

**العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية وأثرها
علي تفعيل حوكمة الشركات - دراسة ميدانية.**

نوال خالد محمد الزامل

مدرب متخصص ج - معهد السكرتارية والإدارة المكتبية

دولة الكويت

العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية وأثرها علي تفعيل حوكمة الشركات - دراسة ميدانية.

نوال خالد محمد الزامل

مدرب متخصص ج - معهد السكرتارية والإدارة المكتبية

دولة الكويت

الملخص:

تهدف الدراسة إلي تحديد العوامل التي تؤدي إلي زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية في مصر، ودورها في تفعيل حوكمة الشركات. كما تستهدف إختبار مدى قبول عينة من المهتمين بالحوكمة داخل الشركات المصرية لتلك العوامل وكذلك إختبار مدى تأثير جودة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات. وتوصلت الدراسة إلي أن تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العليا ووجود مراجع داخلي مؤهل علميا وعمليا بالإضافة إلي كفاءته في جودة أداء المهام، يؤدي إلي زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية. كما توصلت إلي أن جودة وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي لتخفيض خطر المعلومات الأمر الذي يؤدي لتفعيل حوكمة الشركات من خلال الإلتزام بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات، وتقديم التقارير ذات الجودة والتي تنصدي للمخاطر، مما يؤدي إلي تجنب تعارض المصالح وتحقيق العديد من المنافع منها الحماية من الفساد وسوء الإدارة ووجود معاملة عادلة لكل المساهمين وجميع أصحاب المصلحة وتحقيق قدر كبير من الإفصاح والشفافية.

الكلمات الإفتتاحية: المراجعة الداخلية ، حوكمة الشركات

Determinates of the quality of the internal audit and their impact on enhancing corporate governance – Empirical study.

Abstract:

The research aimed to identify the factors that lead to increase the quality of the internal audit function in Egypt and support its role in the enhancing of corporate governance. The research also targeted to test the acceptance of a sample of interested in the governance of the Egyptian companies to those factors, as well as test the effect of the quality of the internal audit function in the activation of corporate governance. The study found that the dependence of the internal audit of senior management, the existence of an internal auditor qualified scientifically and practically, In addition to its efficiency in the quality of performance tasks leads to increase the quality of the internal audit function. Also the study found that the quality of the internal audit function reduces the risk of information which leads to enhancing of corporate governance by Compliance with the executive rules of corporate governance, And by providing quality reports and addressing risks. Thus avoiding conflicts of interest and achieving many benefits, including protection against corruption and mismanagement, fair treatment of all shareholders and all stakeholders, and a high degree of disclosure and transparency.

Key words: Internal Audit, Corporate Governance

(١) مقدمه.

تزايد الأهتمام بمفهوم حوكمة الشركات **Corporate Governance** في العديد من الإقتصاديات المتقدمة والنامية ، خاصة بعد حدوث الإنهيارات والأزمات المالية التي شهدتها دول شرق آسيا وروسيا في عقد التسعينيات من القرن العشرين ، وما شهدته الإقتصاد الأمريكي مؤخرًا من إنهيارات مالية ومحاسبية للشركات الأمريكية العالمية (**Enron and WorldCom**) ، وتجدر الإشارة إلي أنه لا يوجد تعريف متفق عليه لمفهوم حوكمة الشركات ولكن في مجمله يمكن القول أن حوكمة الشركات هي " مجموعة من الأسس والمبادئ والنظم التي تحكم العلاقة بين مجلس الإدارة من ناحية وبين ملاك الشركة والأطراف الأخرى المتعاملة معها من ناحية أخرى، بهدف تحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح كل تلك الأطراف". (الدليل المصري لحوكمة الشركات ٢٠١٦)

ومن ناحية أخرى أصدرت العديد من المنظمات مبادئ وآليات لحوكمة الشركات ولكن تعتبر المبادئ الخمسة التي أصدرتها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (**Organisation For Economic Co-Operation and Development (OECD)**) لحوكمة الشركات هي المعمول بها في معظم دول العالم والتي تم تعديلها فيما بعد إلي ستة مبادئ ، تتمثل في وجود إطار فعال لحوكمة الشركات وحماية حقوق المساهمين والمعاملة العادلة للمساهمين ودور أصحاب المصالح والإفصاح والشفافية ومسئوليات مجلس الإدارة. (Lin et al., 2016; Nuryanah & Islam, 2016)

ولتفعيل وتحسين حوكمة الشركات يجب أن يكون هناك أداة للرقابة عليها ومتابعتها ، من أهم هذه الأدوات وظيفه المراجعة الداخلية (**Internal Audit Function (IAF)**) التي تطورت من كونها أداة للرقابة الداخلية التي تستخدم في عملية المراجعة المالية فقط لتشمل مراجعة جميع أوجه النشاطات في الشركة (المالية ، العمليات ، الالتزام باللوائح والقوانين) ثم بعد ذلك إستخدمت وظيفه المراجعة الداخلية في مراجعة النظم وإدارة الخطر وحوكمة الشركات وأداء الخدمات الإستشارية والتوكيدية وتم التحول من وظيفه المراجعة الداخلية إلي مهنة المراجعة الداخلية. (Lenz & Hahn, 2015)

وتعد المراجعة الداخلية (**IAF**) مكون رئيسي من مكونات هيكل الرقابة الداخلية والتي تعرف علي أنها وظيفه تقويمية مستقلة وموضوعية يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة ، بغرض مساعدة المسؤولين داخل المنشأة في القيام بمسئوليتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية وذلك عن طريق توفير التحليل والتقويم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالرقابة علي الأنشطة التي يتم فحصها، بذلك تساعد المراجعة الداخلية المنشأة في تحقيق أهدافها وحماية أصولها ، وإضافة قيمة للمنشأة بتطبيق مدخل منظم لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر **Risk Management** والرقابة **Control** وعمليات الحوكمة **Governance Processes**. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٤).

وتجدر الإشارة إلي أن حوكمة الشركات تتضمن أربعة آليات هي : المراجع الخارجي ، لجنة المراجعة ، الإدارة ، وظيفه المراجعة الداخلية، وتم التركيز في هذا البحث علي دور وظيفه المراجعة الداخلية بإعتبارها مصدر معلومات الآليات الأخرى لحوكمة الشركات ولأنها ملتزمة من خلال القيام

بمهامها والتي تتمثل في الرقابة الشاملة وإدارة المخاطر عن طريق عمليات التوكيد الداخلي والدور الإستشارى بتحسين وتفعيل حوكمة الشركات من خلال ترويج القيم والأخلاق داخل الشركة والضمان الفعال للأداء التنظيمي للإدارة . (McCahery et al.,2016; Armstrong et al.,2015)

وتعد المراجعة الداخلية إحدى مسؤوليات مجلس الإدارة ، ومسئوليات مجلس الإدارة هي إحدى مبادئ حوكمة الشركات ، يستنتج من ذلك أن تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية سيكون لها تأثير كبير علي تدعيم وتحسين وتفعيل بيئة وعمليات وإجراءات حوكمة الشركات من خلال قيام المراجع الداخلي بتقديم تقييمات مستقلة موضوعية عن مدى ملاءمة هيكل حوكمة الشركات وفعالية عمليات أنشطة الحوكمة ، كما أنها تمثل حافزا للتغيير وتقديم المشورة والدعوة إلي إجراء تحسينات لتدعيم هيكل وممارسات حوكمة الشركات (The Institute of Internal Auditors .,2015)

ولتحقيق جودة وظيفة المراجعة الداخلية يتطلب توافر بعض العوامل الأساسية التي من أهمها تدعيم إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية بمعنى أن يتم وضعها في الهيكل التنظيمي للشركة بموقع متوازي مع مجلس الإدارة وليس مع الأقسام الأخرى حتى يتاح لوظيفة المراجعة الداخلية الصلاحيات اللازمة للقيام بأعمال الفحص اللازم للمراجعة سواء المتعلقة بالأفراد أو السجلات أو الممتلكات ، وتوصيف علاقتها بالوحدات التنظيمية الأخرى داخل أو خارج المنشأة، وتدعيم نطاق مسؤوليتها. الأمر الذي يؤدي إلى تحقق الموضوعية من خلال عدم تقديم المراجع الداخلي أى تنازلات جوهرية أثناء القيام بأداء عمله .(الصحن وآخرون ، ٢٠٠٨) .

ويتم تفعيل دور المراجعة الداخلية في الحوكمة من ناحية أخرى عن طريق وجود جودة ومهنية وكفاءة للمراجع الداخلي والتي تعني التأهيل العلمي الكافي من خلال التعليم الجامعي والتجاري والتدريب العملي والتعليم والتدريب المستمر ومهارات اللغة والحاسب الآلي التي تؤهله للقيام بجميع العمليات بكفاءة وفعالية وبأقل أخطاء ممكنة (Lin et al., 2016; Üç & Haxhiraj, 2015) كما يتم تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية أيضا من خلال تحسين جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها كافية ومناسبة ومفيدة. (Lin et al., 2016; Aithal, 2015)

(٢) مشكلة البحث.

نظرا لإتجاه كثير من دول العالم إلي النظم الاقتصادية الرأسمالية التي تعتمد بدرجة كبيرة علي الشركات الخاصة في تحقيق معدلات مرتفعة من النمو الاقتصادي ، وقد أدى كبر حجم تلك الشركات وإنفصال الملكية عن الإدارة إلي البحث عن مصادر تمويل أقل تكلفة من المصادر المصرفية ، فاتجهت هذه الشركات إلي أسواق رأس المال، وساعد علي ذلك ما يشهده العالم من تحرير للأسواق المالية وتزايدت إنتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود مما أدى في النهاية إلي ضعف آليات الرقابة علي تصرفات المديرين ووقوع كثير من الشركات في أزمات مالية وإنهيارات إقتصادية، ومن أبرزها أزمة دول جنوب شرق آسيا في أواخر التسعينيات ، وأزمة شركتي إنرون وورلد كوم في الولايات المتحدة في عام ٢٠٠١، وكذلك الأزمة المالية العالمية في عام ٢٠٠٨.

وبالتالي تنشأ مشكلة البحث من ضعف آليات الرقابة الداخلية للشركات، وتحديدًا ضعف وعدم تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية والتي تعمل علي ضبط وإصلاح كل أوجه العمليات في المنشأة وإدارة المخاطر. بما يؤدي إلي حصول المساهمين علي حقوقهم ووجود شفافية وإفصاح أكبر، وقد أوضح الدليل المصري لحوكمة الشركات أنه يجب أن يكون لدي الشركة هيكل محكم للرقابة الداخلية وأن يتعاون في وضعة مجلس الإدارة مع مديري الشركة ، وإلا وجب علي الشركة بيان أسباب عدم وجود مثل هذا الهيكل للجمعية العمومية السنوية ، وأن يتولى تنفيذ هذا الهيكل إدارة متخصصة بالمراجعة الداخلية. وبالتالي يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤالين التاليين:

- (١) ما هي العوامل المحددة لجودة ودعم وظيفة المراجعة الداخلية في مصر كأحدي أدوات الرقابة التي يجب أن يكون لها دور إيجابي في تفعيل حوكمة الشركات ؟
- (٢) ما هي وجهة نظر المهتمين بالحوكمة داخل الشركات المصرية في هذه العوامل وهذا الدور؟
- (٣) هدف البحث.

يهدف البحث إلي تحديد العوامل (المتطلبات) التي تؤدي إلي زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية في مصر ودعم دورها في تفعيل حوكمة الشركات ، كما يهدف البحث إلي إختبار مدى قبول عينة من المهتمين بالحوكمة داخل الشركات المصرية لتلك العوامل وكذلك إختبار مدى تأثير جودة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

(٤) أهمية ودوافع البحث.

ترجع أهمية البحث إلي ندرة البحوث الأكاديمية والعملية في مجال المراجعة الداخلية ومجالاتها الجديدة خاصة حوكمة الشركات، حيث تتطلب الهيئة العامة للرقابة من الشركات المقيدة فيها أن يكون لديها هيكل رقابة داخلية يقوم علي رقابته إدارة متخصصة بالمراجعة الداخلية .كما يؤكد البحث على الدور الكبير الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية كأحدى الأدوات الهامة لتقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية وكإحدى آليات حوكمة الشركات في تفعيل عمليات الحوكمة من خلال وضع إجراءات لفحص كافة أنشطة المنشأة والرقابة علي تصرفات المديرين وتحسين كفاءة وفعالية العمليات وإدارة المخاطر التي تواجه المنشأة ووضعها عند المستوي المقبول بما يساعد علي إضافة القيمة للشركة.أضف إلي أن البحث يركز علي إختبار الفروض في بيئة الممارسة المهنية في مصر لإيجاد دليل ميداني علي أهمية ومحددات دور وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

(٥) منهجية البحث.

