



أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت  
إصدار تقرير المراجع الخارجي: مع دراسة  
ميدانية على بيئة الممارسة المهنية المصرية

د/ عبد الحميد العيسوي محمود

مدرس المحاسبة والمراجعة  
المعهد العالي للإدارة وتكنولوجيا  
المعلومات بكفر الشيخ

**The Impact of Internal Audit Quality on Audit Delay  
(Audit Report Lag): With Practical Study on The  
Egyptian Auditing Professional Environment**

**١ - مقدمة:**

في محاولة لتطوير سوق المال المصري وفي ضوء التطور الذي يشهده الاقتصاد المصري في كافة المجالات، أكدت هيئة سوق المال على الشركات المساهمة المسجلة بها بضرورة توفير المعلومات الضرورية للمساهمين والمستثمرين بصورة واضحة وغير مضللة وفي التوقيت المناسب.

وهذا ما أكد عليه مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB, 2010:1) بأن الهدف الرئيسي للتقارير المالية هو توفير المعلومات للمستخدمين وأصحاب المصالح في الشركات والتي تساعدهم في اتخاذ القرارات، على أن يتم نشر تلك المعلومات في التوقيت المناسب، قبل أن تفقد تلك المعلومات الملائمة في مجال اتخاذ القرارات كأحد الخصائص الوصفية للمعلومات المحاسبية.

ويُعد التقرير الذي يصدره المراجع الخارجي أداة الاتصال التي تضفي مزيداً من الثقة على القوائم المالية محل المراجعة، بما يُمكن أصحاب المصالح في الشركة من الاعتماد عليه في اتخاذ العديد من القرارات المتعلقة بهم، حيث يبدي المراجع الخارجي رأيه عن مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية للشركة، وبهذا يعتبر أداة للحكم على مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وقد بلغت أهمية هذا الدور إلى الحد الذي اعتبرت فيه القوائم المالية منتج مشترك للإدارة والمراجع الخارجي.

ولكن تأخر فترة إصدار تقرير المراجعة Audit Delay (الفترة الزمنية بين تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة وتاريخ إصدار تقرير المراجعة) تؤثر على ملاءمة المعلومات في مجال

اتخاذ القرارات لعدم توفرها في الوقت المناسب، مما يقلل من فائدة المعلومات لمتخذي القرارات، كما أن تأخر عرض التقارير المالية للشركات يؤدي إلى بطء تدفق المعلومات إلى السوق، ويفتح المجال أمام تسريب المعلومات عن أداء الشركة، مما قد يؤثر في مدى استفادة البعض من تلك المعلومات على حساب الآخر.

ولقد شهدت الآونة الأخيرة الكثير من الدراسات التي تناولت محددات وأسباب فترة تقرير المراجع الخارجي، وتناول البعض منها بالدراسة والتحليل لأثر جودة نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، إلا أن هناك العديد من التساؤلات التي لا تزال محللاً للبحث والدراسة في ظل التطورات على المستوى الأكاديمي والمهني لنشاط المراجعة الداخلية، ومنها دراسة طبيعة العلاقة بين جودة نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجع الخارجي.

## ٢ - الإطار العام للبحث:

### ٢/١ مشكلة البحث:

يتناول هذا البحث أثر جودة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية في بيئة الممارسة المهنية المصرية، حيث أصبح هناك تأكيد متزايد لأهمية المراجعة الداخلية ودورها في حوكمة الشركات المصرية (دليل حوكمة الشركات في مصر، ٢٠١٦).

إن دراسة أسباب تأخير تقرير المراجع الخارجي هي جزء أصيل من دراسات جودة القوائم المالية وما تكنه من معلومات، فقد أشار الفكر المحاسبي أن التوقيت هو أحد الخصائص الوصفية الهامة لجودة المعلومات المحاسبية، كما أشار الفكر المحاسبي أيضاً إلى أن نشر المعلومات المحاسبية ينعكس في أسعار الأسهم وأن التأخير في عرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية يؤدي إلى آثار سلبية على سوق رأس المال، حيث يضطر المستخدمون إلى البحث عن المعلومات من مصادر أخرى والتي قد تستغل في تحقيق مصالح خاصة، لأن المعلوم أن نشر القوائم المالية يعتبر مؤشراً لإعلان الأرباح المحققة والتي يتم توزيعها، كما أنه يوفر معلومات تساعد في تقدير قيمة الشركة وبالتالي أسعار الأسهم.

وقد ربط فكر المراجعة والفكر المحاسبي بين إصدار تقرير المراجع الخارجي ونشر القوائم المالية والإعلان عن الأرباح، وبالتالي فإن دراسة أسباب تأخير تقرير المراجع الخارجي هو أحد الروافد الهامة للاهتمام بجودة القوائم المالية وجودة اتخاذ قرارات الاستثمار وجودة المراجعة الداخلية أيضاً.

ولقد تنوعت الدراسات التي تناولها فكر المراجعة في محاولة منها لفهم أسباب تأخر فترة إصدار تقرير المراجع الخارجي عن الشركة محل المراجعة، بهدف التعرف على المتغيرات التي من الممكن أن تؤثر على فترة إصدار تقرير المراجعة، حيث ربطت بعض الدراسات بين الشركات التي تحقق خسائر في السنوات السابقة لإصدار تقرير المراجعة وفترة إصدار تقرير المراجعة الحالي وهذا ما أكدت عليه دراسة (Carslaw and Kaplan, 1991:25)، أو ربحية الشركة محل المراجعة (Ahmad and Kamarudin, 2003:51) بينما أشارت دراسة (Bamber, et al., 1993:14) إلى أن فترة إصدار تقرير المراجعة تتأثر بخطر المراجعة وإمكانية توافر الظروف المرتبطة بإصدار الرأي المتحفظ، في حين ترى دراسة (Schwartz and Soo, 1996: 354) أن فترة إصدار التقرير تزداد في الشركات التي تغير المراجع الخارجي في وقت متأخر من السنة المالية، وفي نفس السياق وجدت دراسة (Dao and Pham, 2014) أنه يمكن التغلب على طول فترة توقيت إصدار تقرير المراجعة الناتجة عن ارتفاع معدل دوران المراجع الخارجي من خلال الارتباط مع شركات المراجعة المتخصصة في مجال صناعة الشركة، أما دراسة (Kent and Stewart, 2010:173) فقد ركزا على متغير حجم شركة العميل، بينما تناولت دراسة (Rezaei and Mohd-Saleh, 2016) أثر نوع شركات المراجعة الخارجية (شركات خاصة، شركات عامة) ومستوى المنافسة في سوق خدمات المراجعة الخارجية على توقيت إصدار تقرير المراجعة، ووجدت أن زيادة حدة المنافسة في سوق خدمات المراجعة الخارجية يضغط على شركات المراجعة الخاصة أن تكون أكثر كفاءة وارتبط بها انخفاض فترة إصدار تقرير المراجعة مقارنة بالشركات العامة، بينما ركزت دراسة (Baldacchimo, et al., 2016) على محددات توقيت إصدار تقرير المراجعة وهي حجم الشركة محل المراجعة، حجم شركات المراجعة، ونوع رأي المراجع الخارجي، ومدى ربحية الشركة ونوع الصناعة، ووجدت أنها عوامل مؤثرة في تحديد تلك الفترة، وهي نفس النتائج التي توصلت لها دراستي (Hassan,

(2017, Michele and Sellers, 2016)، واستطردت الدراسات إلى أثر تقديم المراجع الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة الخارجية على توقيت إصدار تقرير المراجعة، وهذا ما تناولته دراسة (Walker and Hay, 2013) حيث وجدت أن تقديم المراجع الخارجي لخدمات أخرى لنفس الشركة التي يراجع قوائمها المالية، يترتب عليه نشر المعرفة بين العاملين في الشركة، وارتبط بها قصر فترة التقرير ولكن في الفترات التالية لفترة تقديم تلك الخدمات.

وهذه مجرد أمثلة على ماهية المتغيرات التي تناولها فكر المراجعة حول أسباب تأخير تقرير المراجع الخارجي.

ويرى الباحث أن نشاط المراجعة الداخلية يمكن أن يلعب دوراً مهماً في توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية وذلك إذا توافرت مجموعة من المحددات في نشاط المراجعة الداخلية، خاصة وأن معايير المراجعة تشجع المراجع الخارجي على الاعتماد على الأنشطة التي نفدها المراجعين الداخليين في الشركة أو استخدامهم كمساعدين له في عملية المراجعة الخارجية، وذلك إذا ما توافرت قنوات للمراجع الخارجي بزيادة جودة نشاط المراجعة الداخلية، مما قد ينعكس على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي وكذلك على توقيت التقارير المالية.

ويدلل الباحث على الرأي السابق بدراسة (Prawitt,et; al.2009) والتي ترى أنه على الرغم من أن المراجعة الداخلية لها تأثير كبير على عملية التقارير المالية الخارجية إلا أنه نظراً لنقص البيانات المناسبة فإن هذه العلاقة المحتملة لم تتل القدر الكافي من البحث، وعلى الرغم من قلة الدراسات التي تناولت هذه القضية إلا أنه بصفة عامة تقترح الدراسات التطبيقية في هذا المجال أن المراجعة الداخلية يمكن أن تلعب دوراً هاماً في الحد من سلوك الإدارة نحو التلاعب في التقارير المالية، وبالتالي الحد من الوقت المستغرق في المفاوضات بين الإدارة والمراجع الخارجي لإجراء تعديلات في القوائم المالية، ومن المناسب أن يتبع ذلك استنتاج هام وهو أن قوة دور المراجعة الداخلية في ذلك سوف تتوقف على مستوى جودة الخدمات التي تؤديها.

ويعتبر قانون Sarbanes-Oxley Act (SOX) الصادر عام ٢٠٠٢ نقطة فارقة في تاريخ أهمية المراجعة الداخلية في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث منع المراجع الخارجي

من القيام بتقديم خدمات المراجعة الداخلية لنفس العميل، كما تتطلب الفقرة ٤٠٤ من هذا القانون (Sarbanes-Oxley Act, 2002)، أن تقوم إدارة الشركة بتوثيق، التقييم والتقرير عن فعالية المراجعة الداخلية كجزء من نظام الرقابة الداخلية ضمن التقارير المالية المنشورة، كما تتطلب من المراجع الخارجي أن يقوم بتقييم رأي الإدارة في نظام الرقابة الداخلية، ومثل هذه المتطلبات التي يفرضها هذا القانون تؤدي إلى تدعيم الثقة في نشاط المراجعة الداخلية كأحد مكونات نظام الرقابة الداخلية بالشركة، وبالتالي من المحتمل أن تزداد رغبة المراجع الخارجي في الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، وهو ما قد ينعكس على فترة إصدار تقرير المراجعة.

ولهذا يتوقع الباحث أن هناك أسباب تدعو للاعتقاد بأن هناك علاقة عكسية بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة، فكلما كانت أنشطة المراجعة الداخلية يتم تنفيذها بجودة عالية كلما أدى ذلك إلى زيادة إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي نفدها المراجعين الداخليين وبالتالي خفض الفترة الزمنية اللازمة لمراجعة القوائم المالية، وبالتالي إصدار تقرير المراجعة في أقصر وقت ممكن.

ومما سبق يمكن القول أن اعتماد المراجع الخارجي على عمل أو استخدام نشاط المراجعة الداخلية يترتب عليه زيادة كفاءة عملية المراجعة، مما يؤدي إلى تخفيض المدة بين إعداد القوائم المالية والتوقيع عليها من المراجع الخارجي (تاريخ التقرير)، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Felix, et al., 2001) بأن قرار اعتماد للمراجع الخارجي على أنشطة المراجعة الداخلية له تبعات اقتصادية هامة وانعكاسات على كفاءة وفعالية عملية المراجعة بشكل خاص.

وتأسيساً على ما سبق، يأتي هذا البحث لمحاولة الربط بين جودة نشاط المراجعة الداخلية في الشركة وتاريخ تقرير المراجع الخارجي، خاصة في ظل ندرة عملية الربط هذه في الأبحاث على مستوى العالم العربي عامة وعلى مصر خاصة في حدود علم الباحث، بالإضافة إلى حداثة عهد الشركات المصرية بالدور المأمول للمراجعة الداخلية في ظل قواعد حوكمة الشركات في مصر.

وبالتالي يمكن صياغة مشكلة البحث في ضوء السؤال البحثي الرئيسي التالي:

هل تؤثر جودة نشاط المراجعة الداخلية في الشركة على فترة إصدار المراجع الخارجي لتقرير المراجعة؟ وما هي أسباب هذا التأثير؟

ولإجابة على هذا السؤال الرئيسي، يحاول الباحث الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

١- هل يؤثر استقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

٢- هل تؤثر الكفاءة المهنية (المقدرة المهنية) للقائمين على نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار المراجع الخارجي لتقرير المراجعة؟

٣- هل يؤثر جودة تنفيذ مهام نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

٤- ما مدى تأثير اعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية في علاقته بتوقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

٥- ما هو واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية للعلاقة بين جودة نشاط المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

## ٢/٢ أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة العلاقة بين توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي كمتغير تابع ومحددات جودة نشاط المراجعة الداخلية كمتغيرات مستقلة، وبالتالي استنباط الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في التأثير على توقيت إصدار تقرير المراجعة، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- دراسة محددات جودة المراجعة الداخلية، والأهمية النسبية لهذه المحددات وفقاً لفكر المراجعة والتوصيات والمعايير ذات الصلة.

- دراسة العلاقة بين محددات جودة نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجع الخارجي، وتحديد شكل هذه العلاقة.

- معرفة أكثر هذه المحددات تأثيراً على فترة إصدار تقرير المراجعة.

- التعرف على مدى تأثير لجنة المراجعة في تفعيل محددات جودة نشاط المراجعة الداخلية وانعكاس ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة.

- الحصول على دليل ميداني من واقع البيئة المصرية عن طبيعة العلاقة بين محددات جودة نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة.

### ٣/٢ أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث باعتباره امتداداً للدراسات المتعلقة بجودة القوائم المالية وجودة عملية المراجعة الداخلية والخارجية باعتبار أن التوقيت يمثل أحد عناصر جودة القوائم المالية، لهذا فإن الربط بين جودة المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية يعتبر أحد السبل التي يترتب عليها توفير المعلومات في التوقيت المناسب للقائمين على اتخاذ القرارات وأصحاب المصالح في الشركة، والتي سيكون لها انعكاساتها على التخصيص الأمثل للموارد، ودعم محاولات تطوير سوق رأس المال وما يرتبط به من قرارات الاستثمار، حيث أن الشركات التي توظف المراجعة الداخلية والجهات التي تضع المعايير تبحث عن فهم العوامل التي تؤثر في فترة إصدار تقرير المراجع الخارجي في ضوء علاقتها بجودة المراجعة الداخلية، باعتبارها أحد أركان حوكمة الشركات بصفة خاصة في البيئة المصرية.

ولهذا فإن بحث اختبار العوامل الهامة والمؤثرة على فترة إصدار تقرير المراجع الخارجي في البيئة المصرية تعتبر خطوة هامة على هذا الطريق لمحاولة الوصول إلى تعميمات عن طبيعة العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجع الخارجي على بيئة محددة، وهي بيئة المراجعة في مصر.

وأخيراً يكتسب هذا البحث أهميته العلمية من كونه يساير التطورات الحديثة في مجال البحوث المحاسبية التي تركز على جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

### ٤/٢ حدود البحث:

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

١- يقصد الباحث بفترة إصدار تقرير المراجعة، الفترة بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجعة، حيث تنقسم فترة إصدار تقرير المراجعة إلى فترتين، الفترة الأولى تمتد من تاريخ نهاية السنة المالية للشركة وحتى توقيع المراجع الخارجي على تقرير المراجعة أو الانتهاء من مراجعة القوائم المالية للشركة، والفترة الثانية تمتد من تاريخ الانتهاء من

مراجعة القوائم المالية وحتى تاريخ نشر القوائم المالية، ويركز البحث على الفترة الأولى دون الفترة الثانية.

٢-يركز البحث على محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودور لجنة المراجعة في تفعيل هذه المحددات وعلاقتها بفترة إصدار تقرير المراجعة، دون تناول الآليات الأخرى لحوكمة الشركات إلا في الحدود التي تخدم أهداف البحث، والتي قد تكون محل اهتمام أبحاث أخرى.

### ٥/٢ تنظيم البحث:

سوف يتم تنظيم ما تبقى من البحث على النحو التالي: يتناول القسم الثاني عرض للدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، أما القسم الثالث فيتضمن متغيرات وفروض الدراسة، فيما يتناول القسم الرابع الدراسة الميدانية وأخيراً يتناول القسم الخامس من البحث عرض لنتائج وتوصيات البحث.

### ٣ - الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

قام الباحث بتصنيف الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث إلى ثلاث مجموعات على النحو التالي:

١/٣ الدراسات السابقة المرتبطة بفترة إصدار تقرير المراجعة.

٢/٣ الدراسات السابقة المرتبطة بمحددات جودة نشاط المراجعة الداخلية.

٣/٣ الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين جودة نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة، وتنقسم هذه المجموعة إلى نوعين من الدراسات:

١/٣/٣- دراسات تناولت الربط بين جودة المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة.

٢/٣/٣- دراسات تناولت دور لجنة المراجعة في تفعيل العلاقة بين محددات جودة المراجعة الداخلية وفترة الإصدار.

### ١/٣ الدراسات السابقة المرتبطة بفترة إصدار تقرير المراجعة:

تشير فترة إصدار تقرير المراجع الخارجي Audit Delay or Audit Report Lag إلى الفترة الزمنية بين تاريخ نهاية السنة المالية للشركة وتاريخ إصدار تقرير المراجعة، وتتناول هذه الفترة اهتمام خاص من أصحاب المصالح في الشركة، حيث أشارت بعض الدراسات أن هذه الفترة قد تؤثر في رد فعل السوق عن الإفصاح عن الأرباح (Chambers and Penman)



(1984)، وقد يترتب عليها تغيير المراجع الخارجي للشركة (Mande and Son, 2011)، وتوفر بعض الدراسات أدلة تجريبية عن أن طول فترة إصدار تقرير المراجع الخارجي يترتب عليه فتور Lukewarm في رد فعل السوق عند قيام الشركة بالإفصاح عن الأرباح (Chambers and Penman, 1984; Kross and Schroeder, 1984)، كما أن زيادة فترة التقرير بوحدة انحراف معياري one standard deviation عن الفترات الطبيعية، قد يترتب عليه إعادة إصدار القوائم المالية، وارتفاع احتمال صدور رأي متحفظ يتعلق بمدى قدرة الشركة على الاستمرار وهذا الاحتمال يزداد بنسبة ٢١-٣٨%، كما أن طول هذه الفترة بشكل غير طبيعي ارتبط به تغيير المراجع الخارجي في السنوات التالية (Carmichael et al., 2011).

ونظرا للعواقب التي تترتب على طول فترة إصدار تقرير المراجعة، حاول فكر المراجعة بصورة مضطربة بحث العوامل التي تساهم في طول أو قصر تلك الفترة ومعظم تلك الدراسات تمت في الولايات المتحدة الأمريكية، ومنها على سبيل المثال (Ashton et al., 1987; Alali and Elder, 2014; Schwartz and Soo, 1996; Knechel and Payne, 2001; Ettredge et al., 2006; Lee et al., 2009)

ويمكن للباحث تلخيص العوامل التي تناولتها تلك الدراسات وتؤثر في فترة إصدار تقرير المراجعة في ثلاث مجموعات، الأولى ترتبط بالشركة محل المراجعة، والثانية ترتبط بمكتب المحاسبة والمراجعة القائم على مراجعة التقارير المالية للشركة، وأخيراً المجموعة الثالثة ترتبط بمحتوى الإفصاح للتقارير المالية.

وفيما يتعلق بالمجموعة الأولى فإنها تربط بين فترة إصدار تقرير المراجعة ومجموعة من الخصائص المرتبطة بالشركة محل المراجعة ومدى تعقد العمليات بها مثل حجم الشركة، عدد الشركات التابعة، وجود عمليات في فروع أجنبية، وأتعاب المراجع الخارجي، وأخطار المراجعة الناتجة عن تركيز الملكية ومؤشرات الضغوط المالية، زيادة نسبة الحسابات ذات الأخطار المرتفعة مثل حسابات المخزون والعملاء، أما المجموعة الثانية من العوامل المؤثرة في طول أو قصر فترة إصدار تقرير المراجعة والتي ترتبط بمكتب المراجعة نجد حجم مكتب المراجعة، معدل دوران المراجعين في المكتب، التخصص القطاعي للمكتب في صناعات معينة، مدى تقديم المكتب لخدمات أخرى لا ترتبط بالمراجعة Non-audit services،

وأخيراً المجموعة الثالثة تركز على مضمون ومحتوى الإفصاح في التقارير المالية مثل وجود ثغرات هامة نسبياً في نظم الرقابة الداخلية، وجود مؤشرات قوية نحو وجود ممارسات الغش وعدم دعم الإدارة للقيم الأخلاقية، وجود معالجات محاسبية غير اعتيادية لبعض العناصر قبل نهاية السنة المالية، (Su-Itana, et al., 2015; Baldacchimo, et al., 2016; Hassan, 2016; Michele and Sellers, 2017; Walker and Hay, 2013; Ab-ernathy, et al., 2014; Dao and Pham, 2014).

