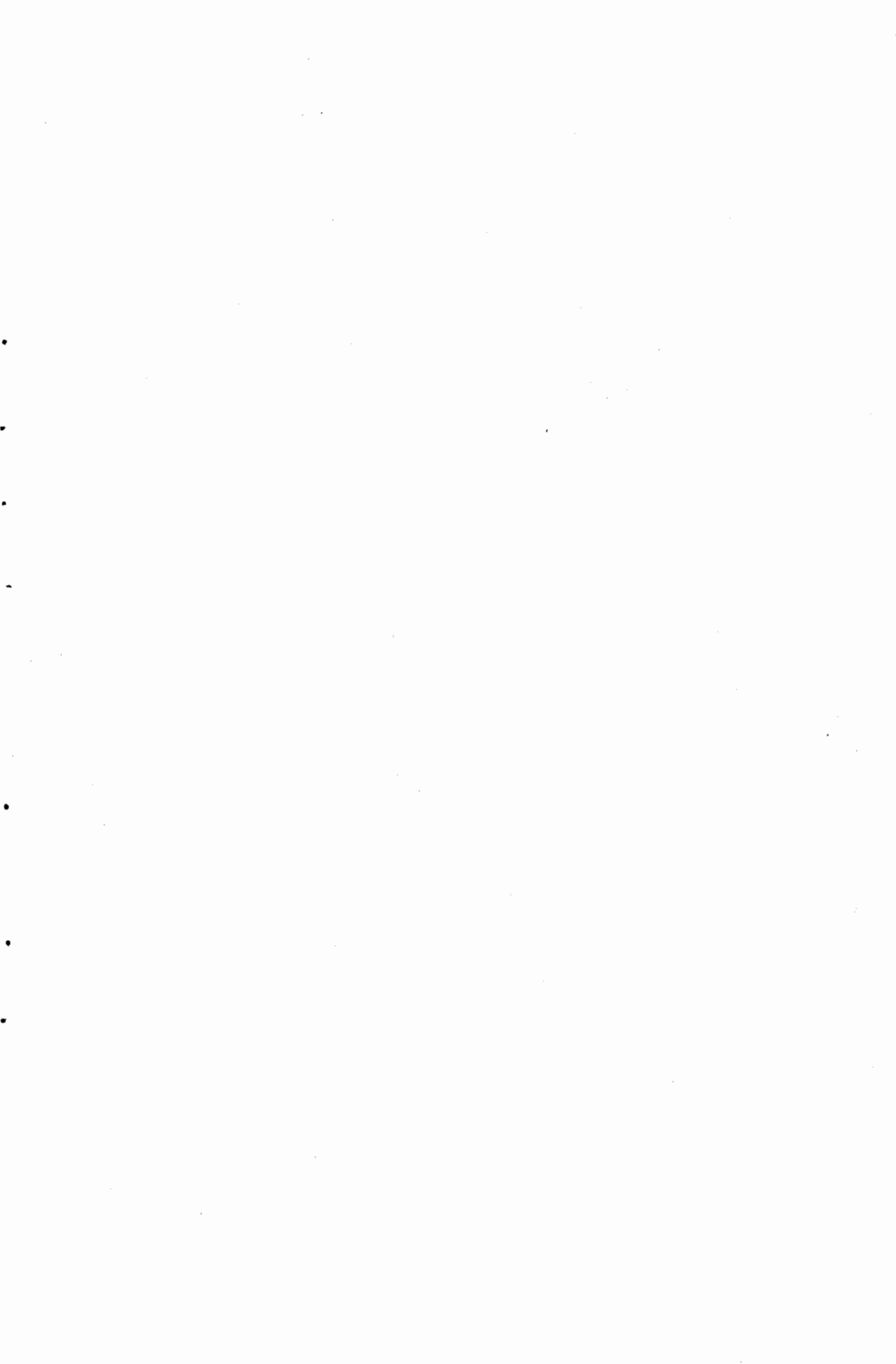


**دور المراجعة الداخلية فى الافصاح عن الضعف
الجوهري فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية
فى ضوء الاصدارات المهنية**

اعداد

سماح طارق أحمد حافظ

مدرس بقسم المحاسبة



Abstract:

This study aims to focus on the role of internal auditing in the disclosure of material weakness in internal control over financial reporting in light of professional standards, especially after the collapse of many international companies such as Enron and others, 2002. In view of the importance of the effectiveness of internal control after the collapse of many international organizations as Enron and others (2001-2002), issued several laws which refer to the effectiveness of internal control and its importance in the quality of financial reporting. Sections No.(302, 404) of the Sarbanes –Oxley Act(SOX) law issued in 2002 focus on the effectiveness internal control over financial statements in order to achieve more disclosure and transparency, but it did not specify procedures for the management, which will assess the internal control, and what are the means used, Due to the development of the role of internal auditing recently,it could increase the disclosure of material weakness, A questionnaire was developed and distributed to entire target population of Egyptian companies, which are listed on Egypt Stock Exchange. Two hundred and fifty four of the questionnaires were returned, of which two hundred and forty five were found usable, forming a ratio of (63.8%) of the target population. To test the hypotheses. The results of this research show how that role of internal auditing which affect on the disclosure of material weakness of internal control over financial reporting.

مقدمة :

أصبح مصطلح الحوكمة Corporate Governance خلال فترة زمنية قصيرة مثار اهتمام العديد من الهيئات العلمية والاقتصادية العالمية ، وتزايد هذا الاهتمام خاصة في ظل ماشهده الاقتصاد الأمريكى من انهيارات مالىة لعدد من كبرى الشركات الأمريكية (مثل شركة انرون للطاقة ، وشركة وورلد كوم للاتصالات) خلال عام ٢٠٠٢ ، مما ترتب عليه خسائر هائلة لمساهمى هذه الشركات ، وتبع الانهيار المالى لهذه الشركات العديد من الانتقادات لمهنة المراجعة ، خاصة مع اصدار المراجع الخارجى تقرير نظيف عن أداء هذه الشركات، كذلك انهيار واحد من أكبر مكاتب المراجعة الأمريكية، والتي أدت الى تدخل الكونجرس الامريكى بالتشريع من خلال اصدار قانون Sarbanes- Oxley عام ٢٠٠٢ بهدف تحسين حوكمة الشركات ، وتشكيل لجنة Sarbox,2004 بهدف تخفيض عدم شفافية القوائم المالية، وتحسين سلامة التقارير المالية.

فى مصر، تزايدت الحاجة الى اصدار التشريعات والقوانين بهدف تحسين الحوكمة ،خاصةً بعد أن حققت العديد من الشركات خسائر هائلة ، واعلان شركات أخرى إفلاسها حيث :

- بلغت حالات الافلاس ١٠٣ شركة فى عام ٢٠٠٣ ، وزيادة حالات تصفية الشركات والتي بلغت ٣٣ شركة فى عام ٢٠٠٤ ، وأيضاً زيادة حالات الاندماج التى بلغت ١٣ شركة ، وحالات الامتلاك والسيطرة والتي بلغت ١٢٥ شركة فى ذات السنة دون دراسة أثر ذلك على حقوق الأقلية (وزارة التجارة الخارجية ،النشرة الاقتصادية ،٢٠٠٣)، لذلك أصدرت وزارة الاستثمار المصرية عام ٢٠٠٥ دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات ، ثم دليل مبادئ حوكمة الشركات عام ٢٠٠٦ لشركات القطاع العام ، والتي أبرزت دور المراجعة الداخلية والخارجية من خلال مبدأ الإفصاح والشفافية (وزارة الاستثمار ، ٢٠٠٧).

تتضمن حوكمة الشركات الإجراءات والأنشطة التي يقوم بها ممثلو أصحاب المصالح بالتنظيم، وذلك بغرض الرقابة على المخاطر وضمان قيام الإدارة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية اللازمة للتغلب على هذه المخاطر . وتؤدي الحوكمة الفعالة للشركات إلى ضمان دقة التقارير المالية - كالتقرير عن إجراءات الرقابة الداخلية (IIA, 2003a)، والتقرير عن النتائج المالية، وفي ظل الحوكمة ، وبعد انهيارات العديد من الشركات وعلى رأسها شركة انرون ، اهتمت الحكومات بالرقابة الداخلية عند اعداد القوائم المالية بتشكيل هيئات خاصة لمراقبة الشركات ، وقد أصدرت تشريعات تلزم الشركات بالافصاح عن فاعلية الرقابة الداخلية ، والافصاح عن الضعف الجوهري في نظام الرقابة الداخلية ، خاصة تشريع Sarbanes-Oxley (SOX) ، وما يتضمن من القسمين ٣٠٢ ، ٤٠٤ ، واصداراللجنة المشرفة علي الشركات العامة المسجلة بالبورصة الأمريكية PCAOB معيار المراجعة رقم (٢) (AS,2,2002) بعنوان "مراجعة نظام الرقابة الداخلية بالتقارير المالية مع مراجعة القوائم المالية"، والذي يتضمن ابداء المراجع الخارجي الرأي عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية لعملائه(الشركات العامة)، والذي تم تعديله عام ٢٠٠٧، باصدار معيار المراجعة رقم (٥) (AS,5,2007)، بعنوان"مراجعة الرقابة الداخلية على القوائم المالية بالتكامل مع القوائم المالية "، والمقرر تطبيقه على الشركات الأمريكية في ١٥ ديسمبر ٢٠١٠.

وتزداد فعالية إجراءات الرقابة الداخلية وأهمية الافصاح عن الضعف الجوهري في مصر، خاصة عند قيام الهيئة العامة لسوق المال عام ٢٠٠٢ بفحص القوائم المالية للشركات المتداولة أوراقها المالية بالبورصة وأيضاً بفحص تقارير المراجعين الخارجيين اتضح وجود بعض الممارسات الخاطئة في المحاسبة والمراجعة تلجأ اليها بعض هذه الشركات للتأثير على نتيجة الأعمال والمركز المالي واطهارها في صورة غير حقيقية وغير معبرة ، من بين هذه الممارسات (النجار ، ٢٠١٠) :

• الاعتراف بالايراد فى فترة محاسبية معينة على الرغم من عدم توافر شروط الاعتراف به مثل تضخيم الايرادات بالفترة المحاسبية رغم أنها تخص فترات محاسبية تالية ، كذلك ادراج مبالغ متنازع عليها ضمن الايرادات .

• التلاعب بالمصروفات بغرض تخفيضها أو تعظيمها لإظهار الأرباح على غير الحقيقة مثل رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة ، الاعتراف بمصروفات متصلة باقتناء أصول بقائمة الدخل ، الاعتراف بمصروفات لا تخص الشركة ، وعدم تسجيل الانخفاض الدائم فى قيمة كلا من الأصول الملموسة وغير الملموسة.

• تبويب بعض عناصر الأصول والالتزامات بالقوائم المالية على غير حقيقتها للتأثير على العلاقات بين المجموعات المختلفة من الأصول أو الالتزامات طويلة وقصيرة الأجل ، مما يؤثر على نتائج التحليل المالى.

• الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذو العلاقة بالمخالفة لمتطلبات معايير المحاسبية والدولية

• تضمين تقارير بعض مراقبى الحسابات بعض الممارسات الخاطئة فى الفقرة الافتتاحية وأيضاً فى فقرتى النطاق والرأى وبما لا يتفق مع معايير المراجعة المصرية والدولية .

بالتالى فان هذه الممارسات الخاطئة فى المحاسبة ، تنجم عن بعض نقاط العجز والقصور فى الرقابة الداخلية على القوائم المالية ، مما يضعف هيكل الحوكمة، ومن ثم ظهور مشكلة الغش والأخطاء بالتقرير المالى مما يؤثر على جودة التقرير المالى ، وما يتطلب من الإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، ويمر العجز فى الرقابة الداخلية بعدة مستويات (KPMG LLP,2009) :

مستوى العجز(القصور) deficiency فى الرقابة الداخلية: يظهر عندما لا يسمح تصميم أو تشغيل الرقابة ، للإدارة أوالموظفين ، فى الأمور العادية بأداء المهام المسندة إليها، لمنع أوكشف أو تصحيح الأخطاء فى الوقت المناسب.

أما القصور الملحوظ significant deficiency هو نقص، أو مزيج من أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي هي أقل حدة من الضعف الجوهرى ، ولكن يجب تسليط الضوء عليها والاهتمام بها فى ضوء قواعد الحوكمة .

أخيراً الضعف الجوهرى material weakness: هو نقص، أو مزيج من أوجه القصور، في الرقابة الداخلية، حيث يوجد احتمال معقول بأن الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية للمنشأة لن يمكن منعها أو الكشف عنها وتصحيحها في الوقت المناسب ، مما يؤثر على جودة التقارير المالية.

طبيعة المشكلة :

فى ضوء الاهتمام بأهمية الرقابة الداخلية وفعاليتها بعد انهيار العديد من المنظمات العالمية كشركة انرون ، زيروكس ، ميرك للأدوية وغيرها عام (٢٠٠١-٢٠٠٢) ، صدرت العديد من التشريعات التى تشير الى فعالية الرقابة الداخلية وأهميتها فى جودة التقارير المالية .

أصدرت لجنة SOX فى قانونها الصادر عام ٢٠٠٢ الفقرتين (٣٠٢، ٤٠٤) بغرض تفعيل الرقابة الداخلية على القوائم المالية بما يحقق مزيد من الافصاح والشفافية ، فقد طالبت الفقرة ٤٠٤ من الادارة أن تفصح سنوياً عن تقييمها لهيكل الرقابة الداخلية للشركة ، كذلك رأى مراجع حسابات الشركة الخارجى فى تقييم ادارة الشركة للرقابة الداخلية ، وأيضاً تقييمه المنفرد بشأن هيكل الرقابة الداخلية للشركة ، وفي ٢٠٠٣/٦/٥ أصدرت بورصة الأوراق المالية الأمريكية البيان ٣٣-٨٢٣٨ تفسير القسم ٤٠٤ الصادر من لجنة Sarbanes-Oxley ، والذي يتطلب من الإدارة بتقديم تقرير سنوي لملاكها عن تقديراتها لفاعلية نظام الرقابة الداخلى. كذلك يجب علي المراجع الخارجى لهذه الشركات (Jack 2005)، ابداء ثلاثة آراء فى التقرير المالى السنوى وهى: الرأى عن القوائم المالية

، ورأيه فى تقييم الادارة لفعالية الرقابة الداخلية ، كذلك تقييمه لفعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

كذلك تركز الفقرة ٣٠٢ من القانون على تقييم الادارة لفعالية ضوابط واجراءات الافصاح ، والتي تهدف الى ضمان أن تكون المعلومات المطلوب الافصاح عنها فى التقارير المقدمة بموجب قانون البورصة ، قد تم تسجيلها وتلخيصها والتقرير عنها فى الفترات الزمنية المحددة فى قواعد البورصة ، و تقديم تقرير عن نتائج التقييم ، والاشارة الى أى تغييرات هامة فى الرقابة الداخلية منذ آخر تقرير دورى مقدم ، لذلك تعد الفقرات ٣٠٢ ، ٤٠٤ من قانون SOX بمثابة تغير هيكلى فى بيئة اعداد التقارير المالية للشركات فى أسواق المال والتي اعتمدت لسنوات طويلة على رأى المراجع الخارجى عن عدالة القوائم المالية فقط ، دون الأخذ فى الاعتبار التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية .

وقد أصدرت لجنة الاشراف المحاسبى العام PCAOB معيار المراجعة رقم (٢) (AS.2,2004,PCAOB) بعنوان "مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية " ، وتم تعديله عام ٢٠٠٧ ، باصدار معيار رقم (٥) (AS.5,2007,PCAOB) ويشير الى أن هدف المراجع الخارجى عند مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية ينصب على إبداء رأيه حول فعالية الرقابة الداخلية للشركة على التقارير المالية، بما يتطلب تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة للحصول على أدلة مناسبة كافية للحصول على تأكيدات معقولة حول فعالية الرقابة الداخلية ، من خلال الوقوف على مدى وجود نقاط ضعف جوهرية تؤثر على فعالية الرقابة الداخلية ، كذلك اقتصر معيار المراجعة المصرى رقم (٢٦٠) الصادر عام ٢٠٠٨ على ابداء الرأى الفنى عن القوائم المالية فقط ، دون الاهتمام بإبداء المراجع الخارجى عن مدى كفاءة وفاعلية كل من هيكل الرقابة الداخلية وادارة المراجعة الداخلية، و مع أهمية هذه الاصدارات ، وتركيزها على فعالية

الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، الا أنها لم تحدد الاجراءات الخاصة بالادارة التي من شأنها تقييم الرقابة الداخلية ، وماهية الوسائل المتبعة .

