

آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات

المقيدة بالبورصة المصرية

دراسة إنتقادية وميدانية

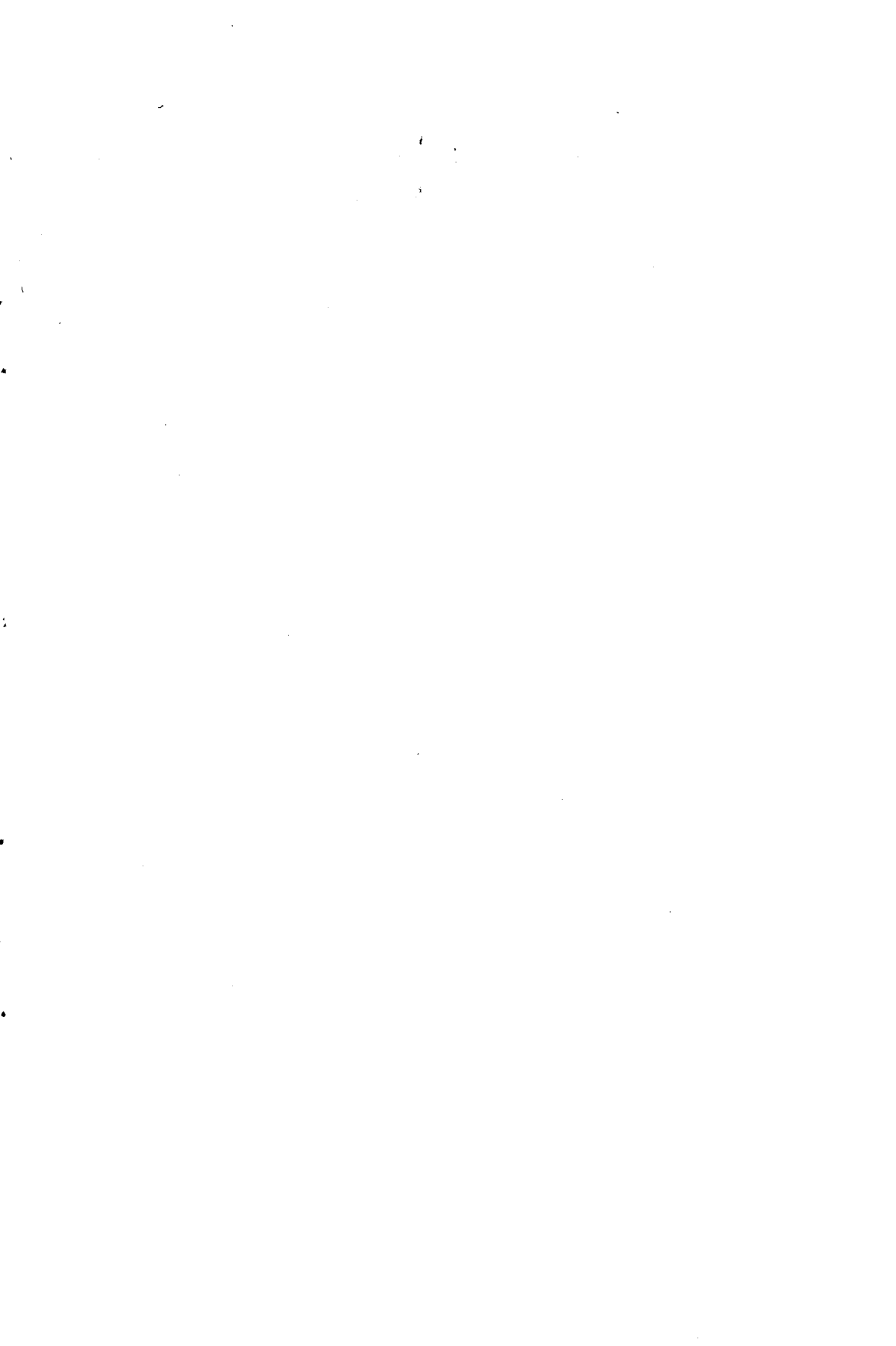
الدكتور

شحاته السيد شحاته

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

٢٠١٣



آليات تصحيح فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية

في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

دراسة إنتقادية وميدانية

د. شحاته السيد شحاته (*)

١ - مقدمة البحث:

من المعروف أن إدارة الشركة^(١) مسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل متكامل للرقابة الداخلية Integrated Internal Control Structure (IICS) يستهدف ضمان إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية والإلتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة وكفاءة وفعالية الأداء، وأن المراجعة الداخلية من أهم أدوات الرقابة الداخلية. ولقد حدث تطور كبير في وظيفة ودور المراجعة الداخلية فلم تعد مجرد أداة للرقابة المالية المستندية اللاتحفية، بل أصبحت أداة للرقابة الشاملة؛ المالية والإدارية والإستراتيجية وصولاً للرقابة على استدامة الشركة Company Sustainability.

ويسير تطور وظيفة المراجعة الداخلية في ثلاثة اتجاهات وهي الرقابة الداخلية، والحوكمة، وإدارة المخاطر، وأصبح للمراجعة الداخلية دور استشاري وآخر توكيدي Assurance في كل مجال أو وظيفة من الوظائف الثلاثة خاصة في الشركات المقيدة بالبورصة.

ومن جهة أخرى تعبر فجوة التوقعات Expectation Gap في المراجعة الداخلية عن فائض طلب الإدارة على وظائف وأدوار المراجعة الداخلية. ورغم أن الإدارة مسؤولة عن تطوير وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة ومن ثم تدنية أو القضاء - إن أمكن - على هذه الفجوة، إلا أن مساعلة الإدارة أمام الطرف الثالث، خاصة المساهمين من جهة، والتزايد المستمر في مسؤوليات الإدارة والتعقيد المتزايد في بيئة الأعمال من جهة أخرى، كلها أمور تدفع في اتجاه طلب الإدارة على وظائف وأدوار متطورة غير تقليدية للمراجعة الداخلية. فإذا أخذنا في الحسبان ضعف التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي، وعدم وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية في مصر، فمن المنطقي أن نتوقع وجود فجوة التوقعات هذه. وإذا سلمنا بوجود هذه الفجوة في الشركات المقيدة بالبورصة بمصر فما هي مساحتها؟ وما هي أهم الآليات العملية لتضييقها؟ هذا ما سيجاول هذا البحث الإجابة عليه نظرياً وميدانياً.

(*) أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

(١) يستخدم الباحث لفظ شركة أو منشأة أو وحدة اقتصادية كمرادفات ليعني بها الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة.

٢ - مشكلة وتساؤلات البحث:

تتمثل مشكلة البحث في الإجابة نظرياً وميدانياً على التساؤلات التالية:

- ما هو مفهوم المراجعة الداخلية الحديثة وفقاً للمعايير المهنية والدراسات الأكاديمية ذات الصلة؟
- ماذا تتوقع الإدارة من المراجعة الداخلية الحديثة من وظائف وأدوار؟
- ما هو شكل ومحتوى وظائف وأدوار المراجعة الداخلية الحديثة التي تلبى توقعات الإدارة؟
- ما هو الوضع الحالي لوظائف وأدوار المراجعة الداخلية الحديثة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وكما تراه البحوث الأكاديمية المصرية ذات الصلة؟
- ما هي مساحة فجوة التوقعات في ضوء الوضع الحالي لوظائف وأدوار المراجعة الداخلية من جهة وتوقعات الإدارة، لتلك الوظائف والأدوار، من جهة أخرى؟
- ما هي أهم الآليات العملية المقترحة لتضييق تلك الفجوة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟ وإلى أي مدى تقبلها الإدارة وكذلك المراجعون الداخليون، في هذه الشركات؟

٣ - أهداف البحث:

يستهدف البحث دراسة وتحليل وقياس فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وإقتراح وتبرير مجموعة من الآليات العملية الأكاديمية والمهنية والتشريعية والثقافية والتنظيمية لتضييق هذه الفجوة، واختبار مدى قبول إدارة الشركات والمراجعين الداخليين لها.

٤ - أهمية ودوافع البحث:

يستمد البحث أهميته الأكاديمية من كونه يتناول موضوعاً يعاني من ندرة في الدراسات الأكاديمية في مصر على عكس ما يجري في كثير من دول اقتصاد السوق. ويستمد البحث أيضاً أهمية عملية لكونه يحاول قياس وتضييق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية ميدانياً، من خلال تبني منهج إيجابي نحو اقتراح واختبار مدى قبول الإدارة والمراجعين الداخليين لمجموعة من الآليات العملية المقترحة.

ومن أهم دوافع البحث ما لدى الباحث من قناعة بأن التغييرات في بيئة الأعمال المصرية كثيرة ومعقدة الأمر الذي يحتاج من إدارة الشركات العمل على تطوير هياكل الرقابة الداخلية لديها وهو الأمر الذي يتطلب ضرورة تطوير وظائف وأدوار ومداخل المراجعة الداخلية.

ومن ناحية أخرى فإن من دوافع بحث الباحث في هذا الموضوع أيضاً أن الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية أصبحت ملزمة بتقييم هيكل الرقابة الداخلية لديها، وتصميم وتشغيل وتفعيل نظم متطورة لإدارة المخاطر، بالإضافة إلى الالتزام بالقواعد التنفيذية لحكومة الشركات الصادرة عن هيئة الرقابة المالية بمصر، وكلها مهام تقع في نطاق الوظائف الجديدة للمراجعة الداخلية الحديثة التي يشك الباحث في وجودها بهذه الشركات الآن.

وأخيراً فمن دوافع البحث ذلك الاتجاه المتنامي لدى الكثير من الدراسات (Ahlawat & Lowe, 2004; Abbott et al., 2007; Desai, et al., 2011) بإسناد بعض وظائف وأدوار المراجعة الداخلية لطرف خارجي Outsourcing، خاصة دورها الاستشاري والتوكيدي، فمن باب أولى أن يتم تطوير إدارات المراجعة الداخلية في هذه الشركات للقيام بهذه الوظائف وتلك الأدوار بدلاً من الاتجاه نحو الحلول السهلة بإسناد تلك الوظائف لجهات من خارج هذه الشركات، وهو قرار لاشك له العديد من المنافع والتكاليف، المنظورة وغير المنظورة، التي قد لا تكون في صالح الكثير من الشركات.

٥ - حدود البحث:

يخرج عن نطاق البحث دراسة وتحليل وقياس فجوة التوقعات في مجال المراجعة الخارجية واقتراح واختبار أهم آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في صناعة التمويل والوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح، كما ستكون عينة الدراسة انتقائية تحكمية وهو الأمر الذي يجب أخذه في الحسبان عند تحديد مدى قابلية نتائج البحث للتعميم.

٦ - مسلمات وفروض البحث:

يفترض الباحث (أو يسلم بوجود) فجوة توقعات في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية في مجال وظائف وأدوار المراجعة الداخلية، كما يفترض الباحث أن هذه الفجوة غير صفرية مما يعني أن القضاء عليها أمر غير منطقي وأن تضيقها أمر منطقي. ومن خلال الدراسة النظرية الانتقادية سيتم اشتقاق فرضين رئيسيين، واختبارها من خلال الدراسة الميدانية، وذلك على النحو التالي:

الأول: يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في مجال وظائف وأدوار المراجعة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

الثاني: تلقى الآليات المقترحة لتضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية قبول الإدارة والمراجعين الداخليين على السواء.

٧ - منهج البحث:

يسير البحث في شقه النظري كدراسة نظرية انتقادية تهدف إلى بلورة الوظائف والأدوار الحديثة للمراجعة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ثم يسير البحث كدراسة وصفية وميدانية لقياس فجوة التوقعات في هذه الشركات من جهة واختبار مدى قبول الإدارة والمراجعين الداخليين للآليات المقترحة لتضييق تلك الفجوة، من جهة أخرى.

٨ - خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته وفقاً لحدوده تسيير خطة البحث على النحو التالي:

١/٨ - مفهوم وسمات فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية.

٢/٨ - وظائف وأدوار المراجعة الداخلية الحديثة:

١/٢/٨ - الدوران الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية.

٢/٢/٨ - الدوران الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات.

٣/٢/٨ - الدوران الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر.

٣/٨ - الوقوف على، وتحليل، واقع وظائف وأدوار المراجعة الداخلية في عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٤/٨ - الآليات المقترحة لتضييق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية.

٥/٨ - خلاصة الدراسة النظرية واشتقاق فروض البحث.

٦/٨ - الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث.

٧/٨ - نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

وسنعرض لما سبق بالتفصيل على النحو التالي:

١/٨ - مفهوم وسمات فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية:

بداية تعبر فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية عن مساحة الاختلاف بين توقعات الإدارة بشأن وظائف وأدوار المراجعة الداخلية من جهة وبين ما تقدمه لهم هذه المراجعة من وظائف وأدوار من جهة أخرى، وبمعنى آخر تعبر فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية عن فائض طلب الإدارة على وظائف وأدوار المراجعة الداخلية، أو أن فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية هي النقص في عرض وظائف وأدوار المراجعة الداخلية الموجهة لخدمة الإدارة في المقام الأول.

وبناءً على ذلك فإننا نرى أيضاً أن فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية، في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، تمثل الفرق بين ما تقوم به المراجعة الداخلية في هذه الشركات الآن من وظائف وأدوار وبين ما يجب أن تقوم به، أو ما تتوقعه الإدارة منها في هذا الشأن.

ومن ناحية أخرى فإن فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية هي فجوة ديناميكية، أو غير ساكنة، بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين وهما : طلب الإدارة النامي بقوة على منتج المراجعة الداخلية، وعرض وظائف وأدوار المراجعة الداخلية الذي إن نمي يكون بمعدل بطئ للغاية. وهي فجوة غير صفرية، بمعنى أن القضاء عليها نهائياً أمر غير منطقي، وأن تضيقها أمر منطقي، وأنها تتسع لأنها تتأثر أيضاً بطبيعة بيئة الأعمال الحديثة المعقدة، ويكون اتساعها أكبر في الشركات المقيدة بالبورصة عن الشركات غير المقيدة بالبورصة.

ويرى البعض (Sarens & Beelde, 2006) أن فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية تتسع عندما لا تترك الإدارة العليا القيمة المضافة التي تحققها المراجعة الداخلية، وأنه لتقليل هذه الفجوة يجب أن يفهم كلاً من المراجعين الداخليين والإدارة العليا على السواء ما الذي يجعل وظيفة المراجعة الداخلية مضيعة للقيمة، وأن الفشل في الوصول إلى هذا الفهم قد ينتج عنه الإدراك بأن المراجعة الداخلية تعوق تحقيق الشركة لأهدافها.

وتناولت دراسة (Ridley, 2010) دور المراجعة الداخلية الحديثة والغرض منها وهل هناك فجوة توقعات في المراجعة الداخلية وذلك من خلال تحديد أهداف المراجعة الداخلية الحديثة وفقاً لتعريف معهد المراجعين الداخليين IIA في عام ٢٠٠٩ وتحديد سلطات ومسئوليات المراجعين الداخليين. وتوصلت الدراسة إلى وجود فجوة توقعات كبيرة في المراجعة الداخلية، خاصة فيما يتعلق بدورها في اكتشاف ومنع الغش Fraud. وقد تم ذلك من خلال دراسة حالة أوضحت أن الإدارة تطلب من المراجعين الداخليين أن يكون لهم دور ملموس في التحقق من فعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات^(١).

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية هي فجوة حقيقية نامية وديناميكية وأنها ببساطة عبارة عن فائض طلب الإدارة على أدوار ووظائف المراجعة الداخلية، وأن على البحوث المحاسبية أن تبحث في كيفية تضيق هذه الفجوة.

٢/٨ - وظائف وأدوار المراجعة الداخلية الحديثة:

عرف معهد المراجعين الداخليين IIA المراجعة الداخلية بأنها نشاط استشاري وتوكيدي موضوعي ومستقل يتم تصميمه لإضافة قيمة وتحسين عمليات الوحدة الاقتصادية، فهي تساعد

(1) Corporate Governance.

الوحدة على تحقيق أهدافها من خلال مدخل منظم ومنهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة (Rae et al., 2008; Stewart & Kent, 2006).

ومن هذا التعريف يتضح زيادة دور المراجعة الداخلية من خلال تقديمها للخدمات الاستشارية والتوكيدية في المجالات المختلفة من رقابة داخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات. وقد ترتب على هذا التطور في وظائف المراجعة الداخلية قيام معهد المراجعين الداخليين IIA بتعديل تعريف المراجعة الداخلية للتأكيد على الدور التوكيدي والاستشاري لها وإصدار معايير مهنية تحكم عمل المراجع الداخلي وتحدد صفاته المهنية.

وتعد إدارة المخاطر⁽¹⁾ من المجالات الجديدة للمراجعة الداخلية الحديثة حيث يمكن للمراجعة الداخلية مساعدة إدارة الشركة في تصميم وتقييم عملية إدارة المخاطر خاصة مع تعقد عمليات الأعمال وظهور مخاطر جديدة لم تكن موجودة من قبل، وحدثت الأزمة المالية العالمية والتي أرجعها البعض إلى سوء إدارة المخاطر وغياب دور المراجعين الداخليين في هذا الصدد، أما عن دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات فقد زاد بعد سلسلة من الفضائح المالية في العديد من الشركات الأمريكية والتي أرجعها البعض إلى ضعف في حوكمة الشركات.

وسيعرض الباحث في الفرعية التالية للدورين الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية ومجال حوكمة الشركات ومجال إدارة المخاطر، حيث يقصد بالاستشارة تقديم خدمات مشورة مهنية Consulting Services تتطوي على كفاءة مهنية يعتمد عليها طالب المشورة ويتم استخدامها في إصدار الأحكام بشأن موقف معين (Parkinson, 2009)، وبهذا المعنى فهي خدمات تحقق إضافة للقيمة وتتعلق بتحسين عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة وهو ما أكد عليه (IIA, 2009) إذ أوضح أن للأنشطة الاستشارية طرفان هما : موفر الخدمة وهو المراجع الداخلي وطالب الخدمة وهو الإدارة، ويتمثل المنتج النهائي للخدمة الاستشارية في توفير نصيحة أو استشارة تضيف قيمة لعمليات الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر.

(1) إدارة المخاطر عملية تتأثر بالإدارة وبمجلس إدارة الشركة وبالعديد من الأشخاص وتستخدم في وضع الإستراتيجية وتستخدم عبر الشركة ككل، ومصممة لتحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على الشركة، وتقوم الشركة بإدارة المخاطر للوصول بها للمستوى المرغوب وتوفير توكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف الشركة. وتتمثل المكونات الثمانية لإطار إدارة المخاطر في؛ البيئة الداخلية أو تحديد الأهداف، وتحديد الحدث، وتقييم المخاطر، والاستجابة للمخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال، والمتابعة (COSO 2004, PP. 2 – 5).