وأحد التطورات الحديثة التي تناولها فكر المراجعة في مجال فترة إصدار تقرير المراجعة هو الأخذ في الاعتبار دور الأطراف المكونة لحوكمة الشركات وتأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة، ولقد تنوعت مسارات البحث في هذا المضمار، فأحد مسارات البحث ركز على الدور المحوري الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة ومدى تأثيرها على فترة إصدار التقرير من خلال تناول بعض المتغيرات مثل عدد اجتماعات لجنة المراجعة والخبرة المحاسبية وغير المحاسبية التي يتمتع بها أعضاء لجنة المراجعة (Mohamad-Nor et al., 2010; Abernathy et al., 2011) مسار آخر للبحث ركز على الدور الذي يمكن أن تلعبه إدارة الشركة في خفض الفترة الزمنية لإصدار تقرير المراجعة ومن تلك الدراسات (Knechel et al., 2012)، حيث أوضحت تلك الدراسة ويتفق معها الباحث بأن مدى قوة هيكل الحوكمة لدى العميل على مستوى كل من إدارة الشركة ولجنة المراجعة يمكن أن يساعد في خفض مستوى التحريفات الهامة نسبياً في التقارير المالية وبالتالي خفض مستوى اختبارات المراجعة التي يقوم بها فريق المراجعة الخارجية، مما يؤدي إلى خفض فترة إصدار تقرير المراجعة.

ولقد ظهر اتجاه متنامي من الدراسات ينظر إلى فترة إصدار تقرير المراجعة كانعكاس للعلاقة بين نشاط المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وينظر هذا الاتجاه إلى نشاط المراجعة الداخلية كأحد المحددات المؤثرة في فترة إصدار تقرير المراجعة (Pizzini et al., 2012; Abbott et al., 2012a,b) الأمر الذي استرعى اهتمام الباحث نحو دراسة أثر جودة المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة.

### ٢/٣ الدراسات السابقة المرتبطة بمحددات جودة نشاط المراجعة الداخلية:

يستعرض الباحث محددات جودة نشاط المراجعة الداخلية إما من خلال وجهة نظر المنظمات المهنية التي تنظم مهنة المراجعة، أو من وجهة نظر فكر وأدبيات المراجعة، مع تناول الأهمية النسبية لمحددات جودة نشاط المراجعة الداخلية، وذلك بهدف استخلاص مجموعة المتغيرات المستقلة القابلة للاختبار، وهذا ما يتناوله الباحث على النحو التالي:

#### ١/٢/٣ جودة نشاط المراجعة الداخلية من وجهة نظر المنظمات المهنية:

على المستوى المهني، فقد حددت المعايير المهنية لكل من المراجعة الداخلية والخارجية العوامل الضرورية لضمان جودة نشاط المراجعة الداخلية والتي تتطلب من المراجع الخارجي أخذها في الاعتبار عند تقييم نشاط المراجعة الداخلية، حيث حدد معيار المراجعة رقم (٦٥) الذي يُعد تنقيح وإحلال وتوسيع للمعيار رقم (٩) والصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٩١ تحت عنوان "اعتبارات المراجع الخارجي بالنسبة لنشاط المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية (AICPA, SAS (65) 1991)، والتي تتطلب من المراجع الخارجي تقييم كل من الكفاءة Competence (من خلال تقييم كل من المستوى التعليمي والشهادات المهنية التي حصل عليها فريق المراجعة الداخلية بالشركة، ببرامج وإجراءات وسياسات المراجعة، المهام المحددة والموزعة على المراجعين، الإشراف على ومتابعة عمل المراجعة الداخلية، جودة توثيق أوراق العمل والتقارير والتوصيات، وتقييم أداء المراجعين الداخليين)، الموضوعية Objectivity (من خلال تحديد الجهة التي ترفع إليها تقارير المراجعة الداخلية، والجهة المسؤولة عن القرارات المتعلقة بنشاط المراجعة الداخلية مثل التعيين وتحديد الأجور، ووجود سياسات تضمن الموضوعية)، وجودة العمل الذي يتم القيام به به Quality of Work Performance (من خلال برامج التدريب، ومجال أو نطاق عمل المراجعة الداخلية، برامج المراجعة، أوراق العمل، وتقارير بنتائج أداء العمل)، (AICPA, SAS No 65) 1991، وبصورة مشابهة، حدد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي عوامل جودة نشاط المراجعة الداخلية في الاستقلال (وهذا ما تناوله المعيار ١١٠٠، الذي ركز على الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية بأن تتبع رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب من الناحية التنظيمية، وأن تقوم بالنقل للجنة المراجعة)، الموضوعية (وهذا ما تناوله المعيار ١١٣٠، من خلال عدم الارتباط بأي مهام مكلف بمراجعتها)، البراعة Proficiency وبذل

العناية المهنية (ويتناولها المعيار ١٢٠٠، وركز على الحرص في القيام بمهام المراجعة الداخلية) (IIA, 2003).

ويشجع معيار المراجعة رقم (٥) الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبي والرقابة على المحاسبة في الشركات العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) المراجع الخارجي على الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، وذلك إذا توافرت معايير محددة في أنشطة وممارسات المراجعة الداخلية ويجد المراجع الخارجي الكفاءة في الاعتماد عليها، وهذه المعايير تتمثل في الكفاءة المهنية، الموضوعية وفعالية أداء العمل (POCAB, 2007)، وهي نفس الاعتبارات التي نص عليها معيار المراجعة (AICPA, SAS (65), 1991).

كما تتطلب الفقرة ٤٠٤ من قانون (SOX) الصادر عام ٢٠٠٢ أن تقوم إدارة الشركة بتوثيق، التقييم والتقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ضمن التقارير المالية المنشورة، كما تتطلب من المراجع الخارجي أن يقوم بتقييم رأي الإدارة في نظام الرقابة الداخلية، ومثل هذه المتطلبات قد تؤدي إلى تدعيم الثقة في نشاط المراجعة الداخلية كأحد مكونات نظام الرقابة الداخلية بالشركة (Sarbanes-Oxley Act, 2002)، وبالتالي توقع الباحث باعتماد المراجع الخارجي عليها مما قد ينعكس على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

وهذا ما أكدته دراسة (Santanu, et., 2015) التي تناولت أثر إصدار معيار المراجعة رقم (٥) على توقيت إصدار تقرير المراجعة للفترة من عام ٢٠٠٦ حتى عام ٢٠١١، ووجدت الدراسة انخفاض فترة إصدار تقرير المراجعة للفترة من عام ٢٠٠٧ حتى عام ٢٠١١ مقارنة بعام ٢٠٠٦، وخاصة بالنسبة للشركات التي لا يوجد بها أوجه قصور جوهرية في نظام الرقابة الداخلية، ولكن ينتفي هذا الأثر في ظل وجود أوجه قصور جوهرية في نظام الرقابة الداخلية.

ولا يفوتنا في هذا المقام استطلاع رأي المعايير المصرية في مجال تحديد العوامل التي يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار عند تقييم نشاط المراجعة الداخلية، وهذا ما تناوله المعيار رقم (٦١٠) " استخدام عمل المراجعة الداخلية"، ويتطلب هذا المعيار من المراجع

- الخارجي أن يأخذ في اعتباره عند تقييم نشاط المراجعة الداخلية بالشركة مجموعة من العوامل التي تتمثل في: (معايير المراجعة المصرية، المعيار ٦١٠، ٢٠٠٨)
- **الوضع التنظيمي:** موقع أنشطة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للشركة وتأثير ذلك على موضوعيتها، مع الأخذ في الاعتبار المستوى الذي ترفع إليه تقارير المراجعة الداخلية، ودراسة أي قيود أو محاذير تفرضها الإدارة على أعمال المراجعة الداخلية، وأن يتمتع المراجع الداخلي بحرية كاملة في الاتصال بالمراجع الخارجي، وهذا ينعكس على استقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية.
- **نطاق العمل:** طبيعة ومدى المهام المكلفة بها المراجعة الداخلية، ومدى استجابة الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية، وكيفية توثيق ذلك، وهذا ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة الداخلية.
- **الكفاءة الفنية:** ويتناول مستوى التدريب التقني الكفاءة التي يتمتع بها فريق المراجعة الداخلية، وفحص سياسات التعيين وتدريب الموظفين وخبراتهم ومؤهلاتهم المهنية، وهذا ينعكس على المقدرة المهنية لنشاط المراجعة الداخلية.
- **العناية المهنية الواجبة:** ما إذا كان التخطيط والإشراف والفحص والتوثيق لأعمال المراجعة الداخلية يتم بصورة مناسبة، ودراسة مدى وجود أدلة للمراجعة وبرامج للعمل وأوراق العمل، هذا على المستوى المهني، وهذا ينعكس على جودة أداء مهام المراجعة الداخلية.
- وحيث أن المعايير المصرية تتفق مع المعايير الدولية، لذلك فإن الإرشادات التي يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار عند تقييم نشاط المراجعة الداخلية، والسابق تناولها، هي نفسها الموجودة في المعيار الدولي (٦١٠)، (International Auditing Standard (ISA)، (No. 610, 2012)، وعلى نفس السياق وباستخدام نفس الإرشادات كانت معايير المراجعة والتوكيد الاسترالية، حيث أفرزت له المعيار Auditing Standards and Assurance (ASA, No. 610, 2013)، والذي ركز على الموضوعية، نطاق العمل، والكفاءة المهنية، وبذل العناية المهنية Due Professional Care، ولم يوجد به تغيير جوهري عن المعايير الدولية.

ومما سبق، يرى الباحث أن المنظمات المهنية سواء كان المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين أو المنظمات الأخرى السابق تناولها، ركزت على مواصفات مدخلات نشاط المراجعة الداخلية (الخصائص الشخصية للمراجع الداخلي) وإلى حد ما على مواصفات العمليات التشغيلية للمراجعة الداخلية (الموقع التنظيمي وخط التقرير مثلاً)، وأهملت بشكل واضح إمكانية استخدام المراجع الخارجي لكفاءة وفاعلية مخرجات نشاط المراجعة الداخلية، بمعنى النتائج القابلة للملاحظة كمخرجات لقسم المراجعة الداخلية (مدى تنفيذ توصيات نشاط المراجعة الداخلية مثلاً)، وهذا الأمر قد يكون مجال خصب يمكن الاعتماد عليه في تقييم نشاط المراجعة الداخلية.

### ٢/٢/٣ جودة نشاط المراجعة الداخلية من وجهة نظر فكر المراجعة:

أما على مستوى فكر المراجعة، فلقد تنوعت مسارات البحث التي تناولت محددات جودة نشاط المراجعة الداخلية، حيث اختلفت وجهات نظر الباحثين حول تحديد معايير تقييم كل محدد من محددات جودة نشاط المراجعة الداخلية، ولقد أجريت سلسلة من الدراسات التي أدت إلى تحديد وتقييم أهمية المعايير التي يستخدمها المراجع الخارجي في تقييم كل عامل من العوامل الثلاث لجودة نشاط المراجعة الداخلية وهي الكفاءة والموضوعية ومجال العمل، وهذا ما يتناوله الباحث على النحو التالي:

### ١/٢/٢/٣ المقدرة المهنية (الكفاءة) للقائمين بالمراجعة الداخلية:

أول هذه المحددات هو المقدرة المهنية Competence للأفراد القائمين على نشاط المراجعة الداخلية كنواحي شخصية ترتبط بالمراجع الداخلي، بمعنى المعايير المستخدمة في تقييم المقدرة لنشاط المراجعة الداخلية Competence، ويطلق عليها البعض كفاءة نشاط المراجعة الداخلية، ويعلل الباحث ذلك بأن الكفاءة تتناول العلاقة بين الصفات الشخصية للمراجع الداخلي (المدخلات) في علاقتها بالمخرجات، بمعنى أن جودة نشاط المراجعة الداخلية كمخرجات تكون إلى حد ما دالة لمدخلات النواحي الشخصية المرتبطة بالمراجع الداخلي، ولذا يفضل الباحث أن يطلق عليها المقدرة المهنية كمزيج من الخبرات والمستوى التعليمي والعملي التي يتمتع بها أفراد المراجعة الداخلية للقيام بالمهام المكلفين بها. وتتمثل المحددات الفرعية للمقدرة المهنية للمراجع الداخلي في الخلفية التعليمية، الشهادات المهنية، برامج التدريب الداخلي، مدى تدعيم الشركة للتدريب المستمر، وجود نظام

يحدد المسئوليات، مراجعة إجراءات وأوراق العمل، التخطيط للعمل، الخبرة والمعرفة بالشركة، الخبرة والمعرفة في مجال المراجعة (Desai, et al., 2005).

ولقد اختلفت أدبيات المراجعة في تحديد أي من العناصر السابقة المحددة للكفاءة المهنية تحتل أهمية من وجهة نظر المراجع الخارجي، حيث أشار (Clark, et al., 1980) بأن معرفة المراجع الداخلي بعمليات وإجراءات الشركة يعتبر من المعايير الأكثر أهمية في الحكم على جودة نشاط المراجعة الداخلية، إلا أن (Brown, 1983) له وجهة نظر أخرى، حيث يرى أن تقييم كفاءة نشاط المراجعة الداخلية يعتمد على البرامج التدريبية والشهادات المهنية التي يحصل عليها المراجع الداخلي، ويضيف كل من (Messier and Schneider, 1988) بعداً آخر بأنه من وجهة نظر المراجع الخارجي تحتل الخبرة في مجال المراجعة الداخلية على قدر كبير من الأهمية عند تقييم كفاءة نشاط المراجعة الداخلية، وبناء على دراسة مسحية على مديري المراجعة الداخلية، المديرين الماليين، وأعضاء مجلس الإدارة، توصلت دراسة كل من (Gramling and Myers, 1997) إلى أن الحصول على الشهادات المهنية مثل CIA يكون لها انعكاسات إيجابية على كفاءة المراجع الداخلي.

ولكن كيف تؤثر المقدرة المهنية للقائمين على نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية؟ يتوقع الباحث، إذا توافرت قناعات لدى المراجع الخارجي بارتفاع مستوى المقدرة المهنية للقائمين على نشاط المراجعة الداخلية، فإنها قد تؤثر في مدى إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي نفذها المراجعين الداخليين أو حتى استخدامهم كمساعدين له في تنفيذ بعض مهام المراجعة الخارجية تحت إشرافه، خاصة وأن المعايير المهنية لا تمنع ذلك، وبالتالي توفير وقت المراجع الخارجي مما ينعكس على فترة إصدار تقرير المراجعة، كذلك يتوقع الباحث أن يكون العكس صحيح.

### ٢/٢/٢/٣ استقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية:

من المحددات الجوهرية التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في تقييم أنشطة المراجعة الداخلية نجد استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية، حيث تشتق الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يوفرها نشاط المراجعة قيمتها والثقة فيها من الافتراض الأساس الذي تقوم عليه وهو الاستقلال الذهني والاستقلال في الواقع، وفي السنوات الحديثة زادت أهمية

استقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية، وكان الدافع وراء هذه الأهمية أن المراجعة الداخلية تعتبر الركن الركين أو حجر الأساس في ممارسات حوكمة الشركات.

ولعل تعريف المراجعة الداخلية الصادر عن معهد المراجعين الداخليين الذي أصبح مقبولاً ومتعارف عليه، ألقى الاستقلال والموضوعية بالخدمات الاستشارية والتأكيديّة التي تقدمها، حيث عرف نشاط المراجعة الداخلية بأنها نشاط استشاري وتأكيدي مستقل وموضوعي، مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة ومساعدتها في تحقيق أهدافها، بالارتكاز إلى مدخل منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة (IIA, 1999).

ويفرق قاموس معايير المراجعة الداخلية بين مفهومي الاستقلال والموضوعية، حيث عرف الاستقلال بأنه تحرر المراجع الداخلي من الظروف التي تهدد الموضوعية أو ما قد يتطلبه تحقيق الموضوعية، ومثل هذه التهديدات يجب إدارتها على المستوى الشخصي، الوظيفي والتنظيمي للمراجع الداخلي، كما عرف الموضوعية بأنها عدم التحيز الذهني التي تسمح للمراجع الداخلي لأداء مهام الارتباط بطريقة يعتقد عدم خضوعه لأي ضغوط تجعل أحكامه تابعة للآخرين (IIA, 1999)، وهذان التعريفان يقترحان أن الموضوعية هي حالة ذهنية، أما الاستقلال فهو الوضع الذي يسمح للمراجع الداخلي بأن يعمل بموضوعية.

وتتطلب معايير المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالموضوعية من المراجع الداخلي أن يمارس مستوى مرتفع من الموضوعية المهنية في جمع، تقييم وتوصيل المعلومات المتعلقة بالعملية أو النشاط محل الفحص (IIA, 2009a)، كذلك تتطلب عدم مشاركته في أي نشاط أو قبوله أي شيء قد يضعف أو يضر أحكامه وأن يفصح عن كل الحقائق الجوهرية التي يعلمها - إذا لم يتم الإفصاح عنها- والتي قد تشوه التقرير عن الأنشطة محل الفحص.

وإذا كان معيار المراجعة الداخلية رقم (1110) من معايير الصفات الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، أكد على الاستقلال والموضوعية من خلال قدرة مدير المراجعة الداخلية للوصول المباشر وغير المقيد للمستويات العليا وأن يتمتع هذا النشاط بوضع تنظيمي يسمح له القيام بمسؤوليته، فإن معيار المراجعة الداخلية رقم (1120) تطلب من المراجع الداخلي أن يكون محايد ويتجنب تعارض المصالح، كذلك تناول معيار المراجعة الداخلية رقم (1130) الإفصاح الكافي إلى المستويات الملائمة عن أي شيء يضر باستقلالهم وموضوعياتهم، ويتطلب عدم قيام المراجع الداخلي بتقييم نشاط يكون مسئول



عنه، تجنب تعارض المصالح الشخصية، حدود الموارد والمجال، تقييد الوصول للسجلات، أو الأفراد والممتلكات (IIA, 2009a).

ولقد قام معهد المراجعين الداخليين بعمل إطار إرشادي عن الاستقلال والموضوعية، وعلى المستوى الشخصي تناول التهديدات التي يمكن أن تضر بموضوعية المراجعة الداخلية والتي تتمثل في الضغط الاجتماعي الذي يتعرض له المراجع الداخلي سواء من قبل الشركة أو من قبل أطراف أخرى، المصالح الشخصية والتي تنتج عن مستحقاتهم المالية في الشركة أو أن يقوم المراجع الداخلي بمراجعة عمل شخص يكون مسئول عنه أو أن يكون له سلطة على المراجع الداخلي، وتجنب التحيز الثقافي وأخيراً التحيز المعرفي والنتائج عن الأفكار المسبقة أو تبني منظور فيسيولوجي معين في أداء مهام المراجعة الداخلية (IIA, 2009b).

ويستخدم عادة المراجع الخارجي استقلال نشاط المراجعة الداخلية (علاقة التقرير) كمييار أكثر أهمية في تقييم موضوعيتها (Clark, et al., 1980; Brown, 1983; Messier and Schneider, 1988)، في حين يرى (DeZoort, et al., 2001) أنه من وجهة نظر المراجع الخارجي، فإن موضوعية نشاط المراجعة الداخلية تتوقف على كل من مجال عمل المراجعة الداخلية (المراجعة المالية أو تقديم الاستشارات)، وهيكل المكافآت (ثابتة أو متغيرة)، ولكن دراسة (Desai, et al., 2005) ترى أن محددات الموضوعية للمراجع الداخلي تتمثل في أهمية توصيات المراجعة الداخلية للشركة، إمكانية الوصول للجنة المراجعة، القدرة على إخضاع أي نشاط في الشركة للمراجعة، عدم تعارض المهام المكلف بها المراجع الداخلي، المستوى الذي يتم تقديم التقارير له، المستوى الذي تقدم له نتائج تقارير المراجعة الداخلية.

وأحد مسارات البحث الأخرى للموضوعية والاستقلال ركزت على الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية وعلاقته بلجنة المراجعة، فلكي يتمكن المراجع الداخلي من ممارسة أنشطته بطريقة مستقلة، فيجب أن يتمتع بوضع تنظيمي معين في الشركة، حيث أن المراجع الداخلي في موقع فريد كموظف في الشركة وما يتحمله من مسئولية لتقدير ورقابة القرارات التي تتخذها الإدارة وتقديم النصائح للإدارة بشأن مدى كفاية وفعالية الرقابة الداخلية، وليس من المستغرب أن يواجه المراجع الداخلي تهديدات اجتماعية وإدارية.

وفي السنوات الحداث، أخذت لجنة المراجعة دور حوكمي هام في التنسيق والإشراف على الاتصالات بين الإدارة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي، ويتفق الباحث مع ما توصلت إليه دراسة (Gramling, et al., 2004) بأن جودة العلاقة بين نشاط المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة تساهم في تدعيم وتوفير البيئة الملائمة لممارسة أنشطة المراجعة الداخلية، وبالتالي ينظر إلى لجنة المراجعة على أنها ضمان رئيسي لموضوعية المراجع الداخلي، وجودة هذه العلاقة تتوقف على مجموعة من العوامل منها أن يكون على الأقل أحد أعضاء لجنة المراجعة له خبرة في مجال المحاسبة والتمويل وعدم وجود قيود على المقابلات بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة وأن تكون هذه المقابلات خاصة.

وغالبية الأبحاث التي تناولت الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية، ركزت على علاقة لجنة المراجعة بنشاط المراجعة الداخلية، وهي دراسات مسحية أو تجريبية تتم على المراجعين الداخليين، باستثناء دراسة (Carcello, et al., 2002) التي تمت على مديري لجان المراجعة وتقاريرهم في الشركات الأمريكية، ووجدت الدراسة أن محتوى تقارير لجان المراجعة تعطي أهمية أكبر للمراجعة الخارجية مقارنة بالمراجعة الداخلية، كما أن أقل من ٥٠% من عينة الدراسة ترفع لها تقارير المراجعة الداخلية وتعتقد معهم مقابلات خاصة.

وفي نفس المسار، أكدت دراسات (Leung et al. 2004; Burnaby et al., 2007) بأن غالبية المستجوبين من مديري المراجعة الداخلية يقومون بالتقرير للجان المراجعة ويتاح لهم إجراء مقابلات خاصة، ويسهل الوصول للجنة المراجعة، كما ركزت دراسة (Christopher et al., 2009) على العوامل التي تهدد استقلال المراجع الداخلي في علاقته بالإدارة ولجنة المراجعة، على عينة من الشركات الاسترالية، ومن العوامل التي ركزت عليها وتهدد استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية عدم التقرير الوظيفي إلى لجنة المراجعة، كما أن لجنة المراجعة ليست هي الجهة الوحيدة المسؤولة عن تعيين وإقالة أعضاء فريق المراجعة الداخلية وأخيراً نقص الخبرة المحاسبية لدى أعضاء لجنة المراجعة.