أشار (Bailey et al. 2003) إلى وظيفة المراجعة الداخلية على أنها جزء من حل مشاكل انهيار نظم التقرير المالي، الرقابة الداخلية، والسلوك الأخلاقي، بالتالي يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية القيام بهذا الدور المحوري من خلال تقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، والتقرير عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للادارة ولجنة المراجعة ، فيمكن لوظيفة المراجعة الداخلية مشاركة الادارة في اختبار إجراءات الرقابة الداخلية وفقاً لما يتطلبه القسم رقم ٤٠٤ من قانون Sarbanes- Oxley، وتقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، خاصةً مع اتساع دور وظيفة المراجعة الداخلية في دعم المنشآت في ظل الحوكمة ، وتغير مفهومها في الآونة الأخيرة (IIA,2000) بما يتضمن دورها في ادارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وقد اتجهت العديد من الهيئات التركيز على اتساع دور المراجعة الداخلية ، وتغير مفهومها في الآونة الأخيرة حيث :

أشارت بورصة الأوراق المالية بنيويورك NYSE,2003 K (Raghunandan,etal,2001), الى أنه من ضمن قواعد الحوكمة وجود وظيفة للمراجعة الداخلية ، لتزويد الإدارة ولجنة المراجعة ، بالتقييمات المستمرة لعملية إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية .

قامت بورصة لندن بتعديل دليل حوكمة الشركات (Financial Reporting Council,2006) عامي ٢٠٠٣،٢٠٠٦ وتضمن بأنه " يجب على مجلس الادارة - على الأقل سنويا اجراء مراجعة لفعالية نظم الرقابة الداخلية والافصاح عنها للمساهمين ، وأن تغطي اجراءات المراجعة نظم ادارة المخاطر ."

قامت شركة KPMG في عام ١٩٩٨ بعمل دراسة احصائية للادارات التنفيذية في ٥٠٠٠ شركة من أكبر الشركات الأمريكية المسجلة ، والمنظمات الهادفة للربح ، وحكومات محلية عن قدرة هذه الشركات على اكتشاف الغش ، وقد أشارت نتائج

هذه الاحصائية الى أهمية دور المراجعين الداخليين فى اكتشاف الغش فى الشركات التى لديها قدرة أكبر على اكتشاف الأخطاء ، بينما كان المراجعين الخارجيين ضمن الشريحة التى لديها قدرة أقل على اكتشاف الغش (Aldhizer,2003).

فى ضوء ماسبق ، تعد المراجعة الداخلية احدى الآليات الهامة لحوكمة الشركات ، وتكتسب مصداقيتها كمهنة من ثقة الجهات المستفيدة منها فى جودة أداء المراجعين الداخليين المنتمين لهذه المهنة ، وفى التأكيد الموضوعى الذى توفره ادارة أو قسم المراجعة الداخلية فى ادارة المخاطر ، والرقابة ، والحوكمة ، وبالتالي تتحدد مشكلة البحث نظرياً وذلك باستخلاصها مما اقترحه المعايير التى أصدرتها المؤسسات المهنية، ومن خلال ما اقترحه الكتابات السابقة فى هذا المجال بدراسة دور المراجعة الداخلية فى الافصاح عن نقاط الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية ICOFR ، والذى يركز على جانبين : جانب وظيفة المراجعة الداخلية - بدراسة دور هذه الوظيفة فى الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية ،الجانب الآخر : أنشطة المراجعة الداخلية - متمثلة فى ادارة المخاطر وتوكيد الجودة كأنشطة مستحدثة للمراجعة الداخلية فى ظل الحوكمة - ودورها فى الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية - أما مشكلة البحث عملياً ، يتحدد هذا الدور باختبار تأثير جودة وظيفة المراجعة الداخلية محددة بعدة عوامل من أهمها (الأهلية Competence التى تتحدد بالتأهيل العلمى والعملى للمراجعين الداخليين ، الموضوعية Objectivity ، جودة أداء العمل Quality of work ، كذلك اختبار تأثير أنشطة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية للشركات المقيدة فى البورصة المصرية و يتم اختبار هذا التأثير باستخدام الأساليب الاحصائية على عينة عشوائية مختارة من

الشركات المقيدة فى البورصة المصرية والتي تلتزم بدليل الحوكمة الصادر عام ٢٠٠٥ ، والمعدل عام ٢٠١١ .

أهمية البحث :

فى ضوء هذه التغيرات فى بيئة الأعمال وتزايد حالات انهيارات الشركات ، تتزايد أهمية الإفصاح والشفافية عن فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، كما يتزايد أهمية دور المراجعة الداخلية فى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية خاصة فى ظل الإصدارات المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية ، لذلك تحاول الباحثة ملء الفجوة البحثية بتحديد دور المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن الضعف الجوهري الرقابة الداخلية فى ظل المعايير الصادرة والدراسات المهنية السابقة ، ودراسة مدى تأثير هذه العوامل على عملية الإفصاح بالتطبيق على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة المصرية والتي تلتزم بتطبيق دليل الحوكمة عام ٢٠٠٥ وتعديلاته عام ٢٠١١ .

منهج البحث :

يعتمد البحث فى هذه الدراسة على المنهج الاستقرائى والمنهج الاستنباطى . حيث تقوم الباحثة بمسح لأدبيات المحاسبة فى مجال الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية ودورها فى تفعيل الرقابة الداخلية ، وإجراء دراسة تحليلية لما صدر عن المنظمات المهنية والهيئات الدولية والمحلية بابرار دور المراجعة الداخلية ، بالإضافة الى استطلاع آراء الممارسين لمهنة المراجعة الداخلية والخارجية فى مصر عن مدى تأثير المراجعة الداخلية على الإفصاح عن الضعف الجوهري فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، وذلك بغرض استنباط النتائج الكفيلة بهذا الدور فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

حدود البحث : يركز البحث على دور المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن الضعف الجوهري فى الرقابة الداخلية فقط ، دون التعرض لأوجه القصور الأخرى فى الرقابة الداخلية وكيفية معالجتها والإفصاح عنها، كما يركز البحث على

الشركات المقيدة فى البورصة المصرية ، باختيار عينة عشوائية من الشركات الصناعية والخدمية فقط.

فروض الدراسة:

١. الفرض الأول : يوجد ارتباط معنوى بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية والافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

٢. الفرض الثانى : يوجد تأثير ايجابى لجودة وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية. وينقسم هذا الفرض الى عدة فروض فرعية :

(أ) يوجد تأثير ايجابى لأهلية وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

(ب) يوجد تأثير ايجابى لموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

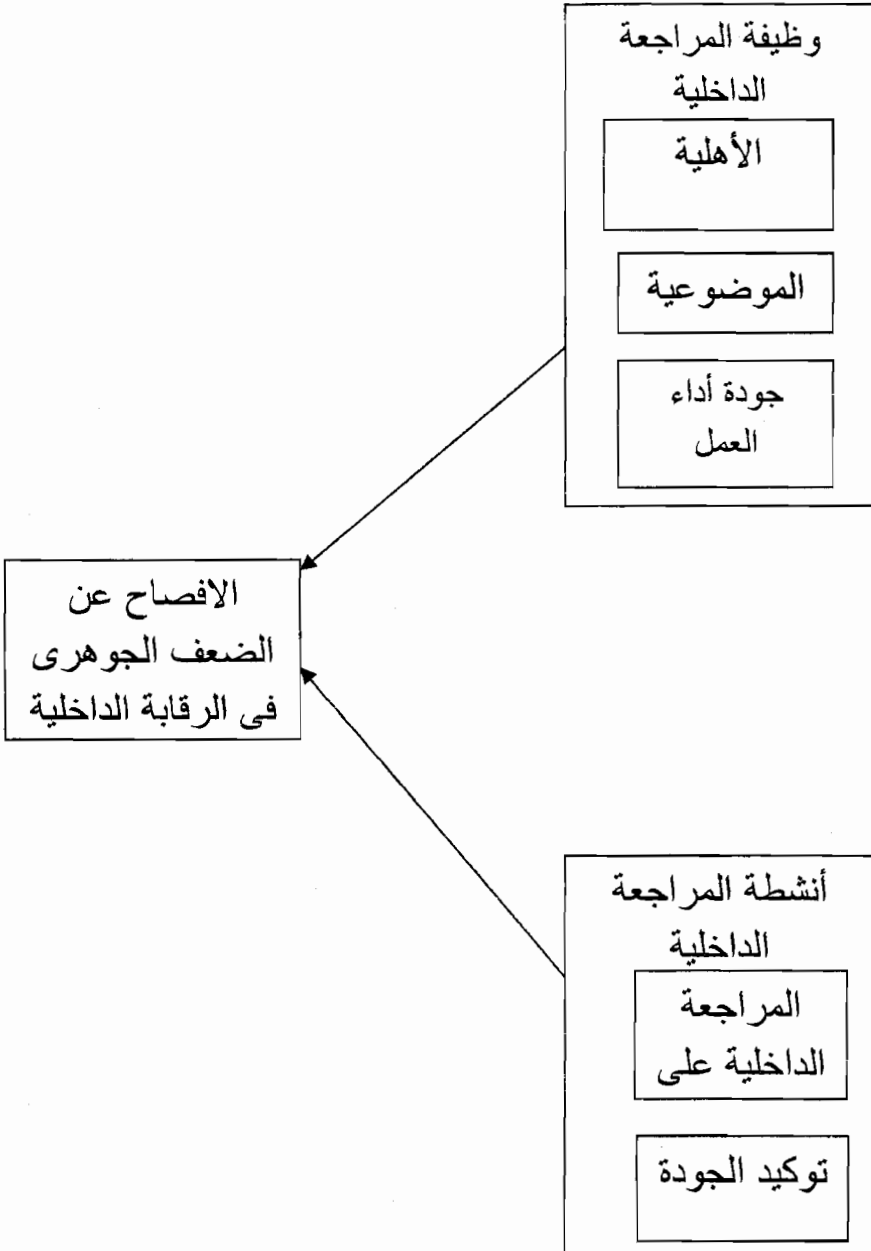
(ج) يوجد تأثير ايجابى لجودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

٣. الفرض الثالث: يوجد ارتباط معنوى بين أنشطة المراجعة الداخلية والافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

٤. الفرض الرابع : يوجد تأثير ايجابى لأنشطة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وينقسم هذا الفرض الى فرضين فرعيين :

(أ) يوجد تأثير ايجابى لتوكيد الجودة كأحد أنشطة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

ب) يوجد تأثير ايجابي لمدخل المراجعة على أساس الخطر كأحد أنشطة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.



" دور المراجعة الداخلية فى الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية
على التقارير المالية"

(المصدر : من اعداد الباحثة)

وبالتالى يركز البحث على أربعة مباحث كالتالى :

المبحث الأول : الدراسات السابقة.

المبحث الثانى: ممارسات المراجعة بتفعيل ضوابط الرقابة الداخلية فى ضوء

الاصدارات المهنية

المبحث الثالث : دور المراجعة الداخلية فى تقييم الرقابة الداخلية على التقارير

المالية فى ظل المعايير المهنية.

المبحث الرابع : دراسة تطبيقية .

المبحث الخامس : الخلاصة والنتائج والتوصيات

المبحث الأول

الدراسات السابقة

يمكن تقسيم الدراسات السابقة الى مجموعتين :

المجموعة الأولى : تهتم بنظام الرقابة الداخلية في ضوء قانون Sarbanes - Oxley، والمعايير المهنية الصادرة .

المجموعة الثانية: تركز على المراجعة الداخلية ودورها في تحسين جودة الافصاح.

المجموعة الأولى : تهتم بنظام الرقابة الداخلية في ضوء قانون Sarbanes - Oxley، والمعايير المهنية الصادرة .

- دراسة (K, Raghunandan,1994) : ركزت هذه الدراسة على استعراض التقارير السنوية لمائة شركة عام ١٩٩٣ في مجلة fortune ، وجدت أن ست شركات فقط تركز على التقرير عن فاعلية الرقابة الداخلية ، من ضمن ثمانين شركة اكتفت بالاشارة الى وجود نظام الرقابة الداخلية.

- دراسة (Krishnan,2005) :

استهدفت الدراسة : دراسة العلاقة بين ٢٨ بند لأوجه القصور للرقابة

الداخلية (تصنف على اعتبارها من أوجه القصور الملحوظة Significant

deficiencies (دون اعتبارها ضعف جوهرى) فى الفترة من ٩٤ - ٢٠٠٠ .

- دراسة (Jack ,2005) :

استهدفت الدراسة توضيح الخطوط العريضة لمعيار المراجعة الثاني الصادر

عن اللجنة المشرفة علي الشركات العامة المسجلة بالبورصة الأمريكية PCAOB ،

والذي عنوانه " مراجعة نظام الرقابة الداخلية بالتقارير المالية مع مراجعة القوائم

المالية"، والذي يتطلب من المراجع الخارجى إصدار رأي عن فاعلية نظام الرقابة

الداخلية لعملائه(الشركات العامة).

- دراسة (Akhigbe & Martin, 2006) :

استهدفت الدراسة : تقدير وتقييم تأثيرات لجنة Sarbanes-Oxley علي صناعة الخدمات المالية، بعد انهيار العديد من الشركات الأمريكية مثل Enron وشركات أخرى في مجتمع الأعمال الأمريكي، و إصدار لجنة Sarbox سنة ٢٠٠٢ ، وقد اعتمدت الدراسة علي البيانات المجمعة لممارسات ٢٠١ منشأة مالية خدمية مسجلة ببورصة الأوراق المالية الأمريكية ، تم تقسيمها إلي ٤٤ بنك (البنوك كبيرة الحجم وهي التي مجموع أصولها أكثر من ١٠ بليون دولار، والبنوك الصغيرة وهي التي مجموع أصولها أقل من هذا المبلغ)، ١٩ مؤسسة مدخرات، ١٦ منشأة أوراق مالية، ٦٨ شركة التأمين، وتوصلت الدراسة الي أن : درجة اذعان المنشآت المالية للجنة SOX يتوقف على عدة عوامل من أهمها:درجة استقلالية لجنة المراجعة ، مدى توافر خبير مالي بلجنة المراجعة ، حجم الافصاح الهامشي بالقوائم المالية ، عدد المديرين التنفيذيين بالمنشأة

- دراسة (Campbell et al.,2006)

استهدفت الدراسة القاء نظرة عامة مختصرة عن نموذج الرقابة الداخلية للجنة COSO والمستخدم في العديد من المنظمات كإطار تطبيقي، و توضيح خطوطه ، وقد ركزت هذه الدراسة على منطقتان لتحسين القيمة المحددة لأي شركة، وهما تطوير معالجات الأعمال بالاستفادة من عمليات إعادة الهندسة، بما يؤدي إلي رقابة أقل و أداء الأعمال النهائية بشكل أفضل ، كذلك تقديرات الإدارة للخطر، حيث ركزت بورصة الأوراق المالية حديثاً علي الاعتماد علي مدخل الخطر بشكل أكبر لتعريف مفتاح المعالجات، مفتاح الرقابات، الاختبارات الملائمة التي تركز عليها العديد من المنظمات لزيادة القيمة المنتجة من خلال إدارة خطر الشركة.

- دراسة (Skaife et al. , 2006): تستهدف الدراسة الإفصاح عن قصور الرقابة الداخلية، وعوامل خطر الرقابة الداخلية اللازمة للمديرين والمراجعين للكشف والإفصاح عن هذا القصور، وتتمثل عوامل خطر الرقابة الداخلية في درجة التعقيد التنظيمي ، مجال عمليات المنشأة ، التغيرات في الهيكل التنظيمي، وخطر الخطأ في تطبيق القياس المحاسبي ،وقد اعتمدت الدراسة علي عينة من الإفصاح الذي تم من قبل ٣٢٦ منشأة عن قصور في أنظمة رقابتها الداخلية خلال الفترة من نوفمبر ٢٠٠٣ وحتى ١٢/٣١ /٢٠٠٤، وتوصلت الدراسة الى : أن المنشآت التي تقرر عن قصور الرقابة الداخلية هي في غالب الأمر تتسم بعمليات أكثر تعقيداً تتمثل في العديد من قطاعات الأعمال و عدد ضخم من المعاملات الأجنبية، أو تتسم بمعدلات تكلفة مرتفعة من جراء عمليات الاندماج أو الاستحواذ وإعادة الهيكلة. كما قد تتسم بكبر حجم المخزون لديها .

- دراسة (Doyle ,etal.,2007): استهدفت الدراسة اختبار محددات الضعف في الرقابة الداخلية لعدد ٧٧٩ شركة تفصح عن الضعف الجوهرى من الفترة ٢٠٠٢-٢٠٠٥، وتوصلت الدراسة الى :اختلاف محددات الضعف الجوهرى من شركة لأخرى حسب التحديات التي تواجهها ،وركزت على أن أهم عوامل الضعف في نظام الرقابة الداخلية تتحدد في الشركات صغيرة الحجم التي تعاني من الضعف المالى ، أو التي تتسم بمعدلات سريعة النمو، أو الواقعة تحت عمليات الجدولة ،كما تختلف محددات الضعف الجوهرى من شركة لأخرى حسب التحديات التي تواجهها .