ويقصد بالتوكيد Assurance⁽¹⁾ تلك المعلومات التي تؤكد التشغيل الصحيح أو غير الصحيح لأي عملية، ويعبر التوكيد عن الثقة والرضا بإمكانية الاعتماد على معلومات معينة (Parkinson, 2009). بينما يقصد بالخدمات التوكيدية القيام بالاختبار الموضوعي للأدلة بغرض توفير توكيد مستقل للإدارة عن الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر. وتتطوي خدمات التوكيد على المراجعة المالية ومراجعة الأداء والمراجعة التشغيلية ومراجعة الالتزام Compliance Audit ومراجعة تكنولوجيا المعلومات IT Audit ومراجعة الجودة QA.

وللأنشطة التوكيدية ثلاثة أطراف وهي: المسئول عن العملية، والقائم بالتقييم وهو المراجع الداخلي، ومستخدم التقييم وهو الإدارة، ويحدد المراجع الداخلي نطاق وطبيعة الخدمات التوكيدية ويتم توصيل نتيجة تكليف التوكيد في صورة تقييم أو استنتاج أو رأي للإدارة (IIA, 2009).
ويبني على ما سبق أن الخدمات التوكيدية تتطلب إصدار رأي في حين أن الخدمات الاستشارية تتطوي على تقديم نصح وتوصيات للإدارة.

١/٢/٨ - الدوران الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية:

تجدر الإشارة إلى أن التعريف الواسع للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة COSO عام ١٩٩٢^(٢) يعد تحولاً كبيراً في دور المراجعة الداخلية التي كانت تهتم وتركز فقط على مراجعة البيانات المالية والمحاسبية التاريخية إلى أن اتسع دور ووظيفة المراجعة الداخلية ليشمل عملياً الرقابة الداخلية عن مدى فعالية العمليات والإستراتيجيات ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتشريعات، بجانب مدى إمكانية الاعتماد على التقارير المالية (Kagermann et al., 2008).

ويتمثل الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية في توفير معلومات حول أنشطة المسؤولية الاجتماعية (SR) للشركات، وكذلك تحديد مدى تأثير الربح بالالتزام بالأنشطة البيئية والاجتماعية (السقا، ١٩٩٥).

ويرى (I.A. Adviser, 2011) أن الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية يتمثل في العمل على التحقق من فعالية استخدام موارد الشركة وتخفيض الضياع في المواد والخامات والطاقة، وتقييم مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة، وتوثيق سلطات وهيكلمسئوليات أنشطة الشركة، وتوفير معلومات حول مدى التزام الشركة بالمعايير الموضوعية لأداء الأنشطة ورسم خارطة طريق لدمج تلك الأنشطة ضمن ممارسات الإدارة، ووضع إرشادات للإدارة عن كيفية

(١) خدمات التوكيد المهني هي خدمات مهنية لتحسين جودة ومحتوى المعلومات لخدمة متخذي القرارات، وهي تعتبر بمثابة تكاليف يُعبر من خلالها المراجع عن استنتاج مُعد لزيادة درجة ثقة المستخدم المستهدف بخلاف الطرف المسئول عن نتائج التقييم أو القياس لمجال التكاليف (IAASB, 2010, P. 6).

(٢) وفقاً لتقرير لجنة COSO يتكون الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية من خمسة عناصر وهي؛ بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة.

مراقبة ومتابعة وإدارة التزام الشركة بمعايير الأداء واللوائح الخاصة بالشركة، وتوفير معلومات حول جدوى الاستثمار في الأنشطة المختلفة للشركة.

ويضيف البعض (Cohen et al., 2012) لما سبق أن الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية يشمل المشاركة في تصميم نظم الإدارة البيئية EMS واقتناع الإدارة بأهمية الأنشطة البيئية والاجتماعية، وتحديد مدى توافر برامج تدريبية لتعريف الموظفين بالتشريعات والقوانين واللوائح التي يجب على الشركة الالتزام بها، وتحليل الانحرافات عن المستهدف من الأنشطة المختلفة للشركة، وتوفير تقارير ذات نماذج مختلفة عن أنشطة الشركة (تقارير دورية أو مستمرة، مطولة أو مختصرة).

ويتمثل الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية في التحقق من ومراجعة الأساليب الرقابية الموضوعة للحد من المخاطر، وتقييم والتحقق من مدى وجود أساليب رقابية للالتزام بالقوانين واللوائح (David, et al., 2007).

ويرى (Verdina, 2010) أن الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية يركز على متابعة أساليب الرقابة على أنشطة إدارة المخاطر من حيث تسجيل وقياس والتقوير عن أنشطة الشركة لجميع أقسام وإدارات الشركة، والتأكد من مدى التزام الطرف الثالث بشروط التعاقد، والتأكد من مدى ملاءمة خبرة وكفاءة العاملين لأنشطة الشركة، ومدى كفاءة آليات الحصول على معلومات عن أنشطة الشركة والتقوير عن الأداء، وتحديد مدى سعي إدارة الشركة للحصول على معلومات عن التغذية العكسية Feedback عن أنشطة وأداء الشركة، ومدى استجابة الشركة لتلك المعلومات، وتحديد الإجراءات التصحيحية التي يتعين على الإدارة اتخاذها لتحسين الأداء، وأخيراً تقييم مدى كفاءة الإدارة في الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد المتاحة، وتقييم والتحقق من مدى كفاءة الأساليب الموضوعة للحد من المخاطر.

وفي هذا الشأن تشير دراسة (Radue & Raman, 2011) إلى أن الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية يتضمن استخدام سجلات لإحكام الرقابة على أي مخالفات يتم ارتكابها بأنواعها المختلفة، مع التنسيق أو المشاركة في عمليات التحقق من تقارير المسؤولية الاجتماعية⁽¹⁾ لضمان الرقابة على الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية للجمهور.

(1) تسمى أيضاً تقارير الاستدامة (SR) أو تقارير شئون المجتمع وهي تقارير تتناول العلاقة والاتصال بين الشركة والمجتمع، وقد تتمثل تلك التقارير في فقرات قليلة في التقارير المالية السنوية للشركة وقد تكون في شكل تقرير مستقل مفصل يبين مؤشرات الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للشركة ومؤشرات جودة وسلامة المنتجات وبيان علاقة الشركة بأصحاب المصالح والموظفين والملاء والموردين والحكومة والبيئة والمجتمع (Boston College Center for Corporate Citizen Ship, 2010).

ويجري العمل في الشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية على إعداد ونشر الإدارة لتقرير عن سلامة تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالشركة يصادق عليه Attest مراقب الحسابات. وفي هذا الشأن أصبح مطلوباً من المراجع الداخلي الحديث أن يعد تقريراً عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وتقديمه للإدارة، علاوة على قيامه بمراجعة تقرير الإدارة قبل نشره خارجياً (PCAOB, 2004).

والخلاصة أن للمراجعة الداخلية الحديثة دوران استشاري وتوكيدي في مجال الرقابة الداخلية. وفي حين يركز الدور الاستشاري على إبداء النصيحة للإدارة بشأن أفضل سبل تصميم وتشغيل وتقييم هيكل الرقابة الداخلية، فإن الدور التوكيدي يصب في اتجاه إبداء الرأي للإدارة بشأن مدى إمكانية اعتمادها على التقارير التي أعدها المسؤولون بالشركة عن فعالية تشغيل هذا الهيكل بما يحقق أهدافه، سواء صدق القوائم المالية أو الإلتزام بالقوانين واللوائح أو دعم كفاءة وفعالية العمليات.

٢/٢/٨ - الدوران الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات:

من المتفق عليه أن حوكمة الشركات تعتبر عنصراً رئيسياً في تحقيق الكفاءة والنمو الاقتصادي وزيادة ثقة المستثمر في التقارير المالية. وتتضمن حوكمة الشركات مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارة وحملة أسهمها وأصحاب المصلحة فيها، حيث توفر حوكمة الشركات الإطار الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة وتحديد وسائل تحقيق هذه الأهداف ومتابعة الأداء.

وبداية فقد اتفق الكثير من الكتاب (Whitley, 2004; Gramling et al., 2002; Bookan, 2006) على أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات. ويتطلب ذلك ضرورة أن يكون هناك رئيس تنفيذي قوي للمراجعة الداخلية يعمل بكفاءة لتحقيق حوكمة الشركات، مع التأكيد على استقلالية المراجع الداخلي، وأن يقدم تقاريره مباشرة للجنة المراجعة مما يدعم استقلاله، مع ضرورة انضمام المراجعين الداخليين إلى عمليات التخطيط والاجتماعات العليا التي تتعلق بجوانب الحوكمة، مع ضمان عمل المراجعين الداخليين بكفاءة ومهنية، وبما يتفق مع المعايير وقواعد أخلاقيات المهنة.

ويبني على ما سبق أنه يمكن التمييز بين دورين استشاري وآخر توكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الحوكمة.

ويتمثل الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات في المساعدة في وضع نظم لدراسة المخاطر من خلال آراء وتقارير مجلس الإدارة ومديري الشركة ومراقب الحسابات، والمشاركة في وضع الآليات واضحة للمساءلة فليما يتعلق بمدى تحقيق المستهدف من الأنشطة المختلفة للشركة (Frederic, 2001). ويضيف (Cattrysse, 2005) لذلك أن هذا الدور يشمل الحث على الإلتزام بالمعايير المحلية والدولية، وتقييم السياسة البيئية لإدارة الشركة، وتشجيع العاملين

على نشر المبادئ والقيم عبر الوظائف المختلفة أو المساهمة في وضع الخطط الإستراتيجية، وتوفير معلومات حول مدى فهم القارئ لقضايا ومسئولية المنشأة تجاه البعدين البيئي والاجتماعي من خلال المعلومات المفصّل عنها، وتوفير المعلومات الكافية والملائمة عن أنشطة الشركة المختلفة لمجلس الإدارة واللجنة المراجعة لاتخاذ ما يلزم من إجراءات، وتوفير المعلومات الكافية والملائمة لمراقبي الحسابات بشأن مراجعة نظم الإدارة البيئية.

ويرى (Whitley, 2005) أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً حيوياً في دعم حوكمة الشركات عن طريق مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة، وتوفير أفكار عن أفضل الممارسات حول هيكل الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر لتقييمها للجان المراجعة، مع مراجعة دستور الأخلاقيات والسلوك الخاص بالشركة (Code of Business Ethics) وضمان توصيلها للعاملين⁽¹⁾.

ومن ناحية أخرى يتمثل الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات حسبما يرى البعض (David, B. et al., 2007) في التأكد من مدى اتساق المعلومات المتداولة والخاصة بأنشطة الشركة في التقارير والنشرات والمواقع الإلكترونية للشركة، والتأكد من إحكام عملية الإفصاح عن تلك الأنشطة، ومدى تمشي المعلومات المفصّل عنها مع أهداف ورؤية ونشاط الشركة.

وفي حالة قيام الشركة بإعداد تقارير عن المسؤولية الاجتماعية يجب على المراجع الداخلي أن يحدد مدى دقة الإفصاح عن نتائج وأنشطة المسؤولية الاجتماعية والأداء البيئي، وبيان ما إذا كان هذا الإفصاح يحتوي على رسائل واضحة عن مدى تمشي تلك الأنشطة مع رؤية المنشأة والتزاماتها، وبيان ما إذا كان هذا الإفصاح يساعد على فهم قضايا ومسئوليات المنشأة، مع بيان ما إذا كان هذا الإفصاح يتضمن تقريراً متوازناً عن سلبيات وإيجابيات كل نشاط، مع ضرورة تحقق المراجعين الداخليين من الممارسات الأخلاقية، ومدى سلامة نظم الحوكمة الخاصة بأنشطة الشركة، والتأكد من دعم حقوق الإنسان واحترام الثقافات والعادات والقيم في التعامل مع الموظفين والأفراد الذين يتأثرون بأنشطة الشركة، والتحقق من سعي الشركة للتحسين المستمر في مجال الصحة والسلامة والأداء البيئي.

لقد ركزت دراسة (Bruce, et al., 2008) على أهمية الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات في مراجعة إستراتيجية مجلس الإدارة وبيان مدى توجهها نحو تحقيق الأهداف، وضمان المستوى الكافي من الإفصاح عن طريق مراجعة التقارير المالية السنوية وفحص

(1) تشير أخلاقيات الأعمال إلى المعايير الأخلاقية والسلوكية المهنية المطلوب أن يتبناها أفراد مجموعة مهنية معينة أو مؤسسية ولكل مهنة أخلاقيات وأداب عامة حددها القوانين واللوائح الخاصة بها والتي يجب مراعاتها للمحافظة على المهنة وشرافها (تريل، ٢٠١٣).

التقارير المرحلية Interim Reports والتأكد من أنها تغطي جميع أنشطة الشركة، مع إضفاء الشفافية على هذه التقارير.

كما يرى البعض (Gramling et al., 2004) أن المراجعين الداخليين يمكنهم القيام بدور هام في مجال تفعيل حوكمة الشركات من خلال توفير تأكيد على أنشطة الحوكمة داخل المنشأة، وتقييم ما إذا كانت آليات الحوكمة تعمل كما كان متوقع لها أم لا، وتحليل مستوى شفافية التقرير بين أطراف هيكل الحوكمة والمقارنة بالممارسات القياسية للحوكمة ولتحديد مدى التوافق مع هذه الممارسات، مع ضرورة العمل على تحفيز التغيير وذلك لتطوير عمليات الحوكمة داخل المنشأة. ويتطلب ذلك ضرورة وجود مراجعين داخليين أكفاء لديهم القدرة الفنية وعلى تفعيل منظور حوكمة المجلس ومهارات الاتصال.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن المراجعة الداخلية الحديثة يمكن أن يكون لها دور كبير في مجال حوكمة الشركات وأن هذا الدور له شقان أحدهما استشاري يصب في اتجاه نصح الإدارة بشأن كيفية تفعيل وتشغيل آليات الحوكمة، والآخر توكيدي يصب في اتجاه التوكيد على مدى شفافية ومصداقية التقارير المرفوعة للإدارة بشأن مدى الالتزام بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات.

٣/٢/٨ - الدوران الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر:

تعتبر إدارة المخاطر أحد المكونات الأساسية في حوكمة الشركات حيث تؤثر بصورة مباشرة على تحقيق الشركة لأهدافها. وتجدر الإشارة إلى أن الإدارة هي المسئولة عن تحديد وتقييم المخاطر والتقرير عن كيفية إدارتها وتوصيل إستراتيجيات إدارة المخاطر دورياً لأصحاب المصلحة في الشركة (Rae et al., 2008).

وبصفة عامة تلعب المراجعة الداخلية دوراً مهماً في إدارة المخاطر من خلال مساعدة الإدارة في ضمان فهمها للمخاطر المختلفة التي قد تؤثر على تحقيق الشركة لأهدافها ومن ثم تحديد درجة تحمل الشركة للخطر (Aghili, 2010).

وهناك العديد من الصعوبات التي قد تواجه الإدارة عند إدارة المخاطر منها كيفية قياس تلك المخاطر أو التهديدات وسرعة تغير المخاطر، بالإضافة إلى صعوبة تقييم تلك التهديدات بشكل كلي، وعدم وجود نقطة زمنية محددة يتم عندها قياس تلك المخاطر (Fraser & William, 2007). وقد أدى ذلك إلى أهمية الحاجة إلى قيام المراجع الداخلي بتقييم مدى فعالية تصميم وتقييم إدارة الشركة لإدارة مخاطر الأعمال.

وقد أصدر معهد المراجعين الداخليين IIA تعريفاً لإدارة المخاطر في تقريره بعنوان "دور المراجعة الداخلية في إدارة الوحدة للخطر" بأنها "عملية منظمة ومتناسقة ومستمرة تطبق على مستوى المنشأة لتحديد وتقييم واتخاذ قرار بشأن كيفية الاستجابة والتقرير عن الفرص والتهديدات

التي تؤثر على تحقيق المنشأة لأهدافها" (IIA, 2009).

وقد أشارت دراسة (Burke, 2009) إلى أن هناك خمسة أدوار رئيسية يمكن أن تلعبها المراجعة الداخلية في إدارة الوحدة للمخاطر وهي تقديم تأكيد على عملية إدارة الوحدة للخطر، وتقديم تأكيد على أن المخاطر تم تقييمها بصورة ملائمة، وتقييم عمليات إدارة الخطر، وتقييم التقرير عن المخاطر الرئيسية، ومراجعة إدارة المخاطر الرئيسية.

وترى دراسة (Gramling & Myers, 2006) أن الدور الرئيسي الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في مجال إدارة الخطر يتوقف على حجم الشركة، وحجم إدارة المراجعة الداخلية بالشركة وطبيعة الصناعة، ولكن بصفة عامة فإن دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في الشركات الصناعية والتجارية دور حيوي وبناء. وقد أيد ذلك العديد من الدراسات الأخرى (Castanheira et al., 2010; Sarens & Brelde, 2006).

ويبنى على ما سبق أنه يمكن بلورة أدوار المراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر في دورين رئيسيين، أحدهما استثماري وآخر توكيدي.

نقد تناول الكثير من الكُتّاب (David, B. et al., 2007, Rozeeman, et al., 2008, Starfuch & Singer, 2010) الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر بالدراسة والتحليل، حيث يرى (David, B. et al., 2007) أن هذا الدور يتمثل في توفير معلومات عن منافع وجود إدارة داخلية للمراجعة البيئية تعمل على تحسين سمعة الشركة والاكتشاف المبكر للمخاطر والسرعة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية ووضع التوصيات والمقترحات اللازمة لمواجهة المخاطر البيئية والاجتماعية⁽¹⁾، وتوفير وتوصيل المعلومات الضرورية التي تحتاجها

(1) تتمثل المخاطر البيئية Environmental Risk في تدهور الأداء التشغيلي للشركة نتيجة فرض قيود متزايدة على استخدام الطاقة، وتراجع سمعة الشركة، وعلامتها التجارية، وحصتها السوقية كنتيجة للحوادث البيئية، وزيادة تكاليف التشغيل المنسوبة لآثار ظاهرة الاحتباس الحراري GHG، وارتفاع تكلفة الوقود كنتيجة لاستنزاف الموارد الطبيعية وفقدان حصتها السوقية لصالح أكثر المنافسين صداقة للبيئة. وعادة ما تخفض المخاطر البيئية من أرباح الشركات كنتيجة للخضوع لقيود التسعير، وفرض قيود على التشغيل، والتزامات أو غرامات الاستثمار الناجمة عن خرق اللوائح في السوق. ويوجد للمخاطر البيئية، من وجهة نظر الجهات التنظيمية الحكومية والناشطين في مجال البيئة، معنى مختلف، حيث ترتبط بصورة بحتة بالضرر الذي يلحق بالبيئة أو بالصحة العامة الناتج عن جريمة بيئية من صنع الإنسان، وعادة ما تكون تلك الجريمة شكل من أشكال التلوث (Chapman, 2006, pp. 307 – 308).