دراسات أخرى ركزت على مكونات لجنة المراجعة في علاقتها بقوة العلاقة بين لجنة المراجعة ونشاط المراجعة الداخلية، ففي دراسة مسحية لمديري المراجعة الداخلية في الشركات الأمريكية، قام (Raghunandan et al., 2001) بتقدير الأثر المشترك لكل من استقلال وخبرة لجنة المراجعة وتفاعلها مع المراجعة الداخلية، ووجدت أن استقلال لجنة

المراجعة وتضمين اللجنة على الأقل عضواً ذو خبرة في المحاسبة والتمويل ينعكس على طول مدة الاجتماع بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة وكذلك تكرار المقابلات مع المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية.

إلا أن دراسة (O'Leary and Stewart, 2007) لها وجهة نظر أخرى تعارض ما سبق، حيث تمت على عينة من المراجعين الداخليين في استراليا لفحص عملية اتخاذ القرارات من الناحية الأخلاقية، وأشارت إلى أن وجود لجنة مراجعة فعالة يترك أثراً ضعيفاً على إدراك المراجع الداخلي عن موضوعيته.

ويرى الباحث أن تضمين لجنة المراجعة في القرارات ومنها قرار إقالة المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية هو مؤشر على استقلال المراجع الداخلي والذي من الممكن أن يركز عليه المراجع الخارجي عند اتخاذ قرار الاعتماد، وهذا كان محل اهتمام دراسة (Goodwin, 2003) حيث أكدت على أن تضمين لجنة المراجعة في مثل هذه القرارات، يعتبر دليل ليس فقط على استقلال المراجع الداخلي، بل أيضاً دليل على استقلال لجنة المراجعة.

وفي سياق مماثل، قامت دراسة (James, 2003) بتحليل إدراك مديري الائتمان في البنوك عن أثر هيكل التقرير على قدرة المراجعة الداخلية في منع غش القوائم المالية، ووجدت الدراسة أن نشاط المراجعة الداخلية التي تقدم تقاريرها لإدارة الشركة تكون أقل قدرة على منع اكتشاف غش التقارير المالية مقارنة بمثيلتها التي تقدم تقاريرها إلى لجنة المراجعة مباشرة.

وحاولت بعض الدراسات تركيز الانتباه إلى طبيعة العلاقة بين الإدارة ونشاط المراجعة الداخلية وانعكاس هذه الأمور على استقلال المراجع الداخلي وأثر ذلك على قرار الاعتماد للمراجع الخارجي، إلا أن هذا الاتجاه البحثي لم يلقى الاهتمام الكافي نظراً لندرة الأبحاث، فلقد نهجت دراسة (Sarens and de Beelde, 2006) مدخل دراسة الحالة على خمس شركات بلجيكية، لاستكشاف طبيعة العلاقة بين الإدارة ونشاط المراجعة الداخلية، ووجدت الدراسة أن تدعيم الإدارة العليا في الشركة لنشاط المراجعة الداخلية يُضعف استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية، بل ويضعف علاقتها بلجنة المراجعة، كما أن توقعات الإدارة تؤثر في سلوك المراجع الداخلي، وفي نفس السياق، وجدت دراسة (Christopher et al., 2009) أن من العوامل التي تهدد موضوعية واستقلال المراجع الداخلي طبيعة العلاقة مع

الإدارة العليا، وكذلك تضمين المدير المالي في وضع خطط وموازنات المراجعة الداخلية، ويتفق الباحث مع ما توصلت إليه دراسة (Van Peursem, 2004) بأن العلاقة الوثيقة والوطيدة *Close Relationship* بين المراجعة الداخلية وإدارة الشركة تضع استقلال المراجع الداخلي في خطر، بل وأن المشاركون في هذه الدراسة يرون أنهم يحاولون تحقيق التوازن في المصالح المتضاربة بين المديرين وما تتطلبه مهنة المراجعة الداخلية، ولكن في كثير من الأحيان تكون مصالح الإدارة هي الأكثر أهمية، وهو ما يترك أثراً سلبياً على قرار الاعتماد.

وأخيراً فيما يتعلق بالموضوعية، تؤكد بعض الدراسات على انعكاس الخدمات الاستشارية التي تقدمها نشاط المراجعة الداخلية على موضوعياتهم واستقلالهم، حيث يتفق الباحث مع ما توصل إليه (Schneider, 2003) بأنه على الرغم من المنافع التي قد تعود على الشركة من جراء هذا الأمر، إلا أن النتيجة المباشرة لتضمين المراجع الداخلي في النشاط الاستشاري هي مشاركته في الحوافز والمكافآت ومنح ملكية الأسهم، وقد تم تأكيد هذه الممارسة من دراسات أخرى (DeZoort et al., 2001; Dickins and O'Reilly, 2009)، حيث أكدت على أن المكافآت والحوافز متاحة للمراجعين الداخليين في شركاتهم، وتلك الحوافز وغيرها تعتمد على الأداء العام للشركة، وأداء قسم المراجعة الداخلية وكذلك الأداء الشخصي، ويرى المستجوبين أن مثل هذه الأجور المتغيرة تمثل تهديداً لموضوعية واستقلال المراجع الداخلي.

ومما سبق، يتوقع الباحث وجود علاقة طردية بين مستوى استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية وإمكانية اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي نفذها المراجع الداخلي، كما يتوقع الباحث وجود علاقة عكسية بين مستوى استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية والفترة الزمنية اللازمة لإنجاز مهام المراجعة الخارجية (فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية)، بمعنى أنه يمكن النظر إلى قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية كمتغير وسيط يتأثر بمستوى الاستقلال والموضوعية للمراجعة الداخلية ويؤثر في الفترة الزمنية اللازمة لإنجاز مهام المراجعة الخارجية.

### ٣/٢/٢/٣ جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية:

وفيما يتعلق بجودة أداء مهام نشاط المراجعة الداخلية، أشار (Clark, et al. 1980) إلى أن المعيار الأساسي الذي يستخدمه المراجع الخارجي في تقييم جودة أداء عمل نشاط المراجعة الداخلية هو دعم الإدارة العليا لنشاط المراجعة الداخلية، ووجد (Brown, 1983) أن تقييم المراجع الخارجي لأداء عمل نشاط المراجعة الداخلية يعتمد على مدى رضائه عن أدائها السابق، إجراءات المتابعة المطبقة، والإشراف على عمل نشاط المراجعة الداخلية، وأن جودة أداء عمل المراجعة الداخلية وموضوعية المراجع الداخلي تعتبر أكثر العوامل أهمية يليهما الكفاءة في المركز الثالث، ولم تكشف الدراسة عن وجود أي تفاعل جوهري بين العوامل الثلاث.

وفي مجال الدراسات التحليلية اختبر (Krishnamoorthy, 2001) ما إذا كانت الثقة في إجراءات المراجعة الداخلية تؤثر على تقييم المراجع الخارجي لأداء عمل نشاط المراجعة الداخلية، وما إذا كان هذا التقييم يتوقف على مستوى كفاءة وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية، أشارت نتائج هذه الدراسة إلى أنه عندما تكون الثقة في إجراءات المراجعة الداخلية منخفضة، فإن تقييم الأداء لا يتوقف على مستوى كفاءة وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية، في حين أنه إذا كانت الثقة في إجراءات المراجعة الداخلية مرتفعة، فإن تقييم الأداء يتوقف على مقاييس كفاءة وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية، ويتفق الباحث مع دراسة (Desai, et al., 2005) بأن محددات جودة العمل تتمثل في وجود نظام يعرف المسؤوليات، مراجعة الإجراءات وأوراق العمل، التخطيط للعمل، الوقت المنقضي في عمليات المراجعة، عدد الأنشطة التي تم فحصها، مدى إمكانية استخدام أسلوب العينات، التوثيق الكمي والنوعي لأوراق العمل، جودة تقارير المراجعة الداخلية وهذا ما أكدت عليه دراسة (عيسى، ٢٠٠٨).

ولقد حاولت دراسة (Akinteye, et al., 2015) تقدير جودة المراجعة الداخلية كأحد أركان حوكمة الشركات وذلك على عينة من الشركات المسجلة أو المدرجة في بورصة نيجيريا، وتمثلت محددات جودة المراجعة الداخلية التي تم تناولها لقياس تأثيرها على جودة المراجعة الداخلية في كفاءة القائمين على المراجعة الداخلية، خبرة مدير المراجعة الداخلية في مجال المحاسبة والمراجعة، والشهادات المهنية الحاصل عليها، والتدريب المستمر، حجم نشاط المراجعة الداخلية، الاستقلال، العلاقة بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة، ومدى

تركيز المراجعة الداخلية على النواحي المالية، وتمثلت نتائج الدراسة في أن كل المتغيرات التي تم تناولها تعتبر جوهرية في تحديد جودة المراجعة الداخلية، وأن توافر هذه المحددات يزيد من فعالية حوكمة الشركات النيجيرية، خاصة أن الدراسة وجدت ارتفاع المؤشرات المتعلقة بجودة المراجعة الداخلية والتي تناولتها الدراسة في الشركات المسجلة في نيجيريا، ويرون أن تلك المعلومات ذات قيمة للقائمين على تنظيم المهنة والممارسين والمستثمرين في نيجيريا، وتتفق دراسة (Chambers, 2014) مع الدراسة السابقة، وتؤكد على أهمية العلاقة بين المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية ولجنة المراجعة كأحد محددات جودة المراجعة الداخلية، وكذلك على أهمية متطلبات المعايير الدولية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية، والتي تتطلب وجود برنامج لتحسين وتأكيد الجودة، تقدير جودة المراجعة الداخلية بصورة دورية، وأن يتم هذا التقدير من جهة خارجية، والتقارير عن نتائج هذا التقدير لمديري الشركة ولجنة المراجعة.

ومن خلال عرض فكر المراجعة السابق في مجال جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية، فإن الباحث يتوقع وجود علاقة بين جودة تنفيذ المهام المكلف بها المراجع الداخلي والفترة الزمنية اللازمة لتنفيذ إجراءات المراجعة الخارجية.

ويرى الباحث أنه إذا كانت الدراسات المحاسبية اختلفت حول تحديد المعايير التي يستخدمها المراجع الخارجي في تقييم كل محدد من محددات نشاط المراجعة الداخلية، فلقد زاد الخلاف عمقاً عند تناول الأهمية النسبية لتلك المحددات من وجهة نظر المراجع الخارجي، وهذا يؤكد الطبيعة المعقدة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، وبالتالي تأثيرها على طبيعة المهام التي يقوم بها المراجعين الداخليين لتوفير جهد المراجع الخارجي والتبكير في إصدار تقرير المراجعة.

الأمر الذي يسوق الباحث نحو التوقع بأن محددات جودة نشاط المراجعة الداخلية السابق تناولها قد تؤثر في قرار المراجع الخارجي بالاعتماد أو عدم الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية في مهمة ما أو في كل المهام، وأن هذا القرار بالاعتماد من عدمه هو عملية موقفية يقدرها المراجع الخارجي لكل حالة على حدة في ضوء المقدرة المهنية وموضوعية واستقلال المراجع الداخلي وجودة أداء مهام المراجعة الداخلية، والتي قد تؤثر على الوقت

اللازم لإنجاز مهام المراجعة الخارجية، وهو ما قد يترك أثراً على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

### ٣/٣ الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة:

حاولت بعض الدراسات الربط بين محددات نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجع الخارجي، ولقد اختلفت نتائج هذه الدراسات من حيث نوع المحدد وتأثيره على فترة إصدار تقرير المراجعة، كما تناولت بعض من الدراسات دور لجنة المراجعة في تفعيل العلاقة بين محددات جودة المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة، وفيما يلي يتناول الباحث كلا النوعين من تلك الدراسات:

### ١/٣/٣ دراسات تناولت الربط بين جودة المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة:

#### ١/١/٣/٣ دراسة (Ettredbe, et al., 2006):

تركز هذه الدراسة على أحد أبعاد فترة إصدار تقرير المراجعة، حيث قد يؤدي الإلتزام بالمعايير المهنية أو المتطلبات القانونية إلى التأثير على طول أو قصر فترة تقرير المراجعة، وبالتالي تتناول هذه الدراسة أثر الإلتزام بالفقرة ٤٠٤ من قانون السارينز الأمريكي (SOX) في مجال تقييم جودة الرقابة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة.

ويعتمد الجانب التطبيقي في هذه الدراسة على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير التي تتطلبها بورصة الأوراق المالية الأمريكية (10-K) وهو الأمر الذي يقودنا نحو الثقة في نتائج هذه الدراسة.

ومن النتائج التي توصلت لها الدراسة أنه عندما يفصح تقدير المراجع الخارجي لجودة نظم الرقابة الداخلية عن وجود قصور جوهري في هذه النظم يرتبط بها طول فترة إصدار تقرير المراجعة، كما أن نوع القصور (كونه يرتبط بمشاكل رقابية تتعلق بالأفراد، العمليات، الإجراءات، والفصل بين المهام والواجبات) يرتبط به طول فترة إصدار تقرير المراجعة.

#### ٢/١/٣/٣ دراسة (Hajiha and Rafiee, 2011):

تناولت هذه الدراسة أثر جودة نشاط المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة على عينة من ٥٧ شركة مقيدة في بورصة طهران، وفي هذه الشركات يقوم نشاط المراجعة

الداخلية بالتقرير لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، ومن المقاييس التي تم توظيفها لقياس جودة نشاط المراجعة الداخلية في تلك الدراسة موضوعية وكفاءة وحجم نشاط المراجعة الداخلية.

وتمثلت النتائج التي توصلت لها الدراسة في وجود تأثير جوهري لكل من كفاءة وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة، ولكن لم يؤثر حجم نشاط المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة.

دراسة (Al-Shetwi, et al., 2011) ٣/١/٣/٣:

تهدف هذه الدراسة إلى تناول العلاقة بين جودة نشاط المراجعة الداخلية كمحور رئيسي في حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية في الشركات السعودية المسجلة في بورصة الأوراق المالية السعودية.

وترى الدراسة أن تأثير جودة نشاط المراجعة الداخلية على جودة القوائم المالية يكون دالة للمقدرة المهنية والاستقلال ومجال عمل المراجعة الداخلية، وتم الحصول على المعلومات الرئيسية والثانوية اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية من خلال قوائم الاستقصاء والمقابلات مع المراجعين الداخليين والخارجيين.

وتوضح النتائج ضعف العلاقة بين جودة نشاط المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية، وأرجع الباحثون هذا الضعف إلى ندرة استخدام نشاط المراجعة الداخلية داخل الشركات لتدعيم هدف الثقة في القوائم المالية الصادرة عن الشركات في سوق المال السعودي.

دراسة (Abbott, et al., 2012a) ٤/١/٣/٣:

تناولت هذه الدراسة أثر المساعدة التي يقدمها نشاط المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي على فترة إصدار تقرير المراجعة، من خلال قوائم استقصاء مطبقة على ١٣٤ مدير مراجعة داخلية.

ومن النتائج التي توصلت لها الدراسة أنه يوجد علاقة عكسية بين المساهمة أو المساعدة التي يقدمها نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة بصورة عامة، وعلى وجه التحديد عندما يقدم نشاط المراجعة الداخلية مساعدة للمراجع الخارجي في مراجعة التقارير المالية في حدود ٢٥% - ٧٥%، تنخفض فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية بمقدار ٢.٥ يوم.



**دراسة (Gras-Gil, et al., 2012): ٥/١/٣/٣**

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين جودة نشاط المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية في قطاع البنوك الأسبانية، من خلال التركيز على التعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين وانعكاس ذلك على جودة التقارير المالية.

وتمت الدراسة التطبيقية من خلال قائمة استقصاء تم إرسالها إلى مديري المراجعة الداخلية في البنوك محل العينة، ومن النتائج التي توصلت لها الدراسة أن البنوك التي تتميز بارتفاع جودة القوائم المالية لها، تتصف بوجود تعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين في مجال مراجعة القوائم المالية لهذه البنوك، كما أن تضمين المراجعين الداخليين في مجال فحص والمراجعة الخارجية للقوائم المالية يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية السنوية.

كما ان زيادة مستوى التنسيق بين المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي يترتب عليه انخفاض فترة إصدار التقارير المالية، وهذه النتيجة تصبح جلية عندما تتزامن المساعدة التي تقدمها المراجعة الداخلية مع زيادة مستوى التنسيق بين المراجعة الداخلية والخارجية.

وأخيراً مستوى الانخفاض في فترة إصدار تقرير المراجعة الناتج عن المساعدة التي يقدمها نشاط المراجعة الداخلية يكون أكثر وضوحاً عندما تقوم الشركة بزيادة الاستثمارات في جودة المراجعة الداخلية.

**دراسة (Astuti, Sri and Kusharyanti, 2013): ٦/١/٣/٣**

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين كل من جودة المراجعة الداخلية (في ضوء محددات الكفاءة والموضوعية وحجم نشاط المراجعة الداخلية) والمساهمة التي يقدمها نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة على الشركات المسجلة في بورصة اندونيسيا للأوراق المالية.

ومن النتائج التي توصلت لها الدراسة عدم وجود علاقة بين كل من جودة المراجعة الداخلية والمساهمة التي يقدمها نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة، حيث تم قياس جودة المراجعة الداخلية في ضوء استقلال العاملين بالمراجعة الداخلية سواء كانوا تابعين لمدير الشركة أو لجنة المراجعة.

### ٧/١/٣/٣ دراسة (Wan-Hussin and Bamahros, 2013):

هدفت هذه الدراسة إلى الربط بين نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة بصفة عامة، وعلى وجه الخصوص تتناول أثر الاستثمارات في نشاط المراجعة الداخلية ونوع مصدر المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة على عينة من الشركات في ماليزيا.

ومن النتائج التي توصلت لها الدراسة وجود علاقة سلبية بين حجم الاستثمارات في نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة، بمعنى أنه كلما زاد إنفاق الشركة على نشاط المراجعة الداخلية كلما انخفضت فترة إصدار تقرير المراجعة.

كما لم تجد الدراسة أدلة على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مصدر نشاط المراجعة الداخلية سواء كان داخلي أو خارجي وفترة إصدار تقرير المراجعة، كما وجدت الدراسة أن انخفاض فترة إصدار تقرير المراجعة ترتبط بزيادة مستوى استقلال لجنة المراجعة وطول مدة التعاقد مع المراجع الخارجي.

### ٨/١/٣/٣ دراسة (Pizzini, et al., 2015):

تناولت هذه الدراسة الدور الذي يلعبه نشاط المراجعة الداخلية في إنجاز مراجعة التقارير المالية، من خلال تناول كل من محددات جودة المراجعة الداخلية والمساهمة التي تقدمها المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة على قاعدة بيانات قام بجمعها معهد المراجعين الداخليين لعينة من ٢١٦ شركة في الولايات المتحدة الأمريكية.

وتوضح النتائج أن الشركات التي تتمتع بارتفاع جودة نشاط المراجعة الداخلية تؤثر بصورة جوهرية على تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة، وهذه العلاقة العكسية بين جودة نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة تتوقف في المقام الأول على كفاءة العاملين بالمراجعة الداخلية فضلاً عن جودة القيام بالمهام المكلفين بها Quality of their Fieldwork، كما أن الاستثمار في نشاط المراجعة الداخلية وموضوعيته ارتبطا بصورة عكسية بفترة إصدار تقرير المراجعة ولكن كان التأثير أقل من العناصر السابقة (الكفاءة، جودة القيام بالمهام).

ومن النتائج الأخرى لهذه الدراسة أنه عندما يتولد إدراك للمراجع الخارجي بزيادة جودة نشاط المراجعة الداخلية فإنه يعتمد على المهام التي أنجزها نشاط المراجعة الداخلية في

مجال مراجعة التقارير المالية، وارتبط بها انخفاض فترة إصدار تقرير المراجعة، ولكن عندما يتولد إدراك للمراجع الخارجي بانخفاض جودة المراجعة الداخلية يمكنه فقط استخدام العاملين في المراجعة الداخلية كمساعدين على نطاق ضيق وتحت إشرافه، بمعنى ارتفاع فترة إصدار المراجعة نتيجة لانخفاض جودة نشاط المراجعة الداخلية، كما تؤثر فعالية لجان المراجعة في نوع المساهمة التي يقدمها نشاط المراجعة الداخلية.

٩/١/٣/٣ دراسة (Lee and H. Park, 2016):

تهدف هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وعدد ساعات المراجعة الخارجية كمتغير بديل لكفاءة المراجعة الخارجية، وذلك على عينة من الشركات الكورية للفترة من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٣.

وتمثلت نتائج هذه الدراسة في وجود علاقة بين نسبة عدد العاملين في المراجعة الداخلية إلى إجمالي عدد العاملين في الشركة وعدد ساعات المراجعة الخارجية، فكلما زاد عدد العاملين في المراجعة الداخلية كلما زادت مساهمتهم في مراجعة القوائم المالية وزيادة كفاءة عملية المراجعة الخارجية، كما وجدت الدراسة أدلة على أن المراجع الخارجي يستخدم عمل المراجعين الداخليين ذوي الخبرات المحاسبية والقانونية لتحسين كفاءة المراجعة الخارجية، وتزداد فاعلية استخدام المراجعين الداخليين في المساعدة في إجراءات المراجعة الخارجية خاصة في سنوات الارتباط الأولى للمراجعة الخارجية.

