

أثر الإفصاح عن عيوب نظام الرقابة الداخليه علي آليات حوكمه بالشركات
المصريه-دراسه ميدانيه "

**“The effect of internal control weakness disclosure on
corporate governance mechanisms at Egyption
companies– field study”**

إعداد

د.إيمان عبدالفتاح حسن قرني الجمهودي

مدرس كليه التجاره - جامعه كفرالشيخ

قسم المحاسبه

ملخص الدراسه (باللغه العربيه):-

تهدف هذه الدراسه إلي تناول أثر الإفصاح عن نتائج تقييم نظام الرقابه الداخليه-لا سيما-
حاله وجود قصور في نظام الرقابه الداخليه للشركه علي بعض آليات حوكمه الشركات(متمثله في
المراجع الخارجي،مجلس الإدارة، المستثمرين وحمله الأسهم)، خاصه بعد صدور القانون الأمريكي
Sarbanes-Oxley لسنة 2002، من خلال تعليمات الأقسام 404،302 التي تطالب الإدارة
بالإفصاح عن عيوب أو ثغرات نظام الرقابهاالداخليه (إن وجدت) ،حيث يعد نظام الرقابه الداخليه
هو العمود الفقري لمواجهه أي تجاوزات ماليه أو إداريه وهو المسئول عن إعطاء الإنطباعات
الرئيسيه لكل من أصحاب المصلحه(stakeholders) وعلي رأسهم المراجع الخارجي وذلك بأن
القوائم الماليه للشركه تعبر بصدق وعداله عن حقيقه المركز المالي للشركه ، وأنها قد أعدت في
ضوء (IAS) والمشكله الرئيسيه التي تواجه الدراسه أن التوسع في الإفصاح عن قصور الرقابه
الداخليه - من وجهه نظر الإدارة- يؤثر علي الموقف التنافسي للشركه ، كما يدفع المستثمرين
إلي عدم الإقبال علي مزيد من الإستثمارات في هذه الشركه.

ويبقى الهدف الرئيسي لهذه الدراسه في بحث إمكانيه توفير الطقس الذي يمكن من خلاله
الإستفاده من معظم آليات القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley وبخاصه القسم
404،302،بالإضافه لما جاء بمعايير المراجعه المصريه رقم 315،330 وذلك في ضوء آليات
ومعطيات بيئه الأعمال المصريه والواقع المهني للمراجعه في مصر وفي ضوء ما توصلت له
الدراسه الميدانيه لهذا البحث.

Summry:-

This study aims to demonstrate the effect of (internal control material weakness) on some elements of corporate governance, such as, external auditor, management board and investors –especially– when, there are deficiencies related to (internal control) structure, considering the instructions of Sarbanes–Oxley Act through sec(404–302). That internal control system is considered a spinal column of the entity, The main problem of this study is– the disclosing of the material weakness of internal control system – lead to decay the financial image of the company ,and lead to investment escape from the company.

The main idea of this study is how to benefit from Sarbanes–Oxley Act especially sec(404–302)&the egyption auditing standards No.315&330 relating to Egyptian companies climate and according the factual position of the Audit profession in Egypt, and according to the results of field study.

مقدمه:-

يعد نظام الرقابه الداخليه Internal Control أحد الأركان الرئيسييه (بل العمود الفقري) للشركات وذلك لمواجهة أي تجاوزات سواء كانت ماليه أو إداريه وأي تلاعب في المعلومات والبيانات بالتقارير الماليه ، وبالتالي تجنب إعطاء معلومات مضللله للمستثمرين والتي بناء عليها يتم إتخاذ القرارات الخاصه بهم ، حيث تمثل مخرجات هذا النظام الصوره الحقيقيه التي تعكس الوضع المالي والمحاسبي والتشغيلي للشركه وذلك في شكل معلومات محاسبيه يتم الإفصاح عنها في قوائم ماليه مطابقه لمعايير محاسبه دوليه (IAS)، ومعايير التقارير الماليه (IFARS).

وقد تناولت العديد من الدراسات داخل وخارج مصر دور الإفصاح عن وجود نظام الرقابه الداخليه سواء من الإدارة أو المراجع الخارجي ، وفائدته للمستثمرين وذلك نظرا لأثر نظام الرقابه الداخليه الكفاء علي الأداء المحاسبي والتشغيلي والإداري داخل المنشأه ، لا سيما أن عدم الإفصاح عن المعلومات الملائمه عن الشركه من شأنه أن يعوق التطبيق المناسب لمبادئ حوكمه الشركات – خاصه أن الإفصاح يعد أحد المبادئ المهمه لحوكمه الشركات.

طبيعته المشكله:-

يقع علي عاتق الإدارة مسئوليه إعداد تقرير عن فعاليته نظام الرقابه الداخليه في المنشأه حيث يعمل ذلك علي تحقيق المزيد من الإفصاح والشفافيه ويعيق إمكانية حدوث الغش الإداري والتلاعب في إعداد التقارير الماليه ، وقد زادت المطالبه بالإفصاح عن نتائج تقييم نظام الرقابه الداخليه بعد صدور القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley سنة 2002 من خلال القسمين 404،302.

وتتمثل المشكله الرئيسييه لهذه الدراسه في بيان أثر الإفصاح عن فعاليته نظام الرقابه الداخليه للشركه علي بعض عناصر حوكمه الشركات - لاسيما أن أغلب الشركات لم تكن تفصح عن فعاليته الرقابه الداخليه من خلال كتابه تقرير يذكر فيه نقاط الضعف ، وبيان أثر ذلك الإفصاح علي بعض عناصر حوكمه الشركات، لاسيما أن التوسع في الإفصاح عن قصور الرقابه الداخليه من وجهه نظر هذه الشركات يؤثر علي الموقف التنافسي للشركه ويحملها المزيد من التكاليف الإضافيه، كما أن ذلك يدفع بالمستثمرين إلي عدم الإقبال علي إستثمارات جديده،خاصه أن نظام الرقابه الداخليه بأركانه المختلفه هو ركن رئيسي من أركان ومقومات مبادئ حوكمه الشركات ، فكان من الأحمري أن نقوم بدراسه أثر الإفصاح عن عيوب ذلك الركن الهام من أركان حوكمه الشركات علي بقيه الأركان وبصفه خاصه علي (المستثمرين ،المراجع الخارجي ، الإدارة العليا)وذلك في ضوء متطلبات القانون الأمريكي Sarbanes-oxley من خلال القسمين 404&302 وفي ضوء معايير المراجعه المصريه 330&315.

أهميه البحث:-

تكمن اهميه الدراسه في أنها تركز بشكل جوهري علي الإفصاح عن القصور في نظام الرقابه الداخليه وأثره علي بعض عناصر حوكمه الشركات وإبراز تلك العلاقه ومعرفه الصعوبات التي تشوب ذلك النوع من الإفصاح ومحدداته وذلك في محاوله لإمكانيه الإستعانه بما جاء في القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley وتحديدًا من خلال الأقسام 404,302 ربما يلائم الواقع المهني في جمهوريه مصر العربيه سواء بالنسبه للشركات أو بالنسبه لمهنه المحاسبه والمراجعه.

حدود البحث:-

- لم تتناول الباحثه تأثير الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه للشركه علي كل عناصر حوكمه الشركات، حيث تقتصر علي تناول بعض آليات حوكمه الشركات(مجلس الإدارة- المراجع الخارجي- المستثمرين).

- صعوبه أخذ بيانات بعض الشركات لاسيما التي تعاني من بعض المشاكل الخاصه بالتقارير الماليه لديها.

فروض البحث:-

1- توجد علاقه ذات دلالة إحصائيه بين الإفصاح عن العيوب الجوهريه لنظام الرقابه الداخليه للشركه وثقه المراجع الخارجي في القوائم الماليه للشركه.

2- توجد علاقه ذات دلالة إحصائيه بين مستوي الإفصاح عن العيوب الجوهريه لنظام الرقابه الداخليه للشركه وفعاليه الإستثمار.

3- توجد علاقه ذات دلالة إحصائيه بين الآثار السلبيه للإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه للشركه وبين إتجاهات الإدارة العليا للإفصاح عن هذه العيوب.

هيكل البحث:-

يتم تقسيم البحث إلي ثلاثة أجزاء :-

1- الجزء النظري، ويشمل:-

1\1-التعريف بنظام الرقابه الداخليه:-

1\1\1- مفهوم الرقابه الداخليه.

2\1\1-أهداف نظام الرقابه الداخليه.

3\1\1- مقومات نظام الرقابه الداخليه.

4\1\1-خصائص نظام الرقابه الداخليه.

2\1- التعريف بحوكمه الشركات:-

1\2\1- ماهيه حوكمه الشركات.

2\2\1- أهميه ومبررات حوكمه الشركات.

3\2\1- أهداف حوكمه الشركات.

4\2\1- آليات حوكمه الشركات.

3\1- مسئوليه الإدارة ومراجع الشركات عن الرقابه الداخليه:-

1\3\1-فيما قبل صدور القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley.

2\3\1-بعد صدور القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley.

3\3\1- في ضوء معيار المراجعه المصري رقم 330.

4\1- الدراسات السابقة:-

1\4\1- الدراسات السابقة التي تتناول أثر الإفصاح عن عيوب نظام الرقابة الداخليه علي المراجع الخارجي.

2\4\1- الدراسات السابقة التي تتناول أثر الإفصاح عن عيوب نظام الرقابة الداخليه علي عمليه الإستثمار.

3\4\1- الدراسات السابقة التي تتناول أثر الإفصاح عن عيوب نظام الرقابة الداخليه علي أداء الإدارة العليا.

2- الدراسة الميدانيه:-

1\2- الأداه الرئيسيه للدراسه الميدانيه.

2\2- مجتمع وعينه الدراسه.

3\2- الأساليب الإحصائيه المستخدمه.

3- النتائج والتوصيات.

1- الجزء النظري:-

1\1- التعريف بالرقابه الداخليه:-

1\1\1- مفهوم الرقابه الداخليه:-

يمكن تعريف الرقابه الداخليه علي أنها مجموعه من الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسه ، وتهدف إلي ضمان المحافظه علي الأصول ونوعيه المعلومات وحمايتها من جهه وتطبيق تعليمات الإدارة وتدعيم وتحسين الأداء من جهه أخرى.(1)

كما عرفت الرقابه الداخليه بأنها مجموعه من المقاييس والطرق التي تسلكها الشركه بقصد حمايه أصولها من نقديه وغيرها وتخطيط التنظيم الإداري بالمشروع وكل ما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظه علي أصولها ، وإختبار دقه حساباتها ودرجه الإعتماد عليها وتنميه الكفايه الإنتاجيه وتشجيع السياسات الإداريه في الطريق المخطط له.(2) كما عرفها البعض(3) أنها عمليه متكامله تنجز عن طريق أفراد الوده ، يتم تصميمها بقصد معالجه المخاطر وتوفير درجه معقوله من الإطمئنان.

كما عرفت الرقابه الداخليه بأنها السياسات والإجراءات التي يتم من خلالها تحقيق أهداف الشركه والتي يجب أن يهتم بها مراقب الحسابات ، حتي يستطيع الحكم علي مدي مقدره الشركه محل المراجعه علي تسجيل وتلخيص البيانات والأحداث التي قامت بها الشركه محل المراجعه.(4)

2\1\1 - أهداف نظام الرقابه الداخليه:-

- يتمثل الهدف الرئيسي لنظام الرقابه الداخليه في ضمان ما يلي:- (5)
- تسجيل كافه المقبوضات النقدية.
 - تسويه الإلتزامات الواجبه فحسب والإذن بإجراء المدفوعات وفقا للأصول المتبعه.
 - إعداد الفواتير للمواد المشحونه أو الخدمات المقدمه.
 - تسجيل كافه المعلومات فورا في سجل الحسابات.
 - صيانه سجلات المراقبه وإعداد التقارير المطلوبه بصوره تقلل إلي أقصي حد ممكن من إحتمال حدوث خساره ماليه.

كما أن أهداف الرقابه الداخليه وفقا للمعيار الدولي رقم (6) كانت(6):-

- 1- تنفيذ العمليات طبقا لإعتماد الإدارة.
- 2- تسجيل العمليات بالقيمه الصحيحه وفي الحسابات المتعلقه بها وفي الفتره المحاسبية التي تتم فيها لتسهيل إعداد البيانات الماليه داخل إطار السياسات المحاسبية.
- 3- يتم التعامل في أصول المنشأه طبقا لإعتماد الإدارة فقط.
- 4- يتم مطابقه سجلات الأصول المختلفه دوريا مع الأصول الفعليه ويتم إتخاذ الإجراء المناسب فيما يتعلق بأيه فروق.

