



The impact of accounting disclosure on the quality of internal auditor reports

أثر الإفصاح المحاسبي على جودة تقارير المراجع الداخلي

*م. مهباد غفور درويش **م. محمد طه علي ***م. م. برهم خالد حسن

Abstract

The auditor plays an essential role in economics and accounts, because of the confidence his report shows in the financial statements, and when applying the different stages of the audit process, the auditor must maintain standards that define a kind of commitment in his professional behaviors, in a way that supports his independence, and accordingly the research aims In order to indicate the threats that affect the disclosure of the internal auditor, and to achieve the goal of the research, the hypothesis was formulated that assumes a statistically significant relationship between the threats facing the internal auditor and his professional disclosure.

The study aimed to identify the factors affecting the quality of the reports of the internal auditor, including the principle of accounting disclosure. Its use is a stratified sampling technique, and the primary data was collected using the self-questionnaire, and then the collected data was analyzed with the help of the statistical package (SPSS), and in the light of testing the research hypotheses,

* وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

** وزارة التربية العراقية / قسم التعليم المهني .

*** جامعة جرمو / كلية الاعمال / قسم المحاسبة .

it was concluded that the financial interests of the internal auditor with the client can affect the disclosure. The work of the internal auditor and thus can affect his reports, and that unprofessional harmony and the internal auditor's defense of the client's interests can also affect the disclosure of the internal auditor, which in turn affects his reports.

The study concluded that the principle of accounting disclosure is directly related to the work of the internal auditor and affects his decisions, which in turn affect the decisions of senior management, as well as the principle of accounting disclosure contributes to strengthening the principle of accountability.

المستخلص: يؤدي مراجع الحسابات دورًا أساسيًا في الاقتصاد والحسابات، بسبب ما يظهره تقريره من ثقة إلى القوائم المالية، وعند التطبيق للمراحل المختلفة لعملية المراجعة، يجب على المراجع أن يحافظ على معايير تحدد له نوع من الالتزام في سلوكياته المهنية، بالشكل الذي يدعم استقلاله، وعليه يهدف البحث إلى بيان التهديدات التي تؤثر على إفصاح مراجع الحسابات الداخلي، ولتحقيق هدف البحث تم صياغة الفرضية التي تفترض على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين التهديدات التي تواجه المراجع الداخلي وإفصاحه المهني.

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على جودة التقارير للمراجع الداخلي والتي منها مبدأ الإفصاح المحاسبي، حيث تناولت الدراسة متغيرات الدراسة (الإفصاح المحاسبي وجودة تقارير المراجع الداخلي) من خلال الأدبيات والدراسات المرجعية للباحثين، وتم استخدام تقنية وصفية كتصميم البحث، وكانت طريقة أخذ العينات التي تم استخدامها هي تقنية أخذ العينات الطبقية، وتم جمع البيانات الأولية باستخدام الاستبيان الذاتي، ومن ثم تم تحليل البيانات التي تم جمعها بمساعدة الحزمة الإحصائية (SPSS)، وفي ضوء اختبار فرضيات البحث تم التوصل إلى أن المصالح المالية للمراجع الداخلي مع العميل يمكن أن تؤثر على إفصاح عمل المراجع الداخلي وبالتالي يمكن أن تؤثر على تقاريره، وأن التآلف غير المهني ودفاع المراجع الداخلي عن مصالح العميل يمكن أن تؤثران كذلك على إفصاح المراجع الداخلي والتي بدورها تؤثران على تقاريره.

وتوصلت الدراسة إلى أن مبدأ الإفصاح المحاسبي مرتبط ارتباطاً مباشراً بعمل المراجع الداخلي ويؤثر على قراراته والتي تؤثر بدورها على قرارات الإدارة العليا، وكذلك يساهم مبدأ الإفصاح المحاسبي في تعزيز مبدأ المساءلة.

المبحث الأول

مقدمة ومشكلة البحث : حظى مفهوم الإفصاح المحاسبي في الآونة الأخيرة باهتمام عالمي، ويوجد اجماع في المحاسبة على ضرورة وجود افصاح كافي للمعلومات، وهذا يتطلب تصميم، وأعداد القوائم والتقارير المالية، بحيث تصور بدقة الاحداث الاقتصادية للوحدة الاقتصادية خلال مدة النشاط، فضلاً عن احتواء القوائم والتقارير المالية على البيانات والمعلومات الكافية، التي تجعلها مفيدة للمستثمرين، ومستخدمي القوائم والتقارير المالية عامة، وهذا يعني ضرورة أن تتضمن كل البيانات والمعلومات المهمة التي تظهرها الوحدة الاقتصادية في صورة تعبر عن اوضاعها الصادقة في ظل البيئات المختلفة المحيطة بها.

ظهر مصطلح (الإفصاح والشفافية) في وسائل الإعلام المختصة في الشؤون المالية، أو من قبل المستثمرين، وكذلك من قبل الجهات الرقابية والتي تعتبرها كأحد الخصائص الرئيسية لجودة التقارير المالية، والتي يجب أن تتوفر في تلك التقارير، والمعلومات التي تساعد المستثمرين والمقرضين على اتخاذ القرارات الاستثمارية، والتمويلية المتعلقة بالأوراق المالية بالنسبة للشركات المتداولة في السوق لأي دولة.

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بضرورة الالتزام بتطبيق الإفصاح، لمساعدة كافة مستخدمي المعلومات المصاغة في القوائم المالية، من أجل اتخاذ قراراتهم بشكل أفضل، أذ تعد المعلومات المحاسبية السليمة هي الأكثر تأثيراً في اتخاذ القرارات الرشيدة. (غازي، ٢٠١٩م).

يعتبر مبدأ الإفصاح المحاسبي من المبادئ المهمة في عمل المراجع الداخلي، وأن مبدأ الإفصاح مرتبط بمبدأ الشفافية، وبالتالي يمكن أن يؤثر على جودة التقارير المالية:

ومن خلال ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل التالي :
هل يمكن أن يساهم مبدأ الإفصاح في تحسين جودة تقارير المراجع الداخلي ؟
وللإجابة على هذه الاشكالية الرئيسية تم تجزئتها إلى إشكاليات جزئية وهي :

١. هل يوجد علاقة بين الإفصاح والمراجعة الداخلية ؟

٢. هل من الممكن أن يؤثر الإفصاح على جودة تقارير المراجع الداخلي ؟

فرضيات البحث :في ضوء تساؤلات مشكلة البحث وللإجابة على هذه الاشكاليات تم صياغة الفرضية الرئيسية الآتية: توجد علاقة تكاملية ذات دلالة احصائية بين الإفصاح وجودة تقارير المراجع الداخلي

ومن خلال الفرضية الرئيسية تم صياغة الفرضيات الفرعية الآتية :

أ. لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول توفر شروط الإفصاح للمراجع الداخلي ودورها في رفع كفاءة جودة تقارير المراجع الداخلي.

ب. لا وجود لفروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول توفر شروط جودة تقارير المراجع الداخلي ودورها في رفع كفاءة الخدمة وتعزيز قدرتها التنافسية.

