

**العوامل المحددة لجودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية في ضوء الاصدارات المهنية
لبناء التميز المؤسسي: دراسة ميدانية علي المنشآت المدرجة بسوق الاوراق
المالية المصرية**

د/ سماح احمد محمد عبد الخالق
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة القاهرة

الملخص:

يهدف البحث إلى تحديد العوامل التي تؤدي إلى جودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية لبناء التميز المؤسسي واستخلاصها، مما اقترحتة الإصدارات المهنية والدراسات السابقة، تكونت عينة البحث من (المؤسسين بالشركات- المراجعين بالمكاتب الخارجية) بالشركات المدونة بالأسواق المالية المصرية واعتمد البحث علي المنهج العلمي المعاصر الذي يجمع بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي للقيام بنوعين من الدراسات هما الدراسة النظرية من خلال الاطر النظرية ، والتي تمت من تحليل ما ورد بالفكر المؤسسي الحديث عن موضوع الدراسة، والدراسة الميدانية، والتي تمت من خلال قائمة استبيان تم توزيعها علي وتم الاعتماد عليها في الحصول علي البيانات اللازمة لإجرائها. وتكونت عينة الدراسة من "٣٦٤" فرد، تم توزيع الاستبيانات عليهم ، تم أسترد "٣٤٨" إستبانة منهم صالحه للتحليل، وبعد التأكد من صدق وثبات الأداة أفرز البحث مجموعه من الاستنتاجات اهمها أن جودة اعداد اعداد تقارير المراجعة الداخلية يتوقف علي عوامل متعلقة بالمعلومات المعلن عنها ,عوامل متعلقة بخصائص المراجع الداخلي ذاته ,عوامل متعلقة بالبيئة التنظيمية للمراجعة الداخلية, ومن اهم توصيات البحث اوصت الباحثة بِحَثِ الشركات المصرية المدونة بالاسواق المالية المصرية على التحقق من مدى التزام المراجع الداخلي بمتابعة التطورات المستمرة في معايير المراجعة الداخلية، وبتطبيق ما ورد

بها؛ لما لذلك من مردود على تحقيق بناء التميز المؤسسي من خلال اعداد تقارير المراجعة الداخلية.

الكلمات الرئيسية: التميز المؤسسي - جودة تقارير المراجعة الداخلية - خصائص المراجع الداخلي .

Abstract :

The research aims to identify the factors that lead to the quality of preparing internal audit reports to build institutional excellence and extract them from what was suggested by professional publications and previous studies. Between the inductive and deductive approaches to carry out two types of studies, namely the theoretical study through theoretical frameworks, which was carried out by analyzing what was mentioned in the modern institutional thought on the subject of the study, and the field study, which was carried out through a list of questionnaires that were distributed to me and relied on to obtain the necessary data to conduct them The study sample consisted of "364" individuals, questionnaires were distributed to them, and "348" questionnaires were retrieved from them, valid for analysis. About it, factors related to the characteristics of the internal auditor himself, factors related to the organizational environment of internal auditing, and the most important recommendations of the The researcher recommended that the Egyptian companies listed in the Egyptian financial markets be

investigated to verify the extent of the internal auditor's commitment to follow up on the continuous developments in the internal audit standards, and to apply what was stated therein; Because of this impact on achieving building institutional excellence through the preparation of internal audit reports.

Key words: Institutional excellence - the quality of internal audit reports - the characteristics of the internal auditor.

١ - المقدمة وطبيعة المشكلة:

تعتبر مهنة المراجعة الداخلية من المهن المؤثرة في الاقتصاد ككل؛ نظراً لما تقدمه من خدمات هامة للشركات والقادة متخذي القرارات، وما تحدثه من دعم للثقة في المعلومات المتدفقة لسوق الأوراق المالية، وزاد من أهميتها ما شهدته بيئة الأعمال المحلية والدولية في الآونة الأخيرة للعديد من التغيرات والتطورات، ومن أهمها اتجاه الدول إلى العولمة، وانتشار الشركات والمؤسسات في ظل اتفاقية التجارة العالمية، وحرية انتقال رؤوس الأموال على المستوى المحلي والدولي، وما شهدته أسواق المال المصرية أيضاً في العقدين الأخيرين من القرن الماضي من تحولات جذرية وسريعة ومتلاحقة، من نظام اقتصادي مغلق يخطط ويدار ويراقب مركزياً، إلى نظام اقتصادي حر يعمل وفقاً لاتجاهات السوق، ويخضع لآليات الطلب والعرض وهو الأمر الذي كان له أثر كبير في إحداث تغييرات في بيئة المراجعة؛ زادت من أهمية مهنة المراجعة^(١).

وعلى ضوء هذه المستجدات علي النطاقين المحلي والعالمي؛ أصبح للمراجعة الداخلية أهمية ومكانة خاصة؛ دفعت العديد من المنشآت والمؤسسات المهنية إلى الاهتمام بإصدار العديد من المعايير والنشرات ذات العلاقة بها، كما زاد الأكاديميين المهتمين بدراسة كيفية إعداد التقارير المالية للمنشآت والمؤسسات إلى الاهتمام بدراسة العوامل التي تؤثر عليها؛ نظراً لأنها تعد محوراً مهماً ورئيسياً في تحديد مصداقية وموثوقية التقارير المالية، والمعلومات المؤسسية المنشورة للأطراف ذات

الصلة، ومؤشر هاماً لهذه الأطراف لتوجيه استثماراتها، وتحديد العوائد المتوقعة منها والمخاطر والتكاليف المرتبطة بها.

وبالرغم من الاهتمام البالغ بالدور المعاصر للمراجعة الداخلية وتعدد سبل الإصدارات المهنية التي من شأنها تحقيق تميزها المؤسسي إلا أن الدلائل تشير إلى أنه توجد تقارير من المراجعة الداخلية تعاني من أزمة فقدان كلا من المصداقية والثقة، بعد السلسلة المتعددة من الأزمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات والمؤسسات والبنوك سواء علي الوجه المحلي والعالمي، وما صاحبها من تدهور وانهيارات مالية تسببت في تعرض مهنة المراجعة الداخلية للعديد من الانتقادات المتتالية.

ونتيجة لهذه الظروف التي ترتب عليها تزايد الضغوط من قبل مستخدمي القوائم المالية باتت الأنظار تتجه وبقوة نحو تحديد العوامل التي تؤدي إلي التميز المؤسسي في اعداد تقارير المراجعة الداخلية، خاصة بعد التطورات السريعة التي شهدتها المراجعة الداخلية على الصعيد المهني أدي إلي تزايد أهميتها واتساع أهدافها والأنشطة التي تقوم بها , وبعدها أتاحت معايير المراجعة محليا ودولياً إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على نتائج المراجعة الداخلية

وبناءً على ما سبق يمكن الإشارة الي مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل الرئيسي التالي: ما العوامل المحددة لجودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية لبناء التميز المؤسسي ؟

٢ - هدف البحث:

في ضوء مشكلة البحث يتمثل الهدف الأساسي له في تحديد العوامل المحددة لجودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية لبناء التميز المؤسسي.

٣ - أهمية البحث :

يستمد البحث أهميته من أهمية المشكلة التي يتصدى لها والتي تتمثل في دراسة تحديد العوامل التي تؤدي إلي جودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية واستخلاصها، مما

اقترحته الإصدارات المهنية تحديد العوامل المحددة لجودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية لبناء التميز المؤسسي للشركات والمؤسسات التي تعمل في سوق الأوراق المالية المصرية ويمكن تقسيم أهمية البحث إلى:

أ- الأهمية الأكاديمية (العلمية):

يكتسب هذا البحث أهميته العلمية من أنه يعد من الموضوعات الهامة التي تشغل الفكر المؤسسي منذ زمن بعيد وحتى الآن، بالإضافة إلى أنه - في حدود علم الباحثة - يُوجد قلة في عدد الدراسات التي أولت اهتماماً بتوضيح العوامل المحددة لجودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية والتي يؤدي توافرها الي بناء التميز المؤسسي وجودته وايضاً التأصيل العلمي لجودة التقارير المالية وللتميز المؤسسي من حيث الأهمية والأهداف وغيرها. التأصيل العلمي لأبعاد ومردودات اعداد تقارير المراجعة الداخلية.

