

دور المدقق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على تحقيق شفافية الإبلاغ المالي

دراسة ميدانية في عينة من مكاتب التدقيق العاملة في أربيل- إقليم كردستان العراق

محمد عبيد محمود¹، عبد الرسول صالح مهدي الأنصاري²

^{1,2}ا.ق.م. المحاسبة، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة دهوك، دهوك، العراق

Email: arazoffice95@gmail.com¹, abduhrasoolalanssari@gmail.com²

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وانعكاس ذلك في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي، إذ تواجه الوحدات الاقتصادية في الوقت الحاضر العديد من التحديات، بسبب التغيرات الكبيرة والمتسارعة التي طرأت على بيئة الأعمال، فضلاً عن تضارب المصالح وتعدد الجهات المؤثرة والمتأثرة بأنشطة الوحدة، فضلاً عن زيادة حالات الأخطاء والمخالفات، لذا بات من الضروري تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق الخارجي للتكيف والتواصل مع هذه البيئة الديناميكية، وتحقيق مستوى عالٍ من الشفافية في الإبلاغ المالي، كما وتختبر هذه الدراسة دور نظام الرقابة الداخلية الفعال – كمتغير وسيط – للمدقق الخارجي في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي والتي تم تمثيلها من خلال مقاييس (العناية المهنية اللازمة، الضبط الداخلي، مستوى الإفصاح)، لبيان مدى تحقيق شفافية الإبلاغ المالي والمساهمة في رفع أداء هذه العوامل في بيئة مكاتب التدقيق العاملة في أربيل.

وفي إطار إنجاز تلك الاختبارات، فقد تم صياغة أربع فرضيات رئيسية، تفرعت منها أربعة فرضيات فرعية موجهة لاختبار تلك المتغيرات، وإيجاد العلاقات فيما بينها. ومن أجل تحقيق ذلك، تم تطبيق منهج الدراسة الميدانية الاستطلاعية، وصياغة استمارة استبانة تم توزيعها على المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في أربيل.

وتوصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات مهمة في الدراسة النظرية والميدانية أهمها تمثلت في أن يسهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحقيق الشفافية، وتحديد الأسلوب الصحيح لتحديد عرض عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث المالية في نتائج المركز المالي، كما ويلعب المدقق الخارجي دوراً كبيراً في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي من خلال بذل العناية المهنية اللازمة. وخلصت الدراسة إلى عدة مقترحات، أهمها التأكيد على الدراسة المتعمقة لنظام الرقابة الداخلية، واستيعاب أهميته البالغة في تعزيز وتقوية مقوماته، وذلك لضمان تحقيق الشفافية في المعلومات الواردة في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، نظام الرقابة الداخلية، الشفافية، الإبلاغ المالي.

پوخته:

نارمانجا ئەفەق ئەکۆلینی زانینا رۆلی ھویریبنەرئ دەرەکی ل کاراکرنا سیستەمی چافدیریا نافخویی ورمەنگەدانا وئ بو بدەستفەئینانا شەفافیتێ دراپورتا دارایی دا، یەکی ئابوری لقی سەرەمی توشی ھەژمارەکا زور یا ھەفرکیا دین ژبەر وان گۆھورینێت مەزن وبلەز بین رویدەن ل ژینگەھا کاری، زیدەباری وئ ھەفرکیا ل سەر بەژمۆندا دەیتە کرن و زیدەبونا وان لایەنین کارتیکرنا خو ھە و کارتیکرنا ل سەر وان ھە ژلایێ بزافین یەکا فە، و ژبەر زیدەبونا خەلتی و سەر پێچیا یا پێتقی یە کو سیستەمی چافدیریا نافخویی بێتە کاراکرنا بریکار رۆلی ھویریبنەرئ دەرەکی دگێریت داکو بکونجیت و بەردوام بیت دگەل ژینگەھا دینامیکی، و بدەستفەئینانا ناستەکی بێ شەفافیتێ دراپورتا دارایی دا ھەر وەسا ئەف ئەکۆلینە رادبیت ب تاقیکرنا پەیمۆندی و کارتیکرنا رۆلی سیستەمی چافدیریا نافخویی بێ کارا وەک گۆرانکار مکی نیومەنگێر دنافەر ھویریبنەرئ دەرەکی و بدەستفەئینانا شەفافیتێ دراپورتا دارایی دا، کو ھاتنە کرن بریکا پەفرین وەک (لایەتین زانستی و کاری، چافدیریا پێشەیی یا پێتقی، ھویریبنیا نافخویی، ریک و پێکیا نافخویی، ناستی ناشرکرا کرن) بو دیارکرا ریزا گەشتنا شەفافیتێ دراپورتا دارایی دا، و ھەول دانا وئ دبلندکرنا جیەجیکرنا ئەوان فاکتەر بین دژینگەھا نفیسینگەھین ھویریبنی دا ھەین ئەوین ل ھەولێرێ کاردەن. و دچارچوونی بدەستفەئینانا فان تاقیکرنا پێنج مەرم و بوجوونین سەرەکی کو دوازدە لقین مەرم و بوجوونا ژێ دەرەگەن ھاتنە بکارئینا بو تاقیکرنا ئەوان گۆرانکارا و پەیدا کرنا پەیمۆندی دنافەر وانا، و ژبو گەشتنا فە مەرم سیستەمی میدانی ھاتە بکار ئینان و بریکا

دروست کرنا فورما راپرسی کو هاتیه دابهش کرن لسه هویرینه رین دهرکی ئهون کاردهکن ل نفیسینگه هین هویرینه ل هوالیرن .

وه ئهف فهکولینه گه هشته ههژمارکا دهرئه نجامین گرنک و گرنگترینی و سیستمی چافدیریا نافخویی کارا ههولدهت شهفافیتهی دهسته بینیت و دهست نیشانکرنا شهوازی درستی ئاشکراکرنا لیستین دارایی و کارتی کرنا کار و کریرین دارایی سه رئه نجامین نافهندا دارایی، ههروها سیستمی چافدیریا نافخویی دهیته ههژمارتن وک نیومندگیکمکی بهشی دنافهرا هویرینه رین دهرکی و بدسته ئینانا شهفافیتهی راپورتا دارایی دا، و ئهف فهکولینه بدیمهیک دهیت ب ههژمارکا پیشنیارا گرنگترینی وان دوپاتی دهیته کرن کو بگویری فهکولین بیهنه کرن لسه سیستمی چافدیریا نافخویی وگرنکی فی سیستمی بیهته زانین ویهته بهیزکرن داکو ببینه گرنتی یهک بو بدسته ئینانا شهفافیتهی دوان پیزانینا دا بین دهینه خار د لیستین دارایی دا .

پهشتین سه رهکی : هویرینه رین دهرکی، سیستمی چافدیریا نافخویی، شهفافیته، راپورتا دارایی .

Abstract:

The aim of this study is to know the role of the external auditor on activating the internal control system and reflecting that on the achievement of financial reporting transparency. Recently, Economic entities are facing various challenges due to the large and rapid changes in the business environment as well as, the conflicts of interest and the multiplicity of views affected by the unit's activities. Because of, the increase in cases of errors and irregularities, it was seen necessary to activate the internal control system through the role that could be played by the external auditor to adapt and communicate with this dynamic environment, and achieve a high level of transparency in financial reporting. The study also examines the relationship and the effect of the internal control system as an effective variable between the external auditor and the achievement of financial reporting transparency which was represented as (The necessary professional care, internal control and disclosure level), to indicate the extent to which the transparency of financial reporting contributes to raising the performance of these factors in the audit firms operating in Erbil.

To achieve these tests, four main hypotheses have been formulated and which are branched as twelve sub hypothesis directed to test those variables and find the relationships between them. In order to achieve this, exploratory approach has been used and a questionnaire has been distributed to the external auditors working in the audit firms in Erbil.

The study has found several important conclusions in the theoretical and field study. The most important was that the activation of the internal control system by the external auditor contributes to achieving a high level of transparency in financial reporting. In addition, the internal control system is considered as a partial intermediary between the external auditor and the achievement of the financial reporting transparency. The study has also concluded several recommendations the most important was the in-depth study of the internal control system and absorbing the utmost importance for the promotion and strengthening of its components in order to ensure the transparency of the information represented in the financial statements.

المبحث الاول: منهجية الدراسة

1-1 مشكلة الدراسة

تواجه الوحدات الاقتصادية في الوقت الحاضر العديد من التحديات، نتيجة تزايد حالات إعدادها للقوائم المالية غير الشفافة أو الاحتمالية، الأمر الذي انعكس على فشل هذه الوحدات من حيازة ثقة الجمهور ضمن البيئة الاقتصادية (حران وصالح، 2012، 32). وقد ازداد الأمر سوءاً بعد الانهيارات والأزمات المالية التي تعرضت لها الكثير من الوحدات العملاقة، وكما حصل في دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية، فضلاً عما شهده الاقتصاد الأمريكي خلال سنة (2002) من تعثر مالي وللسبب ذاته والمتمثل بعدم شفافية الإبلاغ المالي في إطار القوائم المالية، وعند البحث عن أسباب هذه الانهيارات، يجد الباحث أن المشكلة مشكلة مركبة، ظاهرها ضعف شفافية الإبلاغ المالي، على أن هذا السبب هو نتيجة لضعف أنظمة الرقابة الداخلية في هذه الوحدات، ونكوص المدقق الخارجي عن القيام ببذل العناية المهنية اللازمة التي تقتضي منه، وكذلك فيما يقتضي تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وبما يقود إلى تمثيل القوائم المالية بكل صدق وعدالة للحقيقة الاقتصادية، وذلك ما دفع مجلس النواب الأمريكي إلى إصدار قانون (Sarbanes-Oxley Act, 2002). لتأكيد وتثبيت أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق المساءلة والشفافية، وبما يرفع من مستوى ثقة الجمهور في البيئة الاقتصادية بالتقارير المالية، الأمر الذي يجعل متخذ القرار في وضع أكثر استقراراً عند صنع القرارات الاقتصادية (التميمي، 2009، 80). ومن هنا تأتي مشكلة الدراسة، فيما إذا كان المدقق الخارجي يقوم بالاداء اللازم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و بما يؤدي الى تحقيق شفافية الابلاغ المالي، و في هذا الاطار يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات التالية:

1. هل يمارس المدقق الخارجي الدور اللازم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟
2. هل يسهم المدقق الخارجي في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي؟
3. هل يسهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي؟

2-1 أهداف الدراسة

1. تسليط الضوء على الدور الذي يمارسه المدقق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
2. بيان مدى إسهام المدقق الخارجي في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي.
3. بيان مدى إسهام نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي.
4. تسليط الضوء على الدور الذي يمكن أن يلعبه نظام الرقابة الداخلية الفعال كحلقة ربط بين المدقق الخارجي وشفافية الإبلاغ المالي.

1-3 فرضيات الدراسة

على ضوء التساؤلات التي طرحت في مشكلة الدراسة، تم صياغة الفرضيات الرئيسية والفرعية التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى

هناك علاقة وتأثير بدرجة معنوية بين أداء المدقق الخارجي وتفعيل نظام الرقابة الداخلية ويتفرع منها:
هناك علاقة وتأثير بدرجة معنوية بين العناية المهنية اللازمة للمدقق الخارجي ومستوى جودة الضبط الداخلي.

الفرضية الرئيسية الثانية

هناك علاقة وتأثير بدرجة معنوية بين أداء المدقق الخارجي وتحقيق شفافية الإبلاغ المالي، ويتفرع منها:
هناك علاقة وتأثير بدرجة معنوية بين العناية المهنية اللازمة للمدقق الخارجي ومستوى الإفصاح.

الفرضية الرئيسية الثالثة

هناك علاقة وتأثير بدرجة معنوية بين تطبيق نظام الرقابة الداخلية الفعال وتحقيق شفافية الإبلاغ المالي، ويتفرع منها:

هناك علاقة وتأثير بدرجة معنوية بين الضبط الداخلي ومستوى الإفصاح .

الفرضية الرئيسية الرابعة

هناك علاقة وتأثير (بدرجة معنوية) لدور نظام الرقابة الداخلية الفعال ، بين المدقق الخارجي وتحقيق شفافية الإبلاغ المالي، ويتفرع منها:

هناك علاقة وتأثير (بدرجة معنوية) لمستوى الضبط الداخلي، بين العناية المهنية اللازمة للمدقق الخارجي ومستوى الإفصاح .

4-1 أهمية الدراسة

تتبنى هذه الدراسة مهمة تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية، ودور المدقق الخارجي في ذلك وبما ينعكس على تحقيق شفافية الإبلاغ المالي، لذا فإن أهميتها تقوم على :

1. دعم وتطوير فهم أساسي لعملية تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية؛ لما لهذا النظام من أهمية كبيرة في المحافظة على موارد الوحدة ودوره في إنتاج معلومات تحظى بالمصداقية والملاءمة.

2. تسليط الضوء على دور المدقق الخارجي في كيفية القيام بعملية التفعيل المشار إليها في أعلاه، وذلك من خلال مقاييس وأبعاد محددة تلبي عملية التفعيل الصحيحة ، وبما يؤدي إلى تحقيق الشفافية اللازمة في الإبلاغ المالي لانتاج معلومات يمكن التعويل عليها.

3. بيان أهم الأبعاد التي ترفع من كفاءة المدقق الخارجي، وبالتالي فاعلية نظام الرقابة الداخلية ، ودور الجهات المهنية والعلمية في إنتاج قوائم مالية تلبي رغبات وحاجات مستخدمي القوائم.

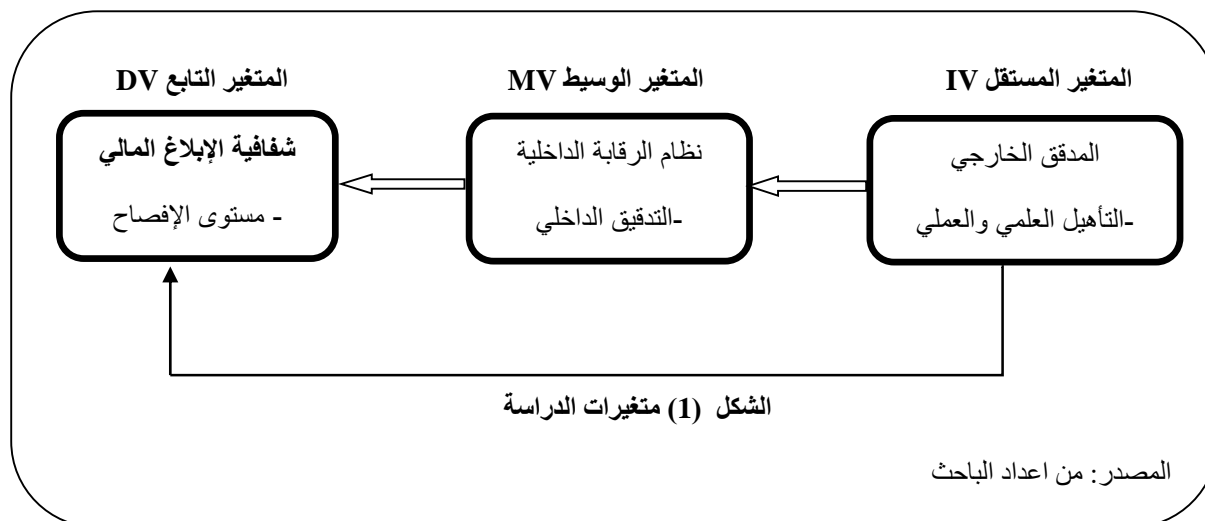
5-1 أساليب جمع البيانات

لمعالجة مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها، فقد تم تبني الأدوات المنهجية التالية :

1. المنهج الوصفي التحليلي في إطار الجانب النظري من خلال الاعتماد على المصادر النظرية من الكتب والدوريات والرسائل والأطاريح والمواقع الالكترونية الرصينة.

2. المنهج الاستقرائي للجانب العملي في إطار الدراسة الميدانية لمتغيرات الدراسة الحالية ضمن مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في أربيل، عاصمة إقليم كردستان العراق من خلال إعداد استمارة الاستبانة كأداة لجمع البيانات الخاصة بالدراسة العملية. وتم جمع البيانات من خلال اخذ آراء أفراد عينة مختارة من مجتمع المدققين الخارجيين في كل مكاتب التدقيق العاملة في أربيل.

1-6 أنموذج و متغيرات الدراسة



المبحث الثاني : الاطار النظري للدراسة

1-2 مفهوم التدقيق الخارجي

إن العيش في مجتمع يتسم بوجود الوحدات الاقتصادية الضخمة والمعقدة التي تعتمد على أسواق رأس المال في الحصول على مواردها المالية، جعل من الضروري الإبلاغ عن نتائج الأنشطة الاقتصادية إلى الأطراف المعنية، باستخدام لغة المحاسبة في الإبلاغ (توماس وهنكي، 2003، 25). ولغرض تحديدها فيما إذا كانت المعلومات المجمعة بشكل مناسب تعكس الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة التي يتم المحاسبة عنها (ارينز ولوبك، 2002، 23)، لابد من وجود نوع معين من المحاسبين، ينصب عملهم على فحص وتدقيق القوائم المالية للوحدات الاقتصادية؛ لتحديد مدى اتفاق هذه القوائم مع المبادئ والإرشادات المتعارف عليها والتي تحكم إعدادها وعرضها، وضمن عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن التي تتعلق بالأنشطة والأحداث الاقتصادية وبشكل موضوعي في ظل مجموعة من المعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق (توماس وهنكي، 2003، 25-26). إن مهنة التدقيق الخارجي قد نمت وتطورت في العديد من دول العالم في ظل نظرية الوكالة التي نتج عنها انفصال الإدارة عن المالكين الذي يحتاجون إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة الوحدة في استثمار موارد الوحدة المتاحة (الأسدي، 2007، 19). وترجع مرحلة نشوء التدقيق الخارجي إلى القرن الرابع عشر الميلادي، إذ كان الهدف آنذاك مقتصرًا على الوصول، أو التأكد من أمانة الأشخاص الذين يُعهد إليهم بمسؤوليات مالية (الفرغولي، 1998، 19). وأن تعقد الوحدات زاد من أهمية عملية التدقيق الخارجي وجعلها تلعب دورًا أكبر في الحياة الاقتصادية، ولذا فهو من المواضيع التي تعبرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة (التميمي، 2006، 13). ولما تقوم به من خدمة العديد من الأطراف التي لها علاقة بالقوائم المالية سواء كانت من داخل الوحدة أم من خارجها (نشوان، 2010، 171). عن طريق استفادتها من القوائم المالية المعززة بتقرير المدقق الخارجي المتضمن الرأي الفني المحايد والمستقل والمبني على المعايير المهنية الواجب توافرها لدى المدقق وعملية التدقيق نفسها (IFAC، 2003، 15). (International Federation of Accountants). إذ يقوم المدققون من خلال الأنشطة التي يؤديونها بزيادة المصداقية، والعدالة، وشفافية القوائم المالية ومنع التلاعبات واكتشاف حالات الغش والأخطاء (Archambeault، 2002، 8). ويشير الإطار الدولي لعمليات التأكيد أن عملية التدقيق الخارجي هي خدمة تسعى إلى معرفة التأكيد على أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقًا للمعايير الدولية الخاصة بإعداد التقارير المالية، كما يشير تقرير المدقق الخارجي في فقرة إبداء الرأي إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية والتغيرات الحاصلة في حقوق الملكية (جمعة، 2007، 25). وفي هذا الإطار فقد عرف (Arens) التدقيق الخارجي بأنه: عملية الفحص الانتقادي المنظم الذي يقوم به شخص مؤهل له القدرة في جمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية والمتعلقة بالمعلومات المالية القابلة للقياس، وفحص نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق بهدف الخروج برأي فني محايد حول درجة التطابق والانسجام بين المعلومات المالية والبيانات المنشورة في نهاية الفترة (Arens، 1984، 1).

كما عرفه Lionnel and Gerard أنه: اختبار فني صارم من قبل مدقق خارجي مؤهل ومستقل ، بهدف إبداء رأي مهني ومحاذ عن صحة ومصداقية القوائم المالية المقدمة من قبل الوحدة الاقتصادية بالاعتماد على قواعد ومبادئ محاسبية متعارف عليها (Lionnel and Gerard, 1992, 22).

2-2 مفهوم نظام الرقابة الداخلية

وُجد مفهوم نظام الرقابة الداخلية منذ القدم ، وقد تطور طبقاً لتطور المجتمعات البشرية، إلا أنه يمكن القول بأن ظهور الرقابة الداخلية بالمفهوم الحالي لم يظهر إلا في عصر الثورة الصناعية، إذ إن التقدم البشري وتطور التجارة العالمية والتوسع في حجم التجارة الداخلية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة، وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الرقابة الداخلية (الصحن وسرايا ، 2004 ، 9). وأن تطور البيئة الإنتاجية والتسويقية ونظم الاقتصاد العالمي، شجع أيضاً على تطوير الرقابة الداخلية والاسهام في تحقيق الضمان للأطراف المختلفة، وذلك من خلال وضع إطار منظم للرقابة الداخلية، وبما يحتويه من أساليب رقابة محاسبية وإدارية، بهدف تحقيق فاعلية الرقابة الداخلية (إبراهيم ، 2009 ، 17). وبالمفهوم الضيق، فإن نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية النقدية، كونها من أكثر الموجودات في الوحدة الاقتصادية القابلة للتداول، لذلك فقد تم وضع مجموعة من الإجراءات والضوابط الرقابية على كيفية حركة تداول النقد ، واتسع نطاق الإجراءات فيما بعد، لتكون في مجموعها ما كان يطلق عليه بالضبط الداخلي، والهدف الرئيسي منه، هو حماية أموال الوحدة وموجوداتها من الاختلاس والسرقة والتقليل من حالات الأخطاء والغش (السواح ، 2006 ، 121) . وتطورت وظيفة الرقابة الداخلية إلى حماية موارد الوحدة من سوء الاستخدام وتنمية الكفاءة الإنتاجية والاسهام في تحقيق السياسات والأهداف المرسومة من قبل إدارة الوحدة ، على اعتبار أن هنالك ترابطاً بين هاتين الوظيفتين، إذ من الصعب إذا لم يكن مستحياً تحقيق الكفاءة الإنتاجية دون أن يكون هناك حماية لموارد الوحدة من سوء الاستخدام (موسكوف وسيمكن ، 1989 ، 297). وازداد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة وخاصة بعد فشل المالي والإخفاقات المحاسبية لبعض الشركات، مثل شركة (Enron) و (World com) ، الأمر الذي دفع مجلس النواب الأمريكي إلى إصدار قانون (Sarbanes-Oxley) عام (2002) ، والذي التزم بموجبه الشركات الأمريكية على الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية الصارمة، وإرسال تقارير مالية تفصيلية منتظمة إلى السلطات الفدرالية، فضلاً عن تحميل الرئيس التنفيذي ومدير القطاع المالي مسؤولية شخصية عن توفير المعلومات الخاطئة (إبراهيم، 2009 ، 2) .

وعرّف معيار التدقيق الدولي (315) نظام الرقابة الداخلية على أنه: عملية مصممة ومتأثرة بالإدارة وبكل العاملين في إدارة الوحدة الاقتصادية حيث يتم من خلاله الحصول على تأكيد معقول للأهداف المتمثلة بتحقيق مصداقية القوائم المالية ، وكذلك تحقيق كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية والاسهام في تحقيق مدى الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة التي من الممكن تحقيقها (Romney & Steinbart, 2000, 253).

وعرفت لجنة إجراءات التدقيق (CAP) (committee Auditing procedures) المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (A I C P A) الرقابة الداخلية سنة 1949 على أنها : الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في الوحدة الاقتصادية، بهدف حماية الموجودات وضبط وتدقيق البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها، ومدى الاعتماد عليها، فضلاً عن ذلك تهدف الرقابة الداخلية إلى الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وإلى متابعة تطبيق السياسات الإدارية التي تضعها الإدارة، ومراقبة خط سير العمل وفق حدود الخطط المرسومة (Kenneth & Henry, 1980 , 7).

أما معهد المدققين الداخليين الأمريكي، فقد عرف الرقابة الداخلية بأنها: مجموعة من العمليات والوظائف والأنشطة، والنظم الفرعية، والأشخاص الذين اجتمعوا من أجل الاسهام في تحقيق الأغراض والأهداف (دهمش وأبو زر ، 2005 ، 13).

2-3 دور المدقق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

يفعل المدقق الخارجي نظام الرقابة الداخلية من خلال تطبيق معيار فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية احد معايير العمل الميداني، حيث يعد هذا المعيار اهم محدد لنوعية التدقيق الذي يمكن القيام به و كذلك حجم العينات المراد اختبارها (طواهر و صديقي، 2003، 45)، فاجراءات التدقيق التي تستخدم في الوحدة الاقتصادية التي لديها نظام رقابة داخلية فعال ستكون مختلفة عن تلك التي تستخدم نظام رقابة داخلية غير فعال، هذا و يقوم المدقق بكثير من العمل لاختبار مدى فعالية نظام رقابة داخلية من خلال فهم هيكل النظم لتحديد مخاطر الرقابة و فيما اذا كانت متدنية الفعالية و الكلفة ليحدد بعد ذلك اختبارات الالتزام المطلوبة، و في حال كانت المخاطر عالية يتم التوسع في الاختبارات الاساسية، و لتكون الخطوة الاخيرة في الحالتين تنفيذ اجراءات التدقيق المخططة. و بناء على ذلك يجب على المدقق ان يمارس قدرا كبيرا من العناية و الاهتمام لاكتشاف اوجه الضعف التي ينطوي عليها هذا النظام بهدف معالجته (الديب و شحاتة، 2013، 46-47)

2-4 مفهوم الشفافية

تمتلك الشفافية جذوراً في التشريعات المختلفة للدول المتقدمة وتطورت في صورها ومظاهرها مع التقدم الفني والإداري والتنظيمي الذي شهدته هذه الدول، وقد شهدت الشفافية تطوراً كبيراً بعد التقدم التكنولوجي الذي حدث في الدول المتقدمة بنهاية الألفية الثانية، ومع هذا التطور أصبح لزاماً على الإدارة أن تضع بياناتها ومعلوماتها ووثائقها على شبكة المعلومات، وهو ما يعني أن المفاهيم قد تغيرت، فبعد أن كان على المستخدم أن يسعى إلى الإدارة للحصول على المعلومات، أصبح اليوم من السهولة الحصول عليها، والاشتراك في إدارة الشؤون العامة بالأساليب والصور المختلفة للديمقراطية الإدارية (غندور، 2000، 15 – 16). وأن المتابع لمفهوم الشفافية يلاحظ اختلافاً في وجهات النظر حول مفهومها، إذ يذهب البعض إلى أنها حق كل فرد في الوصول إلى المعلومات، ومعرفة آليات اتخاذ القرار المناسب، أي الشفافية مطلب ضروري لوضع المعايير الأخلاقية، وميثاق العمل الجاد؛ لما تؤدي إليه من الثقة، وكذلك المساعدة على اكتشاف ومنع الفساد (جميل وآخرون، 2000، 105). ويظهر أن مفهوم الشفافية يرتبط بعدد كثير من المفاهيم، منها المعلومات، والبيانات، والإجراءات، والقوانين والتشريعات، واتخاذ القرارات، والفساد الإداري. وأنها تعني أيضاً توفير المعلومات التي تتمتع بالدقة والوضوح والموضوعية والتكامل، وأن تكون هذه المعلومات غير مضللة وقابلة للفهم بسهولة لمستخدميها، ويمكن الاستفادة منها عند الحاجة وفي الوقت المناسب، وأن تكون ذات صلة وثيقة بالتشريعات والقرارات الخاصة بنشاطات الوحدة الاقتصادية؛ وذلك بهدف مكافحة الفساد الإداري واحترام لغة الحوار بين الأفراد العاملين في الوحدة، وكذلك بهدف اتخاذ قرارات شفافة وملائمة لأية حالة قائمة داخل الوحدة، من أجل تعزيز الثقة والقبول لدى مستخدمي تلك المعلومات، والشفافية بمعنى الوضوح والعقلانية والالتزام بالمتطلبات والشروط المرجعية للعمل وتكافؤ فرص العمل لكافة الجهات وسهولة اتخاذ الإجراءات اللازمة والحد من الفساد الإداري (حسين، 2011، 164). وهناك العديد من التعاريف الأخرى، تبين مفهوم الشفافية والتي نعني بها مبدأ خلق بيئة يتم من خلالها جعل المعلومات عن الظروف والقرارات والأعمال الحالية في الوحدة متاحة ويمكن الوصول إليها بسهولة، وقابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة من المجتمع (لطفي، 2009، 660).

وبين (الخصيري) أن الشفافية تُشير إلى حقيقة الوضع المالي وغير المالي في الوحدات الاقتصادية بالشكل الذي يجعل جميع جهات المتعاملين معها والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة قادرين على معرفة حقيقة ما حدث في الوحدة (الخصيري، 2005، 96).

أما (Glassman) فيُعرف الشفافية، بأنها: الإفصاح عن المعلومات المفيدة والموثوقة بها وتقديمها إلى المستخدمين وفي التوقيت المناسب؛ وذلك لمعرفة الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، إذ تحتاج الوحدات إلى تقديم قوائم مالية شفافة بهدف اتخاذ قرارات استثمارية سليمة (Glassman, 2001, 1).

5-2 مفهوم الإبلاغ المالي

تمثل المعلومات شريان الحياة الرئيسي، وعصب النجاح الأساسي لأية وحدة اقتصادية تسعى إلى تحقيق أهداف معينة، أيًا كانت هذه الأهداف، ومن ثم فإن العصر الذي نعيش فيه الآن هو عصر المعلومات، بحيث أصبحت الكيانات المختلفة توجه كل اهتمامها نحو تطوير وتحديث أنظمة المعلومات ووسائل توصيل تلك المعلومات، بهدف تحقيق الأهداف المحددة، وتعد المحاسبة أحد أهم فروع المعرفة التي تهتم بتوفير البيانات والمعلومات داخل أية وحدة مهما كان شكلها القانوني بغض النظر عن طبيعة وحجم النشاط الذي تمارسه سواء أكان تجاريًا، أم صناعيًا، أم زراعيًا، أم خدميًا، وضرورة إلمام مستخدمي هذه المعلومات بطبيعة المحاسبة ونوعية المعلومات التي توفرها، إذ إن الإلمام بطبيعة وأهداف المحاسبة حتمية تقتضيها طبيعة ونوعية المعلومات التي توفرها المحاسبة في صورة ملائمة للوفاء باحتياجات معينة (راضي، 2011، 11). لذا فإن عملية توفير المعلومات ذات الغرض العام إلى الأطراف ذات المصلحة من خارج الوحدة يطلق عليه في المحاسبة بالإبلاغ المالي (Meigs, 1996, 16). حيث لا يمثل الإبلاغ المالي في المحاسبة غاية في حد ذاته، بل يعد وسيلة لتوصيل المعلومات المالية المتمثلة بمخرجات النظام المحاسبي (Belkaoui, 2000, 136). كما ويرى البعض أن مفهوم الإبلاغ المالي يُشير إلى عملية توفير المعلومات المفيدة للجهات التي لها علاقة أو مصلحة مع الوحدة، وذلك بهدف مساعدتهم في عملية صنع القرارات الاستثمارية والائتمانية وتساعدهم على تخفيض درجة عدم التأكد للتدفقات النقدية المتوقعة (الشمري، 2003، 28).

وقد عرّف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، (Financial Accounting Standard Board) الإبلاغ المالي بأنه الأنشطة التي تهدف إلى خدمة الاحتياجات المعلوماتية للمستخدمين الذين يفتقرون إلى السلطة، وكذلك الصلاحية لتحديد المعلومات المالية التي يريدونها من الوحدة الاقتصادية، لذا عليهم أن يستخدموا المعلومات التي تصل إليهم من قبل الإدارة (Lewis & Pendrill, 1985, 2). وعرفه (Henderson) بأنه مجموعة من العناصر المختلفة هدفها النهائي توفير المعلومات الضرورية والتي تعد جزءاً رئيسياً ومهماً من الإبلاغ المالي (Henderson & et. All, 1992, 216).

كما ويعرف الإبلاغ المالي، بأنه: مجموعة من العناصر المختلفة تتجه نحو اتجاه واحد يعد الهدف النهائي، ألا وهو توفير المعلومات للمستخدمين لمساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة (Jenkins, 1994, 1).

6-2 دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل شفافية الإبلاغ المالي

يلعب نظام الرقابة الداخلية دوراً كبيراً في تفعيل شفافية الإبلاغ المالي من خلال بعض الخصائص المشتركة لمتطلبات تطبيق هذا النظام واليات تحقيق الشفافية، و يتم ذلك من خلال (الغالي والعامري، 2008، 460-461) و (الفيثوري، 2005، 7)

1- ان وجود نظام ضبط داخلي محكم و تدقيق داخلي يعمل على التأكد من تطبيق كافة التشريعات و تقييم الممارسات الادارية و بما ينسجم مع مباديء تحقيق الشفافية بكافة جوانبها.

2- تعزيز اليات الاشراف من قبل المديرين على اداء موظفيهم ومراقبتهم و توزيع السلطات و الادوار بما يضمن وضوح سير العمل و اشعار الموظفين بالاستقرار الوظيفي .

3- التركيز على توقيت و كمال و شفافية وجودة الابلاغ المالي التي تتم في القوائم المالية و على التقارير الادارة و وصف و تحليل اعمال الوحدة المتضمنة في التقرير السنوي (2، 2001، TURNER)

4- يعد الحصول على المعلومات التي تمتلكها الوحدة بالنسبة للعاملين حقاً مكتسباً من أجل ممارسة كافة ادوارهم، و يدخل هذا الحق في اطار حرية حيازة المعلومات و هو حق انساني اساسي تاكدت اهميته لكون التدابير القانونية اصبحت غير كافية لترصين ممارسة هذا الحق، و بالتالي اصبح من الضروري وجود قوانين خاصة و بالذات بهذا الحق .

5- الفصل بين السلطات : اي وجود فصل بين السلطات و المسؤوليات لجميع الاقسام و العاملين في الوحدة، بحيث تتمتع كل منها باستقلالية تامة، وذلك لضمان توزيع مصادر القوة في مجتمع الوحدة بهدف خلق توازن بين مصادر السلطات و المسؤوليات، اذ ان عملية الفصل تؤسس رقابة متبادلة .

6 - التركيز على عدم بقاء الموظف في مكان واحد لفترة طويلة ، لكي لا يتمكن من بناء علاقات شخصية او ليتعرض لضغوطات خارجية ، حتى يتم تعزيز الشفافية و النزاهة بشكل مناسب .

المبحث الثالث: الجانب العملي للدراسة

1-3 منهج الدراسة و متغيراتها

تم تطبيق المنهج الاستقرائي في الجانب العملي في اطار الدراسة الميدانية لمتغيرات الدراسة الحالية ضمن مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في اربيل – اقليم كردستان العراق من خلال اعداد استمارة الاستبانة كاداة لجمع البيانات الخاصة بالدراسة العملية و كما مبين في الجدول (1) الذي يتضمن الاجزاء الرئيسية للاستمارة

الجدول (1) متغيرات استمارة الاستبيان

ت	المتغيرات الرئيسية	المتغيرات الفرعية	التسلسل X	الفقرات	المصادر
أولاً	البيانات الديموغرافية	الموقع في مكتبة التدقيق		4	اعداد الباحث
		المؤهل العلمي		2	
		عدد الدورات التدريبية		1	
		الجنس		2	
		العمر		4	
		مدة العمل في المهنة		4	
ثانياً	المدقق الخارجي	بذل العناية المهنية اللازمة	13-28	16	(السامرائي ، 2008)
ثالثاً	نظام الرقابة الداخلية	الضبط الداخلي	40-52	13	(الجابري ، 2014)
رابعاً	شفافية الابلاغ المالي	مستوى الإفصاح	53-66	14	(التميمي ، 2009)

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

2-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة

اعتماداً على توجهات الدراسة وأهدافها ومضامين فرضياتها ؛ قام الباحث بالاستعانة بمجموعة من الأساليب والأدوات الإحصائية باستخدام برنامج (SPSS V.20) (Minitab V.16) بهدف تحليل البيانات واختبار الفرضيات وكمايلي:

1. التحليل الخماسي استخدم لاجاد التكرارات (Frequencies) والنسب المئوية (Percentages) والمتوسط الحسابي (Mean) والانحراف المعياري (Standard Deviation) ، بوصفها مؤشرات عامة لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الاستبانة.

2. معامل الثبات (Alpha - Cronbach) واختبار (Kolmogorov – Smirnova) و (Multicollinearity) و (KMO and Bartlett's Test) بهدف القيام باختبار صلاحية الاستبانة وعينة الدراسة.

3. معامل الارتباط (pearson) لتحديد نوع العلاقة واتجاهها بين متغيرات الدراسة.
4. تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression Analysis) لمعرفة معنوية تأثير المتغيرات المستقلة في المتغيرات المعتمدة، بالاعتماد على قيم (R-squared, F.Test, T.Test, Beta).
5. تحليل الانحدار المتدرج (Stepwise) استخدم لمعرفة تباين أهمية تأثير المتغيرات المستقلة في المتغيرات المعتمدة، بالاعتماد على قيم (Beta, R-squared, T.Test, P.Value).
6. تحليل الوسيط (Sobel test) الذي استخدم لمعرفة درجة المتغير الوسيط بين المتغير المستقل والمتغير المعتمد.
7. تحليل العلاقة الخطية (Linearity) لمعرفة العلاقة الخطية بين المتغيرات المستقلة والمعتمدة.

3-3 اختبار صلاحية الاستبانة

تم اخضاع إستمارة الاستبانة إلى عدد من الإختبارات قبل توزيعها ؛ وذلك لغرض التأكد من صلاحيتها في قياس متغيرات الدراسة، وتتمثل هذه الإختبارات بما يلي:

أولاً - قياس الصدق الظاهري والشمولي للاستبانة

لغرض التأكد من صلاحية استمارة الاستبانة وقدرتها على قياس متغيرات الدراسة ، فقد تم عرض الاستمارة في شكلها ومحتواها الأولي على مجموعة من الخبراء والاختصاصيين في العلوم الإدارية والمحاسبية، والبالغ عددهم (9) من السادة المحكمين – كما هو موضح في الملحق (3) – لإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول مدى صلاحية الأسئلة المقترحة وفعاليتها ، حيث نتجت عن ذلك عدد من الملاحظات تمت مناقشتها، ومن ثم تم إجراء التعديل اللازم عليها ، وبذلك حصلت الاستبانة على موافقة السادة المحكمين .

ثانياً - اختبار قياس ثبات صدق الاستبانة

تم استخدام معامل الثبات (Reliability Analysis) و بطريقة (Alpha Cronbach) لكونه الأسلوب المناسب للعبارة الوصفية والموضوعية ، بهدف التعرف على ثبات صدق الإستبانة والذي يستخدم لقياس الإتساق الداخلي بالاعتماد على معدل الارتباط الداخلي للعبارة، وقد تم احتساب معامل الثبات للاستبانة بعد توزيع الاستبانة على كل المبحوثين، أي (30) استبانة ، إذ تبين أن هناك نسبة التطابق عالية في اجابات أفراد العينة، حيث تثبت درجة عالية من ثبات صدق الإستبانة ، وقد بلغ معامل (Alpha Cornbrash) (90%) وهو أكثر من 65% وتعد قيمة مقبولة احصائياً ، كما هو موضح في الجدول (2) .

الجدول (2) معامل الثبات لعبارة متغيرات الدراسة

المتغيرات	Alpha – Cronbach	Alpha – Cronbach	كل المدققين الخارجيين (30)
المدقق الخارجي	0.937	0.901	
نظام الرقابة الداخلية	0.947	0.913	
شفافية الإبلاغ المالي	0.949	0.912	
المؤشر الكلي للمدقق الخارجي	0.934	0.901	
المؤشر الكلي لنظام الرقابة الداخلية	0.936	0.898	

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

4-3 اختبار القيم المفقودة

يشير الجدول (3) إلى عدم وجود أية قيم مفقودة في استمارة الاستبانة ، بعد أن تم إستعادتها من أفراد (عينة الدراسة) وإدخالها في برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) .

الجدول (3) اختبار القيم المفقودة

الفقرات	العناية اللازمة	الضبط الداخلي	مستوى الإفصاح
عدد	30	30	30
الموجودة	0	0	0
المفقودة	2.372	2.520	2.469
المتوسط الحسابي	0.488	0.621	0.639
الانحراف المعياري	2.06	2.08	2.50
المدى	1	1	1
الحد الأدنى	3.06	4.08	4.50
الحد الأعلى			

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

5-3 اختبار التوزيع الطبيعي

تم اعتماد اختبار (Kolmogorov – Smirnov Test) على متغيرات الدراسة ، من أجل بيان طبيعة توزيع الاستبانة ، حيث ظهر في الجدول (4) أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية لجميع مقاييس متغيرات الدراسة المتمثلة ب(المدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية و شفافية الإبلاغ المالي) ، وهي أكبر من المستوى المعنوي (0.05) وبالتالي فإننا نقبل بأن البيانات – قيد الدراسة – مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي .

الجدول (4) اختبار التوزيع الطبيعي

Kolmogorov-Smirnov Test			متغيرات الدراسة	ت
Sig	DF	Statistic		
0.756	30	0.673	العناية المهنية اللازمة	1
0.650	30	0.737	الضبط الداخلي	2
0.387	30	0.904	مستوى الإفصاح	3

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

3-6 اختبار استقلالية متغيرات الدراسة

لاختبار استقلالية متغيرات الدراسة وعدم تداخل بعضها ببعض ، فقد تم استخدام القيم الإحصائية لـ (Tolerance) ، (VIF) للتأكد من استقلالية متغيرات الدراسة، ويجب أن تكون قيم (Tolerance) أكبر من (0.02) وقيم (VIF) أقل من (5) وبالرجوع إلى الجدول (5) نلاحظ أن قيم كل من (Tolerance) و (VIF) تتناسب مع الشروط المفروضة ، وبالتالي تم التأكد من استقلالية متغيرات الدراسة وعدم تداخل بعضها ببعض .

الجدول (5) اختبار استقلالية متغيرات الدراسة (Multicollinearity)

ت	متغيرات الدراسة	Tolerance	VIF
1	العناية المهنية اللازمة	0.227	4.402
2	الضبط الداخلي	0.348	2.878

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

3-7 اختبار كفاية عينة الدراسة

يبين الجدول (6) نتائج اختبار كايزر – ماير – أولكن ($K - M - O$) الذي يدل على مدى التحقق من كفاية عينة الدراسة ، حيث تتجاوز قيمة ($K - M - O$) نسبة (50%) ويبدو محققاً حيث بلغت قيمة هذا المؤشر للمتغيرات (0.821) ، مما يدل على كفاية عينة الدراسة – والتحليل ، كما تظهر نتيجة اختبار (Bartlett) (0.00) إذ يعد مؤشراً لاختلاف مصفوفة الارتباط عن المصفوفة الواحدة ونسبة تباين (74.621)، ومن أجل ذلك لابد أن يكون هذا الاختبار معنوياً، وأن الجدول يشير إلى وجود هذه المعنوية.

الجدول (6) اختبار كفاية عينة الدراسة

متغيرات المستقلة	عدد العبارات	K-M-O	Bartlett	نسبة التباين	الفا
العناية المهنية اللازمة	16	0.821	0.000	74.621	0.937
الضبط الداخلي	13				0.947
مستوى الإفصاح	14				0.949

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

تحليل ومناقشة نتائج التحليل الإحصائي

3-8 تحليل علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة

استكمالاً للعمليات الوصفية والتشخيصية القائمة على معطيات التحليل الوصفي ، فقد تم إجراء اختبار لعلاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة، بالأخص حول وجود علاقة ارتباط معنوية بين المدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية وشفافية الإبلاغ المالي ومقاييسهما على المستوى الكلي والجزئي من خلال استخدام معامل الارتباط (Pearson) وعند مستوى معنوي (0.05) ، حيث يركز هذا المحور على اختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها وكمايلي :

اولاً- تحليل علاقة الارتباط على المستوى الكلي

يوضح الجدول (7) نتائج علاقات الارتباط بين كل من متغير المدقق الخارجي ومتغير نظام الرقابة الداخلية وشفافية الإبلاغ المالي، حيث يشير إلى أن هناك علاقات ارتباط إحصائية موجبة وذات دلالة معنوية بين تلك المتغيرات وعلى المستوى الكلي، إذ بلغ معامل الارتباط بين المتغير المستقل (المدقق الخارجي) والمتغير المعتمد (نظام الرقابة الداخلية) (0.818) وهي قيمة معنوية عند مستوى (0.05)، ومعامل الارتباط بين (المدقق الخارجي) و(شفافية الإبلاغ المالي) (0.825) وهي قيمة معنوية عند مستوى (0.05)، ومعامل الارتباط بين (نظام الرقابة الداخلية) و(شفافية الإبلاغ المالي) (0.664) وهي قيمة معنوية عند مستوى (0.05)، حيث إن تلك القيم تشير إلى قوة العلاقة بين تلك المتغيرات الثلاثة بحسب معطيات التحليل كما مبين في الجدول المشار إليه في أعلاه.

الجدول(7) علاقة الارتباط (بيرسون) بين المتغيرات الرئيسية للدراسة

المتغيرات		المدقق الخارجي	نظام الرقابة الداخلية	شفافية الإبلاغ المالي
المدقق الخارجي	الارتباط	1		
	الارتباط	0.818 000	1	
شفافية الإبلاغ المالي	الارتباط	0.825 000	0.664 000	1

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

ثانياً- تحليل علاقة الارتباط على المستوى الجزئي

يتضح من الجدول (8) بأن هناك علاقة ارتباط معنوية بين العناية المهنية اللازمة والضبط الداخلي، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.801) وعند مستوى معنوية (0.00) وهي أقل من المستوى المعنوي المعتمد (0.05)، وأظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط معنوية بين العناية المهنية اللازمة ومستوى الإفصاح، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.840) وعند مستوى معنوية (0.00) وهي أقل من المستوى المعنوي المعتمد (0.05).

كما أظهرت نتائج التحليل في الجدول نفسه بوجود علاقة ارتباط معنوية بين الضبط الداخلي ومستوى الإفصاح، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.657) وعند مستوى معنوية (0.00) وهي أقل من المستوى المعنوي المعتمد (0.05).

الجدول (8) علاقة الارتباط (بيرسون بين) المتغيرات الفرعية للدراسة

المتغيرات	العناية المهنية اللازمة	الضبط الداخلي	مستوى الإفصاح
العناية المهنية اللازمة	1		
الضبط الداخلي	0.801	1	
	000		
مستوى الإفصاح	0.840	0.657	1
	000	000	

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

3-9 تحليل علاقات التأثير بين متغيرات الدراسة

يهدف هذا المحور الى التحقق من مدى وجود العلاقات التأثيرية بين متغيرات الدراسة، وذلك بالاعتماد على أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمعتمد من خلال طريقة (Enter) ، وباستخدام البرمجية الإحصائية (SPSS V. 20) وكما يأتي:

أولاً - اختبار تحليل علاقات التأثير على المستوى الكلي للفرضية الرئيسية الأولى

تم حساب معامل الانحدار للمتغيرات الرئيسية وبحسب عينة الدراسة، حيث بينت نتائج تحليل البيانات الميدانية الموجودة في الجدول (9) وجود علاقة تأثير معنوية وذات دلالة إحصائية بين متغير (المدقق الخارجي) ومتغير (نظام الرقابة الداخلية) وعلى المستوى الكلي لمكاتب التدقيق المبحوثة ، إذ كانت قيمة مستوى الدلالة (0.00) وهي أقل بكثير من مستوى المعنوي الافتراضي للدراسة، والبالغ (0.05) ، بدلالة معامل التحديد (R^2) والذي قيمته (0.670) وكذلك ($Adj. R^2$) والذي قيمته (0.658) ، مما يعني أن ما نسبته (70%) تقريباً من التغيرات التي تطرأ على المتغير المعتمد تفسر بالمتغير المستقل، أما النسبة المتبقية، فتعود إلى عوامل أخرى لم تتضمنها الدراسة. كما أن قيمة ($B1$) فقد بلغت (0.873) وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة والبالغة (7.536) ، ويؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة والبالغة (56.786) مما يدل على معنوية النموذج ، وهذا يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية الأولى بوجود تأثير بدرجة معنوية بين أداء المدقق الخارجي وتفعيل نظام الرقابة الداخلية .

الجدول (9) تأثير المدقق الخارجي في نظام الرقابة الداخلية

مدقق الخارجي						
المتغير المستقل	معامل الإنداد $B1$	R^2	$Adj. R^2$	قيمة t المحسوبة	قيمة F المحسوبة	Sig
المتغير التابع						
نظام الرقابة الداخلية	0.873	0.670	0.658	7.536	56.786	0.000

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

اختبار تحليل علاقات التأثير على المستوى الجزئي للفرضية الفرعية للفرضية الرئيسية الاولى

اختبار تأثير العناية المهنية اللازمة في الضبط الداخلي

تم حساب معامل الانحدار للمتغيرات الفرعية وبحسب عينة الدراسة ، حيث بينت نتائج تحليل البيانات الميدانية الموجودة في الجدول (10) وجود علاقة تأثير معنوية وذات دلالة إحصائية بين متغير (العناية المهنية اللازمة) ومتغير (الضبط الداخلي) وعلى المستوى الجزئي لمكاتب التدقيق المبحوثة ، إذ كانت قيمة مستوى الدلالة (0.00) وهي أقل بكثير من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) بدلالة معامل التحديد (R^2) والذي قيمته (0.641) وكذلك ($Adj. R^2$) والذي قيمته (0.628) ، مما يعني أن ما نسبته (70%) تقريباً من التغيرات التي تطرأ على المتغير المعتمد تفسر بالمتغير المستقل ، أما النسبة المتبقية فتعود إلى عوامل أخرى لم تتضمنها الدراسة. كما أن قيمة ($B1$) بلغت (1.018) وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة والبالغة (7.071)، ويؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة والبالغة (50.004)، مما يدل على معنوية النموذج ، وهذا يشير إلى صحة الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الأولى بوجود تأثير بدرجة معنوية بين العناية المهنية اللازمة للمدقق الخارجي ومستوى جودة الضبط الداخلي.

الجدول (10) تأثير العناية المهنية اللازمة في الضبط الداخلي

العناية المهنية اللازمة						
Sig	قيمة F المحسوبة	قيمة t المحسوبة	Adj. R^2	R^2	معامل الإنحدار B1	المتغير المستقل / المتغير التابع
0.000	50.004	7.071	0.628	0.641	1.018	الضبط الداخلي

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

ثانياً- اختبار تحليل علاقات التأثير على مستوى الكلي للفرضية الرئيسية الثانية :

تم حساب معامل الانحدار للمتغيرات الرئيسية وبحسب عينة الدراسة ، حيث بينت نتائج تحليل البيانات الميدانية الموجودة في الجدول (11) وجود علاقة تأثير معنوية وذات دلالة إحصائية بين متغير (المدقق الخارجي) ومتغير (شفافية الإبلاغ المالي) وعلى المستوى الكلي لمكاتب التدقيق المبحوثة، إذ كانت قيمة مستوى الدلالة (0.00) وهي أقل من مستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) بدلالة معامل التحديد (R^2) والذي قيمته (0.682) و ($Adj. R^2$) والذي قيمته (0.658) مما يعني أن ما نسبته (70%) تقريباً من التغيرات التي تطرأ على المتغير المعتمد تفسر بالمتغير المستقل ، أما النسبة المتبقية فتعود إلى عوامل أخرى لم تتضمنها الدراسة. كما أن قيمة ($B1$) بلغت (1.138) وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة والبالغة (4.514)، ويؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة والبالغة (28.902) وهي أكبر من قيمتها الجدولية والبالغة (2.2360) مما يدل على معنوية النموذج ، وهذا يشير إلى صحة الفرضية الرئيسية الثانية بوجود علاقة وتأثير بدرجة معنوية بين أداء المدقق الخارجي وتحقيق شفافية الإبلاغ المالي.

الجدول (11) تأثير المدقق الخارجي في شفافية الإبلاغ المالي

المدقق الخارجي						
Sig	قيمة F المحسوبة	قيمة t المحسوبة	Adj. R ²	R ²	معامل الانحدار B1	المتغير المستقل / المتغير التابع
0.000	28.902	4.514	0.658	0.682	1.138	شفافية الإبلاغ المالي

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي . القيمة الجدولية (2.2360)

اختبار تحليل علاقات التأثير على المستوى الجزئي للفرضية الفرعية للفرضية الرئيسية الثانية

اختبار تأثير العناية المهنية اللازمة في مستوى الإفصاح

تم حساب معامل الانحدار للمتغيرات الفرعية وبحسب عينة الدراسة ، حيث تبين نتائج تحليل البيانات الميدانية الموجودة في الجدول (12) وجود علاقة تأثير معنوية وذات دلالة إحصائية بين متغير (العناية المهنية اللازمة) ومتغير (مستوى الإفصاح) وعلى المستوى الجزئي لمكاتب التدقيق المبحوثة ، إذ كانت قيمة مستوى الدلالة (0.00) وهي أقل بكثير من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) ، بدلالة معامل التحديد (R^2) والذي قيمته (0.705) وكذلك (Adj. R^2) والذي قيمته (0.694) ، مما يعني أن ما نسبته (70%) تقريباً من التغيرات التي تطرأ على المتغير المعتمد تفسر بالمتغير المستقل ، أما النسبة المتبقية فتعود إلى عوامل أخرى لم تتضمنها الدراسة. كما أن قيمة (B1) بلغت (1.099) وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة والبالغة (8.180) ، ويؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة والبالغة (66.917) ، مما يدل على معنوية النموذج ، وهذا يشير إلى صحة الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية بوجود تأثير بدرجة معنوية بين العناية المهنية اللازمة للمدقق الخارجي ومستوى الإفصاح.

الجدول (12) تأثير العناية المهنية اللازمة في مستوى الإفصاح

العناية المهنية اللازمة						
Sig	قيمة F المحسوبة	قيمة t المحسوبة	Adj. R ²	R ²	معامل الانحدار B1	المتغير المستقل / المتغير التابع
0.000	66.917	8.180	0.694	0.705	1.099	مستوى الإفصاح

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

ثالثاً- اختبار تحليل علاقات التأثير على المستوى الكلي للفرضية الرئيسية الثالثة

تم حساب معامل الانحدار للمتغيرات الرئيسية وبحسب عينة الدراسة ، حيث بينت نتائج تحليل البيانات الميدانية الموجودة في الجدول (13) على عدم وجود علاقة تأثير معنوية وذات دلالة إحصائية بين متغير (نظام الرقابة الداخلية) ومتغير (شفافية الإبلاغ المالي) وعلى المستوى الكلي لمكاتب التدقيق المبحوثة ، إذ كانت قيمة مستوى الدلالة (0.86) وهي أكبر بكثير من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) ، بدلالة معامل التحديد (R^2) والذي قيمته (0.682) وكذلك (Adj. R^2) والذي قيمته (0.658) ، مما يعني أن ما نسبته (70%) تقريباً من التغيرات التي تطرأ على المتغير المعتمد تفسر بالمتغير المستقل ، أما النسبة المتبقية فتعود إلى عوامل أخرى لم تتضمنها الدراسة. كما أن قيمة (B1) بلغت (-0.042) وهي قيمة غير معنوية بدلالة (t) المحسوبة والبالغة (-).

0.179)، ويؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة والبالغة (28.902) وهي أكبر من قيمتها الجدولية والبالغة (2.2360) مما يدل على عدم معنوية النموذج، وهذا يشير إلى رفض الفرضية الرئيسية الثالثة لعدم وجود تأثير بدرجة معنوية بين تطبيق نظام الرقابة الداخلية الفعال وتحقيق شفافية الإبلاغ المالي.

الجدول (13) تأثير النظام الرقابة الداخلية في شفافية الإبلاغ المالي

نظام الرقابة الداخلية						
Sig	قيمة F المحسوبة	قيمة t المحسوبة	Adj. R ²	R ²	معامل الانحدار B1	المتغير المستقل / المتغير التابع
0.86	28.902	-0.179	0.658	0.682	-0.042	شفافية الإبلاغ المالي

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي. القيمة الجدولية (2.2360)

اختبار تحليل علاقات التأثير على المستوى الجزئي للفرضية الفرعية للفرضية الرئيسية الثالثة

اختبار تأثير الضبط الداخلي في مستوى الإفصاح

تم حساب معامل الانحدار للمتغيرات الفرعية وبحسب عينة الدراسة ، حيث بينت نتائج تحليل البيانات الميدانية الموجودة في الجدول (14) وجود علاقة تأثير معنوية وذات دلالة إحصائية بين متغير (الضبط الداخلي) ومتغير (مستوى الإفصاح) وعلى المستوى الجزئي لمكاتب التدقيق المبحوثة ، إذ كانت قيمة مستوى الدلالة (0.00) وهي أقل من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) ، بدلالة معامل التحديد (R²) والذي قيمته (0.432) وكذلك (Adj. R²) والذي قيمته (0.412) ، مما يعني أن ما نسبته (50%) تقريباً من التغيرات التي تطرأ على المتغير المعتمد تفسر بالمتغير المستقل ، أما النسبة المتبقية فتعود إلى عوامل أخرى لم تتضمنها الدراسة. كما أن قيمة (B1) بلغت (0.677) وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة والبالغة (4.616) ويؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة والبالغة (21.309) وهي أكبر من قيمتها الجدولية والبالغة (3.0725) مما يدل على معنوية النموذج ، وهذا يشير إلى صحة الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثالثة بوجود تأثير بدرجة معنوية للضبط الداخلي في مستوى الإفصاح.

الجدول (14) تأثير الضبط الداخلي في مستوى الإفصاح

الضبط الداخلي						
Sig	قيمة F المحسوبة	قيمة t المحسوبة	Adj. R ²	R ²	معامل الانحدار B1	المتغير المستقل / المتغير التابع
0.000	21.309	4.616	0.412	0.432	0.677	مستوى الإفصاح

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي. القيمة الجدولية (3.0725)

3-10 اختبار تحليل الوسيط بين متغيرات الدراسة (Sobel test)

يُشير هذا المحور الى التحقق من وجود علاقة المتغير المستقل بالمتغير المعتمد بالاعتماد على متغير آخر، وهو المتغير الوسيط، باستخدام اختبار الوسيط (Sobel test) وكما يلي:

اختبار (الضبط الداخلي) كمتغير وسيط بين العناية المهنية اللازمة ومستوى الإفصاح

بينت نتائج تحليل البيانات الموجودة في الجدول (15) وجود علاقة تأثير معنوية وذات دلالة إحصائية بين متغير (العناية المهنية اللازمة) ومتغير (مستوى الإفصاح)، بمستوى دلالة (0.01) وهي أقل من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، بدلالة معامل التحديد (R^2) والذي قيمته (0.71)، كما أن قيمة (B) بلغت (1.099) وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة والبالغة (6.699)، ويؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة والبالغة (44.88)، كما وتبين من نتائج تحليل البيانات وجود علاقة تأثير معنوية وذات دلالة إحصائية بين متغير (العناية المهنية اللازمة) ومتغير (الضبط الداخلي)، إذ كانت قيمة مستوى الدلالة (0.01) وهي أقل من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، بدلالة معامل التحديد (R^2) والذي قيمته (0.80)، كما أن قيمة (B) بلغت (1.018) وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة والبالغة (9.29)، ويؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة والبالغة (86.25)، وأخيراً فقد أظهرت نتائج تحليل البيانات بأن متغير (الضبط الداخلي) هو وسيط جزئي بين متغير (العناية المهنية اللازمة) ومتغير (مستوى الإفصاح)، إذ كانت قيمة مستوى الدلالة (0.01) وهي أقل من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، بدلالة معامل التحديد (R^2) والذي قيمته (0.71)، كما أن قيمة (B) لمتغير (الضبط الداخلي) بلغت (-0.043) وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة والبالغة (-0.24)، وقيمة (B) لمتغير (مستوى الإفصاح) بلغت (1.14) وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة والبالغة (3.72)، ويؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة والبالغة (30.45)، كما أن قيمة مستوى الدلالة لمتغير (الضبط الداخلي)، (0.05) وهي مساوية للمستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) ولمتغير (مستوى الإفصاح) هي (0.01) وهي أقل من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، وأن قيمة مستوى الدلالة (Sobel test) هي (0.05) وهي مساوية للمستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، بدلالة معامل التحديد (k^2) والذي قيمته (0.43)، كما أن قيمة (Z) بلغت (-0.24)، وهذا يشير إلى صحة الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الرابعة بوجود علاقة وتأثير بدرجة معنوية لمستوى الضبط الداخلي بين العناية المهنية اللازمة للمدقق الخارجي ومستوى الإفصاح.

واستناداً الى ما سبق، يُشير اختبار الفقرات السابقة لكل الفرضيات الفرعية الى صحة الفرضية الرئيسية الرابعة، بوجود علاقة وتأثير بدرجة معنوية لدور نظام الرقابة الداخلية بين المدقق الخارجي وتحقيق شفافية الإبلاغ المالي.

الجدول (15) اختبار الضبط الداخلي (كمتغير وسيط) بين العناية المهنية اللازمة ومستوى الإفصاح

المتغيرات	معامل الإنحدار B1	R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة F المحسوبة	Sig
العناية المهنية اللازمة مستوى الإفصاح		0.71		1.28 = 44.88	0.01
	1.099		28 = 6.699		0.01
العناية المهنية اللازمة الضبط الداخلي		0.80		1.28 = 86.25	0.01
	1.018		28 = 9.29		0.01
العناية المهنية اللازمة الضبط الداخلي مستوى الإفصاح		0.71		2.27 = 30.45	0.01
	-0.043		27 = -0.24		0.05
	1.14		27 = 3.72		0.01
الوسيط Sobel test	Z	K ²			Sig
	-0.24	0.43			0.05

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

11-3 اختبار العلاقة الخطية بين متغيرات الدراسة (Linearity)

يهدف هذا المحور الى التحقق من مدى وجود العلاقة الخطية بين متغيرات الدراسة بالاعتماد على الاسلوب الخطي (Linearity) وباستخدام البرمجية الاحصائية (SPSS V. 20) وكما يأتي:

تحليل العلاقة الخطية بين العناية المهنية اللازمة والضبط الداخلي

يشير الجدول (16) الى عدم وجود علاقة خطية بين متغير العناية المهنية اللازمة ومتغير الضبط الداخلي ، اذ كانت قيمة الدلالة (0.211) وهي أكبر من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، بدلالة معامل (M^2) والذي قيمته (0.169) ، كما أن قيمة (F) المحسوبة والبالغة (1.614) ، وهي أقل من قيمتها الجدولية والبالغة (233.9860)، وهذا دليل على عدم وجود علاقة خطية بين تلك المتغيرات، وهذا يحقق شرط خلو البيانات من الافتراضات الخطية وصلاحياتها للتحليل .

الجدول (16) العلاقة الخطية بين العناية المهنية اللازمة والضبط الداخلي (Linearity)

المتغيرات	M ²	قيمة F المحسوبة	Sig
العناية المهنية اللازمة الضبط الداخلي	0.169	1.614	0.211

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي. القيمة الجدولية (233.9860)

تحليل العلاقة الخطية بين العناية المهنية اللازمة ومستوى الإفصاح

يشير الجدول (17) الى عدم وجود علاقة خطية بين متغير العناية المهنية اللازمة ومتغير مستوى الإفصاح ، اذ كانت قيمة الدلالة (0.135) وهي أكبر من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) ، بدلالة معامل (M²) والذي قيمته (0.169) ، كما أن قيمة (F) المحسوبة والبالغة (2.979) ، وهي أقل من قيمتها الجدولية والبالغة (19.3959) ، وهذا دليل على عدم وجود علاقة خطية بين تلك المتغيرات، وهذا يحقق شرط خلو البيانات من الافتراضات الخطية وصلاحيتها للتحليل .

الجدول (17) العلاقة الخطية بين العناية المهنية اللازمة ومستوى الإفصاح (Linearity)

المتغيرات	M ²	قيمة F المحسوبة	Sig
العناية المهنية اللازمة مستوى الإفصاح	0.169	2.979	0.135

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي. القيمة الجدولية (19.3959)

تحليل العلاقة الخطية بين الضبط الداخلي ومستوى الإفصاح

يشير الجدول (18) الى عدم وجود علاقة خطية بين متغير الضبط الداخلي ومتغير مستوى الإفصاح، اذ كانت قيمة الدلالة (0.212) وهي أكبر من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، بدلالة معامل (M²) والذي قيمته (0.331)، وأن قيمة (F) المحسوبة والبالغة (4.230)، وهي أقل من قيمتها الجدولية والبالغة (6.9443)، وهذا دليل على عدم وجود علاقة خطية بين تلك المتغيرات، وهذا يحقق شرط خلو البيانات من الافتراضات الخطية وصلاحيتها للتحليل .

الجدول (18) العلاقة الخطية بين الضبط الداخلي ومستوى الإفصاح (Linearity)

المتغيرات	M ²	قيمة F المحسوبة	Sig
الضبط الداخلي مستوى الإفصاح	0.331	4.230	0.212

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي. القيمة الجدولية (6.9443)

المبحث الرابع: الاستنتاجات والمقترحات

1-4 الاستنتاجات

1-1-4 استنتاجات الدراسة النظرية

1. يعد عمل المدقق الخارجي سلاحاً ذو حدين من خلال الدور الكبير الذي يضطلع بها ويبرز الحد الايجابي له ، إذا ما اتبع المسارات الصحيحة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية واستكمل بأدواته المختلفة الإبلاغ المالي ، وينعكس الأمر إذا ما نكص عن القيام بالدور المناط به .
2. يُسهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحقيق الشفافية ، وتحديد الأسلوب الصحيح لتحديد عرض عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث المالية في نتائج المركز المالي.
3. تعد الادارة مسؤولاً عن تقييم المخاطر المتوقعة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية بهدف تخفيض الاخطاء والمخالفات.
4. يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال في تعزيز وتفعيل مسؤوليات إدارة الوحدة، وذلك للتأكد من مدى سلامة النظام المحاسبي لتوفير الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية.
5. إن تحقيق الشفافية في الإبلاغ المالي يوفر معلومات ملائمة وذات مصداقية تؤدي الى تخفيض درجة عدم التأكد والمخاطرة لمستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات الاقتصادية.
6. يساعد اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي عند فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في تخفيض كلفة عملية التدقيق.
7. يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على قيام المدقق الخارجي بأداء مهامه بالشكل الايجابي ، فضلاً عن المحافظة على موجودات الوحدة وتحقيق الانسجام بين أهداف الادارة كراعية لمصالح المالكين والعاملين في الوحدة.
8. بعد اعداد تقارير جودة الأداء مؤشراً لفاعلية نظام الرقابة الداخلية.
9. إن الإفصاح عن كافة المعلومات والسياسات والطرائق المحاسبية في تقارير الإبلاغ المالي المدققة من قبل مدقق خارجي مستقل، يؤدي الى تحسين وترشيد القرارات الاستثمارية.
10. يؤدي المستوى العالي من الإفصاح المحاسبي الى تحقيق الشفافية في الإبلاغ المالي باعتباره جزءاً مهماً من الإبلاغ المالي.

2-1-4 استنتاجات الجانب العملي

بينت الدراسة الميدانية ما يلي

1. يستطيع المدقق الخارجي وبما يمتلكه من مؤهلات علمية وعملية أن يجعل من نظام الرقابة الداخلية الوسيلة الفعالة للمحافظة على موارد الوحدة ومن ثم عكس نتائج عملياتها بصورة شفافة.
2. يتمكن المدقق الخارجي من رفع مستوى الافصاح المحاسبي في القوائم المالية وذلك بالاعتماد على المدقق الداخلي ومن خلال إجراءات ضبط محاسبي سليم.
3. يلعب المدقق الخارجي دوراً كبيراً في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي من خلال بذل العناية المهنية اللازمة.
4. يعد التدقيق الداخلي والضبط الداخلي محدداً رئيسيان في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي.
5. ظهر من خلال الإجابات أن المدققين الداخليين لا يسهمون جميعهم في التدقيق الاختباري ، وهذا يعني أحد أمرين، إما أن المدققين الخارجيين لا يعتمدون جميعهم على اشراك المدقق الداخلي في هذه المهام ، أو عدم امتلاك بعض المدققين الداخليين للمهارات اللازمة لاشراكهم في اجراء التدقيق الاختباري.

6. تبين بأن هناك نقصاً في موضوعية المدققين الخارجيين ، وذلك لعملهم على تحقيق ما تطلبه الإدارة ، فضلاً عن ارتباط مستوى أدائهم بقيمة الاجور التي يحصلون عليها.
7. تشير الإجابات الى أن المدققين الخارجيين – وبنسبة اتفاق عالية – يدركون مخاطر عمل المدقق الخارجي واستعدادهم لتحمل المسؤولية الناجمة عن الحاق الضرر الناتجة في حالة اخلاصهم وأمانتهم في عملهم.
8. تشير الإجابات بأن المدققين الداخليين يعملون – وبنسبة اتفاق عالية – على تحقيق الأهداف المناطة بهم ، الأمر الذي يعني أن هناك مدققين داخليين يعملون على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية التشغيلية والإدارية.
9. أوضحت الاجابات بأن المدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية يلبون في عملهم أحد الجوانب المهمة والخاصة بضرورة قيامهم بالفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر لخطط الإدارة.
10. أوضحت الاجابات بأن المدققين الخارجيين لا يطالبون الإدارة بالمطابقات بين الارصدة الدفترية مع الموجودات المادية ، الأمر الذي يعني اعتماد المدققين الخارجيين على ما يقومون به من مطابقات في نهاية السنة المالية فقط.
11. اتفق المدققون في العينة المبحوثة بأن تؤمن الوحدة الاقتصادية للمدققين حق الحصول على المعلومات في الوقت المناسب وبأقل التكاليف، وجعل المستخدمين للمعلومات مطلعين على آليات صنع القرارات في هذه الوحدات.

4-2 المقترحات

1. ضرورة التأكيد على نشر القوائم المالية إلكترونياً، وأن يكون للوحدة الاقتصادية موقعاً على شبكة المعلومات بما يعزز شفافية الإبلاغ المالي.
2. أن تقوم الوحدات بطبع نظام الرقابة الداخلية للوحدة، ووضعها في متناول جميع العاملين وفي مختلف المستويات الإدارية لتحديد واجباتهم ومسؤولياتهم، فضلاً عن معرفة السلطات الممنوحة لهم.
3. قيام نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين و الجمعية العلمية للمدققين في كوردستان وبالتعاون مع الجامعات في الاقليم على فتح الدورات اللازمة والخاصة بالمعايير الدولية للمدققين الداخليين للرفع من كفاءتهم المهنية ، وذلك لتعظيم قدراتهم في الإسهام والقيام ببعض الإجراءات المساندة لعمل المدقق الخارجي. فضلاً عن عقد الندوات العلمية والاكاديمية؛ لاطلاع المدققين الخارجيين على آخر المعايير و النشرات و الاصدارات الجديدة المتعلقة بمهنة التدقيق.
4. أن تقوم الوحدات وقبل التعاقد مع المدقق الخارجي بالطلب منه إبراز ما يؤكد بأنه يمتلك الخبرة المناسبة في مجال عمل الوحدة الخاضعة للتدقيق بما في ذلك فتح دورات التدريب اللازمة والتي تؤكد ذلك.
5. اعتماد الاساليب العلمية في تحديد اجور المدقق الخارجي، كي لا يكون هذا الأمر محددًا لبذل العناية المهنية اللازمة عند قيامه بإجراءاته الخاصة بتنفيذ المهمة.
6. ضرورة عمل المدققين الخارجيين على تطوير مهارات المدققين الداخليين واشراكهم في إجراءات الفحص الانتقادي والتقييم المستمر لخطط الإدارة.
7. التأكيد على نقابة المحاسبين والمدققين في كوردستان بالطلب من الوحدات كافة ، بضرورة زيادة الشفافية من قبل الإدارات، وبما يتيح للمستخدمين الحصول على المعلومات في الوقت المناسب وبأقل التكاليف ، فضلاً عن اطلاعهم على آليات صنع القرارات في الوحدة، وبما يمكنهم من تقييم أداء هذه الوحدات.
8. العمل على زيادة الاهتمام بمهنة التدقيق الخارجي وإعطاءها دوراً فعالاً من خلال القوانين المنظمة لعمل المهنة والجهات التي تراعي حقوق والتزامات المدققين، لما لذلك من أثر ايجابي في دعم وتطوير نظام الرقابة الداخلية .
9. التأكيد على الدراسة المتعمقة لنظام الرقابة الداخلية واستيعاب أهميته البالغة في تعزيز وتقوية مقوماته، وذلك لضمان تحقيق الشفافية في المعلومات الواردة في القوائم المالية .

10. ضرورة توجيه الجمعية العلمية للمدققين الخارجيين والجامعات في الاقليم للباحثين نحو المزيد من الدراسات التي تتناول شفافية الإبلاغ المالي، وخاصة دور المدقق الخارجي نحو زيادة كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بهدف توفير معلومات واضحة ودقيقة للمستثمرين لكي تمكنهم من صنع القرارات الاستثمارية .

11. ضرورة التزام المدقق الخارجي بالتطوير المهني الذاتي لمواكبة المستجدات، وذلك لمساعدته على تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال التزامه ببذل العناية المهنية اللازمة عند تقييم هذا النظام.

قائمة المصادر

أولاً : المصادر باللغة العربية

أ . الوثائق والنشرات الرسمية

1. قانون ساربنز اوكسلي (Sarbanes-Oxley Act, 2002).
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، IFAC، International Federation of Accountants، معايير التدقيق الدولية النسخة العربية، 2003.

ب . الأطاريح والرسائل الجامعية

1. ابراهيم، نبيل عبدالروؤف، 2009، اختيار تجريبي لقياس مدى فاعلية أساليب الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير المالية في ظل بيئة قانون ساربنز اوكسلي، بحث منشور، اكاديمية الشروق.
2. الاسدي، رافيل ياسين خضير، 2007، المقدرة التفاوضية لمراقب الحسابات وأثرها في أداء مهمته، بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.
3. الشمري، حيدر علوان كاظم، 2003، دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية، أنموذج مقترح باستخدام مدخل القرار، اطروحة مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد .
4. القرغلي، سعد محمد كاظم، 1998، العناية المهنية في التدقيق، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق، بغداد.

ج . المجلات والمؤتمرات والدوريات

1. دهمش، نعيم وابوزر، عفاف، 2005، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، المؤتمر العلمي السنوي الخامس، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة زيتونة، عمان، الأردن.
2. غندور، محمد جلال سيد، 2000، الإستراتيجية المعلوماتية الأوروبية، نماذج من فرنسا والدول الاسكندنافية، الاتجاهات الحديثة في المكتبات والمعلومات، المجلد السابع، العدد (13) .
3. نشوان، اسكندر، 2010، جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينية، مجلة الفكر المحاسبي جامعة الشمس، العدد الأول، مصر .
4. حسين، وسام نعمة، 2011، مدى مساهمة المدقق الداخلي في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (7)، العدد 22، جامعة تكريت كلية الإدارة والاقتصاد.

د . الكتب باللغة العربية

1. ارينز، الفين ولوبك، 2002، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبدالقادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
2. التميمي، هادي، 2006، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
3. توماس وهنكي، وليم و امرسون، 2003، المراجعة النظرية والتطبيق، ترجمة إلى العربية، د.احمد جامد حجاج و د. كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض.
4. جمعة، أحمد حلمي، 2007، التدقيق والتأكيد الحديث، المشاكل والمسؤوليات، والأدوات والخدمات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

5. جميل، عبدالعزيز وآخرون، 2000، قياس الأداء المؤسسي للأجهزة المركزية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
6. الخضير، محسن احمد، 2005، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، مصر .
7. راضى، محمد سامي، 2011، المحاسبة المالية- الدورة المحاسبية – القوائم المالية – محاسبة العمليات النقدية – محاسبة العمليات الأجلة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية.
8. السواح ، نادر شعبان ابراهيم ، 2006، النقود البلاستيكية وأثر المعاملات الالكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
9. الصحن، عبدالفتاح وسرايا، محمد، 2004، الرقابة والمراجعة على الداخلية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر.
10. الغالبي، ظاهر محسن والعامري، صالح مهدي ، 2008، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال – الأعمال والمجتمع، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
11. لطفي، أمين السيد احمد، 2009، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
12. موسكوف، ستيفن وسمكن، مارك، 1989، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مفاهيم وتطبيقات، دار المريخ، تعريب كمال الدين سعيد، الرياض.

ثانياً : المصادر الأجنبية

A. Seminars & Bulletins

1. AICPA ,(1994), American Institute of Certified Public Accountants.
2. Archambeault, Deborah S, (2002) , "The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting : Evidence from SEC Enforcement Cases ", USA: Prentice - Hall International , Inc.
3. Glassman , Gynthia A ,(2002), " Opening Remarks befor the symposium on Enhancing financial Transparency , U.S. Securities and exchange commission , Washington , D.C , June, U.S .
4. Jen Kiss , A. M. ,(1994), " A program of Research for Investigating Management Information Systems " , Ally & Co. N. Y.
5. Kenneth P –Johnson and Henry R.Jaenicke , (1980) , Evaluating Internal control New York ,Ronald press publication.
6. Meigs , Robert E ,(1996), Accounting the Basis for Business Decisions , McGraw – Hill , Irwin .

D. Books

1. Arens A.,(1984), " Auditing An Integrated Approach , 3rd . Ed . Englewood Cliffs" New Jersey : Prentice Ha .
2. Belkaoui , Ahmed ,(2000), " Accounting Theory " , 4th ed ., Business Pres – Thomson Learning , USA .
3. Henderson , Scott & et. Al.,(1992) , Financial Accounting Theory – It is Nature and Development , 2nd .ed., Longman Cheshire , Australia .
4. Lionnel, C., and Gerard, V.,(1992), Audit and internal control, Financial and Strategic Operation, 4th Edition, Dalloze, Paris, France.
5. Richard Lewis & David Pendrill,(1985), Advanced financial accounting, Second Edition .
6. Romeny , Marshall . B . & Stein bart , (2000) , paul John Accounting information Systems 8th / ed Prentice Hall .