إنطلاقًا من هدف البحث سيقوم الباحث في الشق النظري من البحث بإستقراء أهم الإصدارات المهنية والدراسات السابقة في مجال المراجعة الداخلية والحوكمة وذلك لتحديد العوامل التي تؤدي لزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات ، وبحث ما إذا كانت هناك علاقة إيجابية بين هذه العوامل ووظيفة المراجعة الداخلية وكذلك العلاقة الإيجابية بين وظيفة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات. ثم يقوم الباحث بعد ذلك بإجراء دراسة ميدانية لتوصيف بيئة الممارسة المهنية في مصر باستخدام قائمة إستقصاء وإجراء عدد من المقابلات الشخصية مع عينة من المهتمين بالحوكمة

داخل الشركات المصرية لإختبار مدى قبولهم لتلك العوامل ومدى توافر تلك العوامل في أقسام وإدارات المراجعة الداخلية في الشركات المصرية.

(٦) حدود البحث.

يركز البحث بصفة أساسية علي دراسة وإختبار محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية وعلاقتها بحوكمة الشركات ويخرج عن نطاق البحث علاقة المراجعة الخارجية بالحوكمة ويخرج عنه أيضاً بحث دور أدوات الرقابة الداخلية الأخرى بخلاف المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ويقتصر التطبيق علي عينة من الشركات المساهمة في مصر .

(٧) فروض البحث.

سوف يقوم الباحث بإشتقاق الفروض التالية نظرياً وسيتم إختبارها عملياً بعد ذلك في بيئة الأعمال والممارسة المهنية في مصر:

الفرض الاول (H1) : ترتبط موضوعية المراجع الداخلي إيجابا بجودة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية.

الفرض الثاني (H2) : ترتبط كفاءة المراجع الداخلي إيجابا بجودة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية.

الفرض الثالث (H3) : ترتبط جودة أداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية إيجابا بجودة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية.

الفرض الرابع (H4) : ترتبط جودة وظيفة المراجعة الداخلية إيجابا بجودة حوكمة الشركات المصرية.

(٨) خطة لبحث

في ضوء مشكلة البحث ، وتحقيقا لهدفه ، سوف يستكمل البحث كالتالي:

- تطور مفاهيم وظائف المراجعة الداخلية
- مفاهيم ومبادئ حوكمة الشركات
- آليات حوكمة الشركات.
- منافع حوكمة الشركات.
- الإصدارات المهنية والفنية في مجال الحوكمة والمراجعة الداخلية.
- الدراسات السابقة في مجال المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات.
- توصيف بيئة الممارسة المهنية في مصر وإشتقاق فروض البحث.
- الدراسة الميدانية.
- النتائج والتوصيات.

(١/٨) تطور مفاهيم وظائف المراجعة الداخلية.

تتبع المراجعة الداخلية تتبع من الوظيفة الرقابية لإدارة الشركة و تتأثر بأهدافها، و تتطور مع تطورها، ولقد نشأ الطلب على المراجعة الداخلية نتيجة الحاجة لوجود وسيلة تحقق مستقلة بغرض الحد من الغش، الأخطاء في السجلات المحاسبية وبغرض حماية الأصول (العبادي ، ٢٠٠٠).

ولقد بدأ الأهتمام بالمراجعة الداخلية في أوروبا في القرن الثامن عشر الميلادي نتيجة ظهور حالات كثيرة للغش، و مع إنتقال المحاسبة إلى الدول الأوروبية والمراجعة إلى الولايات المتحدة والنمو المتزايد في أنشطة الأعمال ، بدأ الاتجاه نحو ضرورة وجود وظيفة رقابية مستقلة داخل الشركة. ونظرا لأن أهتمام الإدارة في الماضي كان ينصب أساسا على حماية الأصول، والأحتفاظ بتسجيلات مالية دقيقة، والإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، والحد من حالات الغش، فقد ينظر لوظيفة المراجعة الداخلية على أنها إمتداد لعمل المراجع الخارجي، و أدت هذه النظرة الضيقة لمجال عمل المراجع الداخلي إلى التركيز على الجوانب المالية فقط للعمليات ، و كان المراجع الداخلي في ذلك الوقت يلعب دورا محدودا، كما لم تكن هناك حاجة لإنشاء نشاط مستقل على شكل قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للشركة.(عبد الله ، ٢٠٠٦)

و لقد أدى النمو المتزايد في أنشطة الأعمال، و كبر حجم الشركات تعقد العمليات التي تقوم بها، إلى زيادة الأهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود وظيفة المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية ، وذلك من خلال تقييم مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، حماية الأصول، التحقق من دقة وإكتمال السجلات المحاسبية وما تحتوي عليه من بيانات وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية للشركة وكفاءة العاملين فيها، إذ ترتب على ذلك الاعتراف بالدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية كوظيفة رقابية تمتد إلى كل الجوانب المالية وغير المالية لأنشطة الشركة. (عصيمي ، ٢٠٠٩)

وترتب علي زيادة حالات الفشل وإفلاس الشركات في الولايات المتحدة في الأربعينات من القرن السابق، إلى بدأ الاتجاه نحو ضرورة الإعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة تكون لها مقوماتها التي تمكنها من تحقيق الغرض منها، حيث تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة في عام ١٩٤١ و ذلك بغرض تطوير المراجعة الداخلية كمهنة يعترف بها، لها مقوماتها من وجود معايير مهنية لممارستها، والترخيص بمزاومتها، وقواعد للسلوك المهني يجب الإلتزام بها، مع ضرورة التعليم والتطوير المستمر لممارسي المهنة. (عيسي ، ٢٠٠٨)

وقد حدد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي مفهوم وظيفة المراجعة الداخلية في أول نشرة أصدرها في يولييه ١٩٤٧ بعنوان مسئوليات المراجع الداخلي علي أنها أداة تعمل عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.(الدويري،٢٠٠٦)

أما النشرة الصادرة في عام ١٩٨١ فقد عرفها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي IIA بأنها نشاط تقييمي مستقل ومحايد ينشأ داخل المنشأة لخدمتها وهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقويم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الأخرى ، وقد حددت هذه النشرة أهداف المراجعة الداخلية في مساعدة

جميع العاملين في المنشأة علي القيام بمسئولياتهم بكفاءة وذلك من خلال ما تقدمه لهم من التحليلات والتوصيات والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي يتم فحصها وأن هدف المراجعة الداخلية يشمل زيادة كفاءة الوسائل الرقابية بتكلفة مناسبة. (العبادي، ٢٠٠٠)

ووفقا لمعايير الممارسة المهنية الصادرة عام ٢٠١٥ عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي IIA الخاصة بالمراجعة الداخلية تعرف علي أنها نشاط مستقل وموضوعي وإستشاري مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنشأة بما يؤدي لمساعدة المنشأة علي تحقيق أهدافها من خلال تطبيق مدخل انضباطي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة . ومن خلال هذا التعريف يتضح أن وظيفة المراجعة الداخلية تنشأ داخل التنظيم وهو ما يعني أنها وظيفة رسمية في المنشآت الحديثة كما أنها وظيفة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية الشاملة المالية وغير المالية وكذلك تقوم هذه الوظيفة علي إدارة المخاطر بما يؤدي إلى وضعها عند المستوي المقبول.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة يتم إنشاءها داخل المنشأة للقيام بالرقابة الشاملة وإدارة المخاطر والحوكمة وذلك من خلال التوكيد الداخلي والدور الاستشاري.

(٢/٨) مفاهيم ومبادئ حوكمة الشركات.

تزايد الاهتمام بمصطلح "حوكمة الشركات" في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة على حدٍ سواء في الفترة الماضية، بسبب الأزمات المالية العالمية التي شهدتها العديد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في العقد الماضي، إلى جانب ما شهده الاقتصاد الأمريكي من الانهيار المالي لعدد من كبرى الشركات الأمريكية العالمية خلال عام ٢٠٠٢ ، مما أدى إلى عدم قدرة المستثمرين على إتخاذ قرارات إستثمارية سليمة. (شيل، ٢٠٠٩)

ولقد عرفت حوكمة الشركات علي أنها معنية بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح **Stakeholders** وغيرهم؛ وذلك من خلال تحرى تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم؛ وبإستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة (أبو العطا، ٢٠٠٤).

وفي نفس السياق قامت دراسة (علي ، شحاته، ٢٠٠٧) بتعريف حوكمة الشركات علي أنها مجموعة الآليات والاجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط Discipline والشفافية Transparency والعدالة Fairness وبالتالي تهدف الحوكمة إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بإستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منفعة ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل.بالإضافة إلي قيام الدليل المصري لحوكمة الشركات عام ٢٠١٦ بتعريفها علي انها مجموعة من الأسس والمبادئ والنظم التي تحكم العلاقة بين مجلس الإدارة من ناحية وبين ملاك الشركة والأطراف الأخرى المتعاملة

معها من ناحية أخرى، بهدف تحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح كل تلك الأطراف". (الدليل المصري لحوكمة الشركات ٢٠١٦)

ولقد أصدرت العديد من المنظمات مبادئ لحوكمة الشركات ولكن تعتبر المبادئ الخمسة التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD هي المبادئ الأساسية المعمول بها في معظم دول العالم والتي تهدف إلى تطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيقها وتمثل هذه المبادئ في: (أ) حقوق المساهمين "The Rights of Shareholders" : كحق تسجيل ونقل ملكية الأسهم والمشاركة الفعالة والتصويت في الجمعية العامة واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الإرباح والحصول على كافة المعلومات عن الشركة ومعاملات أعضاء مجلس الإدارة بشكل منتظم وفي التوقيت المناسب.

(ب) المعاملة المتساوية للمساهمين "The Equitable Treatment of Shareholders" : وتعنى المساواة بين جميع المساهمين داخل كل فئة في الحقوق السابق عرضها وكذا حمايتهم من أي عمليات إستحواذ أو دمج مشكوك فيها أو من الاتجار في المعلومات الداخلية.

(ج) دور الأطراف ذات المصالح المرتبطة بالشركة "The Role of Stakeholders in Corporate Governance" : وهم حملة السندات والعمال والبنوك والموردين والعملاء وتتضمن احترام حقوقهم القانونية وتوفير آليات مشاركتهم في الرقابة على أنشطة الشركة.

(د) الإفصاح والشفافية "Disclosure and Transparency" : وتشمل الإفصاح بشكل كامل عن المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية وأداء الشركة وهيكل الملكية وفقا لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية أو المحلية المطبقة .

(هـ) مسؤوليات مجلس الإدارة "The Responsibilities of the Board" : وتشمل تحديد هيكل مجلس الإدارة ومهامه الأساسية ودوره الإشرافي على الإدارة التنفيذية وحماية حقوق المساهمين أصحاب المصالح والمعاملة المتساوية لهم والتأكد من تطبيق القوانين والقواعد. (OECD, 1999) .

وتطورا لذلك ، قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بتعديل المبادئ الخمس لحوكمة الشركات إلى ستة مبادئ من خلال إضافته مبداء وجود إطار فعال لحوكمة الشركات "Ensuring the Basis for an Effective Corporate Governance Framework" إلى الخمس مبادئ السابقة وهو يشير إلى حتمية وجود بيئة جيدة لحوكمة الشركات من خلال تطوير الأداء الاقتصادي وتكامل وفعالية الأسواق. (OECD, 2004)

(٣/٨) آليات حوكمة الشركات.

يقع على عاتق الشركات التي تتبنى مفهوم الحوكمة التعرف على وتطبيق دعائم ذلك المفهوم والمتمثلة في آليات حوكمة الشركات. ويعد التطبيق السليم لتلك الآليات خطوة أساسية نحو الإستفادة من مزايا الحوكمة. وبناء على ذلك سيتم إستعراض أهم هذه الآليات والمتمثلة في مجلس الإدارة، وإدارة

المراجعة الداخلية، والمراجع الخارجي، وإدارة الخطر، وحقوق حملة الأسهم، ومراعاة حقوق باقي أصحاب المصلحة بالشركة وفقاً لدليل حوكمة الشركات المصري. (شبل، ٢٠٠٩؛ عيسى، ٢٠٠٨)

- **مجلس الإدارة** : يعتبر مجلس الإدارة أحد أهم آليات حوكمة الشركات، وتتمثل وظيفته في إدارة أمور الشركة بناءً على تفويض من الجمعية العامة حيث يجب أن يعمل المجلس على تحقيق مصالح الشركة ومساهمتها ووضع الإجراءات اللازمة لتحقيق ذلك، وأن يكون قادراً على إبداء أحكام موضوعية فيما يتعلق بأمور الشركة. ويتكون المجلس من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين إلا أنه يفضل أن يكون غالبية الأعضاء من غير التنفيذيين، على أن تتوفر لهم الخبرات والمهارات الفنية والتحليلية اللازمة. ويتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب، ويجب ألا يجمع ذات الشخص بين الصفتين.

ويحق للمجلس تكوين لجان من أعضائه ومن غيرهم للقيام بمهام محددة ولفترة معينة، على أن تخضع عملية تشكيل تلك اللجان لإجراءات عامة يضعها المجلس والتي تتضمن تحديد مهمة اللجنة، ومدة عملها، والصلاحيات الممنوحة لها، وكيفية رقابة المجلس عليها. وتقوم هذه اللجان بإخطار المجلس بما تقوم به من أعمال، وما تتوصل إليه من نتائج، وما تتخذه من قرارات. وتتمثل أهم هذه اللجان في لجان المراجعة ولجان المكافآت ولجان الترشيحات ولجان إدارة المخاطر.

