

إدراك مراقبى الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية، وأثرها على درجة  
الاعتماد على المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية  
(دراسة تحليلية وتجريبية)

دكتور/ هشام فاروق الإيبارى  
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة طنطا

## إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية، وأثرها على درجة الاعتماد على المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية (دراسة تحليلية وتجريبية)

### ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلى تقييم مدى إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية، كأحد محددات فعالية المراجعة الداخلية في إطار تحقيق فاعلية حوكمة الشركات، عند تقدير درجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية، وأثرها على تكلفة المراجعة (الخارجية). ولقد تطلب تحقيق هدف البحث تحليل كل من درجة اعتماد مراقب الحسابات على نتائج عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية (الرؤية والفلسفة)، وموضوعية المراجعة الداخلية ومسبباتها. وقد اعتمد الباحث على استخدام نظرية مسببات الاعتقاد (من الدرجة الثانية) (Second-Order Belief Attribution Theory (SOBAT)) كأداة بحث، كما تم استخدام المنهج الإيجابي (النموذج التفسيري) كمنهج بحث لتحليل مشكلة البحث وبناء وصياغة فروض البحث، والتي تمثلت في أربعة فروض هي، الفرض الأول، يدرك مراقبو الحسابات محددات موضوعية المراجعة الداخلية عند الاعتماد على نتائج أعمال المراجعة الداخلية في عملية المراجعة الخارجية، والفرض الثاني، تتوافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال المصرية، والفرض الثالث، تؤثر محددات موضوعية المراجعة الداخلية إيجابياً على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية، والفرض الرابع، يخفض اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية من تكلفة المراجعة الخارجية. وقد تم اختبار فروض البحث من خلال دراسة تجريبية (One- Shat Case Study (Within-Subjects Design)) على عينة من ثمانية وخمسين مراقب حسابات ممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر ومقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية، وباستخدام عدد من السيناريوهات تناولتها ثلاث حالات افتراضية لإحدى شركات المساهمة المصرية. ولقد كشفت نتائج الدراسة، عن إدراك مراقبي الحسابات لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة عند تقدير درجة الاعتماد على نتائج أعمال المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية، وبما يرجح من امكانية قبول الفرض البحثي الأول. كما كشفت ردود أفراد البحث بشأن مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال (شركات المساهمة) المصرية عن ضعف موضوعية المراجعة الداخلية بها، الأمر الذي قد يحول دون إمكانية قبول الفرض البحثي الثاني. كما كشفت نتائج الدراسة عن أثر إيجابي لتوافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية في عملية المراجعة (الخارجية)، وبما يرجح من امكانية قبول الفرض البحثي الثالث. كما كشفت نتائج الدراسة، أيضاً، عن أثر سلبي لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية على تكلفة المراجعة (الخارجية) نتيجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية بشأن بعض مهام واختبارات المراجعة (الخارجية)، وهو ما قد يرجح من امكانية قبول الفرض البحثي الرابع.

### مقدمة

في مواجهة ما شهدته بيئة الأعمال — في الآونة الأخيرة — من أزمات مالية، وما تعرضت له مهنة المحاسبة والمراجعة من أزمة ثقة، تم التأكيد على أهمية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال كأحد أركان نظم حوكمة الشركات ومحدد أساسي لجودة التقرير المالي (وزارة الاستثمار ٢٠١١، Badara and Saidin 2013; Blue Ribbon Committee 1999; CIIA 2013; Harrington 2004; IIA 2005, 2010; Prawitt et al., 2009).

والمراجعة الداخلية Internal Audit Function نشاط مستقل عن الأنشطة محل المراجعة، يمثل جزءاً من بيئة الرقابة (SAS No.65, 1991)، ومُدخلاً رئيسياً لنماذج حوكمة

(Hermanson and Rittenberg 2003; Skousen et al., 2005; Treadway الشركات  
.Commission 1987)

ومن المتوقع، أن تحقق المراجعة الداخلية كمنشأة قيمة للمنشأة، (Akoy and Bozkus 2012, 5) من خلال المساهمة في تحقيق كفاية العمليات وضمن الإنترام بالسياسات والتشريعات والعقود والنظم الرقابية الموضوعة وضمن جودة التقرير المالي. ولهذه القيمة أعداد عديدة منها ما يتعلق بتجنيب المنشأة تبديد مواردها في دفع غرامات أو مخالفات أو تعويضات أو تحمل خسائر بسبب سوء استخدام الأصول أو التلاعب أو عدم الإنترام بقيود أو تشريعات أو غيرها، وما يتصل بثقة أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders بإدارة المنشأة، وما يرتبط بتحقيق وفورات تكلفة كما في حالة تخفيض أتعاب المراجعة الخارجية. وعلى قدر استثمار المنشأة في وظيفة المراجعة الداخلية تكون القيمة المحققة منها، ويكون الاختلاف في جودتها من منشأة لأخرى (Prawitt et al., 2009, 1257).

وتعمل المراجعة الداخلية على ضمان جودة التقرير المالي وتدعيم ثقة مستخدميه، من منطلق دورها في عملية التقرير المالي (AICPA 1991; PCAOB 2007a)، وباعتبارها إحدى آليات ردع Deterrent Mechanism إدارة المنشأة عن إدارة الأرباح وتصرفات إنتاج تقرير مالي احتيالي. حيث يمكن للمراجعة الداخلية الحد من إدارة الأرباح (Prawitt et al., 2009) والتلاعب في التقرير المالي (Beasley et al., 2000; Coram et al., 2008) ومشاكل الرقابة الداخلية (Krishnan 2005).

ونظراً للدور الهام الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في مراقبة Monitoring تصرفات إدارة المنشأة، وضمن جودة التقرير المالي، فلقد أجازت معايير المراجعة الخارجية (مثل، معيار المراجعة المصرى رقم ٦١٠، SAS 65, ISA 610, AS 5) لمراقب الحسابات الاعتماد على المراجعة الداخلية متى كانت أنشطتها تؤدي في إطار المعايير المقررة، ووجد مراقب الحسابات أن الاعتماد يحقق كفاءة المراجعة (PCAOB 2007). واعتماد مراقب الحسابات على المراجعة الداخلية يتم بطريقتين، الأولى مباشرة وتقوم على استخدام المراجعين الداخليين كمساعدين Assistants في أداء بعض مهام المراجعة الخارجية كدراسة نظم الرقابة الداخلية، وأداء اختبارات الرقابة (الإنترام)، وأداء بعض الاختبارات الأساسية (SAS 65, par.27). ومن المتوقع، أن يحقق مراقب الحسابات وفورات تكلفة من استخدام المراجع الداخلي كمساعد تتحدد بمقدار انخفاض تكلفة فحص وتقييم واختبار عمل المراجع الداخلي كمساعد عن تكلفة أداء مراقب الحسابات لهذا العمل. أما الطريقة الثانية فهي غير مباشرة، وتقوم على الاعتماد على عمل سابق للمراجعة الداخلية يتعلق بأحد أو بعض مهام المراجعة الخارجية. واعتماد مراقب الحسابات على عمل سابق للمراجعة الداخلية يقوم على افتراض أن لهذا العمل قيمة. ومن المتوقع أنه إذا كان مراقب الحسابات قادراً على تخفيض اختبارات المراجعة بسبب الاعتماد على نتائج عمل المراجعة الداخلية بشأن بعض مهام المراجعة (الخارجية)،

فإنه يستطيع تحقيق وفورات تكلفة. ومن المتوقع، أن تتحول هذه الوفورات أو بعضاً منها إلى عميل المراجعة في شكل تخفيض أتعاب المراجعة الخارجية.

ولقد أثار اهتمام أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال Stakeholders، مؤخراً، بأهمية تفعيل آليات حوكمة الشركات Corporate Governance في إطار تكاملي - لمواجهة ما تشهده بيئة الأعمال من أزمات وتغيرات جوهرية مستمرة ومتلاحقة- توجه دراسات الأدب المحاسبي نحو بحث العلاقات المتداخلة بين هذه الآليات. وتعد العلاقة بين آلية المراجعة الداخلية وآلية المراجعة الخارجية، ممثلة في درجة (مدى) اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند أداءه لعملية المراجعة (الخارجية)، أحد أهم علاقات آليات حوكمة الشركات. كما تعد درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية إحدى عناصر التقييم الدوري (الخارجي) للمراجعة الداخلية وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية (IIA 2003, ISA 610).

وتعد قضية اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، رغم قدمها، إحدى القضايا البحثية المعاصرة، والتي تلقى اهتمام الفكر المحاسبي استجابة لاهتمام كل من مقدمي خدمة المراجعة وطالبي الخدمة بها في مواجهة ضغوط تحقيق كفاءة المراجعة Audit Efficiency-Related Pressure<sup>1</sup>. فكل من مراقبي الحسابات وعملائهم لديهم الدافع (الحافز) للبحث عن مدى أكبر للاعتماد على عمل المراجعة الداخلية. حيث من المتوقع، أن اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية من شأنه أن يؤثر على نطاق عملية المراجعة الخارجية، فيحدث وفورات تكاليفية من خلال تخفيض وقت المراجعة الخارجية نتيجة لإحلال وقت المراجع الداخلي محل وقت مراقب الحسابات (Mihret 2011, 68). ومن المتوقع، أن تحقيق كفاءة المراجعة الخارجية من خلال تخفيض تكلفة المراجعة يعد مبرر اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية (Felix et al., 2001). فكفاءة المراجعة Audit Efficiency قد تعد حافز اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية في بيئة حوكمة الشركات (Mihret 2011, 67). ومن المتوقع، أيضاً، أن ينتفع عملاء المراجعة بقدر من هذه الوفورات في شكل تخفيض أتعاب المراجعة (الخارجية) (Doogar and Easley 1998, GAO 2003, 2008)، فتصنيف المراجعة الداخلية قيمة للمنشأة من خلال تخفيض أتعاب المراجعة (Krishnamoorthy 2001, 2002; Morrill and Morrill 2003; Mihret 2010; Mihret et al., 2010).

ومن المفترض أن تدفع وفورات التكلفة المتوقعة أطراف الحوكمة الأخرى بالمنشأة نحو تعزيز اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، وتأكيد تعاون آليتي المراجعة الداخلية والخارجية (Roth 2000). كما وأن رغبة المراجع الخارجي في تخفيض أتعاب المراجعة في

<sup>1</sup> لقد عبر عن ذلك بعض الباحثين (Gray and Hunton 2011,33) بقولهم:-

"External Auditor Reliance on the work of the Internal Audit Function is a Topic that Calls for Renewed Attention in the Current Audit Environment"(Gray and Hunton 2011,33).

<sup>2</sup> لقد كشفت دراسات الأدب المحاسبي عن مساهمة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب المراجعة الخارجية (Prawitt 2010). كما قُدمت أدلة عن انخفاض أتعاب المراجعة الخارجية لعملاء المراجعة ممن لديهم مراجعة داخلية عالية الجودة ( أنظر على سبيل المثال: (Felix et al., 2001; Prawitt et al., 2009).

مواجهة المنافسة في سوق خدمة المراجعة قد يعد حافظاً لاعتماده على عمل المراجعة الداخلية (Morrill and Morrill 2003).<sup>٢</sup>

### مشكلة البحث

لقد أثار التوجه الحالي نحو دعم فعالية آليات الحوكمة؛ من خلال تقوية روابط التفاعل بين أطراف الحوكمة؛ الاهتمام بدعم اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، ودراسة الروابط بين آليتي المراجعة الداخلية والخارجية ومتضمناتها على فاعلية حوكمة الشركات (Fan and Wong 2004; Mihret 2011). خاصة، وأن علاقة المراجع الداخلي ومراقب الحسابات تحتل أهمية خاصة في علاقات التفاعل بين أطراف الحوكمة. فالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هما آليتي المراجعة في نظم حوكمة الشركات، كما وأن المراجع الداخلي والمراجع الخارجي هما طرفي حوكمة رئيسيين.

ويعكس اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية نوعاً من التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية قد يعمل على خلق القيمة Create Value لكل من مراقب الحسابات والمنشأة، كما قد يقود أطراف الحوكمة إلى تحقيق أفضل أداء بما قد يسهم في تحقيق تميز الرقابة، وتفعيل آليات حوكمة الشركات.

واعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية لمنشآت الأعمال، خاصة التي تتصف بدرجة خطر عالية High-Risk Clients، قد يخفض خطر المراجعة الملازم Inherent Risk بسبب تخطي معرفة وفهم المراجع الداخلي لأنشطة وعمليات المنشأة لمعرفة وفهم مراقب الحسابات لها (Sprakman 1997; Carey et al., 2006). كما قد تساهم المراجعة الداخلية في تخفيض خطر الرقابة. ويسمح تخفيض كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة لمراقب الحسابات بإمكانية قبول خطر عدم اكتشاف غير منخفض عند تخطيط عملية المراجعة، يمكن من خلاله تضيق نطاق المراجعة وتخفيض حجم اختبارات المراجعة، وبالتالي تخفيض كل من وقت وجهد المراجعة، وبالتالي تخفيض تكلفة وأتعاب المراجعة الخارجية.

ويعتمد تقدير مراقب الحسابات لكل من الخطر الملازم وخطر الرقابة، عند الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية، على مدى توافر محددات فعالية المراجعة الداخلية (AICPA 1991; PCAOB 2007a). حيث تطلبت معايير المراجعة (الخارجية) ضرورة تقييم مراقب الحسابات لفعالية المراجعة الداخلية لتقدير مدى الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية (أنظر

<sup>٢</sup> من المتوقع أن يكون لطبيعة المنافسة في سوق خدمة المراجعة تأثيراً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية عند أداء عملية المراجعة. حيث قد تدفع درجة المنافسة العالية مراقبي الحسابات نحو زيادة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية (Mihret 2011, 68). ومن المتوقع أيضاً، أنه في حالة وجود وزيادة المنافسة (حالة غياب أو ضعف الاحتكار) بسوق خدمة المراجعة، فإن الوفورات التكاليفية المحققة نتيجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية سوف تمر إلى عميل المراجعة في شكل تخفيض أتعاب خدمة المراجعة بمقدار تتحكم فيه درجة المنافسة (Prawitt 2010, 6)، وارتباطاً بتكلفة فحص وإشراف مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية.

على سبيل المثال، معيار المراجعة المصرى رقم ٦١٠، والمعيار الأمريكى SAS No.65، والمعيار الدولى (IAS No.610).<sup>٤</sup>

ولقد كشف الفكر المحاسبى عن وجود ثلاثة محددات أساسية لفعالية المراجعة الداخلية، والتي تؤثر على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية فى عملية المراجعة الخارجية، وهى كفاءة المراجعين الداخليين المهنية (المعرفة والقدرة المهنية) Competence، وموضوعية المراجعة الداخلية، وأداء عمل المراجعة الداخلية (Aldred et al., 2013; CIIA 2013; Krishnamoorthy 2001; 2002; Maletta and Kida 1993; Margheim and Label 1990). وقد عرفت معايير المراجعة (الخارجية) جودة المراجعة الداخلية فى بنود من الكفاءة المهنية والموضوعية ومدى ملائمة عمل المراجعة الداخلية لمراجعة القوائم المالية (AICPA 1991, PCAOB 2007a). كما أقرت معايير المراجعة بإمكانية استخدام مراقب الحسابات لنتائج عمل أفراد المراجعة الداخلية ممن يتمتعون بالكفاءة المهنية والموضوعية (PCAOB 2007b, 13) ومازال الفكر المحاسبى يعانى من عدم كفاية المعرفة بشأن كيفية ومدى تقييم مراقبى الحسابات لمحددات جودة المراجعة الداخلية عند الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية.<sup>٥</sup>

وتحت افتراض توافر كفاءة المراجعين الداخليين المهنية، حيث من المتوقع أن يمتلك المراجع الداخلى المعرفة والمهارات اللازمة لتحمل المسؤولية (IIA 2005b, 1210)، فإن عمل المراجعة الداخلية يتوقف بالأساس على الموضوعية، بما قد يجعل الموضوعية هى المحدد الأساسى لفعالية المراجعة الداخلية.<sup>٦</sup>

وعلى الرغم من التأكيد على أهمية موضوعية المراجعة الداخلية كمحدد لتقييم مراقب الحسابات لفعالية المراجعة الداخلية عند إقراره الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية (IAS No.610; PCAOB 2007b, 13; SAS No.65)، فإن محدد الموضوعية فى فعالية المراجعة الداخلية لم يلقى الاهتمام البحثى الكاف، بما يكشف عن ماهية وطبيعة الموضوعية فى المراجعة الداخلية، وماهى محدداتها، ومدى إدراك مراقبى الحسابات لها عند تقييم إمكانية الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية، ومدى تأثير هذه المحددات على تقدير درجة وقرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند أداء عملية المراجعة الخارجية، وأثر ذلك على تكلفة وأتعاب عملية المراجعة.

<sup>٤</sup> تفرض المراجعة المتكاملة للقوائم المالية Integrated Audit، على مراقب الحسابات ضرورة تقييم الرقابة الداخلية بما تتضمنه من مراجعة داخلية لتقدير إمكانية الاعتماد عليها، وإعداد تقرير منفصل عنها. (Gray and Hunton 2011, 4).  
<sup>٥</sup> انظر على سبيل المثال، دراسة (Aldred et al., 2013) وهى إحدى الدراسات المسحية لظاهرة البحث، والتي توصلت فى إحدى نتائجها الهامة إلى ما يلى:-

" We Continue to Know Very Little about How, and to What Extent, External Auditors are Currently Evaluating Internal Audit Function Quality Factors" (Aldred et al., 2013, 20).

<sup>٦</sup> لقد ورد التأكيد، صراحة، على أهمية موضوعية المراجعة الداخلية فى تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكى (IIA) للمراجعة الداخلية كنشاط موضوعى (IIA 1999).

### وتتمثل مشكلة البحث في محاولة الإجابة على السؤالين التاليين:-

أولاً: كيف يمكن لمراقب الحسابات تقدير أو الحكم على موضوعية المراجعة الداخلية عند تقدير مدى الاعتماد Extent of Reliance على عمل المراجعة الداخلية لمنشأة عميل المراجعة خلال عملية المراجعة (الخارجية)؟

ثانياً: إذا كان من المتوقع أن تدعم الموضوعية من اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، فإن للموضوعية قيمة تسهم في تحقيق قيمة المراجعة الداخلية. هذه القيمة يفترض أن تعمل على تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية بالقدر الذي يفترض أن يتخطى تكلفة تحقيق الموضوعية. فهل تسهم موضوعية المراجعة الداخلية، عند الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية، في تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية؟

### هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى تقييم مدى إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية- في إطار كلى- عند تقدير درجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية، وأثرها على تكلفة المراجعة (الخارجية). ويتطلب تحقيق هدف البحث ما يلي:-

(أ) تحليل موضوعية المراجعة الداخلية- كأحد محددات فعالية المراجعة الداخلية فى إطار

تحقيق فاعلية حوكمة الشركات.

(ب) فحص مدى إدراك مراقبي الحسابات لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية عند الاعتماد

على عمل المراجعة الداخلية.

(ج) اختبار مدى تأثير محددات موضوعية المراجعة الداخلية على كل من درجة اعتماد مراقب

الحسابات على عمل المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية، وتقديره لتكلفة المراجعة.

### أداة البحث

يعتمد الباحث على استخدام نظرية مسببات الاعتقاد (من الدرجة الثانية) Second-Order Belief Attribution Theory (SOBAT) كأداة بحث. ويعتقد الباحث، بملائمة وفعالية استخدام نظرية مسببات الاعتقاد (من الدرجة الثانية) Second-Order Belief Attribution Theory (SOBAT) فى تفسير مسبب او مسببات قرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند أداء عملية المراجعة، لسببين الأول قيام النظرية بربط التفسيرات بالمعتقدات Beliefs System، والثانى اعتبار النظرية للتفسيرات أو الدوافع الممكنة لسلوك طرف أو أطراف معينة دون اعتبار التفسيرات الثانوية أو البديلة الأقل احتمالاً (Perner and Wimmer 1985).<sup>٧</sup>

ونظرية مسببات الاعتقاد (SOBAT) هى إحدى نظريات علم النفس الاجتماعى Social Psychology، والتي تقوم على فكرة أن هناك طرفان، الأول مراقب Observer لتصرفات الثانى

<sup>٧</sup> يعتقد الباحث، بملائمة استخدام نظرية مسببات الاعتقاد (من الدرجة الثانية) (SOBAT) فى تفسير تقديرات وأحكام مراقبي الحسابات، وبما قد يجعلها أداة بحث ملائمة للعديد من القضايا البحثية فى المراجعة. وقد تعد دراسة (Gray and Hunton 2011) إحدى الدراسات النادرة التي قامت على استخدام نظرية مسببات الاعتقاد فى المراجعة. ولقد نشأت نظرية مسببات الاعتقاد (من الدرجة الثانية) (SOBAT) فى مجال علم النفس عند الأجنة والطفولة المبكرة Child Psychology، حيث يمكن لطرف أن يُكون الاعتقاد بشأن معتقدات طرف آخر من خلال ملاحظة سلوكه وتصرفاته (Yuill 1984).

Actor بهدف بناء معتقدات عن الطرف الثاني (اعتماداً على تصرفاته). فتحكم هذه المعتقدات تصرفات الطرف الأول، وتؤثر على تقديراته وأحكامه وقراراته.

وتعتمد نظرية مسببات الاعتقاد من الدرجة الثانية (SOBAT) على مفهوم دمج Impounding المعتقدات عن الطرف الخاضع للمراقبة (الملاحظة) داخل معتقدات Beliefs System الطرف المراقب، فتصبح معتقدات المراقب أسيرة ما كونه من معتقدات Deduced Intentional Beliefs بشأن الطرف الخاضع للمراقبة.<sup>٨</sup>

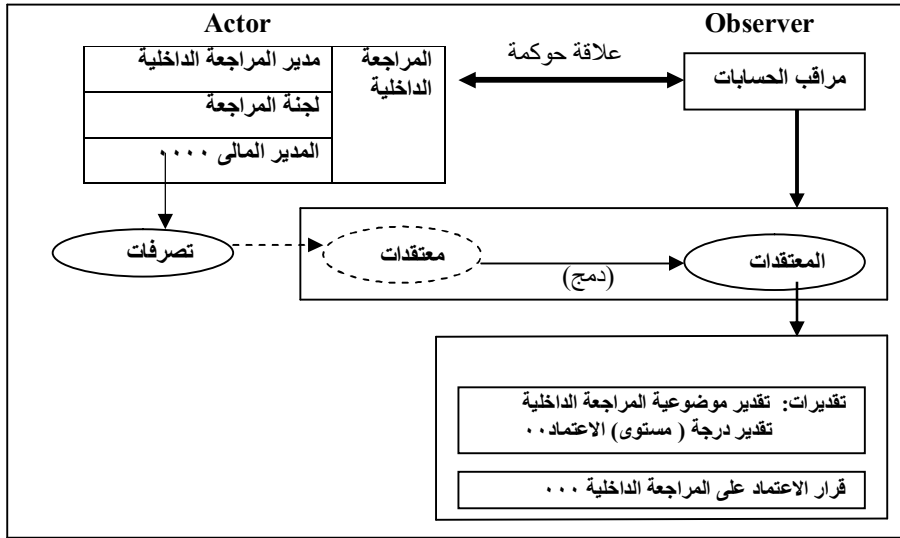
وتصف نظرية مسببات الاعتقاد من الدرجة الثانية (SOBAT) كيف يمكن للفرد (مراقب الحسابات) أن يستنبط معتقداته بشأن طرف آخر (مدير المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، الإدارة، ٠٠٠) من خلال ملاحظة تصرفات ذلك الطرف، والتصرف طبقاً لهذه المعتقدات (Yuill 1984). وهو ما يعنى أن تصبح معتقدات الطرف الأول بشأن معتقدات طرف آخر أساس سلوك (تصرف) Action الطرف الأول. فمراقب الحسابات، طبقاً لنظرية مسببات الاعتقاد من الدرجة الثانية، يستنبط معتقدات طرف أو أطراف أخرى بناءً على تصرفاتهم لوضعها داخل مخطط قراره Decision Schema و التصرف طبقاً لذلك، فتصبح معتقدات الطرف أو الأطراف الأخرى جزءاً من معتقدات مراقب الحسابات، وتصبح معتقدات مراقب الحسابات بشأن معتقدات الطرف أو الأطراف الأخرى معتقدات من الدرجة الثانية Second-Order Belief. وعلى حسب دقة استنباط مراقب الحسابات لمعتقدات الطرف (الأطراف) الأخرى تتحدد درجة كفاية أو مناسبة رد فعله (تصرفه).

وتقوم آلية بناء المعتقدات لدى الطرف المراقب (مراقب الحسابات) على أساس تراكمي من خلال تجميعات فرعية لبعض أو كل معتقدات الطرف الثاني (الخاضع للمراقبة). وعلى ذلك فإن معتقدات المراقب وتصرفاته ستشكل بما يعتقده بشأن معتقدات الطرف أو الأطراف الخاضعة للمراقبة (Perner and Wimmer 1985; Perner 1991)، كما يصوره الشكل التالي:-

<sup>٨</sup> تختلف نظرية مسببات الاعتقاد (SOBAT) عن نظرية الاستدلالات التوافقية The Theory of Correspondent Inferences والتي تتعلق بقيام طرف بالاستدلال عن ميول (رغبات) Dispositions طرف آخر من خلال ملاحظة سلوكه، وحيث يكون التوافق Correspondence عال عند وضوح (Directness) Clarity العلاقة ما بين الميل أو الرغبة المستدل عليها والسلوك المشاهد، وبما يكشف عن حرية السلوك وارتباطه بالميل (الرغبة) (West and Wicklund 1980). كما يختلف مفهوم الاعتقاد من الدرجة الثانية Second-Order Belief Attribution، والذي يقوم على دمج معتقدات طرف داخل نظام معتقدات طرف آخر، عن كل من مفهوم التبرير الاستراتيجي Strategic Reasoning، والذي يشير إلى قدرة طرف (مراقب الحسابات) على توقع استجابة طرف آخر (العميل، إدارة العميل، لجنة المراجعة، ٠٠٠) لاستراتيجيته (Wilks and Zimbleman 2004)، ومفهوم التطابق Stylization والذي يشير إلى تأثير معتقدات طرف (مراقب الحسابات) بتفضيلات أو تقديرات هامة سابقة (Rich et al., 1997).



شكل (١) إطار نظرية مسببات المعتقدات من الدرجة الثانية Second-Order Attributed Beliefs



### منهج البحث

يستخدم الباحث المنهج الإيجابي (النموذج التفسيري) لتحليل مشكلة البحث وبناء وصياغة فروض البحث واختبارها.

### وسيلة البحث

يقوم البحث على دراسة تجريبية على عينة من مراقبي الحسابات الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر والمقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية من خلال استخدام عدد من السيناريوهات تتناولها ثلاث حالات افتراضية لإحدى شركات المساهمة المصرية.

### حدود البحث

يتمثل أفراد البحث، والتي تستهدفهم الدراسة، في مقدمى خدمة المراجعة من مراقبي الحسابات العاملين بالقطاع الخاص دون غيرهم من مراقبي الحسابات العاملين بالجهاز المركزى للمحاسبات. كما تقتصر علاقة مراقب الحسابات بالمراجعة الداخلية لمنشأة عميل المراجعة على مدى اعتماده على عمل المراجعة الداخلية ودون استخدام أفراد المراجعة الداخلية (المراجعين الداخليين) كمساعدين فى أداء مهام عملية المراجعة الخارجية.

