

مدى تباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية لتقرير المسؤولية  
الاجتماعية لمنشآت الأعمال من منظور أصحاب الحقوق والمصالح  
(نموذج قياس مقترح، ودراسة ميدانية)

دكتور

هشام فاروق الإيبارى

كلية التجارة- جامعة طنطا

مدى تباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية لتقرير المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال

من منظور أصحاب الحقوق والمصالح

(نموذج قياس مقترح، ودراسة ميدانية)

ملخص البحث

تناول هذا البحث قضية مدى تباين مصداقية Credibility مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال، وتأثيرها على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح، من خلال دراسة تحليلية- بالاعتماد على نظريتي أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders Theory ومصداقية المصدر Source Credibility Theory- في محاولة بناء نموذج كمي لقياس المصداقية، وصياغة فروض البحث؛ والتي تمثلت في ثلاثة فروض هي، الفرض الأول: يعاني أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال من قصور إدراك محددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بشكل متكامل؛ الفرض الثاني: تتباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة؛ الفرض الثالث: تختلف درجة مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة باختلاف مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية. ولقد تم اختبار فروض البحث من خلال دراسة ميدانية؛ وباستخدام قائمة استقصاء موحدة Questionnaire Design؛ لعينة ممثلة لأصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال من فئتين، تشمل الأولى على عدد ٢٢ عضو لجنة مراجعة وعدد ١٩ مدير مراجعة داخلية (بعدد ٣٠ شركات مساهمة مقيدة في البورصة المصرية، من مجموعتين متساويتين؛ الأولى شركات مدرجة بالموشر المصري للمسئولية الاجتماعية عام ٢٠١٦، والثانية شركات غير مدرجة بالموشر الاجتماعي لكنها من الشركات النشطة طبقاً لمؤشر EGX 50 لذات العام)، وتشمل الفئة الثانية على عدد ٤٩ مدير صندوق استثمار ومناح أئتمان ومحلل مالي. وقد خلص البحث إلى عدة نتائج هامة، رجحت من إمكانية قبول فروض البحث.

الكلمات المفتاحية: Perception of Stakeholders, Sourcing Alternatives :Key Words  
Credibility of Internal Audit, Corporate Social Responsibility Report.

#### مشكلة البحث

لقد أثارت الأزمات المالية العالمية الشك في كفاية النموذج الاقتصادي- القائم على تعظيم الربحية- لتقييم أداء منشآت الأعمال، ودفعت بالانتباه نحو أهمية المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال؛ باعتبارها حاكم تدفق واستمرار أنشطة الأعمال (Bello and Meka 2014, 151) وأساس التنمية المستدامة Sustainable Development. ولقد بدى تحرك دولي على المستوى الأكاديمي والمهني والتنظيمي تجاه الاهتمام والتأكيد على أهمية المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال، ومدى تأثيرها على رؤية (تصور) Image أصحاب الحقوق والمصالح Significant Stakeholders لمنشآت وبيئة الأعمال. واستجابة لهذا التحرك كان توجه منشآت الأعمال - خاصة المقيدة في سوق المال- نحو إصدار تقارير عن مسؤوليتها الاجتماعية (CSR) Corporate Social Responsibility بشكل اختياري (Dhaliwal and Yang 2011) والافصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية في تقاريرها المالية (Riham et al. 2008).

ومن المفترض، أن يؤدي إدراك المنشأة لأهمية وفاءها وإفصاحها عن مسؤوليتها الاجتماعية بالتقرير المالي أو بتقرير منفصل إلى اتساع نطاق المراجعة الداخلية- كأحد أهم آليات حوكمة الشركات- لرقابة وتقييم مدى التزام المنشأة بمسؤوليتها الاجتماعية، وتقرير مدى صدق وعدالة المحتوى المعلوماتي

<sup>1</sup> فعلى سبيل المثال، قامت منظمة Global Reporting Initiative بوضع إطار لتقرير الاستدامة- يقوم على أساس المسؤولية الاجتماعية من خلال اعتبار جوانب أداء المنشأة المختلفة (اقتصادية واجتماعية وبيئية وحوكمة) المحاور الأساسية للاستدامة- وإصدار الإرشادات اللازمة بشأن تحقيقها؛ والتي من أهمها إرشادات الجيل الرابع (2013 Global Reporting Initiative). كما قامت المنظمة الدولية ISO بإصدار المعيار الدولي للمسئولية الاجتماعية رقم ISO 26000 عام ٢٠١٠، والذي قدم إطاراً لتفعيل وتطبيق المسؤولية الاجتماعية للمنشآت. كما قام مركز المديرين المصري والمركز المصري لمسئولية الشركات ومؤسسة ستاندارد أند بورز وكريسيلى بالتعاون مع البورصة المصرية؛ في مارس ٢٠١٠؛ بإعداد مؤشر مسؤولية الشركات المقيدة في البورصة المصرية (المؤشر المصري لمسئولية الشركات S&P/EGX ESG Index). وبعد المؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية مقياساً Benchmark لحجم المعلومات التي تفصح عنها المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية (بشكل طوعي) بشأن ممارساتها فيما يتعلق بكل من البعد البيئي (١٥%) وخدمة المجتمع (٣٠%) ومبادئ الحوكمة (٥٥%). ويتم التقييم السنوي للشركات المقيدة في مؤشر EGX لتحديد أفضل ٣٠ شركة طبقاً للمؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية. كما أصدر مركز المديرين المصري بوزارة الاستثمار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في أكتوبر ٢٠٠٥، والذي تم تحديثه وإعادة صياغته في فبراير عام ٢٠١١، وأغسطس عام ٢٠١٦ ليضيف ويؤكد على أهمية المسؤولية الاجتماعية للمنشأة والافصاح عن السياسات والأنشطة الاجتماعية.

بالإفصاح المقرر، وبشكل يُمكن أصحاب الحقوق والمصالح من تقييم مدى وفاء المنشأة بمسئوليتها الاجتماعية وما حققه من قيمة مضافة للمنشأة.<sup>٢</sup>

ومن المفترض، أن تحقق المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة المصدقية لتقرير المسئولية الاجتماعية كنتيجة للضمان أو التأكيد الذي تقدمه المراجعة الداخلية، وباعتبار المصدقية قيمة مضافة لمعلومات التقرير؛ إنطلاقاً من الاعتقاد بأن المعلومات التي تخضع للمراجعة أكثر مصداقية من تلك التي لم تخضع للمراجعة (Mercer 2004). ومن المتوقع، أن يتأثر تقييم أصحاب الحقوق والمصالح لمدى وفاء المنشأة لمسئوليتها الاجتماعية- من خلال تقرير المسئولية الاجتماعية- بما هيته الجهة (المصدر) القائم بالمراجعة الداخلية. خاصة وأن تقرير المسئولية الاجتماعية للمنشأة قد يعد وسيلة لتجميل صورة المنشأة ولضبط التكاليف السياسية (Yip et al. 2011) أو الحصول على منافع اقتصادية (Fritzche 1991) أو لإخفاء سلوك سلبي للمنشأة (Hemingway and Maclagan 2004; Sims and Brinkmann 2003)، أو لإخفاء الآثار السلبية لأنشطة المنشأة (Hong and Andersen 2011; Kim et al. 2012; Choi et al. 2012). كما قد يعد الإفصاح عن المسئولية الاجتماعية للمنشأة وسيلة لإدارة شرعية المنشأة Legitimacy من خلال التأثير على إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لسلوك المنشأة أو لصرف انتباههم عن الجوانب السلبية للأداء (Lindblom 1994).<sup>٤</sup> الأمر الذي قد يثير أهمية قضية مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة من منظور أصحاب الحقوق والمصالح بها، ويفرض ضرورة إعادة النظر في تقييم نشاط المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية في إطار الموازنة ما بين التكلفة والقيمة لأصحاب الحقوق والمصالح، بما يضمن كفاءة استغلال الموارد المتاحة لنشاط المراجعة الداخلية (Bagshaw 2002). خاصة مع عدم كفاية المعايير والإرشادات المهنية لمراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة (CSR)، وتباين إدراك المراجعين (الداخليين) لمجال وعمق مراجعة المسئولية الاجتماعية (Zhou 2012). الأمر الذي قد يثير - بدوره- التساؤل بشأن مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية، ويدفع بالاعتقاد بوجود تأثير محتمل لاختلاف مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح ارتباطاً بتوقع تباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية. وتتمثل مشكلة البحث في محاولة الإجابة على التساؤل التالي:

**هل باختلاف مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة تختلف درجة مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح؟**

وبمعنى، هل تتأثر مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية للمنشأة بمصدر المراجعة الداخلية؟ وبمعنى آخر، هل يؤثر اختلاف مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة على إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية للمنشأة؟ وتتطلب الإجابة على السؤال البحثي محاولة الوقوف على محددات وقياس مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية لإمكانية دراسة ذلك الأثر.

#### **الدراسات السابقة**

يعتقد الباحث، بناءً على استقراء دراسات أدب المراجعة بشأن مشكلة البحث، أن قضيتي محددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية لمنشأة الأعمال؛ ومدى ارتباط مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية للمنشأة بمصداقية مصدر المراجعة الداخلية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح قد تكونا جديتان على الساحة المعرفية، على الرغم من اهتمام فكر المحاسبة والمراجعة بتحليل طبيعة ومسببات لجوء منشأة الأعمال إلى الاستعانة بجهة (مصدر) خارجي عند أداء أنشطة المراجعة الداخلية (بشكل كلي أو غير كلي) وفي

<sup>٢</sup> لقد كشفت بعض دراسات الأدب المحاسبي عن وجود تأثير للمسئولية الاجتماعية للمنشأة على قيمة المنشأة (أنظر على سبيل المثال، Becchetti et al. 2012) وجودة أرباحها (مثل، Kim et al. 2012).

<sup>٣</sup> فمع امتداد دور المراجعة الداخلية - ليشمل بجانب دورها الاستشاري دور تأكيد Assurance؛ يعمل بالأساس على تحقيق المصدقية- وتحوله من خدمة إدارة المنشأة إلى خدمة المنشأة ذاتها باعتباره نشاطاً مضيفاً للقيمة (IIA 1999)، لم تعد المراجعة الداخلية بالضرورة نشاطاً داخلياً مع إمكانية الاستعانة بالمصدر الخارجي Outsourcing لأداء كل أو بعض أنشطة المراجعة الداخلية، لدرجة أصبح معها الإسناد من الممارسات المهنية الشائعة (Williams 2002; Widener and Selto 1999; Ahlwat and Lowe 2004; Wangcharoendate and Ngamtampng 2012; Petravick, 1997; Rittenberg et al., 1999; Abdolmohammadi 2013). فالضمان أو التأكيد Assurance الداخلي يمكن أن يقدم من قبل جهة أو جهات خارجية (Mercer 2004).

<sup>٤</sup> يقصد بأصحاب الحقوق والمصالح تلك الأطراف الحيوية والهامة لبقاء ونجاح المنشأة (Freeman 1994) من خلال ما تقدمه من موارد أو ما تمارسه من تأثير على أداء المنشأة أو ما تتحملة من آثار لأدائها باختلافه (Kochan and Rubenstein 2002).

مجالات بخلاف المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، وما قد طرحته بعض دراسات أدب المراجعة (أنظر على سبيل المثال، Healy and Palepu 2000) من ضرورة الحاجة البحثية إلى اختبار مباشر لمصادقية مصدر المراجعة؛ وعدم كفاية مؤشرات مؤهلات أو كفاءة المصدر للحكم على مصداقيته. وترجع أهمية قضية مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية إلى أن تقرير المسؤولية الاجتماعية قد يعد وسيلة لإحداث تأثير غير حقيقي (مضلل) على إدراك أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة لحقيقة المنشأة وإدارتها. فلقد كشف الفكر المحاسبي، بشأن تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، عن اتجاه يقوم على استخدام التقرير كأداة لتجميل صورة الإدارة في عيون أصحاب الحقوق والمصالح من خلال إخفاء تلاعب الإدارة أو سلوكها السلبي لغرض تحقيق منافع اقتصادية خاصة. فعلى سبيل المثال، كشفت دراسة (Lanis and Richardson 2012) عن زيادة مستوى الإفصاح بشأن المسؤولية الاجتماعية في المنشآت التي يتزايد لديها ممارسات التهرب والتجنب الضريبي. كما أشارت دراسة (Choi et al. 2012) عن ارتفاع احتمال استخدام المنشأة للمسؤولية الاجتماعية لغرض إخفاء تصرفات إنتهازية في حال ضعف نظم الحوكمة. كما كشفت دراستي (Prior et al. 2008; Chih et al. 2008) عن وجود علاقة إيجابية بين المسؤولية الاجتماعية للمنشأة وممارسات إدارة الأرباح. الأمر الذي يمكن معه توقع استخدام المنشأة لتقرير المسؤولية الاجتماعية كوسيلة لإخفاء تلاعب الإدارة. كما كشفت بعض الدراسات عن وجود علاقة سلبية بين تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة وقيمتها السوقية-2388, 2389; Dragomir 2010, 359-365; Kang et al. 2010; Crisostomo et al. 2011; Ghoul et al. 2011).

ولقد قدم فكر المراجعة عدد من مصادر المراجعة الداخلية للمنشأة، تشمل (IIA 2009) المصدر الداخلي In House؛ ويعنى الاعتماد كلياً على إدارة المراجعة الداخلية في توفير خدمة المراجعة الداخلية؛ والإسناد الكلي Full (Total) Outsourcing لأنشطة المراجعة الداخلية لجهة متخصصة خارجية؛ حيث تعتمد المنشأة كليةً على المصدر الخارجي في أداء أنشطة المراجعة الداخلية، والتصديق على نتائجها؛<sup>6</sup> والإسناد الجزئي Partial Outsourcing لبعض أنشطة المراجعة الداخلية لمصدر خارجي- حيث يكلف مصدر خارجي بمهام يتم التعاقد عليها بشأن بعض جوانب أو أنشطة المراجعة الداخلية، والإسناد المكمل Supplemented Outsourcing؛ وفيه يكلف المصدر الخارجي - من خلال التعاقد- باستكمال أداء بعض أنشطة المراجعة الداخلية، فيعد أداء المصدر الخارجي مكملاً لأداء إدارة المراجعة الداخلية بشأن أنشطة أو عمليات المراجعة الداخلية؛ والإسناد المشترك (التعاوني) Integrated Co-sourcing لأنشطة المراجعة الداخلية من خلال تعاون إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة والمصدر الخارجي لأداء أنشطة المراجعة الداخلية معاً، اعتماداً على القوة النسبية التي يتمتع بها كل منهما (Dumbell, 2004)، حيث يشترك المصدر الخارجي مع إدارة المراجعة الداخلية في كافة مهام المراجعة الداخلية بما يضمن الجمع بين مزايا ونقاط القوة التي يتمتع بها الطرفين عند الأداء.

ولقد تباينت دراسات أدب المراجعة بشأن قضية تفضيل مصدر محدد للمراجعة الداخلية من منظور قائم - في الأساس- على تحليل التكلفة والعائد Cost-Benefit Analysis وفي إطار مزايا ومسابك كل مصدر منها، وفيما يلي بعضاً من أهم هذه الدراسات:

---

<sup>6</sup> لقد كشف عدد من دراسات الأدب المحاسبي عن وجود علاقة إيجابية ما بين المسؤولية الاجتماعية؛ والذي يكشف عنه تقرير المسؤولية الاجتماعية؛ والأداء الاقتصادي وجوده كل من التقرير المالي والإفصاح. فعلى سبيل المثال، كشف عدد من الدراسات عن وجود علاقة إيجابية بين المسؤولية الاجتماعية للمنشأة وأداءها المالي (Waddock and Graves 1997; Crisostomo et al., 2011; Chen and Wang 2011). كما كشفت بعض الدراسات عن وجود علاقة طردية بين تقرير المسؤولية الاجتماعية وكل من العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية وانخفاض تكلفة التمويل (Ghoul et al. 2011, 2400-2401; Dawkins 2008, 3-4; Munasinghe and Kumara 2013, 371; Goss and Roberts 2011, 1795). ولقد كشفت بعض الدراسات (مثل، Gelb and Strawser 2001; Kim et al. 2012) عن أثر إيجابي للمسؤولية الاجتماعية للمنشأة على جودة ومستوى الإفصاح المالي. وبما يكشف عن أن منشآت الأعمال المسؤولة اجتماعياً تعد أكثر شفافية واعتمادية، وقل احتمالاً لإعادة إصدار القوائم المالية. كما كشفت بعض الدراسات الأخرى (مثل، Laksmana and Yang 2009; Hong and Andersen 2011; Heltzer, 2012; Choi et al. 2012; Scholtens and King 2012; Choi and Pae 2011; Choi et al. 2011) عن تمتع الشركات الأكثر التزاماً بالمسؤولية الاجتماعية بجودة استحقاق أعلى، حيث تنخفض ممارسات إدارة الأرباح. كما كشف البعض الآخر عن وجود أثر إيجابي لتقرير المسؤولية الاجتماعية على القيمة السوقية للمنشأة، فضلاً على تحسين السيولة في الأسواق المالية (Krishnamurti and Sevic 2005; Hillman and Keim 2001; Orlitzky et al. 2003; Kacperczyk 2009; Lee and Park 2010; Guenster et al. 2010; Lioui and Sharma 2012, 110).

<sup>6</sup> من المفترض، أن المصدر الخارجي القائم بخدمة المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية لا يقوم بتقديم خدمة المراجعة الخارجية للمنشأة. ولقد أكد عدد من الدراسات (أنظر على سبيل المثال، Lowe et al, 1999; Swanger and Cheuning, 2001) على أن إسناد أنشطة المراجعة الداخلية لمصدر خارجي - بخلاف مراقب حسابات المنشأة- يؤثر إيجاباً على إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمصادقية تقرير المسؤولية الاجتماعية.

أولاً: دراسات تفضل المصدر الداخلي (إدارة المراجعة الداخلية) In House لتقديم نشاط المراجعة الداخلية (مثل، Robert and Saltzman 2011; Hockers and Lance 2004) على اعتبار أن إدارة المراجعة الداخلية تتعايش مع حالة المنشأة ولديها المعرفة بالخطط والاستراتيجيات والأهداف، وعلى دراية كافية بالأنشطة والعمليات؛ وبالتطورات والتغيرات التي تتم داخلها؛ وبنواحي الكفاءة والفاعلية بشأن جوانب الأداء المختلفة. الأمر الذي قد يجعل للمصدر الداخلي للمراجعة أفضلية على المصدر الخارجي، خاصة مع توقع أن معاناة المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية من عدم كفاية المعرفة اللازمة سيؤثر سلباً على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية (Chapman 1995; Barac and Motubatse 2009; Pyzik 2012; Bierstaker et al., 2013).

ثانياً: دراسات تفضل الإسناد الكلي Full (Total) Outsourcing لأنشطة المراجعة الداخلية (أنظر على سبيل المثال، Caplan and Kirschenheiter 2000; Chapman 1995; Aldhizer and Cashell 1996; Anderson 1996; Bierstaker et al., 2013) على اعتبار أن إسناد المراجعة الداخلية لمصدر خارجي يسهم في ارتفاع جودة أنشطة المراجعة الداخلية المقدمة مقارنة بجودة أنشطة المراجعة الداخلية التي تؤدي داخلياً. خاصة، مع توقع تمتع المصدر الخارجي بدرجة أكبر من الاستقلال والموضوعية عند أداء أنشطة المراجعة الداخلية، فضلاً على ما قد يمتلكه من إمكانيات فنية ومهنية مقارنة بالمصدر الداخلي والذي يتعرض لمخاطر ضغوط الإدارة بشكل عال (Ahlawat and Lowe 2004; Carey et al., 2006; Glover et al., 2008; Freudenthal and Springsteen 2009; Harris et al., 2011; Bierstaker et al., 2013; Spekle et al., 2007).

ثالثاً: دراسات تفضل الإسناد الجزئي Partial Outsourcing لبعض أنشطة المراجعة الداخلية لمصدر خارجي (أنظر على سبيل المثال، Crawford et al., 1996; Thomas and Parish 1999; Smith 2002; Aldhizer et al., 2003; DelVecchio and Clinton 2003; Serafini et al., 2003) وقد اشارت تلك الدراسات إلى إمكانية استخدام الإسناد الجزئي لأنشطة المراجعة الداخلية التي تحتاج إلى قدرات ومهارات المصدر الخارجي، وبما قد يسهم في سد الفجوة ما بين ما تتوقعة الإدارة من المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية وما تقدمه المراجعة الداخلية، فضلاً على تخفيف مشاكل الإسناد الكلي (Seaberg 1996).

رابعاً: دراسات تفضل الإسناد المشترك (التعاوني) Integrated Co-sourcing لأنشطة المراجعة الداخلية من خلال التعاون ما بين أفراد إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة والمصدر الخارجي (أنظر على سبيل المثال، Del Vecchio and Clinto 2003; Aldhizer et al., 2003; Smith 2002; Serafini et al., 2003; Dumbell 2004).

ويتقييم الدراسات السابقة، يتضح أن تحليل أفضلية مصادر المراجعة الداخلية قد قام على منظور إدارة المنشأة، كأحد أطراف الحقوق والمصالح. وهو ما قد يعني أن دراسات أدب المراجعة - في ضوء ما قام الباحث باستقراء منها- قد تبنت، في الأساس، منظور إدارة المنشأة وليس منظور أصحاب الحقوق والمصالح في المفاضلة ما بين مصادر المراجعة الداخلية. كما لم تتناول الدراسات السابقة محددات مصداقية مصادر المراجعة الداخلية، في إطار كلي، كأساس للمفاضلة.<sup>٧</sup>

<sup>٧</sup> فضلاً على ما يتميز به المصدر الداخلي على المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية من كفاية المعرفة اللازمة، فإنه يتمتع بخاصية الحفاظ على سرية المعلومات - بشأن الممارسات التجارية والإدارية والاستراتيجيات - ونتائج المراجعة باحتمال أعلى مقارنة بالمصدر الخارجي. ولقد دفعت أهمية كفاية بعد المعرفة لدى مصدر المراجعة الداخلية معهد المراجعين الداخليين للانحياز للمصدر الداخلي، لكنه سرعان ما تحول عن انحيازه مع تغيير رؤيته للمراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة (IIA 1999, 2010). وبالرغم من ذلك، أكد معهد المراجعين الداخليين أنه حال الاستعانة بمصدر خارجي للمراجعة الداخلية فإنه يجب تقييم ما يتمتع به من معرفة ومهارة وقدرة على أداء لمهمة التأكيد (IIA 2012).

<sup>٨</sup> قد يتمثل المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية في طرف (منشأة) أو أكثر. وهو ما يعني، إمكانية قيام المنشأة بالتعاقد مع أكثر من منشأة خارجية متخصصة لأداء المراجعة الداخلية لمسئوليتها الاجتماعية. كما يمكن للمصدر الخارجي في حال كونه منشأة خارجية أن يتعاقد من الباطن Subcontracting مع منشأة متخصصة أو أكثر لأداء بعض أنشطة المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية. ولقد أشار معهد المراجعين الداخليين إلى اعتبار التعاقد من الباطن أحد بدائل إسناد المراجعة الداخلية لمصدر خارجي (IIA 2009).

<sup>٩</sup> من المفترض، أن المصدر الخارجي المقدم لخدمة المراجعة الداخلية للأداء الاجتماعي لا يقوم بتقديم خدمة المراجعة الخارجية للمنشأة. ولقد أكد عدد من الدراسات (أنظر على سبيل المثال، Swanger and Chewing, 2001; Lowe et al, 1999) على أن إسناد أنشطة المراجعة الداخلية لمصدر خارجي - بخلاف مراقب حسابات المنشأة- يؤثر إيجاباً على إدراك أصحاب المصالح لمصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية.

<sup>١٠</sup> هناك دراسات قليلة تناولت أحد أو بعض محددات مصداقية مصادر المراجعة الداخلية كأساس للمفاضلة بين مصادر المراجعة الداخلية. فعلى سبيل المثال، فحصت دراسة (Ahlawat and Lowe 2004) أحد محددات مصداقية المصدر وهو الموضوعية عند المقارنة والمفاضلة بين المصدر الداخلي والمصدر الخارجي، كما تناولت دراسة (Subsomboon and Jantarajaturapat

ويعتقد الباحث بوجود فجوة بحثية بشأن ما هبة المصدقية كميّار للمفاضلة بين مصادر المراجعة الداخلية، خاصة في مجال المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال، والذي يتطلب - في اعتقاد الباحث- ضرورة العمل على وضع إطار بمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية وبكيفية قياسها. تمهيداً لدراسة أثر تباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية على إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمصدقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة. فأدبيات المراجعة ما زالت في حاجة إلى إطار بمحددات مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح، ومدى تأثيرها على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، والبحث ما هو إلى محاولة متواضعة تجاه ذلك.

### هدف البحث

يهدف البحث إلى الكشف عن مدى إدراك أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال لمصدقية مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية، ومدى تأثيرها على إدراك مصداقية تقارير المسؤولية الاجتماعية لهذه المنشآت. ويتضمن هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

- تحليل طبيعة المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال من منظور أصحاب الحقوق والمصالح.  
- تحليل محددات مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية، ومحاولة تقديم نموذج مقترح للقياس.

- استقراء واقع منشآت الأعمال المصرية تجاه مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية.  
- بيان مدى تباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال المصرية، ومدى تأثيرها على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية.

### أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من أنه يتطرق لمتغير مصداقية مصدر المراجعة الداخلية؛ باعتباره أهم متغيرات تفعيل آلية المراجعة الداخلية كأحدى أهم آليات حوكمة الشركات؛ في مجال المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال؛ والتي تلقى إهتماماً متزايداً على الصعيد المحلي والدولي؛ باعتبارها مطلباً حيوياً ومقوماً أساسياً من متطلبات ومقومات بقاء واستمرار منشآت الأعمال. خاصة مع ندرة دراسات أدب المحاسبة والمراجعة بشأن تقييم مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية، ومحدداتها، وكيفية قياسها، وبخاصة في بيئة الأعمال المصرية.

ويعمل البحث، بما يسفر عنه من نتائج، على توفير معلومات يمكن توظيفها في تحسين مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية في إطار الاستجابة والتكيف لمعتقدات أصحاب الحقوق والمصالح بشأن مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية؛ بما تحمله من قيمة للمنشأة ولسوق المال وبيئة الأعمال. الأمر الذي قد يجعل من البحث مساهمة متواضعة في مجال بحوث المراجعة.

### منهج البحث

انطلاقاً من أن طبيعة مشكلة البحث تفرض المنهج العلمي المستخدم في سبيل تحقيق هدف البحث، يستخدم الباحث المنهج الإيجابي معتمداً على النموذج التحليلي للوقوف على محددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال، ومدى إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لها ولتأثيرها على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية. كما يستخدم الباحث المنهج الوصفي في تقييم واقع منشآت الأعمال المصرية تجاه مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية.

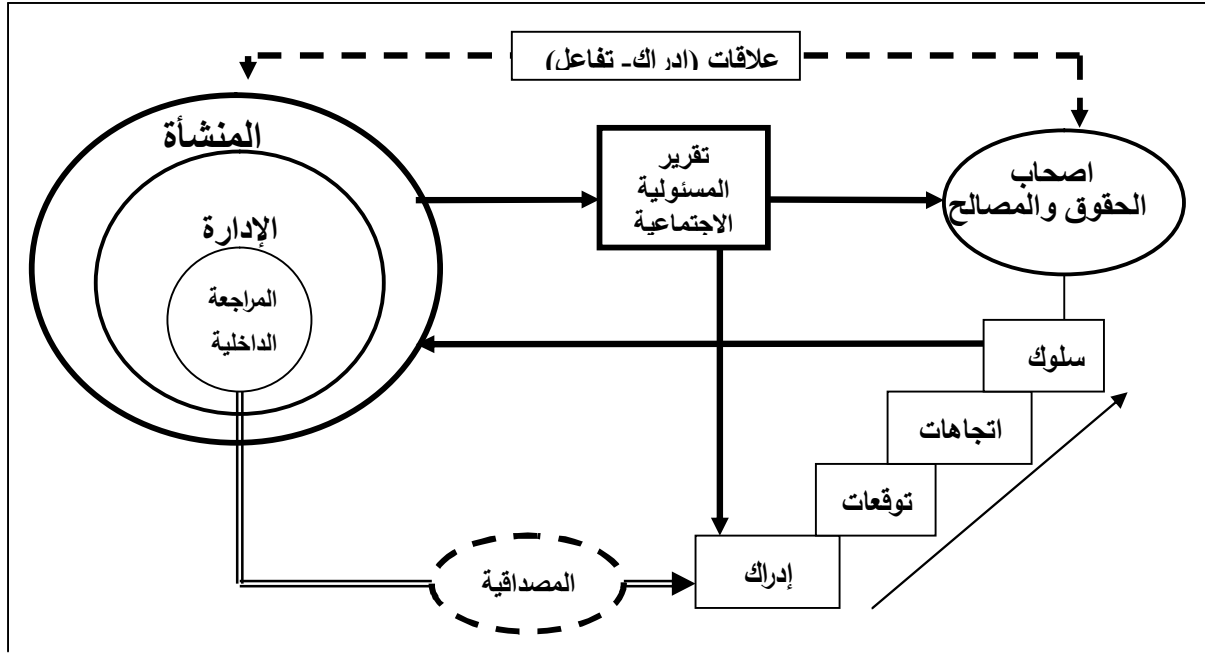
### أداة البحث

يقوم البحث على استخدام نظريتين، الأولى نظرية أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders Theory لتحليل المتغير التابع للدراسة (تقرير المسؤولية الاجتماعية)، والثانية نظرية مصداقية المصدر Source Credibility Theory لتحليل المتغير المستقل (تباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية).<sup>11</sup>

(2011) فعالية المصدر (الخارجي)، كما تناولت، أيضاً، دراسة (Swanger and Chewing 2001) استقلال المصدر (الخارجي)، في غياب إطار لمحددات المصدقية ودون تناول لمحددات المصدقية الأخرى.

