

العنوان:	تفعيل دور المراقب الحسابات والمراجع الداخلي لتحسين جودة الإفصاح الاختياري : دراسة ميدانية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	حسب الله، وفاء يوسف أحمد
المجلد/العدد:	مج19, ع4
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الصفحات:	439 - 632
رقم MD:	753765
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الإفصاح المحاسبي ، القوائم المالية ، معايير الجودة ، مراقب الحسابات ، المراجع الداخلي
رابط:	https://search.mandumah.com/Record/753765

تفعيل دور مراقب الحسابات والمراجع الداخلي

لتحسين جودة الإفصاح الاختياري

دراسة ميدانية

الدكتور

وفاء يوسف أحمد حسب الله

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة- جامعة عين شمس

المبحث الأول

الإطار العام للمبحث

١/١ مقدمة المبحث

في ظل الاقتصاديات الحالية القائمة على المعرفة أصبحت التقارير المالية التي تركز على الإفصاح المحاسبي الإلزامي فقط ذات قيمة محدودة للمستثمرين في اتخاذ القرارات وفي تحديد القيمة السوقية للشركات (Mandy et al., 2014). وقد كشفت دراسة (Ferguson et al., 2002) عن أن الشفافية في الإفصاح ذات تأثير إيجابي على ثقة المستثمرين في كفاءة السوق المالي، وأن الأسواق المالية تنظر إلى الشفافية على أنها الاتجاه السائد لتنظيم الإفصاح المحاسبي باعتباره لا يتعلق بالمستثمرين فحسب ولكن بالأطراف المستفيدة كافة.

وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن القصور في التقارير المالية وعدم قدرتها على توفير الاحتياجات الأساسية للمستثمرين كان أحد أسباب الانهيارات المالية عام ٢٠٠٨ (IASB, 2008)، وبالتالي فقد تزايدت الحاجة إلى الإفصاح الاختياري نتيجة الأزمات التي مر بها العالم والانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات العالمية العملاقة، حيث أصبحت المعلومات تلعب دورا حاسما في التأثير على قرارات المتعاملين في السوق. وتفترض نظريات كفاءة سوق الأوراق المالية أن جميع المعلومات عن السوق والشركات المسجلة متاحة بشكل عام، وأن المتعاملين في السوق لديهم حرية الوصول إلى هذه المعلومات دون تكلفة أو بتكلفة زهيدة (Hui Tong, 2007)، إذ تعد التقارير المالية المنشورة مصدرا هاما للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات (مطر، ٢٠٠٣).

وعلى الرغم من الدراسات العديدة التي تناولت دور مراقب الحسابات في مراجعة القوائم المالية بما تتضمنه من إفصاحات، إلا أنها لم تتناول بقدر كاف دور مراقب الحسابات في إبداء الرأي الفني المحايد بالنسبة للإفصاحات الاختيارية التي ترد في القوائم المالية.

ومن جهة أخرى فإنه على الرغم من أن العديد من الدراسات ركزت على أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لمراقب الحسابات وأهمية التكامل فيما بينهما لتمكينه من القيام بدوره في إبداء الرأي الفني المحايد في مدى صدق وعدالة عرض المعلومات الواردة في القوائم المالية محل المراجعة، بما يساعد على تحسين جودة التقارير المالية وإضفاء الثقة عليها، فإنها لم تركز على أهمية التكامل بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي لتحسين مستوى وجودة الإفصاح الاختياري. ومن هنا يبرز دور مراقب الحسابات في الحكم الموضوعي المعتمد على فعالية المراجعة الداخلية بما يسهم في توفير قدر مناسب من الإفصاح الاختياري، وإبداء الرأي بشأن مدى كفاية هذا الإفصاح ومدى جودته، وذلك للسعي نحو تقليل عدم تماثل المعلومات للأطراف داخل الوحدات الاقتصادية وخارجها، وتعظيم الاستفادة من الإفصاح الاختياري.

٢/١ مشكلة البحث

ينقسم الإفصاح عن المعلومات الواردة بالقوائم المالية المنشورة في نهاية كل فترة مالية إلى إفصاح إجباري تلتزم به الشركة وفقا لما تقضي به المعايير المحاسبية والضوابط الرقابية، وإفصاح اختياري تقوم به الشركة تلبية لاحتياجات مختلف الأطراف ذات العلاقة. ويمثل الإفصاح الاختياري المعلومات التي تقوم الشركات بالإفصاح عنها باختيارها والتي تخرج عن نطاق المحتوى الإخباري المطلوب للقوائم المالية (Kumar et al., 2008) وقد نشأت أهمية الإفصاح الاختياري في القوائم المالية باعتباره يمثل مصدرا أساسيا وهاما للمعلومات التي تساعد الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ قراراتها وبوجه خاص الدائنين والمستثمرين.

ولم يحظ الإفصاح الاختياري باهتمام كبير من جانب الباحثين في الأدب المحاسبي في منطقة الشرق الأوسط (Al-Razeen & Karbhari, 2004; Naser et al., 2006; Al-Shammari & Al-Sultan, 2010) حيث تم الاهتمام بالتعرف على العوامل التي تفسر أسباب قيام الشركات بالإفصاح الاختياري عن بعض المعلومات واختلاف مستوى هذا الإفصاح من شركة إلى أخرى، كما اهتم البعض الآخر بتحليل الدور الذي يلعبه الإفصاح الاختياري في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الأطراف داخل الشركة وخارجها (Gandia, 2005)، على اعتبار أن تحسين مستوى وجودة الإفصاح الاختياري سوف يخفف من الفجوة بين الإدارة والأطراف الخارجية. وركز البعض الآخر من الدراسات على تحليل المحددات والعوامل المؤثرة في الإفصاح الاختياري، حيث أشارت إحدى تلك الدراسات إلى أن تفهم المحددات يعتبر ضروري لتحسين جودة واكتمال وشمول الإفصاح الاختياري والتي تشمل العوامل المرتبطة بخصائص الشركة والعوامل الداخلية بها (Adams, 2002).

ومن منطلق أن المراجعة الخارجية أحد آليات الحوكمة حيث يقوم المراجع بإبلاغ مستخدمي القوائم المالية عن رأيه في هذه القوائم من خلال تقرير المراجع، وفي ظل تعارض المصالح بين الأطراف المختلفة، ومن أجل تضيق الفجوة بين المحتوى الفعلي المبلغ لمستخدمي القوائم المالية والرسائل المتوقعة من هذا التقرير، فيرى الباحث أن الجهود المبذولة تركز على التحديد الدقيق لدور ومسئولية مراقب الحسابات في مراجعة القوائم المالية، والذي ينصب على إبداء الرأي في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، ولم تركز الدراسات والجمعيات المهنية على دور مراقب الحسابات بشأن المعلومات التي ترى الشركة الإفصاح عنها اختياريًا في القوائم المالية، وبالتالي فلم يتم إيضاح دوره في حالة وجود قصور في مستوى أو جودة الإفصاح الاختياري الذي قامت به الشركة.

تعد المراجعة الداخلية أحد الآليات الهامة لحوكمة الشركات وخصوصا بعد صدور قانون Sarbanes-Oxley Act (SOX) عام ٢٠٠٢ الذي ينظم عملية حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية (Razee and Riley, 2010)، ويتوافر لديها صلاحيات الوصول إلى مختلف المعلومات داخل الشركة، وهو الأمر الذي يجعل وظيفة المراجعة الداخلية في موقع فريد مقارنة بالآليات الأخرى لحوكمة الشركات تستطيع من خلاله أن تمثل مصدر ذو قيمة valued resource للحكم على مدى مناسبة مستوى وجودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها اختياريًا، وبالرغم من ذلك فلم تركز الدراسات أيضا على دور المراجعة الداخلية بشأن المعلومات التي ترى

الشركة الإفصاح عنها اختياريًا في القوائم المالية، سواء من حيث المستوى المناسب للمعلومات التي تقرر الإدارة الإفصاح عنها أو بشأن مدى جودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها اختياريًا. وعلى صعيد آخر فإنه وبالرغم من أن هناك دراسات س تناولت أهمية العلاقة بين المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات، سواء من حيث اعتماد مراقب الحسابات لدى إبداء رأيه في القوائم المالية على الدور الذي يقوم به المراجع الداخلي، وأهمية التكامل فيما بينهما خاصة في ظل المتطلبات الحالية لحوكمة الشركات مما ترتب عليه أن كل من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات قد أصبحا يعتمدان كل منهما على الآخر، وهو الأمر الذي يؤدي إلى تعميق العلاقة بينهما (Gramling et al., 2004)، إلا أن الدراسات لم تركز كذلك على أهمية التكامل فيما بين كل من مراقب الحسابات والمراجعة الداخلية لتحسين مستوى وجودة الإفصاح الاختياري. وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في الإجابة على السؤال البحثي الآتي "كيف يمكن تفعيل دور مراقب الحسابات والمراجع الداخلي لتحسين مستوى وجودة الإفصاح الاختياري لتحقيق موضوعية وعدالة عرض الإفصاح الاختياري؟"

٣/١ هدف البحث

في ضوء طبيعة المشكلة، يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في تفعيل دور مراقب الحسابات والمراجع الداخلي لتحسين مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

١/٣/١ وضع تصور مقترح لمستوى وجودة الإفصاح الاختياري، ومؤشرات قياسه.

٢/٣/١ بيان دور ومسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي الفني المحايد بشأن الإفصاح الاختياري.

٣/٣/١ بيان دور ومسئولية المراجعة الداخلية بشأن الإفصاح الاختياري.

٤/٣/١ وضع تصور مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات والمراجعة الداخلية بشأن الإفصاح الاختياري.

٤/١ فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث المطروحة والأهداف التي يسعى البحث لتحقيقها تم وضع الفروض التالية للعمل على اختبارها وتحقيق الأهداف المرجوة منها:

الفرض الأول

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن العوامل التي تؤثر على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.

الفرض الثاني

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن أثر المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.

الفرض الثالث

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن أثر المراجعة الداخلية على مستوى وجود الإفصاح الاختياري.

الفرض الرابع

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية على مستوى وجود الإفصاح الاختياري.

٥/١ أهمية البحث:

على الرغم من أن لكل من المراجعة الخارجية والداخلية أساليبيهما الخاصة التي تساعد في دعم القرار طبقاً للأهداف الخاصة بكل منهما على حدة، إلا أن الفكر المحاسبي لم يتناول بشكل جلي الربط بين كل من المراجعة الخارجية والداخلية معاً في نظام واحد متكامل بهدف تعظيم الاستفادة المستمدة من كليهما بشأن مستوى وجود الإفصاح الاختياري.

وبالتالي تنبع أهمية هذا البحث في أنه يعمل على إيجاد آلية تساعد على سد الفجوة المعلوماتية المتعلقة بمستوى وجود الإفصاح الاختياري من خلال التكامل بين كل من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، وتزداد هذه الأهمية نظراً لأن عدم تماثل مستوى وجود المعلومات الاختيارية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية يؤدي إلى زيادة فجوة المعلومات بين المعلنين والمستخدمين، وما يترتب على ذلك من آثار سلبية على قرارات المستثمرين والدائنين، وبالتالي تأتي أهمية هذا البحث في أنه يعمل على إيجاد آلية جديدة تساعد على سد الفجوة المعلوماتية المتعلقة بالإفصاح الاختياري.

٦/١ منهج وطريقة البحث:

تتحقق أهداف هذا البحث من خلال المزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي كما يلي:

المنهج الاستقرائي:

يستخدم الباحث هذا المنهج من أجل بناء إطار نظري لموضوع الدراسة حيث يتم التأصيل العلمي لأبعاد مشكلة البحث، وذلك بالاعتماد على الكتب العلمية والأبحاث المنشورة والدوريات العلمية المختلفة سواء العربية أو الأجنبية المرتبطة بموضوع البحث، وذلك في محاولة تفعيل دور مراقب الحسابات والمراجعة الداخلية بما يؤدي إلى تحسين مستوى وجود الإفصاح الاختياري.

المنهج الاستنباطي:

من خلال هذا المنهج يتم اختبار فروض البحث وتحديد مدى قبولها من عدمه من خلال تصميم قائمة استقصاء لجمع البيانات المتعلقة بنطاق البحث لإمكان وضع فروض البحث في صورة قابلة للاختبار الإحصائي، وذلك لبيان أهمية التكامل بين مراقب الحسابات والمراجعة الداخلية على مستوى وجود الإفصاح الاختياري.

٧/١ خطة البحث:

في ضوء جوهر مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه وتوافقاً مع المنهج المتبع لاختبار الفروض يقوم الباحث بتقسيم خطة البحث إلى ما يلي:

المبحث الأول: الإطار العام للبحث ويتضمن المقدمة والمشكلة والأهداف والفروض وأهمية البحث ومنهج طرق البحث.

المبحث الثاني: الإطار النظري للبحث: ويتناول الإفصاح الاختياري والعوامل المؤثرة فيه ومؤشرات قياسه ودور مراقب الحسابات والمراجعة الداخلية في تحسين مستوى وجودة الإفصاح الاختياري والتكامل فيما بينهما والنتائج التي توصلت إليها الدراسة النظرية.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية ونتائجها.

الخلاصة والتوصيات

قائمة المراجع

الملاحق

المبحث الثاني

الإطار النظري للمبحث

١/٢ الإفصاح المحاسبي بين النظرية المحاسبية والممارسات العملية

يعد الإفصاح المحاسبي جوهر نظرية المحاسبة، ويختص بكل ما له علاقة بالقوائم المالية من حيث محتواها من بنود ومعلومات كمية أو وصفية، وطريقة عرض هذه البنود وأسلوبها والمعلومات داخل كل قائمة، فضلا عن السياسات المحاسبية التي يتم إتباعها في القياس لتحديد قيمة كل بند، لمساعدة مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ القرارات المناسبة وتخفيض حالة عدم التأكد لديهم عن الأحداث الاقتصادية في المستقبل، وتمثل القوائم المالية الجانب الرئيسي من محتويات التقارير المالية. وفقا لدراسة (الصادق وعبيد، ٢٠٠٧)، وتمثل مستويات الإفصاح في الآتي:

- الإفصاح الكافي Adequate Disclosure: يقدم الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها والتي يجب أن تتضمنه القوائم المالية، حتى لا تكون مضللة للقارئ عند اتخاذ القرار الاستثماري.
- الإفصاح العادل Fair Disclosure: يقدم المعلومات التي تفي باحتياجات الأطراف المعنية على قدم المساواة لمستخدمي القوائم المالية أي يتضمن معاملة متساوية لجميع المستخدمين.
- الإفصاح الكامل Full Disclosure: بموجبه تكون القوائم المالية شاملة للمعلومات اللازمة للتعبير الصادق، وتمكن من إعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة الاقتصادية بمعنى شمولية القوائم المالية لعرض المعلومات كافة الملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

وقد انتقد (Hendriksen, Eldon. S; Van Breda Michael F. 1991) مفهوم الإفصاح الشامل، حيث أنه ينطوي على عرض معلومات غير ضرورية وهذه قد تحفي معلومات جوهرية مما يؤدي إلى صعوبة عملية تفسير المعلومات، ومن ثم تعيق عملية اتخاذ القرارات، واقترح خاصية للإفصاح هي المناسبة Appropriate وأشار بأن الإفصاح المناسب هو الذي يوفر المعلومات الجوهرية بحيث تكون كافية وعادلة وشاملة، حيث يرى أنه لا يوجد تباين حقيقي بين المفاهيم الثلاثة إذا ما تم استخدامها في سياقها الصحيح.

ويذكر (Belkaoui, 2004) أن هناك إجماعا في أدبيات المحاسبة على أن الإفصاح عن البيانات المحاسبية يجب أن يكون شاملا وعادلا وكافيا، على اعتبار أن الإفصاح الكافي يجب أن يتضمن الحد الأدنى من المعلومات بحيث تكون القوائم المالية غير مضللة، وينطوي الإفصاح العادل على قيد أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية، بينما الإفصاح الشامل (الكامل) يستلزم التعبير عن الأحداث الاقتصادية بدقة حتى نضمن عدم إخفاء أية معلومة جوهرية قد تؤثر على مصالح المستثمر العادي. ويخلص إلى أنه يمكن النظر إلى العدالة كهدف أساسي يجب التركيز عليه في مواجهة الكفاية والشمول.

ويرى (المليجي، ٢٠٠٦) أن مفاهيم الإفصاح المحاسبي قد اختلفت من مرحلة إلى أخرى وفق المراحل التي مر بها الفكر المحاسبي، إذ يتضمن كل مفهوم الكيفية التي يمكن للوحدات المحاسبية أن تتبعها لبناء إفصاح محاسبي يتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية ويلبي احتياجات الهيئات المشرفة على أسواق رأس المال ومستخدمي القوائم والتقارير

المالية. كما بين أن شكل ومحتوى القوائم والتقارير المالية قد يختلف جوهريا باختلاف مفهوم الإفصاح المطبق، إذ أن القوائم والتقارير المالية التي تعد وفقا لمفهوم الإفصاح الكافي من شأنها أن تختلف عن القوائم والتقارير المعدة طبقا لمفهوم الإفصاح العادل، عن القوائم والتقارير المعدة وفقا لمفهوم الإفصاح الشامل.

وقد عزز (إبراهيم، ٢٠١٢) أن وجهات النظر تختلف بشأن مفهوم الإفصاح وحدوده عن المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية، إلا أنه أوضح أن هذا الاختلاف ينبع أساسا من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية، فظرة الطرف المسئول عن إعداد القوائم المالية بشأن مستوى الإفصاح، قد لا تلتقي بالضرورة مع نظرة من يبدي رأيا في هذه البيانات، ولا مع نظرة من يستخدمها من المستثمرين والمستفيدين الآخرين، كما قد لا تلتقي نظرة الطرفين مع نظرة الجهات الرقابية والإشرافية، وعلى هذا يصعب تقديم مفهوم عام وموحد للإفصاح، يتضمن معرفة مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (١) الإفصاح ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن المعلومات ذات العلاقة بالافتراضات المستقبلية الهامة (Alfredson, et al., 2009) كما يعمل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB على مشروع حول التقرير عن الأداء المالي بهدف وضع مقاييس لهذا الأداء، ويتناول هذا المشروع بعض القضايا المتعلقة بالمعلومات المالية المستقبلية (FASB, 2001). وأظهرت أحد النتائج الرئيسة للبحث الأولي لهذا المشروع أن مستخدمي القوائم المالية يهتمون بشكل كبير بالإفصاح عن المعلومات التي لها قيمة تنبؤية (Philips, Jr. et al., 2010).

وقد بين كل من (مطر والسويطي ٢٠١٢) أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية يقوم على خمسة ركائز تتمثل الركيزة الأولى في تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية، مع مراعاة وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لها، والركيزة الثانية هي تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية، بحيث يتم ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بخاصية ملاءمتها، والركيزة الثالثة تتمثل في تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، والركيزة الرابعة تتمثل في تحديد أساليب وأدوات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية مثل التوضيح بين قوسين والملاحظات والجداول المرفقة، في حين تتناول الركيزة الخامسة توفر التوقيت الملائم في إعداد وعرض وتقديم البيانات المالية لمستخدمي تلك المعلومات.

ويخلص الباحث من ذلك إلى أن أهمية الإفصاح ظهرت نتيجة أن الأطراف الخارجية غالبا لا تمتلك السلطة لإلزام الوحدة الاقتصادية بتقديم ما تحتاجه من البيانات الضرورية لاتخاذ قراراتهم، وأن الإفصاح المناسب يجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة، إذ أن الإفصاح يوفر فرصا متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات، وهذا بدوره يوفر مناخا استثماريا ملائما ويزيد من فرصة نمو السوق وازدهاره، وأن هناك أهمية كبرى في الإفصاح عن المعلومات الحالية والمستقبلية ذات الصلة بالشركة لأصحاب المصالح المختلفة سواء داخل الشركة أو خارجها سواء المستثمرين أو الدائنين أو الجهات الرقابية أو غيرهم.

٢/٢ الإفصاح الاختياري كمدخل لسد الفجوة المعلوماتية

أشارت (Shehata, 2014) إلى أن الإفصاح في الشركات ينقسم إلى فئتين هما الإلزامي والاختياري، حيث يتكون الإفصاح الإلزامي من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها التزاما بالمتطلبات القانونية والرقابية. ومن جهة أخرى فإن الإفصاح الاختياري يمثل أية معلومات يتم الإفصاح عنها تزيد عن متطلبات الإفصاح الإلزامي. ويعرف (Meek et al. 1995) الإفصاح الاختياري بأنه يمثل اختيارات حرة من قبل إدارات الشركة للإمداد بمعلومات محاسبية وغيرها من المعلومات التي تهم مستخدمي القوائم المالية السنوية. ويشير (Alam, 2007) إلى أن الإفصاح الاختياري هو الإفصاح عن معلومات تحتكرها إدارة الشركة ولا يوجد إلزام بشأن الإفصاح عنها حيث أن الحافز للإفصاح هو حافز ذاتي ينبع من الإدارة بهدف تحقيق منافع اقتصادية. في حين أشار (Hassan & Marston, 2010) بأن الإفصاح الاختياري قد يتم بناء على توصية من جهة أو كيان ذو سلطة authoritative code or body.

وأوضحت دراسة (حماد، ٢٠٠٠) أن هناك حدودا للقوائم المالية، ولا يكفي تقديم إفصاحات إلزامية وإيضاحات متممة للقوائم المالية حتى يمكن اتخاذ قرارات رشيدة، وإنما لا بد من تقديم إفصاحات إضافية لتلافي حدود منفعة القوائم المالية.

وقد عمل (Alam, 2007) على وضع إطار للتأصيل العلمي بشأن التفرقة بين الإفصاح الإلزامي والإفصاح الاختياري سواء من ناحية المفهوم أو الحافز أو المحتوى، ويقصد بالمفهوم بالنسبة للإفصاح الاختياري بذلك الجزء من المعلومات التي تحتكرها إدارة الشركة ولا يوجد إلزام بشأن الإفصاح عنها، في حين يقصد بمفهوم الإفصاح الإلزامي ذلك الجزء من المعلومات الواجب الإفصاح عنها بموجب القانون. ومن حيث الحافز نجد أن الإفصاح الاختياري هو حافز ذاتي يهدف إلى تحقيق منافع اقتصادية، أما الإفصاح الإلزامي فيهدف إلى تطبيق القوانين والضوابط الرقابية بهدف ضبط عملية نقل المعلومات بين الشركات المدرجة في البورصة وأصحاب المصالح. أما من حيث المحتوى فيوفر الإفصاح الاختياري معلومات عن الاستراتيجيات المستقبلية وخطط البحث والتطوير والتنبؤات المستقبلية وتحليل المعلومات المالية، أما الإفصاح الإلزامي فيقدم المعلومات المالية الأساسية حسب المتطلبات القانونية ومعايير المحاسبة والآليات المستخدمة لنقل المعلومات للمستثمرين.

ويوجد فروق في عدد العناصر التي يتم الإفصاح عنها فعدد عناصر الإفصاح الاختياري غير محدد بينما يتم تحديد عدد عناصر الإفصاح الإلزامي حسب معايير المحاسبة وحسب المتطلبات القانونية وغيرها، ومن ناحية التوقيت فإن الإفصاح الاختياري يتم في الوقت الذي تراه إدارة الشركة ملائما لها، أما توقيت الإفصاح الإلزامي فيتم ضمن مواعيد محددة حسب القوانين والضوابط الرقابية (Tian & Chen, 2009).

ويرى (عبد الفتاح، ٢٠١٢) أن العلاقة بين الإفصاح الإلزامي والإفصاح الاختياري هو علاقة تكامل، نظرا لأن الإفصاح الاختياري يقوم بتقديم المزيد من المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية وغيرهم من متخذي

القرارات وغير متاحة لهم في القوائم المالية من خلال الإفصاح الإلزامي، وبهذا يوفر معلومات إضافية قد تكون مالية أو غير مالية بجانب ما يوفره الإفصاح الإلزامي من معلومات محددة وضرورية.

ويعتبر الإفصاح الاختياري أحد الوسائل لتخفيف مشاكل نظرية الوكالة، حيث يقوم المديرين بالإفصاح طوعاً عن معلومات أكثر لتخفيض تكاليف الوكالة (Barako et al., 2006)، وأيضاً يصبح المستخدمون الخارجيين على ثقة من أن المديرين يقومون بالعمل بطريقة مثالية (Watson et al., 2002). وقد أكد على ذلك (Rikanovic, 2005) حيث أشار إلى أن تكاليف الوكالة تتأثر بمتغيرين، إحداهما مشكلة المعلومات والتي تتمثل في تباين المعلومات بين المتعاملين في الأوراق المالية، أي تباين حجم وطبيعة المعلومات بين المستثمرين في البورصة، بائعين ومشتريين، وثانيهما مشكلة الوكالة، فكلما توسعت إدارة الشركة في مجال الإفصاح الاختياري عن معلومات مالية ومعلومات غير مالية فإنها بذلك تقوم بعملية الضبط والتقليل من تكلفة الوكالة، وبالتالي إلى تخفيض قيمة العائد الذي يطلبه المستثمرون وانخفاض في تكلفة رأس المال. في حين أكدت دراسة (Rauf & Al Haroun, 2011) على أن هيكل الملكية يؤثر على درجة الإفصاح الاختياري في التقارير السنوية للشركات وخاصة في ظل نظام هياكل الملكية المشتتة. ويؤكد ذلك (Botosan, 2006) حيث أشار إلى أن بعض أنواع الإفصاحات الاختيارية قد يكون لها نتائج عكسية، فوفقاً لنظرية الوكالة يعتبر المديرون وكلاء عن الملاك في الإدارة، وقد يتصرفون بطريقة مختلفة عن اهتمامات وأهداف الملاك مما يحدث تعارض بين أهداف كل منهما.

كما يعتبر الإفصاح الاختياري أحد أدوات الإشارات حيث تقوم الشركات بالإفصاح عن معلومات أكثر من المعلومات المطلوبة بموجب القوانين والتعليمات الرقابية وذلك بغرض إعطاء إشارات أفضل عنها (Campbell et al., 2001). وقد تناولت دراسة (الدهراوي، ١٩٩٤) علاقة الإفصاح الاختياري بأداء الشركة وعدم تماثل المعلومات من خلال عرض نظرية الإشارات signaling theory، حيث أوضحت أنه وفقاً لهذه النظرية فإن إدارة الشركات التي لديها أخباراً جيدة تحاول أن تفصح عن هذه المعلومات حتى تميز نفسها عن تلك الشركات التي لديها معلومات غير سارة.

ويخلص الباحث من ذلك إلى أن الإفصاح الاختياري يعتبر مكملاً ضرورياً للإفصاح الإلزامي ويمثل اختيارات حرة من قبل الإدارة تساهم وفقاً لتأصيل علمي محدد بشكل جلي في سد الفجوة المعلوماتية، ويقلل في ذات الوقت من عدم تماثل المعلومات، مما يعمل في النهاية على خدمة مختلف الأطراف المهتمة بالقوائم المالية ويعمل على ترشيد القرارات المختلفة.

٤/٢ العوامل التي تؤثر في مستوى وجودة الإفصاح الاختياري

اقترحت اللجنة العليا لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB, 2001) خمس نقاط ينبغي على الإدارة تبنيتها للوصول إلى إفصاح اختياري ذو جودة عالية، والهدف من ذلك هو الاعتراف والإفصاح عن المعلومات التي تكون مفيدة للمستثمرين بدون التأثير على المركز التنافسي للوحدة، حيث ينبغي على الإدارة القيام بما يلي:

- التعريف بمجالات أعمال الوحدة ذات الأهمية لنجاحها وهي تمثل عوامل النجاح الحاسمة للوحدة.
- التعريف باستراتيجيات وخطط الإدارة لتخطيط وإدارة هذه العوامل في الماضي ومدى استمرارها في المستقبل.
- التعريف بالمقاييس المستخدمة من قبل الإدارة لتقييم فاعلية تنفيذ خططها واستراتيجيتها.
- الأخذ في الاعتبار فيما إذا كانت الإفصاحات الاختيارية حول الاستراتيجيات المستقبلية للوحدة وخططها ومقاييسها تؤثر عكسيا على المركز التنافسي للوحدة، وما إذا كانت مخاطر التأثير العكسي على المركز التنافسي للوحدة تتجاوز المنفعة المتوقعة من إجراء الإفصاح الاختياري.
- إذا كان الإفصاح ملائما فإنه ينبغي تحديد كيفية العرض الاختياري الجيد لهذه المعلومات والإفصاح عن طبيعة المقاييس المستخدمة، وأن يتم ذلك بشكل متماثل من فترة إلى أخرى.

كما أن تقرير AICPA عن جودة التقارير المالية لعام ١٩٩١ تضمن كثير من الإرشادات التي تهدف إلى تحسين جودة وفاعلية التقارير المالية ويدعو هذا التقرير الوحدات الاقتصادية إلى الإفصاح عن الفئات الخمس التالية للبيانات والمعلومات:

- البيانات المالية وغير المالية.
 - تحليلات الإدارة للبيانات المالية وغير المالية والتطلعات المستقبلية.
 - معلومات عن المديرين وأصحاب المصالح.
 - خلفية عامة عن الوحدة.
 - معلومات عن التوقعات المستقبلية
- وقد عرف (douglas and verrecchia, 1991) جودة الإفصاح بأنه "ما يساعد المستثمرين على تحديد الأسعار المستقبلية للسهم بناء على ذلك الإفصاح". وقد تناولت العديد من الدراسات العوامل التي تؤثر في الإفصاح الاختياري، حيث أرجع بعضها إلى عوامل داخلية تتعلق بالشركة وأخرى عوامل خارجية، ونوجز فيما يلي أهم العوامل الداخلية التي تؤثر في مستوى وجودة الإفصاح الاختياري:

١/٤/٢ حجم الشركة

أشارت بعض الدراسات (Kent & ung, 2003; Barako, 2007; O, Sullivan et al., 2008) أن هناك عدة مؤشرات يمكن استخدامها للتعبير عن حجم الشركة مثل رأس المال، حجم المبيعات، عدد حملة الأسهم، إجمالي الأصول، إجمالي الأصول المتداولة، القروض البنكية، وأن هناك علاقة إيجابية بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح الاختياري.

وقد فسرت دراسة (اصعيدة، محمد، ٢٠٠٢) أسباب زيادة مستوى الإفصاح الاختياري كلما زاد حجم الشركة موضحة أن تلك الأسباب تتمثل في شعور الشركات صغيرة الحجم بدرجة أكبر أن زيادة الإفصاح الاختياري يمكن أن يعرض المركز التنافسي لها للخطر بالمقارنة بالشركات الكبيرة، وارتفاع تكلفة تجميع ونشر المعلومات التفصيلية نسبيا بالنسبة للشركات صغيرة الحجم إذا ما قورنت بالشركات كبيرة الحجم. كما قد تكون الشركات كبيرة الحجم أكثر إدراكا للمنافع التي من المتوقع الحصول عليها من زيادة درجة الإفصاح الاختياري، وتكون أكثر تعرضا للضغوط من الهيئات الحكومية، وأنه من المحتمل أن تكون الشركات كبيرة الحجم أكثر إدراكا لمسئوليتها الاجتماعية ومن ثم تقوم بزيادة درجة الإفصاح الاختياري عن المعلومات.

وأشارت أيضا العديد من الدراسات إلى أن حجم الشركة يمثل أكثر المتغيرات استخداما لتفسير الإفصاح المحاسبي الاختياري مثل دراسة (Bontis, 2003) على الشركات الكندية ودراسة (Petty and Cuganesan, 2005) على الشركات في هونج كونج، ودراسة (Bozzolan et al., 2003) على الشركات الإيطالية، ودراسة (Li et al., 2008) على الشركات الإنجليزية ودراسة (Bruggen et al., 2009) على الشركات الاسترالية. ويرى الباحث أن وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة وجودة الإفصاح الاختياري يرجع إلى عدة اعتبارات منها أن الشركة كبيرة الحجم تكون في وضع أفضل لتقديم معلومات إضافية نتيجة لتكامل النظم المحاسبية لديها وتطبيق آليات الحوكمة، كما أن الشركات الكبيرة تكون أكثر إدراكا للمنافع التي تعود عليها من الإفصاحات الإضافية سواء بشأن الحصول على تمويل من أسواق المال وترويج منتجاتها في الأسواق، أو متطلبات القيد في الأسواق المالية العالمية، هذا فضلا عن أنه يتوافر لديها متخصصين لديهم القدرة والخبرة اللازمة التي تمكنهم من تقدير مدى مناسبة القيام بإفصاحات اختيارية تعود بالنفع على الشركة دون الإضرار بوضعها التنافسي.

٢/٤/٢ هيكل الملكية

أشارت دراسة (القليطي، ٢٠١١) أن العلاقة بين هيكل الملكية والإفصاح الاختياري في القوائم المالية السنوية للشركات كانت محور العديد من الدراسات النظرية والتجريبية التي تناول تأثير هيكل الملكية على درجة الإفصاح الاختياري ودوره في حل مشاكل الوكالة الناتجة من الفصل بين الملكية والإدارة.

وأوضحت دراسة (أصعيدة، محمد، ٢٠١٢) تأثير الرفع المالي على درجة الإفصاح الاختياري حيث تزداد درجة الإفصاح الاختياري كلما ارتفع الرفع المالي للشركة، وذلك لأن الشركات التي يكون الرفع المالي مرتفع لديها فإنها تعتمد على مصادر تمويل خارجية في الحصول على الأموال اللازمة لها، وبالتالي فإنها تتحمل بتكاليف وكالة مرتفعة ومن ثم فهي تحاول تخفيض تكاليف الوكالة من خلال زيادة الإفصاح الاختياري عن المعلومات. ومن جهة أخرى تحرص الشركات ذات الرفع المالي المرتفع على زيادة في درجة الإفصاح الاختياري عن المعلومات للتأكيد على قدرتها للوفاء بالتزامها من الديون تجاه أصحابها في الوقت المحدد.

٣/٤/٢ أداء الشركة

تناولت العديد من الدراسات تأثير أداء الشركة على الإفصاح الاختياري من عدة زوايا، فمن منظور الربحية فقد أشارت دراسة (السيد، ٢٠١٣) أن الشركات التي يكون لديها معدل العائد على الاستثمار مرتفع تقوم بالإفصاح الإضافي عن المعلومات لإبراز سمعتها التنافسية بما يعمل على جذب قطاع عريض من المستثمرين الجدد ومن ثم تقوية مركزها المالي، بينما الشركات ذات معدل العائد المنخفض لا ترغب في الإفصاح الإضافي عن المعلومات لإخفاء الأسباب التي أدت إلى تكبدها الخسائر أو الانخفاض في عوائدها (Boesso & Kumar, 2006). كما أشارت دراسة (Li et al., 2008) إلى وجود علاقة إيجابية بين الربحية ومستوى الإفصاح الاختياري عن المعلومات في التقارير السنوية. وأكدت دراسة (Ghazali & Weetmann, 2006) أن معدل الربحية تؤثر على درجة الإفصاح في التقارير السنوية للشركة.

ومن منظور فرص النمو فإن الشركات تتجه مع تزايد فرص النمو المتاحة أمامها إلى التوسع في الإفصاح الإضافي عن المعلومات لأن الشركة ما هي إلا مجموعة من الأصول والفرص الاستثمارية المستقبلية لذا تتجه تلك الشركات إلى الإفصاح الإضافي عن المعلومات لاكتساب تلك الفرص والعمل على تحقيقها (Devrimi Kaya, 2014). ومن منظور الوضع التنافسي فإن الشركة تفاضل بين الإفصاح أو عدم الإفصاح حسب المركز التنافسي وأثر الإفصاح عليها، حيث قد تختار الشركة أن تفتح عن المعلومات إذا رأت أنه من الأفضل مشاركة المنافسين في هذه المعلومات، أو قد تختار عدم الإفصاح إذا رأت أن ذلك يضر بمركزها التنافسي.

٤/٤/٢ أثر التخصص القطاعي

أوضحت دراسة (اصعيده، محمد، ٢٠١٢) أن القطاع الصناعي الذي تعمل فيه الشركة يؤثر تأثيرا كبيرا على درجة الإفصاح الاختياري عن معلومات حيث تقوم الشركات الصناعية بالإفصاح الاختياري أكثر من الشركات غير الصناعية، وتختلف وتتباين درجة الإفصاح الاختياري بين الشركات الصناعية، ويرجع ذلك إلى أهمية المعلومات التي تختلف من صناعة إلى أخرى.

وقد أشارت دراسة (القليطي، ٢٠١١)، إلى أن متغير نوع الصناعة يؤثر على مستوى ونوع الإفصاح في التقارير السنوية للشركات وأن الإفصاح عن معلومات مستقبلية لنوع الصناعة يساعد في توقع أداء الشركة، في حين توصلت دراسة (Beekes et al., 2012) إلى أن خصائص الصناعة قد تؤثر على مستوى الإفصاح في الشركات وذلك بسبب الاختلافات في تكاليف الإفصاح أو المتطلبات والضوابط التي تحكم الإفصاح في صناعة معينة.

٥/٤/٢ حوكمة الشركات

تقوم حوكمة الشركات على أربع آليات رئيسية هي لجنة المراجعة، والإدارة التنفيذية والمراجعة الخارجية، والمراجعة الداخلية. ويمكن أن تكون العلاقة بين الحوكمة والإفصاح الاختياري علاقة تكامل وارتباط باعتبار أن الحوكمة والإفصاح آليات مرتبطة ببعضها البعض، أو علاقة بدائل باعتبار أن تقوية آليات الحوكمة الداخلية يعتبر بديل عن

زيادة مستوى الإفصاح الاختياري (Cheng & Caurtenay, 2006; Cerbioni, F. and Parbanetti, A. 2007)

وفي علاقة التكامل فإن الشركات التي لديها آليات حوكمة أكثر فعالية ستوفر مستوى أكبر من الإفصاح الاختياري حيث أن الإدارة لن تميل إلى الاحتفاظ بالمعلومات، وتتجه إلى تحسين شمول وجودة الإفصاح، أما في حالة علاقة البدائل فإن الشركات ستختار بين الحوكمة أو الإفصاح كأداة للرقابة (Cheng & Courtnay, 2006) فالشركات التي ستختار تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات من خلال الإفصاح سوف تتحمل بعض التكاليف مثل تكاليف إنتاج المعلومات، وتكاليف قانونية وتكاليف ترتبط بالإضرار التي قد تلحق بعلاقة التمويل الحالية (Leuz and OberholzerGee, 2006; Leuz and Wysocki, 2008)

وإذا كانت مشكلة عدم تماثل المعلومات وتضارب المصالح يمكن التغلب عليها من خلال آليات الحوكمة الداخلية، فلن يكون هناك طلب لآليات رقابة إضافية مثل الإفصاح الاختياري (Cerbioni, F., and Parbonetti, A., 2007) وتعتبر نظرية الوكالة هي الإطار المناسب لدراسة العلاقة بين آليات الحوكمة والإفصاح الاختياري، وفي هذا السياق فإن تركز الملكية سيعطي كبار المساهمين أفضلية للوصول المباشر إلى المعلومات (Shleifer and Vishny, 1997; Dyck and Zingales, 2004) وبالتالي فإن المستثمر الخارجي سيعتمد على آليات الحوكمة والإفصاح لحماية مصالحه.

وقد اختبر (عفيفي، ٢٠٠٨) العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح الاختياري في التقارير المالية السنوية لعينة من الشركات المساهمة المصرية المسجلة في البورصة مكونة من (٧٠) شركة وذلك من خلال خمس متغيرات مرتبطة بتطبيق حوكمة الشركات وهي استقلال أعضاء مجلس الإدارة وحجم مجلس الإدارة، وازدواجية دور المدير التنفيذي الأول وتركز الملكية ووجود لجنة مراجعة، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق آليات حوكمة الشركات يؤثر على سلوك الإفصاح الاختياري في الشركات المصرية.

وقد صنفت دراسة (عبد الجليل، أبو نصار، ٢٠١٤) العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة الأردنية إلى خمس مجموعات هي: جهات داخلية، وجهات خارجية، وتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات، والمنافع المتوقعة، ومحددات مستوى الإفصاح وقد كان من بين النتائج التي خلصت إليها الدراسة أن قرار الإفصاح الاختياري في التقارير المالية السنوية يتخذ على مستوى الإدارات العليا ولا يتم إشراك المحاسبين والمراجعين الداخليين.

يخلص الباحث إلى أن هناك العديد من الدراسات تناولت العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر في مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، حيث يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما كبر حجم الشركة وزادت ربحيتها وأيضاً يزداد بالنسبة للشركات ذات الرفع المالي المرتفع وتلك التي تتزايد فرص النمو المتاحة لديها، كما أن الحوكمة السليمة قد يكون من شأنها زيادة الإفصاح الاختياري، وأن أهمية زيادة مستوى الإفصاح الاختياري تختلف بحسب نوع

الصناعة التي تعمل بها الشركة، ويؤثر الوضع التنافسي للشركة على مستوى الإفصاح الاختياري زيادة أو نقصا بحسب المنافع المتوقعة والأضرار المحتملة من ذلك الإفصاح.

٥/٢ مؤشرات قياس مستوى جودة الإفصاح الاختياري

أشارت دراسة (أسعد، ٢٠١٤) إلى أن قياس جودة الإفصاح يتسم بأنه عملية معقدة ومتعددة الأبعاد، وقد اعتبرت قياس جودة الإفصاح إشكالية في الأدب نظرا لعدم وجود تعريف واضح لجودة الإفصاح، بالإضافة إلى ذلك تظهر الدراسات في مجال جودة الإفصاح السابقة أن الجودة ليست قابلة للقياس، ووضع مقياس جودة من الصعب للغاية، وقد أدت الصعوبات الكامنة في تعريف جودة الإفصاح لاستخدام مداخل مختلفة لتقييمها، بما في ذلك التقييمات المستندة إلى الدراسة الميدانية، ومؤشرات عن جودة الإفصاح اقترحها الباحثون.

ويتضح من مراجعة الأدب المتعلق بالإفصاح أن قياس مستوى الإفصاح من خلال مؤشرات الإفصاح المحاسبي يظل مقبولا ما دامت مؤشرات الإفصاح المناسب المستخدمة ملائمة ويتم بناؤها على أسس موضوعية. وقد تناولت العديد من الدراسات موضوع بناء مؤشرات لقياس مستوى الإفصاح. وقد بين (Alam, 2007) أن هناك عدة أنواع لمؤشرات الإفصاح منها مؤشرات الإفصاح الاختياري Voluntary Disclosure Index حيث تناولت هذه الدراسات عملية اختيار العناصر الداخلة في بناء هذه المؤشرات إضافة إلى إعطاء أوزان متساوية أو أوزان مختلفة للعناصر المكونة لهذه المؤشرات، وبين (Alam, 2007) أن أهم المشكلات المتعلقة ببناء المؤشرات ما يلي:

- اختلاف الأهمية النسبية لعناصر الإفصاح التي ترد في المؤشرات من شخص إلى آخر، ويعتمد ذلك على مدى ملاءمتها للقرارات التي سيتم اتخاذها.
 - تحديد الغرض من استخدام المعلومات.
 - اختلاف مستوى الدقة المطلوبة والمستوى العلمي والثقافي لمعد مؤشر الإفصاح.
 - تضمين البنود الواردة في التقارير المالية ضمن المؤشرات وتجاهل أمور مهمة أخرى لا ترد عادة ضمن التقارير المالية مثل المستوى العلمي والمهني للمحاسبين.
- وليس أدل على مستوى التباين بين المؤشرات بعضها البعض ما أشار إليه (Alam, 2007) أن مراجعته للدراسات التي أجراها باحثون قاموا ببناء مؤشرات للإفصاح أن عدد عناصر الإفصاح الداخلة في تكوين المؤشرات المستخدمة لقياس مستوى الإفصاح يتراوح بين ١٠ و ٤١٣ مما يدل على أن عملية بناء مؤشر للإفصاح تحتوي على الكثير من الأحكام الشخصية، وأن الوصول إلى مستوى كاف من الإفصاح يختلف من باحث إلى آخر.
- وقد اعتمد كل من (عرفه، ومليجي، ٢٠١٣) في قياس مستوى الإفصاح الاختياري على إعداد مؤشر للإفصاح بالاعتماد على عدد من المؤشرات التي استخدمتها بعض الدراسات السابقة الأخرى، وتم تصميم المؤشر بحيث يتكون من سبع مجموعات تشتمل على كل من، معلومات عامة عن الشركة، ومعلومات عن مجلس الإدارة ولجانته، ومناقشة وتحليلات الإدارة، والمسئولية الاجتماعية والبيئية، وهيكل ملكية الشركة، والرقابة الداخلية وعمليات

المراجعة، والمعلومات المستقبلية وقد بلغ إجمالي عدد بنود مؤشر الإفصاح للمجموعات السبعة (٧٣) بند، وتم قياس الإفصاح الاختياري كنسبة مئوية للإفصاح الفعلي إلى إجمالي الإفصاح المؤشر. وقد اختار الباحثان عينة مكونة من (١٠٠) شركة من شركات المساهمة السعودية بما يمثل ٦٣% من إجمالي عدد الشركات المسجلة بالبورصة تتكون من ١٣ قطاع من إجمالي خمسة عشر قطاعا بعد استبعاد قطاع البنوك والتأمين، وقد خلصت الدراسة إلى بعض التوصيات منها التوصية بالاستعانة بالمدخل المقترح في قياس مستوى الإفصاح الاختياري حيث يشمل على العديد من عناصر الإفصاح التي تفي باحتياجات مستخدمي التقارير المالية، كما تم وضعه في ضوء العديد من أدبيات المحاسبة فضلا عن قبوله في بيئة الممارسة العملية.

وقد اعتمدت دراسة (حمادة، ٢٠١٣) في قياس مستوى الإفصاح الاختياري على إعداد مؤشر للإفصاح تم تصميمه بحيث يتكون من تسع مجموعات تشتمل على كل من المعلومات العامة عن الشركة، نشاط الشركة ووضعها المستقبلي، معلومات عن الأسهم وحملة الأسهم، المعلومات عن الإدارة، المسؤولية الاجتماعية والبيئية، نتائج نسب التحليلات المالية وغير المالية، تكاليف البحث والتطوير، العاملين في الشركة، المعلومات عن الحوكمة، وقد بلغ إجمالي عدد بنود مؤشر الإفصاح للمجموعات التسعة (١٢٠) بند، وتم قياس الإفصاح الاختياري كنسبة مئوية للإفصاح الفعلي إلى إجمالي الإفصاح بالمؤشر. وقد اختار الباحث عينة مكونة من (٤٢) شركة من شركات الوساطة المالية والبنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان بما يمثل ٦٠% من إجمالي عدد تلك الشركات. وقد خلصت الدراسة إلى أن لمكونات الإفصاح الاختياري حول كل من نشاط الشركة، ووضعها المستقبلي، معلومات الأسهم وحملة الأسهم، المعلومات عن الإدارة، نتائج ونسب التحليلات المالية وغير المالية، والمعلومات عن الحوكمة، أثرا كبيرا في جودة التقارير وأوصت بضرورة تبني بورصة عمان لمفهوم الإفصاح الاختياري وعرض مكوناته ضمن تقاريرها المالية، وذلك عند سعيها لتقديم معلومات قادرة في إحداث فرق في قرارات مستخدمي هذه التقارير.

وهناك دراسات اقترحت مؤشرات لقياس الإفصاح الاختياري في مجال محدد، منها دراسة (الشلاحي، ٢٠١٢) حيث اقترحت الدراسة (١٤) بنودا للإفصاح الطوعي عن الموارد البشرية حيث قام بتطبيقه على عينة من الشركات الصناعية تبلغ ٢٠ شركة من إجمالي ٢٨ شركة صناعية مساهمة عامة في دولة الكويت. وخلصت الدراسة إلى أن هناك تباين في إفصاح تلك الشركات عن العناصر المتعلقة بالموارد البشرية، وأن ذلك يعود إلى سياسات تلك الشركات في الإفصاح إما الكلي أو الجزئي عن هذه المعلومات، كما خلصت الدراسة أن الشركات الصناعية الكويتية تختلف فيما بينها في عملية الإفصاح فبعضها قد يفصح عن معلومات وبعضها قد لا يفصح. ومن بين التوصيات التي خلصت إليها تلك الدراسة ضرورة الاهتمام بنشر ثقافة الإفصاح الاختياري.

هذا وقد قام مركز المديرين المصري، المركز المصري لمسئولية الشركات، ومؤسسة "ستاندارد أند بورز وكريسييل"، وبالتعاون مع البورصة المصرية بإعداد المؤشر الخاص بالبيئة والمسئولية الاجتماعية والحوكمة. ويقاس المؤشر الذي تم تسميته المؤشر المصري لمسئولية الشركات حجم المعلومات التي تتيحها الشركات بشكل اختياري عن ممارساتها فيما

يخص الحوكمة والبيئة والعاملين والمسؤولية الاجتماعية، وكذلك حجم السوق والسيولة. ويتم تقييم الشركات المقيدة في مؤشر EGX100 بشكل سنوي حتى يتسنى اختيار أفضل ثلاثين شركة لتحظى بالترتيب الذي تستحقه في المؤشر.

يخلص الباحث إلى أنه بالرغم من أن هناك العديد من المؤشرات التي تتناول العناصر التي يجب أن يتضمنها الإفصاح الاختياري، إلا أنه لا يوجد اتفاق إلى حد كبير على العناصر الأساسية التي يتم الإفصاح عنها اختياريًا. وقد قام الباحث باقتراح قائمة للإفصاح الاختياري تم التوصل إليها من خلال دراسة وتحليل العديد من الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع، حيث تشتمل هذه القائمة على سبع مجموعات رئيسية للإفصاح الاختياري والعناصر التفصيلية لكل مجموعة وذلك وفقا للجدول المرفق بهذا البحث. ويشير الباحث في هذا الصدد أن هذه القائمة استرشادية، وأن القرار النهائي لمستوى الإفصاح الاختياري سواء على مستوى كل مجموعة أو العناصر التفصيلية لها، هو مسؤولية إدارة كل شركة أخذًا في الاعتبار كافة الظروف والاعتبارات التي تحكم نشاط الشركة سواء من داخل الشركة أو من خارجها.

٦/٢ دور مراقب الحسابات في تحسين جودة الإفصاح الاختياري

تعد المراجعة الخارجية نشاطًا مضيفًا للقيمة من خلال الثقة التي تضيفها على التقارير والقوائم المالية التي يتم مراجعتها طبقًا لمعايير المراجعة التي تلقى القبول العام GAAS. ويمثل تقرير مراقب الحسابات المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي يتضمن رأي مراقب الحسابات في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة في التعبير عن نتيجة نشاطها ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمثل هذا الرأي أهمية خاصة للمستثمرين، حيث يحتاجون إلى معلومات عالية الجودة ومصداق عليها من قبل طرف وسيط مستقل كمراقب الحسابات. يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المناسبة، وعليه فإن لمراقب الحسابات دورًا هامًا في حماية المستثمرين وفي تخفيض حالة عدم التماثل في المعلومات فيما بين الإدارة وحملة الأسهم، وهكذا يقوم مراقب الحسابات بدورين هامين لسوق المال، دور معلوماتي وذلك بإخبار المستثمرين بالمعلومات التي يحتوي عليها تقرير مراقب الحسابات عن ظروف الشركة وحالتها المالية، ودور تأكيد ذلك بالتصديق على مدى صحة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة نشاطها ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية وبهذين الدورين يمكن النظر إلى المراجعة على أنها تضيف قيمة لأسواق المال.

وأبرزت دراسة (حسن، ٢٠١٣) دور مراقب الحسابات في بث المصداقية في سوق المال حيث يقوم مراقب الحسابات بدور مهم في إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية والقوائم المالية التي تصدرها الشركات وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفقًا بالقوائم المالية، وهو الأمر الذي جعل دور مراقب الحسابات أصبح جوهريًا وفعالًا في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الشركة، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويحد من مشكلة الانحراف الخلفي في الشركات.

وأوضحت دراسة (شحاته، ٢٠١٣) بخصوص الإفصاحات الاختيارية عن المعلومات غير المالية أنه على الرغم من تزايد الطلب على المعلومات غير المالية المطلوبة وأنواعها فإنه لم يتم حتى الآن تحديد ماهية المعلومات غير المالية المطلوبة وأنواعها وكذلك كيفية التقرير عنها، وعلى نحو متزايد أيضا يطلب من مراجعي الحسابات تقديم ضمانات على المعلومات غير المالية بصفة مستقلة أو مع القوائم المالية، ويمكن للمراجعين عمل ذلك فقط عندما يكون لديهم إطار واضح لتقييم المعلومات إلا أن أحد العوائق الأساسية لاستخدام المعلومات غير المالية هو عدم وجود إطار لها مقبول عموماً، حيث توجد العديد من المنظمات التي وضعت أطراً مختلفة للإفصاح عن المعلومات غير المالية مما سبب ارتباكاً في السوق بشأن ما ينبغي أن تستخدمه الشركات.

وعلى الرغم من هذا الاهتمام بالمعلومات غير المالية بالنسبة للمراجعين الخارجيين، فإن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت وجهة نظر مراقب الحسابات في نوعية ومدى أهمية المعلومات غير المالية. ويرى الباحث أنه من الضروري دراسة وجهة نظر مراقب الحسابات بشأن ماهية المعلومات غير المالية سواء تلك التي يتم الإفصاح عنها إلزامياً أو اختيارياً ومدى أهميتها وكيفية التقرير عنها على اعتبار أن لها أهمية في ترشيح الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات.

وقد اختبرت دراسة (Ball, et al., 2012) مدى إمكانية اعتبار المعلومات المستقبلية الخاصة بالمديرين *managers' private forward-looking information* التي يتم إدراجها في القوائم المالية بمثابة إفصاح، ومدى ارتباط تأكيدات مراقب الحسابات بالنسبة للقوائم المالية، والمعبر عنها بمدى ارتفاع أتعاب مراقب الحسابات بتقديم الإدارة لتنبؤات دقيقة ومفيدة ومحددة ومتكررة وبالتوقيت المناسب، واختبرت الدراسة افتراض أن التأكيد المستقل والتقرير عن المخرجات المالية يشجع المديرين ليكونوا أكثر مصداقية، ومن ثم أكثر دقة في إفصاحاتهم، وقد توصلت الدراسة إلى أن وجود تأكيد للتقارير المالية من قبل مراقب حسابات يعمل على زيادة أنشطة الإدارة التنبؤية، وأن ردة فعل السوق حيال تلك التنبؤات ترتفع نتيجة مراجعة هذه المعلومات من قبل مراجع الحسابات. ونوهت الدراسة إلى عدم تعميم النتائج التي توصلت إليها بشكل تلقائي بالنسبة لأنواع الأخرى من الإفصاح الاختياري، خاصة فيما يتعلق بالإفصاح الاختياري غير المالي، وأشارت أن الإفصاح عن الدخل وغيرها من بنود القوائم المالية مثل الإيرادات والمصروفات تخضع بشكل أكثر مباشرة للتأكيد من قبل مراقب الحسابات وذلك بالمقارنة بالإفصاحات غير مالية مثل استراتيجيات تطوير سوق المنتجات، وبالتالي فإن قيام مراقب الحسابات بالتأكدات في القوائم المالية تبدو للباحث أضعف في حالة الإفصاحات التي لا ترتبط بشكل مباشر بالبنود الواردة بالقوائم المالية.

هذا وقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي IAASB في مايو ٢٠١٤ مسودة بالتغييرات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية ISAs بعنوان "التركيز على الإفصاحات عند مراجعة القوائم المالية (Disclosures in the Audit financial statements).

ومن أهم ما جاء بالمذكرة الإيضاحية لتلك المسودة ما يلي:

- أصبحت التقارير المالية في الوقت الحالي أداة توصيل معلومات أكثر إفادة لمتخذي القرارات، وتتعامل مع قضايا شخصية، وترتب على ذلك أن أصبح معدي التقارير المالية ومراجعيها في تحدي أمام هذه المعلومات الكمية وغير الكمية.
 - أن التركيز على الإفصاحات في التقارير المالية يعد جزءاً لا يتجزأ من مراجعة القوائم المالية. كما أن معايير المراجعة الدولية في شأن مراجعة الإفصاح تقوم على مدخل مستند على المخاطر Risk Based Approach.
 - أن المجلس على قناعة بإمكانية إحداث استجابة قوية من مراقب الحسابات نحو التوسع في إطار الإفصاح، من خلال تغييرات معينة في متطلبات الالتزام بمعايير المراجعة الدولية.
 - وقد كان من أهم التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية ما يلي:
 - يجب أن تشمل القوائم المالية كل الإفصاحات محل المراجعة.
 - توجيه مراقب الحسابات بحيث يأخذ في الاعتبار مبكراً اعتبارات المراجعة ذات الصلة بالإفصاحات أثناء المراجعة.
 - زيادة الاهتمام بأن يولي مراقب الحسابات اهتماماً كافياً للإفصاح أثناء عمليتي تقييم المخاطر والتعامل معها، وأيضاً بشأن درجة الاتساق في إجراءات المراجعة، ويرجع ذلك إلى أن المتطلبات الحالية في معايير المراجعة الدولية تركز أكثر على المعلومات الكمية في الإفصاح. ويرى المجلس أنه بالرغم من أن متطلبات تلك المعايير كافية إلا أنها تحتاج إلى دعم لتحسين التطبيق السليم والمتسق لها، ومن ثم تشجيع تقييم المخاطر المرتبطة بالإفصاح.
- وعليه يرى المجلس أن الأمر يتطلب من مراقب الحسابات أن يوضح بشكل أكثر تفصيلاً حكمه على الأهمية النسبية للتحريفات في الإفصاحات غير المالية وربط ذلك بتخطيط إجراءات المراجعة، أخذاً في الاعتبار أن تلك التحريفات قد لا تقل أهمية عن التحريفات في الإفصاح المالي من وجهة نظر متخذي القرارات الاقتصادية.
- ويرى الباحث أن التعديلات المقترحة من قبل مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي تكشف عن تأكيد أن مفهوم الإفصاح عند مراجعة القوائم المالية وإيضاحاتها يتسع ليشمل الإفصاح غير الكمي، وأن ذلك سوف ينعكس على مسؤوليات مراقب الحسابات، وبالتالي يجب عليه أن يراعي التركيز على أثر تلك التغييرات على مخاطر المراجعة وكذلك على طبيعة عمله. وبالتالي فإن الأمر يستلزم تطوير مهنة المراجعة بحيث تستوعب تلك التطورات.
- وعلى صعيد آخر فقد أسفرت دراسة الباحث للعديد من الأدبيات المحاسبية ومنها دراسة (جربوع، ٢٠٠٤، والتويجري ٢٠١١) أن هناك علاقة قوية بين خصائص شركات المراجعة وجودة المراجعة بوجه عام، في حين ربطت دراسات أخرى ومنها دراسة (Zare et al., 2013) بين أحد خصائص شركات المراجعة وهي الحجم وجودة

الإفصاح الاختياري. ويخلص الباحث من استقراء تلك الدراسات إلى أن جودة المراجعة بصفة عامة ومستويات الإفصاح المحاسبي بصفة خاصة تتأثر بما يلي:

- حجم مكتب المراجعة: حيث أنه كلما كبر حجم مكتب المراجعة وزاد عدد عملائه كلما كان في وضع أفضل لتقديم إفصاحات اختيارية، حيث يحرص مراقب الحسابات إلى تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية بهدف الحفاظ على سمعته المهنية، وتقليل خطر مقاضاة المراجع، كما أنه يمكنه من جهة أخرى إقناع الشركة محل المراجعة بالمنفعة التي يمكن أن تعود عليها من وراء التوسع في الإفصاحات.
 - استقلال مراقب الحسابات: يعتبر من العوامل المؤثرة على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، حيث يعمل المراجع المستقل وبعيدا عن أي ضغوط على إبداء رأيه المحايد في الإفصاح الاختياري.
 - تقديم المراجع خدمات أخرى بخلاف المراجعة: وهي تجعله في وضع أفضل لتقديم إفصاحات اختيارية أكبر أو التوسع في تقديم إفصاحات عديدة لمستخدمي التقارير المالية، إلا أنها من وجهة أخرى سوف تؤدي إلى زيادة منفعة المراجع وأتعبه وهو الأمر الذي قد يؤدي إلى استجابته لضغوط الشركة محل المراجعة في عدم الإفصاح عن بعض المعلومات أو عدم عرضها بشكل معين.
 - مدى وجود إحلال إجباري للمراجعين الخارجيين: يؤدي طول بقاء مراقب الحسابات في الشركة عادة إلى الجمود الفكري من ناحية وإلى التأثير السلبي على استقلاله من ناحية أخرى، وهو الأمر الذي قد يسمح بحجب بعض المعلومات أو عدم الإصرار من جانب مراقب الحسابات على تقديم الإفصاحات المطلوبة حتى لا يفقد ثقة الشركة محل المراجعة، في حين قد يؤدي الإحلال الإجباري للمراجعين إلى زيادة الاستقلالية وتقديمه لإفصاحات موسعة، خاصة في السنوات الأخيرة من مدة بقائه كمراجع للشركة.
 - الكفاءة المهنية لفريق المراجعة: وهي تؤدي إلى زيادة قدرة المراجعين في مواجهة ضغوط عميل المراجعة من ناحية وإلى تقديم إفصاحات اختيارية موسعة من ناحية أخرى نتيجة زيادة إدراكه باحتياجات مستخدمي القوائم المالية والالتزام بمتطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الوطنية أو الدولية.
 - مدى وجود مراجعين متخصصين في مجالات الصناعات المختلفة للمنشآت محل المراجعة: حيث تتميز بعض الصناعات بوجود خصائص متفردة لها مثل الصناعة المصرفية وصناعة النفط والمقاولات والتي تتطلب مراجعين متخصصين في هذه الصناعة، وعندما يتوافر فريق مراجعة متخصص داخل منشآت المراجعة لمراجعة هذه الصناعات فإن هذا الأمر يزيد من قدرة المراجعين على تقديم إفصاحات موسعة واختيارية تتعلق بخصائص الصناعة وأثرها على التقارير المالية وكيفية إدارة المخاطر.
 - أخلاقيات وسلوكيات المهنة: حيث يعتبر الالتزام بأخلاقيات وسلوكيات المهنة له علاقة إيجابية مع جودة القرارات والأحكام المهنية التي يصدرها مراقبو الحسابات.
- ووفقا لقرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٢٣ لسنة ٢٠٠٩ يجب أن يلتزم مراقبو الحسابات المقيدون بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية بضوابط ومعايير المراجعة المصرية والضوابط التي تضعها الهيئة العامة

للمراقبة المالية لضمان سلامة ودقة البيانات والمعلومات التي يتعين إتاحتها لجمهور المتعاملين بسوق رأس المال. ومن خلال استعراض شروط متطلبات القيد في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للمراقبة المالية يتبين أنه من ضمن الشروط وجود فريق عمل يضم ثلاثة على الأقل من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة للشركات المساهمة لمدة لا تقل عن خمس سنوات، ووجود نظام للمراقبة على الجودة والتحقق من الاستقلالية المهنية، ووجود نظام للالتزام بالتعليم المهني المستمر.

يخلص الباحث مما تقدم إلى أنه على الرغم من أن الدراسات والجهات المهنية المتخصصة قد أكدت على دور مراقب الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد بشأن كافة الإفصاحات التي ترفق بالقوائم المالية محل المراجعة سواء الإلزامية أو الاختيارية وسواء كانت هذه الإفصاحات مالية أو غير مالية، إلا أنها أشارت إلى ضعف التأكيدات التي يقوم بها مراقب الحسابات بالنسبة للإفصاحات الاختيارية غير المالية. ولم تتناول الدراسات الآلية التي يمكن من خلالها تقوية الرأي الفني لمراقب الحسابات بالنسبة لتلك الإفصاحات، كما لم تضع إطار لما يجب أن يقوم به مراقب الحسابات بشأن مراجعة الإفصاحات الاختيارية المتممة للقوائم المالية. ومن جهة أخرى فإن هناك علاقة بين خصائص شركات المراجعة مثل حجم مكتب المراجعة والتخصص القطاعي وجودة الإفصاح الاختياري، وأنه كلما زادت استقلالية مراقب الحسابات وكفاءته المهنية والإحلال الإيجابي له كلما زادت قدرته في تقييم مدى جودة الإفصاح الاختياري.

٧/٢ دور المراجعة الداخلية في تحسين مستوى وجودة الإفصاح الاختياري

تطورت وظيفة المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال في السنوات القليلة الماضية، حيث أصبحت تقوم بأعمال مستحدثة لخدمة الإدارة، فقد عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2011) المراجعة الداخلية على أنها: "نشاط توكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها، ومساعدتها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ومنضبط Disciplined لتقويم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر Risk Management والرقابة Control وحوكمة الشركات Corporate Governance". وبموجب هذا التعريف فقد اتسع مفهوم المراجعة الداخلية من مجرد نشاط تقييمي لأنشطة المنشأة إلى أنها وظيفة تقدم نوعين من الخدمات (Ramamoorti, 2003) هما:

خدمة التوكيد Assurance services: وهي تتعلق بالفحص الموضوعي للأدلة بغرض إبداء رأي مستقل، أو تكوين استنتاجات، بشأن عملية أو نظام محدد، ويقوم المراجع الداخلي هنا بتحديد طبيعة ونطاق التوكيد، وهي تعد خدمة ثلاثية الأطراف بين الجهة التي توفر المعلومات ومن يضيف الصدق على هذه المعلومات (المراجع الداخلي) وبين من سيعتمد على هذه المعلومات في اتخاذ القرارات.

خدمات استشارية Consultancy services: ويتم تنفيذ هذه الخدمات بناءً على طلب الإدارة، وهي تعد خدمة ثنائية الأطراف بين مقدم الخدمة (المراجع الداخلي) ومتلقي الخدمة (الإدارة).

وتؤكد معايير المراجعة الداخلية في إصداراتها الحديثة (IIA, 2012) على هذا التطور في مفهوم وأدوار وظيفة المراجعة الداخلية، فقد أوضح المعيار الأول والخاص بالعرض والسلطة والمسئولية في الفقرة A1000 على أنه "يجب تحديد طبيعة خدمات التوكيد التي تقدم إلى الشركة تحديدا واضحا في ميثاق أو عقد المراجعة الداخلية". كما أوضح المعيار رقم (٢٠٠٠) من معايير الأداء أن نشاط المراجعة الداخلية يضيف قيمة للشركة عندما يوفر توكيدا موضوعيا ووثيق الصلة، ويسهم في فاعلية وكفاءة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. وهو ما يعني اتساع مجال ونطاق المراجعة الداخلية.

كما أشار معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2009) في معيار إدارة المخاطر رقم ٢٠١٢٠ إلى ضرورة تقييم المراجعة الداخلية مدى فاعلية عمليات إدارة المخاطر وتحديد مدى المساهمة في تحسينها، حيث توفر المراجعة الداخلية توكيدا موضوعيا للإدارة عن فاعلية إدارة المخاطر في ثلاث مجالات وهي: مدى تصميم وتشغيل عمليات إدارة المخاطر، وتقييم المخاطر التي تواجه الشركة، ومدى فاعلية استجابة أو رد فعل المنشأة للمخاطر التي تم تحديدها وتقييمها.

وفيما يتعلق بدور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات فقد عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD, 1999) الحوكمة بأنها "مجموعة من العلاقات ما بين إدارة الشركة، ومجلس إدارتها، ومساهميها والجهات الأخرى التي لها اهتمام بالشركة، كما يبين من التركيبة التي توضح من خلالها أهداف الشركة والوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف ومراقبة تحقيقها".

وقد أشارت دراسة (IIA, 2003) إلى أن الدور المنشود من المراجعة الداخلية هنا يتمثل في مساهمتها في تقديم التوصيات اللازمة للإدارة، أو لجنة المراجعة، فيما يتعلق بما إذا كانت الشركة تسير باتجاه تحقيق الأهداف أو هناك مخاطر أو عوائق تواجه الشركة، وهذا من شأنه أن يخفف تكاليف الوكالة، حيث نصت قواعد الحوكمة الصادرة من منظمة التعاون الدولي والتنمية الاقتصادية، على أن مجلس الإدارة ينبغي أن يتوافر له إمكانية الاتصال مع إدارة المراجعة الداخلية في الشركة وبالتالي فإن المراجعة الداخلية تقوم بأداء دورها باعتبارها أحد الأطراف الرئيسية المسؤولة عن دعم الحوكمة في اتجاهين:

الاتجاه الأول: مساعدة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة التنفيذية وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها، في أداء أدوارها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات في الأمور الخاصة بالتشغيل.

الاتجاه الثاني: القيام بدورها الذي يتفق مع مضمون وظيفتها في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالتنظيم وأساليب الرقابة الملائمة لمواجهة تلك المخاطر، والتقرير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التوكيد في المجالات المختلفة.

وقد أشار (سرور ٢٠١٤) إلى أن للمراجع الداخلي دور استراتيجي والذي يعرف بأنه "النشاط الذي يشمل دورين متكاملين هما دور الحماية (الدور التأميني) وهو دور أصيل للمراجع، ودور البناء (الدور الاستشاري) للمساهمة في إضافة قيمة حقيقية للمنشأة من خلال تبني مدخل القيمة المضافة في ممارسته للمهنة.

وتشمل مهام الدور التأميني (دور الحماية) ما يلي:

- الفحص والتدقيق للبيانات المالية والمحاسبية وحماية أصول المنشأة.
- تقييم نظم الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بها ونظم الضبط الداخلي.
- التأكد من التزام المستويات الإدارية المختلفة بالسياسات والإجراءات المحددة لتحقيق الكفاءة الإنتاجية القصوى.

• تقييم ومراجعة الأداء المالي والتشغيلي والبيئي والاجتماعي للمنشأة بهدف تقييم الأداء الكلي لها. ويشمل الدور الاستشاري (الدور البنائي) ما يلي:

- تقديم الاستشارات والتوصيات للمستويات الإدارية المختلفة فيما يتعلق بتحسين مستويات الأداء والرقابة عليها دون المشاركة في التنفيذ للحفاظ على استقلاليته.
- تقييم مدى الالتزام بإطار حوكمة الشركات ومبادئ الشفافية من خلال التعاون مع الإدارة العليا ولجنة المراجعة.
- المشاركة في تحديد وتقييم مصادر المخاطر في المنشأة وأساليب إدارتها.

ويرى (شاهين، ٢٠١٤) أن ما يقرب من ٧٠% من الأسباب الكارثية في القيمة السوقية لمنشآت الأعمال تنبع من التهديدات أو المخاطر الاستراتيجية، والتي لا تخضع للمعالجة بواسطة وظائف المراجعة التقليدية (Experis Finance, 2011)، وقد أكد (Ray, 2010) إمكانية اعتماد المراجعة الداخلية على العديد من الأدوات الاستراتيجية والتي من بينها تحليل المخاطر الاستراتيجية وتحليل نقاط القوى والضعف (البيئة الداخلية) والفرص والتهديدات (البيئة الخارجية) SWOT وتحليل سلسلة القيمة.

وقد خلص (TUV SUD, 2013) إلى أن تقرير المراجعة الداخلية يساهم في ضوء تحليل SWOT في مساعدة صناع القرار بشكل أفضل لتحديد أولويات المنشأة وتحديد الموقف التنافسي واتخاذ قرارات أكثر استنارة فيما يتعلق بتخصيص الموارد اللازمة لتحسين أداء الأعمال بشكل عام وتخفيض المخاطر المحتملة.

ويجب أن يتوفر في تقرير المراجع الداخلي مجموعة من الصفات النوعية في محتوى التقرير النهائي للمراجعة الداخلية، التي حددها المعيار رقم ٢٤٢٠، ألا وهي: الدقة، الموضوعية، الوضوح، الاختصار، الكمال، الأثر البناء (IIA, 2008). ولا ينتهي دور المراجع الداخلية بمجرد إرسال التقرير النهائي للجهات المناسبة المعنية بالمهمة المكلف بها كما ينص على ذلك المعيار رقم ٢٤٤٠، وإنما عليه أن يتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الجهات المسؤولة، وعليه متابعة عملية تنفيذها وتقييمها.

وقد هدفت دراسة (محمد، ٢٠١٤) إلى تقديم شكل مقترح لتقرير المراجعة الداخلية يشتمل على تكوين المراجعة الداخلية، ومسئوليات وظيفية المراجعة الداخلية، والمسائلة التي تخضع وظيفية المراجعة الداخلية، وأنشطة وظيفية المراجعة الداخلية، الموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية، رأي المراجع الداخلي. وقد تم استطلاع رأي بعض المهتمين بالمراجعة الداخلية من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية ومن المراجعين الخارجيين والداخليين والمحللين الماليين، بموجب عينة بلغ مجموعها ١٠٥، وقد خلصت إلى وجود حاجة ملحة للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية من جانب أصحاب المصالح الخارجيين، ووجود اتفاق كبير على أن يتضمن تقرير المراجعة الداخلية مجموعة من البيانات والمعلومات عن وظيفة المراجعة ومسئولياتها والمستوى الإداري التي تقدم إليه تقارير المراجعة، وأنشطة المراجعة الداخلية ورأي المراجع الداخلية. وأن الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يترتب عليه تحسين فعالية الحوكمة من حيث تحسين الشفافية لأصحاب المصالح الخارجيين.

وأوصى البحث بضرورة إيجاد المناخ الذي يساعد على بيان أهمية الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية، وأنه يمكن أن تطلب الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر من الشركات المقيدة بالبورصة أن يكون لديها إدارة أو قسم للمراجعة الداخلية، كمرحلة تمهيدية يمكن بعدها الطلب من الشركات بشكل اختياري أن تقدم تقرير المراجعة ضمن مجموعة التقارير المالية التي تقدمها إلى الهيئة، ويمكن مستقبلاً الإلزام بالإفصاح عن مثل هذا التقرير.

وتعمل المراجعة الداخلية على ضمان أهم مبادئ حوكمة الشركات وهو الإفصاح إذ يضمن كفاية الإفصاح عن الخطوط العامة لمحتويات التقرير السنوي للشركة المساهمة، وكذلك العدالة في الإفصاح إلى حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات استثمارية صائبة من قبل حملة الأسهم الحاليين وجذب أكثر لحملة الأسهم المتوقعين الأمر الذي يؤدي إلى زيادة القيمة السوقية لأسهم الشركة.

يخلص الباحث إلى انه رغم التسليم بزيادة أهمية وظيفية المراجعة الداخلية بحيث أصبحت تقوم بتقديم خدمات توكيدية، وخدمات استشارية، وأن العديد من الدراسات قد تناولت أنواع الأنشطة التوكيدية والاستشارية التي يقوم بها المراجع، كما نوه بعضها إلى أهمية أن تعمل المراجعة الداخلية على ضمان أهم مبادئ المراجعة الداخلية وهو الإفصاح، إلا أنها لم تركز على وظيفة المراجعة الداخلية في شأن الإفصاح الاختياري في القوائم المالية سواء من حيث مستوى أو جودة هذا الإفصاح الاختياري.

لذلك يرى الباحث أن هناك أهمية قصوى في ضرورة قيام المراجع الداخلي بدور في مجال الإفصاح الاختياري، وأنه من منظور الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الداخلي للإدارة فإنه يبدي رأيه في مستوى المعلومات التي ترى الإدارة الإفصاح عنها اختيارياً سواء من حيث انخفاض مستواها أو ارتفاع مستواها، وأنه يجب على المراجع الداخلي أن يوازن بين القيمة المضافة التي يمكن أن يترتب عليها الإفصاح الاختياري للشركة والمخاطر التي يمكن أن يولدها الإفصاح الاختياري، كما وأنه وفقاً لحوكمة الشركات يجب أن يتم الأخذ في الاعتبار تأثير الإفصاح الاختياري على مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الشركة.

كما يجب على المراجع الداخلي أن يفعل وظيفة التوكيد من خلال مراجعة جودة المعلومات التي تقرر الإدارة الإفصاح عنها اختياريًا، حيث يكون المراجع الداخلي في وضع أفضل من مراقب الحسابات بحكم طبيعة عمله طوال العام داخل الشركة واستقلاليته ودرايته العميقة بطبيعة نشاط الشركة وبالتالي فإنه يمكنه إبداء رأيه بشكل دقيق في مدى جودة المعلومات التي تقرر الشركة الإفصاح عنها اختياريًا خاصة المعلومات غير الكمية. وبالتالي فيجب تطوير ميثاق عمل المراجعة الداخلية بحيث يتناول دور المراجع الداخلي بشأن مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، كما يجب أن تتضمن إجراءات عمل إدارة المراجعة الداخلية الخطوات العملية لإنجاز تلك المهمة، وبحيث يتضمن تقرير المراجع الداخلي رأيه بشأن المعلومات التي تقرر الإدارة الإفصاح عنها اختياريًا، على أن يتم رفع هذا التقرير إلى لجنة المراجعة، والتي يتعين عليها اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من قيام الإدارة بدراسة ما جاء في هذا التقرير واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

٨/٢ أهمية التكامل بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي لتحسين جودة الإفصاح الاختياري

يقصد بالتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية "التعاون والتنسيق بين المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال المراجعة، وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعًا يحقق أهداف المراجعة بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة" (شقيير، ٢٠٠٠). إن كل من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات قد أصبحا يعتمدان كل منهما على الآخر، وهو الأمر الذي يؤدي إلى تعميق العلاقة بينهما، (Gramling et al., 2004). وقد كشفت الدراسات الحديثة عن أن تقييم مراقب الحسابات لوظيفة المراجعة الداخلية يؤثر في مدى اعتماده عليها، وأن جودة وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على درجة اعتمادية مراقب الحسابات عليها (Desai et al., 2011; Felix et al., 2001; Glover et al., 2008; Messier et al., 2011; Pizzini et al., 2015; Lin et al., 2011; Prawitt et al., 2012; Prawitt et al., 2009).

وتتمثل أهم أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في النقاط التالية:

- تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة.
- تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية.
- الحد من التكرار وازدواجية العمل.
- تخفيض تكلفة أعمال المراجعة.
- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح.

ومن أهم العوامل الداعمة لتعميق مبدأ التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية فيما يتعلق بالإفصاح الاختياري ما يلي:

- درجة الاستقلالية التي يتمتع بها الطرفين، إن عدم وجود استقلال كامل للمراجع الداخلي يجعل من الضروري وجود مراقب حسابات لما يتمتع به من استقلالية كاملة.
 - إن اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدواتها فإن مراقب الحسابات يحتاج إليها لتحديد نطاق فحصه ومراجعته ونقاط الضعف أو القوة بما ليمتد الإفصاح عنها.
 - إن وجود المراجع الداخلي كمسؤول داخل المؤسسة طوال الفترة الزمنية وعلى مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية التفصيلية والشاملة بينما مراقب الحسابات عادة ما يقوم بالمراجعة الاختيارية وليست الشاملة، والتي يمكنه خلالها الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المراجع الداخلي على مدار العام.
 - الارتفاع المستمر في تكاليف المراجعة الخارجية.
 - إن الواقع العملي في ممارسة أعمال المراجعة يثبت أن النسبة الكبيرة من عملية المراجعة تتمثل فيما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة لمراقب الحسابات.
- وتأكيداً لأهمية ما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة لمراقب الحسابات في تنفيذ مهامه، فقد أصدرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية الخاصة بمهنة المراجعة عدة معايير تهتم بمساعدة وإرشاد مراقبي الحسابات في كيفية استفادتهم من أعمال المراجعة الداخلية في تنفيذهم لمهام مراجعتهم الخارجية، ويجدر الإشارة هنا بوجه خاص إلى معيار المراجعة الدولي رقم ٦١٠ (ISA 610, 2009)، بعنوان "استخدام عمل المراجعة الداخلية". وقد بين المعيار الإجراءات التي يجب على مراقب الحسابات أخذها في الاعتبار عند تقييم عمل المراجع الداخلي بغرض الاستفادة منه، وتتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار في الآتي:
- أن نطاق وأهداف المراجعة الداخلية يختلف من مؤسسة إلى أخرى بحسب اختلاف حجم وهيكل المؤسسة وكذلك متطلبات الإدارة والحوكمة وأنه رغم ذلك فإن أنشطة المراجعة الداخلية تشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية، وفحص المعلومات المالية والتشغيلية وهو ما يتطلب مراجعة الوسائل التي تستخدم في تحديد وقياس وتبويب وعرض المعلومات المالية والتشغيلية، وما يتطلبه ذلك من إجراءات المراجعة والتي تشمل على اختبارات تفصيلية للعمليات والأرصدة والإجراءات، واختبار مدى صحة العمليات المالية والتشغيلية، ودراسة الجدوى الاقتصادية للعمليات ومدى فعاليتها وكفاءتها، وفحص مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات والسياسات والمتطلبات الخارجية والمتطلبات الداخلية.
 - أن تحديد دور المراجع الداخلي يتم عن طريق إدارة المؤسسة، وأن هدفه الأساسي يختلف عن هدف مراقب الحسابات الذي يتم تعيينه لإصدار تقرير عن مراجعته للقوائم المالية وإبداء رأيه فيها بشكل محايد ومستقل،

ولهذا فإن كثير من عمل المراجع الداخلي قد يكون مفيدا لمراقب الحسابات عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

● أن صميم عمل مراقب الحسابات تقييم أعمال المراجعة الداخلية إلى المدى الذي يعتقد أنه ضروري لتحديد طبيعة وتوقيت وإجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق الأساسية التي يجب القيام بها، وغالبا ما يساعد وجود مراجعة داخلية سليمة وفعالة على تقليل حجم الاختبارات التي يقوم بها مراقب الحسابات كلها لا تؤدي إلى الاستغناء عنها.

● مهما كانت درجة استقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية فإنها كعنصر من عناصر الهيكل الإداري للمؤسسة لا يتوافر لها الاستقلال الضروري واللازم لمراقب الحسابات لإبداء رأيه عن القوائم المالية ويتحمل مراقب الحسابات المسؤولية عن تقريره ولا يقلل من هذه المسؤولية استخدامه لعمل المراجع الداخلي، ولهذا فإن كل ما يتعلق بمراجعة القوائم المالية يظل خاضعا للتقدير الشخصي لمراقب الحسابات.

وبوجه عام فإن اعتماد مراقب الحسابات على عمل المراجع الداخلي سوف يعتمد على تقييمه للمخاطر الجوهرية لعدم العرض المناسب، وأن تقييمه لوظيفة المراجعة الداخلية والأعمال التي تقوم بها يشمل ما يلي:

- فحص البنود التي قام بالفعل المراجع الداخلي بفحصها.
- فحص البنود الأخرى ذات العلاقة.
- مراجعة إجراءات التحقق وغيرها من الإجراءات التي قام بتأديتها المراجع الداخلي وبناء على ذلك فإن قيام المراجع الداخلي بمسئوليته بشأن الإفصاح الاختياري سوف تمكن مراقب الحسابات من الاعتماد على عمله بما يؤدي إلى تحسين جودة الإفصاح الاختياري.

٩/٢ نتائج الدراسة النظرية

إن تفعيل دور مراقب الحسابات والمراجع الداخلي يؤدي إلى تحسين جودة الإفصاح الاختياري نظرا للاعتبارات التالية:

- أنه وفقا لمعايير المراجعة الدولية فإن مسؤولية مراقب الحسابات تتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد في مدى صدق وعدالة عرض المعلومات الواردة في القوائم المالية، وبالتالي فإن رأي مراقب الحسابات ينصب على كافة المعلومات التي ترد في التقارير المالية محل المراجعة بغض النظر عن كونها معلومات إلزامية بموجب القوانين والتعليمات الرقابية ذات الصلة أو معلومات (إفصاحات) اختيارية، وبالتالي فلا توجد مسؤولية على مراقب الحسابات في إبداء رأيه في الإفصاحات الاختيارية التي لم تقرر إدارة الشركة الإفصاح عنها.
- أن هناك العديد من التحديات التي تواجه مراقب الحسابات في إعطاء تأكيدات دقيقة بشأن الإفصاحات الاختيارية غير الكمية الواردة في القوائم المالية محل المراجعة، وذلك بالنظر إلى طبيعة عمل مراقب الحسابات والتي تختلف عن طبيعة عمل المراجع الداخلي.

- فيما يتعلق بالمستوى المناسب للإفصاح الاختياري فإنه يتعين على المراجع الداخلي أن يقوم بإعطاء رأي في استشاري إلى إدارة الشركة بشأن مدى مناسبة مستوى الإفصاح الاختياري، وبحيث يأخذ في الاعتبار لدى إعطاء هذا الرأي منظور إدارة المخاطر، حيث أن مستوى الإفصاح الاختياري المناسب له علاقة وثيقة بقياس التكلفة والعائد من الإفصاح عن بعض المعلومات اختياريًا، وهو ما يساهم في تحسين مستوى الإفصاح الاختياري.
- فيما يتعلق بجودة الإفصاح الاختياري فإن طبيعة عمل المراجع الداخلي كوظيفية توكيدية تمكنه من إعطاء تأكيدات على الإفصاحات الاختيارية بوجه عام وإعطاء تأكيدات دقيقة بشأن الإفصاحات الاختيارية غير الكمية وذلك بحكم طبيعة عمله وموقعه الفريد داخل الشركة.
- أهمية التكامل والتنسيق فيما بين كل من مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، ليس فقط لتمكين مراقب الحسابات من تخطيط عمل المراجعة الخارجية والاعتماد على العمل الذي يؤديه المراجع الداخلي لدى إبداء رأيه في شأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة، ولكن يجب أن يتسع نطاق التعاون بحيث يكون هناك تكامل في العمل الذي يقوم به كل منهما بالنسبة للإفصاح الاختياري لكي يتمكننا سويًا من الاستفادة من طبيعة عمل كل منهما، سواء لدى قيام مراقب الحسابات بالتخطيط لعملية المراجعة وإنجاز إجراءات المراجعة وإجراء الاختبارات اللازمة لمختلف بنود القوائم المالية، أو لدى قيام المراجع الداخلي بالتخطيط لعملية المراجعة الداخلية وإنجاز إجراءات المراجعة الداخلية وإجراء الاختبارات اللازمة وإعداد تقرير المراجعة الداخلي وعرضه على لجنة المراجعة، ووضع تحت نظر مراقب الحسابات، ويكون ذلك بتنسيق وتعاون مسبق بحيث يكون الوقوف على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري هدف مشترك يسعى كل من مراقب الحسابات والمراجع الداخلي إلى تحقيقه، مع مراعاة الشفافية وتلافي ازدواجية العمل فيما بينهما والاستفادة من كافة نقاط القوة المتوفرة لدى كل منهما بحكم طبيعة عملهما.

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة الميدانية في استطلاع آراء مفردات عينة الدراسة في "تفعيل دور مراقب الحسابات والمراجع الداخلي لتحسين جودة الإفصاح الاختياري"، واختبار الفروض التي تفيد في التعرف على العوامل التي تؤثر في مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، ودور كل من مراقب الحسابات والمراجع الداخلي وأثر التكامل بينهما على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.

وقد استخدم الباحث في جمع بيانات الدراسة الميدانية أسلوب قائمة الاستقصاء، وفي ضوء ذلك يعرض الباحث مراحل تصميم قائمة الاستقصاء، والإجراءات التي استخدمت في توزيعها، وطريقة جمع البيانات، ثم تقدم وصفا لمجتمع وعينة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل واختبار الفروض وصولاً إلى نتائج الدراسة. وبناء على ما سبق فقد تم تقسيم هذا المبحث إلى ما يلي:

١/٣ قائمة الاستقصاء:

١/١/٣ تصميم قائمة الاستقصاء

٢/١/٣ توزيع قائمة الاستقصاء

٢/٣ مجتمع الدراسة

٣/٣ عينة الدراسة

٤/٣ فروض الدراسة

٥/٣ خطوات التحليل الإحصائي

٦/٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة

٧/٣ التحليل الإحصائي واختبار الفروض

٨/٣ نتائج الدراسة الميدانية

٩/٣ ملاحق الدراسة الميدانية

- ملحق ١: قائمة الاستقصاء (متاحة لدى الباحث)

- ملحق ٢: مخرجات البرامج الإحصائية (متاحة لدى الباحث)

١/٣ قائمة الاستقصاء

١/١/٣ تصميم قائمة الاستقصاء

اعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة الميدانية على قائمة استقصاء Questionnaire تم إعدادها واختبارها، بحيث تتفق مع أهداف البحث، وتساعد على اختبار فروضه، وقد تم تقسيم القائمة إلى أربعة أقسام تتفق مع فروض الدراسة كما يلي:

القسم الأول: العوامل التي تؤثر في مستوى وجودة الإفصاح الاختياري

القسم الثاني: أثر المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري
القسم الثالث: أثر المراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري
القسم الرابع: أثر التكامل بين عمل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري
٢/١/٣ توزيع قائمة الاستقصاء

قام الباحث بالاختبار القبلي لقائمة الاستقصاء Pre Trest، وذلك بتوزيع القائمة على عينة استطلاعية لمعرفة مدى وضوح الأسئلة، وملاحظات المستجيبين، وقد استخدم الباحث أسلوب المقابلة الشخصية في هذه المرحلة، وبعد التأكد من ملاءمة قائمة الاستقصاء لأهداف البحث قام الباحث بصياغتها في صورتها النهائية، وتوزيعها على عينة البحث، وبعد إعطائهم الوقت الكافي والتأكد من فراغهم من استكمال القوائم التي تم جمعها والقيام بتحليلها.

٢/٣ مجتمع الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة المراجعين الداخليين بالشركات المساهمة المقيدة في البورصة والخاضعة للمؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية والبيئة وحوكمة الشركات (S & P EGX, ESG) باعتبارها أكثر الشركات استعدادا لتفهم أهمية مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، وكذلك مراقبي الحسابات في مكاتب المراجعة... إلخ.

٣/٣ عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من ١٠٠ من مراقبي الحسابات، ١٢٠ من المراجعين الداخليين، وقد تم توزيع ١٢٤ قائمة على مراقبي الحسابات، ١٤٣ قائمة على المراجعين الداخليين، وكانت نسب الاستجابة كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (١): أعداد ونسب الاستجابة لعينة الدراسة

الفئة	استمارات موزعة	استمارات مستلمة	نسبة الاستجابة	استمارات صالحة للتحليل	النسبة الصالحة للتحليل
مراقبي الحسابات	١٢٤	١١٣	%٩١,١	١٠٠	%٨٠,٦
المراجعين الداخليين	١٤٣	١٣٢	%٩٢,٣	١٢٠	%٨٣,٩
الإجمالي	٢٦٧	٢٤٥	%٩١,٨	٢٢٠	%٨٢,٤

٤/٣ فروض الدراسة:

الفرض الأول: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن العوامل التي تؤثر على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.

الفرض الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن أثر المراجعة الخارجية على مستوى جودة الإفصاح الاختياري.

الفرض الثالث: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن أثر المراجعة الداخلية على مستوى جودة الإفصاح الاختياري.

الفرض الرابع: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية على مستوى جودة الإفصاح الاختياري.

٥/٣ خطوات التحليل الإحصائي

١. قام الباحث بجمع بيانات الدراسة، وذلك بجمع قوائم الاستقصاء من الميدان، ومراجعتها، واستبعاد غير الصالح للتحليل.

٢. قام الباحث بترميز أسئلة قائمة الاستقصاء حيث تم تعريف متغيرات الدراسة عن طريق إعطاء رمز يشير إلى رقم القسم ثم رقم السؤال داخل القسم X1_1, X1_2, ..., X1_8، X2_1, X2_2, ..., X2_10، X3_1, X3_2, ..., X3_6، X4_1, X4_2, ..., X4_6، X4_6 لأسئلة القسم الثاني، X3_1, X3_2, ..., X3_6 لأسئلة القسم الثالث، X4_1, X4_2, ..., X4_6 لأسئلة القسم الرابع، كما تم إعطاء أوزان للاستجابات وفقا لمقياس ليكرت الترتيبي الخماسي كما يلي:

غير موافق على الإطلاق	غير موافق على	محايد	موافق	موافق جدا
١	٢	٣	٤	٥

وبعد أخذ المتوسط المرجح للاستجابات تم تقسيم هذا المدى على مستويات الموافقة، حيث أن المدى (٥-١) = ٤) يوزع على خمس فئات فيكون طول الفئة ٤/٥ = ٠,٨٠، كما يلي:

غير موافق على الإطلاق	غير موافق على	محايد	موافق	موافق جدا
١-١,٧٩	١,٨٠ - ٢,٥٩	٢,٦٠ - ٣,٣٩	٣,٤٠ - ٤,١٩	٤,٢٠ - ٥

٣. تم إدخال البيانات للحاسب الآلي وقد استعان الباحث بالبرنامج الإحصائي SPSS وقد قام بالتحليلات التالية:

٦/٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة

قام الباحث باختبار صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي لمعرفة مدى إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة على مجتمع الدراسة، ثم دراسة التوزيع التكراري لعبارات قائمة الاستقصاء، وتوصيف المتغيرات من حيث النزعة المركزية والتشتت وانتهاء باختبار وجود فروق بين مجموعتي الدراسة (مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين) لاختبار الفروض وصولا إلى نتائج البحث كما يلي:

- مقياس الاعتمادية Reliability: وذلك من خلال المقياس (ألفا Cronbatch Alpha) لأسئلة قائمة الاستقصاء، وذلك لمعرفة مدى الوثوقية في استجابات عينة البحث على أسئلة قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.
- التكرارات والنسب المئوية: حيث يبين هذا الأسلوب أعداد استجابات عينة البحث على أسئلة قائمة الاستقصاء، والأوزان النسبية لكل استجابة.
- المتوسط المرجح والانحراف المعياري: لتوصيف متغيرات الدراسة من حيث النزعة المركزية والتشتت.

• اختبار مان ويتني لعينتين مستقلتين Independent samples T Test

وهو اختبار لا معلمي Non Parametric، ويقوم باختبار مدى وجود اختلافات بين متوسطي رتب مجموعتين مستقلتين (مجموعة مراقبة الحسابات، ومجموعة المراجعين الداخليين) ويصاغ الفرض العدمي والبدلي كالتالي:

$$H_0: \mu_1 = \mu_2 \text{ الفرض العدمي}$$

أي متوسط رتب المجموعة الأولى = متوسط رتب المجموعة الثانية، أي لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسطي رتب المجموعتين.

$$H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \text{ الفرض البديل}$$

أي متوسط رتب المجموعة الأولى \neq متوسط رتب المجموعة الثانية، أي يوجد اختلاف جوهري بين متوسطي رتب المجموعتين.

وتكون قاعدة الحكم بناء على مستوى المعنوية المحسوب Sig. للاختبار، فإذا كان مستوى المعنوية المحسوب أكبر من ٠,٠٥ فإننا نقبل الفرض العدمي، أما إذا كان مستوى المعنوية المحسوب أقل من أو يساوي ٠,٠٥ فإننا نرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل، وفي حالة قبولنا للفرض البديل تكون هذه الفروق والاختلافات لصالح المجموعة ذات أكبر متوسط رتب.

٧/٣ التحليل الإحصائي واختبار الفروض:

وفيما يلي تطبيق الأساليب الإحصائية على متغيرات الدراسة:

مقياس الاعتمادية أو الثبات Reliability

يوضح مقياس الاعتمادية مدى الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة، وذلك من خلال مقياس (ألفا) Cronbatch Alpha، وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي صفراً، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي الواحد الصحيح، وإذا كان هذا المقياس يساوي ٠,٦٠ فأكثر، أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع، وقد جاءت قيمة هذا المعامل كما يلي:

جدول رقم (٢): مقاييس الاعتمادية كما جاءت من تحليل قائمة الاستقصاء

القسم	توصيف	عدد العبارات	ألفا (معامل الثبات)	معامل الصدق ^(*)
الأول	العوامل التي تؤثر في مستوى وجودة الإفصاح الاختياري	٨	%٦٣,٥	%٧٩,٧
الثاني	أثر المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري	١٠	%٦٠,١	%٧٧,٥
الثالث	أثر المراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري	٦	%٦٧,٠	%٨١,٩
الرابع	أثر التكامل بين عمل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري	٦	%٦٦,٠	%٨١,٩

(*) تم حساب معامل الصدق عن طريق جذر معامل الثبات

يتضح من الجدول أن قيمة ألفا Cronbatch Alfa على أقسام قائمة الاستقصاء قد تراوحت بين %٦٠,١، %٦٧، أي أنها تعدت %٦٠، مما يدل على صلاحيتها Reliability الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة.

اختبار فروض الدراسة

اختبار الفرض الأول: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن العوامل التي تؤثر على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال أسئلة القسم الأول (العوامل التي تؤثر على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري) من قائمة الاستقصاء، وجاءت النتائج كما يلي:

١. التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

لتوصيف متغيرات الدراسة تم حساب التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري)، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٣): التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي للعوامل التي تؤثر على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري

الترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
	موافق جدا	٠,٤١	٤,٢٧	مراقب حسابات							X1
	موافق	٠,٦٠	٤,٠٠	مراجع داخلي							
	موافق	٠,٥٤	٤,١٢	إجمالي							
٢	موافق جدا	٠,٩٧	٤,٥٣	٧٥	١٣	٤	٦	٢	عدد	مراقب حسابات	X1_1
				٧٥,٠	١٣,٠	٤,٠	٦,٠	٢,٠	%		
٣	موافق جدا	١,١٣	٤,٤٦	٩٣	٩	١	١٤	٣	عدد	مراجع داخلي	
				٧٧,٥	٧,٥	٠,٨	١١,٧	٢,٥	%		
٢	موافق جدا	١,٠٦	٤,٤٩	١٦٨	٢٢	٥	٢٠	٥	عدد	إجمالي	
				٧٦,٤	١٠,٠	٢,٣	٩,١	٢,٣	%		
٧	موافق	٠,٩٢	٤,٠٢	٢٨	٥٨	٥	٦	٣	عدد	مراقب حسابات	X1_2
				٢٨,٠	٥٨,٠	٥,٠	٦,٠	٣,٠	%		
٧	محايد	١,٠٢	٣,١٩	١٩	١١	٧٢	١٠	٨	عدد	مراجع داخلي	
				١٥,٨	٩,٢	٦٠,٠	٨,٣	٦,٧	%		

الترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
٧	موافق	١,٠٦	٣,٥٧	٤٧	٦٩	٧٧	١٦	١١	عدد	إجمالي	
				٢١,٤	٣١,٤	٣٥,٠	٧,٣	٥,٠	%		
٨	محايد	١,٠١	٣,١٠	١٢	١١	٦١	٧	٩	عدد	مراقب حسابات	
				١٢,٠	١١,٠	٦١,٠	٧,٠	٩,٠	%		
٨	محايد	٠,٩٤	٣,٠٨	١٢	١٥	٧١	١٥	٧	عدد	مراجع داخلي	X1_3
				١٠,٠	١٢,٥	٥٩,٢	١٢,٥	٥,٨	%		
٨	محايد	٠,٩٧	٣,٠٩	٢٤	٢٦	١٣٢	٢٢	١٦	عدد	إجمالي	
				١٠,٩	١١,٨	٦٠,٠	١٠,٠	٧,٣	%		
٥	موافق جدا	١,١٨	٤,٣٧	٧٢	١١	٣	١٠	٤	عدد	مراقب حسابات	
				٧٢,٠	١١,٠	٣,٠	١٠,٠	٤,٠	%		
٤	موافق جدا	١,٠٩	٤,٣٨	٨٤	١٢	١١	١١	٢	عدد	مراجع داخلي	X1_4
				٧٠,٠	١٠,٠	٩,٢	٩,٢	١,٧	%		
٥	موافق جدا	١,١٣	٤,٣٧	١٥٦	٢٣	١٤	٢١	٦	عدد	إجمالي	
				٧٠,٩	١٠,٥	٦,٤	٩,٥	٢,٧	%		

الترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
٤	موافق جدا	١,١١	٤,٤٠	٧٢	١٠	٧	٨	٣	عدد	مراقب حسابات	X1_5
				٧٢,٠	١٠,٠	٧,٠	٨,٠	٣,٠	%		
٥	موافق جدا	١,١٢	٤,٣٧	٨٤	١٣	١٠	٩	٤	عدد	مراجع داخلي	
				٧٠,٠	١٠,٨	٨,٣	٧,٥	٣,٣	%		
٤	موافق جدا	١,١١	٤,٣٨	١٥٦	٢٣	١٧	١٧	٧	عدد	إجمالي	
				٧٠,٩	١٠,٥	٧,٧	٧,٧	٣,٢	%		
٢	موافق جدا	٠,٩٧	٤,٥٤	٧٦	١٢	٤	٦	٢	عدد	مراقب حسابات	
				٧٦,٠	١٢,٠	٤,٠	٦,٠	٢,٠	%		
٣	موافق جدا	١,١٢	٤,٤٣	٨٩	١٢	٦	٨	٥	عدد	مراجع داخلي	
				٧٤,٢	١٠,٠	٥,٠	٦,٧	٤,٢	%		
٣	موافق جدا	١,٠٥	٤,٤٨	١٦٥	٢٤	١٠	١٤	٧	عدد	إجمالي	
				٧٥,٠	١٠,٩	٤,٥	٦,٤	٣,٢	%		
١	موافق جدا	٠,٩٥	٤,٦٣	٨٣	٧	٣	٤	٣	عدد	مراقب حسابات	
				٨٣,٠	٧,٠	٣,٠	٤,٠	٣,٠	%		

الترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
٦	موافق	٠,٧٠	٣,٩٤	١٣	٩٧	٣	٤	٣	عدد	مراجع داخلي	
				١٠,٨	٨٠,٨	٢,٥	٣,٣	٢,٥	%		
٦	موافق جدا	٠,٨٩	٤,٢٥	٩٦	١٠٤	٦	٨	٦	عدد	إجمالي	
				٤٣,٦	٤٧,٣	٢,٧	٣,٦	٢,٧	%		
٦	موافق جدا	١,٢٩	٤,٣٤	٧٥	٧	٢	٩	٧	عدد	مراقب حسابات	
				٧٥,٠	٧,٠	٢,٠	٩,٠	٧,٠	%		
١	موافق جدا	٠,٨٦	٤,٧٥	١١٠	٠	٣	٤	٣	عدد	مراجع داخلي	X1_8
				٩١,٧	٠,٠	٢,٥	٣,٣	٢,٥	%		
١	موافق جدا	١,٠٩	٤,٥٦	١٨٥	٧	٥	١٣	١٠	عدد	إجمالي	
				٨٤,١	٣,٢	٢,٣	٥,٩	٤,٥	%		

(*) تم ترميز المتغيرات حسب ورودها بقائمة الاستقصاء في كافة جداول البحث
 (**) درجة الأهمية: (١) غير موافق على الإطلاق، (٢) غير موافق، (٣) محايد، (٤) موافق، (٥) موافق
 جدا.

من الجدول يتضح أن: "العوامل التي تؤثر في مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" قد نالت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، فقد تراوح مستوى الموافقة بين "موافق جدا"، و"موافق" - فيما عدا العامل الذي يتعلق بالرفع المالي للشركة - فقد جاءت درجة الموافقة "محايد"، وقد جاءت هذه العوامل مرتبة وفقا لأهميتها وفقا لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:

- المتغير X1_8 "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما زادت جودة الحوكمة في الشركة": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٥٦ بانحراف معياري قدره ١,٠٩ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X1_1 "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما كبر حجم الشركة": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٤٩ بانحراف معياري قدره ١,٠٦ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X1_6 "يؤثر الوضع التنافسي للشركة على مستوى الإفصاح الاختياري، حيث تقرر الشركة زيادة مستوى الإفصاح الاختياري إذا كان ذلك ينعكس إيجابا على وضعها التنافسي في حين تخفض من مستوى الإفصاح الاختياري إذا كان يضر بمركزها التنافسي": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٤٨ بانحراف معياري قدره ١,٠٥ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X1_5 "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما تزايدت فرص النمو المتاحة للشركة": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٣٨ بانحراف معياري قدره ١,١١ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X1_4 "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما زادت ربحية الشركة": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٣٧ بانحراف معياري قدره ١,١٣ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X1_7 "تختلف أهمية زيادة مستوى الإفصاح الاختياري حسب نوع الصناعة التي تعمل بها الشركة حيث تزيد الحاجة إليه في بعض الصناعات": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٢٥ بانحراف معياري قدره ٠,٨٩ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X1_2 "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري في الشركات ذات الملكية المشتتة لتلبية احتياجات المستثمرين والأطراف ذات العلاقة": حيث بلغ المتوسط المرجح ٣,٥٧ بانحراف معياري قدره ١,٠٦ كما بلغت درجة الموافقة "موافق".
- المتغير X1_3 "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري في الشركات ذات الرفع المالي المرتفع لتخفيض تكلفة الوكالة وتأكيد قدرتها على الوفاء بالتزاماتها": حيث بلغ المتوسط المرجح ٣,٠٩ بانحراف معياري قدره ٠,٩٧ كما بلغت درجة الموافقة "محايد".

٢. نتائج اختبار مان ويتني **Man Whitney**:

للمقارنة بين مجموعتي مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في العوامل التي تؤثر على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، تم إجراء اختبار لامعلمي **Non Parametric**، وذلك لأن البيانات مقاسة بمقياس ليكرت الترتيبي، كما أن الاختبار اللامعلمي لا يتطلب بالضرورة أن تكون البيانات تابعة للتوزيع الطبيعي، كما أنه يعتبر الاختبار المناسب في حالة المقارنة بين مجموعتين مستقلتين **Independent samples**، وتطبيق هذا الاختبار على أسئلة القسم الأول (العوامل التي تؤثر على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري) جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٤): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في العوامل التي تؤثر على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	P-value
X1	العوامل التي تؤثر في مستوى وجودة الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	١٢٩,٩٥	٤,٢٤٥-	٠,٠٠٠
		مراجع داخلي	٩٤,٣٠		
X1-1	يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما كبر حجم الشركة	مراقب حسابات	١٠٩,٨٨	٠,١٧٧-	٠,٨٥٩
		مراجع داخلي	١١١,٠٢		
X1_2	يزداد مستوى الإفصاح الاختياري في الشركات ذات الملكية المشتتة لتلبية احتياجات المستثمرين والأطراف ذات العلاقة	مراقب حسابات	١٤٠,٤٣	٦,٦٥٢-	٠,٠٠٠
		مراجع داخلي	٨٥,٥٦		
X1_3	يزداد مستوى الإفصاح الاختياري في الشركات ذات الرفع المالي المرتفع لتخفيض تكلفة الوكالة وتأكد قدرتها على الوفاء بالتزاماتها	مراقب حسابات	١١١,٦٤	٠,٢٧٥-	٠,٧٨٤
		مراجع داخلي	١٠٩,٥٥		
X1_4	يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما زادت ربحية الشركة	مراقب حسابات	١١١,٣١	٠,٢١٤-	٠,٨٣١
		مراجع داخلي	١٠٩,٨٣		

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	P-value
X1_5	يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما تزايدت فرص النمو المتاحة للشركة	مراقب حسابات	١١١,٦١	-٠,٢٩٥	٠,٧٦٨
		مراجع داخلي	١٠٩,٥٨		
X1_6	يؤثر الوضع التنافسي للشركة على مستوى الإفصاح الاختياري، حيث تقرر الشركة زيادة مستوى الإفصاح الاختياري إذا كان ذلك ينعكس إيجاباً على وضعها التنافسي في حين تخفض من مستوى الإفصاح الاختياري إذا كان يضر بمركزها التنافسي	مراقب حسابات	١١٢,١	-٠,٤٥١	٠,٦٥٢
		مراجع داخلي	١٠٩,١٦		
X1_7	تختلف أهمية زيادة مستوى الإفصاح الاختياري حسب نوع الصناعة التي تعمل بها الشركة حيث تزيد الحاجة إليه في بعض الصناعات	مراقب حسابات	١٤٩,٣٠	-٩,١٦٤	٠,٠٠٠
		مراجع داخلي	٧٨,١٧		
X1_8	يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما زادت جودة الحوكمة في الشركة	مراقب حسابات	١٠٠,٦٨	-٣,٢٨٤	٠,٠٠١
		مراجع داخلي	١١٨,٦٩		

يتضح من الجدول وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات، والمراجعين الداخليين في "العوامل التي تؤثر في مستوى وجودة الإفصاح الاختياري"، حيث بلغت قيمة $Z = -٤,٢٤٥$ بمستوى معنوية $٠,٠٠٠$ ، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط الرتب $١٢٩,٩٥$ ، بينما بلغ متوسط رتب المراجعين الداخليين $٩٤,٣٠$ ، ولتحديد مصدر هذه الاختلافات تم اختبار أسئلة القسم الأول وجاءت النتائج كما يلي:

- وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات، والمراجعين الداخليين في "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري في الشركات ذات الملكية المشتتة لتلبية احتياجات المستثمرين والأطراف ذات العلاقة" حيث بلغت قيمة $Z = -٦,٥٥٢$ بمستوى معنوية $٠,٠٠٠$ ، وكانت هذه الفروق والاختلافات

لصالح مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط الرتب ١٤٠,٤٣، بينما بلغ متوسط الرتب للمراجعين الداخليين ٨٥,٥٦.

• وجدت فروق معنوية بين مرقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "تختلف أهمية زيادة مستوى الإفصاح الاختياري حسب نوع الصناعة التي تعمل بها الشركة حيث تزيد الحاجة إليه في بعض الصناعات" حيث بلغت قيمة $Z = -٩,١٦٤$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط الرتب ١٤٩,٣٠، بينما بلغ متوسط الرتب للمراجعين الداخليين ٧٨,١٧.

• وجدت فروق معنوية بين مرقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما زادت جودة الحوكمة في الشركة" حيث بلغت قيمة $Z = -٣,٢٨٤$ بمستوى معنوية ٠,٠٠١، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح المراجعين الداخليين حيث بلغ متوسط الرتب ١١٨,٦٩، بينما بلغ متوسط الرتب لمراقبي الحسابات ٣,٢٨٤.

• لم توجد فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما كبر حجم الشركة"، "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري في الشركات ذات الرفع المالي المرتفع لتخفيض تكلفة الوكالة وتأكيد قدرتها على الوفاء بالتزاماتها"، "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما زادت ربحية الشركة"، "يؤثر الوضع التنافسي للشركة على مستوى الإفصاح الاختياري، حيث تقرر الشركة زيادة مستوى الإفصاح الاختياري إذا كان ذلك ينعكس إيجاباً على وضعها التنافسي في حين تخفض من مستوى الإفصاح الاختياري إذا كان يضر بمركزها التنافسي" حيث لم يظهر الاختبار أية فروق ذات دلالة معنوية.

نظراً لاتفاق مجموعتي البحث في معظم العوامل الأساسية التي تؤثر على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، نخلص من ذلك إلى قبول الفرض الأول.

اختبار الفرض الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن أثر المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال أسئلة القسم الثاني (أثر المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري) من قائمة الاستقصاء، وجاءت النتائج كما يلي:

١. التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

لتوصيف متغيرات الدراسة تم حساب التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري)، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٥): التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي لأثر المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري

ترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
	موافق	٠,٣٢	٣,٧٦	مراقب حسابات							X2
	موافق	٠,٢٦	٣,٦٦	مراجع داخلي							
	موافق	٠,٣٠	٣,٧٠	إجمالي							
١٠	غير موافق على الإطلاق	٠,٦٢	١,١٢	٢	٠	٢	٠	٩٦	عدد	مراقب حسابات	X2-1
				٢,٠	٠,٠	٢,٠	٠,٠	٩٦,٠	%		
١٠	غير موافق على الإطلاق	٠,٤٣	١,٠٩	٠	١	٣	٢	١١٤	عدد	مراجع داخلي	
				٠,٠	٠,٨	٢,٥	١,٧	٩٥,٠	%		
١٠	غير موافق على الإطلاق	٠,٥٣	١,١٠	٢	١	٥	٢	٢١٠	عدد	إجمالي	
				٠,٩	٠,٥	٢,٣	٠,٩	٩٥,٥	%		
٤	موافق جدا	٠,٩٢	٤,٦٤	٨٤	٤	٦	٤	٢	عدد	مراقب حسابات	X2_2
				٨٤,٠	٤,٠	٦,٠	٤,٠	٢,٠	%		
١	موافق جدا	٠,٣٣	٤,٩٢	١١٢	٦	٢	٠	٠	عدد	مراجع داخلي	
				٩٣,٩	٥,٠	١,٧	٠,٠	٠,٠	%		

ترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
١	موافق جدا	٠,٦٨	٤,٧٩	١٩٦	١٠	٨	٤	٢	عدد	إجمالي	
				٨٩,١	٤,٥	٣,٦	١,٨	٠,٩	%		
٢	موافق جدا	٠,٧٥	٤,٧٣	٨٧	٣	٦	٤	٠	عدد	مراقب حسابات	
				٨٧,٠	٣,٠	٦,٠	٤,٠	٠,٠	%		
٦	موافق	٠,٤٢	٣,٩٢	٦	٩٨	١٦	٠	٠	عدد	مراجع داخلي	X2_3
				٥,٠	٨١,٧	١٣,٣	٠,٠	٠,٠	%		
٤	موافق جدا	٠,٧٢	٤,٢٩	٩٣	١٠١	٢٢	٤	٠	عدد	إجمالي	
				٤٢,٣	٤٥,٩	١٠,٠	١,٨	٠,٠	%		
٨	محايد	٠,٦٥	٣,١١	٦	٧	٨١	٤	٢	عدد	مراقب حسابات	
				٦,٠	٧,٠	٨١,٠	٤,٠	٢,٠	%		
٧	موافق	٠,٨٣	٣,٧٥	١٤	٧٨	١٢	١٦	٠	عدد	مراجع داخلي	X2_4
				١١,٧	٦٥,٠	١٠,٠	١٣,٣	٠,٠	%		
٨	موافق	٠,٨٢	٣,٤٦	٢٠	٨٥	٩٣	٢٠	٢	عدد	إجمالي	
				٩,١	٣٨,٦	٤٢,٣	٩,١	٠,٩	%		

ترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
٧	موافق	٠,٧٧	٣,٦٩	٢	٨١	٢	١٤	١	عدد	مراقب حسابات	X2_5
				٢,٠	٨١,٠	٢,٠	١٤,٠	١,٠	%		
٩	غير موافق على الإطلاق	١,٠٠	١,٤٨	٤	٣	١٢	٩	٩٢	عدد	مراجع داخلي	
				٣,٣	٢,٥	١٠,٠	٧,٥	٧٦,٧	%		
٩	غير موافق	١,٤٣	٢,٤٩	٦	٨٤	١٤	٢٣	٩٣	عدد	إجمالي	
				٢,٧	٣٨,٢	٦,٤	١٠,٥	٤٢,٣	%		
١	موافق جدا	٠,٧٤	٤,٧٧	٨٩	٣	٦	٠	٢	عدد	مراقب حسابات	
				٨٩,٠	٣,٠	٦,٠	٠,٠	٢,٠	%		
٨	موافق	٠,٨٧	٣,٥٨	٨	٧٤	٢٠	١٦	٢	عدد	مراجع داخلي	
				٦,٧	٦١,٧	١٦,٧	١٣,٣	١,٧	%		
٥	موافق	١,٠٠	٤,١٢	٩٧	٧٧	٢٦	١٦	٤	عدد	إجمالي	
				٤٤,١	٣٥,٠	١١,٨	٧,٣	١,٨	%		
٩	محايد	٠,٨٠	٣,٠٦	٩	٢	٨١	٢	٦	عدد	مراقب حسابات	
				٩,٠	٢,٠	٨١,٠	٢,٠	٦,٠	%		

ترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
٤	موافق جدا	٠,٨١	٤,٥٧	٩٢	٤	٢٤	٠	٠	عدد	مراجع داخلي	
				٧٦,٧	٣,٣	٢٠,٠	٠,٠	٠,٠	%		
٧	موافق	١,١٠	٣,٨٨	١٠١	٦	١٠٥	٢	٦	عدد	إجمالي	
				٤٥,٩	٢,٧	٤٧,٧	٠,٩	٢,٧	%		
٣	موافق جدا	٠,٨٦	٤,٧٠	٨٦	٦	٢	٤	٢	عدد	مراقب حسابات	
				٨٦,٠	٦,٠	٢,٠	٤,٠	٢,٠	%		
٣	موافق جدا	٠,٥٤	٤,٧٥	٩٦	١٨	٦	٠	٠	عدد	مراجع داخلي	X2_8
				٨٠,٠	١٥,٠	٥,٠	٠,٠	٠,٠	%		
٢	موافق جدا	٠,٧٠	٤,٧٣	١٨٢	٢٤	٨	٤	٢	عدد	إجمالي	
				٨٢,٧	١٠,٩	٣,٦	١,٨	٠,٩	%		
٥	موافق	٠,٥٦	٣,٩٢	٤	٩٠	٢	٢	٢	عدد	مراقب حسابات	X2_9
				٤,٠	٩٠,٠	٢,٠	٢,٠	٢,٠	%		
٥	موافق	٠,٣٢	٤,٠٠	٦	١٠٨	٦	٠	٠	عدد	مراجع داخلي	
				٥,٠	٩٠,٠	٥,٠	٠,٠	٠,٠	%		

ترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
٦	موافق	٠,٤٥	٣,٩٦	١٠	١٩٨	٨	٢	٢	عدد	إجمالي	
				٤,٥	٩٠,٠	٣,٦	٠,٩	٠,٩	%		
٦	موافق	٠,٥٨	٣,٩٠	٤	٨٨	٤	٢	٢	عدد	مراقب حسابات	
				٤,٠	٨٨,٠	٤,٠	٢,٠	٢,٠	%		
٢	موافق جدا	٠,٥٧	٤,٧٥	٩٦	٢٠	٢	٢	٠	عدد	مراجع داخلي	X2_10
				٨٠,٠	١٦,٧	١,٧	١,٧	٠,٠	%		
٣	موافق جدا	٠,٧١	٤,٣٦	١٠٠	١٠٨	٦	٤	٢	عدد	إجمالي	
				٤٥,٥	٤٩,١	٢,٧	١,٨	٠,٩	%		

يتضح من الجدول تفاوت استجابات عينة البحث على الأسئلة الخاصة بأثر المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، حيث تراوح مستوى الموافقة ما بين "غير موافق على الإطلاق" إلى "موافق جدا"، وجاءت هذه الأسئلة مرتبة وفقا لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:

عبارات بلغت درجة الموافقة عليها "موافق جدا": حيث نالت هذه العبارات حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث وهي:

- المتغير X2_2 "يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه الفني في شأن جودة الإفصاح الاختياري في القوائم محل المراجعة": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٧٩ بانحراف معياري قدره ٠,٦٨ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X2_8 "تؤدي زيادة الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات إلى زيادة قدرته في تقييم مدى جودة الإفصاح الاختياري": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٧٣ بانحراف معياري قدره ٠,٧٠ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X2_10 "تكون شركات المراجعة الكبيرة في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاحات الاختيارية بالمقارنة بشركات المراجعة الأصغر حجما": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٣٦ بانحراف معياري قدره ٠,٧١ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X2_3 "تمتد مسؤولية مراقب الحسابات في إبداء رأيه الفني بشأن القوائم محل المراجعة لتشمل الإفصاح الاختياري المالي وغير المالي": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٢٩ بانحراف معياري قدره ٧٢. كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- عبارات بلغت درجة الموافقة عليها "موافق"
- المتغير X2_6 "يكون مراقب الحسابات في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري كلما زادت استقلاليتته": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,١٢ بانحراف معياري قدره ١,٠٠ كما بلغت درجة الموافقة "موافق".
- المتغير X2_9 "يؤدي التخصص القطاعي لمراقب الحسابات إلى أن يكون في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري": حيث بلغ المتوسط المرجح ٣,٩٦ بانحراف معياري قدره ٠,٤٥ كما بلغت درجة الموافقة "موافق".
- المتغير X2_7 "يؤدي الإحلال الإجباري لمراقبي الحسابات بعد فترة زمنية معينة إلى زيادة جودة الإفصاح الاختياري": حيث بلغ المتوسط المرجح ٣,٨٨ بانحراف معياري قدره ١,١٠ كما بلغت درجة الموافقة "موافق".

- المتغير X2_4 "إن درجة خدمات التوكيد التي يؤديها مراقب الحسابات أقل دقة بالنسبة للإفصاح الاختياري غير المالي بالمقارنة بالإفصاح الاختياري المالي": حيث بلغ المتوسط المرجح ٣,٤٦ بانحراف معياري قدره ٠,٨٢ كما بلغت درجة الموافقة "موافق".
- المتغير X2_5 "يكون مراقب الحسابات في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري في حالة تقديمه خدمات استشارية أخرى للشركة محل المراجعة": حيث بلغ المتوسط المرجح ٢,٤٩ بانحراف معياري قدره ١,٤٣ كما بلغت درجة الموافقة "غير موافق".
- عبارات بلغت درجة الموافقة عليها "غير موافق على الإطلاق"
- المتغير X2_1 "يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه الفني في مستوى الإفصاح الاختياري في القوائم محل المراجعة": حيث بلغ المتوسط المرجح ١,٠٩ بانحراف معياري قدره ٠,٤٣ كما بلغت درجة الموافقة "غير موافق على الإطلاق".

٢. نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney:

ولاختبار وجود فروق بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أثر المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، تم إجراء الاختبار اللامعلمي "مان ويتني"، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٦): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أثر المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	P-value
X2	أثر المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	١٤٢,١٤	٦,٩٩٣-	٠,٠٠٠
		مراجع داخلي	٨٤,١٤		
X2-1	يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه الفني في مستوى الإفصاح الاختياري في القوائم محل المراجعة	مراقب حسابات	١٠٩,٩٧	٠,٣١٢-	٠,٧٥٥
		مراجع داخلي	١١٠,٩٤		
X2_2	يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه الفني في شأن جودة الإفصاح الاختياري في القوائم محل المراجعة	مراقب حسابات	١٠٤,٥٢	١,٣٥١-	٠,٠٦٩
		مراجع داخلي	١١٥,٤٨		
X2_3	تمتد مسئولية مراقب الحسابات في إبداء رأيه الفني بشأن القوائم محل	مراقب حسابات	١٥٤,٧٢	-	٠,٠٠٠

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	P-value
	المراجعة لتشمل الإفصاح الاختياري المالي وغير المالي	مراجع داخلي	٧٣,٦٥		
X2_4	إن درجة خدمات التوكيد التي يؤديها مراقب الحسابات أقل دقة بالنسبة للإفصاح الاختياري غير المالي بالمقارنة بالإفصاح الاختياري المالي	مراقب حسابات	٨٠,١١	٦,٩٤٩-	٠,٠٠٠
		مراجع داخلي	١٣٥,٨٣		
X2_5	يكون مراقب الحسابات في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري في حالة تقديمه خدمات استشارية أخرى للشركة محل المراجعة	مراقب حسابات	١٦١,٧٢	١١,٦٩٧	٠,٠٠٠
		مراجع داخلي	٦٧,٥٢		
X2_6	يكون مراقب الحسابات في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري كلما زادت استقلالته	مراقب حسابات	١٥٧,٦٩	١٠,٧٦٦	٠,٠٠٠
		مراجع داخلي	٧١,١٨		
X2_7	يؤدي الإحلال الإيجابي لمراقبي الحسابات بعد فترة زمنية معينة إلى زيادة جودة الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	٦٧,٤٠	١٠,٢٨٦	٠,٠٠٠
		مراجع داخلي	١٤٦,٤٢		
X2_8	تؤدي زيادة الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات إلى زيادة قدرته في تقييم مدى جودة الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	١١٣,٣٨	٠,٩٣٢-	٠,٣٥٢
		مراجع داخلي	١٠٨,١٠		
X2_9	يؤدي التخصص القطاعي لمراقب الحسابات إلى أن يكون في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	١٠٩,٢٤	٠,٥١٥-	٠,٦٠٧
		مراجع داخلي	١١١,٥٥		

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	P-value
X2_10	تكون شركات المراجعة الكبيرة في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاحات الاختيارية بالمقارنة بشركات المراجعة الأصغر حجما	مراقب حسابات	٦٥,٨٤	- ١٠,٧٠٣	٠,٠٠٠
		مراجع داخلي	١٤٧,٧٢		

يتضح من الجدول وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات، والمراجعين الداخليين في "أثر المراجعة الخارجية على مستوى وجود الإفصاح الاختياري" حيث بلغت قيمة $Z = -6,993$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط الرتب ١٤٢,١٤، بينما بلغ متوسط رتب المراجعين الداخليين ٨٤,١٤، ولتحديد مصدر هذه الاختلافات تم اختبار أسئلة القسم الثاني وجاءت النتائج كما يلي:

- وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "تمتد مسؤولية مراقب الحسابات في إبداء رأيه الفني بشأن القوائم محل المراجعة لتشمل الإفصاح الاختياري المالي وغير المالي" حيث بلغت قيمة $Z = -10,345$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط الرتب ١٥٤,٧٢، بينما بلغ متوسط الرتب للمراجعين الداخليين ٧٣,٦٥.
- وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "إن درجة خدمات التوكيد التي يؤديها مراقب الحسابات أقل دقة بالنسبة للإفصاح الاختياري غير المالي بالمقارنة بالإفصاح الاختياري المالي" حيث بلغت قيمة $Z = -6,949$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح المراجعين الداخليين حيث بلغ متوسط الرتب ١٣٥,٨٣، بينما بلغ متوسط الرتب لمراقبي الحسابات ٨٠,١١.
- وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يكون مراقب الحسابات في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري في حالة تقديمه خدمات استشارية أخرى للشركة محل المراجعة" حيث بلغت قيمة $Z = -11,697$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط الرتب ١٦١,٧٢، بينما بلغ متوسط الرتب للمراجعين الداخليين ٦٧,٥٢.
- وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يكون مراقب الحسابات في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري كلما زادت استقلالته" حيث بلغت قيمة $Z = -$

- ١٠,٧٦٦ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط الرتب ١٥٧,٦٩، بينما بلغ متوسط الرتب للمراجعين الداخليين ٧١,١٨.
- وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يؤدي الإحلال الإجباري لمراقبي الحسابات بعد فترة زمنية معينة إلى زيادة جودة الإفصاح الاختياري" حيث بلغت قيمة $Z = -$ ١٠,٢٨٦ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح المراجعين الداخليين حيث بلغ متوسط الرتب ١٤٦,٤٢، بينما بلغ متوسط الرتب لمراقبي الحسابات ٦٧,٤٠.
 - وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "تكون شركات المراجعة الكبيرة في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاحات الاختيارية بالمقارنة بشركات المراجعة الأصغر حجماً" حيث بلغت قيمة $Z = -$ ١٠,٧٠٣ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح المراجعين الداخليين حيث بلغ متوسط الرتب ١٤٧,٧٢، بينما بلغ متوسط الرتب لمراقبي الحسابات ٦٥,٨٤.
 - لم توجد فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه الفني في مستوى الإفصاح الاختياري في القوائم محل المراجعة"، "يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه الفني في شأن جودة الإفصاح الاختياري في القوائم محل المراجعة"، "تؤدي زيادة الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات إلى زيادة قدرته في تقييم مدى جودة الإفصاح الاختياري"، "يؤدي التخصص القطاعي لمراقب الحسابات إلى أن يكون في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري"، حيث لم يظهر الاختبار أية فروق ذات دلالة معنوية، مما يدل على أن هذه العوامل محل اتفاق بين مجموعتي البحث.
- مما سبق نظراً لاختلاف مجموعتي البحث في معظم عبارات "أثر المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" نخلص إلى رفض الفرض الثاني.
- اختبار الفرض الثالث: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن أثر المراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.
- وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال أسئلة القسم الثالث (أثر المراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري) من قائمة الاستقصاء، وجاءت النتائج كما يلي:
١. التكرارات والنسب المتئوية والإحصاء الوصفي:
- لتوصيف متغيرات الدراسة تم حساب التكرارات والنسب المتئوية والإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري)، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٧): التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي لأثر المراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري

الترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
	موافق جدا	٠,٤٨	٤,٤٠	مراقب حسابات							X3
	موافق جدا	٠,٥٢	٤,٤٦	مراجع داخلي							
	موافق جدا	٠,٥٠	٤,٤٣	إجمالي							
٤	موافق جدا	٠,٩٨	٤,٤٧	٦٩	١٩	٥	٤	٣	عدد	مراقب حسابات	X3-1
				٦٩,٠	١٩,٠	٥,٠	٤,٠	٣,٠	%		
٣	موافق جدا	٠,٨٩	٤,٤٩	٨١	٢٥	٨	٤	٢	عدد	مراجع داخلي	
				٦٧,٥	٢٠,٨	٦,٧	٣,٣	١,٧	%		
٣	موافق جدا	٠,٩٣	٤,٤٨	١٥٠	٤٤	١٣	٨	٥	عدد	إجمالي	
				٦٨,٢	٢٠,٠	٥,٩	٣,٦	٢,٣	%		
٣	موافق جدا	١,٠٠	٤,٥١	٧٤	١٤	٤	٥	٣	عدد	مراقب حسابات	
				٧٤,٠	١٤,٠	٤,٠	٥,٠	٣,٠	%		
٥	موافق جدا	١,٠١	٤,٤٦	٨٤	٢١	٤	٨	٣	عدد	مراجع داخلي	
				٧٠,٠	١٧,٥	٣,٣	٦,٧	٢,٥	%		

الترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
٤	موافق جدا	١,٠	٤,٤٨	١٥٨	٣٥	٨	١٣	٦	عدد	إجمالي	
				٧١,٨	١٥,٩	٣,٦	٥,٩	٢,٧	%		
٥	موافق جدا	١,٠٥	٤,٣٧	٦٦	١٦	١٠	٥	٣	عدد	مراقب حسابات	
				٦٦,٠	١٦,٠	١٠,٠	٥,٠	٣,٠	%		
٦	موافق	١,١٥	٤,٢٠	٦٩	٢٤	١٣	٩	٥	عدد	مراجع داخلي	X3_3
				٥٧,٥	٢٠,٠	١٠,٨	٧,٥	٤,٢	%		
٦	موافق جدا	١,١١	٤,٢٧	١٣٥	٤٠	٢٣	١٤	٨	عدد	إجمالي	
				٦١,٤	١٨,٣	١٠,٥	٦,٤	٣,٦	%		
١	موافق جدا	٠,٩٩	٤,٥٧	٨٠	٧	٦	٤	٣	عدد	مراقب حسابات	
				٨٠,٠	٧,٠	٦,٠	٤,٠	٣,٠	%		
٢	موافق جدا	٠,٩٩	٤,٥٥	٩٤	٩	١٠	٣	٤	عدد	مراجع داخلي	X3_4
				٧٨,٣	٧,٥	٨,٣	٢,٥	٣,٣	%		
١	موافق جدا	٠,٩٨	٤,٥٦	١٧٤	١٦	١٦	٧	٧	عدد	إجمالي	
				٧٩,١	٧,٣	٧,٣	٣,٢	٣,٢	%		

الترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
٦	موافق	٠,٨٥	٣,٩٢	١٦	٧٢	٤	٤	٤	عدد	مراقب حسابات	X3_5
				١٦,٠	٧٢,٠	٤,٠	٤,٠	٤,٠	%		
١	موافق جدا	١,٠٨	٤,٥٦	٩٩	٦	٤	٥	٦	عدد	مراجع داخلي	
				٨٢,٥	٥,٠	٣,٣	٤,٢	٥,٠	%		
٥	موافق جدا	١,٠٣	٤,٢٧	١١٥	٧٨	٨	٩	١٠	عدد	إجمالي	
				٥٢,٣	٣٥,٥	٣,٦	٤,١	٤,٥	%		
٢	موافق جدا	١,٠٩	٤,٥٤	٨١	٦	٤	٤	٥	عدد	مراقب حسابات	
				٨١,٠	٦,٠	٤,٠	٤,٠	٥,٠	%		
٤	موافق جدا	١,١٧	٤,٤٨	٩٧	٥	٤	٧	٧	عدد	مراجع داخلي	
				٨٠,٨	٤,٢	٣,٣	٥,٨	٥,٨	%		
٢	موافق جدا	١,١٣	٤,٥١	١٧٨	١١	٨	١١	١٢	عدد	إجمالي	
				٨٠,٩	٥,٠	٣,٦	٥,٠	٥,٥	%		

يتضح من الجدول أن عبارات "أثر المراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" قد نالت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، حيث بلغ مستوى الموافقة "موافق جدا"، وجاءت هذه العبارات مرتبة وفقا لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:

- المتغير X3_4 "يترتب على تضمين تقرير المراجع الداخلي رأيه بشأن الإفصاح الاختياري زيادة مستوي وجودة الإفصاح الاختياري": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٥٦ بانحراف معياري قدره ٠,٩٨ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X3_6 "يؤدي قيام إدارة الشركة بدراسة ما جاء في تقرير المراجع الداخلي بشأن مستوى وجودة الإفصاح الاختياري واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٥١ بانحراف معياري قدره ١,١٣ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X3_2 "يؤدي توافر إجراءات عمل في إدارة المراجعة الداخلية بشأن الإفصاح الاختياري إلى تمكين المراجع الداخلي من تحديد المستوى المناسب للإفصاح الاختياري": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٤٨ بانحراف معياري قدره ١,٠٠ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X3_1 "يؤدي قيام المراجع الداخلي بتقديم خدمات استشارية للإدارة بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة مستواه": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٤٨ بانحراف معياري قدره ٠,٩٣ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X3_3 "يؤدي توافر إجراءات عمل في إدارة المراجعة الداخلية بشأن الإفصاح الاختياري إلى تمكين المراجع الداخلي من الحكم على جودة الإفصاح الاختياري": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٢٧ بانحراف معياري قدره ١,١١ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X3_5 "يؤدي رفع أهم ما جاء في تقرير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٢٧ بانحراف معياري قدره ١,٠٣ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".

٢. نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney:

ولاختبار وجود فروق بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أثر المراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، تم إجراء الاختبار اللامعلمي "مان ويتني"، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٨): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أثر المراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	P-value
X3	أثر المراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	١٠٤,٣٧	١,٣١٤-	٠,١٨٩
		مراجع داخلي	١١٥,٦١		
X3-1	يؤدي قيام المراجع الداخلي بتقديم خدمات استشارية للإدارة بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة مستواه	مراقب حسابات	١١١,٠٨	٠,١٥٠-	٠,٨٨١
		مراجع داخلي	١١٠,٠٢		
X3_2	يؤدي توافر إجراءات عمل في إدارة المراجعة الداخلية بشأن الإفصاح الاختياري إلى تمكين المراجع الداخلي من تحديد المستوى المناسب للإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	١١٢,٧١	٠,٥٩٣-	٠,٥٥٣
		مراجع داخلي	١٠٨,٦٦		
X3_3	يؤدي توافر إجراءات عمل في إدارة المراجعة الداخلية بشأن الإفصاح الاختياري إلى تمكين المراجع الداخلي من الحكم على جودة الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	١١٥,٧٧	١,٢٨٥-	٠,١٩٩
		مراجع داخلي	١٠٦,١١		
X3_4	يترتب على تضمين تقرير المراجع الداخلي رأيه بشأن الإفصاح الاختياري زيادة	مراقب حسابات	١١١,٤١	٠,٢٧١-	٠,٧٨٦
		مراجع داخلي	١٠٩,٧٥		

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	P-value
	مستوى وجودة الإفصاح الاختياري				
X3_5	يؤدي رفع أهم ما جاء في تقرير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	٧٥,٧٢	٨,٢٠٨-	٠,٠٠٠
		مراجع داخلي	١٣٩,٤٨		
X3_6	يؤدي قيام إدارة الشركة بدراسة ما جاء في تقرير المراجع الداخلي بشأن مستوى وجودة الإفصاح الاختياري واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	١١٠,٨٨	٠,١١٨-	٠,٩٠٦
		مراجع داخلي	١١٠,١٨		

يتضح من الجدول ما يلي:

- عدم وجود فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يؤدي قيام المراجع الداخلي بتقديم خدمات استشارية للإدارة بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة مستواه"، "يؤدي توافر إجراءات عمل في إدارة المراجعة الداخلية بشأن الإفصاح الاختياري إلى تمكين المراجع الداخلي من تحديد المستوى المناسب للإفصاح الاختياري"، "يؤدي توافر إجراءات عمل في إدارة المراجعة الداخلية بشأن الإفصاح الاختياري إلى تمكين المراجع الداخلي من الحكم على جودة الإفصاح الاختياري"، "يترتب على تضمين تقرير المراجع الداخلي رأيه بشأن الإفصاح الاختياري زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري"، "يؤدي قيام إدارة الشركة بدراسة ما جاء في تقرير المراجع الداخلي بشأن مستوى وجودة الإفصاح الاختياري واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" حيث لم يظهر الاختبار أية فروق ذات دلالة معنوية، مما يدل على اتفاق مجموعتي البحث حول هذه العناصر.
- وجدت فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يؤدي رفع أهم ما جاء في تقرير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" حيث بلغت قيمة $Z = -8,208$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠، وكانت هذه الفروق والاختلافات

لصالح المراجعين الداخليين حيث بلغ متوسط الرتب ١٣٩,٤٨، بينما بلغ متوسط رتب مراقبي الحسابات ٧٥,٧٢.

نخلص من ذلك إلى اتفاق عينة البحث حول معظم عناصر "أثر المراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" مما يؤدي إلى قبول الفرض الثالث. اختبار الفرض الرابع: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال أسئلة القسم الرابع (أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري) من قائمة الاستقصاء، وجاءت النتائج كما يلي:

١. التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

لتوصيف متغيرات الدراسة تم حساب التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري)، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٩): التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري

الترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
	موافق جدا	٠,٧١	٤,٢٥	مراقب حسابات							X4
	موافق	٠,٥١	٤,١٣	مراجع داخلي							
	موافق	٠,٦١	٤,١٨	إجمالي							
١	موافق جدا	١,١١	٤,٤٦	٧٧	٦	٧	٦	٤	عدد	مراقب حسابات	X4-1
				٧٧,٠	٦,٠	٧,٠	٦,٠	٤,٠	%		
٤	موافق جدا	١,٢٦	٤,٢٨	٨٥	٧	١١	١٠	٧	عدد	مراجع داخلي	
				٧٠,٨	٥,٨	٩,٢	٨,٣	٥,٨	%		
٣	موافق جدا	١,٢٠	٤,٣٦	١٦٢	١٣	١٨	١٦	١١	عدد	إجمالي	
				٧٣,٦	٥,٩	٨,٢	٧,٣	٥,٠	%		
٢	موافق جدا	١,١٨	٤,٣٦	٧١	١١	٦	٧	٥	عدد	مراقب حسابات	
				٧١,٠	١١,٠	٦,٠	٧,٠	٥,٠	%		
٥	موافق جدا	٠,٩٠	٣,٦٤	٤	٩٢	٨	٩	٧	عدد	مراجع داخلي	
				٣,٣	٧٦,٧	٦,٧	٧,٥	٥,٨	%		

الترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
٥	موافق	١,٠٩	٣,٩٧	٧٥	١٠٣	١٤	١٦	١٢	عدد	إجمالي	
				٣٤,١	٤٦,٨	٦,٤	٧,٣	٥,٥	%		
٦	موافق جدا	١,٠٢	٤,٦٣	٩	٦٩	٥	١٠	٧	عدد	مراقب حسابات	
				٩,٠	٦٩,٠	٥,٠	١٠,٠	٧,٠	%		
١	موافق جدا	٠,٩١	٤,٧١	١٠٧	٢	٤	٣	٤	عدد	مراجع داخلي	X4_3
				٨٩,٢	١,٧	٣,٣	٢,٥	٣,٣	%		
٤	موافق جدا	١,١٠	٤,٢٢	١١٦	٧١	٩	١٣	١١	عدد	إجمالي	
				٥٢,٧	٣٢,٣	٤,١	٥,٩	٥,٠	%		
٥	موافق جدا	١٢٠	٤,٣١	٦٩	١١	٦	١٠	٤	عدد	مراقب حسابات	
				٦٩,٠	١١,٠	٦,٠	١٠,٠	٤,٠	%		
٦	محايد	٠,٦٩	٣,٠٢	٣	١٦	٨٥	١٢	٤	عدد	مراجع داخلي	X4_4
				٢,٥	١٣,٣	٧٠,٨	١٠,٠	٣,٣	%		
٦	موافق	١,١٥	٣,٦٠	٧٢	٢٧	٩١	٢٢	٨	عدد	إجمالي	
				٣٢,٧	١٢,٣	٤١,٤	١٠,٠	٣,٦	%		

الترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة					بيان	نوع	رمز المتغير
				٥	٤	٣	٢	١			
٣	موافق جدا	١,٢١	٤,٣٦	٧٣	٨	٧	٦	٦	عدد	مراقب حسابات	X4_5
				٧٣,٠	٨,٠	٧,٠	٦,٠	٦,٠	%		
٢	موافق جدا	١,١٠	٤,٥٧	١٠١	٤	٣	٦	٦	عدد	مراجع داخلي	
				٨٤,٢	٣,٣	٢,٥	٥,٠	٥,٠	%		
١	موافق جدا	١,١٥	٤,٤٧	١٧٤	١٢	١٠	١٢	١٢	عدد	إجمالي	
				٧٩,١	٥,٥	٤,٥	٥,٥	٥,٥	%		
٤	موافق جدا	١,٢٧	٤,٣٥	٧٦	٤	٦	٧	٧	عدد	مراقب حسابات	
				٧٦,٠	٤,٠	٦,٠	٧,٠	٧,٠	%		
٣	موافق جدا	١,١٠	٤,٥١	٩٦	٦	٦	٧	٥	عدد	مراجع داخلي	
				٨٠,٠	٥,٠	٥,٠	٥,٨	٤,٢	%		
٢	موافق جدا	١,١٨	٤,٤٤	١٧٢	١٠	١٢	١٤	١٢	عدد	إجمالي	
				٧٨,٢	٤,٥	٥,٥	٦,٤	٥,٥	%		

يتضح من الجدول أن درجة الموافقة على عناصر "أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" قد تراوحت بين "موافق" و"موافق جدا"، وقد جاءت مرتبة وفقا لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:

- المتغير X4_5 "يؤدي التكامل بين مراقب الحسابات والمراجعة الداخلية إلى تقليل ازدواجية العمل فيما بينهما بالنسبة للإفصاح الاختياري، وتخفيض أتعاب مراقب الحسابات": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٤٧ بانحراف معياري قدره ١,١٥ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X4_6 "يؤدي التكامل بين عمل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٤٤ بانحراف معياري قدره ١,١٨ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X4_1 "يؤدي اعتماد مراقب الحسابات على المراجع الداخلي للوقوف على رأيه الذي يقدمه للإدارة بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة مستوى الإفصاح الاختياري": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٣٦ بانحراف معياري قدره ١,٢٠ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X4_3 "تزداد أهمية التكامل بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي نظرا لما يتمتع به المراجع الداخلي، بحكم طبيعة عمله المستمر بالشركة، من وضع أفضل لإعطاء تأكيدات بشأن المعلومات غير المالية التي يتم الإفصاح عنها اختياريًا": حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٢٢ بانحراف معياري قدره ١,١٠ كما بلغت درجة الموافقة "موافق جدا".
- المتغير X4_2 "يؤدي إطلاع مراقب الحسابات على التأكيدات التي يقوم بها المراجع الداخلي بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة جودة الإفصاح الاختياري": حيث بلغ المتوسط المرجح ٣,٩٧ بانحراف معياري قدره ١,٠٩ كما بلغت درجة الموافقة "موافق".
- المتغير X4_4 "تزداد أهمية التكامل بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، نظرا لما يتمتع به مراقب الحسابات من درجة كبيرة من الاستقلالية للحكم على مدى جودة الإفصاح الاختياري": حيث بلغ المتوسط المرجح ٣,٦٠ بانحراف معياري قدره ١,١٥ كما بلغت درجة الموافقة "موافق".

٢. نتائج اختبار مان ويتني **Man Whitney**:

ولاختبار وجود فروق بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أثر التكامل بين عمل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، تم إجراء الاختبار اللامعلمي "مان ويتني"، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (١٠): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أثر التكامل بين عمل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	P-value
X4	أثر التكامل بين عمل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	١٢٤,٨٢	٣,٠٨١-	٠,٠٠٢
		مراجع داخلي	٩٨,٥٧		
X4_1	يؤدي اعتماد مراقب الحسابات على المراجع الداخلي للوقوف على رأيه الذي يقدمه للإدارة بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة مستوى الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	١١٤,٥٠	١,٠٩٩-	٠,٢٧٢
		مراجع داخلي	١٠٧,١٧		
X4_2	يؤدي إطلاع مراقب الحسابات على التأكيدات التي يقوم بها المراجع الداخلي بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة جودة الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	١٤٤,١٦	٧,٧٣٥-	٠,٠٠٠
		مراجع داخلي	٨٢,٤٥		
X4_3	تزداد أهمية التكامل بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي نظرا لما يتمتع به المراجع الداخلي، بحكم طبيعة عمله	مراقب حسابات	٦٥,٩١	١٠,٤٧٩-	٠,٠٠٠
		مراجع داخلي	١٤٧,٦٦		

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	P-value
	المستمر بالشركة، من وضع أفضل لإعطاء تأكيدات بشأن المعلومات غير المالية التي يتم الإفصاح عنها اختياريًا				
X4_4	تزداد أهمية التكامل بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، نظرا لما يتمتع به مراقب الحسابات من درجة كبيرة من الاستقلالية للحكم على مدى جودة الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	١٤٨,٨٥	٨,٦٤٠-	٠,٠٠٠
		مراجع داخلي	٧٨,٥٥		
X4_5	يؤدي التكامل بين مراقب الحسابات والمراجعة الداخلية إلى تقليل ازدواجية العمل فيما بينهما بالنسبة للإفصاح الاختياري، وتخفيض أتعاب مراقب الحسابات	مراقب حسابات	١٠٤,٢٦	١,٨٦٨-	٠,٠٦٢
		مراجع داخلي	١١٥,٧٠		
X5_6	يؤدي التكامل بين عمل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري	مراقب حسابات	١٠٧,٧٣	٠,٨١٦-	٠,٤١٥
		مراجع داخلي	١١٢,٨١		

يتضح من الجدول وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات، والمراجعين الداخليين في "أثر التكامل بين عمل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" حيث بلغت قيمة $Z = -3,081$ بمستوى معنوية $0,002$ ، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط الرتب $124,82$ ، بينما بلغ متوسط رتب المراجعين الداخليين $84,14$ ، ولتحديد مصدر هذه الاختلافات تم اختبار أسئلة القسم الرابع وجاءت النتائج كما يلي:

- وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يؤدي إطلاع مراقب الحسابات على التأكيدات التي يقوم بها المراجع الداخلي بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة جودة الإفصاح الاختياري" حيث بلغت قيمة $Z = -7,350$ بمستوى معنوية $0,000$ ، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط الرتب $144,16$ ، بينما بلغ متوسط الرتب للمراجعين الداخليين $82,45$.
 - وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "تزداد أهمية التكامل بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي نظرا لما يتمتع به المراجع الداخلي، بحكم طبيعة عمله المستمر بالشركة، من وضع أفضل لإعطاء تأكيدات بشأن المعلومات غير المالية التي يتم الإفصاح عنها اختياريًا" حيث بلغت قيمة $Z = -10,479$ بمستوى معنوية $0,000$ ، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح المراجعين الداخليين حيث بلغ متوسط الرتب $147,66$ ، بينما بلغ متوسط الرتب لمراقبي الحسابات $65,91$.
 - وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "تزداد أهمية التكامل بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، نظرا لما يتمتع به مراقب الحسابات من درجة كبيرة من الاستقلالية للحكم على مدى جودة الإفصاح الاختياري" حيث بلغت قيمة $Z = -8,640$ بمستوى معنوية $0,000$ ، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط الرتب $148,85$ ، بينما بلغ متوسط الرتب للمراجعين الداخليين $78,55$.
 - لم توجد فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يؤدي اعتماد مراقب الحسابات على المراجع الداخلي للوقوف على رأيه الذي يقدمه للإدارة بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة مستوى الإفصاح الاختياري"، "يؤدي التكامل بين مراقب الحسابات والمراجعة الداخلية إلى تقليل ازدواجية العمل فيما بينهما بالنسبة للإفصاح الاختياري، وتخفيض أتعاب مراقب الحسابات"، "يؤدي التكامل بين عمل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" حيث لم يظهر الاختبار أية فروق ذات دلالة معنوية.
- مما سبق ونظرا لوجود اختلافات بين مجموعتي البحث في العديد من عناصر "أثر التكامل بين عمل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" لذا تم رفض الفرض الرابع.

٨/٣ نتائج الدراسة الميدانية

بعد تحليل بيانات الدراسة الميدانية توصل الباحث للنتائج التالية:

- بلغت عينة البحث من ١٠٠ من مراقبي الحسابات ١٢٠ من المراجعين الداخليين، بنسبة استجابة كلية ٩١,٨%.
- بإجراء اختبار Realiability تراوحت قيمة ألفا Cronbatch Alfa بين ٦٠,١%، ٦٧% على أقسام قائمة الاستقصاء، مما يدل على صلاحيتها، الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة.
- نالت "العوامل التي تؤثر في مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" والتي عرضها الباحث في قائمة الاستقصاء حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، فقد تراوح مستوى الموافقة بين "موافق جدا"، و"موافق" - فيما عدا العامل الذي يتعلق بالرفع المالي للشركة- فقد جاءت درجة الموافقة "محايد"، وقد جاءت هذه العوامل مرتبة وفقا لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:
 - يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما زادت جودة الحوكمة في الشركة.
 - يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما كبر حجم الشركة.
 - يؤثر الوضع التنافسي للشركة على مستوى الإفصاح الاختياري، حيث تقرر الشركة زيادة مستوى الإفصاح الاختياري إذا كان ذلك ينعكس إيجابا على وضعها التنافسي في حين تخفض من مستوى الإفصاح الاختياري إذا كان يضر بمركزها التنافسي.
 - يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما تزايدت فرص النمو المتاحة للشركة.
 - يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما زادت ربحية الشركة.
 - تختلف أهمية زيادة مستوى الإفصاح الاختياري حسب نوع الصناعة التي تعمل بها الشركة حيث تزيد الحاجة إليه في بعض الصناعات.

- يزداد مستوى الإفصاح الاختياري في الشركات ذات الملكية المشتتة لتلبية احتياجات المستثمرين والأطراف ذات العلاقة.
- يزداد مستوى الإفصاح الاختياري في الشركات ذات الرفع المالي المرتفع لتخفيض تكلفة الوكالة وتأكيد قدرتها على الوفاء بالتزاماتها.
- تم قبول الفرض الأول: "لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن العوامل التي تؤثر على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري"، حيث وجد اتفاق بين مجموعتي البحث في معظم العوامل الأساسية التي تؤثر في مستوى وجودة الإفصاح الاختياري كما يتضح مما يلي:
 - لم توجد فروق معنوية بين مراقبي الحسابات، والمراجعين الداخليين في "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما كبر حجم الشركة"، "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري في الشركات ذات الرفع المالي المرتفع لتخفيض تكلفة الوكالة وتأكيد قدرتها على الوفاء بالتزاماتها"، "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما زادت ربحية الشركة"، "يؤثر الوضع التنافسي للشركة على مستوى الإفصاح الاختياري، حيث تقرر الشركة زيادة مستوى الإفصاح الاختياري إذا كان ذلك ينعكس إيجاباً على وضعها التنافسي في حين تخفض من مستوى الإفصاح الاختياري إذا كان يضر بمركزها التنافسي" حيث لم يظهر الاختبار أية فروق ذات دلالة معنوية.
 - وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري في الشركات ذات الملكية المشتتة لتلبية احتياجات المستثمرين والأطراف ذات العلاقة"، "تختلف أهمية زيادة مستوى الإفصاح الاختياري حسب نوع الصناعة التي تعمل بها الشركة حيث تزيد الحاجة إليه في بعض الصناعات" لصالح مراقبي الحسابات، بينما وجدت فروق معنوية في "يزداد مستوى الإفصاح الاختياري كلما زادت جودة الحوكمة في الشركة" لصالح المراجعين الداخليين.
- تفاوت استجابات عينة البحث على الأسئلة الخاصة بآثار المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، حيث تراوح مستوى الموافقة ما بين "غير موافق على الإطلاق" إلى "موافق جداً"، وجاءت هذه الأسئلة مرتبة وفقاً لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:

عبارات بلغت درجة الموافقة عليها "موافق جدا": حيث نالت هذه العبارات حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث وهي:

- يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه الفني في شأن جودة الإفصاح الاختياري في القوائم محل المراجعة.
- تؤدي زيادة الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات إلى زيادة قدرته في تقييم مدى جودة الإفصاح الاختياري.
- تكون شركات المراجعة الكبيرة في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاحات الاختيارية بالمقارنة بشركات المراجعة الأصغر حجما.
- تمتد مسئولية مراقب الحسابات في إبداء رأيه الفني بشأن القوائم محل المراجعة لتشمل الإفصاح الاختياري المالي وغير المالي.

عبارات بلغت درجة الموافقة عليها "موافق"

- يكون مراقب الحسابات في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري كلما زادت استقلاليته.
- يؤدي التخصص القطاعي لمراقب الحسابات إلى أن يكون في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري.
- يؤدي الإحلال الإجباري لمراقبي الحسابات بعد فترة زمنية معينة إلى زيادة جودة الإفصاح الاختياري.
- إن درجة خدمات التوكيد التي يؤديها مراقب الحسابات أقل دقة بالنسبة للإفصاح الاختياري غير المالي بالمقارنة بالإفصاح الاختياري المالي.
- يكون مراقب الحسابات في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري في حالة تقديمه خدمات استشارية أخرى للشركة محل المراجعة.
- لم توافق عينة البحث على الإطلاق على: "يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه الفني في مستوى الإفصاح الاختياري في القوائم محل المراجعة".

- تم رفض الفرض الثاني: "لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن أثر المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" نظرا لاختلاف مجموعتي البحث حول معظم عبارات أثر المراجعة الخارجية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري كما يلي:
- وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "تمتد مسؤولية مراقب الحسابات في إبداء رأيه الفني بشأن القوائم محل المراجعة لتشمل الإفصاح الاختياري المالي وغير المالي"، "يكون مراقب الحسابات في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري في حالة تقديمه خدمات استشارية أخرى للشركة محل المراجعة"، "يكون مراقب الحسابات في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري كلما زادت استقلالته" لصالح مراقبي الحسابات، بينما وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "إن درجة خدمات التوكيد التي يؤديها مراقب الحسابات أقل دقة بالنسبة للإفصاح الاختياري غير المالي بالمقارنة بالإفصاح الاختياري المالي"، "يؤدي الإحلال الإجباري لمراقبي الحسابات بعد فترة زمنية معينة إلى زيادة جودة الإفصاح الاختياري"، "تكون شركات المراجعة الكبيرة في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاحات الاختيارية بالمقارنة بشركات المراجعة الأصغر حجما" لصالح المراجعين الداخليين.
- لم توجد فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه الفني في مستوى الإفصاح الاختياري في القوائم محل المراجعة"، "يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه الفني في شأن جودة الإفصاح الاختياري في القوائم محل المراجعة"، "تؤدي زيادة الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات إلى زيادة قدرته في تقييم مدى جودة الإفصاح الاختياري"، "يؤدي التخصص القطاعي لمراقب الحسابات إلى أن يكون في وضع أفضل لتقييم جودة الإفصاح الاختياري"، حيث لم يظهر الاختبار أية فروق ذات دلالة معنوية، مما يدل على أن هذه العوامل محل اتفاق بين مجموعتي البحث.
- نالت عبارات "أثر المراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، حيث بلغ مستوى الموافقة "موافق جدا"، وجاءت هذه العبارات مرتبة وفقا لأهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:

- يترتب على تضمين تقرير المراجع الداخلي رأيه بشأن الإفصاح الاختياري زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.
- يؤدي قيام إدارة الشركة بدراسة ما جاء في تقرير المراجع الداخلي بشأن مستوى وجودة الإفصاح الاختياري واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.
- يؤدي توافر إجراءات عمل في إدارة المراجعة الداخلية بشأن الإفصاح الاختياري إلى تمكين المراجع الداخلي من تحديد المستوى المناسب للإفصاح الاختياري.
- يؤدي قيام المراجع الداخلي بتقديم خدمات استشارية للإدارة بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة مستواه.
- يؤدي توافر إجراءات عمل في إدارة المراجعة الداخلية بشأن الإفصاح الاختياري إلى تمكين المراجع الداخلي من الحكم على جودة الإفصاح الاختياري.
- يؤدي رفع أهم ما جاء في تقرير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.
- تم قبول الفرض الثالث: "لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن أثر المراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، حيث اتضح اتفاق عينة البحث حول معظم عناصر "أثر المراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" كما يلي:
- عدم وجود فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يؤدي قيام المراجع الداخلي بتقديم خدمات استشارية للإدارة بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة مستواه"، "يؤدي توافر إجراءات عمل في إدارة المراجعة الداخلية بشأن الإفصاح الاختياري إلى تمكين المراجع الداخلي من تحديد المستوى المناسب للإفصاح الاختياري"، "يؤدي توافر إجراءات عمل في إدارة المراجعة الداخلية بشأن الإفصاح الاختياري إلى تمكين المراجع الداخلي من الحكم على جودة الإفصاح الاختياري"، "يترتب على تضمين تقرير المراجع الداخلي رأيه بشأن الإفصاح الاختياري زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري"، "يؤدي قيام إدارة الشركة بدراسة ما جاء في تقرير المراجع

الداخلي بشأن مستوى وجودة الإفصاح الاختياري واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" حيث لم يظهر الاختبار أية فروق ذات دلالة معنوية، مما يدل على اتفاق مجموعتي البحث حول هذه العناصر.

• وجدت فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يؤدي رفع أهم ما جاء في تقرير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري"، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح المراجعين الداخليين.

• تراوحت درجة الموافقة على متغيرات "أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" بين "موافق"، "موافق جدا" مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، وقد جاءت مرتبة وفقا لأهميتها البحث كما يلي:

- يؤدي التكامل بين مراقب الحسابات والمراجعة الداخلية إلى تقليل ازدواجية العمل فيما بينهما بالنسبة للإفصاح الاختياري، وتخفيض أتعاب مراقب الحسابات.

- يؤدي التكامل بين عمل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.

- يؤدي اعتماد مراقب الحسابات على المراجع الداخلي للوقوف على رأيه الذي يقدمه للإدارة بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة مستوى الإفصاح الاختياري.

- تزداد أهمية التكامل بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي نظرا لما يتمتع به المراجع الداخلي، بحكم طبيعة عمله المستمر بالشركة، من وضع أفضل لإعطاء تأكيدات بشأن المعلومات غير المالية التي يتم الإفصاح عنها اختياريًا.

- يؤدي اطلاع مراقب الحسابات على التأكيدات التي يقوم بها المراجع الداخلي بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة جودة الإفصاح الاختياري.

- تزداد أهمية التكامل بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، نظرا لما يتمتع به مراقب الحسابات من درجة كبيرة من الاستقلالية للحكم على مدى جودة الإفصاح الاختياري.

- تم رفض الفرض الرابع: "لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي بشأن أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، لوجود اختلافات بين مجموعتي البحث في العديد من عناصر "أثر التكامل بين عمل مراقب الحسابات والمراجع الداخلي على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" كما يلي:
- وجدت فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يؤدي إطلاع مراقب الحسابات على التأكيدات التي يقوم بها المراجع الداخلي بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة جودة الإفصاح الاختياري"، "تزداد أهمية التكامل بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، نظرا لما يتمتع به مراقب الحسابات من درجة كبيرة من الاستقلالية للحكم على مدى جودة الإفصاح الاختياري" لصالح مراقبي الحسابات، بينما وجدت فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "تزداد أهمية التكامل بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي نظرا لما يتمتع به المراجع الداخلي، بحكم طبيعة عمله المستمر بالشركة، من وضع أفضل لإعطاء تأكيدات بشأن المعلومات غير المالية التي يتم الإفصاح عنها اختياريًا" لصالح المراجعين الداخليين.
- لم توجد فروق معنوية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في "يؤدي اعتماد مراقب الحسابات على المراجع الداخلي للوقوف على رأيه الذي يقدمه للإدارة بشأن الإفصاح الاختياري إلى زيادة مستوى الإفصاح الاختياري"، "يؤدي التكامل بين مراقب الحسابات والمراجعة الداخلية إلى تقليل ازدواجية العمل فيما بينهما بالنسبة للإفصاح الاختياري، وتخفيض أتعاب مراقب الحسابات"، "يؤدي التكامل بين عمل مراقب الحسابات والمراجعة الداخلي إلى زيادة مستوى وجودة الإفصاح الاختياري" حيث لم يظهر الاختبار أية فروق ذات دلالة معنوية.

الخلاصة والتوصيات

خلاصة البحث:

خلص البحث إلى الأهمية القصوى للإفصاح الاختياري والذي يعد مكملا ضروريا للإفصاح الإلزامي ويساهم بشكل جلي في سد الفجوة المعلوماتية، ويقلل في ذات الوقت من عدم تماثل المعلومات، مما يعمل في النهاية على خدمة مختلف الأطراف المهتمة بالقوائم المالية. وأن مستوى الإفصاح الاختياري يزداد كلما كبر حجم الشركة وزادت ربحيتها وأيضا يزداد بالنسبة للشركات ذات الرفع المالي المرتفع وتلك التي تتزايد فرص النمو المتاحة لديها، كما أن الحوكمة السليمة يكون من شأنها زيادة الإفصاح الاختياري، وأن أهمية زيادة مستوى الإفصاح الاختياري تختلف بحسب نوع الصناعة التي تعمل بها الشركة، ويؤثر الوضع التنافسي للشركة على مستوى الإفصاح الاختياري زيادة أو نقصا بحسب المنافع المتوقعة والأضرار المحتملة من ذلك الإفصاح. وأنه بالرغم من أن هناك العديد من المؤشرات التي تتناول العناصر التي يجب أن يتضمنها الإفصاح الاختياري، إلا أنه لا يوجد اتفاق إلى حد كبير على العناصر الأساسية التي يتم الإفصاح عنها اختياريًا. وقد قام الباحث باقتراح قائمة استرشادية للإفصاح الاختياري وبحيث يقع على مسؤولية إدارة كل شركة تحديد المستوى المناسب لهذا الإفصاح أخذا في الاعتبار كافة الظروف والاعتبارات التي تحكم نشاط الشركة سواء من داخل الشركة أو من خارجها.

كما خُصص البحث إلى أنه على الرغم من أن الدراسات والجهات المهنية المتخصصة قد أكدت على دور مراقب الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد بشأن كافة الإفصاحات التي ترفق بالقوائم المالية محل المراجعة سواء الإلزامية أو الاختيارية وسواء كانت هذه الإفصاحات مالية أو غير مالية، إلا أنها أشارت إلى ضعف التأكيدات التي يقوم بها مراقب الحسابات بالنسبة للإفصاحات الاختيارية غير المالية، كما أنه لن يكون بمقدوره إبداء رأيا دقيقا منفردا في شأن مستوى الإفصاح الاختياري وبوجه خاص المعلومات

التي تقرر الشركة عدم الإفصاح عنها، ومن هنا يأتي أهمية التكامل فيما بين مراقب الحسابات والمراجع الداخلي حيث يستطيع المراجع الداخلي بتقديم خدمات استشارية إلى الإدارة بشأن المستوى المناسب للإفصاح الاختياري، أخذاً في الاعتبار إدارة مخاطر مستوى الإفصاح الاختياري ومتطلبات الإفصاح وفقاً للحكومة السليمة، كما يستطيع المراجع الداخلي أن يقدم خدمات توكيدية بشأن جودة الإفصاح الاختياري الكمي وغير الكمي من خلال الفحص الموضوعي الذي يقوم به خلال عمله المستمر طوال العام، وتمكين مراقب الحسابات من الإطلاع على كافة الأعمال التي يقوم بها المراجع الداخلي بالنسبة لمستوى وجودة الإفصاح الاختياري.

التوصيات:

١. ضرورة قيام كل شركة بدراسة مستوى الإفصاح الاختياري المناسب الذي ترغب في الإفصاح عنه في القوائم المالية محل المراجعة، وذلك استرشاداً بالقائمة المقترحة من قبل الباحث، أخذاً في الاعتبار أن العناصر الفعلية الاختيارية التي تقرر الإدارة الإفصاح عنها يجب أن يتم وفقاً للظروف والاعتبارات التي تحكم نشاط الشركة سواء من داخل الشركة أو من خارجها.
٢. يتعين على إدارة الشركة أن تفصح عن المعلومات الضرورية التي تم مختلف الأطراف ذات المصالح، وبمقياس لا يقتصر ذلك على المستثمرين والدائنين فقط.
٣. أن هناك أهمية قصوى في ضرورة قيام المراجع الداخلي بدوره في مجال الإفصاح الاختياري، وأنه من منظور الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الداخلي للإدارة فيتعين عليه أن يبدي رأيه في مستوى المعلومات التي ترى الإدارة الإفصاح عنها اختيارياً سواء من حيث انخفاض مستواها أو ارتفاع مستواها، كما يجب على المراجع الداخلي أن يوازن بين القيمة المضافة التي يمكن أن يترتب عليها الإفصاح الاختياري للشركة والمخاطر التي يمكن أن يولدها الإفصاح الاختياري، هذا فضلاً

على أنه وفقا للحوكمة السليمة للشركات يجب أن يأخذ في الاعتبار تأثير الإفصاح الاختياري على مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الشركة.

٤. يجب على المراجع الداخلي أن يفعل وظيفة التوكيد من خلال مراجعة جودة المعلومات التي تقرر الإدارة الإفصاح عنها اختياريًا، حيث يكون المراجع الداخلي في وضع أفضل من مراقب الحسابات بحكم طبيعة عمله طوال العام داخل الشركة واستقلالته ودرايته العميقة بطبيعة نشاط الشركة وبالتالي فإنه يمكنه إبداء رأيه بشكل دقيق في مدى جودة المعلومات التي تقرر الشركة الإفصاح عنها اختياريًا خاصة المعلومات غير الكمية.

٥. يجب تطوير ميثاق عمل المراجعة الداخلية بحيث يتناول دور المراجع الداخلي بشأن مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، كما يجب أن تتضمن إجراءات عمل إدارة المراجعة الداخلية الخطوات العملية لإنجاز تلك المهمة، وبحيث يتضمن تقرير المراجع الداخلي رأيه بشأن المعلومات التي تقرر الإدارة الإفصاح عنها اختياريًا، على أن يتم رفع هذا التقرير إلى لجنة المراجعة، والتي يتعين عليها اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من قيام الإدارة بدراسة ما جاء في التقرير واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

٦. يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بالتنسيق والتعاون مع المراجع الداخلي بشأن التحقق من مستوى وجودة الإفصاح الاختياري، وهو ما يستلزم أن يوضع تحت نظر مراقب الحسابات العمل الذي قام به المراجع الداخلي في هذا الشأن، وأن يقوم مراقب الحسابات بتخطيط عمل المراجعة وإجراءات المراجعة بحيث يمكن تعظيم الاستفادة من عمل المراجع الداخلي، وبحيث يؤدي هذا التكامل إلى تحسين مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

- إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف، (٢٠١٢)، "اثر نماذج وقواعد الإفصاح المحاسبي المستحدثة على كفاءة سوق الأوراق المالية"، أكاديمية الشروق، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات.

متاح على الموقع الالكتروني:

<http://drnabil4362.files.wordpress.com/.../d8a8d8add8ab-d8a7d984d8a>

- أسعد، زينب أسعد، (أكتوبر ٢٠١٤)، "قياس جودة الإفصاح المحاسبي في ظل المخاطر المنتظمة والإفصاح التطوعي لتعظيم قيمة الشركة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، عدد خاص الجزء الثاني ص ص ٧٧٣ - ٨٠٢.

- أصعيدة، خالد أبو راوي ميلاد، محمد، دعاء عبد الرحيم، (٢٠١٢)، "دور الإفصاح الاختياري في ترشيد قرارات المستثمرين في الأسواق المالية: دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الليبي"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة- جامعة حلوان، العدد الثالث، الجزء الثاني، ص ص ٣٢ - ٣٣.

- التويجري، خالد بن محمد (١٤٣٢ هـ)، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين"، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة متاح على الموقع الالكتروني:

fac.ksu.edu.sa/sites/default/files/_kml.

- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، (١٩٩٤)، "دور الإفصاح المحاسبي في تخفيض عدم تماثل المعلومات وزيادة كفاءة سوق رأس المال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. كلية التجارة. جامعة الإسكندرية العدد الثاني- المجلد الواحد والثلاثون. ص ص ٦٧ - ٦٩.
- السيد، أميرة حامد، (٢٠١٣)، "قياس أثر الإفصاح الإضافي من قبل الإدارة ووسطاء المعلومات ونشرات الأعمال على القرارات الاستثمارية لمنشأة الأعمال"، رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية التجارة، جامعة القاهرة ص ٢٤.
- الشلاحي، بدر مرزوق، (٢٠١٢)، "تحديد طبيعة الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة في دولة الكويت"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.
- الصادق، زكريا محمد، عبيد، إبراهيم السيد، (٢٠٠٧)، "قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة دراسة ميدانية على الشركات المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية"، مؤتمر الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، (المؤتمر السنوي الرابع لقسم المحاسبة- كلية التجارة، جامعة القاهرة) ص ص ١٥ - ٢٢.
- القليطي، إبراهيم عبد المجيد علي، (ديسمبر ٢٠١١)، "أثر خصائص الوحدة الاقتصادية على درجة الإفصاح عن المعلومات المستقبلية في التقارير السنوية للشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي. قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة عين شمس العدد الثاني، الجزء الثاني. ص ص ٢٥ - ٢٦.

- المليجي، هشام حسن عواد، (٢٠٠٦)، "إطار مقترح لمحددات صنع قرار بناء المعايير المحاسبية وآثارها على نموذج الإفصاح المحاسبي المطبق في مصر"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، فرع بنها، العدد الثاني.

- الهيئة العامة للرقابة المالية، (٢٠٠٩)، الموافقة على تعديل ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، قرار رقم ٢٣ لسنة ٢٠٠٩، متاح على: www.efsa.gov.eg

- جربوع، يوسف محمود، (٢٠٠٤)، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وسبل تضيق هذه الفجوة"، مجلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية- غزة، المجلد (١٢) العدد (٢)

- حماد، طارق عبد العال (٢٠٠٠)، دليل المستثمر إلى سوق الأوراق المالية، الدار الجامعية بالإسكندرية. ص ١٠٨ - ١١٠.

- حمادة، رشا، (٢٠١٤)، "قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في بورصة عمان"، "المجلة الأردنية في إدارة الأعمال". المجلد ١٠ العدد ٤.

- حسن، زكريا صلاح علي (٢٠١١)، "مدخل مقترح لتعظيم حقوق المساهمين في ظل آليات الحوكمة في الشركات المصرية". رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية التجارة- جامعة عين شمس ص ص ١١٢ - ١١٣.

- سرور، عاصم محمد أحمد (٢٠١٤) "الدور التكاملي للمحاسب الإداري والمراجع الداخلي في تفعيل الإدارة الاستراتيجية للمنشأة- دراسة نظرية تحليلية" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة الثامنة عشر.

- شحاته، محمد عبد الشكور أحمد. (يوليو ٢٠١٣) "المعلومات غير المالية ودورها في دعم الأحكام المهنية من وجهة نظر مراقبي الحسابات: دراسة ميدانية". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. العدد الثاني. ص ص ٤١٩ - ٤٢٠.

- شقير، حمد، (٢٠٠٠)، "العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي"، مجلة المدقق، العدد (٤١) - (٤٢) آذار ص ١٠.

- شاهين، عبد الحميد أحمد أحمد (٢٠١٤) "الدور المرتقب للمراجع الداخلي في مواجهة الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتدعيم المؤزة التنافسية للمنشأة: دراسة تطبيقية" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني السنة الثامنة عشر يوليو (٢٠١٤).

- عبد الجليل، توفيق حسن، أبو نصار، محمد (٢٠١٤)، "العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة العامة الأردنية"، دراسات، العلوم الإدارية المجلد ٤١، العدد ٢ ص ص ٣٢٦ - ٣٤٢.

- عبد الفتاح، سارة أحمد (٢٠١٢)، "نموذج مقترح لقياس وتفسير محددات مستوى الإفصاح الاختياري بالتقارير المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة- جامعة عين شمس ص ص ٤٥ - ٤٨.

- عبد المجيد، حميده محمد (٢٠١١) "الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر.

- عرفه، نصر طه حسن، مليجي، مجدي مليجي عبد الحكيم (٢٠١٣) "أثر جودة لجان المراجعة على مستوى الإفصاح الاختياري بشركات المساهمة السعودية- دراسة نظرية تطبيقية" في قياس مستوى الإفصاح الاختياري.

- عفيفي، هلال عبد الفتاح، (٢٠٠٨)، "العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الاختياري في التقارير السنوية- دراسة اختبارية في البيئة المصرية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثلاثون ص ص ٤٢٩ - ٤٩٥.

- مركز المديرين المصري، (٢٠٠٩)، المؤشر المصري لمسئولية الشركات، متاح على الموقع الالكتروني www.eiod.org

- مطر، محمد (٢٠٠٣)، "دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي" وقائع المؤتمر العلمي المهني الخامس حول التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة. جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن.

- مطر، محمد والسيوطي، موسى (٢٠١٢) "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

المراجع الأجنبية:

- Adams, C. A., 2002, "Internal Organisational Factors Influencing Corporate Social and Ethical Reporting beyond Current Theorising", Accounting, Auditing & Accountability Journal, 15(2), pp. 223-250.

- Alam, Jahangir (2007), " Financial Disclosure in Developing Countries with Special Reference to Bangladesh", Unpublished Dissertation, PhD in accounting .Ghent University, Belgium.
- Alfredson, K., Leo, K., Picker, R., Loftus, J., Clark, K., & Wise, V. (2009), "Applying international financial reporting standards", (2nd ed.). Australia, John Wiley & Sons.
- Al-Razeen, A., & Karbhari, Y. (2004), " Interaction between compulsory and voluntary disclosure in Saudi Arabian corporate annual reports", *Managerial Auditing Journal*, 19(3), PP. 351-360.
- Al-Shammari, B., and Al-Sultan ,W.(2010), "Corporate governance and Voluntary Disclosure in Kuwait, "International Journal of Disclosure and Governance (3),PP. 262-280.
- American Institute of CPAs (AICPA) S, (1991) *Improving Business Reporting – A customer Focus*, (AICPA ,1991).
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). *The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements. Statement on Auditing Standards No.65*: New York, NY: AICPA, 1997s
- Ball, Ray; Jayaraman, Sudarshan; Shivakumar, Lakshmanan (2012), Audited financial reporting and voluntary disclosure as complements: A test of the Confirmation Hypothesis, *Journal of Accounting and Economics* 53 (2012), pp. 136-166.
- Barako, D. G., Hancock, P., & Izan, H. Y. (2006). Factors influencing voluntary corporate disclosures by Kenyan companies, *Corporate Governance, An International Review*, 14(2), pp. 107- 125.
- Barako D.G, (2007) "Determinants of voluntary disclosures in Kenyan companies annual reports, "African journal of Business Management vol. 1(5), PP. 113-128.
- Beekes , W., Borwn, I., chin, G., & zhang Q., (2012) The effects of corporate governance on information disclosure, timeliness and market participants Expectations, SSRN elibrary.
- Belkaoui, Ahmed (2004), *Accounting theory*, Fifth Edition, University of Illinois at Chicago Illinois USA, Thomson.
- Boesso, G., and Kumar, K., (2006) "Drivers of corporate voluntary disclosure A Frame work and Empirical evidence from Italy

- and the united states " accounting auditing and accountability journal, vol. 20 no. 2, pp. 269-296.
- Bontis, N.(2003), " Intellectual Capital Disclosures in Canadian corporations ", Journal of Human Resource Costing & Accounting. 7, 1, pp. 9-20.
 - Botosan, C.A. (2006). Disclosure and the cost of capital: What do we know? Accounting and Business Research, international Accounting Policy Forum, pp. 31-40.
 - Bozzolan, S., F. Favotto, and F. Ricceri, (2003), "Italian Annual Intellectual Capital, 4,4, pp. 543-558.
 - Bruggen,A.,P. Vergauwen, and M. Dao, (2009), " Determinants of Intellectual Capital Disclosure: Evidence from Australia", Management Decision, 47, 2, pp. 233-245.
 - Campbell, D., Shrives, P., & Saager, H. B. (2001). Voluntary disclosure of mission statements in corporate annual reports: signaling what and to whom?, Business and Society Review, 106(1), pp. 65-87.
 - Cerbioni, F.,& Parbonetti, A. (2007), "Exploring the effects of corporate governance on intellectual capital disclosure: An analysis of European biotechnology companies", European Accounting Review, 16(4), PP. 791- 826.
 - Cheng, E. C. M. ,& Courtenay, S. M, (2006)," Board mposition, regulatory regime and voluntary disclosure", The International Journal of Accounting, 41, PP. 262-289.
 - Desai, N. K., G. J. Gerard, and A. Tripathy. 2011. Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors. Auditing: A Journal of Practice & Theory 30 (1),pp.149-171.
 - Devrimi Kaya , (2014),"The influence of firm-specific characteristics on the extent of voluntary disclosure in XBRL". International Journal of Accounting and Information Management, Vol. 22 Iss 1, pp. 2 - 17.
 - Douglas W. Diamound ; Robert E . Verrecchia , (1991), Disclosure, Liquidity , and the Cost of Capital, The Journal of Finance , Vol. 46 No. 4. (sep., 1991), pp. 1325-1359.
 - Dyck, A., & Zingales, A. (2004), Private Benefits of Control. An International Comparison, The Journal of Finance, LIX(2) ,PP. 537-600.

- Experis Finance, " Auditing Strategic risks : Turning risks into opportunity", 2011, Available at : WWW.experis.us/
- FASB, (2001) IMPROVING BUSINESS REPORTING: Insights into Enhancing Voluntary Disclosures, Steering Committee Report Business Reporting Research Project, available on the FASB web site at www.fasb.org .
- FASB (2001), "Reporting information about the financial performance of business enterprises, Focusing on the form and content of financial statements" .U.S.A.
- Felix, W. L., Jr., A. A. Gramling, and M. J. Maletta. 2001. The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution. *Journal of Accounting Research* 39 (3), pp. 513-534.
- Ferguson, Michael J., Lam, Kevin C. K., & Lee, Grace Meina (2002), "Voluntary disclosure by state-owned interposes listed on the stock exchange of Hong Kong", *Journal of International Financial. Management and Accounting*, (13) 2, pp. 125-152.
- Gandia, Juan L. (2005), "Corporate e-governance disclosure in the digital age: an empirical study of Spanish listed companies", Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=531182>
- Ghazali, N., and Weetman, P. (2006) "Perpetuating Traditional influences: voluntary disclosure in Malaysia following economic crisis", *journal of international accounting , auditing and taxation* , 15(2) , pp. 226-248.
- Glover, S. M., D. F. Prawitt, and D. A. Wood. 2008. Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision. *Contemporary Accounting Research* 25 (1) ,pp, 193-213.
- Gramling, A. A., M. J. Maletta, A.-Schneider, and B. K. Church. 2004. The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research. *Journal of Accounting Literature* 23, pp. 194-244.
- Hassan, Omaira A., and Claire Marston "Disclosure measurement in the empirical accounting literature-a review article <http://www.brunel.ac.uk/about/acad/sss/depts/economics,2010>
- Hendriksen, Eldon. S ; van Breda Michael F. (1991), *Accounting Theory*, fifth Edition, Richard, Irwin, Inc, Illinois.

- Hui Tong (2007), “Disclosure standards and market efficiency: Evidence from analysts' forecasts”, *Journal of International Economics*, Volume 72, PP. 222-241.
- International Accounting Standards Board (IASB),(2008), "Reducing Complexity in Reporting Financial Instruments". DISCUSSION PAPER, Available at www.iasb.org
- International Auditing and Assurance Standards Board. 2014. Addressing Disclosures in the Audit of financial Statements Exposure Draft. Available at WWW.ifac.org.
- INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA) 610 (2009), USING THE WORK OF INTERNAL AUDITORS available on www.ifac.org.
- Institute of Internal Auditors (IIA), International Professional Practices Framework (IPPF), January 2011, Available at: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/>
- Institute Of Internal Auditors(IIA), (2008), " International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing ", Florida, USA.
- Izzini, M., S. Lin, and D. E. Ziegenfuss. 2015. The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delays. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Forthcoming).
- Kent, P. and Ung, K, (2003), "Voluntary disclosure of Forward-Looking Earnings Information in Australia", *Australian Journal of Management*, vol. 28, no. 3, pp. 273-285.
- Kumar, G., Wilder, W. M. ,& Stocks, M. H. (2008), "Voluntary accounting disclosures by US-listed Asian companies", *Journal of International Accounting Research*, 7(1), PP. 25-50 .
- Leuz, C. ,& Oberholzer-Gee, F. (2006), Political relationships, global financing, and corporate transparency: Evidence from Indonesia, *Journal of Financial Economics*, 81, PP. 411-439 .
- Leuz, C. ,& Wysocki, P, (2008). Economic consequences of financial reporting and disclosure regulation, A review and suggestions for future research, working paper.
- Li, F., (2008) " Annual report readability, current earnings, and earning persistence", *Journal of accounting and economics*, vol. 45. Issue 2-3, pp. 221-247.
- Li, J, pike and Haniffa, (2008),"Intellectual Capital disclosure and corporate Governance Structure in UK firms" *Accounting and Business Research*, 38, 2, pp. 137-159.

- Lin, S., M. Pizzini, M. Vargus, and I. Bardhan. 2011. The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses. *The Accounting Review* 86 (1), pp. 287-323.
- Lin, S., M. Pizzini, M. Vargus, and I. Bardhan. 2011. The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses. *The Accounting Review* 86 (1), pp, 287-323.
- Mandy Cheng, Wendy Green, Pieter Conradie, Noriyuki Konishi and Andrea Romi, (2014)," The International Integrated Reporting Framework : Key Issues and Future Research opportunities". *Journal of International Management & Accounting*. 25(1),pp, 91- 119.
- Meek, G. K., Roberts, C. B., & Gray, S. J. (1995)" Factors influencing voluntary annual report disclosure by U.S., U.K. and Continental European multinational corporations", *Journal of International Business Studies*, 26 (3) (Fall), 555-572.
- Messier, W. F., Jr., J. K. Reynolds, C. A. Simon, and D. A. Wood. 2011. The Effect of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on the External Auditor's Reliance Decision. *The Accounting Review* 86 (6), pp. 2131-2154.
- Naser, K., Al-Hussaini, A., Al-Kwari, D., & Nuseibeh, R. (2006), "Determinants of corporate social disclosure in developing countries, The case .of Qatar ", *Advances in International Accounting*, 19, PP. 1-23.
- O'Donovan, G. (2002). Environmental disclosures in the annual report: extending the applicability and predictive power of legitimacy theory, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3), pp. 344-371.
- O'Sullivan, M., Percy, M. and Stewart, J. (2008), "Australian evidence on corporate governance attributes and their association with forward-looking information in the annual reports", *Journal of Manage Governance*, Vol. 12 No. 1, pp. 5-35.
- Petty, R. and S. Cuganesan,(2005)"Voluntary disclosure of intellectual capital by Hong Kong countries, Examining size , Industry and Growth Effects over Time" , *Australian Accounting Review*, 15, 2, pp. 40-50.
- Phillips, Thomas J., Jr., Drake, Andrea, & Luehlfling, Michael S. (2010). "Transparency in financial reporting: A look at rules-

- based versus principles-based standards", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 14 P(4), pp. 11-18.
- Prawitt, D. F., N. Y. Sharp, and D. A. Wood. 2012. Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong? *Contemporary Accounting Research* 29 (4),pp. 1109-1136.
 - Prawitt, D. F., J. L. Smith, and D. A. Wood. 2009. Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review* 84 (4), pp. 1255-1280.
 - Prawitt, D. F., N. Y. Sharp, and D. A. Wood. 2012- Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong? *Contemporary Accounting Research* 29 (4),pp. 1109-1136.
 - Ramamoorti, S. (2003) " Internal Auditing History, Evolution ,and Prospects" The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs,
 - Rauf, A., and Al Haroun, A.,(2011) "Ownership structure and voluntary disclosure in annual report of Bangladesh Pakistan Journal of commerce and social sciences, vol. 5(1), pp. 129-139.
 - Ray,S. "2010", Corporate governance, importance of Strategic Audit, , Available at: WWW.nfcgindia.org/
 - Rezaee, Z. and R. Riley, *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*, Second Edition, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc., 2010.
 - Rikanovic, Maladen (2005), "corporate disclosure strategy and the cost of capital, an empirical study of large listed German corporations", Unpublished Dissertation, PhD in accounting, University of St. Gallen, Germany.
 - Shehata F. Nermeen, (2014) Theories and Determinants of Voluntary Disclosure, *Accounting and Finance Research* Vol. 3, No. 1, pp. 18-26 S .
 - Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997), 'A survey of corporate governance", *Journal of Finance*, L 11(2) .
 - The Institute of Internal Auditors (IIA), (2012) "International Standards For The Professional Practice of internal Auditing (Standards y. available at: WWW.globaliia.org .

- The Institute of Internal Auditors (IIA), (2009) "The Role of Internal Auditing in Enterprise- Wide Risk Management ", IIA Position Paper.
- The Institute of Internal Auditors (IIA), (2003) The Chicago Chapter. Martin Bariff, IIA, " Internal Audit Independence and Corporate Governance".
- The Organization for Economic Co-operation and Development OECD.(1999) "principles of Corporate Governance ", available at WWW.oeca.org.
- Tian, Yu and Chen, Jingliang, (2009), "Concept of .Voluntary Information Disclosure and Review of Relevant Studies" International Journal of Economics and Finance, Volume 1, No. 2, August 2009, pp. 55 - 59.
- TUV SUD, "2013" America Inc. Using insight Auditing SWOT Analysis to Drive Business Excellence, Available at : WWW.tuv — sud-america.com
- Watson, A., Shrivess, P., & Marston, C. (2002). Voluntary disclosure of accounting ratios in the UK, British Accounting Review, 34(4), pp. 289-313.
- Zare, Reza; Khedri, Saman; Farzanfar, Farzad, (2013), Examining the Effect of Auditing institution, Internal Auditing Department and Companies' Profitability on Voluntary information Disclosure in Tehran Stock Exchange, International Journal of Economy, Management and Social Sciences, 2(9) September 2013, pp. 680-686.

ملحق رقم (١)

تصور مقترح بشأن مستوى الإفصاح الاختياري في الشركات

اسم العنصر	اسم المجموعة	رقم المجموعة
الشكل القانوني للشركة ونشأتها وتطورها	معلومات عامة عن الشركة	الأولى
الهيكل التنظيمي للشركة		
استراتيجية الشركة وأهدافها وسياساتها		
التطورات الاقتصادية التي تؤثر على الشركة		
حصة الشركة في السوق		
الميزة التنافسية للشركة		
الطاقة الإنتاجية للشركة		
وصف للمشاريع الاستثمارية للشركة		
مدى مساهمة الشركة في الاقتصاد القومي		
أثر التكنولوجيا في الشركة		
بيان العملاء والموردين الرئيسيين للشركة		
الشركات التابعة والفروع المحلية والخارجية		
عدد الأسهم المصدرة والمصرح بها	هيكل الملكية وحقوق المساهمين	الثانية
القيمة الاسمية للسهم		
حقوق التصويت لكل سهم		
أسماء كبار المساهمين الذين يمتلك كل منهم أكثر من ٥% من رأس مال الشركة		
أسماء المساهمين الذين يمتلك كل منهم بصفته الشخصية أو باعتباره المستفيد الفعلي (المالك الحقيقي أو المالك المستفيد) من الأسهم التي يمتلكها		

اسم العنصر	اسم المجموعة	رقم المجموعة
مساهمون آخرون أكثر من ٥% من رأس مال الشركة		
نسبة الأسهم التي يمتلكها العاملون بالشركة إلى رأس مال الشركة		
أسماء أعضاء مجلس الإدارة	معلومات عن الإدارة والعاملين	الثالثة
أسماء أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين ومؤهلاتهم وخبراتهم		
اسم عضو مجلس الإدارة المنتدب ومؤهلاته وخبراته		
الوظائف التي يشغلها أعضاء مجلس الإدارة داخل الشركة		
أسماء كبار المديرين (الإدارة العليا) ومؤهلاتهم وخبراتهم		
عدد اجتماعات مجلس الإدارة ونسبة حضور الأعضاء خلال السنة		
حصص تملك أعضاء مجلس الإدارة وكبار التنفيذيين لأسهم الشركة		
مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين (الإدارة العليا)		
تشكيل لجنة المراجعة واختصاصاتها		
مؤهلات وخبرات أعضاء لجنة المراجعة		
عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة		
أهم ملاحظات لجنة المراجعة خلال السنة المالية		

اسم العنصر	اسم المجموعة	رقم المجموعة
أسماء اللجان الأخرى المنبثقة من مجلس الإدارة وأعضائها واختصاصاتها		
تشكيل لجنة التعويضات واختصاصاتها وأسس تحديد التعويضات لأعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين (الإدارة العليا)		
المزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة وكبار العاملين في تعاملتهم مع الشركة بالمقارنة بباقي العملاء		
عدد العاملين بالشركة		
مدى الالتزام بمعايير النزاهة		
وصف نظام الرقابة الداخلية بالشركة	الرقابة الداخلية والمراجعة	الرابعة
اسم مراقب الحسابات وخبراته		
أتعاب مراقب الحسابات من المراجعة		
الاستشارات والأعمال الأخرى التي يقدمها مراقب الحسابات بالشركة		
الأتعاب التي يحصل عليها مراقب الحسابات نظير قيامه بالاستشارات والأعمال الأخرى بخلاف أعمال المراجعة		
موقع وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي		
الجهة المسؤولة عن تعيين المسئول عن إدارة المراجعة الداخلية وتحديد أتعابه وعزله أو نقله.		
بيان مؤهلات وخبرات المراجع الداخلي		

اسم العنصر	اسم المجموعة	رقم المجموعة
ما إذا كان المراجع الداخلي يعرض خطة المراجعة والملاحظات الهامة التي كشفت عنها المراجعة والإجراءات التصحيحية على لجنة المراجعة		
سياسة توزيع الأرباح	النسب والمؤشرات المالية وغير المالية	الخامسة
معدل العائد على رأس المال		
معدل العائد على الأصول		
نسب السيولة		
نسب الاقتراض		
معدل دوران المخزون		
تحليلات التدفقات النقدية		
نسبة المبيعات الفعلية للمبيعات المستهدفة		
تصنيف المبيعات جغرافياً		
نسبة رضا العملاء		
التنبؤ بالأرباح المتوقعة	المعلومات المستقبلية	السادسة
التنبؤ بربحية السهم		
التنبؤ بإيرادات المبيعات		
التنبؤ بالتدفقات النقدية		
أنواع المنتجات والخدمات الجديدة		
خطط الاستثمار المستقبلية		
العقود والاتفاقيات المستقبلية		
النفقات الرأسمالية المستقبلية		

اسم العنصر	اسم المجموعة	رقم المجموعة
نفقات البحوث والتطوير المخططة		
البرامج التدريبية للعاملين بالشركة	المسؤولية الاجتماعية والبيئية	السابعة
المزايا التي تمنحها الشركة للعاملين		
البرامج الاجتماعية والترفيهية والصحية التي تمنحها الشركة للعاملين وأسرهم		
متطلبات السلامة والصحة المهنية		
سلامة المنتجات وعدم تأثيرها على البيئة		
برامج حماية البيئة		
الهبات والإعانات والمنح التي حصلت عليها الشركة		
الهبات والإعانات والمنح التي قدمتها الشركة للغير		
المسؤولية البيئية للشركة		
سياسة الشركة بشأن المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة من منظور البعد الاقتصادي والبعد البيئي والبعد الاجتماعي		

المصدر: الباحث