



مجلة بحوث الأعمال

<https://abs.journals.ekb.eg>

المعهد العالي للإدارة وتكنولوجيا المعلومات

بكفر الشيخ

العدد: الثاني

المجلد: الثاني

يوليو ٢٠٢٥

إطار مقترح للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية لترشيد قرارات أصحاب المصالح - دراسة ميدانية

أ/ آيه إبراهيم أحمد الغنيمي

باحثة ماجستير كلية التجارة جامعة المنوفية

أ.د/ محمد صابر حموده السيد

أستاذ المحاسبة المالية - ووكيل الكلية لشؤون الدراسات

العليا كلية التجارة - جامعة المنوفية

د/ أشرف خليفة أحمد

أستاذ المحاسبة المتفرغ - كلية التجارة - جامعة المنوفية

مستخلص الدراسة:

الهدف: اقتراح إطار للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ومعرفة أثره على ترشيد قرارات أصحاب المصالح.

المنهجية: استخدمت الدراسة قائمة استقصاء لاختبار أثر الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية لأغراض ترشيد قرارات أصحاب المصالح على عينة مكونة من (385) إستمارة على المستقصي منهم المراجعين الداخليين - المراجعين الخارجيين - المستثمرين - مانحي الائتمان وقد اعتمدت الدراسة لاختبار فروضها على أسلوب كرسكال ويلز، تحليل ارتباط سبيرمان ، فضلا عن أسلوب تحليل الانحدار .

النتائج : خلصت نتائج البحث إلى وجود اختلافات بين المستقصي منهم فيما يتعلق بالإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات أصحاب المصالح ، ووجود ارتباط طردي بين أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات أصحاب المصالح ، فضلا عن وجود أثر إيجابي لكل من (مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه ، إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة ، الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي في تقرير المراجعة الداخلية) على قرارات أصحاب المصالح ، وجود أثر سلبي لكل من (إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر ، الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية في تقرير المراجعة الداخلية) على قرارات أصحاب المصالح.

الأهمية: تستمد الدراسة أهميتها من خلال زيادة مستوى الشفافية والإفصاح والثقة وتحسين جودة المراجعة، الحد من عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية وإلقاء الضوء على آثار تقرير المراجعة الداخلية على المراجعين الداخليين - المراجعين الخارجيين - المستثمرين - مانحي الائتمان.

الكلمات المفتاحية: تقرير المراجعة الداخلية - قرارات أصحاب المصالح.

Abstract:

Objective: The study aims to propose a framework for disclosing the internal audit report and examine its impact on rationalizing stakeholders' decisions.

Methodology: The study utilized a survey questionnaire to test the effect of disclosing the internal audit report on stakeholders' decision-making. The survey was conducted on a sample of 385 respondents, including internal auditors, external auditors, investors, and credit providers. The study tested its hypotheses using Kruskal-Wallis, Spearman correlation analysis, and regression analysis.

Findings: The research results concluded that there were differences among the respondents regarding disclosure of internal audit reports and stakeholder decisions. There was a direct correlation between the dimensions of internal audit report disclosure and stakeholder decisions. In addition, there was a positive impact of each of (the introduction to the internal audit report to be disclosed, the internal auditor's disclosure of the governance system review, and the disclosure of the internal auditor's opinion in the internal audit report) on stakeholder decisions. There was a negative impact of each of (the internal audit report's disclosure of the risk management review, and the disclosure of the review of reports and financial statements in the internal audit report) on stakeholder decisions.

Originality/value: The study derives its importance from increasing the level of transparency, disclosure and trust, improving the quality of auditing, reducing information asymmetry between internal and external parties, and shedding light on the effects of the internal audit report on internal auditors, external auditors, investors, and credit providers.

Keywords: Internal Audit Report - Stakeholder Decisions.

أولاً: - مقدمة ومشكلة الدراسة

رغم الاهتمام الكبير بضوابط وآليات حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة، وما تناولته العديد من الدراسات والبحوث حول دور تلك الضوابط وآلياتها وأهميتها في الحد من حالات الغش والاحتيال في التقارير المالية، إلا أن الدلائل تشير إلى تزايد حالات المخاطر وتزايد أعبائها عاماً بعد عام.

وتعدّ المراجعة الداخلية إحدى الركائز الأساسية لنظام حوكمة الشركات في مختلف منظومات الأعمال، حيث تزداد فعالية نظام الحوكمة بقدر فعالية المراجعة الداخلية. ويتجاوز دور المراجعة الداخلية وظيفتها التقليدية في تحديد مخاطر أنظمة الرقابة الداخلية، ليشمل دوراً استشارياً مهماً يسهم في تطوير مؤشرات الأداء وإجراء التعديلات اللازمة لتحسينها خليل (٢٠٢٤) .

علاوة على ذلك، اشارت دراسة (Asare, et al . (2008) بأن المراجعة الداخلية تتمتع بتأثير مشابه لدور المراجعة الخارجية في الحد من التصرفات الإدارية والانتهازية، نظراً لإلمام المراجعين الداخليين بطبيعة عمل منظمة الأعمال وقدرتهم على فهم دوافع الإدارة. كما أكدت العديد من الدراسات، من بينها دراسة كل من Pizzini, Lin,et al . (2011) ; et al . (2012) أن قيام المراجعة الداخلية بفحص نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر يسهم بشكل كبير في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز كفاءة منظمات الأعمال.

وتبرز أهمية تقرير المراجعة الداخلية من خلال ما يحتويه من معلومات قيمة، حيث يتولى مدير إدارة المراجعة الداخلية في منظمة الأعمال تقديم تقرير دوري إلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة. يتناول هذا التقرير مدى التزام المنظمة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها، بالإضافة إلى مدى الامتثال لقواعد حوكمة الشركات. وفي بعض الحالات، قد يكون من الضروري تقديم نوعين من التقارير: أحدهما إداري والآخر فني أو وظيفي، مما يؤدي إلى توفير نوع معين من المعلومات للأطراف الداخلية في المنظمة دون مشاركتها مع الأطراف الخارجية من أصحاب المصالح. ينتج عن ذلك مشكلة عدم تماثل المعلومات، مما يعزز الحاجة إلى الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية لضمان الشفافية وتعزيز الثقة لدى أصحاب المصالح خليل (٢٠٢٤) .

ومن هنا تبرز الحاجة إلى الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية، خاصةً أن دراسة (Archambeault, et.al. (2008 أشارت إلى أن تقرير المراجعة الداخلية يتمتع بقدرة كبيرة على زياده فهم أصحاب المصالح بأهمية وظيفة المراجعة الداخلية ودورها المحوري في دعم نظام حوكمة الشركات بشكل عام. ومن هنا ظهرت الفجوة البحثية وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في مجموعة التساؤلات التالية :-

١. ما مدى الاختلافات بين آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بأبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وفقاً للمتغيرات الديموجرافية .
٢. ما مدى الاختلافات بين آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بقرارات أصحاب المصالح وفقاً للمتغيرات الديموجرافية .
٣. ما هي طبيعة العلاقة بين أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات أصحاب المصالح.
٤. ماهو أثر أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على قرارات أصحاب المصالح.

ثانياً: - أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في التالي :-

١. تحديد مدى الإختلافات بين آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بأبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وفقاً للمتغيرات الديموجرافية .
٢. تحديد مدى الإختلافات بين آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بقرارات أصحاب المصالح وفقاً للمتغيرات الديموجرافية .
٣. التحقق من طبيعة العلاقة بين أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات أصحاب المصالح
٤. تحديد أثر أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على قرارات أصحاب المصالح

ثالثاً: - أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من مجموعة المساهمات التالية:

١. زيادة مستوى الشفافية والافصاح والثقة وتحسين جودة القوائم المالية
٢. معرفه انعكاسات الافصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية على مجموعة من الفئات وهي مراجعين الداخليين، مراجعين الخارجيين، الاداره , المستثمرين بالإضافة الى أثره على تحقيق جودة المراجعة الداخلية
٣. ترشيد اتخاذ القرارات لأصحاب المصالح

رابعاً: - نطاق الدراسة

اقتصر البحث على إطار مقترح للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وأثره على ترشيد قرارات أصحاب المصالح، كما إقتصرت الدراسة الميدانية على توزيع إستمارة إستقصاء تتضمن متغيرين رئيسيين وهما الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية التي تضم (40) متغيراً

فرعياً، وأبعاد قرارات أصحاب المصالح التي تضم (20) متغيراً فرعياً، بالإضافة للخصائص الديموغرافية للعاملين الخاضعين للدراسة

خامساً:- تنظيم الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تقسيم ما تبقى من الدراسة إلى سبعة أقسام رئيسية تتمثل في الدراسات السابقة، الإطار النظري للدراسة، الدراسة الميدانية ، تحليل نتائج الدراسة ، نتائج الدراسة، توصيات الدراسة ، مجالات الدراسات المستقبلية

سادساً :- الدراسات السابقة

قامت الباحثة بتقسيم الدراسات السابقة الى مجموعتين من الدراسات على النحو التالي :

١- الدراسات السابقة حول الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية :

استهدفت دراسة (DeZort & Holt , 2009) مدي تأثير تقرير المراجعة الداخلية على أحكام المستثمرين حول كل من فعالية نظام الرقابة ومصادقية التقرير المالي والاستثمارات المحتملة . وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من (١١١) من المستقصي منهم ، حيث اوضحت اختبار أثر الإفصاح عن تقرير وصفى للمراجعة الداخلية على ثقة المستثمرين وقرارات الاستثمار .

وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها:- أن الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يزيد من فعالية نظم الرقابة الفعالية ، كما انه يزيد من الثقة في مصادقية التقرير المالي حيث ان تأثير تقرير المراجعة الداخلية في الثقة في التقرير المالي أكبر بالنسبة للشركات المعرضة لقدرة أعلى من مخاطر الغش . وأشارت الدراسة الى ان هناك حاجة لإجراء العديد من البحوث لتحديد أثر المصادر الأخرى للمعلومات عن منفعة تقرير المراجعة الداخلية.

اهتمت دراسة Boyle.,etal., (2015) تأثير الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية على آراء المراجعين الداخليين، وقد اعتمدت الدراسة في ذلك على أربعة نماذج لوضع تقرير المراجعة الداخلية. النموذج الأول هو عدم وجود تقرير للمراجعة الداخلية، الثاني وجود تقرير وصفي خارجي عن وظيفة المراجعة الداخلية، الثالث وجود تقرير خارجي يؤكد مراجعة المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية للمنظمة، والرابع وجود كل من التقرير الوصفي والتقرير التوكيدي.

وقد خلصت الدراسة إلى أن النموذجين الثالث والرابع هما الأكثر تأثيراً على رأي المراجعين الخارجيين عند تقييم مخاطر التحايل، حيث يكون التقييم أعلى وأكثر تحفظاً في حالة النموذجين الثالث والرابع من التقرير الخارجي للمراجعة الداخلية مقارنة بحالة التقرير الوصفي فقط. وينطبق ذلك أيضاً عند تقييم مخاطر الرقابة الداخلية من قبل المراجعين الداخليين.

وقد بررت الدراسة ذلك بأن التقرير الوصفي لا يلقي تأييداً من المستقيين في الدراسة الميدانية التي أجريت، لأنه لا يظهر القيمة الحقيقية لأنشطة المراجعة الداخلية. وبالرغم من ذلك، أشارت الدراسة إلى أن الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة المسؤولية والمخاطر على وظيفة المراجعة الداخلية. كما أن هذا التقرير يعتبر مكلفاً بالنسبة للمنظمة، لأنه يحتاج إلى وقت وموارد إضافية.

