

اطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات في ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة (دراسة ميدانية)

الدكتور / علي عباس علي شنن

مدرس المحاسبة والمراجعة

المعهد العالي للعلوم الإدارية - مدينة الثقافة والعلوم - ٦ أكتوبر

المخلص

اصدرت المنظمات المهنية عدة اصدارات لتطوير مهنة المراجعة الداخلية حيث صدر قانون 2002,sox ، تشريعات بورصة تداول الاوراق المالية 2003,sec ، ومعايير مجلس الرقابة المحاسبية للشركات العامة الامريكية 2004,PCOAP ، دليل بورصة لندن ٢٠٠٦ ، ومعايير المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين 2008,AICPA ، وهذه الاصدارات حددت وظائف واهداف جديدة للمراجعة الداخلية.

يهدف البحث إلى وضع اطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد قرارات الاطراف من ذوي العلاقة في ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة وذلك لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، تقليل مخاطر الأعمال ، تدعيم تطبيق الحوكمة ، التحقق من عناصر التكاليف . وفي سبيل تحقيق هدف البحث تم تقسيمة إلى خمسة مباحث ، تناول المبحث الاول الاطار العام للبحث ، المبحث الثاني الاصدارات المهنية الدولية للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية ، المبحث الثالث الاطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية ، بينما تناول الفصل الرابع الدراسة الميدانية ، وتناول المبحث الخامس النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية .

خلص البحث إلى العديد من النتائج أهمها ان هناك حاجة ماسة للإفصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية ، يتطلب تفعيل الإصدارات المهنية المعاصرة ضرورة الإفصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية ، تطبيق الاطار المقترح يساعد على ترشيد قرارات الاطراف من ذوي العلاقة ، الادارة ، المراجعة الخارجية ، ادارة المراجعة الداخلية .
كما قدم البحث عدة توصيات أهمها: منح سلطة تعيين وعزل المراجع الداخلى للجمعية العمومية ، ضرورة اصدار تشريعات وقوانين واضحة وصريحة بضرورة الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية وتحديد العناصر الواجب الإفصاح عنها.

المبحث الاول : الاطار العام للبحث

١/١- مقدمة البحث

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization for Economic Corporation and Development "OECD" مع الحكومات الوطنية وبعض المنظمات الدولية في مايو ١٩٩٩ ما يسمى ب "مبادئ حوكمة الشركات" وهى عبارة عن معايير وإرشادات ولكنها غير ملزمة تهدف لتجنب حدوث التعثر وال فشل المالى (اسامة على ، ٢٠١٦) .
وعلى الرغم من تطبيق مبادئ الحوكمة إلا انه في عام ٢٠٠٢ انهارت شركة زيروكس وميرك للأدوية علاوة على انهيار شركة انرون للطاقة التى تقدر اصولها بحوالى ٦٣.٤ مليار دولار حيث هبط سعر السهم من ٩٠ دولار منتصف عام ٢٠٠٠ إلى ٩٠ سنت اخر عام ٢٠٠١ وبعد تحقيقات استمرت ١٥ اسبوعاً اتضح تورط مكاتب المراجعة الكبرى فى هذا الانهيار لنشرهم تقارير مضللة عن حقيقة الوضع المالى للشركة ، مما ادى إلى سقوط أكبر مكاتب المراجعة والمحاسبة فى العالم وهم آرثر اندرسون، وبراييس وتر هاوس لثبوت تورطهم فى فضائح انهيار شركة انرون.
(ahlawat,2014).

إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيح القرارات في ضوء الإصدارات ...
د/ علي عباس علي شنين

ونتيجة لهذه الانهيارات اصدر مجلس الشيوخ الأمريكي قانون ACT SARBANS-OXLEY عام ٢٠٠٢ والذي يهدف إلى حماية اصحاب المصالح الذين يعتمدون على التقارير المالية ، واستعادة ثقة بيئة المال والاعمال في مهنة المحاسبة والمراجعة (Cynthia,2014).

ولقد نالت المراجعة الداخلية اهتماماً كبيراً بعد صدور هذا القانون خصوصاً بعد زيادة الضغوط الخارجية الدولية على الشركات ومجالس إدارتها للإفصاح عن مخاطر الغش والتلاعب في القوائم المالية حيث تبين ان معظم حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية تم اكتشافها بالصدفة ، وان ما تم اكتشافه عن طريق المراجعين الخارجيين اقل بكثير مما هو موجود فعلاً في القوائم المالية , والذي ترتب عليه تحول دور المراجعة الداخلية إلى دور أوسع ومتميز في الكشف عن أوجه القصور والغش والتلاعب في التقارير المالية (arel,2015).

سارعت المنظمات المهنية بعد صدور قانون sox,2002 بإصدار المعايير والتشريعات والقوانين التي تنظم مهنة المراجعة الداخلية منها تشريعات بورصة تداول الأوراق المالية 2003,sec، ومعايير مجلس الرقابة المحاسبية للشركات العامة الأمريكية 2004,PCOAP ، دليل بورصة لندن ٢٠٠٦، ومعايير المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين 2008,AICPA ، وكل هذه الإصدارات ساعدت على تطوير دور المراجعة الداخلية .

٢/١ مشكلة البحث

تتبلور مشكلة البحث في قصور توصيل نتائج التطور الكبير في مهنة المراجعة الداخلية والإفصاح عنه لأصحاب المصلحة مما يتطلب وضع إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة وذلك لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، تقليل مخاطر الأعمال ، تدعيم تطبيق الحوكمة ، تقييم نظام التكاليف .

٣/١- الدراسات السابقة

هدفت دراسة (Jiang,2015) إلى تحديد دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر وتقديم مبادرات استراتيجية للتعامل مع المخاطر التي تتعرض لها المنشأة.

وخلص الباحث إلى انه من الضروري ان توفر المراجعة الداخلية الضمانات والخدمات الاستشارية في ادارة المخاطر التي تحيط بالمنشأة ويتطلب ذلك الحفاظ على مستوى مناسب من جودة المراجعة الداخلية وضرورة الافصاح عن المخاطر التي تتعرض لها المنشأة وكيفية التعامل معها .

هدفت دراسة (holt,2016) إلى تحديد مدى تأثير تقرير المراجعة الداخلية على قرارات المستثمرين ، مصداقية التقرير المالي ، الاستثمارات المحتملة . اعتمدت الدراسة على الاستقصاء وتكونت عينة الدراسة من ١١١ مفردة من طلاب ادارة الاعمال من ثلاث كليات مختلفة .

وخلص الباحث إلى عدة نتائج اهمها : ان الافصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يزيد من فعالية نظام الرقابة الداخلية ويزيد من مصداقية التقارير المالية .

قدم الباحث (Hoyoung,2016) دراسة للعلاقة بين كفاءة المراجعة الداخلية وعدد ساعات عمل المراجعة الخارجية والعلاقة بين كفاءة المراجعة الداخلية واستخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعين الداخليين عند تقدير مخاطر الاعمال.

وخلص الباحث إلى وجود علاقة عكسية بين كفاءة المراجعة الداخلية وعدد ساعات عمل المراجعة الخارجية ، كما توجد علاقة طردية بين كفاءة المراجعة الداخلية واستخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعين الداخليين عند تقدير مخاطر الاعمال.

وقدم (Roncea,2016) اطار مقترح لتطوير عمليات المراجعة الداخلية من اجل تحسين الاداء وادارة المخاطر وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.

وأكد الباحث على ضرورة تطوير أساليب ووظائف المراجعة الداخلية لتنماشى مع التطورات والإصدارات الحديثة وضرورة الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية .

هدفت (سحر، ٢٠١٧) إلى تحديد دور المراجعة الداخلية في تفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف والإفصاح عن أدوات إدارة التكلفة التي تستخدمها الإدارة ، واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستقصاء من خلال عينة قدرها ٢١٠ مفردة تتضمن المراجعين ومحاسبى التكاليف .

وخلصت الباحثة إلى أنه يمكن استخدام المراجعة الداخلية في تفعيل استراتيجيات إدارة التكلفة ويمكن الإفصاح عن الأدوات التي تم استخدامها في تقارير المراجعة الداخلية .

هدف (وليد، ٢٠١٩) إلى تحديد مدى قدرة المراجع الداخلي على تحليل ومراجعة أسلوب سلسلة القيمة وأثر ذلك على تفعيل أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة مع تحليل المخاطر المحيطة بالشركة والإفصاح عنها للأطراف ذوي العلاقة .

أسفرت النتائج عن وجود تأثير إيجابي لقيام المراجع الداخلي على أساس المخاطر بمراجعة تطبيقات سلسلة القيمة ومراجعة مسببات التكلفة ، والموقف الاستراتيجي للتكلفة ، كما أوصت الدراسة بضرورة تطوير أهداف المراجعة الداخلية على أساس المخاطر بما يتماشى مع توجهات واحتياجات أصحاب المصالح وبيئة العمل .