<sup>11</sup> تقوم نظرية أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders Theory على نظرية العقود؛ باعتبار المنشأة وحدة تعاقدية Contract Unity تتكون من كل أصحاب الحقوق والمصالح (Hill and Jones 1992; Buchholz and Rosenthal 2005)؛ لتؤكد على حماية حقوق أصحاب الحقوق والمصالح في إطار تحقيق التوازن بين دوال المنفعة المختلفة، وليكون تقرير المسؤولية الاجتماعية وسيلة الكشف عن تحقيق ذلك. ومن المعتقد أن نظرية أصحاب الحقوق والمصالح توفر أساس تطوير مفهوم المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال في إطار ارتباط مفهوم المسؤولية الاجتماعية بمفهوم أصحاب الحقوق والمصالح، باعتبارهما مكملان لبعضهما البعض (Zhou 2012, 12). كما تتحدد توقعات أداء المنشأة لمسئوليتها الاجتماعية بتوقعات أصحاب الحقوق والمصالح بها

ويوضح الشكل التالي إطار نظريتي أصحاب الحقوق والمصالح ومصادقية المصدر وتقرير المسؤولية الاجتماعية، كما يلي:



### وسيلة البحث

يعتمد الباحث، وبشكل اساسي، على استخدام قائمة استقصاء كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية من خلال اسقضاء آراء أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال لمحددات مصادقية مصادر المراجعة الداخلية ومدى تأثيرها على مصادقية تقرير المسؤولية الاجتماعية.

### خطة البحث

بعد تناول منهجية وإطار البحث، ولتحقيق هدف البحث، يتكون البحث من خمسة مباحث هي، كما يلي:

المبحث الأول: المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال من منظور أصحاب الحقوق والمصالح .  
المبحث الثاني: تحليل محددات وقياس مصادقية مصدر المراجعة الداخلية بشأن تقرير المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الثالث: تحليل الأثر المتوقع لأختلاف مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية على درجة مصادقية تقرير المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الرابع: الدراسة الميدانية.

المبحث الخامس: النتائج والتوصيات.

(Zhou 2012, 16). بينما تقوم نظرية مصادقية المصدر Source Credibility Theory، كإحدى النظريات السلوكية في مجال الاتصال Communication، على إن فعالية الاتصال بين عدة أطراف تتوقف على مدى إدراك الطرف أو الأطراف المتصل بهم (أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة) لمصادقية الطرف أو الأطراف المتصلة (مصادقية مصدر المراجعة الداخلية) في ضوء محتوى الرسالة المتبادلة بينهم (تقرير المسؤولية الاجتماعية) (Schwarzkopf 2007). لا يعد استخدام نظرية مصادقية المصدر (SC) كأداة بحث في المراجعة بجديد، فقد تم استخدامها في عدد من دراسات أدب المراجعة (أنظر على سبيل المثال: Bamber 2005; Hirst 1994; Goodwin 1999; 1983). ومن المتوقع، أن يؤثر إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمصادقية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية على اتجاهاتهم Attitudes بشأن الاعتماد أو عدم الاعتماد على محتوى الرسالة (تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة)؛ والتي تؤثر بدورها على سلوكهم تجاه المنشأة. كما تصف نظرية مصادقية المصدر الكيفية التي يمكن من خلالها أن يتقابل سلوك إدارة المنشأة تجاه التقرير عن مسؤوليتها الاجتماعية (الرسالة) مع توقعات أصحاب الحقوق والمصالح بشأن مصادقية محتوى هذا التقرير (الرسالة)، وذلك من خلال إدراك مصادقية مصدر المراجعة الداخلية للتقرير (الرسالة). وتعد نظرية مصادقية المصدر أداة بحث مناسبة لغرض تحليل محددات مصادقية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية، ومدى تأثيرها على مصادقية تقرير المسؤولية الاجتماعية.

## المبحث الأول: المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال من منظور أصحاب الحقوق والمصالح

"It is Struggle to Define and Manage the Opportunities and Risks of this New World that has Fueled the Emergence of CSR during the last Few Years, and Will Continue to do so in Coming Decades" (White 2005, 1)

يعد توجه الفكر المحاسبي نحو الاستجابة لحاجة أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال لتقرير المسؤولية الاجتماعية توجهاً معاصراً، بما يتضمنه من قياس وافصاح وتأكيد مهني (GRT 2013). كما يعد تقرير المنشأة عن مسؤوليتها الاجتماعية إحدى قضايا الفكر المحاسبي المعاصرة (Fifka 2013, 2).<sup>١٢</sup>

ويعتمد هذا التوجه على رؤية معاصرة للمنشأة Modern Firm Theory، باعتبارها وحدة قانونية من عقود صريحة وضمنية (Schmidt and Schnitzer 1994) Contracts Theory؛ تتحمل تبعات المسؤولية الاجتماعية، والتي تفرض بدورها ضرورة تبني منظور أصحاب الحقوق والمصالح، بما يتطلبه من تحول في الرسالة والأهداف والاستراتيجيات والسياسات، وبما يحمله من رؤية جديدة للأداء وكيفية التقرير عنه. فالمنشأة لم تعد تسعى إلى تحقيق أهداف أصحاب حقوق الملكية فحسب، وإنما تحقيق أهداف أصحاب الحقوق والمصالح باختلافهم، وبما يعكس تحولاً من تعظيم الربحية بمفهومها الضيق Traditional Micro-Profittability إلى تحقيق توازن وحماية حقوق أصحاب المصالح باختلافهم.<sup>١٣</sup>

ففي إطار المسؤولية الاجتماعية، تعد المنشأة مسؤولة عن أنشطتها والتي تؤثر على غيرها من المنشآت والمجتمع والبيئة وأصحاب الحقوق والمصالح الآخرين، كما تعد مسؤولة عن تبني استراتيجية وتشغيل يهدف إلى تحقيق منافع اجتماعية Social Benefit؛ يعد الأداء الاقتصادي جزءاً منها.<sup>١٤</sup> وتفرض المسؤولية الاجتماعية للمنشأة وجوب تعاملها مع أصحاب الحقوق والمصالح كمجموعة واحدة Holistic Group وبشكل يحقق التوازن بين هذه الحقوق والمصالح المختلفة وبما يحقق صالح المنشأة والمجتمع. وهو ما يعنى، أن المنشأة خلال سعيها لتحقيق مصالح الملاك فإن عليها ألا تُعرض حقوق أصحاب المصالح الآخرين للخطر. الأمر الذي يدفع بالمراجعة الداخلية لتقرير المسؤولية الاجتماعية إلى التحقق من أن أداء المنشأة يسير في خط التنمية المستدامة.

وتتضمن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة أربعة أنواع من المسؤوليات، تشكل ما يعرف بهرم المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال، وهي- من القاعدة للقمة- المسؤولية الاقتصادية من خلال انتاج سلع أو تقديم خدمات تمثل قيمة للمجتمع، والمسؤولية القانونية من خلال الالتزام بالتشريعات واللوائح والقرارات التنظيمية، والمسؤولية الأخلاقية من خلال التزام إدارة المنشأة بالسلوك القائم على المعتقدات والقيم المتعارف عليها، والمسؤولية المجتمعية (الطوعية Voluntary) كالمساهمات والتبرعات وغيرها (Holland 2005). وعلى الرغم من أن كل من المسؤولية الاقتصادية والمسؤولية القانونية لا خلاف عليهما، فإن كل من المسؤولية الأخلاقية والطوعية محل تقدير وتقييم. وهذه المسؤوليات غير متعارضة بل مرتبطة تكاملياً. فمفهوم المسؤولية الاجتماعية للمنشأة مفهوماً مرناً Dynamic واسعاً Very Vague يشمل عناصر أداء المنشأة باختلافها في إطار من أخلاقيات الأعمال Business

<sup>١٢</sup> على الرغم من محاولات وضع معايير لتقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة وقولاً على المحتوى والشكل- مثل معيار التقرير Global Reporting Initiative (GRI 2002)- فما زال الجدول دائراً بشأن مدخل إعداد تقرير المسؤولية الاجتماعية ما بين الاختياري والتنظيمي، وآلية إعداده بما تتضمنه من سياسات وطرق وإجراءات، بما قد يحمله ذلك من تأثير على مدخل وآلية المراجعة.

<sup>١٣</sup> هناك مدخلين لأداء المنشأة لمسؤوليتها الاجتماعية (CSR-Type Activities)، تقليدي يقوم على الوفاء ببعض القضايا الاجتماعية وعلى رأسها القضايا البيئية Doing Responsible Things، الأمر الذي قد لا يضمن وفاء المنشأة بعهدها طويلة الأجل. أما المدخل المعاصر فيقوم على تضمين المسؤولية الاجتماعية داخل ممارسات المنشأة لأنشطتها Doing Things Responsibly، وبما يتطلب إدماج أنشطة المسؤولية الاجتماعية داخل ثقافة المنشأة، وبالتالي استراتيجيتها (Holland 2005; Bello and Meka, 2014, 154).

<sup>١٤</sup> تفرض المسؤولية الاجتماعية على منشآت الأعمال إنجاز النتائج وتحقيق الأهداف بطريقة مسؤولة تعمل على تندية أى آثار سلبية على المجتمع وأصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة، والالتزام بالقوانين والتشريعات والقواعد والتنظيمات والقيم المقررة والمعتقدات بما يتسق مع أخلاقيات العمل والممارسات المسؤولة، والاعتماد على النظم والسجلات والمعلومات لكل من الأغراض الداخلية والخارجية ولخدمة كافة أصحاب الحقوق والمصالح، واستخدام الموارد (الاقتصادية- البشرية- التكنولوجية- ٠٠٠) بمثالية وبطريقة مسؤولة تتخطى كل من الاقتصاد والكفاءة والفعالية لتراعى الجوانب الأخلاقية والبيئية والاجتماعية، والاستثمار في أصول أمنة، مع مراعاة توازن حقوق أصحاب المصالح باختلافهم (Holland 2005).



Ethics<sup>٥</sup> فالأداء الاقتصادي القائم على الاستخدام الأمثل للموارد، والأداء الاجتماعي القائم على المحافظة على حقوق أصحاب المصالح، والأداء البيئي، والحوكمة وغيرها جميعها محددات وفاء المنشأة بمسئوليتها الاجتماعية. وهو ما يعني، أن المسؤولية الاجتماعية للمنشآت الأعمال تغطي جوانب الأداء باختلافها (الاقتصادي، والاجتماعي، والبيئي، والحوكومي وغيرها). الأمر الذي لا يقصر المسؤولية الاجتماعية على الأداء الاجتماعي للمنشآت الأعمال فقط.

وتعد المسؤولية الاجتماعية للمنشآت الأعمال أساس التوجه نحو مدخل تميز الأداء Business Excellence (Fisscher 1994; Buban 1995; Nakano 1999)، والذي يقوم على ثقافة التميز (Risako et al. 2004) Culture of Excellence، كما تعد مقوماً لتحقيق التنمية المستدامة (Risako et al. 2004).<sup>٦</sup> فمسيبات تحقيق الاستدامة وخلق القيمة تمثل عناصر تفرضها مسؤولية المنشأة تجاه مجتمع الأعمال.

كما يعد وفاء المنشأة بمسئوليتها الاجتماعية جوهر التخطيط الاستراتيجي (Kang et al. 2010, 73; Inoue and Lee 2011, 800; Dawkins and Ngunjiri 2008, 1-10; Luethge and Han 2012, 389; Skouloudis et al. 2010, 427)، وأساس استمرار سلسلة التوريد؛ فإخلال المنشأة بمسئوليتها الاجتماعية يفقدها سمعتها، وقد يؤدي إلى قطع سلسلة التوريد (Zhou 2012, 8).<sup>١٨</sup>

ولقد قدم الفكر المحاسبي (Idowu and Towler 2004, 421; Dowkins and Ngunjiri 2008, 288-291; Amran and Haniffa 2011, 141-145) لإعداد تقرير المسؤولية الاجتماعية، الأولى النظرية الشرعية Legitimacy Theory والتي تقوم على فكرة وجود عقد اجتماعي بين المنشأة والمجتمع، يلزم المنشأة بالتقرير عن مسئوليتها الاجتماعية حتى يدرك المجتمع شرعيتها. ويفرض العقد الاجتماعي التزام منشآت الأعمال بتحمل مسئوليتها الاجتماعية، والتي تفرض بدورها ضرورة مراعاة منافع وتكاليف قراراتها من منظور مجتمعي شامل لا من منظور اقتصادي ضيق. والثانية نظرية أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders Theory لتجرب النظرية الشرعية ولتؤكد على أهمية حماية حقوق أصحاب الحقوق والمصالح في إطار تحقيق التوازن بين دوال المنفعة المختلفة، ويكون تقرير المسؤولية الاجتماعية وسيلة الكشف عن تحقيق ذلك،<sup>٩</sup> بما يعكس سلوك – وليس نية Intent - إدارة منشآت الأعمال تجاه مجتمع الأعمال، وفي إطار مبدأ المنفعة Utilitarianism لأصحاب الحقوق والمصالح باختلافهم، وعدالة توزيعها Distributive Justice (Shaw 1996). فيوفر تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة احتياجات أصحاب الحقوق والمصالح من

<sup>٥</sup> على الرغم من أن مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمنشأة مفهوماً مرناً، حيث يخضع لتغيير مستمر باستمرار التطور الاجتماعي (Zhou 2012) الأمر الذي يصعب معه وجود اتفاق على تعريف يلقي قبولا، فقد كانت هناك بعض المحاولات، منها تعريف المسؤولية الاجتماعية بأنها مسؤولية المنشأة عن تأثيراتها على المجتمع (European Commission 2011)؛ وبما يعنى تحمل المنشأة مسؤولية تصرفاتها تجاه البيئة والمجتمع حاضراً ومستقبلاً، ومدى التزام المنشأة بالمساهمة في تطوير اقتصاد الاستدامة (World Bank 2003)؛ وبمعنى التزام المنشأة المستمر في المساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال العمل بطريقة مسؤولة تجاه جميع أصحاب المصالح (الهيئة العامة للرقابة المالية ٢٠١٦، ١٣)، وتحقيق المنشأة للأرباح بطريقة مسؤولة اجتماعياً وبيئياً بغرض تحقيق استدامة الأعمال ورضا أصحاب الحقوق والمصالح باختلافهم (Arash and Mohaned 2007).

<sup>١٦</sup> تقوم نماذج تميز الأداء، مثل (Malcolm Baldrige National Quality Award (MBNQA)، European Quality Award (EQA) على الاهتمام بأصحاب الحقوق والمصالح Key-Stakeholders. ويعد النموذج الأوربي لتمييز الأداء (EQA) أول نموذج يكشف عن ارتباط المسؤولية الاجتماعية للمنشآت الأعمال بفكر الجودة (Kok et al. The Quality Thinking 2001, 290).

<sup>١٧</sup> لقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين إطاراً عاماً للمحاسبة عن الاستدامة عام ٢٠١١، تناول مسيبات تحقيق الاستدامة Sustainability وخلق القيمة في المنشأة، مؤكداً على اعتبار أن إدارة العلاقات مع أصحاب الحقوق والمصالح أساس تحقيق الاستدامة (Deloitte 2011).

<sup>١٨</sup> سلسلة التوريد هي شبكة من المنشآت Network of Organizations تشمل موردين وعملاء ووسطاء Logistic Vendors، وتعد المنشأة في سلسلة التوريد مورد وعميل في نفس الوقت. كما تمتد سلسلة التوريد لتشمل علاقات الموردين ومورد الموردين وعلاقات العملاء وعملاء العملاء. ولقد تم دمج مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمنشآت - مؤخرًا - داخل سلسلة التوريد. حيث تحمل مساهمة كل منشأة من منشآت سلسلة التوريد في المسؤولية الاجتماعية منافع لسلسلة التوريد الكلية The Whole Supply Chain.

<sup>١٩</sup> يعتقد الباحث، أن النظرية المؤسسية Institutional Theory - والتي قدمها الفكر المحاسبي في تسعينيات القرن الماضي كأحد الأطر النظرية الهامة في بحوث المحاسبة وفي مجال استكشاف العلاقات المتبادلة بين المنشأة والأفراد والمجتمع Thornton and Ocasio (2008) - تقوم على نظرية أصحاب الحقوق والمصالح. حيث تفسر النظرية العملية المؤسسية من خلال أنماط وقواعد تعمل كمرشحات للسلوك الاجتماعي (Moll et al. 2006)، وتقوم على التأكيد على أهمية تفاعل المنشأة بالبيئة المؤسسية المحيطة بها لتحديد توقعات تلك المؤسسات ودمجها في ثقافة وأنشطة وعمليات المنشأة، ويكون تقرير المسؤولية الاجتماعية وسيلة الاتصال الفعال بين المنشأة والبيئة المؤسسية المحيطة بها.

المعلومات (Owen 2013)، وبما يسمح بفهم الروابط بين جوانب الأداء المختلفة The Most Critical Aspects المفصّل عنها (GRI 2013). كما يعدّ التقرير بمثابة دمج لأبعاد الأداء معاً، وبما يكشف عن جوانبها الهامة Critical Aspects وآثارها الاجتماعية، ويسمح بإمكانية إحداث تقييم شامل لحالة المنشأة الحالية والمستقبلية Current and Future Health<sup>٢٠</sup>. ومن المعتقد أن عدم كفاية المعايير والإرشادات المهنية بشأن التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة الأعمال (CSR) Corporate Social Responsibility (Bello and Meka 2014, 157)؛ فضلاً على تباين إدراك إدارة المنشآت للمسؤولية الاجتماعية (Votaw and Sethi 1973)؛ يسمح لإدارة المنشأة بتقرير ماذا وكيف سيكون التقرير<sup>٢١</sup>. أفلا يوجد نموذج لما يجب أن يكون عليه تقرير الإدارة بشأن مدى التزام المنشأة بالمسؤولية الاجتماعية.

ويفرض إعداد المنشأة لتقرير المسؤولية الاجتماعية الحاجة إلى تأكيد المراجعة الداخلية Assurance Service من خلال التحقق من وفاء المنشأة بمسئوليتها الاجتماعية؛ والتي تعدّ المسؤولية الاقتصادية أحد مكوناتها الأساسية (Zhou 2012)<sup>٢٢</sup>.

ومن المعتقد، ملائمة مدخل المراجعة الداخلية على أساس القيمة Value Based Approach، والذي يقوم على رؤية مجتمع المراجعة في ضوء القيمة المحققة لأصحاب الحقوق والمصالح باختلافهم (Shen 2010). فيشمل تقديم خدمات تأكيدية بشأن مسببات القيمة ارتباطاً بالأداء الاستراتيجي والأداء التشغيلي (غير المالي) والأداء البيئي والأداء الاجتماعي والحوكمة وغيرها. فمراجعة المسؤولية الاجتماعية للمنشأة هي عملية تقييم لأداء المنشأة في إنجاز مسؤولياتها المختلفة (الاقتصادية والقانونية والأخلاقية والبيئية...) والمتوقعة تجاه أصحاب الحقوق والمصالح<sup>٢٣</sup>. الأمر الذي يجعل من المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية مراجعة شاملة. هذا ويعدّ تطوير إجراءات مراجعة للمسؤولية الاجتماعية مهمة تحدّ مستقبلية وصولاً لمراجعة داخلية شاملة (Morimoto et al. 2014, 6)، خاصة مع عدم كفاية المعايير والإرشادات المهنية بشأن المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية للمنشأة الأعمال. فيغيب الاتفاق بشأن مجال ونطاق Scope and Scall المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية للمنشآت؛ للذات يتحددان في ضوء المعايير والإرشادات المهنية (Zhou 2012).

<sup>٢٠</sup> يكشف الإفصاح بتقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة عن نتائج أوجه الأداء المختلفة (الاقتصادي، والاجتماعي، والبيئي، والحوكمة،...) من خلال معلومات كمية (مالية وغير مالية) ووصفية (Gurvitsh and Sidorova 2012, 27). الأمر الذي قد يجعل من المسؤولية الاجتماعية للمنشأة هيكل متعدد الأبعاد؛ يكشف عن عدد من المسؤوليات الفرعية اقتصادية وقانونية وأخلاقية وبيئية وغيرها؛ ويتصف بالمرونة، من خلال قابليته للتطوير من فترة لأخرى (Carroll 1999; Font et al. 2012).

<sup>٢١</sup> لقد تباينت المعايير بشأن عناصر المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال محل الاهتمام. فعلى سبيل المثال، مع تأكيد بعض المعايير على أهمية أخلاقيات الأعمال (مثل GC, ISO 26000, CSC 9000) فإن البعض الآخر قد تجاهلها (مثل GRI, SA 8000)، وفي حين أكدت بعض المعايير على أهمية البيئة (مثل GRI, GC, ISO 26000, CSC 9000) لم يهتم البعض الآخر بها (مثل، SA 8000)، وفي حين تجمع المعايير على التأكيد على أهمية حقوق العمل Labour Rights، فإنها تهمل سلسلة التوريد Supply Chain (Zhou 2012, 21)، وهكذا لعناصر المسؤولية الاجتماعية الأخرى..

<sup>٢٢</sup> تعتمد استدامة ربحية المنشأة على قدرتها على الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية في إطار توليد قيمة كافية لضمان استمرارية علاقتها مع أصحاب الحقوق والمصالح (Hillman and Keim 2001). فوفاء المنشأة بمسئوليتها الاجتماعية يسهم في تحقيق ميزة اقتصادية وتنافسية، تشكل قيمة مضافة (Bello and Smith 2000). وتجعل منها مسبب Driver ممارسات وأنشطة المسؤولية الاجتماعية (Bello and Meka 2014, 156). الأمر الذي قد يكشف عن أن استثمار المنشأة في المسؤولية الاجتماعية يعدّ أداة نمو (Research Center Monitor 2008; Bello and Meka 2014, 156).

<sup>٢٣</sup> يمكن من خلال قياس جوانب المسؤولية الاجتماعية لمنشأة ما تقييم درجة الإلتزام CR Scoring، وهناك أربع مستويات، الأول يكشف عن سياسة حكومية Adhoc Policy تقوم على عدم الإلتزام بالجوانب الأخلاقية Ethics Awareness وتجاهل القضايا الاجتماعية فيما عدا تلك القضايا التي يحمل تجاهلها مخاطر وتكاليف مؤثرة على المنشأة. والمستوى الثاني يكشف عن سياسة عيارية Standard Policy تقوم على الإلتزام بالحد الأدنى للمسؤولية الاجتماعية ويتمثل في الإلتزام بالتشريعات القانونية ذات الصلة، ودمجها خلال سياسات المنشأة. أما المستوى الثالث فيعكس سياسة تخطيطية Planned Policy تتبنى فهم وتطوير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة مع مشاركة أصحاب المصالح والحقوق ممن لهم متطلبات اجتماعية ترتبط مباشرة بأداء أعمال المنشأة، وهو مستوى يضمن اهتمام وتفاعل المنشأة مع احتياجات المجتمع، مع تبني مداخل أخلاقياً مهيكلاً إلى حد ما. وأخيراً، فإن المستوى الرابع فيتبنى رؤية أخلاقية للمنشأة تستند على مدخل مهيكلاً، يقوم على أن مبرر وجود المنشأة هو منفعتها للمجتمع (Ostapski and Isaacs 1993)، وتكشف هذه الرؤية عن سياسة تقييم وفحص واسع وشامل وأمامي لأنشطة المنشأة وآثارها على المجتمع.

## المبحث الثاني: تحليل محددات وقياس مصداقية مصدر المراجعة الداخلية بشأن تقرير المسؤولية الاجتماعية.

تعد المراجعة الداخلية إحدى أهم آليات الحوكمة الداخلية التي تعتمد عليها أطراف الحوكمة الداخلية بالمنشأة- وبخاصة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة- فى تقييم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ومراجعة محتوى التقارير المرفوعة باختلافها، بما يضمن جودة المعلومات المقررة، من خلال دورها التوكيدي. ويعد التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة أحد أهم هذه التقارير حالياً، سواء جاء فى صورة معلومات مرفقة بالقوائم أو التقرير المالى، أو جاء فى صورة تقرير منفصل أو جاء ضمن تقارير الأعمال المتكاملة Integrated Business Reporting.<sup>٢٤</sup>

وإذا كان لتقارير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة قيمة لأصحاب الحقوق والمصالح بها، فإن قيمتها تتوقف على درجة الاعتمادية Reliability فى محتواها المعلوماتى. وتتطلب درجة الاعتمادية تحقق المصداقية Credibility، حيث تتوقف درجة الاعتمادية على المصداقية. وتسهم المراجعة الداخلية فى تحقيق المصداقية، والتي تعد متطلب تحقيق درجة الاعتمادية. ومن المتوقع، أن تتأثر درجة مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية بمصداقية مصدر المراجعة الداخلية، مقدمى الخدمات التوكيدية بشأن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة.

وتعنى المصداقية كمفهوم إمكانية أو القابلية للتصديق أو الاعتقاد Believability اعتماداً على صدق أو حقيقة Truth أو واقعية شىء ما، أو استناداً لتأثير أو قوة دليل ما أو اعتباراً لسمعة Reputation أو تقدير لشخص أو جهة ما (Webster's New Colligate Dictionary 1983, 269).<sup>٢٥</sup> فتختلف المصداقية - كخاصية إدراكية- باختلاف الشخص أو الجهة المرتبطة به، كما تتوقف على مدى إدراك أصحاب المصالح لها.

ولقد أكدت معايير المراجعة المصرية (الإطار المصرى لعمليات خدمة التأكد، فقرات ٣٤، ٣٦ (ج)، ٢٠٠٨) على أن تقييم أو قياس موضوع مهمة التأكيد يجب أن يتمتع بالمصداقية Credibility، بما يسمح بعمل تقييم ثابت بصورة مناسبة. وهو ما يعنى أن تقييم مدى التزام المنشأة بمسئوليتها الاجتماعية - المقررة بتقرير المسؤولية الاجتماعية- يجب أن يتصف بالمصداقية. وتحقق مصداقية التقييم يرتبط بالأساس بمصداقية الجهة (المصدر) القائم بالتقييم.

ويعتقد الباحث، بأن قياس مصداقية مصدر المراجعة الداخلية يتطلب الوقوف على ماهية محددات المصداقية حتى يمكن تقديم نموذج مقترح لقياس هذه المحددات كل على حدة وفى كل متكامل. ومن المتوقع، أن تتباين مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية فى درجة مصداقيتها، ارتباطاً بمدى توافر محددات المصداقية بكل مصدر منها. حيث من غير المتوقع، أن تتوافر محددات المصداقية باختلافها وبذات الدرجة بمصادر المراجعة الداخلية المتباينة.

### نموذج قياس مقترح لمصداقية مصدر المراجعة الداخلية

يتطلب بناء نموذج قياس مقترح لمصداقية مصدر المراجعة الداخلية وضع إطار مقترح بمحددات المصداقية، وكيفية قياسها.

يعتقد الباحث، فى ضوء استقراء دراسات أدب المراجعة، أن هناك ثلاثة أبعاد لمصداقية مصدر المراجعة الداخلية، هى كما يلى:

البعد الأول: الكفاءة المهنية

البعد الثانى: الموضوعية

البعد الثالث: الاستقلال<sup>٢٦</sup>

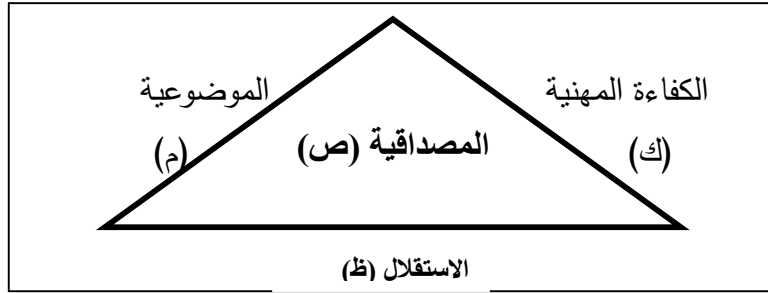
<sup>٢٤</sup> يعد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال أحد أوجه الاستجابة الرئيسية لتوجه بيئة الأعمال المعاصرة نحو إعداد تقارير أعمال متكاملة Integrated Business Reporting؛ تقدم صورة شاملة عن الأداء الكلى للمنشأة بأبعاده المختلفة، مالية وبيئية واجتماعية وحوكومية واستراتيجية والأداء المستدام؛ من خلال معلومات مالية وغير مالية؛ وبما يسمح لأصحاب الحقوق والمصالح بتقييم الأداء الشامل للمنشأة الحالى والمستقبلى، ومدى قدرة المنشأة على خلق القيمة ونموها فى الأجل الطويل (Hoboucha 2010; Butler et al. 2011)

<sup>٢٥</sup> من المعتقد، ان استخدام مصطلح المصداقية Credibility يعود إلى خمسينات القرن الماضى فى مجالى الاتصال Communication وعلم النفس Psychology كخاصية نوعية تخضع للملاحظة والإدراك (ACM 1999).

<sup>٢٦</sup> لقد أشارت معايير المراجعة والميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة إلى مفاهيم الموضوعية والكفاءة المهنية (فى الجزء (أ)) والاستقلال (الجزء (ب)) (معايير المراجعة المصرية، الإطار المصرى لعمليات خدمة التأكد، فقرة (٤)، (٢٠٠٨) دون تحليل أو إيضاح أو الكشف عن محدداتها.