وأشارت دراسة **ابو الغيط (٢٠١٧)** طبيعة وتطوير وظيفة المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية ومدى حاجتها الى الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية واعتمدت الدراسة على كل من اسلوبى الدراسة النظرية و الدراسة التطبيقية واستطلاع على عينة مكونة من (٢١٤) من المستقيين منهم وخضعت بيانات قوائم الاستقصاء الكمي وفقا لبرنامج (spss) وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج اهمها تعزيز ثقة المستخدمين في دقة ومصداقية القوائم المالية وعدم حوكمة الشركات عن طريق زيادة الشفافية والحد من ممارسة إدارة الارباح من الآثار السلبية لظاهرة عدم تماثل المعلومات . وخلصت الدراسة بضرورة وجود هيئة خاصة تشرف وتنظم معايير الممارسة المهنية والمعايير السلوكية الخاصة بالمراجعة الداخلية في البيئة المصرية.

وتوصلت دراسة **شنن (٢٠٢٠)** الى الحاجة الملحة للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية وأكدت الدراسة على ضرورة الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية، حيث يساهم ذلك في تعزيز ثقة المستخدمين في دقة ومصداقية القوائم المالية، والحد من الآثار السلبية لظاهرة عدم تماثل المعلومات وأشارت إلى أن تفعيل الإصدارات المهنية الحديثة يتطلب الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية، مما يساعد في تقييم نظام الرقابة الداخلية، تقليل مخاطر الأعمال، تدعيم تطبيق الحوكمة، والتحقق من عناصر التكاليف و أوضحت الدراسة أن تطبيق الإطار المقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية يساعد على ترشيد قرارات الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك الإدارة، المراجعة الخارجية، وإدارة المراجعة الداخلية

وتوصلت دراسة **صالح وآخرون (٢٠٢٣)** أن الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يساهم في تحسين ممارسات الحوكمة داخل الشركات، مما يؤدي إلى إدارة أكثر شفافية ومسؤولية و يؤدي إلى تقليل الفجوة المعلوماتية بين الشركة والأطراف الخارجية، مما يساعد في بناء ثقة أكبر بين جميع الأطراف المعنية ويوفر معلومات قيمة للمستثمرين، مما يمكنهم من اتخاذ قرارات استثمارية مستنيرة بناءً على تقييم دقيق لأداء الشركة ومخاطرها و توصي الدراسة بضرورة تعزيز ممارسات الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية في الشركات

المصرية، نظراً لما لذلك من تأثير إيجابي على مختلف الأطراف ذات المصلحة وعلى الأداء العام للشركات .

واوضحت دراسة خليل (٢٠٢٤) ان الافصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية يحقق الكثير من المزايا سواء على المستوى انشطه وخدمات المراجعة الداخلية او منظمة الاعمال ويفيد بان المزايا التي يحققها الافصاح تبدا بالقضاء على ظاهرة عدم تماثل المعلومات ويليها تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية ويليها تحقيق جوده المراجعة الداخلية ثم تحقيق جوده المعلومات المحاسبية وتوصلت الدراسة الى ان الافصاح الخارجي عن الخدمات والانشطة التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية لابد ان يتصل بالشمول حيث يتضمن جميع هذه الخدمات والانشطة سواء التقليدية او الاساسية

٢- الدراسات السابقة حول قرارات اصحاب المصالح

اتجهت دراسة كل من (2010). Ann-Kristin,etal ; Chakrabarty (2011) ; Liza& John. (2011) ; Tomoki & Chika. (2015) إلى التأكيد على أهمية توفير مؤشرات غير مالية وغير تقليدية لمساعدة أصحاب المصالح في التنبؤ بقدرة الشركات على خلق القيمة وتحقيق الاستدامة. هذه المؤشرات تعكس الجوانب التشغيلية والبيئية والاجتماعية التي تؤثر على أداء الشركة على المدى الطويل. تشمل هذه المؤشرات (جودة العلاقات مع العملاء- جودة المنتجات والابتكار - مهارات العاملين ومستوى التكنولوجيا - معدلات الربحية وإدارة المخاطر - الاعتبارات البيئية والأخلاقية والاجتماعية وتساعد هذه المؤشرات غير المالية أصحاب المصالح في تقييم مدى استقرار الشركة وقدرتها على تحقيق الاستدامة، مما يزيد من ثقتهم بقراراتهم الاستثمارية ويدعم نمو الشركة على المدى الطويل. كما تعمل هذه المؤشرات على تحسين شفافية الشركة وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة. ويوصى بأن تقوم الشركات بتضمين هذه المؤشرات في تقاريرها السنوية لزيادة قيمتها أمام المستثمرين والمجتمع.

وترى العديد من الدراسات Thompson& Cowton. (2004); Thompson

(1998) (2011). Campbell & Slack ; Marianne(2015) أن أصحاب

المصالح لم يعودوا يكتفون بمعلومات تركز فقط على الربحية كمؤشر للأداء، إذ أصبحوا يطالبون بمعلومات أوسع تغطي الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للشركة. هذا التوجه يعكس تطور مفهوم تقييم الأداء في سياق الاقتصاد المعاصر، حيث يتم التركيز على الاستدامة والشفافية والقدرة على مواجهة التحديات المستقبلية. ووضحت أهم الجوانب التي تهم أصحاب المصالح مثل (الإنتاجية والقيمة السوقية - القدرة على الاستمرارية - إدارة

المخاطر - الجوانب البيئية والاجتماعية - الشفافية والإفصاح) وأشارت الدراسات السابقة التوجه نحو مقاييس غير تقليدية تعمل على (تعزيز الثقة - تحقيق ميزة تنافسية - دعم استدامة الشركات) بالتالي، أصبح من الضروري على الشركات تطوير تقاريرها لتشمل هذه المؤشرات متعددة الأبعاد بهدف تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتعزيز قيمة الشركة.

وتناولت دراسة (Contreras, et al. (2007 تأثير المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي المتحفظ على قرارات مانحي الائتمان في البنوك التجارية الإسبانية، وركزت على تأثير هذا التقرير على قرارات تحديد سعر الفائدة على القروض. وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج رئيسية

- التقرير المتحفظ الصادر عن المراجع الخارجي يمثل عاملاً هاماً في تشكيل قرارات مانحي الائتمان، حيث يؤثر على تقييمهم لجودة العمل طالب الائتمان. و يعطي إشارة إلى وجود مخاطر محتملة في القوائم المالية للشركة، ما يؤثر سلباً على قرارات منح الائتمان وتحديد شروط القرض.
 - أظهرت الدراسة أن نوعية تقرير المراجع الخارجي تعكس مدى جودة المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية. و تقارير المراجعة الخارجية تتأثر أيضاً بأداء خدمات المراجعة الداخلية، حيث يلعب المراجع الخارجي دوراً رئيسياً في تعزيز مصداقية التقارير.
 - التقرير المتحفظ له تأثير مباشر على قرار قبول أو رفض طلب الائتمان. و يساهم في تحديد سعر الفائدة وشروط القرض بما يعكس المخاطر المحتملة المرتبطة بالشركة.
- وتوضح الدراسة الدور الحاسم لتقرير المراجعة في بناء الثقة بين المؤسسات المالية والشركات طالبة الائتمان، وتبرز أهمية الالتزام بالمعايير المهنية في تعزيز جودة القرارات المالية

٣- موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

- ١- ركزت بعض الدراسات السابقة على الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية حيث اشارت دراسة خليل (٢٠٢٤) ان الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية يحقق الكثير من المزايا سواء على المستوى انشطه وخدمات المراجعة الداخلية او منظمة الاعمال تحليل و تناولت دراسة صالح وآخرون (٢٠٢٣) دور الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية في توفير معلومات المراجعة الداخلية للأطراف ذوي المصلحة خارج الشركة، مثل المستثمرين، البنوك، الجهات التنظيمية، والمساهمين، لما لذلك من أثر على قراراتهم المالية والاقتصادية.
- ٢- ركزت بعض الدراسات الأخرى على تأثير قرارات مانحي الائتمان فدراسة كل من Ann- Tomoki&Chika.(2015) ; Liza& John.(2011)

(2010). Kristin, et al. ; (2010) Chakrabarty. أشارت الى أهمية توفير مؤشرات غير مالية وغير تقليدية لمساعدة أصحاب المصالح في التنبؤ بقدرة الشركات على خلق القيمة وتحقيق الاستدامة ودراسة (Contreras, et al. (2007 أوضحت الدور الحاسم لتقرير المراجعة في بناء الثقة بين المؤسسات المالية والشركات طالبة الائتمان، وتبرز أهمية الالتزام بالمعايير المهنية في تعزيز جودة القرارات المالية

٣- ندرة الدراسات - في حدود علم الباحثة - التي تناولت الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وأثره على ترشيد قرارات أصحاب المصالح

٤- بعض الدراسات تناولت الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وأثره على ترشيد قرارات المستثمرين، إلا أن الدراسة الحالية تناولت الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وأثره على ترشيد قرارات أصحاب المصالح.

سابعاً :- الإطار النظري للدراسة

على الرغم من أن المراجعة الداخلية هي أحد أهم آليات حوكمة الشركات، فإن المستخدمين الخارجيين لا تتوفر لديهم أي معلومات صادرة عن المراجعة الداخلية، على عكس آليات حوكمة الشركات الأخرى (DeZoort & Archambeault, D., et al (2008) Holt (2009 ، ويقصد بالإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية أن المراجع الداخلي يُعدّ وينشر التقارير التي يمكن للمستخدمين الخارجيين الرجوع إليها، بناءً على تقارير المراجع الخارجي ولجنة المراجعة وتقارير مجلس الإدارة؛ لمساعدتهم على ترشيد قراراتهم الاستثمارية كما اوضحتها دراسة Archambeault, D., et al (2008) وأوضحت دراسة نصير (٢٠١٩) أن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يشير إلى نشر المعلومات المالية وغير المالية بجميع جوانب أداء الشركة، ويتضمن بيانات وصفية حول تشكيل وظائف ومسؤوليات وأنشطة وموارد المراجعة الداخلية، وكذلك نتائج عمليات المراجعة وأداء المراجعين الداخليين حول فعالية نظام الرقابة الداخلية لمساعدة أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات .

ومن هنا تأتي أهمية الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية التي من شأنها أن تُعزز الشفافية، وتمكن المستثمرين وأصحاب المصالح من الاطلاع على المعلومات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وفعاليتها. هذا الإفصاح يمكن أن يشمل تفاصيل حول هيكل الوظائف والمسؤوليات داخل المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى نتائج عمليات المراجعة وأدائها، مما يُساعد في تعزيز الثقة في الأداء المالي والإداري للشركة.

واستنتجت بعض الدراسات أن تقرير المراجعة الداخلية يوفر المعلومات التفصيلية حول وظيفة المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح الخارجيين، حيث يتم إضافة هذا التقرير ضمن التقارير المالية للشركات، فمن المتوقع أن يؤدي إلى التخفيف من مشكلة عدم تماثل

المعلومات، Archambeault, et al., (2008); Lapidès, et al., (2007) ; DeZoort & Holt, (2009) ; Boyle, et al. (2015) أن إصدار تقرير عن وظيفة المراجعة الداخلية سوف يتغلب على مشكلة نقص المعلومات المتاحة، وبالتالي يمكن لهذه المعلومات أن تسهم في زيادة فهم أصحاب المصالح الخارجيين لوظيفة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى توفير بعض أنواع التأكيد ومسئوليات وأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية والتخفيف من حدة عدم تماثل المعلومات، حيث تتميز تقارير المراجعة الداخلية بمعلوماتها عن الماضي والحاضر وتأثيرها على المستقبل من خلال ما تقدمه من توصيات وتقييم للوضع الحالي؛ لذلك تستفيد أطراف متعددة من هذه التقارير، أهمها: المستثمرون - الإدارة - المراجع الخارجي - لجنة المراجعة - الجهات الرقابية شنن (٢٠٢٠) .