- **إدارة المراجعة الداخلية** : تتمثل مهام إدارة المراجعة الداخلية في التأكيد على التشغيل الفعال لهيكل الرقابة الداخلية بالشركة، ووضع نظم لتقييم وسائل وإجراءات إدارة المخاطر في الشركة ولتطبيق قواعد الحوكمة بها على نحو سليم ويتولى إدارة المراجعة الداخلية مسئول متفرغ لذلك بالشركة يتبع العضو المنتدب مباشرة. ويكون تعيين وتجديد وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية وتحديد معاملاته المالية بقرار من العضو المنتدب وبموافقة لجنة المراجعة. كما يصدر مجلس الإدارة قراراً واضحاً ومفصلاً ومكتوباً بأهداف ومهام وصلاحيات إدارة المراجعة الداخلية ومديرها ومن يعاونوه.

- **المراجع الخارجي** : يكون للشركة مراجع خارجي مستقل عن الشركة. ويقوم مجلس الإدارة بناءً على توصية لجنة المراجعة بترشيح مراجع خارجي ممن تتوفر فيهم الكفاءة والخبرة والسمعة الحسنة، على أن يتم تعيينه بقرار من الجمعية العامة للشركة مع تحديد أتعابه السنوية ويجب أن يكون المراجع الخارجي مستقلاً ومحايداً فيما يبديه من آراء، وألا يقوم بأداء أية أعمال إضافية للشركة إلا بعد موافقة لجنة المراجعة على ألا يكون ذلك العمل الإضافي من الأعمال التي تخضع لتقييم، أو مراجعة، أو إبداء رأي ذات المراجع عند مراجعته للقوائم المالية للشركة كما يجب أن يتم الإفصاح عن المبلغ المدفوع للمراجع الخارجي مقابل تلك الأعمال الإضافية.

- **حقوق حملة الأسهم** : وتتعلق بتمتع المساهمين بحقوقهم الأساسية والتي منها الحق في انتخاب وعزل مجلس الإدارة، والحق في المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين، وضمان توفير الحماية الكافية لهذه الحقوق، هذا بالإضافة إلى حماية حقوقهم الطبيعية في ربحية الشركة. وللمساهمين الحق في الحصول على المعلومات الكافية واللائمة لإتخاذ القرارات التي تؤثر على الشركة وتحقيق

المشاركة الفعالة في إتخاذ تلك القرارات. ويجب على الشركة أن تضمن تحقيق المعاملة المتساوية لكافة المساهمين، وبصفة خاصة الأقلية مع ضرورة إجراء حوار مع المستثمرين المؤسسيين قائم على الفهم المتبادل للأهداف .

- **حقوق باقي أصحاب المصلحة :** وتتعلق بإحترام حقوق باقي أصحاب المصلحة بالشركة، وتوفير السبل الكفيلة بحصولهم على المعلومات اللازمة لإبداء أحكام، وإتخاذ قرارات للوقوف على الوضع التشغيلي والمالي للشركة، وكذلك إتاحة الفرصة لهم للحصول على تعويض مناسب في حالة إنتهاك حقوقهم.

(٤/٨) منافع حوكمة الشركات.

يحقق تطبيق مفهوم حوكمة الشركات العديد من المنافع منها:

- ضمان قدر ملائم من الثقة والطمأنينة للمستثمرين وحملة الاسهم بشأن تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم مع الحفاظ على حقوقهم وخاصة حائزى اقلية الاسهم.
- تجنب المشاكل المحاسبية والمالية بما يعمل على إستقرار الشركات ومنع حدوث إنهيارات الاجهزة المصرفية وأسواق المال والمساعدة فى تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادى. (أبوالعطا، ٢٠٠٣)
- تعظيم القيمة السوقية للشركة فى اسواق المال ، وتوفير مصادر تمويل محلية ودولية للشركات سواء من خلال الجهاز المركزى او اسواق المال.(OECD, 2004)
- إكتساب الثقة بين الادارة والمساهمين وباقى جماعات المصالح , حماية الشركات من الفساد وسوء الادارة , ترويج القيم الاساسية والاخلاقية التى تلائم اقتصاديات السوق.(الصاوي، ٢٠٠٥)
- يساهم تطبيق قواعد الحوكمة فى تحسين طرق ادارة الشركات من خلال وضع استراتيجىة للشركة وتحديد اهدافها وكيفية تحقيقها والتأكد من ان الاندماج أو الاستحواذ يتم لزيادة كفاءة الشركة واخيرا تخفيض المديرين والعاملين علي اداء عملهم بكفاءة وفاعلية.(الحيزان، ٢٠٠٨)
- إن إلتزام الشركات بتطبيق حوكمة الشركات يساعدها علي رفع كفاءة الادارة وزيادة فاعلية إستغلال الموارد البشرية والمادية علي اكمل وجه لتقديم خدمات ومنتجات جديدة وباسعار مناسبة مما يساهم فى التنمية الاقتصادية وزيادة معدل النمو فى الدولة.(علي ، شحاته، ٢٠٠٧)

وفي نفس السياق، نجد أن تقييم وتحسين الحوكمة وسياساتها يؤدي لفائدة أفضل للمنظمات من خلال الفعالية التي تقدمها عمليات المراجعة لانظمة الحوكمة وكذلك النظرة الشاملة التي يتطلبها الاداء والممارسات، وأن المراجعة الداخلية هي التي تنظم مصالح المنظمات في الاجل الطويل ، كما أن هناك تكاليف للحوكمة لكي يتم تحسينها (تخفيضها) يجب تحسين إمكانيات فريق عمل المراجعة الداخلية وتطوير الخبرات المالية في لجنة المراجعة ، كما أن المنافع من برنامج الحوكمة تكون في الاجل

الطويل من خلال - سمعة أحسن للإدارة - تحسين القيمة السوقية - الإلتزام بالقواعد والقوانين - مصداقية في ممارسات الأعمال - المزيد من نمو الوظائف ، وأن الحوكمة الجيدة والقوية هي جزء من نجاح إستراتيجية الأعمال حيث تساعد الحوكمة الجيدة في تحسين الموقف التنافسي والمساعدة في الاحتفاظ بالموظفين وجذب مديرين أكثر خبرة والمساهمة في جذب الاستثمارات طويلة الاجل ، ويمكن القول أنه من خلال التاهيل العلمي والفني المناسب للمراجع الداخلي وكذلك وجوده في موقع تنظيمي مناسب بحيث يتاح له كل الصلاحيات التي تؤدي إلى مواجه التحديات التي تواجه المنشأة من أجل تحسين حوكمة الشركات (CROWE,2005).

(٥/٨) الإصدارات المهنية والفنية في مجال الحوكمة والمراجعة الداخلية.

يستعرض الباحث فيما يلي أهم الإصدارات المهنية في مجال الحوكمة والمراجعة الداخلية وذلك من أجل تحديد العوامل التي تؤدي إلى زيادة جودتها والتي تؤدي بدورها إلى تفعيل حوكمة الشركات والتي يتم تلخيصها من خلال الجدول التالي:

نتائج الاصدار	الهدف من الاصدار	الجهة
توصلت إلي أن المعايير المهنية للمراجعة الداخلية تحدد المتطلبات التي يجب الإلتزام بها عند إنشاء إدارة وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة كما تحدد الإطار العام للمتطلبات التي يجب توافرها في من يمارسون مهنة المراجعة الداخلية والتي يجب الإلتزام بها في أداء المهام التي يكلفون بها.	توضيح أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية في تقويم وتحسين عمليات المنشأة	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٤
أن المتطلبات أو الخصائص التي تدعم دور المراجعة الداخلية والتي تتمثل في الاستقلال التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية وتطوير	عمل توصيف لوظيفة المراجعة الداخلية في أوروبا	(ECIA ,2005)

فريق المراجعة الداخلية وحماية المعرفة تختلف باختلاف حجم المنظمة وتعقد عملياتها كما أوضح الإصدار أن وجود لجان مراجعة يؤدي إلى تدعيم أضافي لضمان فعالية وإعطاء قيمة واستقلالية لوظيفة المراجعة الداخلية.		
أن هناك علاقة ارتباطية بين المهام التي يقوم بها المراجع الداخلي والخارجي حيث اصبح المراجع الداخلي يقوم بالعديد من المهام التي تسهل دور المراجع الخارجي.	اختبار دور وظيفة المراجعة الداخلية في عملية اعداد التقارير المالية وما هي العلاقة بينها وبين المراجع الخارجي	AAA, 2006
أن معايير الاستقلال التنظيمي والموضوعية والتأهيل المهني وبذل العناية المهنية الواجبه والرقابة النوعية هي أهم المعايير التي يجب توافرها في المراجعة الداخلية .	وضع هيكل متكامل للرقابة الداخلية و عرض المعايير والاهداف الواجب توافرها في إدارة المراجعة الداخلية بالشركة	دليل القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات , ٢٠٠٧
كلما زادت جودة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية كلما ادي ذلك إلى تخفيض الاجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي	دراسة عمل وظيفة المراجعة الداخلية	معيان المراجعة المصري رقم ٦١٠ , ٢٠٠٨
أن كل من الموضوعية والكفاءة وجوده اداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية هي من أهم العوامل التي تؤدي إلى زيادة جودتها وفعاليتها.	إصدار معايير ممارسة مهنية لوظيفة المراجعة الداخلية	معهد المراجعين الداخليين , ٢٠١٥
أن هذه القواعد والمعايير يجب إتباعها لضبط العلاقة بين مالكي الشركة وأصحاب المصالح المتنوعين.	وضع مجموعة من القواعد والمعايير لحوكمة الشركات الجيدة	الدليل المصري لحوكمة الشركات ، ٢٠١٦

ويخلص الباحث من خلال الاصدارات المهنية السابقة إلي ما يلي :

- قيام العديد من الهيئات المهنية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين , ٢٠٠٤ ، و معهد الاتحاد
الأوربي للمراجعة الداخلية ، ٢٠٠٥ ، و معهد المراجعين الداخليين , ٢٠١٥) بإصدار معايير ممارسة
مهنية لوظيفة المراجعة الداخلية تسطيع من خلالها أن تقوم بمهامها بكفاءة وفعالية ، كما حددت
المتطلبات التي التي تؤدي إلى تفعيلها.

- ويمكن القول أن مصر لا يوجد بها جهة أو هيئة أصدرت أو حددت معايير للمراجعة الداخلية حيث
نجد أن المعيار الوحيد الذي يشير إلى نطاق وأهداف وظيفة المراجعة الداخلية هو معيار المراجعة
المصري رقم ٦١٠ والذي يهتم بدراسة عمل وظيفة المراجعة الداخلية ، وكذلك الدليل المصري لحوكمة
الشركات الذي وضع معايير لما يجب ان تكون عليه المراجعة الداخلية ، مع العلم انه عند قيام مركز
المديرين المصري التابع لوزارة الاستثمار باصدار الدليل المصري لحوكمة الشركات عام ٢٠١٦ افاد
بأهمية وجود وظيفة المراجعة الداخلية التي تقوم بعمليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر في المنشأة.

- يري الباحث من خلال تطور مفاهيم المراجعة الداخلية إلى أن المراجعة الداخلية لها مفهومان ، مفهوم تقليدي ومفهوم حديث ، حيث أن المراجعة الداخلية بالمفهوم التقليدي تركز علي المتابعة التي يكون الهدف الرئيسي منها إعطاء الالتزام باللوائح والقوانين والإجراءات الداخلية بالإضافة إلى تركيزها بشكل أساسي علي المراجعة المالية أما مفهومها الحديث فيدور إلى جانب تركيزه علي النواحي المالية علي إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وإضافة القيمة للمنشأة .

- يري الباحث أن وظيفة المراجعة الداخلية تعمل علي ضبط جميع أوجه الأنشطة والعمليات في المنشأة من خلال الدور الرقابي التي تقوم به وأكد على أنه لمواكبة التطور الموجود في وظيفة المراجعة الداخلية في العالم يلزم أولاً تحديد أهم المتطلبات والمقومات التي يجب أن تقوم عليها وظيفة المراجعة الداخلية في مصر و تنفيذ هذه المتطلبات بالشكل المطلوب.

- خلص الباحث إلى أن حوكمة الشركات هي مفهوم شامل وواسع يتضمن القواعد والأساليب والممارسات التي من خلالها يتم إحداث ضبط وتوازن للعلاقات بين الشركة وكافة أصحاب المصلحة بما يؤدي إلى زيادة قيمة المنشأة.

- خلص الباحث إلى أن التطبيق والتفعيل الجيد لحوكمة الشركات يؤدي لوجود العديد من المنافع والتي منها ضمان الثقة والطمأنينة لحملة الاسهم وغيرهم من أصحاب المصلحة و تجنب المشاكل المحاسبية والمالية بما يعمل على إستقرار الشركات ومنع حدوث إنهيارات الاجهزة المصرفية وأسواق المال ورفع كفاءة الادارة وزيادة فاعلية استغلال الموارد البشرية والمادية علي اكمل وجه وتحسين فرص المنافسة.

(٦/٨) الدراسات السابقة في مجال المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات.