- دراسة (Leone,2007) : استهدفت هذه الدراسة اجراء دراسة انتقادية لدراسة كل من (Ashbaugh,Collins &Kinney ,2007) ودراسة (Doyle,Ge

(McVay, 2007) واللتين تعرضتا لخصائص الشركات المتعلقة بأوجه العجز في الرقابة الداخلية التي يتم التقرير عن هذه الأوجه وفقاً لمتطلبات الإفصاح الجديدة ، وقد اتفقت الدراستين على عوامل خطر الرقابة التي ترتبط بعملية الإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرى ، وتتمثل في التعتد التنظيمى والتغير التنظيمى وكذلك الاستثمار الملائم فى أنظمة الرقابة الداخلية ، واعتمدت الدراسة على تفسير بديل يستند على بعض الأدلة الوصفية ، والتي تتوافق مع هذه التفسيرات .

- دراسة (skaife, et al,2007) :

استهدفت هذه الدراسة :الإفصاح عن أوجه القصور فى الرقابة الداخلية بتحليل العوامل الاقتصادية التى تتعرض لفشل الرقابة الداخلية فى الشركات ، وماهى حوافز الإدارة للكشف عن والتقرير عن المشاكل الرقابية ، توصلت الدراسة : الى أن الشركات التى تفصح عن أوجه القصور فى الرقابة الداخلية تتسم بعمليات تشغيلية أكثر تعقيداً معبراً عنها بعدد قطاعات الأعمال segments والمعاملات الأجنبية ، وحادثة التغير التنظيمى من عمليات الاندماج والاستحواذ والجدولة ، وتتعرض لمخاطر محاسبية أكبر من تلك الشركات الأخرى ، أوتتسم بقلة الموارد المتاحة للرقابة ممثلة بتكرارية الخسائر والكوارث المالية الكبيرة .

- دراسة (Mock,2009):

استهدفت الدراسة : تقديم منهجية لتقييم فعالية الرقابة الداخلية على القوائم المالية ، بتقديم نموذج تقييمى للرقابة الداخلية على القوائم المالية يعتمد على أكبر 4مكاتب مراجعة عالمية BIG 4 ، بافتراض مستويات متعددة لفعالية الرقابة الداخلية على القوائم المالية ، وتقييم المخاطر وفقاً لمعيار

(AS5,PCAOB,2007) ، توصلت الدراسة الى امكانية الاعتماد على هذا النموذج كأحد مساعدات القرار فى تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية .

- دراسة (Chernobai & Yasuda,2012):

تستهدف هذه الدراسة تحليل محددات الضعف الجوهري فى الرقابة الداخلية على القوائم المالية فى الشركات اليابانية فى ضوء قانون البورصة والأدوات المالية (J-SOX) الذى تم اصداره عام ٢٠٠٦ ، والذي يتطلب التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية على القوائم المالية ،وقد اعتمدت الدراسة على عينة من الشركات اليابانية تقدر ب ٧٥ شركة من الشركات اليابانية التى تفصح عن ٨٣ من نقاط الضعف الجوهري فى الفترة من ٢٠٠٨-٢٠٠٩ ، لدراسة مدى ارتباط نقاط الضعف الجوهري فى الرقابة الداخلية بالحوكمة داخلياً وخارجياً، ومدى ارتباط الضعف الجوهري بحجم وعمر المنشأة ،و توصلت الدراسة الى أن الشركات التى تتسم بضعف الحوكمة أكثر احتمالاً فى التقرير عن نقاط الضعف الجوهري ،كما أن الضعف الجوهري فى الرقابة الداخلية يظهر بوضوح فى الشركات صغيرة الحجم التى تعاني من الضعف المالى أو الواقعة تحت عمليات الجدولة، كما يظهر فى الشركات التى تعاني من مشاكل فى الصحة المالية ،أولتى تتسم عملياتها بالتغير السريع أو التعقد .

- اتفقت نتائج تلك الدراسة مع الدراسات التى اعتمدت على الأسواق الأمريكية فى

عينة الدراسة Ashbaugh-Skaife et al,2007 , (Doyle,et al, 2007)

- دراسة (خليل ، ٢٠١٢):

استهدفت الدراسة تحديد أفضل ممارسات المراجعة المرتبطة بالرقابة الداخلية على التقرير المالى فى ضوء الاصدارات المهنية العالمية ، وركزت الدراسة على أربعة أبعاد :

الأول : ممارسات المراجعة المرتبطة بدراسة فهم وتقييم الرقابة الداخلية على التقرير المالي .

الثاني : ممارسات المراجعة المرتبطة بالتصديق على تقرير الإدارة حول فاعلية تشغيل الرقابة الداخلية على التقرير المالي .

الثالث : ممارسات المراجعة المرتبطة ومواقع القصور في الرقابة الداخلية على التقرير المالي .

الرابع : ممارسات المراجعة المرتبطة بالتقرير عن فاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية.

وقد توصلت الدراسة الى أن معظم ممارسات المراجعة المرتبطة بالرقابة الداخلية على التقرير المالي تلائم الاستخدام وتلبى احتياجات المستخدمين لتقرير المراجعة في البيئة المصرية .

المجموعة الثانية : تركز على المراجعة الداخلية ودورها في تحسين جودة الإفصاح

- دراسة (Allegrini & D'onza,2003)

استهدفت الدراسة اجراء دراسة على عدد ١٠٠ شركة ايطالية مدرجة في البورصة ، منها عدد من البنوك وشركات التأمين ، لتحديد ممارسات المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر، ومدى تطبيق منهجية المراجعة القائمة على المخاطر في عملية المراجعة، وقد توصلت الدراسة الى اختلاف ممارسات تقييم المخاطر في هذه الشركات حيث: عدد قليل من الشركات بنسبة (٢٥%) تطبق أنشطة المراجعة الداخلية التقليدية وتخطيط المراجعة وفقاً لدورة المراجعة السنوية ، معظم الشركات بنسبة ٦٧% تطبق المراجعة التشغيلية ويطبق مفهوم المراجعة على

أساس المخاطر بصورة محدودة، أخيراً عدد ضئيل من الشركات بنسبة ٨% تطبق منهجية المراجعة القائمة على المخاطر فى جميع اجراءات المراجعة الداخلية ، كذلك ركزت على أهمية منهجية المراجعة القائمة على المخاطر فى تقييم المخاطر فى البنوك ، خاصة مع تطور المراجعة الداخلية فى ظل الحوكمة .

- دراسة (عيسى ،٢٠٠٨):

استهدفت الدراسة الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية ، واختبار تأثير تلك العوامل على جودة وظيفة المراجعة الداخلية ، والتحقق عملياً مما اذا كانت هذه العوامل لها تأثير ايجابى فى تحسين جودة حوكمة الشركات فى مصر، و توصلت الدراسة الى أن : جودة وظيفة المراجعة الداخلية وتحسين جودة حوكمة الشركات يتأثران بشكل ايجابى بالعوامل الآتية :

- أهلية المراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمى والخبرة المهنية ومستوى التدريب والتأهيل، وتحقيق الموضوعية من خلال زيادة درجة الاستقلال.

- تحسين جودة أداء العمل من خلال وجود خطة ملائمة للمراجعة الداخلية وبذل العناية المهنية اللازمة ودعم الادارة العليا بالموارد اللازمة وفحص الجودة.

- التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقى أطراف حوكمة الشركات (مجلس الادارة ، لجنة المراجعة، المراجع الخارجى) عن طريق تبادل المعلومات بينهم .

- دراسة (Desai,etal.,2008):

استهدفت الدراسة الوقوف على أفضل النماذج المستخدمة لتنظيم عمل المراجعة الداخلية والتي تشمل : الاعتماد على عمل المراجع الداخلى من داخل المنشأة ، الاعتماد على عمل المراجع الداخلى من خارج المنشأة ، أو الشراكة بين

ادارة المراجعة الداخلية فى المنشأة و مقدمى خدمة المراجعة الداخلية ، وذلك حتى يمكن تحديد درجة الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .،وقد توصلت الدراسة الى أن المفاضلة بين هذه النماذج يعتمد على خمسة مقاييس الجودة تتمثل فى (الكفاءة، والموضوعية ، تقييم الخطر الكلى ،المهارات التقنية ، امكانية الخضوع للإدارة)،كذلك اتفاق جميع النماذج على معيارى الكفاءة والمهارات التقنية ، بينما تتحقق الموضوعية ، وامكانية الخضوع للإدارة عند الاعتماد على عمل المراجع الداخلى من خارج المنشأة ، أو الشراكة بين ادارة المراجعة الداخلية فى المنشأة و مقدمى الخدمة المراجعة الداخلية،وتقييم الخطر الكلى عند الاعتماد على عمل المراجع الداخلى من داخل المنشأة .

- دراسة (Cohen ,et al.,2009):

استهدفت الدراسة الوقوف على الخبرات التى يكتسبها المراجعون الخارجيون عند تفاعلهم مع لجان المراجعة ومجلس الادارة والمراجعة الداخلية بعد اصدار قانون Sarbanes – Oxley، كذلك اختبار قدرات المراجع الخارجى فى عمل منهج فعال للإذار المبكر يساعد فى التقرير عن المشاكل المحاسبية المتوقعة واخضاعها للفحص ،وقد توصلت الدراسة الى أن:حوكمة الشركات أقوى مما كانت عليه فى بيئة ما قبل القانون SOX، بتعاون المراجعون الخارجيون مع لجنة المراجعة ومجلس الادارة والمراجعين الداخليين ،كما أدت حوكمة الشركات الى نجاح الادارة فى تحقيق جودة التقارير المالية ، وسلامة الرقابة الداخلية بمعاونة المراجع الداخلى ،كذلك فى ظل قانون SOX تطورت وظيفة المراجعة الداخلية بما يمكنها من القيام بدور هام فى تقييم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية لضمان سلامة التقارير المالية .

- دراسة (Mcenroe,2009):

استهدفت هذه الدراسة تحديد ماذا كان يجب التقرير عن مواطن الضعف الجوهرى MW والافصاح عنه ، وذلك بتوجيه مجموعة من التساؤلات لكل من المدير التنفيذى المالى والمحاسب القانونى فى العديد من الشركات عن ٤ سيناريوهات تم صياغتها عن مواطن الضعف الجوهرى ، وما اذا كان يجب التقرير عنها أم لا ، و توصلت الدراسة الى أن المحاسب القانونى أكثر تحفظاً فى التقرير عن مواطن الضعف الجوهرى .

- دراسة (Schneider,2010):

استهدفت الدراسة كيفية اعتماد المراجع الخارجى على عمل المراجعة الداخلية بتحليل المعايير المهنية المطبقة مثل (SAS.65;AS.5) ، وركزت على مساعدات القرار تم استنتاجها فى الدراسات السابقة ، وقدمت ٦ عوامل لمدى اعتماد المراجع الخارجى على عمل المراجع الداخلى وتتحدد فى : الأهلية competence والموضوعية objectivity وجودة أداء العمل ،مخاطر الأخطاء الجوهرية risk of material misstatement، الذاتية فى تقييم أدلة المراجعة subjectivity in evaluating audit evidence، أهمية المبالغ المدرجة فى القوائم المالية materiality of financial statement amounts

- دراسة (Shu,etal,2011):

تعتمد هذه الدراسة على تحليل دور وظيفة المراجعة الداخلية فى الافصاح عن نقاط الضعف الجوهرى ، وقد ركزت الدراسة على دراسة العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والافصاح عن الضعف الجوهرى بالتطبيق على بيانات ٢١٤ شركة ، وتوصلت الدراسة الى أن الافصاح عن نقاط الضعف الجوهرى يرتبط سلبياً

بمستوى تعليم المراجعة الداخلية وبتقنيات توكيد الجودة ، كما يرتبط الإفصاح عن الضعف الجوهري ايجابياً مع ممارسات المراجعة والتنسيق مع المراجع الخارجى ، وأن هذه الأنشطة تزيد من فعالية الاذعان لمتطلبات القسم ٤٠٤ من قانون SOX .

- دراسة (AL-Shetwi, 2011) :

استهدفت الدراسة : فحص تأثير جودة وظيفة المراجعة الداخلية كأحد محددات الحوكمة على جودة التقارير المالية لكل الشركات السعودية المدرجة فى بورصة الأوراق المالية السعودية ما عدا البنوك ، تم تجميع البيانات من خلال الدراسة المسحية والمقابلات مع المراجعين الداخليين والخارجيين ، توصلت الدراسة : الى حاجة أسواق المال السعودية لتطبيق اجراءات اضافية لتفعيل دور المراجعة الداخلية فى التقرير عن الرقابة الداخلية، عدم وجود علاقة واضحة بين اسهامات المراجعة الداخلية فى تحسين جودة التقرير المالى ، والذى يمكن ارجاعه لضعف الحوكمة والاجراءات السياسية المطبقة .

باستعراض الدراسات السابقة ونتائجها نجد أن غالبية الدراسات ركزت على أهمية الإفصاح عن الضعف الجوهري فى نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية فى ظل اصدارات قانون sox ومعيارى (PCAOB,2,5) .

- ركزت دراسة كلاً من (Akhigbe & Martin, 2006) ، (Chernobai & Yasuda,2012) على أهمية تفعيل الرقابة الداخلية على التقارير المالية ودورها فى تحسين جودة الحوكمة.

- اتفقت العديد من الدراسات (Skaife et al., 2007) ، (Doyle,et al., 2007) (Chernobai & Yasuda,2012) على العوامل التى تحدد الضعف الجوهري فى الرقابة الداخلية ممثلة فى التعقد التنظيمى ، والتغير التنظيمى ،

والاستثمار الملائم فى الرقابة الداخلية ، كما تضيف بعض الدراسات عنصر الحوكمة كمحدد هام ورئيسى لنقاط الضعف الجوهرى ،وركزت معظم الدراسات على أن : المنشآت التي تقرر عن قصور الرقابة الداخلية لديها عمليات أكثر تعقيداً والتي تمثلت في العديد من قطاعات الأعمال والمبيعات الأجنبية، وأكثر عرضة لعمليات الاندماج والاستحواذ وإعادة الهيكلة، كذلك المنشآت التي تتسم بكبر حجم المخزون ، والنمو بمعدلات أسرع من المنشآت التي لا تفصح عن ضعف الرقابة الداخلية.

- يوجد اتفاق بين غالبية الدراسات على أن المحددات الرئيسية لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى ظل المعايير المهنية الصادرة تتمثل فى (الأهلية ، الموضوعية ، جودة أداء العمل) .

- تزايد الاهتمام بدور المراجعة الداخلية فى ادارة المخاطر خاصة فى ظل الحوكمة ، والذي يعتبر أحد الأنشطة الرئيسية للمراجعة الداخلية فى الآونة الأخيرة .

- قدمت دراسة (Mock,2009) نموذج تقييمى كأحد مساعدات القرار فى تفعيل الرقابة الداخلية.

- أشارت الدراسات الى تخوف الادارة من الافصاح عن نقاط الضعف الجوهرى ، لما قد يؤثر على حوافز المديرين من جراء هذا الافصاح .

- استندت دراسة Schneider,2010،AL-Shetwi,2011 ، (عيسى ، ٢٠٠٨) على أهمية دور المراجعة الداخلية فى تحسين جودة التقارير المالية ، كأحد محددات الحوكمة الرئيسية ، كما ركزت دراسة (عيسى) على عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية ، وأنشطة المراجعة كمتغيرات مستقلة تؤثر جودة الحوكمة .

- استندت دراسة خليل (٢٠١٢) على ممارسات المراجعة بالتقرير عن فاعلية الرقابة الداخلية على التقرير المالى من تفهم بيئة الرقابة الداخلية، وشكل تقرير الادارة، وتوصيل نقاط الضعف والتقرير وملاءمتها للبيئة المصرية، وبالتالي ركزت هذه الدراسة على دور المراجعة الخارجية، والممارسات المتخذة لعملية التقرير.

- استندت دراسة (Shu,etal.,2011) على دور المراجعة الداخلية فى الافصاح عن نقاط الضعف الجوهرى، ركزت على دراسة العلاقة بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية والأنشطة ممثلة فى التنسيق بين المراجع الخارجى والداخلى وتوكيد المراجعة، واعتمدت على البيانات المتاحة عن المراجعين الداخليين فى قاعدة بيانات GAIN، وهذا ما تفنقرو اليه البيئة المصرية.

- تعتمد دراسة (Desai,etal.,2008) على خمسة مقاييس لجودة المراجعة الداخلية تتمثل فى (الكفاءة والموضوعية، تقييم الخطر الكلى، المهارات التقنية، امكانية الخضوع للادارة)

فى ضوء هذه الدراسات، تشير الباحثة الى ندرة الأبحاث التى تناولت دور المراجعة الداخلية كأحد محددات الحوكمة فى الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية، خاصة فى ظل اصدارات قانون SOX,BCAOB,5,2007 التى تتطلب الافصاح الاجبارى عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية.