٢/٣/٣ دراسات تناولت دور لجنة المراجعة في تفعيل العلاقة بين محددات جودة المراجعة الداخلية وفترة الإصدار:

تلعب لجنة المراجعة دور حوكمي على قدر من الأهمية ليس فقط في مجال تدعيم إستقلال وموضوعية المراجعين الداخليين، ولكن يمكن أن تساهم في تفعيل العلاقة بين نشاط المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي، بصورة قد يكون لها انعكاساتها على فترة إصدار تقرير المراجع الخارجي، وهذا ما تعرضت له الدراسات التالية:

١/٢/٣/٣ دراسة (Caramanis, et al., 2005):

تتناول هذه الدراسة محددات فترة إصدار تقرير المراجعة للشركات المدرجة في بورصة أثينا، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من المحددات ذات التأثير الجوهري على فترة إصدار تقرير المراجعة والتي تتمثل في نوع المراجع الخارجي ارتباطاً بحجم مكتب المحاسبة

والمراجعة ويكونها مكاتب مراجعة محلية أو دولية، وأتعاب المراجع الخارجي، وعدد الملاحظات الواردة في تقرير المراجعة ووجود معالجات محاسبية لبنود غير عادية في التقارير المالية.

كما استنتجت الدراسة انخفاض فترة إصدار تقرير المراجعة لمكاتب المحاسبة والمراجعة ذات الطبيعة الدولية، وكذلك للمكاتب التي تتقاضى أتعاب مراجعة مرتفعة.

**٢/٢/٣/٣ دراسة (Afify, 2009):**

تناولت هذه الدراسة محددات فترة إصدار تقرير المراجعة في مصر في ضوء الإلتزام بمبادئ وقواعد حوكمة الشركات وذلك على عينة من الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية في القاهرة والإسكندرية (٨٥ شركة).

ومن النتائج التي توصلت لها الدراسة تراوح فترة إصدار تقرير المراجعة بين حد أدنى ١٩ يوم وحد أقصى ١١٥ يوم، كما توضح نتائج تحليل الانحدار للعينة أن استقلال رئيس مجلس الإدارة ووجود لجنة المراجعة وتركز ملكية الشركة Ownership Concentration تؤثر بصورة جوهرية على فترة إصدار تقرير المراجعة، كذلك المتغيرات الرقابية الثلاثة في الدراسة وهي حجم الشركة ونوع الصناعة ومدى تحقيق الشركة للأرباح يؤثر بصورة جوهرية على فترة إصدار تقرير المراجعة.

**٣/٢/٣/٣ دراسة (Walker and Hay, 2011):**

هدفت هذه الدراسة إلى تناول العلاقة بين الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع الخارجي لعمل المراجعة Non-Audit Services وفترة إصدار تقرير المراجعة، وذلك على عينة من الشركات المسجلة في بورصة نيوزلندا خلال الفترة من ٢٠٠٤-٢٠٠٥.

ومن النتائج التي توصلت لها الدراسة وجود علاقة جوهرية ذات دلالة إحصائية بين تقديم المراجع الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة الخارجية على فترة إصدار التقرير، حيث ارتبط بتلك الخدمات قصر فترة إصدار تقرير المراجعة ولكن ليس خلال فترات تقديم تلك الخدمات وإنما في فترات لاحقة.

**٤/٢/٣/٣ دراسة (Ika S. and Ghazali, 2011):**

هدفت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين فعالية لجان المراجعة وفترة إصدار التقارير المالية في الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في أندونيسيا، وتمثلت المتغيرات

التي تم الاعتماد عليها في دراسة أثر فاعلية لجان المراجعة في تركيبة لجان المراجعة Composition والتي يمثلها متغيرات مدى استقلال أعضاء لجان المراجعة والخبرة المحاسبية التي يتمتع بها الأعضاء، ومدى وجود دليل يحدد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء لجان المراجعة، الموارد المتاحة للجان المراجعة والتي تنعكس على عدد أعضاء لجان المراجعة، وأخيراً قدرة أعضاء لجان المراجعة على العمل التعاوني لتحقيق الأهداف المرجوه من وجودها والمقياس البديل لها هو عدد مرات الانعقاد خلال العام.

وتم الاعتماد على أربع متغيرات لرقابية هي حجم الشركة، والاستقرار المالي لها، ونوع المراجع الخارجي وأخيراً نوع الصناعة.

وتوضح نتائج الدراسة، أنه على الرغم من ضعف هيكل حوكمة الشركات في أندونيسيا، إلا أن لجنة المراجعة الفعالة تلعب دور محوري في خفض فترة إعداد ونشر القوائم المالية للشركة وبالتالي تخفيض وقت إصدار تقرير المراجعة، وبالتالي توجد علاقة جوهرية ذات دلالة إحصائية بين محددات فاعلية لجنة المراجعة التي تناولتها الدراسة وفترة إعداد ونشر التقارير المالية.

### ٥/٢/٣/٣ دراسة (Ismail, et al., 2012):

تتناول هذه الدراسة العوامل التي تؤثر في فترة إصدار تقرير المراجعة في الشركات الماليزية بصورة عامة، وعلى وجه التحديد تتناول العلاقة بين فترة إصدار تقرير المراجعة وبين كل من رأي المراجع الخارجي، خصائص لجنة المراجعة (لاستقلال، عدد مرات المقابلة خلال السنة المالية والخبرة المالية لها).

وتوضح نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نوع رأي المراجع الخارجي وفترة إصدار تقرير المراجعة، حيث تتسم فترة إصدار تقرير المراجعة بالطول في حالة إصدار المراجع الخارجي لرأي غير نظيف، كما تقترح الدراسة أن التزام الشركات الماليزية بوجود لجان المراجعة يمثل نواحي شكلية ولا تعبر عن مضمون ودلالة وجود لجان المراجعة وهو الأمر الذي انعكس على نتائج الدراسة بعدم وجود تأثير جوهري بين خصائص لجان المراجعة وفترة إصدار تقرير المراجعة.

**٦/٢/٣/٣ دراسة (Kogilavani and Noor, 2013):**

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين محددات حوكمة الشركات وفترة إصدار تقرير المراجعة بصورة عامة، وعلى وجه التحديد تتناول العلاقة بين استقلال مجلس الإدارة، مدى تركيز الملكية، ومحددات فعالية لجان المراجعة (الاستقلال، الخبرة المحاسبية، عدد مرات انعقاد اللجنة، حجم لجنة المراجعة)، والاستثمار في نشاط المراجعة الداخلية وعلاقتهم بفترة إصدار تقرير المراجعة في الشركات المسجلة في بورصة ماليزيا.

ومن النتائج التي توصلت لها الدراسة وجود علاقة جوهرية بين كل من حجم لجنة المراجعة، مدى تركيز الملكية، حجم الشركة وقابليتها لتحقيق الأرباح كمتغيرات مستقلة، وفترة إصدار تقرير المراجعة، بينما يوجد متغيرات أخرى لا تربطها علاقة جوهرية مع فترة الإصدار وهي استقلال ومرات انعقاد وخبرة لجنة المراجعة.

**٧/٢/٣/٣ دراسة (Bambang, et al., 2013):**

تناولت هذه الدراسة بصورة عامة العلاقة بين محددات حوكمة الشركات وفترة إصدار تقرير المراجعة في الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في أندونيسيا خلال الفترة من ٢٠٠٩-٢٠١١، وعلى وجه الخصوص تتناول العلاقة بين عدد أعضاء لجان المراجعة في الشركات، ونسبة الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة، وفترة إصدار تقرير المراجعة. ووجدت الدراسة وجود علاقة جوهرية ذات دلالة إحصائية بين عدد أعضاء لجان المراجعة وفترة إصدار تقرير المراجعة، أما باقي المتغيرات الأخرى فلم تستدل الدراسة على وجود تأثير جوهرية لها على فترة إصدار تقرير المراجعة.

**٨/٢/٣/٣ دراسة (Yadirichukwu and Ebimobowei,2013):**

تناولت هذه الدراسة أثر محددات فعالية لجنة المراجعة على فترة إصدار التقارير المالية، وتمثلت المحددات التي تناولتها الدراسة في استقلال لجنة المراجعة وعدد مرات المقابلة والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وأخيراً حجم لجنة المراجعة، وذلك على عينة من القوائم المالية المنشورة للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في نيجيريا خلال الفترة من عام ٢٠٠٧-٢٠١١.

وتمثلت النتائج التي توصلت لها الدراسة في وجود تأثير جوهرية لكل من استقلال لجنة المراجعة والخبرة المالية التي يتمتع بها أعضاؤها على فترة إصدار التقارير المالية، ولم تجد

الدراسة أثراً جوهرياً لكل من عدد مرات المقابلة للجنة المراجعة وكذلك حجم لجنة المراجعة على فترة إصدار التقارير المالية.

٩/٢/٣/٣ دراسة (Sari and Supadmi, 2014):

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين جنس أعضاء لجنة المراجعة سواء كانوا من الذكور أو الإناث وأثر ذلك على فترة إصدار تقرير المراجعة، وتفترض الدراسة أنه كلما زادت فترة إصدار تقرير المراجعة فإن ذلك يعكس وجود مشاكل ترتبط بالقوائم المالية، من نقص الشفافية وضعف هيكل حوكمة الشركات.

والجنس أحد العناصر الشخصية التي تؤثر في توجهات العمل داخل الشركة، وبالتالي هل يترتب على اختلاف جنس أعضاء لجان المراجعة وجود اختلافات في الأداء تنعكس على فترة إصدار تقرير المراجعة.

ومن خلال الاعتماد على تحليل الانحدار لعينة من الشركات المسجلة في البورصة الأندونيسية، استنتجت الدراسة وجود اختلافات جوهريّة لمتغير جنس أعضاء لجان المراجعة على فترة إصدار تقرير المراجعة، وفي رأي باحثي هذه الدراسة أن هذه النتائج تؤكد نتائج نظرية الجنس Gender Theory، بأن أعضاء لجان المراجعة من الإناث يقومون بأداء المهام المكلفين بها بصورة أفضل من أعضاء لجان المراجعة من الذكور، حيث ارتبط انخفاض فترة إصدار تقرير المراجعة بأعضاء لجان المراجعة من الإناث مقارنة بالأعضاء الذكور.

٤/٣ تحليل فكر المراجعة للعلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وتوقيت تقرير

### المراجع الخارجي:

إن الإطالة التي قام بها الباحث على فكر المراجعة السابق في مجال فترة إصدار تقرير المراجع الخارجي، تبين منها أن محاولة تفهم طبيعة العوامل المؤثرة على فترة إصدار تقرير المراجعة، لقيت ولا تزال تلقي اهتماماً متزايداً، كما أنه يمكن القول أن هناك بعض العوامل القليلة التي صار هناك اتفاق إلى حد ما حول أثرها، ولكن الباحث يرى أن التطورات التي سادت بيئة مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة، سوف يكون لها أثرها في الدفع ببعض المتغيرات المستحدثة التي ستطفو على السطح وسيكون لها مفعولها في سوق المراجعة، وسوف يكون لها أيضاً أثرها على سلوك المراجع الخارجي عند إصدار تقرير المراجعة، ومن

أكثر هذه العوامل التي تثير جدلاً في فكر المراجعة، نجد أثر جودة المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

ففي مجال التقارير المالية، تسمح بل يمكن القول تشجع معايير المراجعة (معياري المراجعة رقم ٥ الصادر عن لجنة الإشراف المحاسبي على الشركات الأمريكية المنتقة عن قانون السارينز الأمريكي (Public Company Accounting Oversight Board) (PCAOB) المراجع الخارجي الأخذ في الاعتبار أنشطة المراجعة الداخلية مع مراعاة الآثار التي تترتب عليها وتؤثر في العديد من قرارات فريق المراجعة الخارجية، ومنها إجراءات ومراحل المراجعة الخارجية المختلفة.

وهذا ما أكدت عليه بعض الدراسات (Felix et al., 2001; Ho and Hutc- hinson, 2010; Abbott et al., 2012a) ، بأنه من خلال استخدام العمل الذي أنجزه نشاط المراجعة الداخلية، يسمح للمراجع الخارجي بتخفيض أنشطة المراجعة الخارجية التي يتم القيام بها، الأمر الذي يكون له انعكاسه على تخفيض أتعاب المراجع الخارجي، وبالتالي يرى الباحث أن اتصاف نشاط المراجعة الداخلية بالفعالية، من المتوقع أن يترتب عليه تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة، تمثيلاً مع نموذج خطر المراجعة.

وفي دراسة قام بها (Abbott, et al., 2012b) على عينة من ١٠٠٠ شركة<sup>(١)</sup>، وجد أن المساعدة المباشرة التي يقدمها نشاط المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي يساهم في زيادة كفاءة المراجعة الخارجية، وينتج عن تلك المساعدة تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة، وفي نفس السياق، يتفق الباحث مع ما توصلت إليه دراسة (Pizzini et al., 2015) بوجود علاقة عكسية بين جودة نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة Audit Reporting Lag، ويعتل ذلك بأن زيادة جودة نشاط المراجعة الداخلية يخفض بصورة جوهرية خطر الرقابة، والذي يسمح للمراجع الخارجي بتخفيض ساعات العمل المخططة وجهد المراجعة الخارجية، وهو ما يقود نحو تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة.

ويرى كل من (Lin et al., 2011; Prawitt et al., 2011) أنه لا يمكن القبول بنتائج الدراسة السابقة وذلك لوجود أوجه قصور في الدراسات المسحية التي قام بها معهد

(١) - اعتمدت دراسة (Pizzini, et al., 2015) على الدراسة المسحية التي قام بها معهد المراجعين الداخليين في مجال تقييم جودة المراجعة الداخلية، حيث اعتمد المعهد على خمس محددات لجودة المراجعة الداخلية، هي الكفاءة والموضوعية ومجال عمل نشاط المراجعة الداخلية وطبيعة المجالات التي يتم تناولها سواء كانت مالية أو غير مالية وأخيراً تكلفة الاستثمار في نشاط المراجعة الداخلية مقارنة بالأقسام الأخرى في الشركة، لمزيد من التفصيل انظر دراسة (Pizzini, et al., 2015).



المراجعين الداخليين، في محاولة منهما للاعتراض على النتائج التي خلصت إليها دراسة (Pizzini, et al., 2015)، حيث يرون أن الشركات التي تساهم في المسح الذي يجريه معهد المراجعين الداخليين تتصف بكبر حجمها ويكون نشاط المراجعة الداخلية بها ذو طبيعة معقدة، وهي بذلك لا تمثل معظم أنشطة المراجعة الداخلية في الممارسات العملية ومن وجهة نظرهم أن هذا يرجع إلى التدخل الشخصي في اختيار العينة محل المسح.

كما يوجد محاولات في فكر المراجعة للربط بين المساهمات التي يقدمها نشاط المراجعة الداخلية وإنجاز عملية المراجعة الخارجية *audit delay*، وكيف أن التنسيق والتفاعل بين المراجع الداخلي والخارجي يؤثر في تقارير الإدارة، وهذا ما أكدت عليه إحدى الدراسات المسحية (Abbott et al., 2012a) التي تمت على مديري المراجعة الداخلية، بأن استخدام المراجع الخارجي لموظفي المراجعة الداخلية يترتب عليه تخفيض الفترة بين إعداد القوائم المالية من جانب الإدارة ونشر تقرير المراجع الخارجي، كما وجدت الدراسة أن التنسيق بين قسم المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي يؤدي إلى زيادة كفاءة عملية المراجعة الخارجية، وتم اشتقاق هذا الأثر نتيجة لاستخدام فريق المراجعة الداخلية في عملية المراجعة الخارجية، إلا أن دراسة (Pizzini et al., 2015) إتفقت وتعارضت مع دراسة (Abbott et al., 2012a)، حيث اتفقت معها في أن زيادة جودة نشاط المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير مراجعة القوائم المالية *audit delay*، خاصة عندما يقوم المراجع الخارجي بالاعتماد على المهام التي نفذتها إدارة المراجعة الداخلية، إلا أنها تعارضت معها في مجال استخدام إدارة المراجعة الداخلية كمساعدين للمراجع الخارجي في عملية المراجعة.

وبرز مسار بحثي يحاول الربط بين مصدر نشاط المراجعة الداخلية كأحد الوظائف المحاسبية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، حيث قد يترتب على الإسناد الخارجي للوظائف المحاسبية *Accounting Outsourcing* تخفيض خطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، وكذلك تخفيض جهد المراجعة الخارجية وهو ما ينعكس على فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية، إلا أن الإسناد الخارجي للوظائف المحاسبية يتطلب زيادة التنسيق بين المراجع الخارجي القائم على مراجعة القوائم المالية وإدارة شركة عميل المراجعة والطرف الثالث الذي يقدم خدمات الوظائف المحاسبية، وضعف هذا التنسيق قد يلقي بظلاله على فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية، وهذا ما تناولته دراسة (Cullinan and Zheng,

(2017) حيث استنتجت وجود علاقة بين الإسناد الخارجي للوظائف المحاسبية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، حيث تزداد فترة إصدار تقرير المراجعة بيومين أو ثلاثة أيام في الشركات التي تسند الوظائف المحاسبية لطرف خارجي مقارنة بالشركات التي تحتفظ بأداء الوظائف المحاسبية داخل الشركة (Insourcing، وتنفي دراسة Wan-Hussin and Bamahros, 2015) هذه العلاقة، حيث تناولت الربط بين مصدر نشاط المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، وتوصلت إلى عدم وجود أدلة على وجود تأثير لمتغير مصدر نشاط المراجعة الداخلية سواء كان خارجي أو داخلي على توقيت إصدار تقرير المراجعة، هذا من ناحية.

ومن ناحية أخرى، يعتقد الباحث بوجود علاقة قوية بين فعالية لجنة المراجعة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، حيث أن أثر جودة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة قد يتوقف على فعالية لجنة المراجعة، ويؤكد وجهة نظر الباحث دراسة (Abernathy, et al., 2014) التي تناولت دراسة العلاقة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة (مع التمييز بين نوع الخبرة سواء كانت خبرة محاسبية أم خبرة تنفيذية) وتوقيت إصدار التقارير المالية، ووجدت الدراسة تأثير جوهري للخبرة المحاسبية التي يتمتع بها أعضاء لجنة المراجعة مقارنة بالخبرة في مجال الأعمال التنفيذية على توقيت إصدار التقارير المالية، وعللت ذلك بأن الخبرة المحاسبية لرئيس وأعضاء لجنة المراجعة تساهم في زيادة فعالية لجنة المراجعة في مجال توقيت إصدار التقارير المالية، وهذه النتائج كانت محل اهتمام دراسة (Sultana, et al., 2015) التي تناولت العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة في استراليا، ووجدت الدراسة أن أعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرة المالية والخبرة السابقة في مجال لجان المراجعة ارتبط بها انخفاض فترة إصدار تقرير المراجعة.

ويضيف الباحث بعداً جديداً كمحدد لتوقيت إصدار المراجع الخارجي لتقرير المراجعة، ألا وهو مدى الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، فإذا توافرت قناعات لدى المراجع الخارجي بزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الأدلة التي قام بجمعها، فإنه يتخذ قرار بالاعتماد من عدمه على نشاط المراجعة الداخلية إما من خلال الاعتماد على المهام التي نفدها المراجعين الداخليين أو استخدامهم كمساعدين له في عملية المراجعة

الخارجية وتحت إشرافه، وهو ما ينعكس على كفاءة المراجعة الخارجية بتخفيض ساعات عمل المراجعة الخارجية، وإمكانية إصدار تقرير المراجعة الخارجية في وقت مبكر مقارنة بعدم الاعتماد على نشاط المراجعة الخارجية.

ومما سبق يتوقع الباحث إمكانية قيام نشاط المراجعة الداخلية بدور محوري في تحديد توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، ويكتمل هذا الدور المحوري بفعالية لجنة المراجعة، فإذا جمع المراجع الخارجي أدلة كافية عن جودة أداء المهام التي يقوم بها المراجع الداخلي، وأنه يتمتع بالاستقلال والموضوعية لممارسة المهام المكلف بها، كما أنه على قدر كافي من المقدرة المهنية، في ظل وجود لجنة مراجعة يتمتع أعضاؤها بالخبرة المالية والمحاسبية وتعد اجتماعاتها على نحو متكرر، فقد يرغب المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية بالشركة خاصة وأن معايير المراجعة الخارجية تشجعه على ذلك، إما أن يعتمد على المهام التي نفذها المراجع الداخلي أو حتى استخدامه كمساعد له في عملية المراجعة الخارجية تحت إشرافه، ويترجم هذا الاعتماد إلى تخفيض ساعات المراجعة الخارجية، بما يمكنه من إصدار تقرير المراجعة الخارجية في وقت أقصر مقارنةً بعدم توافر تلك المقومات في المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، وهذا ما يختبره الباحث في مجال الدراسة الميدانية.

#### ٤ - المتغيرات والفروض:

تمشياً مع أهداف البحث التي يسعى الباحث إلى تحقيقها، فإن المتغير التابع في هذا البحث يتمثل في فترة إصدار تقرير المراجعة وهي الفترة التي يستغرقها المراجع الخارجي في مراجعة التقارير المالية للشركة أي الفترة من تاريخ إنتهاء السنة المالية للشركة وحتى توقيع المراجع الخارجي على تقرير المراجعة الخارجية، بينما تتمثل المتغيرات المستقلة في محددات جودة نشاط المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة كمحدد لفعالية جودة المراجعة الداخلية، والتي أمكن للباحث استنتاجها من فكر المراجعة، وفي ضوء ما سبق، يمكن صياغة الفرض العام للبحث على النحو التالي:

**فرض العدم:** لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين جودة المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة.

**الفرض البديل:** توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين جودة المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة.

