



**The role of internal audit independence in applying the rules of governance and its impact  
on the quality of accounting information**

**Applied research of the University of Diyala**

**دور استقلالية التدقيق الداخلي على تطبيق قواعد الحوكمة وأثره في جودة المعلومات المحاسبية  
دراسة تطبيقية في جامعة ديالى**

\* \*\* م. د. أمينة إبراهيم خلف

\* \*\* م. صالح مهدي حمادي

\* م. عمار غازي إبراهيم

**Abstract :** The aim of the research is to identify the role of the internal auditor's independence in applying the rules of governance in the organizations and the impact on the quality of the accounting information , which is reviewed through adherence to the Code of Professional Conduct and the application of auditing and auditing standards in force locally and internationally The study reached several conclusions, the most important of which is that the internal audit contributes to the application of the rules of governance in the fair and honest representation of accounting information through the support of independence of the internal auditor and its keenness to follow the standards of quality in the accounting disclosure, and the most important recommendations were the need to know the internal auditor Internal rules of governance and their application to achieve the quality of accounting information provided to its users both internal and .external

**key words:** Internal audit independence , Governance rules , accounting information of the Quality

\* جامعة ديالى/ كلية الادارة والاقتصاد

\*\* جامعة ديالى/ كلية التربية للعلوم الانسانية

\*\*\* المعهد التقني بعقوبة

**المستخلص:** يهدف البحث الى التعرف على دور استقلالية المدقق الداخلي في تطبيق قواعد الحوكمة في المنظمات واثّر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية التي يقوم بمراجعتها من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني وتطبيق معايير التدقيق والمراجعة المعمول بها محلياً ودولياً، وقد توصل البحث الى عدة استنتاجات كان من اهمها ان التدقيق الداخلي يساهم تطبيق قواعد الحوكمة في التمثيل العادل والصادق للمعلومات المحاسبية من خلال دعم الاستقلالية للمدقق الداخلي وحرصها على اتباع معايير ذات الجودة في الافصاح المحاسبي، واهم التوصيات كانت ضرورة إلمام المدقق الداخلي بقواعد الحوكمة وتطبيقها وبما يحقق الجودة بالمعلومات المحاسبية التي تقدم الى مستخدميها سواء الداخليين والخارجيين.

**الكلمات المفتاحية :** استقلالية التدقيق الداخلي ، قواعد الحوكمة ، جودة المعلومات المحاسبية .

## **المبحث الاول**

### **منهجية البحث**

#### **المقدمة**

ان التوسع الكبير في حجم المؤسسات الحكومية والخاصة وما رافقه من تعقيدات في الأنشطة الإدارية والمالية وصعوبة السيطرة عليها أدى الى زيادة الحاجة الى التدقيق بشكل عام والتدقيق الداخلي بشكل خاص ، اذ أصبحت المهمة الرئيسية للتدقيق الداخلي هو خدمة إدارة المؤسسات والعاملين فيها بعد ما كان التدقيق الداخلي يقتصر على خدمة الإدارة فقط. ولأهمية إدارة التدقيق الداخلي المتزايدة في المؤسسات تم انشاء إدارات مستقلة له وتعزيزها بالكفاءات البشرية المؤهلة علمياً وعملياً لأداء عملها بكفاءة وفاعلية. ان استقلالية المدقق الداخلي هو أحد المواضيع التي شغلت حيزاً كبيراً من تفكير الباحثين والمتعلق باستقلالية المدقق الداخلي وأثرها على كفاءة وفاعلية ادائه وتحقيق أهدافه المطلوبة بتوفير الاستقلالية الكاملة والتي تساعد على تطبيق قواعد الحوكمة في هذه المؤسسات التي تتضمن قواعد السلوك الأخلاقي والانضباط والشفافية والمساءلة والعدالة والاستقلالية والالتزام بالمعايير الدولية من جانب وتحديد المسؤوليات من جانب آخر، مما ينعكس إيجابياً على جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عنها.

## ١-١ مشكلة البحث

يعد التدقيق الداخلي بمثابة أحد الأركان الأساسية للحوكمة ، حيث تم اعداد معاييرها الدولية الخاصة بالممارسة المهنية في ضوء متطلبات وقواعد حوكمة، مما دعا إلى ضرورة التركيز على المدققين الداخليين ودعم استقلاليتهم لرفع جودة المعلومات المحاسبية التي يتم تقديمها الى مستخدميها الداخليين والخارجيين ومن هنا انبثقت مشكلة البحث للإجابة على التساؤل التالي :

(( ما هو دور استقلالية المدقق الداخلي على تطبيق قواعد الحوكمة في المنظمات الاقتصادية وتأثير ذلك في جودة المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدميها ؟ ))

## ١-٢ أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من الأهمية التي تحظى بها الحوكمة في الوقت الحاضر ومن منطلق فصل الإدارة عن الملكية حيث انها تقوم بالأساس على قياس اثر المدقق الداخلي في تحقيق متطلبات الحوكمة ، وضرورة التوسع في تطبيق قواعد الحوكمة في المنظمات الاقتصادية، لأنها تقوم على اساس قياس قواعد السلوك المهنية، للاستفادة منها في تطوير الممارسات المحاسبية وتطوير مهنة المحاسبة، وبالتالي تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

## ١-٣ أهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الآتية:

- ١- بيان أهمية استقلالية المدقق الداخلي نتيجة لظهور قواعد الحوكمة
- ٢- دراسة دور استقلالية المدقق الداخلي في المنظمات لتدعيم تطبيق قواعد الحوكمة.
- ٣- دراسة اثر تطبيق قواعد الحوكمة في جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية .

## ١-٤ فرضيات البحث.

يسعى البحث لاختبار الفرضيات الآتية:

- ١- وجود علاقة ارتباط معنوية بين استقلالية المدقق الداخلي وتطبيق قواعد الحوكمة.
- ٢- وجود علاقة ارتباط معنوية بين استقلالية المدقق وجودة المعلومات المحاسبية.
- ٣- وجود تأثير ذو دلالة معنوية لاستقلالية المدقق الداخلي في تطبيق قواعد الحوكمة.
- ٤- وجود تأثير ذو دلالة معنوية لاستقلالية المدقق الداخلي في جودة المعلومات المحاسبية.

## ١-٥ اسلوب جمع البيانات وعينة البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته اعتمد البحث المنهج الوصفي و التحليلي واستخدم

المصادر في جمع البيانات :

- الجانب النظري :

اعتمد البحث في الجانب النظري على المراجع من كتب ودوريات ورسائل واطاريح جامعية .

- الجانب التطبيقي :

تتكون عينة البحث من مدراء اقسام وشعب و وحدات التدقيق الداخلي والمحاسبين والمدققين الداخليين في مركز جامعة ديالى والكليات التابعة لها البالغ عددها ( ١٤ كلية ) ، ولغرض اختبار فرضيات البحث تم تصميم استمارة استبيان وزعت ( ٥٢ ) استمارة وبلغ عدد الاستمارات المستلمة منها من قبل الباحثين (٥٠) استمارة صالحة للتحليل وهو ما يعادل بنسبة استجابة (٩٦%) ، وتم تحليل البيانات المجمعة بواسطة استمارة الاستبانة باستخدام الاساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية وباستخدام برنامج التحليل الإحصائي ( SPSS ).

### المبحث الثاني

#### استقلالية التدقيق الداخلي

#### ٢-١ التدقيق الداخلي :

يلعب التدقيق دورا حيويا في اكتشاف الأخطاء والغش ، وفي التحقق من صحة السجلات والبيانات، ومدى توفر الوسائل اللازمة للحفاظ على الموارد المتاحة للمنشآت الإقتصادية ، مما جعل منه أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على بقاء ونمو واستمرار المنشآت، ولمساعدة مجالس إدارتها على التأكد من سلامة الإجراءات والعمليات التي تحدث فيها ، من خلال تزويدها بتقارير دورية دقيقة لمختلف النشاطات ، لإتخاذ القرار المناسب ولتصحيح الانحرافات و وضع السياسات والخطط المستقبلية الضرورية ( الزياي،٢٠١٥).

ويرى الباحثون ان التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقلة داخل المنشأة، تعمل على دراسة وتقييم أنشطتها، بشكل مستقل وموضوعي ومراجعة وتقييم الإجراءات والأنشطة القائمة وتقديم التقارير الدورية التي تحدد مدى سلامة تنفيذ هذه الإجراءات، وكلما كانت هذه التقارير دقيقة وجيدة فان ذلك يؤكد على أهمية الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي في مساعدة الإدارة العليا على قيامها بواجباتها بشكل فعال .

لقد أصبحت عملية التدقيق الداخلي عاملاً رئيسياً في عصر المسائلة والرقابة الجديد وتطورت الطريقة التي تتبعها منشآت القطاع العام في المحافظة على الرقابة الداخلية، وتطورت أيضاً الكيفية التي تتحمل بموجبها المسؤولية بحيث أصبح ذلك يتطلب المزيد من الشفافية والمساءلة من تلك المؤسسات التي تقوم بإنفاق أموال المستثمرين أو دافعي الضرائب. | وقد أثر هذا التوجه بشكل جوهري على الكيفية التي تقوم الإدارة من خلالها بتنفيذ ومراقبة عملية التدقيق الداخلي ورفع التقارير عنها.