فيما يلي ملخص لأهم الدراسات التي تناولت علاقة المراجعة الداخلية بالحوكمة وذلك لمعرفة الدور الحيوي التي تؤديه المراجعة الداخلية باعتبارها إحدى آليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات:

الدراسة	أهداف الدراسة	النتائج
Ridley, &D'Silva 2007	توضيح مدي مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في اضافة القيمة للشركات من خلال التطور المهني لهذه الوظيفة.	هناك دور كبير تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية في الوقت الحاضر وأنها قادرة علي حل العديد من المشاكل داخل الشركات من خلال الادوار الجديدة التي تقوم بها من ادارة للمخاطر وتحسين لعمليات الحوكمة بالاضافة إلى الرقابة.
Stewart and O'Leary,2007	صنع القرار الأخلاقي للمراجعين الداخليين وتأثير ذلك علي آليات حوكمة الشركات.	ان ارتفاع جودة المراجعة الخارجية ترتبط ايجابيا مع المراجع الداخلي في صنع القرارالأخلاقي وان وجود تطبيقات مهنة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالتدريب وتوفير آليات تدعيم وتعزيز قدرة المراجعين الداخليين لتحمل الضغط عند التعامل مع العناصر الأخلاقية.

<p>ان وحدات المراجعة الداخلية توجد في معظم الشركات الايطالية بنسبة ٩٤% وان جودة اداء هذه الوحدات ترتبط بكفاءة وفعالية العمليات والتعرف علي وتقييم مخاطر الاعمال و إلي أن أهم الخصائص التي تتوافر في وحدات المراجعة الداخلية هي الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية والتي تعتمد علي عمر قسم المراجعة الداخلية وتبني هياكل الرقابة الداخلية بالاضافة إلى الموارد البشرية والتي تعتمد علي التدريب والتأهيل.</p>	<p>توفر هذه الدراسة دليل تجريبي على العوامل المحددة لوجود أو عدم وجود وحدات المراجعة الداخلية في الشركات الايطالية وخصائص وحدات المراجعة الداخلية في تلك الشركات.</p>	<p>Arena and Azzone , 2007</p>
<p>يجب علي واضعي السياسات أن يساعد في تحسين وظيفة المراجعة الداخلية في جميع أنحاء القطاع الحكومي من خلال وجود ادارة للمراجعة الداخلية داخل الشركات الماليزية يعمل بها فريق لديه العديد من المؤهلات العلمية والتدريبية والمهارات التي تؤهله للقيام بمهامه بكفاءة وفاعلية. والتحسن يتم ايضا من خلال تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بدرجة عالية من الجودة.</p>	<p>تجميع قاعدة بيانات عن درجة واشكال المراجعة الداخلية التي تمارس في الشركات الماليزية.</p>	<p>Ali et al., 2007</p>
<p>ان المراجع الداخلي حتي يتمكن من القيام بهذه المهام من خلال توفير الإستقلال الكافي و ارساء اطار جديد لمعايير اداء مهنة المراجعة الداخلية.</p>	<p>وضع اطار مقترح لضبط كفاءة اداء مهنة المراجعة الداخلية لمواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات</p>	<p>جربوع, ٢٠٠٨</p>
<p>أن المراجع الداخلي يقضي وقت اطول في المراجعة المالية كما توصلت إلى أن زيادة خبرة فريق المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض مستوى ادارة الارباح مما يؤدي إلى تحسين حوكمة الشركات .</p>	<p>فحص خصائص وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها احد الابعاد الاساسية للحكومة مع لجنة المراجعة ومجلس الادارة والمراجع الخارجي.</p>	<p>Prawitt et al,2008</p>
<p>ان وجود مزيد من الاستثمارات في وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى وجود جودة في اداء مهام المراجعة الداخلية ويؤدي إلى كفاءة فريق المراجعة الداخلية ، كما اشارت الدراسة ان كفاءة فريق المراجعة الداخلية مرتبطة بمستويات تعليم وتأهيل وخبرة المراجع الداخلي.</p>	<p>فحص في ما إذا كانت السمات المحددة لوظيفة المراجعة الداخلية والتي تتمثل في حجم وظيفة المراجعة الداخلية وجودة اداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية وكفاءة وظيفة المراجعة الداخلية مرتبطة بقصور الرقابة الداخلية.</p>	<p>Lin et al., 2008,</p>
<p>ان نطاق عمل المراجع الداخلي وتأهيله العلمي والعملية والإستقلال المهني المتاح له تؤدي إلى تفعيل الحوكمة الا أنها تحتاج إلى مزيد من التأهيل والاستقلال وتوسعة نطاق العمل بما يتفق مع تحقيق اهداف الحوكمة .</p>	<p>تقويم الدور الحالي للمراجع الداخلي من خلال تقويم نطاق العمل والتأهيل العلمي والعملية له ومدى تناسبها مع المهام التي يجب ان يقوم بتنفيذها و تقويم مدى الإستقلال الذي يتمتع به ومدى تاثير الدور الذي يقوم به علي مواجهة متطلبات الحوكمة الجيدة .</p>	<p>الحيزان , ٢٠٠٨</p>
<p>ان هناك ثلاثة عوامل تؤثر بالإيجاب علي فعالية (IA) وهي موارد ومكافآت فريق المراجعة الداخلية و مهارات وكفاءة المراجع الداخلي والتفاعل بين وظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة .</p>	<p>التعرف علي المحددات (العوامل) المؤثرة علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في ظل تغير مهمة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها الحديث داخل المنظمة</p>	<p>Arena and Azzone,2009</p>

<p>ان طول مدة عضوية معهد المراجعين الداخليين وتأهيل المراجع الداخلي من العوامل التي تؤثر ايجابا علي استخدام معايير المراجعة الداخلية ، ووجدت الدراسة ان هناك عوامل اخري مثل القوانين واللوائح الحكومية في هذه البلاد تؤثر بالسلب علي استخدام والالتزام بمعايير المراجعة الداخلية.</p>	<p>فحص استخدام والالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية لمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين من قبل المديرين التنفيذيين.</p>	<p>Abdolmohammadi , 2009</p>
<p>أن التطبيق الناجح لوظيفة المراجعة الداخلية يعتمد علي - وجود رؤية و غرض واستراتيجية واضحة لها - لايد من وجود اطار اتصال فعال لربطها بكل الاطراف - وجود ممارسات جيدة لها - متابعة التقييم (التغذية العكسية) لكل من رؤية واستراتيجية واطار الاتصال والممارسة ، كما خلصت الدراسة إلى أن تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية يحتاج إلى موضوعية والتي يتم تدعيمها من خلال الإستقلال وكذلك الكفاءة والتي يتم تدعيمها من هلال التاهيل والخبرة والتدريب المناسب.</p>	<p>التعرف علي الاتجاهات والمتطلبات التي تؤدي إلى تطوير وظيفة المراجعة الداخلية وبالتالي تحسين جودة حوكمة الشركات.</p>	<p>Al-jabali et al.,2011</p>
<p>أن وظيفة المراجعة الداخلية هي اهم آليات حوكمة الشركات حيث أنها تتكامل وتتفاعل مع كل الآليات الاخرى من اجل تفعيل حوكمة الشركات من خلال المزيد من الافصاح والشفافية .</p>	<p>أكدت هذه الدراسة علي ان المشاكل والازمات الاقتصادية التي تعرضت لها كبري الشركات كان لها اثر سلبي علي كافة أصحاب المصالح حيث ان المعلومات المالية التي توفرها الشركة لهم اصبحت تفتقد للموضوعية.</p>	<p>Susmanschi,2012</p>
<p>ان التطبيق الفعال لوظيفة المراجعة الداخلية كاداه فعالة لضمان الالتزام بالسياسات والاجراءات المحددة يؤدي لتحسين ممارسات حوكمة شركات ، وتوصلت الدراسة ايضا إلي ان اهم وظائف المراجعة الداخلية التي تؤدي لتفعيل وتحسين حوكمة الشركات تتمثل في ادارة المخاطر وتليها اجراءات الرقابة الداخلية.</p>	<p>تهدف الدراسة إلي تحديد العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات في كينيا.</p>	<p>Njeru,2013</p>
<p>- أن المراجعة الداخلية هي التي تنظم وتقيم مصالح المنظمات في الأجل الطويل وبالتالي فإن عملياتها تكون فعالة في تقييم وتحسين الحوكمة وسياساتها. - أن تحسين الحوكمة يترتب عليه تكاليف تتمثل في تحسين إمكانيات فريق عمل المراجعة الداخلية. - أن العوائد لا يتم الحصول عليها مباشرة ولكن النتائج تكون طويلة الأجل من خلال نجاح برنامج الحوكمة.</p>	<p>بحث الدور الحيوي الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات.</p>	<p>Mutave,,2014</p>
<p>يوجد ضعف في وظيفة المراجعة الداخلية بسبب فقر الموارد وضعف القيادات وغياب الاطار العملي الملائم لقياس ادائها ، وللمحد من الفساد وعدم الكفاءة يجب تحسين وظيفة المراجعة الداخلية ، كما خلصت إلى أن عوامل الإستقلال التنظيمي وكفاءة المراجع الداخلي ووجود المعايير المهنية لها دور كبير في تحسين وتفعيل دور وظيفة المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات.</p>	<p>دراسة دور وظيفة المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات الجيدة وما هي العوامل التي تؤدي إلى ذلك .</p>	<p>Decaux,2015</p>

<p>ان وظيفة المراجعة الداخلية قد تحولت من التوجه المالي إلى إجراءات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة وخلصت الدراسة إلى أنه مازال هناك جدل فيما يتعلق بإستقلال المراجعين الداخليين.</p>	<p>عرض للدراسات المتعلقة بالمراجعة الداخلية كوسيلة لفهم أفضل لمدي اتساع نطاق ممارسة المراجعة الداخلية في جميع أنحاء العالم وتحديد ما هي المهارات التي يحتاجها المراجعين الداخليين.</p>	<p>Ivan,2015</p>
<p>ان المتغيرات التي ترتبط ارتباط مباشر بجودة وظيفة المراجعة الداخلية هي عدد سنوات خبرة فريق وظيفة المراجعة الداخلية وكذلك الحجم النسبي لها ، كما خلصت الدراسة إلى أن زيادة عدد المراجعين الداخليين في المنظمة يؤدي إلى تحسين ادائها .</p>	<p>فحص المحدادات التي تؤدي إلى جودة وظيفة المراجعة الداخلية والتي يؤدي بدورها إلى تحسين حوكمة الشركات</p>	<p>Kennedy,2016</p>
<p>توصلت الدراسة إلي هناك تاثير فعال لتطبيق آليات الحوكمة علي جودة المراجعة الداخلية وتحديد الافصاح والشفافية والمساءلة والاستقلالية. كما توصلت الدراسة إلي ان المراجعة الداخلية تضيف قيمة من خلال الوظائف التي تعزز أدائها ضمن آليات حوكمة الشركات من خلال توفير المعلومات لجميع مستويات الادارة، وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، بالإضافة إلى إلزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات.</p>	<p>فحص تاثير آليات الحوكمة علي جودة وظيفة المراجعة الداخلية في فلسطين.</p>	<p>Jarrar,2016</p>

ويخلص الباحث من خلال الدراسات السابقة إلي ان تحقق جودة وظيفة المراجعة الداخلية وبالتالي تفعيل حوكمة الشركات يكون من خلال توافر عوامل أو متطلبات تساعدها علي ذلك حيث اتفقت الدراسات السابقة ان العوامل التي تؤدي لزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية تتمثل في الموضوعية ، الكفاءة ، جودة مهام وظيفة المراجعة الداخلية.

ويتفق الباحث مع هذه الدراسات انه لزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها في تحسين حوكمة الشركات لابد ان تتوافر هذه العوامل وهي الكفاءة والتي تقاس من خلال معرفة المراجع الداخلي لمجالات وعمليات الشركة ، خبرته ، برامج التدريب والتاهيل المهني ، المؤهلات العلمية ، مهارات الحاسب الالي، المهارات الشخصية الاخري للمراجع الداخلي أما الموضوعية والتي تحدد من خلال تدعيم إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية والتي تقاس من خلال الخدمات التي يقوم المراجع الداخلي بتقديمها ومن هو المسئول عن تحديد هيكل الاتعاب والحوافز له كما يتم تدعيم إستقلالها من خلال جعلها تتبع مجلس الإدارة مباشرة وليس الأقسام الاخري أو الإدارة المالية كما هو موجود في بعض الشركات المصرية وأخيرا جودة اداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية والتي تقاس من خلال مستوي رضا المراجع الخارجي عن الاعمال المؤاده بواسطتها وكفاية برامجها ومجالها ومجال الاعمال المؤاده وكذلك دعم الإدارة ولجنة المراجعة لوظيفة المراجعة الداخلية.

(٧/٨) توصيف بيئة الممارسة المهنية في مصر وإشتقاق فروض البحث.

