

## العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الداخلية في ضوء الاصدارات المهنية ذات الصلة : دراسة ميدانية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

أمل عبدالله محمد غريب

### الملخص:

**يهدف البحث إلى تحديد العوامل التي تؤدي إلى زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية واستخلاصها، مما اقترحتة الإصدارات المهنية والدراسات السابقة، واعتمد البحث علي المنهج العلمي المعاصر الذي يجمع بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي للقيام بنوعين من الدراسات هما الدراسة النظرية، والتي تمت من تحليل ما ورد بالفكر المحاسبي عن موضوع الدراسة، والدراسة الميدانية، والتي تمت من خلال قائمة استبيان وتم الاعتماد عليها في الحصول علي البيانات اللازمة لإجرائها.**

**وتوصل البحث إلى أن زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية يتوقف علي توافر ثلاث عوامل هي عوامل متعلقة بالمعلومات المفصح عنها، عوامل متعلقة بخصائص المراجع الداخلي ذاته، عوامل متعلقة بالبيئة التنظيمية للمراجعة الداخلية، واعتمادًا علي النتيجة السابقة أوصي البحث بِحَثِّ الشركات المصرية على التحقق من مدى التزام المراجع الداخلي بمتابعة التطورات المستمرة في معايير المراجعة الداخلية، وبتطبيق ما ورد بها؛ لما لذلك من انعكاسات على تحقيق جودة تقارير المراجعة الداخلية.**

### **Abstract :**

The research aims to define the factors that lead to increasing the quality of internal audit reports and extract them, which was suggested by professional publications and previous studies, and the research relied on the contemporary scientific method that combines the inductive and deductive approach to carry out two types of studies, the theoretical study, which was done from the analysis of what was mentioned in the accounting thought On the subject of the study and the field study, which was done through a questionnaire list and was relied upon to obtain the data necessary to conduct it.

The research found that increasing the quality of internal audit reports depends on the availability of three factors that are factors related to the information disclosed, factors related to the characteristics of the internal auditor himself, factors related to the regulatory environment for internal auditing, and depending on the previous result, the researcher recommended urging Egyptian companies to verify the extent of the auditor's commitment The internal department to follow the continuous developments in the internal auditing standards, and to implement the contents thereof; This has implications for the quality of the internal audit reports

الكلمات الدالة :- جودة تقارير المراجعة الداخلية , البيئة التنظيمية للمراجع الداخلية , خصائص المراجع الداخلي , المعلومات المفصّل عنها  
أولاً: المقدمة وطبيعة المشكلة:

تعتبر مهنة المراجعة الداخلية من المهن المؤثرة في الاقتصاد القومي؛ نظراً لما تقدمه من خدمات هامة للمستثمرين ومتخذي القرارات، وما تحدّثه من دعم للثقة في المعلومات المتدفقة لسوق المال، وزاد من أهميتها ما شهدته بيئة الأعمال الدولية في الآونة الأخيرة للعديد من التغيرات، ومن أهمها العولمة، وانتشار الشركات في ظل اتفاقية التجارة العالمية، وحرية انتقال رؤوس الأموال على المستوى الدولي، وما شهدته البيئة الاقتصادية المصرية أيضاً في العقدين الأخيرين من القرن الماضي من تحولات جذرية وسريعة، من نظام اقتصادي مغلق يخطط ويدار ويراقب مركزياً، إلى نظام اقتصادي حر يعمل وفقاً لاتجاهات السوق، ويخضع لآليات الطلب والعرض وهو الأمر الذي كان له أثر كبير في إحداث تغييرات في بيئة المراجعة؛ رفعت من أهمية مهنة المراجعة<sup>(1)</sup>.

وعلى ضوء هذه المستجدات العالمية والمحلية؛ أصبح للمراجعة الداخلية أهمية ومكانة خاصة؛ دفعت العديد من المنظمات المهنية إلى الاهتمام بإصدار العديد من المعايير والنشرات ذات العلاقة بها، كما دفعت الأكاديميين إلى الاهتمام بدراسة العوامل التي تؤثر عليها؛ نظراً لأنها تعد محوراً مهماً ورئيسياً في تحديد مصداقية وموثوقية التقارير المالية، والمعلومات المحاسبية المنشورة للأطراف ذات العلاقة، ومؤشر لهذه الأطراف لتوجيه استثماراتها، وتحديد العوائد المتوقعة منها والمخاطر والتكاليف المرتبطة بها، فضلاً عن دورها في تضيق فجوة التوقعات.

ورغم الاهتمام البالغ بالدور المعاصر للمراجعة الداخلية وتعدد الإصدارات المهنية التي من شأنها تحقيق وتحسين جودتها إلا أن الدلائل تشير إلى أن تقارير المراجعة الداخلية تعاني من أزمة فقدان المصداقية والثقة، بعد السلسلة المتعددة من الأزمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات والبنوك العالمية في العالم،

العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الداخلية هي ضوء الإصدارات المهنية ذات الصلة : ...

أمل محمد الله محمد خريج

وما صاحبها من انهيارات مالية تسببت في تعرض مهنة المراجعة الداخلية للعديد من الانتقادات العنيفة .

ونتيجة لهذه الظروف التي ترتب عليها تزايد الضغوط من قبل مستخدمي القوائم المالية باتت الأنظار تنجّه بقوة نحو تحديد العوامل التي تؤدي إلي زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية، خاصة بعد ما تطورت المراجعة الداخلية تطوراً مذهلاً على الصعيد المهني أدي إلي تزايد أهميتها واتساع أهدافها والأنشطة التي تقوم بها ، وبعدها أتاحت معايير المراجعة الدولية والمحلية إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على نتائج المراجعة الداخلية

وبناءً على ما سبق يمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل الرئيسي المتمثل في: ما العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية ذات الصلة ؟

#### ثانياً: هدف البحث

في ضوء مشكلة البحث يتمثل الهدف الأساسي له في تحديد العوامل التي تؤدي إلي زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية واستخلاصها، مما اقترحتة الإصدارات المهنية والدراسات السابقة.