ومع أن المدققين الداخليين قد يشكلون مصدراً عالياً للقيمة للرأي في الرقابة الداخلية، إلا أن المدقق الداخلي لا يجب أن يكون بديلاً عن وجود نظام رقابة داخلية قوي، فنظام الرقابة الداخلية هو الرد الأساسي على المخاطر. لقد تطور الدور الذي تقوم به عملية التدقيق الداخلي من إجراء إداري، مع التركيز على الالتزام، إلى عنصر عام في الحوكمة الجيدة. وفي حالات كثيرة أصبح وجود التدقيق الداخلي أمر إلزامي في وصف الرقابة في القطاع العام. (Aamir et al, 2011) .

## ٢-٢ التطور التاريخي للتدقيق الداخلي :

من خلال البحث تبين أن التدقيق الداخلي قد مر في مراحل متعددة أثناء تطوره ، حيث ترجع بدايته المهنية عند إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في عام ١٩٤١ ، حيث عمل المعهد على دعم وتطور التدقيق الداخلي ، من خلال إصدار أول دليل يتضمن قائمة بمسؤوليات التدقيق الداخلي عام ١٩٤٧، وبعدها تم إصدار قائمة معدلة من معهد المدققين الداخليين ( IIA ) في عام ١٩٥٧ ، وبقي التطور مستمراً إلى أن تم وضع معايير أولية للأداء المهني في التدقيق الداخلي ١٩٧٤، والتي اعتمدت بشكل نهائي في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام ١٩٧٨، والتي عرفت التدقيق الداخلي في حينها بأنه " وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشاؤها داخل الوحدات الاقتصادية لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة ، وأن هدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء الوحدات الاقتصادية في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويدها بالبيانات وتقديم الاستشارات والتوصيات المناسبة بخصوص الأنشطة التي يتم التدقيق عليها، ويلاحظ أن الهدف الأساسي للتدقيق أصبح غير مقتصر على الغش والأخطاء التي تظهر عند التدقيق على عمليات الوحدات الاقتصادية بل تعداه إلى التأكد من صحة عدالة المركز المالي ونتائج الأعمال التي قد يظهر فيها التلاعب والأخطاء والغش عند التدقيق عليها ( الخيسي، ٢٠١٣).

واستمر التطور في التدقيق الداخلي الى ان وصل الى ما هو عليه الآن من تشريعات وخطط عمل ومعايير تنظم أداءه وبيئة عمله باستخدام البرامج الحاسوبية التي تضمن دقة وسرعة الحصول على النتائج التي يسعى اليها .

## ٢-٣ تعريف التدقيق الداخلي :

إن تعريف التدقيق الداخلي قد تغير حسب مراحل التطور التي مر فيها حتى عرفه معهد المدققين الداخليين الأمريكي عام ٢٠٠٧ بأنه " نشاط استشاري مستقل وتوكيدي وموضوعي ، يهدف الى زيادة العوائد وتحسين عمليات المنظمة ، ويساعدها في تحقيق أهدافها بطريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر ( Aamir at al, 2011 ) .

وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting association انه عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والفرائن المتعلقة بنتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية بشكل موضوعي وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق (سرايا، ٢٩: ٢٠٠٧).

يعد التدقيق الداخلي اداة من أدوات الرقابة الداخلية، فهو يساعد الادارة على مراجعة ومتابعة جميع عمليات واقسام وانشطة المشروع، ومن مخرجاته تقرير او تقارير تقدم الى مجلس الادارة ويقوم به موظف مستقل في المشروع (الجابري، ٢٠١٤) . ووفقا للمعايير المهنية الخاصة بالتدقيق الداخلي الحديث الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات وتقييم انشطتها كخدمة لهذه المتحدة الأمريكية (IIA) ، فان التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقل داخل الشركة لفحص الشركة (سرايا واخرون، ١٢١: ٢٠١٣).

أن التدقيق الداخلي هو (صمام الأمان للإدارة العليا للتأكد من أن السياسات والاجراءات الموضوعة من لدن الادارة قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، وان المدقق يجب ان يكون مرتبطا بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي ما يتيح استقلالية المدقق الداخلي عن الادارة التنفيذية للقيام بواجباته بحرية أكثر وبدون خوف (التميمي، ٢٠١٣: ٨٣).

ويوجد تعريف اخر للتدقيق الداخلي، على انه تدقيق للعمليات والدفاتر والسجلات داخل المنشآت بواسطة

بعض موظفيها بصورة مستمرة، وهي مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل التنظيم الإداري للمنشآت

لتحقيق حاجات الادارة ( محمود وآخرون، ٢٠١١: ٢٠ ).

وأن التدقيق الداخلي هو أحد وسائل الرقابة الداخلية، اذ يقوم به ملاك متخصص مستقل من داخل المؤسسة يتكون من موظف او مجموعة موظفين حسب حجم العمل المنوط بهم وبشكل مستمر، وذلك لتقويم الاجراءات والأنشطة والعمليات داخل المؤسسة سواء المالية او الادارية، بهدف سير العمل بصورة صحيحة ومساعدة الادارة في تحقيق الخطط والسياسات المرسومة. ( الجاوي وآخرون ، ٢٠١٧ )

## ٢-٤ أهمية التدقيق الداخلي

تتبع أهمية التدقيق الداخلي من كونه نشاط يتم داخل الوحدة الاقتصادية يقوم به افراد يعينون من لدى الادارة لتحقيق اغراض معينة ، فضلا عن كونه أداة رقابية تساعد العاملين في اداء وظائفهم بطريقة فعالة ( لزيادي، ٤١: ٢٠١٥ ) ويشير سليمان الى ان اهمية التدقيق الداخلي تكمن في كونه رقابة فعالة تساعد ادارة المؤسسة على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المنشأة ، وقد ظهر وتطور وزادت أهميته نتيجة لتضامن مجموعة من العوامل وهي كما يلي: (سليمان ، ٣١١: ٢٠١٤ ).

١- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها .

٢- اضطرار الادارة الى تفويض السلطات والمسؤوليات الى بعض الادارات الفرعية بالمنشأة .

٣- حاجة ادارة المنشأة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات .

٤- حاجة ادارة المنشأة إلى حماية وصيانة أموال المنشأة من الغش والسرقة .

٥ - حاجة الجهات الحكومية وغيرها الى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي ، والرقابة الحكومية

٦ - تطور اجراءات التدقيق الخارجي من تفصيلية كاملة إلى اختبارية تعتمد على اسلوب العينة الاحصائية.

## ٢-٥ أهداف التدقيق الداخلي

تتضمن اهداف التدقيق الداخلي ما يأتي:

أ- المحافظة على أموال الوحدة (بالنسبة للايرادات والمصروفات) من خلال بيان صحة الاجراءات المالية من بدايتها وانتهاء باجراءات الترحيل والمطابقة والفحص.

ب- ضمان وجود الأوامر والموافقات والمستندات الأصولية المعززة لتكوين الإيرادات أو لحصول المصروفات وتثبيتها في سجلات الوحدة الاقتصادية على أن تكون متماشية مع القوانين والتعليمات النافذة.

ج- تأكيد على قيام الموظفين المختصين بواجباتهم على أكمل وجه من دون هدر أو ضياع في أموال الوحدة لتحقيق أقصى إنتاجية متاحة على وفق الخطط والسياسات المرسومة.

د- التقرير بأن ما يتم من اجراءات في ضمن هذا المجال يقع في الإطار القانوني المحدد له من المسؤوليات والصلاحيات، وأنه لا يوجد خرق في هذا الجانب.

هـ- إن متابعة الاداء وتقييم الفاعليات والحكم بشكله النهائي والتوصية بالحلول الى الادارة العليا يجري بمطلق الحيادية والاستقلالية التامة بعيدا عن ضغوط وتأثيرات اية جهة كانت داخلية أو خارجية ( زكريا، ٢٠١١ : ٣٧ ).

## ٢-٦ خصائص التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة عن بقية النشاطات والعمليات التي تخضع لفحص المدقق الداخلي، وهذا الإستقلال بعد حجر الزاوية في موضوعية نتائج وتوصيات المدقق الداخلي ومدى ملاءمتها ومدى قبولها والاعتماد عليها وبدون هذه الاستقلالية تكون نتائج وتوصيات المدقق الداخلي بعيدة عن الموضوعية. لذا فمن أهم خصائص وظيفة التدقيق الداخلي ما يلي : (جمعة، ٢٠٠٩ : ٩١ ).

- تختص وظيفة التدقيق الداخلي بمهمة فحص جميع الأنشطة في المنشأة.
  - التدقيق الداخلي وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية. : التدقيق الداخلي لا يجب أن يقوم بأي عمل من أعمال التنفيذ أو يشترك في أداء عمل سوف يقوم بتدقيقه.
  - يمتد نشاط التدقيق الداخلي إلى جميع الرقابات الإدارية بما فيها الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي ويعمل على تقييم الرقابة المحاسبية.
- ويمكن تحديد خصائص التدقيق الداخلي بالاستناد إلى ما حدده ( Fadzil,et.al,2005:844-866 ) والمتضمنة الاستقلالية والكفاءة المهنية.

## ٢-٦-١ الإستقلالية

يكاد يكون الاستقلال مبدءاً عاماً يتفق عليه الجميع كأحد محددات فعالية التدقيق. إذ يمثل مبدأ الاستقلالية عنصر هام للمدقق للقيام بأعماله الرقابية حيث أن الاستقلال يزيد من القوة التي يمتلكها المدقق ويجعل له اليد الطولى على الإدارة، وهذا يمكنهم من أداء عمله دون تأثير، ويعرف استقلال المدقق بمدى قدرته على اتخاذ القرارات بموضوعية وواقعية دون أن يتأثر بالآخرين حتى ولو تعارضت مع رغبات ومصالح الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية (حسين، ٢٠١٥: ٢٢).

