AL- Rafidain University College

PISSN: (1681-6870); EISSN: (2790-2293)

مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم

Available online at: https://www.jrucs.iq

JRUCS

Journal of AL-Rafidain University College for Sciences

أثر تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق - دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لجمهورية العراق ومكاتب التدقيق التابعة للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين

عبدالرزاق طعمة حواس	الهادي آدم محمد إبراهيم
razaq@ruc.edu.iq	dr.alhadi1234@gmail.com
قسم المحاسبة - كلية الرافدين الجامعة، بغداد، العراق	رئيس جامعة النيلين، الخرطوم، السودان

محمد حسن آدم أزرق

azragacca@gmail.com

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - الخرطوم، السودان

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان تأثير تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق. حيث تناول البحث في جانبه المفاهيمي، مفهوم واهمية حوكمة الشركات والمبادئ والقواعد التي تقوم عليها، وشرح لآلياتها المحاسبية والتي تم تحديدها (آلية لجنة التدقيق، وآلية التدقيق الداخلي، وآلية التدقيق الخارجي). كما تم تناول مخاطر التدقيق من حيث مفهومها وعلاقتها بالأهمية النسبية وتأثيرها على مصداقية نتائج التدقيق، ومكوناتها الاساسية (المخاطر المتأصلة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف) وعملية تقديرها. اما في الجانب العملي فقد تم تصميم استمارة استبيان وتوزيعها على 232 مدققا من العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لجمهورية العراق ومنتسبي الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، وتم جمع البيانات حول العلاقة بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق، وتبين ان هناك علاقة ارتباط وتأثير واضحة بينهما، واوصى البحث بالعمل على تبني الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بأبعادها الثلاثة لدورها الواضح في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.

معلومات البحث

تواريخ البحث

تاريخ تقديم البحث: 2022/7/2
تاريخ قبول البحث: 2022/7/17
تاريخ رفع البحث على الموقع: 2023/8/31

الكلمات المفتاحية

حوكمة الشركات، تقدير وتقليل مخاطر التدقيق، آلية لجنة التدقيق، آلية التدقيق الداخلي، آلية التدقيق الخارجي.

للمراسلة:
عبدالرزاق طعمة حواس
razaq@ruc.edu.iq

doi: https://doi.org /10.55562/jrucs.v53i1.559

المقدمة

يواجه مدققو الحسابات تحديات كبيرة عند غياب استخدام الشركات للآليات المحاسبية الخاصة بالحوكمة، إذ ان العملية التدقيقية ستواجه مخاطر متزايدة وغير تقليدية بسبب غياب أوضعف هذه الآليات، ولتشكيل أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية، يجب على المدقق تخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية بسبب الخطأ أو الاحتيال. يتم الحصول على تأكيد معقول من خلال تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مناسب عن طريق تطبيق العناية المهنية اللازمة، بما في ذلك الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة [1]. ان خطة التدقيق التي يضعها المدقق يجب ان تأخذ بنظر الاعتبار مدى تطبيق الشركة موضوع التدقيق للآليات المحاسبية لحوكمة الشركات.

مخاطر التدقيق هي احتمال ابداء رأي غير سليم في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق يحدث ذلك عادة نتيجة اخفاق المدقق في اكتشاف ما موجود من اخطاء جوهرية في تلك القوائم التي يبدي رأيهُ فيها. ولذلك فأن إدراك المخاطر المصاحبة لعملية التدقيق مهم جداً بالنسبة للمدقق عند تنفيذه لمهمة التدقيق، فعند قيام المدقق بتدقيق القوائم المالية لإبداء الرأي الفني الموضوعي فيها عليه أن يخطط لعملية التدقيق جيداً، وأن يصمم ويضع اجراءات التدقيق الملائمة، ويقوم بتجميع وتقييم ادلة وقرائن الإثبات، وذلك لتعظيم

أهمية العناية بمخاطر التدقيق بغية ضبطها وتقليلها الى ادنى حد ممكن، أن ابداء رأي غير سليم من شأنه ان يضر بمصالح مستخدمي القوائم المالية التي تم تدقيقها من قبل المدقق، معتمدين عليها في اتخاذ قرارات اقتصادية مهمة. ان أسوأ ما تمر به أي شركة هو وجود تعارض في اتخاذ القرارات المتعلقة في تسيير أمور الشركة، تعمل الحوكمة على ضمان عدم اساءة الإدارة الى اموال المالكين، وبالتالي محاولة تعظيم الارباح ومضاعفة قيمة الشركة، وعليه تكمن اهمية الحوكمة في تحقيق الشفافية والعدالة وامكانية مساءلة الإدارة، لتحقيق حماية المساهمين وبما يؤدي الى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه وتنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جيدة [2]. تعد الحوكمة الجيدة للشركات وأسواق رأس المال التي تعمل بشكل جيد أمرًا مهمًا دائمًا، ولكن ربما يكون أكثر أهمية الآن، لدعم التعافي من أزمة COVID-19 ولزيادة تعزيز المرونة في مواجهة الصدمات المحتملة في المستقبل. تعمل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بشكل أساسي على حماية وضمان حقوق المالكين وجميع أصحاب المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال توفير رقابة صارمة على أداء إدارة الشركة.

المحور الأول: منهجية البحث

- **مشكله البحث**

يواجه مدققو الحسابات تحديات كبيرة عند غياب استخدام الشركات للآليات المحاسبية الخاصة بالحوكمة، إذ ان العملية التدقيقية ستواجه مخاطر متزايدة وغير تقليدية بسبب غياب أوضعف هذه الآليات، ويمكن تحديدها بالاسئلة الآتية:

1. هل غياب الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات يزيد من مخاطر التدقيق؟
2. هل علينا تطبيق الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات لتقدير وتقليل مخاطر التدقيق؟

- **أهداف البحث**

يهدف البحث الى تحقيق الاهداف الآتية:

1. بيان تأثير تطبيق الأليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.
2. بيان تأثير الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تقدير وتقليل المخاطر المتأصلة.
3. بيان تأثير الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تقدير وتقليل مخاطر الرقابة.
4. بيان تأثير الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تقدير وتقليل مخاطر الاكتشاف.

- **أهمية البحث**

يكتسب البحث أهميته من خلال دراسة المتغير المستقل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات، واثره في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق وهو المتغير التابع، بحيث يمكن من تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة و فاعلية وبالتالي تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.

- **فرضيات البحث**

للاجابة عن تساؤلات المشكلة تم صياغة الفرضيات التالية، وبما يتفق مع ادبيات الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات ومخاطر التدقيق والتي ستخضع للاختبار والتحليل والمعالجة الاحصائية لإثبات صحتها من عدمها وكما في الآتي:

الفرضية الرئيسة: توجد علاقة ارتباط وتأثير معنوية ذات دلالة احصائية بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق. وتنبثق منها ثلاث فرضيات ثانوية على النحو التالي:

1. توجد علاقة ارتباط وتأثير معنوية ذات دلالة احصائية بين آلية لجنة التدقيق وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق .
2. توجد علاقة ارتباط وتأثير معنوية ذات دلالة احصائية بين آلية التدقيق الداخلي وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق.
3. توجد علاقة ارتباط وتأثير معنوية ذات دلالة احصائية بين آلية التدقيق الخارجي وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق.

- **المخطط الفرضي للبحث**

بالاستناد على مشكلة البحث وأهدافها، قام الباحثان بتوليف مخطط فرضي ليجسد العلاقة الارتباطية بين هذه المتغيرات واتجاهات التأثير فيها.

شكل (1): المخطط الفرضي للبحث يوضح علاقة الارتباط والتأثير من خلال فرضيات البحث.

المصدر: اعداد الباحثين

- **حدود البحث**

وتقسم إلى:

1. الحدود المعرفية: هناك العديد من المتغيرات المستقلة التي تؤثر على تقدير وتقليل مخاطر التدقيق، وتم اختيار الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات (آلية لجنة التدقيق، آلية التدقيق الداخلي، آلية التدقيق الخارجي).
2. الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية للبحث في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لجمهورية العراق والجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين.
3. الحدود الزمانية: 2021-2022 .
4. الحدود البشرية: تتمثل في المحاسبين القانونيين الحاصلين على شهادة عليا في مجال المحاسبة والتدقيق التابعين لديوان الرقابة المالية الاتحادي والجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين.

- **منهجية البحث**

أعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي: من خلال دراسة وتحليل بيانات عينة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي لجمهورية العراق ومكاتب التدقيق التابعة للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين من اجل أختبار فرضيات البحث وعرض النتائج باعتماد استبانة تم تصميمها لهذا الغرض. وقد تم استخدام الأدوات والمقاييس والاساليب الاحصائية مثل التحليل العاملي التوكيدي، والاستكشافي، معامل ثبات، الاشرطة البيانية، الجداول التكرارية، الوسط الحسابي الموزون، الانحراف المعياري الأهمية النسبية، معامل الارتباط سبيرمان بين المتغيرين، الاختبار الاحصائي (Z-TEST)، الاختبار الاحصائي (F-TEST)، معامل التحديد R2%، تحليل الانحدار الخطي البسيط، والمتعدد، والمتعدد التدريجي، البرنامج الاحصائي (SPSS)، البرنامج الاحصائي (AMOS).

- **أدوات جمع بيانات البحث**

اعتمد الباحثان عدداً من الأدوات لتغطية الجانبين النظري والتطبيقي وكما يأتي:

1. الجانب النظري: تم الاعتماد على المصادر العربية والاجنبية من حيث الكتب والدوريات والرسائل والأطاريح وشبكة الانترنت لتغطية الجانب النظري.
2. الجانب التطبيقي: تم الأعتماد على المسح الميداني لآراء السادة المدققين في ديوان الرقابة المالية والجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين من خلال الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات عن مجتمع البحث .

المحور الثاني: الإطار المفاهيمي

حوكمة الشركات

- **مفهوم حوكمة الشركات**

تم تعريف حوكمة الشركات من قبل Claessens & Yurtoglu, [3] على أنها مجموعة من الآليات التي تعمل من خلالها الشركات عندما يتم فصل الملكية عن الإدارة. فيماعرفت بأنها، مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين الشركة من جهة، والمساهمين من جهة أخرى، وأصحاب المصلحة والأطراف المرتبطة بالشركة مثل المساهمين والعاملين والدائنين والمستثمرين [4]. كما عرفتها Samra على انها المسؤوليات والتوقعات المحددة بوضوح لأعضاء مجلس الإدارة، ومتطلبات الإفصاح والشفافية، وحقوق المساهمين المحددة جيدًا، والآليات، الداخلية والخارجية على حد سواء، لضمان الامتثال ومساءلة أعضاء مجلس الإدارة. تشير الحوكمة التنظيمية إلى الجهود المبذولة لإرضاء مصالح أصحاب المصلحة، بما في ذلك الهياكل والسياسات والممارسات اللازمة للقيام بذلك [6].

مما تقدم يتبين ان حوكمة الشركات، هي الآليات الداخلية والخارجية التي تمكن المجتمع من ضمان الإدارة الجيدة للشركات بشكل يحمي أموال المساهمين وأصحاب المصالح، ويؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة وتوفير معلومات عالية الجودة وشفافة، فضلاً عن تنمية القدرات لإدارة المخاطر والحد منها، وتفعيل دور الرقابة وتقييم الاداء لتحقيق النمو في مجالات الاستثمار، والبقاء في بيئتها التنافسية.