#### ثالثاً : أهمية البحث :

تتشعب أهمية البحث بين المجالين الأكاديمي والتطبيقي كما يلي:

١ - الأهمية الأكاديمية (العلمية):

يكتسب هذا البحث أهميته العلمية من أنه يعد من الموضوعات الهامة التي تشغل الفكر المحاسبي منذ زمن بعيد وحتى الآن، بالإضافة إلى أنه - في حدود علم الباحثة - يوجد قلة في عدد الدراسات التي أولت اهتماماً بتوضيح العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الداخلية والتي يؤدي توافرها إلي زيادة هذه الجودة .

## ٢- الأهمية التطبيقية (العملية):

يكتسب هذا البحث أهميته العملية في محاولة الحد من الانتقادات التي تتعرض لها مهنة المراجعة الداخلية في بيئة الممارسة المهنية بسبب الانخفاض في جودة تقارير المراجعة الداخلية. رابعاً: فروض البحث :

انطلاقاً من مشكلة البحث وأهدافها وأهميتها، أمكن للباحثة اشتقاق واختبار الفروض التالية:

الفرض الأول :-يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالمعلومات المفصح عنها إلى زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية

الفرض الثاني : -يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالمراجع الداخلي ذاته إلى زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية

الفرض الثالث :- يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية إلى زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية

### رابعاً: منهج البحث

يعتمد البحث على استخدام المنهج العلمي المعاصر الذي يجمع بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي للقيام بنوعين من الدراسات هما: **الدراسة النظرية:** تمت من خلال دراسة وتحليل ما ورد بالفكر الأكاديمي للمراجعة موضوع البحث , **الدراسة الميدانية:** بعد ما عرضت الباحثة الجهود البحثية ذات العلاقة، وبناء الإطار النظري للبحث قامت بإعداد قائمة استبيان تخدم أهداف البحث ، وتم توزيع هذه القائمة على عينة من الأطراف ذوي العلاقة بموضوع البحث .

### خامساً: تقسيمات البحث:

القسم الأول :-الإطار النظري للبحث

القسم الثاني :-الدراسة الميدانية .

القسم الثالث :-النتائج والتوصيات .

## القسم الأول :- الإطار النظري للبحث

١-العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الداخلية في إطار الإصدارات المهنية ذات الصلة

### أ- مفهوم جودة تقارير المراجعة الداخلية:

في ضوء أدبيات الفكر المحاسبي التي تناولت مفهوم جودة تقارير المراجعة الداخلية؛ يلاحظ عدم الاتفاق بين الباحثين حول تعريف وحيد وشامل لها، حيث تنوعت وتباينت وجهات النظر حول هذا الشأن، ويمكن للباحثة تبويبها في عدة اتجاهات أهمها ما يلي:

### - الاتجاه الأول: تبني مفهوم جودة المعلومات المفصح عنها:

يرى أنصار هذا الاتجاه أن جودة تقارير المراجعة الداخلية تتمثل في مصداقية المعلومات التي يتضمنها التقرير، ومدى تحقيق هذه المعلومات المنافع لمستخدميها؛ بحيث يتوفر في هذه المعلومات عناصر الملائمة، والوقتية، والإفصاح الكافي والأمثل، والأهمية النسبية، وقابلية المعلومات للمقارنة، وحيادية المعلومات، وأمانتها، وإمكانية الاعتماد عليها.<sup>(٢)</sup>

ويؤكد على ما سبق الاهتمام الملحوظ من جانب الـ(IIA) بتحديد مجموعة من الصفات والخصائص الواجب توافرها في المعلومات الناتجة عن أعمال المراجعة الداخلية في المعايير الصادرة عنه في أكثر من موضع، فعلى سبيل المثال نصَّ المعيار رقم (٢٤٢٠-جودة التبليغات) على وجوب أن تكون التبليغات دقيقة، موضوعية، واضحة، موجزة، بناءة، كاملة، وأن تصدر في الوقت المناسب<sup>(٣)</sup>، ونصَّ المعيار رقم (٢٣١٠- تحديد المعلومات) على أنه يجب على المراجعين الداخليين تحديد معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتحقيق أهداف مهمة المراجعة<sup>(٤)</sup>.

### - الاتجاه الثاني: تبني مفهوم جودة المراجعة الداخلية كنظام للمعلومات

يري أنصار هذا الاتجاه أن تحقيق جودة تقرير المراجعة الداخلية يعتمد على عنصرين أولهما: جودة مدخلات المراجعة الداخلية، وثانيهما: جودة عمليات المراجعة

الداخلية باعتبار أن وظيفة المراجعة الداخلية نظام معلومات يعمل في ظل بيئة معينة<sup>(٥)</sup>، ووفقاً لهذا الاتجاه عرّف (محمد، ٢٠١٦)<sup>(١)</sup> جودة تقارير المراجعة الداخلية على أنها دالة في مجموعة من الخصائص يجب أن تتوافر في مدخلات وعمليات المراجعة الداخلية، وبدون توافر هذه الشروط لن تتحقق الجودة المنشودة لتقارير المراجعة الداخلية.