3\1\1 - مقومات نظام الرقابه الداخليه:-

يعتبر المعيار الأمريكي SAS.78 هو المعيار الأكثر شمولاً وتعمقا في تناول مقومات الرقابه الداخليه وتشمل:- (7)

- 1- بيئه الرقابه:- وهي تشمل:-
 - الأمانه والقيم الأخلاقيه والإلتزام بالكفاءه.
 - فلسفه الإدارة وطريقه قيامها وعملها.
 - السياسات والممارسات الخاصه بالموارد البشريه.
 - الهيكل التنظيمي وتوزيع السلطه والمسئوليه.
- 2- تقدير المخاطر:-

وهو يعني بتحديد وتحليل إدارة المنشأه للمخاطر المتعلقه بإعداد قوائم ماليه تعبر بصدق وعداله عن حقيقه المركز المالي وتم إعدادها وفقا لـ GAAP ، ويتم ذلك من خلال إدارة الشركه مع الإستعانه بمجموعه إجراءات محاسبية حديثه تتبع حاله التطور المستمر.
- 3- المعلومات والإتصال :-

يضمن الإتصال الجيد التزويد بفهم واضح عن الأدوار والمسئوليات الفرديه المتعلقة بالرقابه الداخليه علي التقارير الماليه ، كذلك فإن دليل التقارير الماليه ودليل الحسابات إلخ ما هو إلا مجموعه من المعلومات التي تهدف إلي تحسين الإتصال من خلال عده طرق وسجلات وتجميع وتحليل وتصنيف وتسجيل بما يصب في مصلحة المستخدمين.

4- الأنشطة الرقابيه:-

تشمل السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكيدات بأن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها ، وأنها تساعد في التأكيد بأنه تم إتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بمخاطر تحقيق أهداف المنشأه.

4\1\1- خصائص نظام الرقابه الداخليه:-

تشتمل خصائص نظام الرقابه الداخليه علي مجموعه من الخصائص:-

1- الخطه التنظيميه :-

ويقصد بها تقسيم المنشأه إلي إداره رئيسيه وإدارات فرعيه ، ثم تحديد إختصاصات ومسئوليات كل إداره بوضوح والتنسيق العام بين أنشطه الإداره المختلفه مع مراعاة وجود تفويض واضح للواجبات والمسئوليات وخطوط السلطه ، ينبغي أن تكون واضحه ، حيث ينبغي وجود خطه تنظيميه سليمه للمنشأه توضح:-

- الإدارات الرئيسييه وتحديد مسئوليات وسلطات هذه الإدارات بدقه كامله.

- تحديد الإختصاصات وتوزيع الواجبات بين الموظفين.

2- إجراءات تسجيل العمليات للحفاظ علي الأصول:-

وتهدف إلي:- أ- الحمايه الماديه للأصول.

ب- وجود ما يثبت القيام بالعمل.

ج - مراجعه ما تم من عمل.

د- الدقه الحسابيه.

3- الفصل بين المسئوليات:-

وتشمل :- (9)

- إجراءات تنظيميه وإداريه .

- تحديد إختصاصات الإدارات والأقسام المختلفه.

- توزيع الواجبات بين الموظفين.

- توزيع المسئوليات بشكل واضح.

- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين.

- إستخراج المستندات من أصل وعده صور.

- تدوير الموظفين علي دفاترهم.

- عدم قيام الموظف بمراجعته عمله.

2\1- التعريف بحوكمه الشركات:-

1\2\1- ما هيه حوكمه الشركات:-

تعرف حوكمه الشركات بأنها مجموعه من الطرق التي من خلالها يتأكد المستثمرين من تحقيق ربحيه معقوله لإستثماراتهم ، وهي مجموعه من القواعد التي ترتكز عليها إداره الشركه لتعظيم ربحيتها وقيمتها علي المدى البعيد لصالح المساهمين(10) ، كما يعرفها البعض الآخر(11) علي أنها مجموعه من القوانين والمعايير التي تحدد العلاقه بين إداره الشركه وحمله الأسهم وأصحاب المصلحه والأطراف المرتبطه بها.

كما تعرف علي أنها النظام التي يتم من خلاله إداره الشركات والتحكم في أعمالها. (12) كما أنها نظام تتم بواسطه الإداره والرقابه والمحاسبه للمساهمين والملاك المختلفين (13) ، كما تعرف علي أنها مجموعه الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن الإنضباط والشفافيه والعداله ، كما أنها تشمل التغييرات الأساسية وتبني المعايير الدوليه للشفافيه والوضوح والدقه في البيانات الماليه وتمكين الدائنون والمقرضون من مقارنة احتمالات الإستثمار بسهوله ، وأنها نظام يتم من خلاله توجيه وإداره الشركات ، ويحدد الحقوق والمسئوليات وقواعد وإجراءات إتخاذ القرارات المتعلقة بشئون الشركه وتحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهدافها ووسائل تحقيقها وآليات الرقابه علي الأداء.(14)

2\2\1- أهميه ومبررات حوكمه الشركات :-

تعاظمت في الآونه الأخيره أهميه حوكمه الشركات بشكل كبير لتحقيق التنميه وتعزيز الرفاهيه الإقتصاديّه للشعوب ، وبخاصه عقب الأزمه الماليه الآسيويه والإنهيارات والفضائح الماليه التي طالبت كبريات الشركات مثل شركات Enron, Worldcom وما تلا ذلك من سلسله إكتشافات وتلاعبات الشركات في قوائمها الماليه التي كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها ، وذلك بالتواطؤ مع كبري الشركات العالميه وكبري مكاتب المراجعته والمحاسبه، مما جعل منظمه التعاون الإقتصادي والتنميه OECD تصدر مجموعه من القواعد لحوكمه الشركات الخاصه في سنه 2004، وتري هذه المنظمه أن الحوكمه أحد عوامل تحسين الكفايه الإقتصاديّه والنمو الإقتصادي ، بالإضافة إلي تعزيز ثقه المستثمرين ، وأن وجود نظام حوكمه فعال في أي شركه وفي أي

- إقتصاد بشكل عام يساعد في توفير درجة من الثقة الضروريه لكي يعمل الإقتصاد بشكل جيد، ونتيجه ذلك تكون تكلفه رأس المال منخفضه وبذلك تعزز النمو الإقتصادي(15)
- ومن الناحيه المحاسبية ، يمكن إجمال أهميه حوكمه الشركات فيما يلي:-
- محاربه الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مره أخرى.
 - تحقيق ضمان النزاهه والحياديه والإستقامه لكافه العاملين في الشركه بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتي أدني مستوي للعاملين فيها.
 - تفادي وجود أخطاء متعمده أو إنحراف متعمد أو غير متعمد ومنع إستمراره أو العمل علي تقليله إلي أدني قدر ممكن.
 - تحقيق الإستفاده القصوي من نظم المحاسبه والمراقبه الداخليه وتحقيق فاعليه الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.
 - تحقيق قدر كافي من الإفصاح والشفافيه في الكشوفات الماليه.(16)

3\2\1- أهداف حوكمه الشركات:-

- تسعي حوكمه الشركات إلي تحقيق الأهداف التاليه:-(17)
- 1- تحسين الكفاءه الإقتصاديه وزياده معدل النمو الإقتصادي.
 - 2- زياده ثقه المستثمرين في أسواق رأس المال بما ينعكس علي تخفيض تكلفته ، وتشغيل نظام السوق بصورة فعاله.
 - 3- وجود حواجز ودوافع لمجلس إداره الشركه نحو متابعه تحقيق الأهداف التي تحقق مصلحه الشركه.
 - 4- فرض الرقابيه الفعاله علي الشركه.
 - 5- تمكين الشركه من التمتع بمركز تنافسي جديد بالنسبه لمثيلاتها في سوق رأس المال بما يؤدي إلي زياده إجتذاب المستثمرين الذين بإمكانهم تدعيم النمو المالي للشركه.
 - 6- تدعيم النزاهه والكفاءه في أسواق رأس المال.
 - 7- العداله والشفافيه والمعامله النزيهه لجميع الأطراف ذوي المصلحه بالشركه.
 - 8- حمايه حقوق المساهمين وتعظيم عوائدهم.
 - 9- الفصل بين الملكيه والإداره والرقابه علي الأداء.

4\2\1- آليات حوكمه الشركات:-

تتمثل آليات حوكمه الشركات في الآتي :-

1- الآليات الداخليه لحوكمه الشركات:-

الحوكمه الداخليه للشركات تعني التدابير التي تطبقها الشركه داخليا لتحديد العلاقات بين حمله الأسهم ومجلس الإدارة والمديرين وأصحاب المصلحه وحقوق وأدوار ومسئوليات كل منهم، ولها عده آليات تتمثل في التالي:-

1- مجلس الإدارة.

2- حقوق حمله الأسهم.

3- الرقابه الداخليه.

4- المراجعه الداخليه.

5- لجنه المراجعه.

2- الآليات الخارجي حوكمه الشركات:- (18)

1- المراجع الخارجي.

2- الأجهزة الرقابيه.

3- المساهمين.

4- الأنظمه التشريعيه.

5- القطاع المصرفي.

6- السوق.

وتجدر إشاره الباحثه إلي أنها من خلال ذلك البحث سوف يتم التركيز علي تناول مجلس الإدارة ، المستثمرون ، المراجع الخارجي كآليات الحوكمه التي تبحث في مدي تأثيرها بالإفصاح عن القصور في نظام الرقابه الداخليه للشركه.

تحليل الباحثه للإطار النظري السابق:-

تستنتج الباحثه من التعريفات السابقه بأن الرقابه الداخليه:-

- عمليه تمارس علي مستوي كافه أنشطه الشركه.

- مجموعه من المقاييس والطرق التي تتبناها المنشأه لحمايه أصولها.

- خطه تنظيميه لحمايه الأصول والتأكد من دقه البيانات المحاسبية ، وتحسين الكفاءه الإنتاجيه والإلتزام بالسياسات الإداريه.

- يضمن حمايه أصول المنشأه من العبث والغش والإختلاسات وضمن الثقه في سجلات المنشأه.

كما أنه بصفه عامه يمكن للباحثه أن تلخص أهداف الرقابيه الداخليه في:-

- حمايه الأصول وسلامه المعلومات.

- الرقابيه علي السيوله.

- التحقق من دقه تقديرات الموازنات العامه.

- تقييم فعاليه نظم الرقابيه الإداريه والمحاسبية.

- إستخدام الموارد الإقتصاديه بشكل أكثر كفاءه.

311- مسئولية الإدارة والمراجع عن نظام الرقابيه الداخليه:-

11311- مسئولية الإدارة والمراجع عن نظام الرقابيه الداخليه قبل صدور القانون

الأمركي Sarbanes-Oxley:-

أدي ظهور الشركات المساهمه والشركات القابضه ذات الفروع المنتشره في مختلف أنحاء القارات إلي زياده الإهتمام بنظام الرقابيه الداخليه وذلك من أجل وضع حمايه كافيه علي أصول وممتلكات هذه الشركات لمنع السرقة والإختلاس والعبث ، ومن أجل الحصول علي البيانات الماليه الدقيقه لإستخدامها في عمليات التخطيط وإتخاذ القرارات حيث أنفصلت الملكيه عن إداره هذه الشركات ، كما أدي التطور المستمر للرقابيه الداخليه إلي زياده إعتقاد مراجع الحسابات الخارجي عليها ، حيث أن نتائج تقييم المراجع لنظام الرقابيه تؤثر علي طبيعه إجراءات المراجعة المطلوب إستخدامها والمدى المطلوب لمثل هذه الإجراءات أي أن نتيجته فحص وتقييم نظام الرقابيه الداخليه تحدد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات.

ويتطلب تقييم نظام الرقابيه الداخليه معرفه الإجراءات والطرق الموضوعه والتأكد من أن

تلك الإجراءات والطرق تستخدم كما هو مخطط ، فالمراجع يجب أن يحدد:-

- مدى ملائمه نظام الضبط الداخلي.

- ما إذا كان النظام يتم تشغيله وفقاً لما هو مخطط له.

