



أثر تطبيق الشركات لقواعد الحوكمة على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات: دراسة انتقادية ميدانية

إعداد

د. محمد عبد العزيز عبد المعطي الهواري
مدرس المحاسبة والمراجعة
معهد مصر العالي للتجارة والحاسبات بالمنصورة
Moelhawary61@gmail.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة - جامعة دمياط

المجلد الأول - العدد الثاني - الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٠

التوثيق المقترح وفقا لنظام APA:

الهواري، محمد عبد العزيز عبد المعطي (٢٠٢٠). أثر تطبيق الشركات لقواعد الحوكمة على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات: دراسة انتقادية ميدانية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ١(٢) ج٢، ١٩١ - ٢٤٢.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

أثر تطبيق الشركات لقواعد الحوكمة على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات: دراسة انتقادية ميدانية

د. / محمد عبد العزيز عبد المعطي الهوارى

ملخص الدراسة:

استهدفت الدراسة تحليل العلاقة بين جودة المراجع الداخلي ودوره في تفعيل قواعد حوكمة الشركات (كمتغيرات مستقلة) مما ينعكس بدوره على تعزيز جودة عملية المراجعة الداخلية وتضييق فجوة التوقعات (كمتغيرات تابعة)، وفي إطار تحليل هذه العلاقة تم تحليل ماهية ومستويات فجوة التوقعات ومسبباتها، والتعرف على جودة المراجعة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر وتضييق فجوة التوقعات، وتحليل الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي في تعزيز آليات الحوكمة، وتحليل العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة المراجعة الداخلية.

وفي إطار تحليل العلاقة السابقة تم الاعتماد على عينة تحكمية تتكون من (٤٣) مشاهدة، وهذه العينة تحكمية بسبب صعوبة الحصول على البيانات الداخلية لكثير من الشركات، ومن ثم كانت عينة الدراسة مقيدة بحجم الاستجابات للاستبانات المرسله إلكترونياً لتلك الشركات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن ارتفاع مستوى الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات سيؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة المراجعة الداخلية، كما أن ارتفاع مستوى تطبيق كل من قواعد الحوكمة والدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي بشأن الحوكمة سيؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة الداخلية وزيادة فرص تضييق فجوة التوقعات.

كما وجدت الدراسة أن وجود العلاقة التفاعلية بين قواعد الحوكمة (فيما يخص حجم واجتماعات لجان المراجعة) والدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي يؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة الداخلية، ويشير ذلك إلى أن كبر حجم لجنة المراجعة سيزيد من فعالية مهمة الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي، كما أن زيادة عدد اجتماعات لجان المراجعة سيؤدي إلى ارتفاع مستوى التوافق بين أعضاء اللجنة وزيادة فعالية الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي أيضاً. فضلاً عن أن ارتفاع جودة المراجعة الداخلية سيؤدي إلى زيادة فرص تضييق فجوة التوقعات، وعند دخول الدور المعدل لقواعد الحوكمة تبين زيادة العلاقة الطردية بين الدور المعدل لقواعد حوكمة الشركات (فيما يخص حجم واجتماعات لجان المراجعة) وفرص تضييق فجوة التوقعات.

الكلمات المفتاحية:

حوكمة الشركات- الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي- جودة المراجعة الداخلية- تضييق فجوة التوقعات- قانون الانهيارات المالية (SOX)- قواعد حوكمة الشركات الصادرة في عام ٢٠١٥ .

١- مقدمة الدراسة:

تواجه مهنة المراجعة أزمة المسؤولية والمصداقية وفقدان الثقة حالياً، نتيجة الأزمات المالية والاقتصادية التي حدثت على المستوى العالمي مؤخراً من انهيار شركات وبنوك وأسواق مالية، فضلاً عن توقع المستثمرين من المراجعين إعطاء إرشادات تحذيرية بالأوضاع الاقتصادية قبل حدوثها. حيث يبدو أن هناك فجوة بين ما يتوقعه ويحتاج إليه المستثمرون وغيرهم من أفراد المجتمع المالي وبين ما يقدمه تقرير المراجع الخارجي المستقل، والذي يتمثل بالمصادقة على عدالة القوائم المالية من خلال إبداء رأيه في أن المعلومات الموجودة بالقوائم المالية يتم إعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها (شحاته، ٢٠١٣). كما ذكر (Porter, 1993) "إن من بين القضايا المهمة التي تبرز وجود فجوة التوقعات هي تلك المتعلقة بضمان المراجع لدقة القوائم المالية، وقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، وتقديم الإنذار المبكر بفشل وانهيار الشركة، واكتشاف الغش والتقرير عنه، واكتشاف التصرفات غير القانونية والإفصاح عنها، وواجب المراجع تجاه إبلاغ السلطات التشريعية (شحاته، ٢٠١٣).

ونتيجة لذلك، ظهرت مجموعة من الوسائل الصارمة التي تم تنفيذها بغرض إعادة الثقة في سوق الأوراق المالية لتأكيد الشفافية والثقة في حوكمة الشركات، ومنها على سبيل المثال قانون الانهيارات المالية (SOX) (Sarbanes Oxley Act) الصادر في الولايات المتحدة الأمريكية في عام ٢٠٠٢، والذي أكد على مسؤولية إدارة الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية تجاه المعلومات المالية وغيرها من المعلومات العامة المتولدة عن أنشطتها، وإلزامها بتقديم ما يؤكد فعالية الحوكمة من خلال التقارير السنوية، وفي ظل تلك التغيرات الجذرية في بيئة الأعمال، اكتسبت المراجعة الداخلية دوراً هاماً خلال الستين عاماً الماضية والتي تحولت من مجرد وظيفة رقابية تفتيشية للبيانات المحاسبية والمالية إلى شريك إستراتيجي لحملة الأسهم وإدارة الشركة لتحسين عمليات الحوكمة (سعيد، ٢٠١٣).

ويرجع ذلك إلى أن إدارة الشركة تعتبر مسئولة عن تصميم وتشغيل هيكل متكامل للرقابة الداخلية، يستهدف ضمان إعداد قوائم مالية خالية من التحريف والالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة وكفاءة وفعالية الأداء، وأن المراجعة الداخلية من أهم أدوات الرقابة الداخلية، ولقد حدث تطور كبير في وظيفة ودور المراجعة الداخلية فلم تعد مجرد أداة للرقابة المالية المستندية اللائحية، بل أصبحت أداة للرقابة الشاملة المالية والإدارية والإستراتيجية وصولاً إلى الرقابة على استدامة الشركة (الديسبي، ٢٠٠٧).

وفي النهاية، يأتي الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي متمماً لكافة الجهود الإدارية بشأن تطبيق آليات حوكمة الشركات وتحقيق نظام قوي للرقابة الداخلية، حيث أن المراجع الداخلي يصبح هو صاحب الدور الأساسي في تحقيق التناغم بين آليات الرقابة الداخلية

وآليات الحوكمة، مما يبرز أهمية وحيوية الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي (شحاته، ٢٠١٣).

وتأسيساً على ذلك، تعبر فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية عن فائض طلب الإدارة على وظائف وأدوار المراجعة الداخلية (نصر، ٢٠٠٩)، ورغم أن الإدارة مسؤولة عن تطوير وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة ومن ثم تدنية أو القضاء على فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية، إلا أن التزايد المستمر في مسؤوليات الإدارة ومساعدة الإدارة أمام الطرف الثالث خاصة المساهمين من جهة، والتعقيد المتزايد في بيئة الأعمال من جهة أخرى، كلها أمور تدفع إلى تزايد اتجاه طلب الإدارة على وظائف وأدوار متطورة غير تقليدية للمراجعة الداخلية.

ومن ثم تعتبر العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات علاقة ذات أثر هام على كافة الأطراف ذوي المصلحة، ومن ثم تظهر أهمية تحليل هذه العلاقة، فما هي فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية؟، وما هي طبيعة العلاقة بينها وبين كل من جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات؟ وماهية جودة المراجعة الداخلية؟، وستكون إجابة هذه التساؤلات هو محور الدراسة الحالية.

٢- طبيعة مشكلة الدراسة:

تعبر فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية عن مساحة الاختلاف بين توقعات الإدارة بشأن وظائف وأدوار المراجعة الداخلية من جهة وبين ما تقدمه لهم هذه المراجعة من وظائف وأدوار من جهة أخرى، وبمعنى آخر تعبر فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية عن فائض طلب الإدارة على وظائف وأدوار المراجعة الداخلية، أو أن فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية هي النقص في عرض وظائف وأدوار المراجعة الداخلية الموجهة لخدمة الإدارة في المقام الأول (Perry, et al., 2009).

كما أن فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية هي فجوة ديناميكية بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين وهما: طلب الإدارة النامي بقوة على منتج المراجعة الداخلية وعرض وظائف وأدوار المراجعة الداخلية الذي إن نمى يكون بمعدل بطيء للغاية. وهي فجوة غير صفرية، بمعنى أن القضاء عليها نهائياً أمر غير منطقي وأن تضيقها أمر منطقي، وأنها تتسع لأنها تتأثر أيضاً بطبيعة بيئة الأعمال الحديثة المعقدة، ويكون اتساعها أكبر في الشركات غير المقيدة بالبورصة (Masoud, 2017).

ونتاجاً لذلك، أصبح المراجعون الداخليون هم خط الدفاع الأول ضد الإفصاح المضلل وأية أخطاء متعمدة بسبب الاحتيال أو أخطاء غير متعمدة نتيجة ضعف الرقابة الداخلية، كما أصبح للمراجعة الداخلية - وخاصة بعد صدور قانون الانهيارات المالية (SOX) - قيمة أكبر

للشركة، فهي لديها الفرصة لتتولى أكثر من دور إستراتيجي بما يؤدي إلى تحسين استثمارات الشركة وذلك بالالتزام بتقديم قيمة حقيقية إلى حملة الأسهم والإدارة، بل ويجب على إدارة المراجعة الداخلية أن يكون اهتمامها الأول هو توليد القيمة المضافة للشركة مع محاولة الحفاظ على واستمرارية فتح الحوار بين إدارات الشركة المختلفة (Ege, 2015).

وعلى صعيد آخر، تطبيق آليات الحوكمة في كثير من الشركات يواجه بعض الصعوبات التطبيقية التي تعوق من تحقيقها لجودة المراجعة الداخلية وتحقيق النظام الرقابي المتكامل بالمنشأة، وهنا يأتي الدور الاستشاري للمراجع الداخلي بشأن التطبيق السليم لآليات حوكمة الشركات، ثم يأتي دوره التوكيدي عن سلامة وفعالية آليات حوكمة الشركات المطبقة في الشركة، وعليه يصبح الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي محددًا رئيسيًا للعلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات (Litjens, et al., 2015).

ومن المتوقع خلال السنوات القادمة اتساع وازدياد دور المراجعين الداخليين بشكل كبير، حيث من المتوقع إلقاء المزيد من المسؤوليات على كاهل المراجع الداخلي وخاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر، وتخفيض كل مستوى من مستويات التعقيد والتكلفة التنظيمية، وكذلك المشاركة في تطوير وتنمية عمليات وإستراتيجيات الحوكمة. وأصبح من الأهمية بمكان البحث عن سبل تعزيز جودة المراجعة الداخلية وتضييق فجوة توقعات المراجعة الداخلية إلى أدنى حد ممكن، وتجسدت أهم هذه الوسائل في استخدام قواعد الحوكمة، باعتبارها نظام رقابي وتوجيهي يتضمن مجموعة من العلاقات المترابطة بين الأطراف الداخلية والخارجية للمنشأة، تعمل على زيادة كفاءة وفعالية نظام الرقابة المتبع بالمنشأة، لتقليل المخاطر التي تواجهها المنشأة إلى أدنى مستوى ممكن، وذلك وفقاً لمعايير الشفافية والإفصاح. وخصوصاً في ظل إصدار الدليل الأخير للحوكمة في البيئة المصرية لعام ٢٠١٥، حيث يساهم هذا الدليل في تقديم مساهمة فعالة في ضبط مخاطر المراجعة الداخلية. وبالتالي، يرى الباحث إمكانية تجسيد مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية:

- ما هو أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على تعزيز جودة المراجعة الداخلية؟
- ما هو أثر الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي بشأن الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية؟
- ما هو أثر تعزيز جودة المراجعة الداخلية على تضييق فجوة التوقعات؟

٣- أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف العام للدراسة في التعرف على دور قواعد حوكمة الشركات الصادرة في عام ٢٠١٥ في البورصة المصرية في تعزيز جودة المراجعة الداخلية، وانعكاس ذلك على فجوة

التوقعات في البورصة المصرية، ويمكن للباحث تحقيق الهدف العام للدراسة من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- تحليل الإطار المفاهيمي لفجوة التوقعات ومسبباتها.
- تحليل العلاقة بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية.
- تحليل العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة توقعات المراجعة الداخلية، التي تعبر عن الفرق بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع للمراجع الداخلي.
- التعرف على دور العلاقة التفاعلية بين تطبيق قواعد حوكمة الشركات وجودة المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات.

٤. أهمية الدراسة:

تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في محاولة تحليل العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة توقعات المراجعة الداخلية في إطار الدور المعدل لإصدار قواعد جديدة للحوكمة في البورصة المصرية في عام ٢٠١٥، فتتضح أهمية هذه الدراسة من خلال تقديم نموذج مقترح يضم الدور المعدل لقواعد الحوكمة لتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة.

وتتمثل الأهمية العملية للدراسة في محاولة تقديم المزيد من الرؤى والتوصيات للهيئات المهنية المختلفة بالبيئة المصرية، فضلاً عن إلقاء الضوء على أهمية قواعد الحوكمة الصادرة بسوق الأوراق المالية المصري ودورها في دعم ممارسات المراجعة الداخلية لتعزيز جودة القوائم المالية.

٥. فروض الدراسة:

انطلاقاً من العرض السابق لمشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها في ضوء متغيرات الدراسة يمكن للباحث صياغة الفروض الإحصائية للدراسة على النحو التالي:

الفرض الأول: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المراجعة الداخلية.

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي في دعم تطبيق قواعد حوكمة الشركات وتحقيق جودة المراجعة الداخلية.

الفرض الثالث: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لارتفاع جودة المراجعة الداخلية على تضيق فجوة التوقعات للمراجعة الداخلية.

الفرض الرابع: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للدور المعدل لقواعد حوكمة الشركات على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات.

٦- منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تحليل الدراسات السابقة المرتبطة بتحليل العلاقة بين تحقيق جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات، بالإضافة إلى الدراسات التي اهتمت بتفسير العلاقة بين الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي ودعم تطبيق قواعد الحوكمة.