على الرغم من قلة الدراسات التي تناولت الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية لكنها ألفت الضوء على هذا الموضوع الهام ووضعت تصور وصفي لتقرير تعدد المراجعة الداخلية بغرض الإفصاح الخارجي وأثره على زيادة ثقة المستثمر الخارجي، إلا أن الدراسات السابقة لم تتناول خصائص هذا الإفصاح من حيث الشكل والمضمون والتوقيت ووسيلة الإفصاح والعناصر التي يجب الإفصاح عنها ، كما أن أيا من الدراسات

اطار مقترح للإفصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات فى ضوء الإصدارات ...
د/ على عباس على شهن

السابقة لم تتناول الإفصاح عن نظم الرقابة الداخلية ، عملية ادارة المخاطر ،
الحوكمة ، مراجعة التكاليف . وكلها عناصر يجب ان يتضمنها تقرير
المراجعة الداخلية.

٤/١ - أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث فى:

أ- يُمثل البحث اتجاهاً جديداً لبيان دور المراجعة الداخلية فى دعم زيادة
جودة القوائم المالية من أجل إبراز هذا الدور ووضع أساس متكامل
للعديد من الدراسات المستقبلية .

ب- تعتبر الدراسة من اولى الدراسات التى تقترح اطار للإفصاح عن
تقارير المراجعة الداخلية لتشمل نظام الرقابة الداخلية ، عمليات ادارة
المخاطر ، الحوكمة، ادارة التكاليف .

ت- زيادة مستوى الشفافية والإفصاح والثقة وتحسين جودة القوائم المالية.

ث- المساهمة فى الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الاطراف
الداخلية والخارجية .

ج- مواكبة الأصدارات المهنية الحديثة الخاصة بالمراجعة الداخلية .

ح- دعم مهنة المراجعة وزيادة الكشف عن حالات الغش والاحتيال .

خ- ترشيد اتخاذ القرارات للأطراف من ذوي العلاقة .

٥/١ - أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسى لهذا البحث فى تقديم اطار مقترح للإفصاح الخارجى
عن تقارير المراجعة الداخلية فى ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة " .

ينبثق من هذا الهدف الرئيسى عدة أهداف فرعية هي:

أ- تحديد شكل ومضمون تقارير الإفصاح الخارجى عن المراجعة
الداخلية.

ب- تحديد العناصر الواجب الإفصاح عنها فى تقارير المراجعة الداخلية .

إطار مقترح للإفصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات فى ضوء الإصدارات ...
د/ على عباس على شهن

ج- تناول الإصدارات المهنية المعاصرة الخاصة بالإفصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية .

د- تحديد مزايا تطبيق الأطار المقترح.

٦/١- فروض البحث

لتحقيق هدف البحث تم اختبار الفرضان التاليان :

الفرض الاول : توجد علاقة معنوية بين الإفصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية وبين تحسين جودة المعلومات المحاسبية فى ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة .

الفرض الثانى : توجد علاقة معنوية بين الإفصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية وبين ترشيد قرارات الاطراف من ذوي العلاقة .

٧/١- خطة البحث

تم تقسيم البحث الى خمسة مباحث وذلك على النحو التالى :

المبحث الاول : الاطار العام للبحث .

المبحث الثانى : الاصدارات المهنية الدولية للافصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث : الاطار المقترح للافصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية

المبحث الرابع: الدراسة الميدانية .

المبحث الخامس : النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية .

المبحث الثانى

الإصدارات المهنية الدولية للإفصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية
ظلت المراجعة الداخلية لسنوات عديدة تعتمد على المراجعة المالية واكتشاف الأخطاء من أجل معلومات مالية تتسم بالدقة والموضوعية ويمكن الاعتماد عليها ، ومع الأزمات المالية والانهيانات المتتالية لكبرى الشركات العالمية بسبب عدم توافر معلومات كافية تساعد على اتخاذ القرار ، مما دعى المنظمات المهنية الدولية التى تهتم بالمحاسبة والمراجعة إلى نشر إصدارات مهنية تهدف إلى تطوير مهنة المراجعة وتوسيع نطاق أعمالها للاستفادة من قدرات ومهارات إدارة المراجعة الداخلية ، ويمكن تناول هذه الإصدارات على النحو التالى :

١/٢ مفهوم الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية والاطراف المستفيدة منه

يقصد بالإفصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية ، قيام إدارة المراجعة الداخلية بنشر تقارير لأصحاب المصلحة بهدف ترشيد قراراتهم الاستثمارية (Coetzee,2015)
وتتميز تقارير المراجعة الداخلية بمعلوماتها عن الماضى والحاضر والمؤثرة على المستقبل من خلال ماتقدمة من توصيات وتقييم للوضع الحالى ، لذلك تستفيد اطراف متعددة من هذه التقارير من أهمها:
(Dezoort,2012,IIA,2013,Holt,2016,PCAO,2004,)

- **المستثمرين** : الحصول على معلومات المراجعة الداخلية يضىف المصداقية على التقارير المالية التى تعدها الإدارة مما يساعد على ترشيد القرارات الاستثمارية كما يقلل من حالات الغش والاحتيال والتلاعب فى القوائم المالية من قبل الإدارة
- **الإدارة** : تقرير المراجعة الداخلية عن المخاطر الجوهرية ونظام الرقابة الداخلية والحوكمة ، إلى جانب دورها التقليدى فى فحص وتقييم الاصول والتأكد من سلامة العمليات المحاسبية والتحقق من

الوجود الفعلى للاصول ، كل هذا يمد الإدارة بالمعلومات التفصيلية التى تساعدها فى اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة .

- **المراجع الخارجى** : يحتاج المراجع الخارجى إلى تقييم لنظام الرقابة الداخلية ، وتحديد نطاق الفحص ، ادلة الاثبات ، ويعتمد المراجع الخارجى على تقارير المراجعة الداخلية فى تحديد ومناطق القصور واوجة الضعف لنظام الرقابة الداخلية ، وتحديد نطاق الفحص والمراجعة بشكل كبير .

- **لجنة المراجعة** : تتمثل وظائف لجنة المراجعة فى متابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل الحوكمة ، متابعة عمل المراجع الخارجى ، ولإنجاز هذه المهام يتعين على المراجعة الداخلية تزويد لجنة المراجعة بالمعلومات الملائمة فى الوقت المناسب عن الرقابة الداخلية والحوكمة .

- **ادارة المراجعة الداخلية** . يعتبر تقرير المراجعة الداخلية اداة لتقييم الوضع داخل الشركة وبالتالي فهو يساعد ادارة المراجعة الداخلية فى متابعة وتقييم الادارات المختلفة ونظام الرقابة الداخلية ومتابعة تنفيذ توصيات ادارة المراجعة اولاً بأول .

- **الجهات الرقابية** . تحتاج الجهات الرقابية والمهنية إلى معلومات تساعدها فى تحديد درجة تنفيذ اللوائح والقوانين والتوصيات التى تصدرها تلك الجهات ، ولا يمكن الاعتماد على تقرير المراجع الخارجى او تقرير الادارة فى ذلك ، بينما تساعد تقارير المراجعة الداخلية فى تحديد درجة الاستجابة لإصدارات الجهات الرقابية

٢/٢- الإصدارات المهنية للإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية

نظرا لاهمية الدور الحديث للمراجعة الداخلية فقد اهتمت المنظمات المهنية بشكل صريح بضرورة الإفصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية ويمكن

عرض هذه الإصدارات حسب تاريخ صدورها وذلك على النحو التالى :
(Abuazza,2015 , Aicpa,2008 , pcaob,2004 , sox,2002,
Coetzee,2016 , kidron,2016 , Endaya, 2016,)

١/٢/٢ قانون Sarbanes-Oxley Act of 2002

فى عام ٢٠٠٢ صدر قانون ساربون اوكسلى الذى يعتبر اول واهم خطوات تطوير وظيفة المراجعة حيث الزم القسم ٤٠٤ من القانون ادارة الشركات بان تشرف على الرقابة الداخلية وتفصح عن كفاية الرقابة الداخلية والاجراءات حول التقرير المالى وهى من ضمن عمل المراجعة الداخلية ، وهذا يجعل ادارة المراجعة الداخلية ملزمة باطلاع الادارة بكل ما يخص الرقابة الداخلية ويتم ذلك عن طريق تقارير المراجعة الداخلية التى تعرضها على المدير التنفيذى الامر الذى ينعكس على تقارير المراجعة الداخلية التى تقوم بأعدادها للإدارة العليا

٢/٢/٢ تشريعات SEC,2003

اصدرت بورصة تداول الاوراق المالية الامريكية sec فى ٢٠٠٣/٦/٥ تشريعات لتنفيذ المتطلبات الواردة فى قانون Sarbanes-Oxley والزمته هذه التشريعات المراجع الخارجى بأبداء ثلاثة اراء فى التقرير السنوى وهى :

- الرأى عن القوائم المالية .
- رأى المراجع فى تقييم الادارة لفاعلية الرقابة الداخلية .
- تقييم المراجع لفاعلية الرقابة الداخلية على التقارير المالية .
- كما تضمنت التشريعات الاجراءات والسياسات التالية :
- الاحتفاظ بالمستندات التى توضح كيفية التصرف فى اصول الشركة .
- التأكد من صحة تسجيل العمليات المالية .
- التأكد من ان القوائم المالية تعبر بصدق عن حقيقة الوضع المالى للشركة
- منع واكتشاف وتصحيح الاخطاء فى التوقيت المناسب.

