

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

در اسسه میدانیه فی، عننه من مکاتب التدقیق العاملة فی أربیل- اقليم کور دستان العراق

محمد عبید محمود¹, عبد الرسول صالح مهدي الانصارى²

قسم المحاسبة، كلية الأدارة و الاقتصاد، جامعة دهوك، دهوك، العراق

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

المُلْخَصُ:

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 والمتسرعة 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 وتحتبر هذه الدراسة ، دور نظام الرقابة الداخلية الفعال — كمتغير وسيط — للدقق الخارجي في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي والتي تم تمثيلها من خلال مقاييس (العناية المهنية الازمة، الضبط الداخلي، مستوى الافصاح) ، لبيان مدى تحقيق شفافية الإبلاغ المالي والمساهمة في رفع أداء هذه العوامل في بيئة مكاتب التدقيق العاملة في اربيل .

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 توظيف منهج الرؤاسة الميدانية الاستطلاعية، وصياغة استمارة استبيانة تم توزيعها على المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في أربيل.

وتوصلت الدراسة الى عدة استنتاجات مهمة في الدراسة النظرية والميدانية أهمها تمثلت في أن يُسهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحقيق الشفافية، وتحديد الأسلوب الصحيح لتحديد عرض عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث المالية في نتائج المركز المالي ، كما يلعب المدقق الخارجي دوراً كبيراً في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي من خلال بذل العناية المهنية الالزمه . وخلصت الدراسة الى عدة مقتراحات، أهمها التأكيد على الدراسة المعمقة 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، التسافية، الإبلاغ المالي.

پوختہ:

ئارمانجا ئەقى فەكولىنى زانىنا رولى هويرىيەنھرى دەرەكى ل كاراكلۇر سىستېمى چافدىريما ناخوئى ورەندەدانا وى بو بىدەستقىمئىنانا شەفافىيەتى دراپورتا دارايىدا، يەكىن ئابورى لۇسى سەرەدەمى توشى ھەزەرمارمەكا زور يا ھەفرىكىدا دىن ژېھر وان گۇھورىيەت مەزىن وبلەز يىن رويدەن ل ژىنگەھا كارى، زىدمەبارى وى ھەفرىكى لىسەر بەرۋەھەنديا دەتىھە كەن وزىدەبۇنا وان لايەنن كارتىكىرنا خۇ ھەمى وكارتىكىر لىسەر وان ھەزىلائىن بىزافىن يەكاكە، وژېھر زىدەبۇنا خەلتەتى سەرىپچىيا يەپىتى يە كۆ سىستېمى چافدىريما ناخوئى بىتەتە كاراكلۇر بىزىكار رولى هويرىيەنھرى دەرەكى دىگەرىت داكو بىكۈجىت و بەرەدەوا مەيت دەكەل ژىنگەھا دىنامىكى، بىدەستقىمئىنانا ئاستەتكى بلند يى شەفافىيەتى دراپورتا دارايىدا ھەر وەسا ئەف فەكولىنىھە رادىبىت ب تاقىكىرنا پەيوەندى وكارتىكىرنا رولى سىستېمى چافدىريما ناخوئى بى كارا وھك گۇرانكارەكى نىبۇندىگىر دنابېمرا هويرىيەنھرى دەرەكى بىدەستقىمئىنانا شەفافىيەتى دراپورتا دارايىدا، كۆ ھاتىھە كەن بىریكا پېغەرپىن وھك (ليھاتىن زانسى و كارى، چافدىريما پېشىسى يەپىتىقى، هويرىيەن ناخوئى، رېك وېتكىيا ناخوئى، ئاستى ئاشكرا كرنى) بۇ دىياركىرنا رېڭىز گەھشتىنا شەفافىيەتى دراپورتا دارايىدا، و ھەمول دانان وى دېلەندرىن جىيەمەجىركەن ئەوان فاڭتەرلا بىن دېزىنگەھەن ئەنۋىنەن ھەپەن ئەنۋىن ل ھەملىرى كاردىكەن. دەچارچوچى بىدەستقىمئىنانا ئان تاقىكىرنا پېنچ مەرمەن و بوجۇوتىن سەرەكى كۆ دوازىدە لېقىن مەرمەن و بوجۇونا ژى دەردىكەن ھاتىنە بىكار ئىنلىغان بۇ تاقىكىرنا ئەوان گۇر انكار او بىداكىرنا بىمەن دەنابېمرا اوندا، و ژى بۇ گەھشتىنەن مەرمەن سىستېمىمەن مەيدانە، ھاتىھە بىكار ئىنلان و بىر يەكە



دروست کرنا فورما راپرسین کو هاتیه دابیش کرن لسمر هویربینه‌رین دمرمکی ئموین کارده‌کمن ل نفیسینگه‌هین هویربینی ل هەولێری .