لذلك تحاول الباحثة دراسة دور المراجعة الداخلية فى الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية، بالتركيز على أثر جودة وظيفة المراجعة الداخلية ممثلة بكلٍ من (الأهلية، الموضوعية، جودة أداء العمل) (AICPA, 1991,65)

، (عيسى ، ٢٠٠٨) ، (Schneider,2010) على الافصاح عن الضعف الجوهري

كذلك أثر أنشطتها ممثلة في (توكيد الجودة ، والمراجعة الداخلية على أساس المخاطر) على الافصاح عن الضعف الجوهري بما يحسن جودة التقارير المالية خاصة في الشركات المصرية المدرجة في بورصة الأوراق المالية والتي لم تلتزم فيها الادارة حتى الآن بالافصاح عن الضعف الجوهري ، وعدم وجود حالات لاعادة اصدار القوائم المالية أحد المؤشرات الهامة عن وجود نقاط الضعف الجوهري ، واقتصار تقرير المراجع الخارجي على ابداء الرأى عن عدالة القوائم المالية

المبحث الثانى

" ممارسات المراجعة بتفعيل ضوابط الرقابة الداخلية فى

ضوء الاصدارات المهنية "

تعرض قانون Sarbanes- Oxley الصادر عن مجلس الشيوخ الأمريكى

عام ٢٠٠٢ لعدة آليات بهدف تفعيل ضوابط الرقابة الداخلية على اعداد التقارير المالية (على ، ٢٠٠٧) منها :

١- يجب أن توفر الادارة تقريراً شاملاً عن مدى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالى ، بحيث توضح فيه مسؤوليتها عن وضع والاحتفاظ بضوابط رقابية كافية على عملية اعداد التقرير المالى ، بالاضافة الى وصف الاطار العام الذى تستخدمه فى تقييم فعالية تلك الضوابط ، حيث يجب أن تعطى تأكيد بشأن تلك الفعالية .

٢- يجب أن يكون مدير ادارة المراجعة الداخلية أحد أعضاء الفريق المكلف من قبل الادارة بتقييم فعالية تلك الضوابط الرقابية والتصديق على التقرير المعد بشأنها

٣- يجب أن يعد المراجع الخارجى - بخلاف تقريره المعتاد للتصديق عن تأكيدات الادارة بشأن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالى ، حيث يجب على المراجع القيام بتقييم تصميم تلك الضوابط الرقابية والتعرف على ما اذا كان قد تم تطبيقها بالمستوى المطلوب أم لا ، وكذا تحديد مدى فعاليتها فى منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء والتحريفات الجوهرية .

٤- يجب على المراجع الخارجى - وأيضاً ادارة المراجعة الداخلية تدعيم دور لجنة المراجعة فى تقييم مدى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالى ، وذلك من خلال تقييم ما اذا كانت الشركة قد استوفت أهدافها فى التقرير المالى بما يضمن اتباعها مجالات متسقة وثابتة للمعاملات المتماثلة واستخدامها نماذج دقيقة للتقديرات ، بالاضافة الى تقييم ما اذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة هى الأكثر ملائمة للظروف المحيطة ، فضلاً عن توفير معلومات وافية وكافية الى لجنة المراجعة عن مواطن قوة ضوابط الرقابة الداخلية على عملية اعداد التقرير المالى وكذا عن مصداقية تلك المعلومات المقدمة فى هذا التقرير .

كذلك تطلب معيار المراجعة الثانى الصادر عن اللجنة المشرفة على الشركات العامة المسجلة بالبورصة الأمريكية PCAOB ، والذي عنوانه " مراجعة نظام الرقابة الداخلية بالتقارير المالية مع مراجعة القوائم المالية" ، أن يصدر المراجع الخارجى رأى عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية لعملائه (الشركات العامة) ، حيث تلزم لجنة Sarbanes-Oxley لسنة 2002 المكونة بقانون من الكونجرس ، المكاتب المحاسبية العامة التي تراجع حسابات الشركات العامة بالتسجيل لدى اللجنة (PCAOB) المشرفة على الشركات العامة المسجلة بالبورصة.

وفقاً للقسم ٣٠٢ من لجنة SOX يتم تحديد ثلاثة شروط لإفصاح الشركة المقيدة فى البورصة الأمريكية عن القصور فى الرقابة الداخلية Skaife et al (2006):

- ١- يجب وجود قصور فى نظام الرقابة الداخلية.
- ٢- هذا القصور يجب اكتشافه سواء من الإدارة أو المراجع المستقل.
- ٣- الإدارة، ربما بعد استشارة المراجع المستقل لها، تستنتج أن القصور يجب الإفصاح عنه بشكل عام.

من الخطوات الهامة التي حددها المعيار رقم ٢ لمراجعة نظام الرقابة الداخلية

(Jack, 2005) .

١. خطة المراجعة.
 ٢. تقييم عمليات تقديرات الإدارة.
 ٣. الحصول علي فهم لنظام الرقابة الداخلية.
 ٤. اختبار وتقييم فاعلية تصميمه.
 ٥. اختبار وتقييم فاعلية تشغيله.
 ٦. تقييم مدى كافية الاختبارات.
 ٧. تكوين رأي عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية.
 ٨. إصدار تقرير عن الرقابة الداخلية.
 ٩. توصيل النتائج إلي لجنة المراجعة والإدارة.
- وعلي الرغم من أن المراجعين الخارجيين ينفذون بعض الخطوات السابقة بشكل دوري في مراجعة القوائم المالية، إلا أن مراجعة نظام الرقابة الداخلية يتطلب إجراءات أكثر شمولاً، ومنها على سبيل المثال:

١. التفرقة بين مسئولية الإدارة والمراجع الخارجي.
٢. اختيار مواقع الاختبارات.
٣. التمييز بين فاعلية التصميم عن فاعلية التشغيل.
٤. الأخذ في الاعتبار القضايا المرتبطة " ابتداء من " تاريخ. (" as of " The

(Date)

٥. أخذ قرارات بشأن محتوى اختبارات الرقابة.
٦. التميز بين الضعف الجوهرى والقصور الهام.
٧. التقرير عن النتائج للإدارة ولمستخدمي القوائم المالية.

باستعراض ممارسات المراجعة فى ظل قانون Sarbanes- oxley ، كذلك متطلبات معيار المراجعة رقم ٢ ، يتضح هناك حاجة للتمييز بين الضعف الجوهرى Material Weakness والقصور الهام Significant deficiencies فى نظام الرقابة الداخلية ، وقد تم التمييز بين الضعف الجوهرى والقصور الهام لنظام الرقابة الداخلية - فى الافصاحات عن أوجه القصور فى نظام الرقابة الداخلية وفقاً لقسمى (٣٠٢، ٤٠٤) .

حيث وفقاً للقسم ٣٠٢ : يتطلب أن تقرر الادارة عن أى ضعف جوهرى Material Weakness قد تم اكتشافه للمراجع الخارجى ولجنة المراجعة ، بينما الافصاح عن أوجه القصور فى نظام الرقابة الداخلية ICDS لم يكن واضحاً ، ولم يخرج عن حالة الافصاح الاختيارى للمساهمين للشركات المقيدة فى بورصة الأوراق الأمريكية .

القسم ٤٠٤ : يتطلب أن تقوم الادارة بالافصاح الاجبارى عن الضعف الجوهرى الذى تم اكتشافه لمساهمى الشركات المقيدة فى بورصة الأوراق الأمريكية ، ووفقاً لمتطلبات هذا القسم يتم تقسيم القصور فى نظام الرقابة الداخلية الى عدة مستويات تنتهى بمرحلة الضعف الجوهرى Material Weakness التى يجب الافصاح الاجبارى عنها ، وبالتالي يتطلب قسم ٤٠٤ أن يتضمن التقرير السنوى أو التقارير الفترية 10-K, 10-Q تقريراً عن تقييم الادارة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية والاجراءات لمساهمى الشركة ، كذلك تقرير المراجع الخارجى عن رأيه عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية .

الضعف الجوهري Material Weakness : يمثل الضعف الجوهري قصور ملحوظ أو عدد من أوجه القصور متحدة معاً في نظام الرقابة الداخلية ، بما يؤدي الى عدم امكانية تجنبها أو معالجتها (PCAOP,2004) .

ووفقاً لمعيار المراجعة رقم ٥ (AS No.5,PCAOB 2007) : الضعف الجوهري هو قصور أو مجموعة من أوجه القصور متحدة معاً ، بما يؤدي الى أن رقابات الشركة ستفشل في منع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو الإفصاح عنه .

من مؤشرات الضعف الجوهري للرقابة الداخلية على التقارير المالية ما يلي:

- تحديد الاحتيال من جانب الادارة العليا.
- إعادة اصدار القوائم المالية التي سبق إصدارها.
- تحديد مراجع الحسابات لعدد من الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية في الفترة الحالية.

- رؤية لجنة المراجعة بعدم فعالية الرقابة الداخلية.

وقد حدد (KPMG,2005,A) عشر نقاط أساسية لحدوث الضعف الجوهري تتمثل في ضريبة الدخل ، الاعتراف بالايراد ، خبرة الفريق المالي ، الاستنتاجات ، تطبيق المعايير المتعارف عليها ، رقابات المتابعة ، الفصل في الواجبات ، المشتقات وفروعها ، المواقع النائية للشركات.

وقد يظهر الضعف الجوهري Material Weakness على عدة مستويات

(Doyle et al,2007) التي ركزت على تصنيف نقاط الضعف الجوهري وفقاً

لمؤسسة Moody -احدى مؤسسات التصنيف الائتماني العالمية- وفقاً للآتي :

١- الضعف الجوهرى وفقاً لشدة الحدوث ، يتم تقسيمه الى :

أ) الضعف الجوهرى على مستوى المعاملات - الحسابات المتخصصة .

- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية للمحاسبة عن احتمالات الخسائر المشروطة بما فيها الديون المعدومة .

- القصور فى عملية التوثيق المستندى لعمليات التوريق .

- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية عند تطبيق المبادئ المحاسبية الجديدة ، أو تطبيق مبادئ المحاسبة القائمة للمعاملات الجديدة .

ب) الضعف الجوهرى Material Weakness على مستوى الشركة :

- حدوث تجاوزات من قبل الادارة العليا .

- عدم فعالية بيئة الرقابة ، وما تتضمنه من النقص فى الموظفين المؤهلين ، أو الفشل فى انجاز التقارير الزمنية ، أو عدم الفصل الواضح بين الواجبات .

٢- الضعف الجوهرى طبقاً لنسب الحدوث ويتم تصنيفه وفقاً لثلاث محددات هم :

أ) التوظيف:

- نقص الموظفين المؤهلين والموارد اللازمة لتحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح لبعض الأمور مسبقاً ، كذلك الفشل فى أداء مشاركات فعالة وفي الوقت المناسب.

- الحاجة إلى زيادة تدريب الموظفين الماليين.

- ضعف الرقابات الداخلية بما فى ذلك الإجراءات المتعلقة بالفصل بين الواجبات.

ب) التعتد :

- عدم الاتساق فى تطبيق سياسات الشركة فيما بين وحدات الأعمال والقطاعات.

- الضعف المادي في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية المعقدة مثل المعايير المتعلقة بمعاملات التحوط

(ج) العام:

- ضعف الضوابط الداخلية المتعلقة الممارسات التعاقد.

- أوجه القصور التي تتعلق بتصميم السياسات وتنفيذ العمليات المتعلقة بالمحاسبة عن المعاملات.

- أوجه القصور في الفترة - نهاية عملية إعداد التقارير.

خطر التعرض لأوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية

ICD Risk exposures

مجال العمليات وتعقدتها

وجود قصور في الرقابة الداخلية

ICD existence

+

اكتشاف أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية ودوافع الإفصاح عنها

• دوافع الإفصاح عن القصور في

نظام الرقابة الداخلية .

• مخاطر التقاضي .

• تهديدات التدخل المنظم للمراجعة .

ICD Detection

=

• الإفصاح عن أوجه القصور

في نظام الرقابة الداخلية

المراجعة قبل قسم ٤٠٤

ICD Disclosure

نموذج نظري للمراجعة الالزامية من قبل SOX

المصدر : (Ashbaugh - Skaife,2007)

فى ضوء الشكل السابق ، يتحدد وجود نقاط الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية بمجموعة من العوامل تتمثل فى التعقد التنظيمى ، التغيير التنظيمى ، احتمالات الخطأ فى التطبيق المحاسبى، كذلك ضعف موارد الرقابة الداخلية .

ويواجه الافصاح عن القصور فى نظام الرقابة الداخلية بعدد من السلبيات تتمثل فى اظهار التكلفة التى تتكلفها المنشأة بغرض الافصاح ، والمخاوف من التشكيك فى مصداقية الادارة عند الافصاح عن هذا القصور ، وما قد يودى الى عمليات اعادة اصدار القوائم المالية (restatement) ، كذلك المخاوف من تزايد مخاطر التقاضى من قبل المستثمرين وحملة الأسهم فى عدم اكتشاف والتقرير عن أوجه القصور مبكراً.

أما على الجانب الايجابى ، فإن الافصاح المبكر للادارة عن القصور فى نظام الرقابة الداخلية يُمكن الادارة من السيطرة على مجريات الأمور ، دون حاجة للوصول الى مرحلة الضعف الجوهرى أو اعادة اصدار القوائم المالية restatement ، كما يحقق الشفافية والمصداقية فى الشركة ويدفع المساهمين بالوقوف مع الادارة والتفاعل معها لمعالجة هذا القصور .

محددات نقاط الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية :

أولاً التعقد التنظيمى :

تشير الاحصائيات الحديثة بأن أكثر من نصف الشركات الكبيرة التى افلست منذ عام ١٩٩٦ والبالغ عددها ٦٧٣ شركة ، لم يقدم المراجع الخارجى أى تحذيرات

باحتمال فشل تلك الشركات بل بالعكس أصدر بشأنها تقريراً نظيفاً (IIA,2002)، وتشير هذه الإحصائيات بأنه كلما كبر حجم الشركة وازدادت درجة تعقيد نشاطها ، كلما كان من الصعب على المراجعين الخارجيين و الإدارة ولجان المراجعة تكوين صورة دقيقة للمخاطر التي تتعرض لها الشركة واجراءات الرقابة عليها) عيسى، ٢٠٠٨). حيث تواجه الشركات ذات القطاعات المتعددة باحتمالية أكبر للتعرض لمخاطر في الرقابة الداخلية ، كذلك يؤدي دخول الشركات في العديد من المعاملات الأجنبية الى مشاكل في نظام الرقابة الداخلية .

ثانياً التغيير التنظيمي : يتحدد التغيير التنظيمي بمجموعة من العوامل وهي :

- الاندماج والاستحواذ M&A :تواجه الشركات التي تعرضت لعمليات الاندماج والاستحواذ بعدد من المشكلات في نظام الرقابة الداخلية متمثلة في العمليات التشغيلية ، والأنظمة والثقافات السائدة في هذه الشركات .

- الجدولة Restructuring: تواجه الشركات التي تم جدولتها ، لمشاكل في نظام الرقابة الداخلية متمثلة في الفصل بين الواجبات ، عدم كفاية وكفاءة الموظفين ، وغيرها.

- النمو Growth : يرتبط مستوى الإفصاح عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بكم حجم الشركة .

ثالثاً الاستثمار الملائم في نظام الرقابة الداخلية : يتحدد الاستثمار الملائم باستثمارات الشركة في أنظمة المعلومات وعمليات الرقابة ، ويرتبط مستوى الإفصاح عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية بحجم الخسائر والكوارث التي تتعرض لها الشركة .

بعد استعراض الباحثة لأوجه القصور فى نظام الرقابة الداخلية ، والعوامل التى تؤدى الى الافصاح عن الضعف الجوهري ، يثار التساؤل هل للمراجعة الداخلية فى ظل التطورات الحادثة فى الآونة الأخيرة دوراً فى الافصاح عن الضعف الجوهري فى نظام الرقابة الداخلية ، خاصة فى مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية وتركيزه على ادارة المخاطر بما يمكن الادارة من الافصاح عن نقاط الضعف الجوهري.

المبحث الثالث

" دور المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن الضعف

الجوهري فى الرقابة الداخلية"

تستند قوة نظام الرقابة الداخلية بشكل أساسى على وظيفة المراجعة الداخلية ،
والتي يتسع مفهومها وفقاً لاصدارات معهد المراجعين الداخليين الأمريكى
IIA,2001 من نطاق ضيق يعتمد على الدور الرقابى لیتضمن ادارة
المخاطر والرقابة والحوكمة ، وتزايد أهمية الخدمات الاستشارية بغرض الرقابة وادارة
المخاطر ، مما يعنى تحسين فعالية وكفاءة مستوى الخدمات المقدمة من المراجعة
الداخلية .