أهداف البحث : يهدف هذا البحث إلى التحقق من الفرضيات السابق ذكرها والتوصل إلى نتائج معينة بشأن التساؤلات في إطار مشكلة البحث، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تقسيم أهداف البحث وكما يلي :

١. التأكيد على أهمية توفر شروط الإفصاح للمراجع الداخلي وعلى القواعد والتعليمات الخاصة بالإفصاح والمنصوص عليها في التعليمات والقوانين.

٢. بيان وجهة نظر جميع الفئات ذات العلاقة والوقوف على آراء الفئات المشمولة بالبحث بخصوص المعوقات التي قد تحول دون توفر شروط الإفصاح، والتحقق من مدى توفر هذه الشروط في الممارسات المهنية الفعلية وذلك من .

٣. التحقق من عدم وجود معوقات لتوفير شروط الإفصاح للمراجع الداخلي، ومعالجتها . ويهدف البحث كذلك إلى :

أ. التعرف على مبدأ الإفصاح.

ب. التعرف على ماهية المراجع الداخلي.

ج. توضيح دور المراجع الداخلي.

د. تحديد المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية .

أهمية البحث : تكمن أهمية البحث في تطوير دور المراجع الداخلي وعمله، ورفع كفاءته، والأهمية التي يحظى بها المراجع الداخلي في المؤسسات أو الشركات، فهو يعمل على تحسين وتقويم نظام الرقابة الداخلية، من خلال خدماته الاستشارية، والعمل على تطبيق التعليمات الموجودة والممكنة بالنظام.

المبحث الثاني : الإفصاح المحاسبي

أولاً: تعريف ومفهوم الإفصاح المحاسبي: اختلفت المصطلحات المستخدمة للإفصاح المحاسبي، فيوجد من يستخدم مصطلح الإفصاح المحاسبي والبعض الآخر يستخدم مصطلح الشفافية، ويعود سبب الاختلاف إلى اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة، والذي ينعكس على الزاوية التي يرى من خلالها كل طرف نحو المشكلة.

إن هذا الاختلاف في وجهات النظر والزوايا التي ينظر من خلالها الباحثين فقد وضع الباحثون تعريفات عدة للإفصاح المحاسبي ومنها:

ما عرفها (عبدالعال) بأنه بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها، أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها. (عبدالعال، ٢٠٠٠م)

كما عرفه (الساعدي والبياتي) على أنه إظهار القوائم المالية للمعلومات الأساسية جميعها عن الوحدة الاقتصادية، التي تهم الفئات الخارجية بحيث تفيد في اتخاذ القرارات الرشيدة. (قاسم، ٢٠١٢م)

أما (Alan) فقد عرفه بأنه المعلومات المالية التي يفصح عنها للمساهمين في الوحدة الاقتصادية وإلى الجمهور عامة، وتقدم بتفاصيل أقل بكثير مقارنة بالمعلومات المالية التي يفصح عنها للمدراء في الوحدة الاقتصادية. (Alan، ٢٠٠١م)

ويرى الباحثون أن الإفصاح المحاسبي هو الكشف عن كافة المعلومات المهمة التي من الممكن أن تساهم في زيادة كفاءة التقارير المالية واتخاذ القرارات الرشيدة والمناسبة .

تختلف وجهات النظر في مفهوم الإفصاح عن المعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة، والذي ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة. (محمد ب.، ٢٠٠٨م)

أذ اختلفت وتنوعت الآراء ووجهات النظر بشأن مفهوم الإفصاح المحاسبي، فقد وضع الباحثون تعريفات عدة للإفصاح، ويمكن أدراجها وكما يلي :

ففي المجال المحاسبي يمكن تعريف الإفصاح على أنه اظهار القوائم المالية للمعلومات الأساسية جميعها عن الوحدة الاقتصادية، والتي تهم الفئات الخارجية بحيث تفيد في اتخاذ القرارات الرشيدة . (قاسم، ٢٠١٢م)

ويرى (الباحثون) ضرورة توافر الإفصاح الحقيقي والظاهري لأعضاء لجنة المراجعة حتى يتم الوصول إلى الأهداف المنشودة منها، والذي يمكن تحقيقه من خلال تقديم معلومات مالية وإدارية من قبل المختصين.

أنواع الإفصاح المحاسبي :

ويرى بعض الكتاب والباحثين أنه يمكن تصنيف الإفصاح من حيث الأهداف الى ما يلي :

١. الإفصاح الكامل : ويقصد به الشمول للتقارير المالية، وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات تأثير على القارئ، ويعتبر هذا النوع من الإفصاح كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ

القرارات، ولا ينتهي الإفصاح عن الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد الى بعض الوقائع اللاحقة للقوائم المالية، والتي لها تأثير على مستخدميها.

٢. الإفصاح العادل : ويهدف الى الاهتمام المتوازن لاحتياجات الأطراف المالية، اذ يتوجب اصدار القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي لا يقدم او يفضل مصلحة على مصلحة الفئات الأخرى.

٣. الإفصاح الكافي : يشتمل على تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة ان مصطلح الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، اذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح وبالدرجة الأولى، كونه ذو تأثير مباشر في اتخاذ القرار، فضلاً على انه يتبع للخبرة التي يتمتع بها اصحاب المصلحة.

٤. الإفصاح الملئم : وهو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف الوحدة الاقتصادية وطبيعة نشاطها، اذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الالهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين، والدائنين، وتتناسب مع نشاط الوحدة وظروفها الداخلية.

٥. الإفصاح الوقائي : القاعدة العامة هي أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها مظلة لأصحاب الشأن، وعلى الرغم من عمومية هذه القاعدة، الا انها تعبر عن الاتجاه التقليدي للإفصاح في المحاسبة، وهو ما يعرف بالإفصاح الوقائي والذي يهدف الى حماية المجتمع، وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية.

٦. الإفصاح التثقيفي : يعكس الاتجاه المعاصر للإفصاح اتجاهاً نحو ما يعرف بالإفصاح الإعلامي أو التثقيفي، وقد ظهر هذا المفهوم نتيجة أهمية الملائمة بوصفها أحد الخصائص للمعلومات المحاسبية، ونتيجة لهذه الخاصية كان التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة، لأغراض اتخاذ القرارات، ومن الأمثلة على الإفصاح التثقيفي هي التنبؤات المالية، والتقارير الصناعية على اساس خطوط الإنتاج، والإفصاح عن مكونات الموجودات الثابتة. (مجدي، ٢٠٠٩م،)

المبحث الثالث - المراجع الداخلي

أولاً: تمهيد : تعد المراجعة الداخلية من أهم أساليب الرقابة الداخلية، حيث أن وجود المراجع الداخلي يعني تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، وذلك على الوحدات أن تحرص على تطبيقها وفق المعايير المخولة لها من أجل إثبات صحة بياناتها ومصادقية قوائمها المالية، وتحليل النتائج من أجل معرفة نقاط القوة والضعف لديها.

ثانياً: تعريف ومفهوم المراجع الداخلي: تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم المراجع الداخلي من قبل الباحثين وكما يلي :

عرفت (ابراهيم) المراجعة الداخلية بأنها وظيفة تقييم مستقلة، تنشأ ضمن المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها، وتهدف لمساعدة الأفراد في أداء مسؤولياتهم بفعالية، ويتضمن المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية بأنها نشاطاً تقييمياً، ومستقلاً داخل المنظمة أو الوحدة ووظيفة استشارية، بالإضافة إلى نشاطها في الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، وهي وظيفة استشارية أكثر من كونها تنفيذية. (موسى، ٢٠١٦م).