#### ب- العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الداخلية:

أشارت العديد من الدراسات إلى أن هناك العديد من العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الداخلية إلا أنها لم تتفق حول هذا الشأن؛ حيث إن فريقاً من الباحثين وجه الأنظار إلى المعلومات المفصّل عنها في التقرير، وهناك من اهتم بخصائص المراجع الداخلي، وهناك فريق آخر اهتم بالبيئة التنظيمية للمراجعة الداخلية، وبناءً عليه يمكن للباحثة تقسيم هذه المحددات إلى ثلاث مجموعات وذلك على النحو التالي:

#### • عوامل تتعلق بالمعلومات المفصّل عنها:

##### - التكلفة والعائد:

كما أن للمعلومات المحاسبية فوائد؛ تنعكس آثارها على مستخدمي القوائم المالية؛ فإن لها تكلفة في إعدادها والإفصاح عنها واستخدامها، ولا بد من الموازنة بين تكاليف تقديم المعلومات، والمنافع التي يمكن الحصول عليها من استخدامها<sup>(٧)</sup>؛ نظراً لأن التكلفة والعائد أصبحا يمثلان شرطاً يقضي بعدم تحمل المنشأة تكلفة إنتاج معلومة، أو الإفصاح عنها، إذا كان العائد منها لا يبرر تحمل عبء إنتاجها، والإفصاح عنها، كما يقضي بدراسة طبيعة المعلومات المفصّل عنها والتحقق منها.<sup>(٨)</sup>

##### - التوازن:

يعني التوازن أن تعكس المعلومات كافة النتائج والموضوعات السلبية والإيجابية، ولأهمية هذا المحدد فقد أشار (Morller 2015)<sup>(٩)</sup> إلى أنه يمكن تحقيق التوازن في تقرير المراجعة الداخلية من خلال الأساليب الآتية:

#### ١- إعداد تقارير المراجعة الانتقادية .

#### ٢- الإفصاح عن إنجازات الخاضعين للمراجعة .

### ٣- الإفصاح عن التصرفات المخططة.

#### ٤- اعتبار استجابات الخاضعين للمراجعة جزءاً من تقرير المراجعة الداخلية:

#### • عوامل تتعلق بالمراجع الداخلي ذاته:

هي تلك العوامل المتعلقة بالخصائص الواجب توافرها في المراجع الداخلي القائم بإعداد تقارير المراجعة الداخلية، والتي تعزز من ثقة المستخدم في الاعتماد على تقريره وهي تتمثل في:

#### - الاستقلالية:

يعتبر استقلال المراجع الداخلي أحد الأركان الأساسية للمراجعة الداخلية، كما أصبح مطلباً جوهرياً لكافة الأطراف التي لها علاقة بنتائج عملية المراجعة الداخلية؛ كونه يمثل أحد المعايير التي تحكم عمل المراجع الداخلي، وعنصرًا مهمًا من عناصر الثقة في تقارير المراجعة الداخلية.

ونظر لأهمية عامل استقلالية المراجع الداخلي، وتأثيره على جودة تقارير المراجعة الداخلية؛ فقد نال اهتمامًا واسعًا من قِبَل العديد من الباحثين في مجموعة من الدراسات التي أكدت على وجود علاقة بينهم، فمثلاً توصلت دراسة (Pasaribu., et al, (2015)<sup>(١٠)</sup> إلى أن استقلالية المراجع الداخلي تعد من أهم العوامل المؤثرة على جودة نتائج تقارير المراجعة الداخلية، كما توصلت دراسة (عيادة, ٢٠١٩)<sup>(١١)</sup> إلى أن استقلالية المراجع الداخلي لها أهمية جوهريّة بالنسبة لتقارير المراجعة الداخلية؛ حيث قد تفقد تلك التقارير قيمتها، ولا يثق فيها المستثمرون والمقرضون، إذا لم تتوافر استقلالية المراجع الداخلي جوهرياً وظاهرياً، وشاركها الرأي دراسة (Gupta, (2017)<sup>(١١)</sup> حيث توصلت إلي استقلالية المراجع الداخلي تعد أحد محددات مصداقية تقارير المراجعة الداخلية.

#### - الموضوعية:

تتبع أهمية موضوعية المراجع الداخلي من أن مدى الثقة، والاعتماد على رأي المراجع الداخلي؛ يتحدد بمدى حياد وعدم تحيز المراجع الداخلي في إبداء ذلك الرأي؛



وخاصة أن الأطراف ذوي المصالح، ومستخدمي القوائم المالية، غالباً ما تكون مصالحهم متعارضة.

هذا وقد أكدت العديد من الكتابات في أدبيات المراجعة على أن هناك العديد من المخاطر التي تؤثر على موضوعية المراجع الداخلي وعلى طريقة تفكيره؛ فقد تؤدي إلى التحيز في اختيار العينات، أو قد تؤثر على الأحكام، وتفسير النتائج التي يصل إليها المراجع الداخلي خلال عمله، والذي بدوره سينعكس على فعالية وجودة نتائج المراجعة الداخلية، ومن أهم هذه المخاطر ما يلي: (١٢)

#### ١- العلاقات والمصالح الشخصية

#### ٢- الضغوط الاجتماعية

#### ٣- الثقة والألفة

#### ٤- المنافع الوظيفية:

ولتجنب هذه المخاطر أو التقليل من آثارها؛ حددت معايير المراجعة الداخلية الحد الأدنى للتعامل مع الحالات التي تتأثر فيها موضوعية المراجع الداخلي؛ حيث أشار معيار المراجعة الداخلية رقم (١١٣٠- معوقات الاستقلالية أو الموضوعية) إلى أنه عندما يكون هناك ما يعيق الموضوعية؛ يجب الإفصاح عن تفاصيل التأثير إلى الأطراف المعنية، على أن يراعى في طبيعة وطريقة الإفصاح درجة التأثير على الاستقلالية والموضوعية (١٣).