يمكن أن تسهم المراجعة الداخلية فى تحسين جودة حوكمة الشركات من
خلال تحسين جودة التقارير المالية وتحسين فعالية الأداء مع تطور دورها، فقد
عرفها المعهد الأمريكى للمراجعين الداخليين الأمريكى عام ٢٠٠٠ IIA,2000
بأنها " نشاط توكيدى استشارى مستقل وموضوعى من شأنه تقديم التوكيدات
اللازمة وابداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية المنشأة وتؤدى
الى تحسين أدائها ، ويساعد على تحقيق أهداف المنشأة بوضع أساليب منهجية
منظمة لتقييم وتحسين كفاءة عمليات ادارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة ."

وقد اتجهت الهيئات العلمية باعتبار المراجعة الداخلية أداة هامة لادارة المخاطر
والرقابة فى ضوء التوجهات الآتية :

(١) أشارت بورصة الأوراق المالية بنيويورك NYSE,2003 إلى أنه من ضمن
قواعد الحوكمة وجود وظيفة للمراجعة الداخلية ، لتزويد الإدارة ولجنة المراجعة

، بالتقييمات المستمرة لعملية إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية(2001, Raghunandan, K).

(٢) قامت بورصة لندن بتعديل دليل حوكمة الشركات عامي ٢٠٠٣,٢٠٠٦ (Financial Reporting Council,2006) وتضمن بأنه " يجب على مجلس الادارة - على الأقل سنويا اجراء مراجعة لفعالية نظم الرقابة الداخلية والافصاح عنها للمساهمين، وأن تغطي اجراءات المراجعة نظم ادارة المخاطر ."

(٣) أشار معهد المراجعين الداخليين الأوروبي ٢٠٠٥ (EIIA,2005) بأن يتضمن مجال المراجعة الداخلية كافة الأنشطة في المنظمة ، معتمداً على تقييم المخاطر بما يتضمن كفاءة وفعالية الحوكمة ، وإدارة المخاطر، وعمليات الرقابة الداخلية في تحديد مدى الاستجابة للمخاطر التي تواجه المنظمة .

(٤) أشارت احدى الدراسات بأن تقرير Delliotte وعنوانه " تعظيم دور المراجعة الداخلية في ظل عصر قانون Sarbanes-Oxley على أهمية تركيز المراجعة الداخلية على اكتشاف الغش وإدارة المخاطر من خلال ثلاثة اتجاهات أساسية لتقييم الاتجاهات الحديثة للأعمال منها : ادارة المخاطر ، تقنية المعلومات، المساهمة في نمو المنشأة (Hermanson, D,2006).

في ضوء هذه التوجهات الدولية ،أشار (L ,Brown,2007) الى أهمية قانون Sox وتركيزه على القاء المزيد من المسؤوليات على عاتق المراجع الداخلي في التحقق من أساليب الرقابة على التقرير المالي والتقرير عن كفاءة وفعالية أساليب العمل وتدعيمها ، بالاضافة الى ضرورة تأكيد المراجع الخارجى في تقرير منفصل على مدى فاعلية الرقابة الداخلية، مما يؤدي الى تحسين جودة التقارير المالية ، استناداً الى دورها الهام في نظام الرقابة الداخلية .

أشارت (Chernobai,2012) أنه عند تحديد نقاط ضعف جوهرى فى الرقابة الداخلية ، يجب التقرير عنها ضمن تقرير المراجعة الداخلية.

بالتالى تركز الباحثة على ماهية دور المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرى فى نظام الرقابة الداخلية ، أو تحسين جودة الإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرى ، و تركز على جانبين ، أحدهما بدور وظيفة المراجعة الداخلية، والآخر دور أنشطة المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن الضعف الجوهرى .

أولاً دور وظيفة المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن الضعف الجوهرى:

لكى تتجح وظيفة المراجعة الداخلية فى أن تلعب دورها المحورى فى حوكمة الشركات، ينبغى أن تؤدى بمستوى معين من الجودة .حيث أن جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على علاقتها بكل طرف من الأطراف الثلاث فى الحوكمة ، مما يؤثر على الوفاء بمسئوليته فى حوكمة الشركات، ومن ثم فان جودة وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على جودة حوكمة الشركات (عيسى، ٢٠٠٨)، وقد أكدت لجنة الإشراف المحاسبى على الشركات العامة على أن اعتماد المراجع الخارجى (PCAOB) على عمل وظيفة المراجعة الداخلية يشجع الشركات على الاهتمام بتحسين جودة تلك الوظيفة ، كما حددت المعايير المهنية لكل من المراجعة الداخلية والخارجية العوامل الضرورية لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

وفيما يلى استعراض لأهم ماورد فى هذه المعايير بخصوص جودة المراجعة الداخلية :

(١) معيار المراجعة الدولى رقم ٦١٠ (ISA,610) :

ورد فى معيار المراجعة الدولى رقم (٦١٠) أنه لغرض الحصول على تفهم لوظيفة المراجعة الداخلية والقيام بعمل تقييم لها ، يتم أخذ العوامل الآتية فى الاعتبار :

أ) الوضع التنظيمي : حيث يركز المعيار على أن ترفع المراجعة الداخلية تقاريرها الى أعلى مستوى ادارى داخل المنشأة ، دون القيام بأية أعمال تنفيذية أخرى ، وأن يتمتع المراجع الداخلى بالحرية الكاملة فى الاتصال بالمراجع الخارجى ، بما يحقق الموضوعية .

ب) نطاق العمل :يتعلق بطبيعة ومدى المهام المكلفة بها المراجعة الداخلية ، ويكون المراجع الخارجى بحاجة لدراسة ما اذاكانت الادارة تستجيب لتوصيات المراجعة الداخلية .

ج) الكفاءة الفنية : تعتمد على أشخاص مؤهلين علمياً للعمل كمراجعين داخليين ، وتتضمن فحص سياسات التعيين والتدريب ، ومدى خبرة ومهارة المراجع الداخلى .

د) العناية المهنية الواجبة : تعتمد على دراسة مدى توافر أدلة المراجعة وبرامج عمل موثقة وأوراق خاصة بها .

٢) المعيار معيار (SAS.65,AICPA,1991) الصادرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين عام ١٩٩١ :

اعتمدهذا المعيار على تقييم المراجع الخارجى لكفاءة وموضوعية أنشطة المراجعة الداخلية لتحديد مدى اعتماده على عمل المراجعة الداخلية .

ويشير معيار SAS,65 بأنه يتطلب حصول المراجع الخارجى على معلومات عن العوامل الآتية عند تقييم كفاءة المراجعين الداخليين :

- المستوى التعليمى والخبرة المهنية للمراجعين الداخليين .
- الشهادات المهنية والتعليم المستمر .
- سياسات المراجعة وبرامجها واجراءاتها .
- ممارسات تعيين المراجعين الداخليين .
- الاشراف وفحص أنشطة المراجعين الداخليين .
- جودة توثيق أوراق العمل ، والتقارير ،التوصيات .
- تقييم أداء المراجعين .

كما حدد المعيار ،على أنه عند تقييم المراجع الخارجى لموضوعية المراجعين الداخليين عليه الحصول على معلومات عن العوامل الآتية :

- ماهية الوضع التنظيمى لمدير المراجعة الداخلية.
- هل يتم تقدير التقارير لمستوى ادارى يسمح بالاستجابة لنتائج وتوصيات المراجعين الداخليين .

- هل يتم التقرير بشكل منتظم لمجلس الادارة ،أو لجنة المراجعة ويتم مقابلتهم بشكل مباشر .

- هل لجنة المراجعة أو مجلس الادارة يشرفان على قرارات التعيين المتعلقة بالمراجع الداخلى .

السياسات الخاصة بالحفاظ على موضوعية المراجعين الداخليين بخصوص المجالات التى يتم مراجعتها

كذلك تتضمن تقييم فعالية عمل المراجعين الداخليين (جودة أداء العمل) ،فى ضوء العوامل الآتية:

- نطاق العمل الملائم لمقابلة الأهداف .
- أوراق العمل موثق فيها العمل بشكل ملائم ، بما يتضمن دليل الاشراف والفحص .

- مدى ملائمة الاستنتاجات للظروف .
- مدى اتساق التقارير مع نتائج العمل الذى تم تأديته .
- مدى ملائمة برامج العمل .

وبالتالى ، فإن جودة وظيفة المراجعة الداخلية تتحدد بالكفاءة والموضوعية ، ولكى يتحقق هذين العاملين لابد من التركيز على جودة أداء العمل .

٣) معيار المراجعة الأمريكي رقم (٥) الصادر عن لجنة الاشراف المحاسبى على الشركات العامة (PCAOB,2007) :

ركزت الفقرة (١٧،١٨) لأغراض الرقابة الداخلية ، فإن المراجع الخارجى عند الاعتماد على عمل المراجع الداخلى ،أو طلب المساعدة المباشرة منه يجب عليه تقييم عاملى الكفاءة والموضوعية ،خاصة عند اجراء المراجعة المتكاملة والتي تتضمن (مراجعة القوائم المالية ، ومراجعة الرقابة الداخلية على التقرير المالى) ، و تعنى الكفاءة "حصول الشخص وحفاظه على مستوى من الفهم والمعرفة بما يمكنه من أداء المهام الموكلة إليه ،أما الموضوعية : تعنى القدرة على أداء المهام دون تحيز وبأمانة .

٤) المعايير المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن مجمع المراجعين الداخليين (IIA,2010) :حدد مجمع المراجعين الداخليين (IIA) الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وما تتضمن من معايير السمات ومعايير الأداء ، ومنها :

- معيار رقم ١١٠٠ (الاستقلال والموضوعية) :

يعنى الاستقلال عدم وجود الظروف التى تهدد قدرة المراجعة الداخلية لتنفيذ نشاط المراجعة الداخلية بفعالية ، أى حرية المدير التنفيذى للمراجعة الداخلية بالاتصال بشكل مباشر بالإدارة العليا ومجلس الادارة .

أما الموضوعية : تعنى الاستقلال الذهنى للمراجع الداخلى عند أدائه عمله ،وَألا يكون قرار المراجع الداخلى تابعاً لأشخاص آخرين .

وقد حدد مجمع المراجعين الداخليين - لدعم الاستقلالية والموضوعية - وجوب الآتى :

- أن يقدم المراجع الداخلى تقريره الى مستوى تنظيمى يسمح لنشاط المراجعة الداخلية بأداء مستوياتها

- على المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يؤكد لمجلس الإدارة ، على الأقل سنوياً مدى الاستقلال التنظيمى لنشاط المراجعة الداخلية .
- حرية المراجع الداخلى فى تحديد نطاق واجراءات العمل ، وتوصيل النتائج للجهات المعنية .
- عدم قيام المراجع الداخلى نفسه بتقييم نفس الأنشطة فى عامين متتاليين .
- امكانية تقديم المراجع الداخلى خدمات استشارية عن العمليات التى سبق وكانوا مسئولين عنها.

معيار رقم ١٢٠٠ الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة :

تحدد الكفاءة بأنه يجب على المراجعين الداخليين امتلاك المعرفة ، والمهارات ، وأى كفاءة أخرى مطلوبة للوفاء بمسئولياتهم ، حيث يجب أن يكون المراجع الداخلى لديه معرفة كافية تمكنه من تقييم خطر الغش ، ولتقييم الأسلوب الذى تتبعه المنظمة لإدارة هذا الخطر .

أما بذل العناية المهنية الواجبة : يتطلب مراعاة الآتى :

- مدى العمل الضرورى لتحقيق أهداف المراجعة .
- الأهمية النسبية للأمور التى يطبق بشأنها اجراءات التأكيد.
- ملائمة وفعالية عمليات الحوكمة ، ادارة المخاطر ، والرقابة .
- احتمالية الأخطاء ، الغش ، وعدم الالتزام.
- مقارنة تكاليف التأكيد بالمنفعة المتوقعة منها .

وتشير دراسة (Tiessen, 2002) ويتوقف اعتماد المراجع الخارجى على

المراجع الداخلى على مجموعة من العوامل ، تتحدد فى ١٢ عامل منها ثلاثة عوامل لها الأهمية فى قرار الاعتماد هى : المدى الذى تغطيه وظيفة المراجعة الداخلية (جودة أداء العمل)، القدرات المهنية للقائمين على وظيفة المراجعة الداخلية (الأهلية) ، والمستوى الذى يرفع اليه تقرير المراجعة الداخلية (الموضوعية).

باستعراض المعايير المهنية الصادرة يلاحظ اتفاقها على الكفاءة والمرضوعية ، وجودة أداء العمل من العناية المهنية المبذولة وغيرها ، لذلك تركزالباحثة على هذه العوامل كمحددات لجودة وظيفة المراجعة الداخلية ودراسة علاقتها بالافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية .

ثانياً : دور أنشطة المراجعة الداخلية فى الافصاح عن الضعف

الجوهرى

مع قصور معيار المراجعة المصرى (٦١٠) والمتوافق مع معيار المراجعة الدولى رقم (٦١٠) بعنوان "دراسة عمل المراجعة الداخلية " ، فيما يتعلق بإبداء المراجع الخارجى الرأى عن كل من مراقبة جودة المراجعة الداخلية ، ومدى التزام المنشأة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها ، ومدى الالتزام بالحوكمة ، بالإضافة الى تقييم و تحليل المخاطر ، تركز الباحثة على دور المراجعة الداخلية فى ادارة المخاطر، ودورها فى توكيد الجودة كمحددات لأنشطة المراجعة الداخلية خاصة فى ظل الحوكمة ، والمعايير المهنية الصادرة من معهد المراجعين الداخليين الأمريكى ،حيث يشير أحد الباحثين (Colbert,2006) بتوصل معهد المراجعين الداخليين الأمريكى الى أن قياس المخاطر وتقييم فعالية ادارة المخاطر يعتبران عنصرين مكملين لنشاط المراجعة الداخلية من خلال اجراء مسح الكترونى اشترك فيه المراجعون الداخليون الأعضاء فى قاعدة بيانات GAIN،وبالتالى تركز الباحثة على دور المراجعة الداخلية على أساس المخاطر (Risk- Based Internal Auditing) كأحد محددات أنشطة المراجعة ،فى ظل المعايير المهنية الخاصة بادارة المخاطر كالتالى:

- معيار ٢٦٠٠ قبول الادارة للأخطار الصادر عن وزارة الاستثمار المصرية عام ٢٠٠٨: عند قبول الادارة العليا لمستوى مخاطر أعلى من المستوى الذى تتحمله المنظمة ، على المراجع الداخلى مناقشة هذا الأمر مع الادارة العليا للوصول الى حل مقبول ، واذا لم يتم التوصل للحل الملائم ، يرفع الأمر لمجلس الادارة .

- معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين بانجلترا وايرلندا عام ٢٠٠٤ ، (Institute of internal auditing (UK& Ireland) ، تركز على الاهتمام بادارة المخاطر منها :

أ- معيار ٢٢٠٠: " يجب أن يقوم المراجعون الداخليون باعداد وتنفيذ خطة لكل الأنشطة ، مع الأخذ فى الاعتبار :المخاطر الرئيسية للنشاط ، أهداف النشاط والموارد المتاحة ، كفاية وفعالية ادارة المخاطر ونظم الرقابة الموضوعية ، وتطوير وتحسين عمليات ادارة المخاطر ونظم الرقابة " .

ب- معيار ٢٠١٠: " يجب أن يقوم مدير المراجعة بالتنفيذ باعداد الخطط فى ضوء المخاطر ، لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية بما يتفق مع أهداف الشركة " .

وقد تزايد الاهتمام بدور المراجعة الداخلية فى ادارة المخاطر نتيجة التطورات الآتية :

- أجريت احدى الدراسات (Sarens and De Beelde,2006) على عينة من مديرى المراجعة الداخلية فى (١٠) شركات مختلفة من الشركات البلجيكية والأمريكية بهدف وصف ومقارنة كيفية إدراك المراجعين الداخليين لدورهم الحالى فى إدارة المخاطر وتوصلت إلى أهمية الدور الذى يلعبه المراجعون الداخليون فى إدارة المخاطر بكل من الشركات الأمريكية والبلجيكية .

- أشارت إحدى الدراسات (Goodwin and Pamela,2006) في دراسة أجريت على الشركات الاسترالية المسجلة ببورصة الأوراق المالية إلى وجود ارتباط قوي بين وظيفة المراجعين الداخليين ومستوى الالتزام بإدارة المخاطر ، فكلما زاد التزام الشركة ورغبتها في إدارة المخاطر كلما زادت أهمية المراجعة الداخلية.