فإذا كان قسم المراجعة الداخليه بالمنشأه يمارس فحصاً منتظماً لنظام الرقابيه الداخليه ،

فإن مراجع الحسابات يأخذ ذلك في إعتباره عند تصميم إجراءات المراجعة ، أن المراجع الخارجي

سيخطط برنامج المراجعة إعتقاداً علي نظام المراجعة الداخليه بالنسبه للمجالات التي تكون قويه

في هذا النظام ، وبذلك يتجنب الإزدواج في الإجراءات التي تم القيام بها بكفاءه بواسطه إداره

المراجعة الخارجييه.

وتقع مسؤوليه إنشاء وتنفيذ نظام الرقابه الداخليه علي عاتق إداره المنشأه ، ومع ذلك فإن مدي تأثير الرقابه والحاله التي تمارس فعلا بها تكون هامه بالنسبه لمراجع الحسابات، كما أن من مسؤوليه المراجع الخارجي أن يحدد مدي إمكنائه الإعتماد علي هذا النظام وإلي أي مدي يستطيع أن يحد من إجراءات المراجع.

كما يجب علي المراجع الخارجي التأكد من أن الحسابات والسجلات منظمه بطريقه تعكس أداء نظام الرقابه الداخليه ، كما يجب أن توضح التقارير المقدمه للإداره كيفيه تشغيل وإستخدام أساليب الرقابه المختلفه، ومن ناحيه أخرى فإن من الضروري أن يخضع نظام الرقابه للفحص المستمر لتحديد مدي ملائمته في ظل ظروف التشغيل ، والتحقق من أنه يعمل لما هو مخطط أم لا؟ ويكون هذا الفحص المستمر جزء هام من وظيفه المراجع الداخليه ، ويجب أن يقوم المراجع الخارجي بفحص العناصر المختلفه لنظام الرقابه والتأكد من توافر الإعتبارات السابقه ، أن أساليب الرقابه تعمل بكفاءه لأن ذلك سيوفر لديه الاساس الذي يعتمد عليه في تحديد حجم إختباراته في ضوء ذلك.

وقد أستقر الرأي بين المعاهد والهيئات المهنيه علي أن مراجع الحسابات المستقل مسئول عن تقييم ودراسه نظام الرقابه الداخليه وخاصه بالنسبه للشركات العامه والمسجله في بورصه الأوراق الماليه.

2\3\1- مسؤوليه المراجع والإداره عن تقسيم نظام الرقابه الداخليه بعد صدور

القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley :-

وفقا للقانون الأمريكي Sarbanes-Oxley -والذي تم صدوره عام 2002 من خلال القسم 404- يتطلب الأمر من المراجع الخارجي وإداره الشركات المسجله في سوق الأوراق الماليه إصدار تقرير عن الرقابه الداخليه، بالإضافة إلي التقرير المالي (internal controls over financial reporting)

للإفصاح عن مدي فعاليه الرقابه الداخليه وأثرها علي دقه وسلامه القوائم الماليه.(19) ووفقا لمعيار المراجع رقم (2) الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامه PCAOB المسجله في بورصه الأوراق الماليه بالولايات المتحده الأمريكيه ، فإن الأمر يتطلب تقييم نظام الرقابه الداخليه عند إصدار التقرير في نهايه السنه الماليه.(20) ويتفق الأخذ في الإعتبار بمخاطر الرقابه الداخليه مع متطلبات القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley ومع توصيات مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامه PCAOB

، علي أن الشركات التي تأخذ في إعتبارها المخاطر أكثر تلبية لإحتياجات المساهمين والمستثمرين.

3131- مسئوليته المراجع عن نظام الرقابه الداخليه في ظل معيار المراجعه المصري 330:- (21)

وقد جاء ذلك المعيار بعنوان " إجراءات المراقب لمواجهه المخاطر التي تم تقييمها "ويهدف هذا المعيار لمطالبه المراجع بأن يقوم بتصميم وأداء الإجراءات الإضافيه للمراجعه بما في ذلك إختبارات لقياس مدي فعاليه تشغيل أنظمه الرقابيه ، وذلك عندما تكون ذات صلته بالموضوع أو تكون مطلوبه وكذلك إجراءات التحقق التي تمكن طبيعتها وتوقيتها ومداهها من مواجهه مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها علي مستوي التأكيد ، كما يتطلب المعيار أن يقوم المراجع بدراسه ما إذا كان تقييم الخطر مازال ملائماً وأن يستنتج ما إذا كان قد تم الحصول علي أدله مراجعه كافيه وملائمه ، كما ينبغي عليه تصميم وأداء إجراءات مراجعه إضافيه لمواجهه المخاطر التي تم تقييمها علي مستوي التأكيد.

كما ينبغي علي المراجع أن يقوم بمجموعه من الإجراءات العامه للمراجعه لمواجهه مخاطر التحريف الهام والمؤثر علي مستوي التأكيد:-

1- ينبغي علي مراجع الحسابات تصميم وأداء إجراءات مراجعه إضافيه يكون لطبيعتها وتوقيتها ومداهها أثر لمواجهه مخاطر التحريف الهام والمؤثر القائم بتقييمها علي مستوي التأكيد.

411- الدراسات السابقه:-

وتجدر إشاره الباحثه إلي أنه يتم تقسيم الدراسات السابقه إلي:-

1- الدراسات السابقه التي تتناول أثر الإفصاح عن عيوب نظام الرقابيه الداخليه علي المراجع الخارجي.

2- الدراسات السابقه التي تتناول أثر الإفصاح عن عيوب نظام الرقابيه الداخليه علي عمليه الإستثمار.

3- الدراسات السابقه التي تتناول أثر الإفصاح عن عيوب نظام الرقابيه الداخليه علي أداء الإدارة العليا.

1\4\1- الدراسات السابقة التي تتناول أثر الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه

الداخليه علي المراجع الخارجي:-

1- دراسه Yan Sun,2015:- (22)

تهدف هذه الدراسه إلي إستطلاع آراء المراجعين الخارجيين فيما يخص متطلبات القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley من خلال القسم 404 بشأن الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه في حاله وجودها بالشركه ، وربط ذلك بإتجاهات الإستثمار في تلك الشركه . وقد توصلت الدراسه إلي أن الشركات التي يري المراجعين أن نظام الرقابه الداخليه ضعيفا ، تتجه إستثماراتها للإنخفاض بالمقارنه بالشركات التي لا تفصح ، أما بعد معالجه هذه العيوب فإن نمو الإستثمارات يرجع مره أخرى، تربط هذه الدراسه ما بين إنخفاض حجم الإستثمار أيضا بإنخفاض نفقات البحوث والتطوير ، كما تصل الدراسه لنتيجه رئيسيه أن الإفصاح عن نظام الرقابه الداخليه له أثر كبير علي قرارات التشغيل داخل الشركه.

2- دراسه Erny prasy&others,2014:- (23)

تحت عنوان "Internal control system weakness and non-compliance to the provision of legislation in practicing audit of local government"

تهدف هذه الدراسه إلي التأكيد علي أهميه الإعتناء بعملية تصميم نظام الرقابه الداخليه داخل الشركات ، وقد أتمتت الدراسه الميدانيه لهذا البحث علي عينه مكونه من 415 شركه من الشركات العامه المسجله بالبورصه تم إرسال 415 قائمه إستقصاء تم إستلام 371 قائمه قابله للتحليل.بالإضافه إلي الإعتماد علي أسلوب الإنحدار الخطي المتعدد وذلك بإعتباره وسيله للتعرف علي العلاقه ما بين المتغيرات التابعه والنتغيرات المستقله.

وتري هذه الدراسه أن مراجع الحسابات يتأثر رأيه في القوائم الماليه نتيجة عدم الإذعان من قبل الشركه لمتطلبات القوانين لا سيما القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley وذلك بخصوص الإفصاح عن العيوب الجوهرية عن نظام الرقابه الداخليه(ICMW) ، فذلك يتطلب من المراجع المزيد من الإجراءات بخلاف الإجراءات التي كان مخططا لها، لاسيما أن التقرير الذي يعده المراجع يستفيد به المجتمع ككل ،

وقد كانت النتيجة الرئيسييه للدراسه هو وجود قصور من قبل معظم الشركات محل الفحص في الإذعان لمتطلبات القانون الأمريكي Sarbanes-oxley وقد سجلت هذه الشركات ان السبب الرئيسي في عدم الإذعان وعدم الإستجابة لتعليمات الإفصاح عن القصور في نظام الرقابه

الداخليه هو عدم إقتصاديهِ الإفصاح طبقاً لتحليل التكلفة العائد (من وجهه نظر هذه الشركات)

cost\benefit Analysis

-3دراسه Hallu,2010:- (24):-

تحت عنوان "Direct & indirect effects of internal control weakness on accrual quality":-

تهدف هذه الدراسه إلي فحص مدي ملائمه ملائمه منهج الإفصاح عن أي قصور في نظام الرقابهِ الداخليهِ لاسيما أن ذلك المنهج غير معترف به من قبل الإدارهِ خاصه أن الإدارهِ تري أن إتباع ذلك المنهج مصحوب بتكاليف أكثر.

وذلك طبقاً لما جاء بالقسم 404 من القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley لا سيما أن الشركات الكنديهِ تضع نصب عينيها إرتفاع تكاليف الإذعان لذلك ، وقد كانت الصعوبهِ الأساسيه التي تواجه تلك الدراسه تحديد ماهيه الأمور التي تستحق الإفصاح عنها من عيوب نظام الرقابهِ الداخليهِ ، وما يستحق غض الطرف عنه وذلك طبقاً لمفهوم الأهميه النسبيه .

وقد توصلت هذه الدراسه إلي حاجه المراجع الخارجه المستقل إلي بذل المزيد من إجراءات المراجعهِ الأساسيه والجوهريهِ في حالهِ الإفصاح عن عيوب نظام الرقابهِ الداخليهِ، كما ألفت الضوء علي زياده أتعاب عمليه المراجعهِ في هذه الحاله.

4 - دراسه فتحي مبروك صهود، 2010:- (25)

بعنوان " تقييم فعاليهِ الرقابهِ الداخليهِ في ظل القانون Sarbanes-Oxley ومعايير المراجعهِ وإمكانيهِ التطبيق في البيئهِ العربيهِ":-

تهدف هذه الدراسه إلي فحص مدي إمكانيهِ تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقييم نظام الرقابهِ الداخليهِ في بيئهِ الأعمال العربيهِ، وما إذا كانت هذه المتطلبات أكثر قبولاً وقابلهُ للتطبيق من معايير المراجعهِ الدوليهِ في وضع تصميم فعال للرقابهِ الداخليهِ فيها.

وقد توصلت الدراسه إلي مجموعهِ من النتائج من بينها أن البيئهِ العربيهِ غير مهيأه في الوقت الراهن لإقامهِ أنظُمهِ رقابهِ داخليهِ فعاله وفقاً لتعليمات القانون SOX ومعايير المراجعهِ الدوليهِ لتقييم نظام الرقابهِ الداخليهِ ، كما أن متطلبات ذلك القانون تحتاج لتطبيقها محفزات معينه أهمها تحسين جودهِ عمليه إعداد التقرير المالي في الشركات المساهمه.

1\4\1- الدراسات السابقة التي تتناول أثر الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه

الداخليه علي عمليه الإستثمار:-

5- دراسه Lee jaehong,2016:- (26)

بعنوان "The effect of internal control weakness on investment

efficiency”

تهدف هذه الدراسه إلي بحث عما إذا كانت نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابه الداخليه ترتبط إرتباطا سلبيا بفعاليه الإستثمار في الشركات الكوريه حيث الربط ما بين نقاط الضعف في نظام الرقابه الداخليه للشركه وبين فعاليه عمليه الإستثمار بالشركه ومدى تأثير ذلك علي جوده عمليات التقرير المالي لا سيما أن نظام الرقابه الداخليه الضعيف لا يمنع أخطاء الإجراءات وأخطاء التقدير ، كما يترك الفرصه للإداره لممارسه عمليات إداره الأرباح بشكل أكثر حريه، كما تركز هذه الدراسه علي إلقاء الضوء علي تعارض المصالح ما بين الإداره وحمله الأسهم . ففي ظل ضعف نظم الرقابه الداخليه بالشركه ، هناك حاله من عدم تماثل المعلومات ما بين الإداره وما بين المستثمرين ، لا سيما أن أحد وسائل حل ذلك الخلاف وتقليل حاله عدم تماثل المعلومات من خلال إحكام الرقابه وذلك لا يتأتى إلا من خلال تحسين جوده عمليه التقرير المالي وما يتم الإفصاح عنه للأطراف الخارجيه حيث يرتبط ذلك بقدره حمله الأسهم علي إداره أنشطتهم الإستثماريه .