ويعتقد الباحث أن أبعاد المصدقية تشكل فيما بينها مثلثاً للمصدقية، حيث يعتقد الباحث أن تحقق المصدقية مرهون بتحقيق أبعادها (أضلاع المثلث) معاً. وهو ما قد يعكس مثلثاً متساوي الأضلاع، يصوره الشكل التالي:

شكل ( ) أبعاد (مثلث) مصدقية مصدر المراجعة الداخلية



ومن المتوقع، أن ينعكس وجود قصور في بعد ما (ممثل في تقليص الخط المستقيم الممثل للبعد) على تخفيض المصدقية (تقلص محيط المثلث وتحواله إلى مثلث غير متساوي الأضلاع). ويقدر القصور يكون قدر الانخفاض في المصدقية. وبإندام أحد أبعاد المصدقية لا يكون للمصدقية قيمة، فلا يكون للمراجعة الداخلية قيمة مضافة لتقرير المسؤولية الاجتماعية Non Added Value-Internal Audit. ومن الشكل السابق، يمكن قياس (تقدير) مصدقية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية بالمعادلة التالية:

$$د (ص) = د (ك) \times د (م) \times د (ظ) \leftarrow \text{(المعادلة رقم (1))}^{27}$$

حيث أن:

د تمثل درجة المتغير، وهي قيمة احتمالية تقع في مدى احتمالي هو  $(0 \leq د < 1)$ .  
د (ص)، د (ك)، د (م)، د (ظ)  $> 1$

ويعتقد الباحث، بإمكانية بيان مدى تأثير كل من الكفاءة المهنية والموضوعية والاستقلال على درجة مصدقية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية من خلال الجدول التالي:

الموضوعية

منخفضة	متوسطة	مناسبة	
مصدقية منخفضة	مصدقية متوسطة	مصدقية مناسبة	مناسبة
مصدقية منخفضة دون المستوى	مصدقية دون المتوسطة	مصدقية متوسطة	متوسطة
مصدقية منخفضة للغاية	مصدقية منخفضة	مصدقية منخفضة	منخفضة
منخفضة	متوسطة	مناسبة	

الكفاءة المهنية

الاستقلال

<sup>27</sup> يعتقد الباحث، بمناسبة قياس المصدقية بمحيط مثلث المصدقية، والذي يقدر بمجموع أطوال أضلاعه. ونظراً لأن أبعاد المصدقية تمثل قيمة احتمالية، فإن تقدير المصدقية - من خلال تطبيق قوانين الاحتمالات- يتم من خلال حاصل ضرب تلك الأبعاد، كما هو ظاهر بالمعادلة رقم (1).

وتفرض الرؤية السابقة للمصادقية ضرورة قيام الباحث بمحاولة تحليل محددات أبعاد المصادقية السابقة، حيث يعتقد الباحث أن لكل بعد من أبعاد المصادقية محدداته، وأن محددات أبعاد المصادقية معاً تشكل فيما بينها محددات المصادقية. وفيما يلي تحليلاً لمحددات أبعاد المصادقية، كما يلي:

### أولاً: الكفاءة المهنية لمصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة

طبقاً لنظرية مصادقية المصدر (SC)، تشير كفاءة مصدر المراجعة الداخلية إلى مدى إدراك أصحاب الحقوق والمصالح (متلقى تقرير المسئولية الاجتماعية (الرسالة)) لما يتمتع به مصدر المراجعة الداخلية من معرفة وقدرة بشأن مراجعة تقرير المسئولية الاجتماعية. وهو ما يعنى، تأثر إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمصادقية مصدر المراجعة الداخلية بما يمتلكه المصدر من معرفة وإمكانات فنية وخبرة للحكم على سلامة تقرير المسئولية الاجتماعية (Schwarzkopf 2007). وكلما زاد إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لكفاءة مصدر المراجعة الداخلية كلما زاد إدراكهم لمصادقية هذا المصدر؛ فزادت درجة اعتمادهم على محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية.

ويعتقد الباحث، أن بعد الكفاءة المهنية يقوم على ثلاثة محددات هي، كما يلي:

المحدد الأول: المهارة المهنية.

المحدد الثانى: العناية المهنية

المحدد الثالث: الشك المهني

### المحدد الأول: المهارة المهنية (ه) ٢٨

تعد المهارة المهنية أساس الكفاءة المهنية. وللمهارة المهنية محددان هما:

(أ) المعرفة المهنية (ر)، وتشمل ثلاثة مكونات- كما حددها المعيار الدولي IES2- هي المعرفة المحاسبية والمعرفة المالية والمعارف المرتبطة بهما Accounting, Finance, and Related Knowledge، والمعرفة التنظيمية والتجارية Organizational and Business Knowledge، وتتضمن المعرفة ببيئة الأعمال وحوكمة الشركات والاقتصاد وأخلاقيات الأعمال Business Ethics والأسواق المالية والأساليب الكمية والمعرفة التجارية والإدارية والسلوك التنظيمي وغيرها- وهي معارف ضرورية لتلبية متطلبات اكتساب المهارات المهنية ومتطلبات تطويرها، والمعرفة بتقنية المعلومات

<sup>٢٨</sup> تشمل المهارات المهنية نوعين رئيسيين هما (ASCPA and ICAA, 1997)، الأول مهارات إدراكية Cognitive Skills وتتضمن المهارات الفنية Technical Skills (كمهارات تشغيل المعرفة المهنية Processing Skills ومهارات استخدام الحاسب وتقنية المعلومات ومهارات استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية وغيرها) ومهارات تطبيق المعرفة المهنية Application Skills (كمهارات القياس المحاسبى وكتابة التقارير المهنية، والمهارات التحليلية والبنائية Analytic/ Construction Skills؛ ومهارات تصميم وتحليل نماذج القرار وتحليل المخاطر وغيرها) والمهارات التقييمية Appreciative Skills (وتشمل مهارات إمكانية إعداد التقديرات فى مواقف الغموض؛ والمهارات الإستراتيجية (مهارات اتخاذ القرار)، ومهارات التقييم المختلفة؛ ومهارات التفكير الانتقادي Critical Thinking Skills؛ ومهارات الإبداع فى حل المشكلات المحاسبية وغيرها) ومهارات التعلم المحاسبى طويل الأجل Life-long Learning Skills. والثانى مهارات سلوكية Behavioral Skills، وتشمل المهارات الشخصية Personal Skills كمهارات التفاعل والحوار ومهارات التأثير والتوجيه الإيجابي وغيرها، والمهارات الاجتماعية Interpersonal Skills كمهارات الاتصال Communication Skills والقدرة على التواصل والتكيف والتحفيز ومهارات العمل فى فريق أو مجموعات وغيرها، المهارات التنظيمية Organizational Skills، مهارات تحمل المسئولية كمهارة العمل على نحو فعال والتصرف بمسؤولية وعلى نحو أخلاقي بما يتوافق مع المعايير المهنية.

واختصاصاتها Information Technology Knowledge and Competences وتشمل المعرفة بأنظمة وتكنولوجيا المعلومات وأنظمة الرقابة وكيفية استخدامها (IFAC 2003).

(ب) القدرة المهنية (ق)، وهى صفات أو قدرات مصدر المراجعة الداخلية؛ التى تمكنه من استخدام وتطبيق المعرفة المهنية، والتى تعكس التحول من الفهم إلى التطبيق (Bhatia 2004). وتشمل القدرة المهنية جزئين، الأول قدرة ذاتية، والثانى قدرة مكتسبة (من الممارسة). وتعد القدرة المكتسبة محدداً أساسياً للمهارة (Libby and Luft 1993, 425-427). ومن المفترض، أن عنصر القدرة غير مستقل عن عنصر المعرفة فى تأثيره على جودة أداء مهمة التأكيد وجودة مخرجاته وما يرتبط بهما من نتائج وقرارات.

وبناءً على ذلك، فإنه يمكن قياس درجة المهارة المهنية من خلال المعادلة التالية:

$$د (هـ) = د (ر) \times د (ق) \quad \leftarrow \text{(المعادلة رقم (٢))}$$

### المحدد الثانى: العناية المهنية (ع) Professional Care

يعتقد الباحث، أن للعناية المهنية محددين هما كما يلى:

(أ) الطاقة (ط) Attention، وتعكس حالة استجابة مصدر المراجعة الداخلية للمواقف والمهام المختلفة، وما يترتب عليها من تخصيص جيد للطاقة (الوقت والجهد)، ومن قدرة على تطبيق المعرفة للتعامل مع المواقف حالياً ومستقبلاً (Sin and Reid 2010, 7).

(ب) الجهد المهني (الإدراكي) المبذول (ج).

ويعتقد الباحث، بإمكانية قياس درجة العناية المهنية من خلال محددتها، وتحت اعتبار أن المحدد الثانى يتوقف على المحدد الأول، وبما يعنى أن قياس الجهد المبذول يجب أن يكون مرجحاً بتخصيص الطاقة لمهمة التأكيد، كما بالمعادلة التالية:

$$د (ع) = د (ط) \times د (ج) \quad \leftarrow \text{(المعادلة رقم (٣))}$$

حيث أن:

د (ط) احتمال تخصيص طاقة المراجعة وبشكل مناسب لمهمة التأكيد.

د (ج) درجة الجهد المبذول - من قبل مصدر المراجعة الداخلية - فى أداء مهمة التأكيد، مقاسة بدرجة الثقة Confidence Level كمقياس بديل، على اعتبار أن خطر المراجعة يعد العامل الحاكم والحاسم للجهد المبذول.

### المحدد الثالث: الشك المهني (ش) Professional Skepticism

من المتعارف عليه مهنياً وأكاديمياً فى ضوء معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، قيام عملية المراجعة على استخدام أسلوب الشك المهني، الذى يفرض على مصدر المراجعة الداخلية إدراك إمكانية وجود ظروف قد تتسبب فى تحريف المعلومات الخاصة بموضوع المراجعة تحريفاً هاماً (مؤثراً). حيث يفرض أسلوب الشك المهني على المراجع إجراء تقييم موضوع التأكيد بعقل يقظ متسائل بما يضمن تخفيف خطر التغاضى عن الظروف المثيرة للشك والمتمثلة فى التوصل إلى استنتاجات غير صحيحة أو إجراء تقييم غير مناسب (معايير المراجعة، الإطار المصرى لعمليات خدمة التأكيد، فقرة ٤٠، ٢٠٠٨).

فمصادقية تقييم مصدر المراجعة الداخلية لتقرير المسؤولية الاجتماعية يتوقف على ممارسة المصدر للمستوى الملائم من الشك المهني بشأن ما يحتويه تقرير المسؤولية الاجتماعية من تأكيدات من قبل إدارة المنشأة معدة التقرير.

ويعتقد الباحث، بأن الشك المهني يعد مسبب العناية المهنية Professional Care - Driver، على اعتبار أن الشك هو الأساس أو الموجه للعناية المهنية لمصدر المراجعة الداخلية عند أداء خدمات التأكيد. وتتعدد مصادر الشك المهني بشأن تقرير المسؤولية الاجتماعية، فتشمل نتائج دراسة وتقييم الرقابة الداخلية بالمنشأة ونتائج الإجراءات التحليلية؛ والتي قد تكشف عن قضايا وأمور وأحداث غير عادية وتقلبات وفروق غير متوقعة. كما يتأثر مستوى الشك المهني بطبيعة مستخدمى التأكيد المهني والأطراف المرتبطة بالمنشأة، وباحتمال مواجهة المنشأة لمشاكل بشأن أحد أوجه أداءها وبخاصة الاقتصادى، وبمدى أمانة ونزاهة إدارة المنشأة، ونتائج مهام التأكيد السابقة، وغيرها.

وفى ضوء الاعتقاد بأن المستوى المناسب للشك المهني يحقق العناية المهنية اللازمة، فإن زيادة مستوى الشك المهني؛ والذي يرتبط بزيادة مخاطرة ألفا ( $\alpha$ -Risk)؛ ستؤدى إلى عناية مغالى فيها، مما يؤدى إلى انخفاض مخاطرة بيتا ( $\beta$ -Risk) على حساب كفاءة أداء مهمة التأكيد. وفى المقابل، فإن انخفاض مستوى الشك المهني عن المستوى المناسب بفعل انخفاض مخاطرة ألفا سيؤدى إلى انخفاض العناية المهنية عن المستوى اللازم (الواجب) Due Professional Care، مما يؤدى إلى ارتفاع مخاطرة بيتا. الأمر الذى يمكن معه القول بإمكانية قياس مستوى الشك المهني باستخدام مخاطرة مهمة التأكيد.

وحيث يعتقد بأن مستوى الشك المهني المؤثر إيجابياً على المصادقية هو الذى يعمل على تحقيق فعالية مهمة التأكيد دون الإضرار بكفاءتها، فإنه يمكن قياس مستوى الشك المهني بمعلومية مخاطرة بيتا (خطر الفعالية).

ويقترح الباحث، إمكانية تقدير درجة مناسبة مستوى الشك المهني من خلال استخدام معامل التوسع Expansion Factor؛ والذي يمثل أثر مخاطرة بيتا على حجم اختبارات المراجعة الداخلية؛ ويقوم على تبنى حالة توقع الأخطاء (الانحرافات) والتي تعد أساس الشك المهني، (Kell and Boynton 1992, 383-5)، من خلال المعادلة التالية:

$$D(ش) = (ت - 1) \leftarrow \text{المعادلة رقم (٤)}$$

حيث أن:

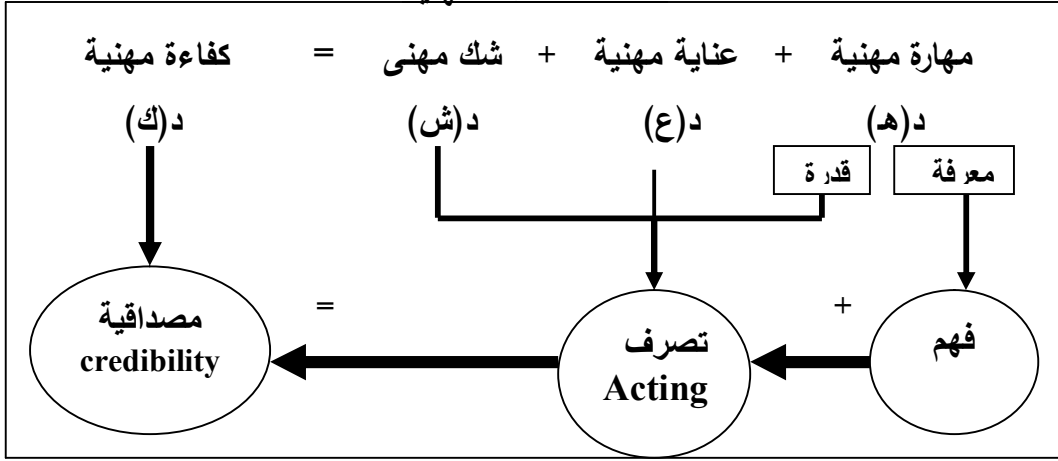
D(ش) درجة مناسبة مستوى الشك المهني.

ت معامل التوسع المقابل لدرجة مخاطرة بيتا.<sup>٢٩</sup>

هذا ويقترح الباحث، إمكانية قياس الكفاءة المهنية لمصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية من خلال المعادلة التالية:-

<sup>٢٩</sup> تكشف النظرية الإحصائية، من خلال جدول معاملات التوسع للأخطاء المتوقعة (Kell and Boynton 1992, 383)، أن درجة مناسبة الشك المهني = صفر عندما تصل مخاطرة بيتا حددها الأقصى وهو ٥٠%، وترتفع درجة مناسبة الشك المهني مع انخفاض مخاطرة بيتا لتصل إلى حددها الأقصى ٩٠% عند مستوى مخاطرة بيتا = ١%.

## معادلة الكفاءة المهنية



ومن المعادلة السابقة، يتحقق الفهم بكفاية المعرفة المهنية لمصدر المراجعة الداخلية بشأن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، بينما تتحقق سلامة التصرف بوجود كل من القدرة والعناية والشك المهني اللازم لمراجعة تقرير المسؤولية الاجتماعية (أداء الخدمة المهنية). فمحددى الكفاءة المهنية هما الفهم (استيعاب المعرفة) وسلامة التصرف (كفاية القدرة والعناية والشك المهني).  
فالكفاءة المهنية علاقة بين مدخلات (مهارة + عناية + شك) ومخرجات (عمل مهني). وتعتمد جودة المخرج على كفاية المدخلات، فمع انخفاض أحد أو بعض أو كل المدخلات تنخفض الكفاءة، فتنخفض المصدقية.

ويعد اكتساب واستيعاب مصدر المراجعة الداخلية للمعرفة المهنية هو المحدد الأول لفعالية مراجعة تقرير المسؤولية الاجتماعية، والذي يعد أساس الممارسة (التصرف المهني - المحدد الثانى).  
ويقترح الباحث إمكانية قياس بعد الكفاءة المهنية من خلال محدداته كما بالمعادلات التالية:

$$\begin{aligned} \text{مـ جـ ( هـ ، ع ، ش ) ل} &= \text{المعادلة رقم (٥)} \\ \text{د (ك) } &= \text{ (هـ/ل) + (ع/ل) + (ش/ل) } \quad \text{المعادلة رقم (٦)} \end{aligned}$$

ثانياً: موضوعية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية

الموضوعية Objectivity كمفهوم هو تركيبة من عدة مفاهيم تشمل النزاهة Impartiality والأمانة Intellectual Honesty والتحرر من صراع المصالح Freedom from Conflicts of Interest (Soltani 2009, 625)، والتجرد من الغرض (قاموس المورد، ١٩٩٠، ٨٧٢). وقد جاء بدليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA, Code of Professional Conduct, Rule 102) أن الموضوعية تعنى التحرر من صراع المصالح وتجنب التمثيل غير الصحيح للحقائق أو التبعية فى التقدير والحكم لآخرين (Elder et al. 2010, 121). كما عرفت الهيئة العامة لسوق المال (الهيئة العامة للرقابة المالية حالياً) الموضوعية بأنها الاتصاف بالعدل وعدم التحامل أو التأثير على الآخرين أو تعارض المصالح (الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٧، قسم ١٠، فقرة ٤).



وتعد الموضوعية إحدى المقومات الأساسية للأخلاقيات المهنية (المعيار المصرى رقم (١) لرقابة الجودة ٢٠٠٨، ٧)، كما تعد إحدى قواعد آداب وسلوكيات مزولة مهنة المحاسبة والمراجعة (الهيئة العامة لسوق المال ٢٠٠٧، قسم ١٠).

وتقوم موضوعية مصدر المراجعة الداخلية، فى اعتقاد الباحث وفى ضوء نظرية الموضوعية Objectivism Theory، على القابلية للتحقق من خلال الأدلة والحقائق بعيداً عن سيطرة الخبرة والحكم الشخصى. وتعد موضوعية مصدر المراجعة الداخلية أحد الدعائم الرئيسية لتحقيق إمكانية الاعتماد Reliability على نتائج المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية (Elder et al. 2010, 177). وتوفر القابلية للتحقق الثقة، وتبرر الممارسة أو التصرف. والقابلية للتحقق أساس الاتفاق والاتساق بشأن نتائج الحدث أو الظاهرة محل التأكيد. ويتطلب ضمان تحقيق الموضوعية ألا يكون نطاق المراجعة الداخلية محكوماً بشروط أو قيود، فمنع أو إعاقة مصدر المراجعة الداخلية من أداء أحد أو بعض إجراءات المراجعة الداخلية سيؤثر سلباً على درجة أو مدى كفاية وملائمة أدلة الأثبات اللازمة لتكوين رأياً بشأن مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية. وزيادة درجة تقييد نطاق المراجعة تحول دون قيام مصدر المراجعة الداخلية بعمله.<sup>٣٠</sup>

ومن المتوقع أن تتأثر موضوعية مصدر المراجعة الداخلية لتقرير المسئولية الاجتماعية بمدى كفاية موازنة المراجعة الداخلية (المالية). حيث يعد دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية من خلال تخصيص واعتماد موازنة مالية كافية للمراجعة الداخلية أحد العوامل المؤثرة على موضوعية مصدر المراجعة الداخلية (Mihret and Yismaw 2007).

وتعد الموضوعية محدد قدرة مصدر المراجعة الداخلية على أداء دور مؤثر فى تحقيق جودة تقرير المسئولية الاجتماعية للمنشأة. فبالموضوعية يرتفع احتمال توصل مصدر المراجعة الداخلية لأدلة كافية ومناسبة بشأن سلامة تقرير المسئولية الاجتماعية للمنشأة.

وبناءً على ما سبق، يمكن قياس بعد الموضوعية بمحدد القابلية للتحقق (ح)، كما بالمعادلة التالية:

$$د (م) = د (ح) \leftarrow \text{(المعادلة رقم (٧))}$$

### البعد الثالث: الاستقلال

يعد استقلال مصدر المراجعة الداخلية للأداء الإجماعى بمثابة حجر الزاوية الذى يجعل من المراجعة الداخلية نشاطاً مضيفاً للقيمة. والاستقلال أحد معايير المراجعة العامة، ويعكس حالة عقلية Mind أو

<sup>٣٠</sup> من المتوقع، اعتماد موضوعية المصدر الداخلى للمراجعة الداخلية على موقع أنشطة المراجعة الداخلية فى الهيكل التنظيمى لمنشأة العميل (الوضع التنظيمى)، بما يعكس مدى تدخل الإدارة بفرض قيود أو محاذير على أعمال ومهام المراجعة الداخلية، ومدى مساهمة المراجعة الداخلية فى أداء أية أعمال تنفيذية، والمستوى الإدارى الذى ترفع إليه تقارير المراجعة الداخلية، وتوافر حرية اتصال مصدر المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة أو بمجلس الإدارة وأطراف الحوكمة الأخرى (معيار المراجعة المصرى رقم ٦١٠ (فقرة ١٣ أ)، ٢٠٠٨)، (SAS No. 65; AICPA 1991). ولقد حذر كل من دليل السلوك المهني لمعهد المراجعين الداخليين، ومكتب المحاسبة العام الأمريكى General Accounting Office، ومعايير المعهد القانونى للمالية العامة والمحاسبة Chartered Institute of Public Finance and Accountancy Standards بشكل واضح وصريح من تبعات مساهمة مصدر المراجعة الداخلية (تنفيذياً أو استشارياً) فى المهام محل التأكيد، نظراً لما قد يحمله ذلك من احتمال وجود تعارض (صراع) فى المصالح (Gray and Hunton 2011, 8,32). فعلى سبيل المثال، أكد معهد المراجعين الداخليين الأمريكى على أن أداء مصدر المراجعة الداخلية للنشاط الاستشارى لا يجب أن يضعف موضوعية المراجعة الداخلية - (IIA 2010, C1-1130; C2-1130). وهو تأكيد قد يحمل إشارة أن قيام مصدر المراجعة الداخلية بمراجعة مهام سبق له أن قدم بشأنها استشارات قد يضعف موضوعيته، ويضعف إمكانية اعتماد أصحاب الحقوق والمصالح على نتائج أعماله.

فكرية Mental غير متحيزة قائمة على الموضوعية (SEC 2000, 27). ويعنى - فى إطار مشكلة البحث- حيادية مصدر المراجعة الداخلية وعدم التحيز لأحد أطراف أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة، وعلى وجه الخصوص معدى تقرير المسؤولية الاجتماعية.<sup>٣١</sup>

ويعنى غياب التحيز Freedom from Bias عند الأداء (التقدير والحكم)، تحقق الحيادية Neutrality والعدالة Fairness. والتحيز الذى يؤدى إلى غياب الاستقلال هو التحيز الموجه Hot Bias برغبات أو تفضيلات مصدر المراجعة الداخلية (ارتباطاً بوجود مصالح تحول دون موضوعية مصدر المراجعة الداخلية)، والذى يختلف عن التحيز غير الموجه Cold Bias الناتج عن قصور الكفاءة المهنية لمصدر المراجعة الداخلية (Mac Coun 1998, 6).

وإذا كان مفهوم القابلية للتحقق هو مفهوم نسبي، فإن غياب التحيز مفهوم مطلق. فعلى سبيل المثال، قد تكون بعض بيانات ومعلومات تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة أقل قابلية للتحقق لكنها يجب ألا تكون متحيزة لى تتصف بالاعتمادية Reliability، ويتصف مصدر المراجعة الداخلية بالمصدقية. وهو ما يعنى، أنه يمكن مع الموضوعية قبول مستوى قابلية للتحقق غير مرتفع، لكن لا يمكن مع الاستقلال قبول أى مستوى للتحيز. الأمر الذى يعنى أن تحقق مصداقية مصدر المراجعة الداخلية يتطلب أن يكون احتمال التحيز صفرًا، لترتبط الموضوعية بدرجة القابلية للتحقق، وتتحقق المصدقية بالموضوعية والاستقلال فى ضوء تمتع مصدر المراجعة الداخلية بالكفاءة المهنية.

ويعتقد الباحث، أن الموضوعية ناتج الاستقلال، وأن الاستقلال يسبق الموضوعية؛ ويعد شرطاً لازماً لتحقيقها.

وفى إطار نظرية مصداقية المصدر، فإن عدم تحيز مصدر المراجعة الداخلية يشير إلى مدى إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لما إذا كان مصدر المراجعة الداخلية فى وضع يمكنه من الكشف والافصاح عن الحقائق المتعلقة أو ذات الصلة بمحتوى تقرير المسؤولية الاجتماعية (Schwarzkopf 2007). وكلما زاد إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لاستقلال مصدر المراجعة الداخلية كلما زاد إدراكهم لمصداقيته، مما يؤثر بدوره إيجابياً على درجة اعتمادهم على محتوى تقرير المسؤولية الاجتماعية. ويتوقف إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لاستقلال (عدم تحيز) مصدر المراجعة الداخلية على مدى إدراكهم لوجود أو غياب التبعية الوظيفية والتبعية الاقتصادية Economic Dependence والمصالح المالية (المباشرة وغير المباشرة) وعلاقات التآلف Familiarity، والتي قد يعمل وجودها أو وجود أحدها أو بعضها على دفع مصدر المراجعة الداخلية نحو الاستجابة لرغبات أو ضغوط إدارة المنشأة (معدى تقرير المسؤولية الاجتماعية).

<sup>٣١</sup> لقد أجمعت دراسات فكر المراجعة على أن للاستقلال وجهين، الأول ضمنى (باطنى- حقيقى) Independence in Fact (Actual) ويعنى التصرف بحرية ودون ضغوط؛ مصدره اتجاه Mental Attitude إيجابى يقوم على النزاهة، والثانى ظاهرى Independence in Appearance يعكس تصرفات يدررها أصحاب الحقوق والمصالح بأنها تؤكد أو تهدد تحقق الاستقلال (الحقيقى)، وكلاهما أساس وانعكاس للآخر. وتتعدد مؤشرات الاستقلال فتشمل إمكانية التقرير عما يُكتشف من تحريفات (DeAngelo 1981)، ومقاومة الضغط والتأثير (Knapp 1985) وغياب التبعية والمصالح ذات التأثير على الاستقلال (AICPA 1997).

ومن المتوقع، أن تتوقف القيمة المضافة من المراجعة الداخلية لتقرير المسؤولية الاجتماعية على استقلال مصدر المراجعة الداخلية عن إدارة الشركة التي توافرت على إعداد تقرير المسؤولية الاجتماعية. الأمر الذي قد يجعل من المصدر الخارجى للمراجعة الداخلية أفضلية- بوجه عام- من جانب الاستقلال، وتحت افتراض الحيادية (عدم التحيز).<sup>٣٢</sup>

ومن المتوقع، أنه مع زيادة كفاءة مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية يزداد إدراكه لأهمية تمتعه بالاستقلال والموضوعية سعياً وراء زيادة إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمصداقيته (Hirst 1994; Schwarzkopf 2007).

ويعتقد الباحث، بإمكانية قياس استقلال مصدر المراجعة الداخلية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة بالاعتماد على الاستقلال الظاهري (ظ) من خلال قياس مدى إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لغياب تحيز مصدر المراجعة الداخلية عند أداء مهمة التأكد. كما يعتقد الباحث، من خلال استقراءه لفكر المحاسبة والمراجعة ولإرشادات المنظمات المهنية (أنظر على سبيل المثال، AASB 2002, IFAC 2001)، بوجود خمسة مؤشرات رئيسية لتحيز مصدر المراجعة الداخلية، وهى كما يلي:-

(أ) المنفعة أو المصلحة الذاتية Self-Interest Threat، وتعكس التبعية الاقتصادية Economic Dependence بما تتضمنه من مصالح مالية (مباشرة وغير مباشرة) (م١).

(ب) الارتباط بالمهام محل التأكيد (المساهمة - المباشرة [التنفيذية] أو غير المباشرة [الاستشارية Advocacy Threat]- فى إعداد تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، بما تتضمنه من تبعية المسؤولية ولاموضوعية الفحص الذاتى Self-Review Threat (م٢).

(ج) التبعية الوظيفية (التنظيمية)، الحالية والسابقة والمستقبلية (م٣)

(د) علاقات التآلف Familiarity Relationships بين مصدر المراجعة الداخلية وإدارة المنشأة (م٤).

(هـ) تهديدات وضغوط (معنوية ومادية غير مالية) Intimidation Threat (م٥).

وبافتراض، تحقق إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لغياب استقلال مصدر المراجعة الداخلية بوجود (تحقق) أحد هذه المؤشرات، فباستخدام نظرية الاحتمالات وبافتراض أن مؤشرات التحيز مستقلة Mutually Exclusive Events يمكن قياس درجة تحيز مصدر المراجعة الداخلية لتقرير المسؤولية الاجتماعية من خلال المعادلة التالية:

$$د(ز) = ح(١م) أو ح(٢م) أو ح(٣م) أو ح(٤م) أو ح(٥م)$$

$$= ح(١م) + ح(٢م) + ح(٣م) + ح(٤م) + ح(٥م) \leftarrow \text{(المعادلة رقم (٨))}^{\text{٣٣}}$$

$$\text{وبشرط أن: } د(ز) \geq 100\% \text{، حيث الحد الأقصى لقيمة د(ز) = ١}$$

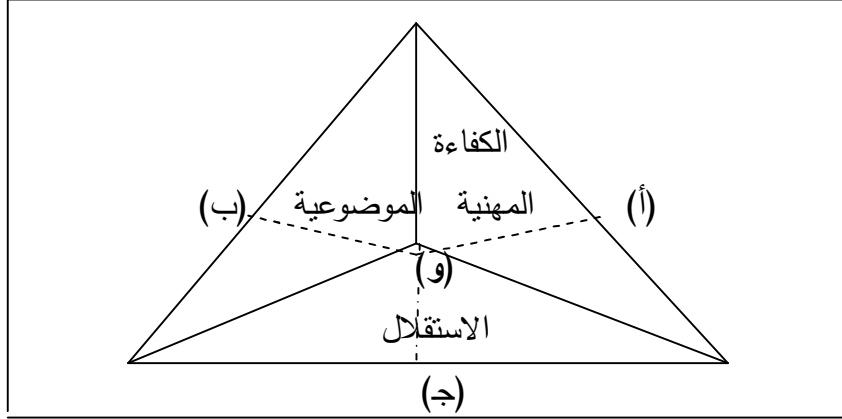
<sup>٣٢</sup> هناك توجه قائم على اعتقاد إمكانية استقلال المصدر الداخلى للمراجعة الداخلية عن إدارة المنشأة رغم تبعيتها التنظيمية لها، على اعتبار تحقق استقلال المصدر الداخلى للمراجعة الداخلية تنظيمياً بالاستقلال عن الإدارة (التنفيذية)؛ معدة تقرير المسؤولية الاجتماعية؛ وبتبعيتها فنياً للجنة المراجعة، وغياب كل من مصالح ومساهمة مصدر المراجعة الداخلية فى المهام والأعمال محل المراجعة (وزارة الاستثمار، دليل حوكمة الشركات، ٢٠١٦؛ Gray and Hunton 2011,32).