كما تشمل حدود الدراسة، إغفال التفسيرات أو الدوافع الثانوية أو البديلة لسلوك طرف المراجعة الداخلية (مدير المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، المدير المالي) منخفضة الاحتمال عند تفسير قرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، إعمالاً للأهمية النسبية واعتبارات الواقع بشأن مسببات السلوك طبقاً لنظرية مسببات الاعتقاد من الدرجة الثانية. فضلاً على بساطة وتعامل الحالة التجريبية مع مستوى خطر مراجعة منخفض نسبياً نتيجة قيد الوقت وإمكانية إجراء الدراسة التجريبية.

### خطة البحث

بعد تناول منهجية وإطار البحث، ولتحقيق هدف البحث، يتكون البحث من ستة مباحث هي:



الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، أنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال، المراقبة) على فعالية المراجعة الداخلية.

ولقد قدم الفكر المحاسبي بعض مداخل كيفية تقدير فعالية المراجعة الداخلية. فعلى سبيل المثال، طرحت دراسة (Dittenhofer 2001) مدخلاً لتقدير فعالية المراجعة الداخلية يقوم على فحص نتائجها Results Examination لبحث مدى مقابلة التصرفات للأهداف المقررة. كما طرحت دراسة (Cangemi and Singleton 2003) مدخل تقييم لفعالية المراجعة الداخلية يقوم على مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية المهنية. وقد اقترحت دراسة (Mihert and Yismaw 2007) مدخلاً لتقييم فعالية المراجعة الداخلية يقوم على تحديد العوامل داخل المنشأة والتي تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية مثل جودة أداء المراجعة الداخلية، ودعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية، وصفات المراجع الداخلي.

ولقد كشفت دراسات الأدب المحاسبي ( أنظر على سبيل المثال، Desai et al., 2006) عن تأثير درجة وقرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بدرجة أو مدى تفاعل محددات فعالية المراجعة الداخلية. ولقد تناولت دراسات الأدب المحاسبي تحليل تفاعل محددات فعالية المراجعة الداخلية بشأن درجة أو قرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية إجمالاً ودون تحليل لمسببات كل محدد فعالية ودرجة التفاعل الممكنة بين هذه المسببات. فهي دراسات قامت على تحليل أثر فعالية المراجعة الداخلية على درجة أو قرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية وفي غياب وجود إطار كلي تكاملي لمسببات كل محدد فعالية، والذي يقوم على اعتبار علاقات التفاعل بين المسببات داخل محدد الفعالية وبين محددات الفعالية. فعلى سبيل المثال، كشف عدد من الدراسات (مثل، Schneider 1985; Maletta 1993a; Maletta and Kida 1993) عن تفاعل الموضوعية مع الكفاية المهنية للمراجعين الداخليين في قرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، وعن زيادة درجة الاعتماد عندما ترفع تقارير المراجعة الداخلية للجنة المراجعة من مجلس الإدارة مقارنة برفعها للإدارة (التنفيذية). كما كشفت دراسة (Gray and Hunton 2011) عن أن قرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية يقوم على علاقة تعويضية Trade-off بين محددات فعالية المراجعة الداخلية. فعلى سبيل المثال، كشفت الدراسة عن وجود علاقة تعويضية بين انخفاض الموضوعية- عندما ترفع تقارير المراجعة الداخلية إلى المدير المالي التنفيذي (Chief Finance Officer(CFO) و/ أو يسمح للمراجعين الداخليين بالمساهمة في إعداد أو تصميم أو تشغيل المهام محل المراجعة- وارتفاع الكفاءة المهنية لأفراد المراجعة الداخلية نتيجة اعتقاد مراقب الحسابات بثقة المدير المالي العالية في تأهيل أفراد المراجعة الداخلية بدليل السماح للمراجعة الداخلية بالمساهمة في أعمال تنفيذية، وبأفضلية فهمه وإدراكه (مقارنة بلجنة المراجعة) للمناطق محل المراجعة والتأهيل المناسب للقائمين بمراجعتها.

أما وعن نتائج دراسات الأدب المحاسبي بشأن علاقة فعالية المراجعة الداخلية وتكلفة وأتعاب المراجعة (الخارجية)، فأنها جاءت غير متسقة. ففي حين كشفت بعض الدراسات (مثل، Felix et al., 1984; Wallace 2001) عن علاقة سلبية بين درجة اعتماد مراقب الحسابات على المراجعة الداخلية وأتعاب المراجعة الخارجية، لم تكشف دراسات أخرى عن وجود علاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وأتعاب المراجعة الخارجية (أنظر على سبيل المثال، Hay et al., 2006; Willekens and Achmadi 2003). ولقد أشار عدد من الباحثين (أنظر على سبيل المثال، Hay et al., 2006; Felix et al., 1998) بحاجة الفكر المحاسبي لمزيد من البحث لفحص العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وتكلفة وأتعاب المراجعة (الخارجية).

وقد اختلفت نتائج دراسات الأدب المحاسبي بشأن أهمية محددات فعالية المراجعة الداخلية في قرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، وبما قد يكشف عن اختلاف الوزن النسبي لكل من محددات فعالية المراجعة الداخلية. ففي حين كشفت بعض الدراسات عن أن أكثر هذه العوامل أهمية هو الكفاءة المهنية Competence وجودة العمل المؤدى ثم الموضوعية (أنظر على سبيل المثال، Haron et al., 2004; Schneider 1984, 1985)، كشفت دراسات أخرى عن أن أكثر العوامل أهمية العناية المهنية يليها الموضوعية ثم العمل المؤدى (أنظر على سبيل المثال، Messier and Schneider 1988, Gray and Hunton 2011). كما كشفت دراسات أخرى (مثل، Mihret 2011; Schneider 1984) عن أن عمل المراجعة الداخلية (مجاله، تكراره، وجود أدلة مراجعة داخلية، التوثيق المرضى لأوراق العمل، فحص عمل المراجعة الداخلية، جودة تقارير المراجعة الداخلية، الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية، تفعيل التقييم الخارجى والمراقبة Monitoring المستمرة) يعد أكثر العوامل أهمية في تحديد مدى اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، وأن مستوى اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية يرتبط بإدراكه لهذا العمل ولا يرتبط معنوياً بالمنافسة في سوق خدمة المراجعة. وفي حين كشفت بعض الدراسات عن أهمية استقلال المراجعة الداخلية (أنظر على سبيل المثال، Abdel-Khalik et al., 1983; Brown, 1983)، وأهمية الموضوعية في قرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية (Margheim 1986; Al-Twaijry et al., 2004)، كشفت دراسات أخرى عن أهمية مستوى الخطر الملازم Inherent Risk المرتبط بعميل المراجعة كمحدد مؤثر في قرار الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية (أنظر على سبيل المثال، Carey et al., 2006; Felix et al., 2001).

ويعد الاختلاف في نتائج دراسات الأدب المحاسبي بشأن أهمية العوامل التي تحدد مدى فعالية المراجعة الداخلية داخل منشآت عملاء المراجعة، والتي من المحتمل أن تؤثر بدورها على درجة وقرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية دافعاً لمزيد من الحاجة إلى دراسة وتحليل محددات فعالية المراجعة الداخلية، ومسبباتها، ومدى تأثير كل محدد منها على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية. وأحد هذه المحددات، والتي يعتقد الباحث بأهميتها، هو محدد موضوعية المراجعة الداخلية.

وباستقراء دراسات الأدب المحاسبي بشأن موضوعية المراجعة الداخلية ودرجة أو قرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية يتضح أنها قليلة ونادرة، وأنها — عادةً — بحوث تجريبية.<sup>٩</sup>

ولقد تناولت دراسات الأدب المحاسبي تحليل موضوعية المراجعة الداخلية، كأحد محددات فعالية المراجعة الداخلية، من خلال تحليل بعض مسبباتها وفي غياب إطار كلى تكاملى لمسببات الموضوعية. ولقد تمثلت هذه المسببات، عادةً، فى المستوى التنظيمى الذى تتبعه المراجعة الداخلية، والذى ترفع إليه تقاريرها، ومدى مساهمة المراجعة الداخلية فى إعداد أو تصميم أو تفعيل (تنفيذ) المهام محل المراجعة، والجهة القائمة أو المنوط بها أداء المراجعة الداخلية. ويعد المسببان الثانى والثالث حديث الدراسة والبحث مقارنة بالمسبب الأول.

ولقد اختلفت نتائج الدراسات بشأن مدى تأثير درجة وقرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بحالة رفع تقارير المراجعة الداخلية للجنة المراجعة أو مجلس الإدارة مقابل الإدارة التنفيذية. ففى حين أشارت دراسات (أنظر على سبيل المثال: Abdel-Khalik et al., 1983; Schneider 1985; Maletta 1993; Maletta and Kida 1993) إلى تحسن درجة أو مستوى موضوعية المراجعة الداخلية عندما ترفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بدلاً من رفعها للإدارة التنفيذية، وتأثيرها الإيجابى على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، فإن هناك دراسات أخرى (مثل، Margheim 1986; Margheim and Label 1990) لم تكشف عن مثل هذا الأثر. وقد يعد اختلاف النتائج بشأن تأثير حالة توجيه تقارير المراجعة الداخلية داخل المنشأة على درجة أو قرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية مبرراً لتفسير واقع توجيه تقارير المراجعة الداخلية داخل منشآت الأعمال. فعلى الرغم من أهمية رفع تقارير المراجعة الداخلية للجنة المراجعة أو لمجلس الإدارة كمسبب لموضوعية المراجعة الداخلية، فقد كشفت بعض الدراسات عن توجه معتدل من قبل منشآت الأعمال لرفع تقارير المراجعة الداخلية ما بين لجنة المراجعة والإدارة التنفيذية. فعلى سبيل المثال، كشفت دراسة (Burnaly et al., 2006) - التى أجريت تحت رعاية Institute of Internal Auditors Research Foundation - عن أن ٥٥% من تقارير المراجعة الداخلية بالشركات التى لها أسهم تتداول فى سوق الأوراق المالية (الشركات العامة الأمريكية) ترفع إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة، فى حين أن ٤٢% منها ترفع إلى الإدارة التنفيذية، أما النسبة الباقية (٣%) فترفع لجهات أخرى. كما كشفت دراسة (Ebaid 2011) عن تبعية المراجعة الداخلية فى الشركات المساهمة المصرية تنظيمياً للإدارة التنفيذية. كما كشفت، أيضاً، دراسة (Sarens and DeBeelde 2006) عن التأثير السلبى الذى تحدثه الإدارة التنفيذية بالشركات البلجيكية على موضوعية المراجعة الداخلية.

<sup>٩</sup> لقد اختلف منهج التجريب فى هذه الدراسات ما بين التصميم الكلى (Within-Participant Experimental Designs) (أنظر على سبيل المثال، Abdel-Khalik et al., 1983; Schneider 1985; Maletta 1993; Maletta and Kida 1993)، والتصميم فى مجموعات (Between-Subjects Design) (أنظر على سبيل المثال، Gray and Hunton 2011; Margheim 1986; Margheim and Label 1990).

أما وعن مسبب الموضوعية الثانى، وهو درجة مساهمة المراجعة الداخلية فى الأعمال التنفيذية، فقد اختلفت النتائج بشأن مدى تأثيره على درجة موضوعية المراجعة الداخلية، وبالتالي على درجة وقرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية. ففى حين كشفت بعض الدراسات عن التأثير السلبى لموضوعية المراجعة الداخلية بدرجة مساهمتها فى الأعمال التنفيذية، لم تكشف دراسات أخرى عن وجود مثل هذا الأثر. فعلى سبيل المثال، قامت دراسة (Gray and Hunton 2011)، والتي تعد إحدى الدراسات النادرة التي تناولت أثر مستوى تدخل المراجعة الداخلية فى تصميم الرقابة الداخلية على قرار اعتماد مراقب الحسابات على المراجعة الداخلية فى تقييم واختبار الرقابة الداخلية، بفحص مدى ارتباط درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بموضوعية المراجعة الداخلية؛ مقاسةً بمتغيرين (مسيبين) فقط للموضوعية هما تبعية المراجعة الداخلية تنظيمياً داخل منشأة عميل المراجعة، ودرجة مساهمة المراجعة الداخلية فى أعمال تنفيذية؛ من خلال دراسة تجريبية قامت على منهج التصميم النصفى -Between- Participant Experiment لعينة من مراقبى الحسابات ذوى الخبرة بلغ عددها ١٤٢ مراقب حسابات. ولقد كشفت النتائج عن تأثير سلبى لدور المراجعة الداخلية فى تصميم أنظمة الرقابة على درجة أو مستوى موضوعية المراجعة الداخلية، وبالتالي على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، حتى فى حالة رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة. حيث كشفت النتائج عن انخفاض اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية فى حالة رفع تقارير المراجعة الداخلية للمدير المالى التنفيذى مقارنة بحالة رفعها للجنة المراجعة، وزيادة هذا الانخفاض مع زيادة تدخل المراجعة الداخلية فى الأعمال التنفيذية محل المراجعة. كما كشفت النتائج عن انخفاض درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية مع رفع تقارير المراجعة الداخلية للجنة المراجعة بدرجة مساهمة المراجعة الداخلية فى تصميم أو تشغيل الأعمال أو المهام محل المراجعة. وقد فسر الباحثان نتائجهما بأن مراقبى الحسابات لديهم اعتقاد بانخفاض موضوعية المراجعة الداخلية عندما تتدخل المراجعة الداخلية بدرجة عالية فى الأعمال التنفيذية، وتكون تبعية المراجعة الداخلية للمدير المالى التنفيذى (Chief Finance Officer(CFO)). كما كشفت دراسة (Plumlee 1985)، والتي تناولت فحص أثر تدخل المراجعين الداخليين فى تصميم النظم الرقابية على درجة موضوعيتهم عند تقييمها، عن تأثر موضوعية المراجعين الداخليين سلباً عند تقييم أنظمة رقابة داخلية كان لهم دوراً فى تصميمها، من خلال تجربة كشف فيها المشتركون (المراجعون الداخليون) اللذين ساهموا فى تصميم النظام الرقابى عن إدراكهم لقوة النظام الرقابى بتحديد نقاط قوة أكثر مقارنة بالمشتركين اللذين لم يساهموا فى تصميم النظام الرقابى محل التقييم واللذين حددوا نقاط ضعف أكثر بالنظام الرقابى. وفى المقابل، كشفت دراسات أخرى مثل دراسة (Church and Schneider 1992) عن عدم تأثر موضوعية المراجعين الداخليين عند تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بمساهماتهم فى تصميمها، وذلك من خلال تجربة تضمنت ثلاث مجموعات من المشاركين اللذين لعبوا دور المراجع الداخلى، كان للأولى دوراً فى تصميم نظام الرقابة الداخلية على حسابات المدنيين،

وكان للثانية دوراً في تصميم نظام الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين، أما الثالثة فلم يكن لها دوراً في تصميم أيّاً من النظامين الرقابيين. وقد طُلب من المشاركين توزيع ١٥ ساعة مراجعة لفحص أسباب الارتفاع غير العادي لنسبة التداول (والتي نشأت من تحريفات بنظام حسابات العملاء أو الدائنين أو كلاهما). وقد كشفت النتائج عن عدم وجود فروق معنوية بين الثلاث مجموعات عند توزيع ساعات المراجعة خلافاً لما توقعه الباحثان بشأن قيام كل من المجموعة الأولى والثانية بتوزيع ساعات عمل أقل. ولقد فسر الباحثان سبب تلك النتائج إلى قصور إدراك المشاركين لمحدد موضوعية المراجعة الداخلية (درجة المساهمة في تصميم النظام الرقابي محل التقييم).

أما وعن مسبب الموضوعية الثالث، وهو أثر الجهة القائمة أو المنوط بها أداء المراجعة الداخلية على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، فقد كشفت النتائج عن اعتقاد مراقبي الحسابات بوجود تأثير إيجابي لقيام مصدر خارجي بالمراجعة الداخلية لمنشأة عميل المراجعة على درجة موضوعية المراجعة الداخلية (Gramling and Vandervelde 2006)، وزيادة درجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية مع ارتفاع الخطر الملازم لعملية المراجعة (Glover et al., 2008) أو انخفاضه (مبارك ٢٠١٢).

ويخلص الباحث من استقراء الدراسات السابقة، إلى أهمية الحاجة إلى دراسة وتحليل محدد موضوعية المراجعة الداخلية لتحديد مسبباته وآثارها على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية السنوية، وعلى تكلفة المراجعة (الخارجية). خاصة، مع الاعتقاد باحتمال أن يكون مصدر الاختلاف في نتائج دراسات الأدب المحاسبي، بشأن ماهية وتأثير موضوعية المراجعة الداخلية على درجة وقرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، هو غياب إطار كلي بمسببات موضوعية المراجعة الداخلية وعلاقتها.

ويعتقد الباحث، أن دراسة وتحليل كل محدد فعالية للمراجعة الداخلية بمسبباته يعد خطوة ضرورية للوقوف على الأثر الكلي لمحددات الفعالية معاً على درجة وقرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند أداء خدمة المراجعة، بما يتضمنه من أثر مسببات محددات الفعالية المختلفة وعلاقات التفاعل بينها.

والبحث ما هو إلا محاولة متواضعة بشأن أحد أهم هذه المحددات، وهو محدد موضوعية المراجعة الداخلية وأثره على كل من درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية، وتكلفة المراجعة (الخارجية).

#### المبحث الثاني : اعتماد مراقب الحسابات على نتائج عمل المراجعة الداخلية (الرؤية والفلسفة)

يعتقد الباحث أن هناك رؤيتان لتبرير اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، أولهما الرؤية العامة (التقليدية) Generic View وتقوم على تلاقي نطاق وأهداف كل من المراجعة الداخلية (المالية) والمراجعة الخارجية، على الرغم من أن نطاق وأهداف المراجعة الداخلية أكثر إتساعاً من مراجعة القوائم المالية. فضلاً على تشابه سبل تحقيق أهداف كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية. وعلى ذلك تتضمن المراجعة الداخلية، عادة، مهام مراجعة يمكن لمراقب الحسابات

الاعتماد على نتائجها خلال عملية المراجعة فتؤثر على تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية، ومن أمثلة هذه المهام فحص الضوابط الرقابية، ومتابعة تشغيلها، وفحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح وسياسات الإدارة، وفحص المعلومات المالية من خلال اختبارات تفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات وغيرها (معيار المراجعة المصرى رقم ٦١٠).

أما الرؤية الثانية لتبرير اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية فهي رؤية معاصرة تقوم على جوهر المراجعة الداخلية Substantive View كمنشأ، وعلى ضرورة فهم مراقب الحسابات لهذا النشاط، خاصة عند تقدير خطر التحريف الهام فى القوائم المالية (معيار المراجعة المصرى ٦١٠، فقرة ٩).

وقد جاءت هذه الرؤية الجديدة للمراجعة الداخلية كمنشأ موضوعى مع مطلع القرن الحالى (IIA) (1999)، لتطرح أهمية الموضوعية فى المراجعة الداخلية، وضرورة تحول اهتمام وفكر مراقب الحسابات- عند تقييم المراجعة الداخلية- من تحليل عملية المراجعة الداخلية إلى تحليل قيمة هذه العملية Process Value Analyses. وهو تحول يتوافق مع التحول المفاهيمى لدى عملاء المراجعة فى إدارة المراجعة الداخلية من المداخل التقليدية (كمدخل الفترة الثابتة Fixed Frequency ، والمدخل الموقفى) إلى مدخل خلق القيمة Value Creation Approach القائم على إدراك قيمة نشاط المراجعة الداخلية لأصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة، وأهمية تطوير فاعلية المراجعة الداخلية كمنشأ مضيف للقيمة من خلال تبنى وتطبيق الآليات المناسبة التى تكفل فاعلية الأداء من منظور سلسلة القيمة، كآلية الاعتماد على إعادة هندسة عملية المراجعة الداخلية Re-engineering Internal Audit Process (الكاشف، ٢٠٠٠).

ويقوم تحليل قيمة عملية المراجعة الداخلية Process Value Analyses على عناصر ثلاث، الأول تحليل أنشطة المراجعة الداخلية اعتماداً على تحديد وتقدير محتوى القيمة، والتى يمكن من خلالها تصنيف أنشطة المراجعة الداخلية من زاوية القيمة إلى أنشطة تضيف قيمة، أنشطة لا تضيف قيمة (Akoy and Bozkus 2012). والثانى هو تحليل مسببات أنشطة المراجعة الداخلية بغرض تحديد الأسباب الرئيسية لأداء الأنشطة. أما الثالث فهو قياس أداء أنشطة المراجعة الداخلية، وهو قياس قائم على ثلاثة أبعاد رئيسية هى كفاءة الأداء وجودته وكفاية وقت الأداء.

ويتطلب تطبيق تحليل قيمة عملية المراجعة الداخلية Process Value Analyses إدراك مراقب الحسابات للقيمة، ويعنى قدرته على تحديد ووصف ما يخلق (ما له) قيمة من أنشطة المراجعة الداخلية للمراجعة (الخارجية) من خلال توصيف أنشطة المراجعة الداخلية توصيفاً دقيقاً من حيث التوقيت والتسلسل والمحتوى ونوعية الصفات والخصائص التى يجب أن تتوفر فى المراجع الداخلى القائم بها، وغيرها. ويعد تعريف القيمة نقطة بداية تطبيق تحليل قيمة العملية، والذى يمكن من خلاله تقييم عمليات خلق القيمة Value-Creating Process. ويتطلب إدراك مراقب الحسابات لقيمة عملية المراجعة الداخلية ضرورة توافر خرائط تدفق القيمة Value Stream Maps لدى عملاء المراجعة، التى تصف وتوثق الحالة الحالية لعملية المراجعة الداخلية، وبما يسمح بتقييم وتصنيف



خطوات عملية المراجعة الداخلية على أساس قيمتها لخدمة المراجعة الخارجية (أنشطة تضيف قيمة، أنشطة لاتضيف قيمة لكنها ضرورية، أنشطة لا تضيف قيمة وغير ضرورية).

كما يتطلب تطبيق تحليل قيم عمليات المراجعة الداخلية التعرف على مسار (تدفق) القيمة Value Stream، والذى يتضمن سلسلة متكاملة من عمليات فرعية تتشكل فى مجملها عملية المراجعة الداخلية، اعتماداً على فهم سلسلة القيمة لأنشطة المراجعة الداخلية Value Chain Functions، والتي تعد جزءاً من سلسلة القيمة الكلية لمنشأة عميل المراجعة Whole Value Chain. بمعنى إدراك مراقب الحسابات لانسياب القيمة خلال مجرى أو مسار تدفق القيمة من خلال تدفق البيانات والمعلومات وغيرها خلال كل عملية من عمليات المراجعة الداخلية مع التعرف على كافة الخطوات المرافقة لسلسلة كل عملية وما تتضمنه من أنشطة خلق القيمة للمنشأة (Baggaley 2003,24).

ومن منطلق، أن نشاط المراجعة الداخلية هو نشاط مضيف للقيمة Value-Added-Activity، فإنه يمكن لمراقب الحسابات الاعتماد عليه عند أداء عملية المراجعة (الخارجية)، بما يوفر وقت وتكلفة المراجعة الخارجية.

ويختلف استخدام مراقب الحسابات للمراجعين الداخليين كمساعدين فى عملية المراجعة (الخارجية) فى طبيعته وفلسفته كلياً عن اعتماده على نتائج عمل أو أعمال سابقة للمراجعة الداخلية. فاستخدام مراقب الحسابات للمراجع الداخلى كمساعد يعنى تضمينه كعضو فى فريق المراجعة الخارجية بما يحمله ذلك من توزيع للأعمال ولوقت وتكلفة عملية المراجعة، وتحمل مسئولية نتائج أعماله. أما الاعتماد على نتائج عمل سابق للمراجعة الداخلية فيرتبط بنطاق عملية المراجعة ويعكس الدور الجوهري للمراجعة الداخلية كنشاط ذو قيمة فى تدعيم جودة التقرير المالى.

ويجب إدراك أن دور المراجعة الداخلية فى تدعيم جودة التقرير المالى، هو دور مبكر استباقى يزيد الثقة فى التقرير المالى، فيعمل على ضمان الاعتماد عليه، وبما يتناسب مع فلسفة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية. حيث تعد المراجعة الداخلية الوظيفة المنوط بها مراقبة تصرفات الإدارة أو بالأول ويوماً بيوم، وبما يضمن سلامة تصرفاتها وما يرتبط بها من تقارير خاصة التقرير المالى (Prawitt et al., 2009, 1258). وهو ما قد يعنى إمكانية اعتبار المراجعة الداخلية كمورد لعناصر الحوكمة بالمنشأة (Mihret 2011, 67) أو كعنصر حوكمة موجه (قائد) Leading لعناصر الحوكمة الأخرى وعلى رأسها المراجعة الخارجية، اعتماداً على علاقات السبب والنتيجة، كما يصورها الشكل التالى:-

شكل (٢) المراجعة الداخلية وعناصر الحوكمة بمنشأة عميل المراجعة



فالمراجعة الداخلية تؤثر فى المراجعة الخارجية، حيث تخفض جودة المراجعة الداخلية من خطر الرقابة، وبالتالي من خطر المراجعة، فتسهم فى تدعيم جودة المراجعة الخارجية. وتعمل المراجعة

الداخلية والخارجية بدورها على تدعيم فعالية لجنة المراجعة فى خدمة مجلس الإدارة (DeZoort et al., 2002). كما تعمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجنة المراجعة معاً على ضمان منفعة المعلومات المالية لخدمة مجلس الإدارة وأصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة Stakeholders وعلى رأسهم المساهمين.<sup>١٠</sup> فترتبط عناصر الحوكمة فى سلسلة من علاقات السببية، يتفاعل من خلالها كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجنة المراجعة لتصب فى مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين، واللذان بدورهما يتحكمان ويؤثران فى عناصر الحوكمة السابقة. فهناك تأثير محتمل متبادل مباشر وغير مباشر بين عناصر الحوكمة، يتأثر خلاله كل عنصر بنتائج العنصر السابق، ويؤثر بدوره فى تقديرات وأحكام العنصر التالى.

فالمراجعة الداخلية تعد مورداً حيوياً لخدمة عناصر الحوكمة الأخرى فى نظام حوكمة الشركات (De Zoort et al., 2002; Gramling et al., 2004). كما تعد المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية آليات المراجعة فى نظام حوكمة الشركات، والتى تعمل معاً على الحد من إعداد تقرير مالى احتيالى. ويشبه تأثير المراجعة الداخلية بشأن جودة التقرير المالى تأثير المراجعة الخارجية (Schneider and Wilner 1990). فإذا كانت المراجعة الداخلية تضيف الثقة وإمكانية الاعتماد Reliability للتقرير المالى، فإن المراجعة الخارجية تضيف المصداقية Credibility عليه. كما يتصف كل من المراجع الداخلى ومراقب الحسابات بحساسيتهما تجاه دوافع الإدارة للتلاعب فى التقرير المالى، وما تتطلبه من زيادة ساعات عمل المراجعة وبذل العناية المهنية الواجبة (Asare et al., 2008).

وتعد مساهمة المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية محدداً هاماً لأتعباب المراجعة الخارجية، يحمل منافع جوهرية لكل من مراقب الحسابات وعملاءه (Morrill and Morrill 2003; Spreakman 1997). الأمر الذى قد يدفع كل من مراقبى الحسابات وعملائهم للبحث عن مدى أكبر لاعتماد مراقبى الحسابات على عمل المراجعة الداخلية. ويمثل مقدار التخفيض فى أتعباب المراجعة الخارجية نتيجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية وفورات تكلفة ممكنة لمنشآت الأعمال (Spraakman 1997). وبما يعنى أن المراجعة الداخلية قد تمكن المنشأة من تحقيق وفورات تكلفة مستهدفة من خلال سبل عديدة منها تخفيض أتعباب المراجعة الخارجية.