اطار مقترح للإفصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات فى ضوء الأصداراه ...
د/ على عباس على شهن

٣/٢/٢ معايير 2004, PCAOB

اصدر مجلس الرقابة المحاسبية للشركات العامة الامريكية PCAOB فى عام ٢٠٠٤ العديد من المعايير الخاصة بمهنة المراجعة ومن اهم هذه المعايير معيار المراجعة رقم ٢ بعنوان " مراجعة فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالى المرتبطة بمراجعة القوائم المالية " والذى تم تعديله فى عام ٢٠٠٧ بالمعيار رقم ٥ حيث سمح المعيار للمراجع الخارجى الاستعانة بالمراجع الداخلى فى فحص ومتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، كما اصدر المجلس المعيار رقم ٣ بعنوان " توثيق المراجعة" الذى نص على ضرورة توثيق اعمال المراجعة الداخلية والخارجية والافصاح عنها .

٤/٢/٢ دليل بورصة لندن

قامت بورصة لندن فى عام ٢٠٠٦ بتعديل دليل حوكمة الشركات وتضمن التعديل بأنة يجب على مجلس الادارة على الاقل سنوياً اجراء مراجعة لفعالية نظم الرقابة الداخلية والافصاح عنها للمساهمين وكذلك الافصاح عن ادارة المخاطر .

٥/٢/٢ نشرة 2008, AICPA

اصدر مجلس معايير المراجعة المنبثق عن المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين نشرة معايير الارتباط بالرأى رقم ٢ التى نصت على ان مراقب الحسابات الخارجى لا يقبل مهمة ابداء الراى عن القوائم المالية إلا بعد ان تقدم الادارة لمراقب الحسابات تقرير مكتوب عن نظام الرقابة الداخلية وتقوم ادارة المراجعة الداخلية بأعداد التقرير عن الرقابة الداخلية .

ومما سبق يرى الباحث ان ادارة المراجعة الداخلية اصبحت بموجب القانون / التشريعات / المعايير /دليل البورصة / النشرات مسنولة عن فحص ومتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة واعداد تقارير عن نظام الرقابة الداخلية بالشركة وعلى الشركة الافصاح عن تقرير المراجعة الداخلية .

٣/٢ محتوى تقارير المراجعة الداخلية

أصبحت المراجعة الداخلية جزء من حل لمشاكل انهيار نظم التقارير المالية، الرقابة الداخلية، الحوكمة، إدارة المخاطر، مراجعة التكاليف، ويمكن لوظيفة المراجعة الداخلية القيام بهذا الدور المحوري من خلال فحص ومتابعة وتقييم والإفصاح عن نظام الرقابة الداخلية في ضوء مدخل إدارة المخاطر وفي ظل آليات الحوكمة. ويمكن أن يتضمن تقرير المراجعة الداخلية الإفصاح عن العناصر التالية:

١/٣/٢ التقرير عن مراجعة التكاليف

وقد أوضحت إحدى الدراسات منهجية مراجعة التكاليف بواسطة إدارة المراجعة الداخلية على النحو التالي: مراجعة أساليب الرقابة الفعلية على المخزون، مراجعة المستندات والسجلات الخاصة بتكلفة نقل المخزون، مراجعة الملفات الرئيسية للمخزون المستمر، مراجعة سجلات تكلفة الوحدة، مراجعة مستندات وسجلات تكلفة الأجور، مراجعة قوائم وتقارير التكاليف (محمد صالح هاشم، ٢٠١٦).

ويجب على المراجع الداخلي أن يتحقق عند قيامه بفحص قوائم التكاليف من النقاط التالية:- (محمد صالح هاشم، ٢٠١٦)

أ- التحقق من أن جميع المفردات التي سبق مراجعتها وحددت تكاليفها على وجه الدقة قد أدرجت بالقوائم الختامية للتكاليف طبقاً للرصيد بعد المراجعة.

ب- التأكد من سلامة وإجراءات التبويب السليم لعناصر التكاليف بقائمة التكاليف وبالدرجة التي يمكن منها تحديد مستوى التكلفة على حسب مستوى المراحل المختلفة لأنشطة المنشأة.

ج- ابداء الرأي لمستوى التكلفة فيما يتعلق بالنشاط وذلك بالمقارنة بالفترات السابقة.

٢/٣/٢ - التقرير عن الرقابة الداخلية

وفقاً لقانون Sarabanes-Oxley يجب على المراجع الداخلي فحص ومتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة واعداد تقارير عن سلامة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة لأي قصور أو تحسينات مطلوبة في نظام الرقابة الداخلية،

ويجب ان يتضمن تقرير المراجعة الداخلية عن نظام الرقابة الداخلية العناصر
المعلومات التالية : (Gerrit,2016)

- ما اذا كان لدى المنشأة نظام جيد للرقابة الداخلية بالفعل ويمكنه الوفاء
بالغرض منه ويطبق بالفعل ويتطور باستمرار.
- الثغرات والسلبيات في نظام الرقابة الداخلية والاجراءات التصحيحية.
- التوصيات والارشادات لأي تحسينات مستقبلية.

٣/٣/٢- التقرير عن الحوكمة

الزمت المعايير ادارة المراجعة الداخلية بتقييم عمليات الحوكمة بالمنشأة واقترح
التوصيات المناسبة لتحسينها (IIA,2010)، وتقوم المراجعة بالعديد من الادوار لتقييم
عملية الحوكمة ومن اهم تلك الادوار (, pricewaterhouse,2015)
:(jenny,2016)

- تقييم مستقل وموضوعي لهيكل الحوكمة بالشركة .
 - المشاركة في وضع اليات حوكمة الشركات .
 - تقييم فعالية العمليات الخاصة بأنشطة الحوكمة .
 - تقديم التوصيات الخاصة بأنشطة وعمليات وهيكل الحوكمة .
- وبناءً على الادوار السابقة تستطيع ادارة المراجعة الداخلية اعداد تقرير عن الحوكمة
يتضمن العديد من المعلومات من اهمها (leung, 2013)
- ما اذا كان لدى المنشأة نظام للحوكمة ويمكنه الوفاء بالغرض منه.
 - الثغرات والسلبيات في نظام الحوكمة والاجراءات التصحيحية .
 - التوصيات والارشادات لأي تحسينات مستقبلية.

٤/٣/٢- التقرير عن المخاطر

ارتبط المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية بأدارة المخاطر على النحو الذي يتفق مع
طبيعة المنشأة ، نشاطها، حجمها، السوق الذي تعمل به ، والعمل مع مجلس الادارة
على تحديد المخاطر ووضع الاستراتيجيات المناسبة للتعامل مع تلك المخاطر

(Roussy,2016)، وبناءً على الأدوار السابقة تستطيع المراجعة الداخلية اعداد تقرير عن المخاطر يتضمن العديد من المعلومات من اهمها (Alhajiri,2017)
- ما اذا كان لدى المنشأة نظام جيد لادارة المخاطر ويمكنه الوفاء بالغرض مئة ويطبق بالفعل ويتطور باستمرار.

- الثغرات والسلبيات فى ادارة المخاطر والاجراءات التصحيحية.

القسم الثالث: الاطار المقترح للأفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية

يعتبر تقرير المراجع الداخلى هو المحصلة النهائية لعملية المراجعة الداخلية، حيث يتضمن رأى المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف ، وكذلك يهدف تقرير المراجعة الداخلية للتأكد سلامة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة لأى قصور او تحسينات مطلوبة فى نظام الرقابة الداخلية ، تحديد المخاطر ووضع الاستراتيجيات المناسبة للتعامل مع تلك المخاطر ، تقييم عمليات الحوكمة بالمنشأة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها ولذا يتناول الفصل العناصر التالية :

١/٣ : قواعد عامة فى تقرير المراجعة الداخلية

يجب ان يتضمن تقرير المراجعة الداخلية العناصر التالية :

١- عنوان التقرير

أ-يمكن ان يسمى التقرير (تقرير المراجعة الداخلية عن)

ب-يحدد تاريخ التقرير اسفل العنوان

٢- محتوى التقرير :

يحتوى التقرير على العناصر التالية

أ- الفترة الزمنية التى يغطيها التقرير .