<sup>٣٣</sup> يشترط لتحقيق قيمة صفرية لدرجة تحيز مصدر المراجعة الداخلية تحقق قيم صفرية لكافة مؤشرات التحيز معاً، فيكفى وجود قيمة موجبة لمؤشر تحيز واحد لوجود التحيز، ولتتحكم هذه القيمة فى درجة استقلال مصدر المراجعة الداخلية.

وفى ضوء تقدير درجة تحيز مصدر المراجعة الداخلية د(ز)، يمكن قياس درجة استقلال مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، من خلال المعادلة التالية:

$$د(ظ) = ١ - د(ز) \leftarrow \text{ (المعادلة رقم ٩)}$$

ويصور المثلث التالي الأبعاد الثلاثة لمصدقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، كما يلي:-



ومن الشكل السابق، يتضح أن مصداقية المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة تتحقق بنجاح مصدر المراجعة الداخلية فى الاحتفاظ بكل من الكفاءة المهنية والموضوعية والاستقلال عند مستو عال، وبما يحافظ على مساحة كل بعد (مثلث) من أبعاد المصدقية داخل مثلث المصدقية الكلى، وبحيث لا ينخفض بعد منها عن المستوى اللازم. ويعتقد الباحث أن إمكانية تفضيل مصدر على آخر تعتمد على قدرة هذا المصدر على الاحتفاظ بأبعاد المصدقية ككل عند مستويات أعلى من غيره، فيتحقق رضا أصحاب الحقوق والمصالح بشأن مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة.<sup>٣٤</sup> هذا ويعتقد الباحث، باختلاف إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمصدقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بسبب توقع اختلاف منظورهم لمفهوم المصدقية. بما قد يعكس مدى اهتمام أصحاب الحقوق والمصالح ببعده أو أكثر من أبعاد المصدقية أو محدد أو أكثر من محددات كل بعد منها. حيث من غير المتوقع، أن تلقى محددات المصدقية ذات الاهتمام من قبل أصحاب الحقوق والمصالح باختلافهم. كما وأنه من المتوقع، أيضاً، أن إدراك أصحاب الحقوق والمصالح للمصدقية قد يقوم على بعد أو أكثر دون الاستناد على أبعاد المصدقية فى كل متكامل (أبعاد المصدقية معاً). الامر الذى قد يعكس اختلاف منظور أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال لمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية. وبناءً على ذلك، فإنه يمكن صياغة الفرض البحثي الأول، كما يلي:

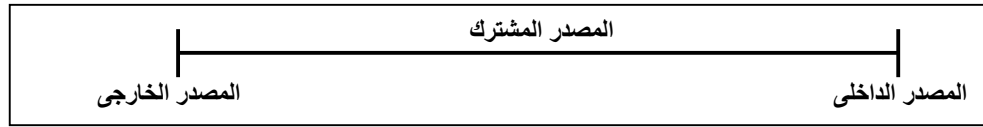
**الفرض الأول: يعاني أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال من قصور إدراك محددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بشكل متكامل.**

<sup>٣٤</sup> فى حالة إتخاذ إدارة المنشأة لقرار غير مناسب بشأن مصدر المراجعة الداخلية لتقرير المسئولية الاجتماعية تتخفف المصدقية بفعل انخفاض بعد أو أكثر من أبعادها معاً، وهو ما قد يكشف عنه تحرك النقطة (و) تجاه نقطة أو أكثر من النقاط الثلاثة (أ، ب، ج). وبما قد يضع بعداً أو أكثر من أبعاد المصدقية عند مستو غير عال (متوسط أو دون المتوسط أو منخفض أو منخفض جداً).

### المبحث الثالث: تحليل الأثر المتوقع لأختلاف مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية على درجة مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية لمنشأة الأعمال

تتوقف قيمة تقرير المسئولية الاجتماعية للمنشأة من منظور أصحاب الحقوق والمصالح على درجة الاعتمادية Reliability فى محتواه المعلوماتى، والتى تتوقف بدورها على تحقق المصداقية Credibility، من خلال المراجعة الداخلية. ومن المتوقع، أن تتأثر درجة مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية بمصداقية مصدر المراجعة الداخلية، مقدمى الخدمات التوكيدية بشأن المسئولية الاجتماعية. حيث من المتوقع، أن يتأثر إدراك أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال لمصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية إيجابياً بمدى (درجة) مصداقية مصدر المراجعة الداخلية من خلال علاقة طردية، فيرتفع احتمال مصداقية التقرير بتحقق أو تحسن مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية.

ولقد قدم الفكر المحاسبى عدد من مصادر المراجعة الداخلية تقع فى مدى من حدين، أولهما المصدر الداخلى، وثانيهما المصدر الخارجى، وبينهما مصدر مشترك قد يقوم على توزيع لمهام التأكيد أو أداءها معاً، وبدرجة قد يتباين خلالها حجم ونوعية الأداء لكل من المصدر الداخلى والمصدر الخارجى، كما بالشكل التالى:



ومن الشكل يمكن القول، بأنه يمكن تحديد مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية فى ثلاثة مصادر هى، كما يلى:

(أ) - المصدر الداخلى In House، ويعنى قيام إدارة المراجعة الداخلية كلياً بتوفير خدمة مراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة.

(ب) - المصدر الخارجى (الإسناد الكلى) Full (Total) Outsourcing، ويعنى قيام جهة خارجية متخصصة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة، والتصديق على تقرير المسئولية الاجتماعية.<sup>٣٥</sup>

(ج) - المصدر المشترك، وفيه يشترك كل من المصدر الداخلى والمصدر الخارجى فى أداء منفرد أو متعاون لبعض أنشطة المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة. فتتعدد صور المصدر المشترك، فتشمل الإسناد الجزئى Partial Outsourcing، والإسناد المكمل Supplemented Outsourcing، والإسناد المشترك (التعاونى) Integrated Co-Sourcing. ومن المفترض أن يتحدد مقدار مساهمة كل من المصدر الخارجى والمصدر الداخلى فى المصدر المشترك عند أداء

<sup>٣٥</sup> خدمة تأكيد المسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال يمكن أن تقدمها شركات المحاسبة Accountancy Firms أو شركات تحقق متخصصة فنية وهندسية أو شركات خدمات الاستدامة Sustainability Services Firms.

أنشطة المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية فى ضوء القوة النسبية التى يتمتع بها كل منهما، وبما يضمن الجمع بين مزايا (نقاط قوة) كلا المصدرين معاً (Dumbell, 2004). ٣٦. وعندما تقرر إدارة المنشأة - بناءً على موافقة لجنة المراجعة- إسناد أنشطة المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية (بشكل كلى أو جزئى أو مكمل أو تعاونى) لطرف خارجي، يقع عليها - وبخاصة لجنة المراجعة- عبء الإشراف والمتابعة حيث تتحمل المسئولية كاملة عن أنشطة المراجعة الداخلية المسندة للطرف الخارجى (IIA, 2009). فتظل إدارة المراجعة الداخلية، مع صور الاسناد المختلفة، هى المسئولة عن نشاط مراجعة المسئولية الاجتماعية.

ولقد تباينت دراسات الأدب المحاسبى بشأن قضية تفضيل مصدر محدد للمراجعة الداخلية بوجه عام. فعلى الرغم من أن بعضها (مثل، Robert and Saltzman 2011; Hockers and Lance 2004; Gibbs and Courtemanche 1994; Chapman, 1995; Barac and Motubatse, 2009; Pyzik, 2012) قد أشار إلى أفضلية المصدر الداخلى فى ضوء ما يمتلكه من معرفة تتخطى معرفة المصدر الخارجى؛ والتى من المتوقع إمكانية استخدامها فى تحقيق كفاءة وفاعلية عملية المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية؛ وما يتمتع به من قدرة على الحفاظ على سرية المعلومات - بشأن الأنشطة والممارسات التجارية والإدارية والاستراتيجيات ونتائج المراجعة، فلقد اشارت دراسات أخرى (مثل، Caplan and Kirschenheiter, 2000; Chapman, 1995; Aldhizer and Cashell 1996; Anderson, 1996; Bierstaker et al, 2013) إلى أفضلية المصدر الخارجى فى ضوء ما قد يتمتع به من استقلال وموضوعية، وما يمتلكه من إمكانات فنية ومهنية مقارنة بتبعية وإمكانات المصدر الداخلى؛ وما يتعرض له من مخاطر ضغوط الإدارة بشكل عال (Carey et al. 2006; Glover et al, 2008; Freudenthal and Springsteen, 2009; Harris et al, 2011; Bierstaker et al, 2007; Spekle et al. 2007). كما أشار البعض الآخر (مثل، Crawford et al., 1996; Thomas and Parish, 1999; Smith, 2002; Aldhizer et al., 2003; DelVecchio and Clinton 2003; Serafini et al., 2003; Aldhizer et al. 2003; Ahlawat 2004; Dumbell 2004) إلى أفضلية استخدام المصدر المشترك للمراجعة الداخلية، باعتباره المصدر الذى يجمع ما بين مزايا المصدرين الداخلى والخارجى، ويخفف من مشاكل كلا المصدرين (الداخلى والخارجى) منفصلين. الأمر الذى يمكن معه توقع تباين إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لأفضلية مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة.

وفى ضوء اعتبار إدارة المنشأة لمنظور أصحاب الحقوق والمصالح بشأن مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية، فإن عليها أن تجيب على التساؤل التالى:

أى مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية يعد أعلى مصداقية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح؟

هذا ويعتقد الباحث، أنه إذا كان المصدر الداخلى يتميز على المصدر الخارجى بفعل كفاية المعرفة اللازمة لمراجعة المسئولية الاجتماعية، فإنه يعانى - فى الأساس- من مشكلة توافر محدد الاستقلال، وتأثيرها السلبي على الموضوعية. حيث من المتوقع إدراك اصحاب الحقوق والمصالح لانخفاض

<sup>٣٦</sup> لا يمنع وجود إدارة مراجعة داخلية ذات تأهيل وامكانيات عالية بالمنشآت خاصة كبيرة الحجم من الاستعانة بمصدر خارجى لأداء خدمات المراجعة الداخلية (IIA 2009).

احتمال تمتع المصدر الداخلى بالاستقلال، خاصة مع توقع وجود أكثر من مؤشر – من مؤشرات النموذج المقترح لقياس المصدقية السابق- لاحتمال تحيز المصدر الداخلى لإدارة المنشأة. فضلاً على احتمال قصور قدرة المصدر الداخلى على أداء بعض مهام التأكيد بشأن المسؤولية الاجتماعية مقارنة بالمصدر الخارجى (Ahlawat 2004). وإذا كان المصدر الخارجى يتميز على المصدر الداخلى من بعدى الاستقلال والموضوعية، فإن مشكلة المصدر الخارجى تكمن فى احتمال انخفاض مستوى المعرفة بشأن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة مقارنة بالمصدر الداخلى. وفى ضوء ما سبق، فمن المتوقع أن يكون المصدر المشترك للمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية - القائم على سياسة الأداء المشترك -CO Sourcing بين كل من المصدر الداخلى والمصدر الخارجى لأنشطة المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية- أعلى مصداقية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح، لمعالجته مشاكل كل من المصدر الداخلى والمصدر الخارجى، وإمكانية جمع مزاياهما معاً (DelVecchio and Clinto 2003; Aldhizer et al. 2003). الأمر الذى يمكن معه توقع أفضلية المصدر المشترك للمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية على كل من المصدر الداخلى والمصدر الخارجى. وبما يعنى، إمكانية ترجيح أن يكون المصدر المشترك للمراجعة الداخلية لتقرير السئولية الاجتماعية الأعلى مصداقية. ومن المفترض، أن لمصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية مدى يتحكم فيه أبعاد مثلث المصدقية. فتتغير درجة المصدقية بتغير مصدر المراجعة الداخلية. ومن المتوقع، أن مدى توافر أبعاد المصدقية فى مصادر المراجعة الداخلية هو محدد الأفضلية، كما يصوره الجدول التالى:

المصدقية المتوقعة	الاستقلال	الموضوعية	الكفاءة المهنية	
متوسطة أو دون المتوسطة	منخفضة أو متوسطة	متوسطة أو عالية	متوسطة أو عالية	المصدر الداخلى In-house
فوق المتوسطة	عالية	عالية	متوسطة	المصدر الخارجى Outsourcing
فوق المتوسطة أو عالية	متوسطة أو عالية	عالية	عالية	المصدر المشترك Co-sourcing

ومن التحليل السابق، يمكن صياغة الفرضين البحثيين التاليين:

**الفرض البحثى الثانى: تتباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية للمنشأة**

ويمكن تحليل الفرض البحثى السابق إلى فرضين فرعيين، هما كما يلى:

الفرض الفرعى الأول: تتخطى مصداقية المصدر الخارجى مصداقية إدارة المراجعة الداخلية عند مراجعة المسؤولية الاجتماعية للمنشأة.

الفرض الفرعى الثانى: تتخطى مصداقية المصدر المشترك لمراجعة المسؤولية الاجتماعية مصداقية إدارة المراجعة الداخلية.

الفرض الفرعى الثالث: تتخطى مصداقية المصدر المشترك لمراجعة المسؤولية الاجتماعية مصداقية المصدر الخارجى للمراجعة الداخلية.

**الفرض البحثى الثالث: تختلف درجة مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة باختلاف مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية.**

ويمكن تحليل الفرض البحثى السابق إلى الفروض الفرعية التالية:-

الفرض الفرعى الأول: ترتفع مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية عند قيام جهة متخصصة خارجية بالمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية بدلاً من إدارة المراجعة الداخلية.

الفرض الفرعى الثانى: تتحسن مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية عند مشاركة جهة متخصصة خارجية لإدارة المراجعة الداخلية فى مراجعة المسؤولية الاجتماعية.

الفرض الفرعى الثالث: يودى اشتراك جهة متخصصة خارجية مع إدارة المراجعة الداخلية فى مراجعة المسؤولية الاجتماعية إلى مصداقية أعلى لتقرير المسؤولية الاجتماعية مقارنة بحال إنفراد الجهة الخارجية بالمراجعة الداخلية.

#### المبحث الرابع: الدراسة الميدانية

##### ٤-١ هدف الدراسة

تستهدف الدراسة الميدانية تحقيق ما يلى:-

أولاً: الكشف عن مدى إدراك أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال لمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية.

ثانياً: بيان مدى تباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية من وجهة نظر أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال.

ثالثاً: الكشف عن أثر مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال.

##### ٤-٢ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال المصرية. وتشمل عينة الدراسة فئتين ممثلتين لمجتمع الدراسة، هما كما يلى:

**الفئة الأولى:** متخذى قرار اختيار مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية، ويمثلهم أعضاء لجان المراجعة ومديرى المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المقيدة فى البورصة المصرية، والتي تعمل بقطاعات النشاط المختلفة خلال عام ٢٠١٦. ولقد تم اختيار عينة ممثلة لشركات المساهمة المقيدة فى البورصة من مجموعتين، الأولى الشركات المقيدة فى البورصة ذات الترتيب وفقاً لمؤشر المسؤولية الاجتماعية عام ٢٠١٦؛ وقد بلغ عددها ١٥ شركة، والثانية الشركات المقيدة فى البورصة خارج الترتيب وفقاً لذات المؤشر؛ وقد بلغ عددها ١٥ شركة. وفى ضوء ذلك، تم تحديد حجم العينة من الفئة الأولى (العينة الفرعية الأولى) باختيار عضواً ممثلاً لكل من لجان المراجعة ومدراء المراجعة الداخلية من كل شركة مختارة. ليصبح حجم العينة الفرعية الأولى ٦٠ فرد بحث مقسمة بالتساوى بين الشركات المقيدة ذات الترتيب - طبقاً لمؤشر المسؤولية الاجتماعية- والشركات المقيدة خارج الترتيب.

**الفئة الثانية:** أصحاب الحقوق والمصالح فى الشركات المساهمة المصرية (من خارج المنشأة)، وتشمل مديرى صناديق الاستثمار (ممثلين عن المستثمرين الحاليين والمرقبين)، ومتخذى قرارات منح الائتمان بالبنوك التجارية (ممثلين عن المقرضين)، ومحللين ماليين (بشركات سمسة الأوراق المالية). ولقد تم

<sup>٣٧</sup> اختار الباحث شركات المساهمة المقيدة بالبورصة كمجتمع دراسة للعينة من الفئة الأولى لسببين، الأول تحملها لمسؤولية اجتماعية أعلى مقارنة بالشركات الأخرى غير المقيدة فى البورصة؛ بما قد يجعلها أكثر الشركات حرصاً على تقرير المسؤولية الاجتماعية، والثانى دورها الهام فى الاقتصاد المصرى وأهمية تقاريرها للمستخدمين. فضلاً عن توافر وإمكانية الحصول على البيانات اللازمة للدراسة.



تحديد حجم العينة من الفئة الثانية بما يعادل حجم العينة من الفئة الأولى (٦٠ فرد بحث)، وتم توزيعها بالتساوى على أطرافها الثلاثة (مديرى صناديق الاستثمار، ومتخذى قرار منح الائتمان، والمحللين الماليين).

#### ٤-٣ أسلوب جمع البيانات

اعتمد الباحث في تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة على استخدام قائمة إستقصاء موحدة (فيما عدا الفقرة الأولى منها والتي وجهت لأفراد البحث بالفئة الأولى فقط- أنظر جدول ٢-١)) كأداة لتجميع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة. ولقد تم تصميم قائمة الاستقصاء بما يحقق أهداف الدراسة الميدانية.

#### ٤-٤ تفرغ وتبويب البيانات

قام الباحث بتجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث من خلال عدد ١٢٠ قائمة استقصاء، موزعة بالتساوى على أفراد البحث بفئتي العينة. ولقد تم تجميع عدد ٤١ قائمة استقصاء من أفراد الفئة الأولى، وعدد ٤٩ قائمة استقصاء من أفراد الفئة الثانية (وبنسبة ٦٨.٣% ، ٨١.٧% من إجمالي أفراد البحث بفئتي الدراسة على التوالي) كما هو موضح بالجدولين التاليين:

#### جدول رقم (١)

الفئة الأولى لعينة الدراسة: شركات مقيدة فى البورصة المصرية							
العينة الفرعية الثانية				العينة الفرعية الأولى			
شركات لا ترتيب لها طبقاً لمؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات (تضم الشركات النشطة بمؤشر EGX 50 بخلاف المدرجة بالمؤشر المصرى للمسؤولية الاجتماعية، وشركات أخرى)				مجموعة الشركات المدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الاجتماعية (شركات ذات الترتيب طبقاً لمؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات)			
العدد الفعلى	العدد المتوقع	أفراد البحث	العدد الفعلى	مستبعد <sup>٣٨</sup>	العدد المتوقع	أفراد البحث	
١٢	٣	- أعضاء لجان المراجعة	١٠	٥	١٥	- أعضاء لجان المراجعة	
١١	٤	- مديرى المراجعة الداخلية	٨	٧	١٥	- مديرى المراجعة الداخلية	

#### جدول رقم (٢)

العدد الفعلى	مستبعد	العدد المتوقع	الفئة الثانية لعينة الدراسة
١٧	٣	٢٠	مديرى صناديق الاستثمار
١٨	٢	٢٠	متخذى قرارات الائتمان
١٤	٦	٢٠	محللين ماليين
٤٩	١١	٦٠	

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسى ( بمدى يتراوح ما بين (٥) كحد أقصى، (١) كحد أدنى) فى قياس إجابات أفراد البحث على فقرات الاستقصاء. كما تم استخدام البرنامج الاحصائى للعلوم

<sup>٣٨</sup> لقد تم استبعاد عدد من قوائم الاستقصاء إما بسبب عدم إمكانية التواصل مع بعض أفراد البحث، أو بسبب عدم اكتمال بياناتها.

الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Science لإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة بمستوى معنوية ٥%. حيث قد تم حساب النسبة المئوية والوسط الحسابي لكل إجابة بشأن كل فقرة من فقرات الاستقصاء، كما تم بحث مدى معنوية الاختلاف في آراء أفراد البحث بشأن كل فقرة منها باستخدام كل من اختبار Chi-Square Test، واختبار Mann-Whitney Test، واختبار Kruskal –Wallis Test، فضلاً عن استخدام عدد من التحليلات الإحصائية الأخرى.

وتوضح الجداول التالية (١-٢، ٢-٢، ٣-٢) نسب إجابات والوسط الحسابي ومستوى المعنوية لردود أفراد البحث (لفنتى الدراسة) على فقرات قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

جدول (١-٢) قائمة الاستقصاء ونتائج ردود أفراد البحث من الفئة الأولى (أعضاء لجان المراجعة ومدراء المراجعة الداخلية)

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي (الانحراف المعياري)	نسبة الإجابات %					أفراد البحث	فقرات قائمة الاستبيان <sup>٣٩</sup>
		غير موافق مطلقاً (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق جداً (٥)		
٠,٣٠٧ <sup>٤١</sup>	٤,٣١	-	-	٥,٦	٦٦,٧	٢٧,٨	من المتعارف عليه، أن المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية تضيف قيمة لتقرير المسئولية الاجتماعية تتمثل في مصداقية محتواه من المعلومات، والتي يمكن لمستخدميها الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات مستنيرة.	
٠,٣٣٥ <sup>٤٢</sup>	(٠,٦١)	-	-	٨,٧	٤٣,٥	٤٧,٨	١- تجرى المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية لمنشأة الأعمال، عادةً، من قبل: (أ) إدارة المراجعة لداخلية (y11a).	
٠,٦١٧	١,٢٩	٦٦,٧	٣٣,٣	-	-	-	(ب) شركة أو أكثر متخصصة مستقلة (y11b).	
٠,٤٣	(٠,٤٦)	٧٣,٩	٢٦,١	-	-	-	(ج) إدارة المراجعة الداخلية مع الاستعانة بشركة أو أكثر متخصصة مستقلة (y11c).	
٠,٨١٥	٢,٤١	٧٠,٧	٢٩,٣	-	-	-	٢- يعد معيار المهارة (المعرفة اللازمة والقدرة على الأداء) أساس اختيار وتقييم الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية (y12).	
٠,٧٦	(٠,٧٤)	٤,٣	٦٠,٩	١٦,٧	١١,١	-	٣- يجب على الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية الأخذ في الاعتبار بوجود مخاطرة تعريف غير منخفضة بتقرير المسئولية الاجتماعية (y13).	
٠,٨٥٥	٤,١٧	-	-	٥,٦	٦٦,٧	٢٧,٨	٤- من المفترض أن قيام جهة أخرى بخلاف الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة سيؤدي إلى نتائج متماثلة بشأن مراجعة تقرير المسئولية الاجتماعية (y14).	
٠,٥٦٦	(٠,٥٩)	-	-	٤,٣	٦٥,٢	٣٠,٤		
٠,٩٦٦	١,٨٣	٣٣,٣	٥٠	١٦,٧	-	-		
٠,٩٩	(٠,٧٠)	٣٤,٨	٤٧,٨	١٧,٤	-	-		
٠,١٧٨	١,٧٣	٢٧,٨	٥٥,٦	١٦,٧	-	-		
٠,٣٩	(٠,٦٧)	٤٧,٨	٤٣,٥	٨,٧	-	-		
٠,٣٠٩	٤,٣	-	-	-	٦١,١	٣٨,٩		

<sup>٣٩</sup> تم إخضاع فقرات الاستقصاء لاختبار الموثوقية Reliability من خلال استخدام معامل ارتباط ألفا كرونباخ Cornbach Alpha لأسئلة الاستبيان فكانت قيمة ألفا المحتسبة ٧٣,٩% وهي تزيد عن النسبة المقبولة إحصائياً وقدرها ٦٠%. وهذا يعنى أنه لو قمنا بتوزيع قائمة الاستقصاء على عينة أخرى غير التي تم اختيارها في هذه الدراسة، وفي أوقات مختلفة، فإن هناك احتمالاً نسبتها ٧٣,٩% أن نحصل على نفس النتائج لهذه الدراسة.

<sup>٤٠</sup> شركات العينة المدرجة في المؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية (الشركات ذات الترتيب طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية للشركات).

<sup>٤١</sup> مستوى المعنوية المحدد باستخدام اختبار Mann-Whitney Test

<sup>٤٢</sup> مستوى المعنوية المحدد باستخدام اختبار Pearson Chi-Square Test

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي الانحراف (المعيارى)	نسبة الإجابات %					أفراد البحث	فقرات قائمة الاستبيان <sup>٣٩</sup>
		غير موافق مطلقاً (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق جداً (٥)		
٠,٤٩	(٠,٥١)	-	-	٤,٣	٦٩,٦	٢٦,١	- بالشركات غير المدرجة - إجمالى	٥- يمكن ان تتصف إدارة المراجعة الداخلية للمنشأة، بأنها على درجة عالية من الاستقلالية لمراجعة فعالة للمسئولية الاجتماعية للمنشأة (y151).
٠,٦٢٨	٤,٠٩	-	٥,٦	١١,١	٥٥,٦	٢٧,٨	- بالشركات المدرجة - بالشركات غير المدرجة - إجمالى	٦- لا تعتبر تبعية إدارة المراجعة الداخلية التنظيمية والوظيفية للإدارة العليا بالمنشأة تهديداً لإمكانية أداء مراجعة داخلية فعالة للمسئولية الاجتماعية (y152).
٠,٢٦٢	٣,٧	-	٥,٦	٢٧,٨	٦٦,٧	-	- بالشركات المدرجة - بالشركات غير المدرجة - إجمالى	٧- يتأثر تقييم أداء الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بحجم ونوعية أدلة المراجعة بشأن محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية (y161).
٠,٠٩	٣,٨	-	-	٣٣,٣	٦٦,٧	-	- بالشركات المدرجة - بالشركات غير المدرجة - إجمالى	٨- لا تتطلب مراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة بالضرورة التوصل لأدلة إثبات بشأن محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية (y162).
٠,٢٣	١,٨٥	٢٢,٢	٥٥,٦	٢٢,٢	-	-	- بالشركات المدرجة - بالشركات غير المدرجة - إجمالى	٩- تتحسن مصداقية المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة عند قيام شركة متخصصة خارجية بالمراجعة بدلاً من إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة (y17).
٠,٤٦	(٠,٦٩)	٣٩,١	٤٧,٨	١٣	-	-	- بالشركات المدرجة - بالشركات غير المدرجة - إجمالى	١٠- تعمل مشاركة شركة متخصصة خارجية لإدارة المراجعة الداخلية على تحسين مصداقية المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية (y18).
٠,٣٥	١,٩٠	١٦,٧	٧٢,٢	٥,٦	٥,٦	-	- بالشركات المدرجة - بالشركات غير المدرجة - إجمالى	١١- تتخطى مصداقية المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية مع مشاركة شركة متخصصة خارجية لإدارة المراجعة الداخلية مقارنة بإنفراد الشركة الخارجية بالمراجعة (y19).
٠,١٨	٢,٥٦	-	٣٨,٩	٤٤,٤	١٦,٧	-	- بالشركات المدرجة - بالشركات غير المدرجة - إجمالى	١٢- يتحسن اعتمادكم على محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية عند قيام جهة خارجية متخصصة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بدلاً من إدارة المراجعة الداخلية (y110).
٠,٧٧	١,٩٧	٣٣,٣	٤٤,٤	١٦,٧	٥,٦	-	- بالشركات المدرجة - بالشركات غير المدرجة - إجمالى	١٣- يزداد اعتمادكم على محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية بمشاركة جهة خارجية متخصصة لإدارة المراجعة الداخلية فى أداء أنشطة المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة (y111).
٠,٩٥	(٠,٨٢)	٢٦,١	٥٢,٢	١٧,٤	٤,٣	-	- بالشركات المدرجة - بالشركات غير المدرجة - إجمالى	١٤- يزداد اعتمادكم على محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية بمشاركة جهة خارجية متخصصة لإدارة المراجعة الداخلية فى أداء أنشطة المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة مقارنة بحالة اسناد المراجعة الداخلية للجهة الخارجية (y112).
٠,٤١	٢,٢٤	٢٢,٢	٥٠	٢٢,٢	٥,٦	-	- بالشركات المدرجة - بالشركات غير المدرجة - إجمالى	
٠,٧٨	(٠,٨٦)	١٣	٥٢,٢	٢١,٧	١٣	-	- بالشركات المدرجة - بالشركات غير المدرجة - إجمالى	
٠,٣٧	٣,٢٧	٥,٦	٥,٦	٣٣,٣	٥٠	٥,٦	- بالشركات المدرجة - بالشركات غير المدرجة - إجمالى	
٠,٠٢	(١,٠١)	-	٤٣,٥	٤,٣	٤٧,٨	٤,٣	- بالشركات المدرجة - بالشركات غير المدرجة - إجمالى	
		٢,٤	٢٦,٨	١٧,١	٤٨,٨	٤,٩		

جدول (٢-٢) قائمة الاستقصاء ونتائج ردود أفراد البحث من الفئة الثانية

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي (الانحراف المعياري)	نسبة الإجابات %					أفراد البحث	فقرات قائمة الاستبيان
		غير موافق مطلقاً (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق جداً (٥)		
٤٣ ٠,١٩٧	٤,٦١	-	-	١١,٨	٢٣,٥	٦٤,٧	- مديرى صناديق الاستثمار	من المتعارف عليه، أن المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية تضيف قيمة لتقرير المسئولية الاجتماعية تتمثل في مصداقية محتواه من المعلومات، والتي يمكن لمستخدميها الاعتماد عليها فى إتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
٠,٠٢٦	١,٦١	٣٥,٣	٤١,٢	١١,٨	١١,٨	-	- مديرى صناديق الاستثمار	٢- يعد معيار المهارة (المعرفة اللازمة والقدرة على الأداء) أساس اختيار وتقييم الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية (y22).
٠,٣٠	٢,٣٤	٢٣,٥	٢٣,٥	١٧,٦	٣٥,٣	-	- مديرى صناديق الاستثمار	٣- يجب على الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية الأخذ فى الاعتبار بوجود مخاطرة تحريف غير منخفضة بتقرير المسئولية الاجتماعية (y23).
٠,٣٩	٢,١٤	-	٧٦,٥	٢٣,٥	-	-	- مديرى صناديق الاستثمار	٤- من المفترض أن قيام جهة أخرى بخلاف الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة سيؤدى إلى نتائج متماثلة بشأن مراجعة تقرير المسئولية الاجتماعية (y24).
٠,١٥	٢,٢٧	٥,٩	٨٢,٤	١١,٨	-	-	- مديرى صناديق الاستثمار	٥- لا تعتبر تبعية إدارة المراجعة الداخلية التنظيمية والوظيفية لإدارة العليا بالمنشأة تهديداً لإمكانية أداء مراجعة داخلية فعالة للمسئولية الاجتماعية (y251).
٠,٦٦	٣,٩٦	-	-	٥,٩	٩٤,١	-	- مديرى صناديق الاستثمار	٦- يمكن ان تتصف إدارة المراجعة الداخلية للمنشأة، بأنها على درجة عالية من الاستقلالية لمراجعة فعالة للمسئولية الاجتماعية للمنشأة (y252).
٠,٤٦	١,٩٦	٢٣,٥	٦٤,٧	٥,٩	٥,٩	-	- مديرى صناديق الاستثمار	٧- يتأثر تقييم أداء الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بحجم ونوعية أدلة المراجعة بشأن محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية (y261).
٠,٠٢١	٤,١	-	-	-	٦٤,٧	٣٥,٣	- مديرى صناديق الاستثمار	٨- لا تتطلب مراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة بالضرورة التوصل لأدلة إثبات بشأن محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية (y262).
٠,٠٢٤	٤,٢٢	-	-	-	٥٢,٩	٤٧,١	- مديرى صناديق الاستثمار	٩- تتحسن مصداقية المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة بدلاً من إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة (y27).
٠,٦٩	٣	١١,٨	٣٥,٣	١١,٨	٣٥,٣	٥,٩	- مديرى صناديق الاستثمار	١٠- تعمل مشاركة شركة متخصصة خارجية لإدارة المراجعة الداخلية على تحسين مصداقية المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية (y28).