ب- الأهمية التطبيقية (العملية):

يكتسب هذا البحث أهميته العملية في محاولة الحد من الانتقادات المتسارعة التي تتعرض لها مهنة المراجعة الداخلية في بيئة الممارسة المهنية بسبب عدم وجود تميز مؤسسي من خلال اعداد تقارير المراجعة الداخلية.

٤- فروض البحث :

من خلال مشكلة البحث وأهدافه وأهميته، أمكن للباحثة اشتقاق واختبار الفروض التالية:
الاول : يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالمعلومات المعلن عنها إلى جودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية
الثاني : يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالمراجع الداخلي ذاته إلى بناء التميز المؤسسي .
الثالث : يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية إلى جودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية و بناء التميز المؤسسي.

٥- منهج البحث:

اعتمدت الباحثة على استخدام المنهج العلمي المعاصر الذي يجمع بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي للقيام بنوعين من الدراسات هما:
الدراسة النظرية: تمت من خلال دراسة وتحليل ما ورد بالفكر الأكاديمي للمراجعة موضوع البحث .
الدراسة الميدانية: بعد ما عرضت الباحثة الجهود البحثية ذات العلاقة، وبناء الإطار النظري للبحث والتي تمت من خلال قائمة استبيان تم توزيعها علي وتم الاعتماد عليها في الحصول علي البيانات اللازمة لإجرائها. وتكونت عينة الدراسة من "٣٦٤" فرد، تم توزيع الاستبيانات عليهم ، تم أسترد "٣٤٨" إستبانة منهم صالحه للتحليل، من الأطراف ذوي العلاقة بموضوع البحث .

٦- حدود البحث:

تقتصر الدراسة على العوامل المحددة لجودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية لبناء التميز المؤسسي للشركات والمؤسسات التي تعمل في سوق الأوراق المالية المصرية.

٧- هيكل البحث :

- القسم الاول : الدراسات السابقة .
- القسم الثاني : الاطار النظري للبحث
- القسم الثالث: الدراسة الميدانية للبحث.
- القسم الرابع: النتائج والتوصيات للبحث.
- القسم الخامس: المراجع.

القسم الاول: الدراسات السابقة

في هذا البحث سوف تحاول الباحثة أن تقوم بدراسة تحليلية للدراسات السابقة في مجال البحث، والتي أمكن جمعها والاطلاع عليها من قبل الباحثة والتي لها علاقة وصلة مباشرة بالبحث وسيتم تحليل الدراسات والمجالات التي تم الاستفادة منها بالإضافة إلى المساهمة التي قدمها البحث الحالي. وسوف يتم تحليل وتقييم هذه الدراسات بغية تحقيق الاهداف التالية:

- تحقيق أهداف تلك البحث.
 - الاسترشاد بها لتحقيق فرض البحث.
 - الاسترشاد بها عند تصميم الدراسة التطبيقية.
- وفيما يلي عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث :

الدراسات العربية والاجنبية المرتبطة بمجال البحث:

هدفت دراسة (سينا أحمد عبد الغفور، ٢٠١١).^(٢) بعنوان: استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة المراجعة الداخلي. إلى استخدام منهج SIX SIGMA في ضبط جودة المراجعة الداخلي في المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان. ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتصميم استبانة شملت (٦٧) فقرة لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة المكونة من (٦٧) من العاملين في أقسام الجودة والمراجعة الداخلي أو من يقوم مقامهم في المستشفيات الخاصة والحائزة على جائزة الجودة والتميز في مدينة عمان. وفي ضوء ذلك جرى جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية لتحقيق أهداف الدراسة، ومنها تحليل الانحدار البسيط والمتعدد ومعامل ارتباط سبيرمان بالإضافة إلى استخدام برنامج Six Sigma Calculator التابع للشركة الاستشارية QIT إصدار ٢٠٠٨ لحساب مستوى معايير Six Sigma. وبعد إجراء عملية التحليل

لبيانات الدراسة وفرضياتها توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: وجود تأثير ذي دلالة معنوية لمعايير Six Sigma (التزام ودعم القيادة العليا؛ التغذية العكسية والقياس؛ التحسين المستمر؛ العمليات والأنظمة؛ والموارد البشرية) على جودة المراجعة الداخلي (العناية المهنية؛ إدارة أنشطة المراجعة الداخلي؛ تقييم إدارة المخاطر؛ تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة؛ إيصال النتائج) بالمستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في مدينة عمان عند مستوى دلالة (0.05).

وقد أوصت الدراسة: الاهتمام بمفهوم Six Sigma والتأكيد على إمكانية استخدامه في المستشفيات لما له من أهمية من الناحية العملية وذلك من خلال تقليل الأخطاء الطبية وتحسين جودة الخدمات المقدمة التي تتناسب مع توقعات المستفيدين، وهو ما ينعكس على جودة المراجعة الداخلي.

كما استهدفت دراسة قام بها (Micheal , H., & Dako , V,2017)⁽³⁾ بعنوان: لماذا يعتبر قانون التجارة من الداخل غير فعال " ، ثلاثة اقتراحات لمكافحة الاحتكار- إلقاء الضوء على إنعكاسات تطبيق قوانين التداول الداخلي على تعزيز كفاءة وفعالية الأسواق المالية. توصلت الدراسة لأهم النتائج هي إن الحد من ظاهرة التداول الداخلي ينعكس بالإيجاب على كفاءة الأسواق المالية ولا يتم ذلك إلا من خلال التطبيق الفعال والحاسم لقوانين التداول الداخلي نظراً للدور الذي تلعبه في تعزيز السيولة وتقليل عدم تناسق المعلومات وتحسين المعلومات الخاصة بكفاءة الأسواق.

و استهدفت أيضاً دراسة (Aobdia, D.,2017)⁽⁴⁾ بعنوان: صحة المقاييس المتاحة للجمهور لجودة التدقيق . دليل من بيانات التفتيش PCAOB الـ: تقييم الإجراءات والتدابير المستخدمة لقياس جودة المراجعة على نطاق واسع يشمل تقارير الـ PCAOB وتقارير مكاتب المراجعة لإيجاد نقاط الضعف المحتملة ، واوصت الدراسة بأهمية المراجعة المشتركة ومدى تأثيرها في رفع جودة مراجعة التقارير المالية.

ورأت دراسة (صالح راشد العماري، ٢٠١٧)،⁽⁵⁾ وهي بعنوان العوامل البيئية المؤثرة على جودة خدمات مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية. إلى تحديد العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المراجعة في المملكة

العربية السعودية، ولتحقيق ذلك تناول البحث دراسة خمسة عوامل رئيسية، يعتقد أنها تلعب دورا كبيرا في تحديد مستوى جودة خدمات المهنة بشكل عام، وتحديد أثرها على جودة خدمات المهنة في المملكة بشكل خاص هي: متطلبات ممارسة المهنة، دور المنظمات المهنية، لجان المراجعة، مراقبة جودة الأداء، والمسئولية القانونية للمراجع. وقد تضمنت هذه الدراسة أثر العوامل الخمسة المذكورة على جودة المهنة، في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة العربية السعودية، وقدمت تقييما شاملا لوضع المهنة في المملكة مقارنة بوضعها في الولايات المتحدة. وقد توصلت الدراسة التطبيقية إلى النتائج التالية: أن متطلبات ممارسة مهنة المراجعة في المملكة حاليا غير كافية لتطوير مستوى جودة خدمات مهنة المراجعة. أن دور المنظمات المهنية في المملكة حاليا غير كاف لتطوير مستوى جودة خدمات مهنة المراجعة. هناك حاجة إلى تطوير وتفعيل دور لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية بما يؤدي إلى تطوير مستوى جودة خدمات مهنة المراجعة. أن برامج مراقبة جودة الأداء لمكاتب المحاسبة والمراجعة السعودية غير كافية لتطوير مستوى جودة خدمات مهنة المراجعة. أشارت نتائج الدراسة التطبيقية إلى أن هناك عوامل أخرى يمكن أن تؤدي إلى تحسين مستوى جودة عملية المراجعة، مثل الأبحاث والدراسات التي يتم إجراؤها في هذا المجال وأيضا مدى وعي المتلقي لنتائج عملية المراجعة.