ويرى الباحث أنه يوجد العديد من العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة الداخلية وتنعكس على فترة إصدار تقرير المراجعة، ومن بين تلك العوامل، نجد العوامل البيئية المرتبطة بالمتطلبات التشريعية والتنظيمية ومنها معايير المراجعة التي تحكم عمل المراجع الخارجي في الاعتماد على المراجعة الداخلية، وتكون مبرراً لهذا الاعتماد، على الأقل في حالة فشل عملية المراجعة الخارجية، فضلاً عن معايير المراجعة الداخلية، كذلك يوجد عوامل أخرى ترتبط بنشاط المراجعة الداخلية، بمعنى أن دور نشاط المراجعة الداخلية في التأثير على فترة إصدار تقرير المراجعة يتوقف على محددات جودة المراجعة الداخلية والعوامل التي تساهم في تفعيل هذه المحددات ومنها لجنة المراجعة، والتي تمثل المتغيرات المستقلة للبحث، وهذا ما يتناوله الباحث على النحو التالي:

#### ١/٤ أثر إلتزام المراجعين الداخليين بمعايير المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة:

إن هذا الأمر كان محل اهتمام معهد المراجعين الداخليين، حيث قام بالعديد من الدراسات المسحية التي حاولت تحديد مدى الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين عند قيام المراجع الخارجي باتخاذ قرار الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، حيث يقوم معهد المراجعين الداخليين بعمل مسح شامل بصورة دورية لأخذ آراء أعضاء المعهد والتعرف على الممارسات الفعلية لنشاط المراجعة الداخلية، ويشمل هذا المسح الممارسين لنشاط المراجعة الداخلية، الشركات التي تقدم نشاط المراجعة الداخلية، وكذلك الأكاديميين، للتعرف على طبيعة ومجال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يوفرها مصدر نشاط المراجعة الداخلية (IIA 2011).

ويعتبر الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية أحد الجوانب الهامة التي يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار عند اتخاذ قرار الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية من عدمه، ولقد قام كل من (Burnaby, et al., 2009) بدراسة مدة الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية من خلال قاعدة البيانات التي وفرها الإطار العام للمعرفة لعام ٢٠٠٦، ووجد أن معظم المشاركين ووظائف المراجعة الداخلية المرتبطة بهم (٦٠%) يستخدمون المعايير والإرشادات المهنية للمراجعة الداخلية بصورة كافية، أما حوالي نسبة ٤٠% من الردود توضح عدم الإلتزام التام بكل معايير المراجعة الداخلية، وأرجع المستجوبين أسباب عدم الإلتزام بالمعايير

إلى عدم كفاية الهيكل الوظيفي للمراجعة الداخلية، اعتقاد إدارة الشركة أن نشاط المراجعة الداخلية لا تضيف قيمة، عدم توافر الوقت اللازم للالتزام بمعايير المراجعة الداخلية، أو أن الالتزام بالمعايير مستهلك للوقت، عدم تدعيم إدارة الشركة لأهمية الالتزام بالمعايير، تطبيق التعليمات الحكومية أو المعايير المحلية في البلد المحلي للشركة.

وفي دراسة قام كل من (Leung, et al., 2004) بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية في خمس دول هي استراليا، الصين، اليابان، نيوزلندا و تاوان ، ووجدت الدراسة أن هذه الدول تستخدم المعايير بدرجة مرتفعة، وكانت أكبر نسبة التزام بالمعايير في استراليا (60.8%)، وتتوعد أسباب عدم الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية بين التكاليف والنقص في الهيكل الوظيفي للمراجعة الداخلية كأسباب رئيسية لعدم الالتزام، ويعتقد الباحث أن محدد القابلية للالتزام من قبل القائمين على نشاط المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية يعتبر أحد محددات جودة نشاط المراجعة الداخلية.

وكان هذا الأمر محل اهتمام دراسة (Mitra and Yang, 2015) حيث وجدت علاقة بين الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية وتوقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، خاصة الفقرة رقم (٤٠٤) من قانون السارينز الأمريكي (SOX) في مجال تقييم جودة الرقابة الداخلية وعلاقتها بفترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

وبصورة عامة، يتوقع الباحث أن عامل القابلية للالتزام بمعايير المراجعة الداخلية يؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، فمع بقاء العوامل الأخرى على حالها، كلما زاد التزام نشاط المراجعة الداخلية بالمعايير والتعليمات المرتبطة بالمراجعة الداخلية، كلما زاد اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي يقوم بها نشاط المراجعة الداخلية، مما يكون له أثراً على كفاءة وفعالية وتكلفة عملية المراجعة ككل، أي يترتب عليه قصر فترة إصدار تقرير المراجعة.

أما عن كيفية قياس هذا المتغير، يتفق الباحث مع دراسة (مبارك، ٢٠٠٩) بأن من أهم مسؤوليات مدير المراجعة الداخلية إعداد دليل للمراجعة الداخلية يكون مرجع لكل العاملين بقسم المراجعة الداخلية، وقد يلجأ مدير المراجعة الداخلية إلى جهة خارجية تتولى إعداد هذا الدليل، ويجب أن يشمل الدليل كل التفاصيل العملية التي يتم تطويرها وتبنيها من قبل قسم

المراجعة الداخلية فيما يتعلق بتخطيط مهام المراجعة وتنفيذها وكيفية إعداد ورفع التقارير والمشورة وتبادل المعرفة والخبرة.

ويرى الباحث أن وجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة يتم إعداده في ضوء معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن الجهات المهنية يتناول واجبات ومسئوليات المراجعين الداخليين، ويحدد أهدافها والدور الذي تقوم به، وما يتعلق بمهامها هو مؤشر على الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها والصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، وبالتالي يتم وصف وتحليل العلاقة بين الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية من خلال مدى وجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة من عدمه، كذلك يمكن قياس هذا المتغير المستقل من خلال مدى التزام المراجعين الداخليين بقواعد آداب وسلوك المهنة الواردة في معايير المراجعة الداخلية، والذي قد ينعكس على ثقة المراجع الخارجي في إجراءات المراجعة الداخلية وإمكانية الاعتماد على المراجعين الداخليين في تنفيذ بعض مهام المراجعة الخارجية أو حتى الاعتماد على المهام التي قاموا بمراجعتها، مما ينعكس على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

**وفي ضوء ما سبق، يمكن صياغة الفرض الأول على النحو التالي:**

**فرض العدم:** لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين التزام المراجعين الداخليين بمعايير المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة.

**الفرض البديل:** توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التزام المراجعين الداخليين بمعايير المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة.

**٢/٤ أثر المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين على فترة إصدار تقرير المراجعة:**

تعتبر المقدرة المهنية للأفراد القائمين على نشاط المراجعة الداخلية كنواحي شخصية ترتبط بالمراجع الداخلي أحد محددات جودة نشاط المراجعة الداخلية، وتتمثل المحددات الفرعية للمقدرة المهنية للمراجع الداخلي كما سبق بيانه في الخلفية التعليمية، الشهادات المهنية، برامج التدريب الداخلي، مدى تدعيم الشركة للتدريب المستمر، وجود نظام يحدد المسؤوليات، مراجعة إجراءات وأوراق العمل، التخطيط للعمل، الخبرة والمعرفة بالشركة، الخبرة والمعرفة في مجال المراجعة.

وبصورة عامة، يتوقع الباحث أن المقدرة المهنية لفريق المراجعة الداخلية في الشركة يؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، فمع بقاء العوامل الأخرى على حالها، كلما زادت المقدرة المهنية للقائمين على نشاط المراجعة الداخلية وما يرتبط بها من محددات، كلما زاد اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي يقوم بها نشاط المراجعة الداخلية، مما يكون له أثراً على كفاءة وفعالية وتكلفة عملية المراجعة ككل، أي يترتب عليه قصر فترة إصدار تقرير المراجعة.

ويرى الباحث أنه يمكن وصف وتحليل العلاقة بين المقدرة المهنية للمراجع الداخلي وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية من خلال مجموعة من المتغيرات الفرعية للعاملين في نشاط المراجعة الداخلية، والتي قد تؤثر على إجراءات القيام بالمراجعة الخارجية، وتتمثل تلك المتغيرات في الخلفية التعليمية للمراجع الداخلي، ومدى وجود برامج للتدريب الداخلي وتدعيم الشركة لبرامج التعليم المهني المستمر للمراجعين الداخليين، كذلك عضوية المراجعين الداخليين في المنظمات المهنية الدولية للمراجعة الداخلية، التخطيط الجيد للمهام المكلف المراجع الداخلي ووجود نظام لمتابعة تنفيذ تلك المهام فضلاً عن خبرة المراجع الداخلي بكل من مجال عمل الشركة والمراجعة الخارجية والشهادات المهنية التي حصل عليها المراجع الداخلي.

**وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة الفرض الثاني على النحو التالي:**

**فرض العدم:** لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين زيادة مستوى المقدرة المهنية للأفراد القائمين على نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة.

**الفرض البديل:** توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين زيادة مستوى المقدرة المهنية للأفراد القائمين على نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة.

**٣/٤ أثر إستقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة:**

في السنوات الحديثة زادت أهمية استقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية، وكان الدافع وراء هذه الأهمية أن المراجعة الداخلية تعتبر الركن الركيز أو حجر الأساس في ممارسات حوكمة الشركات، ولقد سبق القول أن محددات الموضوعية للمراجع الداخلي تتمثل في أهمية الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية وعلاقتها بلجنة المراجعة، إمكانية الوصول

للجنة المراجعة، القدرة على إخضاع أي نشاط في الشركة للمراجعة، عدم تعارض المهام المكلف بها المراجع الداخلي، المستوى الذي تقدم له نتائج تقارير المراجعة الداخلية، ويستخدم عادة المراجع الخارجي استقلال نشاط المراجعة الداخلية (علاقة التقرير) كمعيار أكثر أهمية في تقييم موضوعيتها، وهيكل المكافآت (ثابتة أو متغيرة).

وهذا ما أكدته دراسات (Leung et al. 2004; Burnaby et al., 2007) بأن غالبية المستجوبين من مديري المراجعة الداخلية يقومون بالتقرير للجان المراجعة ويتاح لهم إجراء مقابلات خاصة، ويسهل الوصول للجنة المراجعة، كما ركزت دراسة (Christopher et al., 2009) على العوامل التي تهدد استقلال المراجع الداخلي في علاقته بالإدارة ولجنة المراجعة، على عينة من الشركات الاسترالية، ومن العوامل التي ركزت عليها وتهدد استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية عدم التقرير الوظيفي إلى لجنة المراجعة، كما أن لجنة المراجعة ليست هي الجهة الوحيدة المسؤولة عن تعيين وإقالة أعضاء فريق المراجعة الداخلية وأخيراً نقص الخبرة المحاسبية لدى أعضاء لجنة المراجعة.

وأما فيما يتعلق بخط التقرير لنشاط المراجعة الداخلية كأحد المتغيرات التنظيمية التي تؤثر في جودة نشاط المراجعة الداخلية، تقترح دراسة (Gray and Hunton, 2011) أنه في بعض الحالات، يقل اعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية عندما يتم التقرير إلى رئيس مجلس إدارة الشركة مقارنة بالتقرير للجنة المراجعة، بسبب الاختلافات في تقدير المراجع الخارجي لكفاءة وموضوعية قسم المراجعة الداخلية في ظل علاقات تقرير مختلفة، ويتوقع الباحث أن نتيجة الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية في ضوء هذه المتغيرات يترجم إلى التأثير في الوقت اللازم لمراجعة التقارير المالية.

وبصورة عامة، يتوقع الباحث أن إستقلال وموضوعية المراجعة الداخلية في الشركة يؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، فمع بقاء العوامل الأخرى على حالها، كلما تمتع نشاط المراجعة الداخلية بالاستقلال والموضوعية وما يرتبط بها من محددات، كلما زاد اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي يقوم بها نشاط المراجعة الداخلية، مما يكون له أثراً على كفاءة وفعالية وتكلفة عملية المراجعة ككل، أي يترتب عليه قصر فترة إصدار تقرير المراجعة.



ويرى الباحث أنه يمكن وصف وتحليل العلاقة بين استقلال وموضوعية المراجع الداخلي في علاقته بتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية من خلال مجموعة من المتغيرات المستقلة الفرعية التي تؤثر في مدى اعتماد المراجع الخارجي على إجراءات المراجعة الداخلية والتأثير على الفترة الزمنية اللازمة لإنجاز المراجع الخارجي لمهامه، وتتمثل تلك المتغيرات في مدى خضوع المراجع الداخلي للإدارة وبالتالي فقدان الاستقلال نتيجة لعلاقات الألفة المحتملة، التبعية الوظيفية للمراجع الداخلي، ومدى قيام المراجع الداخلي بمراجعة مهام الإدارة العليا التي يخضع لها، ومدى وجود نظام للمرتبات والحوافز تتحكم فيه إدارة الشركة، وأخيراً التبعية التقريرية للمراجعة الداخلية.

**وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة الفرض الثالث على النحو التالي:**

**فرض العدم:** لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين زيادة مستوى استقلال وموضوعية الأفراد القائمين على نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة.

**الفرض البديل:** توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين زيادة مستوى استقلال وموضوعية الأفراد القائمين على نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة.

**٤/٤؛ أثر جودة تنفيذ مهام نشاط المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة:**

سبق وأن أكد الباحث على أن المحددات التي يعتمد عليها المراجع الداخلي في تقييم جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية تتمثل في وجود نظام لمراقبة جودة أداء نشاط المراجعة الداخلية، والذي قد تتمثل مكوناته في نظام يعرف المسؤوليات، مراجعة الإجراءات وأوراق العمل، التخطيط للعمل، الوقت المنقضي في عمليات المراجعة، عدد الأنشطة التي تم فحصها، مدى إمكانية استخدام أسلوب العينات، التوثيق الكمي والنوعي لأوراق العمل، جودة تقارير المراجعة الداخلية، إجراءات المتابعة المطبقة، والإشراف على عمل نشاط المراجعة الداخلية.

وبصورة عامة، فإن توافر محددات جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بالمستوى الكافي، يترتب عليها زيادة اعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية، مما قد ينعكس على توفير مجهود مراجعة العديد من الأنشطة التي يقوم بها المراجع الخارجي، أي قد تزداد

إمكانية مراجعة القوائم المالية في وقت أقل مقارنة بالمستويات المنخفضة من محددات مجال عمل نشاط المراجعة الداخلية، وهذا قد ينعكس على فترة إصدار تقرير المراجعة الداخلية. وعلى الرغم من أنه يمكن الاستناد إلى مدى التزام نشاط المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية في قياس جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية والسابق الإشارة إليه، حيث أن هذه المعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين تحدد ما ينبغي أن تكون عليه واقع الممارسة المهنية لنشاط المراجعة الداخلية، إلا أنه يمكن وصف وتحليل العلاقة بين جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار المراجعة الخارجية من خلال مجموعة من المتغيرات المستقلة الفرعية التي تتمثل في مدى توثيق إجراءات المراجعة الداخلية وبالتالي سهولة وصول المراجع الخارجي لها، ومدى وجود نظام للإشراف على ومتابعة المهام المكلف بها المراجعين الداخليين (والتي تؤثر على سرعة وجودة تنفيذ تلك المهام وإمكانية استغلال المراجع الخارجي للوقت بكفاءة)، ومدى استجابة لجنة المراجعة ومجلس الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية، ومدى توفير الموارد اللازمة للممارسة أنشطة المراجعة الداخلية على الوجه الأكمل.

وبالتالي في ضوء ما سبق، يمكن صياغة الفرض الرابع على النحو التالي:  
**فرض العدم:** لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين زيادة مستوى جودة تنفيذ مهام نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة.  
**الفرض البديل:** توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين زيادة مستوى جودة تنفيذ مهام نشاط المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجعة.

#### ٥/٤ دور لجنة المراجعة في تفعيل محددات نشاط المراجعة الداخلية:

في السنوات الحالية، أخذت لجنة المراجعة دور حوكمي هام في التنسيق والإشراف على الاتصالات بين الإدارة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي، حيث أن وجود لجنة مراجعة فعالة يحسن من بيئة عمل المراجعة الداخلية في الشركة، ويتفق الباحث مع ما توصلت إليه دراسة (Gramling, et al., 2004) بأن جودة العلاقة بين نشاط المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة تساهم في تدعيم وتوفير البيئة الملائمة لممارسة أنشطة المراجعة الداخلية، وبالتالي ينظر إلى لجنة المراجعة على أنها ضمان رئيسي لموضوعية المراجع الداخلي، وجودة هذه العلاقة تتوقف على مجموعة من العوامل منها أن يكون على الأقل أحد أعضاء لجنة

المراجعة له خبرة في مجال المحاسبة والتمويل وعدم وجود قيود على المقابلات بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة وأن تكون هذه المقابلات خاصة.

ويتوقع الباحث أن وجود لجنة المراجعة ذات الخبرات في مجال المحاسبة والمراجعة ونظم المعلومات، قد تترك أثراً على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، مقارنة بمحددات جودة المراجعة الداخلية، مما ينعكس على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، وهذا ما أكدت عليه النتيجة التي توصلت لها دراسة (Ika and Ghazali, 2012) بأن لجنة المراجعة الفعالة تلعب دور محوري في خفض فترة إعداد ونشر التقارير المالية وبالتالي خفض فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية، ويتفق الباحث مع نتائج دراسة (Yadirichukwu and Ebim-obowei, 2013) بوجود تأثير جوهري لكل من استقلال لجنة المراجعة والخبرة المالية والمحاسبية التي يتمتع بها الأعضاء على فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية، وهي نفس النتائج التي توصلت لها دراسة (Kogilavani and Noor, 2013)، أما دراسة (Bambang, et al., 2013) وجدت علاقة جوهريّة ذات دلالة إحصائية بين عدد أعضاء لجنة المراجعة وفترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

ويرى الباحث أنه يمكن وصف وتحليل العلاقة بين دور لجنة المراجعة في تفعيل جودة المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، من خلال مجموعة من المتغيرات المستقلة الفرعية التي تتمثل في مدى عدم وجود قيود على مقابلة المراجعين الداخليين مع لجنة المراجعة، زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرة المالية والمحاسبية، تكرار اجتماعات لجنة المراجعة، وزيادة عدد الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين في لجنة المراجعة، ومدى مسئولية لجنة المراجعة عن تعيين وإقالة مدير المراجعة الداخلية.

**وفي ضوء ما سبق، يمكن صياغة الفرض الخامس على النحو التالي:**

**فرض العدم:** لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين زيادة مستوى فعالية لجنة المراجعة وفترة إصدار تقرير المراجعة.

**الفرض البديل:** توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين زيادة مستوى فعالية لجنة المراجعة وفترة إصدار تقرير المراجعة.

ويلخص الجدول رقم (١) المتغيرات المستقلة الرئيسية والفرعية السابق تناولها والعلاقة المتوقعة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة.

### جدول رقم (١)

أسس اختبار المتغيرات المستقلة والعلاقة المتوقعة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة

العلاقة المتوقعة مع المتغير التابع	طريقة اختبار المتغيرات المستقلة	المتغيرات	
		المتغير المستقل	المتغير التابع
عكسية	١-وجود دليل أداء للمراجعة الداخلية بالشركة. ٢-التزام المراجع الداخلي بقواعد وآداب وسلوك مهنة المراجعة الداخلية.	(١) الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية	فترة إصدار تقرير المراجعة
عكسية	١-الخلفية التعليمية للمراجع الداخلي. ٢-وجود برامج التدريب الداخلي وتدعيم الشركة لبرامج التعليم المهني المستمر. ٣-العضوية بالمنظمات المهنية الدولية للمراجعة الداخلية. ٤-التخطيط الجيد ووجود نظام لمتابعة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية. ٥-خبرة ومعرفة المراجع الداخلي بمهام المراجعة الداخلية. ٦-خبرة ومعرفة المراجع الداخلي بمهام المراجعة الداخلية. ٧-الحصول على شهادات مهنية في المراجعة الداخلية.	(٢) المقدرة المهنية لنشاط المراجعة الداخلية	
عكسية	١-مدى خضوع المراجع الداخلي لإدارة الشركة. ٢-التبعية الوظيفية لإدارة للمراجعة الداخلية. ٣-التبعية التقريرية لإدارة للمراجعة الداخلية. ٤-مراجعة مهام الإدارة العليا. ٥-نوع نظام المرتبات والحوافز في الشركة. ٦-وجود لجنة مراجعة فعالة	(٣) استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية	
عكسية	١-توثيق إجراءات المراجعة الداخلية. ٢-وجود نظام للإشراف والمتابعة. ٣-مدى الاستجابة لتوصيات المراجعة الداخلية. ٤-دعم الإدارة العليا وتوفير الموارد المطلوبة.	(٤) جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية	
عكسية	١-القيود على مقابلات المراجع الداخلي مع لجنة المراجعة. ٢-عدد الأعضاء ذوي الخبرة المالية والمحاسبية. ٣-المسؤولية عن تعيين وإقالة مدير المراجعة الداخلية. ٤-تكرار اجتماعات لجنة المراجعة. ٥-عدد الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين.	(٥) فعالية لجنة المراجعة	

المصدر: إعداد الباحث

## ٥ - الدراسة الميدانية:

لتحقيق هدف البحث والذي يتمثل في دراسة العلاقة بين توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي كمتغير تابع ومحددات جودة نشاط المراجعة الداخلية كمتغيرات مستقلة، تم إجراء دراسة ميدانية وذلك على النحو التالي:

### ١/٥ عينة الدراسة الميدانية:

روعي في اختيار عينة الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها ممن تتوافر لديهم الخبرة العملية والقدرة على الحكم على جودة نشاط المراجعة الداخلية كمتغير مستقل رئيسي في هذه الدراسة، ولذا تضمنت العينة ١٦٢ مفردة، منها ١٠١ مفردة من المراجعين الخارجيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في محافظتي الإسكندرية والقاهرة في جمهورية مصر العربية، ٦١ مفردة من مراجعي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات (القطاع الثاني) المسؤولين عن مراجعة شركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال.