وە ئەف ڤەکولینه گەھشته هەژمار مکا دەرئەنجمائین گرنگ و گرنگترینی و سیستەمی چافدیریا نافخویی کارا ھەولدەت شەفافیەتی دەستقە بیبێت و دەست نیشانکرنا شیوازی درست بى ئاشکرا کرنا لیستین دارایی و کارتیکرنا کار و کریارین دارایی سمر ئەنجمائین نافەندنا دارایی، ھەروەسا سیستەمی چافدیریا نافخویی دەھیتە هەژمارتن و مک نیوەندگیر مکی بەشی دنافبەرا هویربینه‌ری دمرمکی و بەستقەئینانا شەفافیەتی دراپورتا دارایی دا، و ئەف ڤەکولینه بیدیماھیک دەھیت ب هەژمار مکا پیشنيارا گرنگترینی و ان دوپاتی دەھیتە کرن کو بگویری ڤەکولین بیهنه کرن لسمر سیستەمی چافدیریا نافخویی و گرنگیا فی سیستەمی بیهته زانین و بیهته بھیز کرن داکو بیبینە گرتی یەک بو بەستقەئینانا شەفافیەتی دوان پیز انینا دا بین دەھینە خار د لیستین دارایی دا .

پەیقەن سەرەکی : هویربینه‌ری دمرمکی، سیستەمی چافدیریا نافخویی، شەفافیەت، 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 Arbil.

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 الأول: منهجية الدراسة

1-1 مشكلة الدراسة

تواجه الوحدات الاقتصادية في الوقت الحاضر العديد من التحديات، نتيجة تزايد حالات إعدادها للقوائم المالية غير الشفافة أو الاحتيالية ، 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 ولأسباب ذاته والمتمثل بعدم شفافية الإبلاغ المالي في إطار القوائم المالية ، وعند البحث عن أسباب هذه الانهيارات، يجد الباحث أن المشكلة مشكلةٌ مركبة ، ظاهرها ضعف شفافية الإبلاغ المالي ، على أن هذا السبب هو نتيجة لضعف أنظمة الرقابة الداخلية في هذه الوحدات ، ونکوص المدقق الخارجي عن القيام ببذل العناية المهنية الازمة التي تقضي 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 المساعلة والشفافية ، وبما يرفع من مستوى ثقة الجمهور في البيئة الاقتصادية بالقارير 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 بالإداء اللازم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و بما يؤدي إلى تحقيق شفافية الإبلاغ المالي، وفي هذا الإطار يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات التالية :

1. هل يمارس المدقق الخارجي دوراً لازماً في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟
2. هل يُسهم المدقق الخارجي في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي؟
3. هل يُسهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي؟

1-2 أهداف الدراسة

1. تسلیط 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. تسلیط 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 الازمة 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 الازمة للمدقق الخارجي ومستوى الإفصاح .



الفرضية الرئيسية الثالثة

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

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

4-1 أهمية الدراسة

تتبّنى 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 أساسى 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 والملاعنة.

2. تسليط الضوء على دور المدقق الخارجي في كيفية القيام بعملية التفتيش المشار إليها في أعلاه، وذلك من خلال مقاييس وأبعاد محددة تلبي عملية التفتيش الصحيحة ، وبما يؤدي إلى تحقيق الشفافية الازمة 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

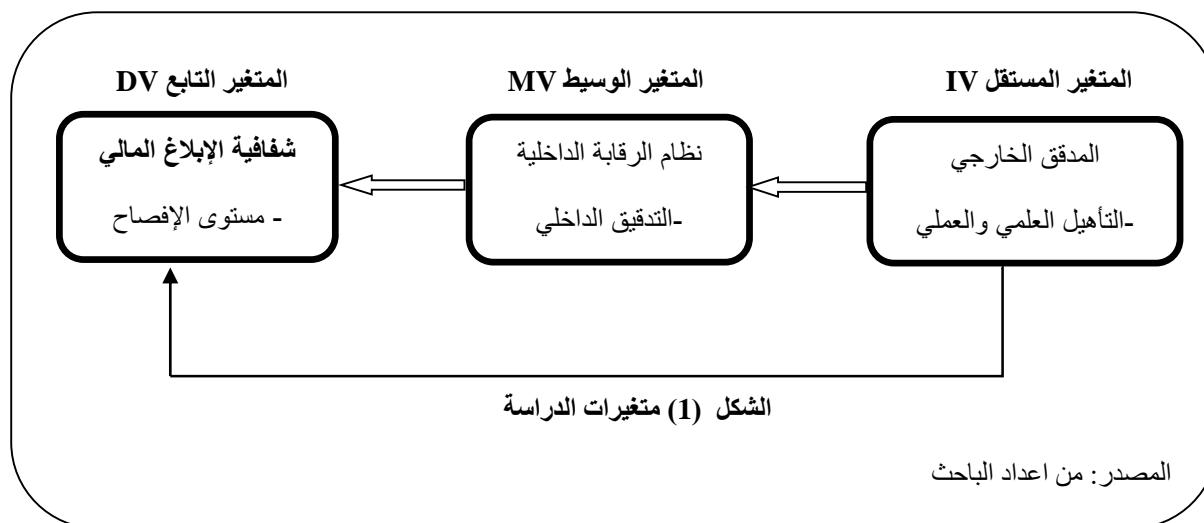
لمعالجة مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها، فقد تم تبني الأدوات المنهجية التالية :

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

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



6-1 نموذج و متغيرات الدراسة



المبحث الثاني : الاطار النظري للدراسة

2-1 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). ولفرض تحديدها فيما إذا كانت المعلومات المجمعة بشكل مناسب تعكس الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة التي يتم المحاسبة عنها (اريزن 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 منتظمة ومنهجية لجمع وتقدير الأدلة والقرائن التي تتعلق بالأنشطة والأحداث الاقتصادية وبشكل موضوعي في ظل مجموعة من المعايير المقررة وتبلغ 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 انقسام الإدارة عن المالكين الذي يحتاجون إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة الوحدة في استثمار موارد الوحدة المتاحة (الأسيدي، 2007، 19). وترجع مرحلة نشوء التدقيق الخارجي إلى القرن الرابع عشر الميلادي، إذ كان الهدف آنذاك مقتصرًا على الوصول، أو التأكيد من أمانة الأشخاص الذين يُعهد إليهم بمسؤوليات مالية (القرغولي ، 1998 ، 19). وأن تعدد الوحدات زاد من أهمية عملية التدقيق الخارجي وجعلها تلعب دوراً أكبر في الحياة الاقتصادية، ولذا فهو من المواضيع التي تغيرها 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 (شنوان، 2010، 171، 2010). عن طريق استفادتها من القوائم المالية المعززة بتقرير المدقق الخارجي المتضمن الرأي الفنى 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 يؤدونها بزيادة المصداقية، والعدالة، وشفافية القوائم المالية ومنع التلاعبات واكتشاف حالات الغش والأخطاء(Archambeault,2002,8). ويشير الإطار الدولى لعمليات التأكيد أن عملية التدقيق الخارجي هي خدمة تسعى إلى معرفة التأكيد على أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً للمعايير الدولية الخاصة بإعداد التقارير المالية ، كما يشير تقرير المدقق الخارجي في فقرة إبداء الرأي إلى أن القوائم المالية تعبر بعدلة عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتغيرات الحاصلة في حقوق الملكية (جمعة ، 2007 ، 25). وفي هذا الإطار فقد عرف (Arens) التدقيق الخارجي بأنه: عملية الفحص الانتقادى المنظم الذى يقوم به شخص مؤهل له القدرة فى جمع وتقدير أدلة الإثبات الكافية وال المتعلقة بالمعلومات المالية القابلة للفحص ، وفحص نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق بهدف الخروج برأى 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 ومحايده عن صحة ومصداقية القوائم المالية المقدمة من قبل الوحدة الاقتصادية بالاعتماد على قواعد ومبادئ محاسبية متعارف عليها . (Lionnel and Gerard, 1992, 22)

2- مفهوم نظام الرقابة الداخلية

وُجد مفهوم نظام الرقابة الداخلية منذ القدم ، وقد تطور طبقاً للتطور المجتمعات البشرية، إلا أنه يمكن القول بأن ظهور الرقابة الداخلية بالمفهوم الحالي لم يظهر إلا في عصر الثورة الصناعية، إذ إن التقدم البشري وتتطور التجارة العالمية والتلوّس في حجم التجارة الداخلية أدى إلى فصل الملكية عن الإداره، 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) . وتتطور 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 ترابطًا بين هاتين الوظيفتين، إذ من الصعب إذا لم يكن مستحيلاً تحقيق الكفاءة الإنتاجية دون أن يكون هناك حماية لموارد الوحدة من سوء الاستخدام (موسكوڤ و سيمکن ، 1989 ، 297). وازداد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة وخاصة بعد الفشل المالي والإخفاقات المحاسبية لبعض الشركات، مثل شركة (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 تحمل 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 ومتأنة 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 والمفالييس المتتبعة في الوحدة الاقتصادية، بهدف حماية الموجودات وضبط وتنفيذ البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها، ومدى الاعتماد عليها، فضلاً عن ذلك تهدف الرقابة الداخلية إلى الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية والى 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 الالهام 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 ل نوعية 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 قدرًا كبيرا من العناية و الاهتمام لاكتشاف اوجه الضعف التي ينطوي عليها هذا النظام بهدف معالجته (الدب و شحاته ، 2013 ، 47-46)

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 القدر التكنولوجي الذي حدث في الدول المتقدمة ب نهاية الألفية الثانية ، ومع هذا التطور أصبح لزاماً على الإدارات أن تضع بياناتها ومعلوماتها ووثائقها على شبكة المعلومات، وهو ما يعني أن المفاهيم قد تغيرت، فبعد أن كان على المستخدم أن يسعى إلى الإدارات للحصول على المعلومات، أصبح اليوم من السهولة الحصول عليها ، والاشتراك في إدارة الشؤون العامة بالأساليب والصور المختلفة للديمقراطية الإدارية (غندور ، 2000 ، 15 – 16) . وأن المتبتع لمفهوم الشفافية يلاحظ اختلافاً في وجهات النظر حول مفهومها، إذ يذهب البعض إلى أنها حق كل فرد في الوصول إلى المعلومات، ومعرفة الآليات 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 واخرون ، 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 والتكمال ، وأن تكون هذه المعلومات غير مضللة وقابلة لفهم 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 التعريف الأخرى، تبين مفهوم الشفافية والتي تعنى بها مبدأ خلق بيئة يتم من خلالها جعل المعلومات عن الظروف والقرارات والأعمال الحالية في الوحدة متاحة ويمكن الوصول إليها بسهولة ، وقابلة لفهم لكافة الأطراف المشاركة من المجتمع (طفى ، 2009 ، 660) .

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

أما (Glassman) فيعرف 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 (1 ، Glassman , 2001).



2- مفهوم الإبلاغ المالي

تمثل المعلومات شريان الحياة الرئيسي، وعصب النجاح الأساسي لأية وحدة اقتصادية تسعى إلى تحقيق أهداف معينة ، أيًّا 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 سواءً أكان تجاريًا، أم صناعيًّا، أم خدميًّا، وضرورة إلمام مستخدمي هذه المعلومات بطبيعة المحاسبة ونوعية المعلومات التي توفرها، إذ إن الإمام بطبيعة وأهداف المحاسبة حتمية تقضي بها 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 (16 ، 1996 , Meigs). حيث لا يمثل الإبلاغ المالي في المحاسبة غایية 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 التأكيد للتడفات النقدية المتوقعة (الشمري ، 2003 ، 28 ، 28).

وقد عرَّف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB) (Financial Accounting Standard Board) بالإبلاغ 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 الإداره (Lewis & Pendrill , 1985 , 2 , Henderson وعرفه (Henderson & et. All , 1992 , 216 ، 1994 ، 1) .(Henderson & et. All , 1992 , 216 , 1994 ، 1) .

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

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 (الغالبي و العامي ، 2008 ، 460-461) و (الفيتوري ، 2005 ، 7)

1- ان وجود نظام ضبط داخلي محكم و تدقيق داخلي يعمل على التأكيد 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 بالاستقراروضيفي .

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

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 تأكيدت اهميته لكون التدابير القانونية أصبحت غير كافية لترصين ممارسة هذا الحق، وبالتالي اصبح من الضروري وجود قوانين خاصة وبالذات 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 الموقف في مكان واحد لفترة طويلة ، لكي لا يمكن من بناء علاقات شخصية او ليتعرض لضغوطات خارجية ، حتى يتم تعزيز الشفافية و التزاهة بشكل مناسب .

المبحث الثالث : الجانب العملي للدراسة

3-1 منهج الدراسة و متغيراتها

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

الجدول (1) متغيرات استمارة الاستبيان

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

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

3-2 الأساليب الإحصائية المستخدمة

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

1. التحليل الخماسي استخدم لايجاد التكرارات (Mean) والنسب المئوية (Percentages) والمتوسط الحسابي (Frequencies) والانحراف المعياري (Standard Deviation) (Alpha - Cronbach) و اختبار (Kolmogorov – Smirnova) و (Multicollinearity) و اختبار (Bartlettes Testa KMO and).

2. معامل الثبات (Alpha - Cronbach) و اختبار (Kolmogorov – Smirnova) و (Multicollinearity) 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 المتردرج (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 إستماراة الاستبانة إلى عدد من الإختبارات قبل توزيعها؛ وذلك لغرض التأكيد من صلاحيتها في قياس متغيرات الدراسة، وتمثل هذه الإختبارات بما يلي:

أولاً - قياس الصدق الظاهري والشمولي للاستبانة

لغرض التأكيد من صلاحيه استماراة الاستبانة وقدرتها على قياس متغيرات الدراسة ، فقد تم عرض الاستماراة في شكلها ومحتوها الأولى على مجموعة من الخبراء والاختصاصيين في العلوم الإدارية والمحاسبية، والبالغ عددهم (9) من السادة المحكمين – كما هو موضح في الملحق(3)– لإبداء آرائهم ومقرراتهم 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 (Alpha Cronbach) لكونه الاسلوب المناسب للعبارات الوصفية والموضوعية ، بهدف التعرف على ثبات صدق الإستبانة والذي يستخدم لقياس الإتساق الداخلي بالاعتماد على معدل الإرتباط الداخلي للعبارات، 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 ثبتت درجة عالية من ثبات صدق الإستبانة ، وقد بلغ معامل (Alpha) (Cornbrash 1990) وهو أكثر من 65% و تعد قيمة مقبولة احصائياً ، كما هو موضح في الجدول (2) .

الجدول (2) معامل الثبات لعبارات متغيرات الدراسة

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

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي



4- اختبار القيم المفقودة

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

الجدول (3) اختبار القيم المفقودة

مستوى الإفصاح	الضبط الداخلي	المهنية	الغاية الازمة	الفترات		
30	30	30	الموجدة	عدد		
0	0	0				
2.469	2.520	2.372	المتوسط الحسابي			
0.639	0.621	0.488	الانحراف المعياري			
2.50	2.08	2.06	المدى			
1	1	1	الحد الأدنى			
4.50	4.08	3.06	الحد الأعلى			

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

5- اختبار التوزيع الطبيعي

تم اعتماد اختبار (Kolmogorov – Smirnov Test) على متغيرات الدراسة ، من أجل بيان طبيعة توزيع الاستبيان ، حيث ظهر في الجدول (4) أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية لجميع مقاييس متغيرات الدراسة المتمثلة بـ(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	الغاية المهنية الازمة	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- اختبار استقلالية متغيرات الدراسة

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

الجدول (5) اختبار استقلالية متغيرات الدراسة (Multicollinearity)

VIF	Tolerance	متغيرات الدراسة	t
4.402	0.227	العنابة المهنية الازمة	1
2.878	0.348	الضبط الداخلي	2

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

7- اختبار كفاية عينة الدراسة

يبين الجدول (6) نتائج اختبار كايزر – ماير – ولكن (O – M – K) 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 وبنسبة تباعن (74.621)، ومن أجل ذلك لابد أن يكون هذا الاختبار معنوياً، وان الجدول يشير إلى وجود هذه المعنوية.

الجدول (6) اختبار كفاية عينة الدراسة

الفأ	نسبة التباعن	Bartlett	K-M-O	عدد العبارات	متغيرات المستقلة
0.937				16	العنابة المهنية الازمة
0.947	74.621	0.000	0.821	13	الضبط الداخلي
0.949				14	مستوى الإفصاح

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

تحليل ومناقشة نتائج التحليل الاحصائي

3-8 تحليل علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة

استكمالاً للعمليات الوصفية والتخيصية القائمة على معطيات التحليل الوصفي ، فقد تم إجراء اختبار علاقات الإرتباط بين متغيرات الدراسة، بالأخص حول وجود علاقة إرتباط 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 المنبقة عنها وكمالي:



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

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 الازمة 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 الازمة 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

مستوى الإفصاح	الضبط الداخلي	الغاية المهنية الازمة	المتغيرات	
		1	الارتباط	الغاية المهنية الازمة
		0.801	الارتباط	الضبط الداخلي
		000		
1	0.657	0.840	الارتباط	مستوى الإفصاح
	000	000		

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

3-9 تحليل علاقات التأثير بين متغيرات الدراسة

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

أولاً - اختبار تحليل علاقات التأثير على المستوى الكلى 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 ذات دلالة إحصائية بين متغير (المدقق الخارجي) ومتغير (نظام الرقابة الداخلية) وعلى المستوى الكلى لمكاتب التدقير المبحوثة ، إذ كانت قيمة مستوى الدلاله (0.00) وهي أقل بكثير من مستوى المعنوي الافتراضي للدراسة، وباللغ (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 تقسر بالمتغير المستقل، أما النسبة المتبقية، فتعود إلى عوامل أخرى لم تضمنها الدراسة. كما أن قيمة (B1) فقد بلغت (0.873) وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة والبالغة (7.536) ، وبؤكد 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						
Sig	F قيمة المحسوبة	t قيمة المحسوبة	Adj. R ²	R ²	معامل الانحدار B1	المتغير المستقل المتغير التابع
0.000	56.786	7.536	0.658	0.670	0.873	نظام الرقابة الداخلية

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي



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

اختبار تأثير العناية المهنية الازمة 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 الازمة) ومتغير(الضبط الداخلي) وعلى المستوى الجزئي لمكاتب التدقيق المبحوثة ، إذ كانت قيمة مستوى الدلاله (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) ، 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 الازمة للمدقق الخارجي ومستوى جودة الضبط الداخلي.

الجدول (10) تأثير العناية المهنية الازمة في الضبط الداخلي

العنابة المهنية الازمة						
Sig	F قيمة المحسوبة	t قيمة المحسوبة	Adj. R^2	R^2	معامل الانحدار 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 الدلاله (0.00) وهي أقل من مستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) بدلالة معامل التحديد (R^2) والذي قيمته (0.682) (Adj. R^2) 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	F قيمة المحسوبة	t قيمة 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 الازمة في مستوى الأفصاح

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 الازمة) (ومتغير (مستوى الأفصاح) وعلى المستوى الجزئي لمكاتب التدقيق المبحوثة ، إذ كانت قيمة مستوى الدلالة (0.00) وهي أقل بكثير من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة وبالغ (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 ظرأت 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 وباللغة (8.180) ، ويؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة وباللغة (66.917) ، مما يدل على معنوية النموذج ، وهذا يشير إلى صحة الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية بوجود تأثير بدرجة معنوية بين العناية المهنية الازمة للمدقق الخارجي ومستوى الإفصاح.

الجدول (12) تأثير العناية المهنية الازمة في مستوى الأفصاح

العناية المهنية الازمة						
Sig	F قيمة المحسوبة	t قيمة 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 الأفصاح

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 وبالغ (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 ظرأت 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 وباللغة (-).





(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	F قيمة المحسوبة	t قيمة 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 الأفصاح

تم حساب معامل الانحدار للمتغيرات الفرعية وبحسب عينة الدراسة ، حيث بينت نتائج تحليل البيانات الميدانية الموجودة في الجدول (14) وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين متغير (الضبط الداخلي) ومتغير (مستوى الأفصاح) 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 (R^2) والذي قيمته (0.432) وكذلك (Adj. R^2) 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 الأفصاح.

الجدول (14) تأثير الضبط الداخلي في مستوى الأفصاح

الضبط الداخلي						
Sig	F قيمة المحسوبة	t قيمة 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 الأفصاح

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 إلى 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 الازمة ومستوى الافصاح

بيّنت نتائج تحليل البيانات الموجودة في الجدول (15) وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين متغير (العناية المهنية الازمة) ومتغير (مستوى الافصاح)، بمستوى دلالة (0.01) وهي أقل من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، بدلالة معامل التحديد (R^2) والذي قيمته (0.71)، كما ان 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 ذات دلالة إحصائية بين متغير (العناية المهنية الازمة) 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 الازمة) ومتغير (مستوى الافصاح)، 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 ان قيمة (B) لمتغير (الضبط الداخلي) بلغت (-0.043) وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة والبالغة (-0.24)، وقيمة (B) لمتغير(مستوى الافصاح) 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)، هي (0.05) وهي مساوية للمستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) ولمتغير(مستوى الافصاح) 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 ان قيمة (Z) بلغت (-0.24)، وهذا يشير إلى صحة الفرضية الفرعية الرابعة لفرضية الرئيسية الرابعة بوجود علاقة وتأثير بدرجة معنوية لمستوى الضبط الداخلي بين العناية المهنية الازمة للمدقق الخارجي ومستوى الافصاح .

واستناداً إلى ما سبق، يُشير اختبار الفقرات السابقة لكل الفرضيات الفرعية إلى 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 (متغير وسيط) بين العناية المهنية الازمة ومستوى الافصاح

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

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

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

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

تحليل العلاقة الخطية بين العناية المهنية الازمة والضبط الداخلي

يشير الجدول (16) الى عدم وجود علاقة خطية بين متغير العناية المهنية الازمة ومتغير الضبط الداخلي ، اذ كانت قيمة الدالة (0.211) وهي أكبر من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، بدلالة معامل (M^2) والذى 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 وصلاحيتها للتحليل .

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

Sig	قيمة F المحسوبة	M^2	المتغيرات
0.211	1.614	0.169	العنابة المهنية الازمة الضبط الداخلي

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

تحليل العلاقة الخطية بين العناية المهنية الازمة ومستوى الافصاح

يشير الجدول (17) الى عدم وجود علاقة خطية بين متغير العناية المهنية الازمة ومتغير مستوى الافصاح ، اذ كانت قيمة الدالة (0.135) وهي أكبر من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) ، بدلالة معامل (M^2) 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 للتحلیل .

الجدول (17) العلاقة الخطية بين العناية المهنية الازمة ومستوى الافصاح (Linearity)

Sig	قيمة F المحسوبة	M^2	المتغيرات
0.135	2.979	0.169	العنابة المهنية الازمة مستوى الافصاح

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

تحليل العلاقة الخطية بين الضبط الداخلي ومستوى الافصاح

يشير الجدول (18) الى عدم وجود علاقة خطية بين متغير الضبط الداخلي ومتغير مستوى الافصاح، اذ كانت قيمة الدالة (0.212) وهي أكبر من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، بدلالة معامل (M^2) 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 يتحقق شرط خلو البيانات من الافتراضات الخطية وصلاحيتها للتحلیل .

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

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

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



المبحث الرابع: الاستنتاجات والمقترنات

1-4 الاستنتاجات

1-1-4 استنتاجات الدراسة النظرية

1. يعد عمل المدقق الخارجي سلاحاً ذو حدين من خلال الدور الكبير الذي يضطلع بها ويزيد الحد الايجابي له ، إذا ما اتبع المسارات الصحيحة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية واستكمال أدواته المختلفة الإبلاغ المالي ، وينعكس الأمر إذا ما نقص عن القيام بالدور المنوط 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 إلى تخفيض درجة عدم التأكيد والمخاطر 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. يعد 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 إلى تحسين وترشيد القرارات الاستثمارية.
10. يؤدي المستوى العالي من الإفصاح المحاسبي إلى تحقيق الشفافية في الإبلاغ المالي باعتباره جزءاً مهماً من الإبلاغ المالي.

1-4-2 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 الازمة.
4. يعد التدقيق الداخلي والضبط الداخلي محددان رئيسيان في تحقيق شفافية الإبلاغ المالي.
5. ظهر من خلال الإجابات أن المدققين الداخليين لا يساهمون جميعهم في التدقيق الاختباري ، وهذا يعني أحد أمررين، إما أن المدققين الخارجيين لا يعتمدون جميعهم على اشتراك المدقق الداخلي في هذه المهام ، أو عدم امتلاك بعض المدققين الداخليين للمهارات الازمة لاشراكهم في اجراء التدقيق الاختباري.



6. تبين بأن هناك نقصاً في موضوعية المدققين الخارجيين ، وذلك لعملهم على تحقيق ما تطلبه الادارة ، فضلاً عن ارتباط مستوى أدائهم بقيمة الأجر التي يحصلون عليها.
7. تشير الإجابات الى أن المدققين الخارجيين – وبنسبة اتفاق عالية – يدركون مخاطر عمل المدقق الخارجي واستعدادهم لتحمل المسؤولية الناجمة عن الحق الضرر الناتجة في حالة اخلاتهم 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 والادارية.
9. أوضحت الإجابات بأن المدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية يلبون في عملهم أحد الجوانب المهمة والخاصة بضرورة قيامهم بالفحص الانتقادى لإجراءات السياسات والتقييم المستمر لخطط الادارة.
10. أوضحت الإجابات بأن المدققين الخارجيين لا يطابون الادارة بالطابقات 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.

2-4 المقترنات

1. ضرورة التأكيد على نشر القوائم المالية الالكترونية، وأن يكون للوحدة الاقتصادية موقعاً على شبكة المعلومات بما يعزز شفافية الإبلاغ المالي.
2. أن تقوم الوحدات بطبع نظام الرقابة الداخلية للوحدة، ووضعه في متداول 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 كورستان وبالتعاون مع الجامعات في الاقليم على فتح الوراثات الازمة والخاصة بالمعايير الدولية للمدققين الداخليين للرفع من كفاءتهم المهنية ، وذلك لتعظيم قدراتهم في الإسهام والقيام ببعض الإجراءات المساعدة لعمل المدقق الخارجي. فضلا عن عقد الندوات العلمية والاكاديمية؛ لاطلاق المدققين الخارجيين على آخر المعايير و النشرات و الاصدارات الجديدة المتعلقة بمهمة 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 الازمة والتي تؤكذ ذلك.
5. اعتماد الاساليب العلمية في تحديد اجر المدقق الخارجي، كي لا يكون هذا الأمر محدوداً لبذل العناء المهنية الازمة عند قيامه بإجراءات الخاصة بتنفيذ المهمة.
6. ضرورة عمل المدققين الخارجيين على تطوير مهارات المدققين الداخليين واشراكهم في إجراءات الفحص الانتقادى والتقييم المستمر لخطط الادارة.
7. التأكيد على نقابة المحاسبين والمدققين في كورستان 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 بمهمة التدفق الخارجي واعطاءها 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 المعمقة 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 الأقليل 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 لكيتمكنهم من صنع القرارات الاستثمارية .

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

قائمة المصادر

أولاً : المصادر باللغة العربية

أ . الوثائق والنشرات الرسمية

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

ب . الأطروحات والرسائل الجامعية

1. ابراهيم، نبيل عبدالرؤوف، 2009، اختيار تجاري لقياس مدى فاعلية أساليب الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير المالية في ظل بيئة قانون ساربینز اوکسلی ، بحث منشور، اكاديمية الشروق.
2. الاسدي ، رافل ياسين خضير، 2007، المقررة 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 مقترن 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 الأمانة 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، الاستراتيجية المعلوماتية الأوروبية، نماذج من فرنسا والدول الاسكندنافية، الاتجاهات الحديثة في المكتبات والمعلومات، المجلد السابع، العدد الأول، العدد(13).
3. نشوان ، اسكندر، 2010، جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعى 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 الإدارية والاقتصاد.

د . الكتب باللغة العربية

1. ارينز، الفين ولوبك، 2002، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبدالقادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض ، المملكة العربية السعودية.
2. التميي، 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 حاجج و د. كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، الرياض.
4. جمعة، احمد حلمي، 2007 ، التدقيق والتاكيد 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. الخضيري، محسن احمد، 2005، حكومة الشركات، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، مصر .
7. راضى، محمد سامي، 2011، المحاسبة المالية- الدورة المحاسبية - القوائم المالية - محاسبة العمليات النقدية - محاسبة العمليات الآجلة ،دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية.
8. السواح ، نادر شعبان ابراهيم ، 2006، الفقد 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. الغالبى، ظاهر محسن والعامر ي، صالح مهدي ، 2008، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال – الأعمال والمجتمع، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن .
11. لطفي، أمين السيد احمد، 2009، نظريّة 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، تعریف کمال 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 .