وتتأثر طبيعة الروابط بين آليات المراجعة الداخلية والخارجية بنظام الحوكمة بالمنشأة. كما وأن أحد مداخل إدراك وفهم أهمية المراجعة الداخلية فى نظام حوكمة الشركات هو فحص طبيعة وماهية وفاعلية الروابط بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (68, Mihret 2011). ومن المتوقع أن يكون للروابط بين المراجعة الداخلية والخارجية، بما يضمن فاعلية علاقات التفاعل والتكامل بينهما، متضمنات إيجابية على قيمة نظام حوكمة الشركات (Fan and Wong 2004; Mihret 2011) من خلال تدعيم كفاءة Efficiency الحوكمة. ولقد كشف الفكر المحاسبى عن أن الروابط بين

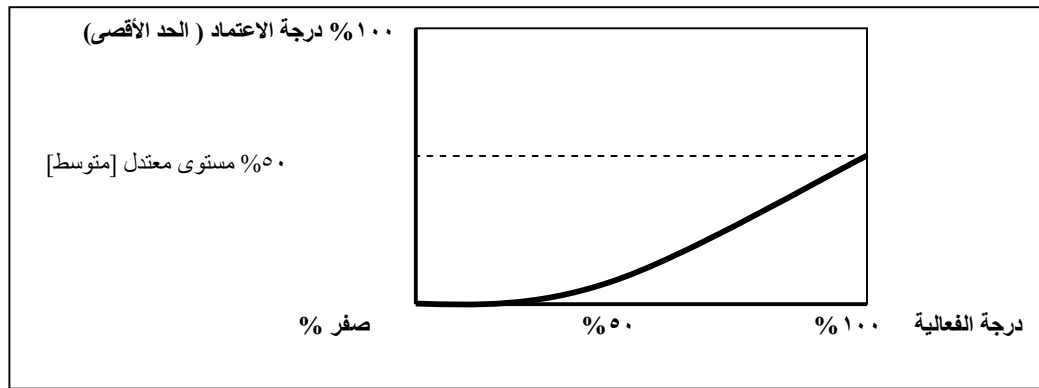
<sup>١٠</sup> لقد اعترفت لجنة Blue Ribbon Committee 1999 بأهمية دور كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجنة المراجعة، كأركان حوكمة رئيسية، لضمان الاعتماد على التقارير المالية (67, Mihret 2011).

المراجع الداخلي ومراقب الحسابات، من خلال اعتماد الأخير على عمل الأول، تحمل منافع لمنشأة عميل المراجعة (Sprakman 1997). الأمر الذي يوجب من أطراف الحوكمة الأخرى (مجلس الإدارة والإدارة ولجنة المراجعة) العمل على تشجيع وتعزيز مثل هذه الروابط (Mihret 2011,69).

ولقد طالبت معايير المراجعة (أنظر على سبيل المثال، معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠، والمعيار الأمريكي SAS No. 65، والمعيار الدولي IAS No. 610) مراقب الحسابات بضرورة تقييم فعالية المراجعة الداخلية لإقرار مدى الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية. وفعالية المراجعة الداخلية عماد جودتها بجانب الكفاءة. وفي حين ترتبط كفاءة المراجعة الداخلية بالأداء، وتتأثر سلباً بوجود أنشطة مراجعة داخلية غير ضرورية؛ قد تعكس أعمال مراجعة إضافية غير هامة نسبياً؛ فإن الفعالية ترتبط بنتائج عمل المراجعة الداخلية والتوصيات فى إطار تحقيق أهداف مقررته.

ويعتقد الباحث، أن درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة تقوم، فى الأساس، على أثر فعالية المراجعة الداخلية- وليس على أثر وجود المراجعة الداخلية ذاتها- على جودة التقرير المالى. وعلى حسب درجة فعالية المراجعة الداخلية تتحقق درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية. ومن المتوقع، أن تكون علاقة درجة الاعتماد بدرجة الفعالية علاقة غير خطية، يكون فيها معدل التغير بين درجة الاعتماد ودرجة الفعالية متنقاصاً، بحيث أنه كلما زادت درجة الفعالية بمقدار زادت درجة الاعتماد ولكن بمقدار أقل، وبما يتمشى مع نظرية المراجعة، كما يصوره الشكل التالى:-

شكل(٣) علاقة درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بدرجة فعالية المراجعة الداخلية



ومن الشكل، يتضح أنه من المتوقع تحقق درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية فى حالة بلوغ درجة فعالية المراجعة الداخلية مستو مقبول، قبله قد تكون درجة الاعتماد صفرية. وهذا يعنى أن مستوى الفعالية المعتدل قد يمثل الحد الأدنى لوجود قيمة موجبة لدرجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية. فتتوقف درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية على مستوى فعالية المراجعة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة (Mihret and

(Woldeyohannis 2008; Mihret and Yismaw 2007; Roth 2000). بحيث أنه كلما زادت درجة الفعالية كانت مبرراً لزيادة درجة الاعتماد على نتائج عمل المراجعة الداخلية بشأن بعض مهام برنامج المراجعة الخارجية. ومع زيادة مستوى الفعالية ليقترّب من الحد الأقصى قد تتحقق درجة اعتماد معتدلة، تمثل لمراقب الحسابات الحد الأقصى لدرجة (مستوى) الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية، تأكيداً للمسئولية القانونية وإعمالاً للشك المهني وبذل العناية المهنية الواجبة. ويعتقد الباحث، أن أعمال العناية المهنية تفرض على مراقب الحسابات، إن قرر الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية، أن يكون ذلك بشأن مناطق المراجعة ذات الخطر المنخفض (PCAOB 2005b).

حيث يمكن لمراقب الحسابات الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية بشأن مهام المراجعة البسيطة والمهيكلّة وغير المعقّدة. فيكون اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية أكثر احتمالاً بشأن مهام تقييم الرقابة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة، وأقل احتمالاً بشأن الاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات (Substantive Tests of Balances (Munro and Stewart 2011)). هذا ويمكن لمراقب الحسابات استخدام نتائج عمل المراجعة الداخلية فيما يتعلق بتأكيدات الإدارة Management Assertions المرتبطة بأرصدة القوائم المالية ذات الأهمية النسبية المنخفضة، والتي تقل فيها مخاطر التحريف، كالتأكيدات المرتبطة بالأرصدة النقدية والأصول المقدّمة والإضافات الرأسمالية.

كما يعتقد الباحث، أن اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية إنما يكون بشأن بعض إجراءات المراجعة غير الأساسية، خاصة تلك التي تتعلق بأدلة إضافية أو مساعدة أو عمليات مراجعة روتينية كالمراجعة الحسابية وحضور الجرد الفعلي لموجودات المنشأة والتي بحيازتها، ومتابعة سداد الدائنون وأوراق الدفع، وغيرها، مع قيام مراقب الحسابات بإجراء ما يلزم من اختبارات لبعض منها.

ويتحمل مراقب الحسابات مسؤولية تقرير المراجعة، ولا يقلل من هذه المسؤولية استخدامه لأعمال المراجعة الداخلية. كما يمكن لمراقب الحسابات الاستفادة من عمل المراجعة الداخلية في تعديل طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة الخارجية، شريطة فعالية المراجعة الداخلية (معيّار المراجعة المصري ٦١٠، فقرة ١٠).

وبناءً على ما سبق، يتضح أن فعالية المراجعة الداخلية أساس علاقة وتفاعل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي. وبقدر الفعالية تتحسن الروابط بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وتزيد فاعلية حوكمة الشركات (Mihret 2011, 67). وتعد فعالية المراجعة الداخلية، طبقاً لنماذج حوكمة الشركات، أحد دعائم جودة الحوكمة (Skousen High-Quality Corporate Governance (Skousen et al., 2005; Hermanson and Rittenberg 2003; Treadway Commission 1987).

ومن المفترض، أن يؤثر تقييم مراقب الحسابات لفعالية المراجعة الداخلية على حكمه بالاعتماد على عمل المراجعة الداخلية واستخدام نتائج أنشطة المراجعة الداخلية (معيّار المراجعة المصري

٦١٠، فقرة ١٢، SAS No.65; IAS No.610). وغالباً ما تؤدي فعالية المراجعة الداخلية إلى قيام مراقب الحسابات بإجراء تعديل في طبيعة وتوقيت عملية المراجعة (الخارجية) وتخفيض إجراءاتها معيار المراجعة المصري ٦١٠، فقرة ١٠).

ولقد كشف الفكر المحاسبي عن وجود ثلاث محددات رئيسية لفعالية المراجعة الداخلية، والتي تعد بمثابة محددات اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، وهي، تأهيل أفراد المراجعة الداخلية Competence (التأهيل العلمي والخبرة - الكفاءة المهنية)، والموضوعية، وجودة أداء أعمال المراجعة الداخلية (أنظر على سبيل المثال: Aldred et al., 2013; Bonner 2008; Gramling et al., 2004). ولقد استجابت المعايير المهنية لفكر المحاسبي حيث اشترطت لاستخدام مراقب الحسابات لعمل المراجعة الداخلية توافر شرطين هما كفاية تأهيل أفراد المراجعة الداخلية Sufficient Competency والموضوعية (Prawitt 2010, 5)، فضلاً عن ملائمة عمل (أنشطة) المراجعة الداخلية لحاجة مراقب الحسابات عند أداء عملية المراجعة (Gramling et al., 2004). فأجازت معايير المراجعة (الخارجية) لمراقب الحسابات الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية بمدى يتوقف على كفاءة المراجع الداخلي المهنية Competence وموضوعية المراجعة الداخلية ومناسبة عمل المراجعة الداخلية للمراجعة الخارجية (AICPA 1997, PCAOB 2007). حيث يسبق اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية ضرورة فهمه لأعمال المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة، وتحديد ماهية أعمال المراجعة الداخلية التي تلائم مراجعة القوائم المالية ومدى صلاحيته وإمكانية الاعتماد عليها.

ويستطيع مراقب الحسابات تحديد مدى ملائمة عمل المراجعة الداخلية للمراجعة الخارجية من خلال فحص أوراق عمل المراجعة الداخلية، خاصة تقارير المراجعة الداخلية، والتي يمكن من خلالها الحصول على معلومات تفصيلية عن مجال أنشطة المراجعة الداخلية. كما يستطيع تقييم فعالية المراجعة الداخلية من خلال التحقق من مدى مناسبة برامج وأعمال المراجعة الداخلية لأهدافها من ناحية، ولبرنامج المراجعة الخارجية من الناحية الأخرى. فضلاً عن التحقق من مدى سلامة وملائمة توثيق أوراق عمل المراجعة الداخلية وبما يدل على وجود وجدية الإشراف والفحص، ومدى تقديم مقترحات وتوصيات قابلة للتطبيق، ومدى اتساق تقارير المراجعة الداخلية مع نتائج أعمال المراجعة الداخلية، ومدى قبول وتفعيل إدارة العميل لنتائج وتوصيات المراجعة الداخلية. وجميعها تتعلق بجودة أداء أعمال المراجعة الداخلية. كما يمكن لمراقب الحسابات تقييم فعالية أعمال المراجعة الداخلية من خلال متابعة وفحص وتقييم واختبار أعمال المراجعة الداخلية، مثل فحص إجراءات رقابية معينة، واختبار بعض أرصدة الحسابات ومقارنة نتائجها مع نتائج المراجعة الداخلية، وغيرها.

وتقوم جودة أداء عمل المراجعة الداخلية على عنصرين الأول الدقة، وتشير إلى مدى تماثل نتائج المراجعة الداخلية مع ما يجب أن تكون عليه. والعنصر الثاني الثقة وتتوقف على كل من كمية وحدات المعرفة المستخدمة عند التقدير والحكم، ودرجة التناسق الداخلي بين وحداتها. فتتقن المراجع الداخلي في جودة تقديراته وأحكامه دالة لكمية المعلومات (الأدلة) المستخدمة في التقدير أو الحكم

بشرط التناسق والارتباط الإيجابي بين وحداتها (Mains 1990,33). ويرجع ضعف الثقة إلى مصدرين هما تحيز الثقة عند جمع وحدات المعرفة (أدلة الإثبات)، وتحيز الثقة عند تشغيلها. وتحيز الثقة نوعان، الأول هو المغالاة فى الثقة Overconfidence، والثانى وهو تذبذب الثقة Underconfidence. وتتأثر الدقة بالثقة حيث تزيد الدقة كلما انخفض تحيز الثقة. وإذا كانت جودة أداء عمل المراجعة الداخلية مرتبطة ضمناً بكفاية تأهيل أفراد المراجعة الداخلية، فإنها مرتبطة أيضاً بتحقيق الموضوعية، ذلك أن تحيز الثقة عند أداء عمل المراجعة الداخلية؛ وما يترتب عليه من انخفاض دقة عمل المراجعة الداخلية؛ مرتبط بعدم تحقق الموضوعية (باللاموضوعية) عند الأداء.

ويستطيع مراقب الحسابات تقييم كفاءة المراجعين الداخليين المهنية Assessing Competence من خلال عدد من المؤشرات منها، المستوى التعليمى والخبرة العملية للمراجعين الداخليين، ودورية التدريب والتعليم المستمر، ونسبة المراجعين الداخليين الحاصلين على شهادات مهنية متخصصة (مثل CIA, CPA)، ونسبة الحاصلين على دورات تدريبية متخصصة، وسياسات الأفراد بالمنشأة المتعلقة بتوظيف وترقية أفراد المراجعة الداخلية، وغيرها.

وإذا كان فى إمكانية مراقب الحسابات تقييم كفاية تأهيل أفراد المراجعة الداخلية، ومدى مناسبة عمل المراجعة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية، فإنه من الصعوبة تقييمه لموضوعية المراجعة الداخلية دون إدراك ماهيتها ومحدداتها فى إطار كلى. خاصة مع الاعتقاد، بأن محدد الموضوعية فى فعالية المراجعة الداخلية لم يلقى الاهتمام البحثى الكاف.

**فماهى طبيعة الموضوعية فى المراجعة الداخلية؟ وماهى محدداتها؟ ومدى تأثير هذه المحددات على تقدير مراقب الحسابات لفعالية المراجعة الداخلية ودرجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية عند أداء عملية المراجعة؟** وهى تساؤلات يحاول الباحث الإجابة عليها فى المبحث التالى.

**المبحث الثالث: موضوعية Objectivity المراجعة الداخلية - محدد اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية**

### ٣-١ مفهوم موضوعية المراجعة الداخلية

الموضوعية Objectivity كمفهوم هو تركيبية من عدة مفاهيم تشمل النزاهة Impartiality والأمانة Intellectual Honesty والتحرر من صراع المصالح Freedom from Conflicts of Interest. (Soltani 2009, 625). كما تعنى الموضوعية التجرد من الغرض، والبعد عن التحيز (قاموس المورد، ١٩٩٠). وقد جاء بدليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA, Code of Professional Conduct, Rule 102) أن موضوعية الفرد تعنى تحرره من صراع المصالح وألا يسىء تمثيل ما يعرفه من حقائق أو يكون تابعاً بتقديراته أو أحكامه لآخرين (Elder et al., 2010, 121). كما عرفت الهيئة العامة لسوق المال (الهيئة العامة للرقابة المالية حالياً) الموضوعية بأنها الاتصاف بالعدل وعدم التحامل أو التحيز أو التأثير على الآخرين أو تعارض المصالح (الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٧، قسم ١٠، فقرة ٤)

وتعد الموضوعية إحدى المقومات الأساسية للأخلاقيات المهنية (المعيار المصرى رقم (١) لرقابة الجودة ٢٠٠٨، ٧)، كما تعد إحدى قواعد آداب وسلوكيات مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة (الهيئة العامة لسوق المال ٢٠٠٧، قسم ١٠).

ويعتقد الباحث، أن موضوعية المراجعة الداخلية تقوم على نظرية Objectivism تؤكد على عنصرين هما:-

(أ) القابلية للتحقق من خلال الأدلة والحقائق عند التعامل مع خاصية أو ظاهرة ما بعيداً عن سيطرة الخبرة والحكم الشخصى. وتوفر القابلية للتحقق الثقة، وتبرر الممارسة أو التصرف. والقابلية للتحقق أساس الإجماع أو الاتفاق بشأن نتائج الحدث أو الظاهرة محل المراجعة، حيث ينخفض تباين Variance تقديرات وأحكام أفراد المراجعة الداخلية بشأن نتائج المهام محل المراجعة، فتتحقق الموضوعية. فالموضوعية على خلاف الشخصية، لا تعبر عن وجهة نظر شخصية، وإنما تقوم على أدلة وقرائن، ولذا تلقى الإجماع أو الاتفاق عليها من شخص لآخر. فعلى سبيل المثال، لو انصف عمل مراجع داخلى بالموضوعية، فإن ذلك يعنى أنه فى حال قيام آخرين بذات العمل لتوصلوا لذات النتائج أو لنتائج متشابهة. فتتحقق الموضوعية، بخلاف الشخصية، بالاتفاق أو بالإجماع الشخصى Inter-subjective.

(ب) غياب التحيز Freedom from Bias عند التقدير والحكم، وبما يعنى تحقق الحيادية Neutrality والعدالة Fairness. والتحيز الذى يؤدى إلى غياب الموضوعية هو التحيز الموجه Hot Bias برغبات وتفضيلات وميول المراجع الداخلى، والذى يختلف عن التحيز غير الموجه Cold Bias الناتج عن قصور كفاءة المراجع الداخلى المهنية (Mac Coun 1998, 6).

وبناءً على ذلك، فإنه يمكن قياس درجة موضوعية المراجعة الداخلية (م) بالمعادلة التالية:

$$\text{درجة الموضوعية (م)} = \text{درجة عدم التحيز (ز)} \times \text{مرجحة بدرجة القابلية للتحقق (ق)} \\ \text{وباستخدام قانون الاحتمالات، فإن:-} \\ \text{ح (م)} = \text{ح (ز)} \times \text{ح (ق)}$$

وإذا كان مفهوم القابلية للتحقق هو مفهوم نسبي، فإن غياب التحيز مفهوم مطلق. فعلى سبيل المثال، قد تكون بعض بيانات ومعلومات وتقارير ونتائج المراجعة الداخلية أقل قابلية للتحقق لكنها يجب ألا تكون متحيزة لكى تتصف بالموضوعية. بمعنى أنه يمكن مع الموضوعية قبول مستوى قابلية للتحقق منخفض، لكن لا يمكن قبول أى مستوى للتحيز. وهو ما يعنى أن وجود موضوعية المراجعة الداخلية يتطلب أن يكون احتمال التحيز صفرًا، لترتبط الموضوعية بدرجة القابلية للتحقق.<sup>١١</sup>

وبناءً على ذلك، يعتقد الباحث، أن وجود قيمة موجبة للتحيز يعنى غياب الموضوعية، فى حين تنخفض موضوعية المراجعة الداخلية كلما إبتعدت درجة القابلية للتحقق ح(ق) عن الحد الأقصى. وتتحقق إمكانية الاعتماد Reliability على نتائج المراجعة الداخلية بموضوعية المراجعة الداخلية، باعتبارها إحدى خصائصها الهامة (Elder et al., 2010, 177).

<sup>١١</sup> وبناءً على ذلك، يمكن؛ للباحث؛ تعريف مفهوم موضوعية المراجعة الداخلية بأنها اعتماد أفراد المراجعة الداخلية على الأدلة والقرائن بشأن الأحداث والمهام محل المراجعة دون التحيز عند الأداء أو التقرير بنتائج المراجعة للطرف أو الأطراف المعنية.

وقد ينظر لموضوعية المراجعة الداخلية أنها تتعلق بشخص المراجع الداخلي، فى حين يشير الاستقلال إلى الوضع التنظيمى للمراجعة الداخلية داخل منشأة عميل المراجعة. فتتحقق موضوعية المراجعة الداخلية باستقلال المراجعة الداخلية تنظيمياً عن الإدارة (التنفيذية)، وبغياى كل من مصالح ومساهمة المراجع الداخلى فى المهام والأعمال محل المراجعة (Gray and Hunton 2011,32). ويعتقد الباحث، أن الموضوعية ناتج الاستقلال، وأن الاستقلال يسبق الموضوعية ويعد أحد عناصرها.<sup>١٢</sup>

وتعد الموضوعية محدد قدرة المراجع الداخلى على أداء دور مؤثر فى تحقيق جودة التقرير المالى للمنشأة. فبالموضوعية يرتفع احتمال توصل المراجع الداخلى لأدلة كافية ومناسبة بشأن سلامة التقرير المالى من التحريفات خاصة الناتجة عن إدارة الأرباح Earnings Management (Prawitt et al., 2009, 1261) ، وينخفض احتمال توجيه عمل المراجعة الداخلية بعيداً عن مناطق التحريفات فى التقرير المالى (Prawitt et al., 2009, 1261).

وتعد موضوعية المراجعة الداخلية محدد فعالية هام يسهم فى تحديد المستوى المناسب لاعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية (AS No.5, PCAOB 2007; AU322, AICPA 1991; SAS No. 65, AICPA 1997). كما تعد موضوعية المراجعة الداخلية جزءاً هاماً من موضوعية عميل المراجعة الكلية، التى تحكم إعداده للقوائم المالية السنوية محل المراجعة. ويسبق تقييم مراقب الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية تقييمه لعناصر موضوعية عميل المراجعة الأخرى ذات الصلة بالتقرير المالى، مثل موضوعية لجنة المراجعة، وموضوعية الإدارة المالية، وغيرها.<sup>١٣</sup>

### ٣-٢ محددات موضوعية المراجعة الداخلية

لقد تطلبت معايير المراجعة (الخارجية) (مثل SAS No. 65، PCAOB 2007، AS No.5) تقييم مراقب الحسابات لمدى تحقق موضوعية المراجعة الداخلية لتقدير إمكانية الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية. ولقد تناولت هذه المعايير بعض محددات الموضوعية دون البعض الآخر. فعلى سبيل المثال، تطلب معيار المراجعة المصرى رقم ٦١٠ (فقرة ١٣(أ)) من مراقب الحسابات ضرورة اعتبار موقع أنشطة المراجعة الداخلية فى الهيكل التنظيمى لمنشأة

<sup>١٢</sup> يعتقد البعض بصعوبة الفصل بين الموضوعية والاستقلال، لدرجة دفعت البعض للخلط بينهما. فعلى سبيل المثال، عرف (Taylor and Glezen 57) الاستقلال بأنه القدرة على التصرف بأمانة وموضوعية. كما يفضل البعض الجمع بينهما لتجنب صعوبة الفصل بينهما، مثل ما جاء بإرشادات الأخلاق المهنية الصادرة عن مجلس معايير الأخلاق الدولى International Ethics Standards Board for Accountants(IESB) التى تناولت كل من الموضوعية والاستقلال فى قاعدة واحدة، تطلبت من خلالها أن يكون المراجع مباشراً وأميناً فى أداء العمل المهني، وأن يكون عادلاً ولا يسمح بمعاملة أو التحيز أو التأثر بأخرين بما ينتهك الموضوعية، وأن يحافظ على إتجاه غير متحيز، وأن يظهر أنه متحرر من أى مصالح يكون لها أثر فعلى على أمانته وموضوعيته واستقلاله. كما جمع تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكى (IIA 1999) للمراجعة الداخلية بين الموضوعية والاستقلال، حيث عرف المراجعة الداخلية كما يلى "Internal Auditing is an Independent Objective ...Activity...".

<sup>١٣</sup> لقد تم التأكيد على أهمية اعتبار مراقب الحسابات لعناصر موضوعية عميل المراجعة عند تقييم موضوعية المراجعة الداخلية منذ ثمانينات القرن الماضى. وتكشف العبارة التالية، على سبيل المثال، عن ذلك:-

"External Auditors will not React to Internal Auditor Objectivity Unless They Explicitly Consider Other Potential Objectivity Levels" ( Margheim 1986, 203).



العميل (الوضع التنظيمي) وتأثيره على موضوعيتها عند تقييمه لعمل المراجعة الداخلية. وقد أقر المعيار المصري بارتفاع الموضوعية (الحالة المثالية) عند غياب تدخل الإدارة بفرض قيود أو محاذير على أعمال ومهام المراجعة الداخلية، وعدم قيام المراجعة الداخلية بأداء أية أعمال تنفيذية، وعند رفع تقارير المراجعة الداخلية لأعلى مستوى إداري، وتوافر حرية اتصال المراجع الداخلي بمراقب الحسابات. كما تطلب معيار المراجعة الدولي رقم ٦١٠ (ISA 610, 2008)، الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتحقق الدولي (IAASB)، من مراقب الحسابات تقييم موضوعية المراجعة الداخلية من خلال تقدير درجة احتمال وجود مصالح للمراجع الداخلي تحول دون موضوعيته بشأن المناطق محل المراجعة، والمستوى الذي يتلقى تقارير المراجعة الداخلية. كما تناول المعيار (AU (1991, AICPA 322, بعض العوامل والتي يجب على مراقب الحسابات اعتبارها عند تقدير الموضوعية Objectivity، شملت تبعية وظيفة المراجعة الداخلية تنظيمياً، ومدى تدخلها في أعمال تنفيذية خاضعة للمراجعة الداخلية. كما حدد معيار المراجعة (SAS No. 65, AICPA 1997) محددتين لتقييم موضوعية المراجعة الداخلية هما:-

(أ) الجانب التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية (الموضوعية التنظيمية)، والذي يكشف عن تبعية وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي، وبما يكشف عن مسار تقارير المراجعة الداخلية بالمنشأة، وإمكانية اتصال مدير المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة أو بمجلس الإدارة وأطراف الحوكمة الأخرى. ومن المتوقع، انخفاض موضوعية المراجعة الداخلية عندما ترفع تقارير المراجعة الداخلية للإدارة للتنفيذية مقارنة بحالة رفعها للجنة المراجعة أو للإدارة العليا ممثلة في مجلس إدارتها. وتعد علاقة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة أحد دعائم جودة حوكمة الشركات (Maletta 1993; Messier and Schneider 1988).

(ب) السياسات الحاكمة لوظيفة المراجعة الداخلية والتي تختص بإقرار وضمان موضوعية المراجعين الداخليين فيما يتعلق بطبيعة ومناطق المراجعة (موضوعية الأداء)، فتشمل كيفية تحديد نطاق الاختبارات والفحص (نطاق المراجعة الداخلية)، وكيفية تحديد إجراءات المراجعة الداخلية، وكيفية إعداد التقارير، وماهية إجراءات متابعتها. ومن المتوقع، أن ضمان تحقق الموضوعية يتطلب ألا يكون نطاق المراجعة الداخلية محكوماً بشروط أو قيود، فضلاً عن عدم وجود مصالح تحول دون موضوعية المراجعة الداخلية، كحالة قيام مراجع داخلي بمراجعة أعمال يقوم بأدائها أحد أقاربه، أو سبق له أو لأحد أقاربه القيام بها، أو من المتوقع أن يتولى هو أو أحد أقاربه أدائها قريباً، أو غير ذلك.

وهذا يعني أن تقييم مراقب الحسابات لمستوى موضوعية المراجعة الداخلية Assessing Objectivity، طبقاً للمعيار السابق (SAS No. 65)، يتم من خلال الحصول على معلومات حالية وماضية بشأن موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي لمنشأة عميل المراجعة، وطبيعة السياسات التي تتبعها المنشأة لضمان والحفاظ على الموضوعية.

ويعتقد الباحث، أن هناك حاجة للوقوف على محددات الموضوعية في إطار كلى واضح، يتناول محددات الموضوعية وعلاقتها، بما فيها تلك المحددات التي لم تلقى عناية الفكر المحاسبى واهتمام المعايير المهنية عند تقييم مستوى (درجة) اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة عميل المراجعة.

