



USC RANKING



جامعة مدينة السادات

إطار مقترح لأثر الإفصاح عن المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية: دراسة ميدانية

إعداد

محمد موسى علي شحاتة *

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

Mohamed.mousa@com.usc.edu.eg

<https://orcid.org/0000-0002-6120-0343>

٢٠٢١م - ١٤٤٣هـ

(*). د. محمد موسى علي شحاتة، أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة جامعة مدينة السادات، والمنسق الأكاديمي لشعبة اللغة الانجليزية بالكلية، والمدير التنفيذي لوحدة ضمان الجودة والتطوير المستمر بالكلية خلال الفترة من يناير ٢٠١٨ وحتى سبتمبر ٢٠٢١م. حصل على درجة الماجستير من كلية التجارة بشبين الكوم جامعة المنوفية عام ٢٠١١م، كما حصل على درجة الدكتوراه من كلية التجارة جامعة مدينة السادات عام ٢٠١٦م، وأخيراً درجة أستاذ مساعد المحاسبة والمراجعة عام ٢٠٢١م، وله اهتمامات بحثية في مجالي المحاسبة المالية والمراجعة.

■ ملخص البحث:

تمثل الهدف الرئيس للبحث في دراسة وتحليل محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية في إطار معايير المراجعة الحاكمة والدراسات المعنية، وتحديد متطلبات الإفصاح الخارجي عن تقارير جودة المراجعة الداخلية وفق الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية، وبيان تأثير هذا الإفصاح على تغيرات أسعار الأسهم بسوق الأوراق المالية، واستخلاص إطار مقترح يشمل منهجية هذا الإفصاح ويعكس تأثيره على كافة الأطراف المستفيدة. ولتحقيق هذا الهدف إعتد الباحث على المسح الميداني لعينة مكونة من (١٩٠) مفردة من مسؤولي الإدارة العليا، وإدارة المراجعة الداخلية، والإدارة المالية، والمستثمرين بالبورصة، وذلك بالشركات المسجلة بالبورصة المصرية خلال عام ٢٠٢١م، وتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة من خلال برنامج (SPSS).

وخلص البحث إلى مجموعة من النتائج العلمية والتطبيقية أهمها: وجود ثلاث محددات رئيسية لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، والتي تمثلت في " الموضوعية والاستقلال التنظيمي، الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، جودة تنفيذ المهام"، وتركيز الإفصاح الخارجي عن أنشطة المراجعة الداخلية بدورها الإستشاري والتوكيدي على مجالات الرقابة الداخلية، وحوكمة الأنشطة والعمليات، وإدارة المخاطر التي تقترن بأنشطة وعمليات الشركة، من خلال تقديم تقارير تحتوي على معلومات ملائمة (تاريخية، حالية، مستقبلية) سواء وصفية و/أو كمية و/أو مالية، تسهم في ترشيد العديد من القرارات الإدارية والاستثمارية. وقد كشفت الدراسة الميدانية عن وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن كل من محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية من منظور معايير المراجعة الحاكمة، ومتطلبات الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية (طبيعة الإفصاح - محتويات الإفصاح - وسيلة الإفصاح - توقيت الإفصاح) في ضوء الإصدارات المهنية المنظمة، كما تبين وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن دور الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية بشأن الخدمات الاستشارية والتوكيدية، وأخيراً تبين وجود تأثير ذو دلالة معنوية بين الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وتغيرات أسعار الأسهم بسوق الأوراق المالية المصرية، بمعامل تفسير ٧١,٤٪.

■ **الكلمات الدالة:** جودة المراجعة الداخلية، الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية، القيمة السوقية للأسهم، الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

A proposed framework for the impact of internal audit disclosure on Stock prices changes In the Egyptian Stock Exchange: a field study

▪ **Abstract:**

The main objective of the research was to study and analyze the determinants of the internal audit quality within the framework of the governing audit standards and relevant studies, and to determine the requirements for external disclosure of internal audit quality reports according to professional publications and academic studies, and to indicate the impact of this disclosure on stock prices changes in the stock market, and to extract a proposed framework it includes the methodology of this disclosure and reflects its impact on all the beneficiary parties. To achieve this goal, the researcher relied on a field survey of a sample of (190) senior management officials, internal audit management, financial management, and investors in the stock exchange, in companies registered on the Egyptian Stock Exchange during the year 2021, and a set of appropriate statistical methods were used through the (SPSS) program.

The research concluded with a set of scientific and applied results, the most important of which are: there are three main determinants of internal audit function quality, which were represented in “objectivity and organizational independence, the professional competence of internal auditors, the quality of executing tasks”, and the focus of external disclosure of internal audit activities in its advisory and confirmatory role on areas of control The internal affairs, the governance of activities and operations, and the management of risks associated with the company’s activities and operations, by providing reports that contain appropriate information (historical, current, and future), whether descriptive, quantitative and/or financial, that contribute to rationalizing many administrative and investment decisions. **The field study** revealed significant differences between the study samples opinions regarding each of the determinants of the internal audit quality function from the perspective of the governing audit standards, and the requirements for disclosure of the quality of the internal audit function (nature of disclosure, contents of disclosure, means of disclosure, timing of disclosure) in light of organized professional publications, as it was found that there were significant differences between the study samples opinions regarding the role of disclosing the internal audit quality of the function in rationalizing the decisions of internal parties regarding advisory and assurance services, and finally it was found that there is a significant effect between disclosing of internal audit function quality, and price changes. Shares in the Egyptian stock market, with an interpretation coefficient of 71.4%.

Keywords: The quality of internal audit, the disclosure of internal audit quality, the market value of shares, Companies listed in the Egyptian Stock Exchange.

القسم الأول الإطار العام للبحث

أولاً: المقدمة:

شهدت الأونة الأخيرة تزايد حدة الأزمات المالية العالمية وما اقترن بها من آثار سلبية تجلت في تغلغل حالات الركود الاقتصادي، والكساد المالي للعديد من الشركات، وزيادة حالات الغش، وإعداد تقارير مالية مضللة، فضلاً عن ما ترتب عليها من خسارة المستثمرين لمعظم استثماراتهم، وهبوط وتذبذب أسعار الأسهم، ومن ثم تدهور وانهيار الأسواق المالية، الأمر الذي دفع العديد من المؤسسات الدولية والأطراف ذوي المصالح إلى توجيه الانتقادات نحو مهنة المحاسبة والمراجعة بوجه عام والمراجعة الداخلية بوجه خاص (أبو جبل، ٢٠١٦).

وتزامناً مع التطورات الهامة والسريعة التي حدثت في بيئة الأعمال المعاصرة، ظهرت الحاجة إلى ضرورة تطوير أنشطة ومهام وظيفة المراجعة الداخلية لما تتميز به من القدرة على تقديم تقارير حول نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، وحوكمة أنشطة وعمليات الشركات وغيرها من الوظائف، حيث أصبحت المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الحديثة وظيفة مستقلة تستكشف، وترصد وتحلل، وتقيم مدى كفاءة وفعالية أنشطة وعمليات هذه الشركات، وتقدم تقارير موضوعية بشأنها لأصحاب المصالح لتمكينهم من فهم طبيعة عمليات وأنشطة الشركة بشكل تفصيلي وإتخاذ قرارات رشيدة سواء على المستوى التشغيلي و/أو الإستثماري (Narayanawamy et al.,2018; Tumwebaze et al.,2018; Alzeban,2020; Serage & Daoud,2021).

وتأكيداً على أهمية مواكبة وظيفة المراجعة الداخلية للتغيرات الجوهرية والمتسارعة في بيئة الأعمال الحالية، من حيث تطوير مهامها وأنشطتها والالتزام بالمعايير والإصدارات المهنية التي تدعم قدرتها على القيام بدورها الإستشاري " الذي يستهدف تقديم النصح والمشورة والارشاد لمجلس إدارة الشركات"، والتوكيدي " الذي يستهدف تحسين جودة ومحتوى المعلومات المُفصح عنها بالتقارير الداخلية لأغراض خدمة متخذي القرارات بوجه عام، ومجالس الإدارة بوجه خاص"، حيث تدعم زيادة كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية كأداة رقابية هامة في أيدي الإدارة العليا ولجان المراجعة، والتأكيد الإيجابي على شفافية التقارير المالية المنشورة، وترشيد قرارات المستثمرين بالأسهم (سليمان، ٢٠٢٠؛ شحاتة، ٢٠٢٠; Carcello et al.,2020; PWC,2018).

واستجابة لتزايد حاجة إدارات مختلف الشركات لجودة وظيفة المراجعة الداخلية لمساعدتها في أداء وظائفها في ثلاث مجالات رئيسية: الرقابة على أنشطة وعمليات وأقسام ووحدات الشركة، وكذلك اعتبارها أحد الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، فضلاً عن قدرتها على إضافة قيمة وكونها مطلباً ضرورياً لدعم وتحسين منهجية إدارة المخاطر. حيث تعد المراجعة الداخلية خط الدفاع الأول تجاه التحريات التي تظهر بسبب ضعف نظم الرقابة الداخلية في الشركات، وتحد من حالات الفساد الإداري والمالي من خلال قيامها بالإفصاح عن أوجه الضعف الجوهرية للرقابة الداخلية، وحجم المخاطر المحتملة التي تؤثر على عمليات الشركة (سلطان، ٢٠٢٠؛ شحاتة، ٢٠٢٠؛ Christina & Handyani,2020; Chen et al.,2020).

وتأسيساً على أن وظيفة المراجعة الداخلية تعد وظيفة إدارية تعمل لصالح الشركات كعنصر فاعل من عناصر الرقابة الداخلية، وإحدى آليات الحوكمة، ومنهج موضوعي لإدارة المخاطر، إلا أنها تكتسب مصداقيتها من تلبية احتياجات أصحاب المصالح وثقة المستفيدين منها في جودة أداء إدارة المراجعة الداخلية وإلتزامها بالتقييم المستمر. وفي سياق تأكيد العديد من الدراسات الأكاديمية والاصدارات المهنية على الدور الفعال الذي تمارسه وظيفة المراجعة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القيمة السوقية للشركات، وتوافقاً مع رؤية هذه الدراسات (سلطان، ٢٠٢٠؛ شنن، ٢٠٢٠; Boyle et al.,2015; Ackermann et al.,2016; Elazab,2020) بشأن أهمية الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية وتأثيرها على أسعار الأسهم بأسواق الأوراق المالية وترشيد قرارات المستثمرين.

وإيماءً إلى، تجاهل القوانين والقرارات الوزارية المصرية المنظمة لتوقيت ومحتوى عرض التقارير المالية المنشورة للشركات في مصر " مثل قانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، وقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، وقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢، والقرار رقم ١٧٠ لسنة ٢٠١٤، والقرارات أرقام ١١٤، ١٢٤ لسنة ٢٠١٥، والقرارات أرقام ٣٥، ٤٧، ٩٤ لسنة ٢٠١٦" متطلبات الإفصاح عن تقارير إدارة المراجعة الداخلية. في حين اهتمت قواعد حوكمة الشركات الصادرة عن مركز المديرين المصريين بنسختها المحدثه عام ٢٠١٦م بدور وظيفة

المراجعة الداخلية في كل من الحوكمة والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، إلا أنها لم تُلزم الشركات بالإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها للأطراف ذوي المصالح الخارجيين.

وفي ضوء ما سبق، يستهدف هذا البحث عرض وتحليل محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الاستشاري والتوكيدي، وتحديد متطلبات الإفصاح عنها في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية، وبيان تأثير هذا الإفصاح على تغيرات أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية.

ثانياً: مشكلة البحث:

انطلاقاً من تأكيد الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية على أن المراجعة الداخلية تمارس دور حيوي ومحوري في رصد وتحليل وتقييم مدى كفاءة وفعالية أداء عمليات وأنشطة الشركات سواء الحالية و/أو المستقبلية، وتقديم تقارير موضوعية وأنيه للأطراف المستفيدة داخل الشركة " مجلس الإدارة ومسئولي الإدارة العليا ولجان المراجعة " بشأن فعالية نظام الرقابة الداخلية ومدى الإلتزام بقواعد وآليات الحوكمة وتبني منهجية دقيقة وموضوعية لإدارة المخاطر. إلا أن المعلومات التي تحتويها تقارير المراجعة الداخلية لم تصل للمستفيدين الخارجيين " حملة الأسهم والمستثمرين المحتملين والمحللين الماليين ومانحي الائتمان والجهات الرقابية والإشرافية وكذلك الجمهور العام "، لاتخاذ العديد من القرارات الجوهرية. الأمر الذي يَصل لظاهرة عدم تماثل المعلومات بين كل من الأطراف المستفيدة داخلياً وخارجياً، وذلك كنتيجة حتمية لعدم وجود معايير دولية أو محلية وقواعد حاسمة تُلزم الشركات بالإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية (سلطان، ٢٠٢٠).

وفي سياق توجه المدخل المعاصر للمراجعة نحو التأكيد على أهمية الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية والمعلومات التي تحتويها بشأن دورها الاستشاري والتوكيدي، وما لها من تأثيرات ايجابية على ثقة الأطراف الخارجية بخصوص فعالية الرقابة الداخلية، وزيادة الثقة في مصداقية وعدالة التقارير المالية، وتقديم ضمانات بشأن الإلتزام بقواعد وآليات الحوكمة، والتأكيد على إدارة مخاطر تلك الشركات وفق أسس دقيقة وموضوعية. لذا ينبغي على إدارات الشركات التوسع في الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية بشكل كمي ونوعي كوسيلة فعالة للحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات وتلبية متطلبات أصحاب المصالح الخارجية (شنن، ٢٠٢٠؛ علي وأخرون، ٢٠٢١؛ Dzikrullah et al.,2020; Holt,2019; Suryana,2018; IIA,2017).

ومن ثم تتجسد مشكلة البحث في عدم وجود أسس وأطر موحد لقياس جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وغياب متطلبات الإفصاح الإلزامي عن تقارير جودة المراجعة الداخلية بدورها الإستشاري والتوكيدي وفق الإصدارات المهنية الحاكمة، وندرة الدراسات الأكاديمية – وخاصة العربية منها - التي تناولت تأثير هذا الإفصاح على ترشيد قرارات مجلس الإدارة والإدارة العليا من جانب، وقرارات المستثمرين بسوق الأوراق المالية من جانب آخر. **ومن ثم يمكن صياغة مشكلة البحث في مجموعة التساؤلات التالية:**

١. ما هي محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية من منظور معايير المراجعة الحاكمة والدراسات والبحوث الأكاديمية؟
٢. ما هي متطلبات الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية (طبيعة الإفصاح – محتويات الإفصاح - وسيلة الإفصاح – توقيت الإفصاح) في ضوء الإصدارات المهنية الحاكمة والدراسات الأكاديمية المعنية؟
٣. ما هو تأثير الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على ترشيد قرارات الأطراف الداخلية بشأن الخدمات الاستشارية والتوكيدية؟
٤. ما هو تأثير الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم بسوق الأوراق المالية المصرية؟
٥. ما مدى إمكانية تقديم إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وما تأثيره على قرارات الأطراف ذوي المصالح داخلياً وخارجياً؟

ثالثاً: عرض وتحليل الدراسات السابقة: يمكن عرض وتحليل الدراسات السابقة من حيث ارتباطها بمتغيرات البحث، ودورها في التأكيد على أهميته، وذلك على النحو التالي:

١/٣ - دراسات تناولت محددات كفاءة وفعالية جودة وظيفة المراجعة الداخلية:

ناقشت دراسة أبو جبل (٢٠١٦) محددات جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من إعادة إصدار القوائم المالية - دراسة تحليلية، بهدف الكشف عن مدى التأثير الجوهرى لتطوير أنشطة المراجعة الداخلية في تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وزيادة جودة وشفافية التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية، وأثر ذلك على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية. وأكدت الدراسة على ضرورة الاهتمام بتعزيز جودة أنشطة المراجعة الداخلية من خلال وضع ضوابط لاختيار المراجعين الداخليين من حيث المؤهل العلمي والمهني والخبرة، وضرورة إلزام الشركات المساهمة بتطوير قدرات المراجعين الداخليين بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجالات الممارسة المهنية، وذلك من خلال إيجاد آلية لجدولة الدورات التدريبية اللازمة والمناسبة في كل شركة لجميع المراجعين الداخليين.

وقد استهدفت دراسة أميرهم (٢٠١٩) تقييم أثر إلزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال تحليل ودراسة مفهوم المراجعة الداخلية المستمرة التي يستخدمها المراجع في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، ودراسة وتحليل العلاقة التأثيرية بين إلزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة وجودة المراجعة الداخلية. وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف واختبار فروض الدراسة، تم إجراء دراسة ميدانية من خلال إعداد قائمة إستقصاء بواقع ١٧٨ مفردة من المراجعين الداخليين ومسؤولي تكنولوجيا المعلومات ومسؤولي لجنة المراجعة بمجموعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: وجود علاقة معنوية بين متغيرات أثر إلزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة " تهيئة فريق عمل المراجعة الداخلية، تهيئة بيئة المراجعة الداخلية" وبين جودة المراجعة الداخلية، كما أكدت الدراسة على ضرورة توفير رؤية شاملة داخل العمليات والأنشطة والمعاملات التي تتعلق بإدارة المراجعة الداخلية لكي تتمكن من الالتزام بالمراجعة الداخلية المستمرة، الأمر الذي ينعكس إيجابياً على جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

كما هدفت دراسة (Whahdan et al. (2020 إلى اختبار أثر استخدام تكنولوجيا المراجعة المستمرة CA في نظم ERP على تحسين أداء المراجعة الداخلية، ولتحقيق هذا الهدف تم تناول مستويات التطور من المراجعة التقليدية إلى المراجعة المستمرة في نظم الـ ERP ، في حين أن هذه التكنولوجيا الجديدة لديها القدرة على تحسين أداء المراجعة الداخلية. وقد اعتمدت الدراسة على مسح ميداني ومقابلات شخصية مع عينة تشمل المراجعين الداخليين والمديرين، وكذلك موظفي تكنولوجيا المعلومات من المبرمجين ومحلي نظم المعلومات. وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود اختلاف كبير بين فئات الدراسة حول تأثير تكنولوجيا المراجعة المستمرة CA في نظم الـ ERP على تحسين أداء المراجعة الداخلية، وكذلك وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين تبني تكنولوجيا المراجعة المستمرة في نظم الـ ERP وأداء المراجعة الداخلية، وأخيراً وجود تأثير كبير لتقنية المراجعة المستمرة في نظم الـ ERP على تحسين أداء المراجعة الداخلية.

في حين اهتمت دراسة كساب (٢٠٢٠) بتحديد العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية، وتقديم بعض المقاييس البديلة لكل عامل (متغير) من المتوقع أن يؤثر في تحقيق فعالية وحدات المراجعة الداخلية، وتم إجراء دراسة ميدانية على مرحلتين، تناولت المرحلة الأولى دراسة العلاقة بين جميع المحددات المستقلة (جودة المراجعة الداخلية، الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، استقلال المراجع الداخلي، دعم الإدارة العليا للمراجع الداخلي، التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي) في علاقتها بفعالية المراجعة الداخلية من خلال نموذج الانحدار المتعدد. وقد جاءت النتائج معنوية بشأن محددتين فقط وهما " الكفاءة المهنية للمراجع واعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي" في علاقتهما بفعالية المراجعة الداخلية. وفي الجزء الثاني من الدراسة الميدانية تم التركيز على بناء نموذج انحدار بسيط لكل متغير أو محدد من المتغيرات الثلاثة المستقلة المرفوضة في الانحدار المتعدد " جودة المراجعة الداخلية، استقلال المراجع الداخلي، دعم الإدارة العليا للمراجع الداخلي" وقد أكدت النتائج على وجود علاقة معنوية بين هذه المحددات وفعالية جودة المراجعة الداخلية.

وفي هذا السياق استهدفت دراسة (Albawwat et al. (2021 الكشف عن طبيعة العلاقة بين السمات الشخصية للمراجعين الداخليين وفعالية وظيفتهم المراجعة الداخلية، وكذلك تحديد تأثير هذه المتغيرات المتفاعلة على جودة التقارير المالية، بالتطبيق على ١٩٣ مراجع داخلي بالشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان. حيث كشفت نتائج الدراسة أن جميع السمات الشخصية التي تم فحصها للمراجعين الداخليين

أثرت بشكل معنوي على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية باستثناء سمة الانبساط، كما أظهرت النتائج أيضاً أن السمات الشخصية لها تأثير غير مباشر على جودة التقارير المالية من خلال فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، مما يدل على أن المراجعين الداخليين الحاصلين على درجات عالية من الكفاءة والمرونة، والاستقرار العاطفي، وسمات الضمير يمكن أن يكونوا من بين أهم المساهمين في فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، كما يمكن اعتبار السمات الشخصية للمراجعين الداخليين بمثابة مورد غير ملموس لوظيفة المراجعة الداخلية لتعزيز فعاليتها.

في حين تناولت دراسة أحمد (٢٠٢١) دور محددات جودة المراجعة الداخلية في الحد من عدم تماثل المعلومات، وذلك من خلال تنظيم دراسة ميدانية باستخدام قائمة استبيان لعينة مكونة من ٢٧٠ مفردة تضمنت ثلاث فئات تعمل بالشركات المقيده بسوق الأوراق المالية المصرية وهي " ٩٥ مفردة من المراجعين الداخليين، ٩٥ مفردة من المديرين الماليين، ٨٠ مفردة من أعضاء لجنة المراجعة"، وقد توصلت الدراسة إلى أن محددات جودة المراجعة الداخلية تتمثل في (التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي، استقلالية المراجع الداخلي، موضوعية المراجع الداخلي، الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، جودة تنفيذ المهام، خبرة المراجع الداخلي)، وأن وجود عدم تماثل المعلومات يؤدي إلى بعض الآثار السلبية التي تضر بكفاءة الأسواق المالية، كما تؤدي جودة المراجعة الداخلية إلى الحد من عدم تماثل المعلومات من خلال زيادة الثقة في معلومات التقارير المالية وتفعيل هيكل الرقابة الداخلية.

وأخيراً تطرقت دراسة (Garven & Scarlata (2019 إلى فحص العوامل المرتبطة بالاستثمار في تكنولوجيا المراجعة الداخلية، وقد استهدفت الدراسة استكشاف ما إذا كانت العوامل التنظيمية المختلفة ووظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة مرتبطة باستثمار المراجع الداخلي في تكنولوجيا المراجعة. وأشارت النتائج إلى أن العديد من العوامل ارتبطت بالاستثمار في تكنولوجيا المراجعة الداخلية بوجه عام، كما أشارت إلى أن قوة الرئيس التنفيذي للمراجعة قد تكون المحرك الرئيس في قرار الاستثمار التكنولوجي. فضلاً عن تأكيد الدراسة على أن وظائف المراجعة الداخلية لا تتبنى بشكل كامل استخدام أدوات وتقنيات تكنولوجيا المعلومات، بمتوسط استخدام عشرة أدوات وتقنيات من ثلاث مجموعات ترتبط بالسمات التنظيمية، سمات المراجع الداخلي، سمات لجنة المراجعة والتي تم فحصها في ضوء آراء عينات الدراسة.

٢/٣ - دراسات تناولت متطلبات الإفصاح الخارجي عن أنشطة المراجعة الداخلية:

أكدت دراسة (Boskou et al.(2017 على أهمية الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح الخارجيين في صورة تقرير منفصل، بما يساهم في ترشيد قراراتهم بصفة عامة وفي مجال الاستثمار في أسهم الشركة بصفة خاصة، حيث أن الالتزام بمتطلبات الإفصاح الخارجي عن أنشطة المراجعة الداخلية يحقق العديد من المزايا أهمها: تعزيز مستوى شفافية التقارير المالية، وزيادة مستوى المساءلة والمحاسبة للمراجعين الداخليين، وكذلك زيادة ثقة أصحاب المصالح الخارجيين في فعالية الرقابة الداخلية ومصادقية القوائم المالية وجودة حوكمة الشركات، فضلاً عن الدور الحيوي في زيادة جودة هيكل نظام معلومات المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بموظفين على قدر عالٍ من التأهيل والخبرة والكفاءة، كما يشجع المراجعين الداخليين على بذل مزيد من الوقت والجهد في إتمام المهام الموكلة إليهم.

