

المراجعة الداخلية لأنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها لسد فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية مع دراسة ميدانية في البيئة المصرية

*المراسلة:

amanyomar230@gmail.com

١ مرشح ماجستير

كلية التجارة – جامعة طنطا

٢ أستاذ متفرغ بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة طنطا

٣ مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة طنطا

أمانى محمد عمر^١أ.د عارف عبد الله عبد الكريم^٢د. أيمن محمد السيد الرفاعي^٣

الملخص:

تناولت الدراسة دور المراجعة الداخلية في مراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية للحد من فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية ، وتمثلت مشكلة الدراسة في محاولة توضيح هذه الفجوة من خلال الخروج عن المفهوم الضيق للمراجعة الداخلية وإبراز دور المراجعة الداخلية في مجال مراجعة وتقييم الأداء الاجتماعي والبيئي لمنظمات الأعمال والإفصاح عنها ، حيث تتمثل أهمية الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية في تلبية احتياجات أصحاب المصالح المختلفين من المعلومات وتلبية توقعات المجتمع والحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ودعم المركز التنافسي وأيضا كأحد التوجهات الحديثة والمتطورة للدور الفعال للمراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة يمكن أن يقدم خدمات غير تقليدية لخدمة أصحاب المصالح والمساعدة في عمليات إدارة المخاطر واتخاذ القرارات مما سينعكس بدوره على تدعيم الثقة بوظيفة المراجعة الداخلية وتحسين كفاءة وفعالية الأنشطة الرقابية وتحسين حوكمة الشركات وبالتالي الحد من فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.

واعتمدت الدراسة على النظرية المعيارية من خلال تطبيق المنهج الاستنباطي لتحليل الدراسات السابقة والتي تناولت المراجعة الداخلية كنشاط استشاري مستقل مضيف للقيمة فيما يخص الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال وعلاقتها بفجوة التوقعات ومكوناتها واستنباط مدى أهمية تلك الأنشطة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية ومكوناتها من خلال استقراء آراء عينة مكونة من ٢٥٠ مفردة من المراجعين الداخليين وأعضاء هيئة التدريس الأكاديميين والمستثمرين والمحاسبين الداخليين بهدف قياس أهمية قيام المراجعة الداخلية بمراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية ثم اختبار هذه النتائج العيانية في البيئة المصرية ، وتوصلت الدراسة إلى أن قيام المراجعة الداخلية بمراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية يعمل على توضيح كل من فجوة المعقولة وفجوة الأداء وفجوة الاستقلال وفجوة المهنية وفجوة التقرير وهي المكونات الأساسية لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية، كما أوصت الدراسة بضرورة دعم الاستقلال التنظيمي والفني لإدارة المراجعة الداخلية من خلال التبعية المباشرة لمجلس الإدارة و ضرورة توفير الدعم المادي واللوجيستي لإدارة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى الاهتمام بالتأهيل المهني والعملى لفريق المراجعة الداخلية مع ضرورة إصدار معايير دولية ملزمة تنظم عملية مراجعة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية وكيفية إعداد تقارير استدامة قابلة للمقارنة خاصه في ظل أنها تقارير اختيارية وليست إلزامية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية – الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية – فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.

Abstract

The study relied on normative theory through the application The deductive approach to analyzing previous studies that dealt with internal auditing as an independent consulting activity

that adds value with regard to disclosing the social responsibility activities of business organizations and their relationship to the expectations gap and its components and deducing the extent of the importance of these activities in reducing the expectations gap in internal auditing and its components by extrapolating the opinions of a sample of internal auditors and members. Academics and accountants in various companies aim to measure the importance of internal audit reviewing and disclosing social responsibility activities and then testing these standardized results in the Egyptian environment.

The study concluded that internal audit reviewing and disclosing social responsibility activities works to narrow both the reasonableness gap and the performance gap. The independence gap, the professionalism gap, and the report gap are the basic components of the expectations gap in internal auditing. The study also recommended the need to support the organizational and technical independence of the internal audit department through direct subordination to the two departments and the necessity of providing material and logistical support to the internal audit department in addition to any interest. With the professional and practical qualification of the internal audit team and the necessity of issuing binding international standards that regulate the process of reviewing and disclosing information related to social responsibility and how to prepare comparable sustainability reports, especially since they are optional reports and not mandatory.

Keywords: Digital Assets, Metaverse, International Financial Reporting Standards (IFRS), Accounting, Auditing.

١- مقدمة:

يعد الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية بواسطة إدارة المراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة التي ظهرت مؤخرًا في بيئة الأعمال الحالية لما تحتويه تلك التقارير من معلومات مالية وغير مالية تتعلق بالإفصاح عن الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لما تقوم به منظمات الأعمال من أجل خدمة احتياجات أصحاب المصالح الذين تعالت أصواتهم بضرورة توفير إفصاحات إضافية بهدف زيادة جودة المعلومات الواردة بتلك التقارير أولاً، كما يساعد على تقليل فجوة المصادقية بين أصحاب المصالح والإدارة المعدة للتقارير ثانيًا، أما ثالثًا فيعمل على تقليل فجوة التوقعات بين ما يتوقعه أصحاب المصالح من المراجعين وبين ما يحققه المراجعين فعلاً مما لا يزيد فقط من جودة ودقة المعلومات البيئية والاجتماعية والاقتصادية التي يتم التقرير والإفصاح عنها لأصحاب المصالح المختلفين ولكنه أيضًا شجع الكثير من منظمات الأعمال للإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية لديها والمُعَدَّة بواسطة المراجع الداخلي كبديل فعال عن المراجع الخارجي وهو ما يعد اعترافًا بالدور الموسع للمراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة في مجال تقديم خدمات استدامة الشركات والتي تهدف إلى تحقيق التنمية المستدامة وزيادة ثقة أصحاب المصالح تجاه منظمات الأعمال، فالشركات الراغبة في تعزيز مصداقيتها وبناء سمعة قوية وجيدة تسعى جاهدة للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية وإصدار تقرير الاستدامة من خلال دعم نظم المراجعة الداخلية ودعم استقلالها وتطوير المهارات والخبرات لتحقيق أهداف التنمية المستدامة.

٢-١- مشكلة الدراسة:

تتعلق مشكلة البحث بفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية والتي تعني " اختلاف ادراك المراجعين الداخليين والجهات المراجع عليها لدور المراجع الداخلي " ومحاولة توضيق هذه الفجوة من خلال الخروج عن المفهوم الضيق للمراجعة الداخلية وتقديم خدمات المراجعة المالية غير التقليدية وإبراز الدور الموسع للمراجعة الداخلية في مجال تقييم الأداء الاجتماعي والبيئي والإفصاح عنها لمنظمات الأعمال ، حيث تتمثل أهمية الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية في الحد من مكونات فجوة التوقعات وهي (فجوة المعقولية – فجوة الأداء -فجوة الاستقلال -فجوة المهنية – وفجوة التقرير) بجانب إرضاء متطلبات أصحاب المصالح المختلفين من المعلومات وتلبية توقعات المجتمع ودعم المركز التنافسي، وأيضًا كأحد التوجهات الحديثة والمتطورة للدور الفعال للمراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة يمكن أن يقدم خدمات غير تقليدية لخدمة أصحاب المصالح والمساعدة في عمليات إدارة المخاطر واتخاذ القرارات، مما سينعكس بدوره على تدعيم الثقة بوظيفة المراجعة الداخلية وتحسين كفاءة وفعالية الأنشطة الرقابية وتحسين حوكمة الشركات وبالتالي الحد من فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.

٣-١- هدف الدراسة:

هدفت الدراسة الى البحث عن آلية جديدة للحد من مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية والتي تتمثل في قيام المراجعة الداخلية بتقديم خدمات المراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية كاستجابة لتطور احتياجات المجتمع خاصة في بيئة الأعمال المعاصرة، حيث تناولت الدراسة مفهوم ومكونات فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية وآليات تضيقها من خلال التوسع في الدور الحالي للمراجعة الداخلية ليشمل مراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية وإمكانية تحقيق ذلك في بيئة الأعمال المصرية من خلال قياس وتقييم أثر قيام المراجعة الداخلية بمراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية علي الحد من مكونات فجوة التوقعات (فجوة المعقولة - فجوة الأداء - فجوة الاستقلال - فجوة المهنية - فجوة التقرير) في الواقع الميداني لبيئة الأعمال المصرية، الأمر الذي يساهم في تحقيق الهدف من الإفصاح وهو الشفافية التي تساعد في توافر معلومات مالية وغير مالية لتلبية احتياجات أصحاب المصالح المختلفين ومعالجة مشكلة عدم تماثل المعلومات لخدمة أغراض اتخاذ القرارات و الحد من فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.

٤-١- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في المعلومات التي يقدمها لقياس اثر تقديم المراجعة الداخلية لخدمات مراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية على مكونات فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية بهدف الحد من تلك الفجوة، كما تقيس الدراسة الميدانية القيمة المضافة لمنظمات الأعمال نتيجة قيام المراجعة الداخلية بمراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية ، وتأتي أهمية الدراسة الميدانية من المعلومات التي تقدمها عن قياس مدي إمكانية الشركات في البيئة المصرية لإعداد القوائم والتقارير المالية وغير المالية وتوفير الإفصاحات المناسبة والكافية خاصة فيما يتعلق بمجال الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية والبيئية و بما يساهم في توفير إفصاحات تساعد المستخدمين علي اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة وتلبية توقعات المجتمع ويعمل على الحد من فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.

٥-١- حدود الدراسة:

اقتصرت الدراسة على تقييم اثر قيام المراجعة الداخلية بمراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية على مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية فقط داخل بيئة الأعمال المصرية من خلال استقصاء آراء عينة من المراجعين داخليين وأعضاء هيئة التدريس الأكاديميين والمستثمرين، لم تتناول الدراسة المراجعة الخارجية أو فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية.

٦-١- تنظيم البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم الجزء المتبقي من البحث على النحو التالي:

- ٢- مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.
- ٣-أنشطة المسؤولية الاجتماعية.
- ٤- وظائف المراجعة الداخلية وعلاقتها بأنشطة المسؤولية الاجتماعية.
- ٥-اثر قيام المراجعة الداخلية بمراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية على فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.
- ٦- الدراسة الميدانية.
- ٧- النتائج والتوصيات.

٢- مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.

شهدت مهنة المراجعة تطورات متلاحقة منذ بداية القرن الحالي نتيجة للتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة والتي أثرت بدورها على مهنة المراجعة كما أدت الى تغير الشكل التقليدي لمهنة المراجعة كنتيجة طبيعية للتغير المستمر لاحتياجات المستخدمين وكيفية تلبية تلك الاحتياجات في ظل وجود التشريعات والقوانين والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة مما أدى الى ظهور ما يسمى بـ (فجوة التوقعات في المراجعة).

وتواجه مهنة المراجعة أزمة المسؤولية والمصدقية وفقدان الثقة حالياً نتيجة للالتزامات المالية والاقتصادية التي حدثت على المستوى العالمي من انهيار لشركات وبنوك وأسواق مالية (محمد وصالح، ٢٠٠٥)، كما أن عدم تفهم مجال وطبيعة عمل المراجع الداخلي وظروف عمله يؤدي الى الاختلاف بين الأداء المهني للمراجع وبين ما هو متوقع أن يحققه من حيث الجودة ومعايير الأداء وهنا تظهر فجوة تسمى "فجوة التوقعات" (جربوع، ٢٠٠٤).

ويرجع ظهور مصطلح "فجوة التوقعات" إلى دراسة (Liggo, 1974) حيث عرف فجوة التوقعات بأنها الاختلاف بين مستوى الأداء المتوقع كما يتصوره كل من المراجع المستقل ومستخدمي القوائم المالية، أما (Porter, 1993) فقد عرف فجوة التوقعات على أنها الاختلاف بين توقعات المجتمع من المراجعين وبين أداء المراجعين كما يدركه المجتمع، ويعتقد (Kohandwoo, 2001) أن سبب حدوث فجوة التوقعات تتعلق بمسؤولية المراجع الداخلي حيث يرتفع سقف توقعات المستخدمين تجاه تلك المسؤولية بالمقارنة مع ما يعتقد المراجعين انهم مسئولين عنه، وعرف (درويش، ٢٠٠٤) فجوة التوقعات على أنها نتيجة للتباين بين ما يقوم به المراجعون وبين ما يجب أو ما يتوقع أن يقوم به هؤلاء المراجعون وفقاً لتوقعات المجتمع منهم على أساس معايير المراجعة المهنية المقررة، كما يعتقد كلاً من (Montondon & Koogler, 1994) أن اهم أسباب فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية ترجع الى اختلاف ادراك المراجعين الداخليين والجهات المراجع عليها لدور المراجع الداخلي وينطبق ذلك على كل من المراجعة الداخلية والخارجية، فيما يرى كلاً من (Sarens & Beelde, 2006) أن فجوة التوقعات في المراجعة تزداد عندما لا تدرك

الإدارة العليا بمنظمة الأعمال القيمة المضافة التي تحققها المراجعة الداخلية وانه للحد من هذه الفجوة يجب على كل من المراجعين الداخليين والإدارة العليا فهم الأسباب التي تجعل وظيفة المراجعة الداخلية مضيعة للقيمة.

أما عن فجوة التوقعات في البيئة المصرية فقد أشار (Ebaid, 2011) الى وجود فجوة توقعات في مجال المراجعة الداخلية في البيئة المصرية والتي ترجع الى التركيز على الدور التقليدي للمراجعة الداخلية كوظيفة متخصصة بالإضافة الى عدم وجود معايير خاصة بالمراجعة الداخلية و عدم التزام الشركات المساهمة المصرية والمقيدة بالبورصة المصرية بتطبيق معايير المراجعة الداخلية المهنية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الأمريكيين الداخليين ، ويرى (شحاته، ٢٠١٣) أن فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية هي فائض طلب الإدارة على وظائف وأدوار المراجعة الداخلية حيث إن التزايد المستمر في مسؤوليات الإدارة أمام الأطراف الخارجية خاصا المساهمين والتعقد المتزايد في بيئة الأعمال تدفع الإدارة تجاه طلب وظائف وأدوار متطورة وغير تقليدية للمراجعة الداخلية بالإضافة الى ضعف التأهيل العلمي والعمل للمراجعين الداخليين وعدم وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية في مصر يؤدي الى حدوث هذه الفجوة والتي تتضمن كل من (فجوة التنظيم المهني - فجوة المعايير - فجوة الممارسات الفعلية - وفجوة الأداء) ،وعلى الرغم من تنوع ووفرة الدراسات التي اهتمت بتعريف ودراسة فجوة التوقعات في مجال المراجعة إلا أنه مازال هناك فجوة جوهرية في مجال المراجعة الداخلية ويرجع ذلك الى تجاهل الكثير الدراسات السابقة الى أهمية تفعيل دور الأنشطة المعاصرة للمراجعة الداخلية في الحد من تلك الفجوة وخاصة الأنشطة المتعلقة بمراجعة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، كما ترى الباحثة انه ويمكن تفسير وجود فجوة التوقعات بشكل مستمر وعلى مدى فترة طويلة من الزمن الى التأخر في التعريف بطبيعة مهنة المراجعة وعدم الاستجابة الى توقعات المجتمع بشكل عام والتي لا تتناسب مع طبيعة وأهداف وظيفة المراجعة الحالية ، أي أن السبب وراء ظهور فجوة التوقعات في المراجعة يرجع الى طلب أصحاب المستخدمين والأطراف المهتمة بالتقارير المالية خدمات اكبر بكثير مما يقدمه لهم المراجع من خدمات مهنية حالية ويمكن تلخيص توقعات المجتمع تجاه عملية المراجعة فيما يلي:

- ١- أداء عملية المراجعة بالمستوى المهني والكفاءة المهنية والنزاهة والحياد.
 - ٢- اكتشاف الأخطاء والغش والإفصاح عنها.
 - ٣- تقييم مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار.
 - ٤- القيام بدور فعال في تحسين جودة الإفصاح وزيادة الشفافية.
- ويمكن تلخيص الأسباب التي أدت الى وجود فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية إلى:

أولاً: أسباب ترجع الى عدم معقولة توقعات مستخدمي القوائم المالية بحيث تكون توقعات المستخدمين في المجتمع مبالغ فيها بالنسبة لما يجب على المراجع تقديمه من خلال عملية المراجعة أما لأنها تقع خارج مسؤولياته المهنية أو استحالة تحقيقها بسبب زيادة تكلفة عملية المراجعة بما لا يتناسب مع الفائدة المرجوة من عملية المراجعة وترجع

هذه التوقعات غير المعقولة بشكل أساسي الى عدم التحديد الواضح لدور المراجع ومسؤولياته بالإضافة الى رغبة المستخدمين الى مزيد من الإفصاح وعدم قدرة المراجع على تقديم إفصاحات تشبع تلك الرغبات.

ثانيًا: أسباب ترجع الى عدم كفاية التشريعات والإرشادات المهنية المنظمة لعملية المراجعة والتي ترجع الى عدم تطور مسئوليات المراجع طبقا للتشريعات السائدة والإصدارات المهنية المنظمة عن مواكبة التطور في احتياجات مستخدمي القوائم المالية والسعي لمقابلة تلك التوقعات.

ثالثًا: أسباب ترجع الى عدم كفاءة أداء المراجعين والتي ترجع الى ضعف الأداء الفعلي للمراجعين وعدم قدرتهم على الوفاء بمسئولياتهم المهنية عند تنفيذ عملية المراجعة، وقد يكون سبب ذلك عدم وجود نظام قياسي للرقابة على جودة أداء المراجعين نظرا للتمسك بالدور التقليدي للمراجعين والذي يتمثل في مراجعة الدفاتر واكتشاف الأخطاء والتحريفات وقصور في الاستجابة لمتطلبات المجتمع وإغفال الأنشطة الحديثة التي تتطلب تطوير وتحسين مهارات وقدرات المراجعين بشكل مستمر.

١-٢- مكونات فجوة التوقعات:

يعتبر بورتير من أوائل الباحثين إشارة الى مشكلة فجوة التوقعات كما حدد مكونات تلك الفجوة كالتالي: (Porter, 1993)

١- فجوة المعقولة (RASONABLENESS GAP) والتي تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجع وبين ما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة.

٢- فجوة الأداء (PERFORMANCE GAP) والتي تمثل التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية بشكل معقول من المراجع وبين الأداء الفعلي له والتي يمكن تقسيمها الى مكونين وهما:

- الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة والتي يطلق عليها عدم كفاية أو قصور معايير المراجعة "DEFICIENT STANDARDS"

- الفجوة بين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة وبين الأداء الفعلي له ويطلق عليها "DEFICIENT PERFORMANCE"

وتتفق الباحثة مع دراسة (كساب، ٢٠١٧) والتي قسمت فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأعمال المعاصرة إلى:

- ١- **فجوة المعقولية:** وتمثل الفجوة بين توقعات الإدارة العليا فيما يتعلق بالدور الذى يقوم به المراجع الداخلي والتي ترتبط بدور المراجع الداخلي في اكتشاف ومنع جميع حالات الغش والاحتيال والأخطاء بالإضافة الى مهمه الأساسية المتعلقة بتصميم نظم رقابة داخلية أكثر فاعلية وكل ذلك دون مراعاة للضوابط التي تحكم عمل المراجع الداخلي من معايير مهنية وقواعد ومبادئ للسلوك المهني والتي لا تلزم المراجع الداخلي بالكشف عن جميع الأخطاء والتلاعب والغش في التقارير المالية إنما تلزمه بالقيام بعمله وفقا للعناية المهنية اللازمة.
- ٢- **فجوة الأداء:** والتي تتمثل في توقعات الإدارة العليا وأصحاب المصالح بشأن أداء المراجع الداخلي لمهامه على مستوى عال من الكفاءة والتي تضمن لهم اكتشاف جميع حالات الغش والخطأ والقضاء على جميع المخاطر التي تتعرض له المؤسسات، في حين أن الأداء الفعلي للمراجع قد يأتي اقل من تلك التوقعات نتيجة لضعف المهارات وعدم توافر الخبرات المطلوبة في المراجع الداخلي أو نتيجة قصور المعايير المنظمة للمهنة في تلبية حاجات المستفيدين بسبب تمسك المراجعين بأداء الوظائف التقليدية وإهمال الاتجاهات الحديثة التي تنظر للمراجعة كنشاط مضيف للقيمة أو نتيجة ضعف استقلال المراجع والتي قد تكون بسبب قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية للإدارة والجهات الخاضعة للمراجعة دون ضوابط محددة بالمعايير المهنية ذات العلاقة مما يؤثر على استقلال المراجع الداخلي ومن ثم عدم قيامه بالعمل طبقا للمستوى المتوقع منه.
- ٣- **فجوة التقرير:** حيث انه لم يرد بمعايير المراجعة الداخلية معيار لتقرير المراجعة كما هو الحال في معايير المراجعة الخارجية وبالتالي فان فجوة التقرير تحدث حين تعتقد الإدارة العليا أن التقرير المقدم من المراجع الداخلي هو تقرير نموذجي طبقا لنص المعايير وتسلم بصحة مكوناته ومحتواه ولكن في الحقيقة غير ذلك حيث إن كل مراجع داخلي يقوم بكتابة تقرير المراجعة من واقع خبرته وبالتالي تختلف تقارير المراجعة الداخلية بين المراجعين الداخليين في الشكل والمحتوى.
- ٤- **فجوة الاستقلال:** والتي تحدث نتيجة اعتقاد الإدارة العليا والمعايير المنظمة للمهنة أن المراجع الداخلي ما هو إلا موظف تابع للإدارة العليا يجب عليه تنفيذ ما تطلبه وتكلفه به الإدارة العليا حتى لو كانت أمور غير نظامية في حين تتطلب معايير المراجعة المهنية والقواعد السلوكية المنظمة للمهنة ضرورة توافر قدر كاف من الاستقلال للمراجع الداخلي حتى يتحقق الهدف من وجوده في أي مؤسسه ويمكن القضاء على تلك الفجوة من خلال الالتزام بالمعايير المهنية والقواعد السلوكية المنظمة للمهنة.
- ٥- **فجوة المبادئ والقواعد السلوكية:** حيث تتطلب المبادئ والقواعد الخاصة بالسلوك المهني للمراجعة الداخلية من المراجع ضرورة أن يتحلى بالنزاهة والأمانة والسرية وغيرها من القواعد السلوكية الأخرى، ولكن الواقع العملي يشير الى صعوبة التزام المراجع بتلك القواعد في كثير

من الأحيان حيث يرى انه موظف تابع للإدارة وبالتالي يجب عليه غض البصر عن أي مخالفات تقوم بها الإدارة ومن ثم مخالفة قواعد ومبادئ السلوك المهني.

٦- **فجوة الالتزام:** حيث يعتقد أصحاب المصالح أن معايير المراجعة الداخلية مثلها مثل المراجعة الخارجية ملزمة للمراجع الداخلي ولكن في الحقيقة أن تلك المعايير تمثل إرشادات لم يجب أن تكون على إجراءات المراجعة الداخلية ولكنها لا تأخذ صيغة الإلزام.

٧- **فجوة التأهيل أو فجوة مهنية:** حيث يعتقد الغير أن جميع من يتم تعيينه في إدارة المراجعة الداخلية يأخذ مسمى مراجع داخلي ويفترض فيه المهنية ومن ثم يقوم بالعمل وفقا للمعايير المنظمة للمهنة ولكن الواقع العملي يشير الى أن العديد ممن يعملون داخل إدارات المراجعة الداخلية ليس لديهم الخبرة الكافية، كما أن التغيرات التكنولوجية في بيئة الأعمال الحديثة أثرت على الأنشطة والمهارات المطلوبة في المراجعين الداخليين وبالتالي الحاجة الى مزيد من التأهيل للمراجعين الداخليين لمواكبة التغيرات في تكنولوجيا المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة.

٢-٢- سبل الحد من فجوة التوقعات في المراجعة:

نظراً لأهمية مشكلة فجوة التوقعات فقد تعددت الدراسات والأبحاث التي حاولت تقديم الحلول والمقترحات لتضييق فجوة التوقعات والحد منها فقد أشارت دراسة (فرحات، ٢٠٠٩) أن هناك العديد من الحلول التي تساعد في الحد من فجوة التوقعات في بيئة المراجعة والتي من أهمها أن يعمل المراجع على تعديل طبيعة وظيفة المراجعة للوفاء بما يتوقعه مستخدمي تقارير المالية من المراجع حيث يقع على عاتق المراجع الداخلي مسؤولية تلبية توقعات المستفيدين من التقارير المالية وخاصة في مجالات اكتشاف الغش والخطأ والمخالفات والتصرفات غير القانونية وتحسين عملية الاتصال في بيئة المراجعة سواء بين المراجع ومستخدمي التقارير المالية أو بين المراجع والإدارة أو بين المراجع ولجنة المراجعة، كما يجب تفعيل دور لجان المراجعة كأداة مهمة لتدعيم استقلال المراجع حيث يعتبر الشك في استقلال المراجع من أبرز أسباب فجوة التوقعات ، كما يعتقد أيضا انه يجب على الجهات المهنية تقديم جهودا اكبر في العمل على زيادة وعي المجتمع وتفعيل دور الجمعيات العامة للشركات المساهمة لتدعيم استقلال المراجعين والتخفيف من الضغوط التي قد تمارسها الإدارة على المراجع أثناء أداء مهامه وتفعيل المسؤولية القانونية للمراجع بما يتناسب مع أهمية المهنة والتحديات المعاصرة التي تواجهها .

أما (متولى، ١٩٩٤) فيعتقد انه يمكن تضييق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال تدعيم استقلال المراجع وضرورة دراسة توقعات المجتمع والعمل على تلبية تلك التوقعات من خلال تدعيم دور المنظمات المهنية وتحسين الاتصال الفعال بين تلك المنظمات والمراجعين من جهة والمجتمع من جهة أخرى ، وهو ما يتفق مع دراسة (جربوع ، ٢٠٠٤) والتي أشارت الى أن سبل تضييق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية تتمثل في تدعيم استقلال المراجع الداخلي وتدعيم

دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة بالإضافة الى أهمية دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات وزيادة فعالية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع.

ويرى (خليل، ٢٠٠٩) أن التطورات الحديثة والمعاصرة في بيئة الأعمال الحالية تتطلب من المراجع العمل على توسيع مسؤولياته والدور الذي يقوم به داخل منظمات الأعمال بما يتناسب مع توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة من خلال تفعيل الدور الاستشاري للمراجع الداخلي وزيادة فعالية الاتصال في بيئة المراجعة بالإضافة الى الاهتمام بتنمية البعد التعليمي والإعلامي عن دور المراجع الداخلي ومسؤولياته وأيضاً ضرورة تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة.

وتعتقد الباحثة أن فجوة التوقعات الحالية في المراجعة الداخلية ترجع أسبابها الى شقين أساسيين واحدهما يرتبط بالتمسك بالدور التقليدي لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل التطور الملحوظ في بيئة الأعمال الحديثة ، والشق الآخر مرتبط باحتياجات المجتمع وتوقعاته لمزيد من المعلومات والإقصاءات لخدمة متخذي القرار، ويمكن معالجة شقي الفجوة من خلال توسع الدور الحالي للمراجعة الداخلية لتشمل مراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها بالإضافة الى تقديم خدمات إضافية مثل الخدمات الاستشارية والتأكيدية مما يعمل على تحسين إجراءات المراجعة والحوكمة وكذلك رفع كفاءة وخبرات المراجعين وتدعيم استقلالهم ، كما أن الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية يعنى التوسع في الإفصاح الاختياري عن معلومات إضافية تهدف الى إرضاء توقعات واحتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات ودعم المصادقية والثقة لتلك المعلومات وترشيد عملية اتخاذ القرار مما يساهم في حل مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية أو على الأقل الحد منها.

وبناء على ما سبق ترى الباحثة انه يمكن الحد من مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية من خلال:

- ١- الاهتمام بدراسة وتحليل توقعات المجتمع وخاصة الأطراف ذات المصالح وتلبية تلك التوقعات من خلال التوسع في الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في التقارير المالية لتعزيز الشفافية والعمل على زيادة الدقة والمصادقية.
- ٢- توسيع الدور الحالي للمراجع ومسؤولياته وتعزيز أدائه تعتبر افضل وسيلة لمقابلة توقعات المجتمع والأطراف ذات المصالح خاصا فيما يتعلق بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية وقضايا البيئة والإفصاح عنها وكذلك إدارة المخاطر وتقييم نظم الرقابة وتقديم الخدمات الاستشارية والتأكيدية باعتبارها من اهم الخدمات الحالية للمراجعة في بيئة الأعمال الحديثة.
- ٣- زيادة جودة أداء المراجع لمهام عملية المراجعة مما سينعكس على دقة وجودة المعلومات المالية وزيادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية.

- ٤- ضرورة تدعيم استقلال المراجع خاصة عندما يقوم بتقديم الخدمات الاستشارية والخدمات **التأكيد.**
- ٥- ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي للمراجع والعمل على تطوير مهاراته وخبراته حتى يستطيع القيام بأداء مهام المراجعة بكفاءة وفعالية.
- ٦- الاهتمام بإعلام وتثقيف مستخدمي القوائم المالية حول وظيفة المراجعة ومسئوليات المراجع وواجباته ومهامه وتعزيز الاتصال الفعال بين أعضاء المهنة والمجتمع من خلال الندوات والمؤتمرات.

وتؤكد الباحثة أن قيام المراجعة الداخلية بمراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية يتفق تماما مع دورها المعاصر ووظائفها المعاصرة والتي من شأنها تلبية احتياجات ومتطلبات الأطراف ذات المصلحة سواء داخل منظمات الأعمال أو خارجها وتحسين درجة الثقة والمصادقية تجاه وظيفة المراجع الداخلية وتعزيز الاتصال الفعال بين وظيفة المراجعة الداخلية والمجتمع.

٣- أنشطة المسؤولية الاجتماعية:

ويرجع ظهور مفهوم المسؤولية الاجتماعية الى مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية (قمة الأرض) بربودي جانيرو عام ١٩٩٢ والذي عرف التنمية المستدامة على أنها "إدارة الموارد الاقتصادية بطريقة تحافظ على الموارد البيئية أو تحسينها لكي تمكن الأجيال المقبلة من أن تعيش حياة كريمة أفضل".

أما المؤشر المصري لمسؤولية الشركات الصادر عام ٢٠١٠ (ESG\S&P\EGX) والدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن أداء الاستدامة ٢٠١٦ فعرف التنمية المستدامة بأنها "مدى التزام الشركات بالحوكمة والمسؤولية المجتمعية والاهتمام بالبيئة وربط أنشطتها بالبيئة والمجتمع المحيط بها بما يمكنها من تحسين سمعتها ونمو إيراداتها وجذب مزيد من الاستثمار وزيادة العائد على الاستثمار ، وعرفها (Delfgaawa, 2002) "بأنها الأنشطة والأداء الذي تقوم به المنشأة والذي يشمل ثلاث أبعاد وهي البعد الاقتصادي، والبعد البيئي ، والبعد الاجتماعي"، كما عرف البنك الدولي المسؤولية الاجتماعية بأنها "الالتزام أصحاب المنشآت الاقتصادية بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع المجتمع المحلي لتحسين مستوى المعيشة بأسلوب يخدم الاقتصاد والتنمية في آن واحد".

٣-١- أبعاد التنمية المستدامة:

تقاس استدامة الشركات على مدى دمج الشركات للعوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية داخل عملياتها وتأثيرها على المنشأة والمجتمع والتي تشمل ثلاثة أبعاد وهي:

- ١- **البعد الاقتصادي:** ويهدف الى تحسين مستوى رفاهية الإنسان من خلال زيادة نصيبه من السلع والخدمات وتحقيق الكفاءة الاقتصادية بالاستخدام الأمثل للموارد.

- ٢- **البعد البيئي:** ويهدف الى حماية والمحافظة على سلامة النظم البيئية متضمنة الأرض والماء والهواء بالإضافة الى اكتشاف مصادر متجددة للموارد.
 - ٣- **البعد الاجتماعي:** ويهدف الى تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع كل من الموارد الاقتصادية والطبيعية واحترام حقوق الإنسان والتنمية الثقافية والتنوع والمشاركة.
- ولتحقيق الأبعاد الثلاثة السابقة أصبحت هناك حاجة ملحة لدى منظمات الأعمال لإعداد والإفصاح عن ما يسمى بـ "تقرير الاستدامة" لتقديم معلومات إضافية عن البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي التي تقوم به المنظمة فيما يتعلق بمسئوليتها الاجتماعية تجاه أصحاب المصالح من جهة وتجاه المجتمع ككل (البارودي، ٢٠١٧).
- ٢-٣- **تتمثل دوافع منظمات الأعمال في الإفصاح الاختياري لتقرير الاستدامة:**
 - ١- التطور السريع والمتلاحق في الالتزامات والمسؤوليات البيئية والاجتماعية والتي ينبغي أن تفي بها الإدارة.
 - ٢- الطلب المتزايد لأصحاب المصالح من المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالبعد البيئي والاجتماعي لترشيد القرارات الاستثمارية.
 - ٣- انخفاض مستوى الثقة في التقارير المالية والتي تركز فقط على الإفصاح عن الأداء المالي
 - ٤- تعرض العديد من الشركات العالمية لكثير من المشاكل بسبب مزاولتها لأنشطة ذات مردود سلبي فيما يخص الأنشطة البيئية والاجتماعية.
 - ٥- الضغوط الحكومية والمجتمعية المتزايدة والتي يصحبها زيادة التزام الشركات بتطبيق القوانين الخاصة بحماية البيئة والقضايا المجتمعية.
 - ٦- تحسين سمعة الشركات وتعزيز مركزها التنافسي في السوق.
 - ٧- العمل على تخفيض ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الخارجية.
 - ٨- زيادة ولاء العملاء في الشركات المعنية بالبعد البيئي والاجتماعي .
 - ٩- الوفاء بمتطلبات الجودة (مثل شهادة الأيزو ١٤٠٠١) والتي يترتب عليها تضمين البعد البيئي والاجتماعي في جميع أنشطة وعمليات الشركات من خلال أنظمة إدارة بيئية واجتماعية تكون مخرجاتها تقارير تحتوى على معلومات مالية وغير مالية تفيد أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات.

٣-٣- الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في البيئة المصرية:

في ضوء الدوافع السابقة أصدرت هيئة الرقابة المالية والبورصة المصرية المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة (S&P-EGX ESG, 2011) والذي يقوم على ترتيب

الشركات المقيدة بالبورصة المصرية من حيث مدى التزامها بقواعد الحوكمة والحفاظ على البيئة والمسؤولية الاجتماعية وفقا والمعلومات التي تتيحها الشركات عن ممارسات الحوكمة والبيئة والمسؤولية الاجتماعية بشكل اختياري، ويتكون المؤشر من محورين هما مستوى الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية والبيئية (الهيئة العامة للرقابة المالية، المركز المصري لمسؤولية الشركات، ٢٠١٢).

المحور الأول: قواعد ومعايير الحوكمة ومن أهمها:

- ١- الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات المهمة والمتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية.
- ٢- التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة ومحاسبته عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين.
- ٣- توفير الحماية للمساهمين وان تسهل لهم ممارسة حقوقهم.

المحور الثاني: قواعد ومعايير المسؤولية الاجتماعية والبيئية وتشمل المجالات التالية:

- ١- المؤشرات البيئية والتي تتعلق بكافة معايير الأداء البيئي لحماية محيط أفراد المجتمع الذي تعمل به الشركة مثل تشجيع اتباع نهج احترازي تجاه جميع التحديات البيئية وتوسع نطاق المسؤولية الاجتماعية وتحسين مؤشرات الأداء البيئي.
- ٢- مؤشرات حقوق الإنسان وتتضمن كافة معايير أداء الشركات في مجال خدمة المجتمع مثل التبرعات والمساهمات للمنظمات الغير الهادفة للربح وكذلك دعم الشركات لحماية حقوق الإنسان المعلنة دوليا واحترامها .
- ٣- مؤشرات تطوير الإنتاج وتشمل معايير الأداء التي تنصب في خدمة المستهلكين مثل الرقابة على جودة الإنتاج وتكاليف البحث والتطوير وتدريب وتطوير العاملين وتحقق الرضا للمستهلك.
- ٤- مؤشرات الأخلاقيات والمسؤولية الاجتماعية وتتضمن قيادة المسؤولية الاجتماعية للشركات ومكافحة الفساد بكل أشكاله بما فيها الابتزاز والرشاوى.
- ٥- مؤشرات العلاقات العمالية وتشمل جميع معايير الأداء الذي تقدمه الشركة للعاملين فيها والالتزام بتوفير كافة العوامل اللازمة لخلق وتعميق حالة الولاء والانتماء للعاملين كالاهتمام بحالتهم الصحية وتدريبهم وتحسين وضعهم الثقافي والقضاء على التمييز في مجال التوظيف والمعاملة المتكافئة للعمال.

٤- وظائف المراجعة الداخلية وعلاقتها بأنشطة المسؤولية الاجتماعية:

تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما فيما يتعلق بأنشطة المسؤولية الاجتماعية داخل منظمات الأعمال فتعتبر إدارة المراجعة الداخلية المحرك الأساسي والذي من شأنه تحفيز وإنشاء وتطوير استراتيجية المسؤولية الاجتماعية داخل المنشأة حيث يقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية مهام إنشاء وإدارة وتطوير الإجراءات والمتعلقة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية بالإضافة الى تقييم مدى توافقها مع الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، وتساهم المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة داخل منظمات الأعمال في مراجعة وتقييم أنشطة المسؤولية الاجتماعية وإعداد تقرير الاستدامة نظرا لما تقوم به من أنشطة ترتبط بتقييم نظم الرقابة الداخلية والمخاطر التي تتعرض لها منشآت الأعمال كما تهدف المراجعة الداخلية الى وضع نظم لتقييم وسائل وإجراءات إدارة المخاطر المتعلقة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية في المنشأة وتطبيق قواعد الحوكمة ووضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناءً على تصور ودراسة المخاطر التي تواجه المنشأة وكذلك متابعة وتقييم تلك المخاطر بشكل دوري لتحسين نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية، ويرى (عبد الرحمن، ٢٠١٥) أن أهمية دور المراجعة الداخلية بالنسبة لأنشطة المسؤولية الاجتماعية يتمثل من خلال العناصر الآتية:

- تؤدي المراجعة الداخلية دورا هاما في تقييم أنشطة المسؤولية الاجتماعية نظرا لما تقوم به من أنشطة ترتبط بتقييم نظم الرقابة الداخلية والمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها منظمات الأعمال نتيجة لممارستها المسؤولية الاجتماعية
 - تهدف المراجعة الداخلية الى وضع نظم لتقييم وسائل وإجراءات إدارة المخاطر المتعلقة بالأنشطة غير المالية في المنشأة.
 - تساهم المراجعة الداخلية في التأكد من مدى صحة ودقة وسلامة البيانات التي تعكس كافة الأنشطة داخل مجالات المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال.
 - تساهم المراجعة الداخلية في إرساء وتدعيم مقومات الإفصاح والشفافية .
 - تحقيق كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة المنشأة ودعم موقفها التنافسي بما يمكنها من جذب مصادر تمويل جديدة للتوسع والنمو مما يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة الأمر الذي يترتب عليه تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية وتحقيق أهداف المسؤولية الاجتماعية.
 - تساهم المراجعة الداخلية في تلافى المنشآت مخاطر التعرض لعقوبات وجزاءات قوانين وتشريعات حماية البيئة حيث يعد ذلك احد الدوافع نحو الاهتمام بالمراجعة البيئية.
- كما اكد معهد المراجعين الداخليين على أهمية الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية فيما يتعلق بأنشطة المسؤولية الاجتماعية والذي يتمثل في تصميم وتنفيذ أنشطة المسؤولية الاجتماعية

والتحقق من مدى توافقها مع الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وكذلك وضع وتقييم النظم الرقابية ومدى كفاءة وفعالية الضوابط والإجراءات في الاستجابة للمخاطر المرتبطة بها بالإضافة الى تقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة.

٥- أثر قيام المراجعة الداخلية بمراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية على فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية :

من المناقشات السابقة يمكن استخلاص أن قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال والإفصاح يؤدي الى الحد من مكونات فجوة التوقعات والتي تتمثل في :

أولاً: تضيق فجوة المعقولية والتي تتمثل في الفجوة بين توقعات الإدارة العليا فيما يتعلق بالدور الذي يقوم به المراجع الداخلي والتي ترتبط بوظيفة المراجعة الداخلية في اكتشاف ومنع جميع حالات الغش والاحتيال والأخطاء بالإضافة الى المهام الأساسية المتعلقة بتصميم نظم رقابة داخلية أكثر فاعلية ، حيث يشمل دور المراجعة الداخلية فحص المعلومات المالية وغير المالية لأنشطة المسؤولية الاجتماعية للمنظمات الأعمال وما يرتبط بها من أدلة واختبارات تفصيلية للمعاملات بغرض اكتشاف الغش والأخطاء في حال حدوثها أو منعها قبل حدوثها لتحقيق المصادقية، فالمراجعة الداخلية التي تتسم بمستوى عال من الجودة سوف تؤدي الى مزيد من الشفافية داخل منظمات الأعمال بما تحققه من رقابة مستمرة تجعل أي تلاعب من جانب الإدارة عرضة للاكتشاف أي باختصار يكون لها نفس تأثير المراجعة الخارجية ولكن على مدار العام وليس في وقت محدد من العام فقط (مبارك، ٢٠١٢) مما يعني أن وظيفة المراجعة الداخلية تساعد في تفعيل وتحسين بيئة الرقابة الداخلية بالمنظمة والتي ستنعكس على جودة تقرير الاستدامة من خلال تقليل الأخطاء والحد منها أو منعها علاوة عن تدعيم ثقة المستثمرين في تلك التقارير ، وقد أشار (Asare, et al., 2008) الى أن كل من المراجعة الداخلية والخارجية لهما نفس التأثير في الحد من التلاعب في التقارير المالية وان المراجعين الداخليين ذو حساسية لدوافع الإدارة نحو التلاعب في المعلومات المالية مما قد يعمل على تضيق فجوة التوقعات حيث يعتقد (Ridley, 2010) أن فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية تحدث في منطقة التلاعب والاحتيال وتوقع الأطراف الأخرى من المراجعين الداخليين بذل المزيد من الجهد لمنع هذا الاحتيال والتلاعب والكشف عنه وبالتالي فان ذلك يدعم دور المراجعة الداخلية ويزيد من ثقة الأطراف الخارجية.

كما أظهرت نتائج العديد من الدراسات والتي تناولت التعرف على المنافع المترتبة على قيام المراجعة الداخلية بتقديم خدمات مراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال على وجود علاقة إيجابية بين قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها بصورة منفصلة من خلال تقرير الاستدامة وبين درجة الثقة في

المعلومات وقرارات المستثمرين بحيث يعمل على تقليل درجة عدم تماثل المعلومات وإرضاء الأطراف ذات المصالح المختلفة وبالتالي تحسين قدرة المنشآت على الاستمرارية و مواجهه وإدارة المخاطر والذي يعتبر احد المؤشرات الهامة ليس فقط للحد من فجوة المعقولية ولكن للحد من فجوة التوقعات في المراجعة عموما.

ثانياً: تضيق فجوة الأداء والتي تتمثل في توقعات الإدارة العليا وأصحاب المصالح بشأن أداء المراجع الداخلي لمهامه على مستوى عال من الكفاءة والتي تضمن لهم اكتشاف حالات الغش والخطأ والقضاء على المخاطر التي تتعرض له المؤسسات في حين أن الأداء الفعلي للمراجع قد يأتي اقل من تلك التوقعات نتيجة لضعف المهارات وعدم توافر الخبرات المطلوبة في المراجع الداخلي أو نتيجة قصور المعايير المنظمة للمهنة في تلبية حاجات المستفيدين .

وبخصوص جودة أداء المراجعين الداخليين فإنها تتوقف على مجموعة من العوامل منها: التخطيط لعملية المراجعة الداخلية - التوثيق وجمع الأدلة - الالتزام بالمعايير المهنية - بجانب الكفاءة وبذل العناية المهنية مما يعنى قيام المراجعين الداخليين بأداء الخدمات التي تكون لديهم المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها مع بذل مستوى العناية والمهنية المتوقع أن يكون عليها المراجع الداخلي وان يتم كل ذلك وفقاً للمعايير المهنية للمراجعة الداخلية مع الاستمرار في تحسين مهاراته ومعرفته في هذا المجال.

وفيما يتعلق بأنشطة المسؤولية الاجتماعية فالمراجعة الداخلية تعتبر المصدر الرئيسي لمراجعة والإفصاح عن تلك الأنشطة وبديل فعال للمصدر الخارجي لما تتميز به المراجعة الداخلية من كفاءة في تقييم أداء أنشطة التنمية المستدامة داخل الشركات والتي تعتبر من واجبات المراجعة الداخلية و احد آليات إضفاء الثقة الى المعلومات المصنف عنها كما أن لها دور فعال في التركيز على تطوير وتدريب المراجع الداخلي لتقديم الخدمات المتعلقة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية وتحقيق أهداف التنمية المستدامة ، حيث يعد إفصاح الشركات عن مسؤولياتها الاجتماعية بمعرفة فريق المراجعة الداخلية كافياً باعتباره أداة إدارية تساعد الإدارة في التحقق من كفاءة نظم الرقابة الإدارية الداخلية وفي اطار حوكمة الشركات (شحاتة، ٢٠١٣)، ويمكن للمراجع الداخلي أن يلعب دوراً هاماً في إعداد والإفصاح عن تقارير الاستدامة لما له من خبرة واسعة في مجال عمل الشركة وطبيعة نشاطها كما انه اكثر دراية بنظم الرقابة الداخلية والضبط الداخلي للشركة ومدى التزامها بممارسة الاستدامة مما يعنى كفاءة في الأداء ، كما أن الإفصاح الخارجي عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية بواسطة المراجعة الداخلية يدعم إدارة المخاطر المختلفة وكفاءة وفعالية المراجعة الداخلية ويدفعها نحو التطور والتحسين المستمر كما يزيد من مسؤوليتها تجاه الأطراف الداخلية والخارجية المستفيدة من الإفصاح وكذلك المسؤولية القانونية للمراجع الداخلي مما سينعكس إيجاباً على مستوى أداء المراجع الداخلي والذي سوف ينعكس مردودة الأول على معالجة مشكلة فجوة التوقعات في أداء المراجعين (خليل، ٢٠١٥) بالإضافة إلى أن تقديم خدمات إضافية تتعلق بتقديم الاستشارات وتدريب العاملين على أنشطة المسؤولية الاجتماعية والاستدامة تعنى حوافز ومكافآت إضافية لدعم

جودة الأداء مما يساعد في تحسين الأداء الفعلي للمراجعين وتطوير مهاراتهم بشكل مستمر وبالتالي الحد من فجوة أداء .

ثالثاً: تضيق فجوة التقرير وفجوة الالتزام حيث انه لم يرد بمعايير المراجعة الداخلية معيار لتقرير المراجع كما هو الحال في معايير المراجعة الخارجية بالتالي فان فجوة التقرير تحدث حين تعتقد الإدارة العليا أن التقرير المقدم من المراجع الداخلي هو تقرير نموذجي طبقاً لنص المعايير وتسلم بصره مكوناته ومحتواه ولكن في الحقيقة غير ذلك حيث أن كل مراجع داخلي يقوم بكتابة تقرير المراجعة من واقع خبرته وبالتالي تختلف تقارير المراجعة الداخلية بين المراجعين الداخليين في الشكل والمحتوى ، كما يعتقد أصحاب المصالح أن معايير المراجعة الداخلية مثلها مثل المراجعة الخارجية ملزمة للمراجع الداخلي ولكن في الحقيقة أن تلك المعايير تمثل إرشادات لم يجب أن تكون علياً إجراءات المراجعة الداخلية ولكنها لا تأخذ صيغة الإلزام (فجوة الالتزام).

وفيما يتعلق بإعداد والإفصاح عن تقرير الاستدامة فعلى الرغم من عدم وجود معايير موضوعية وإلزامية محددة لإعداد أو مراجعة تقارير الاستدامة فيمكن للمراجع الاعتماد على معايير المبادرة العالمية للتقارير GRI كإرشادات للوصول إلى تقارير استدامة ذات جودة عالية لسد فجوة الالتزام (فؤاد، ٢٠١٦) وتتمثل تلك الإرشادات فيما يلي:

- ١- شمول أصحاب المصالح: حيث تقوم المنظمة المصدرة للتقرير بتحديد أصحاب المصالح والاستجابة لمصالحهم وتوقعاتهم.
 - ٢- سياق الاستدامة: يجب أن يعرض التقرير أداء المنظمة في السياق الشامل للاستدامة.
 - ٣- الأهمية النسبية: يجب أن يغطي التقرير العناصر التي تعكس الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية الهامة للمنظمة أو تؤثر تأثيراً جوهرياً على تقييمات وقرارات أصحاب المصلحة.
 - ٤- الاكتمال : يجب أن يغطي التقرير كافة الموضوعات الجوهرية للتعبير عن الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ليتمكن أصحاب المصالح من تقييم أداء المنظمة في فترة التقرير.
- أما عن مبادئ تحديد جودة تقارير الاستدامة والتي يمكن أن تعمل على سد فجوة التقرير فتتمثل في:

- ١- الدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة ومفصلة بما يكفي ليتمكن أصحاب المصالح من تقييم أداء المنظمة.
- ٢- التوازن: يجب أن تعكس المعلومات الواردة في التقرير الجوانب الإيجابية والسلبية لأداء المنظمة.

- ٣- الوضوح: يجب على المنظمة المصدرة للتقرير أن تقدم المعلومات بطريقة مفهومة ويمكن الوصول إليها من قبل أصحاب المصالح.
- ٤- إمكانية المقارنة: يجب أن تقوم المنظمة بتحديد المعلومات وتقديمها بصورة متسقة بهدف تمكين أصحاب المصلحة من تحليل التغيرات التي طرأت على أداء المنظمة ودعم التحليل للمقارنة بالمنظمات الأخرى.

ووفقا لإرشادات معايير المبادرة العالمية للتقارير GRI السابقة فيعتبر المراجع الداخلي وفي ظل نظام مراجعة داخلية فعالة داخل المنظمة الأقر على إعداد تقرير استدامة ذو جودة عالية بما يتمتع به من معرفة كافية بالعمل كما يتمتع بنظرة شاملة عبر المنظمة ككل ومعرفة بمصادر المعلومات وفهم لضوابط ومخاطر المنظمة والتغلب على معظم التحديات التي تواجه المصدر الخارجي بالإضافة إلى الاتصال الوثيق بنظام المراجعة الداخلية كأحد اطراف الحوكمة والمؤثر الأقوى في إنتاج معلومات تتسم بجودة محاسبية عالية والتي لديها القدرة على الرقابة على عملية التقرير بشكل دوري ومستمر بما يحقق رغبات أصحاب المصالح ويخدم توقعاتهم كما تعمل على زيادة الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات وبالتالي تضيق فجوة التوقعات.

رابعا: تضيق فجوة الاستقلال و فجوة المبادئ والقواعد السلوكية ويمكن القضاء على تلك الفجوات من خلال الالتزام بالاستقلال وبالمعايير المهنية والقواعد السلوكية المنظمة للمهنة حيث يرى كلا من (Arens & Loebbecke, 1997) أن هناك نوعان من الاستقلال للمراجعين الداخليين هما الاستقلال الفني والمهني/ المالي، والاستقلال الفني والمهني يعني شعور المراجعين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم دون ضغوط خارجية أو داخلية من العملاء أو الإدارة وانهم أعضاء في مهنتهم وليسوا موظفين بالمنظمة، أما الاستقلال المالي فيعني عدم تدخل الإدارة التنفيذية في تعيين المراجعين الداخليين وتحديد أتعابهم وتخصيص الموارد المالية اللازمة لأداء خدمات المراجعة الداخلية بالشكل المطلوب وغيرها من الأمور المتعلقة بتحقيق حيادية وموضوعية المراجعين الداخليين ، وفي هذا الصدد تعتقد الباحثة أن تبعية إدارة المراجعة الداخلية المباشرة لمجلس الإدارة يعمل على زيادة الشفافية ودعم استقلال المراجعين المهني والمالي.

وقد أشار المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين ضمن قواعد السلوك الصادرة في يناير ٢٠٠٩ بأن الموضوعية تعني عدم مشاركة المراجعين الداخليين في نشاط أو علاقة قد تسيء أو يتوقع أن تسيء الى تقييمهم المحايد ويشمل ذلك عدم المشاركة في الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح المنظمة التي يعملون بها أو لصالحها والا يقبلوا أي شيء من شأنه أن يسيء الى تقديرهم المهني وأن يفصحوا عن كافة الحقائق المادية المعلومة منهم والتي قد يؤدي عدم الإفصاح عنها الى تحريف أو تشويه لتقاريرهم عن الأنشطة التي تجرى مراجعتها وتأكيدا على ذلك أشارت الفقرة (١/٢/٦) من قرار رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧ لمجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال بشأن القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية الى انه يجب على العاملين بإدارة

المراجعة الالتزام بالموضوعية وبذل العناية المهنية الملائمة والتحقق من الالتزام بمبادئ الحوكمة، كما أن استقلال لجنة المراجعة والتي تتأثر بتبعيتها المباشرة لمجلس الإدارة و بوجود مديرين مستقلين بلجنة المراجعة الذين لا تربطهم علاقة شخصية أو اقتصادية بالإدارة أكثر قدرة على العمل بشكل موضوعي ومستقل عن تأثير الإدارة ويمكنهم الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ودعم استقلال أعضاء فريق المراجعة الداخلية بالإضافة الى أن طبيعة الإفصاح الاختياري لمنظمات الأعمال لتقرير الاستدامة يسهل تبني المعايير المحاسبية التي تهدف الى تحقيق الشفافية وجودة التقارير ومؤشر على مدى فعالية نظام الحوكمة وبالتالي جودة و استقلال المراجعين الداخليين (Ranjith A.& Shamin T., 2017)، وترى الباحثة أن زيادة المخاطر التقاضي نتيجة لزيادة المسؤولية القانونية للمراجع الداخلي وأعضاء لجنة المراجعة عما يتضمنه التقرير من آراء واستنتاجات تخص أنشطة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال سينعكس على جودة المراجعة الداخلية و داعم لاستقلال المراجعين الداخليين وبالتالي الحد من فجوة الاستقلال وكما يعتبر احد اهم دوافع المراجعين لتطوير مهاراتهم وخبراتهم مما يعنى تضيق فجوة التأهيل أو فجوة المهنية.

خامساً: فجوة التأهيل أو فجوة مهنية حيث يعتقد الغير أن جميع من يتم تعيينه في إدارة المراجعة الداخلية يأخذ مسمى مراجع داخلي ويفترض فيه المهنية ومن ثم يقوم بالعمل وفقاً للمعايير المنظمة للمهنة ولكن الواقع العملي يشير إلى أن العديد ممن يعملون داخل إدارات المراجعة الداخلية ليس لديهم الخبرة الكافية ، كما أن التغيرات التكنولوجية في بيئة الأعمال الحديثة أثرت على الأنشطة والمهارات المطلوبة في المراجعين الداخليين وبالتالي الحاجة الى مزيد من التأهيل للمراجعين الداخليين لمواكبة التغيرات في تكنولوجيا المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة.

وفي هذا الصدد فقد أشارت توجيهات هيئة المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة (ICAEW, 2005) أن الإفصاح عن تقارير المسؤولية الاجتماعية يمثل تحدياً للمحاسبين وذلك من خلال الدور الرئيسي الذي يؤديه هؤلاء المحاسبين لقياس وتوفير معلومات عن الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي لمنظمات الأعمال ومن ناحية أخرى تعتبر تحدياً لهم من خلال ظهور منظور جديد لمسئوليتهم وتوسيع مجال عملهم ليشمل قضايا جديدة مثل حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والإدارة الاستراتيجية مما يتطلب تطوير وتحسين الخبرات والمهارات المطلوبة لإعداد والإفصاح عن تقارير الاستدامة ، كما أشارت الفقرة (٤-٣-٥) من قواعد ومعايير حوكمة الشركات لجمهورية مصر العربية بأنه " يجب إمداد إدارة المراجعة الداخلية بالوسائل والأدوات والتجهيزات اللازمة لأداء عملها بكفاءة" مما يعنى توفير الدعم المادي واللوجستي اللازم لإدارة المراجعة الداخلية للقيام بمسئولياتها بمهارة و جودة عالية، وأضاف (فؤاد، ٢٠١٦) أن تقرير الاستدامة يساهم في تحسين كفاءة الأداء التشغيلي والرقابي لأنشطة المراجعة الداخلية مما ينعكس على التزام العاملين وتحسن الخبرات والتوجه نحو الابتكار من خلال:

- ١- الاتصال الداخلي الفعال لخلق الوعي على مستوى المنشأة بأهمية برامج المسؤولية الاجتماعية والاستدامة.
- ٢- تدريب العاملين الحاليين والاستفادة من المهارات المتاحة وتخصيص الوقت والموارد وتطوير المهارات وتحديد الاحتياجات الوظيفية مع إمكانية الاستعانة بمصادر خارجية لسد فجوة المهارات داخل المنشأة.

٣- التحسين المستمر والتعلم وإبلاغ الإدارة بالإجراءات الأزمة لتحقيق مزيد من التقدم.

كما ترى الباحثة أن منظمات الأعمال التي تتبنى مفهوم الاستدامة بشكل طوعي كأحد استراتيجياتها لتحقيق ميزة تنافسية في بيئة الأعمال سوف تسعى إلى تدعيم مهارات وخبرات العاملين بها من أجل تحقيق أهدافها نحو الاستدامة بما فيها أنظمة المراجعة الداخلية من خلال توفير العدد الكافي من المراجعين الداخليين المؤهلين للعمل بكفاءة وفعالية وكذلك تقديم الدعم المادي من خلال توفير الوسائل المختلفة مثل الأجهزة الحديثة والبرامج الإلكترونية التي تساعد على توفير الجهد والوقت وتطوير أداء المراجعين الداخليين كنشاط مضيف للقيمة في منظمة الأعمال مما يعمل على تضيق فجوة التأهيل المهني والتي ستعكس بالتأكيد على فجوة التوقعات .

٦- الدراسة الميدانية:

٦-١- هدف الدراسة الميدانية:

ويتمثل الهدف من الدراسة الميدانية في قياس وتقييم أثر قيام المراجعة الداخلية بمرجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية على الحد من مكونات فجوة التوقعات (فجوة المعقولة – فجوة الأداء – فجوة الاستقلال – فجوة المهنية – فجوة التقرير) في الواقع الميداني لبيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال جمع البيانات المناسبة ثم القيام بالتحليل الإحصائي لبيانات العينة المختارة من مجتمع الدراسة، وكذلك قياس علاقات الارتباط بين كل زوج من متغيرات الدراسة وقياس الأثر لمتغيرات الدراسة المستقلة على متغيرات الدراسة التابعة، الأمر الذي يساهم في تحقق الهدف من الإفصاح وهو الشفافية التي تساعد في توافر المعلومات المالية وغير المالية لتلبية متطلبات الأطراف ذات المصلحة ومعالجة مشكلة عدم تماثل المعلومات لخدمة أغراض اتخاذ القرارات والحد من فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.

٦-٢- مصادر جمع البيانات:

يعتمد البحث على الدراسة الميدانية كطريقة بحثية وتساعد الدراسة الميدانية الباحثة في جمع بيانات وآراء عينة كبيرة من مجتمع الدراسة المستهدف ثم يتم اختيار عينة مناسبة بحيث تصبح العينة ممثلة لمجتمع الدراسة تمثيلاً جيداً، وتساعد الدراسة الميدانية في ذلك النوع من الأبحاث الذي يهدف لدراسة ظواهر جديدة أو ظواهر يتم التعبير عنها نوعياً بصورة أفضل من التعبير الكمي، وبعد جمع البيانات من العينة يتمكن الباحث من تحليل البيانات وتقديم تفسير للنتائج ويتم اختيار

العينة بعد مراعاة حدود الدراسة وتعميم نتائج العينة علي مجتمع الدراسة ولأغراض جمع البيانات من مجتمع الدراسة الحالية قامت الباحثة بتصميم استمارة استبيان لغرض جمع البيانات وتشتمل الاستمارة علي ثلاثة أجزاء رئيسية كما يلي:

- **القسم الأول: البيانات الشخصية:** ويتناول القسم الأول من القائمة جمع البيانات الشخصية للمستقضي منهم، حيث يتم في هذا الجزء تحديد المهنة الحالية للمستقضي منه، والمؤهل العلمي الذي حصل عليه.
- **القسم الثاني: العبارات التي تقيس المتغير المستقل:** حيث يتوافر بالقائمة مجموعة من العبارات الموجهة للمراجعين الداخليين، والأعضاء الأكاديميين والمحاسبين بالشركات المختلفة والتي تهدف إلى قياس أهمية وأثر قيام المراجعة الداخلية بمراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية.
- **القسم الثالث: العبارات التي تقيس فجوة المعقولية:** ولقد اشتمل هذا الجزء على مجموعة من العبارات والتي تهدف إلى قياس أهمية ودور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة المعقولية.
- **القسم الرابع: العبارات التي تقيس فجوة الأداء:** ولقد اشتمل هذا الجزء على مجموعة من العبارات الموجهة للمستثمرين ومستخدمي التقارير المالية والتي تهدف إلى قياس أهمية ودور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة الأداء.
- **القسم الخامس: العبارات التي تقيس فجوة الاستقلال:** ولقد اشتمل هذا الجزء على مجموعة من العبارات الموجهة للمستثمرين ومستخدمي التقارير المالية والتي تهدف إلى قياس أهمية ودور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة الاستقلال.
- **القسم السادس: العبارات التي تقيس فجوة المهنية:** ولقد اشتمل هذا الجزء على مجموعة من العبارات الموجهة للمستثمرين ومستخدمي التقارير المالية والتي تهدف إلى قياس أهمية ودور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة المهنية.
- **القسم السابع: العبارات التي تقيس فجوة التقرير:** ولقد اشتمل هذا الجزء على مجموعة من العبارات الموجهة للمستثمرين ومستخدمي التقارير المالية والتي تهدف إلى قياس أهمية ودور المراجعة الداخلية في الحد من فجوة التقرير.

ولقد تم تصميم قائمة الاستقصاء وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي Likert Scale، حيث يتم إعطاء رقم أكبر للموافقة ورقم أقل لعدم الموافقة (١)، وتم تصميم هذه القائمة لتجميع البيانات اللازمة من عينة الدراسة.

ويعرض الجدول التالي درجات مقياس ليكرت وفق المدي:

جدول (١): فترات مقياس ليكرت الخماسي

الفترة	الأولي	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
المدي	١,٧٩-١,٠٠	٢,٥٩-١,٨٠	٣,٣٩-٢,٦٠	٤,١٩-٣,٤٠	٥,٠٠-٤,٢٠
القرار	غير موافق جداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً

٣-٦- مجتمع وعينة الدراسة:

١-٣-٦- مجتمع الدراسة:

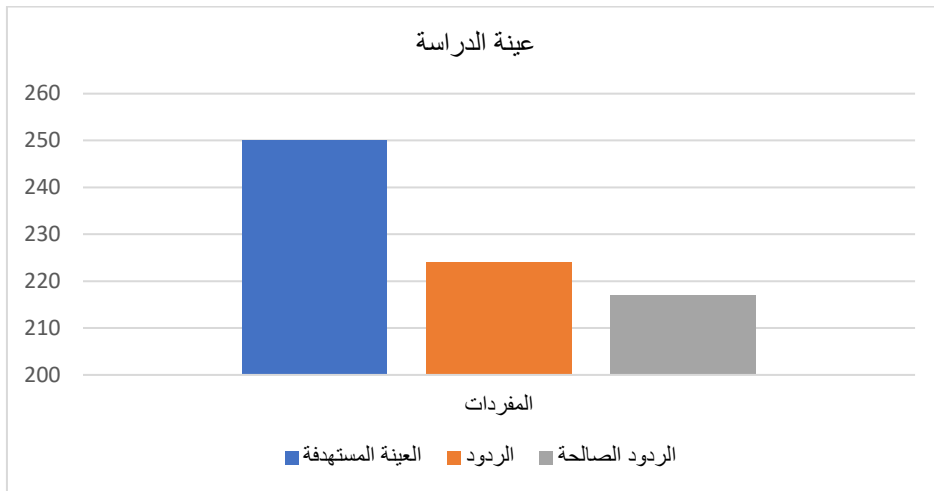
يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية الحالية في مجموعة من المراجعين الداخليين ومجموعة من المحاسبين ومجموعة من المستثمرين كأحد الأطراف مستخدمي التقارير المالية، وتتمثل أهمية أخذ آراء المراجعين الداخليين في بيان اثر قيام المراجعة الداخلية بمراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية ، ولأغراض جمع البيانات من عينة الدراسة تم تصميم استمارة الاستبيان وبعد تحديد عينة الدراسة يتم توزيع الاستمارة علي العينة المستهدفة وجمع البيانات منهم، وتتمثل أهمية تضمين مجتمع الدراسة لمجموعة من المستثمرين في أنهم يقوموا بدور مقيمي جودة معلومات أنشطة المسؤولية الاجتماعية المفصّح عنها وانعكاس هذه المعلومات في الحد من فجوة التوقعات.

٢-٣-٦- عينة الدراسة:

تم استهداف الوصول إلى ٢٥٠ مفردة بتوزيع استمارة الاستقصاء عليهم ولقد استلمت الباحثة من هذه الاستمارات عدد ٢٢٤ رد بمعدل استجابة ٨٩,٦٪، كما تم فحص الردود وتجميعها في ورقة عمل وتم استبعاد ٧ استمارات وذلك لعدم سلامة الردود بها، وعلى ذلك فإن عدد الاستمارات السليمة يصبح ٢١٧ استمارة أي أن نسبة الاستمارات السليمة من الاستمارات المستلمة قدرها ٩٦,٨٪، ويمكن إيضاح ذلك في الجدول رقم (٢).

جدول رقم (٢): توزيع استمارات الاستقصاء

م	البيان	الاستمارات	الإجمالي	المعدل
١	العينة المستهدفة	٢٥٠	٢٥٠	١٠٠٪
٢	الردود	٢٢٤	٢٥٠	٨٩,٦٪
٣	الاستمارات المفقودة	٢٦	٢٥٠	١٠,٤٪
٤	الردود غير السليمة	٧	٢٢٤	٣,٢٪
٥	الاستمارات السليمة	٢١٧	٢٢٤	٩٦,٨٪



كما تم الاعتماد في التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for the Social Sciences الإصدار رقم (٢٣) لتحليل البيانات والتعامل مع المتغيرات، وتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

- الإحصاء الوصفية لمتغيرات الدراسة: Descriptive Statistics وتتضمن الإحصاءات الوصفية المعلمات الإحصائية الرئيسية لمتغيرات الدراسة كالمتوسط، والتباين، وأدنى قيمة، وأعلى قيمة، والانحراف المعياري.
- اختبارات صلاحية البيانات: وتتضمن اختبار ثبات واتساق قائمة الاستقصاء، واختبار التوزيع الطبيعي للبيانات.
- اختبار الارتباط: لتحديد العلاقات بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة.
- اختبار الانحدار: لتحديد قوة أثر التغير في المتغيرات المستقلة علي تغير المتغيرات التابعة.
- اختبار الفروق بين خصائص مفردات فئات العينة: حيث يتم اختبار الفروق الجوهرية بين الفئات المختلفة.

٦-٤- متغيرات الدراسة:

يمكن تحديد وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة على النحو التالي:

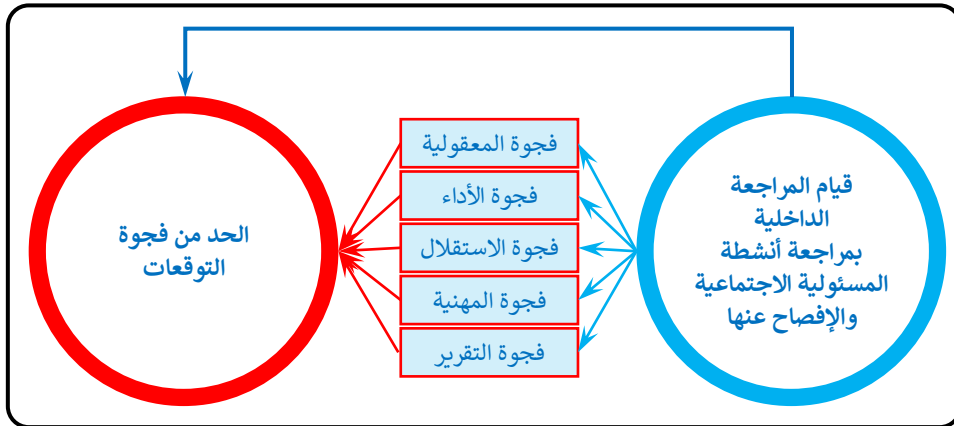
المتغير المستقل: يتمثل المتغير المستقل لهذه الدراسة في:

المراجعة الداخلية لأنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها: ويتم قياسه من خلال مجموعة من العبارات التي تستهدف تحديد مدي أهميته وتأثيره.

المتغير التابع: يتمثل في **الحد من فجوة التوقعات**، ويتم قياسه من خلال مجموعة من العبارات التي يتم من خلالها الوقوف على حجم الأثر على:

- فجوة المعقولية: تم قياس هذا المتغير من خلال ٦ عبارات مصممة في قائمة الاستقصاء لذلك الغرض.
- فجوة الأداء: تم قياس هذا المتغير من خلال ٦ عبارات مصممة في قائمة الاستقصاء لذلك الغرض.
- فجوة الاستقلال: وتم قياس هذا المتغير من خلال ٦ عبارات مصممة في قائمة الاستقصاء لذلك الغرض.
- فجوة المهنية: وتم قياس هذا المتغير من خلال ٦ عبارات مصممة في قائمة الاستقصاء لذلك الغرض.
- فجوة التقرير: وتم قياس هذا المتغير من خلال ٤ عبارات مصممة في قائمة الاستقصاء لذلك الغرض.

ويوضح الشكل (١) توضيحاً لمتغيرات الدراسة كما يلي:



ومن خلال متغيرات الدراسة والشكل السابق يمكن اشتقاق فروض الدراسة كما يلي:

- **الفرض الرئيسي:** "يوجد أثر معنوي لقيام المراجعة الداخلية بمراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية".
- **الفرض الفرعي الأول:** "يوجد أثر معنوي لقيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في الحد من فجوة المعقولية بالشركات المساهمة المصرية".

- **الفرض الفرعي الثاني:** "يوجد أثر معنوي لقيام الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في الحد من فجوة الأداء بالشركات المساهمة المصرية".
- **الفرض الفرعي الثالث:** "يوجد أثر معنوي لقيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في الحد من فجوة الاستقلال بالشركات المساهمة المصرية".
- **الفرض الفرعي الرابع:** "يوجد أثر معنوي لقيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في الحد من فجوة المهنية بالشركات المساهمة المصرية".
- **الفرض الفرعي الخامس:** "يوجد أثر معنوي لقيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في الحد من فجوة التقرير بالشركات المساهمة المصرية".

6-5- تقنين استمارة الاستبيان:

يتم تقنين استمارة الاستبيان باختباري الصدق والثبات، وتشير مؤشرات الصدق في الاستبيان إلى أن الإجابات في الاستبيان تعبر بصدق عن آراء المستقصين، ويجب ألا تكون متحيزة وبالتالي تكون غير صادقة، ويعني الصدق التطابق أو التوافق بين الإجابات التجريبية في الاستبيان مع القيم المعيارية لها، ولقياس الصدق يجب وجود قيم معيارية معلومة لنقيس عليها الإجابات في كل سؤال. كما يعني الصدق الظاهري أو الشكلي مدي التوافق بين فقرات الاستبيان من حيث الشكل ومن حيث الغرض الذي تقيسه، ويعني صدق المحتوى أو المضمون أن يشمل الاستبيان جميع جوانب الموضوع ويعبر عنها.

ويقصد بالثبات أن المقياس يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة في نفس الظروف والشروط وبالتالي فهو يؤدي إلى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متوافقة في كل مرة يتم فيها إعادة القياس أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعنى الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها عدة مرات خلال فترات زمنية معينة وبالتالي كلما زادت درجة الثبات واستقرار الأداة كلما زادت الثقة فيه، ويعرف الثبات بأنه استقرار الإجابات حول قيم معينة وعدم وجود اختلافات كثيرة من تجربة لأخرى أو من عينة لأخرى. ويقصد بالاتساق الداخلي درجة انسجام الإجابات ضمن كل سؤال أو ضمن كل محور أو ضمن الاستبيان ككل، ويمكن قياس الثبات بأسلوب ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، ولقد قامت الباحثة بإجراء اختبار الثبات لأداة الدراسة وكانت نتائج الاختبار كما بالجدول (٣).

جدول (٣): نتائج اختبار الثبات لأداة الدراسة

م	المتغير	عدد العبارات	معامل الثبات
١	قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها	١٣	0.858
٢	فجوة المعقولة	٦	0.804
٣	فجوة الأداء	٦	0.708
٤	فجوة الاستقلال	٦	0.726
٥	فجوة المهنية	٦	0.739
٦	فجوة التقرير	٤	0.867
٧	الاستبيان ككل	٤١	0.733

يتبين من التحليل السابق أن نتائج اختبار الثبات لأداة الدراسة قد أظهرت أن معامل الثبات قد بلغ لكافة المتغيرات قيم أعلى من ٧٠٪ مما يعني أن عبارات أداة الدراسة جميعاً تتسم بالثبات، وقد كانت أعلى درجة ثبات ٨٦,٧٪ وأقل درجة ثبات ٧٠,٨٪ وجميعها درجات ثبات مقبولة.

كما قامت الباحثة بإجراء اختبار الصدق لأداة الدراسة وكانت نتائج الاختبار كما بالجدول (٤).

جدول (٤): نتائج اختبار الصدق لأداة الدراسة

م	المتغير	عدد العبارات	معامل الصدق
١	قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها	١٣	0.926283
٢	فجوة المعقولة	٦	0.89666
٣	فجوة الأداء	٦	0.841427
٤	فجوة الاستقلال	٦	0.852056
٥	فجوة المهنية	٦	0.859651
٦	فجوة التقرير	٤	0.931128
٧	الاستبيان ككل	٤١	0.856154

يتبين من التحليل السابق أن نتائج اختبار الصدق لأداة الدراسة قد أظهرت أن معامل الصدق قد بلغ لكافة المتغيرات قيم أعلى من ٨٠,٨٠٪ مما يعني أن عبارات أداة الدراسة جميعاً تتسم بالصدق، وقد كانت أعلى درجة صدق ٩٣,١٪ وأقل درجة صدق ٨٤,١٪ وجميعها درجات صدق مقبولة.

١-٦-٦- الإحصاء الوصفي للمتغيرات:

يشتمل هذا القسم على الإحصاء الوصفي لعبارات متغيرات الدراسة حتى يتم وصف وقياس أهمية المتغيرات وعلاقتها معاً ويشتمل الإحصاء الوصفي على مقاييس المتوسط الحسابي والمنوال والانحراف المعياري، وتساعد الإحصائيات الوصفية في توفير ملخصات بسيطة حول العينة والمقاييس ذات الصلة مثل مقاييس الاتجاه المركزي: مثل الوسط الحسابي، والوسيط، وكذلك

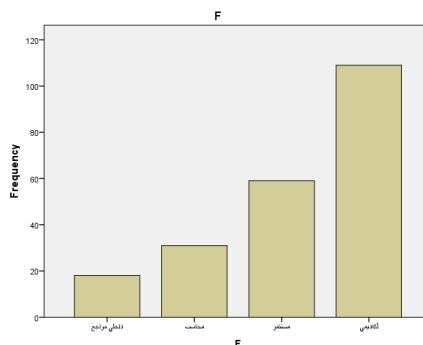
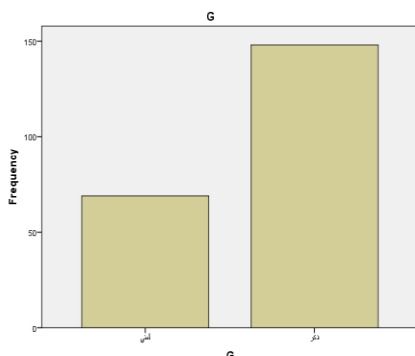
مقاييس التشتت مثل التباين، والانحراف المعياري. وذلك من خلال تصوير البيانات بطريقة بسيطة، وتقديمها بطريقة هادفة ومفهومة وربط المعلومات التي لا معنى لها بشكل فردي لتشكيل معنى مفيد بشكل جماعي، ويصف الإحصاء الوصفي في البحث العلمي البيانات المتعلقة بعينة البحث، ويرسم عددًا من الاستنتاجات المتعلقة بالبيانات حتى لو كانت عينة إحصائية كبيرة وكذلك النتائج التي يمكن تعميمها على مجتمع العينة وسوف يتم تنظيم هذا القسم كما يلي:

٦-٦-٢- الإحصاء الوصفي للمتغيرات الديموغرافية:

تم إجراء الإحصاء الوصفي لعينة الدراسة للوقوف على طبيعة المتغيرات الديموغرافية لبيانات الدراسة ، وقد تم إجراء هذا التحليل باستخدام التكرارات والنسب المئوية، وكانت النتائج كما بالجدول (٥).

جدول (٥): نتائج اختبار الإحصاء الوصفي للبيانات الديموغرافية

م	النوع	التكرارات	النسبة المئوية	النسبة التجميعية
١	أنثى	٦٩	٣١,٨٪	٣١,٨٪
٢	ذكر	١٤٨	٦٨,٢٪	١٠٠٪
	الإجمالي	٢١٧	١٠٠٪	
م	الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية	النسبة التجميعية
١	مراجع داخلي	١٨	٨,٣٪	٨,٣٪
٢	محاسب	٣١	١٤,٣٪	٢٢,٦٪
٣	مستثمر	٥٩	٢٧,٢٪	٤٩,٨٪
٤	أكاديمي	١٠٩	٥٠,٢٪	١٠٠٪
	الإجمالي	٢١٧	١٠٠٪	



٦-٧- اختبارات صلاحية البيانات:

يشتمل هذا القسم على اختبارات صلاحية البيانات والتي تشتمل على اختبار One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test التوزيع الطبيعي التي تحدد هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم

لا، ويكون الفرض العدم لهذا الاختبار، لا تتبع البيانات التوزيع الطبيعي، ويتم قبول هذا الفرض إذا كان مستوي الدلالة أقل من ٥٪، ولقد تم إجراء هذا الاختبار وكانت النتائج كما بالجدول (٦).

جدول (٦): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

N	المعلومات الطبيعية		الاختلافات الأكثر تطرفاً		نتائج الاختبار	الدلالة الإحصائية	المتغيرات
	المتوسط	الانحراف المعياري	مطلق	موجب			
217	3.935	.22923	.054	.047	.054	.200	المراجعة الداخلية
217	3.975	.40497	.116	.116	.116	.193	الحد من فجوة المعقولة
217	3.937	.44977	.089	.089	.089	.233	الحد من فجوة الأداء
217	3.866	.45368	.100	.079	.100	.190	الحد من فجوة الاستقلال
217	3.993	.46449	.112	.112	.112	.430	الحد من فجوة المهنية
217	3.890	.62068	.160	.127	.160	.277	الحد من فجوة التقرير

يتبين من الجدول السابق أن مستوي الدلالة لمتغيرات الدراسة أكبر من ٥٪ الأمر الذي يعني رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي ما يناسب هذه البيانات الاختبارات المعلمية لاختبار الفروض.

٦-٨- اختبارات الفروض:

تتوافق الاختبارات المعلمية مع طبيعة بيانات هذه الدراسة حيثُ تتبع البيانات التوزيع الطبيعي، ومن الاختبارات المعلمية التي يمكن استخدامها اختبار الارتباط لقياس العلاقات بين متغيرات الدراسة، واختبار الانحدار لقياس أثر متغيرات الدراسة المستقلة على المتغير التابع، ويمكن تنظيم اختبارات الفروض كما يلي:

• مصفوفة الارتباط لكافة المتغيرات

تم إجراء اختبار الارتباط للعلاقات بين متغيرات الدراسة بهدف قياس العلاقة بين كل زوج من المتغيرات المختلفة، وقد كانت نتائج المصفوفة كما يلي:

جدول (٧): مصفوفة الارتباط

المراجعة الداخلية لأنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها	الحد من فجوة التقرير	الحد من فجوة المهنية	الحد من فجوة الاستقلال	الحد من فجوة الأداء	الحد من فجوة المعقولية	الحد من فجوة التوقعات	
						1	معامل الارتباط الدلالة الإحصائية
						217	N
					1	.576**	معامل الارتباط الدلالة الإحصائية
					217	.000	N
				1	.341**	.730**	معامل الارتباط الدلالة الإحصائية
				217	.000	.000	N
			1	.473**	.261**	.629**	معامل الارتباط الدلالة الإحصائية
			217	.000	.000	.000	N
		1	.143*	.274**	.204**	.677**	معامل الارتباط الدلالة الإحصائية
		217	.035	.000	.002	.000	N
	1	.411**	.051	.113	.069	.463**	معامل الارتباط الدلالة الإحصائية
	217	.000	.452	.096	.313	.000	N
1	.171*	.274**	.207**	.270**	.510**	.443**	معامل الارتباط الدلالة الإحصائية
217	.012	.000	.000	.000	.000	.000	N

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

- بلغت العلاقة بين المتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها والمتغير التابع الحد من فجوة المعقولية معدل ٥١,٠٪، وذلك عند مستوي معنوية أقل من ٥٪، أي أن الارتباط ذو دلالة إحصائية.
- بلغت العلاقة بين المتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها والمتغير التابع الحد من فجوة الأداء معدل ٢٧,٠٪، وذلك عند مستوي معنوية أقل من ٥٪، أي أن الارتباط ذو دلالة إحصائية.

- بلغت العلاقة بين المتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها والمتغير التابع الحد من فجوة الاستقلال معدل ٢٠,٧٪، وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٥٪، أي أن الارتباط ذو دلالة إحصائية.
- بلغت العلاقة بين المتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها والمتغير التابع الحد من فجوة المهنية معدل ٢٧,٤٪، وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٥٪، أي أن الارتباط ذو دلالة إحصائية.
- بلغت العلاقة بين المتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها والمتغير التابع الحد من فجوة التقرير معدل ١٧,١٪، وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٥٪، أي أن الارتباط ذو دلالة إحصائية.
- اختبار الانحدار للفرض الأول: تم إجراء اختبار الانحدار للفرض الأول لتوضيح أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، وقد كانت النتائج كما بالجدول (٨)

جدول (٨): اختبار الانحدار للفرض الأول

Model	
1	
R	.510
R Square	.260
Adjusted R Square	.256
Std. Error of the Estimate	.35785
R Square Change	.260
F Change	75.442
df1	1
df2	215
Sig. F Change	.000
Durbin-Watson	2.218

بلغ معدل الانحدار للمتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها على المتغير التابع الحد من فجوة المعقولية ٢٦,٠٪، وذلك عندي مستوى معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يعني جوهرية هذا الأثر.

• اختبار الانحدار للفرض الثاني:

تم إجراء اختبار الانحدار للفرض الثاني لتوضيح أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، وقد كانت النتائج كما بالجدول (٩).

جدول (٩): اختبار الانحدار للفرض الثاني

		Model
		1
R		.270
R Square		.073
Adjusted R Square		.069
Std. Error of the Estimate		.45368
Change Statistics	R Square Change	.073
	F Change	16.970
	df1	1
	df2	215
	Sig. F Change	.000
Durbin-Watson		1.942

بلغ معدل الانحدار للمتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها على المتغير التابع الحد من فجوة الأداء ٠,٠٧٣، وذلك عندي مستوى معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يعني جوهرياً هذا الأثر.

• اختبار الانحدار للفرض الثالث :

تم إجراء اختبار الانحدار للفرض الثالث لتوضيح أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، وقد كانت النتائج كما بالجدول (١٠).

جدول (١٠): اختبار الانحدار للفرض الثالث

		Model
		1
R		.207
R Square		.060
Adjusted R Square		.069
Std. Error of the Estimate		.44101
Change Statistics	R Square Change	.073
	F Change	16.924
	df1	1
	df2	215
	Sig. F Change	.000
Durbin-Watson		2.066

بلغ معدل الانحدار للمتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها على المتغير التابع الحد من فجوة الاستقلال ٠.٦٠، وذلك عندي مستوى معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يعني جوهرياً هذا الأثر.

• اختبار الانحدار للفرض الرابع:

تم إجراء اختبار الانحدار للفرض الرابع لتوضيح أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، وقد كانت النتائج كما بالجدول (١١).

جدول (١١): اختبار الانحدار للفرض الرابع

Model	
1	
R	.274
R Square	.075
Adjusted R Square	.071
Std. Error of the Estimate	.45623
R Square Change	.075
F Change	17.489
df1	1
df2	215
Sig. F Change	.000
Durbin-Watson	2.099

بلغ معدل الانحدار للمتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها على المتغير التابع الحد من فجوة المهنية ٠.٧٥، وذلك عندي مستوى معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يعني جوهرياً هذا الأثر.

• اختبار الانحدار للفرض الخامس:

تم إجراء اختبار الانحدار للفرض الخامس لتوضيح أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، وقد كانت النتائج كما بالجدول (١٢).

جدول (١٢): اختبار الانحدار للفرض الخامس

Model	
1	
R	.171
R Square	.029
Adjusted R Square	.025
Std. Error of the Estimate	.55823
R Square Change	.029

F Change	6.496
df1	1
df2	215
Sig. F Change	.012
Durbin-Watson	1.701

بلغ معدل الانحدار للمتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها على المتغير التابع الحد من فجوة التقرير ٠,٠٢٩، وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يعني جوهرياً هذا الأثر.

• اختبار الانحدار المتعدد:

تم إجراء اختبار الانحدار المتعدد لتوضيح أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، وقد كانت النتائج كما بالجدول (١٣).

جدول (١٣): اختبار الانحدار للفرض المتعدد

		Model
		1
R		.599
R Square		.359
Adjusted R Square		.341
Std. Error of the Estimate		.34389
R Square Change		.359
Change Statistics	F Change	19.622
	df1	6
	df2	210
	Sig. F Change	.000
	Durbin-Watson	2.036

بلغ معدل الانحدار للمتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها على المتغير التابع الحد من فجوة التوقعات ٠,٣٥٩، وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يعني جوهرياً هذا الأثر.

٩-٦ تفسير نتائج الدراسة

توصلت هذه الدراسة إلى:

- وجود علاقة بين المتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها والمتغير التابع الحد من فجوة المعقولة بمعدل ٥١,٠٪، وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٥٪، كما بلغ أثر المتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها على المتغير التابع الحد

من فجوة المعقولة ٠,٢٦٠، وذلك عندي مستوي معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يعني جوهرية هذا الأثر. وبالتالي يمكن قبول الفرض الأول.

- وجود علاقة بين المتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها والمتغير التابع الحد من فجوة الأداء بمعدل ٢٧,٠٪، وذلك عند مستوي معنوية أقل من ٥٪، أي أن الارتباط ذو دلالة إحصائية. ووجود أثر للمتغير المستقل على المتغير التابع الحد من فجوة الأداء ٠,٧٣، وذلك عندي مستوي معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يعني جوهرية هذا الأثر. وبالتالي يمكن قبول الفرض الثاني.

- وجود علاقة بين المتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها والمتغير التابع الحد من فجوة الاستقلال بمعدل ٢٠,٧٪، وذلك عند مستوي معنوية أقل من ٥٪، أي أن الارتباط ذو دلالة إحصائية. ووجود أثر للمتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها على المتغير التابع الحد من فجوة الاستقلال ٠,٦٠، وذلك عندي مستوي معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يعني جوهرية هذا الأثر. وبالتالي يمكن قبول الفرض الثالث.

- وجود علاقة بين المتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها والمتغير التابع الحد من فجوة المهنية بمعدل ٢٧,٤٪، وذلك عند مستوي معنوية أقل من ٥٪، أي أن الارتباط ذو دلالة إحصائية. ووجود أثر للمتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها على المتغير التابع الحد من فجوة المهنية ٠,٧٥، وذلك عندي مستوي معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يعني جوهرية هذا الأثر. وبالتالي يمكن قبول الفرض الرابع.

- وجود علاقة بين المتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها والمتغير التابع الحد من فجوة التقرير بمعدل ١٧,١٪، وذلك عند مستوي معنوية أقل من ٥٪، أي أن الارتباط ذو دلالة إحصائية. ووجود أثر للمتغير المستقل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها على المتغير التابع الحد من فجوة التقرير ٠,٢٩، وذلك عندي مستوي معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يعني جوهرية هذا الأثر. وبالتالي يمكن قبول الفرض الرابع.

٧- النتائج والتوصيات:

٧-١- نتائج البحث:

- يعتبر إفصاح المراجعة الداخلية عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية احد المتطلبات الضرورية في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

- يشمل الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على عدة أبعاد هي: البعد الاقتصادي، البعد البيئي، والبعد الاجتماعي.
- أن إفصاح المراجعة الداخلية عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية يؤدي إلى إرضاء توقعات المجتمع وبالتالي الحد من فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.
- أن إفصاح المراجعة الداخلية عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية يقلل من حده عدم التماثل في المعلومات بين الإدارة داخل منظمات الأعمال من ناحية وإرضاء الأطراف ذوى المصالح من ناحية أخرى.
- أن إفصاح المراجعة الداخلية عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية يعمل على تحسين بيئة الرقابة الداخلية وإجراءات الحوكمة داخل منظمات الأعمال وبالتالي زيادة الثقة في المعلومات المالية المفصح عنها لتلبية احتياجات المستخدمين كما أن إفصاح المراجعة الداخلية عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية يكفل لمستخدمي المعلومات الحصول على معلومات تتسم بالشفافية والمصدقية لتلبية توقعات المجتمع والحد من فجوة المعقولة .
- أن إفصاح المراجعة الداخلية عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية تعنى قيام المراجعة الداخلية بتقديم خدمات إضافية مثل الخدمات الاستشارية داخل المنظمة والذي يعمل على تحسين أداء المراجعين كما يساعد في تعزيز مبدأ المسائلة وبالتالي الحد من فجوة أداء المراجعين.
- أن إفصاح المراجعة الداخلية عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية يعنى التأكيد على تبعيتها لمجلس الإدارة وتدعيم استقلال المراجع الداخلي كأحد المؤشرات الهامة على استقلال المراجع الداخلي وجودة المعلومات بما يتفق مع معايير حوكمة الشركات بالإضافة الى تعزيز مبدأ المسائلة والتي تعتبر احد الأساليب الفعالة للحد من فجوة الاستقلال.
- أن قيام منظمات الأعمال بإسناد مسئولية مراجعة والإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية إلى إدارة المراجعة الداخلية يعمل على تحسين كفاءة إدارة المراجعة الداخلية وتعزيز مهارات وخبرات فريق المراجعة كما يعنى الالتزام بتوفير الإمكانيات المالية واللوجيستية المطلوبة مثل برامج التأهيل والتدريب اللازمة لتحسين المستوى المهني للمراجعين الداخليين بشكل مستمر وبالتالي الحد من فجوة التأهيل/ فجوة المهنية.
- أن قيام المراجعة الداخلية بالإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية اعتمادا على معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) كإرشادات أساسية للوصول إلى مستوى عال من الجودة فيما يخص المعلومات المالية المفصح عنها لأنشطة المسؤولية الاجتماعية يؤدي إلى الحد من فجوة الالتزام/ فجوة التقرير.

- أن احد أسباب فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية يرجع الى وجود فجوة الإفصاح في المراجعة الداخلية والتي ترجع بشكل أساسي الى حداثة اعتراف الفكر المحاسبي بأهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية مما نتج عنه تأخير عملية الإفصاح عنها.
- أن قيام المراجعة الداخلية بالإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية تعتبر احد الآليات الفعالة للحد من فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.

٢-٧- التوصيات:

- ضرورة دعم الاستقلال التنظيمي والفني لإدارة المراجعة الداخلية من خلال التبعية المباشرة لمجلس الإدارة من الناحية التنظيمية حتى تستطيع ممارسة عملها باستقلال وموضوعية وبعيداً عن ضغوط الإدارة المالية وضع مجموعة من المعايير والمواصفات الخاصة بالتأهيل العلمي والمهني لاختيار مدير إدارة المراجعة الداخلية بالإضافة الى ضرورة توفير الدعم المادي والخدمات اللوجيستية لإدارة المراجعة الداخلية
- ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة أثناء ممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها مما سينعكس على زيادة قدرة المنشأة على مواجهه المخاطر والأزمات المتعلقة بتلك الأنشطة وكيفية تقييمها وإدارتها بكفاءة.
- التوسع في الاعتماد على خدمات المراجعة الداخلية داخل المنشأة وذلك من خلال تبني مدخل المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة داخل المنشأة لدى فريق المراجعة الداخلية ولدى جميع المستفيدين من خدماتها داخل المنشأة وخارجها.
- ضرورة تفعيل الدور التأكدي للمراجعة الداخلية لإضفاء الثقة وتحقيق مدخل القيمة المضافة للمنشأة مما يعمل على دعم الاتساق والتناغم مع أهداف المنشأة واستراتيجيتها.
- ضرورة تفعيل الدور الاستشاري لإدارة المراجعة الداخلية لمختلف المستويات الإدارية بالمنشأة خاصة فيما يتعلق بأنشطة المسؤولية الاجتماعية بهدف تقديم الاستشارات الفنية والاقتراحات المفيدة والنصح بما يساعد على تجنب المخاطر وإضافة قيمة للمنشأة.
- ضرورة وجود حالة من المشاركة والتعاون المستمر والاتصال الفعال بين إدارة المراجعة الداخلية وبين إدارة المخاطر لتحقيق الأهداف والسياسات الموضوعية ولتجنب أو الحد من المخاطر المتعلقة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية.
- ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تقديم إدارة المراجعة الداخلية لخدمات مراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها مما ينعكس على زيادة قدرة المنشأة على مواجهه المخاطر والأزمات المتعلقة بتلك الأنشطة وكيفية تقييمها وإدارتها بكفاءة ومقابلة توقعات المجتمع مما سيعزز الثقة تجاه وظيفة المراجعة الداخلية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية.

- كساب، ياسر السيد، ٢٠١٧: "فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية - دراسة مقارنة بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص في البيئة السعودية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد ٢، مجلد ١، ص ٣٩٣-٤٦٤.
- محمد، عبد المهدي، عباس وصالح، خليل إبراهيم، ٢٠٠٥، "دراسة فجوة التوقعات بين مدقي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة العراق، ص ١٠٥-١٣٦.
- جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠٤، "فجوة التوقعات ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية، فلسطين، المجلد ١٢، العدد ٢، ص ٣٦٧-٣٨٩.
- درويش، عبد الناصر محمد السيد، ٢٠٠٤، "دراسة اختبارية للآثار الإيجابية للمعيار الأمريكي رقم (SAS 99) في تضيق فجوة المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية"، جامعة بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد ٢، ص ١٠١-١٣٩.
- شحاتة، السيد شحاتة، ٢٠١٣، "آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، دراسة انتقادية وميدانية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد ١، المجلد ٢، ص ٦٣١-٦٧١.
- خليل، محمد أحمد إبراهيم، ٢٠١٥، "الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية للأطراف الخارجية ودورة في تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات، دراسة نظرية ميدانية"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد ٣، المجلد ١٩.
- البارودي، على السيد حسين عبد الرحمن، ٢٠١٧، "دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال"، جامعة قناة السويس، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، العدد ٤، المجلد ٨، ص ٣١٦-٣٥٧.
- عبد الرحمن، نجلاء إبراهيم يحيى، ٢٠١٥، "دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحسين الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال السعودية" كلية التجارة، جامعة بني سويف، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد ١، العدد ٢، ص ١٧٥-١٧٦.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم، ٢٠١٢، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية"، جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد ١، المجلد ٤٩، ص ١٣٣-١٥٩.
- فؤاد، ريمون ميلاد، ٢٠١٦، "الآثار الإيجابية لتقرير الاستدامة: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، عدد ٤، ص ١٤١-١٩١.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

- Liggio, C.D., 1974, "The Expectation Gap , "The Accountant Legal Waterloo?", CPA Journal, July, 1974.
- Monroo,Gs.,Woodliff, D., 1994, "An Emperical Investigation Of The Audit Expectation Gap", Astralian Evidence, Accounting And Finance Journal, Vol.34, No.1, p.47-74.
- Porter, B., 1993, "An Emperical Study of the Audit Expectation-Performance Gap", Accounting And Business Research, Vol.24, No.93, p.49-68.
- Kohand, C. & Woo, E.S., 2001, "The Auditor-Manage Expectation Gap in Auditing, "Managerial Augiting Journal, Vol.16, No.3, P176-188.
- Montondon, L.,& P.Koogler, 1994, "Parters Or Watchdogs: How management views internal auditors", Internal Auditing ,Vol.10, No.2.
- Wright G.B.& N.Bargranoff, 1995, "Is there a problem with the internal auditor image?", Internal auditing .
- Sarens ,G.,& Beelde,I.,2006,"Internal Auditor`s Perception About US & Belgian Companies", Managerial Auditing Journal,Vol.20, No.1,pp63-80.
- Ridley, Jeffrey,2010,"The Internal Audit Role –Is there an expectation gap in your organization? ,Q Finance, p 1-6.
- Archambeault , Deborah S.,et.al.,2008,"the need for an internal auditor report to external stakeholders to improve governance transparency" , accounting horizons , vol.22 , no.4 , pp . 375-388
- Asare, S.,et al., 2008,"Internal Auditors Evaluation of Fraud Factors in planning an Audit: The importance of audit committee quality and management international journal of auditing incentives", International Journal of Auditing, Vol.12, No.3, p p 191-203.
- Ridley, Jeffrey,2010,"The Internal Audit Role –Is there an expectation gap in your organization? ,Q Finance, p 1-6.
- Arens, A.&Loebbecke, J.,1997, " Hall. Auditing, An Integrated Approach", 7th ed., Englewood Cliffs, NJ : Prentice.
- Ranjith A.& Shamim T., " The impact of audit committee characteristics on CSR disclosure: An analysis of australian firms", Australian Accounting Review, 27(4), 2017, pp. 400-420
- ICAEW, 2004, "Information For Better Markets, Sustainability , The role of accountants, Available on line at <http://WWW.icacw.Co.uk/bettermarkets>
- WBCSD, 2002, The guidance tool on sustainable development reporting (draft 2.0), Retreved on :2013-01-22.
- Ranjith A.& Shamim T., " The impact of audit committee characteristics on CSR disclosure: An analysis of Australian firms", Australian Accounting Review, 27(4), 2017, pp. 400-420.