يليها تحقيق جودة المراجعة الداخلية، ثم تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

٧- توصلت الدراسة الى ان الإفصاح الخارجي عن الخدمات والأنشطة التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية لا بد ان يتصف بالشمول بحيث يتضمن جميع هذه الخدمات والأنشطة سواء التقليدية او الأساسية منها مثل: المتعلقة بالرقابة الداخلية، والمتعلقة بفحص ومراجعة التقارير والقوائم المالية، او الحديثة منها مثل: المتعلقة بحوكمة الشركات، وإدارة المخاطر والأزمات المالية.

٨- اثبتت الدراسة الميدانية خطأ الفرض الثاني من فروض البحث، وبالتالي صحة الفرض البديل والذي يقضي بصحة المتطلبات المقترحة من قبل الباحث للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية والتي تغطي ثلاثة جوانب هامة وهي:  
= المتطلبات المقترحة لتحقيق القيمة المضافة لأنشطة وخدمات المراجعة الداخلية.  
= المتطلبات المقترحة لتنشيط دور المراجعة الداخلية لتنفيذ حوكمة الشركات.  
= المتطلبات المقترحة للحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية.  
(وكل منها تشمل أربعة متطلبات تم ذكرها في متن البحث).

٩- أكدت الدراسة الميدانية صلاحية الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية والذي يتضمن الإفصاح السنوي عن تقرير المراجعة الداخلية، وأن يتضمن تقرير المراجعة الداخلية أربعة اقسام رئيسية وهي: مقدمة التقرير، طبيعة فريق عمل المراجعة الداخلية والموارد المالية، أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية، رأي المراجع الداخلي.

١٠- اثبتت الدراسة الميدانية خطأ الفرض الثالث من فروض البحث وصحة الفرض البديل له، والذي يشير إلى أن الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة توقعات المراجعة الداخلية، وهذا يتفق مع ما توصلت إليه الدراسة النظرية ويؤكد مدى الترابط بين شقي البحث النظري والميداني.

## ٢/٦ التوصيات:

- في ضوء ما تم التوصل اليه من نتائج، يوصي البحث بما يلي:
- ١- التوصية بأهمية الاستفادة من وتطبيق الإطار المقترح من قبل الدراسة والخاص بمتطلبات ودوافع الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية، وتوقيت الإفصاح وشكل التقرير، وذلك لما يحققه من مزايا ومنافع تعود على كل من منظمة الاعمال والأطراف الخارجية المهمة بها معا.
  - ٢- التوصية بأن تتضمن التقارير والقوائم المالية المفصح عنها للاستخدام العام في نهاية السنة المالية لمنظمات الاعمال، تقرير المراجعة الداخلية كتقرير الزامي مثله في ذلك مثل تقرير المراجع الخارجي.
  - ٣- التوصية بأن يكون رأي المراجع الداخلي المذكور ضمن تقرير المراجعة الداخلية المفصح عنه للأغراض الخارجية، الزامي ولا يعد بالتقرير مالم يتضمن هذا الرأي.
  - ٤- التوصية ببحث الجهات المسنولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بضرورة صياغة قانون او لائحة تنظم عمل المراجعين الداخليين وواجباتهم ومسئوليتهم وتلزمهم بالإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية، وكذلك انشاء المعهد المصري للمراجعين الداخليين والذي يهتم بإصدار معايير المراجعة الداخلية، وإعطاء شهادة المراجع الداخلي القانوني مما يؤدي الى تحسين وتطور أداء مهنة المراجعة الداخلية.
  - ٥- التوصية بإجراء المزيد من البحوث والدراسات في هذا المجال وهو الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية، للوقوف على المزايا الكثيرة الأخرى التي يحققها هذا الإفصاح، بالإضافة الى تدعيم هذا الاتجاه الحديث والحث على تطبيقه في الواقع العملي.