وقد استهدفت دراسة صالح وآخرون (٢٠١٩) تحديد ماهية ومدى أهمية المعلومات التي تحملها تقارير المراجعة الداخلية، وفي سبيل تحقيق ذلك اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء وتوزيعها وتجميعها من عينة قوامها ١٤٧ مفردة. وقد خلصت الدراسة إلى أن تقارير المراجعة الداخلية تحتوي على معلومات هامة للأطراف ذوي المصلحة خارج الشركة والتي من أهمها: معلومات تنتج من توفير الثقة في المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، معلومات تنتج من وظيفة تحليل المخاطر، معلومات تنتج عن وظيفة تقييم مدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية، معلومات تنتج عن مراجعة الالتزام، معلومات تنتج عن وظيفة الفحص من أجل إكتشاف الغش ومعلومات تنتج عن وظيفة تقييم كفاية وفعالية العمليات. كما قدمت الدراسة نموذج لتقرير المراجعة الداخلية بوظائفها والتي من شأنها مساعدة الأطراف ذوي المصالح على الفهم المفصل لأعمال وأنشطة الشركة مما يساعدهم على اتخاذ القرارات السليمة.

كما استهدفت دراسة (Holt (2019 تحديد مدى تأثير تقرير المراجعة الداخلية على ترشيد قرارات المستثمرين من جانب، وكذلك مصداقية التقارير المالية، والاستثمارات المحتملة. وقد اعتمدت الدراسة على مسح ميداني لعينة قوامها ١١١ مفردة من الأكاديميين بثلاث كليات مختلفة لإدارة الأعمال، وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يزيد من فعالية نظام الرقابة

الداخلية، وتعزيز مصداقية التقارير المالية، كما يسهم في ترشيد قرارات المستثمرين المحتملين ويدعم كفاءة سوق الأوراق المالية.

وفي هذا السياق قدمت دراسة شنن (٢٠٢٠) اطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات في ضوء الإصدارات المهنية المعاصرة، وذلك لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقليل مخاطر الأعمال، وتدعيم تطبيق الحوكمة، والتحقق من عناصر التكاليف. وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: وجود حاجة ماسة للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية، كما يتطلب تفعيل الإصدارات المهنية المعاصرة ضرورة الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية، فضلاً عن مساعدة تطبيق الاطار المقترح على ترشيد قرارات الأطراف ذوي العلاقة " الإدارة، لجان المراجعة، المراجعة الخارجية". وأخيراً أكدت الدراسة على ضرورة إصدار تشريعات وقوانين واضحة وصريحة بضرورة الإفصاح عن المراجعة الداخلية وتحديد العناصر التي يجب الإفصاح عنها.

وأخيراً استهدفت دراسة علي وآخرون (٢٠٢١) اختبار الأثر المباشر لدرجة الالتزام الفعلي بمتطلبات جودة وظيفة المراجعة الداخلية على القيمة السوقية لحقوق ملكية الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتكون مجتمع الدراسة التطبيقية من الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٦ وحتى عام ٢٠١٨م، مع استبعاد المؤسسات المالية، وتم اختيار عينة تحكمية من هذه الشركات بلغ عددها (٥٠) شركة بحجم مشاهدات ١٤٧ مشاهدة. وقد اعتمدت الدراسة على مؤشر المتطلبات القياسية لجودة المراجعة الداخلية، والمقابلات الشخصية مع المهتمين بالمراجعة الداخلية داخل معظم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: وجود تأثير إيجابي لدرجة الالتزام الفعلي بمتطلبات جودة وظيفة المراجعة الداخلية على القيمة السوقية لحقوق ملكية الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية.

٣/٣- دراسات تناولت العلاقة بين الإفصاح عن المراجعة الداخلية وترشيد قرارات المستثمرين:

تناولت دراسة (Gao et al. 2016) طبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية بالمساهمين والمستثمرين المحتملين بسوق الأوراق المالية، من خلال بيان أهمية المعلومات المالية وغير المالية التي يتم الإفصاح عنها للمساهمين والمستثمرين المحتملين في اتخاذ القرارات السليمة، وأكدت الدراسة على أن الإفصاح عن كافة المعلومات التي تحتويها تقارير المراجعة الداخلية تعزز من شفافية التقارير المالية وتوقع الأداء المستقبلي من قبل حملة الأسهم، وكذلك مساهمة هذه المعلومات في تدعيم ثقة المستثمرين في أعمال الشركة ومن ثم انعكاسها بشكل إيجابي على الأداء المالي، فضلاً عن الدور الحيوي للإفصاح عن هذه المعلومات في تمكين المستثمرين المحتملين من اتخاذ قرار الإستثمار من عدمه، وكذلك القدرة على تقييم قدرة الشركة على اضافة قيمة وتحقيق أرباح قابلة للتوزيع، ومدى قدرتها على سداد إلتزاماتها، ولاسيما قدرتها على الحفاظ على البيئة وتحمل مسؤولياتها الاجتماعية.

وقد استهدفت دراسة عبد الدايم (٢٠١٩) تحليل العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والإفصاح عن المعلومات المستقبلية والأثر على تحسين قرارات المستثمرين. وقد ركزت الدراسة على عرض وتحليل طبيعة العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والإفصاح عن المعلومات المستقبلية من جانب، وبين الإفصاح عن المعلومات المستقبلية وتحسين قرارات المستثمرين من جانب آخر، وذلك من خلال دراسة ميدانية باستخدام استقصاء لتحليل آراء كل من الأكاديميين بكليات التجارة والمحاسبين والمحللين الماليين وأعضاء لجان المراجعة. وقد كشفت نتائج الدراسة عن وجود علاقة ايجابية بين خصائص لجنة المراجعة والإفصاح عن المعلومات المستقبلية، وكذلك وجود علاقة ايجابية بين الإفصاح عن المعلومات المستقبلية وتحسين قرارات المستثمرين.

في حين تناولت دراسة (Almashaqbeh et al. 2020) دور جودة وظيفة المراجعة الداخلية في تخفيض الحوافز الإدارية الانتهازية، ومن ثم زيادة ثقة المستثمر في المعلومات المحاسبية، والتي بدورها تؤثر بشكل إيجابي على أسعار الأسهم. وتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في استكشاف آثار الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على أسعار الأسهم في دولة الأردن، بالإضافة إلى التعرف على تأثير حجم شركة المراجعة ومدة المراجعة وأتعاب المراجعة على أسعار الأسهم بسوق الأوراق المالية خلال الفترة (٢٠١٠ إلى ٢٠١٨). وتم جمع البيانات المطلوبة من التقرير السنوي لعدد ١٩٥ شركة مدرجة بسوق عمان للأوراق المالية. وقد توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن معلومات جودة المراجعة الداخلية لها تأثير كبير على أسعار الأسهم في بورصة عمان، وأن حجم شركة المراجعة (AFS)، ومدة المراجعة (AT)، ورسوم المراجعة (AFE) معاً تمثل ١٤,٢٨ % من التغيرات في أسعار الأسهم.

وقد قدمت دراسة سليمان (٢٠٢٠) دور جودة المراجعة بوجه عام والمراجعة الداخلية بوجه خاص في تقليل عدم تماثل المعلومات وانعكاساتها على مخاطر إنهيار أسعار الأسهم، بهدف قياس أثر تحسين جودة مراجعة الحسابات ومدى اعتمادها على تقارير المراجعة الداخلية في تقليل مستويات عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذوي العلاقة للحد من مخاطر إنهيار أسعار الأسهم. ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة التطبيقية على عدد ٧٧ شركة من الشركات المقيده بسوق الأوراق المالية المصرية المدرجة بالمؤشر EGX100 عن الفترة من ٢٠١٤ وحتى عام ٢٠١٨. وقد خلصت الدراسة إلى أن تحسين جودة مراجعة الحسابات يؤدي إلى تقليل مستويات عدم تماثل المعلومات، كما أن تقليل مستويات عدم تماثل المعلومات يؤدي إلى الحد من مخاطر إنهيار أسعار الأسهم، وأخيراً هناك تأثير غير مباشر لجودة مراجعة الحسابات على مخاطر إنهيار أسعار الأسهم.

كما استهدفت دراسة محروس (٢٠٢١) اختبار أثر خصائص لجنة المراجعة وهيكل الملكية في تقلبات أسعار الأسهم أثناء أزمة فيروس كورونا، واستخدمت الدراسة المدى النسبي للسعر كمؤشر لتقلبات أسعار الأسهم في البورصة المصرية، كما استخدمت كل من متغير الحجم والاستقلال وخبرة الأعضاء والنشاط للتعبير عن خصائص لجنة المراجعة، ونسبة ملكية كبار الملاك ونسبة ملكية المستثمر المؤسسي للتعبير عن هيكل الملكية، كما استخدمت الدراسة عدة متغيرات رقابية تمثلت في حجم الشركة، السيولة، الربحية، الرافعة المالية. وقد اعتمدت الدراسة التطبيقية على بيانات التداول اليومي وبيانات التقارير المنشورة ونماذج الإفصاح لعينة مكونة من ٤٠ شركة غير مالية مقيده بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠٢٠/٣/١ وحتى ٢٠٢٠/٤/٣٠م. وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي دال إحصائياً لاستقلال لجنة المراجعة في تقلبات أسعار الأسهم أثناء أزمة فيروس كورونا، في حين لا توجد علاقة بين حجم، وخبرة الأعضاء، ونشاط لجنة المراجعة وملكية المستثمر المؤسسي من جانب وتقلبات أسعار الأسهم للشركات محل الدراسة من جانب آخر.

وأخيراً تناولت دراسة (Mert (2021) طبيعة العلاقة المباشرة بين تقارير المراجعة الداخلية التي يتم الإفصاح عنها للمستثمرين بشأن حقائق الإحتيال في جهة ما، وثقة المستثمر لاتخاذ القرارات الاستثمارية في هذه الشركات. وأكدت الدراسة على أن محتويات تقارير المراجعة الداخلية التي تم إعدادها خصيصاً للرد على إشارة الإحتيال في الشركة تقدم دليلاً على وجود ارتباط معنوي. في حين كشفت الدراسة عن أن الارتباط الملحوظ يختلف وفقاً للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ضمن محتويات تقرير المراجعة الداخلية، واستقلالية وموضوعية تقرير المراجعة الداخلية، كما اختلفت قوة هذه العلاقة باختلاف الثقة المقدمة للمستثمرين. حيث أنه مع تزايد ثقة المستثمرين بالتقارير، يقرر المستثمرون الاحتفاظ باستثماراتهم في الشركة من عدمه، أو استثمار أموال جديدة في الشركة، أو عدم استثمار أي أموال بها، أو سحب الأموال المستثمرة من الشركة، وأخيراً نوهت الدراسة عن تأثير تدفق تفضيلات خبراء صناديق الاستثمار في الحالات الثلاث التالية: (١) إذا تم الانتهاء من عملية المراجعة الداخلية والتقارير من قبل مراجعين ذوي خبرة، (٢) إذا تمت معالجة أعمال المراجعة الداخلية بموضوعية، (٣) إذا كان المراجعين الداخليين يتصرفون بشكل مستقل أثناء عملية المراجعة.

وتعقيباً على الأدبيات والدراسات السابقة يرى الباحث:

■ تأكيد معظم الدراسات ومن بينها (أبو جبل، ٢٠١٦؛ أميرهم، ٢٠١٩؛ كساب، ٢٠٢٠؛ أحمد، ٢٠٢١؛ محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية بدوريتها الإستشاري والتوكيدي، في مجالات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر، التي أصبحت لها أولوية أولى عن الأنشطة التقليدية. حيث يساعد المراجع الداخلي في تقديم النصح والمشورة والتأكدات لمجلس الإدارة والإدارة العليا بشأن تطوير هيكل الرقابة الداخلية، وكذلك تقييم فعالية إدارة المخاطر وفق أسس منهجية سليمة، فضلاً عن المساهمة في تقييم مسار الالتزام بقواعد وآليات الحوكمة وتقديم التوصيات المناسبة بشأن تحسينها. إلا أن هذه الدراسات لم تتفق على المتطلبات القياسية لجودة وظيفة المراجعة الداخلية كمرتكز لتحقيق أهدافها وخلق قيمة مضافة للأطراف ذوي المصالح.

■ تناولت مجموعة من الدراسات (صالح وأخرون، ٢٠١٩؛ شنن، ٢٠٢٠؛ علي وأخرون، ٢٠٢١؛ Holt, 2019; Boskou et al., 2017) أهمية الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، ودوره الحيوي في توفير معلومات ملائمة وموضوعية للأطراف الخارجية بوجه عام وللمستثمرين على وجه التحديد، وذلك من خلال تعزيز شفافية ومصداقية التقارير المالية وقدرتها

على الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية، ويشيد الباحث بما قدمته دراستي (شنن، ٢٠٢٠؛ علي وآخرون، ٢٠٢١) من نموذج للإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية، ويتطلع إلى استخلاص الأطر المنهجية والضوابط الموضوعية التي تكفل جودة الإفصاح الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، وانعكاسات هذا الإفصاح على ترشيد قرارات المستثمرين بسوق الأوراق المالية بالبيئة المصرية.

▪ ركزت بعض الدراسات (عبد الدايم، ٢٠١٩؛ سليمان، ٢٠٢٠؛ محروس، ٢٠٢١؛ Mert, 2021؛ Almashaqbeh et al., 2020) على أهمية وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الإستشاري والتوكيدي في تعزيز ثقة المستثمرين بسوق الأوراق المالية، من خلال تقديم تقارير موضوعية تحتوي على معلومات تتعلق بفعالية هيكل الرقابة الداخلية، وتقييم مدى الالتزام بقواعد وآليات الحوكمة، وإدارة مخاطر أعمال الشركات بشكل جيد. كما نوهت هذه الدراسات عن وجود دور هام للإفصاح عن أنشطة ومهام المراجعة الداخلية للأطراف ذوي العلاقة خارجياً، وخاصة المساهمين الحاليين والمستثمرين المرتقبين. إلا أن هذه الدراسات لم تكشف عن شكل ومحتوى وتوقيت هذا الإفصاح، وكيفية تعظيم الاستفادة منه لكافة الأطراف الداخلية والخارجية.

وتسعى الدراسة الحالية، إلى استخلاص إطار منهجي مقترح للإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الإستشاري والتوكيدي في ضوء متطلبات الإصدارات المهنية والاستفادة من نتائج وتوصيات الدراسات السابقة، وتبسيط الضوء على مزايا هذا الإفصاح وانعكاساته على توفير معلومات ملائمة وأنبه للأطراف الداخلية " مجلس الإدارة والإدارة العليا ولجان المراجعة" من جانب، والأطراف الخارجية " المستثمرين، الجهات الرقابية، الجمهور بوجه عام" من جانب آخر، لترشيد القرارات الإدارية والاستثمارية.

رابعاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في دراسة وتحليل محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية في إطار معايير المراجعة الحاكمة والدراسات المعنية، وتحديد متطلبات الإفصاح الخارجي عن تقارير جودة المراجعة الداخلية وفق الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية، وبيان تأثير هذا الإفصاح على تغيرات أسعار الأسهم بسوق الأوراق المالية، واستخلاص إطار مقترح يشمل منهجية هذا الإفصاح ويعكس تأثيره على كافة الأطراف المستفيدة. **وذلك سعياً نحو تحقيق الأهداف الفرعية التالية:**

١. الكشف عن محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية من منظور معايير المراجعة الحاكمة والدراسات والبحوث الأكاديمية.
٢. بيان متطلبات الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية (طبيعة الإفصاح – محتويات الإفصاح - وسيلة الإفصاح – توقيت الإفصاح) في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية المعنية.
٣. عرض وتحليل تأثير الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على ترشيد قرارات الأطراف الداخلية بشأن الخدمات الاستشارية والتوكيدية.
٤. عرض وتحليل تأثير الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم بسوق الأوراق المالية المصرية.
٥. استخلاص إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وبيان تأثيره على قرارات الأطراف ذوي المصالح داخلياً وخارجياً.

خامساً: أهمية البحث: يستمد هذا البحث أهميته من تزايد اهتمام الأكاديميين والممارسين والقائمين على التنظيم بضرورة الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الإستشاري والتوكيدي ضمن التقارير المالية أو في تقرير منفصل، كمرتكز لتوفير معلومات ملائمة وموضوعية تسهم في ترشيد قرارات مجالس الإدارة والإدارة العليا من جانب، والمستثمرين بسوق الأوراق المالية من جانب آخر، ويمكن تناول أهمية هذا البحث من المنظورين العلمي والعملية على النحو التالي:

١/٥ - الأهمية العلمية:

- إرساء محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الإستشاري والتوكيدي في ضوء المعايير والإصدارات المهنية الحاكمة، والدراسات الأكاديمية المعنية.

- تزايد الإهتمام على المستوى المحلي والدولي بشأن تعظيم الدور الحيوي لمجالات المراجعة الداخلية من حيث، كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية، والالتزام بقواعد وآليات الحوكمة، وتبني منهج موضوعي لإدارة المخاطر الحالية والمحتملة لأنشطة وعمليات الشركة.
- تعظيم الاستفادة من تقارير المراجعة الداخلية في تعزيز جودة وشفافية التقارير المالية والحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية كركيزه لترشيد قرارات المستثمرين.
- تقديم الضوابط والأطر المنهجية للإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الاستشاري والتوكيدي، وانعكاساتها على تلبية متطلبات الأطراف ذوي المصالح.
- مواكبة الإصدارات المهنية بشأن فهم وتفعيل مهام وأنشطة المدخل المعاصر للمراجعة الداخلية القائمة على القيمة والقيمة المضافة.

٢/٥- الأهمية العملية:

- تلبية متطلبات كافة الأطراف الخارجية وخاصة المستثمرين بالأسهم، بشأن الاستفادة من المعلومات المالية وغير المالية التي تحتويها تقارير المراجعة الداخلية.
- تعظيم استفادة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية من الآثار الايجابية للإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الإستشاري والتوكيدي.
- توفير معلومات ملائمة للجهات الإشرافية والرقابية (الهيئة العامة للرقابة المالية) بشأن متابعة ورقابة التقارير المالية التي تصدرها الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية.
- تعزيز قدرة المحاسبين والمراجعين بشأن فهم محددات فعالية إدارات المراجعة الداخلية بمجالاتها الثلاثة (كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية، حوكمة الأنشطة والعمليات، إدارة المخاطر)، وأهمية تقديم تقارير ملائمة وموضوعية للأطراف ذوي المصالح.

سادساً: فروض البحث:

- ١- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية من منظور معايير المراجعة الحاكمة والدراسات والبحوث الأكاديمية.
- ٢- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن متطلبات الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية (طبيعة الإفصاح - محتويات الإفصاح - وسيلة الإفصاح - توقيت الإفصاح) في ضوء الإصدارات المهنية الحاكمة والدراسات الأكاديمية المعنية.
- ٣- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن دور الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية بشأن الخدمات الاستشارية والتوكيدية.
- ٤- يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وتغيرات أسعار الأسهم بسوق الأوراق المالية المصرية.

سابعاً: نطاق وحدود البحث: تتمثل حدود البحث في كل من:

- **حدود مكانية:** يقتصر المسح الميداني للبحث على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، والتي يبلغ عددها ٢١٤ شركة متداولة عن عام ٢٠٢١م، وذلك من واقع بيانات الهيئة العامة للرقابة المالية، ويخرج عن نطاق البحث كل من المؤسسات المالية وشركات التأمين.
- **حدود منهجية:** يقتصر البحث على عرض وتحليل محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية، ومتطلبات الإفصاح الخارجي عنها للأطراف المستفيدة، وتحديد تأثيرها على مخاطر إنهيار أسعار الأسهم بالبورصة المصرية.

ثامناً: خطة البحث: تم تقسيم خطة البحث على النحو التالي:

- القسم الأول: الإطار العام للبحث.
 - القسم الثاني: محددات جودة المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية.
 - القسم الثالث: طبيعة الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية (المتطلبات - المزاي - المعوقات).
 - القسم الرابع: انعكاسات الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية على قرارات أصحاب المصالح.
 - القسم الخامس: إطار مقترح للإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية (رؤية مستقبلية).
 - القسم السادس: الدراسة الميدانية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
 - القسم السابع: الخلاصة والنتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية.
- وفيما يلي عرض تفصيلي لباقي محاور البحث.

القسم الثاني

محددات جودة المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية

تعد وظيفة المراجعة الداخلية Internal Auditing Function أحد الركائز الأساسية لتلبية احتياجات الأطراف ذوي المصالح، وخاصة إدارة الشركات ومساهميها، من خلال قدرتها على رصد وتحليل وتقييم أنشطة وعمليات الشركة وتقديم نظرة أكثر شمولاً عن كافة إداراتها وأقسامها والمخاطر التي تحيط بها وتحد من قدرتها على الاستمرار في العمل بشكل كفء وفعال، وكذلك دورها التقييمي بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية من خلال تحديد مدى تضمنه أوجه ضعف جوهرية، فضلاً عن ترشيده العديد من القرارات التي تتخذها الإدارة ومتابعة تنفيذها بشكل مستمر (لطفي، ٢٠١٩؛ شحاتة، ٢٠٢٠؛ Endya & Hanefah, 2016; Ronkko & Vakkuri, 2017; PWC, 2019).

واستناداً إلى المفهوم الحديث الذي قدمه معهد المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA) للمراجعة الداخلية بأنها " نشاط استشاري وتوكيدي موضوعي ومستقل يتم تصميمه لإضافة قيمة للشركة من خلال تحسين عملياتها وأنشطتها، حيث يساعد الشركات في تحقيق أهدافها من خلال مدخل مُنظم ومنهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة" (IIA, 2017)، وتوافقاً مع ما قدمته العديد من الدراسات العربية والأجنبية (علي & شحاتة، ٢٠١٨؛ سلطان، ٢٠٢٠؛ شنن، ٢٠٢٠؛ Elazab, 2020; Parker and Johnson, 2017) بشأن أهمية الدورين الاستشاري والتوكيدي الذي تمارسه المراجعة الداخلية في ظل التطورات المعاصرة، والتي باتت تفرض عليها تقديم معلومات ملائمة وموضوعية لأصحاب المصالح الخارجيين مثل حملة الأسهم والمستثمرين المحتملين والمحللين الماليين والجهات الإشرافية والرقابية لاتخاذ العديد من القرارات، ويُخصّص الباحث كل من الدورين الاستشاري والتوكيدي في مجالات المراجعة الداخلية على النحو التالي:

■ **طبيعة الدور الاستشاري والتوكيدي في مجال تقييم الرقابة الداخلية:** تمارس المراجعة الداخلية دور استشاري في مجال الرقابة الداخلية من خلال علاقة مزدوجة بين كل من مجلس الإدارة الذي يقوم بإصدار تكليفات لمسؤولي المراجعة الداخلية لتقديم استشارات في موضوع معين على أن يتسلمها منه مباشرة، وغالباً ما تشمل هذه الاستشارات كل من: وضع تصور بالهيكل التنظيمي للشركة، تقديم مقترح باللائحة الإدارية والمالية، إعداد نماذج لتقييم أداء الإدارات والأقسام بالشركة، وإقتراح نماذج تقييم هيكل الرقابة الداخلية، وكذلك مخطط بإجراءات الرقابة المانعة، وغيرها من الخدمات الاستشارية في هذا الصدد (Shahimi & Mahzan, 2018). كما تمارس دور توكيدي في مجال تقييم الرقابة الداخلية من خلال علاقة ثلاثية بين كل من مجلس الإدارة كمتخذ للقرارات، والمسؤولين بالإدارات الأخرى كمُعدي للتقارير وموفري المعلومات، ومسؤولي المراجعة الداخلية كمُضفي الثقة على التقارير والتصديق على المعلومات، حيث تتضمن هذه التأكيدات كل من: مدى سلامة تصميم فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وتأكيدات بشأن سلامة وموضوعية تقرير أساليب الرقابة على أنشطة إدارة المخاطر، وتأكيدات بشأن كفاءة وفعالية الإدارة في استغلال وتوظيف موارد الشركة وغيرها من التأكيدات الهامة والجوهرية في هذا الشأن (IIA, 2017).

■ **طبيعة الدور الاستشاري والتوكيدي في مجال إدارة المخاطر:** تقدم المراجعة الداخلية دور استشاري في مجال إدارة المخاطر من خلال، تحديد مصادر المخاطر التي تواجه أنشطة وعمليات الشركة، وتحديث ومتابعة المخاطر التي تواجهها بشكل دوري، مع تقديم إطار ومنهج إجرائي لإدارة المخاطر، وصياغة الاستراتيجيات الفعالة لمواجهة المخاطر والتحكم فيها واحكام الرقابة عليها، وتقديم المقترحات بشأن المستوى الذي يمكن قبوله من المخاطر، وغيرها من الاستشارات في هذا الصدد. كما يوجد دور توكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر من خلال، التأكيد على تقرير مدير إدارة المخاطر، والتأكيد على تقرير مدى فعالية العمليات التي قامت بها إدارة المخاطر لخصر وقياس المخاطر الجوهرية، فضلاً عن التصديق على مدى قيام الإدارة بتنفيذ استراتيجيات وسياسات إدارة المخاطر والتحكم فيها وإحكام الرقابة عليها، بالإضافة إلى مجموعة من الخدمات التوكيدية الأخرى في هذا الشأن (أبو جبل، ٢٠٢١).

■ **طبيعة الدور الاستشاري والتوكيدي في مجال حوكمة الأنشطة والعمليات:** تقوم المراجعة الداخلية بتقديم دور استشاري هام في مجال حوكمة أنشطة وعمليات الشركة، والتي تتضمن إعداد تصور بشأن آليات الالتزام بقواعد الحوكمة، وتقديم التوصيات المتعلقة بها لمجلس الإدارة والإدارة العليا، وكذلك تقديم تصور مقترح بشأن آليات مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للالتزام بقواعد الحوكمة، ولاسيما

وضع تصور بشأن آليات المسائلة الإدارية فيما يتعلق بمدى قدرة الشركة على تحقيق أهدافها المنشودة (الابباري، ٢٠١٨). كما تمارس المراجعة الداخلية دور توكيدي في مجال الحوكمة يتضمن التأكيد على تقرير لجنة المراجعة المُفصح عنه ضمن مرفقات التقارير المالية، والتأكيد على سلامة وموضوعية تقرير إدارة الالتزام والحوكمة، وكذلك التأكيد على تقرير الإفصاح عن أنشطة حوكمة الشركة المُفصح عنها ومدى توافقها مع رؤية الشركة وأهدافها الاستراتيجية، بالإضافة لغيرها من الخدمات التوكيدية في هذا الشأن (حسن، ٢٠١٨).

وسعيًا نحو الارتقاء بالدورين الإستشاري والتوكيدي في المجالات الرئيسية السابقة وغيرها من المجالات المستحدثة الأخرى (تقنيات تكنولوجيا المعلومات، تحليلات البيانات الضخمة، رقمنة العمليات... إلخ)، وضمان كفاءة وفعالية ممارسات المراجعة الداخلية، سوف يتم عرض وتحليل محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية على النحو التالي:

أولاً: مفهوم وأهداف جودة وظيفة المراجعة الداخلية:

تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم جودة المراجعة الداخلية، حيث قصرت دراسة (Coetzee et al. 2015) مفهومها على عضوية معهد المراجعين الداخليين (IIA)، والالتزام بإدارة المراجعة الداخلية بالمعايير الحاكمة لمهنة المراجعة الداخلية. في حين ذهبت بعض الدراسات (Dang and Lawrence, 2016; Obeid and Abdelnur, 2018) إلى أن جودة المراجعة الداخلية تتحقق عندما توجد لجان مراجعة قوية تعتمد على ميثاق خاص بها، وأعضاء مؤهلين علمياً وعملياً، وتوافر موارد كافية تمكنها من ممارسة مهامها بكفاءة وفعالية. كما أضافت دراستي (Dumitrescu & Bobitan, 2016; Silva et al., 2019) أن جودة المراجعة الداخلية تتوقف على تقييم المُراجع الخارجي واعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية، ودورها في اكتشاف أو منع المراجعين لأخطاء فعلية بالشركة، واختيار أفضل طريقة لاستغلال موارد الشركة وحمايتها. ويتفق الباحث مع المفهوم الشامل لجودة المراجعة الداخلية الذي قدمته دراسة شحاتة (٢٠٢٠) بأنها "قدرة المراجع الداخلي على الالتزام بالممارسات القياسية لدوري وظيفة المراجعة الداخلية التوكيدي والإستشاري لتحسين عمليات الوحدة الاقتصادية، وإيجاد منهج منظم وقوي لتقييم وتحسين كفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وذلك في ضوء إلتزامه بمعايير الممارسة المهنية وقواعد وأداب وسلوكيات مهنة المراجعة الداخلية". وفي هذا السياق أكدت دراسة سلطان (٢٠٢٠) على أنه يمكننا التمييز بين جودة المراجعة الداخلية المُدركة التي تشير إلى مدى إدراك وتصور أصحاب المصالح لمحددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وجودة المراجعة الفعلية التي تتحدد من خلال مدى مساهمتها في تقديم خدمات استشارية وتوكيدية بكفاءة وفعالية للأطراف ذوي المصالح الداخلية والخارجية.

ويستخلص الباحث مما سبق، أهم أهداف جودة المراجعة الداخلية والتي تتمثل في:

- ضمان إلتزام المراجع الداخلي بالممارسات القياسية عند أداء الأنشطة والمهام الموكلة إليه.
- تعزيز مصداقية الخدمات الإستشارية والتوكيدية التي تكفل تحسين عمليات وأنشطة الشركات، وحماية أصولها ومواردها (Talab et al., 2018).
- ضمان التقييم الدقيق لفعالية هيكل الرقابة الداخلية، ووضع تصورات مقترحة بشأن آليات تقييم أداء الإدارات والأقسام بالشركة (Nalukenge et al., 2021).
- تدعيم التقييم الموضوعي لكفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر، وطرح سيناريوهات فعالة للتحكم فيها وإحكام الرقابة عليها.
- تعزيز إلتزام المراجع الداخلي بمعايير الممارسة المهنية وقواعد وسلوكيات مهنة المراجعة الداخلية.
- تقديم تقارير ملائمة وموضوعية لكافة الأطراف ذوي المصالح، كمرتكز لترشيد العديد من القرارات.

ثانياً: متطلبات جودة المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية:

قدم معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2017) مجموعة محددات أساسية لجودة وظيفة المراجعة الداخلية تمثلت في كل من: وجود ميثاق عمل للمراجعة الداخلية يتضمن الغرض من نشاط المراجعة الداخلية وسلطاتها ومسئولياتها، والموقع الوظيفي لأنشطتها داخل المؤسسة، وسلطة الوصول للسجلات والموظفين، ونطاق عمل أنشطة المراجعة الداخلية والتي أشار إليها معيار المراجعة رقم "١٠١٠". والاستقلال والموضوعية كأحد العوامل الهامة التي تناولها معيار رقم "١١٠٠" بشأن تبعية الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية لرئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب بالشركة، على أن تقدم تقاريرها إلى لجنة المراجعة، والموضوعية التي تقوم على عدم وجود ارتباط بين المهام المكلف بها. وكذلك عامل الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة التي تطرق إليها

معيار المراجعة رقم "١٢٠٠" حيث يقضي بضرورة قيام المراجع الداخلي بإنجاز المهام الموكلة إليه بمهارة وتوخي العناية المهنية الواجبة، وأخيراً مدى وجود برنامج لضمان وتحسين الجودة، حيث تناولها المعيار رقم "١٣٠٠" بشأن ضرورة وجود برامج لضمان تحسين الجودة بحيث تغطي كافة جوانب أنشطة المراجعة الداخلية.

وفي هذا السياق، أكد المعيار الأمريكي رقم "SAS 128" والذي حل محل المعيار رقم "SAS 65" على ضرورة توافر ثلاثة عوامل لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجع الخارجي مراعاتها عند تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية ومدى اعتماده عليها، وتمثلت هذه العوامل في الكفاءة: والتي تشير إلى رصيد المعارف والمهارات الفنية والتكنولوجية التي يجب أن يكتسبها المراجع الداخلي ليتمكن من أداء عمله وإنجاز مهامه بالجودة المطلوبة، **والموضوعية:** والتي تشير إلى القدرة على ممارسة الأنشطة وتنفيذ المهام دون السماح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المبرر للآخرين على تجاوز الأحكام المهنية بالمعايير ذات الصلة المتعلقة بالموضوعية، وأخيراً **مدى تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية مدخل منهجي ومنضبط:** حيث يؤدي تطبيق المدخل المنهجي والمنضبط في تخطيط أنشطتها وإدارتها والإشراف عليها واستعراضها وتوثيقها، إلى تمييز أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية عن متابعة أنشطة الرقابة الأخرى التي يتم تنفيذها داخل الشركة (علي وآخرون، ٢٠٢١).

وقد أشارت مواصفة الأيزو ISO 9000 كأحد الجهات الإشرافية والرقابية إلى متطلبات جودة وظيفة المراجعة الداخلية، والتي تركز على تحديد المعايير والهدف الأساسي لكل عملية مراجعة، واختيار المراجعين الداخليين بعناية وتنفيذ مهام المراجعة بموضوعية وعدم تحيز، وكذلك الاحتفاظ بمعلومات موثقة كدليل على تنفيذ برامج المراجعة وعلى دقة نتائج عمليات المراجعة التي تمت.

وفي البيئة المصرية، صدر معيار المراجعة المصري رقم "٦١٠" بعنوان دراسة عمل المراجعة الداخلية، حيث أشار إلى نطاق عمل المراجعة الداخلية وأهدافها من حيث: تحسين أعمال الرقابة الداخلية ومتابعتها، حيث يجب على الإدارة وضع نظام رقابة داخلية مناسب، كما يجب على المراجعة الداخلية فحص الضوابط ومتابعة تشكيلها وتقديم التوصيات لتحسينها، وكذلك فحص المعلومات المالية والتشغيلية من خلال اجراء الاختبارات التفصيلية للمعاملات، وفحص التقارير المالية والأساليب المستخدمة في إعدادها، ولا سيما فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وتحديد التكاليف والمنافع لها من أجل قياس كفاءتها وفعاليتها بما في ذلك عناصر الرقابة غير المالية، وأخيراً فحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى.

في حين أكد تقرير (PWC,2019) أن التطورات التكنولوجية والتقنيات الرقمية تفرض على المراجعين الداخليين ضرورة امتلاك مجموعة حديثة من المعارف والمهارات والكفاءات (البراعة الرقمية، التحليلات المتقدمة، التكويد والفهرسة التقنية، الذكاء الرقمي بشأن إعداد وتشغيل ومعالجة المنصات الرقمية، عرض التقارير الذكية)، والتي تمكنهم من تقديم المشورة الاستراتيجية في هذا الشأن، وتقديم التأكيدات الموضوعية والضمانات بشأن المخاطر المقترنة بهذه التقنيات، وذلك باعتبارها أحد المحددات المستحدثة لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

ثالثاً: متطلبات جودة المراجعة الداخلية في ضوء الدراسات الأكاديمية:

حظت جودة وظيفة المراجعة الداخلية باهتمام كبير من قبل العديد من الدراسات العربية والأجنبية، حيث تطرقت العديد من الدراسات (الزامل، ٢٠١٧؛ الأبياري، ٢٠١٨؛ حسن، ٢٠١٨؛ منصور، ٢٠٢٠؛ محمود، ٢٠٢٠؛ أبوجبل، ٢٠٢١؛ العطار وآخرون، ٢٠٢١؛ Liu,2017; Eulerich and Ratzinger,2017; Abdelahi et al.,2020) إلى طبيعة العلاقة بين محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية وفعاليتها هيكل الرقابة الداخلية كأحد الدعائم الرئيسية للحد من الخلل المالي والإداري، وتقييم سياسات وآليات تطبيق قواعد الحوكمة لأنشطة وعمليات الشركة، ودورها في إدارة المخاطر وفق أطر منهجية سليمة، فضلاً عن تأثيرها على تعزيز مصداقية وشفافية التقارير المالية وتوفير معلومات ملائمة لترشيد قرارات المستفيدين. ومن الجدير بالذكر أن معظم هذه الدراسات توافقت فيما بينها حول عوامل ومحددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية والتي تمثلت في (التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي، الإستقلالية، الموضوعية، الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، جودة تنفيذ المهام، خبرة المراجع الداخلي). كما أكدت دراسة كساب (٢٠٢٠) على أن محددات فعالية المراجعة الداخلية ترتبط بمجموعة من العوامل أهمها: حجم وحدة المراجعة الداخلية، مهارة المراجعين الداخليين، إستقلال إدارات المراجعة الداخلية، دعم الإدارة العليا لإدارات المراجعة الداخلية، العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي. في حين خلصت العديد من الدراسات (Donza et al.,2015;

بمجموعة من المؤشرات التي أقرتها الإصدارات المهنية وتسهم في تحديد جودة وظيفة المراجعة الداخلية وذلك على النحو التالي:

١- **الموضوعية والاستقلالية:** أشار ميثاق أخلاقيات المهنة الصادر عن معهد المراجعين الداخليين إلى ضرورة الإهتمام بموضوعية المراجع الداخلي، وتحقيق مستوى عالٍ من الموضوعية عند جمع وتقييم وتوصيل المعلومات عن الأنشطة محل المراجعة، مع عدم التأثر بالمصالح الشخصية للمراجع أو مصالح الآخرين عند إصدار الأحكام الشخصية (Muqattash,2017). كما تشير الإستقلالية إلى تمتع المراجع الداخلي بوجهة نظر مستقلة محايدة في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة، وقد عرفها (IIA,2017) بأنها التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجعة الداخلية أو مدير إدارة المراجعة الداخلية على القيام بمسئوليته على نحو غير متحيز.

٢- **الكفاءة المهنية:** يقصد بها كفاءة المراجع الداخلي في أداء وتنفيذ المهام المنوط له القيام بها، وتحقيق الكفاءة المهنية من خلال تنمية المهارات الفنية والتقنية والتعرف على المشاكل وكيفية مواجهتها، والقدرة على التطوير والتدريب المستمر، فضلاً عن فن التعامل مع الإدارة وفريق العمل، والقدرة على استخدام وتوظيف الأدوات والأساليب اللازمة لجمع وتحليل البيانات وعرضها بشكل مناسب، ولاسيما قدرته على الإلمام بالتطورات والمستجدات الحديثة، والإطلاع على المعايير المهنية والإرشادات المتعلقة بهذه المستجدات (أحمد، ٢٠٢١؛ Shohihah,2018).

٣- **جودة تنفيذ المهام:** تشير إلى قدرة المراجع الداخلي على فهم أهداف الشركة، وتحقيق تلك الأهداف في أقل وقت ممكن وبأعلى جودة، ويتحقق ذلك من خلال وجود دليل للمراجعة الداخلية يمثل مرجع للمهتمين متضمناً كافة التفاصيل المتعلقة بعمليات التخطيط وتنفيذ عمليات المراجعة، وكيفية إعداد وكتابة تقاريرها، مع مراعاة المبادئ والقواعد الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة ودستور أخلاقيات المهنة، والحصول على الأدلة والقرائن التي تؤكد شفافية التقارير المالية وزيادة الثقة في المعلومات الواردة بها، وكذلك إسناد مهنة المراجعة الداخلية إلى شخص لديه القدرة على التواصل وخلق علاقات عمل طيبة (أبو جيل، ٢٠١٦؛ Desai et al.,2017).

القسم الثالث

طبيعة الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية (المتطلبات - المزايا - المعوقات)

صاحبت التطورات الهامة التي حدثت في بيئة الأعمال المعاصرة، تطور مماثل في أنشطة ووظيفة المراجعة الداخلية وزيادة الاعتماد على هذه الأنشطة، نظراً لقدرتها على تقديم تقارير ملائمة وموضوعية بشأن نظم الرقابة الداخلية، وحوكمة أنشطة وعمليات الشركة، وإدارة المخاطر وتقييمها، وغيرها من الوظائف التي تؤديها (صالح وآخرون، ٢٠١٩). وتأسيساً على تأكيد فكر المراجعة المعاصر على أهمية تقارير المراجعة الداخلية وأثارها الإيجابية على تعزيز ثقة الأطراف ذوي المصالح خارج الشركة بشأن فعالية الرقابة وزيادة الثقة في مصداقية التقارير المالية (Holet,2019)، فقد طالبت الإصدارات المهنية والعديد من الدراسات الأكاديمية بضرورة الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح الخارجية. حيث أشارت دراسة (Coetzee,2015) إلى مفهوم الإفصاح الخارجي عن المراجعة الداخلية بأنه "قيام إدارة المراجعة الداخلية بنشر التقارير لأصحاب المصالح بهدف ترشيد قراراتهم الاستثمارية"، كما نوهت دراسة علي وآخرون (٢٠٢١) أن الإفصاح عن معلومات جودة المراجعة الداخلية يعد إفصاحاً إختياري يحقق التوسع في كمية ونوعية وتوقيت الإفصاح، ويسهم في الحد من مشاكل عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية.

أولاً: متطلبات الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية:

تناولت العديد من الإصدارات المهنية أهمية شفافية تقارير المراجعة الداخلية وتوصيلها لأصحاب المصالح الخارجية بوجه عام والمساهمين على وجه التحديد، حيث ألزم قانون Sarbanes-Oxley Act of 2002 بالقسم رقم "٤٠٤" إدارة الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية بأن تُشرف على نظم الرقابة الداخلية، وأن تفصح عن مدى كفايتها والاجراءات المرتبطة بها ضمن التقارير المالية، كما تطلب القسم رقم "٣٠٢" من ذات القانون إصدار شهادة ربع سنوية عن ضوابط إعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية واجراءات الإفصاح عنها، ولا شك أن إدارة المراجعة

الداخلية أصبحت مُلزَمة باطلاع الإدارة بكل ما يخص الرقابة الداخلية ومنهجية إدارة المخاطر وقواعد وآليات الحوكمة من خلال تقارير المراجعة الداخلية.

كما أصدرت بورصة تداول الأوراق المالية الأمريكية "SEC" تشريعات لتنفيذ متطلبات قانون Sarbanes-Oxley، والتي ألزمت المراجع الخارجي ببدء رأيه عن كل من: القوائم المالية، وتقييم الإدارة لفعالية هيكل الرقابة الداخلية، وتقييم المراجع لفعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، فضلاً عن تأكيد تلك التشريعات على ضرورة الاحتفاظ بالمستندات التي تعكس كيفية التصرف في أصول وموارد الشركة، والتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية، ومدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، ومنع واكتشاف وتصحيح الأخطاء في التوقيت المناسب.

وفي هذا السياق أصدر مجلس الرقابة المحاسبية للشركات العامة الأمريكية POCAB المعيار رقم "AS2": بعنوان مراجعة فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي المرتبطة بمراجعة القوائم المالية" حيث تطلب من المراجع الخارجي فحص الرقابة الداخلية عن التقرير المالي بهدف تكوين رأي عن مدى موضوعية وعدالة تقييم الإدارة بشأن تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية عن التقرير المالي، والذي تم تعديله عام ٢٠٠٧م بالمعيار "AS5" والذي استوجب من المراجعين التقرير حول فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية على التقرير المالي.

وقد وجه تقرير مبادئ الحوكمة ولجنة المراجعة للقرن الحادي والعشرين الصادر عن مركز حوكمة الشركات بالولايات المتحدة الأمريكية، جميع الشركات بضرورة إنشاء وظيفة دائمة وفعالة للمراجعة الداخلية، على أن تقوم برفع تقاريرها مباشرة إلى لجنة المراجعة ومجلس الإدارة، مع ضرورة قيام الشركات بالإفصاح الوصفي عن أنشطة ومهام ومكونات وظيفية المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح الخارجيين، وعدم اقتصرها على خدمة الأطراف الداخلية.

كما شددت بورصة الأوراق المالية الاسترالية على إلزام كل شركة مدرجة لديها، بأن تُفصح عن إذا ما كانت لديها وظيفة مراجعة داخلية دائمة، وطبيعة تنظيمها بالشركة، والدور الذي تؤديه، وطبيعة العمليات والأنشطة التي تمارسها للتحقق من فعالية هيكل الرقابة الداخلية، ومنهجية إدارة المخاطر، وتقييم مستوى الالتزام بقواعد الحوكمة، على أن لا يقتصر هذا الإفصاح على الأطراف الداخلية، وإنما يمتد ليشمل الأطراف ذوي المصالح خارجياً.

وفي غضون ما أقرته سياسات برنامج الأمم المتحدة الإنمائي UNDP بشأن أهمية الإفصاح عن كافة تقارير المراجعة الداخلية التي تدعم سياسات الشفافية والمصداقية التي ينتهجها، وذلك وفقاً لشروط محده، ومن الجدير بالذكر أن الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يخضع للرقابة من قبل الدول الأعضاء والجهات المانحة والمؤهلة لسياسة برنامج الأمم المتحدة الإنمائي.

وعلى الصعيد المصري، كشفت المادة رقم "٣٧" من قواعد القيد والشطب الصادر عن مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية عام ٢٠١٩م، وفي ضوء أحكام المادة رقم "٨٢" لعام ٢٠٠٣م، عن ضرورة وجود لجنة مراجعة لكل شركة مقيد لها أوراق مالية بجدول البورصة، على أن يقوم مجلس إدارة الشركة باختيارها، وأن لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة من ذوي الكفاءة والخبرة في مجال عمل الشركة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وبتراثة أحدهم، كما يجب أن يكون هناك عضوين مستقلين على الأقل. وتقدم اللجنة لمجلس إدارة الشركة تقرير ربع سنوي عن أعمالها، بحيث يتضمن مقترحات وتوصيات اللجنة بعد أن قامت بفحص ومراجعة آليات المراجعة الداخلية وإجراءاتها وخططها ونتائجها ودراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ توصياتها وكذلك فحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة. إلا أن هذه القوانين والتشريعات لم تنطرق إلى الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية وأهميتها للأطراف الخارجية.

ومن منظور الدراسات الأكاديمية، تزايد الاهتمام بالإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية للأطراف ذوي المصالح الخارجية، حيث أكدت العديد من الدراسات الأجنبية (Holet, 2019; Ackermann et al., 2016; Yi Luo, 2020; Boskou et al., 2017; Erasmus & Coetzee, 2018) على أهمية الإفصاح عن أنشطة المراجعة الداخلية للأطراف ذوي المصلحة خارج الشركة مثل المساهمين الحاليين، والمستثمرين المحتملين، والجهات الإشرافية والرقابية، والجمهور العام. وتوافقت معها وأيدتها العديد من الدراسات العربية (عبد الدايم، ٢٠١٩؛ صالح وآخرون، ٢٠١٩؛ شنن، ٢٠٢٠؛ سليمان، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢٠؛ علي وآخرون، ٢٠٢١؛ شحاتة، ٢٠٢١؛ محروس، ٢٠٢١) بشأن وجود تأثير إيجابي للإفصاح الخارجي عن أنشطة المراجعة الداخلية بدورها الاستشاري

- والتوكيدي في مجالات فعالية الرقابة الداخلية، وحوكمة الأنشطة والعمليات، وإدارة المخاطر التي تقترن بأنشطة وعمليات الشركة، من خلال تقديم تقارير تحتوي على معلومات ملائمة (تاريخية، حالية، مستقبلية) سواء وصفية و/أو كمية و/أو مالية، تسهم في ترشيد العديد من القرارات الإدارية والاستثمارية.
- ويستخلص الباحث من العرض والتحليل السابق، المتطلبات الرئيسية التي يجب الإفصاح عنها بشأن جودة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تقرير منفصل و متمم للتقارير المالية، وذلك كما يلي:**
- **محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الإستشاري والتوكيدي،** وذلك من حيث طبيعة توكيها، ومسئولياتها، ومدى استقلالية أعضائها، ومستوى كفاءتهم المهنية، وجودة تنفيذ المهام الموكلة إليهم، والتزامهم بمعايير وأداب وسلوكيات المهنة.
 - **فعالية هيكل الرقابة الداخلية،** من حيث مدى كفاءة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، والتوصيات بشأن مواجهة القصور والسلبيات الحالية، والإرشادات بشأن إجراء التحسينات المستقبلية لنظام الرقابة الداخلية.
 - **قواعد وآليات الحوكمة،** وذلك من خلال تقييم مستقل لهيكل الحوكمة، ومستوى المشاركة في وضع آليات الحوكمة، وتقييم فعالية العمليات الخاصة بها، والتوصيات الخاصة بتفعيل هذه القواعد والآليات، ولا سيما الثغرات والسلبيات في نظام الحوكمة والإجراءات التصحيحية المتخذة، والتوصيات والإرشادات لأبي تحسينات مستقبلية.
 - **منهجية إدارة المخاطر،** وذلك من حيث الاستراتيجيات المتبعة لإدارة المخاطر، والسيناريوهات الفعالة للتحكم فيها وتجنبها، ومدى توافقها مع كل من: طبيعة الشركة وأنشطتها وحجمها والسوق الذي تعمل به، وأوجه القصور في إدارة المخاطر، والإجراءات التصحيحية بشأنها.
 - **الجوانب الأساسية والتصديقية للتقرير،** والتي تتعلق بالأطراف الموجه إليها التقرير، والفترة الزمنية التي تشملها عملية المراجعة الداخلية، والمشاركين في عملية المراجعة الداخلية، والتوقعات الخاصة بهم، وتاريخ إعداد التقرير وتقديمه.

ثانياً: مزايا الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية:

في سياق التأكيد على أهمية الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح الخارجية سواء في صورة تقرير منفصل أو ضمن التقارير المالية، توجد العديد من الآثار الإيجابية التي يمكن تحقيقها جراء هذا الإفصاح أهمها: تعزيز شفافية ومصداقية التقارير المالية، ومن ثم توفير الثقة في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، وكذلك الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وإمكانية الإعتماد عليها من قبل الأطراف الخارجية ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الجوهرية (محروس، ٢٠٢١؛ Boskou et al., 2017). وزيادة مستوى فعالية هيكل الرقابة الداخلية من خلال الكشف عن نماذج وأساليب التقييم الموضوعي والمستمر لهيكل الرقابة الداخلية ومدى نجاحها وفعاليتها وأهم المقترحات التي تم تقديمها لإجراء تحسينات أو تعديلات في هيكل الرقابة الداخلية (Jiang & Richard, 2018; Chang, 2019). وكذلك تدعيم مستوى المسؤولية والمسائلة للمراجعين الداخليين عند أداء المهام المنوطه بهم، حيث أن الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية يدفع المراجعين الداخليين نحو الإستثمار الجيد للوقت المتاح، وبذل مزيد من الجهد في أداء الأنشطة والمهام، والمطالبة بالقدر الكاف من الإستقلالية والتحلي بالموضوعية، والتمسك بأداب وسلوكيات المهنة، وإعداد وتقديم التقارير التي تلي متطلبات المستفيدين. كما يسهم هذا الإفصاح في خلق قيمة مضافة للشركات من خلال المساعدة في تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وفق أسس منهجية وسيناريوهات موضوعية تم إقرارها بشكل مسبق وتنفيذها بشكل مُحكم. وكذلك تعزيز مستوى الالتزام بقواعد وآليات الحوكمة لأنشطة وعمليات الشركة من خلال تقديم تصورات مقترحة لتطبيقها وآليات فعالة لتقييمها، وسن قوانين وإجراءات المسائلة الادارية بشأنها، وتقديم التأكيدات بشأن التقارير الخاصة بها (أبو جبل، ٢٠٢١؛ Yi, 2020a; Deloitte, 2020b; KPMG, 2020a; Luo, 2020). وأخيراً يسهم هذا الإفصاح في تحسين جودة مكونات نظام المراجعة الداخلية، من خلال زيادة جودة المدخلات في إطار حرص الإدارة على الإستعانة بموظفين مؤهلين علمياً وعملياً ولديهم رصيد كاف من الخبرة الفنية والتقنية، وزيادة مستوى جودة العمليات التي تركز على تبني المعايير السلوكية والأخلاقية للمراجعة الداخلية، فضلاً عن زيادة جودة المخرجات للمراجعة الداخلية من خلال تقديم تقارير ملائمة وموضوعية وأنه تشمل كافة أنشطة وعمليات الشركة، مع التأكيد على عدم إفساء أسرار أو معلومات تضر بمصلحة الشركة (مقلد، ٢٠١٩؛ مبارك وآخرون، ٢٠٢١؛ Ackermann et al., 2016; IIA, 2017, PWC, 2019).

ثالثاً: معوقات الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية:

على الرغم من المزايا العديدة التي يقدمها الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية سواء للإدارة أو الأطراف الخارجية بوجه عام والمساهمين بوجه خاص، إلا أنه توجد بعض التحديات التي تعوق هذا الإفصاح وتقف حائل أمام تحقيق المزايا المرجوة منه. حيث كشفت بعض الدراسات (سلطان، ٢٠٢٠؛ شنن، ٢٠٢٠) عن احتمالية زيادة مستوى مخاطر التقاضي ضد الشركة، والتي تشير إلى تحمل إدارة الشركة ومعدي القوائم المالية ومراجعيها خسائر محتملة نتيجة رفع دعاوى قضائية ضدهما، حال الإفصاح عن معلومات غير حقيقية بشأن أنشطة وعمليات الشركة ونظم وقواعد الحوكمة وإدارة المخاطر المرتبطة بها. وكذلك زيادة التكاليف التي تتحملها إدارة الشركة في سبيل التوسع في تقديم المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية أو الإفصاح عنها ضمن تقرير منفصل، بالإضافة إلى أن التوسع في نطاق تقرير المراجعة الداخلية ليشمل المعلومات التي تتعلق بجودة وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة المخاطر المحتملة، الأمر الذي يدفع الإدارة نحو فرض بعض القيود على إفصاحات المراجعة الداخلية للأطراف الخارجية نتيجة التخوف من الكشف عن أوجه الخلل في هيكل الرقابة الداخلية، وعدم الالتزام بقواعد الحوكمة في ممارسة العمليات والأنشطة (عبد الدايم، ٢٠١٩). في حين نوهت دراسة (صالح وأخرون، ٢٠١٩) على أن الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية يُلقي مزيد من العبء المعلوماتي على المستخدمين نتيجة كثرة المعلومات التي ترتبط بالدورين الاستشاري والتوكيدي لمختلف الأنشطة والعمليات، ومن ثم يعمل على تشويه القرارات الإدارية والاستثمارية. وأخيراً بنوه الباحث عن وجود تحد رئيس يرتبط بمدى كفاءة وفعالية مسؤولي إدارة المراجعة الداخلية ومستوى التطوير والتدريب المستمر لتمكينهم من إنجاز المهام وتحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية في ظل التطورات المتسارعة وهيمنة عصر الرقمنة. وفي سياق الموازنة بين الآثار الإيجابية والسلبية للإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، يمكننا التأكيد على ضرورة وأهمية هذا الإفصاح للأطراف الداخلية المتمثلة في مجلس الإدارة والإدارة العليا من جانب، والأطراف الخارجية المتمثلة في المساهمين والمستثمرين المحتملين والجهات الرقابية والإشرافية من جانب آخر، كما يمكن التحكم في التحديات التي تعوق هذا الإفصاح وتقييمها بشكل جيد.

القسم الرابع

انعكاسات الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على قرارات أصحاب المصالح

تمثل تقارير المراجعة الداخلية المرحلة النهائية في وظيفة المراجعة الداخلية، وتعد وثيقة رسمية يتم من خلالها تلخيص وعرض نتائج ممارسة وظائف المراجعة الداخلية، حيث تصف هذه التقارير وظائفها للأفراد المستفيدين داخل وخارج الشركة على حد سواء، والتقارير عن ملاحظاتها وتوصياتها المستندة على أعمال المراجعة، كما توفر تقاريرها الأدلة المتعلقة بالطابع المهني لوظائف المراجعة الداخلية، والسماح للآخرين بتقييم مساهمة القائمين على ممارسة وظائفها. وتتميز هذه التقارير بشمولها معلومات عن الماضي والحاضر والمستقبل، من خلال ما تقدمه من توصيات ونصح وإرشاد في مجال الرقابة الداخلية وحوكمة الأنشطة والعمليات وإدارة المخاطر، وتقييم للوضع الحالي للشركة تستفيد منها أطراف متعددة (راغب، ٢٠١٨؛ PWC, 2019; Holt, 2016; IIA, 2019)، ويوضح الجدول التالي رقم (١) انعكاسات الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية على الأطراف المستفيدة.

جدول رقم (١)
انعكاسات الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية على قرارات أصحاب المصالح

م	الأطراف ذوي المصالح "المستفيدين"	مجالات وأوجه الاستفادة من المعلومات المُفصح عنها بتقرير جودة المراجعة الداخلية.
١	الأطراف الداخلية:	
١/١	مجلس الإدارة.	يعتمد مجلس الإدارة على المعلومات التي تقدمها تقارير المراجعة الداخلية، بشأن الخدمات الاستشارية والتوكيدية في مجال الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر، لاتخاذ العديد من القرارات الحيوية التي تتعلق بالتقييم الذاتي للحوكمة، وتقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وآليات تعزيز الأخلاقيات والقيم داخل الشركة، ونماذج تقييم فعالية إدارة الأداء والمسائلة داخل الشركة، ومتطلبات تعزيز مستويات الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة المراجعة السنوية (Al Matari & Mgammal,2020).
٢/١	لجنة المراجعة.	تقوم إدارة المراجعة الداخلية برفع تقاريرها إلى لجنة المراجعة للوفاء بمسئولياتها بشأن كل من: تعزيز دور الشركة في إدارة المخاطر والإشراف عليها وتقييم كفاءتها وفعاليتها في هذا الشأن. وكذلك تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية من خلال الاعتماد على المعلومات الملائمة بشأن الأعمال غير القانونية، الأخطاء، تعارض المصالح، ضعف نظم الرقابة. والإشراف على إعداد القوائم المالية والحد من التحريفات الجوهرية بها.
٣/١	إدارة الشركة.	تستفيد إدارة الشركة من تقارير المراجعة الداخلية في: مراجعة نتائج فحص هيكل الرقابة الداخلية، تبني سياسات فعالة لمنع وإكتشاف الغش، حماية الأصول، تقييم أداء الأقسام الأخرى داخل الشركة بشكل موضوعي، تعزيز مستويات الكفاءة والفعالية لأداء العمليات والأنشطة، تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة، تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والإجراءات، متابعة عمليات إدارة المخاطر والرقابة، تقديم الاقتراحات بشأن إجراءات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وغيرها من القرارات الهامة.
٢	الأطراف الخارجية:	
١/٢	المستثمرون.	تسهم المعلومات التي تُفصح عنها تقارير المراجعة الداخلية في إضفاء المصدقية على التقارير المالية وتعزيز مستوى شفافتها، كمرتكز لتخفيض حالات الغش والاحتيال والتلاعب بها من قبل الإدارة، وترشيد قرارات المستثمرين، حيث يهتم حملة الأسهم والمستثمرين المحتملين بالتقارير غير المالية بصفة عامة، وما توفره من معلومات بشأن فعالية الرقابة الداخلية ومستوى الالتزام بقواعد الحوكمة ومنهجية إدارة المخاطر، لتدعيم ثقتهم في الأداء المالي والاستراتيجي للشركة، ومن ثم تمكنهم من إتخاذ قرار الاستثمار في الشركة من عدمه، بما ينعكس على أسعار الأسهم وربحياتها. ويمكن تلخيص أوجه الاستفادة في النقاط الجوهرية التالية: <ul style="list-style-type: none"> ○ زيادة كفاءة وفعالية المعلومات بالتقارير المالية (Abbott et al.,2016; Gros & Wallek,2017). ○ التحقق من صحة ودقة الأرقام والبيانات الموجودة بالتقارير المالية. ○ اضفاء المصدقية على التقارير المالية، والحد من حالات الغش والاحتيال (Mangasih et al.,2020). ○ الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية (حسين، ٢٠١٨). ○ الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل الإدارة (أبو الفتوح، ٢٠١٩؛ Ismael & Kamel,2021; Ghaleb et al.,2020). ○ تفعيل متطلبات الحوكمة لأنشطة وعمليات الشركة (البشير، ٢٠٢٠؛ Abd Elsalam,2020).

٢/٢	المحللون الماليون.	تُسهّم المعلومات التي تقدمها تقارير جودة المراجعة الداخلية بشكل غير مباشر في تحسين أداء مهام المحللين الماليين، وذلك من خلال تحسين جودة التقارير المالية، والتأكيد على موضوعية المعالجات والتقييمات والسياسات المحاسبية التي اعتمدها إدارة الشركة من جانب، ودقة القيم المالية للبيانات المدرجة بها من جانب آخر، ومن ثم سلامة وموضوعية المؤشرات المالية التي تتعلق بمستويات السيولة والربحية والمديونية والكفاءة والنشاط.
٣/٢	الجهات الرقابية.	تُساعد المعلومات التي تقدمها تقارير جودة وظيفة المراجعة الداخلية الجهات الرقابية والإشرافية، في تحديد مدى درجة الالتزام بتنفيذ القوانين واللوائح والتوصيات الحاكمة لأداء أنشطة وعمليات الشركة، وخاصة ما يتعلق بالدور الحوكمي، ودور الشركة في الحفاظ على المسؤولية البيئية والمجتمعية وتفعيل متطلبات التنمية المستدامة (أبو جبل، ٢٠٢١).
٤/٢	المراجع الخارجي.	تدعم المعلومات التي تُفصح عنها تقارير جودة المراجعة الداخلية المراجعين الخارجيين، من خلال فحص ومراجعة السجلات المحاسبية التي على أساسها تم إعداد القوائم المالية، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد نطاق ومنهجية الفحص، وأدلة وقرائن الإثبات، وكذلك تحديد أوجه القصور ومناطق الخلل في نظم الرقابة الداخلية (أبو العلا، ٢٠١٧؛ عامر، ٢٠١٨).
٥/٢	الجمهور العام.	يحتاج الجمهور العام إلى معرفة كافة المعلومات المالية وغير المالية التي تعكس ممارسة الشركة لأنشطتها الحالية وطبيعة منتجاتها والخدمات التي تقدمها، ومدى مشروعيتها وملائمتها للقوانين واللوائح المنظمة، وعدم إضرارها بالبيئة والمجتمع. فضلاً عن خططها للتوسعات المستقبلية ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية ومشروعات التنمية في المجتمع.

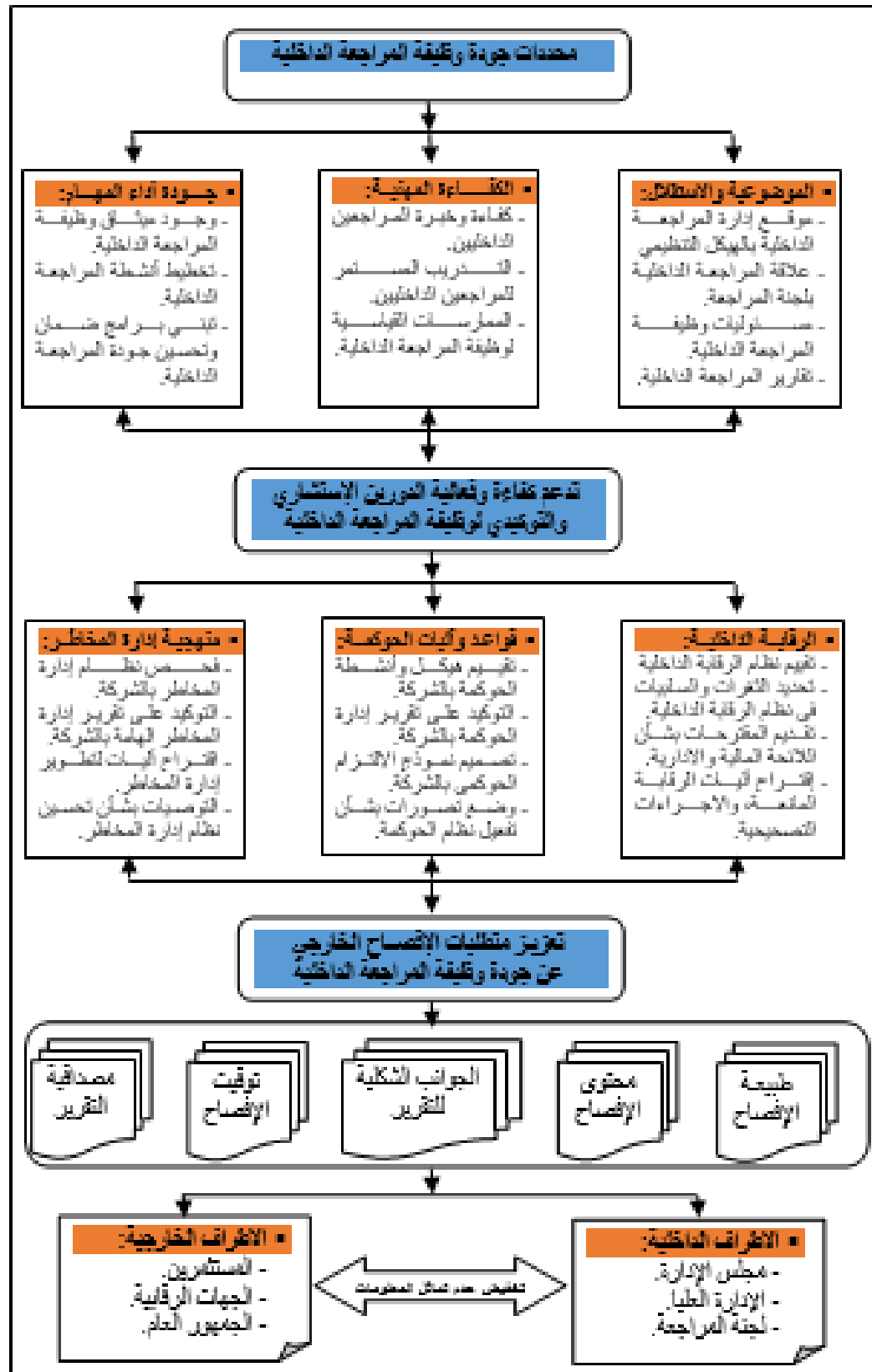
المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على الإصدارات المهنية والدراسات السابقة.

القسم الخامس

إطار مقترح للإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية (رؤية مستقبلية)

يوضح الشكل التالي رقم (١)، مخطط الإطار المقترح للإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الإستشاري والتوكيدي، حيث يركز هذا الإطار في المرحلة الأولى على محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية والتي تشمل ثلاث ركائز أساسية وهي: الموضوعية والإستقلال من حيث موقع وظيفة المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي للشركة، وعلاقتها بلجنة المراجعة، وطبيعة المهام والمسؤوليات التي تمارسها، والتقارير المقدمة للمستفيدين. وكذلك الكفاءة المهنية لمسؤولي وظيفة المراجعة الداخلية من حيث، التأهيل العلمي والعملي، والخبرة القائمة على التدريب والتطوير المستمر للمراجعين الداخليين، ومدى الالتزام بالممارسات القياسية لوظيفة المراجعة الداخلية في ضوء قواعد وأداب وسلوكيات المهنة. وأخيراً جودة تنفيذ المهام من حيث توافر ميثاق لممارسة وظيفة المراجعة الداخلية، ووجود خطة تفصيلية وموضوعية لتنفيذ المهام والأنشطة الخاصة بها، والاستعانة ببرامج ضمان تحسين جودة المراجعة الداخلية بشكل مستمر.

وتختص المرحلة الثانية، بدور تبني محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية وفقاً للنهج المعاصر في تدعيم كفاءة وفعالية الدورين الإستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية، والتي ترتبط بمجالاتها الثلاثة، من حيث نظام الرقابة الداخلية، وقواعد وآليات حوكمة الأنشطة والعمليات، ومنهجية إدارة المخاطر وفق أسس موضوعية وسيناريوهات دقيقة. في حين تتناول **المرحلة الثالثة،** ضوابط تعزيز متطلبات الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، ودورها في توفير معلومات ملائمة وموضوعية تلبي احتياجات الأطراف ذوي المصالح سواء الداخلية (مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة) و/أو الخارجية (المستثمرين، المحللين الماليين، الجهات الرقابية والإشرافية، المراجع الخارجي، الجمهور العام). وفي سياق عرض وتحليل الدراسات السابقة، والإصدارات المهنية، تتمثل ضوابط الإفصاح عن وظيفة المراجعة الداخلية في كل من:



شكل رقم (١): الإطار المتترح للإفصاح عن جودة وظيفية المراجعة الداخلية.

- **طبيعة الإفصاح عن المراجعة الداخلية:** يشمل الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية المعلومات الكمية (سنوات خبرة فريق المراجعة، عدد الشهادات والدورات التأهيلية لأعضاء الفريق.. الخ)، والمعلومات الوصفية (توصيف موقع إدارة المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي، توصيف خطة المراجعة، توصيف طبيعة الدورين الاستشاري والتوكيدي، نوعية الشهادات... الخ).
- **محتوى الإفصاح:** يجب أن يتضمن المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة الداخلية كل من: طبيعة تكوين ومسئوليات ومهام إدارة المراجعة الداخلية، والخدمات الاستشارية والتوكيدية بشأن هيكل الرقابة الداخلية، وقواعد وآليات الحوكمة، ومنهجية إدارة المخاطر.
- **الجوانب الشكلية للتقرير:** حيث تشمل هذه الجوانب كل من عنوان التقرير، والموجه إليهم التقرير، وحجم التقرير، وعدد فقراته، ومعدّي التقرير، وتوقيع المسؤولين، وتاريخ التصديق واعتماد التقرير.
- **توقيت الإفصاح:** حيث يجب الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية بشكل دوري (ربع سنوي، نصف سنوي، سنوي) سواء ضمن التقارير المالية، أو في تقرير منفصل.
- **مصادقية التقرير:** يجب إضفاء الثقة بشأن محتويات التقرير، من خلال خدمات التوكيد المهني.
- **وفي سياق عرض الإطار المقترح للإفصاح الخارجي** عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، يتفق الباحث مع دراستي (سلطان، ٢٠٢٠؛ شنن، ٢٠٢٠) بشأن نموذج تقرير الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية، وذلك على النحو التالي:

<p>تقرير الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية لشركة " ش.م.م " خاضعة للقانون ١٥٩ لعام ١٩٨١م</p>
<p>▪ السادة/..... رئيس مجلس الإدارة أو/ رئيس هيئة الرقابة المالية أو/ مدير عام إدارة الإفصاح بالبورصة</p> <p>نتشرف بأن نرسل لسيادتكم تقريرنا بشأن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، فيما يتعلق بكل من الموضوعية والإستقلال التنظيمي، الكفاءة المهنية، جودة تنفيذ المهام. والذي تم عرضه على مجلس إدارة الشركة، وذلك عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/....</p>
<p>١ - درجة الموضوعية والإستقلال التنظيمي:</p>
<p>▪ الإستقلالية: في إطار مراجعة الهيكل التنظيمي للشركة، تؤكد لدينا إستقلالية إدارة المراجعة الداخلية حيث تتبع مجلس الإدارة مباشرة، وترفع تقاريرها الإستراتيجية إلى لجنة المراجعة، وتقاريرها الدورية إلى عضو مجلس الإدارة المنتدب، ولم يشارك المراجعون الداخليون في أي أعمال تنفيذية داخل الشركة، ولا تتدخل الإدارة في عمل المراجعة الداخلية، في حين تعمل على تنفيذ ملاحظات إدارة المراجعة الداخلية وإتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك. وتقتضي سياسات الشركة حق لجنة المراجعة في إبداء الرأي بشأن تعيين وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية، كما تُعد الجهة المسؤولة عن تحديد الاحتياجات والموارد المادية والبشرية اللازمة لإدارة المراجعة الداخلية.</p> <p>▪ الموضوعية: تتمتع إدارة المراجعة الداخلية وفريقيها بمجموعة من السلطات التي تمكنهم من أداء المهام الموكلة إليهم بكفاءة وفعالية، وبصفة خاصة في:</p> <p>✓ الوصول غير المقيد لكافة الإدارات، المكاتب، السجلات، المعلومات، الممتلكات، والأفراد.. التي تتعلق بمهام المراجعة الداخلية.</p> <p>✓ الحصول على المساعدة اللازمة من الموظفين بكافة إدارات وأقسام الشركة.</p> <p>✓ الحق في الاستعانة بالفنيين والمتخصصين من خارج الشركة، من خلال قرار الإسناد الصادر عن مجلس إدارة الشركة.</p> <p>✓ الحق في الاستعانة بالفنيين والمتخصصين من داخل الشركة، لإنجاز مهام وأهداف المراجعة الداخلية.</p> <p>✓ تحديد نطاق العمل واستخدام تكنولوجيا المعلومات والتقنيات اللازمة لأداء مهام المراجعة الداخلية.</p>
<p>٢ - مستوى الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين:</p>
<p>أسست الشركة إدارة المراجعة الداخلية عام مع بداية مزاوله نشاطها، وفيما يلي البيانات التعريفية لفريق المراجعة الداخلية بالشركة:</p> <p>○ السيد/..... ، مدير إدارة المراجعة الداخلية، حاصل على ولديه خبرة سنة، ومرخص له بمزاوله مهنة المراجعة الداخلية.</p> <p>○ السيد/..... ، نائب مدير إدارة المراجعة الداخلية، حاصل على ولديه خبرة سنة،</p>

- ومرخص له بمزاولة مهنة المراجعة الداخلية.
 - السيد/..... ، عضو بإدارة المراجعة الداخلية، حاصل على ولديه خبرة سنة، ومرخص له بمزاولة مهنة المراجعة الداخلية.
 - السيد/..... ، عضو بإدارة المراجعة الداخلية، حاصل على ولديه خبرة سنة، ومرخص له بمزاولة مهنة المراجعة الداخلية.
 - السيد/..... ، عضو بإدارة المراجعة الداخلية، حاصل على ولديه خبرة سنة، ومرخص له بمزاولة مهنة المراجعة الداخلية.
 - ويرى مدير إدارة المراجعة الداخلية، أن عدد أعضاء فريق المراجعة الداخلية، ومؤهلاتهم العلمية، وخبرتهم يتناسب مع حجم الشركة وأنشطتها والمخاطر التي تواجهها، وأن أعضاء فريق المراجعة الداخلية لديهم المعرفة الكافية بعمليات وإجراءات الشركة والصناعة التي تعمل بها.
 - تتم كافة عمليات المراجعة الداخلية بالشركة وفقاً لمعايير المراجعة الداخلية، والإصدارات المهنية لمعهد المراجعين الداخليين، ويتم الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من خلال الفريق المنوط بذلك.
 - تعمل إدارة المراجعة الداخلية من خلال ميثاق عمل وخطة سنوية معتمدة من قبل لجنة المراجعة، ويتضمن هذا الميثاق على كافة الأنشطة الإستشارية والتوكيدية التي تضيف قيمة وتحسن أداء الشركة
- في ثلاث مجالات على النحو التالي:**

١/٢ - الدور الإستشاري للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية بالشركة:

قامت إدارة المراجعة الداخلية بتقديم مجموعة من الإستشارات لمجلس الإدارة والإدارة العليا عن الفترة المالية محل المراجعة:

- إعداد وتقديم مقترح بالهيكل التنظيمي للشركة.
- إعداد وتقديم مقترح باللائحة الإدارية والمالية للشركة.
- تصميم نموذج لقياس أداء الإدارات والأقسام الأخرى بالشركة.
- تصميم نموذج لتقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.
- إعداد بيان بالتغيرات الجوهرية في بيئة عمل الرقابة الداخلية.
- تصميم نموذج لقياس وتقييم المخاطر بالشركة.
- تقديم توصيات للإدارة عن كيفية مراقبة ومتابعة وإدارة إلتزام الشركة باللوائح والقوانين الخاصة بالصناعة التي تعمل بها الشركة.
- إقتراح آليات للرقابة المانعة، والمساعدة في خلق وعي وإدراك الموظفين.
- أخرى

٢/٢ - الدور الإستشاري للمراجعة الداخلية في مجال الحوكمة بالشركة:

قامت إدارة المراجعة الداخلية بتقديم مجموعة من الإستشارات لمجلس الإدارة والإدارة العليا عن الفترة المالية محل المراجعة:

- إعداد وتقديم تصور بشأن آليات الإلتزام الحوكمي للشركة.
- تصميم نظام لإدارة الحوكمة وتقديم التوصيات بشأن تحسين عمليات الحوكمة بالشركة.
- إقتراح آليات لمساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للإلتزام الحوكمي بالشركة.
- إقتراح آليات واضحة للمسائلة الإدارية فيما يتعلق بمدى قدرة الشركة على تحقيق أهدافها.
- إقتراح أفكار عن أفضل الممارسات بشأن هيكل الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر لتقديمها للجنة المراجعة.
- تقديم مقترحات بشأن آليات تعزيز الشفافية لتوفير معلومات كافية وملائمة عن أنشطة الشركة.
- أخرى

٣/٢ - الدور الإستشاري للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر بالشركة:

قامت إدارة المراجعة الداخلية بتقديم مجموعة من الإستشارات لمجلس الإدارة والإدارة العليا عن الفترة المالية محل المراجعة:

- إعداد وتقديم بيان لمجلس الإدارة بشأن طبيعة المخاطر التي يمكن أن تواجه الشركة.
- تقديم التوصيات بشأن تحديث ومتابعة المخاطر التي تواجه الشركة بشكل دوري.
- إقتراح آليات لتطوير إطار إدارة المخاطر بالشركة.

- تقديم التوصيات لمجلس الإدارة بشأن المستوى المقبول من المخاطر التي تواجه الشركة.
- تقديم التوصيات لمجلس الإدارة بشأن تطوير استراتيجيات إدارة المخاطر التي تواجه الشركة.
- إعداد مقترح لشكل ومحتوى تقرير إدارة المخاطر التي تواجه الشركة.

٤/٢- الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الرقابة الداخلية بالشركة:

- قامت إدارة المراجعة الداخلية بتقديم مجموعة من التوكيدات لمجلس الإدارة والإدارة العليا:
- التوكيد على تقرير الإدارة عن مدى سلامة تصميم هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.
- التوكيد على قائمة الأساليب الرقابية الموضوعية للحد من المخاطر التي تواجه الشركة.
- التوكيد على تقرير مدى وجود أساليب رقابية للالتزام بالقوانين واللوائح ومدى الالتزام الفعلي بها.
- التوكيد على تقرير أساليب الرقابة بشأن أنشطة إدارة المخاطر التي تواجه الشركة.
- التوكيد على تقارير الإستدامة الخاصة بالشركة.

٥/٢- الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال الحوكمة بالشركة:

- قامت إدارة المراجعة الداخلية بتقديم مجموعة من التوكيدات لمجلس الإدارة والإدارة العليا:
- التوكيد على تقرير لجنة المراجعة المُفصح عنه ضمن مرفقات القوائم المالية.
- التوكيد على تقرير إدارة الحوكمة عن الالتزام الحوكمي للشركة.
- التوكيد على تقرير الإفصاح عن أنشطة الحوكمة ومدى توافقها مع رؤية وأهداف الشركة.
- التوكيد على تقارير فعالية آليات الحوكمة عند تنفيذها.
- التوكيد على تقارير مدى قدرة الشركة على وضع وتنفيذ الخطط والوفاء بمسؤوليات الحوكمة.
- التوكيد على تقرير مدى التزام الشركة بالمعايير والقواعد والتعليمات ذات الصلة بأنشطتها.

٦/٢- الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر بالشركة:

- قامت إدارة المراجعة الداخلية بتقديم مجموعة من التوكيدات لمجلس الإدارة والإدارة العليا:
- التوكيد على تقرير مدير إدارة المخاطر عن المخاطر الهامة التي تواجه الشركة.
- التوكيد على تقرير مدى فعالية العمليات التي قامت بها إدارة المخاطر لتحديد المخاطر الجوهرية.
- التوكيد على تقرير مدى تقييم المخاطر الرئيسية للأعمال وكيفية إدارتها.
- التوكيد على تقرير مدى فعالية تصميم وتشغيل عملية إدارة المخاطر.
- التوكيد على تقارير فعالية آليات الحوكمة عند تنفيذها.
- التوكيد على تقارير مدى تنفيذ استراتيجيات إدارة المخاطر بناء على البيانات الفعلية لأنشطة الشركة.

٣- جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية:

لدى الشركة ميثاق لوظيفة المراجعة الداخلية يتم تحديثه بشكل دوري، ويوضح أهدافها ووظائفها ومسئولياتها داخل الشركة وكذلك الأخلاقيات التي يلتزم بها كافة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية. ويبدل فريق المراجعة الداخلية العناية المهنية الواجبة عند أداء المهام المنوطة بهم. كما يتسم نطاق وبرامج خطط المراجعة بالشركة بالدقة والكفاءة، وقد تم التخطيط لأنشطة وظيفية المراجعة الداخلية والإشراف عليها وفحصها وتوثيقها بشكل سليم، وكذلك تم إجراء جداول عمل تتضمن الأنشطة التي يجب مراعاتها والمواعيد التي سوف تبدأ بها عملية المراجعة، والوقت المقدر لعملية المراجعة. وأخيراً لدى الشركة نظام رقابة الجودة على مهام وظيفية المراجعة الداخلية، والذي يغطي كافة جوانب أنشطة المراجعة الداخلية ويتم التقييم داخلياً بشكل سنوي، أما التقييم الخارجي فيتم كل خمس سنوات. ويوفر هذا التقرير توكيد معقول لأصحاب المصالح (المدير التنفيذي، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، والمراجع الخارجي) بشأن:

- تعمل وظيفة المراجعة الداخلية كما هو مخطط لها بالخطة السنوية لإدارة المراجعة الداخلية.
- تؤدي مهام وأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية.
- يوجد إهتمام بتدعيم كفاءة وفعالية المراجعين الداخليين، من خلال التعليم والتدريب والتطوير المستمر.

رئيس لجنة المراجعة

مدير إدارة المراجعة الداخلية

التوقيع/

التوقيع/

تحريراً في / /

المصدر: بتصريف من الباحث، بالاعتماد على دراستي (سلطان، ٢٠٢٠؛ شنن، ٢٠٢٠).

القسم السادس

الدراسة الميدانية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية

استكمالاً لما تم عرضه وتحليله في المحاور السابقة بشأن الإطار المقترح للإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وانعكاساته على تخفيض مخاطر إنهيار الأسهم بسوق الأوراق المالية المصرية. يستهدف هذا القسم استقراء فكر الفئات التي تمثل مجتمع وعينة البحث، لقياس أثر الإفصاح الخارجي عن وظيفة المراجعة الداخلية على مخاطر إنهيار الأسهم بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وسعيًا نحو اختبار فروض البحث بشكل عملي، يتناول الباحث في هذا القسم المحاور التالية:

- طبيعة ومنهجية المسح الميداني وتتضمن: مجتمع وعينة المسح، تصميم أداة المسح الميداني، وأساليب التحليل الإحصائي المستخدمة.
- تحليل النتائج الإحصائية واختبار الفروض البحثية.

وفيما يلي عرض تفصيلي لهذه المحاور كما يلي:

أولاً: طبيعة ومنهجية الدراسة الميدانية:

١- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

يتكون مجتمع البحث من أربعة فئات تضم مسؤولي الإدارة العليا، وإدارة المراجعة الداخلية، والإدارة المالية، والمستثمرين بسوق الأوراق المالية المصرية، نظراً لأن هذه الفئات هي الأكثر ارتباطاً بمتغيرات البحث. وقد تم تحديد عينة البحث بواقع ٢٥٠ مفردة موزعة بالتساوي على الإدارات الثلاثة (الإدارة العليا، إدارة المراجعة الداخلية، الإدارة المالية) بواقع ٥٠ استثمار لكل منها، وعدد ١٠٠ استثمار للمستثمرين بالبورصة المصرية، وقام الباحث بتجميع البيانات اللازمة لاختبار الفروض البحثية من خلال قائمة الاستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات الأولية، ويعكس الجدول التالي رقم (٢) تصنيف عينة الدراسة الميدانية ونسب الاستجابة الخاصة بها.

جدول رقم (٢)

تصنيف عينة الدراسة ونسب الاستجابة

م	فئات الدراسة	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات الصحيحة	نسبة الاستجابة %
١	الإدارة العليا.	٥٠	٣٦	٧٢
٢	إدارة المراجعة الداخلية.	٥٠	٤١	٨٢
٣	الإدارة المالية.	٥٠	٣٩	٧٨
٤	المستثمرين بالبورصة.	١٠٠	٧٤	٧٤
	الإجمالي	٢٥٠	١٩٠	٧٦%

المصدر: من إعداد الباحث.

ويتضح من الجدول السابق، أن عدد الاستثمارات الصحيحة ١٩٠ مفردة بنسبة ٧٦٪ وهي نسبة جيدة تصلح للتحليل الإحصائي واختبار الفروض البحثية.

٢- تصميم قائمة الاستقصاء: في سياق عرض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بمتغيرات البحث، والإستناد على المعايير والإصدارات المهنية الحاكمة لمحددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية، ومتطلبات الإفصاح الخارجي عنها، قام الباحث بطرح محتويات الدراسة الميدانية في قائمة استقصاء تشمل أربعة محاور رئيسية تم ترتيبها بما يخدم اختبار الفروض البحثية، وذلك على النحو التالي:

- أ- محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية، في ضوء متطلبات معايير المراجعة الحاكمة والإصدارات المهنية المنظمة.
- ب- متطلبات الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية.
- ت- دور الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية " مجلس الإدارة – الإدارة العليا – لجنة المراجعة ".
- ث- تأثير الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية.

وقد اعتمد الباحث على مقياس ليكرت الخماسي لتحديد درجات موافقة إجابات المستقصى منهم كما يلي:

مقياس الرتب	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الوزن النسبي	٥	٤	٣	٢	١

٣- أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة: وفقاً لطبيعة البيانات ومنهجية الدراسة، إتمد الباحث على مجموعة من الأساليب الإحصائية المتعلقة ببرنامج SPSS الإصدار الثاني والعشرون، وتتمثل هذه الأساليب في كل من:

- معامل ارتباط ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) للتحقق من درجة الإعتدالية والثبات في المقاييس متعددة المحتوى المستخدمة في قائمة الإستقصاء.
- أسلوب تحليل التباين الأحادي (one-way analysis of variance) ويرمز له بـ ANOVA، يستخدم للمقارنة بين المتوسطات أو التوصل إلى قرار يتعلق بوجود أو عدم وجود فروق بين متوسطات الفئات محل الدراسة.
- اختبار تحليل التمايز (Discriminant analysis): يعتبر أحد أساليب تحليل المتغيرات المتعددة لاستكشاف أسباب الاختلافات المشاهدة عند صعوبة فهم العلاقات السببية بدرجة كافية، كما يستخدم للتوصل إلى مجموعة المتغيرات التي لها تأثير معنوي في التمييز بين المجتمعات الخاضعة للتحليل من خلال اختبار Chi-Square، ومعامل الارتباط الأساسي أو التوافقي Canonical Correlation والذي يُبرز قوة النموذج في تحليل التمايز بين فئات الدراسة.
- أسلوب تحليل الإنحدار لقياس درجة التأثير بين متغيرات الدراسة، ويتم التأكد من دلالاته من خلال مستوى المعنوية (Sig.) وفي حالة الدلالة يجب التأكد من وجود العلاقة الخطية بين المتغيرات موضع البحث حيث يتم حساب معامل التحديد (R^2) وكلما زادت قيمة هذا المعامل دلت على وجود علاقة قوية.

ثانياً: تحليل النتائج الإحصائية واختبار الفروض البحثية:

١- تقييم الثبات/ الصدق Reliability في المقاييس المستخدمة بأداة الدراسة:

قام الباحث باستخدام أسلوب معامل الارتباط ألفا Alpha Correlation Coefficient باعتباره أكثر أساليب تحليل الإعتدالية Reliability، للتأكد من اتساق متغيرات البحث مع بعضها البعض، من حيث ارتباط المتغيرات داخل المجموعة الواحدة، وارتباط كافة المتغيرات معاً، ومن المتعارف عليه إحصائياً أن إحصائية الاختبار يجب ألا تقل عن ٠,٦. ويوضح الجدول التالي رقم (٣) معامل ارتباط ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة (أربعة محاور رئيسية بواقع ٤٠ عبارة).

حيث تراوحت قيمة ألفا كرونباخ ما بين (٠,٧٢٩) و(٠,٨٩٧) بالمرحلة الأولى بواقع (٠,٩٠٩) لكافة متغيرات الدراسة، وذلك بدرجة ثقة قدرها ٩٥٪ حيث اقترنت المعنوية الحقيقية P- Value من الصفر، وكذلك درجة مصداقية مرتفعة لمتغيرات البحث ككل حيث تبلغ ٠,٩٥٣ وتعتبر هذه القيم جيدة بالشكل الذي يعكس توافر الإعتدالية والثقة بمتغيرات الدراسة وتؤكد صلاحيتها لمراحل التحليل التالية.

جدول رقم (٣)

نتائج اختبار الثبات والصدق (Cronbach's Alpha) لمتغيرات البحث.

معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات Cronbach's Alpha	عدد العبارات	متغيرات البحث	كود المتغيرات
٠,٨٥٤	٠,٧٢٩	١٢	محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية، في ضوء متطلبات معايير المراجعة الحاكمة والإصدارات المهنية المنظمة.	X1-X12
٠,٩٠٧	٠,٨٢٣	١٢	متطلبات الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية.	X13-X24
٠,٩٠٧	٠,٨٢٢	٦	دور الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، في ترشيح قرارات الأطراف الداخلية " مجلس الإدارة - الإدارة العليا - لجنة المراجعة ".	X25-X30
٠,٩٤٧	٠,٨٩٧	١٠	تأثير الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية.	X31-X40
٠,٩٥٣	٠,٩٠٩	٤٠	إجمالي متغيرات البحث.	--

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

٢- عرض نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفروض البحثية: يستعرض الباحث في هذا الجزء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، بهدف اختبار مدى صحة فروض البحث على النحو الموضح فيما يلي.

١/٢- نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرض الأول بشأن محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية: ينص الفرض الأول من فروض البحث بأنه " توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية من منظور معايير المراجعة الحاكمة والدراسات والبحوث الأكاديمية "، واختبار مدى صحة هذا الفرض يمكن الاعتماد على مؤشرات نتائج الاختبارات التالية:

أ- للتعرف على مدى وجود اختلاف ذو دلالة معنوية بين الفئات محل الدراسة (الإدارة العليا، إدارة المراجعة الداخلية، الإدارة المالية، المستثمرين بالبورصة المصرية) من حيث محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية، تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد Multiple Discriminant Analysis من خلال نموذج اشتمل على أربعة مجموعات تمثل الفئات الخاضعة للدراسة وبلغ عدد دوال التمايز (٣ دوال) واكتفى الباحث بعرض الدالة الأولى فقط والتي تحمل أعلى معامل ارتباط ومستوى معنوية كما يتضح في الجدول التالي رقم (٤).

جدول رقم (٤)

دوال تحليل التمايز المتعدد ومصفوفة التصنيف من حيث محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

أ- نتائج دالة التمايز الأولى						
Sig.	D.F	Chi-square	Wilk's Lambda	Canonical Correlation	Variance %	Eigen Value
٠,٠٠٠	٣٦	٢٢٨,٥١	٠,٢٨٣	٠,٧٠٤	٥٩,٢	٠,٩٨٣
ب- النسبة المئوية الإجمالية للتصنيف الدقيق بين فئات الدراسة ٩٧,٩ %						
المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.						

ويتبين من الجدول السابق إمكانية قبول النموذج والاعتماد عليه في التصنيف فيما بين الفئات محل الدراسة، حيث بلغت قيمة إيجن (Eigen Value) في دالة التمايز الأولى (٠,٩٨٣) وذلك بمعامل ارتباط قوي بلغ

(٠,٧٠٤)، كما بلغت قيمة وليكس لامدا (٠,٢٨٣) وهو يتبع توزيع كآ والتي بلغت قيمتها (٢٢٨,٥١)، وذلك بمستوى معنوية مرتفع (Sig.=٠,٠٠٠) مما يدل على وجود اختلاف ذو دلالة معنوية بين الفئات محل الدراسة بشأن محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء معايير المراجعة الحاكمة، كما بلغت النسبة المئوية للتصنيف الدقيق لفئات الدراسة ٩٧,٩٪ وهي نسبة مرتفعة تعكس وجود اختلاف فيما بين الفئات المختلفة.

ب- الأهمية النسبية لمحددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء معايير المراجعة الحاكمة، وفقاً للفئات محل الدراسة: يوضح الجدول التالي رقم (٥) نتائج الاختلافات للفئات محل الدراسة (الإدارة العليا، إدارة المراجعة الداخلية، الإدارة المالية، والمستثمرين بالبورصة المصرية).

جدول رقم (٥)

نتائج الاختلافات بين فئات الدراسة من حيث محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء معايير المراجعة الحاكمة

مستوى الدلالة	قيمة F	المتوسط الحسابي				محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء معايير المراجعة الحاكمة.
		المستثمرين بالبورصة	الإدارة المالية	إدارة المراجعة الداخلية	الإدارة العليا	
٠,٠٠٠	١٠,٤٠	٤,٧٤	٤,٦٧	٥,٠٠	٥,٠٠	X1- يجب أن يعكس الهيكل التنظيمي بالشركة إستراتيجية إدارة المراجعة الداخلية، كمرتكز لتحسين جودة أداء المهام المنوطه بها.
٠,٠٠٠	١٢,٤٥	٤,٧٧	٤,٢١	٤,٨٣	٤,٥٣	X2- ضرورة تأكيد اللوائح الحاكمة وميثاق إدارة المراجعة الداخلية، على عدم مشاركة المراجع الداخلي في أعمال تنفيذية بالشركة.
٠,١٣٤	١,٨٨	٤,٦٤	٤,٦٤	٤,٥٩	٤,٨٣	X3- يجب أن يدعم مجلس الإدارة ولجنة المراجعة استقلالية وموضوعية إدارة المراجعة الداخلية بالشركة، لتعزيز كفاءة وفعالية أداء المراجعين الداخليين.
٠,٦٢٩	٠,٥٧٩	٤,٦٢	٤,٤٩	٤,٥٩	٤,٥٨	X4- توجد صلاحيات كافية تمكن إدارة المراجعة الداخلية من الوصول إلى كافة السجلات والمستندات والحسابات والأصول والممتلكات والعاملين بكافة إدارات وأقسام الشركة.
٠,٠٠٠	١٣,٣٨	٤,٣٠	٣,٥١	٤,٨٣	٤,٧٥	X5- لا يحق لأعضاء فريق المراجعة الداخلية، مراجعة أعمال قام بها أطراف ذوي صلة قرابه، أو تجمعهم مصالح شخصية.
٠,٠٠٠	٨,٣١	٤,٧٧	٤,٣٨	٤,٨٣	٤,٧٨	X6- يجب أن لا يتأثر المراجع الداخلي بالعلاقات الشخصية مع موظفي الشركة، عند ممارسة المهام الموكله إليه.
٠,٠٠٠	٦,٤٦	٤,٥٩	٤,٣١	٤,٦٦	٥,٠٠	X7- يجب أن يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقريره في ضوء الأدلة والحقائق التي تم تجميعها دون أي تحيزات شخصية، وعرضها على مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة أو كليهما معاً.
٠,٠١٢	٣,٧٣	٤,٤٢	٤,٧٩	٤,٥١	٤,٦٧	X8- يجب أن يكون عدد أعضاء فريق المراجعة الداخلية بالشركة كاف لأداء المهام وممارسة الأنشطة بكفاءة وفعالية.
٠,١٤٥	١,٨٢	٤,٢٧	٤,٢٣	٤,٥٦	٤,٤٢	X9- يتمتع أعضاء فريق المراجعة الداخلية بالشركة بمؤهلات علمية (أكاديمية، مهنية) وبرامج ودورات تدريبية فنية وتقنية، تمكنهم من أداء المهام بكفاءة.

تابع جدول رقم (٥)						
٠,٠٥٣	٢,٦١	٤,٤٥	٤,٥٦	٤,٧٦	٤,٣٣	X10- لدى أعضاء فريق المراجعة الداخلية بالشركة خبرة كافية لأداء مهام المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية.
٠,٠٠٠	٧,٠٧	٤,٧٠	٤,٣٦	٤,٤١	٤,٠٨	X11- تحرص إدارة المراجعة الداخلية على التدريب المستمر لأعضاء فريق المراجعة، لتحسين كفاءة وفعالية المراجعين الداخليين بالشركة.
٠,٠٠١	٥,٤٥	٤,٥٥	٤,٤٦	٤,٧٦	٤,٢٥	X12- لدى أعضاء فريق المراجعة الداخلية بالشركة، إمام كاف بالمعايير والإصدارات المهنية التي تنظم طبيعة عملهم بكفاءة وفعالية.
٠,٠٠٠	٦,٤٨	٤,٥٧	٤,٣٨	٤,٦٩	٤,٦٠	الإجمالي العام

المصدر: من إعداد الباحث، بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

ويتضح من الجدول السابق أنه، على المستوى الإجمالي يوجد اختلاف ذو دلالة معنوية بين عينات الدراسة بشأن محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء معايير المراجعة الحاكمة والإصدارات المهنية المنظمة، حيث بلغت قيمة F (٦,٤٨) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠)، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإدارة المراجعة الداخلية، والإدارة العليا، والمستثمرين بالبورصة، والإدارة المالية (٤,٦٠، ٤,٦٩، ٤,٦٠، ٤,٥٧، ٤,٣٨) على التوالي وتمثل في مجملها متوسطات قوية، الأمر الذي يشير إلى تأكيد كافة فئات الدراسة على أهمية محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية. كما أنه على المستوى التفصيلي يمكن تحديد الأهمية النسبية لمحددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية الأكثر قدرة على تفسير التوافق بين فئات الدراسة، حيث جاء في المرتبة الأولى وجود صلاحيات كافية تمكن إدارة المراجعة الداخلية من الوصول إلى كافة السجلات والمستندات والحسابات والأصول والممتلكات والعاملين بكافة إدارات وأقسام الشركة (X4) وذلك بقيمة F (٠,٥٧٩) ومستوى معنوية (٠,٦٢٩)، لصالح المستثمرين بالبورصة بمتوسط حسابي (٤,٦٢) وإدارة المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي (٤,٥٩)، والإدارة العليا بمتوسط حسابي (٤,٥٨)، والإدارة المالية بمتوسط حسابي (٤,٤٩). يليه تمتع أعضاء فريق المراجعة الداخلية بالشركة بمؤهلات علمية (أكاديمية، مهنية) وبرامج ودورات تدريبية فنية وتقنية، تمكنهم من أداء المهام بكفاءة (X9). حيث بلغت قيمة F (١,٨٢٢) بمستوى معنوية (٠,١٤٥)، وذلك لصالح إدارة المراجعة الداخلية بمتوسط (٤,٥٦) والإدارة العليا بمتوسط حسابي (٤,٤٢) والمستثمرين بمتوسط حسابي (٤,٢٧)، والإدارة المالية بمتوسط حسابي (٤,٢٣). في حين جاءت باقي المتغيرات (X1, X2, X3, X5, X6, X7, X8, X10, X11, X12) ذات دلالة معنوية.

وفي ضوء العرض والتحليل السابق بالجدولين رقم (٥,٤) يمكن قبول الفرض الأول حيث " توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية من منظور معايير المراجعة الحاكمة والدراسات والبحوث الأكاديمية ".

٢/٢- نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرض الثاني بشأن متطلبات الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية: ينص الفرض الثاني من فروض البحث بأنه " توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن متطلبات الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية (طبيعة الإفصاح - محتويات الإفصاح - وسيلة الإفصاح - توقيت الإفصاح) في ضوء الإصدارات المهنية الحاكمة والدراسات الأكاديمية المعنية "، واختبار مدى صحة هذا الفرض يمكن الاعتماد على مؤشرات نتائج الاختبارات التالية:

أ- للتعرف على مدى وجود اختلاف ذو دلالة معنوية بين الفئات محل الدراسة (الإدارة العليا، إدارة المراجعة الداخلية، الإدارة المالية، المستثمرين بالبورصة المصرية) من حيث متطلبات الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية الحاكمة والدراسات الأكاديمية المعنية، تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد Multiple Discriminant Analysis من خلال نموذج اشتمل على أربعة مجموعات تمثل فئات الدراسة وبلغ عدد دوال التمايز (٣ دوال) واكتفى الباحث بعرض الدالة الأولى فقط والتي تحمل أعلى معامل ارتباط ومستوى معنوية كما يتضح في الجدول التالي رقم (٦).

جدول رقم (٦)
دوال تحليل التمايز المتعدد ومصفوفة التصنيف من حيث متطلبات الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية

أ- نتائج دالة التمايز الأولى						
Sig.	D.F	Chi-square	Wilk's Lambda	Canonical Correlation	Variance %	Eigen Value
٠,٠٠٠	٣٦	٢٥٠,٠٣٩	٠,٢٥١	٠,٧٨٦	٧٧,٣	١,٦١٣
ب- النسبة المئوية الإجمالية للتصنيف الدقيق بين فئات الدراسة ٩٥,٦%						
المصدر: من إعداد الباحث، بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS .						

ويتبين من الجدول السابق إمكانية قبول النموذج والإعتماد عليه في التصنيف فيما بين الفئات محل الدراسة، حيث بلغت قيمة إيجن (Eigen Value) في دالة التمايز الأولى (١,٦١٣) وذلك بمعامل ارتباط قوي بلغ (٠,٧٨٦)، كما بلغت قيمة وليكس لامدا (٠,٢٥١) وهو يتبع توزيع كاي والتي بلغت قيمتها (٢٥٠,٠٣٩)، وذلك بمستوى معنوية مرتفع (Sig.=٠,٠٠٠) مما يدل على وجود اختلاف ذو دلالة معنوية بين الفئات محل الدراسة بشأن متطلبات الإفصاح المحاسبي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، كما بلغت النسبة المئوية للتصنيف الدقيق لفئات الدراسة ٩٥,٦% وهي نسبة مرتفعة تعكس وجود اختلاف فيما بين الفئات المختلفة.

ب- الأهمية النسبية لمتطلبات الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية وفقاً للفئات محل الدراسة: يوضح الجدول التالي رقم (٧) نتائج الاختلافات للفئات محل الدراسة (الإدارة العليا، إدارة المراجعة الداخلية، الإدارة المالية، والمستثمرين بالبورصة المصرية).

جدول رقم (٧)
نتائج الاختلافات بين فئات الدراسة من حيث متطلبات الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية المنظمة

مستوى الدلالة	قيمة F	المتوسط الحسابي				متطلبات الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية
		المستثمرين بالبورصة	الإدارة المالية	إدارة المراجعة الداخلية	الإدارة العليا	
٠,٠٠٣	٤,٧٥٣	٤,٦٦	٤,٢٣	٤,٦١	٤,٥٠	X13- يجب مراعاة الجوانب الشكلية لتقرير الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية (عنوان التقرير، الموجه إليه التقرير، الفترة المالية محل المراجعة، المشاركين في أداء عملية المراجعة، توقيعاتهم، تاريخ التقرير)
٠,٠٠٠	٦,٧٦٤	٤,٥٤	٤,١٥	٤,٦٨	٤,٤٢	X14- يجب أن يوضح تقرير الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية، مستوى استقلالية إدارة المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي للشركة.
٠,٠٠٠	٨,٧٠٧	٤,٣٨	٤,٠٣	٤,٦٨	٤,٤٢	X15- يجب أن يوضح تقرير الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية، مدى وجود ميثاق عمل سنوي يتضمن خطط ومهام إدارة المراجعة الداخلية.
٠,٠٠٠	١٤,٤١٣	٤,٢٦	٤,١٠	٤,٨٣	٤,١٩	X16- يجب الإفصاح عن مدى موضوعية أعضاء فريق المراجعة الداخلية عند تنفيذ المهام والأنشطة الموكلة إليهم (عدم وجود علاقات شخصية أو تحيزات لأغراض معينة).
٠,٠٧٧	٢,٣١٧	٤,٤٢	٤,١٨	٤,٥٤	٤,٢٥	X17- ضرورة الإفصاح عن محددات كفاءة المراجعين الداخليين بالشركة من حيث (المؤهلات العلمية، البرامج والدورات التدريبية، مستوى وسنوات الخبرة، كفاية العدد لأداء المهام، الإلمام بالمعايير ولوائح العمل).

تابع جدول رقم (٧)						
٠,٠٠٨	٤,٠١٥	٤,١٩	٤,١٣	٣,٨٥	٤,٥٨	X18- يجب الإفصاح عن الدور الإستشاري لإدارة المراجعة الداخلية، بشأن نظام الرقابة الداخلية لأنشطة وعمليات الشركة.
٠,٠٠٠	١٢,٨٠٩	٣,٩١	٤,١٨	٤,٨٣	٤,١٩	X19- يجب الإفصاح عن الدور الإستشاري لإدارة المراجعة الداخلية، بشأن تبني وتنفيذ قواعد واليات حوكمة الأنشطة وعمليات الشركة.
٠,٠٠٠	٢٤,٩٤١	٣,٩٢	٤,٢٦	٥,٠٠	٤,٢٢	X20- يجب الإفصاح عن الدور الإستشاري لإدارة المراجعة الداخلية، بشأن منهجية إدارة المخاطر التي تقترن بأنشطة وعمليات الشركة.
٠,٠٠٠	٢٦,١٢٢	٤,١٢	٤,١٠	٥,٠٠	٤,٤٢	X21- ضرورة الإفصاح عن الدور التوكيدي لإدارة المراجعة الداخلية، بشأن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية لأنشطة وعمليات الشركة.
٠,٠٠٠	١٧,٥٩٨	٤,٢٠	٤,١٨	٤,٨٣	٣,٩٧	X22- ضرورة الإفصاح عن الدور التوكيدي لإدارة المراجعة الداخلية، بشأن تقييم مدى الالتزام بقواعد وآليات حوكمة أنشطة وعمليات الشركة.
٠,٠٠٠	١٠,٤٣٩	٤,٤٣	٤,٢٨	٤,٨٣	٤,٤٢	X23- ضرورة الإفصاح عن الدور التوكيدي لإدارة المراجعة الداخلية، بشأن كفاءة وفعالية نظام إدارة المخاطر التي تواجهه أنشطة وعمليات الشركة.
٠,٠٠٠	٨,٠٩٧	٤,٣٥	٤,١٣	٤,٧٣	٤,٤٢	X24- يجب أن يشمل تقرير الإفصاح عن المراجعة الداخلية، محددات جودة أداء مهام المراجعة الداخلية بدورها الإستشاري والتوكيدي.
٠,٠٠٠	١٨,٤٤٤	٤,٢٨	٤,١٦	٤,٧٠	٤,٣٣	الإجمالي العام

المصدر: من إعداد الباحث، بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

ويوضح من الجدول السابق أنه، على المستوى الإجمالي يوجد اختلاف ذو دلالة معنوية بين عينات الدراسة بشأن متطلبات الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية المنظمة والدراسات الأكاديمية، حيث بلغت قيمة F (١٨,٤٤) بمستوى معنوية (Sig.=٠,٠٠٠)، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإدارة المراجعة الداخلية، والإدارة العليا، والإدارة المالية، والمستثمرين بالبورصة (٤,٧٠، ٤,٣٣، ٤,٢٨، ٤,١٦) على التوالي وتمثل في مجملها متوسطات قوية، الأمر الذي يشير إلى تأكيد كافة فئات الدراسة على أهمية الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية. كما أنه على المستوى التفصيلي يمكن تحديد الأهمية النسبية لمتطلبات الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية الأكثر قدرة على تفسير التوافق بين فئات الدراسة، حيث يجب الإفصاح عن محددات كفاءة المراجعين الداخليين بالشركة من حيث " لمؤهلات العلمية، البرامج والدورات التدريبية، مستوى وسنوات الخبرة، كفاية العدد لأداء المهام، الإلمام بالمعايير ولوائح العمل" (X17) وذلك بقيمة F (٢,٣١٧) ومستوى معنوية (Sig.=٠,٠٧٧)، لصالح إدارة المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي (٤,٥٤)، والمستثمرين بالبورصة بمتوسط حسابي (٤,٤٢) والإدارة العليا بمتوسط حسابي (٤,٢٥)، والإدارة المالية بمتوسط حسابي (٤,١٨). فــــي حــــين جــــاءت بــــاقي المتغيرــــات (X13,X14,X15,X16,X18,X19,X20,X21,X22,X23, X24) ذات دلالة معنوية.

وفي ضوء العرض والتحليل السابق بالجدولين رقم (٧,٦) يمكن قبول الفرض الثاني حيث " توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن متطلبات الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية (طبيعة الإفصاح - محتويات الإفصاح - وسيلة الإفصاح - توقيت الإفصاح) في ضوء الإصدارات المهنية الحاكمة والدراسات الأكاديمية المعنية".

٣/٢- نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرض الثالث بشأن دور الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية: ينص الفرض الثالث من فروض البحث بأنه " توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن دور الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية بشأن الخدمات الاستشارية والتوكيدية "، ولاختبار مدى صحة هذا الفرض يمكن الاعتماد على مؤشرات نتائج الإختبارات التالية:

أ- للتعرف على مدى وجود اختلاف ذو دلالة معنوية بين الفئات محل الدراسة (الإدارة العليا، إدارة المراجعة الداخلية، الإدارة المالية، المستثمرين بالبورصة المصرية) من حيث دور الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية، تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد Multiple Discriminant Analysis من خلال نموذج اشتمل على أربعة مجموعات تمثل الفئات الخاضعة للدراسة وبلغ عدد دوال التمايز (٣ دوال) واكتفى الباحث بعرض الدالة الأولى فقط والتي تحمل أعلى معامل ارتباط ومستوى معنوية كما يتضح في الجدول التالي رقم (٨).

جدول رقم (٨)

دوال تحليل التمايز المتعدد ومصفوفة التصنيف من حيث دور الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية.

أ- نتائج دالة التمايز الأولى						
Sig.	D.F	Chi-square	Wilk's Lambda	Canonical Correlation	Variance %	Eigen Value
٠,٠٠٠	١٨	١٤٧,٤٥٦	٠,٤٤٩	٠,٦٥٩	٧٥,٦	٠,٧٦٧
ب- النسبة المئوية الإجمالية للتصنيف الدقيق بين فئات الدراسة ٩٧,٤ %						
المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.						

ويتبين من الجدول السابق إمكانية قبول النموذج والاعتماد عليه في التصنيف فيما بين الفئات محل الدراسة، حيث بلغت قيمة إيجن (Eigen Value) في دالة التمايز الأولى (٠,٧٦٧) وذلك بمعامل ارتباط قوي بلغ (٠,٦٥٩)، كما بلغت قيمة وليكس لامدا (٠,٤٤٩) وهو يتبع توزيع كاي والتي بلغت قيمتها (١٤٧,٤٥٦)، وذلك بمستوى معنوية مرتفع (Sig.=٠,٠٠٠) مما يدل على وجود اختلاف ذو دلالة معنوية بين الفئات محل الدراسة بشأن دور الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية، كما بلغت النسبة المئوية للتصنيف الدقيق لفئات الدراسة ٩٧,٤ %.

ب- الأهمية النسبية لدور الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية وفقاً للفئات محل الدراسة: يوضح الجدول التالي رقم (٩) نتائج الاختلافات للفئات محل الدراسة (الإدارة العليا، إدارة المراجعة الداخلية، الإدارة المالية، والمستثمرين بالبورصة المصرية).

جدول رقم (٩)

نتائج الاختلافات بين فئات الدراسة لدور الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية

مستوى الدلالة	قيمة F	المتوسط الحسابي				دور الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية
		المستثمرين بالبورصة	الإدارة المالية	إدارة المراجعة الداخلية	الإدارة العليا	
٠,٠٠٠	٢٦,٨٥	٤,٦٥	٤,٠٨	٥,٠٠	٤,٤٢	X25- يساعد الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية مجلس الإدارة والإدارة العليا، في التقييم الذاتي للحكومة، وتقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.
٠,٦٦٨	٠,٥٢٢	٤,٤٩	٤,٣١	٤,٣٩	٤,٤٢	X26- يساعد الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية مجلس الإدارة والإدارة العليا، في بناء نماذج تقييم فعالية إدارة الأداء والمسائلة داخل الشركة.

تابع جدول رقم (٩)						
٠,٠٠٢	٥,١٦٤	٤,٥٨	٤,٣٦	٤,١٢	٤,٢٥	X27- يدعم الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية مجلس الإدارة والإدارة العليا، في وضع آليات تعزيز الأخلاقيات وإعلاء القيم داخل الشركة.
٠,٠٠٨	٤,٠٨٣	٤,٥٨	٤,٤١	٤,٦٨	٤,٢٥	X28- يساند الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية مجلس الإدارة والإدارة العليا، في تحديد وتنفيذ متطلبات الإفصاح والشفافية عند بناء خطة المراجعة السنوية.
٠,٠٠٠	٦,١٩٣	٤,٥٩	٤,١٣	٤,٢٠	٤,٤٢	X29- يُمكن الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية لجان المراجعة، من تقييم مستوى تطبيق الحوكمة، ودور الشركة في إدارة المخاطر وإحكام الرقابة عليها.
٠,٠٥٢	٢,٦٢٣	٤,٥٠	٤,٢١	٤,٤٤	٤,٤٢	X30- يُمكن الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية لجان المراجعة، من تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية، والإشراف على إعداد القوائم المالية والحد من التحريفات الجوهرية بها.
٠,٠٠٣	٤,٧٨٨	٤,٥٧	٤,٢٥	٤,٤٧	٤,٣٦	الإجمالي العام

المصدر: من إعداد الباحث، بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

ويتضح من الجدول السابق أنه، على المستوى الإجمالي يوجد اختلاف ذو دلالة معنوية بين عينات الدراسة بشأن دور الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية " مجلس الإدارة - لجان المراجعة - الإدارة العليا"، حيث بلغت قيمة F (٤,٧٨٨) بمستوى معنوية (٠,٠٠٣) (Sig.=٠,٠٠٣)، وقد بلغ المتوسط الحسابي للمستثمرين بالبورصة، وإدارة المراجعة الداخلية، والإدارة العليا، والإدارة المالية، (٤,٥٧، ٤,٤٧، ٤,٣٦، ٤,٢٥) على التوالي وتمثل في مجملها متوسطات قوية، الأمر الذي يشير إلى تأكيد كافة فئات الدراسة على وجود دور فعال للإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية من خلال تقديم الاستشارات والتأكيدات الموضوعية بشأن كل من فعالية هيكل الرقابة الداخلية، والالتزام بقواعد وآليات حوكمة الأنشطة والعمليات، ولا سيما منهجية إدارة المخاطر وفق أسس سليمة وموضوعية. كما أنه على المستوى التفصيلي يمكن تحديد الأهمية النسبية لدور الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية، والتي تعد الأكثر قدرة على تفسير التوافق بين فئات الدراسة، حيث يساعد الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية مجلس الإدارة والإدارة العليا، في بناء نماذج تقييم فعالية إدارة الأداء والمسائلة (X26) وذلك بقيمة F (٠,٥٢٢) ومستوى معنوية (٠,٦٦٨) (Sig.=٠,٦٦٨)، لصالح المستثمرين بالبورصة بمتوسط حسابي (٤,٤٩) والإدارة العليا بمتوسط حسابي (٤,٤٢)، وإدارة المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي (٤,٣٩)، والإدارة المالية بمتوسط حسابي (٤,٣١). بلية تمكين الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية لجان المراجعة من تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية، والإشراف على إعداد القوائم المالية والحد من التحريفات الجوهرية بها (X30) وذلك بقيمة F (٢,٦٢٣) ومستوى معنوية (٠,٠٥٢) (Sig.=٠,٠٥٢)، لصالح المستثمرين بالبورصة بمتوسط حسابي (٤,٥٠) وإدارة المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي (٤,٤٤)، والإدارة العليا بمتوسط حسابي (٤,٤٢)، والإدارة المالية بمتوسط حسابي (٤,٢١). في حين جاءت باقي المتغيرات (X25, X27, X28, X29) ذات دلالة معنوية.

وفي ضوء العرض والتحليل السابق بالجدولين رقم (٩,٨) يمكن قبول الفرض الثالث حيث " توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن دور الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية بشأن الخدمات الاستشارية والتوكيدية".

٤/٢- نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرض الرابع بشأن تأثير الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم: ينص الفرض الرابع من فروض البحث بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وتغيرات أسعار الأسهم بسوق الأوراق المالية المصرية"، واختبار مدى صحة هذا الفرض يمكن الاعتماد على مؤشرات نتائج الاختبارات التالية:

أ- للتعرف على مدى وجود اختلاف ذو دلالة معنوية بين الفئات محل الدراسة (الإدارة العليا، إدارة المراجعة الداخلية، الإدارة المالية، المستثمرين بالبورصة المصرية) من حيث تأثير الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية، تم تطبيق أسلوب تحليل التمايز المتعدد Multiple Discriminant Analysis من خلال نموذج اشتمل على أربعة مجموعات تمثل الفئات الخاضعة للدراسة وبلغ عدد دوال التمايز (٣ دوال) واكتفى الباحث بعرض الدالة الأولى فقط والتي تحمل أعلى معامل ارتباط ومستوى معنوية كما يتضح في الجدول التالي رقم (١٠).

جدول رقم (١٠)

دوال تحليل التمايز المتعدد ومصفوفة التصنيف من حيث تأثير الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية

أ- نتائج دالة التمايز الأولى						
Sig.	D.F	Chi-square	Wilk's Lambda	Canonical Correlation	Variance %	Eigen Value
٠,٠٠٠	٣٠	١٦٤,٧٣٦	٠,٤٠٤	٠,٦٦٢	٦٨,٠٠	٠,٧٨٠
ب- النسبة المئوية الإجمالية للتصنيف الدقيق بين فئات الدراسة ٩٦,٨ %						
المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.						

ويتبين من الجدول السابق إمكانية قبول النموذج والاعتماد عليه في التصنيف فيما بين الفئات محل الدراسة، حيث بلغت قيمة إيجن (Eigen Value) في دالة التمايز الأولى (٠,٧٨٠) وذلك بمعامل ارتباط قوي بلغ (٠,٦٦٢)، كما بلغت قيمة وليكس لامدا (٠,٤٠٤) وهو يتبع توزيع كاي والتي بلغت قيمتها (١٦٤,٧٣٦)، وذلك بمستوى معنوية مرتفع (Sig.=٠,٠٠٠) مما يدل على وجود اختلاف ذو دلالة معنوية بين الفئات محل الدراسة بشأن تأثير الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم، كما بلغت النسبة المئوية للتصنيف الدقيق لفئات الدراسة ٩٦,٨٪ وهي نسبة مرتفعة تعكس وجود اختلاف فيما بين الفئات المختلفة.

ب- الأهمية النسبية لتأثير الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية وفقاً للفئات محل الدراسة: يوضح الجدول التالي رقم (١١) نتائج الاختلافات للفئات محل الدراسة (الإدارة العليا، إدارة المراجعة الداخلية، الإدارة المالية، والمستثمرين بالبورصة).

جدول رقم (١١)

نتائج الاختلافات بين فئات الدراسة من حيث تأثير الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية

مستوى الدلالة	قيمة F	المتوسط الحسابي				تأثير الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية
		المستثمرين بالبورصة	الإدارة المالية	إدارة المراجعة الداخلية	الإدارة العليا	
٠,٠٠٤	٤,٦١٠	٤,٧٣	٤,٤٤	٤,٧١	٤,٤٢	X31- يسهم الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية في زيادة كفاءة وفعالية المعلومات المالية وغير المالية لترشيد قرارات المستثمرين.
٠,٠٠٠	٦,٤١٧	٤,٥٥	٤,٢٣	٤,٥٩	٤,١٩	X32- يقدم الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية تأكيدات موضوعية للمستثمرين بشأن صحة ودقة الأرقام والبيانات الموجودة بالتقارير المالية.

تابع جدول رقم (١١)						
٠,٠٠٠	٧,٣٨٢	٤,٥٣	٤,١٥	٤,٠٧	٤,١٩	X33- يساعد الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية بين الأطراف الداخلية والخارجية (المستثمرين).
٠,٠٤٣	٢,٧٦٨	٤,٥٠	٤,٢٣	٤,٠٥	٤,١٩	X34- يُحد الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية من حالات الغش والاحتيال، وممارسات إدارة الأرباح من قبل الإدارة.
٠,٢٢٢	١,٤٧٧	٤,٢٦	٤,٣٦	٤,١٢	٤,٠٣	X35- يؤثر الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية بشأن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركة، على القيمة السوقية لأسعار الأسهم.
٠,٦٧٧	٠,٥٠٨	٤,٢٧	٤,٢٦	٤,١٢	٤,١٩	X36- يؤثر الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية بشأن قواعد وآليات الحوكمة بالشركة، على القيمة السوقية لأسعار الأسهم.
٠,٦٨٢	٠,٥٠١	٤,٢٠	٤,٢٣	٤,٠٥	٤,١٩	X37- يؤثر الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية بشأن منهجية إدارة المخاطر بالشركة، على القيمة السوقية لأسعار الأسهم.
٠,٠٠٠	٨,٠٦٨	٤,٦٤	٤,٢١	٤,٠٢	٤,١٩	X38- يُسهم الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية في إضافة قيمة للشركة، تنعكس على القيمة السوقية لأسعار الأسهم.
٠,٢٢٠	١,٤٨٥	٤,٢٧	٤,٥١	٤,٢٩	٤,١٩	X39- يضمن الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية سلامة وموضوعية المؤشرات المالية التي تتعلق بمستويات السيولة والربحية والكفاءة والنشاط، والتي تنعكس على القيمة السوقية لأسعار الأسهم.
٠,٠٠٠	١١,١٨	٤,٨٢	٤,٣٦	٤,٢٩	٤,١٩	X40- يُساعد الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية في التنبؤ بتوجهات الشركة المستقبلية (خطط - استراتيجيات - سياسات - موارد مالية وغير مالية) لتقييم مدى قدرتها على الاستمرارية، والتي تنعكس على القيمة السوقية لأسعار الأسهم.
٠,٠١٣	٣,٦٦٦	٤,٤٨	٤,٣٠	٤,٢٣	٤,٢٠	الإجمالي العام

المصدر: من إعداد الباحث، بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

ويتضح من الجدول السابق أنه، على المستوى الإجمالي يوجد اختلاف ذو دلالة معنوية بين عينات الدراسة بشأن تأثير الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية، حيث بلغت قيمة F (٣,٦٦٦) بمستوى معنوية (٠,٠١٣ = Sig.)، وقد بلغ المتوسط الحسابي للمستثمرين بالبورصة، والإدارة المالية، وإدارة المراجعة الداخلية، والإدارة العليا (٤,٤٨)، (٤,٣٠، ٤,٢٣، ٤,٢٠) على التوالي وتمثل في مجملها متوسطات قوية، الأمر الذي يشير إلى تأكيد كافة فئات الدراسة على وجود تأثير معنوي للإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية من خلال تقديم الاستشارات والتأكدات الموضوعية بشأن كل من فعالية هيكل الرقابة الداخلية، والالتزام بقواعد وآليات حوكمة الأنشطة والعمليات، ولا سيما منهجية إدارة المخاطر وفق أسس سليمة وموضوعية. كما أنه على المستوى التفصيلي يمكن تحديد الأهمية النسبية لتأثير الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم، والتي تعد الأكثر قدرة على تفسير التوافق بين فئات الدراسة، حيث يؤثر الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية بشأن منهجية إدارة المخاطر بالشركة، على القيمة السوقية لأسعار الأسهم (X37) وذلك بقيمة F (٠,٥٠١) ومستوى معنوية (٠,٦٨٢ = Sig.)، لصالح الإدارة المالية بمتوسط حسابي (٤,٢٣)، والمستثمرين بالبورصة بمتوسط حسابي (٤,٢٠) والإدارة العليا بمتوسط حسابي (٤,١٩)، وإدارة المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي (٤,٠٥). بلية تأثير الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية بشأن قواعد وآليات الحوكمة بالشركة، على القيمة السوقية لأسعار الأسهم (X36) وذلك بقيمة F (٠,٥٠٨) ومستوى معنوية

(Sig.=0,677)، لصالح المستثمرين بالبورصة بمتوسط حسابي (4,27) والإدارة المالية بمتوسط حسابي (4,26) والإدارة العليا بمتوسط حسابي (4,19)، وإدارة المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي (4,12)، وكذلك تأثير الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية بشأن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركة، على القيمة السوقية لأسعار الأسهم (X35) وذلك بقيمة F (1,477) ومستوى معنوية (Sig.=0,222)، لصالح الإدارة المالية بمتوسط حسابي (4,36)، والمستثمرين بالبورصة بمتوسط حسابي (4,26) وإدارة المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي (4,12)، والإدارة العليا بمتوسط حسابي (4,03)، وأخيراً ضمان الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية سلامة وموضوعية المؤشرات المالية التي تتعلق بمستويات السيولة والربحية والكفاءة والنشاط والتي تنعكس على القيمة السوقية لأسعار الأسهم (X39) وذلك بقيمة F (1,485) ومستوى معنوية (Sig.=0,220)، لصالح الإدارة المالية بمتوسط حسابي (4,51)، وإدارة المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي (4,29)، والمستثمرين بالبورصة بمتوسط حسابي (4,27)، والإدارة العليا بمتوسط حسابي (4,19). في حين جاءت باقي المتغيرات (X31,X32,X33,X34,X38,X40) ذات دلالة معنوية.

ج - نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لتأثير الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية: يوضح الجدول التالي رقم (12) تأثير الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية.

- **يتبين من الجدول التالي** صلاحية النموذج المستخدم في اختبار العلاقة التأثيرية للإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الاستشاري والتوكيدي على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية، حيث بلغت قيمة F (17,170) بمستوى معنوية (0,000) وهي أقل من (0,05) مما يعني أن هذا النموذج بمتغيراته المستقلة صالح للتنبؤ بقيم المتغير التابع.
- **ويوضح الجدول التالي** أن وفي القدرة التفسيرية لهذا النموذج والتي توضح نسبة التغير في المتغير التابع التي تفسرها المتغيرات المستقلة. حيث أن معامل الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بلغ (0,845)، ومعامل التحديد المعدل بلغ (0,714). وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة (محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية "X1-X12" ومتطلبات الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية "X13-24") تفسر ما مقداره 71,4% من التغيرات في أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "X31-40"، وهي نسبة مرتفعة غير راجعة للصدفة.
- **كما أن كل** من تضمين الهيكل التنظيمي بالشركة إستقلالية إدارة المراجعة الداخلية، كمرتكز لتحسين جودة أداء المهام المنوطه بها جاءت ذات تأثير سلبي غير معنوي حيث أن قيمة T المحسوبة (-0,636) وذلك بمستوى معنوية (0,526)، وكذلك دعم مجلس الإدارة ولجنة المراجعة استقلالية وموضوعية إدارة المراجعة الداخلية بالشركة، لتعزيز كفاءة وفعالية أداء المراجعين الداخليين حيث أن قيمة T المحسوبة (1,023) وذلك بمستوى معنوية (0,308)، ولا سيما بيان تقرير الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية، مستوى استقلالية إدارة المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي حيث أن قيمة T المحسوبة (1,061) وذلك بمستوى معنوية (0,290)، فضلاً عن ضرورة الإفصاح عن مدى موضوعية أعضاء فريق المراجعة الداخلية عند تنفيذ المهام والأنشطة الموكلة إليهم حيث أن قيمة T المحسوبة (-1,769) وذلك بمستوى معنوية (0,079)، وأخيراً ضرورة الإفصاح عن الدور الإستشاري لإدارة المراجعة الداخلية، بشأن منهجية إدارة المخاطر التي تقترن بأنشطة وعمليات الشركة، حيث أن قيمة T المحسوبة (-1,868) وذلك بمستوى معنوية (0,064).

جدول رقم (١٢)
نموذج الانحدار المتعدد لتأثير الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية
على تغيرات أسعار الأسهم بالبورصة المصرية

المتغيرات	معامل الانحدار	معامل الانحدار المعياري Beta	قيمة " T المحسوبة"	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
ثابت الدالة	٣,٣٤٠	--	٦,١٢	٠,٠٠٠	معنوي
X1- يجب أن يعكس الهيكل التنظيمي بالشركة إستقلالية إدارة المراجعة الداخلية، كمرتكز لتحسين جودة أداء المهام المنوطة بها.	-٠,٠٧	-٠,٠٥١	-٠,٦٣٦	٠,٥٢٦	غير معنوي
X2- ضرورة تأكيد اللوائح الحاكمة وميثاق إدارة المراجعة الداخلية، على عدم مشاركة المراجع الداخلي في أعمال تنفيذية بالشركة.	٤,٣٧	٠,٥٠٣	٤,٨٦٠	٠,٠٠٠	معنوي
X3- يجب أن يدعم مجلس الإدارة ولجنة المراجعة إستقلالية وموضوعية إدارة المراجعة الداخلية بالشركة، لتعزيز كفاءة وفعالية أداء المراجعين الداخليين.	٠,٠٨٣	٠,٠٨٢	١,٠٢٣	٠,٣٠٨	غير معنوي
X4- توجد صلاحيات كافية تمكن إدارة المراجعة الداخلية من الوصول إلى كافة السجلات والمستندات والحسابات والأصول والممتلكات والعاملين بكافة إدارات الشركة.	-٠,٢٧	-٠,٢٨٠	-٣,٤٧٤	٠,٠٠١	معنوي
X5- لا يحق لأعضاء فريق المراجعة الداخلية، مراجعة أعمال قام بها أطراف ذوي صلة قرابه، أو تجمعهم مصالح شخصية.	-٠,٠٨	-٠,١٩٦	-٢,٣١٨	٠,٠٢٢	معنوي
X6- يجب أن لا يتأثر المراجع الداخلي بالعلاقات الشخصية مع موظفي الشركة، عند ممارسة المهام الموكلة إليه.	-٠,٥٠	-٠,٤٨١	-٥,٦٥٨	٠,٠٠٠	معنوي
X7- يجب أن يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقريره في ضوء الأدلة التي تم تجميعها دون أي تحيزات شخصية، وعرضها على مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة أو كليهما معاً.	٠,٣٩٢	٠,٥٥٩	٤,٦٠٥	٠,٠٠٠	معنوي
X8- يجب أن يكون عدد أعضاء فريق المراجعة الداخلية بالشركة كاف لأداء المهام وممارسة الأنشطة بكفاءة وفعالية.	٠,١٧٧	٠,٢١٩	٢,٧٨٨	٠,٠٠٦	معنوي
X9- يتمتع أعضاء فريق المراجعة الداخلية بالشركة بمؤهلات علمية (أكاديمية، مهنية) وبرامج ودورات تدريبية فنية وتقنية، تمكنهم من أداء المهام بكفاءة.	-٠,٢٤	-٠,٣٥٦	-٣,٥٣٢	٠,٠٠١	معنوي
X10- لدى أعضاء فريق المراجعة الداخلية بالشركة خبرة كافية لأداء مهام المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية.	٠,٤٣٣	٠,٦٢٧	٤,٣٢٧	٠,٠٠٠	معنوي
X11- تحرص إدارة المراجعة الداخلية على التدريب المستمر لأعضاء فريق المراجعة الداخلية، لتحسين كفاءة وفعالية المراجعين الداخليين بالشركة.	-٠,٤٤	-٠,٦٣٢	-٤,٦٠٦	٠,٠٠٠	معنوي
X12- لدى أعضاء فريق المراجعة الداخلية بالشركة، إلمام كاف بالمعايير والإصدارات المهنية التي تنظم طبيعة عملهم بكفاءة وفعالية.	٠,٣١٠	٠,٣٥٩	٣,٥١١	٠,٠٠١	معنوي

معنوي	٠,٠٠٠	٦,٤١٥-	٠,٨٥٠-	٠,٦٩-	X13- يجب مراعاة الجوانب الشكلية لتقرير الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية (عنوان التقرير، الموجه إليه التقرير، الفترة المالية محل المراجعة، المشاركين في أداء عملية المراجعة، توقيعاتهم، تاريخ التقرير)
غير معنوي	٠,٢٩٠	١,٠٦١	٠,١١٩	٠,١٠٣	X14- يجب أن يوضح تقرير الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية، مستوى استقلالية إدارة المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي.
معنوي	٠,٠٠٠	٥,٦٦١	٠,٨٤٩	٠,٦٩٤	X15- يجب أن يوضح تقرير الإفصاح عن جودة المراجعة الداخلية، مدى وجود ميثاق عمل سنوي يتضمن خطط ومهام إدارة المراجعة الداخلية.
غير معنوي	٠,٠٧٩	١,٧٦٩-	٠,١٩٧-	٠,١٦-	X16- يجب الإفصاح عن مدى موضوعية أعضاء فريق المراجعة الداخلية عند تنفيذ المهام والأنشطة الموكلة إليهم (عدم وجود علاقات شخصية أو تحيزات لأغراض معينة).
معنوي	٠,٠٠٠	١٠,٨١٢	٠,٩٢٩	٠,٦٧٤	X17- ضرورة الإفصاح عن محددات كفاءة المراجعين الداخليين بالشركة من حيث (المؤهلات العلمية، البرامج والدورات التدريبية، مستوى وسنوات الخبرة، كفاية العدد لأداء المهام، الإلمام بالمعايير ولوائح العمل).
معنوي	٠,٠٢٤	٢,٢٧٨-	٠,٢١٦-	٠,١١-	X18- يجب الإفصاح عن الدور الإستشاري لإدارة المراجعة الداخلية، بشأن نظام الرقابة الداخلية لأنشطة وعمليات الشركة.
معنوي	٠,٠٠٠	٣,٦٨١-	٠,٧٤٥-	٠,٤٥-	X19- يجب الإفصاح عن الدور الإستشاري لإدارة المراجعة الداخلية، بشأن تبنى وتنفيذ قواعد الحوكمة لأنشطة وعمليات الشركة.
غير معنوي	٠,٠٦٤	١,٨٦٨-	٠,١٨١-	٠,١٢-	X20- يجب الإفصاح عن الدور الإستشاري لإدارة المراجعة الداخلية، بشأن منهجية إدارة المخاطر التي تقترن بأنشطة وعمليات الشركة.
معنوي	٠,٠٠٠	٦,٠٥-	٠,٤٣-	٠,٣٣-	X21- ضرورة الإفصاح عن الدور التوكيدي لإدارة المراجعة الداخلية، بشأن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية لأنشطة وعمليات الشركة.
معنوي	٠,٠٠٠	٤,٥٩٢	٠,٤٢٤	٠,٣٤	X22- ضرورة الإفصاح عن الدور التوكيدي لإدارة المراجعة الداخلية، بشأن تقييم مدى الالتزام بقواعد حوكمة عمليات الشركة.
معنوي	٠,٠٠٠	٥,٠٧٦-	٠,٤٠٥-	٠,٤١-	X23- ضرورة الإفصاح عن الدور التوكيدي لإدارة المراجعة الداخلية، بشأن كفاءة وفعالية نظام إدارة المخاطر التي تواجه الشركة.
معنوي	٠,٠٠٠	٥,٨٩٠	٠,٥٣٦	٠,٤٥٥	X24- يجب أن يشمل تقرير الإفصاح عن المراجعة الداخلية، جودة أداء مهام المراجعة الداخلية بدورها الإستشاري والتوكيدي.
■ المؤشرات العامة للنموذج:					
٠,٨٤٥					✓ معامل الارتباط المتعدد R
٠,٧١٤					✓ معامل التحديد R ²
١٧,١٧٠					✓ قيمة ف المحسوبة
١٨٩					✓ درجات الحرية (ن - ١)
٠,٠٠٠					✓ مستوى المعنوية

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.
وفي ضوء العرض والتحليل السابق بالجدول أرقام (١٠، ١١، ١٢) يمكن قبول الفرض الرابع حيث " يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وتغيرات أسعار الأسهم بسوق الأوراق المالية المصرية " .

القسم السابع

الخلاصة والنتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

في إطار عرض وتحليل المحاور الرئيسية التي تجيب على تساؤلات البحث، وتحقق أهدافه، يمكن عرض خلاصة البحث وتقديم التوصيات والدراسات المستقبلية على النحو التالي:

أولاً: خلاصة ونتائج البحث:

- ١- تعد وظيفة المراجعة الداخلية وظيفية إدارية تعمل لصالح الشركات كعنصر فاعل من عناصر الرقابة الداخلية، وإحدى آليات الحوكمة، ومنهج موضوعي لإدارة المخاطر، وتكتسب مصداقيتها من تلبية احتياجات أصحاب المصالح، وثقة المستفيدين منها (داخلياً وخارجياً) في جودة أدائها وخضوعها للتقييم المستمر.
 - ٢- أكدت الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية على وجود ثلاث محددات رئيسية لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، والتي تمثلت في (الموضوعية والاستقلال التنظيمي، الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، جودة تنفيذ المهام).
 - ٣- يُسهم الإلتزام بمتطلبات الإفصاح الخارجي عن أنشطة المراجعة الداخلية في تعزيز مستوى شفافية التقارير المالية، وزيادة مستوى المساءلة والمحاسبة للمراجعين الداخليين، وكذلك زيادة ثقة أصحاب المصالح الخارجيين في فعالية الرقابة الداخلية، وضمان تفعيل آليات حوكمة الشركات.
 - ٤- يشمل الإفصاح الخارجي عن أنشطة المراجعة الداخلية بدورها الإستشاري والتوكيدي مجالات الرقابة الداخلية، وحوكمة الأنشطة والعمليات، وإدارة المخاطر التي تقترب بأنشطة وعمليات الشركة، من خلال تقديم تقارير تحتوي على معلومات ملائمة (تاريخية، حالية، مستقبلية) سواء وصفية و/أو كمية و/أو مالية، تسهم في ترشيد العديد من القرارات الإدارية والاستثمارية.
 - ٥- تركز فعالية الإفصاح الخارجي لجودة وظيفة المراجعة الداخلية على جودة هيكل نظام المعلومات الخاص بها، من خلال الاستعانة بموظفين على قدر عال من التأهيل والخبرة والكفاءة المهنية، وتبني سياسات فعالة للتدريب والتطوير المستمر.
 - ٦- يعد الإفصاح عن معلومات جودة وظيفة المراجعة الداخلية إفصاحاً إختياري يحقق التوسع في كمية ونوعية وتوقيت الإفصاح، ويسهم في الحد من مشاكل عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية.
 - ٧- توجد بعض التحديات التي تقف حائل أمام فعالية الإفصاح الخارجي عن جودة المراجعة الداخلية أهمها: احتمالية زيادة مستوى مخاطر التقاضي ضد الشركة، وزيادة التكاليف التي تتحملها إدارة الشركة للتوسع في تقديم المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة الداخلية، وإلقاء مزيد من العبء المعلوماتي على المستفيدين نتيجة كثرة المعلومات التي ترتبط بالدورين الإستشاري والتوكيدي لمختلف الأنشطة والعمليات بالشركة.
- كما كشفت الدراسة الميدانية عن مجموعة من النتائج أهمها مايلي:**
- ٨- وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية من منظور معايير المراجعة الحاكمة والدراسات والبحوث الأكاديمية، حيث بلغت قيمة $F(٦,٤٨)$ بمستوى معنوية $(Sig.=٠,٠٠٠)$.
 - ٩- وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن متطلبات الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية (طبيعة الإفصاح - محتويات الإفصاح - وسيلة الإفصاح - توقيت الإفصاح) في ضوء الإصدارات المهنية الحاكمة والدراسات الأكاديمية المعنية "، حيث بلغت قيمة $F(١٨,٤٤)$ بمستوى معنوية $(Sig.=٠,٠٠٠)$.
 - ١٠- هناك اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن دور الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية بشأن الخدمات الاستشارية والتوكيدية "، حيث بلغت قيمة $F(٤,٧٨٨)$ بمستوى معنوية $(Sig.=٠,٠٠٠)$.
 - ١١- يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وتغيرات أسعار الأسهم بسوق الأوراق المالية المصرية "، حيث أن معامل الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بلغ $(٠,٨٤٥)$ ، ومعامل التحديد المعدل بلغ $(٠,٧١٤)$.

ثانياً: التوصيات: في ضوء عرض محاور الدراسة التحليلية واستخلاص الإطار المقترح للإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وتمشياً مع التطورات الدولية المعاصرة وإرتقاءاً بمهنة المحاسبة والمراجعة وتطويراً لفعاليات ووظيفة المراجعة الداخلية، توجد مجموعة من التوصيات أهمها:

١- يجب أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتضمين المحتوى المعلوماتي لتقاريرها كل من: طبيعة تكوين ومسئوليات ومهام إدارة المراجعة الداخلية، والخدمات الإستشارية والتوكيدية بشأن هيكل الرقابة الداخلية، وقواعد وآليات الحوكمة، ومنهجية إدارة المخاطر.

٢- يجب على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية تطوير هيكل وظيفة المراجعة الداخلية، لتواكب التطورات التكنولوجية التي أصبحت أحد دعائم المنافسة في الوقت الحالي.

٣- ضرورة تكييف ومواءمة وظيفة المراجعة الداخلية بدورياتها الإستشارية والتوكيدية، من حيث استخدام تقنيات جديدة لتحليل البيانات (الوصفية والكمية والمالية معاً)، وتغيير ثقافة ومنهجية تبادل البيانات، وكذلك تغيير منهجية توصيل المعلومات والتقارير للمستفيدين بالاعتماد على البرامج والنظم الذكية.

٤- ضرورة تركيز وظيفة المراجعة الداخلية على تقديم الارشادات والتأكيدات بشأن تقارير الاستدامة وخلق القيمة المضافة للشركة، بدلاً من التعليق على الترتيبات الأساسية لاستمرارية الأعمال في الوضع التقليدي.

٥- يجب أن تتوسع وظيفة المراجعة الداخلية من نهج ضيق وثابت إلى موقف مستنير واستباقي بشأن العمليات التقليدية والمستحدثة (الرقمنة)، والعمل على تقديم تقارير أكثر توازناً ونواتج تُعزز قيمة تكنولوجيا المعلومات لترشيد القرارات الإدارية والاستثمارية.

٦- ضرورة قيام الشركات بتنمية قدرات ومهارات فريق المراجعة الداخلية من حيث (البراعة، التحليل، الترميز، الذكاء الرقمي، التعاون) لتعزيز قدرتهم على أداء المهام بشكل أفضل ومواكبة التحديات التي يفرضها عصر الرقمنة.

٧- ضرورة قيام الجهات الاشرافية والرقابية بإلزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية، لتلبية متطلبات الأطراف ذوي المصالح الخارجية، وخاصة حملة الأسهم والمستثمرين المحتملين.

٨- تطوير المعايير والإصدارات المهنية المنظمة لخطط واجراءات تنفيذ المراجعة الداخلية لتشمل كافة الأنشطة والمهام التقليدية والتقنيات الرقمية المستحدثة، وتبني آليات فعالة للإفصاح عنها بشكل دوري للأطراف ذوي المصالح.

٩- عقد الندوات العلمية والبرامج التدريبية المتخصصة بشأن محددات جودة وظيفة المراجعة الداخلية في ظل التقنيات المستحدثة وعمليات التحول الرقمي، وكيفية الإفصاح عنها، لتأهيل جيل جديد من المراجعين يواكب التطورات والتغيرات التكنولوجية السريعة بالمؤسسات الخاصة والعامة.

ثالثاً: الدراسات المستقبلية التي ترتبط بمجالات البحث:

يمكن للباحثين إجراء مزيد من الدراسات والبحوث التي ترتبط بموضوع البحث أهمها ما يلي:

١- قياس أثر الإفصاح عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على قرارات منح الائتمان بالبنوك التجارية.

٢- مدخل مقترح للإفصاح الخارجي عن أنشطة المراجعة الداخلية بشأن إدارة مخاطر الأمن السيبراني والجرائم الإلكترونية: مع مسح ميداني بالبيئة المصرية.

٣- آليات الإفصاح المتكامل عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية وانعكاساتها على قياس القيمة العادلة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٤- أثر الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح: مع دراسة تطبيقية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٥- دور الإفصاح الخارجي عن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة التكاليف بالشركات الصناعية بالبيئة المصرية.

٦- إطار مقترح لدور الإفصاح عن المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة التحول الرقمي وانعكاساتها على جودة التقارير المالية بالشركات المقيدة في البورصة المصرية.

٧- مدخل مقترح لأثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لآليات التحول الرقمي على تقييم مخاطر النظم المحاسبية الإلكترونية بالشركات المصرية: مع دراسة ميدانية.

مراجع البحث

أ- المراجع العربية:

١. أبو العلا، محمد عبد العزيز محمد (٢٠١٧)، مدخل كمي مقترح لترشيد قرار الاسناد الخارجى لوظيفة المراجعة الداخلية فى ظل مخاطر الوكالة: دراسة حالة على بنك التنمية والائتمان الزراعى، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد الأول، العدد الأول، ص ص ٤٧٥-٥٤٩.
٢. أبو الفتوح، نجوى مجدي (٢٠١٩)، اطار مقترح لتفعيل دور لجنة المراجعة فى الحد من المحاسبة الابداعية دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، المجلد ٢٠، العدد الأول، الجزء الأول، ص ص ٢٠-٢٥.
٣. أبو جبل، نجوى محمود أحمد (٢٠١٦)، جودة المراجعة الداخلية ودورها فى الحد من إعادة إصدار القوائم المالية دراسة تحليلية وتجريبية، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثالث، العدد الثاني، ص ص ١١٦-٥٧.
٤. أبو جبل، نجوى محمود أحمد (٢٠٢١) دراسة تحليلية لدور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر وإضافة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ٤١، العدد الأول، ص ص ١-٢٨.
٥. الابياري، هشام فاروق (٢٠١٨)، إعادة هندسة عملية المراجعة الداخلية إطار ونموذج مقترح ودراسة استكشافية فى بيئة الأعمال المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الخامس، العدد الأول، ص ص ١-٥٦.
٦. أحمد، أحمد بخيت محمد (٢٠٢١)، طبيعة اعتماد المراجع الخارجى على أنشطة المراجع الداخلى فى الشركات المقيده بالبورصة المصرية، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، المجلد ٢٢، العدد الثاني، ص ص ٢٤٥-٢٨٠.
٧. أحمد، محمد عزام عبد المجيد (٢٠٢١)، جودة المراجعة الداخلية ودورها فى الحد من عدم تماثل المعلومات، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، المجلد ٢٢، العدد الثالث، ص ص ٦٦٣-٦٩١.
٨. أميرهم، جيهان عادل (٢٠١٩)، تقييم أثر التزام المراجع الداخلى بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٣، العدد الثالث، ص ص ٤٤-٩٥.
٩. البشير، الفاتح بشير إدريس (٢٠٢٠)، قياس فعالية الدور الحوكمى للمراجعة الداخلية فى الرقابة الداخلية بالمصارف السودانية دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٤، العدد الثالث، ص ص ٨٣٣-٨٧٨.
١٠. العطار، حسن عبد الحميد؛ فارس، دعاء سعيد؛ بيومي، أميرة صلاح أحمد (٢٠٢١)، تأثير آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الداخلية بالتطبيق على الشركات المساهمة المصرية - دراسة امبريقية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، ص ص ١٥-٤٨.
١١. الزامل، نوال خالد محمد (٢٠١٧)، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية وأثرها على تفعيل حوكمة الشركات - دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص ١٣١-١٦٦.
١٢. حسن، يوسف صلاح عبد الله (٢٠١٨)، دور المراجعة الداخلية فى تحسين أداء حوكمة الشركات بالتطبيق على قطاع المصارف، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد الثاني، العدد الأول، ص ص ١٨٩-٢٤٦.
١٣. حسين، أسعد المبارك؛ عجيب، بشير بكري (٢٠١٨)، أثر خصائص لجنة المراجعة على عدم تماثل المعلومات المحاسبية، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد الثالث، ص ص ٤٧١-٤٩٥.
١٤. راغب، رحاب عصام الدين (٢٠١٨)، أثر مصدر نشاط المراجعة الداخلية على جودتها من وجهة نظر أصحاب المصالح - مع دراسة ميدانية على البيئة المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.

١٥. سلطان، ميادة محمود (٢٠٢٠)، أثر إفصاح الشركات عن التزامها القياسي بمتطلبات جودة وظيفة المراجعة الداخلية على القيمة السوقية لحقوق الملكية: دراسة ميدانية وتجريبية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.
١٦. سليمان، وليد شحاتة محمد قاسم (٢٠٢٠)، دور جودة المراجعة في تقليل عدم تماثل المعلومات وانعكاسها على مخاطر انهيار أسعار الأسهم، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٤، العدد الثالث، ص ص ٧٩٦-٨٣٢.
١٧. شحاتة، شحاتة السيد (٢٠٢٠) إطار مقترح لاسناد وظيفة المراجعة الداخلية بدورها الاستشاري والتوكيدي في مجال إدارة المخاطر في الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الرابع، تمويل وإدارة مشروعات ريادة الأعمال ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية، كلية التجارة، جامعة طنطا.
١٨. شحاتة، شحاتة السيد (٢٠٢١) مصفوفة أدوار ومجالات المراجعة الداخلية الحديثة في جائحة كورونا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ٤١، العدد الأول، ص ص ١٨-١.
١٩. شنن، علي عباس علي (٢٠٢٠)، إطار مقترح للإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية بهدف ترشيد القرارات في ضوء الاصدارات المهنية المعاصرة - دراسة ميدانية، المجلة العلمية - الدراسات المحاسبية، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، العدد الثاني، ص ص ٥٧٤-٦١١.
٢٠. صالح، رضا إبراهيم؛ الجمودي، إيمان عبد الفتاح؛ أبو زيد، هبة نصر الدين بدير (٢٠١٩)، المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة الداخلية للأطراف ذوي المصلحة خارج الشركة مع دراسة ميدانية بيئية الأعمال المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد الأول، ص ص ٥٩٧-٦٢٨.
٢١. عامر، أنس عبد القادر؛ عامر، حسام عبد القادر (٢٠١٨)، أثر جودة وظيفة المراجعة الداخلية على المراجعة الخارجية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد الثاني، ص ص ١٠-٤٠.
٢٢. عبد الدايم، سلوى عبد الرحمن (٢٠١٩)، تحليل العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والإفصاح عن المعلومات المستقبلية وأثرها على قرارات المستثمرين مع دراسة ميدانية، المجلة العلمية - الدراسات المحاسبية، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، العدد الأول، ص ص ٣١٥-٤٠١.
٢٣. علي، عبد الوهاب نصر؛ شحاتة، شحاتة السيد؛ سلطان، ميادة محمود (٢٠٢١)، دراسة واختبار العلاقة بين درجة التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية الفعلي بمتطلبات جودة وظيفة المراجعة الداخلية والقيمة السوقية لحقوق ملكيتها، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد الخامس، العدد الثاني، ص ص ١-٤٩.
٢٤. علي، محمود أحمد أحمد (٢٠٢١)، حجم منشأة مراقب الحسابات وقيدته لدى الهيئة العامة للرقابة المالية كمحددتين للعلاقة بين بدائل اسناد وظيفة المراجعة الداخلية وقراراته بالاعتماد عليها دراسة تجريبية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد الخامس، العدد الأول، ص ص ١-٤٩.
٢٥. لطفي، أمين السيد أحمد (٢٠١٩)، مراجعة الإطار المؤسسي لمكافحة الفساد باستخدام نموذج عملية مراجعة الأداء بالتطبيق على قطاع التعليم، مجلة المراجعة والرقابة، العدد الرابع، ص ص ١-٦٠.
٢٦. كساب، ياسر السيد (٢٠٢٠) محددات فعالية إدارات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد الرابع، العدد الثاني، ص ص ١-٤٨.
٢٧. مبارك، الرفاعي إبراهيم؛ عبد الستار، أشجان عبد الباقي؛ الميهي، إيمان كمال السيد؛ بدوي، ريهام بدوي إبراهيم؛ محمد، شرين شاكر؛ عامر، حسين محمد (٢٠٢١)، أثر Covid-19 على المراجعة الداخلية: التحديات - الاستجابات، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ٤١، العدد الأول، ص ص ١-٣٠.
٢٨. محروس، رمضان عارف رمضان (٢٠٢٠)، إطار مقترح لتطوير أداء المراجعة الداخلية في البنوك المصرية للحد من مخاطر الشمول المالي، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، المجلد ٢١، العدد الأول، ص ص ٢٦٥-٣٤٨.
٢٩. محروس، رمضان عارف رمضان (٢٠٢١)، أثر خصائص لجنة المراجعة وهيكل الملكية في تقلبات أسعار الأسهم المتداولة بالبورصة المصرية أثناء أزمة فيروس كورونا، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، المجلد ٢٢، العدد الأول، ص ص ٤١٤-٤٦١.

٣٠. محمود، وائل حسين محمد (٢٠٢٠)، مدخل مقترح لتطوير المراجعة الداخلية في ظل بيئة البيانات الضخمة دراسة ميدانية، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٤، العدد الأول، ص ص ٦٢٥-٦٨٤.
٣١. مقلد، محمد محسن عوض (٢٠١٩)، الدور المهني للمراجع الداخلي بمنظمات الأعمال في ظل التحديات المعاصرة دراسة نظرية، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، المجلد ٢٠، العدد الأول، الجزء الأول، ص ص ٢٦-٥٠.
٣٢. منصور، أشرف محمد إبراهيم (٢٠٢٠)، التأكيد المشترك كأحد آليات الرقابة الداخلية ودور أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيقه دراسة ميدانية، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٤، العدد الأول، ص ص ٢٧٦-٣٢١.

ب- المراجع الأجنبية:

1. Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40.
2. Abd El Salam, H. (2020). Audit Committee Effectiveness and Corporate Sustainable Growth: The Case of Egypt. *Alexandria Journal of Accounting Research, faculty of commerce*, Alexandria university, 4(2), 1-41.
3. Abdelahi, A. H., Arumugam, D., & Suppiah, K. A. (2020). Behavioral Aspect: The impact of organization culture and ethicality on internal auditors Decision making, *international Journal of Psychosocial Rehabilitation*, 24(2).
4. Ackermann, C., Marx, B., & Fourie, H. (2016). Internal audit disclosures in annual reports of metropolitan municipalities in South Africa. *Journal of Governance and Regulation*, 5(1), 44-50.
5. Al Matari, E. M., & Mgamal, M. H. (2020). The moderating effect of internal audit on the relationship between corporate governance mechanisms and corporate performance among Saudi Arabia listed companies. *Contaduría y Administración*, 64(4), 143.
6. Albawwat, I. E., AL-hajaia, M. E., & AL frijat, Y. S. (2021). The Relationship Between Internal Auditors' Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(4), 797-808.
7. Almashaqbeh, M., Islam, M. A., Bakar, R., & Ghazalat, A. (2020). The Effect of Audit Quality on the Share Prices in Amman Stock Exchange. *International Journal of Multidisciplinary Sciences and Advanced Technology*, 1 (9).10-22.
8. Al-Shbail, A. M., & Turki, A. A. (2017). A theoretical discussion of internal audit effectiveness in Kuwaiti industrial SMEs. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(1), 107-116.
9. Alzeban, A. (2020). Internal audit as an antecedent of economic growth. *Journal of Economic Studies*. DOI 10.1108/JES-08-2019-0350.

10. Balios, D., & Zaroulea, T. (2020). Corporate Governance, Internal Audit and Profitability: Evidence from PIGS Countries. *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*, 20, 1-17.
11. Boskou, G., Kirkos, E., & Spathis, C. (2017). Internal audit disclosure regarding to external audit in Greece. In *Advances in Applied Economic Research* (pp. 691-703). Springer, Cham.
12. Boyle, D. M., DeZoort, F. T., & Hermanson, D. R. (2015). The effects of internal audit report type and reporting relationship on internal auditors' risk judgments. *Accounting Horizons*, 29(3), 695-718.
13. Carcello, J. V., Eulerich, M., Masli, A., & Wood, D. A. (2017). Are Internal Audits Associated with Reductions in Operating, Financial Reporting, and Compliance Risk?. Available at SSRN: <https://ssrn.com>
14. Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 1-19.
15. Chen, Y., Lin, B., Lu, L., & Zhou, G. (2020). Can internal audit functions improve firm operational efficiency? Evidence from China. *Managerial Auditing Journal*. 35(8), 1167-1188.
16. Christina, C., Biantara, D., & Handayani, S. (2020). Analisis internal audit dan kinerja perusahaan terhadap harga saham pada pt. Garuda Indonesia Tbk. *Accounting Cycle Journal*, 1(1), 47-88.
17. Coetzee, P. H. Fourie, P. A Burnaby. (2015). The growth of the internal audit profession is more than just numbers Fact or fiction? Evidence from South Africa. available on Emerald Insight at: www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm 30(6\7):514-538
18. Dang, D. Larence, I.(2016). External Auditors' Reliance on The Internal Audit Function: The Nigerian Perspective, *Asian Academic Research Journal of Social Sciences & Humanities*, VOL.3, ISSUE.2
19. Deloitte. (2020 b). Financial Reporting Considerations Related to Covid-19 and An Economic Downturn, *Accounting Research Tool*, 25 March, pp. 1-64. available at: www.deloitte.com/UK/en/insights/economy/covid-19/impact-on-insurers.
20. Desai, R., Desai, V., Libby, T., & Srivastava, R. P. (2017). External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 1-14.
21. D'Onza, G., Selim, G. M., Melville, R., & Allegrini, M. (2015). A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value. *International Journal of Auditing*, 19(3), 182-194.

22. Dumitrescu, D., & Bobițan, N. (2016). COOPERATION AND COORDINATION BETWEEN INTERNAL AND EXTERNAL AUDITING. *Annals of Constantin Brancusi'University of Targu-Jiu. Economy Series*, (1): 87-92.
23. Dzikrullah, A. D., Harymawan, I., & Ratri, M. C. (2020). Internal audit functions and audit outcomes: Evidence from Indonesia. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1750331.
24. Elazab, R.A. (2020). The Effect of Disclosing the Assurance and Consultancy Roles of Internal Auditing in Information Technology Risk Management on Equity Investment Decision: Field and Experimental Study, PhD Thesis, Damanhur University, pp. 1-165.
25. Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), 160-176.
26. Endya, K. (2016) . internal auditor characteristics, internal auditor effectiveness, and moderating effect of senior management, journal of economic and administrative sciences, vol:32, iss:2. p. 312.
27. Erasmus, L., & Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90-114.
28. Gao, F., Dong, Y., Ni, C., & Fu, R. (2016). Determinants and economic consequences of non-financial disclosure quality. *European Accounting Review*, 25(2), 287-317.
29. Garven, S., & Scarlata, A. (2020). An examination of factors associated with investment in internal auditing technology. *Managerial Auditing Journal*. 35(7), 955-978.
30. Ghaleb, B. A. A., Kamardin, H., & Al-Qadasi, A. A. (2020). Internal audit function and real earnings management practices in an emerging market. *Meditari Accountancy Research*. 28(6), 1209-1230.
31. Gros, M., Koch, S., & Wallek, C. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 291-329.
32. Holt, T. P. (2019). An examination of nonprofessional investor perceptions of internal and external auditor assurance. *Behavioral Research in Accounting*, 31(1), 65-80.
33. Institute of Internal Auditors (IIA).(2017). Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.", [http://www.theiia.org/guidance/standards and-practices/professional-practices framework/standar](http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/standar)

34. Ismael, H. R., & Kamel, H. (2021). Internal audit quality and earnings management: evidence from the UK. *Managerial Auditing Journal*. DOI 10.1108/MAJ-09-2020-2830.
35. Jiang, L., André, P., & Richard, C. (2018). An international study of internal audit function quality. *Accounting and Business Research*, 48(3), 264- 298.
36. KPMG. (2020 a). Impact of the Covid-19 Crisis on Internal Audit Functions of Financial Institutions. available at: <https://www.aicpa.org>
37. Liu, B. (2017). Shareholder Value Implications of the Internal Audit Function (Doctoral dissertation).
38. Mangasih, E. T., Pinasti, M., & Bawono, I. R. (2020). The effect of quality of internal audit and effectiveness of internal control systems on good corporate governance in finance companies. SAR (Soedirman Accounting Review): *Journal of Accounting and Business*, 5(1), 56-82.
39. Mert, I. (2021). The Effects of the Qualitative Parameters of Internal Auditing Works on the Preferences of Investment Funds' Analysts. *Economic Alternatives*, (1), 60-71.
40. Muqattash, R. S. (2017). Factors affecting internal auditors' objectivity: individual-level evidence from the United Arab Emirates. *Electronic Journal of Applied Statistical Analysis*, 10(2), 542-560.
41. Nalukenge, I., Kaawaase, T. K., Bananuka, J., & Ogwal, P. F. (2021). Internal audit quality, punitive measures and accountability in Ugandan statutory corporations. *Journal of Economic and Administrative Sciences*. DOI 10.1108/JEAS-05-2020-0084.
42. Narayanaswamy, R., & K. Raghunandan & Dasaratha V. Rama. (2018). Internal Auditing in India and China: Some Empirical Evidence and Issues for Research, available at: <https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/0148558X18762976>.
43. Obeid, O. A., & Abdelnur, A. (2018). An Evaluation of Objectivity and Competence of Internal Audit Departments in Sudanese Government Units. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 8(3), 9.
44. Parker, S., & Johnson, L. A. (2017). The development of internal auditing as a profession in the US during the twentieth century. *Accounting Historians Journal*, 44(2), 47-67.
45. PricewaterhouseCoopers Risk (PWC). Davydova Anna & Gorodova Anna, Services State of the Internal Audit Profession Study. (2019). Elevating internal audit's role: The digitally fit function.
46. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2017). Auditing standard no. 2605 Consideration of the Internal Audit Function., Available at https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Documents/PCAOB_Auditing_Standards_as_of_December_15_2017.pdf

47. Ratzinger-Sakel, N. V., & Eulerich, M. (2017). The Effects of Cultural Dimension on the Internal Audit Function-A Worldwide Comparison of Internal Audit Characteristics. *Available at SSRN 3053619*.
48. Rönkkö, J., Paananen, M., & Vakkuri, J. (2017). Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure. *International Journal of Auditing*, 22(1), 25-39.
49. Scarlata, A. N., Garven, S., Vagner, B., & Bahmanziari, T. (2019). Internal audit outsourcing in small organizations: An exploratory study. *Journal of Small Business Strategy*, 29(2), 44-57.
50. Serag, A.A. & Daoud, M. M., (2021). A Proposed Framework for Value-Based Internal Audit and its Impact on The Added Value and The Expectation Gap of Internal Audit: A Field Study in Egypt. *Alexandria Journal of Accounting Research*, faculty of commerce, Alexandria university, 5(1), 1183-1254.
51. Shahimi, S., & Mahzan, N. (2018). Building a Researc Model and Hypotheses Development for Internal Audit Consulting: Insights from Literature and Findings of Exploratory Interviews. *International Journal of Management Excellence*, 10(2):1257-1283.
52. Shohihah, I., Djamhuri, A., & Purwanti, L. (2018). Determinants of Internal Audit Effectiveness and Implication on Corruption Prevention in The Religious Ministry. *WACANA, Jurnal Sosial dan Humaniora*, 21(1).
53. Silva, A., Inácio, H., & Vieira, E. (2019). The Influence of Internal Audit on External Audit: Evidence from Portugal and Spain. In *Organizational Auditing and Assurance in the Digital Age* (pp. 1-25). IGI Global.
54. Suryana, U. (2018). The Role of the Internal Audits to the Quality of Financial Reporting. *Reports on Economics and Finance*, 4(1): 1 – 14.
55. Talab, H. R., Manaf, K. B. B. A., & Malak, S. S. D. B. A. (2018). Internal audit function, ownership structure and firm performance in Iraq. *Journal of Engineering and Applied Sciences*, 13(8), 2098-2102.
56. Tumwebaze, Zainabu & Veronica Mukyala & Bob Ssekiziyivu & Caroline Bonareri Tirisa & Ashim Tumwebonire. (2018). Corporate governance, internal audit function and accountability in statutory corporations, available at: <https://www.cogentoa.com/article/10.1080/23311975.2018.1527054>.
57. Wahdan, M. A., & El-Serafy, A. A. M. (2020). The Impact of Continuous Auditing Technology in ERP System on Improving the Internal Audit Performance: A Field Study. *The Scientific Journal of Commercial Research*, 38(3), 1-31.
58. Yi Luo, CPA, CA, B. M. (2020). Accounting Research Conference. October. available at: <https://ssrn.com/abstract=3643823>