ب-المعايير التى تم الاعتماد عليها عند كتابة التقارير

ج- السلبيات التى تم اكتشافها فى الموضوع محل التقرير .

د-الاطمئنان المكتشفة والمعالجة التى تمت لتصحيحها .

إطار مقترح للإفصاح الخارجى عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات فى ضوء الأصدار...
د/ على عباس على شهن

- ه- اثر الاخطاء والسلبيات على عملية اعداد التقرير المالى .
- و- التوصيات اللازمة لتطوير وتحسين الموضوع محل التقرير .
- ز- توقيع مدير المراجعة فى نهاية التقرير

٣- المهلة الزمنية لكتابة التقرير

أ- يقوم مدير ادارة المراجعة الداخلية بأعداد التقرير والتوقيع عليه وإرساله للإدارة وللجمعية العمومية والجهات المختصة فى موعد أقصاه ٩٠ يوم من تاريخ انتهاء السنة المالية التى يتعلق بها تقرير المراجعة الداخلية .

ب- على مدير المراجعة الداخلية تقديم المستندات التى استند عليها عند كتابة تقريره ،على ان تتضمن هذه السجلات كافة البيانات والمكاتب والقوائم وغيرها من الاوراق التى تثبت صحة رأى المراجع الداخلى .

٢/٣ : ملاحظات واستنتاجات المراجع الداخلى

- يقوم المراجع بتحديد الملاحظات والاستنتاجات التى تم التوصل اليها وتشمل:
- ١- المجالات التى تبدو لة خطأ واضحا من حيث المبدأ او خطأ غير مبرر.
 - ٢- الحالات التى يتم فيها استخدام اموال الشركة بطريقة غير فعالة
 - ٣- أى تقصير فى اجراءات المنشأة وبالتالي عدم الرقابة الجيدة.
 - ٤- العوامل التى يمكن الرقابة عليها ولكن لم يتم رقابتها بطريقة فعالة .
 - ٥- عقود واتفاقيات – ان وجدت – بين الشركة والاطراف الاخرى ذات الصلة ، مع ابراز اى بنود غريبة او فوائد للغير لامبرر لها .
 - ٦- كفاية او عدم كفاية نظم الرقابة فى الشركة .
 - ٧- اقتراح اجراءات لتحسين الاداء

٣/٣ : شكل التقرير

تقوم ادارة المراجعة باعداد اربعة تقارير وذلك على النحو التالى :

١/٣/٣ تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف

يقوم المراجع الداخلى بأعداد تقرير لمراجعة التكاليف شكل رقم ١
شكل رقم (١) تقرير المراجع الداخلى عن التكاليف

<p>تقرير مراجعة التكاليف الصادر من ادارة المراجعة الداخلية عن السنة المنتهية فى/.../....</p> <p>قمت بمراجعة دفاتر الحسابات وسجلات التكاليف والبيانات ذات الصلة بمراجعة تكاليف كافة منتجات الشركة وذلك على النحو التالى :</p> <ol style="list-style-type: none">١- المعايير التى تم الاعتماد عليها عند مراجعة التكاليف٢- السلبيات التى تم اكتشافها عند مراجعة التكاليف٣- الاخطاء المكتشفة والمعالجة التى تمت لتصحيحها .٤- اثر الاخطاء والسلبيات على عملية اعداد التقرير المالى .٥- التوصيات اللازمة لتطوير وتحسين نظم التكاليف .٦- الحالات التى يتم فيها استخدام اموال الشركة بطريقة غير فعالة٧- عقود واتفاقيات بين الشركة والاطراف الاخرى ذات الصلة ، مع ابراز اى بنود غريبة .٨- المجالات التى تؤدى إلى خفض التكلفة <p>مدير المراجعة الداخلية الاسم التوقيع</p>
--

المصدر : من اعداد الباحث

٢/٣/٣ تقرير المراجعة الداخلية عن نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع الداخلى بأعداد تقرير عن نظام الرقابة الداخلية على النحو التالى شكل رقم ٢
شكل رقم (٢) تقرير المراجع الداخلى عن نظام الرقابة الداخلية

<p>تقرير مراجعة نظام الرقابة الداخلية الصادر من ادارة المراجعة الداخلية عن السنة المنتهية فى/.../....</p> <p>قمت بمراجعة دفاتر وسجلات الشركة والبيانات ذات الصلة بمراجعة نظام الرقابة الداخلية وذلك على النحو التالى :</p> <p>١- المعايير التى تم الاعتماد عليها عند تقييم نظام الرقابة الداخلية</p> <ul style="list-style-type: none">- معايير لجنة COSO- معايير معهد المراجعين الداخليين IIA- اخرى <p>٢- السلبيات التى تم اكتشافها فى نظام الرقابة الداخلية</p> <p>٣- الاخطاء المكتشفة فى نظام الرقابة الداخلية والمعالجة التى تمت لتصحيحها .</p> <p>٤- اثر الاخطاء والسلبيات التى تم اكتشافها فى نظام الرقابة الداخلية على عملية اعداد التقرير المالى .</p> <p>٥- التوصيات اللازمة لتطوير وتحسين نظم الرقابة الداخلية .</p> <p>٦- المجالات التى تودى الى تدعيم نظام الرقابة الداخلية</p> <p>مدير المراجعة الداخلية الاسم</p> <p>التوقيع</p>
--

المصدر : من اعداد الباحث

٣/٣/٣ تقرير المراجعة الداخلية عن ادارة المخاطر

يقوم المراجع الداخلى بأعداد تقرير عن ادارة المخاطر و يكون شكل تقرير ادارة المخاطر على النحو التالى : شكل رقم ٣
شكل رقم (٣) تقرير المراجع الداخلى عن ادارة المخاطر

<p>تقرير مراجعة ادارة المخاطر الصادر من ادارة المراجعة الداخلية عن السنة المنتهية فى/.../.... قمت بمراجعة دفاتر وسجلات الشركة والبيانات ذات الصلة بمراجعة ادارة مخاطر الشركة وذلك على النحو التالى :</p> <p>١- المعايير التى تم الاعتماد عليها عند مراجعة ادارة المخاطر</p> <ul style="list-style-type: none">- معايير لجنة COSO- معايير معهد المراجعين الداخليين IIA- اخرى <p>٢- السلبيات التى تم اكتشافها عند مراجعة المخاطر</p> <p>٣- الاخطاء المكتشفة والمعالجة التى تمت لتصحيحها عند مراجعة المخاطر.</p> <p>٤- اثر الاخطاء والسلبيات على عملية اعداد التقرير المالى .</p> <p>٥- التوصيات اللازمة لتطوير وتحسين ادارة المخاطر بالشركة .</p> <p>٦- عقود واتفاقيات بين الشركة والاطراف الاخرى وتزيد من المخاطر .</p> <p>٧- المجالات التى تؤدى إلى خفض المخاطر</p> <p>مدير المراجعة الداخلية الاسم التوقيع</p>

المصدر : من اعداد الباحث

٤/٣/٣ تقرير المراجعة الداخلية عن نظام الحوكمة

يقوم المراجع الداخلى بأعداد تقرير عن تطبيق قواعد الحوكمة و يكون شكل التقرير على النحو التالى : شكل رقم ٤