وتتبع المخاطر الاجتماعية Social Risk، من منظور عالم الأعمال، من التغيرات في المجتمع، التي تخلق تغيرات في الطلب على منتجات وخدمات الشركة، وفتح فرص جديدة في السوق أو تغير استجابة الأعمال للطلب، كنتيجة لخصائص القوة العاملة لديها. ويتم تعريف المخاطر الاجتماعية هنا من منظور تأثير المجتمع على عالم الأعمال وليس العكس (Chapman, 2006, p. 381).

الإدارة والمتعلقة بالممارسات البيئية للمنشأة، وعمل تنبؤات بالمشاكل البيئية التي قد تتعرض لها المنشأة في المستقبل، مع تحديد مدى اتساق برامج الأنشطة الاجتماعية والبيئية مع سياسات إدارة المنشأة، وتحديث ملف إدارة المخاطر الخاص بالأنشطة البيئية والاجتماعية بأي تفاصيل أو معلومات عن مهمة إدارة المخاطر أو الأفراد أو أساليب الرقابة المتوقع استخدامها في المستقبل.

وأوضحت دراسة (Rozeeman, et al., 2008) أن الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر يشمل أيضاً تقييم الأثر البيئي لنشاط الشركة، وتقييم المخاطر ذات العلاقة بالأثر البيئي، وتحديث ومتابعة وتقييم المخاطر البيئية بشكل دوري، ومراقبة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر بالشركة، والنصح بأفضل الطرق للوصول لتحقيق أهداف التنمية المستدامة⁽¹⁾ وأبعادها المختلفة.

ويرى (Starbuk & Singer, 2010) أن الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر يتضمن المساعدة في وضع إستراتيجيات وألويات أنشطة المسؤولية الاجتماعية، ومساعدة الإدارة على اتخاذ القرار السليم بشأن العملاء أو الشركات المخالفة لقواعد وأنشطة واشتراطات التعاقد فيما يتعلق بالمسؤولية الاجتماعية والأداء البيئي، وذلك حتى لا تتأثر سمعة الشركة، مثل الشركات التي لا تلتزم بالمعايير الصحية في تداول المنتج أو التي لا تقدم برامج لتحفيز وتشجيع العملاء.

ونخلص مما سبق إلى أن الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر يصب في اتجاه تقديم النصح للإدارة بشأن تحديد وتوصيف وقياس المخاطر التي تواجهها المنشأة، وكذلك أهم أساليب مواجهة هذه المخاطر بما يحد من تأثيرها السلبي على تحقيق المنشأة لأهدافها سواء الأهداف التشغيلية أو الإستراتيجية أو أهداف الاستدامة بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

وأما بشأن الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر يرى (Hardeep & Bikram, P., 2011) أنه يركز على تقييم مدى الوفاء بالالتزامات التعاقدية مع الطرف الثالث، مثل النقابات أو الموظفين، وتقييم برامج المسؤولية الاجتماعية بصفة مستمرة، والمساعدة في دمج إستراتيجيات وخطط المسؤولية الاجتماعية في عملية صنع القرار، وعمليات التصديق مثل الموازنات

(1) عرّفت اللجنة العالمية للأمم المتحدة المعنية بالبيئة والتنمية (المعروفة أيضاً باسم لجنة برونتلاند (The Brundtland Commission) عام ١٩٨٧ التنمية المستدامة بأنها التنمية التي تلبى احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتهم الخاصة (United States of America: Department of Defense, 2007). ولا يزال البعض (Ciegis et al., 2009, p. 34) يعتقد حتى وقت قريب أن هذا التعريف يعتبر أنسب تعبير عن فكرة التنمية المستدامة، وتعتمد التنمية المستدامة ليس فقط على الأبعاد الاقتصادية أو الاجتماعية، أو البيئية أو المؤسساتية، وإنما أيضاً على نظامها المتكامل الذي يضم تلك الأبعاد جميعاً.

وتقييم الأداء، وتقييم مخاطر انتهاك العملاء لمعايير الأداء البيئي والاجتماعي وأثرها على سمعة الشركة.

ومن ناحية أخرى فإن الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر وفقاً لتعريف (IIA, 2010) يتمثل في تقييم مدى ملاءمة أساليب المحاسبة عن الالتزامات والتكاليف البيئية والاجتماعية، وكذلك مدى الإفصاح عنها بالشكل الملائم، وإضفاء الثقة على نظم إدارة المخاطر الخاصة بأنشطة الشركة، والتحقق من تنفيذ إستراتيجيات إدارة المخاطر بناءً على بيانات فعلية وحقيقية عن أنشطة الشركة، وإعداد وتوصيل تقرير عن مراجعة أنشطة الشركة للإدارة. وهنا يجب أن توافق الإدارة على وقت تنفيذ أي اشتراطات تم تحديدها في التقرير مع تحديد مسؤولية التنفيذ والتحقق من مدى دقة تقرير المراجعة.

وبضيف (Starbuk & Singer, 2010) إلى ما سبق أن الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر يشمل أيضاً تحديد معدلات الانبعاثات الهوائية⁽¹⁾، ومقارنة المعدلات المتوقعة للانبعاثات الخاصة بأنشطة الشركة بالمعايير الخاصة في ضوء ما تنص عليه القوانين واللوائح ذات الصلة، مع تحديد الآثار البيئية لأنشطة الشركة.

ونخلص مما سبق إلى أن الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر هو دور مضيف للقيمة من خلال إضفاء الصدق على تقارير إدارة المخاطر، ومن ثم تحسين جودة المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير، الأمر الذي يخفض مستوى خطر المعلومات أمام الإدارة عندما تتخذ القرارات الخاصة بإدارة المخاطر.

وبصفة عامة فإن للمراجعة الداخلية الحديثة دوراً استشارياً وآخر توكيدياً في إدارة مخاطر الوحدة الاقتصادية، سواء من حيث مساعدة الإدارة في تحديد وتقييم ومواجهة المخاطر، التي يمكن أن تهدد تحقيق الوحدة لأهدافها، وتقديم توكيد على عملية إدارة الوحدة للمخاطر، وأن تلك المخاطر تم تقييمها بصورة ملائمة، والتصديق على التقرير عن المخاطر الرئيسية، ومراجعة إدارة هذه المخاطر.

(١) تشير انبعاثات الهواء الضارة إلى مختلف أنواع الملوثات الناتجة عن الأنشطة الضارة بصحة الإنسان والبيئة لأسباب كثيرة أهمها التقدم الصناعي والحضاري، والزيادة المضطردة في عدد السكان، وغيرها من العوامل. وتتجسد تلك الملوثات في مجموعة من المواد الغريبة تنطلق أو تنبعث للهواء، مثل الغازات والأبخرة التي تتصاعد من فوهات البراكين أو تنتج من احتراق الغابات، والأتربة والكانتات الدقيقة المسببة للأمراض، والانبعاثات المصاحبة لمختلف عمليات التصنيع في مختلف أنحاء العالم، والغازات الناتجة عن استخدام البترول كوقود لمختلف وسائل المواصلات، وتعد الأخيرة من أسوأ أسباب تلوث الهواء، وتشمل غاز أول أكسيد الكربون السام، وثاني أكسيد الكبريت، والأتربة الصخرية، وأكاسيد النيتروجين (وزارة الدولة لشئون البيئة - جهاز شئون البيئة، ٢٠٠٩).

٣/٨ - الوقوف على وتحليل واقع وظائف وأدوار المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية:

بداية تجدر الإشارة إلى أنه باستقراء واقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية كمهنة في مصر يتضح أنه لا يوجد بمصر حتى الآن أي تنظيم للمراجعة الداخلية يحدد شروط مزاوله مهنة المراجعة الداخلية ويمنح ترخيص مزاوله المهنة للمراجع الداخلي، بمعنى أن المراجعة الداخلية في مصر مجرد وظيفة وليست مهنة. وقد أدى عدم وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية في مصر إلى النقل من أهمية المراجعة الداخلية وعدم تحقيقها لأهدافها، خاصة الأهداف غير التقليدية، التي أشرنا إليها.

وفيما يتعلق بالوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية في مصر فإن معظم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ليس لديها إدارة مستقلة لتنظيماً للمراجعة الداخلية، وبعض الشركات تكون فيها إدارة للمراجعة الداخلية تابعة للمدير المالي أو لرئيس الحسابات، وفي شركات أخرى تكون تابعة للجنة المراجعة. ويرجع هذا الاختلاف إلى عدم وجود تنظيم مهني يحدد الوضع التنظيمي الأمثل لإدارة المراجعة الداخلية بما يحقق لها الموضوعية والاستقلال.

وسيعرض الباحث في الفقرات التالية للأدلة على هذا التوصيف لواقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في غالبية الشركات المصرية من خلال استعراض أهم الإصدارات التي تنظم ممارسة المراجعة الداخلية في مصر، وكذلك أهم الدراسات التي تناولت وضع المراجعة الداخلية في مصر، وذلك على النحو التالي:

١/٣/٨ - استقراء وتحليل أهم الإصدارات المصرية ذات الصلة بالمراجعة الداخلية:

سوف نتناول في تلك الفقرة استقراء وتحليلاً لأهم الإصدارات المصرية ذات الصلة بمعناها الواسع، سواء كانت تشريعات أو لوائح أو قرارات رسمية أو معايير مهنية، وأهمها ما جاء في دليل الحوكمة المصرية الصادرة عن مركز المديرين بوزارة الاستثمار والمتعلق بتنظيم ممارسة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المصرية سواء الدليل الأول الصادر في أكتوبر ٢٠٠٥ أو الثاني في يوليو ٢٠٠٦ وكذلك دليل القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية والصادرة بقرار رئيس مجلس إدارة الهيئة رقم ٦٢ لسنة ٢٠٠٧.

وقد خصص دليل الحوكمة الصادر عام ٢٠٠٥ قسماً مستقلاً لإدارة المراجعة الداخلية وأوجب أن يكون لدى الشركة تنظيم محكم للرقابة الداخلية يضعه كلاً من مجلس الإدارة ومسديري الشركة ويقوم بتنفيذه إدارة مختصة للمراجعة الداخلية على أن يتبع مدير تلك الإدارة العضو المنتدب مباشرة (والذي يكون له الحق فقط في تعيينه وعزله وتحديد معاملته المالية بموافقة لجنة المراجعة)، ويكون له اتصال مباشر مع رئيس مجلس الإدارة وله الحق في حضور كل اجتماعات لجنة المراجعة، وله كافة الصلاحيات التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه.

ويلتزم مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقرير ربع سنوي لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها ومدى التزام الشركة بقواعد الحوكمة، إلى جانب ضرورة وضع نظام لتقييم وسائل ونظم وإجراءات إدارة المخاطر في الشركة وإجراءات تطبيق قواعد الحوكمة بالشركة على نحو سليم. ويتم وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناء على تصور ودراسة للمخاطر التي تواجه الشركة، على أن يتم الاستعانة بأراء وتقارير مجلس الإدارة ومراقبي الحسابات ومديري الشركة وأن يتم تحديث عملية متابعة وتقييم تلك المخاطر بشكل دوري.

وفيما يتعلق بدليل الحوكمة الصادر عام 2006 فقد اشتمل على جزئية تتعلق بالرقابة ومتابعة الأداء وبمتابعة الشركة القابضة للشركات التابعة. وقد اشتملت تلك الجزئية على إشارة لدور المراجعة الداخلية من خلال المطالبة بضرورة وجود نظام تدقيق ومراجعة داخل الشركة القابضة يقوم بالاتصال بشكل متواصل مع الجهات ذات العلاقة، سواء داخل شركات قطاع الأعمال العام أو المدققين الخارجيين أو الجهات الحكومية الرقابية، مثل الجهاز المركزي للمحاسبات. كما أكد هذا الدليل على ضرورة توفير الاستقلالية للمراجع الداخلي، وأن تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بكافة الصلاحيات التي تمكنها من الحصول على البيانات التي تحتاجها، وأن يكون لها اتصال مباشر مع رئيس وأعضاء مجلس الإدارة، وكذلك يجب أن يكون هناك اتصال بين كلاً من المراجع الداخلي والخارجي.

ومن ناحية أخرى فإن دليل القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات الصادر عام ٢٠٠٧ وضع هيكلًا متكاملًا للرقابة الداخلية يمتثل في بيئة الرقابة وتقييم وتحليل المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة. وأوضح هذا الدليل أن أهداف الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية هو تنفيذ عمليات الشركة بأساليب أخلاقية واقتصادية وفعالة، وتحقيق التزامات المساهمة أو المحاسبة Accountability والالتزام بالقوانين واللوائح، وحماية الموارد ضد الخسارة وسوء الاستخدام.

وقد عرض هذا الدليل المعايير الواجب توافرها في إدارة المراجعة الداخلية للشركة وهي الاستقلال التنظيمي والتأهيل المهني للمراجعين الداخليين وبذل العناية المهنية، والرقابة النوعية، حيث تعبر تلك المعايير عما يجب أن تكون عليه ممارسة المراجعة الداخلية، وتوفير إطار يمكن من أداء أنشطة المراجعة الداخلية التي يمكن أن تضيف قيمة للشركة محل المراجعة ووضع أساساً يمكن استخدامه لتقييم أداء المراجعة الداخلية، وزيادة إمكانية تحسين عمليات المنشأة محل المراجعة. وأخيراً أكد هذا الدليل على ضرورة وجود دليل معتمد من مجلس الإدارة يحدد هدف ومسئوليات وصلاحيات إدارة المراجعة الداخلية وموقعها في الهيكل التنظيمي بشكل يكفل لها قدرًا مناسباً من الاستقلال، وأن تشمل أنشطة المراجعة الداخلية على التخطيط والسياسات والإجراءات والإشراف وإدارة الأفراد والتنسيق مع المراجع الخارجي وتقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وتقييم جودة الأداء والحوكمة.

ويعتبر معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ لسنة ٢٠٠٨ هو الإصدار المهني المصري الوحيد الذي تناول تعريفاً لوظيفة المراجعة الداخلية ونطاق عملها وأهدافها وعلاقتها بالمراجع الخارجي. ويهدف هذا المعيار إلى دراسة أنشطة المراجعة الداخلية وتأثيرها على إجراءات المراجعة الخارجية.

ويعرف هذا المعيار ووظيفة المراجعة الداخلية على أنها نشاط تقييم يتم إجراؤه داخل المنشأة كخدمة لها وتتضمن وظائف المراجعة الداخلية، ضمن أمور أخرى، متابعة الرقابة الداخلية.

ويوضح هذا المعيار أن نطاق وظيفة المراجعة الداخلية وأهدافها يتنوع ويختلف بحسب حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة، والذي يشتمل عادة على متابعة أعمال نظام الرقابة الداخلية والذي يقع وضعه على عاتق الإدارة والتي تكلف المراجعة الداخلية بالمتابعة المستمرة له من خلال فحص الضوابط ومتابعة تشغيله وتقديم التوصيات لتحسينه، وفحص المعلومات المالية والتشغيلية، وفحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، ويشمل ذلك عناصر الرقابة غير المالية للمنشأة، وفحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح وسياسات الإدارة وتوجيهاتها.

ومن ناحية أخرى أوضح المعيار السابق أنه لتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية ودورها في مساعدة المراجع الخارجي يجب أن يكون لوظيفة المراجعة الداخلية موقع مميز في الهيكل التنظيمي، على أن ترفع تقاريرها إلى أعلى مستوى إداري، ولا تقوم بأي أعمال تنفيذية أخرى للمحافظة على استقلالها، وأن تتميز بالكفاءة الفنية، بمعنى أن يقوم بأعمال المراجعة الداخلية أشخاص تلقوا تدريباً تقنياً مناسباً ولديهم الكفاءة للعمل كمراجعين داخليين، وأن يبذلوا العناية المهنية الواجبة من حيث ما إذا كان التخطيط والإشراف والفحص والتوثيق لأعمال المراجعة الداخلية يتم بصورة مناسبة.

وبشكل عام يمكن ملاحظة أنه على الرغم من محدودية جهود تنظيم الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في مصر إلا أن هناك توجه نحو جزئيات من وظائف وأدوار المراجعة الداخلية الحديثة، مثل تخطيط عملية المراجعة الداخلية على أساس المخاطر، وتفعيل دور المراجع الداخلي في تقييم مجالات إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية. كما أن هناك جهوداً نسبية لدعم دور المراجع الداخلي واستقلالته داخل الشركات المساهمة المصرية مع الاعتراف بأهمية وجود وظيفة المراجعة الداخلية التي تدعم الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر في الشركة.

٢/٣/٨ - إستقراء وتحليل أهم الدراسات الأكاديمية المصرية التي عيّنت ببحث واقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية:

تناولت الدراسات المحدودة وضع المراجعة الداخلية في مصر، وبيان الدور الذي يقوم به المراجع الداخلي، أو الذي يمكن أن يقوم به في الشركات المصرية في المجالات المختلفة مثل إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية. وفي هذا الشأن استهدفت دراسة (الدويري، ٢٠٠٦) بيان دور

المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات المساهمة المصرية ومحاولة تفعيل دورها من خلال تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة، حيث أوضحت تلك الدراسة أن المراجعة الداخلية أداة من الأدوات الفعالة في هذه الشركات لمنع سوء تصرفات الإدارة العليا للتمسك على المخالفات والاحتيايل في القوائم المالية ومنع الانحرافات والفساد المالي والإداري، مما يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات من خلال زيادة مصداقية وشفافية القوائم المالية وزيادة قيمة الشركة مما يعود بالنفع على أصحاب المصالح في الشركات المساهمة. وخلصت إلى أن السبب الرئيسي وراء حالات الفشل وسلسلة الإنهيارات التي حدثت لكبرى الشركات يتمثل في انعدام أو ضعف نظام الحوكمة في هذه الشركات، وأن المراجعة الداخلية تمثل إحدى الدعائم الأساسية لنظام الحوكمة في الشركات المساهمة حيث تزداد فعالية نظام الحوكمة بزيادة فعالية المراجعة الداخلية. كما أن هناك تأثيراً واضحاً على جودة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة.

وفي نفس هذا السياق استهدفت دراسة (عبد الله، ٢٠٠٦) بيان المقومات الرئيسية لتطوير المراجعة الداخلية في الشركات في إطار متطلبات معايير وقواعد ومبادئ حوكمة الشركات في مصر، وبما يساير الاتجاهات المعاصرة في وظيفة المراجعة الداخلية.

وأشارت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية هي أحد أهم عناصر حوكمة الشركات، من خلال الدور الذي تقوم به لضبط العمل داخل الشركات، وأن دور المراجع الداخلي تجاوز الدور التقليدي من تحديد مخاطر هيكل الرقابة الداخلية ليصل إلى القيام بدور استشاري كبير لتطوير وتعديل مؤشرات الأداء، وأصبح مطالباً بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية التي تساعده في فهم الخطة وأسس بناء البرامج التي تؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة، وكذلك لا بد من توفير الاستقلالية التنظيمية لوظيفة المراجعة الداخلية والتوسع في نطاقها وتوضيح علاقتها بلجنة المراجعة والمراجع الخارجي.

وخلصت الدراسة إلى بعض الاعتبارات الأساسية التي يجب مراعاتها لتطوير المراجعة الداخلية وهي :

- (أ) إصدار ميثاق للسلوك المهني للمراجعين الداخليين.
 - (ب) إنشاء المعهد المصري للمراجعين الداخليين على غرار معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية والذي من خلاله يتم تحديد ووضع معايير وإرشادات ومتطلبات لكيفية ممارسة أعمال المراجعة الداخلية التي تتوافق مع البيئة المصرية.
 - (ج) أن يكون هناك إدارة بوزارة الاستثمار ومتابعة وتقييم مبادئ ومعايير وقواعد حوكمة الشركات في الشركات المساهمة وشركات القطاع العام.
- أما دراسة (عيسى، ٢٠٠٨) فقد استهدفت حصر العوامل المحددة لكفاءة وظيفية المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات وضمان قيام الإدارة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية للتغلب على المخاطر.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أهمية دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، وكذلك الدور الاستشاري لها في اقتراح الأساليب الملائمة للتغلب على تلك المخاطر، واتساع نطاق وظيفة المراجعة الداخلية من دورها التقليدي الذي يركز على المراجعة المالية إلى التركيز على إضافة قيمة للمنشأة ممثلة في إدارة المخاطر. ووجود اتفاق على تحسين تأهيل المراجعين الداخليين، من خلال زيادة المستوى التعليمي ومستوى الخبرة المهنية ومستوى التدريب والتأهيل والذي يؤدي إلى زيادة كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، ووجود اتفاق على زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال بما يؤدي إلى زيادة كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، ووجود اتفاق على أن تحسين جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية، من خلال وجود خطة ملائمة للمراجعة الداخلية وبذل المراجعين الداخليين العناية اللازمة ودعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية بالموارد اللازمة وفحص الجودة بما يؤدي إلى تحسين كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، ووجود اتفاق على أن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقي أطراف الحوكمة ينعكس في النهاية، وبصورة إيجابية، على كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، ووجود اتفاق على أن تحسين كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال إحكام الرقابة على المنشأة وتدنية المخاطر التي تتعرض لها بما يؤدي إلى تحقيق التفاعل الجيد مع باقي أطراف حوكمة الشركات مما ينعكس في النهاية بصورة إيجابية على جودة حوكمة الشركات.

واستهدفت دراسة (عصيمي، ٢٠٠٩) الوقوف على وضع الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في مصر وذلك للتعرف على مدى توافر المتطلبات اللازمة للتنفيذ الفعال لمراجعة إدارة مخاطر الأعمال. وأجريت الدراسة على عينتين: تشمل الأولى مراجعين داخليين في أقسام مراجعة داخلية بشركات مساهمة مصرية، وتشمل الثانية مديري بعض الشركات المساهمة المصرية. وقد توصلت الدراسة إلى أنه من وجهة نظر عينتي مديري الشركات المساهمة والمراجعين الداخليين فإن نطاق عمل المراجعين الداخليين في شركاتهم يركز فقط على المراجعة الداخلية والاستشارات المالية (بنسبة ٦٦%) في حين أن نسبة منخفضة تقوم ببعض أعمال المراجعة الداخلية والاستشارات غير العادية (بنسبة ٢٩%)، في حين أن نسبة أصغر تقوم بكلا من المراجعة الداخلية والاستشارات غير المالية إلى جانب المراجعة الداخلية المالية التقليدية، وأن هناك حاجة لتطوير التأهيل الحالي للمراجعين الداخليين للقيام بمهام المراجعة الداخلية، خاصة ما يتعلق بفحص نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر على أكمل وجه، فأغلبية المراجعين الداخليين لم يحصلوا على درجة علمية بعد البكالوريوس في المحاسبة. كما أن نسبة لا بأس بها منهم لا تستخدم الحاسب الآلي في أعمالهم (٢١%). ومن حيث الاستقلال هناك نسبة منخفضة للغاية من إدارات المراجعة الداخلية تتبع مجلس الإدارة، في حين أن نسبة كبيرة من تلك الإدارات تتبع المدير المالي (٥١%) أو مدير الشركة (٢٦%) وهو ما ينفي القول بأن هناك استقلالية تتمتع بها أقسام المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية بما يتناسب مع ما تحتاجه عملية إدارة المخاطر.

وقد اهتمت دراسة (الديسبي، ٢٠٠٧) بالتعرف على مدى جودة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المصرية وخاصة مع اتجاه البحوث في الخارج بالإشارة إلى قيام بعض المراجعين بممارسات يمكن أن تؤدي إلى تخفيض مستوى جودة عملية المراجعة (مثل: اختصار إجراءات المراجعة للوفاء بمتطلبات قيد الوقت وموازنته Time Budget)، ثم ربط ذلك بعدد من المتغيرات أهمها؛ الالتزام التنظيمي والرضا الوظيفي والرغبة في ترك العمل ومستوى التحكم الشخصي الخارجي للمراجعين الداخليين. وقد اعتمدت الدراسة على استقصاء آراء عينة من مديري المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المصرية، وخلصت إلى أن هناك اتجاهاً لتخفيض الجودة من قبل المراجعين الداخليين بالشركات المصرية، مما يشير إلى أن جودة تنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية بالشركات المصرية ليست على المستوى المأمول.

وقد استهدفت دراسة (سعد الدين، ٢٠٠٩) محاولة التعرف على إمكانية أن يلعب المراجع الداخلي في البنوك التجارية المصرية دوراً في إدارة مخاطر الائتمان المصرفي للحد من تلك المخاطر التي ارتبطت بالأزمة المالية الراهنة^(١)، والوقوف على مدى إدراك المراجعين الداخليين في مصر للعلاقة بين الدور المتوقع منهم في البنوك التجارية المصرية في الحد من مخاطر الائتمان المصرفي ودرجة التأهيل العلمي والعملية المطلوبين لذلك. وأجريت الدراسة على عينة من المراجعين الداخليين في عدد من البنوك التجارية المصرية، وتوصلت لوجود علاقة بين متغيرات دور المراجع الداخلي الداخلي في إدارة مخاطر الائتمان واحتمالية الحد من مخاطر الائتمان المصرفي، وخاصة دور المراجع الداخلي في التحقق من كفاية الاحتياطات وإبداء رأيه الفني في كفاية التدفقات النقدية الحالية المستقبلية إلى جانب تقديمه لتقرير دوري مفصل بنتائج الفحص لمخاطر الائتمان للجنة المراجعة، وأن هناك علاقة طردية بين المؤهلات العلمية للمراجع الداخلي ومستوى خبرته من جهة والدور المتوقع منه في الحد من مخاطر الائتمان المصرفي من جهة أخرى.

واستهدفت دراسة (محمد، ٢٠١٠) تحديد العوامل (المتطلبات) التي تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية في مصر بما يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات وإختبار مدى قبول عينة من أصحاب المصلحة بالشركات المساهمة المصرية لتلك العوامل وكذلك إختبار مدى تأثير جودة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

وقد أوصت الدراسة بضرورة وجود تنظيم مهني وتشريعي لوظيفة المراجعة الداخلية في مصر من خلال إنشاء معهد المراجعين الداخليين المصري والذي يتم من خلاله إصدار معايير المراجعة الداخلية لتوجيه كيفية ممارسة المراجعة الداخلية، وكذلك تحديد المتطلبات والشروط الواجب توافرها في المراجع الداخلي الذي يزاول المهنة، وضرورة اهتمام مجالس إدارات الشركات

(١) تتمثل المتغيرات الخاصة بدور المراجع الداخلي في؛ التأكد من قيام الإدارة التنفيذية بتقييم المخاطر الناتجة من ممارسات العميل عند تقديمه قوائمها المالية، تأكد المراجع من كفاية إجراءات الفحص المستمرة للمراكز المالية والائتمانية للعملاء، إبداء الرأي في مدى كفاية التدفقات الحالية والمتوقعة للعميل للوفاء بالتزاماته، تأكد المراجع الداخلي من توزيع محفظة القروض على قطاعات مختلفة تفادياً لتركيز المخاطر، التأكد من التزام البنك، التأكد من كفاية الاحتياطات لمواجهة الخسائر، وأخيراً التأكد من كفاية رأس مال البنك.

المساهمة بوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة، وذلك بتدعيمها لكي تساعدها في الرقابة وإدارة المخاطر، بأن تتبع وظيفة المراجعة الداخلية مجالس الإدارات في الشركات حتى يتحقق لها الاستقلال التنظيمي الذي من خلاله تستطيع القيام بجميع مهامها بكفاءة وفاعلية، وكذلك تطوير مناهج المراجعة الداخلية، وأن يكون هناك مساحة أكبر لتدريسها في الجامعات المصرية، وحتى يحصل المراجع الداخلي على التعليم المناسب، يجب أن يتم إنشاء عدد من المراكز التي تكون تابعة لجهة إصدار تراخيص مزاوله مهنة المراجعة الداخلية والتي يكون هدفها الأساسي إعداد الدورات والتدريبات التي من خلالها يكون هناك عملية تحديث مستمر ومواكبة للتطورات التي تحدث في وظيفة المراجعة الداخلية.

وأوصت الدراسة بضرورة تقييم وفحص جودة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال أطراف تتوافر لهم الخبرة في هذا المجال، وذلك لضمان أداء وظيفة المراجعة الداخلية بمستوى مرضي من الجودة وذلك من خلال إنشاء إدارة مستقلة تلحق بمركز المديرين بوزارة الاستثمار تهتم بتقييم أداء المراجعين الداخليين، والتحقق من تنفيذ مبادئ ومعايير وقواعد الحوكمة في الشركات المصرية، وتوجيه الإرشادات المطلوبة لهذه الإدارات كلما تطلب الأمر، مع ضرورة حصول من يزاول وظيفة المراجعة الداخلية على ترخيص من خلال اجتيازه للامتحانات التي تعدها جهة تنظيم المهنة حتى يكون المراجع الداخلي على كفاءة عالية.

وبناء على ما تقدم فإنه وعلى الرغم من الحراك المهني للاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية في مصر ودعم دورها في تفعيل آليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر، إلا أنه لا يمكن وصف هذا الحراك بأنه يرقى لكونه كافياً حيث لا زالت هناك فجوة كبيرة في المعايير والتنظيم المهني للمراجعة الداخلية، فحتى الآن لا يوجد معايير ممارسة مهنية للمراجعة الداخلية لأنه لا يوجد من الأصل جهة منوط بها تنظيم ممارسة المراجعة الداخلية في مصر، وهو الأمر الذي بدوره يحد من إمكانية تقييم مدى نجاح أو فشل إدارات المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية.

ويمكن القول أيضاً أنه من تحليل الإصدارات وكذا الدراسات المصرية السابقة، التي تتعلق بوظيفة وأدوار المراجعة الداخلية، يمكن استخلاص ما يلي:

- لا يوجد تنظيم مهني على غرار معهد المراجعين الداخليين الأمريكي لتنظيم مهنة المراجعة الداخلية في مصر، وبالتالي يوجد ما يمكن تسميته بفجوة التنظيم المهني.
- لا يوجد معايير أو إرشادات أو ضوابط يتم من خلالها ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية في مصر إلا ما جاء في دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات. وإذا نظرنا لما جاء بهذا الدليل، كضوابط أو إرشادات هامة، فهي لم تصدر عن جهة مهنية، ولا يمكن اعتبارها معايير مهنية، الأمر الذي يدعونا إلى القول بوجود فجوة معايير.
- لا توجد معايير خاصة بالمراجعة الداخلية في مصر إلا ما جاء في معيار المراجعة المصري

رقم ٦١٠ لسنة ٢٠٠٨ - وهو أحد معايير المراجعة الخارجية - والذي نص على أن يقوم بأعمال المراجعة الداخلية أشخاص تلقوا تدريباً تقنياً مناسباً ولديهم الكفاءة للعمل كمراجعين داخليين، وأن يقوموا ببذل العناية المهنية الواجبة من حيث ما إذا كان التخطيط والإشراف والفحص والتوثيق لأعمال المراجعة الداخلية يتم بصورة مناسبة. ومرة أخرى نخلص إلى وجود فجوة معايير للمراجعة الداخلية.

• على مستوى الممارسة المهنية في مصر، فقد أكدت معايير وقواعد حوكمة الشركات على أهمية إنشاء إدارة مختصة للمراجعة الداخلية وتفعيل دورها في إطار حوكمة الشركات. وألزمت هيئة الرقابة المالية المصرية إدارة المراجعة الداخلية بالتقرير عن مدى التزام الشركة بمتابعة وتطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات وأسباب عدم الالتزام بتطبيق قواعد معينة. أما وزارة الاستثمار فقد أضافت مسؤوليات جديدة لإدارة المراجعة فيما يتعلق بإدارة المخاطر كما يلي:

- يجب أن تضع إدارة المراجعة الداخلية نظاماً لتقييم وسائل ونظام وإجراءات إدارة المخاطر في الشركة، ولتطبيق قواعد الحوكمة بها على نحو سليم.
- يتم وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناء على تصور ودراسة للمخاطر التي تواجه الشركة وضرورة تحديث متابعة وتقييم تلك المخاطر بصفة دورية.
- تقديم المراجعات الداخلية لتقرير ربع سنوي إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة المراجعة عن مدى التزام الشركة بتنفيذ قواعد الحوكمة.

ونخلص من ذلك إلى وجود طلب رسمي في مصر على الدورين الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في الشركات المصرية، الأمر الذي يدفع في اتجاه زيادة مساحة فجوة الممارسة الفعلية لهذه المراجعة.

• أن الدراسات الأكاديمية المصرية ذات الصلة اتفقت، بدرجة كبيرة، على تخلف وجمود الممارسة الفعلية للمراجعة الداخلية، حتى بعد صدور دليل وقواعد حوكمة الشركات ومعيار المراجعة المصري (٦١٠). الأمر الذي يدعونا إلى القول بوجود فجوة ممارسة (فجوة أداء) وهي فجوة جوهرية (متسعة) بالطبع.

• أن الدراسات السابقة المصرية في هذا المجال كان لها بعض التوجهات الإيجابية فيما يتعلق بمتطلبات تطوير وظيفة المراجعة الداخلية وأدوارها في مجال الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر. وبرغم أن هذه التوجهات غير كاملة وغير متكاملة، إلا أنه يمكن البناء على بعضها في اقتراح مجموعة من الآليات المتكاملة العملية التي يتوقع الباحث أن تفعيلها يمكن أن يساهم في تضيق ملموس لفجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية.

ويشير (Ebaid, 2011) إلى تزايد فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في مصر لأن

هذه المراجعة ما زالت مجرد وظيفة متخصصة تركز على الدور التقليدي للمراجعة الداخلية بالإضافة إلى أن معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين IIA تعد إرشادات غير رسمية وغير ملزمة للمراجعين الداخليين في مصر.

وحتى يقف الباحث على المنهجية الملائمة لإجراء الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث قام بإدارة مجموعة من المقابلات الشخصية مع مديري إدارات المراجعة الداخلية ببعض الشركات التجارية والصناعية المقيدة بالبورصة المصرية للوقوف على واقع وظائف وأدوار المراجعة الداخلية في هذه الشركات، وانتهى منها إلى وجود فجوة ملموسة في هذا الشأن، وأن القائمين على المراجعة الداخلية - سواء مديري إدارات المراجعة الداخلية أو ممثلي الإدارة العليا وتحديدًا عضو مجلس الإدارة المنتدب - يؤكدون التوجه نحو تضيق هذه الفجوة من خلال آليات منطقيّة وعملية، وهو ما سيرعرض له الباحث في الفرعية التالية.

٤/٨ - الآليات المقترحة لتضييق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية:

وفقاً لأهداف البحث وحدوده وخطته ودوافعه سوف يقترح الباحث مجموعة من الآليات المنطقية والعملية لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية وذلك تمهيداً لاختبار مدى قبولها ميدانياً من جانب الإدارة والمراجعين الداخليين في بيئة الأعمال المصرية.

وسيتّم تقسيم تلك الآليات إلى آليات أكاديمية ومهنية وتشريعية وثقافية وتنظيمية، وذلك على النحو التالي:

١/٤/٨ - الآليات الأكاديمية:

دائماً وأبداً ما يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمراجعة والمحاسبة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في مرحلة البكالوريوس ومرحلة الدراسات العليا وبرامج التعليم المهني المستمر، وذلك لإنتاج محاسب يعمل مراجعاً داخلياً مؤهلاً التأهيل الكافي والملائم، وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية والمشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر. ويمكن بلورة أهم الآليات الأكاديمية لتضييق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الآتي:

- أن تقوم أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية بإعادة النظر في مقررات المراجعة والرقابة الداخلية.
- أن يدرس خريج أقسام المحاسبة موضوعات المراجعة الداخلية في مجالات الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر، خاصة دورها التوكيدي والاستشاري.
- أن يدرس الطالب قبل تخرجه العديد من الحالات العملية في مجال الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية بالشركات، والتقرير عن نتائج المراجعة الداخلية.

- أن تعقد الجامعات المصرية مؤتمرات في مجال المراجعة الداخلية الحديثة وتوجيه البحوث في هذا المجال لحل مشاكل المراجعة الداخلية في الشركات المصرية.

٢/٤/٨ - الآليات المهنية:

من المتفق عليه مهنياً أن أي مهنة لا تعمل من فراغ وإنما من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العملية والعلمية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالإرتقاء بجودة المهنة وبمستوى الكفاءة المهنية لأعضائها.

وبالقياس على تجارب بعض الدول مثل (جنوب أفريقيا - الصين - ماليزيا - أندونيسيا - السعودية) ونظراً لعدم وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية بمصر يجب أن يتم إنشاء معهد للمراجعين الداخليين يقود مهنة المراجعة الداخلية بمصر، يستهدف تنمية المهنة ودعمها والترويج لها ولوظائفها الحديثة، وذلك بالقياس على تجارب بعض الدول مثل Chartered Institute of Internal Auditors، وهي الجهة المهنية الوحيدة في المملكة المتحدة المعنية بالمراجعة الداخلية وتقديم الدعم لها وتنمية المراجعين الداخليين مهنياً بما يضمن أن لديهم المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة للنجاح.

كما يمكن الاسترشاد بتجربة معهد المراجعين الداخليين بجنوب إفريقيا The Institute of IA of South Africa (IIASA) وهو جزء من شبكة دولية تمثل مصالح المراجعين الداخليين حول العالم، ويقدم دعماً تعليمياً للمراجع الداخلي وتنميته للنهوض بالمهنة وزيادة مصداقيتها في بيئة الأعمال في جنوب أفريقيا وذلك بتقديم الإرشادات الفنية، وتقديم برامج تدريب مهنية وبرامج تنمية المهارات، وفرص التنمية المهنية المستمرة والمؤتمرات.

وفي السعودية تم إنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين بقرار مجلس الوزراء في ٢٠١١/٢/٨ وهي جمعية مهنية ذات شخصية اعتبارية مستقلة تحت إشراف وزارة التجارة والصناعة، تستهدف تطوير مهنة المراجعة الداخلية في المملكة.

وفي ضوء تلك التجارب يمكن القول بأن أهم الآليات المهنية المقترحة لتضييق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في مصر تتضمن إنشاء معهد للمراجعين الداخليين بمصر، على أن يكون هذا المعهد تابعاً لوزارة الاستثمار أو الهيئة العامة للرقابة المالية، وأن يركز على وسائل تنمية قدرات ومهارات المراجعين الداخليين، وأن يمنح هذا المعهد تراخيصاً بمزاولة مهنة المراجعة الداخلية بعد استيفاء شروط مهنية معينة، وأن يوفر المعهد نشرات دورية لأعضائه من المراجعين الداخليين بشأن مستجدات المراجعة الداخلية.

ومن ناحية أخرى يجب أن يقوم المعهد بإعداد بحوث لأهم مشاكل ممارسة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية بالتعاون مع أقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، وإدارة

الشركات، وأن يقوم بتوفير معايير المراجعة الداخلية الدولية بما يتلائم مع طبيعة بيئة الأعمال المصرية، وألا تكون تلك المعايير مجرد ترجمة لمعايير المراجعة الداخلية الدولية، وأن تخضع تلك المعايير بعد توفيقها لعملية تحديث مستمر للقاء مبكراً على فجوة المعايير.

وأخيراً يجب أن يوفر معهد المراجعين الداخليين إطاراً للمساعدة والحماية للمراجعين الداخليين أعضائه والمرخص لهم بممارسة مهنة المراجعة الداخلية، مع تفعيل المساعلة المهنية لهم، بالإضافة إلى ضرورة وجود دستور لأخلاقيات وسلوكيات المراجع الداخلي بمصر.

٣/٤/٨ - الآليات التشريعية:

بالقياس على التجارب السابقة، بشأن تنظيم مهنة المراجعة الداخلية في بعض الدول، والتي كان واضحاً فيها المساندة الرسمية والتشريعية لمهنة المراجعة الداخلية، كما هو الحال في المملكة العربية السعودية، فإنه لا بد من إصدار مجلس النواب المصري لقانون إنشاء معهد المراجعين الداخليين المصري، على أن ينظم هذا التشريع حقوق وواجبات ومسئوليات المراجعين الداخليين، ويكفل لهم الاستقلال التنظيمي مع ضرورة إجراء التعديلات اللازمة في القوانين واللوائح ذات الصلة، مثل قانون الشركات وقانون الضرائب وقانون سوق رأس المال وغيرها من القوانين ذات الصلة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٤/٤/٨ - الآليات الثقافية والتنظيمية:

لكي تحقق الآليات المقترحة لتضييق فجوة التوقعات، في مجال المراجعة الداخلية، لأهدافها يجب أن يكون هناك ثقافة تنظيمية لدى إدارة الشركات المقيدة بالبورصة بشأن الوظائف والأدوار الحديثة للمراجعة الداخلية، ويجب أيضاً أن يكون لدى أصحاب المصالح، خاصة المساهمين وجهات الرقابة الرسمية مثل الهيئة العامة للرقابة المالية، ثقافة القيمة المضافة التي يمكن تحقيقها من تطوير مهنة المراجعة الداخلية.

ويجب أن تتبنى مجالس إدارة الشركات المساهمة تبعية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة أو للجنة المراجعة، أو على الأقل لعضو مجلس الإدارة المنتدب، مع ضرورة تبني مجالس الإدارة لتلك الشركات برامج تدريب وتأهيل المراجعين الداخليين الحاليين على الوظائف والأدوار الجديدة للمراجعة الداخلية الحديثة، وأن تدعم الجمعيات العامة مجالس الإدارة في مجال تطوير المراجعة الداخلية وتشجيعها على الاستثمار في الموارد البشرية المهنية وتلزمها بالإفصاح عن القيمة المضافة التي تحققها إدارة المراجعة الداخلية سنوياً. كما يجب أن يقوم الإعلام المتخصص بتوعية الجمهور بصفة عامة بشأن أهمية المراجعة الداخلية الحديثة ودورها.

تبين من الدراسة النظرية أن هناك فرقاً كبيراً بين ما تطلبه الإدارة من المراجعة الداخلية الحديثة وبين ما تقدمه المراجعة الداخلية حالياً في بيئة الأعمال المصرية، وأن ما تحتاجه الإدارة من المراجعة الداخلية الحديثة يتركز في أن تكون أداة للتوكيد ومستشاراً داخلياً بشأن كلاً من وظائف الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر، وما هو ما تهدف إلى تحقيقه المراجعة الداخلية الحديثة، وأن أصحاب المصالح يحتاجون، بالإضافة لما سبق، أن تساهم المراجعة الداخلية الحديثة في خلق القيمة من خلال دعم مصداقية القوائم المالية والتأكد من التزام الإدارة بقواعد الحوكمة وقيامها باستكشاف وحصر وقياس وإدارة المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة.

وإذا كان إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في مجال وظيفة وأدوار المراجعة الداخلية أقل فمن المفترض أن تكون الإدارة مدركة لفجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية بصورة أكبر، باعتبار أن المراجعة الداخلية ووظيفة داخل الشركة، وأن وظائفها وأدوارها الحديثة تتعكس إيجاباً على أداء الإدارة، كوكيل عن أصحاب المصالح.

وكما كانت الإدارة حريصة على تفعيل الأدوار التوكيدية والاستشارية الحديثة للمراجعة الداخلية، في مجالات الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر، كلما دل ذلك على وفائها بمسئوليتها كوكيل عن الملاك في إدارة أموالهم والرقابة عليها. ولكن إدراك الإدارة لفجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية يختلف عن إدراك المراجعين الداخليين لها. فإنه يمكن اشتقاق الفرض الأول للدراسة على النحو التالي:

يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في مجال وظائف وأدوار المراجعة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ونظراً لأن مستوى الإدراك، سواء من جانب الإدارة أو المراجعين الداخليين، لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية قد يختلف باختلاف الوظيفة والدور، فإنه يمكن تقسيم هذا الفرض إلى ستة فروض فرعية كما يلي:

أ/١ - يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدورها الإستشاري في مجال الرقابة الداخلية.

أ/ب - يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين، لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدورها الإستشاري في مجال الحوكمة.

أ/ج - يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدورها الإستشاري في مجال إدارة المخاطر.

د/١ - يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدورها التوكيدي في مجال الرقابة الداخلية.

هـ/١ - يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدورها التوكيدي في مجال الحوكمة.

و/١ - يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدورها التوكيدي في مجال إدارة المخاطر.

ومن ناحية أخرى خلص الباحث من الدراسة النظرية إلى اقتراح مجموعة من الآليات الأكاديمية والمهنية والتشريعية والثقافية والتنظيمية والتي يمكن من خلالها تضيق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية، خاصة إذا تم تفعيلها بصورة مجتمعة. وعليه من المتوقع أن تساهم تلك الآليات المقترحة مجتمعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية، خاصة في ظل وجود اتفاق تام عليها من الإدارة والمراجعين الداخليين على السواء.

وبناءً على ما سبق من المفترض أن تلقي الآليات المقترحة السابقة قبول الإدارة والمراجعين الداخليين، وبالتالي يمكن اشتقاق فرض الدراسة الثاني على النحو التالي:

تلقي الآليات المقترحة لتضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية قبول الإدارة والمراجعين الداخليين على السواء.

٦/٨ - الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث:

يعرض الباحث في هذه الفرعية للدراسة الميدانية والتي تستهدف اختبار فروض البحث التي تم اشتقاقها. وفي سبيل تحقيق ذلك يعرض الباحث لأهداف ومراحل الدراسة الميدانية، ومتغيرات الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، وأدوات وإجراءات الدراسة الميدانية، والتحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية، وذلك على النحو التالي:

١/٦/٨ - أهداف ومراحل الدراسة الميدانية:

تستهدف الدراسة الميدانية اختبار فروض البحث في بيئة الأعمال المصرية للوصول إلى دليل ميداني بشأن كلاً من إدراك الإدارة والمراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية من جهة، ومدى قبولهم للآليات المقترحة لتضيق تلك الفجوة، من جهة أخرى.

وتمر الدراسة الميدانية بثلاثة مراحل، حيث يتم في المرحلة الأولى الوقوف على عرض خدمات وأدوار المراجعة الداخلية في مجموعة من الشركات الصناعية والتجارية المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك باستخدام تقرير وصفي قام الباحث بإعداده واستيفاء بياناته من خلال إدارة مجموعة من المقابلات الشخصية الموجهة مع المعنيين بالمراجعة الداخلية بتلك الشركات، وخاصة ممثلي الإدارة العليا ومديري إدارات المراجعة الداخلية (متوسط فترة عملهم بالشركة يتجاوز العشر

سنوات). وبلغ عدد هذه الشركات ٢٤ شركة. وتمكن الباحث في هذه المرحلة من قياس عرض خدمات وأدوار المراجعة الداخلية بهذه الشركات (ملحق رقم ١).

وفي المرحلة الثانية سيتم استخدام قائمة استقصاء للوقوف على إدراك كلاً من الإدارة العليا ومديري إدارة المراجعة الداخلية لوظائف وأدوار المراجعة الداخلية الحديثة في مجالات الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر (ملحق رقم ٢). وبانتهاء هذه المرحلة يكون الباحث قد وقف على مستوى هذا الإدراك من جهة، وتحديد ما إذا كان هناك تباين بين إدراك الإدارة والمراجعين الداخليين من جهة أخرى، وبالتالي الوقوف على مدى إدراكهم لفجوة التوقعات في مجال وظائف وأدوار المراجعة الداخلية. وهل يختلف مستوى هذا الإدراك بين الإدارة العليا والمراجعين الداخليين أم لا؟ وإن وجد فهل يختلف مستوى هذا الإدراك باختلاف دور ووظيفة المراجعة الداخلية أم لا ؟

وأخيراً تستهدف المرحلة الثالثة من الدراسة الميدانية الوقوف على مدى قبول كلاً من الإدارة العليا ومديري إدارات المراجعة الداخلية للآليات المقترحة لتضييق هذه الفجوة، وتحديد ما إذا كان هناك اختلاف في مستوى قبولهم لكل مجموعة من تلك الآليات المقترحة على حدة، وإن وجد فهل يختلف باختلاف وسائل تفعيل تلك الآليات أم لا ؟

٢/٦/٨ - متغيرات الدراسة:

تتكون متغيرات الدراسة من متغيرات مستقلة وأخرى تابعة، نعرض لتوصيف وقياس كل منها على النحو التالي:

١/٢/٦/٨ - المتغيرات المستقلة؛ وتشمل:

أ - فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية؛ وتعني فائض طلب الإدارة على وظائف وأدوار المراجعة الداخلية. وتم قياسها بالفرق بين عرض خدمات وأدوار المراجعة الداخلية بوضعها الراهن في شركات العينة من جهة، وما تتطلبه الإدارة من تطوير في هذه الوظائف والأدوار، من جهة أخرى.

ب - الدوران الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية؛ ويقصد بهما دعم أداء الإدارة لوظائفها كوكيل عن المساهمين من خلال تقديم الاستشارات لها والتوكيد على ما يصلها من تقارير ومعلومات. وتم قياس الدورين من خلال عرض مجالات وصور الاستشارة والتوكيد على المستقضي منهم، سواء فيما يتعلق بالرقابة الداخلية أو الحوكمة أو إدارة المخاطر.

ج - المجالات الحديثة للمراجعة الداخلية؛ ويقصد بها خروج المراجعة الداخلية عن دورها كأداة للرقابة المستندية المالية اللانحوية، والعمل كأداة إدارية تساند الإدارة في تصميم وتشغيل والتقارير عن هيكل الرقابة الداخلية ونظام إدارة المخاطر والالتزام الحوكمي. وتم قياس هذا المتغير من خلال أبعاد الدورين الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجالات الرقابة

الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر، في قائمة الاستقصاء الموجهة للأفراد.

د - الآليات المقترحة؛ وتعني مجموعة من الوسائل أو الركائز المقترحة لتضيق الفجوة. وتم قياسها من خلال طرح تلك الآليات الأكاديمية والمهنية والتشريعية والثقافية والتنظيمية على المستقضي منهم.

٢/٢/٦/٨ - المتغيرات التابعة؛ وتشمل:

أ - مستوى الإدراك؛ ويقصد به درجة إلمام ووعي الإدارة ومديري إدارات المراجعة الداخلية لفجوة التوقعات. وتم قياس هذا المتغير من خلال ردود الأفراد على الأسئلة التي تقيس المساحة بين المتوقع والفعلي من وظائف وأدوار المراجعة الداخلية في شركات العينة.

ب - قبول الآليات المقترحة؛ ويعني موافقة وتأييد المستقضي منهم للآليات المقترحة لتضيق فجوة التوقعات. وتم قياس هذا المتغير من خلال درجة موافقة الأفراد على الآليات المقترحة وكذلك وسائل تفعيل تلك الآليات.

٣/٦/٨ - مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات التجارية والصناعية المقيدة بالبورصة المصرية. وتم اختيار عينة إنتقائية تحكمية بلغ عددها ٢٤ شركة وبالتالي بلغت عينة (أو بالأحرى مجموعة) مديري إدارات المراجعة الداخلية ٢٤ مفردة تم استبعاد ٣ مفردات منها لأن متوسط الخبرة بها أقل من ١٠ سنوات لتصبح ٢١ مفردة، وعينة (أو بالأحرى مجموعة) ممثلي الإدارة العليا (عضو مجلس الإدارة المنتدب أو المدير العام) في هذه الشركات الصناعية والتجارية المقيدة بالبورصة المصرية ٢٤ مفردة.

٤/٦/٨ - أدوات وإجراءات الدراسة الميدانية:

نظراً لطبيعة الدراسة واهتمامها بمعرفة مدى إدراك الإدارة والمراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فإنه سيتم الوقوف على الوظائف والأدوار التي تقوم بها المراجعة الداخلية حالياً، في الشركات المصرية المقيدة بالبورصة المصرية، من خلال تقرير وصفي أعده الباحث وقام باستيفاء بياناته من خلال المقابلة الشخصية مع أعضاء مجلس الإدارة المنتدبين ومديري العموم ومديري إدارة المراجعة الداخلية في شركات العينة. كما تم إجراء المرحلتين الثانية والثالثة من الدراسة الميدانية اعتماداً على قائمة استقصاء موجهة إلى الإدارة العليا ومديري إدارة المراجعة الداخلية بتلك الشركات^(١)، بهدف قياس مدى إدراكهم لمساحة فجوة التوقعات في مجال المراجعة

(١) روعي في تصميم هذه القائمة عدة اعتبارات أهمها؛ أن تتضمن أسئلة مغلقة وأسئلة ذات نهايات مفتوحة وأسئلة يتم الإجابة عنها على مقياس "ليكارتر" المكون من خمس درجات (موافق تماماً، موافق بدرجة كبيرة،

الداخلية من جهة، ومدى موافقتهم على الآليات المقترحة لتضييق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية من جهة أخرى.

٥/٦/٨ - التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية:

لقد تم تحديد طبيعة البيانات والردود التي تم الحصول عليها وذلك لتحديد نوعية الأساليب الإحصائية التي سيتم الاعتماد عليها في اختبار فرضي الدراسة. ويتضح من خلال جدول رقم (١) أن قيمة P. value لاختبار الاعتدالية بلغت 0.00 أي أقل من ٥% مما يعني رفض فرض العدم (البيانات تتوزع توزيعاً طبيعياً) وقبول الفرض البديل (البيانات لا تتوزع توزيعاً طبيعياً) وبالتالي سيتم استخدام اختبار مان ويتني Mann - Whitney Test والخاص باختبار مدى تساوي وسيطين لمجموعتين مستقلتين (أو بصورة أخرى يمكن القول أن هذا الاختبار يستخدم لمقارنة مدى وجود اختلافات بين شدة موافقة كل من أفراد المجموعتين الأولى والثانية).

جدول رقم (١)

Tests of Normality

الفرض	المجموعة	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Statisti					
		c	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الأول	مجموعة المراجعين	.481	21	.000	.501	21	.000
	الداخليين						
	مجموعة الادارة العليا	.230	24	.002	.910	24	.036
الثاني	مجموعة المراجعين	.481	21	.000	.501	21	.000
	الداخليين						
	مجموعة الادارة العليا	.348	24	.000	.681	24	.000

a. Lilliefors Significance Correction

وللتأكد من مصداقية وثبات العناصر (الأسئلة) المكونة للقائمة الموزعة ككل تم إجراء اختبار كرونباخ ألفا Cronbachs Alpha والذي يعتبر من الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل بيانات قائمة الاستقصاء. ويبين هذا الاختبار مدى مصداقية إجابات أفراد المجموعتين على الأسئلة المقدمة

موافق، غير موافق إلى حد ما، وغير موافق بالمرّة تعطي لها خمسة أوزان؛ ٥، ٤، ٣، ٢، ١ على التوالي)، كما تضمنت القائمة أسئلة لاختبار الصدق بحيث يتم استبعاد الرد إذا لم يجتاز هذا الاختبار.

لهما، ويأخذ معامل اختبار كرونباخ ألفا قيمةً تتراوح بين (صفر و ١٠٠%) . وإذا كانت البيانات تنصف بالثبات فإن هذا المعامل يكون مساوياً للواحد الصحيح. وإذا كان هذا المعامل مساوياً للصفر فهذا يعني عدم ثبات البيانات، وتعبّر الزيادة في قيمة معامل كرونباخ ألفا عن الزيادة في مصداقية البيانات وبالتالي إمكانية تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة. ويعني الصدق أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، أما الثبات فيشير إلى استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه (أو بصورة أخرى أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة). وأصغر قيمة مقبولة لمعامل كرونباخ ألفا هي ٦٠% وأفضل قيمة تتراوح بين (٧٠% إلى ٨٠%). وكلما زادت قيمة المعامل عن ٨٠% كان ذلك أفضل (عزام، ١٩٩٠). وبلغ معامل كرونباخ ألفا للقائمة ككل ٩٢,١%.

جدول رقم (٢)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.921	124

ويعرض الباحث في هذه الفرعية للتحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية بمراحلها الثلاثة على النحو التالي:

١/٥/٦/٨ - وصف الوضع الراهن لوظائف وأدوار المراجعة الداخلية:

من خلال التحليل الإحصائي للبيانات التي تم تجميعها من شركات العينة التي أجريت عليها الدراسة الميدانية توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج بشأن الوضع الراهن للمراجعة الداخلية في الشركات المصرية المقيدة بالبورصة، يمكن عرضها على النحو التالي:

أ - بشأن وضع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي تبين أنه في ٦٩% من الشركات تتبع إدارة المراجعة الداخلية المدير المالي مباشرة. ويعتقد الباحث أن تلك النتيجة تؤيد بدرجة كبيرة فقدان إدارة المراجعة الداخلية للاستقلال التنظيمي في شركات العينة، وتستقيم مع ما انتهت إليه بعض الدراسات الأكاديمية في مصر، والتي سبق الإشارة إليها.

ب - بشأن رئيس وأعضاء فريق المراجعة الداخلية فقد اتضح أنه في ٩١% من هذه الشركات يرأس إدارة المراجعة الداخلية محاسب (ولم يحصل أي منهم على شهادة مراجع داخلي معتمد، ولا تهتم إدارة الشركات بحصولهم على هذه الشهادة)، كما أن فريق المراجعة الداخلية بتلك الشركات لايشتمل على أي تخصصات غير محاسبية، وإن حدث فإن نسبة غير المحاسبين لا تتجاوز ١٠% من إجمالي عدد العاملين بإدارة المراجعة الداخلية.

ويعتقد الباحث أن الوضع بهذه الصورة يعكس الدور الرقابي المالي المستندي اللانحسي للمراجعة الداخلية، ولا يخدم الأهداف الجديدة لوظيفة المراجعة الداخلية والتي تتطلب تكامل الخبرات داخل إدارة المراجعة الداخلية، خاصة الخبرات الإدارية والاقتصادية والتكنولوجية، وبصفة خاصة الخبرات الفنية المتخصصة في الصناعة التي تنتمي لها الشركة.

ج - فيما يتعلق بتوقيت وطبيعة عملية المراجعة الداخلية، ففي ٩٣% من الشركات تتم عملية المراجعة الداخلية قبل إتمام عملية الصرف فقط، إما لكونها مراجعة محاسبية ومستندية ولائحية، فقد اتضح أن في ٩٨% من تلك الشركات تكون المراجعة الداخلية تالية لوقوع الحدث.

ويعتقد الباحث أن تلك النتيجة تتماشى مع الدور التقليدي للمراجعة الداخلية باعتبارها أداة للرقابة المحاسبية والمستندية السابقة وهي أقرب للمراجعة الداخلية (إن وجدت) في الوحدات الحكومية عنها في الوحدات الاقتصادية.

د - فيما يتعلق بتوصيل نتائج المراجعة الداخلية فقد اتضح أنه في غالبية الأحوال يتم رفع تقارير المراجعة الداخلية للمدير المالي (في حالة طلبه لتلك التقارير) وأن غالبية المراجعين الداخليين مقتنعون بذلك ولا يوافقون على رفع تلك التقارير لمجلس الإدارة. وتتمشى هذه النتيجة بالطبع مع الوضع الحالي لإدارة المراجعة الداخلية على الخريطة التنظيمية للشركات.

هـ - فيما يتعلق بالممارسات الفعلية لإسناد وظائف المراجعة الداخلية لطرف من خارج الشركة، ففي غالبية الشركات لا يتم الاستعانة بذوي الخبرة من خارج الشركة عند الضرورة. ويبرر المستقصي منهم ذلك بالخوف من فقد سرية البيانات المالية بالشركة. ونحن نعتقد باتساق تلك النتيجة مع عدم وجود ثقافة الإسناد Outsourcing لدى إدارة معظم الشركات في مصر. أضف إلى ذلك أن الدور التقليدي للمراجعة الداخلية ربما لا يحتاج إلى إسناده للغير.

و - بشأن التنمية المهنية والفنية للعاملين بإدارة المراجعة الداخلية فقد اتضح أن القليل منهم حصل على دبلوم دراسات عليا بعد البكالوريوس، وأن القليل منهم اجتاز دور تدريبية تخصصية، وفي الحالتين كان ذلك سلوكاً فردياً غير منظم وغير رسمي وغير مدعوم من الإدارة، كما أنه لا يوجد بتلك الشركات خطة تدريبية دورية لهم.

ويعتقد الباحث أن إهمال إدارة الشركات للتنمية المهنية للعاملين بإدارة المراجعة الداخلية يتمشى مع رأي المراجعين الداخليين بشأن عدم قيامهم بأداء دور إستشاري أو توكيدي في مجال الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر من جهة، ويتمشى مع عدم وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية في مصر يدعم التنمية المهنية المتطورة للمراجعين الداخليين من جهة أخرى.

ز - بشأن ما إذا كانت المراجعة الداخلية بوضعها الراهن تقوم بدور إستشاري وتوكيدي في

مجال الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر فقد تبين عدم وجود هذه الأدوار وتلك الوظائف بالمرّة في الشركات التي أجريت فيها الدراسة الميدانية. وفي اعتقادنا أن تلك النتيجة تبرر أهمية وأهداف ودوافع هذا البحث في هذا التوقيت في مصر.

٢/٥/٦/٨ - مستوى إدراك الإدارة ومديري إدارات المراجعة الداخلية لفجوة التوقعات واختبار الفرض الأول للدراسة:

للقوف على مستوى إدراك مجموعتي الدراسة لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية من جهة، وتحديد ما إذا كان مستوى هذا الإدراك يختلف بينهما من جهة أخرى، فقد تم إعادة صياغة الفرض الأول وفرعياته إحصائياً كفروض عدم، حتى يمكن اختبارها، على النحو التالي:

فرض العدم الرئيسي الأول : لا يختلف مستوى إدراك مجموعتي الدراسة لفجوة التوقعات في مجال وظائف وأدوار المراجعة الداخلية في شركات العينة. ويمكن صياغة هذا الفرض إحصائياً كما يلي:

$$H_0 : \text{median} \leq 3$$

ويعني أنه لا يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في مجال وظائف وأدوار المراجعة الداخلية، وذلك في مقابل الفرض البديل: $H_1 : \text{median} > 3$ والذي ينص على وجود درجة مرتفعة من الاختلاف في مستوى إدراك مجموعتي الدراسة لهذه الفجوة. وسيتم تقسيم فرض العدم الرئيسي الأول إلى ستة فروض عدم فرعية، على النحو التالي:

١ / أ - لا يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات فيما يتعلق بالدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية. وبالتالي فإن:

$$H_0 : \text{median} \leq 3$$

١ / ب - لا يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات فيما يتعلق بالدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال الحوكمة. وبالتالي فإن:

$$H_0 : \text{median} \leq 3$$

١ / ج - لا يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات فيما يتعلق بالدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر. وبالتالي فإن:

$$H_0 : \text{median} \leq 3$$

١ / د - لا يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات فيما يتعلق بالدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية. أي أن:

$$H_0 : \text{median} \leq 3$$

١ / هـ - لا يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات فيما يتعلق بالدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الحوكمة. أي أن :

$$H_0 : \text{median} \leq 3$$

١ / و - لا يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات فيما يتعلق بالدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر. وبالتالي فإن:

$$H_0 : \text{median} \leq 3$$

وفيما يتعلق بنتيجة اختبار هذا الفرض وفرعيته فقد استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان هناك اختلاف في مستوى إدراك مجموعتي الدراسة لفجوة التوقعات في مجال وظائف وأدوار المراجعة الداخلية الحديثة. واختبار هذا الفرض ككل تم إجراء اختبار (مان ويتسي، كما يوضح جدول رقم ٣) وفقاً لقاعدة قبول أو رفض الفرض التي تنص على أنه إذا كانت P. Value أقل من ٥% فهذا يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، والعكس إذا كانت P. Value أكبر من ٥% فهذا يعني قبول فرض العدم وبالتالي رفض الفرض البديل. وبلغت قيمة P. Value (0.000) لهذا الفرض الأمر الذي يجعلنا نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل القائل بوجود اختلاف في مستوى إدراك مجموعتي الدراسة لفجوة التوقعات في مجال وظائف وأدوار المراجعة الداخلية بصورة إجمالية.

جدول رقم (٣)

Mann-Whitney Test

Test Statistics^a

	الدور الاستشاري في مجال الرقابة الداخلية	الدور الاستشاري في مجال الحوكمة	الدور الاستشاري في مجال إدارة المخاطر	الدور التوكيدي في مجال الرقابة الداخلية	الدور التوكيدي في مجال الحوكمة	الدور التوكيدي في مجال إدارة المخاطر	الآليات المقترحة
Mann-Whitney U	10.500	.000	.000	73.000	120.000	138.000	177.500
Wilcoxon W	241.500	231.000	231.000	304.000	351.000	369.000	477.500
Z	-5.759-	-5.826-	-5.850-	-4.288-	-3.086-	-2.793-	-2.042-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.002	.005	.041

a. Grouping Variable:

ولتحديد اتجاه الاختلاف بين مجموعتي الدراسة فقد تم حساب متوسط ردود مجموعتي الدراسة بصورة إجمالية حيث بلغ هذا المتوسط ٤,١٧ لمجموعة الإدارة العليا مقابل ٣,٢ لمجموعة المراجعين الداخليين، الأمر الذي يقودنا إلى استنتاج أن مستوى إدراك الإدارة العليا لفجوة التوقعات في مجال وظائف وأدوار المراجعة الداخلية الحديثة كان أكبر (وبصورة جوهرية) من مستوى إدراك المراجعين الداخليين.

ويثور تساؤل منطقي مؤداه، هل يكون مستوى إدراك الإدارة العليا لفجوة التوقعات أكبر من إدراك المراجعين الداخليين لكل وظيفة ولكل دور أم لا ؟ وللاجابة على هذا التساؤل تم حساب متوسط ردود كل مجموعة على حدة لكل دور في كل وظيفة (انظر جدول رقم ٤).

جدول رقم (٤)

Means Report

المجموعة	الدور الاستشاري في مجال الرقابة الداخلية	الدور الاستشاري في مجال الحوكمة	الدور الاستشاري في مجال ادارة المخاطر	الدور التوكيدي في مجال الرقابة الداخلية	الدور التوكيدي في مجال الحوكمة	الدور التوكيدي في مجال ادارة المخاطر	الآليات المقترحة
مجموعة المراجعين الداخليين	Mean 2.90 N 21 Std.Dev .625	2.31 21 .602	2.40 21 .464	3.50 21 1.037	3.43 21 1.207	3.76 21 .889	4.86 21 .322
مجموعة الإدارة العليا	Mean 4.71 N 24 Std.Dev .464	4.63 24 .397	4.52 24 .477	4.75 24 .442	4.56 24 .399	4.46 24 .509	4.58 24 .482
Total	Mean 3.87 N 45 Std.Dev 1.057	3.54 45 1.269	3.53 45 1.165	4.17 45 .994	4.03 45 1.036	4.13 45 .786	4.71 45 .433

ويتضح من هذا الجدول أن المراجعين الداخليين كان إدراكهم لأهمية الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في المجالات الثلاث أقل (المتوسط > ٣). ومن جهة أخرى تراوح المتوسط لعينة الإدارة من ٤,٤٦ إلى ٤,٧٥ للدورين الاستشاري والتوكيدي في مجالات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر، أما في عينة المراجعين الداخليين فكان المتوسط أقل من ٣ فيما يتعلق بالدور الاستشاري للمراجعة الداخلية الحديثة. بينما تراوح من ٣,٤٣ حتى ٣,٧٦ للدور التوكيدي للمراجعة الداخلية الحديثة في مجالات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر.

ويعتقد الباحث أن هذه النتائج تؤيد بدرجة كبيرة التوجه الذي سار فيه هذا البحث من جهة، كما أنها تعبر عن الواقع الفعلي للمراجعة الداخلية في شركات العينة، ومدى استعداد القائمين بها

لتطويرها لكي تقوم بدورها الاستشاري من جهة أخرى، ويبرر الباحث تلك النتيجة بأن المراجعين الداخليين لم يعتادوا أداء هذا الدور ويتخوفون من الإضطلاح به مستقبلاً، أضف إلى ذلك أنهم اعتادوا على مراجعة ما أعده غيرهم في الشركة. وهذا يبرر موافقتهم على دورهم التوكيدي حيث تنتهي الخدمة التوكيدية بإبداء الرأي.

ويبنى على ذلك أن المراجعين الداخليين يقرون بعدم قدرتهم على أداء الدور الاستشاري في المجالات الثلاث، في حين يرون بدرجة معقولة أنهم يمكنهم القيام بالدور التوكيدي في المجالات الثلاث. ويرى الباحث أن نتائج اختبار فروض العدم الفرعية (تم رفض فروض العدم (1/1) ، 1/ب ، 1/ج) مقابل قبول فروض العدم (1/د ، 1/هـ ، 1/و). نقودنا إلى استنتاج أن سبب وجود اختلافات في مستوى إدراك مجموعتي الدراسة يرجع إلى الفروق الجوهرية بين مستوى إدراكهما للدور الاستشاري للمراجعة الداخلية الحديثة، والذي كان أثره جوهرياً بدرجة كبيرة. والسبب على ذلك الفروق غير الجوهرية بين مستوى إدراك المجموعتين للدور التوكيدي للمراجعة الداخلية الحديثة.

ويخلص الباحث من ذلك إلى قبول الفرض الرئيسي الأول في صورته البديلة وكذا قبول فروضه الفرعية الثلاث الأولى مقابل رفض فروضه الفرعية من الرابع إلى السادس.

٣/٥/٦/٨ - مدى قبول مجموعتي الدراسة للآليات المقترحة لتضييق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية واختبار الفرض الثاني:

استهدف الفرض الثاني الوقوف على مدى قبول الإدارة والمراجعين الداخليين للآليات المقترحة لتضييق فجوة التوقعات في مجال الوظائف والأدوار الحديثة للمراجعة الداخلية.

ولاختبار هذا الفرض تم إجراء اختبار (مان ويتسي) وجساعت قيمة P. Value (0.041) وهي أقل من ٥% ولكن بدرجة ضعيفة (جدول رقم ٣)، الأمر الذي يجعلنا نستنتج أن كلا المجموعتين تقبل الآليات المقترحة وأن الفروق بين درجتي القبول ضعيفة للغاية. ومن ثم فإننا نقبل الفرض البديل الثاني.

ويثور تساؤل منطقي مؤداه؛ إلى أي مدى تتفق الإدارة العليا مع المراجعين الداخليين على الأهمية النسبية لوسائل تفعيل كل آلية على حدة. وللإجابة على هذا التساؤل تم حساب متوسط ردود مجموعتي الدراسة حول أهمية كل وسيلة من هذه الوسائل لكل آلية على حدة (ملحق رقم ٣) والذي يمكن منه استنتاج ما يلي:

أ - فيما يتعلق بوسائل تفعيل الآليات الأكاديمية، فقد اتضح أن كل الوسائل تلقى قبول مجموعتي الدراسة من جهة، وأنهما تتفقان تماماً بشأن أهمية تطوير مقررات المراجعة الداخلية (المتوسط ٤,٤٣ ، ٤,٣٣ على التوالي). ومن جهة أخرى يرى المراجعون الداخليون أن المؤتمرات المتخصصة في مجال المراجعة الداخلية من أهم وسائل تفعيل الآليات الأكاديمية (المتوسط ٤,٧٦)، في حين ترى الإدارة أن تطوير برامج الدراسة المحاسبية كأهم وسيلة لتفعيل الآليات الأكاديمية (المتوسط ٤,٣٨). ويعتقد الباحث، في ضوء هذه النتائج، أن المراجعين الداخليين يفضلون بدرجة كبيرة الوسائل

التي تصب في مجال تنمية مهاراتهم الفنية، في حين أن ردود الإدارة تعكس قناعتها بالحاجة لتطوير المستوى الأكاديمي لخريجي أقسام المحاسبة.

ب - فيما يتعلق بوسائل تفعيل الآليات المهنية فقد اتضح أن كل الوسائل تلقى قبول مجموعتي الدراسة (ملحق رقم ٣) وقد اختلفت المجموعتان بشأن ترتيب الأهمية النسبية لهذه الآليات. ومن وجهة نظر المراجعين الداخليين فإن إنشاء معهد للمراجعين الداخليين تابع لوزارة الاستثمار، يصدر نشرات دورية لأعضائه ويركز على تنمية قدراتهم وتوفير إطار للمساعدة والحماية يعد من أهم وسائل هذه الآليات (المتوسط ٣,٥٦) وهو ما يعكس رغبة المراجعين الداخليين في وجود تجمع مهني للمراجعة الداخلية يحدد أطر العمل والحقوق والواجبات. وقد جاء اهتمامهم بإعداد البحوث متأخراً، بينما نجد أن اهتمام الإدارة العليا يعكس رغبتها في حل مشاكل الممارسة المهنية والاشتراك في إعداد البحوث، وضرورة إصدار دستور لأخلاقيات وسلوكيات المهنة كإطار يحكم عمل المراجعين، ثم جاء بعد ذلك في الأهمية إنشاء معهد للمراجعين الداخليين (المتوسط يتراوح بين ٤,٠٤ ، ٤,٥).

ج - فيما يتعلق بوسائل تفعيل الآليات التشريعية فقد اتضح أن كل الوسائل تلقى قبول مجموعتي الدراسة (المتوسط أكبر من ٣ لكل الوسائل لدى مجموعتي الدراسة)، ولذا فقد كان هناك اتفاق على ترتيب الأهمية في كلتا المجموعتين، حيث وضح اهتمامهما بضرورة إجراء التعديلات اللازمة في اللوائح والقوانين وضرورة إصدار قانون معهد المراجعين الداخليين، مع ضرورة تنظيم هذا القانون لحقوق وواجبات ومسئوليات المراجعين الداخليين.

د - فيما يتعلق بوسائل تفعيل الآليات الثقافية والتنظيمية فقد اتضح اتفاق كلاً من الإدارة العليا والمراجعين الداخليين على أهمية تبني تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة، وعلى تدعيم الجمعيات العامة مجالس الإدارة في مجال تطوير المراجعة الداخلية. كذلك اتفقت المجموعتان على أهمية قيام الإعلام المتخصص بتوعية الجمهور بصفة عامة بشأن أهمية المراجعة الداخلية الحديثة (المتوسط أكبر من ٣ لكل الوسائل لدى مجموعتي الدراسة).

ويعتقد الباحث أن نتيجة اختبار الفرض الثاني ذات دلالة مهنية وعملية كبيرة من جهة، وتعكس أولويات أهداف مجموعتي الدراسة كلاً على حدة من المراجعة الداخلية من جهة أخرى، ففي حين ترى الإدارة أن الآليات الأكاديمية والإرتقاء بمستوى خريجي أقسام المحاسبة يوفر لها محاسبين مؤهلين ومعاصرين يمكن من خلال تدريبهم الإرتقاء بوظائف وأنوار المراجعة الداخلية، فإن مسيري إدارات المراجعة الداخلية يتبنون وجهة نظر تعكس بالدرجة الأولى حاجاتهم لوجود كيان مهني مستقل من جهة، وتفعيل الاستقلال الوظيفي بتبنيهم لمجلس الإدارة مباشرة من جهة أخرى.

٦/٨ - خلاصة نتائج اختبار فروض البحث:

يوضح الجدول التالي خلاصة فروض البحث والتحليل الإحصائي لاختبار فروض

البحث:

القرار	المتوسط		P value	صيغته	الفرض
	مجموعة المراجعين الداخليين	مجموعة الإدارة			
قبول	3.2	4.17	0.000	يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في مجال وظائف وأدوار المراجعة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.	١
قبول	٢,٩	٤,٧١	0.000	يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدورها الاستشاري في مجال الرقابة الداخلية.	أ / ١
قبول	٢,٣١	٤,٦٣	0.000	يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدورها الاستشاري في مجال الحوكمة.	ب / ١
قبول	٢,٤	٤,٥٢	0.000	يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدورها الاستشاري في مجال إدارة المخاطر.	ج / ١
رفض	٣,٥	٤,٧٥	0.000	يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدورها التوكيدي في مجال الرقابة الداخلية.	د / ١
رفض	٣,٤٣	٤,٥٦	0.002	يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدورها التوكيدي في مجال الحوكمة.	هـ / ١
رفض	٣,٧٦	٤,٤٦	0.005	يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدورها التوكيدي في مجال إدارة المخاطر.	و / ١

٢	تلقي الآليات المقترحة لتضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية قبول الإدارة والمراجعين الداخليين على السواء.	0.041	٤,٥٨	٤,٨٦	قبول
---	---	-------	------	------	------

٧/٨ - نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

يعرض الباحث في هذه الفرعية لكلاً من نتائج البحث وأهم توصياته، وكذا مجالات البحث المقترحة كلاً على حدة، وذلك على النحو التالي:

١/٧/٨ - نتائج البحث:

في ضوء ما انتهى إليه الباحث من الدراسة النظرية الانتقادية وكذا الدراسة الميدانية بمراحلها الثلاثة فإنه يمكن بلورة أهم نتائج البحث بشقيه على النحو التالي:

أ - على المستوى النظري فإن فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية من القضايا البحثية التي لم تلق الاهتمام الكافي من جانب الدراسات الأكاديمية خاصة الدراسات المصرية، والتي كان معظمها دراسات نظرية. وفي هذا الشأن خلص الباحث إلى أن فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية تعني ببساطة فائض طلب الإدارة العليا على وظائف وأدوار المراجعة الداخلية. وأنه كلما زادت درجة التعقيد في بيئة الأعمال، وكلما كانت الشركات مقيدة بالبورصة، كلما زادت أهمية وظائف الإدارة في مجال الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر، وكلما زاد طلبها على الدور الإستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في هذه المجالات الثلاث.

ب - بشأن الوضع الراهن لوظائف وأدوار المراجعة الداخلية في شركات العينة فقد خلصت الدراسة الميدانية في مرحلتها الأولى إلى أن المراجعة الداخلية في معظم الحالات تتبع المدير المالي، وأن غالبية العاملين بإدارات المراجعة الداخلية من المحاسبين، وأن ثقافة إسناد بعض وظائف وأدوار المراجعة الداخلية غير سائدة في تلك الشركات، وأن المراجعة الداخلية مراجعة مالية محاسبية ومستندية ولائحية في معظم الحالات تصدر تقاريرها مباشرة للمدير المالي حسب طلبه، وأن المراجعين الداخليين لا يؤيدون رفع هذه التقارير لمجلس الإدارة، وأنهم يعانون من نقص التتمية الفنية والمهنية وعدم تشجيع إدارة الشركات لهم على التعليم والتدريب المستمر، وبالتالي يوجد دليل على أنهم لا يمارسون الدور الإستشاري والتوكيدي في مجالات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر، وهو الأمر الذي يؤكد على وجود الفجوة وبقوة.

ج - انتهت الدراسة النظرية إلى أنه من المتوقع أن يختلف مستوى إدراك الإدارة عن مستوى إدراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات. ولقد أيدت نتائج الدراسة الميدانية هذا التوقع بصفة عامة، إذ كان مستوى إدراك الإدارة أكبر. وهذا الاختلاف منطقي باعتبار الإدارة مصدر الطلب الداخلي على خدمات المراجعة الداخلية المتطورة. وعلى المستوى الفرعي اختلف مستوى هذا الإدراك فيما يتعلق بالدور الإستشاري، في حين لم يختلف بالنسبة للدور التوكيدي. ومرة أخرى يرى

الباحث أن هذه النتيجة منطقية ومتسقة مع واقع المراجعة الداخلية في شركات العينة.

د - انتهت الدراسة النظرية إلى اقتراح مجموعة من الآليات لتضييق فجوة التوقعات في مجال وظائف وأدوار المراجعة الداخلية. وقد أيدت نتائج الدراسة الميدانية قبول مجموعتي الدراسة للآليات المقترحة على المستوى الكلي مع اختلاف مستوى الأهمية النسبية لبعض وسائل تفعيل تلك الآليات.

٢/٧/٨ - توصيات البحث:

في ضوء أهداف البحث وحدوده ومنهجيته وفروضه والنتائج التي خلص إليها يوصي الباحث بما يلي:

أ - يجب تطوير مقررات المراجعة والرقابة الداخلية بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية، وكذا عقد المؤتمرات العلمية المتخصصة، بحيث تأخذ في الاعتبار تدريس الموضوعات الحديثة في المراجعة الداخلية، خاصة ما يتعلق منها بهيكل الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة. ولعل المدخل الذي يمزج بين التطورات الأكاديمية والحالات العلمية يكون أكثر فائدة في هذا الشأن.

ب - يوصي الباحث بإنشاء معهد للمراجعين الداخليين، في ضوء تجارب بعض الدول الأخرى، يضطلع بدوره في تنظيم مهنة المراجعة الداخلية والترخيص بممارسة المهنة، بحيث لا يجوز للمحاسب العمل كمراجع داخلي بدون الحصول على ترخيص بمزاولة مهنة المراجعة الداخلية بالمعهد، وتوفير الإرشادات المهنية ومساعدة أعضائه وحمايتهم ودعم التزامهم الأخلاقي والسلوكي.

ج - ينبغي أن تضطلع السلطة التشريعية بدورها في إصدار التشريعات اللازمة لإنشاء معهد المراجعين الداخليين وكذا إعادة النظر في بعض مواد القوانين ذات الصلة بعمل الشركات المقيدة بالبورصة.

د - يجب أن ترتقي إدارة الشركات المقيدة بالبورصة بثقافتها فيما يتعلق بمهنة المراجعة الداخلية والنظر إلى المراجعة الداخلية على أنها خدمة مضيقة للقيمة باعتبارها مهنة وليست وظيفة، وأن توفر لها الاستقلال التنظيمي بأن تتبع مجلس الإدارة مباشرة.

هـ - يوصي الباحث بأن تتبنى إدارة الشركات المقيدة بالبورصة فكرة الاستثمار في الموارد البشرية بإدارة المراجعة الداخلية من خلال التنمية المهنية والعملية لهم.

و - يجب أن تدرك إدارة الشركات المقيدة بالبورصة وكذا المسؤولين عن المراجعة الداخلية بها أهمية مفهوم إسناد بعض وظائف المراجعة الداخلية لطرف من خارج الشركة، خاصة في مرحلة تطوير وظائف وأدوار هذه المراجعة، وأن تدرك الإدارة بصفة خاصة أن الإسناد هنا قرار إداري له تكاليفه ومنافعه المنظورة وغير المنظورة، والعبارة أن يصب في اتجاه تحقيق الشركة لأهدافها.

٣/٧/٨ - أهم مجالات البحث المقترحة:

في ضوء حدود البحث وما انتهى إليه من نتائج يعتقد الباحث بأهمية البحث مستقبلاً في الموضوعات التالية:

- أ - دراسة انتقادية وميدانية لفجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح.
- ب - أثر اختلاف طبيعة نشاط الشركات على فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية.
- ج - دور إسناد بعض وظائف المراجعة الداخلية الحديثة في تضيق فجوة التوقعات.
- د - دراسة مقارنة لفجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية بين الشركات المقيمة بالبورصة والشركات غير المقيمة بالبورصة.
- هـ - أثر التنظيم المهني والتشريعي للمراجعة الداخلية في دعم دورها كأداة لمكافحة الفساد المالي والإداري في الشركات.
- و - دراسة انتقادية وميدانية لفجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في صناعة التمويل.

قائمة المراجع

أولا : المراجع العربية:

القوانين و المنشورات:

- الهيئة العامة لسوق المال ، ٢٠٠٥ ، دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية و غير المقيدة ببورصتى الأوراق المالية بالقاهرة و الإسكندرية ، متاح من : <http://www.cma.gov.eg>.

- _____ ، ٢٠٠٦ ، دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية و غير المقيدة ببورصتى الأوراق المالية بالقاهرة و الإسكندرية ، متاح من : <http://www.cma.gov.eg>.

- _____ ، ٢٠٠٧ ، دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية و غير المقيدة ببورصتى الأوراق المالية بالقاهرة و الإسكندرية ، متاح من : <http://www.cma.gov.eg>.

- _____ ، ٢٠٠٨ ، معيار المراجعة المصرى رقم (٦١٠) ، دراسة عمل المراجعة الداخلية ، متاح من :

<http://www.cma.gov.eg>

- وزارة الدولة لشئون البيئة - جهاز شئون البيئة، ٢٠١٠، تقرير حالة البيئة في مصر ٢٠٠٩، متاح من www.eeaa.gov.eg

الكتب:

- تريل، عبد الرحمن محمد، ٢٠١٣، "أخلاقيات الأعمال"، متاح من:

41.33.149.216/claroline/backends/download

- عزام، عبد المرضي حامد، ١٩٩٠، الإحصاء في الإدارة، لنكولن تشاو - ترجمة عبد المرضي حامد عزام، دار المريخ للنشر، الرياض - المملكة العربية السعودية.

الدوريات:

- النويرى ، صفوت مصطفى ، ٢٠٠٦ ، " تفعيل دور المراجعة الداخلية فى حوكمة الشركات المساهمة فى ضوء معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة ، دراسة ميدانية " مجلة الدراسات و البحوث التجارية ، كلية التجارة - جامعة بنها ، العدد الثانى ، السنة السادسة و العشرون ، ص ص ١٦٥ - ٢٤١ .

- الديسطنى، محمد محمد عبد القادر، ٢٠٠٧ ، " هل يتبع المراجعون السداخليون ممارسات تخفيض الجودة ؟ ، دراسة تطبيقية فى الشركات المصرية الكبرى " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة - جامعة المنصورة، المجلد الحادى و الثلاثون ، العدد الثانى ، ص ص ٣٩- ٦٣ .

- السقا، السيد أحمد، ١٩٩٥ ، "إطار نظري مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة فى الشركات المساهمة السعودية" المجلة العلمية للتجارة و التمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثانى، ص ص ١ - ٤٦ .

- سعد الدين ،إيمان ، ٢٠٠٩ ، " تفعيل الدور الإستراتيجى للمراجع الداخلى للحد من مخاطر الإنتمان المصرفى فى ظل الأزمة المالية العالمية - دراسة ميدانية فى البنوك التجارية " ، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، العدد الرابع و السبعون ، السنة الثامنة و الأربعون ، الجزء الأول ، ص ص ١٤٥-١٩٥ .
- عبد الله ، محمد إسماعيل ، ٢٠٠٦ ، " مقومات تطوير المراجعة الداخلية فى إطار معايير حوكمة الشركات فى مصر " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة - جامعة المنصورة، العدد الأول - المجلد الثلاثون، ص ص ١٣٥-١٦٩ .
- عصيمي ، أحمد زكريا ، ٢٠٠٩ ، " دور المراجع الداخلى فى مراجعة إدارة مخاطر الأعمال ، مع التطبيق على الشركات المساهمة المصرية " ، المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية ، كلية التجارة و إدارة الأعمال - جامعة حلوان ، العدد الثالث ، ص ص ٥٨-١١ .
- عيسى ، سمير كامل ، ٢٠٠٨ ، " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى تحسين جودة حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد الخامس و الأربعون ، ص ص ١-٥٧ .
- محمد ، رضا محمود ، ٢٠١٠ ، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية و أثرها على تفعيل حوكمة الشركات - دراسة ميدانية على بيئة الممارسة المهنية فى مصر ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية .

ثانيا : المراجع الأجنبية:

- Abbott, L., S., Parker, G., Peters , and A., Rama,2007, " Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes-Oxley Act. : Evidence from Internal Audit Outsourcing", *The Accounting Review*, Vol.82, No. 4, pg.803.
- Aghili, S., 2010, " Organizational Risk Management" ,*The Internal Auditor*, June.Vol.67, Issue 3.
- Ahlwat, S., and D., Lowe,2004, " An Examination of Internal Auditor Objectivity : In-House varsus Outsourcing", *The Internal Auditor*, Sep., Vol. 23, Issue2, Pgl47.
- Bookan, L., 2002, "internal auditors : Integral to Good Governance " , *The Internal Auditor* , August, Vol. 59, Issue 4, p44.
- Boston College Center for Corporate Citizenship., 2010, "How to Read a Corporate Social Responsibility Report: A user's guide", [available at www. domini.com](http://www.domini.com)
- Bruce, H., B., David, L., Maklyn, G., John, and D., Britt, 2008, "The Role of Sustainable Development in Risk Assessment and Management for Multinational Corporations", *Georgia Tech Center for International Business Education and Research*, Working Paper Series 2007-2008
- Burke, J., 2009, " Embedding Enterprise Risk Management into the Internal Audit

Process", Winter, Governance, Risk and Compliance Update.

- Castanheira, N., Rodrigues, L., and R., Carig, 2010, " Factors Associated with the Adoption of Risk-Based Internal Auditing", *Managerial Auditing Journal* , Vol. 25, No. 1 , pp. 79-98.
- Cattrysse, J.,2005, " Reflection on Corporate Governance and the Role of Internal Auditor", available at :[http:// www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
- Chapman, Robert J., 2006, "Simple Tools and Techniques for Enterprise Risk Management" , John Wiley & Sons Ltd, The Atrium, Southern Gate, Chichester, West Sussex PO19 8SQ, England, [available at www. www.wiley.com/finance](http://www.wiley.com/finance)
- Ciegis, R; J.,Ramanauskiene & B., Martinkus., 2009, "The Concept of Sustainable Development and its Use for Sustainability Scenarios", *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, pp.28-37
- Cohen, J.R., H. Loril, and W. David,2012, " Corporate Reporting of Non Financial Leading Indicators of Economic Performance and Sustainability", *Accounting Horizons*, Vol.26, No. 1, pp. 65-90.
- David, B., R. Bruce, L. Maclyn, J. Gaensauer, and D.Britt,2007," The Role of Sustainable Development in Risk Assessment and Management for Multinational Corporations", *Multinational Business Review* , Vol. 15, No. 1 ,pp.89-111
- Desai, N., G., Gerard, and A., Tripathy, 2011," Internal Audit Sourcing Arrangement and Reliance by External Auditors", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* , Vol. 30, No. 1, pp.149-171.
- Ebaid, I., 2011," Internal Audit Function : An Exploratory Study from Egyptian listed Firms", *International Journal of Law and Management*, Vol. 53, No. 2, pp.108-128.
- Fraser , I., and W., Henry, 2007, " Embedding Risk Management : Structures and Approaches ", *Managerial Auditing Journal* , Vol. 22, No. 4 , pp. 392-409.
- Frederic, B., 2001, " Governance for Sustainable development in Canada", OECD.
- Gramling, A., and D. Hermanson, 2006, " What Role Is Your Internal Audit Function Playing In Corporate Governance?", *Internal Auditing* , Nov/Dec, Vol.21,Issue 6,pg.37
- _____ , and P., Myers, 2006, " Internal Auditing's Role in ERM ", *The Internal Auditor* , April, Vol.63, Issue 2 , pg.52
- _____ , M., Maletta, A., Schneider,C., Bryan, 2004, "Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance : A Synthesis of the External Auditing Literature and Directions for Future Research" , *Journal of Accounting Literature* , pp.1-30.
- Hardeep, S., and P., Bikram, 2011, " Risk Management : A Step Towards

Sustainable Development ", International Journal of Computational Engineering and Management , Vol.13,pp. 13-21.

- International Auditing and Assurance Standards Board., 2010, **International Framework for Assurance Engagements**, Available at www.ifac.org
- Kagermann, H., Kinney, W., Kuting, K., and Weber, C. (2008) **Internal audit handbook** (New York: Springer).
- Parkinson , M., 2009, " The Assurance versus Consulting Debate: How Far Should Internal Audit Go?", Finance, available at :[http:// www.google.com](http://www.google.com)
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) 2004, "**An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statement** ", PCAOB Release No. 2004.
- Radu, F., and F., Ramona, 2011, " Internal Audit of CSR Strategies", *Economy Transdisciplinarity Cognition* , Vol.XIV, Issue 1. pp.12-19.
- Rae, K., Subramaniam, N. and Sands, J. 2008." Risk management and ethical environment: Effects on internal audit and accounting control procedures", *Journal of Applied Management Accounting Research*, 6 (1), 11-30.
- Ridley, J.,2010, "The Internal Audit Role—Is There an Expectation Gap in Your Organization?", Qfinance, available at: <http://www.qfinance.com/auditing-best-practice/the-internal-audit-role-is-there-an-expectation-gap-in-your-organization?page=1>.
- Rozeeman, A. Z., C. Ron, K. Rene` and M. Pim,2008, " Governance for Sustainable Development : A Framework " , *John Wiley & Sons,Ltd and ERP Environment*.
- Sarens, G., and I., Beelde , 2006, " Internal Auditors` perception about their Role in Risk Management , A Comparison between US and Belgian Companies", *Managerial Auditing Journal*, Vol.21, No.1, pp.63-8.
- Starbuk, S., and S. Singer,2010, " Climate Change and Sustainability : Five Highly Change Risk Areas for Internal Audit ", *Internal Auditing*, Vol.25. Issue. 4, (July/Aug) : pp. 3-9.
- Stewart, J., and P., Kent , 2006, " The Use of Internal Audit by Australian Companies", *Managerial Auditing Journal* , Vol. 21, No. 1, pp. 81-101.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)., 1992, "Internal Control - Integrated Framework " , available at www.COSO.org.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)., 2004, "Enterprise Risk Management - Integrated Framework : Executive Summary", available at www.COSO.org.