كما دلت دراسة (Pasiouras et al، 2018) ⁽¹⁾ بعنوان: منهجيات دعم القرار متعدد المعايير لقرارات المحاسبة: حالة تقارير التدقيق المؤهلة في المملكة المتحدة التحقق من فعالية اثنين من النماذج المساعدة لقرار مراقب الحسابات، وهما نموذج تمييز إضافات المنفعة ونموذج التمييز الترتيبي للمجموعات المتعددة، والذان يستخدمان لتطوير مداخل تصنيف رأي مراقبي الحسابات المتكررة في المملكة المتحدة البريطانية. وقد تم الاعتماد على هذين المدخلين لأنهما لا يتخذان أي افتراضات، مثل أساليب الاقتصاد القياسي والإحصائية التقليدية. وكذلك للعديد من الانتقادات التي وجهت لشبكات نيورال neural الشهيرة في مجال بحوث المحاسبة والمراجعة في الآونة الأخيرة. وقد أوضحت الدراسة كيفية اتخاذ مراقب الحسابات في المملكة المتحدة لرأي المحاسبة، حيث يتطلب

قانون الشركات من كل الشركات إعداد قوائمها المالية وفق التشريعات السارية ومعايير المحاسبة. واعتمدت الدراسة علي البيانات المتاحة عن ٨٢٣ شركة صناعية عامة، وخلصت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها ما يلي: كل من النموذجين محل الدراسة يمكن استخدامهما للتمييز بين القوائم المالية التي ينبغي أن تحصل علي رأي معدل عن تلك القوائم التي ينبغي أن تحصل علي رأي غير معدل. علي الرغم من عدم وجود دراسات تجريبية توضح مدى المنفعة من استخدام مثل هذه النماذج. مراقبي الحسابات يمكنهم استخدام مثل هذه النماذج لتخطيط إجراءات مراجعة محددة والتي يمكن تطبيقها لانجاز مستوى مقبول من خطر المراجعة.

وقام (Kassem, et al, 2018) ^(٧) بدراسة بعنوان: تأثير الأبعاد المختلفة

لثقافة التنظيمية (ثقافة المهمة، وثقافة التكيف، وثقافة المشاركة، وثقافة الاتساق) علي معايير نتائج التميز في الأعمال (نتائج العملاء، ونتائج الأفراد، ونتائج المجتمع، ونتائج الأعمال) في الإمارات، مع الدور الوسيط لاستخدام تكنولوجيا المعلومات، والاتصالات، وأظهرت الدراسة أن الثقافة التنظيمية ترتبط بشكل كبير بالتميز في العمل.

وهدقت دراسة (أشرف محمد إبراهيم منصور، ٢٠١٨) ^(٨) بعنوان: مدخل

مقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة دراسة ميدانية علي شركات المساهمة المصرية الي التعرف علي مواطن القوة والتحديات التي تواجه تبنى و تأكيد التقارير المتكاملة في كلاً من القطاعين العام والخاص و كيفية مساهمتها في إلزام المنظمات بالتصرف بطريقة أكثر إستدامة، وكذلك دراسة فوائد اعتماد التقارير المتكاملة ودورها في تطوير السوق المالية، حيث تكمن أهميتها في إعطاء صورة شاملة عن أداء الشركات كونها تدمج بين المعلومات المالية وغير المالية لتعريف المعنيين بقدرات و طاقة الشركة علي المدى الطويل والقصير. وتوصلت الدراسة إلى: ان من أهم التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة والمرتبطة بعملية إعدادها وجود إنتقادات للمبادئ الإرشادية للتقارير المتكاملة، ويرجع ذلك إلى: ارتفاع تكلفة التأكيد مقارنة بفوائده، عدم توافر ممارسي تأكيد ماهرين ذوى خبرة مناسبة. واحتواء التقارير المتكامله علي معلومات يصعب تأكيدها. واصلت الدراسة أن

من أهم مقومات الحد من تحديات تأكيد التقارير المتكاملة الخاصة بالشركات المُعدة للتقارير المتكاملة: تبني مدخل التأكيد الجزئي بدلاً من من التأكيد الشامل. وتبني مدخل التأكيد الأختياري بدلاً من الإلزامي.

وفي دراسة قدمتها (إيمان عبد الفتاح حسن قرني ، ٢٠١٩) ^(٩): حيث هدفت الدراسة الى الوقوف على العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية و اختبار تأثير تلك العوامل على تدعيم جودة حوكمة الشركات المصرية واوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في الكثير من مبادئ حوكمة الشركات المصرية لزيادة جودة وكفاءة التقارير المالية .

كما هدفت دراسة (Farneti ، ٢٠١٩) ^(١٠) بعنوان تأثير التقارير المتكاملة واحتياجات معلومات أصحاب المصلحة على الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في شركة مملوكة لشركة Astatee الكشف عن مستوى جودة التقارير المتكاملة في شركات قطاع الأعمال وتزويد الباحثين بفهم أفضل حول قدرة المنشأة على خلق القيمة، ودراسة مقترح للإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للأعمال عن البعدين البيئي والاجتماعي، بالإضافة إلى دراسة فجوة التوقعات بين احتياجات أصحاب المصالح وممارسات إدارة الشركات للإفصاح المحاسبي في هذه التقارير عن البعدين البيئي والاجتماعي، فضلاً عن الاطار المقترح وتوصلت هذه الدراسة إلى: -وهناك ضرورة ملحة من قبل الجهات المهنية والأكاديميين دفعت الجهات المعنية إلى الاتجاه نحو أسلوب جديد للإفصاح أطلق عليه بالإفصاح من خلال تقارير الأعمال المتكاملة.أنة كلما كانت التقارير المتكاملة قادرة على توفير معلومات لأصحاب المصالح تساعد على فهم قدرة المنشأة على خلق القيمة واتخاذ القرارات بصورة أفضل كلما اتسمت هذه التقارير بالجودة العالية.

وافترضت دراسة (Lasrado & Kassem 2019) ^(١١) بعنوان وجود علاقة ديناميكية بين القيادة، والثقافة التنظيمية، والتميز في الأعمال، وتشير النتيجة الرئيسية لهذه الدراسة إلى أن إنشاء ثقافة المشاركة يوفر مشاركة شاملة من الموظفين، مما يؤدي إلى

التميز المؤسسى، ولذا أوصت الدراسة بأنه يجب على المديرين تعزيز ثقافة المشاركة، واعتماد أسلوب القيادة الرشيدة؛ للوصول للتميز المؤسسى.

واستهدفت دراسة (Roussy, et al, 2020)^(١٢) فهم كيف تحقق المراجعة

الداخلية، الانتقال من الفعالية إلى التميز المؤسسى من منظور مجموعتين من الجهات الفاعلة فى مجال الحوكمة، وهم رؤساء لجان التدقيق، والرؤساء التنفيذيين للمراجعة الداخلية، وتشير النتائج إلى أن المراجعة الداخلية تحقق وتعزز التميز المؤسسى، من خلال تنشيط فعالية المراجع الداخلى؛ لدعم التعلم التنظيمى والتغيير الإيجابى فى المنظمة بأكملها، وأن المراجعين الداخليين عليهم إبقاء أعينهم على التميز المؤسسى، بدلاً من مجرد التركيز على الفعالية من أجل تحقق آمال أصحاب المصالح.