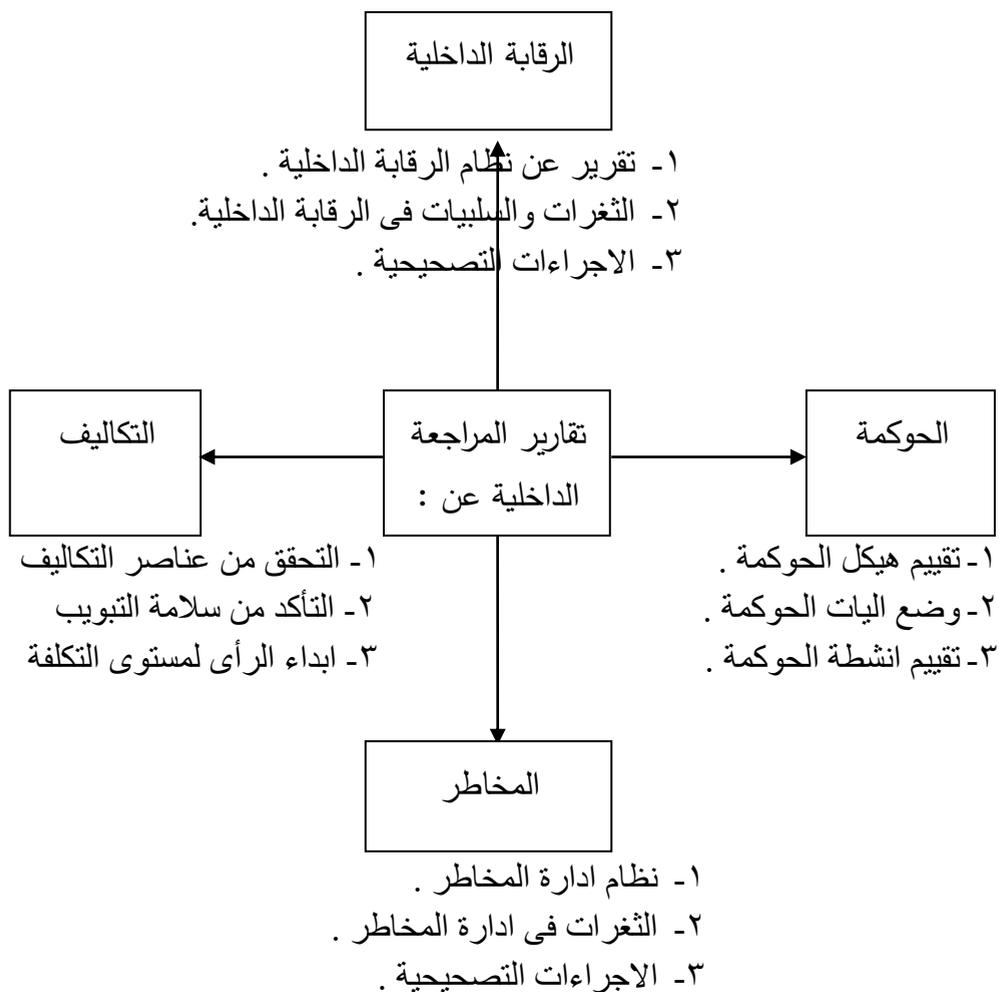
شكل رقم (٤) تقرير المراجع الداخلى عن تطبيق قواعد الحوكمة

<p>تقرير مراجعة الحوكمة</p> <p>الصادر من ادارة المراجعة الداخلية</p> <p>عن السنة المنتهية فى/.../....</p> <p>قمت بمراجعة الدفاتر والسجلات والبيانات ذات الصلة بمراجعة نظام الحوكمة وذلك على النحو التالى :</p> <p>١- المعايير التى تم الاعتماد عليها عند مراجعة نظام الحوكمة</p> <ul style="list-style-type: none">- معايير لجنة COSO- معايير معهد المراجعين الداخليين IIA- قانون SOX- اخرى <p>٢- السلبيات التى تم اكتشافها عند مراجعة نظام الحوكمة</p> <p>٣- الاخطاء المكتشفة والمعالجة التى تمت لتصحيحها .</p> <p>٤- اثر الاخطاء والسلبيات على عملية اعداد التقرير المالى .</p> <p>٥- التوصيات اللازمة لتطوير وتحسين نظام الحوكمة .</p> <p>٦- المجالات التى تودى إلى تحسين نظام الحوكمة</p> <p>مدير المراجعة الداخلية</p> <p>الاسم</p> <p>التوقيع</p>
--

المصدر : من اعداد الباحث

إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات في ضوء الأعداد ...
د/ علي عباس علي شنين

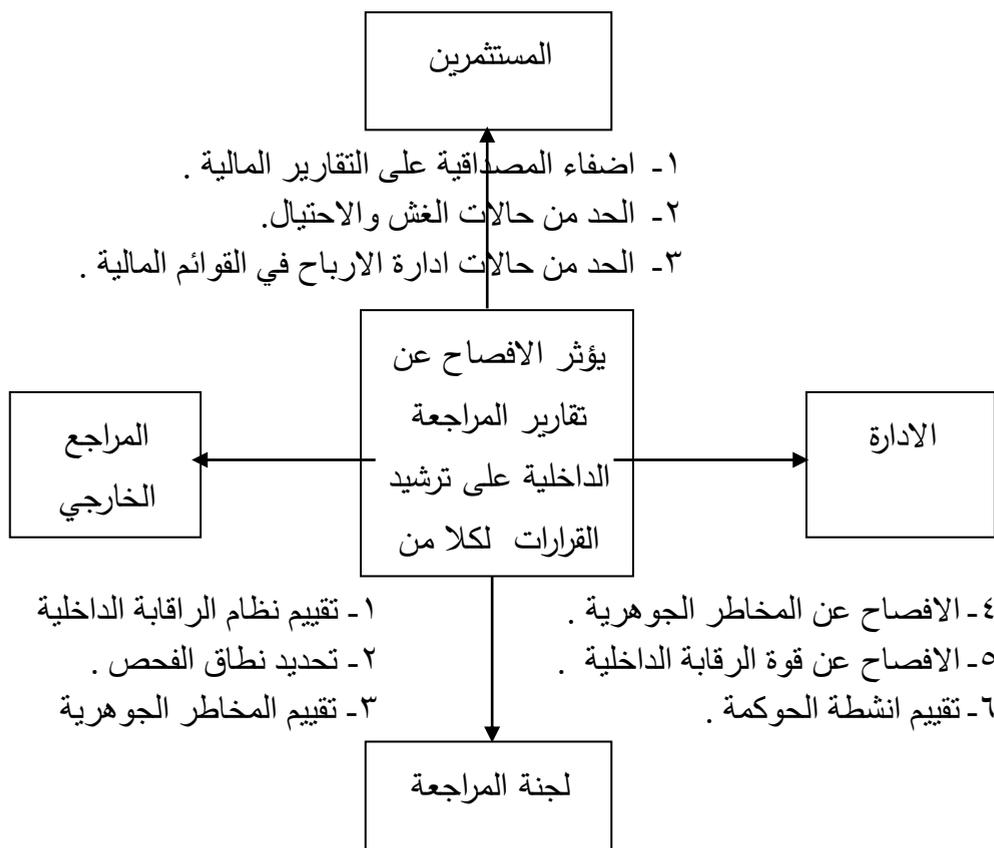
ويمكن تلخيص الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية كما
في الشكل التالي رقم (٥)



شكل رقم ٥ الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية

إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات في ضوء الأعداد ...
د/ علي عباس علي شنين

ويمكن تلخيص اثر الاطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الاطراف من ذوي العلاقة كما في الشكل التالي رقم (٦)



- ١- تقييم نظام الرقابة الداخلية .
٢- تقييم نظام الحوكمة .
٣- تقييم عمل ادارة المخاطر .
- شكل رقم ٥ الاطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية

٤/٣ - مزايا الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية

هناك العديد من المنافع التي تتحقق للفئات المختلفة عند الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية ويمكن توضيحها على النحو التالي :

١/٤/٣ مزايا الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية بالنسبة للمنشأة

- ١- يدعم الميزة التنافسية للمنشأة مقارنة بالشركات المثيلة التي لم تفصح.
- ٢- رفع كفاءة وتحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية حيث ستكون مسئوليتها أكبر من ذي قبل.
- ٣- حل مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية التي تقدمها المنشأة .
- ٤- زيادة جودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها المنشأة .
- ٥- تدعم قدرة الشركة على مواجهة المخاطر والاستمرار.
- ٦- تدعم قدرة الشركة على الاستمرار

٢/٤/٣ مزايا الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية للمستثمرين

- ١- توفر المعلومات الملائمة التي تساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات.
- ٢- تزيد من درجة الإفصاح والشفافية في القوائم والتقارير المالية .
- ٣- تحد من ممارسات ادارة الأرباح مما يعكس الوضع المالي الحقيقي .
- ٤- تؤدي الى تفعيل متطلبات الحوكمة

٣/٤/٣ مزايا الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي

- ١- دعم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .
- ٢- دعم تطبيق حوكمة الشركات .
- ٣- تخفيض العبء على المراجع الخارجي فيما يخص ادارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية .
- ٤- يرفع من كفاءة وجودة القوائم والتقارير المالية

المبحث الرابع: الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية الوصول إلي نتائج يمكن من خلالها التعرف علي اثر الافصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية على ترشيح قرارات المستثمرين عن طريق ما يلي:

١/٤- إجراءات الدراسة الميدانية

يري الباحث أن المجتمع محل الدراسة يتمثل في الشركات المدرجة بالبورصة المصرية ، اما عينة الدراسة فهي الشركات الصناعية المدرجة تحت مؤشر EGX30، حيث ان الشركات الكبرى هي المهيأة للإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية عن الشركات الصغيرة ، او الشركات الفردية . كما ان المزايا المتوقعة من التطبيق تكون اكبر .