#### - الكفاءة المهنية:

تعد الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي أحد المعايير المهنية التي توفر الثقة في النتائج المستخلصة من تنفيذ أعمال التحليل، والتقييم للبيانات والمعلومات في نطاق الأعمال المنفذة، والتوصيات الواردة بتقارير المراجعة الداخلية.

وتأكيداً على أهمية الكفاءة المهنية أصدر الـ (IIA) عدة معايير تهتم بضرورة تمتع المراجع الداخلي بالكفاءة المهنية، ومن أهمها معيار المراجعة الداخلية رقم (١٢١٠- المهارة) الذي نصَّ على أنه يجب على المراجعين الداخليين امتلاك المعرفة، والمهارات، والكفاءة اللازمة لأداء أنشطة المراجعة الداخلية المسؤولين

عنها<sup>(١٤)</sup>، والمعيار رقم (١٢٣٠ - التطوير المهني المستمر) والذي نصَّ على أنه يجب على المراجعين الداخليين تحسين معرفتهم، ومهاراتهم، والكفاءات الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر.<sup>(١٥)</sup>

### • عوامل تتعلق بالبيئة التنظيمية للمراجعة الداخلية:

هي تلك العوامل التي ترتبط بقسم المراجعة الداخلية وبمهامه وتتمثل في:  
- الدعم الإداري للمراجعة الداخلية:

يمثل الدعم الإداري لوظيفة المراجعة الداخلية عاملاً هاماً ومؤثراً في فعالية أداء مهامها، حيث يعرف بأنه المشاركة والالتزام بالنجاح في العمل من خلال إعطاء الاهتمام الكافي وتخصيص الدعم اللازم.<sup>(١٦)</sup>

ونظراً لأهمية الدعم الإداري للمراجعة الداخلية فقد اهتمت دراسة ( Poltak, ) 2019<sup>(١٧)</sup> بالكشف عن طبيعة العلاقة بينه وبين تقارير المراجعة الداخلية، وتوصلت إلى أن دعم الإدارة للمراجعة الداخلية يأتي من خلال عدة جوانب أهمها الالتزام بتنفيذ توصيات ومقترحات تقارير المراجعة الداخلية، وليس فقط بإمدادها بالموارد البشرية، والمادية والتكنولوجية، وأكدت على أن هذا الدعم يعد عاملاً حاسماً في تنفيذ هذه التوصيات والمقترحات.

وفي صدد أن الدعم الإداري للمراجعة الداخلية يعد من أهم المحددات التي تؤثر على تنفيذ توصيات ومقترحات تقارير المراجعة الداخلية؛ فقد ألقى معيار المراجعة الداخلية رقم (٢٥٠٠ - مراقبة سير العمل)<sup>(١٨)</sup>، ومعيار المراجعة الداخلية رقم (- SIA390 المراقبة والإبلاغ عن قضايا المراجعة المسبقة)<sup>(١٩)</sup> على المراجع الداخلي مسؤولية وضع إجراءات المتابعة لرصد وضمان أن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تنفيذها بشكل فعال، أو أن الإدارة العليا قد قبلت مخاطر عدم اتخاذ أي إجراء، وفي حالة إذا ماقررت إدارة المنشأة تحمل مخاطر عدم تصحيح الحالة التي تم التقرير عنها بسبب التكلفة، أو بأي سبب آخر رغم أنها تمثل مخاطر غير مقبولة للمنشأة؛ فقد أشار معيار المراجعة الداخلية رقم (٢٦٠٠ - التبليغ عن قبول المخاطر) إلى أنه يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تبليغ المسألة إلى مجلس الإدارة<sup>(٢٠)</sup>.

### - الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية:

تُعرف معايير المراجعة الداخلية بأنها "إعلان رسمي عن هيئة معايير المراجعة الداخلية يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة المراجعة الداخلية وتقويم أدائه"<sup>(٢١)</sup>.

وتتبع أهميتها من أنها تشكل أدلة إرشادية تساعد في ضمان تنفيذ نشاط المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية، كما تخدم مجموعة من الأغراض أهمها<sup>(٢٢)</sup>:

- ١- تحديد المبادئ الأساسية لممارسة المراجعة الداخلية ووضع أساس سليم لقياس وتقويم عمليات المراجعة الداخلية.
- ٢- توفير إطار لتنفيذ وتعزيز مجموعة واسعة من أنشطة المراجعة الداخلية ذات القيمة المضافة.

وفي ضوء هذه الأهمية اتجهت العديد من دراسات الأدب المحاسبي في مجال المراجعة إلى دراسة العلاقة بين الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية وجودة تقارير المراجعة الداخلية، مثل (إبراهيم، ٢٠١٦)<sup>(٢٣)</sup> والتي توصلت إلى أن الالتزام بتطبيق المعايير المهنية للمراجعة الداخلية يعد من أهم العوامل التي تتعلق بالسياسات العلمية لمهنة المراجعة التي تؤثر على جودة تقارير المراجعة الداخلية، دراسة ( AI )  
kasasbeh, 2016<sup>(٢٤)</sup> والتي أشادت بأهمية التأكد من التزام المراجع الداخلي بمعايير المراجعة الداخلية عند إعداد تقارير المراجعة الداخلية.