ولذلك تجمع الدراسة الحالية بين منهجين بشكل متكامل، أخذ الباحث من كليهما بقدر الحاجة سعياً إلى تحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها وهما:

- **المنهج الاستنباطي:** وهو المنهج الذي يعتمد على الاستدلال الذي ينتقل من الكل إلى الجزء، أو من العام إلى الخاص، حيث يستند إلى مسلمة أو نظريات، ثم يستنبط منها ما ينطبق على الجزء المبحوث، وفقاً لأنه يرى أن ما يصدق على الكل يصدق على الجزء، ويتحقق ذلك المنهج من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات المختلفة التي تتعلق التي تتعلق بتطبيق قواعد الحوكمة، والدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي وجودة المراجعة الداخلية.
- **المنهج الاستقرائي:** وهو المنهج الذي يعتمد على جمع البيانات والعلاقات المترابطة بطريقة دقيقة، من أجل الربط بينهما بمجموعة العلاقات الكلية العامة، بهدف التوصل إلى مبادئ عامة وعلاقات كلية. ويتحقق ذلك المنهج من خلال جمع بيانات عينة الدراسة وإجراء الاختبارات الإحصائية على متغيرات الدراسة الخاصة بالحوكمة وجودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات.

٧- حدود الدراسة:

انطلاقاً من العرض السابق لمشكلة الدراسة وأهدافها وسعياً لتعميم نتائج البحث، تتمثل أهم حدود الدراسة فيما يلي:

- العينة الموجودة بالدراسة عينة عمدية تحكمية محدودة باستجابات الشركات على الإنترنت بخصوص أدوات قياس الدراسة.
- أدوات القياس المستخدمة بالدراسة تعتمد على البيانات الداخلية للشركة من الدرجة الأولى، ومن ثم فهي محدودة بما تعطيه الشركة من استجابات.
- عينة الدراسة جميعها مطبق على الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري.

٨- خطة الدراسة:

انطلاقاً من العرض السابق لمشكلة الدراسة وأهدافها، وسعياً لاختبار فروضها الإحصائية، يمكن للباحث تقسيم بقية محتويات الدراسة على النحو التالي:

٨-١: ماهية ومستويات فجوة التوقعات ومسبباتها.

٢-٨: جودة المراجعة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر وتضييق فجوة التوقعات.

٣-٨: الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي.

٤-٨: تحليل العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة المراجعة الداخلية.

٥-٨: تحليل الدراسات السابقة.

٦-٨: اشتقاق فروض البحث.

٧-٨: الدراسة التطبيقية.

٨-٨: النتائج، والتوصيات، ومجالات البحث المقترحة.

وسيتم تناول النقاط السابقة بشيء من التفصيل:

١٨: ماهية ومستويات فجوة التوقعات ومسبباتها:

١٨/٨: ماهية ومستويات فجوة التوقعات:

تعتبر فجوة التوقعات بشكل عام عن الفرق بين ما يقوم به المراجع أو ما يمكن أن يقوم به على أساس معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) Generally Accepted Auditing Standards وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به وتوقعات المجتمع المطلوبة من المراجعين. ولكن تباين استخدام مصطلح فجوة لتوقعات بين العديد من الكتاب والباحثين، حيث يرى البعض (e.g. Czerney, et al., 2014; Dennis, 2010; Hanifa & Hudaib, 2007) أن فجوة التوقعات تشير إلى التباين في مسؤوليات المراجعين وتفسير تقارير المراجعة بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية، بينما يرى البعض الآخر (e.g. Porter, et al., 2011; Houghton, et al., 2012) أنها تشير إلى التباين في الأداء المهني للمراجعة بما يحقق فجوة بين الرغبات الإدارية والجهد المبذول من المراجع الداخلي، بينما يرى فريق ثالث (Simnett & Huggins, 2014; Gist, et al., 2004) أنها تشير إلى التباين في فهم أهداف المراجعة بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية.

ونتيجة لاختلاف آراء الكتاب والباحثين بشأن تفسير مفهوم فجوة التوقعات أصبحت تتميز بمجموعة من السمات والخصائص المختلفة، حيث يرى (شحاته، ٢٠١٣) أن فجوة التوقعات تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات المراجع. ومن الصعب أن توجد الفجوة كفاوض عرض لخدمات ومسؤوليات المراجع، والأسباب كثيرة أهمها وببساطة أن المحاسبة والمراجعة مهنة وصناعة تستهدف تحقيق عوائد اقتصادية ومهنية معاً، ومن طبيعتها أنها تنشط وتعمل بجودة أعلى في ظل اقتصاديات السوق، ولذلك حينما يوجد طلب على خدماتها فإنها تسعى للوفاء به لتحقيق الهدفين المادي والمهني.

وبالتالي، أصبحت فجوة التوقعات غير ساكنة أو ديناميكية بطبيعتها حيث أنها محددة بمتغيرين هما: طلب أصحاب المصلحة في المنشأة على خدمات ومسؤوليات المراجع الداخلي، وعرض خدمات ومسؤوليات المراجع الداخلي (Hughton, et al., 2011). كما أن فجوة التوقعات كمية ونوعية، بمعنى أن فائض الطلب على خدمات المراجع الداخلي هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته ومسؤولياته من جهة، وفائض في جودة أدائه المهني من جهة أخرى (Gold, et al., 2012).

وعلاوة على ذلك، أصبحت فجوة التوقعات ضارة بالمهنة وبالمجتمع، لأن وجودها معناه قصور في عرض خدمات ومسؤوليات المهنة كما ونوعاً مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في مؤديها، وينعكس ذلك سلباً على المجتمع في صورة نقص درجة الثقة، والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لاتخاذ القرارات (Masoud, 2017). كما أصبحت فجوة التوقعات دولية وذات طبيعة نسبية، حيث أن دول العالم بدون استثناء تعاني منها، ولكن بدرجة أو بأخرى، وبالطبع في ظل العولمة وتحرير التجارة الخارجية يتم تصدير فجوة التوقعات لدول العالم الثالث، ومع ذلك تتباين الدول فيما بينها في حجم ونوعية هذه الفجوة (Perry, et al., 2009).

ولقد كان لانتهيار وفشل العديد من الشركات والمنشآت، وحدث حالات انهيار في العديد من أسواق المال العالمية، ولاسيما بالشركات التي صدر عنها تقارير مراجعة نظيفة، ورغم ذلك حدث الانهيار في السنة التالية لتاريخ صدور تقارير المراجعة، مما وجه انتقادات حادة لمهنة المراجعة ودورها والوظيفة التي تؤديها، وتزايد التساؤل عما يفعله المراجعون، وتحملهم مسؤولية ما أصاب مستخدمي القوائم المالية من أضرار وخسائر جسيمة، وتم رفع العديد من القضايا ضد المراجعين مما كبدهم خسائر مالية كبيرة، ونالت من سمعتهم ومكانتهم، وكذلك قللت هذه القضايا من مكانة مهنة المراجعة وأهميتها في المجتمع (Hassink, et al., 2009).

وقد أبرزت الدراسات والبحوث في أدب المراجعة مما لا يدع مجالاً للشك وجود فجوة التوقعات في المراجعة، حيث تناول أدبيات المراجعة موضوع الفجوة وبصفة خاصة في أوائل السبعينات وحتى وقتنا الحالي، فعلى سبيل المثال أكد (Liggio, 1974) "أن فجوة التوقع موجودة في اعتقاد الرأي العام والمشرعين والمحاكم والمحامين بأن المراجع ضامن لمقدرة الشركة المالية على الوفاء بجميع التزاماتها".

وتأسيساً على ذلك، تصبح فجوة التوقعات أحد أهم الملامح الرئيسية لمهنة المراجعة بشكل عام، ولكن يبقى التساؤل بشأن وجودها في مجال المراجعة الداخلية هو محل اهتمام الباحثين، حيث يرى (Burton, et al., 2020) أن فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية تتسع عندما لا تدرك الإدارة العليا القيمة المضافة التي تحققها المراجعة الداخلية، وأنه لتقليل هذه الفجوة يجب أن يفهم كلاً من المراجعين الداخليين والإدارة العليا على السواء ما الذي يجعل

وظيفة المراجعة الداخلية مضيضة للقيمة، وأن الفشل في الوصول إلى هذا الفهم قد ينتج عنه الإدراك بأن المراجعة الداخلية تعوق تحقيق الشركة لأهدافها. بينما يرى Christ, et al., (2018) أن تحديد فجوة التوقعات إصر تطبيق المراجعة الداخلية الحديثة يتوقف إلى حد كبير على أهداف المراجعة الداخلية الحديثة وتعريفها والغرض من تطبيقها. حيث يرى معهد المراجعين الداخليين ((The Institute of Internal Auditors (IIA)) في عام ٢٠٠٩ أن المراجعة الداخلية الحديثة تتحول إلى نظرة أكثر شمولية للمراجع الداخلي فهي لا تنظر فقط إلى دوره في العلاقة بين الإدارة ولجنة المراجعة، حيث توسع من دوره الاستشاري فضلاً عن التوكيدي في إضافة قيمة لنظام الرقابة الداخلية بالشركة، كما أنها تقوم بتحديد سلطات ومسؤوليات المراجعين الداخليين، مما يؤدي إلى وجود فجوة توقعات كبيرة في المراجعة الداخلية، وخاصة فيما يتعلق بدورها في اكتشاف الأخطاء ومنع الغش، وذلك نتيجة ارتفاع مستوى المهام المطلوبة من المراجع الداخلي مما يؤدي إلى صعوبة وفاء المراجع الداخلي بها أحياناً (Prawitt, et al., 2012).

وبشكل عام، قسم (Porter, 1993) فجوة التوقعات على أساس أن الفجوة تنشأ بين طرفين هما متلقي الخدمة (الإدارة) ومقدم الخدمة (المراجع الداخلي)، عندما تكون توقعات المتلقي مبالغاً فيها أو يكون الأداء المهني غير كاف بشكل مقبول (Dona, 2011, P. 511). وبالتالي، يمكن تقسيم فجوة التوقعات إلى مكونين أساسيين هما:

- فجوة المعقولة (Reasonableness Gap): الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع المالي أن ينجزه المراجعون وبين ما يمكن أن ينجزه المراجعون بصورة معقولة (صالح، ٢٠٠٢، ص. ١٢٠).
- فجوة الأداء (Performance Gap): وهي الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع المالي أن ينجزه المراجعون بدرجة معقولة وبين ما ينجزه المراجعون فعلاً (Devi & Devi, 2014, P.76) ويتم تقسيم فجوة الأداء إلى قسمين:
 - فجوة قصور أو عدم كفاية المعايير (Deficient Standards): وهي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقاً لمعايير ونشرات مهنة المراجعة (Adeyemi, 2011, P. 155).
 - فجوة قصور أو عدم كفاية الأداء (Deficient Performance): وهي الفجوة بين واجبات المراجع الحالية وفقاً لمعايير ونشرات مهنة المراجعة وبين الأداء الفعلي للمراجع (Kose, & Erdogan, 2015, P. 195).

وعلى نحو آخر، يمكن للباحث تقسيم فجوة التوقعات الخاصة بالمراجعة الداخلية بناء على أساس الأداء المهني، وفقاً للتقسيم الذي قامت به العديد من الدراسات Parasure, (zeithaml, & Berry, 1985؛ بركات، ٢٠٠٠) حيث تم تقسيم فجوة المراجعة الخارجية، وذلك على النحو التالي:

- فجوة بحوث: وهي تعبر عن الاختلاف بين توقعات الإدارة وبين فكر المحاسبين والمراجعين، الذي يعبر عن اتجاهات الباحثين والأكاديميين والهيئات البحثية في المنظمات المهنية.
- فجوة المعايير: وهي تعبر عن الاختلاف بين إدراك المنظمات المهنية لتوقعات الإدارة من مستوى الخدمات الذي يقدمه المراجع الداخلي، وبين ما تقوم الأجهزة التابعة لها المعنية بإصداره من المعايير والنشرات المهنية.
- فجوة الأداء: وهي تعبر عن الاختلاف بين متطلبات معايير وإرشادات المراجعة الداخلية، وبين التطبيق الفعلي والتفسير العلمي لها من قبل المراجع الداخلي.
- فجوة الاتصال: وهي تعبر عن الاختلاف بين إدراك الإدارة متلقية الخدمة من المراجع الداخلي وبين توقعاتهم السابقة عن هذه الخدمة.

وتأسيساً على ذلك، يرى الباحث أنه على الرغم من ارتباط هذا التقسيم إلى حد كبير بمهنة المراجعة الخارجية، إلا أنه يمكن أن ينطبق أيضاً على المراجعة الداخلية حيث أنها تعبر بشكل كبير عن العلاقة بين الإدارة وما تتوقعه من خدمات من المراجع الداخلي وما يؤديه من خدمات.

٢/١/٨: مسببات فجوة التوقعات:

في هذا الصدد، توجد العديد من العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية وساعدت على اتساعها، إلا أن تلك الأسباب لم يتم الاتفاق عليها بالدراسات السابقة، فهناك من يرجعها إلى المراجع الداخلي، ومنهم من يرى أن البيئة المحيطة بالمراجع الداخلي في أداء مهمته قد تكون سبباً رئيسياً في وجود فجوة التوقعات (Porter, Ogaratiaigh & Baskerville, 2012, P. 219). ويمكن للباحث استعراض أهم مسببات فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية من خلال العرض التالي:

١/٢/١/٨: مسببات فجوة التوقعات المتعلقة بالمراجع الداخلي:

ترجع مسببات فجوة التوقعات المحيطة المتعلقة بالمراجع الداخلي إلى أنه قد لا يتمتع بالتدريب الكافي والكفاءة المهنية المطلوبة لأداء مهمته بالمستوى المطلوب من الإدارة. حيث أن المحددات الرئيسية لجودة المراجع الداخلي تتمثل في كل من: الخبرة، ومستوى الشهادات المهنية

الحاصل عليها، ومستوى التدريب، والممارسة المهنية العملية لمهنة المراجعة. وكل هذه العوامل مجتمعة تؤثر بشكل كبير على قدرة المراجع الداخلي في أداء مهمته، وخلق فجوة التوقعات بين الأداء الفعلي للمراجع الداخلي والأداء المتوقع من الإدارة (Ege, 2015).

وفي هذا الصدد، قد تقوم الإدارة باختيار المراجع الداخلي بناءً على مجموعة من الشهادات المهنية والممارسات العملية التي قام بها، وعلى أساس هذه المؤهلات المتوافرة لديه تتوقع منه مستوى معين من الأداء، وقد لا يتفق هذا المستوى مع ما يقدمه المراجع الداخلي من أداء فعلي وحقيقي للإدارة، وهو ما يساهم في خلق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية (Chang, et al., 2019).

ومن ناحية أخرى، وجود لجنة المراجعة أمر هام وضروري لتعزيز مهمة المراجع الداخلي، حيث أنه سيقوم بتقديم تقريره النهائي لها، وفي حالة عدم وجود هذه اللجنة يضعف دور المراجع الداخلي نتيجة عدم تحقيق شرط الاستقلالية بشكل كاف (Eulerich, et al., 2019). وتأسيماً على العرض السابق، يرى الباحث أن مسببات فجوة التوقعات المتعلقة بالمراجع الداخلي ترجع إلى ضعف الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي والمتعلقة بمستوى تدريبه وتأهيله علمياً وعملياً، كما ترجع أيضاً في بعض الأحيان إلى عدم وجود لجنة المراجعة الداعم الرئيسي لاستقلالية المراجع الداخلي.