كما عرف المعهد الفرنسي للمدققين والمراجعين الداخليين (IFACI) المراجع الداخلي هو الشخص الذي يقوم بفحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير الوحدة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة الوحدة، وهو مستقل عن باقي الأقسام الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة. (محمد، ٢٠٠٩م، ص ١٥)

كما عرف (محمد) المراجع الداخلي بأنه جزء من "لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الوحدة أو الشركة تتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة من غير العاملين بها، وتهدف إلى الإشراف على ومتابعة أعمال المراجع الخارجي والداخلي، وتقصي الحقائق عن الموضوعات التي يكلفها بها مجلس الإدارة". (الفيومى، ١٩٩٤م)

بينما عرفه (أحمد) بأنه "أحد أعضاء اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة، ويمكن النظر إلى تكوينها على أنها تطوير لعملية المراجعة في معناها الواسع، وتتكون لجنة المراجعة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء غير متفرغين في مجلس الإدارة ومعينين من خارج الشركة، أي لا يقومون بأي أعمال تنفيذية داخل الوحدة، أو الشركة، وغالبية أعضاء لجنة المراجعة هم من أعضاء مجالس إدارات ومديرين سابقين في شركات أو وحدات أخرى، أو من أساتذة الجامعات أو السياسيين السابقين البارزين والذين لديهم خلفية علمية عن المحاسبة والاقتصاد والتمويل وإدارة الأعمال، وعادة ما تتكون هذه اللجان في الوحدات أو الشركات المساهمة الكبيرة التي من طبيعتها التعامل مع عدد كبير من أصحاب حقوق الملكية". (الرملي، ٢٠٠١م)

ولقد عرفه (خليل) بأنه "أحد أعضاء لجان مجلس الإدارة الفرعية والتي تتمتع بالقدر الكافي من الاستقلال والكفاءة والخبرة التي تؤهلها للقيام بالمهام المختلفة التي تعكس أدائها المتنوع وتساعد على تحقيق الاتصال بين الفئات المختلفة ذات المصالح المتعارضة بالوحدة الاقتصادية

وتدعم الثقة في الإفصاح المحاسبي بصفة عامة، وإفصاح المراجع بصفة خاصة". (خليل، ٢٠٠٦م)

كما أشارت دراسة (Stewart & Munro، 2007) إلى أن لجنة المراجعة هي، إحدى اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، وتقوم بدور إيجابي في تحسين عملية المراجعة، وتساهم في الحد من التعارض بين الإدارة والمراجعين.

ثالثاً: خصائص المراجعة الداخلية: تعتبر المراجعة الداخلية من المراحل المهمة في كل وحدة أو شركة تسعى إلى رفع مكانتها إلى أعلى المستويات، حيث أن المراجعة الداخلية إذا ما أرادت أن تصل إلى أعلى المستويات يجب عليها أن تتميز بالخصائص الآتية :

١. يجب أن تتمتع بنشاط تقييمي مستقل: أي بمعنى أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وأن يتبع إدارياً أعلى مستويات الهيكل التنظيمي للشركة أو الوحدة مثل (مجلس الادارة، لجنة التدقيق المنبثقة عنه).

٢. يجب أن تتمتع بنشاط استشاري : حيث تعمل المراجعة الداخلية على تزويد إدارة ومجلس إدارة الشركة أو الوحدة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

٣. يجب أن تتمتع بنشاط تأكيد: وذلك بناء على نتائج تقدير المخاطر، حيث يعمل نشاط المراجعة الداخلية على تقييم كفاية وفعالية أدوات نظام المراجعة الداخلية، حيث يطمئن الادارة بأن المخاطر المرتبطة بنشاط الوحدة أو الشركة مفهومة.

٤. يجب أن تتمتع بنشاط موضوعي: أي أن يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله دون تحيز إلى أطراف قد تكون لها مصلحة في نتائج عملية المراجعة، بحيث أنه يجب على المراجع الداخلي أن يمارس التجرد والعدالة، فيجمع أدلة الاثبات ويقيم النتائج، فالموضوعية تعتبر خاصية أساسية للمراجع الداخلي، فهي تسمح له بأن يوفر كل من خدمات التأكد والنشاط الاستشاري إلى مجلس الإدارة و الأطراف ذات المصلحة. (أوصيف، ٢٠١٧م - ص ١٩).

رابعاً: استقلالية المراجع الداخلي: يعتبر المراجع الداخلي مستقلاً إذا توفرت فيه الشروط التالية :

١. رفع المكانة التنظيمية للمراجع الداخلي وأن يتبع الادارة العليا، وأن يكون مستقلاً عن أية رقابة إشرافية، أو من أي تأثير من الادارة في أي مجال يخضع للتدقيق.

٢. يجب أن يحظى المراجع الداخلي بالتأييد الكامل من الادارة في كل القطاعات، ويتضمن ذلك وضع النيات عمل المراجع الداخلي الذي يضمن تحديداً واضحاً ورسمياً لأهداف عمله، وسلطاته ومسؤولياته، والوضع التنظيمي للمراجع الداخلي، ونطاق عمله.

٣. يجب أن يكون تعيين رئيس إدارة المراجعة الداخلية وعزله من اختصاص المدير العام أو لجنة المراجعة.

٤. يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال الذهني، وأن يكون قادراً على اتخاذ القرارات وأبداء الرأي دون تحيز.

٥. يجب أن لا يتأثر المراجع الداخلي بالتأثيرات غير الضرورية التي يمكن أن تؤثر جوهرياً على نطاق عمله وقراراته أو أدائه والذي بدوره يمكن أن يؤثر على تقاريره .

٦. يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالموضوعية لما لها من أهمية في استقلال المراجع الداخلي وتجنب تعارض المصالح والوضع التنظيمي للمراجع الداخلي. (محمد م.، ٢٠٠٧م - ص ٥٢)

خامساً: العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الداخلي: من الواضح أن الاستقلالية والموضوعية هما من العناصر المهمة لنشاط المراجع الداخلي الفعال، لذا فإن استقلاليته وموضوعيته تتعلق بعدة عوامل منها:

١. التعيين والمكان المناسبين: إن القدرة على تحقيق الاستقلالية وموضوعية نشاط التدقيق الداخلي تتوقف على التعيين المناسب والمكانة التنظيمية لنشاط المراجع الداخلي داخل المؤسسة، وبما أن القانون أعطى الحق في تعيين المراجع إلى الجهات المختصة بالتعيين في القطاع العام إضافة إلى تحديد أتعابه أو راتبه الشهري وذلك حفاظاً على استقلاليته، إلا أن هيمنة مجلس الإدارة على الوحدة أو الشركة جعلت هذا الحق غير ذي جدوى وجعلت استقلالية المراجع الداخلي عرضةً للشك.

٢. عزل المراجع الداخلي: في كثير من الأحيان يهيمن مجلس إدارة الوحدة (المدير) على قرار عزل المراجع الداخلي خصوصاً إذا لم يتماشى مع أهداف الإدارة، مما قد يؤثر على استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي في ابداء الرأي الفني المحايد.

٣. الارتباط مع أحد الموظفين: يقصد به ارتباط مالي مباشر وغير مباشر، فالمباشر هو أن تكون العلاقة بين المراجع وإدارة وموظفي الوحدة، كأن يدخل في علاقة تجارية مشتركة أو قد يكون على شكل وعد بالحصول على منحة أو مصلحة مالية للوحدة.

٤. الهدايا والهبات: أن يتلقى المراجع الداخلي أو أحد أفراد أسرته الهدايا من الموظفين العاملين أو أفراد إدارة أو مدير الوحدة وهذا يؤثر سلباً على استقلاليته، ويجعله تحت تأثير الإدارة مما يدفعه إلى تحقيق توجهاتهم في تقاريره، مخالفاً بذلك مبدأ الاستقلالية.

٥. طول فترة ارتباط المراجع الداخلي بالمؤسسة: يحدث في كثير من الأحيان أن يتولى المراجع الداخلي مهمة مراجعة حسابات الوحدة أو الشركة لعدة مرات خلال فترة زمنية متعددة،

أو ربما لعدة سنوات، مما يخلق نوع من العلاقة الاجتماعية بين المراجع الداخلي وإدارة الوحدة أو الشركة، مما يؤثر سلباً على عمل المراجع واستقلاليته. (غنيم، ٢٠١٢م - ص ١٨)

سادساً: الوظائف الرئيسية للجان المراجعة الداخلية : تتمثل الوظائف الرئيسية للجان المراجعة الداخلية حسب ما ورد في الدراسة التي قام بها (Collier) عام ١٩٩١، على لجان المراجعة في المملكة المتحدة، والتي استخدم في عينته أكثر من ٢٥٠ شركة فضلاً عن ٥٠ منظمة مالية، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد تزايد مستمر في عدد الشركات المستخدمة للجان المراجعة، كما أنه يوجد ثبات في الوظائف والاجراءات التي تقوم بها هذه اللجان والمتمثلة بالآتي :

١. دراسة مدى فاعلية نظام المراجعة الداخلية.
 ٢. فحص تخطيط وأهداف إدارة المراجعة الداخلية.
 ٣. تقويم مدى كفاية الموارد المخصصة للمراجعة الداخلية.
 ٤. مناقشة المراجعين الداخليين في السلبيات التي تم اكتشافها أثناء أداء عملهم.
 ٥. التأكد من أداء واستقلال إدارة المراجعة الداخلية. (Collier.A، ١٩٩٣).
- سابعاً:** تقرير لجنة المراجعة: يعتبر تقرير لجنة المراجعة الذي يتضمن إفصاح كافٍ عن تشكيل واجتماعات ومسؤوليات وسلطات وأنشطة وتوصيات اللجنة، بمثابة إقرار بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بشكل ملائم، وبالرغم من أنه لا توجد قواعد محددة بخصوص شكل ومحتويات تقرير لجنة المراجعة، إلا أن نشر ذلك التقرير ضمن التقارير السنوية المقدمة للمساهمين يمكن أن يساهم في تحسين جودة ونزاهة التقارير المالية، ويدعم قنوات الاتصال بين اللجنة والمساهمين .

ويرى الباحثون أن الإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة ضمن التقارير والقوائم المالية للوحدات أو الشركات، يجب أن يكون إلزامياً لما له من تأثير إيجابي على مستخدمي المعلومات المحاسبية وخاصة تحقيق الثقة والمصادقية في هذه المعلومات والمساعدة على اتخاذ القرارات الصحيحة.

المبحث الرابع - فروض الدراسة

الفرضية الرئيسية: " توجد علاقة تكاملية ذات دلالة احصائية بين الافصاح المحاسبي وجودة تقارير المراجع الداخلي "

وينبثق من الفرضية الرئيسية الفروض الفرعية التالية:

١. "لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول توفر شروط الافصاح للمراجع الداخلي ودورها في رفع كفاءة جودة تقارير المراجع الداخلي "

٢. " لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول توفر شروط جودة تقارير المراجع الداخلي ودورها في رفع كفاءة الخدمة وتعزيز قدرتها التنافسية".
الإطار التطبيقي:

١ . منهجية الدراسة الميدانية:

١/١ تصميم إستمارة الإستبيان: صُممت أستمارة الاستبيان على شكل أسئلة شخصية تتعلق بالمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة، وأسئلة موضوعية يقوم المبحوث بالإجابة عليها من خلال اختيار إحدى الإجابات المقيدة في استمارة الاستبيان، وقد تكونت استمارة الاستبيان من (٣٥) سؤالاً شمل القسم الأول من الأسئلة البيانات الديموغرافية وشملت (٥) أسئلة، وتضمن القسم الثاني البيانات الموضوعية المتعلقة بموضوع الدراسة، وتكون من (٣٠) سؤالاً
٢/١ مقياس الاستجابات: صيغت الاستجابات على مقياس ليكرت Likert الخماسي، إذ أعطيت خمسة خيارات هي (لا اتفق تماماً - لا اتفق - محايد - اتفق - اتفق تماماً)، وتم تصنيف درجات المقياس على النحو الآتي جدول (١):

جدول (١) مقياس الإجابة على فقرات الأسئلة

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	١	٢	٣	٤	٥

٣/١ اختبار صدق وثبات قوائم الاستبيان: إن صدق مقياس الاستبيان يدل على مدى صلاحيته لقياس ما أعد لقياسه، تم التأكد من صدق الاستبيان عن طريق قياس صدق الاتساق الداخلي، باستخدام الارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات الاستبيان ومتوسط الاستجابات.

جدول (٢) صدق الاتساق الداخلي باستخدام (ارتباط بيرسون) لأسئلة المحور الاول المتعلق بالاستقلالية ودورها في رفع كفاءة جودة تقارير المراجع الداخلي

م	الفقرة	معامل الارتباط	الدلالة الاحصائية
١	يتمتع المراجع الداخلي بالشفافية والافصاح عند القيام بالتزاماته وواجباته المهنية في المؤسسة.	٠,٥٩٦**	٠,٠٠٠
٢	تتميز تقارير المراجع الداخلي بخاصية الملاءمة .	٠,٦٦٦**	٠,٠٠٠
٣	تتسم تقارير المراجع الداخلي بخاصية المصادقية .	٠,٧٨٣**	٠,٠٠٠
٤	يحق لقسم المراجعة الداخلية التواصل مباشرة مع الادارة العليا بخلاف المدير المالي	٠,٧٨٣**	٠,٠٠٠
٥	لا يوجد تضارب في المصالح في عمل المراجعين الداخليين.	٠,٧٧٥**	٠,٠٠٠
٦	يتم الافصاح عن تقارير المراجع الداخلي عن طريق النشر الالكتروني	٠,٥١٧**	٠,٠٠٠
٧	تقوم تقارير المراجع الداخلي على مبدأ الشفافية.	٠,٧٠١**	٠,٠٠٠
٨	يتم مشاركة تقارير المراجع الداخلي مع الجهات المعنية	٠,٤٥٤**	٠,٠٠٠
٩	تخضع تقارير المراجع الداخلي للمساءلة في حالة وجود تجاوزات	٠,٧٨٨**	٠,٠٠٠
١٠	يحق للمراجعين الداخليين الوصول بحرية إلى جميع أقسام الموارد البشرية والمؤسسة.	٠,٧٣٣**	٠,٠٠٠
١١	يتم مطابقة المراجع الداخلي بأداء أنشطة غير توكيدية.	٠,٧٥٧**	٠,٠٠٠
١٢	يوجد تنسيق وتعاون بين الادارة العليا والمراجع الداخلي من خلال تحديد مجال المراجعة ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر.	٠,٧٨٢**	٠,٠٠٠
١٣	يعمل المراجع الداخلي على حفظ حقوق المساهمين من خلال مواجهة المخاطر الداخلية والخارجية التي تتعرض لها	٠,٧٢٥**	٠,٠٠٠

المؤسسة		
١٤	يُعمل المراجع الداخلي على فحص ومراجعة المعلومات الدورية التي يتم تقديمها للمستويات الإدارية المختلفة وتنظيم إعدادها وتوقيت عرضها.	٠,٦٧٩**
١٥	لا يمتلك أعضاء لجنة المراجعة الداخلية حصة في رأس مال المؤسسة التي توجد فيها اللجنة.	٠,٥٤٣**
١٦	يتم تغيير أعضاء لجنة المراجعة الداخلية في نهاية كل مدة محددة لضمان كفاءة وفعالية أداء اللجنة.	٠,٦١٥**
١٧	تشكيل لجان مراجعة على درجة عالية من الكفاءة والاستقلالية يؤدي إلى تنشيط عمل المؤسسة.	٠,٦٧٠**
١٨	يتم تطبيق مبادئ الحوكمة من قبل المراجع الداخلي مما يؤدي إلى رفع كفاءة جودة التقارير	٠,٧٢٩**

يلاحظ من الجدول رقم (٢) أن كافة معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات الاستبيان ومتوسط الاستجابات للمحور الذي ينتمي إليه كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠١ في جميع الفقرات، وهذا مؤشر على وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي لفقرات الإفصاح ودورها في رفع كفاءة جودة تقارير المراجع الداخلي.

جدول (٣) صدق الاتساق الداخلي باستخدام (ارتباط بيرسون) لأسئلة المحور الثاني المتعلق بجودة تقارير المراجع الداخلي ودورها في رفع كفاءة الخدمة وتعزيز قدرتها التنافسية

م	الفقرة	معامل الارتباط	الدلالة الإحصائية
١	يتم إجراء المراجعة الداخلية وفقاً لدليل المراجعة الداخلية	٠,٨١١**	٠,٠٠٠
٢	يتم إبلاغ النتائج المهمة في الوقت المناسب عن طريق المراجعة الداخلية.	٠,٧٢٦**	٠,٠٠٠
٣	التوصيات المناسبة للمراجعة الداخلية تعمل على تحسين عملية التنظيم	٠,٦٧٥**	٠,٠٠٠
٤	يتم إجراء عملية المتابعة بواسطة المراجعة الداخلية للتأكد من تنفيذ الإجراءات التصحيحية بشكل فعال.	٠,٧٢٨**	٠,٠٠٠
٥	تتم مراجعة فعالية وكفاءة العمليات والبرامج التجارية من خلال المراجعة الداخلية.	٠,٦١٤**	٠,٠٠٠
٦	تتم مراجعة المعلومات المالية الموثوقة وسلامة التقارير المالية عن طريق المراجعة الداخلية.	٠,٦٤٨**	٠,٠٠٠
٧	تتم مراجعة التوافق مع الإجراءات والسياسات والخطط واللوائح بواسطة المراجعة الداخلية.	٠,٩٠٦**	٠,٠٠٠
٨	تقيم المراجعة الداخلية المهام التنظيمية المتفق عليها مع الأهداف المرسومة.	٠,٩١٩**	٠,٠٠٠
٩	تقوم المراجعة الداخلية بتقييم الاحتيال والمخاطر وكيفية استجابة المؤسسة وإدارتها لمخاطر الاحتيال.	٠,٩٢١**	٠,٠٠٠
١٠	تقوم المراجعة الداخلية بتقييم وتحسين فعالية عملية الحوكمة الإلكترونية.	٠,٩٤٧**	٠,٠٠٠
١١	تقوم المراجعة الداخلية بتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر.	٠,٩٣٣**	٠,٠٠٠
١٢	تقوم المراجعة الداخلية بتقييم وتحسين فعالية عملية الرقابة.	٠,٨٣٨**	٠,٠٠٠

يلاحظ من الجدول (٣) أن كافة معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات الاستبيان ومتوسط الاستجابات للمحور الذي ينتمي إليه كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠١ في جميع الفقرات، وهذا مؤشر على وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي لفقرات جودة تقارير المراجع الداخلي ودورها في رفع كفاءة الخدمة وتعزيز قدرتها التنافسية.

وتم اختبار ثبات المقياس لاستمارة الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha الذي يفيد في التحقق من درجة ثبات المقياس المستخدم، باستخدام البرنامج الإحصائي (V.24,SPSS)

جدول (٤) معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور استمارة الاستبيان

المحور	العنوان	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	الإفصاح عن تقارير المراجع الداخلي	١٨	٠,٩٤٤
الثاني	جودة تقارير المراجع الداخلي	١٢	٠,٩٥٨
	جملة الاستبيان	٣٠	٠,٩٥٠

يتضح من الجدول (٤) ان معامل الفا كرونباخ لاستمارة الاستبيان التي تكونت من ٣٠ فقرة بلغ ٠,٩٥٠، مما يشير إلى ارتفاع درجة ثبات فقرات استمارة الاستبيان.

٤/١ تحديد عينة الدراسة : تم استخدام أسلوب العينة العشوائية لتحديد عينة مجتمع الدراسة من العاملين في المصارف العراقية عن طريق استبيان الكتروني موزع عن طريق الانترنت حيث تم ارسال عدد ١٠٠ استبيان وتم استرداد عدد ٩٧ استبيان ولم ترد استجابة من ثلاثة استبيانات ومن ثم فقد بلغت نسبة الاستجابة ٩٧%.

٥/١ الادوات الإحصائية المستخدمة : استخدم الباحث عدداً من الأدوات الإحصائية لتحليل الاستبيان الميداني، باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS، V.24 وهي:

- النسبة المئوية: لقياس نسبة التكرارات الاستجابات لكل فقرة من فقرات استمارة الاستبيان

- المتوسط الحسابي: لقياس متوسط الاستجابات لكل فقرة من فقرات استمارة الاستبيان

- الانحراف المعياري: لقياس مدى تشتت او تجانس استجابات عينة الدراسة لكل فقرة من فقرات استمارة الاستبيان

- معامل ألفا كرونباخ: لقياس مستوى ثبات فقرات استمارة الاستبيان

- علاقات الارتباط بيرسون Pearson: لقياس مستوى الصدق الداخلي لفقرات استمارة الاستبيان، واختبار صحة الفرضية الرئيسة للدراسة

- اختبار one Sample T test : لاختبار صحة الفرضية الفرعية الاولى والثانية.

٢ – التحليل الاحصائي لفقرات الاستبيان:

١/٢ البيانات الديموغرافية:

جدول (٥) التحليل الاحصائي لاستجابات عينة الدراسة حول البيانات الديموغرافية :

المتغير	الاستجابة	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي
النوع	ذكر	٨٧	٨٩,٧	١,١٠
	انثى	١٠	١٠,٣	
الفئة العمرية	اقل من ٣٠ سنة	٤	٤,١	٢,٣٢
	من ٣٠ سنة لافل من ٤٠ سنة	٦٩	٧١,١	
	من ٤٠ سنة لافل من ٥٠ سنة	١٢	١٢,٤	
	٥٠ سنة فأكثر	١٢	١٢,٤	
المؤهل الدراسي	دبلوم	٠	٠	٢,١٤
	بكالوريوس	٨٥	٨٧,٦	
	ماجستير	١٠	١٠,٣	
	دكتوراه	٢	٢,١	
عدد سنوات الخبرة	اقل من ٥ سنوات	٨	٨,٢	٣,٣٢
	من ٥ لافل من ١٠ سنوات	٤٩	٥٠,٥	

	أكثر من ١٠ سنوات	٤٠	٤١,٢	
	إدارة الموارد البشرية	٤	٤,١	
	إدارة الحسابات	٩٣	٩٥,٩	١,٩٥
	إدارة التصميمات الهندسية	٠	٠	
	إدارة التعليم	٠	٠	

يوضح الجدول رقم (٥) الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة حيث بلغ عدد الذكور ٨٧ فردا بنسبة ٨٩,٧% وبلغ عدد الاناث ١٠ فردا بنسبة ١٠,٣% وبلغ المتوسط الحسابي ١,١٠، ووضحت الفئة العمرية السائدة من ٣٠ لأقل من ٤٠ سنة بعدد ٦٩ فردا بنسبة ٧١,١%، وبلغ المتوسط الحسابي ٢,٣٢، وبالنسبة للمؤهل الدراسي فان غالبية العاملين من الحاصلين على بكالوريوس بعدد ٨٥ فردا بنسبة ٨٧,٦%، وبلغ المتوسط الحسابي ٢,١٤، ومن حيث عدد سنوات الخبرة، فان الفئة السائدة من ٥ لأقل من ١٠ سنوات بعدد ٤٩ فردا بنسبة ٥٠,٥% وبلغ المتوسط الحسابي ٣,٣٢، ومن حيث الادارة الوظيفية فان الفئة السائدة لإدارة الحسابات بعدد ٩٣ فردا بنسبة ٩٥,٩% وبلغ المتوسط الحسابي ١,٩٥.

٢/٢ البيانات الموضوعية

المحور الاول – الافصاح ودوره في رفع كفاءة جودة تقارير المراجع الداخلي

جدول (٦) الاحصاء الوصفي لاستجابات عينة الدراسة حول الافصاح ودوره في رفع كفاءة

جودة تقارير المراجع الداخلي

العبارة	لا اتفق تمام	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
يتمتع المراجع الداخلي بخاصية الافصاح في القيام بالتزاماته وواجباته المهنية في المؤسسة.	٠	١٦	١٦	٤٩	١٦	٣,٦٧	٠,٩٤
	٠	١٦,٥	١٦,٥	٥٠,٥	١٦,٥		
تتميز تقارير المراجع الداخلي بخاصية الملاءمة .	٤	١٤	٢٤	٤٣	١٢	٣,٤٦	١,٠٢
	٤,١	١٤,٤	٢٤,٧	٤٤,٣	١٢,٤		
تتسم تقارير المراجع الداخلي بخاصية المصادقية .	١٠	١٠	٣٤	٣٥	٨	٣,٢١	١,٠٨
	١٠,٣	١٠,٣	٣٥,١	٣٦,١	٨,٢		
يحق لقسم المراجعة الداخلية التواصل مباشرة مع الادارة العليا بخلاف المدير المالي	٤	٣٢	١٨	٣٩	٤	٣,٠٧	١,٠٣
	٤,١	٣٣,٠	١٨,٦	٤٠,٢	٤,١		
لا يوجد تضارب في المصالح في عمل المراجعين الداخليين.	٦	٣٢	١٦	٣٩	٤	٣,٠٣	١,٠٧
	٦,٢	٣٣,٠	١٦,٥	٤٠,٢	٤,١		
يتم الافصاح عن تقارير المراجع الداخلي عن طريق النشر الالكتروني	٢	٢٢	١٤	٥١	٨	٣,٤٢	٠,٩٩
	٢,١	٢٢,٧	١٤,٤	٥٢,٦	٨,٢		
تقوم تقارير المراجع الداخلي على مبدأ الشفافية.	١٢	١٨	٢٢	٤١	٤	٣,٠٧	١,١٢
	١٢,٤	١٨,٦	٢٢,٧	٤٢,٣	٤,١		
يتم مشاركة تقارير المراجع الداخلي مع الجهات المعنية	٠	١٠	١٤	٥٢	٢١	٣,٨٦	٠,٨٧
	٠	١٠,٣	١٤,٤	٥٣,٦	٢١,٦		
تخضع تقارير المراجع الداخلي للمساءلة في حالة وجود تجاوزات	٦	١٦	٣٦	٣٣	٦	٣,١٧	٠,٩٨
	٦,٢	١٦,٥	٣٧,١	٣٤,٠	٦,٢		
يحق للمراجعين الداخليين الوصول بحرية إلى جميع أقسام الموارد البشرية والمؤسسة.	٤	١٨	٢٢	٤٩	٤	٣,٣١	٠,٩٦
	٤,١	١٨,٦	٢٢,٧	٥٠,٥	٤,١		
يتم مطالبة المراجع الداخلي ببدء أنشطة غير توكيدية.	٢٠	١٦	٢٢	٣٣	٦	٢,٨٨	١,٢٥
	٢٠,٦	١٦,٥	٢٢,٧	٣٤,٠	٦,٢		
يوجد تنسيق وتعاون بين الادارة العليا والمراجع الداخلي من خلال تحديد مجال المراجعة ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر.	٨	٣٢	٢٠	٣١	٦	٢,٩٤	١,١١
	٨,٢	٣٣,٠	٢٠,٦	٣٢,٠	٦,٢		

٠,٩٧	٣,٣٦	٤	٤٩	٣٠	٦	٨	التكرار	يعمل المراجع الداخلي على حفظ حقوق المساهمين من خلال مواجهة المخاطر الداخلية والخارجية التي تتعرض لها المؤسسة
		٤,١	٥٠,٥	٣٠,٩	٦,٢	٨,٢	%	
٠,٩٤	٣,٣٤	٦	٤١	٣٦	٨	٦	التكرار	يعمل المراجع الداخلي على فحص ومراجعة المعلومات الدورية التي يتم تقديمها للمستويات الإدارية المختلفة وتنظيم إعدادها وتوقيت عرضها.
		٦,٢	٤٢,٣	٣٧,١	٨,٢	٦,٢	%	
٠,٧٦	٣,٥٨	٦	٥٣	٣٢	٤	٢	التكرار	لا يمتلك أعضاء لجنة المراجعة الداخلية حصة في رأس مال المؤسسة التي توجد فيها اللجنة.
		٦,٢	٥٤,٦	٣٣,٠	٤,١	٢,١	%	
٠,٩٠	٣,٢٥	٤	٣٩	٣٦	١٤	٤	التكرار	يتم تغيير أعضاء لجنة المراجعة الداخلية في نهاية كل مدة محددة لضمان كفاءة وفعالية أداء اللجنة.
		٤,١	٤٠,٢	٣٧,١	١٤,٤	٤,١	%	
٠,٨١	٣,٤٨	٦	٤٧	٣٤	٨	٢	التكرار	تشكيل لجان مراجعة على درجة عالية من الشفافية والكفاءة والاستقلالية يؤدي إلى تنشيط عمل المؤسسة.
		٦,٢	٤٨,٥	٣٥,١	٨,٢	٢,١	%	
٠,٨٦	٣,٤٦	٦	٤٩	٢٨	١٢	٢	التكرار	يتم تطبيق مبادئ الحوكمة من قبل المراجع الداخلي مما يؤدي إلى رفع كفاءة جودة التقارير
		٦,٢	٥٠,٥	٢٨,٩	١٢,٤	٢,١	%	

تبين من الجدول (٦) الإفصاح ودوره في رفع كفاءة جودة تقارير المراجع الداخلي حيث عدد

من الفقرات الاستجابة "اتفق" (المتوسط الحسابي ما بين ٤-٣,٢) وهي الفقرات:

- يتم مشاركة تقارير المراجع الداخلي مع الجهات المعنية (بمتوسط حسابي ٣,٨٦).

- يتمتع المراجع الداخلي بخاصية الإفصاح عند القيام بالتزاماته وواجباته المهنية في المؤسسة (بمتوسط حسابي ٣,٦٧)

- لا يمتلك أعضاء لجنة المراجعة الداخلية حصة في رأس مال المؤسسة التي توجد فيها اللجنة (بمتوسط حسابي ٣,٥٨)

- تشكيل لجان مراجعة على درجة عالية من الشفافية والكفاءة والاستقلالية يؤدي إلى تنشيط عمل المؤسسة (بمتوسط حسابي ٣,٤٨)

- تتميز تقارير المراجع الداخلي بخاصية الملاءمة (بمتوسط حسابي ٣,٤٦)

- يتم تطبيق مبادئ الحوكمة من قبل المراجع الداخلي مما يؤدي إلى رفع كفاءة جودة التقارير (بمتوسط حسابي ٣,٤٦)

- يتم الإفصاح عن تقارير المراجع الداخلي عن طريق النشر الإلكتروني (بمتوسط حسابي ٣,٤٢).

المحور الثاني – جودة تقارير المراجع الداخلي ودورها في رفع كفاءة الخدمة وتعزيز قدرتها التنافسية

جدول (٧) الاحصاء الوصفي لاستجابات عينة الدراسة حول جودة تقارير المراجع الداخلي ودورها في رفع كفاءة الخدمة وتعزيز قدرتها التنافسية

العبارة	لا اتفق تمام	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
---------	--------------	---------	-------	------	------------	-----------------	-------------------

٠,٩٨	٣,٤٨	٨	٥٣	١٨	١٤	٤	التكرار	يتم اجراء المراجعة الداخلية وفقاً لدليل المراجعة الداخلية
		٨,٢	٥٤,٦	١٨,٦	١٤,٤	٤,١	%	
٠,٩٨	٣,١٧	٦	٣٣	٣٦	١٦	٦	التكرار	يتم ابلاغ النتائج المهمة في الوقت المناسب عن طريق المراجعة الداخلية.
		٦,٢	٣٤,٠	٣٧,١	١٦,٥	٦,٢	%	
١,١٢	٣,١٥	٨	٣٥	٢٨	١٦	١٠	التكرار	التوصيات المناسبة للمراجعة الداخلية تعمل على تحسين عملية التنظيم
		٨,٢	٣٦,١	٢٨,٩	١٦,٥	١٠,٣	%	
٠,٧٩	٣,٥٤	٨	٤٧	٣٢	١٠	٠	التكرار	يتم اجراء عملية المتابعة بواسطة المراجعة الداخلية للتأكد من تنفيذ الاجراءات التصحيحية بشكل فعال.
		٨,٢	٤٨,٥	٣٣,٠	١٠,٣	٠	%	
٠,٧٩	٣,٥٤	٦	٥١	٣٢	٦	٢	التكرار	تتم مراجعة فعالية وكفاءة العمليات والبرامج التجارية من خلال المراجعة الداخلية.
		٦,٢	٥٢,٦	٣٣,٠	٦,٢	٢,١	%	
١,٠٨	٢,٩٢	٤	٣١	٢٦	٢٦	١٠	التكرار	تتم مراجعة المعلومات المالية الموثوقة وسلامة التقارير المالية عن طريق المراجعة الداخلية.
		٤,١	٣٢,٠	٢٦,٨	٢٦,٨	١٠,٣	%	
١,٠٩	٣,٤٦	١٠	٥١	٢٠	٦	١٠	التكرار	تتم مراجعة التوافق مع الإجراءات والسياسات والخطط واللوائح بواسطة المراجعة الداخلية.
		١٠,٣	٥٢,٦	٢٠,٦	٦,٢	١٠,٣	%	
٠,٩١	٢,٣١	٤	٣٥	٤٢	١٠	٦	التكرار	تقيم المراجعة الداخلية المهام التنظيمية المتفق عليها مع الاهداف المرسومة.
		٤,١	٣٦,١	٤٣,٣	١٠,٣	٦,٢	%	
٠,٩٧	٣,٠٧	٤	٣١	٣٦	٢٠	٦	التكرار	تقوم المراجعة الداخلية بتقييم الاحتيال والمخاطر وكيفية استجابة المؤسسة وادارتها لمخاطر الاحتيال.
		٤,١	٣٢,٠	٣٧,١	٢٠,٦	٦,٢	%	
٠,٩٢	٣,٥٧	٢١	٢٢	٤٦	٨	٠	التكرار	تقوم المراجعة الداخلية بتقييم وتحسين فعالية عملية الحوكمة الالكترونية.
		٢١,٦	٢٢,٧	٤٧,٤	٨,٢	٠	%	
٠,٩١	٣,٢٩	٨	٣٣	٣٨	١٦	٢	التكرار	تقوم المراجعة الداخلية بتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر.
		٨,٢	٣٤,٠	٣٩,٢	١٦,٥	٢,١	%	
٠,٨٢	٣,٧٥	١٦	٤٩	٢٤	٨	٠	التكرار	تقوم المراجعة الداخلية بتقييم وتحسين فعالية عملية الرقابة.
		١٦,٥	٥٠,٥	٢٤,٧	٨,٢	٠	%	

تبين من الجدول (٧) جودة تقارير المراجع الداخلي ودورها في رفع كفاءة الخدمة وتعزيز قدرتها التنافسية حيث عدد من الفقرات الاستجابة "اتفق" (المتوسط الحسابي ما بين ٤,٢-٣,٤) وهي الفقرات:

- تقوم المراجعة الداخلية بتقييم وتحسين فعالية عملية الرقابة (بمتوسط حسابي ٣,٧٥).
- تقوم المراجعة الداخلية بتقييم وتحسين فعالية عملية الحوكمة الالكترونية (بمتوسط حسابي ٣,٥٧)

- يتم اجراء عملية المتابعة بواسطة المراجعة الداخلية للتأكد من تنفيذ الاجراءات التصحيحية بشكل فعال (بمتوسط حسابي ٣,٥٤)

- تتم مراجعة فعالية وكفاءة العمليات والبرامج التجارية من خلال المراجعة الداخلية (بمتوسط حسابي ٣,٥٤).

- يتم اجراء المراجعة الداخلية وفقاً لدليل المراجعة الداخلية (بمتوسط حسابي ٣,٤٨)

- تتم مراجعة التوافق مع الإجراءات والسياسات والخطط واللوائح بواسطة المراجعة الداخلية (بمتوسط حسابي ٣,٤٦)

٣ - اختبار صحة الفروض

١/٣ الفرضية الرئيسية: تم اختبار صحة الفرضية الرئيسية للدراسة باستخدام الارتباط بيرسون Pearson باستخدام برنامج SPSS، V.24، كما يلي:

جدول (٨) معامل الارتباط بيرسون بين جودة الحياة الوظيفية والرضا الوظيفي

الأبعاد	الاستقلالية	جودة التقارير
الأفصاح	١,٠٠	**٠,٨٣٩
جودة التقارير		١,٠٠

يتبين من الجدول رقم (٨) انه توجد علاقات ارتباطية طردية قوية بين الافصاح وعلاقته بجودة تقارير المراجع الداخلي ودورها في رفع كفاءة الخدمة وتعزيز قدرتها التنافسية حيث بلغت العلاقة الارتباطية بقيمة ٠,٨٣٩، وانها كانت ذات دلالة احصائية عند مُستوى الدلالة (٠,٠١) مما يدل على قبول الفرضية البديلة انه توجد علاقة تكاملية ذات دلالة احصائية بين الافصاح وجودة تقارير المراجع الداخلي

٢/٣ الفرضية الفرعية الاولى : تم اختبار صحة الفرضية الفرعية الاولى باستخدام اختبار (t test) لعينة واحدة عند مستوى معنوية (٠,٠٥) باستخدام برنامج SPSS، V.24، كما يلي:

جدول (٩) اختبار (t test) للفرضية الفرعية الاولى

المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري للمتوسط	t اختبار	٩٥ % فترة الثقة لفرق بين الوسطين		p احتمال الدلالة
				الحد الأدنى	الحد الأعلى	
٣,٣١	٠,٦٨١	٠,٠٦٩	٤٧,٨٩٩	٣,١٨	٣,٤٥	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول (٩) ان احتمال الدلالة p اصغر من مستوى معنوية (٠,٠٥) ومن ثم فانه يتم قبول الفرضية البديلة انه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول توفر شروط الافصاح للمراجع الداخلي ودورها في رفع كفاءة جودة تقارير المراجع الداخلي ٢/٣ الفرضية الفرعية الثانية: تم اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية باستخدام اختبار (t test) لعينة واحدة عند مستوى معنوية (٠,٠٥) باستخدام برنامج SPSS، V.24، كما يلي:

جدول رقم (١٠) اختبار (t test) للفرضية الفرعية الثانية

المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري للمتوسط	t اختبار	٩٥ % فترة الثقة لفرق بين الوسطين		p احتمال الدلالة
				الحد الأدنى	الحد الأعلى	
٣,٣٥	٠,٦٧٩	٠,٠٦٩	٤٨,٦٤٦	٣,٢١	٣,٤٩	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول رقم (١٠) ان احتمال الدلالة p اصغر من مستوى معنوية (٠,٠٥) ومن ثم فانه يتم قبول الفرضية البديلة انه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول توفر شروط جودة تقارير المراجع الداخلي ودورها في رفع كفاءة الخدمة وتعزيز قدرتها التنافسية.

النتائج والتوصيات:

توصلت الدراسة إلى:

١. أن الإفصاح المحاسبي عامل مهم في عمل المراجع الداخلي ومؤثر في إعداد تقارير ذات جودة عالية.
٢. أن المراجع الداخلي الذي لا يتمتع بالشفافية لا يمكن أن يعد تقارير مالية تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات ناجحة.
٣. أن استقلالية المراجع الداخلي عامل مهم ومؤثر على جودة التقارير المالية .
٤. أن الإفصاح والشفافية والمشاركة يمكن أن يكون لهم دوراً مهماً في عمل المراجع الداخلي وبالتالي يمكن أن يؤثر على جودة التقارير المالية المعدة من قبله.
٥. أن تكامل الإفصاح المحاسبي والشفافية جزء مهم ومؤثر على إعداد تقارير ذات جودة عالية.

أوصت الدراسة إلى :

١. ضرورة إشراك المختصين في مجال المراجعة الداخلية في دورات و ورش خاصة في مجال عملهم.
٢. ضرورة استفادة المراجعين الداخليين من الدراسات السابقة في إعداد التقارير .
٣. الاعتماد على الكفاءات وحملة الشهادات العليا من المختصين في مجال المراجعة لإعداد التقارير المالية.
٤. ضرورة اعتماد الإفصاح والشفافية من قبل المراجعين الداخليين في إعداد التقارير المالية.

المصادر :

١. احمد محمد ، دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية (دراسة ميدانية)، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد الخامس عشر، العدد ٢، ديسمبر، ٢٠٠١م.
٢. محمد، بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، ط ٣، ٢٠٠٩م.
٣. مجدي ، احمد، الجعبري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) شركة مساهمة سعودية، ٢٠٠٩م.
٤. حماد ، طارق عبد العال، التقارير المالية واسس الأعداد والعرض والتحليل ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، ٢٠٠٠م،

٥. خليل، محمد احمد ابراهيم، تطوير أداء لجان المراجعة وأثره على عملية المراجعة في الشركات المساهمة المصرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة السادسة والعشرون، العدد ١، ٢٠٠٦م.

٦. غنيم، احمد محمد الرشيدى ، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدقي الحسابات الخارجيين، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، عمان، الاردن، ٢٠١٢م.

٧. القاسم، البياتي، الساعدي ، مؤيد، فاعلية الإفصاح المحاسبي في تقليل الفساد المالي والاداري، منظور اداري محاسبي تطبيقي في عينة من المصارف ، بابل ، العراق، ٢٠١٢م.

٨. غازي عبد الواحد، رواء عبد الواحد ، أثر الافصاح المحاسبي على اتخاذ قرارات الاستثمار- دراسة حالة عينة من المستثمرين في الشركات المدرجة في سوق للأوراق المالية، كلية المستقبل الجامعة، ٢٠١٩م

٩. اوصيف، لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، ٢٠١٧م.

١٠. لونتو، مريام بينجكان، المنظور المفاهيمي لفعالية التدقيق الداخلي لمنع الاحتيال، كلية الاقتصاد، جامعة تيغيري مانادو، اندونيسيا، معهد بودابست الدولي للبحوث والنقاد ، مجلة (BIRCI-Journal)، المجلد - العدد ٥، ٢ مايو، ٢٠٢٢م .

١١. محمد، احمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، ٢٠٠٧م،

١٢. الفيومي، محمد ، دراسة أسلوب استخدام لجان المراجعة في الشركات المصرية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، السنة الرابعة عشر، العدد ١، ١٩٩٤م.

1-Collier. A.، Audit Committees in Major U. K. Companies Managerial Auditing Journal، Vol 8. No 3، 1993.

2-Pizzey Alan " Accounting and finance A firm foundation " 5th ed . TJ International Ltd , pad stow , Corn wall , London and New york , 2001,