وأن هناك أربعة أوجه للإستقلالية هي:

- الإستقلال المهني ويمكن تحقيق هذا الشكل من الإستقلال عبر تشكيل لجنة مستقلة للتدقيق داخل المنشأة يصدر عنها التفويض للمدقق الداخلي للقيام بالعمل وكذلك قرار تعيينه و قرار نقله وعزله وتحديد راتبه ومكافأته وكذلك تلقى تقريره.
- الإستقلال في أداء عملية التدقيق ويقصد به عدم تأصيل عملية التدقيق بأراء الغير عند تخطيط عملية التدقيق وعند القيام بالفحص وكذلك عند التقرير.
- الإستقلال الفني ويقصد به إمتلاك المدقق الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء العمل المنوط به، وهذا يتم تعزيزه من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب وسياسات التعيين والتوظيف.
- الإستقلال المالي ويقصد به عدم تدخل الإدارات التنفيذية في تعيين المدقق الداخلي وتحديد أتعابه ومكافأته.

## ٢-٦-٢ الكفاءة المهنية

من الأمور المتفق عليها أحيانا أن يتمتع المدققين الداخليين بالكفاءة المهنية والخبرة والمعرفة والمهارة بمقدار يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام بإجراءات الأنظمة إضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية والتدقيق والإدارة المالية وان يكونوا على معرفة كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط المنظمة أو المجال الذي تعمل فيه. إذ أن تعقد الأدوات المالية وتعقد هياكل رأس مال المنظمات وظهور صناعات جديدة والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية كلها معا توضح أهمية وجود مدققين مؤهلين للعمل في مجال التدقيق وان الخبرة لدى المدققين تعد أحد الأركان المهمة نظرا لأن العديد من المشكلات المحاسبية التي ينبغي على المدققين حلها تعتمد على الحكم الشخصي والذي مما لا شك فيه يتأثر بمستوى الخبرة المتوافر لدى المدقق في مجال المحاسبة والتدقيق (حسين، ٢٠١٥: ٢٣).

## ٢-٦-٣ أداء المدقق الداخلي

يعرف الأداء بأنه العملية التي من خلالها يتم قياس الأداء الحالي للأفراد ومقارنته بالأداء المخطط مسبقاً، وتحديد الإنحرافات وبيان أسبابها، واتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة لتلافي حدوثها مستقبلاً كما ينظر إلى الأداء على أنه قياس الأداء الفعلي في تنفيذ ما خططت له وقياس الإنحرافات عن الأهداف المحددة والأسباب التي أدت إليها ووضع المقترحات التلافية ذلك مستقبلاً (١٩٧ : ٢٠٠٦ Horngren).

## ٢-٧ أنواع التدقيق الداخلي:

يمارس المدققون الداخليون انواعاً عدة من التدقيق في الوحدات التي يعلمون فيها وهي:

٢-٧-١ التدقيق المالي : ويقصد به تحليل النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية وتقييم الانظمة المحاسبية وانظمة المعلومات والتقارير المالية ومدى الاعتماد عليها (ديوان الرقابة المالية، ٧: ٢٠٠٧). كما يقصد بالتدقيق المالي بأنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً (الوسعي، ٢٠٠٨: ٢٩).

أما المهام التي يقوم بها مثل هذا النوع من التدقيق فهي:

أ- التأكد من صحة وعدالة البيانات المالية.

ب- التأكد من تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي.

ج- التحقق من إتمام العمليات المالية بطريقة صحيحة.

د- التحقق من مسؤولية مدراء المالية.

٢-٧-٢ التدقيق الإداري : عبارة عن مراجعة الضوابط المالية وضوابط الأنشطة، وما له من علاقة بالقوانين والتنظيمات لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المعتمدة والتوقعات، وللتأكد من مطابقتها مع ما هو موضوع ومعد مسبقاً، ومدى الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها، ويمكن أن يكون هذا التدقيق بمثابة التدقيق الإداري. (صبح، ٢٠١٠: ٥٢)

٢-٧-٣ التدقيق التشغيلي : ويهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية في الأنشطة المراد تدقيقها، كما ويعد التدقيق الداخلي التشغيلي على أنه الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع» لغرض إعلام الإدارة بما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً لما كان مخططاً لهما. (الخطيب، ٢٠١٠: ١٤٠)

(

## ٢-٨ استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي :

ولكي يكون المدقق الداخلي مستقلا وموضوعية يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية (مخلوف، ٢٠٠٧: ٢):

- ١- يجب أن ترتفع المكانة التنظيمية للمدقق الداخلي وأن يتبع الإدارة العليا، وأن يتحرر من أية رقابة إشرافية، أو من أي تأثير من الإدارة في أي مجال يخضع للتدقيق.
- ٢- يجب أن يحظى المدقق الداخلي بالتأييد الكامل من الإدارة في كل القطاعات. ويتضمن ذلك وضع دستور وظيفة التدقيق الداخلي الذي يتضمن تحديدا واضحا ورسميا لأهداف وظيفة التدقيق الداخلي وسلطاتها ومسئولياتها والوضع التنظيمي للمدقق الداخلي، ونطاق وظيفة التدقيق الداخلي.
- ٣- يجب أن يكون تعيين رئيس إدارة التدقيق الداخلي وعزله من اختصاص المدير العام أو لجنة التدقيق.
- ٤- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال الذهني، وأن يكون قادرة على صنع الأحكام وإبداء الرأي دون تحيز.
- ٥- يجب أن يتحرر المدققون الداخليون من التأثيرات غير الضرورية التي يمكن أن تؤثر جوهرية على نطاق عملهم و الأحكام أو الأداء الذي ينتج من تقرير التدقيق.
- ٦- إن أهمية استقلال المدقق ترتبط بالموضوعية التي يتمتع بها وتجنب تعارض المصالح والوضع التنظيمي للمدقق الداخلي.

## ٢-٩ العوامل المؤثرة في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي :

من الواضح أن الاستقلالية والموضوعية هما من العناصر المهمة لنشاط التدقيق الداخلي الفعال في القطاع العام، لذا فإن استقلاليته و موضوعيته تتعلق بعدة عوامل منها : (الرشيدي، ٢٠١٢: ١٨)

١. التعيين المناسب والمكان المناسب :

إن القدرة على تحقيق الاستقلالية وموضوعية نشاط التدقيق الداخلي تتوقف على التعيين المناسب و المكانة التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي داخل المؤسسة. وبما أن القانون أعطى الحق في تعيين المدقق إلى الجهات المختصة بالتعيين في القطاع العام إضافة إلى تحديد أتعابه أو راتبه الشهري وذلك حفاظا على استقلاليته، إلا أن هيمنة مجلس الإدارة على المؤسسة جعلت هذا الحق غير ذي جدوى وجعلت استقلالية المدقق غرضة للشك.

### ٢. عزل المدقق :

في كثير من الأحيان وكما هو الحال بالنسبة لتعيين المدقق يهيمن مجلس إدارة المؤسسة (مدير المؤسسة على قرار عزل المدقق الداخلي خصوصا اذا لم يتماش و رغبات الادارة. مما قد يؤثر على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في إبداء الرأي الفني المحايد.

٣. الارتباط المالي مع أحد الموظفين:

ويقصد به ارتباط مالي مباشر وغير مباشر، فالمباشر أي أن تكون العلاقة ثنائية بين المدقق وإدارة وموظفي المؤسسة. كأن يدخل في علاقة تجارية مشتركة او قد يكون على شكل وعد بالحصول على منحة أو مصلحة مالية للمؤسسة. أما غير المباشر أي أن تكون هناك علاقة مالية بين زوجة المدقق مثلا، أو أحد أقاربه من الدرجة الأولى. وبين اصحاب القرار او العاملين في المؤسسة من خلال علاقة تجارية مباشرة.

٤. الهدايا والهبات:

أن تلقى المدقق الداخلي أو أحد أفراد أسرته الهدايا من الموظفين العاملين أو أفراد إدارة أو مدير المؤسسة وهذا يؤثر سلبا على استقلاليته و موضوعيته، ويجعله تحت تأثير الإدارة مما يدفعه إلى تحقيق توجهاتهم في تقريره، مخالفا بذلك مبدأ الاستقلالية.

٥. طول فترة ارتباط المدقق الداخلي بالمؤسسة :

يحدث في كثير من الأحيان أن يتولى المدقق الداخلي مهمة تدقيق حسابات المؤسسة لعدة مرات خلال فترات زمنية متعددة، أو ربما لعدة سنوات، مما يخلق نوع من العلاقة الاجتماعية بين المدقق الداخلي وإدارة المؤسسة مما يؤثر سلبا على عملية التدقيق، و استقلالية المدقق.