### ٢/٥ أسلوب جمع بيانات الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة الميدانية على استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء المرفقة في الملاحق، حيث تم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى ست أجزاء يتناول كل جزء أحد المتغيرات المستقلة والتي تعبر عن أحد فروض الدراسة، حيث يضع المستقصي منه علامة أسفل درجة الموافقة التي تعكس وجهة نظره، حيث تم وضع خمس رتب للموافقة، من خلال الاعتماد على مقياس ليكرت Likert Scale خماسي الأبعاد، بحيث تم إعطاء بدائل لكل اختيار (موافق جداً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق جداً)، وتم إعطاء أوزان لهذه البدائل تنازلياً على التوالي من ٥ إلى ١.

ولقد تم توزيع عدد ١٦٢ نسخة من قائمة الاستقصاء، منها ١٠١ قائمة استقصاء على مكاتب المحاسبة والمراجعة خاصة الكبيرة منها، ٦١ قائمة استقصاء على مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات، وبلغ عدد قوائم الاستقصاء التي تم جمعها ١٢٨ قائمة، منها ٧٢ قائمة تخص المراجعين الخارجيين، وتم استبعاد عدد (٩) قوائم لعدم استيفائها متطلبات التحليل وأصبح عدد قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل (٦٣) قائمة، والباقي ٥٦ قائمة من مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات، وتم استبعاد عدد (٤) قوائم غير مكتملة وأصبح عدد قوائم

الاستقصاء الصالحة للتحليل (٥٢) قائمة، ويوضح الجدول (١) بيان بقوائم الاستقصاء الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل:

### جدول (١) وصف لعدد نسخ قائمة الاستقصاء الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل

بيان	عينة المراجعين الخارجيين	عينة مراقبي الجهاز المركزي	الإجمالي
عدد النسخ الموزعة	١٠١	٦١	١٦٢
عدد النسخ المستلمة	٧٢	٥٦	١٢٨
عدد النسخ غير المكتملة	٩	٤	١٣
عدد النسخ الصالحة للتحليل	٦٣	٥٢	١١٥

### ٣/٥ مدى صدق وصلاحيّة قائمة الاستقصاء:

يقصد بصدق قائمة الاستقصاء التأكيد من أنها تقيس ما وضعت لقياسه، ومن أجل التأكيد من صدق وصلاحيّة محتويات قائمة الاستقصاء كأداة للدراسة، فقد تم عرضها في صورتها الأولية على مجموعة من الأساتذة المتخصصين ذوي الخبرة في مجال المحاسبة المراجعة، بهدف تحكيمها وإبداء آرائهم حول دقة وسلامة صياغتها وترابط فقراتها، ولقد تم أخذ جميع الملاحظات والمقترحات في الاعتبار عند تطوير النسخة النهائية من قائمة الاستقصاء، وذلك من خلال حذف بعض الفقرات أو تعديلها أو إعادة صياغتها مرة أخرى، مما يؤكد صدق المحتوى ووضوح المضمون، وتوافر درجة عالية من التوافق والاتساق الداخلي بين محتويات وفقرات قائمة الاستقصاء.

ولقد تم تطبيق اختبار ألفا كرونباخ Alpha Cronbach's Test، باعتباره أكثر أساليب تحليل الاعتمادية دلالة في دراسة وتحليل درجة التماسك الداخلي بين محتويات ونود قائمة الاستقصاء، وذلك بغية التأكيد من توافر خاصية الثبات Reliability في المقاييس المستخدمة في أداة البحث، ورغبة في تقليل أخطاء القياس العشوائي، والتوصل إلى مقاييس يمكن الاعتماد عليها في دراسات مستقبلية.

ويوضح الجدول (٢) نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس الثبات والاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء لعينة المراجعين الخارجيين وعينة مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات، ويتراوح معامل هذا الاختبار بين (صفر، واحد)، وكلما اتجه معامل هذا الاختبار نحو القيمة (١)

كلما زاد الصدق الداخلي لقائمة الاستقصاء، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Gliem and R. Gliem, 2003) بأن المستوى المقبول لهذا المقياس ٧٠%.

### جدول (٢) نتائج اختبار الثقة لعينة المراجعين الخارجيين وعينة مراقبي الجهاز المركزي

Excluded <sup>a</sup>	N of Items	Cronbach's Alpha	%	N	
zero	33	0.876	100%	63	عينة المراجعين الخارجيين
zero	33	0.913	100%	52	عينة مراقبي الجهاز المركزي

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

وتشير نتائج اختبار الصدق الداخلي لعينة المراجعين الخارجيين، أنه يمكن الثقة في ردود هذه العينة بنسبة ٨٧.٦% (معامل اختبار ألفا كرنباخ ٠.٨٧٦). كما هو موضح في جدول (٢)، وهذه النسبة تعبر عن مستوى صدق داخلي جيد، كما أن نتائج اختبار الصدق الداخلي لعينة مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات بلغ ٩١.٣% (معامل اختبار ألفا كرنباخ ٠.٩١٣) ويعتبر مستوى جيد للثقة في عينة الباحثين وبالتالي يمكن الاعتماد على ما تضمنته قائمة الاستقصاء والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف البحث.

### ٥/٤: الأساليب الإحصائية المستخدمة لاختبار الفروض:

حتى يقوم الباحث باختبار تأثير جودة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، اعتمد الباحث على مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة البرامج الجاهزة للعلوم الاجتماعية الطبعة العشرون (SPSS, Version, 20).

وفي مجال تحديد نوعية الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل أراء العينتان، يتطلب ذلك تحديد توزيع المجتمع الذي تم سحب العينتان منه، وأحد الاختبارات الإحصائية المستخدمة في ذلك، نجد اختبار كولموجروف سيمرنوف Kolmogorov-Smirnov، وهذا الاختبار يختبر فرض العدم بأن المشاهدات المتعلقة بمتغير معين تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك عندما تكون قيمة P-value أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥)، وقام الباحث بإجراء هذا الاختبار على عينة المراجعين الخارجيين وكذلك عينة مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات، واتضح أن قيمة P-Value لكل مفردات العينتان أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٥) مما يعني رفض فرض العدم وعدم صلاحية الاعتماد على الاختبارات المعلمية، وهذا الأمر يتطلب الاعتماد

على الأساليب الإحصائية للاختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests، والاختبارات اللامعلمية هي اختبارات لا يعتمد إحصائية الاختبار فيها على معالم المجتمع، كما أنها لا تقترض توزيع معين للبيانات ولذا فهي تعرف باختبارات التوزيع الحر Distribution Free Tests.

**ولقد قام الباحث بإجراء الاختبارات الإحصائية التالية:**

- ١- اختبار فريدمان **Friedman Test**: لمقارنة آراء المشاركين في الدراسة، حيث يقوم هذا الاختبار بإعطاء ترتيب لكل سؤال من الأسئلة، ويعكس هذا الترتيب الأهمية التي تعطىها كل عينة لمجموعة من الأسئلة في قائمة الاستقصاء، وذلك على مستوى العینتان كل على حدة من المراجعين الخارجيين ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات.
  - ٢- استخدام اختبار مان ويتني **Mann-Whitney Test**: بغية تحديد الاختلافات الجوهرية لآراء العینتان، حول الأسئلة التي تعكس العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، من خلال رفض أو قبول فرض العدم Null Hypothesis بعدم وجود اختلافات جوهرية بين العینتين.
- والقاعدة القرارية في هذا الاختبارات أن يتم مقارنة مستوى دالة الاختبار المحسوبة (Asymp. Sig. (2-tailed) أي P-Value مع مستوى المعنوية المقبولة ( $\alpha=0.05$ )، فإذا كان مستوى دالة الاختبار المحسوبة (P-Value) أكبر من مستوى المعنوية المقبولة، نقبل فرض العدم بعدم وجود اختلافات جوهرية بين العینتان المستقلتان، والعكس صحيح برفض فرض العدم، وهذا هو الاتجاه الأكثر استخداماً وشيوعاً في دراسات العلوم الاجتماعية

**٥/٥ نتائج الاختبارات الإحصائية لفروض البحث:**

**١/٥/٥ نتائج الاختبارات الإحصائية لأثر الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية:**

فيما يتعلق بالمتغيرات التي تناولت أثر الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية، تمثلت في متغيرات الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية (X11)، ووجود دليل للمراجعة الداخلية (X12)، والالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة (X13)، ووفقاً للنتائج التي يظهرها اختبار فريدمان لآراء كل عينة على حدة والذي يوضحه



الجدول رقم (٣)، نجد أن كلا العينتان اتفقتا على ترتيب الأهمية النسبية لتلك المتغيرات، حيث احتل متغير الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الدولية الصادرة عن المنظمات المهنية الأهمية الأولى من حيث تأثيره على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، واختلفت العينتان في ترتيب الأهمية النسبية لمتغير الالتزام بقواعد آداب وسلوك مهنة المراجعة الداخلية، ومتغير وجود دليل للمراجعة الداخلية في الشركة.

### جدول (٣) نتائج اختبار فريدمان Friedman Test ومان ويتني Mann-Whitney Test لمتغيرات الالتزام بالمعايير المهنية لعينتي المراجعين الخارجيين ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات

اختبار مان ويتني بين العينتين		اختبار فريدمان لكل عينة		المتغير
Test Statistics <sup>a</sup>		Mean Rank		
معنوية الاختلافات	Asymp. Sig.	عينة مراقبي الجهاز	عينة المراجع خارجي	
اختلاف	0.000	2.25	2.14	X11
اختلاف	0.001	1.82	1.98	X12
اختلاف	0.010	1.93	1.87	X13
		Test Statistics <sup>a</sup>		
		52	63	N
		15.083	21.574	Chi-Square
		2	2	Df
		.001	.000	Asymp. Sig.
a. Grouping Variable: sample		a. Friedman Test		

كما أن مستوى المعنوية المحسوب لعينة المراجعين الخارجيين (Chi-Square = 21.574, Asymp. Sig. = 0.000) ، وكذلك لعينة مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات (Chi-Square = 15.083, Asymp. Sig. = 0.001) وهما أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ )، مما يعني أن كلا العينتان ترفضان فرض العدم، والقبول بالفرض البديل بوجود

تأثير جوهرى للالتزام بمعايير المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

أما على مستوى العينتان معاً، لتحديد الاختلافات الجوهرية لأراء العينتان حول التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الداخلية الدولية، باستخدام اختبار مان ويتني -Mann Whitney Test، والذي يوضحه الجدول (3) نجد أن قيمة P-Value المحسوبة للثلاث متغيرات على التوالي (0.000, 0.001, 0.010) أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ )، مما يعنى وجود اختلافات جوهرية بين أراء العينتان، وبالتالي رفض فرض العدم بعدم وجود اختلافات جوهرية لأراء العينتان حول تأثير الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، وبالتالي قبول الفرض البديل لهذه المتغيرات.

٢/٥/٥ نتائج الاختبارات الإحصائية لأثر المقدرة المهنية للمراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية:

تتمثل المتغيرات التي تناولت المقدرة المهنية للمراجعة الداخلية في الخلفية التعليمية للمراجع الداخلي (X21)، وجود برامج التدريب الداخلي وتدعيم الشركة لبرامج التعليم المهني المستمر (X22)، عضوية المراجعين الداخليين بالمنظمات المهنية الدولية (X23)، التخطيط الجيد ووجود نظام لمتابعة التنفيذ (X24)، خبرة ومعرفة المراجع الداخلي بمجال عمل الشركة (X25)، خبرة ومعرفة المراجع الداخلي بمهام المراجعة الداخلية (X26)، الشهادات المهنية التي يحصل عليها المراجع الداخلي (X27)، وأخيراً الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي (X28)، ويلخص الجدول (٤) نتائج الاختبارات الإحصائية لأثر المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، والتي يمكن إبراز نتائجها على النحو التالي:

أولاً على مستوى كل عينة، وبحث مدى الأهمية النسبية التي تعطيها كل عينة لكل متغير من المتغيرات باستخدام اختبار فريدمان، حاز المتغير الثاني على المركز الأول لاهتمام عينة المراجعين الخارجيين والذي يتمثل في وجود برامج التدريب الداخلي وتدعيم الشركة لبرامج التعليم المهني المستمر، بينما حاز المتغير الأول على اهتمام عينة مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات وهو الخلفية التعليمية للمراجع الداخلي، واختلف ترتيب باقي المتغيرات بين كلا العينتان.

كما أن مستوى المعنوية المحسوب لعينة المراجعين الخارجيين (Chi-Square =56.921, Asymp. Sig.=0.000) ، وكذلك لعينة مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات (Chi-Square =21.355, Asymp. Sig. = 0.003) وهما أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ )، مما يعني أن كلا العينتان ترفضان فرض العدم، والقبول بالفرض البديل بوجود تأثير جوهري للمقدرة المهنية للمراجعين الداخليين على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

ثانياً على مستوى العينتان معاً، بمقارنة نتائج العينتان وفقاً لاختبار مان ويتني Mann-Whitney Test، كما يوضحه الجدول (٤)، نجد أن قيمة دالة الاختبار المحسوبة لمتغيرات الخلفية التعليمية للمراجع الداخلي (X21)، الشهادات المهنية التي يحصل عليها المراجع الداخلي (X27)، والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي (X28) (0.000, 0.000, 0.022) على التوالي وهي أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ )، مما يعني أن كلا العينتان ترفضان فرض العدم، والقبول بالفرض البديل بوجود تأثير جوهري لهذه المتغيرات الثلاثة على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

أما باقي المتغيرات الأخرى، نجد أن مستوى المعنوية المحسوب أكبر من مستوى المعنوية المقبول، وهو ما يعني قبول فرض العدم، ورفض الفرض البديل بعدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء العينتان حول تأثير تلك المتغيرات على توقيت إصدار تقرير

جدول (٤) نتائج اختبار فريدمان Friedman Test ومان ويتني Mann-Whitney Test لمتغيرات المقدرة المهنية لعينتي المراجعين الخارجيين ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات

اختبار مان ويتني بين العينتين		اختبار فريدمان لكل عينة		المتغير
Test Statistics <sup>a</sup>		Mean Rank		
معنوية الاختلافات	Asymp. Sig.	عينة مراقبي الجهاز	عينة المراجع الخارجي	
اختلاف	0.000	5.01	3.11	X21
اتفاق	0.463	4.50	5.24	X22
اتفاق	0.424	4.36	5.06	X23
اتفاق	0.003	4.97	4.60	X24
اتفاق	0.171	4.65	5.07	X25
اتفاق	0.121	3.44	4.83	X26
اختلاف	0.000	4.63	3.81	X27
اختلاف	0.022	4.43	4.28	X28
		Test Statistics <sup>a</sup>		
		52	63	N
		21.355	56.921	Chi-Square
		287	7	Df
		.003	.000	Asymp. Sig.
a. Grouping Variable: sample		a. Friedman Test		

## المراجعة الخارجية.

## ٣/٥/٥ نتائج الاختبارات الإحصائية لأثر الاستقلال والموضوعية للمراجعة الداخلية على

## فترة إصدار تقرير المراجعة الخارجية:

تتمثل المتغيرات التي تناولت استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية في الاستقلال النسبي للمراجع الداخلي (X31)، خضوع المراجع الداخلي للإدارة (X32)، التبعية الوظيفية لإدارة الشركة (X33)، مراجعة مهام الإدارة العليا (X34)، التبعية الوظيفية لرئيس مجلس الإدارة (X35)، تحكم إدارة الشركة في نظام المرتبات والحوافز (X36)، التبعية التقريرية للجنة المراجعة (X37)، ووجود لجنة مراجعة داخلية فعالة (X38)، ويلخص الجدول (٥) نتائج الاختبارات الإحصائية لأثر استقلال وموضوعية المراجعين الداخليين على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، والتي يمكن إبراز نتائجها على النحو التالي:

أولاً على مستوى كل عينة، وفي ضوء نتائج اختبار فريدمان الذي يركز على الأهمية النسبية لكل متغير من وجهة نظر كل عينة، حاز على الترتيب الأول المتغير الثالث الذي يتناول تبعية المراجعة الداخلية لإدارة الشركة وما يترتب عليها من انخفاض قدرتها على الكشف والتقرير عن الممارسات السلبية ويخفف اعتماد المراجع الخارجي على مهام المراجعة الداخلية من وجهة نظر كلا العينتان، بينما حاز على الترتيب الثاني المتغير الأول بوجود علاقة بين سرعة انجاز المهام ومستوى الاستقلال النسبي الذي تتمتع به المراجعة الداخلية وتلى ذلك اتفاق العينتان على ترتيب المتغير الرابع لتأثير قيام المراجع الخارجي بمراجعة مهام الإدارة العليا على استقلاله وموضوعيته واختلفت وجهات نظر العينتان حول ترتيب باقي المتغيرات.

كما أن مستوى المعنوية المحسوب لعينة المراجعين الخارجيين (Chi-Square = 8.743, Asymp. Sig. = 0.272) وهو أكبر من مستوى المعنوية المقبول، ولا يعني ذلك أن عينة المراجعين الخارجيين تقبل بفرض العدم وترفض الفرض البديل لأنه تم صياغة معظم الأسئلة في هذا المحور بصورة عكسية، وأما عينة مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات مع معظم الأسئلة في هذا المحور بصورة عكسية، وهما أقل من مستوى المعنوية (Chi-Square = 54.578, Asymp. Sig. = 0.000)

المقبول ( $\alpha=0.05$ )، وهو ما يعني قبول الفرض البديل، بوجود أثر لمتغير الاستقلال والموضوعية على توقيت فترة تقرير المراجعة الخارجية.

**ثانياً على مستوى العينتان،** بمقارنة نتائج العينتان وفقاً لاختبار مان ويتي Mann-Whitney Test، كما يوضحه الجدول (٥)، فقد اتفقت العينتان على أن الاستقلال النسبي للمراجع الداخلي مبرراً لاعتماد المراجع الخارجي على نتائج مهام المراجعة الداخلية وسرعة إنجاز عملية المراجعة في أقل وقت ممكن، كما اتفقت العينتان على أن احتمال خضوع المراجع الداخلي للإدارة وفقدان الاستقلال نتيجة علاقات الألفة يخفض إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية وبالتالي فترة تقرير المراجعة الخارجية وأخيراً اتفقت العينتان على أن وجود نظام للترتيبات والحوافز يتحكم فيه إدارة الشركة إلى عدم إمكانية اعتماد المراجع الداخلي على نتائج مهام المراجعة الداخلية ورجبته في زيادة نطاق الفحص. واختلفت العينتان على الأهمية النسبية لباقي المتغيرات الأخرى التي تناولت استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية، وهذا واضح من الجدول رقم (٥) بأن مستوى المعنوية المحسوب للمتغيرات التي تناولت زيادة الاستقلال النسبي (X31)، مراجعة المراجع الخارجي لمهام الإدارة العليا (X34)، التبعية الوظيفية للمراجعة الداخلية لرئيس مجلس الإدارة (X35)، التبعية التقريرية للجنة المراجعة (X37)، وجود لجنة مراجعة فعالة (X38) هي على التوالي (Asymp. Sig. = 0.001, 0.000, 0.001, 0.002, 0.001) أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وهو ما يعني قبول الفرض البديل بأن هذه المتغيرات تؤثر على فترة تقرير المراجعة الخارجية، أما باقي متغيرات الاستقلال والموضوعية (X32, X33, X36) فعلى الرغم من أن مستوى المعنوية المحسوب أكبر من مستوى المعنوية المقبول، إلا أن هذه المتغيرات تم صياغتها في الصورة العكسية (النفى)، وبالتالي قبول الفرض البديل بوجود تأثير جوهري لها على فترة تقرير المراجعة الخارجية.

**جدول (٥) نتائج اختبار فريدمان Friedman Test ومان ويتني Mann-Whitney Test لمتغيرات الاستقلال والموضوعية لعينتي المراجعين الخارجيين ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات**

اختبار مان ويتني بين العينتين		اختبار فريدمان لكل عينة		المتغير
Test Statistics <sup>a</sup>		Mean Rank		
معنوية الاختلافات	Asymp. Sig.	عينة مراقبي الجهاز	عينة المراجع خارجي	
اختلاف	0.001	5.10	4.69	X31
اتفاق	0.086	4.47	4.53	X32
اتفاق	0.140	5.72	4.86	X33
اختلاف	0.000	4.72	4.59	X34
اختلاف	0.001	3.78	4.37	X35
اتفاق	0.162	3.88	4.20	X36
اختلاف	0.002	3.73	4.08	X37
اختلاف	0.001	3.60	4.68	X38
		Test Statistics <sup>a</sup>		
		52	63	N
		54.578	8.743	Chi-Square
		7	7	Df
		.000	.272	Asymp. Sig.
a. Grouping Variable: sample		a. Friedman Test		

**٤/٥/٥ نتائج اختبار فريدمان Friedman Test ومان ويتني Mann-Whitney Test لمتغيرات جودة تنفيذ المهام لعينتي المراجعين الخارجيين ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات:**

لاختبار تأثير جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية على فترة تقرير المراجعة الخارجية اعتمد الباحث على أربع متغيرات تمثلت في توثيق إجراءات المراجعة الداخلية (X41)، وجود نظام للإشراف ومتابعة الأداء (X42)، الاستجابة لتوصيات المراجعة الداخلية (X43)، ودعم الإدارة العليا لنشاط المراجعة الداخلية (X44)، ويلخص الجدول (٦) نتائج الاختبارات الإحصائية لأثر جودة تنفيذ مهام المراجعين الداخليين على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، والتي يمكن إبراز نتائجها على النحو التالي:

أولاً على مستوى كل عينة، وفي ضوء نتائج اختبار فريدمان الذي يركز على الأهمية النسبية لكل متغير من وجهة نظر كل عينة، فقد اتفقت العينتان على إعطاء الأهمية النسبية الأولى للمتغير الأول وهو توثيق إجراءات المراجعة الداخلية، واختلفت الأهمية النسبية لباقي المتغيرات من وجهة نظر أراء العينتان.