وقد توصلت الدراسه من خلال إختبار فروضها الأساسيه ، الفرض الأول - أن الشركات ذات over investment ، نظام الرقابه الداخليه الضعيف أكثر عرضه للإفراط في الإستثمارات الفرض الثاني- أن الشركات ذات نظام الرقابه الداخليه الضعيف عرضه لنقص عمليات الإستثمار، فكلما زادت البنود التي بها قصور كلما أثر ذلك علي جوده التقرير المالي بالشركه ، بالإضافة إلي المزيد من أتعاب المراجعين وبالتالي ينعكس سلبيا علي فعاليه الإستثمارات.

6- دراسه Luo he,2014:- (27)

تحت عنوان "The impact of disclosure of internal control weakness & recommendations on investor's perceptions of earnings quality”:-

تهدف هذه الدراسه إلي بحث الإرتباط ما بين الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه ووجود تصورات أفضل عن الأرباح من قبل المستثمرين مقارنة بحاله عدم الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه للشركه.

وتصل هذه الدراسه لنتيجه أساسيه مؤداها أن الشركات التي تفصح عن قصور نظم الرقابيه الداخليه المرتبطه بها يرتبط بتوقعات وتصورات أدني للوضع المالي والربحي للشركه من قبل المستثمرين، وتوصي هذه الدراسه بضروره الإذعان لمتطلبات القسم 404 من القانون الأمريكي لمعالجه القصور الذي يتم الإفصاح عنه وذلك بالطريقه التي نحاول فيها Sarbanes-Oxley إرجاع ثقته المستثمرين في القوائم الماليه للشركه ، وقد كانت النتيجه الرئيسييه للدراسه أن الإفصاح عن عيوب نظام الرقابيه الداخليه للشركه يؤدي إلي تصورات أقل لدي المستثمرين وحمله الأسهم عن الأرباح التي تستطيع الشركه أن تولدها، كما توصي الدراسه بضروره مراعه تحليل التكلفة \ العائد لهذا المنهج قبل الشروع في تطبيقه.

7- دراسه Arnold Schneider, 2013: - (28)

بعنوان "Auditors' internal control opinions: do they influence judgments about investments?"

تهدف هذه الدراسه إلي بحث تأثير رأي المراجع الخارجي في نظام الرقابيه الداخليه علي أحكام المستثمرين ، وقد اعتمدت منهجيه الدراسه علي إجراء تقييمات للمخاطر والأحكام حول الإستثمارات لأربعه سيناريوهات للرقابه الداخليه ، وذلك من خلال تزويد المشاركين بمجموعات بيانات لا تحتوي علي جميع المعلومات التي قد يحصلون عليها عندما يتخذون قرارات إستثماريه فعلييه.

وقد توصلت الدراسه إلي أنه لا يوجد تأثير لنوع رأي المراجع الخارجي عن الرقابيه الداخليه علي تقييمات المخاطر أو علي نوايا الإستثمار، حيث تري الدراسه أن هناك إعتبارات أخرى ليست محلا لتلك الدراسه يجب أخذها بعين الإعتبار عند إصدار أحكام حول الإستثمارات.

8- دراسه Meicheng, 2013: - (29)

تهدف هذه الدراسه إلي تقديم المزيد من الأدله المباشره علي العلاقه السببيه بين جوده التقارير الماليه وكفاءه الإستثمار من خلال دراسه السلوك الإستثماري لعينه من الشركات التي تكشف عن نقاط الضعف في نظام الرقابيه الداخليه بموجب القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley ، ونجد أنه قبل الإفصاح فإن هذه الشركات تعاني من الأفرط في الإستثمار وبعد الإفصاح تتناقص معدلات الإستثمار ، في حين أن كفاءه الإستثمار تتحسن تدريجيا. وتخلص الدراسه إلي ثلاثه نتائج رئيسيه:-

- 1- ترتبط نقاط الضعف الماديه في ICFR مع عدم كفاءه الإستثمار.
- 2- بعد الكشف عن نقاط الضعف في ICFR تقل حده عدم كفاءه الإستثمار.
- 3- الإفصاح يرتبط إرتباطا قويا بوجوده الأرباح وآليات حوكمه الشركات المختلفه.

3141- الدراسات السابقيه التي تتناول أثر الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه

الداخليه علي أداء الإدارة العليا:-

9- دراسه Essam Elshafie,2016:- (30)

تحت عنوان “The information content of disclosure controls and procedures defeciciencies”

تهدف هذه الدراسه إلي بحث أثر متطلبات القسم 302 من القانون الامريكي Sarbanes-Oxley أن تقدم الشركات العامه تقريراً تفصيلياً حول فعاليه ضوابط وإجراءات نظام الرقابه الداخليه.

وقد جاءت نتيجته هذه الدراسه أن السوق بشكل عام لا يتفاعل مع تقارير الإدارة عن فعاليه ضوابط وإجراءات الرقابه الداخليه إلا في حاله تزايد المديونيّه ، فإن المراجع الخارجي يافصاحه عن العيوب الموجوده في نظام الرقابه الداخليه فهو يقدم تأكيد ضمني بالمعالجات ، ويعتمد في ذلك علي تنفيذ مزيداً من الإختبارات الأساسيه.

10- دراسه Tzu Chingm,2015:- (31)

تحت عنوان “Internal control weakness & information quality” :-

تهدف هذه الدراسه إلي إختبار الفروض الرئيسيه التاليه:-

- يرتبط وجود قصور في نظام الرقابه الداخليه للشركه إرتباطاً عكسياً بوجوده المعلومات الماليه للشركه .

- القيام بمعالجه قصور نظام الرقابه الداخليه للشركه يرتبط إرتباطاً طردياً بتحسين جوده المعلومات الماليه للشركه.

وقد توصلت هذه الدراسه إلي إثبات صحه تلك الفروض من خلال رصد سنوات متتابعه بالشركه مع مستويات مختلفه من نظم الرقابه الداخليه للشركه.

11- دراسه Ying quil,2014:- (32)

تحت عنوان “The effect of internal control weakness in firm valuation :evidence from SOX section:404 disclosure” :-

تهدف الدراسه إلي إختبار الفرض الرئيسيه لهذه الدراسه علي فرضيه تنص أن سوق الأسهم تتأثر بالإفصاح عن القصور في نظام الرقابه الداخليه للشركات.

وقد أنتهت الدراسة التطبيقية لهذه الدراسة إلي أن الشركات التي تفصح عن القصور في نظام الرقابة الداخليه للشركه (ICMW) تقل قيمتها بنسبه 13% مقارنة بالشركات التي لا تفصح عن العيوب التي تشوب نظام الرقابه الداخليه للشركات.

كما رصدت الدراسة قيام بعض الشركات التي تفصح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه للشركه ، ثم تعقبه ببعض الممارسات التي من شأنها أن تعالج ذلك القصور في نظام الرقابه الداخليه المفصح عنه ، يقابل ذلك إرتفاع معدلات الإستثمار بهذه الشركات.

12- دراسه محمد لطفي الباز ، 2014:- (33)

بعنوان "أثر آليات حوكمه الشركات علي قيمه المنشأه":-

تهدف هذه الدراسة إلي تناول أهميه تطبيق مفهوم حوكمه الشركات وتأثيره علي البيئه الإقتصاديه الأردنيه بهدف تطوير الممارسه المحاسبية من خلال تحسين الأداء المالي ودفع المديرين نحو تعظيم قيمه المنشأه.

وقد توصلت الدراسة إلي وجود أثر ذو دلالة إحصائية لآليات حوكمه الشركات علي قيمه الشركه عند التعبير بمقياس معدل العائد علي الإستثمار ، وإنعدام ذلك الأثر علي قيمه المنشأه عند التعبير بمقياس نسبه القيمه السوقية إلي القيمه الدفترية ، وقد أوصت الدراسة بزياده نطاق مشاركته أعضاء من خارج الشركه ضمن عضويه مجلس إداره الشركه ومنحهم حق التصويت والنقض.

13- دراسه Keinchi, Yazwn, 2015:- (34)

بعنوان "The incentive factors for the (non) disclosure of material weakness in internal control over financial reporting "

تهدف هذه الدراسة إلي فحص عينه من الشركات اليابانيه في الفتره من 2009-2012 لفحص العوامل التي تحفز الشركات أن تفصح عن القصور في نظام الرقابه الداخليه للشركه وقد توصلت الدراسة إلي أن الشركات التي لا تفصح عن القصور في نظام الرقابه الداخليه بها يبقي أعضاء مجلس الإدارة فيها طويلا ، علي عكس الشركات التي تفصح عن القصور في نظام الرقابه الداخليه للشركات ، فإن معدل دوران أعضاء مجلس الإدارة فيها كبير.

وتنتهي الدراسة من خلال نتائجها لرصد الواقع ملموس لمجموعه الشركات اليابانيه التي تم عليها الفحص ..أن أعضاء مجلس الإدارة بهذه الشركات لديهم حساسيه تجاه الإفصاح عن ثغرات نظام الرقابه الداخليه لديها ، كما توصي الدراسة بضروره دعم عناصر حوكمه الشركات خاصه نظام الرقابه الداخليه لديها ، كما ينبغي أن تولي عنايه خاصه بتصميم نظام الرقابه الداخليه بشكل محكم داخل الشركه، والإلتزام بإتباع معايير الـ COSO المتعارف عليها .

14- دراسة Katasahikiko, 2010:- (35)

بعنوان "Reporting of internal control defecencies, Restatement and management forecasts"

تهدف هذه الدراسة إلي فحص العلاقة ما بين الدقه في التنبؤات الإداريه ومدى فعاليه نظام الرقابه الداخليه بسوق الشركات اليابانيه ، فهناك علاقته ما بين دقه التنبؤات بفعاليه نظام الرقابه الداخليه.

وقد كانت أهم محددات تلك الدراسة هو حجم العينه ، حيث تم فحص مجموعه الشركات التي تنتهي سنتها الماليه سنه 2009 مما لا يمكن معه تعميم النتائج التي تم التوصل لها، وهي دقه التنبؤات الماليه للإداره ترتبط إرتباطا طرديا بفعاليه نظام الرقابه الداخليه.

15- دراسة Stephen, 2009:- (36)

تحت عنوان "Corporate governance quality & internal control under the Sarbanes-Oxley regime section 302":-

تهدف هذه الدراسة إلي فحص أثر جوده حوكمه الشركات علي تقريرها عن أوجه قصور الرقابه الداخليه قبل صدور قانون SOX الذي ألزم الشركات بالإقرار عن وجود ضعف في نظام الرقابه الداخليه في ظل القسم 404 والقسم 302 .

وقد توصلت الدراسة إلي أن الشركات التي يراجعها أحد الأربعة مكاتب الكبار والتي لديها لجان مراجعه ذات خصائص جيده هي الأكثر قدره علي إكتشاف أوجه القصور في الرقابه الداخليه ، بالإضافة للدور الذي يلعبه المدير المالي ذو الخبره الماليه والمحاسبية وبالتالي تقل احتمالات وجود قصور في نظم الرقابه الداخليه . وبالتالي لاجه لها للإفصاح عن أوجه هذا القصور... لقله أهميته النسبيه.

16- - دراسة نهله ابراهيم عبد الكريم، 2008:- (37)

تحت عنوان "أثر الرقابه الداخليه في زياده الكفاءه والفعاليه بالمنشآت الصناعيه":-

تهدف هذه الدراسة إلي معالجه بعض الجوانب المتعلقة بالرقابه الداخليه وذلك بهدف تحسين الأداء في شركات الأعمال ، مع ضروره أن يكون تقييم نظام الرقابه الداخليه شاملا لكافه العناصر الماليه والتشغيليه والإداريه.