- **مبادئ حوكمة الشركات**

هي مجموعة الأسس والممارسات التي تطُبق بصفة خاصة على الشركات التي تمتلك قاعدة عريضة من المستثمرين وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة مثل مجلس الإدارة، المساهمين، الدائنين، البنوك، الموردين وغيرها وتظهر من خلال النظم واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة والتي تحكم إتخاذ اي قرار قد يؤثر على مصلحة الشركة أو المساهمين بها" [7]. لقد أجريت في 2015/2014 المراجعة الثانية لمبادئ OECD وكان أساس هذه المراجعة هو نسخة عام 2004 من المبادئ تمت المراجعة من قبل مجموعة العشرين G20 ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبمشاركة خبراء من المنظمات الدولية ذات الصلة، ولا سيما لجنة بازل للرقابة المصرفية، ومجلس الاستقرار المالي، ومجموعة البنك الدولي [8]. ويمكن استعراض مبادئ حوكمة الشركات لمجموعة العشرين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كالآتي [8]:

1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: يجب أن يعزز إطار حوكمة الشركات وجود أسواق شفافة وعادلة، وتخصيص الفعال للموارد، يجب أن تكون متسقة مع سيادة القانون وتدعم التنفيذ والإشراف الفعال.
2. الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية: يجب أن يحمي إطار حوكمة الشركات ويسهل ممارسة حقوق المساهمين ويضمن المعاملة العادلة لجميع المساهمين، بما في ذلك المساهمين الأقلية والأجانب.

3. المستثمرون المؤسسون وأسواق الأوراق المالية والوسطاء الآخرون (لتحقيق المعاملة المتساوية): يجب أن يوفر إطار حوكمة الشركات حوافز سليمة في جميع مراحل سلسلة الاستثمار وأن يوفر لأسواق الأوراق المالية العمل بطريقة تساهم في الحوكمة الرشيدة للشركات.
4. دور أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات: يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصلحة التي ينص عليها القانون أو من خلال الاتفاقيات المتبادلة وأن يشجع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة والوظائف واستدامة المؤسسات المالية السليمة
5. الإفصاح والشفافية: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن جميع الأمور الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وحوكمة الشركة.
6. مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركة التوجيه الاستراتيجي للشركة، والمراقبة الفعالة للإدارة من قبل مجلس الإدارة، ومساءلة مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين.

تعتبر توصيات مبادئ مجموعة العشرين G20 ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD اعلاه ليست ملزمة، بل نقاطاً مرجعية، هي الأساس للحوكمة الجيدة للشركات وأسواق رأس المال التي تعمل بشكل جيد وعلى دول العالم المختلفة اعتماد الطرق التي تترجم بها هذه التوصيات إلى أطرها القانونية والتنظيمية الوطنية. كما ان مؤسسات القطاع الخاص من شأنها الاسترشاد بها بغية وضع أطرها القانونية والتنظيمية التي تحدد الإجراءات اللازمة للإشراف ووضع الضوابط، وتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة، وتحقيق الافصاح والشفافية، وحقوق المساهمين وزيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في القوائم المالية.

قواعد حوكمة الشركات: هي القواعد التي تعتمد من قبل إدارة الشركة بهدف تعظيم ربحية وقيمة الشركة على المدى البعيد، وهي مكملة للنصوص الواردة في القوانين المختلفة كقانون الشركات وقانون أسواق المال، وتمتاز بخصوصية تميزها عن القواعد القانونية الأخرى، فهي لا تمثل نصوصاً قانونية آمرة ولا يوجد إلزام قانوني بها، بل تنظيم وبيان للسلوك الجيد في إدارة الشركات وفقا للمعايير والأساليب العالمية التي توازن المصالح بين الأطراف المختلفة [9]. ولذلك فأن الخصائص أو السمات التي يجب ان توفرها في قواعد حوكمة الشركات كالآتي [8, 15, 14, 12,11, 10] .

- ✓ الانضباط: وهو مراعات الجانب الأخلاقي والسلوك السليم في الممارسات الإدارية داخل الشركة.
- ✓ الشفافية: ويقصد بالشفافية هو ان تكون المعلومات متاحة ويمكن الحصول عليها واستخدامها من قبل من هو بحاجة اليها لإتخاذ القرار المناسب.
- ✓ المسؤولية: ترتبط المسؤولية بقاعدة المساءلة من حيث المعاقبة على سوء الإدارة أو القيام بإجراءات تصحيحية، وتساعد المسؤولية في تنفيذ العمليات الخاصة بالشركة بطريقة أفضل لان نظام المسؤولية حول الأداء الفعال يولد قيمة متزايدة للمساهمين.
- ✓ المساءلة: وهي قاعدة تقضي بمحاسبة المسؤولين أو الذين يتخذون القرارات والذين يقومون بتنفيذ الأعمال في الشركات عن تبعات أعمالهم ونتائج قراراتهم، وبمعنى آخر تحمل الجهات المعنية في الشركات تبعات الأعمال المناطة بهم.
- ✓ الاستقلالية: تُعَد استقلالية المديرين في مجلس الإدارة واللجان التابعة له وكذلك استقلالية المدققين حجر الزاوية في الحوكمة الجيدة للشركات، لأن ضعف الاستقلالية يحد من قدرة المجلس واللجان التابعة له في رقابة إدارة الشركة والإشراف عليها، وكذلك يحد من قدرة المدقق على إبداء الرأي المهني بقناعة كاملة وعدم التأثير بالمصلحة الشخصية على حساب نزاهة العمل الذي يقوم بتأديته، وتكاد تكون الاستقلالية مفهوماً عالمياً يقتضي بأن يكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة واللجان التابعة له من غير التنفيذيين ومن ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن مجلس الإدارة.
- ✓ العدالة والإنصاف: يُعَد مفهوما العدالة والإنصاف من المفاهيم الجوهرية لضمان الحوكمة الجيدة، فالعدالة تعبر عن حيادية المسؤولين عند اتخاذهم للقرارات، أما الإنصاف فهو احترام حقوق اصحاب المصالح كافة من خلال المساواة وعدم التحيز أو إخفاء بيانات لصالح فئة من الفئات.
- ✓ المسؤولية الاجتماعية: يجب على الشركات أن تضع المسؤولية الاجتماعية ضمن سياساتها وأن تراعي الجانب الأخلاقي والاجتماعي، وتدعم المجتمع وتعمل على المحافظة عليه.

أهمية حوكمة الشركات: تكمن اهمية الحوكمة في تحقيق الشفافية والعدالة وامكانية مساءلة الإدارة، لتحقيق حماية المساهمين وبما يؤدي الى تنمية الاستثمار وشجيع تدفقه وتنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جيدة [2]. كما تعمل على:

- ✓ توفير البيئة المناسبة للرقابة من خلال ضمان الالتزام بمعايير التدقيق، إذ إنها توفر درجة عالية من الاستقلالية وعدم الخضوع لأية ضغوط ومن أية جهة كانت [15].
- ✓ ضمان أعلى قدر من الفاعلية للمدققين الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين [16].
- ✓ تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربطه بالإنتاج[16].

الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات: إن حوكمة الشركات بحاجة إلى آليات تعمل وفقا لقواعد ومبادئ محددة وأجراءات صريحة وواضحة ومعلنة دون لبس أو غموض. وتوجد تصنيفات متعددة لآليات الحوكمة، الا إن الباحث سوف يركز على الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات، والتي تتفق مع موضوع البحث. وتصنف هذه الآليات المحاسبية إلى ما يأتي:

آلية لجنة التدقيق:إنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، تتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، ويحضر اجتماعات هذه اللجنة المدققون الداخليون والخارجيون إذا اقتضى الأمر ذلك، وتفوض هذه اللجنة صلاحيات العمل طبقاً للأحكام التي يقررها مجلس الإدارة، وترفع تقاريرها الدورية إلى رئيس مجلس الإدارة [16]. وتقوم بمهام عدّة أهمها مراقبة عملية التدقيق، تعيين وعزل

المدقق، مراجعة نطاق وكفاية التدقيق، المشاركة في تحديد أتعاب التدقيق، مراجعة ومناقشة الإدارة والمدقق الخارجي في السياسات المحاسبية المطبقة للشركة، إشراف لجنة التدقيق على أنشطة التدقيق الداخلي للشركة، ودراسة مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية [17]. كما يؤكد IFC [18] أن لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة تهتم في المقام الأول بضمان أن القوائم المالية للشركة يتم أنجازها وتقديمها في الوقت المناسب وهي ملائمة وموثوق بها، وأن الضوابط المالية كافية، والشركة تمتثل للوائح والتعليمات المتعلقة بها وأن المدققين الداخليين والخارجيين يقومون بأدوارهم المناسبة. وهم مسؤولون بشكل عام عن التوصية باختيار وتعويض المدققين الخارجيين.

أثر لجنة التدقيق في حوكمة الشركات: إن للجان التدقيق أثار ايجابية على حوكمة الشركات يمكن عرضها كالآتي [19]:

- ✓ تساهم لجان التدقيق في تدعيم جودة أداء التدقيق من خلال تدعيم استقلالية المدقق، والعمل على تنفيذ اقتراحاته.
- ✓ إن وجود لجنة التدقيق يعمل على تدعيم مركز الشركة الاقتصادي من خلال تزويد أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات المالية الكافية والملائمة لتحسين قرارات المجلس في إدارة شؤون الشركة .
- ✓ وجود لجنة التدقيق في الشركة من شأنه أن يعمل أيضاً على زيادة فعالية الرقابة الداخلية في الشركة .
- ✓ يؤدي وجود لجان التدقيق إلى زيادة ثقة أصحاب المصلحة في الشركات بآليات تعيين وعزل والتجديد لمراقب الحسابات .
- ✓ تساهم لجان التدقيق في زيادة اطمئنان أصحاب المصلحة في الشركات إلى خلو القوائم المالية من الغش .

آلية التدقيق الداخلي: وتمثل الآلية الثانية من آليات حوكمة الشركات اذ تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في توجيه عمليات الشركات نحو النجاح فهي تساعد في فحص وتقييم النشاطات المالية، والإدارية والتشغيلية، وتزويد أفراد الإدارة على كل المستويات بالمعلومات اللازمة للمساعدة في تحقيق الضبط وحماية الأصول والعمليات التي تقع تحت مسؤولياتها، وتؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في عملية الحوكمة، إذ يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، والعدالة وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات [20]. يعرّف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي (IA) هو عملية تحقق للحد من الاحتيال والأخطاء داخل الشركة [21]. كما أنه نشاط استشاري وتأكيد موضوعي مستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة. يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة [18, 22].

آلية التدقيق الخارجي: وفقًا لـ Hopt، فإن تحسين حوكمة الشركات في أوروبا، في أعقاب إنرون، سيتطلب مشاركة وسطاء مثل المدققين الخارجيين. علاوة على ذلك، أشار إلى أن سيطرة المدققين على مجلس الإدارة ليست "الأكثر شيوعًا" فحسب، بل هي أيضًا "أبرز آليات الرقابة". فقبل تحسين حوكمة الشركات في العديد من الدول، واجه المدققون الخارجيون الكثير من الضغوط الموجهة من المديرين في العديد من الشركات. كما كانت ممارسات "المحاسبة الإبداعية" منتشرة على نطاق واسع. يعمل التدقيق كآلية تعطي إشارات للمساهمين في الشركة تفيد أنه يمكن الاعتماد على المعلومات المقدمة من قبل مديري الشركة. يجب أن تلعب معايير المراجعة دورًا في ضمان احترام عوامل مثل الموضوعية والنزاهة والاستقلالية، وهي العوامل التي تدخل أساسًا في أداء المدقق الخارجي لمسؤولياته [23]. فالتدقيق الخارجي بمثابة حجر الزاوية للحوكمة الفعَّالة، فهو يساعد المساهمين على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات، وبناء الثقة بين الإدارة وأصحاب المصالح. فهو يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف والرقابة، والحصول على رأي محايد ومستقل لكل ما تقوم به الإدارة وما تقدمه من نتائج. يلعب التدقيق الخارجي كآلية من آليات حوكمة الشركات دوراً حاسماً ومهماً في حوكمة الشركة من خلال الآتي [24, 25]

- ✓ من الناحية الاقتصادية يقوم بزيادة الثقة وإضفاء المصداقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للشركات.
- ✓ محاولة حل مشكلة عدم تماثل المعلومات والتعارض بين الملاك والإدارة.
- ✓ تعد وظيفة التدقيق إحدى الوظائف المهمة في مجال تخفيض تكلفة الوكالة.
- ✓ في اطار توسيع دور التدقيق في عملية حوكمة الشركات، اصبح مطلوبا من المدقق إبداء الرأي في مدى كفاءة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق.

- **مخاطر التدقيق**

مفهوم مخاطر التدقيق عرفتها لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في معيار التدقيق الدولي رقم (400) بأنها "المخاطر التي تؤدي الى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري" [26]. كما عرف معيار التدقيق الدولي (200) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، أن هدف التدقيق هو "الحصول على تأكيد مقبول عما اذا كانت القوائم المالية بمجموعها (قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفق النقدي) خالية من التحريف الجوهري، وبما يساعد المدقق في التعبير عما اذا كانت القوائم المالية معدة من كافة جوانبها المادية بالتوافق مع إطار الابلاغ المالي القابل للتطبق" [27].

العلاقة بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية: ترتبط المخاطر مع الأهمية النسبية إذ تتضمن فقرة النطاق في تقرير التدقيق عبارتين مهمتين مرتبطتين مباشرة بالأهمية النسبية والمخاطر [28]: لقد أجرينا عمليات التدقيق وفقًا لمعايير التدقيق المقبولة عمومًا، حيث تتطلب تلك المعايير أن نقوم بتخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، تهدف العبارة الخالية من الأخطاء الجوهرية إلى إعلام المستخدمين بأن مسؤولية المدقق تقتصر على المعلومات المالية الجوهرية. تعتبر الأهمية النسبية مهمة لأنه من غير العملي للمدققين تقديم تأكيدات بشأن المبالغ غير الجوهرية ذات الأهمية النسبية المنخفضة، فالأهمية النسبية والمخاطر أساسية لتخطيط التدقيق وتصميم برامج التدقيق.

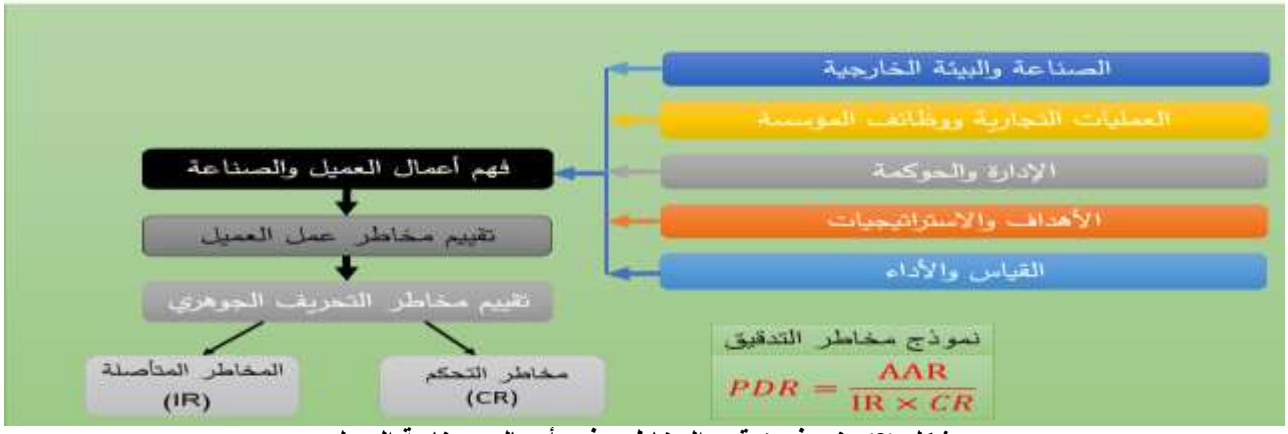
مسؤولية المدقق عن الاحتيال (التحريفات) والخطأ: الاحتيال في بيئة الأعمال له معنى أكثر تخصصًا، إنه خداع متعمد أو اختلاس لأصول المؤسسة أو التلاعب بقوائمها المالية لصالح الجاني. إن المعيار الدولي رقم (240) حدد مسؤولية المدقق، في مراعاة

الاحتيال والخطأ، عند قيام المدقق بعملية التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك عند قيامه بتقييم وإعداد التقرير لنتائج التدقيق، فأن عليه النظر إلى مخاطر احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ [29].

المكونات الأساسية لمخاطر التدقيق: تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تدقيق ضوابط نظم المعلومات، على تقدير المدقق لمخاطر نظم المعلومات، مع زيادة مخاطر نظم المعلومات، على المدقق التوسع في إجراء اختبارات وجعلها أكثر شمولاً و فعالية لضوابط نظم المعلومات. لتطوير إطار لتحليل مخاطر نظم المعلومات، يجب على المدقق مراعاة مخاطر نظم المعلومات في سياق الأهداف الأمنية الثلاثة التالية للمعلومات ونظم المعلومات [30]:

- ✓ **السرية** - الحفاظ على القيود المصرح بها على الوصول إلى المعلومات والكشف عنها.
- ✓ **النزاهة** - الحماية من التعديل غير الصحيح للمعلومات أو إتلافها، والتي تشمل ضمان عدم إنكار المعلومات ومصداقيتها.
- ✓ **التوافر** - ضمان الوصول الموثوق به في الوقت المناسب إلى المعلومات واستخدامها.

يأخذ المدققون في الاعتبار المخاطر في إجراءات التخطيط للحصول على أدلة التدقيق بشكل أساسي من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق، يساعد نموذج مخاطر التدقيق المدققين على تحديد مقدار ونوع الأدلة التي يجب تجميعها في كل دورة [28]. بالأضافة إلى ذلك فان استخدام نموذج مخاطر التدقيق عند مستوى الإثبات يساعد في تصميم وتنفيذ اختبارات التدقيق بكفاءة عالية. ولتطبيق نموذج مخاطر التدقيق يعد الفهم الشامل لأعمال العميل والصناعة والمعرفة بعمليات الشركة أمرًا ضروريًا للمدقق لإجراء تدقيق على مستوى عال من الكفاءة والفعالية [28]. والشكل (2) يوضح العلاقة بين نموذج مخاطر التدقيق والوضع العام لأعمال العميل والصناعة، حيث أن فهم أعمال العميل أو الزبون مهم جداً لتقدير المخاطر، وهو مكمل لنموذج مخاطر التدقيق. يستخدم المدققون نموذج مخاطر التدقيق لمزيد من تحديد احتمال وجود أخطاء في البيانات المالية الإجمالية وأرصدة حسابات محددة وفئات المعاملات والإفصاحات حيث من المرجّح أن تحدث التحريفات.



شكل (2): نموذج تدقيق المخاطر وفهم أعمال وصناعة العميل

المصدر: [28]

المخاطر المتأصلة أو الضمنية Inherent Risk (IR): تقيس المخاطر المتأصلة تقييم المدقق لاحتمالية وجود أخطاء جوهرية بسبب خطأ أو احتيال في مجموعة فرعية قبل النظر في فعالية الرقابة الداخلية. إذا خلص المدقق إلى وجود احتمال كبير لوجود تحريف، فسوف يستنتج المدقق أن المخاطر المتأصلة عالية [28]. يتضح أن المخاطر المتأصلة ترتبط بطبيعة الحساب أو المعاملة المالية، وتعبر عن مدى قابلية رصيد حساب معين أو نوع معين من المعاملات للأخطاء الجوهرية سواء كان رصيد الحساب بمفرده أو اجتمع مع أرصدة أو معاملات أخرى، مفترضا غياب ضوابط الرقابة الداخلية. ويؤكد [31] أن المخاطر المتأصلة ترتبط بالخصائص الفريدة للأعمال أو الصناعة الخاصة بالعميل.

مخاطر الرقابة Control Risk (CR): يعرف مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق مخاطر الرقابة على انها "حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون ان تتوفر إمكانيات منعها أو كشفها في الوقت المناسب من خلال النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية، أي أنها تشير إلى قصور نظام الرقابة الداخلية في منع او اكتشاف او تصحيح الأخطاء او اكتشافها بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام" [32]. يُظهر نموذج مخاطر التدقيق العلاقة الوثيقة بين المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة، ينتج عن ضرب IR في CR مزيج المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة. يشار إلى مزيج المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة في معايير المراجعة على أنها مخاطر التحريفات المادية او الجوهرية Risk of Material Misstatement (RMM) [28]. وتمثل مخاطر التحريفات الجوهرية، خطر ان تكون القوائم المالية للمؤسسة تحتوي على تحريفات مادية نتيجة ارتكاب الأخطاء أو التحريفات [33]. قد يقوم المدقق بإجراء تقييم مشترك لمخاطر التحريف الجوهري أو يمكن للمراجع تقييم المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة بشكل منفصل. علما أن المخاطر المتأصلة هي توقع التحريفات قبل النظر في تأثير الرقابة الداخلية [28]. وعليه فان مخاطر التحريفات الجوهرية يعبر عنها كالآتي:

$$RMM = IR \times CR \quad (1)$$

ومن خلال التعويض في نموذج مخاطر التدقيق:

$$PDR = \frac{AAR}{IR \times CR} \quad (2)$$

يصبح النموذج في حال رغبة المدقق بإجراء تقييم مشترك لمخاطر التحريف الجوهري كالآتي:

$$PDR = \frac{\text{AAR}}{\text{RMM}} \quad (3)$$

إن المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة تمثلان مخاطر المؤسسة، وذلك لأن هذين الخطرين يتواجدان بشكل مستقل عن عملية التدقيق [34]، ومن خلال تقييم مخاطر التحريف الجوهري (IR , CR) معا يستطيع المدقق من تخطيط مخاطر الاكتشاف وتحديد ما يجب ان تكون عليه إجراءات الاختبارات الجوهرية.

مخاطر التدقيق المقبولة (Acceptable Audit Risk (AAR: يرى علي [35]، أنها تمثل مقياسا يستخدمه المدقق للتأكد من تحريف القوائم المالية، وتتأثر بكل من مخاطر التدقيق الاخرى، ويؤثر فيها كما ان له محددات اخرى ويجب الا يغفلها المدقق، وتعرف مخاطر التدقيق المقبولة مقياسا لمدى استعداد المدقق للقبول باحتمال ان تكون القوائم المالية محرفة جوهريا بعد الانتهاء من تدقيقها ومع ذلك يبدي رأيا نظيفاً. يشير المدققون إلى مستوى الثقة أو مصطلح ضمان التدقيق (ويسمى أيضًا التأكيد الشامل أو مستوى التأكيد) بدلاً من مخاطر التدقيق المقبولة. إن ضمان التدقيق أو أي من الشروط المعادلة له هو تكملة لمخاطر التدقيق المقبولة، أي واحد ناقص مخاطر التدقيق المقبولة. وبعبارة أخرى، فإن مخاطر التدقيق المقبولة بنسبة 2% هي نفس ضمان التدقيق بنسبة 98% [28].

مخاطر الإكتشاف المخططة (Planned Detection Risk (PDR: وهي المخاطر التي تتعلق بمدى فاعلية اجراءات وادلة التدقيق في اكتشاف الاخطاء، حيث عرفها .Arens et al [28] بانها، مخاطر فشل أدلة التدقيق لقطاع ما في اكتشاف التحريفات التي تتجاوز التحريفات التي يمكن قبولها. أما الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين فقد عرفها في المعيار 200 بانها، مخاطر عدم اكتشاف المدقق تحريفا في توكيد ما من الممكن ان يكون ماديا، سواء كان منفردا أو في حال جمعه مع تحريفات أخرى [27]. ويرى الباحثان ان حالة عدم التأكد التي تصاحب عملية التدقيق، تمثل احد اسباب وجود مخاطر الاكتشاف فالمدقق لايقوم بعملية الفحص التفصيلي للمعاملات المالية بل يعتمد أسلوب العينة وهو بهذا يبني استنتاجه على العينة والتي قد لاتمثل المجتمع ككل، كما تستمر حالة عدم التأكد هذه مع استخدام اجراءات تدقيق غير ملائمة، أو التفسير الخاطئ لنتائج التدقيق، كما ان مخاطر الاكتشاف المخطط لها تعتمد على المكونات الأخرى لنموذج المخاطر، حيث ان قيام المدقق بتغيير أحد مكونات نموذج المخاطر الأخرى سوف يزيد أو يقلل من مخاطر الاكتشاف، وان مخاطر الاكتشاف تتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى اجراء اختبارات التدقيق التي يخطط لها المدقق بهدف تقليل مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول، فيكون المكون الوحيد القابل للتحكم من قبل المدقق.

- **تقدير مخاطر التدقيق**

تقييم وتقدير والاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري هي جوهر كل عملية تدقيق، لتشكيل أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية، يجب على المدقق تخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية بسبب الخطأ أو الاحتيال. يتم الحصول على تأكيد معقول من خلال تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مناسب من خلال تطبيق العناية المهنية اللازمة، بما في ذلك الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة [1]. ان خطة التدقيق التي يضعها المدقق يجب ان تتناسب مع طبيعة الشركة.

تقدير المخاطر بشكل مدمج (جمعي) للمخاطر المتأصلة والرقابة: وفقا لمعيار التدقيق الدولي AU-C Section 315 ومعيار التدقيق الأمريكي 109، اكدا على ان افضل آلية لتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية، يجب ان تشمل كلا من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة معاً، ويمكن عرض آلية تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية كالآتي [28, 37, 38]:

1. **حصول المدقق على فهم شامل للشركة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية،** إذ يشمل هذا الفهم:

- ✓ يجب أن يحصل المدقق على فهم قطاع الأعمال والصناعة الذي تمارس فيه المؤسسة نشاطها، والعوامل التنظيمية.
- ✓ حصول المدقق على فهم لطبيعة الشركة.
- ✓ حصول المدقق على فهم أهداف واستراتيجيات الكيان ومخاطر الأعمال المتعلقة بها التي قد تؤدي إلى مخاطر التحريف الجوهري.
- ✓ حصول المدقق على فهم اختيار الشركة وتطبيق السياسات المحاسبية، بما في ذلك أسباب تغييرها.
- ✓ حصول المدقق على فهم لقياس الأداء المالي للشركة ومراجعته.
- ✓ الحصول على فهم للرقابة الداخلية في المؤسسة بضمنها رقابات تكنولوجيا المعلومات.

2. **تقدير المدقق مخاطر التحريفات الجوهرية: لتقييم مخاطر التحريفات،** يقوم المدقق بأربع مهام [39]:

- ✓ تحديد المخاطر من خلال تطوير فهم المؤسسة وبيئتها، بما في ذلك الضوابط ذات الصلة التي تتعلق بالمخاطر.
- ✓ ربط المخاطر التي حددت بما يمكن أن يحدث من تحريفات في تأكيدات الإدارة حول اكتمال ووجود وتقييم ووقوع وقياس المعاملات أو التأكيدات حول الحقوق والالتزامات والعرض والإفصاح.
- ✓ تحديد ما إذا كانت المخاطر من الحجم الذي يمكن أن يؤدي إلى تحريف جوهري في البيانات المالية.
- ✓ النظر في احتمال أن تؤدي المخاطر إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية وتأثيرها على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

تقدير مخاطر الاكتشاف: لتقدير هذه المخاطر علينا تطبيق النموذج الرياضي لمخاطر التدقيق. ومن خلال النموذج سوف يتم تقدير مخاطر الاكتشاف، ويعتمد ذلك على متغيرات النموذج الاخرى، المتمثلة بمخاطر التدقيق المقبولة، ومخاطر التحريفات الجوهرية التي تضم كل من (المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة)، ولذلك فأذا قرر المدقق قبول مخاطر تدقيق مرتفع، مع ثبات مخاطر

التحريفات الجوهرية، فأن ذلك يعني أرتفاع مخاطر الاكتشاف، وبالتالي أدلة الإثبات المطلوب جمعها تكون منخفضة، عندما تكون مخاطر التحريفات الجوهرية مرتفعة، يجب أن تكون مخاطر الاكتشاف المقبولة منخفضة لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. ويلخص .Arens et al [28] العلاقة بين مخاطر التدقيق وادلة الأثبات كما في الجدول رقم (1):

جدول (1): علاقات المخاطر بادلة الأثبات

الموقف	مخاطر التدقيق المقبولة	مخاطر التحريفات الجوهرية		مخاطر الاكتشاف المخططة	مقدار الأدلة المطلوبة
		المخاطر المتأصلة	مخاطر الرقابة		
1	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	منخفض
2	منخفض	منخفض	منخفض	متوسط	متوسط
3	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	مرتفع
4	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط
5	مرتفع	منخفض	متوسط	متوسط	متوسط

Source: [31]

المحور الثالث: الإطار التحليلي

بهدف بيان علاقة الارتباط والأثر بين الآليات المحاسبة لحوكمة الشركات وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق، استوجب الأمر التحقق من صحة الفرضية (يوجد ارتباط وتأثير معنوي ذو دلالة احصائية لدور لآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق).

تحليل وصفي لعينة الدراسة: تم اختيار عينة عشوائية من السادة مدققي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لجمهورية العراق والسادة المدققين التابعين للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين والمجازين لممارسة المهنة بموجب النشرة الصادرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لسنة 2021، والجدير بالذكر ان جميع السادة المدققين هم اعضاء في الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين. اذ تم توزيع الاستبانات عليهم وتم استعادة 232 استبانة، لذا فان عدد الاستبانات التي جرى تحليلها 232 استبانة والجدول رقم 2 يعرض وصفاً لأفراد العينة حسب الفئة العمرية والمؤهل العلمي والتخصص والمؤهل المهني وسنوات الخبرة للسادة المبحوثين.

جدول (2): نتائج التحليل الوصفي للمعلومات التعريفية

السمة	الفئة	العدد	النسبة المئوية %
الفئة العمرية	أقل من 30 سنة	0	0%
	من30 سنة إلى أقل من 45 سنة	91	39.22%
	من 45 سنة فأكثر	141	60.78%
المجموع		**232**	**100%**
المؤهل العلمي	بكالوريوس	0	0%
	دبلوم عالي	0	0%
	ماجستير أو ما يعادله	119	51.29%
	دكتوراه أو ما يعادلها	113	48.71%
المجموع		**232**	**100%**
التخصص العلمي	محاسبة	86	37.07%
	تدقيق	134	57.76%
	نظم معلومات محاسبية	0	0%
	حاسوب	0	0%
	اخرى	12	5.17%
المجموع		**232**	**100%**
المؤهل المهني	مراقب حسابات المعهد العالي للمحاسبة	46	19.83%
	مراقب حسابات المعهد العربي	145	62.50%
	(CPA)محاسب قانوني أمريكي	6	2.59%
	(ACCA)محاسب قانوني بريطاني	0	0%
	أخرى	35	15.09%
المجموع		**232**	**100%**
سنوات الخبرة	أقل من 10 سنوات	6	2.59%
	من 10 إلى اقل من 20 سنة	119	51.29%
	20 سنة فاكثر	107	46.12%
المجموع		**232**	**100%**

المصدر: اعـداد الباحثين حسب بيانات العينة المبحوثة.

يتبين من الجدول رقم (2) ان غالبية المبحوثين هم من الفئة العمرية 45 سنة فاكثر وبنسبة 60.78% فيما نجد ان 46.12% يمتلكون خبر 20 سنة فاكثر الأمر الذي يعكس مستوى نضج وخبرة ممتازة في مجال المهنة، كما ان جميعهم يحملون

مؤهلات علمية عالية معادلة للماجستير والدكتوراه، ومعظمهم في مجال المحاسبة والتدقيق من خريجي المعهد العالي للمحاسبة والمعهد العربي للمحاسبين القانونيين، وهذا يبين حجم القدرات العلمية التي يمتلكونها في مجال المحاسبة والتدقيق، الأمر الذي يمكنهم من فهم مكونات الاستبانة والتعامل مع المعلومات الواردة فيها بشكل ممتاز.

- **اختبارات الصدق والثبات لأداة القياس الاستبانة**

اختبار الصدق البنائي الاستكشافي للآليات المحاسبية لحوكمة الشركات: يُعد التحليل العاملي الاستكشافي من الاساليب الاحصائية المتقدمة يشترط توفر خمسة شروط [39] حتى تكون نتائج التحليل العاملي ذات مصداقية عالية وعلى النحو الاتي:

1. يشترط أن يكون حجم العينة الخاضعة للتحليل كافٍ لتطبيق التحليل العاملي وذلك في حال كانت قيمة مقياس (KMO) { The Kaiser – Meyer – Olkin Measure } أكثر من (0.500).
2. وجود علاقات ارتباط معنوية بين العوامل، وذلك في حال كانت نتيجة اختبار (Bartlett) معنوية.
3. يشترط أن تكون النسبة المئوية التراكمية للتباين المفسر لمجمل العوامل أكثر من (60 %) لتعطي دلالة عالية.
4. يشترط ان تكون قيمة الجذر الكامن (Eigenvalues) لكل عامل أكثر من الواحد الصحيح، حتى يكون العامل له تأثير معنوي.
5. يشترط أن تكون قيم تشبعات الفقرات دخل كل عامل من (0.30 فأكثر) حتى تكون ذات دلالة احصائية، ولا سيما ان التشبع يمثل قوة ارتباط الفقرة بالعامل المنتمية اليه.

وبغية التحقق من أن حجم العينة مقبول لتطبيق التحليل العاملي، سيركز الباحثان على مقياس { The Kaiser – Meyer – Olkin measure } ويكتب اختصاراً (KMO)، فإن حجم العينة سيكون مقبولا في حال كانت قيمة هذا المقياس (أكثر من 0.500) وبالتالي ستكون نتائج التحليل العاملي ذات مصداقية عالية، إذ نستشف من جدول (4) ان قيمة مقياس (KMO) سجلت للمتغير المستقل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات (0.661) وللمتغير التابع تقدير وتقليل مخاطر التدقيق بلغت قيمة مقياس (KMO) (0.725) وهذه القيم كانت اكبر من (0.500)، وهذه النتيجة تؤكد توفر شرط كفاية حجم العينة المدروسة بغية تطبيق التحليل العاملي وكما موضح في الجدول الاتي:

جدول (4) نتائج اختبار { KMO and Bartlett } لمتغيرات الدراسة

متغيرات البحث / الاختبارات		المستقل	التابع
		الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات	تقدير وتقليل مخاطر التدقيق
كفاية حجم العينة	قيمة مقياس KMO	0.661	0.725
Bartlett Test	قيمة مربع كاي Chi-Square المحتسبة	2203.22	2593.63
	القيمة الاحتمالية.Sig	0.00	0.00

المصدر: اعداد الباحثين استناداً إلى معطيات برنامج SPSS V25

أما لبرهنة توفر شرط ووجود علاقات ارتباط معنوية بين الأبعاد التي يضمها كل متغير من متغيرات الدراسة، يعتمد الباحثان على اختبـــار(Bartlett Test)، إذ سيتوفر الشرط في حال كانت القيمة الاحتمالية المناظرة لقيمة مربع كاي (Chi-Square) المحتسبة تساوي مستوى المعنوية المستخدم في الدراسة والبالغ (0.05) أو أقل منه، وبالعودة إلى جدول (4) كانت قيمة (Chi-Square) المحتسبة لمتغير الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بلغت (2203.22) ولمتغير تقدير وتقليل مخاطر التدقيق كانت (2593.63) وهذه القيم كانت معنوية بسبب كون القيمة الاحتمالية المناظرة لكل منهما سجلت (0.00) وهي أقل من (0.05) وبذلك تحقق الشرط الثاني من شروط تطبيق التحليل العاملي الذي نص على (ضرورة وجود علاقات ارتباط معنوية بين الأبعاد ضمن كل متغير من متغيرات الدراسة). وهذان الشرطان يجب توفرهما في جميع انواع التحليل العاملي المتعددة.

اختبار الصدق البنائي التوكيدي للآليات المحاسبية لحوكمة الشركات ولتقدير وتقليل مخاطر التدقيق: الهدف الاساس من تطبيق اسلوب التحليل العاملي التوكيدي هو تأكيد وجود صدق بنائي توكيدي في فقرات كل من المتغير المستقل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات والمتغير التابع تقدير وتقليل مخاطر التدقيق فبعد تطبيق هذا الاسلوب الاحصائي على بيانات الدراسة يتضح من نتائج تطبيق اسلوب التحليل العاملي التوكيدي عبر برنامج التحليل الاحصائي Amos الاصدار الخامس والعشرين يتأكد ان الفقرات المخصصة للمتغير المستقل تمثل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات خير تمثيل والفقرات المخصصة للمتغير التابع تمثل تقدير وتقليل مخاطر التدقيق خير تمثيل. وكما موثق في جدول (5) على النحو الاتي:

اختبار الثبات: كانت نتائج تطبيق اختبار الثبات على فقرات الاستبانة (الثلاث والثلاثين) جميعها كانت بثبات مرتفع إذ يشير جدول (10) إلى ان قيمة معامل الثبات لمجمل فقرات الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بلغت (0.818) وهي أكبر من (0.700) بما يرسخ وجود ثبات في فقرات المتغير المستقل الست عشرة فقرة، أما لمجمل فقرات تقدير وتقليل مخاطر التدقيق فقد سجل معامل الثبات (0.859) بما يؤكد تخطي فقرات المتغير التابـع لاختبار الثبات بنجاح بسبب كونها أكثر من (0.700). بما يحقق وجود ثبات مرتفع في فقرات تقدير وتقليل مخاطر التدقيق السبعة عشر. أما لمجمل فقرات الاستبانة فقد سجل معامل الثبات (0.928) بما يؤكد تخطي فقرات الاستبانة لاختبار الثبات بنجاح بسبب كونها أكثر من (0.700). بما يحقق تخطي جميع فقرات الاستبانة (الثلاث والثلاثون) لاختبار الثبات بنجاح كما موثق في جدول (6) .

التحليل الوصفي لمستوى اجابات العينة على فقرات متغيرات الدراسة: يستعرض الباحثان في هذا المبحث توظيف اساليب المعالجات الاحصائية في تحليل وتفسير لمستوى اجابات افراد العينة على فقرات وأبعاد المتغير المستقل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات والمتغير التابع تقدير وتقليل مخاطر التدقيق وذلك عن طريق البيانات المتحصلة من عينة قوامها 232 مدققا.

التحليل الوصفي لمستوى اجابات العينة على أبعاد متغير الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات: يحقق جدول (7) ان مستوى استجابة افراد العينة على مجمل فقرات الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات كان بمستوى مرتفع ولاسيما ان قيمة الوسط الحسابي

المرجح بلغت (4.105) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي البالغ (3) فيما سجل الانحراف المعياري (0.36) بما يؤشر وجود اتفاق وتجانس نوعا ما في اراء عينة الدراسة بخصوص اهمية الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات، وسجل مقياس الأهمية النسبية (82.10%) بما يوثق اتفاق أكثر من ثلاثة أرباع افراد العينة على وجود اهتمام ملحوظ من قبل المدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لجمهورية العراق ومكاتب وشركات التدقيق التابعة للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين بالآليات المحاسبية لحوكمة الشركات، عن طريق (آلية لجنة التدقيق، آلية التدقيق الداخلي، آلية التدقيق الخارجي) لكن الاهتمام من قبل المدققين بالأبعاد المستقلة الثلاثة (آلية لجنة التدقيق، آلية التدقيق الداخلي، آلية التدقيق الخارجي) كان بنسبة متقاربة نوعا ما والذي يظهر جليا من قيم الاهمية النسبية % ، كما موثق في جدول (7).

جدول (5): معطيات مؤشرات جودة النموذج لقياس صدق فقرات تقدير وتقليل مخاطر التدقيق والآليات المحاسبية لحوكمة الشركات

مؤشرات التطابق	قيمة المؤشر		معيار القبول
	الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات	تقدير وتقليل مخاطر التدقيق	
النسبة بين قيمة مربع كاي ودرجة الحرية The Relative Chi-Square	4.541	4.652	أقل من 5
مؤشر حسن المطابقة Good of Fit Index (GFI)	0.905	0.901	كلما كانت قيمة هذا المؤشر أكبر من 0.90 دل ذلك على جودة النموذج
مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي Root Mean Square Error Of Approximation (RMSEA)	0.077	0.069	اذا كانت قيمة المؤشر محصورة بين 0.05 و 0.08 يدل على ان النموذج يطابق بدرجة كبيرة بيانات العينة وبعكس ذلك يرفض النموذج
مؤشر المطابقة المعياري Normed Fit Index (NFI)	0.904	0.906	قيمة هذه المؤشرات محصورة بين صفر وواحد دائماً... فكلما اقتربت من الواحد كان التطابق بدرجة عالية ويفضل أكثر الاحصائيين ان تكون قيمتها من 0.90 فأكثر
مؤشر المطابقة المقارن Comparative Fit Index (CFI)	0.916	0.903	
مؤشر المطابقة المتزايد Incremental Fit Index (IFI)	0.911	0.914	
مؤشر توكر لويس Tucker-Lewis Index (TLI)	0.910	0.905	
تعليق الباحثين	الفقرات المخصصة للمتغير المستقل تمثل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات خير تمثيل والفقرات المخصصة للمتغير التابع تمثل تقدير وتقليل مخاطر التدقيق خير تمثيل		

المصدر: اعــداد الباحثين على وفق معطيات اختبار الصدق البنائي التوكيدي.

جدول (6): معطيات اختبار الثبات على وفق طريقة (Cronbach's Alpha)

متغيرات الدراسة		عدد الفقرات الاستبيان	معامل الثبات	مستوى الثبات	تعليق الباحث
M	الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات	16	0.818	مرتفع	وجود ثبات مرتفع في فقرات المتغير المستقل
Y	تقدير وتقليل مخاطر التدقيق	17	0.859	مرتفع	وجود ثبات مرتفع في فقرات المتغير التابع
مجمل فقرات الاستبيان		**33**	**0.928**	**مرتفع**	**وجود ثبات مرتفع في مجمل فقرات الاستبانة**

المصدر: اعداد الباحثين على وفق مخرجات البرنامج الاحصائي AMOS V25

جدول (7): شدة اجابات افراد العينة على أبعاد الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات

الرمز	المتـغيرات		الوسط الحسابي المرجح (الموزون)	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	قوة الاجابة	مستوى استجابة أفراد العينة
M_1	المتغير المستقل	آلية لجنة التدقيق	4.121	0.71	82.41%	اتفق	مرتفع
M_2		آلية التدقيق الداخلي	4.068	0.66	81.35%	اتفق	مرتفع
M_3		آلية التدقيق الخارجي	4.137	0.73	82.74%	اتفق	مرتفع
M	المستقل	الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات	4.105	0.36	82.10%	اتفق	مرتفع

المصدر: اعداد الباحثين على وفق اراء عينة الدراسة ومعطيات SPSS V25

كما يستدل من جدول (5) ان آلية التدقيق الخارجي سجلت أعلى مستوى استجابة من قبل افراد العينة من بين جميع الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بشدة اجابة من قبل افراد العينة سجلت (82.74%) بما يؤشر اهتمام عال من قبل المدققين، بينما سجل بُعد آلية التدقيق الداخلي ادنى مستوى استجابة بشدة اجابة بلغت (81.35%) بما يؤشر اهتماما اكثر من قبل المدققين بأهمية آلية التدقيق الداخلي في الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات. والملحق رقم (2) يوضح شدة اجابات افراد العينة على فقرات الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات.

التحليل الوصفي لمستوى اجابات العينة على أبعاد متغير تقدير وتقليل مخاطر التدقيق: يؤشر جدول (8) ان مستوى استجابة افراد العينة على مجمل فقرات تقدير وتقليل مخاطر التدقيق كان بمستوى مرتفع ولاسيما ان قيمة الوسط الحسابي المرجح بلغت (4.124) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي البالغ (3) فيما سجل الانحراف المعياري (0.64) بما يؤشر وجود اتفاق وتجانس نوعا ما في اراء عينة الدراسة بخصوص اهمية تقدير وتقليل مخاطر التدقيق، وسجل مقياس الأهمية النسبية (82.48%) بما يوثق اتفاق أكثر من ثلاثة أرباع افراد العينة على وجود اهتمام ملحوظ من قبل المدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لجمهورية العراق ومكاتب وشركات التدقيق التابعة للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين بتقدير وتقليل مخاطر التدقيق عن طريق (المخاطر المتأصلة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف) لكن الاهتمام من قبل المدققين بهذه الابعاد كان بنسبة متقاربة نوعا ما والذي يظهر جليا من قيم الاهمية النسبية %. وكما موثق في جدول (8). ان مخاطر الاكتشاف سجلت أعلى مستوى استجابة من قبل افراد العينة من بين جميع ابعاد تقدير وتقليل مخاطر التدقيق بشدة اجابة سجلت (83.17%) بما يؤشر اهتماما ملحوظا من قبل المدققين بأهمية مخاطر الاكتشاف في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق، يليها المخاطر المتأصلة من حيث الاهتمام، بينما سجلت مخاطر الرقابة ادنى مستوى استجابة بشدة اجابة بلغت (81.61%) بما يؤشر اهتماما اقل من قبل المدققين بأهمية المخاطر المتأصلة في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق لدى المنظمة. والملحق رقم (3) يوضح شدة اجابات افراد العينة على فقرات تقدير وتقليل مخاطر التدقيق

جدول (8): شدة اجابات افراد العينة على أبعاد المتغير التابع تقدير وتقليل مخاطر التدقيق

الرمز	المتغيرات		الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	قوة الاجابة	مستوى استجابة أفراد العينة
Y_1	المخاطر المتأصلة	أبعاد المتغير التابع	4.133	0.61	82.65%	اتفق	مرتفع
Y_2	مخاطر الرقابة		4.080	0.63	81.61%	اتفق	مرتفع
Y_3	مخاطر الاكتشاف		4.159	0.69	83.17%	اتفق	مرتفع
Y	**تقدير وتقليل مخاطر التدقيق**	**التابع**	**4.124**	**0.64**	**82.48%**	**اتفق**	**مرتفع**

المصدر: اعداد الباحثين حسب معطيات SPSS V25

- **اختبارات فرضيات البحث**

جدول (9): نتائج اختبار الفرضية الرئيسة

المتغير المستقل		المتغير التابع	معامل الارتباط بين متغيرين	اختبار Z		التفسير
				قيمة Z المحتسبة	القيمة الاحتمالية	
أبعاد المتغير المستقل	آلية لجنة التدقيق	تقدير وتقليل مخاطر التدقيق	0.686**	10.426	0.00	وجود ارتباط طردي قوي معنويا بين آلية لجنة التدقيق وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق وبالتالي قبول الفرضية الثانوية الأولى
	آلية التدقيق الداخلي	تقدير وتقليل مخاطر التدقيق	0.504**	7.660	0.00	وجود ارتباط طردي قوي معنويا بين آلية التدقيق الداخلي وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق وبالتالي قبول الفرضية الثانوية الثانية
	آلية التدقيق الخارجي	تقدير وتقليل مخاطر التدقيق	0.764**	11.612	0.00	وجود ارتباط طردي قوي معنويا بين آلية التدقيق الخارجي وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق وبالتالي قبول الفرضية الثانوية الثالثة
الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات		تقدير وتقليل مخاطر التدقيق	0.879**	13.360	0.00	وجود ارتباط طردي قوي معنويا بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق وبالتالي قبول الفرضية الرئيسة
*** العلاقة معنوية بين المتغيرين عند مستوى معنوية 0.05** **** العلاقة معنوية بين المتغيرين عند مستوى معنوية 0.01**						

المصدر: اعــداد الباحثين على وفق نتائج اختبار الفرضيات بوساطة برنامج SPSS V25

الارتباط بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بأبعادها الثلاثة وبين تقدير وتقليل مخاطر التدقيق: يستعين الباحثان بـ (Z - TEST) لاختبار فرضيـــات الارتباط بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بأبعادها (آلية لجنة التدقيق، آلية التدقيق الداخلي، آلية التدقيق الخارجي) وبين تقدير وتقليل مخاطر التدقيق، إذ ستكون علاقات الارتباط معنوية وتقبل الفرضية بنسبة ثقة (95%) في حال كانت (P-Value أقل أو تساوي 0.05) وبخلاف ذلك ترفض فرضية الارتباط، فيما يوظف الباحثان معامل الارتباط بين المتغيرين لتفسير قوة واتجاه الارتباط بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وبين تقدير وتقليل مخاطر التدقيق، وسيختبر الباحثان الفرضيات الاتية:

- ✓ **الفرضية الرئيسة: توجد علاقة ارتباط وتأثير معنوية ذات دلالة احصائية بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق.** وتنبثق منها ثلاث فرضيات ثانوية على النحو التالي:

1. توجد علاقة ارتباط وتأثير معنوية ذات دلالة احصائية بين آلية لجنة التدقيق وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق .
2. توجد علاقة ارتباط وتأثير معنوية ذات دلالة احصائية بين آلية التدقيق الداخلي وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق.
3. توجد علاقة ارتباط وتأثير معنوية ذات دلالة احصائية بين آلية التدقيق الخارجي وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق.

وكانت نتائج اختبار فرضيـــات الارتباط بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بأبعادها المستقلة الثلاثة وبين المتغير التابــع المتمثل بتقدير وتقليل مخاطر التدقيق على النحو الاتي:

الارتباط بين آلية التدقيق وبين تقدير وتقليل مخاطر التدقيق: يوثق جدول (9) قبول جزئية الارتباط من الفرضية الثانوية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسة التي مفادها (توجد علاقة ارتباط وتأثير معنوية ذات دلالة احصائية بين آلية لجنة التدقيق وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق).

الارتباط بين آلية التدقيق الداخلي وبين تقدير وتقليل مخاطر التدقيق: يوثق جدول (9) قبول جزئية الارتباط من الفرضية الثانوية الثانية التي مفادها (توجد علاقة ارتباط وتأثير معنوية ذات دلالة احصائية بين آلية التدقيق الداخلي وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق).

الارتباط بين آلية التدقيق الخارجي وبين تقدير وتقليل مخاطر التدقيق: يوثق جدول (9) قبول جزئية الارتباط من الفرضية الثانوية الثالثة التي مفادها (توجد علاقة ارتباط وتأثير معنوية ذات دلالة احصائية بين آلية التدقيق الخارجي وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق).

الارتباط بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وبين تقدير وتقليل مخاطر التدقيق: يستخلص من جدول (9) قبول جزئية الارتباط من الفرضية الرئيسة الي مفادها (توجد علاقة ارتباط وتأثير معنوية ذات دلالة احصائية بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وتقدير وتقليل مخاطر التدقيق) وبنســـبة ثقة (95 %) ليرسخ ذلك وجود ارتباط طردي قوي معنويا بين المتغيرين، كما يشخص جدول (9) أن البُعد المستقل آلية التدقيق الخارجي سجل أعلى معامل ارتباط مع تقدير وتقليل مخاطر التدقيق، بينما سجل البُعد المستقل آلية التدقيق الداخلي أدنى قيمة معامل ارتباط مع تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.

تأثير الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بأبعادها المستقلة في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق: يستعين الباحثان باختبار (F-TEST) لإظهار صحة فرضيات تأثير الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق، إذ ستقبل فرضية التأثير عندما تكون القيمة الاحتمالية المناظرة لقيمة F المحتسبة أصغر من مستوى معنوية (0.05)، اي قبول الفرضية بنسبة (95 %)، أما لعرض نسبة تفسير الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات للتغيرات التي تطرأ على تقدير وتقليل مخاطر التدقيق يعول الباحثان على معامــل التحديد (Coefficient Of Determination) R^2% ويقوم الباحثان في هذه المرحلة من التحليل اختبار الجزئية الاخيرة المتمثلة بالتأثير من الفرضيات اعلاه، وكانت نتائج التحليل الاحصائي لاختبار الجزئية الاخيرة من فرضيـــات تأثير الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بأبعادها المستقلة الثلاثة في المتغير التابــع المتمثل بتقدير وتقليل مخاطر التدقيق على النحو الاتي:

تأثير آلية لجنة التدقيق في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق: يعرض جدول (10) قبول الجزئية الاخيرة من الفرضية الثانوية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسة وبنسبة ثقة (95 %)، بما يؤشر نسبة تفسير آلية لجنة التدقيق للمتغير المُعبر عن تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.

تأثير آلية التدقيق الداخلي في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق: يعين جدول (10) قبول الجزئية الاخيرة من الفرضية الثانوية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسة وبنسبة ثقة (95 %)، بما يؤشر نسبة تفسير آلية التدقيق الداخلي للمتغير المُعبر عن تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.

تأثير آلية التدقيق الخارجي في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق: يعين جدول (10) قبول الجزئية الاخيرة من الفرضية الثانوية الثالثة المنبثقة من الفرضية الرئيسة وبنسبة ثقة (95 %)، بما يؤشر نسبة تفسير آلية التدقيق الخارجي للمتغير المُعبر عن تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.

يستدل من الجدول (10) أن آلية التدقيق الخارجي شكلت أعلى نسبة تأثير في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق من بين آليات المحاسبية لحوكمة الشركات وبواقع (58%)، فيما سجلت نسبة آلية التدقيق الداخلي أقل نسبة تأثير في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق من بين آليات المحاسبية لحوكمة الشركات وبواقع (25%).

جدول (10): نتائج التحليل الاحصائي لاختبار الفرضية الرئيسة الرابعة

المستقل		المتغير التابع	معامل التحديد R^2 %	اختبار F		نتيجة الاختبار
				قيمة F المحتسبة	القيمة الاحتمالية	
أبعاد المتغير المستقل	آلية لجنة التدقيق	تقدير وتقليل مخاطر التدقيق	47%	203.968	0.00	يوجد تأثير ملحوظ لأبعاد آليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق
	آلية التدقيق الداخلي	تقدير وتقليل مخاطر التدقيق	25 %	78.402	0.00	
	آلية التدقيق الخارجي	تقدير وتقليل مخاطر التدقيق	58 %	321.854	0.00	
R^2 معامل التحديد يفيد في بيان نسبة تفسير المتغير المستقل للمتغير التابع						

المصدر: اعــداد الباحثين على وفق نتائج برنامج SPSS V25

تأثير الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بأبعادها الثلاثة مجتمعين في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق: يحقق كل من جدول (11) وعلى وفق نتائج برنامج التحليل الاحصائي (Amos) الاصدار الخامس والعشرين قبول الفرضية الرئيسة التي مفادها {يوجد تأثير

وارتباط معنوي ذو دلالة احصائية للآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق} بما يؤكد قبولها بنسبة ثقة (95 %)، وذلك عن طريق تطبيق اسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد لبيان تأثير أبعاد الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات (آلية لجنة التدقيق وآلية التدقيق الداخلي وآلية التدقيق الخارجي) سوية في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق، بما يوثق وجود تأثير واضح للآليات المحاسبية لحوكمة الشركات.

جدول (11): اختبار تأثير أبعاد الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات مجتمعة في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق

ابعاد المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل التحديد R^2 %	اختبار F		نتيجة الاختبار
			قيمة F المحتسبة	القيمة الاحتمالية	
آلية لجنة التدقيق	تقدير وتقليل مخاطر التدقيق	77%	258.241	0.00	قبول الفرضية بنسبة ثقة 95 % اي يوجد تأثير ملحوظ للآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بأبعادها المستقلة الثلاثة مجتمعين في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق
آلية التدقيق الداخلي					
آلية التدقيق الخارجي					
R^2 معامل التحديد يفيد في بيان نسبة تفسير المتغير المستقل للمتغير التابع					

المصدر: اعــداد الباحثين على وفق نتائج برنامج SPSS V25

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

اشتملت الخاتمة على أهم الإستنتاجات التي توصل لها الباحثان، في ضوء ما تمخض عن التحليل الميداني في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لجمهورية العراق والجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين. بالإضافة لأهم التوصيات التي خرج بها الباحثان، وكما يلي:

أولا: الاستنتاجات

1. ان لجنة التدقيق هي كآلية محاسبية للحوكمة يمكن الشركة من الافصاح الدوري للمعلومات المحاسبية، الذي ينعكس بدوره على تقليل المخاطر.
2. تساعد آلية التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين فاعلية الحوكمة مما ينعكس على توفير أدلة أثبات ذات موضوعية عالية.
3. يساعد المدقق الخارجي المساهمين على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات، فهو يعزز آليات الحوكمة في الإشراف والرقابة وضمان حماية حقوق اصحاب المصالح.
4. وجود اهتمام ملحوظ من قبل المدققين بالآليات المحاسبية لحوكمة الشركات عن طريق (آلية لجنة التدقيق، آلية التدقيق الداخلي، آلية التدقيق الخارجي) وبنسب متقاربة نوعا ما.
5. يجري المدقق دراسة لطبيعة عمل الشركة محل التدقيق وتحليلا للحسابات، لتقدير درجة المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها.
6. يأخذ المدقق عند تنفيذ مرحلة تخطيط عملية التدقيق وتصميم برامج التدقيق في الحسبان مخاطر الرقابة.
7. يحتاج المدقق الى خبرة وكفاءة عالية، لتقليل مخاطر الاكتشاف.
8. يوجد اهتمام ملحوظ بأهمية مخاطر الاكتشاف في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.
9. يوجد ارتباط للآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بأبعادها الثلاثة (آلية لجنة التدقيق، وآلية التدقيق الداخلي، وآلية التدقيق الخارجي) ودور وتأثير واضح في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق (المخاطر المتأصلة، مخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف).

ثانياً: التوصيات

1. التأكيد على اهمية وجود آلية لجنة التدقيق لتمكين الشركة من الافصاح الدوري للمعلومات المحاسبية، وانعكاس ذلك على تقليل المخاطر.
2. التأكيد على اهمية وجود آلية التدقيق الداخلي لتقييم وتحسين فاعلية الحوكمة، وانعكاس ذلك على توفير أدلة أثبات ذات موضوعية عالية.
3. التأكيد على اهمية وجود آلية التدقيق الخارجي لمساعدة المساهمين على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات.
4. على المدققين وضع الخطط وبرامج التدقيق اللازمة، للتأكد من تطبيق حوكمة الشركات الفعّالة.
5. على المدققين دراسة طبيعة عمل الشركة محل التدقيق وتحليل للحسابات، لتقدير درجة المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها
6. على المدققين الأخذ في الحسبان مخاطر الرقابة عند تنفيذ مرحلة تخطيط عملية التدقيق وتصميم برامج التدقيق.
7. على المدققين زيادة خبرتهم وكفاءتهم، كي يساعدهم ذلك في تقليل مخاطر الاكتشاف، وبالتالي تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.
8. على المدققين عند دراسة بيئة الوحدة الحكومية أو الشركة المزمع تدقيقها تقييم مدى تطبيقها للآليات المحاسبية لحوكمة الشركات، لما لها من دور وتأثير واضح على تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.
9. العمل على تبني الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بأبعادها الثلاثة (آلية لجنة التدقيق، وآلية التدقيق الداخلي، وآلية التدقيق الخارجي) لدورها الواضح في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.

المصادر

[1] PCAOB, "AS 1101: Audit Risk," 2021. Available at: https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing- standards/details/AS1101

[2] Al-Ghalbi, T.M., Hadi, M.S., Governance of the Institution: Entries and Mechanisms, Al-Ghadeer for Printing and Publishing, Basra, 2017.

[3] Claessens, S. & Yurtoglu, B., Corporate Governance and Development—an Update, A Global Corporate Governance Forum Focus 10, Washington, 2012.

[4] Ali, S.E., "The Role of Governance Mechanisms in Limiting Creative Accounting Methods,", Unpublished Master's Thesis, Accounting Dep., College of Graduate Studies, Al-Neelain University, Khartoum, Sudan, 2014.

[5] Samra, E., "Corporate Governance in Islamic Financial Institutions," University of Chicago, Law School International Immersion Program Papers, No. 22, 2016.

[6] Baharuddin N.H., "Global Perspectives and Insights: The Three Lines Model – An Important Tool for the Success of Every Organization," Institute of Internal Auditors, Fla., USA. 2020. Available at: http://www.globaliia.org/

[7] Shehata, A.S., Ali, A.W., Auditing and Corporate Governance in the Contemporary Arab and International Business Environment, Aldar AlJamiay, Alexandria, 2007.

[8] OECD, "G20/OECD Principles of Corporate Governance, OECD Publishing, Paris, 2015

[9] Yaqoub, F.A., Al-Ghanimi, F.F., "The impact of applying corporate governance rules on the credibility of financial reports and in determining the income tax base a study in the Companies Department of the General Tax Authority", Journal of Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, Vol. 5 Issue: 10, pp. 1-27, 2010.

[10] Hammad, T.A., Corporate Governance - Concepts - Principles - Experiences - Applications, University Aldar, Alexandria, 2014

[11] Al-Khudairi, M.A., Corporate Governance, Arab Nile Group, Egypt, 2005.

[12] Cadbury Committee, The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance Report of the Financial Aspects of Corporate Governance, London, 1992.

[13] Khoury, N.S., "The collapse of Enron and its repercussions on the accounting environment – Jordanian", Certified Public Accountants Association, Auditor Journal, No. 51, 2002

[14] Diab, F.A., "The Role of Audit Committees in Enhancing the Effectiveness of Corporate Governance in Shareholding Companies in Iraq, Applied Research in a Sample of Iraqi Private Banks", Unpublished thesis, Arab Institute of Certified Public Accountants, Baghdad, 2010

[15] Al-Khalidi, H.A., "The Impact of Internal Governance Mechanisms on Banking Performance and Risks - An Analytical Study on Iraqi Private Banks," PhD thesis, College of Administration and Economics, University of Baghdad, 2008

[16] Michael, A. H., "Auditing within the framework of the corporate governance system", The first Arab conference on internal auditing within the framework of corporate governance, Cairo, 2005.

[17] OECD, "OECD Corporate Governance Factbook 2021", OECD Publishing, Paris, 2021. Available at: https://www.oecd.org/corporate/corporategovernance-factbook.htm

[18] IFC, Corporate Governance - List of Key Corporate Governance Terms, International Finance Corporation, 2010. Available at: ttps://www.ifc.org/wps/wcm/connect/86524232-63dc-43f3-9a08-472ea531e1e4/CGTerms.pdf?MOD=AJPERES&CVID=jtCwCUU

[19] Shehata, A.S., Ali, A.W., Auditing and Corporate Governance in the Contemporary Arab and International Business Environment, Aldar AlJamiay Alexandria, 2007.

[20] Al-Tamimi, N.S.J., "The role of the auditor in promoting disclosure of financial reports in light of corporate governance - analytical study of the financial statements of a sample of

Iraqi public companies", Unpublished thesis in Legal Accounting, Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, Baghdad, 2009.
[21] Otero, A.R., "Information Technology Control and Audit," Taylor & Francis Group, LLC., 5th ed., 2019.
[22] IIA, "Definition of Internal auditing," (2009). Available at:
https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF_Definition_01-09.pdf.
[23] Ojo, M., The role of external auditors in corporate governance: agency problems and the management of risk, Mpra Paper, Oxford Brookes University, 2009.
[24] Shehata, M.S. & Ali, A.W., Auditing and Corporate Governance in the Contemporary Arab and International Business Environment, Aldar AlJamiay, Alexandria, 2007.
[25] Zainy, H.Z., "Enhancing the predictive ability of accounting information using corporate governance variables - a proposed model for industrial companies based on financial failure prediction models," Master's thesis in Accounting Sciences, College of Administration and Economics, University of Kufa, Kufa, Iraq, 2013.
[26] Al-Jawhar, K.A., Al-Baldawi, S.A., Ihsan, D.A., & Hamoudi, A.J., Modern trends in auditing and control according to international standards and local legislation, Al-Jazeera for printing and publishing, 1st ed., Baghdad, 2017.
[27] IFAC, Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, IFAC International Publications, 2008. Available at:
https://www.iasplus.com/en/binary/ifac/0803handbook.pdf
[28] Arens, A.A., Elder, R.J. & Beasley, M.S., Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach, Pearson Education, 14th ed., London, 2012.
[29] ISA, International Standard on Auditing No. (240) Fraud and Error, 2009. Available at:
http://ia902803.us.archive.org/2/items/Isas2000/240.PDF.
[30] GAO, Federal Information System Controls Audit Manual-Financial Statement Audits, United States General Accounting Office, USA, 2009. Available at:
https://www.gao.gov/assets/gao-09-232g.pdf .
[31] Hall, J.A., Accounting Information Systems, Cengage Learning, 7th ed., USA, 2011.
[32] FFSB, ARSB, Audit Guide No. 4, Study and Evaluation of Internal Control, Iraq, 2000. Available at:
https://socpa.org.sa/SOCPA/files/64/644f1302-c5b1-4402-a329-25cac59e61fa.pdf
[33] Messier J.R., William F., Steven M.C. & Douglas F.P., Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach, McGraw-Hill Companies, 5th ed., 2008.
[34] (AICPA), IT Consideration in Risk-Based Auditing: A Strategic Overview, AICPA IT Executive Committee, pp. 6-25, 2007
[35] Ali A.W., Encyclopedia of Modern External Review According to Arab, International and American Auditing Standards, Dar Al Jamia, (Part V), 2009.
[36] AICPA, Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement, AU-C Section 315, AICPA, 2020. Available at:
https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00315.pdf
[37] Faraj, S.S., "The role of the auditor in assessing audit risks in light of the use of information technology by applying to the Iraqi Credit Bank," PhD thesis in Accounting, College of Administration and Economics, University of Baghdad, Baghdad, Iraq, 2011.
[38] Hayes, R., Roger D., Arnold S., & Philip W., Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing, Prentice-Hall, USA, 2005
[39] Dudin, H.M., Advanced statistical analysis of data using SPSS, Wael Publishing House, 2nd. ed., Amman, 2013.

ملحق (1)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

الأخ الفاضل / الأخت الفاضلة .....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع / استمارة استبيان

تتعلق هذه الاستبانة برسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة والتمويل والموسومة (**دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق - دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لجمهورية العراق ومكاتب وشركات التدقيق التابعة للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين**)، لاستكمال الدراسة الميدانية يتطلب الأمر إعداد هذه الاستبانة.

ونظراً لما نعهده فيكم من خبرة وقدرة، وكونكم الاقدر على التعامل مع فقرات هذه الاستبانة، نأمل منكم التفاعل معها بكل صدق وأمانة، لإخراج هذه الدراسة بالمستوى المطلوب. لذا نرجوا تفضلكم باختيار الإجابة التي ترونها مناسبة لكل سؤال.

يؤكد لكم الباحث أن البيانات الواردة لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط وتحاط بكامل السرية، كما لا ضرورة لذكر الأسم أو التوقيع على الاستبانة.

شاكرين حسن استجابتكم ومتمنين لكم دوام التوفيق وتقبلوا فائق الاحترام والتقدير ....

الباحثون

القسم الأول: البيانات الشخصية:

نرجو التفضل بالإجابة بوضع (✓) أمام الخيار الذي يناسبك:

1- الفئة العمرية (سنة):

أقل من 30		من 30 إلى اقل من 45		45 فأكثر	

2- التخصص العلمي:

محاسبة		تدقيق		نظم معلومات محاسبية		حاسوب		اخرى	

3- المؤهل العلمي:

بكالوريوس		ماجستير أو مايعادله		دكتوراه أو ما يعادله	

4- المؤهل المهني:

مراقب حسابات المعهد العالي للمحاسبة		مراقب حسابات المعهد العربي	
محاسب قانوني أمريكي(CPA)		محاسب قانوني بريطاني (ACCA)	
أخرى			

5- سنوات الخبرة:

أقل من 10 سنوات		من 10 إلى اقل من 20 سنة		20 سنة فاكثر	

القسم الثاني: قياس متغيرات الدراسة

الرجاء وضع (✓) امام مستوى الموافقة المناسب.

المتغير المستقل: الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات

هي مجموعة من الآليات المحاسبية التي تسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة، في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، التي تحدد طبيعة العلاقة بين حملة الأسهم وأصحاب المصلحة كافة، والتي تضمن للشركة إدارة سليمة ومستقرة لبقاءها في بيئة المنافسة. وتشمل، آلية لجنة التدقيق، وآلية التدقيق الداخلي، وآلية التدقيق الخارجي.

البعد الأول: آلية لجنة التدقيق						
ما مدى اتفاقك، حول اتسام آلية لجنة التدقيق لدى الشركات بالفقرات أدناه، يساهم في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.						
1	وجود لجنة التدقيق كآلية محاسبية للحوكمة يمكن الشركة من الافصاح الدوري للمعلومات المحاسبية، الذي ينعكس بدوره على تقليل المخاطر.					
2	وجود لجنة التدقيق كآلية محاسبية للحوكمة، له تأثير ايجابي على صحة اعداد القوائم المالية والبيانات المحاسبية مما ينعكس على نموذج قياس وتقدير مخاطر التدقيق.					
3	لجنة التدقيق المنبثقة من مجلس الإدارة تعزز عملية تقليل مخاطر التدقيق، لذا يجري المدقق الاختبارات للتأكد من آليات تشكيلها.					
4	يقوم المدقق بفحص هيكل لجنة التدقيق والتأكد من امكانية الاعتماد عليها، مما ينعكس على صياغة نموذج قياس وتقدير مخاطر التدقيق.					
5	تساعد آلية لجنة التدقيق في تقييم وتحسين فاعلية الحوكمة مما ينعكس على توفير أدلة أثبات ذات موضوعية عالية.					

البعد الثاني: آلية التدقيق الداخلي						
ما مدى اتفاقك، حول اتسام آلية التدقيق الداخلي لدى الشركات بالفقرات أدناه، يساهم في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.						
6	تعتمد آلية التدقيق الداخلي استخدام تكنولوجيا المعلومات والوسائل الملائمة لتدقيق العمليات والقوائم المالية، الذي ينعكس بدوره على تقليل المخاطر.					
7	يكون تقدير المدقق الخارجي لحجم مخاطر التدقيق في أدنى مستوى في الشركات التي تكون آلية التدقيق الداخلي فيها قوية ومستقلة.					
8	لدى المدقق الداخلي حرية الاطلاع على كافة المستندات، مما يجعل آلية التدقيق الداخلي تساهم في تقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر.					
9	تساعد آلية التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين فاعلية الحوكمة مما ينعكس على توفير أدلة أثبات ذات موضوعية عالية.					
10	يلجأ المدقق الخارجي الى خطط ونماذج تدقيق، تستهدف دور آلية التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مما ينعكس على تقدير مخاطر التدقيق.					
11	تعمل آلية التدقيق الداخلي على تحديد مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية، مما ينعكس على توفير أدلة أثبات خالية من الأخطاء وذات ملائمة اكثر بالبند المدقق، لتقليل مخاطر التدقيق.					
البعد الثالث: آلية التدقيق الخارجي						
ما مدى اتفاقك، حول اتسام آلية التدقيق الخارجي لدى الشركات بالفقرات أدناه، يساهم في تقدير وتقليل مخاطر التدقيق.						
12	يساهم المدقق الخارجي، في ضمان جودة وشفافية المعلومات المحاسبية، المقدمة من مجلس الإدارة إلى الهيئة العامة، مما ينعكس على تقليل المخاطر.					
13	يساهم المدقق الخارجي، في الحد من سلطة الإدارة وقدرتها على إدارة الأرباح، مما ينعكس على تعزيز أدلة الاثبات.					
14	يستخدم المدقق الخارجي، خطط ونماذج تدقيق تتلائم مع مستوى فعالية حوكمة الشركات لتقدير مخاطر التدقيق.					
15	يساعد المدقق الخارجي المساهمين على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات، فهو يعزز آليات الحوكمة في الإشراف والرقابة وضمان حماية حقوق اصحاب المصالح، لذلك فهو يضع الخطط وبرامج التدقيق، للتأكد من تطبيق الحوكمة الفعالة.					
16	يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من قدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة اعمالها وعدم تعرضها للتعثر المالي، مما يقلل مخاطر التدقيق.					

المتغير التابع: تقدير وتقليل مخاطر التدقيق

البعد الأول: المخاطر المتأصلة						
ما مدى اتفاقك مع كل مما يلي:						
17	يجري المدقق دراسة لطبيعة عمل الشركة محل التدقيق وتحليل للحسابات لتحديد درجة المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها.					
18	يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات في إحكام الرقابة على كافة عمليات وأنشطة نقل وتحويل البيانات بين مراحل التشغيل المختلفة وبين الأقسام المختصة مما يقلل المخاطر المتأصلة.					
19	يعتمد تقدير المدقق لمستوى المخاطر المتأصلة، على خبرته وحكمه الشخصي.					
20	يجري المدقق تقدير مرتفع لمستوى المخاطر المتأصلة في السنة الأولى من التدقيق، ويقللها في السنوات اللاحقة حيث يكتسب المزيد من المعرفة حول الزبون.					
البعد الثاني: مخاطر الرقابة						
ما مدى اتفاقك مع كل مما يلي:						
21	يأخذ المدقق في الحسبان مخاطر الرقابة أثناء تنفيذ مرحلة تخطيط عملية التدقيق وتصميم برامج التدقيق.					
22	يلجأ المدقق الخارجي إلى تقدير مخاطر الرقابة بشكل مرتفع عند تدقيقه الشركة لأول مرة.					
23	يجري المدقق تقدير مخاطر التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات، من خلال ربط إحتمالية حدوث محاولة تهديد معين مع أهمية التأثير الذي ينجم عن مصدر التهديد.					
24	تصميم عناصر الرقابة الداخلية لتقييم ما إذا كانت تحقق أهداف التدقيق.					

25	يجري المدقق تقويماً وفهماً للرقابة الداخلية على أنظمة تكنولوجيا المعلومات، للتأكد من انها تتضمن ضوابط عامة وضوابط تطبيق فعالة من شأنها تقليل مخاطر التدقيق					
26	يجري المدقق بتقييم طرق مراقبة الوظائف غير المتوافقة وفرض الفصل بين الواجبات، لتقليل مخاطر التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات.					
27	يجري المدقق تقييم لآليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات، للتأكد من وجودها وأنها مناسبة وتعمل على تقليل المخاطر.					
28	تساعد تكنولوجيا المعلومات في تقدير وتقليل مخاطر الرقابة.					
البعد الثالث: مخاطر الاكتشاف						
ما مدى اتفاقك مع كل مما يلي:						
29	يعمل المدقق على إكتشاف مخاطر الرقابة التي تنشأ من تخطي التحريفات الجوهرية.					
30	المدقق يحتاج الى خبرة وكفاءة عالية، لتقليل مخاطر الاكتشاف.					
31	يؤثر مستوى مخاطر التدقيق المقدر في تحديد طبيعة ونوع ومقدار أدلة الأثبات الواجب الحصول عليها.					
32	يجري المدقق تقدير مخاطر الاكتشاف من خلال تطبيق النموذج الرياضي لمخاطر التدقيق.					
33	يقدر المدقق مستوى مخاطر التحريفات الجوهرية بمستوى مرتفع، عندها تكون مخاطر الاكتشاف المقبولة منخفضة، **بأدلة الأثبات مرتفع**، لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول.					

ملحق (2)

شدة اجابات افراد العينة على فقرات الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات

الرمز	المقياس					الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	قوة الاجابة	مستوى الاجابة
	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة					
	5	4	3	2	1					
	النسب المئوية لكل اجابة حسب الاختيارات									
Q1	35.3	51.3	13.4	0	0	4.22	0.66	84.40%	اتفق تماماً	مرتفع جداً
Q2	34.5	37.5	28	0	0	4.065	0.79	81.29%	اتفق	مرتفع
Q3	31	44	23.7	1.3	0	4.047	0.77	80.95%	اتفق	مرتفع
Q4	26.3	59.9	12.9	0.9	0	4.116	0.64	82.33%	اتفق	مرتفع
Q5	33.2	49.1	17.7	0	0	4.155	0.7	83.10%	اتفق	مرتفع
M1	**آلية لجنة التدقيق**					**4.121**	**0.71**	**82.41%**	**اتفق**	**مرتفع**
Q6	22	57.7	18.1	2.2	0	3.996	0.7	79.91%	اتفق	مرتفع
Q7	39.2	38.4	22.4	0	0	4.168	0.77	83.36%	اتفق	مرتفع
Q8	26.3	57.8	14,7	1.3	0	4.091	0.67	81.81%	اتفق	مرتفع
Q9	27.6	65.9	6.5	0	0	4.211	0.55	84.22%	اتفق تماماً	مرتفع جداً
Q10	16.4	67.2	16.4	0	0	4	0.57	80%	اتفق	مرتفع
Q11	19.8	54.7	25	0.4	0	3.94	0.68	78.79%	اتفق	مرتفع
M2	**آلية التدقيق الداخلي**					**4.068**	**0.66**	**81.35%**	**اتفق**	**مرتفع**
Q12	36.2	39.2	24.6	0	0	4.116	0.77	82.33%	اتفق	مرتفع
Q13	32.3	42.7	24.6	0.4	0	4.069	0.76	81.38%	اتفق	مرتفع
Q14	34.1	44.8	21.1	0	0	4.129	0.73	82.59%	اتفق	مرتفع
Q15	35.8	48.3	14.7	1.3	0	4.185	0.72	83.71%	اتفق	مرتفع
Q16	34.1	50.4	15.5	0	0	4.185	0.68	83.71%	اتفق	مرتفع
M3	**آلية التدقيق الخارجي**					**4.137**	**0.73**	**82.74%**	**اتفق**	**مرتفع**

المصدر: اعداد الباحثان على وفق اراء عينة الدراسة ومعطيات SPSS V25

ملحق (3)
شدة اجابات افراد العينة على فقرات تقدير وتقليل مخاطر التدقيق

الرمز	المقياس					الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	قوة الاجابة	مستوى الاستجابة
	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة					
	5	4	3	2	1					
	النسب المئوية لكل اجابة حسب الاختيارات									
Q17	37.5	59.9	2.6	0	0	4.349	0.53	86.98%	اتفق تماماً	مرتفع جداً
Q18	28.4	58.6	12.9	0	0	4.155	0.63	83.10%	اتفق	مرتفع
Q19	19	64.7	13.4	3	0	3.996	0.67	79.91%	اتفق	مرتفع
Q20	20.3	62.5	17.2	0	0	4.03	0.61	80.60%	اتفق	مرتفع
Y1	**المخاطر المتأصلة**					**4.133**	**0.61**	**82.65%**	**اتفق**	**مرتفع**
Q21	42.7	48.7	8.6	0	0	4.341	0.63	86.81%	اتفق تماماً	مرتفع جداً
Q22	33.2	42.7	24.1	0	0	4.091	0.75	81.81%	اتفق	مرتفع
Q23	15.1	54.3	29.3	1.3	0	3.832	0.69	76.64%	اتفق	مرتفع
Q24	28.4	61.2	10.3	0	0	4.181	0.6	83.62%	اتفق	مرتفع
Q25	22.4	62.5	15.1	0	0	4.073	0.61	81.47%	اتفق	مرتفع
Q26	13.8	64.2	22	0	0	3.918	0.59	78.36%	اتفق	مرتفع
Q27	20.3	71.6	8.2	0	0	4.121	0.52	82.41%	اتفق	مرتفع
Q28	26.7	56.2	18.1	0	0	4.086	0.67	81.72%	اتفق	مرتفع
Y2	**مخاطر الرقابة**					**4.080**	**0.63**	**81.61%**	**اتفق**	**مرتفع**
Q29	23.7	72.8	3.4	0	0	4.203	0.48	84.05%	اتفق تماماً	مرتفع جداً
Q30	44.4	44	11.6	0	0	4.328	0.67	86.55%	اتفق تماماً	مرتفع جداً
Q31	31.9	50	18.1	0	0	4.138	0.7	82.76%	اتفق	مرتفع
Q32	38.8	36.6	21.1	3.4	0	4.108	0.85	82.16%	اتفق	مرتفع
Q33	28.9	44	27.2	0	0	4.017	0.75	80.34%	اتفق	مرتفع
Y3	**مخاطر الاكتشاف**					**4.159**	**0.69**	**83.17%**	**اتفق**	**مرتفع**

المصدر: اعداد الباحثان حسب اراء عينة الدراسة ومعطيات SPSS V25

Journal of AL-Rafidain University College for Sciences (2023); Issue 53; 44-63

AL- Rafidain University College

PISSN: (1681-6870); EISSN: (2790-2293)

Journal of AL-Rafidain University College for Sciences

Available online at: https://www.jrucs.iq

JRUCS

Journal of AL-Rafidain University College for Sciences

The Effect of Activating Corporate Governance Accounting Mechanisms in Estimating and Reducing Audit risks - Applied Study in the Federal Financial Supervision Bureau of the Republic of Iraq and the Audit Offices of the Iraqi Society of Certified Public Accountants

Abdulrazzaq T. Hawas	Alhadi A. Mohammed Ibrahim
razaq@ruc.edu.iq	dr.alhadi1234@gmail.com
Accounting Department, Al-Rafidain University College, Baghdad, Iraq	Accounting Department, Al-Neelain University, Khartoum, Sudan
Mohamed H. Azrag	
azragacca@gmail.com	
Sudan University of Science and Technology, Khartoum, Sudan	

Article Information

Article History:
Received: July, 2, 2022
Accepted: July, 17, 2022
Available Online: August, 31, 2023

Keywords:
Corporate governance, estimating and reducing audit risks, audit committee mechanism, internal audit mechanism, external audit mechanism.

Correspondence:
Abdulrazzaq T. Hawas
razaq@ruc.edu.iq

Abstract

The research aims to show the impact of employing the accounting mechanisms of corporate governance in estimating and reducing audit risks. The research dealt in its conceptual aspect, with the concept and importance of corporate governance, the principles and rules on which it is based, and an explanation of its accounting mechanisms that have been identified as the audit committee mechanism, the internal audit mechanism, and the external audit mechanism. The audit risk was also addressed in terms of its concept and its relationship to relative importance and its impact on the credibility of audit results, its basic components (inherent risks, control risks, and detection risks) and the process of estimating them. On the practical side, a questionnaire was designed and distributed to 232 auditors from the Federal Financial Supervision Bureau of the Republic of Iraq and members of the Iraqi Association of Certified Public Accountants, and data was collected about the relationship between the accounting mechanisms of corporate governance and the estimation and reduction of audit risks and it was found that there is a clear correlation and impact between them. The research recommended the adoption of accounting mechanisms for corporate governance with its three dimensions for its clear role in estimating and reducing audit risks.

doi: https://doi.org /10.55562/jrucs.v53i1.559