مجلة البحوث المحاسبية

https://abj.journals.ekb.eg/

كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الرابع

ديسمبر 2023

أثر الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية – دراسة تجريبية

The impact of disclosure of the internal auditor's assurance on the effectiveness of the whistleblowing system for fraud and financial corruption on the stakeholders' perception of the expectations gap in the internal audit – an experimental study

الدكتور

تامر أحمد محمد مرسي *

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية الأعمال (التجارة سابقاً) – جامعة الإسكندرية

dr.tamermoursy@yahoo.com

الأستاذ الدكتور

عبد الوهاب نصر علي

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية الأعمال (التجارة سابقاً) – جامعة الإسكندرية

abdelwahab.nasr@hotmail.com

الأستاذ الدكتور

شحاته السيد شحاته

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية الأعمال (التجارة سابقاً) – جامعة الإسكندرية

shehata.elsaiad@alexu.edu.eg

---

* البحث مُستخرج من رسالة دكتوراه للباحث بعنوان: "أثر الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على قيمة الشركة وإدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية – دراسة تجريبية". (٢٠٢٣). كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

ملخص البحث:

يهدف البحث إلى دراسة واختبار أثر إفصاح الشركات عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية، **وكذلك** دراسة واختبار أثر السمات النوعية (نوع الجنس، ومستوى التأهيل العلمي، ومستوى الخبرة) لأصحاب المصالح على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، وذلك من خلال دراسة نظرية وتجريبية في بيئة الأعمال المصرية.

ويتكون **مجتمع الدراسة** من كافة أصحاب المصالح الرئيسيين المُستفيدين من وظيفة المراجعة الداخلية، سواء أصحاب المصالح **الداخليين** (مثل: لجنة المراجعة أو المديرين التنفيذيين)، أو أصحاب المصالح **الخارجيين** (مثل: المستثمرين، والمحللين الماليين، والمراجعين الخارجيين). وتتمثل **عينة الدراسة** في عينة انتقائية حكمية من مجتمع أصحاب المصالح بالشركات المُقيدة بالبورصة المصرية يبلغ **حجمها ٢١٧ مُفردة**.

وتوصلت الدراسة إلى أن إفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي يؤثر **سلباً ومعنوياً** على إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية. كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن السمات النوعية لأصحاب المصالح (نوع الجنس، ومستوى التأهيل العلمي، ومستوى الخبرة) **لا تؤثر معنوياً** على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. **ويُساهم البحث** في التأصيل العلمي والمهني لخدمة توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي في الشركات بما **يُدعّم مكافحة الغش والفساد المالي**، وذلك في ضوء **رؤية مصر ٢٠٣٠**.

الكلمات المفتاحية:

المراجعة الداخلية – الخدمات التوكيدية – الإبلاغ عن المخالفات – الجرائم المالية – الغش – الفساد المالي – فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية – تقارير المراجعة الداخلية – السمات النوعية لأصحاب المصالح.

Abstract:

The research aims to study and test the impact of firms' disclosure of the internal auditor's assurance on the effectiveness of the whistleblowing system for fraud and financial corruption on the stakeholders' perception of the expectations gap in the internal audit, **as well as it aims to** study and test the impact of qualitative characteristic (gender,level of educational qualification, and level of experience) of stakeholders on the main relationship under study, through a theoretical and experimental study in the Egyptian business environment.

The study population consists of all the main stakeholders who benefit from the internal audit function, either the **internal** stakeholders (such as: board of directors, and audit committee), or the **external** stakeholders (such as: investors, financial analysts, and external auditors). **The sample** of the study is represented in a selective judgmental sample from a population of stakeholders in the firms listed on the Egyptian Stock Exchange; it has a size of **217 respondents.**

The study concluded that the disclosure by the firms listed on the Egyptian Stock Exchange of the internal auditor's assurance on the effectiveness of the whistleblowing system for fraud and financial corruption has a **significant and negative effect** on the stakeholders' perception of the expectations gap in the internal audit. The study also concluded that the qualitative characteristics of stakeholders (gender, level of educational qualification, and level of experience) **do not affect significantly** on the main relationship under study.

The research contributes to the scientific and professional foundation of the internal auditor's assurance service on the effectiveness of the whistleblowing system for fraud and financial corruption in firms, in a way that s**upports combating fraud and financial corruption**, in the light of **Egypt's vision 2030**.

The Key words:

Internal auditing – Assurance services – Whistleblowing – Fraud – Financial corruption – The expectations gap in internal audit – Internal audit reports – Qualitative characteristics of stakeholders.

مقدمة البحث:

لقد انتشرت **الجرائم المالية Financial Crime** بصورةٍ عامة، **والغش Fraud والفساد المالي Financial Corruption** بصورةٍ خاصة، وبشكلٍ مُقلق على مدار الثلاثين عاماً الماضية في كثيرٍ من دول العالم، وبما يُهدد بدرجة كبيرة استقرار وتنمية اقتصاديات هذه الدول (ICA, 2021). وتُعرِّف جمعية الالتزام الدولي[١] (2021) ICA الجريمة المالية بأنها: "جريمة تُرتكب على وجه التحديد ضد الممتلكات بهدف تحقيق منفعة شخصية لمرتكب الجريمة نفسه". وتُشير دراسة Wiwoho et al. (2022) إلى أنه مع ازدياد استخدام المدفوعات الرقمية Digital Payments زادت الجرائم المالية بصورةٍ كبيرة لأن مُرتكبي الفساد يستخدمون المدفوعات الرقمية لإخفاء عائدات جرائمهم وهو ما يُهدد الاستقرار الاقتصادي للدول.

وبغرض مكافحة الجرائم المالية بصفةٍ عامة، والغش والفساد المالي بصفةٍ خاصة؛ فقد **زادت أهمية الإبلاغ Whistleblowing** عن هذه الجرائم داخل التنظيمات. وتؤكد جمعية فاحصي الغش المعتمدين[٢] (2016) ACFE على أن الإبلاغ عن المخالفات يُعتبر من أكثر الطرق شيوعاً واستخداماً في كشف الغش والفساد المالي. كما تؤكد دراسة Albrecht et al. (2018) على أن الإبلاغ عن المخالفات يُمكن أن يكون أداة فعالة في مكافحة الغش والفساد المالي. وهو الأمر الذي جعل الاتحاد الأوروبي[٣] EU في إبريل ٢٠١٩م يتوجه نحو إصدار قوانين بغرض تحفيز وحماية المُبلِّغين عن المخالفات بما يضمن

---

(١) **جمعية الالتزام الدولي (ICA)** The International Compliance Association هي هيئة مهنية رائدة عالمياً تهتم بمكافحة الجرائم المالية، موقعها الإلكتروني هو: https://www.int-comp.org/ ولديها خمسة مقرات في كلٍ من: المملكة المتحدة، ودبي، وسنغافورة، وماليزيا، وهونج كونج. وتمنح هذه الجمعية شهادة مهنية تُسمي شهادة منع الجرائم المالية Financial Crime Prevention **(FCP)** وتهدف إلى إعداد كوادر من المُتخصصين في مكافحة الجرائم المالية.

(٢) **جمعية فاحصي الغش المعتمدين (ACFE)** Association of Certified Fraud Examiners هي هيئة مهنية أمريكية تأسست عام ١٩٨٨م تهتم بتأهيل أعضائها من خلال تدريبهم على كيفية مكافحة الغش، موقعها الإلكتروني هو: https://www.acfe.com/ وتمنح الجمعية شهادة مهنية تُسمي فاحص الغش المُعتمد Certified Fraud Examiner **(CFE)**.

(٣) **الاتحاد الأوروبي (EU)** European Union تأسس عام ١٩٩٣م بُناءً على معاهدة ماستريخت، ويضم عدد ٢٧ دولة (بعد انضمام أوكرانيا وانسحاب المملكة المتحدة)، وموقعه الإلكتروني هو: https://european-union.europa.eu/index_en .

مكافحة الجرائم المالية. ويُشير الاتحاد الدولي للمحاسبين[١] (IFAC (2019 إلى أن المراجعين الداخليين يُمكنهم أن يُدّعموا الثقة في قنوات الإبلاغ عن المخالفات من خلال **دورهم التوكيدي** على نظام الإبلاغ ككل. وقد ظهر مؤخراً اهتماماً من قبل **الهيئات المهنية** بالدور التوكيدي للمراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن المخالفات بصورةٍ عامة، حيث يُمكن للمراجع الداخلي المُشاركة في عملية الإبلاغ عن المخالفات إما بصورةٍ **مباشرة** من خلال مشاركته كمُبلّغ أو مُحقق، وإما بصورةٍ **غير مباشرة** من خلال التوكيد على فعالية عملية الإبلاغ عن المخالفات (ACCA, 2019)[٢] .

ومن الجدير بالذكر أن المعايير الدولية للمُمارسة المهنية لأعمال المراجعة الداخلية (ISPPIA)[٣] قد نصت في الفقرة (1000.A1)[٤] على أنه: "يجب تحديد طبيعة الخدمات التوكيدية المُقدمة إلى الشركة في دستور[٥] المراجعة الداخلية، خاصةً إذا كان يتعين تقديم هذه التوكيدات إلى **أطراف خارج الشركة**". وبالتالي يُمكن استخلاص أن الطرف الثالث، والمُستفيد من خدمة توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي هم **أصحاب المصالح**؛ سواء كانوا **داخليين أو خارجيين**. وهو ما يتفق مع رأي البعض (Paape et al., 2003؛ كساب، ٢٠١٧؛ Grzesiak, 2021) القائل بأن أصحاب المصالح الرئيسيين في المراجعة الداخلية إما أن يكونوا داخليين (مثل: مجلس الإدارة، ولجنة المراجعة) أو قد يكونوا خارجيين (مثل: المراجعين الخارجيين، والمساهمين، والهيئات التنظيمية).

---

(١) **الاتحاد الدولي للمحاسبين** The International Federation of Accountants **(IFAC)** وهو هيئة مهنية دولية، تأسس في عام ١٩٧٧م، بهدف تعزيز مهنة المحاسبة عالمياً. ومقره الرئيسي في نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، وموقعه الإلكتروني هو: http://www.ifac.org .

(٢) **جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين** بإنجلترا Association of Chartered Certified Accountants **(ACCA)** وموقعها الإلكتروني: https://www.accaglobal.com/ .

(٣) **المعايير الدولية للمُمارسة المهنية لأعمال المراجعة الداخلية** International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing **(ISPPIA)** تم إصدارها من قبل معهد المراجعين الداخليين (IIA)، وآخر نسخة مُعدلة لها بدأت في التنفيذ منذ يناير ٢٠١٧م.

(٤) وهي الفقرة التفسيرية **الأولى** والمنبثقة من معايير الصفات Attribute Standards تحت عنوان: "١٠٠٠ – الهدف والسلطة والمسئولية" **1000** – Purpose, Authority, and Responsibility.

(٥) **دستور المراجعة الداخلية** The internal audit charter هو وثيقة رسمية تُحدد وضع إدارة المراجعة الداخلية داخل الشركة، وصلاحياتها، ومسئولياتها، وتمنح المراجعين الداخليين تصريحاً بالوصول إلى الحسابات والسجلات والأصول ذات الصلة بنطاق أنشطة المراجعة الداخلية (ISPPIA, 2017).

وعلى **مستوى مردود مهنة المراجعة الداخلية**[(١)]؛ قد يؤثر الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح بشأن فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية. حيث تتفق العديد من الدراسات (شحاته، ٢٠١٣؛ السيد، ٢٠١٥؛ Coetzee, 2016؛ كساب، ٢٠١٧؛ Lenz et al., 2017؛ Turetken et al., 2019؛ Grzesiak, 2021) على أهمية المساهمة في **تضييق فجوة التوقعات** بالمراجعة الداخلية.

وبالتالي يُمكن بلورة مشكلة البحث في كيفية الإجابة تجريبياً على السؤالين التاليين:
هل يؤثر إفصاح الشركات عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية؟ **وهل يختلف** هذا التأثير باختلاف السمات النوعية لأصحاب المصالح، وتحديداً نوع الجنس ومستوى التأهيل العلمي ومستوى الخبرة؟

وانطلاقاً مما سبق، فإن البحث يهدف إلى دراسة واختبار **أثر إفصاح** الشركات عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي **على** إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية، وكذلك دراسة واختبار أثر **السمات النوعية** (كنوع الجنس، ومستوى التأهيل العلمي، ومستوى الخبرة) لأصحاب المصالح على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، وذلك من خلال **دراسة نظرية وتجريبية** في بيئة الأعمال المصرية.

ويستمد البحث أهميته الأكاديمية من كونه يُساهم في إثراء البحوث المحاسبية الخاصة بقضية الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، والدور التوكيدي للمراجع الداخلي بشأن فعالية نظام الإبلاغ نفسه، والآثار المترتبة على الإفصاح عن هذا التوكيد. وخاصةً أن دراسة

---

(١) ومن الجدير بالذكر، أن **المراجعة الداخلية تُعتبر مهنة** لأنها تستوفي أركان المهنة، وهي: ١- وجود هيئة مهنية تنظيمية (كمعهد المراجعين الداخليين IIA) ٢- وجود هيكل عام من المعرفة المتخصصة (كالمعايير الدولية للمُمارسة المهنية لأعمال المراجعة الداخلية ISPPIA) ٣- وجود دستور خاص بأخلاقيات وآداب المهنة (The Code of Ethics) ٤- تنظيم عملية التعليم والتدريب والتي يجب اجتيازها بنجاح للحصول على ترخيص بمزاولة المهنة (مثل: شهادة مراجع داخلي مُعتمد Certified Internal Auditor)، وذلك قياساً على الخصائص الأساسية للمهنة الواردة بدراسة **الديب (١٩٩٣)**.

ذلك الدور التوكيدي واختبار مردود الإفصاح عنه لم يلق الاهتمام الأكاديمي الكافي في مصر، وبالتالي يسعى البحث نحو تضييق فجوة البحث العلمي المحاسبي في ذلك المجال. كما يستمد البحث **أهميته العملية** من كونه يسعى نحو دراسة آلية تطبيق خدمة توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي في الشركات، وهو ما سيُفيد الشركات عملياً، كما أنه سيُثري مُمارسي وظيفة المراجعة الداخلية مهنياً أثناء قيامهم بذلك الدور التوكيدي.

أما بشأن دوافع البحث فتتمثل في وجود ندرة نسبية – في حدود علم الباحثين – في البحوث المحاسبية الأكاديمية التي تتناول قضية إفصاح الشركات عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، والآثار المترتبة على هذا الإفصاح. كما أن هناك ندرة نسبية أيضاً في البحوث المحاسبية الأكاديمية، والتي تتناول اختبار أثر السمات النوعية لأصحاب المصالح على العلاقة الرئيسية محل البحث، خاصةً في جمهورية مصر العربية. كما أن البحث سيعتمد على منهجية الدراسة التجريبية بغرض اختبار فروضه؛ مُتلافياً بذلك الكثير من عيوب الدراسات الميدانية والتي تستخدم قوائم الاستقصاء كأداة بحث في جمهورية مصر العربية في مجال المراجعة الداخلية.

وفي ضوء مشكلة البحث، وتحقيقاً لأهدافه، تم تقسيم البحث إلى ستة محاور رئيسية، هي على النحو التالي:

١- المُمارسات القياسية لنظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي في الشركات من منظور وظيفة المراجعة الداخلية.

٢- خدمة توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي في الشركات: المفهوم والقياس والمنتج النهائي ووسيلة التوصيل.

٣- تحليل أثر الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية واشتقاق الفرض الأول للبحث.

٤- تحليل أثر السمات النوعية لأصحاب المصالح على العلاقة الرئيسية محل الدراسة واشتقاق الفرض الثاني للبحث (وفرعياته).

٥- الدراسة التجريبية.

٦- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المُقترحة.

١- المُمارسات القياسية لنظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي في الشركات من منظور وظيفة المراجعة الداخلية:

بشأن الغش؛ فهو أحد الجرائم المالية حيث **يُعرَف** وفقاً للإصدارات المهنية (ISA No.240; SAS No.99) بأنه تصرف متعمد ينتج عنه تحريفات جوهرية في القوائم المالية، وينقسم الغش إلى نوعين رئيسيين هما: غش القوائم المالية، واختلاس الأصول. وتُعرِف جمعية فاحصي الغش المعتمدين ACFE (2016) الغش أيضاً – من المنظور الواسع – بأنه: "يشمل أي جريمة تهدف لتحقيق مكاسب وتستخدم الخداع كأسلوب لعملها الرئيسي، وهو فعل مُتعمد لحرمان شخص آخر من ممتلكاته أو أمواله عن طريق الخداع أو أي وسيلة أخرى غير مشروعة".

وتميل دراسة Karpoff (2021) إلى تعريف الغش بصورةٍ عامة على أنه: خداع جنائي، أو غير مشروع، بهدف تحقيق مكاسب مالية أو شخصية. وأن مفهوم الغش يُرادف في بعض الكتابات مفهوم الخداع أو سوء السلوك Misconduct. وتؤكد دراسة Zainal et al. (2021) على أنه لا يوجد تعريف مُحدد مُتفق عليه للغش من قبل جميع الباحثين والهيئات التنظيمية ومكاتب المحاسبة. وأنه يُمكن تعريف الغش بأنه: خداع يتم عن عمد من خلال ارتكاب مُمارسات غير أخلاقية مثل: التلاعب في القوائم المالية، أو اختلاس الأصول.

ونحن نتبنى تعريف الغش وفقاً للإصدارات المهنية بأنه: "تصرف مُتعمد ينتج عنه تحريفات جوهرية في القوائم المالية" (SAS No.99; ISA No.240). ويُلاحظ أن الغش وفقاً لدراسة علي (٢٠١١) يُعتبر أكثر خطورة من الخطأ Error لأن الغش ينتج بسبب تحريفات مُتعمدة بعكس الخطأ الذي يتم بصورة غير مُتعمدة.

أما بالنسبة للفساد المالي كأحد الجرائم المالية؛ فتوضح اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد UNCAC [١]، والصادرة عام ٢٠٠٣م، أن الفساد هو وباءٌ مُدمر له العديد من الآثار الضارة على المجتمعات، وأنه يؤثر سلباً على سيادة القانون، ويؤدي إلى انتهاكات حقوق الإنسان، ويشوه الأسواق. كما تُشير الاتفاقية إلى أن الفساد ظاهرة تواجه جميع الدول – كبيرها وصغيرها، وغنيها وفقيرها – إلا أن آثارها تكون أكثر تدميراً في دول العالم النامي، حيث يؤدي الفساد إلى ضعف الأداء الاقتصادي، وعدم القدرة على تحقيق التنمية الاقتصادية اللازمة (UNODC, 2003). وقد عددت هذه الاتفاقية الأشكال المختلفة للفساد والتي تُعتبر جرائم ومنها: جريمة الرشوة سواء في القطاع الحكومي أو القطاع الخاص، واختلاس الأموال، والإتجار بالنفوذ، وإساءة استغلال الوظيفة، والإثراء غير المشروع، وغسل الأموال الناتج عن جرائم الفساد.

وبشأن تعريف الفساد فإن البنك الدولي (٢٠٢٠) يُعرِّفه بأنه: "إساءة استغلال الوظيفة العامة لتحقيق مكاسب خاصة"، وينطوي الفساد على العديد من السلوكيات كالرشوة، وسرقة المال العام. وتُشير دراسة Lagarde (2017) إلى أن التكلفة السنوية للرشوة – وهي شكل واحد فقط من أشكال الفساد – تتراوح بين ١,٥ تريليون و٢ تريليون دولار أمريكي، أي ما يقرب من ٢% من إجمالي الناتج المحلي العالمي، وأن هذه التكاليف ما هي إلا "قمة جبل الجليد" أما الآثار طويلة الأجل فهي أعمق من ذلك بكثير. وقد عرفت **منظمة الشفافية الدولية** (TI) الفساد على نطاقٍ أوسع بأنه: "إساءة استخدام السلطة الموكلة لتحقيق مكاسب خاصة".

---

(١) United Nations Convention Against Corruption.

وتُشير دراسة Melnyk et al. (2021) إلى أن الفساد في الاتحاد الأوروبي EU يُعرَّف على أنه: إساءة استخدام السلطة لتحقيق مكاسب خاصة، وهو مفهوم واسع إلى حدٍ ما. ولذلك فإن مفهوم الفساد يجب تحديده بشكلٍ أكثر دقة، **وبالتالي فهي تُعرِّف الفساد على أنه: "إساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة، وهو انتهاك مُتعمد للقواعد المعمول بها، وأنه يُعتبر تصرفاً غير قانوني يهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية"، وهو ما نتفق معه.**

وبشأن التفرقة بين مفهومي الغش والفساد، توضح دراسة علي (٢٠١١) أن الغش والفساد **يتفقان** في أن **كلاهما** يتم ارتكابه دائماً بسوء نية، ويكون مقصوداً، كما أن كلاهما يقترن دائماً بتحقيق بعض المنافع أو المكاسب الشخصية للقائمين به. أما **الفرق الأساسي** بين الغش والفساد كما توضح دراسة Khan (2006) هو أن الغش يتضمن الحصول على بعض المنافع من خلال تخطي بعض آليات الرقابة، أو التحايل على بعض القوانين، مع ترك بعض الأدلة في السجلات يُمكن من خلالها تتبع أعمال الغش، أما الفساد فيتم في شكل رشاوي، ومدفوعات سرية، وعمولات لتسهيل صفقات أو أي منافع أخرى **دون ترك أي أثر** لها في السجلات أو في التقارير المالية. **ونحن نرى أن الفساد يتداخل مع الغش إذا أمكن قياس آثاره مالياً والاعتراف بها في القوائم المالية، أما الفساد غير المالي فيخرج عن مفهوم الغش.**

أما بشأن مفهوم الإبلاغ عن المخالفات، توضح جمعية المحاسبين القانونيين بباكستان ICAP (2016) [١] أن **تاريخ هذا المفهوم** يعود إلى عام ١٧٧٧م عندما أبلغ كلاً من قائد البحرية الأمريكية صامويل شو، والملازم ثالث ريتشارد مارفن عن تعذيب أسرى الحرب البريطانيين، وقد أدى هذا البلاغ إلى تمرير قانون حماية المُبلِّغين عن المخالفات من قبل الكونجرس الأمريكي. **أما بشأن تعريف ذلك المفهوم**، فقد عرفته اللجنة الوطنية للحوكمة بإندونيسيا KNKG (2008) [٢] بأنه: "الإفصاح عن الانتهاكات أو الإفصاح عن التصرفات غير القانونية أو غير الأخلاقية أو الإفصاح عن أي تصرفات أخرى يُمكن أن تضر بالشركة

---

(١) Institute of Chartered Accountants of Pakistan وموقعها الإلكتروني: https://icap.org.pk/ .

(٢) Komite Nasional Kebijakan Governance وموقعها الإلكتروني: https://knkg.or.id/ .

وبأصحاب المصالح، ويتم هذا الإفصاح بواسطة لجنة المراجعة أو المراجع الداخلي أو المدير التنفيذي إلى رئيس مجلس إدارة الشركة أو إلى أي جهة أخرى قادرة على اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأن هذه الانتهاكات".

كما تُشير دراسة Gao (2017) إلى أن **التعريف الأكثر قبولاً والأكثر استخداماً** للإبلاغ عن المخالفات في البحوث المحاسبية هو التعريف الذي قدمه Near & Miceli (1985) والذي تبنته العديد من الدراسات السابقة، ومنها (Near & Miceli, 1995 ; Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005; Curtis & Taylor, 2009) حيث يتم تعريف الإبلاغ عن المخالفات بأنه: "الإفصاح من قبل مُنتسبي الشركة – الحاليين أو السابقين – عن المُمارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية أو غير المشروعة، والخاضعة لسيطرة أصحاب أعمالهم، إلى الأشخاص أو الجهات التي قد تكون قادرة على اتخاذ إجراءٍ ما". **ويُلاحظ أنه** في ضوء (Standards Australia, 2003 [1]؛ ACCA, 2019) وجود توجه نحو توسيع نطاق المُشاركة في عملية الإبلاغ عن مخالفات الغش والفساد المالي ليشمل – بالإضافة إلى جميع الموظفين – العملاء، والموردين، وباقي أصحاب المصالح. **لذلك نرى أنه يُمكن تعريف الإبلاغ عن المخالفات على أنه: "الإفصاح من قبل أصحاب المصالح – سواء الداخليين أو الخارجيين – عن المخالفات المالية أو الإدارية أو القانونية أو الأخلاقية أو غيرها من المخالفات والتي قد تضر بهم، وأن هذا الإفصاح قد يتم داخلياً أو قد يتم خارجياً للسلطات المختصة".**

أما بشأن موقع إدارة الإبلاغ عن المخالفات على الخريطة التنظيمية، فتوضح دراسة King (1999) أن الشركات قد تتجه نحو تعيين مُتلقي مركزي للشكاوى والمخالفات يُسمى أمين المظالم The Ombudsperson على أن يكون تعيينه بدوامٍ كامل. ويتمثل دور أمين المظالم في مقابلة الموظفين الذين لاحظوا المخالفات، والاستماع إلى بلاغاتهم، والتحقيق

---

(١) **المعايير الأسترالية** Standards Australia صادرة عام ٢٠٠٣م بعنوان: برامج حماية المُبلّغين عن المخالفات للمنشآت، وهذه المعايير صادرة عن لجنة Committee MB-004، وهذه اللجنة تتكون من مُمثلي كل الهيئات المهنية العاملة في أستراليا، والتي يبلغ عددها ١٩ هيئة مهنية؛ من بينها: معهد المراجعين الداخليين الأسترالي Institute of Internal Auditors – Australia. وهذه المعايير مُتاحة على: https://www.saiglobal.com/PDFTemp/Previews/OSH/as/as8000/8000/8004-2003(+A1).pdf .

في شكاواهم، وتوصيل المخاوف والانتهاكات إلى أعضاء الإدارة العليا. وبشأن موقع أمين المظالم على الخريطة التنظيمية، تتفق دراسة King (1999) مع دراسة Daft (1995) على ضرورة أن يكون **مُستقلاً تنظيمياً**، بحيث لا يتبع قسماً وظيفياً معيناً، وإنما يكون موجوداً في الخريطة التنظيمية تابعاً بشكل مُباشر إلى مجلس الإدارة، وهو الأمر الذي يُساهم في أن يكون نظام الإبلاغ فعالاً. وتُعرّف دراسة Groenewald, L. (2020) إدارة الإبلاغ عن المخالفات بأنها الإدارة المسئولة عن وضع السياسات، وتحديد الإجراءات اللازمة لمعالجة المخالفات التي يتم الإبلاغ عنها بشكلٍ فعال في الشركة. وأن الركائز الأساسية لنجاح فعالية إدارة الإبلاغ عن المخالفات تتكون من أربع ركائز هي: استلام البلاغات، وتقييمها، والتحقيق فيها، واتخاذ الإجراءات اللازمة.

وبُناءً على ما سبق؛ نرى أن التمثيل الأمثل لإدارة الإبلاغ عن المخالفات يجب أن يكون تمثيلاً مُستقلاً كأي إدارة أخرى على الخريطة التنظيمية، تتبع مجلس الإدارة مُباشرةً ، ويشمل نطاق عملها إدارة عملية الإبلاغ عن المخالفات سواء المالية أو الإدارية أو غيرها من المخالفات. وهو ما يعني أن نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي – والذي يُمثل جوهر نطاق هذا البحث – هو جزء من نطاق عمل إدارة الإبلاغ عن المخالفات.

أما بشأن المُمارسات القياسية The Best Practices الواجب توافرها في نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، فإننا نُعرّفها بكونها: "مجموعة الإجراءات النمطية، والتي يجب أن تتوافر في نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي ليكون نظاماً فعالاً في أي شركة". وانطلاقاً من تحليل أهم الإصدارات المهنية، والدراسات السابقة ذات الصلة (Keenan, 1990؛ Standards Australia, 2003؛ Chung et al., 2004؛ Ernst & Young, 2013؛ Lee, 2014؛ Brown et al., 2014؛ Bonny et al., 2015؛ ACFE, 2016؛ Da Silva & De Sousa, 2017؛ Gao, 2017؛ Guthrie & Taylor, 2017؛ Namazi & Ebrahimi, 2017؛ ACCA, 2019؛ IFAC,2019؛ Masclet et al., 2019؛ Groenewald, 2020؛ Kalyanasundram et al., 2020؛ Merivale, 2020؛ Resimić, 2021؛ Villoria, M., 2021) **فإنه يُمكن حصر تلك المُمارسات القياسية في ثلاثة عشر مُمارسة يُمكن تقسيمها إلى ستة محاور رئيسية، كما يلي:**

جدول (١) المُمارسات القياسية لنظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي

المُمارسات القياسية لنظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي	المحور
١- وجود **سياسة مكتوبة بشكلٍ تفصيلي** لكيفية الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، مع **نشر** هذه السياسة لجميع العاملين بالشركة.	**المحور الأول: سياسة الإبلاغ**
٢- أن **تنص** سياسة الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على أن **الإدارة تدعم تنظيمياً** ثقافة الإبلاغ عن المخالفات المالية.	
٣- أن تنص سياسة الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على **حماية المُبلِّغين من خطر التهديد** بالانتقام.	
٤- أن تنص سياسة الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على **التعامل بسرية مع البلاغات** المُقدمة.	
٥- وجود **قنوات إبلاغ مجهولة**، مثل: وجود خط ساخن، أو بريد إلكتروني، أو الإبلاغ عبر موقع الشركة على الإنترنت.	**المحور الثاني: قنوات الإبلاغ**
٦- توفير **الموارد المالية** اللازمة لدعم قنوات الإبلاغ عن الغش والفساد المالي.	
٧- **توظيف موارد بشرية** ممن لديهم تدريب وخبرة للتعامل مع الأنواع المختلفة من البلاغات لدعم قنوات الإبلاغ عن الغش والفساد المالي.	**المحور الثالث: الهيكل التنظيمي لإدارة الإبلاغ**
٨- **تعيين مدير مسئول عن متابعة** نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي.	
٩- **تدريب كافة الموظفين** على الإجراءات الواجب اتباعها في حالة الإبلاغ الداخلي عن وقوع غش أو فساد مالي.	**المحور الرابع: تفعيل المُشاركة في الإبلاغ**
١٠- **توسيع نطاق المُشاركة** في الإبلاغ عن مخالفات الغش والفساد المالي ليشمل – بالإضافة إلى جميع الموظفين – العملاء، والموردين، وباقي أصحاب المصالح.	

١١- تستخدم الإدارة **الحوافز المالية** لتحفيز أصحاب المصالح على الإبلاغ داخلياً عن أي حالات غش أو فساد مالي.	**المحور الخامس: الثواب والعقاب**
١٢- في حالة اكتشاف حالات غش أو فساد مالي بالشركة يتم **مُعاقبة المُخالفين بالجزاءات** المنصوص عليها في اللائحة الداخلية للشركة.	
١٣- تهتم الإدارة **بتوصيل نتائج التحقيقات إلى المُبلِّغين** – إن أمكن ذلك – لضمان الشفافية.	**المحور السادس: شفافية الإجراءات**

وانطلاقاً من أن إدارة الإبلاغ عن المخالفات يجب أن تقوم بتقديم العديد من التقارير الإدارية بشأن أداء أعمالها إلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة بالشركة. **نقترح أن يكون من ضمن هذه التقارير تقريراً بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي. ولإعداد هذا التقرير يجب على إدارة الإبلاغ عن المخالفات أن تتأكد من توافر المُمارسات القياسية – سالفة الذكر – في نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي.**

وفيما يلي نموذجاً مُقترحاً لهذا التقرير قياساً على (Keenan, 1990؛ Standards Australia, 2003؛ Chung et al., 2004؛ Ernst & Young, 2013؛ Lee, 2014؛ Brown et al., 2014؛ Bonny et al., 2015؛ ACFE, 2016؛ Da Silva & De Sousa, 2017؛ Gao, 2017؛ Guthrie & Taylor, 2017؛ Namazi & Ebrahimi, 2017؛ ACCA, 2019؛ IFAC,2019؛ Masclet et al., 2019؛ Groenewald, 2020؛ Kalyanasundram et al., 2020؛ Merivale, 2020؛ Resimić, 2021؛ Villoria, M., 2021؛ الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٦):

شركة "س" ش.م.م

تقرير إدارة الإبلاغ عن المخالفات

بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي

إلى السادة/ رئيس وأعضاء مجلس إدارة شركة "س"

إلى السادة/ رئيس وأعضاء لجنة مراجعة شركة "س"

ملخص النتائج:

يُركز هذا التقرير على بيان مدى فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي بالشركة خلال الفترة من ١/١ وحتى ٢٠٢٢/١٢/٣١م. وتؤكد إدارة الإبلاغ عن المخالفات على **فعالية ذلك النظام في كل جوانبه الهامة**، وذلك في ضوء المُمارسات القياسية الواجب توافرها في نظام الإبلاغ هذا. وفيما يلي بيان تفصيلي بمدى توافر هذه المُمارسات:

سياسة الإبلاغ:

توجد سياسة مكتوبة بشكلٍ تفصيلي لكيفية الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، وقد تم توصيل هذه السياسة لجميع العاملين بالشركة. وتنص تلك السياسة على أن الإدارة تُدّعم تنظيمياً ثقافة الإبلاغ عن المخالفات، كما تنص على حماية المُبلِّغين من خطر التهديد بالانتقام، وعلى التعامل بسرية مع البلاغات المُقدمة. ويتمثل الهدف من وضع وتفعيل سياسة الإبلاغ في ضمان الإبلاغ الداخلي عن أي حالات غش أو فساد مالي قد تقع في الشركة.

قنوات الإبلاغ:

توجد ثلاث قنوات إبلاغ مجهولة، حيث يُتاح للمُبلِّغين الإبلاغ من خلال الاتصال بالخط الساخن رقم: ١٦١١٧ أو إرسال إيميل على البريد الإلكتروني: whistleblowing@yahoo.com أو الإبلاغ عبر موقع الشركة على الإنترنت: www.scompany.com . وقد وفرت الإدارة العليا مبلغ ١٢٠,٠٠٠ جنيه خلال الفترة من ١/١ وحتى ٢٠٢٢/١٢/٣١م كموارد مالية لازمة لدعم قنوات الإبلاغ عن الغش والفساد المالي.

الهيكل التنظيمي لإدارة الإبلاغ:

تم تعيين رئيساً لمدير إدارة الإبلاغ كمسئول عن مُتابعة نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، وتوظيف ثلاثة من الموارد البشرية لديهم تدريب وخبرة كافية للتعامل مع الأنواع المختلفة من البلاغات بغرض دعم قنوات الإبلاغ عن الغش والفساد المالي.

تفعيل المُشاركة في الإبلاغ:

لقد قامت إدارة الإبلاغ عن المخالفات بتقديم دورة تدريبية مُدتها ٦ ساعات بعنوان: المُشاركة الفعالة في الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، واستهدفت هذه الدورة تدريب الموظفين داخلياً على الإجراءات الواجب اتباعها في حالة الإبلاغ الداخلي عن وقوع غش أو فساد مالي. وقد غطت الدورة المُستهدف العددي بنسبة ١٠٠% حيث تم تقديم الدورة لعدد ١٢٠ موظفاً خلال الفترة من ١/١ وحتى ٢٠٢٢/١٢/٣١م وذلك من إجمالي عدد ١٢٠ موظفاً هم إجمالي عدد العاملين بالشركة بكافة الإدارات. وقد تم نشر سياسة الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على الموقع الإلكتروني للشركة، كما تم تعليق تلك السياسة بمكانٍ بارز في مدخل الشركة وعلى أبواب الإدارات الرئيسية. وقد تم إرسال عدد ١٦٠٠ إيميل هي إجمالي عدد من يتعامل مع الشركة بصفة دورية كالعملاء والموردين وغيرهم بغرض التذكير بكلٍ من: سياسة الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، والإجراءات اللازم القيام بها في حالة الإبلاغ. وقد تم تكرار إرسال هذه الإيميلات التذكيرية بشكلٍ دوري كل ثلاثة أشهر، وذلك بغرض توسيع نطاق المُشاركة في الإبلاغ عن مخالفات الغش والفساد المالي ليشمل – بالإضافة إلى جميع الموظفين – العملاء، والموردين، وباقي أصحاب المصالح.

الثـواب والعقـاب:

ثبت لدى إدارة الإبلاغ عن المخالفات، استخدام الحوافز المالية لتحفيز الموظفين على الإبلاغ داخلياً عن أي حالات غش أو فساد مالي. حيث تم الإعلان لكافة الموظفين عن مكافأة تشجيعية بنسبة ١٠% من قيمة المبالغ المُكتشفة بسبب الإبلاغ، وذلك في حالة صحة البلاغ المُقدم. كما تؤكد إدارة الإبلاغ عن المخالفات على أنه في حالة اكتشاف حالات غش أو فساد مالي بالشركة يتم مُعاقبة المُخالفين بالجزاءات المنصوص عليها في اللائحة الداخلية للشركة بعد قيام الشئون القانونية بإجراء التحقيقات اللازمة.

شفافية الإجراءات:

وختاماً تؤكد إدارة الإبلاغ عن المخالفات على اهتمامها بتوصيل نتائج التحقيقات إلى المُبلِّغين – في حالة توافر بيانات وسائل الاتصال بهم – ضماناً لتحقيق الشفافية.

مدير إدارة الإبلاغ عن المخالفات	التاريخ
الاسم/	٣١ / ١٢ /٢٠٢٢م
التوقيع/	

وانطلاقاً من منظور أن المراجعة الداخلية ما هي إلا أداة من أدوات الرقابة الداخلية، ووظيفة تهدف لخدمة الإدارة وغيرها من أصحاب المصالح، وبالتالي فإن لها دوران: استشاري، وتوكيدي بشأن نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي. إلا أن البحث سيركز في الجزئية التالية – في ضوء نطاقه – على بيان الدور التوكيدي للمراجع الداخلي على نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي والذي يجب أن يتم استناداً للمُمارسات القياسية الواجب توافرها في هذا النظام كمعايير للقياس.

٢- خدمة توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي في الشركات: المفهوم والقياس والمنتج النهائي ووسيلة التوصيل:

بشأن مفهوم الخدمات التوكيدية Assurance services بصورةٍ عامة؛ توضح دراسة Elliott (1997) أنه يُمكن تعريف الخدمات التوكيدية على أنها: "خدمات مهنية مُستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات وبيئة إنتاجها بغرض مساعدة متخذي القرارات"، وهو ما يعني أن هذه الخدمات تتسم بالتنوع، والتجديد، والتطوير المُستمر من خلال إضافة خدمات جديدة مستقبلاً. كما تؤكد أيضاً دراسة Arens et al. (2017) على أن الخدمات التوكيدية: "هي خدمات مهنية مُستقلة تعمل على تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرار، ويتم تقديم هذه الخدمات من قبل طرف مُستقل"، وأن الطلب على الخدمات التوكيدية آخذاً

في النمو من قبل أصحاب المصالح المختلفين بغرض الحصول على توكيدات بشأن المعلومات سواء كانت مالية أو غير مالية. ويُعرِف معيار التوكيد المهني الدولي (ISAE No. 3000)[١] التوكيد بأنه: "تكليف يهدف فيه المُمارس Practitioner إلى الحصول على أدلة مُلائمة وكافية من أجل تعزيز نتائج معلومات موضوعٍ ما، مما يزيد من درجة ثقة المُستخدمين المعنيين بخلاف الطرف المسئول"، وهو ما يعني أن التوكيد عبارة عن تقييم لموضوعٍ ما اعتماداً على معايير قياس مُحددة.

وبشأن مفهوم التوكيد من منظور المراجعة الداخلية؛ اتفقت دراسة السيد (٢٠١٥) مع العديد من الدراسات السابقة – ومنها دراسة شحاتة (٢٠١٣) – على أن الخدمات التوكيدية هي **خدمات ثلاثية الأطراف** تشمل كلاً من: الطرف الأول: المسئول عن العملية، والطرف الثاني: القائم بالتقييم وهو المراجع الداخلي، والطرف الثالث: مُستخدم التقييم. وهو ما يعني أن الخدمات التوكيدية تتطلب إصدار استنتاج فني محايد، وهو ما يُميزها عن الخدمات الاستشارية والتي تنطوي على تقديم النصح. **ونتفق مع** (Paape et al., 2003؛ كساب، ٢٠١٧؛ Grzesiak, 2021) على أن **أصحاب المصالح لوظيفة المراجعة الداخلية قد يكونوا أطرافاً داخليين أو خارجيين**، حيث يُمثلوا جميعاً **الطرف الثالث** والمُستفيد من خدمة توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي.

وفيما يتعلق بالدور التوكيدي للمراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على وجه التحديد، وانطلاقاً من تعريف المراجعة الداخلية على أنها: "نشاط استشاري، **وتوكيدي** موضوعي، ومستقل يتم تصميمه لإضافة قيمة، ولتحسين عمليات الشركة، حيث تُساعد وظيفة المراجعة الداخلية الشركة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم مدخل مُنظم، ومنهجي لتقييم، وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، وحوكمة الشركات" (IIA, 2017).

---

(١) معيار التوكيد المهني رقم ٣٠٠٠ International Standard on Assurance Engagements (ISAE No. 3000) والصادر عن مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) والمُعدل عام ٢٠١٥م بعنوان: تكليفات التوكيد بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية.

وانطلاقاً من المعايير الدولية للمُمارسة المهنية لأعمال المراجعة الداخلية (ISPPIA)، والتي توضح أن **خدمات توكيد المراجع الداخلي** تتضمن التقييم الموضوعي للأدلة بغرض تقديم آراء، أو استنتاجات، فيما يتعلق بتقارير الأقسام أو العمليات أو الوظائف أو النظام المستخدم أو أي أمورٍ أخرى. وانطلاقاً من دراسة Eulerich et al. (2018) والتي تؤكد على أن نتائج المراجعة الداخلية الأكثر استخداماً هي النتائج ذات الصلة بدورها **التوكيدي** مُقارنةً بدروها الاستشاري. **نخلص إلى أهمية الدور التوكيدي** الذي يقوم به المراجع الداخلي بصورةٍ عامة، وبالتالي أهمية الدور التوكيدي للمراجع الداخلي بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي بصورةٍ خاصة.

ومن الجدير بالذكر، أنه لا تقع **المسئولية التشغيلية** النهائية عن إجراءات الإبلاغ عن المخالفات على عاتق المراجع الداخلي، ولكنها مسئولية **الإدارة العليا** (ACCA, 2019). ويُلاحظ أنه في بعض الأحيان لا يتم أخذ مخاوف المراجعة الداخلية في الشركة داخلياً على محمل الجد، وبالتالي قد يضطر المراجع الداخلي إلى توصيل المعلومات خارج الشركة إما عن طريق الإبلاغ عن المخالفات إلى السلطات المختصة أو عن طريق الإفصاح للرأي العام. ويعود الأمر في النهاية إلى قرار مهني من قبل المراجع الداخلي أخذاً في الاعتبار الالتزامات تجاه أصحاب العمل.

وبشأن معايير قياس Measurement Criteria خدمة توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، وانطلاقاً من معيار التوكيد المهني الدولي (ISAE No. 3000) والذي يوضح أن معايير القياس هي تلك المعايير المُستخدمة في قياس أو تقييم موضوعٍ ما، والتي تُسمى بالمعايير المُطبقة Applicable Criteria. **وبُناءً على** (Keenan, 1990؛ Standards Australia, 2003؛ Chung et al., 2004؛ Ernst & Young, 2013؛ Lee, 2014؛ Brown et al., 2014؛ Bonny et al., 2015؛ ACFE, 2016؛ Da Silva & De Sousa, 2017؛ Gao, 2017؛ Guthrie & Taylor, 2017؛ Namazi & Ebrahimi, 2017؛ ACCA, 2019؛ IFAC,2019؛ Masclet et al., 2019؛ Groenewald, 2020؛ Kalyanasundram et al., 2020؛

(Villoria, M., 2021 ؛Resimić, 2021 ؛Merivale, 2020) **نرى أن المُمارسات القياسية – السابق ذكرها – والتي يجب توافرها في نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي تُمثل معايير القياس، والتي يجب أن يستند المراجع الداخلي عليها عند تقديمه لخدمة التوكيد على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي.**

أما بشأن المُنتج النهائي لخدمة توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي فيتمثل في الاستنتاج الفني المُحايد للمراجع الداخلي بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي. وانطلاقاً من الفقرة رقم (٦٧) من معيار التوكيد المهني الدولي (ISAE No. 3000) والتي تُشير إلى أنه على الطرف القائم بالتقييم أن يقوم بتقديم تقريراً مكتوباً بشأن توكيده على المعلومات محل التقييم.

وفي ضوء بعض الدراسات السابقة (Keenan, 1990؛ Standards Australia, 2003؛ Chung et al., 2004؛ Ernst & Young, 2013؛ Lee, 2014؛ Bonny et al., 2015؛ ACFE, 2016؛ Da Silva & De Sousa, 2017؛ Gao, 2017؛ Guthrie & Taylor, 2017؛ Namazi & Ebrahimi, 2017؛ ACCA, 2019؛ IFAC, 2019؛ Masclet et al., 2019؛ Palanimally et al., 2019؛ Merivale, 2020؛ معهد الإدارة العامة، ٢٠١٧؛ علي وشحاته، ٢٠١٨؛ غريب، ٢٠٢٠؛ سلطان، ٢٠٢١) **نقترح أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالتقرير عن توكيدها على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي من خلال تقرير مكتوب، والذي سيُمثل وسيلة توصيل المُنتج النهائي لخدمة توكيد إدارة المراجعة الداخلية على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي. وأن يأخذ هذا التقرير الشكل التالي:**

شـركـة "س" ش.م.م

تقرير توكيد إدارة المراجعة الداخلية

على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي

إلى السادة/ رئيس وأعضاء مجلس إدارة شركة "س"

إلى السادة/ رئيس وأعضاء لجنة مراجعة شركة "س"

الفقرة التمهيدية:

لقد أكملنا خطة المراجعة الداخلية لنظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي. وقد كان الهدف من ذلك هو إبداء استنتاج بشأن ما إذا كانت الشركة "س" لديها نظام فعال للإبلاغ عن الغش والفساد المالي – من جميع النواحي الجوهرية –، وذلك خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢م.

تكوين إدارة المراجعة الداخلية:

تم تأسيس إدارة المراجعة الداخلية بالشركة عام ٢٠٠٧م مع بدء مُمارسة الشركة لنشاطها، ويتكون الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية من مدير ونائبٍ له بالإضافة إلى عدد ٦ أفراد كأعضاء في فريق المراجعة الداخلية. وتتناسب مؤهلات وخبرات فريق المراجعة الداخلية مع حجم الشركة وأعمالها والمخاطر التي قد تواجهها.

الاستقلالية التنظيمية:

يؤكد الوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية بالشركة على استقلالها، حيث تتبع وظيفة المراجعة الداخلية مجلس الإدارة مُباشرةً ، وتقوم برفع تقاريرها الاستراتيجية إلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، ولا يُشارك المراجعون الداخليون في أي أعمال تنفيذية داخل الشركة، ولا تتدخل الإدارة في عمل المراجعة الداخلية وتعمل على تنفيذ ملاحظات إدارة المراجعة الداخلية واتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك.

معـايير القـياس:

تتمثل **المُمارسات القياسية** الواجب توافرها في نظام الإبلاغ الفعال عن الغش والفساد المالي فيما يلي: **أولاً: سياسة الإبلاغ** وتشمل: أ- وجود سياسة مكتوبة بشكلٍ تفصيلي لكيفية الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، مع نشر هذه السياسة لجميع العاملين بالشركة، ب- أن تنص سياسة الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على أن الإدارة تدعم تنظيمياً ثقافة الإبلاغ عن المخالفات المالية، ج- أن تنص سياسة الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على حماية المُبلِّغين من خطر التهديد بالانتقام، د- أن تنص سياسة الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على التعامل بسرية مع البلاغات المُقدمة. **ثانياً: قنوات الإبلاغ**، وتشمل: أ- وجود قنوات إبلاغ مجهولة، مثل: وجود خط ساخن، أو بريد إلكتروني، أو الإبلاغ عبر موقع الشركة على الإنترنت، ب- توفير الموارد المالية اللازمة لدعم قنوات الإبلاغ عن الغش والفساد المالي. **ثالثاً: الهيكل التنظيمي لإدارة الإبلاغ**، وتشمل: أ- توظيف موارد بشرية ممن لديهم تدريب وخبرة للتعامل مع الأنواع المختلفة من البلاغات لدعم قنوات الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، ب- تعيين مدير مسئول عن متابعة نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي. **رابعاً: تفعيل المُشاركة**، وتشمل: أ- تدريب كافة الموظفين على الإجراءات الواجب اتباعها في حالة الإبلاغ الداخلي عن وقوع غش أو فساد مالي، ب- توسيع نطاق المُشاركة في الإبلاغ عن مخالفات الغش والفساد المالي ليشمل – بالإضافة إلى جميع الموظفين – العملاء، والموردين، وباقي أصحاب المصالح. **خامساً: الثواب والعقاب**، وتشمل: أ- استخدام الحوافز المالية لتحفيز الموظفين على الإبلاغ داخلياً عن أي حالات غش أو فساد مالي، ب- في حالة اكتشاف حالات غش أو فساد مالي بالشركة يتم مُعاقبة المخالفين بالجزاءات المنصوص عليها في اللائحة الداخلية للشركة. **سادساً: شفافية الإجراءات**، وتشمل: اهتمام الإدارة بتوصيل نتائج التحقيقات إلى المُبلِّغين – إن أمكن ذلك – لضمان الشفافية.

أساس الاستنتاج:

لقد **قمنا** بالمراجعة الداخلية لنظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي بُناءً على التكليفات التي أكملناها على مدار العام كجزء من خطتنا المتكاملة للمراجعة الداخلية. وقد قمنا بالمراجعة الداخلية **وفقًا للمعايير الدولية** للمُمارسة المهنية للمراجعة الداخلية. وقد **تضمنت مراجعتنا** لنظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، الحصول على فَهمٍ كافٍ لنظام الإبلاغ بالشركة، واختبار

وتقييم سلامة تصميم نظام الإبلاغ وفعالية تشغيله. كما تضمنت مراجعتنا أيضًا، تنفيذ بعض الإجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية في ضوء الظروف المُحيطة. وقد تمت مناقشة هذه الإجراءات والاتفاق عليها مع لجنة المراجعة قبل تنفيذ إجراءات المراجعة التفصيلية.

فقرة الاستنتاج:

ومن رأينا أن الشركة لديها نظام فعال (في كل جوانبه الهامة) للإبلاغ عن الغش والفساد المالي، وذلك **خلال السنة** المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢م. وذلك **استناداً إلى** المُمارسات القياسية لهذا النظام. **ونؤكد على** أن هذه النتائج قابلة للتطبيق فقط على هذه الشركة.

مدير إدارة المراجعة الداخلية	التاريخ
الاسم/	٣١ / ١٢ /٢٠٢٢م
التوقيع/	

وبُناءً على ما سبق؛ نخلص إلى أن خدمة توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، هي خدمة ثلاثية الأطراف، طرفها **الأول** الإدارة العليا ولجنة المراجعة كمسئولين تشغيلياً عن إدارة ومتابعة نظام الإبلاغ عن المخالفات بالشركة، وطرفها **الثاني** المراجع الداخلي كمُقدم لخدمة التوكيد، وطرفها **الثالث** أصحاب المصالح – سواء الداخليين أو الخارجيين – كمُستفيدين من هذه الخدمة. **أما بشأن معايير قياس** خدمة توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي فتتمثل في **المُمارسات القياسية** الواجب توافرها في نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي. بينما يتمثل **المُنتج النهائي** لخدمة توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي **في الاستنتاج الفني المُحايد للمراجع الداخلي** بشأن فعالية هذا النظام، كما تتمثل **وسيلة التوصيل** في **التقرير المكتوب** السابق ذكره.

٣- تحليل أثر الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية واشتقاق الفرض الأول للبحث:

انطلاقاً من دراسة شبل (٢٠١٩) والتي تُشير إلى أن **الإفصاح الاختياري** هو: "الإفصاح عن المعلومات بما يزيد عما هو مطلوب بموجب القوانين واللوائح السارية والمعايير المحاسبية ومُتطلبات الهيئات الرقابية والمهنية"، وأن هذا الإفصاح له العديد من المزايا والتي من بينها: تخفيض عدم تماثل المعلومات، وتحسين سمعة الشركة، والمساعدة في اتخاذ القرارات. لذلك **نرى أن نوع الإفصاح** عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي **هو إفصاحٌ اختياري**. أما بشأن **طبيعة الإفصاح**، أوضحت دراسة سلطان (٢٠٢١) أن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية بصورةٍ عامة يُعتبر **إفصاحاً غير مالي**، وقد يتضمن المحتوى المعلوماتي للتقرير إفصاحاً **كمياً** (مثل: عدد سنوات خبرة فريق عمل إدارة المراجعة الداخلية)، وإفصاحاً **نوعياً** (مثل: وصف موقع وظيفة المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي للشركة). وهو ما نتفق معه، وبما يعني أن **طبيعة الإفصاح** عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي **تأخذ شكل الإفصاح غير المالي والذي قد يكون كمياً أو نوعياً**.

وبشأن **توقيت الإفصاح**، أوضحت دراسة سلطان (٢٠٢١) أن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية بصورةٍ عامة يجب أن يؤرخ بتاريخ **نهاية السنة المالية أو الربع السنوي**، ويُنشر مع القوائم المالية، وهو ما نتفق معه أيضاً بشأن **توقيت الإفصاح** عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي. وبشأن **موقع الإفصاح في التقرير المالي**، وانطلاقاً من دراسة عبد القادر (٢٠١٨) والتي تُشير إلى أن المعلومات الأخرى المُرافقة للقوائم المالية تُعتبر أحد أوجه الإفصاحات الإضافية في التقارير المالية، والتي تُعرف من المنظور المحاسبي على أنها " إفصاحات أخرى بخلاف القوائم المالية والإيضاحات المتممة". **وبالتالي نرى أن مكان الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي يكون ضمن المعلومات الأخرى المُرافقة للقوائم المالية.**

واتفقت العديد من الدراسات على **أهمية الإفصاح عن تقارير وظيفة المراجعة الداخلية بصورةٍ عامة**، فعلى سبيل المثال، استهدفت دراسة Holt & DeZoort (2009) ودراسة Huq & Fatema (2014) اختبار أثر الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية على **ثقة المستثمرين** في إمكانية الاعتماد على التقارير المالية، وبالتالي التأثير على **قراراتهم**. وتوصلت دراسة Holt & DeZoort (2009) إلى أن المُشاركين(١) الذين تم تزويدهم بتقارير المراجعة الداخلية أصبح لديهم ثقة أكبر في موثوقية التقارير المالية، وفي فعالية إدارة الشركة مُقارنةً بالمُشاركين الذين لم يتم تزويدهم بتقارير المراجعة الداخلية. كما قد توصلت دراسة Huq & Fatema (2014) إلى أن الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يزيد من ثقة المستثمرين حيث يشعرون بأن المعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها خالية من الأخطاء والغش، وأن هذه الثقة تختلف اختلافاً معنوياً بالنسبة للشركات ذات مخاطر الغش المرتفعة (٢) مُقارنةً بالشركات ذات مخاطر الغش المنخفضة.

ومن المُلاحظ أن هناك بعض الدراسات التي تؤكد على أن مُعظم الشركات لا تُفصح بالشكل الكافي عن معلومات المراجعة الداخلية، ومن بين هذه الدراسات، دراسة Agyei-Mensah (2016) والتي اهتمت بتحليل بيانات ١١٠ شركة تعمل في غانا عن السنة المنتهية في ٢٠١٣م، وتوصلت إلى أن ٣٥% من هذه الشركات لا تُفصح عن معلومات الرقابة الداخلية – والتي من بينها معلومات المراجعة الداخلية – بالشكل الكافي في تقاريرها السنوية. وبالتالي يصعب على أصحاب المصالح في هذه الشركات استخدام هذا المستوى المنخفض من هذا الإفصاح بشأن معلومات الرقابة الداخلية لتحديد مستوى مُمارسات حوكمة الشركات. **وتتفق** مع ذلك دراسة Chouaibi & Boulhaga (2020) والتي تُشير إلى أن أحد الأسباب الجوهرية لحدوث **الغش** المالي، هو فشل هيكل الرقابة الداخلية، وعدم الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة.

---

(١) تكونت عينة **المُشاركين** من عدد ١١١ من طلاب الدراسات العليا في كيات إدارة الأعمال من ثلاث جامعات من جامعات الولايات المتحدة، ولديهم معرفة بأساسيات المحاسبة والاستثمار.

(٢) الشركات **ذات مخاطر الغش المرتفعة** هي الشركات التي يكون فيها **مكافآت** الإدارة مُرتبطة ارتباطاً وثيقاً بتلبية توقعات المُحللين، كما تكون إدارة الشركة ذات **معدل دوران** مرتفع، وأن هذه الشركات قد تُعيد هيكلة جزء كبير من **ديونها** بسبب تراكم الديون عليها (Holt & DeZoort, 2009؛ Huq & Fatema, 2014).

وبشأن بيئة المُمارسة المهنية المصرية للمراجعة الداخلية؛ تؤكد دراسة محمد (٢٠١١) على وجود حاجة إلى الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها إفصاحاً عاماً في جمهورية مصر العربية، وذلك من جانب أصحاب المصالح الخارجيين. حيث أوضحت هذه الدراسة أن تقارير المراجعة الداخلية تُمثل مصدراً مُهماً للمعلومات لأصحاب المصالح الخارجيين، فالإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية يترتب عليه تحسين فعالية حوكمة الشركات من حيث تحسين الشفافية لأصحاب المصالح الخارجيين، وزيادة قدرتهم على فهم وظيفة المراجعة الداخلية. وقد اقترحت هذه الدراسة أن يبدأ ذلك الإفصاح بشكلٍ اختياري كأحد المُمارسات الموصي بها كمرحلة سابقة لمرحلة الإلزام بتضمين هذه التقارير ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها في جمهورية مصر العربية.

أما بشأن فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية من منظور أصحاب المصالح، تُعرف دراسة شحاته (٢٠١٣) هذه الفجوة بأنها: "**فائض طلب الإدارة** على وظائف وأدوار المراجعة الداخلية"، وبما يعني أنها مساحة الاختلاف بين توقعات الإدارة بشأن وظائف وأدوار المراجعة الداخلية من جهة، وبين ما تقدمه لهم هذه المراجعة كوظيفة من جهةٍ أخرى. **وتُعرف** دراسة كساب (٢٠١٧) تلك الفجوة بأنها: "**فائض الطلب من أصحاب المصالح** على وظائف ومسئوليات المراجعة الداخلية مُقارنةً بما تتطلبه المعايير المهنية ذات العلاقة، وبما يقوم به المراجع الداخلي فعلاً".

وبشأن سمات فجوة التوقعات بالمراجعة بصورةٍ عامة، وقياساً على دراسة علي (٢٠١١) فإن هذه الفجوة تتسم بأنها فجوة **ديناميكية غير صفرية،** تنمو بمرور الزمن كما أن هذه الفجوة ستظل قائمة رغم المحاولات المهنية لتضييقها، وأنه على الرغم من قوة بعض الجهود الأكاديمية والمهنية إلا أنها لم تُقدم سوي مُساهمات محدودة في تضييق تلك الفجوة. **وبالتركيز على فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بصورةٍ خاصة،** أوضحت دراسة شحاته (٢٠١٣) أن فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية هي فجوة غير صفرية ديناميكية غير ساكنة بطبيعتها، وبالتالي فالقضاء على هذه الفجوة أمرٌ غير منطقي، **وإنما المنطقي**

هو السعي نحو تضييقها. وبُناءً على ما سبق؛ نخلص إلى أنه من ضمن أسباب فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية عدم قيام المراجع الداخلي بدوره التوكيدي بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، وكذلك عدم الإفصاح عن ذلك التوكيد لأصحاب المصالح المختلفين (سواء كانوا داخليين أو خارجيين).

وقد ركزت دراسة Grzesiak (2021) على إلقاء الضوء على فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في بولندا؛ حيث قامت بإجراء دراسة تجريبية شارك فيها ٥٧ مُشاركاً من أصحاب المصالح المُهتمين بوظيفة المراجعة الداخلية (شملوا مديرين تنفيذيين، وأعضاء في لجنة المراجعة). وقد هدفت هذه الدراسة إلى بيان سبب إدراك أصحاب المصالح لعدم وفاء وظيفة المراجعة الداخلية لتوقعاتهم، وبيان كيف يرون فعالية وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظرهم. وأوضحت هذه الدراسة أن أحد العوامل المُهمة التي تؤثر على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية؛ هي فجوة التوقعات، والتي تعني عدم تلبية وظيفة المراجعة الداخلية لتوقعات **أصحاب المصالح** سواء كانوا **المديرين أو أعضاء لجنة المراجعة أو مراقبي الحسابات**. كما تُشير هذه الدراسة إلى أن المراجعين الداخليين الذين يأخذون في اعتباراتهم توقعات، واحتياجات أصحاب المصالح يكونون أكثر فعالية في إضافة قيمة لمنشآتهم، وبالتالي يُنظر إليهم على أنهم أكثر كفاءة، وأن عملهم أكثر فائدة.

وتؤكد دراسة Grzesiak (2021) على أنه **لا يوجد** اهتمام كافي بشأن فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية؛ على الرغم من الوعي المُتزايد بأن المراجعة الداخلية عُرضةً لفجوة توقعات مثل التي تتعرض إليها المراجعة الخارجية. وتؤكد نتائج هذه الدراسة أن أصحاب المصالح في المراجعة الداخلية لديهم معرفة محدودة بأدوار، ومسئوليات المراجعين الداخليين. وأن من وجهة نظر أصحاب المصالح؛ فإن سبب وجود وظيفة المراجعة الداخلية هو **الكشف عن حالات الغش**، ولا زال هذا التصور عن وظيفة المراجعة الداخلية يُحدد غالبية الآراء بشأن مدى فعاليتها. كما تختتم هذه الدراسة بالتأكيد على أن فجوة التوقعات مُشكلة خطيرة، وتؤثر على وظيفة المراجعة الداخلية بالسلب؛ حيث قد تتسبب في نشأة مناخ من عدم الثقة بين أصحاب المصالح، وبين القيمة التي تُضيفها المراجعة الداخلية.

أما بشأن الدراسات السابقة والتي اهتمت بالآليات المُقترحة بغرض تضييق فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية، فقد هدفت دراسة خليل (٢٠١٥) إلى اقتراح إطار **للإفصاح الخارجي** عن تقارير المراجعة الداخلية بغرض الحد من فجوة توقعات المراجعة الداخلية. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الإفصاح الخارجي عن تقارير المراجعة الداخلية سيحقق العديد من المزايا، والتي من بينها: القضاء على ظاهرة عدم تماثل المعلومات، وتحسين حوكمة الشركات، والحد من فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية. كما يؤكد الاتحاد الأوروبي لمعاهد المراجعين الداخليين ECIIA (2020) [١] على أن التوقعات المرجوة من المراجعة الداخلية آخذةً في **التزايد**، وأنه على المراجعين الداخليين أن **يرتقوا بمستواهم** لمواجهة هذا التحدي، وذلك من خلال تحسين مهاراتهم، وفهمهم للمخاطر المحيطة. حيث تؤدي فجوات المهارات – على جميع المستويات – إلى إعاقة اعتماد التقنيات الحديثة، وبالتالي إعاقة النمو داخل الشركات.

وفي ذات السياق، ركزت دراسة Sekhwela (2020) على بحث فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في دولة جنوب أفريقيا؛ حيث أوضحت هذه الدراسة أن وظيفة المراجعة الداخلية – بصورةٍ عامة – يُمكنها أن تُساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية على مستوى الدولة من خلال المُساعدة على استرداد الضرائب، وضمان ربحية استثمارات المؤسسات المالية. وبصورةٍ خاصة، ترى هذه الدراسة أن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية تُساهم في تحقيق قيمة كبيرة عند مراجعة الشركات العاملة في تكنولوجيا المعلومات. إلا أن هذه الدراسة تؤكد على وجود فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية – وذلك فيما يتعلق بمراجعة الشركات الخدمية العاملة في مجال تكنولوجيا المعلومات – بين ما يتوقعه أصحاب المصالح من وظيفة المراجعة الداخلية من ناحية، وبين ما تُقدمه لهم وظيفة المراجعة الداخلية فعلاً من ناحيةٍ أخرى. وتوضح نتائج هذه الدراسة أنه لمواجهة تلك الفجوة **يجب أن تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بدوريها التوكيدي** والاستشاري. كما أكدت النتائج على ضرورة تدريب المراجعين الداخليين على مهارات البحث حتى يتمكنون من فهم الطبيعة المرنة للشركات العاملة في مجال تكنولوجيا المعلومات، وبالتالي تحسين مهاراتهم وخبراتهم.

---

(١) European Confederation of Institutes of Internal Auditing.

كما تناولت دراسة Rashid et al. (2022) تحليل أهم الدراسات السابقة ذات الاهتمام بموضوعات الغش والجرائم المالية، وأساليب منعها، وذلك بهدف إيجاد الأساليب المُناسبة والتي يُمكن تطبيقها بشكلٍ فعال لمنع **الجرائم المالية**. وقد أوضحت هذه الدراسة أنه من أسباب نشأة **فجوة التوقعات** – سواء الداخلية أو الخارجية – زيادة توقعات أصحاب المصالح بشأن دور المراجعين – سواء الداخليين أو الخارجيين – في كشف حالات الغش؛ مُتفقة في ذلك مع دراسة Norman et al. (2010). وقد أوصت هذه الدراسة بالعديد من التوصيات والتي من بينها – وفي نطاق البحث – ضرورة الاهتمام **بنظام الإبلاغ عن المخالفات**، بغرض كشف ومنع حالات الغش وغيرها من الجرائم المالية. **وهو ما نتفق معه حيث أن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، وقيام المراجع الداخلي بدوره التوكيدي بشأن هذا النظام قد يكون له مردود على مستوى مهنة المراجعة الداخلية من خلال المُساهمة في تضييق فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية.**

وبُناءً على ما سبق؛ نخلص إلى أهمية قيام المراجع الداخلي بالدور التوكيدي بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، والذي بدوره يُتوقع أن يُلبي جُزءاً من توقعات أصحاب المصالح الرئيسيين بالشركة (سواء الداخليين أو الخارجيين)، مما يُساهم في تضييق فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية. كما نرى أن الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي قد يؤثر معنوياً (دون تبني اتجاه معين لهذا التأثير) على إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية. وبالتالي يُمكن **اشتقاق الفرض الرئيسي الأول للبحث** على النحو التالي:

H1: يؤثر إفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي معنوياً على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية.

٤- تحليل أثر السمات النوعية لأصحاب المصالح على العلاقة الرئيسية محل الدراسة واشتقاق الفرض الثاني للبحث (وفرعياته):

بشأن مدى تأثير السمات النوعية لأصحاب المصالح على العلاقة محل الدراسة يرى البعض، ومنهم (Öhman et al. ,2012؛ الأباصيري، ٢٠١٨؛ Sofiyanti & Rahmawati, 2022)، أن تلك السمات لا تؤثر بشكلٍ جوهري؛ بينما **يُعارض** ذلك البعض الآخر ومنهم (Ibrahim & Angelidis, 1994؛ Bertrand & Schoar, 2003؛ Nelson & Tan, 2005؛ Fellner & Maciejovsky, 2007؛ Bear et al., 2010؛ Gul et al., 2013؛ Chukwunedu et al., 2014؛ Alzeban, 2015؛ Zraiq & Fadzil, 2018؛ Mnif & Cherif, 2022) الذين يؤكدون على أهمية تأثير هذه السمات. **وفي ضوء عدم اتفاق هذه الدراسات على اتجاه وقوة هذا التأثير، نرى أهمية اختبار أثر أهم السمات النوعية لأصحاب المصالح** (وتحديداً نوع الجنس، ومستوى التأهيل العلمي، ومستوى الخبرة) كمتغيرات مُعدِلة للعلاقة الرئيسية محل الدراسة **من منظورٍ كلي**.

حيث يُثار تساؤل هام ألا وهو: هل يختلف التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **باختلاف** تلك السمات النوعية لأصحاب المصالح مُجتمعة؟ وفي ضوء ذلك يُمكن **اشتقاق الفرض الرئيسي الثاني للبحث H2** على النحو التالي:

H2: يختلف التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **باختلاف نـوع ومستوى التأهيل العلمي ومستوى خبرة أصحاب المصالح معـاً**.

ومن منظورٍ جزئي، فإنه يُمكن تقسيم الفرض الرئيسي الثاني للبحث إلى ثلاثة فروض فرعية بحيث يُركز كل فرضٍ فرعي على اختبار سمة من السمات النوعية لأصحاب المصالح. وبالتركيز أولاً على أثر نوع جنس أصحاب المصالح؛ يُلاحظ اهتمام بعض الدراسات السابقة، والتي من بينها (Fellner & Maciejovsky, 2007; Ibrahim & Angelidis, 1994; Bear et al., 2010)، على دراسة واختبار أثر **نوع جنس أصحاب المصالح**، ويُلاحظ أن أغلب هذه الدراسات قد اختبرت أثر نوع جنس أصحاب المصالح إما كمتغير مستقل أو كمتغير رقابي، وأن هناك ندرة نسبية – في حدود علم الباحثين – في الدراسات – والتي من بينها دراسة Mnif & Cherif (2022) – والتي اهتمت بدراسة واختبار أثر نوع جنس أصحاب المصالح كمتغير مُعدل. خاصةً أننا نتوقع أن التفاعل بين نوع جنس صاحب المصلحة، وإفصاح الشركات عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي ينتج عنه مُتغيراً تفاعلياً جديداً من شأنه أن يؤثر على قوة و/أو اتجاه العلاقة التأثيرية مجال الفرض الرئيسي الأول (H1) مُقارنةً بتجاهل ذلك الأثر التفاعلي. **وعليه فإنه يُمكن اشتقاق الفرض الفرعي H2(a) على النحو التالي:**

H2(a): يختلف التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **باختلاف نوع أصحاب المصالح.**

وبشأن ثانياً أثر مستوى التأهيل العلمي لأصحاب المصالح، وبتحليل الدراسات السابقة، والتي من بينها (Gull et al., 2021; Hossain, 2020; Gul et al., 2013; Wahyuni, 2022) نرى أهمية اختبار أثر مستوى التأهيل العلمي لأصحاب المصالح كمتغير مُعدل للعلاقة الرئيسية محل الدراسة. حيث نتوقع أن التفاعل بين مستوى التأهيل العلمي لصاحب المصلحة، وإفصاح الشركات عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي ينتج عنه متغيراً تفاعلياً جديداً من شأنه أن يؤثر على قوة و/أو اتجاه العلاقة التأثيرية مجال الفرض الرئيسي الأول (H1) مُقارنةً بتجاهل ذلك الأثر التفاعلي. **وعليه فإنه يُمكن اشتقاق الفرض الفرعي H2(b) على النحو التالي:**

H2(b): يختلف التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **باختلاف مستوى التأهيل العلمي لأصحاب المصالح.**

وبشأن ثالثاً أثر مستوى خبرة أصحاب المصالح، وانطلاقاً من تحليل الدراسات السابقة والتي من بينها (Alzeban, 2015 ; McDaniel et al., 2002 ; Festus et al., 2020 ; Zraiq & Fadzil, 2018)، نرى أيضاً أهمية اختبار أثر مستوى خبرة أصحاب المصالح كمتغير مُعدل للعلاقة الرئيسية محل الدراسة. حيث نتوقع أن التفاعل بين مستوى خبرة صاحب المصلحة، وإفصاح الشركات عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي ينتج عنه متغيراً تفاعلياً جديداً من شأنه أن يؤثر على قوة و/أو اتجاه العلاقة التأثيرية مجال الفرض الرئيسي الأول (H1) مُقارنةً بتجاهل ذلك الأثر التفاعلي. **وعليه فإنه يُمكن اشتقاق الفرض الفرعي H2(c) على النحو التالي:**

H2(c): يختلف التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **باختلاف مستوى خبرة أصحاب المصالح.**

٥- الدراسة التجريبية:

ويُمكن تناول الدراسة التجريبية بالتطرق إلى النقاط التالية:

٥/١- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون **مجتمع الدراسة** من **كافة أصحاب المصالح** الرئيسيين المُستفيدين من وظيفة المراجعة الداخلية، سواء أصحاب المصالح **الداخليين** مثل: مجلس الإدارة، ولجنة المراجعة، قياساً على (Fourie & Coetzee, 2015 ؛Sarens & Beelde, 2005)، أو أصحاب المصالح **الخارجيين** مثل: المستثمرين، والمحللين الماليين، والمراجعين الخارجيين، قياساً على (Grzesiak, 2021 ؛٢٠١٧ ،كساب ؛ Paape et al., 2003).

وتتمثل **عينة الدراسة** في عينة انتقائية حكمية من مجتمع أصحاب المصالح بالشركات المُقيدة بالبورصة المصرية، وقد تكونت **العينة** الحكمية من **217 مُفردة**. ويوضح **الجدول (٢)** عدد الحالات التجريبية الموزعة، ونسبة الردود المُستلمة، وكذلك نسبة الردود الصحيحة إلى الردود المُستلمة والتي ستخضع للتحليل الإحصائي.

جدول (٢) بيان بعدد الحالات التجريبية الموزعة والردود عليها

عدد الحالات التجريبية الموزعة	عدد الردود المُستلمة	نسبة الردود المُستلمة	عدد الردود الصحيحة	نسبة الردود الصحيحة إلى الردود المُستلمة
500	(١) 323	% 64.6	(٢) **217**	% 67.2

ويوضح **الجدول (٣)** توصيف عينة الدراسة التجريبية **من حيث الوظيفة الحالية** للمُشاركين في العينة. ويُلاحظ من هذا الجدول وجود **تنوع** في وظائف المُشاركين في العينة بما يضمن التعرف على آراء فئة عريضة من أصحاب المصالح المُستفيدين من المراجعة الداخلية. كما يُلاحظ أيضاً وجود **توازن** في العينة من منظور أصحاب المصالح الداخليين (115 مُفردة بنسبة 53%) مُقارنةً بمنظور أصحاب المصالح الخارجيين (102 مُفردة بنسبة 47%) وهو ما يضمن بصورة معقولة الحياد عند اختبار فروض البحث.

---

(١) توزعت هذه الردود جغرافياً على عدد **4 محافظات داخل جمهورية مصر العربية** هي: الإسكندرية، والقاهرة، ودمياط، والغربية.

(٢) تضمنت الردود المُستلمة على عدد **106 رد اشتملت على إجابات متعارضة** (على سبيل المثال: توقع أحد المُشاركين أن سعر إقفال السهم **يزيد عن 10 جنيه**، ورغم ذلك تم كتابة أن سعر السهم المتوقع **8 جنيه**)، وهو ما يؤكد عدم قراءة أسئلة الحالة التجريبية بعناية. وبالتالي تم **استبعاد** هذه الردود لضمان **زيادة دقة نتائج** البحث.

جدول (٣) توصيف العينة من حيث الوظيفة الحالية

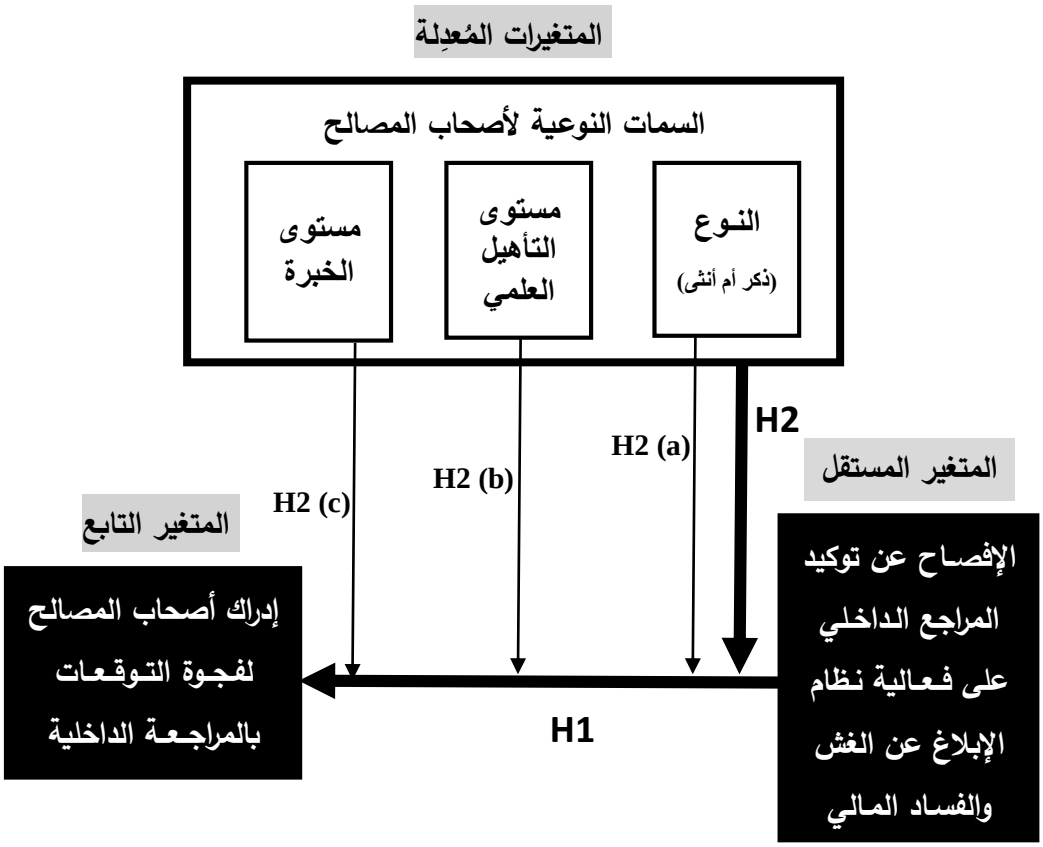
أصحاب المصالح الداخليين	العدد	النسبة
مُدير مالي	53	% 24.4
المدير التنفيذي للشركة CEO (١)	9	% 4.1
عضو مجلس إدارة	2	% 0.9
رئيس مجلس إدارة الشركة	1	% 0.5
عضو لجنة المراجعة	13	% 6
رئيس لجنة المراجعة	3	%1.4
وظيفة أخرى – محاسب	34	%15.7
الإجمالي	**115**	**% 53**
أصحاب المصالح الخارجيين	**العدد**	**النسبة**
مأمور ضرائب	16	% 7.4
مُراقب حسابات بأحد مكاتب المحاسبة	44	% 20.3
مُراقب حسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات	3	% 1.4
مَصرفي بإدارة أمناء الاستثمار بأحد البنوك	16	% 7.4
مَصرفي بإدارة منح الائتمان بأحد البنوك	13	% 6
مُحلل مالي بإحدى شركات سمسرة الأوراق المالية	4	% 1.8
مُستثمر حالي أو مُحتمل بإحدى الشركات	6	% 2.8
الإجمالي	**102**	**% 47**
إجمالي حجم العينة	**217**	**% 100**

(١) Chief Executive Officer.

٢/٥- نموذج البحث وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة:

يتضح من فروض البحث أن **متغيرات الدراسة** تتكون من مُتغير **مستقل** واحد، وهو الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، ومُتغير **تابع** واحد، وهو إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية، بالإضافة إلى **ثلاث متغيرات مُعدِلة** هي: النوع (أنثى أم ذكر)، ومستوى التأهيل العلمي، ومستوى الخبرة؛ وذلك بغرض بيان أثر السمات النوعية لأصحاب المصالح على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. ويوضح **الشكل (١)** نموذج البحث.

الشكل (١) نموذج البحث



(المصدر: من إعداد الباحثين)

وفي ضوء هذا النموذج تم **قياس متغيرات الدراسة** كما هو وارد بالجدول (٤) التالي:

جدول (٤) قياس متغيرات الدراسة

المتغير	نوع المتغير	قياس المتغير
الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي	**مستقل**	إذا تم **الإفصاح** في التقارير المالية المنشورة للشركة عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي يأخذ القيمة **(واحد)**، وفي حالة **عدم الإفصاح** يأخذ القيمة **(صفر)**، قياساً على **(Agyei-Mensah, 2016 ; Al-Homaidi et al., 2020)**.
إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية	**تابع**	إعطاء مُفردات العينة درجة وفقاً لمقياس **ليكرت من صفر إلى ١٠** لما يطلبونه من أنشطة وأدوار من المراجع الداخلي ولا يفي بها. وعند القياس يتم إعطاء كل ترجيح أكبر من (٥) **القيمة (واحد)**، بينما يتم إعطاء كل ترجيح أقل من أو يساوي (٥) **القيمة (صفر)**، قياساً على **حامد (٢٠١٩)**.
نوع صاحب المصلحة	**مُعدِل**	إذا كان صاحب المصلحة **أنثى** يأخذ القيمة **(واحد)**، أما إذا كان **ذكر** يأخذ القيمة **(صفر)**، قياساً على **Gul et al. (2013)**.
مستوى التأهيل العلمي لصاحب المصلحة	**مُعدِل**	إذا كان صاحب المصلحة **حاصلاً على دراسات عليا** في مجال المحاسبة والمراجعة يأخذ القيمة **(واحد)**، و**غير ذلك** يأخذ القيمة **(صفر)**، قياساً على **(موسى، ٢٠١٨؛ DeSimone & Rich, 2020)**.
مستوى خبرة صاحب المصلحة	**مُعدِل**	إذا كان لدى صاحب المصلحة **خبرة أكبر من عشر سنوات** يأخذ القيمة **(واحد)**، وإذا كان غير ذلك يأخذ القيمة **(صفر)**، قياساً على **(موسى، ٢٠١٨؛ حامد، ٢٠١٩)**.

٣/٥- أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية:

لإجراء الدراسة التجريبية تم تصميم حالتين تجريبيتين مُقترنتين بمجموعة من الأسئلة؛ وتم توجيه هاتين الحالتين والأسئلة المرافقة لهما إلى عينة المُشاركين، وذلك قياساً على: (الأباصيري، ٢٠١٨؛ موسى، ٢٠١٨؛ حامد، ٢٠١٩؛ شبل، ٢٠١٩). كما قمنا بإجراء مجموعة من المقابلات الشخصية، والاتصالات الهاتفية مع بعض مُفردات العينة لتوضيح هدف الدراسة، وللرد على استفساراتهم.

وبشأن الحالة التجريبية **الأولى**، فإنها تفترض أن الشركة تمتلك نظاماً للإبلاغ عن الغش والفساد المالي، وتُديره إدارة الإبلاغ عن المخالفات التابعة لمجلس الإدارة مُباشرةً ، وأن الشركة أفصحت اختيارياً ضمن مرفقات قوائمها المالية عن تقرير إدارة الإبلاغ عن المخالفات بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي **دون قيام إدارة المراجعة الداخلية بالتوكيد** على هذا التقرير. أما الحالة التجريبية **الثانية**، فتفترض نفس بيانات الحالة الأولى **مُضافاً إليها** أن إدارة المراجعة الداخلية قامت **بالتوكيد** على تقرير إدارة الإبلاغ عن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، وأن الشركة نشرت تقرير التوكيد مُرفقاً مع تقرير إدارة الإبلاغ عن المخالفات كإفصاح اختياري. وفي كلتا الحالتين التجريبيتين، يُطلب من مُفردات العينة التنبؤ بسعر إقفال سهم الشركة في يوم العمل التالي لتاريخ نشر القوائم المالية ومرفقاتها، كما يُطلب منهم أيضاً إعطاء درجة (من 0 إلى 10) لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية من وجهة نظرهم.

وقد تم توزيع عدد 500 نسخة على مُفردات الدراسة عن طريق التسليم اليدوي من خلال المقابلات الشخصية، ومن خلال إرسال رابط إلكتروني للاستمارة التي تم تصميمها بواسطة نماذج Google عبر الإنترنت (سواء عبر الإيميلات، أو عبر وسائل التواصل الاجتماعي كتطبيق الواتساب WhatsApp، أو الفيسبوك Facebook)، مُستهدفاً بذلك الوصول لمجتمع الدراسة من أصحاب المصالح الرئيسيين المُستفيدين من المراجعة الداخلية. وبعد فترة ما يُقارب الشهرين تم استلام عدد 323 رد (بنسبة استجابة 64.6%)،

وقد تم استبعاد عدد 106 رد اشتملت على إجابات مُتعارضة [١] ليكون بذلك عدد الردود المُستلمة والصحيحة عدد 217 حالة (بنسبة الردود الصحيحة إلى الردود المُستلمة 67.2%)، ثم تم تفريغ الردود على برنامج Excel تمهيداً للتحليل الإحصائي واختبار الفروض من خلال برنامج SPSS [٢].

٣/٥- التصميم التجريبي المُستخدم:

تم الاعتماد على التصميم التجريبي الموضح بجدول (٥) التالي:

جدول (٥) التصميم التجريبي التفصيلي (٢×٣×٢)

السمات النوعية لأصحاب المصالح / الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي من عدمه	نوع جنس صاحب المصلحة		مستوى التأهيل العلمي لصاحب المصلحة		مستوى خبرة صاحب المصلحة	
	أنثى	ذكر	مرتفع	منخفض	مرتفع	منخفض
الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي (تقرير إدارة الإبلاغ + تقرير التوكيد عليه)	١ مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية	٣ مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية	٥ مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية	٧ مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية	٩ مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية	١١ مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية
عدم الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي (تقرير إدارة الإبلاغ دون تقرير التوكيد عليه)	٢ مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية	٤ مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية	٦ مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية	٨ مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية	١٠ مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية	١٢ مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية

(١) يُمكن النظر إلى **التفاصيل** بالرجوع إلى الجدول (٢) صفحة رقم (٣٢).

(٢) برنامج SPSS وهو اختصار Static Package for Social Sciences الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

٤/٥- الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة التجريبية:

يوضح Hayes (2021) أنه يُمكن **تعريف الإحصاءات الوصفية** Descriptive Statistics بأنها عبارة عن وصف مختصر لخصائص مجموعة من البيانات إما أنها تُمثل مجتمع الدراسة أو أنها عينة من مجتمع الدراسة. ويتم تقسيم الإحصاء الوصفي إلى **نوعين من المقاييس** هما: مقاييس النزعة المركزية (مثل: المتوسط الحسابي)، ومقاييس التشتت (مثل: الانحراف المعياري). ويوضح **الجدول (٦)** الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة التجريبية على مستوى العينة.

جدول (٦) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة التجريبية

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في الحالة التجريبية الأولى	217	5.26	2.411	0	10
مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في الحالة التجريبية **الثانية**	217	2.31	1.949	0	9

ويُلاحظ مما سبق أن **المتوسط الحسابي لمساحة فجوة التوقعات** بالمراجعة الداخلية في ظل الحالة التجريبية الأولى يبلغ **5.26 درجة** (بحد أدنى 0 درجة، وبحد أقصى 10 درجات، وبانحراف معياري 2.41 درجة). وبمقارنة ذلك بمساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في ظل الحالة التجريبية الثانية يُلاحظ أن **المتوسط الحسابي انخفض ليبلغ 2.31 درجة** (بحد أدنى 0 درجة، وبحد أقصى 9 درجات، وبانحراف معياري 1.95 درجة). وهو ما يُشير إلى أن مُفردات العينة تتوقع **انخفاضاً في مساحة فجوة التوقعات** بالمراجعة الداخلية في ظل حالة الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي مُقارنةً بحالة عدم الإفصاح عن ذلك. وهو ما يدل أيضاً بصورة مبدئية على اتجاه مُفردات العينة نحو قبول الفرض **الأول** من البحث، والذي سيتم اختباره إحصائياً في الجزئيات التالية من البحث.

٥/٥- اختبار كلوموجروف - سيمرنوف Kolmogorov-Smirnov:

يهدف هذا الاختبار إلى تحديد ما إذا كان مجتمع الدراسة الذي سُحبت منه العينة **يتبع توزيعاً طبيعياً أم غير طبيعي**، وبُناءً على ذلك يتم تحديد نوعية الاختبارات المُستخدمة. ويُلاحظ من **نتائج هذا الاختبار**، أن **قيمة P-value تساوي (0.000)** سواء في ظل الحالة التجريبية الأولى أو الثانية، أي أقل من مستوى المعنوية (5%). وتوضح دراسة Abdollahyan (2020) أنه إذا أظهرت نتائج هذا الاختبار أن قيمة P-Value أقل من مستوى المعنوية (5%) يتم رفض فرض العدم (القائل بأن المجتمع الذي سُحبت منه عينة الدراسة يتبع التوزيع الطبيعي)، وبالتالي يتم قبول الفرض البديل (القائل بأن المجتمع الذي سُحبت منه عينة الدراسة لا يتبع التوزيع الطبيعي)، وهو ما يعني أنه في هذه الحالة يتم الاعتماد على **الاختبارات اللامعلمية** Nonparametric Tests لاختبار فروض البحث.

٥/٦- نتائج اختبار الفرض الأول للبحث (H1):

يستهدف الفرض الرئيسي الأول اختبار **أثر إفصاح** الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي **على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية**. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تمت إعادة صياغته في صورة فرض العدم التالي:

فرض العدم (H0): لا يؤثر إفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي معنوياً على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية.

وقد تم استخدام اختبار ويلكوكسون [١] **Wilcoxon Test** لاختبار هذا الفرض. وتوضح نتائج هذا الاختبار أن **قيمة P-value تساوي (0.000)**، أي أقل من مستوى المعنوية (5 %)، وبالتالي يتم رفض فرض العدم القائل بأن متوسط المجموعتين متساوي،

---

(١) وهو اختبار **لا معلمي** يُستخدم لاختبار الفروض في حالة عينة واحدة (تخضع لاختبار قبلي وبعدي) أو في حالة عينتين غير مستقلتين عندما يكون مجتمع الدراسة الذي سُحبت منه العينة لا يتبع التوزيع الطبيعي. كما أنه الاختبار البديل للاختبار المعلمي T-test للعينات المترابطة Paired Samples الذي يُستخدم في حالة أن مجتمع الدراسة الذي سُحبت منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي (**إسماعيل**، ٢٠١٦).

وهو ما يعني قبول الفرض البديل، بما يعني وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المجموعتين (والتي تُمثل ردود مُفردات العينة ككل في ظل الحالتين التجريبيتين الأولى والثانية)، وهو ما يؤكد **قبول** الفرض الرئيسي الأول (H1).

ومن الجدير بالذكر، أن هناك **84 مُفردة** من إجمالي 217 مُفردة (إجمالي عدد العينة)، وبنسبة تقترب من 38.7 % من مُفردات العينة **تتوقع مساحة أقل لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية** في ظل الحالة التجريبية الثانية (والتي تتضمن الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي) مُقارنةً بتوقعاتهم بشأن مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في ظل الحالة التجريبية الأولى (والتي لا تتضمن ذلك الإفصاح). **كما أنه لا توجد** أي مُفردة من مُفردات العينة تتوقع **مساحة أكبر** لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في ظل الحالة التجريبية الثانية مُقارنةً بتوقعاتهم في ظل الحالة التجريبية الأولى.

وبالتالي **نخلص إلى** أن إفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي **يؤثر معنوياً وسلباً على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية**. وهو ما **يتفق** بصورةٍ عامة مع العديد من الدراسات السابقة ومنها: (خليل، ٢٠١٥؛ Fourie & Coetzee, 2015؛ Kyburz, 2016؛ El Nashar, 2020؛ Sekhwela, 2020). **الأمر الذي نفسره** بأهمية قيام المراجع الداخلي بدوره التوكيدي بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، والذي بدوره يُلبي جزءاً من توقعات أصحاب المصالح، حيث يُساهم هذا الدور في تحقيق مردود إيجابي من منظور أصحاب المصالح من خلال المُساهمة في تضييق فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية.

٥/٧- نتائج اختبار الفرض الثاني للبحث (وفرعياته):

٥/٧/١- نتيجة اختبار الفرض الفرعي H2(a) الخاص بنوع أصحاب المصالح:

يستهدف هذا الفرض الفرعي اختبار ما إذا كان التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي **على إدراك أصحاب المصالح** فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **يختلف باختلاف نوع** أصحاب المصالح (أنثى أم ذكر). ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تمت إعادة صياغته في صورة فرض العدم التالي:

فرض العدم (H0): لا يختلف التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **باختلاف نوع** أصحاب المصالح.

وقد تم استخدام اختبار ويلكوكسون **Wilcoxon Test** لاختبار هذا الفرض. ويُلاحظ بالنسبة لنتائج هذا الاختبار ما يلي: **أولاً بالنسبة للإناث**، هناك **39 مُفردة** من إجمالي 42 مُفردة (إجمالي عدد الإناث المُشاركات في العينة)، وبنسبة تقترب من 92.9 % تتوقعن **مساحة أقل لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية الثانية** في ظل الحالة التجريبية (والتي تتضمن **الإفصاح** عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي) مُقارنةً بتوقعاتهن بشأن مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في ظل الحالة التجريبية الأولى (والتي لا تتضمن ذلك الإفصاح). **ثانياً بالنسبة للذكور**، هناك **145 مُفردة** من إجمالي 175 مُفردة (إجمالي عدد الذكور المُشاركين في العينة)، وبنسبة تقترب من 82.9 % يتوقعون **مساحة أقل لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية** في ظل الحالة التجريبية **الثانية** مُقارنةً بتوقعاتهم في ظل الحالة التجريبية الأولى.

ثالثاً بالنسبة لنتيجة اختبار الفرض الفرعي H2(a)، وبمقارنة نتائج الإناث والذكور يُلاحظ أن **قيمة P-value تساوي (0.000)** سواء للإناث أو الذكور، **وفي ذات الاتجاه** وهو انخفاض مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في ظل الحالة التجريبية الثانية مُقارنةً

بالحالة التجريبية الأولى سواء للإناث أو الذكور، وبالتالي يتم **قبول فرض العدم** ورفض الفرض البديل، وهو ما يعني **رفض الفرض الفرعي** H2(a) بما يعني أن التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **لا يختلف باختلاف نوع جنس** أصحاب المصالح. أو بمعنى آخر، فإن متغير نوع جنس أصحاب المصالح كمتغير مُعدِل **لا يؤثر معنوياً** على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. وهو ما **يتفق** مع البعض (Öhman et al., 2012)، بينما **يتعارض** مع البعض الآخر (Bear et al., 2010؛ Gul et al., 2013؛ Festus et al., 2020؛ Mnif & Cherif, 2022). **الأمر الذي نفسره** بوجود **تأييد** من قبل أصحاب المصالح، **سواء كانوا إناثاً أم ذكوراً**، على **المردود الإيجابي لإفصاح** الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، على فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية، حيث يؤثر ذلك الإفصاح **معنوياً وسلباً** على هذه الفجوة.

٢/٧/٥- نتيجة اختبار الفرض الفرعي H2(b) الخاص بمستوى التأهيل العلمي لأصحاب المصالح:

يستهدف هذا الفرض الفرعي اختبار ما إذا كان التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **يختلف باختلاف مستوى التأهيل العلمي** لأصحاب المصالح. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تمت إعادة صياغته في صورة فرض العدم التالي:

فرض العدم (H0): لا يختلف التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **باختلاف مستوى التأهيل العلمي** لأصحاب المصالح.

وقد تم استخدام اختبار ويلكوكسون **Wilcoxon Test** أيضاً لاختبار هذا الفرض. ويُلاحظ بالنسبة لنتائج هذا الاختبار ما يلي: **أولاً بالنسبة لأصحاب المصالح ذوي المستوى المرتفع من التأهيل العلمي (الحاصلون على دراسات عليا)**، هناك **58 مُفردة** من إجمالي 68 مُفردة (إجمالي عدد المُشاركين في العينة وهم حاصلون على دراسات عليا)، وبنسبة تقترب من 85.3 % يتوقعون **مساحة أقل لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية** في ظل الحالة التجريبية **الثانية** (والتي تتضمن **الإفصاح** عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي) مُقارنةً بتوقعاتهم بشأن مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في ظل الحالة التجريبية الأولى (والتي لا تتضمن ذلك الإفصاح). **ثانياً** بالنسبة لأصحاب المصالح **ذوي المستوى المنخفض** من التأهيل العلمي **(غير الحاصلين** على دراسات عليا)، هناك **126 مُفردة** من إجمالي 149 مُفردة (إجمالي عدد المُشاركين في العينة وهم غير حاصلين على دراسات عليا)، وبنسبة تقترب من 84.6 % يتوقعون **مساحة أقل لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية** في ظل الحالة التجريبية **الثانية** مُقارنةً بتوقعاتهم في ظل الحالة التجريبية الأولى.

ثالثاً بالنسبة لنتيجة اختبار الفرض الفرعي H2(b)، وبمقارنة نتائج أصحاب المصالح ذوي **المستوى المرتفع** من التأهيل العلمي (الحاصلون على دراسات عليا) بنتائج أصحاب المصالح ذوي **المستوى المنخفض** من التأهيل العلمي (غير الحاصلين على دراسات عليا)، يُلاحظ أن **قيمة P–value تساوي (0.000)** سواء كان مستوى التأهيل العلمي مرتفعاً أم منخفضاً، **وفي ذات الاتجاه** وهو انخفاض مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في ظل الحالة التجريبية الثانية مُقارنةً بالحالة التجريبية الأولى، وبالتالي يتم **قبول فرض العدم** ورفض الفرض البديل، وهو ما يعني **رفض الفرض الفرعي** H2(b) بما يعني أن التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **لا يختلف باختلاف مستوى التأهيل العلمي** لأصحاب المصالح. أو بمعنى آخر، فإن متغير مستوى التأهيل العلمي لأصحاب المصالح كمتغير مُعدِل **لا يؤثر معنوياً**

على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. وهو ما **يتفق** مع البعض (Öhman et al., 2012؛ الأباصيري، ٢٠١٨؛ Sofiyanti & Rahmawati, 2022) بينما **يتعارض** مع البعض الآخر (Gul et al., 2013؛ Hossain, 2020). **الأمر الذي نفسره** بوجود **تأييد** من قبل أصحاب المصالح، **سواء كانوا حاصلين على دراسات عليا أم لا**، على **المردود الإيجابي لإفصاح** الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، على فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية، حيث يؤثر ذلك الإفصاح **معنوياً وسلباً** على هذه الفجوة.

٣/٧/٥- نتيجة اختبار الفرض الفرعي H2(c) الخاص بمستوى خبرة أصحاب المصالح:

يستهدف هذا الفرض الفرعي اختبار ما إذا كان التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **يختلف باختلاف مستوى خبرة** أصحاب المصالح. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تمت إعادة صياغته في صورة فرض العدم التالي:

فرض العدم (H0): لا يختلف التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **باختلاف مستوى خبرة** أصحاب المصالح.

وقد تم استخدام اختبار ويلكوكسون **Wilcoxon Test** لاختبار هذا الفرض أيضاً. ويُلاحظ بالنسبة لنتائج هذا الاختبار ما يلي: **أولاً بالنسبة لأصحاب المصالح ذوي المستوى المرتفع من الخبرة (يمتلكون عدد سنوات خبرة تزيد عن 10 سنوات)**، هناك **81 مُفردة** من إجمالي 102 مُفردة (إجمالي عدد المُشاركين في العينة ولديهم خبرة تزيد عن 10 سنوات)، وبنسبة تقترب من 79.4 % يتوقعون **مساحة أقل لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية** في ظل الحالة التجريبية **الثانية** (والتي تتضمن **الإفصاح** عن توكيد المراجع الداخلي على

فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي) مُقارنةً بتوقعاتهم بشأن مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في ظل الحالة التجريبية الأولى (والتي لا تتضمن ذلك الإفصاح). **ثانياً** بالنسبة لأصحاب المصالح **ذوي المستوى المنخفض** من الخبرة (عدد سنوات خبرتهم **أقل من أو يساوي 10 سنوات**)، هناك **103 مُفردة** من إجمالي 115 مُفردة (إجمالي عدد المُشاركين في العينة وعدد سنوات خبرتهم أقل من أو يساوي 10 سنوات)، وبنسبة تقترب من 89.6 % يتوقعون **مساحة أقل لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية** في ظل الحالة التجريبية **الثانية** مُقارنةً بتوقعاتهم في ظل الحالة التجريبية الأولى.

ثالثاً بالنسبة لنتيجة اختبار الفرض الفرعي H2(c)، وبمقارنة نتائج أصحاب المصالح ذوي **المستوى المرتفع** من الخبرة (عدد سنوات خبرتهم تزيد عن 10 سنوات) بنتائج أصحاب المصالح ذوي **المستوى المنخفض** من الخبرة (عدد سنوات خبرتهم أقل من أو يساوي 10 سنوات)، يُلاحظ أن **قيمة P–value تساوي (0.000)** سواء كان مستوى الخبرة مرتفعاً أم منخفضاً، **وفي ذات الاتجاه** وهو انخفاض مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في ظل الحالة التجريبية الثانية مُقارنةً بالحالة التجريبية الأولى، وبالتالي يتم **قبول فرض العدم** ورفض الفرض البديل، وهو ما يعني **رفض الفرض الفرعي** H2(c) بما يعني أن التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **لا يختلف باختلاف مستوى خبرة** أصحاب المصالح. أو بمعنى آخر، فإن متغير مستوى خبرة أصحاب المصالح كمتغير مُعدِل **لا يؤثر معنوياً على العلاقة** الرئيسية محل الدراسة. وهو ما **يتفق** مع البعض (Öhman et al., 2012؛ الأباصيري، ٢٠١٨؛ Sofiyanti & Rahmawati, 2022)، بينما **يتعارض** مع البعض الآخر (Gul et al., 2013؛ Alzeban, 2015؛ Zraiq & Fadzil, 2018؛ Festus et al., 2020). **الأمر الذي نفسره** بوجود **تأييد** من قبل أصحاب المصالح، **سواء كانوا يمتلكون عدد سنوات خبرة تزيد عن ١٠ سنوات أم لا**، على **المردود الإيجابي لإفصاح** الشركات المُقيدة بالبورصة

المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، على فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية، حيث يؤثر ذلك الإفصاح **معنوياً وسلباً** على هذه الفجوة.

٥/٧/٤- نتيجة اختبار الفرض الرئيسي H2 الخاص بالسمات النوعية لأصحاب المصالح مجتمعة:

يستهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **يختلف باختلاف نوع ومستوى التأهيل العلمي ومستوى خبرة أصحاب المصالح معاً**. ويُمكن إعادة صياغة هذا الفرض إحصائياً في صورة فرض العدم التالي:

فرض العدم (H0): لا يختلف التأثير المعنوي لإفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **باختلاف** نوع الجنس ومستوى التأهيل العلمي ومستوى خبرة أصحاب المصالح **معاً**.

وبملاحظة النتائج السابقة، والخاصة باختبار الفروض الفرعية H2(a)، وH2(b)، وH2(c) والذين تم رفضها إحصائياً؛ فإنه يُمكن لنا رفض الفرض H2 رفضاً كلياً.
وفيما يلي الجدول (٧) الذي يوضح ملخص نتائج اختبار الفروض الفرعية H2(a)، وH2(b)، وH2(c)، وH2.

جدول (٧) ملخص نتائج اختبار الفروض الفرعية H2(a) و H2(b) و H2(c) و H2

الفرض	P-value		القرار
H2(a)	الإناث	الذكور	رفض
	0.000	0.000	
H2(b)	مستوى مرتفع من التأهيل العلمي	مستوى منخفض من التأهيل العلمي	رفض
	0.000	0.000	
H2(c)	مستوى مرتفع من الخبرة	مستوى منخفض من الخبرة	رفض
	0.000	0.000	
H2	رفض كلي		

وهو ما يعني أن تأثير إفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **لا يختلف باختلاف السمات النوعية مجتمعة** (النوع، ومستوى التأهيل العلمي، ومستوى خبرة أصحاب المصالح معاً). وهو ما يتفق مع البعض (Öhman et al. ,2012؛ الأباصيري، ٢٠١٨؛ Sofiyanti & Rahmawati, 2022)، بينما **يتعارض** مع البعض الآخر (Alzeban, 2015؛ Zraiq & Fadzil, 2018؛ Mnif & Cherif, 2022). **وهو الأمر الذي يُدّعم تفسيرنا بشأن وجود تأييد من قبل أصحاب المصالح – سواء كانوا إناثاً أم ذكوراً؛ وسواء كانوا حاصلين على دراسات عليا أم لا؛ وسواء كانوا يمتلكون عدد سنوات خبرة تزيد عن 10 سنوات أم لا – على أهمية إفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، وأثر ذلك على المتغير التابع للبحث (إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية).**

٥/٨- التحليلات الأخرى: Other analytics

نعرض في هذه الفرعية أهم حالات التحليلات الأخرى التي نراها مهمة:

٥/٨/١- حالة إعادة اختبار الفرض الأول (H1) مع تغيير طريقة قياس متغير إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية:

انطلاقاً من أهمية التحقق من مدى متانة نتائج البحث، فإنه يُمكن القيام بتحليل الحساسية Sensitivity Analysis والذي يرى البعض – ومنهم (زكي، ٢٠١٨؛ حامد، ٢٠١٩) – بأنه أسلوب يهدف إلى تحديد مدى تأثير اختلاف كلاً من: طرق قياس المتغيرات الرئيسية (المستقلة أو التابعة أو المُعدِلة)، أو حجم العينة، أو المدى الزمني المستند إليه بالتحليل الأساسي. لذلك نستهدف خلال هذه الجزئية من البحث **إعادة اختبار الفرض الرئيسي الأول (H1)**، وذلك **بعد تغيير طريقة قياس متغير إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات** بالمراجعة الداخلية على النحو التالي:

جدول (٨) قياس متغير إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في ظل التحليلين الأساسي والحساسية

المتغير	نوع المتغير	القياس في ظل التحليل الأساسي	القياس في ظل تحليل الحساسية
إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية	متغير **تابع**	إعطاء كل ترجيح أكبر من 5 القيمة **(واحد)**، بينما يتم إعطاء كل ترجيح أقل من أو يساوي 5 القيمة **(صفر)**.	القياس **بالقيمة التي اختارها الفرد**، بمعني أنه يتم اعطاء **نفس القيمة** أي **من صفر إلى عشرة**، وذلك قياساً على **حامد (٢٠١٩)**.

وعلى غرار ما تم أثناء اختبار الفرض الأول للبحث في ظل التحليل الأساسي فقد تم استخدام اختبار ويلكوكسون **Wilcoxon Test** لإعادة اختبار هذا الفرض في ظل تحليل الحساسية. **ويُلاحظ من نتائج هذا الاختبار**، أن هناك **184 مُفردة** من إجمالي 217 مُفردة

(إجمالي عدد العينة)، وبنسبة تقترب من 84.8 % من مُفردات العينة **يتوقعون مساحة أقل لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية** في ظل الحالة التجريبية الثانية مُقارنةً بتوقعاتهم بشأن مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في ظل الحالة التجريبية الأولى. كما يُلاحظ أن **قيمة P–value تساوي (0.000)**، أي أقل من مستوى المعنوية (5 %)، وبالتالي يتم رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل بما يعني وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المجموعتين (والتي تُمثل ردود مُفردات العينة ككل في ظل الحالتين التجريبيتين الأولى والثانية)، وهو **ما يؤكد قبول الفرض الرئيسي الأول (H1) سواء في ظل التحليل الأساسي أو تحليل الحساسية**. وبالتالي **نخلص** إلى **متانة نتائج البحث** فيما يتعلق باختبار الفرض الرئيسي الأول (H1).

٥/٨/٢- حالة إعادة اختبار الفرض الأول (H1) مع تغيير حجم العينة:

سنقوم في هذه الجزئية بالقيام بتحليل الحساسية من خلال إعادة اختبار العلاقة الرئيسية محل الدراسة مع تغيير حجم العينة أخذاً في الحسبان أكثر من منظور؛ حيث سيتم إعادة اختبار الفرض الرئيسي الأول (H1) من منظور كلٍ من: أصحاب المصالح الداخليين فقط، وأصحاب المصالح الخارجيين فقط، ومراقبي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة، وكذلك من منظور: استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية، وعدم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية.

أولاً من منظور أصحاب المصالح الداخليين فقط، حيث تُشير دراسة Sarens & Beelde (2005) وكذلك دراسة Fourie & Coetzee (2015) إلى أن أصحاب المصالح الرئيسيين والمستفيدين من وظيفة المراجعة الداخلية؛ هم أصحاب المصالح الداخليين فقط والمُتمثلين في لجنة المراجعة أو المديرين التنفيذيين أو المديرين الماليين. ومن هذا المنطلق يُمكن إعادة اختبار الفرض الرئيسي (H1) من **منظور أصحاب المصالح الداخليين فقط، وذلك تركيزاً على 115 مُفردة فقط من مُفردات العينة.**

ثانياً من منظور أصحاب المصالح الخارجيين فقط، حيث ترى دراسة Paape et al. (2003) ودراسة كساب (٢٠١٧) ودراسة Grzesiak (2021) أن **أصحاب المصالح** الرئيسيين في المراجعة الداخلية يجب أن يتضمنوا أصحاب المصالح **الخارجيين،** مثل: المراجعين الخارجيين، والمساهمين، والهيئات التنظيمية. ومن هذا المنطلق يُمكن إعادة اختبار الفرض الرئيسي (H1) من **منظور أصحاب المصالح الخارجيين فقط، وذلك تركيزاً على 102 مُفردة فقط من مُفردات العينة.**

ثالثاً من منظور مراقبي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة فقط، حيث توضح دراسة Dwamena (2021) أن أعمال المراجعة الخارجية تعتمد على ما تقوم به وظيفة المراجعة الداخلية من أدوار. كما تُشير دراسة Ratmono & Darsono (2022) إلى أهمية التعاون بين كلٍ من: المراجع الداخلي، والمراجع الخارجي. ومن هذا المنطلق يُمكن إعادة اختبار الفرض الرئيسي (H1) من **منظور مراقبي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة فقط، وذلك تركيزاً على 44 مُفردة فقط من مُفردات العينة.**

رابعاً من منظور استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية، وانطلاقاً من أهمية الاستقلالية التنظيمية Organizational Independence لوظيفة المراجعة الداخلية؛ حيث تنص المعايير الدولية للمُمارسة المهنية لأعمال المراجعة الداخلية (ISPPIA) في الفقرة (1110) على: "ضرورة أن يتبع مدير إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً أعلى مستوى إداري موجود بالشركة حتى تتمكن وظيفة المراجعة الداخلية من القيام بمسئولياتها على أكمل وجه". واستناداً إلى (Anojan, 2022؛ Putri et al., 2022) **نرى أن فقدان المراجع الداخلي لاستقلاله سيؤثر بالتأكيد على التوكيدات التي يُقدمها بصورةٍ عامة، وعلى توكيده بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي بصورةٍ خاصة.** ومن هذا المنطلق يُمكن إعادة اختبار الفرض الرئيسي (H1) من **منظور استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك تركيزاً على 28 مُفردة فقط من مُفردات العينة.** حيث يتم التركيز على اختبار ردود أصحاب المصالح الداخليين والذين **يدعمون** في وظائفهم الحالية استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية كرئيس وأعضاء مجلس الإدارة، وكذلك رئيس وأعضاء لجنة المراجعة.

خامساً من منظور عدم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية، حيث يرى البعض ومنهم (Norman et al., 2010؛ Gray & Hunton, 2011) بأن عدم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية قد يُساعد في أداء بعض المهام. ومن هذا المنطلق يُمكن إعادة اختبار الفرض الرئيسي (H1) من **منظور عدم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك تركيزاً على 87 مُفردة فقط من مُفردات العينة**. حيث يتم التركيز على اختبار ردود أصحاب المصالح الداخليين والذين **لا يدعمون** في وظائفهم الحالية استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية كالمديرين الماليين، والمحاسبين.

وقد تم إعادة اختبار الفرض الأول (H1) في ظل تغيير حجم العينة من أكثر من منظور كما سبق الذكر، وفيما يلي ملخص نتائج اختبار ويلكوكسون Wilcoxon Test في كل حالة من حالات تغيير حجم العينة:

جدول (٩) ملخص نتائج إعادة اختبار الفرضين (H1) في ظل تغيير حجم العينة

م	من منظور	حجم العينة	اختبار الفرض الأول (H1)	
			P-value	القرار
١	أصحاب المصالح الداخليين	115	0.000	قبول
٢	أصحاب المصالح الخارجيين	102	0.000	قبول
٣	مراقبو الحسابات العاملون بمكاتب المحاسبة	44	0.000	قبول
٤	استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية	28	0.000	قبول
٥	عدم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية	87	0.000	قبول

وبناءً على ما سبق، نخلص بعد القيام بتحليل الحساسية سواء بتغيير طريقة قياس متغير إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية من ناحية، أو من خلال تغيير حجم العينة – من أكثر من منظور – من ناحيةٍ أخرى، إلى دقة نتائج البحث، ومتانة

التحليل الأساسي. ويتبقى تساؤل حول أثر تغيير الأسلوب الإحصائي على نتائج التحليل الأساسي؛ أو بمعنى آخر هل ستختلف النتائج إذا ما تم استخدام الاختبارات المعلمية Parametric Tests في التحليل الإحصائي بدلاً من استخدام الاختبارات اللامعلمية Nonparametric Statistics، وهو ما سيحاول أن يجاوب عنه البحث في الجزئية التالية.

٣/٨/٥- حالة إعادة اختبار الفرض الأول (H1) باستخدام الاختبار المعلمي T-test:

تهدف هذه الجزئية إلى **إعادة اختبار الفرض الرئيسي الأول (H1)**، وذلك بعد تغيير استخدام الأسلوب الإحصائي المُستخدم ليصبح **الاختبار المعلمي T-test للعينات المترابطة** Paired Samples. ويتضح من نتائج هذا الاختبار أن **قيمة P-value تساوي (0.000)**، أي أقل من مستوى المعنوية (5 %)، وبالتالي يتم رفض فرض العدم القائل بأن المتوسطات متساوية بين المجموعتين – القبلية والبعدية –، وهو ما يعني **قبول** الفرض البديل الذي يُشير إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية، لصالح انخفاض مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية.

حيث أن **متوسط** مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في الحالة التجريبية **الثانية** (الإفصاح عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي) يبلغ **2.31** بينما متوسط مساحة فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية في الحالة التجريبية **الأولى** (حالة عدم الإفصاح عن ذلك التوكيد) يبلغ **5.26**. وهو ما **يؤكد** أيضاً **قبول** الفرض الرئيسي الأول (H1)، وأن إفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي **يؤثر معنوياً وسلباً** على إدراك أصحاب المصالح فيها **لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية.**

وفيما يلي **الجدول رقم (١٠)** الذي يوضح ملخص نتائج اختبار الفرض الرئيسي (H1) باستخدام كلٍ من: الاختبارات اللامعلمية والاختبارات المعلمية.

جدول (١٠) ملخص نتائج اختبار الفرض الرئيسي (H1) باستخدام كلٍ من: الاختبارات اللامعلمية والاختبارات المعلمية

اختبار الفرض	التحليلات الأساسية باستخدام الاختبارات اللامعلمية			التحليلات الأخرى باستخدام الاختبارات المعلمية		
	الاختبار المستخدم	P-value	القرار	الاختبار المستخدم	P-value	القرار
اختبار الفرض الأول (H1)	اختبار ويلكوكسون	0.000	قبول (H1)	اختبار (T)	0.000	قبول (H1)

وبُناءً على ما سبق؛ يتضح أن تغيير الأسلوب الإحصائي لم يؤثر على نتائج التحليل الأساسي، حيث تم قبول الفرض الرئيسي (H1) سواء تم الاختبار باستخدام اختبار ويلكوكسون اللامعلمي، أو اختبار (T) المعلمي، وهو ما يؤكد على أن إفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي يؤثر معنوياً على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية. **ونفسر عدم تغير النتائج في ظل تغير الأساليب الإحصائية المُستخدمة إلى كبر حجم العينة والتي تبلغ ٢١٧ مُفردة. وهو ما يتفق مع رأي البعض – ومنهم (Ross, 2017؛ Akhilesh, 2022) – القائل بأنه كلما كبر حجم العينة (أكبر من أو يساوي ٣٠ مُفردة) كلما أصبح توزيع هذه العينة أقرب للتوزيع الطبيعي، وبالتالي فإنه يُمكن استخدام الاختبارات المعلمية ذات الدقة الأكبر.**

٦- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المُقترحة:

٦/١- نتائج البحث والإجابة على أسئلته:

ركز السؤال الأول للبحث على اختبار **أثر إفصاح الشركات عن توكيد** المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، على إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية. وقد تمت **الإجابة** على هذا السؤال نظرياً وتجريبيا؛

حيث خلصت الدراسة **النظرية** إلى أهمية قيام المراجع الداخلي بالدور التوكيدي بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، والذي بدوره يُتوقع أن يُلبي جُزءاً من توقعات أصحاب المصالح الرئيسيين بالشركة، مما يُساهم في تضييق فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية.

كما خلصت الدراسة **التجريبية** إلى أن إفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، **يؤثر معنوياً** على إدراك أصحاب المصالح فيها لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية، وفي **الاتجاه السلبي**. **ونُبرر** هذه النتيجة بأهمية قيام المراجع الداخلي بدوره التوكيدي بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، والذي بدوره يُلبي جزءاً من توقعات أصحاب المصالح، حيث يُساهم هذا الدور في تحقيق مردود إيجابي من منظور أصحاب المصالح من خلال المُساهمة في **تضييق فجوة التوقعات** بالمراجعة الداخلية.

أما بشأن السؤال الثاني للبحث، والمُتمثل في: "هل **يختلف** أثر إفصاح الشركات عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، على إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية **باختلاف السمات النوعية لأصحاب المصالح كنوع الجنس، ومستوى التأهيل العلمي، ومستوى الخبرة** أخذاً في الحسبان بيئة الأعمال المصرية؟". وقد تمت **الإجابة** على هذا السؤال **نظرياً**، حيث خلصنا من استقراء أهم الدراسات السابقة ذات الصلة إلى وجود اتجاهين بشأن أثر السمات النوعية لأصحاب المصالح، **فالرأي الأول** يُشير إلى عدم وجود تأثير جوهري للسمات النوعية؛ بينما يُعارض ذلك **الرأي الثاني** حيث يؤكد أنصار هذا الرأي على أهمية تأثير الفروق النوعية، وأن السمات النوعية الشخصية تؤثر على نتيجة ما يقوم به الفرد من أعمال.

وقد خلصت الدراسة **التجريبية** إلى **تأييد الرأي الأول**؛ بما يعني أن السمات النوعية لأصحاب المصالح (نوع الجنس، ومستوى التأهيل العلمي، ومستوى الخبرة) **لا تؤثر معنوياً** على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. وهذه النتيجة **نُفسرها** بوجود تأييد من قبل أصحاب المصالح – سواء كانوا إناثاً أم ذكوراً؛ وسواء كانوا حاصلين على دراسات عليا أم لا؛

وسواء كانوا يمتلكون خبرة أم لا – على أهمية إفصاح الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، وأثر ذلك على المتغير التابع للبحث (إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية).

٢/٦- توصيات البحث:

يُمكن تقسيم توصيات البحث إلى توصيات تشريعية، ومهنية، وتوصيات للشركات، وتوصيات أكاديمية، وثقافية تخصصية على النحو التالي:

أولاً: التوصيات التشريعية:

ضرورة إصدار **قانون مصري** يُعزِّز من عملية الإبلاغ عن المخالفات بصورةٍ عامة، وعن الإبلاغ عن الغش والفساد المالي بصورةٍ خاصة. وفي هذا الشأن نوصي بأهمية **دراسة تجارب دول العالم المختلفة** بشأن قوانين الإبلاغ عن المخالفات، والتي من بينها حديثاً تجربة دول الاتحاد الأوروبي فيما يتعلق بإلزام جميع أعضاء الاتحاد بإصدار قانون يُعزِّز من عملية الإبلاغ عن المخالفات.

ثانياً: التوصيات المهنية:

ضرورة إنشاء **هيئة مهنية** مستقلة تتولى تنظيم مهنة المراجعة الداخلية في جمهورية مصر العربية. وفي هذا الشأن نوصي بضرورة **إصدار معيار مهني** يوضح مسئوليات المراجع الداخلي عند قيامه بالدور التوكيدي بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي؛ على أن يتضمن هذ المعيار شكل تقرير توكيد إدارة المراجعة الداخلية على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي.

ثالثاً: التوصيات للشركات:

نوصي بضرورة أن تُلزم **الهيئة العامة للرقابة المالية** إدارات الشركات **المُقيدة** بالبورصة المصرية بأن تُساهم تلك الإدارات في نجاح فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي، وذلك من خلال أن يتضمن الهيكل التنظيمي لهذه الشركات إدارة للإبلاغ عن

المخالفات، وهي إدارة مُستقلة تتبع مجلس الإدارة مُباشرةً ، وتقوم بالتقرير له بشكلٍ دوري بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي.

رابعاً: التوصيات الأكاديمية:

نوصي بضرورة إجراء المزيد من **البحوث المحاسبية** في مجال إفصاح الشركات عن توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي. كما نوصي بضرورة أن يتضمن المحتوى العلمي لمقررات مادة الرقابة والمراجعة الداخلية – على مستوى أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية – شرحاً تفصيلياً بشأن آليات كشف الغش والفساد المالي، والتي من بينها وجود نظام فعال للإبلاغ عن هذه المخالفات، مع بيان دور المراجع الداخلي بشأن التوكيد على ذلك.

خامساً: التوصيات الثقافية التخصصية:

نوصي بأهمية زيادة **الوعي لدى أصحاب المصالح** المختلفين (الداخليين، والخارجيين)، والذي يُمكن أن يتحقق من خلال عقد الندوات التوعوية الدورية – سواء من قبل الجامعات المصرية، أو الجمعيات المهنية، أو المراكز التدريبية – والتي تستهدف أصحاب المصالح المختلفين؛ بغرض توضيح ماهية خدمة توكيد المراجع الداخلي على فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي.

٦/٣- مجالات البحث المُقترحة:

ومن الجدير بالذكر أنه يخرج عن نطاق البحث **المخالفات الأخرى** بخلاف الغش والفساد المالي (مثل: الفساد الإداري، والفساد السياسي)، كما يخرج عن نطاق البحث **باقي الجرائم المالية** بخلاف الغش والفساد المالي (مثل: جرائم غسل الأموال، وتمويل الإرهاب، والجرائم الإلكترونية، وغيرها من الجرائم المالية). كما يخرج عن نطاق البحث **الدور الاستشاري للمراجع الداخلي** بشأن فعالية نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي. **ونأمل أن تُساهم البحوث المستقبلية في دراسة واختبار تلك النقاط أملاً في دعم مكافحة الغش والفساد المالي.**

وبالإضافة إلى ما سبق، وفي ضوء أهداف البحث، وما انتهى إليه من نتائج، وتوصيات؛ **نرى أن من أهم مجالات البحث المُستقبلية ذات الصلة ما يلي:**

- أثر قيام المراجع الداخلي بدوره **الاستشاري** تجاه نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على كلٍ من: قيمة الشركة وإدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية – دراسة تجريبية.
- أثر توكيد **المراجع الخارجي** على نظام الإبلاغ عن الغش والفساد المالي على قيمة الشركة وإدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية – دراسة تجريبية.
- أثر **التحول الرقمي** بشأن نظام الإبلاغ عن الجرائم المالية على جودة المراجعة الداخلية في **الوحدات الحكومية** – دراسة تجريبية.
- دور المراجع الداخلي في مكافحة الجرائم المالية في ظل استخدام **أدوات تحليل البيانات** – دراسة تجريبية.
- دور المراجع الداخلي تجاه مكافحة **الجرائم المالية الإلكترونية**، وأثر ذلك على قيمة الشركة – دراسة تجريبية.
- أثر استخدام تقنيات **الذكاء الاصطناعي** على كفاءة المراجع الداخلي بشأن توكيده على نظام الإبلاغ عن الجرائم المالية – دراسة تجريبية.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- إسماعيل، محمد ربيع حسني. (٢٠١٦). اختبار الفرضيات باستخدام الإحصاء اللابارامتري Non Parametric Statistics وباستخدام برنامج SPSS. **مجلة تربويات الرياضيات**، كلية التربية، جامعة المنيا، ٧(١٩)، ٦-٣٣.
- الأباصيري، بسمة حسن محمد. (٢٠١٨). **أثر إعادة هيكلة شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي غير المعدل على إمكانية اعتماد المستثمر المؤسسي على القوائم المالية- دراسة تجريبية**. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- البنك الدولي. (٢٠٢٠). مكافحة الفساد. **صحيفة وقائع، متاح على: https://www.albankaldawli.org/ar/news/factsheet/2020/02/19/anticorruption-fact-sheet** .
- الديب، عوض لبيب فتح الله منصور. (١٩٩٣). **دراسة مقارنة للتنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية بهدف وضع نموذج ملائم لتنظيم المهنة في مصر**. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- السيد، محمد فوزي. (٢٠١٥). **أثر المراجعة الداخلية للاستدامة على قيمة الشركة في ظل الإفصاح عن وبدائل إسناد دوريها كوظيفة – دراسة ميدانية وتجريبية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- الهيئة العامة للرقابة المالية. (٢٠١٦). **إرشادات إعداد تقرير حوكمة الشركات المقيدة بالبورصة.**
- ــــــــــــــــــــ. (٢٠١٦). **الدليل المصري لحوكمة الشركات**. مركز المديرين المصري. قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٨٤).

- حامد، سحر سعيد. (٢٠١٩). **أثر الإسناد والتوقيت والوضع الوظيفي للمراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بشأن مدى اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية – دراسة تجريبية**. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.
- خليل، محمد أحمد إبراهيم. (٢٠١٥). الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية للأطراف الخارجية ودوره في تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات: دراسة نظرية ميدانية. **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة عين شمس، ٣(١٩)، ٤٦٠-٥٢١.
- زكي، نهى محمد. (٢٠١٨). **أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- سلطان، ميادة محمود. (٢٠٢١). **دراسة واختبار العلاقة بين درجة التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية الفعلي بمتطلبات جودة وظيفة المراجعة الداخلية والقيمة السوقية لحقوق ملكيتها – دراسة ميدانية**. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.
- شبل، منى سليمان محمود. (٢٠١٩). **أثر الإفصاح المحاسبي عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري على قراري الاستثمار والإقراض – دراسة تجريبية**. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- شـحاته، شـحاته السـيد. (٢٠١٣). آليات تضـييق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة انتقادية وميدانية. **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة – جامعة طنطا، ١(٢)، ٦٢٩-٦٨٧.
- عبد القادر، داليا السيد عبد الحليم. (٢٠١٨). **أثر وفاء مراجعي الحسابات بمسئولياتهم عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية على إدراكهم وإدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات: دراسة تجريبية**. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

- علي، عبد الوهاب نصر. (٢٠١١). **مسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الأموال: مطلب حيوي لاستقرار اسواق المال العربية**. الدار الجامعية، الإسكندرية.
- ـــــــــــــــــــ، وشحاته، السيد شحاته. (٢٠١٨). **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة: مدخل الاستدامة وإدارة المخاطر وكشف الغش**. الدار الجامعية، الإسكندرية.
- غريب، أمل عبد الله محمد. (٢٠٢٠). العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الداخلية في ضوء الاصدارات المهنية ذات الصلة: دراسة ميدانية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، ٣(١١) الجزء الثالث، ١٦٣٧-١٦٥٨.
- كساب، ياسر السيد. (٢٠١٧). فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية – دراسة مقارنة بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص في البيئة السعودية. **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة – كلية التجارة جامعة الإسكندرية، ٢(١)، ٣٩٣- ٤٦٤.
- محمد، حميدة محمد عبد المجيد. (٢٠١١). الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات. **المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة**، جامعة الأزهر بالقاهرة، العدد الثامن، ١-٦٣.
- معهد الإدارة العامة. (٢٠١٧). **الدليل الإسترشادي لإجراءات عمل إدارات المراجعة الداخلية**. المملكة العربية السعودية.
- موسى، سعاد زغلول عبده. (٢٠١٨). **أثر توكيد المراجع الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة على قراري الاستثمار ومنح الائتمان: دراسة تجريبية**. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

ثانياً: المراجـع الأجنبية:

- Abdollahyan, H. (2020). SPSS Kolmogorov-Smirnov test for normality: The ultimate guide. **ACADEMIA Accelerating the World's Research**. **Available at: https://www.academia.edu/38278497/SPSS_Kolmogorov_Smirnov_Test_for_Normality_The_Ultimate_Guide_pdf**
- Agyei-Mensah, B. K. (2016). Internal control information disclosure and corporate governance: Evidence from an emerging market. **Corporate Governance: The international journal of business in society**, 16(1), 79-95.
- Akhilesh, G. (2022). Central limit theorem (CLT). **Investopedia. Available at: https://www.investopedia.com/terms/c/central_limit_theorem.asp#citation-3 .**
- Albrecht, C. O., Holland, D., Skousen, B. R., & Skousen, C. J. (2018). The significance of whistleblowing as an anti-fraud measure. **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, 10(1), 1-13.
- Al-Homaidi, E. A., Allamy, K. K., Ahmad, A., & Tabash, M. I. (2020). The extent of voluntary disclosure in the annual reports of Islamic banks: Empirical evidence from Yemen. **Banks and Bank Systems**, 15(1), 167-184.
- Alzeban, A. (2015). Influence of audit committees on internal audit conformance with internal audit standards. **Managerial Auditing Journal**, 30(6/7), 539-559.
- Anojan, V. (2022). Factors affecting internal audit reporting on public sector in Sri Lanka. **JABE (Journal of Accounting and Business Education)**, 6(2), 22-33.
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2017). **Auditing and assurance services.** Sixteenth edition - global edition, Pearson Education Limited.

- Association Certified Fraud Examiners (ACFE). (2016). Report to the nation on occupational fraud and abuse. **Available at: https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2016-report-to-the-nations.ashx** .
- Bear, S., Rahman, N., & Post, C. (2010). The impact of board diversity and gender composition on corporate social responsibility and firm reputation. **Journal of business ethics**, 97(2), 207-221.
- Bertrand, M., & Schoar, A. (2003). Managing with style: The effect of managers on firm policies. **The Quarterly journal of economics**, 118(4), 1169-1208.
- Bonny, P., Goode, S., & Lacey, D. (2015). Revisiting employee fraud: Gender, investigation outcomes and offender motivation. **Journal of Financial Crime**, 22(4), 447-467.
- Brown, A. J., Vandekerckhove, W., & Dreyfus, S. (2014). The relationship between transparency, whistleblowing, and public trust. **Available at: https://www.whistlingwhiletheywork.edu.au/wp-content/uploads/2016/02/Brown-et-al-2014-Transparency-Whistleblowing-Public-Trust.pdf .**
- Chouaibi, J., & Boulhaga, M. (2020). The effect of the board of directors and audit quality on disclosure of internal control practices: Evidence from European companies. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, 16(4), 171-189.
- Chukwunedu, O. S., Ogochukwu, O. G., & Onuora, O. A. (2014). Factors affecting audit committee quality in Nigeria. **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**, 4(12), 398.
- Chung, J., Monroe, G. S., & Thorne, L. (2004). An examination of factors affecting external and internal whistle-blowing by auditors. **The University of NSW School of Accounting**, Research seminar, session 1, 1-32.

- Coetzee, P. (2016). Contribution of internal auditing to risk management: Perceptions of public sector senior management. **International Journal of Public Sector Management**, 29(4), 348-364.
- Curtis, M. B., & Taylor, E. Z. (2009). Whistleblowing in public accounting: Influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. **Accounting and the Public Interest**, 9(1), 191-220.
- Da Silva, G. R., & De Sousa, R. G. (2017). The influence of the anonymous whistleblowing channel on accounting fraud detection in organizations. **Journal of Accounting and Organizations**, 30(2017), 46-57.
- Daft, R. L. (1995). **Organizational theory and design**. West Publishing Co., St. Paul, Fifth Edition.
- DeSimone, S., & Rich, K. (2020). Determinants and consequences of internal audit functions within colleges and universities. **Managerial Auditing Journal**. **Available at: https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-10-2019-2444/full/html** .
- Dwamena, R. O. (2021). Investigating the Relationship Exist Between Internal Auditors and Management. **Finance & Management Engineering Journal of Africa**, 3(9), 23-35.
- El Nashar, T. A. (2020). Internal audit expectation gap and auditing around the computer. **Available at: https://ssrn.com/abstract=3528088** .
- Elliott, R. K. (1997). Assurance service opportunities: Implications for academia. **Accounting Horizons**, 11(4), 61-74.
- Ernst & Young. (2013). Key considerations for your internal audit plan - Enhancing the risk assessment and addressing emerging risks. **Insights on governance, risk and compliance**, May 2013, 16-17. **Available at: https://www.iia.nl/SiteFiles/Downloads/EY-considerations-for-internal-audit-plan.pdf** .

- Eulerich, M., Nicole, R., & Dereck, B. (2018). The effect of the internal audit function's assurance versus advisory focus on the external auditor's reliance decision. **Available at: https://ssrn.com/abstract=3150063** .
- European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA). (2020). **Risk in focus 2020 hot topics for internal auditors**. Available at: **https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2019/09/Risk-in-Focus.pdf** .
- Fellner, G., & Maciejovsky, B. (2007). Risk attitude and market behavior: Evidence from experimental asset markets. **Journal of Economic Psychology**, 28(3), 338-350.
- Festus, O. O., Gideon, A. T., Clement, O. O., & Adesodun, A. I. (2020). Audit committee's characteristics and investors' stake in the Nigerian quoted companies. **Management & Accounting Review (MAR)**, 19(1), 21-48.
- Fourie, H., & P. Coetzee, I. (2015). Stakeholders' perceptions on the association between ERM structures and internal auditing's contribution towards risk mitigation. **South African Accounting Association 2015 Biennial Conference**. **Available at: https://www.researchgate.net/publication/281584355 .**
- Gao, L. (2017). **Review of whistleblowing studies in accounting research examining corporate internal whistleblowing policy**. Doctoral dissertation, Virginia Commonwealth University, VCU Scholars Compass. **Available at: https://scholarscompass.vcu.edu/etd/4762/ .**
- Gray, J., & Hunton, J. E. (2011). External auditors' reliance on the internal audit function: The role of second-order belief attribution. **Working Paper. Bentley University. Available at: http://anyflip.com/pzyv/sinc/basic** .
- Groenewald, L. (2020). **Whistleblowing Management Handbook**. The Ethics Institute (TEI), Pretoria, South Africa.

- Grzesiak, L. (2021). An internal audit expectation gap in Poland. **Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H Oeconomia**, 55(3), 37-50.
- Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. **The Accounting Review**, 88(6), 1993-2023.
- Gull, A. A., Abid, A., Latief, R., & Usman, M. (2021). Women on board and auditors' assessment of the risk of material misstatement. **Eurasian Business Review**, 11(4), 679-708.
- Guthrie, C. P., & Taylor, E. Z. (2017). Whistleblowing on fraud for pay: Can I trust you?. **Journal of Forensic Accounting Research**, 2(1), A1-A19.
- Hayes, A. (2021). Descriptive statistics. **Investopedia**. **Available at: https://www.investopedia.com/terms/d/descriptive_statistics.asp#axzz2DxCoTnMM .**
- Holt, T. P. & DeZoort, T. (2009). The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and investment decisions. **International Journal of Auditing**, 13(1), 61-77.
- Hossain, M. K. (2020). **Relationship between internal corporate governance mechanisms and shareholder value in the banking sector in Bangladesh: The mediating effect of non-equity stakeholders**. Doctoral dissertation, Cardiff Metropolitan University.
- Huq, U. R. & Fatema, T. Z. (2014). The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and decisions. **Journal of Business Studies**, 35(2), 131-163.
- Ibrahim, N. A., & Angelidis, J. P. (1994). Effect of board members gender on corporate social responsiveness orientation. **Journal of Applied Business Research (JABR)**, 10(1), 35-40.

- Institute of Chartered Accountants of Pakistan (ICAP). (2016). Cover story whistleblowing. **Available at: https://n9.cl/2o5hy** .
- International Compliance Association (ICA). (2021). What is financial crime?. **Available at: https://www.int-comp.org/careers/your-career-in-financial-crime-prevention/what-is-financial-crime/** .
- Kalyanasundram, S. N., & Norkhazimah, A. (2020). Board characteristics and extensiveness of whistleblowing policy among Malaysian public listed companies. **The Ninth International Economics and Business Management Conference**, European Proceedings of Social and Behavioural Sciences (EpSBS), 150-158**. Available at: https://doi.org/10.15405/epsbs.2020.12.05.16** .
- Karpoff, J. M. (2021). The future of financial fraud. **Journal of Corporate Finance**, 66, 1-12. **Available at: https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2020.101694** .
- Keenan, J. P. (1990). Upper-level managers and whistleblowing: Determinants of perceptions of company encouragement and information about where to blow the whistle. **Journal of Business and Psychology**, 5(2), 223-235.
- Khan, M. A. (2006). Role of audit in fighting corruption. **Paper prepared for conference: "Ethics, integrity, and accountability in the public sector: re-building public trust in government through the implementation of the UN convention against corruption"**, St. Petersburg, Russia, September.
- King, G. (1999). The implications of an organization's structure on whistleblowing. **Journal of Business Ethics**, 20(4), 315-326.
- Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG). (2008). Whistleblowing system guidelines. **Available at: http://www.knkg-indonesia.org/dokumen/Pedoman-Pelaporan-Pelanggaran-Whistleblowing-System-WBS.pdf .**

- Kyburz, A. (2016). **Internal auditing in Switzerland: Stakeholder expectations versus self-perception: a theoretical and empirical analysis from a management perspective**. Doctoral dissertation, University of St. Gallen.
- Lagarde, C. (2017). Addressing corruption with clarity. **Available at: https://www.imf.org/en/News/Articles/2017/09/18/sp091817-addressing-corruption-with-clarity** .
- Lee, Y. G. (2014). **The use of whistle-blowing to detect fraud.** Doctoral dissertation, The Australian National University. **Available at: https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/150101/2/b36002306_Lee_Y_G.pdf** .
- Lenz, R., Sarens, G., & Hoos, F. (2017). Internal audit effectiveness: multiple case study research involving chief audit executives and senior management. **EDPACS**, 55(1), 1-17.
- Masclet, D., Montmarquette, C., & Viennot-Briot, N. (2019). Can whistleblower programs reduce tax evasion? Experimental evidence. **Journal of Behavioral and Experimental Economics**, 83, 2-41. **Available at: https://doi.org/10.1016/j.socec.2019.101459** .
- McDaniel, L., Martin, R. D., & Maines, L. A. (2002). Evaluating financial reporting quality: The effects of financial expertise vs. financial literacy. **The accounting review**, 77(s-1), 139-167.
- Melnyk, D. S., Parfylo, O. A., Butenko, O. V., Tykhonova, O. V., & Zarosylo, V. O. (2021). Practice of the member states of the European Union in the field of anti-corruption regulation. **Journal of Financial Crime**, 29(3), 853-863.
- Merivale, J. (2020). Whistleblowing. **BDJ in Practice**, 33(7), 24-24.
- Mesmer-Magnus, J. R., & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. **Journal of business ethics**, 62(3), 277-297.

- Mnif, Y., & Cherif, I. (2022). Audit partner workload, gender and audit quality. **Journal of Applied Accounting Research**. **Available at: https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JAAR-08-2021-0219/full/html** .
- Namazi, M., & Ebrahimi, F. (2017). A study of accountants' whistle-blowing intention: Evidence from Iran. **International Journal of Business Governance and Ethics**, 12(4), 349-373.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. **Journal of business ethics**, 4(1), 1-16.
- ———————————. (1995). Effective-whistle blowing. **Academy of management review**, 20(3), 679-708.
- Nelson, M., & Tan, H. T. (2005). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. **Auditing: A journal of practice & theory**, 24(s-1), 41-71.
- Norman, C. S., Rose, A. M., & Rose, J. M. (2010). Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk. **Accounting, Organizations and Society**, 35(5), 546-557.
- Öhman, P., Häckner, E., & Sörbom, D. (2012). Client satisfaction and usefulness to external stakeholders from an audit client perspective. **Managerial Auditing Journal**, 27(5), 477-499.
- Paape, L., Scheffe, J., & Snoep, P. (2003). The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU– A survey. **International Journal of Auditing**, 7(3), 247-262.
- Palanimally, Y. R., Ramasamy, M., & Mohamad, Z. Z. (2019). The Stakeholders' perception on internal auditor's report and governance transparency in Malaysia. **International Journal of Accounting**, 4(24), 13-23.
- Putri, N. P. A. W., Putra, I. N. W. A., Wirakusuma, M. G., & Suputra, I. D. G. D. (2022). The effect of independence, professionalism, and experience of internal auditors on fraud prevention with organizational culture as moderating variable**. Linguistics and Culture Review**, 6(S1), 565-580.

- Rashid, M. A., Al-Mamun, A., Roudaki, H., & Yasser, Q. R. (2022). An overview of corporate fraud and its prevention approach. **Australasian Accounting Business & Finance Journal**, 16(1), 101-118.
- Ratmono, D., & Darsono, D. (2022). Effectiveness of internal audit in local governments: The moderating role of internal and external auditors' relations. **Accounting**, 8(2), 177-186.
- Resimić, M. (2021). Institutional arrangements for whistleblowing: Challenges and best practices. **Transparency International**. **Available at: https://n9.cl/vturp** .
- Ross, S. M. (2017). **Introductory statistics**. Academic Press is an imprint of Elsevier. Fourth Edition.
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2005). Interaction between internal audit and different organisational parties: An analysis of expectations and perceptions. **Ghent University, Faculty of Economics and Business Administration,** 5(353), 1-38. **Available at: https://www.researchgate.net/publication/24125858** .
- Sekhwela, M. B. (2020). **An internal audit expectation gap: South African revenue services project audit engagements**. Master dissertation, Faculty of Business and Economic Sciences, Nelson Mandela University.
- Sofiyanti, R., & Rahmawati, I. D. (2022). The effect of sustainable professional education (Ppl) and auditor's experience on audit expertise. **Public Accounting Professions in Surabaya, Academia Open**, 6, 6-12.
- Standards Australia International. (2003). **Whistleblower protection programs for entities (AS8004-2003)**. Sydney: SAI Global. **Available at: https://www.saiglobal.com/PDFTemp/Previews/OSH/as/as8000/8000/8004-2003(+A1).pdf** .

- The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2019). **Internal Audit's role in whistleblowing**. **Available at: https://www.accaglobal.com/hk/en/member/discover/cpd-articles/governance-risk-control/ias-role-in-whistleblowing.html** .

- The Auditing Standards Board. (2002). **Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit: Statement on Auditing Standards (SAS) No. 99**. **Available at: https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00316.pdf** .

- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (ISPPIA Standards)**. **Available at: https://www.iia.org.au/sf_docs/default-source/quality/ippf-standards-2017.pdf?sfvrsn=2** .

- **———————————————**. (2017). **The International Professional Practices Framework**. **(The IPPF). Available at: https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework/ .**

- The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2009). **The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements**: **ISA No. 240**. **Available at: https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf** .

- **———————————————————————————————**. (2015). **Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information**, ISAE No. 3000 (revised). **Available at: www.ifac.org/system/files/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf .**

- The International Federation of Accountants (IFAC). (2019). EU directive on whistleblower protection. **Accountancy Europe**. **Available at: https://www.accountancyeurope.eu/publications/eu-directive-on-whistleblower-protection/** .
- Turetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2019). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. **Managerial Auditing Journal**, 35(2), 238-271.
- United Nations Office on Drugs and Crime (UNODC). (2003). United Nations Convention Against Corruption (UNCAC). **Available at: https://www.unodc.org/documents/brussels/UN_Convention_Against_Corruption.pdf** .
- Villoria, M. (2021). **Good governance and corruption in Latin America**. The Emerald Handbook of Public Administration in Latin America, Emerald Publishing Limited.
- Wahyuni, N. (2022). Determination of audit quality: Auditor gender stereotype study in South Sulawesi Province, Indonesia. **Journal of Positive School Psychology**, 6(11), 569-586.
- Wiwoho, J., Kharisma, D. B., & Wardhono, D. T. K. (2022). Financial crime in digital payments. **Journal of Central Banking Law and Institutions**, 1(1), 47-70.
- Zainal, S. F., Hashim, H. A., Ariff, A. M., & Salleh, Z. (2021). Research on fraud: An overview from small medium enterprises (SMEs). **Journal of Financial Crime**. **Available at: https://doi.org/10.1108/JFC-09-2021-0205** .
- Zraiq, M., & Fadzil, F. (2018). The impact of audit committee characteristics on firm performance: Evidence from Jordan. **Scholar Journal of Applied Sciences and Research**, 1(5), 39-42.