التعليق على الدراسات السابقة:

من العرض السابق نجد أن أغلب الدراسات ركزت على تأثير العوامل

والمعايير التي حدد جودة اعداد التقارير المالية التي من شأنها رفع مستوى جودتها وعلى مهام، ومسئوليات، ومهارات المراجع الداخلى، وأكدت معظمها على ضرورة الإستفادة من إمكانيات المراجع، والتصدى لما يصاحبه من مخاطر وتحديات، كما أوضحت بعض الدراسات دور جودة التقارير فى تحقيق التميز المؤسسى لمنظمات الأعمال، وقد لاحظت الباحثة ندرة الكتابات التي تناولت دور المراجع الداخلى فى دعم تحقيق التميز المؤسسى، فى ظل الاعداد الجيد للتقارير المالية لمنظمات الأعمال بشكل عام، وفى المنشآت والمؤسسات التي تدرج تحت مظلة الاسواق المالية، والندرة الشديدة لموضوع المهارات المهنية للمراجع الداخلى، وتأثيره فى هذا المجال، وبذلك يتضح أن هناك فجوة بحثية مازالت موجودة وهو ما دفع الباحثة للدراسة فى هذا الموضوع، ومحاولة دراسة دور المهارات للمراجع الداخلى فى دعم تحقيق التميز المؤسسى بالمنشآت والمؤسسات ، من خلال دراسة تأثير عوامل جودة اعداد التقارير المالية مع كلا من المهارات والممارسات ذات الليونة، والتأهيل العلمى والعملى للمراجع الداخلى، على ادراك المراجع الداخلى لأهمية إمتلاكه لمهارات

الفكر والتطوير، وأثر ذلك على تحقيق التميز المؤسسي، ودعم كفاءة وفاعلية إدارة المراجعة في المنشآت والمؤسسات.

القسم الثاني : الإطار النظري للبحث

مقدمة:

انطلاقاً من التعريف الحديث للمراجعة الداخلية الصادر عن معهد المراجعين الداخليين لعام ١٩٩١ والذي عرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي واستشاري وتأكيد موضوعي ومستقل لغرض إضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة، وتساعد المراجعة الداخلية المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال تطبيق مدخل منظم لتحسين فعالية إدارة المخاطر، وإجراءات الرقابة والحوكمة في المنشأة^(١٣)

ومن ثم يتضح أن المراجعة الداخلية تلعب دور هام في بيئة الأعمال الحالية لكونها شريك استراتيجي للمنشأة وتضيف قيمة لأنشطتها التي تحسن عمليات الحوكمة وتؤكد على كفاءتهم وفعاليتهم^(١٤).

ويمكن تحديد الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية من خلال قيام المراجعة الداخلية بتزويد المنشآت بالتحليلات والمعلومات والتوصيات وتقديم المشورة، وأيضاً تقييم كافة الأنشطة لتحديد مدي الاستفادة من الموارد المتاحة واقتراح التحسينات الضرورية لرفع الكفاءة وخفض التكلفة، وان المراجعة الداخلية ينتج عنها تقارير تبني عليه قرارات المنشأة الهامة وان أي خلل في دقة وتوقيت الحصول علي المعلومات يؤثر علي تلك القرارات، لذلك لابد من الاهتمام بالوقت وموارد المنشأة الأخرى لتستطيع المنشأة القيام بأعمالها، وهناك الكثير من الأساليب التي تم استخدامها في المراجعة الداخلية لتحسين كفاءتها^(١٥).

مما سبق ذكره تري الباحثة أن دور المراجع الداخلي كبير داخل المنشآت فهو يعمل علي تحسين وتطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة الداخلية من خلال تقديم خدماته التأكيدية والاستشارية لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين أدائها وزيادة الثقة بها. كما ان استقلالية عمل المراجع الداخلي تعمل علي زيادة وتحسين الكفاءة المهنية له، مما يعمل على تحقيق حوكمة جيدة داخل المنشأة، وخلق بيئة أعمال جيدة قادرة على

تحقيق أهداف المنشأة. ولتعزيز دور المراجعة الداخلية يجب التأكد من قدرة المراجعة الداخلية على التأكد من صحة ودقة المعلومات المقدمة ومتابعة جميع النظم الداخلية التي تتولد عنها هذه المعلومات. وأن إدارة المراجعة الداخلية لن تستطيع أن تؤدي دورها إلا بمساندة المستويات الإدارية المختلفة بالشركة وإقناعها بان الخدمات الاستشارية والتوصيات التي يقدمها المراجع الداخلي سوف تساعد في إنجاز الأعمال والتصدي للتحديات والاستفادة من الفرص، ومن هنا يظهر أهمية الدور الحيوي الذي يمكن أن يؤديه المراجع الداخلي في مراجعة استراتيجيات إدارة التكلفة وتحقيق الرقابة عليها والاستفادة من المعلومات المستمدة منها، بداية من فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بهذه التكاليف وإجراءات تطبيق الاستراتيجيات في المنشأة وتحديد المخاطر التي تنسب في ضعف مستوي جودة التنفيذ حتي التأكد من سلامة العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها.^(١٦)

أولاً: مفهوم جودة تقارير المراجعة الداخلية:

في ضوء أدبيات الفكر المؤسسي التي تناولت مفهوم جودة تقارير المراجعة الداخلية؛ يلاحظ عدم الاتفاق بين الباحثين حول تعريف وحيد وشامل لها، حيث تنوعت وتباينت وجهات النظر حول هذا الشأن، ويمكن للباحثة تبويبها في عدة اتجاهات أهمها ما يلي:

أ: مفهوم جودة وموثوقية المعلومات :

يرى كثيراً من الباحثين من خلال آرائهم المتعددة ان الاتجاه الي التميز المؤسسي من خلال جودة تقارير المراجعة الداخلية تتمثل في مصداقية المعلومات التي يتضمنها التقرير، ومدى تحقيق هذه المعلومات المنافع لمستخدميها؛ بحيث يتوفر في هذه المعلومات عناصر الملائمة، والوقئية، والإفصاح الكافي، والأهمية النسبية، وقابلية المعلومات للمقارنة، وحيادية المعلومات، وأمانتها، وإمكانية الاعتماد عليها.^(١٧) ويؤكد على ما سبق الاهتمام الملحوظ من جانب الـ(IIA) بتحديد مجموعة من الصفات والخصائص الواجب توافرها في المعلومات الناتجة عن أعمال المراجعة الداخلية في المعايير الصادرة عنه في الكثير من المواضيع، فعلى سبيل المثال نصَّ المعيار رقم (٢٤٢٠- جودة التبليغات)

وجوب أن تكون التبليغات دقيقة، و موضوعية، وواضحة، وموجزة، وبنّاءة، شاملة، وأن تصدر في الوقت المناسب لطلبها^(٨)، ونصّ المعيار رقم (٢٣١٠ - تحديد المعلومات) يجب على المراجعين الداخليين تحديد معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، ومؤكدّة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة^(٩).

وتري الباحثة أنه يقصد بموقوقية و أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، ويتحقق هذا إذا تميزت المعلومات المحاسبية بالخصائص التالية: الصدق في التمثيل والبيان، أي التوافق بين المعلومات المستمدة من التقارير والمحاسبة المالية وبين الواقع. وقابلية المراجعة و التحقيق، أي إمكانية توصل شخصين مستقلين لنفس النتائج باستخدام نفس أساليب القياس المحاسبي و الإفصاح.

وتري الباحثة إن خاصية الموثوقية، أو الثقة بالمعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها، تعني أن أساليب القياس والإفصاح المطبقة لاستخراج النتائج وعرضها هي أساليب موضوعية وأنه يمكن لأشخاص آخرين، مستقلين عن الذين استخدموها في المرة الأولى، إعادة استخدامها للتحقق من تلك النتائج. كما تعني هذه الخاصية بأن المعلومات المقدمة تعطي تصورا دقيقا للواقع دون أن يشوبها تحريف قصد التضليل أو أخطاء، كما أن لهذه الخاصية جانب آخر يتمثل في الحيادية والمعلومات وخلوها من التحيز بأي شكل من اشكاله.

ب: مفهوم جودة المراجعة الداخلية :

يري العديد من الباحثين هذا المجال أن تحقيق جودة وتميز تقرير المراجعة الداخلية يعتمد على عنصرين هامين (جودة مدخلات المراجعة الداخلية، جودة عمليات المراجعة الداخلية) باعتبار أن وظيفة المراجعة الداخلية نظام معلومات يعمل في ظل بيئة معينة^(٢٠)، ووفقا لهذا المجال، إن جودة تقارير المراجعة الداخلية على أنها دالة في مجموعة من الخصائص يجب أن تتوافر في مدخلات وعمليات المراجعة الداخلية، وبدون توافر هذه الشروط لن تتحقق الجودة والتميز المؤسسي المراد الحصول عليها لتقارير المراجعة الداخلية.