تعاني بيئة الممارسة المهنية في مصر من عملية ضعف شديد في تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية وذلك بسبب عدم وجود جهه - مثل وزارة الإقتصاد والهيئة العامة لسوق المال بإعتبارهم المنظم

لسوق الأوراق المالية ولحماية المستثمرين في الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية - تقوم بإصدار معايير وضوابط يتم التعامل بها، ومن ناحية أخرى عدم وجود شروط ومتطلبات معينة لمن يقوم بمزاولة المراجعة الداخلية مما سمح لأي موظف بالشركة حتى لو كان غير مؤهل بأن يكون ضمن فريق المراجعة الداخلية وسيقوم الباحث في الجزء التالي بتوصيف وظيفة المراجعة الداخلية في مصر من خلال المقومات الأساسية لها والتي تم إستخلاصها من الدراسة النظرية وهي علي النحو التالي :

-**الموضوعية** : تقريبا كل تعريفات وظيفة المراجعة الداخلية عرفتھا علي أنها نشاط تقييمي مستقل وبالتالي لا بد أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية مستقلة بالقدر الذي يسمح لها بأداء جميع مهامها بكفاءة وفعالية دون التأثير عليها. ويتم ذلك بإتباعها لأعلي المستويات الإدارية في الشركة وهو مجلس الإدارة (ما يعرف بالإستقلال التنظيمي)، وكذلك عدم قيام أو إشتراك وظيفة المراجعة الداخلية في أي أعمال تنفيذية للشركة لأن ذلك سوف يضعف إستقلالها، بالنسبة للوضع في مصر نجد أن عدد قليل من الشركات التي لديها وظيفة مراجعة داخلية تتبع الإدارة العليا وعدد كبير جدا من الشركات المصرية تتبع إدارات تنفيذية مثل الإدارة المالية ، وهذا يدل علي ضعف عامل الموضوعية في الشركات المصرية وعدم وجود الإستقلال المناسب لها.

- **الكفاءة** : يقصد بها وجود صفات معينة فمن يزول وظيفة المراجعة الداخلية وهي التأهيل العلمي والعملية المناسب والتدريب والتعليم المستمر لمواكبة التطورات التي تحدث في وظيفة المراجعة الداخلية، بالنسبة للوضع في مصر نجد أن الدراسة بمعظم الجامعات المصرية إن لم يكن كلها تقوم بتدريس المراجعة الداخلية ضمن مناهج هيكل الرقابة الداخلية، وبالتالي حتي الآن لا يوجد مادة علمية مستقلة تختص بالمراجعة الداخلية في أي جامعة مصرية سواء في مرحلة البكالوريوس أو في مرحلة الدراسات العليا ، بالمقارنة مثلا بالولايات المتحدة الأمريكية التي لديها جامعات تمنح درجة البكالوريوس في تخصص المراجعة الداخلية حيث يتم تدريس المراجعة الداخلية علي مدي أربع سنوات مثل جامعة Berry College بولاية جورجيا الأمريكية. كما أنه لا يوجد في مصر الجهة أو الهيئة التي يتم من خلالها إصدار تراخيص لمن يزاول وظيفة المراجعة الداخلية مما يجعل المراجع الداخلي مؤهل ومواكب للتطورات الحديثة في المراجعة الداخلية.

- **أداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية** : لقد حدد المعيار الثالث من معايير الممارسة المهنية نطاق عمل المراجعة الداخلية ممثلا في فحص وتقييم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة والسعي لتحقيق الجودة في أداء المهام المحددة لقسم المراجعة الداخلية. ويتم ذلك من خلال دقة وكفاية برامج وظيفة المراجعة الداخلية وبذل المراجع الداخلي العناية المهنية اللازمة عند أداء مهام المراجعة الداخلية وتقييم وتفعيل حوكمة الشركات ومراجعة بيئة الرقابة وتقييم الفعالية والكفاءة وفحص إمكانية الإعتماد علي البيانات وفحص وتقييم السياسات والإجراءات والأدلة التنظيمية والتوصية بأفضل الممارسات وإدارة المخاطر ووضعها عند المستوى المقبول، بالنسبة للوضع في مصر نجد أن وظيفة المراجعة الداخلية

مازلت تهتم فقط عند أدائها لمهامها بالجوانب المالية فقط بينما الجوانب غير المالية مازال المراجع الداخلي لا يبذل فيها العناية المهنية اللازمة.

مما سبق من توصيف بيئة الممارسة المهنية في مصر يخلص الباحث إلي أنه لا يوجد تنظيم مهني علي غرار معهد المراجعين الداخليين الأمريكي لتنظيم مهنة المراجعة الداخلية في مصر. بالإضافة إلي عدم وجود معايير أو إرشادات أو ضوابط يتم من خلالها ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية في مصر إلا ما جاء في الدليل المصري لحوكمة الشركات، ٢٠١٦ من خلال ضرورة وجود هيكل محكم للرقابة الداخلية يتعاون في وضعة مجلس الإدارة مع مديري الشركة وأن يقوم بتنفيذ هذا النظام إدارة المراجعة الداخلية التي يجب أن تكون مستقلة من خلال تبعيتها لمجلس الإدارة. كما أنه لا يوجد معايير أو إرشادات أو ضوابط لمن يقومون بمزاولة وظيفة المراجعة الداخلية في مصر إلا ما جاء في معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ لسنة ٢٠٠٨ الذي ينص علي وجود الكفاءة الفنية من من خلال أن يقوم بأعمال المراجعة الداخلية أشخاص تلقوا تدريباً تقنياً مناسباً ولديهم الكفاءة للعمل كمراجعين داخليين وأن يقوموا ببذل العناية المهنية الواجبة من حيث ما إذا كان التخطيط والإشراف والفحص والتوثيق لأعمال المراجعة الداخلية يتم بصورة مناسبة. وأخيراً نجد أن البنية التشريعية والتنظيمية لحوكمة الشركات في مصر متقدمة وفي تطور مستمر ، ولكن يجب العمل علي تطوير البنية المؤسسية والإرتقاء بأساليب الإدارة وزيادة الوعي لدي الأفراد والفاعلين بالأسواق.

- فروض البحث القابلة للاختبار الميداني في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

كما سبق وأشار الباحث فإن الدراسة تهدف إلى تحديد العوامل التي تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية حتي تؤدي وظائفها بكفاءة وفعالية أكبر والتي تؤدي بدورها إلى تفعيل حوكمة الشركات ، ولذلك إنفقت العديد من الدراسات الاكاديمية وكذلك الهيئات المهنية علي وجود عوامل محددة تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية والتي تتمثل في :

الموضوعية : تقاس من خلال وجود إستقلال لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال تبعيتها لمجلس الإدارة وعن طريق وجود لجان المراجعة ، وأخيراً من خلال تحديد المسئول عن تحديد هيكل الاتعاب والحوافز للمراجع الداخلي. (عيسي , ٢٠٠٨ ، الحيزان , ٢٠٠٨ ، Arena and Azzone,2009) ويمكن صياغة فرض الدراسة الأول كالتالي:

H1: ترتبط موضوعية المراجع الداخلي ايجابا بجودة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية.
الكفاءة (الاهلية) : تقاس من خلال التأهيل العلمي للمراجع الداخلي والتدريب الفني المستمر له ومعرفته بمجالات وتخصصات الشركة وأخيراً خبرته. (عيسي , ٢٠٠٨ ، الحيزان , ٢٠٠٨ ، Arena and Azzone,2009)

ويمكن صياغة فرض الدراسة الثاني كالتالي:

H2: ترتبط كفاءة المراجع الداخلي ايجابا بجودة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية.

جودة أداء عمل (مهام) وظيفية المراجعة الداخلية : يقاس من خلال تنفيذ المهام الموكلة إليه من قبل الإدارة وتحقيق الأهداف تلك المهام ، ومن ثم تيسير مهمة المراجع الخارجي وزيادة كفاءته وفعاليتة وأخيراً يمكن قياس جودة أداء المهام من خلال مدى كفاية برامج وظيفية المراجعة الداخلية .(عيسي ٢٠٠٨، الحيزان ، ٢٠٠٨ ، Arena and Azzone,2009)
ويمكن صياغة فرض الدراسة الثالث كالتالي:

H3: ترتبط جودة أداء مهام وظيفية المراجعة الداخلية إيجاباً بجودة وظيفية المراجعة الداخلية في الشركات المصرية.

كما أوضحت الدراسات السابقة أن الإرتقاء بجودة وظيفية المراجعة الداخلية يكون من خلال وجود الإستقلال التنظيمي والكفاءة وجودة أداء المهام الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق الجودة من خلال تخفيض خطر المعلومات ، كما أن تحسين جودة حوكمة الشركات من خلال الحماية ضد الفساد وسوء الإدارة والمزيد من الإفصاح والشفافية وجودة التقارير وجودة الأداء يتحقق من خلال الإلتزام بتطبيق القواعد التنفيذية للحوكمة داخل الشركات المصرية بصفة عامة والمساهمة منها بصفة خاصة (دليل القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات ، ٢٠٠٧). وتجدر الإشارة إلى أن العديد من الدراسات أكدت علي أن وظيفية المراجعة الداخلية هي جزء مهم لإصلاح الإنهيارات والأزمات المالية التي تحدث في الشركات في جميع دول العالم من خلال جودة التقارير والأداء ، كما أن إستخدامها سوف يؤدي إلى الترويج للقيم والأخلاق والتنسيق الفعال بين أنشطة المنشأة المختلفة مما يؤدي لتفعيل حوكمة الشركات. (Gramling et al , 2004)

ويمكن صياغة فرض الدراسة الرابع كالتالي:

H4: ترتبط جودة وظيفية المراجعة الداخلية إيجاباً بجودة حوكمة الشركات المصرية.

(٨/٨) الدراسة الميدانية.

تستهدف الدراسة الميدانية في المقام الأول إختبار فروض البحث ، وذلك من خلال إختبار ما إذا كان هناك قبول من جانب المراجعين الداخليين ولجان المراجعة وأعضاء مجلس الإدارة في الشركات لعوامل الموضوعية والكفاءة وجودة أداء المهام علي زيادة جودة وظيفية المراجعة الداخلية وكذلك إختبار مدى قبولهم لمدي تأثير جودة وظيفية المراجعة الداخلية علي تفعيل حوكمة الشركات.

نظراً لأهمية موضوع البحث بإعتبار وظيفية المراجعة الداخلية من الدعائم الأساسية التي يجب الأهتمام بها في الشركات المصرية ، فإن الباحث سيقوم بإجراء دراسة إستقصائية ميدانية تشمل تصميم قائمة إستقصاء للوقوف على مدى قبول أو رفض العوامل التي تؤدي لزيادة جودة وظيفية المراجعة الداخلية وتفعيل حوكمة الشركات من جانب عينة إنتقائية من كلا من المراجعين الداخليين ولجان المراجعة وأعضاء مجلس الإدارة في الشركات (ملحق ١) .

تمشياً مع هدف الدراسة الميدانية سوف يتم توجيه قائمة الإستقصاء لثلاث مجتمعات، حيث يتمتع كل منهما بسمات وخلفيات وأهتمامات تجعله قابلاً للتمييز عن المجتمع الآخر كالتالي:

أ- **المجتمع الأول** : ويشمل المراجعين الداخليين في الشركات المصرية ، وذلك بإعتبارهم القادرين علي تحديد المتطلبات التي يجب توافرها في وظيفة المراجعة الداخلية لزيادة جودتها وكذلك القادرين علي إبراز أهم السلبيات الموجودة حاليا في وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية .

ب- **المجتمع الثاني** : يمثل أعضاء لجان المراجعة في الشركات المصرية، ويرجع ذلك الإختيار لأن لجان المراجعة تعتبر حلقة الوصل بين المراجع الداخلي ومجلس الإدارة وبالتالي تكون قادرة علي الحكم علي مدي قوة أو ضعف وظيفة المراجعة الداخلية وكذلك مدي توافر أو عدم توافر العوامل محل البحث في وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية.

ت- **المجتمع الثالث** : يمثل أعضاء مجلس الإدارة في الشركات المصرية، ويرجع ذلك الإختيار لأن وظيفة المراجعة الداخلية ترفع تقاريرها وتوصياتها ومشورتها لأعضاء مجلس الإدارة وبالتالي يكون لدي مجلس الإدارة القدرة علي الحكم علي مدي موضوعية وكفاءة وجودة أداء المهام التي تقوم بها وظيفة المراجعة الداخلية بشكل عام ومدي توافر هذه العوامل في البئية المصرية.

بناء على التقسيم السابق لمجتمع الدراسة فسوف يتم التركيز على ثلاث عينات من المفردات على النحو التالي:

أ- **العينة الأولى**: وتتكون من ٣٣ مفردة تمثل قوائم الاستقصاء الصالحة من بين التي تم الحصول عليها من المراجعين الداخليين في الشركات المصرية.

ب- **العينة الثانية**: وتتكون من ٣٠ مفردة تمثل قوائم الاستقصاء الصالحة من بين التي تم الحصول عليها من أعضاء لجان المراجعة في الشركات المصرية .

ت- **العينة الثالثة**: وتتكون من ٣٠ مفردة تمثل قوائم الاستقصاء الصالحة من بين التي تم الحصول عليها من أعضاء مجلس الإدارة في الشركات المصرية .