وقد توصلت هذه الدراسة إلي أن نظام الرقابه الداخليه الفعال بالمنشأه يؤدي إلي تخفيض التكاليف وتحسين الأداء ، وقد أوصت هذه الدراسة بضروره تقييم مستوي الأداء في كل قسم في المصنع، والتحقق من أن العمل مطابق للسياسات والإجراءات الموضوعه ، إعداد الإداره تقارير

توضح فيها نقاط الضعف التي توجد في نظام الرقابة الداخليه ، الإهتمام بالهيكل التنظيمي للمنشأه ، توفير نظام محاسبي متكامل يساعد علي نجاح نظام الرقابة الداخليه

17- دراسه مصطفى حسن بسبوني السعدني، 2007:- (38)

بعنوان " مدي إرتباط الشفافيه والإفصاح بالتقارير الماليه وحوكمه الشركات ":-

تهدف هذه الدراسه إلي إظهار مستوي الشفافيه المطلوب تحقيقها من خلال الإفصاح حتي يتسني لأصحاب المصلحه الإطمئنان علي الوضع المالي للشركه، تركز الدراسه علي تناول الأخطاء الشائعه في الإفصاح وطرق تفاديها ، والإفصاح عن البيانات ذات التأثيرات الإجتماعيه والإقتصادييه.

وتكمن أهميه الدراسه في الحاجه إلي تدعيم مفاهيم الإفصاح والشفافيه والمساءله والنزاهه وحوكمه الشركات.

وقد توصلت الدراسه إلي عده نتائج منها أن المستثمرين وحمله الأسهم يركزون علي العوامل التي تضمن لهم مناخ عمل مستقر ومدي إتباع الشفافيه والإفصاح ، وأن ضعف الآليات اللازمه لتطبيق القانون من العوامل التي تعوق تطبيق مبدأ الشفافيه والإفصاح وغياب تلك المبادئ يؤدي إلي إنخفاض تدفق الإستثمارات.

18- دراسه ماهر الأمين ، 2006:- (39)

بعنوان " دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابه الداخليه ":-

تهدف هذه الدراسه إلي التركيز علي أهميه وجود نظام الرقابه الداخليه بالشركات كنوع من أنواع العنايه برفع مستوي الإفصاح داخل الشركات وذلك بهدف الحد من الممارسات الإحتياليه لإعداد التقارير الماليه، وتعتمد الدراسه في تحقيق ذلك الهدف علي تحليل بعض من أدبيات المراجعه في ذلك الصدد.

وتري هذه الدراسه أن وجود نظام الرقابه الداخليه في المنشأه هو أمر ضروري لتجنب إعداد تقارير ماليه إحتياليه ، وقيام الإدارة بالإفصاح عن فعاليه الرقابه الداخليه من خلال تقري يرفق مع التقرير السنوي مما يعطي الإدارة مزيدا من الشفافيه والثقه.

وقد توصلت الدراسه إلي ضروره أن تتولي إدارة المنشآت بشكل عام وضع بيئه محكمه للرقابه الداخليه في المشروع الذي تقوده وأن تعمل علي تحسينها وتطويرها لتظل فعاله ، وأن يصدر الجهاز المركزي للرقابه الماليه إرشادات واضحه بخصوص إبداء الرأي بتقارير الإدارة عن فعاليه الرقابه الداخليه.

التي كان مخططا لها، لاسيما أن التقرير الذي يعده المراجع يستفيد به المجتمع ككل ،

وقد كانت النتيجة الرئيسية للدراسة هو وجود قصور من قبل معظم الشركات محل الفحص في الإذعان لمتطلبات القانون الأمريكي Sarbanes- oxley وقد سجلت هذه الشركات ان السبب الرئيسي في عدم الإذعان وعدم الإستجابة لتعليمات الإفصاح عن القصور في نظام الرقابه الداخليه هو عدم إقتصاديه الإفصاح طبقا لتحليل التكلفة العائد (من وجهه نظر هذه الشركات) . cost\benefit Analysis

ملاحظات الباحثه علي الدراسات السابقه:-

1- تتفق معظم الدراسات السابقه علي أن وجود قصور أو عيوب في نظام الرقابه الداخليه للشركات له آثاره السلبيه علي كل من :-المراجع الخارجي ، كفاءه وفعاليه عمليه الإستثمار، معدل دوران مجلس الإدارة.

2- تركز معظم الدراسات السابقه علي تأثير آليات حوكمه الشركات علي عمليه الإفصاح عن القصور في نظام الرقابه الداخليه وليس العكس...وهذا ما قامت به الباحثه من خلال ذلك البحث.

3- تتفق بعض الدراسات علي ضروره أن يتبع الإفصاح عن وجود قصور في نظام الرقابه الداخليه معالجه لهذا القصور .

4- تركز معظم الدراسات السابقه التي تناولتها الباحثه أنه للإفصاح عن القصور الموجود في نظام الرقابه الداخليه للشركه آثاره السلبيه علي الشركه سواء من الناحيه الإقتصادييه أو الصوره الماليه للشركه، بالإضافة إلي أن لذلك تكاليفه التي ينبغي علي الشركات أخذها في الإعتبار.

5- تندر الدراسات التي ترصد منافع الإفصاح عن قصور نظم الرقابه الداخليه للشركات ، وهي منافع تتعلق بالشفافيه وجوده المعلومات، وتقليل الفرص المستقبليه لإداره الأرباح.

2- الدرسته الميدانيه:-

1\2- الأداة الرئيسيه للدرسته الميدانيه:-

قامت الباحثه بالإعتماد علي قائمه الإستقصاء كأداة رئيسيه للدرسته الميدانيه ، وقد تم تقسيم القائمه إلي جزئين:-

الجزء الأول:- يحتوي علي الخصائص العامه لمجتمع الدرسته مثل المؤهل العلمي ، التخصص، الوظيفه ، سنوات الخبره.

الجزء الثاني:- يتكون من 3 محاور رئيسيه والتي تشمل في طياتها العبارات التي تعبر عن الفروض الرئيسييه للبحث.

وبذلك يكون عدد العبارات المكونه للقائمه 27 عباره ، وذلك وفقا لمقياس ليكارت.

مجتمع وعينه الدراسة:-

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات ، المستثمرين ، رؤساء مجلس الإدارة بالشركات العامه ، وقد قامت الباحثة بتوزيع (70) قائمه إستقصاء علي مجتمع الدراسة ، وقد تم الحصول علي 49 قائمه صحيحة وقابله للإعتماد عليها في التحليل.

الأساليب الإحصائية المستخدمه:-

تم الإعتماد علي البرنامج الإحصائي (SPSS) وذلك للحصول علي نتائج أسلوب التكرارات والنسب المئوية بالإضافة لمجموعه من الإحصاءات الوصفية متمثله في الوسط الحسابي والانحراف المعياري بالإضافة لإستخدام الإنحدار الخطي.

أولاً:- الإختبارات الإحصائية:-

1- قياس مدى صدق إجابات المستقصي منهم عن الفرض الأول:-

وينص الفرض علي " يرتبط الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه للشركه إرتباطا سلبيا بثقه المراجع الخارجي في القوائم الماليه للشركه"، وتجدر الإشاره أن مجموعه الأسئلة الخاصه بالفرض الأول يتم توزيعها علي المراجعين الخارجيين:-

رقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوي المعنويه
1	يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابة الداخليه للشركه علي إستنتاج وجود بيئه رقابه لا تعمل بشكل فعال.	0.583	0.000
2	تتوقف عدم فعاليه بيئه الرقابه علي سياسات وتصرفات مجلس الإدارة بشكل سيئ.	0.603	0.000
3	إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه للشركه يعني عدم قناعه الشركه بأهميه وجود هيكل فعال للرقابه الداخليه.	0.618	0.000
4	إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني عدم عنايه الإدارة بتقدير المخاطر جيدا في ظل الظروف الإقتصاديه والقانونيه التي تعمل فيها الشركه.	0.603	0.000
5	إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني عدم قيام الإدارة بتقييم مخاطر إعداد القوائم الماليه وإتخاذ الإجراءات اللازمه للتغلب علي تلك المخاطر.	0.482	0.000
6	إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلي تخفيض مستوي الخطر الذي تتعرض له الشركه.	0.590	0.000
7	إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بأنشطه الرقابه الكافيه التي تشمل الرقابه علي الأصول والسجلات والفصل بين الواجبات والمسئوليات.	0.718	0.000
8	إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بنظام فعال وملائم لتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإداريه داخل الهيكل التنظيمي للشركه.	0.590	0.000
9	إفصاح الإدارة عن عيوب نظام الرقابه الداخليه يعني عدم كفاءه إداره المراجعه الداخليه في الإضطلاع بمهامها.	0.705	0.000
10	إفصاح الإدارة عن عيوب نظام الرقابه الداخليه يعني قيام المراجع بالمزيد من الإجراءات التحليليه والأساسيه.	0.690	0.000

من الجدول السابق - يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عباره من عبارات الفرض البحثي الأول داله عند مستوي دلالة (0.05) ، وكذلك قيمه معامل الارتباط هي قيمه موجب غير

صفريه مما يدل علي وجود علاقه إرتباطيه موجبہ داله إحصائيه ، وبذلك فإن إجابات المستقصي منهم علي الأسئلة متسقه وصادقه.

2- قياس مدى صدق إجابات المستقصي منهم (المستثمرين) لعبارات الفرض

الثاني:-

الذي ينص علي "يرتبط الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه للشركه إرتباطا سلبيا بفعاليه عمليات الإستثمار داخل الشركه":-

مستوي	معامل	العبارہ	
-------	-------	---------	--

رقم	الإرتباط	المعنويه
1	0.652	0.000
2	0.625	0.000
3	0.620	0.000
4	0.550	0.000
5	0.628	0.000
6	0.670	0.000
7	0.630	0.000
8	0.655	0.000

رقم	العبارة	معامل الإرتباط	مستوي المعنويه
	26		

قياس صدق	0.000	0.625	1	3- مدي
			تستطيع إداره الشركه القيام بتصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابه الداخليه في الشركه.	
	0.000	0.712	تدرك الإداره جيدا أن نشر قوائم ماليه صادقه وموثوق فيها يضمن كفاءه الإستثمار وإعطاء صوره إيجابيه عن الشركه.	
	0.000	0.700	تدرك الإداره جيدا أن القيام بمعالجات أي قصور في نظام الرقابه الداخليه من شأنها تعطيل نشر القوائم الماليه للشركه.	
	0.000	0.653	تدرك الإداره أن إضطلاع المراجع الخارجي بتقديم تقرير إضافي عن نظام الرقابه الداخليه للشركه يؤدي إلي تعطيل نشر القوائم الماليه للشركه.	
	0.000	0.655	تدرك الإداره أن إضطلاع المراجع الخارجي بتقديم تقرير إضافي عن نظام الرقابه الداخليه للشركه يؤدي إلي زياده التكاليف.	
	0.000	0.700	تدرك الشركه أن أي عيوب مكتشفه في نظام الرقابه الداخليه يتطلب عمل فحص لمخرجات الرقابه الداخليه بشكل دوري.	
	0.000	0.710	تدرك الإداره أن فعاليه بينه الرقابه الداخليه تعكس سياسات وتصرفات مجلس إداره الشركه.	

إجابات المستقصي منهم علي عبارات الفرض البحثي الثالث:-

وينص ذلك الفرض "علي وجود علاقه إرتباط سلبي ما بين وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه للشركه وإتجاهات الإداره نحو الإفصاح عن هذه العيوب."

من خلال الجدول السابق نجد أن معاملات الارتباط داله عند مستوي دلالة (0.05) ، وكذلك قيمه معامل الارتباط قيمه موجبه غير صفريه ، مما يدل علي وجود علاقه ارتباط موجبه داله إحصائيا ، وبذلك فإن هناك إتجاها نحو صدق إجابات المستقضي منهم

إختبارمدي الثبات:-

(معامل الثبات ألفا كرونباخ)

الفروض	عدد الأسئلة	معامل الفاكرونباخ
الفرض البحثي الأول	10	0.720
الفرض البحثي الثاني	8	0,790
الفرض البحثي الثالث	9	0,735

من الجدول السابق جاءت الموافقه بنسبه 84%، عدم الموافقه بنسبه 10%، نسبة الحياد 7.3%، وهذه النسب تدلل علي إتجاه أفراد العينه إتجاها إيجابيا نحو العبارات الخاصه بالفرض الأول.