٤٣ مستوى المعنوية المحدد باستخدام أخبار Kruskal-Wallis Test  
٤٤ مستوى المعنوية المحدد باستخدام Pearson Chi-Square Test

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي (الانحراف المعياري)	نسبة الإجابات %					أفراد البحث	فقرات قائمة الاستبيان
		غير موافق مطلقاً (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق جداً (٥)		
		٦,١	٣٤,٧	١٨,٤	٣٤,٧	٦,١	إجمالي	المراجعة الداخلية مقارنة بإنفراد الشركة الخارجية بالمراجعة (y29).
٠,٩٨	٤,٠٢	-	-	٥,٩	٨٢,٤	١١,٨	- مديرى صناديق الاستثمار	١٢ - يتحسن اعتمادكم على محتوى تقرير المسؤولية الاجتماعية عند قيام جهة خارجية متخصصة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بدلاً من إدارة المراجعة الداخلية (y210).
٠,٨٩	(٠.٤٣٢)	-	-	٥,٦	٨٣,٣	١١,١	- مانحى الائتمان	
		-	-	١٤,٣	٧٨,٦	٧,١	- محللين ماليين	
٠,٣٢	٤,١٤	-	-	٨,٢	٨١,٦	١٠,٢	- إجمالي	
٠,٣٥	(٠.٤٥)	-	-	١١,٨	٧٦,٥	١١,٨	- مديرى صناديق الاستثمار	١٣ - يزداد اعتمادكم على محتوى تقرير المسؤولية الاجتماعية بمشاركة جهة خارجية متخصصة لإدارة المراجعة الداخلية فى أداء أنشطة المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة (y211).
		-	-	-	٧٧,٨	٢٢,٢	- مانحى الائتمان	
		-	-	-	٧٨,٦	٢١,٤	- محللين ماليين	
		-	-	٤,١	٧٧,٦	١٨,٤	- إجمالي	
٠,٦٤	٢,٦٣	٥,٩	٥٢,٩	٥,٩	٣٥,٣	-	- مديرى صناديق الاستثمار	١٤ - يزداد اعتمادكم على محتوى تقرير المسؤولية الاجتماعية بمشاركة جهة خارجية متخصصة لإدارة المراجعة الداخلية فى أداء أنشطة المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة مقارنة بحالة اسناد المراجعة الداخلية للجهة الخارجية (y212).
٠,٨١٥	(١.١٣)	١٦,٧	٤٤,٤	٥,٦	٣٣,٣	-	- مانحى الائتمان	
		١٤,٣	٥٠	-	٢٨,٦	٧,١	- محللين ماليين	
		١٢,٢	٤٩	٤,١	٣٢,٧	٢	- إجمالي	

### جدول (٢-٣) قائمة الاستقصاء ونتائج ردود أفراد البحث بإجمالي العينة

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي (الانحراف المعياري)	نسبة الإجابات %					أفراد البحث	فقرات قائمة الاستبيان
		غير موافق مطلقاً (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق جداً (٥)		
								من المتعارف عليه، أن المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية تضيف قيمة لتقرير المسؤولية الاجتماعية تتمثل فى مصداقية محتواه من المعلومات، والتي يمكن لمستخدميها الاعتماد عليها فى إتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
٤٥ ٠,٠٠٣	٤,٤١	-	-	٤,٨	٧١,٤	٢٣,٨	- أعضاء لجان المراجعة	٢- يعد معيار المهارة (المعرفة اللازمة والقدرة على الأداء) أساس اختيار وتقييم الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية (y22).
٤٦ ٠,٠٠٠	(٠.٦٨٥)	-	-	١٥	٥٥	٣٠	- مدراء المراجعة الداخلية	
		-	-	١١,٨	٢٣,٥	٦٤,٧	- مديرى صناديق الاستثمار	
		-	-	١٦,٧	١٦,٧	٦٦,٧	- مانحى الائتمان	
		-	-	٧,١	-	٩٢,٩	- محللين ماليين	
		-	-	١١,١	٣٦,٧	٥٢,٢	- إجمالي	
٠,٠١٥	١,٧١	٤٧,٦	٢٨,٦	٢٣,٨	-	-	- أعضاء لجان المراجعة	٣- يجب على الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية الأخذ فى الاعتبار بوجود مخاطرة تحريف غير منخفضة بتقرير المسؤولية الاجتماعية (y23).
٠,٠٠١	(٠.٨٥١)	٢٠	٧٠	١٠	-	-	- مدراء المراجعة الداخلية	
		٣٥,٣	٤١,٢	١١,٨	١١,٨	-	- مديرى صناديق الاستثمار	
		٨٣,٣	٥,٦	-	١١,١	-	- مانحى الائتمان	
		٧١,٤	١٤,٣	١٤,٣	-	-	- محللين ماليين	
		٥٠	٣٣,٣	١٢,٢	٤,٤	-	- إجمالي	
٠,١٣٢	٢,٠٧	٤٢,٩	٣٨,١	١٩	-	-	- أعضاء لجان المراجعة	٤- من المفترض أن قيام جهة أخرى بخلاف الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة سيؤدى إلى نتائج متماثلة بشأن مراجعة تقرير المسؤولية الاجتماعية (y24).
٠,٠٢٣	(١.٠٩)	٣٥	٦٠	٥	-	-	- مدراء المراجعة الداخلية	
		٢٣,٥	٢٣,٥	١٧,٦	٣٥,٣	-	- مديرى صناديق الاستثمار	
		٣٨,٩	٢٢,٢	١١,١	١٦,٧	١١,١	- مانحى الائتمان	
		٤٢,٩	٣٥,٧	٧,١	١٤,٣	-	- محللين ماليين	
		٣٦,٧	٣٦,٧	١٢,٢	١٢,٢	٢,٢	- إجمالي	
٠,٠٠٠	٣,١٢	-	-	٤,٨	٦١,٩	٣٣,٣	- أعضاء لجان المراجعة	٥- لا تعتبر تبعية إدارة المراجعة الداخلية التنظيمية والوظيفية لإدارة العليا بالمنشأة تهديداً لإمكانية أداء مراجعة داخلية فعالة للمسئولية الاجتماعية (y251).
٠,٠٠٠	(١.١٦)	-	-	-	٧٠	٣٠	- مدراء المراجعة الداخلية	
		-	٧٦,٥	٢٣,٥	-	-	- مديرى صناديق الاستثمار	
		-	٨٨,٩	١١,١	-	-	- مانحى الائتمان	
		-	٩٢,٩	٧,١	-	-	- محللين ماليين	
		-	٤٦,٧	٨,٩	٣٠	١٤,٤	- إجمالي	
٠,٠٠٠	٣,١٠	-	٤,٨	٩,٥	٥٢,٤	٣٣,٣	- أعضاء لجان المراجعة	٦- يمكن ان تتصف إدارة المراجعة الداخلية للمنشأة، بأنها على درجة عالية من الاستقلالية لمراجعة فعالة
٠,٠٠٠	(١.١٨)	٥	-	١٠	٥٥	٣٠	- مدراء المراجعة الداخلية	

٤٥ مستوى المعنوية المحدد باستخدام أخبار Kruskal-Wallis Test

٤٦ مستوى المعنوية المحدد باستخدام Pearson Chi-Square Test

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي (الأحرف المعيارى)	نسبة الإجابات %					أفراد البحث	فقرات قائمة الاستبيان
		غير موافق مطلقاً (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق جداً (٥)		
٠,٠٨ ٠,٠٨٥	٣,٨٤ (٠,٤٢١)	٥,٩ - - ٢,٢	٨٢,٤ ٦٦,٧ ٨٥,٧ ٤٣,٣	١١,٨ ١٦,٧ ٧,١ ١١,١	- ١٦,٧ ٧,١ ٢٨,٩	- - - ١٤,٤	- مديرى صناديق الاستثمار - مانحى الائتمان - محللين ماليين - إجمالى	للمسئولية الاجتماعية للمنشأة (y252).
٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠	٢,٨١ (١,٠١)	- - - -	- ١٠ - -	٢٣,٨ ١٥ ٥,٩ ٥,٦	٧٦,٢ ٧٥ ٩٤,١ ٩٤,٤	- - - -	- أعضاء لجان المراجعة - مدراء المراجعة الداخلية - مديرى صناديق الاستثمار - مانحى الائتمان - محللين ماليين - إجمالى	٧- يتأثر تقييم أداء الجهة القائمة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بحجم ونوعية أدلة المراجعة بشأن محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية (y261).
٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠	٢,٨١ (١,٠١)	- - -	- - ٢٣,٥	١١,١ ١٤,٣ ٣٠	٨٦,٧ ٨٥,٧ ٦٥	- - -	- أعضاء لجان المراجعة - مدراء المراجعة الداخلية - مديرى صناديق الاستثمار - مانحى الائتمان - محللين ماليين - إجمالى	٨- لا تتطلب مراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة بالضرورة التوصل لأدلة إثبات بشأن محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية (y262).
٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠	٣,٠٨ (١,٢٧)	٢٣,٥ ١١,١ ٢٨,٦ ١١,١	٦٤,٧ ٧٢,٢ ٦٤,٣ ٣٦,٧	٥,٩ ١١,١ - ١٣,٣	٥,٩ ٥,٦ ٧,١ ٣٧,٨	١,١ - -	- أعضاء لجان المراجعة - مدراء المراجعة الداخلية - مديرى صناديق الاستثمار - مانحى الائتمان - محللين ماليين - إجمالى	٩- تتحسن مصداقية المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة عند قيام شركة متخصصة خارجية بالمراجعة بدلاً من إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة (y27).
٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠	٣,١٧ (١,٣)	١٤,٤ ١٤,٣ ٣٥	٢٣,٣ ٧١,٤ ٦٠	١١,١ ٧,١ ١١,١	٤٢,٢ ٨٥,٧ ٤٢,٢	٨,٩ -	- أعضاء لجان المراجعة - مدراء المراجعة الداخلية - مديرى صناديق الاستثمار - مانحى الائتمان - محللين ماليين - إجمالى	١٠- تعمل مشاركة شركة متخصصة خارجية لإدارة المراجعة الداخلية على تحسين مصداقية المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية (y28).
٠,٢٩٩ ٠,٧١٦	٢,٨ (١,٠٥)	١١,١ ١٩ ٥	٣٠ ٣٣,٣ ٤٥	٣٠,٣ ٣٣,٣ ٢٥	١٤,٣ ١٤,٣ ٢٥	- -	- أعضاء لجان المراجعة - مدراء المراجعة الداخلية - مديرى صناديق الاستثمار - مانحى الائتمان - محللين ماليين - إجمالى	١١- تتخطى مصداقية المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية مع مشاركة شركة متخصصة خارجية لإدارة المراجعة الداخلية مقارنة بإفراد الشركة الخارجية بالمراجعة (y29).
٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠	٣,٠٩ (١,٢١)	٨,٩ ١٤,٣ ٤٥	٣٦,٧ ٦١,٩ ٣	٢٣,٣ ١٩ ١٥	٢٧,٨ ٤,٨ ٥	- -	- أعضاء لجان المراجعة - مدراء المراجعة الداخلية - مديرى صناديق الاستثمار - مانحى الائتمان - محللين ماليين - إجمالى	١٢- يتحسن اعتمادكم على محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية عند قيام جهة خارجية متخصصة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بدلاً من إدارة المراجعة الداخلية (y210).
٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠	٣,٢٨ (١,١٦)	- ١٣,٣ ١٤,٣ ٢٠	- ٢٢,٢ ٥٢,٤ ٥٠	- ١٢,٢ ٢٨,٦ ١٥	- ٤٦,٧ ٤,٨ ١٥	- -	- أعضاء لجان المراجعة - مدراء المراجعة الداخلية - مديرى صناديق الاستثمار - مانحى الائتمان - محللين ماليين - إجمالى	١٣- يزداد اعتمادكم على محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية بمشاركة جهة خارجية متخصصة لإدارة المراجعة الداخلية فى أداء أنشطة المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة (y211).
٠,٠٨ ٠,٣٢٦	٢,٩٢ (١,١١)	- ٧,٨ - ٥ ٥,٩ ١٦,٧ ١٤,٣ ٧,٨	- ٢٣,٣ ١٩ ٣٥ ٥٢,٩ ٤٤,٤ ٥٠ ٣٨,٩	- ١٢,٢ ٢٣,٨ ١٠ ٥,٩ ٥,٦ -	- ٧٦,٥ ٧٨,٦ ٤٦,٧ ٥٢,٤ ٣٥,٣ ٣٣,٣ ٢٨,٦ ٤٠	١١,٨ ٢٢,٢ ٢١,٤ ١٠ ٤,٨ ٥ -	- مديرى صناديق الاستثمار - مانحى الائتمان - محللين ماليين - إجمالى - أعضاء لجان المراجعة - مدراء المراجعة الداخلية - مديرى صناديق الاستثمار - مانحى الائتمان - محللين ماليين - إجمالى	١٤- يزداد اعتمادكم على محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية بمشاركة جهة خارجية متخصصة لإدارة المراجعة الداخلية فى أداء أنشطة المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة مقارنة بحالة أسناد المراجعة الداخلية للجهة الخارجية (y212).

#### ٥-٤ تحليل النتائج

كشفت الدراسة، بوجه عام، عن قصور إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية فى إطار كلى، حيث يختلف إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمصداقية مصدر المراجعة الداخلية باختلاف منظورهم لمفهوم المصداقية. الأمر الذى يرجح من إمكانية قبول الفرض البحثى الأول. كما كشفت نتائج الدراسة عن تباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية

للمسئولية الاجتماعية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال، الأمر الذى يمكن معه القول بإمكانية قبول الفرض البحثى الثانى. كما كشفت النتائج - بوجه عام - عن تباين مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال باختلاف مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، وبما يرجح من إمكانية قبول الفرض البحثى الثالث، فى ضوء التحفظ بشأن الفرض الفرعى الثالث، حيث كشفت النتائج عن أثر إيجابى أعلى لمصداقية المصدر الخارجى للمراجعة الداخلية مقارنة بكل من المصدر الداخلى والمصدر المشترك على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح. الأمر الذى يحول دون إمكانية قبول الفرض الفرعى الثالث للفرض البحثى الثالث بشأن اعتبار المصدر المشترك للمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية الأعلى مصداقية مقارنة بمصادر المراجعة الداخلية الأخرى. وفيما يلى نتائج الدراسة التفصيلية وتحليلاتها:-

#### أولاً: مدى استخدام شركات العينة لمصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية

بداية، توجه الباحث إلى إجراء مسح لشركات العينة بشأن مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية. وقد تبين من خلال الاستفسارات وتحليل افصاح شركات العينة عن المسئولية الاجتماعية ومصدر المراجعة الداخلية بتقاريرها المنشورة أن شركات العينة ذات الترتيب طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية، والأخرى خارج الترتيب تعتمد على إدارة المراجعة الداخلية فى مراجعة المسئولية الاجتماعية، وبنسبة بلغت ٨٩.٥% (بعدد ٢٠ شركة ذات ترتيب من إجمالى ٢٣ شركة، ١٤ شركة خرج الترتيب من إجمالى ١٥ شركة على التوالى).<sup>٧</sup> كما تم تأكيد نتائج المسح السابقة من خلال ردود أفراد الفئة الأولى على الفقرة الأولى بقائمة الاستقصاء التى كشفت عن اعتقاد أفراد البحث بنسبة ٩٢.٧% (٩٤.٥%)، ٩١.٣% بكل من شركات العينة ذات الترتيب طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية وخارج الترتيب) باعتماد المنشأة على المصدر الداخلى In-House فى مراجعة المسئولية الاجتماعية، وبوسط حسابى وانحراف معيارى ٤.٣١، ٠.٦١ على التوالى. وهو ما قد يعكس واقع تفضيل فعلى للمصدر الداخلى للمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية. الأمر الذى قد حال دون تقسيم شركات العينة إلى مجموعات باختلاف مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية. وقد يعتقد الباحث، أن مبرر اعتماد شركات العينة على المصدر الداخلى قد يرجع إلى اعتبار شركات العينة من الشركات (المساهمة) كبيرة الحجم، التى لديها إدارات مراجعة داخلية ذات قدرات وإمكانات عالية.

#### ثانياً: مدى إدراك إدارة منشأة الأعمال لمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية

تم فحص وفرز وتحليل إجابات أفراد الفئة الأولى (أعضاء لجان المراجعة، ومدراء المراجعة الداخلية) فى مجموعتين، شملت الأولى ردود أفراد البحث ممن ينتمون لشركات ذات ترتيب طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية، بينما شملت الثانية ردود أفراد البحث ممن ينتمون لشركات خارج الترتيب. ولقد كشفت

<sup>٧</sup> قدم الفكر المحاسبى عدد من الطرق لقياس المسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال، تشمل فحص التقارير الصادرة عن جهات تنظيمية أو مهنية بشأن المسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال (Yip et al. 2011; Uadiale and Fagbemi 2011)، واستخدام قوائم الاستقصاء فى الحصول على المعلومات اللازمة (Chen and Wang 2011; Mishra and Suar 2010)، واستخدام مؤشر المسئولية الاجتماعية الصادر عن جهات تنظيمية أو مهنية كبرصات الأوراق المالية (Laksmana and Yang 2009; Choi et al. 2012).

نتائج ردود أفراد البحث (الممثلين لإدارة المنشأة) عن قصور اهتمام إدارة منشأة الأعمال بمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية. حيث كشفت ردود أفراد البحث (من الفئة الأولى) عن اهتمام ببعض المحددات وتتمثل في كفاية المعرفة والقدرة (المهارة) كأحد محددات الكفاءة المهنية دون إدراك أو اهتمام بعناصر الكفاءة المهنية الأخرى- وتشمل العناية المهنية والشك المهني- ومحددات المصداقية الأخرى وتشمل الموضوعية والاستقلال، وذلك كما يلي:

١- بلغت نسبة أفراد البحث- بالفئة الأولى- اللذين يعتقدون بأهمية كل من كفاية المعرفة والقدرة لدى مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية (الفقرة الثانية بقائمة الاستقصاء) ٩٥.٢% (٩٤.٥%)، ٩٥.٦% بكل من شركات العينة ذات الترتيب طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية وخارج الترتيب)، وبوسط حسابى لإجابات أفراد البحث بلغ ٤,٢٤ (٤.٢٢) بشركات العينة ذات الترتيب، ٤,١٣ بشركات العينة خارج الترتيب)، وبانحراف معيارى ٠.٥٣ (٠.٥٥)، ٠.٦٣ بشركات العينة ذات الترتيب وخارج الترتيب على التوالى). ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square، Mann-Whitney Test إلى عدم معنوية الاختلاف فى آراء فئتي العينة بشأن أهمية كفاية المعرفة والقدرة (المهارة المهنية) لدى المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، بمستوى معنوية ٥%.

٢- كشفت النتائج أن ٨٢.٩% من أفراد البحث بالفئة الأولى (٨٣.٣%)، ٨٢.٦% بشركات العينة ذات الترتيب وخارج الترتيب- طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية- على التوالى) لا يدركون أهمية الشك المهني (الفقرة الثالثة بقائمة الاستقصاء) كأحد عناصر الكفاءة المهنية التى يجب أن يتصف بها مصدر المراجعة الداخلية، وبوسط حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث بلغ ١.٨٣، ٠.٧٠ (١.٨٣)، ٠.٧١ بشركات العينة ذات الترتيب، ١.٨٣، ٠.٧٢ بشركات العينة خارج الترتيب على التوالى). ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square، Mann-Whitney Test إلى عدم معنوية الاختلاف فى آراء فئتي العينة بشأن مدى أهمية الشك المهني كأحد المحددات الفرعية لمصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، بمستوى ثقة ٩٥%.

٣- كشفت ردود أفراد البحث بشأن مدى إدراك أهمية العناية المهنية لدى مصدر المراجعة الداخلية (الفقرة الرابعة بقائمة الاستقصاء) عن قصور إدراك أهمية العناية المهنية كأحد عناصر الكفاءة المهنية لمصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية. حيث بلغت نسبة أفراد البحث اللذين لا يدركون أهمية العناية المهنية ٨٧.٨% (٨٣.٤%)، ٩١.٣% بكل من شركات العينة ذات الترتيب طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية وخارج الترتيب)، وبوسط حسابى لإجابات أفراد البحث بلغ ١,٧٣ (١.٨٩) بشركات العينة ذات الترتيب، ١,٦١ بشركات العينة خارج الترتيب)، وبانحراف معيارى ٠.٦٧ (٠.٦٨)، ٠.٦٦ بشركات العينة ذات الترتيب وخارج الترتيب على التوالى). كما أشارت نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square، Mann-Whitney Test إلى عدم معنوية الاختلاف فى آراء فئتي العينة بشأن إدراك أهمية العناية المهنية لدى المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للأداء الاجتماعى، بمستوى معنوية ٥%.

٤- كشف تحليل نتائج ردود أفراد البحث بالفئة الأولى بشأن إدراك استقلالية مصدر المراجعة الداخلية (الفقرتين الخامسة والسادسة بقائمة الاستقصاء) عن قصور معنوى فى إدراك مفهوم وأهمية استقلال



مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية عن إدارة المنشأة كمحدد مصداقية رئيسي. فقد بلغت نسبة أفراد البحث اللذين لم يدركوا مفهوم استقلالية مصدر المراجعة الداخلية ٩٧.٦% (١٠٠%، ٩٥.٧% بشركات العينة ذات الترتيب وخارج الترتيب- طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية- على التوالي)، وبوسط حسابي وانحراف معياري لإجابات أفراد البحث بلغ ٤.٣، ٠.٥١ (٤.٣٩، ٠.٥٠، بشركات العينة ذات الترتيب، ٤.٢٢، ٠.٥٢ بشركات العينة خارج الترتيب على التوالي). كما بلغت نسبة أفراد البحث اللذين لا يدركون أهمية استقلال مصدر المراجعة الداخلية ٨٧.٨% (٨٣.٤%، ٩١.٣% بشركات العينة ذات الترتيب وخارج الترتيب- طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية- على التوالي)، وبوسط حسابي وانحراف معياري لإجابات أفراد البحث بلغ ٤.٠٩، ٠.٨٦ (٤.٠٥، ٠.٨٠، بشركات العينة ذات الترتيب، ٤.١٣، ٠.٩٢ بشركات العينة خارج الترتيب على التوالي). ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square، Mann-Whitney Test إلى عدم معنوية الاختلاف في آراء فئتي العينة بشأن إدراك كل من مفهوم وأهمية استقلال المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للأداء الإجماعي، بدرجة ثقة ٩٥%.

ويعتقد الباحث، أن مسبب قصور إدراك إدارة المنشأة لمفهوم وبالتالي لأهمية استقلالية مصدر المراجعة الداخلية قد يرجع للاعتقاد الخاطيء؛ بأنه يمكن أن تتحقق استقلالية إدارة المراجعة الداخلية بالرغم من تبعيتها التنظيمية والإدارية لإدارة المنشأة. ولقد ظهر ذلك جلياً في دليل حوكمة الشركات الصادر في أغسطس ٢٠١٦ والذي يعطى انطباعاً غير مناسب بأن إدارة المراجعة الداخلية قد تتمتع بالاستقلالية (وزارة الاستثمار، دليل حوكمة الشركات فقرة (٢٧)، (٢٠١٦)).

٥- كشفت نتائج ردود أفراد البحث بالفئة الأولى عن إدراك لمفهوم موضوعية مصدر المراجعة الداخلية، دون إدراك كاف لأهميتها (الفترتين السابعة والثامنة بقائمة الاستقصاء). فقد بلغت نسبة أفراد البحث اللذين لا يدركون مفهوم موضوعية مصدر المراجعة الداخلية ٤.٩% (٥.٦%، ٤.٣% بشركات العينة ذات الترتيب (طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية) وخارج الترتيب على التوالي)، وبوسط حسابي وانحراف معياري لإجابات أفراد البحث بلغ ٣.٧، ٠.٥٦ (٣.٦١، ٠.٦١ بشركات العينة ذات الترتيب، ٣.٧٨، ٠.٥٢ بشركات العينة خارج الترتيب على التوالي). بينما بلغت نسبة أفراد البحث اللذين لا يدركون أهمية استقلال مصدر المراجعة الداخلية ٧٨% (٦٦.٧%، ٨٦.٩% بشركات العينة ذات الترتيب وخارج الترتيب على التوالي)، وبوسط حسابي وانحراف معياري لإجابات أفراد البحث بلغ ٣.٨، ٠.٤٦ (٣.٦٧، ٠.٤٩ بشركات العينة ذات الترتيب، ٣.٩١، ٠.٤٢ بشركات العينة خارج الترتيب على التوالي).

ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square، Mann-Whitney Test إلى عدم معنوية الاختلاف في آراء فئتي العينة بشأن إدراك كل من مفهوم وأهمية موضوعية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، بمستوى معنوية ٥%.

ولاختبار مدى تأثير شركات العينة على آراء أفراد الفئة الأولى، فقد تم استخدام تحليل التباين ANOVA حيث ظهر أن قيمة  $P\text{-value} = 0.13$  وهي أكبر من  $\alpha = 0.05$ ، بالإضافة إلى أن قيمة F المحسوبة أقل من F الجدولية وهو ما يرجح عدم وجود فروق جوهرية (ذات دلالة إحصائية) بين

متوسطات آراء أفراد البحث ممن ينتمون للشركات ذات الترتيب أو خارج الترتيب طبقاً لمؤشر المسؤولية الاجتماعية تبعاً لاختلاف الشركة بمستوى ثقة ٩٥%. كما تم تأكيد هذه النتائج من خلال اختبار F-Test حيث كانت قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية الحرجة F Critical one-tail.

ثالثاً: مدى إدراك أصحاب الحقوق والمصالح (بخلاف ممثلى إدارة المنشأة) لمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية

لقد كشف فحص وتحليل ردود أفراد الفئة الثانية (مديرى صناديق الاستثمار، ومتخذى قرارات منح الائتمان، والمحللين الماليين) بشأن محددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية عن إدراك أعلى لمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية مقارنة بأفراد الفئة الأولى، مع قصور إدراك محددات الكفاءة المهنية. حيث كشفت ردود أفراد البحث عن إدراك لأهمية كل من كفاية المعرفة والقدرة (المهارة) - كأحد محددات الكفاءة المهنية - والموضوعية والاستقلالية كمحددات لمصداقية المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية، دون إدراك أهمية كل من عناصر الكفاءة المهنية الأخرى - وتشمل العناية المهنية والشك المهني، وذلك كما يلي:-

١- بلغت نسبة أفراد البحث اللذين يدركون أهمية كل من كفاية المعرفة والقدرة لدى مصدر المراجعة الداخلية (الفقرة الثانية بقائمة الاستقصاء) ٨٩.٨% (٨٨,٢% لمديرى صناديق الاستثمار، ٨٨,٩% مانحى الائتمان، ٩٢.٩% محللين ماليين)، وبوسط حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث بلغا ٤.٦١، ٠.٧٠١ على التوالى. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Chi-Square Test، Kruskal-Wallis Test إلى عدم معنوية الاختلاف فى آراء أفراد البحث (بالفئة الثانية) بشأن أهمية كفاية المعرفة والقدرة (المهارة المهنية) لدى المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية، بمستوى ثقة ٩٥%.

٢- كشفت النتائج أن ٨٣.٧% من أفراد البحث لا يدركون أهمية الشك المهني كأحد عناصر الكفاءة المهنية التى يجب أن يتصف بها مصدر المراجعة الداخلية (الفقرة الثالثة بقائمة الاستقصاء) (٧٦,٥% لمديرى صناديق الاستثمار، ٨٨,٩% مانحى الائتمان، ٨٥.٧% محللين ماليين)، وبوسط حسابى وانحراف معيارى قد بلغا ١.٦١، ٠.٩٥٣ على التوالى. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Chi-Square Test، Kruskal-Wallis Test إلى وجود اختلافات معنوية فى آراء أفراد البحث (بالفئة الثانية) بشأن أهمية الشك المهني كأحد المحددات الفرعية لمصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية، بمستوى ثقة ٩٥%.

٣- كشفت ردود أفراد البحث عن قصور بشأن إدراك العناية المهنية كأحد عناصر الكفاءة المهنية لمصدر المراجعة الداخلية (الفقرة الرابعة بقائمة الاستقصاء)، حيث بلغت نسبة أفراد البحث اللذين لم يدركوا أهمية العناية المهنية لدى مصدر المراجعة الداخلية ٦١.٢% (٤٧% لمديرى صناديق الاستثمار، ٦١,١% مانحى الائتمان، ٧٨.٦% محللين ماليين)، وبوسط حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث بلغا ٢.٣٤، ١.٢٨. هذا ولم تكشف نتائج اختبارات كل من Chi-Square Test، Kruskal-Wallis Test عن وجود اختلافات معنوية فى آراء مجموعات أفراد البحث بشأن إدراك العناية المهنية كمحدد لمصداقية المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية، بمستوى معنوية ٥%.

٤- كشف تحليل نتائج ردود أفراد البحث عن إدراك لكل من مفهوم وأهمية استقلال مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية (الفقرتين الخامسة والسادسة بقائمة الاستقصاء) عن إدارة المنشأة كمحدد مصداقية رئيسي. فقد بلغت نسبة أفراد البحث اللذين يدركون أهمية كل من مفهوم وأهمية استقلالية مصدر المراجعة الداخلية ٨٥.٧%، ٧٧.٦% (٧٦.٥%، ٨٢.٤% لمديري صناديق الاستثمار، ٨٨.٩%، ٦٦.٧% مانحي الإئتمان، ٩٢.٩%، ٨٥.٧% محللين ماليين)، وبوسط حسابي لإجابات أفراد البحث بلغا ٢.١٤، ٢.٢٧ على التوالي، وبانحراف معياري ٠.٣٥، ٠.٦٤ على التوالي. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Kruskal-Wallis Test، Chi-Square Test إلى عدم وجود فروق معنوية بين آراء أفراد البحث (بالفئة الثانية) بشأن مفهوم وأهمية استقلالية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، بمستوى معنوية ٥%.

٥- كشفت النتائج عن إدراك أفراد البحث (بالفئة الثانية) لمفهوم وأهمية موضوعية المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية (الفقرتين السابعة والثامنة بقائمة الاستقصاء) كمحدد مصداقية أساسي. حيث بلغت نسبة أفراد البحث اللذين يدركون أهمية كل من مفهوم وأهمية موضوعية المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للأداء الإجتماعي ٩٥.٩%، ٨٧.٧% (٩٤.١%، ٨٨.٢% لمديري صناديق الاستثمار، ٩٤.٤%، ٨٣.٣% مانحي الإئتمان، ١٠٠%، ٩٢.٩% محللين ماليين)، وبوسط حسابي لإجابات أفراد البحث بلغا ٣.٩٦، ١.٩٦، وبانحراف معياري ٠.٢٠، ٠.٧٠٦ على التوالي. ولم تكشف نتائج اختبارات كل من Kruskal-Wallis Test، Chi-Square Test عن وجود فروق معنوية في آراء أفراد البحث (بالفئة الثانية) بشأن مفهوم وأهمية موضوعية المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، بمستوى ثقة ٩٥%.

#### رابعاً: مدى إدراك أصحاب الحقوق والمصالح (أفراد البحث ككل؛ بفئتي العينة معاً) لمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية

كشف تحليل ردود أفراد البحث ككل (بالفئة الأولى والثانية) بشأن محددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية عن قصور في إدراك محددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية معاً. حيث كشفت ردود أفراد البحث عن إدراك لبعض محددات المصداقية وتشمل كفاية معرفة وقدرة (المهارة) وموضوعية المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، دون إدراك عناصر الكفاءة المهنية الأخرى- وتشمل العناية المهنية والشك المهني- ومحدد الاستقلالية، وذلك على النحو التالي:-

(أ) كشفت نتائج ردود أفراد العينة (الفقرة الثانية بقائمة الاستقصاء- جدول ٢-٣) عن إدراك لاعتبار كفاية المعرفة والقدرة كمحدد لمصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بنسبة بلغت ٨٨.٩% (٩٥.٢% لأعضاء لجان المراجعة، ٨٥% لمدراء المراجعة الداخلية، ٨٨.٢% لمديري صناديق الاستثمار، ٨٣.٣% مانحي الإئتمان، ٩٢.٩% محللين ماليين)، وبوسط حسابي وانحراف معياري لإجابات أفراد البحث بلغا ٤.٤١، ٠.٦٨٥. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Kruskal-Wallis، Chi-Square Test إلى وجود فروق معنوية في آراء مجموعات أفراد البحث بشأن إدراك كفاية المعرفة والقدرة (المهارة المهنية) لدى المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، بمستوى ثقة ٩٥%.

(ب) لم تكشف نتائج ردود أفراد البحث (الفقرة الثالثة بقائمة الاستقصاء) عن إدراك الشك المهني كأحد عناصر الكفاءة المهنية؛ التي يجب أن يتصف بها مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية؛ بنسبة ٨٣.٣% (٧٦.٢% لأعضاء لجان المراجعة، ٩٠% لمدراء المراجعة الداخلية، ٧٦.٥% لمديري صناديق الاستثمار، ٨٨.٩% لمانحي الإئتمان، ٨٥.٧% للمحللين الماليين)، وبوسط حسابي لإجابات أفراد البحث بلغ ١.٧١، بانحراف معياري ٠.٠٨٥١. ولقد كشفت نتائج اختبارات كل من Chi-Square Test، Kruskal-Wallis Test عن وجود فروق معنوية بين آراء مجموعات أفراد البحث بشأن إدراك الشك المهني كأحد المحددات الفرعية لمصدقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، بمستوى ثقة ٩٥%.

(ج) كشفت ردود أفراد البحث (الفقرة الرابعة) عن قصور إدراك أفراد البحث للعناية المهنية كأحد عناصر الكفاءة المهنية لمصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية. حيث بلغت نسبة أفراد البحث اللذين لم يدركوا محدد العناية المهنية ٧٣.٤% (٨١% أعضاء لجان المراجعة، ٩٥% مدراء المراجعة الداخلية، ٤٧% مديري صناديق الاستثمار، ٦١.١% مانحي الإئتمان، ٧٨.٦% محللين ماليين)، وبوسط حسابي وإنحراف معياري لإجابات أفراد البحث قد بلغا ٢.٠٧، ١.٠٩. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Chi-Square Test إلى وجود اختلافات معنوية في آراء مجموعات أفراد البحث بشأن إدراك محدد العناية المهنية كمحدد مصداقية لمصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، بمستوى معنوية ٥%.

ويعتقد الباحث، أن النتائج السابقة؛ بشأن قصور إدراك أفراد البحث لكل من العناية المهنية والشك المهني كمحددات فرعية لمصدقية مصدر المراجعة الداخلية؛ قد تكشف عن خلط - في اعتقاد أفراد البحث - بين قدرة المصدر على الأداء وطبيعة الأداء ذاته. فتمتع مصدر المراجعة الداخلية بقدرة عالية على الأداء لا يعنى بالضرورة بذل العناية المهنية الواجبة وممارسة الشك المهني اللازم عند المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية.

(د) كشف تحليل نتائج ردود أفراد البحث (الفقرتين الخامسة والسادسة بقائمة الاستقصاء) عن ضعف إدراك أفراد البحث لمفهوم استقلال مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية وأهميته كمحدد مصداقية. فقد بلغت نسبة أفراد البحث اللذين يدركون مفهوم استقلالية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية وأهميته ٤٦.٧%، ٤٥.٥% (صفر %، ٤.٨% أعضاء لجان المراجعة، صفر %، ٥% مدراء المراجعة الداخلية، ٧٦.٥%، ٨٨.٣% مدراء صناديق الاستثمار، ٨٨.٩%، ٦٦.٧% مانحي الإئتمان، ٩٢.٩%، ٨٥.٧% محللين ماليين) على التوالي، وبوسط حسابي لإجابات أفراد البحث بلغا ٣.١٢، ٣.١٠، بانحراف معياري ١.١٦، ١.١٨ على التوالي. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Chi-Square Test، Kruskal-Wallis Test إلى معنوية الاختلاف في آراء مجموعات أفراد البحث بالعينة بشأن مفهوم وأهمية استقلالية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية كمحدد مصداقية، بمستوى ثقة ٩٥%.

(هـ) كشفت نتائج ردود أفراد البحث (على الفقرة السابعة بقائمة الاستقصاء) عن إدراك موضوعية المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية كمحدد مصداقية. حيث بلغت نسبة أفراد البحث اللذين يدركون مفهوم محدد الموضوعية ٨٦.٧% (٧٦.٢% أعضاء لجان المراجعة، ٧٥% مدراء المراجعة الداخلية، ٩٤.١% مديري صناديق الاستثمار، ٩٤.٤% مانحي الإئتمان، ١٠٠% محللين ماليين)، وبوسط حسابي وإنحراف معياري لإجابات أفراد البحث قد بلغا ٣.٨٤، ٠.٤٢١. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من

Chi-Square Test ،Kruskal-Wallis Test إلى عدم وجود فروق معنوية في آراء مجموعات أفراد البحث بشأن إدراك مفهوم موضوعية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية كمحدد مصداقية، بمستوى ثقة ٩٥%.

كما كشفت نتائج ردود أفراد البحث (على الفقرة الثامنة بقائمة الاستقصاء) عن ضعف إدراك أفراد البحث لأهمية موضوعية المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية كمحدد مصداقية. حيث بلغت نسبة أفراد البحث اللذين لا يدركون أهمية ٥٢.٢% (صفر % أعضاء لجان المراجعة، صفر % مدراء المراجعة الداخلية، ٨٨.٢% مديري صناديق الاستثمار، ٨٣,٣% مانحي الإئتمان، ٩٢.٩% محللين ماليين)، وبوسط حسابي وإنحراف معياري لإجابات أفراد البحث قد بلغا ٢.٨١، ١.١. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Chi-Square Test ،Kruskal-Wallis Test إلى معنوية الاختلاف في آراء مجموعات أفراد البحث بالعينة بشأن إدراك أهمية موضوعية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية كمحدد مصداقية، بمستوى معنوية ٥%.

وتكشف النتائج السابقة عن ارتباط ضعف إدراك أفراد البحث لبعض محددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بضعف إدراك مجموعتي أعضاء لجان المراجعة ومدراء المراجعة الداخلية، الأمر الذي قد يكشف عن مشكلة تواجهها الجهة القائمة باختيار مصدر المراجعة الداخلية وبما يصطدم بإدراك أصحاب الحقوق والمصالح الآخرين بشأن مصداقية المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، كما يفسر حال الوضع القائم بمنشآت الأعمال المصرية من تفضيل قيام المصدر الداخلي (إدارة المراجعة الداخلية) بمراجعة المسئولية الاجتماعية.

ولغرض التأكد من أن كل فقرة من الفقرات السبعة السابقة الواردة بقائمة الاستقصاء مشبعة بقوة على محدد المصداقية الملائم لها، وأن محددات المصداقية الثلاثة متمايزة عن بعضها البعض وتساهم في نفس الوقت في تكوين المفهوم الكلي للمصداقية تم استخدام أسلوب التحليل العاملي التوكيدي من الدرجة الثانية Second-Order Confirmatory Factor Analysis فكانت النتائج كما يلي: (Bentler and Bonett 1980)

جدول (٣) نتائج مؤشرات التحليل العاملي التوكيدي من الدرجة الثانية

Indictors	Value
- GFI	0.92
- AGFI	0.94
- NFI	0.61
- RMS Standardized Residual	0.03
- Sign.	0.01

واقتراب قيم المؤشرات الثلاثة الأولى من الواحد الصحيح، وقيمة المؤشر الرابع من الصفر، ومستوى المعنوية ترجح امكانية قبول أن كل فقرة من فقرات المصداقية تعبر عن محدد معين وتساهم في ذات الوقت في تكوين المفهوم الكلي للمصداقية.

ويمكن بيان مدى أهمية محددات المصداقية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال مرتبة تنازليا وفقاً لقيمة الوسط الحسابي من خلال الجدول التالي:

جدول (٤) مدى أهمية محددات المصادقية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح

إجمالي العينة		الفئة الثانية		الفئة الأولى		المحددات
الترتيب	الوسط الحسابي	الترتيب	الوسط الحسابي	الترتيب	الوسط الحسابي	
١	٤.٤١	١	٤.٦١	٢	٤.١٧	١- المعرفة والقدرة المهنية.
٥	١.٧١	٥	١.٦١	٤	١.٨٣	٢- العناية المهنية.
٤	٢.٠٧	٣	٢.٣٤	٥	١.٧٣	٣- الشك المهني.
٣	٣.١١	٤	٢.٢٠	١	٤.١٩	٤- الاستقلال.
٢	٣.٣٢	٢	٢.٩٦	٣	٣.٧٥	٥- الموضوعية.

وترجح النتائج السابقة إمكانية قبول الفرض البحثي الأول بشأن قصور إدراك أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال لمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بشكل كلى (متكامل).

خامساً: مدى إدراك أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال لتباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية (المصدر الداخلى، المصدر الخارجى، المصدر المشترك) للمسئولية الاجتماعية.  
(أ) مدى إدراك إدارة المنشأة (ممثلة فى لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية) لتباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية.

كشفت نتائج ردود أفراد البحث بالفئة الأولى عن الاعتقاد بأفضلية قيام إدارة المراجعة الداخلية بمراجعة المسئولية الاجتماعية دون الحاجة إلى اللجوء لشركة متخصصة خارجية لقيامها بأنشطة المراجعة الداخلية بشكل كلى أو بالمشاركة، فى ضوء تمتع إدارة المراجعة الداخلية بالكفاءة المهنية، وفى ظل الاعتقاد بأن إدارة المراجعة الداخلية يمكن أن تتصف بالموضوعية والاستقلالية والتي تبرر عدم الحاجة للجوء لشركة متخصصة خارجية. ولقد تم فحص وفرز وتحليل إجابات أفراد الفئة الأولى (أعضاء لجان المراجعة، ومدراء المراجعة الداخلية) فى مجموعتين، شملت الأولى ردود أفراد البحث ممن ينتمون لشركات ذات الترتيب طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية، بينما شملت الثانية ردود أفراد البحث ممن ينتمون لشركات خارج الترتيب. ولقد كانت نتائج ردود أفراد البحث بالفئة الأولى على النحو التالى:

١- لم تكشف ردود أفراد البحث بالفئة الأولى (الفقرة التاسعة- بقائمة الاستقصاء (جدول )) عن الاعتقاد بأن المصدر الخارجى للمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية أعلى مصداقية من المصدر الداخلى. فقد بلغت نسبة أفراد البحث اللذين لا يعتقدون بأفضلية المصدر الخارجى على المصدر الداخلى فى تحقيق المصادقية عند مراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة بكل من شركات العينة ذات الترتيب طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية وخارج الترتيب ٧٧.٨%، ٨٦.٩%، وبوسط حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث بلغا ١,٨٥، ٠.٦٩ على التوالى. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Mann-Whitney Test، Pearson Chi-Square Test إلى عدم وجود فروق معنوية فى آراء مجموعتى أفراد البحث بشأن أفضلية المصدر الخارجى على المصدر الداخلى لمراجعة المسئولية الاجتماعية ، بمستوى معنوية ٥%.

٢- كشفت نتائج ردود أفراد البحث أن ٩٠.٣% من أفراد البحث لا يعتقدون بتحسين مصداقية المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية باللجوء إلى مشاركة المصدر الخارجى لإدارة المراجعة الداخلية (٨٨.٩%، ٩١.٣% بشركات العينة ذات الترتيب وخارج الترتيب على التوالي)، وبما لا يكشف عن الاعتقاد بإمكانية أن يكون المصدر المشترك لمراجعة المسئولية الاجتماعية أعلى مصداقية مقارنة بإدارة المراجعة الداخلية، وبوسط حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث بلغا ١,٩٠، ٠.٧٠ على التوالي. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Mann-Whitney Test، Pearson Chi-Square إلى عدم معنوية الاختلاف فى آراء مجموعتى أفراد البحث بنوعى شركات العينة بشأن عدم تفضيل المصدر المشترك للمراجعة الداخلية على إدارة المراجعة الداخلية، بمستوى ثقة ٩٥%.

٣- لم تكشف نتائج ردود أفراد البحث (بالفئة الأولى) عن الاعتقاد بأفضلية المصدر المشترك على المصدر الخارجى للمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، وبما لا يكشف عن الاعتقاد بإمكانية أن يكون المصدر المشترك لمراجعة المسئولية الاجتماعية أعلى مصداقية من المصدر الخارجى. حيث بلغت نسبة أفراد البحث اللذين يعتقدون بأفضلية المصدر المشترك للمراجعة الداخلية على المصدر الخارجى ٥١.٢% (٣٨.٩%، ٦٠.٨% بكل من شركات العينة ذات الترتيب طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية وخارج الترتيب على التوالي)، وبوسط حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث قد بلغا ٢,٥٦، ٠.٩٥. ولم تكشف نتائج اختبارات كل من Mann-Whitney Test، Pearson Chi-Square عن وجود فروق معنوية فى آراء أفراد البحث- باختلاف مجموعتهما أو انتمائهما لشركات العينة- بشأن عدم اعتبار المصدر المشترك القائم بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية أعلى مصداقية من المصدر الخارجى، بمستوى معنوية ٥%. كما كشف تحليل التباين One-Way ANOVA عن عدم وجود فروق جوهرية بين معتقدات أفراد البحث باختلاف الشركات التى ينتمون إليها (المدرجة وغير المدرجة بالمؤشر المصرى للمسئولية الاجتماعية) ( $P\text{-value} = 0.22 > 0,05$ ) عند مستوى ثقة ٩٥%.

(ب) مدى إدراك أصحاب الحقوق والمصالح (بخلاف ممثلى إدارة المنشأة) لتباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للأداء الإجماعى.

كشفت ردود أفراد البحث بالفئة الثانية عن نتائج مغايرة لنتائج ردود أفراد البحث بالفئة الأولى. حيث كشفت النتائج عن اعتقاد أفراد البحث بالفئة الثانية بأفضلية قيام شركة متخصصة خارجية بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية وبشكل كلى عن قيامها بالمشاركة أو إستئثار إدارة المراجعة الداخلية بمراجعة المسئولية الاجتماعية، فى ضوء الافتراض بتمتع الشركة المتخصصة الخارجية بالاستقلالية، وفى ظل الاعتقاد بأنها قد تكون أعلى موضوعية مقارنة بإدارة المراجعة الداخلية أو بحالة اشتراكها مع إدارة المراجعة الداخلية فى مراجعة المسئولية الاجتماعية. الأمر الذى قد يكشف عن الاعتقاد بإمكانية أن يكون المصدر الخارجى لمراجعة المسئولية الاجتماعية الأعلى مصداقية مقارنة بغيره من مصادر المراجعة الداخلية. وفيما يلى تحليلاً تفصيلاً لهذه النتائج:-

١- بلغت نسبة أفراد البحث اللذين يعتقدون بأفضلية المصدر الخارجى لمراجعة المسئولية الاجتماعية مقارنة بإدارة المراجعة الداخلية ٩٣.٩% (١٠٠% مديرى صناديق الاستثمار، ٨٨,٩% مانحى الإئتمان، ٩٢.٨% محللين ماليين)، وبوسط حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث بلغا ٤,٠١، ٠.٤٧. ولقد

أشارت نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square Test، Kruskal-Wallis Test إلى عدم معنوية الاختلاف في آراء مجموعات أفراد البحث بشأن تفضيل المصدر الخارجى على المصدر الداخلى لمراجعة المسؤولية الاجتماعية، بمستوى معنوية ٥%.

٢- كشفت نتائج ردود أفراد البحث (بالفئة الثانية) عن الاعتقاد بأن اشتراك شركة متخصصة خارجية مع إدارة المراجعة الداخلية فى القيام بمراجعة المسؤولية الاجتماعية يحسن المصدقية مقارنة بإنفراد إدارة المراجعة الداخلية بمراجعة المسؤولية الاجتماعية. فقد بلغت نسبة أفراد البحث اللذين يعتقدون بتحسين المصدقية بمشاركة شركة متخصصة خارجية لإدارة المراجعة الداخلية فى مراجعة المسؤولية الاجتماعية ٩٨% (١٠٠% مديرى صناديق الاستثمار، ٩٤,٤% مانحى الإئتمان، ١٠٠% محللين ماليين)، وبوسط حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث بلغا ٤.٢٢، ٠.٤٧. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square Test، Kruskal-Wallis Test إلى عدم معنوية الاختلاف فى آراء مجموعات أفراد البحث بشأن تحسن المصدقية مع مشاركة المصدر الخارجى لإدارة المراجعة لداخلية فى مراجعة المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، بمستوى معنوية ٥%.

٣- لم تكشف نتائج ردود أفراد البحث عن الاعتقاد بأن المصدر المشترك أعلى مصداقية من المصدر الخارجى فى مراجعة المسؤولية الاجتماعية، وهو ما يعنى عدم اعتقاد أفراد البحث باعتبار المصدر المشترك للمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية الأعلى مصداقية. فقد بلغت نسبة أفراد البحث اللذين يعتقدون بأفضلية المصدر المشترك على المصدر الخارجى فى مراجعة المسؤولية الاجتماعية للمنشأة ٤٠.٨% (٤١,٢% لمديرى صناديق الاستثمار، ٣٨,٩% مانحى الإئتمان، ٤٢.٨% محللين ماليين)، وبوسط حسابى لإجابات أفراد البحث بلغ ٣، بإنحراف معيارى ١.٠٠٩. هذا ولم تكشف نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square Test، Kruskal-Wallis Test إلى وجود فروق معنوية بين آراء مجموعات أفراد البحث بشأن عدم اعتبار المصدر المشترك القائم بالمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية أعلى مصداقية من المصدر الخارجى، بدرجة ثقة ٥%.

### (ج) مدى إدراك أصحاب الحقوق والمصالح (بالعينة ككل) لتباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية.

كشفت نتائج ردود أفراد البحث بفئتي العينة عن الاعتقاد بأفضلية المصدر الخارجى للمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية، خاصة مع الاعتقاد بموضوعية المصدر الخارجى فضلاً عن استقلاله. وهو ما قد يكشف عن الاعتقاد بانخفاض مصداقية كل من المصدر الداخلى والمصدر المشترك مقارنة بالمصدر الخارجى، وفى ضوء اعتبار أن الجمع ما بين المصدر الداخلى والمصدر الخارجى يُضعف المصدقية المحققة بفعل تأثير انخفاض مصداقية المصدر الداخلى على مصداقية المصدر الخارجى. الأمر الذى يمكن معه القول؛ وبوجه عام، بإمكانية قبول الفرض البحثى الثانى بشأن تباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية. وفيما يلى تحليلاً تفصيلاً لهذه النتائج:

١- كشفت نتائج ردود أفراد البحث بالعينة ككل عن اعتقاد أفراد البحث بأفضلية المصدر الخارجى - حدياً - على إدارة المراجعة الداخلية فى مراجعة المسؤولية الاجتماعية، حيث بلغت نسبة أفراد البحث اللذين يعتقدون بمصدقية أعلى للمصدر الداخلى على المصدر الخارجى فى مراجعة المسؤولية



الاجتماعية ٥١.١% (صفر% أعضاء لجان المراجعة، صفر% مدراء المراجعة الداخلية، ١٠٠% مديري صناديق الاستثمار، ٨٨,٩% مانحي الإئتمان، ٩٢.٨% محللين ماليين)، وبوسط حسابى لإجابات أفراد البحث بلغ ٣.٠٨. ولقد أكدت نتائج اختبارات كل من Kruskal-، Pearson Chi-Square Test، Wallis Test وجود فروق معنوية فى آراء مجموعات أفراد البحث بشأن اعتبار مصداقية المصدر الخارجى أعلى من مصداقية إدارة المراجعة الداخلية فى مراجعة المسئولية الاجتماعية، بمستوى معنوية ٥%. وترجح النتائج السابقة من إمكانية قبول الفرض الفرعى الأول للفرض البحثى الثانى بشأن انخفاض مصداقية المصدر الداخلى مقارنة بالمصدر الخارجى لمراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة، وبمستوى ثقة ٩٥%.

٢- كشفت نتائج تحليل ردود أفراد العينة (الفقرة العاشرة بقائمة الاستقصاء- جدول (٣-٣)) عن تحسن المصداقية بمشاركة جهة خارجية متخصصة لإدارة المراجعة الداخلية فى مراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة، ونسبة بلغت ٥٥.٥% (٤.٨% أعضاء لجان المراجعة، ٥% مدراء المراجعة الداخلية، ١٠٠% مديري صناديق الاستثمار، ٩٤.٤% مانحي الإئتمان، ١٠٠% محللين ماليين)، وبوسط حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث بلغا ٣.١٧، ١.٣ على التوالى. وترجح هذه النتائج من إمكانية قبول الفرض الفرعى الثانى للفرض البحثى الثانى بشأن تخطى مصداقية المصدر المشترك لمصداقية المصدر الداخلى لمراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة، وبمستوى معنوية ٥%. ولقد كشفت نتائج اختبارات كل من Kruskal-Wallis Test، Pearson Chi-Square عن وجود اختلافات معنوية فى آراء مجموعات أفراد البحث بشأن اعتبار مشاركة جهة خارجية لإدارة المراجعة الداخلية مسبب لتحسين المصداقية، بمستوى ثقة ٩٥%.

لم تكشف ردود أفراد البحث بالعينة عن الاعتقاد بأن اشتراك شركة متخصصة خارجية مع إدارة المراجعة الداخلية يعد أعلى مصداقية من إنفراد جهة خارجية متخصصة بمراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة. فقد بلغت نسبة أفراد البحث اللذين يعتقدون بأفضلية المصدر المشترك للمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية على المصدر الخارجى ٣١.١% (١٤.٣% أعضاء لجان المراجعة، ٢٥% مدراء المراجعة الداخلية، ٤١,٢% مديري صناديق الاستثمار، ٣٨,٩% مانحي الإئتمان، ٤٢.٨% محللين ماليين)، وبوسط حسابى لإجابات أفراد البحث بلغ ٢.٨، بانحراف معيارى ١.٠٥. الأمر الذى يحول دون إمكانية قبول الفرض الفرعى الثالث للفرض البحثى الثانى بشأن اعتبار المصدر المشترك لمراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة أعلى مصداقية من المصدر الخارجى، وبمستوى ثقة ٩٥%. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Kruskal-Wallis Test، Pearson Chi-Square إلى عدم معنوية الاختلاف فى آراء أفراد البحث بشأن عدم الاعتقاد بأفضلية المصدر المشترك على المصدر الخارجى فى المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، بمستوى معنوية ٥%.

وترجح النتائج السابقة من إمكانية قبول الفرض الفرعى الأول والثانى للفرض البحثى الثانى بشأن انخفاض مصداقية المصدر الداخلى لمراجعة المسئولية الاجتماعية، دون إمكانية قبول الفرض الفرعى الثالث للفرض

البحثى الثانى بشأن تخطى مصداقية المصدر المشترك لمصداقية المصدر الخارجى لمراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة، وبمستوى معنوية ٥%.<sup>٤٨</sup>

وبتحليل البيانات باستخدام معاملات الارتباط البسيط بين كل من محددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية الفقرات (٧-٢) قائمة الاستقصاء) ومدى أفضلية مصدر المراجعة الداخلية ( الفقرات ٨ ، ٩ ، ١٠)، يمكن التعرف على مدى وجود علاقات ارتباط بين محددات المصداقية وسلامة قرار الاختيار Informed Decision بشأن مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، ومدى معنوية هذه العلاقات، كما يوضحها الجدول التالى:

جدول (٥) مصفوفة معاملات الارتباط Pearson Correlation(1-tailed) بين محددات المصداقية وتفضيل مصدر للمراجعة الداخلية بشركات العينة.

محددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية							مصادر المراجعة الداخلية
فقرات قائمة الاستقصاء(أ)							
فقرة ٨	فقرة ٧	فقرة ٦	فقرة ٥	فقرة ٤	فقرة ٣	فقرة ٢	
							<u>المصدر الداخلى (أقل مصداقية من المصدر الخارجى (فقرة ٨))</u>
-٠,٧٥	٠,٢٦	-٠,٧٢	-٠,٨٣	٠,٢٧	٠,٠٩	٠,٢١	معامل الارتباط
٠,٠٠	٠,٠٠٨	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠٥	٠,١٩	٠,٠٢	مستوى المعنوية
							<u>المصدر الداخلى (أقل مصداقية من المصدر المشترك (فقرة ٩))</u>
-٠,٧٤	٠,٢٩	-٠,٧٨	-٠,٨٢	٠,٢٨	٠,١٣	٠,٢٩	معامل الارتباط
٠,٠٠	٠,٠٠٢	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,١١	٠,٠٠٣	مستوى المعنوية
							<u>المصدر المشترك أعلى مصداقية من المصدر الخارجى (فقرة ١٠)</u>
-٠,٢٠	٠,١٨	-٠,٢٥	٠,١٦	٠,١٤٥	٠,٠٢٨	٠,٣٠	معامل الارتباط
٠,٠٣١	٠,٠٤٣	٠,٠٠٨	٠,٠٦	٠,٠٨	٠,٣٩	٠,٠٢	مستوى المعنوية

من الجدول السابق، يتضح أن هناك علاقة ارتباط سالبة وقوية؛ ومعنوية؛ بين محددى الاستقلالية والموضوعية وانخفاض مصداقية المصدر الداخلى مقارنة بكل من المصدر الخارجى أو المصدر المشترك. وهو ما قد يكشف عن أن ضعف أو قصور كل من استقلال المصدر الداخلى وموضوعيته هو مسبب ضعف مصداقيته، ومبرر تفضيل مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية الأخرى عليه. كما يتضح من الجدول السابق، وجود علاقة ارتباط سالبة ضعيفة معنوية بين (أهمية) محددى الاستقلال والموضوعية وتفضيل المصدر المشترك للمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية على المصدر الخارجى. ويعتقد الباحث، أن سبب ذلك قد يرجع إلى اعتقاد أفراد البحث بأن تواجد المصدر

<sup>٤٨</sup> فى إطار ما قد كشفت عنه نتائج الدراسة من قصور إدراك أفراد البحث لكل من العناية المهنية والشك المهني واستقلالية مصدر المراجعة الداخلية كمحددات ضرورية للمصداقية، فإن ما قد أسفرت عنه النتائج بشأن تفضيل المصدر الخارجى على المصدر المشترك للمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية- وبما يحول دون إمكانية قبول الفرض الفرعى الثالث للفرض البحثى الثانى- قد يكون محل تساؤل، خاصة مع تباين عدد أفراد البحث بكل مجموعة من مجموعات البحث بفتى الدراسة معاً.

الداخلي بجانب المصدر الخارجي قد يهدد أو يضيف استقلاله، وهو ما قد يؤكد ضعف أدراكهم للأثر الإيجابي الناتج عن استخدام المصدر المشترك في المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية مقارنة بالمصدر الخارجي. ويعتقد الباحث، أن تبرير ضعف علاقة الارتباط السابقة بين محددات المصدقية الأخرى وتباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية قد يرجع إلى ضعف إدراك أفراد الدراسة لمحددات المصدقية وأهميتها في تفضيل مصدر للمراجعة الداخلية على آخر.

وترجح النتائج السابقة، إجمالاً، من إمكانية قبول الفرض البحثي الثاني بشأن تباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة من منظور أصحاب الحقوق والمصالح بها. سادساً: أثر اختلاف مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية

كشفت نتائج الدراسة عن وجود تأثير لاختلاف مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال. حيث قد أظهرت النتائج عن وجود تأثير إيجابي للمصدر الخارجي للمراجعة الداخلية - مقارنة بكل من المصدر الداخلي والمصدر المشترك - على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية، وبما يرجح من إمكانية قبول الفرض البحثي الثالث بشأن اختلاف مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية باختلاف مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية. وفيما يلي تحليلاً تفصيلياً لهذه النتائج:

#### (أ) بالنسبة لأفراد الفئة الأولى (لجان المراجعة ومدراء المراجعة الداخلية):

- لم تكشف النتائج عن اعتقاد أفراد البحث بوجود تأثير إيجابي لقيام جهة خارجية متخصصة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية مقارنة بالمصدر الداخلي (إدارة المراجعة الداخلية). فقد بلغت نسبة أفراد البحث اللذين لا يعتقدون بوجود تأثير أعلى للمصدر الخارجي مقارنة بالمصدر الداخلي على درجة الاعتماد على محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية ٧٨.١% (٧٧.٧%، ٧٨.٣% بكل من شركات العينة ذات الترتيب طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية وخارج الترتيب على التوالي)، وبوسط حسابي وانحراف معياري لإجابات أفراد البحث قد بلغا ١,٩٧، ٠.٨٢. وتشير هذه النتائج إلى احتمالين، أولهما تساوي تأثير كل من المصدر الداخلي والمصدر الخارجي للمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية، والثاني أن يكون للمصدر الداخلي تأثير إيجابي أعلى مقارنة بالمصدر الخارجي على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square Test, Mann-Whitney Test إلى عدم معنوية الاختلاف في آراء مجموعتي أفراد البحث بشأن ما سبق، وبمستوى معنوية ٥%.

- لم تكشف النتائج عن اعتقاد أفراد البحث بوجود تأثير إيجابي لمشاركة جهة خارجية متخصصة لإدارة المراجعة الداخلية - في مراجعة المسئولية الاجتماعية - على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية. فقد بلغت نسبة أفراد البحث اللذين لا يعتقدون بوجود تأثير أعلى للمصدر المشترك مقارنة بالمصدر الداخلي على درجة الاعتماد على محتوى تقرير المسئولية الاجتماعية ٦٨.٣% (٧٢.٢%، ٦٥.٢% بكل من شركات العينة ذات الترتيب طبقاً لمؤشر المسئولية الاجتماعية وخارج الترتيب على التوالي)، وبوسط

حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث قد بلغا ٢,٢٤، ٠.٨٥٩. ولقد كشفت نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square Test, Mann-Whitney Test عن عدم وجود فروق معنوية فى آراء مجموعتى أفراد البحث بشأن ما سبق، وبدرجة ثقة ٩٥%.

- كشفت نتائج ردود أفراد البحث عن الاعتقاد بإمكانية التأثير الإيجابى لمشاركة جهة متخصصة خارجية لإدارة المراجعة الداخلية فى القيام بمراجعة المسؤولية الاجتماعية على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة مقارنة بحال أفراد جهة خارجية متخصصة بالمراجعة الداخلية. فقد بلغت نسبة أفراد البحث، اللذين يعتقدون بأن إشتراك المصدر الخارجى مع المصدر الداخلى فى مراجعة المسؤولية الاجتماعية قد يزيد من مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة مقارنة بإسناد المراجعة لمصدر خارجى ٥٣.٧% ( ٥٥.٦%، ٥٢.١% بكل من شركات العينة ذات الترتيب طبقاً لمؤشر المسؤولية الاجتماعية وخارج الترتيب على التوالى)، وبوسط حسابى لإجابات أفراد البحث بلغ ٣,٢٧، بانحراف معيارى ١.٠٠١. ولقد أشارت نتائج اختبار Mann-Whitney Test إلى عدم معنوية الاختلاف فى آراء أفراد البحث- باختلاف مجموعتهما أو انتمائهما لشركات العينة- بشأن اعتبار المصدر المشترك القائم بالمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية ذو تأثير أعلى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة مقارنة بالمصدر الخارجى، وبمستوى معنوية ٥%.

#### **(ب) بالنسبة لأفراد الفئة الثانية (المستثمرين، والمقرضين، والمحللين الماليين).**

- كشفت ردود أفراد البحث بالفئة الثانية عن الاعتقاد بوجود تأثير إيجابى لقيام جهة خارجية متخصصة بالمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية مقارنة بالمصدر الداخلى (إدارة المراجعة الداخلية)، ونسبة بلغت ٩١.٨% ( ٩٤,٢% مديرى صناديق الاستثمار، ٩٤,٤% مانحى الإئتمان، ٨٥.٧% محللين ماليين)، وبوسط حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث بلغا ٤.٠٢، ٠.٤٣٢. وتشير هذه النتائج إلى الاعتقاد بانخفاض مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية عند قيام إدارة المراجعة الداخلية بمراجعة المسؤولية الاجتماعية. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square Test, Kruskal-Wallis Test إلى عدم معنوية الاختلاف فى آراء مجموعات أفراد البحث بشأن التأثير الإيجابى الأعلى للمصدر الخارجى للمراجعة الداخلية مقارنة بالمصدر الداخلى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية، وبمستوى معنوية ٥%.

- كشفت نتائج ردود أفراد البحث عن الاعتقاد بوجود تأثير إيجابى لمشاركة جهة متخصصة خارجية لإدارة المراجعة الداخلية فى القيام بمراجعة المسؤولية الاجتماعية على زيادة مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية، ونسبة بلغت ٩٦% ( ٨٨,٣% مديرى صناديق الاستثمار، ١٠٠% مانحى الإئتمان، ١٠٠% محللين ماليين)، وبوسط حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث بلغا ٤.١٤، ٠.٤٥. وتشير هذه النتائج إلى الاعتقاد بتحسن مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية مع المصدر المشترك لمراجعة المسؤولية الاجتماعية. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square Test, Kruskal-Wallis Test إلى عدم معنوية الاختلاف فى آراء مجموعات أفراد البحث بشأن التأثير الإيجابى الأعلى للمصدر المشترك للمراجعة الداخلية مقارنة بالمصدر الداخلى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية، وبدرجة ثقة ٩٥%.

- لم تكشف نتائج ردود أفراد البحث عن الاعتقاد بأن اشتراك شركة متخصصة خارجية مع إدارة المراجعة الداخلية فى القيام بمراجعة المسؤولية الاجتماعية يعمل على زيادة مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية مقارنة بحال قيام الشركة المتخصصة بالمراجعة منفردة، وهو ما يعنى عدم اعتقاد أفراد البحث باعتبار المصدر المشترك للمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية أعلى تأثيراً إيجابياً على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة من المصدر الخارجى للمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية. حيث بلغت نسبة أفراد البحث اللذين لا يعتقدون بأن للمصدر المشترك للمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية تأثير أعلى من المصدر الخارجى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية ٦١.٢% (٥٨,٨% مديرى صناديق الاستثمار، ٦١,١% مانحى الإئتمان، ٦٤.٣% محللين ماليين)، وبوسط حسابى لإجابات أفراد البحث بلغ ٢.٦٣، بانحراف معيارى ١.١٣. وتشير هذه النتائج إلى الاعتقاد إما بتعادل تأثير كل من المصدر المشترك والمصدر الخارجى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، أو بوجود تأثير أعلى للمصدر الخارجى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية. هذا ولم تكشف نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square Test، Kruskal-Wallis Test عن وجود فروق معنوية فى آراء مجموعات أفراد البحث بشأن عدم اعتبار المصدر المشترك القائم بالمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية ذو تأثير أعلى من المصدر الخارجى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، بمستوى معنوية ٥%.

#### (ج) بالنسبة للعينة ككل (أفراد البحث بفتى الدراسة).

كشفت نتائج ردود أفراد البحث بفتى العينة عن الاعتقاد بالتأثير الإيجابى الأعلى للمصدر الخارجى للمراجعة الداخلية على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية، مقارنة بالمصدر الداخلى، الأمر الذى يمكن معه قبول الفرض الفرعى الأول للفرض البحثى الثالث. كما كشفت النتائج على تحسن مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية عند اشتراك جهة خارجية متخصصة مع إدارة المراجعة الداخلية فى مراجعة المسؤولية الاجتماعية، الأمر الذى يرجح من امكانية قبول الفرض الفرعى الثانى للفرض البحثى الثالث. بينما لم تكشف نتائج العينة عن وجود تأثير محدد للمصدر المشترك مقارنة بالمصدر الخارجى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية. الأمر الذى لا يمكن معه القول بإمكانية أن يكون تأثير المصدر المشترك أعلى من المصدر الخارجى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية. وهو ما قد يكشف عن الاعتقاد بانخفاض التأثير الإيجابى للمصدر المشترك مقارنة بالمصدر الخارجى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية، وفى ضوء اعتبار أن الجمع ما بين المصدر الداخلى والمصدر الخارجى يَضعف المصداقية المحققة بفعل تأثير انخفاض مصداقية المصدر الداخلى على مصداقية المصدر الخارجى. الأمر الذى لا يمكن معه القول بإمكانية قبول الفرض الفرعى الثالث للفرض البحثى الثالث. وفيما يلى تحليلاً تفصيلاً لهذه النتائج:

- كشفت ردود أفراد البحث بالعينة عن الاعتقاد بوجود تأثير إيجابى حدى لقيام جهة خارجية متخصصة بالمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية مقارنة بالمصدر الداخلى (إدارة المراجعة الداخلية) ونسبة بلغت ٥٢.٣% (٤.٨% أعضاء لجان المراجعة، ٥% مدراء المراجعة الداخلية، ٩٤,٢% مديرى صناديق الاستثمار، ٩٤,٤% مانحى الإئتمان، ٨٥.٧% محللين ماليين)، وبوسط حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث بلغا ٣.٠٩، ١.٢١ على التوالى. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square Test، Kruskal-Wallis Test إلى معنوية الاختلاف فى

أراء مجموعات أفراد البحث بشأن التأثير الإيجابي لكل من المصدر الخارجى والمصدر الداخلى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية، بمستوى معنوية ٥%. وترجح النتائج السابقة من إمكانية قبول الفرض الفرعى الأول للفرض البحثى الثالث بشأن التأثير الإيجابي الأعلى للمصدر الخارجى مقارنة بالمصدر الداخلى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، وبمستوى ثقة ٩٥%.

- كشفت النتائج عن اعتقاد أفراد البحث بوجود تأثير إيجابى لمشاركة جهة خارجية متخصصة لإدارة المراجعة الداخلية- فى مراجعة المسؤولية الاجتماعية- على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية، ونسبة بلغت ٥٦.٧% ( ٤.٨% أعضاء لجان المراجعة، ١٥% مدراء المراجعة الداخلية، ٨٨,٣% مديرى صناديق الاستثمار، ١٠٠% مانحى الإئتمان، ١٠٠% محللين ماليين)، وبوسط حسابى وانحراف معيارى لإجابات أفراد البحث بلغا ٣.٢٨، ١.١٦ على التوالى. الأمر الذى قد يرجح من إمكانية القول بأن المصدر المشترك ذو تأثير إيجابى أعلى من المصدر الخارجى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية، وبما يمكن معه قبول الفرض الفرعى الثانى للفرض البحثى الثالث. ولقد كشفت نتائج اختبارات كل من Pearson Chi-Square Test, Mann-Whitney Test عن وجود فروق معنوية فى أراء مجموعات أفراد البحث بشأن ما سبق، وبمستوى ثقة ٩٥%.

- لم تكشف نتائج ردود أفراد البحث بالعينة عن الاعتقاد بأن اشتراك شركة متخصصة خارجية مع إدارة المراجعة الداخلية فى القيام بمراجعة المسؤولية الاجتماعية يعمل على زيادة مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية مقارنة بحال قيام الشركة المتخصصة بالمراجعة الداخلية منفردة، وهو ما يعنى عدم اعتقاد أفراد البحث باعتبار المصدر المشترك للمراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية أعلى تأثيراً إيجابياً على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة مقارنة بالمصدر الخارجى. حيث تقاربت نسبة أفراد البحث اللذين يعتقدون واللذين لا يعتقدون بوجود تأثير أعلى للمصدر المشترك مقارنة بالمصدر الخارجى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية ٤٦.٧%، ٤٣.٣%، على التوالى (٥٧.٢%، ١٩% أعضاء لجان المراجعة، ٥٠%، ٤٠% مدراء المراجعة الداخلية، ٣٥.٣%، ٥٨.٨% مديرى صناديق الاستثمار، ٣٣,٣%، ٦١.١% مانحى الإئتمان، ٣٥.٧%، ٦٤.٣% محللين ماليين)، وبوسط حسابى لإجابات أفراد البحث بلغ ٢.٩٢، بانحراف معيارى ١.١١. ولقد أشارت نتائج اختبارات كل من Kruskal-Wallis Test، Pearson Chi-Square إلى عدم وجود اختلافات معنوية فى أراء مجموعات أفراد البحث بشأن مدى تأثير المصدر المشترك للمراجعة الداخلية مقارنة بالمصدر الخارجى على مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، بمستوى ثقة ٩٥%. الأمر الذى قد يحول دون إمكانية قبول الفرض الفرعى الثالث للفرض البحثى الثالث.

وترجح النتائج السابقة، وبوجه عام، من إمكانية قبول الفرض البحثى الثالث بشأن تباين مصداقية تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشأة باختلاف مصادر المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية.

## المبحث الخامس: خلاصة ونتائج وتوصيات البحث

فى ضوء اهتمام الفكر المحاسبى المعاصر بقضايا آليات حوكمة الشركات والمسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال، كان توجه البحث نحو دراسة مصداقية آلية المراجعة الداخلية لتقرير المسئولية الاجتماعية من منظور اصحاب الحقوق والمصالح، من خلال سؤال بحثى هو هل يؤثر اختلاف مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة على إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية للمنشأة؟

ولقد تطلبت الإجابة على السؤال البحثى محاولة الوقوف على ما هية المصداقية كمييار للمفاضلة بين مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، وما هية أبعاد ومحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية، وكيفية قياسها، بهدف الكشف عن أثر تباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية على إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية للمنشأة.

ولقد اعتمد الإطار التحليلى للدراسة على نظريتى أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders Theory ومصداقية المصدر Source Credibility Theory، فى محاولة بناء نموذج مقترح لقياس المصداقية يقوم على ثلاثة أبعاد تشكل فيما بينها مثلثاً للمصداقية، هى الكفاءة المهنية والموضوعية والاستقلال، وتتضمن معاً محددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية. حيث يتضمن البعد الأول ثلاثة محددات هى المهارة المهنية والعناية المهنية والشك المهني، ويتضمن البعد الثانى محدد القابلية للتحقق، بينما يتضمن البعد الثالث محدد غياب التحيز الموجه Hot Bias بمؤشراته؛ والتي تشمل التبعية الوظيفية (التنظيمية)، التبعية الاقتصادية Economic Dependence، والارتباط بالمهام محل التأكيد، والمصالح المالية (المباشرة وغير المباشرة)، وعلاقات التآلف Familiarity Relationships.

وقد توصل الباحث، من خلال تحليل مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال من منظور أصحاب الحقوق والمصالح، إلى صياغة ثلاثة فروض بحثية هى:

**الفرض الأول:** يعانى أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال من قصور إدراك محددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بشكل متكامل.

**الفرض الثانى:** تتباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية للمنشأة

ولقد أمكن تحليل الفرض البحثى السابق إلى فرضين فرعيين، هما كما يلي:

**الفرض الفرعى الأول:** تتخطى مصداقية المصدر الخارجى مصداقية إدارة المراجعة الداخلية عند مراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة.

**الفرض الفرعى الثانى:** تتخطى مصداقية المصدر المشترك لمراجعة المسئولية الاجتماعية مصداقية إدارة المراجعة الداخلية.

**الفرض الفرعى الثالث:** تتخطى مصداقية المصدر المشترك لمراجعة المسئولية الاجتماعية مصداقية المصدر الخارجى للمراجعة الداخلية.

**الفرض الثالث:** تختلف درجة مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية للمنشأة باختلاف مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية.

ولقد أمكن تحليل الفرض البحثى السابق إلى الفروض الفرعية التالية:-

**الفرض الفرعى الأول:** ترتفع مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية عند قيام جهة متخصصة خارجية بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بدلاً من إدارة المراجعة الداخلية.

**الفرض الفرعى الثانى:** تتحسن مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية عند مشاركة جهة متخصصة خارجية لإدارة المراجعة الداخلية فى مراجعة المسئولية الاجتماعية.

**الفرض الفرعى الثالث:** يودى اشتراك جهة متخصصة خارجية مع إدارة المراجعة الداخلية فى مراجعة المسئولية الاجتماعية إلى مصداقية أعلى لتقرير المسئولية الاجتماعية مقارنة

بحال أفراد الجهة الخارجية بالمراجعة الداخلية.

ولقد تم اختبار فروض البحث من خلال دراسة ميدانية على عينة ممثلة لأصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال من فئتين، تشمل الأولى على عدد ٢٢ عضو لجنة مراجعة وعدد ١٩ مدير مراجعة داخلية (بعدد ٣٠ شركة مساهمة مقيدة فى البورصة المصرية، فى مجموعتين متساويتين عددياً؛ وألاهما الشركات المدرجة بالمؤشر المصرى للمسئولية الاجتماعية عام ٢٠١٦، وثانيهما شركات غير مدرجة بمؤشر المسئولية الاجتماعية لكنها من الشركات النشطة طبقاً لمؤشر EGX 50 لذات العام)، وتشمل

الفئة الثانية على عدد ٤٩ مدير صندوق استثمار ومانح أئتمان ومحلل مالى. وقد اعتمد الباحث فى تجميع البيانات من أفراد الدراسة على استخدام قائمة استقصاء موحدة Questionnaire Design. ولقد كشفت نتائج الدراسة عن قصور إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية فى إطار كلى، حيث يختلف إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمصداقية مصدر المراجعة الداخلية باختلاف منظورهم لمفهوم المصداقية. حيث كشفت ردود أفراد البحث (من الفئة الأولى) عن اهتمام ببعض المحددات وتتمثل فى كفاية المعرفة والقدرة (المهارة) كأحد محددات الكفاءة المهنية دون إدراك أو اهتمام بعناصر الكفاءة المهنية الأخرى. وتشمل العناية المهنية والشك المهني. ومحددات المصداقية الأخرى وتشمل الموضوعية والاستقلال. كما كشفت ردود أفراد البحث (بالفئة الثانية) عن إدراك أعلى لمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية مقارنة بأفراد الفئة الأولى، مع قصور إدراك محددات الكفاءة المهنية. كما كشفت ردود أفراد البحث بالعينة ككل عن إدراك لبعض محددات المصداقية وتشمل كفاية معرفة وقدرة (المهارة) وموضوعية المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، دون إدراك عناصر الكفاءة المهنية الأخرى. وتشمل العناية المهنية والشك المهني. ومحدد الاستقلالية. وترجع النتائج السابقة من إمكانية قبول الفرض البحثى الأول بشأن قصور إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية معاً (فى إطار كلى).

ولقد أظهرت النتائج واقع اعتماد منشآت الأعمال (شركات المساهمة المصرية) على إدارة المراجعة الداخلية (المصدر الداخلى In-House) فى مراجعة المسئولية الاجتماعية. كما أظهرت ضعف إدراك أعضاء لجان المراجعة ومدراء المراجعة الداخلية لمحددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، الأمر الذى قد يكشف عن مشكلة تواجهها الجهة القائمة باختيار مصدر المراجعة الداخلية وبما يصطدم بإدراك أصحاب الحقوق والمصالح الآخرين بشأن مصداقية المصدر القائم بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية، كما يفسر حال الوضع القائم بمنشآت الأعمال المصرية من تفضيل قيام المصدر الداخلى (إدارة المراجعة الداخلية) بمراجعة المسئولية الاجتماعية.

كما أظهرت نتائج الدراسة تباين درجة أهمية محددات مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال، بفعل تأثير ردود أفراد البحث بالفئة الأولى (أعضاء لجان المراجعة ومدراء المراجعة الداخلية) على إجمالى ردود أفراد البحث بالعينة، والتي قد كشفت عن انخفاض إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لدرجة أهمية استقلال وموضوعية مصدر المراجعة الداخلية عند أداء مهام توكيدية بشأن المسئولية الاجتماعية للمنشأة.

وبينما كشفت نتائج ردود أفراد البحث بالفئة الأولى عن الاعتقاد بأفضلية قيام إدارة المراجعة الداخلية بمراجعة المسئولية الاجتماعية دون الحاجة إلى اللجوء لشركة متخصصة خارجية لقيامها بأنشطة المراجعة الداخلية بشكل كلى أو بالمشاركة، فقد كشفت ردود أفراد البحث بالفئة الثانية عن نتائج مغايرة؛ حيث كشفت عن الاعتقاد بأفضلية قيام شركة متخصصة خارجية بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية وبشكل كلى (الإسناد الكامل). كما كشفت نتائج ردود أفراد البحث بفتى العينة معاً عن الاعتقاد بأفضلية المصدر الخارجى للمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية. الأمر الذى قد يكشف عن الاعتقاد بإمكانية أن يكون المصدر الخارجى لمراجعة المسئولية الاجتماعية الأعلى مصداقية مقارنة بغيره من مصادر المراجعة الداخلية. وهو ما قد يكشف عن الاعتقاد بانخفاض مصداقية كل من المصدر الداخلى والمصدر المشترك مقارنة بالمصدر الخارجى، وفى ضوء اعتبار أن الجمع ما بين المصدر الداخلى والمصدر الخارجى يُضعف المصداقية المحققة بفعل تأثير انخفاض مصداقية المصدر الداخلى على مصداقية المصدر الخارجى. الأمر الذى يمكن معه القول بإمكانية قبول الفرض الفرعى الأول والثانى للفرض البحثى الثانى بشأن انخفاض مصداقية المصدر الداخلى لمراجعة المسئولية الاجتماعية؛ دون إمكانية قبول الفرض الفرعى الثالث للفرض البحثى الثانى بشأن تخطى مصداقية المصدر المشترك لمصداقية المصدر الخارجى لمراجعة المسئولية الاجتماعية للمنشأة. وترجع هذه النتائج من إمكانية قبول الفرض البحثى الثانى بشأن تباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية.

كما كشفت النتائج، أيضاً، عن تباين مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال باختلاف مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية. فبينما كشفت نتائج ردود أفراد البحث بالفئة الأولى عن الاعتقاد بإمكانية التأثير الإيجابى لمشاركة جهة متخصصة خارجية لإدارة المراجعة الداخلية فى القيام بمراجعة المسئولية الاجتماعية على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية للمنشأة مقارنة بحال



إنفراد جهة خارجية متخصصة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية؛ ودون الكشف عن الاعتقاد بوجود تأثير إيجابي لقيام جهة خارجية متخصصة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية- بشكل كلي أو بالمشاركة- على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية مقارنة بالمصدر الداخلى (إدارة المراجعة الداخلية)، فقد كشفت ردود أفراد البحث بالفئة الثانية عن نتائج مغايرة بشأن الاعتقاد بوجود تأثير إيجابي لقيام جهة خارجية متخصصة بالمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية- بشكل كلي أو بالمشاركة- على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية مقارنة بالمصدر الداخلى، ودون الاعتقاد بأن اشترك شركة متخصصة خارجية مع إدارة المراجعة الداخلية فى القيام بمراجعة المسئولية الاجتماعية يعمل على زيادة مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية مقارنة بحال قيام الشركة المتخصصة بالمراجعة منفردة. كما كشفت نتائج ردود أفراد البحث بفئتي العينة ككل عن الاعتقاد بالتأثير الإيجابي الأعلى للمصدر الخارجى للمراجعة الداخلية على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية، مقارنة بالمصدر الداخلى، الأمر الذى يمكن معه القول بإمكانية قبول الفرض الفرعى الأول للفرض البحثى الثالث. كما كشفت النتائج عن تحسن مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية عند اشترك جهة خارجية متخصصة مع إدارة المراجعة الداخلية فى مراجعة المسئولية الاجتماعية، الأمر الذى يرجح من إمكانية قبول الفرض الفرعى الثانى للفرض البحثى الثالث. بينما لم تكشف نتائج العينة عن وجود تأثير محدد للمصدر المشترك مقارنة بالمصدر الخارجى على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية. الأمر الذى لا يمكن معه القول بإمكانية أن يكون تأثير المصدر المشترك أعلى من المصدر الخارجى على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية. وهو ما قد يكشف عن الاعتقاد بانخفاض التأثير الإيجابي للمصدر المشترك مقارنة بالمصدر الخارجى على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية، وفى ضوء اعتبار أن الجمع ما بين المصدر الداخلى والمصدر الخارجى يُضعف المصداقية المحققة بفعل تأثير انخفاض مصداقية المصدر الداخلى على مصداقية المصدر الخارجى. وترجح هذه النتائج من احتمال وجود أثر إيجابي أعلى لمصداقية المصدر الخارجى للمراجعة الداخلية مقارنة بكل من المصدر الداخلى والمصدر المشترك على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية من منظور أصحاب الحقوق والمصالح. الأمر الذى يحول دون إمكانية قبول الفرض الفرعى الثالث للفرض البحثى الثالث بشأن اعتبار المصدر المشترك للمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية الأعلى مصداقية مقارنة بمصادر المراجعة الداخلية الأخرى.

#### **وفي ضوء النتائج السابقة، يوصى الباحث بما يلى:**

أولاً: ضرورة قيام منشآت الأعمال (وبخاصة شركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية) بإعادة النظر فى تقييم إمكانية اللجوء إلى الإسناد الكلى أو الجزئى لمهام تأكيد المراجعة الداخلية بشأن تقرير المسئولية الاجتماعية لجهة خارجية متخصصة، حيث من المتوقع أن يحمل توجه المنشأة نحو الاستعانة بشركة خارجية متخصصة بشأن مهام المراجعة الداخلية التوكيدية للمسئولية الاجتماعية أثراً إيجابياً على إدراك أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة لمصداقية كل من مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية وتقرير المسئولية الاجتماعية للمنشأة.

ثانياً: العمل على تنمية وعى وإدراك الجهات المنوط بها اختيار مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية بماهية وأبعاد ومحددات مصداقية مصادر المراجعة الداخلية، حتى يُمكنها إتخاذ قرار مستنير **Informed Decision** بشأن اختيار المصدر المناسب للمراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية فى ضوء إمكانات وقدرات المنشأة ورؤية أصحاب الحقوق والمصالح لمصداقية.

ثالثاً: التأكيد على تباين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية واختلاف تأثيرها على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية لمنشأة الأعمال، الأمر الذى يفرض على منشآت الأعمال والهيئات التنظيمية والجهات الأخرى ذات الاهتمام ضرورة اعتبار احتمال انخفاض مصداقية المصدر الداخلى (إدارة المراجعة الداخلية) فى مواجهة كل من المصدر الخارجى أو المصدر المشترك؛ وزيادة مصداقية المصدر الخارجى مقابل كل من المصدر الداخلى والمصدر المشترك.

رابعاً: أهمية العمل على بناء مقياس لمصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية؛ مع إمكانية اعتبار النموذج المقترح كلبنة بهذا البناء؛ يُمكن الهيئات التنظيمية والمهنية والأخرى ذات العلاقة والاهتمام وأصحاب الحقوق والمصالح الآخرين من قياس موضوعى لدرجة مصداقية مصدر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية واعتباره مؤشراً لمصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية لمنشأة الأعمال.

خامساً: ضرورة توجه الهيئة العامة للرقابة المالية (المنوط بها سوق المال) نحو تقييم مدى إمكانية إلزام شركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية باستخدام المصدر الخارجى أو المصدر المشترك بشأن مهام المراجعة الداخلية التوكيدية للمسئولية الاجتماعية، لما قد يحمله ذلك من آثار إيجابية على الشركات وسوق المال وبيئة الأعمال.

أخيراً: أهمية الحاجة إلى مزيد من البحوث والدراسات المستقبلية بشأن قضية مدى أفضلية مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية وتأثيرها على مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية، فضلاً على الحاجة إلى الدراسات التالية:

(أ) الكشف عن محددات مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال، بخلاف مصدر المراجعة الداخلية.

(ب) استكشاف العوامل (المتغيرات) المؤثرة على إدراك أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال لمصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية.

(ج) تحليل العلاقة ما بين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية للمسئولية الاجتماعية ومصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال.

(د) دراسة أثر مصداقية تقرير المسئولية الاجتماعية على مصداقية تقرير الاستدامة.

(هـ) إجراء تحليل مقارن للقيمة المحققة Added Value لكل من المراجعة الداخلية (بمصادرها المختلفة) والمراجعة الخارجية لتقرير المسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال.

(و) استقراء دور آليات حوكمة الشركات وواقع آلية اختيار مصدر المراجعة الداخلية لمهام تأكيد المسئولية الاجتماعية لمنشآت الاعمال.

(س) دراسة واختبار العلاقة ما بين مصداقية مصادر المراجعة الداخلية وتقارير الأعمال المتكاملة.

(ح) دراسة وتحليل قضايا آليات حوكمة الشركات وعلاقتها بتقرير المسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال، باعتبارها مجالاً خصباً وواعداً بمنافع جمة على مستوى منشآت وبيئة الأعمال ومستوى الاقتصاد الكلى Macroeconomy.

## مراجع البحث

- الأمم المتحدة. ٢٠٠٤. البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع- الاتجاهات والقضايا المعاصرة. مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، نيويورك، ١-٣٢.
- المركز المصرى لمسئولية الشركات. ٢٠١٤. **المسئولية المجتمعية للشركات**. ورشة عمل بالتعاون مع مركز تحديث الصناعة التابع لوزارة الصناعة (٥-٧ فبراير).
- الهيئة العامة للرقابة المالية، مركز المديرين المصرى. ٢٠١٦. الدليل المصرى لجوكمة الشركات-الإصدار الثالث، أغسطس ٢٠١٦.
- ----- . ٢٠٠٧. القرار رقم ٧٩ لسنة ٢٠٠٧، جمهورية مصر العربية.
- مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار. ٢٠١١. **المسئولية الاجتماعية للشركات ودورها فى التنمية**. السنة الخامسة، العدد (٥٧)، ١-٢٧.
- مركز المشروعات الدولية الخاصة. ٢٠٠٥. دليل قواعد وعايير حوكمة الشركات. جمهورية مصر العربية.
- وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصرى. ٢٠١١. **دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات**. جمهورية مصر العربية.
- ----- . ٢٠٠٨. **معايير المراجعة المصرية**. القرار رقم ١٦٦، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- Abdolmohammadi, M. 2013. Correlates of Co-Sourcing/Outsourcing of Internal Audit Activities. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 32 (3): 69-85.
- ACM. 1999. Communications of the ACM, Credibility and Computing. **Technology Credibility and Computing** 42 (5): 39-44.
- Ahlwat, S. S and D. J. Lowe. 2004. An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-house versus Outsourcing. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 23 (2):147-158.
- AICPA. 1991. **Statement on Auditing Standards No 65: The Auditors' Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements**. New York, NY:AICPA.
- ----- . 1997. **Serving the Public interest: A New Conceptual Framework of Auditor Independence**. New York, NY.
- Aldhizer, G.R and J. D. Cashell. 1996. Internal Audit Outsourcing. **The CPA Journal** 66 (10): 40-52.
- ----- and D.R. Martin. 2003. Internal Audit Outsourcing. **The CPA Journal** 73 (8): 38- 42.
- Anderson, R. 1996. Internal Audit Taps New Sources. **The Journal of Business Strategy** 17 (2): 22- 24.
- Arena, M., and G. Azzone. 2009. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. **Int. Auditing: A Journal of Practice & Theory** 13(1): 43-60.
- Arsh, S., and Z. Mohamed. 2007. Corporate Governance as a Critical Element for Driving Excellence in Corporate Social Responsibility. **International Journal of Quality & Reliability Management** 24 (7): 753-70.
- Auditing & Assurance Standards Board (AASB). 2002. Auditor Independence and other Services. The Australian Accounting Research Foundation.
- Australian Society of Practicing Accountants and the Institute of Chartered Accountants of Australia. 1997. Guidelines for Joint Administration of Accreditation of Tertiary Courses by the Professional Bodies. Sydney: ASCPA and ICAA.

- Bagshaw, K. 2002. The Role of Internal Audit in Risk Management. **Internal Auditor** (March): 1-22.
- Bamber, E. 1983. Expert Judgment in the Audit Team: A Source Reliability Approach. **Journal of Accounting Research** 21: 396-412.
- Barac, K. I and K. N. Motubatse. 2009. Internal Audit Outsourcing Practices in South Africa. **African Journal of Business Management** 3 (13): 969- 979.
- Barr, R. H and S. Y. Chang. 1993. Outsourcing internal audits: A boon or bane?. **Managerial Auditing Journal** 8 (1):14- 17.
- Bayoud, N.; M. Kavanagh; and G. Slaughter. 2012. Factors Influencing Levels of Corporate Social Responsibility Disclosure by Libyan Firms: A Mixed Study. **International Journal of Economics and Finance** 4 (4): 13-30.
- Bhatia, J. 2004. *Worlds of Written Discourse: A Genre Based View*. London: Continuum.
- Becchetti, L.; R. Ciciretti; I. Hasan; and N. Kobeissi. 2012. Corporate Social Responsibility and Shareholder's Value. **Journal of Business research** 65: 1628-62.
- Bello, H., and E. Meka. 2014. Auditing of Corporate Social Responsibility (Case Study- Albanian Banking Sector). **Journal of Academic Research in Economics** 6 (1):150-67.
- Bierstaker, J; L. Chen; M. H. Christ; M. Ege and N. Mintchik. 2013. Obtaining Assurance for Financial Statement Audits and Control Audits When Aspects of the Financial Reporting Process Are Outsourced. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 32 (1): 209–250.
- Bostwick, W, J and J. R. Byington. 1997. Outsourcing of internal audit: Concerns and Opportunities. **The Journal of Corporate Accounting and Finance**: 85- 93.
- Boța-Avram, C; University, B and C. Romania. 2008. The Approaches of Fraud from Internal Audit's Point of View. **International Journal of Business Research** 8 (2): 183- 87.
- Buban, M. 1995. Factoring Ethics into the TQM Equation. **Quality Progress** 28 (10): 97-9.
- Buchholz, R. A. and Rosenthal, S. B. 2005. Toward a Contemporary Conceptual Framework for Stakeholder Theory. **Journal of Business Ethics** 58: 137-148.
- Butler, J.; B. Sandra; C. Henderson; and C. Raiborn. 2011. Sustainability Balanced Scorecard: Integrating Green Measures into Business Reporting. **Management Accounting Quarterly** 12 (2): 1-10.
- Cannon, D. M and G. A. Grove. 2005. How does Sarbanes-Oxley Affect Outsourcing. **The Journal of Corporate Accounting and Finance**: 13-20.
- Caplan, D. H and M. Kirschenheiter. 2000. Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services. **Contemporary Accounting Research** 17 (3): 387- 428.
- -----; D. Janvrin and J. Kurtenbach. 2007. Internal Audit Outsourcing: an Analysis of Self-Regulation by the Accounting Profession. **Research In Accounting Regulation** (19): 3- 34.
- Carey, P; N. Subramaniam and K. C. Ching. 2006. Internal Audit Outsourcing in Australia. **Accounting and Finance** 46:11- 30.
- Chapman, C. 1995. Beefing it up: How Internal Auditors Use Specialists. **The Internal Auditor** 52 (2): 22- 30.
- Chen, X. R. 2011. *Research on Standards of the Corporate Social Responsibility Audit*. Jinan: Jinan University.

- Chen, H.; and X. Wang. 2011. Corporate Social Responsibility and Corporate Financial Performance in China: An Empirical Research from Chinese Firms. **Corporate Governance** 11 (4): 361-70.
- Chih, H.; C. Shen; and F. Kang. 2008. Corporate Social Responsibility, investor Protection, and Earnings Management: Some International Evidence. **Journal of Business Ethics** 79: 179-98.
- Choi, B.; D. Lee; and Y. Park. 2012. Corporate Social Responsibility, Corporate Governance and Earnings Management: Evidence from Korea. Working Paper, University of Newcastle, Australia.
- Choi, T.; and J. Pae. 2011. Business Ethics and Financial Reporting Quality: Evidence from Korea. **Journal of Business Ethics** 103: 403- 27.
- Clarkson, P.; Y. Li; G. Richardson; A. Tsang. 2015. Voluntary External Assurance of Corporate Social Responsibility Reports and the Dow Jones Sustainability Index Membership: International Evidence.
- Crawford, J; C. Mathews and B. Cooper. 1996. Outsourcing of Internal Audit. **Australian Accountant** 66 (2): 37- 39.
- Crisostomo, V.; F. Freire; and F. Vasconcellos. 2011. Corporate Social Responsibility, Firm Value and Financial Performance in Brazil. **Social Responsibility Journal** 7 (2): 295-309.
- DeAnglo, I. 1981. Auditor Size and Audit Quality. **Journal of Accounting and Economics** 3(December) :183-99.
- Dawkins, C. 2008. An Exploratory Analysis of Corporate Social Responsibility and Disclosure. **International Association for Business and Society**: 1-39.
- Dawkins, C., and W. Ngunjiri. 2008. Corporate Social Responsibility Reporting in South Africa. **Journal of Business Communication** 45: 286-304.
- Deloitte. 2011. The Role of Internal Audit in Integrated Reporting. A blend the right Ingredients. Available at: [www. Deloitte.com](http://www.Deloitte.com).
- Del Vecchio, S. C and B. D. Clinton. 2003. Co-sourcing and other Alternatives in Acquiring Internal Auditing Services. **Internal Auditing** 18 (3): 33- 39.
- Dhaliwal, S. D.; Z. Li; and G. Yang. 2011. Voluntary Nonfinancial Disclosure and the Cost of Equity Capital: The Initiation of Corporate Social Responsibility Reporting. **The Accounting Review** 86 (1): 59-100.
- Dopuch, N.; R. King; and R. Schwartz. 2003. Independence in Appearance and in Fact: An Experimental Investigation. **Contemporary Accounting Research** 20 (1): 79-114.
- Dragomir, V. 2010. Environmentally Sensitive Disclosures and Financial Performance in a European Setting. **Journal of Accounting & Organizational Change** 6 (3): 359-387.
- Dumbell, M. 2004. Rethinking internal audit after the FSA review. **Accounting & Tax Periodicals** 12 (5): 11- 12.
- Elder, R.; M. Beasley; A. Arens. 2010. **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**. Pearson Prentice Hall, New Jersey.
- European Commission (EC). 2011. A Renewed Strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility.
- Fifka, M. 2013. Corporate Responsibility Reporting and its Determinants in Comparative Perspective- A Review of the Empirical Literature and a Meta-Analysis. **Business Strategy and the Environment** 22 : 1-35.
- Fisscher, O.: 1994, 'Ethics and Social Value', *European Quality* 1(4), 34–36.

- Fitzpatrick, G. 2001. Outsourcing internal audit: Good mix or all mixed up?. **Accountancy Ireland** 33 (4): 12- 14.
- Font, X.; A. Walmsley; S. Cogotti; L. McCombes; and N. Hausler. 2012. Corporate Social Responsibility: The Disclosure Performance Gap. **Tourism Management** 33: 1544-53.
- Freeman, R.; J. Harrison; A. Wicks; B. Parmar; S. De Colle, S., 2010. Stakeholder Theory: The State of the Art. Cambridge University Press, New York, United States.
- ----- . 1994. The Politics of Stakeholder Theory: Some Future Directions. **Business Ethics Quarterly** 4(4): 409- 421.
- Freudenthal, M and R. L. Springsteen. 2009. Today's Internal Audit: More than Compliance. Available at: [www.casinoenterprisemanagement.com](http://www.casinoenterprisemanagement.com)
- Fritzche, D. J. 1991. A Model of Decision Making Incorporating Ethical Values. **Journal of Business Ethics** 10 (11): 841-52.
- Global Reporting Initiative (GRI). 2013. The external assurance of sustainability reporting. <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-Assurance.pdf>
- Glover, S. M; D. F. Prawitt and D. A. Wood. 2008. Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision. **Contemporary Accounting Research** 23 (1): 193- 213.
- Goodwin, J. 1999. The Effects of Source Integrity and Consistency of Evidence on Auditors Judgments. **Auditing: A Journal of Practice and Theory** 18: 1-16.
- Goss, A., and G. Roberts. 2011. The Impact of Corporate Social Responsibility on the Cost of Bank Loans. **Journal of Banking & Finance** 35: 1794- 810.
- Gray, J., and J. Hunton. 2011. External Auditor's Reliance on the Internal Audit Function: The Role of Second-order Belief Attribution. Working Paper. Available at: <http://www.eric.com/pdf>.
- Greer, J. 2003. Evaluating the Credibility of Online Information: A Test of Source and Advertising Influence. **MASS Communication & Society** 6 (1): 11-28.
- GRI. 2002. A Common Framework for Sustainability Reporting. Retrieved September 5. Available at: [www. Globalreporting.org](http://www.Globalreporting.org).
- Gurvitsh, N. and I. Sidorova. 2012. Survey of Sustainability Reporting Integrated into Annual Reports of Estonian Companies for the years 2007- 2010: Based on Companies Listed on Tallinn Stock Exchange as of October 2011. 2nd Annual International Conference on Accounting and Finance, Procedia Economics and Finance 2: 26-34.
- Harris, P; K. Kinkela and J. Malindretos. 2011. ERM and Outsourcing within the Internal Audit Function. **Internal Auditing** 26 (2): 27- 31.
- Healy, P., and K. Palepu. 2000. A Review of the Empirical Disclosure Literature. Prepared for the 2000 JAE Conference.
- Heltzer, W. 2011. The Asymmetric Relationship between Corporate Environmental Responsibility and Earnings Management: Evidence from the United States. **Managerial Auditing Journal** 26 (1): 65-88.
- Hemingway, C.; and P. Maclagan. 2004. Managers' Personal Values as Drivers of Corporate Social Responsibility. **Journal of Business Ethics** 50 (1): 33-42.
- Hill, C. W. and Jones, T.M. 1992. Stakeholder Agency Theory. **Journal of Management Studies** 29(2):131-154.
- Hillman, J., and D. Keim. 2001. Shareholder Value, Stakeholder Management, and Social Sues: What's the Bottom Line?. **Strategic Management Journal** 22 (2): 125-39.

- Hirst, D. Auditor Sensitivity to Source Reliability. *Journal of Accounting Research* 32: 113-26.
- Hoboucha, F. 2010. Some Thoughts on Integrated Reporting and its Possibilities. Available at: [www.hbs.edu](http://www.hbs.edu).
- Hockers, K., and M. Lance. 2004. Communicating Corporate Responsibility to Investors-The Changing Role of Investor Relations Function. **Journal of Business Ethics** 52: 85-98.
- Holland, R. 2005. Role of Audit in Strategic Management of CSR within UK High Education. Unpublished Work. Birmingham, United Kingdom: Birmingham City University.
- Hong, Y.; and M. Andersen. 2011. The Relationship between Corporate Social Responsibility and Earnings Management: An Exploratory Study. **Journal of Business Ethics** 104: 461-69.
- Idowu, S., and B. Towler. 2004. A Comparative Study of the Contents of Corporate Social Responsibility Reports of UK Companies. **Quality: An International Journal** 15 (4): 420-37.
- IFAC Education Committee. 2003. IES2: Content of Professional Accounting Education Programs. Available at: <http://www.ifac.org/store/category/tmpl>.
- -----, 2001. Independence Proposed Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants, Exposure Draft.
- Inoue, Y., and S. Lee. 2011. Effects of Different Dimensions of Corporate Social Responsibility on Corporate Financial Performance in Tourism- Related Industries. *Tourism Management* 32: 790-804.
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2013. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Available at: [www.theiia.org](http://www.theiia.org).
- -----, 2013. Integrated Reporting and the Emerging Role of Internal Auditing. Audit Executive Center.
- -----, 2012. Internal Audit Sphere: The Role of Internal Audit in Tough Times. Vol. 1, Issue 3, September:1-25
- -----, 2010. Creating the Internal Audit Value Proposition. Available at: [www.theiia.org/oct](http://www.theiia.org/oct).
- -----, 2009. IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Resourcing of Internal Audit Activity. Available at: [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
- -----, 1999. New Internal Audit Definition. Available at: [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
- International Organization of Standardization (ISO). 2002. Guidance for Quality and/or Environmental Management System Auditing ISO19011. Geneva: ISO.
- -----(ISO). 2004. Environmental Management System Requirements with Guidance for Use ISO14001. Geneva: ISO.
- -----(ISO). 2011. Guidance on Social Responsibility ISO26000. Geneva.
- International Standard on Auditing (ISA) 610 (Redrafted). 2008. Using the Work of Internal Auditors. International Auditing and Assurance Standards Board, International Federation of Accountants: New York.
- Jones, A., and G. Jonas. 2011. Corporate Social Responsibility Reporting: The Growing Need for Input from The Accounting Profession. **The CPA Journal**, February: 65-71.
- Kang, K.; S. Lee; C. Huh. 2010. Impacts of Positive and Negative Corporate Social Responsibility Activities on Company Performance in the Tourism Industry. **International Journal of Hospitality Management** 29 (1): 72-82.
- Kell, W., and W. Boynton. 1992. *Modern Auditing*. John Wiley & Sons.

- Kim, Y. 2012. The Effect of Corporate Social Responsibility on Audit Fees and Audit Hours. **The Journal of Business Education** 26 (4): 129-151.
- -----; M. Park; and B. Wier. 2012. Is Earnings Quality Associated with Corporate Social Responsibility. **The Accounting Review** 87 (3): 761-793.
- Kizirian, T.; B. Mayhew; L. Sneathen. 2005. The Impact of Management Integrity on Audit Planning and Evidence. **Auditing: A Journal of Practice and Theory** 24: 375-98.
- Kockan, and Rubenstein. 2000. Toward a Stakeholder Theory of the Firm: The Saturn Partnership. *Organizational Science* 11 (4).
- Kok, P.; T. Wiele; R. McKenna; and A. Brown. A Corporate Social Responsibility Audit within a Quality Management Framework. **Journal of Business Ethics** 31: 285–297, 2001.
- Knapp, M. 1985. Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure. **The Accounting Review** (60): 202-11.
- Krishnan, J; H. Sami and Y. Zhang. 2005. Does the Provision of Non-Audit Services Affect Investor Perceptions of Auditor Independence?. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 24 (2): 111-135.
- Laksmana, I., and Y. Yang. 2009. Corporate Citizenship and Earnings Attributes. *Advances in Accounting*. **Incorporating Advances in International Accounting** 25: 40-48.
- Lanis, R., and G. Richardson. 2012. Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness: A Test of Legitimacy Theory. **Accounting, Auditing & Accountability Journal** 26 (1).
- Lee, S., and S. Park. 2010. Financial Impacts of Socially Responsible Activities on Airline Companies. **Journal of Hospitality & Tourism Research** 34 (2): 185-203.
- Libby, R., and J. Luft. 1993. Determinants of judgment performance in Accounting Setting: Ability , Knowledge Motivation and Environment. **Accounting, Organizations and Society** 18 (5).
- Lindblom, C. 1994. The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure. Paper Presented at the Critical Perspectives on Accounting Conference, New York.
- Lioui, A., and Z. Sharma. 2012. Environmental Corporate Social Responsibility and Financial Performance: Disentangling Direct and Indirect Effects. **Ecological Economics** 78: 100-111.
- Lowe, D. J; M.A. Geiger and K. J. Pany. 1999. The effects of internal audit outsourcing on perceived external auditor independence. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 18: 7-26.
- Luethge, D., and G. Han. 2012. Assessing Corporate Social and Financial Performance in China. **Social Responsibility Journal** 8 (3): 389-403.
- Mac Coun, R. J. 1998. Biases in the interpretation and use of research Results. **Annual Review of Psychology** 49. 1998 .
- Marcella, J. 1995. Outsourcing, Downsizing, Reengineering Internal Control Implications. The Institute of Internal Auditors (IIA), Altamonte Springs, Florida, USA .
- McClure, M. J. 1997. Pros and Cons of Outsourcing Internal Audit: The Client's View. **Accounting & Tax Periodicals** 11 (1): 36- 42.



- Mercer, M. 2004. How Do Investors Assess the Credibility of Management Disclosures?. **Accounting Horizons** 18 (3): 185-96.
- Mihret, D. G. 2010. Factors Associated with Attributes of Internal Audit Departments: A Canonical Analysis, *African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research* 6 (6): 42-61.
- -----, A. W. Yismaw. 2007. Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal* 22: 470-84.
- Morimoto, R.; C. Hope; J. Ash. 2004. Corporate Social Responsibility Audit: from Theory to Practice. Institute of Management, University of Cambridge.
- Munasinghe, M., and D. Kumara. 2013. Impact of Disclosure of Corporate Social Responsibility on Corporate Financial Performance of Plantations Companies in Sri Lanka. **Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS)** 4 (3): 371-6.
- Orlitzky M.; F. Schmidt; and S. Rynes. 2003. Corporate Social and Financial Performance: A Meta Analysis. *Organ. Stud.*24:403–441.
- Ostapski, S. A. and C. N. Isaacs. 1992. Corporate Moral Responsibility and the Moral Audit; Challenges for Refuse Relief Inc. **Journal of Business Ethics** 11(3), 231–239.
- Petravick, S. 1997. Outsourcing Internal Audit isn't only the big Firms' game. **The CPA Journal** 57 (5): 62- 63.
- Prawitt, D.; N. Y. Sharp; and D. A. Wood. 2010. Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get it Wrong? Working Paper, Brigham Young University, Texas A&M University, Brigham Young University, and Brigham Young University.
- Prior, D.; J. Surroca; and J. Tribo. 2008. Are Socially Responsible Managers Really Ethical? Exploring the Relationship between Earnings Management and Corporate Social Responsibility. **Corporate Governance** 16 (3): 160-177.
- Pyzik, K. 2012. The pros and cons of outsourcing. *Internal Auditor*: 21- 23.
- Research Center Monitor, A. 2008. Baseline Study on Corporate Social Responsibility Practices in Albania. Albania: UNDP.
- Ridley, J. 2009. Starting a Successful Internal Audit Function to Meet Present and Future Demands. Available at: [www.qfinance.com](http://www.qfinance.com).
- Riham, R.; M. Puri; and L. Raynard. 2008. Corporate Social and Environmental Reporting: A Survey of Disclosure Practices in Egypt. **Social Responsibility Journal** 4 (3): 306-20.
- Risako, M.; A. John; and H. Chris. 2004. Corporate Social Responsibility audit: From Theory to Practice. The Gudge Institute of Management , University of Cambridge. Available at: <http://www.Ssrn.com>.
- Rittenberg, L . 1999. Discussion of the Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Audit Independence. **Auditing: A Journal of practice & Theory** (18): 27- 35.
- -----and M. A. Covaleski. 2001. " Internalization versus Externalization of the Internal Audit Function: An Examination of Professional and Organizational Imperatives. **Accounting Organizations and Society** 26: 617- 41.
- -----; W. Moore and M.A. Covaleski. 1999. The Outsourcing Phenomenon. **The Internal Auditor** 56 (2): 42- 6.
- Robert, G., and D. Saltzman. 2011. Achieving Sustainability Integrated Through Reporting. *Stanford Social Innovation Review*, Summer: 57-61.

- Rouse, R. W. 1996. Outsourcing the Internal Audit Function. **The Journal of Corporate Accounting and Finance**, (autumn): 91- 5.
- Schmidt, K. M. and Schnitzer, S. 1994. The Interaction of Explicit and Implicit Contracts. *Economics Letters* 48: 193-199.
- Schwarzkopf, D. 2007. Investor Attitudes toward Source Credibility. **Managerial Auditing Journal** 22: 18-33.
- Seaberg, G. 1996. Smartsourcing. **The Internal Auditor** 53 (6): 60- 5.
- Securities and Exchange Commission (SEC). 2000. Hearing on Auditor Independence. July 26. Available at: [www.sec.gov/rules/audmin/htm](http://www.sec.gov/rules/audmin/htm).
- Serafini, R; G. Sumners; B. Apostolou and L. Lafleur. 2003. A Fresh Look at Co-sourcing. **The Internal Auditor** 60 (5): 61- 65.
- Servaes, T. 2013. The Impact of Corporate Social Responsibility on Firm Value: The Role of Customer Awareness. *Management Science* 59 (5): 1045-61.
- Shaikh, J., and M. Talha. 2003. Credibility and Expectation Gap in Reporting on Uncertainties. *Managerial Auditing Journal* 18 (6): 517-29.
- Shaw, W. H.: 1996. Business Ethics Today: A Survey. **Journal of Business Ethics** 15, 489–450.
- Shen, K. 2010. Shareholders value Based Auditing. **The Internal Auditor** 67 (2): 61-65.
- Sims, R., and J. Brinkman. 2003. Enron Ethics: Culture Matters More than Codes. **Journal of Business Ethics** 45 (3), 243.
- Sin, S., and A., Reid. 2010. Developing Generic Skills in Accounting: Resourcing and Reflecting on Trans-Disciplinary Research and Insights. SINO5143 Macquarie, North Ryde NSW 2109.
- Skouloudis, A.; K. Evangelinos; and F. Kourmousis. 2010. Assessing Non-Financial Reports According to the Global Reporting Initiative Guidelines: Evidence from Greece. **Journal of Cleaner Production** 18: 426-38.
- Smith, G. 2002. Enron's Lesson: Rebuild Internal Auditing Now. **The Journal of Corporate Accounting and Finance** 13 (4): 13- 15.
- Smith, P. J. 2002. Win- Win Co-sourcing. *The Internal Auditor* 59 (5): 37- 41.
- Solstice Sustainability Works (SSW) Inc. 2005. Integrated Reporting: Issues and Implications for Reporters. August:1-16.
- Soltani, B. 2007. **Auditing: An International Approach**. Pearson Prentice Hall, England.
- Spekle, R. F; H. J. Elten and A. M. Kruis. 2007. Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study. **Management Accounting Research** 18 (1): 102-124.
- Sudsomboon, S and N, jantaraturapat. 2011. The Effects of internal audit Outsourcing Effectiveness on Firm Sustainability: An Empirical Research of ISO 9001 Business in Thailand. **International Journal of Business Research** 11 (1): 217- 225.
- Swanger, S. L and E. G. Chewning. 2001. The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence. **Auditing: A Journal of practice & Theory** 20 (2):115- 29.
- Thomas, C. W and J. T. Parish. 1999. Co-sourcing: What's in it for me?. **Journal of Accountancy** 187 (5): 85- 88.
- Thornton, G. 2008. Corporate Social Responsibility: A Necessity not a Choice. *International Business Report*. New York, NY.

- Uadiale, O, and T. Fagbemi. 2011. Corporate Social responsibility and Financial Performance in Developing Economies: The Nigerian Experience. New Orleans International Academic Conference, USA: 815-24.
- Waddock, S., and N. Smith. 2000. Corporate Responsibility Audits: Doing Well by Doing Good. *Sloan Management Review* 3: 113-26.
- Waddock, S. A., and S. B. Graves. 1997. The Corporate Social Performance-Financial Performance Link. ***Strategic Management Journal*** 18 (4): 303-19.
- Wangcharoendate, S and N, Ngamtampng. 2012. Internal Audit Outsourcing: Effects on Operational Effectiveness and Firm Stability of Thai-listed Firms. ***Journal of International Finance and Economics*** 12 (2): 60- 76.
- Webster's New Collegiate Dictionary. 1983. USA, G&C. Merriam Company.
- White, A. 2005. Fade, Integrate or Transform. The Future of CSR. Retrieved September 6, 2012. Available at: [www. Jussemper. Org.](http://www.jussemp.com) pdf.
- Widener, S. K and F. H. Selto. 1999. Management Control Systems and Boundaries of the Firm: Why do Firms Outsource Internal Auditing Activities?. ***Journal of Management Accounting Research*** 11: 45-74.
- Williams, E. J. 2002. The Impact of Globalization on Internal Auditors: The Evolution of Internal Auditing. ***The Internal Auditor*** 1: 1- 20.
- Yip, E.; C. Staden; and S. Cahan. 2011. Corporate Social Responsibility Reporting and Earnings Management: The Role of Political Costs. ***Australian Accounting Business and Finance Journal*** 5 (3): 17- 34.
- Zhou, H. 2012. CSR Audit in China - with Case Study of Supply Chain CSR Audit. Thesis for the Fulfilment of the Master of Science in Environmental Sciences, Policy & Management Lund, Sweden, June 2012.