ولقد إعتمدت الدراسة الميدانية على أسلوب قائمة الإستقصاء، حيث تم إعداد قائمة إستقصاء واحدة تم توجيهها إلى كل من المراجعين الداخليين ولجان المراجعة وأعضاء مجلس الإدارة في الشركات المصرية. ويعتقد الباحث أن هذا الأسلوب يلائم هذه الدراسة بإعتبارها دراسة إستكشافية تهدف إلى الوقوف على مدى قبول أو رفض كلا منهم للعوامل التي تؤدي لزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية وبالتالي تفعيل حوكمة الشركات

وتم إعداد قائمة الإستقصاء من خلال بعض الاسئلة التي تقيس جميع العوامل محل الدراسة حيث تم وضع الاسئلة من ١ إلى ١٠ حول أثر الموضوعية علي جودة وظيفة المراجعة الداخلية والاسئلة من ١١ إلى ١٨ حول أثر الكفاءة علي جودة وظيفة المراجعة الداخلية والاسئلة من ١٩ إلى ٢٧ حول أثر جودة أداء مهام المراجعة الداخلية علي وظيفة المراجعة الداخلية والاسئلة ٢٨ ، ٢٩ حول أثر جودة وظيفة المراجعة الداخلية علي تفعيل حوكمة الشركات . وتم توجيه وتوزيع هذه القائمة علي مجتمع الدراسة الذي يتكون من ثلاث عينات إنتقائية من شركات تختلف من حيث الغرض والتي كانت كالتالي خمسة شركات في قطاع البترول ، شركتان في قطاع الاسمدة ، ١٢ شركة في مجال الاغذية ، خمسة

شركات في مجال الادوية ، أربعة شركات في مجال صناعة الغزل والنسيج ، ثلاثة شركات في مجال الالكترونيات بغرض إبراز مدي قبولهم أو رفضهم لهذه العوامل . وقد تم توزيع عدد (١٥٠) قائمة إستقصاء على العينات الثلاث بياناتها كما يلي:

تم توزيع (٥٠) قائمة إستقصاء على المراجعين الداخليين في الشركات المصرية وفقا للعينة المختارة ، وقد تم تجميع (٣٩) قائمة من التي تم توزيعها وبعد القيام بفحصها تم إستبعاد (٦) قوائم منها لعدم صلاحيتها وبعد إستخراج البيانات الواردة بها وتحليلها إتضح ما يلي:

- بلغت القوائم المستلمة (٣٩) قائمة بنسبة $\frac{39}{50} = 78\%$ من إجمالي القوائم الموزعة

- بلغت القوائم الصالحة (٣٣) قائمة بنسبة $\frac{33}{39} = 84,6\%$ من إجمالي القوائم المستلمة

كما تم توزيع (٥٤) قائمة إستقصاء على لجان المراجعة بالشركات المصرية وفقا للعينة المختارة ، وقد تم تجميع (٤٠) قائمة من التي تم توزيعها وبعد القيام بفحصها تم إستبعاد (١٠) قوائم منها لعدم صلاحيتها وبعد إستخراج البيانات الواردة بها وتحليلها إتضح ما يلي :

- بلغت القوائم المستلمة (٤٠) قائمة بنسبة $\frac{40}{54} = 74\%$ من إجمالي القوائم الموزعة

- بلغت القوائم الصالحة (٣٠) قائمة بنسبة $\frac{30}{40} = 75\%$ من إجمالي القوائم المستلمة

واخيرا تم توزيع (٤٦) قائمة إستقصاء على أعضاء مجالس الإدارة بالشركات المصرية وفقا للعينة المختارة ، وقد تم تجميع (٣٦) قائمة من التي تم توزيعها وبعد القيام بفحصها تم إستبعاد (٦) قوائم منها لعدم صلاحيتها وبعد إستخراج البيانات الواردة بها وتحليلها إتضح ما يلي :

- بلغت القوائم المستلمة (٣٦) قائمة بنسبة $\frac{36}{46} = 78,3\%$ من إجمالي القوائم الموزعة

- بلغت القوائم الصالحة (٣٠) قائمة بنسبة $\frac{30}{36} = 83,3\%$ من إجمالي القوائم المستلمة

إستعان الباحث عند تحليله للبيانات بمعامل Cronbach Alpha لتحديد مدي مصداقية البيانات وكذلك البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل الردود علي قوائم الاستقصاء بإستخدام الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي)، كما قام الباحث بإستخدام إختبار (T) لمتوسط الإستجابات وحساب مستوى المعنوية (مستوى المعنوية المشاهد) P.Value. وقد قبل الباحث النتائج بمستوى ثقة ٩٥ % (مستوى المعنوية

المقبول ٥% أو أقل). أيضاً تطلب التحليل الإحصائي للبيانات استخدام فترة الثقة للفرق عن الوسط الحسابي، والفرق بين متوسطي عينتين. وتم تطبيق قاعدة القرار التالية:

- إذا كانت قيمة $P. Value > ٠,٠٥$ نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل.
- إذا كانت قيمة $P. Value < ٠,٠٥$ نقبل فرض العدم ونرفض الفرض البديل.

وسوف يتم تناول التحليل الاحصائي من حيث:

- إختبار الاعتماديه باستخدام معامل Cronbach Alpha.
- نتائج التحليل الاحصائي .

(١/٨/٨) إختبار الاعتماديه باستخدام معامل.

ويستخدم هذا الإختبار في قياس درجة مصداقية ومدى الاعتماد علي الاسئلة التي تقيس كل فرض من فروض الدراسة بمتغيراتها والتي كانت نتائجها علي النحو التالي:

- إختبار الاعتمادية بالنسبة للفرض الاول وجد أن هناك مصداقية في الاسئلة الخاصة بهذا الفرض لأن معامل Cronbach Alpha أكبر من ٠,٧

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.733	18

- إختبار الاعتمادية بالنسبة للفرض الثاني وجد أن هناك مصداقية في الاسئلة الخاصة بهذا الفرض لأن معامل Cronbach Alpha أكبر من ٠,٧

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.783	13

- إختبار الاعتمادية بالنسبة للفرض الثالث وجد أن هناك مصداقية في الاسئلة الخاصة بهذا الفرض لأن معامل Cronbach Alpha أكبر من ٠,٧

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.701	19

- إختبار الاعتمادية بالنسبة للفرض الرابع وجد أن هناك مصداقية في الاسئلة الخاصة بهذا الفرض لأن معامل Cronbach Alpha أكبر من ٠,٧

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.739	8

(٢/٨/٨) نتائج التحليل الاحصائي.

يمكن تلخيص نتائج التحليل الاحصائي كما يلي:

(١) لإختبار الفرض الاول الذي ينص علي إرتباط موضوعية المراجع الداخلي إيجابا بجودة وظيفة المراجعة الداخلية . فقد تم إجراء إختبار t لمتوسط إستجابة الافراد لعينة المراجعين الداخليين (X1) وعينة لجان المراجعة (Y1) وعينة أعضاء مجلس الإدارة (Z1) علي نفس البيانات الموجودة في قائمة الاستقصاء (ملحق ١) ووجد أن مستوي المعنوية المشاهد (p.value) أقل من ٥% لجميع العينات وهذا يعني قبول عامل الموضوعية في جميع العينات مع إختلاف ترتيب متوسط الاستجابة فيما بينهم (كما يوضحها الجدول التالي)

إختبار (T)		الانحراف المعياري	متوسط الإستجابة	العينات
P value	t			
0.000	15.75	0.36714	4.00673	عينة المراجعين الداخليين
0.000	23.3	0.3543	4.50741	عينة لجان المراجعة
0.000	13.81	0.47449	4.1963	عينة أعضاء مجلس الإدارة

إلا انه من خلال إجراء إختبار t لمتوسط الإستجابة بين عينتين لبيان مدي وجود إختلاف جوهري بين كل عينتين علي قبول عامل الموضوعية تبين أنه لا يوجد إختلاف جوهري في درجة القبول لعامل الموضوعية بين كل من متوسط الإستجابة لعينة المراجعين الداخليين ومتوسط الإستجابة لعينة لجان المراجعة حيث وجد أن مستوي المعنوية المشاهد للفرق بين متوسطين (p.value) أقل من ٥% ، بينما كان هناك إختلاف جوهري في درجة القبول لعامل الموضوعية بين كل من متوسط الإستجابة لعينة المراجعين الداخليين ومتوسط الإستجابة لعينة أعضاء مجلس الإدارة حيث وجد أن مستوي المعنوية المشاهد للفرق بين متوسطين (p.value) أكبر من ٥% ، وأخيرا لم يوجد إختلاف جوهري لدرجة القبول لعامل الموضوعية بين متوسط الإستجابة لعينة لجان المراجعة ومتوسط الإستجابة لعينة أعضاء مجلس الإدارة حيث وجد أن مستوي المعنوية المشاهد للفرق بين متوسطين (p.value) أقل من ٥% (كما يوضحها الجدول التالي)

إختبار (T)		الاختلاف	ازواج المتغيرات
P value	t		
0.000	-5.51	-0.500673	pair 1 X1 - Y1
0.084	-1.76	-0.189562	pair 2 X1 - Z1
0.006	2.88	0.311111	pair 3 Y1 - Z1

(٢) لإختبار الفرض الثاني الذي ينص علي إرتباط كفاءة المراجع الداخلي إيجابا بجودة وظيفة المراجعة الداخلية. فقد تم إجراء إختبار t لمتوسط استجابة الافراد لعينة المراجعين الداخليين (X2) وعينة لجان المراجعة (Y2) وعينة أعضاء مجلس الإدارة (Z2) ، ووجد أن مستوي المعنوية المشاهد (p.value) أقل من ٥% لجميع العينات وهذا يعني قبول عامل الكفاءة في جميع العينات مع إختلاف ترتيب متوسط الإستجابة فيما بينهم (كما يوضحها الجدول التالي)

إختبار (T)		الانحراف	متوسط	العينات
P value	t			

P value	t	المعياري	الإستجابة	
0.000	28.01	0.32089	4.64103	عينة المراجعين الداخليين
0.000	29.07	0.32556	4.72821	عينة لجان المراجعة
0.000	53.16	0.30833	4.69975	عينة أعضاء مجلس الإدارة

إلا أنه من خلال إجراء إختبار t لمتوسط الاستجابة بين عينتين لبيان مدي وجود إختلاف جوهري بين كل عينتين علي قبول عامل الكفاءة تبين أنه يوجد إختلاف جوهري في درجة القبول لعامل الكفاءة بين كل من متوسط الاستجابة لعينة المراجعين الداخليين ومتوسط الاستجابة لعينة لجان المراجعة حيث وجد أن مستوي المعنوية المشاهد للفرق بين متوسطين (p.value) أكبر من ٥% ، كما كان هناك إختلاف جوهري في درجة القبول لعامل الكفاءة أيضا بين كل من متوسط الاستجابة لعينة المراجعين الداخليين ومتوسط الاستجابة لعينة أعضاء مجلس الإدارة حيث وجد أن مستوي المعنوية المشاهد للفرق بين متوسطين (p.value) أكبر من ٥% ، وأخيرا وجد إختلاف جوهري لدرجة القبول لعامل الكفاءة بين متوسط الاستجابة لعينة لجان المراجعة ومتوسط الاستجابة لعينة أعضاء مجلس الإدارة حيث وجد أن مستوي المعنوية المشاهد للفرق بين متوسطين (p.value) أكبر من ٥% (كما يوضحها الجدول التالي)

إختبار (T)		متوسط الإختلاف	أزواج المتغيرات
P value	t		
0.263	1.13	0.086247	pair 1 X2 - Y2
0.990	0.01	-0.000932	pair 2 X2 - Z2
0.301	1.04	-0.087179	pair 3 Y2 - Z2

(٣) لإختبار الفرض الثالث الذي ينص علي إرتباط جودة أداء مهام المراجع الداخلي إيجابيا بجودة وظيفة المراجعة الداخلية. فقد تم إجراء إختبار t لمتوسط إستجابة الافراد لعينة المراجعين الداخليين (X3) وعينة لجان المراجعة (Y3) وعينة أعضاء مجلس الإدارة (Z3) ، ووجد أن مستوي المعنوية المشاهد (p.value) أقل من ٥% لجميع العينات وهذا يعني قبول عامل جودة أداء مهام في جميع العينات مع إختلاف ترتيب متوسط الاستجابة فيما بينهم (كما يوضحها الجدول التالي)

إختبار (T)		الإنحراف المعياري	متوسط الإستجابة	العينات
P value	t			
0.000	60.69	0.14536	4.61053	عينة المراجعين الداخليين
0.000	34.38	0.25908	4.62632	عينة لجان المراجعة
0.000	56.8	0.27067	4.59423	عينة أعضاء مجلس الإدارة

إلا انه من خلال إجراء إختبار t لمتوسط الاستجابة بين عينتين لبيان مدي وجود إختلاف جوهري بين كل عينتين علي قبول عامل جودة أداء مهام تبين أنه يوجد إختلاف جوهري في درجة القبول لعامل جودة أداء مهام بين كل من متوسط الاستجابة لعينة المراجعين الداخليين ومتوسط الاستجابة لعينة لجان المراجعة حيث وجد أن مستوي المعنوية المشاهد للفرق بين متوسطين (p.value) أكبر من ٥% ، كما كان هناك إختلاف جوهري في درجة القبول لعامل جودة أداء المهام أيضا بين كل من متوسط الاستجابة لعينة المراجعين الداخليين ومتوسط الاستجابة لعينة أعضاء مجلس الإدارة حيث وجد أن مستوي المعنوية المشاهد للفرق بين متوسطين (p.value) أكبر من ٥% ، وأخيرا وجد إختلاف جوهري لدرجة القبول لعامل جودة أداء مهام بين متوسط الاستجابة لعينة لجان المراجعة ومتوسط الاستجابة لعينة أعضاء مجلس الإدارة حيث وجد أن مستوي المعنوية المشاهد للفرق بين متوسطين (p.value) أكبر من ٥% (كما يوضحها الجدول التالي)