٢٠٢٠/١/١٨: مسببات فجوة التوقعات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية:

قد تساهم بيئة المراجعة الداخلية في خلق فجوة التوقعات نتيجة عدم التحديد الواضح لسلطات ومسئوليات المراجع الداخلي، فالإدارة في كثير من الأحيان لا تتفق على الأمور التي تدخل تحت نطاق وسيطرة المراجع الداخلي، مما يسبب فجوة التوقعات بين مستوى الأداء المطلوب من الإدارة ومستوى الأداء الفعلي للمراجع الداخلي (Chang, et al., 2019).

ومن ناحية أخرى، قد يساهم ارتفاع مستوى خطر المراجعة الداخلية في خلق فجوة التوقعات، حيث أن خطر المراجعة الداخلية يرجع إلى عدم قدرة المراجع الداخلي على اكتشاف أخطاء الرقابة الداخلية وتحسينها وتفعيل مبادئ الحوكمة. كما تساهم مخاطر عدم الامتثال للقواعد واللوائح، وعدم كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، ووجود تحريفات في القوائم المالية، واستخدام المراجع الداخلي الحكم المهني المعتمد على التقدير الشخصي في خلق فجوة التوقعات (Raduflorae, 2012).

وفي هذه الحالة تخضع عملية المراجعة الداخلية لنموذج خطر المراجعة المتعارف عليه ولاسيما فيما يتعلق إلى حد كبير بالمراجعة الخارجية. ونتيجة لهذه المخاطر تحدث الفجوة بين

أداء المراجع الداخلي الفعلي والمستوى المتوقع منه نتيجة الاعتماد إلى حد كبير على استخدام الحكم الشخصي (Silviana, et al., 2020).

وبناء على ذلك، يرى الباحث أن مسببات فجوة التوقعات المتعلقة ببيئة المراجعة الداخلية تعتمد إلى حد كبير على مدى اتفاق الحكم المهني للمراجع الداخلي مع توقعات الإدارة، فضلاً عن عدم وجود الاتفاق المسبق عن حدود سلطات ومسؤوليات المراجع الداخلي.

ومن هذا المنطلق، تصبح أهم الخصائص والسمات التي تتميز بها فجوة التوقعات في:

- تعبر فجوة التوقعات في مجال المراجعة عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسؤوليات مراقب الحسابات لهم (نصر، ٢٠٠٩، ص ٨).
- تعبر عن فائض طلب الإدارة على وظائف وأدوار المراجعة الداخلية، وهي النقص في عرض وظائف وأدوار المراجعة لخدمة الإدارة في المقام الأول (شحاته، ٢٠١٣).
- تمثل الفرق بين ما تقوم به المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال من وظائف وأدوار، وبين ما يجب أن تقوم به، أو ما تتوقعه منها الإدارة في هذا الشأن (شحاته، ٢٠١٣).
- تمثل الفرق بين مسؤوليات وواجبات المراجع كما يتصورها المستخدمين، وبين مسؤوليات وواجبات المراجع كما يتصورها المراجعون (السبعة، ٢٠١٦).
- تتمثل في التباين والاختلاف بين واجبات ومسؤوليات المراجع الداخلي وجودة أدائه الفعلي كما تحددها المعايير الحديثة لمعهد المراجعين الداخليين (IAA)، وتلك التي يعتقدونها المستخدمون والجمهور عامة، وجودة فاعلية أعمال المراجعة (السبعة، ٢٠١٦).

٢.٨: جودة المراجعة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر وتضييق فجوة التوقعات:

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية في أوروبا بعد الأزمة العالمية في عام 1933/1929 وفي الولايات المتحدة وغيرها من الدول، وذلك على أثر تعرض عدد من هذه الشركات في هذه الدول للإفلاس وتحميل إدارات هذه الشركات المسؤولية لعدم وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، مما اقتضى وجود مراجعة فعّالة تضمن وجود نظم للرقابة الداخلية ملائمة وجيدة، وهذه المراجعة هي المراجعة الداخلية التي تستطيع من خلال فحصها وتتبعها المستمر لجميع أنشطة المشروع وإعلام الإدارة بحقيقة أوضاع المشروع، وتزويدها بالتناج والتوصيات التي تهدف إلى معالجة أي خلل، أو تحسين أي عمل يتطلبه تنظيم المشروع كله (Ege, 2015).

وقد كانت دراسة (KPMG, 2004) من أولى الدراسات التي لفتت الأنظار إلى دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، حيث ذكرت الدراسة أنه يجب على المراجعين الداخليين أن: يوجهوا جهودهم تجاه المخاطر الحرجة (Critical Risk)؛ وتحقيق فهم أفضل لتلك

المخاطر وتقييمها؛ وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وأنشطة إدارة المخاطر؛ وتحديد مدى تأثير ذلك على قدرة الشركة على الاستمرار والبقاء في بيئة الأعمال.

لقد كان لوظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في كثيراً من الشركات ابتداءً من عقد الأربعينيات في القرن العشرين وتطور هذا الدور مع الزمن، وقد أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات وخصوصاً بعد صدور قانون الانهيارات المالية (SOX) في عام ٢٠٠٢، الذي ينظم عملية حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، كما زاد الاهتمام أيضاً بوظيفة المراجعة الداخلية نتيجة الاهتمام المتزايد بالرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية (Rezaee & Riley, 2010).

ونظراً لأهمية وظيفة المراجعة الداخلية فقد تأسس معهد المراجعين الداخليين (The Institute of Internal Auditors (IIA)) في عام ١٩٤١ في الولايات المتحدة الأمريكية، بغرض وضع مجموعة من المعايير التي تحدد طبيعة ووظيفة المراجعة الداخلية وأهدافها، وكيفية تحقيق هذه الأهداف، وتسمى المعايير المهنية (Professional Standards). وفي عام ٢٠١١ أصدر هذا المعهد هيكل الممارسات المهنية الدولية (International Professional Practices Framework (IPPF)) والتي تمثل هيكل المفاهيم الذي ينظم الإرشادات الصادرة عن المجلس، ويتضمن هذا الهيكل جزئيين: الجزء الأول الإرشادات الإلزامية (Mandatory Guidance) وتتضمن مفهوم المراجعة الداخلية والميثاق الأخلاقي والمعايير المهنية، أما الجزء الثاني فيتضمن الإرشادات الموصى بها (Strongly Recommended Guidance)، وتشمل التوصيات غير الإلزامية الخاصة بتطبيق عملية المراجعة الداخلية (IIA, 2012).

وتعتمد معظم الإدارات العليا حالياً على وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز نظم الرقابة الداخلية لديها، حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء، وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، لذا يمكن القول بأن نطاق المراجعة الداخلية لا يقتصر على فحص وتقييم نظم الرقابة الموضوعية لتحقيق الكفاية والفعالية في بلوغ الأهداف، بل أصبح يتسع ليشمل أيضاً تقييماً للأهداف نفسها وما دونها من خطوات (Azeez, 2016).

ونجد أن المراجع الداخلي اتسعت اهتماماته إلى رفع توصيات إلى الإدارة العليا تتعلق بتحسين الأداء، ولا تقتصر هذه الاهتمامات على التقرير عن فعالية الأداء الحالي، أي أن المراجع الداخلي في هذه الحالة سوف يوجه عناية الإدارة العليا إلى كيفية معالجة الانحرافات وليس الإشارة إليها فقط، مع ترك الأمر للإدارة العليا في شأن تدبير معالجتها (سمره، ٢٠١١).

وعلاوة على ذلك، تتم أنشطة المراجعة الداخلية في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة، ويتم تنفيذها داخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية، ومن خلال

أشخاص مختلفين، وكل تلك الفروق والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية في البيئات المختلفة، لذا فمن الضروري إخضاع معايير المراجعة الداخلية إلى عملية تقويم وتطوير مستمرة لتسهيل وضبط عمل المراجعين الداخليين في ظل هذه المعايير (النونو، ٢٠٠٩).

وكجزء من استجابة للأزمات المالية العالمية والمستجدات التي حصلت في الاقتصاد العالمي، وكعلاج لها في تطوير دور المراجع الداخلي والوظائف التي يؤديها، يتم تسهيل تحقيق هذا الأمر من خلال تطوير معايير المراجعة الداخلية. وتنفيذاً لتلك التوصيات أصدر معهد المراجعين الداخليين (IIA) معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية، إذ أصدرت معايير المراجعة الحديثة في مجموعتين وهما:

أ. معايير الصفات (Trail Standards) :

وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين (IIA)، والتي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية فيها، وهي كما يلي (IAS, 2004):

- (١) معيار رقم (١٠٠٠) الغرض من المسؤوليات الملقاة: على عاتق القائمين بأنشطة المراجعة الداخلية، والغرض من السلطات الممنوحة لهم، ووجوب تدوينها رسمياً في لائحة المراجعة الداخلية التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في الشركة.
- (٢) معيار رقم (١١٠٠) الاستقلالية: بالنسبة لأنشطة المراجعة الداخلية، والموضوعية في أداء هذه الأنشطة، والموضوعية في إبداء الرأي النهائي للمراجعين الداخليين.
- (٣) معيار (١٢٠٠) الكفاءة في أداء المراجع الداخلي: لأنشطة المراجعة الداخلية، وبذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها.
- (٤) معيار (١٣٠٠) جودة المراجعة الداخلية: وخضوعها لعمليات التقويم.

ب. معايير الأداء (Performance Standards) :

هي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين (IIA) والتي تصف أنشطة المراجعة الداخلية، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي (Cordos, 2014; Institute of Risk Management, 2000):

- (١) معيار رقم (٢٠٠٠) إدارة نشاط المراجعة الداخلية: والتي تقع مسؤولية مراقبتها على مدير قسم المراجعة الداخلية في الشركة، وينبغي أن تتميز هذه الإدارة بالكفاءة والفاعلية لتمكين المراجعة الداخلية من خلق قيمة إضافية للشركة.

(٢) معيار رقم (٢١٠٠) طبيعة عمل المراجعة الداخلية: إذ يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقوم بالتقويم وبالمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة وحوكمة الشركات.

(٣) معيار رقم (٢٢٠٠) تخطيط مهمة العمل.

(٤) معيار رقم (٢٣٠٠) أداء مهمة العمل: إذ ينبغي على المراجعين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقويم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها.

(٥) معيار رقم (٢٤٠٠) توصيل النتائج: إذ ينبغي على المراجعين الداخليين أن يقوموا بإيصال نتائج عمل المراجعة في الوقت والطريقة المناسبين.

(٦) معيار رقم (٢٥٠٠) متابعة التقدم: وهذه المهمة تقع على مدير قسم المراجعة الداخلية الذي ينبغي أن يكون حريصاً على أن يؤسس نظام للعمل ويتولى مسئولية الحفاظ عليه ومراقبته وتوصيل النتائج للإدارة.

(٧) معيار رقم (٢٦٠٠) قبول الإدارة للمخاطر: بما أن تقويم وتحسين إدارة المخاطر أصبح ضمن نشاط عمل المراجع الداخلي بموجب المعيار (٢١٢٠)، فينبغي على مدير قسم المراجعة الداخلية في حالة اكتشافه مخاطر أعلى من المستوى المقبول الذي تسمح به الإدارة أن يقوم بمحاولة تحجيم وحل هذه المخاطر، وإذا لم يستطع الحل فينبغي عليه أن يقوم بمناقشة الموضوع مع الإدارة العليا ورفعها إلى مجلس الإدارة للتوصل إلى الحل المناسب.

والمعيار رقم (٢١٣٠) المنفرد من المعيار رقم (٢١٠٠) من المجموعة الثانية يختص بحوكمة الشركات، ويشير إلى أنه ينبغي أن يسهم نشاط المراجعة الداخلية في عمليات حوكمة الشركات بواسطة إسهامه في تقويم وتحسين عملية الحوكمة من خلال ما يأتي (إصدارات المعايير الدولية للتدقيق، ٢٠١٠):

(أ) التحقق من وضع القيم والأهداف وتحقيقها: بحيث تكون الإدارات مهيئة وقادرة على الإفصاح عن أن نشاطاتها وأفعالها وقراراتها مطابقة لأهدافها المحددة والمتفق عليها.

(ب) مراقبة عملية إنجاز الأهداف من خلال: (الجبالي & نظمي، ٢٠١٢)

- تقويم نوعية الأداء المنفذ: على مستوى المسئوليات التي كلف العاملون القيام به، وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات الشركة وتطويرها.
- رفع الكفاية الإنتاجية: عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.
- التحقق من المساءلة: إذ تكون الأفعال والقرارات واتخاذها قابلة للفحص عن طريق المراجعة الداخلية.

■ التحقق من الحفاظ على قيم الشركة: عن طريق تحديد المناطق أو العمليات والبرامج التي يجب مراجعتها وتقويمها في أثناء المراجعة.

وتأسيساً على ذلك، يرى الباحث أن الدور المتنامي للمراجعة الداخلية، والاهتمام بجودتها في الأونة الأخيرة، وصدور المعايير المهنية لها استجابة للتوقعات منها وحلاً لكثير من المشاكل، ساهم في ارتفاع مستوى المطالب من المراجع الداخلي نتيجة ارتفاع وزيادة المهام التي يقوم بها، ومن ثم فإن عدم قدرة المراجع الداخلي على تلبية كل هذه الرغبات سيؤدي إلى خلق فجوة التوقعات.

وعلى الرغم من ذلك، يمكن استخدام جودة المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات من خلال مجموعة من الآليات المهنية والتشريعية، وتتمثل أهم هذه الآليات المهنية في زيادة فعالية الهيئات المهنية الخاصة بالمراجعة الداخلية مثل معهد المراجعين الداخليين (IIA)، وإنشاء فروع له بكافة دول العالم لأجل مراعاة الفروق البيئية بين الدول المختلفة (Miranda & Lima, 2019). وتعمل هذه الهيئات المهنية على تعزيز الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية من خلال وضع مجموعة من الضوابط التي تساهم في زيادة وضوح مسؤوليات ومهام المراجع الداخلي فضلاً عن تحديدها بشكل معقول لا يسمح بالمبالغة في أدوار المراجع الداخلي (Muneer, et al., 2019). بالإضافة إلى ذلك، تساهم الهيئات المهنية في توعية الشركات العاملة في أسواق رأس المال المختلفة بالدور الحقيقي للمراجع الداخلي بما لا يسمح بارتفاع المطالب منه في ما هو خارج اختصاصاته ونطاق مسؤولياته (Silviana, et al., 2020).

وتأسيساً على ذلك، يرى الباحث أن الهيئات المهنية تساهم في زيادة الوعي بمهام المراجع الداخلي لكلا الطرفين (الإدارة والمراجع الداخلي) بما يساهم في تقليل الاختلاف بينهم في المطالب ومن ثم تضيق فجوة التوقعات إلى أدنى مستوياتها.

أما بالنسبة للآليات التشريعية فهي الركن الأساسي في تدعيم دور الهيئات المهنية في دول العالم، بحيث تكون الإصدارات الصادرة عن هذه الهيئات المهنية تكتسب صفة الإلزام للتطبيق على كل من الإدارة والمراجع الداخلي (Sujan, et al., 2008). وبذلك تصبح الآليات التشريعية هي الحكم بين الإدارة والمراجع الداخلي للحكم على مستوى التقصير للمراجع الداخلي في أداء مهمته، وفي نفس الوقت تعد بمثابة الضامن للإدارة بتنفيذ كافة الإصدارات المهنية الصادرة عن الهيئات المهنية المتخصصة، مما يساهم في تضيق فجوة التوقعات نتيجة التحول إلى الإلزام بدلاً من ترك الحرية في تحديد المطالب من المراجعة الداخلية بين كلا الطرفين (Muneer, 2019).