### - استخدام تكنولوجيا المعلومات في أعمال المراجعة الداخلية :

تعد تكنولوجيا المعلومات مطلباً أساسياً، ومقوماً جوهرياً من مقومات بيئة الأعمال الحديثة التي أثرت على طرق وأساليب، وإجراءات ومعايير المراجعة الداخلية بالتطور السريع والمتلاحق.<sup>(٢٥)</sup>

ونتيجة لذلك نادت العديد من المنظمات المهنية بضرورة أخذ المراجع الداخلي استخدام التكنولوجيا وأدوات تحليل البيانات في الاعتبار؛ حتى تساعده في أداء مهامه بشكل يسهم في زيادة فعالية وكفاءة عملية المراجعة الداخلية، وزيادة الثقة في الاعتماد

على تقارير المراجعة الداخلية, حيث طالب الـ(IIA) في معيار المراجعة الداخلية رقم (١٢١٠. ت٣- المهارة)<sup>(٢٦)</sup> بأنه يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات، والضوابط الرقابية المتعلقة بالمراجعة، وكذلك تكون لديهم معرفة بتقنيات المراجعة الداخلية المعتمدة على التكنولوجيا المتوفرة من أجل إنجاز أعمالهم.

وفيما يتعلق بالاهتمام البحثي بدراسة أهمية تكنولوجيا المعلومات، ومدى تأثيرها على جودة تقارير المراجعة الداخلية, فقد توصلت دراسة (الشنيقي, ٢٠١٢)<sup>(٢٧)</sup> إلى أن الاستعانة بتكنولوجيا المعلومات في مجال المراجعة الداخلية؛ يلعب دوراً هاماً وحيوياً في تحسين جودة أعمال المراجعة الداخلية، وبالتالي تحسين جودة تقارير المراجعة الداخلية، وترشيد عملية صنع القرارات التي تؤخذ في ضوء هذه التقارير، كما أكدت دراسة (Rodgers & Fayi, 2019)<sup>(٢٨)</sup> على وجود علاقة إيجابية مباشرة بين استخدام أدوات وتقنيات التكنولوجيا، وقرار الإبلاغ عن نتائج المراجعة الداخلية.

#### - توثيق المراجعة الداخلية:

يقصد بتوثيق المراجعة الداخلية "تسجيل إجراءات المراجعة المنفذة، وأدلة المراجعة ذات الصلة، والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع الداخلي"<sup>(٢٩)</sup>. ونظراً لأن توثيق المراجعة الداخلية يعد من الأمور الهامة التي تدعم نتائج أعمال المراجع الداخلي؛ فقد قامت بعض الهيئات المهنية بإصدار مجموعة من المعايير، والإرشادات المهنية التي تحدد مسؤولية المراجع الداخلي عن توثيق المراجعة الداخلية، ومن أهمها معيار المراجعة الداخلية رقم (SIA 330- توثيق المراجعة الداخلية) الصادر عن الـ(CICAI)؛ حيث طالب هذا المعيار بضرورة قيام المراجع الداخلي بإعداد وحفظ وثائق المراجعة الداخلية التي تتضمن تسجيلاً لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الداخلية المنفذة، ونتائج إجراءات المراجعة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها<sup>(٣٠)</sup>.

## - جمع أدلة المراجعة الداخلية:

وتُعرف أدلة المراجعة الداخلية كما ورد في معيار المراجعة الداخلية رقم (SIA320- أدلة المراجعة الداخلية ) بأنها "جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع الداخلي للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه، سواء التي تم تحصيلها من الدفاتر والسجلات المحاسبية، أو من أداء مختلف أنشطة المراجعة الداخلية واجراءات الاختبار. (٣١)

ونظرًا لأهمية أدلة الإثبات، وعلاقتها بجودة تقارير المراجعة الداخلية؛ فقد أكدت العديد من الإصدارات المهنية الصادرة من قبل المنظمات والهيئات المسؤولة عن مهنة المراجعة الداخلية في الدول المختلفة على ضرورة حصول المراجع الداخلي على قدرٍ كافٍ وملائمٍ من أدلة المراجعة؛ وذلك لتمكنه من استخلاص استنتاجات معقولة يبني على أساسها رأيه أو نتائجه. (٣٢)

ومن منطلق ما سبق كثفت العديد من الدراسات الأكاديمية في الفكر المحاسبي جهودها لتوفير المزيد من المعلومات حول الدور المحتمل لأدلة الإثبات في تحقيق جودة تقارير المراجعة، حيث توصلت دراسة (Zakari, 2013) (٣٣) إلى أن جودة رأي المراجع، أو جودة التقرير يتأثر بحسب نوع أدلة الإثبات، وفي دراسة أخرى توصل (Zakari & Ahmad, 2014) (٣٤) إلى أن رأي المراجع يكون معززًا عندما يتم الحصول على أدلة الإثبات من مصادر مستقلة ومختلفة، وأن الأدلة تزداد إقناعا عندما تُقدّم من مصدر مستقل، وليس من قبل موظفي المنشأة الخاضعة للمراجعة، كما أن الأدلة تكون ضعيفة، وغير مقنعة إذا تم الحصول عليها من مصادر غير معروفة، وبينت الدراسة أن أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة محل المراجعة تكون موثوقة؛ عندما يكون نظام الرقابة الداخلية، والضوابط الداخلية التي تفرضها فعالة.

## القسم الثاني: الدراسة الميدانية

### ١- تحديد حجم العينة

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية، وقد بلغ عدد هذه الشركات (١٧٤) شركة حتى عام ٢٠٢٠ موزعة على (١٨) قطاعاً، وذلك وفقاً لموقع البورصة المصرية<sup>(١)</sup>، واعتمدت الباحثة في توزيع القوائم على أسلوب العينة العشوائية الطبقية وذلك لسببين: (الإمام: ٢٠١٩، ص.١١٤).

أ. وجود مجتمع غير متجانس من مفردات عينة الدراسة.

ب. وجود إطار بالشركات الموزع عليها القوائم.