إختبار (T)		متوسط الإختلاف	أزواج المتغيرات
P - value	t		
0.377	-0.89	-0.060287	pair 1 X3 - Y3
0.334	-0.97	-0.076077	pair 2 X3 - Z3
0.772	-0.29	-0.015789	pair 3 Y3 - Z3

(٤) لإختبار الفرض الرابع الذي ينص علي إرتباط جودة وظيفة المراجعة الداخلية إيجابا بجودة حوكمة الشركات. فقد تم إجراء إختبار t لمتوسط إستجابة الافراد لعينة المراجعين الداخليين (X4) وعينة لجان المراجعة (Y4) وعينة أعضاء مجلس الإدارة (Z4)، ووجد أن مستوي المعنوية المشاهد (p.value) أقل من ٥% لجميع العينات وهذا يعني قبول عامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية في جميع العينات مع إختلاف ترتيب متوسط الاستجابة فيما بينهم (كما يوضحها الجدول التالي)

إختبار (T)		الانحراف المعياري	متوسط الاستجابة	العينات
P value	t			
0.000	24.56	0.36984	4.65833	عينة المراجعين الداخليين
0.000	26.03	0.36211	4.72083	عينة لجان المراجعة
0.000	39.9	0.39895	4.65054	عينة أعضاء مجلس الإدارة

إلا انه من خلال إجراء إختبار t لمتوسط الاستجابة بين عينتين لبيان مدي وجود إختلاف جوهري بين كل عينتين علي قبول عامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية تبين أنه يوجد إختلاف جوهري في درجة القبول لعامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية بين كل من متوسط الاستجابة لعينة المراجعين الداخليين ومتوسط الاستجابة لعينة لجان المراجعة حيث وجد أن مستوي المعنوية المشاهد للفرق بين متوسطين (p.value) أكبر من ٥% ، كما كان هناك إختلاف جوهري في درجة القبول لعامل جودة

وظيفة المراجعة الداخلية أيضا بين كل من متوسط الاستجابة لعينة المراجعين الداخليين ومتوسط الاستجابة لعينة أعضاء مجلس الإدارة حيث وجد أن مستوي المعنوية المشاهد للفرق بين متوسطين (p.value) أكبر من ٥% ، وأخيرا وجد إختلاف جوهري لدرجة القبول لعامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية بين متوسط الاستجابة لعينة لجان المراجعة ومتوسط الاستجابة لعينة أعضاء مجلس الإدارة حيث وجد أن مستوي المعنوية المشاهد للفرق بين متوسطين (p.value) أكبر من ٥% (كما يوضحها الجدول التالي)

إختبار (T)		متوسط الإختلاف	أزواج المتغيرات
P value	t		
0.451	-0.76	-0.078788	pair 1 X4 - Y4
0.175	-1.37	-0.141288	pair 2 X4 - Z4
0.511	-0.66	-0.0625	pair 3 Y4 - Z4

تم إجراء إختبار t لمتوسط استجابة العينة ككل (٩٣ مفردة) فيما يتعلق بجميع العوامل (الموضوعية والكفاءة وجودة اداء المهام وجودة وظيفة المراجعة الداخلية) ووجد أن مستوي المعنوية المشاهد (p.value) أقل من ٥% لجميع العوامل مما يعني قبول العينة ككل للعوامل الأربعة إلا أن ترتيبها من خلال متوسط الاستجابة جاء علي النحو التالي : الكفاءة ، جودة وظيفة المراجعة الداخلية ، جودة أداء المهام ، الموضوعية (كما يوضحها الجدول التالي)

إختبار (T)		الإنحراف المعياري	متوسط الإستجابة	العامل
P value	t			
0.000	26.46	0.44807	4.22939	الموضوعية
0.000	53.16	0.30833	4.69975	الكفاءة
0.000	56.8	0.27067	4.59423	جودة اداء المهام
0.000	39.9	0.39895	4.65054	جودة وظيفة المراجعة الداخلية

- نتائج الدراسة الميدانية:

- إستهدفت الاسئلة من ١ إلى ١٠ في قائمة الاستقصاء الوقوف علي مدي قبول كل من عينة المراجعين الداخليين ولجان المراجعة وأعضاء مجلس الإدارة لعامل الموضوعية كأحد العوامل الهامة والمؤثرة علي جودة وظيفة المراجعة الداخلية بالايجاب ، وجاءت الردود علي هذه الاسئلة لتؤكد علي مدي أهمية عامل الموضوعية لزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية حيث أن جميع الاسئلة كانت متوسط استجابة افراد العينات لها < ٣ (مستوي المعنوية المشاهد (p.value) أقل من ٥%) مما يعني قبول عامل الموضوعية فيما عدا الاسئلة Q7-2 ، Q7-3 والتي كانت متوسط درجة إستجابة افراد العينات لها > ٣ (مستوي المعنوية المشاهد (p.value) أكبر من ٥%) إلا أن الباحث يعتقد أن هذا الرفض لهذه الاسئلة أيضا تدعم عامل الموضوعية حيث أن جميع افراد العينات رفضوا أن يكون هناك عدم إتاحة للمعلومات أو أن تتاح المعلومات للمراجع الداخلي بشكل جزئي ولكن اتفقوا جميعا علي أن يكون هناك وصول كامل للمعلومات من قبل المراجع الداخلي ، كما جاءت الردود لتتفق علي أن المراجع الداخلي

لأبد أن يكون تابع لمجلس الإدارة وأن يرفع تقاريره لها (الاستقلال التنظيمي) وأن يكون لها كافة الصلاحيات التي من خلالها تستطيع أن تؤدي دورها بكفاءة وفعالية داخل الشركة ويعتقد الباحث أن كل هذا من شأنه أن يدعم عامل الموضوعية. ويخلص الباحث بالتالي إلى قبول الفرض الاول.

• إستهدفت الاسئلة من ١١ إلى ١٨ في قائمة الاستقصاء الوقوف علي مدي قبول كل من عينة المراجعين الداخليين ولجان المراجعة وأعضاء مجلس الإدارة لعامل الكفاءة كأحد العوامل الهامة والمؤثرة علي جودة وظيفة المراجعة الداخلية بالايجاب ،وجاءت الردود علي هذه الاسئلة لتؤكد علي مدي أهمية عامل الكفاءة لزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية حيث أن جميع الاسئلة كانت متوسط إستجابة افراد العينات لها < 3 (مستوي المعنوية المشاهد (p.value) أقل من ٥%) مما يعني قبول عامل الكفاءة ، وأوضحت ردود هذه الاسئلة أهمية عامل الكفاءة من خلال وجود تأهيل علمي مناسب للمراجع الداخلي وأن يكون هناك دورات تدريبية بإستمرار لمواكبة التطورات في وظيفة المراجعة الداخلية وأن تكون هناك هيئة أو جهة تمنح ترخيص لمن يزاول وظيفة المراجعة الداخلية كما يجب أن يكون المراجع الداخلي لدية العديد من المهارات التي تساعده علي أداء جميع مهامه بكفاءة وفاعلية كما إتفقت جميع العينات علي أن وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تؤدي من خلال معايير خاصة بها. ويخلص الباحث بالتالي إلى قبول الفرض الثاني.

• إستهدفت الاسئلة من ١٩ إلى ٢٧ في قائمة الاستقصاء الوقوف علي مدي قبول كل من عينة المراجعين الداخليين ولجان المراجعة وأعضاء مجلس الإدارة لعامل جودة أداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية كأحد العوامل الهامة والمؤثرة علي جودة وظيفة المراجعة الداخلية بالايجاب ، وجاءت الردود علي هذه الاسئلة لتؤكد علي مدي أهمية هذا العامل علي زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية حيث أن جميع الاسئلة كانت متوسط استجابة افراد العينات لها < 3 (مستوي المعنوية المشاهد (p.value) أقل من ٥%) مما يعني قبول عامل جودة أداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية ، وأوضحت ردود هذه الاسئلة أهمية هذا العامل من خلال دقة وكفاية البرامج ووظيفة المراجعة الداخلية وأن يقوم المراجع الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة عند أداء المهام أن يكون هناك دعم من الإدارة العليا. ويخلص الباحث بالتالي إلى قبول الفرض الثالث.

• إستهدفت الاسئلة من ٢٨ إلى ٢٩ في قائمة الاستقصاء الوقوف علي مدي قبول كل من عينة المراجعين الداخليين ولجان المراجعة وأعضاء مجلس الإدارة لعامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية كأحد العوامل الهامة والمؤثرة علي تفعيل حوكمة الشركات ، وجاءت الردود علي هذه الاسئلة لتؤكد علي مدي أهمية هذا العامل في تفعيل حوكمة الشركات بإعتبار وظيفة المراجعة الداخلية أحد الآليات الأساسية لحوكمة الشركات حيث أن جميع الاسئلة كانت متوسط استجابة افراد العينات لها < 3 (مستوي المعنوية المشاهد (p.value) أقل من ٥%) مما يعني إتفقتهم علي الدور الحيوي والمؤثر لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة ، وأوضحت

ردود هذه الاسئلة أن زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية سوف يؤدي إلى الرقابة علي المخاطر وتحسين الكفاءة الاقتصادية وتدعيم النزاهة والكفاءة في أسواق المال وزيادة درجة الشفافية والدقة والوضوح في التقارير المالية وتخفيض تكلفة رأس المال ومكافحة الفساد وزيادة القدرات التنافسية للشركات. ويخلص الباحث بالتالي إلى قبول الفرض الرابع تماما.

(٩/٨) النتائج والتوصيات.

(١/٩/٨) نتائج الدراسة:

ويمكن بلورة أهم نتائج البحث بشقيه النظري والميداني علي النحو التالي:

١- خلص الباحث من الدراسة النظرية إلى أهمية وجود وظيفة المراجعة الداخلية في موقع مناسب داخل المنشأة حتي تستطيع أن تؤدي وظائفها بكفاءة وفاعلية دون التأثير علي إستقلاليتها وتبين أن أفضل موقع يمكن أن تتبعه وظيفة المراجعة الداخلية هو مجلس الادارة وبذلك نجد أن الموضوعية هي عامل مهم جدا لزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية ، كما خلصت الدراسة النظرية من خلال إستكشاف الوضع في مصر أن هذا العامل متحقق بصورة ضعيفة لأن معظم وظائف المراجعة الداخلية إن وجدت تتبع الإدارة المالية مما يؤثر علي إستقلالها وقدرتها علي أداء وظائفها ، إلا أن الدراسة الميدانية التي تم إجرائها أكدت علي أهمية الموضوعية لزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تبيعتها لمجلس الإدارة.

٢- خلص الباحث من الدراسة النظرية إلى أهمية وجود مفهوم كفاءة المراجع الداخلي وذلك من خلال أن يكون لديه التعليم والتأهيل الفني المناسب من خلال الحصول علي العديد من الدورات وكذلك من خلال أن يكون لديه العديد من المهارات أهمها التعامل مع الحاسب الالي وإتقانه اللغة الانجليزية والقدرة علي الاتصال والتي تمكنه من القيام بوظائفه بكفاءة وفاعلية ، كما خلص الباحث إلى أنه لا بد من وجود جهة مهنية تستطيع أن تحدد من هم الذين يمكن أن يمارسوا المراجعة الداخلية من خلال تحديد متطلبات وشروط معينة يجب أن يجتازها الفرد حتي يستطيع ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية ، كما خلصت الدراسة النظرية من خلال إستكشاف الوضع في مصر أن هذا العامل متحقق بصورة ضعيفة أيضا لعدم وجود تعليم تأهيل مناسب للمراجع الداخلي وذلك لعدم وجود مقررات كاملة للمراجعة الداخلية في الجامعات المصرية وكذلك لعدم وجود جهة تؤدي تأهيل مناسب لمن يمارسون هذه الوظيفة ، إلا أن الدراسة الميدانية التي تم إجرائها أكدت علي أهمية عامل الكفاءة لزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية

من خلال وجود تعليم وتأهيل مناسب وجهه تصدر تراخيص لمن يزاولون هذه الوظيفة حتي تتحول إلى مهنة كما هي في الدول الاكثر تقدما مثل الولايات المتحدة والاتحاد الاوربي .

٣- خلص الباحث من الدراسة النظرية إلى أهمية أن يكون هناك جودة في أداء المهام التي يقوم بها المراجع الداخلي من خلال بذل العناية المهنية اللازمة لتنفيذه للمهام الموكلة إليه من قبل الإدارة وتحقيقه لأهداف تلك المهام ومن ثم تيسير مهمة المراجع الخارجي وزيادة كفاءته وفعالته كما خلصت الدراسة النظرية إلى أن جودة أداء المهام تتحقق من خلال مدي كفاية برامج وظيفة المراجعة الداخلية ، كما خلصت الدراسة النظرية من خلال إستكشاف الوضع في مصر إلي ضعف جودة أداء المهام للمراجع الداخلي وذلك لعدم وجود قواعد أو معايير محددة من أي جهة يتم اللجوء إليها عند القيام بمهامهم أو عند إعداد الخطة التي من خلالها يقوم بأداء المهام. إلا ان الدراسة الميدانية التي تم إجرائها أكدت علي أهمية جودة أداء المهام لزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال وجود معايير وقواعد محددة يتم من خلالها أداء المهام وكذلك من خلال قيام المراجع الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة.