وتأسيساً على ذلك، يرى الباحث أن الآليات التشريعية هي المكمل الرئيسي بل هي الضامن على تنفيذ الإصدارات المتعددة عن الهيئات المهنية المختلفة، مما يساهم في تقليل مستوى اختلاف المطالب بين الإدارة والمراجع الداخلي، وبالتالي تضيق فجوة التوقعات.

٣.٨: الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي:

تساهم الحوكمة في رسم العلاقات بين مجلس إدارة الشركة وكافة الأطراف الأخرى ذوي المصلحة، حيث يتم من خلالها وضع أهداف الشركة وتحديد وسائل تحقيق هذه الأهداف ومتابعة الأداء. وفي هذا الصدد، تصيح المراجعة الداخلية هي المحدد الرئيسي لتفعيل قواعد حوكمة الشركات، ويتطلب ذلك ضرورة أن يكون هناك رئيس تنفيذي قوي للمراجعة الداخلية يعمل بكفاءة لتحقيق حوكمة الشركات، مع التأكيد على استقلالية المراجع الداخلي، وأن يقدم تقاريره مباشرة إلى لجنة المراجعة مما يدعم استقلاله، مع ضرورة انضمام المراجعين الداخليين إلى عمليات التخطيط واجتماعات الإدارة العليا التي تتعلق بجوانب الحوكمة، مع ضمان عمل المراجعين الداخليين بكفاءة ومهنية، وقواعد أخلاقيات المهنة (Bookan, 2002; Gramling, et al., 2004; Whitley, 2005; Gramling & Hermanson, 2006).

ويقصد بالخدمات الاستشارية للمراجع الداخلي في مجال الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات وإدارة المخاطر أنها خدمات تحقق إضافة للقيمة وتتعلق بتحسين عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة وهو ما أكد عليه (IIA, 2009). حيث أن الأنشطة الاستشارية لها طرفان رئيسيان هما: مقدم الخدمة وهو المراجع الداخلي وطالب الخدمة وهو الإدارة، ويتمثل المنتج النهائي للخدمة الاستشارية في توفير نصيحة أو استشارة تضيف قيمة لعمليات الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر. بينما يقصد بالخدمات التوكيدية القيام بالاختيار الموضوعي للأدلة بغرض توفير توكيد مستقل للإدارة عن الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر. وتنطوي خدمات التوكيد على: المراجعة المالية؛ ومراجعة الأداء؛ والمراجعة التشغيلية؛ ومراجعة الالتزام (Compliance Audit)؛ ومراجعة تكنولوجيا المعلومات IT (Audit)؛ ومراجعة الجودة (QA). وللأنشطة التوكيدية طرفان وهما: المسئول عن العملية وهو القائم بالتقييم وهو المراجع الداخلي، ومستخدم التقييم وهو الإدارة، ويحدد المراجع الداخلي نطاق وطبيعة الخدمات التوكيدية، ويتم توصيل نتيجة تكليف التوكيد في صورة تقييم أو استنتاج أو رأى للإدارة (شحاتة، ٢٠١٣).

ويتمثل الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات في المساعدة على وضع نظام لدراسة المخاطر من خلال آراء وتقارير مجلس الإدارة ومديري الشركة ومراقب الحسابات، والمشاركة في وضع آليات واضحة للمساءلة فيما يتعلق بمدى تحقيق المستهدف من الأنشطة المختلفة للشركة (Frederic, 2001). وبالتالي، يساعد هذا الدور على

تشجيع الالتزام بالمعايير الدولية والمحلية، وتقييم السياسة البيئية لإدارة الشركة، وتشجيع العاملين على نشر المبادئ والقيم عبر الوظائف المختلفة أو المساهمة في وضع الخطط الإستراتيجية، وتوفير معلومات حول مدى فهم القارئ لقضايا ومسئولية المنشأة تجاه البعدين البيئي والاجتماعي من خلال المعلومات المفصّل عنها، وتوفير المعلومات الكافية والملائمة عن أنشطة الشركة المختلفة لمجلس الإدارة وللجنة المراجعة لاتخاذ ما يلزم من إجراءات، وتوفير المعلومات الكافية والملائمة لمراقبي الحسابات بشأن مراجعة نظم الإدارة البيئية (Cattrysse, 2005).

وعلاوة على ذلك، تلعب المراجعة الداخلية دوراً حيوياً في دعم حوكمة الشركات عن طريق مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة، وتوفير أفكار عن أفضل الممارسات حول هيكل الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر لتقديمها للجان المراجعة، مع مراجعة دستور الأخلاقيات والسلوك الخاص بالشركة وضمن توصيلها للعاملين (Whitley, 2005).

وعلى جانب آخر، يتمثل الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات في التأكد من مدى التوافق بين المعلومات المتداولة والخاصة بأنشطة الشركة في التقارير والنشرات مع المعلومات المتداولة عن الشركة على المواقع الإلكترونية لها، والتأكد من إحكام عملية الإفصاح عن تلك الأنشطة ومدى تمشي المعلومات المفصّل عنها مع أهداف ورؤية ونشاط الشركة (David, et al., 2007).

وفي حالة قيام الشركة بإعداد تقارير عن المسؤولية الاجتماعية يجب على المراجع الداخلي أن يحدد مدى دقة الإفصاح عن نتائج وأنشطة المسؤولية الاجتماعية والأداء البيئي، وبيان ما إذا كان هذا الإفصاح يحتوي على رسائل واضحة عن مدى تمشي تلك الأنشطة مع رؤية المنشأة والتزاماتها، ومدى قدرته على فهم القضايا المعاصرة بما تحويها من إيجابيات وسلبيات. فضلاً عن أن أهمية الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات الذي يبرز في مراجعة إستراتيجية مجلس الإدارة وبيان مدى توجهها نحو تحقيق الأهداف، وضمن المستوى الكافي من الإفصاح عن طريق مراجعة التقارير المالية السنوية وفحص التقارير المرحلية والتأكد من أنها تغطي جميع أنشطة الشركة، مع إضفاء الشفافية على هذه التقارير (David, et al., 2007).

كما أن المراجعين الداخليين يمكنهم القيام بدور هام في مجال تفعيل حوكمة الشركات من خلال الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية المتعلق بتوفير تأكيد معقول على أنشطة الحوكمة داخل المنشأة، وتقييم ما إذا كانت آليات الحوكمة تعمل كما كان متوقع لها أم لا، وتحليل مستوى شفافية التقرير بين أطراف هيكل الحوكمة، والمقارنة بالممارسات القياسية للحوكمة لتحديد مدى التوافق مع هذه الممارسات، مع ضرورة العمل على تحفيز التغيير وذلك لتطوير عمليات الحوكمة داخل

المنشأة. ويتطلب ذلك ضرورة وجود مراجعين داخليين على قدر عال من الكفاءة لديهم القدرة الفنية على تفعيل منظومة الحوكمة وفعالية التواصل بين أطرافها (Gramling, et al., 2004).

وتأسيساً على ذلك، يرى الباحث أن المراجعة الداخلية الحديثة يمكن أن يكون لها دور كبير في مجال حوكمة الشركات، وأن هذا الدور له شقان أحدهما استشاري يصب في اتجاه نصح وتوصيات للإدارة بشأن كيفية تفعيل وتشغيل آليات الحوكمة، والآخر توكيدي يصب في اتجاه إصدار رأى أو التوكيد على مدى شفافية ومصداقية التقارير المرفوعة للإدارة بشأن مدى الالتزام بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات.

٤.٨: تحليل العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة المراجعة الداخلية:

تتمثل أهم آليات الحوكمة التي تساهم في تعزيز جودة عملية المراجعة الداخلية في كل من لجنة المراجعة، ومجلس الإدارة. حيث أن لجنة المراجعة هي صاحبة الدور الأساسي في زيادة درجة الثقة في المعلومات الناتجة من تقرير المراجعة الداخلية، بينما يساهم مجلس الإدارة في تحديد نطاق عملية المراجعة الداخلية بما يساهم في استقرار مهام المراجع الداخلي (سعيد، ٢٠١٣).

وفي هذا الصدد، تعتبر لجنة المراجعة أحد أهم آليات الحوكمة التي تساعد على زيادة درجة الثقة في المعلومات التي تفصح عنها الشركة (Scott, 2009). حيث أن آلية لجنة المراجعة لا يمكن الاستغناء عنها، وذلك لأنها تتألف من مجموعة من المديرين المستقلين غير التنفيذيين بغرض زيادة ثقة المساهمين في مصداقية وموضوعية المعلومات المالية المنشورة، ومساعدة وتعزيز موضوعية أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين في الوفاء بمسئولياتهم عن التقارير المالية (Poul, 2007).

وعلاوة على ذلك، للجنة المراجعة دوراً بارزاً في تعزيز دور المراجعة الداخلية وزيادة جودتها من خلال التنسيق والاتصال بينهم وبين مجلس الإدارة، والعمل على تعزيز موثوقية وشفافية المعلومات المالية، فضلاً عن قدرتها على الإشراف والتقييم النقدي لأداء المراجعة الداخلية، وتعزيز نظام الرقابة الداخلية، والتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بالشكل المناسب (سعيد، ٢٠١٣).

وبالنسبة لمجلس الإدارة يعتبر أحد الآليات الداخلية الهامة لحوكمة الشركات حيث أنه أداة هامة لتحديد الأهداف ووضع الخطط الإستراتيجية، وممارسة دور القيادة للشركة في التأثير والإشراف على الإدارة التنفيذية، وكذلك إعداد وتوصيل التقارير السنوية لأصحاب المصالح، هذا فضلاً عن حماية أصول الشركة من سوء التصرف، والتأكد من كفاءة إدارة رأس المال

المستثمر في الشركة، وذلك من خلال صلاحياته الواردة بالنظام الأساسي للشركة، كما أن مجلس الإدارة الفعال يعمل على تقييم الأداء من أجل تعظيم قيمة الشركة، وينبغي توافر الاستقلالية التامة لمجلس الإدارة حتى يمكنه تقييم الأداء بشكل فعال (Dana & Rittenberg, 2003).

وفي إطار قيام مجلس الإدارة بتعزيز جودة المراجعة الداخلية يصبح مجلس الإدارة هو الأداة الفعالة لتحقيق أهداف جودة المراجعة الداخلية، ويكون الاتصال مباشر من خلال حضور مدير المراجعة الداخلية لاجتماعات مجلس الإدارة، كما يجب أن تلتزم الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة بالاستجابة السريعة لتوصيات المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ خطط عمل المراجعة الداخلية (Ege, 2015).

وتأسيساً على ذلك، يرى الباحث أن آليات حوكمة الشركات تساعد على تعزيز جودة المراجعة الداخلية، وهي أحد أهم الملامح الاقتصادية الأساسية التي يمكنها تنظيم العلاقة بين عملية إدارة الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين وكافة الأطراف الأخرى ذوي المصلحة، وفي نفس الوقت قواعد حوكمة الشركات تملك العديد من الجوانب التي تعزز من الرقابة على جودة نظم الرقابة الداخلية التي تساهم في زيادة فعالية إدارة المخاطر.

٥٨: تحليل الدراسات السابقة:

بدأت الدراسات في التنامي أعقاب اهتمام معهد المراجعين الداخليين (IIA) بالتأكيد على دور المراجع الداخلي في ظل حدوث الانهيارات المالية وإصدار قانون (SOX)، حيث أشار معهد المراجعين الداخليين (IIA) إلى أن المراجعة الداخلية هي نشاط استشاري وتوكيدي وموضوعي ومستقل مصمم خصيصاً لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين العمليات التشغيلية للمنظمة (Reding, et al., 2009). وبالتالي، أصبح المراجع الداخلي له دور بارز وحيوي في تحقيق أهداف العمليات التشغيلية وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعملية الحوكمة، فضلاً عن أنها تصبح المصدر الرئيسي للمعلومات الخاصة بلجان المراجعة والمراجعين الخارجيين والمديرين (Gramling, et al., 2004; Protiviti, 2007).

ومن هذا المنطلق، انقسمت الدراسات السابقة المتعلقة بتحليل الدور الرئيسي للمراجع الداخلي في الشركات المختلفة، حيث يرى البعض (Burton, et al., 2020; Archambeault, 2018) أهمية المراجعة الداخلية لتعزيز قواعد حوكمة الشركات، بينما يرى البعض الآخر (Chadwick, 2019; Christ, et al., 2018) أهمية المراجعة الداخلية لتحقيق جودة المراجعة الداخلية ذاتها، بينما يرى فريق ثالث (Holt & De Zoort, 2019; Gramling, et al., 2004) أن المراجعة الداخلية تكمن أهميتها الكبرى في تضيق فجوة التوقعات بين الإدارة والمراجع الداخلي. ونتاجاً لانقسام وجهات النظر بين الكتاب والباحثين

أشار معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) إلى أن المراجعة الداخلية تعد بمثابة العين والأذن للجنة المراجعة الداخلية وهي التي تساعد على تحقيق جودة المراجعة الداخلية وتعزيز الحوكمة وتضييق فجوة التوقعات.

وفيما يتعلق بالفريق الأول (Burton, et al., 2020; Archambeault, 2018) من الدراسات والذي أشار إلى أهمية المراجعة الداخلية في تعزيز قواعد حوكمة الشركات، فقد أجمع ذلك الفريق على أن المراجعة الداخلية هي الركن الأساسي لتدعيم حوكمة الشركات، ولكن دور المراجع الداخلي في هذه الحالة يقتصر على الشكل الاستشاري والتوكيدي دون الإلزام، ومن هنا اختلفت نتائج الدراسات فيما بينها بشأن دور المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات، حيث وجد البعض (Burton, et al., 2020) أن تعزيز الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي يؤدي ولاشك إلى زيادة فعالية تطبيق قواعد الحوكمة، بينما وجد البعض الآخر (Archambeault, 2018) عكس ذلك لأن المراجع الداخلي في كثير من الأحيان يتم اختزال دوره على أنه حلقة وصل أساسية فقط بين لجنة المراجعة والإدارة.

أما بالنسبة للفريق الثاني (Chadwick, 2019; Christ, et al., 2018) من الدراسات والذي ركز على أهمية المراجعة الداخلية في تعزيز جودة المراجعة الداخلية، فقد أجمع على أن تحقيق جودة المراجعة الداخلية يتوقف على مجموعة من المواصفات والمهارات الفنية الموجودة لدى المراجع الداخلي، والتي تتمثل في مستوى كل من الخبرة والتعليم والتدريب، وعليه إذا ما انتفت هذه المقومات الثلاثة انتفت جودة المراجعة الداخلية، وبذلك تتوقف جودة المراجعة الداخلية على جودة المراجع الداخلي نفسه.

وفيما يتعلق بالفريق الثالث (Holt & DeZoort, 2019; Gramling, et al., 2004) من الدراسات والذي ركز على أهمية المراجعة الداخلية في تضييق فجوة التوقعات، فقد وجد هذا الفريق من الدراسات أن فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية تنسم بخصائص مختلفة عن قرينتها بالمراجعة الخارجية مما يجعل السيطرة عليها أمراً أسهل بكثير عن المراجعة الخارجية، وذلك لأن أطرافها محددة تتمثل في الإدارة ولجنة المراجعة والمراجع الداخلي، ولكن تبدو صعوبة فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية في عدم التحديد الواضح من قبل الهيئات المهنية للدور الدقيق للمراجع الداخلي.