- ركزت إحدى الاستطلاعات لآراء مجموعات مختلفة من المديرين الماليين والاستشاريين ومتخصصين في المراجعة الداخلية ، وهو المراجعة على أساس الخطر (Risk-based Audit)، وأشارت (Colbert,2002) نسبة ٩٠ % منهم بضرورة قيام المراجعة الداخلية بتبني المدخل الجديد لمراجعة الأنشطة التي تكون أكثر عرضة للخطر ، كما أشار ٣٠ % منهم على دور المراجعة الداخلية في مشاركة الإدارة في تقييم وإدارة المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة.

وبناءً عليه يشكل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر ركيزة هامة في تحديد مدى كفاءة وفعالية الإدارة في مواجهة المخاطر، فهي أحد الأدوات الهامة في هيكل نظام الرقابة الداخلية التي يمكن الاعتماد عليها في تقييم المخاطر، خاصة بعد حالات الفشل في إدارة المخاطر في الشركات في ظل الأزمات المالية، في ظل هذه التوجهات ظهر مفهوم المراجعة الداخلية على أساس المخاطر "Risk- based internal auditing"، كمنهجية تساعد المراجع الداخلي على أن يقدم توكيداً موضوعياً على فعالية إدارة المخاطر، من خلال الدعم الكافي من قبل مجلس الإدارة ولجان المراجعة لهذه المنهجية .

وتلعب المراجعة الداخلية دور أساسي في عملية تقييم المخاطر من خلال تحليل وتقييم الطرق المستخدمة في تقدير حجم المخاطر واحتمال حدوثها، وإعادة احتساب التقييم والتأكد من صحته، لتقديم تأكيد معقول للإدارة بأن التقييم الذي سيتم على أساسه التعامل مع المخاطر تم بالشكل الصحيح، وهنا تأتي المرحلة الأخيرة

وهي كيفية استجابة الإدارة للمخاطر والتعامل معها، حيث ممكن أن تتخذ الإدارة قرارات مختلفة للتعامل مع المخاطر، كقبول الخطر، أو تجنب الخطر، أو التخفيف من هذا الخطر استناداً إلى درجة احتمال حدوثه، ودرجة تأثيره، وتلعب المراجعة الداخلية في هذه المرحلة دوراً هاماً من خلال تقديم المشورة والنصح للإدارة حول الخيار الأنسب لمعالجة المخاطر بالمقارنة مع تكلفة القرار الذي تم اختياره.

كما تركز الباحثة على توكيد الجودة كأحد أنشطة المراجعة الداخلية في الاقصاد عن الضعف الجوهرى ، خاصةً عند اتجاه العديد من المنظمات الحصول على شهادات الجودة الصناعية والبيئية، و العديد من التحديات التي تواجهها لتتمكن من الوفاء بالتزاماتها ، والذي يتطلب توسيع دور المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة مدى التزام المنشأة بمتطلبات الجودة الصناعية ISO9000، و متطلبات جودة البيئة ISO1400 ، ويعد دور المراجعة الداخلية فى الرقابة على متطلبات نظم الجودة أمر مستحدث فى البيئة المصرية ،والتي تتطلب نشاط للمراجعة الداخلية على قدر عالٍ من الجودة ، ويتم التركيز على توكيد الجودة كأحد أنشطة المراجعة الداخلية لضمان جودة المراجعة الداخلية ، خاصةً فى ظل المعايير المهنية الصادرة عن المعهد الأمريكى للمراجعين الداخليين عام ٢٠٠٩ كالتالى :

- معيار ١٣٠٠ توكيد الجودة وبرنامج التحسين (IIA,1300,2009): يجب على مدير المراجعة الداخلية وضع والمحافظة على توكيد الجودة وبرنامج التحسين التي تغطى جميع جوانب نشاط المراجعة الداخلية .، حيث يتم تصميم برنامج توكيد الجودة والتحسين وذلك لامكانية تقييم مدى مطابقة نشاط المراجعة الداخلية بمعايير وتعريف المراجعة الداخلية ، ويقيم هذا البرنامج كفاءة وفعالية نشاط المراجعة الداخلية ، وتحديد فرص التحسين .

- معيار ١٣١٠ متطلبات توكيد الجودة : تشمل متطلبات توكيد الجودة كلا من التقييمات الداخلية والخارجية .

- معيار ١٣١١ التقييمات الداخلية ، وتشمل :

- الرصد المستمر لأداء نشاط المراجعة الداخلية.

- المتابعة الدورية من خلال عمليات التقييم الذاتي .

- المتابعة المستمرة هي جزء لا يتجزأ من عملية الاشراف .

- معيار ١٣١٢ التقييمات الخارجية :

يجب أن تتم التقييمات على الأقل مرة كل خمس سنوات من قبل أحد المراجعين المؤهلين المستقلين ، ويتم مناقشة الحاجة الى تقييمات خارجية مع مجلس الادارة .

وهنا تركز الباحثة على دراسة العلاقة بين دور المراجعة الداخلية فى ادارة المخاطر ، وما تعتمد عليه من منهجية المراجعة على أساس المخاطر كأحد أنشطة المراجعة الداخلية التى تقيم مدى فعالية ادارة المخاطر وبالتالي فعالية نظام الرقابة الداخلية ، والافصاح عن نقاط الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية، كذلك توكيد الجودة للمراجعة الداخلية فى الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية .

المبحث الرابع

الدراسة التطبيقية

لتحقيق هدف البحث والذي يتمثل في الوقوف على دور المراجعة الداخلية في الإفصاح عن الضعف الجوهرى فى الشركات المقيدة فى بورصة الأوراق المالية فى مصر، والتي تلتزم بتطبيق دليل الحوكمة ، ويتمثل هذا الدور فى العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة ، والأخرى التي تحدد أنشطة المراجعة الداخلية المؤداة، بالتالى تتم إجراء دراسة تطبيقية وذلك على النحو التالى:

عينة الدراسة التطبيقية :

رعى فى اختيار عينة الدراسة التطبيقية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العملية والقدرة على الحكم على جودة وظيفة المراجعة الداخلية. لذا تم تحديد ثلاث فئات للدراسة هى فئة مراقبى الحسابات (مكاتب المراجعة الخاصة والمقيدة فى البورصة المصرية ، مراقبى الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات)، الفئة الثانية من المراجعين الداخليين فى الشركات ، الفئة الثالثة الأكاديميين فى بعض الجامعات المصرية ، وقد قامت الباحثة بتوزيع (٣٨٤) قائمة استقصاء على عينة الدراسة ، وبلغت نسبة الاستجابة ٦٣,٨٨ % (عدد ٢٤٥) استمارة بعد استبعاد الاستمارات غير الصحيحة .

أسلوب جمع بيانات الدراسة التطبيقية :

اعتمدت الباحثة فى جمع بيانات الدراسة التطبيقية على استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء ، وقد تم تصميم أسئلة الاستقصاء وفقاً لمقياس " ليكارت " ذو الخمس نقاط، ذلك حتى يمكن قياس المستويات المختلفة لمتغيرات الدراسة. وقد تم توزيع ٣٨٤ قائمة استقصاء على مفردات العينة، وتم استلام ٢٥٤ قائمة استقصاء، استبعد منها ٩ قوائم لعدم استيفائها بالكامل. وبذلك تكون قوائم الاستقصاء الكاملة والصحيحة والتي استخدمت فى التحليل ٢٤٥ قائمة، وهى التي تمثل استجابات مفردات عينة

الدراسة التطبيقية . هذا وقد استخدمت الباحثة أسلوب المقابلات الشخصية والاعتماد على ارسال بعض الاستمارات بالبريد الالكتروني، مما مكنها من توضيح أي مفاهيم كانت غامضة في الاستقصاء للمشاركين في الدراسة.

م	فئات الدراسة	اجمالي القوائم	النسبة %	القوائم الصحيحة	نسبة الاستجابة
١	مراقبي الجهاز المركزي للمحاسب	١٣٤	%٣٤,٩	٨٦	%٦٤,٢
٢	مراجعين خارجيين	٨٣	%٢١,٦	٥٩	%٧١,٨
٣	مراجعين داخليين	٧٢	%١٨,٧٥	٥١	%٧٠,٨
٤	المديرين (مالي وتنفيذي)	٥٥	%١٤,٣٥	٢٧	%٤٩,١
٥	الأكاديمين	٤٠	%١٠,٤	٢٢	%٥٥
	الاجمالي	٣٨٤	%١٠٠	٢٤٥	%٦٣,٨

(المصدر : من اعداد الباحثة)

وقد قامت الباحثة بسحب عينة عشوائية طبقية ، وتم تحديد حجم العينة باستخدام المعادلة الآتية (أبو العلا، ١٩٩٩) :

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

حيث ترمز N حجم العينة .

P نسبة المجتمع المراد دراسته ، وفي حالة عدم معرفة تلك النسبة يستخدم أكبر نسبة وهي (٥٠%).

Q النسبة المكتملة ، هي نسبة عدد المفردات في المجتمع التي لا تتوفر فيها الخصائص محل الدراسة والتي يمكن حسابها من خلال (P-100%)

Z الدرجة المعيارية عند مستوى معنوية ٥% (٠,٠٥ = ١,٩٦ ، ٠,٠١ = ٢,٥٨)

E: خطأ المعاينة عند (٠,٠١ ، ٠,٠٥) .

وبالتعويض فى المعادلة السابقة عند مستوى معنوية ٠,٠٥ ، فإن حجم العينة ٣٨٤ ، وبعد استبعاد القوائم غير الصحيحة ، بلغ حجم العينة ٢٤٥ (٦٣,٨%)

- تم تحديد عدد ٤٥ مفرة من المديرين (سواء المدير التنفيذى والمالى) من الشركات المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية فى عدة قطاعات من الصناعة والخدمات ، والتي تتسم بنشاط تداول معقول فى البورصة المصرية .

- تم تحديد عدد (٢١٧) مفردة من المراجعين موزعة ما بين مفردة ١٣٤ من مراقبى الجهاز المركزى للمحاسبات ، ٨٣ من المراجعين الخارجيين من مكاتب المراجعة المقيدة فى سجل البورصة .

- تم تحديد عدد (٧٢) مفردة من المراجعين الداخليين لهذه الشركات .

- تم تحديد عدد (٤٠) مفردة من الأكاديمين ، وهو ما توصلت له الباحثة .

الأساليب الإحصائية المستخدمة فى الدراسة التطبيقية :

بعد تفريغ بيانات الاستثمارات الصالحة والبيانات الفعلية ، تم استخدام البرنامج الاحصائى SPSS, V.20 فى اجراء التحليل الاحصائى لبيانات الدراسة التطبيقية ، و لغرض اختبار فروض البحث، تم تحليل البيانات باستخدام بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة هذه البيانات وهى:

(١) حساب معامل الثبات والصدق : يتم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha)

لأسئلة الاستقصاء (ما يسمى بمعامل الاعتمادية) وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة التطبيقية فى تعميم النتائج ، وكذلك يتم حساب قيمة معامل الصدق وهو الجذر التربيعى لمعامل الثبات(رزق الله، ٢٠٠٢) .

معامل الصدق	معامل الثبات (α)	المتغيرات
٠,٨٦٤	٠,٧٤٨	- دور الأهلية كأحد محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن الضعف الجوهرى .
٠,٧٩٣	٠,٦٣٠	دور الموضوعية كأحد محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن الضعف الجوهرى
٠,٨٦٠	٠,٧٤٠	- دور جودة أداء العمل كأحد محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن الضعف الجوهرى
٠,٨٧٦	٠,٧٦٧	- دور توكيد الجودة كأحد أنشطة المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن الضعف الجوهرى
٠,٩٠٧	٠,٨٢٢	دور المراجعة الداخلية على أساس الخطر كأحد أنشطة المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن الضعف الجوهرى
٠,٨٩٩	٠,٨٠٩	الإفصاح عن الضعف الجوهرى

(المصدر: من اعداد الباحثة)

ووفقاً لمعاملات الصدق والثبات ، يمكن الاعتماد على نتائج العينة .

إجراءات وأساليب التحليل الإحصائى واختبار الفروض البحثية :

تتمثل فروض الدراسة فى الآتى :

١- الفرض الأول : يوجد ارتباط معنوى بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية والإفصاح

عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

٢- الفرض الثانى : يوجد تأثير ايجابى لجودة وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.
وينقسم هذا الفرض الى عدة فروض فرعية :

(أ) يوجد تأثير ايجابى لأهلية وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.
(ب) يوجد تأثير ايجابى لموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

(ج) يوجد تأثير ايجابى لجودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

(٣) الفرض الثالث: يوجد ارتباط معنوى بين أنشطة المراجعة الداخلية والافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

(٤) الفرض الرابع : يوجد تأثير ايجابى لأنشطة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وينقسم هذا الفرض الى فرضين فرعيين :

(أ) يوجد تأثير ايجابى لتوكيد الجودة كأحد أنشطة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

(ب) يوجد تأثير ايجابى لمدخل المراجعة على أساس الخطر كأحد أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

وقد تمثلت الأساليب الاحصائية المستخدمة في ذلك :

(١) معامل ارتباط سبيرمان: يستخدم لقياس طبيعة العلاقة بين متغيرين أو أكثر مع تحديد نوع العلاقة وقوتها .

(٢) تحليل الانحدار الخطى البسيط Simple Linear Regreition : لتحديد أثر المتغير المستقل على المتغير التابع .

نتائج تحليل فروض الدراسة :

(١) الفرض الأول : يوجد ارتباط معنوي بين العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية والافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

يتم استخدام مصفوفة ارتباط سبيرمان لقياس طبيعة العلاقة بين الأهلية والموضوعية وجودة أداء العمل والافصاح عن الضعف الجوهرى ، وباستخدام الحزم الاحصائية Sps.V.20 ،

المتغيرات	الأهلية	الموضوعية	جودة أداء العمل	الافصح عن الضعف الجوهري
الأهلية	١			
الموضوعية	0.389**	١		
	0.000			
جودة أداء العمل	0.798**	0.513**	١	
	0.000	0.000		
الافصح عن الضعف الجوهري	0.199**	0.195**	0.227**	١
	0.02	0.02	0.00	

** مستوى معنوية 0.01

وفقاً لهذا الجدول ، يوجد ارتباط معنوي طردى بين كلٍ من الأهلية ، الموضوعية ، جودة أداء العمل ، الافصح عن الضعف الجوهري ، وذلك عند مستوى معنوية ٠,٠١ ، حيث كانت P.Value أقل من ٠,٠٥ . وأوضحت النتائج أن الأهلية تمثل أعلى ارتباط بينها وبين جودة أداء العمل ، يليها الارتباط بين الموضوعية وجودة أداء العمل بنسبة ٠,٥١٣ ، يليها الارتباط بين الأهلية والموضوعية ٠,٣٨٩ ، ثم الارتباط بين الافصح عن الضعف الجوهري وكلٍ من (جودة أداء العمل بنسبة ٠,٢٢٧ ، والأهلية بنسبة ٠,١٩٩ ، واخيراً الموضوعية بنسبة ٠,١٩٥)

بناءً عليه يتضح صحة الفرض الأول ، ونتيجة لوجود علاقات بين متغيرات الفرض الأول ، فإنه يمكن اختبار درجة التأثير بين المتغيرات ، في الفرض الثاني .

(٢) الفرض الثانى :

الفرض الثانى : "يوجد تأثير ايجابى بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية والافصاح

عن الضعف الجوهرى "

وينقسم هذا الفرض الى عدة فروض فرعية :

(أ) يوجد تأثير ايجابى لأهلية وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى.

(ب) يوجد تأثير ايجابى لموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى.

(ج) يوجد تأثير ايجابى لجودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى.

تم استخدام تحليل الانحدار الخطى البسيط لاختبار هذا الفرض Simple linear Regression المعرفة مدى تأثير عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى ، وكانت نتائج الاختبار كما يتضح من الجدول التالى :

معامل التحديد R^2	p.Value	قيمة احصائى الاختبار (T)	قيمة معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة (محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية)
٠,٦٣٦	٠,٠٠٠	٢٠,٤٥٩	٠,٨٢٩	الأهلية
٠,٩٢٤	٠,٠٠٠١	٩,٩٣٨	٠,٢٨	الموضوعية
٠,٤٨٦	٠,٠٠٠٢	٧,٧٧٥	٠,١٩	جودة أداء العمل

يتضح من الجدول السابق :

بالنسبة لمتغير الأهلية : يتضح قيمة P.Value تساوى ٠,٠٠٠ أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥ ، وبالتالي فإن نموذج الانحدار معنوياً ، وحيث معامل التحديد R^2 يساوى ٠,٦٣٦ ، يعنى أن المتغير المستقل (الأهلية) يفسر ٠,٦٣٦ من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (الافصاح عن الضعف الجوهري) .

أما بالنسبة للموضوعية : يتضح قيمة P.Value تساوى ٠,٠٠١ أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥ ، وبالتالي فإن نموذج الانحدار معنوياً ، وحيث معامل التحديد R^2 يساوى ٠,٩٢٤ ، يعنى أن المتغير المستقل (الموضوعية) يفسر ٠,٩٢٤ من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (الافصاح عن الضعف الجوهري) .

أخيراً ، بالنسبة لجودة أداء العمل : يتضح قيمة P.Value تساوى ٠,٠٠٢ أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥ ، وبالتالي فإن نموذج الانحدار معنوياً ، وحيث معامل التحديد R^2 يساوى ٠,٤٨٦ ، يعنى أن المتغير المستقل (جودة أداء العمل) يفسر ٠,٤٨٦ من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (الافصاح عن الضعف الجوهري) .

وبالتالى يوجد تأثير ايجابى لجودة وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهري .

(٣) الفرض الثالث : يوجد ارتباط معنوى بين أنشطة المراجعة الداخلية والافصاح عن الضعف الجوهري فى الرقابة الداخلية .

يتم استخدام مصفوفة ارتباط سبيرمان لقياس طبيعة العلاقة بين الأهلية والموضوعية وجودة أداء العمل والافصاح عن الضعف الجوهري ، وباستخدام الحزم الاحصائية spss,v.20 ، تم التوصل لهذه النتائج :

المتغيرات	توكيد الجودة	المراجعة الداخلية على أساس الخطر	الافصاح عن الضعف الجوهري
توكيد الجودة	١		
المراجعة الداخلية على أساس الخطر	0.472** 0.000	١	
الافصاح عن الضعف الجوهري	0.481** 0.00	0.372** 0.00	١

** مستوى معنوية 0.01

يتضح من هذا الجدول وجود ارتباط بين كلٍ من (توكيد الجودة ، والمراجعة الداخلية على أساس الخطر) والافصاح عن الضعف الجوهري عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ . حيث p value أقل من ٠,٠٥ . وقد أوضحت النتائج أن توكيد الجودة تمثل أعلى نسبة ارتباط (٠,٤٨١) بينها وبين الافصاح عن الضعف الجوهري ، تليها المراجعة الداخلية على أساس الخطر (٠,٤٧٢) ، ثم الارتباط بين المراجعة الداخلية على أساس الخطر والافصاح عن الضعف الجوهري .

(٤) الفرض الرابع: " يوجد تأثير ايجابي لأنشطة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهري"

وينقسم هذا الفرض الى فرضين فرعيين :

(أ) يوجد تأثير ايجابي لتوكيد الجودة كأحد أنشطة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهري.

(ب) يوجد تأثير ايجابي لمدخل المراجعة على أساس الخطر كأحد أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهري.

معامل التحديد R^2	p.Value	قيمة احصائي الاختبار (T)	قيمة معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة محددات المراجعة الداخلية
٠,٥٨	٠,٠٠٠	٨,١٧٦	٠,٢٠	١- توكيد الجودة
٠,٣٠	٠,٠٠٠	٧,٤٦٦	٠,١٨٧	- المراجعة الداخلية على أساس الخطر

يتضح من الجدول السابق :

- بالنسبة للمتغير المستقل توكيد الجودة : يتضح قيمة P.Value تساوى ٠,٠٠٠ أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥ ، وبالتالي فإن نموذج الانحدار معنوياً ، وحيث معامل التحديد R^2 يساوى ٠,٥٨ ، يعنى أن المتغير المستقل (توكيد الجودة) يفسر ٥٨% من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (الافصاح عن الضعف الجوهري).

- بالنسبة للمتغير المستقل المراجعة الداخلية على أساس الخطر : يتضح قيمة P.Value تساوى ٠,٠٠٠ أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥ ، وبالتالي فإن نموذج الانحدار معنوياً ، وحيث معامل التحديد R^2 يساوى ٠,٣٠ ، يعنى أن المتغير المستقل (المراجعة الداخلية على أساس الخطر) يفسر ٣٠% من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (الافصاح عن الضعف الجوهري).
وبالتالى يوجد تأثير ايجابى لأنشطة المراجعة الداخلية على الافصاح عن نقاط الضعف الجوهري

المبحث الخامس

الخلاصة والنتائج والتوصيات

الخلاصة :

تهدف هذه الدراسة التركيز على دور المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن الضعف الجوهري فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية فى ضوء المعايير المهنية الصادرة ، خاصة بعد انهيار العديد من الشركات العالمية مثل انرون وغيرها ٢٠٠٢ ، وذلك فى ضوء الاهتمام بأهمية الرقابة الداخلية وفعاليتها بعد انهيار العديد من المنظمات العالمية كشركة انرون ، زيروكس ، ميرك للأدوية وغيرها عام (٢٠٠١) -٢٠٠٢ ، وما تبعها من إصدار العديد من التشريعات التى تشير الى فعالية الرقابة الداخلية وأهميتها فى جودة التقارير المالية .

أصدرت لجنة SOX فى قانونها الصادر عام ٢٠٠٢ الفقرتين (٣٠٢ ، ٤٠٤) بغرض تفعيل الرقابة الداخلية على القوائم المالية بما يحقق مزيد من الإفصاح والشفافية ، فقد طالبت الفقرة ٤٠٤ من الادارة أن تفصح سنوياً عن تقييمها لهيكل الرقابة الداخلية للشركة ، كذلك رأى مراجع حسابات الشركة الخارجى فى تقييم ادارة الشركة للرقابة الداخلية ، وأيضاً تقييمه المنفرد بشأن هيكل الرقابة الداخلية للشركة ، كذلك تركز الفقرة ٣٠٢ من القانون على تقييم الادارة لفعالية ضوابط واجراءات الإفصاح ، والتى تهدف الى ضمان أن تكون المعلومات المطلوب الإفصاح عنها فى التقارير المقدمة بموجب قانون البورصة ، قد تم تسجيلها وتلخيصها والتقرير عنها فى الفترات الزمنية المحددة فى قواعد البورصة ، وتقديم تقرير عن نتائج التقييم ، والاشارة الى أى تغييرات هامة فى الرقابة الداخلية منذ آخر تقرير دورى مقدم ، لذلك تعد الفقرات ٣٠٢ ، ٤٠٤ من قانون SOX بمثابة تغيير هيكلى فى بيئة اعداد التقارير المالية للشركات فى أسواق المال والتى اعتمدت لسنوات طويلة

على رأى المراجع الخارجى عن عدالة القوائم المالية فقط ، دون الأخذ فى الاعتبار التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية

كما أصدرت لجنة الاشراف المحاسبى العام PCAOB معيار المراجعة رقم (٢) (AS.2,2004,PCAOB) بعنوان "مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية " ، وتم تعديله عام ٢٠٠٧ ، باصدار معيار رقم (٥) (AS.5,2007,PCAOB) ويشيرالى أن هدف المراجع الخارجى عند مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية ينصب على إبداء رأيه حول فعالية الرقابة الداخلية للشركة على التقارير المالية، بما يتطلب تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة للحصول على أدلة مناسبة كافية للحصول على تأكيدات معقولة حول فعالية الرقابة الداخلية ، من خلال الوقوف على مدى وجود نقاط ضعف جوهرية تؤثر على فعالية الرقابة الداخلية ، مع أهمية هذه الاصدارات ، وتركيزها على فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، الا أنها لم تحدد الاجراءات الخاصة بالادارة التى من شأنها تقييم الرقابة الداخلية ، وماهية الوسائل المتبعة

يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية مشاركة الادارة فى اختبار إجراءات الرقابة الداخلية وفقاً لما يتطلبه القسم رقم ٤٠٤ من قانون Sarbanes- Oxley ، وتقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، خاصةً مع اتساع دور وظيفة المراجعة الداخلية فى دعم المنشآت فى ظل الحوكمة ، وتغير مفهومها فى الآونة الأخيرة (IIA,2000) بما يتضمن دورها فى ادارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

قد اتجهت العديد من الهيئات التركيز على اتساع دور المراجعة الداخلية ، وتغير مفهومها فى الآونة الأخيرة ، وقد أكدت لجنة الإشراف المحاسبى على الشركات العامة على أن اعتماد المراجع الخارجى (Accounting Oversight Board (PCAOB) على عمل وظيفة المراجعة الداخلية يشجع الشركات على الاهتمام بتحسين جودة تلك الوظيفة ، كماحددت المعايير المهنية لكل من المراجعة

الداخلية والخارجية العوامل الضرورية لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية ومنها على سبيل المثال : معيار المراجعة الدولي رقم (٦١٠) ، وبالتالي تركز الباحثة على دراسة دور المراجعة الداخلية فى الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية ، من خلال عدة فروض للدراسة تتمثل فى الآتى : الفرض الأول : يوجد ارتباط معنوى بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية والافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية،الفرض الثانى : يوجد تأثير ايجابي لجودة وظيفة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وينقسم هذا الفرض الى عدة فروض فرعية ، الفرض الثالث: يوجد ارتباط معنوى بين أنشطة المراجعة الداخلية والافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية، الفرض الرابع : يوجد تأثير ايجابي لأنشطة المراجعة الداخلية على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وينقسم هذا الفرض الى فرضين فرعيين ، واعتمدت الباحثة فى جمع بيانات الدراسة التطبيقية على استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء ، وقد تم تصميم أسئلة الاستقصاء وفقاً لمقياس " ليكارت " ذو الخمس نقاط، ذلك حتى يمكن قياس المستويات المختلفة لمتغيرات الدراسة .وقد تم توزيع ٣١٠ قائمة استقصاء على مفردات العينة، وتم استلام ٢٥٤ قائمة استقصاء، استبعد منها ٩ قوائم لعدم استيفائها بالكامل .وبذلك تكون قوائم الاستقصاء الكاملة والصحيحة والتي استخدمت فى التحليل ٢٤٥ قائمة، وهى التى تمثل استجابات مفردات عينة الدراسة التطبيقية .

النتائج :

من أهم النتائج النظرية التي توصلت لها الدراسة :

- تؤثر أوجه القصور فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية على جودة التقارير المالية ،
- يمكن أن تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دوراً هاماً فى مشاركة الادارة فى اختبار إجراءات الرقابة الداخلية وفقاً لما يتطلبه القسم رقم ٤٠٤ من قانون Sarbanes-Oxley ، وتقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية.
- افتقار البيئة المصرية لقاعدة بيانات تنظم عمل المراجعين الداخليين ، كما هو متبع فى ظل قاعدة البيانات الأمريكية ، بالشكل الذى يمكن من اجراء دراسات كمية بجانب الوصفية .
- عدم وجود معهد مصرى للمراجعين الداخليين ينظم عمل مهنة المراجعة الداخلية ، ويعمل على تحسين أدائه.
- تزايد دور المراجعة الداخلية فى ادارة المخاطر فى ظل الحوكمة ، والاعتماد على منهجية المراجعة الداخلية على أساس المخاطر .
- يعد تأكيد الجودة فى المراجعة الداخلية من أهم الركائز لضمان تحقيق جودة المراجعة الداخلية ، وما ينعكس على الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية .

أما النتائج العملية :

- يوجد ارتباط معنوى طردى بين كلٍ من الأهلية ، الموضوعية ، جودة أداء العمل ، الافصاح عن الضعف الجوهرى ، وذلك عند مستوى معنوية ٠,٠١ ، حيث كانت P.Value أقل من ٠,٠٥ . وأوضحت النتائج أن الأهلية تمثل أعلى ارتباط بينها وبين جودة أداء العمل ، يليها الارتباط بين الموضوعية وجودة أداء العمل بنسبة ٠,٥١٣ ، يليها الارتباط بين الأهلية والموضوعية ٠,٣٨٩ ، ثم الارتباط بين

الافصاح عن الضعف الجوهرى وكلٍ من (جودة أداء العمل بنسبة ٠,٢٢٧، والأهلية بنسبة ٠,١٩٩، واخيراً الموضوعية بنسبة ٠,١٩٥)

- بالنسبة لمتغير الأهلية : يتضح قيمة P.Value تساوى ٠,٠٠٠ أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥ ، وبالتالي فإن نموذج الانحدار معنوياً ، وحيث معامل التحديد R^2 يساوى ٠,٦٣٦ ، يعنى أن المتغير المستقل (الأهلية) يفسر ٠,٦٣٦ من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (الافصاح عن الضعف الجوهرى) .

- بالنسبة للموضوعية كمتغير مستقل : يتضح قيمة P.Value تساوى ٠,٠٠١ أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥ ، وبالتالي فإن نموذج الانحدار معنوياً ، وحيث معامل التحديد R^2 يساوى ٠,٩٢٤ ، يعنى أن المتغير المستقل (الموضوعية) يفسر ٠,٩٢٤ من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (الافصاح عن الضعف الجوهرى) .

- بالنسبة لجودة أداء العمل كمتغير مستقل : يتضح قيمة P.Value تساوى ٠,٠٠٢ أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥ ، وبالتالي فإن نموذج الانحدار معنوياً ، وحيث معامل التحديد R^2 يساوى ٠,٤٨٦ ، يعنى أن المتغير المستقل (جودة أداء العمل) يفسر ٠,٤٨٦ من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (الافصاح عن الضعف الجوهرى) .

- وجود ارتباط بين كلٍ من (توكيد الجودة ، والمراجعة الداخلية على أساس الخطر) والافصاح عن الضعف الجوهرى عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ . حيث p value أقل من ٠,٠٥ . وقد أوضحت النتائج أن توكيد الجودة تمثل أعلى نسبة ارتباط (٠,٤٨١) بينها وبين الافصاح عن الضعف الجوهرى ، تليها المراجعة الداخلية على أساس الخطر (٠,٤٧٢) ، ثم الارتباط بين المراجعة الداخلية على أساس الخطر والافصاح عن الضعف الجوهرى .

- بالنسبة للمتغير المستقل توكيد الجودة : يتضح قيمة P.Value تساوى ٠,٠٠٠ أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥ ، وبالتالي فإن نموذج الانحدار معنوياً ، وحيث

معامل التحديد R^2 يساوى ٠,٥٨، يعنى أن المتغير المستقل (توكيد الجودة) يفسر ٠,٥٨ من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (الافصاح عن الضعف الجوهري).

- بالنسبة للمتغير المستقل المراجعة الداخلية على أساس الخطر : يتضح قيمة P.Value تساوى ٠,٠٠٠ أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥ ، وبالتالي فإن نموذج الانحدار معنوياً ، وحيث معامل التحديد R^2 يساوى ٠,٣٠، يعنى أن المتغير المستقل (المراجعة الداخلية على أساس الخطر) يفسر ٠,٣٠ من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (الافصاح عن الضعف الجوهري يتضح فى ضوء ماسبق وجود دور للمراجعة الداخلية فى الافصاح عن الضعف الجوهري فى الرقابة الداخلية على التقارير المالية .

التوصيات :

- ضرورة اتباع متطلبات قسم ٣٠٢,٤٠٤، من قانون SOX، والمتعلقة باصدار المراجع الخارجى تقريراً عن كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية - دون الاكتفاء باصدار تقرير عن عدالة القوائم المالية فقط .
- تفعيل دور المراجعة الداخلية بصورة مهنية حديثة تعتمد على كفاءات مهنية ، وخطوط واضحة للسلطة والمسئولية وعلى قدر عالٍ من الجودة فى الأداء .
- انشاء معهد للمراجعين الداخليين ينظم عمل المهنة ، يبحث فى سبل تحسين المهنة ، وكيفية علاج مواطن الضعف فيها بما يتمشى مع البيئة المصرية .
- انشاء قاعدة بيانات للمراجعة الداخلية داخل الشركات ، بما يمكن من الحصول على المعلومات التى تخص المهنة وتمكن من اجراء الدراسات الكمية وليست الوصفية فقط

المراجع

المراجع العربية :

- البورصة المصرية ، ٢٠١٢ ، [http:// ecpulse.com/Egypt-2012.htm](http://ecpulse.com/Egypt-2012.htm)
- النجار ، محمد أحمد رشا ، " أثر مكونات هيكل الحوكمة فى الشركات المصرية على جودة المراجعة - دراسة تطبيقية فى اطارالمتطلبات التنظيمية والمعايير المهنية " ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة ، ٢٠١٠ .
- أبو العلا ، عبد الفتاح عبد اللطيف ، " الأسلوب الاحصائى : الطرق والتحليل ، الجزء الثانى " ، بدون ناشر ، ١٩٩٩ .
- رزق الله ، نخله عايدة ، " دليل الباحثين فى التحليل الاحصائى - الاختيار والتفسير " ، دار البيان للطباعة ، جامعة الاسكندرية ، ٢٠٠٢ .
- على ، لؤى زين العابدين ، قانون Sarbanes-Oxley وآلياته المقترحة لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر ، مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، م ٩ ، ع ٢٩ .
- 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 ، م ٤٥ ، ع ١ ، يناير ٢٠٠٨ .
- خليل ، عبد اللطيف محمد ، " أفضل ممارسات المراجعة المرتبطة بالرقابة الداخلية على التقرير المالى فى ضوء الاصدارات المهنية - دراسة تحليلية " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، م ٣٤ ، ع ١ ، يناير ٢٠١٢ .
- وزارة الاستثمار ، قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية ، مركز المديرين المصرى ، القاهرة ، ٢٠٠٥ .
- وزارة الاستثمار ، معايير المراجعة المصرية ، ٢٠٠٨ .
- وزارة التجارة الخارجية ، النشر ة الاقتصادية ، ٢٠٠٣ .