### المبحث الثالث

#### ( قواعد الحوكمة ، جودة المعلومات المحاسبية )

#### ٣-١ مفهوم الحوكمة وأهميتها

هناك تباين واضح بين الباحثين والكتاب في تحديد مفهوم دقيق للحوكمة ، فمن وجهة نظر (Carpenter & Sanders) تشكل الحوكمة النظام الذي يقوم من خلاله المالكين بتوجيه وحكم الشركات ، فكل شركة (سواء كانت : حكومية، خاصة، غير ربحية تمتلك شكل معين من الحوكمة ، وتهتم الحوكمة بقضايا توزيع الحقوق والمسؤوليات بين أصحاب المصالح المختلفة (وهم مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية وحملة الأسهم وبقية أصحاب المصالح ) ورسم السياسات والإجراءات الخاصة بصنع القرارات المتعلقة بشؤون الشركة ، وهي بذلك توفر للشركة الإطار الذي من خلاله يتم وضع

الأهداف والتأكد من تحققها ومراقبة الأداء ( الموسوي ، ٢٠١٠ : ٧٦). كما تعرف الحوكمة بأنها ممارسة التوجيه والسيطرة لصالح الشركة العامة أو الخاصة ، لذلك يبدو واضحا بأن الحوكمة تشتمل على التداخلات بين الهياكل والعمليات والتقاليد التي تحدد كيفية ممارسة السلطة ، وكيفية اتخاذ القرار، وكيف أن أصحاب المصالح تكون لهم الكلمة في ذلك ، ومن يكون لديه التأثير ومن هو الذي يقرر وكيف يكون صانعو القرارات أمام المساءلة ( الموسوي ، ٢٠١٠ : ٧٦).

### ٢-٣ قواعد الحوكمة

وتعد هذه القواعد مكملة للنصوص الواردة في القوانين المختلفة كقانون الشركات وقانون أسواق المال وغيرها، إلا أن هذه القواعد لها خصوصية تميزها عن القواعد القانونية الأخرى إذ إن قواعد الحوكمة لا تمثل نصوصا قانونية ولا يوجد الزام قانوني بها وإنما هي تنظيم وبيان للسلوك الجيد في إدارة الشركات وفقا للمعايير والأساليب العالمية التي تحقق توازنا بين الأطراف ذات المصالح المختلفة والآتي اهم الخصائص :

### ١-٢-٣ الشفافية

إن الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها الحاكمية المؤسسية ، إذ لم يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحاكمية في تحقيق الإفصاح والشفافية لاسيما وأنهما من الأساليب الفاعلة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان أحد المؤشرات المهمة للحكم على تطبيق نظام الحاكمية من عدمه داخل الشركات (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٣). وتظهر الشفافية ، حقيقة الأوضاع المالية وغير المالية في الشركات بالشكل الذي يجعل الأطراف المتعاملين معها كافة والذين تربطهم بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة قادرين على معرفة حقيقة ما يحدث فيها. ( دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين/ ١، ٢٠١٠ : ٥).

### ٢-٢-٣ المساءلة

إن للمساءلة خاصية تقضي بمحاسبة المسؤولين الذين يتخذون القرارات والذين يقومون بتنفيذ الأعمال في الشركة عن تبعات أعمالهم ونتائج قراراتهم، وبمعنى آخر تحمل الجهات المعنية في الشركة تبعات الأعمال المناطة بهم. (خوري ، ٢٠٠٣ : ٤)، أن المساءلة هي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وعدم التفريط أو التهاون مع أي عملية خداع وتزيف أو فساد وتلاعب أو احتيال ونصب أو إلحاق الضرر حاضرة أو مستقبلا . ( حماد، ٢٠٠٥ : ٥٥).

### ٣-٢-٣ المسؤولية الاجتماعية

المسؤولية الاجتماعية تعني الالتزام الذاتي والقانوني، وعلى الإدارة عند وضع استراتيجيتها ان تأخذ بالاعتبار المسؤولية الاجتماعية إلى جانب المسؤولية الاستثمارية لأن المساهمة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية وحماية البيئة وتحقيق رضا الزبائن يعزز من مكانة المنظمة في المجتمع .

### ٣-٢-٤ الانضباط

وذلك من خلال إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح وتبني قوانين وتشريعات وتعليمات توضح الحقوق وتحدد الواجبات وهي تعد صمام الأمان الرئيس الضامن للحاكمية المؤسسية . (علاوي، ٢٠١٥).

### ٣-٢-٥ المسؤولية

وتعني المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة وفق الصلاحيات المناطة والواجبات المحددة. (حماد، ٢٠٠٥: ٥٥) .

### ٣-٢-٦ الانصاف

أن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ( OECD )، اهتمت بحماية حقوق ومصالح الأقلية من المساهمين، عن طريق وضع نظم تمنع العاملين في داخل الشركة والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة من الاستفادة من منصبهم في الشركة بالمتاجرة في الأسهم وأن على أعضاء مجلس الإدارة الافصاح عن أية مصالح مادية مع الشركة (OECD,2004:20) .

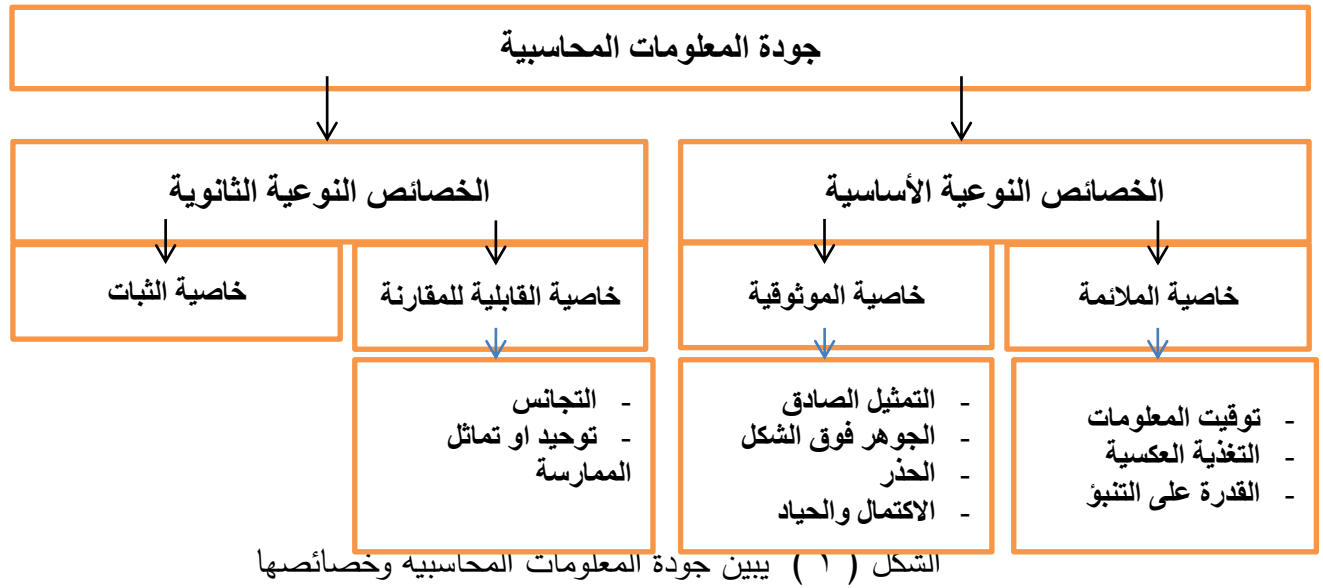
### ٣-٢-٧ الاستقلالية

تعد الاستقلالية الآلية التي تلغي أو تقلل إلى حد كبير تضارب المصالح بين الأطراف المشاركة (مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، المدققين ، المالكين ، أصحاب المصالح الآخرين). (حماد، ٢٠٠٥: ٥٥)

### ٣-٣ جودة المعلومات المحاسبية

إن مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها".، وتعرف أيضا على أنها " مجموعة من الميزات والخصائص النوعية التي تقوم بمساعدة المستثمرين على اتخاذ قرار الاستثمار في موارد المؤسسة. (عاصم و إبراهيم، ٢٠١٣: ٢٧٣) حيث تمثل جودة المعلومات تلك المعلومات التي تتميز بفائدة كبيرة

في ترشيد مختلف القرارات، إذ تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من القدرة على التحليل لهذه المعلومات من خلال الخصائص التي تتوفر عليها.



### ٣-٣-١ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

توفر القوائم المالية معلومات محاسبية، وحتى تكون مفيدة لمتخذي القرار فلا بد أن تتوفر على جملة من المواصفات تسمى بخصائص المعلومات المحاسبية .

### ٣-٣-٢ تعريف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

تعرف على أنها صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، كما توصف القوائم المالية غالباً بأنها تظهر بصورة صادقة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة، ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة". (سالم واحمد، ٢٠١٣ : ٩٢) .

وتعرف أيضاً على أنها: " المعلومات التي تكون مفيدة، حيث تكون ذات ارتباط أو علاقة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وبين القرارات التي يتخذونها، وهذا الربط يقصد به نوعية المعلومات التي تسمح بصورة معقولة لمستخدميها". (الفداغ، ٢٠٠٢ : ٥٢)

ومن ما سبق يمكن تعريف الخصائص النوعية على أنها "الصفات التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية حتى تتمكن من تحقيق أهداف مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ مختلف القرارات".

٢- أنواع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: حتى تستطيع المعلومات المحاسبية أن تحقق الأهداف التي تعمل على تحقيقها ينبغي أن تتوفر مجموعة من الخصائص النوعية الضرورية:

### ٣-٣-٣ الخصائص النوعية الأساسية:

الملائمة : يقصد بهذه الخاصية أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة لحاجات مستخدمي القرارات، فتساعدهم بذلك على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية كما تعزز من تقييماتهم الماضية، وحتى تكون المعلومات كذلك يجب توفر الخصائص التالية فيها: (أبو حشيش، ٢٠٠٥: ٣٤)

٣-٣-٣-١ توقيت المعلومات : يجب أن يتحصل متخذ القرار على المعلومة في الوقت المناسب وهو الوقت الذي يجب أن يتخذ فيه القرار لأن بعد هذا الوقت تفقد المعلومة قدرتها ولا حاجة لاستعمالها في اتخاذ القرار وهذا ما يتطلب الإعداد الجيد للمعلومة والانتهاء منها في الوقت المناسب وجعلها متاحة عند الطلب.

٣-٣-٣-٢ التغذية العكسية : المعلومة المناسبة هي تلك المعلومة التي تكون صالحة للاستعمال في مختلف الظروف والحالات مهما تعددت لأن هناك معلومات تجعلها صالحة للاستعمال وتستخدم في تقييم الأعمال الماضية وتصحيح التوقعات السابقة للأعمال.

٣-٣-٣-٣ القدرة على التنبؤ: من شروط خاصية الملائمة أن تكون للمعلومة قدرة على التنبؤ بالمستقبل بحيث تكون صالحة الاستخدام في تصميم نماذج التنبؤ بالأحداث الاقتصادية قصيرة الأجل، وهذا ما يساعد متخذي القرارات باتخاذ القرارات المناسبة لتنبؤهم بالمستقبل.

٣-٣-٣-٤ الموثوقية : لكي تكون المعلومة المحاسبية تتميز بالموثوقية لابد أن تتميز بالصدق والتحقق والحياد وأن تكون خالية من الأخطاء والتحيز ويمكن الاعتماد عليها ( يوسف، الريشاني ، ٢٠١٢ : ٧٨ )

وتتكون هذه الخاصية من المكونات التالية:

- التمثيل الصادق: يجب أن تمثل وتحدد المعلومة الحدث أو العملية وتقنيات القياس المتعلقة بهما، وفي حالة عدم التأكد ببعض الأحداث فإنه من الممكن عدم الاعتراف بها.
- الجوهر فوق الشكل: يجب القيام بمحاسبة العمليات طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني

فالعبارة بالجوهر والحقيقة فقط التي تؤدي إلى اتخاذ القرارات الصحيحة. (يوسف، الريشاني، ٢٠١٢ : ٧٩)

- الحذر: يجب الحذر في ظروف عدم التأكد من خلال عدم تسجيل الأصول والدخل بأكثر من اللازم وعدم تسجيل الالتزامات والمصاريف بأقل من اللازم.

• الاكتمال: لا يعتمد إلا بالمعلومات الكاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة فأى نقص منها سيجعلها خاطئة أو مضللة وتصبح بذلك غير موثوقة وغير ملائمة ولا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

• الحياد: المعلومات المناسبة هي المعلومات البعيدة عن التحيز أي تكون محايدة لا تغلب فيها مصلحة فئة عن فئة أخرى مثلاً إذا غلبنا مصلحة مجلس الإدارة عن مصلحة المساهمين فإن المعلومة غير حيادية (حنان، ٢٠٠٩ : ٢٥).

### ٣-٣-٤ الخصائص النوعية الثانوية : وتتمثل فيما يلي :

٣-٣-٤-١ القابلية للمقارنة : يعود ظهور مشكلة المقارنة بين المعلومات المحاسبية في أوروبا وذلك نتيجة تطور أسواق المال، هذا ما استدعى إلى ضرورة مراجعة المحاسبة من قبل العديد من المحاسبين من مختلف دول العالم وذلك من خلال معايير المحاسبة الدولية .

وتتمثل هذه الخاصية في قدرة المستخدمين من مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة حتى يتمكنوا من تقييم مراكزها المالية وأدائها ومعرفة التغيرات التي حدثت في مركزها المالي، ويجب القيام بإعلام المستخدمين بالسياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية ومختلف التغيرات التي تحدث فيها من أجل تمكينهم من عملية المقارنة بالشكل الصحيح، وما يسهل هذه العملية هي قدرة المستخدمين على اكتشاف الاختلافات في السياسات المحاسبية للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى ومدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وخاصة الإفصاح عن السياسات المحاسبية. (أبو حشيش، ٢٠٠٥ : ٣٧)

ويتطلب تحقيق تلك الخاصية ضرورة توافر خاصيتين فرعيتين هما :

• التجانس: يجب أن تمتد مقارنة النتائج الخاصة بمؤسسة معينة عبر فترات متعددة، فلا يجب أن تكون خلال لحظة فقط وهذا يتطلب استمرار العمل بنفس الإجراءات من فترة لأخرى.

• توحيد أو تماثل الممارسة: لا بد من توحيد الممارسة المحاسبية بين المشروعات المختلفة حتى نستطيع التمكن من إجراء مقارنات صحيحة بين مختلف معلومات المشروعات في نقطة زمنية معينة.

٣-٣-٤-٢ الثبات: يجب الثبات والاستمرار بنفس الطريقة المحاسبية التي تم البداية بها، من أجل تحقيق إمكانية المقارنة وتقديم المعلومات المفيدة إلا في حالة تغير الظروف، فإنه يمكن التغيير في الطرق المحاسبية المستخدمة ( الدهراوي، ٢٠٠٦ : ٤٢).

## المبحث الرابع الاطار العملي للبحث

### ٤-١ وصف عينة الدراسة

#### ٤-١-١ عينة الدراسة :

شملت عينة الدراسة دور استقلالية المدقق الداخلي على تطبيق قواعد الحوكمة وأثره في جودة المعلومات المحاسبية حيث تم توزيع ٥٢ استمارة الاستبيان على موظفين مدراء اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي ومدققين مركز جامعة ديالى والكليات التابعة لها والبالغة (١٤) كلية وقد تم استرجاع ٥٠ استبانة.

#### ٤-١-٢ اسلوب جمع العينة :

استخدم الباحث اسلوب العينة العشوائية البسيطة في توزيع استمارات الاستبيان على الموظفين على فرض ان المجتمع متجانس . لذلك استخدم الباحث العينة العشوائية البسيطة ومن ثم تم سحب العينة الملائم حيث بلغ حجم العينة ٥٠ موظف والتي مثلت مجتمع الدراسة .

#### ٤-١-٣ المؤشرات الاحصائية:

اعتمد الباحث في التحليل الاحصائي على البيانات والمعلومات المتحصلة من البحث حسب مقياس ليكرت الخماسي، وقد استعمل الباحث أهم المؤشرات الاحصائية بما يلائم فرضيات البحث والتساؤلات الخاصة به، وهي كما يلي :

- ١- التكرارات والنسب المئوية: وذلك لمعرفة عدد ونسبة المستجيبين داخل عينة البحث .
- ٢- الوسط الحسابي المرجح : ويستعمل لمعرفة درجة موافقة العينة المبحوثة للتساؤلات.
- ٣- الانحراف المعياري : ويستعمل لمعرفة مدى تشتت اجابات العينة المبحوثة عن درجة الموافقة.
- ٤- معامل الارتباط Person : ويستعمل لقياس مدى ارتباط متغيرات البحث مع بعضها وتحديد نوع العلاقة هل هي طردية ( موجبة ) ام عكسية ( سالبة ) .
- ٥- اختبار F : ويستعمل لمعرفة وجود اثر للمتغيرات المستقلة في البحث على المتغير المعتمد.
- ٦- معادلة الانحدار : وتستعمل لمعرفة مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير المعتمد.

### ملاحظة

تم اعتماد القيمة المعنوية ( sig. ) في اختبار فرضيات البحث بدل من القيم الجدولية وذلك لدقة النتائج المحسوبة من القيمة المعنوية ( sig. ) .

ويجدر الإشارة هنا ان جميع هذه المؤشرات قد تم حسابها بواسطة برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSSV20) .

#### ٢-٤ المتغيرات الديمغرافية للبحث : يبين وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة البحث

جدول رقم ( ١ ) التكرارات والنسب المئوية المتغيرات الديمغرافية للبحث

| المؤهل العلمي |              |           |              |
|---------------|--------------|-----------|--------------|
| Valid         | دبلوم        | ٥         | ١٠.٠         |
|               | بكالوريوس    | ٤         | ٨.٠          |
|               | دبلوم عالي   | ٣         | ٦.٠          |
|               | ماجستير      | ٢٨        | ٥٦.٠         |
|               | دكتوراه      | ١٠        | ٢٠.٠         |
|               | <b>Total</b> | <b>٥٠</b> | <b>١٠٠.٠</b> |
| Valid         | سنوات الخدمة |           |              |
|               | اقل من ٥     | ١١        | ٢٢.٠         |
|               | ٥-١٥         | ٢٠        | ٤٠.٠         |
|               | ١٥-٢٥        | ١٤        | ٢٨.٠         |
|               | ٢٥-٣٠        | ٥         | ١٠.٠         |
|               | <b>Total</b> | <b>٥٠</b> | <b>١٠٠.٠</b> |
| Valid         | التخصص       |           |              |
|               | محاسبة       | ٤         | ٨.٠          |
|               | ادارة عامة   | ٦         | ١٢.٠         |
|               | الاقتصاد     | ٥         | ١٠.٠         |
|               | الاحصاء      | ١٢        | ٢٤.٠         |
|               | اخرى         | ٢٣        | ٤٦.٠         |
|               | <b>Total</b> | <b>٥٠</b> | <b>١٠٠</b>   |

المصدر من اعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج الاحصائية

نلاحظ في جدول رقم (١) ما يلي :

- فيما يخص متغير المؤهل العلمي في البحث حيث كان تكرار الماجستير هو الاعلى حيث بلغ ٢٨ بنسبة ٥٦% .

- فيما يخص متغير سنوات الخدمة في البحث حيث كان تكرار الفئة العمرية ٥-١٥ سنة هو الاعلى حيث بلغ ٢٠ بنسبة ٤٠ % .
- فيما يخص التخصص في البحث فقد كان تكرار الاعلى لأخرى حيث بلغ ٢٣ بنسبة ٤٦ %.

#### ٣-٤ وصف وتشخيص متغيرات البحث

تتضمن هذه الفقرة وصف متغيرات الدراسة الرئيسية وتشخيصها والمتمثلة باستقلالية المدقق الداخلي كمحور مستقل ، قواعد الحوكمة وجودة المعلومات المحاسبية كمحاور معتمدة في الدراسة ولتحقيق ذلك تم استخدام التحليلات الاحصائية الملائمة .

#### ١-٣-٤ الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات العينة الخاص باستقلالية المدقق

| ت | استقلالية المدقق الداخلي                                                                                   | الوسط الحسابي المرجح | الانحراف المعياري |
|---|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-------------------|
| ١ | تمتع المدقق الداخلي بالاستقلال الفكري والحيادي في جميع ما يتعلق بالأعمال التي يقوم بها.                    | ٤.١٨٠٠               | ٠.٧٤٧٥١           |
| ٢ | قدرة المدقق الداخلي على تطبيق المعايير المحلية والدولية الخاصة بمهنة التدقيق.                              | ٤.١٠٠٠               | ٠.٧٠٧١١           |
| ٣ | امتلاك المدقق الداخلي العدالة في تقديم المعلومات الى الادارة بما يضمن الاستمرارية بالعمل.                  | ٤.٠٦٠٠               | ٠.٧٣٩٨٣           |
| ٤ | على المدقق الداخلي ان يتصف بالحرص الكافي الذي يمكنه من التقليل من خطر وجود الاخطاء في المعلومات المحاسبية. | ٤.٠٦٠٠               | ٠.٦٥١٨٤           |
| ٥ | على المدقق الداخلي امتلاك المؤهلات العلمية والعملية التي تمكنه من القيام بأعمال التدقيق.                   | ٣.٨٤٠٠               | ٠.٦١٨٠٩           |
| ٦ | ضرورة ان يحصل المدقق الداخلي على الدعم الكافي من قبل الادارة للقيام بأعمال التدقيق على الوجه الاكمل.       | ٤.٠٠٠٠               | ٠.٧٢٨٤٣           |
| ٧ | تجنب المدقق الداخلي العلاقات التي قد تفقده الموضوعية في العمل وتعرضه للضغط من قبل الجهات الاخرى.           | ٤.٠٢٠٠               | ٠.٦٨٤٨٢           |
|   | المتوسط العام                                                                                              | ٤.٠٣٧١               | ٠.٦٩٦٨٠           |

الداخلي

جدول رقم (٢) ادناه يصف متغيرات البحث الخاص باستقلالية المدقق الداخلي

( المصدر من اعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج الاحصائية )

تشير نتائج الجدول رقم (٢) أن استقلالية المدقق الداخلي قد حصل على وسط حسابي عام قدره (٤.٠٣٧١) وانحراف معياري (٠.٦٩٦٨٠) وهذا يدل على تجانس اجابات العينة حول قيمة الوسط الحسابي، وأما على مستوى الفقرات فقد جاء الفقرة رقم (١) في هذا المحور والتي هي ( تمتع المدقق الداخلي بالاستقلال الفكري والحيادي في جميع ما يتعلق بالأعمال التي يقوم بها) هو الاكثر تجانسا حيث حصل على متوسط (٤.١٨٠٠) وبانحراف معياري قدره (٠.٧٤٧٥١) وان اتجاه هذه الفقرة هي ( موافق بشدة )، وان الاتجاه العام استقلالية المدقق الداخلي هو (موافق) .

٤-٣-٢ الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات العينة الخاص بقواعد الحوكمة

جدول رقم ( ٣ ) ادناه يصف متغيرات البحث الخاص بقواعد الحوكمة

| ت | قواعد الحوكمة                                                                                                                                                        | الوسط الحسابي المرجح | الانحراف المعياري |
|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-------------------|
| ١ | يعد الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة من الدعامات الاساسية لرفع كفاءة وفاعلية مهنة التدقيق                                                                               | ٤.٠٢٠٠               | ٠.٧٩٥١٤           |
| ٢ | تطبيق قواعد الحوكمة معنية بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للمدققين في المؤسسات الحكومية بما له دور في الحفاظ على هذه المؤسسات من التلاعب في المال العام . | ٤.٠٠٠٠               | ١.٠٣٠١٦           |
| ٣ | تمثل قواعد الحوكمة مجموعة من الاجراءات التي تحقق افضل حماية وتوازن بين الجهات الحكومية والمؤسسات الاخرى.                                                             | ٣.٨٨٠٠               | ٠.٨٧٢٢٥           |
| ٤ | ان قواعد الحوكمة تركز على العلاقات بين الموظفين واعضاء مجلس الادارة والجهات الحكومية من خلال عمليات الرقابة والتدقيق .                                               | ٣.٩٢٠٠               | ٠.٧٢٣٩٣           |

|   |                                                                                                      |        |         |
|---|------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|---------|
| ٥ | ان تطبيق قواعد الحوكمة يعمل على تقسيم المسؤوليات بين المستويات الادرية المختلفة داخل المنظمة.        | ٣.٩٦٠٠ | ٠.٦٩٨٦٩ |
| ٦ | ان تطبيق قواعد الحوكمة يعمل على منح الصلاحيات والمسؤوليات لكافة العاملين بما يضمن انجاز العمل.       | ٣.٨٨٠٠ | ١.٠٢٣٠٠ |
| ٧ | ان تطبيق قواعد الحوكمة من قبل المدقق الداخلي يؤدي الى معاملة اصحاب المصالح على حد سواء وبشكل متوازن. | ٤.١٦٠٠ | ٠.٧٣٨٤٥ |
|   | المتوسط العام                                                                                        | ٣.٩٧٤٢ | ٠.٨٤٠٢٣ |

( المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج الاحصائية )

تشير نتائج الجدول رقم (٣) أن قواعد الحوكمة قد حصل على وسط حسابي عام قدره (٣.٩٧٤٢) وانحراف معياري (٠.٨٤٠٢٣) وهذا يدل على تجانس اجابات العينة حول قيمة الوسط الحسابي ، وأما على مستوى الفقرات فقد جاء الفقرة رقم (٧) في هذا البعد والتي هي (ان تطبيق قواعد الحوكمة من قبل المدقق الداخلي يؤدي الى معاملة اصحاب المصالح على حد سواء وبشكل متوازن ) هو الاكثر تجانسا حيث حصل على متوسط (٤.١٦٠٠)، وبانحراف معياري قدره (٠.٧٣٨٤٥) وان اتجاه هذه الفقرة هي (موافق ) ، وان الاتجاه العام قواعد الحوكمة هو (موافق).

٤-٣-٣ الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات العينة الخاص بجودة المعلومات المحاسبية.

جدول رقم (٤) ادناه يصف متغيرات البحث الخاص بجودة المعلومات المحاسبية

| ت | جودة المعلومات المحاسبية                                                                                     | الوسط الحسابي المرجح | الانحراف المعياري |
|---|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-------------------|
| ١ | يجب ان تكون المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية تلبي احتياجات مستخدميها سواء الداخليين او الخارجين. | ٤.٢٤٠٠               | ٠.٥٩١٠٩           |
| ٢ | يجب ان تكون المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المدقق الداخلي مفهومة وواضحة لمستخدميها.                      | ٤.٠٤٠٠               | ٠.٧٨١٤٢           |

|   |                                                                                                                                |        |         |
|---|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|---------|
|   |                                                                                                                                |        |         |
| ٣ | ضرورة ان تكون المعلومات المحاسبية تتميز بالحيادية والموضوعية عند تقديمها الى مستخدميها .                                       | ٤.١٠٠٠ | ٠.٧٨٨٩٥ |
| ٤ | ضرورة ان تقدم المعلومات المحاسبية الى متخذي القرار بالوقت المناسب لتمكينهم من اتخاذ القرار المناسب.                            | ٤.١٤٠٠ | ٠.٥٧١٧٩ |
| ٥ | يجب ان تتصف المعلومات المحاسبية بالمصادقية والموثوقية وخالية من الاخطاء والتلاعب.                                              | ٣.٩٨٠٠ | ٠.٨٩١٩١ |
| ٦ | يجب ان تتوفر في المعلومات المحاسبية القدرة على التنبؤ المستقبلي للنتائج واكتشاف الاخطاء والانحرافات ومحاولة معالجتها اول بأول. | ٤.٠٢٠٠ | ٠.٧١٤٠٠ |
| ٧ | ضرورة ان تتوفر في المعلومات المحاسبية القابلية على اجراء المقارنات في المنظمة الواجدة ولسنوات متعددة.                          | ٣.٩٦٠٠ | ٠.٨٥٦١٩ |
|   | المتوسط العام                                                                                                                  | ٤.٠٦٨٥ | ٠.٧٤٢١٩ |

( المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج الاحصائية )

تشير نتائج الجدول رقم (٤) أن جودة المعلومات المحاسبية قد حصل على وسط حسابي عام قدره (٤.٠٦٨٥) وانحراف معياري (٠.٧٤٢١٩) وهذا يدل على تجانس اجابات العينة حول قيمة الوسط الحسابي ، وأما على مستوى الفقرات فقد جاء الفقرة رقم (١) في هذا البعد والتي هي (يجب ان تكون المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية تلي احتياجات مستخدميها سواء الداخليين او الخارجيين ) هو الاكثر تجانسا حيث حصل على متوسط (٤.٢٦٠٠) وبانحراف معياري قدره (٠.٥٩١٠٩) وان اتجاه هذه الفقرة هي ( موافق بشدة )، وان الاتجاه العام جودة المعلومات المحاسبية هو(موافق) .

#### ٤-٤ اختبار الفرضيات

٤-٤-١ اختبار الفرضية الرئيسية الاولى: والتي تنص على وجود علاقة ارتباط معنوية بين استقلالية المدقق الداخلي و قواعد الحوكمة.

H0 : لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين استقلالية المدقق الداخلي و قواعد الحوكمة

H1 : توجد علاقة ارتباط معنوية بين استقلالية المدقق الداخلي و قواعد الحوكمة

جدول (٥) يمثل علاقة الارتباط

| Correlations             |                     |               |
|--------------------------|---------------------|---------------|
|                          |                     | قواعد الحوكمة |
| استقلالية المدقق الداخلي | Pearson Correlation | ٠,١١٦         |
|                          | Sig. (2-tailed)     | ٠.٤٢٢         |
|                          | N                   | ٥٠            |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج الاحصائية

جدول رقم (٥) يشير الى وجود علاقة ارتباط معنوية بين استقلالية المدقق الداخلي و قواعد الحوكمة البحث، حيث كانت قيمة معامل ارتباط بيرسون معنوية وتساوي (٠.١١٦)، وذلك لان القيمة المعنوية sig. تساوي ( ٠.٤٢٢ ) وتكون علاقة طردية وذات مستوى دلالة عالي وهذا يعني تحقق الفرضية الرئيسية الاولى اي يوجد ارتباط معنوي بين استقلالية المدقق الداخلي و قواعد الحوكمة .

٤-٢ اختبار الفرضية الرئيسية الثانية : والتي تنص على وجود علاقة ارتباط معنوية بين استقلالية المدقق الداخلي و جودة المعلومات المحاسبية.

H0 : لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين استقلالية المدقق الداخلي و جودة المعلومات المحاسبية

H1 : توجد علاقة ارتباط معنوية بين استقلالية المدقق الداخلي و جودة المعلومات المحاسبية

جدول ( ٦ ) يمثل علاقة الارتباط

| Correlations             |                     |                          |
|--------------------------|---------------------|--------------------------|
|                          |                     | جودة المعلومات المحاسبية |
| استقلالية المدقق الداخلي | Pearson Correlation | ٠,١٤٢                    |
|                          | Sig. (2-tailed)     | ٠.٣٢٦                    |
|                          | N                   | ٥٠                       |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج الاحصائية

جدول رقم (٦) يشير الى وجود علاقة ارتباط معنوية بين استقلالية المدقق الداخلي و جودة المعلومات المحاسبية البحث، حيث كانت قيمة معامل ارتباط بيرسون معنوية وتساوي (٠.١٤٢) وذلك لان القيمة المعنوية sig. تساوي ( ٠.٣٢٦ ) وهي علاقة طردية وذات مستوى دلالة عالي وهذا

يعني تحقق الفرضية الرئيسية الثانية اي يوجد ارتباط معنوي بين استقلالية المدقق الداخلي و جودة المعلومات المحاسبية.

٣-٤-٤ اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة : والتي تنص على وجود أثر ذو دلالة معنوية بين استقلالية المدقق الداخلي و قواعد الحوكمة

H0 : لا يوجد تأثير لاستقلالية المدقق الداخلي في قواعد الحوكمة

H1 : يوجد تأثير لاستقلالية المدقق الداخلي في قواعد الحوكمة

جدول رقم (٧) يمثل جدول تحليل التباين

| ANOVA <sup>b</sup>                                     |            |                |    |             |       |       |
|--------------------------------------------------------|------------|----------------|----|-------------|-------|-------|
| Model                                                  |            | Sum of Squares | Df | Mean Square | F     | Sig.  |
| 1                                                      | Regression | ٠,١٤٢          | ١  | ٠,١٤٢       | ٠,٦٢٦ | ٠,٤٢٢ |
|                                                        | Residual   | ١٠,٣٥٨         | ٤٨ | ٠,٢١٦       |       |       |
|                                                        | Total      | ١٠,٥٠٠         | ٤٩ |             |       |       |
| a. Predictors: (Constant),<br>استقلالية المدقق الداخلي |            |                |    |             |       |       |
| b. Dependent Variable: قواعد<br>الحوكمة                |            |                |    |             |       |       |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج الاحصائية

تشير نتائج اختبار F الى وجود تأثير لاستقلالية المدقق الداخلي في قواعد الحوكمة والموضحة في الجدول رقم (٧)، وأن قيمة F المحسوبة قد بلغت (٠,٦٢٦) عند مستوى معنوية (٠.٠٠٥) حيث كانت قيمة P-value تساوي (٠.٠٠٠) وهي اقل من ٠.٠٠٥ وهذا يعني رفض الفرضية العدم وقبول الفرضية البديلة وهذا يعني وجود تأثير لاستقلالية المدقق الداخلي في قواعد الحوكمة .

جدول رقم (٨) يمثل تأثير استقلالية المدقق الداخلي في قواعد الحوكمة

| Coefficients <sup>a</sup> |                             |                           |   |      |                |
|---------------------------|-----------------------------|---------------------------|---|------|----------------|
| Model                     | Unstandardized Coefficients | Standardized Coefficients | T | Sig. | R <sup>2</sup> |
|                           |                             |                           |   |      |                |

|                                      |                          | B     | Std. Error | Beta  |       |       |       |
|--------------------------------------|--------------------------|-------|------------|-------|-------|-------|-------|
| 1                                    | (Constant)               | ٤.٤٩٩ | ٠.٤٩٧      |       | ٩.٠٤٥ | ٠.٠٠٠ | ٠.١١٦ |
|                                      | استقلالية المدقق الداخلي | ٠.٠٩٨ | ٠.١٢١      | ٠.١١٦ | ٠.٨١٠ | ٠.٤٢٢ |       |
| a. Dependent Variable: قواعد الحوكمة |                          |       |            |       |       |       |       |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج الاحصائية

يشير جدول رقم (٨) الى ان قيمة R2 تساوي (٠,١١٦) وهذا يعني ان استقلالية المدقق الداخلي قد فسر ما نسبته ( ١١.٦ % ) من التغيرات التي تطرأ على قواعد الحوكمة وقد بلغت قيم  $B = 0.116$  أي أن زيادة متغير استقلالية المدقق الداخلي وحدة واحدة من الانحرافات المعيارية سيؤدي الى زيادة قواعد الحوكمة بنسبة ١١.٦ % من وحدة الانحراف معياري .

٤-٤-٤ اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة : والتي تنص على وجود أثر ذو دلالة معنوية بين استقلالية المدقق الداخلي و جودة المعلومات المحاسبية

$H_0$  : لا يوجد تأثير لاستقلالية المدقق الداخلي في جودة المعلومات المحاسبية

$H_1$  : يوجد تأثير لاستقلالية المدقق الداخلي في جودة المعلومات المحاسبية

جدول رقم (٩) يمثل جدول تحليل التباين

| ANOVA <sup>b</sup>                                  |            |                |    |             |       |       |
|-----------------------------------------------------|------------|----------------|----|-------------|-------|-------|
| Model                                               |            | Sum of Squares | df | Mean Square | F     | Sig.  |
| 1                                                   | Regression | ٠,٢١١          | ١  | ٠,٢١١       | ٠,٩٨٥ | ٠,٣٢٦ |
|                                                     | Residual   | ١٠,٢٨٩         | ٤٨ | ٠,٢١٤       |       |       |
|                                                     | Total      | ١٠,٥٠٠         | ٤٩ |             |       |       |
| a. Predictors: (Constant), استقلالية المدقق الداخلي |            |                |    |             |       |       |
| b. Dependent Variable: جودة المعلومات المحاسبية     |            |                |    |             |       |       |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج الاحصائية

تشير نتائج اختبار F الى وجود تأثير لاستقلالية المدقق الداخلي في جودة المعلومات المحاسبية والموضحة في الجدول رقم (٩)، وأن قيمة F المحسوبة قد بلغت (٠,٩٨٥) عند مستوى معنوية (٠,٠٠٥) حيث كانت قيمة P-value تساوي (٠,٠٠٠٠) وهي اقل من ٠,٠٠٥ وهذا يعني رفض الفرضية العدم وقبول الفرضية البديلة وهذا يعني وجود تأثير لاستقلالية المدقق الداخلي في جودة المعلومات المحاسبية .

جدول رقم (١٠) يمثل تأثير استقلالية المدقق الداخلي في جودة المعلومات المحاسبية

| Coefficients <sup>a</sup>                       |                          |                             |            |                           |       |       |                |
|-------------------------------------------------|--------------------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|-------|----------------|
| Model                                           |                          | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | T     | Sig.  | R <sup>2</sup> |
|                                                 |                          | B                           | Std. Error | Beta                      |       |       |                |
| 1                                               | (Constant)               | ٤.٥٩٥                       | ٠.٥٠٣      |                           | ٩.١٣٩ | ٠.٠٠٠ | ٠,١٤٢          |
|                                                 | استقلالية المدقق الداخلي | ٠.١٢١                       | ٠.١٢٢      | ٠.١٤٢                     | ٠,٣٢٦ | ٠.٣٢٦ |                |
| a. Dependent Variable: جودة المعلومات المحاسبية |                          |                             |            |                           |       |       |                |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج الاحصائية

يشير جدول رقم (١٠) الى ان قيمة R2 تساوي (٠,١٤٢) وهذا يعني ان استقلالية المدقق الداخلي قد فسر ما نسبته ( ١٤.٢ % ) من التغيرات التي تطرأ في جودة المعلومات المحاسبية وقد بلغت قيم  $B = (0.142)$  أي أن زيادة متغير استقلالية المدقق الداخلي وحدة واحدة من الانحرافات المعيارية سيؤدي الى زيادة جودة المعلومات المحاسبية بنسبة ١٤.٢ % من وحدة الانحراف معياري .

## ٤-٥ الاستنتاجات والتوصيات

### ٤-٥-١ الاستنتاجات:

- ١- يساهم تطبيق قواعد الحوكمة في التمثيل العادل والصادق للمعلومات المحاسبية ومن خلال دعم الاستقلالية للمدقق الداخلي وحرصها على اتباع معايير ذات الجودة في الإفصاح المحاسبي.
- ٢- يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للمنظمة من خلال الوظائف التي أصبح يقدمها في إطار تطبيق قواعد الحوكمة التي تشمل توفير معلومات محاسبة لمستخدميها تتميز بالجودة.
- ٣- اشارت نتائج البحث بأنه هناك علاقة ارتباط بين استقلالية المدقق الداخلي و تطبيق قواعد الحوكمة والتي تتلخص بالشفافية والمساءلة والمسؤولية والعدالة، وكذلك إلزامها بالإفصاح عن مدى العمل بموجبها.
- ٤- اشارت نتائج البحث بأنه هناك تأثير لاستقلالية المدقق الداخلي في جودة المعلومات المحاسبية من خلال قيام المدقق الداخلي بتقديم المعلومات المحاسبية الهامة والضرورية بطريقة عادلة وصادقة وفي الوقت المناسب دون تأخير الى مستخدميها.

### ٤-٥-٢ التوصيات

- ١- ضرورة إلمام المدقق الداخلي بقواعد الحوكمة وتطبيقها وبما يحقق الجودة بالمعلومات المحاسبية التي تقدم الى مستخدميها سواء الداخليين والخارجيين.
- ٢- ضرورة التأكيد على المدقق الداخلي بضرورة تقديم المعلومات المحاسبية الى مستخدميها بما يضمن استمرارها وعدم تصفيتها.
- ٣- ضرورة حصول المدقق الداخلي على الدعم الكامل من قبل مجلس الادارة ومنحه الاستقلالية التي تساعد على القيام بالمهام الموكلة اليه، وذلك لتقادي الآثار التي قد تتعرض لها المنظمات من جراء ضعف الجوانب التطبيقية لقواعد الحوكمة والانعكاسات السلبية لذلك على جودة المعلومات المحاسبية.
- ٤- ضرورة التأكيد على اهمية نزاهة وشفافية المدقق الداخلي بهدف التأكد من حياديته وابعاده عن اي تأثيرات خارجي، وذلك لتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية التي يقوم بتدقيقها وتقديمها لمستخدميها.

٥- ضرورة ايجاد اليات لتعزيز الاستقلالية لدى المدقق الداخلي والحث بضرورة التزامه بالقوانين والسياسات والمبادئ الخاصة بالتدقيق المعمول بها محليا ودوليا.

#### المصادر :

- ١- أبو حشيش ، خليل عواد ، ٢٠٠٥ " المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن .
- ٢- الاتحاد الدولي للمحاسبين/١، "دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام ٢٠٠١، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي" ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٣.
- ٣- التميمي، جمانة حنظل، (٢٠١٣)، " العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية "، مجلة جامعة البصرة / كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد الخامس، العدد العاشر.
- ٤- الجابري، محمد علي محمد. (٢٠١٤). تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة | الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء: الجمهورية اليمنية.
- ٥- الجبجوي ، طلال محمد علي، و العواد، محمد علي وهاب ، و الزبيدي، رغد منير، ٢٠١٧، " مدى التزام المدققين الداخليين في القطاع العام العراقي بمعايير التدقيق للحد من الغش والاحتيال " المجلة العراقية للعلوم الادارية ، المجلد ١٣ ، العدد ٥٣ ، بغداد ، العراق .
- ٦- الخطيب، خالد راغب، ٢٠١٠ " المفاهيم الحديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص"، طبعة ١، مكتبة المجمع العربي للنشر، البتراء، الأردن .
- ٧- الخيسي، عبد الباسط أحمد. (٢٠١٣). مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة: دراسة تطبيقية تحليلية. رسالة ماجستير غير منشورة، غزة ،جامعة غزة الإسلامية.
- ٨- الدهراوي، ٢٠٠٦ " تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار " المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، مصر .
- ٩- الرشدي، احمد محمد غنيم، ٢٠١٢ " مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين " رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط ، عمان ، الأردن .
- ١٠- الزيايدي، سليمة عيدان علي عبد (٢٠١٥)، "التدقيق الداخلي للأنشطة التشغيلية واثره في دعم التشغيل الفعال للوحدات الاقتصادية: بحث تطبيقي في مستشفى دار التمريض الخاص"، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.
- ١١- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ( مراقبة جودة أعمال التدقيق )، مجلة المحاسب القانوني ، العدد ٨١ ، تشرين الثاني ، ١٩٩٣.
- ١٢- الموسوي ، إيناس ناصر عكله ، ٢٠١٠ " أثر تكنولوجيا المعلومات و حوكمة الشركات في تحقيق الرقابة السلوكية : دراسة تطبيقية في عينة من الشركات العراقية الحكومية والأهلية "، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة كربلاء ، بحث غير منشور.
- ١٣- جمعة، أحمد حلمي. (٢٠٠٩). "الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد"، الطبعة الأولى، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع.

- ١٤- حسين، مهند سعدي أحمد. (٢٠١٥). أثر لجان التدقيق في تحسين مستوى جودة الأرباح " دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان: فلسطين.
- ١٥- حماد، طارق عبد العال، ٢٠٠٥ " حوكمة الشركات - المفاهيم المبادئ التجارب " ، تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدار الجامعية ، مصر .
- ١٦- حنان ، رضوان حلوة ، ٢٠٠٩ " مبادئ المحاسبة المالية القياس والافصاح في القوائم المالية " إثراء للنشر والتوزيع ، مكتبة الجامعية ، الشارقة ، الطبعة الأولى ، الاردن .
- ١٧- دليل التدقيق الداخلي ، جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، دائرة الشؤون الفنية والدراسات ، ٢٠٠٧ ،
- ١٨- زكريا، أرجوان محسن سعيد، ٢٠١١ " العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي للحد من ظاهرة الفساد الاداري والمالي " رسالة ماجستير، المعهد العالي للدراسات المالية والإدارية ، بغداد، العراق .
- ١٩- سالم، بدر الدين فاروق أحمد و أحمد، نصر الدين حامد ، ٢٠١٣ " دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية " مجلة العلوم الاقتصادية، عدد ١٤، السودان .
- ٢٠- سرايا، محمد السيد وشحاته، شحاته السيد راشد، محمد ابراهيم (٢٠١٣)، " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر.
- ٢١- سرايا، محمد السيد. (٢٠٠٧). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري - المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي. الاسكندرية ، المكتب الجامعي الحديث.
- ٢٢- سليمان، محمد مصطفى (٢٠١٤) "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر.
- ٢٣- صبح، داود يوسف، ٢٠١٠ " دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية " اتحاد المصارف العربية ، طبعة ٢ ، بيروت ، لبنان .
- ٢٤- عاصم، خلود و إبراهيم، محمد، ٢٠١٣ " دور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تحسين جودة المعلومات وانعكاساته على التنمية الاقتصادية " مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد الخاص بمؤتمر الكلية، العراق،
- ٢٥- علاوي، خضير مجيد، ٢٠١٥ " مدى تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات " مجلة القادسية ، المجلد ١٧ ، العدد ٢ ، العراق .
- ٢٦- فداغ الفداغ، ٢٠٠٢ " المحاسبة المتوسطة النظرية والتطبيق " الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الاردن .
- ٢٧- محمود، رافت سلامة و كلبونة، أحمد يوسف وزريقات، عمر محمد (٢٠١١)، "علم تدقيق الحسابات العملية، دار المسيرة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- ٢٨- مخلوف، احمد محمد، ٢٠٠٧ " المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق الداخلية "، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر، الجزائر .
- ٢٩- يوسف ، حسين و الريشاني ، سمير معدي، ٢٠١٢ " موسوعة المعايير المحاسبية الدولية في اعداد التقارير المالية " الجزء الاول ، الطبعة الاولى ، عمان ، الاردن .

- 30- Aamir, Suhaib & Farooq, Umar, (2011), " Auditor client relationship and audit Quality ", Master Thesis, the Umea School of Business at Umea University, Sweden.
- 31- Fadzil, F. H; Haron ,H. & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 20 (8): 844 – 866
- 32- Horngren, C.T, Datar, S, Foster, G, Rajan, M &. Ittner, C. (2006). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 12th edition, New Jersey, Upper Saddle River: Prentice Hall
- 33- OECD ,2004," Principles of Corporate Governance , Organization for Econom Cooperation and Development Publication Service .