وتأسيساً على ذلك، يرى الباحث إجماع الدراسات السابقة على أهمية الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في العديد من الاتجاهات داخل المنظمة، إلا أنها لم تركز على تحديد ماهية فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية، فضلاً عن اهتمامهم بتحليل الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي بشأن تطبيق قواعد الحوكمة من الناحية النظرية البحثية دون التركيز على الجانب التطبيقي، وفيما يتعلق بجودة المراجعة الداخلية فاقتصرت أيضاً على تجميع الاستقصاء بشأن بيئة تطبيق المراجعة الداخلية. وبالتالي، يمكن للباحث تغطية الفجوة البحثية السابقة من خلال تحليل الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي في إطار قواعد حوكمة الشركات

وأثرها على جودة المراجعة الداخلية وتضييق فجوة التوقعات باستخدام المقاييس الكمية في البيئة المصرية.

٦٨: اشتقاق فروض البحث:

يساهم تطبيق قواعد حوكمة الشركات في زيادة فعالية ضبط مخاطر المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الداخلية، ولكن قواعد الحوكمة عبارة تشريعات تحاول تحسين عملية الرقابة، وقد تلتزم بها الشركات ظاهرياً دون الالتزام الداخلي، مما يثير أهمية التساؤل بمدى الالتزام الفعلي بتلك القواعد، وتأثيره على تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة (Burton, et al., 2020; Archambeault, 2018). وبالتالي، يمكن للباحث صياغة الفرض الإحصائي الأول للدراسة على الشكل العدم التالي:

"لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المراجعة الداخلية".

ومع تطور أدوار المراجعة الداخلية في العصر الحديث، ارتفعت تطلعات الإدارة إلى وجود مزيد من الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي بشأن متطلبات تطبيق قواعد حوكمة الشركات مما يساهم في تعزيز جودة المراجعة الداخلية، ومن ثم أصبح الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي معدلاً قوياً في تأثير قواعد حوكمة الشركات على جودة المراجعة الداخلية (Chadwick, 2019; Christ, et al., 2018). وبالتالي، يمكن للباحث صياغة الفرض الإحصائي الثاني للدراسة على الشكل العدم التالي:

"لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي في دعم تطبيق قواعد حوكمة الشركات وتحقيق جودة المراجعة الداخلية".

وعلى صعيد آخر، تعبر فجوة التوقعات عن التباين بين الأداء الفعلي للمراجع الداخلي والأداء المتوقع منه، فهل يعني ارتفاع جودة المراجعة الداخلية تضييق فجوة التوقعات، أم أنه ليس من الضروري أن يكون ارتفاع الجودة دليلاً على تضييق فجوة التوقعات للمراجعة الداخلية (Holt & DeZoort, 2019; Gramling, et al., 2004). وبالتالي، يمكن للباحث صياغة الفرض الإحصائي الثالث للدراسة على الشكل العدم التالي:

"لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لارتفاع جودة المراجعة الداخلية على تضييق فجوة التوقعات للمراجعة الداخلية".

بالإضافة إلى ذلك، ذهبت العديد من الدراسات (Gramling & Hermanson, 2006; Whitley, 2005; Gramling, et al., 2004) في البحث عن السبل والوسائل المختلفة التي يمكن من خلالها تضييق فجوة التوقعات. فضلاً عن ذهاب فريق آخر (Silviana, et al., 2020; Eulerich, et al., 2019; Ege, 2015; Czerney, et al., 2014; Dennis, 2010; Hanifa & Hudaib, 2007) من الدراسات للبحث عن وسائل تعزيز جودة المراجعة

الداخلية. واتفق الفريقان على أن الحوكمة هي وسيلة مناسبة لتضييق فجوة توقعات المراجعة الداخلية، وأيضاً وسيلة مناسبة لزيادة جودة المراجعة الداخلية. ومن ثم، تصبح الحوكمة متغيراً له من الأهمية ما يسمح بتعديل العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة توقعات المراجعة الداخلية.

وبالتالي، يمكن للباحث صياغة الفرض الإحصائي الرابع للدراسة على الشكل العدم التالي:

"لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للدور المعدل لقواعد حوكمة الشركات على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات".

٧.٨: الدراسة التطبيقية:

يمكن للباحث عرض جوانب الدراسة التطبيقية، من خلال توضيح آلية قياس متغيرات الدراسة، ونموذج اختبار الفروض الإحصائية، ومجتمع وعينة الدراسة، وأهم نتائج الدراسة، على النحو التالي:

١.٢.٨: أدوات قياس متغيرات الدراسة:

(أولاً) المتغيرات المستقلة للدراسة:

أ. قواعد الحوكمة:

يتمثل المتغير المستقل محل الاهتمام بالدراسة في قواعد الحوكمة بالبيئة المصرية، وخصوصاً بعد إصدار الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر عن مركز المديرين المصريين بالهيئة العامة للرقابة المالية (الإصدار الثالث) بتاريخ ٢٦ يوليو ٢٠١٦. ويمكن للباحث قياس هذا المتغير من خلال تحديد أهم متغيرات الحوكمة الخاصة بلجنة المراجعة باعتبارها أهم المتغيرات وثيقة الصلة بالمراجعة الداخلية وتتمثل فيما يلي (Silviana, et al., 2020; Eulerich, et al., 2019; Ege, 2015; Czerney, et al., 2014; Dennis, 2010; Hanifa & Hudaib, 2007):

متغيرات لجنة المراجعة
- حجم لجنة المراجعة
- استقلال لجنة المراجعة
- عدد اجتماعات لجنة المراجعة

ب. الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي:

يعتبر الدور الاستشاري والتوكيدي أحد المتطلبات الحديثة التي ظهرت مع تطور الدراسات الحديثة، وليست كل الشركات تطلب من المراجع الداخلي عمل ذلك الدور، فمنهم من يطلب ذلك ومنهم لا يطلب ذلك، ومن ثم يمكن للباحث قياس هذا المتغير من خلال متغير ثنائي القيمة يأخذ القيمة (١) في حالة وجود ذلك الدور والقيمة (صفر) فيما عدا ذلك.

(ثانياً) المتغيرات التابعة للدراسة:

أ. جودة المراجعة الداخلية:

جودة المراجعة الداخلية متغير يختلف موقعه باختلاف فروض الدراسة، حيث يظهر مرة تابع في الفرض الأول، ومستقل في الفرض الثاني، ويمكن قياسه باستخدام المعايير الثلاثة التي وضعتها دراسة (Ege, 2015) وهي: الخبرة، والشهادات المهنية، مستوى التدريب. أما بالنسبة للخبرة فيمكن قياسها بحساب متوسط عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة الداخلية، أما الشهادات المهنية فيمكن قياسها بنسبة عدد المراجعين الداخليين الحاصلين على الشهادات المهنية، أما بالنسبة للتدريب فهو متوسط عدد ساعات التدريب للمراجعين الداخليين خلال العام. ثم يتم بعد ذلك، إعداد متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة المشاهدة التي تتخطى قيمة المتوسط لعدد المشاهدات والقيمة (صفر) فيما عدا ذلك.

ب. فجوة التوقعات:

يتمثل المتغير التابع للدراسة في فجوة التوقعات، ويمكن قياسها باستخدام نموذج (Porter, 1993)، حيث حدد فجوة التوقعات في مجموعة من النقاط التي تعبر عن الأداء المتوقع، وكلما توافق الأداء الفعلي مع هذه النقاط كلما ضاقت فجوة التوقعات، وهو بذلك يشبه إلى حد كبير مؤشر الإفصاح (يوجد تفصيل كامل للمؤشر بالملحق (أ) بالبحث).

(رابعاً) المتغيرات الحاكمة للعلاقة بين متغيرات الدراسة:

يمكن للباحث حصر أهم المتغيرات الحاكمة المشتركة بين المتغيرات الثلاثة اللازمة لقياس المتغير التابع في متغيرين أساسيين تتمثل في (Silviana, et al., 2020; Eulerich, et al., 2019; Ege, 2015; Czerney, et al., 2014; Dennis, 2010; Hanifa & Hudaib, 2007):

المتغير	الرمز	التفسير
نسبة القيمة السوقية إلى الدفترية	MTB	القيمة السوقية للشركة (قيمة السهم السوقية * عدد الأسهم) مقسوماً على إجمالي القيمة الدفترية للأصول.
معدل النمو	GROW	وهي نسبة التغير في المبيعات.
القيمة المعرضة للخطر	VAR	القيمة المعرضة للخطر = [العائد المرجح المتوقع للسهم - مؤشر Z-Score للعسر المالي للشركة * الانحراف المعياري لعوائد سهم الشركة خلال العام] * قيمة السهم السوقية.
مستوى التشتت لعوائد الأسهم	Volat	يتمثل التشتت لعائد السهم في الانحراف المعياري لعوائد الأسهم خلال العام الواحد للشركة في الفترة محل الدراسة.

٢٠٧٨: نموذج اختبار الفروض الإحصائية:

نظراً لانقسام فروض الدراسة بانقسام المتغيرات المستقلة المستخدمة في التحليل مع المتغير التابع، فضلاً عن اختبار العلاقة التفاعلية بين المتغيرات المستقلة للدراسة وأثرها على فجوة التوقعات، فإن الباحث سيقوم بتقسيم نموذج اختبار الفروض الإحصائية للدراسة بانقسام الفروض على النحو التالي:

(أولاً) نموذج اختبار الفرض الأول:

يهدف الفرض الأول إلى تحليل العلاقة بين قواعد حوكمة الشركات كمتغير مستقل وجودة المراجعة الداخلية كمتغير تابع. وبالتالي يمكن للباحث صياغة نموذج اختبار الفرض الإحصائي الأول للدراسة على النحو التالي (Silviana, et al., 2020; Eulerich, et al., 2019; Ege, 2015; Czerney, et al., 2014; Dennis, 2010; Hanifa & Hudaib, 2007):

$$IAQ = \beta_0 + \beta_1 AC.Size + \beta_2 AC.Ind + \beta_3 AC.Meet + \beta_4 Controls + \varepsilon.$$

حيث أن :

IAQ = متغير وهمي يأخذ القيمة (١) في حالة المشاهدة التي تتخطى قيمة المتوسط لمحاور جودة المراجعة الداخلية الثلاثة والقيمة (صفر) فيما عدا ذلك؛

AC.Size = حجم لجنة المراجعة؛

AC.Ind = استقلال لجنة المراجعة؛

AC.Meet = عدد اجتماعات لجنة المراجعة؛

Controls = المتغيرات الحاكمة للنموذج؛

(ثانياً) نموذج اختبار الفرض الثاني:

يهدف الفرض الثاني إلى تحليل العلاقة بين الدور المعدل للدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي وقواعد حوكمة الشركات كمتغير مستقل وجودة المراجعة الداخلية كمتغير تابع. وبالتالي يمكن للباحث صياغة نموذج اختبار الفرض الإحصائي الثاني للدراسة على النحو التالي (Silviana, et al., 2020; Eulerich, et al., 2019; Ege, 2015; Czerney, et al., 2014; Dennis, 2010; Hanifa & Hudaib, 2007):

$$IAQ = \beta_0 + \beta_1 AC.Size + \beta_2 AC.Ind + \beta_3 AC.Meet + \beta_4 CCrole + \beta_5 CCrole*AC.Size + \beta_6 CCrole*AC.Ind + \beta_7 CCrole*AC.Meet + \beta_8 Controls + \varepsilon$$

حيث أن :

CCrole = متغير ثنائي القيمة يأخذ القيمة (1) في حالة وجود دور استشاري وتوكيدي للمراجع الداخلي والقيمة (صفر) فيما عدا ذلك؛ قد تم تعريف بقية متغيرات النموذج فيما سبق.

(ثالثا) نموذج اختبار الفرض الثالث:

يهدف الفرض الثالث إلى تحليل العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل وفجوة توقعات المراجعة الداخلية كمتغير تابع. وبالتالي يمكن للباحث صياغة نموذج اختبار الفرض الإحصائي الثالث للدراسة على النحو التالي (Silviana, et al., 2020; Eulerich, et al., 2019; Ege, 2015; Czerney, et al., 2014; Dennis, 2010; Hanifa & Hudaib, 2007):

$$AEG = \beta_0 + \beta_1 EXP_IND + \beta_2 CERT_IND + \beta_3 TRAIN_IND + \beta_4 Controls + \varepsilon.$$

حيث أن :

AEG = هي نسبة توافق الأداء الفعلي للمراجع الداخلي مع مؤشر نموذج Porter, 1993؛

EXP_IND = متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة المشاهدة التي تتخطى قيمة المتوسط لعدد سنوات الخبرة بالعينة والقيمة (صفر) فيما عدا ذلك؛

CERT_IND = متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة المشاهدة التي تتخطى قيمة المتوسط لعدد شهادات المراجعة الداخلية بالعينة والقيمة (صفر) فيما عدا ذلك؛

TRAIN_IND = متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة المشاهدة التي تتخطى قيمة المتوسط لعدد ساعات التدريب خلال العام بالعينة والقيمة (صفر) فيما عدا ذلك؛

(رابعا) نموذج اختبار الفرض الرابع:

يهدف الفرض الرابع إلى اختبار أثر العلاقة التفاعلية لقواعد حوكمة الشركات مع جودة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل على فجوة توقعات المراجعة الداخلية كمتغير تابع. وبالتالي يمكن للباحث صياغة نموذج اختبار الفرض الإحصائي الرابع للدراسة على النحو التالي (Silviana, et al., 2020; Eulerich, et al., 2019; Ege, 2015; Czerney, et al., 2014; Dennis, 2010; Hanifa & Hudaib, 2007):

$$\begin{aligned} AEG = & \beta_0 + \beta_1 AC.Size + \beta_2 AC.Ind + \beta_3 AC.Meet + \beta_4 EXP_IND + \\ & \beta_5 CERT_IND + \beta_6 TRAIN_IND + \beta_7 AC.Size*EXP_IND + \\ & \beta_8 AC.Ind* EXP_IND + \beta_9 AC.Meet*EXP_IND + \beta_{10} \\ & AC.Size*CERT_IND + \beta_{11} AC.Ind*CERT_IND + \beta_{12} \\ & AC.Meet*CERT_IND + \beta_{13} AC.Size*TRAIN_IND + \beta_{14} \\ & AC.Ind*TRAIN_IND + \beta_{15} AC.Meet* TRAIN_IND + \beta_{16} \\ & Controls + \varepsilon. \end{aligned}$$

حيث أن : قد تم تعريف كافة متغيرات النموذج فيما سبق.

٣.٢٨: مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري، ولكن العينة في الدراسة الحالية ترتبط بشكل كبير بالبيانات الداخلية للشركات، ومن ثم احتاجت عملية تجميع البيانات إلى إرسال مجموعة الاستبانات إلكترونياً لتلك الشركات، ولكن في النهاية لم تقم كافة الشركات التي قام الباحث بمراسلتها إلكترونياً بالإجابة، وإنما جاء الرد من عدد (٤٣) شركة (مشاهدة) فقط، والتي تعد بمثابة العينة النهائية للدراسة.