ومن خلال استخدام برنامج Sample Size Calculator بالإضافة إلى الاعتماد على قانون تحديد حجم العينة لـ "ستيفن ثامبسون"، وذلك على الصورة الإحصائية التالية:

$$n = \left[ \frac{N \times p(1-p)}{\left[ N-1 \times (d^2 \div z^2) \right] + p(1-p)} \right]$$

حيث إن:

N هي حجم المجتمع، Z هي الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة ٩٥% وتساوي ١.٩٦.

d نسبة الخطأ وتساوي ٥%، P هي نسبة توافر الخاصية والمحايدة وتساوي ٥٠.٠. وبتطبيق القانون السابق يتضح أن حجم العينة لعدد الشركات يكون (١٢٠) مفردة، وفي ضوء ذلك قامت الباحثة بتوزيع العينة على عدد الشركات وفقاً لكل قطاع، بالإضافة إلى تحديد حجم العينة الأصلي والنهائي، وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الداخلية هي ضوء الاصدارات المهنية ذات الصلة : ...

أمل محمد الله محمد خريج

### جدول (١)

استجابة عينة الدراسة للاستبيان علي مستوي فئات الدراسة

م	عينة الدراسة	القوائم		القوائم الصحيحة		القوائم المستبعدة	
		الموزعة	العدد	%	العدد	%	العدد
١	مراجع داخلي	٦٥	٥٨	%٨٩	٧	%٦	
٢	مراجع خارجي	٤٠	٣٥	%٨٨	٥	%٤	
٣	عضو مجلس إدارة	١٥	١٢	%٨٠	٣	%٢	
الإجمالي		١٢٠	١٠٥	%٨٧.٥	١٥	%١٢.٥	

### ٢-- اختبارات الفروض

أ- اختبار الفرض الأول: ينص على: يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالمعلومات المفصح عنها إلى زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية. وباستخدام تحليل الانحدار، نحصل على النتائج التالية:

### جدول (٢)

نتائج اختبار الفرض الأول

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	المعنوية	معامل الارتباط	معامل التفسير
الانحدار	١٢,٦١٥	١	١٢,٦١٥	١٤,٣٢٥	٠,٠٠٠	٠,٣٤٩	٠,١٢٢
البواقي	٩٠,٧٠٦	١٠٣	٠,٨٨١				
الإجمالي	١٠٣,٣٢٢	١٠٤					

توصلت النتائج الإحصائية إلى وجود معنوية للنموذج العام للفرض الأول، وذلك عند مستوى معنوية ٥%، حيث كانت قيمة (ف = ١٤.٣٢٥) وهي معنوية بقيمة

العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الداخلية هي ضوء الاصدارات المعنوية ذات الصلة : ...

أمل محمد الله محمد خريج

(٠.٠٠٠) بمعنى أنها أقل من مستوى المعنوية، وكانت صفرية مما يعني أنها حققت أعلى قيمة للمعنوية، وذلك يدل على وجود تأثير للعوامل المتعلقة بالمعلومات المفصح عنها، حيث كان هناك علاقة بينها وبين المتغير التابع المتمثل في زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية بنسبة ٣٤.٩% أي حوالي ٣٥% مما يعني أن هذه العلاقة المعنوية انعكست على وجود تأثير معنوي ومباشر بين المتغيرين، فاستطاع المتغير المستقل أن يفسر التغير الذي يحدث في المتغير التابع بنسبة قدرها ١٢.٢% والنسبة المتبقية ترجع لعوامل لم تدخل في النموذج، وبالتالي فإنه يمكن القول برفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه يؤدي توافر العوامل المتعلقة بجودة المعلومات المفصح عنها إلى زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية.

ب- اختبار الفرض الثاني: ينص على: يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالمراجع الداخلي ذاته إلى زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية.

وباستخدام تحليل الانحدار، نحصل على النتائج التالية:

جدول (٣)

نتائج اختبار الفرض الثاني

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	المعنوية	معامل الارتباط	معامل التفسير
الانحدار	١٣,٢٠١	١	١٣,٢٠١	١٥,٠٧٨	٠,٠٠٠	٠,٣٥٧	٠,١٢٨
اليواقي	٩٠,١٢١	١٠٣	٠,٨٧٥				
الإجمالي	١٠٣,٣٢٢	١٠٤					

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

في ضوء النتائج السابقة، يتضح أن النموذج المستخدم لاختبار تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع الداخلي ذاته على زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية كان معنويًا عند مستوى معنوية ٥%، حيث كانت قيمة ف = ١٥.٠٧٨ بالإضافة إلى أن درجات الحرية كانت ١٠٤ وهي عدد البيانات المستخدمة للعينة الإجمالية مطروح منه ١، كما أن معامل الارتباط بلغت قيمته (ر = ٠.٣٥٧) وهذا يعني وجود علاقة معنوية وطردية بين المتغيرين الخاضعين للاختبار المتمثلين في: تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع



العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الداخلية هي ضوء الاصدارات المعنوية ذات الصلة : ...

أمل محمد الله محمد خريج

الداخلي ذاته وزيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية بنسبة قدرها ٣٦%، كما أن المتغير المستقل يستطيع أن يفسر أي تغيرات تحدث في المتغير التابع بنسبة ١٢.٨% أي ١٣% والباقي يرجع لعوامل لم تدخل في النموذج، ونظرا لأن قيمة المعنوية للنموذج كانت أقل من المستوى المعنوي المستخدم للاختبار فإنه يمكن الحكم على وجود تأثير معنوي وطردني بين المتغيرين.

**وتأسيسا على ما سبق،** يمكن رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على: يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالمراجع الداخلي ذاته إلى زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية.

**ج- اختبار الفرض الثالث: ينص على:** يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية للمراجعة الداخلية إلى زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية.  
من خلال استخدام تحليل الانحدار لاختبار التأثيرات المباشرة بين المتغيرات الخاضعة للاختبار، يتضح ما يلي:

#### جدول (٤)

#### نتائج اختبار الفرض الثالث

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	المعنوية	معامل الارتباط	معامل التفسير
الانحدار	١٨,٧٣١	١	١٨,٧٣١	٢٢,٨٠٧	٠,٠٠٠	٠,٤٢٦	٠,١٨١
اليواقي	٨٤,٥٩١	١٠٣	٠,٨٢١				
الإجمالي	١٠٣,٣٢٢	١٠٤					

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

في ضوء استخدام تحليل الانحدار لاختبار التأثيرات المباشرة بين المتغير المستقل والتابع، فإنه يتضح وجود معنوية للنموذج المستخدم عند مستوى معنوية ٥% وذلك بقيمة ف = ٢٢.٨٠٧ بدرجات حرية ١٠٤، كما أن معامل الارتباط بين العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية للمراجعة الداخلية وزيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية كانت قيمته (ر = ٠.٤٢٦) مما يعني أن العلاقة بين المتغيرين بنسبة ٤٢.٦%، بينما بلغ معامل التفسير (ر<sup>٢</sup> = ٠.١٨١) مما يعني أن العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية

للمراجعة الداخلية يمكنها أن تفسر التغير الذي يحدث في زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية بنسبة ١٨% والباقي يرجع لعوامل لم تدخل في النموذج، كما أن قيمة المعنوية للنموذج كانت أقل من ٥% مما يعني قبول الفرض البديل الذي ينص على أنه يؤدي توافر العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية للمراجعة الداخلية إلى زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية.

### القسم الثالث : النتائج والتوصيات

#### أولاً: النتائج:

إن توافر العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الداخلية المتمثلة (العوامل المتعلقة بالمعلومات المفصح عنها، العوامل المتعلقة بالمراجع الداخلي ذاته، العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية للمراجعة الداخلية) مجتمعة يعطي دليلاً على أن تقارير المراجعة الداخلية قادرة على الوفاء بالمتطلبات الحالية والمستقبلية للأطراف المستفيدة من المراجعة الداخلية، ويؤدي إلى زيادة جودتها .

#### - ثانياً: التوصيات:

في ضوء أهداف الدراسة ومشكلتها وما انتهت إليه من نتائج في شقها النظري والعملية، توصي الباحثة :-  
- ضرورة حث الشركات المصرية على التحقق من مدى التزام المراجع الداخلي بمتابعة التطورات المستمرة في معايير المراجعة الداخلية وتطبيق ما ورد بها لما لذلك من انعكاسات على تحقيق جودة تقارير المراجعة الداخلية.  
- العمل على تحديث المناهج في الجامعات والمعاهد المصرية لتشمل على كل ما يخص المراجعة الداخلية ومعاييرها، وخاصة المعايير المتعلقة بتقارير المراجعة الداخلية وكيفية تطبيقها ومدى أهميتها وتأثيرها على جودة تقارير المراجعة الداخلية.

## المراجع :

- (1) أحمد, رحاب حمدي, (٢٠١٦), "العلاقة بين تطبيق مستوى حوكمة الشركات وتقدير خطر (1) الرقابة: دراسة تجريبية", مجلة البحوث التجارية, كلية التجارة, جامعة الزقايق, المجلد (٣٨), العدد (٢), ص (١٣٥).
- (2) إبراهيم, فاطمة أحمد, (٢٠١٦), "العوامل المؤثرة علي جودة تقارير التدقيق الداخلي في (2) الوزارات والمؤسسات الفلسطينية العامة في قطاع غزة", رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة, منشورة, كلية التجارة, الجامعة الإسلامية, فلسطين, ص (٢٧).
- (3) Institute of Internal Auditors (IIA), (2017), " International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing" **N0:2420 – Quality of Communications**".p, (18), Available at: <https://na.theiia.org>
- (4) Institute of Internal Auditors (IIA), (2017), " International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing" **N0:2310- Identifying Information**" p.(16), Available at: <https://na.theiia.org>
- (5) يرجع إلى:
  - محمد, ربيعة رمضان, (٢٠١٦) "الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الداخلية". مجلة الفكر المحاسبي, كلية التجارة, جامعة عين شمس, المجلد (٢٠), العدد(٣), ص(٨٧٢).
  - Saleem, K. S. A., Zraqat, O. M., & Okour, S. M.(2019) "The Effect of Internal Audit Quality (IAQ) on Enterprise Risk Management (ERM) in Accordance to( COSO) Framework", **European Journal of Scientific Research**, Vol.( 152 )No.( 2), P.(179).
- (6) محمد, ربيعه رمضان, (٢٠١٦), "الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الداخلية "مرجع سبق ذكره, (6) ص (٨٧٢).
- (7) Li, M., Ning, X., Li, M., & Xu, Y. (2017). "An approach to the evaluation of the quality of accounting information based on relative entropy in fuzzy linguistic environmen". **Entrop journal**, vol. (19), issue(4), p(8).
- (8) أبو الغنيط, محمود جلال, (٢٠١٧) "الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال ( المصرية - دراسة تحليلية اختبارية", رسالة ماجستير منشورة, كلية التجارة, جامعة سوهاج, ص(٧٢).