تحقيقاً لأهداف الدراسة الميدانية فقد تم التركيز علي عينة من المسؤولين المنوط بهم إتخاذ القرارات في الشركات المصرية محل الدراسة وكذلك بعض من مراقبي الحسابات على هذه الشركات والمستثمرين واطباء لجنة المراجعة . وقد شملت الدراسة توزيع عدد (١٢٠) استمارة استقصاء , بينما بلغ عدد الاستمارات التي تم جمعها ووجدت مطابقة (٨١) استمارة وذلك للتحقق من فروض الدراسة.

قام الباحث بإعداد قائمة استقصاء لجمع البيانات لتحقيق الهدف من هذه الدراسة، وقد تضمنت قائمة الاستقصاء مجموعة من الاستفسارات (الأسئلة) ضمت العديد من العبارات الموضوعية بعناية وذلك لتعكس الهدف منها ، وقد تم تصميم القائمة طبقاً لمقياس (ليكرت) ذو الأبعاد الخمسة والذي يقتضي أن تكون بدائل الإجابة متعددة ومرنة مع إعطاء وزن نسبي مختلف لكل بديل من تلك البدائل حيث تتراوح الأوزان النسبية ما بين درجة وخمس درجات وذلك لكل عنصر تضمنته قائمة الاستقصاء، وبالتالي فإن الإجابة تتمثل في اختيار بديل واحد من خمسة بدائل.

يوضح الجدول التالي رقم ١ و٢ معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء ودرجة الفرض ككل .

إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بمساعدة ترشيح القرارات في ضوء الأحكام ...
د/ علي عباس علي شنين

جدول (١): معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء

الفرض الثاني		الفرض الاول	
معامل الارتباط	رقم	معامل الارتباط	رقم
**٠,٧٥٠	١	**٠,٦٦٣	١
**٠,٧٣١	٢	**٠,٦٠٦	٢
**٠,٧٥٠	٣	**٠,٥٧٢	٣
**٠,٧٤٩	٤	**٠,٥٤٧	٤
**٠,٧٦٩	٥	**٠,٦٢٥	٥
**٠,٧٣٠	٦	**٠,٦٦٥	٦
**٠,٦١٩	٧	**٠,٧٠٦	٧
**٠,٦٥١	٨	**٠,٦٩٢	٨
**٠,٧١١	٩	**٠,٤٠٨	٩
**٠,٥٨٦	١٠	**٠,٤٦٥	١٠

** دال عند مستوى ٠,٠١

يتضح من الجدول السابق أن جميع العبارات دالة عند مستوى ٠,٠١
جدول (٢): معاملات الارتباط بين درجة كل فرض والدرجة الكلية لقائمة الاستقصاء

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفرض
دالة عند مستوى ٠,٠١	٠,٩٠٣	الفرض الاول
دالة عند مستوى ٠,٠١	٠,٨٧٥	الفرض الثاني

يتضح من الجدول السابق أن معاملي ارتباط كلاً من الفرضين بالدرجة الكلية
لقائمة الاستقصاء دالة عند مستوى ٠,٠١

أ- الصدق الذاتي:

ويقاس الصدق الذاتي بحساب الجذر التربيعي لمعامل ثبات الاختبار، وذلك كما يلي:

$$\text{معامل الصدق الذاتي} = (\text{معامل ثبات الاختبار})^{1/2}$$

إن فاصلة وثيقة بين الصدق الذاتي والثبات، حيث أن الثبات يعنى استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطى نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة وقد قام الباحث بحساب معامل ثبات استمارة البيانات بطريقتان وهي: طريقة التباين (معادلة ألفا كرونباخ Alpha Cronbach Method)، طريقة جتمان (Guttman)، وذلك كما يلي:

ب- طريقة معادلة ألفا كرونباخ Alpha Cronbach Method :

استخدم الباحث معادلة ألفا كرونباخ وهي معادلة تستخدم في أيضاً المنطق العام لثبات الاختبار ، وجدول (٣) يوضح معاملات ثبات قائمة الاستقصاء وفروضها.

جدول (٣): معاملات ثبات قائمة الاستقصاء وفروضها بطريقة ألفا كرونباخ

معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات	الفرض
٠,٩٥٠	٠,٩٠٣	الفرض الاول
٠,٩١٠	٠,٨٢٨	الفرض الثاني
٠,٩٨٢	٠,٩٦٤	قائمة الاستقصاء

ج- طريقة جتمان Guttman :

استخدم الباحث طريقة جتمان لحساب ثبات قائمة الاستقصاء، وجدول (٤) يوضح معاملات ثبات قائمة الاستقصاء وفروضها.

جدول (٤): معاملات ثبات قائمة الاستقصاء وفروضها بطريقة جتمان

معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات	الفرض
٠,٩٧٩	٠,٩٥٩	الفرض الأول
٠,٩١٧	٠,٨٤١	الفرض الثاني
٠,٩٧٨	٠,٩٥٧	قائمة الاستقصاء

يستنتج مما سبق أن أداة الدراسة أوفت بالشروط السيكومترية للاستبيان الجيد،
وأنها تقي بأغراض الدراسة.

ب- أساليب التحليل التحليلي (الاستدلالي) للبيانات:

وهي مجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية المتقدمة التي تستخدم في عملية التقدير واختبارات الفروض، وفي هذه الدراسة سيتم استخدام اختبار كاي (Chi-Square) يهدف هذا الاختبار إلى معرفة مدى الدلالة الإحصائية للفروق بين التوزيع المشاهد والتوزيع المتوقع للتكرارات في العينة على البدائل المختلفة لكل سؤال، ووجود فروق بين التوزيع المشاهد والتوزيع المتوقع للتكرارات يعني ميل العينة تجاه اختيار بديل معين من البدائل المطروحة لسؤال ما ومن ثم يمثل هذا البديل ميل العينة تجاه الإجابة علي هذا السؤال، ودلالة هذه الفروق تعني أن هذه الفروق جوهرية وتعكس فروقاً حقيقية في المجتمع ولا ترجع إلى عامل الصدفة، حيث تمدنا الحزم الإحصائية الجاهزة (مثل SPSS) ضمن مخرجاتها بقيمة مستوى الدلالة P-Value الذي تتم مقارنته بمستوى معنوية محدد مسبقاً من قبل الباحث (في الغالب يكون ١% أو ٥%)، فإذا كان مستوى الدلالة أكبر من مستوى المعنوية تكون الفروق المشاهدة في العينة غير حقيقية، أما إذا كان مستوى الدلالة أقل من أو يساوي مستوى المعنوية فإن ذلك يعني أن الفروق المشاهدة في العينة ذات دلالة إحصائية وتعكس الفروق الموجودة في المجتمع الذي سحبت منه العينة.

إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات في ضوء الأعدادات ...
د/ علي عباس علي شنين

ج- خصائص عينة مجتمع الدراسة:

حيث قام الباحث بتحديد خصائص عينة مجتمع الدراسة من حيث:
الوظيفة الحالية : (مساهمين – إدارة عليا – مراجع خارجي – لجنة المراجعة)
مستوى الخبرة في الوظيفة : (أكثر من ١٠ سنوات – من ٥-١٠ سنوات – أقل من ٥ سنوات)
المستوى التعليمي : (دكتوراه – ماجستير – دبلومه – بكالوريوس)
جدول (٥): جدول يبين خصائص عينة مجتمع الدراسة من حيث (الوظيفة الحالية):

الوظيفة الحالية	عدد	%
مساهمين	25	30.86
إدارة عليا	15	18.52
مراجع خارجي	٢١	٢٦
لجنة المراجعة	٢٠	٢٤.٦٢
الاجمالي	٨١	%١٠٠

جدول (٦): جدول يبين خصائص عينة مجتمع الدراسة من حيث (مستوى الخبرة

الوظيفة الحالية	عدد	%
أكثر من ١٠ سنوات	40	49.38
من ٥-١٠ سنوات	25	30.86
أقل من ٥ سنوات	16	19.75
الاجمالي	٨١	%١٠٠

إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات في ضوء الإصدارات ...
د/ علي عباس علي شنين

جدول (٧): جدول يبين خصائص عينة مجتمع الدراسة من حيث (المستوى التعليمي):

المؤهل	عدد	%
دكتوراه	5	6.17
ماجستير	10	12.35
دبلومه	20	24.69
بكالوريوس	46	56.79
الاجمالي	٨١	%١٠٠

٢/٤ : نتائج الدراسة الميدانية

وتتمثل نتائج الدراسة الميدانية في :

اولا: اختبار فروض الدراسة

١- إختبار الفرض الاول

وينص الفرض على: " توجد علاقة معنوية بين الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الخارجية وبين تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة " وقام الباحث بتطبيق اختبار Chi-Square علي الأسئلة الخاصة بقياس هذا الفرض وكانت النتائج كما يوضحها جدول رقم "٨" :