٤.٢٨: نتائج الدراسة:

يمكن للباحث عرض نتائج الدراسة التطبيقية من خلال الإحصاءات الوصفية، ونتائج اختبارات الفروض الإحصائية، وذلك على النحو التالي:

أولاً- الإحصاءات الوصفية:

الإحصاءات الوصفية تعبر عن مجموعة من الطرق المستخدمة لوصف الخصائص الرئيسية لمجموعة من البيانات كمياً، حيث تهدف إلى عرض ملخص لطبيعة مفردات عينة الدراسة وتنظيمها، بهدف التعرف على طبيعة عينة البحث التي تم دراستها واختبارها وكيفية توزيعها والحكم على مدى قابلية نتائج هذه الدراسة للمقارنة مع الدراسات الأخرى، وتتمثل أهم هذه الإحصاءات الوصفية في كلاً من مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت.

وتتمثل أهم مقاييس النزعة المركزية في كلاً من الوسط الحسابي والوسيط. أما الوسط الحسابي فهو متوسط قيمة المشاهدات بالعينة، بينما الوسيط هو القيمة المركزية لمجموعة البيانات عند ترتيبها تصاعدياً أو تنازلياً.

بينما تتمثل أهم مقاييس التشتت في الانحراف المعياري حيث يعتمد على استدلالاته على جميع قيم بيانات العينة. وبالتحديد على انحرافات المشاهدات عن وسطها الحسابي. وبالتالي،

يمكن للباحث عرض الإحصاءات الوصفية لكافة المشاهدات بعينة الدراسة من خلال الجدول الخاص بالإحصاءات الوصفية على النحو التالي:

جدول رقم (٨-١) الإحصاءات الوصفية

Variables	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
IAQ	43	0.605	0.495	0.000	1.000
AEG	43	0.372	0.489	0.000	1.000
AC.Size	43	4.140	1.207	2.000	6.000
AC.Ind	43	0.628	0.489	0.000	1.000
AC.Meet	43	6.860	3.441	4.000	15.000
CCrole	43	0.628	0.489	0.000	1.000
Ccrole*AC.Size	43	2.977	2.445	0.000	6.000
Ccrole*AC.Ind	43	0.581	0.499	0.000	1.000
Ccrole*AC.Meet	43	5.047	4.715	0.000	15.000
EXP_IND	43	0.512	0.506	0.000	1.000
CERT_IND	43	0.558	0.502	0.000	1.000
TRAIN_IND	43	0.628	0.489	0.000	1.000
AC.Size*EXP_IND	43	2.302	2.416	0.000	6.000
AC.Size*CERT_IND	43	2.442	2.343	0.000	6.000
AC.Size*TRAIN_IND	43	2.860	2.416	0.000	6.000
AC.Ind*EXP_IND	43	0.419	0.499	0.000	1.000
AC.Ind*CERT_IND	43	0.442	0.502	0.000	1.000
AC.Ind*TRAIN_IND	43	0.512	0.506	0.000	1.000
AC.Meet*EXP_IND	43	4.000	4.695	0.000	15.000
AC.Meet*CERT_IND	43	3.977	4.240	0.000	15.000
AC.Meet*TRAIN_IND	43	5.023	4.901	0.000	15.000
MTB	43	1.561	1.224	0.313	5.748
GROW	43	0.360	1.340	-0.893	7.919
VAR	43	14.538	34.038	2.440	210.300
Volat	43	39.597	10.081	28.560	78.800

يتبين للباحث من خلال الجدول رقم (٨-١) الخاص بالإحصاءات الوصفية مجموعة من الملاحظات المهمة اللازم توضيحها فيما يلي:

(أولاً) يبلغ الوسط الحسابي للمتغير IAQ الخاص بجودة المراجعة الداخلية ٦٠,٥% ، وهي نسبة مرتفعة نسبياً، تشير إلى أن العينة المدرجة بالدراسة تتمتع بارتفاع مستوى تأهيل المراجعين الداخليين، وهي نسبة تقترب من نظائرها بدراسات (See: Silviana, et al., 2020; Eulerich, et al., 2019; Ege, 2015) حيث تبلغ ٤٨,٢%، ٥٥,٧%، ٥٣,١% على التوالي.

(ثانياً) يبلغ الوسط الحسابي للمتغير AEG الخاص بفجوة التوقعات ٣٧,٢% وهو نسبة تشير إلى انخفاض فجوة التوقعات، وهو أمر منطقي يتفق مع ارتفاع درجة تأهيل المراجعين الداخليين الموجودين بالعينة، حيث تبلغ ٦٠,٥%، وغالباً ما تتفق هذه النسبة مع نظائرها بدراسات (See: Czerney, et al., 2014; Dennis, 2010; Hanifa & Hudaib, 2007) حيث تبلغ ٣٠,١٨%، ٣٥,٠٦%، ٣١,٥% على التوالي.

(ثالثاً) يبلغ الوسط الحسابي للمتغير CCrole الخاص بالدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي نسبة ٦٢,٨% وهي نسبة مرتفعة أيضاً، ويرجع ارتفاع النسبة إلى ارتفاع جودة المراجعين الداخليين الموجودين بعينة الدراسة حيث تبلغ ٦٠,٥%، وذلك يعني أن غالبية المراجعين الداخليين بالعينة يقدمون الخدمات الاستشارية والتوكيدية الداعمة لقواعد حوكمة الشركات، وتتفق هذه النسبة مع نظائرها بدراسات (Gramling & Hermanson, 2006; Whitley, 2005; Gramling, et al., 2004) حيث تبلغ ٦٨,٣%، ٥٧,٧%، ٦٠,٢٥% على التوالي.

(رابعاً) فيما يتعلق بالمتغيرات EXP_IND, CERT_IND, TRAIN_IND الخاصة بخبرة وشهادات وتدريب المراجع الداخلي على التوالي، فمتوسطات كل منها تبلغ ٥١,٢%، ٥٥,٨%، ٦٢,٨%، وهي تقترب من نظيرتها بدراسة (Ege, 2015) حيث تبلغ ٤٨,٣%، ٥٦,٧%، ٦٠,٩% على التوالي.

تأسيساً على العرض السابق لبعض نتائج الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالمتغيرات محل الاهتمام بالدراسة، يتضح لدى الباحث أن نتائج الدراسة الحالية قابلة للمقارنة بنتائج الدراسات الأخرى السابقة وذات الصلة بموضوع الدراسة.

• نتائج اختبار الفرض الإحصائي الأول للدراسة:

يتنبأ الفرض الأول بتحليل أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات (كمتغير مستقل) على جودة المراجعة الداخلية (كمتغير تابع). وبالتالي، لتحليل هذه العلاقة قام الباحث بتشغيل نموذج اختبار الفرض رقم (١) لاختبار الفرض الإحصائي الأول للدراسة، واعتماداً على تحديد طبيعة العلاقة من خلال مستوى معنوية العلاقة واتجاهات وقيم معاملات المتغيرات المدرجة بنموذج اختبار الفرض رقم (١) تم التوصل إلى النتائج المعروضة بالجدول رقم (٢-٨) على النحو التالي:

جدول رقم (٢-٨): نتائج اختبارات الفرض الإحصائي الأول

Variable	Estimate	t-stat.	Sig.
Cons.	-0.833	-2.776	0.009
AC. Size	0.221	3.274	0.002
AC. Ind	0.764	9.968	0.000
AC. Meet	-0.034	-1.655	0.107
MTB	0.011	0.628	0.534
GROW	-0.004	-0.224	0.824
VAR	0.000	-0.299	0.767
Volat	0.007	1.134	0.265
Industry Dummies	<i>Included</i>		
Year Dummies	<i>Included</i>		
N	43		
Adj.R2	72.30%		
VIF (Max)	8.10		

يتبين للباحث من خلال النتائج المعروضة بالجدول رقم (٢-٨) الارتفاع النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ ٧٢,٣%، وهو ما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة الموجودة بنموذج اختبار الفرض الإحصائي رقم (١) للدراسة يمكنها تفسير التباين الكلي في جودة المراجعة الداخلية بنسبة ٧٢,٣%، وهو ما يتفق مع نظيره بالعديد من الدراسات (See:

Gramling & Hermanson, 2006; Whitley, 2005; Gramling, et al., 2004) حيث يبلغ ٦٨,٥%، ٦٥,٧%، ٧٥,١% على التوالي. وبالتالي، فإن نموذج اختبار الفرض رقم (١) يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات الداخلة فيه.

وبالنظر إلى معنوية المعاملات المدرجة بنموذج اختبار الفرض الإحصائي رقم (١) يتبين للباحث معنوية المتغيرات المستقلة AC. Size, AC. Ind، وكلاهما يحمل إشارة موجبة وهو ما يشير إلى وجود علاقة طردية بين قواعد حوكمة الشركات وجودة المراجعة الداخلية. أي أن، ارتفاع مستوى الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات سيؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة المراجعة الداخلية، وهو ما يتفق مع نتائج العديد من الدراسات (See: Gramling & Hermanson, 2006; Whitley, 2005; Gramling, et al., 2004) الباحث لم يواجه أي مشاكل تتعلق بالازدواج الخطي (Multicollinearity) حيث أن أقصى قيمة لمعامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor) تبلغ (VIF = 8.10).

وتأسيساً على ذلك، يمكن بناء نموذج التنبؤ بالأثر على المتغير التابع الخاص بجودة المراجعة الداخلية من خلال معرفة المتغير المستقل قواعد حوكمة الشركات والمتغيرات الحاكمة الأخرى من خلال النموذج التالي:

$$IAQ = -0.833 + 0.221 AC.Size + 0.764 AC.Ind - 0.034 AC.Meet + 0.011 MTB - 0.004 GROW + 0.000 VAR + 0.007 Volat + \epsilon$$

وتأسيساً على تلك النتائج، يمكن للباحث رفض الفرض العدم الأول للدراسة وقبول الفرض البديل على النحو التالي:

" يوجد تأثير طردي معنوي لقواعد حوكمة الشركات على جودة المراجعة الداخلية".

• نتائج اختبار الفرض الإحصائي الثاني للدراسة:

يتنبأ الفرض الثاني بتحليل أثر الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي في دعم وتطبيق قواعد حوكمة الشركات (كمتغير مستقل) على جودة المراجعة الداخلية (كمتغير تابع). وبالتالي، لتحليل هذه العلاقة قام الباحث بتشغيل نموذج اختبار الفرض رقم (٢) لاختبار الفرض الإحصائي الثاني للدراسة، واعتماداً على تحديد طبيعة العلاقة من خلال مستوى معنوية العلاقة واتجاهات وقيم معاملات المتغيرات المدرجة بنموذج اختبار الفرض رقم (٢) تم التوصل إلى النتائج المعروضة بالجدول رقم (٨-٣) على النحو التالي:

جدول رقم (٨-٣): نتائج اختبارات الفرض الإحصائي الثاني

Variable	Estimate	t-stat.	Sig.
Cons.	-0.701	-2.892	0.000
AC. Size	0.185	6.668	0.000
AC. Ind	-0.025	-1.523	0.138
AC. Meet	0.043	5.099	0.000
CC.Role	0.748	2.853	0.000
CC.Role*AC. Size	0.187	6.295	0.000
CC.Role*AC. Ind	1.033	5.734	0.000
CC.Role*AC. Meet	0.044	5.191	0.000
MTB	-0.001	-0.413	0.683
GROW	0.001	0.383	0.704
VAR	0.001	4.653	0.000
Volat	-0.001	-1.588	0.122
Industry Dummies	<i>Included</i>		
Year Dummies	<i>Included</i>		
N	43		
Adj.R2	81.60%		
VIF (Max)	4.20		

يتبين للباحث من خلال النتائج المعروضة بالجدول رقم (٨-٣) الارتفاع النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ ٨١,٦%، وهو ما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة الموجودة بنموذج اختبار الفرض الإحصائي رقم (٢) للدراسة يمكنها تفسير التباين الكلي في جودة المراجعة الداخلية بنسبة ٨١,٦%، وهو ما يتفق مع نظيره بالعديد من الدراسات (See: Gramling & Hermanson, 2006; Whitley, 2005; Gramling, et al., 2004) حيث يبلغ ٧٧,٤%، ٧٢,٨%، ٨٠,٥% على التوالي. وبالتالي، فإن نموذج اختبار الفرض رقم (٢) يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات الداخلة فيه.

وبالنظر إلى معنوية المعاملات المدرجة بنموذج اختبار الفرض الإحصائي رقم (٢) يتبين للباحث معنوية المتغيرات المستقلة (AC. Size, AC. Meet, CC.Role, CC.Role*AC. Ind, CC.Role*AC. Size, CC.Role*AC. Meet) وتحمل جميعها إشارة موجبة، وهو ما يشير إلى وجود علاقة طردية بين قواعد حوكمة الشركات والدور

الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي (كمتغيرات مستقلة) وجودة المراجعة الداخلية (كمتغير تابع). فضلاً عن وجود علاقة طردية بين الدور المعدل لقواعد حوكمة الشركات الخاصة بحجم واجتماعات لجنة المراجعة على العلاقة بين قواعد الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية.

أي أن، ارتفاع مستوى تطبيق قواعد الحوكمة والدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي بشأن الحوكمة سيؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة الداخلية. كما تؤدي العلاقة التفاعلية بين قواعد الحوكمة (فيما يخص حجم واجتماعات لجان المراجعة) والدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي إلى ارتفاع جودة المراجعة الداخلية، ويشير ذلك إلى أن كبر حجم لجنة المراجعة سيزيد من فعالية مهمة الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي، كما أن زيادة عدد اجتماعات لجان المراجعة سيؤدي إلى ارتفاع مستوى التوافق بين أعضاء اللجنة وزيادة فعالية الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي أيضاً. وهو ما يتفق مع نتائج العديد من الدراسات (See: Gramling & Hermanson, 2006; Whitley, 2005; Gramling, et al., 2004). والجدير بالذكر أن الباحث لم يواجه أي مشاكل تتعلق بالازدواج الخطي (Multicollinearity) حيث أن أقصى قيمة لمعامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor) تبلغ (VIF = 4.20).

وتأسيساً على ذلك، يمكن بناء نموذج التنبؤ بالأثر على المتغير التابع الخاص بجودة المراجعة الداخلية من خلال معرفة المتغير المستقل الدور التفاعلي بين قواعد حوكمة الشركات والدور الاستشاري والتوكيدي لجودة المراجعة الداخلية والمتغيرات الحاكمة الأخرى من خلال النموذج التالي:

$$\text{IAQ} = -0.701 + 0.185 \text{ AC.Size} - 0.025 \text{ AC.Ind} + 0.043 \text{ AC.Meet} + 0.748 \text{ CCrole} + 0.187 \text{ CCrole*AC.Size} + 1.033 \text{ CCrole*AC.Ind} + 0.044 \text{ CCrole*AC.Meet} - 0.001 \text{ MTB} + 0.001 \text{ GROW} + 0.001 \text{ VAR} - 0.001 \text{ Volat} + \varepsilon$$

وتأسيساً على تلك النتائج، يمكن للباحث رفض الفرض العدم الثاني للدراسة وقبول الفرض البديل على النحو التالي:

"يوجد تأثير طردي معنوي للدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي في دعم تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المراجعة الداخلية".