ويقترح الباحث، إمكانية تقسيم محددات موضوعية المراجعة الداخلية، ارتباطاً بمراحل تحقق الموضوعية، إلى ثلاث مجموعات، هي كما يلي:-

**المجموعة الأولى: موضوعية أفراد المراجعة الداخلية**

**المجموعة الثانية: موضوعية الأداء**

**المجموعة الثالثة: موضوعية التقرير**

**أولاً: موضوعية أفراد المراجعة الداخلية**

تتعلق موضوعية أفراد المراجعة الداخلية بموضوعية الشخص أو الجهة المنوط بها أداء المراجعة الداخلية، وتشمل محددات موضوعية أفراد المراجعة الداخلية ما يلي:-

**(أ) الجهة المنوط بها أداء (مصدر) المراجعة الداخلية**

يعتقد الباحث، أن استقلال المراجع الداخلى أساس الموضوعية. الأمر الذى قد يدفع بالاعتقاد بأن قيام مصدر خارجى بالمراجعة الداخلية (بشكل كلى أو جزئى أو بالمشاركة) يدعم موضوعية المراجعة الداخلية. فتتصف أنشطة المراجعة الداخلية التى يتم الحصول عليها من خارج المنشأة Outsourcing بأنها أعلى موضوعية من تلك التى يتم الحصول عليها من داخل المنشأة In-House لأسباب منها أرجحية تعرض موظفى المراجعة الداخلية بالمنشأة لضغوط الإدارة من أجل تحقيق أهدافها فى إطار من روابط ومصالح مشتركة (مباشرة أو غير مباشرة) (Ahlawat and Lowe 2006; Gramling and Vandervelde 2003; James 2004).

ومن المتوقع، أن يؤثر قيام جهة خارجية بالمراجعة الداخلية لمنشأة عميل المراجعة إيجابياً على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية (مبارك ٢٠١٢، Desai et al., 2008).

**(ب) الجهة القائمة باختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة**

من المتوقع، أن قيام جهة أو شخص بخلاف مدير المراجعة الداخلية ودون إشراف لجنة المراجعة باختيار أو تشكيل فرق المراجعة الداخلية يهدد موضوعية المراجعة الداخلية. فضلاً عن ما قد يحمله ذلك من تهديد لجودة الاختيار والتشكيل. حيث يعتبر مدير المراجعة الداخلية، وتحت إشراف لجنة المراجعة، الشخص الأكثر قدرة على اختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية. كما يهدد تدخل الإدارة التنفيذية فى اختيار أو تشكيل فرق المراجعة الداخلية موضوعية أفراد المراجعة الداخلية. ومن المتوقع أن يؤثر ذلك سلباً على إمكانية اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية فى عملية المراجعة (الخارجية).

### (ج) أساس اختيار فريق المراجعة الداخلية

يعتقد الباحث، أن قيام عملية اختيار فريق المراجعة الداخلية على أساس الكفاءة المهنية من شأنه أن يدعم موضوعية المراجعة الداخلية. حيث من المتوقع، إن ضعف كفاءة أفراد المراجعة الداخلية قد يحمل تهديداً لموضوعيتهم. حيث قد يسمح هذا الضعف لجهة أو لشخص بالتأثير على فكر أو أداء أفراد المراجعة الداخلية.

وتقوم الكفاءة المهنية على عنصرين، الأول معرفة مهنية كافية ومناسبة تضمن فهم المراجع الداخلي لطبيعة وهدف عمل المراجعة الداخلية، والثاني قدرة مهنية عالية تضمن توافر المهارات المهنية اللازمة لعمل المراجعة الداخلية. ومن المتوقع، أن دعم اختيار أعضاء فريق المراجعة على أساس الكفاءة المهنية لموضوعية المراجعة الداخلية يزيد من احتمال اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية في عملية المراجعة، وما يصاحب ذلك من تعديل لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة (الخارجية) خاصة الإضافية.

### (د) درجة تدخل المراجعة الداخلية في تصميم أو تفعيل المهام محل المراجعة

إن أحد التهديدات المحتملة لموضوعية المراجعة الداخلية هو اشتراكها أو مساهمتها في تصميم أو تطوير إجراءات رقابية أو تشغيلية أو تفعيل أجزاء من النظام المحاسبي أو الرقابي أو غيرها. حيث يحمل مراجعة عمليات أو حسابات (مناطق مراجعة) سبق المساهمة في تصميم نظام الرقابة عليها أو تطوير إجراءات تشغيلية بشأنها أو أداء بعض أو كل أجزاء تهديداً لموضوعية المراجعة الداخلية، نظراً لما قد يحمله ذلك من احتمال وجود تعارض (صراع) في المصالح (Messier and Schneider 1988). فمن غير المتوقع، موضوعية المراجع الداخلي عند مراجعته أو تقييمه لمهام سبق له المساهمة في تصميمها أو إعدادها أو تشغيلها (Gray and Hunton 2011,32).

ولقد حذر كل من دليل السلوك المهني لمعهد المراجعين الداخليين، ومكتب المحاسبة العام الأمريكي General Accounting Office، ومعايير المعهد القانوني للمالية العامة والمحاسبة Chartered Institute of Public Finance and Accountancy Standards بشكل واضح وصريح من تبعات هذا التعارض (Gray and Hunton 2011,8). الأمر الذي يوجب ضرورة الفصل ما بين مساهمة المراجعة الداخلية في تصميم النظام الرقابي والمحاسبي أو أداء بعض إجراءاته، ومراجعته وتقييمه. ومن المتوقع، أن يُضعف تدخل المراجعة الداخلية في تصميم أو تفعيل المهام محل المراجعة من موضوعيتها، فيؤثر سلباً على درجة أو إمكانية اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية.

### (هـ) سبق تقديم استشارات بشأن المهام محل المراجعة

من منطلق عدم جواز جمع المراجع الداخلي ما بين تقديم خدمات استشارية بشأن مهام معينة ومراجعة أو تقييم هذه المهام، لضمان الحياد وعدم التحيز، وبالتالي تحقيقاً للموضوعية. يعتقد الباحث، أن قيام المراجعة الداخلية بمراجعة مهام سبق تقديم خدمات استشارية لها من شأنه أن يجعل

موضوعية المراجعة الداخلية محل اعتبار وتساؤل (Ahlawat and Lowe 2004)، وقد يؤثر سلباً على إدراك مراقب الحسابات لتحقيقها (Brody and Lowe 2000, Plumlee 1985). ولقد أكد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي على أن أداء المراجعة الداخلية للنشاط الاستشاري لا يجب أن يضعف موضوعية المراجعة الداخلية (IIA 2010, C1-1130; C2-1130). وهو تأكيد قد يحمل إشارة أن قيام المراجع الداخلي بمراجعة مهام سبق له أن قدم بشأنها استشارات قد يضعف موضوعيته، ويضعف إمكانية اعتماد مراقب الحسابات على نتائج أعماله.

#### (و) درجة ارتباط أفراد المراجعة الداخلية بالمهام محل المراجعة

من المتوقع، أن أداء المراجع الداخلي لمهام مراجعة تربطه بها علاقة عمل (سابقة أو حالية أو مستقبلية، كأن يكون قد سبق له أدائها في الماضي، أو سيكلف بأدائها مستقبلاً) أو صلة قرابة يحدد موضوعية المراجعة الداخلية، ويؤثر سلباً على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية. ويعتقد الباحث، أن على مراقب الحسابات - عند تقييمه لموضوعية المراجعة الداخلية - مطالبة إدارة منشأة العميل بالكشف عن طبيعة وماهية الأعمال السابقة للقائمين بالمراجعة الداخلية، وطبيعة وماهية الأعمال المرشحون لأدائها. فضلاً عن الاستفسار عن القائمين بالأعمال محل المراجعة ومدى صلتهم بالقائمين بمراجعتها. ومن المتوقع، أن تضعف معرفة مراقب الحسابات بوجود علاقة عمل، تربط القائمين بالمراجعة الداخلية بالمهام محل المراجعة، أو صلة قرابة تجمع ما بين القائمين بالمراجعة الداخلية لمهام معينة والمسؤولين عن هذه المهام من إمكانية استخدامه لنتائج أنشطة المراجعة الداخلية خلال أداء عملية المراجعة (الخارجية).

#### ثانياً: موضوعية أداء المراجعة الداخلية

ترتبط موضوعية أداء المراجعة الداخلية بكيفية تحديد مدى ونطاق وتوقيت الاختبارات والفحص بالنسبة لأعمال المراجعة الداخلية، بما تشمله من إجراءات مراجعة، وما تفرضه من تكلفة. وتتعلق محددات هذه المجموعة بالموضوعية عند أداء المراجعة الداخلية، وتشمل المحددات التالية:-

#### (أ) مدى كفاية موازنة المراجعة الداخلية (المالية)

إن دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية يعد أحد العوامل المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية (Mihret and Yismaw 2007). حيث من المتوقع أن يؤثر دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية إيجابياً على تحسين جودة الأداء (عيسى ٢٠٠٨). وأحد سبل الدعم الأساسية هو تخصيص واعتماد موازنة مالية كافية للمراجعة الداخلية - خاصة ما يتعلق بالمراجعة المالية - تضمن فاعلية الأداء، وتقوم على توافر موارد بشرية تمتلك المهارات والخبرات اللازمة (CIIA 2013). ومن المتوقع، أن كفاية موازنة المراجعة الداخلية تعد أحد المحددات الرئيسية لموضوعية أداء المراجعة الداخلية. ومن المتوقع، أيضاً، التأثير السلبي لتدخل المدير المالي في إعداد أو مراجعة أو إقرار موازنة المراجعة الداخلية على موضوعية أداء المراجعة الداخلية (Ebaid 2011).

ومن غير المتوقع، أن يعتمد مراقب الحسابات على عمل مراجعة داخلية تعاني من عدم كفاية مواردها المالية.

### (ب) مدى أو درجة تقييد نطاق المراجعة الداخلية (المالية)

يعنى تقييد نطاق المراجعة الداخلية- بوضع قيوداً أو قيوداً أو حدوداً على عملية المراجعة- منع أو إعاقة المراجع الداخلى من أداء أحد أو بعض إجراءات المراجعة الداخلية، وبما يؤثر سلباً على درجة أو مدى كفاية وملائمة أدلة الأثبات اللازمة لتكوين رأياً بشأن المهام محل المراجعة. وزيادة درجة تقييد نطاق المراجعة تحول دون قيام المراجعة الداخلية بعملها. ويعتقد الباحث، أن تقييد نطاق عمل المراجعة الداخلية يهدد موضوعية الأداء ويخفض من إمكانية اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة العميل.

### (ج) درجة اعتماد المراجعة الداخلية على أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين

يهدد اشتراك أفراد الإدارة التنفيذية فى أعمال المراجعة الداخلية موضوعية المراجعة الداخلية، باعتبار أن وظيفة التنفيذ ووظيفة المراجعة وظيفتان متعارضتان لا يجب لجهة أو لشخص الجمع بينهما، وهو ما يعد من أساسيات الرقابة الداخلية. وبالتالي، فمن المتوقع أن استعانة المراجعة الداخلية بأحد أو بعض أفراد الإدارة التنفيذية، وبغض النظر عن مبرر أو مبررات ذلك، من شأنه أن يضعف موضوعية المراجعة الداخلية، ويخفض من إمكانية اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند أداء عملية المراجعة (الخارجية).

### ثالثاً: موضوعية تقرير المراجعة الداخلية

تختص هذه المجموعة بالموضوعية عند كتابة وتوصيل تقارير المراجعة الداخلية، وبموضوعية متابعة وتفعيل التوصيات والمقترحات. وتشمل هذه المجموعة المحددات التالية:-

#### (أ) مدى شفافية (نوعية ومحتوى) تقارير المراجعة الداخلية.

من المتوقع، أن تسهم موضوعية المراجعة الداخلية فى تحقيق شفافية منشأة عميل المراجعة من خلال إعداد تقارير مراجعة داخلية تتصف باكتمال الإفصاح عن نتائج مراقبة تصرفات الإدارة خاصة ما يتعلق بفرص إدارة التقرير المالى (Prawitt et al., 2009, 1258). فأحد محددات موضوعية المراجعة الداخلية هو شفافية تقاريرها بما يضمن توفير رؤية واضحة لحالة المراجعة الداخلية ونتائجها من خلال إشارات معلومات قابلة للتفسير المباشر، يرتفع معها احتمال إدراكها بشكل متمثل من قبل مستخدميها، وعلى رأسهم مراقب الحسابات (Walther 2004, 200;3). كما قد تعد كفاية وسلامة توصيات المراجعة الداخلية أحد عناصر شفافية تقاريرها، بما قد يجعل من دراسة مراقب الحسابات لها أحد مؤشرات الحكم على موضوعية المراجعة الداخلية (السقا، ١٩٩٧، ١٩٢).

وتعد تقارير المراجعة الداخلية وسيلة تحقيق شفافية المراجعة الداخلية، فالشفافية توجه Drives التقارير، والتقارير تحقق Enables الشفافية. ومن المتوقع، زيادة درجة أو مدى اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بتحقيق شفافية تقارير المراجعة الداخلية.

### (ب) المستوى التنظيمي الذي يتلقى تقارير المراجعة الداخلية بالمنشأة.

يتطلب إدراك مراقب الحسابات لتبعية المراجعة الداخلية تنظيمياً داخل منشأة عميل المراجعة معرفة موقعها في الهيكل التنظيمي للمنشأة ومدى تأثير ذلك على موضوعيتها (معيان المراجعة المصري ٦١٠، فقرة ١١٣). حيث يؤثر موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي على موضوعيتها. ويتمثل الوضع الأمثل في ارتباط المراجعة الداخلية بأعلى مستوى إداري بمنشأة العميل (معيان المراجعة المصري ٦١٠).

ولقد تطلبت المعايير المهنية ضرورة اعتبار مراقب الحسابات للجهة أو الجهات التي توجه إليها تقارير المراجعة الداخلية عند تقييم موضوعية المراجعة الداخلية (IAS No.610; SAS No.65). ويعتمد أساس توجيه تقارير المراجعة الداخلية- بما يحقق الموضوعية- على ضرورة أن ترفع التقارير إلى الجهة التي تسمح للمراجعة الداخلية بتحقيق مهامها وإنجاز مسؤولياتها (IIA 2008). وقد ترفع تقارير المراجعة الداخلية إلى بعض لجان مجلس الإدارة، وعندها يجب مراعاة درجة مناسبة هذه اللجان، ومراعاة اختلاف طبيعة التقارير باختلاف الجهة التي تتسلمها (CIIA 2013).

ومن المتوقع، أن تعاني العديد من منشآت الأعمال من ضعف موضوعية المراجعة الداخلية عندما ترفع تقارير المراجعة الداخلية إلى الإدارة التنفيذية داخل منشأة العميل (Burnaby et al., 2006). ومن المتوقع، أيضاً، تحسن موضوعية المراجعة الداخلية عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة المراجعة بالمنشأة شريطة جودة تشكيلها وفاعلية أداءها، وتأثيرها الإيجابي على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية (Akoy and Bozkus 2012; Munro and Stewart 2011).

### (ج) إمكانية اتصال المراجع الداخلي بأطراف الحوكمة الأخرى

تعمل حرية اتصال مدير المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة المختلفة داخل أو خارج المنشأة على تدعيم موضوعية المراجعة الداخلية، بما قد يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية. ويجب على مراقب الحسابات، عند تقييمه للمراجعة الداخلية، دراسة أية قيود أو محاذير تفرضها إدارة منشأة العميل على أعمال المراجعة الداخلية، وعلى حرية اتصال المراجع الداخلي بأطراف الحوكمة بالمنشأة، خاصة مراقب الحسابات (معيان المراجعة المصري ٦١٠). ومن المتوقع، تأثر حياد المراجع الداخلي بأية قيود توضع على حرية اتصاله بأطراف الحوكمة من داخل المنشأة ك لجنة المراجعة ومجلس الإدارة أو من خارجها كمراقب الحسابات (IAS No. 610). كما قد يؤثر التفاعل الجيد للمراجعة الداخلية مع باقي أطراف حوكمة الشركات إيجابياً على جودة حوكمة الشركات (عيسى ٢٠٠٨).

وقد تعاني بيئة الأعمال المصرية من ضعف علاقة المراجع الداخلي كطرف حوكمة بأطراف الحوكمة الأخرى (Ebaid 2011)، وبما قد يؤثر سلباً على درجة أو مدى تقييم مراقب الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية.

وتمثل موضوعية تقرير المراجعة الداخلية مخرج موضوعية المراجعة الداخلية، والذي يعتمد على موضوعية أفراد المراجعة الداخلية ويقوم على موضوعية أداء المراجعة الداخلية. ويعتقد الباحث، أن توافر موضوعية المراجعة الداخلية يقوم على توافر محددات الموضوعية بمجموعاتها الثلاثة ويتسلسل ترتيبها المنطقي، كما يصوره الشكل التالي:

شكل (٤) محددات موضوعية المراجعة الداخلية

<ul style="list-style-type: none"> <li>- الشخص أو الجهة (المصدر) المنوط به أداء المراجعة الداخلية.</li> <li>- الجهة القائمة باختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية بالمنشأة.</li> <li>- أساس اختيار فريق المراجعة الداخلية.</li> <li>- مدى المساهمة في إعداد أو تصميم أو تشغيل المهام والأعمال محل المراجعة.</li> <li>- مدى المساهمة الاستشارية بشأن المهام والأعمال محل المراجعة.</li> <li>- درجة ارتباط أفراد المراجعة الداخلية بالمهام محل المراجعة.</li> </ul>	موضوعية أفراد المراجعة الداخلية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- مدى كفاية موازنة المراجعة الداخلية (المالية).</li> <li>- مدى حدود أو درجة تقييد نطاق المراجعة الداخلية (المالية).</li> <li>- درجة اعتماد المراجعة الداخلية على أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين.</li> </ul>	موضوعية الأداء
<ul style="list-style-type: none"> <li>- درجة أو مدى شفافية تقارير المراجعة الداخلية.</li> <li>- المستوى التنظيمي الذي يتلقى تقارير المراجعة الداخلية.</li> <li>- إمكانية الاتصال بأطراف الحوكمة ( الداخلية والخارجية).</li> </ul>	موضوعية التقرير
موضوعية المراجعة الداخلية	

وبناءً على ما سبق، يعتقد الباحث أن موضوعية المراجعة الداخلية تتحدد بثلاثة مكونات تشكل معاً ما يمكن تسميته بمثلث الموضوعية Internal Audit Objectivity Triangle. بمعنى أنه يمكن النظر إلى موضوعية المراجعة الداخلية كمثلث من ثلاثة أضلاع لا يكتمل إلا بهما معاً، قاعدته هي موضوعية أفرادها، وجناحيه (ضلعيه) هما موضوعية الأداء وموضوعية التقرير، كما بالشكل التالي:-

شكل (٥) موضوعية المراجعة الداخلية



٣-٣ مقياس مركب مقترح لموضوعية المراجعة الداخلية

يعتقد الباحث، بإمكانية قياس مستوى موضوعية المراجعة الداخلية Overall Objectivity Measure من خلال قياس وإدخال محددات كل مجموعة من مجموعات الموضوعية الثلاثة (موضوعية أفراد المراجعة الداخلية، وموضوعية الأداء، وموضوعية التقرير) داخل مقياس (متغير) مركب Composite Variable للموضوعية. فللموضوعية محددات، تعمل معاً كمؤشرات لتحقيق الموضوعية فتؤثر على فعالية وجودة المراجعة الداخلية.

وتحت افتراض أن الحد الأقصى لموضوعية المراجعة الداخلية هو ١٠٠%، فمن المقترح، أن يتم تخصيص أوزان متساوية لكل مجموعة من المجموعات الثلاثة لموضوعية المراجعة الداخلية. فيخصص لكل مجموعة منها جزء متساو يمثل الوزن النسبي لها وهو ٣/١. وعلى ذلك فمن المقترح أن تكون درجة المقياس الكلي لموضوعية المراجعة الداخلية في مدى احتمالي متصل يقع بين الصفر - ١٠٠%، وتظهر درجة المقياس الأعلى، موضوعية أعلى للمراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة.

ومن المقترح التعامل مع درجة توافر كل محدد موضوعية، بكل مجموعة من مجموعات الموضوعية الثلاث، كدرجة احتمالية حدها الأدنى صفر وحدها الأقصى ١٠٠% (واحد صحيح- نقطة واحدة). ومن المقترح، أيضاً، قياس موضوعية محددات كل مجموعة من المجموعات الثلاثة كل على حدة، مع مراعاة علاقات التفاعل المحتملة بين محددات كل مجموعة، إعمالاً لنظرية الاعتقاد من الدرجة الثانية Second-Order Belief Attribution Theory. حيث من المعتقد تأثر درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بمدى توافر محددات الموضوعية ومدى تفاعل هذه المحددات. فعلى سبيل المثال، قد يعتقد مراقب الحسابات بإمكانية زيادة درجة اعتماده على عمل المراجعة الداخلية، في حالة قيام جهة مستقلة بعمل المراجعة الداخلية، للاعتقاد بأن هذه الجهة لن تسمح لأن يكون للمراجعة الداخلية دوراً في تقديم استشارات أو أداء أعمال تنفيذية، أو علاقات مصالح مع الإدارة التنفيذية. كما قد يعتقد مراقب الحسابات - عندما ترفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة- بضرورة تخفيض درجة اعتماده على عمل المراجعة الداخلية مع زيادة درجة مساهمة المراجعة الداخلية في الأعمال التنفيذية محل المراجعة (Gray and Hunton 2011, 2). كما قد يختلف مستوى اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بين حالة رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة (ذات الفعالية) وحالة رفعها للمدير التنفيذي باختلاف درجة مساهمة المراجعة الداخلية في تصميم النظم أو تشغيل الإجراءات. حيث من المتوقع أن ينخفض اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عندما ترفع التقارير للمدير التنفيذي (وليس للجنة المراجعة)، ويكون للمراجعة الداخلية دوراً بارزاً في تصميم أو تشغيل النظم بالمنشأة محل المراجعة.

ومن المتوقع وجود علاقات متداخلة بين محددات الموضوعية بالمجموعة الأولى فيما بينها، ومحددات الموضوعية بالمجموعة الثالثة فيما بينها. في حين من غير المتوقع وجود علاقات متداخلة بين محددات المجموعة الثانية تحت افتراض استقلالها.

ونظراً لأن تحقق موضوعية المراجعة الداخلية يقوم على تحقق موضوعية مجموعاتها الثلاثة، بحيث إذا فقدت موضوعية واحدة منها فقدت الموضوعية كلها؛ وهو ما يتسق مع افتراض استقلال مجموعات موضوعية المراجعة الداخلية الثلاثة (وهي موضوعية أفراد المراجعة الداخلية، وموضوعية الأداء، وموضوعية التقرير)؛ فمن المقترح أن يكون النموذج الاحتمالي لتقدير درجات



الموضوعية الفرعية (لمجموعات الموضوعية الثلاثة) ودرجة الموضوعية الكلية للمراجعة الداخلية،  
كما يلي:-

$$P(O_{Gi1}) = P(O_{G11})w_1 + P(O_{G21})w_1 + P(O_{G31})w_1 + P(O_{G41})w_1 + P(O_{G51})w_1 + P(O_{G61})w_1 - (P(O_{G11})w_1 \times P(O_{G21}))w_1 - (P(O_{G11})w_1 \times P(O_{G31})w_1) - (P(O_{G11})w_1 \times P(O_{G41})w_1) - (P(O_{G11})w_1 \times P(O_{G51})w_1) - (P(O_{G11})w_1 \times P(O_{G61})w_1) - (P(O_{G21})w_1 \times P(O_{G31})w_1) - (P(O_{G21})w_1 \times P(O_{G41})w_1) - (P(O_{G21})w_1 \times P(O_{G51})w_1) - (P(O_{G21})w_1 \times P(O_{G61})w_1) - (P(O_{G31})w_1 \times P(O_{G41})w_1) - (P(O_{G31})w_1 \times P(O_{G51})w_1) - (P(O_{G31})w_1 \times P(O_{G61})w_1) - (P(O_{G41})w_1 \times P(O_{G51})w_1) - (P(O_{G41})w_1 \times P(O_{G61})w_1) - (P(O_{G51})w_1 \times P(O_{G61})w_1) + (P(O_{G11})w_1 \times P(O_{G21})w_1 \times P(O_{G31})w_1 \times P(O_{G41})w_1 \times P(O_{G51})w_1 \times P(O_{G61})w_1).$$

$$P(O_{Gi2}) = P(O_{G12})w_2 + P(O_{G22})w_2 + P(O_{G32})w_2.$$

$$P(O_{Gi3}) = P(O_{G13})w_3 + P(O_{G23})w_3 + P(O_{G33})w_3 - (P(O_{G13})w_3 \times P(O_{G23})w_3) - (P(O_{G13})w_3 \times P(O_{G33})w_3) - (P(O_{G23})w_3 \times P(O_{G33})w_3) + (P(O_{G13})w_3 \times P(O_{G23})w_3 \times P(O_{G33})w_3).$$

$$P(O_{O_{Gin}}) = P(O_{Gi1} \text{ and } O_{Gi2} \text{ and } O_{Gi3}) \\ = P(O_{Gi1}) \times P(O_{Gi2}) \times P(O_{Gi3})$$

**حيث أن:-**

P: الاحتمال.

O: الموضوعية.

G<sub>in</sub>: محددات (i) الموضوعية (G) بالمجموعة (n). حيث، n= 1,2,3.

w: الوزن النسبي لكل محدد داخل مجموعة الموضوعية. حيث، w<sub>1</sub>= 1/6, w<sub>2</sub>= 1/3, w<sub>3</sub>= 1/3.

P(O<sub>Gi1</sub>): درجة موضوعية أفراد المراجعة الداخلية المقدرة (الاحتمالية)، حيث:-

G<sub>1</sub>: تشبير (ترمز) للشخص أو الجهة (المصدر) المنوط به أداء المراجعة الداخلية.

G<sub>2</sub>: الجهة القائمة باختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية بالمنشأة.

G<sub>3</sub>: الاختيار الموضوعي لفريق المراجعة القائم على الكفاءة المهنية.

G<sub>4</sub>: مدى المساهمة في إعداد أو تصميم أو تشغيل المهام والأعمال محل المراجعة.

G<sub>5</sub>: مدى المساهمة الاستثنائية بشأن المهام والأعمال محل المراجعة.

G<sub>6</sub>: درجة الارتباط بمصالح (سابقة، أو حالية أو مستقبلية) بشأن المناطق محل المراجعة.

P(O<sub>Gi2</sub>): درجة موضوعية أداء المراجعة الداخلية، حيث:-

G<sub>1</sub>: مدى كفاية موازنة المراجعة الداخلية (المالية).

G<sub>2</sub>: مدى حدود أو درجة تقييد نطاق المراجعة الداخلية (المالية).

G<sub>3</sub>: درجة اعتماد المراجعة الداخلية على أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين

P(O<sub>Gi3</sub>): درجة موضوعية التقرير، وتشمل المحددات التالية:-

G<sub>1</sub>: درجة أو مدى شفافية تقارير المراجعة الداخلية.

G<sub>2</sub>: المستوى التنظيمي الذي يتلقى تقارير المراجعة الداخلية.

G<sub>3</sub>: إمكانية الاتصال بأطراف الحوكمة (الداخلية والخارجية).

P(O<sub>O<sub>Gin</sub></sub>): درجة موضوعية المراجعة الداخلية الكلية المقدرة (الاحتمالية).