جدول تحليل التباين وإختبار مربع كاي للفرض الأول

رقم	العبارة	وسط حسابي	إنحراف معياري	مربع كاي	درجه الحريه	الدلاله	الترتيب
1	يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابه الداخليه للشركه علي إستنتاج وجود بيئه رقابه لا تعمل بشكل فعال.	4	0.85	21.04	3	0.000	3
2	تتوقف عدم فعاليه بيئه الرقابه علي سياسات وتصرفات مجلس الإدارة بشكل سيئ.	3.60	1.15	15	3	0.003	10
3	إفصاح الإدارة عن وجود						

2	0.000	3	21.4	0.85	4.30	عيوب بنظام الرقابه الداخليه للشركه يعني عدم قناعه الشركه بأهميه وجود هيكل فعال للرقابه الداخليه.
9	0,003	3	15.3	1.15	3.60	4 إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني عدم عنايه الإدارة بتقدير المخاطر جيدا في ظل الظروف الإقتصادييه والقانونيه التي تعمل فيها الشركه.
4	0.000	3	21.4	0.87	4.30	5 إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني عدم قيام الإدارة بتقييم مخاطر إعداد القوائم الماليه وإتخاذ الإجراءات اللازمه للتغلب علي تلك المخاطر.
8	0.000	4	21	1.05	3.75	6 إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلي تخفيض مستوي الخطر الذي تتعرض له الشركه
1	0,003	3	52	0,79	4.56	7 إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بأنشطه الرقابه الكافيه

						التي تشمل الرقابه علي الأصول والسجلات والفصل بين الواجبات والمسئوليات.
5	0.000	3	25	0.88	4.40	8 إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بنظام فعال وملائم لتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإداريه داخل الهيكل التنظيمي للشركه.
7	0.000	3	46.70	0.97	4.53	9 إفصاح الإدارة عن عيوب نظام الرقابه الداخليه يعني عدم كفاءه إداره المراجعه الداخليه في الإضطلاع بمهامها.
6	0.000	4	%45	0.95	4.55	10 إفصاح الإدارة عن عيوب نظام الرقابه الداخليه يعني قيام المراجع بالمزيد من الإجراءات التحليليه والأساسيه.

من الجدول السابق.. نجد أن قيمه الوسط الحسابي لمعظم العبارات قد جاءت لتدلل علي موافقه أفراد العينه (المراجعون الخارجيون) علي بنود الفرض الأول ، كما أن الإنحراف المعياري يتراوح ما بين (0.79-1.15) أي أقل من الواحد الصحيح لغالبية العبارات ، كما أن إختبار مربع كاي كان أقل من (0.05) لمعظم العبارات بمعني موافقه المراجعون الخارجيون علي الفرض البحثي الأول

جدول تحليل التباين وإختبار مربع كاي لأسئله الفرض الثاني

الترتيب	الدلاله	درجه الحريه	قيمه مربع كاي	إنحراف معياري		
1	0.000	3	31	0.63	عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يساهم في تحسين كفاءه الإستثمارات الماليه.	1
8	0.000	3	26.10	1,19	عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه للشركه يعني عدم تعاون الإدارات التنفيذيه لوضع نظام الرقابه الداخليه.	2
3	0.000	3	24.5	0.72	عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يعني مؤشرات مستقبليه غير آمنه للأسهم.	3
5	0.000	4	14	0.80	عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يعني عدم الثقه في القوائم الماليه للشركه.	4
7	0.000	3	25.2	1	عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يعني عدم إضطلاع المراجع الداخلي للشركه بمهامه في الضبط الداخلي للأمور المحاسبية بالشركه.	5
2	0.000	3	32	0.67	عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يعني وجود معوقات في عمليات التشغيل مما يساهم في إعاقه كفاءه وفعاليه الإستثمارات الماليه.	6
					عدم وجود إجراءات علاجيه مقترحه	

4	0.000	3	32	0.75	لمعالجه قصور نظام الرقابه الداخليه بالشركه يؤدي الي التأثير علي كفاءه عمليه الإستثمارات.	7
6	0,000	3	38	0,99	إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بنظام فعال وملائم لتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإداريه داخل الهيكل التنظيمي للشركه.	8

من الجدول السابق - نجد أن الوسط الحسابي لجميع العبارات يدل على موافقه معظم أفراد العينه علي الفرض الثاني - كما أن الإنحراف المعياري يتراوح بين (1.19-0.63) أي أن أغلبها أقل من الواحد صحيح ، وهذا يعطي إشاره علي إتساق إجابات أفراد العينه (المستثمرين) نحو العبارات التي ينطوي عليها الفرض الثاني- كما أن دلالة إختبار مربع كاي هي أقل من (0.05) لكل العبارات مما يدل على أن إتجاه الموافقه جاء صريحا تجاه الفرض الثاني - بما يثبت التأكيد علي موافقه المستثمرين علي ذلك الفرض.

جدول تحليل التباين وإختبار مربع كاي للفرض الثالث

رقم	العباره	وسط حسابي	إنحراف معياري	قيمه المربع كاي	درجه الحريه	الدلاله	الترتيب
1	تستطيع إدارة الشركه القيام بتصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابه الداخليه في الشركه.	3.30	0,99	%28	3	0.000	7
2	تترك الإدارة جيدا أن نشر قوائم ماليه صادقه وموثوق فيها يضمن	4.23	0,68	%12.8	3	0.000	1

						كفاءة الإستثمار وإعطاء صوره إيجابيه عن الشركه.
5	0.000	3	%35	0,83	4	3 تدرك الإدارة جيدا أن القيام بمعالجات أي قصور في نظام الرقابه الداخليه من شأنها تعطيل نشر القوائم الماليه للشركه.
2	0.000	3	%34.2	0.78	4	4 تدرك الإدارة أن إضطلاع المراجع الخارجي بتقديم تقرير إضافي عن نظام الرقابه الداخليه للشركه يؤدي إلي تعطيل نشر القوائم الماليه للشركه.
3	0.000	4	%10	0.80	3.35	5 تدرك الإدارة أن إضطلاع المراجع الخارجي بتقديم تقرير إضافي عن نظام الرقابه الداخليه للشركه يؤدي إلي زياده التكاليف.
4	0.000	3	%13,8	0.82	4	6 تدرك الشركه أن أي عيوب مكتشفه في نظام الرقابه الداخليه يتطلب عمل فحص لمخرجات الرقابه الداخليه بشكل دوري.
8	0.000	3	%29,1	1,14	4.75	تدرك الإدارة أن فعاليه بيئه الرقابه الداخليه

						7	تعكس سياسات وتصرفات مجلس إدارة الشركة.
6	0.000	3	13,9%	0,98	2.89	8	تدرك الإدارة أن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلي يؤدي إلي زياده مستوي المخاطر الذي تتعرض له الشركة.
9	0.035	3	20%	1.17	3.37	9	تدرك الإدارة أن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلي يتطلب مزيدا من الإجراءات للرقابة علي الأصول والسجلات.

من الجدول السابق نجد أن الوسط الحسابي لجميع العبارات يدل علي موافقه أفراد العينه علي الفرض الثالث، ويتراوح الإنحراف المعياري (0.68-1.17) وهو أقل من 1 صحيح لمعظم العبارات وهذا يدل علي وجود إتساق في إجابات أفراد العينه لمعظم العبارات ، مما يدل علي عدم حياد أفراد العينه تجاه العبارات وموافقتهم عليها وفقا للوسط الحسابي ، وبالتالي يؤكد ذلك علي إيجابيه إتجاهات المستقضي منهم (أعضاء مجلس إدارة الشركات) علي عبارات الفرض الثالث.

نتائج تحليل الإنحدار الخطي:-

1- بالنسبه للفرض الأول:-

نتيجه الفرض	مستوي الدلاله t	t	مستوي الدلاله f	f	2 R	r
قبول	0,001	4,58	0.000	25.08	0.350	0,801

من الجدول السابق ومن خلال نتائج تحليل الإنحدار الخطي للفرض الأول ، حيث أن قيمه معامل الإرتباط 0.801 حيث توجد علاقه ارتباط إيجابيه ذات دلاله إحصائيه ، كما أن من خلال قيمه t وهي 4.58 نجد أن وجود هذه العلاقه إذا تحققت بمستوي دلاله 0.000 ، كما يتبين من قيمه f المحسوبه والبالغه 25.08 العلاقه الخطيه حيث يتأثر حكم وإجراءات المراجع الخارجي بإفصاح الإدارة العليا عن وجود عيوب في نظام الرقابه الداخليه للشركه.

2- بالنسبة للفرض الثاني:-

نتيجه الفرض	مستوي الدلاله t	t	مستوي الدلاله f	f	² R	r
قبول	0.001	3.79	0.000	26.87	0.370	0,579

من الجدول السابق نجد أن قيمه معامل الارتباط 0.579 حيث توجد علاقه إرتباط إيجابيه ذات دلالة إحصائيه ، كما أن قيمه f 26.87 بمعني وجود هذه العلاقه إذا تحققت بمستوي دلالة 0.000، كما تبين من قيمه t المحسوبه 3.79 العلاقه الخطيه حيث تتأثر كفاءه وفعاليله الإستثمار بالإفصاح عن عيوب نظام الرقابيه الداخليه بنسبه تصل لـ37%.

3- بالنسبة للفرض الثالث:-

نتيجه الفرض	مستوي الدلاله t	t	مستوي الدلاله f	f	² R	r
قبول	0,001	3.80	0.000	27.85	0.375	0.635

يبين الجدول السابق أن قيمه معامل الارتباط 0.635 حيث توجد علاقه إرتباط إيجابيه ذات دلالة إحصائيه ، كما أن قيمه f 27.85 تعني وجود هذه العلاقه إذا تحققت بمستوي دلالة 0.000، كما تبين من قيمه t المحسوبه 3.80 العلاقه الخطيه حيث تتأثر الإدارة العليا بوجود عيوب في نظام الرقابيه الداخليه بما ينعكس علي عمليه الإفصاح عن تلك العيوب لديها (بالسلب) بما يؤكد صحة الفرض الثالث.

إختبارات صحة الفروض باستخدام تحليل التباين أحادي الإتجاه (ANOVA)

للفروض:-

1-الفرض الأول:-

القرار	مستوي المعنويه	قيمه ف المحسوبه	انحراف معياري	متوسطه حسابي	العينه	
غير داله	0.196	1.538	0.16818	4.1765	مراجعي حسابات	تأثر ثقته المراجعين الخارجيين في القوائم الماليه بالإفصاح عن عيوب الرقابه الداخليه
			0.15999	4.1542	مستثمرين	
			0.16211	4.1041	الإداره العليا	

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إتجاهات المستجيبين في طبقات كل من المراجعين الخارجيين ، المستثمرين نحو وجود أثر سلبي علي المراجع الخارجي نحو ثقته في القوائم الماليه كنتيجة للافصاح عن قصور نظام الرقابه الداخليه.

2- الفرض الثاني:-

القرار	مستوي المعنويه	قيمه ف المحسوبه	انحراف معياري	متوسط حسابي	العينه	
غير داله	0.377	1.064	0.20728	4.5321	مراجعي حسابات	تأثر ثقته المستثمرين بالإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه بالشركه
			0.25141	4.4784	مستثمرين	
			0.24145	4.5081	الإداره العليا	

نلاحظ أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إتجاهات المستجيبين في طبقات كل من المستثمرين والمراجعين الخارجيين نحو تأثر فعاليه الإستثمار داخل الشركه بإفصاحها عن عيوب

نظام الرقابة الداخليه بالشركه، حيث جاءت الإجابات عند مستوى معنويه أكبر من (0.05) نظرا لتجانس إتجاهات المستقصي منهم في طبقات البحث المختلفه والإتجاه الإيجابي نحو الموافقه.

3- الفرض الثالث:-

القرار	مستوي المعنويه	قيمه ف المحسوبه	إنحراف معياري	متوسط حسابي	العينه	
غير داله	0.406	1.006	0.20225	4.781	مراجعي حسابات	تأثر إتجاهات الإدارة للإفصاح بسلبيات الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه بالشركه
			0.22191	4.726	مستثمرين	
			0.21114	4.586	الإداره العليا	

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائيه بين إتجاهات المستجيبين في طبقات كل من المراجعين الداخليين والمستثمرين فيما يخص تأثر الشركه تأثرا سلبيا نتيجة لسلبيات الإفصاح عن عيوب الرقابه الداخليه، وقد جاءت إجابات المستقصي منهم متجانسه عند مستوى معنويه أكبر من (0.05) والإتجاه الإيجابي نحو قبول الفرض البحثي الثالث.