إطار مقترح للإفصاح الخارجى من تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيح القرارات فى ضوء الأصدار ...
د/ على محاس على شهن

جدول (٨): استجابات عينة الدراسة بخصوص العبارات التي تقيس الفرض الاول

اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					يؤدى الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية إلى :
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
0.000	45.6	موافق	3.7	4	15	3	35	24	١. ان تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية اكثر ملائمة لمتخذ القرار .
				4.9	18.5	3.7	43.2	29.6	
0.000	46.2	موافق	3.8	0	13	6	46	16	٢. تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية قابلة للتحقق .
				0.0	16	7.4	56.8	19.8	
0.000	57.4	موافق	3.9	1	9	8	39	24	٣. ان تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية متاحة فى التوقيت المناسب .
				1.2	11.1	9.9	48.1	29.6	
0.000	51.5	موافق	3.7	4	11	7	40	19	٤. تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية. تقييما سليما
				4.9	13.6	8.6	49.4	23.5	
0.000	64.6	موافق	4.0	3	7	5	40	26	٥. ان تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية اكثر مصداقية
				3.7	8.6	6.2	49.4	32.1	
0.00	39.4	موافق	3.9	2	8	13	33	25	٦. ان تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية قابلة للمقارنة
				2.5	9.9	16	40.7	30.9	
0.00	58.0	موافق	3.9	3	4	12	40	22	٧. ان تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية قابلة للفهم
				3.7	4.9	14.	49.4	27.2	
0.00	38.2	موافق	3.9	6	9	7	26	33	٨. دعم تطبيق القوانين والارشادات الخاصة بالحوكمة
				7.4	11.1	8.6	32.1	40.7	

إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيح القرارات في ضوء الإصدارات ...
د/ علي عباس علي شنين

٠.٠	٣٧.٤	موافق	٣.٧	٥	٩	١٣	٢٥	٣٢	عدد	٩. تفعيل ادارة المخاطر في الشركات
				٥.٦	٧.٤	١٦	٣١	٤٠		
0.00	38.82	موافق	3.8	4	7	12	34	24	عدد	١٠. تحسين جودة المعلومات المالية
				4.9	8.6	14.8	42	29.6		

يوضح جدول (٨) التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لاستجابات عينة الدراسة بخصوص العبارات التي تقيس الفرض الاول، الذي ينص علي " توجد علاقة معنوية بين الإفصاح عن تقارير المراجعة الخارجية وبين خصائص المعلومات المحاسبية في ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة ""، وبالنظر إلي قيمة مستوي الدلالة لاختبار Chi-Square نجد أن جميع القيم جاءت أقل من ٠,٠٥ مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الاستجابات المختلفة لكل عبارة من العبارات، وهذا يوضح أن اتجاه استجابات العينة لكل عبارة يمثل الاتجاه الخاص بقيمة المتوسط المرجح لكل عبارة من العبارات، ومما سبق يمكن أن نستنتج ما آلت إليه استجابات أفراد العينة كما في الجدول التالي رقم ٩

جدول (٩): ملخص استجابة عينة الدراسة للفرض الاول

اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					الفرض الاول	
مستوى الدلالة	القيمة			موافق بشدة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق		موافق بشدة
0.00	394.8	موافق	3.9	3.5	11.7	9.4	46.1	29.1	%	توجد علاقة معنوية بين الإفصاح عن تقارير المراجعة الخارجية وبين خصائص المعلومات المحاسبية في ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة

يوضح جدول (٩) التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لاستجابات عينة الدراسة للفرض الاول " توجد علاقة معنوية بين الإفصاح عن تقارير المراجعة الخارجية وبين خصائص المعلومات المحاسبية في ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة ""، وقد

إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات في ضوء الأعدادات ...
د/ علي محباس علي شنين

تبين أن قيمة المتوسط المرجح بلغت (٣,٩) وبالتالي يكون اتجاه استجابات العينة "موافق" وهو اتجاه "إيجابي".

٢- إختبار الفرض الثاني

وينص على: "توجد علاقة معنوية بين الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية وترشيد القرارات للأطراف من ذوي العلاقة" حيث قام الباحث بتطبيق اختبار Chi-Square علي الأسئلة الخاصة بقياس هذا الفرض وكانت النتائج كما يلي:

جدول (١٠): استجابة عينة الدراسة بخصوص العبارات التي تقيس الفرض الثاني

اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					يتطلب ترشيد القرار للأطراف من ذوي العلاقة الإفصاح عن العناصر التالية:	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
0.000	87.83	موافق	4.2	2	5	1	41	32	عدد	١- الإفصاح عن عمل إدارة المخاطر
				2.5	6.2	1.2	50.6	39.5	%	
0.000	60.91	موافق	4.0	2	7	6	37	29	عدد	٢- الإفصاح عن تطبيق اليات الحوكمة
				2.5	8.6	7.4	45.7	35.8	%	
0.000	57.33	موافق	4.0	2	6	8	36	29	عدد	٣- الإفصاح عن عناصر التكاليف
				2.5	7.4	9.9	44.4	35.8	%	
0.000	79.43	موافق	4.2	3	2	5	40	31	عدد	٤- الإفصاح عن اليات الرقابة الداخلية
				3.7	2.5	6.2	49.4	38.3	%	
0.000	45.85	موافق	3.9	3	9	8	35	26	عدد	٥- الإفصاح عن سليات نظام الرقابة الداخلية
				3.7	11.1	9.9	43.2	32.1	%	
0.000	40.17	موافق	3.9	5	4	13	32	27	عدد	٦- الإفصاح عن الاجراءات التصحيحية في نظام الرقابة الداخلية
				6.2	4.9	16	39.5	33.3	%	
0.000	49.43	موافق	3.8	4	12	5	38	22	عدد	٧- الإفصاح عن هيكل الحوكمة
				4.9	14.8	6.2	46.9	27.2	%	

إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات في ضوء الأصدار...
د/ علي عباس علي شنين

0.000	71.41	موافق	3.8	3	11	5	45	17	عدد	٨- الإفصاح عن أنشطة الحكومة
				3.7	13.6	6.2	55.6	21	%	
0.000	57.70	موافق	4.1	3	6	7	28	37	عدد	٩- الإفصاح عن تبويب التكاليف
				3.7	7.4	8.6	34.6	45.7	%	
0.000	40.67	موافق	4.0	2	11	9	26	33	عدد	١٠- الإفصاح عن ثغرات إدارة المخاطر والإجراءات التصحيحية
				2.5	13.6	11.1	32.1	40.7	%	
				13.6	8.6	13.6	40.7	23.5	%	

يوضح جدول (١٠) التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لاستجابات عينة الدراسة بخصوص العبارات التي تقيس الفرض الثاني، الذي ينص علي **توجد علاقة معنوية بين الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية وترشيد القرارات للأطراف من ذوي العلاقة**، وبالنظر إلي قيمة مستوي الدلالة لاختبار Chi-Square نجد أن جميع القيم جاءت أقل من ٠,٠٥ مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الاستجابات المختلفة لكل عبارة من العبارات، وهذا يوضح أن اتجاه استجابات العينة لكل عبارة يمثل الاتجاه الخاص بقيمة المتوسط المرجح لكل عبارة من العبارات، ومما سبق يمكن أن نستنتج ما آلت إليه استجابات أفراد العينة

وهذا من شأنه أن يثبت صحة الفرض الثاني للدراسة. ويمكن تحليل نتائج استجابات العينة علي عبارات الفرض الثاني ككل لتحديد الاتجاه الذي ذهبت إليه استجابات العينة فيما يخص هذا الفرض ومدى دلالاته الإحصائية كما يلي:

إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيدهم القرارات في ضوء الأعداد ...
د/ علي عباس علي شنين

جدول (١١): ملخص استجابات عينة الدراسة للفرض الثاني "

اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					الفرض الثالث
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
0.000	681.41	موافق	4.0	4.3	8.4	9.0	44.	33.	% توجد علاقة معنوية بين الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية وترشيدهم القرارات للأطراف من ذوي العلاقة

يوضح جدول (١١) التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لاستجابات عينة الدراسة للفرض الثاني " توجد علاقة معنوية بين الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية وترشيدهم القرارات للأطراف من ذوي العلاقة "، حيث جاء التوزيع النسبي لاستجابات عينة الدراسة تجاه هذا الفرض وقد تبين أن قيمة المتوسط المرحج بلغت (٤,٠) وبالتالي يكون اتجاه استجابات العينة للفرض الثاني "موافق" وهو اتجاه "إيجابي".

وبالنظر إلي قيمة مستوي الدلالة لاختبار Chi-Square جاءت أقل من ٠,٠٥، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الاستجابات المختلفة لهذا الفرض، وهذا يوضح أن اتجاه استجابات العينة للفرض الثاني "موافق".