ثانياً:العوامل المحددة لجودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية في إطار الإصدارات المهنية لبناء التميز المؤسسي في المنشآت والمؤسسات:

تختلف استراتيجية الاسواق المالية في التعامل مع جوده معلومات تقارير المراجعة بناء على المجال او الجهات التي سيقدم اليها تقرير المراجعة والمستفيدين من هذا التقرير حيث تلجأ بعض الشركات والمؤسسات الى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم لما لها من سمعة واسعة النطاق في السوق المالي من اجل اثبات حسن إدارة تلك الشركات والمؤسسات دون النظر الى التكلفة وعلي العكس قد تلجأ شركات أخرى الى مكاتب مراجعة أدني في التصنيف متوسطة او صغيرة لعدم القدرة على سداد تكلفة المكاتب الكبيرة للمراجعة او لاستهداف نوع معين من التقارير تكون بناء على تعليمات من تلك الشركات وهو ما يؤدي الى التأثير على سوق المراجعة بالسلب وأيضا التأثير على استقلالية المهنة وبالتالي^(٢١) انخفاض مستوى الثقة في تقرير المراجع ومهنة المراجعة, احتمال تعرض المراجعين للدعاوى القضائية من قبل العملاء إذا امتنع المراجع عن تقديم رأى يحقق اهداف الإدارة .

وعليه فإننا نجد ان متطلبات المستثمرين المتعاملين بالاسواق المالية وتطلعاتهم هي المحدد الأساسي لاختيار حجم مكاتب المراجعة المستهدف مراجعتها للقوائم المالية وهو امر واقع ، ولكن في هذا البحث يوجد محدد من نوع اخر تسعى الية الباحثة وهو تحقيق جوده مراجعة تتوافق مع تطلعات الشركات والمؤسسات ولبناء تميز مستمر لهم في اجتذاب مستثمرين آخرين في الأسواق المصرية من خلال شراء اسهم في للشركات المدرجة بالاسواق المالية مع الاحتفاظ بالتوازن المطلوب للتأكد من دقة التقارير المالية و صحتها من جانب المستثمرين ، وهي معادلة يصعب تطبيقها بالشكل الحالي للمراجعة القائمة لتلك الشركات ، لذا تري الباحثة إمكانية تغيير المراجعة الحالية متمثلة في مراجعه الجهات المحاسبية ذات الصلة فقط وإدخال مراجعة خارجية من قبل مكاتب المراجعة الموجودة في السوق المصرية والتي تختلف بناء على حجم مكاتب المراجعة في السوق والخبرات الموجودة فيه والوسائل التكنولوجية المتاحة ومدى ارتباطها بالسوق.

ولكي تستطيع الباحثة اختيار مكاتب المراجعة المناسبة للمشاركة في مراجعة القوائم المالية للشركات المدرجة بالاسواق المالية للوصول للتميز المؤسسي لابد اولاً من تناول العوامل المحددة والمؤثرة على جوده المراجعة لكل منها وتقييمها، ثم بعد ذلك إيجاد الأسلوب الأمثل للتنسيق بين الجهات المنوط بها المراجعة والتشريعات الواجب إصدارها لتنظيم تلك المراجعة بما يتوافق مع تطلعات جميع الاطراف وتتمثل تلك العوامل في الاتي:

١- عوامل تتعلق بحجم وثقل مكاتب المراجعة:

تختلف الآراء حول تأثير حجم وثقل مكتب المراجعة على جوده المراجعة سواء بالإيجاب او السلب فأشارت بعض الآراء التي ترى ان هناك علاقة إيجابية بين الحجم والجودة الى ان مكاتب المراجعة الكبرى تتوافر لديها خصائص وسمات تمكنها من القدرة على تقديم خدمات مراجعة اكثر جودة من مثيلاتها المتوسطة والصغرى لأنها تتمتع بدرجة استقلال اكبر من خلال الإفصاح عن التجاوزات في النظام المحاسبي للعميل حتى ولو ترتب على ذلك فقدان العميل ، وبالتالي لا تسعى لمخالفة المعايير المهنية للاحتفاظ بالعملاء بل إنها تتمتع بالقدرة على مقاومة ضغوط العملاء لعدم تأثرها مادياً بعميل واحد او عدد معين من العملاء بينما ترى الآراء الأخرى عدم وجود اختلاف في الجودة نتيجة لاختلاف حجم مكتب المراجعة، وارجعت ذلك لعدة أسباب منها^(٥) عدم الاختلاف بين BIG N والمكاتب الأخرى وانخفاض الفجوة بينهما نظراً لان بعض المراجعين كانوا يعملون في BIG N وحصلوا على نفس الخبرات والتدريب ثم انتقلوا للمكاتب الأخرى وايضاً النمو المتزايد في محفظة عملاء المكاتب الأخرى في الآونة الأخيرة والذي يوجد لديها الحافز لزيادة قدرتها على اجتذاب الكفاءات والخبرات وتدريب مراقبي الحسابات لديها لتتلاءم مع ظروف عملائها الجدد. وبالرغم من اختلاف الآراء فترى الباحثة ان المميزات التي تتمتع بها المكاتب الكبرى تؤهلها لتعطي جوده اعلى من المكاتب الأخرى وخاصة في المجال التكنولوجي، وان كان هناك خروج عن القاعدة في حالات معينة، تتوافر فيها الخبرة الفنية والتكنولوجية في مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة ولكن بدون تعميم.

٢- عوامل تتعلق بالشركات والمؤسسات:

^(٢٢) يعد حجم الشركات والمؤسسات وهيكلها ملكيتها من اهم المتغيرات المؤثرة على جوده المراجعة والتي تتنوع بين الملكية المؤسسية ، الملكية الإدارية ، الملكية العائلية ، والملكية المركزة ، وعلية فكلما زاد حجم المنشأة وتعقدت عملياتها وزاد الفصل بين الملكية والإدارة زادت درجة تفويض السلطة وبالتالي زادت تكلفه الوكالة الامر الذي يترتب عليه زيادة الطلب على جوده المراجعة ، كما انه من المتوقع انه كلما اصبح حجم المنشأة كبيراً كلما زاد الطلب على جوده خدمات التأكيد التي تحصل عليها ، إلا ان مثل تلك الجودة تستغرق وقتاً أطول للحصول عليها بسبب ان التقارير المالية السنوية لتلك المنشآت تكون اكثر تعقيداً بما تحتويه من أصول ثابتة ومخزون وحسابات معقدة بالإضافة الى ضخامة رؤوس أموالها الأمر الذي يؤدي الى ارتفاع مخاطر وجود غش واطفاء بالقوائم المالية وبالتالي تنشأ الحاجة الى الاستعانة بمكاتب مراجعة تتناسب مع حجم تلك المسؤولية لحماية هذا المال وضمان الحصول على خدمات كبيرة ذات جوده عالية.

وترى الباحثة ان مكاتب المراجعة الكبيرة تتناسب مع تلك المسؤولية بينما لا تستطيع الشركات المتوسطة والصغيرة استيعاب هذا الكم من البيانات التي تحتاج الى خبرات فنية وتكنولوجية عالية.

٣- عوامل تتعلق بالمعلومات المعلن عنها:

- **التكلفة والعائد:** إن لها تكلفة في إعدادها والإفصاح عنها واستخدامها، ولا بد من الموازنة بين تكاليف تقديم المعلومات، والمنافع التي يمكن الحصول عليها من استخدامها؛ نظراً لأن التكلفة والعائد هما يمثلان شرطاً يقضي بعدم تحمل الشركة تكلفة إنتاج معلومة، أو الإفصاح عنها، إذا كان العائد منها لا يبرر تحمل عبء إنتاجها، والإفصاح عنها، كما يقضي بدراسة طبيعة المعلومات المفصح عنها والتحقق منها.^(٢٣)

- **التوازن:** يعني التوازن أن تعكس المعلومات كافة النتائج والموضوعات السلبية والإيجابية ، ولأهمية هذا المحدد فقد أشار^(٢٤) إلى أنه يمكن تحقيق التوازن في تقرير المراجعة الداخلية من خلال الأساليب الآتية: (إعداد تقارير المراجعة الانتقادية ،

الإفصاح عن إنجازات الخاضعين للمراجعة, الإفصاح عن التصرفات المخططة, اعتبار استجابات الخاضعين للمراجعة جزءاً من تقرير المراجعة الداخلية).