واستناداً إلى نتائج الدراسات السابقة، يتضح أن الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يعد من الحلول الفعالة لمواجهة هذه المشكلة، حيث يسهم في تحسين الشفافية ويقلل من الفجوة المعلوماتية بين الإدارة وأصحاب المصالح الخارجيين. من خلال هذا الإفصاح، يمكن لأصحاب المصالح الخارجيين الحصول على معلومات دقيقة حول وظيفة المراجعة الداخلية وأدائها، مما يمكنهم من اتخاذ قرارات استثمارية أكثر عقلانية.

واعتمدت الباحثة في إعداد الإطار المقترح على نتائج تقييم الدراسات السابقة، المتمثلة في : دراسة Archambeault, D, et al., (2008) ، عبد المجيد (٢٠١١) ، و شنن (٢٠٢٠) لمحاوله تغطية أوجه القصور الموجهة لكل منها، والاستفادة بما اشتملت عليه من مميزات، والأخذ في الاعتبار المعايير المقترحة لتقييم الإفصاح الخارجي عن تقرير المراجعة الداخلية.

فإن الإطار المقترح يتكون من خمسة تقارير، تقوم المراجعة الداخلية بإعدادها، والهدف منها إفادة المستخدم الخارجي، وتتلخص في:-

- ١- تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف.
 - ٢- تقرير المراجعة الداخلية الوظيفي.
 - ٣- تقرير المراجعة الداخلية عن نظام الرقابة الداخلية.
 - ٤- تقرير المراجعة الداخلية عن إدارة المخاطر.
 - ٥- تقرير المراجعة الداخلية عن نظام الحوكمة.
- كما أظهرت العديد من الدراسات أهمية تعزيز الشفافية في أسواق المال من خلال الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية، لما لذلك من آثار إيجابية على مختلف الأطراف ذات العلاقة، مثل المراجعين الداخليين والمستثمرين والمحللين الماليين والمراجعين الخارجيين: مزايا الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية بالنسبة للمنشأة

يحقق الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية عدة منافع للمنشآت كما أوضحتها دراسة كل من (Chen et al., (2017) ; Abdolmohammadi et al., (2009) ; Alzeban (2015) من أهمها :

- ١- تعزيز الميزة التنافسية للمنشأة مقارنة بغيرها من المنشآت التي لا تقوم بالإفصاح، مما يسهم في تحسين صورتها أمام الأطراف الخارجية.
- ٢- رفع كفاءة المراجعة الداخلية وجودتها؛ حيث يسهم الإفصاح في زيادة مستوى المساءلة، ودفع فرق المراجعة الداخلية لبذل مزيد من الجهد والالتزام بالمعايير المهنية.
- ٣- تقليل مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية، من خلال توفير معلومات دقيقة وموثوقة.
- ٤- زيادة جودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها المنشأة، مما يسهم في اتخاذ قرارات أفضل من قبل الأطراف المعنية

مزايا الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية للمستثمرين

يوفر الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية عدة مزايا للمستثمرين كما أوضحتها (DeFond & Lennox, 2017) ; (Hoitash et al., (2009) ، منها:

١. توفير معلومات ملائمة تسهم في دعم قراراتهم الاستثمارية، من خلال تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية.
٢. - زيادة ثقتهم في مصداقية القوائم المالية وجودة نظم الرقابة الداخلية، مما يؤدي إلى ترشيد القرارات الاستثمارية.
٣. التحقق من التزام المنشآت بالمعايير المهنية المرتبطة بالرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

مزايا الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي

- كما يحقق الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية مزايا متعددة للمراجع الخارجي كما أوضحتها دراسة (Gramling et al., (2004) ; Schneider, (2009) ، أبرزها:
- ١- تعزيز جودة المراجعة من خلال دعم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية كآليتين رئيسيتين لحوكمة الشركات
 - ٢- تخفيف العبء عن المراجع الخارجي فيما يخص تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، من خلال الاعتماد على نتائج المراجعة الداخلية المنشورة.
 - ٣- رفع كفاءة وجودة القوائم المالية، بفضل اعتماد المراجع الخارجي على تقارير مراجعة داخلية موثوقة وشفافة.

مزايا الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية لمانحي الائتمان

يعد مانحي الائتمان من الأطراف الرئيسية التي تعتمد على جودة وشفافية المعلومات المحاسبية والرقابية عند اتخاذ قرارات منح التمويل حيث يوفر الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية مزايا عديدة لهم كما أوضحتها دراسة كل من ، (Beatty et al., 2010 ; Prawitt et al., (2009) ; Hope et al., (2013) من أبرزها:

١- تحسين القدرة على تقييم المخاطر الائتمانية.

٢- زيادة الثقة في سلامة المعلومات المالية.

٣- تقليل فجوة المعلومات بين الإدارة ومانحي الائتمان.

ثامنا: - منهجية الدراسة الميدانية

تعرض منهجية الدراسة الميدانية كل من مجتمع عينة الدراسة، متغيرات الدراسة وطرق قياسها، فروض الدراسة، مصادر جمع البيانات، فضلاً عن الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة

١/٧ مجتمع وعينة الدراسة.

يتمثل مجتمع الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين، المستثمرين، ومانحي الائتمان، ويتم تحديد حجم العينة من خلال المعادلة التالية (Cochran, W (1977)

$$n = \frac{Z^2 P(1 - P)}{e^2}$$

حيث أن :

n : حجم العينة

Z : القيمة الجدولية المحسوبة من جدول التوزيع الطبيعي المقابل 5% هامش الخطأ المسموح به (1.96)

p: نسبة الإستجابة (0.5)

e : هامش الخطأ المسموح به الذي يمكن قبوله (0.05)

$$n = \frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{(0.05)^2} \cong 385$$

يتضح من المعادلة السابقة أن حجم العينة يعادل (385) وقد تم توزيع قوائم الإستقصاء عن طريق المقابلات الشخصية والإنترنت وإستلامها من قبل المستقصى منهم ، ويمكن توضيح عدد قوائم الإستقصاء الموزعة على المستقصى منهم من خلال الجدول رقم (١) التالي :

جدول رقم (١)

قوائم الاستقصاء الموزعة على المستقصى منهم

المستقصى منهم	عدد قوائم الاستقصاء
أعضاء هيئة التدريس	١٠٠
المراجعين الداخليين	٧٢
المراجعين الخارجيين	٨١
المستثمرين	٦٢
مانحي الائتمان	٧٠
الإجمالي	٣٨٥

٢/٧ متغيرات الدراسة وطرق قياسها.

تتضمن الدراسة الحالية متغيرين رئيسيين حيث يتضمن المتغير المستقل في الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية الذي يتضمن (40) متغيراً فرعياً، في حين يمثل المتغير التابع في أبعاد قرارات أصحاب المصالح الذي يتضمن (20) متغيراً فرعياً، بالإضافة للخصائص الديموغرافية للعاملين الخاضعين للدراسة

٣/٧ فروض الدراسة

في ضوء أهداف الدراسة والنتائج التي تسعى إلى تحقيقها يمكن صياغة الفروض التالية:

١. لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بأبعاد

الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وفقاً للمتغيرات الديموغرافية.

٢. لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بقرارات

أصحاب المصالح وفقاً للمتغيرات الديموغرافية .

٣. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة

الداخلية وقرارات أصحاب المصالح .

٤. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية

على قرارات أصحاب المصالح .

٤/٧ مصادر جمع البيانات.

إعتمدت الدراسة بصفة رئيسية على إعداد قائمة الإستقصاء في الحصول على البيانات الأولية اللازمة المكونة من محورين رئيسيين باستخدام مقياس (Likert Scle) وهما الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ويتمثل في ٨ عبارات وأثر الإفصاح على قرارات أصحاب المصالح ويتمثل في ٤ عبارات.

٥/٧ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة.

إعتمدت الدراسة في اختبار مدى صحة الفروض وتحقيق أهدافها والإجابة عن تساؤلاتها على مجموعة من الأساليب الإحصائية التالية :-

١. اختبار كولموجوروف سميرونوف و شابيرو ويلك (Kolmogorov-Smirnov-)

(Shapiro Wilk Test) لاختبار مدى تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي، واختبار الاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة.

٢. اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha هو قياس درجة الثبات والصدق لأسئلة قائمة الإستقصاء والتحقق من ثباتها

٣. التحليل الوصفي للبيانات: Descriptive Analysis لتحديد خصائص عينة الدراسة من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري، وذلك لرصد سلوك بيانات الدراسة.

٤. اختبار كرسكال ويلز (Kruskal - Wallis): لتحديد الفروق بين اتجاهات المستقصى منهم طبقاً لخصائص الديموجرافية.

٥. تحليل ارتباط سبيرمان (Spearman): لتحديد اتجاه وقوة العلاقة بين الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وترشيد قرارات أصحاب المصالح .

٦. أسلوب تحليل الانحدار: لتحديد أثر أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على قرارات أصحاب المصالح .

تاسعا : تحليل نتائج الدراسة

١/٨ اختبار مدى صلاحية بيانات الدراسة

يمكن فحص مدى صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي من خلال اختبار مدى تبعية متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي، اختبار الثبات والصدق لأسئلة قائمة الإستقصاء ، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

١/١/٨ اختبار التوزيع الطبيعي

إعتمدت الدراسة على اختبار كولموجوروف سميرونوف (Kolmogorov-Smirnov)

(Test Shapiro Wilk) لتحديد مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، وما يترتب عليه من اختيار الاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة، ويمكن توضيح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي من خلال الجدول رقم (٢) التالي :

جدول رقم (٢)

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

شايبير و ويلك		كولموغوروف سميرنوف		المتغيرات
مستوى المعنوية	القيمة الاحصائية	مستوى المعنوية	القيمة الاحصائية	
0.000	0.954	0.000	0.148	X ₁ مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح
0.000	0.970	0.000	0.117	X ₂ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي
0.000	0.981	0.000	0.087	X ₃ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف
0.000	0.970	0.000	0.093	X ₄ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية
0.000	0.964	0.000	0.116	X ₅ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر
0.000	0.959	0.000	0.116	X ₆ إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة
0.000	0.935	0.000	0.173	X ₇ الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية
0.000	0.980	0.001	0.062	X ₈ الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية
0.000	0.963	0.000	0.087	Y ₁ المراجعين الداخليين
0.000	0.957	0.000	0.123	Y ₂ المستثمرون
0.000	0.955	0.000	0.121	Y ₃ مانحى الائتمان
0.000	0.950	0.000	0.115	Y ₄ المراجعين الخارجيين
0.004	0.988	0.041	0.047	Y قرارات أصحاب المصالح

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٢) أن مستوى المعنوية لكل من اختبار Kolmogorov-Smirnov واختبار Shapiro Wilk لمتغيرات الدراسة أقل من (0.05)، مما يشير إلى عدم إقتراب متغيرات الدراسة من التوزيع الطبيعي، وبالتالي إستخدام الأساليب الإحصائية اللامعلمية.

٢/١/٨ إختبار الثبات والصدق.