• نتائج اختبار الفرض الإحصائي الثالث للدراسة:

يتنبأ الفرض الثالث بتحليل أثر جودة المراجعة الداخلية (كمتغير مستقل) على فجوة التوقعات (كمتغير تابع). وبالتالي، لتحليل هذه العلاقة قام الباحث بتشغيل نموذج اختبار الفرض

رقم (٣) لاختبار الفرض الإحصائي الثالث للدراسة، واعتماداً على تحديد طبيعة العلاقة من خلال مستوى معنوية العلاقة واتجاهات وقيم معاملات المتغيرات المدرجة بنموذج اختبار الفرض رقم (٣)، تم التوصل إلى النتائج المعروضة بالجدول رقم (٤-٨) على النحو التالي:

جدول رقم (٤-٨): نتائج اختبارات الفرض الإحصائي الثالث

Variable	Estimate	t-stat.	Sig.
Cons.	-0.496	-1.045	0.303
EXP_IND	-0.162	-0.964	0.342
CERT_IND	0.487	3.344	0.002
TRAIN_IND	0.453	2.393	0.022
MTB	-0.001	-0.024	0.981
GROW	-0.039	-0.814	0.421
VAR	-0.001	-0.436	0.666
Volat	0.011	0.961	0.343
Industry Dummies	<i>Included</i>		
Year Dummies	<i>Included</i>		
N	43		
Adj.R2	45.00%		
VIF (Max)	3.60		

يتبين للباحث من خلال النتائج المعروضة بالجدول رقم (٤-٨) الارتفاع النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ ٤٥%، وهو ما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة الموجودة بنموذج اختبار الفرض الإحصائي رقم (٣) للدراسة يمكنها تفسير التباين الكلي في فجوة التوقعات بنسبة ٤٥%، وهو ما يتفق مع نظيره بالعديد من الدراسات (See: Czerney, et al., 2014; Dennis, 2010; Hanifa & Hudaib, 2007) حيث يبلغ ٣٨%، ٤٧،٢%، ٤٢،١% على التوالي. وبالتالي، فإن نموذج اختبار الفرض رقم (٣) يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات الداخلة فيه.

وبالنظر إلى معنوية المعاملات المدرجة بنموذج اختبار الفرض الإحصائي رقم (٣) يتبين للباحث معنوية المتغيرات المستقلة CERT_IND, TRAIN_IND، ويحمل كلا المتغيران إشارة موجبة، وهو ما يشير إلى وجود علاقة طردية بين جودة المراجعة الداخلية

كمتغير مستقل وتضييق فجوة التوقعات كمتغير تابع. أي أن، ارتفاع جودة المراجعة الداخلية سيؤدي إلى زيادة فرص تضييق فجوة التوقعات وهو ما يتفق مع نتائج العديد من الدراسات (See: Silviana, et al., 2020; Eulerich, et al., 2019; Ege, 2015; Czerney, et al., 2014; Dennis, 2010; Hanifa & Hudaib, 2007) والجدير بالذكر أن الباحث لم يواجه أي مشاكل تتعلق بالازدواج الخطي (Multicollinearity) حيث أن أقصى قيمة لمعامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor) تبلغ (VIF = 3.60).

وتأسيساً على ذلك، يمكن بناء نموذج التنبؤ بالأثر على المتغير التابع الخاص بتضييق فجوة التوقعات من خلال معرفة المتغير المستقل جودة المراجعة الداخلية والمتغيرات الحاكمة الأخرى من خلال النموذج التالي:

$$AEG = - 0.496 - 0.162 EXP_IND + 0.487 CERT_IND + 0.453 \\ TRAIN_IND - 0.001 MTB - 0.039 GROW - 0.001 VAR + \\ 0.011 Volat + \varepsilon$$

وتأسيساً على تلك النتائج، يمكن للباحث رفض الفرض العدم الثالث للدراسة وقبول الفرض البديل على النحو التالي:

"يوجد تأثير طردي معنوي لارتفاع جودة المراجعة الداخلية على تضييق فجوة التوقعات للمراجعة الداخلية".

• نتائج اختبار الفرض الإحصائي الرابع للدراسة:

يتنبأ الفرض الرابع بتحليل أثر الدور المعدل لقواعد حوكمة الشركات على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات. وبالتالي، لتحليل هذه العلاقة قام الباحث بتشغيل نموذج اختبار الفرض رقم (٤) لاختبار الفرض الإحصائي الرابع للدراسة، واعتماداً على تحديد طبيعة العلاقة من خلال مستوى معنوية العلاقة واتجاهات وقيم معاملات المتغيرات المدرجة بنموذج اختبار الفرض الإحصائي رقم (٤) تم التوصل إلى النتائج المعروضة بالجدول رقم (٨-٥) على النحو التالي:

جدول رقم (٨-٥): نتائج اختبارات الفرض الإحصائي الرابع

Variable	Estimate	t-stat.	Sig.
Cons.	0.403	0.366	0.718
AC. Size	0.099	0.249	0.806
AC. Ind	0.200	0.314	0.756
AC. Meet	-0.128	-0.510	0.615
EXP_IND	2.567	2.447	0.022
CERT_IND	3.744	3.014	0.006
TRAIN_IND	1.330	1.239	0.228
AC. Size*EXP_IND	0.254	0.544	0.592
AC. Ind*EXP_IND	-0.484	-0.534	0.599
AC. Meet*EXP_IND	0.403	3.393	0.003
AC. Size*CERT_IND	2.031	3.927	0.001
AC. Ind*CERT_IND	-1.496	-1.811	0.083
AC. Meet*CERT_IND	0.594	5.169	0.000
AC. Size*TRAIN_IND	1.617	2.739	0.012
AC. Ind*TRAIN_IND	1.352	1.603	0.123
AC. Meet*TRAIN_IND	0.722	2.547	0.018
MTB	-0.006	-0.150	0.882
GROW	0.024	0.635	0.532
VAR	0.001	0.265	0.793
Volat	-0.004	-0.297	0.769
Industry Dummies	Included		
Year Dummies	Included		
N	43		
Adj.R2	83.30%		
VIF (Max)	9.51		

يتبين للباحث من خلال النتائج المعروضة بالجدول رقم (٨-٥) الارتفاع النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ ٨٣,٣%، وهو ما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة الموجودة بنموذج اختبار الفرض الإحصائي رقم (٤) للدراسة يمكنها تفسير التباين الكلي في فجوة التوقعات بنسبة ٨٣,٣%، وهو ما يتفق مع نظيره بالعديد من الدراسات (See: Silviana, et al., 2020; Eulerich, et al., 2019; Ege, 2015) حيث يبلغ ٧٥,٥%، ٨٢,٧%، ٨٧,٤% على التوالي. وبالتالي، فإن نموذج اختبار الفروض رقم (٤) يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات الداخلة فيه.

وبالنظر إلى معنوية المعاملات المدرجة بنموذج اختبار الفرض الإحصائي رقم (٤) يتبين للباحث معنوية المتغيرات المستقلة AC, EXP_IND, CERT_IND, Size*CERT_IND, AC, Meet*TRAIN_IND, AC, Meet*EXP_IND, AC, Meet*CERT_IND, AC, Size*TRAIN_IND، ويحمل جميعها إشارة موجبة، وهو ما يشير إلى وجود علاقة طردية بين ارتفاع جودة المراجعة الداخلية وزيادة فرص تضيق فجوة التوقعات، ويزيد من طردية هذه العلاقة وجود الدور المعدل لقواعد حوكمة (فيما يخص حجم واجتماعات لجان المراجعة)، أي أن دخول قواعد حوكمة الشركات في العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات أدى إلى زيادة طردية العلاقة، حيث أدى إلى انخفاض فجوة التوقعات وارتفاع فرص تضيقها، حيث أن كبر حجم لجنة المراجعة سيزيد من فعالية مهمة الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي، كما أن زيادة عدد اجتماعات لجان المراجعة سيؤدي إلى ارتفاع مستوى التوافق بين أعضاء اللجنة وزيادة فعالية الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي أيضاً. وهو ما يتفق مع نتائج العديد من الدراسات (See: Silviana, et al., 2020; Eulerich, et al., 2019; Ege, 2015; Czerney, et al., 2014; Dennis, 2010; Hanifa & Hudaib, 2007). والجدير بالذكر أن الباحث لم يواجه أي مشاكل تتعلق بالازدواج الخطي (Multicollinearity) حيث أن أقصى قيمة لمعامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor) تبلغ (VIF = 9.51).

وتأسيساً على ذلك، يمكن بناء نموذج التنبؤ بالأثر على المتغير التابع الخاص بتضيق فجوة التوقعات من خلال معرفة المتغير المستقل الدور المعدل لقواعد حوكمة الشركات على جودة المراجعة الداخلية والمتغيرات الحاكمة الأخرى من خلال النموذج التالي:

$$\begin{aligned} AEG = & 0.403 + 0.099 AC.Size + 0.200 AC.Ind - 0.128 AC.Meet + \\ & 2.567 EXP_IND - 3.744 CERT_IND + 1.330 TRAIN_IND + \\ & 0.254 AC.Size*EXP_IND - 0.484 AC.Ind* EXP_IND + 0.403 \\ & AC.Meet*EXP_IND + 2.031 AC.Size*CERT_IND - 1.496 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & AC.Ind * CERT_IND + 0.594 AC.Meet * CERT_IND + 1.617 \\ & AC.Size * TRAIN_IND + 1.352 AC.Ind * TRAIN_IND + 0.722 \\ & AC.Meet * TRAIN_IND - 0.006 MTB + 0.024 GROW + 0.001 \\ & VAR - 0.004 Volat + \epsilon. \end{aligned}$$

وتأسيساً على تلك النتائج، يمكن للباحث رفض الفرض العدم الرابع للدراسة وقبول الفرض البديل على النحو التالي:

"يوجد تأثير طردي معنوي للدور المعدل لقواعد حوكمة الشركات على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات".

٨٨: النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين جودة المراجع الداخلي ودوره في تفعيل قواعد حوكمة الشركات (كمتغيرات مستقلة) مما ينعكس بدوره على تعزيز جودة عملية المراجعة الداخلية وتضييق فجوة التوقعات (كمتغيرات تابعة)، وذلك بالتطبيق على عينة تحكيمية تتكون من (٤٣) مشاهداً، وهذه العينة تحكيمية بسبب صعوبة الحصول على البيانات الداخلية لكثير من الشركات، ومن ثم كانت عينة الدراسة مقيدة بحجم الاستجابات للاستبانات المرسلّة إلكترونياً لتلك الشركات، وقد تناول البحث من خلال تحليل ماهية ومستويات فجوة التوقعات ومسبباتها، والتعرف على جودة المراجعة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر وتضييق فجوة التوقعات، وتحليل الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي في تعزيز آليات الحوكمة، وتحليل العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة المراجعة الداخلية.

وانطلاقاً من العرض السابق لاختبار العلاقة بين الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات (كمتغيرات مستقلة) وكل من جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات (كمتغيرات تابعة)، توصل الباحث إلى أن ارتفاع مستوى الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات سيؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة المراجعة الداخلية، كما أن ارتفاع مستوى تطبيق كل من قواعد الحوكمة والدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي بشأن الحوكمة سيؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة الداخلية. كما وجدت الدراسة أن وجود العلاقة التفاعلية بين قواعد الحوكمة (فيما يخص حجم واجتماعات لجان المراجعة) والدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي يؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة الداخلية، ويشير ذلك إلى أن كبر حجم لجنة المراجعة سيزيد من فعالية مهمة الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي، كما أن زيادة عدد اجتماعات لجان المراجعة سيؤدي إلى ارتفاع مستوى التوافق بين أعضاء اللجنة وزيادة فعالية تحقيق الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي أيضاً.

بالإضافة إلى ذلك، توصل الباحث إلى أن ارتفاع جودة المراجعة الداخلية سيؤدي إلى زيادة فرص تضيق فجوة التوقعات، ولوحظ عند دخول الدور المعدل لقواعد الحوكمة تبيين وجود علاقة طردية بين الدور المعدل لقواعد حوكمة الشركات (فيما يخص حجم واجتماعات لجان المراجعة) وفرص تضيق فجوة التوقعات، أي أن دخول قواعد حوكمة الشركات في العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات أدى إلى زيادة طردية العلاقة، حيث أدى إلى انخفاض فجوة التوقعات وارتفاع فرص تضيقها، حيث أن كبر حجم لجنة المراجعة سيزيد من فعالية مهمة الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي، كما أن زيادة عدد اجتماعات لجان المراجعة سيؤدي إلى ارتفاع مستوى التوافق بين أعضاء اللجنة وزيادة فعالية تحقيق الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي أيضاً.

وانطلاقاً من النتائج السابق عرضها يتضح لدى الباحث مجموعة من الرؤى التي يمكن تسليط الضوء عليها لتصبح بمثابة توصيات للعديد من الأطراف ذوي المصلحة على النحو التالي:

- ينبغي على هيئة سوق الأوراق المالية المصري تشجيع ممارسات الإفصاح عند دور المراجع الداخلي في المؤسسة، وطبيعة العلاقة بينه وبين كل من لجان المراجعة والإدارة، بالإضافة إلى البيانات الخاصة بالمراجع الداخلي من حيث كفاءته المهني ومستوى تدريبه وما شابه ذلك.
- ينبغي على الجهات المهنية المعنية بتطبيق المراجعة الداخلية مثل الجمعية المصرية للمحاسبين والمراجعين العمل على تعزيز الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي، لأنه يعتبر بمثابة أحد الركائز الأساسية لضمان جودة المراجعة الخارجية أيضاً.
- ينبغي على الكتاب والباحثين تطوير مقاييس كمي أكثر تطوراً لقياس فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية، بدلاً من الاعتماد على مقياس (Porter, 1993) الخاص بالمراجعة الخارجية.

ويرى الباحث أن البحوث المحاسبية المستقبلية يجب أن تتجه نحو المجالات الآتية:

- دراسة انتقادية لمقاييس فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية لأغراض تطوير مقياس كمي ملائم.
- دراسة أثر جودة المراجع الداخلي على جودة المراجعة الخارجية وتعزيز عمل المراجع الخارجي.
- التعرف على طبيعة العلاقة بين قواعد حوكمة الشركات ودورها في تطوير العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

قائمة المراجع

أولاً. مراجع باللغة العربية:

- الجبالي، محمد؛ نظمي، إيهاب، ٢٠١٢، "قياس درجة تطبيق التدقيق الداخلي القائم على مخاطر الأعمال"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة
- الديسبتي، محمد محمد عبد القادر، ٢٠٠٧، "هل يتبع المراجعون الداخليون ممارسات تخفيض الجودة؟ دراسة تطبيقية في الشركات المصرية الكبرى"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ١١، العدد ٢، ص ٣٩-٦٣.
- السبعة، علياء عادل عنتر، ٢٠١٦، "أثر الممارسات الاحتياطية في المحاسبة على فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- النونو، كمال، ٢٠٠٩، "تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، غير منشورة.
- بركات، لطفى حمود، ٢٠٠٠، "تقييم عوامل تضيق فجوة التوقعات في المراجعة مع دراسة تطبيقية بالجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة - جامعة بورسعيد.
- سعيد، مصطفى محمد، ٢٠١٣، "إطار مقترح لضبط مخاطر المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات"، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٧، العدد، ص ١٣٣-١٥٨.
- سمرة، ياسر محمد السيد، ٢٠١١، "إطار مقترح لرفع مستوى أداء المراجعة الداخلية لمراجعة إدارة مخاطر الأعمال في الشركات المصرية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الثالث، ص ٣٥٧-٣٦٠.
- شحاتة، شحاتة السيد، ٢٠١٣، "آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية- دراسة انتقادية وميدانية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الأول.
- صالح، رضا إبراهيم، ٢٠٠٢، "تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين دراسة نظرية تطبيقية: حالة مصر"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد السادس، العدد الثاني.