٤- عوامل تتعلق بالمراجع الداخلي ذاته:

هي تلك العوامل المتعلقة بالخصائص الواجب توافرها في المراجع الداخلي القائم بإعداد تقارير المراجعة الداخلية، والتي تعزز من ثقة المستخدم في الاعتماد على تقريره وهي تتمثل في:

الاستقلالية والموضوعية للمراجعة الداخلية:

الاستقلالية: يعتبر استقلال المراجع الداخلي أحد الأركان الأساسية للمراجعة الداخلية, كما أصبح مطلباً جوهرياً لكافة الأطراف التي لها علاقة بنتائج عملية المراجعة الداخلية؛ كونه يمثل أحد المعايير التي تحكم عمل المراجع الداخلي، وعنصرًا مهمًا من عناصر الثقة في تقارير المراجعة الداخلية.

الموضوعية: تتبع أهمية موضوعية المراجع الداخلي من أن مدى الثقة، والاعتماد على رأي المراجع الداخلي؛ يتحدد بمدى حياد وعدم تحيز المراجع الداخلي في إبداء ذلك الرأي؛ وخاصة أن الأطراف ذوي المصالح، ومستخدمي القوائم المالية، غالباً ما تكون مصالحهم متعارضة.

وتري الباحثة انه يوجد العديد من الكتابات في أدبيات المراجعة على أن هناك العديد من المخاطر التي تؤثر على موضوعية المراجع الداخلي وعلى طريقة تفكيره, فقد تؤدي إلى التحيز في اختيار العينات، أو قد تؤثر على الأحكام، وتفسير النتائج التي يصل إليها المراجع الداخلي خلال عمله، والذي بدوره سينعكس على فعالية وجودة نتائج المراجعة الداخلية.

٥- عوامل تتعلق بالبيئة التنظيمية للمراجعة الداخلية:

هي تلك العوامل التي ترتبط بقسم المراجعة الداخلية وبمهامه وتتمثل في:
- **الدعم الإداري للمراجعة الداخلية:** يمثل الدعم الإداري لوظيفة المراجعة الداخلية عاملاً هاماً ومؤثراً في فعالية أداء مهامها، حيث يعرف بأنه المشاركة والالتزام بالنجاح في العمل من خلال إعطاء الاهتمام الكافي وتخصيص الدعم اللازم.^(٢٥)

ونظراً لأهمية الدعم الإداري للمراجعة الداخلية فقد اهتمت الباحثة بالكشف عن طبيعة العلاقة بينه وبين تقارير المراجعة الداخلية، وتوصلت إلى أن دعم الإدارة سواء العليا او المتوسطة او الدنيا للمراجعة الداخلية يأتي من خلال عدة جوانب اهمها الالتزام بتنفيذ توصيات ومقترحات تقارير المراجعة الداخلية بما تحتوية كاملاً، وليس فقط بإمدادها بالموارد البشرية، والمادية والتكنولوجية وغيرها، وأكدت على أن هذا الدعم يعد عاملاً حاسماً في تنفيذ هذه التوصيات والمقترحات.

ومن خلال الدعم الإداري للمراجعة الداخلية يعد من أهم المحددات التي تؤثر على تنفيذ توصيات ومقترحات تقارير المراجعة الداخلية، فقد ألقى معيار المراجعة الداخلية رقم (٢٥٠٠- مراقبة سير العمل)^(٢٦)، ومعيار المراجعة الداخلية رقم (- SIA390 المراقبة والإبلاغ عن قضايا المراجعة المسبقة)^(٢٧) على المراجع الداخلي مسؤولية وضع إجراءات المتابعة لرصد وضمان أن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تنفيذها بشكل فعال، أو أن الإدارة العليا قد قبلت مخاطر عدم اتخاذ أي إجراء، وفي حالة إذا ماقررت إدارة المنشأة تحمل مخاطر عدم تصحيح الحالة التي تم التقرير عنها بسبب التكلفة، أو بأي سبب آخر رغم أنها تمثل مخاطر غير مقبولة للمنشأة، فقد أشار معيار المراجعة الداخلية رقم (٢٦٠٠- التبليغ عن قبول المخاطر) إلى أنه يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تبليغ المسألة إلى مجلس الإدارة^(٢٨).

٦- الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية:

تُعرف معايير المراجعة الداخلية بأنها "إعلان رسمي عن هيئة معايير المراجعة الداخلية يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة المراجعة الداخلية وتقويم أدائه"^(٢٩). وتتبع أهميتها من أنها تشكل أدلة إرشادية تساعد في ضمان تنفيذ نشاط المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية، كما تخدم مجموعة من الأغراض أهمها^(٣٠): تحديد المبادئ الأساسية لممارسة المراجعة الداخلية ووضع أساس سليم لقياس وتقويم عمليات المراجعة الداخلية، وتوفير إطار لتنفيذ وتعزيز مجموعة واسعة من أنشطة المراجعة الداخلية ذات القيمة المضافة.

وفي ضوء هذه الأهمية اتجهت العديد من دراسات الأدب المحاسبي في مجال المراجعة إلي دراسة العلاقة بين الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية وجودة تقارير المراجعة الداخلية للمنشآت، مثل^(٣١) والتي توصلت إلى أن الالتزام بتطبيق المعايير المهنية للمراجعة الداخلية يعد من أهم العوامل التي تتعلق بالأساسيات العلمية لمهنة المراجعة التي تؤثر على جودة تقارير المراجعة الداخلية،^(٣٢) والتي أشادت بأهمية التأكد من التزام المراجع الداخلي بمعايير المراجعة الداخلية عند إعداد تقارير المراجعة الداخلية.

٧- استخدام تكنولوجيا المعلومات في أعمال المراجعة الداخلية لبناء التميز

المؤسسى :

تعد تكنولوجيا المعلومات مطلباً أساسياً، ومقوماً جوهرياً من مقومات بيئة الأعمال الحديثة التي أثرت على طرق وأساليب، وإجراءات ومعايير المراجعة الداخلية بالتطور السريع والمتلاحق.^(٣٣)

ونتيجة لذلك نادت العديد من المنظمات المهنية بضرورة أخذ المراجع الداخلي استخدام التكنولوجيا وأدوات تحليل البيانات في الاعتبار؛ حتي تساعده في أداء مهامه بشكل يسهم في زيادة فعالية وكفاءة عملية المراجعة الداخلية، وزيادة الثقة في الاعتماد على تقارير المراجعة الداخلية، حيث طالب الـ(IIA) في معيار المراجعة الداخلية رقم (١٢١٠) ت٣- المهارة^(٣٤) بأنه يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات، والضوابط الرقابية المتعلقة بالمراجعة، وكذلك تكون لديهم معرفة بتقنيات المراجعة الداخلية المعتمدة على التكنولوجيا المتوفرة من أجل إنجاز أعمالهم وايضاً أحداث تميزاً ذا جودة عالية.

٨- توثيق المراجعة الداخلية:

يقصد بتوثيق المراجعة الداخلية "تسجيل إجراءات المراجعة المنفذة، وأدلة المراجعة ذات الصلة، والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع الداخلي"^(٣٥).
ونظراً لأن توثيق المراجعة الداخلية يعد من الأمور الهامة التي تدعم نتائج أعمال المراجع الداخلي؛ فقد قامت بعض الهيئات المهنية بإصدار مجموعة من

المعايير، والإرشادات المهنية التي تحدد مسؤولية المراجع الداخلي عن توثيق المراجعة الداخلية، ومن أهمها معيار المراجعة الداخلية رقم (330 SIA- توثيق المراجعة الداخلية) الصادر عن (CICAI)؛ حيث طالب هذا المعيار بضرورة قيام المراجع الداخلي بإعداد وحفظ وثائق المراجعة الداخلية التي تتضمن تسجيلاً لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الداخلية المنفذه، ونتائج إجراءات المراجعة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها⁽³⁶⁾.

