



جمهورية العراق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد

قسم المحاسبة - الدراسات العليا

دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية

رسالة ماجستير مقدمة الى

مجلس كلية الادارة والاقتصاد - جامعة كربلاء وهي من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة

تقدمت بها الطالبة

أنيسه قاسم حسين البكيرات

بإشراف

أ.م. د مشتاق طالب الشمري

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَإِذْ قَالَ رَبُّكَ لِلْمَلَائِكَةِ إِنِّي جَاعِلٌ فِي الْأَرْضِ

خَلِيفَةً قَالُوا أَتَجْعَلُ فِيهَا مَنْ يُفْسِدُ فِيهَا وَيَسْفِكُ الدِّمَاءَ

وَنَحْنُ نُسَبِّحُ بِحَمْدِكَ وَنُقَدِّسُ لَكَ قَالَ إِنِّي

أَعْلَمُ مَا لَا تَعْلَمُونَ ﴿٣٠﴾

صَبَّحَهُ اللَّهُ الْعَظِيمَ

سورة البقرة / الآية 30

إقرار المقوم اللغوي

أشهد أنّ رسالة الماجستير الموسومة بـ (دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية) للطالبة (أنيسة قاسم حسين البكيرات) من قسم المحاسبة، قد تمّ تقويمها لغويا من قبلي فأصبحت خالية من الاغلاط اللغوية والاملائية والتعبيرية بقدر تعلق الأمر بذلك. وعليه وقّعت بالتاريخ أدناه..

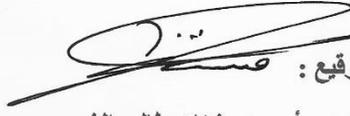

الدكتور علاوي كاظم كشيّش

كلية الصفوة الجامعة

2024/7/ 26

إقرار المشرف

أشهد أن إعداد الرسالة الموسومة بـ (دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية) التي تقدمت بها الطالبة (أنيسة قاسم حسين البكيرات) قد جرى تحت إشرافي في جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد وهي جزء من متطلبات نيل درجة ماجستير في علوم المحاسبة

 التوقيع:

الاسم : أ.م. د مشتاق طالب الشمري

التاريخ: 2024 / /

توصية السيد رئيس القسم

(بناء على توصية الاستاذ المشرف أشرح الرسالة للمناقشة)

 التوقيع:

الاسم : م.د عبد الرسول عبد العباس صاحب

التاريخ: 2024 / /

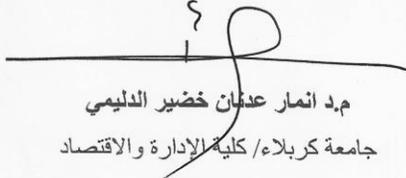
إقرار لجنة المناقشة

نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة أننا اطلعنا على رسالة الماجستير الموسومة بـ (دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية) المقدمة من قبل الطالبة (أنيسة قاسم حسين البكيرات) وقد ناقشنا الطالبة في محتوياتها وفيما له علاقة بها، ووجدنا انها جديرة بالقبول لنيل درجة

ماجستير وبتقدير ()



أ.م. د جاسم عيدان براك المعموري
جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد
(رئيسا)



م.د انمار عدنان خضير الدليمي
جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد
(عضوا)



أ.م. د غزوان اياد خالد
جامعة الكوفة / كلية الإدارة والاقتصاد
(عضوا)



أ.م. د مشتاق طالب عبد الأمير الشمري
جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد
(عضوا ومشرفا)

إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناء على إقرار المشرف العلمي والمقوم اللغوي على رسالة الماجستير / قسم المحاسبة / للطالبة (انيسه قاسم حسين البكيرات) الموسومة بـ (دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية) أرشح هذه الرسالة

أ.د علي احمد فارس

رئيس لجنة الدراسات العليا

معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا

مصادقة مجلس الكلية

صانق مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة كربلاء على توصية لجنة المناقشة.

أ.م. د هاشم جبار الحسيني

عميد كلية الادارة والاقتصاد



الاهداء

الى معلم البشرية الأول محمد صلى الله عليه وآله وسلم

الى أمي وأبي حباً واحتراماً

الى زوجي وأطفالي..... حباً وأعتزازاً

الى أساتذتي الأفاضل تقديراً وأمتناناً

الى جميع من ساندني وأعانني إخلاصاً ووفاءً

أهدي هذا الجهد.

الباحثة

الشكر والامتنان

الحمد لله الذي يستحق الحمد والثناء كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، الذي أهمني الطموح والصبر ومنّ عليّ بفضلته وكرمه وعونه بإتمام هذه الرسالة، والصلاة والسلام على معلم الامة وقدوتها الرسول الكريم محمد صلى الله عليه وسلم.

يطيب لي بأصدق المشاعر وبأشد الكلمات الطيبة النابعة من قلب وفيّ وأنا اختتم جهد العلمي المتواضع ان اتقدم بوافر الشكر والامتنان الى استاذي الفاضل الاستاذ المساعد الدكتور (مشتاق طالب الشمري) لقبوله الاشراف على هذه الرسالة وما بذله من جهد ووقت ومتابعته الدقيقة طيلة مدة كتابة الرسالة، اسأل الله العلي القدير ان يجعل هذا العمل في ميزان حسناته فجزاه الله عني خير جزاء وأتقدم بالشكر والثناء لكل اساتذتي الافاضل في كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة كربلاء

كما اتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان الى السادة رئيس واعضاء لجنة المناقشة على قبولهم الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة، الامر الذي تعدّه الباحثة شرفا كبيرا وفرصة عظيمة للإفادة من آرائهم العلمية القيمة فجزاهم الله عني خير الجزاء كما أتقدم بخالص شكري وامتناني الى السادة محكمي الاستبانة لما أبدوه من ملاحظات علمية قيمة، والتوجيهات السديدة، ومثلها الى من راجع هذه الرسالة لغويا وعلميا.

ويسعدني كذلك ان أتقدم بالشكر والتقدير لكل زملائي في دراسة الماجستير لتعاونهم العالي ومساعدتهم لي خلال مدة الدراسة، وأخيرا أقدم شكري وتقديري الى جميع القلوب التي دعت لي بالتوفيق والنجاح.

الباحثة

المستخلص

يهدف البحث الى تحديد دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة من خلال مهام ومسؤوليات المدققين الداخليين لتقييم معايير الاستدامة للوحدة الاقتصادية والأنظمة الداخلية وكفاءة مبادرات الاستدامة لغرض تحسين جودة التقارير المالية.

ولتحقيق ذلك اعتمدت الباحثة في الجانب النظري على المنهج الاستنباطي مستعينة بالمصادر والدراسات السابقة في هذا المجال، في حين استخدمت في الجانب العملي المنهج الوصفي الاستطلاعي بالاعتماد على استبانة تتضمن مجموعة من الأسئلة وزعت على عينة بلغ عدد أفرادها 230 من المدققين والمحاسبين العاملين في الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وتم جمع الإجابات بعد ذلك وتحليل النتائج بعد استرداد 230 استمارة صالحة للتحليل اعتمدت نتائجها لأغراض التحليل الإحصائي، وتم استخدام البرامج الخاصة بالتحليل الوصفي والاستدلالي منها الوسط الحسابي الموزون، والانحراف المعياري، وبرنامج SPSS-25، وبرنامج Amos وأساليب إحصائية مناسبة في اختبار الفرضيات.

وقد توصلت الباحثة الى عدة استنتاجات، منها ان التدقيق الداخلي يعزز اتخاذ القرارات المالية التي تخص الاستثمار في الوحدة الاقتصادية لأصحاب المصالح، اذ تضع الوحدات الاقتصادية المعيار البيئي ضمن سلم أولوياتها، وهذا يدل على ارتفاع مستوى ادراكها لأهمية هذا البعد في استمرار أعمالها مستقبلا، زاد اهتمام الوحدات الاقتصادية بالتدقيق الداخلي كلما انعكس ذلك بشكل ايجابي وبصورة مباشرة على جودة التقارير المالية، من حيث جودة المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح المحاسبية وجودة التحفظ المحاسبي.

ثبت المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
	الآية القرآنية
	إقرار المقوم اللغوي
	إقرار المشرف
	إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا
	إقرار لجنة المناقشة
أ	الاهداء
ب	الشكر والامتنان
ت	المستخلص
ث-خ	قائمة المحتويات
خ-د	قائمة الجداول
ذ	قائمة الاشكال
ذز	قائمة الاختصارات
س	قائمة الملاحق
2-1	المقدمة
24-3	الفصل الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة وإسهام البحث الحالي
7-3	المبحث الأول: منهجية البحث
24-8	المبحث الثاني: دراسات سابقة وإسهام البحث الحالي
93-25	الفصل الثاني: الإطار النظري للبحث
48-25	المبحث الأول: التدقيق الداخلي

25	نشأة التدقيق الداخلي
28	مفهوم التدقيق الداخلي
30	أهمية التدقيق الداخلي
34	اهداف التدقيق الداخلي
35	خصائص التدقيق الداخلي
36	أنواع التدقيق الداخلي
39	إجراءات التدقيق الداخلي
40	معايير التدقيق الداخلي
41	فاعلية التدقيق الداخلي
42	جودة التدقيق الداخلي
45	استقلالية التدقيق الداخلي
47	دور التدقيق الداخلي في التخطيط الاستراتيجي
70-49	المبحث الثاني: معايير الاستدامة
49	تاريخ تطور الاستدامة
51	مفهوم الاستدامة
53	أهمية الاستدامة
54	اهداف الاستدامة
55	خصائص الاستدامة
57	ابعاد الاستدامة
60	مبادئ الاستدامة
62	محددات تحقيق الاستدامة
62	مداخل الاستدامة
63	مراحل الاستدامة في الشركات

64	الاستدامة وجودة تقاريرها
67	العلاقة بين التدقيق الداخلي ومعايير الاستدامة
68	جودة تقارير الاستدامة وجودة التقارير المالية
93-71	المبحث الثالث: جودة التقارير المالية
71	التقارير المالية
73	اهداف التقارير المالية
74	اهمية التقارير المالية
74	انواع التقارير المالية
78	مستخدمو التقارير المالية
80	مفهوم جودة التقارير المالية
81	أهمية جودة التقارير المالية
82	العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية
84	مقاييس جودة التقارير المالية
85	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
87	معايير جودة التقارير المالية
89	مقومات جودة التقارير المالية
89	التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية
91	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
92	العلاقة بين التدقيق الداخلي وتحسين جودة التقارير المالية
127-94	الفصل الثالث: التحليل الاولي والوصفي واختبار الفرضيات
99-94	المبحث الأول: التحليل الاولي للبيانات
114-100	المبحث الثاني: التحليل الوصفي للبيانات

127-115	المبحث الثالث: اختبار فرضيات البحث
131-128	الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات
129-128	المبحث الأول: الاستنتاجات
131-130	المبحث الثاني: التوصيات
166-132	المصادر
IX-I	الملاحق

ثبت الجداول

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
26	مراحل تطور التدقيق الداخلي	2-1
94	الترميز والتوصيف	3-1
96	نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير التدقيق الداخلي	3-2
97	نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير معايير الاستدامة	3-3
98	نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير جودة التقارير المالية	3-4
99	التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	3-5
100	تصنيف الوسط الحسابي الموزون	3-6
101	الإحصاء الوصفي لُبعد تدقيق الالتزام	3-7
102	الإحصاء الوصفي لُبعد التدقيق التشغيلي	3-8
103	الإحصاء الوصفي لُبعد التدقيق المالي	3-9
104	الإحصاء الوصفي لُبعد تدقيق الأداء	3-10
105	الإحصاء الوصفي لُبعد تدقيق نظم المعلومات المحاسبية	3-11

107	الإحصاء الوصفي للبعد الاقتصادي	3-12
108	الإحصاء الوصفي للبعد الاجتماعي	3-13
109	الإحصاء الوصفي للبعد البيئي	3-14
111	الإحصاء الوصفي لمقياس خصائص المعلومات المحاسبية	3-15
112	الإحصاء الوصفي لمقياس جودة الأرباح	3-16
113	الإحصاء الوصفي لمقياس التحفظ المحاسبي	3-17
116	اختبار الفرضية الرئيسية الأولى	3-18
117	اختبار الفرضية الرئيسية الثانية	3-19
118	اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة	3-20
119	اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة	3-21
121	اختبار الفرضية الرئيسية الخامسة	3-22
123	اختبار الفرضية الرئيسية السادسة	3-23
125	تأثير المتغير المستقل والوسيط في المتغير التابع	3-24
125	التأثيرات غير المباشرة بين متغيرات الدراسة	3-25
126	اختبار علاقة الوساطة	3-26

ثبت الأشكال

رقم الشكل	اسم الشكل	رقم الشكل
7	النموذج الفرضي للبحث	1-1
33	حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي	2-1
39	أنواع التدقيق الداخلي	2-2
44	العلاقة بين جودة عملية التدقيق والمبادئ الأساسية	2-3
52	اهم مؤتمرات الأمم المتحدة حول الاستدامة	2-4
59	أبعاد الاستدامة	2-5
64	مراحل الاستدامة في الشركات	2-6
73	طبيعة عمل التقارير المالية	2-7
88	معايير جودة التقارير المالية	2-8
106	أبعاد التدقيق الداخلي	3-1
110	أبعاد معايير الاستدامة	3-2
114	أبعاد جودة التقارير المالية	3-3
126	إختبار الفرضية السابعة	3-4

ثبت المختصرات

المختصر المصطلح	المصطلح باللغة الانكليزية	المصطلح باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
ASB	Auditing Standards Board	مجلس معايير التدقيق
CA	Chartered accountant	المحاسب القانوني
CIA	Certified internal auditor	المدقق الداخلي المعتمد
CSR	Corporate social responsibility	المسؤولية الاجتماعية للشركات
ESG	Environmental, Social, Governance	البيئة، المجتمع، الحوكمة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
FN-CB	Financials Commercial Banks	المالية - المصارف التجارية
GOV	Government	الحوكمة
GRI	Global Reporting Initiative	المبادرة العالمية لإعداد التقارير
IA	Internal Auditing	التدقيق الداخلي
IAF	Internal auditing function	وظيفة التدقيق الداخلي
IAS	International accounting standards	المعايير الدولية المحاسبية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IEEE	Institute of Electrical and Electronics Engineers	معهد مهندسي الكهرباء والالكترونيات

IFRS	International financial reporting standards	المعايير الدولية للتقارير المالية
IIA	Institute Of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IPPE	International Professional Practices Framework	إطار الممارسات المهنية الدولي
IUCN	International Union for Conservation of Nature	الاتحاد الدولي لحماية الطبيعة
MTR	Metrics	المقاييس
RSK	Risks	المخاطر
STR	Strategy	الاستراتيجية
WCED	World Commission on Environment and Development	اللجنة العالمية للبيئة والتنمية

ثبت الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
IX-I	إستمارة الاستبيان	1
X	أسماء السادة محكمي الاستبانة	2

يلعب التدقيق الداخلي دوراً مهماً في تطوير وتعزيز الأداء وتوفير المصداقية والموثوقية والحيادية لضمان كفاءة تحسين جودة التقارير المالية، وذلك لأهميته الكبرى في إضافة قيمة لأنشطتها وتحسين عملياتها، خاصةً إذا اتصفت بالكفاءة والفاعلية، وأصبحت مهنة التدقيق الداخلي حالياً تحظى باهتمام عالمي كبير ودعم من قبل مجالس الإدارات، نظراً للفضائح المالية الكبيرة من مشاكل وخسائر تكبدتها، خصوصاً أنّ تلوث الهواء والماء وزيادة النفايات الضارة قد أثرت بشكل سلبي على المجتمع، ومن الاستراتيجيات المهمة التي بدأت الكثير من الوحدات الاقتصادية اعتمادها هي تبني معايير الاستدامة بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لتحقيق فوائد عديدة وكسب ثقة الزبائن والمستثمرين، وهذا الأمر ينعكس بشكل إيجابي على تعزيز جودة المعلومات المالية والمحاسبية المعلن عنها من خلال الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي، ومعرفة تأثير هذه المعايير على دقة وموثوقية التقارير المالية.

لقد ظهر مفهوم التنمية المستدامة في عام 1992 ورافقته مفهوم الجودة البيئية في عام 1996 ومفهوم الجودة الاجتماعية في عام 2008، إذ يعدّ موضوع الاستدامة من المواضيع التي حظيت باهتمام كبير حول العالم في السنوات الأخيرة نتيجة للمشاكل والأزمات المالية والاجتماعية التي حدثت على نطاق عالمي واثرت في جميع الدول بشكل مختلف وأبرز ما أكد على مفهوم الاستدامة وادى الى زيادة الوعي بأهميته على المستوى العالمي هو تبني الأمم المتحدة لهذا المفهوم من اجل اتباع نهج عالمي يهدف الى تركيز جهود جميع الدول على تحقيقه، منها ابعاد اقتصادية واجتماعية وبيئية فقد أصبحت الوحدات الاقتصادية تميل نحو الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية بهدف تنقيف أصحاب المصلحة حول الابعاد (البيئي، الاجتماعي، الاقتصادي) لتقييم أدائها بشكل صحيح وتحديد الاستثمارات، لذلك صار على الوحدات الاقتصادية الرغبة في تحسين أرباحها ان تحظى بقبول اجتماعي من خلال تطبيقها لمعايير الاستدامة.

ويُعدّ توفير بيانات مالية عالية الجودة عن الأداء المالي للوحدة الاقتصادية أحد الأهداف الرئيسية لإعداد التقارير المالية من اجل توفير بيانات، وأنّ جودة التقارير المالية ورأي المدقق الداخلي هي موضوعات متميزة تعكس مستوى توحيد المعلومات وتساعد في المراقبة وتتبع أداء الإدارة، وأنّ إعداد التقارير المالية يُمثل مصدر قلق لمتخذي القرار من بالمستثمرين والمقرضين والمساهمين ، لذلك تعمل الوحدة الاقتصادية بشكل منتظم لأجل ان تكون التقارير المالية ذات مستوى عال من الجودة، ولتحقيق تلك الأهداف سيتم تقسيم البحث الى اربعة فصول، خصص الفصل الأول منه الى

منهجية البحث والدراسات السابقة من خلال مبحثين، تناول المبحث الأول المنهجية العلمية، في حين تناول المبحث الثاني دراسات سابقة وإسهام البحث الحالي، أما الفصل الثاني فقد تم تقسيمه على ثلاثة مباحث، المبحث الأول تناول التدقيق الداخلي، في حين ناقش المبحث الثاني معايير الاستدامة، وتناول المبحث الثالث جودة التقارير المالية ، أما الفصل الثالث فقد تناول التحليل الأولي والوصفي واختبار الفرضيات من خلال ثلاثة مباحث، فكان المبحث الأول التحليل الأولي للبيانات، والمبحث الثاني ركّز على التحليل الوصفي للبيانات، أما المبحث الثالث فتناول اختبار فرضيات البحث، والفصل الرابع شمل الاستنتاجات والتوصيات وقد ضمّ مبحثين، المبحث الأول تناول الاستنتاجات التي توصل إليها البحث، والمبحث الثاني تناول التوصيات.

الباحثة

الفصل الأول

منهجية البحث ودراسات سابقة واسهام البحث الحالي

المبحث الأول: منهجية البحث

المبحث الثاني: دراسات سابقة واسهام البحث الحالي

المبحث الأول

منهجية البحث

توطئة

يتضمن هذا المبحث منهجية البحث التي تُعدّ بمثابة المسار والطريقة العلمية المستخدمة لتحديد مضمون البحث، وفي ضوء ذلك سيتم التطرق الى منهجية البحث من خلال التعريف بمشكلة البحث، إهمية البَحث، وأهداف البحث، وفَرَضِيَةِ البَحث، فضلا عن مُجتمع وعينة البَحث، وأنموذج البحث وكالاتي.

1-1-1 مشكلة البحث: Research problems

تُعدّ التقارير المالية المفصح عنها من قبل الوحدات الاقتصادية باختلاف انواعها مهمة جدا لمتخذي القرار (المستثمرين على وجه الخصوص) لغرض ترشيد اتخاذ قرار الاستثمار من عدمه في تلك الوحدات، وفي ضوء ما تعكسه تلك التقارير من جودة للمعلومات المالية والمحاسبية وبما يفصح عن المستقبل المتوقع لتلك الوحدة، من الاستراتيجيات المهمة التي بدأ الكثير من الوحدات الاقتصادية في انتهاجها وهي تبني معايير الاستدامة بغية تحقيق فوائد عديدة من اهمها كسب ثقة الزبائن والمستثمرين من خلال تعزيز ادائها بمعايير الاستدامة البيئية والاقتصادية والاجتماعية، وهذا الامر قد ينعكس بشكل ايجابي على تعزيز جودة المعلومات المالية والمحاسبية المعلن عنها في التقارير المالية، لكن تعزيز تبني هذه المعايير يمكن ان يكون أكثر تأثيرا إذا ما اقترن باعتمادها كمعايير يستند اليها التدقيق الداخلي في مهام عمله. ومما تقدم يمكن بلورة مشكلة الدراسة بالتساؤلات الآتية.

- 1- هل يسهم التدقيق الداخلي في تعزيز جودة التقارير المالية.
- 2- هل يسهم تطبيق معايير الاستدامة في تعزيز جودة التقارير المالية.
- 3- هل يسهم التدقيق الداخلي في تعزيز تبني الوحدة الاقتصادية لمعايير الاستدامة.
- 4- هل يتوسط تطبيق معايير الاستدامة العلاقة بين التدقيق الداخلي وتحسين جودة التقارير المالية.

2-1-1 اهمية البحث: Research importance

يكتسب البحث أهمية من حجم متغيراته (دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية) اذ يمكن للتدقيق الداخلي المساعدة في دمج معلومات الاستدامة في التقارير المالية، مما يحسن جودتها، وهناك قلق متزايد بشأن موثوقية التقارير المالية، اذ هي قد لا تعكس الأداء الفعلي للوحدة الاقتصادية بدقة عالية وواضحة، ويلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في سد هذه الفجوة وتحسين جودة التقارير، وستتم معرفة كيفية تأثير تطبيق هذه المعايير في دقة وموثوقية التقارير المالية، كذلك استطلاع قدرة التدقيق الداخلي على الكشف عن أي تجاوزات او مخاطر تؤثر في استدامة العمل وتقديم توصيات لتحسين أداء الوحدة الاقتصادية .

3-1-1 اهداف البحث: Research objectives

يسعى البحث الى المساهمة في بيان دور التدقيق الداخلي في تقييم معايير الاستدامة الذي بدوره يحقق الاهداف الآتية:

- 1- تحديد دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة من خلال تحديد مهام ومسؤوليات المدققين الداخليين لتقييم هذه المعايير وتقييم ممارسات الاستدامة للوحدة الاقتصادية، والأنظمة الداخلية، وكفاءة مبادرات الاستدامة.
- 2- توضيح مفهوم جودة التقارير المالية باعتبارها مشكلة متجددة ومقاييس احتسابها.
- 3- تقييم تأثير التدقيق الداخلي في جودة تقارير الاستدامة من خلال تحليل تقارير الاستدامة من الوحدات الاقتصادية التي تخضع للتدقيق الداخلي ومقارنتها بتلك التي لا تخضع له وتقييم كون التدقيق الداخلي يحسن جودة هذه التقارير.
- 4- تقديم توصيات لتحسين ممارسات التدقيق الداخلي من خلال تطوير أدوات ومناهج جديدة للتدقيق وتوفير تدريب للمدققين الداخليين حول معايير الاستدامة وتعزيز التنسيق بين وظائف التدقيق الداخلي وإدارة الاستدامة.

4-1-1 فرضيات البحث: Research hypotheses

سيقتصر البحث على استعراض الفرضيات الرئيسية، ذلك لمنع تشتت الانتباه، علماً أنّ الفرضيات الفرعية سيتم عرضها وتناولها بالتحليل في الجانب العملي.

- 1- الفرضية الرئيسية الأولى: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية).
- 2- الفرضية الرئيسية الثانية: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التدقيق الداخلي معايير الاستدامة).
- 3- الفرضية الرئيسية الثالثة: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تطبيق معايير الاستدامة وجودة التقارير المالية).
- 4- الفرضية الرئيسية الرابعة: يُؤثر التدقيق الداخلي بصورة معنوية في جودة التقارير المالية.
- 5- الفرضية الرئيسية الخامسة: يُؤثر التدقيق الداخلي بصورة معنوية في معايير الاستدامة.
- 6- الفرضية الرئيسية السادسة: تؤثر معايير الاستدامة بصورة معنوية في جودة التقارير المالية.
- 7- الفرضية الرئيسية السابعة: تتوسط معايير الاستدامة العلاقة بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية.

5-1-1 مجتمع وعينة البحث: Community and Sample Research

تتكوّن عينة البحث من (المدققين، والمحاسبين العاملين في الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية).

6-1-1 متغيرات البحث: Research variables

يمكن تحديد متغيرات البحث كالآتي:

المتغير المستقل: التدقيق الداخلي..

المتغير الوسيط: معايير الاستدامة.

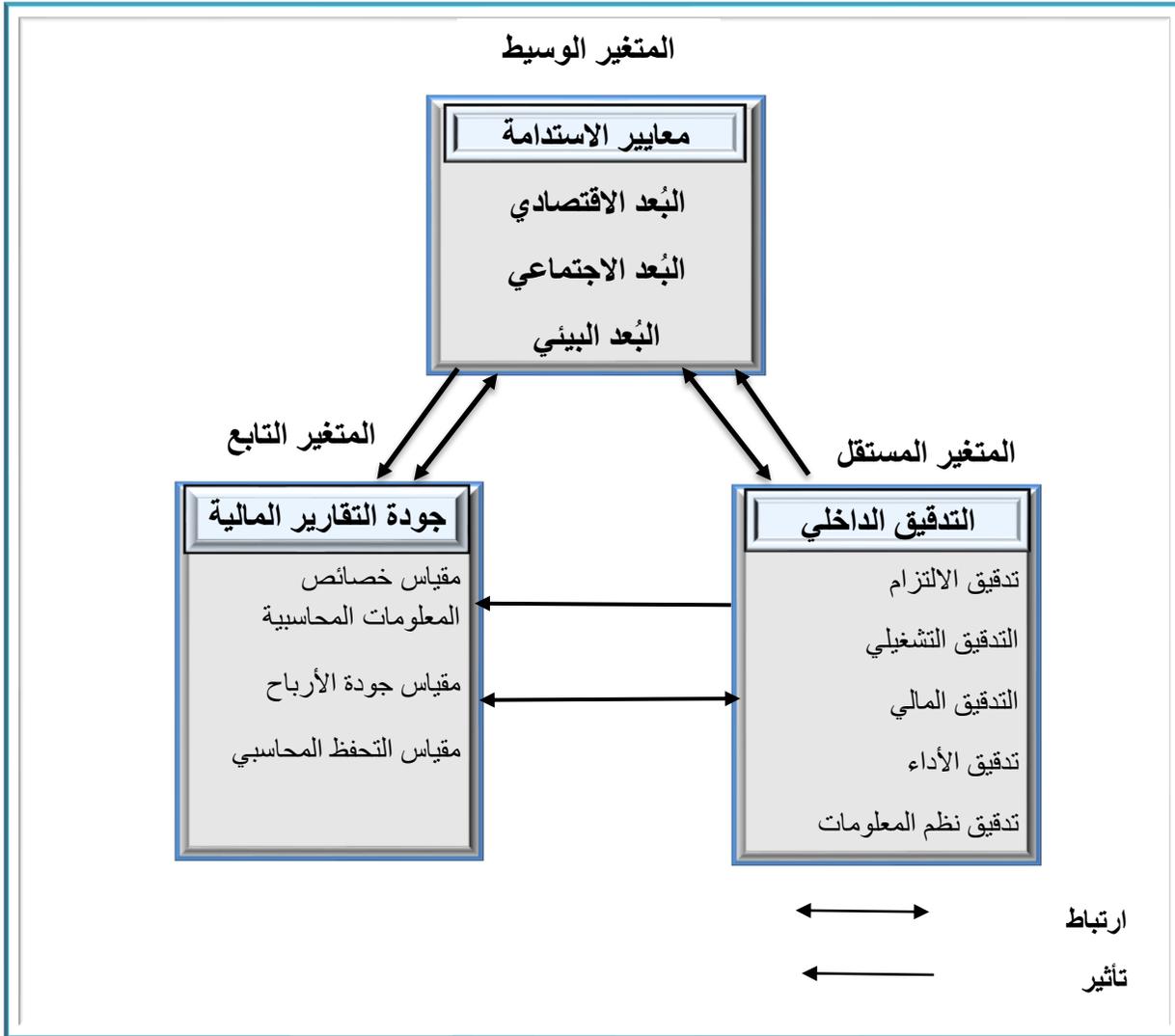
المتغير التابع: جودة التقارير المالية.

7-1-1 الأساليب والبرامج الاحصائية: Statistical methods and programs

تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في مسح وتحليل المراجع والمؤلفات الأجنبية والعربية والمحلية المتوفرة، مثل الكتب والأطاريح والرسائل والدوريات، كذلك المواقع الالكترونية في شبكة المعلومات الدولية ذات الصلة، مما له إثر كبير في اثراء الجانب النظري للبحث.

أما الجانب العملي فتم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات مكونة من (230) استمارة استبيان تم توزيعها على عينة مكونة من (المدققين، والمحاسبين العاملين في الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)، وتم استرداد (230) استمارة استبيان صالحة للتحليل أعدت نتائجها لأغراض التحليل الاحصائي وتم تفرغ الاستبانة وتحليلها في البرنامج الاحصائي SPSS-25، وبرنامج Amos.

8-1-1 المخطط الفرضي للبحث: Hypothesis Research



الشكل (1-1) النموذج الفرضي للبحث

المصدر: من إعداد الباحثة

المبحث الثاني

دراسات سابقة واسهامات البحث الحالي

توطئة

يتناول هذا المبحث بعض الدراسات المحلية والعربية والاجنبية السابقة التي تمكنت الباحثة من جمعها والاطلاع عليها وقد تناولت الدراسات مجالات وجوانب تتعلق بالمتغيرات التي يتم بحثها، إذ كان لها إثر كبير في إغناء البحث الحالي بجانبه النظري والعملية للدراسة، حيث من الضروري لأي باحث ان يراجع ما تم تناوله في الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع بحثه وبيان جهود الباحثين وما توصلت اليه هذه الدراسات لتحديد نقاط التميز والاختلاف عنها، لذلك تم تقسيم هذه الدراسات الى محلية وعربية واجنبية، والآتي هو عرض موجز لبعض تلك الدراسات.

1-2-1 دراسات تناولت التدقيق الداخلي

لغرض الإفادة لا بد من التطرق إلى الابحاث التي تناولت التدقيق الداخلي لغرض الوقوف عليها والإفادة منها، كذلك التعرف على النتائج التي تم التوصل اليها، وتم تقسيمها على أبحاث محلية وعربية وأجنبية وهي كالاتي:

1-2-1-1 دراسات محلية: يمكن بيان بعض الابحاث المحلية التي تناولت " دور

التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية " كالاتي:

1-2-1-1-1 دراسة (الجبوري، 2021)

" التكامل بين المحاسبة والتدقيق الداخلي للحد من الاحتيال وإنتاج تقارير مالية عالية الجودة ".

هدفت الدراسة توضيح أهمية التكامل بين المحاسبة والتدقيق الداخلي للحد من الاحتيال وإنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية، من خلال استخدام ذكاء الاعمال المتمثل بخرائط العمليات والارشادات التفصيلية لتحديد الاجراءات والعمليات والمستندات والاشخاص

والصلاحيات والمسؤوليات التي يجب تطبيقها لتتبع الحدث الاقتصادي او المعاملة المالية من لحظه البداية الى النهاية، اما التدقيق الداخلي فيختص بإضفاء الموثوقية على صحة العمليات والانشطة المتمثلة بالمعاملات المالية وغير المالية وتسجيلها والافصاح عنها كتقارير مالية، وان عينة البحث استهدفت الوحدات الصناعية العراقية وتم استخدام المنهج (الوصفي) ممزوجا بالمنهج الاستنتاجي الفلسفي بالاعتماد على المراجع والمصادر لتحقيق الجانب النظري، اما في الجانب التطبيقي فيستخدم الباحث المنهج التحليلي المعياري ممزوجا بالمنهج الاستنتاجي في دراسة وعرض ومناقشة العوامل التي تشكل منهجا للحد من الاحتيال، فضلا عن المقابلات الشخصية والزيارات الميدانية لعدد من الوحدات الصناعية العراقية، وتم التوصل الى الإستنتاجات منها: عدم وجود جمعيات او نقابات تختص بمكافحة الاحتيال في العراق وضعف الكفاءة المهنية والعلمية للمحاسبين والمدققين الداخليين وأيضا عدم وجود تدريب للمحاسبين والمدققين على تقنيات مكافحة الاحتيال.

2-1-1-2-1 دراسة (مركز، 2021)

" التدقيق الداخلي وأثره في تحسين جودة التقارير المالية "

هدفت الدراسة الى إيضاح مدى تأثير التدقيق الداخلي في جودة التقارير المالية، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت عينة البحث في مجموعة من المحاسبين والمدققين والعاملين في مجال الرقابة والمحاسبة في البنوك العراقية، اذ تم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS واختبار كرو نباخ الفا وأيضا اختبار Kolmogorov- Smirnov لاختبار عينة البحث المستهدفة وتم التوصل الى ان هنالك اثراً ذا دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في جودة البيانات المالية في الوحدات الاقتصادية، وان للتدقيق الداخلي دوراً كبيراً في جودة التقارير المالية، وان التخطيط الفعال لعملية التدقيق ووضع خططها الخاصة له اثر إيجابي في جودة التقارير المالية، وان أعضاء فريق التدقيق الداخلي اذا كانوا يتمتعون بالاستقلالية الكاملة فهذا تأثير كبير على جودة التقارير المالية، وهي تدل على اتقانها لعملية التدقيق وانها لا تخضع لأي شكل من أشكال الضغط، و تعد المراقبة المستمرة للميزانيات الشهرية والربع سنوية جزء لا يتجزأ من جودة التقارير المالية.

1-2-1-3 دراسة (امين والشمري، 2023)

"أهمية التدقيق الداخلي الرشيق في تحقيق التنمية المستدامة"

هدفت الدراسة لبيان أهمية التدقيق الداخلي في تحقيق التنمية المستدامة، وأن مجتمع البحث المستهدف هم العاملون في اقسام التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية والمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وأيضاً مصارف أخرى بعد الاطلاع على التقارير الدورية التي يعدها البنك المركزي العراقي، وتم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS، وأهم الاستنتاجات التي توصل اليها الدراسة ان التدقيق الداخلي يمكن اعتباره أداة لأسلوب عمل جديد في التدقيق الداخلي التقليدي حيث يمكن ان يؤدي الى إضافة المزيد من القيمة سواء لتقرير المدقق الداخلي او الفريق نفسه او العمليات بأكملها وترشيح الإجراءات الخاصة بإعداد تقرير التنمية المستدامة الذي يزيد من كفاءة وفعالية هذه الإجراءات، فضلاً عن أنّ هذه التقارير تعتبر احدى الأدوات الضرورية التي تمكنّ الوحدات الحكومية وغير الحكومية من تحديد آثارها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وحتى الوحدات الاقتصادية وتقييم مؤشراتنا واجراء التحسينات التي تتوافق مع اهداف التنمية المستدامة، وعدم وجود علاقة تأثير بين التدقيق الداخلي والتنمية المستدامة للمصارف، وأيضاً ضرورة عقد دورات تدريبية توضح أسلوب عمل التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، خصوصاً المصارف لأهميتها في إضافة قيمة لأعمال فريق التدقيق الداخلي والمتابعة المستمرة لحل المشاكل وتحديد المخاطر بشكل جيد.

1-2-2-2 دراسات عربية

1-2-1-2-1 دراسة (ابن لبن، 2020)

"أثر التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة"

هدفت الدراسة الى هو معرفة تأثير التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسة الحكومية في قطاع غزة ودراسة مدى توفر الخصائص المهنية اللازمة في موظفي التدقيق الداخلي العاملين في الوحدات الاقتصادية الحكومية في قطاع غزة، ودراسة العلاقة بين استقلالية قسم التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية في الوحدات

الاقتصادية الحكومية الفلسطينية العاملة في القطاع، ودراسة العلاقة بين اهتمام الإدارة العليا بالتدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية ودراسة العلاقة بين القوانين والتشريعات المنظمة لعمليات التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية في القطاع ذاته، وكان مجتمع البحث المستهدف المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، وإنّ أهم الاستنتاجات التي توصلت اليها هي أن يتم تدريب الموظفين في الوحدات الاقتصادية الحكومية في قطاع غزة بانتظام على التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية، ويتم اطلاعهم على أحدث أساليب وتقنيات التدقيق الداخلي، فضلاً عن أن تشرك الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية الحكومية في قطاع غزة الموظفين من إدارتي التدقيق والرقابة الداخلية في تطوير الخطط الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .

2-2-1-2-1 دراسة (جاب الله، 2021)

" دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية – دراسة ميدانية "

هدفت الدراسة الى دراسة دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية لقياس وتفسير العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية في الوحدات الاقتصادية، وأيضاً هدفت الى عمل استبيان لمعرفة ما هو دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية، حيث تتمثل عينة البحث التي تم استهدافها في فئة المراجعين الداخليين بالشركات المقيدة بالبورصة وأيضاً تم استهداف فئة المحللين الماليين بالوحدات الصناعية للسمسة وكذلك فئة العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك، وتم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS، و التوصل الى الاستنتاجات منها أنّ إدارة المراجعة الداخلية لها تأثير إيجابي في تحسين جودة التقارير المالية، إذ تعتبر المراجعة الداخلية من أهم آليات الحوكمة إذ تسهم بشكل كبير في الحد من ممارسات لإدارة بكفاءة وفاعلية للإدارة الحقيقية للأرباح، وأنّ الوحدات الاقتصادية التي فيها إدارة متخصصة وفعالة للتدقيق الداخلي لديها قدرة أكبر على تحقيق الأرباح وأهدافها بكفاءة، والتقارير المالية ذات الجودة العالية هي منتج ذو أهمية لكافة الأطراف ولن يتحقق الا بتضافر جهود كل الأطراف المعنية بتلك التقارير، وهناك قصور في تطبيق حوكمة الوحدات الاقتصادية في مصر لوجود قصور في الاهتمام بالتدقيق الداخلي إذ تُعد احدى آليات حوكمة الوحدات الاقتصادية وأيضاً أوضحت الدراسة ضعف الدور الحالي الذي تقوم به الرقابة الداخلية للحد من ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح في بيئة الاعمال المصرية.

3-1-2-1 دراسات اجنبية

1-3-1-2-1 دراسة (DeSimone et al, 2020)

Correlates of Internal Audit Function Involvement in Sustainability Audits

"ارتباطات مشاركة وظيفة التدقيق الداخلي في عمليات تدقيق الاستدامة"

هدفت الدراسة الأساسي هو التحقيق في كون تقييم المخاطر من قبل المدققين الداخليين، (IAF) وإصدار تقارير الاستدامة مرتبطاً بمشاركة (IAF) في عمليات تدقيق الاستدامة، وأن عينة الدراسة تشمل كلا من الوحدات الاقتصادية التي تصدر تقارير الاستدامة والوحدات الاقتصادية التي لا تصدر تقارير الاستدامة وأن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة أن مشاركة (IAF) في برامج تقييم المخاطر وإصدار تقارير الاستدامة مرتبطة بشكل إيجابي ومهم مع مشاركة (IAF) في عمليات تدقيق الاستدامة، وقد ظهر أيضاً أن الوحدات الاقتصادية في الصناعات الحساسة بيئياً تلك التي لديها (IAFs) أقدم من التدقيق، وأن تشارك (IAFs) في عمليات تدقيق الاستدامة وأن هذه الدراسة مفيدة للممارسين الجدد ومعهد المدققين الداخليين وصانعي السياسات، وتمكن أدوات الدراسة الممارسين من قياس أنشطتهم مقابل النتائج المبلغ عنها، حيث تشير الاستنتاجات إلى أن الأهمية المستقبلية لدور (IAF) في ضمان الاستدامة يمكن أن تساعد معهد المدققين الداخليين الدولي (IIA) حيث يخطط للتدريبات المستقبلية ويطور إرشادات وتوجيهات لمساعدة الممارسين في أداء تدقيق الاستدامة أخيراً، ويمكن ان تفود هذه النتائج إلى النقاش حول السياسة المتعلقة بنموذج ضمان مشترك لإعداد التقارير المالية المتكاملة.

2-3-1-2-1 دراسة (Albawwa, 2021)

"The Relationship Between Internal Auditors Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, And Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan"

"العلاقة بين السمات الشخصية للمدققين الداخليين، فعالية التدقيق الداخلي وجودة

التقارير المالية: دليل تجريبي من الأردن "

هدفت الدراسة فحص التفاعل بين السمات الشخصية للمدققين الداخليين وفعالية وظيفة التدقيق الداخلي وتأثير هذه المتغيرات المتفاعلة في جودة التقارير المالية، وأن عينة البحث استهدفت مدققي الوحدات الاقتصادية الاردنية المدرجة في بورصة عمان، وتم التحقق من صحة نموذج البحث واختباره باستخدام نمذجة المعادلات الهيكلية للمربعات الصغرى الجزئية، فكتشفت الاستنتاجات عن أنّ جميع السمات الشخصية التي تم فحصها للمدققين الداخليين تؤثر بشكل كبير على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي باستثناء سمة الانبساط، وأيضاً أنّ السمات الشخصية لها تأثيرات غير مباشرة في جودة التقارير المالية من خلال فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، وأيضاً أنّ المدققين الداخليين الحاصلين على درجات عالية في الانفتاح على التجربة والاستقرار الوظيفي وسمات الضمير يمكن ان يسهموا في فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، وأيضاً يمكن اعتبار السمات الشخصية للمدققين الداخليين بمثابة مورد غير ملموس لوظيفة التدقيق الداخلي الذي يعزز الفعالية، وتكون نتائج البحث ذات أهمية للعديد من الأطراف المختلفة المهتمة بتعزيز فعالية وظيفة التدقيق الداخلي وتعزيز جودة التقارير المالية مثل المدققين الداخليين والخارجيين والإدارات والمدققين والموارد البشرية والرؤساء التنفيذيين للتدقيق الداخلي.

1-2-2-1 دراسات تناولت معايير الاستدامة

1-2-2-1-1 دراسات محلية

1-1-2-2-1 دراسة (محمد وفارس، 2023)

" تأثير جودة الافصاح عن معلومات الاستدامة على الأداء المالي - دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية"

هدفت الدراسة الى معرفة تأثير جودة الافصاح عن المعلومات الاستدامة بأبعادها (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) في الأداء المالي، وتناول البحث اسلوب تحليل محتوى القوائم المالية السنوية لعينة من الوحدات الاقتصادية المصرفية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة الممتدة من 2011 لغاية 2020 لغرض جمع البيانات الأولية، وتم استخدام نماذج الارتباط والانحدار في فحص العلاقة والتأثير بين تلك المتغيرات، اذ توصلت الدراسة الى أنّ هناك تأثيراً ايجابياً وبدلالة معنوية لجودة الافصاح

في المعلومات الاستدامة على الاداء المالي في المصارف العراقية على الرغم من الاهتمام المتنامي عالميا بالإفصاح عن معلومات الاستدامة، خصوصاً في قطاع المصارف، إلا أنّ هذا الاهتمام يُعد قليلاً نسبياً في البيئة العراقية لاسيما في القطاع المصرفي، إذ أظهرت النتائج التطبيقية أنّ المصارف العراقية عينة الدراسة تفصح بجودة عالية عن المعلومات الاقتصادية لكن الإفصاح عن المعلومات البيئية منخفض جداً، كذلك الحال بالنسبة للإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في المصارف، وقد يرجع السبب في ذلك الى عدم وجود اهتمام من قبل هيئة الأوراق المالية العراقية المنظمة للسوق او الجهات الرقابية الأخرى بدعم الإفصاح عن المعلومات المستدامة كذلك المعايير والارشادات في مبادرة الإبلاغ العالمي المنظمة لكيفية الإفصاح عن تلك المعلومات .

1-2-2-1-2 دراسة (محمود واخرون، 2023)

" دور وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز جودة تقارير الاستدامة في المصارف الإسلامية "

هدفت الدراسة بيان دور وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز جودة تقارير الاستدامة، وأنّ عينة البحث استهدفت مديري الأقسام والمحاسبين والمدققين في المصارف الإسلامية، كذلك الأكاديميين محل البحث عن طريق جمع البيانات والمعلومات المتصلة بالموضوع، وتم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وتم التوصل الى أنّ لجودة وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً واثراً في تحسين جودة تقارير الاستدامة عن طريق رفع وزيادة كل من المصداقية والموثوقية، وأنّ نسب تطبيق محاور استمارة الفحص توضح ان الاستجابة كبيرة وعالية لدور وظيفة التدقيق الداخلي الفعال في تعزيز جودة تقارير الاستدامة في المصارف الإسلامية، إذ تتمثل جودة التقارير بالدقة في المعلومات المحاسبية التي يتم اعدادها وفقاً للمعايير الدولية بكل موضوعية ووضوح، وما يضمن تقديم معلومات موثوقة لمن يستخدمون تقارير الاستدامة، وبالتالي الاسهام في زيادة الاستثمار وتقليل التكاليف عن طريق الترشيد في اتخاذ القرار، وأيضاً تُعد تقارير الاستدامة أداة للاتصال، تمكن المدير من توصيل المعلومات المرتبطة بالتنمية المستدامة للمصرف الإسلامي، إذ يفصح عن معلومات الاستدامة كمعلومات مفيدة مالية منها وغير مالية للمستفيدين والمساهمين وأصحاب المصالح، إذ أنّ هنالك إدراكاً للمدقق الداخلي في

المصارف الإسلامية بأهمية تدقيق ابعاد الاستدامة وهي الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، وهذا يساعد في انجاز التنمية المستدامة.

1-2-2-2-1 دراسات عربية

1-2-2-2-1 دراسة (الجرف، 2017)

" إثر الإفصاح عن أنشطة التنمية المستدامة على جودة التقارير المالية في البنوك السعودية دراسة نظرية وميدانية "

هدفت الدراسة في اختيار الإفصاح عن ابعاد التنمية المستدامة للبنوك حيث يسهم في زيادة جودة التقارير المالية وتحليل وتقييم ابعاد الاستدامة في البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي والبعد البيئي وأيضا تحليل وتقييم جودة التقارير المالية من حيث المفاهيم المختلفة، وأيضا العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية ومقاييس الجودة، إذ تمثل عينة البحث المستهدفة قطاع البنوك في المملكة العربية السعودية لما لها من دور فعال ومؤثر في الاقتصاد ومساهمتها في التنمية المستدامة حيث تم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS، لتحديد مدى اثر الإفصاح عن بيانات التنمية المستدامة وابعادها في جودة التقارير المالية للبنوك السعودية، وتم التوصل الى انّ التنمية المستدامة أصبحت بُعدا مهماً في البنوك، ويجب تضمينه في المعايير المحاسبية والتوكيد عليه على الرغم من انّ معظمها بيانات غير كمية حتى تصبح البنوك ملزمة بالتقارير والافصاح عن هذه البيانات، لذلك يجب تضمين أبعاد الاستدامة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئة ضمن مسؤوليات الإدارة العليا في البنوك لكي تصبح التقارير المالية أكثر شمولاً وجودة للمستفيدين ولتحقيق الرشد في اتخاذ القرارات الاقتصادية وتنشيط سوق راس المال أذ انّ هنالك علاقة معنوية بين الإفصاح عن عناصر البعد الاجتماعي وعناصر جودة التقارير المالية وعدم وجود علاقة معنوية بين الإفصاح عن عناصر البعد البيئي وعناصر جودة التقارير المالية، وهذا يؤكد تضمين أبعاد الاستدامة البعد الاجتماعي والبعد البيئي والبعد الاقتصادي ضمن مسؤوليات إدارة البنوك السعودية، وبالتالي تنشيط سوق راس المال وزيادة التنمية الاقتصادية والاجتماعية على المستوى القومي.

1-2-2-2-1 دراسة (عبد المجيد واخرون، 2019)

"إثر الإفصاح عن التنمية المستدامة على جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمدينة العاشر من رمضان".

هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر الإفصاح عن التنمية المستدامة في جودة التقارير المالية في الوحدات الصناعية ضمن مدينة العاشر من رمضان لعنصر من عناصر البيئة المستدامة كذلك دراسة لكل من أثر الأداء الاجتماعي والاقتصادي للسبب والغرض ذاتها، وأن عينة البحث استهدفت المسؤولين الماليين في الوحدات الصناعية بالعاشر من رمضان، وتم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS، وقد تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات منها وجود علاقة موجبة جوهرية بين الإفصاح عن التنمية المستدامة بأبعادها (البيئية – الاجتماعية – الاقتصادية) وبين جودة التقارير المالية ببعديها (الملاءمة – التمثيل الصادق)، أنّ الإفصاح عن التنمية المستدامة يساعد على عملية إدارة المخاطر ولا توجد مرجعية رسمية تنظم الإفصاح عن التنمية المستدامة وتضع لها القوانين التي تلزم بها الوحدات الصناعية بالإفصاح عنها ضمن البيانات المالية المنشورة، أنّ الوحدات الصناعية تواجه صعوبة في قياس بعض بنود التكاليف او المنافع التي تخص محاسبة الاستدامة لعدم وجود معايير محاسبية خاصة بها.

1-2-2-2-3 دراسة (خليل وصغير، 2022)

" أثر الإفصاح عن عناصر التنمية المستدامة في ترشيد قرارات الاستثمار- دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية السودانية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر الإفصاح عن العنصر البيئي للتنمية المستدامة في ترشيد قرارات الاستثمار وبيان أثر الإفصاح عن العنصر الاجتماعي للتنمية المستدامة في ترشيد قرارات الاستثمار فضلا عن الي بيان أثر الإفصاح عن العنصر الاقتصادي للتنمية المستدامة في ترشيد قرارات الاستثمار، وأنّ عينة البحث المستهدفة تمثلت في الوحدات الصناعية السودانية، وقد تم التوصل الى الاستنتاجات الآتية هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن الأداء البيئي وترشيد قرارات الاستثمار، وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن الأداء الاجتماعي وترشيد قرارات الاستثمار بالاهتمام بنشر المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي من قبل الوحدات الصناعية بالسودان

وذلك لدورها الفعال في تحسين قرارات المستخدمين لتلك المعلومات، وإنّ إظهار معلومات الأداء الاجتماعي للوحدات الصناعية يعزز من ترشيد قرارات المستثمرين، إنّ توفير المعلومات المحاسبية البيئية الشاملة والدقيقة، له دور إيجابي على متخذي القرارات وعلى أهمية التوعية بالمعلومات البيئية لترشيد قرارات الاستثمار، حيث يتم اتخاذ القرارات بناءً على الخطط والأهداف الموضوعية لاختيار القرارات الرشيدة والأمثل.

1-2-2-3 دراسات اجنبية:

1-3-2-2-1 دراسة (koskei & Otinga, 2021)

“Influence of Internal Audit Standards on Financial sustainability in County Governments: A Case of Kericho County Government, Kenya”

” تأثير معايير التدقيق الداخلي على الاستدامة المالية في حكومات المقاطعات – حالة حكومة مقاطعة كيريشو، كينيا”

هدفت الدراسة الى دراسة تأثير معايير التدقيق الداخلي على الاستدامة المالية في حكومة مقاطعة كيريشو- كينيا، وأنّ عينة البحث استهدفت مدققي الحسابات، وموظفي الشؤون المالية، وموظفي المشتريات، وموظفي تكنولوجيا المعلومات والاتصالات العاملين في حكومة كيريشو في كينيا، حيث تم استخدام البرنامج الاحصائي الوصفي والاستنتاجي بمساعدة الحزمة الإحصائية المتخصصة للعلوم الاجتماعية الإصدار 24، وأهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها: إن معايير التدقيق الداخلي التي تتم مراقبتها بشكل جيد يمكن ان تمنع الأخطاء المحاسبية المتعددة وتوفر أموالاً ضخمة وبالتالي تمكنها من تحمل نفقاتها المالية، وكشفت الدراسة وجود تباين اكبر في الأداء المالي للحكومة بسبب التغيرات في معايير التدقيق الداخلي، إذ أنّ هناك علاقة إيجابية قوية بين الأداء المالي للحكومة ومعايير التدقيق الداخلي وان زيادة وحدة معايير التدقيق الداخلي من شأنها ان تؤدي الى زيادة الأداء المالي لحكومة مقاطعة كيريشو، وأنّ معايير التدقيق الداخلي، التي يتم مراقبتها بشكل جيد يمكن ان تمنع الأخطاء المحاسبية المعقدة وتوفر موارد مالية ضخمة، وان تقوم المقاطعة بدعم معايير التدقيق الداخلي الفعالة التي لا تؤثر في جودة التدقيق .

(pratama et al, 2022) دراسة 2-3-2-2-1**Environment Social and Governance Sustainability Disclosure Using the Sustainability Standards for Financial Reporting S1in South Asian Companies: A preliminary Evaluation**

"البيئة الاجتماعية والحوكمة والإفصاح عن الاستدامة باستخدام معايير الاستدامة للتقارير المالية S1 في الشركات في جنوب آسيا: تقييم أولي"

هدفت هذه الدراسة الى تحليل الثغرات في التقارير المالية السنوية للوحدات الاقتصادية المتعلقة بمتطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لاستدامة التقارير المالية (IFRS) ومقارنتها بالوحدات الاقتصادية وقطاعات الاعمال الأخرى في جنوب شرق اسيا، وأن عينة البحث استهدفت الوحدات الاقتصادية المدرجة في المؤشرات المتعلقة بالبيئة والمجتمع والاقتصاد والحوكمة (ESG) في تايلاند وسنغافورة واندونيسيا وماليزيا، وتم اجراء التقييم باستخدام مصفوفة جودة الإفصاح التي تتكون من أربعة معايير هي الحوكمة (GOV)، والاستراتيجية (STR)، والمخاطر (RSK) والهدف والمقاييس (MTR)، وتم التوصل الى استنتاجات منها: انّ الأهداف المقاييس هي احدى مكونات الإفصاح، وأنّ الاستدامة تشكل بالفعل قضية مركزية في البلدان المتقدمة ولا تؤدي هذا الدور الفعال في الدول النامية، وأنّ الإفصاح يعتمد على قيام الحكومة بإدخال آلية لتطبيق وإنشاء تقارير الاستدامة، إذ يمكن ان يؤدي التأخير في ادخال التنظيم الى انخفاض درجة جودة الإفصاح، واستنادا الى تجربة المجلس الإسلامي الدولي للجمعية الإسلامية ومجالس وضع المعايير الأخرى صار أنّ تتبنى معايير الاستدامة نهجا اكثر اعتمادا على القواعد بدلا من النهج القائم على المبادئ لتوفير جوانب اكثر وضوحا لإعداد التقارير المالية خاصة فيما يتعلق بالأهداف والمقاييس.

1-2-3-1 دراسات تناولت جودة التقارير المالية

1-3-2-1 دراسات محلية

1-1-3-2-1 دراسة (جاهل، 2021)

" الرقابة والتدقيق الداخلي ودورها في تحسين جودة التقارير المالية من وجهة نظر المدققين في المديرية العامة للتربية في محافظة كربلاء المقدسة "

هدفت الدراسة تحليل مدى مساهمة أدوات الرقابة والتدقيق الداخلي في تحسين جودة التقارير المالية ضمن المديرية العامة للتربية في محافظة كربلاء المقدسة، وقد استهدفت عينة البحث موظفي شعبة الرقابة والتدقيق الداخلي في المديرية العامة للتربية في محافظة كربلاء المقدسة، إذ تم اختيارهم بطريقة قصدية (لقلة الأعداد)، وتم الاعتماد على أساس المنهج الوصفي التحليلي وكذلك البرنامج الإحصائي SPSS، وتم التوصل الى استنتاجات منها: وهي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من الرقابة والتدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية في المديرية العامة للتربية كربلاء المقدسة، وأيضاً لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية تكون بين البيئة الرقابية وجودة التقارير المالية المتمثلة بملاءمة المعلومات، ويتضح مما تقدم أنّ المسارات التي حققت تأثيراً في المتغير المعتمد في المسارات بين بُعد المعلومات والاتصال لمتغير جودة التقارير المالية ومسار المراقبة والضبط الداخلي لمتغير جودة التقارير المالية، أما باقي المسارات فلم تحقق تأثيراً معنوياً (البيئة الرقابية لجودة التقارير المالية، وتقييم المخاطر لجودة التقارير المالية) إذ يتضح أنّ النتيجة هي تقديم دعم جزئي تجاه قبول الفرضيات الفرعية.

2-1-3-2-1 دراسة (الخفاجي، 2022)

" معايير المحاسبة والاستدامة مع ابعاد الثقافة والقيم المحاسبية وانعكاسها على جودة التقارير المالية "

هدفت الدراسة الى معرفة مستوى جودة التقارير المالية في ظل التكامل بين معايير الإبلاغ المالي ومعايير الاستدامة من جهة والأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية السائدة في المصارف التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية عن طريق تحليل التقارير المالية من جهة أخرى وأنّ عينة البحث استهدفت المصارف المدرجة في سوق العراق

للأوراق المالية لقياس مستوى التزامها بمعايير المحاسبة وفق (IFRS1) ومعايير الاستدامة وفق مؤشرات معيار (FN-CB) وانعكاسه على جودة تقاريرها المالية ، فضلا عن تحليل آراء اصحاب المصلحة والمستفيدين من تقارير المصارف التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وتحليل البيانات التي تم جمعها من عدد من المختصين لمعرفة القيم الثقافية السائدة لمعدّي التقارير المالية وعلاقتها بالقيم المحاسبية للنظام المحاسبي للمصارف ، كذلك معرفة تأثير الابعاد الثقافية والقيم المحاسبية في جودة التقارير المالية، فيما تم استعمال الادوات الاحصائية المتعلقة بإثبات علاقات الارتباط والتأثير ضمن بيئة العمل لبرامج (SPSS-25)، وتم التوصل الى الاستنتاجات الاتية: انّ فهم جودة التقارير المالية ومعرفة التأثيرات ضروريان، بسبب بيئات العمل المعقدة والتنافسية إذ أنّ الوصول الى مرحلة يمكن فيها قياس جودة التقارير المالية بدقة سيساعد في التحقيق في القضايا العالمية الاخرى المتعلقة بالإصلاحات المحاسبية والتغيرات في اسواق راس المال، وانّ تأثير الابعاد الثقافية في عملية الإبلاغ المالي والمستدام تتضح أيضا في تأثير عوامل أخرى وهي عوامل موجهة للتأثير في نوع القرار المتخذ بناء على بيئة موجهة ضمن إطار الاعمال حيث تساعد في تكوين اتجاهات مسبقة نتيجة الثقافة المجتمعية السائدة او التي تكونت فيها الصفات الشخصية لصانع القرار.

2-3-2-1 دراسات عربية

1-2-3-2-1 دراسة (المهدواني، 2020)

"دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية دارسة حالة للقوائم المالية لشركة سونلغاز- ام البواقي".

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة معرفة دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية، عبر الاستعانة بالمعايير المحاسبة الدولية IAS1 او المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي IPPF التي تسمح للمدقق باستخدام التحليل المالي لأجراء التدقيق، وكان مجتمع البحث المستهدف هو حالة لوحداث توزيع الكهرباء والغاز سونلغاز أم البواقي، وقد تم التوصل الى الاستنتاجات التي منها: أنّ التدقيق الداخلي يلعب دوراً مهماً في تحسين جودة القوائم المالية عبر اكتشاف الأخطاء، حالات الغش والاختلاس وتصحيحها، مما يزيد من المصداقية وموثوقية دقة المعلومات المالية،

وترتكز جودة القوائم المالية على درجة اكتشاف مدقق الحسابات للأخطاء والمخالفات التي توجد في قوائم مالية والتقارير عنها، والتدقيق الداخلي عبارة عن نشاط تقييمي مستقيم يقوم به الشخص من داخل الوحدة الاقتصادية من اجل ابداء الرأي حول صحة وسلامة الدفاتر والتسجيلات المحاسبية وما مدى فعالية الأنظمة والإجراءات القائمة في الوحدات الاقتصادية.

1-2-3-2-2 دراسة (اكريم، 2022)

" أثر أداء المدقق الداخلي على جودة التقارير المالية: دراسة حالة البنوك الليبية التجارية "

هدفت الدراسة الى بيان دور وظيفة التدقيق الداخلي في الاداء المالي للبنوك حيث لا تقتصر مهمتها على القيام بوظيفة الرقابة فحسب، وايضا توفير الضمانات لأصحاب المصلحة كما يطلب من المدقق الداخلي اجراء تقييم لحالة الضوابط الداخلية فضلا عن تقديم توضيحات بشأنها ولو بشكل مستقل، إلا أنّ هذه الوظائف تتأثر سلبا بتدخلات الادارة العليا مما يؤدي الى تأثير سلبي كبير في الاداء المالي للبنوك، كما انها قد تتأثر بحجم لجنة التدقيق على وجه التحديد، واستند هذا البحث في تحقيقه الى تأثير المدقق الداخلي ببعديّة (الاستقلالية، وحجم لجنة التدقيق) في جودة الاداء المالي للبنوك الليبية وقد استخدمت الدراسة المنهج الكمي الوصفي التحليلي في جميع البيانات، وكان مجتمع الدراسة المستهدف هم العاملون في قطاع البنوك التجارية الليبية، وقد تم التوصل الى الاستنتاجات التي منها أنّ التدقيق الداخلي يؤثر في جودة التقارير المالية، أما فيما يخص كل من الاستقلالية وحجم ادارة التدقيق الداخلي، فقد بينت النتائج أنّ استقلالية المدقق الداخلي لها اثر ذو دلالة احصائية في جودة التقارير المالية واما فيما يخص حجم ادارة التدقيق فانه لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية في جودة التقارير المالية وعليه توصي الدراسة بإجراء دراسات اخرى لتعزيز استقلالية المدقق الداخلي، والنظر في عوامل اخرى من شأنها التأثير في جودة التقارير المالية .

1-2-3-3 دراسة اجنبية:

1-3-3-2-1 دراسة (Sepasi, 2017)

“Internal Audit Board of Directors and Financial Reporting Quality

” التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة وجودة التقارير المالية ”

هدفت الدراسة الى انه من المتوقع انّ التدقيق الداخلي عالي الجودة قد يؤدي الى إعداد تقارير مالية عالية الجودة، حيث انّ التقارير المالية عالية الجودة تعبّر عن نفسها في جودة الأرباح، كذلك لعبت الأرباح دوراً رئيسياً في سوق راس المال لفترة طويلة حيث انّ مستخدمي التمويل أولوا اهتماماً خاصاً بكسب الجودة لأنهم يتخذون قرارات بناء على ذلك، وإذا لم ينعكس أداء الوحدات الاقتصادية ستتعرض لخسائر فادحة وغير قابلة للاسترداد في أرباحها، وأيضاً دراسة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وجودة مجلس الإدارة والتقارير المالية، وأنّ عينة البحث استهدفت عدداً من الوحدات الاقتصادية مثل قسم التدقيق الداخلي، وتم استخدام برامج إحصائية لغرض التحليل، منها برنامج SPSS، وتوصل البحث الى انّ التدقيق الداخلي عالي الجودة سيؤدي الى إعداد تقارير مالية عالية الجودة وأنّ التنظيم المعزز من خلال التدقيق الداخلي الاكثر كثافة وارتفاع التكاليف يعمل على تخفيف تحيز الادارة ويؤدي الى إعداد تقارير مالية عالية الجودة حيث انّ جودة التدقيق الداخلي ترتبط ارتباطاً إيجابياً بجودة التقارير المالية وأنّ تعزيز جودة التدقيق الداخلي سيؤدي الى إعداد تقارير مالية عالية الجودة فالتدقيق الداخلي يعمل على تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية ويحسن عملياتها كما يلعب المدقق الداخلي دوراً مهماً في إرساء الحوكمة والرقابة الفعالة وهو امر لا مفر منه وله في الوقت نفسه تأثير كبير في موثوقية ومصداقية القوائم المالية.

2-3-3-2-1 دراسة (Ekonomi, 2018)**The Role of the Internal Audits to the Quality of Financial Reporting****" دور التدقيق الداخلي في جودة التقارير المالية "**

هدفت هذه الدراسة الى الكشف عن تأثير دور التدقيق الداخلي في جودة التقارير المالية حيث يستخدم هذا البحث الاساليب الوصفية والتحقيقية في جمع البيانات باستخدام منهج التعداد، وانّ عينة البحث استهدفت الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة اندونيسيا ، ووحدة التحليل هي البنك المدرج في بورصة اندونيسيا مع لجنة التدقيق ومدير التدقيق الداخلي ومديري المالية والمحاسبة كمستخدمين انّ انواع البيانات المستخدمة كبيانات اولية هي نتيجة لملاحظات المشاركين في الاستبيان ويتم الحصول على البيانات الثانوية من التقارير السنوية للبنك المدرج، ويتم إجراء اختبارات الصدق والثبات على ردود افعال الاستبيان التي تم جمعها من فرضيات الاختبار لاختبار فرضيات تحليل البيانات باستخدام الانحدار، وتم التوصل الى الاستنتاجات الأتية: انّ هنالك دوراً كبيراً للتدقيق الداخلي في جودة التقارير المالية، وتكون جودة التقارير المالية اعلى إذا كان دور للتدقيق الداخلي دور في انجاز وفهم الاهداف والادارة ونطاق العمل وتطبيق المبادئ وتنفيذ وظيفة التدقيق الداخلي.

4-2-1-1 أوجه التشابه والاختلاف بين البحث الحالي والأبحاث السابقة

عن طريق عرض الأبحاث السابقة يمكن تسجيل عدد من الملاحظات التي تبيّن اهم ما يميز البحث الحالي عن الأبحاث السابقة واهمها ما يلي:

1- عدم وجود بحث عربي او أجنبي بشكل عام وعراقي بشكل خاص حسب اطلاع الباحثة تجتمع فيه المتغيرات الثلاثة معاً، مما اعطى للباحثة دافعا قويا في الخوض بعمق في متغيرات البحث، وقد استفادت الباحثة من الأبحاث السابق ذكرها في دعم وتعزيز الجانب النظري للبحث الحالي والتعرف الى المناهج والنماذج والمداخل المرتبطة بها.

2- هناك اهتمام متزايد من الباحثين لبحث وربط بعض المتغيرات غير المطروقة سابقا وإيجاد علاقات تفاعلية تربطها بمتغيرات البحث تسهم في تعزيز العمل الرقابي والتدقيقي.

3- يكمن الاختلاف الأساسي بين البحث الحالي والأبحاث السابقة في عدم تطرق الأبحاث السابقة الى دور التدقيق الداخلي في معايير الاستدامة ومعرفة تأثيرها في تحسين جودة التقارير المالية.

1-2-5 مجالات الإفادة من بعض الأبحاث السابقة:

- 1- أسهمت الأبحاث السابقة في تعزيز الجانب المفاهيمي للبحث الحالي عن طريق اعتماد الباحثة على مجموعة من المصادر العلمية الرصينة التي تناولت بعض متغيرات البحث.
- 2- أسهمت الأبحاث السابقة في توضيح بعض الابعاد الفرعية للمتغيرات الرئيسية للبحث الحالي.
- 3- ساعدت الأبحاث السابقة في التعرف وبشكل دقيق وواضح على كيفية اعداد المنهجية العلمية في البحث الحالي وأسلوب عرضها.

1-2-6 اهم ما يميز البحث الحالي

- 1- بحسب علم الباحثة لم تقف الأبحاث السابقة على دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية، وأنّ أهم ما إضافه هذا البحث الى الدراسات السابقة هو الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي من خلال معايير الاستدامة لغرض تحسين جودة التقارير المالية، وهذا يميز البحث الحالي عن البحوث الأخرى عن طريق ربط التدقيق الداخلي البيئي والتدقيق الداخلي الاجتماعي والتدقيق الداخلي الاقتصادي في تحسين جودة التقارير المالية.
- 2- ويعد هذا البحث الأول من نوعه حسب اطلاع الباحثة من بين الأبحاث العراقية والعربية والأجنبية التي تناولت الربط بين دور التدقيق الداخلي كمتغير مستقل ومعايير الاستدامة كمتغير وسيط وجود التقارير المالية كمتغير تابع.
- 3- أشارت الجهود المعرفية الى نماذج المتغيرات المعتمدة واستعرضت اطرها النظرية ومستوى أهميتها وابعادها على وفق أسس رصينة، مما شكل حافزا للباحثة لمواصلة الجهود البحثية وتوسيع الإطار الخاص باستكشاف علاقات الارتباط والتأثير والتفاعل بين متغيرات البحث.

الفصل الثاني

الإطار النظري للبحث

المبحث الأول: التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: معايير الاستدامة

المبحث الثالث: جودة التقارير المالية

المبحث الاول

التدقيق الداخلي / Internal Audit

توطئة:

انّ التطور المتسارع في الانشطة الاقتصادية والتكنولوجيا جعل التدقيق الداخلي يحتل أهمية كبيرة في أي وحدة اقتصادية لتوفيره إجراءات ووسائل رقابية فاعلة للأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية، وانّ الهدف الرئيسي هو حماية موجودات المنشأة والاطمئنان من دقة البيانات المحاسبية وتحقيق الكفاءة الإنتاجية القصوى وضمان التزام الموظفين بالمعايير والقوانين والأنظمة والسياسات والخطط الإدارية المرسومة.

1-1-2 نشأة التدقيق الداخلي: The origin of internal audit

انّ مهنة التدقيق بشكل عام والتدقيق الداخلي بشكل خاص هي مهنة قديمة، ففي نهايات القرن الرابع عشر كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك بوجود خيانة يقوم بتعيين شخص للتحقق من الحسابات، بحيث كان الشخص يجلس مع المحاسب ليستمع لما يقوله حول الحسابات الخاصة، وهذا نتيجة لتطور عمليات الوحدة الاقتصادية واتساع مهامها (Bubilek, 2017: 17)، اذ مرّ التدقيق الداخلي بعدة مراحل، وكما موضحة في الجدول الاتي:

جدول (2-1) مراحل تطور التدقيق الداخلي

السنة	الهدف من التدقيق الداخلي
قبل عام 1940	تم اكتشاف أوجه التلاعب والاطء الجوهرية، وبعد ذلك تم تحديد مدى صحة وعدالة المركز المالي للوحدة الاقتصادية.
-1941 1950	حددت اهداف وطبيعة ومسؤولية واستقلالية التدقيق الداخلي اذ كان هدف التدقيق الداخلي هو العمل على تحسين العمليات.
-1950 1960	يعمل التدقيق الداخلي على الفحص والتقييم بصورة مستمرة لعمل الوحدة الاقتصادية ويكون تركيز الوحدة الاقتصادية على فعاليتها وجودتها.
-1960 1970	تم تحديد اهداف التدقيق الداخلي للوحدات الاقتصادية الصغيرة والكبيرة غير المتعلقة بالأمور المالية والتأكد من سلامة وصحة السجلات للوحدة الاقتصادية.
-1970 1980	يجري التحقق والتأكد من ملكية الوحدة الاقتصادية لموجوداتها المختلفة.
-1980 1990	العمل على توسيع وتطوير وتسهيل عمل التدقيق الداخلي بجميع العمليات المالية وغير المالية للوحدة الاقتصادية.
-1990 2000	تم العمل بالاستقلالية وتقديم الخدمات الاستشارية، ونتج عنه تطوير وتحسين أداء الوحدة الاقتصادية.
2000-الى الان	العمل على تحسين وتقييم فعالية الرقابة لإضافة قيمة للوحدة الاقتصادية من اجل تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية، اذ كانت النتيجة النهائية تحسين وتقييم الرقابة.

(إبراهيم وحسين، 2018: 623).

وان مهنة التدقيق اثبتت عن طريق تطورها التاريخي بوصفها مطلبا اساسيا في الحوكمة الفعالة من خلال توفير الرقابة والضمانات للإدارة، لذلك اصبح تدقيق الوحدات الاقتصادية في المراحل الاولى من القرن العشرين وسيلة موثوقة لضمان امتثال الموظفين لسياسات واجراءات الوحدات الاقتصادية، ففي البداية تولى المدققون الداخليون الدور الحاسم في صناعة السكك الحديدية ومصانع البيع بالمفرد وبعد ذلك توسع التدقيق الداخلي من مجرد حماية الاصول ليتم بعدها العمل على فحص المعاملات المالية والتدقيق على مستوى الادارة (Behrend & Eulerich, 2019: 2)، فقد بدا تدقيق الحسابات على شكل مراجعة فردية اذ كان الفرد يقوم بإعادة النظر فيما كان يقوم به من عملة سواء بينه وبين نفسه أم بينه وبين التعاليم السماوية او بينه وبين الاخرين، اذ وجد علماء الانثروبولوجيا سجلات التدقيق لنشاط يعود للعصور البابلية (حوالي 3000 ق م) والادلة تشير الى وجود نشاط التدقيق، في الصين القديمة، واليونان، وروما، وانّ المعنى اللاتيني لكلمة (المدقق Auditor)، هو يسمع hearer او listener (او مستمعا) لأن في روما يقوم المدققون بسماع اقرارات او بيانات دافعي الضرائب من المزارعين بشأن نتائج اعمالهم والرسوم والضرائب المستحقة عليهم لتقييم نتائج عملهم وتصرفاتهم وتحديد الاثار التي تنعكس على تلك النتائج للكشف عن الأخطاء (العواد، 2021: 19)، وانّ جذور التدقيق الداخلي طويلة وعميقة تعود الى قرون قبل الميلاد فقد كان (اب التدقيق الداخلي الحديث) لورانس سووير، اذ مرّ التدقيق الداخلي منذ نشأته بمراحل وتطورات عديدة شملت التعديلات والاضافات على مفاهيمه وتعريفه ونطاق عمله الرقابي ليكون الانسجام مع هذا التطور لاسيما مع الاهداف المرجوة من نشاط التدقيق الداخلي لتحقيقها، فضلا عن الحاجة الى خدماته كوظيفة رقابية فاعلة تعمل على تقديم خدماتها لإدارة الوحدة الاقتصادية، وانّ بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي تعود الى انشاء معهد المدققين الداخليين (Institute of internal Auditors-IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، وهذه الخطوة تعد الأساس في التجسيد المهني للتدقيق الداخلي اذ قام المعهد منذ تأسيسه بتطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الاستفادة من خدماته (Geburu et al, 2021: 238)، وادّى توسع الوحدات الاقتصادية الكبيرة ذات الجودة العالية والمعقدة والمتفرقة في انحاء العالم التي بدا ظهورها في اوائل القرن العشرين الى تطوير وظيفة التدقيق الداخلي، وكان تأسيس معهد المدققين الداخلي في عام 1941 تلبية لهذا التطور إلى حد كبير، ويرجع الفضل للتدقيق الداخلي الحديث في الكثير من التوسع التدريجي في نطاق انشطته الى اضافة الطابع المهني لممارسة التدقيق، لكن التطور لم يأت دفعة واحدة للركائز المهنية (Chauke, 2021: 33)، اذ نتج عنه تطوير مفهوم

التدقيق الداخلي بشكل كبير وواسع نتيجة تطوير المشاريع الاقتصادية، فلم يعد مجرد وسيلة للحفاظ على النقد والموجودات وممتلكات الوحدة الاقتصادية، والوظيفة الرئيسية لتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية وأفضل الطرق لغرض تجنب النواقص للوحدات الاقتصادية، فإنّ التدقيق الداخلي الفعال يُعد ضرورياً لأي وحدة اقتصادية لأنه يساهم في دعم تنفيذ السياسات والاهداف (Tamimi, 2021: 116)، وبسبب سوء الادارة المالية وأحيانا عدم الثقة في القطاعين العام والخاص لتخفيف المخاطر المصاحبة عملت التشريعات على تحسين الثقة في الوحدات الاقتصادية العامة والاعتماد على البيانات المالية من قبل المستثمرين في القطاع الخاص، وتشهد بيئة الاعمال تغيراً مستمراً وكبيراً للوحدات الاقتصادية في جميع انحاء العالم (حداد، 2022: 44).

2-1-2 مفهوم التدقيق الداخلي: The Concept of Internal Audit

يُعدّ التدقيق الداخلي عملية أساسية من العمليات التي تضبط الاعمال المحاسبية لأيّ وحدة اقتصادية اذ تم تعريف التدقيق الداخلي بأنه نظام لتطوير وقياس الأداء الداخلي فيما يتعلق بتدقيق المدخلات والعمليات والمخرجات والنتائج، وظيفته تقييمية مستقلة لغرض فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها هذه الوحدة (Gurama & Mansor, 2018: 73).

وإشار Kashona الى أنّ التدقيق الداخلي هو نشاط مصمم لزيادة القيمة وتحسين الأداء التنظيمي لتقييم وفحص أنشطتها ويساعد على تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية، وأشار التعريف الى أهمية وجود وظيفة التدقيق الداخلي داخل الوحدة، واخيراً فالتدقيق الداخلي يعزز الضوابط الداخلية للوحدة الاقتصادية (Kashona, 2019: 19).

وُعرف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة تقييم متطورة يقوم بها محترف لديه فهم عميق للأنظمة والأنشطة التشغيلية للوحدات الاقتصادية، مما يضمن سير الأنشطة التشغيلية للوحدة الاقتصادية بكفاءة وفعالية ويضمن تحقيق أهداف الوحدة وغاياتها، وهناك حاجة للخبرة المهنية في تنفيذ عملية الرقابة الداخلية الاحترافية وتعني القدرة المبنية على مستوى عالٍ من المعرفة والتدريب الخاص، والقدرة على التفكير الإبداعي لتنفيذ المهام حسب مجال الخبرة والمهنة (Mulyadi et al, 2019: 119).

أما معهد المدققين الداخليين (IIA) فيشير الى أنّ التدقيق الداخلي نشاط استشاري وتأكيد موضوعي مستقل صمم لإضافة قيمة وتحسين الى عمليات الوحدات الاقتصادية بهدف مساعدة أعضاء الوحدة

على القيام بمسؤولياتهم بفعالية من خلال تزويد الأفراد ذوي المعرفة بالتحليلات والتقييمات والتوصيات (IIA, 2020).

واشار Raji الى انّ عمليات التدقيق الداخلي عموماً هي أدوات لفحص العمليات المعقدة، لتحديد كونها ملتزمة أم غير ملتزمة بسياسة الوحدة الاقتصادية والمعايير واللوائح. انّ معيار " IEEE " لتطوير البرمجيات يتوافق مع سياسة الوحدات أو معاييرها أو لوائحها، وتم تعريف التدقيق بأنه تقييم مستقل لمطابقة منتجات وعمليات البرمجيات مع اللوائح والمعايير والمبادئ التوجيهية والمواصفات وإبلاغ الإدارة بهذه النتائج لغرض اتخاذ القرار والإجراءات والخطط المعمول بها (Raji, 2020: 33).

ووفقا لكل من (فليح وهادي) فإنّ التدقيق الداخلي هو إنشاء جهاز تقييم دائم ضمن هيكل الوحدة الاقتصادية من قبل الإدارة للقيام بمهامها والتأكد من تحقيق أهدافها ضمن الإجراءات الرقابية المقررة، من خلال مجموعة من القواعد والإجراءات لتحسين العمليات وضمان الدقة والاستمرارية وفقاً للخطط الموضوعة والمبادئ والقواعد المحاسبية، ويُعد إحدى وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تضعه الإدارة للقيام بواجباتها (فليح وهادي، 2020: 93).

وأوضح Handoyo فإنّ التدقيق الداخلي وظيفة أداء داخل الوحدة الاقتصادية وهي شبيهة بالحوكمة فهو مصمم لزيادة القيمة لغرض تحسين الأداء التنظيمي، وهذا النشاط يمكن أن يساعد في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية من خلال نهج منضبط لتحسين وتقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة من خلال الأنشطة في شكل ضمان مستقل وموضوعي (Handoyo et al, 2021: 47).

التدقيق الداخلي هو عملية نظامية يتم من خلالها الحصول على المعلومات والتأكدات بعد ذلك يتم تقييمها بشكل موضوعي والإبلاغ عنها من أجل ضمان درجة الالتزام بالمعايير المعمول بها لغرض اتخاذ القرار الرشيد والعمل به (Bandar et al, 2021: 1011).

وُعرف التدقيق بأنه عملية منهجية للحصول على المعلومات وتقييمها بموضوعية للتأكد من مستوى تماثلها للمعايير المحددة، وإبلاغ وتوصيل النتائج للمستخدمين المهتمين (رشوان وعرب، 2022: 43).

وترى الباحثة أنّ مفهوم التدقيق الداخلي بدأ بالتطور من مجرد وظيفة تقييم مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية نشأت من أجل فحص وتقييم أنشطتها المتعددة واكتشاف الاحتيال والاطّاء الجوهرية وأيضاً التأكد من الالتزام بالأنظمة والقوانين والسياسات المعمول بها الى وظيفة تعمل على مساعدة الموظفين في الوحدة الاقتصادية على انجاز الواجبات الموكلة إليهم، والتدقيق الداخلي هو عملية مستمرة تهدف الى إضافة قيمة الى الوحدة الاقتصادية من خلال نهج منظم من أجل تقييم وتطوير فعالية الرقابة والمخاطر والإدارة التنظيمية.

2-1-3 أهمية التدقيق الداخلي: The Importance Of Internal Audit

تمثل أهمية التدقيق الداخلي أحد الوظائف الرئيسية للإدارة، فهو صمام أمان للحفاظ على موارد الوحدة الاقتصادية ويُعد عاملاً مساعداً في تخصيص الموارد البشرية من حيث عملية التنفيذ أو الرقابة أو التحكم بأفضل كفاءة ممكنة (حمدان ووالي، 2024: 372)، فالتقارير المحاسبية غير الدقيقة التي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها الإسراف وعدم الكفاية وتمنع تخصيص الموارد الشحيحة بطريقة رشيدة، لذلك فإنّ الدور الذي يلعبه المدقق التشغيلي على الأنشطة يعزز الاستخدام الأمثل للموارد سواء كان بشرياً أم مادياً (خنيطل، 2022: 27)، وتظهر أهمية التدقيق الداخلي من كونه أنشطة داخل الوحدة الاقتصادية يقوم بها أفراد تعينهم الإدارة لأغراض محددة، كونها أداة رقابية تساعد العاملين على أداء وظائفهم بطريقة فعالة، يحاول التدقيق الداخلي تحقيق أهداف الحوكمة عن طريق تعزيز المساءلة والشفافية في الإدارة المالية وتقليل الفساد والمخاطر ويستلزم التدقيق الداخلي الاستقلالية التنظيمية (Fraser et al, 2021: 67)، إذ أوضح (Alduwalia)، أنّ أهمية التدقيق الداخلي تعمل على إضافة القيمة وهي هدف استراتيجي للتدقيق الداخلي والحد من المخاطر بدرجة معينة من الموضوعية، وتُعد أداة لاستكشاف حالة الانحرافات بين الواقع والمعايير المحددة كما أنه صمام أمان للحفاظ على موارد الوحدة الاقتصادية، إذ يحتوي على مجموعة متكاملة تضمن السيطرة على خطط العمل، وأنه يعتمد بشكل أساسي على العوامل البشرية في عملية التنفيذ أو الرقابة مما يؤدي إلى ضرورة تطوير وتأهيل العنصر البشري من أجل ضمان حسن تنفيذ خطط الوحدة الاقتصادية، كما يساعد في تحقيق الاستخدام الفعال والكفء لموارد الوحدة الاقتصادية سواء البشرية أم المادية، وهو وسيلة مهمة تساهم في خدمة العديد من الفئات مثل المديرين والمستثمرين والبنوك وأصحاب العمل والهيئات الحكومية ويعمل على توفير وإيجاد معلومات مفيدة للمساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة (Alduwalia et al, 2018: 104)، وأنّ أهمية التدقيق الداخلي تنبع عن طريق

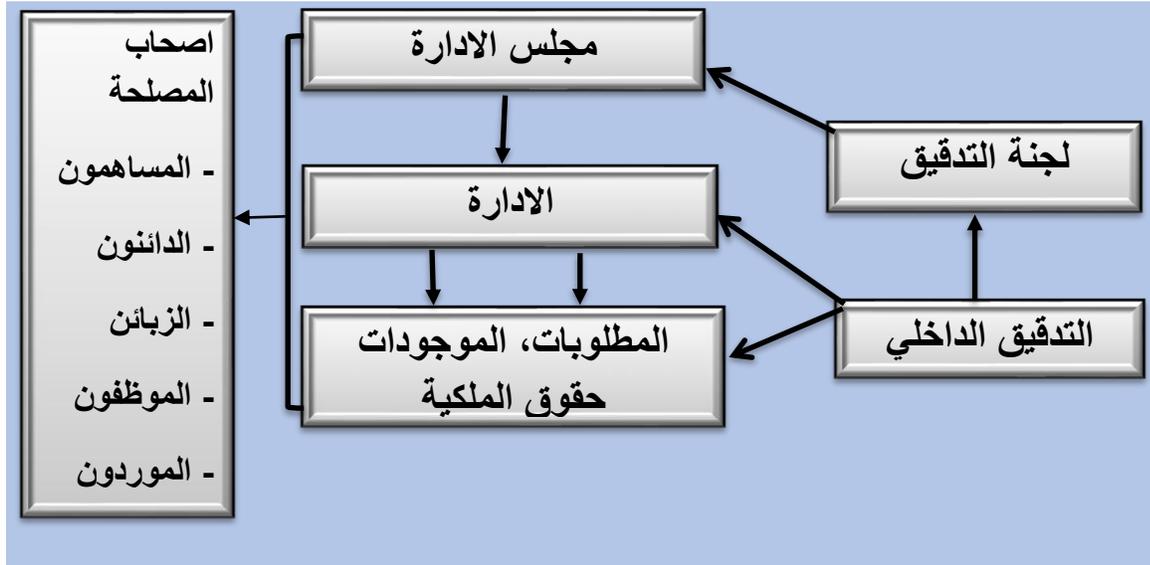
ابلاغ الإدارة التنفيذية بأن المخاطر المهمة قد تم تقييمها وأبرز المواضيع التي تكون فيها التحسينات ضرورية تظهر بكونها نشاطا ينجز في الوحدة الاقتصادية من قبل افراد معينين من الادارة لتحقيق اهداف محددة بصفته اداة رقابية تساعد العاملين على أداء وظائفهم بأسلوب فعال، وأن أهمية التدقيق الداخلي كونها رقابة كامنة ذات فاعلية تساعد ادارة الوحدة الاقتصادية على رفع جودة العمل لتقييم الاداء والحفاظ على اصول الوحدة الاقتصادية وممتلكاتها، وقد تطورت وزادت أهمية التدقيق الداخلي نتيجة مجموعة من العوامل، منها كبر حجم الوحدات الاقتصادية وتنوع عملياتها، فتضطر الإدارة إلى منح المسؤولية للسلطات لبعض الإدارات الفرعية بالوحدة الاقتصادية ، لحاجة إدارة الوحدة الاقتصادية إلى بيانات دورية ودقيقة لوضع السياسات والتخطيط واتخاذ القرار، ويجب على إدارة الوحدة الاقتصادية حماية أموالها والمحافظة عليها من الاحتيال والسرقة والغش (الججوي واخرون، 2017: 126).

1-3-1-2 أهمية التدقيق الداخلي للقطاع العام: The importance of internal auditing for the public sector

أن مهمة التدقيق الداخلي تُعد مكونا اساسيا في اي وحدة اقتصادية، وتشارك هذه الوظيفة لمساعدة الوحدة الاقتصادية لتحقيق اهدافها من خلال تحسين فعالية عمليات ادارة المخاطر والحوكمة والرقابة في الوحدة الاقتصادية (Kapepo, 2017: 14)، كما يعد التدقيق الحكومي حجر الزاوية لحوكمة القطاع العام ويوفر تقييما موضوعياً غير متحيز لتوضيح كيف تتم ادارة الموارد العامة بشكل مسؤول وفعال لتحقيق نتائج مرجوة ، حيث أن مهمة التدقيق الداخلي في القطاع العام تعمل كمساهم في الحوكمة الرشيدة، وانها تلعب دورا مهما في دعم الإدارة في الاضطلاع بمسؤولياتها في التنفيذ لذلك اصبحت ممارسات التدقيق الداخلي الفعال في القطاع العام في غاية الاهمية من خلال ضمان مساءلة القادة لتعزيز مصداقية المسؤولين كذلك سلوكهم المناسب، وأن وظيفة التدقيق الداخلي التي تم انشاؤها للالتزام باللوائح والاجراءات والخطط والسياسات الموضوعية تمثل اجراءً ادارياً بسيطاً للتحقق من دقة المعاملات، مع النمو السريع للقطاع العام المصحوب بمخاوف بشأن الاشراف على الرقابة التنظيمية، زادت أهمية التدقيق الداخلي كعامل رئيسي وفعال وموضوعي لتعزيز جودة الرقابة الداخلية وادارة القطاع العام (Hammayo et al, 2021: 2).

2-3-1-2 اهمية التدقيق الداخلي للوحدات الاقتصادية The importance of internal auditing of economic units

يُعد التدقيق الداخلي أحد الوظائف التي تميز اعمال الوحدات الاقتصادية، اذ يرى بعض الأكاديميين أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي يمكن مقارنتها بثلاث سنوات من التدقيق الخارجي ونتيجة لمجموعة متعددة من المتغيرات، وتم تحسين النظام بأكمله وفي النهاية تطورت مهنة التدقيق وقد زادت أهميتها وحاجة الجهات الحكومية والجهات الأخرى لبيانات دقيقة لغرض التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية وحاجة إدارة الوحدة الاقتصادية لحماية وصيانة أموالها من الغش والسرقة (الجابري، 2014: 14-15)، وأن أهمية التدقيق الداخلي لا يمكن انكارها، اذ أن تعريف معهد المدققين الداخليين (IIA) ينص بوضوح على دور التدقيق الداخلي الذي يمثل دور المستشار في المقام الأول في خلق قيمة للوحدة الاقتصادية اذ يضيف معهد المدققين الداخليين قيمة من خلال تحسين الفرص والخطط الوظيفية وتقليل المخاطر إلى مستويات مقبولة عن طريق مساعدة إدارة الوحدة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية مع تلبية توقعات أصحاب المصالح (ايمان ورحمة، 2019: 4)، وان يقدم رئيس التدقيق بشكل عام تقارير رسمية إلى مجلس الإدارة حول فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، وبما أن لجنة التدقيق عادة تكون لجنة فرعية تابعة لمجلس الإدارة فإن تفويض هذه المسؤولية يكون إلى لجنة التدقيق وأن يكون للتدقيق الداخلي علاقة مهنية وبناءة مع الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية، وتتفاعل الوظائف ذات الممارسة الأفضل بشكل منتظم مع أعضاء فريق الإدارة العليا أثناء تقديم المعلومات العملية، وأن لجان التدقيق لعبت دوراً أساسياً في إطار حوكمة كيانات القطاع العام، لجان التدقيق تساعد الرؤساء التنفيذيين ومجالس الإدارة على فهم كون الضوابط الرئيسية مناسبة وتعمل بفعالية، وفي هذا الصدد تمثل العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق أمراً بالغ الأهمية ولها عدد من الآثار والابعاد، وإعطاء المشورة للرئيس التنفيذي عن خطط التدقيق الداخلي، وإحاطة الرئيس التنفيذي بالمعايير المهنية التي يجب على المدققين الداخليين استخدامها قدر الإمكان لتنسيق برامج العمل المتعلقة بتدقيق الامور المهمة للتدقيق الداخلي والخارجي (Eulerich et al, 2019: 4).



الشكل (1-2) حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي

Source: Radu, Maria (2012) "Corporate Governance, Internal Audit and Environmental Audit- The Performance Tools in Romanian companies",116.

كما أنّ التدقيق الداخلي مهم كأداة للإدارة يتوجب عليها ان تضمن آلية سير العمل للتأكد من عمل الوحدة الاقتصادية، لأنه لن يجد أخطاء عمليات تطبيق القوانين التي تحكم الأنشطة العامة فحسب بل يكتشف أيضاً الأخطاء في القوانين ومن ثم العمل على تحسين كلي للنظام (جواد واحمد، 2020: 412)، وبحلول عام 1993، أوضح بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي " نطاق التدقيق الداخلي ويشمل تقييم وفحص مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية وجودة الأداء من خلال تطبيقه " المسؤوليات الموكلة " وفي هذه الحالات يكون نطاق التدقيق الداخلي كما يلي:

1- التأكد من موثوقية وسلامة التقارير المالية والتشغيلية والطرق التي تم استخدامها لقياسها لتحديد هذه التقارير وتصنيفها والإبلاغ عنها، ويؤكد مجلس الإدارة انه المسؤول عن عملية الحوكمة توجيهها قياديا بينما الإدارة هي المسؤولة عن ادارة المخاطر والرقابة لذلك يجب عمل مجلس الإدارة والإدارة معا لتنفيذ جميع العمليات بكفاءة ومساعدة المديرين التنفيذيين في مسؤولياتهم الإدارية من خلال الإشارة الى انتهاكات العمليات ومبادئ الإدارة والتحقق من صحة التقارير وعرضها على الإدارة العليا، وأن وظيفة المدقق الداخلي هي فحص وتدقيق وتقديم المشورة لهذه الإجراءات.

2- فحص الأنظمة المعمول بها للتأكد من الالتزام بتلك الإجراءات والخطط واللوائح والسياسات والقوانين التي يمكن أن يكون لها تأثير كبير في العمليات وإعداد التقارير وتحديد كون الوحدة الاقتصادية ملتزمة بها والعمل على فحص البرامج والعمليات للتأكد من أنّ الاستنتاجات تتفق مع الأهداف والغايات المحددة إذ يتم تنفيذ البرامج والعمليات وفقاً للخطة المرسومة.

ويعمل التدقيق الداخلي على تقديم تقارير وظيفية إلى لجنة التدقيق، فمن المهم أن يكون لرئيس التدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر كما هو مطلوب للرئيس التنفيذي أنّ لا يرسل إشارة واضحة حول أهمية وظيفة التدقيق الداخلي فحسب بل يسهل تنفيذها أيضاً (Shen et al, 2020: 6-7)، لذلك يحظى التدقيق الداخلي بالثقة، وأن تتم رؤيته من قبل أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين يعمل معهم، فهو مصدر موثوق للتأكيد والمشورة ليكون فعالاً والعمل وفق الخطط والسياسات المقررة (fikadu, 2021: 11).

وترى الباحثة ضرورة الاهتمام بمهنة التدقيق ودعمها وتطويرها نظراً لأهميتها الكبيرة لوظيفة التدقيق الداخلي واعتماد الوحدة الاقتصادية في إنجازها والعمل هو السبيل الوحيد لتحقيق هذه الأهداف ومواكبة التحديات التي تواجه الوحدات الاقتصادية بشكل خاص والدول بشكل عام إذ يُعد التدقيق الداخلي من أهم العمليات التي تساعد على حماية الأموال والممتلكات التابعة للوحدة الاقتصادية.

2-1-4 اهداف التدقيق الداخلي: Objectives of internal audit

يقدم المدقق الداخلي وجهة نظر محايدة لفهم ما يجري في الميدان مع الزبائن، إذ إنّ عمليات التدقيق الداخلي والخارجي لها أهداف مختلفة بشكل كبير، فالمدققون الداخليون بشكل عام لا يملكون الكثير من الوقت في البحث عن الحسابات المالية، لذلك يقومون بتدقيق وحداتهم الاقتصادية على مدى فترة من الزمن بعد سنة وغالباً بعد أشهر من الإصدار السابق أو اللاحق للبيانات المالية السنوية فيعمل المدققون الداخليون على تحسين النتيجة النهائية للوحدة الاقتصادية بشكل كبير ومن هنا جاء التعريف بشأن مصطلحي " القيمة المضافة " و" تعزيز العمليات (Louwers et al, 2018: 684) ووفقاً لـ (التميمي وهاداب) فإنّ الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي هو الاتساق بين تصرفات وسلوك الموظفين مع الأهداف التشغيلية للوحدة الاقتصادية المراد تحقيقها والاستخدام الفعال والاقتصادي للمواد (التميمي وهاداب، 2018: 65)، وإنّ الغرض من التدقيق الداخلي هو التأكد من أمن ومراقبة الآليات

التشغيل وحماية الأصول ومعالجة المخاطر وتقليل احتمالية التعرض لها والتحقق من تنفيذ جميع العمليات المالية والإدارية بشكل صحيح والتحقق من الوجود الفعلي للأصول من خلال اختبار الإجراءات الخاصة باستلام ودفع النقدية والجرد الفعلي للمخزون والأصول الثابتة مع التأكد من صحة المعالجة المحاسبية بالدفاتر (صامري وطيبو، 2019: 7)، ومن الضروري إلقاء نظرة أعمق على أهداف أنشطة التدقيق الداخلي وهي الامتثال للقواعد الخارجية والداخلية والتأكد من أنّ سياسات وقواعد العملية كافية، وتخفيف المخاطر والفعالية من حيث ملائمة العملية فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الشاملة للأهداف والغايات وتحقيق الكفاءة الاقتصادية من خلال الانتباه الى نسب التكلفة والعائد، وبالنسبة للتدابير التشغيلية تتجلى الكفاءة الاجتماعية إما في رضا الموظفين أو تحفيزهم، وأنّ عنصر التدقيق هذا مهم لـ IA مثل CA (Kundinger, 2020: 16-17)، ويضيف التدقيق الداخلي قيمة للوحدة الاقتصادية مع تحقيق أهداف التدقيق وهي تحديد وتحليل المخاطر الصناعية والتجارية والتشغيلية وتحسين اقتصاديات وكفاءة العمليات والتأكد من الالتزام بتعليمات الإدارة وفي النهاية العمل كممثل للإدارة (سهام و فاطمة، 2021: 8)، إذ تتمثل الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي في التأكد من الاستخدام الأمثل لموارد الوحدة الاقتصادية وحماية الأصول من الاختلاس والتلاعب والتأكد من صحة ودقة البيانات، وإمكانية الاعتماد عليها وفق الخطط المرسومة، لتحقيق أهداف الوحدة وتعزيز الالتزام بالقواعد والتعليمات لضمان انتظام العمل وتحقيق الأهداف وتحديد أساليب التشغيل لضمان سير العمل، وأخيراً تحسين كفاءة الإنتاج عن طريق خفض التكاليف في وقت أقل (احمد واخرون، 2020: 247)، وأنّ "مدى فعالية تنفيذ المهام فعلياً داخل كل قسم من أقسام الوحدة الاقتصادية، وتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة والتأكد من أنّ المعلومات المعروضة من قبل الإدارة دقيقة وواقعية أي انها مأخوذة من مستندات صحيحة وسليمة وكفاءة الأساليب التي تعمل وفق النظام المحاسبي كمؤشر يعكس مدى صحة نتائج العمليات والوضع الحالي (احمد واخرون، 2021: 423).

2-1-5 خصائص التدقيق الداخلي: Characteristics of internal audit

يتميز التدقيق الداخلي كونه دعامة أساسية من دعائم الرقابة الداخلية ويمكن ذكر بعض خصائص التدقيق الداخلي.

1- نشاط التقييم المستقل: يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وأن يقدم تقاريره إدارياً إلى أعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية مثل، مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

2- النشاط الاستشاري: يقدم نشاط التدقيق الداخلي التحليل لإدارة الوحدة الاقتصادية ومجلس الإدارة وايضا الدراسات والمشاورات والتوصيات والإجراءات الهامة ذات التأثير الفعال فهي ضرورية لاتخاذ القرارات الرشيدة الصحيحة في الوقت المناسب.

3- نشاط التأكيد: يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم مدى كفاية وفعالية أدوات نظام الرقابة ذات الجودة العالية وتؤكد نتائج التقييم الداخلي للمخاطر الذي تجريه الإدارة أنّ المخاطر المرتبطة بنشاط الوحدة الاقتصادية واضحة والتعامل معها بشكل مناسب (العجيلي، 2022: 33).

4- وظيفة شاملة: تخضع لها معظم الوحدات ومصالح العمليات ويتم خضوعها لعمليات التقييم بصفة دورية.

5- نشاط يتميز بالاستقلالية: على الرغم من أنّ التدقيق الداخلي هو من وظائف الوحدة الاقتصادية الا انها تكون مستقلة عن الوظائف الأخرى لذلك يجب ان يكون المدقق مستقلاً وذا خبرة مهنية ويتميز بالكفاءة والموضوعية (محمد ومحمد، 2022: 10).

2-1-6 انواع التدقيق الداخلي: Types of internal audit

هناك العديد من أنواع التدقيق الداخلي التي تندرج تحت إطاره وتحقق نفس الأهداف، إلا أنّ الاختلافات تظهر في منظور التدقيق ومستويات الأداء التي تحكم جميع أنواعها.

1- تدقيق الالتزام: هي عملية التأكد والتحقق من التزام الإدارات بالأنظمة والقوانين والتعليمات، ويطلق عليه البعض تدقيق الإذعان او الامتثال وهو تدقيق الضوابط المالية لتحديد مدى الالتزام

بالمعايير المعتمدة والقوانين والأنظمة المعمول بها في أداء أعمالها على النحو الذي يحقق الأهداف المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفاعلية كذلك تحديد العيوب والأخطاء والعمل على معالجتها بدلاً من تجاهلها (سفيان والزهرة، 2018: 15)، ويتم تعريف تدقيق الالتزام بأنه عملية فحص ومراجعة للضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية وأيضاً عمليات الحكم فيما يتعلق بجودة الأنظمة الموضوعة والتأكد من ملاءمتها والتزامها بالتشريعات والأنظمة والسياسات كذلك الإجراءات التي تم وضعها من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية (Bohari, 2022: 17) ويتم التأكد من أنّ الوحدة الاقتصادية قد التزمت باللوائح والسياسات المعمول بها سواء تلك التي وضعت من قبل الأطراف الداخلية مثل الإدارة ومجلس المفوضين، أم الأطراف الخارجية المتمثلة في الحكومة وهياة الضرائب والتحقق والتأكد من التزام الإدارات بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أداء عملها (شهاب، 2024: 959).

2- التدقيق التشغيلي: إنّ الهدف العام للتدقيق التشغيلي هو التحقق من جميع النشاطات الإدارية ليتم إنجازها ومتابعة اعمالها بكل كفاءة وموضوعية وشفافية وفعالية واقتصادية، ويُعد التدقيق التشغيلي احد المفاهيم المهمة للتدقيق الداخلي الحديث، وُعرّف بأنه فرع من التدقيق الداخلي يعمل على فحص كفاءة وفاعلية أنشطة الوحدة الاقتصادية سواء كانت المالية أم غير المالية (سعيد والغربان، 2020: 65)، ويمر التدقيق التشغيلي بمراحل عديدة هي العمل على تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق، وبعد ذلك يتم التخطيط لعملية التدقيق، ليتم بعدها كتابة التقرير النهائي، وفي النهاية تتم متابعة الرد على ماورد في التقرير المرسل، وُعرّف التدقيق التشغيلي بأنه مدى الرقابة من حيث اختيار وتقييم العمليات التشغيلية والإدارية كذلك نتائج أداء الأنشطة أو الوحدات المختلفة التي تتجاوز ما تتطلبه عملية التدقيق (Koerniawan, 2021: 30) ويُطلق عليه أيضاً تدقيق العمليات وهو تدقيق منهجي لأنشطة الوحدة الاقتصادية أو جزء منها، فيما يتعلق بأهداف معينة لتقييم الأداء أو تحديد فرص التحسين لتقديم توصيات أو إجراءات أخرى، والإدارة هي الطرف الذي يلجأ إلى التدقيق التشغيلي وأيضاً فحص الأنشطة التشغيلية للوحدة الاقتصادية بما فيها السياسات المحاسبية والتشغيلية التي حددتها الإدارة كون هذه الأنشطة التشغيلية قد تم تنفيذها بفعالية وكفاءة واقتصاد (مساعد والحسن، 2023: 18).

3- التدقيق المالي: يتم تعريفه بأنه الفحص الكامل والمنهجي للبيانات والسجلات المالية المحاسبية وجميع العمليات المتعلقة بتلك السجلات وكل هذا يقوم به المدقق الداخلي لبيان مدى التزامها بالمبادئ

المحاسبية المقبولة عمومًا للوحدة الاقتصادية، بما في ذلك تحليل كفاءة النشاط الاقتصادي وتقييم النظم المحاسبية ونظم المعلومات والتقارير المالية في الوحدة الاقتصادية، ويشمل أيضا التأكد من البيانات المالية على وفق معايير المحاسبة الدولية والتحقق من صدقها، ويتضمن دور المدقق جمع الأدلة لبيان صحة البيانات او احتوائها على أخطاء من جميع النواحي (دحو، 2018: 124)، فهو يقدم وصفا دقيقا للبيانات المالية من اجل زيادة قيمة ومصداقية البيانات المالية الصادرة عن الادارة ويهدف إلى تقييم الإجراءات والممارسات المحاسبية ذات الصلة ودقة وصحة البيانات والمعلومات المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها (بومازونة وطيبة، 2021: 12) مثل التأكد من صحة المدفوعات ومطابقتها للقوانين والتعليمات النافذة في الوحدة الاقتصادية كذلك تحديد مستوى الامتثال للمعايير والشروط التي يجب تحديدها والتأكد من أنّ البيانات المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية تؤثر في البيانات المالية ككل بهدف زيادة قيمتها ومصداقيتها والعمل على تحليل الأنشطة الاقتصادية (عبد الأمير و عبد، 2024: 231).

4- تدقيق الأداء: إنّ عمليات تدقيق الأداء تسهم في تحسين الكفاءة والاقتصاد والفاعلية فهي وسيلة لأدراج الإصلاحات في ممارسات القطاع العام من خلال التوصيات الواردة في تقارير المدققين (Torres et al, 2019: 431)، وتُعرف بأنها عمليات تدقيق القيمة مقابل المال، أو عمليات التدقيق الثلاثية (التي تعني الكفاءة، الفاعلية، والاقتصاد)، ويهدف أيضًا إلى تقييم مدى تحقيق أهداف العمل والسلع والخدمات التي يتم تقديمها بطريقة فعالة واقتصادية (المكاري، 2021: 23)، ويسمى تدقيق الأداء تقويم الأداء لعمل الموظفين لغرض تحسين عملهم وادائهم من اجل تجنب الوقوع في الأخطاء وتجنب نقاط الضعف والعمل على تحسين مستوى الأداء لدى الموظفين والعاملين في الوحدة الاقتصادية وفي جميع الإدارات الإدارية والإنتاجية أيضا والعمل على تحسين أداء الوحدات التي يتم تحديد ضعف أدائها او ضعف الانتاج لديها (الصادق، 2022: 139).

5- تدقيق نظم المعلومات: وينص معيار التدقيق الداخلي (2110) الحوكمة الفقرة (A2) على ما يلي، يجب على نشاط التدقيق الداخلي إجراء تقييم كون حوكمة تكنولوجيا المعلومات في الوحدة الاقتصادية تدعم استراتيجيات الوحدة وأهدافها وتقوم عمليات تدقيق تكنولوجيا المعلومات بتقييم الضوابط في أنظمة تكنولوجيا المعلومات الخاصة بالوحدة الاقتصادية ويجب أن تغطي عمليات تدقيق العمليات وتكنولوجيا المعلومات النطاق الكامل لأنظمة التشغيل داخل الوحدة الاقتصادية، ويتعلق تدقيق نظم المعلومات بتحديد جودة الوحدة الاقتصادية الوقائية وتحديد الثغرات في الإجراءات العلاجية ضد

انتهاكات السياسة الأمنية، اذ تركز أهداف التدقيق على إثبات كون الضوابط الداخلية موجودة للحد من مخاطر الأعمال وأنها تعمل كما هو متوقع أي منع واكتشاف وتصحيح الأحداث غير المرغوب فيها وهو جوهر عملية تدقيق نظم المعلومات تعرف نظم المعلومات انها عملية تنفيذ أي نوع من النظام باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط ومراقبة وتوثيق اعمال التدقيق لذلك فإنّ التدقيق الالكتروني يتكون من استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق خلال مراحل التدقيق المختلفة من التخطيط والمراقبة والتوثيق (Stafford et al, 2018: 5).



الشكل (2-2) انواع التدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الباحثة

7-1-2 إجراءات التدقيق الداخلي: Internal audit procedures

يمكن وصف التدقيق الداخلي بأنه عملية متعددة الخطوات اذ يحتاج المدققون الداخليون الى الآتي:
(Kagermann et al, 2013:14).

- 1- تحديد وفهم المعايير التي ينبغي مقارنة الحالة بها.
- 2- يجب على المدققين الداخليين جمع الأدلة الموضوعية حول الوحدة الاقتصادية.

- 3- العمل على تحليل الأدلة وتقييمها.
 - 4- يجب على المدققين الداخليين عمل مقارنة للأدلة الموضوعية وفق معايير محددة مسبقاً.
 - 5- يعمل المدققون الداخليون على توصيل النتائج للمستخدمين المستهدفين.
- وتتضمن الاستراتيجية السعي لمتابعة الاحتياجات الإدارية للمساهمة في حل المسائل والمواقف الإشكالية التي تتطلب دراسة تحليلية، فهي في سلسلة من الدقة للمقارنة والتباين من هدف الى هدف اخر وهي ايضا نظام لصياغة وتطوير وإيجاد سياسة يمكن ان تشارك في النجاح على المدى الطويل عند الفشل بشكل عام لقد تم وصف التنظيم الاستراتيجي من وجهة نظر مختلفة يشمل نمطا مصمما للوصول إلى العمل من أجل تحقيق هدف فعال، بالتالي تسعى إلى تحقيق الهدف الخارجي للوحدة الاقتصادية والتخطيط لبيئة اجتماعية واقتصادية سليمة (Gurama et al, 2020: 1-3)، ولهذا السبب فإنّ المعايير المهنية تناولت التدقيق الداخلي وضرورة قيام مدير التدقيق بإعادة تقييم خطة التدقيق هذه بشكل دوري مع الإدارة وتعديل الطريقة حسب عناصر العمل في ضوء هذه التوجيهات فإنّ خطة التدقيق المطورة القائمة على العديد من المعلومات المقدمة من الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي تساعد في تنفيذ متطلبات إعداد عمل استراتيجي لإدارات التدقيق الداخلي بدرجة عالية من الالتزام والفاعلية (Noorullah & Mohsen, 2021: 2421)، ويكون التدقيق الداخلي فاعلا في المساعدة في تحقيق الاستراتيجية من خلال عدد من الإجراءات وهي كما يلي

1. يعمل التدقيق الداخلي على تقليل استخدام المعلومات التي لا حاجة لها.
 2. يقوم التدقيق الداخلي في بالمساءلة داخل الوحدة الاقتصادية.
 3. يعمل التدقيق الداخلي على تقليل كلفة التدقيق الخارجي.
 4. التقييم على أساس مسار التدقيق الداخلي.
 5. العمل على تحديد قابلية التدقيق الداخلي.
- وإنّ المقياس العام الذي يظهر قيمة التدقيق الداخلي هو ان يتمتع المدقق الداخلي بسياسات وإجراءات قوية تجعله يتحكم بأنشطة التدقيق الداخلي، وان يتمتع موظفو التدقيق الداخلي بالمهارة العملية والعلمية والكفاءة المهنية (Haciyev & Adilli, 2021: 23).

8-1-2 معايير التدقيق الداخلي: Internal audit standards

إنّ معايير التدقيق تمثل الاطار العام لعملية التدقيق، اذ تساعد على إنشاء نظام موحد لتقييم المخاطر وحماية أصول الوحدة الاقتصادية بغض النظر عن العوامل الخارجية، وإنّ فهم المخاطر يضمن إعطاء الأولوية لعمليات الإنتاج، و تعمل معايير التدقيق الداخلي الدولية على تحسين بيئة الرقابة، وإنّ التدقيق الداخلي الإلزامي من الواضح أنه من خلال إجراء التدقيق الداخلي بشكل مستمر فإنّ إدارة الوحدة الاقتصادية تعزز امتثالها لأي قوانين ولوائح كما يمكن لمعايير التدقيق الداخلي الدولية أن تساعد الوحدة الاقتصادية على الحصول على تأكيدات بأنها على استعداد لتقديم بياناتها المالية للتدقيق الخارجي دون خوف من تحفظات المدقق على أنشطتها خلال السنة المالية حيث تشكل معايير التدقيق المقاييس والقواعد التي اعتمد عليها في تقييم عمليات وخدمات قسم التدقيق الداخلي، والغرض منها هو بيان كيفية الأداء المهني للتدقيق الداخلي كما يجب ان يكون وفق ما اقره غالبية ممارسي المهنة وتعتبر هذه المعايير الأكثر شيوعا وتطبيقا في العالم كونها تمثل ادلة ارشادية متكاملة تساعد في ضمان أداء أنشطة التدقيق الداخلي وبشكل فعال وموضوعي يمتاز بالكفاءة (5: Aloudat et al, 2020)، وإنّ المعايير الأمريكية هي المعايير المستندة إلى قواعد سلوك معهد المدققين الداخليين، التي يجب وفقها أداء خدمات التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الضرورية لأنّ أنشطة التدقيق الداخلي تتم في بيئة ثقافية وبيئة قانونية تكون مختلفة في الحجم والتنوع والغرض والتعقيد والبنية، بمعنى أنّ هذا التنوع في الثقافة والقانون يؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة تعمل على تنفيذ الأنشطة سواء كانت داخلية أم خارجية وبعدها يتم تحدد معايير التدقيق الداخلي الدولية وما الذي يجب أن يفعله المدققون الداخليون ليكونوا فعالين كفوائين، ويتوقع أن يقوم المدققون الداخليون بتطبيقها ومتابعتها لإضافة الدقة الفنية إلى أنشطة الضمان الخاصة بهم وتحسين جودة عملهم من خلال التقييمات الداخلية والخارجية (Wan-Hussin et al, 2021: 4).

9-1-2 فعالية التدقيق الداخلي: Effectiveness of internal audit

أثبتت مهنة التدقيق الداخلي خلال تطورها التاريخي أنها شرط أساسي للحوكمة الفعالة عن طريق توفير الرقابة والضمانات للإدارة، ومع بداية القرن العشرين أصبح التدقيق الداخلي وسيلة موثوقة لضمان التزام الموظفين بسياسات وإجراءات الوحدة (Behrend&Eulerich, 2019: 1)، وإن وجود وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن يحسن تحقيق الأهداف التنظيمية، لذلك يمكن القول إن فعالية التدقيق الداخلي هي مقياس لنجاح أو فشل نظام التدقيق الداخلي لتحقيق الأهداف الموضوعية لمجموعة مختلفة من الأهداف الممكنة وترتبط البرامج والأنشطة الخاصة بمستوى النجاح في الإنجاز ومدى تحقيق النتائج المرجوة بحيث تكون الفعالية هي مستوى تحقيق الأهداف (ما يتحقق من خلال التخطيط)، وإن التدقيق الداخلي الفعال قادر على اكتشاف الأخطاء والمخالفات قبل حدوث عملية التدقيق ومعالجتها بطريقة علمية تضمن عدم تكرارها مستقبلاً على أن تكون الطريقة الأقل تكلفة والأسرع وترتكز على تصحيح الأخطاء التي تؤدي إلى الجهد (الصنوبر، 2020: 19)، وهناك عدة أمور تؤدي إلى تحسين فعالية الإشراف على التدقيق الداخلي منها: تحسين بيئة التدقيق وتحسين حالة الإشراف على التدقيق الداخلي وإبراز محور عملية التدقيق، وزيادة جودة التدقيق الداخلي، وتعزيز استخدام نتائج التدقيق القيام بدور فعال لمنع ومراقبة مخاطر النزاهة واعتماد أساليب التدقيق المناسبة وتنفيذ المراقبة المستمرة وإجراء تقييمات الرقابة وتقييم جودة التدقيق واستخدام النتائج لتحسين الفعالية للتدقيق الداخلي إذ يمثل دور التدقيق في مساعدة الموظفين على القيام بمسؤولياتهم بفعالية (Gaosong &Leping, 2021: 5)، وتتمثل وظيفة التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف معينة، بفعالية لذلك يمكن للتدقيق الداخلي تقديم تحليلات وتقييمات وتوصيات مختلفة فيما يتعلق بأنشطة الفحص (Nurhaliza et al, 2021: 224).

10-1-2 جودة التدقيق الداخلي: Quality of internal audit

شهدت الوحدات المهنية في الآونة الأخيرة اهتماماً متزايداً على المستوى المهني الدولي بمدققي الحسابات، من أجل التحقق من جودة عمليات التدقيق الداخلي نتيجة الإخفاقات الكثيرة والضائقة المالية التي واجهت انهيئات كبيرة وانهيار الأسواق المالية في بعض الدول، ويجب على البلدان التي تتبع المعايير المحلية والدولية أن ترقى إلى مستوى هذه المعايير، ويصل الأداء المهني في هذه الخدمات إلى درجة عالية من الجودة بما يتوافق مع المتطلبات والمعايير التي وضعها معهد المدققين

الداخليين وأسس عمل الوحدة الاقتصادية ، اذ تعد جودة التدقيق الداخلي اكبر ضمان لجودة التقارير المالية لزيادة ثقة أصحاب العلاقة وتمثل جودة التدقيق مستوى دقة المعلومات المقدمة للمستثمرين، وترتبط جودة التدقيق عكسيا بفشل التدقيق فكلما ارتفع التصنيف فشل التدقيق وانخفضت الجودة، ويحدث فشل التدقيق عندما لا يكون المدقق مستقلاً أو عندما يتم إصدار تقرير نظيف بشكل غير صحيح بسبب الفشل في جمع الأدلة الكافية اذ انّ التدقيق يكون جيداً عندما يلتزم المدقق بمعايير التدقيق ويصدر رأياً صحيحاً في القوائم المالية وتوفر جودة التدقيق الداخلي خصائص معينة في المدقق الداخلي، أهمها الكفاءة والاستقلالية، ومعايير الأداء وهي بدورها تساعد في اكتشاف الأخطاء والممارسات الخاطئة (Yeghaneh, et al, 2016: 197) ، وأنّ جودة التدقيق الداخلي فيقصد بها قدرة التدقيق على اكتشاف أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لحلها أو التقليل منها أو الحصول على أكبر فائدة ممكنة للوحدة الاقتصادية وأنّ الاحتراف هو جانب مهم من اعمال التدقيق وخاصة بالنسبة للمدققين الافراد، وسيكون المدققون متحمسين لتحقيق مصلحة الوحدة الاقتصادية بأكملها وليس الحفاظ على مصالحهم (حمادي واخرون، 2018: 598)، كذلك يمكن التعبير عن جودة التدقيق من خلال مدى الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وأخلاقيات السلوك المهني، وتعبّر المعايير عن مستويات الجودة المتعلقة بتدقيق البيانات المالية بينما تعبّر قواعد السلوك المهني للمدقق عن المستويات المقبولة للسلوك (Theebah et al, 2018: 100)، وأشار (يوسف ونجم) الى أنها عملية تدقيق تتسم بالكفاءة والفعالية وفقاً لمعايير التدقيق المهنية وقواعد السلوك المهني الصادرة عن الهيئات المهنية والأخلاقية، ومراقبة إدارة الجودة، واكتشاف الأخطاء والانحرافات الموجودة بين الأطراف ذات العلاقة لتحقيق الأهداف المتوقعة من التدقيق (يوسف ونجم، 2018: 126)، كما يعبر عن كفاءة واستقلالية المدققين في اكتشاف الأخطاء والإبلاغ عنها، وأنّ المدققين ذوي الجودة العالية هم أكثر عرضة لاكتشاف الممارسات المحاسبية المشكوك فيها من قبل العملاء والإبلاغ عن المخالفات الأساسية والتحريرات مقارنة بالمدققين ذوي الجودة المنخفضة، إنّ جودة التدقيق الأعلى قادرة على تقييد الممارسات الاحتياالية بشكل كبير مما يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية وزيادة ثقة ومصداقية الأطراف المستفيدة من هذه التقارير (Ogbodo&Akabuogu, 2018: 100)، وايضا توفر جودة التدقيق الداخلي خصائص معينة في التدقيق الداخلي أهمها الاستقلالية والكفاءة ومعايير الأداء التي بدورها تساعد في اكتشاف الأخطاء والممارسات الخاطئة (غزالي، 2018: 193)، وتتضمن جودة التدقيق الداخلي (مستوى الالتزام

بمعايير (IIA) القدرة على تخطيط عملية التدقيق، ونتائج التدقيق، والتنفيذ الدقيق لنتائج العملية، وأهمية توصيات المدقق الداخلي، وعقلانية تقريره (Zeyn, 2018: 36)، وإن جودة التدقيق الداخلي هي الضمان الأكبر لجودة التقارير المالية لزيادة ثقة أصحاب المصلحة (Nugroho, 2018: 25) وعرفها Chakorn بأنها قدرة المدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية على امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءات اللازمة لأداء مهام وأعمال ومسؤوليات التدقيق الداخلي بما يحقق أهداف الوحدة الاقتصادية واكتشاف الاحتيال بفعالية والامتثال للوائح التنظيمية وزيادة الكفاءة التشغيلية والاستخدام الأفضل للموارد والتقارير المالية الموثوقة (Chakorn, 2020: 349-350)، وإن جودة التدقيق الداخلي تدل على الكفاءة والموضوعية يمكن أن تزيد من موثوقية ومصداقية ونزاهة التقارير المالية والإفصاح المالي وتعزيز نتائج الوحدات الاقتصادية وأدائها ونجاحها من أجل زيادة ثقة المستثمرين في البيانات المالية واتخاذ القرارات الرشيدة (El Gharbaoui & Chraibi, 2021:797).



الشكل (2-3) "العلاقة بين جودة عملية التدقيق والمبادئ الاساسية"

المصدر: من إعداد الباحثة

وتعرف جودة التدقيق الداخلي بأنها أداء الخدمات التدقيقية بفعالية وكفاءة عالية وفقاً للمعايير والأحكام المهنية مع الاستقلالية في الإفصاح والإبلاغ عن الاحتيال والأخطاء بما يلبي احتياجات وتوقعات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق، وأن جودة التدقيق الداخلي هي الأساس لبقاء الوحدة الاقتصادية وتطورها في جميع انحاء العالم (3: kai et al, 2022)، ويتم تصحيح هذه الأخطاء أو اكتشافها في تقرير المدقق وتحسن جودة التدقيق الداخلي عندما يكون المدققون الداخليون كفؤين ومستقلين وذوي خبرة ومهارة، ويتم تقديم توصيات ونتائج مفيدة وتكون ذات أهمية كبيرة تعمل على المساعدة في زيادة تفاعل الإدارة العليا مع هذه التوصيات (الشقران والعريان، 2023: 31).

11-1-2 استقلالية التدقيق الداخلي: Independence of internal audit

من الضروري الحفاظ على استقلالية وموضوعية هيئة التدقيق الداخلي للأنشطة التي يتم تدقيقها حتى تتمكن من أداء عملها بحرية وموضوعية، كما أن توفير الاستقلال يسمح للمدققين الداخليين بإجراء تقييم شامل وعادل ونزيه للأنشطة التي يتم تدقيقها والتأكد من صحتها وسلامتها وقد تضمن هذا المعيار جانبين رئيسيين (AL-kake, 2019: 389-390).

1- الموقع في الهيكل التنظيمي: هيئة التدقيق الداخلي هي جزء من الوحدة الاقتصادية وبالتالي لا يمكن أن تكون مستقلة عنها بشكل كامل ويجب أن تكون الهيئة مرتبطة بأعلى مستوى إداري لتتاح لها فرصة التواصل المباشر مع الإدارة العليا، بعيداً عن أي ضغوط أو تدخلات من الإدارات الأخرى.

2- الموضوعية: يجب أن يكون نظام التدقيق الداخلي موضوعياً في أدائه لعمليات التدقيق، أي يجب أن يكون محايداً ومنطقياً تماماً في القيام بمهامه الرقابية، ويجب ألا تتأثر إدارته في حالات التدقيق بآراء الآخرين بشأن المهام الموكلة لأعضائها من وقت لآخر وعدم السماح لهم بالقيام بمهام وأعمال الأقسام أو الإدارات الأخرى والتحقق من نتائج التدقيق قبل كتابة التقرير.

وتفهم الاستقلالية على أنها مسألة أداء عمل ولا يتأثر رأي المدققين أو يسيطر عليه أي طرف انطلاقاً من استقلالية التدقيق الداخلي، فإنّ هناك حقيقة مفادها أنّ إدارة التدقيق الداخلي غير ملزمة بالشروط التي تهدد قدرتها على القيام بمسؤولياتها بحيادية من أجل تحقيق الدرجة اللازمة من الاستقلالية لتنفيذ

هذه المسؤوليات بفعالية، كما أقرت حق مدير التدقيق الداخلي في الوصول المباشر وغير المحدود إلى مجلس الإدارة الأعلى و يجب أن يقدم مدير التدقيق الداخلي تقاريره إلى أعلى مستوى إداري ليكون لديه السلطة الكافية للقيام بمسؤولياته (Dinh, 2020: 273)، وأن فعالية التدقيق الداخلي تعتمد على استقلالية وموضوعية ونزاهة المدققين الداخليين، ويُعد استيفاء هذه المعايير الثلاثة حجر الزاوية في التدقيق الداخلي الفعال إذا كانت درجة الجودة في تحديد الأخطاء والمخالفات الجوهرية والإبلاغ عنها تعتمد على كفاءة واستقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي، فإن الاستقلال التنظيمي سيزيد من كفاءة عمل التدقيق الداخلي ويقلل من الصراعات، كما أنه يمنح المدققين الداخليين بيئة عمل داعمة علاوة على ذلك فإن استقلالية المدققين الداخليين تزيد من استقلالية وظيفية التدقيق الداخلي ويؤكد المعهد الدولي للمدققين الداخليين (IIA) أنه بدون الاستقلال لا يمكن تحقيق النتائج المرجوة من التدقيق الداخلي، وتعني الاستقلالية أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون خالياً من التدخل في تحديد نطاق التدقيق وأداء العمل وإعداد التقارير عن النتائج، كما يجب على رئيس التدقيق الداخلي الإفصاح عن هذا التدخل لمجلس الإدارة والعمل على مناقشة الآثار المترتبة عليه (Singh, 2021: 6)، وينص المعيار الدولي رقم (1110) للتدقيق الداخلي على استقلالية التدقيق الداخلي وضرورة أن يكون المدققون موضوعيين أثناء أداء عملهم، أما معيار التدقيق الداخلي (1130) فينص على أن يكون لدى إدارة التدقيق الداخلي مكان يسمح لها بالقيام بأعمال التدقيق من خلال ارتباط التدقيق الداخلي بأعلى مستوى تنظيمي في الوحدة الاقتصادية لتتمكن من القيام بعملها بموضوعية وبشكل مستقل، ولضمان هذه الاستقلالية بشكل أفضل، يجب أن يتم تعيين المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي وموظفيه بقرار من أعلى سلطة في الوحدة الاقتصادية، كما يجب أن تكون له صلاحيات غير محدودة في تدقيق كافة السجلات والمستندات والأنشطة الخاصة بالوحدة الاقتصادية وفروعها دون أي شرط أو قيد على نطاق التدقيق (الادلبي، 2021: 134-135)، ويتم العمل بموضوعية وفقاً لميثاق التدقيق الذي ينظم عملها، وأن العديد من الإدارات والوحدات الاقتصادية لديها موثيقها الخاصة ومن المهم بشكل خاص، أن يكون لدى إدارة التدقيق الداخلي ميثاق معتمد يوضح سلطة ومسؤولية إدارة التدقيق وأنشطته (العواد، 2021: 254)، ويحقق المدققون الداخليون الاستقلالية من خلال عملية التدقيق عندما يكون المدقق الداخلي متحرراً من التوجيه أو القيود من الإدارة العليا، ولتحقيق هذا الاستقلال التنظيمي، تقترح العديد من الوحدات الاقتصادية المهنية المعنية بالتدقيق الداخلي أن يقدم المدقق الداخلي تقاريره مباشرة إلى لجان التدقيق التابعة لمجلس الإدارة حيث

سيختلف تأثير الإدارة في نطاق التدقيق وإعداد التقارير بشكل كبير عند إنشاء إدارة مستقلة (الشمري، 2022: 115).

وترى الباحثة أنّ وجود استقلالية حقيقية للمدقق الداخلي سواء كانت في القطاع العام الحكومي أم كانت في الوحدات الاقتصادية الخاصة امر بعيد المنال على الرغم من الجهود التي تبذلها العديد من الوحدات الاقتصادية المهنية المعنية بهذا المجال لجعل المدقق الداخلي أكثر استقلالية ولكن الواقع العملي يشير الى وجود تضارب في المصالح يؤدي الى فقدان استقلالية التدقيق الداخلي في الغالب.

2-1-12 دور التدقيق الداخلي في التخطيط الاستراتيجي

على المدققين الداخليين التحقق من أنّ مهمة التأكيد او الاستشارة قد تم تنظيمها لتحقيق اهداف خطة التدقيق الداخلي من خلال:

- 1- صياغة الاستراتيجيات والخطط الاستراتيجية: ذلك بتدقيق عملية الصياغة على مواد التدقيق عمل تقييم شامل وواضح للاستراتيجيات بالإضافة الى سلامتها ودقتها وموضعيته والتأكد من كفاءتها والتعرف على نقاط القوة والضعف فيها فضلا عن التحديات الأخرى التي يجب على المدققين مراعاتها اثناء عملية صياغة الاستراتيجيات مع أصحاب المصالح.
- 2- تنفيذ الخطط الاستراتيجية: وهي ترجمة الاستراتيجية التنظيمية لأهداف ومعايير الأداء، حيث يتم في اثناء هذه العملية تنفيذ المستويات التكتيكية للوحدات الاقتصادية وفقا لما تطلبه الإدارة من قرارات.
- 3- تقييم النتائج: يتم تقييم مقاييس الأداء عن طريق المدققين الداخليين وبيان مؤشرات النجاح ومؤشرات الفشل وتحديد أسباب الفشل والعمل على إيجاد حلول لهذه الانحرافات (Korkmaz, 2020: 60).

اذ لا توجد استراتيجية في قسم التدقيق الداخلي من فراغ ولا تعمل في غياب خطة استراتيجية أكبر ومن الممكن ان يتم التدقيق الداخلي عن طريق التحليل ومقارنة الموارد والقدرة الحالية مع التغيرات المتوقعة في تنفيذ الخطة (6: Lehmann, 2020).

ويتضح مما سبق أنّ اهمية التدقيق الداخلي واستقلالية المدقق الداخلي تكمن في تأدية دوره وانعكاسها على تدقيق القوائم المالية بكافة بنودها في مدى تقييم تطبيق معايير الاستدامة وهذا يمثل محور المبحث الثاني الآتي.

الخلاصة:

من خلال ما سبق في هذا المبحث يتضح أنّ التدقيق الداخلي عنصر حاسم في تحسين جودة التقارير المالية للوحدة الاقتصادية، إذ يساعد الإدارة على الاضطلاع بمسئولياتها بفعالية وكفاءة ويقدم توصيات من اجل تحسين أداء الوحدة الاقتصادية بصورة مستمرة، الأمر الذي يتطلب الاهتمام برفع مستوى خبرات ومؤهلات المدققين الداخليين، وأنّ الهدف الأساسي هو تقديم تأكيد مستقل وموضوعي لمجلس الإدارة وقد حاول المدققون في الآونة الأخيرة مواهمة أنشطتها مع الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية واضفاء قيمة على عملياتها، ويساعد هذا في الكشف عن الفرص لزيادة الكفاءة التشغيلية عن طريق تقييم الرقابة وتبسيط العمليات عن طريق الكشف عن مجالات عدم الكفاءة، ويساعد أيضا في خفض النفقات وزيادة الإيرادات ونتيجة لذلك سوف ترتفع الإنتاجية للوحدة الاقتصادية .

المبحث الثاني

معايير الاستدامة/ Sustainability standards

توطئة

شهد العالم منذ العقود الخمسة الماضية العديد من الأزمات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية الخطيرة، مثل اختلال التنوع البيولوجي وتراجع المساحات الخضراء وتلوث المياه والهواء والبطالة وإفلاس الوحدات الاقتصادية الكبرى، وإنّ التغيرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال وما صاحبها من زيادة الوعي لدى أصحاب المصلحة حول الآثار البيئية والاجتماعية لأنشطة الوحدات الاقتصادية كل هذه الأمور دفعت إلى ربط نجاحها الاقتصادي بأدائها الاجتماعي والبيئي وهو ما يعرف بتحقيق الاستدامة، وتعد الاستدامة أحد أهم مؤشرات الأداء التي لا تقتصر على الأداء المالي بل تمتد إلى توفير الاداء غير المالي والرعاية الاجتماعية والحفاظ على البيئة وتنمية الاقتصاد.

2-2-1 تاريخ تطور الاستدامة: History of the development of the sustainability

ظهر اهتمام كبير في مفهوم الاستدامة نتيجة لزيادة الوعي بالقضايا البيئية العالمية الذي تأثر بدورها بعوامل كثيرة مثل الأنشطة البيئية في الستينيات، منها صدور كتاب "Rachel Carson" الربيع الصامت، الأمر الذي أحدث صدى في الولايات المتحدة والعالم وحذّر من استخدام المبيدات الكيميائية للقضاء على الآفات ودعا لاحترام النظام البيئي والحفاظ على صحة الإنسان والبيئة (Loo&Dahdavinejad, 2017: 133)، وأوضح (Klarin) بانه تم التأكيد على مفهوم التنمية المستدامة من خلال مؤتمر الأمم المتحدة المعني بالبيئة والتنمية والمعروف باسم (قمة الأرض) الذي عقد في مدينة ريو دي جانيرو بالبرازيل عام 1992، وشهد هذا المؤتمر مشاركة العديد من الدول وركّز على تحديد الإطار العالمي لحل قضايا التدهور البيئي من خلال مفهوم التنمية المستدامة، ومن نتائج المؤتمر، إعلان ريو بشأن البيئة والتنمية وجدول أعمال القرن 21 (Klarin, 2018: 74-75)، وللإستدامة مفهومان أساسيان هما كالآتي:

1- الاعتراف بالتأثير طويل المدى للموارد والاحتياجات وخصوصا الاحتياجات الرئيسية للفقراء في العالم.

2- القيود التي تفرضها حالة التكنولوجيا والتنظيم الاجتماعي على البيئة لاسيما أنّ هذا يتأثر من قبلهم في الوصول الى الموارد الطبيعية والسلع (الخفاجي، 2018: 25).

وفي عام 2012، أصدر مؤتمر الأمم المتحدة للتنمية المستدامة وثيقة سياسات نهائية مركزة (المستقبل الذي نطمح إليه) التي تحتوي على إجراءات واضحة وعملية لتنفيذ التنمية المستدامة كما أنها تشجع على بناء مجتمع اجتماعي واقتصادي وبيئي مستدام لصالح الأجيال الحالية والمستقبلية، وقد شهد عام 2015 انعقاد قمة الأمم المتحدة للتنمية المستدامة اذ تم فيه وضع خطة تسعى إلى تعزيز السلام العالمي. (Gallotta, 2018: 21)

وانّ مؤتمر الأمم المتحدة يُعد الأول على المستوى العالمي الذي يهتم بتأثيرات الإنسان في البيئة ونقطة انطلاق للاستدامة في العصر الحديث، وكان لهذا المؤتمر العديد من النتائج المهمة، منها إنشاء برنامج الأمم المتحدة للبيئة وهو قسم تابع للأمم المتحدة مسؤول عن مراقبة وتقييم البيئة في جميع أنحاء العالم ووضع الحلول للمشاكل البيئية الناجمة عن التطور الصناعي وغيره، وتساعد المبادئ التوجيهية والاستراتيجيات لحماية بيئة الوحدات الاقتصادية في جميع أنحاء العالم وخاصة في البلدان النامية التي لديها موارد محدودة لإدارة البيئة بطريقة أفضل (EI-Rahman, 2019: 34)، ولقد أصبح مفهوم الاستدامة مصطلحاً واسع الانتشار عالمياً بأبعاده الاجتماعية والاقتصادية والبيئية، وهناك جهات نظر مختلفة حول مفهوم الاستدامة، وأنّ التنمية المستدامة تضمن احتياجات الأجيال القادمة دون إهمال احتياجات المجتمع في الوقت الحاضر (المعموري، 2019: 54-56)، ويُعد ظهور الاستدامة استجابة طبيعية للخوف الناتج عن التدهور البيئي واستغلال الموارد والتغير المناخي نتيجة أسلوب التنمية التقليدي الذي يقوم على النمو السريع في الإنتاج دون الأخذ بعين الاعتبار تأثيرات هذا النمو في البيئة والاقتصاد والموارد البشرية والاقتصادية والطبيعية (Swarnapali, 2020: 244)، كما عُقدت قمة الأمم المتحدة العالمية للتنمية المستدامة في جنوب أفريقيا عام 2002، والمعروفة باسم (قمة جوهانسبرج) وأسفر انعقادها عن خطة "جوهانسبرج للتنفيذ" التي أكدت على التنفيذ الكامل للاستدامة على النحو الذي يدعو إليه جدول أعمال القرن 21 (Armstrong, 2021: 16).

وصاغ مؤتمر الأمم المتحدة المعني بالبيئة البشرية (1972) في ستوكهولم عبارة التنمية المستدامة، وأنشأ برنامج الأمم المتحدة للبيئة، نتيجة لفهم القضايا البيئية العالمية التي تأثرت بنشر الكتب والحركة البيئية في الستينيات (الدليمي، 2022: 19).

2-2-2 مفهوم الاستدامة: The concept of sustainability

عرّف الاتحاد الدولي لحماية الطبيعة "IUCN" مفهوم الاستدامة على أنها "تحسين نوعية الحياة والمعيشة ضمن القدرة الاستيعابية للنظم البيئية الداعمة، ويرتكز هذا التعريف على مسألتين، الأولى هي تحقيق أفضل نوعية للحياة وهو ما يعادل الوصول إلى المستوى المطلوب لتلبية الاحتياجات، والثانية هي حدود وقدرات النظم البيئية الداعمة التي تكافئ الاستخدام الناقص والإفراط في استخدام الموارد الطبيعية" (الحسن، 2018: 10).

وعلى وفق (Abele) فإنّ المفهوم الأوسع للاستدامة هو خلق عالم أفضل للأجيال الحالية والمستقبلية عن طريق تحسين نوعية حياة الإنسان وضمان الحفاظ على كوكب الأرض وأنظمتها البيئية، وإنّ أحد أهم عوامل الاستدامة هو ضمان مستقبل أفضل للأجيال إذ يشمل خلق المساواة بين الأجيال (Abele, 2019: 1).

وتُعرّف الاستدامة بأنها حماية الموارد للأجيال القادمة، وتمثل أحد السمات الأساسية لها إذ تسعى جاهدة إلى استيعاب العوامل الخارجية للتدهور البيئي، وإنّ الهدف العام للتنمية المستدامة هو الاستقرار الاقتصادي والبيئي على المدى الطويل ولا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال التكامل والوعي بالاهتمامات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية (الدرعي، 2020: 18).

كما عرفت منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة، الاستدامة بأنها إدارة وحماية قاعدة الموارد الطبيعية وتوجيه التغيير التقني والمؤسسي بطريقة تضمن تلبية الاحتياجات البشرية الحالية والمستقبلية بشرط أن تكون التنمية (قطاع الزراعة والغابات ومصادر الأسماك)، ويحمي الأرض والمياه والموارد الوراثية الحيوانية والنباتية ولا يضر بها وينحاز هذا التعريف نحو القضايا المتعلقة بالموارد الطبيعية والزراعة، وهذا نابع من صدوره من قبل منظمة الأغذية والزراعة وتوجيهها إلى الاهتمام بالعديد من الجوانب الأخرى، فضلا عن اعتماد مبدأ المخزون للأجيال القادمة ومبدأ ضرورة الحفاظ عليها (الجبلي، 2020: 6).

وتعرف الاستدامة على انها الاستخدام العادل والفعال والأخلاقي للموارد الطبيعية لتلبية الاحتياجات والمتطلبات الحالية والمستقبلية للأجيال وتعزيز رفاهيتهم (Sakalasooriya, 2021: 397).

وأوضحت اللجنة العالمية للبيئة والتنمية (WCED) (لجنة برونتلاند) في تقريرها بعنوان (مستقبلنا المشترك) في عام 1987 وكان هذا التقرير هو الذي قدم التنمية المستدامة بشكل واسع، وهو نقطة ارتكاز الاهتمام العالمي في مفهوم التنمية المستدامة، وقد شمل هذا التقرير مجموعة واسعة من القضايا، وعرف التنمية المستدامة بأنها التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها الخاصة (Pazienza et al, 2022: 3)، وسيتم توضيح اهم المؤتمرات الخاصة بالاستدامة.



الشكل (2-4) اهم مؤتمرات الامم المتحدة حول الاستدامة

المصدر من إعداد الباحثة

وترى الباحثة أنّ الاستدامة تمثل قدرة الوحدة الاقتصادية على توفير الرخاء للأفراد والحياة الكريمة للمجتمعات، وأيضاً قدرة الوحدة الاقتصادية على الاحتفاظ ببيئة طبيعية خالية من الملوثات، وبالتالي افادة الأجيال القادمة والحالية عن طريق وضع استراتيجيات لإدارة المخاطر الناتجة عن ممارسات الوحدات الاقتصادية.

2-2-3 أهمية الاستدامة: The importance of sustainability

تظهر أهمية الاستدامة في الحفاظ على الموارد الطبيعية، إذ أثبتت أحدث الدراسات أهمية هذه الموارد التي تتميز بندرتها، وظهور المشاكل البيئية الصحية والحفاظ على بيئة خالية من الملوثات (عبد الله، 2018: 88)، وأشار آخرون إلى أهمية الاستدامة إذ أوضح (Ali & Saad) أهداف التخطيط المتعلقة بالمحيط الحيوي، هي العمل على الحد من التلوث والحفاظ على الموارد الطبيعية في البيئة وإيضاً لحماية حقوق الأجيال القادمة، ولغرض تحقيق أهداف الاستدامة يتطلب الحفاظ على الموارد والتوازن البيئي وسلامة العمليات البيئية الأساسية التي يعتمد عليها الإنسان في التنمية وهي كالاتي (الأرض والزراعة وحماية المناخ من ظاهرة الاحتباس الحراري والمياه والهواء (Ali & Saad, 2019: 475)، وأوضح (الخرجي وآخرون) أهمية الاستدامة في الحفاظ على الموارد الطبيعية وإيضاً الاهتمام بالرفاهية الاجتماعية، وتقليل العوامل المؤدية إلى التلوث البيئي، والعمل على الحد من المشكلات التي تؤدي إلى عمليات التنمية في الدول النامية وبأخذ في الاعتبار حق الأجيال القادمة في الموارد الطبيعية المتاحة واحتياجات الإنسان لتحسين نوعية حياته (الخرجي وآخرون، 2020: 189)، وتكمن أهمية الاستدامة بشكل عام في أنها السبيل الوحيد للبقاء ولا تدوم طويلاً بسبب قلة الموارد المتاحة لنا ومحدوديتها وأخيراً هي استراتيجية لبقاء كل شيء على وجه الأرض وإعطائه الحياة من جديد مما يعني أنّ هناك ميزة أساسية تنطوي عليها الاستدامة وهي أنها ميزة تنافسية للوحدات الاقتصادية التي تتبناها وهم اعتبروها استراتيجية أساسية ولن يقبل الناس ربما الآن أو لاحقاً بالوحدات الاقتصادية المتفوقة التي تعمل على الحفاظ على المجتمع، وكذلك الحفاظ على الموارد الطبيعية، وفي النهاية الحفاظ على البيئة (العلواني، 2020: 2)، وتحديد الأهداف المتعلقة بالتكنولوجيا المستخدمة لتعزيز استخدام التكنولوجيا الحديثة والنظيفة التي لا تلوث البيئة وتعمل على تقليل التلوث وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاستغلال الأمثل للموارد (الاسدي، 2020: 40-41)، وتظهر أهمية الاستدامة في الحفاظ على الموارد الطبيعية من خلال الحد من استنزافها، والاهتمام باحتياجات الناس لتحسين نوعية حياتهم وتحقيق الرفاه الاجتماعي (الكعبي، 2023: 33).

2-2-4 أهداف الاستدامة: Sustainability Objectives

إنّ الظروف والتحديات التي تقف في طريق الاستدامة هي القضاء على الفقر السائد من خلال تحقيق الأهداف التي تسعى التنمية المستدامة إليها من خلال عدم استنزاف الموارد الطبيعية وتشكل مصدر معلومات لها بالنسبة للمديرين وأصحاب المصلحة فهو مفيد لتقييم وإدارة المخاطر الاجتماعية والبيئية والعمل على تحديد كفاءة الموارد (الريعي والتميمي، 2023: 719). ومن بعض أهداف الاستدامة:

- 1- العمل على رفع مستوى معيشة الأفراد، والقضاء على الفقر، والحد من الأمراض، وتعزيز المساواة بين الجنسين، وتقليص الفجوة بين الأغنياء والفقراء، ومنح الأجيال القادمة الحق في الموارد الطبيعية من خلال تقليل استهلاكها (Disi, 2018: 17).
- 2- توفير حياة أفضل للسكان وتشجيع التعاون وتوحيد الجهود بين القطاعين الحكومي والخاص حول برامج وأهداف تم الاتفاق عليها، اذ تعمل الاستدامة على المساهمة في تلبية احتياجات كافة شرائح المجتمع وايضا توفر الفرص امام الافراد من اجل تبادل الخبرات والمهارات فضلا عن تفعيل التدريب والتعليم والتوعية لتحفيز الإبداع (العبيدي، 2018: 28).
- 3- اعتمدت الجمعية العامة للأمم المتحدة عام (2015) مجموعة من أهداف التنمية المستدامة الرامية إلى تحقيقها في عام (2030) التي تعد بمثابة خارطة طريق لكيفية العمل على مواجهة التحديات العالمية التي تتعلق بالاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وتشمل دعوة عالمية من أجل القضاء على الفقر والجوع والمرض وحماية الكوكب وضمان حصول الناس على السلام والازدهار (Küçükgül, 2020:13-14).
- 4- تهدف التنمية المستدامة إلى الارتقاء بالمجتمع وتلبية احتياجاته من الغذاء والشراب والصحة والتعليم والبنية التحتية والقدرات في المحافظة للأجيال القادمة لرفع مستوى التعليم (الججوي والمعموري، 2022: 81).