نصر، عبد الوهاب، ٢٠٠٩، "موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة – الجزء الرابع"، الإسكندرية، الدار الجامعية.

ثانياً. مراجع باللغة الإنجليزية:

- Adeyemi Semiu ,2011, "Stakeholders' Perception of Audit Performance Gap in Nigeria ", International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 1, No .1, P .155.
- Archambeault, D. S., F. T. DeZoort & T. P. Holt, 2018, "The need for an internal auditor report to external stakeholders to improve governance transparency", Accounting Horizons, Vol. 22, Pp 375–388.
- Azeez, W., 2016, "The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision", The Accounting Review ,Vol. 86, No .6, Pp. 2131–2154.
- Bookan, L., 2002, "Internal auditors: integral to good governance", The internal auditor, Vol. 59, No. 4.
- Burton, F. G., M. Starliper, S. L. Summers & D. A. Wood, 2020, "Recruiting Internal Auditors: The Effects of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground and Performing Consulting Services", Working paper, Brigham Young University.
- Cattrysse, J., 2005, "Reflection on corporate governance and the role of internal auditor", Working paper.
- Chadwick, W. E., 2019, "Keeping internal auditing in-house", Internal Auditor, Vol. 57, No .3, P. 88.
- Chang, J., J. Tabuena, D. Yermack, 2019, "Internal audit's role in preventing FCPA violations", Compliance Week (March2). Available at: <http://connection.ebscohost.com/c/articles/50168324/internal-audits-role-preventingfcpa-violations>.
- Christ, M. H., A. Masli, N. Y. Sharp & D. A. Wood, 2018, "Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground: Is the

- Monitoring Effectiveness of Internal Auditors Compromised?" Working paper, The University of Georgia.
- Cordos, D., 2014, "The Expectation GAP and Auditing Standards", Journal of Accountancy, Vol. 171, No. 4, pp. 36–46.
- Czerney, K., Schmidt, J. J. & Thompson, A. M., 2014, "Does auditor explanatory language in unqualified audit reports indicate increased financial misstatements risk?", The Accounting Review, Vol. 32, No. 6, pp. 2115–49.
- Dana, H. & L. Rittenberg, 2003, "Internal Auditing and organization governance, Research Opportunities in internal Auditing, The institute of Internal Auditors Florida".
- David, B., R. Bruce, L., Maclyn, J., Gaensauer & D. Britt, 2007, "The role of sustainable development in risk assessment and management for multinational corporations", multinational business review, Vol. 15, No. 1, PP. 89-111.
- Dennis, I., 2010, "What do you expect? A reconfiguration of the audit e,xpectations gap", International Journal of Auditing, Vol. 14, No. 2, pp. 130–46.
- Devi Anila & Devi Shila, 2014, "Audit Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements", European Journal of Business and Management, Vol. 6, No.14, P. 76.
- Dona Gherai, 2011, "Audit Expectation Gap in The Public Sector in Romania", Economic Science Series, Vol. 20, No. 2.
- Ege, M. S., 2015, "Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct?", The Accounting Review, Vol. 90, No. 2, pp. 495–527.
- Eulerich, A., De Martinis, M. & Burrowes, A. W., 2019, "Materiality and risk judgements: a review of users' expectations'", Managerial Finance, Vol. 22, No. 9, pp. 16–34.

- Frederic, B., 2001, "Governance for sustainable development in Canada, OECD".
- Gist, W. E., McClain, G., & Trimbak, S., 2004, "User versus auditor perceptions of the auditor's report on internal control: readability, reliability and auditor legal liability", American Business Review, Vol. 22, No. 2, pp. 117–29.
- Gold, A., Gronewold, U. & Pott, C., 2012, "The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap – Do explanations matter?", International Journal of Auditing, Vol. 16, No. 3, pp. 286–307.
- Gramling, A. A., M. J. Maletta, A. Schneider & G. K. Church, 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, pp. 23: 194–244.
- Gramling, A., D. Hermanson, 2006, "What role is your internal audit function playing in corporate governance", internal auditing, Vol. 21, No. 6, PP. 37-56.
- Haniffa, R. & Hudaib, M., 2007, "Locating audit expectations gap within a cultural context: the case of Saudi Arabia", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 16, No. 2, pp. 179–206.
- Hassink, H. F. D., Bollen, L. H., Meuwissen, R. H. G. & de Vries, M. J., 2009, "Corporate fraud and the audit expectations gap: a study among business managers", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 18, No. 2, pp. 85–100.
- Holt, T. P. & T. De Zoort, 2019, "The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and investment decisions", International Journal of Auditing, Vol. 13, pp. 61–77.

- Houghton, K., Jubb, C. & Kend, M., 2011, "Materiality in the context of audit: the real expectations gap", Managerial Auditing Journal, Vol. 26, No. 6, pp. 482–500.
- IAS, International Federation of Accountant , International Standard on Auditing No. 240 , "The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error Audit of Financial Statements", IFAC, 2002, Retrieved February, 2004, from: <http://www.ifac.org/>
- IAS, International Federation of Accountant , International Standard on Auditing No. 240 , "The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error Audit of Financial Statements", IFAC, 2002, Retrieved February, 2003, from: <http://www.ifac.org/>
- Institute of Internal Auditors (IIA), 2012, "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: IIA", Available at: <http://www.theiia.org/guidance/standards-andguidance/ippf/standards/>
- Institute of Risk Management, "A Risk Management Standard", 2000.
- Kose Yasemin & Erdogan Sedat, 2015, "The Audit Expectation Gap in Turkey", The Journal of Accounting and Finance, Vol. 10, No. 1, P. 195.
- KPMG, 2004, " International Audits Role in modern Corporate Governance", www.kpmg.com.sg, pp.1-8.
- Liggio, A., 1974, "Going Concern Opinions : Broadening The Expectations Gap", The CPA Journal, Vol. 73, No. 10.
- Litjens, R., J. V. Buuren, R. Vergoossen, 2015, "Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors", International Journal of Auditing, Vol. 19, PP. 267-281.

- Masoud Al-Ajmi Jasim, 2017, "Audit Firm, Corporate Governance, and Audit Quality Evidence From Bahrain", *Advances in Accounting*, Vol. 25, No .1.
- Miranda, K. & K. Lima, 2019, "The Expectation Gap in Auditing Profession", *An International Multidisciplinary Journal*, Vol. 1, No. 3.
- Muneer, M., Chau Gerald & leung Patrick, 2019, "The Problematic Relationship Between Audit Reporting and Audit Expectations: Some Evidence from Hong kong", *Advances in International Accounting* , Vol . 14.
- Parasuraman A., Zeithaml Valaria A. & Berry Leonard I., 1985, "A conceptual Model for Service Quality and its Implication for Further Research", *Journal of Marketing* , vol. 49.
- Perry, T, Meredith A., Adeyemi Semiu, 2009, "Stakeholders' Perception of Audit Performance Gap in Nigeria", *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 1, No .1.
- Porter Brenda, Ogaratiaigh Ciaran & Baskerville, Rachel, 2012, "Audit Expectation Performance Gap Revisited: Evidence From New Zealand and The United Kingdom Part 2: Changes in The Gap in New Zealand 1989- 2008 and in The United Kingdom 1999-2008", *International Journal of Auditing*, Vol. 16.
- Porter, B. A., 1993, "An empirical study of the audit expectation-performance gap", *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 1, pp. 49–68.
- Poul, C., C. Ferguson, R. Moroney, 2007, "The importance of internal audit in fraud detection", *Internal auditors*, Vol. 14, No. 1.
- Prawitt, D. F., N. Y. Sharp & D. A. Wood, 2012, "Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial

- reporting: Did Sarbanes-Oxley get it wrong?", Contemporary Accounting Research, Vol. 29, No. 4, pp. 1109–1136.
- Protiviti, 2007, "Guide to Internal Audit: Frequently Asked Questions about Developing and Maintaining an Effective Internal Audit Function. Second edition", Available at: http://www.intellityconsulting.com/recursos/recurso/GuideInternal_Audit-FAQs-2n_Edition.pdf.
- Reding, K. F., P. J. Sobel, U. L. Anderson, M. J. Head, S. Ramamoorti, M. Salamasick & C. Riddle, 2009, "Internal Auditing: Assurance and Consulting Services. Second edition. Altamonte Springs", FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Rezaee, Z. & R. Riley, 2010, "Financial Statement Fraud: Prevention and Detection", Second Edition, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Scott, N. B., 2009, "Are fully independent audit committee really necessary", Journal accounting public policy, Vol. 28.
- Silviana, S., Dewing Ian P. & Russell Peter O., 2020, " UK Fund Managers Audit Regulation and the New Accountancy Foundation: Towards A narrowing of the Audit Expectations Gap?", Managerial Auditing Journal, Vol. 17, No. 9.
- Simnett, N., F. Huggins, 2014, "Investor views of audit assurance: Recent evidence of the expectation gap", Journal of Accountancy.
- Sujan, B., F. Saeidi, 2008, "Audit Expectation Gap and Corporate fraud: Empirical Evidence from Iron", African Journal of Business Management, Vol. 6, No. 23.
- Whitley, J., 2005, "Internal auditing's role in corporate governance", The internal auditor, Vol. 62, No. 5.

الملحق (أ): قائمة استبيان تجميع بيانات المراجع الداخلي

السيد الأخ الفاضل/

تحية طيبة وبعد ،،،

نحيط علم سيادتكم أن الباحث بصدد إجراء دراسة بعنوان أثر تطبيق الشركات لقواعد الحوكمة على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات – دراسة انتقادية ميدانية، وسيتم تطبيق هذه الدراسة في البيئة المصرية.

وتسعى هذه الدراسة، إلى استقراء آرائكم المبنية على العلم والعمل، والممتزجة بتراكم الخبرة المهنية، والاستفادة منها في إلقاء الضوء على أثر تطبيق الشركات لقواعد الحوكمة على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات، وأهمية الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجع الداخلي، والتعرف على فعالية دوره في زيادة جودة المراجعة الداخلية وتضييق فجوة التوقعات الداخلية أيضاً.

وإذ نشكر لسيادتكم حسن التعاون في إعداد هذا البحث نرجو الإجابة عن التساؤلات التالية:

● ما هي عدد سنوات الخبرة لدى سيادتكم في مجال المراجعة الداخلية؟

● ما هي عدد الشهادات المهنية الحاصل عليها سيادتكم في مجال المراجعة عموماً ومجال المراجعة الداخلية بصفة خاصة؟

● ما هي عدد الدورات التدريبية وكم الساعات التدريبية بها في مجال المراجعة الداخلية؟

ويؤكد لكم الباحث، أن هذه الدراسة لأغراض البحث العلمي فقط، وإجاباتكم تتعامل بسرية تامة، والقائمة لا تشتمل على أية بيانات تحدد شخصية القائم بالإجابة.

وأشكركم على حسن تعاونكم، وتفضلوا بقبول وافر الاحترام والتقدير ...

الباحث دكتور

محمد عبد العزيز الهوارى

مدرس المحاسبة والمراجعة

معهد مصر العالي للتجارة والحاسبات بالمنصورة

الملحق (ب) أداة قياس فجوة التوقعات

Variable	Definition
Panel A: The audit expectations gap	
<i>To what extent do you believe the respective item is a relevant duty of an auditor?</i>	
DP ^b	<p>The auditor is independent.^a</p> <p>The auditor states whether the financial statements fairly reflect a company's affairs.^a</p> <p>The auditor audits the financial statements.^a</p> <p>The auditor detects and discloses misappropriation/deliberate distortion of financial information with material impact on financial statements.^a</p> <p>The auditor detects theft of corporate assets by employees and management.^a</p> <p>The auditor ensures compliance with regulation (legislation and GAAP).^a</p>
DS ^b	<p>The auditor expresses doubts in audit report about continuity.^a</p> <p>The auditor examines and reports on the fairness of financial forecasts.^a</p> <p>The auditor reports suspicion of fraud to a regulatory agency.^a</p> <p>The auditor reports to a regulatory agency deliberate distortion of information.^a</p> <p>The auditor assesses and reports on the quality of internal controls.^a</p> <p>The auditor assesses and reports on how fraud risks are managed.^a</p>
UE ^b	<p>The auditor prepares the financial statements.^a</p> <p>The auditor detects and reports fraud that does not directly affect the company's accounts.^a</p> <p>The auditor verifies all transactions.^a</p> <p>The auditor audits the going concern assumption.^a</p> <p>The auditor guarantees that the financial statements are accurate.^a</p> <p>The auditor examines and reports on the effectiveness/efficiency of management.^a</p> <p>The auditor examines and reports on the fairness of non-financial information.^a</p> <p>The auditor discloses deliberate distortion of corporate assets by employees.^a</p>
AEG ^b	<p>Audit expectations gap measured in accordance with Porter (1993): average of DP, DS and UE</p> $\left(\frac{\sum (DP, DS, UE)}{N(=21)} \right)$

**The effect of corporate governance on the relationship
between the internal audit quality and the expectation
gap – critical survey study.**

Mohamed Abdelaziz Elhawary

Moelhawary61@gmail.com

Misr Higher Institute for commerce and computers

Abstract:

This study aims to analyze the relationship among internal auditor quality and its role in applying corporate governance role (as an independent variables) and its impact on the internal audit quality and minimizing the expectation gap (as dependent variables). So, for analyzing this relationship the levels and causes of expectation gap, and identifying the quality of internal audit and its role in risk management and minimizing expectation gap, in addition analyzing the consulting and confirming role of internal auditor, and analyzing the relationship between corporate governance and internal audit quality.

For analyzing the above-mentioned relationship, I depend on an intended sample composed of 43 observations because of the difficulty of obtaining the internal data for many firms, so the sample study was subject to online responses from these firms.

Finally, I found a significant positive relationship between corporate governance and the internal audit quality. In addition, I found a significant positive relationship between corporate governance and the consulting and confirming role of internal auditor about corporate governance, which lead to increasing the internal audit quality and decreasing the expectation gap.

In addition, I found the existence of moderating role for corporate governance (related to audit committee size and meetings) lead to increasing the quality of internal audit. This means that increasing the number of audit committee meetings lead to increasing the compliance among them, which increase the effectiveness of the consulting and confirming role of internal auditor. Moreover, increasing the internal audit quality lead to lower expectation gap and the moderating role of corporate governance lead to more increase in the positive relationship between the internal audit quality and the chances for limiting expectation gap.

(*) د. محمد عبد العزيز عبد المعطى الهوارى : مدرس المحاسبة والمراجعة - معهد مصر العالي للتجارة والحاسبات بالمنصورة.