٩- جودة نظم المراجعة الداخلية:

يعد وجود نظام مراجعة داخلي محكم من العوامل المؤثرة بشكل مباشر على جوده المراجعة الخارجية خاصة وان معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ والخاص " بدراسة المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية أشار الى انه على المراجع الخارجي ان يقيم عمل وظيفه المراجعة الداخلية لأنه غالباً ما تتشابه سبل تحقيق اهداف المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وبالتالي فإن بعض أجزاء عمل المراجعة الداخلية من الممكن ان يكون مفيداً للمراجع الخارجي في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية، وعليه فعند تقييم المراجع الخارجي لجودة الأعمال المؤداة من قبل وظيفه المراجعة الداخلية يجب ان يأخذ في اعتباره الجوانب التالية المستوى التنظيمي الذي ترفع له تقارير وظيفه المراجعة الداخلية، ومدى استجابة الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية القدرات المهنية للقائمين على وظيفه المراجعة الداخلية، وخبراتهم ومؤهلاتهم العلمية ومدى توافر التدريب المناسب لهم.

وترى الباحثة ان تقييم نظام المراجعة الداخلي يحتاج الى مهارات عالية جداً فنية ومهنية متخصصة خاصة إذا كان هناك أي تجاوزات من طرف الإدارة او شبهه تواطؤ بين الإدارة والمراجعة الداخلية، حيث تخضع المراجعة الداخلية نسبياً الى سيطرتها بالرغم من إلزام التشريعات والقوانين بغير ذلك، وعليه فأنا نجد ان الشركات الكبيرة مؤهلة لهذا العمل أكثر من غيرها من الشركات الأخرى.

القسم الثالث: الدراسة الميدانية

١- **تحديد حجم العينة :** يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات والمؤسسات المالية المقيدة بالاسواق المالية المصرية، وقد بلغ عدد هذه الشركات (١٨٥) شركة حتى عام ٢٠٢٢ ، وذلك وفقاً لموقع الاسواق المالية^(١)، واعتمدت الباحثة في توزيع القوائم على أسلوب العينة العشوائية الطبقية وذلك لسببين:

- ا- وجود مجتمع غير متجانس من مفردات عينة الدراسة.
- ت- وجود إطار بالشركات الموزع عليها القوائم.

٢- اختبارات الفروض :

أ- **اختبار الفرض الأول: ينص على:** يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالمعلومات المعلن عنها إلى جودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية .
وباستخدام تحليل الانحدار، نحصل على النتائج التالية:

جدول (١)

نتائج اختبار الفرض الأول

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	المعنوية	معامل الارتباط	معامل التفسير
الانحدار	١٢,٦١٥	١	١٢,٦٢	١٤,٠٥	٠,٠٠٠	٠,٣٦	٠,١٣
البواقي	٩٠,٧٠٦	٣٤٧	٠,٨٩				
الإجمالي	١٠٣,٣٢٢	٣٤٨					

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

توصلت النتائج الإحصائية إلى وجود معنوية للنموذج العام للفرض الأول، وذلك عند مستوى معنوية ٥%، حيث كانت قيمة (ف = ١٤,٠٥) وهي معنوية بقيمة (٠,٠٠٠) بمعنى أنها أقل من مستوى المعنوية، وكانت صفرية مما يعني أنها حققت أعلى قيمة للمعنوية، وذلك يدل على وجود تأثير للعوامل المتعلقة بالمعلومات المعلن عنها، حيث كان هناك علاقة بينها وبين المتغير التابع المتمثل في زيادة جودة تقارير

المراجعة الداخلية بنسبة ٣٦% مما يعني أن هذه العلاقة المعنوية انعكست على وجود تأثير معنوي ومباشر بين المتغيرين، وبالتالي فإنه يمكن القول برفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالمعلومات المعلن عنها إلى جودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية

ب- اختبار الفرض الثاني: ينص على: يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالمراجع الداخلي ذاته إلى بناء التميز المؤسسي .
وباستخدام تحليل الانحدار، نحصل على النتائج التالية:

جدول (٢)

نتائج اختبار الفرض الثاني

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	المعنوية	معامل الارتباط	معامل التفسير
الانحدار	١٣,٢٠١	١	١٣,٢٠١	١٥,٠٨	٠,٠٠٠	٠,٣٧	٠,١٥
البواقي	٩٠,١٢١	٣٤٧	٠,٨٨				
الإجمالي	١٠٣,٣٢٢	٣٤٨					

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

في ضوء النتائج السابقة، يتضح أن النموذج المستخدم لاختبار تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع الداخلي ذاته على زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية كان معنويا عند مستوى معنوية ٥%، حيث كانت قيمة ف = ١٥,٠٨ بالإضافة إلى أن درجات الحرية كانت ٣٤٨ وهي عدد البيانات المستخدمة للعينة الإجمالية مطروح منه ١، كما أن معامل الارتباط بلغت قيمته (٠,٣٥٧) وهذا يعني وجود علاقة معنوية وطرديّة بين المتغيرين الخاضعين للاختبار المتمثلين في: تأثير يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالمراجع الداخلي ذاته لبناء التميز المؤسسي بنسبة قدرها ٣٧%، كما أن المتغير المستقل يستطيع أن يفسر أي تغيرات تحدث في المتغير التابع بنسبة ١٥% والباقي يرجع لعوامل لم تدخل في النموذج، ونظرا لأن قيمة المعنوية للنموذج كانت

أقل من المستوى المعنوي المستخدم للاختبار فإنه يمكن الحكم على وجود تأثير معنوي وطردي بين المتغيرين.

وتأسيسا على ما سبق، يمكن رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على: يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالمراجع الداخلي ذاته إلى زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية حيث توفر قاعدة بناء للتميز المؤسسي المنشود.

ج- اختبار الفرض الثالث: ينص على: يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية إلى جودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية و بناء التميز المؤسسي..

من خلال استخدام تحليل الانحدار لاختبار التأثيرات المباشرة بين المتغيرات الخاضعة للاختبار، يتضح ما يلي:

جدول (٣)

نتائج اختبار الفرض الثالث

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	المعنوية	معامل الارتباط	معامل التفسير
الانحدار	١٨,٧٣١	١	١٨,٧٣١	٢٢,٨٢	٠,٠٠٠	٠,٤٤	٠,١٩
البواقي	٨٤,٥٩١	٣٤٧	٠,٨٢١				
الإجمالي	١٠٣,٣٢٢	٣٤٨					

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

في ضوء استخدام تحليل الانحدار لاختبار التأثيرات المباشرة بين المتغير المستقل والتابع، فإنه يتضح وجود معنوية للنموذج المستخدم عند مستوى معنوية ٥% وذلك بقيمة ف = ٢٢,٨٢ بدرجات حرية ٣٤٧، كما أن معامل الارتباط بين العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية للمراجعة الداخلية وزيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية كانت قيمته (ر = ٠,٤٤) مما يعني أن العلاقة بين المتغيرين بنسبة ٤٤%، بينما بلغ معامل التفسير (ر^٢ = ٠,١٨١) مما يعني أن العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية للمراجعة الداخلية يمكنها أن تفسر التغير الذي يحدث في يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية إلى جودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية و بناء التميز المؤسسي. بنسبة ١٩% والباقي يرجع لعوامل لم تدخل في النموذج، كما أن قيمة

المعنوية للنموذج كانت أقل من 5% مما يعني قبول الفرض البديل الذي ينص على أنه يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية إلى جودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية لبناء التميز المؤسسي.

القسم الرابع : النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج البحث:

إن توافر العوامل المحددة لجودة اعداد تقارير المراجعة الداخلية المتمثلة (العوامل المتعلقة بالمعلومات المعلن عنها, العوامل المتعلقة بالمراجع الداخلي ذاته, العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية للمراجعة الداخلية... وغيرها) مجتمعة يعطي دليلاً على أن تقارير المراجعة الداخلية قادرة على الوفاء بالمتطلبات الحالية والمستقبلية للأطراف المستفيدة من المراجعة الداخلية، وهو يؤدي إلى بناء التميز المؤسسي للشركات المدرجة بالاسواق المالية بجمهورية مصر العربية .

ثانياً: توصيات البحث:

في ضوء هدف البحث ومشكلته وما انتهت إليه من نتائج في شقها النظري والعملية, توصي الباحثة :
- ضرورة حث الشركات والمؤسسات المدرجة بالاسواق المالية المصرية على التحقق من مدى التزام المراجع الداخلي بمتابعة التطورات المتسارعة في معايير المراجعة الداخلية وبتطبيق ما جاء بها لما لذلك من مردودات على تحقيق جودة تقارير المراجعة الداخلية لبناء التميز المؤسسي.