إعتمدت الدراسة لإختبار درجة الثبات والصدق على إختبار ألفا كوزنباخ Cronbach's Alpha والذي يهدف إلى تقييم درجة الاتساق الداخلي لأسئلة الاستقصاء والتحقق من ثباتها، ومدى إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي، ومدى إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة، ويكون المقياس مقبولا إحصائيا إذا كانت قيمة ألفا (تساوي أو أكبر من 60%) لكي يتم تعميم نتائج الدراسة على المجتمع، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول رقم (٣) التالي (Field, A., (2009) :-

جدول رقم (٣)

إختبار الثبات والصدق

المتغيرات	عدد العبارات	معامل الثبات
X	الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية	0.973
X ₁	مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح	0.687
X ₂	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي	0.759
X ₃	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف	0.889
X ₄	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية	0.882
X ₅	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر	0.884
X ₆	إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة	0.873
X ₇	الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية	0.843
X ₈	الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية	0.880
Y	قرارات أصحاب المصالح	0.859
Y ₁	المراجعين الداخليين	0.928
Y ₂	المستثمرون	0.758
Y ₃	مانحى الائتمان	0.772
Y ₄	المراجعين الخارجيين	0.841
عبارات النموذج		0.976

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٣) أن إجمالي النسبة المئوية لمعامل الثبات بلغ (97.6%) وهي نسبة مقبولة إحصائيا مما يؤكد إمكانية الاعتماد على النتائج الإحصائية وإمكانية تعميمها على مجتمع الدراسة، حيث كان معامل الثبات على مستوى المتغيرات المستقلة ككل (97.3%) وهي قيمة مقبولة إحصائياً. بينما بلغت أكبر قيمة لمعامل الثبات

للمتغير X_3 (إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف) بنسبة (88.9%)، وبلغت أقل قيمة لمعامل الثبات للمتغير X_1 (مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح) بنسبة (68.7%)، أما المتغير التابع فإن قيمة معامل الثبات على مستوى أسئلة الاستقصاء فقد بلغ (85.9%) وهي قيمة مقبولة إحصائياً. في حين بلغت أكبر قيمة لمعامل الثبات Y_1 (المراجعين الداخليين) بنسبة (92.8%)؛ في حين بلغ أقل قيمة لمعامل الثبات Y_3 (بالنسبة لمانحي الإئتمان) بنسبة (77.2%). مما يشير إلى أن أسئلة إستمارة الإستقصاء المستخدمة في الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات الداخلي والإتساق

٢/٨ التحليل الوصفي

إعتمدت الدراسة في التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة على الأساليب الإحصائية الوصفية المتمثلة في المتوسط والانحراف المعياري في تحليل البيانات الخاصة بالاتجاهات بين آراء المستقصى منهم، بهدف التعرف على أى العبارات التي حازت على أعلى وأقل درجات الاتفاق وتحدد درجة الأثر وفقاً للجدول رقم (٤) التالي: -

جدول رقم (٤)

درجة الأثر

الوسط الحسابي	درجة الأثر
أقل من ١.٨	منخفض جداً
١.٨ - ٢.٥٩	منخفض
٢.٦ - ٣.٣٩	متوسط
٣.٤ - ٤.١٩	مرتفع
٤.٢ فما فوق	مرتفع جداً

من أجل تفسير النتائج اعتمدت الدراسة المتوسطات الحسابية والخاصة بالاستجابة على الفقرات كالاتي:

- ٩٠ % فأكثر مرتفع جداً.
- من ٨٠ % - ٨٩.٩٩ % مرتفع
- من ٦٠ % - ٧٩.٩٩ % متوسط
- من ٥٠ % - ٥٩.٩٩ % منخفض
- أقل من ٥٠ % منخفض جداً.

جدول رقم (٥)

التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم حول مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
X ₁₁	اسم المنظمة محل المراجعة الداخلية	4.59	0.54	مرتفع جدا	1
X ₁₂	طبيعة نشاط المنظمة وعنوانها	4.21	0.67	مرتفع جدا	2
X ₁₃	الفترة الزمنية التي يغطيها التقرير	3.75	0.94	مرتفع	4
X ₁₄	الجهات المقدمة إليها التقرير	3.83	0.94	مرتفع	3
	مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح	4.10	0.57	مرتفع	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٥) أن هناك إتفاق بين آراء المستقصى منهم حول مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية للمتوسط الحسابي (4.10) وانحراف معياري (0.57) . حيث أن عبارة (اسم المنظمة محل المراجعة الداخلية) أعلى العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (4.59) والانحراف المعياري (0.54) . بينما عبارة (الفترة الزمنية التي يغطيها التقرير) في أقل العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (3.75) والانحراف المعياري (0.94).

جدول رقم (٦)

التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم حول إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
X ₂₁	يتم الحصول على خدمات المراجعة الداخلية في المنشأة داخليا حيث توجد إدارة خاصة للمراجعة الداخلية بالمنشأة	4.64	0.52	مرتفع جدا	1
X ₂₂	جميع عمليات المراجعة الداخلية تتم وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية و الإصدارات المهنية لمعهد المراجعين الداخليين	3.93	0.71	مرتفع	2
X ₂₃	عرض السلبيات و الأخطاء التي يتم إكتشافها في حينها على الجهات العليا المختصة بالمنشأة	2.97	1.06	متوسط	4

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
X ₂₄	معالجة السلبيات و الأخطاء المكتشفة وإتخاذ كافة الاجراءات اللازمة لتلافيها	3.09	1.05	متوسط	3
	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي	3.66	0.66	مرتفع	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٦) أن هناك إتفاق بين آراء المستقصى منهم حول إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية للمتوسط الحسابي (3.66) وانحراف معياري (0.66) . حيث أن عبارة (يتم الحصول على خدمات المراجعة الداخلية في المنشأة داخليا حيث توجد إدارة خاصة للمراجعة الداخلية بالمنشأة) أعلى العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم إلى حيث سجل متوسطه (4.64) والانحراف المعياري (0.52) . بينما عبارة (عرض السلبيات و الأخطاء التي يتم إكتشافها في حينها على الجهات العليا المختصة بالمنشأة) فى أقل العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (2.97) والانحراف المعياري (1.06).

جدول رقم (٧)

التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم حول إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن

مراجعة التكاليف

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
X ₃₁	المعايير التي تم الاعتماد عليها عند مراجعة التكاليف	4.59	0.52	مرتفع جدا	1
X ₃₂	السلبيات والأخطاء التي تم إكتشافها عند مراجعة التكاليف ومعالجتها	3.04	0.99	متوسط	6
X ₃₃	أثر السلبيات والأخطاء على عملية إعداد التقرير المالي	3.04	1.04	متوسط	7
X ₃₄	التوصيات اللازمة لتحسين وتطوير نظم التكاليف	3.21	1.00	متوسط	5
X ₃₅	الحالات التي يتم فيها إستخدام أموال الشركة بطريقة غير فعالة	3.48	0.92	مرتفع	3
X ₃₆	إتفاقيات بين الشركة والأطراف الاخرى ذات الصلة مع إبراز اي بنود غريبة	3.28	0.86	متوسط	4
X ₃₇	أهم المجالات التي تؤدي الى خفض التكلفة	3.90	0.73	مرتفع	2
	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف	3.51	0.68	مرتفع	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٧) أن هناك إتفاق بين آراء المستقصى منهم حول إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية للمتوسط الحسابي (3.51) وانحراف معياري (0.68) . حيث أن عبارة (المعايير التي تم الاعتماد عليها عند مراجعة التكاليف) أعلى العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم إلى حيث سجل متوسطه (4.59) والانحراف المعياري (0.52) . بينما عبارة (أثر السلبيات و الأخطاء على عملية إعداد التقرير المالي) في أقل العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (3.04) والانحراف المعياري (1.04).

جدول رقم (٨)

التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم حول إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن

مراجعة نظام الرقابة الداخلية

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
X ₄₁	أهم المعايير التي يتم الإعتماد عليها عند فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية هي : - معايير لجنة (Coso) - معايير معهد المراجعين الداخليين (IIA)	4.52	0.52	مرتفع جدا	1
X ₄₂	أهم السلبيات و الأخطاء التي تم إكتشافها عن نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة و إبلاغها للجهات العليا	2.98	1.03	متوسط	6
X ₄₃	أهم المعالجات للسلبيات و الأخطاء التي تم إكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة	3.04	1.06	متوسط	5
X ₄₄	أهم السلبيات في نظام الرقابة الداخلية والمؤثرة في إعداد التقرير المالي	3.05	1.06	متوسط	4
X ₄₅	أهم التوصيات اللازمه لتطوير وتحسين نظام الرقابة الداخلية	3.45	0.92	مرتفع	3
X ₄₆	أهم المجالات التي تؤدي الى تدعيم نظام الرقابة الداخلية	3.87	0.75	مرتفع	2
	أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية	3.48	0.72	مرتفع	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٨) أن هناك إتفاق بين آراء المستقصى منهم حول إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية للمتوسط الحسابي (3.48) وانحراف معياري (0.72) . حيث أن عبارة (أهم المعايير التي يتم الإعتماد عليها عند فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية هي : معايير لجنة (COSO) - معايير معهد المراجعين الداخليين (IIA) أعلى العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم إلى حيث سجل متوسطه (4.52) والانحراف المعياري (0.52) . بينما عبارة (أهم السلبيات و الأخطاء التي تم إكتشافها عن نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة و إبلاغها للجهات العليا) فى أقل العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (2.98) والانحراف المعياري (1.03)

جدول رقم (٩)

التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم حول إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن

مراجعة إدارة المخاطر

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
X ₅₁	أهم المعايير التي يتم الاعتماد عليها عند مراجعة إدارة المخاطر وإدارتها بالشكل الملائم	4.50	0.54	مرتفع جدا	1
X ₅₂	أهم السلبيات والأخطاء التي تم اكتشافها عند إدارة المخاطر بالمنشأة وإبلاغها للجهات العليا	3.04	1.06	متوسط	6
X ₅₃	أهم المعالجات للسلبيات والأخطاء التي تم اكتشافها عند إدارة المخاطر	3.11	1.07	متوسط	5
X ₅₄	أهم السلبيات والأخطاء المؤثرة في عملية إعداد التقرير المالي	3.07	1.09	متوسط	4
X ₅₅	أهم البنود المتعلقة بالمخاطر والواردة بالعقود والاتفاقيات بين الشركة والأطراف الأخرى	3.62	0.85	مرتفع	3
X ₅₆	أهم المجالات التي تؤدي إلى تخفيض المخاطر	3.94	0.70	مرتفع	2
	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر	3.55	0.72	مرتفع	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٩) أن هناك إتفاق بين آراء المستقصى منهم حول إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية للمتوسط الحسابي (3.55) وانحراف معياري (0.72) . حيث عبارة (أهم المعايير التي يتم الإعتماد عليها عند مراجعة إدارة المخاطر وإدارتها بالشكل الملائم) أعلى العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم إلى حيث سجل متوسطه (4.50) والانحراف

المعيارى (0.54) . بينما عبارة (أهم السلبيات و الأخطاء التي تم إكتشافها عند إدارة المخاطر بالمنشأة وإبلاغها للجهات العليا) فى أقل العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (3.04) والانحراف المعياري (1.06) .