وتتوقف درجة أو مستوى موضوعية المراجعة الداخلية، طبقاً للنموذج السابق، على مدى توافر محددات الموضوعية بمجموعات الموضوعية الثلاثة من ناحية، وعلى درجة تفاعل هذه المحددات داخل كل مجموعة من الناحية الأخرى. فتكون النتيجة درجات (مستويات) مختلفة من الموضوعية حسب مدى توافر محددات الموضوعية ودرجات التفاعل بينها، كما بالجدول التالي:-

## جدول (١) تقدير درجة موضوعية المراجعة الداخلية

الحالة	محددات موضوعية أفراد المراجعة الداخلية (المحددات الشخصية)										محددات موضوعية الأداء	محددات التقرير			درجة الموضوعية المتوقعة %	مستوى الموضوعية			
	مصدر المراجعة	جهة تشكيل فريق المراجعة	آلية اختيار أفراد المراجعة	محل المراجعة	إعداد أو تنفيذ العمل	درجة المساهمة في المراجعة	الوقت المتاح في العمل محل المراجعة	المستشاري	المراجعة	المراجعة		المراجعة	كفاءة الموازنة	حدود أو درجة تقييم نطاق المراجعة			مساعدة الإدارة التنفيذية	درجة الاعتماد على	شفافية التقرير
١	توافر محددات الموضوعية	جهة خارجية مستقلة	لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة أو جهة خارجية مستقلة	قائمة على الكفاءة المهنية	لا توجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	عالية	لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة	عالية	١٠٠-٩٠	عال جداً
٢	فقد أحد المحددات أو ضعف بعض المحددات مثل	جهة خارجية مستقلة	الإدارة التنفيذية	قائمة على الكفاءة المهنية	لا توجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	عالية	لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة	عالية	٩٠-٧٠	عال
٣	فقد بعض المحددات (٢-٣) محددات أو ضعف عدد من المحددات مثل	جهة داخلية	الإدارة التنفيذية	غير قائمة على الكفاءة المهنية	لا توجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	عالية	لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة	عالية	٧٠-٥٠	معتدل
٤	فقد عدد كبير من المحددات (٤-٨)	جهة داخلية	الإدارة التنفيذية	غير قائمة على الكفاءة المهنية	لا توجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	عالية	لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة	عالية	٥٠-٣٠	منخفض
٥	فقد معظم أو كل محددات الموضوعية (٩-١٢ محدد)	جهة داخلية	الإدارة التنفيذية	غير قائمة على الكفاءة المهنية	لا توجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	لا يوجد (٠)	منخفضة	المسؤول التنفيذي	عالية	٣٠-٠	منخفض جداً

ويعتقد الباحث، أن اعتماد مراقبي الحسابات على عمل المراجعة الداخلية يتوقف - بالأساس - على عنصرين، أولهما مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت عملاء المراجعة. وثانيهما مدى إدراك مراقبي الحسابات لوجود أو غياب محددات موضوعية المراجعة الداخلية. ومن المتوقع توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال المصرية، استجابة لاهتمام المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية في مصر بالمراجعة الداخلية كأحدى آليات حوكمة الشركات الرئيسية (أنظر على سبيل المثال، وزارة الاستثمار ٢٠٠٨، ٢٠١١، الهيئة العامة لسوق المال ٢٠٠٧) من ناحية، وإدراك منشآت الأعمال المصرية لأهمية فعالية المراجعة الداخلية لأصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders بها من الناحية الأخرى. ومن المتوقع، أيضاً، إدراك مراقبي الحسابات لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية، عند تقدير درجة أو مدى الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية لمنشأة عميل المراجعة. فضلاً عن التأثير الإيجابي لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية على درجة (مدى) اعتماد مراقبي الحسابات على نتائج أعمال المراجعة المالية الداخلية عند أداء عملية المراجعة (الخارجية).

وبناءً على ما سبق، يمكن صياغة الفروض التالية -

الفرض الأول: يدرك مراقبو الحسابات محددات موضوعية المراجعة الداخلية عند الاعتماد على نتائج أعمال المراجعة الداخلية في عملية المراجعة الخارجية.

الفرض الثاني: تتوافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال المصرية.

الفرض الثالث: تؤثر محددات موضوعية المراجعة الداخلية إيجابياً على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية.

**المبحث الرابع: أثر اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية على تكلفة المراجعة الخارجية**

ترتبط تكلفة المراجعة، بشكل أساسي، بخصائص منشأة عميل المراجعة، فتختلف باختلاف طبيعة نشاطها، وتعدد عملياتها (تنوع نشاطها- عدد الفروع - العمليات الأجنبية التي تقوم بها ...)، ونوع ملكيتها، وشكلها القانوني، ومخاطرها المالية، وآليات الرقابة والحوكمة بها، وغير ذلك. ويعتقد الباحث، أن أحد أهم هذه الخصائص هي مدى أو درجة موضوعية المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة، وما يرتبط بها من إمكانية اعتماد مراقب الحسابات على نتائج مهام المراجعة الداخلية (المالية).

ومن المتوقع أن تكون هناك فروق في دوال تكلفة المراجعة الخارجية لمنشآت عملاء المراجعة، اعتماداً على خصائص هذه المنشآت ومدى (مستوى) اعتماد مراقبي الحسابات على نتائج أعمال المراجعة (المالية) الداخلية بها.

ويمكن تقدير التكلفة الكلية المتوقعة لخدمة المراجعة لمنشأة عميل المراجعة (y)، عند الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية، من خلال المعادلة التالية:

$$E(ACy) = [\sum HeQey - (\sum EHiyQiy - E(SCy))] + E(PVD(y)) P + E(F) P + R(y)$$

حيث أن:-

$E(ACy)$  تكلفة خدمة المراجعة المتوقعة للمنشأة (y).

$He$  تكلفة ساعة عمل (H) عضو فريق المراجعة الخارجية (e) متضمنة تكلفة الفرصة البديلة Opportunity cost.

$Qe$  عدد ساعات عمل عضو فريق المراجعة الخارجية (e) في مراجعة القوائم المالية للمنشأة (y).

$Hiy$  تكلفة ساعة عمل عضو فريق المراجعة الخارجية المقدره لأداء أعمال ومهام المراجعة الداخلية بالمنشأة (y) التي قرر مراقب الحسابات الاعتماد على نتائجها دون القيام بها.

$Qiy$  عدد ساعات عمل عضو فريق المراجعة الخارجية المقدره لأداء عمل المراجعة الداخلية للمنشأة (y) المقرر الاعتماد عليه.

$E(SCy)$  تكلفة فحص أعمال المراجعة الداخلية للمنشأة (y) المقرر الاعتماد على نتائجها في عملية المراجعة.

$E(PVD(y))$  القيمة الحالية المتوقعة للتعويضات (الخسائر) المستقبلية المحتملة بسبب الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية بالمنشأة (y) في مراجعة قوائمها المالية.

P احتمال تحمل مراقب الحسابات للتعويضات المتوقعة، ويقاس بالاحتمال المشترك لكل من احتمال المطالبة بالتعويض، مقياساً باحتمال تعرض مراقب الحسابات لخطر القبول غير الصحيح (خطأ النوع الثاني Risk-  $\beta$ ) لنتائج أعمال المراجعة الداخلية المقرر الاعتماد عليها، واحتمال كونه مسؤولاً عنه. E(F) القيمة المقدرة للأتعاب المفقودة من سوق خدمة المراجعة نتيجة فقد السمعة بسبب الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية.

R(y) نصيب المنشأة (y) من استفاد موارد وأصول منشأة المراجعة، كنصيبها من استهلاك استثمارات منشأة المراجعة في تكنولوجيا صناعة عميل المراجعة وبرامج المراجعة ونظم الخبرة وتكاليف التدريب ومرتببات ومكافآت المساعدين، والإيجارات ومقابل المصروفات اللازمة لتشغيل منشأة المراجعة والمبالغ اللازمة لتكوين مخصصات تعويضات ترك الخدمة للعاملين بمنشأة المراجعة وغيرها.

وهناك علاقة عكسية بين التكلفة المتغيرة لأداء خدمة المراجعة ( $\sum HiyQiy - \sum HeQe$ ) وقيمة التعويضات المحتملة E(PVD(y))P والأتعاب المفقودة المتوقعة E(F)P. ومن المتوقع أن تختلف التكلفة الكلية المتوقعة لخدمة المراجعة من منشأة عميل مراجعة لآخر باختلاف مقدار الوفر التكاليفي نتيجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية عند أداء عملية المراجعة (الخارجية)، والذي يتحدد بمقدار التكلفة المقدرة لأداء أعمال المراجعة الداخلية التي قرر مراقب الحسابات الاعتماد على نتائجها دون القيام بها، بعد استبعاد تكلفة فحص تلك الاعمال للتحقق منها.

واعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية قد يحمل في طياته تخفيض في التكلفة المتغيرة مقابل زيادة محتملة في قيمة التعويضات والأتعاب المفقودة. ويعتقد الباحث، أن موضوعية المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً في تخفيض احتمال حدوث التعويضات أو الأتعاب المفقودة بسبب الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية خلال مراجعة القوائم المالية، وبالتالي تخفيض قيمة التعويضات المحتملة والأتعاب المفقودة المتوقعة. فضلاً عن تخفيض تكلفة المراجعة المتغيرة بفعل تخفيض تكلفة فحص واختبار نتائج أعمال المراجعة الداخلية المقرر الاعتماد عليها في مراجعة القوائم المالية لمنشأة عميل المراجعة.<sup>١٤</sup>

وبناءً على ما سبق، فإنه من المتوقع أن يؤثر تحسن (زيادة) درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بفعل الموضوعية سلباً على تكلفة المراجعة الخارجية، فتتخفيض تكلفة المراجعة الخارجية مع زيادة درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية. وعلى ذلك يمكن صياغة الفرض البحثي التالي:-

<sup>١٤</sup> إذا كان اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية قد يسمح بتخفيض جزء كبير من تكلفة المراجعة (الخارجية) نتيجة عدم أداء بعض مهام المراجعة والاعتماد على نتائج أعمال المراجعة الداخلية بشأنها، فإنه قد يعطى ميزة لمقدمي خدمة المراجعة تتمثل في إمكانية تخفيض أتعاب خدمة المراجعة في حدود هذا الخفض التكاليفي. وهو ما يعني أن ما قد يحققه مراقب الحسابات من ميزة تكاليفية نتيجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية قد يسمح له بإمكانية تحقيق ميزة تنافسية تجاه غيره من مقدمي خدمة المراجعة الآخرين غير الراغبين أو غير القادرين على الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية. وإذا تمتع مراقب الحسابات بميزة تكاليفية تمكنه من تقديم خصم في الأتعاب Lowballing يعادل الوفر في التكلفة فإنه يمكن القول بأن نصيبه السوق سوف يزداد. ومع زيادة النصيب السوق لمقدمي خدمة المراجعة فإنهم قد يحققون اقتصاديات وفورات الحجم Economics of Scale.

الفرض الرابع: يخفض اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة من تكلفة المراجعة (الخارجية).

#### المبحث الخامس: الدراسة التجريبية

##### ١-٥ هدف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في تحليل أثر محددات موضوعية المراجعة الداخلية على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة عند مراجعة قوائمها المالية، وعلى تكلفة المراجعة (الخارجية). ويتطلب تحقيق هذا الهدف الرئيسي التوجه نحو الكشف عن ما يلي:-

أولاً: مدى إدراك مراقبي الحسابات لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية، ولدرجة أهميتها عند تقدير درجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في عملية المراجعة (الخارجية).  
ثانياً: مدى توافر محددات الموضوعية بمنشآت الأعمال (شركات المساهمة) المصرية.

##### ٢-٥ فروض الدراسة

تقوم الدراسة التجريبية على اختبار الفروض التالية:-

**الفرض الأول:** يدرك مراقبو الحسابات محددات موضوعية المراجعة الداخلية عند الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية خلال أداء عملية المراجعة الخارجية.

ويكشف هذا الفرض عن مدى اعتقاد مراقبي الحسابات بمحددات موضوعية المراجعة الداخلية ذات التأثير على درجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية لمنشأة عميل المراجعة. ويشمل هذا الفرض البحثي ثلاثة فروض فرعية هي:-

**الفرض الفرعي الأول:** يدرك مراقبو الحسابات موضوعية أفراد المراجعة الداخلية عند تقدير إمكانية الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية.

**الفرض الفرعي الثاني:** يدرك مراقبو الحسابات موضوعية أداء المراجعة الداخلية عند تقدير إمكانية الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية.

**الفرض الفرعي الثالث:** يدرك مراقبو الحسابات موضوعية تقرير المراجعة الداخلية عند تقدير إمكانية الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية.

**الفرض الثاني:** تتوافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال المصرية. ويشمل هذا الفرض البحثي ثلاثة فروض فرعية هي:-

**الفرض الفرعي الأول:** تتوافر محددات موضوعية أفراد المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المصرية.

**الفرض الفرعي الثاني:** تتوافر محددات موضوعية أداء المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المصرية.

**الفرض الفرعي الثالث:** تتوافر محددات موضوعية تقرير المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المصرية.

**الفرض الثالث:** تؤثر موضوعية المراجعة الداخلية إيجابياً على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة عند مراجعة قوائمها المالية.

**الفرض الرابع:** يخفض اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة من تكلفة المراجعة الخارجية.

### ٣-٥ تصميم الدراسة

تقوم الدراسة على استخدام متغيرين تابعين، الأول درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية خلال عملية المراجعة (الخارجية)، وذلك لغرض اختبار الفروض الثلاثة الأولى للدراسة. والمتغير التابع الثاني هو تكلفة المراجعة (الخارجية)، لغرض اختبار الفرض البحثي الرابع. بينما تتمثل المتغيرات المستقلة محل الدراسة في محددات موضوعية المراجعة الداخلية. ويحاول الباحث دراسة تأثير كل محدد موضوعية (متغير مستقل) على حدة على المتغير التابع خلال الدراسة حتى لا يتداخل أكثر من محدد في التأثير على درجة الاعتماد، خاصة وأنه من الصعوبة أثناء التجريب تحديد التأثير الذي يحدثه كل متغير عند دراسة أكثر من متغير مستقل معاً. وهو ما يعنى صعوبة تحديد أثر التفاعل Interaction الذي قد يحدثه وجود متغيرين مستقلين أو أكثر على المتغير التابع.

وتعتمد الدراسة على تجربة ميدانية Field Experiment، تتضمن ثلاث حالات افتراضية (سيناريوهات)، وتقوم على استخدام أسلوب دراسة الحالة مرة واحدة One-Shat Case Study، وتطبيق التصميم الكلي لأفراد العينة Within-Subjects Design، حيث يتم التعامل مع أفراد البحث كوحدة واحدة عند معالجة كل متغير مستقل.<sup>١٥</sup>

### ٤-٥ مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الممارسين للمهنة من خلال مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في مصر. وقد تم اختيار عينة عشوائية ممثلة لمجتمع الدراسة من سجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية بلغ عددها ١٣٨ مراقباً، وبنسبة تعادل (٣٤٩/١٣٨) ٣٩.٥% من مراقبي الحسابات المقيدون بسجل الهيئة.<sup>١٦</sup> وقد تم الاتصال تليفونياً بأفراد العينة المختارة للحصول على موافقتهم المبدئية على الاشتراك في الدراسة. وقد وافق ٧٩ مراقباً، بنسبة ٥٧.٢٥% من إجمالي

<sup>١٥</sup> يعتقد الباحث، بملاءمة استخدام التصميم الكلي لأفراد العينة Within-Subjects Design للتجريب في المراجعة مقارنة باستخدام التصميم في مجموعات Subjects design - Randomized Between - والذي ينادى بتقسيم أفراد البحث عشوائياً إلى مجموعات حيث تتلقى كل مجموعة مستوى معين من المتغير المستقل. وقد يرجع عدم ملائمة استخدام التصميم في مجموعات للتجريب في المراجعة، لسببين أولهما صعوبة إيجاد مجموعات كافية من أفراد البحث بعدد المتغيرات المستقلة للدراسة، وثانيهما مشاكل تكوين مجموعات من أفراد البحث متعادلة (متمثلة) في الصفات والخصائص (Elmes et al., 1981, 115, 120).

<sup>١٦</sup> لقد تم تحديد حجم عينة الدراسة، باعتبار مجتمع الدراسة هو مجتمع ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة الحاصلين على ترخيص مزاولة المهنة في مكاتب (منشآت) خاصة في مصر، باستخدام المعادلة التالية (أبو العلا ١٩٩٩):

$$N = PQ(Z)^2 / E^2$$

حيث أن:-

N حجم العينة، P نسبة المجتمع المراد دراسته (١٠%)، Q النسبة الكاملة لنسبة المجتمع التي لا تتوافر فيه الخصائص محل الدراسة، Z معامل الثقة (الدرجة العيارية) عند مستوى المعنوية المستخدم (١.٩٦ عند مستوى ٥%)، E خطأ المعاينة (٥%). ولقد تم اختيار عينة الدراسة عشوائياً من سجل مراقبي الحسابات المقيدون بالهيئة العامة لسوق المال لضمان توافر الخبرة الكافية واللازمة للدراسة.

أفراد العينة، على الاشتراك فى الدراسة. وقد بلغ متوسط خبرة أفراد البحث ست سنوات، كما بلغ عدد العاملين منهم بمنشآت مراجعة كبيرة الحجم خمسة عشر مراقباً. وقد توجه الباحث إلى أفراد البحث لإجراء مقابلات معهم تم من خلالها التعريف بالبحث وهدفه وأهميته، وتسليم مواد التجربة، وتحديد موعد تقريبي لاستلام الردود عليها.

#### ٥-٥ أسلوب جمع البيانات (Technique of Data Collection (Procedure)

قام الباحث بتجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة من خلال عرض حالات تجريبية افتراضية (سيناريوهات) فى المراجعة على أفراد البحث، تحت ما يسمى بإجراء تجارب توليد الافتراضات. وقد جاءت الحالات التجريبية فى ثلاث حالات، تضمنت الحالة الأولى سيناريو التجربة وعدد اثنتى عشر سؤالاً بعدد محددات الموضوعية للكشف عن مدى إدراك مراقبى الحسابات لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية عند تقدير درجة الاعتماد على نتائج أعمال سابقة للمراجعة الداخلية بشأن بعض مهام المراجعة الخارجية. كما تضمنت الحالة التجريبية الثانية اثنتى عشر سؤالاً للكشف عن مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال (شركات المساهمة) المصرية. أما الحالة التجريبية الثالثة فقد تضمنت أربعة عشر موقفاً للكشف عن أثر محددات موضوعية المراجعة الداخلية على كل من درجة اعتماد مراقبى الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، وتكلفة المراجعة الخارجية. ويعرض ملحق البحث (١) نموذج الكتيب الذي يتضمن الحالات التجريبية المستخدمة فى البحث .

#### ٥-٦ تفرغ وتبويب البيانات

لقد بلغ عدد الكتيبات التي تم توزيعها على أفراد البحث تسعة وسبعون كتيباً، بينما تم تجميع ثمانية وخمسين كتيباً فقط، أي ما يعادل ٧٣.٤٢% تقريباً من إجمالي أفراد العينة. حيث قام ثمانية عشر مراقباً- أي ما يعادل ٢٢.٧٨% تقريباً من إجمالي أفراد العينة - برفض ملئ الكتيب وإجراء التجارب. وبفحص الكتيبات المستردة تم استبعاد ثلاث كتيبات منها لعدم كفاية البيانات الواردة بها. ويوضح الجدول التالي تحليلاً لحجم العينة محل الدراسة.

جدول ( ٢ ) خصائص عينة البحث

بيان	سنوات الخبرة		حجم مكتب المراجعة
	من ١٠ : ٥ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	
عدد	٣٧	٢١	مكاتب صغيرة ١٥
نسبة	٦٣.٧٩%	٣٦.٢١%	مكاتب كبيرة ١٥
إجمالي	٥٨	٥٨	٥٨

وقد تم استخدام البرنامج الاحصائى للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) لإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة بمستوى معنوية ٥%. وقد قام الباحث بحساب مدى ثبات الإجابات بطريقة إعادة التجريب، وقد تم ذلك على عينة من نفس المفردات (أفراد البحث المشتركين فى الدراسة) بلغ عددها إحدى عشر مفردة، وقد تم حساب الثبات عن طريق نسبة الاتفاق بين مرتي التجريب وقد تراوحت بين ٨١% و ٧٨% وهى معاملات دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ٥%.

كما تم إخضاع أسئلة ومواقف الحالات التجريبية لاختبار الموثوقية Scale-Reliability Analysis من خلال استخدام معامل ارتباط ألفا كرونباخ Combach Alpha للأسئلة والمواقف فكانت قيمة ألفا المحسوبة ٧٦,٩% وهي تزيد عن النسبة المقبولة إحصائياً وقدرها ٦٠% (Sekaran 2003). وهذا يعنى أنه لو قمنا بتوزيع الحالات التجريبية على عينة أخرى غير التي تم اختيارها في هذه الدراسة، وفي أوقات مختلفة، فإن هناك احتمالاً نسبته ٧٦,٩% أن نحصل على نفس النتائج لهذه الدراسة. كما دعم تحليل معامل الأصل Principle Component Factor Analysis ما تم التوصل إليه بشأن تقدير درجة الموثوقية، حيث بلغ Eigenvalue = 2.96, Variance Explained = 73.89% وبما يعنى أن بنود متغيرات الدراسة لها متوسط يقع داخل المؤشر الفردي لمدى أو إمكانية الاعتماد (Hair et al., 1998) Extent of Reliance.

و قد كانت نتائج التحليلات الإحصائية لردود أفراد العينة كما يلي:

### ٥-٧ نتائج الدراسة وتحليلها

كشفت نتائج الدراسة، بوجه عام، عن إدراك مراقبي الحسابات لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة عند تقدير درجة الاعتماد على نتائج أعمال المراجعة الداخلية بشأن بعض مهام المراجعة الخارجية. فقد كشفت نتائج الدراسة عن اعتقاد مراقبي الحسابات باعتبار كل من محددات موضوعية أفراد المراجعة الداخلية (فيما عدا محدد الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية] خارجية، داخلية]) ومحددات موضوعية أداء المراجعة الداخلية (فيما عدا محدد كفاية موازنة المراجعة الداخلية)، ومحددات موضوعية تقرير المراجعة الداخلية (فيما عدا محدد إمكانية اتصال مدير المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، الجمعية العامة للمساهمين) لإمكانية الاعتماد على نتائج المراجعة الداخلية عند أداء عملية المراجعة (الخارجية). وترجح هذه النتائج من امكانية قبول الفرض البحثي الأول.

كما كشفت ردود أفراد البحث بشأن مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال (شركات المساهمة) المصرية عن ضعف موضوعية المراجعة الداخلية بشركات العينة بسبب عدم توافر محددات الموضوعية اللازمة على مستويات الموضوعية الثلاث (موضوعية أفراد المراجعة الداخلية، موضوعية الأداء، موضوعية التقرير). الأمر الذي قد يحول دون إمكانية قبول الفرض البحثي الثاني.

كما كشفت نتائج الدراسة عن الأثر الإيجابي لتوافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية في عملية المراجعة (الخارجية). وبما قد يرجح من امكانية قبول الفرض البحثي الثالث.

كما كشفت نتائج الدراسة، أيضاً، عن أثر سلبي لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية على تكلفة المراجعة (الخارجية) نتيجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية بشأن بعض مهام واختبارات المراجعة (الخارجية). وهو ما قد يرجح من امكانية قبول الفرض البحثي الرابع.



وفيما يلي نتائج الدراسة التفصيلية وتحليلاتها:-

### أولاً: مدى إدراك مراقبي الحسابات لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية

لقد كشفت ردود أفراد البحث بشأن مدى إدراكهم لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية (الحالة التجريبية الأولى (ملحق (١)) عن النتائج الواردة بالجدول التالي:-

جدول (٣) نسب إجابات والوسط الحسابي ومستوى المعنوية لردود أفراد البحث بشأن مدى إدراكهم لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية

مستوى المعنوية Chi-Square	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	نسبة الإجابات %			
			موافق تماماً (٤)	موافق إلى حد ما (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق مطلقاً (١)
٠.٠٠٠	٠.٨٢٨	١.٧٤	٣٠.٤	١٣.٨	٣٦.٢	٤٦.٦
٠.١٢٦	٠.٩٧٨	٢.٥٢	١٧.٢	٣٤.٥	٣١	١٧.٢
٠.٠٠٤	٠.٩٢١	٢.٥٤	١٠.٣	٤٣.١	٢٧.٦	١٩
٠.٠٠٠	٠.٧٠٥	٢.٥٥	١.٧	٦٢.١	٢٥.٩	١٠.٣
٠.٠٠٠	٠.٨٦٣	٢.٥	٨.٦	٤٨.٣	٢٧.٦	١٥.٥
٠.٠٠٠	٠.٧٢٦	٢.٧١	٦.٩	٦٥.٥	١٩	٨.٦
٠.٠٠٠	٠.٨٦٨	١.٨١	٦.٩	٨.٦	٤٣.١	٤١.٤
٠.٠٠٠	٠.٦٨	٢.٤٥	-	٥٥.٢	٣٤.٥	١٠.٣
٠.٠٠٠	٠.٨٣٧	١.٩٧	٥.٢	١٧.٢	٤٦.٦	٣١
٠.٤١٩	١.٠٤٩	٢.٦٧	٢٧.٦	٢٧.٦	٣٩.٣	١٥.٥
٠.٥٢٨	٠.٧٨٢	٣.٠٥	٣٢.٨	٣٩.٧	٢٧.٦	-
٠.٠٠٠	٠.٧٦٨	١.٧٢	٣.٤	٥.٢	٥٠	٤١.٤

وبتحليل نتائج الجدول السابق يتضح ما يلي:-

#### ١- بالنسبة لمحددات موضوعية أفراد المراجعة الداخلية

(أ) يدرك أفراد البحث أهمية محددات موضوعية أفراد المراجعة الداخلية، حيث يعتقد أفراد البحث بأهمية كل من محدد غياب أية مصالح تربط المراجع الداخلي بمهمة أو بمهام المراجعة الداخلية، ومحدد ضرورة فصل القائمين بمهام المراجعة (مهمة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات) عن القائمين بأعمال تنفيذية (تصميم أو تشغيل النظام الرقابي محل المراجعة) أو استشارية (بغرض تحسين نظام الرقابة على المبيعات)، ومحدد الاختيار الموضوعي لفريق المراجعة القائم على الكفاءة المهنية، ومحدد قيام لجنة المراجعة باختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية بالمنشأة، وبنسب قد بلغت ٧٢.٤%، ٦٣.٨%، ٥٦.٩%، ٥٣.٤%، ٥١.٧% على التوالي. وبما يكشف عن موافقة أغلبية أفراد البحث على اعتبار المحددات السابقة محددات ضرورية لموضوعية أفراد المراجعة الداخلية عند تقدير درجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية. كما بلغ الوسط الحسابي لإجابات أفراد البحث بشأن محددات الموضوعية السابقة ٢.٧١، ٢.٥٥، ٢.٥٠، ٢.٤٥، ٢.٥٢، وبانحراف معياري ٠.٧٢٦، ٠.٧٠٥، ٠.٨٦٣، ٠.٩٢١، ٠.٩٧٨ على التوالي. وهو ما يكشف عن إدراك مراقبي الحسابات لمحددات موضوعية أفراد المراجعة الداخلية بمستوى أعلى من المتوسط.

(ب) لم يعطى أفراد البحث اهتماماً بمحدد موضوعية الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية، وهل هى جهة خارجية أم إدارة أو قسم بمنشأة العميل، عند تقدير درجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية. حيث انخفضت نسبة أفراد البحث اللذين يعتقدون بأهمية قيام جهة خارجية مستقلة بالمراجعة الداخلية إلى ١٧.٢% بمتوسط ١.٧٤. وهذا قد يكشف عن قصور إدراك أفراد البحث لموضوعية الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية، نتيجة عدم اعتقادهم بأن قيام جهة خارجية مهنية مستقلة يحسن موضوعية المراجعة الداخلية مقارنة بحالة قيام جهة داخلية بمنشأة العميل (إدارة أو قسم) بالمراجعة الداخلية.

(ج) لقد كشف التحليل الإحصائى لنتائج ردود أفراد البحث بشأن محددات موضوعية أفراد المراجعة الداخلية من خلال اختبار Chi-Square Test عن وجود فروق معنوية (ذات دلالة إحصائية) بين آراء أفراد البحث بشأن محددات موضوعية أفراد المراجعة الداخلية فيما عدا محدد قيام لجنة المراجعة باختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية بالمنشأة، وبمستوى معنوية ٥%. وترجح النتائج السابقة من امكانية قبول الفرض الفرعى الأول للفرض البحثى الأول بشأن إدراك مراقى الحسابات لموضوعية أفراد المراجعة الداخلية عند تقدير إمكانية الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية فى عملية المراجعة الخارجية.

## ٢- بالنسبة لمحددات موضوعية أداء المراجعة الداخلية

(أ) كشفت نتائج ردود أفراد البحث عن عدم إدراكهم لأهمية كل من محدد كفاية موازنة المراجعة الداخلية، ومحدد عدم استعانة المراجعة الداخلية بأفراد الإدارة التنفيذية للمساعدة فى أداء مهامها. حيث بلغت نسبة أفراد البحث اللذين يعتقدون بأهمية توافر المحددين السابقين ١٥,٥%، ٢٢,٤% على التوالى، وبوسط حسابى لإجابات أفراد البحث بلغ ١,٨١%، ١,٩٧%، وبانحراف معيارى ٠,٨٦٨، ٠,٨٣٧ على التوالى، وبما يوضح قصور إدراك أفراد العينة لأهمية كل من كفاية موازنة المراجعة الداخلية، وغياب مساهمة أفراد إدارة العميل التنفيذية فى أداء مهام المراجعة كمحددات ضرورية لموضوعية أداء المراجعة الداخلية.

(ب) يعتقد أفراد البحث بأهمية عدم وجود قيود على نطاق المراجعة الداخلية كمحدد موضوعية هام، وبما قد يكشف عن أدراكهم لأهمية عدم تدخل إدارة العميل فى تخطيط برنامج المراجعة الداخلية، ونسبة قد بلغت ٥٥.٢%، وبمتوسط حسابى، وانحراف معيارى ٢,٤٥، ٠,٦٨ على التوالى.

(ج) لقد كشف التحليل الإحصائى لنتائج ردود أفراد البحث بشأن إدراك أهمية محددات موضوعية أداء المراجعة الداخلية عند الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية، من خلال اختبار Chi-Square Test، عن وجود فروق معنوية (ذات دلالة إحصائية) بين آراء أفراد البحث بشأن أهمية هذه المحددات، وبدرجة ثقة ٩٥%.

وترجح النتائج السابقة من عدم امكانية قبول الفرض الفرعى الثانى للفرض البحثى الأول بشأن إدراك مراقى الحسابات لموضوعية أداء المراجعة الداخلية عند تقدير إمكانية الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية فى عملية المراجعة الخارجية.

### ٣- بالنسبة لمحددات موضوعية تقرير المراجعة الداخلية

(أ) يدرك أفراد البحث أهمية محددى رفع تقارير المراجعة الداخلية للجنة المراجعة أو مجلس الإدارة، وشفافية هذه التقارير. فقد بلغت نسبة أفراد البحث الذين يعتقدون بأهمية المحددين السابقين ٧٢,٥%، ٥٥.٢ على التوالي. كما بلغ الوسط حسابى لإجابات أفراد البحث بشأن المحددين السابقين ٣,٠٥، ٢.٦٧، وبانحراف معيارى ٠.٧٨٢، ١.٠٤٩ على التوالي. وبما يوضح موافقة أغلبية أفراد العينة على اعتبار محددى شفافية تقارير المراجعة الداخلية ورفعها للجنة المراجعة أو مجلس الإدارة محددات ضرورية لموضوعية تقرير المراجعة الداخلية.

(ب) لم يدرك أفراد البحث أهمية سهولة اتصال مدير المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة (مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، الجمعية العامة للمساهمين) كمحدد موضوعية لتقارير المراجعة الداخلية، حيث بلغت نسبة أفراد البحث اللذين يعتقدون بأهمية محدد الموضوعية ٨.٦%، بمتوسط حسابى وانحراف معيارى ٠.٧٦٨، ١.٧٢ على التوالي. وهو ما يكشف عن قصور إدراك أفراد البحث لمحدد موضوعية سهولة اتصال المراجعة الداخلية بأطراف حوكمة الشركات.

(ج) لم تكشف نتائج اختبار Chi-Square Test لردود أفراد البحث بشأن محددات موضوعية تقرير المراجعة الداخلية عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد البحث بشأن كل من محددى شفافية تقارير المراجعة الداخلية ورفعها للجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بدرجة ثقة ٩٥%. وترجح النتائج السابقة من امكانية قبول الفرض الفرعى الثالث للفرض البحثى الأول بشأن إدراك مراقبى الحسابات لموضوعية تقرير المراجعة الداخلية عند تقدير إمكانية الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية فى عملية المراجعة الخارجية.

٤- لم تكشف نتائج اختبار Mann-Whitney Test عن وجود آثار معنوية لكل من سنوات خبرة المراجعين المشتركين فى التجربة وحجم مكتب المراجعة المنتمين إليه على مدى إدراكهم لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية بدرجة ثقة ٩٥%. وهو ما يعنى استقلال كل من سنوات خبرة أفراد البحث (مراقبى الحسابات) وحجم مكتب المراجعة عن إدراك أو عدم إدراك محددات موضوعية المراجعة الداخلية. الأمر الذى قد يرجح احتمال إدراك أفراد البحث لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية بغض النظر عن سنوات خبرتهم أو عملهم بمكاتب مهنية كبيرة أم صغيرة. ويعتقد الباحث، أن تفسير ذلك قد يرجع إلى توقع أن إدراك أفراد البحث لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية قد يعكس درجة المسئولية وما قد يرتبط بها من تحفظ مهنى عند تعامل مراقبى الحسابات، باختلاف سنوات خبرتهم أو حجم مكتب المراجعة العاملين به، مع نتائج المراجعة الداخلية وإمكانية الاعتماد عليها بشأن بعض مهام المراجعة الخارجية.<sup>١٧</sup>

<sup>١٧</sup> لقد بلغ مستوى المعنوية لتأثير سنوات خبرة أفراد البحث على مدى إدراكهم لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية - باستخدام اختبار Mann-Whitney Test - ٠.٩٧٩، ٠.٥٧٨، ٠.٧١٩، ٠.٣٧٣، ٠.٩١٧، ٠.٥٧٨، ٠.٤٨٢، ٠.١٦٢، ٠.١٨٨، ٠.٧٥٦، ٠.٠٣٦ على التوالي. كما بلغ مستوى المعنوية لتأثير حجم مكتب المراجعة الذى يعمل به فرد البحث على مدى إدراكه لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية - باستخدام اختبار Mann-Whitney Test - ٠.٥٣٧، ٠.١٣٤، ٠.٧٣٥، ٠.٣٧٣، ٠.٨٠٥، ٠.٦٧٤، ٠.٨٥٨، ٠.٧٠٧، ٠.٦٠٣، ٠.٦٨١، ٠.٦٢٥، ٠.٧٥٥، ٠.٧٣٦ على التوالي. وقد يرجع عدم وجود آثار معنوية لكل من سنوات خبرة المراجعين المشتركين فى التجربة وحجم مكتب المراجعة المنتمين إليه على مدى إدراكهم لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية، فى تفسير الباحث، إلى صغر حجم أفراد البحث بالعينة ذوى الخبرة أو العاملين بمكاتب مراجعة كبيرة مقارنة بغيرهم.

٥- لقد كشفت ردود أفراد التجربة عن اعتقادهم (إدراكهم) لموضوعية المراجعة الداخلية من خلال عدد من المحددات دون البعض الآخر. فيعتقد أفراد البحث بموضوعية المراجعة الداخلية عندما ترفع تقاريرها- التي تتصف بالشفافية- مباشرة إلى لجنة المراجعة بدلاً من الإدارة العليا، وأن هذه الموضوعية تتخفف عندما ترفع تقارير المراجعة الداخلية للمدير المالي، وعندما يكون للمراجعة الداخلية دوراً سابقاً في تحسين أو تصميم أو تفعيل المهام محل المراجعة، أو يكون لأفرادها مصالح بشأن المهام محل المراجعة. كما تكشف النتائج عن اعتقاد أفراد البحث، أن عدم توافر أحد محددات الموضوعية الهامة (التي يعتقد بأنها محددات الموضوعية الأساسية) من شأنه أن يفسدها. فعلى سبيل المثال، عندما ترفع تقارير المراجعة الداخلية للجنة المراجعة، فإن لجنة المراجعة لن تسمح بأن يكون للمراجعة الداخلية دوراً في تفعيل المهام محل المراجعة، أو يكون للإدارة التنفيذية دوراً في تخطيط أو تنفيذ برنامج المراجعة الداخلية. في حين أن رفع تقارير المراجعة الداخلية لجهة بخلاف لجنة المراجعة قد يفسد- في اعتقاد أفراد البحث- موضوعية المراجعة الداخلية. فغياب أحد محددات موضوعية المراجعة الداخلية الرئيسية قد يُأخذ من قبل مراقب الحسابات كإشارة Signal لنقص الثقة في موضوعية المراجعة الداخلية، وبالتالي يخفض من درجة اعتماده على عمل المراجعة الداخلية.

٦- يمكن بيان محددات موضوعية المراجعة الداخلية، التي يعتقد أفراد البحث بأنها محددات أساسية، من خلال عرض درجة أو مستوى أهمية محددات موضوعية المراجعة الداخلية مرتبة تنازلياً (حسب درجة أهميتها) وفقاً لقيمة الوسط الحسابي، كما بالجدول التالي:

جدول (٤) محددات موضوعية المراجعة الداخلية

الترتيب	الوسط الحسابي	المقومات
١	٣,٠٥	١- رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة.
٢	٢,٧١	٢- عدم وجود مصالح تربط المراجع الداخلي بالمهام محل المراجعة.
٣	٢,٦٧	٣- شفافية تقارير المراجعة الداخلية.
٤	٢,٥٥	٤- الفصل بين القائمين بالمراجعة الداخلية والقائمين بتصميم أو تشغيل المهام محل المراجعة.
٥	٢,٥٢	٥- قيام لجنة المراجعة باختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية بالمنشأة.
٦	٢,٥٠	٦- عدم قيام أفراد المراجعة الداخلية بتقديم استشارات بشأن المهام محل المراجعة.
٧	٢,٤٥	٧- الاختيار الموضوعي لفريق المراجعة القائم على الكفاءة المهنية
٨	٢,٤٥	٨- غياب القيود أو الحدود على توقيت ونطاق المراجعة الداخلية (المالية).

وتكشف بيانات الجدول السابق عن أن أكثر محددات الموضوعية أهمية، في اعتقاد أفراد البحث، هي محدد رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة، يليها محدد عدم وجود مصالح تربط المراجع الداخلي بالمهام محل المراجعة، ومحدد شفافية تقارير المراجعة الداخلية، الفصل بين القائمين بالمراجعة الداخلية والقائمين بتصميم أو تشغيل المهام محل المراجعة، ومحدد قيام لجنة المراجعة باختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية بالمنشأة، ومحدد عدم قيام أفراد المراجعة الداخلية بتقديم استشارات بشأن المهام محل المراجعة، ثم أخيراً محدد الاختيار الموضوعي لفريق المراجعة القائم على الكفاءة المهنية، ومحدد غياب القيود أو الحدود على توقيت ونطاق المراجعة الداخلية (المالية).

ومن المتوقع، أن تفسير سبب اعتبار محدد رفع تقارير المراجعة إلى لجنة المراجعة أكثر محددات الموضوعية أهمية، قد يرجع إلى اعتقاد أفراد البحث (مراقبي الحسابات) بأنه عندما ترفع تقارير

المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة، فإن لجنة المراجعة لن تقبل بضعف أو لاشفافية التقارير، كما لن تسمح بتهديد موضوعية المراجعة الداخلية، سواء من خلال وجود تدخل فى عمل المراجعة الداخلية، أو تدخل المراجعة الداخلية فى أعمال تنفيذية (كتصميم أو تشغيل النظام الرقابى محل المراجعة والتقييم)، أو يكون لأفرادها مصالح (سابقة أو حالية أو مستقبلية). وهو ما قد يعنى فى اعتقادهم أن محدد رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة قد يجب العديد من المحددات الأخرى.

### ثانياً: مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال (شركات المساهمة) المصرية

يوضح الجدول التالى نسب إجابات والوسط الحسابى ومستوى المعنوية لردود أفراد البحث بشأن مدى اعتقادهم بتوافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المصرية (الحالة التجريبية الثانية (ملحق (١)))، وذلك كما يلى:

جدول (٥) نسب إجابات والوسط الحسابى ومستوى المعنوية لردود أفراد البحث بشأن مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المصرية

مستوى المعنوية Chi-Square	الانحراف المعياري	الوسط الحسابى	نسبة الإجابات %				
			موافق مطلقاً (١)	غير موافق (٢)	موافق إلى حد ما (٣)	موافق تماماً (٤)	
٠.٠٠	٠.٥٢٥	١.٩٣	١٧.٢	٧٢.٤	١٠.٣	-	١- القائم بأداء المراجعة الداخلية هي جهة خارجية مهنية مستقلة.
٠.٠٠	٠.٧١٣	١.٩٨	٢٢.٤	٦٠.٣	١٣.٨	٣.٤	٢- قيام لجنة مراجعة باختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية بالمنشأة.
٠.٠٠	٠.٥٩١	٢.٠٣	١٥.٥	٦٥.٥	١٩	-	٣- الاختيار الموضوعى لفريق المراجعة القائم على الكفاءة المهنية.
٠.٠٠	٠.٦٠٥	١.٩٥	٢٠.٧	٦٣.٨	١٥.٥	-	٤- هناك فصل بين القائمين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات والقائمين بتصميم أو تشغيل النظام الرقابى محل المراجعة.
٠.٠٠	٠.٥١٩	٢.١٠	٦.٩	٧٧.٦	١٣.٨	١.٧	٥- القائم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات لم يسبق له تقديم استشارات بشأن تحسن النظام الرقابى.
٠.٠٠	٠.٨٠٥	٢.٠٢	٢٥.٩	٥١.٧	١٧.٢	٥.٢	٦- ليست هناك مصالح للمراجعات الداخلى (سابقة، أو حالية أو مستقبلية) بشأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات.
٠.٠١	٠.٦٩٧	١.٩٣	٢٧.٦	٥١.٧	٢٠.٧	-	٧- كفاية موازنة المراجعة الداخلية (المالية).
٠.٠٠	٠.٥٢٩	١.٩٧	١٥.٥	٧٢.٤	١٢.١	-	٨- غياب القيود أو الحدود على توقيت ونطاق المراجعة الداخلية (المالية).
٠.٠٣١	٠.٩٩١	٢.١٩	٢٩.٣	٣٩.٧	١٩	١٢.١	٩- عدم اعتماد المراجعة الداخلية على أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين.
٠.٠٠	٠.٤٣١	١.٩١	١٣.٨	٨١	٥.٢	-	١٠- شفافية تقارير المراجعة الداخلية.
٠.٠٠	٠.٩١٥	١.٩٣	٣٤.٥	٤٨.٣	٦.٩	١٠.٣	١١- رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة.
٠.٠٧٨	٠.٧٤٢	١.٩٠	٣٢.٨	٤٤.٨	٢٢.٤	-	١٢- سهولة اتصال مدير المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، الجمعية العامة للمساهمين).

وبتحليل بيانات الجدول السابق يتضح ما يلى:

(أ) تعاني شركات المساهمة المصرية من غياب معظم محددات موضوعية المراجعة الداخلية، حيث كشفت نتائج ردود أفراد البحث عن غياب محددات موضوعية المراجعة الداخلية بعدد ثمانية محددات، والتي من المعتقد أنها قد تعد أساسية لإمكانية وصف المراجعة الداخلية لمنشأة عميل المراجعة بالموضوعية. الأمر الذى قد يفسر عدم تفضيل مراقبى الحسابات، بنسبة بلغت ٨٣%، الاعتماد على نتائج أعمال المراجعة الداخلية- بوجه عام- عند أداء مهام عملية المراجعة (الخارجية).

(ب) كشفت نتائج ردود أفراد البحث عن غياب عدد من محددات موضوعية أفراد المراجعة الداخلية. حيث يعتقد أفراد البحث بأن غالبية عملاء المراجعة لا يعتمدون على قيام جهة خارجية مهنية مستقلة بأداء المراجعة الداخلية، وأن لديهم قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية (بنسبة بلغت ٨٩.٦%، بمتوسط حسابى وانحراف معيارى ١.٩٣، ٠.٥٢٥ على التوالى)، وأن هناك مساهمة من قبل المدير المالى أو المدير العام فى تشكيل واختيار أفراد فريق المراجعة الداخلية (بنسبة بلغت ٨٢.٧%، وبمتوسط حسابى وانحراف معيارى ١.٩٨، ٠.٧١٣ على التوالى)، وأن للمراجعة الداخلية؛ عادة؛ دوراً فى تنفيذ أو تقديم الاستشارات بشأن الأعمال محل المراجعة (تصميم أو تطوير نظام الرقابة الداخلية على المبيعات) (بنسبة بلغت ٨٤.٥%، ٨٨% على التوالى، وبمتوسط حسابى ١.٩٣، ١.٨١، وانحراف معيارى ٠.٦١٧، ٠.٦٨٧ على التوالى). وتكشف هذه النتائج عن توقع قصور موضوعية أفراد المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المصرية. الأمر الذى لا يمكن معه قبول الفرض الفرعى الأول للفرض البحثى الثانى بشأن توافر محددات موضوعية أفراد المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المصرية.

(ج) تكشف نتائج الجدول السابق عن اعتقاد أفراد البحث بعدم كفاية موازنة المراجعة الداخلية (بنسبة بلغت ٧٩.٣%، وبمتوسط حسابى وانحراف معيارى ١.٩٣، ٠.٦٩٧، ويتدخل المدير المالى أو المدير العام؛ عادة؛ فى وضع خطة وبرنامج المراجعة (بنسبة بلغت ٨٧.٩%، وبمتوسط حسابى وانحراف معيارى ١.٩٧، ٠.٥٢٩)، وبما يهدد موضوعية الأداء. الأمر الذى لا يمكن معه قبول الفرض الفرعى الثانى للفرض البحثى الثانى بشأن توافر محددات موضوعية أداء المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المصرية.

(د) تكشف نتائج ردود أفراد البحث عن غياب محددات موضوعية تقرير المراجعة الداخلية، حيث تنصف تقارير المراجعة الداخلية، عادة، بأنها مختصرة ولا يمكن وصفها بالشفافية (بنسبة بلغت ٩٤.٨%، وبمتوسط حسابى وانحراف معيارى ١.٩١، ٠.٤٣١ على التوالى)، وأنها ترفع - غالباً - للمدير المالى (بنسبة بلغت ٨٢.٨%، وبمتوسط حسابى وانحراف معيارى ١.٩٣، ٠.٩١٥ على التوالى)، فضلاً عن الاعتقاد بوجود معوقات تحول دون سهولة اتصال مدير المراجعة الداخلية بأطراف حوكمة الشركات (بنسبة بلغت ٧٧.٦%، وبمتوسط حسابى وانحراف معيارى ١.٩٠، ٠.٧٤٢ على التوالى). وتكشف هذه النتائج عن اعتقاد أفراد البحث بقصور موضوعية تقرير المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المصرية. الأمر الذى لا يمكن معه قبول الفرض الفرعى الثالث للفرض البحثى الثانى بشأن توافر محددات موضوعية تقرير المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المصرية.

وتكشف النتائج السابقة عن اعتقاد أفراد البحث بقصور محددات موضوعية المراجعة الداخلية فى شركات المساهمة المصرية. فقد كشف أفراد البحث عن واقع ضعف موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال المصرية، بسبب غياب محددات موضوعية المراجعة الداخلية. ويعتقد الباحث، بضعف ما قد تستند إليه منشآت الأعمال من تبرير غياب بعض محددات موضوعية المراجعة

الداخلية، كحالة تبرير رفع تقارير المراجعة الداخلية للمدير المالي باعتباره الأكثر فهماً لكفاية المراجعين الداخليين وفعالية عملهم، والأعلى قدرة على تحقيق شفافية تقارير المراجعة الداخلية مقارنة بلجنة المراجعة بسبب علاقات التفاعل المستمر والأكثر كثافة وتكراراً بين المراجعة الداخلية والمدير المالي. حيث يعتقد الباحث أن ما قد يحققه المدير المالي لا يعوض ما قد تحققه لجنة المراجعة ذات الفاعلية من موضوعية المراجعة الداخلية.

(هـ) كشفت نتائج اختبار Chi-Square Test عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد البحث بشأن مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المصرية، فيما عدا محدد سهولة اتصال مدير المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، الجمعية العامة للمساهمين)، وبمستوى معنوية ٥%.

(و) تم استخدام تحليل التباين One-Way ANOVA لاختبار مدى تأثير كل من سنوات خبرة أفراد البحث، وحجم شركة المراجعة (الكبيرة مقابل الأخرى غير الكبيرة)؛ والذي ينتمي إليها أفراد البحث؛ على آراءهم بشأن مدى توافر محددات الموضوعية بمنشآت الأعمال المصرية. وقد أظهرت نتائج التحليل أن قيم F-value لمحددات الموضوعية كانت أكبر من  $\alpha=0,05$ ، حيث جاءت قيم F المحسوبة أقل من F الجدولية، وهو ما يرجح عدم وجود فروق جوهرية (ذات دلالة إحصائية) بين متوسطات ردود أفراد البحث بشأن توافر كل محدد موضوعية بمنشآت الأعمال المصرية تبعاً لاختلاف سنوات خبرة أفراد البحث أو حجم مكتب المراجعة الذي ينتمون إليه، فيما عدا أثر سنوات خبرة أفراد البحث على متوسط إجاباتهم بشأن مدى توافر محدد الاختيار الموضوعي لفريق المراجعة القائم على الكفاءة المهنية بمنشآت الأعمال المصرية، وبمستوى ثقة ٩٥%.

ولقد تم تأكيد نتائج تحليل التباين ANOVA من خلال نتائج اختبار Mann-Whitney Test والتي لم تكشف بدورها عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ردود أفراد البحث، باختلاف سنوات الخبرة أو حجم مكتب المراجعة، بشأن مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المصرية، فيما عدا تأثير سنوات خبرة أفراد البحث على ردودهم بشأن مدى توافر محدد الاختيار الموضوعي لفريق المراجعة القائم على الكفاءة المهنية بشركات المساهمة المصرية، وبمستوى ثقة ٩٥%.

<sup>١٨</sup> لقد بلغت مستويات المعنوية لتأثير سنوات خبرة أفراد البحث على متوسطات ردودهم (إجاباتهم) بشأن مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال المصرية ما يلي:

٠,١٨٧، ٠,١٦٥، ٠,٠٠١، ٠,٨٤٥، ٠,٤٣٥، ٠,٢٥٨، ٠,١٦٦، ٠,٧١٢، ٠,١٧٥، ٠,٦١١، ٠,٤٤٠، ٠,٨٩٥،  
كما بلغت مستويات المعنوية لتأثير حجم مكتب المراجعة، الذي ينتمي إليه أفراد البحث، على متوسطات ردودهم (إجاباتهم) بشأن مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال المصرية ما يلي:

٠,٢٦٥، ٠,٤٦٩، ٠,٧٩٦، ٠,٣٢٧، ٠,٢١٧، ٠,٩٢٤، ٠,٦٨٢، ٠,٧٧٢، ٠,٠٦٤، ٠,٨٤٠، ٠,٧٠٨، ٠,٩٩١،

<sup>١٩</sup> لقد بلغ مستوى المعنوية لتأثير سنوات خبرة أفراد البحث على اعتقادهم بشأن مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال المصرية، وباستخدام اختبار Mann-Whitney Test، ما يلي:-

٠,٢٠١، ٠,١١٢، ٠,٠٠٢، ٠,٨٢٩، ٠,٥٤٤، ٠,١٤٠، ٠,١٨٣، ٠,٧١٠، ٠,١٠٦، ٠,٦٣٥، ٠,٤٤٩، ٠,٣٣٧، على التوالي.

كما بلغ مستوى المعنوية لتأثير حجم مكتب المراجعة الذي يعمل به أفراد البحث عن اعتقادهم بشأن مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال المصرية، وباستخدام اختبار Mann-Whitney Test، ما يلي:-

٠,٢٥٧، ٠,٢٩٢، ٠,٨٠٠، ٠,٣٦٠، ٠,٤٠٣، ٠,٨٦٩، ٠,٦٤٠، ٠,٧٦٨، ٠,١٢٢، ٠,٨٤٥، ٠,٦٤٣، ٠,٧٤٥، على التوالي.





قوية. فهناك علاقة ارتباط موجبة؛ ضعيفة ومعنوية؛ بين قيام جهة خارجية مهنية مستقلة بالمراجعة الداخلية وتوافر محدد الاختيار الموضوعي لأفراد المراجعة الداخلية القائم على الكفاءة المهنية. كما وأن هناك علاقة ارتباط سلبية، معنوية ولكنها ليست قوية، بين قيام جهة خارجية مهنية مستقلة بالمراجعة الداخلية وتوافر أياً من المحددات التالية، وهي الفصل بين القائمين بالمراجعة الداخلية والقائمين بتصميم أو تشغيل المهام محل المراجعة، وعدم قيام أفراد المراجعة الداخلية بتقديم استشارات بشأن المهام محل المراجعة، وغياب القيود أو الحدود على توقيت ونطاق المراجعة الداخلية (المالية). وقد يرجع تفسير هذه العلاقة السلبية، من وجهة نظر الباحث، إلى أن عدم قيام جهة خارجية مستقلة بالمراجعة الداخلية- بما يعنى أن جهة داخلية بمنشأة عميل المراجعة هي القائمة بالمراجعة الداخلية- يوجب ضرورة توافر محددات الفصل بين القائمين بالمراجعة الداخلية والقائمين بتصميم أو تشغيل المهام محل المراجعة، وعدم قيام أفراد المراجعة الداخلية بتقديم استشارات بشأن المهام محل المراجعة، وغياب القيود أو الحدود على توقيت ونطاق المراجعة الداخلية (المالية).

كما وأن هناك علاقة موجبة، ضعيفة ومعنوية، بين قيام لجنة المراجعة باختيار وتشكيل أعضاء فريق المراجعة الداخلية وتوافر محدد الاختيار الموضوعي القائم على الكفاءة، وبما يدعم من أن قيام لجنة المراجعة بالاختيار يضمن الاختيار القائم على الكفاءة المهنية. كما وأن هناك علاقة موجبة، ضعيفة ومعنوية، بين قيام لجنة المراجعة باختيار وتشكيل أعضاء فريق المراجعة الداخلية واستلامها تقارير المراجعة الداخلية، وهي علاقة ارتباط موجبة منطقية.

كما تكشف نتائج تحليل الارتباط عن وجود علاقات موجبة، ضعيفة ومعنوية، بين توافر محدد الفصل بين القائمين بالمراجعة الداخلية والقائمين بتصميم أو تشغيل المهام محل المراجعة وغياب القيود أو الحدود على توقيت ونطاق المراجعة الداخلية (المالية)، وبين كفاية الموازنة المالية للمراجعة الداخلية وعدم الاعتماد على أفراد الإدارة التنفيذية في أداء بعض مهام المراجعة الداخلية، وبين غياب القيود أو الحدود على توقيت ونطاق المراجعة الداخلية (المالية) وكل من شفافية تقارير المراجعة الداخلية ورفعها للجنة المراجعة. وجميعها علاقات ارتباط منطقية ومقبولة.