٣- نتائج الدراسة الميدانية

- ١- يساعد تطبيق الاطار المقترح في ان تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية اكثر ملائمة لمتخذ القرار.
- ٢- يساعد تطبيق الاطار المقترح في ان تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية قابلة للتحقق.
- ٣- يساعد تطبيق الاطار المقترح في ان تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية متاحة في التوقيت المناسب .

- ٤- يساعد تطبيق الإطار المقترح فى تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية .
- ٥- يساعد تطبيق الإطار المقترح فى ان تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية اكثر مصداقية .
- ٦- يساعد تطبيق الإطار المقترح فى ان تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية قابلة للمقارنة ولفهم .
- ٧- يساعد تطبيق الإطار المقترح فى دعم تطبيق القوانين والارشادات الخاصة الخاصة بالحوكمة .
- ٨- يساعد تطبيق الإطار المقترح فى دعم الاستراتيجية التنافسية للشركات
- ٩- يساعد تطبيق الإطار المقترح فى تحديد نوع الإفصاح الحالى والعمل على تطويره
- ١٠- يودى تطبيق الإطار المقترح فى مساعدة المستثمرين فى اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة .
- ١١- يساعد تطبيق الإطار المقترح فى تحديد مدى الالتزام بتوقيتات الإفصاح ومبرراته .
- ١٢- يودى الإفصاح عن المخاطر إلى ترشيد قرارات المستثمرين
- ١٣- يودى الإفصاح عن الحوكمة إلى ترشيد القرارات الاستثمارية
- ١٤- يودى الإفصاح عن التكاليف إلى ترشيد قرارات المستثمرين
- ١٥- يعمل الإطار المقترح على تحديد الاتفاقيات واثرها على استمرارية المنشأة مما يؤثر على قرارات المستثمرين.
- ١٦- يعمل الإطار المقترح على تحديد تأثيرات الحماية على رأس المال المستثمر مما يؤثر على قرارات المستثمرين

المبحث الخامس : النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

أولاً : النتائج

- ١- هناك حاجة ماسة للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية .
- ٢- يتطلب تفعيل الإصدارات المهنية المعاصرة الخاصة بالمراجعة الداخلية ضرورة الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية .
- ٣- يساعد شكل ومضمون تقارير الإفصاح الخارجي للمراجعة الداخلية في تحسين قيمة المعلومات لأصحاب المصلحة
- ٤- تطبيق الإطار المقترح يساعد على تحقيق مزايا متعددة للمستثمرين ، الإدارة، المراجعة الخارجية ، إدارة المراجعة الداخلية ، لجنة المراجعة .
- ٥- يساعد الإفصاح الخارجي لتقارير المراجعة الداخلية في التحقق من قوائم التكاليف ، تقييم الرقابة الداخلية ، تقييم الحوكمة ، الحد من المخاطر .

ثانياً : التوصيات

- ١- منح سلطة تعيين وعزل المراجع الداخلي للجمعية العمومية .
- ٢- إصدار تشريعات وقوانين واضحة وصريحة بضرورة الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية وتحديد العناصر الواجب الإفصاح عنها.
- ٣- التوسع في الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية حيث ان الاسناد الخارجي اكثر استقلالية من الاسناد الداخلي لمهام المراجعة الداخلية .
- ٤- ضرورة انشاء معهد اقليمي لكل دولة للمراجعين الداخليين .
- ٥- انشاء قاعدة بيانات للمراجعة الداخلية داخل كل منشأة تساعد في الحصول على البيانات اللازمة في التوقيت المناسب.

ثالثاً : الدراسات المستقبلية

- ١- اثر الإفصاح الخارجي لتقارير المراجعة الداخلية في الحد من ادارة الارباح
- ٢- اثر الإفصاح الخارجي لتقارير المراجعة الداخلية في تفعيل ادارة التكلفة

قائمة المراجع

- ١- اسامة على ميلاد ، "دور المراجعة الداخلية فى تدعيم حوكمة الشركات "، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية** ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، جامعة حلوان ، العدد الرابع ، الجزء الثانى . ص٧٢.
- ٢- سحر مصطفى محمد ،المراجعة الداخلية كقيمة مضافة لدعم وتفعيل استراتيجيات ادارة التكاليف فى الشركات المصرية ، **مجلة الفكر المحاسبى**، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد ٢١، عدد ١، ٢٠١٧. ص ٥٦-٨١.
- ٣- محمد صالح هاشم،اطار مقترح لمراجعة التكاليف فى بيئة الصناعة المعاصرة "، **مجلة الفكر المحاسبى** ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٦، العدد الاول ، ص١٤٧-١٤٩.
- ٤- وليد احمد محمد ، دور المراجعة الداخلية على اساس المخاطر فى تفعيل ادوات التحليل الاستراتيجى للتكلفة ، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، عدد ١، ٢٠١٧. ص ٢١٩-٢٤٧.
- 5- Abuazza, W, (2015), “ THE perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises” , **managerial auditing journal** , vol:30 , iss:6.pp216-241.
- 6- Ahlawat, S.,&Lowe,D., (2014) , “ An examination of internal auditor objective : in- house versuse outsourcing auditing” , **a journal of practice and theory**. 23(2) , p147.
- 7- ALhajiri , M, (2017), (Factors associated with the size of internal audit functions: evidence from Kuwait” , **managerial auditing journal** , vol :32, iss1.p 317.
- 8- American institute of certified public accountants (AICPA), (2008), Statement on auditing standards NO.99: NEW YORK : AICPA.
- 9- Arel,B., Brody, R,. (2015) , “ auditing firm rotation and audit quality” , **the CPA Journal** , 42 (15),. P.134
- 10- Coetzee, P , (2015), “ THE growth of internal audit profession is more than just numbers: fact or fiction ?Evidence from south

- Africa” , **managerial auditing journal**, vol :30, iss6.p.82
- 11- Coetzee, P , (2016), “ contribution of internal auditing to risk management perceptions of public sector senior management ” , **international journal of public sector management** , vol :29, iss4. P.164.
- 12- Cynthia, H ., (2014) , “ Internal audits new role” , **journal of accountancy**, 198(3).p.65
- 13- Dezoort , T, (2012), “ Audit committee effectiveness: A Synthesis of the empical audit committee literature”, accounting literature , vol :37, iss9 .pp.152-189.
- 14- Endya, K, (2016) , “ internal auditor characteristics , internal auditor effectiveness, and moderating effect of senior management” , **journal of economic and administrative sciences**, vol:32, iss:2.p.312.
- 15- Gerrit ,S and Ignance , D, (2016) ; **Internal Audit priorities in Belgium: A quantitative analysis of characteristics, evolutions and clusters**, March. P.36.
- 16- HO Young,K. (2016), “ characteristics of the internal audit and external audit hours: evidence from s. korea”, **managerial auditing journal** , vol:31 , iss:6. PP.32-57.
- 17- Holt, T., (2016),. “ The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and investment decision” **international journal of auditing**, 46(17) , PP.50-77.
- 18- Jenny G, and pamela K, (2016) “the use of internal audit by Australian companies ”**Managerial Auditing journal**. (21). (1) .P.56.
- 19- Jiang L , (2015), “ determinants and consequences of internal audit function quality: DAI-A 77/08” **Dissertation abstracts international**.PP.216-252.

- 20- Kidron, A, (2016), “ New perspective on the black box of internal auditing and organizational change” , **managerial auditing journal** , vol:31 , iss:8, P.91.
- 21- Leung, D.,(2013). ” **The Role of Internal Audit in corporate Governance and Management in Australia** “<http://www.liaa.org.au>.P.84.
- 22- pricewaterhouse Coopers LLP, (2015) ; “**How to Rebalance Internal Audit priorities in the Sarbanes-Oxlev, era**”, July. <http://www.pwc.com>.,PP.28-61.
- 23- Public company accounting oversight board (PCAOB) , (2004) , Auditing standard NO.2 , “ **An audit of internal control over financial reporting performance in conjunction with an audit of financial statements**”, PP.132-157.
- 24- Roncea,C, (2016), “ Management systems audit in the annex SL context” **the TQM journal** , vol:28, iss:5 . PP.162-197.
- 25- Roussy , M, (2016), “ Internal audit quality :apolysemous notion” ? , **accounting auditing &accountability journal** , vol :29, iss5,..P.278.
- 26- Sarbanes – oxley act , (2002), “ **corporate responsibility**” . Available at : www.sox.gov ,.PP312-347.
- 27- SEC, (2003), “**Securities exchange act**” , release NO.48745 , Available at : www.sec.gov. PP157-201.
- 28- The institute of internal Auditors –uk and ireland:(2013) “**Exposure draft position statement on risk based internal auditing (RBIA)**”, internal Auditing, and bussiness Risk.PP.417-470.