جدول رقم (١٠)

التحليل الوصفى لآراء المستقصى منهم حول إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الحوكمة

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
X ₆₁	أهم المعايير التي تم الاعتماد عليها لتطبيق آليات حوكمة الشركات بكفاءة وفعالية	4.48	0.53	مرتفع جدا	1
X ₆₂	أهم السلبيات والأخطاء التي تم اكتشافها وإبلاغها للجهات المختصة	3.03	1.08	متوسط	5
X ₆₃	أهم المعالجات للسلبيات والأخطاء المكتشفة	3.11	1.08	مرتفع	4
X ₆₄	تأثير السلبيات والأخطاء على عملية إعداد التقرير المالي	3.20	1.06	مرتفع	3
X ₆₅	أهم المجالات التي تؤدي الى تحسين نظام الحوكمة	3.82	0.79	مرتفع	2
	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الحوكمة	3.53	0.76	مرتفع	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٠) أن هناك إتفاق بين آراء المستقصى منهم حول إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الحوكمة حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية للمتوسط الحسابى (3.53) وانحراف معياري (0.76) . حيث عبارة (أهم المعايير التي تم الاعتماد عليها لتطبيق آليات حوكمة الشركات بكفاءة وفعالية) أعلى العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم إلى حيث سجل متوسطه (4.48) والانحراف المعيارى (0.53). بينما عبارة (أهم السلبيات والأخطاء التي تم اكتشافها وإبلاغها للجهات المختصة) فى أقل العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (3.03) والانحراف المعياري (1.08)

جدول رقم (١١)

التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم حول بعد الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
X ₈₁	فحص المعلومات المالية والتشغيلية	4.30	0.73	مرتفع جدا	1
X ₈₂	فحص الأدلة	3.65	1.00	مرتفع	3
X ₈₃	إجراء الاختيارات التفصيلية للمعاملات وارصدة الحسابات	3.60	0.97	مرتفع	4
X ₈₄	تقديم النصح والمشورة بشأن السياسات والمعالجات المحاسبية	3.71	0.91	مرتفع	2
	الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية	3.82	0.78	مرتفع	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١١) أن هناك إتفاق بين آراء المستقصى منهم حول الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية للمتوسط الحسابي (3.82) وانحراف معياري (0.78). حيث عبارة (فحص المعلومات المالية والتشغيلية) أعلى العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (4.30) والانحراف المعياري (0.73). بينما عبارة (إجراء الاختيارات التفصيلية للمعاملات وارصدة الحسابات) فى أقل العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (3.60) والانحراف المعياري (0.97).

فيما يلى التحليل الوصفي للمتغير التابع (قرارات أصحاب المصالح) وينقسم الى أربعة أبعاد: بالنسبة للمراجعين الداخليين - المستثمرون - مانحي الإئتمان - المراجعين الخارجيين

جدول رقم (١٢)

التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم بالنسبة للمراجعين الداخليين

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
Y ₁₁	تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة	4.55	0.53	مرتفع جدا	1

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
Y ₁₂	تقييم قدرة الشركة على الإستمرارية	4.19	0.67	مرتفع	3
Y ₁₃	دعم تطبيق القوانين والإرشادات الخاصة بالحوكمة	3.93	0.71	مرتفع	6
Y ₁₄	تقليل إدارة المخاطر في الشركات	3.96	0.74	مرتفع	5
Y ₁₅	تحسين جوده المعلومات المحاسبية	4.15	0.64	مرتفع	4
Y ₁₆	تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية	4.27	0.63	مرتفع جدا	2
المراجعين الداخليين		4.17	0.50	مرتفع	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٢) أن هناك إتفاق بين آراء المستقصى منهم بالنسبة للمراجعين الداخليين حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية للمتوسط الحسابي (4.17) وانحراف معياري (0.50) . حيث أن عبارة (تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة) أعلى العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم إلى حيث سجل متوسطه (4.55) والانحراف المعياري (0.53) . بينما عبارة (دعم تطبيق القوانين والإرشادات الخاصة بالحوكمة) في أقل العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (3.93) والانحراف المعياري (0.71).

جدول رقم (١٣)

التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم بالنسبة للمستثمرين

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
Y ₂₁	يوفر المعلومات الملائمة التي تساعد في إتخاذ القرارات الإستثمارية	4.59	0.50	مرتفع جدا	1
Y ₂₂	يؤدي الى زيادة الثقة في عملية نظام الرقابة الداخلية ومصادقية القوائم المالية وبالتالي ترشيد قرارات الاستثمار	4.26	0.62	مرتفع جدا	2
Y ₂₃	التحقق من أن المنشآت تتبع المعايير المهنية المطلوبة فيما يتعلق بقضايا الرقابة الداخلية	3.91	0.77	مرتفع	3
Y ₂₄	الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين	3.91	0.79	مرتفع	4
المستثمرون		4.16	0.52	مرتفع	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٣) أن هناك إتفاق بين آراء المستقصى منهم بالنسبة للمستثمرون حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية للمتوسط الحسابي (4.16) وانحراف معياري (0.52) . حيث أن عبارة (يوفر المعلومات الملائمة التي تساعد في إتخاذ القرارات الإستثمارية) أعلى العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم إلى حيث سجل متوسطه (4.59) والانحراف المعياري (0.50) . بينما عبارة (الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين) فى أقل العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (3.91) والانحراف المعياري (0.79).

جدول رقم (١٤)

التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم بالنسبة لمانحي الائتمان

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
Y ₃₁	توفير المعلومات الملائمة التي تساعد مانحي الائتمان في إتخاذ قرار منح الائتمان	4.56	0.50	مرتفع جدا	1
Y ₃₂	زيادة الثقة في عملية نظام الرقابة الداخلية ومصادقية القوائم المالية تؤدي الى ترشيد قرار منح القروض	4.24	0.64	مرتفع جدا	2
Y ₃₃	التحقق من أن المنشآت تتبع المعايير المهنية المطلوبة فيما يتعلق بقضايا الرقابة الداخلية	3.49	0.80	مرتفع	3
Y ₃₄	الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات	3.89	0.82	مرتفع	4
مانحي الائتمان		4.16	0.54	مرتفع	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٤) أن هناك إتفاق بين آراء المستقصى منهم بالنسبة لمانحي الائتمان حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية للمتوسط الحسابي (4.16) وانحراف معياري (0.54) . حيث أن عبارة (توفير المعلومات الملائمة التي تساعد مانحي الائتمان في إتخاذ قرار منح الائتمان) أعلى العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم إلى حيث سجل متوسطه (4.56) والانحراف المعياري (0.50) . بينما عبارة (الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات) فى أقل العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (3.89) والانحراف المعياري (0.82).

جدول رقم (١٥)

التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم بالنسبة للمراجعين الخارجيين

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
Y ₄₁	دعم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية	4.56	0.57	مرتفع جدا	1
Y ₄₂	الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يخفض العبء على المراجع الخارجي وخاصة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر	4.17	0.67	مرتفع	5
Y ₄₃	دعم آليات حوكمة الشركات	3.99	0.69	مرتفع	6
Y ₄₄	تقييم نظام الرقابة الداخلية	4.08	0.69	مرتفع	4
Y ₄₅	تحديد نطاق الفحص	4.28	0.58	مرتفع جدا	2
Y ₄₆	تقييم المخاطر الجوهرية	4.28	0.60	مرتفع جدا	3
المراجعين الخارجيين		4.23	0.48	مرتفع جدا	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٥) أن هناك إتفاق بين آراء المستقصى منهم بالنسبة للمراجعين الخارجيين حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية للمتوسط الحسابي (4.23) وانحراف معياري (0.48). حيث أن عبارة (دعم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية) أعلى العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (4.56) والانحراف المعياري (0.57). بينما عبارة (دعم آليات حوكمة الشركات) في أقل العبارات من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (3.99) والانحراف المعياري (0.69).

جدول رقم (١٦)

التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم حول قرارات أصحاب المصالح

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
Y ₁	بالنسبة للمراجعين الداخليين	4.17	0.50	مرتفع	2
Y ₂	بالنسبة للمستثمرين	4.16	0.52	مرتفع	3
Y ₃	بالنسبة لمانحي الإئتمان	4.16	0.54	مرتفع	4
Y ₄	بالنسبة للمراجعين الخارجيين	4.23	0.48	مرتفع جدا	1

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأثر	ترتيب الأهمية
	قرارات أصحاب المصالح	4.18	0.44	مرتفع	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٦) أن هناك إتفاق بين آراء المستقصى منهم حول قرارات أصحاب المصالح حيث بلغت نسبة الموافقة الإجمالية للمتوسط الحسابي (4.18) وانحراف معياري (0.44) وحصلت نسبة المراجعين الخارجيين أعلى نسبة من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (4.23) والانحراف المعياري (0.48). بينما جاءت نسبة مانحي الائتمان أقل نسبة من حيث الأهمية النسبية من بين آراء المستقصى منهم حيث سجل متوسطه (4.16) والانحراف المعياري (0.54).

٣/٨ - تحليل خصائص المستقصى منهم.

يمكن إجراء التحليل الوصفي لخصائص المستقصى منهم، وذلك لأهميتها في تفسير نتائج الدراسة؛ وبالتالي مدى إمكانية الاعتماد عليها من عدمه، إذ إن بعض العوامل مثل (الوظيفة، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة) قد تؤدي دوراً مهماً في تحديد مدى إدراك المستقصى منهم لأسئلة الدراسة، وخصوصاً في مجال أثر إفصاح تقرير المراجعة الداخلية على قرارات أصحاب المصالح، ويمكن تناول الخصائص الرئيسة للمستقصى منهم والتي تم استخلاصها من فقرة المعلومات العامة التي تضمنتها قائمة الاستقصاء كما يلي:

جدول رقم (١٧)

توزيع المشاركين بالاستقصاء حسب وظيفة المستقصى منه

النسبة %	التكرار	بيان
26.0	100	اعضاء هيئة التدريس
16.1	62	المستثمرين
18.7	72	المراجعين الداخليين
21.0	81	مراجعين خارجيين
18.2	70	مانحي الائتمان
100.0	385	الإجمالي

المصدر: التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٧) أن عينة الدراسة عبارة عن أعضاء هيئة التدريس (100) مفردة بنسبة (26.0%)، ويليهم مراجعيين خارجيين بإجمالي (81) مفردة بنسبة (21.0%) أما الذين يعملون المراجعين الداخليين بإجمالي (72) مفردة بنسبة (18.7%)، وأخيراً مانحي الائتمان و المستثمرين بواقع (70) و (62) مفردة على التوالي .

جدول رقم (١٨)

توزيع المشاركين بالاستقصاء حسب مؤهل المستقصى منه

بيان	التكرار	النسبة %
دكتورة	36	9.4
ماجستير	83	21.6
جامعى	266	69.1
الإجمالى	385	100.0

المصدر: التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٨) أن توزيع المستقصى منهم حسب مؤهل المستقصى منه للمستقصي منهم، بلغ عدد الحاصلين على مؤهل جامعى في العينة (266) مفردة بنسبة (69.1%)، كما بلغ عدد الحاصلين على ماجستير في العينة (83) مفردة بنسبة (21.6%)، كما بلغ عدد ١ الحاصلين على دكتورة في العينة (36) مفردة بنسبة (9.4%) .

جدول رقم (١٩)

توزيع المشاركين بالاستقصاء حسب سنوات الخبرة

بيان	التكرار	النسبة %
أقل من ٥ سنوات	77	20.0
من ٥ الى أقل من ١٠ سنوات	150	39.0
من ١٠ الى أقل من ١٥ سنة	73	19.0
١٥ عاما فأكثر	85	22.1
الإجمالى	385	100.0

المصدر: التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٩) أن أغلب أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة تتراوح من ٥ الى أقل من ١٠ سنوات بإجمالي (150) مفردة بنسبة (39.0%)، يليهم من لديهم خبرة ١٥ عاما فأكثر بإجمالي (85) مفردة بنسبة (22.1%) ، أخيرا الذين لديهم خبرة أقل من ٥ سنوات و من ١٠ الى أقل من ١٥ سنة بواقع (77) و (73) مفردة على التوالي.