القسم الخامس : المراجع

(١) رحاب حمدي أحمد , (٢٠١٦). "العلاقة بين تطبيق مستوى حوكمة الشركات وتقدير خطر الرقابة: دراسة تجريبية"، مجلة البحوث التجارية, كلية التجارة, جامعة الزقايق, المجلد (٣٨), العدد (٢), ص (١٣٥).

(٢) سينا أحمد عبد الغفور الراوي, (٢٠١١). استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة المراجعة الداخلي. رسالة ماجستير غير منشورة, كلية الأعمال, قسم المحاسبة, جامعة الشرق الأوسط, عمان: الأردن.

(3) Micheal , H. , & Dalko ,V. (2016) . Why Is Insider Trading Law Ineffective , Three Antitrust Suggestions . Journal Of Economics And Finance.

(4) Aobdia, D., "The Validity of Publicly Available Measures of Audit Quality. Evidence from the PCAOB Inspection Data ", **Kellogg School of Management**, Northwestern University, April 2017. pp 1-26.

(٥) صالح راشد العماري, (٢٠١٧), العوامل البيئية المؤثرة على جودة خدمات مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية.

(6) Pasiouras, Fotios, Chrysovalantis Gaganis, and Constantin Zopounidis, (2008) "Multicriteria decision support methodologies for auditing decisions: The case of qualified audit reports in the UK ", **European Journal of Operational Research**, www.sciencedirect.com.

(7) Kasseem Rassel , Ajmal Mian , Gunasekaran Angappa & Helo Petri, 2018, Assessing the impact of organizational culture on achieving business excellence with a moderating role of ICT: An SEM approach, **Benchmarking: An International Journal**, vol. 26 no. 1.

(٨) د / أشرف محمد إبراهيم منصور, (٢٠١٨) ، " مدخل مقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة دراسة ميدانية على شركات المساهمة المصرية "، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد ٢٢، العدد ٤.

(٩) د. إيمان عبد الفتاح حسن قرني (٢٠١٩) " دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية – دراسة ميدانية"، مجلة الفكر الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد ٦، ي ص ص: ٥٢٥-٥٠٢.

(10) Farneti, F. (2019). The Influence Of Integrated Reporting And Stakeholder Information Needs On The Disclosure Of Social Information In Astate – Owned Enterprise . Meditari Accountacy Research .

(11) Lasrado Flevy & Kassem Rassel, 2019, "Let's get everyone involved! The effects of transformational leadership and organizational culture on organizational excellence", **International Journal of Quality & Reliability Management**, Vol., 38, No., 1.

(12) Roussy, M., Barbe, O. and Raimbault, S., (2020), "Internal audit: from effectiveness to organizational significance", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 35 No. 2, <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2019-2162>

(١٣) The Institute of Internal Auditors (IIA), 2012, " International Standards For The Professional Practice of Internal Auditing (Standards)", October, p. p. 1-23, www.Theiia.org

14- Hafez, S., 2015, " The Integration of six sigma and balanced scorecard in internal auditing", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.6, No.18, pp. 43-54.

١٥- شيماء ياس خضير، (٢٠١٧)، " أثر تكامل الأدوات والتقنيات الحديثة لزيادة كفاءة المراجعة الداخلية"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مجلد ٨، العدد ٣، ٧١٠-٧٤٦.

١٦- د. سحر مصطفى محمد، (٢٠١٧)، " المراجعة الداخلية كقيمة مضافة لدعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف في الشركات المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢١، العدد الأول، ص ص: ١٠٩٣-١١٤٥.

(١٧) فاطمة أحمد إبراهيم، (٢٠١٦)، "العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الفلسطينية العامة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة، منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ص (٢٧).

(18) Institute of Internal Auditors (IIA), (2017), " International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing" **N0:2420 – Quality of Communications**".p, (18), Available at: <https://na.theiia.org>

(19) Institute of Internal Auditors (IIA), (2017), " International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing" **N0:2310- Identifying Information**" p.(16), Available at: <https://na.theiia.org>

(٢٠) يرجع إلى:

▪ ربيعة رمضان محمد, (٢٠١٦) "الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الداخلية". مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٠)، العدد (٣)، ص(٨٧٢).

20-Saleem, K. S. A., Zraquat, O. M., & Okour, S. M.(2019) "The Effect of Internal Audit Quality (IAQ) on Enterprise Risk Management (ERM) in Accordance to(COSO) Framework", **European Journal of Scientific Research**, Vol.(152)No.(2), P.(179).

(٢١) د.زينب رجب شحات صداقة،(٢٠١٤) " ادراك المراجع الخارجي للحدود الفاصلة بين تقارير المراجعة واثره على جودة المراجعة - دراسة ميدانية " ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد الخامس، ملحق العدد الثاني، ص٣٢٥.

(22)Mazza, T., Azzali,,S & Reichelt , K., “ Industry Specialization in Italy: Interviews with Big 4 Partners “, **University of Bozen-Bolzano** , January 24, 2018 , www.ssrn.com

(٢٣)، محمود جلال ابو الغيط, (٢٠١٧) "الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية - دراسة تحليلية اختبارية"، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، ص(٧٢).

(24)Moeller, R. R. (2015)., **Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge**, John Wiley & Sons. pp.(423-224).

(25) Kurniawati, F., & Karunia, A. P. (2018)". Determinant Independence and Objectivity of Internal Auditors in Indonesian Government Organizations". **KnE Social Sciences**, vol. (3) NO.(8).p.(419).

(26) Institute of Internal Auditors (IIA)(2017), " **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**"N0: "2500 – Monitoring Progress"p.(20), Available at: <https://na.theiia.org>

(27)The council of the Institute of Chartered Accountants of India (ICAI), (2018), Standard on Internal Audit NO.390. (SIA 390)" **Monitoring & Reporting of Prior Audit Issues** " Available at: <http://www.icai.org>

(28) Institute of Internal Auditors (IIA)(2017), " **International Standards for the Professional Practice Internal Auditing**"N0: " 2600 – Communicating the Acceptance of Risks"p, (20), Available at: <https://na.theiia.org>

(٢٩) كمال أحمد يوسف، الهادي آدم محمد إبراهيم، واميمة آدم محمد، (٢٠١٤) "أثر العوامل الهيكلية والمهنية للمراجعة الداخلية على فعالية أداء المراجع الداخلي بالمنشآت الخاصة في السودان: دراسة ميدانية." مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد(٣)، ص(١٤٦).

(٣٠) على إبراهيم شردية، (٢٠١٨) "دراسة وتحليل معايير المراجعة الدولية وانعكاساتها على تطوير إدارة مخاطر المنشآت." المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد(٩)، العدد(١)، ص (٢١٣).

(٣١) محمود جلال أبو الغيط، (٢٠١٧)"مرجع سابق ذكره"، ص(٨٥)

(32) Al kasasbeh, L.(2016), " The Extent of the External Auditor's Reliance on the Internal Auditor's Report in Preparing the Report about the Financial Statements", **International Journal of Business, Humanities and Technology**, Vol.(6), No. (1), p.(38).

العوامل المحددة لجودة إعداد تقارير المراجعة الداخلية هي ضوء الأصدار المصنبة لبهاء ...

د/ سماع احمد محمد محمد الخالق

(٣٣) صالح بن حمد الشينفي. (٢٠١٢) "أثر تكنولوجيا المعلومات على جودة أعمال المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية." المجلة العلمية للإدارة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الجمعية السعودية للإدارة، العدد (٦)، ص(٦٨).

(34) Institute of Internal Auditors (IIA)(2017), " **International Standards for the Professional Practice Internal Auditing**"N0: "1210 – Proficiency" **op. cit**, p.(6).

(35) The council of the Institute of Chartered Accountants of India (CICAI), (2018), **Standard on Internal Audit No 330 (SIA330)" Internal Audit Documentation**"P.(1) Available at: [https:// www.ica.org](https://www.ica.org)

(36) **Ibid**,P.(1).

(^١) <https://www.egx.com.eg/ar/homepage.aspx> يمكن الرجوع إلى الموقع التالي: