

## العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية

الدكتور / سمير كامل محمد عيسى

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة- جامعة الإسكندرية

### ١- مقدمة

منذ عام ١٩٩٧ ومع انفجار الأزمة المالية الآسيوية، أخذ العالم ينظر نظرة جديدة إلى حوكمة الشركات. والأزمة المالية المشار إليها يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة فى المؤسسات والتشريعات، حيث كانت المشاكل العديدة التى برزت إلى المقدمة فى أثناء الأزمة تتضمن معاملات الموظفين والأقارب والأصدقاء، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل، فى نفس الوقت الذى حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الديون بإخفائها محاسبياً. كما أن الأحداث الأخيرة ابتداءً بإفلاس شركة "انرون" للطاقة وغيرها من الشركات الكبيرة، أظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات حتى فى الدول التى كان من المعتاد اعتبارها أسواقاً مالية قريبة من الكمال. ودفع هذا مجلس الشيوخ الأمريكى إلى إصدار قانون "Sarbanes-Oxley" عام ٢٠٠٢، والذى يهدف إلى تحسين جودة حوكمة الشركات.

وتتضمن حوكمة الشركات الإجراءات والأنشطة التى يقوم بها ممثلو أصحاب المصالح بالتنظيم، وذلك بغرض الرقابة على المخاطر وضمان قيام الإدارة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية اللازمة للتغلب على هذه المخاطر. وتؤدى الحوكمة الفعالة للشركات إلى ضمان دقة التقارير المالية- كالتقرير عن إجراءات الرقابة الداخلية والتقرير عن النتائج المالية- وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية (IIA, 2003a). كما تؤدى أيضاً إلى تخفيض تكلفة رأس المال، جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية، مكافحة الفساد، والحد من هروب رؤوس الأموال للخارج، مما يزيد من أهميتها بشكل خاص بالنسبة للدول النامية والتى من بينها مصر.

ويتم ممارسة حوكمة الشركات من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقات تعاونية هي: المراجع الخارجي، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، ووظيفة المراجعة الداخلية (IIA, 2003a). ويمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تسهم في تحسين جودة حوكمة الشركات من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاث الأخرى، وذلك بدعمها لهذه الأطراف في أداء دورها في حوكمة الشركات. وهذا ما أكدته الدراسات الحديثة (أنظر على سبيل المثال: Schneider and Wilner, 1990; Hansen, 1997; Antoine, 2004; O'Leary and Stewart, 2007)، حيث أشارت إلى أن لوظيفة المراجعة الداخلية تأثير إيجابي على حوكمة الشركات يتمثل في تحسين جودة التقارير المالية وتحسين فعالية الأداء.

ومع تغير دور وظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، تغيرت أيضاً علاقاتها بأطراف الحوكمة الثلاث الأخرى (Antoine, 2004). فأشارت الكتابات الحديثة التي تناولت الإرشادات، القوانين، والممارسات العملية إلى أهمية وجود علاقات تعاونية ملائمة بين وظيفة المراجعة الداخلية والأطراف الثلاث الأخرى المسئولة عن حوكمة الشركات. وبناءً عليه فقد زادت الحاجة نحو فهم الكيفية التي يمكن أن تتفاعل بها وظيفة المراجعة الداخلية مع كل من: لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، والمراجع الخارجي بغرض تحسين جودة حوكمة الشركات ( Tapestry Networks, 2004; Abbott et al. 2007).

ولوظيفة المراجعة الداخلية دور هام في حوكمة الشركات في العديد من المنشآت منذ أوائل الأربعينيات (Moeller, 2004)، وقد تطور هذا الدور واتسع نطاقه مع مرور الزمن. فيتضمن نشاط وظيفة المراجعة الداخلية اليوم تقدير المخاطر، التحقق من الإجراءات الرقابية، واختبارات مدى الالتزام، وكلها تقع مباشرةً في إطار حوكمة الشركات (Hermanson and Rittenberg, 2003). وقد زادت أهمية دور وظيفة المراجعة الداخلية مع المتطلبات الجديدة التي فرضها قانون " Sarbanes-Oxley Act of 2002 " على الشركات.

وعلى الرغم من أن قانون "Sarbanes-Oxley Act of 2002" لم يحدد بشكل قاطع دور وظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، إلا أن توسيع متطلبات الحوكمة بالنسبة لكل من لجنة المراجعة، المراجع الخارجي، والإدارة يقتضى أيضاً توسيع دور وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها طرفاً رابعاً في حوكمة الشركات. فعلى سبيل المثال ألزم القسم رقم ٣٠٢ من قانون " Sarbanes-Oxley Act of 2002 " الإدارة بالتحقق من فعالية إجراءات وآليات الرقابة على الإفصاح فى التقارير السنوية وربيع السنوية. وألزم القسم رقم ٤٠٤ من ذات القانون الإدارة بتوثيق، تقييم، والتقرير عن فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وألزم المراجع الخارجى بتقييم وإبداء الرأى بشأن الإجراءات التى تتبعها الإدارة فى تقييم الرقابة الداخلية. وألزم القسم رقم ٣٠١ لجنة المراجعة بإعداد برنامج إنذار (Whistleblower Program) يعمل على التقرير عن المشاكل المحاسبية المالية المحتملة، بينما ألزمها القسم رقم ٤٠٦ بالإفصاح عن مدى الالتزام بالقواعد الأخلاقية.

وقد أدت هذه المتطلبات الجديدة إلى توسيع دور وظيفة المراجعة الداخلية فى دعم المنشآت لغرض مقابلة هذه المتطلبات الإلزامية، فعلى سبيل المثال تتوقع لجنة المراجعة من وظيفة المراجعة الداخلية أن تبلغها أولاً بأول بالجهود التى تبذلها المنشأة للتمشى مع القسم رقم ٣٠١ و ٤٠٦ والمشاركة فى برنامج الإنذار. وتتوقع الإدارة من وظيفة المراجعة الداخلية المشاركة فى اختبار إجراءات الرقابة الداخلية وفقاً لما يتطلبه القسم رقم ٤٠٤. وقد يعتمد المراجع الخارجى على اختبارات الرقابة الداخلية التى تجريها وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك عند تطبيق ما يسمى بالمراجعة المتكاملة (Integrated Audit) والتى يتطلبها معيار المراجعة رقم (٢) (PCAOB, 2004).

ويمكن وصف وظيفة المراجعة الداخلية بأنها نافذة على الشركة ككل (Tapestry Networks, 2004)، كما أنها عين وأذن الإدارة (Sawyer, 1973). ومن ثم فإن وظيفة المراجعة الداخلية ومن خلال وصولها إلى كافة أنحاء المنظمة تكون فى موقع فريد يمكنها من دعم الأطراف الثلاث الأخرى لحوكمة الشركات. وهذا يجعلنا نقول أنه لضمان جدوى حوكمة الشركات لكافة الأطراف أصحاب المصلحة بالتنظيم،

يجب أن تتكامل وظيفة المراجعة الداخلية مع الأطراف الأخرى المسؤولة عن حوكمة الشركات (Vallario, 2003). ولكي تكون وظيفة المراجعة الداخلية أداة قوية لدعم الأطراف الأخرى لحوكمة الشركات، يجب أن تتميز بمستوى ملائم من الجودة. وهذا يعنى أن جودة وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على علاقاتها بأطراف الحوكمة الثلاث الأخرى، ومن ثم تتأثر جودة حوكمة الشركات. ولكي تلعب وظيفة المراجعة الداخلية هذا الدور المحورى، ينبغى أن يتوافر فيها خصائص أو عوامل معينة تؤدي إلى تحسين جودتها، ومن ثم تحسين جودة علاقاتها بالأطراف الأخرى، مما ينعكس بالتبعية على تحسين جودة حوكمة الشركات.

وتهدف الدراسة الحالية من خلال شقها النظرى إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك باستخلاصها مما اقترحت المعايير التى أصدرتها المؤسسات المهنية، ومن خلال ما اقترحت الكتب السابقة فى هذا المجال. ويهدف الشق التطبيقى إلى اختبار تأثير تلك العوامل على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، والتحقق عملياً مما إذا كان لجودة وظيفة المراجعة الداخلية دوراً إيجابياً فى تحسين جودة حوكمة الشركات فى مصر.

وترجع الدافعية لإجراء هذه الدراسة المسحية إلى سببين هما: الأول أن غالبية البحوث السابقة أشارت إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية ترتبط بجودة حوكمة الشركات، فى حين أن القليل منها أشار إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية لا تؤثر على العاملين بالمنشأة أو على حوكمة الشركات (Uecker et al. 1981). وأشارت نتائج الدراسات الحديثة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن يكون لها تأثير إيجابى على حوكمة الشركات، مؤديةً إلى تحسين جودة التقارير المالية وأداء المنشأة. وعلى وجه التحديد أشارت هذه الدراسات إلى أنه فى ظل ظروف معينة تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية إلى ردع المخالفات فى إعداد التقارير المالية وردع سرقات العاملين (Schneider and Wilner, 1990; Hansen, 1997, O'Leary and Stewart, 2007). أضف إلى ذلك أن استقلال وظيفة المراجعة الداخلية، يؤدي إلى تحسين بيئة الرقابة الداخلية وتخفيض

الأخطاء فى إعداد التقارير المالية، ومن ثم فان وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تحسن أداء المنشأة (Gordon and Smith, 1992).

الثانى أنه بالإضافة إلى البحوث التى أشارت إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تؤدى إلى تحسين حوكمة الشركات، نجد أن هناك اهتمام متزايد نحو توسيع دور وظيفة المراجعة الداخلية فى ضمان جودة حوكمة الشركات (أنظر على سبيل المثال: Antoine, 2004). وقد حثت الفصائح المالية الحديثة على ضرورة تحسين حوكمة الشركات، وفى الماضى لم تدفع مثل هذه الفصائح المالية إلى ضرورة التركيز على وظيفة المراجعة الداخلية، أما اليوم فينظر الكثير إلى وظيفة المراجعة الداخلية على أنها جزء من حل مشاكل انهيار نظم التقرير المالى، الرقابة الداخلية، والسلوك الأخلاقى (Bailey et al. 2003).

ومن ثم فتمثل أهمية هذه الدراسة فى أنها تسعى إلى تحديد عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية والتى تعتبر محددات لدورها الجديد والممتد الذى يمكن أن تلعبه فى تحسين جودة حوكمة الشركات، خاصةً وأنها ترتبط بعلاقة تعاونية مع باقى أطراف حوكمة الشركات. ومن ثم فلو أثبتت نتائج هذه الدراسة أن لجودة وظيفة المراجعة الداخلية دورها المحورى فى تحسين جودة حوكمة الشركات، فهذا يدل على فعالية المعايير والتشريعات الجديدة لحوكمة الشركات فى تحقيق الضبط المالى والاقتصادى بالشركات والعكس صحيح. وبذلك تكون قد قدمت إرشاداً للبحوث المستقبلية بشأن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية فى تحقيق حوكمة أفضل للشركات، وأكدت لأصحاب المصلحة على ضرورة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتوفير كافة وسائل الدعم التى تحسن من جودتها، وتحسن من جودة علاقاتها مع باقى أطراف الحوكمة، لما لذلك من تأثير ايجابى على جودة حوكمة الشركات وبما يعظم مصالحهم الخاصة.

ولتحقيق هدف الدراسة تم تقسيم بقيتها إلى أربعة أجزاء، يتناول الجزء الأول الكتابات السابقة، ويتم فى الجزء الثانى صياغة نموذج وفروض البحث. ويتناول الجزء الثالث الدراسة التطبيقية، وهى دراسة مسحية تم إجراؤها على عينة تتكون من: مديرى أقسام المراجعة الداخلية لبعض الشركات الكبيرة فى جمهورية مصر العربية، رؤساء

لجان المراجعة بتلك الشركات، وشركاء المراجعة ببعض مكاتب المراجعة الخارجية. وخصص الجزء الرابع والأخير للخلاصة والنتائج والتوصيات.

## ٢- الكتابات السابقة

تتميز الكتابات الحالية في المراجعة الداخلية بأنها شاملة، حيث قدمت تصورات وأراء مفيدة فيما يتعلق بالدور الحالي والمحتمل لوظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات. ويهدف الباحث من خلال هذا الجزء إلى عرض وتقييم أهم الكتابات السابقة في مجال المراجعة الداخلية ذات الصلة بموضوع البحث، كتلك التي تناولت الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية، وتلك المتعلقة بجودة وظيفة المراجعة الداخلية، ثم الدراسات التي ركزت على العلاقات المتبادلة بين وظيفة المراجعة الداخلية وأطراف حوكمة الشركات الثلاث الأخرى. وذلك بغرض إبراز الدور الجديد والممتد الذي يمكن أن تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى بغرض صياغة فروض البحث والتي سيتم اختبارها من خلال الدراسة التطبيقية. وتم تقسيم الكتابات السابقة المتعلقة بموضوع البحث على النحو التالي:

### ١/٢: الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية

تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دوراً هاماً في كافة المنشآت، حيث تقوم بمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية التي تساعد في اتخاذ القرارات من ناحية، وإمدادها بالمعلومات عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة من ناحية أخرى. إلا أنه وعلى الرغم من تلك الأهمية، فكانت وجهة النظر السائدة بشأن نطاق عمل المراجع الداخلي، ترى أنه يشمل فقط النواحي المالية.

ومع مرور الوقت تطور مفهوم المراجعة الداخلية وتغيرت النظرة إليها، حيث تعتبر الآن جزءاً لا يتجزأ من الإدارة، وذلك من خلال قيامها بالعديد من الأعمال الإدارية كتقييم أداء العاملين بالمنشأة، مد الإدارة العليا بالمعلومات الصحيحة وفي التوقيت المناسب عن المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة، وتزويد المنشأة بالعناصر المؤهلة للقيام بالمهام الإدارية. هذا بالإضافة إلى مهامها التقليدية المتمثلة في حماية

أصول المنشأة من أي تصرفات غير مرغوب فيها، والتأكد من مدى التزام العاملين بالسياسات والإجراءات الموضوعية (Ahlawat and Lowe, 2004).

وقد عرف معهد المراجعين الداخليين المراجعة الداخلية بأنها نشاط رقابي مستقل، موضوعي، واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وإبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية المنشأة وتؤدي إلى تحسين أدائها. ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف المنشأة، بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية كل من: إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات (The IIA, 2000).

وأدى هذا التعريف الحديث للمراجعة الداخلية الى توسيع واجباتها وإبراز دورها الواسع، والذي يجب أن تلعبه في تحقيق حوكمة أفضل للشركات (Colbert, 2002). وفي استطلاع لأراء مجموعات مختلفة من المديرين الماليين ومستشارين وأخصائيين في المراجعة الداخلية، أوصى ما نسبته ٩٠% منهم بضرورة قيام المراجعة الداخلية بتبني المدخل الجديد للمراجعة الداخلية، وهو المراجعة على أساس الخطر (Risk-Based Audit) والتي يقصد بها أن يكون التركيز خلال عملية المراجعة على الأنشطة التي تكون أكثر عرضة للخطر- وأن أكثر من ٣٠% منهم أشار إلى أنه على المراجع الداخلي مشاركة الإدارة في عملية تقييم وإدارة المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة (Quinn, 2002).

وللوقوف على تصورات وأراء المراجعين الداخليين بشأن الجديد في وظيفة المراجعة الداخلية، أجرى "Nagy and Cenker, 2002" دراسة على عينة من مديري المراجعة الداخلية لبعض الشركات الكبيرة. حيث وجهت إليهم مجموعة من الأسئلة أثناء إجراء مقابلات شخصية معهم، وأشارت استجابات مفردات العينة إلى ما يلي:

١- أن الشركات تتباين فيما بينها من حيث نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية، حيث يتراوح بين اقتصرها على دور التحقق التقليدي إلى الدور الاستشاري وتحقيق قيمة مضافة، إلا أن معظم الشركات تقع في الوسط بين التحقق التقليدي

- والدور الاستشارى. أضيف إلى ذلك أن دور المراجعة الداخلية تحدده الإدارة وليس المهنة، أو المراجعين الداخليين، أو لجنة المراجعة.
- ٢- وجود اعتقاد بأن الإدارة العليا تحدد أو تعرف وظيفة المراجعة الداخلية للشركة بصورة ملائمة، وأن دور المؤسسات المهنية ينبغى أن يتركز فى وضع دليل أو إرشادات العمل لهذه الوظيفة.
- ٣- وجود اعتقاد بعدم الحاجة إلى تعديل الخدمات التى تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية للإدارة العليا، حيث أن الإدارة العليا تفهم وتقدر قيمة الخدمات التى تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية. وأكدت مفردات العينة على ما يقترحه التعريف الحديث للمراجعة الداخلية، بأن يكون تقدير المخاطر هو المهمة الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية. وأشارت أيضاً إلى أن أقسام المراجعة الداخلية لديها الخبرات الكافية والقادرة على تنفيذ إجراءات تقدير المخاطر التى تواجهها الشركة بصورة مرضية، وأن مديرى المراجعة الداخلية يبحثون دائماً عن أساليب وطرق أكثر فعالية فى تقدير المخاطر.
- ٤- وجود ثقافة مالية ممتازة أو على الأقل جيدة لدى أعضاء لجان المراجعة بالشركات عينة الدراسة، وأن هناك قنوات اتصال قوية بين رؤساء لجان المراجعة ومديري أقسام المراجعة الداخلية. هذا ويعتقد معظم مديري المراجعة الداخلية المشاركين فى الدراسة بأن أنشطة أقسام المراجعة الداخلية بشركاتهم تتفق مع ما تتوقعه لجان المراجعة منها.
- ٥- على الرغم من المسؤوليات التى أُلقيت حديثاً على لجنة المراجعة بشأن الإشراف على التقارير المالية، إلا أن كافة مديري المراجعة المشاركين فى الدراسة أشاروا إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية لم تقدم لها الدعم فى أداء هذه المهمة، ولن يكون لها هذا الدور فى المستقبل القريب.



وما يعيب هذه الدراسة أنها أجريت على عينة صغيرة قوامها ١١ مفردة، وبالتالي فإن نتائج هذه الدراسة غير قابلة للتعميم وتحتاج إلى المزيد من البحوث حتى يمكن التحقق من الدور الحديث لوظيفة المراجعة الداخلية، وما يمكن أن تقدمه من دعم للأطراف المشاركة في حوكمة الشركات.

وفي الاتحاد الأوروبي أشار "Downes, 2004" إلى أن لجنة الاتحاد الأوروبي أكدت على أن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية المالية وأن دورها تغير من التركيز فقط على الجانب المالي ليشمل أيضاً الجانب الإداري. ولكي تحقق دورها بفعالية لابد وأن تطبق الأسس التالية:

- متطلبات عامة مسبقة (General Pre-requisites).
  - وضع شروط لاختيار العاملين.
  - تطوير ممارسات المراجعة.
  - التدريب والتطوير المهني.
- وأكدت اللجنة على الحاجة الملحة لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك لضمان نجاح نظام الرقابة الداخلية، حيث أنها تحقق المنافع التالية:
- ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة. حيث أن التقييم، التوصيات، والتقارير التي تعدها المراجعة الداخلية تتم بصفة مستمرة خلال السنة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات والتحسينات في التوقيت الملائم.
  - بناء الأحكام الدقيقة. حيث أن امتلاك المراجعين الداخليين للمعرفة بالتنظيم يمكنهم من مزجها بالمهارات المهنية، وتكون النتيجة بناء أحكام دقيقة بشأن كفاءة وفعالية عمليات التنظيم ومدى انجاز الإدارة للأهداف المحددة مسبقاً.
  - المساهمة في ضمان جودة التنظيم. فتتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان انجاز التنظيم لأهدافه

بطريقة اقتصادية وفعالة، وللمراجعين الداخليين دوراً رقابياً هاماً فى ضمان الالتزام بتلك الإجراءات واللوائح الداخلية.

- تقديم خدمات للتنظيم. يعتبر المراجعون الداخليون فى موقع فريد يمكنهم من تزويد الإدارة بالتحليلات الضرورية، التقييم، والتوصيات، ومن ثم فإن وظيفة المراجعة الداخلية تقدم الدعم من أجل تحسين جودة حوكمة الشركات.

وعلى الرغم من أن تعريف المراجعة الداخلية قد تغير من عقد لآخر، إلا أننا نواجه فى الوقت الحاضر بعض الصعوبات المتعلقة بفهم وظيفة المراجعة الداخلية وأهميتها بالتنظيم. فقد تحولت المراجعة الداخلية من كونها أداة للرقابة الداخلية لتكون أوسع وأشمل من هذا المفهوم التقليدى، فلم تعد قاصرة فقط على المراجعة المنتظمة لفعالية الرقابة الداخلية، والتحقق من التلاعب أو مساعدة المراجع الخارجى، وإنما امتد دورها ليشمل أيضاً التعريف بالمخاطر التى تتعرض لها الشركة وتقديم الاستشارات اللازمة للإدارة العليا فى هذا الخصوص. وحتى يمكن تحقيق والاستفادة من كافة مزايا وظيفة المراجعة الداخلية، يجب على كافة الأطراف الأخرى بالتنظيم (الإدارة، المحاسبين، لجنة المراجعة... الخ) أن يكون لديهم الفهم الكافى لوظيفة المراجعة الداخلية (Staciokas and Rupsys, 2005).

وأشارا "Arena and Azzone, 2005" إلى أهمية الدور الذى تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر، حيث تنبه الإدارة ولجنة المراجعة إلى المخاطر الهامة التى تؤثر على أهداف وعمليات وموارد الشركة، كما أن لها دوراً استشارياً فى تقديم الأساليب الملائمة للتغلب على هذه المخاطر. وتوصلت الدراسة إلى أنه ينبغى أن يكون لدى الشركات وظيفة مراجعة داخلية تساعد الإدارة فى إدارة المخاطر، وترتبط فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بمدى كفاية الموارد المخصصة لها والدعم المقدم من الإدارة العليا لقسم المراجعة الداخلية مع ضمان التدريب المستمر. ويؤدى تحسين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية إلى تفعيل دورها فى حوكمة الشركات، مما يؤدى إلى حوكمة أفضل للشركات. وأشار "Liu, 2005" إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية قد

خرجت عن الإطار التقليدي وأصبحت تركز على مراجعة الأداء ومراجعة الإدارة، وبلا شك أن هذا انعكس على تحسين جودتها وتفعيل دورها في حوكمة الشركات. وأشار "Whitley, 2005" إلى الدور الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، من خلال تحسين دورها في إدارة المخاطر.

وفي بلجيكا أشارا "Sarens and De Beelde, 2006" في دراسة أجريت بهدف وصف ومقارنة كيفية إدراك المراجعين الداخليين لدورهم الحالي في إدارة المخاطر بكل من الشركات البلجيكية والأمريكية، والتي أجريت على عينة من المراجعين الداخليين الرؤساء بـ ١٠ شركات مختلفة، إلى أهمية الدور الذي يلعبه المراجعون الداخليون في إدارة المخاطر بكل من الشركات البلجيكية والأمريكية، ومن ثم في حوكمة أفضل للشركات، وان كان هذا الدور أكبر في أمريكا عنه في بلجيكا لكون مهنة المراجعة الداخلية في بلجيكا لازالت في مرحلة انتقالية. وفي استراليا أشارا "Goodwin and Kent, 2006" في دراسة أجريت على الشركات الاسترالية المسجلة ببورصة الأوراق المالية إلى وجود ارتباط قوى بين وظيفة المراجعة الداخلية ومستوى الالتزام بإدارة المخاطر، فكلما زاد التزام الشركة ورغبتها في إدارة المخاطر كلما زادت الحاجة للاستعانة بوظيفة المراجعة الداخلية.

وحديثاً في الولايات المتحدة الأمريكية أشارت "Hermanson, 2006" إلى أن تقرير "Deloitte" بعنوان "تعزيز دور المراجعة الداخلية في ظل عصر قانون Sarbanes-Oxley" أكد على أهمية تركيز المراجعة الداخلية على اكتشاف الغش وإدارة المخاطر، كما طلب من المراجعين الداخليين أن يأخذوا في الاعتبار إلى جانب متطلبات قانون "Sarbanes-Oxley" ثلاثة مجالات أساسية هي: تقييم الاتجاهات الحديثة للأعمال، إدارة مخاطر تقنية المعلومات، والمساهمة في نمو المنشأة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي وهو المراجعة المالية إلى المراجعة الإدارية إلى التركيز على إضافة قيمة للمنشأة متمثلة في إدارة المخاطر وتطبيق مدخل المراجعة على أساس الخطر. وتلعب جودة وظيفة المراجعة الداخلية دوراً هاماً في أدائها لدورها الجديد بالفعالية

المطلوبة، وتوجد بعض العوامل المؤثرة فى جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا ما سيتناوله الباحث بشئ من التفصيل فى الجزء التالى من البحث.

## ٢/٢: جودة وظيفة المراجعة الداخلية

لكى تنجح وظيفة المراجعة الداخلية فى أن تلعب دورها المحورى فى حوكمة الشركات، ينبغى أن تُؤدى بمستوى معين من الجودة. حيث أن جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على علاقتها بكل طرف من الأطراف الثلاث، مما يؤثر على الوفاء بمسئوليته فى حوكمة الشركات، ومن ثم فإن جودة وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على جودة حوكمة الشركات. ويقع على كل من الأطراف الأربع لحوكمة الشركات جزءاً من المسؤولية عن ضمان وتقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية. فعلى سبيل المثال عندما يخطط المراجع الخارجى للاعتماد على أى عمل تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية، فعليه أن يقيم جودة تلك الوظيفة (AICPA, 2003; PCAOB, 2004). وأكدت لجنة الإشراف المحاسبى على الشركات العامة ( Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) على أن اعتماد المراجع الخارجى على عمل وظيفة المراجعة الداخلية قد شجع الشركات على الاهتمام بتحسين جودة تلك الوظيفة (PCAOB, 2004). ومن ثم فإنه يمكن القول أن زيادة أهلية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية وزيادة شمولية اختباراتهما، يؤدى إلى زيادة إمكانية اعتماد المراجع الخارجى عليها (PCAOB, 2004).

وينبغى على كل من الإدارة والمراجع الخارجى تقييم جودة الرقابة الداخلية، والتي تتضمن تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية، حيث أن الرقابة الداخلية بمفهومها الواسع تشمل وظيفة المراجعة الداخلية. أضف إلى ذلك أن معايير معهد المراجعين الداخليين تلزم المديرين التنفيذيين للمراجعة الداخلية بضمان وتحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية، والتي تتضمن التقييم الدورى لجودة وظيفة المراجعة الداخلية والمراقبة الداخلية المستمرة لها (IIA, 2003 b). والأكثر من ذلك أن لكل من الإدارة ولجنة المراجعة دورها المؤثر فى جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال قرارات تخصيص الموارد اللازمة لها وتحديد المستوى الذى تُرفع إليه تقارير المراجعة الداخلية.

وهذا يعنى أنه ينبغي على أى طرف من أطراف حوكمة الشركات يرغب فى استخدام وظيفة المراجعة الداخلية لدعم الحوكمة، أن يدرك خصائص أو عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية. فأشار "Krishnamoorthy, 2002" إلى أن فهم المراجع الخارجى لأهمية العوامل التى تحدد قوة وظيفه المراجعة الداخلية والتفاعل بين تلك العوامل، يساعده فى فهم هيكل الرقابة الداخلية للتعامل مع موضوع المراجعة وفى التقدير الدقيق للمخاطر، مما يؤدى الى تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

وقد حددت المعايير المهنية لكل من المراجعة الداخلية والخارجية العوامل الضرورية لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية، فحددت قائمة معايير المراجعة رقم (٦٥) (AICPA, 1991) عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية على أنها تشمل: الأهلية (Competence) (والتي تقاس من خلال المستوى التعليمي، والشهادات المهنية)، الموضوعية (والتي تقاس من خلال الجهة التى تُرفع لها تقارير المراجعة الداخلية، والجهة المسؤولة عن تعيين المراجعين الداخليين)، وجودة أداء المهام (والتي تقاس من خلال دقة وكفاية برامج المراجعة، ونطاق المراجعة) (AICPA, 1991). وبالمثل فإن معايير معهد المراجعين الداخليين حددت عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية فى الاستقلال، الموضوعية، البراعة (Proficiency)، وبذل العناية اللازمة (IIA, 2003b).

ولقد حظيت جودة وظيفة المراجعة الداخلية باهتمام العديد من الدراسات السابقة، واستخدم الكثير من هذه الدراسات مدخل المسح والمدخل التجريبي فى تحديد ما إذا كان وكيف أن المراجع الخارجى عند تقييمه لجودة المراجعة الداخلية يدمج العوامل الثلاث سابقة الذكر لجودة وظيفة المراجعة الداخلية والتي حددتها معايير المراجعة الخارجية (SAS No. 9 AICPA, 1975; SAS No. 65 AICPA, 1991). واعتمد البعض الآخر من الدراسات السابقة فى تقييمه لجودة وظيفة المراجعة الداخلية على اختبار جودة أحكام وقرارات المراجعين الداخليين، واستخدمت هذه الدراسات المدخل التجريبي وركزت على الموضوعية، الأخلاق والتفكير الأخلاقي، وكمال أحكام وقرارات المراجعين

الداخليين. ويمكن تلخيص ما تناولته هذه الدراسات وما خلصت إليه من نتائج على النحو التالي:

### ١/٢/٢: تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية

أجريت سلسلة من الدراسات المسحية والتجريبية التي أدت إلى تحديد وتقييم أهمية المعايير (Criteria) التي يستخدمها المراجع الخارجى فى تقييم كل عامل من العوامل الثلاث لجودة وظيفة المراجعة الداخلية (أنظر على سبيل المثال: Brown and Karan, 1986; Messier and Schneider, 1988; DeZoort, et al. 2001). وفيما يتعلق بالمعايير المستخدمة فى تقييم أهلية (Competence) وظيفه المراجعة الداخلية، أشار "Clark, et al. 1980" و" Gibb and Schroeder 1979" إلى أن معرفة المراجع الداخلى بعمليات وإجراءات الشركة يعتبر من المعايير الأكثر أهمية فى الحكم على جودة وظيفة المراجعة الداخلية. وأشار "Brown, 1983" إلى أن تقييم الأهلية يستند إلى البرامج التدريبية لوظيفة المراجعة الداخلية، وكذلك التركيز على الشهادات المهنية التى يحصل عليها المراجع الداخلى. وأشارت نتائج دراسة "Messier and Schneider, 1988" إلى أن المراجعين الخارجيين يعتبرون أن الخبرة بالمراجعة الداخلية تعد من المعايير الأكثر أهمية فى تقييم أهلية وظيفة المراجعة الداخلية. وأشارت نتائج دراسة مسحية أجراها "Gramling and Myers, 1997" شملت عينة من مديري المراجعة الداخلية، المديرين الماليين، وأعضاء مجلس الإدارة إلى أن وجود مراجعين داخليين قانونيين بأقسام المراجعة الداخلية انعكس إيجابياً على أهلية وظيفة المراجعة الداخلية.

وفيما يتعلق بموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية فإن المراجعين الخارجيين يستخدمون استقلال وظيفة المراجعة الداخلية (على سبيل المثال: علاقة التقرير) كمعيار أكثر أهمية فى تقييم موضوعيتها ( Clark, et al. 1981; Brown, 1983; Messier and Schneider, 1988). وحدثاً أشار "DeZoort, et al. 2001" إلى أن المراجعين الخارجيين يرون أن الدور الأساسى لوظيفة المراجعة الداخلية (المراجعة المالية أو تقديم الاستشارات) وهيكلك المكافآت (المرتب المستقر أو نظام الحوافز)

يؤثران على موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية. وتوصلا " Ahlwat and Lowe, 2004" إلى أن هوية مقدم خدمة المراجعة الداخلية (داخلي أو خارجي) لم تؤثر على الاستقلال والموضوعية.

وفيما يتعلق بجودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية، أشار " Clark, et al. 1980" إلى أن المعيار الأساسي الذي يستخدمه المراجعون الخارجيون في تقييم جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية هو دعم الإدارة لوظيفة المراجعة الداخلية. وأشار "Brown, 1983" إلى أن تقييم المراجع الخارجى لأداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية يعتمد على مدى رضائه عن أدائها السابق، إجراءات المتابعة المطبقة، والإشراف على عمل وظيفة المراجعة الداخلية. وأن جودة أداء عمل المراجعة الداخلية وموضوعية المراجع الداخلى تعتبر أكثر العوامل أهمية يليهما الأهلية فى المركز الثالث، ولم تكشف الدراسة عن وجود أى تفاعل جوهري بين العوامل الثلاث. وأشارا " Messier and Schneider, 1988" إلى أن نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية يعتبر من أكثر المعايير أهمية فى وصف أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية.

وفى مجال الدراسات التحليلية اختبر "Krishnamoorthy, 2001" ما إذا كانت الثقة فى إجراءات المراجعة الداخلية تؤثر على تقييم المراجع الخارجى لأداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كان هذا التقييم يتوقف على مستوى أهلية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية. وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى أنه عندما تكون الثقة فى إجراءات المراجعة الداخلية منخفضة، فإن تقييم الأداء لا يتوقف على مستوى أهلية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية. فى حين أنه إذا كانت الثقة فى إجراءات المراجعة الداخلية عالية، فإن تقييم الأداء يتوقف على مقاييس أهلية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية.

وركزت سلسلة أخرى من الدراسات التجريبية على الأهمية النسبية لعوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية الثلاث التى حددتها معايير المراجعة الخارجية (الأهلية، الموضوعية، وجودة أداء العمل)، والتي يعطيها المراجع الخارجى لتلك العوامل عند بناء حكمه التقييمى لوظيفة المراجعة الداخلية. فأشار "Abdel-khalik et al. 1983"

إلى أن عامل الموضوعية هو أكثر العوامل الثلاث أهمية، وأنه لا يوجد تفاعل بين العوامل الثلاث. ووجد "Schneider, 1984" أن جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر أكثر العوامل أهمية في تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية (٤١,٧%) يليها الأهلية (٣٥,٢%) ثم تأتي الموضوعية في المرتبة الثالثة (٢٣,١%). ووجد "Schneider, 1985a" أن المراجعين الخارجيين عند تقييمهم لوظيفة المراجعة الداخلية بغرض الاعتماد عليها في قرارات تخطيط المراجعة يرون أن عامل الأهلية وجودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية لهما نفس الأهمية، وأن عامل الموضوعية يليهما في الأهمية إلا أنه عاملاً مهماً. وأيضاً وجد "Schneider, 1985b" عند قياسه لمستوى الاتفاق (Consensus) بين المراجعين الخارجيين عند تقييمهم لوظيفة المراجعة الداخلية أن ترتيب العوامل الثلاث كما يلي: جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية، الأهلية، والموضوعية.

وجاءت نتائج دراسة "Brown and Karan, 1986" والتي استخدمت فيها النماذج الخطية لتقييم الأداء متفقتاً مع نتائج دراسات "Schneider"، حيث أكدت على أن المراجعين الخارجيين عند تقييمهم لوظيفة المراجعة الداخلية يركزون على جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية بدرجة أكبر من تركيزهم على أي من الأهلية أو الموضوعية. وأشارت دراسة "Haron et al. 2004" والتي أجريت بهدف تحديد المعايير التي يستند إليها المراجع الخارجي عند تقييمه لعمل المراجعين الداخليين في ماليزيا، إلى أن الأهلية ونطاق عمل المراجعة الداخلية يعتبران من المعايير الأكثر أهمية التي يعتمد عليها المراجعون الخارجيون في ماليزيا عند تقييمهم لعمل المراجعين الداخليين بغرض الاعتماد عليهم. وتوصى الدراسة واضعاً سياسات الشركات بضرورة التركيز على هذين المعيارين عند اختيار المراجعين الداخليين أو عند تخصيص المهام عليهم. وبالطبع إذا روعي ذلك فيمكن للمراجعين الخارجيين أن يعتمدوا بصورة أكبر على المراجعين الداخليين، مما ينعكس إيجابياً على جودة حوكمة الشركات.

وأشار "Margheim, 1986" إلى أن العوامل التي يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار عند تقييمه للمراجعة الداخلية بغرض الاعتماد عليها يمكن ترتيبها على النحو



التالى: الأهلية، جودة أداء عمل المراجعة الداخلية، والموضوعية. وفى استراليا أشار "Edge and Farley, 1991" عند تحديده للأهمية النسبية للعوامل التى يأخذها المراجع الخارجى فى الاعتبار عند تقييمه لوظيفة المراجعة الداخلية إلى أن الأهلية الفنية هى العامل الأكثر أهمية بالنسبة للمراجعين الخارجيين يليه جودة أداء العمل، ثم يليهما الموضوعية (الحالة التنظيمية)، وأنه لا يوجد تفاعل بينهما.

أما دراسة "Messier and Schneider, 1988" فقد جاءت نتائجها بترتيب لعوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية يختلف عما جاء فى غيرها من الدراسات السابقة، حيث أشارت إلى أن المراجعين الخارجيين يعطون أهمية أكبر لعامل الأهلية، يليه الموضوعية، ثم جودة أداء عمل ووظيفة المراجعة الداخلية. ويؤكد نفس النتائج "Maletta, 1993"، حيث وجد أنه فى ظل ظروف الخطر الملازم كانت أهلية وظيفة المراجعة الداخلية هى العامل الأكثر أهمية يليه الموضوعية ثم جودة الأداء.

وباستخدام نظرية "بايز" للاحتمالات أشار "Krishnamoorthy, 2002" إلى أن وجود تعارض بين نتائج الدراسات السابقة بشأن ترتيبها للأهمية النسبية لعوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية يرجع إلى أن أهمية عوامل جودة المراجعة الداخلية تتوقف على طبيعة المعايير (Criteria) التى تصف تلك العوامل. وحيث أن هذه المعايير اختلفت بين الدراسات السابقة، لذا جاءت نتائجها متضاربة. وأشار أيضاً إلى أن محاولة إيجاد ترتيب معين للعوامل الثلاث يطبق على كافة الحالات، تعد محاولة عقيمة لن تصل إلى نتيجة يمكن الاعتماد عليها عملياً.

وبالإضافة إلى ضرورة أخذ العوامل السابقة فى الاعتبار فإنه لتحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية ينبغى أن تخضع لما يسمى بفحص الجودة من قبل أطراف من خارج المنشأة وذوى خبرة عملية فى هذا المجال مثل: المراجعين الخارجيين، المستشاريين الخارجيين، أو المراجعين الداخليين من منشآت أخرى، وأن يتم هذا الفحص على الأقل مرة كل ٥ سنوات. ويرفع تقرير رسمى بذلك للإدارة العليا، ويتضمن هذا التقرير رأى بشأن مدى التزام وظيفة المراجعة الداخلية بالمعايير وبخطة العمل، كما يتضمن توصيات بكيفية الإصلاح والتحسين. ولا يعتبر هذا التقرير مفيداً للمراجع الخارجى فقط، وإنما يفيد أيضاً المراجعين الداخليين، الإدارة، ومجلس الإدارة (Colbert, 2002).

## ٢/٢/٢: جودة أحكام وقرارات المراجعين الداخليين

توجد العديد من الدراسات التي اختبرت العوامل التي يمكن أن تُضعف موضوعية أحكام المراجعين الداخليين، ومن ثم تقلل من جودة وظيفة المراجعة الداخلية. فوجد "Plumlee, 1985" أن المراجعين الداخليين الذين شاركوا في تصميم نظم الرقابة الداخلية تتوافر لديهم القدرة على تصميم إجراءات رقابية أقوى بالمقارنة بتلك التي يصممها المراجعون الداخليون الذين لم يكن لديهم دوراً في تصميم إجراءات الرقابة الداخلية. بينما وجدنا "Church and Schneider, 1992" أن اشتراك المراجع الداخلي في تصميم نظام الرقابة الداخلية لا يعتبر محدداً جوهرياً في تخصيص مهام المراجعة الداخلية لذلك النظام. وأشاروا "Brody and Kaplan, 1996" إلى وجود ضعف في موضوعية المراجعين الداخليين عند تقييم نظام الرقابة الداخلية بسبب اشتراكهم في المراحل الأولية والنهائية لإعداد موازنة النظام. ووجدنا "Brody and Lowe, 2000" أن اشتراك المراجع الداخلي في قرارات شراء المخزون يؤثر على أحكامه المتعلقة بتقادم المخزون.

وفي دراسة "Harrell, et al. 1989" والتي اختبرت التحيز في أحكام المراجعين الداخليين، وجدوا أن المراجعين الداخليين الأعضاء في معهد المراجعين الداخليين قاوموا جهود الإدارة في جعلهم متحيزين في تقييم الرقابة الداخلية، وعلى العكس من ذلك كان غير الأعضاء متحيزين لرغبة الإدارة عند تقييمهم للرقابة الداخلية. وقد امتدت كتابات المراجعة الداخلية التي تناولت جودة أحكام وقرارات المراجعة الداخلية إلى الجانب الأخلاقي والتفكير الأخلاقي (Moral Reasoning)، حيث وجدنا "Buchman, 1983" أن بعض المراجعين الداخليين أشاروا في أوراق عملهم إلى أنهم أنجزوا بعض خطوات المراجعة في حين أنها لم تنجز بالفعل، ومن أكثر هذه الخطوات عرضة للكذب من قبل المراجعين الداخليين هي إجراءات تقييم الرقابة الداخلية. وفي دراسة مماثلة وجدنا "Berry, et al. 1987" أن هذا الكذب عند المراجعين الداخليين القانونيين أقل منه عند غير القانونيين.

وركزا "Church and Schneider, 1995" على مدى دقة وسلامة تفسير المراجعين الداخليين للأخطاء التي يكتشفونها من خلال ما ينفذونه من إجراءات تحليلية، ووجدوا أن نسبة التفسيرات المقبولة تزداد مع زيادة الخبرة السابقة لهؤلاء المراجعين والمكتسبة من العمل بالشركات المساهمة المسجلة ببورصة الأوراق المالية.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه من بين الموضوعات الهامة التي تناولتها الكتابات السابقة في مجال جودة المراجعة الداخلية ما يلي: أولاً: الاستقلال (بمعنى آخر علاقة التقرير) كمقياس هام للموضوعية، ثانياً: الأهمية النسبية لعوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية، حيث وجدت الدراسات السابقة أن جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية أكثر أهمية في تحديد جودة وظيفة المراجعة الداخلية بالمقارنة بالموضوعية أو الأهلية، وأخيراً: قدمت بعض الدراسات الدليل على ضعف الجانب الأخلاقي في قرارات وأحكام المراجعين الداخليين، بينما أشارت دراسات أخرى إلى أن الشهادات المهنية، عضوية معهد المراجعين الداخليين، والخبرة بالشركات المساهمة المسجلة في بورصة الأوراق المالية تؤدي إلى تحسين جودة قرارات وأحكام المراجعة الداخلية.

ويرى الباحث أنه من الأهمية بمكان أن يتم توسيع نطاق الكتابات التي تهتم بقياس جودة وظيفة المراجعة الداخلية، ومن المهم أيضاً فهم كيفية تقييم أطراف الحوكمة الأربع لجودة وظيفة المراجعة الداخلية. أضف إلى ذلك أن البحوث المستقبلية في حاجة لتعريف وتوضيح العلاقات المتبادلة بين عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية وجودة حوكمة الشركات، وهذا ما يسعى الباحث إلى تغطيته في دراسته الحالية.

### ٣/٢: العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وباقي أطراف الحوكمة

يخدم كل طرف من أطراف حوكمة الشركات الأربع في دعم غيره من الأطراف في علاقة تكاملية تنعكس على جودة حوكمة الشركات، فتلتزم معايير المراجعة الدولية المراجعين الخارجيين بضرورة الاتصال بأطراف الحوكمة للتعامل مع موضوع المراجعة، وذلك في الأمور الهامة التي تستدعي انتباههم عند أداء مهام المراجعة. وكذلك فإن إصدارات معهد المراجعين الداخليين توصي المراجعين الداخليين بمناقشة البنود الهامة

مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، وبالتالي فإن أطراف الحوكمة يحصلون على المعلومات اللازمة لأداء مهامهم في حوكمة الشركات من مجموعتين من المراجعين. ووفقاً للإحصائيات الحديثة فإن أكثر من نصف الشركات الكبيرة التي أفست منذ عام ١٩٩٦ والبالغ عددها ٦٧٣ شركة، لم يقدم المراجع الخارجى فى تقريره أى تحذيرات باحتمال فشل تلك الشركات، بل على العكس من ذلك أصدر بشأنها تقريراً نظيفاً (IIA, 2002). وتشير هذه الإحصائيات إلى أنه كلما كبر حجم الشركة وازدادت درجة تعقيد نشاطها، كلما كان من الصعب على المراجعين الخارجيين، الإدارة، واللجان تكوين صورة دقيقة للمخاطر التي تتعرض لها تلك الشركة وإجراءات الرقابة عليها، وهنا يكون للمراجع الداخلى دوره الحيوى فى تعريف هذه الأطراف بالمخاطر وإجراءات الرقابة عليها، مما يعنى تحسين فعالية إدارة المخاطر وجودة حوكمة الشركات. وإبراز ذلك تم التركيز فى هذا المسح على الدراسات السابقة التي تناولت العلاقات التفاعلية بين وظيفة المراجعة الداخلية وباقى أطراف الحوكمة، وذلك على النحو التالى:

### ١/٣/٢: العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجى

فى الآونة الأخيرة ومع زيادة متطلبات حوكمة الشركات، زادت أهمية العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجى (Ratcliffe, 2003; Swanson, 2007). وتعتبر العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجى تقليد قديم (Thurston, 1949)، وفى بيئة العمل الحديثة قد أصبح دورهما أكثر تكاملاً مما استدعى ضرورة تعميق العلاقة بينهما (Abbott ; Tapestry Networks, 2004 ; et al. 2007). هذا فضلاً على أن المراجعين الداخليين قادرين على اكتشاف التلاعب فى القوائم المالية، وبالتالي فإنه يمكن للمراجعين الخارجيين التشاور معهم بشأن تقييم وتقدير مخاطر التلاعب (Church et al. 2001). وهذا ما دفع معهد المراجعين القانونيين الأمريكى الى إصدار قائمة معايير المراجعة رقم (٦٥) ، والتي تشجع المراجعين الخارجيين على الاستعانة بأنشطة المراجعة الداخلية عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. كما أصدر قائمة معايير المراجعة رقم (٥٥)، والتي تلزم المراجع الخارجى بضرورة فهم الرقابة الداخلية، وحيث أن المراجعة الداخلية تعتبر جزءاً من

الرقابة الداخلية، لذا ينبغي على المراجع الخارجي فهم عمل المراجعة الداخلية (Colbert 2002).

وتعتبر جودة التقارير المالية التي تصدرها الإدارة واحداً من أهم أهداف حوكمة الشركات، وتركز عليها المراجعة الخارجية السنوية التي يجريها المراجع الخارجي. وقد حددت المعايير المهنية للمراجعة الخارجية دور وظيفة المراجعة الداخلية في دعم المراجع الخارجي عند تنفيذ مهام عملية المراجعة الخارجية السنوية ( SAS No. 65, AICPA 1991; AS 2, PCAOB, 2004). وقد يؤثر عمل وظيفة المراجعة الداخلية على طبيعة، توقيت، ومدى عمل المراجعة الخارجية السنوية، حيث يؤثر على الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي بغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية، إجراءات تقدير المخاطر، وإجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية. وعند أداء مهام المراجعة الخارجية قد يعتمد المراجع الخارجي على أعمال أدتها وظيفة المراجعة الداخلية مسبقاً، أو على أعمال تُطلب منها مباشرة (على سبيل المثال قد يطلب المراجع الخارجي من وظيفة المراجعة الداخلية استكمال بعض المهام التي تدخل في نطاق عمله كأن يطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية). وبالمثل أعطى معيار المراجعة الخارجية رقم (٢) الحق للمراجع الخارجي في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المراجعين الداخليين (AS 2, PCAOB, 2004).

وأشارت العديد من كتابات المراجعة الداخلية إلى أهمية العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي بالنسبة لحوكمة الشركات، وركزت هذه الدراسات- والتي اعتمدت على طرق تجريبية- باهتمام على الدور الذي يمكن أن تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية، من خلال اعتماد المراجع الخارجي عليها (بمعنى آخر قرار الاعتماد (Reliance Decision)). وقدمت هذه الكتابات تصورات تتعلق بالآتي: (١) العوامل التي يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار عند اتخاذ قرارات الاعتماد (٢) مدى وطبيعة عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يعتمد عليه المراجع الخارجي (٣) جوانب المراجعة الأخرى التي تتأثر بالدور الذي يمكن

أن تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية. ويتناول الباحث هذه التصورات بشئى من التفصيل على النحو التالى:

١/١/٣/٢: محددات قرار الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية

توجد العديد من الدراسات التى تناولت العوامل المختلفة التى تؤثر على قرار اعتماد المراجع الخارجى على وظيفة المراجعة الداخلية. واستخدمت مجموعة من هذه الدراسات المدخل التجريبي، حيث ركزت على اختبار تأثير عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية على قرار الاعتماد. فعلى سبيل المثال أشار "Abdel-khalik, et al. 1983" إلى أن المستوى التنظيمى الذى ترفع له تقارير وظيفة المراجعة الداخلية (موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية) كان من أهم العوامل تأثيراً على قرار اعتماد المراجع الخارجى على وظيفة المراجعة الداخلية. وعلى العكس وجد "Schneider, 1985b" أن الموضوعية كانت أقل أهمية فى قرار الاعتماد مقارنةً بجودة أداء العمل أو الأهلية. وبالمثل وجد "Margheim, 1986" أن الموضوعية لم يكن لها تأثيراً جوهرياً فى قرار الاعتماد، فى حين كان لجودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية وأهليتها تأثيراً جوهرياً على قرار الاعتماد (ممثلاً فى تخفيض ساعات المراجعة الخارجية المخططة).

وبعيداً عن المدخل التجريبي اختبرا "Tiessen and Colson, 1990" فى دراسة ميدانية/أرشفيفية العوامل التى يأخذها المراجعون الخارجيون فى الاعتبار عند اتخاذ قرار الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، ومن بين اثنى عشر عامل حددتها الدراسة وجدا أن هناك ثلاثة عوامل لها تأثيرها الهام على المراجعين الخارجيين عند اتخاذهم لقرار الاعتماد. وتتضمن هذه العوامل ما يلى: المدى الذى تغطيه وظيفة المراجعة الداخلية (جودة أداء العمل)، القدرات المهنية للقائمين على وظيفة المراجعة الداخلية (الأهلية)، والمستوى الذى يرفع إليه تقرير المراجعة الداخلية (الموضوعية).

وركزت مجموعة أخرى من الدراسات على أهمية بعض الخصائص الأخرى بالنسبة لقرار الاعتماد ومنها: مخاطر العمل، خصائص المراجع الخارجى، والتفاعل بين منشأة المراجعة والعمل. فوجدا "Margheim and Label, 1990" أن مدى الاعتماد على عمل وظيفة المراجعة الداخلية يتأثر بنزاهة الإدارة، حيث كلما زادت

نزاهة الإدارة كلما زاد اعتماد المراجع الخارجى على عمل وظيفة المراجعة الداخلية. ووجدا "Whittington and Margheim, 1993" أن الخطر الملازم ( Inherent Risk) لم يكن محدداً جوهرياً لقرار الاعتماد، فى حين أن الأهمية النسبية كانت محدداً جوهرياً لقرار الاعتماد عند اختبار إجراءات الرقابة الداخلية.

وركزت بعض الدراسات على ما إذا كانت عوامل مخاطر العميل تتفاعل مع عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية لتؤثر على قرار الاعتماد. فأشار "Campbell, 1993" إلى أن مخاطر العميل ليس لها تأثير تفاعلى على قرار الاعتماد. إلا أن البعض الآخر (أنظر على سبيل المثال: Maletta and Kida, 1993; Maletta, 1993) أشار إلى أن أهمية عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية بالنسبة لقرار الاعتماد تتوقف على عوامل مخاطر العميل، فعلى سبيل المثال وجد "Maletta, 1993" و "Maletta and Kida, 1993" أن عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية الثلاث كانت جوهرياً بالنسبة لقرار الاعتماد عندما كان الخطر الملازم (Inherent Risk) مرتفعاً وإجراءات الرقابة الداخلية قوية، بينما كانت جميعها غير جوهرياً عندما كان الخطر الملازم مرتفعاً وإجراءات الرقابة الداخلية ضعيفة. وأشار "Maletta, 1993" إلى أنه فى ظل الظروف التى كان فيها الخطر الملازم منخفضاً فإن تفاعل عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية لم يكن محدداً جوهرياً لقرار الاعتماد، بينما فى الظروف التى يرتفع فيها الخطر الملازم كان لعاملى الموضوعية وجودة أداء العمل تأثيراً تفاعلياً جوهرياً على قرار الاعتماد.

وركزت بعض الدراسات على اختبار تأثير الخصائص الشخصية للمراجع الخارجى على قرار الاعتماد، فأشارت "Campbell, 1993" إلى أن قرار الاعتماد يتوقف على ما إذا كانت خبرة المراجع السابقة بوظيفة المراجعة الداخلية للعميل مرضية أم لا، كما أشارت أيضاً إلى أن مستوى التنسيق بين المراجع الداخلى والخارجى يعتبر من محددات قرار الاعتماد. ووجد "Gramling, 1999" أن لضغط الأتعاب تأثير جوهري على قرار الاعتماد، حيث يزيد الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية مع زيادة مستوى ضغط الأتعاب من قبل عميل المراجعة.

٢/٣/١/٢: مدى وطبيعة عمل المراجعة الداخلية الذي يعتمد عليه المراجع الخارجي قدمت العديد من دراسات الاعتماد السابقة وغيرها من الدراسات تصورات بشأن مدى وطبيعة عمل المراجعة الداخلية الذي يعتمد عليه المراجع الخارجي. ففيما يتعلق بمدى الاعتماد أشار "Abdel-khalik, et al. 1983" إلى أن متوسط انخفاض نسبة ساعات المراجعة الخارجية عن المخططة بلغ ٣٢,٥% عندما تم رفع تقرير وظيفة المراجعة الداخلية للمراقب و٤٢% عندما تم رفع ذلك التقرير إلى لجنة المراجعة. وبالمثل وجد "Schneider, 1985b" أن متوسط انخفاض ساعات المراجعة الخارجية عن المخططة كنتيجة للاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية بلغ ٣٨%، وهذا يعنى أن وظيفة المراجعة الداخلية أنجزت ٣٨% من ساعات المراجعة الخارجية المخططة. وأشار إلى أنه في حالة وظيفة المراجعة الداخلية ذات الجودة المنخفضة بلغ متوسط الانخفاض عن ساعات المراجعة المخططة ١٤,٤%، بينما في حالة وظيفة المراجعة الداخلية ذات الجودة المرتفعة بلغ متوسط الانخفاض ٥٠,٦%. وعلى النقيض من ذلك أشار "Margheim, 1986" إلى أنه في حالة وظيفة المراجعة الداخلية ذات الجودة المنخفضة لا يخفض المراجعون الخارجيون من اجمالى ساعات المراجعة المخططة (بمعنى عدم الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية)، و في حالة وظيفة المراجعة الداخلية ذات الجودة المرتفعة اتخفضت ساعات المراجعة المخططة بمعدل ١٨,٧%.

وأشارت الدراسات التجريبية والمسحية والأرشيفية الأخرى إلى أن متوسط التخفيض فى الساعات المخططة للمراجعة الخارجية كنتيجة للاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية يتراوح بين ١٥ و ٣٠%. فعلى سبيل المثال أشارا "Maletta and Kida, 1993" إلى أنه كنتيجة للاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، فإن المراجعين الخارجيين خفضوا ساعات العمل عند مراجعتهم لحسابات العملاء فى حدود ٢٨%، وذلك استناداً إلى ظروف الخطر وجودة وظيفة المراجعة الداخلية. وأشارت "Gramling, 1999" إلى وجود مستوى منخفض من الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية عند مراجعة حسابات العملاء، حيث تراوح معدل التخفيض فى ساعات



المراجعة كنتيجة للاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية بين ٤% و ٢٢% استناداً إلى ظروف الحالة. وأشار "Felix, et al. 2001" إلى أنه من مسح لعينة مكونة من ١٠٠٠ منشأة تبين أن وظيفة المراجعة الداخلية أنجزت ما يقرب من ٢٧% من العمل اللازم لعملية مراجعة القوائم المالية، مما يعنى إمكانية الاعتماد عليها فى حدود هذه النسبة. وقدمت العديد من الدراسات الأخرى الدليل على طبيعة عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذى يعتمد عليه المراجعون الخارجيون، حيث أشارت هذه الدراسات إلى أن المراجعين الخارجيين يعتمدون على عمل وظيفة المراجعة الداخلية فى كل من اختبار الرقابة الداخلية والاختبارات التفصيلية (أنظر على سبيل المثال: Margheim, 1986; Whittington and Margheim, 1993; Mills, 1996; Gramling, 1999)، بالإضافة إلى اعتمادهم على عمل وظيفة المراجعة الداخلية عند التخطيط للمراجعة الخارجية (Brody, et al., 1998).

وفيما يتعلق ببعض إجراءات ومهام المراجعة التى يمكن أن يعتمد فيها المراجع الخارجى على وظيفة المراجعة الداخلية، حدد المسح الذى أجراه "Ward and Robertson, 1980" إحدى عشر مهمة من مهام المراجعة التى يمكن أن يعتمد فيها أكثر من ٥٠% من المراجعين الخارجيين الذين شملهم المسح على عمل وظيفة المراجعة الداخلية وهى: (١) إعداد الجداول/العمل الكتابى (٢) تحليل الحسابات (٣) حصر المخزون بالفروع (٤) جرد النقدية (٥) مراجعة الفروع، الأقسام، والشركات التابعة (٦) تسعير المخزون (٧) فحص الرقابة الداخلية المحاسبية (٨) التصديق على أرصدة العملاء (٩) مراجعة أرصدة الحسابات (١٠) حصر المخزون فى المواقع الرئيسية (١١) مراجعة تراكم التكلفة على الأصول المصنعة داخلياً.

وأشارت دراسة "Felix, et al. 1998" إلى أن المراجعين الخارجيين أشاروا إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية تنجز بعض الإجراءات اللازمة لأداء عملية المراجعة، مما يعنى أنها تقدم مساهمة كبيرة للمراجعة الخارجية. وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية فى المتوسط تنجز ما يلى: (١) ٤٧% من إجراءات فهم أو اختبار الرقابة الداخلية (٢) ٢١% من الإجراءات التحليلية التفصيلية (٣) ٤١% من

اختبارات التحقق من الأرصدة. وأيضاً أشارت نتائج الدراسة إلى أنه ينبغي أن تنفذ وظيفة المراجعة الداخلية الإجراءات الثلاث السابقة بصفة دائمة ومستقلة، وليس بغرض تقديم المساعدة المباشرة للمراجع الخارجى.

٣/١/٣/٢: جوانب أخرى للمراجعة تتأثر باشتراك وظيفة المراجعة الداخلية فى

### مراجعة القوائم المالية

أشارت الدراسات السابقة إلى أن مدى وطبيعة عمل المراجعة الخارجية يتأثر باشتراك (Involvement) وظيفه المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية. وأشارت البحوث إلى أن بعض الجوانب الأخرى للمراجعة الخارجية تتأثر باشتراك وظيفه المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية مثل: اختبار عمل وظيفه المراجعة الداخلية، أتعاب المراجعة، وساعات عمل المراجعة. فقاما " Margheim and Label, 1990" بقياس مدى اختبار المراجع الخارجى لعمل وظيفه المراجعة الداخلية، وعلى الرغم من أن مدى الاختبار كان كبيراً (حظى على ٧ نقاط من ٩ نقاط من مقياس ليكارت)، إلا أنه لا يوجد واحداً من العوامل موضوع الدراسة (مستوى الخطر، نزاهة الإدارة، موضوعية وظيفه المراجعة الداخلية، الاختبارات الخاصة التى تجربها وظيفه المراجعة الداخلية) يعتبر من قبيل المحددات الجوهرية لمدى اختبار وظيفه المراجعة الداخلية.

واختبرت بعض الدراسات (أنظر على سبيل المثال: Elliott and Korpi, 1978; Wallace, 1984; Wallace and Kreutzfeldt, 1991; Stein, et al., 2001; Felix, et al., 1994) العلاقة بين اشتراك وظيفه المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية وساعات عمل المراجعة الخارجية و/ أو الأتعاب. ففيما يتعلق بساعات عمل المراجعة الخارجية وجدا " Wallace and Kreutzfeldt, 1991 " أنه بناءً على آراء المراجعين الخارجيين تزداد ساعات عمل المراجعة الخارجية بمعدل ١٠% فى المتوسط فى حالة عدم اشتراك وظيفه المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية. ووجد "Stein, et al. 1994" أن اشتراك وظيفه المراجعة الداخلية ليس محددًا جوهرياً لساعات المراجعة الخارجية للمنشآت الصناعية، إلا أنه بالنسبة لمنشآت الخدمات المالية أدت الزيادة فى اشتراك وظيفه المراجعة الداخلية إلى تخفيض ساعات عمل أعضاء فريق المراجعة، فى حين أدت إلى زيادة ساعات عمل الرؤساء، المديرين، والشركاء.

وفيما يتعلق بألعاب المراجعة أشارا "Elliott and Korpi, 1978" إلى أن نسبة التخفيض في نطاق المراجعة الخارجية كنتيجة لاشتراك وظيفة المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية، تعتبر من العوامل الجوهرية في التنبؤ بألعاب المراجعة. وأشار "Wallace, 1984" إلى أن المساعدة التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية للمراجع الخارجى تؤدي إلى تخفيض ١٠% من ألعاب المراجعة. وعلى النقيض من ذلك وجد "Stein, et al., 1994" أن مساعدة وظيفة المراجعة الداخلية لا تعتبر محدداً جوهرياً لألعاب المراجعة الخارجية سواء لمنشآت الخدمات المالية أو للمنشآت الصناعية.

وحديثاً وجد "Felix, et al. 2001" أن المدى الذى تساهم به وظيفة المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية يعد محدداً جوهرياً لألعاب المراجعة الخارجية، بمعنى أن زيادة مدى المساهمة يؤدي إلى تخفيض ألعاب المراجعة والعكس صحيح. وأكد ذلك "Haron et al. 2004" فى دراسة أجريت على عينة من المراجعين الداخليين الرؤساء فى ماليزيا، حيث أشاروا إلى أن اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين يؤدي إلى تخفيض ألعاب المراجعة. وأشار "Goodwin, 2004" فى دراسة تضمنت مسحا للمراجعين الداخليين الرؤساء بشركات القطاع العام والخاص بكل من استراليا ونيوزيلندا الى أن المراجعة الداخلية فى القطاع الخاص تؤدي إلى تخفيض ألعاب المراجعة بدرجة أكبر منها فى القطاع العام، ويرجع السبب فى ذلك إلى اعتماد المراجع الخارجى بدرجة أكبر على عمل وظيفة المراجعة الداخلية بالقطاع الخاص بالمقارنة بالقطاع العام، مما يعكس على نطاق اختباره التفصيلية، ومن ثم على ألعاب المراجعة.

ونخلص مما سبق إلى أن الكتابات السابقة تناولت العديد من الموضوعات فى العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجى، وأهم ما قدمته هذه الكتابات أنها ألقت الضوء على الطبيعة المعقدة لقرار الاعتماد. فعلى سبيل المثال أشارت هذه الدراسات إلى أن أهمية عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية الثلاث بالنسبة لقرار الاعتماد تتوقف على مستوى خطر العميل، وأن المدى الذى تساهم به وظيفة المراجعة

الداخلية فى مراجعة القوائم المالية يعد أساسياً فى قرار الاعتماد، واتفقت معظم الدراسات السابقة على أن وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تنجز ما يزيد عن ٢٥% من عمل المراجعة اللازم للمراجعة الخارجية.

وأيضاً تناولت الدراسات السابقة طبيعة الاعتماد مشيرةً إلى أن المراجع الخارجى يعتمد على عمل ووظيفة المراجعة الداخلية فى العديد من مجالات وإجراءات المراجعة كاختبار الرقابة الداخلية، الاختبارات التفصيلية، والإجراءات التحليلية. والأكثر من ذلك أن عمل ووظيفة المراجعة الداخلية والذى يعتمد عليه المراجع الخارجى يتم أدائه بصفة مستقلة عن المراجعة الخارجية، وليس بغرض تقديم مساعدة مباشرة لها. وأخيراً أشارت العديد من الدراسات السابقة إلى أن اشتراك وظيفة المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية يؤدى إلى تخفيض ساعات وأتعاب المراجعة الخارجية.

إلا أنه لا توجد دراسات سابقة اختبرت ما إذا كان اشتراك وظيفة المراجعة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية يؤدى إلى تحسين جودة التقارير المالية (تخفيض إعادة إعداد القوائم المالية، وتخفيض حالات العث فىها)، ومن ثم تحسين جودة حوكمة الشركات. كما أنها لم تختبر تأثير جودة وظيفة المراجعة الداخلية على جودة حوكمة الشركات، وهذا ما يسعى الباحث إلى اختباره من خلال دراسته الحالية.

٢/٣/٢: العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وكل من لجنة المراجعة

والإدارة

تاريخياً كانت لجنة المراجعة مسؤولة عن الإشراف على التقارير المالية السنوية التى تعدها الإدارة، واليوم قد امتد هذا الدور ليشمل أيضاً ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة المراجعة الخارجية (DeZoort et al. 2002). ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية كأحد الدعائم الأساسية التى تساعد فى تحقيق حوكمة أفضل للشركات (KPMG ACI, 2003). وأكد ذلك "Bishop, 2000" حيث أشار إلى ضرورة قيام المراجعة الداخلية بتقديم العون إلى لجنة المراجعة، خصوصاً عند تحديد وإدارة

المخاطر، وعند فحص نظام الرقابة الداخلية. وأنه نتيجة الترابط بين قسم المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، يمكن زيادة فعالية وجودة الإدارة وتقوية البنية التحتية للمنشأة.

وأشار "Hermanson, 2002" إلى أن زيادة ما هو متوقع من لجان المراجعة سوف يؤدي إلى تعزيز العلاقة بينها وبين وظيفة المراجعة الداخلية. وأكدت لجنة الشريط الأزرق على أن التفاعل بين لجنة المراجعة والمراجع الداخلي يؤدي إلى تحسين فعالية لجنة المراجعة، وذلك لما لهذا التفاعل من دور أساسي في تحسين جودة المحاسبة والتقرير المالي (Church et al. 2001). وأشار "Goodwin and Kent, 2006" إلى أنه لغرض تحقيق حوكمة أفضل للشركات، لا بد وأن يتم تقوية العلاقة بين المراجعة الداخلية ولجان المراجعة. كما أشار معهد المراجعين الداخليين الأمريكي إلى أنه على وظيفة المراجعة الداخلية تقديم التأكيد للإدارة ولجنة المراجعة على فهم المخاطر التي تتعرض لها المنظمة وإدارة تلك المخاطر بطريقة ملائمة (IAA, 2000).

وقد ألفت الإرشادات والمعايير المهنية لحوكمة الشركات وأفضل ممارساتها المهنية الضوء على أهمية تحسين جودة العلاقة بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية (أنظر على سبيل المثال: KPMG ACI 2003; IIA, 2003c, 2004). فعلى سبيل المثال تتطلب قواعد التسجيل ببورصة نيويورك للأوراق المالية أن يكون لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية وأن تتفاعل مع لجنة المراجعة، وذلك بتقديم التقديرات المستمرة للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة وإجراءات الرقابة الداخلية اللازمة للتغلب على تلك المخاطر (SEC, 2003). أضف إلى ذلك أن معايير معهد المراجعين الداخليين تبنت وجود علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، وذلك من خلال اقتراح رفع تقارير وظيفة المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة، وأن تمتد وظيفة المراجعة الداخلية لجنة المراجعة بالمعلومات الملائمة (IAA, 2003b). حيث يجب أن يتضمن تقرير المراجعة الداخلية ما يلي: العناصر غير المنتظمة (Irregularities)، الأعمال

غير القانونية، الأخطاء، الفاقد، عدم الكفاءة، عدم الفعالية، تعارض المصالح، وضعف الرقابة (Colbert, 2002).

وفى السنوات الأخيرة تم توجيه الانتقاد للجنة المراجعة من قبل كل من: لجنة التجارة (Treadway Commission)، مجلس الإشراف العام (Public Oversight Board)، ورئيس بورصة الأوراق المالية (SEC Chairman). وكنتيجة لذلك شجعت الجمعية الدولية لمتداولى الأوراق المالية (NASD) وبورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) لجنة الشريط الأزرق (BRC) على العمل على تحسين فعالية لجنة المراجعة. ولتحقيق ذلك أصدرت لجنة الشريط الأزرق تقريراً يتضمن مجموعة من التوصيات التى تهدف إلى زيادة استقلال وأهلية المديرين والتأكيد على دور وظيفة المراجعة الداخلية فى دعم لجنة المراجعة فى عملية حوكمة الشركات (Raghunandan et al. 2001).

وقد اختير "Carcello, et al. 2002" ما يتضمنه ميثاق وتقارير لجنة المراجعة من إفصاح، وذلك بغرض تحديد طبيعة العلاقة بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية. ووجدوا أن لجان المراجعة بالشركات الكبيرة تهتم بفحص نتائج المراجعة الداخلية وبعقد اجتماعات خاصة مع المراجعين الداخليين، وأيضاً أن لجان المراجعة بالشركات المسجلة ببورصة نيويورك للأوراق المالية كانت أكثر من نظرائها الغير مسجلة بالبورصة فى عقد اجتماعات خاصة مع المراجعين الداخليين.

وأجرى "Chahill, 2006" دراسة حالة على البنك الأيرلندى الدولى وهو أحد بنوك المقاصة بجمهورية أيرلندا، وغطت الدراسة فترة العشر سنوات السابقة على عام ١٩٩٨، والتي رفعت خلالها قضايا على البنك أمام المحكمة الأيرلندية العليا بشأن بعض المخالفات المحاسبية. وتهدف الدراسة إلى اختبار التفاعل بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة باعتبارهما من مكونات نظام الحوكمة الداخلية (Internal Corporate Governance)، والذى ينعكس على فعالية اكتشاف والتقارير عن الممارسات غير الصحيحة كالتهرب الضريبى لعملاء الودائع أو المخالفات فى احتساب الفوائد والأتعاب، والتي وقعت خلال الفترة التى غطتها الدراسة من ١٩٨٨ إلى ١٩٩٨. واعتمدت

الدراسة على البيانات التي تضمنتها القوائم المالية المنشورة للبنك وعلى التقارير المنشورة من قبل مفتشى المحكمة العليا بشأن القضايا المرفوعة على البنك. وقد كشفت نتائج هذه الدراسة عن أن موظفي المراجعة الداخلية قد أدوا مهام المراجعة بصورة مرضية ورفعوا تقاريرهم التفصيلية عن الممارسات غير الصحيحة لمجلس الإدارة، إلا أن اتصالهم بلجنة المراجعة لم يكن بالقدر المطلوب، حيث اقتصر الاتصال على تقارير ملخصة ربع سنوية. وقد يرجع هذا إلى ثقافة مجموعة المراجعة الداخلية للبنك والتي تعطي أولوية للتقرير للإدارة العليا عن لجنة المراجعة، مما انعكس سلباً على التعاون بينهما فيما يتعلق باكتشاف وتصحيح الممارسات غير الصحيحة، ومن ثم على فعالية نظام الحوكمة الداخلية للبنك. وأوصت الدراسة بضرورة التعاون الفعال بين وظيفة المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، ومجلس الإدارة، وذلك لضمان فعالية نظام الحوكمة الداخلية.

هذا وإن كانت وظيفة المراجعة الداخلية تدعم لجنة المراجعة في الوفاء بمسئولياتها في حوكمة الشركات، فإن لجنة المراجعة هي الأخرى ومن خلال جودة علاقتها بوظيفة المراجعة الداخلية توفر لها البيئة الملائمة لأداء أنشطتها المتعلقة بالحوكمة (تقدير المخاطر، تقييم إجراءات الرقابة الداخلية، وإجراء اختبارات مدى الالتزام). ومن ثم فإن لجنة المراجعة الفعالة تعزز وظيفة المراجعة الداخلية، والتي بدورها تدعم لجنة المراجعة في ضمان جودة التقارير المالية التي تعدها الإدارة، وبلا شك أن جودة هذه العلاقة التكاملية تنعكس إيجابياً على جودة حوكمة الشركات (Beasley et al. 2000).

وباعتبار الإدارة واحدة من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة ينبثق عن تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة (Cohen et al. 2002)، فإن قواعد التسجيل ببورصة نيويورك للأوراق المالية تتطلب وجود تفاعل بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة، وذلك بمد الإدارة بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية (SEC, 2003). وأيضاً فإن معايير معهد المراجعين الداخليين تصف ما ينبغي أن تكون عليه العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة، حيث تقترح أن

وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تفصح دورياً للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها، سلطاتها، مسؤولياتها، وما تم اتجاذه من خطتها الموضوعية. كما يجب أن تفصح أيضاً عن المخاطر الجوهرية التي تتعرض لها المنشأة، إجراءات الرقابة الداخلية، قضايا حوكمة الشركات، وغيرها من الأمور التي تطلبها وتحثها الإدارة ( Performance Standard 2060, IIA, 2003b). هذا ومن المتوقع أن يتسع نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية ليساعد الإدارة في مقابلة العديد من متطلبات التشريعات الجديدة (IIA, 2003b).

وأشار "Whitely, 2005" إلى أن الإدارة أكثر من أي وقت مضى أصبحت تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية حوكمة الشركات، وذلك لما للمراجعين الداخليين من دور محوري في التحقق، الاستشارة، وإدارة المخاطر. وقد أشارت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الى أنه يمكن للمراجعين الداخليين تقديم العون للإدارة ومجلس الإدارة في الوفاء بمسئولياتهم في حوكمة الشركات، وذلك على النحو التالي:

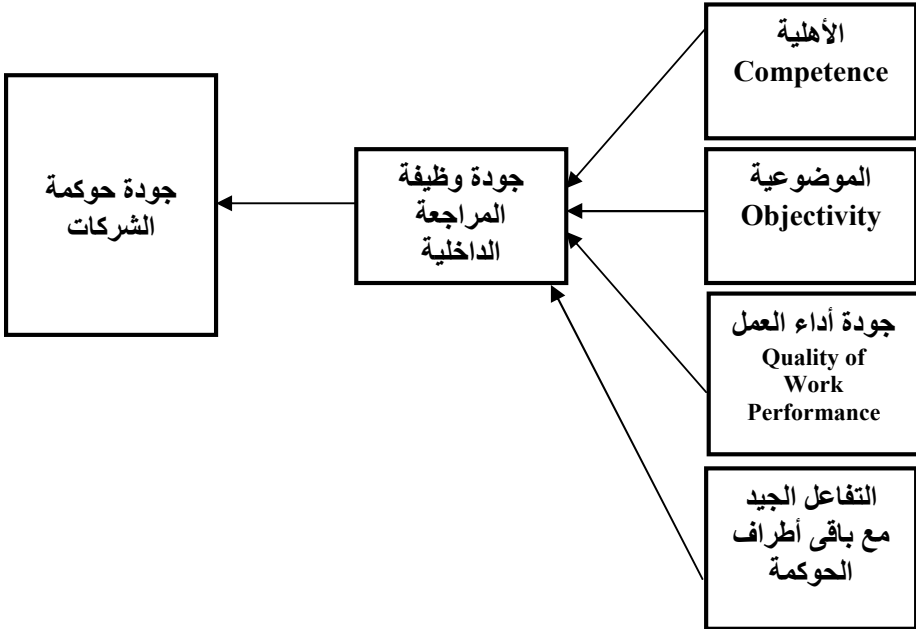
- مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة.
- تقديم أفكار أفضل لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر للجنة المراجعة.
- البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل.
- فحص قواعد وآداب السلوك الأخلاقي بالمنشأة للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنها قد بلغت للعاملين.
- تنفيذ المراجعة السنوية بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج يرفع الى لجنة المراجعة.
- مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة المراجعة السنوية.



وتعتبر الدراسات التي اختبرت العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وكل من لجنة المراجعة والإدارة من زاوية حوكمة الشركات قليلة، وتتضمن في معظمها مسحاً لمراجعين داخليين. وبالطبع أدى قلة الدراسات في هذا المجال إلى صعوبة التعريف بكافة جوانب العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وكل من لجنة المراجعة والإدارة. هذا ولا توجد دراسة سابقة اختبرت ما إذا كانت طبيعة العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة تؤثر على جودة حوكمة الشركات، وهذا ما يسعى الباحث الى اختباره من خلال دراسته الحالية.

### ٣- صياغة نموذج وفروض البحث

من خلال الإصدارات المهنية والدراسات السابقة تم تصميم النموذج المقترح للدراسة، وذلك كما يتضح من الشكل الآتي:



النموذج المقترح للعوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات.

يتضح من النموذج السابق أن جودة وظيفة المراجعة الداخلية دالة في أربعة متغيرات مستقلة هي: الأهلية، الموضوعية، جودة أداء العمل، والتفاعل الجيد مع باقى أطراف الحوكمة، ويبين أيضاً أن جودة حوكمة الشركات دالة في جودة وظيفة المراجعة الداخلية. وبذلك يمكن صياغة فروض الدراسة التطبيقية كما يلي:

الفرض الأول: توجد علاقة ايجابية بين أهلية المراجعين الداخليين وجودة وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض الثانى: توجد علاقة ايجابية بين موضوعية المراجعين الداخليين وجودة وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض الثالث: توجد علاقة ايجابية بين جودة أداء عمل المراجعة الداخلية وجودة وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض الرابع: توجد علاقة ايجابية بين التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقى أطراف الحوكمة وجودة وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض الخامس: توجد علاقة ايجابية بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية وجودة حوكمة الشركات.

#### ٤ - الدراسة التطبيقية

لتحقيق هدف البحث والذى يتمثل فى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، وتأثير جودة وظيفة المراجعة الداخلية على جودة حوكمة الشركات فى مصر، تم إجراء دراسة تطبيقية وذلك على النحو التالى:

#### ١/٤: عينة الدراسة التطبيقية

رعى فى اختيار عينة الدراسة التطبيقية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوافر لديهم الخبرة العملية والقدرة على الحكم على جودة وظيفة المراجعة الداخلية. لذا تضمنت العينة ١٢٨ مفردة توزيعها كما يلي: ٣٤ مفردة من مديرى أقسام المراجعة الداخلية لبعض الشركات الكبيرة فى جمهورية مصر العربية، ٣٦ مفردة من رؤساء لجان المراجعة بتلك الشركات، و ٥٨ مفردة من شركاء المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية.

#### ٢/٤: أسلوب جمع بيانات الدراسة التطبيقية

اعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة التطبيقية على استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء\* وقد تم تصميم أسئلة الاستقصاء وفقاً لمقياس "ليكات" ذو الست نقاط، وذلك حتى يمكن قياس المستويات المختلفة لمتغيرات الدراسة. وقد تم توزيع ١٥٠ قائمة استقصاء على مفردات العينة، وتم استلام ١٣٤ قائمة استقصاء، استبعد منها ٦ قوائم لعدم استيفائها بالكامل. وبذلك تكون قوائم الاستقصاء الكاملة والصحيحة والتي استخدمت في التحليل ١٢٨ قائمة، وهي التي تمثل استجابات مفردات عينة الدراسة التطبيقية. هذا وقد استخدم الباحث أسلوب المقابلات الشخصية مع مفردات العينة، مما مكنه من توضيح أي مفاهيم كانت غامضة في الاستقصاء للمشاركين في الدراسة.

#### ٣/٤: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة التطبيقية

لغرض اختبار فروض البحث، تم تحليل البيانات باستخدام بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة هذه البيانات وهي:

- ١- أسلوب تحليل الانحدار المتعدد التدريجي : تم استخدام هذا الأسلوب لقياس مدى تأثير جودة وظيفة المراجعة الداخلية كمتغير تابع بالمتغيرات المستقلة الأربع موضوع الاختبار وهي: الأهلية، الموضوعية، جودة أداء العمل، والتفاعل الجيد مع باقى أطراف الحوكمة، وذلك كل على حده.
- ٢- أسلوب تحليل الانحدار البسيط : تم استخدام هذا الأسلوب لقياس مدى تأثير جودة حوكمة الشركات كمتغير تابع بجودة وظيفة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل.
- ٣- اختبار "Kruskal-Wallis" : وهو اختبار لا معلمى يتفق مع طبيعة البيانات، وتم استخدامه بغرض دراسة مدى الاتفاق بين استجابات مجموعات الدراسة التطبيقية الثلاثة (مديرى أقسام المراجعة الداخلية، رؤساء لجان المراجعة، وشركاء المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية).

\* انظر الملحق رقم (٢).

#### ٤/٤: تحليل بيانات الدراسة التطبيقية

باستخدام الأساليب الإحصائية سابقة الذكر، تم تحليل بيانات الدراسة التطبيقية على النحو الآتي\*:

أولاً: لاختبار الفرض الأول للدراسة التطبيقية تم تحليل استجابات مفردات المجموعات الثلاثة لعينة الدراسة على السؤالين الأول والثاني للاستقصاء، وتشير نتائج اختبار "Kruskal-Wallis" إلى اتفاق المجموعات الثلاثة على وجود علاقة ايجابية بين أهلية المراجعين الداخليين وجودة وظيفة المراجعة الداخلية. ويؤكد ذلك نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي، حيث أن أهلية المراجعين الداخليين تفسر وحدها ٢٤,٢% و ٢٥,٥% و ٢٦,٤% من اجمالى التغير فى جودة وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر كل من: مديري أقسام المراجعة الداخلية ، رؤساء لجان المراجعة ، وشركاء المراجعة على التوالى، مما يعنى صدق الفرض الأول للدراسة التطبيقية. وتفسير ذلك أن أهلية المراجعين الداخليين والتي تتحدد من خلال العناصر الآتية:

- ١- المستوى التعليمى الذى حصل عليه المراجع الداخلى.
  - ٢- الخبرة المهنية بالمراجعة الداخلية والمعرفة بعمليات وإجراءات الشركة والصناعة التى تعمل بها.
  - ٣- الشهادات المهنية التى حصل عليها المراجع الداخلى.
  - ٤- مستوى الإعداد والتدريب الفنى للمراجع الداخلى.
  - ٥- التأهيل والتعليم المستمر للمراجع الداخلى.
- تؤدى إلى تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية، حيث أن زيادة المستوى التعليمى للمراجع الداخلى، مستوى خبرته، حرفيته المهنية، ومستوى التدريب والتأهيل والتعليم المستمر ينعكس ايجابياً على جودة أدائه للمهام الموكولة إليه، مما ينعكس ايجابياً وبالتبعية على جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

\* أنظر الملحق رقم (١).

ثانياً: لاختبار الفرض الثانى للدراسة التطبيقية تم تحليل استجابات مفردات المجموعات الثلاثة لعينة الدراسة على السؤالين الثالث والرابع للاستقصاء، وتشير نتائج اختبار "Kruskal-Wallis" إلى اتفاق المجموعات الثلاثة على وجود علاقة ايجابية بين موضوعية المراجعين الداخليين وجودة وظيفة المراجعة الداخلية. ويؤكد ذلك نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي، حيث أن موضوعية المراجعين الداخليين تفسر وحدها ٢٣,١% و ٢٤,٤% و ٢٥,٨% من اجمالى التغيير فى جودة وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر المجموعات الثلاثة على التوالى، مما يعنى صدق الفرض الثانى للدراسة التطبيقية. وتفسير ذلك أن موضوعية المراجعين الداخليين والتي تتحقق من خلال:

- ١- رفع تقارير المراجعة الداخلية الى لجنة المراجعة أو الإدارة العليا.
  - ٢- تعيين المراجعين الداخليين ومكافآتهم وترقيتهم والاستغناء عنهم بمعرفة لجنة المراجعة أو الإدارة العليا.
  - ٣- قيام أو مشاركة أعضاء خارجيين فى أداء مهام المراجعة الداخلية.
- تعد عاملاً مهماً لضمان استقلال ونزاهة وحياد المراجعين الداخليين عند أدائهم لمهام المراجعة، مما يعكس ايجابياً على جودة وظيفة المراجعة الداخلية كطرف من أطراف حوكمة الشركات.

ثالثاً: لاختبار الفرض الثالث للدراسة التطبيقية تم تحليل استجابات مفردات المجموعات الثلاثة لعينة الدراسة على السؤالين الخامس والسادس للاستقصاء، وتشير نتائج اختبار "Kruskal-Wallis" إلى اتفاق المجموعات الثلاثة على وجود علاقة ايجابية بين جودة أداء عمل المراجعة الداخلية وجودة وظيفة المراجعة الداخلية. ويؤكد ذلك نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي، حيث أن جودة أداء العمل تفسر وحدها ٣٢,١% و ٣٠,٧% و ٢٩,٧% من اجمالى التغيير فى جودة وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر المجموعات الثلاثة على التوالى، مما يعنى صدق الفرض الثالث للدراسة التطبيقية. وتفسير ذلك أن جودة أداء عمل المراجعة الداخلية والتي تتحقق من خلال:

- ١- دقة وكفاية برامج المراجعة الداخلية.
  - ٢- كفاية مدى ونطاق عمل المراجعة الداخلية.
  - ٣- بذل المراجعين الداخليين للعناية المهنية اللازمة عند أداء مهام المراجعة الداخلية.
  - ٤- دعم الإدارة لوظيفة المراجعة الداخلية.
  - ٥- فحص جودة الأداء بمعرفة أطراف من خارج المنشأة وذوى خبرة عملية فى هذا المجال.
- تنعكس إيجابياً على جودة وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها طرفاً مهماً من أطراف حوكمة الشركات.
- رابعاً: لاختبار الفرض الرابع للدراسة التطبيقية تم تحليل استجابات مفردات المجموعات الثلاثة لعينة الدراسة على السؤالين السابع والثامن للاستقصاء، وتشير نتائج اختبار "Kruskal-Wallis" إلى اتفاق المجموعات الثلاثة على وجود علاقة إيجابية بين التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقى أطراف حوكمة الشركات وجودة وظيفة المراجعة الداخلية. ويؤكد ذلك نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجى، حيث أن التفاعل الجيد يفسر وحده ٢٠,٦% و ٢١,٦% و ١٨,١% من اجمالى التغير فى جودة وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر المجموعات الثلاثة على التوالى، مما يعنى صدق الفرض الرابع للدراسة التطبيقية. وتفسير ذلك أن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقى أطراف حوكمة الشركات والذى يتحقق من خلال:
- ١- تقديم المعلومات الكافية والملائمة للجنة المراجعة والتي تساعدنا فى أداء مهامها الإشرافية.
  - ٢- تقديم المعلومات الكافية والملائمة للإدارة العليا والتي تساعدنا فى التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء، واتخاذ القرارات.
  - ٣- تقديم المعلومات الكافية والملائمة للمراجع الخارجى بشأن المخاطر التى تواجهها المنشأة والإجراءات الرقابية عليها.

يمكن المراجعين الداخليين من توصيل المعلومات الدقيقة، الوقتية، الملائمة، والكافية للأطراف الأخرى لحوكمة الشركات، كما يمكنهم أيضاً من الاستفادة من وجهات نظر الأطراف الأخرى واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، مما ينعكس في النهاية وبصورة ايجابية على جودة وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها طرفاً من أطراف حوكمة الشركات.

خامساً: لاختبار الفرض الخامس للدراسة التطبيقية تم تحليل استجابات مفردات المجموعات الثلاثة لعينة الدراسة على السؤال التاسع، العاشر، والحادي عشر للاستقصاء، وتشير نتائج اختبار "Kruskal-Wallis" إلى اتفاق المجموعات الثلاثة على وجود علاقة ايجابية بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية وجودة حوكمة الشركات. ويؤكد ذلك نتائج تحليل الانحدار البسيط، حيث أن جودة وظيفة المراجعة الداخلية تفسر ٩٤,٨% و ٩٠,٨٦% و ٩٣,٦% من اجمالي التغيير في جودة حوكمة الشركات من وجهة نظر المجموعات الثلاثة على التوالي، مما يعنى صدق الفرض الخامس للدراسة التطبيقية. وتفسير ذلك أن تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي الى إحكام الرقابة المالية والإدارية على المنشأة وتدنية المخاطر التي تتعرض لها، كما يؤدي الى تحقيق التفاعل الجيد مع باقى أطراف حوكمة الشركات، مما ينعكس في النهاية ايجابياً على جودة حوكمة الشركات.

## ٥- الخلاصة والنتائج والتوصيات

مع زيادة حالات إفلاس الشركات دون وجود مؤشرات أولية تبين إمكانية إفلاس تلك الشركات، زادت الحاجة نحو تحسين جودة حوكمة الشركات. ويتم ممارسة حوكمة الشركات من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقات تعاونية هي: المراجع الخارجي، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، ووظيفة المراجعة الداخلية. وعلى الرغم من أن الإصدارات المهنية والقانونية الحديثة لم تحدد دوراً معيناً لوظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، إلا أنها أكدت على أهمية وجود علاقات تعاونية ملائمة بين وظيفة المراجعة الداخلية والأطراف الثلاث الأخرى المسئولة عن حوكمة الشركات. ومن ثم فإن تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية قد يؤدي إلى تحسين جودة حوكمة الشركات. وتهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية واختبار مدى تأثيرها على جودة حوكمة الشركات. ولتحقيق هذا الهدف أجريت دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ١٢٨ مفردة توزيعها كما يلي: ٣٤ مفردة من مديري أقسام المراجعة الداخلية لبعض الشركات الكبيرة في جمهورية مصر العربية، ٣٦ مفردة من رؤساء لجان المراجعة بتلك الشركات، و ٤٥ مفردة من شركاء المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية. وتحليل بيانات الدراسة التطبيقية باستخدام بعض الأساليب الإحصائية الملائمة توصل الباحث إلى النتائج الآتية:

١- وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاثة (مديري أقسام المراجعة الداخلية، رؤساء لجان المراجعة، وشركاء المراجعة) على صدق الفرض الأول للدراسة التطبيقية، مما يعني أن زيادة أهلية المراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمي، زيادة مستوى الخبرة المهنية، وزيادة مستوى التدريب والتأهيل يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.



٢- وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاثة على صدق الفرض الثانى للدراسة التطبيقية، مما يعنى أن زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال تؤدي الى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

٣- وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاثة على صدق الفرض الثالث للدراسة التطبيقية، مما يعنى أن تحسين جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية من خلال وجود خطة ملائمة للمراجعة الداخلية، بذل المراجعين الداخليين للعناية اللازمة، دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية بالموارد اللازمة، وفحص الجودة يؤدي الى تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

٤- وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاثة على صدق الفرض الرابع للدراسة التطبيقية، مما يعنى أن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقى أطراف حوكمة الشركات، والذي يتحقق من خلال تبادل المعلومات الكافية والملائمة فيما بينهم ينعكس فى النهاية وبصورة ايجابية على جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

٥- وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاثة على صدق الفرض الخامس للدراسة التطبيقية، مما يعنى أن تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي الى إحكام الرقابة على المنشأة وتدنية المخاطر التى تتعرض لها، كما يؤدي الى تحقيق التفاعل الجيد مع باقى أطراف حوكمة الشركات، مما ينعكس فى النهاية بصورة ايجابية على جودة حوكمة الشركات.

وبناءً على ما خلصت إليه الدراسة النظرية وما توصلت إليه الدراسة

التطبيقية من نتائج، يوصى الباحث بما يلى:

- تفعيل دور وظيفة المراجعة الداخلية فى الشركات المصرية، وذلك من خلال تأكيد هيئة سوق المال على وجود قسم للمراجعة الداخلية بالشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية، وذلك أسوة بغيرها من أسواق المال العالمية.
- على أصحاب المصلحة العمل على ضمان توافر العوامل الأساسية لتحقيق جودة وظيفة المراجعة الداخلية كأهلية المراجعين الداخليين، موضوعيتهم، جودة أداء عمل المراجعة الداخلية، والتفاعل الجيد بين وظيفة المراجعة الداخلية وباقى أطراف حوكمة الشركات، وذلك بمقابلة المعايير التى تحقق ذلك، وهذا من شأنه تحسين جودة حوكمة الشركات.
- فحص جودة وظيفة المراجعة الداخلية بمعرفة أطراف خارجية تتوافر لديهم الخبرة فى هذا المجال كالمراجعين الخارجيين، وذلك لضمان أداء وظيفة المراجعة الداخلية بمستوى مرضى من الجودة.
- إنشاء معهد للمراجعين الداخليين على شاكله معهد المراجعين الداخليين الأمريكى، وتقع عليه مهام إصدار معايير المراجعة الداخلية الملائمة لبيئة التطبيق العملى فى مصر، تدريب وتأهيل المراجعين الداخليين فى مصر ليواكبوا مستجدات المراجعة الداخلية عالمياً، ومنح شهادة المراجع الداخلى القانونى (Certified Internal Auditor (CIA)).

### مراجع البحث

- Abbott, L., S.Parker, Peters, G., and Rama, D. 2007. Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing. *The Accounting Review*. Sarasota: Vol. 82, Iss. 4; p. 803 (33 pages).
- Abdel-khalik, A. R., D. Snowball, and J. H. Wragge. 1983. The effects of certain internal audit variables on the planning of external audit programs. *The Accounting Review* (April): 215-227.
- Ahlawat , Sunita S. and D. Jordan Lowe . 2004. An examination of internal auditor objectivity: in-house versus outsourcing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Sept) 23.2: p147 (13).
- Allegrini, M. and D'Onza, G. 2003. Internal auditing and risk assessment in large Italian companies: an empirical survey. *International Journal of Auditing*, Vol. 7 No. 3, pp. 191-208.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1975. The Effect of an Internal Audit Function on the Scope of the Independent Auditor's Examination. *Statement on Auditing Standards No. 9*. New York, NY: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1991. The Auditors' Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements. *Statement on Auditing Standards No. 65*. New York, NY: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2003. *Statements on Auditing Standards*. New York, NY: AICPA.
- Antoine, R. 2004. Internal audit: Spotlight shines on its new role. <http://accounting.smartpros.com/x45449.xml>.

- Arena, A. and G. Azzone. 2005. Development trends and future prospects of internal audit. *Managerial Auditing Journal*. Bradford: Vol.12, Iss. 4/5; pg. 200.
- Bailey, A. D., Jr., A. A. Gramling, and S. Ramamoorti, editors. 2003. *Research Opportunities in Internal Auditing*. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Beasley, M. S., J. V. Carcello, D. R. Hermanson, and P. D. Lapedes. 2000. Fraudulent financial reporting: consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting Horizons* (December): 441-454.
- Berry, L.E., G.B. Harwood, and J.L. Katz. 1987. Performance of auditing procedures by governmental auditors: Some preliminary evidence. *The Accounting Review* (January): 14-28.
- Bishop, William, .2000 . Committee. *Internal Auditor*, April pp. 50-51.
- Brody, R.G. and S.E. Kaplan. 1996. Escalation of commitment among internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Spring): 1-15.
- Brody, R. G., S. P. Golen, and P. M. J. Reckers. 1998. An empirical investigation of the interface between internal and external auditors. *Accounting and Business Research* (Summer): 160-171.
- Brody, R.G. and D.J. Lowe. 2000. The new role of the internal auditor: implications for internal auditor objectivity. *International Journal of Auditing*. Vol. 4: 169-176.
- Brown, P. R. 1983. Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 444-455.
- Brown, P. R., and V. Karan. 1986. One approach for assessing the operational nature of auditing standards: An analysis of SAS 9. *Auditing: A Journal of Practice*. Vol. 6. No. 1. (Fall): 134-147.

- Buchman, T.A. 1983. The reliability of internal auditors' working papers. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Fall): 92-103.
- Cahill, E. 2006. Audit committee and internal audit effectiveness in a multinational bank subsidiary: A case study, *Journal of Banking Regulation*. London: Vol.7, Iss. 1/2; pg. 160, 20 pgs.
- Campbell, A. 1993. Internal audit reliance in the continuing audit engagement. *Internal Auditing* (Summer): 56-66.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., and T. L. Neal. 2002. Disclosures in audit committee charters and reports. *Accounting Horizons* 16 (4): 291-304.
- Church, B.K.. and A. Schneider. 1992. Internal auditor involvement in internal control systems design: Is objectivity impaired? *Journal of Applied Business Research* (Fall): 15-24.
- Church, B.K., and A. Schneider. 1995. Internal auditors' memory for financial-statement errors. *Behavioral Research in Accounting*: 17-36.
- Church, B.K., JJ. McMillan, and A. Schneider. 2001. Factors affecting internal auditors' consideration of fraudulent financial reporting during analytical procedures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (March): 65-80.
- Clark, M., T. E. Gibbs, and R. B. Schroeder. 1980. Evaluating internal audit departments under SAS No. 9: Criteria for judging competence, objectivity, and performance. *The Woman CPA*. (July): 8-11,22.
- Clark, M. E., T. E. Gibbs, and R. G. Schroeder. 1981. CPAs judge internal audit department objectivity. *Management Accounting*. (February): 40-43.
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy, and A, M. Wright. 2002. Corporate governance and the audit process. *Contemporary Accounting Research* (Winter): 573-594.

- Colbert, J.L. 2002. Corporate governance: Communications from internal and external auditors, *Managerial Auditing Journal*, Bradford: Vol.17, Iss. 3; pg. 147, 6 pgs.
- DeZoort, F. T., R. W. Houston, and M. F. Peters. 2001. The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions. *Contemporary Accounting Research* (Summer): 257-281.
- DeZoort, F. T., D. R. Hermanson, D. S. Archambeault, and S. A. Reed. 2002. Audit committee effectiveness: a synthesis of the empirical audit committee literature. *Journal of Accounting Literature*: 38-75.
- Downes, D. 2004. The European perspective on corporate governance. *Accountancy Ireland*. Dublin: Vol.36, Iss. 6; pg. 25, 1 pgs.
- Edge, W. R., and A. A. Parley. 1991. External auditor evaluation of the internal audit function. *Accounting and Finance*: 69-83.
- Elliott, R. K. and A. R. Korpi. 1978. Factors affecting audit fees, Appendix Commission on Auditors' Responsibilities. *Cost-Benefit Analysis of Auditing Research Study No. 3* by Melvin F. Shakun (AICPA).
- Felix, W. L. Jr., A. A. Gramling, and M. J. Maletta. 1998. Coordinating Total Audit Coverage: The Relationship Between Internal and External Auditors. *Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors. Inc.*
- Felix, W. L. Jr., A. A. Gramling, and M. J. Maletta. 2001. The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research* (December): 513-534.

- Gibbs, T. E. and R. G. Schroeder. 1979. Evaluating the competence of internal audit departments. *In Symposium on Auditing Research III. Urbana: University of Illinois: 207-225.*
- Goodwin, J. 2004. A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*. Bradford: Vol.19, Iss. 5; pg. 640.
- Goodwin, J. and Pamela Kent. 2006. The use of internal audit by Australian companies. *Managerial Auditing Journal*. Bradford: Vol.21, Iss. 1/2; pg. 81, 21 pgs.
- Gordon, L. A., and K .J. Smith. 1992. Post auditing capital expenditures and firm performance: The role of asymmetric information. *Accounting, Organizations and Society* (November): 741-757.
- Gramling, A. A. 1999. External auditors' reliance on work performed by internal auditors: The influence of fee pressure on this reliance decision. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Supplement): 117-135.
- Gramling, A. A., and P. M. Myers. 1997. Practitioners' and users' perceptions of the benefits of certification of internal auditors. *Accounting Horizons* 11(1): 39-53.
- Hansen, S. C. 1997. Designing internal controls: The interaction between efficiency wages and monitoring. *Contemporary Accounting Research* 14(1): 129-163.
- Haron, H., Andrew Chambers, Rozaldy Ramsi and Ishak Ismail, .2004. The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*. Bradford: Vol.19, Iss. 8/9; pg. 1148.
- Harrell, A., M. Taylor, and E. Chewning. 1989. An examination of management's ability to bias the professional objectivity of internal auditors. *Accounting, Organizations and Society* 14(3): 259-269.
- Hermanson, D. R. 2002. The growing stature of internal auditing. *Internal Auditing* (November / December): 43-44.

- Hermanson, D. R. and L. E. Rittenberg. 2003. Internal audit and organizational governance. Chap, in *Research Opportunities in Internal Auditing*, edited by Bailey, A. D., Jr., A. A. Gramling, and S. Ramamoorti. *Institute of Internal Auditors Research Foundation*.
- Hermanson, D. [2006](#). Internal auditing: getting beyond the section 404 implementation crisis, *Internal Auditing*. Boston: Vol.21, Iss. 3; pg. 39, 3 pgs.
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2000. *Internal Auditing: Adding Value across the Board*, Corporate Brochure, ILL.
- Institute of Internal Auditors (IIA). **2002. *Internal auditors: integral to good corporate governance. Internal Auditor 59.4 : p44(5). From InfoTrac OneFile.***
- Institute of Internal Auditors. 2003a. *Simply Good Business. Tone at the Top* (August). Altamonte Springs, FL (IIA).
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2003b. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Altamonte Springs, FL. [http://www.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm?doc\\_id=1499](http://www.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm?doc_id=1499).
- Institute of Internal Auditors. 2003c. *The IIA's position statement on audit committees*. Altamonte Springs, FL (IIA).
- Institute of Internal Auditors. 2004. *Tone at the Top*. (Feb): 2-3. Altamonte Springs, FL (IIA).
- KPMG Audit Committee Institute (ACI). 2003. *Audit Committee Roundtable Highlights* (Spring): Building a Framework for Effective Audit Committee Oversight.
- Krishnamoorthy, G. 2001. A cascaded inference model for evaluation of the internal audit report. *Decision Sciences* (Summer): 499-520.



- Krishnamoorthy, G. 2002. A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 21.1 (March 2002): p95(28).
- Liu, T. 2005. The Case Analysis on Failures of Enterprise Internal Control in Mainland China. *Journal of American Academy of Business, Cambridge*. Hollywood: Vol.7, Iss. 1; pg. 92, 7 pgs.
- Maletta, M. J. 1993. An examination of auditors' decisions to use internal auditors as assistants: The effect of inherent risk. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 508-525.
- Maletta, M. J. and T. Kida. 1993. The effect of risk factors on auditors' configure information processing. *The Accounting Review* (July): 681 -691.
- Margheim, L. L. 1986. Further evidence on external auditors' reliance on internal auditors. *Journal of Accounting Research* (Spring): 194-205.
- Margheim, L., and W. Label. 1990. External auditor reliance on internal auditors when audit risk is high: Some empirical findings. *Advances in Accounting* (Vol. 8): 293-311.
- Messier, W. F., Jr., and A. Schneider. 1988. A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function. *Contemporary Accounting Research* 4 (2): 337-353.
- Mills, T. Y. 1996. The effect of cognitive style on external auditors' reliance decisions on internal audit functions. *Behavioral Research in Accounting* (Vol. 8): 49-73.
- Moeller, R. 2004. Managing internal auditing in a post-SOA world. *The Journal of Corporate Accounting and Finance* 15 (4): 41-45.

- Nagy, L.. and Cenker, W. 2002. An assessment of the newly defined internal audit function, *Managerial Auditing Journal*. Bradford: Vol.17, Iss. 3; pg. 130, 8 pgs.
- O'Leary, C. and J. Stewart. 2007. Governance factors affecting internal auditors' ethical decision-making; An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*. Bradford: Vol. 22, Iss. 8; pg. 787.
- Paape, L., Scheffe, J. and Snoep, P. 2003. The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU - a survey. *International Journal of Auditing*, Vol. 7 No. 3, pp. 247-62.
- Plumlee, R. D. 1985. The standard of objectivity for internal auditors: Memory and bias effects. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 683-699.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2004. Auditing Standard No. 2 (AS 2) - An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements. [http://www.pcaobus.org/documents/rules\\_of\\_the\\_board/Standards%20-%20AS2.pdf](http://www.pcaobus.org/documents/rules_of_the_board/Standards%20-%20AS2.pdf).
- Quinn, Lawrence, "Risky Business", *The CPA Journal*, June 2002, pp. 2-6, and Available from: [Http://: www.aicpa.org/pubs/june2002](http://www.aicpa.org/pubs/june2002).
- Raghunandan, K., William, J. R and Dasaratha, V. R. (2001), Audit committee composition, "gray directors," and interaction with internal auditing, *Accounting Horizons*. Sarasota: Vol.15, Iss. 2; pg. 105, 14 pgs.
- Ratcliffe, A. 2003. Communication and the audit committee. *Accountancy Magazine*. (July): 100.
- Sarens, G. and Ignace De Beelde. 2005. Internal auditors' perception about their role in risk management: A comparison between US and Belgian companies. *Managerial*

- Auditing Journal*. Bradford:  
Vol.21, Iss. 1/2; pg. 63, 18 pgs.
- Sawyer, L. 1973. *The Practice of Modern Internal Auditing: Appraising Operations for Management*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- Schneider, A. 1985a. Consensus among auditors in evaluating the internal audit function. *Accounting and Business Research* (Autumn): 297-301.
- Schneider, A. 1985b. The reliance of external auditors on the internal audit function. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 911-919.
- Schneider, A. and Wilner, N. 1990. A test of audit deterrent to financial reporting irregularities using the randomized response technique. *The Accounting Review* 65(3): 668-681.
- SEC Securities Exchange Act Release No. 48745.2003. (November 4).  
[www.sec.gov](http://www.sec.gov).
- Staciokas, R and R. Rupsys. 2005. Internal Audit and its Role in Organizational Government.  
<http://proquest.umi.com/pqdweb?did=821989321&sid=2&Fmt=4&clientId=35492&ROT=309&VName=POD>
- Stein, M. T., D. A. Simunic, and T. B. O'Keefe. 1994. Industry differences in the production of audit services. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Supplement): 128-142.
- Swanson, D. 2007. Setting long-term goals for internal audit. *CMA Management*. Hamilton: Jun/Jul .Vol. 81, Iss. 4; p. 19 (3 pages).
- Tapestry Networks. 2004. The internal auditor's perspective. *Insights* (July 6).
- The Institute of Internal Auditor. 2000. A New Breed of Malware, Available from: [Http://www.theiia.org/Itaudit/Index.cfm](http://www.theiia.org/Itaudit/Index.cfm).

- Thurston, J. B. 1949. *Basic Internal Auditing Principles and Techniques*. Scranton, Pennsylvania: International Textbook Company.
- Tiessen, P. and R. H. Colson. 1990. External auditor reliance on internal audit. *Internal Auditing* (Winter): 10-22.
- Uecker, W. C., A. P. Brief, and W. R. Kinney, Jr. 1981. Perception of the internal and external auditor as a deterrent to corporate irregularities. *Accounting Review* (July): 465-478.
- Vallario, C. W. 2003. Internal audit: Active ingredient in reform mix. *Financial Executive* (June): 26.
- Wallace, W. 1984. A Time Series Analysis of the Effect of Internal Audit Activities on External Audit Fees. *Altamonte Springs, FL: HA*.
- Wallace, W. A., and R. W. Kreutzfeldt 1991. Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 485-512.
- Ward, D. D. and J. C. Robertson. 1980. Reliance on internal auditors. *Journal of Accountancy* (October): 62-72.
- Whitley, J. 2005. Internal Auditing's Role in Corporate Governance, [\*The Internal Auditor\*](#). Vol.62, Iss. 5; pg. 21, 2 pgs.
- Whittington, R. and L. Margheim 1993. The effects of risk, materiality, and assertion subjectivity on external auditors' reliance on internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Spring): 5064.

ملاحق البحث

**الملحق رقم (١):** نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي، الانحدار البسيط، واختبار "Kruskal - Wallis".

**الملحق رقم (٢):** قائمة الاستقصاء.



الملحق رقم (٢): قائمة الاستقصاء

أولاً: الاستقصاء

غير موافق جدا	غير موافق	غير موافق إلى حد ما	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق جدا	
						س١: فى رأيك أى من العناصر الآتية يؤدى الى زيادة أهلية المراجع الداخلى: ١- المستوى التعليمى الذى حصل عليه المراجع الداخلى. ٢- الخبرة المهنية بالمراجعة الداخلية والمعرفة بعمليات وإجراءات الشركة والصناعة التى تعمل بها. ٣- الشهادات المهنية التى حصل عليها المراجع الداخلى. ٤- مستوى الإعداد والتدريب الفنى للمراجع الداخلى. ٥- التأهيل والتعليم المستمر للمراجع الداخلى. ٦- عناصر أخرى برجاها ذكرها إن وجدت: ..... .....
غير موافق جدا	غير موافق	غير موافق إلى حد ما	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق جدا	س٢: فى رأيك أن زيادة أهلية المراجع الداخلى تؤدى الى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية؟
غير موافق جدا	غير موافق	غير موافق إلى حد ما	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق جدا	س٣: فى رأيك أى من العناصر الآتية يؤدى الى زيادة موضوعية المراجع الداخلى: ١- رفع تقارير المراجعة الداخلية الى لجنة المراجعة أو الإدارة العليا. ٢- تعيين المراجعين الداخليين ومكافأتهم وترقيتهم والاستغناء عنهم بمعرفة لجنة المراجعة أو الإدارة العليا. ٣- قيام أو مشاركة أعضاء خارجيين فى أداء مهام المراجعة الداخلية. ٤- عناصر أخرى برجاها ذكرها إن وجدت: ..... .....
غير موافق جدا	غير موافق	غير موافق إلى حد ما	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق جدا	س٤: فى رأيك أن زيادة موضوعية المراجع الداخلى تؤدى الى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية؟
غير موافق جدا	غير موافق	غير موافق إلى حد ما	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق جدا	س٥: فى رأيك أى من العناصر الآتية تحقق جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية: ١- دقة وكفاية برامج المراجعة الداخلية. ٢- كفاية مدى ونطاق عمل المراجعة الداخلية.

						٣- بذل المراجعين الداخليين للعناية المهنية اللازمة عند أداء مهام المراجعة الداخلية.
						٤- دعم الإدارة لوظيفة المراجعة الداخلية.
						٥- فحص جودة الأداء بمعرفة أطراف من خارج المنشأة وذوى خبرة عملية في هذا المجال.
						٦- عناصر أخرى برجاء ذكرها إن وجدت: ..... .....
غير موافق جدا	غير موافق	غير موافق إلى حد ما	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق جدا	
						س ٦: في رأيك أن زيادة جودة أداء العمل تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية؟
غير موافق جدا	غير موافق	غير موافق إلى حد ما	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق جدا	س ٧: في رأيك أن التفاعل الجيد بين وظيفة المراجعة الداخلية وباقي أطراف الحوكمة يتحقق من خلال العناصر الآتية: ١- تقديم المعلومات الكافية والملائمة للجنة المراجعة والتي تساعد في أداء مهامها الإشرافية. ٢- تقديم المعلومات الكافية والملائمة للإدارة العليا والتي تساعد في التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء، واتخاذ القرارات. ٣- تقديم المعلومات الكافية والملائمة للمراجع الخارجي بشأن المخاطر التي تواجهها المنشأة والإجراءات الرقابية عليها. ٦- عناصر أخرى برجاء ذكرها إن وجدت: ..... .....
غير موافق جدا	غير موافق	غير موافق إلى حد ما	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق جدا	س ٨: في رأيك أن زيادة التفاعل الجيد بين وظيفة المراجعة الداخلية وباقي أطراف حوكمة الشركات يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية؟
غير موافق جدا	غير موافق	غير موافق إلى حد ما	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق جدا	س ٩: في رأيك أنه يمكن قياس جودة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال: ١- ضمان حماية الأصول من الأخطاء والمخالفات وضمن إنتاج تقارير مالية دقيقة وشاملة ووقائية. ٢- مد المراجع الخارجي، لجنة المراجعة، والإدارة بالمعلومات الضرورية التي تساعد في حوكمة الشركات. ٣- التركيز على مراجعة الأداء ومراجعة الإدارة وتبني مدخل المراجعة على أساس الخطر.



٤- عناصر أخرى برجاها إن وجدت:					
.....					
.....					
غير موافق جدا	غير موافق	غير موافق إلى حد ما	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق جدا
					س ١٠: في رأيك أنه يمكن قياس جودة حوكمة الشركات من خلال تحقيقها للأهداف الآتية:
					١- الرقابة على المخاطر وضمان تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية اللازمة للتغلب على هذه المخاطر.
					٢- تحسين الكفاءة الاقتصادية وزيادة معدل النمو الاقتصادي.
					٣- تدعيم النزاهة والكفاءة في أسواق رأس المال.
					٤- خلق الحوافز لدى مجلس إدارة الشركة نحو متابعة تحقيق الأهداف التي تحقق مصلحة الشركة.
					٥- زيادة درجة الشفافية والدقة والوضوح في التقارير المالية.
					٦- تخفيض تكلفة رأس المال، جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية، مكافحة الفساد، والحد من هروب رؤوس الأموال للخارج.
					٧- زيادة القدرة التنافسية للشركات.
٣- عناصر أخرى برجاها ذكرها:					
.....					
.....					
غير موافق جدا	غير موافق	غير موافق إلى حد ما	أوافق إلى حد ما	أوافق	أوافق جدا
					س ١١: في رأيك أن زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية تسؤد إلى زيادة جودة حوكمة الشركات؟

#### ثانياً: بيانات شخصية

- ١- اسم القائم بملء الاستمارة ( إذا رغبت في ذلك): .....
- ٢- الوظيفة: .....
- ٣- سنوات الخبرة: .....