References:

- Akhigbe Aigbe and Martin- D, Anna, 2006, " Valuation impact of Sarbanes–Oxley: " Evidence from disclosure and governance within the financial services industry ", **Journal of Banking & Finance**, Volume 30, Issue 3, March .
- Aldhizer, G.R., J.D.Cashell and D.R.Martin," Internal Audit Outsourcing", 2003, **The CPA Journal**, vol.37, No.8.
- Al-Shetwi, Mohammed ,Ramadili,M,SH,Chowdury and Sori,M,Z.,2011" Impact of internal audit function (IAF) on financial reporting quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia, **African Journal of business management**,Vol.5(27),Novembre.
- American Institute of certified Public Accountants(AICPA), 1991"**The Auditors, Consideration of the Internal Audit function in an Audit of Financial Statements**",Statements on Auditing Standards No.65,New York,NY,AICPA.
- Ashbaugh - Skaife, H, Collins, w, D and Kinney,R,W,2007, " The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits " **Journal of Accounting and Economics**,Vol.44 .
- Chernobai ,Anna andYasuda ,Yukihiro, 2012," Disclosure of material weakness by Japanese firms after the passage of the 2006 financial instruments and Exchange law, **Journal of Banking &Finance**,×××.
- Cohen, J, Krishnamoorthy, G, 2010, "Corporate Governance in the Post Sarbanes –Oxley ERA Auditors, Experience ", **Contemporary Accounting Research**.

- Colbert J., " Corporate governance: Communications from internal and external auditors", **Managerial Auditing journal**, Bradford, vol .17,ISS.147,2002.
- Bailey Jr., Audrey A. Gramling, Sridhar Ramamoorti, editors, 2003, "Research Opportunities in Internal Auditing". AltamonteSprings, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- David R. Campbell, Mary Campbell, and Gary W. Adams, " Adding Significant Value with Internal Controls", The CPA Journal ,June 2006.
- Desai , N.K., G.J.Gerard and A.Tripathy,2008" Co-sourcing and external auditors, reliance on the Internal Audit function", Institute of Internal Auditors Research Foundation ,[www.theiia.org/download .cfm file=5743](http://www.theiia.org/download.cfm?file=5743).
- Doyle, J., Ge .W. and McVay, S., 2007" Determinates of weaknesses in internal control over financial reporting, **Journal of accounting& Economics**, vol.44.
- Epps,w, Rurt and Guthrie,p,Cynthia, 2010," Sarbanes-Oxley 404 material weakness and discretionary accruals" ,**Accounting Forum**,Vol.34.
- European Cofederation of institutes of Internal Auditing,"Internal Auditing in Europe ", February 2005.
- Financial Reporting Council, 2006, "The combined code on corporate governance ", June.
- Sarens, Gerrit and De Beelde, Ignace, 2006," Internal Auditors Perception about their role in Risk Management : A Comparison between US and Belgain Companies, **Managerial Auditing Journal**, Vol 21,Iss 1.

- Hermanson, D., 2006, "Internal auditing: getting beyond the section 404 implementation crisis", **Internal Auditing**. Boston, Vol.21, Iss. 3.

- Institute of internal auditing (UK& Ireland), "Top and Tone ", 2004.

- Institute of Internal Auditors. 2004. Internal Auditing's Role in Sections 302 and 404 of the Sarbanes-Oxley Act. Available at <http://www.theiia.org/iia/download.cfm?file=1655>.

- Institute of Internal Auditors (IIA). 2000. Internal Auditing: Adding Value across the Board, Corporate Brochure, I LL.

- Institute of Internal Auditors, 2003, Simply Good Business-Tone at the Top, August, Altamonte Springs, FL (IIA).

- Institute of Internal Auditors, 2003 b, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, ,Altamonte Springs, (IIA)FL, <http://www.theiia.org/ecm/guideframe>.

- Institute of internal auditing, 2004, " Internal Auditing' s Role in Sections 302 and 404 of the Sarbanes-Oxley Act", 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida, 32701-4201, USA, May.

- Institute of internal auditors –UK & Ireland, 2006, " Risk Based Internal Auditing ", August .

- Institute of Internal Auditors (IIA), 2009, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (standards) , Available at: <http://www.theiia.org/ecm/guideframe>.

- 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 City, New York.

- J.David ,(February,2009) , " Quality Assurance Review: what international auditing standards require ", IIA Austin Chapter, www.theiia.org/quality.

- Jack, W. Paul, (May, 2005) "Exploring PCAOB Auditing Standard 2: Audits of Internal Control " **The CPA Journal**.

- K., Raghun and D. Rama, (August ,1994)" Management reports after COSO", **Internal Auditor**.

-K.,Raghunandan, William, J. R and Dasaratha, V. R., 2001. "Audit committee composition, gray directors and interaction with internal auditing", **Accounting Horizons** , vol.15, Iss.2.

-Keune,k .,M, Badford, (August 2010),"Auditors ,misstatement materiality judgments and decisions in the post-Sarbanes- Oxley act environment, PHD thesis, University of Wisconsin-Madison.

- Krishnan, J. , 2005," Audit committee quality and internal control: an empirical analysis",**The Accounting Review**, Vol. 80 No..2.

- KPMG,LLP, 2005," Independent auditors report on internal control over financial reporting ",washington ,Dc 20036.

- KPMG,LLP ,2009, Independent Auditors' Report on Internal Control over Financial Reporting, washington ,Dc 20036.

- Leone,J ,Andrew,2007, "factors related to internal control disclosure: A discussion of Ashbaugh,Collins,and Kinney(2007) and Doyle,Ge,McVay(2007)",**Journal of accounting and economics**VOL.,44.

-L., Brown and A.,Pinello,2007,"To what extent does the financial reporting process curb earning surprise games",**Journal of Accounting Research**,vol.5,No.5.

-McEnroe, E., John, 2009,"CFOs, and public accountants perceptions of material weaknesses in internal control areas required by section 404 of the Sarbanes – Oxley act", **Research in accounting regulation**,vol .21.

-Mock,J, Theodore,Sun,l.,Srivastava,R .and Milklos Vasarhelyi ,2009," An evidential reasoning approach to Sarbanes- Oxley mandated internal control risk assessment, **Internal Journal of accounting information systems**,vol.10.

-Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2004, Auditing Standard No. 2 An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements Washington, D.c.

- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2007," An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements", Auditing standard No.5, Washington,D.c.:PCAOB,

- Standards No. 65,1991: **The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements**. New York.

-Schneider ,Arnold and Church K., Bryan,2008, "The effect of auditors' internal control opinions on loan decisions", **Journal of Accounting and Public Policy**, vol.27.

- Ettredge, M., Heintz, J., Scholz S and Chan,Li, (September, 2010)," Auditor Realignment Accompanying Implementation of SOX 404 ICFR Reporting Requirements',SSRN.

- Shu -Lin, Pizzini,Mina,Vargus,Mark and Bardhan,R,I ,2011 "The role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses", **The accounting review**,Vol.86, No.1.
- Stephen Bryan and Steven Lilien,2012," Characteristics of Firms with Material Weaknesses in Internal Control: An Assessment of Section 404 of Sarbanes Oxley", SSRN.
- Goodwin-Stewart, J & Kent, P, 2006 ,"The use of internal audit by Australian companies ", **Managerial auditing journal**, vol.21, no.1.
- TheSarbanes-Oxley act of 2002, www.findlaw.com/cnn/docs/gwbush/saranesoxley072302.pdf.
- Bailey Jr., Audrey A. Gramling, Sridhar Ramamoorti, editors, 2003, "Research Opportunities in Internal Auditing". AltamonteSprings, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.

تعتبر هذه القائمة جزء مكمل لبحث بعنوان " دور المراجعة الداخلية فى الافصاح عن الضعف الجوهرى فى الرقابة الداخلية على القوائم المالية - فى ضوء الاصدارات المهنية " ، وتهدف هذه القائمة الى استقراء فكر الممارسين من مراقبى الحسابات فى الجهاز المركزى للمحاسبات ، المراجعين الخارجيين ، والمراجعين الداخليين والمديرين التنفيذيين بشركات المساهمة المصرية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية، كذلك الأكاديميين فى هذا المجال ، ويعتمد جودة وظيفة المراجعة الداخلية على عدة متغيرات متفق عليها فى ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها ، وتتضمن :

- ١- الأهلية (التأهيل العلمى والعملى) .
 - ٢- الموضوعية والاستقلالية .
 - ٣- جودة أداء العمل .
 - وتضيف الباحثة متغيرين مرتبطين بأنشطة المراجعة الداخلية فى ظل الحوكمة :
 - ٤- توكيد الجودة .
 - ٥- المراجعة الداخلية على أساس الخطر .
- وتتقدم الباحثة لسيادتكم بخالص الشكر والتقدير لتفضلكم بالمعاونة الصادقة الخاصة لاستيفاء القائمة .

دور الأهلية كأحد محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرى .

عديم الأهمية	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جدا	الأهلية كأحد محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية
					يتمتع المراجع الداخلى بخلفية تعليمية كافية - درجة ليكالوريوس على الأقل
					يتمتع المراجع الخارجى بالخبرة الكافية التى تمكنه من اكتشاف أى خطأ جوهرى .
					يتمتع المراجع الخارجى بشهادات مهنية فى مجال وظيفته .
					تتبع المنشأة سياسات لتدريب المراجعين الداخليين وصقلهم بالمهارات اللازمة .
					تتسم وظيفة المراجعة الداخلية بوجود سياسات وبرامج واجراءات تنظم عمل المراجعين الداخليين
					المراجع الداخلى على علم تام بسياسات واجراءات الشركة .
					يتم الاشراف على عمل المراجع الداخلى من قبل لجان المراجعة .
					يعتمد المراجع الداخلى عند أداء عمله على أوراق عمل تنظم الأداء .
					يعتمد المراجع الداخلى على أدلة المراجعة مستنداً إلى نشرات وكتيبات مجلس الادارة عن السياسات والاجراءات المتبعة .

دور الموضوعية كأحد محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية فى الإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرى.

الموضوعية كأحد محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية	هام جدا	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	عديم الأهمية
تتبع المراجعة الداخلية لجان المراجعة ومجلس الإدارة					
يحدد مجلس الإدارة صلاحيات ومسئوليات إدارة المراجعة الداخلية .					
يتمكن المراجعون الداخليون من الحصول على المعلومات التى يريدونها فى أى وقت .					
يستطيع المراجعون الداخليون الاتصال بالأفراد الذين لهم علاقة بعملية المراجعة فى أى وقت .					
يتمتع المراجعون الداخليون بالحرية فى الاتصال بلجان المراجعة دون الرجوع للإدارة العليا.					
يتمتع المراجعون الداخليون بالحرية فى الاتصال بمجلس الإدارة والمراجع الخارجى دون الرجوع للإدارة العليا .					
يتمتع المراجعون الداخليون بالحرية فى الاتصال بالمراجع الخارجى دون الرجوع للإدارة العليا.					
عدم قيام أفراد المراجعة الداخلية بتصميم أنظمة العمل أو وضع الاجراءات التنفيذية .					
توزيع المراجعين الداخليين بصفة دورية على العمليات بصفة دورية كلما أمكن .					
يعد مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة الجهة المسؤولة فقط عن عزل أو تغيير المراجع الداخلى					
لا تؤثر السياسات المتبعة فى الشركة عكسياً على موضوعية المراجع					

دور جودة أداء العمل كأحد محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية فى الإفصاح
عن نقاط الضعف الجوهرى.

عديم الأهمية	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جدا	جودة أداء العمل كأحد محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية
					يتم تخطيط عمل المراجعة الداخلية بفعالية .
					يتم تصميم اختبارات المراجعة الداخلية بشكل موضوعى .
					تعد اختبارات المراجعة الداخلية كافية من حيث حجم الشركة ، والمناطق التى يتم تغطيتها .
					يتم أداء اختبارات المراجعة الداخلية كما تم تخطيطها .
					يتم توثيق أوراق عمل المراجعة الداخلية .
					يتم الأخذ فى الاعتبار عامل الوقت وملائمته للاختبارات التى يتم إجراؤها .
					تعكس تقارير المراجعة الداخلية العمل الذى تم أدائه.

دور توكيد الجودة QUALITY ASSURANCE كأحد الأنشطة المحددة للمراجعة

الداخلية كماوردت في معايير المراجعة الداخلية الأمريكى رقم ١٣٠٠،

١٣١٠، ١٣١١، ١٣١٢ ودورها في الإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرى.

توكيد الجودة QUALITY ASSURANCE كأحد الأنشطة للمراجعة الداخلية					
عديم الأهمية	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جدا	
					يتم اجراء التقييم الذاتى لعمل المراجعة الداخلية من خلال اجراء تقارير متابعة يومية لعمل المراجعين الداخليين .
					تكون مهمة مدير المراجعة التنفيذى تطوير وتحسين برامج الجودة لجميع مجالات المراجعة الداخلية .
					يتم تطبيق برامج فحص النظر والتى تتعلق بدراسة مدى جودة أداء المراجعة الداخلية ومقارنتها بالشركات المماثلة .
					يتم متابعة دورية لعمل المراجعة الداخلية من خلال لجان المراجعة .
					هناك اتصال مباشر بين مدير المراجعة الداخلية ومجلس الادارة بشأن تقييمات المراجعة الداخلية ومدى جودتها .
					يتم تطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها في قسم المراجعة الداخلية .
					هناك ميثاق أخلاقى يتم العمل به داخل قسم المراجعة .

دور المراجعة الداخلية على أساس المخاطر كأحد الأنشطة للمراجعة الداخلية في الإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرى .

عديم الأهمية	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جدا	المراجعة الداخلية على أساس المخاطر كأحد الأنشطة للمراجعة الداخلية
					١- يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بأعداد وتنفيذ خطة لكل الأنشطة
					٢- يتم الأخذ فى الاعتبار المخاطر الرئيسية للنشاط ، أهداف النشاط والموارد المتاحة ، كفاية وفعالية ادارة المخاطر ونظم الرقابة الموضوعية.
					٣- يقوم مدير المراجعة التنفيذى بأعداد الخطط فى ضوء المخاطر ، لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية بما يتفق مع أهداف الشركة
					متابعة ومراجعة عملية ادارة المخاطر بمتابعة مدى ملاءمة الاجراءات التى تستخدمها الوحدة فى التوثيق المستندى لعمليات ادارة مخاطر .
					٥- تقديم الاقتراحات المتعلقة باستراتيجية ادارة المخاطر لمجلس الادارة لاتخاذ قرار بشأنها.
					٦- الاعتماد على منهجية واضحة تحدد خطواتها واجراءاتها لتقييم المخاطر
					٧- رفع التقارير لمجلس الادارة ولجان المراجعة بالتوكيد على فعالية الادارة فى تقييم المخاطر .
					٨- تقديم التوصيات بمقترحات فريق المراجعة الداخلية بشأن المخاطر باصدار تقرير مراجعة كتابى لكل مهمة على حدة.

الافصاح عن الضعف الجوهرى كمتغير تابع يتحدد فى:

قديم الأهمية	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جدا	الافصاح عن الضعف الجوهرى (كمتغير تابع)
					هناك عدة مستويات لمخاطر الرقابة الداخلية على القوائم المالية .
					٢- الضعف الجوهرى : هو نقص، أو مزيج من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، حيث يوجد احتمال معقول بأن الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية للمنشأة ، لن يمكن منعها أو الكشف عنها وتصحيحها في الوقت المناسب
					٣- يجب أن تفصح الادارة سنوياً عن تقييمها لهيكل الرقابة الداخلية للشركة.
					٤- يجب أن يشمل الافصاح عن الضعف الجوهرى رأى مراجع حسابات الشركة الخارجى فى تقييم ادارة الشركة للرقابة الداخلية
					٥- المراجع الخارجى يجب أن يقوم بابداء ثلاثة آراء فى التقرير المالى السنوى وهى: الرأى عن القوائم المالية . الرأى فى تقييم الادارة لفعالية الرقابة الداخلية. تقييم فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية
					٦- المراجع الخارجى يجب أن يقوم بابداء الرأى عن القوائم المالية فقط.
					٧- المراجع الخارجى يجب أن يقوم بابداء الرأى فى تقييم الادارة لفعالية الرقابة الداخلية فقط.
					٨- المراجع الخارجى يجب أن يقوم بابداء الرأى فى تقييم فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية فقط

ولسيادتكم جزيل الشكر ،

سماح طارق حافظ

مدرس بقسم المحاسبة