وفي السياق نفسه أوضحت خطة الأمم المتحدة مجموعة من الأهداف وهي كالآتي:

- 1- القضاء على الفقر بجميع أشكاله في كل مكان.
- 2- القضاء على الجوع وتوفير الامن الغذائي والتغذية المحسنة وتعزيز الزراعة المستدامة.
- 3- الصحة الجيدة.

- 4- التعليم الجيد العادل والشامل للجميع وتعزيز فرص التعليم مدى الحياة للجميع.
- 5- المساواة بين الجنسين.
- 6- المياه النظيفة والنظافة الصحية.
- 7- طاقة نظيفة وبأسعار معقولة.
- 8- العمل اللائق ونمو الاقتصاد.
- 9- الصناعة والابتكار والهياكل الأساسية
- 10- الحد من أوجه عدم المساواة.
- 11- جعل المدن والمستوطنات البشرية شاملة للجميع ومجتمعات محلية مستدامة.
- 12- ضمان وجود أنماط استهلاك وإنتاج مستدامة.
- 13- حفظ المحيطات والبحار والموارد البحرية.
- 14- حماية النظم البرية وترميمها والحياة تحت الماء.
- 15- الحياة في البر.
- 16- السلام والعدل.
- 17- تنشيط الشراكة لتحقيق اهداف التنمية المستدامة (امين والشمري، 2023: 200-201).

2-2-5 خصائص الاستدامة: Sustainability characteristics

وتتجلى خصائص الاستدامة في المساواة بين الأجيال والحفاظ على البيئة الطبيعية وتتطلب استمرارية الحفاظ على البيئة توليد دخل مرتفع يمكن من إعادة استثمار جزء منه بما يسمح بإحلال وتجديد وصيانة الموارد الطبيعية وتنظيم استخدام الموارد المتجددة وكذلك إمكانية الوصول إليها بما يضمن مصلحة الأجيال القادمة (8: Sauvants&Mann, 2019)، والتقليل بشكل كبير من استخدام الموارد غير المتجددة والحيوية الاقتصادية والتنوع والاستقلال في المجتمعات ورفاهية المواطن، وإشباع الاحتياجات الإنسانية الأساسية والضرورية لبقاء الإنسان على قيد الحياة (Toil & Murtagh, 2020: 2)، وأوضح (عبد) خصائص الاستدامة فهي تتميز بالديناميكية لأنها عملية مستمرة ومتجددة وكلما تم تحقيق مستوى معين من التطور يصبح ذلك ضروريا والانتقال إلى مستوى أعلى من المرحلة القادمة، وأنّ المفهوم الحديث للتنمية المستدامة لا يقتصر على رفع مستوى الدخل القومي وبالنسبة للدول فإنّ هذا يصاحبه تقدم في كافة مجالات الحياة مثل التعليم والخدمات الصحية وتحقيق التوازن النسبي في الدخل وكذلك مستوى الخدمات العامة والمجتمعية

والقدرة على التغلب على العقبات وتضييق الفجوة بين الدول المتقدمة والنامية من خلال السعي لتحقيق النمو والتطور المستمر والمتجدد للمعرفة في المجالين المادي والمعنوي (عبد، 2020: 371)، وايضا تحقيق التوازن البيئي من خلال الحفاظ على البيئة لضمان حياة طبيعية صحية وضمان إنتاج الموارد المتجددة مع عدم استنزاف الموارد غير المتجددة، وبناء على ما سبق فإن التنمية المستدامة هي التنمية التي لديها القدرة على الاستمرار والثبات من حيث استخدامها للموارد الطبيعية التي تتخذ التوازن البيئي هدفا مهما لغرض رفع مستوى المعيشة بكافة جوانبه مع تنظيم الموارد البيئية والعمل على تنميتها، ولذلك فإن هناك علاقة وثيقة بين التنمية المستدامة والعمل على الحفاظ عليها ويمكن التعرف على خصائص التنمية المستدامة (الحسناوي، 2020: 28)، وحسب ما يرى (السعدي) فإن التنمية المستدامة تتكون من الخصائص الآتية:

1- التنمية المستدامة هي تنمية متكاملة تقوم على التنسيق بين الموارد المحدودة واتجاهات الاستثمار والاختيار التكنولوجي بحيث تعمل جميعها بشكل متناغم داخل النظام البيئي للحفاظ عليه ويعمل على تحقيق التنمية المستمرة المنشودة.

2- التنمية المستدامة هي تنمية طويلة المدى وتعبر عن ظاهرة تنتقل عبر الأجيال، أي أنها تعني عملية تحول من جيل إلى آخر، وهذا يعني أنها يجب أن تحدث خلال فترة زمنية محددة لا تقل عن جيلين فيتراوح الوقت الكافي لعملية التنمية المستدامة بين 25- 50 سنة.

3- إن عملية التنمية المستدامة تحدث على مستويات عديدة مختلفة، منها على المستوى (العالمي، والإقليمي، والمحلي) لذلك يجب الأخذ في الاعتبار أنه ليس كل ما هو مستدام على المستوى العالمي يرجع إلى سبب هذا التناقض الجغرافي مع العالم "عالم آليات الانتقال"، التي من خلالها تنتقل التأثيرات السلبية لدولة أو منطقة معينة إلى دول أو مناطق أخرى (السعدي، 2021: 22).

ومن خلال التنسيق والتكامل في استخدام الموارد ومراعاة حق الأجيال القادمة في هذه الموارد كذلك تلبية احتياجات الفرد الأساسية، وتنظيم العلاقة بين الدول الغنية والفقيرة، والحفاظ على تنوع المجتمعات لخصوصيتها الثقافية والدينية والحضارية (بارعيدة والزبيدي، 2021: 593-594).

2-2-6 أبعاد الاستدامة Dimensions of sustainability

2-2-6-1 البُعد الاقتصادي Economic dimension

يُعدُّ البُعد الاقتصادي البُعد الأول من أبعاد الاستدامة، وأنَّ الهدف الأساسي للاستدامة الاقتصادية هو العمل على الحد من الفقر من خلال توفير سبل العيش الدائمة والأمانة للأفراد، وكذلك العمل على تحسين مستوى معيشة الناس بصورة كريمة، وتحقيق الكفاءة الاقتصادية عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد، والحد من التدهور البيئي، والعمل على توفير بيئة خالية من التلوث من خلال تطبيق معايير الاستدامة وعدم الاستقرار الاجتماعي، والاضطرابات الثقافية، وإنَّ الاستدامة الاقتصادية للوحدات الاقتصادية ضرورية لاستمراريتها في السوق من خلال تحسين أدائها المالي كما يركز على الاستخدام الأمثل للموارد للحصول على أقصى قدر من الفوائد للحفاظ على جودة الموارد واستخدامها، ولا يؤدي إلى انخفاض الدخل الحقيقي مستقبلاً وإنَّ الاستدامة الاقتصادية هي قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الأرباح وضمان ادارتها، بينما تسعى الدول النامية الى الاستخدام الأمثل للموارد بهدف رفع وتحسين مستوى المعيشة خصوصا بالنسبة للأفراد ذوي الدخل المحدود (Kuffour, 2019: 18)، إذ أنَّ الاستدامة الاقتصادية تعني وجود نظام إنتاجي يلبي مستويات الاستهلاك الحالية دون المساس بالاحتياجات المستقبلية تقليدياً، وأكد الاقتصاديون الذين يفترضون أن المعروض من الموارد الطبيعية غير محدود على قدرة السوق حول تخصيص الموارد بكفاءة، ويعتقدون أيضاً أن النمو الاقتصادي سوف يكون مصحوباً بالتقدم التكنولوجي لغرض تجديد الموارد الطبيعية المستنزفة، ولقد ثبت الآن في عملية الإنتاج أن ليس كل الموارد الطبيعية قابلة للتجديد وقد أدى نمو حجم النظام الاقتصادي إلى استنزاف قاعدة الموارد الطبيعية مما أدى إلى إعادة التفكير في الافتراضات الاقتصادية التقليدية، ودفع هذا العديد من الأكاديميين إلى التشكيك في جدوى النمو والاستهلاك غير المنضبطين (Mensah, 2019: 22)، كذلك تعد الاستدامة الاقتصادية للوحدات الاقتصادية ضرورية لاستمراريتها في السوق من خلال تحسين أدائها المالي، كما يركز على الاستخدام الأمثل للموارد للحصول على أقصى قدر من الفوائد للحفاظ على جودة الموارد واستخدامها، وأنَّ هذا لا يؤدي إلى انخفاض الدخل الحقيقي في المستقبل وتحتاج الوحدة الاقتصادية لتكون مستدامة اقتصادياً الى الاداء الجيد على المستوى الجزئي من خلال العمل على تقليل التكاليف والعمل وتعظيم الأرباح وعوائد المساهمين (Buallay, 2020: 17).

2-6-2-2 البُعد الاجتماعي Social dimension

يُعد هذا البُعد بمثابة سعادة الإنسان في تحسين نوعية الحياة، وتوفير فرص العمل، ونشر قيم العدل والمساواة بين السكان، مع التركيز بشكل عام على الفئات المحرومة أو المهمشة، فضلاً عن ذلك فهناك حاجة إلى الاهتمام بتوجيه الجهود نحو الاستثمار في رأس المال البشري خاصة في الدول النامية إذ يوجد استثمار في الصحة والتعليم والتغذية وزيادة المعرفة والمهارات الإنسانية لمساعدتها على التحسن، والاستدامة الاجتماعية لها بعدان، البُعد الأول موجه نحو داخل الوحدة الاقتصادية ويتعلق بالموردين والموظفين والمقاولين، والبُعد الثاني موجه خارجها ويتعلق بالجوانب الاجتماعية مثل المشاركة بالأنشطة التي تعمل على دعم المجتمع عن طريق تبرعات خيرية وتقديمها للفئات الضعيفة (papoutis, 2018: 16-17)، وهذا يحافظ على التوازن بين الكفاءة الاقتصادية والإنتاجية وعمل الأفراد والمجتمع، من خلال استخدام الموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة لتعزيز التنمية الاجتماعية الناشئة عن الأداء التنظيمي الذي يعرض العديد من القوانين واللوائح والعقوبات، لذلك فإنّ الأداء يتطلب الربط بين استراتيجيات العمل التنافسي في الوحدات الاقتصادية والقسم الاجتماعي و بين الإدارة الاجتماعية ومتطلبات العملاء الفردية والجماعية من الخدمات أو المنتجات من أجل تحقيق التوازن بين احتياجات وتوقعات وتطلعات أصحاب المصلحة، وتحقيق الوحدات الاقتصادية أداءً مستداماً للعملاء في المجتمع من حيث قدرتها على توليد قيمة للمنتج والخدمة المقدمة للمجتمع من خلال تحقيقها خدمات ومنتجات عالية الجودة وأسعار مناسبة لجميع الطبقات الاجتماعية والتسليم في الوقت المحدد المناسب بأقل الأسعار وزيادة الحصة السوقية للقطاعات المستهدفة والولاء المجتمعي للوحدة الاقتصادية (المواجدة، 2019: 24).

2-6-2-3 البُعد البيئي Environmental dimension

إنّ البُعد الثالث من ابعاد الاستدامة هو الاستدامة البيئية، لذلك يمكن اعتبار أن التحدي البيئي الذي تواجهه الوحدات الاقتصادية لكيفية وضع خطط استراتيجية من قبل المتخصصين لديها في الحفاظ على الموارد الطبيعية والسيطرة عليها يتمثل في تلوث الماء والهواء وكل ما يتعلق بالبيئة لأنّ هذه العملية لم تعد مقتصرة على جهة أو فئة معينة، بل أصبحت مسؤولية المجتمع بصورة عامة وإنّ التدهور البيئي حول العالم مسؤولية استراتيجية تتطلب اهتماماً جدياً وموضوعياً من قبل جميع الوحدات الاقتصادية في العالم ومراقبة وإدارة شؤون البيئة، لأن الوحدات الاقتصادية هي إحدى

أدوات الحفاظ على البيئة حسب منظمة المعايير الدولية ويعني مصطلح البيئة " البيئة المحيطة التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية من الماء والهواء والأرض والموارد الطبيعية والحيوانات " (Fred&Forest, 2017: 105-106)، ويُعرّف البُعد البيئي بأنه نظام بيئي آمن فضلا عن الحفاظ على الموارد الطبيعية والتنوع البيولوجي والهواء النقي وأضرار انبعاثات الاحتباس الحراري والمساهمة في مراقبة المياه وهي شرط اساسي لتحقيق التوازن والمرونة والترابط وتمكين المجتمع البشري من تلبية احتياجاته ومتطلباته الأساسية و الضرورية (6: 2019: Danso et al)، وتهدف الاستدامة البيئية إلى استدامة أنظمة دعم الحياة العالمية لفترة غير محددة من خلال استراتيجيات تهدف إلى تحسين رفاهية الإنسان من خلال حماية الموارد الطبيعية، وضرورة تقليل استهلاكها، والتقليل من الآثار البيئية التي تضر بصحة الإنسان (3: 2020: Latif et al)، ويرتبط البُعد البيئي للاستدامة بالممارسات البيئية والاهتمام بالبيئة والنظام البيئي والمحافظة عليهما وعدم الإضرار بالبيئة التي نعيش فيها من خلال تقليل الانبعاثات والتخلص من النفايات الناتجة عن العمليات الصناعية للحد من التلوث بأشكاله المختلفة وتغير المناخ (العادلي، 2020: 19)، الاستدامة للوحدات الاقتصادية الصغيرة هي في الأساس وحدة عامة تعمل في الوحدة الاقتصادية لممارسة الأنشطة وقوانين الصناعة واللوائح الحكومية ومتطلبات العملاء والمساهمين (التميمي والدليمي، 2023، (276).



الشكل (2-5) أبعاد الاستدامة

المصدر من إعداد الباحثة

وترى الباحثة أنّ الاستدامة تتكون من الأبعاد الأتية، البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي والبعد البيئي، لذلك يكون من الأفضل العمل على دمج هذه الأبعاد لأنها لا تكون مستقلة عن بعضها البعض بل تكون مترابطة ومتجانسة وتهدف لتحقيق استمرارية الوحدة الاقتصادية وأيضاً تحث على الحفاظ على البنية التحتية والموارد الطبيعية للمجتمع.

7-2-2 مبادئ الاستدامة: Sustainability principles

تعد مبادئ الاستدامة الأساس لتحقيق أهداف الاستدامة، إذ يمكن تلخيصها بالآتي: (حمو خليل، 2018: 17، والاسدي، 2020: 39-40).

- 1- القيم والاخلاق: تقوم الوحدة الاقتصادية بإنشاء وتعزيز المراقبة والحفاظ على المعايير والممارسات الأخلاقية في التعامل مع جميع أصحاب المصلحة.
 - 2- القيادة المثلى: تسعى الوحدات الاقتصادية جاهدة من أجل إدارة جميع مواردها بضمير وفعالية لإدراك الواجب الائتماني للوحدات الاقتصادية في مجالس الإدارة والمديرين بهدف التركيز على مصالح جميع أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية.
 - 3- الشفافية: تتيح الوحدة الاقتصادية الإفصاح في الوقت المناسب عن المعلومات المتعلقة بمنتجاتها وخدماتها وأنشطتها، فضلاً عن الآثار الاجتماعية والبيئية لتلك الأنشطة والسياسات والإجراءات الأمر الذي يساعد أصحاب المصلحة على اتخاذ قرارات مستنيرة.
 - 4- علاقات العمل: تقوم الوحدة الاقتصادية باستخدام ممارسات التجارة العادلة مع الموردين والموزعين والشركاء.
 - 5- العائد المالي: تقوم الوحدة الاقتصادية بتعويض مقدمي رأس المال بعائد استثماري تنافسي وحماية ممتلكات الوحدة الاقتصادية.
 - 6- التفاعل الاجتماعي: تعزيز الوحدة الاقتصادية وعلاقة المنفعة المتبادلة بينها وبين المجموعة لمعرفة احتياجات ومتطلبات العملاء. (الدباغ والسعدون، 2020: 82).
- بعد ذلك حدد مؤتمر الأمم المتحدة الذي عقد في ريو دي جانيرو في البرازيل عام 1992 مجموعة من المبادئ التي تركز عليها الاستدامة (طلال وتونس، 2018: 6-7) & (بوعروري، 2022: 537).

- 1- مبدأ الاحتياط: وبموجبه يجب على الدول اتخاذ جميع التدابير والاجراءات اللازمة لمعالجة التدهور البيئي حتى في غياب اليقين العلمي القاطع حول الآثار الناجمة عن الأنشطة التي يتعين القيام بها والتي قد تنشأ فجأة في المستقبل.
 - 2- مبدأ المشاركة: التنمية المستدامة هي ميثاق يعترف بمشاركة جميع الأطراف ذات الصلة في صنع القرار الجماعي من خلال الحوار وخاصة في مجال التخطيط وتطوير السياسات وتنفيذها، وتبدأ التنمية المستدامة على المستوى المحلي، وهذا يعني أنّ التنمية تبدأ من القاع ويتطلب تحقيق الاستدامة توفير الشكل المناسب من اللامركزية.
 - 3- مبدأ الاندماج: في الماضي لم يكن من الشائع اعتماد البيانات البيئية الاجتماعية كجزء من البيانات التي تصمم عليها خطط التنمية الاقتصادية، ومع ذلك فقد أصبح من الواضح أنّ وضع الاعتبارات البيئية في حسابات خطط التنمية بما في ذلك تقييم الآثار البيئية للمشروع قبل البدء في تنفيذه يعطي أبعاداً جديدة لقيمة الموارد واستخدامها على أساس تحليل التكلفة والعائد وكيفية استخدامها والمحافظة عليها.
 - 4- مبدأ الملوث: يعد مبدأ دفع الملوث من أهم المبادئ القانونية التي تحقق التنمية المستدامة بشكل كبير وفعال، إذ تلتزم الوحدات الاقتصادية بتحمل مسؤوليتها تجاه الأضرار التي تسببها عملياتها وانشطتها حيث أنه يرتبط بالجانب الاقتصادي للأنشطة الملوثة ويعتبر النموذج الوحيد الذي تقبله غالبية الدول وليس كلها.
- وترى الباحثة أنّ الاستدامة تعمل على تطوير وتهيئة واعداد قوائم تكون خاصة بالمبادئ الأخلاقية وتعمل على تنفيذ ممارسات أكثر فعالية وتحسن من الأنشطة المرتبطة بالأداء البيئي وكذلك تعمل على تعزيز الأداء الاقتصادي واحترام ثقافة وتراث كافة فئات المجتمع وتعمل على حث الافراد لحماية البيئة من الملوثات الضارة.*

8-2-2 محددات تحقيق الاستدامة: Determinants of achieving sustainability

تتعرض العديد من الوحدات الاقتصادية المحلية والأجنبية الى المحددات أو العوائق التي تمنعها من تحقيق الاستدامة في إطار تنفيذ المبادرات العالمية، أهمها عوائق خارجية متأصلة في بيئة الأعمال (الابراهيمى، 2018: 45)، والافتقار إلى قوة عاملة تتمتع بالخبرة الكافية في مجال الاستدامة وعدم القدرة على الحصول على البنية التحتية والتكنولوجيا والحلول المستدامة الفعلية من أجل الحصول على بيئة خالية من التلوث، والافتقار إلى آليات تمويل خارجية محدده كل هذه العوامل ادت الى انخفاض الطلب والرغبة على المنتجات المستدامة، كذلك من بين المحددات التي تتعرض اليها الاستدامة هي مشاكل وجود موزعين مستدامين، وايضا ضعف التشريعات القانونية والقواعد واللوائح والانظمة التوجيهية التي يجب على الوحدات الاقتصادية الالتزام بها لغرض تحقيق الاستدامة، وايضا تلزم الوحدات الاقتصادية بتحقيق الاستدامة، كذلك محدودية تطبيق الأدوات المالية المحفزة للاستدامة وعدم وجود اتجاه دولي شامل يدعم الاستدامة (عواد وعزام، 2023: 413).

9-2-2 مداخل الاستدامة: Sustainability approaches

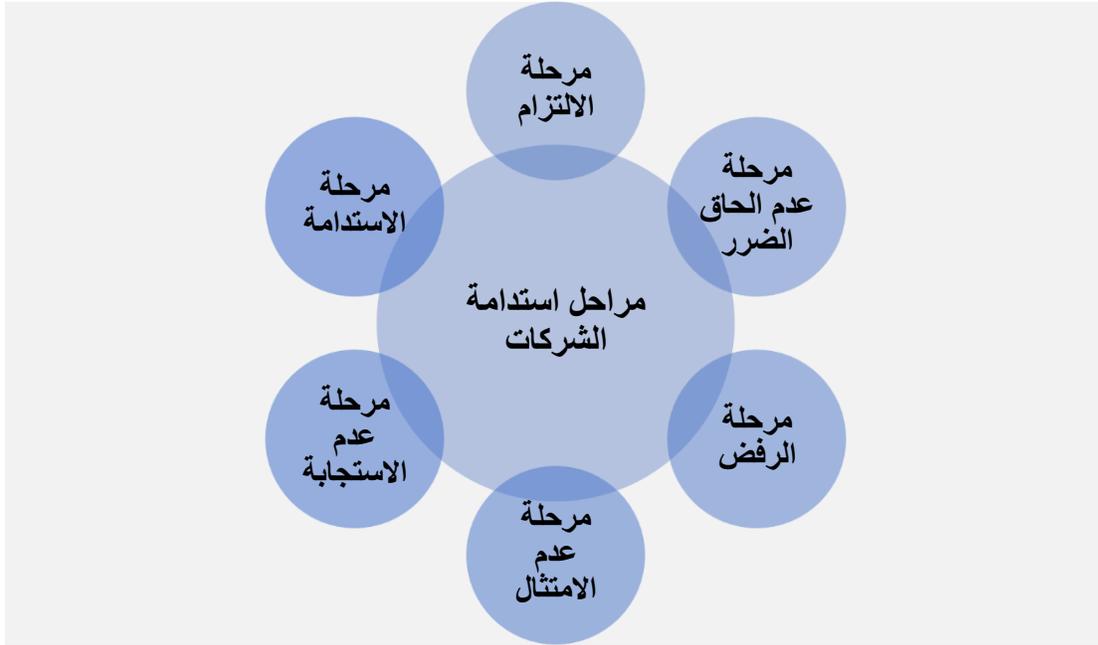
- 1- مدخل من الاعلى الى الاسفل للتنمية المستدامة: انّ التعريف الاشمل والأوسع للتنمية المستدامة والاستدامة للوحدات الاقتصادية عن طريق نهج القياس والمنطق، اذ ينقسم المصطلح العام للتنمية المستدامة إلى مؤشرات ومقاييس جزئية بأكبر عدد ممكن من الطرق المنهجية.
 - 2- مدخل اصحاب المصلحة: ومنطقه الأساسي هو أنه إذا أرادت الإدارة أن تجعل الاستدامة ظاهرة عالمية حقيقية فإنّ مشاركة أصحاب المصلحة وإشراكهم هو شرط أساسي وعنصر أساسي في استراتيجية العمل لتطوير نظام محاسبة مستدام عالمي يجمع بين آراء مدير الوحدة (الأطراف الداخلية) وأصحاب المصلحة (الأطراف الخارجية).
- أ- مراقبة الالتزام بالسياسات والتشريعات البيئية.
- ب- دعم التحسين المستمر لعمليات المنشأة.

ت- توفير المعلومات من اجل المساعدة في عملية اتخاذ القرارات الداخلية على مستوى إدارة المنشأة وتوفير المعلومات لأغراض الإفصاح وإعداد التقارير الخارجية لأصحاب المصلحة (التيمي والحسناوي، 2020: 190).

10-2-2 مراحل الاستدامة في الشركات: Stages of sustainability in companies

تمر الوحدات الاقتصادية بمراحل عديدة عند تطبيق مفهوم الاستدامة وهي كما يلي (Zhang, 2017: 14).

- 1- مرحلة الالتزام: وهي أدنى مستوى لتحقيق التنمية المستدامة، وتعني هذه المرحلة التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والأنظمة والتشريعات المحلية والدولية المتفق عليها لحماية البيئة.
- 2- مرحلة عدم الحاق الضرر: ويتضمن حقيقة أنّ الوحدة الاقتصادية تدرك تماماً قدرتها على إحداث تأثيرات بيئية واجتماعية واقتصادية حقيقية ومحتملة، وبناء على هذا الوعي يجب على الوحدة الاقتصادية صياغة وتنفيذ سياسات وإجراءات للحد من أي آثار بيئية واجتماعية واقتصادية والأضرار التي قد تنجم عن عملياتها التشغيلية.
- 3- مرحلة الاستدامة: تتجاوز هذه المرحلة الالتزام وعدم الإضرار مما يعني أنه يمكن للوحدة الاقتصادية المشاركة في الاستثمار الاجتماعي والحوار مع أصحاب المصلحة والسعي لتحقيق تكامل الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بما يحقق الاستدامة على المستوى الوطني والمساهمة في التنمية.
- 4- مرحلة الرفض: وهذا يعني أنّ الوحدات الاقتصادية ترفض مفهوم الاستدامة نتيجة إيمانها بأن كافة الموارد البشرية والطبيعية والمادية متاحة لها ويمكن استغلالها لغرض تحقيق الربح الاقتصادي.
- 5- مرحلة عدم الاستجابة: هذه المرحلة ناتجة عن نقص الثقافة والوعي فضلا عن عدم وجود برنامج لتوضيح أهمية مفهوم الاستدامة للوحدات الاقتصادية ولا يهدف إلى معارضة اختلافات الوحدات في تحقيق الأرباح المالية.
- 6- مرحلة عدم الامتثال: تركز هذه المرحلة على الالتزام بتطبيق الحد الأدنى من المعايير للحد من فرض العقوبات التي تتعرض لها الوحدات الاقتصادية نتيجة عدم الالتزام.



الشكل (2-6) مراحل الاستدامة في الشركات

المصدر من إعداد الباحثة

11-2-2 الاستدامة وجودة تقاريرها: Sustainability and the quality of its reports

من خلال مبادرة الإبلاغ العالمي (Global Reporting Initiative) GRI فقد حددت جودة التقارير المالية، إذ عرفت مبادرة الإبلاغ العالمي وهي منظمة دولية مستقلة تساعد الوحدات الاقتصادية الأخرى على تحمل المسؤولية عن آثارها من خلال تزويدها بلغة عالمية مشتركة لتوصيل تلك التأثيرات من خلال وضع معايير عالمية لتقارير الاستدامة التي تمكن أي وحدة اقتصادية من فهم آثارها على الاقتصاد والبيئة والمجتمع والأفراد والإبلاغ عنهم بطريقة قابلة للمقارنة وذات مصداقية، مما يؤدي إلى زيادة الشفافية حول مساهمتهم في التنمية المستدامة كذلك تقارير الوحدات الاقتصادية، ولهذه المعايير أهمية كبيرة لأصحاب المصلحة بما في ذلك المستثمرين وصانعي السياسات وأسواق رأس المال (زبين واخرون، 2022: 74)، وتنتشر العديد من الوحدات الاقتصادية تقارير الاستدامة المعروفة أيضاً باسم المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية (CSR) والبيئة والحوكمة (ESG)، وتم الإعلان عن إطار إعداد تقارير الاستدامة لأول مرة في عام 2000، وهو يحدد مبادئ إعداد

التقارير التي تركز على جودة إعداد تقارير الاستدامة ولهذه المبادئ أهمية كبيرة وتكون استثنائية بالنسبة لأصحاب المصلحة وغايتها العمل على تحديد جودة تقارير الاستدامة وتمثل هذه المبادئ السنة وتكون كالاتي وهي (التوازن، وقابلية المقارنة، والدقة، وحسن التوقيت، والوضوح، والموثوقية) (Kristoffersson & Rydell, 2017: 17, & Rost, 2018: 5-6)

1- التوازن: يجب أن يعكس التقرير الجوانب الإيجابية والسلبية لأداء الوحدة الاقتصادية وفقا لمبادئ المبادرة العالمية (GRI) للتمكن من إجراء تقييم منطقي للأداء العام، إذ أنّ ضعف الالتزام بهذه المعايير يمثل شكلا من أشكال الغسيل الأخضر، وهذه الحالة هي واحدة من الانتقادات وتقارير الاستدامة الرئيسية لأغراض تطبيق مبدأ التوازن، وقدمت مبادرة التقارير العالمية (GRI) ثلاث توصيات رئيسية:

أولاً: يجب على الوحدات الاقتصادية تقديم تقرير لتجنب العقوبات أو القيود أو أي شكل من أشكال العرض الذي قد يؤثر سلباً في القرارات أو أحكام المستخدمين.

ثانياً: توصي مبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI) بتضمين النتائج السلبية والإيجابية فضلاً عن أي موضوعات قد تؤثر في قرارات أصحاب المصلحة.

ثالثاً: يجب أن يميز التقرير بوضوح بين عرض الحقائق وتفسير الوحدة الاقتصادية.

2- القابلية للمقارنة: تسمح للمستخدمين بتقييم أداء الوحدات الاقتصادية ويمكن أن تعزى صعوبة مقارنة تقارير الاستدامة إلى إقناع أصحاب المصلحة والمستثمرين عن استخدام المعلومات التي تم الكشف عنها فيما يتعلق بأداء الاستدامة للوحدات الاقتصادية، ولمعالجة هذه الصعوبات ذكرت مبادرة التقارير العالمية (GRI) أنه يجب تقديم المعلومات بطريقة تمكن أصحاب المصلحة من تحليل التغيرات في الأداء وهو أمر ضروري لتقييم تقدم الوحدات الاقتصادية وقياس أدائها للأنشطة المتعلقة بالجوانب الاجتماعية والبيئية والصحية وجودة الأداء الاقتصادي .

3- الدقة: تُعد دقة المعلومات مسألة رئيسية في إعداد تقارير الاستدامة، إذ تكون المعلومات المقدمة دقيقة ومفصلة بما فيه الكفاية للسماح للأطراف المهتمة بتقييم أداء الوحدة الاقتصادية المقدمة للتقارير وأنّ الخصائص الأساسية التي تحدد دقة التقرير هي طبيعة المعلومات ومدى فائدتها للأطراف المعنية.

4- الموثوقية : وفقاً لهذا المبدأ ينبغي تحديث المعلومات والإجراءات المستخدمة مثل الإبلاغ والتسجيل والتجميع والتحليل والإفصاح عنها في شكل يمكن إخضاعه للفحص والتعرف على أهمية جودة المعلومات، ومع ذلك فإنّ فعالية المصادقية غالباً ما تفوض استخدام هذه التقديرات من قبل المحللين الماليين والمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين، لذا فإنّ عمليات التدقيق الداخلي المتعددة (أو ارتباطات الضمان) هي وسيلة لمعالجة فجوة المصادقية الشاملة، وعلى هذا الأساس شجعت العديد من الوحدات الاقتصادية لممارسة تدقيق الاستدامة المستقل كأداة موثوقة وجديرة بالثقة لضمان إدارة الاستدامة (Dominique et al, 2017: 648).

5- التوقيت : هو مبدأ مهم لتحديد جودة تقارير الاستدامة ومع ذلك لم يتم التحقيق بجدية في التوقيت المناسب في الأدبيات المتعلقة بقضايا الإبلاغ عن الاستدامة وفقاً لمبادئ المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) ومن الضروري أن يتم إعداد التقارير وفقاً لجدول زمني منتظم وأن تكون المعلومات متاحة في الوقت المناسب لأصحاب المصلحة لاتخاذ قرارات فعالة يتيح مبدأ التوقيت المناسب وتوصيل أحدث المعلومات بطريقة مناسبة، وترتبط فائدة المعلومات ارتباطاً وثيقاً خاصة إذا كان توقيت الكشف عنها مناسباً بحيث يمكن دمجها بشكل فعال في عملية صنع القرار والتكرار و هما جانبان مهمان في التوقيت المناسب مما يسهم في السماح بالوصول إلى المعلومات من قبل أصحاب المصلحة (Duran, 2018: 46-47, & Aksoy, 2019: 328-331).

6- الوضوح: وفقاً لمبدأ الوضوح ينبغي تقديم المعلومات التي يتم الكشف عنها في تقارير الاستدامة بطريقة مفهومة ويمكن الوصول إليها واستخدامها من قبل جميع أصحاب المصلحة ويجب أن يسمح وضوح تقارير الاستدامة للقراء والمستخدمين بالعثور على معلومات محددة وفهمها دون محاولة بذل جهد كبير، ولكي يحدث ذلك يجب أن يحتوي تقرير الاستدامة على مستوى المعلومات المطلوبة من قبل أصحاب المصلحة مع تجنب التفاصيل المفرطة وغير الضرورية فضلاً عن أي محتوى آخر من المحتمل أن يحد من الفهم، ولتحقيق هذه الغاية توصي مبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI) باستخدام المؤشرات والجدول والرسوم البيانية وأي محتوى آخر قد يكون مفيداً للوصول إلى الهدف المطلوب .

12-2-2 العلاقة بين التدقيق الداخلي ومعايير الاستدامة the relationship between internal audit and sustainability standards

تطور مفهوم التدقيق الداخلي واتسعت أهدافه ومجالاته ولم يقتصر الأمر على المجال المالي التقليدي فقط بل اتسع ليشمل كافة المهام والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية حيث يتطلع التدقيق الداخلي إلى أساليب تدقيق داخلي مرنة إذا كان بحاجة إلى إكمال المزيد من عمليات التدقيق في نفس الوقت، وتعزيز العلاقات الوثيقة مع أصحاب المصلحة، وتقديم تقارير أكثر صلة وذات تأثير أعلى مع وثائق أقل إذ يمكن للمدققين الداخليين الاستجابة بسرعة فاعلة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة وأبعادها ووضع الاستراتيجيات والأولويات والتركيز على المخاطر والاهداف المحددة للتنمية المستدامة (Pundmann et al, 2017: 2)، وتعد الإدارة البيئية الأداة الأساسية لتحقيق التنمية المستدامة في الوحدة الاقتصادية من خلال التحكم في الاستغلال الأمثل للموارد والحفاظ عليها أي أنّ نظام الإدارة البيئية يمثل الأساس للتطبيق السليم لبرامج التدقيق الداخلي الرشيقة لضمان تحقيق وتخطيط المشاركة المتزايدة والمستمرة للتنمية المستدامة والتحسين المستمر لها (يوريد، 2019: 48)، ونتيجة لدمج أبعاد التنمية المستدامة في إدارة التدقيق الداخلية ظهرت مجالات جديدة للأداء وأصبح المطلوب من الوحدة الاقتصادية التوفيق بين أهدافها الاقتصادية والمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لتحسين علاقاتها مع مختلف الأطراف سواء المباشرة أم غير المباشرة كشرط لاستمراريتها وبقائها ولا بد من التركيز على عناصر التدقيق المتمثلة في الفعالية والكفاءة في إدارة الأنشطة والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة (رشيد، 2020: 63-64)، والتخطيط لزيادة واستدامة مشاركة أصحاب المصلحة في عملية التدقيق وهي طريقة جديدة لتنظيم العمل في التدقيق الداخلي السريع، أي أنها تحدد النطاق والمجالات الرئيسية التي يمكن إكمالها مسبقاً وتخطط الاجزاء الأصغر من عملية التدقيق بدلاً من إنشاء خطة عمل كاملة مسبقاً مما يؤدي إلى تسليم التقارير ذات الصلة بشكل أسرع وتقليل الجهد المبذول في الخطط التي تتغير باستمرار، مع ظهور معلومات أو جهات نظر جديدة وبالتالي تقليل وقت الانتظار لهذه الخطط وتطوير وتنفيذ برامج الأعمال في عدة خطوات سريعة وموجزة يتم تفويض الموافقة على برامج العمل والتغييرات لقائد فريق التدقيق الداخلي وأصحاب المصلحة (DeLoitte, 2020: 2-3)، إنّ الإطار الذي يضمن هذا التحول من التدقيق الداخلي التقليدي إلى التدقيق الداخلي الذكي هو فلسفة الأداء المستدام لبرامج التدقيق الداخلي، إذ أنّ هذه الفلسفة لا تحتوي على كافة القضايا التي تجعل الوحدة الاقتصادية ناجحة على المدى الطويل

ولكنها تساعد الوحدة على إدراك ومراقبة العلاقات التي تحكم مختلف القضايا المتعلقة بالتنمية المستدامة، وبالتالي فقد أنّ القدرة على تكوين صورة أكثر شمولاً والتنبؤ بالمستقبل، وهذا يجعل الوحدة قادرة على التغلب على مشكلاتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية المستقبلية واغتنام الفرص المتاحة قبل الآخرين، وإذا تبنت الوحدة فلسفة الأداء المستمر للأساليب الرشيقة في التدقيق الداخلي فإنها ستصبح وحدة رائدة تسبق الوحدات المنافسة بخطوة (الحجامي، 2020: 32)، وتحتاج الوحدات الاقتصادية إلى استخدام أساليب رشيقة جديدة لتحقيق الاستدامة في الاقتصاد في الوقت الحقيقي، مثل الفعالية والكفاءة والاقتصادية والأخلاقية والقدرة التنافسية لذلك تحول تركيز التدقيق الداخلي من الطريقة التقليدية إلى التدقيق المستمر المبني على أساليب رشيقة، فضلا عن زيادة الضغط على المدققين الداخليين لتلبية التوقعات العالية لأصحاب المصلحة وهناك سبب آخر وراء اعتماد أساليب رشيقة هو التغيير المتزايد في بيئة الأعمال لإعطاء اليقين للتوقعات الحالية والمستقبلية (Kahyaoğlu, 2020: 209)، ويتضح مما سبق أنّ العدد المتزايد من أصحاب المصلحة المهتمين بالمحتوى المعلوماتي لمعايير الاستدامة من خلال ابعادها طويلة الاجل للقرارات، كان القوة الدافعة وراء الحاجة إلى التدقيق الداخلي لإنتاج هذه التقارير، ذلك لضمان دقة ومصداقية المعلومات المفصح عنها، حيث أنّ التدقيق الداخلي يسهم من خلال تأدية دوره في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة وينتج عنه تقارير مالية عالية الجودة، وهذا يشكل محور المبحث القادم.

2-2-13 جودة تقارير الاستدامة وجودة التقارير المالية

Quality of Sustainability Reports and Quality of Financial Reports

1- تعد تقارير الاستدامة أداة اتصال قيمة تمكن المديرين من إثبات مصداقيتهم وإيصال المعلومات المتعلقة بالتنمية المستدامة لوحداتهم الاقتصادية إلى أصحاب المصلحة، إنّ الكشف عن معلومات الاستدامة يوفر معلومات مالية وغير مالية مما يخفف من الانتهازية الإدارية والتلاعب غير الأخلاقي بالأرباح.

2- يوفر مفهوم إضفاء الثقة للوحدة الاقتصادية أساسا سليما لتعزيز جودة اعداد التقارير المالية وإيصال معلومات قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستدامة إلى أصحاب المصلحة، خاصة إذا تم

تطوير ممارسات الإبلاغ عن الاستدامة ضمن عملية إضفاء الطابع الثقة للوحدات الاقتصادية وكان الهيكل التنظيمي مشاركا في العملية، ويعد إعداد التقارير أمرا مهما لجودة تقارير الوحدة الاقتصادية. 3- يسهم إنشاء لجنة الاستدامة في توفير مورد رأسمالي للوحدة الاقتصادية فهو يساعدها على ممارسة الرقابة وإعداد التقارير ومراقبة استراتيجية الاستدامة وهذا يؤثر في تقليل عدم تناسق المعلومات وبالتالي تحسين جودة التقارير، إنَّ التحقق من تقارير الاستدامة يقلل من ضغوط أصحاب المصلحة لأنه يعزز مصداقية المعلومات ويزيد من جودة التقارير ويلعب التدقيق دوراً مهماً في تحديد مدى موثوقية معلومات الاستدامة وهو ما ينعكس على جودة تقارير الاستدامة، مما يزيد من الشفافية والإفصاح على مصداقية المعلومات وإنَّ إدراج أهداف اجتماعية واضحة في خطة التعويضات التنفيذية يؤدي إلى أداء جيد مستدام وزيادة الالتزام الاجتماعي للوحدات الاقتصادية وهو من المرجح أن يؤثر في التزام الوحدات الاقتصادية بتقديم تقارير عالية الجودة وتركيز أقوى على خطط التعويضات التنفيذية المرتبطة بأهداف الاستدامة مما يعزز جودة ضمانها.

4- يُعدّ تدقيق ضمان جودة الاستدامة أمراً ضرورياً لتحسين الثقة في دقة المعلومات المبلّغ عنها وخاصة مصداقية وموثوقية المعلومات الاجتماعية والبيئية، ويؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين أنّ التدقيق الداخلي يمثل مقدم الضمان لتعزيز درجة الثقة في نتائج تقييم موضوع معيّن، ذلك من خلال مدى عمق العمل الذي سيقوم به مقدم الضمان، ومن ثم درجة الثقة التي يتمتع بها مقدم الضمان، ويجب أن يكون المستخدمون قادرين على الحصول على تقرير المدقق، إذ أنّ تحديد مستوى الضمان أمر ضروري ومهم وهو تقليل الفجوة في التوقعات بين تصورات المستخدمين لموثوقية البيانات وقابليتها للمقارنة والأهمية النسبية للملاءمة والفعالية (Manuela et al, 2020: 2)

الخلاصة:

من خلال ما طرّح في هذا المبحث نستنتج أنّ الاستدامة تعني استدامة الموارد الطبيعية لأنّ هذه الموارد تخص الأجيال القادمة، وأنّ ظهور مفهوم الاستدامة هو نتيجة للمخاوف الناجمة عن التدهور البيئي ونفاذ الموارد الطبيعية والتغيرات المناخية نتيجة النمو السريع للإنتاج دون مراعاة اثار هذا النمو على الانسان والطبيعة، اذ تسعى الاستدامة الى تحقيق الرفاهية الاجتماعية والمحافظة على الموارد الطبيعية غير المتجددة وتحقيق حياة أفضل للمجتمع والحد من الفقر، كذلك تسعى الوحدات الاقتصادية الى تحقيق الاستدامة لضمان استمراريتها وتطورها واستدامتها، لذلك ينبغي ان تقوم بالإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية لأنشطتها المتمثلة بأبعاها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، ويتم الإفصاح عن الاستدامة من خلال تقارير بعضها مستقل عن التقارير المالية وتسمى تقارير الاستدامة والأخر يتكامل مع تقارير الاستدامة ومع جودة التقارير المالية.

المبحث الثالث

جودة التقارير المالية/Financial reporting quality**توطئة:**

مع تطور الوحدات الاقتصادية زادت أهمية معلومات التقارير المالية، اذ يتضمن نظام المعلومات الآن تطبيقات وتقنيات متقدمة لدعم عملية اتخاذ القرار، وعليه أصبحت المعلومات أساساً استراتيجياً ومصدراً يتم على أساسه اتخاذ القرارات، لذلك فإنّ هناك حاجة إلى نظام معلومات يلبي احتياجات متخذ القرار، وقد يكون لهذه التطورات الأخيرة تأثير في درجة ملاءمة التقارير المالية وقد لا تعكس التقارير المالية صورة واضحة عن أداء الوحدة الاقتصادية للمستخدمين مما يؤدي إلى وجود فجوة في جودة التقارير المالية.

1-3-2 التقارير المالية: Financial Reports

يتم النظر إلى التقارير المالية على أنها الوسيلة التي عن طريقها يتم تقديم المعلومات من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية للمستخدمين، وتُعد بشكل عام جزءاً من عملية الاتصال، هذا هو الوصف للتقرير المالي ضمن تقرير اللجنة المسؤولة عن إعداد التقارير المالية التي تم تشكيلها من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وبناء على تقرير جنكينز بعنوان (تحسين عملية الإبلاغ على الاعمال) (وقفان، 2021: 40)، تتم عملية تقديم المعلومات حول أحد الأنشطة الاقتصادية للمستفيدين من خلال تفعيل مجموعة من العناصر المختلفة التي تعمل مع بعضها بغرض المساعدة في عملية اتخاذ القرار المناسب كما هو الحال في الإفصاحات المالية التي تمثل احد عناصره (الفهد، 2021: 55)، ويتم اعداد التقارير المالية بواسطة نظم المعلومات، اذ أنّ نظام المعلومات المحاسبية مهم جداً في جميع الوحدات الاقتصادية ويعتمد بقاء الوحدة الاقتصادية أو نموها إلى حد كبير على توفير معلومات محاسبية فعالة وأي نظام معلومات سواء كان محاسبياً أم غير محاسبياً، ويجب تنفيذ عدد من الوظائف منها جمع البيانات ومعالجتها وإنتاج المعلومات فضلاً عن مراقبة البيانات وأمنها، أما بالنسبة لنظم المعلومات المحاسبية فإنّ نظام المعلومات المحاسبية يلعب دوراً هاماً في تقديم التقارير المالية، ويُعرف نظام المعلومات بأنه نظام حاسوبي إلكتروني يستخدم لجمع وتخزين

ومعالجة وتوصيل البيانات المالية والمحاسبية من خلال التقارير المالية بهدف دعم وتوجيه عملية اتخاذ القرارات التنظيمية (Gofwan, 2022: 57).

وتُعرف التقارير المالية بأنها إحدى العمليات الرئيسية في الوحدة الاقتصادية التي توفر معلومات قيمة حول استراتيجيات الوحدة الاقتصادية والأحداث الماضية والوضع الحالي لمستخدمي البيانات المالية، فيما يتضح أنّ إعداد التقارير المالية هو عملية تعتمد على جودة كل جزء منها كالمعلومات والاستثناءات المتعلقة بمعاملات الوحدة الاقتصادية والأحكام الصادرة عن الإدارة كذلك المعلومات المتعلقة باختيار وتطبيق السياسات المحاسبية عند استخدام هذه المعلومات ذلك لاتخاذ القرارات اللازمة (Ratnayake et al, 2021: 53).

وتُعرف التقارير المالية بأنها توفير معلومات عن نتائج العمليات والمركز المالي والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية ليتمكن قراء التقارير المالية من الاستفادة من هذه المعلومات في اتخاذ القرارات، ولذلك فإنه من الصعب تتبع كميات هائلة من المعلومات المالية يدوياً، وهناك حاجة إلى تقليل الوقت والجهد لكل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ القرارات لذلك فإنّ استخدام الأساليب القائمة على الذكاء الاصطناعي يتمتع بقدرات قوية وعالية من أجل استخراج المعلومات المفيدة تلقائياً من المستندات غير المنظمة (Vanetik&Krimbery, 2022: 1).

ويتم تعريف التقارير المالية بأنها المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبية وهو يلخص بشكل جيد جميع الأحداث المالية للوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية، مما يبدو وكأنه يعطي صورة لمستخدميها عن المركز المالي وقوة الإيرادات وقدرة الوحدة الاقتصادية على توليد تدفقات نقدية خلال فترة معينة، فضلاً عن حجمها لقياس القدرة على الوفاء بالتزاماتهم تجاه الآخرين (محمد وحسين، 2022: 37).

وترى الباحثة ان التقارير المالية هي الوسيلة الأهم للإدارة التي تعدها وسيلة الاتصال بالأطراف ذات العلاقة بنشاط الوحدة الاقتصادية وتعد التقارير المالية الناتج النهائي لأعمال الوحدة الاقتصادية التي تصف بدقة الأحداث المالية والقدرة على مزاوله الاعمال في تاريخ معين.



الشكل (2-7) طبيعة عمل التقارير المالية

المصدر من إعداد الباحثة

2-3-2 أهداف التقارير المالية: Objectives of financial reporting:

أنّ الهدف الرئيسي من إعداد التقارير المالية هو توفير معلومات مفيدة للمستفيدين من المستثمرين والدائنين وغيرهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، كذلك توفير معلومات عالية الجودة من خلال إعداد هذه التقارير ويمكن تحقيق إحدى هذه الوظائف لجميع الوحدات الاقتصادية ضمن إطار إعداد التقارير المالية (هيشان والصقور، 2022: 90).

وتلخص النقاط الآتية أهداف وأغراض التقارير المالية:

- 1- العمل على توفير المعلومات لإدارة الوحدة الاقتصادية لاستخدامها لأغراض التخطيط والتحليل ووضع المعايير واتخاذ القرار.
- 2- المساعدة في توفير المعلومات لمختلف الجهات المعنية فيما يتعلق بإدارة أداء الوحدة الاقتصادية لمعرفة مدى اجتهادهم وأخلاقهم في أداء واجباتهم ومسؤولياتهم الانتمانية.

- 3- المساهمة في تعزيز الرعاية الاجتماعية من خلال مراعاة مصلحة الموظفين والنقابات والحكومة. (Taddesse, 2022: 20).
- 4- توفير المعلومات المتعلقة بتحديد الموارد المتاحة، وأنّ المطلوب هو الحصول عليها وكيفية استخدامها بطريقة مثالية، كذلك يمكن لإعداد التقارير المالية الدقيقة أن يقلل من قرارات الاستثمار الضارة والمخاطر الأخلاقية والعمل على تحديد فرص استثمارية أفضل (العيادة، 2022: 52).
- 5- المساعدة في توفير المعلومات المفيدة لمدققي الحسابات القانونيين، مما يسهل بدوره المساعدة في عملية التدقيق وايضا المساعدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة (كوثر وسلسبيل، 2023: 16).

2-3-3 أهمية التقارير المالية: The importance of financial reports

تمثل التقارير المالية العمود الفقري للتخطيط المالي والتحليل والمقارنة المعيارية والمساعدة في عملية اتخاذ القرارات، لذلك يتعين على الوحدات الاقتصادية تقديم القوائم المالية الى هيئة الأوراق المالية والوكالات الحكومية، وبالنسبة للوحدات الاقتصادية في سوق الأوراق المالية يتطلب تقديم النتائج الربعية والسنوية الى سوق الأوراق المالية والعمل على نشرها، ومن أهميتها انها تساعد التدقيق القانوني فالمدققون القانونيون مطالبون بتدقيق القوائم المالية للوحدة الاقتصادية للتعبير عن رأيهم (المنصور وآخرون، 2023: 4).

2-3-4 أنواع التقارير المالية: Types of Financial Reports

تُعد التقارير المالية بمجملها الناتج النهائي للعمل المحاسبي المالي، وتوفر المحاسبة المالية معلومات عن أداء أعمال الوحدة الاقتصادية لأصحاب المصلحة على فترات منتظمة من خلال التقارير المالية وهي القوائم المالية، تقرير مراقب الحسابات، وتقرير مجلس الإدارة، التي يخضع شكلها ومحتواها للعديد من المعايير والقواعد المرنة لمنع الاختلافات في الهيكل او التخطيط الدقيق (Claudia & Lucia, 2020: 2).

2-3-4-1 القوائم المالية: Financial Statements

هي السجلات الرسمية للأنشطة المالية للوحدة الاقتصادية تعطي ملخصاً عن نتيجة أعمال الوحدة ومركزها المالي على المدى القريب والبعيد، فهي الاجراء النهائي والاساسي في العمل المحاسبي، وتنشأ من خلال القيام بمجموعة من الإجراءات والمعالجات المحاسبية على البيانات المرتبطة بالأحداث والأنشطة الاقتصادية ليتم تقييمها بشكل اجمالي وملخص الى جميع الأطراف المستحقة لها لأجل اتخاذ القرارات المختلفة، وحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطار العام لغرض عرض واعداد البيانات المالية التي تعتبر جزء من عملية اعداد التقارير المالية، وتتكون من عدة قوائم هي كما يلي: قائمة الدخل وقائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية (محمد، 2024: 47).

2-3-4-1-1 قائمة المركز المالي (الميزانية) Statement Of Financial Position

تحتوي قائمة المركز المالي على معلومات توضح طبيعة وحجم الاستثمارات في موجودات ومطلوبات الوحدة الاقتصادية ومبلغ حقوق الملكية على صافي أصولها، وتمثل هذه القائمة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية من حيث الأصول التي تمتلكها او الالتزامات المترتبة عليها (الشمري، 2023: 66)، ويتم اعداد هذه القائمة بعد اعداد الحسابات الختامية، وتشمل جميع الحسابات التي لاتزال مفتوحة وتلك التي تم اغلاقها بعد الحسابات الختامية ويكون لقائمة المركز المالي وجهان الأول: يسمى الجانب الأيمن او المدين ويحتوي على كافة العناصر المتعلقة بأصول الوحدة الاقتصادية والثاني: يسمى الايسر او الدائن ويشمل جميع الالتزامات تجاه الاخرين، وتعد قائمة المركز المالي ملخصاً تاريخياً للأصول التي تعد منافع اقتصادية مستقبلية اكتسبت الوحدة الاقتصادية حق الحصول عليها نتيجة للعمليات الحالية او الماضية فضلا عن الحقوق التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية والالتزامات الناتجة عن الاحداث والعمليات الماضية والحاضرة التي ستتطلب تسوية في المستقبل من خلال استخدام الأصول المتاحة او تقديم الخدمات (Kieso et al, 2019: 3-5).

2-1-4-3-2 قائمة الدخل Income Statement

وهو كشف يبيّن مقدار الربح او الخسارة الذي حققته الوحدة الاقتصادية في فترة محاسبية محددة ويسمى أيضا باسم بيان الربح او الخسارة لأنه يلخص مقدار الأموال التي حققتها الوحدة الاقتصادية والإيرادات خلال العام والمبلغ الذي انفقته، فإذا كانت الإيرادات اكبر من المصروفات نتج عنها ربح اما اذا كانت النفقات اكبر من الإيرادات نتج عنها خسارة ، اذ أنّ قائمة الدخل تعمل على عرض تفصيلي للمصروفات والاييرادات ومكاسب وخسائر الوحدة الاقتصادية ما يؤدي الى التغيير في حقوق الملكية للوحدة الاقتصادية وانّ الهدف الرئيسي من قائمة الدخل هو العمل على تحديد اجمالي الإيرادات واجمالي المصروفات وصافي ربح الوحدة الاقتصادية (Spiceland et al, 2018: 72)، وتُعد قائمة الدخل عنصرا رئيسيا في القوائم المالية التي يتم اعدادها دوريا للوحدات الاقتصادية تولي الإدارة دائما اهتماما كبيرا بهذه القائمة لما لها من أهمية كبيرة لمستخدمي قوائم التمويل (كاظم، 2022: 56).

2-1-4-3-2 قائمة التغير في حقوق الملكية Statement Of Changes in owners' equity

يتم تعريف حقوق الملكية على انها التزامات مستحقة على الوحدة الاقتصادية تجاه مالك الوحدة او الوحدات، وتم اعداد هذه القائمة للتعرف على التغيرات التي طرأت على حقوق مالكي الوحدة الاقتصادية خلال الفترة او السنة المالية وتزداد حقوق الملكية مع زيادة راس المال والارباح وتتناقص مع انخفاض راس المال والمسحوبات الشخصية والخسائر وتختلف عناصر القائمة وبحسب الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية سواء كانت وحدة اقتصادية فردية أم وحدة اشخاص أم وحدة اقتصادية مالية (شاني، 2020: 165)، ويتم اعداد هذه القائمة لمدة محددة ولا تتضمن بنود قائمة الملكية عدداً من البنود منها ، مستويات الأرصدة في اول المدة ونهايتها في مكونات حقوق الملكية، وصافي ربح او خسارة مدة معينة، واجمالي البنود المعترف بها يجمع معها صافي ربح او خسارة الفترة مع الاثار التراكمية والناجمة من التغيرات في السياسات المحاسبية بعد تصحيح الأخطاء الجوهرية وحسب متطلبات المعيار الدولي الثامن حيث من واجب كافة الوحدات الاقتصادية تقديم قائمة تخص التغييرات في حقوق الملكية وأيضا تفصح هذه القائمة عن التغييرات في حقوق الملكية للمساهم من اجمالي حقوق الملكية وتتمثل هذه القائمة في راس المال الذي يقدمه الملاك

وأيضاً حساب الدخل الشامل والأرباح المحتجزة والإرصدة المتركمة، وأنّ هذه القائمة تقدم توضيحاً لكل حملة الأسهم (علي، 2023: 45).

2-4-3-2 قائمة التدفقات النقدية Statement of Cash Flows

أصبحت قائمة التدفقات النقدية الزامية بموجب مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) رقم 95 إذا يتم عرض كافة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة زمنية محددة وهي نفس الفترة المحددة في قائمة الدخل، وتتكون هذه القائمة من ثلاثة أقسام، تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، وتدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية، وتدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية إذ أنّ قائمة التدفق النقدي تختص بعرض التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة خلال فترة مالية معيّنة في الوحدة الاقتصادية ويستطيع المستثمرون والدائنون عن طريق معلومات هذه القائمة ومعرفة مركز الوحدات الاقتصادية النقدي المالي ومدى قدرة الوحدات الاقتصادية في زيادة أرباحها وسداد ديونها نقداً، وتأتي أهمية القائمة من طريقة اعدادها إذا تعد على الأساس النقدي حيث تُعرف قائمة التدفق النقدي بأنها كشف يعرض المعلومات عن المقبوضات والمدفوعات للوحدة الاقتصادية ويعرف الفرق بينهما بالتغيير في النقد خلال فترة اعداد القائمة (كرز، 2021: 15).

2-4-3-2 Auditor's report :تقرير مراقب الحسابات:

تتضمن التقارير المالية السنوية تقرير مراقب الحسابات للوحدة الاقتصادية إذ يكون هذا التقرير مرفقاً بالقوائم المالية ووفقاً للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين يعرف هذا التقرير بمستند مكتوب صادر عن أحد المحاسبين القانونيين المحترفين وهو شخص مؤهل لتقديم رأي فني محايد لمستخدمي السلطات المالية فيما يتعلق بدرجة مطابقة المعلومات الواردة في هذه التقارير أو تقديم رأي فني محايد حول دقة وصحة البيانات المالية والمعلومات الواردة للاعتماد عليها، ويتوجب ان يتضمن تقرير مراقب الحسابات نتائج فحصه للبيانات المالية ودقة المعلومات التي تحتوي عليها وصدق وعدالة تمثيلها للمعاملات التي تمت خلال الفترة المالية، ولذلك يجب ان يوضح تقرير التدقيق ان القواعد المالية قد تم اعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية وانها تشير الى وجود أخطاء أو تشوهات جوهرية، وتتبع أهمية تقرير مراقب الحسابات من درجة الثقة التي يضيفها الى القوائم المالية التي يعتمد عليها المستخدمون لغرض اتخاذ القرارات الاستثمارية (فريال، 2020: 17).

2-3-4-3 تقرير مجلس الإدارة: Board of Directors report

يُعد التقرير الصادر عن مجلس الإدارة تقريراً مهماً فهو أحد المصادر التي تلبي احتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات بهدف التعرف على أنشطة الوحدة الاقتصادية وطبيعة الاستثمارات للوحدة الاقتصادية وطبيعة هيكل أعمال الإدارة وكيفية كفاءتها وادائها لأعمال الوحدة الاقتصادية خلال سنة مالية معينة، ويُعد تقرير مجلس الإدارة أحد التقارير التي يتم الاحتساب فيها للمستفيدين لغرض انشاء صندوق الاستثمار فضلاً عن بيانات مالية أخرى موجودة هنا، لذلك يعتبر التقرير رسالة سنوية من مجلس الإدارة للوحدة الاقتصادية وأيضاً المساهمين والمستثمرين (ووفقان، 2020: 26).

2-3-5 مستخدمو التقارير المالية: Users of financial reports

لقد أصبح مستخدمو التقارير المالية هم وجهة النظر المهيمنة في تحديد الهدف من المحاسبة لأن الغرض الأساسي من التقارير المالية يعتمد على المعلومات التي يحتاجها مستخدمو التقارير، ويتم تصنيف مستخدمي التقارير المالية إلى ثلاث مجموعات (ابو لين، 2020: 65-66):

أولاً: المستخدمون من داخل الوحدة الاقتصادية: ويكون نطاقها في الاستخدامات المتعلقة بإدارة الوحدات التي تدخل ضمن مفهوم ما يعرف (بالمحاسبة الإدارية) وتكون الاستخدامات محدودة وإدارة الوحدة صلاحية الحصول على المعلومات التي تحتاجها في الوقت والكمية المطلوبة (ونيسي وآخرون، 2020: 39).

ثانياً: المستخدمون من خارج الوحدة الاقتصادية وهؤلاء لديهم سلطة لطلب المعلومات: ولديهم احتياجات خاصة للمعلومات والقدرة على الحصول عليها مثل (الضرائب، البنوك التي تقدم المخصصات أو التسهيلات الائتمانية، والجهات المشرفة على البورصة، والنقابات، والهيئات، والجهات الحكومية) وهم المصدر الأساسي للمعلومات التي يحتاجونها عن الأعمال، وهم من أهم مستخدمي التقارير المالية (الطاهر وآخرون، 2021: 17).

ثالثاً: المستخدمون خارج الوحدة الاقتصادية وهم الذين ليس لديهم السلطة لطلب المعلومات: هذه المجموعة ليس لديها سلطة لطلب المعلومات من الإدارة وأن التقارير المالية المنشورة من قبل

الإدارة هي المصدر الأساس للمعلومات التي يحتاجونها حول الاعمال، وأن أهم مستخدمي التقارير المالية هم كالاتي:

1- الجمهور: يتم تقديم التقارير المالية إلى جمهور واسع يتمتع بخبرة وكفاءة علمية وعملية وتؤثر في قراراتهم بطرق مختلفة وكثيرة، والعمل على الاستعداد لتقديم معلوماتها لخدمة الجمهور أو تزويدهم بالمعلومات المتعلقة بأنشطة الوحدة الاقتصادية وعملياته والتطورات الجديدة التي تحدث (Harrison et al, 2018: 10).

2- المقرضون: جميع أنواع المقرضين بما في ذلك البنوك والوحدات الاقتصادية والمالية والمساهمين يريدون أن يعرفوا المعلومات المتعلقة بقدرة الوحدة الاقتصادية على توفير النقد وسداد أصل القرض والفائدة في الوقت المحدد وايضا من اجل معرفة الارباح التي تحققها الوحدة الاقتصادية ومدى قدرتها على جذب المستثمرين الجدد (النافعي، 2021: 48).

3- الحكومة ووكالاتها: تركز الحكومة وأجهزتها على عملية توزيع الموارد على أنشطة الوحدات الاقتصادية، وهي تتطلب معلومات تنظم هذه الأنشطة لمعرفة السياسات الضريبية لاستخدامها كأساس إحصائي فيما يتعلق بالدخل القومي والإحصاءات الأخرى (Romney&Steinbart, 2021: 3).

4- المديرون: يحتاج المديرون إلى تعليقات وتوضيحات بشأن نتائج قراراتهم السابقة من أجل اتخاذ القرارات واي تطورات جديدة تصب في مصلحة الوحدة الاقتصادية في المستقبل (عبود، 2021: 52).

5- المحللون الماليون: تساعد التقارير المالية دافعي الضرائب على التحليل واستخراج النسب المالية وإجراء المقارنات بين القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المختلفة وتفسيرها وبعد ذلك يتم تقديم مجموعة من التوضيحات التي من شأنها التأثير على قرارات العملاء قبل معاملات البيع والشراء (الجبوري، 2021: 77).

6- الزبائن: يحتاج العملاء إلى معرفة مدى التزام الوحدات الاقتصادية بتقديم الخدمات ومدى قدرة هذه الوحدات الاقتصادية على الاستمرار في تقديم الخدمات على المدى الطويل وإن التقارير المالية أعدت من اجل ان تعرض معلوماتها لخدمة الجمهور أو تزويدهم بالمعلومات الخاصة بأنشطة الوحدة الاقتصادية وعملياتها والتطورات الجديدة الحاصلة عليها (محمد، 2023: 63).

وانما ترى الباحثة أنّ التقارير المالية تُعد من اهم وسائل نقل المعلومات للعديد من المستخدمين المهتمين بالوحدة الاقتصادية في داخل او خارج الوحدة الاقتصادية، لذلك فإنّ التدقيق الداخلي يلعب دورا حيويا في زيادة الثقة والمصدقية في المعلومات الموجودة بالتقارير المالية عن طريق التحقق من دقة وموثوقية وموضوعية المعلومات المحاسبية.

6-3-2 مفهوم جودة التقارير المالية: The concept of quality financial reports

إنّ جودة التقارير المالية امر بالغ الأهمية في الحفاظ على كفاءة الأسواق المالية، اذ اشارت الدراسات الى انّ الأزمة المالية العالمية اثرت في جودة التقارير المالية فقد أدت الى اضطراب كبير في الأسواق المالية (Tambingon et al, 2018: 265)، وبسبب الازمات المالية المتكررة أصبحت الحاجة الى انتاج تقارير مالية عالية الجودة ظاهرة عالمية، اذ يثير الملاك وأصحاب المصلحة وأعضاء مجلس الإدارة والمحاسبون المحترفون المزيد من المواضيع التي جذبت اهتمام الباحثين، فتُعرف الجودة لغةً على انها بلوغ شيء ما درجة عالية من القيمة الكبيرة والنوعية الجيدة، وكلمة الجودة يأتي اصلها من (جود) وأجاد الشيء جوده معناه صار جيداً وأجاد أي اتى بالجيد من الشيء قولاً او فعلاً والجيد نقيض الرديء (خدر، 2021: 50)، وعرفت الجودة اصطلاحاً بانها ترتبط ببرنامج معيّن يتضمن الرقابة والتشديد على المخرجات النهائية للنظام من خلال التقليل من العيوب في الأداء (Hsu & Yang, 2022: 2)، ويشير مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الى فائدة التقارير المالية على انها توفر معلومات حول المركز المالي للوحدة الاقتصادية وادائها والتغيرات الحاصلة فيه والتي تفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية (العبيدي وسامية، 2022: 505).

وعرفها (أبو العلا) بأنها الدقة التي تنقل بها التقارير المالية للمعلومات حول عمليات الوحدة الاقتصادية لاسيما التدفقات النقدية الى المستثمرين في الأسهم (أبو العلا، 2018: 257).

وتم تعريف جودة التقرير المالية بأنها دقة المعلومات المنقولة من خلال عملية اعداد التقارير المالية (Assad & Alshurideh, 2020: 255).

وعُرفت انها التقارير التي تعبر عن صدق المعلومات في البنود المعروضة في تلك التقارير والخاصة بكافة الأنشطة التي تتصف ببعدها عن التحيز فضلا عن انها غير مضللة لتكون أكثر فائدة لمتخذي القرار ومقياساً لطبيعة العمل الذي تقوم به الوحدة الاقتصادية (Khalaf, 2021: 324).

وأشار Khalil الى أنّ جودة التقارير المالية هي التقارير التي تعبر عن نوعية المعلومات المحاسبية بشكل شامل وشفاف وذلك بغرض عدم تضليل او تشويه المعلومات المقدمة الى المستثمرين التي تساعد في اتخاذ القرار (Khalil, 2022: 292).

ووفقا لـ (فرج والعاني) فإنّ جودة التقارير المالية تتم بحسب معايير تختلف وتتطور خلال الوقت بالاعتماد على متطلبات واحتياجات مستخدمي هذه التقارير، كما حدد وجود منظورين بصورة عامة لتقييم جودة التقارير المالية المنظور الأول يتعلق باحتياجات مستخدمي التقارير المالية اذ يتم تحديد جودة التقارير المالية بالاعتماد على مقدار الفائدة التي تحققها لمستخدميها، اما المنظور الثاني فيكون تركيزه على فكرة حماية المستخدمين (فرج والعاني، 2024: 173).

وترى الباحثة أنّ جودة التقارير المالية هي اعداد معلومات سواء كانت مالية ا وغير مالية تكون بطريقة واضحة ودقيقة ومتسقة وموضوعية ومنصفة وكاملة ويتم ايصالها للمستخدمين الخارجين وأيضا أصحاب المصلحة عن طريق تقارير مالية من اجل مساعدتهم في اتخاذ قرارات مالية أكثر ملائمة.

7-3-2 أهمية جودة التقارير المالية: The importance of quality financial reports

تتبع أهمية التقارير المالية من المعلومات، وتُعد وسيلة فعالة ومهمة للتواصل بين الإدارة والمستخدمين لغرض تزويد جميع الجهات بالمعلومات التي تحتاجها لاتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بالاستثمارات داخلها لذلك فإنّ لجودة التقارير المالية للوحدة الاقتصادية أهمية كبيرة في بيئة الأعمال (نعمة وخمائل، 2021: 23) ويمكن تلخيص اهداف جودة التقارير المالية بالآتي:

1- تعمل التقارير المالية عالية الجودة على تعزيز الثقة والشفافية مما يعمل على تقليل عدم تطابق المعلومات (Soyemi&Olawale, 2019: 449).

- 2- يمكن أن تساعد التقارير المالية الدقيقة في تقليل القرارات والمشكلات الاستثمارية السيئة وكذلك الأخلاقية، التي تسمح بتحديد فرص استثمارية أفضل وتكون جيدة وفعالة (Al'Alam et al, 2019: 40).
- 3- تساعد جودة التقارير المالية على توفير المعلومات للمستخدمين لتمكينهم من تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد التدفقات النقدية المستقبلية، وهذا يساعدها على التنبؤ باستمراريتها (الطائي والنافعي، 2019: 535).
- 4- توفر التقارير المالية عالية الجودة معلومات عالية الجودة للمديرين وتسمح لهم باتخاذ قرارات استثمارية أفضل، لأن لديهم قدرة أفضل على اكتشاف المشاريع المربحة وايضا الكفاءة في الاستثمار (Assad&Alshurideh, 2020: 199).
- 5- تهدف جودة التقارير المالية إلى تعزيز مجموعة واسعة من المعلومات بين الإدارة والمستخدمين المقدرين وتمكينهم من إصدار أحكام إبداعية (محمد، 2021: 41).

2-3-8 العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية: Factors affecting the quality of financial reports

يمكن أن تتأثر جودة التقارير المالية بعدة عوامل من داخل الوحدة الاقتصادية (العوامل الداخلية) أو خارجها، وتمثل أسلوب الإدارة في إعداد البيانات المالية وايضا مدققي الحسابات، أي أن الإدارة سيكون لها تأثير في آلية إعداد البيانات وشفافيتها كما يتم أخذ الوقت الذي يستغرقه المدققون لإكمال عملهم والإجراءات التي اتخذتها الإدارة في الاعتبار ، أما (العوامل الخارجية) فتتمثل بالمستخدمين، لما لها من تأثير كبير في مدى مصداقية وشفافية البيانات ومن ثم جودتها من خلال مطالبتها وتقديمها الى الجهات التنفيذية (طاهر والعاني، 2022: 198).

2-3-8-1 استقلالية الإدارة: Independence of management

يتم تبني استقلالية مجلس الإدارة على انها نسبة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين الى اجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة، إذا تم تكليف مجلس الإدارة بمسؤولية انظمة الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية ويتحمل المسؤولية النهائية عن عمليات الوحدة الاقتصادية (Dewata, 2016: 523).

2-8-3-2 الرافعة المالية: Leverage of financial

تشير الرافعة المالية الى النسبة المئوية لتمويل الديون في هيكل راس مال الوحدة الاقتصادية ويتم قياسه من خلال نسبة الديون الطويلة الى الأصول الثابتة، اذ اشارت العديد من الدراسات الى وجود علاقة إيجابية بين الرافعة المالية وجودة التقارير المالية فقد أوضحت النتائج أنّ الوحدة الاقتصادية لديها ميول أكثر للكشف عن المزيد من المعلومات عالية الجودة لأنها تخضع لمزيد من التدقيق (Echobu et al, 2017: 69).

3-8-3-2 الموارد البشرية: Human resources

تمثل المحور الرئيسي الذي تعتمد عليه الوحدة الاقتصادية مقارنة بالعناصر الأخرى مثل التكنولوجيا وراس المال، وتشمل جميع الموظفين العاملين ضمن نطاق الوحدة الاقتصادية من خلال توفير تقارير مالية عالية الجودة وان يكونوا ذوي كفاءة عالية وخبرة فنية في مجال التمويل لتطبيق النظام المحاسبي بجودة عالية وعكس ذلك ينتج تقارير مالية لا تتطابق مع المعايير المحاسبية المتفق عليها (الدمني، 2022: 1869).

4-8-3-2 اليات الحوكمة: Governance mechanisms

تُعد حوكمة الوحدة الاقتصادية من الوسائل الهامة لمواجهة الاثار الناجمة عن التغيرات والاحداث الاقتصادية كالأزمات المالية وانهيار العديد من الوحدات الاقتصادية الناتجة عن الممارسات الإدارية غير السليمة للأشراف والرقابة واختلافات هيكل الوحدة الاقتصادية المالي الذي يؤدي الى عدم إمكانية التمويل وتوليد التدفقات النقدية اللازمة لسداد الالتزامات (Seiyaibo & Okoye, 2020: 62).

5-8-3-2 الرقابة الداخلية: Internal monitoring

لقد عرّفت لجنة COSO الرقابة الداخلية بأنها عملية تنتج وتتأثر بمجلس إدارة الوحدة الاقتصادية وادارتها وافراد اخرين وتكون مصممة لتعطي تأكيدا معقولا بخصوص تحقيق الأهداف ومقدار فعالية الاعمال كفاءتها وإمكانية الاعتماد على التقارير المالية وأيضا الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات المطبقة وتعتبر خطة تفصيلية تتبعها الوحدة الاقتصادية لغرض حماية أصولها (منوخ، 2024: 468).

9-3-2 مقاييس جودة التقارير المالية: Financial reporting quality standards

يعتمد العديد من الدراسات والبحوث السابقة على استخدام أدوات القياس لجودة التقارير المالية مع اعتماد معظم الباحثين على المقاييس والمؤشرات الكمية كجودة الاستحقاق والتحفظ المحاسبي والاستمرار، اذ تركز هذه المقاييس على سمات محددة لمعلومات التقرير المالي كما انها تركز على فائدة قرار التقارير المالية، وتُعد مقاييس جودة التقارير المالية الكمية معتمداً على بيانات فعلية (Lin et al, 2018: 88)، اكثر موثوقية بشكل عام من غيره بينما تعتمد بحوث أخرى على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لتقييم جودة المعلومات في التقرير المالي (ابراهيم و فارس، 2021: 84).

1-9-3-2 مقاييس جودة المعلومات المحاسبية Accounting information quality standards:

يُعد نموذج خصائص جودة المعلومات المحاسبية مدخلاً حديثاً لتقييم جودة التقارير المالية ويدقق النموذج في فائدة المعلومات الواردة بالتقارير المالية لتسهيل عملية اتخاذ القرار عبر تحديد خصائص الجودة للتقارير المالية، ووفقاً لمجلس معايير المحاسبية الدولية فإنّ خصائص المعلومات المحاسبية تُعد المبدأ الأساسي لتقييم جودة التقارير المالية ويتعلق بمصادقية الأهداف وجودة المعلومات التي يتم الكشف عنها في التقارير المالية للوحدة الاقتصادية وتسهل فائدة الميزات النوعية تقييم فائدة التقارير المالية مما يضمن جودة عالية (8: Hesarzadeh, 2019)، وتتمثل الخصائص في الملاءمة والمصادقية وقابلية الفهم، وقابلية المقارنة والتمثيل الصادق، اذ يصعب قياس خصائص جودة المعلومات المحاسبية كميًا لغرض التحقق من جودة التقارير المالية لأنها تعبر عن خلو التقارير المالية من التحريفات الجوهرية وبالتالي تحقق منفعة للمستخدمين من اجل اتخاذ القرار الصحيح (عبد اللطيف ومحمود، 2021: 137).

2-9-3-2 مقاييس جودة الأرباح Earnings quality metrics:

عبر عقود من الزمن كان الاطار المفاهيمي للتقارير المالية يوجه الباحثين والمستخدمين حول كيفية تقييم جودة التقارير المالية وعلى وجه الخصوص جودة الأرباح، وكانت الأرباح ذات الجودة العالية توفر معلومات إضافية حول الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، وكانت ذات صلة بصانع القرار نظراً لأنّ جودة الربح هي مؤشر رئيسي على دقة البيانات المالية التي تستخدمها الأطراف المعنية مثل

الدائنين والمقرضين والمستثمرين وغيرهم، فهي تساعد على توفر فائدة لصانعي القرار، وأن جودة الأرباح تعد مصطلحا مهما في الاقتصاد والمحاسبة على الرغم من وجود اختلافات كبيرة في قياسها وتعريفها كـ (Saleh et al, 2021: 3).

2-3-9-3 مقاييس التحفظ المحاسبي: Reservation of accounting measures

لقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAB) أنّ مفهوم التحفظ هو توشي الحذر في الاحكام اللازمة لإعداد التقديرات التي تتضمنها التقارير المالية في ظل عدم التأكد مع الاخذ بعين الاعتبار عدم المبالغة في تقييم الأصول والمكاسب والتقليل من قيم الالتزامات والخسائر وقد تزايدت البحوث في الفترات الأخيرة عن موضوع التحفظ المحاسبي بسبب الازمات المالية العالمية الأخيرة التي جعلت البنوك أكثر حذرا في الإقراض والاقتراض وتبذل مزيدا من الدقة في تقييم الأرقام المحاسبية (حسين و عبد المصطفى، 2019: 65)، كما أصبحت الوحدات الاقتصادية تعتمد على التمويل الذاتي وعند اعداد التقارير المالية في ظل التحفظ المحاسبي يكون هنالك تأثير كبير في عمليات القياس والافصاح المحاسبي وهنالك نوعان من التحفظ المحاسبي هما (التعقل المحاسبي) ويعني السرعة في الاعتراف بالخسائر الاقتصادية او ما يسمى بالتعقل البعدي الذي يكون في حال حدوث ظروف غير مرغوب فيها مع حدوث العكس أي زيادة القيمة الدفترية لصافي الأصول عند حدوث بعض الظروف المرغوب بها واحد امثلة هذا النوع من التعقل عند تقييم المخزون اتباع طريقة التكلفة او السوق ايهما اقل، أما النوع الثاني فهو (التعقل القبلي) ويعني تخفيض قيم صافي الأصول او الإفصاح عن القيم الدفترية الأقل لحقوق الملكية (Mohamed, 2020: 22).

2-3-10 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: Qualitative characteristics of accounting information

تكون الخصائص النوعية اما أساسية او معززة اعتمادا على كيفية تأثيرها في فائدة القرار للمعلومات بغض النظر عن التصنيف وتسهم كـالخاصية النوعية في فائدة القرار لمعلومات التقارير المالية (الخفاجي والسقا، 2022: 162).

أولاً: الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية: The basic qualitative characteristics of accounting information

- 1- **الملاءمة:** قدرة المعلومات على احداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم المعلومات والتأثير فيه (Spiceland et al, 2020: 20).
- أ- القيمة التنبؤية: المعلومات لها قدرة على جعل متخذ القرار قادرا على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل (Kieso et al, 2019: 2)
- ب- القيمة التوكيدية: المعلومات المالية لها قيمة مؤكدة إذا كانت توفر ملاحظات حول التقييمات السابقة سواء تأكيدا أم تغييرا (Hanlon, 2020: 27).
- ت- الأهمية النسبية: تتأثر ملاءمة المعلومات بأهميتها النسبية وتعتبر المعلومات جوهرية إذا كان حذفها او التحريف فيها سيؤثر في القرار الذي يتم اتخاذه بواسطة متخذ القرار (العقراوي وسعيد، 2022: 52).
- 2- **التمثيل الصادق:** الأرقام والادوصاف تتطابق مع ما كان موجودا بالفعل او حدث كذلك يعني التمثيل الصادق عدم وجود أخطاء من شأنها ان تؤثر في تفسير الأرقام المحاسبية (IASB, 2018: 16).
- 3- **الاكتمال:** توفير جميع المعلومات الضرورية اذ يمكن ان يتسبب الحذف في ان تكون المعلومات خاطئة او مضللة (عيسى وموسى، 2018: 299).
- 4- **الخلو من الخطأ:** ان لا تكون هنالك أخطاء او حذف في وصف وبيان الاحداث الاقتصادية ولايوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها (Kieso et al, 2020: 10).
- 5- **الحيادية:** تعني ان تكون غير محايدة لوا يتم اعداد وعرض القوائم المالية من اجل خدمة جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب جهات أخرى (عبادي وخضير، 2023: 380).

2- الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المحاسبية: Qualitative characteristics of accounting information

أ- قابلية المقارنة: إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع فترات أخرى سابقة لنفس الوحدة الاقتصادية او مقارنة القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة (كوثر ولسبيل، 2023: 19).

ب- قابلية التحقق: تساعد هذه الخاصية على طمأنة المستخدمين عن طريق استخدام أساليب القياس او الأدلة بان المعلومات تمثل بأمانة (عبد الغفار واخرون، 2020: 15).

ت- قابلية الفهم: لكي تكون المعلومات مفيدة يجب ان تكون المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدميها المعلومات المحاسبية مفهومة اذ يتم تعزيز الفهم عندما يتم تصنيف المعلومات وتمييزها وتقديمها بوضوح ودقة (شامل ونعمة، 2022: 88).

ث- التوقيت المناسب: الالتزام بمواعيد توفير المعلومات لصانعي القرار قبل ان يفقد قدرته على التأثير في القرارات (Khedr, 2022: 5).

2-3-11 معايير جودة التقارير المالية: Financial reporting quality standards

1- المعايير الفنية: إنّ إنشاء نوع فني يساعد في تطوير مفهوم جودة المعلومات والذي ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية، وهي بالتأكيد في الوحدة الاقتصادية ولكن في توفير معايير مهمة في تطوير الأرباح النوعية للمحاسبة اذ أنّ هناك تحضيرات للمعايير المالية نحو إصدار العديد من الجهات التي تعمل على مراقبة الزيادة في الأرباح النوعية للوحدة الاقتصادية (احمد، 2021: 550).

2- المعايير القانونية: أسهمت العديد من الوحدات الاقتصادية في العديد من البلدان العالم في تحسين معايير إعداد التقارير المالية وكذلك التعامل مع التشريعات والانظمة والقوانين والالتزام بها لضمان العمل في الوحدات الاقتصادية، فضلا عن توفير هيكل تنظيمي يعمل على التحسين والتوافق مع بعض جوانب الأداء في الوحدات الاقتصادية وايضا المتطلبات القانونية التي تتطلب من الوحدات الاقتصادية الإفصاح عنها بشكل كاف عن أدائها (رحلي والسعد، 2022: 30).

3- المعايير الرقابية: كل عنصر رقابي فهو من وظائف الإدارة وانّ التفويض يقع على عاتق الإدارة والمستثمرين وايضا يعتمد نجاح ذلك عليها ولا توجد رقابة فعالة تسجل ذلك، وانّ دور لجان التدقيق

والهيئات المالية والإدارية في تنظيم العمل بشكل دوري ومحترف تعتمد الأساليب على المستفيدين في تطبيق حوكمة الوحدة الاقتصادية بطريقة غريبة، وهناك مسار تدقيق للتأكد من أنه سيتم تنفيذ السياسات من قبل جهات فاعلة مرئية ووحدات اقتصادية موثوقة يُتوقع أن يكون لديها تعليقات مستمرة بغرض تقييم المخاطر المحتملة وتعزيز الأنشطة لتعزيز أداء الإدارة ومعرفة القوانين واللوائح والأنظمة (الغانمي، 2022: 70).

4- المعايير المهنية: هي تكليف هيئات ومجالس محاسبية مهنية بإعداد معايير محاسبية لمراقبة أداء العمليات المحاسبية التي أبرزت مفهوم المساءلة الإدارية للمالكين للتحقق من الأسماء الصادرة عن الوحدة الاقتصادية، مما أدى إلى ضرورة إعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والصدق والعدالة والموثوقية (علي، 2023: 51)، وبالتالي فإن مفهوم المساءلة يتوافق مع نمط الحوكمة وتتمتع الوحدات الاقتصادية بالشفافية والإفصاح اللازم عن المعلومات المالية لتعزيز منهج التواصل بين الوحدات الاقتصادية والإدارة وبالتالي تحقيق الأهداف الاقتصادية للوحدة القائمة بينهما (عبد الله و نعمة، 2023: 400).



الشكل (2-8) معايير جودة التقارير المالية

المصدر من إعداد الباحثة

12-3-2 مقومات جودة التقارير المالية: Quality components of financial reports

1- كفاءة التدقيق الداخلي: تدرك أهمية التدقيق الداخلي في ضمان تجميع تقارير مالية عالية الجودة وذات كفاءة عالية وأنّ المدققين الداخليين يجب أن يستفيدوا من المعرفة والقدرات والخبرة الأساسية للقيام بخدمة التدقيق الداخلي بكفاءة وفقاً لدراسة أجراها معهد المدققين الداخليين (IIA) ويتم تعريف الكفاءة بشكل مناسب على أنها القدرة على أداء المهمة حيث يتمتع المدققون الداخليون ذو الخبرة الطويلة والكفاءة والاستقلالية المهنية بالعديد من المزايا من اكتشاف الأخطاء في التقرير المالي وتحديد مصدر الأخطاء (Tambingon et al, 2018: 263).

2- كفاءة نظام المعلومات المحاسبية: يُعد نظام المعلومات المحاسبية عنصراً مهماً وله تأثير مهم وقوي في جودة التقارير المالية، وهو أحد العوامل التي تسهم في إصدار تقرير مالي عالي الجودة والكفاءة، تعتمد عليه التقارير المالية في المدخلات والعمليات والفوائد الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وكأساس لأنظمة التقارير المالية الجديدة فإنّ الأجزاء الثلاثة (المدخلات، المعالجة، والمخرجات) متكاملة ومستدامة (طرشي ويخلف، 2020: 768).

3- كفاءة الموارد البشرية: تشير الموارد البشرية إلى رأس المال البشري للوحدة الاقتصادية وايضا يشير رأس المال البشري إلى المعرفة والمهارات والقدرات التي يمكن تطبيقها على إنتاج الخدمات المهنية والنشاط الاقتصادي، فضلا عن كونه مصدرا للابتكار والأفكار فكما كانت جودة التقارير المالية الصادرة أفضل زادت كفاءة الموارد البشرية الموجودة (Salah et al, 2021: 201).

13-3-2 التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية: Internal audit and quality of financial reports

يُعدّ التدقيق الداخلي أداة جيدة توفر المصداقية والموثوقية والحيادية لضمان كفاءة وجودة البيانات المالية العالية، كما أنه يساعد على حماية أصول الوحدة الاقتصادية وحقوقها من خلال منع الاختلاس والتلاعب والتزوير بالدفاتر والسجلات المحاسبية كذلك ضمان الأداء السليم لأعمال وأنشطة الوحدة الاقتصادية (العمراني، 2019: 22).

1-13-3-2 أهمية تدقيق التقارير المالية: The importance of auditing financial reports

وتكمن أهمية تدقيق التقارير المالية في زيادة القدرات التنافسية للوحدة الاقتصادية من خلال جعل بياناتها المالية أكثر مصداقية وشفافية، وينعكس ذلك في خفض التكاليف وتحسين جودة المنتج وزيادة الحصة التسويقية، وأنّ زيادة حجم التداول وأسعار الأسهم لغرض زيادة ثقة المتداولين في البورصة نظراً لثقة المفتش في البيئة التنظيمية ودقة التقارير والبيانات المالية وتحقيق المزايا الضريبية عند المحاسبة الضريبية، كما يتم تحديد جودة البيانات المالية من خلال الدقة التي تم بها تدقيقها ومدى التزامها بالمبادئ والممارسات المحاسبية المتعارف عليها، فضلاً عن زيادة موثوقية ومصداقية البيانات المالية وفعالية نظام الرقابة الداخلية (عواج، 2015: 51) ويجب على المدقق التأكد من أنّ المعلومات الواردة في المجال المحاسبي تكون صحيحة وكافية لإعداد التقارير المالية قبل إبداء الرأي في القوائم المالية المدققة وفحص التقارير المالية لتحديد كون المعلومات والبيانات قد تم نقلها بشكل صحيح (ريان، 2020: 23).

2-13-3-2 مساهمة التدقيق الداخلي في جودة التقارير المالية: The contribution of internal audit to the quality of financial reports

يسهم التدقيق الداخلي من خلال عمله في تحسين جودة التقارير المالية

- 1- يسهم التدقيق على اكتشاف أي أخطاء مقصودة أو غير مقصودة قد تحدث في الدفاتر والسجلات مما يضمن خلو التقارير المالية من الأخطاء الجوهرية والتحريفات والتزوير.
- 2- يسهم في تدقيق المعلومات ونتيجة لذلك العمل على إنتاج تقارير مالية عالية الجودة يمكن الوثوق بها في عملية اتخاذ القرار.
- 3- العمل على التأكد من دقة البيانات والمعلومات التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية.
- 4- يحمي الوحدة الاقتصادية من الاحتيال والتلاعب والغش والتزوير وأنّ مدقق الحسابات المستقبلي لن يتمكن من اكتشاف جميع حالات الاحتيال والتلاعب في البيانات المالية بسبب عدم حضوره الدائم، إذ تعتمد الوحدة الاقتصادية على العينات الإحصائية بدلاً من الفحص الكامل فيكون المدقق الداخلي هو الوحيد القادر على حماية الوحدات الاقتصادية التي يعمل فيها (الجودي، 2019: 52).

International standards: 14-3-2 المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية: **for financial reporting**

إنّ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) هي معايير عالمية عالية الجودة صادرة عن هيئة رسمية هي مجلس الإبلاغ المالي الدولي (IASB)، ويتم تسليط الضوء على أهمية تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تحسين مستواها إذ أنها توفر حالة من الإجماع حول اختيار الأساليب التي تعمل على تحسين المعلومات المحاسبية ذات الصلة (التمثيل المناسب والصادق) ويعمل على زيادة فائدته وجودته لاتخاذ القرارات الصحيحة أثناء إيصال هذه المعلومات إلى المستفيدين (الجبوري وآخرون، 2018: 540)، تقوم هذه الوحدة الاقتصادية الدولية بتطوير معايير تهدف إلى الجمع بين خصائص الشفافية والمساءلة وكفاءة الأسواق المالية حول العالم وخدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز الثقة والنمو لتحقيق الاستقرار المالي طويل الأمد للاقتصاد العالمي، حيث يشكك أصحاب المصلحة في جودة التقارير المالية نتيجة للفضائح المالية للوحدات الاقتصادية المنخرطة في تقارير مالية كاذبة، ويريدون الوصول إلى بيانات مالية شفافة ودقيقة وعالية الجودة لتمكينهم من اتخاذ قرارات استثمارية معقولة ورشيده تمكنهم من تحقيق الأرباح ومن ثم أصبح التحول إلى معايير محاسبية متسقة وعالية الجودة أمراً مهماً لتحسين شفافية وموثوقية البيانات المالية المقدمة (Salah&Salam, 2019: 221)، ويجب أن تكون هذه المعايير مفهومة وقابلة للتنفيذ ومقبولة على مستوى عالٍ تحتوي على معلومات شفافة وصادقة وقابلة للمقارنة، ووضع مبادئ واضحة ومحددة لإعداد التقارير المالية لمساعدة المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين في معظم الأسواق التي يتم فيها جمع رأس المال من خلال الأدوات المالية الأخرى غير المدفوعة وتهدف هذه المعايير إلى تحسين جودة التقارير المالية للجهات العاملة في الأسواق المالية من خلال توفير معلومات واضحة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها إذ تمكن من مقارنة هذه التقارير مع الوحدات والجهات الاقتصادية الأخرى (Alexander&Nobes, 2020: 10)، ويتم تعريف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بأنها مجموعة من القواعد المعترف بها دولياً لإعداد البيانات المالية للوحدات الاقتصادية (Alwan &Amery, 2021: 1235)، ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعروف سابقاً باسم (لجنة معايير المحاسبة الدولية) (IASC) بإصدار معايير التقارير المالية الدولية الهدف الأساسي منها هو إعداد مجموعة من المعايير العالمية المفهومة القابلة للتطبيق حيث تتطلب بيانات مالية عالية الجودة وشفافة وسهلة الإدارة، وأنّ التقارير

المالية وغيرها قابلة للمقارنة لمساعدة المهتمين بأسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين على اتخاذ قرارات ناجحة كفوءة وسليمة ورشيحة (صالح والصفار، 2022: 76).

وترى الباحثة أنّ التقارير المالية هي المنتج النهائي للعمل المحاسبي، حيث تعتبر الإدارة التي يعتمد عليها أي مشروع ولها تأثير في إدارة نشاط الوحدات الاقتصادية وتعتبر إحدى وسائل الاتصال المثالية فيما يتعلق بالأحداث الاقتصادية التي تجري بين الوحدة الاقتصادية والمستخدمين لتحسين عملية اتخاذ القرار، ولغرض التأكد من أنّ الوحدات الاقتصادية التي تقوم بإعداد معلومات مالية عالية الجودة تسعى إلى إعدادها بما يتفق مع المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية.

15-3-2 العلاقة بين التدقيق الداخلي وتحسين جودة التقارير المالية: The relationship between internal audit and improving the quality of financial reports

تتبع عمليات التدقيق المستمرة والدائمة والفحص الجيد والكامل من خلال إجراءات التدقيق الداخلي على جودة تقارير الاستدامة، لأنها تسهم في تعزيز مصداقية المعلومات لأصحاب المصلحة، حيث يفترض تطبيق المبادئ السنتية وهي (التوازن، قابلية المقارنة، الدقة، التوقيت المناسب، الوضوح، الموثوقية) أن يضمن جودة تقارير الاستدامة أي الكشف الكامل عن المعلومات المتعلقة بالمواضيع والمؤشرات المطلوبة لإظهار التأثيرات بشكل مختلف أو عكسي، مثل ما هي الإجراءات والافتراضات المستخدمة لإعداد هذه الإفصاحات التي تسهم في تعزيز فائدتها لأصحاب المصلحة من خلال تسهيل تقييمهم للأداء المستدام للوحدة الاقتصادية كما يوفر تقرير الاستدامة معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار الناتجة عن انخفاض وعدم تناسق المعلومات بين المديرين وأصحاب المصلحة بما في ذلك المستثمرين، ووفقاً لهذا المنظور يسهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة التقارير المالية عن طريق تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف الاحتيال والأخطاء والتلاعب فضلاً عن خلق قيمة مضافة تعمل على التحسين المستمر، وإيضاً ضمان وحماية حقوق أصحاب المصلحة والمستخدمين من التقارير المالية، لأنّ القائمين على التدقيق هم الأكثر تخصصاً وكفاءة في مهنة التدقيق، ومن ثم زيادة التأثير في جودة وصحة المعلومات المحاسبية الخاضعة للتدقيق ومدى موثوقيتها في تمثيل واقع وصورة الوحدة الاقتصادية باعتبارها

خالية من التلاعب والأخطاء والاحتيال، وهذا ما يعرف (بمصطلح الجودة) إذ يمكن تلخيص واستنتاج دور التدقيق في تحسين جودة التقارير في النقاط الآتية:

- 1- المساهمة في التحقق من دقة المعلومات المحاسبية من خلال اكتشاف أي أخطاء في السجلات والدفاتر المحاسبية ومن ثم الحصول على معلومات محاسبية موثوقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.
- 2- يسهم التدقيق الداخلي في الحد من حالات الاحتيال والتلاعب والغش والتزوير من خلال إجراء عمليات تدقيق مستمرة للوحدة الاقتصادية وإجراء فحص كامل نظراً لحضورها الدائم في الوحدة الاقتصادية، ومن ثم الحصول على معلومات موثوقة لأطراف داخلية أو خارجية ويسهم في فحص وتقييم سلامة نظام الرقابة الداخلية إذ يتم تمثيل المحاسبة بمنتج النظام المحاسبي.
- 3- الحصول على رأي فني محايد وصادق حول مدى دقة وصحة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية وتمثيلها للمركز المالي للوحدة الاقتصادية ومدى مطابقتها للسجلات الحاسوبية (خضر ونعمة، 2022: 6).

الخلاصة:

من خلال ما طرح في هذا المبحث يظهر أنّ التقارير المالية تمثل الناتج النهائي للعمل المحاسبي، إذ يساعد الاعتماد على تقارير مالية تتمتع بالمعلومات فيها بالخصائص الرئيسية المتمثلة في الملاءمة والتمثيل الصادق للمستخدمين على اتخاذ قرارات بثقة أكبر، وبالتالي ينعكس ذلك على عمل سوق العراق للأوراق المالية لتصبح أكثر فاعلية، وبالتالي تؤدي إلى انخفاض تكلفه راس، المال إذ أنّ مفهوم جودة التقارير المالية يرتبط بشكل أو بآخر بجودة العمليات، وهذه بدورها ترتبط بجودة المدخلات، وأنّ جودة المدخلات ترتبط بجودة المعالجة وترتبط جودة المعالجة بجودة المخرجات، وجميعها مرتبطة بمدى تطبيق الأنظمة والقوانين والتعليمات والمعايير الدولية والالتزام بقرارات الإدارة في تطبيق الطرق والإجراءات والسياسات لذا فإنّ عملية إنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية تبدأ من مرحلة تحديد العمليات الرئيسية للوحدة الاقتصادية مروراً بنظام تخطيط الموارد للوحدة الاقتصادية ونظام المعلومات وصولاً إلى النظام المحاسبي المتمثل بوظيفة القياس والإفصاح .

الفصل الثالث

التحليل الأولي الوصفي واختبار الفرضيات

المبحث الأول: التحليل الأولي للبيانات

المبحث الثاني: التحليل الوصفي للبيانات

المبحث الثالث: اختبار فرضيات البحث

المبحث الاول

التحليل الاولي للبيانات

توطئة:

ليتم اختبار فرضيات الدراسة بشكل سليم ولضمان دقة اختيار نوعية الاختبارات الإحصائية والنتائج النهائية بغية الوصول الى النتائج الصحيحة يمكن من خلالها بناء توصيات تسهم في تعزيز متغيرات الدراسة فقد تم اخضاع مقياس الدراسة وبياناتها الى جملة اختبارات.

3-1-1: ترميز متغيرات الدراسة وتوصيفها: الجدول ادناه يبيّن تفصيلا لمتغيرات الدراسة حيث أنّ المتغير المستقل يتمثل في التدقيق الداخلي، أما المتغير الوسيط فهو معايير الاستدامة، والمتغير التابع جودة التقارير المالية وكالاتي:

الجدول (3-1) الترميز والتوصيف

عدد الوحدات	البُعد	المتغير
4	تدقيق الالتزام	التدقيق الداخلي Internal Auditing
4	التدقيق التشغيلي	
4	التدقيق المالي	
4	تدقيق الأداء	
4	تدقيق نظم المعلومات	
5	البُعد الاقتصادي	معايير الاستدامة Sustainability standards
4	البُعد الاجتماعي	
4	البُعد البيئي	
4	مقياس خصائص المعلومات المحاسبية	جودة التقارير المالية Financial Statements Quality
4	مقياس جودة الأرباح	
4	مقياس التحفظ المحاسبي	

المصدر: اعداد الباحثة

3-1-2: تقييم جودة البيانات

اعتمدت الباحثة على مجموعة اختبارات لتقييم بيانات الدراسة لضمان دقة النتائج عبر مجموعة مؤشرات وعلى النحو الآتي:

3-1-2-1: الصدق الظاهري لأداة الدراسة: على الرغم من انّ الباحثة اطّلت على عدد جيد من الدراسات السابقة الا انها لم تجد مقياساً جاهزاً يلائم دراستها بشكل يمكن الاطمئنان به للنتائج التي سيتم التوصل اليها وبما يتناسب مع البيئة العراقية، لذلك قامت الباحثة ببناء مقياس خاص لدراساتها وعرضه على خبراء في حقل الاختصاص (ملحق 1) لغرض التحقق من الصدق الظاهري له ولقد اجرت الباحثة التعديلات التي أوصوا بها كافة وبما يظهرها بالشكل العلمي السليم.

3-2-1-3: التحليل العاملي الاستكشافي: أشار (Hair et al, 2014) الى أنّ هذا النوع من التحليل يترك الحرية للأسئلة في ان تتوزع من دون الاعتماد على نظرية مسبقة ، الامر الذي يمكن من اظهار عدد العوامل الحقيقية للمتغير وما يرتبط بتلك العوامل من أسئلة، واعتماداً على ما جاء في رأي كل من (Hair et al, 1995: 217) و (Field, 2009: 671) فهناك مجموعة معايير ينبغي توافرها في نتيجة هذا التحليل، اهمها كفاية العينة وأنّ النسبة المئوية التراكمية للتباين المفسر تعطي دلالة أكبر عندما تزيد عن (60%) وأنّ لا تقل قيمة الجذر الكامن عن الواحد عدد صحيح وزيادة تشعبات الفقرات عن (40%) حتى تكون ذات دلالة إحصائية وفي ذات الوقت ستختبر الباحثة معامل (Alpha Chronbach's) الذي يقيس ثبات المقياس، علماً أنّ في (Urasachi et al, 2015: 681) إشارة الى انه في العلوم السلوكية عندما تكون قيمة معامل الثبات (0.60) فإنها تعد قيمة مقبولة.

3-2-2-1-3: التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير التدقيق لداخلي

حقق متغير التدقيق الداخلي وحسب طريقة المكونات الأساسية (Principal Component Analysis) (PCA) وطريقة فيرمكس للتدوير المتعامد (Orthogonal Rotation – Varimax) خمسة أبعاد و (20) سؤالاً علماً أنّ مقياس (Kaiser-Meyer-Olkin) لكفاية العينة بلغت قيمته (0.82) وهي اعلى من القيمة المقبولة للمقياس والبالغة (0.50) (Kaiser, 1974)، أما قيمة اختبار (Bartlett's) فقد كانت (875) بدرجة حرية (190) ومستوى معنوية ($P < 0.001$)، بينما بلغت قيمة معامل (Alpha Chronbach's) (0.83) وهي اعلى من النسبة المقبولة ضمن معيار الدراسات السلوكية.

جدول (3-2) نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير التدقيق الداخلي

الأسئلة	تدقيق الالتزام	التدقيق التشغيلي	التدقيق المالي	تدقيق الاداء	تدقيق نظم المعلومات	معامل الفا كرونباخ للمتغير
1	0.62					0.83
2	0.56					
3	0.66					
4	0.70					
5		0.51				
6		0.50				
7		0.59				
8		0.57				
9			0.47			
10			0.77			
11			0.49			
12			0.68			
13				0.74		
14				0.69		
15				0.43		
16				0.58		
17					0.57	
18					0.74	
19					0.67	
20					0.66	
الجزر الكامن	4.74	1.38	1.24	1.21	1.15	
النسبة التراكمية	%61.09					

المصدر: إعداد الباحثة

3-2-2-1-3: التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير معايير الاستدامة

حقق البناء الاستكشافي لمتغير معايير الاستدامة وحسب طريقة المكونات الأساسية (Principal Component Analysis) (PCA) وطريقة فيرمكس للتدوير المتعامد (Orthogonal Rotation – Varimax) ثلاثة أبعاد و (13) سؤالاً علماً أنّ مقياس (Kaiser-Meyer-Olkin) لكفاية العينة بلغت قيمته (0.78) وهي أعلى من القيمة المقبولة للمقياس وبالغة (0.50) (Kaiser, 1974)، أمّا قيمة اختبار (Bartlett's) فلقد كانت (577) بدرجة حرية (78) ومستوى معنوية ($P < 0.001$).

جدول (3-3) نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير أبعاد الاستدامة

الأسئلة	البعد الاقتصادي	البعد الاجتماعي	البعد البيئي	معامل الفا كرونباخ
1	0.45			0.78
2	0.54			
3	0.63			
4	0.54			
5	0.48			
6		0.63		
7		0.59		
8		0.46		
9		0.53		
10			0.46	
11			0.52	
12			0.55	
13			0.58	
الجزر الكامن	3.70	1.24	1.14	
النسبة التراكمية %	65.9%			

المصدر: إعداد الباحثة

3-2-2-1-3: التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير جودة التقارير المالية

حقق متغير جودة التقارير المالية وحسب طريقة المكونات الأساسية (Principal Component Analysis) (PCA) وطريقة فيرمكس للتدوير المتعامد (Orthogonal Rotation – Varimax) ثلاثة أبعاد و (12) سؤالاً علماً أنّ مقياس (Kaiser-Meyer-Olkin) لكفاية العينة بلغت قيمته (0.82)

وهي اعلى من القيمة المقبولة للمقياس والبالغة (0.50)(Kaiser, 1974)، اما قيمة اختبار (Bartlett's) فلقد كانت (961) بدرجة حرية (120) ومستوى معنوية ($P < 0.001$)، فيما بلغت قيمة معامل (Alpha Chronbach's) (0.84) وهي اعلى من النسبة المقبولة ضمن معيار الدراسات السلوكية.

جدول (3-4) نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير جودة التقارير المالية

الأسئلة	مقياس خصائص المعلومات المحاسبية	مقياس جودة الارباح	مقياس التحفظ المحاسبي	معامل الفا كرونباخ للمتغير
1	0.63			0.84
2	0.67			
3	0.56			
4	0.76			
5		0.70		
6		0.43		
7		0.58		
8		0.66		
9			0.44	
10			0.50	
11			0.41	
12			0.65	
13				
14				
15				
16				
الجزر الكامن	4.81	1.54	1.24	
النسبة التراكمية	%64.5			

المصدر: إعداد الباحثة

3-1-3: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

تهدف الدراسة الى معرفة مدى توسط معايير الاستدامة، العلاقة بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية مما يعني ضرورة اعتماد تحليل الانحدار الذي من اهم شروطه اعتدالية توزيع بيانات

الدارسة، وعلى الرغم من استخدام الباحثة لعينة قوامها (230) مفردة وبالتالي فإنه طبقاً لنظرية النهاية المركزية (Central Limit Theorem) ولكون حجم العينة أكبر من (50) مفردة فإنّ التوزيع الاحتمالي لهذه البيانات يقترب من التوزيع الطبيعي (Pituch & Stevens, 2016: 224)، مع ذلك احتسبت الباحثة قيم معاملي الالتواء (Skewness) والتفرطح (Kurtosis) فإذا كانت محصورة بين $(2\pm)$ بالنسبة لمعامل الالتواء و $(3\pm)$ لمعامل التفرطح فإنّ البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي تقريباً (Westfall & Henning, 2013: 249) ولأنّ الباحثة اعتمدت في دراستها أسلوباً متعدد المتغيرات (multivariate) فإنّ كل متغير من متغيرتها يجب ان يخضع للتوزيع الطبيعي (Pituch & Stevens, 2016: 225).

جدول (3-5) التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

Skewness		Kurtosis		البعد
Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error	
-0.42	0.160	-0.01	0.320	تدقيق الالتزام
-0.27	0.160	-0.21	0.320	التدقيق التشغيلي
-0.29	0.160	-0.65	0.320	التدقيق المالي
-0.49	0.160	-0.40	0.320	تدقيق الاداء
-0.54	0.160	0.32	0.320	تدقيق نظم المعلومات
0.33	0.160	-0.68	0.320	التدقيق الداخلي
-0.42	0.160	1.08	0.320	البعد الاقتصادي
-0.35	0.160	-0.25	0.320	البعد الاجتماعي
-0.30	0.160	-0.52	0.320	البعد البيئي
-0.02	0.160	0.26	0.320	معايير الاستدامة
-0.58	0.160	0.31	0.320	مقياس خصائص المعلومات المحاسبية
-0.29	0.160	-0.59	0.320	مقياس جودة الأرباح
-0.59	0.160	0.10	0.320	مقياس التحفظ المحاسبي
-0.10	0.160	0.42	0.320	جودة التقارير المالية

المصدر: إعداد الباحثة

وتدعم نتائج الجدول أعلاه من اجل اجراء الاختبارات لغرض اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الثاني

التحليل الوصفي للبيانات

توطئة

في هذا المبحث ستقوم الباحثة اولا بتحليل الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية وشدة الإجابة ومستواها بهدف تكوين تصور عن مدى إدراك مجتمع الدراسة لتوافر المتغيرات المبحوث فيها، علما ان الباحثة اعتمدت (Nakapan & Radsiri, 2012: 573)، من اجل الحكم على الوسط الحسابي الموزون، ويبيّن الجدول ادناه التصنيف المعتمد.

جدول (3-6) تصنيف الوسط الحسابي الموزون

الوسط الحسابي الموزون		مستوى الاستجابة	تدرج الاستبانة
من	الى		
1	1.80	منخفض جدا	لا أتفق بشدة
1.81	2.60	منخفض	لا أتفق
2.61	3.40	معتدل	محايد
3.41	4.20	مرتفع	أتفق
4.21	5	مرتفع تماما	أتفق بشدة

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على (Nakapan & Radsiri, 2012: 573)

3-2-1: المتغير المستقل التدقيق الداخلي

3-1-2-3: تدقيق الالتزام

الجدول (3-7) ادناه يتضمن الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدتها لكل سؤال من أسئلة بُد تدقيق الالتزام وبشكل اجمالي فأنّ السؤال (2) حقق أعلى وسط حسابي موزون بلغ (3.95) وبانحراف معياري (1.05) وهو الاقل من بين الانحرافات المعيارية لأسئلة البُعد الأخرى مما يدل على أنّ عينة الدراسة تدرك وبشكل مرتفع ومنسجم ان من اهم اولويات عمل المدقق الداخلي هو تحديد الاخطاء الحاصلة في العمل الاداري والمالي وتنبيه المسؤولين عنها ونال السؤال (2) شدة إجابة بلغت (79.04%)، أما السؤال (4) فقد حقق أقل الأوساط الحسابية بمقدار (3.55) بانحراف معياري (1.22) وهو الأعلى من بين الأسئلة الأخرى مما يدل على ضعف انسجام الإجابات تجاه هذا السؤال قياسا بباقي الأسئلة الأخرى التي تشكل منها

البُعد، وبلغت شدة الإجابة لهذا السؤال (70.96%)، ويتمتع هذا السؤال بمستوى إجابة مرتفع ولكن مستوى ادراك وتبني هذا السؤال من قبل عينة الدراسة كان اقل من مستوى ادراك وتبني الاسئلة الأخرى.

وحقق بُعد تدقيق الالتزام وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (3.77) وانحرافاً معيارياً (1.16) وبلغت شدة الاجابة (75.33%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع) مما يعني قوة تدقيق الالتزام من قبل عينة الدراسة.

جدول (3-7) الإحصاء الوصفي لبعد تدقيق الالتزام

ت	العبرة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة %	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة
1	يتم تدقيق التزام الادارة بالتعليمات الادارية والمالية	3.90	78.09	1.15	مرتفع
2	نحدد وبدقة الاخطاء الحاصلة في العمل المالي والإداري	3.95	79.04	1.05	مرتفع
3	يتم التأكد من جودة الانظمة الموضوعية وملاءمتها للعمل	3.66	73.22	1.16	مرتفع
4	نقارن نتائج عمل الشركة مع الانظمة الداخلية والخارجية	3.55	70.96	1.22	مرتفع
	تدقيق الالتزام	3.77	75.33	1.16	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة

3-1-2-2: التدقيق التشغيلي

الجدول (3-8) ادناه يتضمن الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدها لكل سؤال من أسئلة بعد التدقيق التشغيلي وبشكل اجمالي فإن السؤال (7) حقق أعلى وسط حسابي موزون بلغ (3.73) وانحراف معياري (1.15) وهو الاقل من بين الانحرافات المعيارية لأسئلة البعد الأخرى مما يدل على أنّ عينة الدراسة تدرك وبشكل مرتفع ومنسجم أنّ المدقق الداخلي يقارن بين الاداء الفعلي والاداء المخطط للوحدة الاقتصادية ونال السؤال (7) شدة إجابة بلغت (74.61%)، أما السؤال (8) فقد حقق أقل الأوساط الحسابية بمقدار (3.56) بانحراف معياري (1.22) وهو الأعلى من بين الأسئلة الأخرى مما يدل على ضعف انسجام الإجابات تجاه هذا السؤال قياساً بباقي الأسئلة الأخرى التي تشكل منها البعد وبلغت شدة الإجابة لهذا السؤال (8) (71.13%) ويتمتع السؤال (8) بمستوى إجابة مرتفع ولكن مستوى ادراك وتبني هذا السؤال من قبل عينة الدراسة كان اقل من مستوى ادراك وتبني الاسئلة الأخرى.

وحقق بعد التدقيق التشغيلي وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (3.62) وانحرافاً معيارياً (1.22)، وبلغت شدة الاجابة (72.41%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع) مما يعني قوة اعتماد التدقيق التشغيلي من قبل عينة الدراسة.

جدول (3-8) الإحصاء الوصفي لبعد التدقيق التشغيلي

ت	العبارة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة %	الانحراف المعياري	مستوى الاجابة
5	نختار أنشطة معينة عند اجراء التدقيق	3.59	71.83	1.31	مرتفع
6	نحدد فرص تحسين النشاطات التي تم تدقيق عملها	3.60	72.09	1.21	مرتفع
7	نقارن نتائج النشاطات مع الخطط الموضوعه مسبقا لها	3.73	74.61	1.15	مرتفع
8	لا يقتصر التدقيق التشغيلي على الجوانب المالية وانما يشمل الجوانب الفنية أيضا	3.56	71.13	1.22	مرتفع
	التدقيق التشغيلي	3.62	72.41	1.22	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة

3-1-2-3: التدقيق المالي

الجدول (3-9) ادناه يتضمن الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدتها لكل سؤال من أسئلة بعد التدقيق المالي، وبشكل اجمالي فإنّ السؤال (9) حقق أعلى وسط حسابي موزون بلغ (3.86) وبانحراف معياري (1.17) وهو الأقل من بين الانحرافات المعيارية لأسئلة البعد الأخرى مما يدل على أنّ عينة الدراسة تدرك وبشكل مرتفع ومنسجم أنّ المدقق الداخلي يتحقق من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية في اعداد السجلات المالية ونال السؤال (9) شدة إجابة بلغت (77.13%)، أما السؤال (10) فقد حقق أقل الأوساط الحسابية بمقدار (3.63) بانحراف معياري (1.31) وهو الأعلى من بين الأسئلة الأخرى مما يدل على ضعف انسجام الإجابات تجاه هذا السؤال قياسا بباقي الأسئلة الأخرى التي تشكل منها البعد وبلغت شدة الإجابة لهذا السؤال (10) (72.87%) ويتمتع هذا السؤال بمستوى إجابة مرتفع ولكن مستوى ادراك وتبني هذا السؤال من قبل عينة الدراسة كان اقل من مستوى ادراك وتبني الاسئلة الأخرى.

حقق بعد التدقيق المالي وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (3.72) وانحرافاً معيارياً (1.22) وبلغت شدة الإجابة (74.39%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع) مما يعني قوة اعتماد التدقيق المالي من قبل عينة الدراسة.

جدول (3-9) الإحصاء الوصفي لبعد التدقيق المالي

ت	العبارة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة %	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة
9	نتحقق من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية في اعداد السجلات المالية	3.86	77.13	1.17	مرتفع
10	نقوم بجمع الادلة الخاصة بإثبات المعلومات المالية	3.63	72.61	1.31	مرتفع
11	يتم تأشير اهم نقاط الخلل التي تؤثر بشكل جوهري في الاداء المالي	3.64	72.87	1.19	مرتفع
12	نهدف الى تقييم صحة الاجراءات المالية عند تدقيق اي معاملة وليس صحة المعلومات فقط	3.75	74.96	1.21	مرتفع
	التدقيق المالي	3.72	74.39	1.22	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة

3-2-1-4: تدقيق الاداء

الجدول (3-10) ادناه يتضمن الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدها لكل سؤال من أسئلة بعد تدقيق الاداء وبشكل اجمالي فإنّ السؤال (13) حقق أعلى وسط حسابي موزون بلغ (3.82) وبانحراف معياري (1.22) وهو الاقل من بين الانحرافات المعيارية لأسئلة البعد الاخرى مما يدل على انّ عينة الدراسة تدرك وبشكل مرتفع ومنسجم انّ المدقق الداخلي يتحقق من مدى تحقيق الشركة لأهدافها ونال السؤال (13) شدة إجابة بلغت (76.35%)، أما السؤال (15) فقد حقق أقل الأوساط الحسابية بمقدار (3.47) بانحراف معياري (1.24) وهو الأعلى من بين الأسئلة الأخرى مما يدل على ضعف انسجام الإجابات تجاه هذا السؤال قياساً بباقي الأسئلة الأخرى التي تشكل منها البعد وبلغت شدة الإجابة لهذا السؤال (69.65%) يتمتع هذا السؤال بمستوى إجابة مرتفع ولكن مستوى ادراك وتبني هذا السؤال من قبل عينة الدراسة كان اقل من مستوى ادراك وتبني الاسئلة الأخرى.

وحقق بعد تدقيق الاداء حقق وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (3.59) وانحرافاً معيارياً (1.24) وبلغت شدة الاجابة (71.74%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع) مما يعني قوة اعتماد تدقيق الاداء من قبل عينة الدراسة.

جدول (10-3) الإحصاء الوصفي لبعد تدقيق الاداء

ت	العبرة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة %	الانحراف المعياري	مستوى الاجابة
13	نتحقق من مدى تحقيق الشركة لأهدافها	3.82	76.35	1.22	مرتفع
14	نتحقق من كفاءة استخدام الشركة لمواردها المختلفة	3.57	71.39	1.27	مرتفع
15	نتحقق من مدى مساهمة الشركة في تحقيق اهداف التنمية الاقتصادية	3.47	69.65	1.24	مرتفع
16	نقدم التوصيات التي يمكن ان تسهم في تحسين اداء العاملين بشكل عام	3.48	69.57	1.22	مرتفع
	تدقيق الاداء	3.59	71.74	1.24	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة

3-1-2-5: تدقيق نظم المعلومات المحاسبية

الجدول (11-3) ادناه يتضمن الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدتها لكل سؤال من أسئلة بعد تدقيق نظم المعلومات المحاسبية وبشكل إجمالي فإنّ السؤال (20) حقق أعلى وسط حسابي موزون بلغ (3.87) وبانحراف معياري (1.14) وهو الاقل من بين الانحرافات المعيارية لأسئلة البعد الاخرى مما يدل على أنّ عينة الدراسة تدرك وبشكل مرتفع ومنسجم أنّ المدقق يتحقق من التوثيق الالكتروني للبيانات والمعلومات ونال السؤال (20) شدة إجابة بلغت (77.30%)، أما السؤال (18) فقد حقق أقل الأوساط الحسابية بمقدار (3.47) بانحراف معياري (1.28) وهو الأعلى من بين الأسئلة الأخرى مما يدل على ضعف انسجام الإجابات تجاه هذا السؤال قياساً بباقي الأسئلة الأخرى التي تشكل منها البعد وبلغت شدة الإجابة لهذا السؤال (69.39%) ويتمتع هذا السؤال بمستوى إجابة مرتفع ولكن مستوى ادراك وتبني هذا السؤال من قبل عينة الدراسة كان اقل من مستوى ادراك وتبني الاسئلة الأخرى.

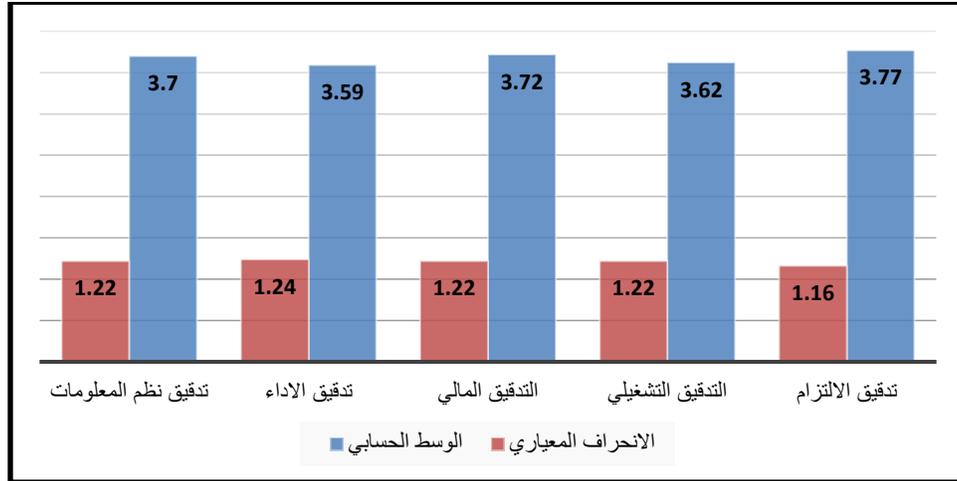
وحقق بعد تدقيق نظم المعلومات وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (3.70) وانحرافاً معيارياً (1.22) وبلغت شدة الاجابة (73.91%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع) مما يعني اعتماد تدقيق الاداء من قبل عينة الدراسة.

جدول (3-11) الإحصاء الوصفي لبعء تدقيق نظم المعلومات المحاسبية

ت	العبرة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة %	الانحراف المعياري	مستوى الاجابة
17	يتم التحقق من مدى مساهمة نظم المعلومات في تحقيق اهداف الشركة.	3.76	75.22	1.21	مرتفع
18	ندقق كامل انظمة المعلومات للشركة	3.47	69.39	1.28	مرتفع
19	ندقق مدى حصانة انظمة المعلومات من الاختراق	3.69	73.74	1.22	مرتفع
20	ندقق التوثيق الالكتروني للبيانات والمعلومات	3.87	77.30	1.14	مرتفع
	تدقيق نظم المعلومات	3.70	73.91	1.22	مرتفع
	التدقيق الداخلي	3.68	73.56	1.21	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة

ومما تنبغي الإشارة إليه هو أنّ متغير التدقيق الداخلي حقق وسطا حسابيا موزونا عاما (3.68)، بانحراف معياري (1.21) وشدة إجابة بلغت (73.56%) مما يدل بشكل عام على توافر ابعاد التدقيق الداخلي من حيث اوساطها الحسابية وانحرافات المعيارية ويتبين أنّ بعد تدقيق الالتزام جاء بالمرتبة الاولى من حيث قوة ادراكه من قبل عينة الدراسة، ويليه بالمرتبة الثانية التدقيق المالي، ثم ثالثا تدقيق نظم المعلومات، ورابعا التدقيق التشغيلي، واخيرا تدقيق الأداء، اما من حيث قوة اتساق اجابات افراد العينة فقد جاء بعد تدقيق الالتزام أولا، ثم بالمرتبة الثانية كل من التدقيق التشغيلي والتدقيق المالي وتدقيق نظم المعلومات، وجاء بالمرتبة الاخيرة تدقيق الاداء.



الشكل (3-1) أبعاد التدقيق الداخلي

المصدر: إعداد الباحثة

ثانياً: - معايير الاستدامة**1- البعد الاقتصادي**

الجدول (3-12) يتضمن الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدتها لكل سؤال من أسئلة البعد الاقتصادي وبشكل إجمالي حقق السؤال (1) أعلى وسط حسابي موزون بلغ (4.26) وانحراف معياري (1.05) وهو أقل قيمة من بين الانحرافات المعيارية الأخرى للأسئلة التي تشكل البعد مما يدل على قوة اتساق اجابات العينة بخصوص السؤال وهذا يعني ادراك المدققين أنّ الهدف الأساسي لأية وحدة اقتصادية هو تعظيم الأرباح بالمقام الأول وحصل السؤال على مستوى إجابة مرتفع جداً ونال السؤال المذكور شدة إجابة بلغت (85.13%)، أما السؤال (3) فقد حقق أقل الأوساط الحسابية بمقدار (3.56) بانحراف معياري (1.14) وهو من بين أعلى الانحرافات المعيارية للأسئلة الأخرى مما يدل على ضعف انسجام الإجابات تجاه هذا السؤال قياساً بباقي الأسئلة الأخرى التي تشكل منها المتغير وبلغت شدة الإجابة لهذا السؤال (71.14%) ويتمتع هذا السؤال بمستوى إجابة مرتفع.

إنّ البعد الاقتصادي حقق وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (3.76) وانحرافاً معيارياً (1.20) وبلغت شدة الاجابة (75.25%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع) إنّ النتائج تعني أنّ الوحدات الاقتصادية قيد التدقيق تركز على تعظيم المردود الاقتصادي من انشطتها وهو أمر منطقي.

جدول (3-12) الإحصاء الوصفي للبعد الاقتصادي

ت	العبرة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة %	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة
1	تسعى الشركة الى لتحقيق الارباح بالمقام الاول	4.26	85.13	1.05	مرتفع جدا
2	تسعى القوى العاملة الى التوظيف داخل الشركة	3.81	76.26	1.08	مرتفع
3	هناك دافعية عالية لدى العاملين لتحقيق اهداف الشركة	3.56	71.13	1.14	مرتفع
4	تسعى الشركة الى مواكبة التطورات الحاصلة في مجال عملها	3.60	72.00	1.23	مرتفع
5	تسعى الشركة الى رفع معدلات الكفاءة لديها	3.59	71.74	1.32	
	البعد الاقتصادي	3.76	75.25	1.20	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة

2- البعد الاجتماعي

الجدول (3-13) يتضمن الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدها لكل سؤال من أسئلة البعد الاجتماعي وبشكل اجمالي حقق السؤال (6) أعلى وسط حسابي موزون بلغ (3.77) وانحراف معياري (1.29) وهو اقل قيمة من بين الانحرافات المعيارية الاخرى للأسئلة التي تشكل البعد مما يدل على قوة اتساق اجابات العينة بخصوص السؤال وهذا يعني ادراك المدققين انّ الوحدات الاقتصادية المعنية تقوم بتوفير المستلزمات المهنية اللازمة لغرض انجاز الاعمال، وحصل السؤال على مستوى إجابة مرتفع ونال السؤال المذكور شدة إجابة بلغت (75.39%)، أما السؤال (8) فقد حقق أقل الأوساط الحسابية بمقدار (3.43) بانحراف معياري (1.32) وهو اعلى الانحرافات المعيارية مما يدل على ضعف انسجام الإجابات تجاه هذا السؤال قياسا بباقي الأسئلة الأخرى التي تشكل منها المتغير وبلغت شدة الإجابة لهذا السؤال (71.48%) ويتمتع هذا السؤال بمستوى إجابة مرتفع وهذا يعني ضعف مساهمة الوحدة الاقتصادية في أنشطة المجتمع المحلي من وجه نظر العينة.

وانّ البعد الاجتماعي حقق وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (3.58) وانحرافاً معيارياً (1.29) وبلغت شدة الاجابة (71.52%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع) وانّ النتائج تعني انّ الوحدات الاقتصادية قيد التدقيق تسعى الى تقديم مساهمات تعزز المجتمع المحلي الذي تعمل فيه.

جدول (3-13) الإحصاء الوصفي للبعد الاجتماعي

ت	العبرة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة %	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة
6	توفر الشركة المستلزمات المهنية اللازمة للعمل	3.77	75.39	1.29	مرتفع
7	تشجع الشركة تعيين النساء داخل صفوفها	3.53	70.52	1.26	مرتفع
8	تسهم الشركة في تطوير المجتمع المحلي	3.43	68.70	1.32	مرتفع
9	تشارك الشركة في فعاليات المجتمع المدني	3.57	71.48	1.30	مرتفع
	البعد الاجتماعي	3.58	71.52	1.29	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة

3- البعد البيئي

الجدول (3-14) يتضمن الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدها لكل سؤال من أسئلة البعد البيئي وبشكل إجمالي حقق السؤال (12) أعلى وسط حسابي موزون بلغ (4.41) وانحراف معياري (0.82) وهو أعلى قيمة من بين الانحرافات المعيارية الأخرى للأسئلة التي تشكل البعد مما يدل على ضعف اتساق اجابات العينة بخصوص السؤال وهذا يعني ادراك المدققين انّ الوحدات الاقتصادية المعنية تضع المعيار البيئي في سلم اولوياتها وحصل السؤال على مستوى إجابة مرتفع جدا ونال السؤال المذكور شدة إجابة بلغت (88.21%)، أما السؤال (11) فقد حقق أقل الأوساط الحسابية بمقدار (4.31) بانحراف معياري (0.65) وهو أقل الانحرافات المعيارية مما يدل على قوة انسجام الإجابات تجاه هذا السؤال قياسا بباقي الأسئلة الأخرى التي تشكل منها البعد وبلغت شدة الإجابة لهذا السؤال (86.11%) ويتمتع هذا السؤال بمستوى إجابة مرتفع جدا وهذا يدل على انّ الوحدات الاقتصادية تتخلص من النفايات السامة بطريقة آمنة من وجهة نظر العينة.

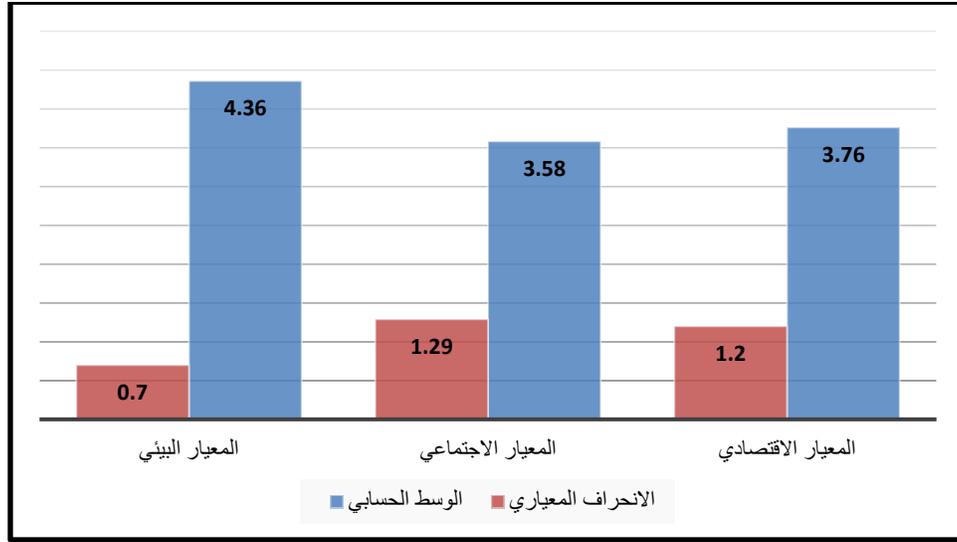
انّ البعد البيئي حقق وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (4.36) وانحرافاً معيارياً (0.70) وبلغت شدة الاجابة (87.21%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع جدا) وانّ النتائج تعني انّ الوحدات الاقتصادية قيد التدقيق تسعى للاهتمام بالجانب البيئي.

جدول (3-14) الإحصاء الوصفي للبعد البيئي

ت	العبرة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة %	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة
10	تبذل الشركة جهودا حثيثة للمحافظة على البيئة	4.35	86.95	0.66	مرتفع جدا
11	يتم التخلص من النفايات بصورة سليمة	4.31	86.11	0.65	مرتفع جدا
12	تضع الشركة المعيار البيئي ضمن سلم أولوياتها	4.41	88.21	0.82	مرتفع جدا
13	تسعى الشركة الى تكامل انشطتها بيئيا	4.38	87.58	0.67	مرتفع جدا
	البعد البيئي	4.36	87.21	0.70	مرتفع جدا
	معايير الاستدامة	3.79	75.71	1.20	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة

ومما تنبغي الإشارة إليه هو أنّ متغير معايير الاستدامة حقق وسطا حسابيا موزونا عاما (3.79) بانحراف معياري (1.20) وشدة إجابة بلغت (75.71%) وهذا يدل بشكل عام على إدراك عينة الدراسة وبقوة توافر ابعاد معايير الاستدامة في الوحدة الاقتصادية التي تقوم عينة الدراسة بتدقيق نتائج اعمالها وبيّن الشكل ادناه مقارنة بين أبعاد معايير الاستدامة من حيث الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية.



الشكل (2-3) ابعاد معايير الاستدامة

المصدر: إعداد الباحثة

يتبين بشكل عام إدراك مجتمع الدراسة بقوة لتوافر المعيار البيئي أولاً ثم المعيار الاقتصادي وأخيراً المعيار الاجتماعي أما من حيث قوة اتساق إجابات العينة فقد جاءت المعايير بنفس الترتيب السابق.

ثالثاً: جودة التقارير المالية

1- مقياس خصائص المعلومات المحاسبية

الجدول (3-15) يتضمن الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدها لكل سؤال من أسئلة خصائص المعلومات المحاسبية وبشكل إجمالي حقق السؤال (1) أعلى وسط حسابي موزون بلغ (4.11) وانحراف معياري (1.16) مما يدل على أنّ المعلومات المحاسبية المعروضة التي تخضع للتدقيق ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله وحصل السؤال على مستوى إجابة مرتفع ونال السؤال المذكور شدة إجابة بلغت (82.17%)، أما السؤال (4) فقد حقق أقل الأوساط الحسابية بمقدار (3.55) بانحراف معياري (1.26) وهو الأعلى من بين الانحرافات المعيارية الأخرى ضمن البعد مما يدل على ضعف اتساق إجابات أفراد العينة بخصوصه وبلغت شدة الإجابة للسؤال (71.04%) ويتمتع هذا السؤال بمستوى إجابة مرتفع مما يدل على أنّ المعلومات تعرض بطريقة تساعد متخذ القرار على ترشيد قراراته.

وإنّ بعد خصائص المعلومات المحاسبية حقق وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (3.77) وانحرافاً معيارياً (1.22) وبلغت شدة الاجابة (75.39%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع) وإنّ النتائج تعني إدراك عينة الدراسة لجودة المعلومات التي يعرضها مقياس خصائص المعلومات المحاسبية.

جدول (3-15) الإحصاء الوصفي لمقياس خصائص المعلومات المحاسبية

ت	العبارة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة %	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة
1	المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله	4.11	82.17	1.16	مرتفع
2	تبيّن المصاريف بدقة	3.86	77.22	1.20	مرتفع
3	يمكن من خلالها مقارنة الاداء الحالي مع الاداء السابق.	3.56	71.13	1.16	مرتفع
4	تعرض بطريقة تساعد على تفسير البيانات واتخاذ القرار.	3.55	71.04	1.26	مرتفع
	مقياس جودة المعلومات المحاسبية	3.77	75.39	1.22	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة

2- مقياس جودة الارباح

الجدول (3-16) يتضمن الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدتها لكل سؤال من أسئلة مقياس جودة الارباح وبشكل اجمالي حقق السؤال (5) أعلى وسط حسابي موزون بلغ (3.75) وانحراف معياري (1.28) مما يدل على أنّ الارباح المتحققة توفر معلومات دقيقة عن الاداء الحالي والمستقبلي للوحدة الاقتصادية وحصل السؤال على مستوى إجابة مرتفع ونال السؤال المذكور شدة إجابة بلغت (75.04%)، أما السؤال (6) فقد حقق أقل الأوساط الحسابية بمقدار (3.47) بانحراف معياري (1.31) وهو الأعلى من بين الانحرافات المعيارية الاخرى ضمن البعد مما يدل على ضعف اتساق اجابات افراد العينة بخصوصه وبلغت شدة الإجابة للسؤال (69.48%) ويتمتع هذا السؤال بمستوى إجابة مرتفع مما يدل على أنّ جودة الارباح تعكس دقة المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم.

وإنّ بعد جودة الأرباح حقق وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (3.58) وانحرافاً معيارياً (1.27) وبلغت شدة الإجابة (71.61%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع) وإنّ النتائج تعني إدراك عينة الدراسة لجودة المعلومات التي يعرضها مقياس جودة الأرباح.

جدول (3-16) الإحصاء الوصفي لمقياس جودة الأرباح

ت	العبرة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة %	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة
5	توفر الأرباح المتحققة معلومات عن الأداء الحالي والسابق للشركة	3.75	75.04	1.28	مرتفع
6	جودة الأرباح تعكس دقة المعلومات المحاسبية	3.47	69.48	1.31	مرتفع
7	توفر معلومات دقيقة للأطراف ذات العلاقة بالشركة	3.61	72.26	1.18	مرتفع
8	تُعد جودة الأرباح عاملاً مهماً لسمعة الشركة	3.48	69.65	1.30	مرتفع
	جودة الأرباح	3.58	71.61	1.27	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة

3 - مقياس التحفظ المحاسبي

الجدول (3-17) يتضمن الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدتها لكل سؤال من أسئلة مقياس التحفظ المحاسبي وبشكل اجمالي حقق السؤال (9) أعلى وسط حسابي موزون بلغ (3.73) وانحراف معياري (1.28) وهو من اعلى قيم الانحراف المعياري لهذا البعد مما يعني ضعف تجانس اجابات افراد العينة قياسا بباقي اسئلة البعد مما يدل على انّ مقياس التحفظ المحاسبي في الوحدات الاقتصادية التي تخضع للتدقيق تعرض وبدقة التغيرات التي تطرأ في التحفظ المحاسبي وحصل السؤال على مستوى إجابة مرتفع ونال السؤال المذكور شدة إجابة بلغت (74.70%)، أما السؤال (12) فقد حقق أقل الأوساط الحسابية بمقدار (3.43) بانحراف معياري (1.26) وهو الاعلى من بين الانحرافات المعيارية الاخرى ضمن البعد مما يدل على ضعف اتساق اجابات افراد العينة بخصوصه وبلغت شدة الإجابة للسؤال (68.52%) ويتمتع هذا السؤال بمستوى إجابة مرتفع مما يدل على انّ مقياس التحفظ المحاسبي يتميز بالدقة وان كانت قيمة الوسط الحسابي اقل من باقي الاسئلة الاخرى.

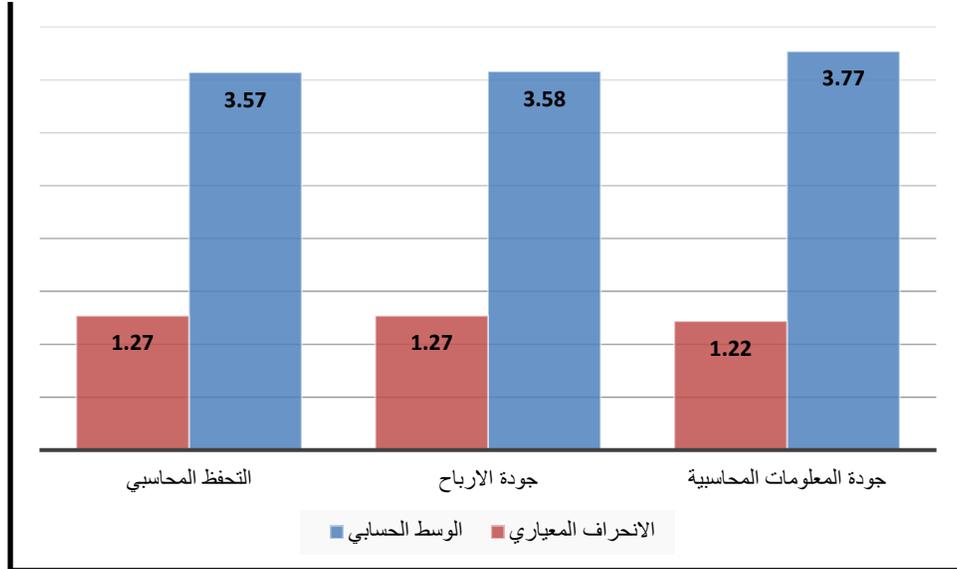
وإنّ بعد التحفظ المحاسبي حقق وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (3.57) وانحرافاً معيارياً (1.27) وبلغت شدة الاجابة (71.46%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع) وإنّ النتائج تعني إدراك عينة الدراسة لجودة المعلومات التي يعرضها مقياس التحفظ المحاسبي.

جدول (17-3) الإحصاء الوصفي لمقياس التحفظ المحاسبي

ت	العبرة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة %	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة
9	تعرض الاصول بالقوائم المالية بقيمتها الحقيقية	3.73	74.70	1.28	مرتفع
10	تراعي التقييمات ظروف عدم التأكد التي تحيط بالشركة	3.57	71.39	1.25	مرتفع
11	لا ينبغي المبالغة في تقييم المكاسب بأكثر من قيمتها الحقيقية	3.56	71.22	1.28	مرتفع
12	تعرض الالتزامات والخسائر بقيمتها الفعلية	3.43	68.52	1.26	مرتفع
	مقياس التحفظ المحاسبي	3.57	71.46	1.27	مرتفع
	جودة التقارير المالية	3.64	73%	1.25	مرتفع

المصدر: إعداد الباحثة

ومما تنبغي الإشارة إليه هو أنّ متغير جودة التقارير المالية حقق وسطاً حسابياً موزوناً عاماً (3.64) بانحراف معياري (1.25) وشدة إجابة بلغت (73%) وهذا يدل بشكل عام على إدراك عينة الدراسة بقوة توافر أبعاد جودة التقارير المالية ويبين الشكل ادناه مقارنة بين مقاييس جودة التقارير المالية من حيث مدى إدراك توفرها في مجتمع الدراسة.



الشكل (3-3) مقاييس جودة التقارير المالية

المصدر: إعداد الباحثة

يتبين بشكل عام إدراك عينة الدراسة لجودة التقارير المالية ولقد احتلت جودة المعلومات المحاسبية المرتبة الأولى، ثم جودة الأرباح المرتبة الثانية، ثم التحفظ المحاسبي المرتبة الثالثة، أما من حيث قوة اتساق إجابات العينة فقد حلت جودة المعلومات المحاسبية بالمرتبة الأولى، تليها جودة الأرباح والتحفظ المحاسبي بالمرتبة الثانية.

المبحث الثالث

اختبار فرضيات البحث

توطئة

استخدمت الباحثة لغرض اختبار فرضيات البحث علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة مصفوفة الارتباط (معاملات الارتباط البسيط "Pearson") ولقد استخدمت مصفوفة معاملات الارتباط البسيط لغرض التحقق من قوة واتجاه علاقات الارتباط الموجودة بين أبعاد متغيرات الدراسة فيما يخص اختبار فرضيات الارتباط.

أولاً - اختبار علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة

1-الفرضية الرئيسية الأولى: وتنص على أنه (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية) ولقد تفرع عنها خمس فرضيات فرعية كما مبين في ادناه: -

- 1- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تدقيق الالتزام وجودة التقارير المالية.
 - 2- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التدقيق التشغيلي وجودة التقارير المالية.
 - 3- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التدقيق المالي وجودة التقارير المالية.
 - 4- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تدقيق الاداء وجودة التقارير المالية.
 - 5- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تدقيق نظم المعلومات وجودة التقارير المالية.
- يظهر الجدول (3-18) مصفوفة علاقات الارتباط للفرضية الرئيسية الأولى بأن جميع علاقات الارتباط كانت موجبة وذات دلالة معنوية عند مستوى (1%) بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية على المستوى الفرعي والاجمالي، فعلى المستوى الفرعي كانت اكبر علاقة ارتباط بين التدقيق التشغيلي وجودة التقارير المالية اذ بلغت (0.54) وهي علاقة معنوية عند مستوى (1%) أما اقل علاقة ارتباط فكانت بين تدقيق الالتزام وتدقيق الاداء اذ بلغت (0.48) وهي علاقة معنوية عند مستوى (1%)، وعلى المستوى الكلي بلغت قيمة علاقة الارتباط بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية (0.69) وهي علاقة معنوية عند مستوى (1%) وتدل النتائج أعلاه على قبول الفرضية الرئيسية

الاولى وما تفرع عنها من فرضيات فرعية بمعنى توجد (علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية) وهذا يدل على انه تم الاهتمام بالتدقيق الداخلي كلما انعكس ذلك بصورة مباشرة على جودة التقارير المالية التي تقوم بإعدادها الوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق.

جدول(18-3) اختبار الفرضية الرئيسية الاولى

جودة التقارير المالية	تابع	
	مستقل	
**0.48	تدقيق الالتزام	
**0.54	التدقيق التشغيلي	
**0.57	التدقيق المالي	
**0.48	تدقيق الاداء	
**0.49	تدقيق نظم المعلومات	
**0.69	التدقيق الداخلي	

المصدر: إعداد الباحثة

**معنوي بمستوى 1%

2-الفرضية الرئيسية الثانية: وتنص على أنه (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التدقيق الداخلي ومعايير الاستدامة) ولقد تفرع عنها خمس فرضيات فرعية وكما مبين في ادناه: -

1- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تدقيق الالتزام ومعايير الاستدامة.

2- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التدقيق التشغيلي ومعايير الاستدامة.

3- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التدقيق المالي ومعايير الاستدامة.

4- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تدقيق الاداء ومعايير الاستدامة.

5- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تدقيق نظم المعلومات ومعايير الاستدامة.

يظهر الجدول (19-3) مصفوفة علاقات الارتباط للفرضية الرئيسية الثانية بأن جميع علاقات الارتباط كانت موجبة وذات دلالة معنوية عند مستوى (1%) بين التدقيق الداخلي ومعايير الاستدامة على المستوى الفرعي والاجمالي فعلى المستوى الفرعي كانت اكبر علاقة ارتباط بين التدقيق التشغيلي ومعايير الاستدامة اذ بلغت (0.66) وهي علاقة معنوية عند مستوى (1%) أما اقل علاقة ارتباط فكانت بين تدقيق الالتزام وتدقيق نظم المعلومات اذ بلغت (0.54) لكل منهما، وهي علاقة

معنوية عند مستوى (1%)، وعلى المستوى الكلي بلغت قيمة علاقة الارتباط بين التدقيق الداخلي ومعايير الاستدامة (0.78) وهي علاقة معنوية عند مستوى (1%) وتدل النتائج أعلاه على قبول الفرضية الرئيسية الثانية وما تفرع عنها من فرضيات فرعية بمعنى (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مهارات التدقيق الداخلي ومعايير الاستدامة) وهذا يدل على أنّ الوحدات الاقتصادية قيد التدقيق يمكنها ان تعزز معايير الاستدامة فيها اذا ما تم تعزيز التدقيق الداخلي فيها.

جدول (3-19) اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

معايير الاستدامة	تابع مستقل
**0.54	تدقيق الالتزام
**0.66	التدقيق التشغيلي
**0.59	التدقيق المالي
**0.56	تدقيق الاداء
**0.54	تدقيق نظم المعلومات
**0.78	التدقيق الداخلي

المصدر: إعداد الباحثة

**معنوي بمستوى 1%.

3- الفرضية الرئيسية الثالثة: وتنص على أنه (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين معايير الاستدامة وجودة التقارير المالية) ولقد تفرع عنها ثلاث فرضيات فرعية وكما مبين في ادناه: -

1- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المعيار الاقتصادي وجودة التقارير المالية.

2- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المعيار الاجتماعي وجودة التقارير المالية.

3- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المعيار البيئي وجودة التقارير المالية.

يظهر الجدول (3-20) مصفوفة علاقات الارتباط للفرضية الثالثة بأن جميع علاقات الارتباط كانت موجبة وذات دلالة معنوية عند مستوى (1%) بين معايير الاستدامة على المستوى الفرعي والاجمالي ومتغير جودة التقارير المالية فعلى المستوى الفرعي كانت اكبر علاقة ارتباط بين المعيار الاجتماعي وجودة التقارير المالية اذ بلغت (0.62) وهي علاقة معنوية عند مستوى (1%) أما اقل علاقة ارتباط فكانت بين المعيار البيئي وجودة التقارير المالية اذ بلغت (0.55) وهي

علاقة معنوية عند مستوى (1%)، وعلى المستوى الكلي بلغت قيمة علاقة الارتباط بين معايير الاستدامة وجودة التقارير المالية (0.74) وهي علاقة معنوية عند مستوى (1%) وتدل النتائج أعلاه على قبول الفرضية الرئيسية الثالثة وما تفرع عنها من فرضيات فرعية بمعنى (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين معايير الاستدامة وجودة التقارير المالية) وهذا يدل على أن الوحدات الاقتصادية التي يتولى تدقيق اعمالها المدققون عينة الدراسة يمكنها اذا ما عززت معايير الاستدامة فيها ان تعزز جودة تقاريرها المالية.

جدول (3-20) اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

جودة التقارير المالية	تابع
	مستقل
**0.60	المعيار الاقتصادي
**0.62	المعيار الاجتماعي
**0.55	المعيار البيئي
**0.74	معايير الاستدامة

المصدر: إعداد الباحثة

**معنوي بمستوى 1%.

ثانياً: - اختبار فرضيات التأثير بين متغيرات الدراسة

يهدف اختبار علاقات التأثير بين متغيرات الدراسة تم استخدام معامل الانحدار الخطي المتعدد Multiple Linear Regression، وعلى النحو الآتي

4-الفرضية الرئيسية الرابعة: (تؤثر أبعاد التدقيق الداخلي بصورة معنوية في جودة التقارير المالية).
يبين الجدول (3-21) ادناه تحليل الفرضية الرئيسية الرابعة

جدول (3-21) اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients			Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Tolerance	VIF
1 (Constant)	0.725	.210		3.452	0.001		
تدقيق الالتزام	0.172	0.053	0.181	3.226	0.001	0.727	1.375
التدقيق التشغيلي	0.166	0.054	0.189	3.088	0.002	0.608	1.644
التدقيق المالي	0.226	0.050	0.273	4.557	0.000	0.634	1.578
تدقيق الاداء	0.122	0.045	0.158	2.735	0.007	0.684	1.462
تدقيق نظم المعلومات	0.114	0.050	0.135	2.286	0.023	0.650	1.538

a. Dependent Variable: جودة التقارير المالية

R²=0.50

F=43

المصدر: إعداد الباحثة

يتبين من الجدول أعلاه الآتي:

1- أنّ تدقيق الالتزام يؤثر بصورة موجبة وبمقدار (0.172) في جودة التقارير المالية إذا تم زيادته بمقدار وحدة واحدة وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأنّ قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار بلغت (3.226) وهي معنوية عند المستوى المذكور ولقد بلغت قيمة معامل التضخيم (VIF) التي تقيس عدم وجود ارتباط ذاتي بين تدقيق الالتزام وباقي أبعاد التدقيق الداخلي (1.375) وهي اقل من 10 بمعنى عدم وجود ارتباط ذاتي بين تدقيق الالتزام وباقي أبعاد التدقيق الداخلي الامر الذي يعزز دقة النتائج.

2- أنّ التدقيق التشغيلي يؤثر بصورة موجبة وبمقدار (0.166) في جودة التقارير المالية إذا تم زيادته بمقدار وحدة واحدة وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأنّ قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار بلغت (3.088) وهي معنوية عند المستوى المذكور ولقد بلغت قيمة معامل التضخيم (VIF) التي تقيس عدم وجود ارتباط ذاتي بين التدقيق التشغيلي وباقي أبعاد التدقيق الداخلي (1.644) وهي اقل من 10 بمعنى عدم وجود ارتباط ذاتي بين التدقيق التشغيلي وباقي أبعاد التدقيق الداخلي الامر الذي يعزز دقة النتائج.

3- أنّ التدقيق المالي يؤثر بصورة موجبة وبمقدار (0.226) في جودة التقارير المالية إذا تم زيادته بمقدار وحدة واحدة، وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأنّ قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار

بلغت (4.557) وهي معنوية عند المستوى المذكور ولقد بلغت قيمة معامل التضخيم (VIF) التي تقيس عدم وجود ارتباط ذاتي بين التدقيق المالي وباقي أبعاد التدقيق الداخلي (1.578) وهي اقل من 10 بمعنى عدم وجود ارتباط ذاتي بين التدقيق المالي وباقي أبعاد التدقيق الداخلي الامر الذي يعزز دقة النتائج.

4- انّ تدقيق الاداء يؤثر بصورة موجبة وبمقدار (0.122) في جودة التقارير المالية إذا تم زيادته بمقدار وحدة واحدة وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأنّ قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار بلغت (2.735) وهي معنوية عند المستوى المذكور ولقد بلغت قيمة معامل التضخيم (VIF) التي تقيس عدم وجود ارتباط ذاتي بين تدقيق الاداء وباقي أبعاد التدقيق الداخلي (1.462) وهي اقل من 10 بمعنى عدم وجود ارتباط ذاتي بين تدقيق الاداء وباقي أبعاد التدقيق الداخلي الامر الذي يعزز دقة النتائج.

5- انّ تدقيق نظم المعلومات يؤثر بصورة موجبة وبمقدار (0.144) في جودة التقارير المالية إذا تم زيادته بمقدار وحدة واحدة وهو تأثير معنوي عند مستوى (5%) لأمّ قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار بلغت (2.286) وهي معنوية عند المستوى المذكور ولقد بلغت قيمة معامل التضخيم (VIF) التي تقيس عدم وجود ارتباط ذاتي بين تدقيق الاداء وباقي أبعاد التدقيق الداخلي (1.538) وهي اقل من 10 بمعنى عدم وجود ارتباط ذاتي بين تدقيق نظم المعلومات وباقي أبعاد التدقيق الداخلي الامر الذي يعزز دقة النتائج.

6- بلغت قيمة (F) التي تقيس معنوية انموذج الانحدار (43) وهي قيمة معنوية عند مستوى (1%) وبلغت القوة التفسيرية لأنموذج الانحدار (R^2) (0.50) وهذا يعني انّ أبعاد التدقيق الداخلي الخمسة تفسر ما نسبته (50%) من التغيرات التي تطرأ في جودة التقارير المالية اما النسبة المتبقية البالغة (50%) فتعود لمتغيرات اخرى غير داخلة في الانموذج، مما تقدم يُستدل على قبول الفرضية الرئيسية الرابعة بمعنى (تؤثر أبعاد التدقيق الداخلي بصورة معنوية في جودة التقارير المالية)، وستأخذ معادلة الانحدار الخطي المتعدد الشكل الآتي

جودة التقارير المالية = $0.725 + 0.172$ تدقيق الالتزام + 0.166 التدقيق التشغيلي + 0.226 التدقيق المالي + 0.122 تدقيق الاداء + 0.114 تدقيق نظم المعلومات

ويلاحظ من المعادلة اعلاه انّ أكثر انواع التدقيق تأثيرا في جودة التقارير المالية هو التدقيق المالي يليه تدقيق الالتزام ثم التدقيق التشغيلي وتدقيق الاداء، واخيرا تدقيق نظم المعلومات.

5-الفرضية الرئيسية الخامسة: (تؤثر أبعاد التدقيق الداخلي بصورة معنوية في معايير الاستدامة).

يبين الجدول (3-22) ادناه تحليل الفرضية الرئيسية الخامسة

جدول (3-22) اختبار الفرضية الرئيسية الخامسة

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Collinearity Statistics		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Tolerance	VIF
1	(Constant)	0.429	0.178		2.418	0.016		
	تدقيق الالتزام	0.177	0.045	0.189	3.910	0.000	0.727	1.375
	التدقيق التشغيلي	0.282	0.045	0.328	6.220	0.000	0.608	1.644
	التدقيق المالي	0.161	0.042	0.199	3.841	0.000	0.634	1.578
	تدقيق الاداء	0.152	0.038	0.201	4.026	0.000	0.684	1.462
	تدقيق نظم المعلومات	0.109	0.042	0.133	2.594	0.010	0.650	1.538

a. Dependent Variable: معايير الاستدامة
R²=0.62
F=73

المصدر: إعداد الباحثة

يبين من الجدول أعلاه الآتي:

1- انّ تدقيق الالتزام يؤثر بصورة موجبة وبمقدار (0.177) في معايير الاستدامة إذا تم زيادته بمقدار وحدة واحدة وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأنّ قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار بلغت (3.910) وهي معنوية عند المستوى المذكور ولقد بلغت قيمة معامل التضخيم (VIF) التي تقيس عدم وجود ارتباط ذاتي بين تدقيق الالتزام وباقي أبعاد التدقيق الداخلي (1.375) وهي اقل من 10 بمعنى عدم وجود ارتباط ذاتي بين تدقيق الالتزام وباقي أبعاد التدقيق الداخلي الامر الذي يعزز دقة النتائج.

2- انّ التدقيق التشغيلي يؤثر بصورة موجبة وبمقدار (0.282) في معايير الاستدامة إذا تم زيادته بمقدار وحدة واحدة وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأنّ قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار بلغت (6.220) وهي معنوية عند المستوى المذكور ولقد بلغت قيمة معامل التضخيم (VIF) التي تقيس عدم وجود ارتباط ذاتي بين التدقيق التشغيلي وباقي أبعاد التدقيق الداخلي (1.644) وهي اقل من 10 بمعنى عدم وجود ارتباط ذاتي بين التدقيق التشغيلي وباقي أبعاد التدقيق الداخلي الامر الذي يعزز دقة النتائج.

3- انّ التدقيق المالي يؤثر بصورة موجبة وبمقدار (0.161) في معايير الاستدامة اذا تم زيادته بمقدار وحدة واحدة وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأنّ قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار بلغت (3.841) وهي معنوية عند المستوى المذكور ولقد بلغت قيمة معامل التضخيم (VIF) التي تقيس عدم وجود ارتباط ذاتي بين التدقيق المالي وباقي أبعاد التدقيق الداخلي (1.578) وهي اقل من 10 بمعنى عدم وجود ارتباط ذاتي بين التدقيق المالي وباقي أبعاد التدقيق الداخلي الامر الذي يعزز دقة النتائج.

4- انّ تدقيق الاداء يؤثر بصورة موجبة وبمقدار (0.152) في معايير الاستدامة إذا تم زيادته بمقدار وحدة واحدة وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأنّ قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار بلغت (4.026) وهي معنوية عند المستوى المذكور. ولقد بلغت قيمة معامل التضخيم (VIF) التي تقيس عدم وجود ارتباط ذاتي بين تدقيق الاداء وباقي أبعاد التدقيق الداخلي (1.462) وهي اقل من 10 بمعنى عدم وجود ارتباط ذاتي بين تدقيق الاداء وباقي أبعاد التدقيق الداخلي الامر الذي يعزز دقة النتائج.

5- ان تدقيق نظم المعلومات يؤثر بصورة موجبة وبمقدار (0.109) في معايير الاستدامة إذا تم زيادته بمقدار وحدة واحدة وهو تأثير معنوي عند مستوى (5%) لان قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار بلغت (2.594) وهي معنوية عند المستوى المذكور ولقد بلغت قيمة معامل التضخيم (VIF) التي تقيس عدم وجود ارتباط ذاتي بين تدقيق الأداء وباقي أبعاد التدقيق الداخلي (1.538) وهي اقل من 10 بمعنى عدم وجود ارتباط ذاتي بين تدقيق نظم المعلومات وباقي أبعاد التدقيق الداخلي الامر الذي يعزز دقة النتائج.

6- بلغت قيمة (F) التي تقيس معنوية انموذج الانحدار (73) وهي قيمة معنوية عند مستوى (1%) وبلغت القوة التفسيرية لأنموذج الانحدار (R^2) (0.62) وهذا يعني انّ أبعاد التدقيق الداخلي الخمسة تفسر ما نسبته (62%) من التغيرات التي تطرأ في معايير الاستدامة اما النسبة المتبقية البالغة (38%) فتعود لمتغيرات اخرى غير داخلة في الانموذج، مما تقدم يُستدل على قبول الفرضية الرئيسية الخامسة بمعنى (تؤثر أبعاد التدقيق الداخلي بصورة معنوية في معايير الاستدامة) وستأخذ معادلة الانحدار الخطي المتعدد الشكل الآتي

معايير الاستدامة = $0.429 + 0.177$ تدقيق الالتزام + 0.282 التدقيق التشغيلي + 0.161 التدقيق المالي + 0.152 تدقيق الاداء + 0.109 تدقيق نظم المعلومات.

ويلاحظ من المعادلة اعلاه انّ أكثر انواع التدقيق تأثيرا في معايير الاستدامة هو التدقيق التشغيلي، يليه تدقيق الالتزام ثم التدقيق المالي وتدقيق الأداء، واخيرا تدقيق نظم المعلومات.

6-الفرضية الرئيسية السادسة: (تؤثر معايير الاستدامة بصورة معنوية في جودة التقارير المالية).

يبين الجدول (3-23) ادناه تحليل الفرضية الرئيسية السادسة

جدول (3-23) إختبار الفرضية الرئيسية السادسة

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Collinearity Statistics		VI
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Tolerance	
1	(Constant)	0.882	0.178		4.945	0.000		
	البعد الاقتصادي	0.298	0.052	0.311	5.681	0.000	0.671	1.4
	البعد الاجتماعي	0.251	0.041	0.336	6.088	0.000	0.661	1.5
	البعد البيئي	0.211	0.041	0.270	5.205	0.000	0.749	1.3
								91
								12
								35

a. Dependent Variable: جودة التقارير المالية: R²=0.55
F=90

المصدر: إعداد الباحثة

يتبين من الجدول أعلاه الآتي:

1- انّ البعد الاقتصادي يؤثر بصورة موجبة وبمقدار (0.298) في جودة التقارير المالية إذا تم زيادته بمقدار وحدة واحدة وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأنّ قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار بلغت (5.681) وهي معنوية عند المستوى المذكور ولقد بلغت قيمة معامل التضخيم (VIF) التي تقيس عدم وجود ارتباط ذاتي بين البعد الاقتصادي وباقي الاستدامة (1.491) وهي اقل من 10 بمعنى عدم وجود ارتباط ذاتي بين البعد الاقتصادي وباقي أبعاد الاستدامة الامر الذي يعزز دقة النتائج.

2- انّ البعد الاجتماعي يؤثر بصورة موجبة وبمقدار (0.251) في جودة التقارير المالية إذا تم زيادته بمقدار وحدة واحدة وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأنّ قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار

بلغت (6.088) وهي معنوية عند المستوى المذكور ولقد بلغت قيمة معامل التضخيم (VIF) التي تقيس عدم وجود ارتباط ذاتي بين البعد الاجتماعي وباقي أبعاد الاستدامة (1.512) وهي أقل من 10 بمعنى عدم وجود ارتباط ذاتي بين البعد الاجتماعي وباقي أبعاد الاستدامة الأمر الذي يعزز دقة النتائج.

3- إنَّ البعد البيئي يؤثر بصورة موجبة وبمقدار (0.211) في جودة التقارير المالية إذا تم زيادته بمقدار وحدة واحدة وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأنَّ قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار بلغت (5.205) وهي معنوية عند المستوى المذكور ولقد بلغت قيمة معامل التضخيم (VIF) التي تقيس عدم وجود ارتباط ذاتي بين التدقيق المالي وباقي أبعاد التدقيق الداخلي (1.335) وهي أقل من 10 بمعنى عدم وجود ارتباط ذاتي بين البعد البيئي وباقي أبعاد الاستدامة الأمر الذي يعزز دقة النتائج.

4- بلغت قيمة (F) التي تقيس معنوية انموذج الانحدار (90) وهي قيمة معنوية عند مستوى (1%) وبلغت القوة التفسيرية لأنموذج الانحدار (R^2) (0.55) وهذا يعني أنَّ أبعاد الاستدامة الثلاثة تفسر ما نسبته (55%) من التغيرات التي تطرأ في جودة التقارير المالية، أما النسبة المتبقية البالغة (45%) فتعود لمتغيرات أخرى غير داخلة في الانموذج، مما تقدم يُستدل على قبول الفرضية الرئيسية السادسة بمعنى (تؤثر معايير الاستدامة بصورة معنوية في جودة التقارير المالية) وستأخذ معادلة الانحدار الخطي المتعدد الشكل الآتي:

جودة التقارير المالية = 0.882 + 0.298 البعد الاقتصادي + 0.251 البعد الاجتماعي + 0.211 البعد البيئي

يُلاحظ من المعادلة اعلاه أنَّ البعد الاقتصادي كان الأكثر تأثيراً في جودة التقارير المالية، يليه البعد الاجتماعي، وأخيراً البعد البيئي.

ثالثاً: - اختبار فرضية الوساطة بين متغيرات الدراسة

الفرضية الرئيسية السابعة: تتوسط معايير الاستدامة العلاقة بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية

تُعد هذه الفرضية جوهر هدف الدراسة من خلال اختبار التوسط بين متغيرات الدراسة واستخدام الباحث انموذج Andrew F. Hayes من خلال استخدام Macro Proses for SPSS كونه من الوسائل الفعالة في احتساب التأثيرات المباشرة وغير المباشرة ومدى معنويتها، وكما مبين في ادناه:

1- يبين الجدول الآتي تأثير كل من المتغير المستقل (التدقيق الداخلي) والمتغير الوسيط (معايير الاستدامة) في المتغير التابع (جودة التقارير المالية) ويبين من الجدول أنّ التأثيرات موجبة وذات دلالة معنوية عند مستوى (1%) لأنّ الصفر لم يتوسط الحد الأدنى والحد الأعلى للفترة الثقة.

جدول (3-24) تأثير المتغير المستقل والوسيط في المتغير التابع

ملخص النموذج

P	Df2	Df1	F	MSE	R ²	R
0.0000	227	2.00	156.44	0.19	0.58	0.76

ULCI	LLCI	P	T	Se	Coeff.	النموذج
0.888	0.154	0.000	2.80	0.186	0.521	الثابت
0.505	0.195	0.000	4.450	0.079	0.350	التدقيق الداخلي
0.646	0.370	0.000	7.260	0.07	0.510	معايير الاستدامة

المصدر: إعداد الباحثة

2- ان قيمة التأثير المباشر للتدقيق الداخلي في جودة التقارير المالية بلغ (0.350) وكما هو موضح في الجدول (3-24) اعلاه وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأنّ الصفر لم يتوسط حدي الثقة الأدنى (0.195) والحد الأعلى (0.505).

3- ويبين الجدول (3-25) ادناه التأثيرات غير المباشرة لمتغير التدقيق الداخلي في جودة التقارير المالية بتوسط معايير الاستدامة

جدول (3-25) التأثيرات غير المباشرة بين متغيرات الدراسة

BootULCI	BootLLCI	BootSE	EFFECT	نوع التأثير
0.58	0.30	0.07	0.44	غير المباشر

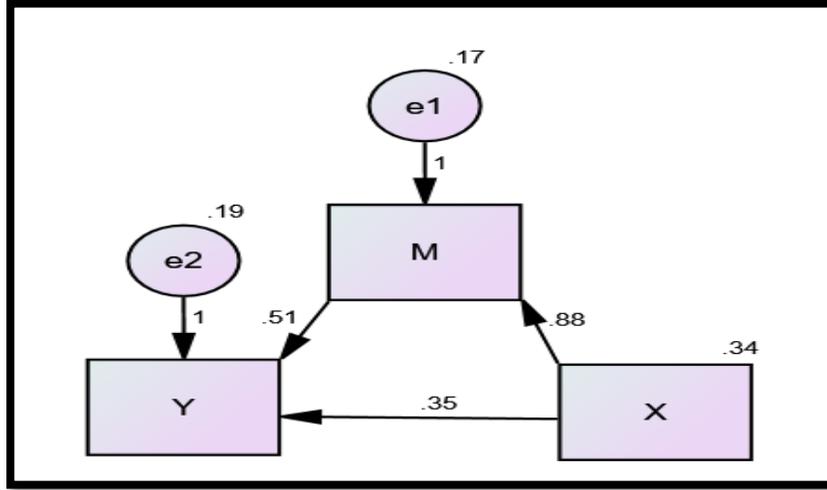
المصدر: اعداد الباحثة

يتبين من الجدول (3-25) اعلاه أنّ الصفر لا يتوسط حد الثقة الأدنى وحد الثقة الأعلى للتأثيرات غير المباشرة عليه يُستدل على قبول الفرضية الرئيسية السابعة التي تنص على (تتوسط معايير الاستدامة العلاقة بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية) ولتعزيز اختبار علاقة التأثير غير المباشرة استخدمت الباحثة برنامج (AMOS V.24) لغرض اختبار توسط معايير الاستدامة العلاقة بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية فكانت النتيجة حسب الجدول والشكل الآتي باعتبار أنّ (X) تمثل التدقيق الداخلي و(M) معايير الاستدامة و(Y) جودة التقارير المالية.

جدول (3-26) اختبار علاقة الوساطة

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
M	<---	X	0.880	.047	18.819	***	
Y	<---	M	0.510	.070	7.260	***	
Y	<---	X	0.350	.078	4.470	***	

المصدر: إعداد الباحثة



شكل (3-4) اختبار الفرضية السابعة

يتبين من الجدول (3-26) والشكل (3-4) اعلاها الآتي:

- 1- ان قيمة التأثير الكلي للتدقيق الداخلي (X) في جودة التقارير المالية (Y) بلغ (0.880) وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأن القيمة الحرجة (C.R) بلغت (18.919).
- 2- ان قيمة تأثير معايير الاستدامة (M) في جودة التقارير المالية (Y) بلغ (0.510) وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لان القيمة الحرجة (C.R) بلغت (7.292).
- 3- ان قيمة تأثير التدقيق الداخلي (X) في جودة التقارير المالية (Y) بوجود معايير الاستدامة بلغ (0.35) وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأن القيمة الحرجة بلغت (4.470).
- 4- بلغت قيمة التأثير غير المباشر للتدقيق الداخلي في جودة التقارير المالية بوجود معايير الاستدامة (0.44) وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لأنه كما تم البيان في جدول (3-25) ان الصفر لم يتوسط الحد الاعلى والحد الادنى للثقة.
- 5- بلغت قيمة اختبار (Sobel) الذي يقيس مدى معنوية التأثيرات غير المباشرة (3.820) وهي قيمة معنوية عند مستوى (1%).

6- ان النتائج اعلاه تدعم ما توصلت اليه الباحثة مسبقا من نتيجة مفادها (تتوسط معايير الاستدامة العلاقة بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية).

الفصل الرابع

المبحث الأول: الاستنتاجات

المبحث الثاني: التوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

يعرض هذا المبحث اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة بالاعتماد على الجانب النظري والعملي كما يأتي:

- 1- يعزز التدقيق الداخلي اتخاذ قرارات مالية تخص الاستثمار في الوحدة الاقتصادية لأصحاب المصالح.
- 2- هناك ضعف في مقارنة نتائج عمل الوحدة الاقتصادية مع الأنظمة الداخلية والخارجية قياسا بباقي مهام بعد تدقيق الالتزام.
- 3- انّ المدققين الداخليين واثناء أدائهم لمهامهم يقارنون بين الأداء الفعلي والمخطط وهذا يدل على وعي الوحدة التنظيمية بأهمية التخطيط.
- 4- هناك إدراك عالي لدى المدققين ان مهامهم لا تقتصر على الجوانب المالية وانما تمتد للجوانب الفنية حتى لو تطلب ذلك الاستعانة بالخبراء.
- 5- هناك ضعف في مساهمات الوحدات الاقتصادية في تلبية حاجات المجتمع المحلي.
- 6- تضع الوحدات الاقتصادية المعيار البيئي ضمن سلم أولوياتها وهذا يدل على ارتفاع مستوى ادراكها لأهمية هذا البعد في استمرار عملها مستقبلا.
- 7- انّ المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض الذي اعدت من اجله مما يدل على وضوح وشفافية إعداد التقارير.
- 8- تحتاج المعلومات المحاسبية التي تعكس جودة الأرباح اهتماما خاصا من لدن المدقق بهدف تعزيز سمعة الوحدة الاقتصادية.

9- كلما زاد اهتمام الوحدات الاقتصادية بالتدقيق الداخلي انعكس ذلك بشكل ايجابي وبصورة مباشرة على جودة التقارير المالية من حيث جودة المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح المحاسبية وجودة التحفظ المحاسبي

10- انّ جميع أبعاد التدقيق الداخلي تؤثر بصورة معنوية في جودة التقارير المالية مما يعني انه إذا أرادت الوحدات الاقتصادية زيادة جودة تقاريرها المالية فيجب ان تهتم بكل أبعاد التدقيق الداخلي.

11- تؤثر أبعاد الاستدامة في جودة التقارير المالية إذا تمت تهيئتها من قبل الوحدات الاقتصادية.

المبحث الثاني

التوصيات

بعد الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الجانبين النظري والعملي يمكن الخروج بمجموعة من التوصيات كالاتي:

- 1- على إدارة الوحدة الاقتصادية ان توسع عمل التدقيق الداخلي ليشمل جميع الأنشطة والعمليات التي تمارسها الوحدة الاقتصادية وفي جميع جوانب معايير الاستدامة.
- 2- ضرورة الاستجابة المناسبة والسريعة لتوصيات التدقيق الداخلي من قبل الإدارة.
- 3- على إدارة الوحدة الاقتصادية ان تعمل على ان يكون هناك إدراك من قبل المدققين الداخليين والعاملين في الوحدة الاقتصادية بانّ الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة بالجوانب البيئية والاجتماعية يعود بالنفع عليهم وعلى الوحدة الاقتصادية من خلال ما تحصل عليه الوحدة من مكافآت او كتب الشكر والتقدير من قبل الحكومة او من المنظمات الراعية لهذه الجوانب سواء المحلية او الدولية وبالتالي تحسن سمعة الوحدة الاقتصادية.
- 4- ضرورة اثارة وعي أصحاب المصلحة بأهمية دور المدقق الداخلي في تبنيه أي قضايا تثير الشكوك حول رداءة جودة التقارير المالية او قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار من خلال ورش العمل العلمية والمحاضرات التوجيهية.
- 5- ضرورة قيام المدققين بمقارنة نتائج أداء الوحدات الاقتصادية الإفصاح خلال فترة التدقيق الحالية مع نتائج الأداء خلال الفترات السابقة لملاحظة التطور او التراجع في الأداء من خلال متابعة مدى التزام الوحدات بمعالجة الملاحظات السابقة.
- 6- ضرورة مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وتحديد الانحرافات وماهي أسبابها ووضع المعالجات لها ومتابعة تنفيذها.
- 7- انّ عمل المدقق لا يقتصر على الجوانب المالية وانما يجب ان يتعداه الى الجوانب الأخرى وهذا يتطلب ادخال المدققين دورات خاصة من اجل زيادة مهاراتهم وقدراتهم.
- 8- العمل على رفع دافعية العاملين من اجل انجاز مهام الوحدات الاقتصادية من خلال:

- 1- ربط الأجر بالأداء أو الإنتاج.
- 2- وضع الشخص المناسب في المكان المناسب.
- 3- اعتماد تقارير تقييم الأداء لغرض تسنم المناصب الإدارية.
- 9- تعزيز توجه الوحدات الاقتصادية باتجاه دعم العاملين وتوفير مستلزمات العمل وتحقيق الرفاهية
مثلا توفير النقل المجاني للعاملين وتوفير دور حضانة للأطفال وتوفير العناية الصحية.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع العربية

القران الكريم

المصادر العربية:

الكتب

1. الصادق، أسامة سعيد عبد (2022) " المراجعة الاستراتيجية والإدارية والتحليلية"، الطبعة الأولى، جامعة القاهرة، مصر.
2. عبد الغفار، محمد رزق، ثابت، عادل حسيت، عبد الغفار، عماد سيد، كامل، محمود فاروق (2020) " إعداد وتحليل التقارير المالية"، الطبعة الأولى، دار طيبة للنشر والتوزيع، جامعة القاهرة، مصر.
3. العواد، اسعد محمد علي (2021) " التدقيق المتقدم في إطار معايير التدقيق الدولي"، الطبعة الأولى، دار الكتب، العراق.

البحوث والدوريات

1. ابراهيم، بلال عامر، فارس، اشرف هاشم (2021) " تأثير جودة التقارير المالية على راي المدقق الخارجي - دراسة تطبيقية في الشركات العراقية"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 56، الجزء 4، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق.
2. ابراهيم، محمد عبد الله، حسين، حسن فائز (2018) " معايير التدقيق الداخلي لـ (IIA) في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاساته على كفاءة ادارة وحدة التدقيق الداخلي"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد 108، المجلد 24، جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، بغداد، العراق.
3. ابن لبن، حاتم فوزي محمود (2020) " إثر التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية قطاع غزة"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 5، العدد 1.
4. أبو العلا، محمد عبد العزيز محمد (2018) " إثر درجة التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، المجلد 7، العدد 2.

5. احمد، راميار رزكار (2021) " دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في تحسين جودة القوائم المالية – دراسة استطلاعية في عينة من المصارف التجارية العراقية في محافظة اربيل، مجلة قه لاي زنتس العلمية تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية، المجلد 6، العدد 2، اربيل، العراق.
6. احمد، صهباء عبد القادر، جاسم، ليلي عبد، هداب، فاطمة فزع (2021) " مدى فاعلية اجراءات التدقيق الداخلي في المصارف في الحد من الفساد الاداري والمالي "، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 129، العراق.
7. احمد، وسن يحيى، محي، هدى محمد سليم، كندوري، عماد محمد (2020) " الحوكمة الالكترونية وتأثيرها في تعزيز الرقابة الداخلية "، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العدد 124، بغداد، العراق.
8. الادلبي، دلال (2021) " اثر استقلالية المدقق الداخلي في مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية - دراسة ميدانية في سوريا "، مجلة البعث للأبحاث العلمية، مجلد 43، العدد 21، سوريا.
9. اكريم، علي عبد الله (2022) " أثر أداء المدقق الداخلي على جودة التقارير المالية – دراسة حالة البنوك الليبية التجارية "، جامعة منوية، المجلة الأفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 2، العدد 1.
10. امين، هند حليم محمد، الشمري، سعاد عدنان نعمان (2023) " أهمية التدقيق الداخلي الرشيق في تحقيق التنمية المستدامة "، دراسات العلوم المالية والمصرفية والمحاسبية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة كلية دجلة، المجلد 6، العدد 2، العراق.
11. بارعيد، ايمان سالم احمد، الزبيدي، وشريفة ابراهيم محمد (2021) " تصور مقترح لتضمين ابعاد التنمية المستدامة في محتوى كتاب الجغرافيا بالتعليم الثانوي " (نظام المقررات) بالمملكة العربية السعودية"، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات التربوية والنفسية – جامعة جدة، المجلد 29، العدد 3، السعودية.
12. بو عروري، فاطمة (2022) " الطاقات المتجددة لدعم البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة – امكانيات الجزائر من هذه الطاقات وواقع الاستثمار فيها "، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، العدد 1، المجلد 5، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر.

13. التميمي، امل محمد سلمان، الحسنوي، مشتاق محمد ريسان (2020) "توظيف معايير الاستدامة الاقتصادية في تعزيز قيمة الشركة"، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 9، العدد 39، العراق.
14. التميمي، امل محمد سلمان، الدليمي، ختام رحيم صبر (2023) "تطبيق معايير الاستدامة البيئية (GRI300) وتأثيرها في جودة الأرباح"، مجلة وارث العلمية، المجلد 5، العدد 14.
15. التميمي، د عباس حميد، هدا، فاطمة فزع (2018) "تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنظمات غير الحكومية - بحث تطبيقي في اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 13، العدد 42.
16. جاب الله، رمضان مراد محمود (2021) "دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين التقارير المالية - دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد 32، العدد 2.
17. جاهل، حسن هادي (2021) "الرقابة والتدقيق الداخلي ودورها في تحسين جودة التقارير المالية من وجهة نظر المدققين في المديرية العامة للتربية في محافظة كربلاء"، مجلة جامعة بابل للعلوم البحثية والتطبيقية، المجلد 29، العدد 2.
18. الجبلي، وليد سمير عبد العظيم (2020) "إثر استخدام المعايير المالية لمحاسبة الاستدامة على تحسين الإفصاح المحاسبي وتعزيز ثقة المستثمرين - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية"، بحث منشور، معهد العبور العالي للإدارة والحاسبات ونظم المعلومات، المجلد 24، العدد 2،
19. الجبوري، انتصار صابر، اغا، ندى عبد الرزاق، سمير، شيماء محمد (2018) "انعكاسات حوكمة التقارير المالية في ترشيد قرارات المستثمرين في الاسواق المالية في ظل معايير الإبلاغ المالي IFRS"، دراسة تحليلية لعينة مختارة من الشركات المساهمة في العراق، مجلة الاقتصاد والعلوم الادارية، المجلد 24، العدد 106.
20. الججاوي، طلال محمد علي، العواد، أسعد محمد علي وهاب، الزبيدي، رغد منير فرحان (2017) "مدى تطبيق وحدات القطاع العام العراقية لمعايير التدقيق الداخلي الدولية من وجهة نظر مدققي ديوان الرقابة المالية للحد من الغش والاحتيال- دراسة تطبيقية في مديرية الرقابة المالية في كربلاء"، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 6، العدد 2، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.

21. الجاوي، طلال محمد علي، المعموري، محمد عبد الرسول (2022) " قياس مدى التزام الشركات المدرجة في السوق المالي بمعايير محاسبة الاستدامة (SASB) لتحسين الاداء والابلاغ وتعزيز الثقة في البيانات المالية "، بحث تطبيقي مقارنة في عينة من الشركات العراقية والعربية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 17، العدد 59.
22. الجرف، ياسر احمد (2017) " أثر الإفصاح عن أنشطة التنمية المستدامة على جودة التقارير المالية في البنوك السعودية – دراسة نظرية وميدانية "، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد 1، العدد 1.
23. جواد، تيسير عبد القادر محمد، احمد، نضال رؤوف (2020) " تقييم التدقيق الداخلي في النشاط التأميني في ضوء المعايير الدولية (IIA) "، بحث تطبيقي في شركة التأمين العراقية العامة، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 61، العراق.
24. حسين، علي ابراهيم، عبد المصطفى، حمد (2019) " تحسن جودة التقارير المالية باستخدام نموذج بطاقة الاداء المتوازن المعززة بتكنولوجيا المعلومات (IT-BSC) - دراسة تجريبية في العراق "، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 48، جامعة تكريت، العراق.
25. حمادي، ماجد ابراهيم، شويش، حمد عامر علي، حسين، الشجيري، وسام علي (2018) " تكنولوجيا المعلومات والاتصال وأثرها في جودة خدمة قطاع السياحة والفندقة - دراسة تحليلية في فنادق مختارة في العاصمة العراقية بغداد "، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 13، العدد 45.
26. حمدون، حارث راشد، والي، سنده (2024) " دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة مخاطر الشركات "، مجلة دراسات إقليمية، المجلد 18، العدد 60.
27. حمو خليل، محمد عبد الرزاق محمد (2018) " نظم المعلومات الادارية ودورها في دعم استراتيجيات استدامة الشركات الصغيرة والمتوسطة دراسة استطلاعية في عينة من شركات تعبئة المياه المعدنية في إقليم كردستان العراق "، مجلة تنمية الراقدن، العدد 119، المجلد 37.
28. الخزرجي، ريم سعدي، التميمي، حيدر كاظم نصر الله، الجبوري، محمد حمود (2020) " أثر معايير محاسبة الاستدامة على التدقيق الاجتماعي وانعكاسها على اسس محاسبة المسؤولية "،

الاجتماعية "، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية.

29. خضر، جنات محمد صالح، نعمة، نغم حسين (2022) " تعزيز العلاقة بين جودة تقارير الاستدامة والتقارير المالية في إطار التدقيق الداخلي – دراسة تحليلية لآراء العاملين في بعض المصارف الاسلامية في محافظة بغداد"، مجلة الريادة للمال والاعمال، المجلد 3، العدد 3، بغداد، العراق.

30. الخفاجي، محمد سالم محمد، السقا، زياد هاشم يحيى (2022) " إمكانية الاستفادة من تقنيات المعلومات في تحقيق جودة التقارير المالية / بحث نظري"، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 60، المجلد 18.

31. خليل، عبد الرحمن عادل، صغير، حسين علي محمد (2022) " إثر الإفصاح عن عناصر التنمية المستدامة في ترشيد قرارات الاستثمار – دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية السودانية"، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان، المجلد 3، العدد 8.

32. الدباغ، لقمان محمد أيوب، السعدون، مهند حازم علي (2020) " استخدام معايير محاسبة الاستدامة في تعزيز جودة الإفصاح البيئي بالتطبيق على دائرة صحة نينوى"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 52.

33. الدميني، عمار محمد عادل (2022) " إثر جودة عملية المراجعة في ظل عمليات الرقمنة على جودة التقارير المالية بسوق دمشق للأوراق المالية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد 13، العدد 2.

34. الربيعي، دعاء احمد إبراهيم، التميمي، امل محمد سلمان (2023) " دور معايير AAOIFI في تحقيق اهداف التنمية المستدامة في المصارف الإسلامية العراقية"، المجلة العراقية للبحوث الإنسانية والاجتماعية العلمية، المجلد 3، العدد 8.

35. رشوان، عبد الرحمن محمد، أبو عرب، هبة حمادة (2022) " دور التحول الرقمي في تحسين جودة عملية التدقيق الداخلي"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 17، العدد 59.

36. رشيد، أمال حميد (2020) " تدقيق أداء الأنشطة الاستراتيجية الوطنية للتخفيف من الفقر وانعكاسه على اهداف التنمية المستدامة، بحث تطبيقي في وزارة العمل والشؤون الاجتماعية "، جامعة بغداد، شهادة محاسب قانوني، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 15، العدد 51.
37. زبين، حيدر عطا، راضي، ضياء محسن فارس (2022) " تقويم الأداء المستدام للوحدة الاقتصادية "، مجلة ريادة الاعمال، جامعة النهرين كلية اقتصاديات الاعمال، المجلد 3، العدد 1.
38. سعيد، حامد عبد الأمير، الغربان، فاطمة صالح (2020) " جودة عمل أجهزة التدقيق الداخلي "، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد 12، العدد 2، العراق.
39. شامل، رغد عبد الخالق، نعمة، عماد صالح (2022) " تأثير التخصص القطاعي كأحد أبعاد خصائص المدقق الخارجي في جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية "، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 60، المجلد 18.
40. شاني، مرتضى محمد (2020) " النتنبؤ بالفشل المالي من خلال بعض عناصر القوائم المالية – بحث تطبيقي في بعض الوحدات الاقتصادية في القطاع الخاص "، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المعهد التقني بابل، جامعة الفرات الأوسط التقنية، المجلد 16، العدد 50.
41. الشقران، عون عبد الوهاب، العريان، ليث عبد الله (2023) " أثر التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية "، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 64.
42. شهاب، ناظم محمود (2024) " أثر التدقيق الداخلي في كفاءة أداء المؤسسات الحكومية "، مجلة التربية للدراسات المتخصصة الحديثة، المجلد 7، العدد 7.
43. صالح، زكري مهدي، الصفار، عماد صبيح فرج (2022) " حوكمة المعلومات أساس لجودة التقارير المالية وتعزيز ثقة أصحاب المصلحة "، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الكوت للاقتصاد والعلوم الإدارية، العدد 44، المجلد 14.
44. طاهر، نجوم عرار، العاني، صفاء احمد (2022) " تأثير مستويات تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في جودة التقارير المالية للمصارف العراقية "، مجلة الكوت للاقتصاد والعلوم الادارية، المجلد 14، العدد 45، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق.

45. الطائي، محمد محمود جاسم، النافعي، احمد نعمة عبد (2019) " تأثير المحاسبة الابداعية على جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية في المصرف العراقي للتجارة فرع بابل"، مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدارسات الاقتصادية والادارية والمالية، المجلد 11، العدد 4، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل، العراق.
46. طرشي، محمد، يخلف، صفية (2020) " دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وأثرها على تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات"، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 2، المجلد 6.
47. طلال، عباس، تونس، صيد (2018) " امكانية استخدام الطاقات المتجددة لخدمة أبعاد التنمية المستدامة - حالة بريطانيا ومصر"، ورقة مقدمة الى الملتقى الوطني الاول حول تحسين اداء الاقتصاد الجزائري، جامعة تبسة، الجزائر.
48. عبادي، دعاء سرحان، خضير، محمد حسن (2023) " تكنولوجيا الامن السيبراني وانعكاس تطبيقها على جودة التقارير المالية - دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الداخليين والخارجيين"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 18، العدد 64.
49. عبد الأمير، علاء فاضل، عبد، جاسم محمد (2024) " انعكاس التعامل المشترك بين التدقيق الداخلي والخارجي في الحد من الفساد الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية"، مجلة اهل البيت، المجلد 1، العدد 34.
50. عبد اللطيف، محمد أبو طالب، محمود، بكر إبراهيم (2021) " تأثير احكام الأهمية النسبية وفقا لبيان الممارسة IASB / 2 في الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية لرفع جودة الإفصاح المحاسبي"، مجلة العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد 7.
51. عبد الله، صبا احمد، نعمة، عماد صالح (2023) " إثر التخصص القطاعي للمدقق في جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على عينة من الشركات والمصارف العراقية"، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد خاص، المجلد 19، الجزء 1.
52. عبد المجيد، وعد عبد المجيد إبراهيم، السيسي، نجوى احمد، عبد العال، محمود حامد (2019) " إثر الإفصاح عن التنمية المستدامة على جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على الشركات"

الصناعية بمدينة العاشر من رمضان، مجلة العلوم البيئية، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، المجلد 48، العدد 3.

53. عبد، ميادة كاظم (2020) " التنمية المستدامة في المناطق الصحراوية الهضبة الغربية في العراق (أنموذجاً)"، مجلة كلية التربية – جامعة واسط، العدد الحادي والاربعون، الجزء الاول، العراق.

54. العبيدي، خالد عبيد احمد، سامية، قرارة (2022) " تطبيق المحاسبة السحابية عن الأدوات المالية الإسلامية وأثرها على جودة التقارير المالية – دراسة تحليلية"، مجلة الكوت الجامعة، عدد خاص لبحوث المؤتمر العلمي الخامس الدولي للعلوم الإدارية والاقتصادية.

55. العجيلي، عماد حمزة، العواد، اسعد محمد علي وهاب (2022) " تقويم الاداء المستدام باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة وتأثيره على جودة التقارير المالية "، المجلة العراقية للبحوث الانسانية والاجتماعية والعلمية، العدد 7.

56. العقراوي، فيراس أكرم محمد، سعيد، فيان سليمان حمة (2022) " الإبلاغ المالي عن ايراد العقود مع العملاء وفق معيار IFRS 15 لتحسين جودة المعلومات المحاسبية – دراسة تطبيقية لشركة ريبار التجارية في محافظة دهوك "، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 61.

57. العلواني، محمد (2020) " الاستدامة المؤسسية أهميتها وأبعادها"، مجلة رواد الاعمال، الخطوط الجوية السعودية، العدد 129، المملكة العربية السعودية.

58. عواد، مالك احمد، عزام، وليد حمدان (2023) " تحقيق التنمية المستدامة في المشروعات الاقتصادية بالتوافق مع متطلبات محاسبة الاستدامة وفق معايير (GRI)"، مجلة اقتصاديات الاعمال، المجلد 5، العدد 1، العراق.

59. عيسى، سيروان كريم، موسى، أحمد برهان (2018) " أثر تغير مبدأ القياس المحاسبي ضمن الإطار المفاهيمي على جودة التقارير المالية، دراسة لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات"، مجلة جامعة جيهان أربيل العلمية، اصدار خاص، العدد 2، الجزء A.

60. غزالي، زينب (208) " إثر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات ادارة الارباح – دراسة لمجموعة من الشركات الجزائرية "، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 3، العدد 4، الصفحة 189-208.

61. فرج، زينة سعد، العاني، صفاء احمد محمد (2024) "انعكاس مكافحة غسل الأموال على جودة التقارير المالية في المصارف العراقية الخاصة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 75.
62. فليح، محمد زامل، هادي، سالم عواد (2020) "قياس جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة العراقية"، مجلة كلية الكوت الجامعية للعلوم الانسانية، العدد 1، المجلد، الكوت، العراق.
63. كركز، محمد سلمان (2021) "التدقيق الداخلي وأثره في تحسين جودة التقارير المالية"، مجلة العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 3، العدد 12.
64. محمد، السماني عطا المنان عبد الرحيم (2021) "إثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية في المصارف التجارية – دراسة ميدانية بالتطبيق على عينة من المصارف التجارية بالمملكة العربية السعودية، المجلة الاكاديمية للأبحاث والنشر العلمي، الإصدار الخامس والعشرون، ISSN: 2706-6495.
65. محمد، جاسم محمد، حسين، سطم صالح (2022) "دور الإفصاح الاختياري عبر الانترنت في تعزيز جودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 60، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق.
66. محمد، عدنان ياسر (2024) "تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS1) على جودة التقارير المالية- بحث في عينة من المصارف التجارية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 20، العدد 65.
67. محمد، محمود جاسم، فارس، أشرف هاشم (2023) "تأثير جودة الإفصاح عن معلومات الاستدامة على الأداء المالي – دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية"، مجلة اقتصاديات الاعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد 5، العدد 2.
68. محمود، ماجد يعقوب، محمد، عبد السلام حيو، داود، مروان محمد (2023) "دور وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز جودة تقارير الاستدامة في المصارف الإسلامية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، المؤتمر العلمي السادس عشر، جامعة كربلاء، العدد الخاص.
69. مساعد، حمزة محمد، الحسن، تميمة (2023) "مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري- دراسة ميدانية في دائرة صحة بغداد/ الرصافة"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 18، العدد 65.

70. المنصور، مصطفى عبد الحسين علي، هادي، هالة عايد، راضي، احمد سلمان حمزة (2023) " إثر جائحة كورونا على جودة التقارير المالية للمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة كلية الكوت الجامعة، عدد خاص لبحوث المؤتمر العلمي الدولي الأول للعلوم المصرفية والطبية لجامعة سومر.
71. منوخ، أسامة زيد محمد (2024) " تأثير الامن السيبراني على فاعلية نظام الرقابة الداخلية"، نموذج مقترح، المجلة العراقية للبحوث الإنسانية والاجتماعية والعلمية، المجلد 4، العدد 12.
72. نعمة، عماد صالح، محمد، خمائل نايف (2021) " إثر جودة التقارير المالية في كفاءة الاستثمار – دراسة استطلاعية لأراء عينة من مدققي الحسابات الخارجيين"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 55، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق.
73. هيشان، صالح جمعة فاضل، الصقور، محمد خليل (2022) " إثر تطبيق أسلوب التنقيب عن البيانات في تحقيق جودة التقارير المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين العراقيين"، جامعة إربد الاهلية، كلية المال والاعمال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية الاقتصادية، العدد 59، المجلد 18، المملكة العربية الأردنية.
74. يوسف، زينب جبار، نجم، خولة شهاب (2018) " مخاطر التدقيق الالكتروني وأثرها على جودة عملية التدقيق"، مجلة جامعة بابل، العلوم المصرفية والتطبيقية، المجلد 26، العدد: 7.

الرسائل والاطاريح

1. الابراهيمي، حسن عبد الكريم (2018) " توظيف معايير محاسبة الاستدامة معيار (FNO101) المصارف التجارية) لتحسين الافصاح والشفافية وتعزيز ثقة المستثمرين"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
2. الاسدي، شهد عودة عبد العباس (2020) " أثر التكامل بين الهندسة المتزامنة ومعايير الاستدامة في تعزيز جودة المنتج (اطار مقترح)"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.

3. ايمان، دغه، رحمة، عنان (2019) "دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي"- دراسة حالة مؤسسة سونلغاز ورقلة، ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم علوم المالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة – الجزائر.
4. بومازونة، امينه، طيبة، ونام (2021) "دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر" دراسة حالة مؤسسة باتيميتال – عين الدفلى، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجيلالي بو نعامة خميس مليانة، الجزائر.
5. الجابري، محمد علي(2014) "تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن- دراسة ميدانية"، رسالة الماجستير في المحاسبة الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية-صنعاء، اليمن.
6. الجبوري، أزهر صبحي عبد الحسين (2021) "التكامل بين المحاسبة والتدقيق الداخلي للحد من الاحتيال وإنتاج تقارير مالية عالية الجودة"، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
7. الجودي، مني أمحمد (2019) "دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
8. الحجامي، صابرين كريم بلاسم (2020) "أنموذج مقترح لتدقيق ابعاد الاستدامة ودوره في تقويم اداء الوحدات الاقتصادية في العراق"، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.
9. حداد، علي شاكر محمود محمد (2022) "دور الشخصية القيادية والكفاءة المهنية للمدقق الداخلي في الحد من الاحتيال والغش في البيانات المالية"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
10. الحسن، فواز مصطفى احمد (2018) "إثر مستوى الافصاح عن ابعاد الاستدامة على العائد السوقي للسهم - دراسة تطبيقية على البنوك الاسلامية الاردنية في بورصة عمان"، اطروحة دكتوراه، جامعة العلوم الاسلامية العالمية، عمان، الاردن.
11. الحسناوي، مشتاق محمد ريسان (2020) "تأثير تطبيق معايير الاستدامة في تعزيز قيمة الشركة"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.

12. خدر، خليل خالد (2021) " دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في تحسين جودة القوائم المالية "، دراسة ميدانية في عينة من المصارف التجارية العراقية في محافظة أربيل، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات المصرفية وبرامج المحاسبية في أربيل.
13. الخفاجي، ايمان جواد (2018) " قياس التزام الشركات العراقية بالإبلاغ عن الاستدامة وفق مؤشرات S&P/ ESG ومعايير GRI - بحث تطبيقي في عينة من الشركات العراقية المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية "، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
14. الخفاجي، ايمان جواد احمد (2022) " معايير المحاسبة والاستدامة مع ابعاد الشفافية والقيم المحاسبية وانعكاسها على جودة التقارير المالية "، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
15. خنيطل، عباس مراد (2022) " دور تقارير المدقق الداخلي في تقليص الفساد المالي وترشيد الانفاق العام في ظل الازمات "، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
16. دحو، عامر حاج (2018) " التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية - دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر "، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة أحمد داريه، ادرار، الجزائر.
17. الدريعي، افراح لفته عبد الدرايات (2020) " تأثير تطبيق معايير محاسبة الاستدامة في النظام المحاسبي وانعكاسه على جودة الخدمات الصحية "، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، واسط، العراق.
18. الدليمي، ختام رحيم صبر (2022) " تأثير معايير الاستدامة في جودة الارباح وثقة المستثمرين "، دراسة لعينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
19. رحلي، العلجة، بن السعدي، سلوى (2022) " إثر التحول الرقمي في تحسين جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية "، رسالة ماجستير، جامعة محمد بو مضاييف، الجزائر.

20. ريان، المهذواني الياس (2020) " دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية دراسة حالة للقوائم المالية لشركة سونلغاز ام البواقي"، شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر.
21. السعدي، وسام جوده نصار (2021) " العلاقة بين تقارير التدقيق الاستدامة وجودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على ثقة المستثمرين"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
22. سفيان، علواني، الزهرة، قرامز فطيمة (2018) " دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز وحدة أم البواقي"، شهادة ماستر أكاديمي، - كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة-أم البواقي، الجزائر.
23. سهام، مزيود، فاطمة، سنوسي (2021) " دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس.
24. الشمري، احمد عباس جربو (2023) " دور نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني في معالجة البيانات الضخمة وأثره في جودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
25. الشمري، مشتاق طالب عبد الامير (2022) " توظيف التفكير الهندسي للمدقق الداخلي في بيئة المعلومات المحاسبية لتعزيز قيمة الشركة"، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
26. صامري، سمية، طبيو، منار، (2019) " دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة نظام المعلومات المحاسبية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت SCT- تبسة"، شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي- تبسة.
27. الصنبور، محمد كايد (2020) " العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية-دراسة ميدانية على دائرة ضريبة الدخل في فلسطين"، رسالة الماجستير، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

28. الطاهر، سلمان، زكرياء، شرقي، خميس، صبتي، العرابي، فارح (2021) "إثر تغيير السياسات المحاسبية على القوائم المالية- دراسة ميدانية، شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر- الوادي، الجزائر.
29. العادلي، عبد الله سلام مجيد (2020) "اعتماد معايير محاسبة الاستدامة في تحسين جودة المنتج وتعزيز قيمة الزبون"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، قسم المحاسبة، العراق.
30. عبد الله، مصعب الطيب محسن (2018) "دور محاسبة الاستدامة في تحسين مستوى الإفصاح المستدام عن الاحداث غير المالية للمنشآت الصناعية"، اطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
31. عبود، علي رزوقي (2021) "إثر تطبيق (IFRS) في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وانعكاسها على قيمة الشركة - دراسة تحليلية مقارنة في عينة من الشركات العراقية والاردنية المدرجة في السوق المالي"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
32. العبيدي، آيات ناجي مهدي (2018) "تقويم الإبلاغ عن استدامة الشركات الصناعية وفق مؤشرات GRI"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق.
33. العجيلي، عماد حمزة عبد (2022) "دور التدقيق الداخلي في تقويم الاداء المستدام وتأثيره على جودة التقارير المالية"، بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
34. علي، علياء مهدي (2023) "تأثير الذكاء الاصطناعي في جودة التقارير المالية وانعكاسه على متخذي القرار"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
35. العمراني، عبد القادر محمد ناصر (2019) "إثر خصائص التدقيق الداخلي في تحسين جودة التقارير المالية"، مذكرة الماجستير، جامعة العلوم والتكنولوجيا عمادة الدراسات العليا، اليمن.
36. عواج، هدى (2015) "دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة المسيلة، الجزائر.

37. العيادة، رغد عبد الخالق محمد (2022) "تأثير لجنة التدقيق والمدقق الخارجى فى جودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية على عينة من المصارف المدرجة فى سوق العراق للأوراق المالية"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق.
38. الغانمي، مرتضى حسن خليف (2022) "تأثير هيكل الملكية وحجم الشركة وجودة التدقيق فى انتاج بيانات مالية عالية الجودة – دراسة تطبيقية فى عينة من المصارف التجارية المدرجة فى سوق العراق للأوراق المالية"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
39. فريال، حويدق، همامي، مدلل (2220) "دور جودة المعلومات المحاسبية فى تحسين الأداء المالى للمؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر.
40. الفهد، يوسف حسين عليوي (2020) "تبني لغة XBRL فى ظل المعلومات المحاسبية الالكترونية لتحسين جودة الإبلاغ المالى"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
41. كاظم، سمىة علي (2022) "الكفاءة العلمية والمهنية للمدقق الداخلى وتأثيرهما فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لإنتاج تقارير مالية موثوقة"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير فى علوم المحاسبة، العراق.
42. الكعبي، امل فاضل اخوباشة (2023) "الإبلاغ عن ابعاد الاستدامة للشركات وتأثيرها فى العوائد السوقية وكلفة التمويل بالأسهم"، دراسة تطبيقية لعينة من المصارف التجارية المدرجة فى سوق العراق للأوراق المالية، رسالة ماجستير مقدمة لمجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
43. كوثر، بوعلي، سلسبيل، عياشي عمر (2023) "أثر تطبيق طرق تقييم المخزونات وفق SCF على جودة التقارير المالية فى المؤسسات الاقتصادية – دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات فى ورقلة"، شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة- الجزائر.
44. محمد، زهراء حبيب (2023) "تأثير ثقافة الشركة فى جودة التقارير المالية وانعكاسها فى تعزيز ثقة المستثمرين"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.

45. محمد، مدياني، محمد، بلحاج (2022) "أثر التدقيق الداخلي على جودة المعلومات المحاسبية"، دراسة ميدانية ببلدية بودة، شهادة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية ادرار، الجزائر.
46. المعموري، محمد عبد الرسول (2019) "تأثير تطبيقات الحوكمة ومعايير الاستدامة ودورها في تحسين الاداء والابلاغ المالي لتعزيز الثقة في البيانات المالية"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
47. المكارى، هبة جمال (2021) "التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثره في تعزيز نظام الرقابة الداخلية"، دراسة ميدانية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال الإدارية التنفيذية، سوريا.
48. المهدي، الياس ريان (2020) "دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية – دراسة حالة للقوائم المالية لشركة سونلغاز- ام البواقي"، شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر.
49. المواجهة، اسيل (2019) "دور تكنولوجيا المعلومات في دعم الاداء المستدام في منظمات العمال الإلكترونية- دراسة تطبيقية في منظمات العمال الإلكترونية في الاردن"، رسالة ماجستير، كلية العمال، جامعة الشرق الاوسط، عمان، الاردن.
50. النافعي، بسام علي عبد الله (2021) "دور الافصاح التنبؤي في تعزيز جودة الابلاغ المالي وانعكاسه على قرارات المستثمرين"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
51. وفقان، حسام محمد (2021) "أثر تأخير نشر التقارير المالية في القيمة السوقية لأسهم الشركات العراقية المدرجة في سوق للأوراق المالية – دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق.
52. ونيسي، امينة، فوحمة، سلسيل، زغدي، لينة، سالمى، مهي (2021) "دور الاهمية النسبية والخطر في جودة التقارير المالية – مراجع الحسابات"، شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي، الجزائر.

53. يوريد، فدوى (2019) “دور المحاسبة الخضراء في تحقيق التنمية المستدامة – دراسة حالة في مؤسسة (INERGO)”، ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

First: The Book

1. Alexander, David & Nobes, Christopher (2020) "**Financial Accounting an International Introduction**", Seventh edition, Eleimon1.Gonis, University of the West, Bristol, England.
2. Field, A., (2009)."**Discovering statistics using SPSS**", 3rd edition. London: Sage.
3. Fraser, J. R., Quail, R., & Simkins, B (Eds.) (2021)" **Enterprise risk management: Today's leading research and best practices for tomorrow's executives**" John Wiley & Sons.
4. Fred r. David, Forest r. David (2017) " **Strategic Management concepts and cases**", Sixteenth edition.
5. Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J. and Anderson, R.E. (2014) **Multivariate Data Analysis**. 7th Edition, Pearson Education, Upper Saddle River.
6. Hanlon, M. L., Magee, R. P., Pfeiffer, G. M., Dyckman, T. R. (2020) "**Financial Accounting. United States**", Cambridge Business Publishers.
7. Harrison, Walter. T & Horngren, Charles. T, & William Thomas .C, & Themin, Suwardy, (2018) "**Financial Accounting - International Financial Reporting Standards** ", Eleventh edition, Pearson Education Limited.

-
8. Kagermann, Henning, Kinney, William, Kuting, Karlheinz, Weber, Claus-Peter (2013) "**Internal Audit Handbook**", First Edition, Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
 9. Keenan A. Pituch., N.D. (2016) **Applied Multivariate Statistics for the Social Sciences: Analyses with SAS and IBM's SPSS**, *Sixth Edition*
 10. Kieso, Donald. E & Weygandt, Jerry. J & Warfield, Terry. D, (2019) "**intermediate accounting IFRS**" Seventeen Edition, Wiley & sons, United States
 11. Kieso, Donald. E, & Weygandt, Jerry. J & Warfield, Terry. D (2020) "**intermediate accounting**", IFRS Fourth edition, Wiley & sons, United States.
 12. Koerniawan, I. (2021) "**AUDITING Konsep dan Teori Pemeriksaan Akuntansi. Penerbit Yayasan Prima Agus Teknik**", 1-189.
 13. Kunder, Peter (2020) "**The Internal Audit as Change Agent: The activation and successful implementation of organizational change**", BoD–Books on Demand, Third Edition.
 14. Louwers, Timothy J, Ramsay, Robert J, Sinason, David H, Strawser, Jerry R, Thibodeau, Jay C (2018) "**Auditing & Assurance Services**", Education, USA.
 15. Romney, M., Steinbart, P. (2021) "**Accounting Information Systems**", Australasian Edition, Pearson Higher Education AU.
 16. Spiceland, J. David, and James F. Sepe, and Mark W. Nelson, Wayne B. Thomas, (2018) "**Intermediate Accounting**", Ninth Edition, McGraw-Hill Education, United States.
 17. Westfall, P. H., & Henning, K. S. (2013). **Understanding advanced statistical methods** (p. 543). Boca Raton, FL, USA: CRC Press.

Second: Periodicals, Articles

1. Aksoy, Smmm Fatma (2019) **“İşletmelerde sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri”** Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Vol 21, No 2, 324-346, <https://doi.org/10.31460/mbdd.459841>.
2. Al 'Alam, Muhammad Panji Anugeral, Firmansyah, Amrie (2019) **"The effect of financial reporting quality, debt maturity, political connection, and corporate governance on investment efficiency"**, Evidence from Indonesia. International Journal of Innovation, Creativity and Change, Vol 7, No 6.
3. Albawwat, Ibrahim Emair, Al-Hajaia, Mohammad Eid, Al Frijat, Yaser Salehm (2021) **“The Relationship Between Internal Auditors’ Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, And Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan”**, Journal of Asian Finance Economics and Business, Vol 8, No4.
4. Alduwaila, Nabi, Almarri, Mohammad H J, Aldaihani, Hussein Shabab (2018) **” The Effect of Using It Tools on The Efficiency of Internal Control as Perceived by The Internal Auditor”**, *International Journal of Asian Social Science*, Vol8, No3.
5. Ali, Mohammed Ibrahim, Saad, Salma Mansour (2019) **"Quality of Comprehensive Reports under Sustainability Accounting and International Standards /Proposed Model"**, Think India Journal, Vol 22, Issue 14.
6. AL-Kake, Farhad Rafaat Ali (2019) **“Problems of Internal Auditing In The Educational Sector** (A Field study at the private university in Erbil

-
- Iraq)”, Journal Of Arts, Literature, Humanities And Social Sciences, No 35,
7. Aloudat, Abeer Atallah, Abulaila, Maher Diab, Gadour, Waheeb Hassan, Yassin, Salih, Khalid Yousif Ibrahim, Aljishi, Sukinah Abdullahm Suliman& Almohammadi, Hazar Tawfeq Suliman (2020) **The Role of International Standards for Internal Auditing to Reduce Financial and Administrative Corruption on Public Shareholding Companies in The Kingdom of Saudi Arabia**”, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol 24, No2.
8. Alwan, Mohamed Kareem & Al Amery, Zahra Hasan Oleiwi (2021)" **The Reflection of the Application of International Financial Reporting Standards on the Quality of Earnings; A Practical Study in a Sample of Banks**" *Journal of Global Scientific Research*, Vol 6, No3.
9. Assad, Nedal, Alshurideh, Muhammad Turki (2020)"**Financial reporting quality, audit quality, and investment efficiency**", evidence from GCC economies. Accelerating the world's research, Article in *Waffen-und Kostumkd Journal*, Vol 11, No3.
10. Bandar, Maytham Abd AL-Hussien & Makki Qasim Kuaiber & Oday Jasim Almaliki (2021)" **The Impact of The Internal Audit System on Improving the Quality of Banking Services in Commercial banks**", *Pal Arch's Journal of Archaeology of Egypt*, Vol 18, No 1, Egyptology.
11. Behrend, Joel, & Eulerich, Marc (2019)" **The Evolution of Internal Audit Research: A Bibliometric Analysis of Published Documents (1926–2016)**", *Accounting History Review*, Vol 29, No1.

-
12. Chakorn, Kornchai Phornlaphatra (2020) "**Audit Committee Effectiveness, Internal Audit Quality, Financial Reporting Quality, And Organizational Success: An Empirical Investigation of Thai Listed Firms**", *International Journal of Business*, Vol 25, No4.
13. Claudia-elena, grigoras ichim, & lucia, morosan danila (2020)" **short incursion on annual financial reports versus interim financial reports**", *Ecoforum Journal*, vol 9, Issue2.
14. Danso, Albert, Adomako, Samuel, Lartey, Theophilus, Amankwah-Amoah, Joseph, & Owusu-Yirenkyi, Diana (2019) "**Stakeholder integration environmental sustainability orientation and financial performance**", *Journal of business research*, vol 119, <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.02.038>.
15. DeSimone, Steven, D'Onza, Giuseppe, Sarens, Gerrit (2020)" **Correlates of internal audit function involvement in sustainability audits**", *Journal of Management and Governance*, vol 25, No 1, <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09511-3>.
16. Dewata, E.; (2016)"Determinants of Financial Reporting Quality and Its Implications on the Financial Performance of State-Owned Enterprises (SOES). Risk Governance & Control", *Financial Markets & Institutions*.
17. Dinh, Hung, Cuong, Pham, Nguyen, Tuan thi (2020) "**Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness of Steel Enterprises in Vietnam**", *Journal of Asian Finance, Economics and Business* Vol 8, No 1.

Doi: 10.33193/Jalhss.35.22.

-
18. Dominique, Diouf & Olivier, Boiral (2017) “**The quality of sustainability reports and impression management: A stakeholder perspective**”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol 30, N3.
19. Echobu, J.; Okika, N. P.; Mailafia, L.; (2017) "Determinants of financial reporting quality", evidence from listed agriculture and natural resources firms in Nigeria. International Journal of Accounting Research.
20. Ekonomi, Sekolah Tinggi Ilmu (2018) “**The Role of the Internal Audits to the Quality of Financial Reporting**”, Reports on Economics and Finance, Vol 4, No 1, <https://doi.org/10.12988/ref.2018.811>.
21. El Gharbaoui, Bouteïna & Chraïbi, Abdeslam, (2021) "**Internal Audit Quality and Financial Performance: A Systematic Literature Review Pointing to New Research Opportunities**", Revue internationale des sciences de gestion, Vol 4, No 2.
22. Eulerich, Marc, Kremin, Joleen, Wood, David A, (2019) “**Factors that Influence the perceived use of the Internal Audit Functions Work by Executive Management and audit Committee**”, Advances in Accounting, vol 45.
23. Gaosong, Qiu, & Leping, Yuan (2021) “**Measurement of Internal Audit Effectiveness: Construction of Index System and Empirical Analysis**”, Microprocessors and Microsystems, Available online 21 January 2021, 104046
24. Gebru, zinabu & chowdary, D v.v. Ratnaji Rao & Muhammed, Seid (2021), "**Government Internal Audits in Ethiopia: An Identification of Law and Practice Related Challenges (A Case of Tigray Regional Government Bureaus)** ", EPRA, International Journal of Research and Development (IJRD), vol 6, issue 1.

-
25. Gofwan, H (2022)" **Effect of accounting information system on financial performance of firms: A review of literature**", Department of Accounting (Bingham University)-2nd Departmental Seminar Series with The Theme–History of Accounting Thoughts: A Methodological Approach. Vol. 2, No. 1
26. Gurama, Zakariya'U, Mansor, Muzainah (2018) "**Internal Audit Effectiveness: A Model Proposition**", Journal of Advanced Research in Business and Management Studies, Vol 12, Issue 1.
27. Hammayo, Aminu; Student M. Phil, Isah Shittu, Lecturer, Abdullahi, Aliyu A (2021) "**Effect of Auditor Proficiency and Audit Quality on Internal Audit Effectiveness in Nigeria's Federal Public Service**" Research Journal of Finance and Accounting, Vol 11, No 6.
28. Handoyo, Bregitta, Roemkenya, Madolidi, Bayunitri, Bunga Indah (2021) "**The Influence of Internal Audit and Internal Control Toward Fraud**", Prevention, Accounting Department, Widyatama University, Bandung, Indonesia, Vol3, No1.
29. Hesarzadeh, R.; (2019)"Are the individual and collective roles of financial reporting quality measures the same? Evidence in the context of information uncertainty ". Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad.
30. Hsu, Y. L., & Yang, Y. C. (2022). Corporate governance and financial reporting quality during the COVID-19 pandemic. Finance Research Letters, 47, 102778.
31. Irwandi, Soni Agus, Pamungkas, Imang Dapit (2020)"**Determinants of financial reporting quality: Evidence from Indonesia**", Journal of International Studies, Nol 13, No 2.

-
32. Kahyaoğlu, Sezer Bozkur (2020) “**Continuous Auditing as A Strategic Tool IN Public Sector Internal Audit: The Turkish Case1**” Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi (E-Issn: 2564-7458), Cilt 23, Sayı 1, Turkish.
33. Kai, Ren, Yusheng, Kong, Ntarmah, Albert Henry, & Ti, Chen (2022) “**Constructing internal audit quality evaluation index**: evidence from listed companies in Jiangsu province, China. Heliyon, Vol 8, No 9.
34. Kaiser, Henry, F., (1974) “**An index of factorial simplicity**”, Psychometrika Volume 39, Number 1.
35. Khalaf, S. N., (2021), Effect of sustainability reporting on enhancement the quality of financial report (Applied study at the Arab Jordan Bank). AL-Anbar University journal of Economic and Administration Sciences, 13(2).
36. Khalil, U. F. (2022). Auditor choice and its impact on financial reporting quality: A case of banking industry of Pakistan. Asia Pacific Management Review, 27(4), 292-302.
37. Khedr, J. M. S. (2022). Enhancing sustainability reporting and the quality of financial reporting within the framework of internal audit A study of his analysis of the opinions of employees of some Islamic banks in the province of Baghdad. ENTERPRENEURSHIP JOURNAL FOR FINANCE AND BUSINESS, 3(3).
38. Klarin, Tomislav (2018) “ **The concept of sustainable development: From its beginning to the contemporary issues**”, Zagreb International Review of Economics & Business, Volume 21, Issue 1.

-
39. Korkmaz, Goksel (2020)” **The Moderating Effect of Internal Audit in Strategic Planning Implementation Success**. Istanbul Management Journal, (88), 57-84.
40. Koskei, Janet Chepngeno, Otinga, Dr. Hesbon Nangabo (2021)” **Influence of Internal Audit Standards on Financial Sustainability in County Governments; a Case of Kericho County Government, Kenya**”, IOSR Journal of Economics and Finance (IOSR-JEF), Volume 12, Issue 4.
41. Latif, Badar, Zeeshan Mahmood, Ong Tze San, Ridzwana Mohd Said and Allah Bakhsh (2020) **"Coercive, Normative and Mimetic Pressures as Drivers of Environmental Management Accounting Adoption"**, Sustainability journal, vol 12, No 11.
42. Lehmann, David (2020)” **Next-generation internal audit governance**: The CPA Journal, Vol 90, No4, 62-63.
43. Lin, W. Y., Wu, M. H., & Chen, M. C., (2018), Asymmetry herding behavior of real estate investment trusts: evidence from information demand. Journal of Risk, 21 (2).
44. Loo, Leila Damirchi, & Mahdavinejad, Mohammadjavad (2017) **" The concept of sustainability in contemporary architecture and its significant relationship with vernacular architecture of Iran"**, Journal of Sustainable Development, Vol. 10, No. 1.
45. Manuela, Dicu Roxana, Robu, Ioan-Bogdan, Aevoae, George Marian, Mardiros, Daniela (2020) **"Rethinking the Role of M&As in Promoting Sustainable Development: Empirical Evidence Regarding the Relation Between the Audit Opinion and the**

-
- Sustainable Performance of the Romanian Target Companies**", Sustainability, vol 12, no20.
46. Mensah, Justice (2019) "**Sustainable development: Meaning, history, principles, pillars, and implications for human action: Literature review**". Cogent social sciences, Volume 5, Issue 1.
47. Mulyadi, Roza, Ahyakudin, Ahyakudin, & Mukhtar, Mukhtar (2019)"**Effects of Audit Internal Performance Measures, Professional Expertise, And Internal Auditor Work Experience on University Performance**", *Journal Akuntansi: Kajian Ilimah Akuntansi (JAK)*, Vol 6, No2.
48. Nakapan, W. & Radsiri, S,"(2012) "**Visual training in virtual world: A comparative study between traditional learning versus learning in a virtual world**", Proceedings of the 17th International Conference on Computer-Aided Architectural Design Research in Asia.
49. Noorullah, Alaa Shamsallah & Mohsen, Maher Hamid, (2021) "**Improving The Strategy of Internal Audit institutions In Economic Units under The Changes In The Local and International Environment**", Turkish Journal of Computer and Mathematics Education Vol 12, No 14, pp. 2420-2434
50. Nurhaliza, Anisma, Yuneita, & Safitri, Devi (2021)"**Pengaruh Independensi Karir Dan Penjenjangan Objektivitas Dan Pengalaman Audit Terhadap Efektivitas Audit Internal**", Journal articale Akuntabilitas, Vol15, No2,
51. Ogbodo, Okenwa Cy& Akabuogu, Nzube J, (2018)."**Effect of Audit Quality on the Financial Performance of Selected Banks in Nigeria**".

-
- International Journal of Trend in Scientific Research and Development (IJTSRD), Vol 3, No 1, pp. 99-112.
52. Paziienza, Mariapia, Jong, Martin de, & Schoenmaker, Dirk (2022) "**Clarifying the Concept of Corporate Sustainability and Providing Convergence for Its Definition**", Sustainability, Vol 14, No 13, <https://doi.org/10.3390/su14137838>.
53. Pratama, Arie, Jaenudin, Edi, Anas, Syaiful (2022) "**Environmental, Social, Governance - Sustainability Disclosure Using International Financial Reporting Sustainability Standards S1 in Southeast Asian companies: A preliminary Assessment**", International Journal of Energy Economics and Policy, Vol 12, Issue 6.
54. Radu, Maria (2012) "**Corporate Governance, Internal Audit and Environmental Audit- The Performance Tools in Romanian Companies**", Accounting and Management Information Systems, Vol 11, No 1
55. Raji, Inioluwa Deborah & Margaret Mitchell & Jamila Smith-Loud & Andrew Smart & Timnit Gebru & Daniel Theron & Rebecca N. White & Ben Hutchinson & Parker Barnes, (2020) "**Closing the AI Accountability Gap: Defining an End To-End Framework for Internal Algorithmic Auditing**", FAT: 20, Conference on Fairness Accountability and Transparency, Barcelona, Spain, vol1.
56. Ratnayake, R. M. S. S., Rajapakse, R. P. G. S. N., & Lasantha, S. A. R. (2021). "**The Impact of Financial Reporting Quality on Firm Performance**". Journal of Business and Technology, ISSN2738-2028, Special Edition.

-
57. Sakalasoorya, Nishan (2021) "**Conceptual analysis of sustainability and sustainable development**", Open Journal of Social Sciences, Vol 9, No3.
58. Salah, Amar, Djelloul, Harrouchi (2021)"**Mechanisms for improving environmental auditing practices in Algeria**", Journal of Economic Integration, Vol 9, No 2.
59. Salah, By Wafaa, Abdel-Salam Abdallah, (2019)"**the Effects of International Financial Reporting Standards on Financial Reporting Quality**", Athens Journal of Business & Economics, Vol X, No y.
60. Sauvant, Karl P. & Mann, Howard (2019) "**Towards an Indicative List of Fdi Sustainability Characteristics**“, Strengthening the Global Trade and Investment System for Sustainable Development, E15 Investment Theme, Vol 20, ISSN 2313-3805.
61. Seiyaibo, C. M., & Okoye, E. I., (2020), "**Determinants of Financial Reporting Quality in Quoted Manufacturing Firms: Nigerian Evidence**", Trends Economics and Management, 14(36), 59-72.
62. Sepasi, Sahar (2017)"**Internal Audit, Board of Directors and Financial Reporting Quality**", International Journal of Finance and Managerial Accounting, Vol.2, No.8.
63. Shen, Huayu, Hao, Xiong, Zheng, Shaofeng, Hou, Fei (2020) "**Chief Executive Officer (CEO)'S Rural Origin And Internal Control quality**", Economic Modelling, vol 95. [HTTTPs://Doi.Org/10.1016/J.Econmod.03.011](https://doi.org/10.1016/j.econmod.2020.03.011)
64. Singh, Karpal, Singh, Dara, Ravindran, Sajitha, Ganesan, Yuvaraj, (2021)"**Antecedents and Internal Audit Quality Implications Of**

-
- Internal Audit Effectiveness**”, Journal Of Business Science And Applied Management, Vol 16, No2.
65. Soyemi, Kenny Adedapo & Olawale, Luqman Samuel (2019) "**Firm characteristics and financial reporting quality: Evidence from non-financial firms in Nigeria**", International Journal of Economics, Management and Accounting, Vol 27, No2.
66. Stafford, Thomas, Deitz, George, & Li, Yaojie (2018)" **The Role of Internal Audit and User Training In Information Security Policy Compliance**" *Managerial Auditing Journal*, Vol 33, No 4.
67. Swarnapali, Rmnc, (2020),"**Consequences of corporate sustainability reporting: evidence from an emerging market**" International Journal of Law and, Management, Vol 62 No 3.
68. Tambingon, Henny N, Yadiati, Winwin, Kewo, Cecilia Lelly (2018)"**Determinant factors influencing the quality of financial reporting local government in Indonesia**". International Journal of Economics and Financial Issues, Vol 8, No2.
69. Tamimi, Oday Yousef (2021)"**The Role of Internal Audit in Risk Management from the Perspective of Risk Managers in the Banking Sector**", Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Volume 15, Issue 2.
70. Theebah, Ziad Abdul Halim, (2018)" **The Effect of Applying The Organization Enterprise Resource Planning System (ERP) In The Quality Of Internal Audit: A Case of Jordanian Commercial Banks**", International Journal of Economics and Finance, Vol 10, No 5.
71. Toli, Angeliki Maria, &Murtagh, Niamh (2020) "**The Concept of Sustainability in Smart City Definitions**", journal Frontiers in Built

-
- Environment, *Frontiers in Built Environment*, Vol 6, No 77, <https://doi.org/10.3389/fbuil.2020.00077>.
72. Torres, Lourdes, Yetano, Ana, & Pina, Vicente (2019)” **Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices**” *Administration & Society*, Vol 51, No3.
73. Ursachi, George, Ioana Alexandra Hormonic, and Adriana Zait (2015) “**How reliable are measurement scales? External factors with indirect influence on reliability estimators.**” *Procedia Economics and Finance*, no 20 679-686.
74. Vanetik, Natalia, Litvak, Marina, & Krimberg, Sophie (2022) **Summarization of financial reports with TIBER**”, *Machine Learning with Applications*, Vol 9, 100324.
75. Wan-Hussin, Wan Nordin, Fitri, Hadiati, & Salim, Basariah (2021)” **Audit Committee Chair Overlap, Chair Expertise, And Internal Auditing Practices: Evidence from Malaysia**”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol 44.
76. Yeghaneh, Yahya Hasas, Zangiabadi, Mostafa, Kirozabadi, Seyed Mostafa Dehghani (2016) **Factors Affecting Information Technology Audit Quality**”, *Journal of Investment and Management*, Vol 4, No5.
77. Zeyn, Elvira, (2018). **The Effect of Internal Audit Quality on Financial Accountability Quality at Local Government.**” *Journal of Accounting, Business and Finance Research*, vol 4, No 2.

Third: Thesis's and Dissertations

1. Abele, Rachel (2019) "**The Role of Social Well-Being in Sustainability**"
 "A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the University Honors Program, Department of Sustainability, The University of South Dakota.
2. Armstrong, Kori Nadine (2021) "**Sustainable Development Among Four-Year Higher Education Institutions In The United States: A geographic And Anthropological Perspective**", Thesis Doctor, the Graduate School, The University of Southern Mississippi.
3. Bohari, I. S. L. A. M. I. Y. A. H. (2022). "**Audit Operational Atas Sistem Dan Prosedur Pengiriman Barang Pada Jne**" (Jalur Nugraha Ekakurir) Cabang Makassar.
4. Buallay, Amina Mohamed (2020) "**The Level of Sustainability Reporting and Its Impact on Firm Performance: The Moderating Role of a Country's Sustainability Reporting Law**" thesis of Doctor of Philosophy in Accounting, Brunel Business School, Management Studies Research, Auditing of Accounts, Brunel University of London.
5. Bublek, Olga (2017)"**Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization**" – Case Study International Business Degree Thesis Bachelor of Business Administration
6. Chauke, Deroul (2021)"**Ethical Sensitivity of Internal Audit University Students**", Submitted in Fulfilment of The Requirements for The Degree of Master of Commerce (Accounting) To Be Awarded at The Nelson Mandela University.

7. Disi, David Alan (2018) " **Education for sustainable development: Business school preparation of student social entrepreneurs**", Thesis Doctoral, University of Pennsylvania.
8. Duran, Bahar, (2018), "**Sürdürülebilirlik kavramının önemi, karşılaşılan sorunlar ve şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarının incelenmesi**", Yüksek Lisans Tezi içinde Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ankara.
9. El-Rahman, Noha Abd (2019). "**Features Affecting the Quality of Sustainability Reporting: Theoretically-Informed Insights and Empirical Evidence from the Global Fortune 100 (2011-2015)**". Thesis Doctoral, Finance & Economics School of Business, Division of Accounting, London South Bank University, London, United Kingdom.
10. Fikadu, Mekdes (2021) "**Effects of Internal Audit Practice on Organizational Performance; the Case of Ethiopian Shipping & Logistic Service Enterprise (Eslse)**", A Thesis Submitted to St. Mary's University School of Graduate Studies in Partial Fulfillment of The Requirements for The Degree of Master of Business Administration in Accounting and Finance, St. Mary's University School of Graduate Studies.
11. Gallotta, Bruno Teixeira Luz Foresti (2018) "**Implementing sustainability initiatives in business processes**", A thesis Doctor, University of Derby, United Kingdom.
12. Kapepo, Shali Dama Omwene (2017) "**An Investigation into Challenges Facing the Internal Audit Function in The Namibian Public Sector**", A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of The Requirements for The

Degree of Master of Science in Accounting and Finance, The University of Namibia.

13. Kashona, Sarafina (2019) "**The Effectiveness of Internal Control and Internal Audit in Fraud Detection and Prevention**", A Thesis Submitted in Partial Fulfilment of The Requirements for The Degree of Master of Business Administration Finance, The University of Namibia.
14. Küçükgül, Egemen (2020) "**Corporate Sustainability and Reporting Frameworks: A Methodology for Aligning Various Guides on Sustainable Development Goals**", Master's thesis, Linköping University.
15. Kuffour, Frank Osei (2019) "**Application of Sustainability Concepts in Selected Countries**", Master Thesis, Faculty of Administration and Economics, University of Pardubice.
16. Mohamed, A, (2020). "**The relationship between financial reporting quality and firm value of companies listed at the Nairobi securities exchange**", Doctoral dissertation, UoN.
17. Nugroho, Reza, (2018). "**An Analysis of Factors Affecting Audit Quality A Study on The Accounting Firm in Yogyakarta**". Thesis is submitted in partial fulfillment of the Requirements to Obtain the Bachelor Degree in Accounting Department, Faculty of Economics Indonesia Islamic University Yogyakarta.
18. Papoutsis, Aikaterini (2018). "**An exploration of the disclosure of practices for environmental and social sustainability in sustainability reports**". A thesis Doctor, Faculty of Management, University of London, City.

19. Rost, Carl (2018). "**Extent and quality of sustainability reporting: A content analysis of sustainability reporting for Swedish large cap and small cap firms under the new EU-directive legislation**". Master's Thesis, School of Business, Economics and Law, University of Gothenburg.
20. Tadesse, Henok (2020) "**Determinants of Financial Reporting Quality in Ethiopia Private Banking Sector**", Doctoral Dissertation, St. Mary's University.
21. Zhang, Junru (2017) "**Users' perceptions of the drivers for corporate sustainability disclosures made by Chinese listed companies**", Thesis Doctoral, School of Business and Law, Edith Cowan University.

Four: Accounting legislation and standards

1. IASB, **Conceptual Framework for Financial Reporting**. London, UK: International Accounting Standards Board (2018).
2. IIA (2020) "**INTERNAL AUDITING-Adding Value Across the Board**", Lake Mary, FL 32746 U.S.A.

Other

1. Deloitte, **Adopting Agile In harmony with the international standards for the professional practice of Internal Auditing** (the standards) 2020
2. Hacıyev, Fazil., & Abdullah, Adilli., (2021): "**Application of Key Performance Indicators (Kpi) In the Assessment of The Activities of**

Commercial Enterprise in Turbulent Environment and Their Role in Internal Audit” International Scientific Conference on Economic and Social Development – Baku, 25-26 June.

3. Kristoffersson, E. & Rydell, J., (2017)."**Sustainability Report Development in Accordance with the GRI Guidelines: Insights from Swedish and Finnish Forestry Companies**". Umea School of Business and Economics.
4. Pundmann and other, Sandy, Sarah, Ranjani, John, Denise 2- **Becoming agile A guide to elevating internal audit’s performance and Value Part 2: Putting Agile IA into action.** (2017).

الملاحق

الملحق 1

The Republic of Iraq
Ministry of Higher Education
and Scientific Research
University of Karbala / College
of Administration and
Economics



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

حضرة السيدة/..... المحترم/ة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته....

الموضوع/ إجابة على الاستبانة

يطيب لي ان أقدم لحضرتكم هذا الاستبيان وذلك بهدف الحصول على البيانات اللازمة للدراسة التي
عنوانها

" دور التدقيق الداخلي في تقييم مدة تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية" لغرض
الحصول على درجة الماجستير في علوم المحاسبة في جامعة كربلاء.

نأمل من حضرتكم التفضل بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وذلك لان صحة النتائج تعتمد بالدرجة
الأساس على اجابتكم.

شاكرين حسن تعاونكم معنا.

شاكرين لكم حسن تعاونكم واهتمامكم

وتقبلوا فائق الاحترام والامتنان

المشرف

أ.م. د مشتاق طالب الشمري

2024م

الباحثة

انيسه قاسم حسين

1446هـ

معلومات عامة:

البيانات والمعلومات						ت	
		انثى		ذكر		الجنس	1
50 فأكثر		50-40		40- 30		العمر	2
				اقل من 30			
اخرى		بكالوريوس		دكتوراه		المؤهل العلمي	3
		دبلوم		ماجستير			
25 فأكثر		25-20		20-15		عدد سنوات الخدمة	4
				15-10			
اخرى		إدارة أعمال		احصاء		التخصص العلمي	5
				محاسبة			

المحور الأول: التدقيق الداخلي

وظيفة أداء داخل الوحدة الاقتصادية وهي شبيهة بالحوكمة مصمم لزيادة القيمة ولتحسين الأداء التنظيمي، هذا النشاط يمكن أن يساعد في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية من خلال نهج منضبط لتحسين وتقييم عمليات إدارة المخاطر الرقابة والحوكمة من خلال الأنشطة بشكل مستقل وموضوعي.

أولاً: - تدقيق الالتزام: عملية فحص ومراجعة للضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية وأيضاً العمليات للحكم فيما يتعلق بجودة الأنظمة الموضوعية والتأكد من وملاءمتها والتزامها بالتشريعات والأنظمة والسياسات وكذلك الإجراءات التي تم وضعها من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية.					
ت	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1					
2					
3					
4					

ثانياً: - التدقيق التشغيلي: هو مدى الرقابة من حيث اختيار وتقييم العمليات التشغيلية والإدارية وكذلك نتائج أداء الأنشطة أو الوحدات المختلفة التي تتجاوز ما تتطلبه عملية التدقيق يُطلق عليه أيضاً تدقيق العمليات					
ت	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1					
2					

					3	نقارن نتائج النشاطات مع الخطط الموضوعة مسبقاً لها
					4	يقتصر التدقيق التشغيلي على الجوانب المالية وانما يشمل الجوانب الفنية ايضاً

ثالثاً: - التدقيق المالي: أنه الفحص الكامل والمنهجي الذي يقوم به المدقق الداخلي للبيانات والسجلات المالية المحاسبية وجميع العمليات المتعلقة بتلك السجلات لبيان وتحديد مدى التزامها بالمبادئ للسياسات المحاسبية والإدارية						
ت	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	
1						نتحقق من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية في اعداد السجلات المالية
2						نقوم بجمع الادلة الخاصة بأثبات المعلومات المالية
3						يتم تأشير اهم نقاط الخلل التي تؤثر بشكل جوهرى في الاداء المالي
4						نهدف الى تقييم صحة الاجراءات المالية عند تدقيق اية معاملة وليس صحة المعلومات فقط

رابعاً: - تدقيق الاداء: عمليات تدقيق القيمة مقابل المال، أو عمليات التدقيق الثلاثية (والتي تعني الكفاءة، الفعلية، والاقتصاد)، ويهدف أيضاً إلى تقييم مدى تحقيق أهداف العمل والسلع والخدمات التي يتم تقديمها بطريقة فعالة واقتصادية						
ت	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	
1						نتحقق من مدى تحقيق الشركة لأهدافها

					2	نتحقق من كفاءة استخدام الشركة لمواردها المختلفة
					3	نتحقق من مدى مساهمة الشركة في تحقيق اهداف التنمية الاقتصادية
					4	نقدم التوصيات التي يمكن ان تساهم في تحسين اداء العاملين بشكل عام

خامسا: - تدقيق نظم المعلومات: هي تحديد جودة الأنظمة الوقائية وتحديد الثغرات في الإجراءات العلاجية ضد انتهاكات السياسة الأمنية، حيث تركز أهداف التدقيق على إثبات أن الضوابط الداخلية موجودة للحد من مخاطر الأعمال							
ت	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	ت	
						1	يتم التحقق من مدى مساهمة نظم المعلومات في تحقيق اهداف الشركة.
						2	ندقق كامل انظمة المعلومات للشركة
						3	ندقق مدى حصانة انظمة المعلومات من الاختراق
						4	ندقق التوثيق الالكتروني للبيانات والمعلومات

المحور الثاني: معايير الاستدامة

هي تحسين نوعية الحياة والمعيشة ضمن القدرة الاستيعابية للنظم البيئية الداعمة، من خلال تحقيق أفضل نوعية للحياة وهو ما يعادل الوصول إلى المستوى المطلوب لتلبية الاحتياجات، وأيضا من خلال حدود وقدرات النظم البيئية الداعمة التي تكافئ الاستخدام الناقص والإفراط في استخدام الموارد الطبيعية

البعد الاقتصادي: هو البعد الذي يدعو الى تعظيم الرفاهية الاجتماعية والقضاء على الفقر عن طريق الاستقلالية الأمثل للموارد الطبيعية والتمثلة في النمو الاقتصادي المستدام وأيضا كفاءة راس المال والعمل على تلبية المتطلبات الأساسية والضرورية

ت	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1					تسعى الشركة لتحقيق الارباح بالمقام الاول
2					تسعى القوى العاملة للتوظيف داخل الشركة
3					هناك دافعية عالية لدى العاملين لتحقيق اهداف الشركة
4					تسعى الشركة لمواكبة التطورات الحاصلة في مجال عملها
5					تسعى الشركة لرفع معدلات الكفاءة لديها

البعد الاجتماعي: هو البعد الذي يعتمد على جوانب الأشخاص الذين يحققون معدلات عالية من الرفاهية الاجتماعية وأيضا يشمل هذا البعد الاستخدام الأمثل للموارد البشرية ويركز على القيم والدين

ت	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1					توفر الشركة المستلزمات المهنية اللازمة للعمل
2					تشجع الشركة تعيين النساء داخل صفوفها
3					تساهم الشركة في تطوير المجتمع المحلي
4					تشارك الشركة في فعاليات المجتمع المدني

البعد البيئي: وهو نظام بيئي آمن بالإضافة إلى الحفاظ على الموارد الطبيعية والتنوع البيولوجي وجود الهواء والفضلات وأضرار انبعاثات الاحتباس الحراري والمساهمة في مراقبة المياه والتنوع البيولوجي

ت	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1					تبذل الشركة جهودا حثيثة للمحافظة على البيئة
2					يتم التخلص من النفايات بصورة سليمة
3					تضع الشركة المعيار البيئي ضمن سلم اولوياتها
4					تسعى الشركة لتكامل انشطتها بيئيا

المحور الثالث: جودة التقارير المالية

عملية تقديم المعلومات حول أحد الأنشطة الاقتصادية من خلال تفعيل مجموعة من العناصر المختلفة التي تعمل مع بعضها بغرض المساعدة في عملية اتخاذ القرار المناسبة.

ت	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1.					المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم ملائمة للغرض الذي اعدت من اجله
2.					تبين المصاريف بدقة
3.					يمكن من خلالها مقارنة الأداء الحالي مع الأداء السابق
4.					تعرض بطريقة تساعد على تفسير البيانات واتخاذ القرار

مقياس جودة الأرباح: نها ارقام الأرباح التي لها قيمة تنبؤية وحسن توقيت والحيادية والتغذية المرتدة والقدرة على عكس الاحداث الاقتصادية

ت	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا بشدة
1.					توفر الأرباح المتحققة معلومات عن الأداء الحالي والسابق للشركة
2.					جودة الأرباح تعكس دقة المعلومات المحاسبية
3.					توفر معلومات دقيقة للأطراف ذات العلاقة بالشركة
4.					تعد جودة الأرباح عامل مهم لسمعة الشركة

مقياس التحفظ المحاسبي: هو توخي الحذر في الاحكام الازمة لأعداد التقديرات التي تتضمنها التقارير المالية في ظل عدم التأكد مع الاخذ بعين الاعتبار عدم المبالغة في تقييم الأصول والمكاسب ولا التقليل من قيم الالتزامات والخسائر

ت	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا بشدة
1.					تعرض الأصول بالقوائم المالية بقيمتها الحقيقية
2.					تراعي التقييمات ظروف عدم التأكد التي تحيط بالشركة
3.					لا ينبغي المبالغة في تقييم المكاسب بأكثر من قيمتها الحقيقية
4.					تعرض الالتزامات والخسائر بقيمتها الفعلية

الملحق 2

أسماء السادة محكمي الاستبانة

ت	اسم المحكم	اللقب العلمي	التخصص الدقيق	موقع العمل
1	د. طلال محمد علي الججاوي	استاذ	نظرية محاسبية ودولية	كلية بغداد للعلوم الاقتصادية
2	د. محمد محمود الطائي	استاذ	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة تكريت/ كلية الإدارة والاقتصاد
3	د. احمد كاظم بريس	أستاذ	إدارة إستراتيجية	جامعة كربلاء/ الإدارة والاقتصاد
4	د. محمد تركي عبد العباس	أستاذ مساعد	انتاج وعمليات	جامعة كربلاء/ الإدارة والاقتصاد
5	د. علي عبد الحسن عباس	أستاذ مساعد	سلوك تنظيمي	جامعة كربلاء/ الإدارة والاقتصاد
6	د. جاسم عيدان براك	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	جامعة كربلاء/ الإدارة والاقتصاد
7	د. حسين عمران الرفاعي	أستاذ مساعد	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة كربلاء/ الإدارة والاقتصاد
8	د. امل محمد سلمان التميمي	أستاذ مساعد	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة كربلاء/ الإدارة والاقتصاد
9	د. أشرف هاشم فارس العبدون	أستاذ مساعد	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة الكوفة/ الإدارة والاقتصاد
10	د. حيدر غني وناس	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	جامعة بابل/ كلية الإدارة والاقتصاد
11	د. ميسون داود حسين	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	الجامعة المستنصرية/ كلية الإدارة والاقتصاد

Abstract:

The research aims to determine the role of internal audit in evaluating sustainability standards through the tasks and responsibilities of internal auditors to evaluate the sustainability standards of the economic unit, internal systems, and the efficiency of sustainability initiatives for the purpose of improving the quality of financial reports.

To achieve this, the researcher relied on the theoretical side on the deductive approach, drawing on sources and previous studies in this field, while on the practical side she used the exploratory descriptive approach, relying on a questionnaire that includes a set of questions distributed to a sample of 230 auditors and accountants working in economic units listed on the Iraq Stock Exchange. The answers were collected and the results were then analyzed. 230 valid questionnaires were retrieved for analysis, the results of which were approved for the purposes of statistical analysis. Programs for descriptive and inferential analysis were used, including the weighted arithmetic mean, standard deviation, SPSS, Amos, and appropriate statistical methods in testing hypotheses.

Several conclusions were reached, including that internal auditing enhances the making of financial decisions related to investment in the economic unit for stakeholders, as the economic units place the environmental standard among their priorities, and this indicates a high level of awareness of the importance of this dimension in the continuation of their work in the future. The more the economic units pay attention to internal auditing, the more This was reflected positively and directly on the quality of financial reports in terms of the quality of accounting information, the quality of accounting profits, and the quality of accounting conservatism.

The Republic of Iraq
Ministry of Higher Education and Scientific Research
University of Karbala - College of Economics and Administration
Accounting Department - Postgraduate Studies



**The role of internal audit in evaluating the extent to which
sustainability standards are applied to improve the quality
of financial reports**

A Master's thesis submitted to the Board of the College of
Administration and Economics- University of Karbala, which is part of
the Requirements for Obtaining a Master's Degree in Accounting
sciences

**from the student
Aneesa Qasim Hussein Al-Bakirat**

**Supervised by
Ass.Prof.Dr. Mushtaq Talib Abdulameer Al-Shammari**

2024. A.D

1446.A.H