3- الجزء الثالث:-

النتائج والتوصيات:-

أولاً:- النتائج:-

- 1- أظهرت النتائج أن المراجع الخارجي لا يهتم بتطوير نظم الرقابه الداخليه داخل الشركات بقدر ما يهتم بتكثيف حجم الإختبارات الجوهرية والتحليلية حال الإفصاح عن وجود قصور في نظام الرقابه الداخليه للشركه.
- 2- أظهرت الدراسه أن غالبية الشركات لا تميل إدارتها للكشف عن قصور نظام الرقابه الداخليه لديها وذلك نظرا لما له من تأثير سلبي علي الإستثمار وعلي أداء الجهات الرقابيه تجاه هذه الشركه.
- 3- أظهرت الدراسه أن معظم الشركات تري أن ذلك لا يحقق وفورات إقتصادييه كما يعطل إجراءات العمل لديها.

4- هناك بعض الشركات التي تميل عقب الإفصاح عن القصور في نظام الرقابة الداخليه إلي الإفصاح عن التعديلات المقترحه (وذلك في ضوء تقرير ومذكره المراجع الخارجي)الخاصه بذلك الشأن.

5- تتأثر عناصر حوكمه الشركات تحديدا (المراجع الخارجي ، المستثمرون، حمله الأسهم، مجلس الإدارة) بالمدى الذي يتم فيه الإفصاح عن نظام الرقابة الداخليه للشركه.

6- يؤثر مستوي ثقافه وتعليم وإدراك أصحاب المصلحه علي أدراكهم لأهميه وتأثيرات الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه.

7- يعول أصحاب المصلحه علي دور المراجع الخارجي في أي قصور في الرقابه الداخليه - لاسيما الجهات الرقابيه.

8- يختلف تأثير الإفصاح علي أصحاب المصلحه علي حسب مجال القصور ، هل هو علي مستوي الشركه ككل، أم علي مستوي نشاط أو حساب معين.

9- أظهرت النتائج عدم عنايه إداره الشركات بإقامه نظام رقابه داخليه سليم بقدر ما تهتم بإظهار سلامه بيئه الرقابه الداخليه بالشركه.

10- تظهر النتائج أن بعض أصحاب المصلحه (النسبه الأقل) لا يدركون أبعاد الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه ، ولا يكون لذلك الإفصاح أيه تأثيرات علي قراراتهم.

11- تري الباحثه- أنه لا ينبغي التعجل بتطبيق متطلبات القسمين 302،404 للقانون الأمريكي Sarbanes-Oxley لسنة 2002 في بيئه الأعمال المصريه ، إلا بعد توافر بعض الظروف:-

- إدراك إداره الشركات -لا سيما الشركات العامه- لدورها الرئيسي في تصميم نظام الرقابه الداخليه بشكل جيد ومناسب.

- إدراك أطراف حوكمه الشركات سواء الأطراف الداخليه أو الخارجييه لدورهم في إخفاقات الحوكمه، وضروره أن يقوم كل طرف من أطراف الحوكمه بمسئوليته.

- إحكام البيئه التشريعيه لمتطلبات تصميم والإفصاح عن نظام الرقابه الداخليه للشركات.

ثانيا:- التوصيات:-

1- ضروره التركيز علي قيام الإدارة التنفيذيه بدورها في التوقيع علي نظام الرقابه الداخليه للشركات قبل قيام المراجع الخارجي بتقييمه.

2- يجب أن يتم إختيارموظفي المراجعيه الداخليه

والرقابه الداخليه من الموظفين المشهود لهم بالنزاهه والإستقامه.

- 3- يجب أن يؤدي المراجع دوره في كتابه توصياته للإدارة العليا بشأن نظام الرقابه الداخليه ،
وألا يقتصر دوره فقط علي مجرد تقييم نظام الرقابه الداخليه للشركه.
- 4- علي الإدارة العليا أخذ توصيات المراجع الخارجي بشأن نظام الرقابه الداخليه مأخذ الجد وأن
تبحث معه كيفيه تطوير نظام الرقابه الداخليه للشركه.
- 5- علي أصحاب المصلحه وبخاصه المستثمرين وحمله الأسهم - التمسك بحقهم في حضور
إجتماعات الجمعيه العموميه للشركات العامه وذلك حمايه لمصالحهم داخل الشركه، والإطمئنان
علي سلامه نظام الرقابه الداخليه للشركات.
- 6- يجب أن تتناول الدراسات المستقبليه تأثير الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه علي
باقي عناصر حوكمه الشركات الأخرى ، والتي لم تتناولها الباحثة- مثل لجنة المراجعه، المراجع
الداخلي،الجهات الرقابيه...إلخ.

هوامش البحث:-

- (1)- د.محمد توفيق محمد،الرقابه الداخليه والإتجاهات الحديثه في المراجعه، القايره،مكتبه عين
شمس،1992.
- (2)- د.محمد عثمان البطمه، الرقابه الداخليه في نظم الحاسبات الآليه ، الرياض ،دار المريخ
للنشر،1998.
- (3)- د.طارق عبدالعال حماد ، تخطيط وأداء عمليه المراجعه،جامعه عين شمس ، الدار
الجامعيه،2006.
- (4)- د.عبدالفتاح الصحن ، الرقابه والمراجعه الداخليه الحديثه ، جامعه الأسكندريه ، الدار
الجامعيه،2006.
- (5)- د.عبدالوهاب نصر علي ، د.شحاته السيد شحاته،الرقابه الداخليه ومراجع الحسابات،
جامعه الأسكندريه ، الدار الجامعيه ، 2007.
- (6)- د.يحيي حسين عيد، د.جمعه شهاب الدين ، أصول المراجعه ،المنصوره ، 1997.
- (7)- د.محمود عبدالرحيم محمود ، "معايير الرقابه" ، مجله الرقابه الماليه ،المجلد الخامس
عشر ، العدد 29،1996 .
- (8)- د.عبد الوهاب نصر علي ، د.شحاته السيد شحاته ، دراسات متقدمه في مراجعه الحسابات
وتكنولوجيا المعلومات ، الأسكندريه ، الدار الجامعيه،2003.
- (9)- أحمد سباعي قطب ، التدقيق الداخلي والرقابه، جامعه الأسكندريه ، الدار الجامعيه
،2002.

(10)- د.نبيل صلاح ،د.علي عبدالوهاب، "الفساد في المنطقه العربيه ،قياسه ،أسبابه ،آثاره"،الأسكندريه ، المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمه الشركات وأبعادها المحاسبية والإداريه والإقتصاديه ، 2005.

(11)- Spivey, Stephen, "Corporate Governance & the role of government disclosure", International journal of disclosure & Governance, vol. 1, no. 4, 2004.

(12)- د.عبد العزيز علي السوداني،"أثر جوده الحوكمه علي النمو الإقتصادي العربي" ، الأسكندريه ، المؤتمر العلمي الخامس، حوكمه الشركات وأبعادها المحاسبية والإداريه والإقتصاديه ، 2005.

(13)- د.مصطفى محمود أبوبكر، " المتطلبات التنظيميه والإداريه لتوفير مقومات التطبيق الفعال للحوكمه بالتطبيق علي منظمات التعليم الجامعي الحكومي"،الأسكندريه ، المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمه الشركات وأبعادها المحاسبية والإداريه والإقتصاديه، 2005.

(14)- د.مجددي محمد سامي،" دور لجان المراجعه في حوكمه الشركات وأثرها علي جوده القوائم الماليه المنشوره في بيئه الأعمال المصريه"، الأسكندريه ، المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمه الشكات وأبعادها المحاسبية والإداريه والإقتصاديه، 2005.

(15)- Winkler, Adalbert, "Financial development, economic growth & corporate governance, working paper series", working papers series, Finance And Accounting, www.ecopapers.repec.org\paper.

(16)- Hitt, Michael.A., "Strategic management and globalisation", 5th ed, south western Thomson, 2003.

(17)- د.سميحه فوزي، تقييم مبادئ حوكمه الشركات في مصر ، الأسكندريه ، الدار الجامعيه، 2006.

(18)- د.عطيه صلاح سلطان ، المراجعه الداخليه في إطار حوكمه الشركات، القاهره ، المنظمه العربيه للتنميه الإداريه، المجله العربيه للإداره، المجلد 34، العدد 1، 2009.

(19)- إيمان عبد الفتاح حسن الجمهودي، إطار مقترح لتطوير مهنة المحاسبه والمراجعه في مصر في ضوء القانون الأمريكي ، Sarbanes-Oxley ، رساله دكتوراه، جامعه بني سويف، 2010.

(20)–Fargher,Neil L.,"Toward improved internal controls",The CPA journal,January,2006.

(21)د.امال عوض ،"أثر ممارسه المراجعة غير المنظمه علي جوده الأداء المهني لمراجع الحسابات "، مجله كليه التجاره للبحوث العلميه ،جامعه الاسكندريه، مجلد 60،ديسمبر ،2008.

مراجع البحث:-

(22)– Yan Sun,"Internal control weakness disclosure and firm investment",August,2015,Http://doi-org /10.1173/0148558.

(23)–Erny Prasety&others,"Internal control system weakness and non-Compliance to the provision of legislation in practicing audit of localGovernment in Indonesia",open journal of political science,sep,2014.

24)– Hallu,Gordan Rishardson,"Direct &indirect effects of internal control weakness on accrual quality",2010,www.ssrn.com.

(25)–فتحي مبروك صهود ،تقييم فعاليه الرقابه الداخليه في ظل القانون الأمريكي Sarbanes-oxley ومعايير المراجعة ، وإمكانيه التطبيق في البيئه العربيه- دراسه ميدانيه، دكتوراه غيرمنشوره ،جامعه دمشق.

26)– Lee Jaehong.,cho," The effect of internal control weakness onInvestment efficiency",the journal of applied business research,2016.

27)– Luo.,H.,e,Daniel B,"The impact of disclosure of internal control weakness&remrdiation on investor's perceptions of earning quality 2014,www.freefullpdf.com.

(28)–Stephens &Aronald ,"The effect of type of internal control reportOn users confidence in the Accompanying financial statement auditReport",contemporary accounting research,vol.29,2013.

(29)-Meicheng,Dan Dhaliwel,"Does investment efficiency improve after the disclosure of material weakness in internal control over financialreporting?",vol.56,2013,http://doi-org/10.

(30)- Essam Elshafie,"The information content of disclosure controls and procedures defeciencies",2016,www.ssrn.com.

(31)- Tzu ching weng&others,"Internal control weakness & information, journal of applied finance &banking,vol.5,no.5,2015.

(32)- Ying quile,"The effect of internal control weakness in firm valuation:evidence from sox section 404 disclosure",2014,www.ssrn.com.

(33)-محمد لطفي الباز، "أثر آليات حوكمه الشركات علي قيمه المنشأه" ، دمشق، جامعه تشرين ، مجله العلوم الإقتصاديه والقانونيه، المجلد 47، العدد 2،سنة 2014

(34)-Kenichi,Yazwa,"The incentive factors for the (non)disclosureOf material weakness in internal control over financial reporting:inter-national journal of auditing,2015.

(35)-Katashiko Muramiya,"Reporting of internal control defeciencies ,restatement and management forecasts",2010,www.emerald.com.

(36)- Stephens A.,Corporate governance quality &internal control under the Sarbanes-oxley regime section302,unpublished doctoral dissertation ,The university of Arizona,2009.

(37)- نهله إبراهيم عبد الكريم ،أثر الرقابه الداخليه في زياده الكفاءه والفعاليه بالمنشآت الصناعيه في الخرطوم، جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، دكتوراه غير منشوره، 2008.

(38)- مصطفى حسن بسيوني السعدني ، "مدي إرتباط الشفافيه والإفصاح بالتقارير الماليه وحوكمه الشركات" ،أبو ظبي، جمعيه المحاسبين ومدققي الحسابات، مؤتمر المحاسبه والمراجعه والتحديات المعاصره ،2007.

(39)- ماهر الأمين ،" دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابته الداخليه"، دمشق ، جامعه تشرين ، مجله العلوم الإقتصاديه والقانونيه، المجلد 28، العدد 2، 2006.