ويعتقد الباحث، أن تبرير ضعف علاقات الارتباط السابقة قد يرجع لاعتقاد أفراد البحث باختلاف درجة أهمية محددات موضوعية المراجعة الداخلية، فضلاً عن اعتقادهم بقصور توافر محددات الموضوعية بشركات المساهمة المصرية.

وترجح النتائج السابقة من عدم امكانية قبول الفرض البحثي الثانى بشأن توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال (شركات المساهمة) المصرية.

**ثالثاً: أثر موضوعية المراجعة الداخلية على درجة اعتماد مراقبي الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند أداء عملية المراجعة (الخارجية).**

للكشف عن درجة تأثير كل محدد موضوعية على درجة اعتماد مراقب الحسابات على نتائج عمل أو أعمال سابقة للمراجعة الداخلية والمرتبطة بمهمة أو أكثر من مهام المراجعة الخارجية، قام الباحث- من خلال الحالة التجريبية الثالثة [الموقف (١)، والمواقف من ٣ (أ) إلى ٤ (أ)، وملحق (١)]-

بدراسة أثر غياب كل محدد من محددات موضوعية المراجعة الداخلية على درجة اعتماد مراقب الحسابات من خلال مقارنة متوسط درجة الاعتماد في حالة غياب محدد موضوعية واحد (المواقف من ٣ (أ) إلى ١٤ (أ)) بمتوسط درجة الاعتماد في حالة وجود محددات موضوعية المراجعة الداخلية مجتمعة (الموقف (١)) باستخدام اختبار Paired-Samples T Test. وقد جاءت النتائج كما بالجدول التالي:-

جدول (٧) مقارنة متوسط درجة الاعتماد في حالة غياب أحد محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمتوسط درجة الاعتماد في حالة توافرها مجتمعة

مستوى المعنوية Sig(2-tailed)	t	الانحراف المعياري للفرق	متوسط الفرق	
٠.٠٠٠	٩.٧٥٣	٠.٠٩٦	٠.١٢٢	١- عدم قيام جهة خارجية مستقلة بالمراجعة الداخلية لمنشأة عميل المراجعة.
٠.٠٠٠	٧.١٨٤	٠.٠٧٧	٠.٠٧٢	٢- عدم قيام لجنة المراجعة باختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية بالمنشأة.
٠.٠٠٠	٤.٦٤٢	٠.٠٩٩	٠.٠٠٦	٣- اختيار فريق المراجعة الداخلية غير القائم على الكفاءة المهنية.
٠.٠٠٠	٥.٥١٢	٠.١٠٥	٠.٠٧٦	٤- مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل المهام محل المراجعة.
٠.٠٠٠	١١.٢٦	٠.١٣٨	٠.٢٠٣	٥- مساهمة المراجعة الداخلية في تقديم استشارات بشأن المهام محل المراجعة.
٠.٠٠٠	٣.٥٠٥	٠.٠٨٩	٠.٠٤١	٦- وجود مصالح للمراجع الداخلي (سابقة، أو حالية أو مستقبلية) بشأن المهام محل المراجعة.
٠.٠٠٠	٥.٩٧٢	٠.٠١٤	٠.٠٨٦	٧- عدم كفاية موازنة المراجعة الداخلية (المالية).
٠.٠٠٣	٣.٠٥	٠.١٠	٠.٠٣٩	٨- وجود قيود أو حدود على توقيت ونطاق المراجعة الداخلية (المالية).
٠.٠٠٠	١٢.٠٥	٠.١٧٣	٠.٢٧٤	٩- اعتماد المراجعة الداخلية على أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين.
٠.٠٠٠	٨.٩٣٨	٠.١٦٠	٠.١٨٨	١٠- قصور أو ضعف شفافية تقارير المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠	٧.١٨٧	٠.٢٧٤	٠.٢٥٩	١١- رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى المدير العام أو المدير المالي.
٠.٠٠٠	٩.٦٢٤	٠.١١٧	٠.١٤٨	١٢- وجود معوقات لاتصال مدير المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، الجمعية العامة للمساهمين).

وتكشف بيانات الجدول السابق، عن وجود أثر سلبي لغياب كل محدد موضوعية على درجة اعتماد مراقبي الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، وبما قد يرجح، بالتبعية، من احتمال التأثير الإيجابي لوجود كل محدد موضوعية على درجة اعتماد مراقبي الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند أداء عملية المراجعة (الخارجية).

فأفقد كشفت ردود أفراد التجربة عن اعتقادهم (إدراكهم) لموضوعية المراجعة الداخلية عندما تتوافر محدداتها عند تقدير درجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية، وأن هذه الموضوعية تتخفف عندما تُفقد أحد هذه المحددات، بمقدار يتوقف على أهمية كل محدد موضوعية طبقاً لاعتقاد أفراد البحث (مراقبي الحسابات). وقد بلغت درجة الاعتماد أقل قيمة لها، وبما يعكس أعلى مقدار انخفاض في درجة الاعتماد كما تُصوره متوسطات الفروق بالجدول السابق، في حالة وجود أحد محددات اللاموضوعية التالية؛ مرتبة تنازلياً؛ وهي اعتماد المراجعة الداخلية على أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين، رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى المدير العام أو المدير المالي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقديم استشارات بشأن المهام محل المراجعة، قصور أو ضعف شفافية تقارير المراجعة

الداخلية، وجود عوائق لإمكانية اتصال المراجع الداخلي بأطراف حوكمة الشركات. وهو ما قد يعكس درجة أهمية عالية لغياب محددات الموضوعية التالية وهي محدد عدم اعتماد المراجعة الداخلية على أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين، ومحدد رفع التقارير إلى لجنة المراجعة، ومحدد عدم مساهمة المراجعة الداخلية في تقديم استشارات بشأن المهام محل المراجعة، ومحدد شفافية تقارير المراجعة الداخلية، ومحدد سهولة اتصال المراجع الداخلي بأطراف الحوكمة (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، الجمعية العامة للمساهمين). وبما قد يرجح من قوة تأثير محددات موضوعية المراجعة الداخلية السابقة على درجة اعتماد مراقبي الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية لعميل المراجعة.

كما بلغت درجة الاعتماد أعلى قيمة لها، وبما يعكس أقل مقدار انخفاض في درجة الاعتماد عند وجود قيود أو حدود على توقيت ونطاق المراجعة الداخلية، أو وجود مصالح للمراجع الداخلي (سابقة، أو حالية أو مستقبلية) بشأن المهام محل المراجعة. الأمر الذي قد يعكس ضعف تأثير هذه المحددات على درجة اعتماد مراقبي الحسابات على نتائج عمل المراجعة الداخلية بشأن بعض مهام المراجعة الخارجية.

وترجح النتائج السابقة من اعتبار مراقبي الحسابات لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية كوحدة واحدة As a whole عند الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية، فيضعف غياب أحد منها من درجة اعتماده على عمل المراجعة الداخلية، بقدر يتوقف على درجة أهمية كل محدد موضوعية. وبما يعنى أن مراقب الحسابات قد يعطى وزناً مختلفاً لغياب محددات موضوعية المراجعة الداخلية عند تقدير الموضوعية وقرار الاعتماد. فعلى سبيل المثال، يعتقد مراقبو الحسابات بانخفاض موضوعية المراجعة الداخلية، بشكل مؤثر، في حال اعتماد المراجعة الداخلية بمنشأة العميل على أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين، وعندما ترفع تقارير المراجعة الداخلية إلى المدير العام أو المدير المالي، وعند مساهمة المراجعة الداخلية في تقديم استشارات بشأن المهام محل المراجعة، وعند قصور أو ضعف شفافية تقارير المراجعة الداخلية، وفي حالة وجود عوائق تحول دون إمكانية اتصال المراجع الداخلي بأطراف حوكمة الشركات.

ويعتقد الباحث، في محاولة تفسير التأثير الهام لبعض محددات موضوعية المراجعة الداخلية دون البعض الآخر، أن اعتقاد أفراد البحث بأهمية تأثير غياب بعض المحددات على موضوعية ودرجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية هو نتيجة الاعتقاد Second-Guess بأن غياب أحد هذه المحددات قد يرتبط به غياب محددات أخرى. فعلى سبيل المثال، قد يعتقد مراقبي الحسابات بأنه عندما تسمح الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية باستخدام أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين، أو بتدخل المراجعة الداخلية في تنفيذ المهام محل المراجعة، فإن لذلك تأثير سلبي على موضوعية المراجعة الداخلية Ulterior Motive. ولذلك فعندما ترفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة، فإنه من المتوقع ألا تسمح اللجنة باستخدام أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين، أو بتدخل المراجعة الداخلية في تنفيذ المهام محل المراجعة، أو بضعف شفافية تقارير المراجعة الداخلية. ولكن عندما ترفع

التقارير إلى المدير المالي، فإنه من المعتقد أن يسمح المدير المالي للمراجعة الداخلية باستخدام أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين، وبمستوى تدخل في تنفيذ المهام محل المراجعة أو سبق تقديم استشارات بشأنها قد يكون عالياً. وعلى حسب معتقدات مراقب الحسابات المستنبطة من الدرجة الثانية (من تصرفات لجنة المراجعة أو المدير المالي أو آخرين) والمدمجة داخل نظام معتقداته Belief System يكون تقديره للموضوعية ولدرجة الاعتماد على نتائج عمل المراجعة الداخلية خلال عملية المراجعة (الخارجية).

ولقد كشفت نتائج اختبار Chi-Square Test عن وجود فروق معنوية بين تقديرات أفراد البحث لدرجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في حال غياب كل محدد من محددات موضوعية المراجعة الداخلية (كل على حدة) فيما عدا حالة اعتماد المراجعة الداخلية على أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين، وبمستوى معنوية ٥%. وقد يرجع تفسير ذلك لاختلاف استجابات مراقبي الحسابات لما يثيره غياب هذه المحددات بشأن الاعتقاد بتحقق موضوعية المراجعة الداخلية. ولقد تم استخدام اختبار Mann-Whitney Test لاختبار مدى اختلاف درجة أو مستوى الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية حال توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية ما بين أفراد البحث ممن ينتمون لمكاتب مراجعة كبيرة عن الآخرين ممن ينتمون لمكاتب مراجعة أخرى. وعلى الرغم من أن مراقبي الحسابات ممن ينتمون لمكاتب مراجعة كبيرة يعتمدون بدرجة أعلى على عمل المراجعة الداخلية مقارنة بغيرهم ممن ينتمون لمكاتب مراجعة أخرى، حيث بلغ معامل Mean Rank ٣٣.٥٠ مقابل ٢٨.١٠، فإن الفرق لم يكن معنوياً (Asymp. Sig. (2-tailed) = 0.184). ويعتقد الباحث، أن هناك بعض التفسيرات المحتملة لذلك، منها أن مدى المنافسة في سوق خدمة المراجعة في مصر بين مكاتب المراجعة الكبيرة وغير الكبيرة قد لا يعتمد بشكل عال على كفاءة المراجعة الخارجية. فضلاً على أن موضوعية المراجعة الداخلية في منشآت الأعمال المصرية قد تكون محل شك وتساؤل.

هذا ولم تكشف النتائج الإحصائية لاختبار Mann-Whitney Test لإجابات أفراد البحث عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تقديرات مراقبي الحسابات لدرجة الاعتماد في حال غياب كل محدد من محددات موضوعية المراجعة الداخلية (كل على حدة) باختلاف سنوات خبرتهم أو انتمائهم لحجم مكتب مراجعة معين، بمستوى ثقة ٩٥%.

وترجح النتائج السابقة من امكانية قبول الفرض البحثي الثالث بشأن وجود أثر ايجابي لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية.

<sup>٢٠</sup> لقد بلغت مستويات المعنوية لتأثير سنوات خبرة أفراد البحث على تقديراتهم لدرجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في حال غياب محددات موضوعية المراجعة الداخلية (كل على حدة) على التوالي، ما يلي:

٠.٤٤٦، ٠.٦٠٤، ٠.٣٨٧، ٠.٢٠٤، ٠.٩٠٥، ٠.١٠٤، ٠.١٣١، ٠.٥٨١، ٠.٥٤٠، ٠.٧٤٢، ٠.٦٦٨، ٠.٧٢٩  
كما بلغت مستويات المعنوية لتأثير حجم مكتب المراجعة، الذي ينتمي إليه أفراد البحث، على تقديراتهم لدرجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في حال غياب محددات موضوعية المراجعة الداخلية (كل على حدة) على التوالي، ما يلي:

٠.٦١٠، ٠.٩١٨، ٠.٩٥٥، ٠.٩٨٦، ٠.٥٠٥، ٠.٣٠٧، ٠.٦٢٢، ٠.٨٩٠، ٠.٨٦٨، ٠.٦٥٣، ٠.٩٩٢، ٠.٣٦٧

**رابعاً: مدى تأثير محددات موضوعية المراجع الداخلية، عند اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية، على تكلفة المراجعة الخارجية**

يقوم الباحث بدراسة الأثر المحتمل لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية على تكلفة المراجعة الخارجية من خلال تخفيض ساعات المراجعة المخططة في موازنة الوقت الموزع لاختبار الرقابة الداخلية على المبيعات نتيجة الاعتماد على نتائج ما قامت به المراجعة الداخلية من اختبار لنظام الرقابة على المبيعات. حيث يقوم الباحث- من خلال الحالة التجريبية الثالثة [الموقف (٢)]، والموقف من ٣ (ب) إلى ١٤ (ب)]- بدراسة أثر غياب كل محدد من محددات موضوعية المراجعة الداخلية على تكلفة المراجعة من خلال مقارنة متوسط مقدار التخفيض المتوقع في الساعات المقدرة لاختبار الرقابة الداخلية على المبيعات- نتيجة الاعتماد على نتائج اختبار المراجعة الداخلية لنظام الرقابة- في غياب محدد الموضوعية (الموقف من ٣ (ب) إلى ١٤ (ب))، بمتوسط مقدار التخفيض في الساعات المقدرة لاختبار الرقابة الداخلية على المبيعات نتيجة الاعتماد على نتائج اختبار المراجعة الداخلية لنظام الرقابة في وجود محددات موضوعية المراجعة الداخلية مجتمعة (الموقف (١)) باستخدام اختبار Paired-Samples T Test. وقد جاءت النتائج كما بالجدول التالي:-

جدول (٨) مقارنة متوسط مقدار التخفيض في الساعات المقدرة لاختبار الرقابة الداخلية على المبيعات في حالة غياب أحد محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمتوسط مقدار التخفيض في الساعات المقدرة لاختبار الرقابة الداخلية على المبيعات في حالة توافر محددات الموضوعية مجتمعة

مستوى المعنوية Sig(2-tailed)	t	الانحراف المعياري للفرق	متوسط الفرق	
٠.٠٠٠	٥.٢٢٤	٠.٠٩٨	٠.٠٦٧٢	١- عدم قيام جهة خارجية مستقلة بالمراجعة الداخلية لمنشأة عميل المراجعة.
٠.٠٠٠	١٠.٠٤١	٠.١٣٩	٠.١٨٤٥	٢- عدم قيام لجنة المراجعة باختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية بالمنشأة.
٠.٠٠٠	١٠.٤١٧	٠.١٢٩	٠.١٧٧٦	٣- اختيار فريق المراجعة الداخلية غير القائم على الكفاءة المهنية.
٠.٠٠٠	٩.٩١٥	٠.١٥١	٠.١٩٦٦	٤- مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل المهام محل المراجعة.
٠.٠٠٠	١٦.١١٧	٠.١٥٦	٠.٣٢٩٣	٥- مساهمة المراجعة الداخلية في تقديم استشارات بشأن المهام محل المراجعة.
٠.٠٠٠	٧.٨٣٧	٠.١٤٠	٠.١٤٣١	٦- وجود مصالح للمراجع الداخلي (سابقة، أو حالية أو مستقبلية) بشأن المهام محل المراجعة.
٠.٠٠٠	١٠.٣٧١	٠.١٤١	٠.١٩١٤	٧- عدم كفاية موازنة المراجعة الداخلية (المالية).
٠.٠٠٠	١٠.١٨٢	٠.١٧٤	٠.٢٣٢٨	٨- وجود قيود أو حدود على توقيت ونطاق المراجعة الداخلية (المالية).
٠.٠٠٠	١٧.٢٥٠	٠.١٥٩	٠.٣٦٢١	٩- اعتماد المراجعة الداخلية على أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين.
٠.٠٠٠	١٨.٥٨٠	٠.١٣٣	٠.٣٢٤١	١٠- قصور أو ضعف شفافية تقارير المراجعة الداخلية.
٠.٠٠٠	١٩.٠٧٣	٠.١٦١	٠.٤٠٣٥	١١- رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى المدير العام أو المدير المالي.
٠.٠٠٠	١٦.٥٩٨	٠.١٣٧	٠.٣٠١٠	١٢- وجود معوقات لاتصال مدير المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، الجمعية العامة للمساهمين).

وتكشف النتائج بالجدول السابق، عن اعتقاد أفراد البحث بوجود تأثير سلبي ومعنوي لغياب محددات موضوعية المراجعة الداخلية على متوسط مقدار التخفيض في ساعات عمل المراجعة (الخارجية) المقدرة نتيجة الاعتماد على نتائج المراجعة الداخلية بشأن بعض مهام المراجعة الخارجية. وبما قد

يعنى التأثير الإيجابي لتوافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية على تخفيض وقت المراجعة المخصص لأداء مهام المراجعة (الخارجية) المقرر الاعتماد على نتائج عمل المراجعة الداخلية بشأنها، وبالتالي تخفيض تكلفة المراجعة. حيث كشفت نتائج ردود أفراد البحث عن اعتقاد أفراد البحث بأن توافر محددات الموضوعية سيسهم فى تخفيض تكلفة مراجعة المهام التى سيتم الاعتماد على نتائج عمل المراجعة الداخلية بشأنها بنسبة متوسطةها ٦٨.٧٩%<sup>٢١</sup> كما يعتقد أفراد البحث بانخفاض هذه النسبة فى حالة غياب أحد محددات الموضوعية، وبمقدار يتوقف على أهمية كل محدد موضوعية طبقاً لاعتقاد أفراد البحث (مراقبى الحسابات)، وبما يتسق مع اعتقادهم بشأن تأثير غياب أحد محددات موضوعية المراجعة الداخلية على درجة الاعتماد على نتائج عمل المراجعة الداخلية. وقد بلغ متوسط نسبة التخفيض فى ساعات عمل المراجعة (الخارجية) المقدره نتيجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية أقل قيمة له فى الحالات التالية، مرتبة تنازلياً، وهى:-

- (أ) عندما ترفع تقارير المراجعة الداخلية للمدير المالى التنفيذى.
- (ب) عندما تستعين المراجعة الداخلية ببعض أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين.
- (ج) مساهمة المراجعة الداخلية فى تقديم استشارات (سابقة) بشأن المهام محل المراجعة.
- (د) عندما لا تتصف تقارير المراجعة الداخلية بالشفافية.
- (هـ) وجود معوقات لاتصال مدير المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة ، الجمعية العامة للمساهمين).

وهو ما قد يعكس درجة تأثير عالية لغياب عدد من محددات موضوعية المراجعة الداخلية على خفض متوسط نسبة التخفيض فى ساعات عمل المراجعة (الخارجية) المقدره نتيجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية. وهذه المحددات (مرتبة تنازلياً) هى، محدد رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة، ومحدد غياب استعانة المراجعة الداخلية ببعض أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين، وعدم مساهمة المراجعة الداخلية فى تقديم استشارات (سابقة) بشأن المهام محل المراجعة، وشفافية تقارير المراجعة الداخلية، وسهولة اتصال مدير المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة ، الجمعية العامة للمساهمين). وبما قد يرجح من احتمال وجود تأثير سلبي قوى لتوافر هذه المحددات على تكلفة المراجعة عند الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية خلال عملية المراجعة (الخارجية).

كما كشفت النتائج عن تأثير سلبي ومعنوى لغياب بعض محددات موضوعية المراجعة الداخلية ولكنه أقل قوة مقارنة بمحددات الموضوعية السابقة. فقد انخفض متوسط مقدار التخفيض فى ساعات عمل المراجعة الخارجية المقدره (نتيجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية) حال توافر محددات الموضوعية بأقل قيمة مع حالات غياب أحد محددات الموضوعية التالية، مرتبة تنازلياً، وهى:-

- قيام جهة خارجية مستقلة بالمراجعة الداخلية لمنشأة عميل المراجعة.

<sup>٢١</sup> لقد بلغ متوسط نسبة التخفيض فى ساعات عمل المراجعة حال توافر محددات الموضوعية مجتمعة ٦٨.٧٩%، فى حين بلغ المتوسط مع حالات غياب كل محدد موضوعية، مرتبة كما بالجدول السابق، مايلى:-  
٥٠%، ٥١%، ٤٩%، ٣٥%، ٥٤%، ٤٩%، ٤٥%، ٣٢%، ٣٦%، ٢٨%، ٣٨%.



(أفراد البحث) لما يثيره غياب محددات الموضوعية بشأن الاعتقاد بتحقيق موضوعية المراجعة الداخلية.

وترجح النتائج السابقة من إمكانية قبول الفرض البحثي الرابع بشأن التأثير السلبي لتوافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية على تكلفة المراجعة الخارجية للمهام التي سيعتمد مراقب الحسابات على نتائج عمل المراجعة الداخلية بشأنها.

### المبحث السادس: خلاصة ونتائج وتوصيات البحث

مع اهتمام الفكر المحاسبي - حالياً - بألية المراجعة الداخلية وعلاقتها بألية المراجعة الخارجية نتيجة التأكيد على أهمية دور المراجعة الداخلية في عملية حوكمة الشركات وتحقيق الثقة في التقرير المالي، كان توجه الباحث نحو دراسة وتحليل أحد محددات فعالية المراجعة الداخلية، وهي الموضوعية، ومدى تأثيرها على نطاق وتكلفة المراجعة الخارجية، في محاولة الإجابة على سؤالين، مثلاً مشكلة البحث، أولهما كيف يمكن لمراقب الحسابات تقدير أو الحكم على موضوعية المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة لتقدير مدى الاعتماد Extent of Reliance على عمل المراجعة الداخلية عند أداء عملية المراجعة (الخارجية)؟ والثاني، هل تسهم موضوعية المراجعة الداخلية، عند الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية، في تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية؟

وقد اعتمد الباحث على استخدام نظرية مسببات الاعتقاد (من الدرجة الثانية) Second-Order Belief Attribution Theory (SOBAT) كأداة بحث، كما تم استخدام المنهج الإيجابي (النموذج النفسي) كمنهج بحث.

ولقد قام الباحث، بتحليل كل من درجة اعتماد مراقب الحسابات على نتائج عمل المراجعة الداخلية (الرؤية والفلسفة) في مراجعة القوائم المالية، وموضوعية المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة. ولقد اقترح الباحث، إمكانية تقسيم محددات موضوعية المراجعة الداخلية، ارتباطاً بمراحل تحقق الموضوعية، إلى ثلاث مجموعات، هي كما يلي:-

المجموعة الأولى: موضوعية أفراد المراجعة الداخلية، وتشمل الشخص أو الجهة (المصدر) المنوط به أداء المراجعة الداخلية، والجهة القائمة باختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية بالمنشأة، وأساس اختيار فريق المراجعة الداخلية، ومدى مساهمة المراجعة الداخلية في إعداد أو تصميم أو تشغيل المهام والأعمال محل المراجعة، أو تقديم الاستشارات بشأن المهام والأعمال محل المراجعة، ودرجة ارتباط أفراد المراجعة الداخلية بالمهام محل المراجعة.

المجموعة الثانية: موضوعية الأداء، وتشمل مدى كفاية موازنة المراجعة الداخلية (المالية)، ومدى حدود أو درجة تقييد نطاق المراجعة الداخلية (المالية)، ودرجة اعتماد المراجعة الداخلية على أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين.

المجموعة الثالثة: موضوعية التقرير، وتشمل درجة أو مدى شفافية تقارير المراجعة الداخلية، والمستوى التنظيمي الذي يتلقى تقارير المراجعة الداخلية، وإمكانية اتصال مدير المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة (الداخلية والخارجية).

كما اقترح الباحث مقياساً مركباً لدرجة موضوعية المراجعة الداخلية.

ولقد أسفرت الدراسة التحليلية عن صياغة أربعة فروض بحثية هي:-



الفرض الأول: يدرك مراقبو الحسابات محددات موضوعية المراجعة الداخلية عند الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية خلال أداء عملية المراجعة الخارجية. ويكشف هذا الفرض عن مدى اعتقاد مراقبي الحسابات بمحددات موضوعية المراجعة الداخلية ذات التأثير على درجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية لمنشأة عميل المراجعة.

الفرض الثاني: تتوافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال (شركات المساهمة) المصرية.

الفرض الثالث: تؤثر موضوعية المراجعة الداخلية إيجابياً على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة عند مراجعة قوائمها المالية.

الفرض الرابع: يخفف اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة من تكلفة المراجعة الخارجية.

ولاختبار فروض البحث السابقة، قام الباحث بدراسة تجريبية على عينة من ثمانية وخمسين مراقب حسابات ممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر ومقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية وباستخدام عدد من السيناريوهات تناولتها ثلاث حالات افتراضية لإحدى شركات المساهمة المصرية. وقد قام الباحث بتطبيق منهجية التصميم الكلي لأفراد العينة - Within Subjects Design وباستخدام أسلوب دراسة الحالة مرة واحدة - One-Shat Case Study.

ولقد كشفت نتائج الدراسة عن إدراك مراقبي الحسابات لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة عند تقدير درجة الاعتماد على نتائج أعمال المراجعة الداخلية خلال عملية المراجعة الخارجية. فقد كشفت نتائج الدراسة عن اعتقاد مراقبي الحسابات باعتبار كل من محددات موضوعية أفراد المراجعة الداخلية (فيما عدا محدد الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية] خارجية، [داخلية]) ومحددات موضوعية أداء المراجعة الداخلية (فيما عدا محدد كفاية موازنة المراجعة الداخلية) ومحددات موضوعية تقرير المراجعة الداخلية (فيما عدا محدد إمكانية اتصال مدير المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، الجمعية العامة للمساهمين) لإمكانية الاعتماد على نتائج المراجعة الداخلية عند أداء عملية المراجعة (الخارجية). وترجح هذه النتائج من إمكانية قبول الفرض البحثي الأول.

كما كشفت ردود أفراد البحث بشأن مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال (شركات المساهمة) المصرية عن ضعف موضوعية المراجعة الداخلية بشركات العينة بسبب عدم توافر محددات الموضوعية اللازمة على مستويات الموضوعية الثلاث (موضوعية أفراد المراجعة الداخلية، موضوعية الأداء، موضوعية التقرير). الأمر الذي قد يحول دون إمكانية قبول الفرض البحثي الثاني.

كما كشفت نتائج الدراسة عن الأثر الإيجابي لتوافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية على درجة اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية في عملية المراجعة (الخارجية). وبما قد يرجح من إمكانية قبول الفرض البحثي الثالث.

كما كشفت نتائج الدراسة، أيضاً، عن أثر سلبي لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية على تكلفة المراجعة (الخارجية) نتيجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية بشأن بعض مهام واختبارات المراجعة (الخارجية). وهو ما قد يرجح من امكانية قبول الفرض البحثي الرابع.