٤- خلص الباحث من الدراسة النظرية إلى أن زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال توفر العوامل السابقة يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات حيث تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من أهم آلياتها من خلال تقديم التقارير ذات الجودة والمخاطر التي تتصدي لها وتضعها عند المستوي المقبول، وعملها كحلقة وصل بينها وبين الإدارة مما يزيد من جودة النتائج التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في التوصل لرأيه المهني وبالتالي تفعيل حوكمة الشركات من خلال وجود شفافية وافصاح اكبر، كما خلصت الدراسة النظرية إلى أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتوقف علي مدي توافر الالتزام بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات والقواعد واللوائح والاسس التي تحدد كيفية إتخاذ القرار وتوزيع السلطات داخل الشركة والرقابة عليها مما يؤدي في النهاية إلى تجنب تعارض المصالح وتحقيق العديد من المنافع منها الحماية ضد الفساد وسوء الإدارة والذي يحقق ذلك وجود أداءة فعالة مثل وظيفة المراجعة الداخلية والتي تقوم بضبط كل اوجه العمليات في المنشأة . إلا ان الدراسة الميدانية التي تم إجرائها أكدت علي أهمية جودة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تخفيض خطر المعلومات وتوافر عوامل الموضوعية والكفاءة وجودة أداء المهام والذي يؤدي في النهاية إلى تفعيل حوكمة الشركات من خلال وجود معاملة عادلة لكل المساهمين وجميع أصحاب المصلحة وكذلك تحقق قدر كبير من الافصاح والشفافية.

(٢/٩/٨) توصيات البحث:

في ضوء أهداف البحث وحدوده وطبيعة مشكلته وما إنتهى إليه من نتائج، يوصى الباحث بالآتي:

١- يوصي الباحث بضرورة وجود تنظيم مهني وتشريعي لوظيفة المراجعة الداخلية في مصر من خلال إنشاء معهد المراجعين الداخليين المصري والذي يتم من خلاله إصدار معايير المراجعة الداخلية لتوجيه كيفية ممارسة المراجعة الداخلية وكذلك تحديد المتطلبات والشروط الواجب توافرها في المراجع الداخلي الذي يزاول المهنة.

- ٢- يوصي الباحث بضرورة إهتمام مجالس إدارات الشركات المساهمة بوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة وذلك بتدعيمها لكي تساعد في الرقابة وإدارة المخاطر وتفعيل القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات بدلا من أن تظل اداة للرقابة المالية واللائحية فقط.
- ٣- يوصي الباحث أن تتبع وظيفة المراجعة الداخلية مجالس الادارات في الشركات حتي يتحقق لها الاستقلال التنظيمي الذي من خلاله تستطيع القيام بجميع مهامها بكفاءة وفاعلية.
- ٤- يوصي الباحث بتطوير مناهج المراجعة الداخلية وأن يكون هناك مساحة أكبر لتدريسها في الجامعات المصرية من خلال أن يكون هناك قسم للمراجعة الداخلية في كليات التجارة بالجامعات المصرية تمنح من خلالها درجة البكالوريوس في المراجعة الداخلية علي غرار الجامعات الامريكية حتي يحصل المراجع الداخلي علي التعليم المناسب.
- ٥- يوصي الباحث بأن يتم إنشاء عدد من المراكز التي تكون تابعة لجهة إصدار تراخيص مزاوله مهنة المراجعة الداخلية والتي يكون هدفها الأساسي إعداد الدورات والتدريبات التي من خلالها يكون هناك عملية تحديث مستمر ومواكبة للتطورات التي تحدث في وظيفة المراجعة الداخلية.
- ٦- يوصي الباحث بضرورة تقييم وفحص جودة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال أطراف تتوافر لهم الخبرة في هذا المجال وذلك لضمان أداء وظيفة المراجعة الداخلية بمستوي مرضى من الجودة وذلك من خلال إنشاء إدارة مستقلة تلحق بمركز المديرين بوزارة الإستثمار تهتم بتقييم أداء المراجعين الداخليين والتحقق من تنفيذ مبادئ ومعايير وقواعد الحوكمة في الشركات المصرية وتوجيه الإرشادات المطلوبة لهذه الإدارات كلما تطلب الامر.
- ٧- يوصي الباحث بضرورة حصول من يزاول وظيفة المراجعة الداخلية علي ترخيص من خلال اجتيازه للإمتحانات التي تعقدها جهة تنظيم المهنة حتي يكون المراجع الداخلي علي كفاءة عالية.
- ٨- يوصي الباحث بضرورة تشجيع الشركات المصرية بصفة عامة والمساهمة منها بصفة خاصة علي ضرورة الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن مركز المديرين المصري وذلك لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتحقيق أكبر قدر من الافصاح والشفافية.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA . ٢٠٠٤ . مشروع معيار المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني: ١-٢٢٦.
- ابو العطا ، نرمين . ٢٠٠٣ . حوكمة الشركات .. سبيل التقدم مع لقاء الضوء علي التجربة المصرية. متاح على <http://www.hawkama.net> . مركز المشروعات الدولية الخاصة : ١-١٠ .
- الحيزان ، أسامة بن فهد . ٢٠٠٨ . تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة :دراسة تطبيقية علي الشركات المساهمة السعودية . *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين،كلية التجارة ، جامعة القاهرة* . العدد السابعون الجزء الاول ، السنة السابعة والأربعون : ٢٨١-٣١٥ .
- الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر عن مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية ، الاصدار الثالث اغسطس ٢٠١٦
- الدويري ، صفوت مصطفى . ٢٠٠٦ . تفعيل دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات المساهمة في ضوء معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة :دراسة ميدانية. *مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها* . العدد الثاني- السنة السادسة والعشرون : ١٦٥-٢٤١ .
- الصاوي ، عبد الحافظ . ٢٠٠٥ . الحوكمة .. الحكم الرشيد للشركات. متاح على www.islamonline.net : ١-٨ .
- الصحن ، عبد الفتاح . محمد سرايا، عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد . ٢٠٠٨ . *المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية. قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية* : ١-٤١٦ .
- العبادي ، مصطفى راشد. ٢٠٠٠ . تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية:دراسة ميدانية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس*. العدد الاول ، يناير : ٦٣٣-٧٠٥ .
- الهيئة العامة لسوق المال. ٢٠٠٧ . دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الاوراق المالية وغير المقيدة ببورصتي الاوراق المالية بالقاهرة والاسكندرية. متاح على <http://www.cma.gov.eg> : ١-٢٨ .
- الهيئة العامة لسوق المال. ٢٠٠٨ . معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) :دراسة عمل المراجعة الداخلية. متاح على <http://www.cma.gov.eg> : ١-٩ .
- جربوع ، يوسف محمود. ٢٠٠٨ . إطار مقترح لضبط كفاءة مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية:دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين والخارجيين

- في المؤسسات الاقتصادية بقطاع غزة. متاح على <http://www.iugaza.edu.ps> : ١ - ١٠.
- عبد الله ، محمد اسماعيل .٢٠٠٦. مقومات تطوير المراجعة الداخلية في اطار معايير حوكمة الشركات في مصر. *المجلة المصرية للدراسات التجارية* ، كلية التجارة - جامعة المنصورة. المجلد (٣٠) العدد الاول :١٣٥-١٦٩.
- عصيمي ، أحمد زكريا.٢٠٠٩. دور المراجع الداخلي في مراجعة ادارة مخاطر الاعمال : مع التطبيق علي الشركات المساهمة المصرية. *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية* ، كلية التجارة وادارة الاعمال - جامعة حلوان. العدد الثالث :١١-٥٨.
- علي ، عبدالوهاب نصر. شحاتة السيد .٢٠٠٧. مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة. الدار الجامعية :١-٤٤٣.
- عيسي ، سمير كامل . ٢٠٠٨ . العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية . *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية. العدد رقم (١) المجلد رقم (٤٥) :١-٥٧.

المراجع الاجنبية:

- _____.2004. *OECD Principles of Corporate Governance*. Available at: www.oecd.org/dataoecd .
- AAA. 2006. *In the Public Interest: How the Sarbanes-Oxley Act Affected Internal Auditing and Its Relationship to External Auditing*. AAA 2006_IntAud.doc. **Submitted for consideration to the AAA Annual Meeting**. August:1-21.
- Abdolmohammadi, M. 2009. *Factors Associated with the Use of and Compliance with the IIA Standards: A Study of Anglo-culture CAEs*. *International Journal of Auditing, Audit* 13: 27-42.
- Ali, A., J. Gloeck, A. Ali, A. Ahmi and M. Sahdan. 2007. *Internal audit in the state and local governments of Malaysia*. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*. 7: 25-57.
- Arena, M. and G.Azzone. 2007. *Internal Audit Departments: Adoption and Characteristics in Italian Companies*. *International Journal of Auditing, Audit*. 11: 91-114.
- Arena, M. and G.Azzone. 2009. *Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness*. *International Journal of Auditing, Audit* 13: 43-60.
- CROWE. 2005. *Internal Audit Plays Pivotal Role in Strengthening Corporate Governance*. Available at: www.Crowechize.com.

- D'Silva, K. and J. Ridley. 2007. *Internal auditing's international contribution to governance. Journal Business Governance and Ethics*. 3, No. 2:113–126.
- European confederation of institute of internal auditing. 2005. *Internal audit in Europe*. Available at: www.eciia.org.
- Lin, S., M. Pizzini, M. Vargus and I. Bardhan. 2008. *An investigation of internal audit characteristics and material weakness disclosures*. Available at: www.google.com.
- Prawitt, D., J. Smith and D. Wood. 2008. *Internal audit quality and earnings management*. Available at: www.ssrn.com.
- Stewart, J., C. O'Leary. 2007. *Governance Factors Affecting Internal Auditors' Ethical Decision Making: An Exploratory Study. Managerial Auditing Journal*. 22(8): 787-808.
- .1999. *OECD Principles of Corporate Governance*. Available at: www.oecd.org/dataoecd.
- Aithal, P. S. (2015). *Internal Quality Assurance Cell and its Contribution to Quality Improvement in Higher Education Institutions: A Case of SIMS. Browser Download This Paper*.
- Al-jabali, M. A., Abdalmanam, O., & Ziadat, K. N. (2011). *Internal Audit and its Role in Corporate Governance. Middle Eastern Finance and Economics*, 11, 161-176.
- Armstrong, C. S., Blouin, J. L., Jagolinzer, A. D., & Larcker, D. F. (2015). *Corporate governance, incentives, and tax avoidance. Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 1-17.
- Decaux, L. (2015). *Internal Auditing and Organizational Governance: The Combined Assurance Approach (Doctoral dissertation, Université Catholique de Louvain, Belgium)*.
- Gramling, A., M. Maletta, A. Schneider and B. Church. 2004. *The roles of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. Journal of Accounting Literature* 23: 194-244.
- Ivan, R. (2015). *An internal audit perspective on differences between European corporate governance codes and OECD principles. Academic Journal of Economic Studies*, 1(4), 80-90.
- Jarrar, S. T. (2016). *The Effect of Corporate Governance in Palestine on the Efficiency of Internal Audit: Empirical Evidence. International Journal of Economics and Finance*, 8(5), 124.

- Kennedy, O. Y. (2016). *Assessing the role of internal auditing on corporate governance practices of Okomfo Anokye Rural Bank Ltd (Doctoral dissertation)*.
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). *A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. Managerial Auditing Journal, 30(1), 5-33.*
- Lin, Z. J., Liu, M., & Zhang, X. (2016). *The Development of Corporate Governance in China. Asia-Pacific Management Accounting Journal, 1(1.)*
- McCahery, J. A., Sautner, Z., & Starks, L. T. (2016). *Behind the scenes: The corporate governance preferences of institutional investors. The Journal of Finance.*
- Mutave, M. E. (2014). *The relationship between internal audit function and the corporate governance of deposit taking microfinance institutions in Kenya (Doctoral dissertation)*.
- Njeru, E. M. (2013). *The relationship between internal audit independence and corporate governance among commercial banks in Kenya (Doctoral dissertation, University of Nairobi)*.
- Nuryanah, S., & Islam, S. M. (2016). *Corporate governance and performance: Evidence from an emerging market. Malaysian Accounting Review, 10(1).*
- Susmanschi, G. (2012). *Internal audit and corporate governance in time of economic crisis. Journal of Applied Economic Sciences (JAES), (2 (20)), 189-193.*
- The Institute of Internal Auditors. 2015. *international standards for the professional practice of internal auditing (standards)*. Available at: www.theiia.org.
- Üç, M., & Haxhiraj, E. (2015). *The Perceptions on IIA's Standards and Internal Audit Quality: Evidence from Albania Banking Industry. Mediterranean Journal of Social Sciences, 6(1), 147.*