- (9)Moeller, R. R. (2015)., **Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge**, John Wiley & Sons. pp.(423-224).
- (10)Pasaribu, S. H., Morasa, J., & Tangkuman, S. (2015)." The Effect of Professional Skills, Independence and Length of Work on the Results of Internal Auditor Examination at the Regency / City Inspectorate in North Sulawesi Province. " **Journal Of Accounting and Auditing Research**, vol. (6). No(1), p(10).
- (<sup>١٠</sup>) عيادة. محمود فتحي, (٢٠١٩), "أثر استقلال المراجع الداخلي علي زيادة قيمة أسهم الشركات المصرية المقيدة في البورصة" **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبنائية**, كلية التجارة بالإسماعيلية, جامعة قناة السويس, المجلد (١٠), العدد (٣), ص(١٠٨).
- (11)Gupta, P.(2017), "Perception of Internal Auditor Independence and the Effect on the Perceived Reliability of Internal Audit Reports in India", **IOSR Journal of Business and Management**, Vol. (19, ) No.(6), p(104).
- (12)Al-Shouha., S(2016)" Risks Affecting the Objectivity of Internal Auditors" **Internal auditor Middle East Magzaine**, P.P(28-29), Available at: <http://www.internalauditor.me>
- (13)Institute of Internal Auditors (IIA)(2017), " International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing"**N0:1130- Impairment to Independence or Objectivity**" P.(5), Available at: <https://na.theiia.org>.
- (14) Institute of Internal Auditors (IIA)(2017), " International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing"**N0: "1210 – Proficiency"** p.(6), Available at: <https://na.theiia.org>
- (15)Institute of Internal Auditors (IIA)(2017), " International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing"**N0: "1230 -Continuing Professional Development"**،p.(7), Available at: <https://na.theiia.org>
- (16) Kurniawati, F., & Karunia, A. P. (2018)". Determinant Independence and Objectivity of Internal Auditors in Indonesian Government Organizations". **KnE Social Sciences**, vol. (3) NO.(8).p.(419).

(17) poltak, h. (2019). "The Determinants of the Effectiveness of Internal Audits with Management Support as the Moderating"**International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding (IJMMU)**, Vol.( 6), No. (1), p.(36)

(18) Institute of Internal Auditors (IIA)(2017), " **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**"N0: "2500 – Monitoring Progress"p.(20), Available at: <https://na.theiia.org>

(19)The council of the Institute of Chartered Accountants of India (ICAI), (2018), Standard on Internal Audit NO.390. (SIA 390)" **Monitoring & Reporting of Prior Audit Issues** " Available at: <http://www.icai.org>

(20) Institute of Internal Auditors (IIA)(2017), " **International Standards for the Professional Practice Internal Auditing**"N0: " 2600 – Communicating the Acceptance of Risks"p, (20), Available at: <https://na.theiia.org>

يوسف، كمال أحمد، الهادي آدم محمد إبراهيم، واميمة آدم محمد، (٢٠١٤) "أثر العوامل الهيكلية (21) والمهنية للمراجعة الداخليه على فعالية أداء المراجع الداخلي بالمنشآت الخاصة في السودان: دراسة ميدانية." **مجلة البحوث المالية والتجارية**, كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد(٣)، ص (١٤٦).

شردية، على إبراهيم، (٢٠١٨) "دراسة وتحليل معايير المراجعة الدولية وانعكاساتها على (22) تطوير إدارة مخاطر المنشآت." **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**, كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد(٩)، العدد(١)، ص (٢١٣).

إبراهيم، فاطمة أحمد، (٢٠١٦)، "مرجع سبق ذكره، ص (٣٠). (23)

(24) Al kasasbeh, L.(2016), " The Extent of the External Auditor's Reliance on the Internal Auditor's Report in Preparing the Report about the Financial Statements", **International Journal of Business, Humanities and Technology**, Vol.( 6), No. (1), p.(38).

الشنيقي، صالح بن حمد.(٢٠١٢) "أثر تكنولوجيا المعلومات على جودة أعمال المراجعة (25) الداخلية في الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية." **المجلة العلمية للإدارة**، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الجمعية السعودية للإدارة، العدد (٦)، ص(٦٨).

(26) Institute of Internal Auditors (IIA)(2017), " **International Standards for the Professional Practice Internal Auditing**"N0: "1210 – Proficiency" **op. cit**, p.(6).

(27) الشنيفي، صالح بن حمد.(٢٠١٢) "مرجع سبق ذكره", ص(٦٨).

(28) Rodgers, W., & Fayi, S. A. (2019, ). "Ethical pathways of internal audit reporting lines". **In Accounting Forum**, Vol.(43), No (2), p.(15).

(29) The council of the Institute of Chartered Accountants of India,(CICAI), (2018), **Standard on Internal Audit No 330 (SIA330)" Internal Audit Documentation**"P.(1) Available at: [https:// www.icaai.org](https://www.icaai.org)

(30) **Ibid**,P.(1).

(31)The council of the Institute of Chartered Accountants of India,(CICAI), (2018), **Standard on Internal Audit No.320 (SIA) 320"**Internal Audit Evidence"p, (2), Available at: <https://www.icaai.org>.

يرجع إلي :- (32)

-ديوان الرقابة العامة, (٢٠١٠), "مرجع سبق ذكره", ص(٦٣).

-The council of the Institute of Chartered Accountants of India,(CICAI), (2018), **Standard on Internal Audit No.320 (SIA) 320"**Internal Audit Evidence" **op.cit.**, p.(2).

(33) Zakari, M. (2013)."Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion?". **In International Conference" Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues**", Rome (Italy) October,p.(13).

(34) Zakari, M. A., & Ahmad, N. S. M. (2014). "The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report." **Review of Integrative Business and Economics Research**, vol.( 3), issue.(1), p.(9).

(<sup>١</sup>) <https://www.egx.com.eg/ar/homepage.aspx> يمكن الرجوع إلى الموقع التالي: