



الجمهورية اليمنية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الريان
كلية الدراسات العليا

دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

بالتقارير المالية

دراسة ميدانية على وحدات السلطة المركزية

والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت

رسالة مُقدّمة إلى جامعة الريان

لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير، تخصص محاسبة

إعداد

عبداللطيف أبوبكر عمر حوري

إشراف

الدكتور أحمد عبدالله عمر العمودي

٢٠٢٠م / ١٤٤٢هـ

قرار لجنة المناقشة

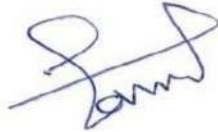
بناءً على قرار رئيس الجامعة رقم (7) لعام 2020م بشأن تشكيل لجنة مناقشة رسالة الماجستير الموسومة ب (دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية) دراسة ميدانية على وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت

للباحث: عبداللطيف أبوبكر عمر حوري

نقر نحن رئيس لجنة المناقشة واعضاؤها أننا أطلعنا على الرسالة العلمية المذكورة آنفاً وقد ناقشنا الطالب في محتوياتها، وفي ماله علاقة بها، وأجيزت بتاريخ 2020/12/19م

رئيس اللجنة

أستاذ مشارك د. فائز محمد بامزاحم



التوقيع:

عضو اللجنة

أستاذ مشارك د. سالم عبدالله بن كليب



التوقيع:

عضو اللجنة

أستاذ مشارك د. أحمد عبدالله العمودي



التوقيع:

الآية

يَوْمَ تَجِدُ كُلُّ نَفْسٍ مَّا عَمِلَتْ مِنْ خَيْرٍ مُّحَضَّرًا وَمَا عَمِلَتْ
مِنْ سُوءٍ تَوَدُّ لَوْ أَنَّ بَيْنَهَا وَبَيْنَهُ أَمَدًا بَعِيدًا وَيُحَذِّرُكُمُ اللَّهُ
نَفْسَهُ وَاللَّهُ رَءُوفٌ بِالْعِبَادِ

آل عمران

إقرار المشرف العلمي

أشهد أن رسالة الماجستير الموسومة بـ:

(دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية)

دراسة ميدانية على وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في

حزرموت

التي تقدم بها الطالب / عبداللطيف أبوبكر عمر حوري قد استكملت بمراحلها

كافة تحت إشرافي وأرشحها للمناقشة.

المشرف العلمي /

دكتور أحمد عبدالله عمر العمودي

التوقيع: 

التاريخ: 2020/9/28م

إقرار المراجع اللغوي

أشهد أن رسالة الماجستير الموسومة بـ:

(نور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالنقارير المالية)
دراسة ميدانية على وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت
التي تقدم بها الطالب / عبداللطيف أبوبكر عمر حوري قد تمت مراجعتها من
الناحية اللغوية تحت إشرافي، بحيث أصبحت ذات أسلوب علمي، وسليمة من
الأخطاء اللغوية، ولأجل هذا أوقع.

المراجع اللغوي: هاني عوض باوزير

الدرجة العلمية: دكتوراه

جامعة الإمام الأوزاعي لبنان

التوقيع: 

التاريخ: 2020/9/22م

الإهداء

إلى روح والديّ رحمهما الله

إلى زوجتي وبناتي وأولادي

إلى إخواني الأشقاء

إلى روح خالتي أم زوجتي رحمها الله

إلى كل من دعالي أو ساعدني في الوصول إلى هذا الإنجاز

إلى كل محب وغالٍ على قلبي....

.... أهدي حصاد جهدي هذا.

الشكر

الحمد لله أحمده وأشكره على أن وفقني ويسّر لي إكمال هذه المرحلة فله الحمد والشكر والثناء الحسن؛

ومن باب قول النبي صلى الله عليه وسلم " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " فإنني ومن على صفحات بحثي هذا أتقدم بالشكر والعرفان إلى جامعة الريان التي أتاحت لي فرصة إكمال هذه المرحلة، وأخص بذلك رئيسها زميلي د. سالم محمد سعيد بافقيير ومن خلاله لجميع منتسبي الجامعة الأساتذة الأفاضل والزملاء والموظفين وكافة المنتمين لهذا الصرح المبارك.

كما أتقدم بجزيل الشكر للدكتور أحمد عبدالله العمودي المشرف على رسالتي هذه الذي أعطانا من وقته وجهده ومعلوماته حتى خرجت بهذه الصورة التي أمل أن يجد فيها الراغب في العلم والمعرفة ما يشبع رغبته.

كما أشكر لجنة المناقشة الدكاترة الأفاضل الذين أعطونا من وقتهم وقاموا بالاطلاع عليها وأفادونا بعلمهم حتى تخرج بالصورة المرضية.

وأخص بعبارات الشكر أخي الدكتور هاني عوض سعيد باوزير على دعمه وتشجيعه وقيامه بالمراجعة اللغوية للرسالة،

كما أشكر الزميل والصدیق العزيز الدكتور محمد عوض الریح عبداللطيف على دعمه وتشجيعه ومساعدته في مراحل إعداد الرسالة، وأشكر الدكاترة المحكمين للاستبانة الزملاء د. زكي محمد مبارك عويض و د. غسان سعيد سالم باجليدة.

والشكر لإدارة فرع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بساحل حضرموت على دعمهم وتشجيعهم لنا.

وأشكر بصورة خاصة كل من تعاون وساعد في تعبئة استبانة الدراسة وأخص منهم الأخ وليد باسيف الذي قام بجهد مشكور في توزيعها وجمعها وإعادتها في وادي حضرموت ومن خلفه الأخ حسن عبدالشيخ.

ولا أنسى أن أشكر زوجتي الغالية وبناتي وأولادي الذين وفروا الظروف في مرحلة الدراسة والبحث وصبرهم ودعواتهم المستمرة أسأل الله أن يحفظ الجميع بحفظه والشكر موصول لكل من قدّم لنا المعلومة ولمن دعاء لنا بظهور الغيب ولمن شجعنا لاستكمال هذه المرحلة التي كانت في يوم من الأيام حلم لنا. والله أسأل التوفيق والسداد لما يحب ويرضى.

الباحث

المستخلص

هدفت الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، ومدى توفر المقومات اللازمة لقيام المراجع الداخلي بعمله، ومعرفة مدى التزام المراجع الداخلي بالقوانين والقرارات المنظمة لعمله في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت، ودراسة مدى مساهمة المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

ولتحقيق هدف الدراسة فقد تم تصميم استبانة وجهت للعاملين في أقسام الحسابات والمراجعة الداخلية في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية بمحافظة حضرموت الساحل والوادي، وقد تم تحليل آرائهم من خلال إجاباتهم عليها وذلك باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) حيث تمت اختبارات ومعالجات إحصائية مناسبة بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع البحث.

وأهم ما خلصت إليه الدراسة من نتائج هي توفر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية التي تجاوزت مع استبانة الدراسة، وأن توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، والتزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية، وأن هذا الالتزام يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، وأن المراجعة الداخلية تساهم في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

والتوصية بضرورة تفعيل أقسام المراجعة الداخلية في جميع الجهات والاهتمام بتبقيتها أي توفير الاستقلالية لها حتى تقوم بمهامها، مع الاهتمام بتطوير وتأهيل الكوادر العاملة فيها.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
	قرار لجنة المناقشة
	آية قرآنية
	إقرار المشرف العلمي
	إقرار المراجع اللغوي
	الإهداء
أ	الشكر
ب	المستخلص
ج	قائمة المحتويات
هـ	قائمة الجداول
ز	قائمة المختصرات
1	الفصل الأول الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة
2	المبحث الأول الإطار العام للدراسة
2	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	أهداف الدراسة
4	أهمية الدراسة
5	فرضيات الدراسة
6	منهجية الدراسة
8	المبحث الثاني الدراسات السابقة
15	الفصل الثاني: المراجعة الداخلية
16	المبحث الأول: المراجعة الداخلية
16	تمهيد
18	أولاً: تعريف المراجعة الداخلية وتطورها
24	ثانياً: أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها
28	ثالثاً: أنواع المراجعة الداخلية ومعاييرها
33	رابعاً: مكونات قسم المراجعة الداخلية ومنهجية عملها

الصفحة	الموضوع
37	المبحث الثاني مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية ومسئوليات وصلاحيات المراجع الداخلي
52	المبحث الثالث: المراجعة الداخلية في اليمن والمراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني
69	الفصل الثالث المعلومات المحاسبية
70	المبحث الأول: مدخل الي المعلومات المحاسبية
80	المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية
88	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
89	المبحث الأول: خطوات الدراسة الميدانية
89	1) مجتمع وعينة الدراسة
89	2) أداة الدراسة
89	3) صدق وثبات الاستبانة
91	4) تحليل خصائص عينة الدراسة
94	5) تحليل محاور وعبارات الاستبانة
94	6) التحليل الوصفي لعبارات ومحاور الاستبانة
110	7) المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة لمحاور الاستبانة
122	8) قياس معاملات الارتباط
132	9) اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار (T) لعينة واحدة
135	المبحث الثاني: الاستنتاجات والتوصيات
135	1) الاستنتاجات
136	2) التوصيات
138	قائمة المصادر والمراجع
143	الملاحق
143	ملحق 1 نتائج برنامج Spss
162	ملحق 2 الاستبانة
168	ملحق 3 أسماء المحكمين
169	ملحق 4 القرار الجمهوري رقم 5 لسنة 2010م
177	ملحق 5 قرار مجلس الوزراء رقم 119 لسنة 2012م
179	الملخص باللغة الإنجليزية Abstract

الجدول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1-4	توزيع الاستبيان	89
2-4	معامل ألفا كرونباخ لجميع متغيرات الدراسة	90
3-4	التكرارات والنسب المئوية حسب النوع	91
4-4	التكرارات والنسب المئوية حسب المؤهل العلمي	91
5-4	التكرارات والنسب المئوية حسب التخصص العلمي	92
6-4	التكرارات والنسب المئوية حسب سنوات الخبرة	92
7-4	التكرارات والنسب المئوية حسب الوظيفة	93
8-4	مقياس ليكارت الخماسي	94
9-4	حساب المتوسط المرجح	94
10-4	التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الأول	94
11-4	التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثاني	99
12-4	التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثالث	101
13-4	التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الرابع	103
14-4	التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الخامس	106
15-4	التكرارات والنسب المئوية لآراء المستجيبين على محاور الدراسة	109
16-4	المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية والرتبة لعبارات المحور الاول	110
17-4	المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية والرتبة لعبارات المحور الثاني	113
18-4	المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية والرتبة لعبارات المحور الثالث	115
19-4	المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية والرتبة لعبارات المحور الرابع	117
20-4	المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية والرتبة لعبارات المحور الخامس	119
21-4	الارتباطات	122
22-4	نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين لمحاور الدراسة حسب النوع	124
23-4	نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين لمحاور الدراسة حسب المؤهل العلمي	126
24-4	نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين لمحاور الدراسة حسب التخصص العلمي	127
25-4	نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين لمحاور الدراسة حسب سنوات الخبرة	129
26-4	نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين لمحاور الدراسة حسب الوظيفة	130

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
27-4	نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الأول	132
28-4	نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الثاني	132
29-4	نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الثالث	133
30-4	نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الرابع	133
31-4	نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الخامس	134

Abbreviations

المختصرات

الاختصار	المقصود به	ترجمة الاختصار
AAA	Association of American Accountants	جمعية المحاسبين الأمريكيين
AC	Audit Committee	لجنة المراجعة
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين بالولايات المتحدة
APB	Accounting Principles Board	مجلس مبادئ المحاسبة
CMA	Capital Market Authority	سلطة سوق رأس المال
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
FRQ	financial Reports Quality	جودة التقارير المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير المراجعة المتعارف عليها
I A	Internal Auditor	المراجع الداخلي
I.I.A	Institute of Internal Auditors	معهد المراجعين الداخليين
IAF	The Internal Audit Function	وظيفة التدقيق الداخلي
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية
IPPF	International Professional Practices Framework	الإطار الدولي للممارسات المهنية
ISA	International Standard on Auditing	المعيار الدولي للتدقيق

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة

المقدمة

مشكلة الدراسة

أهداف الدراسة

أهمية الدراسة

فرضيات الدراسة

منهجية الدراسة

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول الإطار العام للدراسة

المقدمة:

أدى تطور النشاط الاقتصادي وتوسع حجم المؤسسات إلى وجود حاجة إلى أساليب تعتمد عليها الإدارة للتأكد من تنفيذ السياسات الإدارية التي تضمن توفير الحماية لأصول المؤسسة. (أويادي، 2015، ص52)، وهذا هو السبب الذي أدى إلى نشوء المراجعة الداخلية.

فالمراجعة الداخلية تعد متطلباً مهماً تفرضه الإدارة العلمية الحديثة وذلك للمحافظة على الموارد المتاحة وكذا لتحسين جودة المعلومات المحاسبية في المنشآت التي تطبقها، وتعد المراجعة الداخلية الركيزة الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، كما أنها أحد الأطراف المسؤولة عن جودة المعلومات المحاسبية.

وتساعد المراجعة الداخلية إدارة المنشأة في مواجهة مسئولية إعداد التقارير المالية وذلك من خلال الواجبات الرقابية التي يمارسها المراجعون الداخليون، حيث يقومون بتحليل الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المنشأة ويرفعون التوصيات اللازمة لتحسين الضوابط الرقابية ومن ثم زيادة كفاءة الأداء في المنشأة، ويمكن القول إن المراجعين الداخليين يلعبون دوراً هاماً في تفعيل الرقابة المالية والإدارية وتحسين بيئة إعداد التقارير المالية في المنشأة.

إن المراجعة الداخلية مهمتها التأكد من تطبيق كافة الإجراءات والسياسات واللوائح الموضوعية من قبل المنشأة، وكذا العمل على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي وكذا التأكد من عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات وباختصار التأكد من تطبيق وإنجاز متطلبات الرقابة الداخلية.

أما جودة المعلومات المحاسبية فهي خصائصها التي يجب أن تتصف بها وتكون ذات فائدة كبيرة للمستخدمين أو المستخدمين للمعلومات. إن مفهوم الجودة في المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وخلوها من التحريفات وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير الفنية والقانونية والرقابية والمهنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها. (هلالي وعمران، 2016، ص21)

ولأن المراجعة الداخلية في أجهزة الدولة ومؤسساتها تشكل خط الدفاع الأول في حماية الأموال والممتلكات العامة فقد استعانت الدولة بشركات أجنبية مثل برايز واثر هاوس وعقد الدورات والندوات لتدارسها، وبعد ذلك صدر القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط والذي بموجبه اعتمد مجلس الوزراء دليل إجراءات المراجعة الداخلية لوحدات القطاع الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط وذلك بقراره رقم (119) لعام 2012م.

وقد واجهت الباحث أثناء مرحلة توزيع الاستبيان بداية ظهور وانتشار وباء كورونا مما تسبب في تأخر توزيع الاستبانة إلى أن بدأت الإدارات تستعيد نشاطها والذي كان جزئياً حيث تطلب ذلك منا وقت كبير لمتابعة توزيع واسترداد الاستبانات الموزعة نظراً للدوام الجزئي للموظفين في الجهات محل الدراسة، وبالرغم من ذلك استطاع الباحث بمتابعة وتواصل مستمر من انجاز هذه المرحلة والبدء في المرحلة اللاحقة وهي إدخال الاستبانات في البرنامج الاحصائي (SPSS) والقيام بتحليلها حتى نصل إلى هذه المرحلة.

مشكلة الدراسة:

تسعى الأنظمة والقوانين الخاصة بالمراجعة الداخلية في اليمن إلى أن تكون المراجعة الداخلية فعالة في وحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط وذلك بحسب ما أوجبه الأنظمة السارية وخاصة القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط وقرار مجلس الوزراء رقم (119) لعام 2012م الذي اعتمد بموجبه دليل إجراءات المراجعة الداخلية لوحدات القطاع الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط والتي أوجبت أن يكون العاملين بالإدارة على قدر كبير من النزاهة والموضوعية والاستقلالية في كافة تعاملاتهم وذلك بحسب المادة (21) من القانون المشار إليه أعلاه.

وبناءً على ما ذكر فإن مشكلة الدراسة ستكون كالتالي:

” ما هو دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت“

ومن خلاله تبرز التساؤلات التالية:

* هل تتوفر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية بما يؤدي إلى ملاءمة المعلومات المحاسبية وبالتالي تحسين جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية؟

* هل يتم الالتزام بتطبيق القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية في وحدات الجهاز الإداري والقطاع الاقتصادي وقرار مجلس الوزراء رقم (119) لعام 2012م بشأن دليل إجراءات المراجعة الداخلية في وحدات الجهاز الإداري والقطاع الاقتصادي محل الدراسة؟

* هل تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية والمصادقية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر عينة الدراسة.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- معرفة مدى توفر المقومات اللازمة لقيام المراجع الداخلي بدوره في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية بما يؤدي إلى ملاءمة المعلومات المحاسبية وتحسين جودتها بالتقارير المالية.
- 2- معرفة مدى التزام المراجع الداخلي في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية بالقرار الجمهوري بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية ودليل إجراءات المراجعة الداخلية في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية.
- 3- دراسة مدى مساهمة المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية والمصادقية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية من وجهة نظر عينة الدراسة.

أهمية الدراسة:

تبرز الأهمية لهذه الدراسة من خلال كونها تركز على موضوع مهم من وجهة نظر الباحث الا وهو دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية حيث إن وجود مراجعة داخلية فعالة تقوم بواجباتها يضمن أن تكون مخرجات النظام المحاسبي تؤدي إلى أن تكون المعلومات المحاسبية فيه جيدة وتلبي تطلعات الأطراف المختلفة التي تستفيد منها.

فمعرفة المراجعة الداخلية ودورها والإلزام القانوني بها يمثل حجر الزاوية لتطبيقها بالاستناد إلى ما وصلت إليه الدول المتطورة باتباع الأساليب العلمية في المراجعة والالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، كما أن التشريعات الصادرة حددت الجهات الواجب عليها أن تكون بها إدارة أو قسم للمراجعة الداخلية حيث ألزمها بدليل إجراءات تمت صياغته وفق آخر ما توصلت إليه مهنة المراجعة الداخلية وبما يؤدي إلى تحسين نتائج العمل عندما يتم الالتزام به.

حيث يمكن الاستفادة من نتائج هذه الدراسة في تعرف بعض الجهات على التشريعات الخاصة بها وأهمية التزامهم بدليل الإجراءات بما يؤدي إلى تحسين عملهم وظهوره بشكل يتناسب مع ما توصلت إليه المنظمات المهنية من معايير وإجراءات تؤدي إلى التقليل من عمليات التلاعب في البيانات والمعلومات المالية التي تحتويها التقارير الصادرة عنها، كما أن التزام وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية بدليل الإجراءات سيؤدي بدون شك إلى الوثوق في نتائج أعمالها.

وتعتبر هذه الدراسة مهمة لتحديد الدور الذي يجب أن تقوم به المراجعة الداخلية لأجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية بما يحقق الفائدة المرجوة من هذه المعلومات لمستخدميها، كما أن وحدات الجهاز الإداري للدولة والوحدات الاقتصادية ملزمة بتطبيق القرارات الخاصة بالمراجعة الداخلية، ولهذا فالدراسة تسعى لمحاولة اكتشاف هل تم تطبيق هذه القرارات في محافظة حضرموت من خلال عينة الدراسة.

وأخيراً لرفد مكتبة الجامعة ببحث يلامس واقع المراجعة الداخلية في النطاق الجغرافي الذي سيتم تطبيقه فيه وذلك حتى يصبح للبحث فائدة مجتمعية.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها فقد تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تتوفر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت.

الفرضية الثانية: يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

الفرضية الثالثة: يلتزم المراجع الداخلي في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية بحضرموت بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية.

الفرضية الرابعة: يؤثر التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية ودليل إجراءات المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية لوحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية بحضرموت.

الفرضية الخامسة: تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية لوحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت من وجهة نظر عينة الدراسة.

الفرضية السادسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha=5\%)$ في إجابات المبحوثين تعزى للنوع.

الفرضية السابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha=5\%)$ في إجابات المبحوثين تعزى للآتي:

(أ) المؤهل العلمي.

(ب) التخصص العلمي.

(ج) سنوات الخبرة.

(د) الوظيفة.

منهجية الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة السابق ذكرها ووصولاً لأفضل الأساليب والطرق للكشف عن دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية ك معالجة لمشكلة الدراسة فإن الباحث سيعتمد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لوصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية التي سيقوم بها لاختبار فروض الدراسة والتحقق من نتائج الاختبار.

أسلوب الدراسة: سيعتمد الباحث على الأسلوبين أدناه:

١- الدراسة النظرية المكتوبة للأبحاث والكتابات السابقة في هذا المجال وذلك بغرض تحليلها والاستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية للبحث.

٢- الدراسة الميدانية والتي تتضمن تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على مجموعة من المراجعين الداخليين والمدراء الماليين في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت وذلك للوقوف على آرائهم والاستفادة منها في التغلب على مشكلة الدراسة.

المبحث الثاني الدراسات السابقة

(1) دراسة عويض زكي (2005). "دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالوحدات الاقتصادية" دراسة تطبيقية على المؤسسة اليمنية للاتصالات.

هدفت الدراسة إلى إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالمنشأة، وضع إطار نظري إجرائي للدور الحديث للمراجعة الداخلية، تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة اليمنية للاتصالات ومحاولة تشجيع الوحدات الاقتصادية الأخرى في الجمهورية اليمنية على تطبيق الإطار الحديث لوظيفة المراجعة الداخلية.

بناءً على نتائج الدراسة التطبيقية فقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1-توسيع عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتشمل جميع أنشطة نظم الرقابة بالمؤسسة والتقرير عن ذلك إلى مجلس الإدارة وعدم وضع أي قيود على نتائج عملها.

2-ضرورة توعية إدارة المراجعة والتفتيش بالمؤسسة مالياً وإدارياً لمجلس إدارة المؤسسة وبالتنسيق مع مدير عام المراجعة والتفتيش.

3-ضرورة قيام وظيفة المراجعة الداخلية بتقييم مدى التزام الإدارة التنفيذية بنظام المؤسسة والشفافية في نظم توليد المعلومات المطبقة بالمؤسسة والتقرير عن ذلك إلى مجلس الإدارة.

4-ضرورة وضع إطار متكامل لنظام الرقابة الداخلية يشمل كافة أنشطة الرقابة بالمؤسسة وتوثيقه وتلتزم الإدارة التنفيذية بتطبيقه.

5-تطوير قدرات ومؤهلات موظفي إدارة المراجعة الداخلية والتفتيش باستمرار وفي كافة تخصصات وأنشطة المؤسسة.

وأخيراً ضرورة عقد لقاءات بين مجلس الإدارة والمسؤولين في إدارة المراجعة والتفتيش وبشكل دوري وبدون وجود الإدارة التنفيذية.

2) الشتوي محمد وآخرين (2011). تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية: دليل من المملكة العربية السعودية.

هدفت هذه الدراسة إلى بحث تأثير جودة وظيفة التدقيق الداخلي (IAF)، وهي جزء لا يتجزأ من هيكل حوكمة الشركات، على جودة التقارير المالية (FRQ) لجميع الشركات السعودية المدرجة في البورصة السعودية (TADAWL) في عام ٢٠٠٩، باستثناء البنوك. وقد توصلت إلى ضعف الارتباط بين جودة IAF و FRQ. وتشير النتائج إلى أن الشركات المدرجة في البورصة لا تستخدم سوى IAF لتوفير التوافق الرمزي للوائح سلطة سوق رأس المال (CMA). من أجل تحسين الرقابة الداخلية والاعتراف العالمي، تحتاج هيئة سوق المال إلى وضع المزيد من المبادرات لزيادة دور التعامل الإسلامي في الشركات في المملكة العربية السعودية. وبالنظر إلى العوامل البيئية للمؤسسات الناشئة، أضافت هذه الدراسة أفكارًا متباينة حول قضية IAF ودورها في FRQ في الاقتصاد السعودي القائم على النفط.

3) دراسة بن رابع بلال. (2015). تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

حيث هدفت الدراسة إلى إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية من خلال عمل المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

أن المراجع الداخلي في المؤسسة الاقتصادية يقوم بمجموعة من المهام والتي بدورها تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية الذي تدير عليه المؤسسة، ومن أهم هذه المهام فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية من أجل تحديد المخاطر المتعلقة به ودراسة نظم حماية الأصول والقيام بعمليات الجرد والتأكد من سلامة المعلومات المالية والمحاسبية المسجلة.

وقد توصلت الدراسة إلى إن نظام الرقابة يساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان التزام الموظفين بالقوانين والتعليمات الإدارية المرسومة، حماية أصول المؤسسة، الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتوفير مصادر المعلومات التي يُعتمد عليها في تقييم هذا النظام؛ وأن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، يقوم المراجع من خلالها بتقييم واختبار مدى تماشي النظام الذي تدير عليه المؤسسة مع متطلبات الإدارة، والعمل على تحسينه من خلال الخدمات الاستشارية والتوصيات التي يقدمها لها.

وقد خلصت إلى إن وجود مجموعة من الصعوبات التي تؤثر على دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية منها تقييد صلاحيات المراجعة والفحص من قبل الإدارة التنفيذية، صعوبة الوصول إلى السجلات والمعلومات والموظفين، صعوبة التواصل مع مجلس الإدارة.

4) سحار فيصل (2015). " دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية " - دراسة حالة في مؤسستي مطاحن الجنوب ونفطال بسكرة بالجزائر

هدفت الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية حيث يعتبر وجود المراجعة الداخلية الفعالة والقوية بالمؤسسة من شأنه أن يعزز من تحقيق الجودة على مستوى المعلومة المحاسبية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن للمراجع الداخلي دور كبير في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية خاصة ما توفرت فيه المؤهلات التي تدعمه في ذلك والالتزام بتطبيق المعايير والأسس والمبادئ التي تحكم المراجعة الداخلية وبيان مدى أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في آلية المراجعة على ضبط فاعلية وكفاءة المراجعة وبالتالي جودة المعلومة المحاسبية من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

5) دراسة أبو شعبان (2016) بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية" دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة:

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية في المصارف العاملة في قطاع غزة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن كفاءة المدقق الداخلي تلعب دور مهم في عملية تقييمه لإدارة المخاطر التشغيلية كما أن الصلاحيات الممنوحة له تزيد من هذا الدور، ويهتم المدقق الداخلي بمراجعة أنظمة الرقابة الداخلية والتي بدورها تساعده على تقييم إدارة المخاطر التشغيلية كما أن قيامه بمراجعة امتثال المصرف للقوانين والأنظمة وشمولية عمله تؤثر إيجاباً على تقييمه لإدارة المخاطر التشغيلية.

6) دراسة لأكوفيتش وآخرون (Laković, et al 2016). " وظيفة المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية. دليل تجريبي من الجبل الأسود"

The Internal Audit Function and the Quality of Financial Reporting: Empirical Evidence from Montenegro

جامعة مونتينيغرو، كلية الاقتصاد، الجبل الأسود

ضمن أبحاث المؤتمر الدولي للإدارة من 1-4 يونيو 2016 ص 95-109، حيث جاء فيها:

لوجود تغييرات تشريعية في الجبل الأسود، أراد الباحثين معرفة أهمية وظيفة المراجعة الداخلية وقدرتها على المساهمة في جودة التقارير المالية. حيث تمت الدراسة على الشركات الـ 24 في الجبل الأسود التي لديها وظيفة تدقيق داخلي في عام 2011م، باستخدام تحليل العوامل، يتم استخراج 5 عوامل رئيسية: دعم الإدارة العليا، وطبيعة خدمات الضمان، والكفاءة المهنية، والاستقلال التنظيمي، والعلاقة مع لجنة المراجعة. بعد ذلك، درست تأثير هذه العوامل على جودة التقارير المالية.

حيث خلصت الدراسة إلى أن التأثير الهام الوحيد على جودة التقارير المالية هو الكفاءة المهنية والعلاقة مع لجنة المراجعة.

7) محمد أمين سوران وآخرون (2017). " العوامل المؤثرة على استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي" - دراسة ميدانية على واقع المؤسسات الحكومية في كرميان بأقليم كردستان.

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي من خلال تحليل تلك العوامل والمتغيرات المكونة لها إلى جانب استطلاع رأي مجتمع البحث حول مدى توفر تلك العوامل لدى المدققين الداخليين في المؤسسة الحكومية في إدارة كرميان.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- لا تتوفر شروط الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي من وجهة نظر الفئات المشمولة بالبحث بناءً على نتائج البحث

2- توجد معوقات لتوفير شروط الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي مما يدل على اتفاق أفراد العينة على توفر المعوقات لتوفير الشروط.

3-تسود في معظم الحالات المنافسة بين المحاسبين للعمل كمدقق داخلي مما يؤدي إلى دعم الإدارة في فرض هيمنتها عليهم.

4-لا يتم توفير فريق عمل متخصص من المدققين الداخليين ممن تتوفر فيهم المهارة والمعرفة والتخصص التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة مستقلة وموضوعية.

8) دراسة لوفداي Loveday (2017). "ممارسات جودة التدقيق وإعداد التقارير المالية في نيجيريا"

Audit Quality Practices and Financial Reporting in Nigeria. Loveday A. NWANYANWU

Department of Accountancy, Faculty of Management Sciences, Rivers State University, Port Harcourt, Federal Republic of Nigeria,

المجلة الدولية للبحوث الأكاديمية في علوم المحاسبة والمالية والإدارة، المجلد. 7، العدد 2، أبريل 2017، ص 145 – 155.

هدفت الدراسة في تأثير ممارسات جودة المراجعة على التقارير المالية في نيجيريا، وذلك بأخذ أدلتها من شركات المراجعة. حيث وزع استبيان وتم إجراء تحليلات مختلفة. حيث أشارت النتائج إلى وجود علاقة قوية وإيجابية ذات دلالة إحصائية بين مقاييس جودة المراجعة (استقلالية المراجع، والتدريب الفني والكفاءة وأداء المهمة) والتقرير المالي (يُقاس من حيث موثوقية التقارير المالية). تتمتع استقلالية المراجع بأعلى قوة تفسيرية للتغيرات في موثوقية القوائم المالية. كما إن استقلالية المراجع فقط ينتج أعلى قيمة لموثوقية القوائم المالية. نظرًا لوجود تدريب تقني وكفاءة وأداء، فإن استقلالية المراجع هي جودة مراجعة رئيسية في التقارير المالية.

وخلصت إلى أنه يجب على ممارسي المحاسبة الالتزام بأخلاقيات الاستقلالية لتحقيق المصداقية والموثوقية المطلوبة للتقارير المالية.

9) دراسة بلقاسم أحلام كطولي ومعطى الله خيرالدين (2018). دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيدة مجلة الباحث الاقتصادي. هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وتوصلت إلي:

*تساهم جودة التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة المينائية لسكيدة، حيث تم قياس جودة التدقيق الداخلي من خلال الاستقلالية والموضوعية، بالإضافة إلى الكفاءة المهنية. *تساهم الأنشطة التي يمارسها المدققون الداخليون في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة المينائية لسكيدة، وتتمثل هذه الأنشطة في تقييم وتحسين نظامي الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، بالإضافة إلى الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وذلك بتوفير تأكيد معقول حول موثوقية المعلومات المحاسبية، ومدى توفرها على خاصيتي الملاءمة والثبات.

10) دراسة سوريانا Suryana (2018). " دور عمليات التدقيق الداخلي في جودة التقرير المالي "

The Role of the Internal Audits to the Quality of Financial Reporting

(Survey of the Banks are Listed on the Indonesia Stock Exchange)

Usdi Suryana Accounting Study Program, Bandung- Indonesia.

Copyright © 2018 Usdi Suryana

يهدف البحث إلى دراسة تأثير دور المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية. وذلك عن طريق توزيع الاستبيانات على 43 بنك المدرجة في بورصة اندونيسيا. وأظهرت نتائج البحث أن هناك دورا هاما للمراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية. حيث تكون التقارير المالية ذات نوعية عالية إذا كان للمراجعة الداخلية دور في إكمال وفهم الأهداف، الإدارة، نطاق العمل، تطبيق المبادئ والتنفيذ لوظيفة المراجعة الداخلية. وأشارت الخاتمة إلى أن النتائج التي يمكن استنتاجها على النحو التالي: التدقيق الداخلي يؤثر على الجودة التقارير المالية، وإن كان في أداء وظيفة المراجعة الداخلية للحسابات لا يعمل بشكل صحيح لتحسين جودة التقارير المالية من حيث: آلية تنفيذ المراجعة، وموظفي الدعم الذين لديهم الكفاءة فهم نظام تكنولوجيا المعلومات / معالجة البيانات الإلكترونية ودعم الخبرة التشغيلية للبنك.

وما يميز الدراسة الخاصة بنا هو أنها تدرس دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية وستكون لها دراسة ميدانية في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية بمحافظة حضرموت وأن هناك قانون ودليل إجراءات خاص بالمراجعة الداخلية تم إقراره وألزمت الجهات التي سيكون تنفيذ الدراسة فيها بتطبيقه كما أن هناك إلزام قانوني بمعايير المراجعة الداخلية. ودراستنا تتناول وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت والذي لم تتناوله الدراسات السابقة.

وما يميز دراستنا أنها أوضحت دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية من واقع القرارات الصادرة والملزمة لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط.

وسبب اختياري لهذا الموضوع هو الاهتمام الشخصي به وذلك لارتباطه بمجال عملي الرقابي في (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة)، وكذا التأكد من الواقع حول الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. ومحاولة من الباحث لإثراء المكتبة الجامعية ببحث يركز على الوضع في حضرموت خاصة بتطبيقه على وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في ساحل وادي محافظة حضرموت.

الفصل الثاني

المراجعة الداخلية

ويشمل: التمهيد ثم

المبحث الأول: مدخل للمراجعة الداخلية: وفيه

- (1) تعريف المراجعة الداخلية وتطورها.
- (2) أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها.
- (3) أنواع المراجعة الداخلية ومعاييرها.
- (4) مكونات قسم المراجعة الداخلية ومنهجية عملها.

المبحث الثاني: تنفيذ المراجعة الداخلية:

ويشمل: التمهيد ثم

- (1) مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية.
- (2) ميثاق أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية.
- (3) استقلالية المراجعة الداخلية في القطاع العام.
- (4) مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي.

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية في اليمن وفي ظل التشغيل الإلكتروني:

ويشمل: التمهيد ثم

- (1) المراجعة الداخلية في اليمن ومقوماتها.
- (2) المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني.
- (3) أثر التشغيل الإلكتروني على منهجية المراجعة الداخلية.
- (4) إجراءات المراجعة الداخلية في حالة التشغيل الإلكتروني للبيانات.

المبحث الأول

المراجعة الداخلية

تمهيد:

استوجب زيادة النشاط الاقتصادي وكبر المؤسسات وتوسعها بفتح فروع جديدة للشركات الكبرى وجود جهة تقوم بالمراجعة لتتمكن الإدارة من الوقوف على أي تجاوزات أو عدم القيام بالأعمال المطلوب القيام بها على الوجه الأمثل.

ويؤكد الجمال (2014) على أن "المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً في كافة المنشآت حيث تقوم بمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية التي تساعد في اتخاذ القرارات من ناحية، وامتدادها بالمعلومات عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة من ناحية أخرى" (ص 381).

ويشير أرينز ولوبك (2009) إلى أنه حتى يؤدي المراجع الداخلي عمله على نحو فعال يجب أن يكون مستقلاً عن الوظائف التنفيذية داخل الشركة التي يعمل فيها ولكنه لا يستطيع أن يكون محايداً عن الوحدة الاقتصادية مادام تربطه بها علاقة عمل، ويمد المراجع الداخلي الإدارة بمعلومات هامة تفيد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتنشيط الفعال للعمل. (ص 27).

ويكون معظم موظفي قسم المراجعة الداخلية عادة من المحاسبين، نظراً لعلمهم وخبرتهم في تصميم نظم رقابة فعالة لحماية أصول المؤسسة ومقدرتهم على تقييم أداء الأقسام الأخرى.

ويمكن القول إن المراجعة الداخلية تتميز بأن المراجع الداخلي متواجد باستمرار في المنشأة وبالتالي يستطيع التعرف على جميع ما يدور فيها من أنشطة وكذا إمامه بكافة أنظمتها والإجراءات المتبعة في العمل وبالتالي يقوم بعمله عن قرب ومعرفة، ولأن المراجعة الداخلية مستمرة طوال العام فهذا يمكّن المراجع الداخلي من المراجعة الشاملة والوقوف على أية ظروف تتطلب تدخله وقيامه بالمراجعة كونه متواجداً في المنشأة، وأخيراً فإن المراجعة الداخلية تعمل على قياس وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية في المنشأة.

ويذكر (بلقاسم، 2017، ص4 و5) بدأت المراجعة الداخلية بالظهور كمهنة في سنة 1941م عندما تأسس معهد المراجعين الداخليين في أمريكا وتبعه فرعه في لندن عام 1948م، حيث كانت المراجعة الداخلية في الفترة ما بين 1940 - 1950م تركز على المراجعة المالية، ثم تطورت بعد ذلك وأصبحت تخدم الإدارة نتيجة لكبر حجم المؤسسات والشركات وانتشار فروعها جغرافياً وهكذا تطورت المراجعة الداخلية وأصبحت تساعد الإدارة العليا وتمدها بالتقارير الخاصة بالنشاط وتراقب تنفيذ القرارات الإدارية إلى أن أصبح مفهوم المراجعة الداخلية يهدف إلى الحماية والبناء والإصلاح.

ويتضح مما سبق أن المراجعة الداخلية تطورت بعد أن كانت وظيفة يقوم بها شخص واحد لتصبح نشاطاً وظيفياً يتطلب خبرة مهنية مرتفعة المستوى لتشمل كافة العمليات سواء مالية أو غير مالية إلى أن أصبحت إدارة أو قسم تابع لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

وعلى الصعيد المهني فقد أصدر معهد المراجعين الداخليين في عام 1947م أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجع وتم تعديلها في عام 1957م.

ونكر بلقاسم (2017) وفي عام 1964م تم اعتماد دليل مفهوم للمراجعة الداخلية على أنها: ((مراجعة للأعمال والسجلات التي تتم داخل الشركات والمؤسسات بصفة مستمرة أحياناً وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض)). (ص 6)

أولاً: تعريف المراجعة الداخلية وتطورها:

قبل الحديث عن تعريف المراجعة الداخلية نقف وقفات حول تطورها التاريخي:

فالمراجعة الداخلية تعتبر قريبة الظهور مقارنة بالمراجعة الخارجية فعمرها لا يتجاوز الثمانين عاماً استناداً إلى ظهورها كمهنة عام 1941م.

وكانت المراجعة الداخلية في بداياتها تعتمد على المراجعة الحسابية وذلك للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت ومع مرور الوقت أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا.

ومن العوامل المساعدة على تطور المراجعة الداخلية: (الجابري، 2014، ص 12)

الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش.

ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً.

الحاجة إلى كشف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً.

ظهور البنوك وشركات التأمين أدى إلى ظهور الحاجة للمراجعة الداخلية كي تقوم بمراجعة العمليات أول بأول.

وقد أصبحت المراجعة الداخلية مهنة معترفاً بها وانعكس ذلك على إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941م والذي قام بدوره بوضع معايير ممارسة المهنة.

ويشير موقع معهد المراجعين الداخليين (Institute of Internal Auditors) : أن معهد المراجعين الداخليين جمعية مهنية دولية لها مقر عالمي في نيك ماري، فلوريدا، الولايات المتحدة الأمريكية. وهو الصوت العالمي لمهنة التدقيق الداخلي، والسلطة المعترف بها، والزعيم المعترف به، والمدافع الرئيسي، والمعلم الرئيسي. بشكل عام، يعمل الأعضاء في التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية ومراجعة تكنولوجيا المعلومات والتعليم والأمن.

وعلى الصعيد المهني فقد أصدر معهد المراجعين الداخليين في عام 1947م أول قائمة تشمل مفهوم وهدف ونطاق المراجعة الداخلية أي تتضمن مسئوليات المراجع الداخلي لكن بقي الاهتمام

منصب بشكل واضح على مراجعة النواحي المالية والمحاسبية وتم تعديلها في عام 1957م بإصدار المعهد قائمة أخرى لمسئوليات المراجع الداخلي حيث أبرزت المفهوم الواسع للمراجعة لكل نواحي وأنشطة المؤسسة لخدمة الإدارة، ثم توالى إصدار هذه القوائم عام 1971م و1981م ثم في 1991م و1994م وأخيراً عام 1999م التي تضمنت التعريف الجديد للمراجعة الداخلية.

ولاستكمال بناء الإطار النظري قام المعهد بإصدار أول معايير المراجعة الداخلية عام 1978م ونظراً للتطورات الحاصلة أصدر المعهد مسودة معايير جديدة في عام 2000م وتمت المصادقة عليها في عام 2001م ثم تم تعديلها وإصدارها بصيغتها النهائية في ديسمبر عام 2003م على أن تدخل مجال التطبيق ابتداءً من بداية عام 2004م، حيث يتم تحديثها كل ثلاث سنوات وقد تم الوقوف على تحديث 2009م و2012م والتعديل الأخير عام 2017م.

كما أصدر المعهد دستور آداب وسلوك المهنة والذي تضمن مبادئ وقواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المراجع الداخلي عند أدائه لعمله وذلك في عام 1968م وتوالى تحديثها عام 2000م

كما شمل التطور النواحي التعليمية، فبحسب يوسف محمد محمود خيري حيث ذكر "في دراسة قامت بها جمعية المحاسبين الامريكية على (130) جامعة أمريكية أوضحت أن (16) جامعة كونت المادة العلمية وقامت بتدريس المراجعة الداخلية و(13) جامعة تعيد النظر في برامجها من أجل تطويرها وتدريسها مستقبلاً. (وثق في كاروس، 2011م، ص29).

ويشير موقع معهد المراجعين الداخليين الدولي إلى أن العضوية لمعهد المدققين الداخليين تخطت عتبة رئيسية وتتعدى الآن 200,000 عضواً من جميع أنحاء العالم. ورسخ معهد المدققين الداخليين خلال رحلته المستمرة على مدى 78 عاماً وجوده بصفته المنظمة العالمية المخصصة للمدققين الداخليين الذين يرغبون في مواولة المهنة بأعلى مستويات الكفاءة والاحتراف. وتشمل أكثر من (170) دولة ومنطقة في جميع أنحاء العالم، من جنوب شرق آسيا وأوروبا إلى إفريقيا وأمريكا الشمالية.

أما في اليمن فقد تطورت المراجعة الداخلية حيث صدر قرار مجلس الوزراء رقم (25) لسنة 1986م بشأن إنشاء إدارة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة وشركات القطاعين العام والمختلط، وفي عام 1999م صدر قرار مجلس الوزراء رقم (217) لسنة 1999م بشأن تحديد مهام واختصاصات

الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش بوحدات الجهاز الإداري للدولة وهذين القرارين ألغيت بصدور القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط والذي تلاه في عام 2012م اعتماد مجلس الوزراء بالقرار رقم (119) لسنة 2012م دليل إجراءات المراجعة الداخلية لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط (المنهجية التشريعية والتنظيمية والفنية لوظيفة المراجعة الداخلية).

وفي الجانب المهني تعد جمعية المراجعين الداخليين في الجمهورية اليمنية المبادرة المنفردة والجمعية المخولة في البلاد لخدمة مهنة التدقيق الداخلي وتمثيل المهنة محلياً وعربياً ودولياً.

حيث تأسست جمعية المراجعين الداخليين اليمنية وفقاً لقانون الجمعيات الأهلية رقم (1) لسنة 2001م، كجمعية مهنية غير هادفة للربح، وتم تسجيلها في وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل في يوليو 2013م، حيث قام بتأسيس جمعية المراجعين الداخليين اليمنية كوكبة تضم أغلب المهنيين الحاصلين على شهادات مهنية عالمية في الجمهورية اليمنية مثل شهادة المدقق الداخلي المعتمد في الولايات المتحدة، وزمالة وعضوية جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في بريطانيا وعضوية وشهادة المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين، وكذا مجموعة من ممارسين لمهنة المراجعة الداخلية والتدقيق الخارجي واستشاريين في الحوكمة، كما ساهم في تأسيسها عدد من القيادات الإدارية في بعض الجهات والهيئات ذات الصلة والشركات الخاصة و عدد من الأكاديميين و الحاصلين على الشهادات العليا.

أما تعريف المراجعة الداخلية فقد تطور هو الآخر بحسب الدور الذي تقوم به:

ففي عام 1947م عرفها مجمع المحاسبين الأمريكيين على أنها أداة للحكم والتقييم تعمل من داخل المشروع تخدم الإدارة في مجال الرقابة عن طريق فحص واختبار مدى كفاية الأساليب المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى في هذا المجال.

وأخر تعريف له هو: نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة.

أما معهد المراجعين الداخليين (I.I.A.) فقد عرف المراجعة الداخلية في نشرته الرسمية سنة 1999م على أنه نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين

عملياتها، وهو يساعد على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة وحوكمة الشركات. (بلقاسم، 2017، ص8).

وقد عرف المجمع العربي للمحاسبين المراجعة الداخلية بأنها: " وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى".

وهناك تعريف آخر بحسب المجمع العربي للمحاسبين، 2001م: بأنها مجموعة من أوجه النشاط المستقلة التي تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في التحقق من العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية والتأكد من كفاية المخصصات المعدة لحماية أصول وأموال المنشأة، والتحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة، وأخيراً في قياس مدى صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى. (وثق في أبو وطفه، 2009م، ص16).

وينص تعريف المراجعة الداخلية على الغرض الأساسي وطبيعة ونطاق المراجعة الداخلية، فهو نشاط استشاري ومستقل وموضوعي يهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، إنه يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الإدارة. (موقع <https://na.theiia.org>)

أما تعريف المراجعة الداخلية من قبل الكتاب والباحثين فكانت كما يلي:

فقد أورد الجمال، (2014) التعريفات التالية:

فقد عرفها Chambers بأنها: رقابة إدارية يتم أداؤها من خلال قياس وتقييم فعالية الوسائل الرقابية الأخرى.

وعرف Mautz المراجعة الداخلية بأنها: تعتبر المراجعة الداخلية من المسؤوليات الأساسية لملاك المشروع، وتستخدم كأداة لخدمة المنظمة وتتضمن ما يلي:

مراقبة وضبط نظم الرقابة الإدارية.

تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بأصول وأنشطة المشروع.

فحص الانحرافات الفعلية والمحتملة لنظم الرقابة الداخلية، وتحديد المسئول عن حدوثها.

مدى تحقيق المشروع لأهدافه وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين الرقابة.

وقد عرف Sayer المراجعة الداخلية بأنها: التقييم الموضوعي المنظم من خلال المراجعين الداخليين

للمعاملات المتنوعة ونظم الرقابة الداخلية للمنظمة لتحقيق الأهداف التالية:

تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية.

تحديد مخاطر المنظمة وتخفيضها إلى الحد الأدنى.

- التحقق من اتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية.
- مقابلة المعايير الموضوعية.
- الاستخدام الكفء والفعال للموارد.
- مساعدة أعضاء المنظمة في القيام بمسئولياتهم.

وأما Vinten فقد عرف المراجعة الداخلية بأنها: الفحص الدوري الشامل الذي يظهر بشكل واضح ومحدد قوة المنظمة بهدف إدراك حالتها وبيئتها لتحقيق رقابة أفضل على عملياتها في المستقبل. (ص 382-384).

وأهتم بها آخرون منهم Lawrence B. Sawyer حيث عرفها في كتابه " ممارسة التدقيق الداخلي " 1996: "فحص وتقييم ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعية من قبل المؤسسة، وذلك لتوجيه أنشطتها نحو تحقيق الأهداف المسطرة ومدى توافقها مع السياسات والخطط المرسومة". (كاروس، 2011م، ص36).

ومن التعريفات السابقة نستنتج ما يلي:

- 1- أن المراجع الداخلي يجب أن يتمتع بالاستقلالية والموضوعية وأن تكون تبعيته لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة تتيح له القيام بعمله على الوجه المطلوب.
- 2- أن هناك نطاق لطبيعة المراجعة الداخلية يتضمن:

- فحص إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والثقة فيها والوسائل المستخدمة لتحديد وتبويب التقرير عن تلك المعلومات.
- فحص النظم المقررة لضمان الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح التي يمكن أن تكون ذات أثر جوهري على الأعمال والأنشطة.
- فحص وسائل حماية الأصول والحفاظ عليها.
- فحص العمليات والبرامج لضمان ما إذا كانت النتائج متسقة مع الأهداف المحددة وما إذا كانت تلك العمليات والبرامج يتم تنفيذها وفقاً لما هو مخطط أم لا.

3- أن تقرير المراجع الداخلي هو المنتج النهائي لعمله والذي يجب أن يتضمن ما يلي:

- مناقشة أهداف عملية المراجعة وفقاً لخطة المراجعة السنوية.
- أن يقدم التقرير ملخصاً للمعوقات الجوهرية التي تواجه المنظمة.
- تقديم المعلومات والمقترحات للمساهمة في حل المشاكل التي تواجه المنشأة.
- توضيح أنشطة قسم المراجعة الداخلية والأساليب المستخدمة لقياس جودة العمل.
- الإشارة إلى ما إذا كانت توجد قضايا وتطورات حالية يمكن أن تؤثر على نطاق وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوقت الحاضر وفي المستقبل القريب.

4- إن الجهات المعنية بتقرير المراجعة الداخلية هي لجان المراجعة، إدارة المنظمة، المراجع الخارجي.

وعرفت المراجعة الداخلية بحسب المادة (2) من القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بأنها: الفحص الموضوعي للعمليات المالية والإدارية والفنية التي تتم داخل الوحدة محل المراجعة طبقاً للأصول والمعايير المهنية.

ثانياً: أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها

أهمية المراجعة الداخلية:

أصبحت المراجعة الداخلية حالياً مهمة جداً وذلك في مختلف الأنشطة سواء مؤسسات خاصة أو عامة أو شركات وفي مختلف الدول سواء المتقدمة أو النامية وذلك كون المراجعة الداخلية أصبحت بمثابة نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات في المنشأة بهدف تطويرها ورفع إنتاجيتها، إضافة إلى أنها تعتبر صمام أمان في يد الإدارة حيث يتم وصفها بعيون الإدارة أو آذانها. (أوبادي، 2015م، ص 55).

وتكمن أهمية المراجعة الداخلية بحسب الخطيب 2009م (وثق في أوبادي، 2015م، ص 55) في تقديم الخدمات التالية:

- تقدم المراجعة الداخلية التأكيدات على وجود الحماية الكافية لأصول المنشأة وهو ما يعرف بالخدمات الوقائية.
 - خدمات تقييمية من خلال قيام المراجع الداخلي بقياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته ومدى الالتزام بسياسات وإجراءات الإدارة.
 - حماية السياسات الإدارية من الانحراف عن التطبيق.
 - خدمات إنشائية وذلك من خلال اقتراح التحسينات اللازمة على نظام الرقابة الداخلية وكذا تحسين الإجراءات والسياسات الإدارية.
 - وأضاف (الدهراوي وسرايا، 2001):
 - خدمات علاجية: وتتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد يكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته الخاصة بإصلاح أية أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة. (كاروس، 2011م، ص 42)
- وهناك عوامل متعددة أدت إلى الاهتمام بالمراجعة الداخلية منها كبر حجم الشركات وتعدد عملياتها، وقيام الإدارة بتفويض السلطات والمسئوليات إلى بعض الإدارات الفرعية، والحاجة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والخطط واتخاذ القرارات، وكذا الحاجة إلى الحفاظ على أموالها من الأخطاء أو الغش والسرقة، وأيضا حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى البيانات الدقيقة والموثوقة.
- وتكون المراجعة الداخلية مهمة سواء للإدارة أو للمراجع الخارجي، فبالنسبة للإدارة تحقق المراجعة الداخلية الآتي:

- التأكد من صحة البيانات المستخرجة من سجلات المشروع والتأكد من وجود الحماية الكافية للأصول.
- التأكد من مدى الالتزام بالخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية.
- قياس مدى فعالية وكفاءة أداء الإدارات والاقسام المختلفة داخل المشروع.
- التأكد من مدى نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة المستهدف.
- التأكد من مدى نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات المحافظة على البيئة.

أما أهمية المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي وذلك من خلال:

- اطمئنان المراجع الخارجي إلى دقة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية من خلال دقة وفاعلية نظام المراجعة الداخلية.
- تخفيض وقت أداء مهمة المراجعة الخارجية حيث إن الاستعاضة المباشرة بعمل المراجع الداخلي جزئياً محل عمل المراجع الخارجي سينجم عنها وقت أقل بالنسبة للمراجعة الخارجية الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.
- التقييم الشامل لمخاطر المراجعة ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المراجع الخارجي بالصورة المرضية.
- تخطيط عملية المراجعة الخارجية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام بها.

أهداف المراجعة الداخلية:

بتطور المراجعة الداخلية تطورت أهدافها فبعد أن كان هدفها اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أصبح حالياً مساعدة الإدارة، ويمكن تحديد هدفين رئيسيين لنظام المراجعة الداخلية وهما (كافي ولفواف، 2015، ص 37-38):

- التقييم الدوري لسياسات المحاسبة والمالية وكل المتعلق بها والتأكد من أنها تسيير حسب الخطة الموضوعة دون انحراف.
- التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.

وهناك أهداف ثانوية أخرى:

- المحافظة على أملاك المؤسسة من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس.
- التأكد من صحة البيانات المحاسبية في السجلات والدفاتر والأنظمة المستعملة.
- مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.

وعليه فقد لخص أهداف المراجعة الداخلية على النحو التالي:

- التحقق من كفاءة وفاعلية وسائل الرقابة الداخلية المطبقة.
- التأكد أن الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة تنفذ دون انحراف.
- تقييم الأداء على مستوى الإدارة العليا وعلى مستوى مراكز المسؤولية.
- تأكيد إمكانية الاعتماد على البيانات المالية والاحصائية.
- التأكد من وجود حماية كافية لموارد المنشأة.

وتتمثل الأهداف الحديثة للمراجعة الداخلية فيما يلي:

1) الإشراف على الرقابة الداخلية: يمكن أن يكلف قسم المراجعة الداخلية بمسؤولية مراجعة أنظمة الرقابة والإشراف على عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها.

2) فحص المعلومات المالية والتشغيلية: يمكن أن يكلف قسم المراجعة الداخلية بمراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية ولعمل استفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.

3) مراجعة الأنشطة التشغيلية: يمكن أن يكلف قسم المراجعة الداخلية بمراجعة الأنشطة التشغيلية من الناحية الاقتصادية ومن ناحية الفاعلية والكفاءة، بما في ذلك أنشطة المنشأة غير المالية.

4) مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة: يمكن أن يكلف قسم المراجعة الداخلية بمراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.

5) إدارة المخاطر: يمكن أن يساعد قسم المراجعة الداخلية المنشأة من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.

6) الحوكمة: يمكن أن يقيم قسم المراجعة الداخلية عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المتعلقة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة وتوصيل المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية.

ثالثاً: أنواع المراجعة الداخلية ومعاييرها

أنواع المراجعة الداخلية:

بحسب (كافي ولقواف، 2015م، ص 41-42) إن مجال تطبيق المراجعة الداخلية واسع حيث إنه يقوم على أساس الرقابة الداخلية للمؤسسة كما أنها تعتمد على الفحص ومدى احترام القوانين والأنظمة، وبالتالي فهي تنقسم إلى:

(1) مراجعة محاسبية ومالية.

(2) مراجعة إدارية وتشغيلية.

ففي النوع الأول المراجعة المحاسبية والمالية يعتمد المراجع الداخلي على الآتي:

- أ- المحاسبة العامة: وذلك من أجل التحقق من موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة في الميزانية العامة وحساب النتيجة.
- ب- المحاسبة التحليلية: يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من صحة حساب التكاليف والهوامش من خلال تحليل مختلف مكونات تلك الحسابات.
- ج- معطيات الموازنة التقديرية: حيث تعتبر وسيلة لتقييم ومراقبة الأداء المالي مثل موازنة المبيعات والإنتاج.
- د- المعطيات الإحصائية: وهذه لها دور في إعطاء صورة حقيقية حول وضعية المؤسسة.

أما النوع الثاني المراجعة الإدارية (التشغيلية، العملية)

وهي المراجعة التي تشمل فحص الإجراءات الأخرى غير المالية أو المحاسبية ولذا فهي تتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة ومن المهام التي يتوجب القيام بها:

- أ- دراسة واختبار العمليات المختلفة مثل: النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية ومراقبة الجودة.
- ب- التأكد من سير برامج تدريب الموظفين والعاملين بالشركة وتحديد مدى كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطويرها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.

معايير المراجعة الداخلية:

يذكر الجمال (2014) بأن مجمع المراجعين الداخليين يعتبر المنظمة المهنية الوحيدة التي تدعم المراجعة الداخلية، وتطبق المعايير المهنية لمجمع المراجعين الداخليين في كل الدول الأعضاء مع تغيير بسيط في بعض المصطلحات الفنية لتتكيف مع المتطلبات المحلية. (ص394)

ويتكون الإطار العام لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والتي وضعها مجمع المراجعين الداخليين (AII) عام 1978م وتم تعديلها 1993م من خمسة معايير هامة تم تبويبها في خمس مجموعات تتضمن 25 معياراً فرعياً، بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الحديثة والتي وضعت في عام 2003م وأصبحت قابلة للتطبيق اعتباراً من عام 2004م من مجموعتين وهي معايير الصفات وهي التي تحمل الرقم (1000). ومعايير الأداء والتي تحمل الرقم (2000). (الجمال، 2014، ص395).

المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

المعايير العامة (معايير الصفات):

بحسب (الإطار المهني الدولي، 2013م، ص 13-41) وتم مطابقته بإصدار 2017م

هي مجموعة المعايير التي تتناول خصائص المؤسسات والافراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية، وتتضمن هذه المجموعة أربعة معايير رئيسية وينقسم كل معيار رئيسي إلى عدة معايير فرعية كما يلي:

الرقم	المعيار
1000	<u>الغرض والسلطة والمسئولية</u>
1010	الإقرار بالتوجيهات الالزامية في ميثاق المراجعة الداخلية
1100	<u>الاستقلالية والموضوعية</u>
1110	الاستقلالية التنظيمية
1111	التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة

دور الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية خارج إطار المراجعة الداخلية	1112
الموضوعية الفردية	1120
معوقات الاستقلالية أو الموضوعية	1130
<u>المهارة والعناية المهنية اللازمة</u>	1200
المهارة	1210
العناية المهنية اللازمة	1220
التطوير المهني المستمر	1230
<u>برنامج تأكيد وتحسين الجودة</u>	1300
متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة	1310
أعمال التقييم الداخلي	1311
أعمال التقييم الخارجي	1312
إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة	1320
استخدام عبارة "تم إعداده وفقاً لمعايير الممارسة المهنية الدولية للمراجعة الداخلية"	1321
الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير	1322

معايير الأداء:

هي مجموعة المعايير التي تركز على وصف وبيان طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية وتوفر أساس لكيفية قياس جودة أداء هذه الخدمات وتتضمن هذه المجموعة سبعة معايير رئيسية والتي بدورها تنقسم إلى عدة معايير فرعية:

إدارة نشاط المراجعة الداخلية 2000

التخطيط	2010
التبليغ والموافقة	2020
إدارة الموارد	2030
السياسات والاجراءات	2040
التنسيق والاعتماد	2050
إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الادارة	2060
مسئولية المنشأة والجهات الخارجية المقدمة للخدمات عن المراجعة الداخلية	2070
<u>طبيعة العمل</u>	2100
الحوكمة	2110
إدارة المخاطر	2120
الرقابة	2130
<u>تخطيط مهمة المراجعة الداخلية</u>	2200
اعتبارات التخطيط	2201
أهداف مهمة المراجعة الداخلية	2210
نطاق مهمة المراجعة الداخلية	2220
تخصيص الموارد اللازمة لمهمة المراجعة الداخلية	2230
برنامج عمل مهمة المراجعة الداخلية	2240
<u>تنفيذ مهام المراجعة الداخلية</u>	2300
تحديد المعلومات	2310
التحليل والتقييم	2320

توثيق المعلومات	2330
الإشراف على المهمة	2340
تبليغ النتائج	2400
مقاييس التبليغ	2410
جودة التبليغات	2420
حالات الخطأ والسهو	2421
استخدام عبارة "تم إعداده وفقاً لمعايير الممارسة المهنية الدولية للمراجعة الداخلية"	2430
الإفصاح عن حالات عدم التقيد	2431
نشر النتائج	2440
الآراء الكلية العامة	2450
مراقبة سير العمل	2500
قرار الإدارة العليا قبول المخاطر	2600

رابعاً: مكونات قسم المراجعة الداخلية ومنهجية عملها

مكونات قسم المراجعة الداخلية:

غالبا ما يكون قسم المراجعة الداخلية يتكون من عدد محدود من المراجعين ويحكم كبير وحجم النشاط هذا العدد فيرأس هذا القسم شخص مؤهل ولديه الخبرة والقدرة على العمل ويتبعه مراجعون داخليون ومساعدون له بحسب كبر النشاط وما توليه الإدارة العليا للمراجعة الداخلية من أهمية. وبحسب مسعود صديقي 2003 (وثقه سحر 2015) يتحدد شكل وحجم المراجعة الداخلية في المؤسسة وفق المعيارين أدناه:

- حجم المؤسسة: سواء صغيرة أو كبيرة، محلية أو وطنية أو دولية.
- مركزية ولا مركزية المراجعة: وذلك حسب كبر وحجم المؤسسات والتوسع الجغرافي، فالمركزية تكون لها إدارة على مستوى المركز وتبرمج زيارتها الميدانية للفروع. أما اللامركزية وذلك بأن تكون المراجعة الداخلية على مستوى كل فرع أو منطقة نشاط. وهناك المراجعة الداخلية المختلفة وهي تجمع المركزية واللامركزية وذلك بجعل إدارة عامة في المركز وعمل لها فروع على مستوى المناطق أو النشاط، وهي الأفضل كونها تجنب عدم كفاية الزيارات وعدم المتابعة الآنية لمختلف الفروع كما في المركزية وتجنب غياب التنسيق بين الفروع كما في اللامركزية.

وكنتيجة فإن التنظيم والتحكم الجيد لقسم المراجعة الداخلية من شأنه أن يضيف مزيداً من الثقة من قبل المستويات الإدارية المختلفة على التقارير، النتائج والتوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة مما يؤدي بهم إلى اعتمادها في اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة. (ص 36-37)

منهجية عمل قسم المراجعة الداخلية:

(كاروس، 2011م، ص77-78) تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تديره إدارتها، فعلى المراجع الداخلي أن يجيب على ثلاثة أسئلة وهي:

- ماذا يجب عليه أن يقوم بمراجعتها؟

- متى تتم المراجعة؟

- لأي غرض تتم المراجعة؟

بداية يجب على المراجع مراجعة ذلك الجزء من نظام الرقابة الذي يحقق أفضل منفعة مقابل التكلفة التي يتم تحملها، وتتضمن تلك التكلفة وقت فريق المراجعة وما يتعلق به من تكلفة، كما تتحقق المنفعة بالنتائج التي يتم التوصل إليها من عملية المراجعة بما يمكن من تحسين الرقابة على الجوانب الرئيسية في عمليات المؤسسة، وذلك إلى جانب تجنب ما كان يمكن أن يقع من خسائر، وهناك منفعة أخرى تترتب على المراجعة الداخلية وذلك أنه في حالة عدم وجود عيوب في نظام الرقابة فإنه يكفي أن يشعر أفراد المؤسسة أن ما يقومون به أعمال يحتمل أن يخضع للمراجعة بصفة دورية كي ينشأ لديهم حافز لتحسين أدائهم وتحقيق رقابة داخلية أفضل.

وعلى الرغم من أن تكلفة القيام بعملية المراجعة تعتبر من العوامل التي يأخذها المراجع بعين الاعتبار إلا أن العامل الأساسي الذي يحكم توزيع الموارد التي تتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية هو مخاطر الفشل في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية التالية:

• عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية.

• الفشل في اتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين.

• ضياع الأصول.

• الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفء للموارد.

• الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعة.

وهناك بعض المخاطر التي يصعب - وقد يكون من المستحيل - فرض رقابة عليها، وفي هذه الحالة يمكن للإدارة التأمين عليها بما يخفف حجم الخسارة المتوقعة إلى أدنى حد ممكن، وتحاول الإدارة بصفة عامة تخفيض المخاطر عن طريق:

- زيادة الإجراءات الرقابية.
- التأمين ضد الخسائر الممكنة.
- البحث عن عائد أكبر عندما تتحمل مخاطر أعلى.

إن تحديد وقت عملية المراجعة يتوقف على قيام المراجع - بجانب تحديده نوع المخاطر الممكنة - بتحديد حجم المخاطر القائمة، ولتحقيق ذلك فقد يقوم بدراسة التنظيم ككل وتقدير المخاطر النسبية التي تتعلق بالأنشطة المختلفة، ثم يقوم بترتيب تلك الأنشطة بحسب المستويات النسبية للمخاطر بحيث يتم فحص الأنشطة التي تنطوي على مخاطر أكبر أولاً، ثم يقوم المراجع بوضع استراتيجية للمراجعة وخطة تكون ملائمة يأخذ بعين الاعتبار عند وضعها:

- دراسة هيكل المؤسسة.
- دراسة الأنظمة الإدارية والمالية في المؤسسة.
- الوقت اللازم لتنفيذ الخطة.

وبحسب محمد بشير غوالي (وثقه بن عثمان 2013، ص12-13) تكون أعمال المراجعة الداخلية غالباً في خدمة الإدارة حيث تقوم المراجعة بالأدوار التالية:

- 1) التحقق: يهدف إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق ما تضمنته السجلات.
- 2) التحليل: والمقصود به تحليل السياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص.
- 3) الالتزام: ويقصد به الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقاً للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم.
- 4) التقييم: وهو التقرير الشخصي الواعي عن مدى كفاية وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تسير عليها الشركة وما لديها من تسهيلات بقصد ترشيد الأداء الوظيفي وتطويره، ويقتضي التقييم جمع البيانات والمعلومات المتعلقة به.
- 5) التقرير: تقرير المراجع الداخلي يدرج المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات، ويفضل عرض التقرير على المسئول عن النشاط محل الفحص لتجنب

تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور، وتتمثل قدرة المراجع الداخلي في العرض الواعي والواقعي لنتائج ما قام به من فحص.

المبحث الثاني

مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية ومسئوليات وصلاحيات المراجع الداخلي

تمهيد: سيتم في هذا المبحث الحديث عن مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية وسيم التعرف على كل مرحلة من التحضير للمهمة إلى تنفيذها والتقرير عنها في المرحلة النهائية، بعد ذلك سنبيين

ميثاق أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية الذي يشمل الدليل الجديد لها. بعد ذلك سنعرض على استقلالية المراجع الداخلي في القطاع العام كون جزء من الجهات التي ستتم عليها الدراسة كذلك وحتى يجد الباحث بسط لذلك كما أشارت إليه المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الصادرة عن منظمة الأنتوساي، وأخيراً الحديث عن مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي بحسب ما تم الوقوف عليها من مراجع الدراسة.

أولاً: مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية:

تعددت مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية ومنها:

أ) **مرحلة التحضير للمهمة:** وهذه المرحلة هي مكتتبية لكنها تتطلب من المراجع الداخلي التحضير الجيد للمهمة من خلال المعرفة الجيدة بالمؤسسة وتحديد مكان وجود المعلومات المفيدة والأطراف التي تساعد في تقديمها، وهي مرحلة ضرورية وهامة يجب البدء بها، وقد حدد المعيار رقم 2200 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ضرورة ووجوب إعداد خطة لكل مهمة وذلك بتحديد اعتبارات التخطيط 2201 وأهداف مهمة المراجعة 2210 ونطاق المهمة 2220 وتخصيص الموارد اللازمة لتنفيذها 2230 وإعداد برنامج عمل للمهمة 2240، وتوجب هذه المرحلة القيام بما يلي:

1) **الأمر بالمهمة** وهو عبارة عن تفويض من الإدارة العامة للمراجعة الداخلية بهدف إشعار المختصين وذلك بحسب المبادئ الآتية:

- لا يقرر المراجع الداخلي بمفرده المهمة بل يقوم بما تطلبه منه الإدارة العامة.
- يجب أن يصدر الأمر من سلطة مؤهلة الإدارة العامة أو لجنة المراجعة.
- يكون الإشعار بالمهمة للمراجع الداخلي ولكل من له علاقة بالمهمة.

وذلك بحسب JAQUE Renard, 2000 (وثقه كافي ولقواف، 2015م، ص 51-52).

2) **مرحلة جمع المعلومات** حول الموضوع الذي هم بصدد مراجعته وذلك بتحديد هدف المهمة والمشاكل الأساسية المتعلقة بها وذلك بإعداد خطة بالوسائل المطلوبة لجمع المعلومات سواء مقابلات أو بالحصول على الوثائق أو بالاجتماعات للحصول على المعلومات الضرورية للقيام بمهمة المراجعة لاسيما التقنيات المستخدمة.

3) **خطة العمل** وهي عبارة عن جدول يتم فيه تقسيم النشاط الخاضع للمراجعة إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة ويشار فيها إلى الهدف والفائدة من هذه الاعمال.

4) **تحديد مواقع الخطر** وذلك لأجل التعمق في تحليلها بهدف إعداد برنامج مراجعة ويحدد ذلك في الجدول المشار اليه في خطة العمل وذلك بإضافة عمود يحدد الخطر المرتبط بكل عمل وعمود رابع يحدد مستوى الخطر سواء عال أو متوسط أو ضعيف ويضاف عمود فيه وسائل الرقابة الداخلية الواجب توفرها لإبطال هذه المخاطر بالاعتماد على الإجراءات، المعايير، الإشراف، والأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين. وعمود سادس يشار فيه إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية أو أنها موجودة ولا تؤدي عملها أو غير موجودة ولكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل. بحسب (معوج، 2015م، ص 15).

5) **عقد المهمة** ويسمى التقرير التوجيهي وهو عبارة عن وثيقة يتم من خلالها تحديد الأهداف التي يريد المراجع الداخلي تحقيقها ونطاق عمل المراجعة وهو بمثابة عقد يبرم بين المراجع الداخلي والأطراف التي ستخضع للمراجعة يعده المراجع الداخلي ويعرضه على الطرف الآخر الذي يصادق عليه في أول اجتماع بينهم بعد عرض وجهة نظره إن وجدت ويعود القرار الأخير للمراجع الداخلي. يتم في هذا التقرير أو العقد تعريف عناصر الخطر المحددة سابقاً والتي على أساسها يتم تحديد مجال تطبيق المهمة والتركيز على التي أظهرت خطورة كبيرة وتعرض في التقرير العناصر التالية:

- الأهداف العامة: وتتعلق بالأهداف الدائمة للرقابة الداخلية.
- الأهداف الخاصة: وتتعلق بمختلف إجراءات الرقابة التي سيتم اختبارها من طرف المراجعين والتي تساهم في تحقيق الأهداف العامة.
- مجال التدخل: يقترح فيه المراجعون تدخلاتهم لتحقيق أهداف المراجعة، وذلك من جانبين الأول العمل الوظيفي والثاني مكان القيام بالمهمة أي الموقع الجغرافي.

ب) **مرحلة تنفيذ المهمة:** وفيها ينتقل المراجع الي الميدان للقيام بأعمال المراجعة وتبدأ هذه المرحلة باجتماع افتتاحي وذلك للتعريف بفريق المراجعة ولأطراف التي ستخضع للمراجعة وللحصول على أكبر قدر من الوثائق الضرورية للاطلاع عليها، وقد حدد المعيار رقم 2300 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية هذه المرحلة (إنجاز المهمة) وحدد فيها 2310 تحديد المعلومات

و 2320 التحليل والتقييم وكذا 2330 توثيق المعلومات وأخيراً 2340 الاشراف على المهمة. ويتم في هذه المرحلة:

1- **مخطط المراجعة:** وهو مخطط الفحص وهو وثيقة الغرض منها تحديد أعمال المصلحة الخاضعة للمراجعة وتقييمها أي برنامج عمل الغرض منه تقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء الفريق حسب مؤهلاتهم والوقت وبرمجة الاستجابات والتنقلات وتحديد الاعمال الأولية والتقنيات المستخدمة والأدوات، الجرد، جمع الوثائق وتحديد المناسب منها.

2- **العمل الميداني:** وبحسب جمعه أحمد حلمي (وثقه كافي ولقواف، 2015م) ويتبع فيه المراجع منهجية محددة حيث يقوم بتقسيم تتابعي ومنطقي للعمليات بهدف تحديد المخاطر، ويحدد المراجع أهدافه التي في عقد المهمة ويقوم بإعداد برنامج العمل ويعد قائمة استقصاء بكل نقطة من البرنامج، ويقوم بالإجابة على كل نقطة رقابة وكذا التدقيق في قائمة الاستقصاء، ويقوم بإعداد مقابل لكل الصعوبات أو العقبات التي تصادفها ورقة إبراز وتحليل المشاكل ويقوم أخيراً بعملية الملاحظة سواء الحالية أو الخاصة. (ص55)

3- **قوائم الاستقصاء:** وهي وثيقة مهمتها تحديد الإجراءات الخاصة والضرورية للرقابة الداخلية بالنسبة لكل وظيفة وتعرض النقاط الواجب فحصها عن طريق الأسئلة المغلقة أو المفتوحة وهي من، ماذا، أين، متى، كيف؟

4- **ورقة إبراز وتحليل المشاكل** وتستخدم عند بروز مشكلة ما أو خطأ ما وتتكون من المشكلة التي يعرضها المراجع، والملاحظة وهي التي تخص مشكلة الورقة حيث يقوم المراجع بعرض ملخص منهجي للمشكلة، الأسباب التي يقوم المراجع بالبحث عنها ويؤدي إلى فحص إجراءات الرقابة الداخلية لاكتشاف الخلل الذي أدى إلى حدوث المشكلة وأخيراً النتائج حيث يتوصل المراجع إلى تحديد انحرافات نوعية أو كمية سببها المشكلة أو إلى طريق مسدود مرتبط باكتشاف حالات غش أو أخطاء تسببت في هذه الاضرار وتقدير نتائج ذلك وقياس الأثر الظاهر.

5- **التوصيات:** وذلك لتفادي تكرار المشاكل في المستقبل عن طريق تحديد عناصر الرقابة الداخلية التي يجب تحسينها وتعديلها للرجوع للوضع الطبيعي وللتحكم في العمليات وتحقيق جودة وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية. (كافي ولقواف، 2015م، ص 56).

ج) المرحلة النهائية وقد حدد المعيار رقم 2400 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية هذه المرحلة (توصيل النتائج) وأشار فيها إلى معايير التوصيل 2410 وجودة التوصيل 2420 والخطأ والسهو 2421 واستخدام عبارة "تم إعداده وفقاً لمعايير الممارسة المهنية الدولية للمراجعة الداخلية" 2430 وكذا الإفصاح عن المهمات غير المتوافقة 2431 ونشر النتائج 2440 وأخيراً الآراء العامة 2450 .

فمن خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل وأوراق العمل يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقرير المراجعة النهائية وذلك عبر مشروع التقرير تمهيداً للاجتماع النهائي أو الاقفال الذي يجتمع فيه نفس المجتمعون في الاجتماع الافتتاحي للاستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها وذلك باتباع المبادئ الأساسية التالية:

• الكتاب المفتوح: وفيه تعرض الملاحظات التي في التقرير مع إثباتاتها ومناقشتها بغرض المصادقة الكاملة على أعمال المراجعة.

• مناقشة نتائج المراجعة أولاً مع الجهة التي خضعت للمراجعة وخاصة المسئول المباشر لأجل المصادقة على النتائج ولا يتم نشر التقرير الا بعد الاجتماع النهائي والمصادقة عليه.

• الترتيب: وذلك بعرض توصيات المراجعين حسب أهميتها انطلاقاً من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل والعواقب.

• مبدأ التدخل الفوري: أي بمجرد تبليغ المراجع عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالتصحيح إذا توفرت له الوسائل اللازمة ويشار لذلك في التقرير.

• مبدأ المعرفة المشتركة: وذلك من الطرفين بالملاحظات والمشاكل ويقدم المراجعون التوصيات لتصحيحها وعند النزاع إما يقدم المراجع أدلة إثبات قوية أو يتنازل عنها.

تقرير المراجعة الداخلية وهو يؤدي وظيفتين الأولى إعلام الإدارة عن حالة الوحدة التي خضعت للمراجعة والثانية هي كونها أداة عمل يعتمد عليها المراجع للقيام بالأعمال التصحيحية حيث يتكون التقرير من فهرس ومقدمة وعرض يسمح للقارئ بالحصول على رأي عند الانتهاء من القراءة.

ويحدد المراجع في تقريره مقابل كل التوصيات من يقوم بماذا ومتى، كما يحتوي التقرير على ملاحق لتفادي إثقال النص كالجداول وغيرها مع وضع فهرس يسمح بترتيبها. (كافي ولقواف، 2015م، ص 59)

ثانياً: ميثاق أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية

يؤكد الإطار المهني الدولي (2013م) "إن مبادئ أخلاقيات المهنة هي ضرورية وأساسية لنشاط المراجعة الداخلية باعتبار إن مهنة المراجعة الداخلية تقوم أساساً على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة. (ص4).

وبحسب (الجمال، 2014م، ص419-420) وضع المراجعون الداخليون دليلاً جديداً لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية وقد تضمن الدليل أربعة مبادئ أخلاقية واثنى عشرة قاعدة سلوكية كما يلي:

1) النزاهة: تؤدي نزاهة المراجع الداخلي إلى تدعيم الثقة فيما يقوم به من أعمال وبالتالي تعتبر الأساس للاعتماد على الاحكام الصادرة عنه، ويتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:

- أ- القيام بأداء أعمالهم بأمانة واجتهاد ومسئولية.
- ب- مراعاة القوانين وتقديم الإفصاح المتوقع منهم وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية.
- ج- عدم الاشتراك في أية أعمال أو أنشطة غير معروفة بالإضافة إلى عدم القيام بتصرفات تسيء للمهنة والمنشأة التي يعملون فيها.
- د- احترام أهداف المنشأة الأخلاقية والمشروعة والمساهمة في تحقيقها.

2) الموضوعية: يجب أن يتوافر في المراجع الداخلي أعلى مستوى من الموضوعية المهنية في تجميع وتقييم وتوصيل المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العملية محل المراجعة حيث يجب على المراجعين الداخليين تقييم الظروف ذات العلاقة بطريقة متوازنة والا تتأثر أحكامهم بناءً على مصالحهم الشخصية أو مصالح الآخرين، ويتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:

- أ- يجب على المراجعين الداخليين عدم المشاركة في أنشطة أو علاقات قد تضعف من قدراتهم على أداء أعمالهم بشكل غير متحيز ويشمل ذلك الأنشطة والعلاقات التي قد تتعارض مع مصلحة المنشأة التي يعملون فيها.

ب- يجب على المراجعين الداخليين عدم قبول أي شيء من الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة التي يعملون فيها والتي من الممكن أن تضعف مصداقية أحكامهم المهنية.

ج- يجب على المراجعين الداخليين الإفصاح عن الحقائق الجوهرية التي تم التوصل إليها أثناء تأدية أعمالهم والتي من الممكن أن يؤدي عدم الكشف عنها إلى تضليل وتحريف في تقاريرهم عن نتائج الاعمال التي تم مراجعتها من قبل.

3) السرية: يجب أن يحترم المراجعون الداخليون قيمة المعلومات التي يحصلون عليها والآن يكشفوا عن أية معلومات دون أن يكون لهم السلطة التي تخولهم القيام بذلك ما لم تكن هناك متطلبات قانونية أو مهنية تلزمهم القيام بذلك، وتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:

أ- يجب على المراجعين الداخليين أن يكونوا أمناء وحذرين في استخدام المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية أعمالهم وواجباتهم وحماية هذه المعلومات.

ب- يجب على المراجعين الداخليين عدم استخدام المعلومات التي يحصلون عليها لتحقيق أية مكاسب شخصية أو استخدامها بشكل يتعارض مع القانون ويضر بالأهداف المشروعة والأخلاقية للمنشأة.

4) الكفاءة المهنية: يجب أن يستخدم المراجعون الداخليون المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لأداء خدمات المراجعة الداخلية، ويتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:

أ- يجب على المراجعين الداخليين تأدية الخدمات والأعمال التي يمكنهم القيام بها من خلال توفر المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لتأديتها.

ب- يجب على المراجعين الداخليين تأدية خدمات المراجعة الداخلية وفقاً لمعايير الممارسة المهنية الدولية للمراجعة الداخلية.

ج- يجب على المراجعين الداخليين السعي دائماً وبشكل مستمر لتطوير وتحسين كفاءة وجودة الخدمات التي يقدمونها.

ونكر بكت (2004) PICKETT تنطوي مهنة المراجعة الداخلية على الحصول على أكثر من مجرد الكفاءة المهنية، إنها تتطلب سلوكاً مرناً وفهماً لكنه حازم على نقاط مهمة من حيث المبدأ. يتطلب الأمر شخصاً قادراً على الاستماع والمناقشة واتخاذ القرار بشأن أي موقف حتى في مواجهة معلومات غير متسقة و/أو غير كاملة. أكثر من ذلك يحتاج المراجعون الداخليون إلى رؤية "الصورة

الكبيرة" حتى عندما تكون الجوانب مفقودة أو مشوهة في بعض الأحيان. لكن يجب أن تحتوي الصورة الكبيرة أيضاً على الأجزاء الصغيرة التي تتشكل معاً لتعطينا الصورة النهائية. (ص4)

ثالثاً: استقلالية المراجعة الداخلية في القطاع العام:

ولا يفوتنا الحديث عن استقلالية المراجعة الداخلية في القطاع العام (INTOSAI GOV 9140) بحسب ما أشارت إليه المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI) الصادرة عن منظمة الأنطوساي (INTOSAI) (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة) وذلك ضمن توجيهات الأنطوساي للحوكمة الرشيدة، فقد أشارت الفقرة (1-6) إلى الآتي: " لقد تطوّر الدور الذي تقوم به عملية المراجعة الداخلية من إجراء إداري، مع التركيز على الالتزام، إلى عنصر عام في الحوكمة الجيدة. وفي حالات كثيرة أصبح وجود المراجعة الداخلية أمراً إلزامياً".

وفي الفقرة (1-8) بينت: "إن المعايير وقواعد السلوك الأخلاقي لمعهد المراجعين الداخليين تعترف بأهمية احتفاظ المراجعين الداخليين باستقلالهم وموضوعيتهم عندما يقومون بتنفيذ عملهم، بغض النظر عما إذا كان المراجعون الداخليون يشاركون في عمليات مراجعة القطاع العام أو الخاص. وبالإضافة إلى ذلك تطالب معايير معهد المراجعين الداخليين بشدة بنظام قوي للرقابة الداخلية تتم مراقبته بواسطة نشاط مراجعة داخلي محكم كسمة جوهرية للحوكمة الجيدة. وفي القطاع العام فإن وجود نظام قوي للحوكمة ضروري لتأمين تقديم الخدمة المناسبة للجمهور بصورة عامة.

وأوضحت الفقرة (1-9) أهمية الاستقلالية والموضوعية للمراجعين الداخليين لتمكين التنسيق والتعاون مع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بحسب (إرشاد الأنطوساي للحوكمة الجيدة 9150)، بما في ذلك الاستفادة من عمل المراجعين الداخليين بموجب (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1610، المعيار الدولي للتدقيق ISA 610، الفقرة 9). وبهذا يصبح ترتيب نشاطات الرقابة في القطاع العام وتحديد موقعها بشكل ملائم ضمن المؤسسة أمراً حاسماً.

وفي الفقرة الثانية تحدث عن دور المراجعة الداخلية من خلال تعريف معهد المراجعين الداخليين له وأن عملية المراجعة الداخلية تتضمن تحليل نقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية للمؤسسة مع النظر في الحوكمة والثقافة التنظيمية والتهديدات والفرص للتحسين في المؤسسة والتي يمكن أن تؤثر فيما إذا كانت قادرة على تحقيق غاياتها. ويقدر هذا التحليل ما إذا كانت إدارة المخاطر تحدد المخاطر وتضع الضوابط قيد التطبيق لإدارة الأموال العامة بفعالية وكفاءة. وأن المراجع الداخلي يعمل مع

الجهات المسؤولة عن الحوكمة على التأكد من تصميم وتطبيق أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية لكن من المهم ألا يقوم المراجع الداخلي بأي واجبات إدارية أو تشغيلية.

وفي الفقرة الثالثة عن المراجعة الداخلية في القطاع العام تحدث أولاً أن المراجعين الداخليين في القطاع العام أسوة بغيرهم مطالبون بمساعدة المؤسسات في تحسين عملياتها وذلك لأنها أحد عناصر الحوكمة القوية للقطاع العام وذلك لأنهم يلعبون دور مهم في المساءلة لمؤسساتهم تجاه العامة كجزء من عملية الفحص والموازنة. وثانياً إن الطبيعة المتنوعة للقطاع العام تضيف أهمية متزايدة وقيمة للفهم المشترك للاستقلالية باعتبارها أساساً لمصداقية أي مراجع، ولأنهم جزء من المؤسسة فإن تحقيق الاستقلالية والحفاظ عليها يشكل تحدياً أكبر. والنقطة الثالثة والأخيرة في هذه الفقرة فهي يمكن تنظيم مهمة المراجعة الداخلية وتنفيذها على عدة مستويات ضمن المؤسسة أو ضمن إطار أوسع يغطي مجموعة من المؤسسات المتشابهة. وتنطبق نفس المبادئ والقواعد على هذه المستويات التنظيمية المختلفة للمراجعة الداخلية.

في الفقرة الرابعة تحدث عن نماذج تحديد مصادر المراجعة الداخلية وذكر أربعة مصادر:

- داخلية يتم تزويد خدمات المراجعة الداخلية بشكل حصري أو في الغالب من قبل الموظفين العاملين داخل المؤسسة، ويدار نشاط المراجعة الداخلية داخلياً من قبل موظف لدى المؤسسة.
- ومصادر مشتركة أي بالجمع بين عمل الموظفين من داخل المؤسسة وعمل مزودي الخدمة وإدارة من قبل موظف لدى المؤسسة.
- الاستعانة بمزود خارجي بإدارة محلية.
- والمصدر الرابع الاستعانة بمزود خارجي بالكامل أي يتم تزويد جميع خدمات المراجعة الداخلية من قبل مزودي خدمة يتم التعاقد معهم لهذا الغرض ويدير مزود الخدمة أيضاً نشاط المراجعة الداخلية.

الفقرة الخامسة تتحدث عن تعريف الاستقلالية والموضوعية حيث عرفت الاستقلالية بشكل عام بأنها التحرر من الاعتماد على شخص آخر أو مؤسسة أو دولة، أو التأثر بهم أو الخضوع لسيطرتهم، حيث يعمل المراجعون الداخليون لدى الجهة الخاضعة للرقابة ويرفعوا تقاريرهم بشكل رئيسي لها. وتعني استقلالية المراجع الداخلي التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجعة الداخلية أو

الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية من تأدية مسؤوليات المراجعة الداخلية بطريقة غير متحيزة حيث تسمح الاستقلالية بتقديم أحكام نزيهة وغير متحيزة.

ثم عرفت الموضوعية بحسب (I.I.A.) بأنها الموقف العقلي غير المتحيز الذي يسمح للمراجعين الداخليين بتنفيذ عمليات المراجعة بطريقة يكون لديهم فيها إيمان صادق بنتائج عملهم لا يتم المساس بها بأي شكل من الأشكال. كما تقضي معايير (I.I.A.) بأن الموضوعية تتطلب منهم أي المراجعين الداخليين ألا يوكلوا حكمهم بشأن أمور المراجعة للآخرين. ويجب أن تدار التهديدات التي تتعرض لها الموضوعية مثل التضارب المحتمل في المصالح على مستويات المراجع الفرد والمهمة والمستوى الوظيفي والتنظيمي ويجب الإفصاح عنها عند الضرورة.

وبينت الفقرة السادسة لماذا الاستقلالية والموضوعية أمر حيوي وذلك حسب النقاط التالية:

الأولى: أنه مهما كان شكل الحوكمة فإن الحاجة إلى الاستقلالية والموضوعية في عملية المراجعة أمر حيوي (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 200، الفقرة 2-3) وذلك في التأكد من أن أصحاب المصلحة ينظرون إلى عمل المراجع المنفذ ونتائجه على أنها تتمتع بالمصداقية وأنها حقيقية وغير متحيزة.

الثانية: تتطلب طبيعة المراجع الداخلي ودوره في تقديم معلومات غير متحيزة ودقيقة حول استخدام الموارد والخدمات العامة من نشاط المراجعة الداخلية أن يؤدي واجباته من دون قيود أو ضغوط سواء من المؤسسة التي يجري مراجعتها أو الجانب الخاضع للمراجعة.

الثالثة: يعد تطوير علاقات عمل سليمة مع الإدارة والموظفين على جميع المستويات في المؤسسة أمر أساسي لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية، تساعد معرفة نشاط المراجعة الداخلية بالمؤسسة وفهمه لها في بناء علاقات فعّالة وفي تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة. وعندما يكون ذلك مناسباً يتعين على الموظفين في المؤسسة لفت انتباه نشاط المراجع الداخلي إلى المسائل المثيرة للقلق والمعلومات والأمور الهامة. وبالإضافة إلى ذلك، وبوجود نشاط مراجعة فعال ومدار بشكل جيد سيتم اللجوء إليه للحصول على الخدمات والمعلومات والتوجيه.

الرابعة: من خلال توفير تقييمات موضوعية وغير منحازة حول ما إذا كان الهدف من عمليات وموارد القطاع العام تدار بمسئولية وعلى نحو فعّال لتحقيق النتائج المرجوة يستطيع المراجع أن يساعد

مؤسسة القطاع العام من تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات وتكريس الثقة بين المواطنين وأصحاب المصالح.

وفي الفقرة السابعة مقاييس الاستقلالية والموضوعية يسعى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1610 إلى تقييم ما إذا كانت البيئة التي يعمل فيها نشاط المراجعة الداخلية تسمح للمراجع الداخلي بأن يكون مستقلاً بذاته وموضوعياً بالقدر الكافي إلى الحد الذي يمكن فيه للمراجع الخارجي استخدام عمل المراجع الداخلي. ويعادل ذلك تقييم استقلالية المراجع الداخلي ضمن إرشاد الأنتوساي للحوكمة الجيدة 9140.

حيث ينص المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1610 على مقاييس لتقييم موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام:

- يتم تأسيسها بموجب تشريع أو لوائح نظامية.
- تخضع للمساءلة أمام الإدارة العليا مثل رئيس الجهة الحكومية أو نائبه وأمام المسؤولين عن الحوكمة.
- موجودة تنظيمياً خارج جهاز الموظفين ووظيفة الإدارة للوحدة الخاضعة للمراجعة.
- بعيدة بالقدر الكافي عن الضغوط السياسية لتنفيذ عمليات المراجعة وترفع تقرير النتائج والآراء والاستنتاجات الموضوعية دون خوف من الانتقام السياسي.
- لا تسمح لموظفي المراجعة الداخلية بمراجعة العمليات التي كانوا مسئولين عنها في السابق لتفادي أي تضارب مفترض في المصالح.
- لديها إمكانية الوصول إلى المسؤولين عن الحوكمة.

بالإضافة إلى ذلك قد تشمل مقاييس تقييم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام ما يلي:

- مسؤوليات وصلاحيات واضحة ومحددة رسمياً للمراجعة الداخلية في ميثاق المراجعة.
- الفصل الوظيفي والشخصي للمراجع الداخلي عن المسؤولية وعن المهام والقرارات الإدارية (مثل رؤساء مجموعات العمل التشغيلية في مشاريع الإصلاح الإداري).
- حرية كافية للرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية في وضع خطط المراجعة الداخلية.

- الدفع الكافي ومنح الدرجات المناسبة ضمن جدول المرتبات وفقاً لمسؤوليات المراجع الداخلي وأهميته.

- إشراك ومشاركة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية في تعيين موظفي المراجعة الداخلية.

تتطلب معايير معهد المراجعين الداخليين أيضاً، وتقضي الممارسات الرئيسية إلزاماً، بأن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً، وأن يكون المراجعون الداخليون موضوعيين في تأدية عملهم. ولتحقيق درجة من الاستقلالية الضرورية لتنفيذ مسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية بفاعلية يجب أن يكون رئيس نشاط المراجعة الداخلية يملك حق الوصول المباشر وغير المقيد إلى تلك الجهات المسؤولة عن الحوكمة. وتتحقق الاستقلالية من خلال الوضع التنظيمي والموضوعية (الإطار الدولي للممارسات المهنية IPPF 1100-1130 الاستقلالية والموضوعية).

طبقاً لمعايير معهد المراجعين الداخليين، يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يتبع إدارياً مستوى إداري ضمن المؤسسة يسمح لنشاط المراجعة الداخلية بالوفاء بمسؤولياته، ويجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يؤكد للجهات المسؤولة عن الحوكمة سنوياً على الأقل الاستقلال التنظيمي لنشاط المراجعة الداخلية. ووفقاً لتوصية الممارسة من معهد المراجعين الداخليين 1-1111 يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يتصل ويتفاعل بشكل مباشر مع مجلس الإدارة وذلك بالمشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة التي تتعلق بمسؤوليات المجلس الرقابية على المراجعة والتقارير المالية والحوكمة التنظيمية والضبط ولو مرة في السنة ويجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية متحرراً من التدخل في تحديد نطاق المراجعة الداخلية وإنجاز العمل وإيصال النتائج.

الفقرة الثامنة تخص مخاوف تتعلق بالاستقلالية والموضوعية وفيها أولاً أن المراجع الداخلي موظف لدى المؤسسة غير أنه يتوقع منه أن يقوم بمراجعة طرق تنفيذ العمليات مما قد يسبب احتمال نشوء توتر كبير لان "استقلال" المراجع الداخلي عن الإدارة ضروري له كي يقوم بتقييم أفعال الإدارة بموضوعية.

يمكن أن يضيف نشاط المراجعة الداخلية قيمة جوهرية للمؤسسة من خلال معرفته وفهمه العميقين للظروف التشغيلية ومع ذلك قد يصعب عليه اكتساب ثقة الجمهور إذا لم يتم وضع إجراءات لحماية استقلاليته وتنفيذها والمحافظة عليها، وتشمل هذه الإجراءات ترتيبات خاصة للتأكد من أن نشاط المراجعة الداخلية مخول برفع تقارير عن مواضيع جوهرية إلى الجهات المسؤولة عن الحوكمة وأن

يكون نشاط المراجعة الداخلية مدعوماً من قبل الإدارة رسمياً قولاً وممارسةً وأن يتم تزويده بموارد كافية لإنجاز واجباته بفعالية.

إن ظهور أو إدراك نقص في الاستقلالية قد يكون ضاراً ومؤدياً بقدر النقص بحد ذاته. وإذا كان المراجعون الداخليون مشاركين في وضع أنظمة الرقابة الداخلية فقد يكون من الصعب الاحتفاظ بمظهر الاستقلالية عند مراجعة هذه الأنظمة.

الفقرة التاسعة وفيها كيف يمكن تحقيق الاستقلالية والموضوعية ونكر في النقطة الأولى أنهما من العناصر الهامة لنشاط المراجعة الداخلية الفعّال في القطاع العام، وللامتثال لمقاييس الاستقلالية والموضوعية هناك عدة تدابير يمكن اتخاذها والموصى بها منها:

- التعيين المناسب والمكانة التنظيمية لنشاط المراجعة الداخلية داخل المؤسسة، ويجب أن تكون المكانة التنظيمية لنشاط المراجعة الداخلية كافية لتمكينها من انجاز نشاطاتها كما هي معرّفة في ميثاق المراجعة. ويجب أن يكون نشاط المراجعة في مرتبة ملائمة تمكنه من الحصول على التعاون من إدارة وموظفي البرامج أو المؤسسة الخاضعة للمراجعة وأن يكون له حق الوصول الحر وغير المقيد إلى جميع الوظائف والسجلات والممتلكات والموظفين بما في ذلك الجهات المسؤولة عن الحوكمة. وحيثما كان ذلك عملياً يجب على الجهات المسؤولة عن الحوكمة (الهيئة الإشرافية) أن تمارس تقديرها الخاص وأن تتم على الأقل مشاورتها فيما يتعلق بتعيين وعزل وتعويضات الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية، ويجب إعطاء الاعتبار أيضاً لتعيين هيئة منظمة ومستقلة بالشكل الصحيح لتشرف على تعيين الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية. ويجب أن يكون الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مساوياً في المرتبة للإدارة العليا للمؤسسة. ولتجنب أي تعارض مصالح محتمل يجب أن يتبع الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مستوى إداري في المؤسسة يسمح لنشاط المراجعة الداخلية بأن يؤدي مسؤولياته بفعالية. كما يجب أن يكون لدى الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية اتصالات مباشرة مع الجهات المسؤولة عن الحوكمة مما يعزز الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية ويمكن الدعم الكامل والوصول غير المقيد إلى الوظائف والسجلات والمرافق والموظفين ويتأكد من أنه لا يوجد هناك أي إفساد للاستقلالية وهذا يعطي سلطة كافية لتأمين تغطية لمراجعتهم واسعة ومراعاة مناسبة للاتصالات ذات العلاقة بالعمل والتفاعل مع التوصيات.

- العلاقات الإدارية حيث يجب أن يتبع الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مستوى إداري في المؤسسة يسمح لنشاط المراجعة الداخلية بأن يؤدي مسؤولياته بفعالية وذلك وفقاً لمعايير معهد المراجعين الداخليين. حيث يجب أن يلجأ الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية إلى الإدارة التنفيذية للحصول على المساعدة في مسائل تحديد التوجيهات والدعم والتدخلات الإدارية؛ وإلى الجهات المسؤولة عن الحوكمة (مثل لجنة المراجعة) أن تحمي الاستقلالية بالموافقة على ميثاق المراجعة الداخلية والتكليف (حيثما كان ذلك منطبقاً). وتتطلب معايير معهد المراجعين الداخليين وتوصي إرشادات أخرى بقوة أن موظفي نشاط المراجعة الداخلية يتبعوا الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية الذي يتبع إدارياً المدير التنفيذي أو مستوى إداري يعادله ويتبع وظيفياً الجهات المسؤولة عن الحوكمة.
- الأهلية حيث تتطلب قواعد السلوك الأخلاقي من معهد المراجعين الداخليين وكذلك الممارسات الرائدة من المراجعين الداخليين أن يعملوا في تلك الخدمات التي لديهم المعرفة والمهارات والخبرة الضرورية لها، وأن ينجزوا الواجبات وفقاً للمعايير، وأن يعملوا باستمرار على تحسين كفاءاتهم وفعاليتهم. وتتطلب المعايير من المراجعين الداخليين ونشاط المراجعة الداخلية معاً أن يمتلكوا أو يقوموا بتطوير المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوبة لتأدية مسؤولياتهم، ويمكن لموظفي المراجعة الداخلية المؤهلين والمهنيين وخصوصاً الذين يمثلون للمعايير أن يساعدوا في ضمان النجاح لنشاط المراجعة الداخلية.
- والنقطة الأخيرة في الفقرة التاسعة هي المتطلبات التشريعية حيث تساعد لتأسيس نشاط مراجعة داخلية في حماية وتمويل واستقلالية نشاط المراجعة الداخلية وفي الاعتراف به كوظيفة هامة في القطاع العام. وختاماً إن الحماية القانونية الكافية لاستقلالية المراجع الداخلي وخصوصاً بموجب قانون الخدمة المدنية عنصر هام ضمن الإطار القانوني.

رابعاً: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي

تستهدف مهمة المراجعين الداخليين دائماً المحافظة على شبكة النظم الرقابية الإدارية سليمة

ومحكمة.

ومن هنا "فقد تطلب عملهم تنفيذ برامج منظمة للمراجعة والتقييم، الغرض منها التأكد من أن جميع العاملين في المستويات الإدارية المختلفة يقومون بواجباتهم كما حددت لهم من قبل وحسب الخطط والسياسات التي اعتمدها لهم الإدارة العليا". (العمرات، 1989م، ص 20).

وبحسب أرينز ولوبك (2009) تتسم مسئولية المراجع الداخلي بالتنوع الشديد، كما تتوقف على الجهة أو المنشأة التي يعملون بها. ففي بعضها يوجد في إدارة المراجعة الداخلية مراجع أو اثنين فقط يعملان على القيام بمراجعة الالتزامات التقليدية وفي بعضها الآخر يمكن أن يوجد العديد من المراجعين في إدارة المراجعة الداخلية يقومون بأداء مهام متنوعة يقع بعضها خارج دائرة المحاسبة، ويقوم بعض المراجعين الداخليين بتنفيذ المراجعة التشغيلية أو قد تتوافر لديهم خبرة في تقييم النظم الالكترونية. (ص 27)

فالمراجعة الداخلية تعتبر وظيفة ابتكارية حيث تركز على الرقابة البارزة والخبرة المجالية للمراجعة متضمناً التقييم الذاتي للرقابة والتي تتضمن دعم العاملين في تشخيص أوجه القصور وتطبيق التحسينات في المجالات المختلفة للمراجعة. (أحمد، 2010م، ص 340)

ولغرض الوصول إلى نظام مراجعة داخلية يتسم بالكفاءة والفاعلية لابد من تحديد صلاحيات ومسئوليات المراجع الداخلي والتي ينبغي أن تحتوي كحد أدنى على الآتي:

1) تحديد صلاحيات تخول المراجع الداخلي للقيام بعمليات المراجعة الداخلية على العمليات المختلفة وتحديد مدى توافقها مع القوانين والأنظمة وتعليمات الإدارة.

2) منح الحق للمراجع الداخلي بالحصول على جميع المعلومات التي يراها ضرورية لإداء عملية مراجعة السجلات والمستندات الخاصة.

3) تحديد نطاق عمل المراجع الداخلي.

4) تحديد القيود والمحددات المؤثرة على أداء المراجع الداخلي.

5) تحديد معايير المراجعة الداخلية والالتزام بها من قبل المراجع الداخلي.

فضلا عن أن هناك التزامات أو مسئوليات على المراجع الداخلي تجاه الإدارة تتمثل في تزويد الإدارة العليا بالمعلومات حول كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، ومعلومات حول كيفية

أداء الأعمال في المنشأة ومدى الجودة المتوفرة فيها، والعمل على تقديم المقترحات والتوصيات اللازمة لتطوير الأداء.

إن المراجعين الداخليين يساعدون كل من الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة عن طريق فحص وتقييم والتقرير عن كفاية وفعالية عمليات مخاطر الإدارة وعن طريق التوصية بالتحسينات حيث يكون ذلك ضرورياً. (أحمد، 2010م، ص 340)

المبحث الثالث

المراجعة الداخلية في اليمن والمراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني

تمهيد:

يتحدث هذا المبحث عن المراجعة الداخلية في اليمن ويبين تطورها ومقوماتها والتي هي عبارة عن السند القانوني للمراجعة الداخلية، وسيتم الحديث حول مفهوم واهداف ومهام واختصاصات المراجعة الداخلية بموجب ما جاءت في دليل إجراءات المراجعة الداخلية وموقعها في الهيكل التنظيمي لوحدة الخدمة العامة وعلاقة إدارة المراجعة الداخلية بالإدارات الأخرى داخل وحدة الخدمة العامة، والجوانب الفنية والمهنية لأداء وظيفة المراجعة الداخلية ومعاييرها وقواعد السلوك المهني لها بحسب دليل إجراءات المراجعة الداخلية. بعد ذلك سيتم الحديث عن المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

أولاً: المراجعة الداخلية في اليمن ومقوماتها:

أما في اليمن فقد تأخر الاهتمام الكافي بوظيفة المراجعة الداخلية إلى عام 2004 م، فبرغم صدور عدد من القرارات التي تنظم وظيفة المراجعة الداخلية في وحدات الجهاز الإداري للدولة، مثل قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (25) لسنة 1986م، والقرار رقم (217) لسنة 1999م وتضمن بعض التشريعات والإشارات البسيطة عن المراجعة الداخلية، إلا أنه ظل ينظر لوظيفة المراجعة الداخلية من منظور تقليدي من خلال الدور الذي تقوم به إدارات الرقابة والتفتيش، كما لم تتضمن هذه القرارات تحديد واضح لهيكله وتنظيم هذه الإدارات وكفاءة العاملين فيها، فضلاً عن عدم تحديدها للجهة المعنية بالأشرف على هذه الوظيفة المنتشرة في مرافق واجهزة الدولة.

وبحسب (عويص، 2005، ص 21) وقد أشارت المادة (5) من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (25) لسنة 1986م بشأن إنشاء إدارات للمراجعة الداخلية في المؤسسات العامة وشركات القطاعين العام والمختلط إلى اختصاصات إدارة المراجعة الداخلية والتفتيش بأنها تباشر ما يلي:

أ-التحقق من سلامة واكتمال المعلومات والبيانات المالية والإدارية.

ب-التأكد من مدى الالتزام بالأنشطة والقوانين المعمول بها.

ج-التحقق من توفير الحماية الكافية لأموال الوحدة من الضياع والاختلاس والسرقة.

د-التأكد من تحقيق الأهداف المرسومة لنشاط وبرامج الوحدة.

هـ-التأكد من استخدام الموارد المالية والبشرية والمادية المتاحة للوحدة بشكل اقتصادي وفعال.

ولعل ما تضمنته تعليمات البنك المركزي اليمني في المنشور رقم (6) لسنة 1997م، كانت أفضل حالاً من بقية التشريعات من حيث التفصيل والالزام، وقد يرجع ذلك لخطورة هذا القطاع وأهميته للاقتصاد الوطني، حيث تُلزم تعليمات هذا المنشور البنوك بإنشاء وظيفة للمراجعة الداخلية في البنوك مستقلة عن الإدارة التنفيذية كجزء من نظام الرقابة الداخلية للبنك، ترفع تقاريرها إلى مجلس الإدارة ولا تمارس أي أعمال تنفيذية، على أن يتم موافاة البنك المركزي بشكل دوري بنسخة من تلك التقارير.

وبالرغم من أن تلك التعليمات تضع مدير المراجعة الداخلية من ضمن كبار الموظفين في البنك، إلا أنه لم يتم تحديد معايير خاصة لتنظيم عمل وظيفة المراجعة الداخلية، وخوّل البنوك صلاحية وضع المعايير التي تنظم وظيفة المراجعة الداخلية.

وفي عام 2004م بدأ الاهتمام العلمي الجاد بالمراجعة الداخلية في الجهاز الإداري للدولة، حيث بدأت في هذا العام بعض التحركات الرسمية لتفعيل هذه الوظيفة في وحدات القطاع العام.

وكانت البداية بدراسة قام بها مكتب مراجعة (PricewaterhouseCoopers) عام 2004م بالاشتراك مع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة استهدفت تقييم وضع المراجعة الداخلية في الجهاز الإداري للدولة من الناحية الموضوعية والقانونية، في ضوء القوانين المؤثرة على وظيفة المراجعة الداخلية مثل قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (25) لسنة 1986م، والقرار رقم (21) لسنة 1999م، والقوانين الأخرى مثل القانون المالي.

وخلصت الدراسة إلى أنه وبالرغم من وجود كيان تنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية في وحدات الجهاز الإداري للدولة يتمثل في إدارة الرقابة والتفتيش، إلا أنه لم يتم تفعيل تلك الإدارات لعدة أسباب منها عدم اكتمال هيكلها التنظيمية، وعدم وجود التأهيل المناسب للأفراد القائمين على هذه الإدارات، وأيضاً عدم وضوح اختصاصات وظيفة المراجعة الداخلية وعلاقتها بالإدارات الأخرى .

ونتيجة لهذه الدراسة فقد صدر مشروع لمعايير مراجعة داخلية يمنية لا تختلف كثيراً عن معايير المراجعة الداخلية الدولية، ويدخل تحت أسم مشروع تحديث الخدمة المدنية وسمي مشروع المراجعة الداخلية تقرير المرحلة الخامسة بعنوان "دليل إجراءات المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة والمؤسسات العامة وشركات القطاعين العام والمختلط" من إعداد برايس ووتر هاوس كوبرز، أكتوبر 2006، وهو مكون من 248 صفحة اشتملت على مقدمة وثلاثة أجزاء تحدثت الجزء الأول عن الجوانب التنظيمية لإدارة (قسم) المراجعة الداخلية، والجزء الثاني عن الجوانب الفنية والمهنية لإداء وظيفة المراجعة الداخلية، والجزء الثالث عن تقييم الأداء . وبالرغم من ذلك لم يتم تبنيها بشكل رسمي في حينها واستمر الوضع لمدة ثلاث سنوات.

وبناء على نتائج هذه الدراسة صدر في يناير 2010م قرار جمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاع العام والمختلط . وبالرغم أن القرار قد تطلب إنشاء وظيفة للتدقيق الداخلي وتفعيلها في جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة وتوسع في الأنشطة الموكلة لوظيفة المراجعة الداخلية بحيث تشمل مراجعة الفعالية والكفاءة بالإضافة إلى المراجعة المالية، إلا أن القرار لم يُفعل على الواقع حتى الآن. (الوشلي، 2015، م، ص 45)

وعليه فإن تطور المراجعة الداخلية يعتبر بطيئاً حيث صدر قرار مجلس الوزراء رقم (25) لسنة 1986م بشأن إنشاء إدارة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة وشركات القطاعين العام والمختلط، وفي عام 1999م صدر قرار مجلس الوزراء رقم (217) لسنة 1999م بشأن تحديد مهام واختصاصات الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش بوحدات الجهاز الإداري للدولة، حيث يلاحظ أنه خلال هذه الفترة تمت الوحدة بين البلدين وصدرت قوانين جديدة للدولة الوليدة ومنها قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م والذي أشار في المادة (15) الفقرة (3) إلى الرقابة والتفتيش والمراجعة الداخلية "على ممثلي وزارة المالية لدى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المسؤولين الماليين ، والمسؤولين عن الرقابة والتفتيش والمراجعة الداخلية في هذه الجهات إخطار الجهاز بجميع الحالات التي يتضمن الصرف فيها مخالفة مالية بمجرد وقوعها وبعد أقصى خمسة عشر يوماً من تاريخ الصرف" وأشارت لهم كذلك المادة (16) "تعد إدارات وأقسام الرقابة والتفتيش والمراجعة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز خططها السنوية وبرامج المراجعة بالتنسيق مع الجهاز ، كما توافي الجهاز بصورة من التقارير عن نتائج أعمالها خلال خمسة عشر يوماً كحد أقصى من تاريخ إبلاغها إلى المختصين في الجهة". ويلاحظ عدم وجود أثر لهذا التشريع في الواقع وذلك من واقع خبرتنا في العمل بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة. وهذين القرارين الصادرة عن مجلس الوزراء والتي ذكرت أعلاه وهي رقم (25) لسنة 1986م بشأن إنشاء إدارة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة وشركات القطاعين العام والمختلط، ورقم (217) لسنة 1999م بشأن تحديد مهام واختصاصات الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش بوحدات الجهاز الإداري للدولة ألغيت بصور القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط والذي تلاه في عام 2012م اعتماد مجلس الوزراء بالقرار رقم (119) لعام 2012م دليل إجراءات المراجعة الداخلية لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط (المنهجية التشريعية والتنظيمية والفنية لوظيفة المراجعة الداخلية).

وقد عرف القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م المراجعة الداخلية بأنها: الفحص الموضوعي للعمليات المالية والإدارية والفنية التي تتم داخل الوحدة محل المراجعة طبقاً للأصول والمعايير المهنية، وذلك بحسب المادة الثانية منه الخاصة بالتسمية والتعريف.

واعتربت المادة الثالثة أن القرار المذكور تسري أحكامه على جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة وعلى هيئات ومؤسسات وشركات القطاعين العام والمختلط والوحدات المستقلة والملحقة والصناديق الخاصة ووحدات السلطة المحلية، وهنا يتضح أن الجميع معني بتطبيقه إلا أن الواقع يوضح عدم الالتزام خاصة في فروع هذه الأجهزة في المحافظات وهوما نلمسه في الواقع العملي.

وحددت المادة الرابعة بأن الإدارة التي يتم إعادة إنشائها في الجهات المذكورة في المادة (3) يتم تنظيم عملها وطرق وأساليب أدائها لمهامها واختصاصاتها وواجباتها الرقابية في ضوء المعايير المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني وكذا دليل الإجراءات التفصيلي والبرامج الإستراتيجية، وقد حددت تبعية إدارة المراجعة الداخلية للمسئول الأول في كل وحدة وتخضع لإشرافه، وهذا الأمر يعزز من دور المراجعة الداخلية ويجعل لها مكانة ويساعدها على الاستقلالية عن الإدارات التنفيذية وبالتالي يجعل لها القدرة على القيام بعملها على الوجه الصحيح وبحسب ما تقره المعايير الدولية للمراجعة الداخلية بشأن التبعية والاستقلالية حتى تتمكن من القيام بالمهام الموكلة اليها بالصورة المطلوبة وهو ما جاء صريحاً وذلك ضماناً لإدائها لمهامها بموضوعية وكفاءة وحيادية تامة وفقاً للمنهجية المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية.

وحددت المادة الخامسة الهدف من إصدار القرار الجمهوري هو تحقيق أمور عبرت عن الرغبة في أن تكون المراجعة الداخلية صمام أمان لو تم تطبيقها وذلك لأجل تحسين أداء الوحدة التي يتم تطبيقها فيها وتمكنها من استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية وكذلك في المساعدة على تحقيق الأهداف والحد من المخاطر التي قد تتعرض لها أثناء تأدية مهامها، وهنا يرى الباحث أن القرار كان متواكباً مع التطورات في مهنة المراجعة وذلك في أنها تعمل على الحد من المخاطر وإدارتها بحسب المعايير المهنية. كما حددت هذه المادة أيضاً (5) الهدف من المراجعة الداخلية بتقليل الهدر وترشيد الانفاق والحد من الآثار السلبية المترتبة على العبث بالموارد وأيضاً ترسيخ مقومات الحكم الرشيد، ويرى الباحث أن ذلك كان متطلباً للمنظمات الدولية والجهات المانحة للنظام السائد عند صدور القرار وأنه كان ملبياً لهذه المتطلبات الدولية. والهدف الآخر لإصدار القرار هو إيجاد الإطار القانوني لوظيفة المراجعة الداخلية.

وحددت المادة السادسة في الفقرة الأولى مهام واختصاصات إدارة المراجعة الداخلية وكانت معبرة عن روح المراجعة الداخلية وأنواع المراجعة التي تتطلبها وبحسب التطورات الحديثة فيها. وقد حددت

الفقرة الثانية من المادة (6) عدم إشراك إدارة المراجعة الداخلية أو أحد العاملين بها بأية أعمال تنفيذية داخل الوحدة أو المشاركة في لجان تنفيذية حفاظاً على حياديتها وهذا يؤكد مبدأ الاستقلالية الذي أوجبه المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

وأشارت المادة السابعة من القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م إلى إنه عند وضع الإجراءات لتنفيذ وممارسة مهام المراجعة الداخلية أن تراعي طبيعة نشاط الوحدة والشكل التنظيمي والأنظمة المالية والإدارية المطبقة بها.

وأشارت المواد من (8-13) إلى الجوانب الإجرائية لعمل إدارة المراجعة الداخلية من حيث إعداد خطة العمل وما يجب مراعاته عند إعدادها وإنشاء ملف دائم لكل عملية مراجعة وأن تعد الإدارة تقارير فورية عن الموضوعات التي قامت بفحصها ومراجعتها وتوصلت إلى اكتشاف حالات غش أو تزوير أو اختلاس أو إضرار أو استيلاء على المال العام وذلك برفعه إلى المسئول الأول بالوحدة منسوخ للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ووزارة المالية كجهات رقابية قانونية وأيضاً إعداد تقارير تفصيلية عن عملها وكذا التقرير النهائي عن أعمال المراجعة.

وبحسب المادة (14) أنه إلى حين تشكيل المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة وممارسته لمهامه واختصاصاته تشكل لجنة فنية من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ووزارة المالية ووزارة الخدمة المدنية والتأمينات تقوم بإعداد دليل بالإجراءات والمتطلبات الإرشادية اللازمة لإداء وظيفة المراجعة الداخلية والذي قد صدر على أن يتم تحديث الدليل والمتطلبات الإرشادية بصورة مستمرة وفق المتغيرات والتطورات المهنية والقانونية.

أما الفصل الرابع والذي يشمل المواد من (15-18) الخاصة بالتعيين في المراجعة الداخلية محددة خبراته ومؤهلاته وتعتبر ملائمة لمتطلباتها كما تحدثت عن عدد العاملين فيها بما يتناسب وحجم النشاط وحددت مؤهلاتهم ومتطلبات شغل هذه الوظيفة المهمة وأشارت في ختامها بأنه لا يجوز الفصل أو النقل أو تعيين البديل في عمل المراجعة الداخلية بسبب أدائهم لمهامهم أو كشفهم لمخالفات وذلك كردة فعل على قيامهم بواجباتهم.

وفي الفصل الأخير الخاص بالأحكام الختامية للقرار برزت المادة (21) والتي نصت "يجب أن يكون العاملين بالإدارة على قدر كبير من النزاهة والموضوعية والاستقلالية في كافة تعاملاتهم الوظيفية".

وأما بخصوص قرار مجلس الوزراء رقم (119) لعام 2012م بشأن دليل إجراءات المراجعة الداخلية فقد جاء فيه:

1) مفهوم المراجعة الداخلية وأهدافها ومهامها واختصاصاتها:

1-1 مفهوم المراجعة الداخلية: فقد عرفها بأنها "الفحص الموضوعي المنتظم للعمليات المالية والإدارية والفنية التي تتم داخل الوحدة وفق الأصول المهنية كخدمة للإدارة العليا"

1-2 أهداف المراجعة الداخلية: تسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيق عدة أهداف منها:

أ) ضمان تكامل المعلومات ومدى الاعتماد عليها.

ب) ضمان الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعية.

ج) حماية الأصول.

د) الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد.

هـ) ضمان تحقيق الأهداف المرجوة للعمليات والبرامج.

و) تحسين أداء الوحدة ومساعدتها على تحقيق أهدافها والحد من المخاطر.

1-3 المهام والاختصاصات: في سبيل تحقيق الأهداف المحددة أعلاه تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالأدوار التالية:

- الحماية والوقاية (مراجعة الالتزام، حماية أصول الوحدة، التحقق).
- البناء والإصلاح (تقويم أساليب الرقابة، تقييم الأداء، تقديم التوصيات والمقترحات).

وتتلخص المهام والاختصاصات الرئيسية لإدارة المراجعة الداخلية طبقاً للمعايير المهنية للمراجعة الداخلية ووفقاً لأحكام القرار الجمهوري وأحدث قواعد التطبيق والممارسة لهذه الوظيفة فيما يلي:

1) التأكد من فعالية هيكل الرقابة بصورة شاملة.

2) التأكد من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها.

- 3) التحقق من توفير الحماية الكافية لأموال وممتلكات وحدة الخدمة العامة حفاظاً عليها من الضياع والاختلاس والسرقة وتحديد درجة الاهتمام بصيانتها والمحافظة عليها.
- 4) التأكد من مدى تحقيق الأهداف المخططة لنشاطات وبرامج الوحدة.
- 5) التحقق من سلامة واكتمال العرض الصحيح للمعلومات والتقارير المالية والإدارية.
- 6) المتابعة المستمرة للجوانب الإدارية والتنظيمية للوحدة وبرامج التدريب والتأهيل وتنمية المهارات وحفاظاً على الموارد البشرية المتاحة للوحدة.
- 7) تنفيذ المراجعة الإدارية والمالية والمراجعة التشغيلية وفق ما تستلزمه إجراءات المراجعة الداخلية الحديثة بما في ذلك تقييم الأداء (متضمناً تقييم الأداء في ظل تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات).
- 8) التحقق من الالتزام بالمتطلبات البيئية والاجتماعية المتوجبة على الوحدة محل المراجعة. (دليل إجراءات المراجعة الداخلية، ص 10-11)

2) موقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي لوحدة الخدمة العامة:

يعتبر الاستقلال التنظيمي من أهم المعايير الضرورية الواجب توافرها لإدارة المراجعة الداخلية، بحيث يكون لهذه الإدارة درجة كافية من الاستقلالية التنظيمية بما يؤمن لها القدرة على تنفيذ مهامها واختصاصاتها بمهنية وحيادية طبقاً للصلاحيات المخولة لها، ولضمان الاستقلال التنظيمي المشار إليه أعلاه، ينبغي أن تكون إدارة المراجعة الداخلية تابعه تنظيمياً للمسئول الأول بوحدة الخدمة العامة، بما يوفر لإدارة المراجعة الداخلية الدعم والمساندة اللذين تحتاجهما لتنفيذ المهام والاختصاصات المناطة بها بكفاءة وفاعلية وفقاً لصلاحياتها وما تمليه عليها مسؤولياتها.

كما أن التبعية التنظيمية لرئيس وحدة الخدمة العامة سيكفل لإدارة المراجعة الداخلية ما يلي:

- الحيادية.
- الموضوعية.
- تعاون كافة التقسيمات التنظيمية الأخرى محل المراجعة والمعنيين فيها.

وقد حقق القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م ذلك بجعل تبعية إدارة المراجعة الداخلية للمسئول الأول بالوحدة وتخضع لإشرافه وهو ما تضمنته المادة الرابعة منه الفقرة (أ).

واتساقاً مع مبدأ الاستقلالية يجب أن يتمتع مدير إدارة المراجعة الداخلية والعاملين فيها بالاستقلالية الكافية من حيث التعيين والعزل والحوافز ويختص بذلك رئيس وحدة الخدمة العامة، في إطار القوانين واللوائح والنظم النافذة.

وطبقاً للمعيار الخاص بالتأهيل المهني للمراجعين الداخليين يجب أن يتأكد مدير إدارة المراجعة الداخلية من أن الخلفية التعليمية والمهارة الفنية للمراجعين ملائمة ومناسبة لعمليات المراجعة التي سيوكل إليهم القيام بها، وعلى مدير الإدارة وضع معايير مناسبة لشغل وظائف المراجعة الداخلية من حيث التعليم والخبرة، آخذاً في الاعتبار نطاق العمل وطبيعته ومستوى صعوبته وما ينطوي عليه من تعقيدات وما يترتب عليه من مسؤوليات كما يجب عليه الحصول على تأكيد معقول بالنسبة لمؤهلات ومهارات كل مراجع، ولا سيما فيما يتعلق بتطبيق معايير وأساليب وإجراءات المراجعة الداخلية. (دليل إجراءات المراجعة الداخلية ص 11)

3) علاقة إدارة المراجعة الداخلية بالإدارات الأخرى داخل وحدة الخدمة العامة:

يجب أن يعمل مدير إدارة المراجعة الداخلية على أن تكون علاقة إدارته بالإدارات الأخرى علاقة طيبة في إطار المبادئ التالية:

- إن إدارة المراجعة الداخلية لا تتمتع بأي سلطة مباشرة على العاملين بالإدارات/التقسيمات التنظيمية الأخرى.
- إن إدارة المراجعة الداخلية ليس غرضها تصيد أخطاء العاملين بالإدارات/التقسيمات التنظيمية الأخرى بل تسعى لمساعدتهم على تحسين الأداء والمساهمة الفاعلة في تحقيق أهداف وحدة الخدمة العامة.
- لا يجوز لإدارة المراجعة الداخلية استغلال تبعيتها لرئيس وحدة الخدمة العامة لممارسة ضغوط على الإدارات/التقسيمات التنظيمية الأخرى واستغلال هذه العلاقة لغير صالح أعمال وحدة الخدمة العامة.

وعلى مدير إدارة المراجعة الداخلية العمل لتهيئة الإدارات الأخرى والعاملين بها لاستيعاب المبادئ المذكورة أعلاه. (دليل إجراءات المراجعة الداخلية ص 22)

4) الجوانب الفنية والمهنية لأداء وظيفة المراجعة الداخلية:

تتحدد المراحل الأساسية لأداء وظيفة المراجعة الداخلية من الناحية الفنية والمهنية طبقاً لمعايير ممارسة المهنة وكذا طبقاً لأفضل الممارسات في هذا المجال في الآتي:

- المرحلة الأولى: مرحلة التخطيط.
- المرحلة الثانية: مرحلة التنفيذ.
- المرحلة الثالثة: مرحلة التقرير وتوصيل النتائج.
- المرحلة الرابعة: مرحلة المتابعة.

ولمعرفة تفاصيل ذلك يتم الرجوع إلى دليل إجراءات المراجعة الداخلية من ص 97-109.

ثم تحدث الدليل عن تقييم الأداء من 113-129.

5) معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني: بحسب دليل إجراءات المراجعة الداخلية:

يستهدف تقديم هذه المعايير استرشاد القائمين على وظيفة المراجعة الداخلية عند قيامهم بتنفيذ كافة الجوانب المتعلقة بهذه الوظيفة تبدأ من التخطيط وحتى التقارير والمتابعة بما في ذلك النواحي التنظيمية والفنية بكافة جوانبها، مما يؤدي إلى تنميط الإجراءات المطبقة وتوحيد أساليب العمل لدى كل القائمين على هذه الوظيفة. (دليل إجراءات المراجعة الداخلية، ص 133).

معايير المراجعة الداخلية بحسب دليل إجراءات المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية يتم أدائها داخل وحدة الخدمة العامة لمساعدتها على تحقيق أهدافها والحد من المخاطر التي تتعرض لها وتفعيل هيكل الرقابة الداخلية بصفة عامة. ويحكم أداء هذه الوظيفة مجموعتين من المعايير، الأولى يطلق عليها **معايير الصفات**، والثانية يطلق عليها **معايير الأداء**.

- **معايير الصفات:**

1) معيار الاستقلالية

2) معيار الموضوعية

3) معيار التأهيل المهني

4) معيار العناية المهنية

5) معيار جودة الأداء

• معايير الأداء:

6) معيار إدارة أنشطة المراجعة

7) معيار طبيعة خدمات المراجعة الداخلي

8) معيار التخطيط

9) معيار تنفيذ العمليات

10) معيار تبليغ النتائج

11) معيار متابعة الإنجاز

وقد تم شرح المعايير أعلاه من حيث الهدف منه ومضمونه ونطاق تطبيق المعيار في دليل إجراءات المراجعة الداخلية من ص 134-160.

قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعين الداخليين: وهي أربع قواعد تتلخص فيما يلي:

النزاهة:

- يجب على المراجعين الداخليين أن يؤديوا أعمالهم بأمانة/ واجتهاد/ وإحساس بالمسئولية.
- يجب على المراجعين الداخليين مراعاة القانون عند قيامهم بأعمالهم وأن يقدموا الإفصاح المناسب بذلك والمتوقع من خلال الناحية المهنية والقانونية.
- يجب على المراجعين الداخليين ألا يكون جزءاً في أي نشاط غير مشروع أو يرتبط بأي عمل يضر بالمهنة أو الوحدة التي يعملون فيها.
- يجب على المراجعين الداخليين احترام الأهداف المشروعة للمنشأة وقواعد السلوك بها.

الموضوعية:

- يجب على المراجعين الداخليين ألا يشاركوا في أي نشاط له علاقة يمكن أن تحد أو تؤثر على تقييمهم الموضوعي للأمر بما في ذلك العلاقات التي تتعارض مع مصالح الوحدة التي يعملون فيها.
- يجب على المراجعين الداخليين ألا يقبلوا أي شيء قد يؤثر في حكمهم المهني.
- يجب على المراجعين الداخليين إيضاح كل الأمور الهامة التي توصلوا إليها نتيجة المراجعة والتي يؤدي عدم الإفصاح عنها إلى وجود نقص/ تحريف في التقرير عن الأنشطة.

السرية:

- يجب على المراجعين الداخليين أن يكونوا حريصين في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها خلال قيامهم بواجباتهم.
- يتعين على المراجعين الداخليين ألا يستخدموا المعلومات التي بحوزتهم في تحقيق أي مكاسب شخصية بأي شكل ممكن أن يتعارض مع القانون أو السلوك الجيد بالوحدة محل المراجعة.

المهنية:

- يتعين على المراجعين الداخليين ألا يرتبطوا بأي أعمال أو خدمات إلا إذا كانت قدراتهم ومهاراتهم وخبراتهم بالقدر المهني اللازم للقيام بهذه الأعمال أو الخدمات بشكل مناسب.
- يتعين على المراجعين الداخليين أن يقوموا بأداء أعمالهم المتعلقة بخدمات المراجعة الداخلية بما يتفق مع المعايير المهنية للمراجعة الداخلية.
- يجب على المراجعين الداخليين أن يقوموا بصفة مستمرة بتحسين كفاءتهم وفعاليتهم وأن يعملوا بصفة مستمرة على تحسين جودة الخدمات التي يقومون بها. (دليل إجراءات المراجعة الداخلية، ص 161)

بعد ذلك تطرق دليل إجراءات المراجعة الداخلية إلى نموذج خطاب تأكيد الحياد والاستقلالية والموضوعية ص162.

وفي نهاية الدليل جاءت الملحقات من صفحة 164-196 وتشمل حوكمة الشركات وعلاقتها بإدارة المراجعة الداخلية وكذا برنامج استرشادي للمراجعة التحليلية.

ثانياً: المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني:

لا شك إن التطور الحاصل في تكنولوجيا المعلومات قد أدى بدوره إلى تطور أعمال المراجعة الداخلية وذلك لتواكب أعمال المحاسبة المعتمدة على الأنظمة الآلية.

ونبدأ بالتعرف على مراجعة نظم معالجة البيانات حيث تم تعريفها كما يلي:

"عملية جمع وتقييم الأدلة لتحديد ما إذا كان استخدام نظام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المؤسسة، ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة" وبحسب (موسكوف وسيمكن، 2005م، ص 523) "تتضمن وظيفة مراجعة عمليات معالجة البيانات كافة مكونات نظام المعلومات الإلكتروني: العاملين والأجهزة والبرامج وقاعدة البيانات، والتي تعتبر جميعها نظاماً متكاملًا يتكون من عناصر تتفاعل مع بعضها البعض".

فاهتمام المراجع ينصب على دراسة وفحص نظم المعلومات المحاسبية للتأكد من فعاليتها وتطوير طرق وأساليب الرقابة التي تستخدمها واكتشاف نقاط الضعف بها للعمل على تحسينها. (موسكوف وسيمكن، 2005م، ص 525)

ومن أهم أسباب استخدام الكمبيوتر في المراجعة ما يلي: (موسكوف وسيمكن، 2005م، ص 554)

- التطور المستمر في نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، حيث أصبح استخدام الكمبيوتر الوسيلة الوحيدة في وقتنا الحاضر لمراجعة هذه النظم.
- توفير وقت المراجع الداخلي المستغرق في أداء وظيفته حيث تم الآن استخدام برامج المراجعة الجاهزة مما يؤدي إلى وفر كبير في وقت المراجعة.

- غالباً ما يتركز استخدام الحاسب الآلي في عمليات المراجعة للتحقق من صحة البيانات المخزنة على ملفات الكمبيوتر. حيث يستطيع المراجع الداخلي استخدام إمكانيات الحاسب الإلكتروني في تنفيذ بعض عمليات المراجعة ومنها على سبيل المثال:

- التحقق من صحة العمليات الحسابية.
- المطابقة بين الموازين الفرعية والميزان العام.
- استخراج الأرصدة الشاذة.
- تحليل الأرصدة التي تزيد أو تقل عن أرقام محددة لإعطائها مزيداً من الفحص.
- تحليل بعض الأرصدة مثل المتحركة والبطيئة والساكنة.
- استخدام إمكانيات الحاسب في إعداد القوائم والتقارير المالية على فترات قصيرة.
- الاستفادة من أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات.

ثالثاً: أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على منهجية المراجعة الداخلية:

مما لا شك فيه أن التطورات السريعة في تكنولوجيا الكمبيوتر وصناعة المعلومات فرضت على المراجع الداخلي تحديات، من بينها ضرورة تعديل طريقة تفكيره ونظريته إلى المتغيرات المحيطة به، ليس نظرة المعارضة، ولكن نظرة الواقع وضرورة الاستفادة من تلك المتغيرات لتطوير أدائه إلى الأجود والأحسن. وهذا الأمر أحدث تغييراً جوهرياً في منهجية المراجع الداخلي على النحو التالي (شحاته، 2000م، ص 18-19):

(1) التغيير في ثقافة ومعرفة المراجع (التأهيل العلمي)، حيث يجب الإلمام التام بأساسيات التشغيل الإلكتروني للبيانات، وتكنولوجيا صناعة المعلومات والدراسة الكاملة بلغات ووسائل الكمبيوتر المتطورة.

(2) إعادة النظر في خطة وبرامج المراجعة، ولاسيما أن جزءاً كبيراً من عناصر النظام المحاسبي موجود داخل جهاز الكمبيوتر مثل الدفاتر والمستندات والقوائم المالية.

(3) إعادة النظر في طبيعة أدلة الاثبات، والاستفادة من الكمبيوتر وأساليب بحوث العمليات في الحصول على مزيد منها بجانب أو بدلاً عن الأدلة التقليدية.

4) إعادة النظر في آلية نظم الضبط الداخلي، والاستفادة من مدخل المراقبة والتحكم الذاتي (السيبرانية علم الضبط (Cybernetics) المعروفة في علم النظم (Science Systems) في تقوية نظم الضبط الداخلي للبيانات والمعلومات.

5) إعادة النظر في طرق إعداد وعرض تقارير المراجعة بما يتلاءم مع التطورات الحديثة في فكر ومنهجية الإدارة العليا، وتطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء وإبراز المسائل الجوهرية وتجنب الحشو غير النافع. (والرقابة بالاستثناء: هي عبارة عن أسلوب رقابي يعتمد على مراجعة الأخطاء المهمة، وتجاوز الأخطاء البسيطة؛ وذلك من أجل المساهمة بسهولة تطبيق الرقابة، وتبسيط تفاصيل تقارير الرقابة الإدارية.

6) الاستفادة من تزوج أساليب المعرفة المختلفة، والذي أصبح سمة من سمات العصر، وهذا ما يطلق عليه اسم (مدخل النهج التأديبي (Disciplinary Approach Inlet).

نطاق وكيفية المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات:

يركز المراجع اهتمامه في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، وتحليل المعلومات على ما يلي:
أولاً: المراجعة السابقة على المدخلات: ويتمثل ذلك في مراجعة الدورات المستندية، ومراقبة أو متابعة انسياب البيانات من خلال المستندات، واستيفائها لكافة الشروط الشكلية والموضوعية المتعارف عليها، وطبقاً للنظم واللوائح الداخلية ودليل الإجراءات، وما في حكم ذلك، ومن الوسائل التي تستخدم في هذا المجال:

- حصر وتبويب المستندات التي تؤخذ منها البيانات ومراجعتها؛
- المقارنة بين الاجماليات والتفاصيل؛
- استخدام أسلوب الأرقام المسلسلة في إدخال البيانات وإعداد سجل خاص بها؛
- توثيق البيانات الداخلة من جهة أو شخص مسئول.

ثانياً: المراجعة على البيانات الداخلة إلى الكمبيوتر: ويركز المراجع على الآتي: .

- التأكد من صحة البيانات المقدمة إلى قسم إعداد البيانات بقسم الحاسبات الإلكترونية من خلال مراجعتها على المستندات، فمثلاً إذا كانت الأجرور سوف يتم حسابها بمعرفة الكمبيوتر ففي هذه الحالة يجب أن تطابق البيانات الواردة في كشوف الأجرور مع سجل الأجرور.
- التأكد من صحة المعلومات والتعليمات المطلوب اتباعها عند القيام بتشغيل البيانات، وهذا يتطلب منه دراسة برامج الكمبيوتر والاطمئنان إلى سلامتها.
- التأكد من أن التعديلات والإضافات في البيانات الداخلة قد أضيفت إلى البرنامج المخزن في الكمبيوتر بعد موافقة الجهات المخولة بذلك.

ثالثاً: المراجعة على برامج الكمبيوتر المستخدمة في تشغيل البيانات وتحليل وعرض المعلومات: عندما تدخل البيانات إلى الكمبيوتر فإنه يصعب التعديل فيها إلاّ بناءً على برنامج جديد، ولا يكون هناك فرصة سانحة للتلاعب أو الغش أو حدوث أخطاء، ولقطع الشك باليقين، يمكن للمراجع الداخلي التأكد من أن البيانات والمعلومات المخزنة داخل الكمبيوتر مطابقة للأصل وفي هذه الحالة يركز المراجع على ما يلي:

- صحة تصميم البرنامج (بما يتوافق وحاجة العمل).
- سلامة أداء الحاسب الإلكتروني.
- سلامة الأوامر والتعليمات (أوامر التشغيل) من المنظور المحاسبي.
- وجود وسائل التحكم الذاتي داخل البرنامج.
- صحة التعديلات المدخلة على برامج الكمبيوتر.

ويمكن للمراجع في هذا الصدد اختبار برامج الكمبيوتر التي تستخدمها المنشأة عن طريق إدخال بيانات تجريبية إلى الكمبيوتر وتشغيلها مرة أخرى باستخدام الأساليب اليدوية، ويقارن بين مخرجات الحالتين.

رابعاً: المراجعة على المخرجات من المعلومات وسبل عرضها وتفسيرها: حيث يتركز دور المراجع في هذه المرحلة على ما يلي: .

- مطابقة المعلومات الواجب أن تكون من ناحية التصميم والواقعية على المخرجات الفعلية؛

- التأكد من أن تفسير المحاسب أو غيره مستنداً إلى أرقام صحيحة واردة في مخرجات الكمبيوتر لتلافي التلاعب في تفسير تلك المعلومات.
- حيث أن معظم المديرين ليسوا خبراء في مجال الكمبيوتر يجب التأكد من التقارير المرفوعة إليهم تطابق من الناحية الموضوعية المعلومات الواردة من مخرجات الكمبيوتر ومن أن اقتراحاتهم قد روعيت عند تشغيل البيانات دورة أخرى. (شحاته، 2000م، ص 20-22)

رابعاً: إجراءات المراجعة الداخلية في حالة التشغيل الإلكتروني للبيانات:

بحسب (شحاته، 2000م، ص 22-23) تتمثل إجراءات المراجعة في حالة التشغيل الإلكتروني للبيانات في الآتي: .

1) المراجعة حول الحاسب الإلكتروني: حيث يتم التأكد من صحة البيانات الداخلة بمراجعتها على المستندات، وكذلك مراجعة المعلومات الخارجة للتأكد من السلامة والموضوعية.

المراجعة داخل الحاسب الإلكتروني: حيث يتم التأكد من صحة التشغيل الداخلي في ضوء البرنامج المعد، ويتم ذلك عن طريق المقارنة بين التشغيل اليدوي وبين التشغيل الإلكتروني للبيانات، أو تشغيل نفس البيانات باستخدام برنامج كمبيوتر آخر وإجراء المقارنة.

2) المراجعة باستخدام الحاسب الإلكتروني: حيث يستطيع المراجع استخدام إمكانيات الحاسب الإلكتروني في تنفيذ بعض عمليات المراجعة ومنها على سبيل المثال ما يلي:

-التحقق من صحة العمليات الحسابية.

-المطابقة بين الموازين الفرعية والميزان العام.

-استخراج الأرصدة الشاذة.

-تحليل الأرصدة التي تزيد أو تقل عن أرقام محددة لإعطائها مزيداً من الفحص.

-تحليل بعض الأرصدة مثل المتحركة والبطيئة والساكنة.

-استخدام إمكانيات الحاسب الالكتروني في إعداد القوائم والتقارير المالية على

فترات قصيرة.

-الاستفادة من أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات.

الفصل الثالث

المعلومات المحاسبية

ويشمل: تمهيد

المبحث الأول:

مدخل إلى المعلومات المحاسبية

ويتكون من:

أولاً: مفهوم وأهمية المعلومات المحاسبية

ثانياً: مكونات وخصائص المعلومات المحاسبية

ثالثاً: أنواع المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني:

جودة المعلومات المحاسبية

ويتكون من:

أولاً: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

ثانياً: العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية

ثالثاً: قياس جودة المعلومات المحاسبية

المعلومات المحاسبية

تمهيد:

نتناول في هذا الفصل مبحثين الأول وفيه مدخل إلى المعلومات المحاسبية ويشمل مفهوم وأهمية المعلومات المحاسبية ومكوناتها وأنواعها. وفي المبحث الثاني نتحدث عن جودة المعلومات المحاسبية أي خصائصها التي يجب أن تتصف بها وتكون ذات فائدة كبيرة للمستخدمين أو المستخدمين للمعلومات.

المبحث الأول

يتناول هذا المبحث

مدخل إلى المعلومات المحاسبية

تعتبر المعلومات المحاسبية الناتج النهائي للنظام المحاسبي وهي تساعد العديد من المستخدمين سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها على اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية، وحتى تكون هذه القرارات

رشيدة وسليمة يجب أن تتمتع المعلومات المحاسبية بالعديد من السمات والصفات التي تجعل منها معلومات مفيدة. (عقاري وأبو سلمة، 2013، ص 45)

وفي هذا المبحث نتناول مفهوم وأهمية المعلومات المحاسبية ومكوناتها وخصائصها وأنواعها وذلك كما يلي:

أولاً: مفهوم وأهمية المعلومات المحاسبية:

المعلومات هي عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملاً بالنسبة لمستخدم ما، مما يمكنه من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات. (قداري، 2015م، ص 31)

وبحسب Robert 1990 (وثقه الغربي، 2015) " تعرف المعلومات المحاسبية بأنها: كل المعلومات الكمية (وغير الكمية) التي تخص الاحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة النظام المحاسبي في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً". (ص 11)

وعرفت المعلومات المحاسبية بأنها: هي البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى، تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، وتكون المعلومات المحاسبية كمية كالقوائم المالية وتقارير الأداء عن التنفيذ الفعلي للموازنات، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث التفصيل أو الاختصار حتى تكون ذات منفعة لمتخذي القرار. (جمعه وآخرون، 2003م، ص 8)

وعرفت أيضاً: هي تلك المعلومات ذات المصادر المختلفة والتي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلاً وتفسيراً وشرحاً ووصفاً لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تعيد في عملية اتخاذ القرارات. (قداري، 2015م، ص 37)

والخلاصة ومن التعريفات السابقة يمكن للباحث تعريف المعلومات المحاسبية بأنها: البيانات التي حصل لها معالجة معينة للحصول على نتائج في شكل قوائم مالية ليتم الاستفادة منها في النشاط المستقبلي واتخاذ القرارات.

أهمية المعلومات المحاسبية:

لم يعد هناك أي شك في أن المعلومات أصبحت في عصرنا الحالي مورداً رئيساً لأي منظمة بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها أو ملكيتها فالمعلومات هي أحد ثلاثة موارد هامة في المنظمة (الموارد البشرية، والموارد المادية، والمعلومات)، ولقد أصبحت المعلومات بالنسبة لمنظمات الاعمال المعاصرة والناجحة بمثابة القاعدة الأساسية التي تعتمد عليها لممارسة أعمالها في ظل بيئة الاعمال المتغيرة والمعقدة والتي تحيط بالمنظمة حالياً ومستقبلاً، وتمثل المعلومات الأساس المنطقي لعملية اتخاذ القرارات. بحسب إدريس 2007 (وثقه الشيخ 2012)، ص 35).

وتعتبر المعلومات المحاسبية مهمة بالنسبة لأي نشاط كونها تعطي للقاري صورة عن الطريقة التي تستخدم بها مواردها وتبين نتيجة نشاطها وهل تحقق الأهداف التي حددتها لنفسها.

فالمؤسسات الاقتصادية أصبحت تعتمد اعتماداً كلياً على المعلومات الكمية والمالية المتعلقة بجوانب النشاط المتعددة داخل المؤسسة وخارجها، لتتمكن من القيام بوظيفتها وهي الاستثمار الأمثل لما تحت يدها من موارد سواء كانت مادية أو بشرية. (هاللي وعمران، 2016م، ص 16)

إن الأهمية تظهر في جميع مجالات العمل البشري، فهي أساس صناعة المعرفة، كما تعد المعلومات مورداً قومياً ومصدراً هاماً للقوة السياسية والاقتصادية وأن الأفراد الذين يمتلكون هذه المعلومات يكونون أقدر من غيرهم في اتخاذ القرارات وتسيير شؤونهم.

وبحسب حامدي 2011 (وثقه هاللي وعمران 2016) "ويتفق الكتاب فيما بينهم على أن المعلومات المحاسبية تعد شريان النظام المحاسبي والتي يكون لها تأثير في الاتصال بين المستويات التنظيمية". (ص 16)

فالمعلومات المحاسبية يتم الحصول عليها في شكل قوائم وتقارير مالية تخدم الجهات المختلفة التي ترغب في الحصول عليها بحسب الغرض من ذلك، فمثلاً البنوك تنتظر للجوانب التي تريد من خلالها التأكد من قدرة المنظمة على سداد الالتزامات المختلفة تجاهه، وهكذا الجهات التي تريد الاستثمار في نشاط معين تطلب ما يؤكد توجهها والجهات الضريبية تحصل من خلال ما تحصل عليه على الموقف الضريبي وهكذا.

وبحسب القاضي وأبوزلطة 2010م (وثقه الشيخ، 2012م، ص 35-36) فقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر، لوجود عوامل متعددة أدت إلى تلك الزيادة مجتمعة فيما يلي:

- **النمو في حجم الوحدة الاقتصادية:** إن ازدياد حجم غالبية الوحدات يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات بصورة مستمرة ودائمة.
- **ازدياد قنوات الاتصال في الوحدة الاقتصادية:** الأمر الذي يعني ضرورة توفير المعلومات بصورة رأسية وأفقية وتبادلها معاً.
- **تعدد أهداف الوحدة الاقتصادية:** لم يعد هدف الوحدة محصوراً بتعظيم الربحية بل تعددت أهدافها، الأمر الذي يتطلب توفير معلومات تخدم الأهداف المختلفة.
- **التأثر بالبيئة الخارجية:** من الواضح أن الوحدة الاقتصادية تتأثر بالبيئة وتؤثر بها، وقد ازدادت هذه العلاقة نتيجة كثرة التغيرات التي تحدث في البيئة، وينبغي على إدارة الوحدة أن تكون على دراية كافية بهذه الظروف وتغييراتها، لتتمكن من اتخاذ الخطوات الضرورية لملائمة عملياتها ونظامها لتتماشى مع تلك التغيرات، وهذا يتطلب قدراً كبيراً من المعلومات.

ثانياً: مكونات وخصائص المعلومات المحاسبية:

مكونات المعلومات المحاسبية: تعتبر كل من البيانات والمعلومات المحاسبية مكونات أساسية لنظم المعلومات المحاسبية وغالباً ما يتم استخدامها في الحياة العملية كمصطلحات مترادفة أو بقصد الدلالة على معنى واحد رغم ما بينهما من اختلافات جوهرية.

وتتكون المعلومات المحاسبية من البيانات التي تم استرجاعها ومعالجتها لغرض أبداء الرأي أو كأساس للتنبؤ أو لاتخاذ القرارات وتكون المعلومات المحاسبية رقمية كالقوائم المالية المختلفة. (عقاري وأبو سلمة، 2013م، ص 45-46)

وعليه فالمعلومات المحاسبية هي البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل.

ويذكر (صلاح، 2010م، ص 23) "إن الهدف الأساسي لنظام المعلومات المحاسبي هو إنتاج المعلومات ورफدها لذوي العلاقة بهذا النظام والذين هم أصحاب المصلحة في المنظمة سواء الإدارة أو المستخدم الخارجي لنظام المعلومات المحاسبي".

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

بحسب مطر والسيوطي (وثقه عقاري وأبو سلمة، 2013م) " لكي تحقق المعلومات المحاسبية الأهداف المرجوة منها، والتي تتمحور حول غرض أساسي هو منفعة المستخدم لابد أن تتوفر في تلك المعلومات مجموعة من الخصائص النوعية التي يهدف تحديدها إلى استخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية. (ص48)

وبحسب النقيب (وثقه أحمد، 2006م) لكي تكون التقارير والقوائم المالية مفيدة لقرائها ومستخدميها لابد أن تكون ذات جودة معينة وتتوفر فيها خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية، ويقصد بها تلك الخصائص الرئيسية والثانوية والفرعية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وأن هذه الخصائص تشكل معايير أساسية للاسترشاد بها في الحكم على مدى كفاءة وفاعلية تلك المعلومات وجودتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها في أداء دورها في ترشيد واتخاذ القرارات. (ص54)

وقد تعددت الدراسات المرتبطة والمهتمة بتحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن هيئات أو منظمات عالمية أو مهنية رسمية أو غير رسمية والتي تسعى إلى إعادة الثقة لدى مستخدمي هذه المعلومات من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية في التقارير والقوائم المفصح عنها من قبل إدارة الوحدة وبالتالي السعي نحو تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير. (بن يحيى، 2013م، ص44)

ونعرض أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما وردت في منشورات المنظمات المهنية الرئيسية حول العالم، ففي عام 1966م اعتبرت جمعية المحاسبين الأمريكيين (A.A.A) الخصائص هي الملاءمة والقابلية للتحقق وعدم التحيز والقابلية للتمثيل الكمي (القياس).

أما مجلس المبادئ المحاسبية (APB) فقد حددها حسب نشرته رقم (4) لسنة 1970م بالملاءمة والقابلية للتحقق والوضوح وعدم التحيز والتوقيت المناسب والاكتمال والقابلية للمقارنة.

ومعهد المحاسبين القانونيين المعتمدين بالولايات المتحدة (AICPA) فقد حدد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في نشرته عام 1973م حسب الآتي: الملاءمة، الوضوح، عدم التحيز، الثبات، المعقولية، القابلية للمقارنة، الأهمية النسبية والجوهر فوق الشكل.

وحسب تقرير الشركات الصادر عن اللجنة التوجيهية للمعايير المحاسبية في إنجلترا وويلز الصادر عام 1975م فقد حددها بالملاءمة والوضوح والموضوعية والتوقيت المناسب والاكتمال والقابلية للمقارنة والجوهر فوق الشكل وأخيراً أمانة العرض (الموثوقية).

أما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) وبحسب البيان رقم (2) الصادر عام 1980م بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يعد الأكثر شمولية وأهمية ومازال يمثل المرجعية الأولى في تقويم وتطوير الممارسات المحاسبية فقد قسمها إلى:

الخصائص الأساسية وتشمل:

- الملاءمة وتتكون من:
 - التوقيت الملائم
 - التغذية العكسية
 - القيمة التنبؤية
 - الموثوقية وتتكون من:
 - الصدق في التعبير
 - القابلية للتحقق (الموضوعية)
 - عدم التحيز (الحيادية)
 - القابلية للفهم وتتكون من:
 - درجة الوضوح
 - مستوى الفهم
- أما الخصائص الثانوية فتشمل:
- القابلية للمقارنة
 - الثبات في الطرق المحاسبية

وهناك خصائص أخرى وهي الدقة والوضوح والشمولية.

في ضوء الدراسات السابقة وبالرغم من اختلاف توقيتها والتي تجمع بين القديم والحديث، وأيضاً اختلاف مكان الدراسة، إلا أنها أجمعت على ان جودة المعلومات المحاسبية تعني توافر مجموعة

من الخصائص المختلفة في هذه المعلومات. حيث اتفقت الدراسات السابقة على استخدام خاصية الملاءمة كأحد الخصائص الهامة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية وذلك لأهميتها خاصة وأنها تعكس وجهة نظر مستخدمي هذه المعلومات وما تحدثه من تغيير في القرارات التي يتخذها هؤلاء المستخدمون. وتأتي خاصية الثقة في المعلومات المحاسبية (إمكانية الاعتماد عليها) في نفس أهمية الملاءمة من حيث استخدامها كأحد خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

تعتبر المعلومات المحاسبية المفيدة هي الأكثر تأثيراً في اتخاذ القرارات الرشيدة وتتصف المعلومات المحاسبية بالجودة بما تمتلكه من خصائص مفيدة تساعد المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، وعند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، كما يمكن القول أن الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، والتي وردت في البيان رقم (2) الصادر عام 1980م بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، هي الدراسة الأكثر شمولية وأهمية على مجموعة الدراسات السابقة والتي يمكن على ضوءها التمييز بين المعلومات الأكثر والأقل منفعة لغرض اتخاذ القرارات وما زالت تمثل المرجعية الأولى في تقييم وتطوير الممارسات المحاسبية.

ثالثاً: أنواع المعلومات المحاسبية

تقدم مخرجات المعلومات المحاسبية في شكل تقارير للمستفيدين حيث تختلف أشكالها بحسب المعلومات التي تحتويها وذلك لعدة تصنيفات وبالتالي فأنواعها كما يلي:

1) من حيث الإلزامية والقانونية تقسم إلى:

(أ) **معلومات محاسبية إجبارية:** هي تلك المعلومات الواجب إنتاجها والإفصاح عنها قانوناً من طرف المؤسسة الاقتصادية مثل المعلومات المدونة في الدفاتر الإلزامية كاليومية ومعلومات القوائم المالية المطلوب إعدادها.

(ب) **معلومات محاسبية اختيارية:** هي تلك المعلومات غير الإلزامية مثل خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين، التقارير الخاصة للإدارة الداخلية (تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل) الموازنات وبطاقات التكاليف وغيرها.

2) من حيث المصادر تقسم إلى:

- (أ) **معلومات داخلية:** وتتمثل في معلومات تعبر عن أحداث ووقائع تمت داخل المؤسسة ويتم الحصول عليها من الأفراد والاقسام الداخلية وتمثلها تقارير الأداء وكل ما يتعلق بالعمليات الاعتيادية.
- (ب) **معلومات خارجية:** وهي التي تأتي من الخارج وتكون متعلقة بالمحيط مثل معلومات حول الزبائن، الموردين، المنافسين والقوانين وغيرها. فهذه المعلومات تحتوي على مؤشرات تنبؤية تمكن مستخدميها من اتخاذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة الاحداث قبل وقوعها وغالباً ما تكون هذه المعلومات على شكل نشرات.

3) من حيث الدلالة تقسم إلى:

- (أ) **معلومات تاريخية:** هي المعلومات المتعلقة بقياس الاحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية (الميزانية، قائمة الدخل) وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المؤسسة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي لها، وكذلك للأغراض الضريبية.
- (ب) **معلومات حالية:** وهي التي يتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية وتتعلق بالأنظمة التشغيلية وتتوفر فيها المميزات التالية: تتعلق بالنشاط الجاري فقط؛ يتم تقديمها بصورة دورية منظمة؛ يتم تقديمها بصورة فورية وفي الوقت المناسب؛ ذات طابع تحليلي بحيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط المرسومة.
- (ج) **معلومات مستقبلية:** هي معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل، ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة واختيار أفضل البدائل المتاحة بحيث تصبح هذه المعلومات معيار للحكم على الأداء في المستقبل، وتتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها. بحسب شبير (وثقه الغربي، 2015، ص42)

4) من حيث الغرض من الاستخدام تقسم إلى:

- (أ) **معلومات مالية:** وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة للعمليات الاقتصادية لتحديد وقياس نتيجة النشاط من (ربح أو خسارة) عن فترة مالية معينة، وعرض

المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة الوحدة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها، وهي معلومات فعلية حيث تهتم بتسجيل التكاليف والإيرادات بعد حدوثها، وتستفيد منها المؤسسة في عمل المقارنات بين فترة وأخرى وكذا اكتشاف الانحرافات (التي يمكن أن تحدث) عن طريق مقارنتها بالمخطط، ويقوم بهذه المعلومات نظام المحاسبة المالية بالدرجة الأولى.

(ب) **معلومات عن التخطيط والرقابة:** وهي المعلومات التي تساعد في الدراسة وتحديد البدائل المختلفة لمجموعة الأهداف المراد تحقيقها والمفاضلة بينها في صورة مالية كمية ووصفية. وهي التي تعد لغرض متابعة التنفيذ الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط لاكتشاف الانحرافات إن وجدت وتحليلها للتعرف على أسبابها وإرسال التقارير حولها للمستويات الإدارية المعنية لاتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها. ويقوم بهذا النوع من المعلومات كلاً من محاسبة التكاليف، الخطط قصيرة الأجل، مقارنة الفعلي مع المعياري، والمحاسبة الإدارية من خلال نظام الموازنات التخطيطية ونظام الرقابة الداخلية.

(ج) **معلومات لحل المشكلات:** وهي تتعلق بتقديم بدائل القرارات والاختيار بينها، وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي التي تتطلب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية. وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الأجل ويقوم بهذا النوع من المعلومات نظام المحاسبة الإدارية بالدرجة الأولى.

5) من حيث قابليتها للقياس تقسم إلى:

(أ) **معلومات كمية:** هي تلك المعلومات المعبر عنها سواء بالوحدات النقدية أو بوحدات قياس أخرى والتي تكون معبرة عن أحداث الماضي والحاضر والمستقبل؛ كقيمة المبيعات المحققة، عدد الوحدات المنتجة، النقدية الموجودة في الصندوق، الإيرادات المتوقعة من استثمار معين.

(ب) **معلومات وصفية:** وهي تلك المعلومات التي تعبر عن عناصر معنوية أو انطباعات وغيرها والتي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية أو عددية كنوع المادة، نوع وأهمية المنتج، آراء وانطباعات المستهلكين لمنتجات المنشأة.

6) من حيث درجة تكرارها تقسم إلى:

(أ) **معلومات دورية:** وهي التي يتم إعدادها وتقديمها لمحتاجيها على فترات دورية منتظمة سواء شهرية أو فصلية أو سنوية.

(ب) **معلومات غير دورية:** وهي التي تستخدم لأغراض خاصة وتمون الحاجة لها محددة كدراسات الجدوى أو تقارير عن وضع معين.

7) **من حيث توقيت الحصول عليها تقسم إلى:**

(أ) **معلومات فورية:** وهي التي يتم الحصول عليها بشكل سريع ومباشر عند الحاجة إليها وتكون معدة ومنجزة مسبقاً.

(ب) **معلومات غير فورية:** وهي التي يتطلب وقت لإعدادها وتجهيزها حيث أنها تكون غير متوفرة وهي التي تطلب لغرض معين.

8) **من حيث المتطلبات العملية تقسم إلى:**

(أ) **معلومات إجرائية:** وهي معلومات تتطلب من متلقيها اتخاذ إجراءات معينة على الفور أو في وقت لاحق.

(ب) **معلومات غير إجرائية:** وهي معلومات خبرية توضح أحداث وعمليات تمت في وقت سابق ولا يتطلب من متلقيها اتخاذ أي إجراء. (مداح، 2018، 91)

المبحث الثاني

جودة المعلومات المحاسبية

أولاً: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:

الجودة أمر نسبي والمقصود بها أن الخدمة التي تقدم مقبولة وتشبع رغبة العميل مقابل ما يتحمله من أجل الحصول عليها.

بحسب خليل محمد (وثق في عوض الله، 2017م) " تعني الجودة مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها. (ص92)

وعرفت الجودة كذلك بحسب الويكيبيديا (وثق في مساك، 2015م، ص44) بأنها: مقياس للتمييز أو حالة الخلو من العيوب والنواقص والتباينات الكبيرة عن طريق الالتزام الصارم بمعايير قابلة للقياس وقابلة للتحقق لإنجاز تجانس وتمائل في الناتج ترضي متطلبات محددة للعملاء أو المستخدمين. وقد حدد معيار أيزو 8402-1986 الجودة على أنها: مجمل السمات والخصائص لمنتج أو الخدمة التي تجعله قادراً على تلبية الاحتياجات المذكورة صراحة أو المضمنة.

أما جودة المعلومات المحاسبية فلها العديد من التعريفات منها: إن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات.

والمقصود بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة وتكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

وبحسب مليجي (وثق في شعت 2017) أن مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعكس ما تتمتع به هذه المعلومات من خصائص (أساسية أو معززة) ومدى مصداقيتها وقدرتها على تحقيق احتياجات مستخدميها، وأن تخلو هذه المعلومات من التحريف أو التضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير المحاسبية والقانونية والرقابية بحيث تعبر عن حقيقة الأداء الاقتصادي للشركة وتقل من عدم التماثل بين المستخدمين وتحد من مشكلات الوكالة. (ص41)

كما تتحدد جودة المعلومات بمدى قدرتها على تحفيز متخذي القرارات لاتخاذ قرار معين وبقدرتها على جعلهم أكثر كفاءة للوصول إلى قرارات تتميز بفعالية أكثر في تسيير المؤسسة بشكل يؤدي إلى تحقيق أهدافها ككل، كما تمكنهم من وضع الخطط اللازمة لإداء الأنشطة المختلفة والرقابة على مستويات الأداء وللتأكد من تنفيذ ما تم تخطيطه واتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها. (مساك، 2015م، ص41)

وبحسب عتير (وثق في مساك، 2015م، ص 45) فالخلاصة إن مفهوم جودة المعلومات المحاسبية هو المقدار الذي تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن يتم اعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابة المهنية والفنية لأجل تحقيق الهدف منها للمستخدمين.

ثانياً: العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية:

بحسب (المجهلي، 2009م، ص64) تتأثر درجة جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية بعدة عوامل كما هو أدناه:

1-العوامل البيئية (بيئة المحاسبة):

إن للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعيش فيها المنشأة تأثير على جودة المعلومات المحاسبية التي يجب تقديمها ومقدار الاستفادة منها، حيث تختلف المعلومات المحاسبية التي يتم

عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة إلى أخرى، وسبب ذلك كما أثبتته معظم الباحثين هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر.

وبحسب (كيسو وويجانت، 2009م، ص25) "وبما أن المحاسبة وغيرها من النظم والأنشطة الإنسانية هي نتاج بيئتها حيث تتكون بيئة المحاسبة من الظروف والقيود والمؤثرات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية التي تختلف من وقت لآخر".

ومن أهم العوامل التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي:

(1-1) العوامل الاقتصادية:

يجب أن يكون لكل القرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية نتائج اقتصادية، وإذا لم تترتب مثل تلك النتائج فلن يكون هناك سبب لأي من هذه القرارات، وتنتهي النتائج المرغوبة في تحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للمعلومات وتكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات لجمع المعلومات.

وتختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية بحسب النظام الاقتصادي السائد ففي النظام الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة إذ يتم التركيز على توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية بينما نجد في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام الرقابة المركزية.

ويعتبر التضخم من أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر على خصائص المعلومات المحاسبية حيث يترتب على زيادة معدلات التضخم عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية التي تعد وفقاً لإساس التكلفة التاريخية، لذلك كان من الضروري تطوير البدائل المحاسبية الأخرى لأغراض القياس والإفصاح المحاسبي التي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار.

(1-2) العوامل الاجتماعية:

تتأثر جودة المعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية وقيمة الوقت، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المحاسبية أما قيمة الوقت فنجد إن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل وتعد

البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة، ربع سنوية مثلاً. والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط.

وبحسب السيد (وثق في المجهلي 2009) على الرغم أن المحاسبة بقيت وقتاً طويلاً تهتم بالجوانب الفنية إلا إن العوامل الاجتماعية في الوقت الحاضر أصبح لها صدى على التطبيقات المحاسبية حيث يحتم البعد الاجتماعي للمحاسبة أنه يجب على المحاسب الإفصاح الشامل عن المعلومات التي تفي باحتياجات كافة فئات المجتمع وعدم التحيز إلى فئة من المستخدمين على حساب فئة أخرى، لان هذا يؤثر على عدالة الإفصاح المحاسبي وعدالة التوزيع للمنافع بين كافة فئات المجتمع.

(1-3) العوامل السياسية:

إن العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية لأنها تلزم تحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في انتاج وتوزيع المعلومات.

وبحسب هندرksen (وثق في المجهلي) قد تنتظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توافقها مع الأهداف القومية أو مع الأهداف المعنية لهذه الجهات، وهذا هو السبب في التدخل السياسي في إعداد السياسات والإجراءات المحاسبية.

(1-4) العوامل القانونية:

وبحسب السيد (وثق في المجهلي 2009) تتأثر الممارسة المحاسبية سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية بشدة بالمنظمات المرتبطة بقوانين الشركات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى، ولا شك أن تلك التشريعات القانونية قد زادت من إمكانية مقارنة ومنفعة تلك المعلومات المحاسبية، ولا يعتبر غياب المقاييس القانونية والتشريعات أو التمسك والالتزام الدقيق بها أمراً مرغوباً فيه ويعتمد ذلك على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي الموجودة في مجموعة الدول المختلفة التشريعات القانونية.

وبحسب تركي (وثق في المجهلي 2009) كما أن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها

خصوصاً مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية وذلك بهدف إضافة نوع من الثقة لمستخدمي المعلومات، ويمكن القول إن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.

1-5 العوامل الثقافية:

وبحسب الحاج (وثق في المجهلي 2009) كلما تغير المستوى الثقافي لأي بلد كلما تغير أيضاً الهيكل والنظم للعمليات المحاسبية، ومن أهم هذه العوامل الثقافية المستوى التعليمي، ووضع المنظمات المهنية إذ يعد المستوى التعليمي أحد العوامل المؤثرة في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية بشكل خاص فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصبح من الصعب على الأغلبية من الناس فهم واستيعاب محتويات التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، وعلى العكس في البلدان التي تحظى بمستوى تعليمي أفضل، وكذلك بالنسبة لوضع المنظمات المهنية ففي الدول التي لها السبق في إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية فيها تولي هذه المنظمات اهتماماً متزايداً في الوقت الحاضر كما أنها تلعب دوراً كبيراً في التأثير على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية.

2-عوامل متعلقة بالمعلومات:

تتأثر جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار.

وبحسب الجبوري (وثق في المجهلي 2009) ومن العوامل المتعلقة بالمعلومة المحاسبية في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في ادخال وتحليل ومعالجة عرض المعلومات وكذلك الانتشار الواسع والسريع للإنترنت وللذان كان لهما الأثر الكبير في:

- الانخفاض الكبير والمستمر في كافة الإنتاج والحصول على المعلومات.
- زيادة كمية المعلومات التي تلبية احتياجات المؤسسة والمستخدمين.

- إتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في الوقت المناسب.
- إعداد بيانات أعمق للمستخدمين ولعدد من السنوات.

3-تقرير مراجع الحسابات الخارجي:

حيث يعتبر الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها، والتحقق من إعداد وعرض التقارير المالية أنه وفقاً لمعايير المحاسبة المعتمدة وكذلك وفقاً لمتطلبات القوانين المعمول بها، ولا تكمن دور مراجع الحسابات في مراجعته للمعلومات بالتقارير المدققة فحسب بل تمتد إلى تقريره.

حيث أن تقرير مراجع الحسابات ذو أثر كبير على قرارات الاستثمار، كما تحتل مرتبة لدى المحللين الماليين وغيرهم. وبناءً على ذلك فإن تقرير مراجع الحسابات يؤثر على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية.

ثالثاً: قياس جودة المعلومات المحاسبية

وبحسب الفضل وآخرين (وثق في الشيخ 2012) المعلومات المحاسبية هي التي يتم اعدادها أو انتاجها لتصبح في شكل أكثر نفعاً لمتخذ القرار وذلك لقيمتها في صنع القرار الحالي، أو للاستخدام المستقبلي، ولكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لابد أن تكون على مستوى من الجودة، ويمكن تحديد عدة معايير عامة لقياس جودة المعلومات المحاسبية. (ص 44-45)

أ- معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية:

1) الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات، أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية والتوقعات المستقبلية، وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبني عليها القرار تنطوي على المستقبل، وبالتالي فهي على درجة من عدم التأكد، لذا غالباً ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

2) المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن للمنفعة أن تأخذ أحد الصور التالية:

- **المنفعة الشكلية:** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات اتخاذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومة عالية.

- **المنفعة الزمنية:** توفر المعلومة لمتخذ القرار في الوقت المناسب.

- **المنفعة المكانية:** أي الحصول عليها بسهولة.

- **المنفعة التقييمية أو التصحيحية:** أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

(3) الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

تعتبر الفاعلية عن مدى درجة تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنه مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة. والفاعلية تعني مدى النجاح في تحقيق الأهداف.

(4) التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات:

يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في قدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ.

(5) الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات:

والمقصود بها تحقيق الأهداف بأقل استخدام ممكن للموارد. فالكفاءة تقاس بمدى توفير الموارد المادية والبشرية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمرجات أو النتائج التي يتم تحقيقها.

ب - نماذج عن قياس جودة المعلومات المحاسبية:

هناك نماذج متعددة لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تصنيفها إلى ثلاثة مداخل:

(1) مدخل جودة الربح:

يستند المؤيدون لهذا المدخل على أن الربح المحاسبي هو أكثر المعلومات المحاسبية أهمية لمعظم أصحاب المصالح، ويتوقف إنتاجه على حجم الموارد المتاحة ومدى كفاءة الإدارة في تشغيلها والفرص الاقتصادية المتوقعة ومن أشهر نماذج هذا المدخل هو نموذج انحدار الأرباح لقياس استمرارية الأرباح ونموذج قياس القدرة التنبؤية للأرباح ويعاب على هذه النماذج اعتمادها على بيانات سلاسل زمنية لفترة طويلة قد تصل إلى عشرين سنة فأكثر.

(2) مدخل جودة الاستحقاق:

يشير هذا المدخل إلى المدى الذي تفسر فيه الاستحقاقات المحاسبية والتحقق من الأرباح والتدفق النقدي التشغيلي ومن أهم نماذج هذا المدخل هو نموذج جودة الاستحقاق والمعدل الذي يعتبر أكثر النماذج دقة.

(3) مدخل توقيت الاعتراف بالأرباح والخسائر:

يستند المؤيدون لهذا المدخل إلى أن عدم الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات (الأرباح والخسائر) في التوقيت المناسب، يضعف من جودة الربح ومن ثم من جودة المعلومات المحاسبية، ومن نماذج هذا المدخل نموذج البنود الاستثنائية ونموذج خاصية وقتية الربح.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

التمهيد:

بغرض الإجابة على مشكلة الدراسة تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية تتمثل في استبيان موجه لمجموعة من المراجعين الداخليين والمدراء الماليين والمحاسبين في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية بمحافظة حضرموت، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة كونها تتناسب مع المشكلة المطروحة وذلك للوصول إلى نتائج شاملة.

وعلى هذا الأساس سنحاول من خلال هذا الفصل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بالجانب التطبيقي للدراسة من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: خطوات الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول

خطوات الدراسة الميدانية

1) مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من وحدات السلطة المركزية والوحدات الاقتصادية بمحافظة حضرموت الساحل والوادي، وعينة الدراسة من الموظفين في الأقسام المالية والمراجعين الداخليين فيها. والذين يبلغ عددهم حوالي 150 موظف يعملوا في أقسام الحسابات والمراجعة الداخلية التي تم الوصول إليها، ونتيجة لظرف جائحة كورونا لم نستطع الوصول لبعض الجهات نتيجة لدوام عملها الجزئي. واعتمدت في تحديد العينة على قانون الاعداد الكبيرة في الإحصاء الذي اعتبر العينة مقبولة عندما تتكون من 30 مفردة فأكثر، وعليه فقد تم توزيع مائة استبانة استرجعت منها 97 منها 95 استبانة صالحة للتحليل وعدد 2 غير صالحة وعدد 3 استبانات لم يتم استرجاعها بحسب الجدول أدناه.

جدول (1-4) يبين توزيع الاستبيان

عدد المرافق الموزع فيها	عدد الموظفين المتوقع	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المسترجعة	الاستبانات الغير مسترجعة	الاستبانات الغير صالحة	الاستبانات الصالحة
30	150	100	97	3	2	95

المصدر: من إعداد الباحث

2) أداة الدراسة: اعتمد الباحث في الدراسة الميدانية وبغرض جمع البيانات على أسلوب الاستبانة وهي من أكثر الأساليب استخداماً في هذا النوع من البحوث وكانت الإجابات على كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي. وقد قسمت الاستبانة إلى جزئين:

الجزء الأول: يتكون من البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة وتشمل الجنس والمؤهل العلمي إضافة إلى التخصص العلمي وسنوات الخبرة والوظيفة التي يعمل بها المشارك في الاستبيان.

الجزء الثاني: عبارة عن محاور الدراسة وعددها خمسة واجمالي الأسئلة للمحاور 68 سؤال.

3) صدق وثبات الاستبانة:

1-3 تحكيم الاستبانة: تم عرض الاستبانة على مجموعة من الذكاترة بحسب الجدول المرفق، وقد قاموا مشكورين بتحكيم الاستبانة وأبدوا ملاحظاتهم عليها، و استقدت من ملاحظاتهم وأجريت ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية ليتم تطبيقها على عينة الدراسة. (مرفق ملحق 3 بالمحكمين).

2-3 الثبات والصدق: استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة والتي أظهرت ما يلي:

جدول (2-4) يبين معامل ألفا كرونباخ لجميع متغيرات الدراسة

إحصاءات ثبات الاستبانة Reliability Statistics		
البيان	عدد الحالات N of Items	قيمة معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha
المحور الأول	19	.821
المحور الثاني	10	.836
المحور الثالث	10	.889
المحور الرابع	11	.917
المحور الخامس	18	.937
جميع المتغيرات	68	.954

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي Spss

تفسير النتيجة: قيمة معامل ألفا كرونباخ بلغت 0,954 وهي قيمة مرتفعة جداً لأنها أقرب للواحد الصحيح حيث تدل على ثبات الاستبانة أي انه إذا أعيد توزيع الاستبانة على نفس العينة مرة أخرى فإنها ستعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل.

وبحسب (عبدالفتاح، 2008م، ص587) " ومعامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح. فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح".

ومن قيمة معامل ألفا كرونباخ نحسب معامل الصدق بأخذ الجذر التربيعي لهذا المعامل فنجد قيمته 0,977 وهي نتيجة أقرب للواحد الصحيح وتعني أن المقياس صالح لقياس ما وضع له وبكفاءة عالية.

(4) تحليل خصائص عينة الدراسة: للتعرف على مفردات عينة الدراسة حسب الخصائص الديموغرافية، تم حساب التكرارات والنسب المئوية، وكانت النتائج كما يلي:

جدول (3-4) يبين التكرارات والنسب المئوية حسب للنوع

النسبة %Percent	التكرارات Frequency	النوع
93.7	89	ذكر
6.3	6	أنثى
100.0	95	الإجمالي

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق أن 93.7% من عينة الدراسة ذكور وأن 6.3% منها إناث وواضح من النتيجة أن الوظائف المالية في المحافظة ذكورية وبفارق كبير .

جدول (4-4) يبين التكرارات والنسب المئوية حسب المؤهل العلمي

النسبة %Percent	التكرارات Frequency	المؤهل العلمي
13.7	13	دبلوم
77.9	74	بكالوريوس
6.3	6	ماجستير
0	0	دكتوراه
2.1	2	أخرى
100.0	95	الإجمالي

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي Spss

تبين النتيجة من الجدول (4-4) أن نسبة 78% من عينة الدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس وبذلك فهم يشكلون غالبية الوظائف بلا منازع، بينما 14% من عينة الدراسة هم من حملة الدبلوم حيث إنهم نسبة لا بأس بها حيث يتم استيعاب خريجي المعاهد من تخصص المحاسبة وغيرها في الوظائف المالية، أما حملة شهادة الماجستير فيتضح من الجدول أعلاه ما نسبتهم 6% ويفيد ذلك اتجاه الكثير من حملة شهادات البكالوريوس في تطوير أنفسهم ومواصلة دراستهم للحصول على شهادات عليا (ماجستير) ويعودوا لممارسة أعمالهم أو يتم استيعاب حملة الماجستير في العمل بالأقسام المالية في وظائف إشرافية، والشهادات الأخرى تشكل 2% والتي هي عبارة عن ثانوية عامة وغيرها، أما حملة الدكتوراه فغالبا لا يعملون في الوظائف التنفيذية في أقسام الحسابات أو المراجعة الداخلية.

جدول (4-5) يبين التكرارات والنسب المئوية حسب التخصص العلمي

النسبة %Percent	التكرارات Frequency	التخصص العلمي
75.8	72	محاسبة
4.2	4	علوم مالية ومصرفية
13.7	13	ادارة اعمال
6.3	6	أخرى
100.0	95	الإجمالي

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي Spss

يتبين من الجدول (4-5) أن ما نسبته 76% من عينة الدراسة هم من تخصص المحاسبة وبالتالي فهو التخصص السائد والمسيطر وهذا يعني أن الغالب من عينة الدراسة يستوعب ما جاء في الاستبانة وبالتالي يتفهم ما طرح فيها، و14% منها تخصص إدارة اعمال، و4% تخصص علوم مالية ومصرفية، وباقي التخصصات تشكل 6% من عينة الدراسة وهي شريعة وقانون وهندسة الكترونية وغيرها.

جدول (4-6) يبين التكرارات والنسب المئوية حسب سنوات الخبرة

النسبة %Percent	التكرارات Frequency	سنوات الخبرة
28.4	27	أقل من 5 سنوات
27.4	26	من 5 إلى 10 سنوات

15.8	15	من 10 إلى 15 سنة
28.4	27	أكثر من 15 سنة
100.0	95	الإجمالي

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي Spss

يتبين من الجدول (4-6) ما نسبته 28% من عينة الدراسة كلاً من خبرته أقل من خمس سنوات، وأكثر من 15 سنة، بينما ما نسبته 27% هم من سنوات خبرته من 5 الي 10 سنوات، أما من سنوات خبرته من 10 الي 15 سنة فنسبته من عينة الدراسة 16% بحسب النتيجة ويلاحظ بأن توزيع سنوات الخبرة منسجماً تماماً عدا الفئة من 10 الي 15 سنة فهي أقل بقليل ولا تشكل خطراً وتشير الى قلة الوظائف التي في هذه الحقبة الزمنية عن غيرها، ويلاحظ على سنوات الخبرة أن المستجيبين لديهم القدرة على فهم ما يريده الباحث والذي انعكس على تجاوب غالب العينة مع الباحث.

جدول (4-7) يبين التكرارات والنسب المئوية حسب الوظيفة

النسبة %Percent	التكرارات Frequency	الوظيفة
20.0	19	مراجع داخلي
17.9	17	مدير مالي
11.6	11	مدير حسابات
50.5	48	أخرى
100.0	95	الإجمالي

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي Spss

يتبين من الجدول (4-7) أن وظيفة المراجع الداخلي شكلت ما نسبته 20% من عينة الدراسة، أما وظيفة المدير المالي فتشكل ما نسبته 18% وتشكل وظيفة مدير حسابات 12% من عينة الدراسة، أما بقية العينة وهي 50% فهي وظائف أخرى سواء أكانوا محاسبين أم موظفين في الإدارات المالية وغيرهم ويلاحظ انها أكبر فئة حيث قاموا بالمشاركة في الاستبيان بحكم ارتباط عملهم بالجوانب المالية سيما وأن الوظائف التي ذكرت يشغلها عدد محدود في حين الغالبية ممن يعمل في أقسام الحسابات ليسوا مراجعين داخليين ولا مدراء ماليين ولا مدراء حسابات وبالتالي شكلوا نسبة كبيرة من

المستجيبين والذي انعكس على تفهم المستجيبين لأسئلة الاستبانة وأظهرت هذه النتائج الصورة الحقيقية لأقسام الحسابات وأقسام المراجعة الداخلية في الوحدات التي تم استهدافها.

5- تحليل محاور وعبارات الاستبانة:

وقد قام الباحث في هذا الجزء بإجراء التحليل الوصفي والاستدلالي لمحاور وعبارات الاستبانة اعتماداً على مقياس ليكارت الخماسي وبالأوزان التالية:

جدول (4-8) يوضح مقياس ليكارت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

المصدر: (عبدالفتاح، 2008م، ص591) مقدمة في الإحصاء الوصفي والاحصاء الاستدلالي باستخدام spss

6- التحليل الوصفي لعبارات ومحاور الاستبانة:

في هذا الجزء تم استخدام المتوسطات والانحرافات المعيارية لتحليل عبارات الاستبانة لجميع محاور الدراسة وتم اعتماد حساب المتوسط المرجح كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (4-9) حساب المتوسط المرجح

المستوى	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المتوسط المرجح	من 4,20 إلى 5	من 3,40 إلى 4,19	من 2,60 إلى 3,39	من 1,80 إلى 2,59	من 1 إلى 1,79

المصدر: (عبدالفتاح، 2008م، ص592) . مقدمة في الإحصاء الوصفي والاحصاء الاستدلالي باستخدام spss

بالنسبة ل فقرات الاستبانة يمكن عرض جدول تحليل تكراراتها على الصورة التالية:

جدول رقم (4-10) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لعبارات المحور الأول: المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية.

م	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الاجمالي
1	يستطيع المراجع الداخلي الوصول إلى كافة السجلات والدفاتر والمستندات وأي أمور أخرى يراها ضرورية للاطلاع عليها لأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة دون أي عوائق.	5	5	0	52	33	95
2	يتمتع المراجع الداخلي عن تقييم أعمال كان مسئولاً عن تنفيذها سابقاً قبل تعيينه في إدارة المراجعة الداخلية.	5	25	24	28	13	95
3	تتبع إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً أعلى مستوى إداري في الوحدة الإدارية أو الاقتصادية.	4	9	9	50	23	95
4	يتم تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية والعاملين فيها بمعرفة أعلى سلطة إدارية في الوحدة الإدارية أو الاقتصادية.	5	13	11	48	18	95
5	يستطيع المراجع الداخلي أداء مهامه وتبليغ النتائج التي توصل إليها بدون أي تدخل من أي جهة داخل أو خارج الوحدة الإدارية أو الاقتصادية.	1	13	16	46	19	95
6	لا يقوم المراجعين الداخليين بأي أعمال تنفيذية.	1	23	14	41	16	95
7	المراجعون الداخليون لديهم حرية التواصل غير المقيد مع الموظفين في الوحدة الإدارية أو الاقتصادية.	3	11	15	53	13	95
8	لا تتدخل إدارة الوحدة الإدارية أو الاقتصادية في تحديد نطاق عمل إدارة المراجعة الداخلية.	0	21	14	40	20	95

95	41	43	4	6	1	يمتلك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بالقرارات واللوائح المرتبطة بممارسة أعمال المراجعة الداخلية.	9
95	33	51	8	2	1	يمتلك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بالمبادئ والسياسات والطرق المحاسبية التي يجب أن تلتزم بها الوحدات الإدارية أو الاقتصادية.	10
95	17	39	19	16	4	يمتلك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.	11
95	29	51	7	7	1	يمتلك المراجع الداخلي القدرة على اكتشاف التجاوزات والخروقات القانونية في الدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية.	12
95	26	48	8	8	5	يعمل المراجع الداخلي على زيادة معارفه من خلال الاتصال المستمر بالمراجعين الداخليين في المؤسسات الأخرى لتبادل الخبرات.	13
95	27	48	10	6	4	يقوم المراجع الداخلي دائماً بزيادة جودة خدماته من خلال الاطلاع المستمر على القرارات واللوائح والكتب الدورية المتعلقة بممارسة أعمال المراجعة الداخلية في الوحدات الإدارية أو الاقتصادية.	14
95	26	44	6	11	8	تقوم الجهة بتوفير دورات تدريبية للمراجعين الداخليين لاطلاعهم على الإصدارات الحديثة المتعلقة بممارسة أعمال المراجعة الداخلية.	15
95	20	46	8	14	7	يستعين المراجع الداخلي بأطراف خارجية حسب القوانين واللوائح لطلب المشورة في	16

						حالة الخدمات التي ليس لديه المعرفة الكافية بها.
95	4	41	18	21	11	يؤدي المراجع الداخلي عمله مع احتمال عدم قدرته على اكتشاف حالات جسيمة من الأخطاء أو الاحتيال أو حالات عدم التقيد بالقوانين واللوائح.
95	18	50	13	14	0	يبدل المراجع الداخلي العناية المهنية اللازمة حسب درجة تعقيد وأهمية العمليات والجراءات التي تطبق عليها إجراءات المراجعة الداخلية.
95	8	36	30	18	3	يتم الموازنة عند بذل العناية المهنية اللازمة بين المنافع المحتملة من أعمال المراجعة الداخلية وتكلفة مقدار العناية المهنية الواجبة.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي Spss

من الجدول (4-10) يلاحظ من خلال التكرارات للمحور الأول أن أكبر سؤال حصل على درجة موافق هو السؤال السابع الذي نصه (المراجعون الداخليون لديهم حرية التواصل غير المقيد مع الموظفين في الوحدة الإدارية أو الاقتصادية) وهذا يدل على أن علاقة موظفي قسم المراجعة الداخلية لديهم القبول ولهم من المرونة بحيث أن علاقتهم ببقية الموظفين جيدة ويستطيع التواصل معهم وذلك من خلال حصول هذا السؤال على (53) درجة بنسبة (56%) من المستجيبين، أما السؤال الذي حصل على درجة (52) من المستجيبين فهو السؤال الأول الذي نصه (يستطيع المراجع الداخلي الوصول إلى كافة السجلات والدفاتر والمستندات وأي أمور أخرى يراها ضرورية للاطلاع عليها لأداء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة دون أي عوائق) وهذا مؤشر جيد بالنسبة للمراجعة الداخلية وقد حصل هذا السؤال على درجة موافق بشدة لعدد (33) من المستجيبين. ويقرب منه السؤال العاشر الذي نصه (يملك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بالمبادئ والسياسات والطرق المحاسبية التي يجب أن تلتزم بها الوحدات الإدارية أو الاقتصادية) الذي حصل على درجة (51) وحصل كذلك على موافق بشدة لعدد (33) من المستجيبين. أما السؤال الذي حصل على درجة (50) من المستجيبين

فهو الثامن عشر الذي نصه (يبدل المراجع الداخلي العناية المهنية اللازمة حسب درجة تعقيد وأهمية العمليات والاجراءات التي تطبق عليها إجراءات المراجعة الداخلية) ويلاحظ هنا أن أكثر من نصف المستجيبين يوافق على ما ذكره الباحث في سؤاله. وقد حصلت الأسئلة (الرابع والثالث عشر والرابع عشر) في هذا المحور على درجة موافق لعدد (48) من المستجيبين.

ويلاحظ على السؤال الحادي عشر في المحور الأول الذي نصه (يملك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية) حصوله على درجة موافق لعدد (39) من المستجيبين ومحايد لعدد (19) وموافق بشدة لعدد (17) وغير موافق لعدد (16) وغير موافق بشدة لعدد (4) من المستجيبين وهذا يدل على ضرورة التوعية وإلمام للعاملين في الأقسام المالية والمراجعين الداخليين بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

وقريباً من ذلك السؤال التاسع عشر الذي نصه (يتم الموازنة عند بذل العناية المهنية اللازمة بين المنافع المحتملة من أعمال المراجعة الداخلية وتكلفة مقدار العناية المهنية الواجبة) فقد حصل على درجة موافق لعدد (36) مستجيب ومحايد لعدد (30) أما غير موافق (18) والموافق بشدة (8) وغير موافق بشدة (3) ويلاحظ هنا بحكم الجهات التي تم تطبيق الدراسة فيها حكومية ولأنه لا توجد لجان مراجعة ولا يعمل بالتكاليف لأعمال المراجعة الداخلية فبالتالي حصل لهذا السؤال التفاوت الذي انعكس في إجابات المستجيبين ويدل ذلك أيضاً على مستوى فهمهم للمصطلحات المطروحة في استبانة الباحث.

ويلاحظ على بعض أسئلة المحور الأول أن هناك إجابات بعضها محايد أو غير موافق بشدة بنسب كبيرة فمثلاً السؤال الثاني الذي نصه (يتمتع المراجع الداخلي عن تقييم أعمال كان مسئولاً عن تنفيذها سابقاً قبل تعيينه في إدارة المراجعة الداخلية) قد تحصل على درجة موافق لعدد (28) مستجيب بينما غير موافق (25) في حين إن المحايد (24) مستجيب ويدل ذلك على عدم موافقة معظم المستجيبين على سؤال الباحث مما يعني ذلك عدم موضوعية المراجع الداخلي في مثل ذلك. أيضاً السؤال السادس الذي نصه (لا يقوم المراجعون الداخليون بأي أعمال تنفيذية) فعدد (41) منهم موافق بينما غير موافق عددهم (23) من المستجيبين والموافق بشدة (16) بينما المحايد (14) ويدل ذلك على عدم الاستقلالية وضعف الموضوعية في هذا الجانب وذلك من خلال آراء المستجيبين. أيضاً السؤال الثامن الذي نصه (لا تتدخل إدارة الوحدة الإدارية أو الاقتصادية في تحديد نطاق عمل إدارة المراجعة

الداخلية) فقد حصل على موافق عدد (40) وغير موافق عدد (21) بينما الموافق بشدة عدد (20) والمحايد عدد (14) من المستجيبين مما يدل على عدم استقلالية إدارة المراجعة الداخلية في بعض الوحدات وأن الإدارة تتدخل في تحديد نطاق عملها بحسب ما أوضحتها إجابات المستجيبين على سؤال الباحث.

جدول رقم (4-11) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لعبارات المحور الثاني: يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية

م	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الاجمالي
20	يساهم استقلال المراجع الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.	3	3	7	45	37	95
21	يزيد استقلال المراجع الداخلي من الاعتمادية على المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.	4	7	14	46	24	95
22	تبعية إدارة المراجعة الداخلية لأعلى مستوى إداري يزيد من الثقة بالمعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.	3	9	13	49	21	95
23	تمكن موضوعية المراجع الداخلي من الاعتماد على المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.	2	8	10	61	14	95
24	يساعد تأهيل المراجع الداخلي على أن تكون المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية ذات جودة.	0	5	2	44	44	95
25	تعتبر العناية المهنية اللازمة للمراجع الداخلي عامل مساعد في تحسين جودة المعلومات	1	3	11	48	32	95

						المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.
95	37	44	7	4	3	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقديم النصح والمشورة لرئيس الجهة أو الوحدة الاقتصادية والقيادات الإدارية والإشرافية عندما يطلب منها ذلك.
95	37	50	7	0	1	أداء إدارة المراجعة الداخلية بموضوعية وحيادية تامة وفقاً للإصدارات الرسمية للمراجعة الداخلية يساهم في مصداقية المعلومات المحاسبية.
95	42	40	8	4	1	يحقق إنشاء إدارة المراجعة الداخلية تقليص الهدر وترشيد الانفاق.
95	40	43	7	3	2	تساهم المراجعة الداخلية في الحد من الآثار السلبية المترتبة على العبث بالموارد العامة.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي Spss

من الجدول (4-11) يلاحظ من خلال التكرارات للمحور الثاني أن أكبر سؤال حصل على درجة موافق هو السؤال الثالث والعشرون الذي نصه (تمكن موضوعية المراجع الداخلي من الاعتماد على المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية) الذي حصل على درجة (61) من المستجيبين، يليه السؤال السابع والعشرون الذي نصه (أداء إدارة المراجعة الداخلية بموضوعية وحيادية تامة وفقاً للإصدارات الرسمية للمراجعة الداخلية يساهم في مصداقية المعلومات المحاسبية) فقد حصل على (50) درجة موافق و (37) درجة موافق بشدة من عدد المستجيبين (95) ويدل ذلك على وعي المستجيبين وتجاوبهم مع أسئلة الباحث. وحصل السؤال الثاني والعشرون الذي نصه (تعبئة إدارة المراجعة الداخلية لأعلى مستوى إداري يزيد من الثقة بالمعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية) على تجاوب المستجيبين بدرجة (49) موافق و(21) موافق بشدة وهذا يعزز ما ذهب إليه الباحث من سؤاله. وقد حصل السؤال الخامس والعشرون الذي نصه (تعتبر العناية المهنية اللازمة للمراجع الداخلي عاملاً مساعداً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالحسابات

الختامية والتقارير المالية) على تجاوب (48) بموافق (32) درجة موافق بشدة من عدد المستجيبين (95) وهي تعزز ما ذهب اليه الباحث في هذا السؤال. وحصل السؤال العشرون الذي نصه (يساهم استقلال المراجع الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية) على درجة موافق (45) وموافق بشدة (37) وهذا مؤكد لما ذهب اليه الباحث من خلال اراء المستجيبين للدراسة. وهكذا عند استعراض إجابات المستجيبين يلاحظ ذهابها بالتأييد لما ذهب اليه الباحث فالأسئلة الرابع والعشرون حصل على درجة موافق لعدد (44) وموافق بشدة (44) من عدد المستجيبين، والسؤال السادس والعشرون حصل على درجة موافق لعدد (44) وموافق بشدة (37) من عدد المستجيبين، والسؤال التاسع والعشرون حصل على درجة موافق لعدد (43) وموافق بشدة (40) من عدد المستجيبين، أما السؤال الثامن والعشرون فقد حصل على درجة موافق لعدد (40) وموافق بشدة (42) من عدد المستجيبين، والسؤال الحادي والعشرون فقد حصل على درجة موافق لعدد (46) وموافق بشدة (24) من عدد المستجيبين. ويتضح من ذلك أن المستجيبين بصورة عامة يوافقوا الباحث فيما ذهب اليه.

جدول رقم (4-12) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لعبارات المحور الثالث: التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية.

م	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الإجمالي
30	لدى المراجع الداخلي معرفة كافية بالقرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م.	4	11	21	40	19	95
31	يقوم المراجع الداخلي بتطبيق ما جاء في القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م.	1	13	24	42	15	95
32	يقدم مدير الجهة أو الوحدة الاقتصادية كافة التسهيلات اللازمة وتذليل الصعوبات لإدارة المراجعة الداخلية للقيام بعملها على الوجه المطلوب.	1	9	15	40	30	95

95	36	33	15	9	2	يلتزم العاملون بالمراجعة الداخلية بعدم إفشاء أي سر من الاسرار التي اطلعوا عليها بحكم عملهم.	33
95	22	55	10	7	1	تم انشاء إدارة المراجعة الداخلية بالوحدة وتقوم بواجباتها بحسب القرارات واللوائح النافذة.	34
95	28	44	13	8	2	تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من توفر الحماية الكافية لأصول وممتلكات الجهة حفاظاً عليها من الضياع والسرقه والاختلاس ومدى الاهتمام بصيانتها والمحافظة عليها.	35
95	17	43	22	11	2	لدى المراجع الداخلي معرفة كافية بدليل إجراءات المراجعة الداخلية الواردة بقرار مجلس الوزراء رقم (119) لسنة 2012م.	36
95	15	47	24	9	0	يقوم المراجع الداخلي بتطبيق ما جاء في دليل إجراءات المراجعة الداخلية الواردة بقرار مجلس الوزراء رقم (119) لسنة 2012م.	37
95	11	46	24	14	0	يقوم المراجع الداخلي بإبلاغ الإدارة العليا بمدى الالتزام بدليل إجراءات المراجعة الداخلية الواردة بقرار مجلس الوزراء رقم (119) لسنة 2012م.	38
95	15	56	13	10	1	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى الالتزام بالأوامر والإجراءات والسياسات النافذة.	39

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي Spss

من الجدول (4-12) يلاحظ من خلال التكرارات للمحور الثالث أن أكبر سؤال حصل على درجة موافق هو السؤال التاسع والثلاثون الذي نصه (يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى الالتزام بالأوامر والإجراءات والسياسات النافذة) بعدد (56) مستجيب ويعزز ذلك (15) مستجيب موافق بشدة وفيه تأكيد لما ذهب اليه الباحث، ويأتي بعده السؤال الرابع والثلاثون الذي نصه (تم انشاء إدارة المراجعة الداخلية بالوحدة وتقوم بواجباتها بحسب القرارات واللوائح النافذة) لعدد (55) مستجيب موافق وعزز

ذلك (22) موافق بشدة وهذا يدل على وجود الإدارة المعنية بالمراجعة الداخلية في الجهات المشمولة بالاستبانة إلا أنه بتتبع بقية آراء المستجيبين يتضح أن عدد (10) محايد بينما (7) غير موافق وعدد (1) غير موافق بشدة ويدل ذلك على عدم انشاء إدارة المراجعة الداخلية في بعض الوحدات أو أنها موجودة ولا تقوم بواجباتها بحسب القرارات واللوائح النافذة. وهكذا بقية أسئلة هذا المحور حيث يلاحظ عليها أن عدد المستجيبين يقارب الربع أختار المحايد على معظم أجوبتهم فالأسئلة (31) و(37) و(38) عدد الإجابات محايد فيها (24) وهناك إجابات غير موافق وغير موافق بشدة مما يدل على عدم التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمينية.

جدول رقم (4-13) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لعبارات المحور الرابع: تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

م	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الإجمالي
40	الالتزام بالقرار الجمهوري سوف ينعكس إيجاباً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	1	4	11	61	18	95
41	التزام إدارة المراجعة الداخلية بدليل الإجراءات للمراجعة الداخلية سوف ينعكس إيجاباً على عملها وسوف يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	0	2	11	58	24	95
42	إدارة المراجعة الداخلية فاعلة وتقوم بواجباتها بحسب القرارات مما انعكس على جودة المعلومات المحاسبية.	2	11	15	46	21	95
43	تقديم إدارة المراجعة الداخلية كافة تقارير المراجعة الداخلية إلى فريق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بما يفيد المصادقية وبما	2	9	15	51	18	95

						يؤدي إلي تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	
95	20	55	13	5	2	تقديم إدارة المراجعة الداخلية كافة التسهيلات الممكنة إلى فريق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بما يكفل قيامهم بمهامهم على الوجه المطلوب وبما يفيد الاعتمادية التي تؤدي إلي تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	44
95	22	64	4	4	1	تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من سلامة واكتمال الوثائق وبما يفيد تحقق هدف الاكتمال الذي يؤدي إلي تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	45
95	23	59	8	5	0	تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من العرض الصحيح للمعلومات والبيانات المالية والإدارية وبما يفيد تحقق هدف العرض والافصاح الذي يؤدي إلي تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	46
95	22	54	14	5	0	دراسة وتقييم أنظمة وأساليب الرقابة الداخلية بالوحدة وبالأخص الإجراءات والسياسات التي تحمي أصول وموارد الوحدة وبما يفيد تحقق هدف الثقة الذي يؤدي إلي تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	47
95	14	50	11	20	0	تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من مدى كفاية برامج التدريب والتعلم وتنمية المهارات وبما يزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	48
95	21	44	15	14	1	تتأكد إدارة المراجعة الداخلية من مدى استخدام الموارد المالية والمحافظة على الموارد البشرية المتاحة بما يفيد تحقق هدف	49

						الفاعلية الذي يؤدي إلي تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
95	17	53	12	12	1	50 تنفيذ ما تستلزمه إجراءات المراجعة الداخلية الحديثة من مراجعة مالية وإدارية وذلك وفق برنامج محدد تضعه إدارة المراجعة الداخلية ويعتمده المسئول الأول بالجهة الإدارية أو الوحدة الاقتصادية يعني تحقق هدف الاستقلالية الذي يؤدي إلي تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي Spss

من الجدول (4-13) يلاحظ من خلال التكرارات للمحور الرابع أن أكبر سؤال حصل على درجة موافق هو السؤال الخامس والأربعون الذي نصه (تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من سلامة واكتمال الوثائق وبما يفيد تحقق هدف الاكتمال الذي يؤدي إلي تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية) بعدد (64) مستجيب ويعزز ذلك (22) مستجيب موافق بشدة وهذا بدوره يعزز ما ذهب اليه الباحث، ويأتي بعده السؤال الأربعون الذي نصه (الالتزام بالقرار الجمهوري سوف ينعكس إيجابا في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية) حيث حصل على (61) موافق و(18) موافق بشدة وفيه تأكيد لما طرحه الباحث إلا أن هناك (11) محايد وهؤلاء يمثلوا الأشخاص الذين لم يطلعوا على القرار الجمهوري المذكور أو لا يملكون المعلومة الكافية عما يحققه. وحصل السؤال السادس والأربعون الذي نصه (تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من العرض الصحيح للمعلومات والبيانات المالية والإدارية وبما يفيد تحقق هدف العرض والافصاح الذي يؤدي إلي تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية) على درجة موافق (59) مستجيب ويعززها (23) موافق بشدة وفيه تأكيد من المستجيبين لما طرحه الباحث.

ويلاحظ مما أظهرته نتائج التكرارات أن السؤال التاسع والأربعون والذي نصه (تتأكد إدارة المراجعة الداخلية من مدى استخدام الموارد المالية والمحافظة على الموارد البشرية المتاحة بما يفيد تحقق هدف الفاعلية الذي يؤدي إلي تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية) تباين في آراء الباحثين حيث أن درجة موافق عدد (44) وموافق بشدة عدد (21) بينما المحايد عدد (15) وغير

الموافق (14) وواحد غير موافق بشدة وهذا يعطي للباحث أن هدف الفاعلية يوجد من المستجيبين من لا يراه متحققاً في واقعه العملي، أما السؤال الثاني والأربعون الذي نصه (إدارة المراجعة الداخلية فاعلة وتقوم بواجباتها بحسب القرارات مما انعكس على جودة المعلومات المحاسبية) قد حصل على درجة موافق عدد (46) وموافق بشدة عدد (21) بينما المحايد عدد (15) وغير الموافق (11) وعدد اثنين غير موافق بشدة وهذا يعطي للباحث مؤشر ضعف في عمل إدارة المراجعة الداخلية، وهناك السؤال الثامن والأربعون الذي نصه (تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من مدى كفاية برامج التدريب والتعلم وتنمية المهارات وبما يزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية) قد حصل على درجة موافق عدد (50) وموافق بشدة عدد (14) بينما المحايد عدد (11) وغير الموافق (20) من المستجيبين وهذا الاختلاف في الآراء يجعل الباحث يطالب بالمزيد من التدريب والتعلم وتنمية مهارات العاملين في أقسام المراجعة الداخلية.

جدول رقم (4-14) يوضح التكرارات والنسبة المئوية لعبارات المحور الخامس: تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

م	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الاجمالي
51	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن هناك تطابق بين ما هو موجود في الدفاتر المحاسبية وما حدث فعلاً من عمليات مالية.	3	6	2	51	33	95
52	يوفر المراجع الداخلي تأكيداً معقولاً حول صحة محتويات الدفاتر والمستندات المحاسبية.	2	10	4	59	20	95
53	يتأكد المراجع الداخلي من عدم وجود تحيز عند نشر القوائم المالية (أي توفير معلومات محاسبية لطرف معين دون آخر).	1	11	10	59	14	95
54	يتأكد المراجع الداخلي من عدم وجود أخطاء أو غش عند إعداد وعرض القوائم المالية.	1	5	7	46	36	95

95	29	48	12	5	1	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن المعلومات المحاسبية خالية من التحيز.	55
95	17	55	14	7	2	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من توفر الإفصاح الكافي في القوائم المالية.	56
95	14	54	12	13	2	يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من أنه يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب.	57
95	11	64	11	7	2	يتأكد المراجع الداخلي من توفر الثبات في تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية.	58
95	12	53	15	12	3	يتأكد المراجع الداخلي من توفر الإفصاح عن أسباب التغيير في الطرق والسياسات المحاسبية عند حدوث ذلك.	59
95	20	56	9	8	2	يتأكد المراجع الداخلي من أن المعلومات التي يتم الحصول عليها ملائمة لاتخاذ القرارات.	60
95	15	56	12	9	3	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من المعلومات المحاسبية مفهومة للأطراف المستفيدة.	61
95	16	52	13	10	4	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من المعلومات المحاسبية تلي احتياجاتهم من المعلومات.	62
95	12	56	14	10	3	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن المعلومات المحاسبية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة.	63
95	15	47	12	19	2	يقوم المراجع الداخلي بمقارنة القوائم المالية مع السنوات السابقة.	64
95	11	28	22	26	8	يقوم المراجع الداخلي بمقارنة القوائم المالية مع قوائم منشآت مماثلة.	65
95	10	51	14	16	4	يستطيع المراجع الداخلي التأكد من أن الطرق والأساليب المتبعة موحدة.	66

95	8	53	12	18	4	يستطيع المراجع الداخلي التأكد من أن المبادئ والأسس المتبعة للعام هي نفسها للفترات السابقة.	67
95	6	43	20	19	7	يستطيع المراجع الداخلي من معرفة التشابه والاختلاف بين أداء المنشأة للسنوات المختلفة مع منشآت أخرى.	68

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي Spss

من الجدول (4-14) يلاحظ من خلال التكرارات للمحور الخامس أن أكبر سؤال حصل على درجة موافق هو السؤال الثامن والخمسون الذي نصه (يتأكد المراجع الداخلي من توفر الثبات في تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية) بعدد (64) وموافق بشده ومحايد بعدد (11) وغير موافق (7) وغير موافق بشدة (2) من عدد المستجيبين ويدل ذلك على معرفة المستجيبين والعاملين في أقسام المراجعة الداخلية، ويأتي بعده السؤال الثاني والخمسون الذي نصه (يوفر المراجع الداخلي تأكيداً معقولاً حول صحة محتويات الدفاتر والمستندات المحاسبية) حيث حصل على درجة موافق (59) وموافق بشدة (20) بينما غير موافق (10) ومحايد (4) وغير موافق بشدة (2) أي أن غالبية المستجيبين تؤيد ما ذهب اليه الباحث وتؤكد ويبقى الذين ليست لديهم مراجعة داخلية أو الذين ليس لديهم الفهم لمثل هذه المصطلحات والمعلومات يمثلوا الآراء المختلفة عن بقية المستجيبين، والسؤال الثالث والخمسون يأتي بعده من حيث التجاوب ونصه يتأكد المراجع الداخلي من عدم وجود تحيز عند نشر القوائم المالية (أي توفير معلومات محاسبية لطرف معين دون آخر). حيث حصل على درجة موافق بنفس العدد (59) وموافق بشدة (14) وغير موافق (11) ومحايد (10) وواحد غير موافق بشدة وفيه تأكيد لما ذهب اليه الباحث.

أما في الاتجاه الآخر في هذا المحور فقد حصل السؤال الخامس و الستون الذي نصه (يقوم المراجع الداخلي بمقارنة القوائم المالية مع قوائم منشآت مماثلة) على درجة موافق (28) وقريباً منها غير موافق (26) والمحايد (22) والموافق بشدة (11) وغير موافق بشدة (8) وهذه النتيجة صحيحة ومنطقية كون سؤال الباحث يتحدث عن قيام المراجع الداخلي بمقارنة القوائم المالية الخاصة بمنشأته مع قوائم منشآت مماثلة وهذا يصعب تطبيقه عندنا كون الجهات حكومية أو اقتصادية ولا يوجد ما

يتطلب ذلك من مطالبة مستخدمي البيانات المالية أو جهات رسمية أو رقابية وبالتالي فما ذهب إليه المستجيبون هو الواقع ويعطي الباحث صورة حول وعي المستجيبين وإدراكهم وفهمهم لما هو مطروح من أسئلة في استبانة الباحث وأن مستوى فهمهم أعطى الباحث ثقة في النتائج التي ظهرت في تحليله، ومن هذا القبيل السؤال الثامن و الستون الذي نصه (يستطيع المراجع الداخلي معرفة التشابه والاختلاف بين أداء المنشأة للسنوات المختلفة مع منشآت أخرى) فقد حصل على درجة موافق لعدد (43) ومحايد لعدد (20) وغير موافق (19) وغير موافق بشدة (7) وموافق بشدة (6) وهذا التجاوب من المستجيبين واقعي فمعظم الجهات والمنشآت لا يتم فيها ما ذكر في سؤال الباحث وبالتالي فجوابهم منطقي وواقعي.

ومن خلال الجداول السابقة وبالاستعانة بجدول ليكارت الخماسي نحصل على جدول الاتجاهات للمحاور الخمس في صورة نهائية.

جدول (4-15) يبين التكرارات والنسب المئوية لآراء المستجيبين على محاور الاستبانة

المحور	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الأول	Frequency التكرارات	4	13	12	45
	Percent النسبة المئوية%	4	14	13	47
الثاني	Frequency التكرارات	2	5	8	47
	Percent النسبة المئوية%	2	5	8	50
الثالث	Frequency التكرارات	1	10	18	45
	Percent النسبة المئوية%	1	11	19	47
الرابع	Frequency التكرارات	1	8	12	54
	Percent النسبة المئوية%	1	8	13	57
الخامس	Frequency التكرارات	3	12	12	52
	Percent النسبة المئوية%	3	13	13	54

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي Spss

يلاحظ من خلال الجدول (4-15) أن المحور الأول قد حصل على درجة موافق بنسبة (47%) ومثله المحور الثالث، وحصل المحور الثاني على نسبة (50%)، بينما حصل المحور الخامس على نسبة (54%)، وحصل على أكبر نسبة موافق المحور الرابع بنسبة (57%) من عدد المستجيبين.

أما الموافق بشدة فقد حصل المحور الخامس على نسبة (17%)، وحصل المحور الرابع على نسبة (21%)، أما المحورين الأول والثالث فقد حصل كل واحد منهم على نسبة (22%)، وحصل المحور الثاني على أكبر نسبة من عدد المستجيبين (35%).

أما المحايد فقد حصل المحور الثاني على نسبة (8%) من عدد المستجيبين، بينما حصلت المحاور الأول والرابع والخامس على نسبة (13%)، وحصل على أكبر نسبة محايد المحور الثالث (19%) من عدد المستجيبين.

أما درجة غير الموافق فقد حصل المحور الثاني على نسبة (5%)، أما المحور الرابع فقد حصل على نسبة (8%)، وحصل المحور الثالث على نسبة (11%)، أما المحور الخامس فقد حصل على نسبة (13%)، وحصل المحور الأول من درجة محايد على نسبة (14%) من عدد المستجيبين.

أما درجة غير الموافق بشدة فقد حصل المحورين الثالث والرابع على نسبة (1%) بينما حصل المحور الثاني على نسبة (2%)، وحصل المحور الخامس على نسبة (3%)، وحصل المحور الأول على نسبة (4%) من عدد المستجيبين.

7- المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة لمحاور الدراسة: قام الباحث بحسابها وكانت النتائج كالآتي:

1. المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة لعبارات المحور الأول:

ويوضح الجدول رقم (4-16) المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية والرتبة لعبارات المحور الأول المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية.

م	العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
1	يستطيع المراجع الداخلي الوصول إلى كافة السجلات والدفاتر والمستندات وأي أمور أخرى يراها ضرورية للاطلاع عليها لأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة دون أي عوائق.	4.0842	1.01754	3	موافق
2	يتمتع المراجع الداخلي عن تقييم أعمال كان مسئولاً عن تنفيذها سابقاً قبل تعيينه في إدارة المراجعة الداخلية.	3.2000	1.13550	18	محايد

3	تتبع إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً أعلى مستوى إداري في الوحدة الإدارية أو الاقتصادية.	3.8316	1.03813	7	موافق
4	يتم تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية والعاملين فيها بمعرفة أعلى سلطة إدارية في الوحدة الإدارية أو الاقتصادية.	3.6421	1.10044	12	موافق
5	يستطيع المراجع الداخلي أداء مهامه وتبليغ النتائج التي توصل إليها بدون أي تدخل من أي جهة داخل أو خارج الوحدة الإدارية أو الاقتصادية.	3.7263	.97241	9	موافق
6	لا يقوم المراجعين الداخليين بأي أعمال تنفيذية.	3.5053	1.07063	16	موافق
7	المراجعون الداخليون لديهم حرية التواصل غير المقيد مع الموظفين في الوحدة الإدارية أو الاقتصادية.	3.6526	.96501	11	موافق
8	لا تتدخل إدارة الوحدة الإدارية أو الاقتصادية في تحديد نطاق عمل إدارة المراجعة الداخلية.	3.6211	1.05366	13	موافق
9	يملك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بالقرارات واللوائح المرتبطة بممارسة أعمال المراجعة الداخلية.	4.2316	.88067	1	موافق بشدة
10	يملك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بالمبادئ والسياسات والطرق المحاسبية التي يجب أن تلتزم بها الوحدات الإدارية أو الاقتصادية.	4.1895	.76206	2	موافق
11	يملك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.	3.5158	1.09993	15	موافق
12	يملك المراجع الداخلي القدرة على اكتشاف التجاوزات والخروقات القانونية في الدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية.	4.0526	.87966	4	موافق
13	يعمل المراجع الداخلي على زيادة معارفه من خلال الاتصال المستمر بالمراجعين الداخليين في المؤسسات الأخرى لتبادل الخبرات.	3.8632	1.07793	6	موافق

14	يقوم المراجع الداخلي دائماً بزيادة جودة خدماته من خلال الاطلاع المستمر على القرارات واللوائح والكتب الدورية المتعلقة بممارسة أعمال المراجعة الداخلية في الوحدات الإدارية أو الاقتصادية.	3.9263	1.01313	5	موافق
15	تقوم الجهة بتوفير دورات تدريبية للمراجعين الداخليين لاطلاعهم على الإصدارات الحديثة المتعلقة بممارسة أعمال المراجعة الداخلية.	3.7263	1.22424	10	موافق
16	يستعين المراجع الداخلي بأطراف خارجية حسب القوانين واللوائح لطلب المشورة في حالة الخدمات التي ليس لديه المعرفة الكافية بها.	3.6105	1.18766	14	موافق
17	يؤدي المراجع الداخلي عمله مع احتمال عدم قدرته على اكتشاف حالات جسيمة من الأخطاء أو الاحتيال أو حالات عدم التقيد بالقوانين واللوائح.	3.0632	1.13747	19	محايد
18	يبذل المراجع الداخلي العناية المهنية اللازمة حسب درجة تعقيد وأهمية العمليات والاجراءات التي تطبق عليها إجراءات المراجعة الداخلية.	3.7579	.93075	8	موافق
19	يتم الموازنة عند بذل العناية المهنية اللازمة بين المنافع المحتملة من أعمال المراجعة الداخلية وتكلفة مقدار العناية المهنية الواجبة.	3.2947	.97712	17	محايد
		المتوسط المرجح للمحور		3, 71 موافق	
		الانحراف المعياري للمحور		.50306	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي spss

يلاحظ من الجدول (4-16) أن السؤال الذي نال الرتبة الأولى هو: يمتلك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بالقرارات واللوائح المرتبطة بممارسة أعمال المراجعة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي له (4.2316) وانحرافه المعياري (88067). واتجاهه موافق بشدة. والسؤال الذي نال الرتبة الأخيرة هو: يؤدي المراجع الداخلي عمله مع احتمال عدم قدرته على اكتشاف حالات جسيمة من الأخطاء

أو الاحتيال أو حالات عدم التقيد بالقوانين واللوائح، المتوسط الحسابي له (3.0632) وانحرافه المعياري (1.13747) واتجاهه محايد.

ويلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو الفقرات المتعلقة بالمحور الأول المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية والتي تضمنت الاستقلالية والموضوعية والتأهيل والعناية المهنية اللازمة حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور (3.71) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهي الفئة التي تشير الي الخيار موافق.

2. المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة للمحور الثاني:

الجدول رقم (4-17) المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية والرتبة لعبارات

المحور الثاني يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

م	العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
1	يساهم استقلال المراجع الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.	4.1579	.92617	5	موافق
2	يزيد استقلال المراجع الداخلي من الاعتمادية على المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.	3.8316	1.02783	8	موافق
3	تعبئة إدارة المراجعة الداخلية لأعلى مستوى إداري يزيد من الثقة بالمعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.	3.8000	.99574	10	موافق
4	تمكن موضوعية المراجع الداخلي من الاعتماد على المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.	3.8105	.86657	9	موافق
5	يساعد تأهيل المراجع الداخلي على أن تكون المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية ذات جودة.	4.3368	.76646	1	موافق بشدة
6	تعتبر العناية المهنية اللازمة للمراجع الداخلي عامل مساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.	4.1263	.81531	7	موافق

7	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقديم النصح والمشورة لرئيس الجهة أو الوحدة الاقتصادية والقيادات الإدارية والإشرافية عندما يطلب منها ذلك.	4.1368	.95216	6	موافق
8	أداء إدارة المراجعة الداخلية بموضوعية وحيادية تامة وفقاً للإصدارات الرسمية للمراجعة الداخلية يساهم في مصداقية المعلومات المحاسبية.	4.2842	.69440	2	موافق بشدة
9	يحقق إنشاء إدارة المراجعة الداخلية تقليص الهدر وترشيد الانفاق.	4.2421	.85944	3	موافق بشدة
10	تساهم المراجعة الداخلية في الحد من الآثار السلبية المترتبة على العبث بالموارد العامة.	4.2211	.87736	4	موافق بشدة
		المتوسط المرجح للمحور		4.09 موافق	
		الانحراف المعياري للمحور		.56179	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي spss

يلاحظ من الجدول (4-17) أن السؤال الذي نال الرتبة الأولى هو: يساعد تأهيل المراجع الداخلي على أن تكون المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية ذات جودة، المتوسط الحسابي له (4.3368) وانحرافه المعياري (0.76646). واتجاهه موافق بشدة. والسؤال الذي نال الرتبة الأخيرة هو: تبعية إدارة المراجعة الداخلية لأعلى مستوى إداري يزيد من الثقة بالمعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية، المتوسط الحسابي له (3.8000) وانحرافه المعياري (0.99574). واتجاهه موافق.

ويلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو الفقرات المتعلقة بالمحور الثاني يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور (4.09) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهي الفئة التي تشير الي الخيار موافق، وهو ما يشير إلى أن أفراد العينة يوافقون

الباحث في أن توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

3. المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة للمحور الثالث:

الجدول رقم (4-18) المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية والرتبة

لعبارة المحور الثالث التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية.

م	العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
1	لدى المراجع الداخلي معرفة كافية بالقرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م.	3.6211	1.06370	8	موافق
2	يقوم المراجع الداخلي بتطبيق ما جاء في القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م.	3.6000	.94980	9	موافق
3	يقدم مدير الجهة أو الوحدة الاقتصادية كافة التسهيلات اللازمة وتذليل الصعوبات لإدارة المراجعة الداخلية للقيام بعملها على الوجه المطلوب.	3.9368	.97643	3	موافق
4	يلتزم العاملون بالمراجعة الداخلية بعدم إفشاء أي سر من الاسرار التي اطلعوا عليها بحكم عملهم.	3.9684	1.05642	1	موافق
5	تم انشاء إدارة المراجعة الداخلية بالوحدة وتقوم بواجباتها بحسب القرارات واللوائح النافذة.	3.9474	.85513	2	موافق
6	تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من توفر الحماية الكافية لأصول وممتلكات الجهة حفاظاً عليها من الضياع والسرقة والاختلاس ومدى الاهتمام بصيانتها والمحافظة عليها.	3.9263	.98112	4	موافق
7	لدى المراجع الداخلي معرفة كافية بدليل إجراءات المراجعة الداخلية الواردة بقرار مجلس الوزراء رقم (119) لسنة 2012م.	3.6526	.97597	7	موافق
8	يقوم المراجع الداخلي بتطبيق ما جاء في دليل إجراءات المراجعة الداخلية الواردة بقرار مجلس الوزراء رقم (119) لسنة 2012م.	3.7158	.84631	6	موافق

9	يقوم المراجع الداخلي بإبلاغ الإدارة العليا بمدى الالتزام بدليل إجراءات المراجعة الداخلية الواردة بقرار مجلس الوزراء رقم (119) لسنة 2012م.	3.5684	.88309	10	موافق
10	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى الالتزام بالأوامر والإجراءات والسياسات النافذة.	3.7789	.87736	5	موافق
	المتوسط المرجح للمحور		3.77		موافق
	الانحراف المعياري للمحور		.67156		

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي spss

يلاحظ من الجدول (4-18) أن السؤال الذي نال الرتبة الأولى هو: يلتزم العاملون بالمراجعة الداخلية بعدم إفشاء أي سر من الاسرار التي اطلعوا عليها بحكم عملهم، المتوسط الحسابي له (3.9684) وانحرافه المعياري (1.05642) واتجاهه موافق. والسؤال الذي نال الرتبة الأخيرة هو: يقوم المراجع الداخلي بإبلاغ الإدارة العليا بمدى الالتزام بدليل إجراءات المراجعة الداخلية الواردة بقرار مجلس الوزراء رقم (119) لسنة 2012م، المتوسط الحسابي له (3.5684) وانحرافه المعياري (.88309) واتجاهه موافق.

ويلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو الفقرات المتعلقة بالمحور الثالث التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور (3.77) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهي الفئة التي تشير الي الخيار موافق وهو ما يعني موافقة عينة البحث على فرضية التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية.

4. المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة للمحور الرابع:

الجدول رقم (4-19) المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية

والرتبة لعبارات المحور الرابع: تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

م	العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
1	الالتزام بالقرار الجمهوري سوف ينعكس إيجاباً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	3.9579	.75675	5	موافق
2	التزام إدارة المراجعة الداخلية بدليل الإجراءات للمراجعة الداخلية سوف ينعكس إيجاباً على عملها وسوف يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	4.0947	.66961	1	موافق
3	إدارة المراجعة الداخلية فاعلة وتقوم بواجباتها بحسب القرارات مما انعكس على جودة المعلومات المحاسبية.	3.7684	.99416	9	موافق
4	تقديم إدارة المراجعة الداخلية كافة تقارير المراجعة الداخلية إلى فريق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بما يفيد المصادقية وبما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	3.7789	.93603	7	موافق
5	تقديم إدارة المراجعة الداخلية كافة التسهيلات الممكنة إلى فريق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بما يكفل قيامهم بمهامهم على الوجه المطلوب وبما يفيد الاعتمادية التي تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	3.9053	.86386	6	موافق
6	تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من سلامة واكتمال الوثائق وبما يفيد تحقق هدف الاكتمال الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	4.0737	.73285	2	موافق
7	تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من العرض الصحيح للمعلومات والبيانات المالية والإدارية وبما يفيد تحقق هدف العرض والافصاح الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	4.0526	.73468	3	موافق
8	دراسة وتقييم أنظمة وأساليب الرقابة الداخلية بالوحدة وبالأخص الإجراءات والسياسات التي تحمي أصول	3.9789	.77155	4	موافق

				وموارد الوحدة وبما يفيد تحقق هدف الثقة الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.	
9	متوافق	11	3.6105	98169	تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من مدى كفاية برامج التدريب والتعلم وتنمية المهارات وبما يزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
10	متوافق	10	3.7368	1.00224	تتأكد إدارة المراجعة الداخلية من مدى استخدام الموارد المالية والمحافظة على الموارد البشرية المتاحة بما يفيد تحقق هدف الفاعلية الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
11	متوافق	8	3.7684	.92774	تنفيذ ما تستلزمه إجراءات المراجعة الداخلية الحديثة من مراجعة مالية وإدارية وذلك وفق برنامج محدد تضعه إدارة المراجعة الداخلية ويعتمده المسئول الأول بالجهة الإدارية أو الوحدة الاقتصادية يعني تحقق هدف الاستقلالية الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
			3.89 متوافق		المتوسط المرجح للمحور
			.63059		الانحراف المعياري للمحور

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي spss

يلاحظ من الجدول (4-19) أن السؤال الذي نال الرتبة الأولى هو: التزام إدارة المراجعة الداخلية بدليل الإجراءات للمراجعة الداخلية سوف ينعكس إيجاباً على عملها وسوف يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، المتوسط الحسابي له (4.0947) وانحرافه المعياري (66961). واتجاهه متوافق. والسؤال الذي نال الرتبة الأخيرة هو: تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من مدى كفاية برامج التدريب والتعلم وتنمية المهارات وبما يزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، المتوسط الحسابي له (3.6105) وانحرافه المعياري (98169). واتجاهه متوافق.

ويلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو الفقرات المتعلقة بالمحور الرابع تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور (3.89) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهي الفئة التي تشير الي الخيار موافق وهو ما يعني موافقة عينة البحث على فرضية الباحث.

5. المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة للمحور الخامس:

ويوضح الجدول رقم (4-20) المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية والرتبة لعبارات المحور الخامس تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

م	العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
1	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن هناك تطابق بين ما هو موجود في الدفاتر المحاسبية وما حدث فعلاً من عمليات مالية.	4.1053	.95063	2	موافق
2	يوفر المراجع الداخلي تأكيداً معقولاً حول صحة محتويات الدفاتر والمستندات المحاسبية.	3.8947	.92798	4	موافق
3	يتأكد المراجع الداخلي من عدم وجود تحيز عند نشر القوائم المالية (أي توفير معلومات محاسبية لطرف معين دون آخر).	3.7789	.87736	8	موافق
4	يتأكد المراجع الداخلي من عدم وجود أخطاء أو غش عند إعداد وعرض القوائم المالية.	4.1684	.85866	1	موافق
5	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن المعلومات المحاسبية خالية من التحيز.	4.0421	.86191	3	موافق
6	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من توفر الإفصاح الكافي في القوائم المالية.	3.8211	.88701	6	موافق

7	يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من أنه يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب.	3.6842	.95942	11	موافق
8	يتأكد المراجع الداخلي من توفر الثبات في تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية.	3.7895	.82378	7	موافق
9	يتأكد المراجع الداخلي من توفر الإفصاح عن أسباب التغير في الطرق والسياسات المحاسبية عند حدوث ذلك.	3.6211	.96952	13	موافق
10	يتأكد المراجع الداخلي من أن المعلومات التي يتم الحصول عليها ملائمة لاتخاذ القرارات.	3.8842	.90933	5	موافق
11	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من المعلومات المحاسبية مفهومة للأطراف المستفيدة.	3.7474	.94496	9	موافق
12	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من المعلومات المحاسبية تلبية احتياجاتهم من المعلومات.	3.6947	1.01136	10	موافق
13	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن المعلومات المحاسبية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة.	3.6737	.93901	12	موافق
14	يقوم المراجع الداخلي بمقارنة القوائم المالية مع السنوات السابقة.	3.5684	1.04833	14	موافق
15	يقوم المراجع الداخلي بمقارنة القوائم المالية مع قوائم منشآت مماثلة.	3.0842	1.17295	18	محايد
16	يستطيع المراجع الداخلي التأكد من أن الطرق والأساليب المتبعة موحدة.	3.4947	1.03012	15	موافق
17	يستطيع المراجع الداخلي التأكد من أن المبادئ والأسس المتبعة للعام هي نفسها للفترات السابقة.	3.4526	1.02903	16	موافق
18	يستطيع المراجع الداخلي من معرفة التشابه والاختلاف بين أداء المنشأة للسنوات المختلفة مع منشآت أخرى.	3.2316	1.07637	17	محايد
		المتوسط المرجح للمحور		3, 71 موافق	
		الانحراف المعياري للمحور		.66121	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي spss

يلاحظ من الجدول (4-20) أن السؤال الذي نال الرتبة الأولى هو: يتأكد المراجع الداخلي من عدم وجود أخطاء أو غش عند إعداد وعرض القوائم المالية، المتوسط الحسابي له (4.1684) وانحرافه المعياري (0.85866). واتجاهه موافق. والسؤال الذي نال الرتبة الأخيرة هو: يقوم المراجع الداخلي بمقارنة القوائم المالية مع قوائم منشآت مماثلة، المتوسط الحسابي له (3.0842) وانحرافه المعياري (1.17295) واتجاهه محايد.

ويلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو الفقرات المتعلقة بالمحور الخامس تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور (3.71) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهي الفئة التي تشير الي الخيار موافق وهو ما يعني موافقة عينة البحث على فرضية الباحث وهي مساهمة المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية المتمثلة في الموثوقية والملاءمة والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة التي ذكرها الباحث في استبانته وإن كانت خاصة القابلية للمقارنة في أواخر الترتيب وذلك لعدم قيام المراجع الداخلي بها بحسب ما أوضحته إجابات المستجيبين.

8-قياس معاملات الارتباط:

لغرض قياس معاملات الارتباط بين محاور الدراسة قام الباحث بحساب معاملات ارتباط بيرسون باتجاهين وفق المصفوفة الناتجة من استخدام برنامج التحليل الاحصائي spss في نسخته الحديثة اصدار IBM 26 والتي أظهرت العلاقات التالية:

جدول رقم (4-21)

Correlations الارتباطات

		المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	المحور الخامس
المحور الأول	Pearson Correlation ارتباط بيرسون	1	.333**	.519**	.423**	.568**
	Sig. (2-tailed)		.001	.000	.000	.000
	N	95	95	95	95	95
المحور الثاني	Pearson Correlation	.333**	1	.463**	.568**	.441**
	Sig. (2-tailed)	.001		.000	.000	.000
	N	95	95	95	95	95
المحور الثالث	Pearson Correlation	.519**	.463**	1	.504**	.550**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000
	N	95	95	95	95	95
المحور الرابع	Pearson Correlation	.423**	.568**	.504**	1	.670**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	95	95	95	95	95
المحور الخامس	Pearson Correlation	.568**	.441**	.550**	.670**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	95	95	95	95	95

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي spss

أولاً: العلاقة بين المحور الأول المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية وكل من المحاور الثاني يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية والثالث التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية والرابع تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية و المحور الخامس تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية كانت وفق المعاملات $-.333^{**}$ - $.519^{**}$ - $.423^{**}$ - $.568^{**}$. يلاحظ العلاقات في مجملها ذات دلالة إحصائية عالية ميزت بنجمتين وهي عند مستوى دلالة 0.01 ذلك يعني أن احتمال الخطأ واحد في كل 1000، ويلاحظ أيضاً ان اتجاه العلاقة طردي وقوتها أقل من الوسط لكل من المحورين الثاني والرابع وفوق الوسط لكل من المحورين الثالث والخامس.

ثانياً: العلاقة بين المحور الثاني يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية وكل من المحاور الثالث التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية والرابع تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس

الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية و المحور الخامس تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية كانت وفق المعاملات^{**}463- .568^{**} - .441^{**}. يلاحظ العلاقات في مجملها ذات دلالة إحصائية عالية ميزت بنجمتين وهي عند مستوى دلالة 0.01 ذلك يعني أن احتمال الخطأ واحد في كل 1000، ويلاحظ أيضاً ان اتجاه العلاقة طردي وقوتها أقل من الوسط لكل من المحورين الثالث والخامس وفوق الوسط مع المحور الرابع.

ثالثاً: العلاقة بين المحور الثالث التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمينية وكل من المحاور الرابع تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية و المحور الخامس تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية كانت وفق المعاملات^{**}505- .550^{**}. ويلاحظ العلاقات في مجملها ذات دلالة إحصائية عالية ميزت بنجمتين وهي عند مستوى دلالة 0.01 ذلك يعني أن احتمال الخطأ واحد في كل 1000، ويلاحظ أيضاً ان اتجاه العلاقة طردي وقوتها فوق الوسط لكل مع المحورين.

رابعاً: العلاقة بين المحور الرابع تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية والمحرك الخامس تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية كانت وفق المعامل^{**}670. ويلاحظ أن العلاقات ذات دلالة إحصائية عالية ميزت بنجمتين وهي عند مستوى دلالة 0.01 ذلك يعني أن احتمال الخطأ واحد في كل 1000، ويلاحظ أيضاً ان اتجاه العلاقة طردي وقوتها بمستوى جيد وهي أقوى العلاقات بين المحاور الخمس، وهذا يدلنا على صحة الفرضية حيث أن التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية وبالتالي فأن المراجعة الداخلية تساهم في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية وذلك بالاستناد الي قوة العلاقة بين الفرضيتين الرابعة والخامسة.

وللمقارنة بين آراء النوع ذكوراً وإناثاً فقد قام الباحث بإجراء اختبار فرق المتوسطين: (T) لعينتين مستقلتين وفق الفرضية:

الفرضية السادسة: فرض العدم (ف.0): لا توجد فروق جوهرية بين متوسطي إجابات العينة تبعاً للنوع أما الفرض البديل (ف.1): توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تبعاً للنوع عند مستوى دلالة (0,05).

ولاختبار الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار T لعينتين مستقلتين وكانت كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (4-22) نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين لمحاور الدراسة حسب النوع

المحاور	النوع	المتوسط	فروق المتوسطات	T	مستوى المعنوية	القرار
المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية	نكر أنثى	3.7138 3.6579	0,05588 0,05588	0,262 0,220	0,794	لا توجد فروق جوهرية
يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية	نكر أنثى	4.0899 4.1667	0,07678 0,07678	0,322 0,374	0,748	لا توجد فروق جوهرية
التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات البنائية	نكر أنثى	3.7798 3.6500	0,12978 0,12978	0,456 0,329	0.649	لا توجد فروق جوهرية
تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية	نكر أنثى	3.8955 3.9000	0,00449 0,00449	0,017 0,017	0.987	لا توجد فروق جوهرية
تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية	نكر أنثى	3.7061 3.7807	0,07461 0,07461	0,266 0,274	0,791	لا توجد فروق جوهرية

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي spss

ويتضح من الجدول رقم (4-22) عدم وجود فروق جوهرية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تجاه محاور الدراسة الخمس تعزى إلى النوع وهذا ما أوضحه اختبار T لعينتين مستقلتين حيث بلغت قيم t المحسوبة لجميع محاور الدراسة (0,262، 0,322، 0,456، 0,017، 0,266) على التوالي وهي غير دالة احصائياً وعليه نقبل فرضية العدم التي تنص على أنه (لا توجد فروق جوهرية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تجاه محاور الدراسة تعزى للنوع عند مستوى معنوية $\alpha=5\%$).

ويدل ذلك على أن إجابات المبحوثين سواء ذكور أو إناث فهي متقاربة وأساس ذلك هو مؤهلاتهم وتخصصهم العلمي وخبراتهم التي جعلت إجاباتهم متقاربة وفي ذلك موافقة لما ذهب إليه الباحث.

كما أجرى الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي (ف) (ANOVA) بغرض قياس الفروقات في إجابات العينة بالنسبة للمتغيرات الثلاثية فأكثر وفق الفرضيات التالية:

الفرضية السابعة

(أ) فرض العدم (ف.0): لا توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تبعاً المؤهل العلمي.
والفرض البديل (ف.1): توجد فروق بين مستويات إجابات العينة تبعاً المؤهل العلمي، عند مستوى دلالة (0.05%).

جدول رقم (4-23) نتائج اختبار التباين الأحادي لمحاور الدراسة حسب المؤهل العلمي

م	المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
1	المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية	بين المجموعات داخل المجموعات	.341 23.448	3 91	.114 .258	.441	.724	لا توجد فروق جوهرية

لا توجد فروق جوهرية	.860	.252	.081 .323	3 91	.244 29.667	بين المجموعات داخل المجموعات	يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية	2
لا توجد فروق جوهرية	.597	.631	.288 .456	3 91	.864 41.529	بين المجموعات داخل المجموعات	التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية	3
لا توجد فروق جوهرية	.820	.307	.125 .407	3 91	.374 37.004	بين المجموعات داخل المجموعات	تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية	4
لا توجد فروق جوهرية	.535	.733	.323 .441	3 91	.969 40.127	بين المجموعات داخل المجموعات	تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية	5

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي spss

يتضح من الجدول رقم (4-23) عدم وجود فروق جوهرية عند مستوى معنوية ($\alpha=5\%$) بين متوسطات إجابات أفراد العينة تجاه محاور الدراسة تعزى إلى المؤهل العلمي، وهذا ما أوضحه اختبار تحليل التباين الأحادي حيث بلغت قيمة F المحسوبة لجميع محاور الدراسة (0.733,0.307,0.631,0.252,0.114) على التوالي وبمستوى دلالة إحصائية (0.535, .820, .597, .860, .724) كما أن مستوى المعنوية أكبر من المستوى المعتمد في المقارنة ($\alpha=5\%$).

وعليه فالمؤهل العلمي مهما اختلف للأساسيات العلمية وفهم المستجيبين لما طرحه الباحث جعل إجاباتهم بحسب قناعاتهم وممارستهم أو ملاحظتهم لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة

المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية لا توجد فروق جوهرية بين إجاباتهم بالرغم من اختلاف المؤهل العلمي للمستجيبين.

(ب) فرض العدم (ف.0): لا توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تبعاً التخصص العلمي والفرض البديل (ف.1): توجد فروق بين مستويات إجابات العينة تبعاً التخصص العلمي، عند مستوى دلالة (0.05%).

جدول رقم (4-24) نتائج اختبار التباين الأحادي لمحاور الدراسة حسب التخصص العلمي

م	المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
1	المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية	بين المجموعات داخل المجموعات	.680 23.109	3 91	.227 .254	.892	.448	لا توجد فروق جوهرية
2	يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية	بين المجموعات داخل المجموعات	.130 29.538	3 91	.043 .325	.133	.940	لا توجد فروق جوهرية
3	التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية	بين المجموعات داخل المجموعات	1.697 40.696	3 91	.566 .447	1.265	.291	لا توجد فروق جوهرية
4	تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية	بين المجموعات داخل المجموعات	1.505 35.873	3 91	.502 .394	1.272	.289	لا توجد فروق جوهرية

5	تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية	بين المجموعات داخل المجموعات	3 91	1.073 .416	2.579	.058	لا توجد فروق جوهرية
---	---	------------------------------	---------	---------------	-------	------	---------------------

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي spss

يتضح من الجدول رقم (4-24) عدم وجود فروق جوهرية عند مستوى معنوية ($\alpha=5\%$) بين متوسطات إجابات أفراد العينة تجاه محاور الدراسة تعزى إلى التخصص العلمي، وهذا ما أوضحه اختبار تحليل التباين الأحادي حيث بلغت قيمة F المحسوبة لجميع محاور الدراسة (2.579, 1.272, 1.256, 0.133, 0.892) على التوالي وبمستوى دلالة إحصائية (0.058, 0.289, 0.291, 0.940, 0.448) كما أن مستوى المعنوية أكبر من المستوى المعتمد في المقارنة ($\alpha=5\%$).

وأيضاً هنا عند اختلاف التخصص العلمي للمستجيبين يستنتج الباحث عدم وجود فروق جوهرية في إجاباتهم ناتجة عن اختلاف التخصص العلمي وهذا يعطي للباحث تأكيد آخر وهو أن للمراجعة الداخلية دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.

ج) فرض العدم (ف.0): لا توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تبعاً سنوات الخبرة.
والفرض البديل (ف.1): توجد فروق بين مستويات إجابات العينة تبعاً سنوات الخبرة، عند مستوى دلالة (0.05%).

جدول رقم (4-25) نتائج اختبار التباين الأحادي لمحاور الدراسة حسب سنوات الخبرة

م	المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
1	المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية.	بين المجموعات	1.555 22.234	3 91	.518 .244	2.121	.103	لا توجد فروق جوهرية

						داخل المجموعات	
لا توجد فروق جوهرية	.449	.981	.282 .317	3 91	846 28.821	بين المجموعات داخل المجموعات	2 يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
لا توجد فروق جوهرية	.083	2.292	.993 .433	3 91	2.979 40.696	بين المجموعات داخل المجموعات	3 التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية.
لا توجد فروق جوهرية	.470	0.850	.340 .400	3 91	1.019 36.360	بين المجموعات داخل المجموعات	4 تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
لا توجد فروق جوهرية	.077	2.362	0.990 .419	3 91	2.969 38.128	بين المجموعات داخل المجموعات	5 تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي spss

يتضح من الجدول رقم (4-25) عدم وجود فروق جوهرية عند مستوى معنوية ($\alpha=5\%$) بين متوسطات إجابات أفراد العينة تجاه محاور الدراسة تعزى إلى سنوات الخبرة، وهذا ما أوضحه اختبار تحليل التباين الأحادي حيث بلغت قيمة F المحسوبة لجميع محاور الدراسة

(2.362,0.850,2.292,0.981,2.121) على التوالي وبمستوى دلالة إحصائية (0.077,0.470,0.083,0.449,0.103) كما أن مستوى المعنوية أكبر من المستوى المعتمد في المقارنة ($\alpha=5\%$).

وهنا يتبين للباحث أن سنوات الخبرة هي الأخرى لا تختلف إجابات أصحابها حول محاور الرسالة وفيها تأكيد أن للمراجعة الداخلية دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وذلك من خلال إجاباتهم على محاور الدراسة.

(د) فرض العدم (ف.0): لا توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تبعاً للوظيفة.
والفرض البديل (ف.1): توجد فروق بين مستويات إجابات العينة تبعاً للوظيفة، عند مستوى دلالة (0.05%).

جدول رقم (4-26) نتائج اختبار التباين الأحادي لمحاور الدراسة حسب الوظيفة

م	المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
1	المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية	بين المجموعات داخل المجموعات	.973 22.816	3 91	.324 0.251	1.293	.282	لا توجد فروق جوهرية
2	يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية	بين المجموعات داخل المجموعات	1.013 28.654	3 91	.338 0.315	1.072	.365	لا توجد فروق جوهرية
3	التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية	بين المجموعات داخل المجموعات	2.203 40.191	3 91	.734 0.442	1.662	.181	لا توجد فروق جوهرية

فروق جوهرية							
لا توجد فروق جوهرية	.759	0.392	.159 0.406	3 91	.476 36.902	بين المجموعات داخل المجموعات	4 تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية
لا توجد فروق جوهرية	.760	0.519	.231 0.444	3 91	0.692 40.404	بين المجموعات داخل المجموعات	5 تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي spss

يتضح من الجدول رقم (4-26) عدم وجود فروق جوهرية عند مستوى معنوية ($\alpha=5\%$) بين متوسطات إجابات أفراد العينة تجاه محاور الدراسة تعزى إلى الوظيفة، وهذا ما أوضحه اختبار تحليل التباين الأحادي حيث بلغت قيمة F المحسوبة لجميع محاور الدراسة (0.519, 0.392, 1.662, 1.072, 1.293) على التوالي وبمستوى دلالة إحصائية (0.760, 0.759, 0.181, 0.365, 0.282) كما أن مستوى المعنوية أكبر من المستوى المعتمد في المقارنة ($\alpha=5\%$).

وهنا نجد أن الوظيفة مهما اختلفت فما طرحه الباحث في الاستبانة يدل على أن المراجعة الداخلية لها دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وذلك من خلال عدم وجود فروق في إجابات المستجيبين على محاور الدراسة ناتجة عن اختلاف الوظيفة فالغالب يوافق الباحث فيما ذهب إليه ويؤيد محاور استبانة بحثه.

9) اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار (T) لعينة واحدة:

لغرض اختبار الفرضيات قام الباحث باستخدام اختبار (T) للعينة الواحدة وذلك على النحو التالي:
اختبار الفرضية الأولى: تتوفر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في وحدات السلطة المركزية
والمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة في حضرموت.

حيث ان نتائج اختبار الفرضية موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-27) نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الأول

بيانات المحور الأول	المتوسط الحسابي	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة
المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية	3.71	7.05	94	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور الأول يساوي (3.71) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، كما أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من (0.05)، وعليه نقبل الفرضية وهذا يعني أنه تتوفر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة في حضرموت.

اختبار الفرضية الثانية: يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

حيث ان نتائج اختبار الفرضية موضحة في الجدول التالي

جدول رقم (4-28) نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الثاني

بيانات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة
يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية	4.09	12.32	94	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور الثاني يساوي (4.09) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، كما أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من (0.05)،

وعليه نقبل الفرضية وهذا يعني أنه يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

اختبار الفرضية الثالثة: يلتزم المراجع الداخلي في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية بحضرموت بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية.

حيث ان نتائج اختبار الفرضية موضحة في الجدول التالي

جدول رقم (4-29) نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الثالث

بيانات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة
التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية	3.77	7.93	94	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور الثالث يساوي (3.77) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، كما أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من (0.05)، وعليه نقبل الفرضية وهذا يعني أنه المراجع الداخلي في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية بحضرموت بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية.

اختبار الفرضية الرابعة: يؤثر التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية ودليل إجراءات المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية لوحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية بحضرموت.

حيث ان نتائج اختبار الفرضية موضحة في الجدول التالي

جدول رقم (4-30) نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الرابع

بيانات المحور الرابع	المتوسط الحسابي	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة
تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية	3.89	10.57	94	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور الرابع يساوي (3.89) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، كما أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من (0.05)، وعليه نقبل الفرضية وهذا يعني أنه يؤثر التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية ودليل إجراءات المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية لوحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية بحضرموت.

اختبار الفرضية الخامسة: تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية للوحدات محل الدراسة من وجهة نظر عينة الدراسة في حضرموت.

حيث ان نتائج اختبار الفرضية موضحة في الجدول التالي

جدول رقم (4-31) نتائج اختبار (T) لعينة الواحدة للمحور الخامس

بيانات المحور الخامس	المتوسط الحسابي	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة
تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية	3.71	7.46	94	0.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور الخامس يساوي (3.71) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، كما أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من (0.05)، وعليه نقبل الفرضية وهذا يعني أنه تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية للوحدات محل الدراسة من وجهة نظر عينة الدراسة في حضرموت.

المبحث الثاني

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً) الاستنتاجات:

بعد تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات يمكن للباحث عرض الاستنتاجات على النحو التالي:

- 1) توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في وحدات الجهاز الإداري والمؤسسات الاقتصادية يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
- 2) تجاوب المستجيبين مع فقرات الاستبيان حيث أن المتوسط الحسابي لإجاباتهم موافق وعززتها درجة موافق بشدة مما أكد بأن للمراجعة الداخلية دوراً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت محل الدراسة.
- 3) لا توجد فروق جوهرية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تجاه محاور الدراسة تعزى إلى النوع ويدل ذلك بأن إجابات المستجيبين جميعاً سواء ذكور أو إناث متقاربة.
- 4) إن العوامل الأخرى المؤهل العلمي والتخصص العلمي وسنوات الخبرة والوظيفة كانت جميعاً على اختلاف درجاتها لا توجد فروق جوهرية بين إجابات المستجيبين مما يعزز دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
- 5) إن المراجع الداخلي ملتزم بما تفرضه عليه التشريعات، وإن ذلك يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
- 6) هناك تأثير قوي بين مساهمة المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية والتزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط وقرار مجلس الوزراء رقم (119) لعام 2012م بشأن دليل إجراءات المراجعة الداخلية لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
- 7) يؤدي قيام أقسام المراجعة الداخلية بأعمالها في وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت محل الدراسة وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت محل الدراسة.

ثانياً) التوصيات:

من خلال نتائج الدراسة والاستنتاجات التي توصل لها الباحث يوصي بالآتي:

1) الاهتمام بتوفير المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في وحدات الجهاز الإداري والمؤسسات الاقتصادية من خلال الاهتمام باستقلالية إدارة المراجعة الداخلية وأن تقوم بعملها بموضوعية مع الاهتمام بالتأهيل للعاملين في هذه الإدارات مع بذل العناية المهنية اللازمة وغيرها من الشروط التي تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

2) يوصي الباحث بالالتزام بالقرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط وقرار مجلس الوزراء رقم (119) لعام 2012م بشأن دليل إجراءات المراجعة الداخلية لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط بما وبما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

3) تفعيل أقسام المراجعة الداخلية في الجهات التي لا توجد فيها أقسام مستقلة وتعزيز تبعيتها حتى تمارس عملها بصورة مستقلة وبما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

4) توفير متطلبات أقسام المراجعة الداخلية من الكوادر والتأهيل والتدريب لهم في مجال عملهم حتى تقوم بعملها على الوجه المطلوب وبما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

5) ضرورة اهتمام العاملين في أقسام المراجعة الداخلية بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كالموثوقية والملاءمة والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة و بما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

6) يوصي الباحث بالاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية في اليمن بشكل عام وحضرموت بشكل خاص والالتزام بالقانون ودليل إجراءات المراجعة الداخلية حسب قرار مجلس الوزراء وبما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

7) الاهتمام في المؤسسات التعليمية (الجامعات) في مرحلة البكالوريوس بتدريس منهجية المراجعة الداخلية التي حددها دليل الإجراءات حتى يكون الطالب لديه المعلومات الأولية وينمي فيه حب العمل في هذا المجال.

المراجع:

الكتب:

- (١) أحمد لطفي أمين السيد (2010). المراجعة وحوكمة الشركات. الطبعة الأولى. الناشر الدار الجامعية، الإسكندرية.
- (٢) أرينز أفين ولوبك جيمس (2009). المراجعة مدخل متكامل، الجزء الأول ترجمة د محمد عبدالقادر الديسبي مراجعة د. أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية.
- (٣) الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي. (2012). الصادر عن جمعية المراجعين الداخليين مارس 2012م.
- (٤) بلقاسم سعودي (2017). المراجعة الداخلية. مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثانية علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر. نسخة إلكترونية

- ٥) جمال جيهان عبدالمعز (2014). المراجعة وحوكمة الشركات. الطبعة الأولى دار الكتاب الجامعي، العين، الامارات العربية المتحدة.
- ٦) الزمر عماد وآخرين (بدون تاريخ). مقدمة مبادئ وبرامج المراجعة، جامعة القاهرة كلية التجارة.
- ٧) شحاته حسن (2000). أصول المراجعة والرقابة في ظل الكمبيوتر والانترنت. كلية التجارة جامعة الازهر. نسخة الكترونية
- ٨) عبدالفتاح عز حسن (2008). مقدمة في الإحصاء الوصفي والاحصاء الاستدلالي باستخدام .spss. خوارزم العلمية للنشر والتوزيع 1428 هـ. جدة، المملكة العربية السعودية
- ٩) العمرات أحمد صالح (1989). المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي. نسخة الكترونية
- ١٠) الغول رشا (2013). متطلبات الرقابة في ضوء قانون SOX وأثرها على أمن المعلومات. ضمن دراسات متقدمة في المراجعة الناشر مكتبة الوفاء القانونية.
- ١١) كيسو دونالد وويجانت جيري (2009). المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول. تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية
- ١٢) متولي عصام الدين (2006). المراجعة ١، جامعة السودان المفتوحة برنامج العلوم الإدارية.
- ١٣) موسكوف ستيفن وسيمكن مارك (2005). نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات. ترجمة د كمال الدين سعيد، مراجعة د أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر. الرياض المملكة العربية السعودية

المجلات والدوريات:

- ١) الأنتوساي (أخلاقيات المهنة ISSAI 30) إصدار لجنة المعايير الرقابية في مؤتمر الأنتوساي ال 16 لسنة 1998 الأوروغواي.
- ٢) الأنتوساي (استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام INTOSAI GOV 9140).
- ٣) بلقاسم أحلام كحلولي ومعطى الله خيرالدين (2018). دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الباحث الاقتصادي. المجلد 6 العدد 1 جوان 2018 ، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة الجزائر.
- ٤) لجنة المراجعة الداخلية (دليل إجراءات المراجعة الداخلية لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط). ديسمبر 2012م.

- ٥) عيسى سمير كامل محمد (2008). العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية العدد (1) المجلد (45) يناير 2008.
- ٦) محمد أمين سوران وآخرون (2017). العوامل المؤثرة على استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي. مجلة جامعة التنمية البشرية / المجلد 3. العدد 4. كانون أول 2017 ص 245-267 إقليم كردستان العراق.
- ٧) الوشلي أكرم (2015)، (نشأة وتطور وظيفة المدقق الداخلي)، جمعية المراجعين الداخليين اليمنية، مجلة المدقق الداخلي، العدد الأول يناير 2015م، ص 44-45.
- ٨) معهد المراجعين الداخليين (المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير))، 2017

الرسائل العلمية:

- ١) أوبادي أحلام (2015). دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات وأثرها على الفساد المالي والإداري. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم البواقي الجزائر.
- ٢) الجابري محمد علي (2014). تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية. رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية. صنعاء
- ٣) جلول محمد البشير (2016). دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي الجزائر.
- ٤) بو خشبه مروه (2016). فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر.
- ٥) بن رابح بلال (2015). تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أمحمد بوقرة 'بومرداس' الجزائر.
- ٦) سالار محمد جيوار أحمد (2006). أهمية جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لمستخدميها. رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الموصل.
- ٧) سحار فيصل (2015). دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة. الجزائر
- ٨) أبو شعبان رنده محمد سعيد (2016). دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة.
- ٩) شعث محمد حيدر موسى (2017). أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة.

- ١٠) صلاح مصلح عبدالله (2010). دراسة وتقييم نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسات غير الحكومية. رسالة ماجستير غير منشورة . الجامعة الإسلامية غزة.
- ١١) الشيخ عبدالرزاق حسن. (2012)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية. رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الإسلامية غزة.
- ١٢) بن عثمان ساره (2013). دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.
- ١٣) عوض الله أحمد (2017). دور المعلومات المحاسبية في زيادة فعالية أداء التجارة الالكترونية لضمان ترشيد قرارات المستخدمين. رسالة دكتوراه غير منشورة جامعة النيلين. السودان
- ١٤) عويض زكي محمد (2005). دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالوحدات الاقتصادية. رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة عين شمس كلية التجارة
- ١٥) غاشوش عانده ولقشير مريم (2011). دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر.
- ١٦) الغربي سماح (2015). أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية في البنوك التجارية. رسالة ماجستير غير منشورة جامعة محمد بو ضياف المسيلة الجزائر .
- ١٧) الغول سناء (2015). دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح الجزائر.
- ١٨) قداري لندا (2015). دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. رسالة ماستر غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي. الجزائر
- ١٩) كاروس أحمد (2011). تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر -3- الجزائر .
- ٢٠) كافي محمد ولقواف خالد (2015). مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آكلي محند أو لحاج البويرة، الجزائر
- ٢١) المجهلي ناصر محمد (2009). خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر
- ٢٢) مسالك وفاء (2015). دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.
- ٢٣) معوج ذهبية (2015). دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آكلي محند أو لحاج، الجزائر
- ٢٤) هلالي فوزية وعمران خديجة (2016). جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الدكتور مولاي الطاهر . سعيدة. الجزائر.

- ٢٥) أبو وطفه حسام سعيد (2009). دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة.
- ٢٦) يحيات حمزه ولعرابة فوزية (2017). دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر .
- ٢٧) بن يحيى ناجي (2013). دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة. الجزائر

باللغة الإنجليزية:

- 1) Mohammed Al-Shetwi, et. al (2011). Impact of internal audit function (IAF) on financial reporting quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia, African Journal of Business Management Vol.5 (27), pp. 11189-11198, 9 November, 2011
- 2) Laković, et al,(2016). (**The Internal Audit Function and the Quality of Financial Reporting: Empirical Evidence from Montenegro**). Management International Conference. Pulla, Croatia.1-4June 2016.pp 95-109.
- 3) Loveday.(2017). **Audit Quality Practices and Financial Reporting in Nigeria**. International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences. Vol. 7, No.2, April 2017, pp. 145–155.
- 4) K.H. Spencer Pickett. (2004).The Internal Auditor At Work. John Wiley& Sons, Inc.
- 5) Suryana,(2018). **The Role of the Internal Audits to the Quality of Financial Reporting** (Survey of the Banks are Listed on the Indonesia Stock Exchange). Usdi Suryana Accounting Study Program, Bandung- Indonesia. Reports on Economics and Finance, Vol. 4, 2018, no. 1, 1 – 14
- 6) <http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/detail/intosai-gov-9140-internal-audit-independence-in-the-public-sector.html> intosai_gov_9140_a_.pdf
تم الاطلاع 2019/7/28م
- 7) <http://www.globaliia.org> تم الاطلاع 2019/10/24م
- 8) <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>
تم الاطلاع 2019/10/24م
- 9) <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
تم الاطلاع 2019/10/24م
- 10) <http://sabanews.net/ar/print122483.ht> 2019/10/24 تم الاطلاع

الملاحق

ملحق (1) نتائج برنامج SPSS

معامل ألفا كرونباخ لجميع متغيرات الدراسة حسب Spss

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.941	73

جداول الخصائص الديموغرافية حسب Spss

		النوع			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	89	93.7	93.7	93.7
	أنثى	6	6.3	6.3	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

		العلمي المؤهل			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دبلوم	13	13.7	13.7	13.7
	بكالوريوس	74	77.9	77.9	91.6
	ماجستير	6	6.3	6.3	97.9
	أخرى	2	2.1	2.1	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

		العلمي التخصص			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبية	72	75.8	75.8	75.8
	علوم مالية ومصرفية	4	4.2	4.2	80.0
	ادارة اعمال	13	13.7	13.7	93.7
	أخرى	6	6.3	6.3	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

		الخبرة سنوات			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	27	28.4	28.4	28.4
	من 5 إلى 10 سنوات	26	27.4	27.4	55.8
	من 10 إلى 15 سنة	15	15.8	15.8	71.6
	أكثر من 15 سنة	27	28.4	28.4	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

الوظيفة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مراجع داخلي	19	20.0	20.0	20.0
	مدير مالي	17	17.9	17.9	37.9
	مدير حسابات	11	11.6	11.6	49.5
	أخرى	48	50.5	50.5	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

الجدول التكرارية لمعرفة اتجاه آراء المستجيبين حسب Spss

س1					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	5.3	5.3	5.3
	غير موافق	5	5.3	5.3	10.5
	موافق	52	54.7	54.7	65.3
	موافق بشدة	33	34.7	34.7	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	5.3	5.3	5.3
	غير موافق	25	26.3	26.3	31.6
	محايد	24	25.3	25.3	56.8
	موافق	28	29.5	29.5	86.3
	موافق بشدة	13	13.7	13.7	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4.2	4.2	4.2
	غير موافق	9	9.5	9.5	13.7
	محايد	9	9.5	9.5	23.2
	موافق	50	52.6	52.6	75.8
	موافق بشدة	23	24.2	24.2	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س4					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	5.3	5.3	5.3
	غير موافق	13	13.7	13.7	18.9
	محايد	11	11.6	11.6	30.5
	موافق	48	50.5	50.5	81.1
	موافق بشدة	18	18.9	18.9	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س5					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	13	13.7	13.7	14.7
	محايد	16	16.8	16.8	31.6
	موافق	46	48.4	48.4	80.0
	موافق بشدة	19	20.0	20.0	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س6					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	23	24.2	24.2	25.3
	محايد	14	14.7	14.7	40.0
	موافق	41	43.2	43.2	83.2
	موافق بشدة	16	16.8	16.8	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س7					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	3.2	3.2	3.2
	غير موافق	11	11.6	11.6	14.7
	محايد	15	15.8	15.8	30.5
	موافق	53	55.8	55.8	86.3
	موافق بشدة	13	13.7	13.7	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

8س					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	21	22.1	22.1	22.1
	محايد	14	14.7	14.7	36.8
	موافق	40	42.1	42.1	78.9
	موافق بشدة	20	21.1	21.1	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

9س					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	6	6.3	6.3	7.4
	محايد	4	4.2	4.2	11.6
	موافق	43	45.3	45.3	56.8
	موافق بشدة	41	43.2	43.2	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

10س					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	2	2.1	2.1	3.2
	محايد	8	8.4	8.4	11.6
	موافق	51	53.7	53.7	65.3
	موافق بشدة	33	34.7	34.7	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

11س					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4.2	4.2	4.2
	غير موافق	16	16.8	16.8	21.1
	محايد	19	20.0	20.0	41.1
	موافق	39	41.1	41.1	82.1
	موافق بشدة	17	17.9	17.9	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س12					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	7	7.4	7.4	8.4
	محايد	7	7.4	7.4	15.8
	موافق	51	53.7	53.7	69.5
	موافق بشدة	29	30.5	30.5	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س13					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	5.3	5.3	5.3
	غير موافق	8	8.4	8.4	13.7
	محايد	8	8.4	8.4	22.1
	موافق	48	50.5	50.5	72.6
	موافق بشدة	26	27.4	27.4	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س14					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4.2	4.2	4.2
	غير موافق	6	6.3	6.3	10.5
	محايد	10	10.5	10.5	21.1
	موافق	48	50.5	50.5	71.6
	موافق بشدة	27	28.4	28.4	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س15					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	8	8.4	8.4	8.4
	غير موافق	11	11.6	11.6	20.0
	محايد	6	6.3	6.3	26.3
	موافق	44	46.3	46.3	72.6
	موافق بشدة	26	27.4	27.4	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س16					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	7.4	7.4	7.4
	غير موافق	14	14.7	14.7	22.1
	محايد	8	8.4	8.4	30.5
	موافق	46	48.4	48.4	78.9
	موافق بشدة	20	21.1	21.1	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س17					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	11	11.6	11.6	11.6
	غير موافق	21	22.1	22.1	33.7
	محايد	18	18.9	18.9	52.6
	موافق	41	43.2	43.2	95.8
	موافق بشدة	4	4.2	4.2	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س18					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	14	14.7	14.7	14.7
	محايد	13	13.7	13.7	28.4
	موافق	50	52.6	52.6	81.1
	موافق بشدة	18	18.9	18.9	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س19					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	3.2	3.2	3.2
	غير موافق	18	18.9	18.9	22.1
	محايد	30	31.6	31.6	53.7
	موافق	36	37.9	37.9	91.6
	موافق بشدة	8	8.4	8.4	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س20					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	3.2	3.2	3.2
	غير موافق	3	3.2	3.2	6.3
	محايد	7	7.4	7.4	13.7
	موافق	45	47.4	47.4	61.1
	موافق بشدة	37	38.9	38.9	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س21					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4.2	4.2	4.2
	غير موافق	7	7.4	7.4	11.6
	محايد	14	14.7	14.7	26.3
	موافق	46	48.4	48.4	74.7
	موافق بشدة	24	25.3	25.3	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س22					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	3.2	3.2	3.2
	غير موافق	9	9.5	9.5	12.6
	محايد	13	13.7	13.7	26.3
	موافق	49	51.6	51.6	77.9
	موافق بشدة	21	22.1	22.1	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س23					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	8	8.4	8.4	10.5
	محايد	10	10.5	10.5	21.1
	موافق	61	64.2	64.2	85.3
	موافق بشدة	14	14.7	14.7	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س24					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	5.3	5.3	5.3
	محايد	2	2.1	2.1	7.4
	موافق	44	46.3	46.3	53.7
	موافق بشدة	44	46.3	46.3	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س25					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	3	3.2	3.2	4.2
	محايد	11	11.6	11.6	15.8
	موافق	48	50.5	50.5	66.3
	موافق بشدة	32	33.7	33.7	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س26					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	3.2	3.2	3.2
	غير موافق	4	4.2	4.2	7.4
	محايد	7	7.4	7.4	14.7
	موافق	44	46.3	46.3	61.1
	موافق بشدة	37	38.9	38.9	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س27					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	محايد	7	7.4	7.4	8.4
	موافق	50	52.6	52.6	61.1
	موافق بشدة	37	38.9	38.9	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س28					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	4	4.2	4.2	5.3
	محايد	8	8.4	8.4	13.7
	موافق	40	42.1	42.1	55.8
	موافق بشدة	42	44.2	44.2	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س29					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	3	3.2	3.2	5.3
	محايد	7	7.4	7.4	12.6
	موافق	43	45.3	45.3	57.9
	موافق بشدة	40	42.1	42.1	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س30					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4.2	4.2	4.2
	غير موافق	11	11.6	11.6	15.8
	محايد	21	22.1	22.1	37.9
	موافق	40	42.1	42.1	80.0
	موافق بشدة	19	20.0	20.0	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س31					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	13	13.7	13.7	14.7
	محايد	24	25.3	25.3	40.0
	موافق	42	44.2	44.2	84.2
	موافق بشدة	15	15.8	15.8	100.0

	Total	95	100.0	100.0	
--	-------	----	-------	-------	--

س32					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	9	9.5	9.5	10.5
	محايد	15	15.8	15.8	26.3
	موافق	40	42.1	42.1	68.4
	موافق بشدة	30	31.6	31.6	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س33					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	9	9.5	9.5	11.6
	محايد	15	15.8	15.8	27.4
	موافق	33	34.7	34.7	62.1
	موافق بشدة	36	37.9	37.9	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س34					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	7	7.4	7.4	8.4
	محايد	10	10.5	10.5	18.9
	موافق	55	57.9	57.9	76.8
	موافق بشدة	22	23.2	23.2	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س35					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	8	8.4	8.4	10.5
	محايد	13	13.7	13.7	24.2
	موافق	44	46.3	46.3	70.5
	موافق بشدة	28	29.5	29.5	100.0

	Total	95	100.0	100.0	
--	-------	----	-------	-------	--

س36					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	11	11.6	11.6	13.7
	محايد	22	23.2	23.2	36.8
	موافق	43	45.3	45.3	82.1
	موافق بشدة	17	17.9	17.9	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س37					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	9	9.5	9.5	9.5
	محايد	24	25.3	25.3	34.7
	موافق	47	49.5	49.5	84.2
	موافق بشدة	15	15.8	15.8	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س38					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	14	14.7	14.7	14.7
	محايد	24	25.3	25.3	40.0
	موافق	46	48.4	48.4	88.4
	موافق بشدة	11	11.6	11.6	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س39					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	10	10.5	10.5	11.6
	محايد	13	13.7	13.7	25.3
	موافق	56	58.9	58.9	84.2

	موافق بشدة	15	15.8	15.8	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س40					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	4	4.2	4.2	5.3
	محايد	11	11.6	11.6	16.8
	موافق	61	64.2	64.2	81.1
	موافق بشدة	18	18.9	18.9	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س41					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	2.1	2.1	2.1
	محايد	11	11.6	11.6	13.7
	موافق	58	61.1	61.1	74.7
	موافق بشدة	24	25.3	25.3	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س42					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	11	11.6	11.6	13.7
	محايد	15	15.8	15.8	29.5
	موافق	46	48.4	48.4	77.9
	موافق بشدة	21	22.1	22.1	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س43					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	9	9.5	9.5	11.6
	محايد	15	15.8	15.8	27.4
	موافق	51	53.7	53.7	81.1

	موافق بشدة	18	18.9	18.9	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س44

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	5	5.3	5.3	7.4
	محايد	13	13.7	13.7	21.1
	موافق	55	57.9	57.9	78.9
	موافق بشدة	20	21.1	21.1	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س45

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	4	4.2	4.2	5.3
	محايد	4	4.2	4.2	9.5
	موافق	64	67.4	67.4	76.8
	موافق بشدة	22	23.2	23.2	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س46

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	5.3	5.3	5.3
	محايد	8	8.4	8.4	13.7
	موافق	59	62.1	62.1	75.8
	موافق بشدة	23	24.2	24.2	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س47

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	5.3	5.3	5.3
	محايد	14	14.7	14.7	20.0
	موافق	54	56.8	56.8	76.8
	موافق بشدة	22	23.2	23.2	100.0

	Total	95	100.0	100.0	
--	-------	----	-------	-------	--

س48					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	20	21.1	21.1	21.1
	محايد	11	11.6	11.6	32.6
	موافق	50	52.6	52.6	85.3
	موافق بشدة	14	14.7	14.7	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س49					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	14	14.7	14.7	15.8
	محايد	15	15.8	15.8	31.6
	موافق	44	46.3	46.3	77.9
	موافق بشدة	21	22.1	22.1	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س50					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	12	12.6	12.6	13.7
	محايد	12	12.6	12.6	26.3
	موافق	53	55.8	55.8	82.1
	موافق بشدة	17	17.9	17.9	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س51					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	3.2	3.2	3.2
	غير موافق	6	6.3	6.3	9.5
	محايد	2	2.1	2.1	11.6
	موافق	51	53.7	53.7	65.3
	موافق بشدة	33	34.7	34.7	100.0

	Total	95	100.0	100.0	
--	-------	----	-------	-------	--

س52					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	10	10.5	10.5	12.6
	محايد	4	4.2	4.2	16.8
	موافق	59	62.1	62.1	78.9
	موافق بشدة	20	21.1	21.1	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س53					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	11	11.6	11.6	12.6
	محايد	10	10.5	10.5	23.2
	موافق	59	62.1	62.1	85.3
	موافق بشدة	14	14.7	14.7	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س54					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	5	5.3	5.3	6.3
	محايد	7	7.4	7.4	13.7
	موافق	46	48.4	48.4	62.1
	موافق بشدة	36	37.9	37.9	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س55					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	5	5.3	5.3	6.3
	محايد	12	12.6	12.6	18.9
	موافق	48	50.5	50.5	69.5
	موافق بشدة	29	30.5	30.5	100.0

	Total	95	100.0	100.0	
--	-------	----	-------	-------	--

س56					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	7	7.4	7.4	9.5
	محايد	14	14.7	14.7	24.2
	موافق	55	57.9	57.9	82.1
	موافق بشدة	17	17.9	17.9	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س57					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	13	13.7	13.7	15.8
	محايد	12	12.6	12.6	28.4
	موافق	54	56.8	56.8	85.3
	موافق بشدة	14	14.7	14.7	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س58					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	7	7.4	7.4	9.5
	محايد	11	11.6	11.6	21.1
	موافق	64	67.4	67.4	88.4
	موافق بشدة	11	11.6	11.6	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س59					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	3.2	3.2	3.2
	غير موافق	12	12.6	12.6	15.8
	محايد	15	15.8	15.8	31.6
	موافق	53	55.8	55.8	87.4
	موافق بشدة	12	12.6	12.6	100.0

	Total	95	100.0	100.0	
--	-------	----	-------	-------	--

س60					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	8	8.4	8.4	10.5
	محايد	9	9.5	9.5	20.0
	موافق	56	58.9	58.9	78.9
	موافق بشدة	20	21.1	21.1	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س61					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	3.2	3.2	3.2
	غير موافق	9	9.5	9.5	12.6
	محايد	12	12.6	12.6	25.3
	موافق	56	58.9	58.9	84.2
	موافق بشدة	15	15.8	15.8	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س62					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4.2	4.2	4.2
	غير موافق	10	10.5	10.5	14.7
	محايد	13	13.7	13.7	28.4
	موافق	52	54.7	54.7	83.2
	موافق بشدة	16	16.8	16.8	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س63					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	3.2	3.2	3.2
	غير موافق	10	10.5	10.5	13.7
	محايد	14	14.7	14.7	28.4
	موافق	56	58.9	58.9	87.4
	موافق بشدة	12	12.6	12.6	100.0

	Total	95	100.0	100.0	
--	-------	----	-------	-------	--

س64					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	19	20.0	20.0	22.1
	محايد	12	12.6	12.6	34.7
	موافق	47	49.5	49.5	84.2
	موافق بشدة	15	15.8	15.8	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س65					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	8	8.4	8.4	8.4
	غير موافق	26	27.4	27.4	35.8
	محايد	22	23.2	23.2	58.9
	موافق	28	29.5	29.5	88.4
	موافق بشدة	11	11.6	11.6	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س66					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4.2	4.2	4.2
	غير موافق	16	16.8	16.8	21.1
	محايد	14	14.7	14.7	35.8
	موافق	51	53.7	53.7	89.5
	موافق بشدة	10	10.5	10.5	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

س67					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4.2	4.2	4.2
	غير موافق	18	18.9	18.9	23.2
	محايد	12	12.6	12.6	35.8
	موافق	53	55.8	55.8	91.6
	موافق بشدة	8	8.4	8.4	100.0

	Total	95	100.0	100.0	
--	-------	----	-------	-------	--

س68					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشده	7	7.4	7.4	7.4
	غير موافق	19	20.0	20.0	27.4
	محايد	20	21.1	21.1	48.4
	موافق	43	45.3	45.3	93.7
	موافق بشده	6	6.3	6.3	100.0
	Total	95	100.0	100.0	

ملحق (2)

صورة الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

استمارة استبانة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بإعداد دراسة لاستكمال نيل درجة الماجستير في المحاسبة، وذلك بعنوان
دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية
(دراسة ميدانية على وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضرموت)

ويشرفه تعاونكم معه من خلال إجاباتكم عما سيرد من أسئلة بوضع علامة (√) أمام الإجابة التي
توافق وجهة نظركم،

ونؤكد لكم بان جميع البيانات والمعلومات التي سيتم الحصول عليها من خلال هذا الاستبانة سوف
تعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرا لكم سلفا حسن تعاونكم
وتفضلوا بقبول وافر التحية والاحترام

الباحث

عبداللطيف أبوبكر عمر حوري

٧٧٧١٢٥٣٩٠

ababakerabd@gmail.com

القسم الأول: المعلومات الشخصية

الجنس:

ذكر أنثى

١- المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه أخرى.....

٢- التخصص العلمي:

محاسبة علوم مالية ومصرفية إدارة أعمال أخرى حددها.....

٣- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 10 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

٤- الوظيفة:

مراجع داخلي مدير مالي مدير حسابات أخرى.....

القسم الثاني: مدى توفر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في وحدات الجهاز الإداري والقطاع الاقتصادي محل الدراسة:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	أسئلة الاستبيان
المحور الأول: المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية:					
(أ) الاستقلالية والموضوعية:					
					(١) يستطيع المراجع الداخلي الوصول إلى كافة السجلات والدفاتر والمستندات وأي أمور أخرى يراها ضرورية للاطلاع عليها لأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة دون أي عوائق.
					(٢) يتمتع المراجع الداخلي عن تقييم أعمال كان مسئولاً عن تنفيذها سابقاً قبل تعيينه في إدارة المراجعة الداخلية.
					(٣) تتبع إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً أعلى مستوى إداري في الوحدة الإدارية أو الاقتصادية.
					(٤) يتم تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية والعاملين فيها بمعرفة أعلى سلطة إدارية في الوحدة الإدارية أو الاقتصادية.
					(٥) يستطيع المراجع الداخلي أداء مهامه وتبليغ النتائج التي توصل إليها بدون أي تدخل من أي جهة داخل أو خارج الوحدة الإدارية أو الاقتصادية.
					(٦) لا يقوم المراجعين الداخليين بأي أعمال تنفيذية.
					(٧) المراجعون الداخليون لديهم حرية التواصل غير المقيد مع الموظفين في الوحدة الإدارية أو الاقتصادية.
					(٨) لا تتدخل إدارة الوحدة الإدارية أو الاقتصادية في تحديد نطاق عمل إدارة المراجعة الداخلية.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	أسئلة الاستبيان
(ب) التأهيل					
					(٩) يمتلك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بالقرارات واللوائح المرتبطة بممارسة أعمال المراجعة الداخلية.
					(١٠) يمتلك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بالمبادئ والسياسات والطرق المحاسبية التي يجب أن تلتزم بها الوحدات الإدارية أو الاقتصادية.
					(١١) يمتلك المراجع الداخلي المعرفة الكافية بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

					١٢) يمتلك المراجع الداخلي القدرة على اكتشاف التجاوزات والخروقات القانونية في الدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية.
					١٣) يعمل المراجع الداخلي على زيادة معارفه من خلال الاتصال المستمر بالمراجعين الداخليين في المؤسسات الأخرى لتبادل الخبرات.
					١٤) يقوم المراجع الداخلي دائماً بزيادة جودة خدماته من خلال الاطلاع المستمر على القرارات واللوائح والكتب الدورية المتعلقة بممارسة أعمال المراجعة الداخلية في الوحدات الإدارية أو الاقتصادية.
					١٥) تقوم الجهة بتوفير دورات تدريبية للمراجعين الداخليين لاطلاعهم على الإصدارات الحديثة المتعلقة بممارسة أعمال المراجعة الداخلية.
ج) العناية المهنية اللازمة:					
					١٦) يستعين المراجع الداخلي بأطراف خارجية حسب القوانين واللوائح لطلب المشورة في حالة الخدمات التي ليس لديه المعرفة الكافية بها.
					١٧) يؤدي المراجع الداخلي عمله مع احتمال عدم قدرته على اكتشاف حالات جسيمة من الأخطاء أو الاحتيال أو حالات عدم التقيد بالقوانين واللوائح.
					١٨) يبذل المراجع الداخلي العناية المهنية اللازمة حسب درجة تعقيد وأهمية العمليات والاجراءات التي تطبق عليها إجراءات المراجعة الداخلية.
					١٩) يتم الموازنة عند بذل العناية المهنية اللازمة بين المنافع المحتملة من أعمال المراجعة الداخلية وتكلفة مقدار العناية المهنية الواجبة.
المحور الثاني: يؤثر توافر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية:					
					٢٠) يساهم استقلال المراجع الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.
					٢١) يزيد استقلال المراجع الداخلي من الاعتمادية على المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.
					٢٢) تتبع إدارة المراجعة الداخلية لأعلى مستوى إداري يزيد من الثقة بالمعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.
					٢٣) تمكن موضوعية المراجع الداخلي من الاعتماد على المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	أسئلة الاستبيان
					٢٤) يساعد تأهيل المراجع الداخلي على أن تكون المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية ذات جودة.
					٢٥) تعتبر العناية المهنية اللازمة للمراجع الداخلي عامل مساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالحسابات الختامية والتقارير المالية.
					٢٦) تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقديم النصح والمشورة لرئيس الجهة أو الوحدة الاقتصادية والقيادات الإدارية والإشرافية عندما يطلب منها ذلك.

					٢٧) أداء إدارة المراجعة الداخلية بموضوعية وحيادية تامة وفقاً للإصدارات الرسمية للمراجعة الداخلية يساهم في مصداقية المعلومات المحاسبية.
					٢٨) يحقق إنشاء إدارة المراجعة الداخلية تقليص الهدر وترشيد الانفاق.
					٢٩) تساهم المراجعة الداخلية في الحد من الآثار السلبية المترتبة على العبث بالموارد العامة.
المحور الثالث: التزام المراجع الداخلي بما تفرضه عليه التشريعات اليمنية:					
					أ) الالتزام بالقرار الجمهوري رقم (٥) لسنة ٢٠١٠م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية
					٣٠) لدى المراجع الداخلي معرفة كافية بالقرار الجمهوري رقم (٥) لسنة ٢٠١٠م.
					٣١) يقوم المراجع الداخلي بتطبيق ما جاء في القرار الجمهوري رقم (٥) لسنة ٢٠١٠م.
					٣٢) يقدم مدير الجهة أو الوحدة الاقتصادية كافة التسهيلات اللازمة وتذليل الصعوبات لإدارة المراجعة الداخلية للقيام بعملها على الوجه المطلوب.
					٣٣) يلتزم العاملون بالمراجعة الداخلية بعدم إفشاء أي سر من الأسرار التي اطلعوا عليها بحكم عملهم.
					٣٤) تم انشاء إدارة المراجعة الداخلية بالوحدة وتقوم بواجباتها بحسب القرارات واللوائح النافذة.
					٣٥) تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من توفر الحماية الكافية لأصول وممتلكات الجهة حفاظاً عليها من الضياع والسرقة والاختلاس ومدى الاهتمام بصيانتها والمحافظة عليها.
					ب) الالتزام بقرار مجلس الوزراء رقم (١١٩) لسنة ٢٠١٢م بشأن دليل إجراءات المراجعة الداخلية
					٣٦) لدى المراجع الداخلي معرفة كافية بدليل إجراءات المراجعة الداخلية الواردة بقرار مجلس الوزراء رقم (١١٩) لسنة ٢٠١٢م.
					٣٧) يقوم المراجع الداخلي بتطبيق ما جاء في دليل إجراءات المراجعة الداخلية الواردة بقرار مجلس الوزراء رقم (١١٩) لسنة ٢٠١٢م.
					٣٨) يقوم المراجع الداخلي بإبلاغ الإدارة العليا بمدى الالتزام بدليل إجراءات المراجعة الداخلية الواردة بقرار مجلس الوزراء رقم (١١٩) لسنة ٢٠١٢م.
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	أسئلة الاستبيان
					٣٩) يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى الالتزام بالأوامر والإجراءات والسياسات النافذة.
المحور الرابع: تأثير التزام المراجع الداخلي بالقرار الجمهوري وقرار مجلس الوزراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية:					
					٤٠) الالتزام بالقرار الجمهوري سوف ينعكس إيجاباً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
					٤١) التزام إدارة المراجعة الداخلية بدليل الإجراءات للمراجعة الداخلية سوف ينعكس إيجاباً على عملها وسوف

ملحق (3)

					يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
					٤٢) إدارة المراجعة الداخلية فاعلة وتقوم بواجباتها بحسب القرارات مما انعكس على جودة المعلومات المحاسبية.
					٤٣) تقديم إدارة المراجعة الداخلية كافة تقارير المراجعة الداخلية إلى فريق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بما يفيد المصداقية وبما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
					٤٤) تقديم إدارة المراجعة الداخلية كافة التسهيلات الممكنة إلى فريق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بما يكفل قيامهم بمهامهم على الوجه المطلوب وبما يفيد الاعتمادية التي تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
					٤٥) تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من سلامة واكتمال الوثائق وبما يفيد تحقق هدف الاكتمال الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
					٤٦) تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من العرض الصحيح للمعلومات والبيانات المالية والإدارية وبما يفيد تحقق هدف العرض والافصاح الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
					٤٧) دراسة وتقييم أنظمة وأساليب الرقابة الداخلية بالوحدة وبالأخص الإجراءات والسياسات التي تحمي أصول وموارد الوحدة وبما يفيد تحقق هدف الثقة الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
					٤٨) تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من مدى كفاية برامج التدريب والتعلم وتنمية المهارات وبما يزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
					٤٩) تتأكد إدارة المراجعة الداخلية من مدى استخدام الموارد المالية والمحافظة على الموارد البشرية المتاحة بما يفيد تحقق هدف الفاعلية الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
					٥٠) تنفيذ ما تستلزمه إجراءات المراجعة الداخلية الحديثة من مراجعة مالية وإدارية وذلك وفق برنامج محدد تضعه إدارة المراجعة الداخلية ويعتمده المسئول الأول بالجهة الإدارية أو الوحدة الاقتصادية يعني تحقق هدف الاستقلالية الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	أسئلة الاستبيان
المحور الخامس: تساهم المراجعة الداخلية في توفير الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية:					
الموثوقية:					
					٥١) يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن هناك تطابق بين ما هو موجود في الدفاتر المحاسبية وما حدث فعلاً من عمليات مالية.
					٥٢) يوفر المراجع الداخلي تأكيداً معقولاً حول صحة محتويات الدفاتر والمستندات المحاسبية.

					٥٣) يتأكد المراجع الداخلي من عدم وجود تحيز عند نشر القوائم المالية (أي توفير معلومات محاسبية لطرف معين دون آخر).
					٥٤) يتأكد المراجع الداخلي من عدم وجود أخطاء أو غش عند إعداد وعرض القوائم المالية.
					٥٥) يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن المعلومات المحاسبية خالية من التحيز.
الملاءمة:					
					٥٦) يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من توفر الإفصاح الكافي في القوائم المالية.
					٥٧) يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من أنه يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب.
					٥٨) يتأكد المراجع الداخلي من توفر الثبات في تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية.
					٥٩) يتأكد المراجع الداخلي من توفر الإفصاح عن أسباب التغيير في الطرق والسياسات المحاسبية عند حدوث ذلك.
					٦٠) يتأكد المراجع الداخلي من أن المعلومات التي يتم الحصول عليها ملاءمة لاتخاذ القرارات.
القابلية للفهم:					
					٦١) يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من المعلومات المحاسبية مفهومة للأطراف المستفيدة.
					٦٢) يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من المعلومات المحاسبية تلبى احتياجاتهم من المعلومات.
					٦٣) يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن المعلومات المحاسبية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة.
القابلية للمقارنة:					
					٦٤) يقوم المراجع الداخلي بمقارنة القوائم المالية مع السنوات السابقة.
					٦٥) يقوم المراجع الداخلي بمقارنة القوائم المالية مع قوائم منشآت مماثلة.
					٦٦) يستطيع المراجع الداخلي التأكد من أن الطرق والأساليب المتبعة موحدة.
					٦٧) يستطيع المراجع الداخلي التأكد من أن المبادئ والأسس المتبعة للعام هي نفسها للفترات السابقة.
					٦٨) يستطيع المراجع الداخلي من معرفة التشابه والاختلاف بين أداء المنشأة للسنوات المختلفة مع منشآت أخرى.

أسماء المحكمين

الاسم	التخصص العلمي	الدرجة العلمية	الوظيفة الحالية	الجامعة	الكلية
د. غسان سعيد باجليدة	مراجعة حسابات	دكتوراه أستاذ مشارك	تفرغ علمي جامعة حفر الباطن بالسعودية	حضرموت	العلوم الادارية
د. زكي محمد عويض	محاسبة	دكتوراه	أستاذ مساعد	حضرموت	العلوم الادارية
د. محمد عوض عبداللطيف	أحصاء تطبيقي	دكتوراه	أستاذ الإحصاء المساعد	حضرموت	العلوم

ملحق (4)

قرار جمهوري رقم (٥) لسنة ٢٠١٠م

بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة

والقطاعين العام والمختلط

رئيس الجمهورية:

-بعد الاطلاع على دستور الجمهورية اليمنية.

-وعلى القانون رقم (٢٠) لسنة ١٩٩١م بشأن مجلس الوزراء.

-وعلى القانون رقم (١٩) لسنة ١٩٩١م بشأن الخدمة المدنية.

-وعلى القرار الجمهوري رقم (٥٠) لسنة ٢٠٠٧م بتشكيل الحكومة وتسمية أعضائها وتعديلاته.

-وبناءً على عرض وزير الخدمة المدنية والتأمينات.

-وبعد موافقة مجلس الوزراء.

قرر

الفصل الأول

التسمية والتعاريف ونطاق السريان

مادة (١) يسمى هذا القرار (قرار إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية ب وحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط).

مادة (٢) لأغراض تطبيق هذا القرار يقصد بالألفاظ والعبارات الواردة أدناه المعاني المبينة قرين كل منها، ما لم تدل القرينة أو سياق النص على معنى آخر .

الوحدة: كل وزارة أو مصلحة أو هيئة عامة أو جهة تابعة للحكومة وما يماثل أيا منها من وحدات الجهاز الإداري للدولة، وكل مؤسسة أو شركة عامة أو مختلطة وبصفة عامة كل وحدة لها ميزانية خاصة مدرجة ضمن الموازنة العامة للدولة (السلطة المركزية) وموازنة القطاع الاقتصادي والوحدات المستقلة والملحقة والصناديق الخاصة وكل وحدة من وحدات السلطة المحلية.

المراجعة الداخلية: الفحص الموضوعي للعمليات المالية والإدارية والفنية التي تتم داخل الوحدة محل المراجعة طبقاً للأصول والمعايير المهنية.

الإدارة: الإدارة المختصة بالمراجعة الداخلية بالوحدة.

المسئول الأول بالوحدة: أعلى سلطة إدارية في الوحدة.

مادة (٣) تسري أحكام هذا القرار على جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة وعلى هيئات ومؤسسات وشركات القطاعين العام والمختلط والوحدات المستقلة والملحقة والصناديق الخاصة ووحدات السلطة المحلية.

الفصل الثاني

الإشياء والأهداف

مادة (٤) أ. بمقتضى هذا القرار يتم إعادة إنشاء وتنظيم الإدارة المختصة بإداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية في الجهاز الإداري للدولة ووحدات القطاع الاقتصادي ووحدات السلطة المحلية تسمى (إدارة المراجعة الداخلية) ويتم تنظيم عملها وطرق وأساليب أدائها لمهامها واختصاصاتها وواجباتها الرقابية في ضوء المعايير المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني وكذا دليل الإجراءات التفصيلي والبرامج الإسترشادية للاستئناس بها في ممارسة الإدارة لمهامها وتتبع هذه الإدارة مباشرة المسئول الأول في كل وحدة وتخضع لإشرافه.

ب. تعتبر إدارة المراجعة الداخلية مرجعية استشارية تقدم النصح والمشورة لرئيس الوحدة والقيادات الإدارية والإشرافية في الوحدة وتتمتع بالاستقلالية الكاملة في تنظيم أعمالها وممارسة مهامها واختصاصاتها المخولة لها بموجب هذا القرار والقوانين والتشريعات النافذة، وذلك ضماناً لإدائها لمهامها بموضوعية وكفاءة وحيادية تامة وفقاً للمنهجية المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية.

ج. يحدد المستوى التنظيمي للإدارة على أساس حجم الهيكل التنظيمي للوحدة الإدارية ووفقاً للنشاط والمهام الذي تمارسه الوحدة وفق تشريعاتها ولوائحها ويصدر الهيكل التنظيمي للإدارة بقرار من السلطة المختصة على أن ينعكس الهيكل التنظيمي في هيكل وظيفي يحدد مستويات ومسميات الوظائف ويصدق عليه من وزارة الخدمة المدنية والتأمينات بمراعاة قواعد التنظيم الإداري.

مادة (٥) يهدف هذه القرار إلى تحقيق الآتي:

أ. تحسين أداء الوحدة وتمكينها من استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية.

ب. مساعدة الوحدة على تحقيق أهدافها والحد من المخاطر التي قد تتعرض لها أثناء تأديتها لمهامها.

ج. تقليص الهدر وترشيد الإنفاق والحد من الآثار السلبية المترتبة على العبث بالموارد.

د. ترسيخ مقومات الحكم الجيد والإدارة الرشيدة.

هـ. إيجاد الإطار القانوني لوظيفة المراجعة الداخلية.

الفصل الثالث

مهام واختصاصات الإدارة

مادة (٦) ١- لتحقيق الأهداف والغايات من إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية تباشر الإدارة المهام والاختصاصات التالية:

- أ. التحقق من فعالية هيكل الرقابة.
- ب. التأكد من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها.
- ج. التحقق من توفر الحماية الكافية لأموال وممتلكات الوحدة حفاظاً عليها من الضياع والاختلاس والسرقة ومدى الاهتمام بصيانتها والمحافظة عليها.
- د. التأكد من مدى تحقيق الأهداف المخططة لنشاطات وبرامج الوحدة.
- هـ. التحقق من سلامة واكتمال الوثائق والعرض الصحيح للمعلومات والبيانات المالية والإدارية.
- و. دراسة وتقييم أنظمة واساليب الرقابة الداخلية بالوحدة وبالأخص الإجراءات والسياسات التي تحمي أصول وموارد الوحدة.
- ز. المتابعة بصفة مستمرة للجوانب التنظيمية والإدارية للوحدة.
- ح. التحقق من مدى كفاية برامج التدريب والتعليم وتنمية المهارات والتأكد من مدى استخدام الموارد المالية والمحافظة على الموارد البشرية المتاحة للوحدة.
- ط. تنفيذ ما تستلزمه إجراءات المراجعة الداخلية الحديثة من مراجعة مالية وإدارية وذلك وفق برنامج محدد تضعه الإدارة ويعتمده المسئول الأول بالوحدة.
- ي. التحقق من مدى الالتزام بالمتطلبات البيئية المفروضة على الوحدة بموجب التشريعات والأنظمة النافذة.

ك. القيام بأية مهام أخرى تتطلبها طبيعة مهام الإدارة أو تنص عليها القوانين والقرارات النافذة.

2- لا يجوز إشراك أو تكليف الإدارة أو أحد العاملين بها بأية أعمال تنفيذية داخل الوحدة أو المشاركة في لجان تنفيذية حفاظاً على حياديتها.

مادة (٧) تراعي الإدارة عند وضع الإجراءات لتنفيذ وممارسة مهامها طبيعة نشاط الوحدة والشكل التنظيمي والأنظمة المالية والإدارية المطبقة بها.

مادة (٨) يقوم مدير الإدارة بالوحدة بإعداد الخطة السنوية للمراجعة الداخلية وجدول زمني لتنفيذها كما يضع خطة سنوية للتدريب وبرامج تنفيذية لها تتلاءم والاحتياجات التدريبية المهنية لموظفي الإدارة، وعلى ان تناقش الخطط مع المسئول الأول وتعتمد من قبله، كما يقوم بعملية التقييم الدوري لمستوى تنفيذ الخطة ومدى تحقيق أهدافها.

مادة (٩) تراعى الإدارة الأمور التالية عند التخطيط والتصميم لبرامج المراجعة الداخلية:

أ. وصف أنشطة الوحدة ملخصاً لأوراق العمل، معلومات مستنبطة من الوثائق التي تم الحصول عليها من الوحدة مثل الإجراءات وخرائط تدفق العمليات الخاصة بها.

ب. تحديد أهداف المراجعة، النتائج المتوقعة.

ج. تحديد نطاق المراجعة، الذي يتضمن بعض المناطق التي سيتم فحصها ومستوى الاختبار ومدة الفحص مع تحديد المناطق ذات الخطورة العالية بما في ذلك تحديد الاختبارات التي سيتم تطبيقها ويتم هذا عند تحديد الأهداف مسبقاً.

د. اللوائح والقواعد القانونية المطبقة بالوحدة محل المراجعة.

هـ. التقارير التي سيتم إصدارها ومواعيدها المقررة.

و. النقاط والعلميات الهامة التي يجب التركيز عليها أثناء أداء الفحص.

ز. فريق العمل، أسماء ووظائف المراجعين الذين سيشكلون فريق العمل ومهامهم الفردية طبقاً لقدراتهم وخبراتهم.

مادة (١٠) ينشأ ملف دائم لكل عملية مراجعة ويتم تنظيمه وتحديثه بصفة مستمرة وعلى أن يشمل على مجموعة الوثائق الرئيسية متضمناً نسخاً أو ملخصات للمعلومات مثل:

أ. القانون الأساسي للوحدة واللوائح التي تنظم عملها.

ب. الخريطة التنظيمية.

ج. اللوائح التنظيمية والتشغيلية.

د. القوانين والقرارات المختلفة المرتبطة بعمل الوحدة.

هـ. خرائط تدفق الأنشطة الرئيسية للوحدة.

و. الخطة المعتمدة للوحدة.

ز. موازنة الوحدة.

ح. القوائم المالية.

ط. تقارير المراجعة عن الفترات السابقة.

ي. خطة المراجعة السنوية المعتمدة.

ك. تقرير عن تقييم الخطة السنوية.

ل. ملخص لأهم القرارات التي تم اتخاذها من قبل الوحدة ذات الصلة بالمواضيع محل المراجعة.

م. العقود والاتفاقيات الهامة وأية وثائق أساسية ذات صلة بالمواضيع محل المراجعة.

مادة (١١) تعد الإدارة تقارير فورية عن الموضوعات التي قامت بفحصها ومراجعتها وتم اكتشاف حالات غش أو تزوير أو اختلاس أو أضرار أو استيلاء على المال العام وترفع تقريرها بعد التأكد من صحة البيانات والتحقق من الوقائع إلى المسئول الأول بالوحدة منسوخ منه صورة لكل من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ووزارة المالية.

مادة (١٢) أ. تقوم الإدارة بإعداد تقارير تفصيلية تتضمن نتائج عمليات الفحص والمراجعة الداخلية ومناقشة ما تضمنته التقارير مع المعنيين بالوحدة للتعرف على وجهة نظرهم في كل ما يتعلق بمواضيع المراجعة وما احتوته التقارير من الإشارة إلى مخالفات أو انحرافات يجب العمل على تصحيحها.

ب. على الإدارات والأقسام محل المراجعة موافاة الإدارة بالرد على ما تضمنه تقرير الفحص والمراجعة خلال شهر من تاريخ الإبلاغ بنتائج المراجعة.

مادة (١٣) أ. تقوم الإدارة بإعداد التقرير النهائي عن أعمال المراجعة التي قامت بها ويتضمن ما توصلت إليه من نتائج المراجعة بعد المناقشة وكذا الاقتراحات والتوصيات وما ينبغي القيام به من إجراءات تصحيحية ويرفع إلى المسئول الأول بالوحدة، لاتخاذ الإجراءات الكفيلة بشأنها التي تضمن تحقق مصلحة الوحدة والمصلحة العامة.

ب. وفي إطار نظام السلطة المحلية يجب على كل محافظ ووزير مختص التعاون والتنسيق وتبادل التقارير الخاصة بمراجعة المكاتب داخل المحافظة والصادرة عن كل من إدارة المراجعة الداخلية داخل المحافظة والوزارة المختصة حتى تكتمل منظومة العمل الرقابي.

مادة (١٤) إلى حين تشكيل المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة وممارسته لمهامه واختصاصاته تشكل لجنة فنية من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ووزارة المالية ووزارة الخدمة المدنية والتأمينات تقوم بإعداد دليل بالإجراءات والمتطلبات والتعليمات الإرشادية اللازمة لأداء وظيفة المراجعة الداخلية ويرفع إلى مجلس الوزراء لإقراره واعتماده ويحدث هذا الدليل والمتطلبات الإرشادية بصورة مستمرة وفق المتغيرات والتطورات المهنية والقانونية.

الفصل الرابع

التعيين

مادة (١٥) أ. دون الإخلال بقواعد وشروط التعيين في الوظيفة العامة المنصوص عليها في التشريعات النافذة يشترط في المرشح لشغل وظيفة مدير المراجعة الداخلية ما يلي:

أن يكون حاصلاً على مؤهل جامعي يتناسب مع طبيعة العمل.

خبرة عملية لا تقل عن ١٠ سنوات في ممارسة أعمال المراجعة الداخلية.

فهم ودراية بمبادئ وأسس الإدارة والقدرة على قيادة الأفراد.

القدرة على تحليل المشكلات واتخاذ القرارات.

معرفة ودراية بالقوانين التالية (القوانين الضريبية/القانون المالي/قانون المناقصات والمزايدات والمخازن/قانون تحصيل الأموال العامة/القوانين واللوائح المتعلقة بعمل الوحدة).

الإلمام بمعايير المحاسبة والمراجعة الداخلية.

معرفة بالتعامل مع الحاسب الآلي.

ب. يعين مدير المراجعة الداخلية بقرار من السلطة المختصة بالتعيين وفق مستوى الوظيفة في هيكل الوحدة وذلك بناء على ترشيح من رئيس الوحدة.

مادة (١٦) يحدد عدد العاملين بالإدارة بما يتناسب وحجم ونشاط كل وحدة ويصدر بتعيينهم قرار من المسئول الأول بالوحدة بناءً على ترشيح مدير الإدارة.

مادة (١٧) مع مراعاة شروط التعيين في الوظيفة العامة المنصوص عليها في التشريعات النافذة يشترط فيمن يرشحون لأداء وظيفة المراجعة الداخلية الآتي:

أن يكون حاصلًا على مؤهل جامعي يتوافق وطبيعة العمل أو دبلوم بعد الثانوية في مجال يتوافق مع طبيعة العمل وخبرة عملية لا تقل عن ثلاث سنوات.

الإلمام بمعايير ومفاهيم المحاسبة والمراجعة الداخلية.

الإلمام بالقوانين التالية (القوانين الضريبية/القانون المالي/قانون المناقصات والمزايدات والمخازن/قانون تحصيل الأموال العامة/القوانين واللوائح المتعلقة بعمل الوحدة) .

مادة (١٨) مع عدم الإخلال بالقواعد والأحكام المنصوص عليها في التشريعات النافذة لا يجوز فصل أو نقل أو تعيين بديل عن مدير المراجعة الداخلية أو أحد العاملين بالإدارة وذلك بسبب أدائهم لمهامهم أو كشفهم مخالفات في الوحدة التي يعملون بها.

الفصل الخامس

أحكام ختامية

مادة (١٩) لأغراض تفعيل دور إدارات المراجعة الداخلية والتطوير المستمر لأدائها وربطها بالممارسات المهنية الحديثة تكون مرجعيتها الفنية والمهنية للمجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة.

مادة (٢٠) على الإدارة التعاون مع وزارة المالية وكذا الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ومنذوبها بالوحدة الخاضعة للمراجعة وموافاتها بكافة تقارير المراجعة الداخلية وتقديم كافة التسهيلات الممكنة بما يكفل قيامهما بتنفيذ اختصاصاتهما على الوجه المطلوب.

مادة (٢١) يجب أن يكون العاملين بالإدارة على قدر كبير من النزاهة والموضوعية والاستقلالية في كافة تعاملاتهم الوظيفية.

مادة (٢٢) على المسئول الأول بالوحدة تقديم كافة التسهيلات اللازمة للإدارة وتذليل جميع الصعوبات التي قد تواجهها بما يكفل قيام الإدارة بالمهام المنوطة بها وفقاً لأحكام هذا القرار.

مادة (٢٣) يلتزم العاملون في الإدارة بعدم إفشاء أي سر من الأسرار التي اطلعوا عليها بحكم وظيفتهم أو الإخلال بالتزاماتهم المنوطة بهم وفي حالة المخالفة يعاقبوا تأديبياً وفق القواعد والإجراءات النافذة مع عدم الإخلال بإقامة الدعوى المدنية والجزائية عند الاقتضاء.

مادة (٢٤) على المسئول الأول في الوحدة إصدار التعليمات التنفيذية لأحكام هذا القرار.

مادة (٢٥) يلغى قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٢١٧) لسنة ١٩٩٩م بشأن تحديد مهام واختصاصات الإدارة العامة للرقابة الداخلية والتفتيش بوحدات الجهاز الإداري للدولة وكذا قرار مجلس الوزراء رقم (٢٥) لسنة ١٩٨٦م بشأن إنشاء إدارة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة وشركات القطاعين العام والمختلط.

مادة (٢٦) يعمل بهذا القرار من تاريخ صدوره وينشر في الجريدة الرسمية.

صدر برئاسة الجمهورية - بصنعاء

بتاريخ: ١١/صفر / ١٤٣١هـ

الموافق: ٢٦/يناير / ٢٠١٠م

علي عبد الله صالح
رئيس الجمهورية

د. علي محمد مجور
رئيس مجلس الوزراء

د. يحيى محمد الشعبي
وزير الخدمة المدنية والتأمينات

ملحق (6)

قرار مجلس الوزراء



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الجمهورية الفلسطينية
مجلس الوزراء
الامانة العامة

قرار مجلس الوزراء رقم (١١٩) لعام ٢٠١٢م
بشأن
دليل إجراءات المراجعة الداخلية

- اطلع مجلس الوزراء على المذكرة المقدمة من وزير الخدمة المدنية والتأمينات برقم (٦) وتاريخ ٢٠١٢/٦/١٦م بشأن دليل إجراءات المراجعة الداخلية ، وأقر الآتي :-
- ١- الموافقة على دليل إجراءات المراجعة الداخلية .
 - ٢- على كافة رؤساء وحدات الخدمة العامة المشمولة بالقرار الجمهوري رقم (٥) لسنة ٢٠١٠م الخاص بإعادة تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية :-
 - أ- اتخاذ الاجراءات اللازمة لتنفيذ دليل إجراءات المراجعة الداخلية .
 - ب- توجيه الإدارة المعنية بوظيفة المراجعة الداخلية بالعمل على تنظيم عملها وطرق وأساليب أدائها لمهامها واختصاصاتها وواجباتها الرقابية وفقاً للقرار الجمهوري رقم (٥) لسنة ٢٠١٢م وفي ضوء دليل إجراءات المراجعة الداخلية والتعليمات والارشادات الصادرة بشأنه ووفقاً للمعايير المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني مع أهمية الاستئناس بالبرامج الاسترشادية الصادرة بذلك.
 - ٣- على وزيرى: المالية، والخدمة المدنية والتأمينات ، ورئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة اتخاذ الإجراءات الآتية :-
 - أ- تعميم دليل إجراءات المراجعة الداخلية على كافة الوحدات ، وإصدار التعميمات والإرشادات اللازمة للتطبيق العملي للقرار الجمهوري رقم (٥) لسنة ٢٠١٠م ودليل إجراءات المراجعة الداخلية .
 - ب- إجراء التحديث والتطوير المستمر لدليل إجراءات المراجعة الداخلية ومعايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني وفق المتغيرات والتطورات المهنية والقانونية .
 - ج- اتخاذ الإجراءات العملية للتدريب وإعادة تنمية المهارات الفنية والمهنية لكافة العاملين في ادارات المراجعة الداخلية بوحدات الخدمة العامة - وفق مواعيد زمنية - بهدف التعامل العلمي والمهني مع دليل إجراءات المراجعة الداخلية بمايسهم في التطبيق السليم للدليل .
 - د- متابعة مختلف وحدات الخدمة العامة المشمولة بالقرار الجمهوري رقم (٥) لسنة ٢٠١٠م للتحقق من التزامها بالعمل وفق القرار الجمهوري وفي ضوء دليل الإجراءات ويتم العرض بتقارير دورية لمجلس الوزراء عن الوحدات المتخلفة .
 - هـ- دراسة متطلبات التحفيز للعاملين بإدارة المراجعة الداخلية على أن يراعى في ذلك مدى التطبيق المرهلي للدليل .

١٦

المجلس رقم (٣٥) بتاريخ ٢٠١٢/٧/١٠ عدد الصفحات (٢٣) صفحة (الصياغة النهائية المراجعة من قبل المجلس)



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الجمهورية الفلسطينية

مجلس الوزراء
الامانة العامة

- ٤- على وزيرى : المالية ، والتخطيط والتعاون الدولي توفير الاعتمادات اللازمة مما هو معتمد بالموازنة أو من خلال الدعم الخارجي بهدف تدريب وإعادة تأهيل العاملين بإدارة المراجعة الداخلية بوحدات الخدمة العامة للتعامل الايجابي مع دليل إجراءات المراجعة الداخلية بحسب خطة تدريبية تقدم من اللجنة الاشرافية العليا للمراجعة الداخلية .
- ٥ - على وزير الخدمة المدنية والتأمينات متابعة التنفيذ وموافاة رئيس مجلس الوزراء بالنتائج والصورات والمعوقات إن وجدت والمقترحات اللازمة للمعالجة .
- ٦ - يعمل بهذا القرار من تاريخ ٢٠١٢/٧/١٠ م وينتهي بتنفيذ أحكامه.
- ٧- ينفذ القرار بالوسائل الإدارية المناسبة *

المتحفظون	الممتنعون	المنفذون	مشارك
لا يوجد	لا يوجد	رئيسي جميع الوزراء رؤساء مجالس الادارة ورؤساء المؤسسات والهيئات وشركات القطاع العام والمختلط والصناديق والهيئات المستقلة والملحقة أمين العاصمة ومحافظو المحافظات رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة مديرو المديرات اللجنة الفنية للمراجعة الداخلية	

مدة القرار : مؤقت
مضمون القرار : خدمي / خدمة مدنية- دليل إجراءات المراجعة الداخلية .
شكل القرار : حكم عام
جهة التنفيذ : عام.



الجلسة رقم (٣٥) تاريخ ٢٠١٢/٧/١٠ عدد الصفحات ٢٣ صفحة الخامسة لثلاثة اوراق من قبل الخليل

Abstract

The study aimed to know the role of internal auditing in improving the quality of accounting information in financial reports, the extent of availability of the necessary Components for the internal auditor to carry out his work, and to know the extent of the internal auditor's commitment to the laws and decisions regulating his work in the central authority units and economic institutions in Hadramout, and to study the extent of the internal audit's contribution to providing characteristics qualitative in accounting information in financial reports.

In order to achieve the aim of the study, a questionnaire was designed and directed to the workers in the accounts and internal auditing departments in the central authority units and economic institutions in Hadramout Governorate, the coast and the valley. Their opinions were analyzed through their answers, using the statistical analysis program (SPSS), where appropriate statistical tests and treatments were carried out in order to reach Significant results support the research topic.

The most important findings of the study are the availability of the basic Constituents of the internal audit in the central authority units and the economic institutions that responded to the study's questionnaire, and that the availability of the basic Constituents of the internal audit affects the improvement of the quality of accounting information in the financial reports, and the constituents of the internal auditor to what is imposed on him by Yemeni legislation, and that This commitment affects improving the quality of accounting information in financial reports, and that internal audit contributes to providing qualitative characteristics in accounting information in financial reports.

And the recommendation is to activate the internal audit departments in all government facilities and pay attention to their subordination, i.e. provide them with independence in order to carry out their tasks, with attention to developing and qualifying the cadres working in it.