**جدول (٦) نتائج اختبار فريدمان Friedman Test ومان ويتني Mann-Whitney Test لمتغيرات جودة تنفيذ المهام لعينتي المراجعين الخارجيين ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات**

اختبار مان ويتني بين العينتين		اختبار فريدمان لكل عينة		المتغير
Test Statistics <sup>a</sup>		Mean Rank		
معنوية الاختلافات	Asymp. Sig.	عينة مراقبي الجهاز	عينة المراجع خارجي	
اختلاف	0.032	2.67	2.79	X41
اتفاق	0.172	2.41	2.49	X42
اتفاق	0.909	2.46	2.40	X43
اتفاق	0.640	2.45	2.31	X44
		Test Statistics <sup>a</sup>		
		52	63	N
		2.451	7.628	Chi-Square
		3	3	Df
		.484	.054	Asymp. Sig.
a. Grouping Variable: sample		a. Friedman Test		

كما أن مستوى المعنوية المحسوب وفقاً لاختبار فريدمان لعينة المراجعين الخارجيين ( $\text{Chi-Square}=7.628, \text{Asymp. Sig.}=.054$ ) وهو أكبر من مستوى المعنوية المقبول ( $\alpha=0.05$ )، وعينة مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات ( $\text{Chi-Square} =2.451, \text{Asymp. Sig.} = .484$ ) وهو ما يعني اختلاف آراء العينتان حول ترتيب الأهمية النسبية لهذه المتغيرات وتأثيرها على فترة تقرير المراجعة الخارجية.

ثانياً على مستوى العينتان، بمقارنة نتائج العينتان وفقاً لاختبار مان ويتني Mann-Whitney Test، كما يوضحه الجدول (٦) تم قبول الفرض البديل للمتغير الأول بوجود اتفاق حول تأثير توثيق إجراءات المراجعة الداخلية على تسهيل إجراءات المراجعة الخارجية، أما باقي المتغيرات المتعلقة بجودة تنفيذ المهام، فقد اختلفت آراء العينتان حول درجة تأثير

تلك المتغيرات على فترة تقرير المراجعة الخارجية، حيث أن مستوى المعنوية المحسوب لهذه المتغيرات أكبر من مستوى المعنوية المقبول.

**5/5/5 نتائج اختبار فريدمان Friedman Test ومان ويتني Mann-Whitney Test**  
**لمتغيرات فعالية لجنة المراجعة لعينتي المراجعين الخارجيين ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات:**

لاختبار تأثير فعالية لجنة المراجعة على فترة تقرير المراجعة الخارجية اعتمد الباحث على خمس متغيرات تمثلت في عدم وجود قيود على المقابلة مع لجنة المراجعة (X51)، زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرة المالية والمحاسبية (X52)، لجنة المراجعة تكون المسؤولة عن تعيين وإقالة مدير المراجعة الداخلية (X53)، تكرار اجتماعات لجنة المراجعة (X54)، زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة غير التنفيذيين (X55) ويلخص الجدول (٧) نتائج الاختبارات الإحصائية لأثر فعالية لجنة المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، والتي يمكن إبراز نتائجها على النحو التالي:

أولاً على مستوى كل عينة، وفي ضوء نتائج اختبار فريدمان الذي يركز على الأهمية النسبية لكل متغير من وجهة نظر كل عينة، فقد اختلفت وجهات نظر كل عينة على ترتيب الأهمية النسبية لتلك المتغيرات،

**جدول (٧) نتائج اختبار فريدمان Friedman Test ومان ويتني Mann-Whitney Test**  
**لمتغيرات فعالية لجنة المراجعة لعينتي المراجعين الخارجيين ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات**

اختبار مان ويتني بين العينتين		اختبار فريدمان لكل عينة		المتغير
Test Statistics <sup>a</sup>		Mean Rank		
معنوية الاختلافات	Asymp. Sig.	عينة مراقبي الجهاز	عينة المراجع خارجي	
اختلاف	0.006	3.92	3.04	X51
اختلاف	0.000	3.00	2.38	X52
اختلاف	0.001	3.09	3.62	X53
اختلاف	0.008	2.57	3.19	X54
اختلاف	0.002	3.12	2.77	X55
		Test Statistics <sup>a</sup>		
		52	63	N
		13.058	29.846	Chi-Square
		4	4	Df



	.006	.000	Asymp. Sig.
a. Grouping Variable: sample	a. Friedman Test		

إلا أن مستوى المعنوية المحسوب لعينة المراجعين الخارجيين وعينة مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات أقل من مستوى المعنوية المقبول وهو ما يعني رفض فرض العدم والقبول بالفرض البديل بوجود تأثير جوهري لفعالية لجنة المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية كما يتضح من الجدول (٧).

ثانياً على مستوى العينتان، بمقارنة نتائج العينتان وفقاً لاختبار مان ويتني - **Mann-Whitney Test**، كما يوضحه الجدول (٧) يتضح أيضاً أن مستوى المعنوية المحسوب لجميع المتغيرات أقل من مستوى المعنوية المقبول، وهو ما يعني اختلاف العينتان على قبول فرض العدم، بمعنى الاتفاق على القبول بالفرض البديل حول وجود أهمية نسبية لفعالية لجنة المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي.

٦/٥/٥ نتائج اختبار فريدمان **Friedman Test** ومان ويتني **Mann-Whitney Test** لمتغيرات قرار الاعتماد لعينتي المراجعين الخارجيين ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات:

لاختبار تأثير درجة اعتماد المراجع الخارجي على فترة تقرير المراجعة الخارجية اعتمد الباحث على خمس متغيرات تمثلت في وجود جهود من الشركة لرفع كفاءة العاملين بنشاط المراجعة الداخلية (X61)، وجود المعرفة الملائمة لتنفيذ المهام المكلف بها نشاط المراجعة الداخلية (X62)، تمتع نشاط المراجعة الداخلية بالاستقلال والموضوعية (X63)، المساءلة القانونية (X64)، جودة نشاط المراجعة الداخلية (X65)، ويلخص الجدول (٨) نتائج الاختبارات الإحصائية لأثر درجة اعتماد المراجع الخارجي على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، والتي يمكن إبراز نتائجها على النحو التالي:

أولاً على مستوى كل عينة، وفي ضوء نتائج اختبار فريدمان الذي يركز على الأهمية النسبية لكل متغير من وجهة نظر كل عينة، فقد اختلفت وجهات نظر كل عينة على ترتيب الأهمية النسبية لتلك المتغيرات، إلا أن مستوى المعنوية المحسوب لعينة المراجعين الخارجيين وعينة مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات أقل من مستوى المعنوية المقبول وهو

ما يعني رفض فرض العدم والقبول بالفرض البديل بوجود تأثير جوهري درجة اعتماد المراجع الخارجي على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية كما يتضح من الجدول (٨).  
**ثانياً على مستوى العينتان**، بمقارنة نتائج العينتان وفقاً لاختبار مان ويتني -Mann **Whitney Test**، كما يوضحه الجدول (٨) يتضح أيضاً أن مستوى المعنوية المحسوب لجميع المتغيرات أقل من مستوى المعنوية المقبول، وهو ما يعني اختلاف العينتان على قبول فرض العدم، بمعنى الاتفاق على القبول بالفرض البديل حول وجود أهمية نسبية لدرجة الاعتماد للمراجع الخارجي على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي.

**جدول (٨) نتائج اختبار فريدمان Friedman Test ومان ويتني -Mann Whitney Test لمتغيرات قرار الاعتماد لعينتي المراجعين الخارجيين ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات**

اختبار مان ويتني بين العينتين		اختبار فريدمان لكل عينة		المتغير
Test Statistics <sup>a</sup>		Mean Rank		
معنوية الاختلافات	Asymp. Sig.	عينة مراقبي الجهاز	عينة المراجع الخارجي	
اختلاف	0.012	2.64	2.46	X61
اختلاف	0.004	3.91	3.34	X62
اختلاف	0.000	3.28	2.77	X63
اختلاف	0.022	2.99	2.84	X64
اختلاف	0.003	3.87	3.29	X65
		Test Statistics <sup>a</sup>		
		52	63	N
		38.868	28.588	Chi-Square
		4	4	Df
		.004	.000	Asymp. Sig.
a. Grouping Variable: sample		a. Friedman Test		

## ٦- الخلاصة والنتائج والتوصيات:

تناول هذا البحث أثر جودة نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية في بيئة الممارسة المهنية المصرية، حيث أصبح هناك تأكيد متزايد لأهمية المراجعة الداخلية ودورها في حوكمة الشركات المصرية، وتتحدد جودة نشاط المراجعة الداخلية من خلال مجموعة من المتغيرات تناولها فكر المراجعة والتي تمثلت في المقدرة المهنية للقائمين على نشاط المراجعة الداخلية، ودرجة الاستقلال والموضوعية وجودة تنفيذ المهام المكلف بها العاملين في نشاط المراجعة الداخلية، ويرى الباحث أن من محددات جودة نشاط المراجعة الداخلية أيضاً مدى التزام العاملين في نشاط المراجعة الداخلية بالمعايير

المهنية الصادرة عن الجهات التنظيمية للمراجعة الداخلية، وكذلك أضاف الباحث متغيراً آخر يتمثل في درجة اعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية وهذا المتغير لم تتناوله الأبحاث السابقة في مجال الربط بين جودة المراجعة الداخلية وفترة إصدار تقرير المراجع الخارجي.

وبالتالي يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر جودة نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار المراجع الخارجي لتقرير المراجعة الخارجية، ولتحقيق هذا الهدف، أجريت دراسة ميدانية على بيئة الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية، وذلك على عينة مكونة من ١١٥ مفردة (هذه المفردات التي خضعت للتحليل بعد استبعاد المفردات التي لم تستجب والمفردات غير الصالحة للتحليل)، منها ٦٣ مفردة من المراجعين الخارجيين في شركات المحاسبة والمراجعة الكبيرة، ٥٢ مفردة من مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات (القسم الثاني المسئول عن مراجعة الشركات)، وتحليل بيانات الدراسة الميدانية باستخدام بعض الأساليب الإحصائية الملائمة، توصل الباحث إلى النتائج التالية:

١- وجود اتفاق بين عيني الدراسة الميدانية (المراجعين الخارجيين ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات) على صدق الفرض الأول، وهو ما يعني أن التزام العاملين في نشاط المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن الجهات المهنية الدولية من خلال وجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة والالتزام بقواعد آداب وسلوك مهنة المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة جودة نشاط المراجعة الداخلية ويُمكن المراجع الخارجي من الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية مما ينعكس على كفاءة المراجعة الخارجية وتخفيض الوقت اللازم لانتهاء من مراجعة القوائم المالية وإصدار تقرير المراجعة.

٢- وجود اتفاق بين عيني الدراسة الميدانية على صدق الفرض الثاني، وهو ما يعني أن زيادة المقدرة المهنية لنشاط المراجعة الداخلية من خلال الخلفية التعليمية ووجود برامج التدريب الداخلي وتدعيم الشركة لبرامج التعليم المهني المستمر وعضويتهم بالمنظمات المهنية الدولية للمراجعة الداخلية والتخطيط الجيد ووجود نظام لمتابعة تنفيذ المهام يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الداخلية ورفع كفاءة أداء المهام المكلف بها المراجع الداخلي وبالتالي يشجع المراجع الخارجي على الاعتماد على تلك المهام مما يخفض ساعات المراجعة الخارجية وسرعة إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

- ٣- وجود اتفاق بين عينتي الدراسة الميدانية على صدق الفرض الثالث، وهو ما يعني تأثير الاستقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، وذلك من خلال توافر الاستقلال النسبي للعاملين بنشاط المراجعة الداخلية والتبعية الوظيفية لمجلس الإدارة والتبعية التقريرية للجنة المراجعة ووجود لجنة مراجعة فعالة تضمن استقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية.
- ٤- وجود اتفاق بين عينتي الدراسة الميدانية على صدق الفرض الرابع، مما يعني زيادة جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية من خلال توثيق إجراءات المراجعة الداخلية ووجود نظام للإشراف والمتابعة ودعم الإدارة العليا لنشاط المراجعة الداخلية والاستجابة الفورية لتوصيات المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة جودة نشاط المراجعة الداخلية، وسرعة انجاز المراجع الخارجي لمهام المراجعة الخارجية أي توفير وقت المراجع الخارجي وسرعة إصدار تقرير المراجعة الخارجية.
- ٥- وجود اتفاق بين عينتي الدراسة الميدانية على صدق الفرض الخامس، مما يعني أن وجود لجنة مراجعة فعالة ينعكس على زيادة جودة المراجعة الداخلية والتأثير في توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، وذلك من خلال عدم وجود قيود على مقابلة المراجعين الداخليين للجنة المراجعة، وزيادة عدد الأعضاء ذوي الخبرات المالية والمحاسبية وأن تكون لجنة المراجعة هي المسؤولة عن تعيين وإقالة مدير المراجعة الداخلية، تكرار اجتماعات لجنة المراجعة وزيادة عدد الأعضاء غير التنفيذيين في لجنة المراجعة.
- ٦- وجود اتفاق بين عينتي الدراسة الميدانية على صدق الفرض السادس، مما يعني أن وجود علاقة عكسية بين درجة اعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية والفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة الخارجية، حيث أن زيادة جودة المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي نفذها المراجعين الداخليين أو حتى استخدامهم كمساعدين له تحت إشرافه في مجال المراجعة الخارجية، وبالتالي سرعة انجاز مهام المراجعة الخارجية وتخفيض الوقت اللازم للقيام بها مقارنة بعدم الاعتماد وهو ما ينعكس على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

وبناء على ما خلصت إليه الدراسة النظرية للبحث، وما أسفرت عنه الدراسة الميدانية من نتائج، يوصي الباحث بما يلي:

- تفعيل محددات جودة نشاط المراجعة الداخلية في الشركات المصرية المقيدة في سوق الأوراق المالية، وذلك من خلال تأكيد الهيئة العامة لسوق المال على جودة وليس وجود نشاط المراجعة الداخلية، مع وضع نظام لمراقبة جودة نشاط المراجعة الداخلية.
- تشجيع المراجع الخارجي للشركات بالاعتماد على المهام التي نفذها المراجعين الداخليين أو حتى استخدامهم كمساعدين تحت إشرافه في مجال المراجعة الخارجية، وذلك إذا ما توافرت قنوات وأدلة للمراجع الخارجي بارتفاع جودة نشاط المراجعة الداخلية، لأن ذلك سينعكس على سرعة انجاز المراجع الخارجي لأنشطة المراجعة الخارجية، وسرعة إصدار تقرير المراجعة الخارجية.
- أن نشر المعلومات المحاسبية ينعكس في أسعار الأسهم وأن التأخير في عرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية يؤدي إلى آثار سلبية على سوق رأس المال، حيث يضطر المستخدمون إلى البحث عن المعلومات من مصادر أخرى والتي قد تستغل في تحقيق مصالح خاصة، وأحد السبل المتاحة للتغلب على هذا التأخير هو زيادة جودة المراجعة الداخلية وما يرتبط بها من اعتماد المراجع الخارجي عليها وسرعة إصدار تقرير المراجعة وبالتالي نشر التقارير المالية للشركة.
- تفعيل دور لجان المراجعة داخل الشركات المصرية كضمان لاستقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية ودورها في زيادة جودة نشاط المراجعة الداخلية وانعكاس ذلك على سرعة انجاز مهام المراجعة الخارجية.
- أن يكون للشركات دور استباقي في رفع جودة نشاط المراجعة الداخلية، مع تحفيز العاملين في نشاط المراجعة الداخلية على التعاون مع المراجعين الخارجيين للشركة.
- إنشاء جهات تنظيمية مهنية أسوة بالمنظمات المهنية الدولية المسؤولة عن تنظيم مهنة المراجعة الداخلية كأحد محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية، والذي قد يكون له أثره في زيادة جودة المعلومات المحاسبية.

- أن توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية هو ناتج لتفاعل الأطراف المحددة لحوكمة الشركات المصرية، وهو ما يعني ضرورة عنصر التكامل بين تلك الأطراف في زيادة جودة نشاط المراجعة الداخلية، وما يترتب عليها من تخفيض ساعات المراجعة الخارجية.

## ٧-توصيات لبحوث مستقبلية:

النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال تناول هذا البحث، تفترض بقاء العوامل الأخرى على حالها، وحيث أن الباحث تناول فقط بعض محددات توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، وهي جودة نشاط المراجعة الداخلية وفعالية لجنة المراجعة ومدى اعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية، لذلك يوجد بعض الموضوعات التي يمكن أن تتناولها الأبحاث المستقبلية ومنها:

- ١- أثر مصدر نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية.
- ٢-أثر جنس المراجع الداخلي وأعضاء لجنة المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية.
- ٣-أثر نوع مدخل المراجعة الداخلية التي تتبعه الشركة (المراجعة على أساس الخطر، المراجعة المستمرة)على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية.
- ٤-محددات توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية في بيئة الممارسة المهنية المصرية.
- ٥-أثر جودة قرارات نشاط المراجعة الداخلية كمحدد لجودة المراجعة الداخلية على جودة القوائم المالية.

## مراجع البحث

### أولاً المراجع العربية:

- ١- عيسى، سمير كامل محمد، (٢٠٠٨)، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية- كلية التجارة، العدد الأول، مجلد (٤٥).
- ٢- مبارك، الرفاعي إبراهيم، (٢٠٠٩)، "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، بحث مقدم إلى 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، ص: ١- ٧٦.
- ٣- مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية، (٢٠١٦)، "الدليل المصري لحكومة الشركات" الإصدار الثالث، أغسطس.

### ثانياً المراجع الأجنبية:

1. Abbott, L. J., S. Parker and G. F. Peter (2012a), "Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness", Auditing: A Journal of Practice and Theory, 34(4).
2. Abbott, L. J., S. Parker, and G. F. Peters, (2012b), "Audit fee reductions from internal audit-provided assistance: the incremental impact of internal audit characteristics", Contemporary Accounting Research, 29 (1): 94 - 118.
3. Abernathy John L., Brooke Beyer, Adi Masli, and Chad M. Stefaniak, (2015), How the Source of Audit Committee Accounting Expertise Influences Financial Reporting Timeliness, Current Issues in Auditing American Accounting Association, Vol. 9 (1), PP:1-9.
4. Abernathy, John L.; Brooke Beyer; Adi Masli, and Chad St-efaniak, (2014), The association between characteristics of audit committee accounting experts, audit committee chairs, and financial reporting timeliness, Advances in Accounting, Volume 30, Issue 2, Pages 283-297.
5. Abushaiba, I. A, and Zainuddin, Y. (2012). Performance measurement system design, competitive capability, and performance consequences

- A conceptual like, International Journal of Business and Social Science, 3(11): 184-193.
6. Afify, H.A.E. (2009), "Determinants of audit report lag: does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt", Journal of Applied Accounting Research, Vol. 10 No. 1, pp. 56-86.
  7. Ahmad, R.A.R. and Kamarudin, K.A. (2003), "Audit delay and the timeliness of corporate reporting: Malaysian evidence", Working paper, MARA University of Technology, Shah Alam.
  8. Akinteye, S. A.; Donald O.York and Hassan Quadrat-Ullah, (2015), Corporate Governance Mechanism: An Investigation of the Internal Audit Function Quality in Nigerian Listed Firms, International Journal of Business and Social Science, 6(1):18-33.
  9. Alali, F.A., and Elder, R.J. (2014), "Determinants of audit report lag in the banking industry: Updated evidence", International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 10(4), 364-394.
  10. Al-Shetwi, M.; S. M. Ramadili; T. H. Chowdury and Z. M. Sori, (2011), "Impact of internal audit function (IAF) on financial reporting quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia", African Journal of Business Management, 5 (27): 11189-11198.
  11. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1991), "The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements", Statement on Auditing Standards No. 65. New York, NY: AICPA.
  12. Ashton, R. H., J. J. Willingham, and R. K. Elliott, (1987), "An Empirical Analysis of Audit Delay", Journal of Accounting Research, 25, 275-292.
  13. Astuti, Asi and Kusharyanti, (2013), " Analysis of the Role of Internal Auditors' Function Towards The Length of Audit Delay", Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura V. 16, (3), PP: 515 – 526.
  14. Auditing and Assurance Standards Board (AUASB), ASA 610, (2013), "Using the Work of Internal Auditors", website: [www.-auasb.gov.au](http://www.-auasb.gov.au).
  15. Baldacchino, Peter J. ; Loraine Grech; Konrad Farrugia and Norbert Tabone ,(2016) "An Analysis of Audit Report Lags in Maltese Companies" In Contemporary Issues in Finance: Current Challenges from Across Europe, PP: 161-182.
  16. Bambang B. S, Abukosim, Mukhtaruddin, and Imam Mursidi, (2013), " Good Corporate Governance (GCG) Mechanism and Audit Delay: An Empirical Study on Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) in the Period of 2009-2011", Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 9, No. 11, PP: 1454-1468.



17. Bamber, E. M., L. S. Bamber, and M. P. Schoderbek, (1993), "Audit Structure and Other Determinants of Audit Report Lag: An Empirical Analysis", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 12, 1-24.
18. Brown, P. R., (1983), "Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions", *Journal of Accounting Research (Autumn)*: 444-455.
19. Burnaby, P.A., Abdolmohammadi, M., Hass, S., Melville, R., Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Sarens, G., Marais, M., Sadler, E., Fourie, H., Cooper, B. and Leung, P, (2007), "A Global Summary of the Common Body of Knowledge 2006", The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
20. Caramanis, Leventis, and S., Weetman, P., C. (2005), Determinants of Audit Report lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, Vol. 9, p. 45-58.
21. Carcello, J. V., and Neal, T. L. (2000), "Audit committee composition and auditor reporting", *The Accounting Review*, 75(4), 453-467.
22. Carmichael, D., A. Ghosh, and H. Lee, (2011), "Causes and Consequences of Abnormally Long Audit Reporting Lags", Paper presented at the American Accounting Association Annual Meeting, Denver.
23. Carslaw, C. A. P. N., and Kaplan, S. E. , (1991), "An Examination of Audit Delay: Further Evidence from New Zealand", *Accounting and Business Research*, 22(85), 21-32.
24. Chambers, A. E. and S. H. Penman, (1984), "Timeliness of Reporting and the Stock Price Reaction to Earnings Announcements", *Journal of Accounting Research* 22(1): 21-47.
25. Chambers, Richard F., (2014), Do You Have a High-Quality Internal Audit Function?, *Internal Audit*, NACDonline.org, P:81.
26. Christopher, J., Sarens, G. and Leung, P. (2009), "A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22 (2): 200-220.
27. Clark, M., T. E. Gibbs, and R. B. Schroeder., (1980), "Evaluating internal audit departments under SAS No. 9: Criteria for judging competence, objectivity, and performance", *The Woman CPA* . (July): 811,22.
28. Cullinan, Charles P. and Xiaochuan Zheng , (2017),"Accounting outsourcing and audit lag ", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32 Iss 3 pp. 276 – 294.
29. Dao, M. and Trung Pham , (2014)," Audit tenure, auditor specialization and audit report lag ", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29 Iss 6 pp. 490 – 512.