#### وفي ضوء ما توصل إليه الباحث من نتائج، فإنه يوصى بما يلي:-

أولاً- ضرورة توجه الهيئات التنظيمية للمهنة وجهات إصدار معايير المراجعة (وزارة الاستثمار حالياً)، والهيئة العامة للرقابة المالية والهيئات الأخرى ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة نحو وضع وتفعيل آليات لضمان موضوعية المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال المصرية. ثانياً- ضرورة توجه منشآت الأعمال نحو تحسين ودعم موضوعية المراجعة الداخلية لتدعيم علاقة آليتي المراجعة في إتجاه تحقيق كفاءة المراجعة (الداخلية والخارجية). ثالثاً- حاجة الأدب المحاسبي إلى مزيد من البحوث والدراسات المستقبلية بشأن موضوع البحث لأهميته باعتباره مجالاً خصباً وواعداً بمنافع جمة لكل من مراقبي الحسابات ومنشآت الأعمال على حد سواء، خاصة وأن هناك العديد من المجالات ذات الصلة بموضوع البحث، والتي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث مستقبلية، ويتمثل أهمها فيما يلي:-

- إجراء دراسة تطبيقية لبحث مدى تأثير محددات موضوعية المراجعة الداخلية على أتعاب عملية المراجعة الخارجية وباستخدام بيانات فعلية لمحددات الموضوعية (من خلال استبيان موجه لمديري المراجعة الداخلية لعينة من شركات المساهمة المصرية بعدد من قطاعات النشاط) ولأتعاب المراجعة. ويقترح الباحث، إمكانية استخدام نموذج الانحدار لدراسة أثر محددات موضوعية المراجعة الداخلية على أتعاب المراجعة الخارجية على مرحلتين، الأولى ويتم من خلالها تقدير الأتعاب غير المتوقعة لشركات العينة من خلال انحدار محددات أتعاب المراجعة؛ والتي قدمها الفكر المحاسبي؛ على أتعاب المراجعة، والثانية يتم من خلالها دراسة أثر محددات الموضوعية على قيمة الأتعاب غير المتوقعة.

- بحث ودراسة قرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية في ضوء تحليل العلاقات التعويضية بين موضوعية المراجعة الداخلية ومحددات فعالية المراجعة الداخلية الأخرى. فعلى سبيل المثال، يمكن دراسة وتحليل درجة وقرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية في ضوء العلاقة التعويضية بين موضوعية المراجعة الداخلية والكفاءة المهنية لأفراد المراجعة الداخلية.

- البحث عن متغيرات إضافية لموضوعية المراجعة الداخلية، واختبار مدى تأثيرها على تقدير درجة وقرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية.

- إجراء المزيد من الدراسات المقارنة بشأن محددات موضوعية المراجعة الداخلية، وتأثيرها على درجة وقرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية في بيئة المراجعة المصرية وبيئات مراجعة مختلفة.

- البحث عن آليات لتدعيم استخدام مراقبي الحسابات لنتائج عمل المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية لعملاء المراجعة.

- فحص وتحليل أوجه التفاعل ما بين آلية المراجعة الداخلية وآليات الحوكمة الأخرى، خاصة الإدارة ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة، ودراسة اثر هذا التفاعل على الروابط ما بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

- دراسة اثر مستويات خطر المراجعة على تقييم أهمية ودور محددات موضوعية المراجعة الداخلية في قرار اعتماد المراجع الخارجى على عمل المراجعة الداخلية.

وأخيراً، يوصى الباحث بإجراء مزيد من البحوث بشأن مشكلة البحث باستخدام نظريات علمية نفس إجتماعية **Social Psychology** وسلوكية، بخلاف نظرية مسببات الاعتقاد من الدرجة الثانية، لتفسير مدى تأثير محددات موضوعية المراجعة الداخلية على درجة وقرار اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجعة الداخلية عند أداء عملية المراجعة (الخارجية).

### مراجع البحث

- السقا، السيد أحمد. ١٩٩٧. المراجعة الداخلية من الناحية المالية والتشغيلية. جمعية المحاسبة السعودية.
- الكاشف، محمود يوسف. ٢٠٠٠. نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة.
- المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** - كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الرابع.
- الهيئة العامة لسوق المال. ٢٠٠٧. قرار رئيس الهيئة العامة لسوق المال رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧. القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية. القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- قرار رئيس الهيئة العامة لسوق المال رقم ٧٩ لسنة ٢٠٠٧. قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المقيد بسجل الهيئة. القاهرة. جمهورية مصر العربية.
- أبو العلا، عبد الفتاح عبد اللطيف. ١٩٩٩. الأسلوب الإحصائي: الطرق والتحليل، الجزء الثاني، بدون ناشر.
- عيسى، كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد ٤٥.
- مبارك، الرفاعى إبراهيم. ٢٠١٢. تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجى على عمل المراجعة الداخلية " دراسة تجريبية". **المجلة العلمية التجارة والتمويل** - كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثاني، المجلد الثاني.
- معيار المراجعة المصرى رقم ٦١٠، دراسة عمل المراجعة الداخلية، وزارة الاستثمار، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٨.
- وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصرى. ٢٠١١. دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات. جمهورية مصر العربية.
- وزارة الاستثمار. ٢٠٠٨. معايير المراجعة المصرية، القرار رقم ١٦٦، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- Abdel-Khalik, A. R.; D. Snowball; and J. H. Wragge. 1983. The Effects of Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit Programs. **The Accounting Review** 58(April): 215-27.
- Ahlawatt, S. S. and D. Lowe. 2004. An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House Versus Outsourcing. **Auditing: A Journal of Practice and Theory** 23: 149-160.
- Akoy, T., and S. Bozkus. 2012. Establishment of Effective Internal Audit Function: Recommendation for Best Practice. **Journal of Modern Accounting and Auditing** 8 (9): 1283-1290.
- Aldred, C. w.; D. M. Bradon; W. F. Messier; L. Rittenberg; and C. M. Stefaniak. 2013. A Summary of Research on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function. **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Forthcoming).
- Al-Twajry, A.; J. Brierley; and D. Gwilliam. 2004. An Examination of the Relationship Between Internal and External Audit in the Saudi Arabian Corporate Sector. **Managerial Auditing Journal** 19: 929-44.

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1991. The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements. **Statement on Auditing Standards No. 65**, New York, NY: AICPA.
- Arena, M., and G. Azzone. 2009. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *Int. Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13(1): 43–60.
- Asare, S. K.; R. A. Davidson; and A. A. Gramling. 2008. Internal Auditors' Evaluation of Fraud Factors in Planning an Audit: The Importance of Audit Committee Quality and management Incentives. *International Journal of Auditing* 12 (3): 181–203.
- Badara, M. S., and S. Z. Saidin. 2013. Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level. *Journal of Social and Development Sciences* 4 (1): 16–23.
- Baggaley, B. L. 2003. Value Stream Management for Lean Companies. *Cost Management* 17(2): 23–28.
- Beasley, M.; J. Carcello; D. Hermanson; and P. Lapidés. 2000. Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms. *Accounting Horizons* 14: 441–54.
- Blue Ribbon Committee (BRC). 1999. **Report and Recommendation of Blue Ribbon Committee**. New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers, New York.
- Bonner, S. E. 2008. **Judgment and Decision Making in Accounting** (1st ed.). Upper Saddle River, NJ: Pearson Education, Inc.
- Brody, R. G., and D. Lowe. 2000. The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity. *International Journal of Auditing* 4: 169–76.
- Brown, P. R. 1983. Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions. *Journal of Accounting Research* 21: 444–55.
- Burnaby, P. A.; M. J. Abdolmohammadi; S. Hass; R. Melville; M. Allegrini; and G. D'Onza. 2006. A Global Summary of the Common Body of Knowledge 2006: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Cangemi, M. P., and T. Singleton. 2003. *Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide*, 3rd ed., Wiley, Hoboken, NJ.
- Carey, P.; N. Subramaniam; and K. W. Ching. 2006. Internal Audit Outsourcing in Australia. *Journal of Accounting & Finance*.

- Chartered Institute of Internal Auditors. 2013. Effective Internal Audit in the Financial Services Sector. Consultation Document, Draft Recommendations to the CIIA. Committee on Internal Audit Guidance for Financial Services.
- Church, B. K., and A. Schneider. 1992. Auditor Involvement in Internal Control System Design: Is Objectivity Impaired? **Journal of Applied Business Research** 8 (Fall): 15-25.
- Coram, P.; C. Ferguson; R. Moroney. 2008. Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud, **Journal of Accounting and Finance**: 543-59.
- Desai, V.; R. W. Roberts; and R. P. Srivastava. 2006. An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions. Available at: <http://www.ssrn.com/paper=938183>.
- DeZoort, F. T.; D. R. Hermanson; D. S. Archambeault; and S. A. Reed. 2002. Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature. **Journal of Accounting Literature** 21.
- Dittenhofer, M. 2001. Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods. **Managerial Auditing Journal** 16: 443-50.
- Doogar, R., and R. F. Easley. 1998. Concentration Without Differentiation: A New Look at the Determinants of Audit Market Concentration. **Journal of Accounting and Economics** 25:235-53.
- Ebaid, I. S. 2011. Corporate Governance Practices and Auditor's Client Acceptance Decision: Empirical Evidence from Egypt. **Corporate Governance** 11 (2): 171-183.
- Elder, R.; M. Beasley; A. Arens. 2010. **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**. Pearson Prentice Hall, New Jersey.
- Elmes, D. G.; B. H. Kantowitz; and H. L. Roediger . 1981. **Methods in experimental psychology**. Houghton Mifflin Company, U.S.A.
- Fan, J. H., and T. J. Wong. 2004. Do External Auditors Perform a Corporate Governance Role in Emerging Markets? Evidence from East Asia. **Journal of Accounting Research** 43: 35-72.
- Felix, W. L.; A. A. Gramling; and M. J. Maletta. 1998. Coordinating Total Audit Coverage: The Relationship between Internal and External Auditors. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, Inc.
- Felix, W. L.; J. A. Gramling; and M. J. Maletta. 2001. The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing this Contribution. **Journal of Accounting Research** 39 (3): 513-34.

- Glover, S. M.; D. F. Prawitt; and D. A. Wood. 2008. Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision. **Contemporary Accounting Research** 25 (1): 1-23.
- Government Accountability Office(GAO). 2003. Public Accounting Firms: Mandated Study on Consolidation, and Competition. GAO-03-864. Available at: <http://www.gao.gov/new.items/d03864.pdf>.
- ----- . 2008. Continued Concentration in Audit Market for Large Public Companies does not Call for Immediate Action. GAO-08-163. Available at: <http://www.gao.gov/new.items/d08163.pdf>
- Gramling, A. A.; M. J. Maletta; A. Schneider; B. K. Church. 2004. The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research. **Journal of Accounting Literature** 23: 194-245.
- Gramling, A., and S.D. Vandervelde. 2006. Assessing Internal Audit Quality. **Internal Auditing** 21(May/June): 26-33.
- Gray, J., and J. Hunton. 2011. External Auditor's Reliance on the Internal Audit Function: The Role of Second-order Belief Attribution. Working Paper. Available at: <http://www.eric.com/pdf>.
- Hair J. F.; R. E. Anderson; R. L. Tatham; and W. C. Black. 1998. Multivariate Data Analysis. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Harrington, C. 2004. Internal Audit's New Role. **Journal of Accountancy** 198 (3): 65-70.
- Hay, D. C.; W. R. Knechel; and N. Wong. 2006. Audit Fees: A Meta-Analysis of the Effects of Supply and Demand Attributes. **Contemporary Accounting Research** 23 (1): 141-91.
- Hermanson, S.R., and L. E. Rittenberg. 2003. Internal Audit and Organizational Governance. In Research Opportunities in Internal Auditing, edited by A. D. Bailey, A. A. Gramling, and S. Ramamoorti. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- Institute of Internal Auditors (IIA). 1999. Definition of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL. Internal Control: Survey and Analysis of Implementation Practices. Available at: <http://www.theiia.org/htm>.
- ----- . 2001. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs, Florida, USA.

- Institute of Internal Auditors (IIA). 2003. Simply Good Business. Ton at the Top (August). Altamonte Springs, FL (IIA).
- ----- . 2005a. Corporate Governance. The Institute of Internal Auditors Homepage. Available at: [http://www.theiia.org/?doc\\_id=1041](http://www.theiia.org/?doc_id=1041).
- ----- . 2005b. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors Homepage. Available at: [http://www.Theiia.org/?doc\\_id=1499](http://www.Theiia.org/?doc_id=1499).
- ----- . 2008a. Practice Advisory 1110-2: Independence and Objectivity. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- ----- . 2008b. Internal Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs, FL. Available at: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/pdf>
- ----- . 2009. IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity. Altamonte Springs, FL: IIA.
- ----- . 2010. IIA's Global Internal Audit Survey, What's Next for Internal Auditing? Available at: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/pdf>
- ISA (International Standard on Auditing) 610 (Redrafted). 2008. Using the Work of Internal Auditors. International Auditing and Assurance Standards Board, International Federation of Accountants: New York.
- Krishnan, J. 2005. Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis. **The Accounting Review** 80 (2).
- Krishnamoorthy, G. 2001. A Cascaded Inference Model for Evaluation of the Internal Audit Report. **Decision Science** 32 (Summer): 499-520.
- ----- . 2002. A Multistage Approach to External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 21 (1): 95-121.
- -----, and M. Maletta. 2012. The role of Internal Audit in the Financial Statement Audit: The Contingent Effects of Board Independence and Audit Committee Effectiveness. Working Paper. Northeastern University.
- Mac Coun, R. J. 1998. Biases in the interpretation and use of research Results. **Annual Review of Psychology** 49. 1998 .
- Maines, L. A. 1990. The effect of forecast redundancy on judgment of a consensus forecast's expected accuracy. *Journal of Accounting Research* 28 (Supplement).



- Maletta, M. J. 1993. An Examination of Auditors' Decision to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk. **Contemporary Accounting Research** 9 (Spring): 508-25.
- -----, and T. Kida. 1993. The Effect of Risk Factors on Auditors' Configural Information Processing. **The Accounting Review** 68(July): 681-91.
- Margheim, L. L. 1986. Further Evidence on External Auditors' Reliance on Internal Auditors. **Journal of Accounting Research** 24 (Spring): 194-205.
- -----, and W. Label. 1990. External Auditor Reliance on Internal Auditors When Audit Risk is High: Some Empirical Findings. *Advances in Accounting* 8: 293-311.
- Messier, W.; S. Glover; and D. Prawitt. 2010. **Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach**. New York, NY: McGraw-Hill Irwin.
- -----, and A. Schneider. 1988. A Hierarchical Approach to the External Auditor's Evaluation of the Internal Auditing Function. **Contemporary Accounting Research** 4 (Spring): 337-53.
- Mihret, D. G. 2010. Factors Associated with Attributes of Internal Audit Departments: A Canonical Analysis, **African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research** 6 (6): 42-61.
- ----- . 2011. Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective. *Canadian Center of Science and Education*. **International Business Research** 4 (2).
- Mihret, D. G.; K. James; and J. M. Mula. 2010. Antecedents and Organisational Performance Implications of Internal Audit Effectiveness: Some Propositions and Research Agenda, **Pacific Accounting Review** 23 (3): 224-52.
- -----, G. Z. Woldeyohannis. 2008. Value-Added Role of Internal Audit: An Ethiopian Case Study. **Managerial Auditing Journal** 23: 567-95.
- -----, A. W. Yismaw. 2007. Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study. **Managerial Auditing Journal** 22: 470-84.
- Morrill, C., and J. Morrill. 2003. Internal Auditors and the External Audit: A Transaction Cost Perspective. **Managerial Auditing Journal** 18: 490-504.
- Munro, L., and J. Stewart. 2011. External auditors' reliance on internal auditing: Further evidence. *Managerial Auditing Journal* 26 (6): 464-481
- Perner, J. 1991. **Understanding the Representational Mind**, MIT Press, Cambridge, MA.
- -----, and H. Wimmer. 1985. John Thinks that Mary Thinks that...: Attribution of Second-Order by 5-to 10-year-old Children. **Journal of Experimental Child Psychology** 39: 437-71.

- Plumlee, R. D. 1985. The Standard of Objectivity for Internal Auditors: Memory and Bias Effects. **Journal of Accounting Research** 23 (Autumn): 683-99.
- Prawitt, D. F.; J. L. Smith; and D.A. Wood. 2009. Internal Audit Quality and Earnings management. **The Accounting Review** 48 (4): 1255-1280.
- -----; N. Y. Sharp; and D. A. Wood. 2010. Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get it Wrong? Working Paper, Brigham Young University, Texas A&M University, Brigham Young University, and Brigham Young University.
- ----- . 2009. Does Internal Audit Quality affect the External Audit Fee? An Archival Validation of Experimental Results. Working Paper, Brigham Young University, Texas A&M University, and Brigham Young University.
- Public Company Accounting Oversight Board(PCAOB). 2005b. Report on the Internal Implementation of Auditing Standard No. 2, An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performance in Conjunction with an Audit of Financial Statements. Release No. 2005-023(November 30).
- Public Company Accounting Oversight Board(PCAOB). 2007. **AS No. 5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements.** Auditing Standards. Washington, DC: Public Company Accounting Oversight Board.
- ----- . 2007b. AS No. 5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements (Adopting Release). Available at: [http://www.pcaobus.org/Rules/Docket\\_021/2007-06-12\\_Release\\_No\\_005A.pdf](http://www.pcaobus.org/Rules/Docket_021/2007-06-12_Release_No_005A.pdf).
- Rich, J. R.; I. Solomon; and K. T. Trotman. 1997. The Audit Review Process: A Characterization from the Persuasion Perspective. **Accounting, Organizations and Society** (May): 481-505.
- Roth, J. 2000. Best Practices: Value-Added Approaches of Four Innovative Auditing Departments. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Sarbanes-Oxley Act (SOX). 2002. Public Law 107-204. Congress of the United States of America. Washington.
- Sarens, G., and I. De Beelde. 2006. The Relationship Between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. **International Journal of Auditing** 10(3): 219-41.

- Schneider, A. 1984. Modeling External Auditors' Evaluations of Internal Auditing. **Journal of Accounting Research** 22 (Autumn):657-78.
- ----- . 1985. The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function. **Journal of Accounting Research** 23 (Autumn): 911-19.
- -----, and N. Wilner. 1990. A Test of Audit Deterrent to Financial Reporting Irregularities Using the Randomized Response Technique. **The Accounting Review** 65 (3): 668-81.
- Sekaran, U. 2003. **Research Methods for Business: A Skill Building Approach**. John Wiley and Sons(5th ed.,) New York.
- Skousen, K. F.; S. M. Glover; and D. F. Prawitt. 2005. **An Introduction to Corporate Governance and the SEC**. Mason, OH: Thomson South-Western.
- Soltani, B. 2007. **Auditing: An International Approach**. Pearson Prentice Hall, England.
- Spraakman, G. 1997. Transaction Cost Economics: A Theory of Internal Audit. **Managerial Auditing Journal** 17: 323-30.
- Treadway Commission. 1987. Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting. Washington, D. C.: National Commission on Fraudulent Financial Reporting.
- Wallace, W. A. 1984. Internal Auditors can Cut Outside CPA Costs. **Harvard Business Review** 52 (1): 34-8.
- Walther, B.R. 2004, Discussion of Information Transparency and Coordination Failure: Theory and Experiment. **Journal of Accounting Research** 42 (2).
- West, S.G., and R.A. Wicklund. 1980. A Primer of Social Psychological Theories (Brooks/Cole).
- Willekens, M., and C. Achmade. 2003. Pricing and Supplier Concentration in the Private Client Segment of the Audit Market: Market Power or Competition. **International Journal of Accounting** 38 (4): 431-55.
- Yuill, N. 1984. Young Children' Coordination of Motive and Outcome in Judgments of Satisfaction and Morality. **British Journal of Developmental Psychology** 2: 73-81.

**ملحق (١) الدراسة التجريبية****معلومات عامة**

- ١- الاسم .....
- ٢- اسم مكتب أو شركة المراجع.....(يمكن عدم ذكر الاسم إذا رأيتم ذلك ضرورياً)
- ٣- المستوى الوظيفي داخل مكتب المراجعة

<input type="checkbox"/> شريك	<input type="checkbox"/> مدير مراجعة	<input type="checkbox"/> مراجع أول	<input type="checkbox"/> مراجع
-------------------------------	--------------------------------------	------------------------------------	--------------------------------

٤- عدد سنوات ممارسة المهنة

<input type="checkbox"/> أقل من ٥ سنوات	<input type="checkbox"/> من ٥-١٠ سنوات	<input type="checkbox"/> أكثر من ١٠ سنوات
---	--	---

- بوجه عام، هل تفضل الاعتماد على نتائج أعمال المراجعة الداخلية لبعض مهام المراجعة دون الحاجة لأدائها:

نعم  لا

- عند دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بشركات عملاء المراجعة، هل تعتبرون الموضوعية في عمل المراجعين الداخليين عامل أساسى فى تقييم إمكانية الاعتماد على أعمالهم ونتائجها. ( ما هو رأى سيادتكم فى هذا الموضوع من حيث المبدأ):

أوافق  لا أوافق

**الحالة الأولى**

أفترض أنك مراقب حسابات الشركة (س) "شركة مساهمة مصرية" تتداول أسهمها فى سوق المال، وأن للشركة إدارة للمراجعة الداخلية يعمل بها أفراد ذوى تأهيل علمى مناسب وذوى خبرة ومهنيين معتمدين. يوجه مدير المراجعة الداخلية تقاريره إلى لجنة المراجعة ( والى تتكون من خمسة أعضاء مجلس إدارة مستقلين منهم اثنين ذوى خبرة مالية ومحاسبية). وتقوم المراجعة الداخلية بمهام، منها دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات، ورفع تقرير بنقاط الضعف ومقترحات تحسينها إلى لجنة المراجعة.

أولاً: إذا قررت الاعتماد على نتائج المراجعة الداخلية عند تقدير خطر الرقابة على المبيعات بغرض تحديد حجم ونطاق اختبارات المراجعة بشأن المبيعات، فإن العوامل التى تأخذها فى الاعتبار عند تقييم موضوعية المراجعة الداخلية هى:

موافق تماماً (٤)	موافق إلى حد ما (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق مطلقاً (١)

**الحالة الثانية**

بناءً على خبرتك كمراجع خارجى، فما هو اعتقادك بشأن مدى توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية، الواردة بالجدول التالى، بشركات المساهمة المصرية:

موافق تماماً (٤)	موافق إلى حد ما (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق مطلقاً (١)

١- القائم بإداء المراجعة الداخلية بشركات المساهمة هى، عادةً جهة خارجية مهنية مستقلة.

- إذا كنت غير موافق، فإن الجهة التى تقوم بالمراجعة الداخلية هى .....

			<p>٢- تقوم لجنة المراجعة، عادة، باختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية بالمنشأة.</p> <p>-- إذا كنت غير موافق، فإن الجهة التي تقوم باختيار وتشكيل فرق المراجعة الداخلية هي .....</p> <p>٣- اختيار فريق المراجعة الداخلية يقوم على الكفاءة المهنية.</p> <p>-- إذا كنت غير موافق، فإن اختيار فريق المراجعة الداخلية يقوم على ...</p> <p>٤- هناك فصل بين القائمين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات والقائمين بتصميم أو تشغيل النظام الرقابي محل المراجعة.</p> <p>٥- القائم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات لم يسبق له تقديم استشارات بشأن تحسين النظام الرقابي.</p> <p>٦- ليست هناك مصالح للمراجعات الداخلي (سابقة، أو حالية أو مستقبلية) بشأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات.</p> <p>٧- كفاية موازنة المراجعة الداخلية (المالية).</p> <p>٨- غياب القيود أو الحدود على نطاق المراجعة الداخلية (المالية).</p> <p>-- إذا كنت غير موافق، فإن الجهة التي تعتقد أنها تتدخل في خطة وبرنامج المراجعات الداخلية هي .....</p> <p>٩- عدم اعتماد المراجعة الداخلية على أفراد الإدارة التنفيذية كمساعدين.</p> <p>١٠- شفافية تقارير المراجعة الداخلية.</p> <p>١١- ترفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة.</p> <p>-- إذا كنت غير موافق، فإن تقارير المراجعة الداخلية ترفع، عادة، إلى .....</p> <p>١٢- سهولة اتصال المراجعات الداخلي بأطراف الحوكمة (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، الجمعية العامة للمساهمين).</p>
--	--	--	--

### الحالة الثالثة

١- بافتراض أن عوامل الموضوعية بالجدول السابق (الحالة الثانية) كانت متوفرة، فإلى أى مدى سوف تعتمد على نتائج دراسة وتقييم المراجعة الداخلية لنظام الرقابة على المبيعات عند تقدير خطر الرقابة على المبيعات:

٣٤٠	%١٠	%٢٠	%٣٠	%٤٠	%٥٠	%٦٠	%٧٠	%٨٠	%٩٠	%١٠٠

٢- فى تقديرك، وبافتراض توافر محددات موضوعية المراجعة الداخلية، فإن ساعات المراجعة المخططة فى موازنة الوقت الموزع لاختبار الرقابة الداخلية على المبيعات سوف تتخفف - نتيجة الاعتماد على نتائج ما قامت به المراجعة الداخلية من اختبار للنظام الرقابي- بنسبة مقدرة هي:-

٠	%١٠	%٢٠	%٣٠	%٤٠	%٥٠	%٦٠	%٧٠	%٨٠	%٩٠	%١٠٠

٣- إذا كانت الجهة القائمة بأداء المراجعة الداخلية هي إدارة أو قسم بشركة العميل.

(أ) فإن مدى اعتمادك على نتائج دراسة وتقييم المراجعة الداخلية لنظام الرقابة على المبيعات عند تقدير خطر الرقابة على المبيعات هو:

٠	%١٠	%٢٠	%٣٠	%٤٠	%٥٠	%٦٠	%٧٠	%٨٠	%٩٠	%١٠٠

(ب) وتقديرك لمدى انخفاض ساعات المراجعة المخططة فى موازنة الوقت الموزع لاختبار الرقابة الداخلية على المبيعات نتيجة الاعتماد على نتائج ما قامت به المراجعة الداخلية من اختبار للنظام الرقابي هي:

٠	%١٠	%٢٠	%٣٠	%٤٠	%٥٠	%٦٠	%٧٠	%٨٠	%٩٠	%١٠٠

٤- إذا كان للمدير المالي دوراً فى اختيار وتشكيل فريق المراجعة الداخلية بالمنشأة.

(أ) فإن درجة اعتمادك المقدرة على نتائج اختبار الرقابة الداخلية على المبيعات التي تقوم بها المراجعة الداخلية هو:-

٠	%١٠	%٢٠	%٣٠	%٤٠	%٥٠	%٦٠	%٧٠	%٨٠	%٩٠	%١٠٠

(ب) وتقديرك لمدى انخفاض ساعات المراجعة المخططة فى موازنة الوقت الموزع لاختبار الرقابة الداخلية على المبيعات نتيجة الاعتماد على نتائج ما قامت به المراجعة الداخلية من اختبار للنظام الرقابي هي:

٠	%١٠	%٢٠	%٣٠	%٤٠	%٥٠	%٦٠	%٧٠	%٨٠	%٩٠	%١٠٠

<sup>٢٤</sup> حيث الصفر يعنى أن مراقب الحسابات لن يعتمد مطلقاً على المراجعة الداخلية فى تقييم الرقابة الداخلية على المبيعات، بينما تشير نسبة ٥٠% إلى اعتماد معتدل، ونسبة ١٠٠% إلى الاعتماد بشكل كامل على المراجعة الداخلية فى تقييم الرقابة الداخلية على المبيعات.