ملحق البحث:-

جداول تفرغ نتائج أسلوب لبيكات الخماسي:-

الإختبارات الإحصائية للفرض الأول:-

رقم	العبارات	أوافق بشده	أوافق	محايد	لا أوافق	لأوافق بشده
1	يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهرية بنظام الرقابة الداخليه للشركه علي إستنتاج وجود بيئه رقابه لا تعمل بشكل فعال.	%35	%27	%5	%22	%1
2	تتوقف عدم فعاليه بيئه الرقابه علي سياسات وتصرفات مجلس الإدارة بشكل سيئ.	%20.5	56.4 %	%10.3	%12.8	%0
3	إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه للشركه يعني عدم قناعه الشركه بأهميه وجود هيكل فعال للرقابه الداخليه.	%32	%26	%4	%21	%7
4	إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني عدم عنايه الإدارة بتقدير المخاطر جيدا في ظل الظروف الإقتصادي والقانونيه التي تعمل فيها الشركه.	%20.5	%56.4	%10.3	%12.8	%0
5	إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني عدم قيام الإدارة بتقييم مخاطر إعداد القوائم الماليه وإتخاذ الإجراءات اللازمه للتغلب علي تلك المخاطر.	%20	%57	%10	%12	%0.11
6	إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلي تخفيض مستوي الخطر الذي تتعرض له الشركه.	%69	%56.8	%2	%3.2	%0
7	إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بأنشطه الرقابه الكافيه التي تشمل	%23.1	%41	%12	%21.3	%2.6

					الرقابه علي الأصول والسجلات والفصل بين الواجبات والمسئوليات.	
5.13 %	%5.13	%10.7	%22.03	%57	إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بنظام فعال وملائم لتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإداريه داخل الهيكل التنظيمي للشركه.	8
%0	7.8%	21.5%	%40.7	%30	إفصاح الإدارة عن عيوب نظام الرقابه الداخليه يعني عدم كفاءه إداره المراجعه الداخليه في الإضطلاع بمهامها.	9
%0	%30	%10	%35	%25	إفصاح الإدارة عن عيوب نظام الرقابه الداخليه يعني قيام المراجع بالمزيد من الإجراءات التحليليه والأساسيه.	10

من الجدول السابق جاءت الموافقه بنسبه 84%، عدم الموافقه بنسبه 10%، نسبه الحياد 7.3%، وهذه النسب تدلل علي إتجاه أفراد العينه إتجاهها إيجابيا نحو العبارات الخاصه بالفرض الأول.

الإختبارات الإحصائيه للفرض الثاني

رقم	العباره	أوافق بشده	أوافق	محايد	لا أوافق بشده	لاأوافق بشده
1	عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يساهم في تحسين كفاءه الإستثمارات الماليه.	%41	%48	%10	%1	%0
2	عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه للشركه يعني عدم تعاون الإدارات التنفيذيه لوضع نظام الرقابه الداخليه.	%44	%44	%3	%5	%4
3	عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يعني مؤشرات مستقبليه غير آمنه للأسهم.	%41	48.7	%7.7	%2.6	%0
4	عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يعني عدم الثقه في القوائم الماليه للشركه.	27.4	%47	%5.04	%10	1.056
5	عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يعني عدم إضطلاع المراجع	%50	%15	%14.8	%15	%0.2

					الداخلي للشركه بمهامه في الضبط الداخلي للأموال المحاسبية بالشركه.	
43.6	35.9	%10.3	%10.3	%0	عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يعني وجود معوقات في عمليات التشغيل مما يساهم في إعاقه كفاءه وفعاليه الإستثمارات الماليه.	6
44.3	44.4	%2.6	%6	%0	عدم وجود إجراءات علاجيه مقترحه لمعالجه قصور نظام الرقابه الداخليه بالشركه يؤدي إلي التأثير علي كفاءه عمليه الإستثمارات.	7
%41	48.7	%7.7	%2.6	%0	عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه للشركه يعني إرتفاع نسبه المخاطر المرتبطه بالإستثمار في الشركه.	8

من الجدول السابق نلاحظ أن نسبه الموافقه %70،نسبه الحياد %10،نسبه الرفض %2.3،وهذه النسب تدلل علي إتجاه أفراد العينه (المستثمرين) إتجاها إيجابيا نحو قبول الفرض الثاني.
الإختبارات الإحصائيه للفرض الثالث:-

لا أوافق بشده	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشده		
%4	%6	%5	%49	%36	1	تستطيع إداره الشركه القيام بتصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابه الداخليه في الشركه.
%2.7	%2.5	%5.1	38.8	%51	2	تدرك الإداره جيدا أن نشر قوائم ماليه صادقه وموثوق فيها يضمن كفاءه الإستثمار وإعطاء صورته إيجابيه عن الشركه.
%2.7	%13.3	%10	%44	%30	3	تدرك الإداره جيدا أن القيام بمعالجات أي قصور في نظام الرقابه الداخليه من شأنها تعطيل نشر القوائم الماليه للشركه.
%2.6	%29	%12	%49.9	%7	4	تدرك الإداره أن إضطلاع المراجع الخارجي بتقديم تقرير إضافي عن نظام الرقابه الداخليه للشركه يؤدي إلي تعطيل نشر القوائم الماليه

5	تدرك الإدارة أن إضطلاع المراجع الخارجي بتقديم تقرير إضافي عن نظام الرقابة الداخليه للشركه يؤدي إلي زياده التكاليف.	%51.3	%38.5	%5.1	%2.6	%2.6
6	تدرك الشركه أن أي عيوب مكتشفه في نظام الرقابه الداخليه يتطلب عمل فحص لمخرجات الرقابه الداخليه بشكل دوري.	%50	%13	%19	%9	%9
7	تدرك الإدارة أن فعاليه بيئه الرقابه الداخليه تعكس سياسات وتصرفات مجلس إداره الشركه.	%35.9	%48.7	%5.1	%7.3	%3
8	تدرك الإدارة أن عدم فعاليه نظام الرقابه الداخليه يؤدي إلي زياده مستوي المخاطر الذي تتعرض له الشركه.	%51	%38.8	%5.1	%2.5	%2.7
9	تدرك الإدارة أن عدم فعاليه نظام الرقابه الداخليه يتطلب مزيدا من الإجراءات للرقابه علي الأصول.	%38.5	%41	%12.5	%8	%0

من الجدول السابق نلاحظ أن نسبه الموافقه 74%،نسبه الحياد15%،نسبه عدم الموافقه 9% بما يعطي الدلاله علي إتجاه أفراد العينه إتجاها إيجابيا نحو الموافقه علي الفرض الثالث.

قائمه الإستقصاء

تقوم الباحثه بإعداد بحث بعنوان "أثر الإفصاح عن عيوب نظام الرقابه الداخليه للشركه علي بعض آليات حوكمه الشركات -دراسه ميدانيه"، وتهدف الباحثه من خلال تلك القائمه إلي إستطلاع رأي عينه الدراسه المكونه من المراجعين الخارجيين ، المستثمرين وحمله الأسهم بالشركات العامه، أعضاء مجلس الإدارة"- وذلك بهدف تدعيم مفهوم حوكمه الشركات وتعزيز عمليه الإفصاح بما يخدم أصحاب المصلحه بكافه طرائفهم ، وبما يخدم البحث العلمي. وتأمل الباحثه في توفير الإجابات علي هذه القائمه بحرص وعنايه أملا في موضوعيه النتائج التي يتم التوصل لها بعون الله وتوفيقه.

إعداد:-

د.إيمان عبدالفتاح حسن قرني الجمهودي

مدرس - كليه التجاره جامعه كفرالشيخ

1-المجموعه الأولى من الأسئلة:-

(موجهه للمراجعين الخارجيين)

وتشمل تلك المجموعه علي عشر عبارات تقيس مدي صحه الفرض المحاسبي الأول:-

لا اوافق بشده	لا اوافق	محايد	موافق	موافق تماما	
					1-يعمل إفصاح الإدارة عن وجود عيوب جوهريه بنظام الرقابه الداخليه للشركه علي إستنتاج وجود بيئه رقابه لا تعمل بشكل فعال.
					2-تتوقف عدم فعاليه بيئه الرقابه علي سياسات وتصرفات مجلس الإدارة بشكل سيئ.
					3-إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه للشركه يعني عدم قناعه الشركه بأهميه وجود هيكل فعال للرقابه الداخليه.
					4-إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني عدم عنايه الإدارة بتقدير المخاطر جيدا في ظل الظروف الإقتصادييه والقانونيه التي تعمل فيها الشركه.
					5-إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني عدم قيام الإدارة بتقييم مخاطر إعداد القوائم الماليه وإتخاذ الإجراءات اللازمه للتغلب علي تلك المخاطر.

					6- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابة الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلي تخفيض مستوي الخطر الذي تتعرض له الشركه
					7- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابة الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بأنشطه الرقابه الكافيه التي تشمل الرقابه علي الأصول والسجلات والفصل بين الواجبات والمسئوليات.
					8- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بنظام فعال وملائم لتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإداريه داخل الهيكل التنظيمي للشركه.
					9- إفصاح الإدارة عن عيوب نظام الرقابه الداخليه يعني عدم كفاءه إداره المراجعه الداخليه في الإضطلاع بمهامها.
					10- إفصاح الإدارة عن عيوب نظام الرقابه الداخليه يعني قيام المراجع بالمزيد من الإجراءات التحليليه والأساسيه.

2- المجموعه الثانيه:-

(موجهه إلي المستثمرين وحمله الأسهم)

وتشمل تلك المجموعه ثمانية عبارات تقيس صحه الفرض البحثي الثاني:-

لأوافق بشده	لا أوافق	محايد	موافق	موافق تماما	
					1- عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يساهم في تحسين كفاءه الإستثمارات

					2- عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه للشركه يعني عدم تعاون الإدارات التنفيذيه لوضع نظام الرقابه الداخليه.
					3- عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يعني مؤشرات مستقبليه غير آمنه للأسهم.
					4- عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يعني عدم الثقه في القوائم الماليه للشركه.
					5- عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يعني عدم إضطلاع المراجع الداخلي للشركه بمهامه في الضبط الداخلي للأمور المحاسبية بالشركه.
					6- عدم وجود نظام محكم للرقابه الداخليه لدي الشركه يعني وجود معوقات في عمليات التشغيل مما يساهم في إعاقه كفاءه وفعاليه الإستثمارات الماليه.
					7- عدم وجود إجراءات علاجيه مقترحه لمعالجه قصور نظام الرقابه الداخليه بالشركه يؤدي إلي التأثير علي كفاءه عمليه الإستثمارات.
					8- إفصاح الإدارة عن وجود عيوب بنظام الرقابه الداخليه يعني أن الإدارة لم تقم بنظام فعال وملائم لتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإداريه داخل الهيكل التنظيمي للشركه.

المجموعة الثالثة:-

(موجهه لأعضاء مجلس الإدارة)

وتشمل تلك المجموعة تسع عبارات تقيس صحة الفرض البحثي الثالث:-

غير موافق بشده	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
					1-تستطيع إداره الشركه القيام بتصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابه الداخليه في الشركه.
					2-تدرك الإدارة جيدا أن نشر قوائم ماليه صادقه وموثوق فيها يضمن كفاءه الإستثمار وإعطاء صوره إيجابيه عن الشركه.
					3-تدرك الإدارة جيدا أن القيام بمعالجات أي قصور في نظام الرقابه الداخليه من شأنها تعطيل نشر القوائم الماليه للشركه.
					4-تدرك الإدارة أن إضطلاع المراجع الخارجي بتقديم تقرير إضافي عن نظام الرقابه الداخليه للشركه يؤدي إلي تعطيل نشر القوائم الماليه للشركه.
					5- تدرك الإدارة أن إضطلاع المراجع الخارجي بتقديم تقرير إضافي عن نظام الرقابه الداخليه للشركه يؤدي إلي زياده التكاليف.
					6- تدرك الشركه أن أي عيوب مكتشفه في نظام الرقابه الداخليه يتطلب عمل فحص لمخرجات الرقابه الداخليه بشكل دوري.
					7- تدرك الإدارة أن فعاليه بيئه الرقابه الداخليه تعكس سياسات وتصرفات مجلس إداره الشركه.
					8- تدرك الإدارة أن عدم فعاليه نظام الرقابه الداخليه يؤدي إلي زياده مستوي المخاطر الذي تتعرض له الشركه

					9- تدرك الإدارة أن عدم فعالية نظام الرقابة الداخليه يتطلب مزيدا من الإجراءات للرقابه علي الأصول والسجلات.
--	--	--	--	--	---