30. Desai, V., R. W. Roberts and R. Srivastava, (2005), " A Conceptual Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function ", Working Paper, Available at: [http://www.isarhq.org/2014\\_downloads/papers/ISAR2014\\_Acito\\_Hogan\\_Imdieke.pdf](http://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Acito_Hogan_Imdieke.pdf).
31. DeZoort, F.T. ; Houston, R. W., and Peter, M. f., (2001), "The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgments and Decisions", *Contemporary Accounting Research*, 18(2): 257-281.
32. Dickins, D. and O'Reilly, D. (2009), "The qualifications and independence of internal auditors", *Internal Auditing*, 24(3): 14-21.
33. Ettredge, M. L., C. Li, and L. Sun, (2006), "The Impact of SOX Section 404 Internal Control Quality Assessment on Audit Delay in the SOX Era", *Auditing: A Journal of Theory and Practice* 25 (2):1-23.
34. Felix, W. L., A. A. Gramling, and M. J. Maletta, (2001), "The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors affecting this contribution", *Journal of Accounting Research*. 39(3): 513-534.
35. Financial Accounting Standards Board, (2010), Conceptual Framework for Financial Reporting, [www.fasb.org/project/-cf\\_phase-a.shtml](http://www.fasb.org/project/-cf_phase-a.shtml).
36. Goodwin, J. (2003), "The relationship between the audit committee and the internal audit function: evidence from Australia and New Zealand", *International Journal of Auditing*, 7: 263-278.
37. Gramling, A. A., and P. M. Myers., (1997), "Practitioners' and users' perceptions of the benefits of certification of internal auditors", *Accounting Horizons*, 11(1): 39- 53.
38. Gramling, Audrey A; Vandervelde, and Scott D, (2006), Assessing Internal Audit Quality, *Internal Auditing*; 21(3): 26-33.
39. Gras-Gil, E.; S Marin-Hernandez and Domingo Garcia-Perez de Lema, (2012), "Internal audit and financial reporting in the Spanish banking industry", *Managerial Auditing Journal*, 27 (8).
40. Hajiha .Zohreh, Rafiee .Azadeh (2011), the impact of internal audit function quality on audit delays , *middle east journal of scientific research* , 10 (3), pp.389-397.
41. Hassan , Yousef Mohammed (2016), " Determinants of audit report lag: evidence from Palestine ", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 6 Iss 1 pp. 13 – 32.
42. Ika, S.R. and N.A. Mohd Ghazali, (2011), "Audit Committee Effectiveness and Timeliness of Reporting: Indonesian Evidence", *Managerial Auditing Journal*, 27(4): 403-424.
43. Institute of Internal Auditors (IIA), (1999), " How to Manage the Outsourcing of Internal Auditing Services", Altamonte Springs, Institute of Internal Auditors Research Foundation.

44. Institute of Internal Auditors (IIA), (2009a), "International standards for the professional practice of internal auditing", Institute of Internal Auditors, available at: [www.theiia.org/guidance/-standards-andguidance/ippf/standards/](http://www.theiia.org/guidance/-standards-andguidance/ippf/standards/).
45. Institute of Internal Auditors (IIA), (2009b), "Code of ethics", Institute of Internal Auditors, available at: [www.theiia.org/-guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/](http://www.theiia.org/-guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/).
46. Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), (2003), "Internal Audit Reporting Relationships: Serving Two Masters", Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors.
47. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (ISA, 610, 2012), "Using the Work of Internal Auditors", [http://-www.bdointernational.com/Publications/Audit-Publications/Documents/20100715-IAASB-ISA\\_610\\_Exposure\\_Draft-FINAL.pdf](http://-www.bdointernational.com/Publications/Audit-Publications/Documents/20100715-IAASB-ISA_610_Exposure_Draft-FINAL.pdf).
48. Ismail, H., M. Mustapha and C. Oik Ming, (2012), "Timeliness of Audited Financial Reports of Malaysian Listed Companies", International Journal of Business and Social Science, Vol. 3 No. 22.
49. Kent, P., Routledge, J., and Stewart, J. (2010). "Innate and discretionary accruals and corporate governance", Accounting and Finance, 50(1), 171–195.
50. Knechel, R., and J. L. Payne, (2001), "Additional Evidence on Audit Report Lag", Auditing: A Journal of Practice and Theory, 20, 17-146.
51. Kogilavani Apadore I and Marjan Mohd Noor, (2013), "Determinants of Audit Report Lag and Corporate Governance in Malaysia", International Journal of Business and Management; Vol. 8, No. 15.
52. Krishnamoorthy, G., (2001), "A Cascaded Inference Model for Evaluation of the Internal Audit Report", Decision Sciences, 32(3):499-520.
53. Kross, W., and A. D. Schroeder, (1984), "An Empirical Investigation of the Effect of Quarterly Earnings Announcement Timing on Stock Returns", Journal of Accounting Research, 22, 153-176.
54. Lee, Ho-Young and Hyun-Young Park, (2016), "Characteristics of the internal audit and external audit hours: evidence from S. Korea", Managerial Auditing Journal, 31 (6/7) pp: 629 – 654.
55. Lee, H-Y., V. Mande, and M. Son, (2009), "Do Lengthy Auditor Tenure and the Provision of Nonaudit Services by the External Auditor Reduce Audit Report Lags?", International Journal of Auditing, 13, 87-104.
56. Leung, P., Cooper, B. and Robertson, P. (2004), "The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management", RMIT University and The Institute of Internal Auditors, Melbourne.

57. Mande, V., and M. Son, (2011), "Do Audit Delays Affect Client Retention?", *Managerial Auditing Journal*, 26, 32-50.
58. Messier, W. F., Jr., and A. Schneider, (1988), "A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function", *Contemporary Accounting Research*, (Spring): 337-353.
59. Michele D. Meckfessel and Drew Sellers , (2017),"The impact of Big 4 consulting on audit reporting lag and restatements ", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32 Iss 1 pp. 19 – 49.
60. Mitra, S., Song, H. and Yang, J. S. (2015), 'The effect of Auditing Standard No. 5 on audit report lags', *Accounting Horizons*, Vol. 29, No. 3, pp. 507–527.
61. Mohamad-Nor, M.N., Shafie, R. and Wan-Hussin, W.N., (2010), "Corporate governance and audit report lag in Malaysia", *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, Vol. 6 No. 2, pp. 57-84.
62. O'Leary, C. and Stewart, J. (2007), "Governance factors affecting internal auditors' ethical decision-making: an exploratory study", *Managerial Auditing Journal*, 22(8): 787-808.
63. Pizzini, M., Shu Lin, and Douglas E. Ziegenfuss, (2015), The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay. *AUDITING: A Journal of Practice and Theory*, 34(1): 25-58.
64. Pizzini, M., Shu Lin, M. E. Vargus, and I. Bardhan, (2011) The role of the internal audit function in the detection and disclosure of material weaknesses, *The Accounting Review* 86(1): 287- 323.
65. Prawitt, D. F., J. L. Smith, and D. A. Wood, (2009), " Internal audit function quality and earnings management", *The Accounting Review* 84 (4): 1255-1280.
66. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2007) "An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements", PCAOB Release No. 2007–005, Washington, DC.
67. Raghunandan, K., Read, W.J. and Rama, D.V. (2001), "Audit committee composition, 'gray directors,' and interaction with internal auditing", *Accounting Horizons*, 15 ( 2): 105-118.
68. Rezaei, F. M. and N. Mohd-Saleh, (2016) Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market, *Accounting and Finance*, PP:1-36.
69. Santanu, M ; S. Hakjoon and Y. Joon Sun, (2015) The Effect of Auditing Standard No. 5 on Audit Report Lags, . *Accounting Horizons; Sarasota* 29.3 (Sep 2015): 507-532.

70. Sarens, G. and de Beelde, I. (2006), "The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions", *International Journal of Auditing*, Vol. 10, pp. 219-41.
71. Sari, Maria M Ratna and Ni Luh Supadmi, (2014), " Gender audit committee and audit delay", *The Indonesian Accounting Review* Vol. 4, No. 1, PP: 81 – 88.
72. Schneider, A. (2003), "An examination of whether incentive compensation and stock ownership affect internal auditor objectivity", *Journal of Management Issues*, 15(4): 486-97.
73. Schwartz, K. B., and B. S. Soo, (1996), "The Association Between Auditor Changes and Reporting Lags", *Contemporary Accounting Research*, 13, 353-370.
74. Sultana, N. ; Harjinder Singh and J-L. W. Mitchell Van der Zahn, (2015), *Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag*, *International Journal of Auditing*, pp: 72-87.
75. Van Peurse, K. (2004), "Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 3, pp. 378-93.
76. Walker, A., and Hay, D. C. (2013). *Non-Audit Services and Knowledge Spillovers: An Investigation of the Audit Report Lag*. *Meditari: Accountancy Research*, 21(1), 32- 51.
77. Wan-Hussin, Wan Nordin and Hasan Mohammed Bamahros, (2015), "Do Investment in and the Sourcing Arrangement of the Internal Audit Function Affect Audit Delay?", *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, Vol. 29, No. 3, pp: 501–539.
78. Yadirichukwu, E., and Ebimobewe, A, (2013), "Audit committee and timeliness of financial reports: Empirical evidence from Nigeria", *Journal of Economics and Sustainable Development*, 4 (20), 14-34.

## قائمة إستقصاء

السيد الأستاذ الفاضل/

تحية طيبة وبعد،،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجع الخارجي مع دراسة ميدانية على البيئة المصرية". وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين جودة القيام بأنشطة المراجعة الداخلية وفترة تقرير المراجعة الخارجية (الفترة من تاريخ إعداد القوائم المالية حتى تاريخ توقيع المراجع الخارجي على تقرير المراجعة)، وفي ضوء الدراسات النظرية والمعايير المهنية تتحدد جودة المراجعة الداخلية من خلال مجموعة من المتغيرات التي تتمثل في الالتزام بالمعايير الصادرة عن الجهات المهنية، استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية، فعالية لجنة المراجعة وجودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية، وفي ضوء دراسة المراجع الخارجي للمتغيرات السابقة يحدد مدى إمكانية الاعتماد على مهام المراجعة الداخلية والتي قد تؤثر على فترة تقرير المراجعة.

ولربط الجوانب النظرية الواردة في هذا البحث مع جوانب الممارسة العملية، تم إعداد قائمة استقصاء، تتضمن بعض الفقرات المرتبطة بالمتغيرات المراد قياسها من خلال استطلاع آراء سيادتكم، وإذ يؤكد الباحث أن هذه الآراء سيكون لها دور إيجابي في إضافة قيمة للبحث، لذا فإن الباحث يقدم لكم خالص شكره وتقديره لهذه المساهمة.

وإذ يقدر الباحث حسن تعاونكم في مساعدته في تحقيق أهداف البحث والحصول على نتائج أفضل، يؤكد لكم أن جميع المعلومات التي يحصل عليها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط دون سواه، مع الاحتفاظ بحقك في عدم ذكر الاسم.

وتفضلوا سيادتكم بقبول وافر التحية والاحترام،،،،

الباحث،،،،

## أولاً البيانات الديموغرافية:

١- اسم المشترك في الدراسة (اختياري) /.....

٢- رقم هاتف (اختياري) /.....

٣- اسم المكتب /.....

## ٤- وظيفة المشترك في مكتب المراجعة:

مراجع حسابات خارجي	شريك بمكتب مراجعة
مراجع حسابات تحت التمرين	مدير مراجعة
تذكر:.....	أخرى

## ٥- المستوى التعليمي للمستقضي منه:

دبلوم عالي	دكتوراه
بكالوريوس	ماجستير
تذكر:.....	أخرى

## ٦- الشهادات المهنية:

- حاصل على شهادات مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة

- حاصل على زمالة/عضوية إحدى الجمعيات و/ أو المؤسسات المهنية للمحاسبة والمراجعة

- أخرى تذكر:.....

- لا يوجد

## ٦- مستوى الخبرة لمزاولة المهنة:

أقل من ٥ سنوات	من ١٠-١٥ سنة	أكثر من ٢٠ سنة
من ٥-١٠ سنوات	من ١٥-٢٠ سنة	

## قائمة الاستبيان

م	الأسئلة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
	أثر الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة:					
١	يترتب على التزام المراجعين الداخليين بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية إلى اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجعين الداخليين مما يزيد من كفاءة المراجعة الخارجية وتخفيض الوقت اللازم لانتهاء لكل من المراجعة الخارجية وإصدار تقرير المراجعة الخارجية.					
٢	يترتب على وجود دليل أداء للمراجعة الداخلية بالشركة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة الداخلية زيادة جودة المراجعة الداخلية، مما يمكن المراجع الخارجي من الاعتماد عليها وتخفيض وقت المراجعة الخارجية.					
٣	يترتب على التزام المراجعين الداخليين بقواعد آداب وسلوك مهنة المراجعة الداخلية إلى ثقة المراجع الخارجي في إجراءات المراجعة الداخلية وينعكس ذلك على إمكانية الاستفادة من تقارير المراجعة الداخلية والاعتماد على المراجعين الداخليين في تنفيذ بعض جوانب المراجعة الخارجية.					
	أثر المقدرة المهنية للمراجع الداخلي على فترة إصدار تقرير المراجعة:					
١	تؤثر الخلفية التعليمية للمراجع الداخلي في جودة القيام بأنشطة المراجعة الداخلية ويشجع المراجع الخارجي على الاعتماد على نتائج أنشطة المراجعة الداخلية.					



					٢	يترتب على وجود برامج للتدريب الداخلي وتدعيم الشركة لبرامج التعليم المهني المستمر للمراجعين الداخليين في الشركة زيادة سرعة انجاز المهام المكلفين بها من المراجع الخارجي.
					٣	إن عضوية المراجعين الداخليين بالمنظمات المهنية الدولية للمراجعة الداخلية تؤثر في جودة القيام بأنشطة المراجعة الداخلية وبالتالي تشجع المراجع الخارجي بالاعتماد على أنشطة المراجعة الداخلية، وتخفيض وقت إصدار تقرير المراجعة الخارجية
					٤	إن التخطيط الجيد لمهام المراجعة الداخلية ووجود نظام لمتابعة التنفيذ يؤدي إلى رفع كفاءة أداء المهام المكلف بها المراجع الداخلي وسرعة إنجازها، مما يتيح إمكانية اعتماد المراجع الخارجي عليهم.
					٥	إن زيادة خبرة ومعرفة المراجع الداخلي بمجال عمل الشركة يؤدي إلى ارتفاع كفاءة المراجع الداخلي وزيادة اعتماد المراجع الخارجي على نتائج أنشطة المراجعة الداخلية، وتخفيض الوقت اللازم للمراجعة الخارجية.
					٦	يترتب على خبرة ومعرفة المراجع الداخلي بمهام المراجعة الداخلية إلى تخفيض ساعات وجهد المراجعة الخارجية المبذول مما يوفر معلومات للمراجع الخارجي عن نشاط المراجعة الداخلية في أسرع وقت ممكن.
					٧	إن حصول المراجع الداخلي على شهادات مهنية أو عضويته في المنظمات المهنية للمراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة الكفاءة في انجاز المهام التي قد يكلف بها من المراجع الخارجي بأسرع ما يمكن.
					٨	كلما زادت الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي كلما زادت قدرته على إنهاء المهام المكلف بها من المراجع الخارجي في أسرع وقت ممكن.

أثر الاستقلال وموضوعية المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة:				
				١ يوفر الاستقلال النسبي للمراجع الداخلي مبرراً لاعتماد المراجع الخارجي على نتائج مهام المراجعة الداخلية وسرعة إنجاز عملية المراجعة في أقل وقت ممكن.
				٢ إن احتمال خضوع المراجع الداخلي للإدارة وفقدان الاستقلال نتيجة لعلاقات الألفة المحتملة يخفض إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على نتائج مهام المراجعة الداخلية.
				٣ يترتب على التبعية الوظيفية للمراجع الداخلي لإدارة الشركة إلى انخفاض قدرته على كشف والتقرير عن أي ممارسات سلبية للإدارة وبالتالي تخفيض إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على مهام المراجعة الداخلية.
				٤ يترتب على قيام المراجع الداخلي بمراجعة مهام الإدارة العليا التي يخضع لها إلى التأثير على استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية وبالتالي تخفيض إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على نتائج مهام المراجعة الداخلية.
				٥ إن التبعية الوظيفية لنشاط المراجعة الداخلية لرئيس مجلس الإدارة يترتب عليها تحقيق الاستقلال النسبي وزيادة جودة أداء المهام المكلفين بها وبالتالي إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على مهام المراجعة الداخلية.
				٦ يترتب على وجود نظام للمرتبات والحوافز يتحكم فيه مدير الشركة إلى التأثير على استقلال وموضوعية المراجع الداخلي مما ينعكس على جودة أداء مهام المراجعة الداخلية وبالتالي حاجة المراجع الخارجي إلى زيادة نطاق الفحص لعدم إمكانية الاعتماد.
				٧ إن التبعية التقريرية لنشاط المراجعة الداخلية للجنة المراجعة يترتب عليها تحقيق الاستقلال النسبي وزيادة جودة أداء المهام المكلفين

					بها وبالتالي اعتماد المراجع الخارجي على نتائج مهام المراجعة الداخلية.
					٨ إن الضمان لاستقلال وموضوعية المراجع الداخلي هو وجود لجنة مراجعة داخلية فعالة
					أثر جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة:
					١ يترتب على توثيق إجراءات المراجعة الداخلية تسهيل القيام بإجراءات المراجعة الخارجية.
					٢ يؤدي وجود نظام للإشراف على ومتابعة المهام المكلف بها المراجع الداخلي داخل الشركة إلى سرعة وجودة تنفيذ المهام المكلفين بها واستغلال الوقت بكفاءة.
					٣ إن الاستجابة الفورية من جانب لجنة المراجعة ومجلس الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية يؤدي إلى توفير وقت المراجع الخارجي.
					٤ إن دعم الإدارة العليا لنشاط المراجعة الداخلية بتوفير الموارد اللازمة يؤدي إلى سرعة تنفيذ المهام المكلفين بها.
					أثر فعالية لجنة المراجعة على فترة إصدار تقرير المراجعة:
					١ يترتب على عدم وجود قيود على مقابلة المراجعين الداخليين مع لجنة المراجعة إلى زيادة سرعة انجاز المهام المكلفين بها.
					٢ يترتب على زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرة المالية والمحاسبية زيادة فعاليتها في زيادة جودة المراجعة الداخلية وبالتالي زيادة إمكانية اعتماد المراجع الخارجي عليها.
					٣ يتوقف اعتماد المراجع الخارجي على المهام التي نفذها المراجعين الداخليين أو حتى استخدامهم كمساعدين له في عملية المراجعة الخارجية أن تكون لجنة المراجعة هي المسؤولة عن تعيين وإقالة مدير المراجعة الداخلية.

					يترتب على تكرار اجتماعات لجنة المراجعة وبالتالي سرعة توفير حلول للمشاكل التي تواجه المراجعة الداخلية، سرعة إنجاز المهام التي قد يطلبها منهم المراجع الخارجي.	٤
					يترتب على زيادة الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين - الذين لا يباشرون مهام تنفيذية- في لجنة المراجعة إلى زيادة فعاليتها في زيادة جودة المراجعة الداخلية وسرعة إنجاز المهام التي قد يطلبها المراجع الخارجي.	٥
					<b>أثر درجة الاعتماد على المراجعة الداخلية على فترة إصدار تقرير المراجعة:</b> تعطي العوامل التالية مؤشرات للمراجع الخارجي لاتخاذ قرار بالاعتماد على نتائج أنشطة المراجعة الداخلية وتوفير وقت المراجع الخارجي:	
					إذا تأكد المراجع الخارجي من وجود جهوداً من الشركة لرفع كفاءة المراجعين الداخليين وتوفير فرص التعليم والتدريب المستمر لهم.	١
					إذا توافر لدى المراجع الخارجي قناعة بأن نشاط المراجعة الداخلية لديه المعرفة الملائمة لتنفيذ المهام المكلف بها وانجازها بسرعة.	٢
					إذا إقتنع المراجع الخارجي أن نشاط المراجعة الداخلية يتمتع بالاستقلال والموضوعية على أرض الواقع.	٣
					ينبغي على المراجع الخارجي أن لا يبالغ في اعتماده على عمل نشاط المراجعة الداخلية بشكل كبير لأن المسؤولية القانونية عن مراجعة القوائم المالية تقع عليه وحده ولا مجال لمساءلة المراجع الداخلي قانوناً.	٤
					يترتب على زيادة جودة المراجعة الداخلية زيادة اعتماد المراجع الخارجي على نتائج عمل المراجعين الداخليين أو استخدامهم كمساعدين له في عملية المراجعة وبالتالي سرعة إنجاز مهام المراجعة الخارجية.	٥

هل ترغب في إضافة متغيرات أخرى ترى أنها تؤثر على فترة تقرير المراجعة الخارجية في علاقتها بجودة المراجعة الداخلية؟

.....

.....

.....

.....

هل لديك ملاحظات على تصميم قائمة الاستقصاء؟

.....

.....

.....

نشكر حسن تعاونكم،،،

الباحث