٨/٤ اختبار فروض الدراسة و استخلاص نتائج الدراسة

٨/٤/١ اختبار مدى الاختلاف بين المستقصى منهم حول أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وفقاً للمتغيرات الديموجرافية

لإختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المستقصى منهم فيما يتعلق بأبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وفقاً للمتغيرات الديموجرافية (الوظيفة ، المؤهل العلمى، سنوات الخبرة). وقد اعتمدت الدراسة على اختبار كروسكال ويلز (Kruskal – Wallis)

ويمكن صياغة الفرض الأول القائل بأنه " لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بأبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وفقاً للمتغيرات الديموجرافية " ويمكن توضيح ذلك من خلال الجداول رقم (٢٠ - ٢٢) التالية :

جدول رقم (٢٠)

اختبار مدى الإختلاف بين آراء المستقصى منهم طبقاً لوظيفة المستقصى منه

المتغيرات	اعضاء هئية التدريس	المستثمرين	المراجعين الداخليين	مراجعين خارجيين	مانحي الائتمان	كروسلال ويلز	مستوى المعنوية
X ₁ مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه	178.66	237.78	167.17	161.25	237.14	33.90	0.000
X ₂ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي	177.31	263.06	144.66	132.08	273.57	102.46	0.000
X ₃ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف	176.42	267.42	132.42	137.35	277.49	112.38	0.000
X ₄ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية	179.69	266.00	135.06	131.80	277.79	113.36	0.000
X ₅ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن	184.10	261.80	133.80	135.41	272.31	102.48	0.000

المتغيرات	اعضاء هئية التدريس	المستثمرين	المراجعين الداخليين	مراجعين خارجيين	مانحي الائتمان	كروسلال ويلز	مستوى المعنوية
	مراجعة إدارة المخاطر						
X ₆	إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة	175.70	267.69	138.43	137.40	272.04	103.92
X ₇	الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية	177.52	251.80	158.40	154.32	243.39	50.99
X ₈	الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية	184.37	243.27	158.22	149.80	246.58	49.47
X	الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية	176.18	269.23	136.19	133.28	277.06	113.40

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٢٠) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم طبقا للوظيفة حول أبعاد الإفصاح الثمانية عن تقرير المراجعة الداخلية والإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية حيث لوحظ انخفاض مستوى المعنوية عن 5 %.

جدول رقم (٢١)

اختبار جوهريّة الفروق بين آراء المستقصى منهم طبقاً للمستوى التعليمي

المتغيرات	دكتوراة	ماجستير	جامعي	كروكال ويلز	مستوى المعنوية
X ₁ مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه	203.96	221.30	182.69	8.172	0.017
X ₂ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي	175.47	196.75	194.20	1.032	0.597
X ₃ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف	183.71	193.23	194.18	0.283	0.868
X ₄ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية	198.28	193.80	192.04	0.106	0.948
X ₅ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر	190.69	193.29	193.22	0.017	0.991
X ₆ إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة	197.00	189.59	193.52	0.131	0.936
X ₇ الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية	189.00	223.05	184.17	7.874	0.020
X ₈ الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية	182.71	210.73	188.86	2.827	0.243
X الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية	184.07	204.25	190.70	1.194	0.550

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٢١) بأنه توجد فروق إحصائية بين آراء المستقصى منهم حسب مستوى التعليمي حول (مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح و الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية) لانخفاض مستوى المعنوية عن ٥٪. إلا أنه لوحظ عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حسب مستوى التعليمي حول الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ، بالإضافة الى بعض أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية والتي تتمثل فى (إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة

المخاطر ، إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة ، الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية)

جدول رقم (٢٢)

اختبار جوهريّة الفروق بين آراء المستقصى منهم طبقاً لسنوات الخبرة

المتغيرات	أقل من ٥ سنوات	من ٥ الى أقل من ١٠ سنوات	من ١٠ الى أقل من ١٥ سنة	١٥ عاما فأكثر	كرويسكال ويلز	مستوى المعنوية
X ₁ مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه	210.80	185.36	207.38	178.01	5.55	0.135
X ₂ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي	209.38	193.45	200.68	170.77	5.48	0.140
X ₃ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف	198.23	196.70	203.41	172.80	3.79	0.285
X ₄ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية	206.60	192.41	200.84	174.99	3.76	0.288
X ₅ إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر	202.99	199.61	191.66	173.44	3.81	0.283
X ₆ إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة	207.90	190.00	202.81	176.38	3.98	0.264
X ₇ الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية	210.92	183.87	221.88	168.06	12.35	0.006
X ₈ الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم	226.83	193.24	206.00	150.76	20.67	0.000

المتغيرات	أقل من ٥ سنوات	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	١٥ عاما فأكثر	كروسكال ويلز	مستوى المعنوية
المالية في تقرير المراجعة الداخلية						
X الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية	212.04	192.40	206.29	165.39	8.53	0.036

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٢٢) بأنه توجد فروق إحصائية بين آراء المستقصى منهم حسب سنوات الخبرة المستقصى منه حول الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية، الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية، الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية لانخفاض مستوى المعنوية عن ٥٪. إلا أنه لوحظ عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حسب مستوى التعليمى حول الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ، بالإضافة الى بعض أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية والتي تتمثل فى مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر ، إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة .

يتضح مما سبق رفض الفرض الاول القائل بانه " لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بأبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وفقاً للمتغيرات الديموجرافية "

٢/٣/٨ اختبار مدى الاختلاف بين آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بقرارات أصحاب المصالح وفقاً للمتغيرات الديموجرافية

لاختبار مدى الاختلاف بين المستقصى منهم فيما يتعلق بقرارات أصحاب المصالح وفقاً للمتغيرات الديموجرافية (الوظيفة ، المؤهل العلمى، سنوات الخبرة). وقد اعتمدت الدراسة على اختبار كروسكال ويلز (Kruskal – Wallis) ويمكن صياغة الفرض الثانى القائل بأنه " لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بقرارات أصحاب المصالح وفقاً للمتغيرات الديموجرافية " ويوضح ذلك من خلال الجداول (٢٣-٢٥) التالية:

جدول رقم (٢٣)

اختبار جوهريّة الفروق بين آراء المستقصى منهم طبقاً للوظيفة

المتغير	اعضاء هئية التدريس	المستثمرين	المراجعين الداخليين	مراجعين خارجيين	مانحى الائتمان	الاختبار	مستوى المعنوية
Y ₁	المراجعين الداخليين	190.77	225.43	163.22	169.43	225.38	20.26
Y ₂	المستثمرون	179.11	240.44	162.80	167.22	231.74	31.76
Y ₃	مانحى الإئتمان	184.51	211.88	158.63	168.47	252.16	33.82
Y ₄	المراجعين الخارجيين	167.86	244.14	161.73	193.32	215.41	27.22
Y	قرارات أصحاب المصالح	178.97	236.19	156.44	169.63	239.44	34.48

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من الجدول رقم (٢٣) بأنه توجد فروق إحصائية بين آراء المستقصى منهم حسب الوظيفة حول أبعاد قرارات أصحاب المصالح و قرارات أصحاب المصالح لإنخفاض مستوى المعنوية عن ٥٪.

جدول رقم (٢٤)

اختبار جوهريّة الفروق بين آراء المستقصى منهم طبقاً للمستوى التعليمي

المتغير		دكتورة	ماجستير	جامعى	الاختبار	مستوى المعنوية
Y ₁	المراجعين الداخليين	208.07	213.68	184.51	5.136	0.077
Y ₂	المستثمرون	203.03	194.10	191.30	0.372	0.830
Y ₃	مانحى الإئتمان	215.24	208.83	185.05	4.590	0.101
Y ₄	المراجعين الخارجيين	191.71	197.40	191.80	0.169	0.919
Y	قرارات أصحاب المصالح	208.58	204.58	187.28	2.309	0.315

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من الجدول رقم (٢٤) عدم وجود فروق إحصائية بين آراء المستقصى منهم حسب المستوى التعليمي حول (المراجعين الداخليين، المستثمرين، لمانحي الإئتمان، المراجعين الخارجيين، وقرارات أصحاب المصالح) لزيادة مستوى المعنوية عن ٥٪.

جدول رقم (٢٥)

اختبار جوهريّة الفروق بين آراء المستقصى منهم طبقاً سنوات الخبرة

المتغير	أقل من ٥ سنوات	من ٥ الى أقل من ١٠ سنوات	من ١٠ الى أقل من ١٥ سنة	١٥ عاما فأكثر	الاختبار	مستوى المعنوية
Y ₁ المراجعين الداخليين	204.36	185.11	206.88	184.71	3.20	0.361
Y ₂ المستثمرون	213.31	180.63	210.91	181.05	7.48	0.058
Y ₃ مانحى الإئتمان	208.63	181.29	204.42	189.70	4.13	0.248
Y ₄ المراجعين الخارجيين	196.03	177.62	203.17	208.66	5.31	0.150
Y قرارات أصحاب المصالح	205.60	180.33	209.12	190.10	4.52	0.210

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من الجدول رقم (٢٥) عدم وجود فروق إحصائية بين آراء المستقصى منهم حسب سنوات الخبرة حول (المراجعين الداخليين ، المستثمرين ، لمانحى الإئتمان ، المراجعين الخارجيين ، وقرارات أصحاب المصالح) لزيادة مستوى المعنوية عن ٥٪.

يتضح مما سبق رفض الفرض الثانى القائل بأنه " لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم فيما يتعلق قرارات أصحاب المصالح وفقاً للمتغيرات الديموجرافية

"

٣/٣/٨ اختبار طبيعة العلاقة بين أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات أصحاب المصالح .

لاختبار طبيعة العلاقة بين أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات أصحاب المصالح ، يمكن التحقق من مدى صحة الفرض الثالث القائل بأنه " لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات أصحاب المصالح . " وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل الارتباط لسبيرمان ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول رقم (٢٦) التالى :-

جدول رقم (٢٦)

العلاقة بين أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات أصحاب المصالح

قرارات أصحاب المصالح	بالنسبة لأمانح الإئتمان	بالنسبة للمراجعين الخارجيين	بالنسبة للمستثمرين	بالنسبة للمراجعين الداخليين	المتغيرات	
.618**	.565**	.422**	.569**	.561**	مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه	X ₁
.634**	.561**	.425**	.600**	.597**	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي	X ₂
.630**	.568**	.444**	.574**	.583**	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف	X ₃
.639**	.571**	.476**	.577**	.584**	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية	X ₄
.623**	.560**	.435**	.577**	.589**	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر	X ₅
.680**	.591**	.492**	.637**	.629**	إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة	X ₆
.595**	.545**	.414**	.572**	.518**	الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية	X ₇
.496**	.470**	.315**	.500**	.439**	الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية	X ₈
.711**	.643**	.492**	.667**	.650**	الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية	X

ويتضح من الجدول رقم (٢٦) ، وجود علاقة ارتباط طردى بين كل من مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر ، إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة ، الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية ، الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية ، وقرارات المراجعين الداخليين بمعاملات ارتباط (561 ، 597 ، 583 ، 584 ، 589 ، 629 ، 518 ، 439) على الترتيب عند مستوى معنوية ١ % ، كما لوحظ وجود علاقة ارتباط طردى بين الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات المراجعين الداخليين بمعامل ارتباط قدرة (650) عند مستوى معنوية ١ % .

وايضا ، وجود علاقة ارتباط طردى بين كل من مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر ، إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة ، الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية ، الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية ، وقرارات المستثمرين بمعاملات ارتباط (569 ، 600 ، 574 ، 577 ، 577 ، 637 ، 572 ، 500) على الترتيب عند مستوى معنوية ١ % ، كما لوحظ وجود علاقة ارتباط طردى بين الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات المستثمرين بمعامل ارتباط قدرة (667) عند مستوى معنوية ١ % .

وايضا ، وجود علاقة ارتباط طردى بين كل من مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر ، إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة ، الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية ، الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية ، وقرارات المراجعين الخارجيين بمعاملات ارتباط (422 ، 425 ، 444 ، 476 ، 435 ، 492 ، 414 ، 315) على الترتيب عند مستوى معنوية ١ % ، كما لوحظ وجود علاقة ارتباط طردى بين الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات المراجعين الخارجيين بمعامل ارتباط قدرة (492) عند مستوى معنوية ١ % .

وايضا ، وجود علاقة ارتباط طردى بين كل من مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر ، إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة ، الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية ، الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية ، وقرارات منح الإئتمان بمعاملات ارتباط (565 ، 561 ، 568 ، 571 ، 560 ، 591 ، 545 ، 470) على الترتيب عند مستوى معنوية ١ % ، كما لوحظ وجود علاقة ارتباط طردى بين الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات منح الإئتمان بمعامل ارتباط قدرة (643) . عند مستوى معنوية ١ % .

وايضا ، وجود علاقة ارتباط طردى بين كل من مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر ، إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة ، الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية ، الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية ، وقرارات أصحاب المصالح بمعاملات ارتباط (618 ، 634 ، 630 ، 639 ، 623 ، 680 ، 595 ، 496) على الترتيب عند مستوى معنوية ١ % ، كما لوحظ وجود علاقة ارتباط طردى بين الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات أصحاب المصالح بمعامل ارتباط قدرة (711) . عند مستوى معنوية ١ % .

ويتضح من العرض السابق رفض الفرض الثالث القائل بأنه " لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وقرارات أصحاب المصالح .".

٨ / ٤ / ٤ اختبار أثر أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على قرارات أصحاب المصالح.

اختبار أثر أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على قرارات أصحاب المصالح، ويمكن التحقق من مدى صحة الفرض الرابع القائل " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على قرارات أصحاب المصالح " وقد تم الاعتماد على أسلوب تحليل الإنحدار لاختبار مدى صحة هذا الفرض؛ ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالى :-

جدول رقم (٢٧)

أثر أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على قرارات أصحاب المصالح

VIF	Tol	Sig.	T	المعاملات المعيارية	المعاملات غير المعيارية		المتغيرات	
				Beta	Std. Error	B		
2.004	0.499	0.000	5.486	0.266	0.038	0.206	مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه	X ₁
3.956	0.253	0.271	1.102	0.075	0.046	0.050	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي	X ₂
6.366	0.157	0.505	0.667	0.058	0.056	0.037	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف	X ₃
7.961	0.126	0.101	1.643	0.159	0.059	0.097	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية	X ₄
9.626	0.104	0.044	-2.02	-0.21	0.065	-0.13	إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر	X ₅
7.414	0.135	0.000	4.407	0.411	0.054	0.238	إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة	X ₆
3.784	0.264	0.000	3.706	0.247	0.042	0.157	الإفصاح عن رأي المراجع	X ₇

							الداخلي في تقرير المراجعة الداخلية	
3.274	0.305	0.008	-2.67	-0.17	0.035	-0.09	الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية في تقرير المراجعة الداخلية	X ₈
.747					معامل الارتباط المتعدد R			
0.558					معامل التحديد R ²			
0.549					معامل التحديد المعدل R ² Adjusted			
59.341					قيمة اختبار "F"			
0.000					مستوى معنوية			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من جدول رقم (٢٧) إن معنوية النموذج المستخدم ككل في إختيار المتغيرات المستقلة (الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية) الذى يؤثر على (قرارات أصحاب المصالح) ، حيث بلغت قيمة F (59.341) بمستوى معنوية (0.000) وهى أقل من 5%، وبالتالي فإن النموذج صالح للتنبؤ بقيمة (قرارات أصحاب المصالح) والنتائج لها دلالة مما يساعدنا في اتخاذ القرار، أما فيما يتعلق بالقوة التفسيرية فإنه من الملاحظ أن قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) بين المتغيرات المستقلة والتابعة بلغ (0.747)، والمساهمة النسبية لها والتي يعكسها معامل التحديد (R^2) بلغت (0.558)، وهذا يعنى أن المتغيرات المستقلة (الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية) تفسر ما مقداره 55.8% من المتغير التابع مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر، إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة، الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية، الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية بمعاملات انحدار (0.206 ، -0.13 ، .238 ، .157 ، -0.09) ويتضح وجود أثر إيجابى لكل من (مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه ، إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة ، الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية) على قرارات أصحاب المصالح وذلك بمعاملات إنحدار بلغت (0.206 ، .238 ، .157) على الترتيب عند مستوى معنوية (0.000)، وقد يرجع الأثر الإيجابي إلى وجود حاجة ماسة للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية لأصحاب

المصالح مما يساعد على تدعيم نظام الحوكمة ويتفق ذلك مع دراسة كل من (خليل، ٢٠٢٤ - شنن ، ٢٠٢٠)

كما لوحظ وجود أثر سلبي لكل من (إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر ، الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية في تقرير المراجعة الداخلية) على قرارات أصحاب المصالح وذلك بمعاملتي إنحدار بلغ (-0.13 ، -0.09) على الترتيب وبمستوى معنوية (0.044، 0.008) إلا أنه يختلف ذلك مع دراسة (شنن ، ٢٠٢٠) بينما لوحظ عدم وجود أثر معنوي لكل من (إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية) نظرا لارتفاع مستوى المعنوية عن ٥ % ومما سبق يتضح رفض الفرض الرابع القائل بأنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على قرارات أصحاب المصالح"

عاشرا:- نتائج الدراسة :

في ضوء نتائج واختبارات الفروض يمكن عرض نتائج الدراسة على النحو التالي:-

١- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصي منهم فيما يتعلق بالإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وفقا للمتغيرات الديموجرافية (الوظيفة - المستوى التعليمي - سنوات الخبرة) حيث بلغت قيمة كروسكال ويلز (113.40 - 1.194 - 8.53) على الترتيب بمستوى معنوية (0.000 - 0.550 - 0.036) على الترتيب .

٢- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصي منهم فيما يتعلق بقرارات أصحاب المصالح حسب وظيفة المستقصي منهم حيث بلغت قيمة كروسكال ويلز (34.48) بمستوى معنوية (0.000) ، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصي منهم فيما يتعلق بقرارات أصحاب المصالح حسب (المستوى التعليمي - سنوات الخبرة) للمستقصي منهم حيث بلغت قيمة كروسكال ويلز (2.309 - 4.52) على الترتيب

بمستوى معنوية (0.315 0.210) على الترتيب

٣- وجود ارتباط طردي ذات دلالة إحصائية بين أبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وكل بعد من أبعادها على حدى (مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة الداخلية ، إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر ، إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة ، الإفصاح عن رأي المراجع الداخلي في تقرير المراجعة الداخلية ، الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية في تقرير المراجعة الداخلية بقرارات كل من

المراجعين الداخليين ، المستثمرون ، المراجعين الخارجيين ، مانحي الإئتمان وقرارات أصحاب المصالح بمعاملات إرتباط بلغت (650 ، 667 ، 643 ، 492 ، 711) على الترتيب عند مستوى معنوية ١ % .

٤- وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لأبعاد الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية كل من (مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه ، إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة ، الإفصاح عن رأي المراجع الداخلي في تقرير المراجعة الداخلية) على قرارات أصحاب المصالح وذلك بمعاملات إنحدار بلغت (206 ، 238 ، 157 .) على الترتيب عند مستوى معنوية (0.000) ، وجود أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لأبعاد الإفصاح على تقرير المراجعة الداخلية لكل من (إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر ، الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية في تقرير المراجعة الداخلية) على قرارات أصحاب المصالح وذلك بمعاملتي إنحدار بلغ (-0.13 ، -0.09) على الترتيب وبمستوى معنوية (0.044 ، 0.008) على الترتيب .

أحد عشر: توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية:

١- تطبيق الإطار المقترح للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية من حيث مقدمه تقرير المراجعة الداخلية، مراجعة إداره المخاطر، مراجعة نظام الحوكمة، ورأي المراجع الداخلي، مراجعة التقارير والقوائم المالية مما يساهم في تحسين مستوى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية وترشيد قرارات أصحاب المصالح.

٢- ضرورة وجود رأي المراجع الداخلي ضمن تقرير مراجعة الداخلية للأغراض الخارجية.
٣ - يوصى بمتابعة التقييم المستمر للأبعاد المختلفة عن تقرير المراجعة الداخلية بشكل دوري لتحديد متى تأثيرها على قرارات أصحاب المصالح مما يساعد على تحسين إستراتيجيات الإفصاح المستقبلية.

٤- ضرورة تحسين إستخدام المراجعة الداخلية في إداره المخاطر لأنها أظهرت تأثيرا سلبيا على قرارات أصحاب المصالح وأن تقوم المنظمات بمراجعة وتطوير أساليبها في كيفية تقديم معلومات دقيقة وواضحة حول المخاطر لضمان تأثير إيجابي على القرارات الاستثمارية .

إثنى عشر: مجالات الدراسات المستقبلية:

١- تأثير تقنيات الذكاء الاصطناعي على تحسين جودة تقارير المراجعة الداخلية.
٢- دور المراجعة الداخلية في تعزيز الشفافية في إدارة الأزمات المالية .
٣- أثر دمج تقارير المراجعة الداخلية مع تقارير الاستدامة في الشركات الكبرى.
٤- تأثير استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي على وظيفة التدقيق الداخلي.

المراجع

أولاً:- المراجع باللغة العربية

- أبو الغيط ، محمد جلال ، (٢٠١٧) ، " الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية " رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج
- خليل، محمد أحمد إبراهيم ، (٢٠٢٤) ، " الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية للأطراف الخارجية ودوره في تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات " دراسة نظرية ميدانية " مجلة الفكر المحاسبي - كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ١٩ (٤) ، (٤٦٠ - ٥٢١) .

- شنن، على عباس على ، (٢٠٢٠) ، " إطار مقترح للإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات في ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة " . المجلة العلمية للدراسات المحاسبية ، ٢ (٢) ، (٥٧٤ - ٦١١) .

- صالح ، رضا إبراهيم عبد القادر ، أبو زيد ، هبة نصر و أبو زيد، هالة نصر ، (٢٠٢٣) ، " أهمية الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية للأطراف ذوي المصلحة خارج الشركة مع دراسة ميدانية ببيئة الأعمال المصرية " نُشر في مجلة الدراسات التجارية المعاصرة " كلية التجارة ، جامعة كفر الشيخ ، ٩ (١٥) ، (٩٤ - ١٧٠)
عبد المجيد ، حميده محمد ، . (٢٠١١) . " الحاجة الى الإفصاح المحاسبى عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات " المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، جامعة الأزهر ، (٨) ، (٦٣-١) .

