

The impact of external auditing on the strength of internal control under the elements of COSO: Conducted in the Federal Board of Supreme audit - the Financial Supervisory Authority operating in the Ministry of Electricity

Sarah J. Abdul Moneim^{1*}, Omar A. K. Al-Douri²

¹ Department of accounting and financial control, College of business economics, Al-Nahrain university, Baghdad, Iraq

² Department of investment management and business economics, College of business economics, Al-Nahrain university, Baghdad, Iraq

Sarah.alhadithi996@gmail.com , omerdoori7@gmail.com

Article information:

Received: 26-11-2024

Revised: 06-01-2025

Accepted: 12-01-2025

Published: 25-03-2026

***Corresponding author:**

Sara J. Abdul Moneim

Sarah.alhadithi996@gmail.com



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

Abstract:

The research aims to identify the role and procedures of external auditing in developing and enhancing the work of internal control in governmental institutions. It also seeks to determine the extent to which the adherence of government units to internal control components according to COSO contributes to strengthening their effectiveness. Furthermore, it explores the role of the external auditor in examining and evaluating internal control within governmental units and the extent to which external auditing relies on it.

To achieve the research objective, questionnaire data were analyzed using statistical methods, specifically Factor Analysis, to determine the relative importance of each factor. Weighted data were then obtained based on the importance determined by factor analysis, followed by structural equation modeling (SEM) analysis, incorporating the mediator variable (internal control components according to COSO).

The research population was defined as the Federal Board of Supreme Audit employees working in the Ministry of Electricity under the Iraqi Federal Financial Supervisory Board. The research sample was limited to a governmental unit subject to the audit of the research population, specifically the headquarters of the Iraqi Ministry of Electricity, due to the availability of the necessary data and their cooperation in scientific research.

The theoretical part of the research relied on collecting data from books, articles, theses, dissertations, scientific studies, and all research related to the topic, whether in Arabic or English, as well as online resources. The practical part depended on creating a questionnaire distributed to the sample individuals.

The research reached several conclusions, the most notable being the lack of awareness among government units and their staff, especially the sample, regarding professional publications related to internal control, such as international and local auditing standards. It also highlighted the failure to keep up with guidelines issued by the Federal Financial Supervisory Board (e.g., the 2007 Internal Audit Units Guidance Manual, Audit Manual No. 4, and the 2024 Internal Control Manual). This was confirmed by practical findings, where respondents agreed on the existence of a relationship and influence between external auditing and the effectiveness of internal control. This influence could be negative if external auditors fail to develop and update audit mechanisms. Additionally, relying on COSO internal control components in external auditing helps enhance the effectiveness of internal control, as shown by the analysis results, especially

with the presence of the mediator variable. However, the lack of knowledge about these components has led to weak attention to internal control elements, ultimately weakening internal control in public sector units.

Among the key recommendations of the research is the need to familiarize employees within the unit with professional publications related to internal control, particularly the 2024 Internal Control Manual issued by the Federal Financial Supervisory Board. This manual emphasizes the importance of adhering to internal control components and principles and their impact on enhancing the effectiveness of internal control. This can be achieved through seminars, workshops, and conferences conducted by specialists, in addition to those organized by the Federal Financial Supervisory Board. Furthermore, it is essential to distribute all professional publications related to internal control to employees for review and awareness of their key provisions.

Keywords: External auditing, internal control, internal control components according to COSO, factor analysis, direct and indirect influence with the mediator variable.

Conclusions:

1. External auditing, represented by the Federal Board of Supreme Audit, works to identify the strengths and weaknesses in the internal control system. It seeks to support the existing positives and reduce the negatives by drawing the management's attention to them and providing recommendations to eliminate or mitigate them.
2. The existence of effective and regular cooperation and communication between the internal auditor and the external auditor helps to strengthen the internal control system in government units and thus achieve their objectives. They exchange observations and results related to measuring and evaluating the effectiveness of internal control, and collaborate in providing recommendations to introduce improvements and address these observations, which increases the strength and effectiveness of the system.
3. The weak performance of internal audit and control directorates in most Iraqi ministries and their formations is due to the mismatch between the academic qualifications of some employees and the nature of the tasks assigned to them, which has led to delays in completing duties.
4. Based on the results of the statistical analysis, reliance by external auditing on internal control components according to the COSO framework enhances the effectiveness of internal control in the Ministry of Electricity, which clearly aligns with the objective of the research.

تأثير التدقيق الخارجي في قوة الرقابة الداخلية في ظل عناصر COSO: دراسة ميدانية أجريت في ديوان الرقابة العليا – هيئة الرقابة المالية العاملة في وزارة الكهرباء

سارة جمال عبد المنعم^{1*}، عمر علي كامل الدوري²

¹ قسم الرقابة المحاسبية والمالية، كلية اقتصاديات الاعمال، جامعة النهرين، بغداد، العراق

² قسم اقتصاديات إدارة الاستثمار والاعمال، كلية اقتصاديات الاعمال، جامعة النهرين، بغداد، العراق

Sarah.alhadithi996@gmail.com , omeradoori7@gmail.com

معلومات البحث:

- تاريخ استلام البحث: 2024-11-26
- تاريخ ارسال التعديلات: 2025-01-06
- تاريخ قبول النشر: 2025-01-12
- تاريخ النشر: 2026-03-25

* المؤلف المراسل:

سارة جمال عبد المنعم

Sarah.alhadithi996@gmail.com



هذا العمل مرخص بموجب

المشاع الإبداعي نسب المصنف 4.0

دولي (CC BY 4.0)

المستخلص:

يهدف البحث الى تحديد دور واجراءات التدقيق الخارجي في تطوير وتفعيل عمل الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية ومعرفة الى أي مدى يمكن ان يساهم التزام الوحدات الحكومية بعناصر الرقابة الداخلية وفق COSO في تعزيز فاعليتها ، فضلاً عن تحديد دور المدقق الخارجي في فحص وتقييم الرقابة الداخلية داخل الوحدات الحكومية وتحديد مدى الاعتماد عليها في عمل التدقيق الخارجي ، ولتحقيق هدف البحث تم تحليل بيانات استمارة استبيان وفقاً للأساليب الاحصائية التحليل العملي Factor Analysis لتحديد الاهمية النسبية لكل عامل ومن ثم الحصول على البيانات الموزونة وفقاً للاهمية حددها التحليل العملي ومن ثم اجراء التحليل للمعادلة الهيكلية (البنائية) بوجود المتغير الوسيط Mediation (عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO). تم تحديد مجتمع البحث بهيئة الرقابة المالية العاملة في وزارة الكهرباء التابعة لديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي اما عينة البحث فقد تحددت في وحدة حكومية خاضعة لرقابة مجتمع البحث والتي هي وزارة الكهرباء العراقية / المقر وذلك لتوفر البيانات اللازمة للبحث فيها فضلاً عن تعاونها في مجال البحث العلمي. اعتمد البحث في جمع بيانات جانبه النظري على مجموعة من الكتب والمقالات والرسائل والأطاريح والبحوث العلمية وكافة الدراسات التي لها علاقة بموضوع البحث سواء أكانت عربية ام اجنبية فضلاً عما هو متاح في الشبكة العنكبوتية للمعلومات، اما في الجانب التطبيقي فقد اعتمد على انشاء قائمة استبيان وزعت على شخوص عينة البحث.

وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها ، ضعف المام الوحدات الحكومية وملاكاتها لاسيما عينة البحث بالإصدارات المهنية المتعلقة بالرقابة الداخلية ومنها معايير التدقيق الدولية والمحلية وايضاً عدم مواكبة الارشادات الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي (الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي 2007 ، دليل التدقيق رقم 4 ، دليل الرقابة الداخلية 2024) وهذا ما وضحه الجانب العملي منه اذ اتفقت اراء المستطلعين على وجود العلاقة والتأثير بين التدقيق الخارجي وفاعلية الرقابة الداخلية والتي قد تكون بشكل سلبي اذا لم يطور المدقق الخارجي اليات التدقيق والتحديث وان اعتماد التدقيق الخارجي على عناصر الرقابة الداخلية COSO يساهم برفع وتعزيز فاعلية الرقابة الداخلية وفقاً لنتائج التحليل بوجود المتغير الوسيط فضلاً عن ضعف المعرفة بمضمونها مما ادى الى ضعف الاهتمام بعناصر الرقابة الداخلية وبالتالي ضعف الرقابة الداخلية في وحدات القطاع العام ، ومن التوصيات المهمة التي خرج بها البحث هي ضرورة تعريف الموظفين العاملين داخل الوحدة بالإصدارات المهنية المتعلقة بالرقابة الداخلية لاسيما دليل الرقابة الداخلية الصادر من ديوان الرقابة المالية الاتحادي لسنة 2024 والذي يركز على أهمية الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية ومبادئها ومدى تأثيرها على تعزيز فاعلية الرقابة الداخلية ويتم ذلك من خلال اجراء الندوات والورش والمؤتمرات من قبل اصحاب الاختصاص إضافة الى الندوات والورش المقامة في ديوان الرقابة المالية ، مع ضرورة تعميم كافة الإصدارات المهنية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية على الموظفين للاطلاع عليها ومعرفة اهم بنودها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية، عناصر الرقابة الداخلية وفق

COSO، التحليل العملي، التأثير المباشر وغير المباشر بوجود المتغير الوسيط.

المقدمة:

مع التغيرات الملحوظة التي شهدتها العالم في كافة المجالات والتوسعات الحاصلة في حجم الوحدات الاقتصادية لاسيما الحكومية والذي أدى الى توسع في الخدمات التي تؤديها ، اصبح ملزماً على تلك الوحدات الاهتمام بالرقابة الداخلية وعناصرها وذلك لأهميتها

ولما لها من دور في حماية الوحدة من أية مخاطر وللمساعدة في تحقيق أهدافها ، ولتحقيق اهداف هذه الوحدات الحكومية لابد من توفر إجراءات وضوابط رقابية تلائم طبيعة نشاط تلك الوحدات اذ يقع على عاتق إدارة الوحدة السعي في إقامة نظام سليم ومتكامل للرقابة الداخلية والمحافظة عليه والتأكد من الالتزام بتطبيقه لضمان الشافية والنزاهة في إدارة الوحدات الحكومية.

لذا تعد الرقابة الداخلية مهمة في الوحدات الحكومية وذلك للتأكد من تطبيق الإجراءات والسياسات المحددة وفق القوانين واللوائح بالإضافة الى التحقق من الاستخدام الكفوء للموارد الاقتصادية وحمايتها من التلف والسرقة وسوء الاستعمال ، وايضاً لضمان توفير معلومات مالية يمكن الوثوق بها ، و يعتبر نظام الرقابة الداخلية الفاعل مهم ايضاً بالنسبة للمدقق الخارجي لاعتماده عليه في مجال عمله فيما يخص التخطيط لعملية التدقيق وتحديد حجم العينات ونطاق الاختبارات من خلال دراسته وتقييمه وتحديد نقاط الضعف فيه وتبلغ الإدارة بكافة ملاحظاته وتوصياته من خلال تقريره ، لذلك اصبح للمدقق الخارجي دوراً هاماً في تعزيز فاعلية الرقابة الداخلية ويركز البحث على الرقابة الداخلية ومكوناتها وعناصرها الأساسية التي تعزز من فاعلية هذا النظام واثر التدقيق الخارجي في فحص وتقييم الرقابة الداخلية والمساهمة بتعزيزها من خلال نتيجة التقييم وتوصياته ورأيه الفني المحايد ضمن تقريره النهائي.

المحور الأول: منهجية البحث

1. أهمية البحث

تبرز أهمية البحث بموضوع الرقابة الداخلية في وحدات القطاع العام في العراق من الحاجة اليها باعتبارها مطلباً مهماً لزيادة فاعليتها ومواكبتها للتطورات الحديثة من خلال الامام بأطر الرقابة الداخلية الحديثة والمعايير الدولية التي يتم بموجبها وصف متطلبات الرقابة الداخلية بما في ذلك العناصر والمبادئ المتعلقة بها وبما يساعدها على تنفيذ عملياتها بكفاءة وفاعلية وبأقل قدر من المخاطر وتقليل حالات الفشل والفساد المالي والاداري في تلك الوحدات مما يحقق اهدافها المنشودة.

2. مشكلة البحث:

تعاني اغلب الوحدات الحكومية قصوراً في الرقابة الداخلية ولأسباب عديدة ، اهمها عدم توفر العدد الكافي من الموظفين بشكل عام ومن الموظفين المختصين في المحاسبة والتدقيق بشكل خاص اضعف الى ذلك ضعف التأهيل العلمي و المهني لموظفي ومسؤولي أقسام الرقابة الداخلية ، وايضاً عدم الالتزام بالضبط الداخلي و تجاوز الإدارة للتعليمات و الضوابط الرقابية وما شابه في ذلك، مما يُظهر خللاً ومشكلة في فاعلية الرقابة الداخلية في تلك الوحدات الامر الذي يستوجب معه البحث عن الادوات التي ترتقي بفاعليتها ومنها التدقيق الخارجي وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الاتي :

هل يؤثر التدقيق الخارجي في قوة وفاعلية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية في ظل عناصر COSO؟

3. هدف البحث

يبرز هدف البحث من الاجابة على تساؤل مشكلة البحث من خلال الاتي:

- تحديد دور واجراءات التدقيق الخارجي في تطوير وتفعيل عمل الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية
- معرفة الى أي مدى يمكن ان يساهم التزام الوحدات الحكومية بعناصر الرقابة الداخلية وفق COSO في تعزيز فاعليتها
- تحديد دور المدقق الخارجي في فحص وتقويم الرقابة الداخلية داخل الوحدات الحكومية وتحديد مدى الاعتماد عليها في عمل التدقيق الخارجي.

4. فرضية البحث

يستند البحث على ضوء ما تقدم الى فرضية مفادها بان:

" يؤثر التدقيق الخارجي في قوة وفاعلية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية في ظل عناصر COSO "

5. منهجية البحث

تم استخدام المنهج الاستنباطي في عرض ودراسة متغيرات البحث في جانبه النظري، وتم اعتماد المنهج الاستقرائي في جانبه التطبيقي لاختبار صحة فرضيته وتحقيق أهدافه.

6. مجتمع وعينة البحث

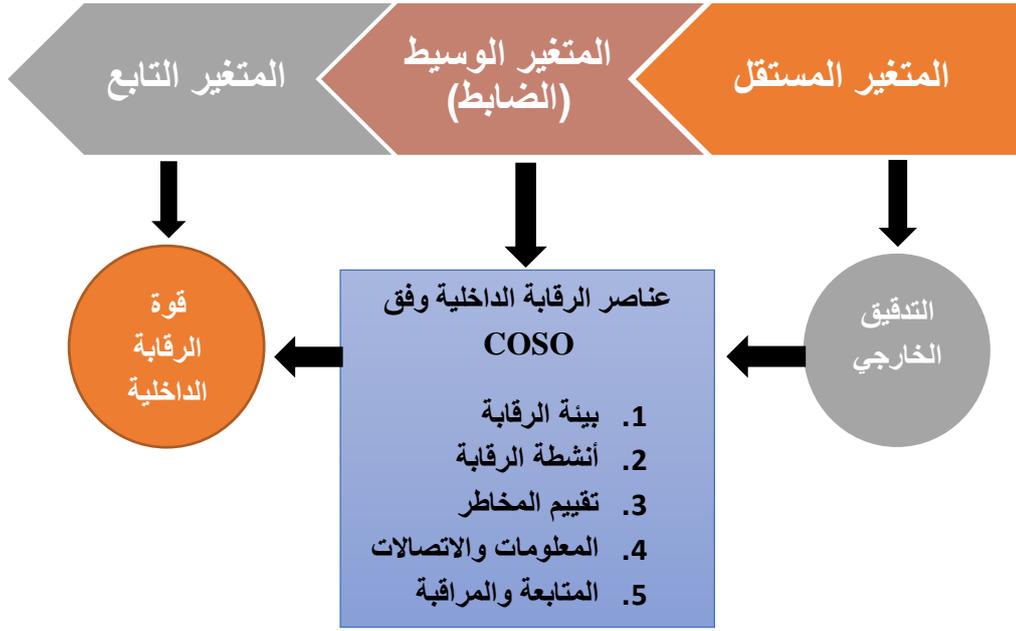
يتمثل مجتمع البحث بديوان الرقابة المالية الاتحادي والوحدات الخاضعة لرقابته، اما عينة البحث فتحددت في وزارة الكهرباء العراقية التي تعتبر احدى الوحدات الحكومية الخاضعة لرقابة مجتمع البحث وذلك لتوفر البيانات اللازمة للبحث فيها.

7. حدود البحث

- الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية للبحث في وزارة الكهرباء العراقية.
- الحدود الزمانية: تتمثل المدة الزمانية للبحث ابتداءً من مرحلة اختيار العنوان وصياغة الإطار النظري للبحث ومن ثم الحصول على الموافقات الرسمية لغرض الحصول على البيانات من قبل الوحدة الحكومية محل الدراسة من اجل تحقيق هدف البحث واختبار الفرضية الرئيسية وذلك خلال عامي 2023-2024.

8. أسلوب جمع البيانات

اعتمد البحث في جمع بيانات جانبه النظري على مجموعة من الكتب والمقالات والرسائل والأطاريح والبحوث العلمية السابقة وكافة الدراسات التي لها علاقة بموضوع البحث سواء كانت عربية ام اجنبية فضلاً عما هو متاح في الشبكة العنكبوتية للمعلومات، اما في الجانب التطبيقي فقد اعتمد البحث على دراسة عناصر الرقابة الداخلية وتقرير التدقيق الخارجي لعينة البحث فضلاً عن المقابلات الشخصية والزيارات الميدانية للوحدة الحكومية عينة البحث، فضلاً عن قائمة الاستبانة الموزعة على شخوص العينة.



الشكل (1) الانموذج الافتراضي للبحث
المصدر: اعداد الباحثان

تجريبية وقابلة للتغيير والتطوير. (المطارنة،2006: 20) وتتمثل الفروض الأساسية لنظرية التدقيق بالآتي: (الصحن واخرون،2004: 25-30)

1. **عدم وجود تعارض محتمل بين المدقق وإدارة الوحدة:** ويُقصد بهذا الفرض عدم وجود تعارض في مصالح كل من مدقق الوحدة وإدارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق والتي يجب ان تكون العلاقة بينهما مبنية على التعاون والمنفعة المتبادلة.

2. **قابلية البيانات المالية للفحص:**

ويُقصد به إمكانية المدقق من فحص القوائم والبيانات المالية وتوفير الحرية الكاملة له في الاطلاع على البيانات المالية والتأكد مما تتضمنه من معلومات محاسبية اثناء ممارسة عمله وبذلك يعدُّ اهم فرضٍ من الفروض الأساسية النظرية للتدقيق.

3. **وجود نظام رقابة داخلية سليم يستبعد احتمال حدوث الأخطاء:**

ان وجود نظام رقابة داخلية جيد وسليم يعزز من صحة البيانات المالية ودقتها ويقلل من حدوث الأخطاء وبالتالي يُمكن المدقق من الاعتماد على التدقيق الاختباري بدلاً من الشامل.

4. **خلو القوائم المالية من أي أخطاء غير عادية (تواطئية):**

يجب على المدقق ان يحافظ على نزعة الشك المهني عند ممارسته لعمله وذلك لاحتمالية وجود أخطاء تطائية والتي تصعب عليه اكتشافها ولذلك يتوجب عليه توسيع نطاق اختباره عند اعداده لبرنامج التدقيق.

5. **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي الى صحة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج اعمال الوحدة:**

المحور الثاني: التدقيق الخارجي وعلاقته بالرقابة الداخلية وقوتها في الوحدات الحكومية
أولاً: التدقيق الخارجي – التعريف والمفهوم:

يعرف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الانتقادي لسجلات ودفاتر ومستندات الوحدة للتحقق من سلامة العمليات بغرض إعطاء رأي بشأن عدالة وصحة القوائم المالية بالاعتماد على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية. (سداوي،2015: 17)

وعلى عكس التدقيق الداخلي الذي يعد جزءاً من الوحدة الاقتصادية، فإن التدقيق الخارجي منفصل بصورة تامة عن الوحدة ويتم من قبل هيئة او شخص مستقل عن الوحدة محل التدقيق ويعمل على تقديم رأي فيما يتعلق بالبيانات المالية بالاعتماد على قوانين وقواعد محددة. (AI- Shaheen,2020:20)

وعلى ضوء ما تقدم يعرف بانه عملية منظمة مخطط لها مسبقاً تقوم بها هيئة تدقيق خارجية مستقلة ومهنية للتحقق من صحة ودقة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية فضلاً عن فحص نظام الرقابة الداخلية الخاص بالوحدة موقع التدقيق بموجب معايير وقوانين مهنية معترف بها لغرض توفير ضمان وتوكيد معقول بسلامة وصدق البيانات المالية للوحدة الاقتصادية ومن ثم إعطاء رأي فني ومحايد في تقرير مستقل يقدم الى الجهات المختصة داخل الوحدة وخارجها.

ثانياً: الفروض الأساسية للتدقيق الخارجي:

تعرف الفروض بأنها معتقدات مسبقة او متطلبات تُسند اليها الأفكار والمقترحات والقواعد ، وتكون عبارة عن حجر الأساس لبناء أي علم من العلوم اذ ان الفروض في أي مجال علمي تعتبر نقطة البداية لأي فكرة منظمة التي غرضها الوصول الى نتائج تسهم في انشاء اطار عام للنظرية المؤسسة لهذا المجال العلمي ، وبالتالي فإن إيجاد فروض للتدقيق او وضعها تعد عملية هامة وضرورية لحل كافة المشكلات المرتبطة بالتدقيق ، ورغم ذلك لم تحظى فروض التدقيق بالأهمية نفسها التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعلها فروضاً

وتعرف المعايير المحلية (الوطنية) بأنها مجموعة من المعايير المحددة بموجب أنظمة أو قوانين أو عن طريق جهات مختصة في دولة معينة، ويكون تطبيقها ملزم ويجب التقيد بها عند ممارسة أعمال التدقيق.

رابعاً: الرقابة الداخلية - المفهوم والتعريف:

اهتم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA اهتماماً كبيراً بالرقابة الداخلية واعد تقارير عديدة وضح فيها مدى فاعليتها واهمية وجودها داخل الوحدات، حيث عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لـ AICPA بأن الرقابة الداخلية عبارة عن " خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف الى المحافظة على أصولها وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية الموضوعية من قبل الإدارة ". (الصحن واخرون،2008: 11-12)

ونتيجة لأهمية وفاعلية وجود الرقابة الداخلية داخل الوحدات فقد تعددت تعريفات الرقابة الداخلية باختلاف الجهات والاطراف الصادرة عنها اذ تضاف الى تعريف لجنة المراجعة التابعة الى AICPA المار الذكر فقد عرفها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي بانها "تمثل مجموعة من السياسات والإجراءات التي تتخذها الإدارة لضمان تحقيق اهداف الوحدة ولضمان التنفيذ العملي والمنظم لعملياتها بما في ذلك المحافظة على الموجودات والالتزام بالسياسات الإدارية واكتشاف الأخطاء ومنعها والحفاظ على دقة وصحة السجلات وتوفير البيانات المالية المطلوبة في الوقت المناسب". (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي" دليل التدقيق رقم4" 2000: 1). وبناءً على ما تقدم يمكن تعريفها بأنها:

عبارة نظام شامل متكون من هيكل تنظيمي ووسائل وإجراءات وخطط تعمل على تقييم ومراقبة العمليات والإجراءات داخل الوحدة لضمان فاعلية وكفاءة الإدارة وعملياتها والتحقق من الالتزام بالسياسات والقوانين المعمول بها فضلاً عن محاولة منع او تحجيم عمليات الاحتيال والسرقة والغش وضمان دقة البيانات المالية والمحاسبية لغرض تنظيم العمل وتحقيق اهداف الوحدة وتعزيز الكفاءة والفاعلية لبلوغ تلك الاهداف.

خامساً: عناصر الرقابة الداخلية وفق لجنة COSO

يعد اطار COSO الخاص بالرقابة الداخلية هو الأكثر قبولاً في الولايات المتحدة والذي جسد خمسة مكونات للاطر المتكامل للرقابة الداخلية الذي تعمل إدارة الوحدة على تصميمه وتنفيذه لتوفر توكيد معقول بأن اهداف الرقابة سوف يتم تحقيقها (Elder, et al.,2010:294)، يحتوي هذا الاطار على مكونات خمس ويحتوي كل مكون على عدد من المبادئ المصممة لمساعدة المدققين في منع واكتشاف الأخطاء الموجودة في البيانات المالية، ويمكن عرض هذه العناصر كالآتي:

1. **بيئة الرقابة:** وتتكون من مجموعة من الإجراءات والسياسات والأفعال الموضوعية من قبل الإدارة العليا والمدراء حول الرقابة الداخلية واهميتها للوحدة، وتحتوي على عدة مكونات فرعية يجب على المدقق الاطلاع

عندما يسترشد المدقق اثناء عمله بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً للحكم على سلامة القوائم المالية سيعزز ذلك من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج اعمال الوحدة.
ثالثاً: معايير التدقيق الخارجي في القطاع الحكومي في العراق:

تعد معايير التدقيق عبارة عن أداة لتقويم أداء وعمل المدققين وتوجيههم عن كيفية ممارستهم لعملهم حيث تعد معايير التدقيق بمثابة الحجر الأساس لترشيد تدقيق البيانات والقوائم المالية، وتقع مسؤولية وضع واصدار هذه المعايير على عاتق الهيئات المهنية والحكومية المسؤولة عن تنظيم ومتابعة المهنة.

1. معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الانتوساي INTOSAI

نتيجة لتطور اعمال التدقيق الخارجي واختلاف الخبرات والقرارات في مجال التدقيق من دولة الى أخرى ولأهمية الدور الذي تمارسه أجهزة التدقيق الخارجي في المحافظة على المال العام وتحسين أداء الوحدات الخاضعة لرقابتها وتدقيقها أدت هذه الأسباب الى أهمية وجود منظمات مهنية دولية ومن هذه المنظمات هي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية او ما تسمى ب الانتوساي والتي تأسست في عام 1953 في دولة كوبا وهي منظمة مهنية غير سياسية مستقلة تهدف الى تبادل الخبرات والأفكار والآراء في مجال الرقابة الخارجية بالإضافة الى مسؤولياتها في اصدار المعايير الخاصة بعمل الأجهزة العليا للرقابة الخارجية. (Gheorghe,2012:204)

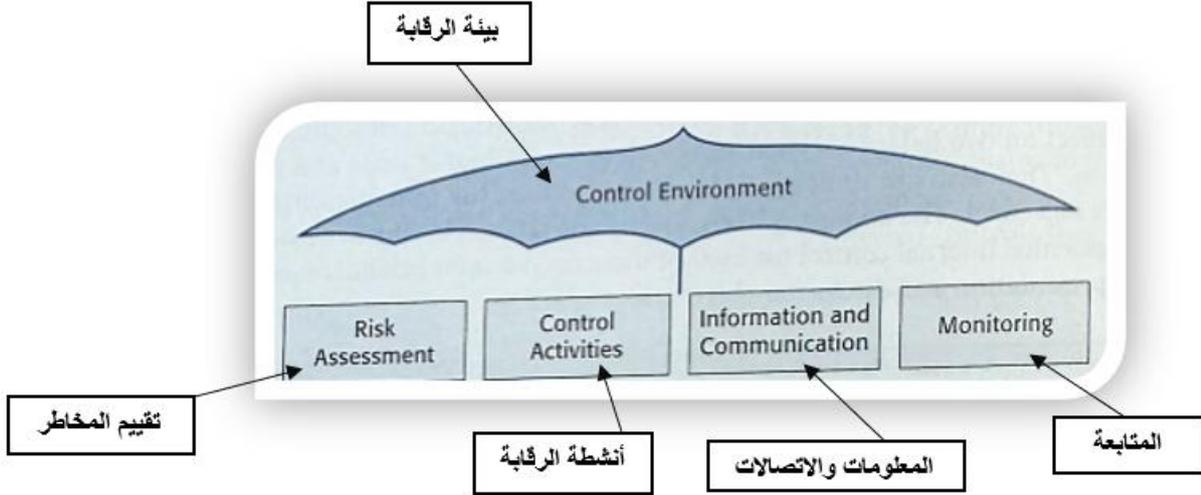
تعد معايير التدقيق او ما يطلق عليها بمعايير الرقابة عنصراً مهماً في أداء عمليات الوحدات الحكومية وتكون عبارة عن قواعد ارشادية يمكن الرجوع اليها لتقييم أداء المراقب، كما تمثل الإطار العام لتقييم كفاءة العمل وتحديد مسؤولية المراقب مما يعزز الثقة والاستقلالية في هذه المهنة. (عمر،2013: 18-19)

وتُعرف الانتوساي المعايير الرقابية بأنها تلك المعايير التي توفر إرشادات وتوضيحات لتوجيه المدقق ومساعدته في تحديد خطوات عمله والإجراءات الرقابية التي سوف يطبقها اثناء ممارسته لمهنته لتحقيق هدف الرقابة، وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس معتمدة لتقييم جودة نتائج الرقابة. (مصلح،2013: 3)

2. معايير او ادلة محلية عراقية:

على الرغم من أهمية ومكانة معايير التدقيق الدولية الا ان درجة الالتزام بها يكون مستوى قليل لذلك اعتمدت اغلب الدول على معاييرها المحلية (الوطنية). (سمير،عنبر،2006: 7) وتختلف معايير التدقيق المحلية او الوطنية من دولة الى أخرى سواء في شكلها او في مضمونها بسبب اختلاف القوانين والتشريعات والأنظمة في تلك الدول فضلاً عن اختلاف الظروف البيئية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ولذا نجد في اغلب دول العالم هيئات او جهات تختص بوضع وإصدار مثل هذه المعايير، وفي العراق تصدر معايير التدقيق المحلية (العراقية) عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية والذي أسسه ديوان الرئاسة عام 1988 بناءً على مقترح تقدم به ديوان الرقابة المالية، وقد اصدر هذا المجلس مجموعة معايير تدقيقية واطلقوا عليها تسمية ادلة التدقيق. (الدوري،2010: 113).

- ب. **الترخيص (التفويض) المناسب للمعاملات المالية والأنشطة:** يجب ان يتم التصريح بكل العمليات بشكل صحيح وحسب الضوابط الموضوعية فلا يمكن أي شخص داخل الوحدة من التصرف بالأصول او إنفاق أموال الوحدة حسب رغبته لان ذلك سوف ينتج عنه فوضى، ويكون التفويض اما عام او خاص (Elder, et al.,2010:298).
- ج. **الوثائق والسجلات الملائمة:** هي عبارة عن مستندات يتم من خلالها تسجيل المعاملات وادخالها وتلخيصها، ويتم الاحتفاظ بالعديد من هذه المستندات والسجلات الكترونياً بدلاً من ان تكون على شكل ورق (Elder, et al.,2010:299).
- د. **الرقابة المادية على الأصول والسجلات:** للمحافظة على رقابة داخلية فاعلة يجب حماية اصول وسجلات الوحدة بشكل كافي لضمان عدم تعرضها للسرقة او التلف او الفقد والذي يؤدي الى تعطيل العمل المحاسبي داخل الوحدة، لذلك يجب استخدام عدد من التدابير الوقائية على سبيل المثال استخدام الخزائن المقاومة للحريق الأوراق المالية والعملات، وحماية أجهزة الكمبيوتر والبرامج واجراء النسخ الاحتياطي للملفات والبيانات الخاصة بها (Elder, et al.,2010:30).
- هـ. **الضبط المستقل عن الأداء:** يسمى بعمليات الفحص المستقل او الضبط الداخلي، وتنشأ الحاجة اليه بسبب احتمالية تغيير الرقابة الداخلية بمرور الزمن ما لم تكون هناك مراجعة مستمرة اذ قد يفشل الموظفون في اتباع الإجراءات بدون قصد او يتعمدون عدم اتباعها او قد يصابون بالإهمال ما لم يكون هناك شخص يراقب ويقيم أدائهم. (Elder, et al.,2010:300).
4. **المعلومات والاتصالات:** يجب ان يكون لدى الوحدة نظام للمعلومات والاتصالات فعال للمساعدة في اتخاذ القرارات لتحقيق اهداف الوحدة لذلك يجب ان يكون لدى المدراء والموظفين إمكانية الوصول الى المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب، لذا يجب تصميم نظام معلومات يسهل الحصول على المعلومات اللازمة سواء كانت من مصادر خارجية او داخلية لدعم أداء الرقابة الداخلية (Louwers, et al.,2018:187-188).
5. **المتابعة:** نتيجة للتغيرات التي تحدث في بيئة العمل داخل الوحدة ومن اجل السماح بالتعديلات والتحسينات المستمرة على نظام الرقابة الداخلية تحتاج إدارة الوحدة الى وجود أنظمة رقابة لمتابعة جودة أداء الرقابة الداخلية الخاصة بها. والشكل الاتي يوضح مكونات الرقابة الداخلية تلك وفق COSO:
- أ. **النزاهة والقيم الأخلاقية:** وتشمل الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة لتقليل او إزالة الاغراءات التي تدفع الموظفين للقيام بالأعمال الغير القانونية والغير أخلاقية، وايضاً تشمل مسؤولية الإدارة في إيصال القيم الأخلاقية الى الموظفين من خلال السياسات والقواعد الموضوعية.
- ب. **الالتزام بالكفاءة:** يقصد بالكفاءة هي المعرفة والمهارات اللازمة والمطلوبة للمهام الخاصة بوظيفة كل فرد.
- ج. **الهيكل التنظيمي:** يحدد الهيكل التنظيمي للوحدة خطوط السلطة والمسؤولية الموجودة داخل الوحدة ومن خلال دراسة الهيكل التنظيمي يتمكن المدقق من فهم كيفية تنفيذ الضوابط داخل الوحدة.
- د. **سياسات وممارسات الموارد البشرية:** يعد الجانب الأكثر أهمية في الرقابة الداخلية هو الموظفين فاذا كانوا اكفاء وموثوق بهم فسينتج عن ذلك بيانات موثوقة، ونظراً لأهمية وجود موظفين اكفاء وجديرين بالثقة في توفير الرقابة الداخلية الفاعلة لذلك يجب توفير طرق وضوابط في تعيين الأشخاص المناسبين وتدريبهم وتقييمهم وترقيتهم ومكافئتهم ليصبحوا قادرين على الأداء والعمل بمستوى عالي.
2. **تقييم المخاطر:** قد تتعرض أي وحدة اقتصادية الى العديد من المخاطر عند مزاوله عملها كالمخاطر القانونية والتشغيلية وغيرها، لذلك يجب على إدارة الوحدة تحديد تلك المخاطر وتحليلها ومعرفة احتمالية حدوثها والعمل على تقليل تأثيرها الى مستوى مقبول (الجوهر واخرون،2021: 91).
3. **أنشطة الرقابة:** تعبر عن الاجراءات والسياسات التي تساعد في ضمان اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة المخاطر التي تهدد تحقيق اهداف الوحدة وفي التأكد من تنفيذ كافة التعليمات الصادرة عن الإدارة بالوقت المحدد بالإضافة الى التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة الخاصة بالوحدة. وتنقسم أنشطة الرقابة الى خمسة أنواع وهي:
- أ. **الفصل الملائم بين المهام:** يتمثل الغرض الاساسي للفصل بين المهام في تخفيض الفرص المحتملة والمتاحة للموظفين لارتكاب واخفاء المخالفات والاطفاء عند أدائهم لأعمالهم المحددة، مثل الفصل بين امتلاك الاصول والمحاسبة عنها، والفصل بين الواجبات التي تدرج تحت التشغيل الالي وتكنولوجيا المعلومات على سبيل المثال مشغلي الحاسوب والمبرمج. (الجوهر واخرون،2021: 92).



شكل (2) مكونات الرقابة الداخلية في إطار COSO

Source: (Elder, Randal J., Beasley, Mark S., Alvin A. Arens, Auditing And Assurance Services, 30th Edition, Pearson Education, USA, 2010, :294-296)

الداخلية والتقرير عنها ، فقد يحدث أثناء أداء المدقق لعمله ان يكتشف هنالك بعض العيوب الجوهرية في تصميم او عمل الرقابة الداخلية الخاصة بالوحدة محل التدقيق لذلك يجب عليه استخدام حكمه المهني في تحديد تأثير هذه العيوب على معاملات وقوائم الوحدة ومن ثم ابلاغ الجهات العليا بذلك عن طريق اعداد تقرير يوضح أوجه القصور التي قد تؤثر على سلامة أنشطة الوحدة وقوائمها المالية ، وايضاً يجب على المدقق ان يحصل على دليل اثبات ملائم يوضح درجة التزام موظفي الوحدة بكافة القوانين واللوائح والتعليمات الموضوعية. (عبد الهادي، 2015: 56-57)

ويقوم مدقق الحسابات الخارجي بفحص أنظمة الرقابة الداخلية على مرحلتين وهما: (عثمان، 2011: 119)

1. المرحلة الأولى: فحص ودراسة الرقابة الداخلية كما هي مرسومة او موضوعة او مخطط لها من قبل إدارة الوحدة وذلك من خلال الاطلاع على تعليمات الإدارة المكتوبة او الشفوية لغرض التأكد من مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الموجود في الوحدة.

2. المرحلة الثانية: فحص الرقابة الداخلية كما هي مطبقة او منفذة فعلياً في جميع عملياتها ومراحلها.

لذلك يجب على مراقب الحسابات الخارجي ان يعمل على دراسة وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة كخطوة أولية لبدء عملية التدقيق وذلك لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتقدير مخاطر التدقيق باستخدام حكمه المهني ومن ثم تصميم إجراءات تدقيق مناسبة لتخفيضها الى ادنى مستوى مقبول. (المطارنة، 2013: 211)

ثامناً: التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في ظل COSO وتأثيره على الرقابة الداخلية

يرتبط المدقق الخارجي والمدقق الداخلي بعلاقة متماسكة ومتينة وينعكس ذلك ايجاباً على العمل التدقيقي ونتائجه عموماً، فبيني المدقق الخارجي تقريره على أساس الثقة في نزاهة التدقيق الداخلي للوحدة محل التدقيق لذلك فمن الاجدر ان يكون بينهم تناسق في عناصرهما وبالتالي تناسق فيما يقدمونه لبعضهم البعض. (نعيمة وسمية، 2022: 43)

سادساً: محددات قوة الرقابة الداخلية

ان وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية في أية وحدة يوفر توكيد معقول بتحقيق اهداف الرقابة كالاتزام بالسياسات الموضوعية وحماية أصول الوحدة واكتشاف الأخطاء ومنعها او تقليلها بالإضافة الى ضمان دقة المعلومات المحاسبية، الا ان هذا التوكيد ليس مطلقاً بان اهداف الرقابة الداخلية قد تحققت وذلك بسبب وجود بعض المحددات او القيود المرتبطة بالرقابة الداخلية والتي تحول دون تحقيقها لأهدافها. (Tandon, et al., 2009: 118)، ومن اهم هذه المحددات او القيود الاتي:

1. الاعتماد على العنصر البشري والحكم المهني الذي يمارسونه في كثير من الأمور، وما يسببه ذلك من قصور يتعلق بعدم فهم التعليمات بالشكل الصحيح ومن ثم ارتكاب الأخطاء او عدم كفاءة الموظفين وقلة مهنتهم بالإضافة الى إمكانية التواطؤ فيما بينهم بقصد التلاعب او الاختلاس. (الجوهر واخرون، 2021: 99)

2. ارتكاب الإدارة العليا مخالفات واطعاء او تخطيتها للتعليمات الموضوعية ومن ثم اخفاء امرها يتسبب في خرق نظام الرقابة الداخلية، وهذا القيد أكثر حدة وتأثيراً على فاعلية الرقابة الداخلية. (توماس وهنكي، 1989: 373).

3. حدوث التطورات والتغيرات في بيئة العمل وعدم مواكبتها، وعدم تحديث إجراءاتها الرقابية ينتج عنه ضعف في الرقابة الداخلية يجعلها عاجزة عن توفير الرقابة الجيدة والمناسبة للوحدة. (الجوهر واخرون، 2021: 99).

4. ان تغطية إجراءات الرقابة الداخلية الاعمال الروتينية فقط والمنكررة داخل الوحدة لا يُمكنها من المواجهة او التعامل مع المعاملات والمهام الاستثنائية بشكل جيد. (Daniela and Attila, 2013: 701).

سابعاً: مسؤولية المدقق الخارجي عن الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية

تناولت الإصدارات المهنية سواء الدولية ام المحلية مسؤولية المدقق الخارجي واهمية دراسة وفحص الرقابة

يفهم كافي للرقابة الداخلية للوحدة محل التدقيق. (المدهون، 2014: 78).

ومما سبق تبين أهمية التكامل والتعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية وذلك من خلال قيام المدقق الداخلي بتدقيق الرقابة الداخلية باستمرار والتي تساعد الوحدة في تحقيق أهدافها، أما المدقق الخارجي فيقوم بتقييم الرقابة الداخلية لتحديد واختيار حجم العينات الخاصة بعملية التدقيق وتحديد نطاق اختباراته وبالتالي نلاحظ تكامل أعمالهم نحو تقييم هذا النظام واكتشاف أوجه القصور فيه والسعي لتحسينها واقتراح التوصيات لتلافي نقاط الضعف فيها والقضاء عليها لتحقيق الأهداف المتوقعة منه مما يسهم في تفعيل الرقابة الداخلية وتطويرها وتعزيز دورها ومكانتها في الوحدات الاقتصادية.

المحور الثالث: تأثير التدقيق الخارجي في قوة وفاعلية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية

أولاً: مجتمع وعينة البحث – نبذة مختصرة

1. هيئة الرقابة المالية العاملة في وزارة الكهرباء التابعة لديوان الرقابة المالية الاتحادي / مجتمع البحث هي الهيئة التاسعة بتسلسل الهيئات التابعة لدائرة تدقيق النشاط الصناعي ضمن دوائر بغداد في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، تخضع لرقابتها عدة دوائر تابعة لوزارة الكهرباء وهي الشركة العامة لتوزيع كهرباء الوسط، المديرية العامة لنقل الطاقة – الفرات الأعلى ومقر وزارة الكهرباء والذي يمثل عينة البحث.

2. وزارة الكهرباء / المقر

تأسست وزارة الكهرباء العراقية في عام 2003 بعد ان كانت تشكيل بمستوى هيئة منذ عام 1999، حيث مرت الوزارة بمراحل عمل مختلفة تطورت خلالها من حيث عدد ومستوى تشكيلاتها وكمية انتاجها للطاقة الكهربائية* وتعد وزارة الكهرباء من الوزارات الحيوية والمسؤولة عن إدارة وتشغيل المنظومة الكهربائية بمراحلها الثلاثة (الانتاج، النقل، التوزيع) وتجهيز الطاقة الكهربائية للمستهلكين بكافة اصنافهم لتحسين مستوى الخدمات المقدمة الى المجتمع والعدالة في توزيعها. (وزارة الكهرباء، 2023: 1)

ثانياً: قياس تأثير التدقيق الخارجي على فاعلية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية عينة البحث

تضمن هذا الجانب تحليل لإجابات عينة البحث التي حجمها (64) موظفاً من ذوي الاختصاص في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ووزارة الكهرباء لفقرات الاستبانة وعددها (39) فقرة توزعت على المحاور الثلاثة متغيرات البحث بالتساوي وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، وقد كانت الخطوة الاولى للبدء في التحليل هي تأكيد الثبات والصدق لاستبانة الاستبيان بعد ان تم عرضها على الخبراء باستعمال معامل الفا كرونباخ وكما موضح في الجدول الاتي:

ويعرف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي بأنه التعاون والتنسيق فيما بين المدقق الداخلي والخارجي اثناء تنفيذهم لأعمالهم بصورة تحقق تغطية شاملة لمهام التدقيق ونقل من الجهود المزدوجة والمتداخلة وبشكل يسعى لضمان توزيع العمل بطريقة تضمن تحقيق اهداف التدقيق بشكل عام مما يعود بالفائدة على الوحدة. (أبو سرعة، 2010: 96)

يعد التدقيق الداخلي بمثابة أداة رقابية تسعى الى قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية على كافة الأنشطة والعمليات داخل الوحدة والحفاظ عليها والسعي لتحسينها وهو يختلف عن هدف التدقيق الخارجي الذي يسعى الى التأكد من صحة وعدالة ونزاهة القوائم المالية لفترة زمنية معينة بالإضافة الى ان المدقق الخارجي وخلال أداء مهمته يستوجب عليه فحص الرقابة الداخلية للوحدة بهدف تحديد مدى الاعتماد عليها عند تحديد نطاق التدقيق وكمية الاختبارات اللازمة، وبما ان التدقيق الخارجي يقوم بأعمال لها علاقة بتقييم ودراسة الرقابة الداخلية وفعاليتها لذلك فإنه يحتاج الى ان يفهم طبيعة عمل ودور التدقيق الداخلي في ذلك. (مويسي، 2018: 102)، لذلك فإن كلاهما يسعى الى التأكد من وجود رقابة داخلية فاعلة داخل الوحدة عن طريق دراستها وتقييمها وتحديد نقاط الضعف والقوة فيها والتأكد من سلامة وفاعلية النظام المحاسبي المطبق فيها وصحة المعلومات المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموثوقة. (المكاري، 2021: 55)

وبناءً على ذلك فإن وجود قسم تدقيق الداخلي داخل الوحدة له دور في تحسين اعمال وانشطة الوحدة وفي تدعيم الرقابة الداخلية اذ انه يدعم اعمال التدقيق الخارجي من ناحية مساعدة المدقق الخارجي في تقليص نطاق اختباراته استناداً على عمل المدقق الداخلي وبالاستفادة من التقارير التي يرفعها حيث يتمكن المدقق الخارجي من خلال ذلك من تكوين صورة سليمة عن مدى قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية وعن مدى دور التدقيق الداخلي تجاه ذلك النظام. (جربوع، 2009: 130)، بالإضافة الى ذلك يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في إدراك وظائف الرقابة الداخلية وفي تأسيس نظام رقابي كفوء وفعال وهذا ما اكدته لجنة COSO في تقاريرها حيث شجعت المدققين الداخليين للعمل على التعاون مع إدارة الوحدة والمدققين الخارجيين بما يتعلق بالأمور الاتية:

1. توضيح مفاهيم الرقابة الداخلية وأهدافها.
2. تحديد مكونات الرقابة الداخلية.
3. بيان الأدوات الملائمة لقياس وتقييم كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية.
4. اجراء الرقابة المستمرة والدورية على الرقابة الداخلية للتأكد من تحقيق أهدافها.

لذلك أسهم هذا التقرير في تعزيز تعاون المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي لاسيما فيما يخص الرقابة الداخلية وفي تحديد نقاط الضعف واوجه القصور فيها وتقديم التوصيات لتحسينها وزيادة فاعليتها، كما وجه بوجود استعانة المدققين الخارجيين بأوراق عمل وتقارير المدققين الداخليين وذلك للحصول على

جدول (1) قيم معامل الفا كرونباخ لفقرات كل من محوري الاستبانة وفقراتهما ككل (مجتمعة)

محور الاستبانة	اسم المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات (الفا كرونباخ)
الاول: المتغير المستقل	التدقيق الخارجي	13 فقرات	0.780

0.887	13 فقرات	فاعلية الرقابة الداخلية	الثاني: المتغير المعتمد
0.880	13 فقرات	عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO	الثالث: المتغير الوسيط
0.933	39 فقرة	الاستبانة	(الاول + الثاني + الثالث)

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS Version 26.

وعلى ضوء هذا تم اجراء الاحصاء الوصفي لمتغيرات البحث الثلاثة ووفقاً لتفسير الوسط الحسابي عند مقارنته بتدرجات مقياس ليكرت الخماسي والموضحة في الجدول الاتي:

وبلاحظ من الجدول (1) تحقق صفة الثبات لاستمارة الاستبيان كون ان معامل الفا كرونباخ اكبر من 0.70 ولكل فقرات محاور الاستبانة كلاً على حدا وفقرات الاستبانة ككل.

جدول (2) تفسير الوسط الحسابي عند مقارنته بتدرجات مقياس ليكرت الخماسي

لا أتفق تماماً	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق تماماً
1-1.80	1.81-2.60	2.61-3.40	3.41-4.20	4.21-5
ضعيف جداً	ضعيف	معتدل	مرتفع	مرتفع جداً

أ. تحليل الوسط الحسابي لبيانات المتغير المستقل (التدقيق الخارجي)

جدول (3) عرض وتحليل بيانات المتغير (التدقيق الخارجي)

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الاهمية النسبية %	درجة الموافقة
Q1	يطلع المدقق الخارجي على خطط واوراق عمل التدقيق الداخلي عند تخطيطه لعملية التدقيق	4.09	0.750	18.32	81.88	اتفق
Q2	ان تكامل التدقيق الخارجي والداخلي يعزز من فاعلية عمل الرقابة الداخلية	4.55	0.561	12.35	90.94	اتفق تماماً
Q3	يعمل التدقيق الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية من خلال دراسة وفحص وتقييم ذلك النظام كخطوة أولى في بدء العمل التدقيقي.	4.33	0.619	14.29	86.56	اتفق تماماً
Q4	تتأثر إجراءات عمل التدقيق الخارجي لمطلوب استخدامها بنتائج فحص وتقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية.	3.91	0.684	17.50	78.13	اتفق
Q5	يتم تخفيض حجم العينات والاختبارات في حال وجود قسم تدقيق داخلي فاعل داخل الوحدة	4.02	0.745	18.56	80.31	اتفق
Q6	يساهم التدقيق الخارجي بشكل فاعل في اكتشاف حالات الغش والاحتيال والفساد واي اعمال تسهم في هدر المال العام.	4.31	0.687	15.93	86.25	اتفق تماماً
Q7	يظهر تقرير التدقيق الخارجي كافة الحقائق التي يتم اكتشافها بحرية تامة ودون تدخل اي طرف.	4.20	0.540	12.84	84.06	اتفق
Q8	يبدي المدقق الخارجي رأيه عن مدى صحة ودقة واكتمال العمل المحاسبي والمالي للوحدة.	4.11	0.693	16.86	82.19	اتفق
Q9	يقوم المدقق الخارجي عند فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية بإبلاغ إدارة الوحدة وقسم التدقيق الداخلي بنواحي الضعف او القصور التي شخصها في النظام عن طريق خطاب او تقرير مكتوب يرسل إليهم.	4.17	0.767	18.40	83.44	اتفق
Q10	يوفر التدقيق الخارجي تأكيد معقول بأن التقارير المالية للوحدة قد اعدت وتم عرضها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة.	4.19	0.560	13.37	83.75	اتفق
Q11	يتحقق التدقيق الخارجي من مدى التزام الموظفين داخل الوحدة بالتعليمات والسياسات والقوانين والأنظمة الموضوعية.	4.17	0.521	12.49	83.44	اتفق

اتفق	81.56	17.64	0.719	4.08	تعد الدقة والالتزام بالوقت من الأمور الهامة والضرورية في تنفيذ إجراءات واعمال التدقيق الخارجي.
اتفق تماماً	84.38	17.14	0.723	4.22	يؤثر التحصيل العلمي والخبرة الوظيفية للمدقق الخارجي على جودة ادائه لمهام التدقيق الخارجي.
اتفق	83.61	8.33	0.348	4.18	الوسط الحسابي العام للمتغير المستقل (التدقيق الخارجي)

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS Version 26.

الموافقة لعينة البحث ذهب مع اتفق مما يدل على اتفاق اجابات عينة البحث على اهمية هذه الفقرات ضمن محور المتغير المستقل (التدقيق الخارجي).
ب. تحليل الوسط الحسابي لبيانات المتغير المعتمد (فاعلية الرقابة الداخلية)

نلاحظ من نتائج الجدول (3) ان الفقرة (2) من اسئلة الاستبانة الخاصة بالمتغير التدقيق الخارجي قد حصلت على اعلى قيمة للاهمية النسبية بمقدار (90.8%) وهذا يدل على اتفاق اغلب العينة على الإجابة عن تلك الفقرة، في حين امتلكت الفقرة (4) اقل اهمية بمقدار (78.13%) واجملاً فان خيار

جدول (4) عرض وتحليل بيانات المتغير (فاعلية الرقابة الداخلية)

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الاهمية النسبية %	درجة الموافقة
Q14	وجود رقابة داخلية فاعلة يضمن حماية أصول وممتلكات الوحدة من السرقة والاختلاس والتلاعب.	4.53	0.534	11.78	90.63	اتفق تماماً
Q15	تعتمد فاعلية الرقابة الداخلية على وجود موظفين اكفاء ومؤهلين علمياً ومهنياً موثوق بهم يعملون داخل الوحدة.	4.53	0.534	11.78	90.63	اتفق تماماً
Q16	تعزز فاعلية الرقابة الداخلية من خلال تقرير المدقق الخارجي عن فحص وتقويم النظام وملاحظاته وتوصياته	4.08	0.625	15.33	81.56	اتفق
Q17	اجراء التقويم والتحديث المستمر لنظام الرقابة الداخلية يضمن مواكبة التغييرات والتعديل والتطوير لتحقيق فاعلية وكفاءة الرقابة الداخلية.	4.17	0.456	10.93	83.44	اتفق
Q18	ان وجود إجراءات وضوابط للرقابة على نظم التشغيل الذاتي للمعلومات (برامج وتطبيقات الحاسوب) يساعد في تحقيق اهداف الرقابة الداخلية ورفع فاعليتها.	4.08	0.572	14.03	81.56	اتفق
Q19	يعتمد نجاح وكفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية على مدى متابعة واشراف الوحدة وادارتها العليا له.	4.11	0.669	16.29	82.19	اتفق
Q20	تؤدي الرقابة الداخلية دوراً مهماً في توجيه عمليات الوحدات الحكومية نحو التطور والنجاح وتزويد الإدارة بكافة مستوياتها بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في انجاز الاعمال التي تقع تحت مسؤولياتها.	4.08	0.544	13.33	81.56	اتفق
Q21	وجود هيكل فاعل ومحكم للرقابة الداخلية باي وحدة حكومية يمنع الكثير من عمليات الفساد المالي والإداري واية تصرفات أخرى لا تتفق مع الأنظمة والقوانين التي تحكم عمل الوحدة.	4.22	0.629	14.91	84.38	اتفق تماماً
Q22	تكتسب الرقابة الداخلية أهمية خاصة في القطاع العام باعتبارها خط الدفاع الأول لحماية الأموال العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها وتقديم أفضل الخدمات لأفراد المجتمع	4.22	0.603	14.30	84.38	اتفق تماماً
Q23	ان وجود نظام محاسبي سليم متضمن مجموعة من الإجراءات المحكمة والسليمة والدقيقة يساهم في رفع فاعلية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.	4.27	0.597	14.01	85.31	اتفق تماماً

اتفق تماماً	87.19	13.78	0.601	4.36	Q24 ان اشراك موظفي الرقابة الداخلية بالدورات التدريبية التخصصية والتطويرية يساهم في تحسين عمل الرقابة الداخلية وبالتالي يرفع من فاعليتها.
اتفق تماماً	88.75	12.62	0.560	4.44	Q25 عمليات الفحص والجرد المفاجئ وإصدار التقارير الدورية تعتبر احدى أسس وقواعد الرقابة الداخلية الفاعلة في الوحدات الحكومية.
اتفق تماماً	90.94	12.35	0.561	4.55	Q26 ضرورة تمتع قسم التدقيق والرقابة الداخلية والعاملين فيه بالاستقلالية الكافية لممارسة أعمالهم الرقابية والتدقيقية بعيداً عن الضغوطات مما يعزز من فاعلية الرقابة الداخلية.
اتفق تماماً	85.58	8.79	0.38	4.28	الوسط الحسابي العام للمتغير المعتمد (فاعلية الرقابة الداخلية)

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS Version 26.

اتفق تماماً مما يدل على اتفاق اجابات عينة البحث على اهمية هذه الفقرات ضمن محور المتغير المعتمد (فاعلية الرقابة الداخلية).

ج. تحليل الوسط الحسابي لبيانات المتغير الوسيط (عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO)

نلاحظ من نتائج الجدول (4) ان الفقرة (26) من اسئلة الاستبانة الخاصة بالمتغير فاعلية الرقابة الداخلية قد حصلت على اعلى قيمة للأهمية النسبية بمقدار (90.94%) وهذا يدل على اتفاق اغلب العينة على الإجابة عن تلك الفقرة، في حين امتلكت الفقرات (16)، (18)، (20) اقل اهمية بمقدار (81.56%) وجمالاً فان خيار الموافقة لعينة البحث ذهب مع

جدول (5) عرض وتحليل بيانات المتغير (عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO)

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الاهمية النسبية %	درجة الموافقة
Q27	يتم توضيح اهمية النزاهة والقيم الاخلاقية للموظفين ومعايير السلوك الوظيفي على جميع المستويات داخل الوحدة.	4.20	0.57	13.53	84.06	اتفق
Q28	يتم وضع اجراءات لمنع ومعالجة الانحرافات عن السلوك الوظيفي بطريقة فاعلة لتهينة بيئة رقابية قوية.	4.13	0.55	13.31	82.50	اتفق
Q29	ضرورة بيان أهمية تحديد الاختصاصات والصلاحيات والمسؤوليات فضلاً عن إجراءات الفصل بين الوظائف وتوزيعها بين الموظفين لضمان تحقيق اهداف الرقابة الداخلية وفعاليتها.	4.20	0.51	12.12	84.06	اتفق
Q30	ضرورة تضمين الوحدات الحكومية مجلس ادارة مستقل عن ادارة الوحدة يشرف على اداء وتطور الرقابة الداخلية ويعمل على تقييمها بشكل دوري.	4.02	0.68	16.89	80.31	اتفق
Q31	ينبغي ان تضع الوحدة الحكومية مقاييس لأداء الموظفين ومنح المكافآت والحوافز المناسبة والملائمة لمسؤولياتهم لتعزيز أدائهم.	4.23	0.68	16.16	84.69	اتفق تماماً
Q32	على الوحدة بكافة دوائرها واقسامها ان تقوم بأنشاء مصفوفة لتحديد وتقييم المخاطر وان تضع آليات واجراءات محددة لكيفية ادارة تلك المخاطر ذات التأثير على تحقيق الاهداف وبلوغ الفاعلية.	4.06	0.61	15.11	81.25	اتفق
Q33	يتم وضع اهداف متوافقة مع القوانين والتشريعات واللوائح لتحقيق هدف إمكانية تقييم المخاطر التي قد تحصل بسبب عدم الالتزام بتلك القوانين	4.03	0.50	12.48	80.63	اتفق
Q34	على الوحدة ان تأخذ بنظر الاعتبار مخاطر الاحتيال وتقييمها عند أعداد مصفوفة المخاطر مثل اعمال الفساد وسوء سلوك الموظفين عن طريق المغريات والضغوط التي تدفع الموظفين لممارسة انواع من الاحتيال وارتكاب اعمال غير مقبولة والتورط بها.	4.13	0.55	13.31	82.50	اتفق

Q35	على الوحدات الحكومية استخدام التكنولوجيا والبرامج الالكترونية المتطورة في الأنشطة الإدارية والمالية والرقابية بشكل يختصر الوقت والجهد، والعمل على رقابتها ومتابعتها من قبل الجهات المختصة.	4.33	0.54	12.39	86.56	اتفق تماماً
Q36	ضرورة تنفيذ الموظفين ذوي الخبرة والاختصاص والكفاءة أنشطة وإجراءات الرقابة الداخلية في الوقت المناسب وعلى وفق السياسات والتعليمات المعتمدة مع قيامهم بكافة الإجراءات التصحيحية والتقويمية أولاً بأول.	4.16	0.62	14.98	83.13	اتفق
Q37	ضرورة وجود خطوط اتصال داخلية فاعلة بين مراكز واقسام الوحدة لغرض سهولة انسياب المعلومات والتبليغات وضمن وصولها في الوقت المناسب مثل الهواتف والبريد الالكتروني ووسائل التواصل الاجتماعي فضلاً عن المناقشات المباشرة.	4.13	0.55	13.31	82.50	اتفق
Q38	يجب ان يكون هنالك تواصل وتنسيق بين قسم التدقيق والرقابة الداخلية وبين الجهات الخارجية ذات العلاقة بعمله مثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي وهيئة النزاهة لكي تتم الاستفادة من الملاحظات الواردة في التقارير الصادرة من خلالها وتنفيذها ومتابعتها.	4.28	0.68	15.83	85.63	اتفق تماماً
Q39	ضرورة اجراء تقييم لفاعلية نظام الرقابة الداخلية وبشكل مستمر مع اجراء التعديلات اللازمة عليه ان تطلبت الحاجة وفي الوقت المناسب.	4.36	0.55	12.51	87.19	اتفق تماماً
	الوسط الحسابي العام للمتغير الوسيط (عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO)	4.17	0.38	9.01	83.46	اتفق

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS Version 26.

بيرسون ، ولكون البيانات لها توزيع طبيعي ، اختارت الباحثة معامل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لمعرفة ارتباط وتأثير المتغير المستقل (التدقيق الخارجي) على المتغير المعتمد (فاعلية الرقابة الداخلية) ، ايضاً إيجاد ارتباط وتأثير المتغير الوسيط عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO على المتغير المعتمد ، وارتباط وتأثير المتغير المستقل على المتغير الوسيط . وقيل هذا يتم اجراء التحليل العملي الاستكشافي وعليه كانت خطوات اجراء الاحصاء الاستدلالي لاختبار الفرضيات وكالاتي :

1. التحليل العملي الاستكشافي

قبل اجراء التحليل العملي لا بد من التأكد من تحقق شروطه لإجرائه ومنها اختباري KMO وبارتليت وكالاتي:

نلاحظ من نتائج الجدول (5) ان الفقرة (39) من اسئلة الاستبانة الخاصة بالمتغير عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO قد حصلت على اعلى قيمة للأهمية النسبية بمقدار (87.19%) وهذا يدل على اتفاق اغلب العينة على الإجابة عن تلك الفقرة، في حين امتلكت الفقرة (30) اقل اهمية نسبية بمقدار (80.31%) واجملاً فان خيار الموافقة لعينة البحث ذهب مع اتفق مما يدل على اتفاق اجابات عينة البحث على اهمية هذه الفقرات ضمن محور المتغير الوسيط (عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO).

وعند اجراء الاحصاء الاستدلالي للبحث يتم بيان اختبار فرضيات البحث ، بتحديد وايجاد قوة واتجاه العلاقات الرابطة بين متغيرات البحث الثلاث ، باستخدام معامل الارتباط

جدول (6) نتائج اختباري KMO وبارتليت

المتغير	المتغير المستقل	المتغير الوسيط	المتغير المعتمد
قيمة KMO	التدقيق الخارجي	عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO	نظام الرقابة الداخلية
0.60	0.82	0.81	0.81
270.127	373.671	386.484	386.484
78	78	78	78
0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS Version 26.

بالاعتماد على قيمة KMO اذ ان قيمته اكبر من او مساوية (0.60) لكل محاور الاستبانة (متغيرات البحث) وايضاً اختبار كفاية حجم العينة لأجراء التحليل فيكون وفقاً لقيمة

ويلاحظ من الجدول (6) تحقق الشرط الاول بصلاحيه البيانات لإجراء التحليل العملي وكفاية حجم العينة لاجراءه فاختبار صلاحية البيانات لإجراء التحليل العملي تكون

معنوي ضمن المتغير والشرط الثالث ان لا تقل قيمة التشبعات داخل كل محور عن (0.40) حتى تكون ذات دلالة إحصائية لاسيما أن التشبع يمثل قوة ارتباط الفقرة بالمتغير الذي تنتمي إليه وعلى ضوء الشرطين الأخيرين نحصل على التالي:

اختبار بارتنليت وعلى مستوى دلالتها التي هي اصغر من 0.05 اي ان $sig < 0.05$.
اما الشرط الثاني فيجب ان تكون قيمة الجذر الكامن لكل محور (1) عدد صحيح فأكثر ليكون ذلك المحور ذا تأثير

جدول (7) العوامل الرئيسية والقيم الذاتية ونسبة التباين المفسر للمحور الاول (التدقيق الخارجي)

العوامل	(المحور الاول): (التدقيق الخارجي)					
	القيم الذاتية ونسب التباين للعوامل جميعها قبل التدوير والمقارنة مع قيمة الواحد الصحيح			القيم الذاتية ونسب التباين المقبولة بعد التدوير والمقارنة للقيم ذاتية أكبر من الواحد الصحيح		
	القيم الذاتية	نسبة التباين	التباين التجميعي %	القيم الذاتية	نسبة التباين المفسر %	التباين التجميعي %
1	3.840	29.540	29.540	3.108	23.905	23.905
2	2.003	15.406	44.945	2.488	19.142	43.046
3	1.276	9.814	54.759	1.359	10.451	53.497
4	1.062	8.169	62.928	1.226	9.431	62.928
5	.971	7.467	70.395			
6	.860	6.612	77.008			
7	.643	4.946	81.954			
8	.588	4.520	86.474			
9	.573	4.407	90.881			
10	.464	3.571	94.452			
11	.317	2.440	96.892			
12	.286	2.199	99.091			
13	.118	.909	100.000			

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS Version 26.

للمحور الاول (التدقيق الخارجي) لاستحصا البيانات الخاصة به والتي تستعمل لاختبار فرضيات البحث الرئيسية وللوصول الى هذا الحد لابد من تحديد الاهمية النسبية لكل فقرة من فقرات المحور الاول (المتغير المستقل) (التدقيق الخارجي) له ضرورة لاحتساب الوسط الحسابي الموزون للمحور الاول وتعتمد الية تحديد هذه الاهمية على نتائج التحليل العاملي الاستكشافي وكالاتي:

يلاحظ من نتائج الجدول (7) ان للمتغير الاول (المتغير المستقل) 4 عوامل رئيسية تمثله وهي تمتلك قيمة ذاتية أكبر من الواحد الصحيح قبل التدوير وبعد التدوير وقد توزعت فقرات المحور الاول الثلاث عشر على العوامل الرئيسية الاربعة كلا بحسب اهميتها في العوامل وفسرت لتباين لفقرات المحور ما نسبته 62.928 % وهي نسبة ثابتة قبل وبعد التدوير بسبب ان اصل التدوير هو لتحسين الاهمية النسبية والتي على ضوءها يتم احتساب الوسط الحسابي الموزون

جدول (8) نتائج التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير المستقل (التدقيق الخارجي)

الفقرة بحسب الاهمية	1	2	3	4
Q8	0.813	-0.163	-0.096	0.067
Q9	0.734	0.165	-0.232	0.182
Q7	0.720	0.086	0.286	0.061
Q6	0.695	0.165	0.045	0.040
Q2	0.568	0.302	0.128	-0.086
Q5	0.541	0.187	0.206	-0.228
Q4	0.002	0.819	0.114	-0.186
Q3	0.120	0.708	0.346	0.182
Q10	0.305	0.680	0.078	0.269
Q1	0.227	0.655	-0.298	0.274
Q13	0.020	0.251	0.818	0.044
Q12	0.360	-0.316	0.495	0.372
Q11	-0.038	0.221	0.1040	0.876

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS Version 26.

ليانات المحور (المتغير المستقل) التدقيق الخارجي
لاستخراج بياناته الموزونة وكالاتي:

واعتماداً على نتائج الجدولين (7) و(8) يتم احتساب الاوساط
الحسابية للعوامل الرئيسية الاربعة والوسط الحسابي الموزون

$$M_1W_1 = \frac{(0.813)Q_8+(0.734)Q_9+(0.720)Q_7+(0.695)Q_6+(0.568)Q_2+(0.541)Q_5}{(0.813)+(0.734)+(0.720)+(0.695)+(0.568)+(0.541)} \quad (1)$$

$$M_1W_2 = \frac{(0.819)Q_4+(0.708)Q_3+(0.680)Q_{10}+(0.655)Q_1}{(0.819)+(0.708)+(0.680)+(0.655)} \quad (2)$$

$$M_1W_3 = \frac{(0.818)Q_{13}+(0.495)Q_{12}}{(0.818)+(0.495)} \quad (3)$$

$$M_1W_4 = \frac{(0.876)Q_{11}}{(0.876)} = Q_{11} \quad (4)$$

اذ ان :

M_1W_1 : يمثل الوسط الحسابي الموزون للعامل الرئيسي الاول من المحور الاول (التدقيق الخارجي).
 M_1W_2 : يمثل الوسط الحسابي الموزون للعامل الرئيسي الثاني من المحور الاول (التدقيق الخارجي).
 M_1W_3 : يمثل الوسط الحسابي الموزون للعامل الرئيسي الثالث من المحور الاول (التدقيق الخارجي).
 M_1W_4 : يمثل الوسط الحسابي الموزون للعامل الرئيسي الرابع من المحور الاول (التدقيق الخارجي).
ولاستحصل البيانات الموزونة للمحور الاول (المتغير المستقل) التدقيق الخارجي نستعمل المعادلة الاتية:

$$\text{و.ح.م للمحور الاول} = \frac{(23.905)M_1W_1+(19.142)M_1W_2+(10.451)M_1W_3+(9.431)M_1W_4}{(23.905)+(19.142)+(10.451)+(9.431)} \quad (5)$$

$i= 1,2, 3, \dots, 64$

فقرات المحور الاول (التدقيق الخارجي)، وبالتطبيق على ما
تقدم يمكن كتابة بيانات المحور الاول بحسب (و.ح.م) للمحور
الاول ولكل استبانة واحدة وبعده 64 استبانة وكالاتي:

ومن الجدير بالذكر ان المعادلات (1) (2) (3) (4) يتم بها
استخراج قيمة واحدة لاستبانة واحدة ضمن مشاهدات عينة
البحث البالغة 64 استبانة وايضاً بالنسبة للمعادلة (4) بعبارة
اخرى انها تستخرج معدل الاجابة للفرد الواحد عن مجمل

جدول (9) البيانات الموزونة لإجابات المحور الاول (التدقيق الخارجي) ولكل استبانات عينة البحث

ت	و.ح.م												
1	4.25	11	4.25	21	4.05	31	4.00	41	4.13	51	3.84	61	3.92
2	4.17	12	4.17	22	4.14	32	4.13	42	4.00	52	5.00	62	4.57
3	4.32	13	4.32	23	4.00	33	4.12	43	3.09	53	3.93	63	4.32
4	4.00	14	4.00	24	4.12	34	4.05	44	3.79	54	4.26	64	3.88
5	4.18	15	4.18	25	4.56	35	4.07	45	4.12	55	4.66		
6	4.04	16	4.04	26	4.26	36	4.08	46	4.06	56	4.16		
7	4.58	17	4.58	27	4.00	37	4.00	47	4.94	57	4.00		
8	4.85	18	4.85	28	4.12	38	4.05	48	4.01	58	4.02		
9	4.22	19	4.22	29	4.54	39	4.26	49	4.40	59	4.20		
10	4.13	20	4.13	30	3.99	40	3.20	50	3.63	60	4.34		

المصدر: استخراج الباحثة اعتماداً على نتائج برنامج الاكسل.

اما التحليل العاملي لبيانات المحور الثاني المتغير المعتمد (فاعلية الرقابة الداخلية) فيكون وكالاتي:
جدول (10) العوامل الرئيسية والقيم الذاتية ونسبة التباين المفسر للمحور الثاني (فاعلية الرقابة الداخلية)

العوامل	(المحور الثاني): (فاعلية الرقابة الداخلية)					
	القيم الذاتية ونسب التباين للعوامل المقبولة بعد التدوير والمقارنة للقيم ذاتية أكبر من الواحد الصحيح			القيم الذاتية ونسب التباين للعوامل المقبولة بعد التدوير والمقارنة مع قيمة الواحد الصحيح		
	القيم الذاتية	نسبة التباين المفسر %	التباين التجميعي %	القيم الذاتية	نسبة التباين	التباين التجميعي %
1	3.189	24.532	43.138	5.608	43.138	43.138
2	2.986	22.971	54.510	1.478	11.372	54.510
3	2.246	17.275	64.778	1.335	10.268	64.778
4			71.932	.930	7.154	71.932

5	.716	5.508	77.440		
6	.614	4.724	82.163		
7	.546	4.198	86.361		
8	.453	3.482	89.843		
9	.360	2.773	92.615		
10	.293	2.252	94.867		
11	.266	2.043	96.910		
12	.220	1.690	98.600		
13	.182	1.400	100.000		

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS Version 26.

لفقرات المحور ما نسبته 64.778 % ويمكن تحديد الاهمية النسبية لكل فقرة من فقرات المحور الثاني (المتغير المعتمد) (فاعلية الرقابة الداخلية) لغرض احتساب الوسط الحسابي الموزون للمحور الثاني (فاعلية الرقابة الداخلية) وكالاتي:

يلاحظ من نتائج الجدول (10) ان للمتغير الثاني (المتغير المعتمد) 3 عوامل رئيسية تمثله وهي تمتلك قيمة ذاتية اكبر من الواحد الصحيح قبل التدوير وبعد التدوير وقد توزعت فقرات المحور الثاني الثلاث عشر على العوامل الرئيسية الثلاثة كلا بحسب اهميتها في العوامل وفسرت لتباين

جدول (11) نتائج التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير المعتمد (فاعلية الرقابة الداخلية)

الفقرة بحسب الاهمية	1	2	3
Q20	0.785	0.147	0.285
Q19	0.747	0.140	0.063
Q17	0.727	0.202	0.138
Q21	0.672	0.331	0.124
Q18	0.619	0.340	0.067
Q25	0.138	0.820	0.146
Q26	0.164	0.782	0.203
Q24	0.303	0.768	-0.044
Q15	0.317	0.671	0.372
Q23	0.198	0.509	0.439
Q22	0.124	0.145	0.870
Q14	0.124	0.268	0.785
Q16	0.585	-0.046	0.595

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS Version 26.

وبنفس الالية التي استعملت في الحصول على الاوساط الحسابية الموزونة للعوامل الرئيسية الثلاثة للمحور الثاني (المتغير المعتمد) فاعلية الرقابة الداخلية:

جدول (12) البيانات الموزونة لإجابات المحور الثاني (فاعلية الرقابة الداخلية) ولكل استبانة عينة البحث

ت	و.ح.م												
1	4.19	11	4.03	21	4.00	31	4.00	41	4.00	51	4.01	61	3.77
2	4.23	12	4.77	22	4.40	32	4.40	42	4.09	52	4.17	62	4.76
3	4.49	13	4.62	23	4.00	33	4.43	43	3.09	53	3.90	63	4.78
4	3.76	14	4.08	24	4.23	34	4.57	44	4.29	54	4.86	64	4.00
5	4.31	15	3.85	25	4.92	35	4.47	45	4.00	55	5.00		
6	4.37	16	5.00	26	4.28	36	4.29	46	4.00	56	4.00		
7	4.57	17	4.62	27	4.00	37	4.24	47	4.92	57	4.00		
8	4.86	18	4.62	28	4.31	38	3.92	48	4.08	58	4.00		
9	4.40	19	4.46	29	4.44	39	3.92	49	4.69	59	3.71		
10	4.09	20	4.61	30	4.07	40	4.48	50	3.62	60	4.40		

المصدر: استخراج الباحثة اعتماداً على نتائج برنامج الاكسل.

واخيراً التحليل العاملي لبيانات المحور الثالث المتغير الوسيط (عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO) فيكون كالاتي:

جدول (13) العوامل الرئيسية والقيم الذاتية ونسبة التباين المفسر للمحور الثالث (عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO)

العوامل	(المحور الثالث): (عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO)					
	القيم الذاتية ونسب التباين للعوامل جميعها قبل التدوير والمقارنة مع قيمة الواحد الصحيح			القيم الذاتية ونسب التباين للعوامل المقبولة بعد التدوير والمقارنة للقيم ذاتية اكبر من الواحد الصحيح		
	القيم الذاتية	نسبة التباين	التباين التجمعي %	القيم الذاتية	نسبة التباين المفسر %	التباين التجمعي %
1	5.476	42.121	42.121	3.342	25.704	25.704
2	1.655	12.733	54.854	3.081	23.699	49.403
3	1.225	9.420	64.274	1.933	14.870	64.274
4	0.913	7.025	71.298			
5	0.736	5.662	76.961			
6	0.616	4.737	81.698			
7	0.538	4.140	85.838			
8	0.435	3.344	89.182			
9	0.397	3.052	92.234			
10	0.317	2.437	94.671			
11	0.297	2.287	96.958			
12	0.211	1.627	98.585			
13	0.184	1.415	100.000			

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS Version 26.

المحور ما نسبته 64.274 % وهي نسبة ثابتة قبل وبعد التدوير ويمكن تحديد الاهمية النسبية لكل فقرة من فقرات المحور الثالث (المتغير الوسيط) (عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO) لغرض احتساب الوسط الحسابي الموزون للمحور الثالث وكالاتي:

يلاحظ من نتائج الجدول (13) ان للمتغير الثالث (المتغير الوسيط) 3 عوامل رئيسية تمثله وهي تمتلك قيمة ذاتية اكبر من الواحد الصحيح قبل التدوير وبعد التدوير وقد توزعت فقرات المحور الثالث الثلاث عشر على العوامل الرئيسية الثلاثة كلا بحسب اهميتها في العوامل وفسرت لتباين لفقرات

جدول (14) نتائج التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير الوسيط (عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO)

الفقرة بحسب الاهمية	1	2	3
Q32	0.859	-0.031	0.141
Q28	0.817	0.069	0.111
Q31	0.640	0.354	0.359
Q33	0.635	0.295	0.235
Q27	0.616	0.429	0.058
Q36	0.596	0.288	0.196
Q38	0.101	0.851	0.117
Q30	0.211	0.801	-0.139
Q29	0.398	0.679	0.058
Q39	0.037	0.668	0.404
Q37	0.250	0.565	0.545
Q35	0.118	0.048	0.808
Q34	0.313	0.033	0.725

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS Version 26.

اما بياناته الموزونة فنحصل عليها بالآلية نفسها التي استعملت بالمتغيرين المستقل والمعتمد وكانت كالاتي

جدول (15) البيانات الموزونة لإجابات المحور الثالث (عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO) ولكل استبيانات عينة البحث

ت	و.ح.م												
3.61	61	3.56	51	4.43	41	4.00	31	4.00	21	3.60	11	4.45	1
4.12	62	4.50	52	4.00	42	4.37	32	4.00	22	4.58	12	4.29	2
4.41	63	4.18	53	3.06	43	4.06	33	4.00	23	4.42	13	4.00	3

4.00	64	5.00	54	4.12	44	4.25	34	4.51	24	4.16	14	4.00	4
		4.92	55	4.39	45	4.32	35	4.59	25	3.78	15	4.09	5
		3.50	56	3.94	46	4.12	36	4.07	26	5.00	16	4.43	6
		4.00	57	5.00	47	4.06	37	4.00	27	4.26	17	4.25	7
		4.19	58	4.00	48	4.00	38	4.06	28	4.62	18	4.05	8
		3.80	59	4.69	49	4.19	39	4.19	29	3.98	19	4.15	9
		4.03	60	3.78	50	4.23	40	4.09	30	4.94	20	4.00	10

المصدر: استخراج الباحثة اعتماداً على نتائج برنامج الاكسل.

2. اختبار فرضيات الارتباط واعتماداً على البيانات الموزونة للمتغيرات والمثبتة بالجدول (9) و (12) و (15) تجري الاختبارات على الفرضيات

جدول (16) مصفوفة ارتباط (المتغير المستقل التدقيق الخارجي، المتغير الوسيط عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO، المتغير المعتمد فاعلية الرقابة الداخلية)

المتغيرات	الارتباط	عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO	فاعلية الرقابة الداخلية
التدقيق الخارجي	r	0.870**	0.526**
	Sig.	0.000	0.000
	n	64	64
	نوع الارتباط	طردى	طردى
	قوة الارتباط	قوي	متوسط
عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO	r		0.817**
	Sig.		0.000
	n		64
	نوع الارتباط		طردى
	قوة الارتباط		قوي

المصدر: مخرجات برنامج SPSS Version 26.

الوسيط عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO قد وضح شكل العلاقة بين المتغير المستقل التدقيق الخارجي والمتغير المعتمد فاعلية الرقابة الداخلية وهذا هو دور المتغير الوسيط في نموذج الانحدار ويمكن توضيح ذلك باستخراج التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بوجود المتغير الوسيط للعلاقة بين المتغير المستقل والمعتمد والتي تعتمد على تحليل المسار Path analysis لنماذج الانحدار وكالاتي:

يلاحظ من الجدول (16) معنوية الارتباطات بين المتغيرات وإنها من النوع القوي بين عناصر الرقابة الداخلية والمتغير المعتمد ومن النوع القوي والمتوسط بين المتغير المستقل والمتغير الثاني والثالث المعتمد على التوالي. 3. تحليل الوساطة (تحديد التأثيرات المباشرة وغير المباشرة باستخدام تحليل الانحدار) ان ثبوت معنوية العلاقة في نماذج الانحدار في الخطوات الاربع يدل على وجود الوساطة Mediation وان المتغير

جدول (17) التأثيرات الكلية لنموذج انحدار المتغير المستقل التدقيق الخارجي والمتغير المعتمد فاعلية الرقابة الداخلية والتأثيرات المباشرة وغير المباشرة بوجود المتغير الوسيط عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO

التأثير الكلي (Total Effect) لنموذج الانحدار البسيط		
بين المتغير المستقل التدقيق الخارجي والمتغير المعتمد فاعلية الرقابة الداخلية بدون المتغير الوسيط		
القيمة	معلمة المسار	المسار
0.526	C	فاعلية الرقابة الداخلية → التدقيق الخارجي (الخطوة الاولى)
0.526		التأثير الكلي (Total Effect) لنموذج الانحدار البسيط بدون المتغير الوسيط C=
التأثير المباشر (Direct Effect) والتأثير غير المباشر (Indirect Effect) والتأثير الكلي (Total Effect) لنموذج الانحدار البسيط بين المتغير المستقل التدقيق الخارجي والمتغير المعتمد فاعلية الرقابة الداخلية مع المتغير الوسيط عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO		
		

القيمة	معلمة المسار	المسار
-0.758	C	فاعلية الرقابة الداخلية → التدقيق الخارجي بـ نموذج الانحدار المتعدد (الخطوة الرابعة)
0.870	a	عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO → التدقيق الخارجي (الخطوة الثانية)
1.476	b	فاعلية الرقابة الداخلية → عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO (الخطوة الثالثة)
-0.758		التأثير المباشر (Direct Effect) نموذج الانحدار البسيط مع الوسيط = C
1.284		التأثير غير المباشر (Indirect Effect) نموذج الانحدار البسيط مع الوسيط = a*b
0.526		التأثير الكلي (Total Effect) نموذج الانحدار البسيط مع المتغير الوسيط = C=C + (a*b)

- يساعد وجود تعاون وتواصل منتظم وفاعل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على تعزيز نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وبالتالي تحقيق اهدافها حيث يتبادلان ملاحظات نتائج قياس وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية ويتعاونان في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات وتصفية تلك الملاحظات الامر الذي يؤدي الى زيادة قوة وفاعلية ذلك النظام.
- ضعف اداء مديريات التدقيق والرقابة الداخلية في اغلب الوزارات العراقية وتشكيلاتها بسبب عدم تناسب المؤهلات العلمية لبعض العاملين فيها مع طبيعة الاعمال المكلفين بها مما ادى الى تلكؤ في انجاز المهام.
- اعتماداً على نتائج التحليل الاحصائي اعتماد التدقيق الخارجي على عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO يعزز من فاعلية الرقابة الداخلية في وزارة الكهرباء وهذا ما يتوافق مع هدف البحث بشكل واضح.

ثانياً: التوصيات:

1. ضرورة تعريف الموظفين العاملين داخل الوحدة بأهمية الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية ومبادئها ومدى تأثيرها على تعزيز فاعلية الرقابة الداخلية ويتم ذلك من خلال اجراء الندوات والورش والمؤتمرات من قبل اصحاب الاختصاص مع ضرورة تعميم دليل الرقابة الداخلية الصادر من ديوان الرقابة المالية الاتحادي لسنة 2024 عليهم للاطلاع عليه ومعرفة اهم بنوده.
2. قيام ديوان الرقابة المالية بتكثيف اجراء الدورات التدريبية والتطويرية للموظفين العاملين داخل مديريات التدقيق والرقابة الداخلية وجعل المشاركة فيها الزامي لتوضيح اهمية التعاون بين التدقيقين الداخلي والخارجي وتوضيح الدور الذي يبذله الديوان من خلال تقريره وملاحظاته وتوصياته تجاه الرقابة الداخلية للمساهمة في رفع فاعليتها وكفاءتها.
3. ضرورة اعتماد ادارة الوحدة عينة البحث ومديرية التدقيق والرقابة الداخلية فيها على الاسس العلمية لعناصر الرقابة الداخلية ومبادئها الداعمة والالتزام بها حتى يمكن اعتبار ان نظام الرقابة الداخلية داخلها فاعل وجيد.
4. اعتماد مراقبي الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية COSO عند اجراء التدقيق الخارجي.

يبين الجدول (17) التأثير الكلي (Total effect) لنموذج الانحدار البسيط بين المتغير المستقل التدقيق الخارجي والمتغير المعتمد فاعلية الرقابة الداخلية بدون المتغير الوسيط ومقداره 0.526 وهو يمثل التقدير القياسي (Standardized coefficients) معلمة الميل الحدي للمتغير المستقل والموضحة قيمته في نتائج برنامج SPSS الموضحة في الخطوة الاولى والعلاقة فيها علاقة طردية بحيث ان تأثير التدقيق الخارجي واضح في تعزيز فاعلية الرقابة الداخلية ولكن هناك حاجة لمعرفة سلوك العلاقة بين المتغيرين المستقل والمعتمد بوجود المتغير الوسيط عناصر الرقابة الداخلية COSO بحيث يحدد التأثير المباشر (Direct Effect) للمتغير المستقل التدقيق على المتغير المعتمد فاعلية الرقابة الداخلية والتأثير غير المباشر (Indirect Effect) بوجود المتغير الوسيط وقد اظهرت النتائج التأثير المباشر بقيمة (-0.758) والتأثير غير المباشر (Indirect Effect) بقيمة (1.284) والتأثير الكلي (Total Effect) لنموذج الانحدار البسيط مع وجود المتغير المتوسط والذي يجب ان يكون مساويا للتأثير الكلي لنموذج الانحدار البسيط بدون المتغير الوسيط ومقداره (0.526)، وبلا حظ من قيمة التأثير المباشر انه على الرغم من العلاقة المعنوية بين التدقيق الخارجي وفاعلية الرقابة الداخلية بوجود المتغير الوسيط عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO الا انها علاقة عكسية اذ ان اتباع اساليب التدقيق الخارجي التقليدية مع تقدم الزمن تؤدي الى تقليل فاعلية الرقابة الداخلية ولكن مع وجود المتغير الوسيط يزداد التأثير غير المباشر الايجابي للمتغير المستقل التدقيق الخارجي على المتغير المعتمد فاعلية الرقابة الداخلية والذي ينقله المتغير الوسيط عناصر الرقابة الداخلية وفق COSO بشكل واضح كما موضح في اعلاه مما يعزز من فاعلية الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. يعمل التدقيق الخارجي المتمثل بديوان الرقابة المالية الاتحادي على بيان نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وبالتالي يسعى الي دعم الإيجابيات الموجودة فيه ويسعى الى تقليل من حدة السلبيات من خلال لفت نظر ادارة الوحدة لها وإعطاء بعض التوصيات للقضاء عليها او التقليل منها.

Majallat Dirasat Muhasabiya wa Maliya, Special Issue, 1–39. Baghdad.

9. Al-Sahn, A. F. M., & Al-Sawafiri, F. R. (2004). *Al-raqaba wa al-muraja'a al-dakhiliyya* (1st ed.). Al-Dar Al-Jami'iyya, Alexandria.
10. Al-Sahn, A. F. M., Saraya, M. S., Abdel Wahab, N. A., & Shehata, S. S. (2008). *Al-muraja'a al-tashghiliyya wa al-raqaba al-dakhiliyya*. Al-Dar Al-Jami'iyya, Alexandria.
11. Abdul Razzaq, M. O. (2011). *Usul al-tadqiq wa al-raqaba al-dakhiliyya* (1st ed.). Sharikat Abna' Sharif Al-Ansari, Mosul.
12. Abdulhadi, A. F. (2015). *Dawr muraqib al-hisabat fi tatwir nizam al-raqaba al-dakhiliyya fi al-wahadat al-hukumiyya 'ala wafq al-ma'ayir al-duwaliyya* (Higher diploma). Al-Ma'had Al-'Arabi lil-Muhasbin Al-Qanuniyyin, Baghdad.
13. Omar, S. (2013). *Al-tanzim al-mihani lil-muraja'a* (Doctoral dissertation). Jami'at Setif, Algeria.
14. Majlis al-Ma'ayir al-Muhasabiya wa al-Raqabiya fi Jumhuriyat al-'Iraq. (2000). *Dalil al-tadqiq raqm (4): Dirasah wa taqwim nizam al-raqaba al-dakhiliyya*. Iraq.
15. Al-Madhoun, R. I. (2014). *Al-'awamil al-mu'aththira fi al-'alaqa bayn al-tadqiq al-dakhili wa al-khariji fi al-masarif wa atharuha fi ta'ziz nizam al-raqaba al-dakhiliyya wa takhfid taklif al-tadqiq al-khariji* (Master's thesis). Al-Jami'a Al-Islamiyya, Gaza.
16. Muslih, S. (2013). *I'dad al-taqarir al-raqabiya wafq al-ma'ayir al-duwaliyya*. Paper presented at workshop on anti-corruption, Ramallah, Palestine.
17. Al-Matarneh, G. F. (2013). *Tadqiq al-hisabat al-mu'asir* (1st ed.). Zamzam Publishing, Jordan.
18. Al-Matarneh, G. F. (2006). *Tadqiq al-hisabat al-mu'asir*. Dar Al-Maseera, Amman, Jordan.
19. Al-Makkari, H. J. (2021). *Al-takamul bayn al-tadqiq al-dakhili wa al-tadqiq al-khariji wa atharuha fi ta'ziz nizam al-raqaba al-dakhiliyya* (Master's thesis). HIBA Institute, Syria.

توافر البيانات:

تم تضمين البيانات المستخدمة لدعم نتائج هذه الدراسة في المقالة.

تضارب المصالح:

يعلن المؤلفون أنه ليس لديهم تضارب في المصالح.

موارد التمويل:

لم يتم تلقي اي دعم مالي.

شكر وتقدير:

لا أحد.

References:

1. Abu Sur'a, A. S. A. (2010). *Al-takamul bayn al-muraja'a al-dakhiliyya wa al-muraja'a al-kharijiyya* (Master's thesis). Jami'at al-Jaza'ir, Kulliyat al-'Ulum al-Iqtisadiyya wa 'Ulum al-Tasyir, Qism 'Ulum Tijariyya, Algeria.
2. Thomas, W., & Henke, E. (1989). *Al-muraja'a bayn al-nazariyya wa al-tatbiq* (A. H. Hajjaj & K. D. Saeed, Trans.). Dar Al-Mareekh, Riyadh, Saudi Arabia.
3. Jarbou', Y. M. (2009). *Muraja'at al-hisabat bayn al-nazariyya wa al-tatbiq*. Dar Al-Warraq, Jordan.
4. Al-Jawhar, K. A. K., Al-Baldawi, S. A. K. H., Ihsan, D. A., & Ahmed, J. H. (2021). *Al-ittijahat al-haditha fi al-tadqiq wa al-raqaba wafqan lil-ma'ayir al-duwaliyya wa al-tashri'at al-mahalliyya* (2nd ed.). Iraq.
5. Al-Douri, O. A. K. (2010). *Dawr ma'ayir al-tadqiq fi taqlis al-tawaqu'*. Majallat Al-Mansour, (14), 123–138. Baghdad.
6. Diwan al-Raqaba al-Maliya. (n.d.). *Dalil ta'rifi 'an Diwan al-Raqaba al-Maliya*. Da'irat al-Shu'un al-Fanniyya wa al-Dirasat, Qism al-I'lam wa al-'Alaqaq al-'Ammah.
7. Sadawi, S. (2015). *Dawr al-mudqiq al-khariji fi taqyim al-makhter wa tahsin nizam al-raqaba al-dakhiliyya fi al-mu'assasa* (Master's thesis). Jami'at Abdelhamid Ben Badis, Mostaganem, Algeria.
8. Samir, A. K., & Anbar, A. J. (2006). *Athar tatwir ma'ayir al-tadqiq al-'iraqiyya fi al-ifa' bimumtatalabat al-islah wa munahadat al-fasad: Dirasah muqarana tahliliyya*.

- Auditing, 14th Edition, S. Chand & Company LTD., New Delhi, 2009.
24. Daniela, Petrascu, Tamas, Attila, Internal Audit Versus Internal Control and Coaching, Procedia Economics and Finance 6, IECS 2013.
 25. Elder, Randal J., Beasley, Mark S., Alvin A. Arens, Auditing and Assurance Services, 30th Edition, Pearson Education, USA, 2010.
 26. Gheorghe, Suci, Statutory Audit and Performance Series, Pdh in Economics University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 2, 2012.
 27. Louwers, Timothy J., Blay, Allen D., David H. Sinason, Jerry R. Strawser, Jay C. Thibodeau, Auditing & Assurance Services, 7th Edition, Mcgraw-Hill Education, New York, 2018.
 28. <https://moelc.gov.iq/>
 20. Mouissi, M., & Ajila, M. (2018). Dirasat ta'thir takamul al-tadqiq al-dakhili wa al-khariji 'ala qimat al-mu'assasa al-iqtisadiyya fi wilayat Ghardaia (Doctoral dissertation). University of Ghardaia, Algeria.
 21. Naima, A., & Hashimi, S. (2022). Al-tansiq bayn al-tadqiq al-dakhili wa al-tadqiq al-khariji wa dawruhu fi tahsin hawkammat al-sharikat (Master's thesis). University of Ibn Khaldoun, Tiaret, Algeria.
 22. Al-Shaheen, Hussam Falih, The Reliance of External Audit on Internal Audit: In Chinese Audit Corporations, Master of Science in Business Administration: Auditing and Control, Kristianstad University, Sweden, 2020.
 23. B.N., Tandon, S., Sudharsanam, S., Sundharabahu, A Handbook Of Practical