## ٣/٦ الدراسات المستقبلية المقترحة:

- تتضمن هذه الدراسات ما يلي:
- ١- أثر الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية على قرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية.
  - ٢- أثر الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية على الحد من ممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الاعمال المختلفة.
  - ٣- أثر الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية على تحقيق الثقة والمصادقية والملاءمة في المعلومات المحاسبية.
  - ٤- دراسة العلاقة بين نوعية مصادر أداء خدمات المراجعة الداخلية والإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية.
  - ٥- دور الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية في مواجهة الفساد المالي والإداري بمنظمات الاعمال المختلفة.

## ٧- مراجع البحث

### ١/٧ المراجع العربية:

- أبو حجر، سامح رفعت؛ محمد، إيمان أحمد. (٢٠١٤) دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، المؤتمر الثانوي الخامس لقسم المحاسبة، بعنوان: المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، كلية التجارة جامعة القاهرة، ٢٧ سبتمبر، ص ص ١- ٢٨.
- الحيزان، أسامة بن فهد. ( 2008)، تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد الثاني، ص ص 281-313.
- السقا، السيد أحمد. ( ٢٠٠٩) الربط بين الازمات المالية العالمية وحوكمة الشركات واليات المراجعة، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الأول لحوكمة الشركات بعنوان: حوكمة الشركات- الممارسات الحالية والافاق المستقبلية، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الملك خالد، السعودية، ٣١ أكتوبر - ١ نوفمبر.
- السمران، هدى فرج. (2011)، التأصيل العلمي لدور حوكمة الشركات في دعم الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة العاملة بالسعودية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، العدد الأول، مجلد 2 ، ص ص 129 - 152 .
- السيد، صفا محمود. ( 2005) التوسع في الإفصاح المحاسبي وعدم تماثل المعلومات بالبورصة المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة جامعة سوهاج، المجلد 19، العدد الأول.
- الطحاوي، سمير. (2013). المراجعة الداخلية. مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد 42، يناير/ مارس، ص ص 19-22.
- حمودة، محمود أحمد. (٢٠١٢)، أهمية المراجعة الداخلية في تضييق فجوة التوقعات، مجلة المحاسب العربي، العدد الثاني عشر، أكتوبر، ص ص ١٥-١٩.
- خليل، محمد أحمد إبراهيم. (2011) ، تطوير دور المراجعة الداخلية كتنشيط مضيف للقيمة للحد من اثار المخاطر والأزمات المالية في منظمات الأعمال المصرية فب ضوء حوكمة الشركات- دراسة نظرية ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، العدد الثاني، مجلد 2 ، ص ص 81 - 121 .
- \_\_\_\_\_ . ( 2014) فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة الداخلية كتنشيط مضيف للقيمة واثارها على اتخاذ قرارات منح الائتمان لمنظمة الأعمال - دراسة نظرية اختبارية، الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة ، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الرابع، السنة 18، ديسمبر ص ص 339 - 387 .
- سالم، أحمد محمد كامل. (٢٠١٣)، فجوة التوقعات: تحليل دور كل من تقرير مراجعة مدى الالتزام وحجم كل من مكتب المراجعة، مستخدمى محتوى التقارير المالية- مع دراسة تجريبية في البيئة المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد ٣٧، العدد الثاني، ص ص ٢-٦٧.
- شحاتة، السيد شحاتة، (٢٠١٣)، البات تضييق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية - دراسة انتقادية وميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الأول، ص ص ٦٣١-٦٧١.

- عبد الصمد، وفاء محمد. ( 2011 ) نموذج مقترح لتقييم وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل حوكمة الشركات في بيئة الأعمال المصرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، العدد الأول، ص ص 3-48.
- الفرح، عبد الرازق محمد. (٢٠١٣)، العوامل المؤثرة على تطبيق فجوة التوقعات في التدقيق: وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد ٢٦، العدد الأول، يونيو، ص ص ٤١-٧٤.
- الهيئة العامة لسوق المال، قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧ بشأن القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة.
- عبد الكريم، عارف عبد الله. ( ٢٠٠٩ ). تكليف المراجع الخارجي بوظائف المراجعة الداخلية من منظور حوكمة الشركات. المؤتمر العالمي الأول لحوكمة الشركات بعنوان: حوكمة الشركات-الممارسات الحالية والآفاق المستقبلية، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الملك خالد، السعودية، ٣١ أكتوبر- ١ نوفمبر، ص ص ٤٠٢-٤٥٢.
- عبد النعيم، عرفات حمدي. ( ٢٠١٣ )، دور تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في سوق المال المصري، المؤتمر الدولي الأول بعنوان تفعيل النيات المحاسبية والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، كلية التجارة جامعة بني سويف، ٧-٨ إبريل.
- غنيم، محمود رجب يس. (٢٠١٣) دور الإفصاح الإلكتروني في الحد من عدم تماثل المعلومات وانعكاس ذلك على كفاءة سوق رأس المال المصري، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، العدد الأول، السنة 33 ، ص ص 40 – 81 .
- قرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨ بإصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم. ( 2010 )، جودة أنشطة المراجع الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود ، 18-19 مايو.
- (٢٠١٢)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات- دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد ٤٩، يناير، ص ص ١٣٣-١٥٩.
- محمد، حميد محمد عبد المجيد. (2011)، الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة جامعة الأزهر، (6)، ص ص 1-64.
- مليجي، مجدي مليجي عبد الحكيم. (2013) اثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة وجودة الأرباح كمدخل في تحسين الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية – دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الرابع ، ص ص 1-60.
- وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصري، (٢٠٠٨)، دليل عمل لجان المراجعة، أغسطس.

- ، (٢٠١١) ، ليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات  
بجمهورية مصر العربية، مارس (نسخة معدلة).
- وهدان، محمد علي. (2013)، التحديات المعاصرة لمهنة المراجعة في مصر وأساليب  
مواجهتها: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتموين، كلية التجارة، جامعة طنطا،  
المجلد الثاني، العدد الأول، ص ص 691-730.
- يس، عمرو. (2007)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، المؤتمر  
الثانوي الرابع بعنوان: الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الاقتصادية  
والتكنولوجية، كلية التجارة جامعة القاهرة، 20 يونيو، ص ص 1-22.
- ، (2010)، الدعم المتبادل بين لجنة المراجعة ونشاط المراجعة الداخلية،  
المؤتمر العلمي الرابع بعنوان: مهنة المحاسبة والمراجعة والأزمات المالية والمتغيرات  
العالمية والمحلية الظلال والرؤى، نقابة التجاريين، القاهرة، 20 نوفمبر، ص ص 1-17.

#### ٢/٧ المراجع الأجنبية:

- Adeyemi, S. B. and Olowookere, J. K., (2011). Stakeholders' perception of Audit Performance Gap in Nigeria, International Journal of Accounting And Financial Reporting, Vol. 1, No. 1, PP. 152-165.
- AL-Shetwi, Mohammed, et al., (2011). Impact of Internal Audit Function (IAF) on Financial Reporting Quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia, African Journal of Business Management, Vol. 5, No. 27, PP. 11189-11198.
- Archambeault, Deborah S., et al., (2008), The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency , Accounting Horizons, Vol. 22, No. 4, pp. 375-388.
- Arens, A. and Loebbecke, J., (1997), Auditing: An Integrated Approach, 7th ed., Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Asare, S., et al., (2008). Internal Auditors, Evaluation of Fraud Factors in Planning an Audit: The Importance of Audit Committee Quality and Management Incentives, International Journal of Auditing, Vol. 12, No. 3, PP. 191-203.
- Boyle, Douglas M. (2012), The Effect of Internal Audit Report Type and Reporting Relationship on Internal Auditors' Judgements, Ph. D. Dissertation Coles College Business, Kennesaw State university.
- Bruce, H. B., et al.,(2008), The Role of Sustainable Development in Risk Assessment and Georgia Tech Center for International Business Education and Research, Working Paper Series, 2007-2008.

- Carcello, J. V., et al., (2002), Disclosures in Auditing Committee Charters and Reports, *Accounting Horizons*, Vol. 16, No. 4, pp. 291-304.
- Christozor, D., et al., (2006). A Measure of Risk Caused by Information Asymmetry in Commerce, *Issues in Information Science and Information Technology*, 3.
- Cohen, R. J., et al., (2012), Corporate Reporting of non-Financial Leading Indicators of Economic Performance and Sustainability , *Accounting Horizons*, Vol. 26, No. 1, pp. 65-90.
- Colbert, J. L., (2002). Corporate Governance: Communications from Internal and External Auditors, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17, ISS. 3, PP. 147- 152.
- COSO, (1992), *Internal Control – Integrated Framework*.
- Dunn, C., (2006), Internal Auditors Start Issuing Own Opinion, *Compliance Week*, Vol. 3, No. 34, November, PP. 22-23.
- David, B. R., et al., (2007), The Role of Sustainable Development in risk Assessment and Management for Multinational Corporations, *Multinational Business Review* Vol. 15, No. 1, PP .89-111.
- Ebaid, I. E. (2011). Internal Audit Function: an Exploratory Study From Egyptian Listed Company, *International Journal of Law and Management*, Vol. 53, No. 2, PP. 108-128.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2010), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework Financial Reporting- a Replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2*, September.
- Goodwin, J. and Seow, J. L., (2002). The Influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing: Perceptions of Auditor's and Directors in Singapore, *Accounting and Finance*, Vol. 42, PP. 195-223.
- Gramling, Audrey A. and Myers, P. M., (1997). Practitioners' and Users' Perceptions of the Benefits of Certification of Internal Auditors, *Accounting Horizons*, Vol. 11, No. 1, PP 39-53.
- Gramling, Audrey A., et al., (2004) *The Role of The Internal Audit Function in Corporate Governance: A synthesis of the Extant Internal*

Auditing Literature and Directions for Future Research, Journal of Accounting Literature, Vol. 23, PP 194-245.

- Holt, Travis P., (2009), The Effects of Internal Role and Reporting relationships on Investor perception of Disclosure credibility, Ph. D. Dissertation, The university of Alabama.
- \_\_\_\_\_, and Dezoort, Todd,(2009).The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions, Internal Journal of Auditing, Vol. 13, No. 1, March, PP.61-77.
- Institute of Internal Auditors (IIA), (2003a). Simply Good Business, Tone at the Top, Altamonte, August.
- \_\_\_\_\_, (2003b). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Altamonte, spring, PP.1-5.
- \_\_\_\_\_, (2004). The Role of Internal Auditing in Enterprise – Wide Risk Management, Florida, September, PP.1-8.
- \_\_\_\_\_, (2005). Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion on Internal Control, Florida, June 10.
- \_\_\_\_\_, (2005a). Corporate Governance, The In Nance Mechanisms, Accounting Horizons, December, PP. 441-454.
- \_\_\_\_\_, (2009). Formulating and Expressing Internal Audit Opinions, March.
- \_\_\_\_\_, (2012). International Standards for Professional Practice of Internal Auditing, Florida, PP.1-26.
- Koh, Hian C. and Woo, E. S., (2001). The Auditor- Manager Expectation Gap in Auditing, Managerial Auditing Journal, Vol.16, No. 3, PP. 176-188.
- Lapedes, P. D., et al., (2007),21st Century Governance and Audit Committee Principles, Kennesaw State University, Corporate Governance Center.
- Lin, Shu, et al., (2011). The Role of The Internal Audit Function in the Detection and Disclosure of Internal weaknesses, The Accounting Review, Vol. 86, No. 1, PP. 287-323.
- Mercer, M. (2004), How do Investor Assess the Creditability of Management disclosures? Accounting Horizons, pp 185-196.



- Mohamed, Norazida, (2013). Financial Statement Fraud Control: Audit Testing and Internal Auditing Expectation Gap, *IPEDR*, Vol. 65, No. 13, PP.62-67.
- New York Stock Exchange (NYSE), (2004), Listed Company Manual.
- O'Leary, C. and Stewart, J., (2007). Governance Factors Affecting Internal Auditors' Ethical Decision- Making: An Exploratory Study, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, Issue 8, PP. 787-788.
- Parkinson, M., (2009), The Assurance Versus Consulting Debate: How Far Should Internal Audit Go? *Finance*.
- Pizzini, Mina, et al., (2012). The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delays, PP. 1-50.
- Porter, P., (1993). An Empirical Study of the Audit Expectations-Performance Gap, *Accounting and Business Research*, Vol.24, winter, PP. 49-68.
- \_\_\_\_\_, and Gowthorpe, C., (2004). Audit Expectation-Performance Gap in The UK in 1999 and Comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and in 1999, Edinburgh: The Institute of Chartered accountants of Scotland.
- Prawitt, D., Smith, N. S. and Wood, D., (2008). Does Internal Auditing Affect The External Audit Fee? Working paper, Brigham young university.
- \_\_\_\_\_, (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management, *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 4, PP. 1255-1281.
- Radu, F., and Roman, F., (2011). Internal Audit of CSR Strategies, *Economy Transdisciplinary Cognition*, Vol. XIV, ISS. 1, PP. 12-19.
- Ray, E., (2009), Adding Value: How Modern Internal Auditing Assists Organization in Achieving Strategic Objective: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, January, PP. 1-17.
- Rezaee, Z., and Riley, R. (2010). *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*, Second Edition, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Ridley, Jeffrey, (2010). The Internal Audit Role - Is there an Expectation Gap in your Organization? , *Q Finance*, PP.1-6
- Rodregez, M. C., et al. (2008). Do Banks Value Audit Reports or Auditor Reputation? Evidence from Private Spanish Firms. Working paper.

- Rozeeman, A. Z., et al., (2008). Governance for sustainable Development: A Framework, John Wiley & Sons, Ltd and ERP Environment.
- Salehi, Mahdi, (2011). Audit Expectation Gap Concept, Nature and Trace, African Journal of Business Management, Vol. 5, No. 21, PP. 8376-8392.
- Sarens, G. and Beelde, I.,(2006), Internal Auditors' Perception About Their Role in Risk Management, A comparison between U S and Belgian Companies, Managerial Auditing Journal, Vol. 21, No. 1, PP. 63 -80.
- Soh, D. S. and Benni, N. M., (2011). The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluations, Managerial Auditing Journal, Vol. 26, No. 7, PP. 606-622.
- Swanson, D.,(2006), Speaking up: the Art of Expressing an Internal Auditing Opinion, Compliance Week, Vol. 3, No. 33, October, PP. 62-63.
- Tapestry Networks, (2004) The Internal Auditor's Perspective, Insights, July 6.
- Tumer, K. F., et al., (2010). An Application of the conceptual model of service Quality to Independent Auditing Services, The Journal Applied Business Research, July / August, PP. 1-7.
- Verdina, G., (2010), Internal Control System and Sustainable Development of a Higher Educational Institution, Risk and problems.
- Wang, Jong-yi, et al., (2011). Information Asymmetry and performance tilting in Hospital: a National Empirical Study, Working Paper, Health Econ. 20.
- Whitley, J.,(2005), Internal Auditing's Role in Corporate Governance , The Internal Auditor, Vol.62, ISS. 5, PP. 21-22.
- \_\_\_\_\_ (2006), COSO to Develop Further Internal Control Guidance, Journal of Internal Auditor, Vol. 63, Dec.

قائمة الاستقصاء

أولاً: البيانات الشخصية لعينة الاستقصاء:

الرجاء وضع علامة (√) أمام الاختيار المناسب:

١- الوظيفة

مراجع داخلي	مراقب حسابات	مستخدم للتقارير والقوائم المالية

٢- المؤهل العلمي

دكتوراه	ماجستير	دبلوم دراسات عليا	بكالوريوس

٣- عدد سنوات الخبرة

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

ثانياً: أسئلة الاستقصاء المتعلقة بفروض البحث:

لا أوافق إطلاقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً	التساؤلات والاستفسارات
١	٢	٣	٤	٥	
					١- في رأيكم: هل ممارسة أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية بشكلها الحالي بمنظمات الأعمال يؤدي إلى وجود فجوة توقعات في مجال المراجعة الداخلية؟
					٢- هل يحقق الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية المزايا التالية لأصحاب المصالح من الأطراف الخارجية ومنظمات الأعمال معاً؟ - القضاء على ظاهرة عدم تماثل المعلومات - تحقيق جودة المراجعة الداخلية - تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية - تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة توقعات المراجعة الداخلية
					٣- هل تؤدي العيوب التالية إلى عدم جدوى الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية؟ - تعرض المراجعين الداخليين للمساءلة القانونية - زيادة عبء المعلومات على المستخدم الخارجي - زيادة تكلفة الإفصاح على منظمة الأعمال
					٤- هل تمثل المتطلبات المقترحة التالية لتحقيق القيمة المضافة لأنشطة وخدمات المراجعة الداخلية دافعا للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية؟ • تحقيق مفهوم الاستقلال الشامل للمراجع الداخلي. • توفير الخدمات اللوجستية للمراجعة الداخلية. • تدعيم العلاقة والتعاون مع مجلس الإدارة. • نشر ثقافة ان المراجعة الداخلية نشاط مضيف للقيمة.
					٥- هل تمثل المتطلبات المقترحة التالية لتنشيط دور المراجعة الداخلية لتفعيل حوكمة الشركات دافعا للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية؟ • تفعيل الدور الرقابي للمراجعة الداخلية. • الأخذ بمفهوم المراجعة الداخلية علي أساس المخاطر. • تفعيل العلاقة مع الاطراف الأخرى للحوكمة. • صياغة مقاييس لتقييم أداء المراجعين الداخليين
					٦- هل تمثل المتطلبات المقترحة التالية للحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية دافعا للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية؟ • التوسع في أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية

					<ul style="list-style-type: none"><li>• التأهيل العلمي والعملي للمراجعين الداخليين.</li><li>• إنشاء المعهد المصري للمراجعين الداخليين.</li><li>• صياغة لائحة عمل للمراجعين الداخليين.</li></ul>
					٧- ما هو الشكل المفضل للإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية؟ - الإفصاح الدوري (ربع سنوي) - الإفصاح السنوي
					٨- هل توافق على احتواء تقرير المراجعة الداخلية للأطراف الخارجية على الأقسام التالية؟ <ul style="list-style-type: none"><li>• مقدمة تقرير المراجعة الداخلية.</li><li>• طبيعة فريق عمل المراجعة الداخلية والموارد المالية.</li><li>• أنشطة وخدمات ومسئوليات المراجعة الداخلية.</li><li>• رأي المراجع الداخلي.</li></ul>
					٩- في ضوء الإجابة على التساولات السابقة: هل يؤدي الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية إلى تحسين وتطوير حوكمة الشركات بمنظمات الأعمال؟
					١٠- هل يؤدي الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية إلى الحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية؟

شكرا على تعاونكم ،،،

## **Disclosure of Internal Audit Report to External Stakeholders and Its Role in Improving Corporate Governance and the Reduction of the Expectations Gap - a Field Study**

Dr. Mohammed Ahmed Ibrahim Khalil

### **Abstract**

The research aims to Proposal framework for the external disclosure of the internal audit report and to know its impact on meeting the needs of external stakeholders of information, and improve corporate governance, and the reduction of internal audit expectations gap.

The research includes Assurances and consultative activities of internal auditing and its relationship to the external disclosure of the report of the internal auditor and then display the field study on a sample of internal auditors, auditors and users of financial reports and that To test the hypotheses.

The study found that the current practice of the activities and services of the internal audit indicate the presence of internal audit expectations gap, and proven field study to look first hypothesis error, and thus multiple benefits of the external disclosure of the internal audit report such as: eliminate the phenomenon of information asymmetry, improve governance companies .

The field study also proved wrong all of the hypothesis of the second and third to search, and thus the correct of the proposed requirements by the researcher to the external disclosure of the internal audit report, also confirmed the field study proposed framework for external disclosure of internal audit report which contains four main sections: the introduction to the report, the nature of working group of the internal audit and financial resources, activities and services of internal audit, and the opinion of the internal auditor, also proved that the external disclosure of internal audit report lead to better corporate governance and the reduction of internal audit expectations gap.

The study recommended that the reports include financial statements disclosed for public use at the end of the financial year to business organizations, internal audit report, as a report is mandatory, like the external auditor's report

The Key Words: the disclosure of the internal audit report, Assurances services of internal audit, corporate governance, expectations gap