ثانياً:- المراجع باللغة الإنجليزية

- Ann-Kristin, A., Braun, R., Engel, N., Figge, C., and Tappeiner, F., (2010), " Value Creation Drivers in Private Equity Buyouts: Empirical Evidence from Europe", **The Journal of Private Equity**, 13 (2), 17-28

- Archambeault, D., DeZoort, T., and Holt, T., (2008) , "The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency " **Accounting Horizons** , 22 ,. 375 – 388 .

- Asare, S., Davidson ,R., and Gramling ,A.,(2008)." Internal Auditors, Evaluation of Fraud Factors in Planning an Audit: the Importance of Audit Committee Quality and Management Incentives" , **International Journal of Auditing** , 12 (3), 191-203.

- Abdolmohammadi, M., Hass, S., and Burnaby, P (2009) " A Review of Prior Literature on Internal Audit Reporting" **International Journal of Auditing** , 13(1) ,26-45.

- Alzeban, A. (2015). " The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay", **International Journal of Auditing** , **19 (3) 132-144.**
- Boyle, D ., DeZoort, T., & Hermanson, R., (2015). "The Effects of Internal Audit Report Type and Reporting Relationship on Internal Auditors Risk Judgments", **Accounting Horizons**, 29(3), 695-718.
- Beatty, A., Liao, S., and Weber, J. (2010) ." Financial Reporting Quality, Private Information , Monitoring , and the Lease-Versus-Buy Decision. **The Accounting Review**, 85 (4) ,1215-1238.
- Campbell, D., Slack,R., (2011), "Environmental Disclosure and Environmental Risk: Sceptical Attitudes of UK Sell- Side Bank Analysts", **The British Accounting Review**, 43(1) , 54- 64.
- Chakrabarty K.C., (2011), "Non-financial reporting- what, why and how-Indian perspective", **available at: www.ScieneDirect.com.**
- Cochran, W (1977) Sampling techniques, 3rd edition, **John Wiley & Sons** ,New York, USA,428.
- Contreras,A.,Gonzalo-Angulo,J.,and
Rodgers,W.,(2007),"Information Content and Recency Effect of the Audit Report in Loan Rating Decisions", **Accounting and Finance**, 47, (2), 287-323.
- Chen, J ., Krishnan, V., Sami, H., & Zhou, H. (2017) "The Effects of Internal Control Weaknesses and Financial Reporting Aggressiveness on Management Earnings Forecasts". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. 36(3),25-45.
- DeZoort, T., Holt,T., (2009) . "The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions", **International Journal of Auditing** , 13(1), 61-77.
- Field, A., 2009. Discovering statistics using SPSS. London : SAGE.
- Gramling, A., Maletta , J., Schneider, A., and Church, B. , (2004)" The Role of The Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of The Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research. **Journal of Accounting Literature**, (23) ,194–244.
- Hope, K., Thomas, W. B., and Vyas, D. ,(2013)" Financial Reporting Quality of US Private and Public Firms, **The Accounting Review**, 88 (5) ,1715-1742.
- Liza, M., John, T., (2011), "How Sustainable in Your Reporting ?", Sustainability & Climate Change PWC, **available at: <http://www.pwc.com>.**
- Lin, S., Pizzini ,M., Vargus,M., and Bardhan,I., (2011). "The Role of The Internal Audit Function in the Detection and Disclosure of Internal weaknesses", **The Accounting Review**, 86 (1), 287-323 .

- Lapides, p., Beasley, M., Carcello, J ., DeZoort, T., Hermanson, D., Neal, T . and Tompkins, J., (2007), " 21 st Century Governance and Audit Committee Principles".
- Marianne L., (2015), "The Benefits of Sustainability and Integrated Reporting: An Investigation of Accounting Majors' Perceptions", **Journal of Legal Ethical and Regulatory Issues**, 18 (1) , 1-12 .
- Prawitt, F., Smith, L., and Wood, A. (2009) " Internal Audit Quality and Earnings Management" **The Accounting Review** , 84 (4) ,1255-1280.
- Pizzini,M., Lin, S., and Ziegenfuss,D., (2012). "The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delays, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 34 (1) , 1-50.
- Schneider, A. (2009)." Assessing the Quality of Internal Audit Work", **Managerial Auditing Journal**, 24 (2),128-145.
- Thompson, P., (1998), "Bank lending and the Environment: Policies and Opportunities", **available at www.dx.doi.org**
- Tomoki, O., Chika , S., (2015)," Created Value as Sustainability KPIs for Integrated Reporting", **available at:<http://ssrn.com>**.
- Thompson, P.,Cowton, C., (2004), "Bringing the Environment in to Bank Lending Implications for Environmental Reporting", **The British Accounting Review**, 36 (2),197-218.

ملاحق الدراسة

قائمة الاستقصاء

X1 عناصر الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يجب أن يتضمن ما يلي :

X11 مقدمة تقرير المراجعة الداخلية المراد الإفصاح عنه ويتضمن ما يلي :

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	اسم المنظمة محل المراجعة الداخلية					
٢	طبيعة نشاط المنظمة وعنوانها					
٣	الفترة الزمنية التي يغطيها التقرير					
٤	الجهات المقدمة إليها التقرير					

X12 تتمثل أهم عناصر إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن التقرير الوظيفي فيما يلي:

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	يتم الحصول على خدمات المراجعة الداخلية في المنشأة داخليا حيث توجد إدارة خاصة للمراجعة الداخلية بالمنشأة					
٢	جميع عمليات المراجعة الداخلية تتم وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والإصدارات المهنية لمعهد المراجعين الداخليين					
٣	عرض السلبيات والأخطاء التي يتم اكتشافها في حينه على الجهات العليا المختصة بالمنشأة					
٤	معالجة السلبيات والأخطاء المكتشفة واتخاذ كافة الإجراءات اللازمة لتلافيها					

X13 تتمثل أهم عناصر إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة التكاليف فيما يلي:

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	المعايير التي تم الاعتماد عليها عند مراجعة التكاليف					

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
٢	السلبيات والأخطاء التي تم اكتشافها عند مراجعة التكاليف ومعالجتها					
٣	أثر السلبيات والأخطاء على عملية إعداد التقرير المالي					
٤	التوصيات اللازمة لتحسين وتطوير نظم التكاليف					
٥	الحالات التي يتم فيها استخدام أموال الشركة بطريقة غير فعالة					
٦	اتفاقيات بين الشركة والأطراف الأخرى ذات الصلة مع إبراز أي بنود غريبة					
٧	أهم المجالات التي تؤدي الى خفض التكلفة					

X14 تتمثل أهم عناصر إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة نظام الرقابة

الداخلية فيما يلي:

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	أهم المعايير التي يتم الاعتماد عليها عند فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية هي: معايير لجنة (COSO) معايير معهد المراجعين الداخليين (IIA)					
٢	أهم السلبيات والأخطاء التي تم اكتشافها عن نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة وإبلاغها للجهات العليا					
٣	أهم المعالجات للسلبيات والأخطاء التي تم اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة					
٤	أهم السلبيات في نظام الرقابة الداخلية والمؤثرة في إعداد التقرير المالي					
٥	أهم التوصيات اللازمة لتطوير وتحسين نظام الرقابة الداخلية					
٦	أهم المجالات التي تؤدي الى تدعيم نظام الرقابة الداخلية					

X15 تتمثل أهم عناصر إفصاح تقرير المراجعة الداخلية عن مراجعة إدارة المخاطر فيما يلي:

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	أهم المعايير التي يتم الإعتماد عليها عند مراجعة إدارة المخاطر وإدارتها بالشكل الملائم وفقا لما يلي: معايير لجنة (Coso) معايير معهد المراجعين الداخليين (IIA)					
٢	أهم السلبيات والأخطاء التي تم إكتشافها عند إدارة المخاطر بالمنشأة وإبلاغها للجهات العليا					
٣	أهم المعالجات للسلبيات والاختفاء التي تم إكتشافها عند إدارة المخاطر					
٤	أهم السلبيات و الأخطاء المؤثرة فى عملية إعداد التقرير المالي					
٥	أهم البنود المتعلقة بالمخاطر والواردة بالعقود والاتفاقيات بين الشركة والأطراف الأخرى					
٦	أهم المجالات التي تؤدي الى تخفيض المخاطر					

X16 تتمثل أهم عناصر إفصاح المراجع الداخلي عن مراجعة نظام الحوكمة فيما يلي :

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	أهم المعايير التي تم الإعتماد عليها لتطبيق آليات حوكمة الشركات بكفاءة وفعالية فيما يلي : معايير لجنة (Coso) معايير معهد المراجعين الداخليين (IIA) قانون (SOX)					
٢	أهم السلبيات و الأخطاء التي تم إكتشافها وإبلاغها للجهات المختصة					
٣	أهم المعالجات للسلبيات والاختفاء المكتشفة					
٤	تأثير السلبيات والأخطاء على عملية إعداد التقرير المالي					
٥	أهم المجالات التي تؤدي الى تحسين نظام الحوكمة					

X17 تتمثل أهم عناصر الإفصاح عن رأى المراجع الداخلي فى تقرير المراجعة الداخلية فيما يلي:

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية					
٢	اعداد التقارير المالية ومدى الالتزام بها					
٣	أساليب الرقابة فى عملية إعداد التقرير المالى					
٤	نوع التأكيد المقدم من المراجع الداخلى					

X18 تتمثل أهم عناصر الإفصاح عن مراجعة التقارير والقوائم المالية فى تقرير المراجعة الداخلية فيما يلى:

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	فحص المعلومات المالية والتشغيلية					
٢	فحص الأدلة					
٣	إجراء الاختبارات التفصيلية للمعاملات وارصدة الحسابات					
٤	تقديم النصح والمشورة بشأن السياسات والمعالجات المحاسبية					

٧ أثر الإفصاح على قرارات أصحاب المصالح

٧1 أثر الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية على إدارة المنشأة

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة					
٢	تقييم قدرة الشركة على الإستمرارية					
٣	دعم تطبيق القوانين والإرشادات الخاصة بالحوكمة					
٤	تفعيل اداره المخاطر في الشركات					
٥	تحسين جوده المعلومات المحاسبية					
٦	تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية					

٧2 أثر الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية بالنسبة للمستثمرين

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما

١	يوفر المعلومات الملائمة التي تساعد في اتخاذ القرارات الإستثمارية				
٢	يؤدي الى زيادة الثقة في عملية نظام الرقابة الداخلية ومصداقية القوائم المالية وبالتالي ترشيد قرارات الاستثمار				
٣	التحقق من أن المنشآت تتبع المعايير المهنية المطلوبة فيما يتعلق بقضايا الرقابة الداخلية				
٤	الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين				

Y3 أثر الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية بالنسبة لمانحي الإئتمان

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	توفير المعلومات الملائمة التي تساعد مانحي الإئتمان في اتخاذ قرار منح الإئتمان					
٢	زيادة الثقة في عملية نظام الرقابة الداخلية ومصداقية القوائم المالية تؤدي الى ترشيد قرار منح القروض					
٣	التحقق من أن المنشآت تتبع المعايير المهنية المطلوبة فيما يتعلق بقضايا الرقابة الداخلية					
٤	الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات					

Y4 أثر الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	دعم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية					
٢	الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية بخفض العبء على المراجع الخارجي وخاصة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر					
٣	دعم آليات حوكمة الشركات					
٥	تقييم نظام الرقابة الداخلية					
٦	تحديد نطاق الفحص					
٧	تقييم المخاطر الجوهرية					