- The Institute of Internal Auditors, 2009, "***Formulating and Expressing Internal Audit Opinions***", March.
- _____, 2010, "Using the Risk Management Process in Internal Audit Planning", available at : **https://www.na.theiia.org/standards-guidance/Member Documents/PA_2010-2.pdf**.
- _____, 2011, "Corporate Social Responsibility –An Internal Audit Perspectives", ***IA Adviser***.
- United States of America: Department of Defense., 2007, **Unified Facilities Criteria (UFC): Sustainable Development**, ***available at www.wbdg.org.***
- Verdina, G., 2010, "Internal Control System and Sustainable Development of A Higher Educational Institution , Risk and Problems", available at : **www.protiviti.com/en-US/Documents/...ia_higher_education.pdf**.
- Whitley, J., 2005, " Internal Auditing's Role in Corporate Governance ", ***The Internal Auditor***, Oct, Vol. 62, Issue 5, pg.21. .

ملحق رقم (١)
قائمة تجميع البيانات الوصفية
للشركات التي أجريت عليها الدراسة الميدانية

الأستاذ الفاضل /

تحية طيبة وبعد ،،،

يستهدف التقرير المرفق معرفة رأيكم بشأن الوضع الراهن في شركتكم بشأن المراجعة الداخلية وذلك بهدف التعاون معاً في اقتراح أهم الآليات المطلوبة لتطوير وظائف وأدوار المراجعة الداخلية في الشركات المصرية المقيدة بالبورصة بما يساعدها على أداء دورها الملائم في ضوء بيئة الأعمال المحيطة بعمل الشركات المصرية بعد ثورة ٢٥ يناير ٢٠١١ . وتأتي هذه الدراسة استكمالاً لبحث يعده الباحث بعنوان:

"آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية - دراسة انتقادية وميدانية".

وإني إذ أشركم مقدماً على حسن تعاونكم معي، أرجو التعاون في استيفاء بيانات التقرير في حضورنا معكم، وسوف تحظى إجاباتكم بالسرية الكاملة المطلوبة، كما أنها سوف تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

في حالة أي استفسار برجاء الاتصال بالباحث على رقم التليفون المرفق أو على البريد الإلكتروني:

تليفون:

بريد الكتروني: Shehata2001Eg@yahoo.com.

مع خالص تحياتي ...

الباحث

دكتور / شحاته السيد شحاته

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

البيانات الشخصية للإدارة العليا:

- الاسم (اختياري):

- الوظيفة الحالية بالشركة :

• عضو مجلس إدارة

• مدير عام الشركة

• عضو مجلس إدارة منتدب

• أخرى

البيانات الشخصية للمراجعين الداخليين:

- الاسم (اختياري):

- الوظيفة الحالية :

- المؤهلات الدراسية:

• بكالوريوس سنة

• ماجستير سنة

• دكتوراه سنة

• سنة

• سنة

• سنة

- الدورات التدريبية:

• سنة

• سنة

• سنة

- تاريخ الالتحاق بالعمل بالشركة

- تاريخ شغل الوظيفة الحالية بإدارة المراجعة الداخلية:

١ - هل تتبع إدارة المراجعة الداخلية بالشركة الآن؟

أ - المدير المالي ب - رئيس القطاع التجاري

ج - المدير العام د - عضو مجلس الإدارة المنتدب

هـ - رئيس مجلس الإدارة و -

٢ - هل يرأس إدارة المراجعة الداخلية؟

أ - محاسب ب - تخصص آخر وهو

٣ - أي الخبرات التالية تتوافر بإدارة المراجعة الداخلية الآن بالشركة؟

أ - محاسب مالي أو أكثر ب - محاسب تكاليف أو أكثر

ج - محاسب إداري أو أكثر د - أخصائي حاسب آلي

هـ - محلل مالي و - خبير في بحوث التسويق

- ز - أخصائي موازنة
- ط - كيميائي
- ل - خبير بيئة
- ن - أخرى
- ح - عضو قانو
- ك - مهندس
- م - صيدلي

٤ - هل تتم المراجعة الداخلية الآن:

- أ - قبل إتمام عمليات الصرف والتحويل والشراء والبيع
- ب - بالتوازي مع تشغيل العمليات
- ج - بعد إتمام العمليات

٥ - هل توافق على أن المراجعة الداخلية بالشركة بوضعها الراهن هي مراجعة :

نعم لا

نعم لا

- أ - مستديرة ب - لائحية
- ج - تالية لوقوع الحدث د - مسبقة لوقوع الحدث
- هـ - متزامنة مع الحدث

٦ - هل تعتبر المراجعة الداخلية بوضعها الراهن بالشركة: نعم لا

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

١/٦ - بديلاً للرقابة الداخلية

٢/٦ - أداة للرقابة الداخلية

٧ - هل تعد إدارة المراجعة الداخلية تقاريرها مباشرة:

نعم لا

نعم لا

- أ - لرئيس مجلس الإدارة؟
- ب - لعضو مجلس الإدارة المنتدب
- ج - المدير المالي
- د - المدير العام
- هـ -

٨ - هل يتم إعداد هذه التقارير: _____:

نعم لا

نعم لا

- أ - كل يوم
- ب - كل شهر
- ج - كل ٣ شهور
- د - كل سنة
- هـ - كطلب مجلس الإدارة
- و -

٩ - هل تتم الاستعانة بذوي الخبرة من خارج الشركة عند الضرورة إذا احتاجت إدارة المراجعة

الداخلية ذلك؟
لا نعم

١٠ - هل يتم تدريب العاملين بإدارة المراجعة الداخلية بصفة دورية؟

لا نعم

١١ - هل هناك توجه بالشركة لحصول العاملين بإدارة المراجعة الداخلية على شهادة مراجع داخلي

معتمد؟
لا نعم

لا نعم

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

١١ - هل تقوم المراجعة الداخلية بوضعها الرهن بالشركة بما يلي:

١/١١ - مراجعة تقرير وأداء المخاطر

٢/١١ - تقديم المشورة للإدارة بشأن إدارة المخاطر

٣/١١ - مراجعة تقرير أداء لجنة الحوكمة

٤/١١ - تقديم المشورة للإدارة بشأن لجنة الحوكمة

٥/١١ - تقديم المشورة للإدارة بشأن فعالية الرقابة الداخلية

٦/١١ - إعداد تقرير للإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية

٧/١١ - مراجعة تقرير الإدارة عن مدى فعالية الرقابة

الداخلية تصميماً وتنفيذاً

ملحق رقم (٢)

قائمة الاستقصاء

الأستاذ الفاضل /

تحية طيبة وبعد ،،،

يستهدف الاستقصاء المرفق معرفة رأيكم بشأن فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية وذلك بهدف التعاون معاً في اقتراح أهم الآليات المطلوبة لتطوير وظائف وأدوار المراجعة الداخلية في الشركات المصرية المقيدة بالبورصة بما يساعدها على أداء دورها الملتم في ضوء بيئة الأعمال المحيطة بعمل الشركات المصرية بعد ثورة ٢٥ يناير ٢٠١١. وتأتي هذه الدراسة استكمالاً لبحث يعده الباحث بعنوان:

"آليات تضييق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية - دراسة انتقادية وميدانية".

وإني إذ أشكركم مقدماً على حسن تعاونكم معي، أرجو الرد على كافة الاستفسارات المرفقة، وسوف تحظى إجاباتكم بالسرية الكاملة المطلوبة، كما أنها سوف تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

في حالة أي استفسار برجاء الاتصال بالباحث على رقم التليفون المرفق أو على البريد الإلكتروني:

تليفون:

بريد الكتروني: Shehata2001Eg@yahoo.com.

مع خالص تحياتي ...

الباحث

دكتور / شحاته السيد شحاته

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

غير موافق تماماً	غير موافق إلى حد ما	موافق	موافق بدرجة كبيرة	موافق تماماً	البيان
					<p>١ - هل تتفق مع القول بأن هناك حاجة لتطوير وظيفة الرقابة الداخلية لكي تقوم بدورين استشاري وتوكيدي في مجال:</p> <p>أ - الرقابة الداخلية</p> <p>ب - الحوكمة</p> <p>ج - إدارة المخاطر</p> <p>٢ - هل توافق على قيام المراجعة الداخلية بدور استشاري في مجال وظيفة الرقابة الداخلية؟</p> <p>٣ - هل توافق على أن يتضمن الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية ما يلي:</p> <p>١/٣ - المشاركة في تصميم هيكل الرقابة الداخلية</p> <p>٢/٣ - اقتراح كيفية التغلب على أوجه القصور في هيكل الرقابة الداخلية</p> <p>٣/٣ - المشاركة في تصميم اللوائح</p> <p>٤/٣ - تصميم نظم الإدارة البيئية</p> <p>٥/٣ - المشاركة في إعداد تقرير عن فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية</p> <p>٦/٣ - المشاركة في تطوير الخريطة التنظيمية</p> <p>٧/٣ - المشاركة في تطوير نظم الحوافز</p> <p>٨/٣ - المشاركة في التحقق من فعالية استخدام موارد الشركة</p> <p>٤ - هل توافق على قيام المراجعة الداخلية بدور استشاري في مجال وظيفة حوكمة الشركات؟</p> <p>٥ - هل توافق على أن يتضمن الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال الحوكمة ما يلي:</p> <p>١/٥ - تصميم نظام إدارة الحوكمة</p> <p>٢/٥ - المشاركة في تطوير آليات الشفافية</p> <p>٣/٥ - تصميم وسائل الإفصاح عبر الإنترنت</p> <p>٤/٥ - مساعدة الإدارة في التقييم الذاتي بقواعد الحوكمة</p> <p>٥/٥ - المساهمة في وضع الخطط الاستراتيجية للبعد البيئي والاجتماعي</p> <p>٦ - هل توافق على قيام المراجعة الداخلية بدور استشاري في مجال إدارة المخاطر؟</p> <p>٧ - بشأن الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية بشأن إدارة المخاطر هل توافق على أنه يتضمن ما يلي:</p>

غير موافق تماماً	غير موافق إلى حد ما	موافق	موافق بدرجة كبيرة	موافق تماماً	البيان
					١/٧ - تحديد أفضل طرق تحقيق الشركة للتنمية المستدامة.....
					٢/٧ - تقييم تأثير الشركة على البيئة....
					٣/٧ - تحديد ومتابعة المخاطر البيئية.....
					٤/٧ - اقتراح آليات فعالية نظام إدارة المخاطر.....
					٥/٧ - تحديد إستراتيجيات وألويات أنشطة المسؤولية الاجتماعية.....
					٦/٧ - مساعدة الإدارة في تحديد عملاء الشركة غير المسؤولين اجتماعياً.
					٧/٧ - سبل الاكتشاف المبكر للمخاطر
					٨/٧ - تحديد آليات مواجهة المخاطر البيئية.....
					٩/٧ - تحديد آليات مواجهة المخاطر الاجتماعية.....
					١٠/٧ - إمداد الإدارة بمعلومات الممارسات البيئية.....
					١١/٧ - تحديد مدى اتساق البرامج البيئية والاجتماعية مع سياسة الشركة..
					١٢/٧ - تحديث ملف إدارة المخاطر.....
					١٣/٧ - تحديد أساليب مراقبة المخاطر مستقبلاً.....
					٨ - هل توافق على قيام المراجعة الداخلية بدور توكيدي في مجال وظيفة المراجعة الداخلية.....
					٩ - هل توافق على أن يتضمن الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية على ما يلي:
					١/٩ - إبداء الرأي في مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية.....
					٢/٩ - إبداء الرأي في مدى سلامة تصميم هيكل الرقابة الداخلية.....
					٣/٩ - إبداء الرأي في النظم الفورية.....
					٤/٩ - إبداء الرأي في تقارير الأداء.....
					٥/٩ - إبداء الرأي في فعالية نظم الإدارة البيئية.....

غير موافق تماماً	غير موافق إلى حد ما	موافق	موافق بدرجة كبيرة	موافق تماماً	البيان
					٦/٩ - إبداء الرأي عن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح.....
					٧/٩ - إبداء الرأي في تقرير الإدارة المنشور عن الرقابة الداخلية قبل نشره..
					١٠ - هل توافق على قيام المراجعة الداخلية بدور توكيدي في مجال الحوكمة؟
					١١ - هل توافق على أن يتضمن الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الحوكمة على ما يلي:
					١/١١ - إبداء الرأي في تقرير أداء إدارة الحوكمة.....
					٢/١١ - إبداء الرأي في تقرير مدى الالتزام الحوكمي.....
					٣/١١ - إبداء الرأي في تقرير أداء موقع الشركة فيما يتعلق بالإفصاح.....
					١٢ - هل توافق على قيام المراجعة الداخلية بدور توكيدي في مجال إدارة المخاطر؟
					١٣ - هل توافق على أن يتضمن الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر على ما يلي:
					١/١٣ - إبداء الرأي في تقرير مدى كفاءة إدارة المخاطر.....
					٢/١٣ - إبداء الرأي في تقرير النتائج المالية لإدارة المخاطر.....
					٣/١٣ - إبداء الرأي في إدارة تقرير أداء المخاطر الاستراتيجية.....
					٤/١٣ - إبداء الرأي في مدى وفاء الإدارة بالتزاماتها التعاقدية مع الطرف الثالث مثل النقابات أو العمال.....
					٥/١٣ - إبداء الرأي في برامج المسؤولية الاجتماعية.....
					٦/١٣ - إبداء الرأي في مدى ملاءمة أساليب المحاسبة عن الالتزامات والمتطلبات البيئية والاجتماعية.....
					١٤ - هل توافق على أن قيام المراجعة الداخلية الحديثة بالدور الاستشاري والدور

غير موافق تماماً	غير موافق إلى حد ما	موافق	موافق بدرجة كبيرة	موافق تماماً	البيان
					<p>التوكيدي في مجالات الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر يؤثر إيجاباً على أداء إدارة الشركة لوظائفها المختلفة.....</p> <p>١٥ - الأتي بعض الآليات المقترحة لتدعيم أداء المراجعة الداخلية الحديثة للدور الاستشاري والدور التوكيدي بشأن الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.....</p> <p>والمطلوب: إبداء رأيك في كل منها:</p> <p>١/١٦ - الآليات الأكاديمية وتتضمن:</p> <p>١/١٦ - أن تعيد أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية النظر في مقررات المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.....</p> <p>٢/١٦ - أن يدرس طلبة أقسام المحاسبة الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في مجالات الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر.....</p> <p>٣/١٦ - أن يدرس طالب المحاسبة قبل تخرجه معايير المراجعة الداخلية الدولية.....</p> <p>٤/١٦ - أن يدرس الطالب قبل تخرجه العديد من المجالات العملية في مجال الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية بالشركات والتقارير عن نتائج المراجعة الداخلية.....</p> <p>٥/١٦ - أن تعقد الجامعات المصرية المؤتمرات في مجال المراجعة الداخلية الحديثة وتوجيه البحوث في هذا المجال لحل مشاكل المراجعة الداخلية.....</p> <p>٦/١٦ - آليات أكاديمية أخرى (أذكرها).....</p> <p>٢/١٦ - الآليات المهنية وتتضمن:</p> <p>١/٢/١٦ - إنشاء معهد للمراجعين الداخليين بمصر على غرار تجارب العديد من الدول.....</p> <p>٢/٢/١٦ - أن يتبع هذا المعهد وزارة الاستثمار أو الهيئة العامة للرقابة المالية.....</p> <p>٣/٢/١٦ - أن يركز هذا المعهد على</p>

غير موافق تماماً	غير موافق إلى حد ما	موافق	موافق بدرجة كبيرة	موافق تماماً	البيان
					<p>وسائل تنمية قدرات ومهارات المراجعين الداخليين.....</p> <p>٤/٢/١٦ - أن يمنح هذا المعهد تراخيص مزاولة مهنة المراجعة الداخلية بعد استيفاء شروط مهنية معينة.....</p> <p>٥/٢/١٦ - أن يعد هذا المعهد نشرات دورية لأعضائه من المراجعين الداخليين بشأن مستجدات المراجعة الداخلية.....</p> <p>٦/٢/١٦ - الأشتراك في إعداد بحوث لحل مشاكل المراجعة الداخلية في الشركات المصرية بالتعاون أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية.....</p> <p>٧/٢/١٦ - أن ينظر في حل مشاكل الممارسة المهنية بالتعاون مع إدارة الشركات.....</p> <p>٨/٢/١٦ - التوفيق المستمر لمعايير المراجعة الداخلية الدولية بما يتلائم مع طبيعة بيئة الأعمال المصرية.....</p> <p>٩/٢/١٦ - أن يوفر المعهد إطار للمساءلة والحماية لأعضائه من المراجعين الداخليين المرخص لهم بممارسة مهنة المراجعة الداخلية مع تفعيل المساءلة المهنية.....</p> <p>١٠/٢/١٦ - ضرورة إصدار المعهد دستور لأخلاقيات وسلوكيات المراجع الداخلي بمصر.....</p> <p>١١/٢/١٦ - أليات مهنية أخرى (انكرها).....</p> <p>٣/١٦ - الأليات التشريعية وتتضمن:</p> <p>١/٢/١٦ - إصدار مجلس النواب قانون بإنشاء معهد المراجعين الداخليين المصري.....</p> <p>٢/٣/١٦ - أن ينظم هذا القانون حقوق وواجبات ومسئوليات المراجعين الداخليين ويحقق الاستقلال التنظيمي لهم ويوفر الحماية لهم وينظم مساءلتهم.....</p> <p>٣/٣/١٦ - ضرورة إجراء التعديلات اللازمة في القوانين واللوائح ذات الصلة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب.....</p> <p>٤/٣/١٦ - أليات تشريعية أخرى</p>

غير موافق تماماً	غير موافق إلى حد ما	موافق	موافق بدرجة كبيرة	موافق تماماً	البيان
					(اذكرها)..... ٤/١٦ - الآليات الثقافية والتنظيمية وتتضمن: ١/٤/١٦ - ضرورة وجود ثقافة تنظيمية لسدى إدارة الشركات المقيدة بالبورصة بشأن الوظائف والأدوار الحديثة للمراجعة الداخلية..... ٢/٤/١٦ - توعية أصحاب المصالح وخاصة المساهمين وجهات الرقابة الرسمية خاصة الهيئة العامة للرقابة المالية بالقيمة المضافة التي يمكن تحقيقها من تطوير مهنة المراجعة الداخلية... ٣/٤/١٦ - أن تتبنى مجالس إدارة الشركات المساهمة مبدأ تبعية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة أو للجنة المراجعة..... ٤/٤/١٦ - أن تهتم مجالس إدارة الشركات المساهمة تدريب وتأهيل المراجعين الداخليين على الوظائف والأدوار الحديثة والجديدة للمراجعة الداخلية..... ٥/٤/١٦ - أن تدعم الجمعيات العامة مجالس الإدارة في مجال تطوير المراجعة الداخلية..... ٦/٤/١٦ - قيام الإعلام المتخصص بتوعية الجمهور بصفة عامة بشأن أهمية المراجعة الداخلية الحديثة ودورها..... ٧/٤/١٦ - آليات ثقافية وتنظيمية أخرى..... (اذكرها).....