



P-ISSN: 2789-1240 E-ISSN:2789-1259

NTU Journal for Administrative and Human Sciences

Available online at: <https://journals.ntu.edu.iq/index.php/NTU-JMS/index>



Internal Control And Its Role In Enhancing Transparency: An Exploratory Study Of The Opinions Of a sample Of Auditors At The Northern Technical University

^{1st}.Anfal Sabir Shareef ¹, ^{2nd} May Zuhair Younis ², ^{3rd} Hani jabber Al-sadia ³

1. Nineveh Technical Institute, Nineveh Technical Institute
2. Northern Technical University, Nineveh Technical Institute
3. Northern Technical University, Nineveh Technical Institute

Article Informations

Received: 16 – 09 - 2022

Accepted : 12 – 10 - 2022

Published online : 01 – 07 - 2023

Corresponding author:

Name : Anfal Sabir Shareef

Affiliation : Northern Technical University, Nineveh Technical Institute

Email : anfalss@ntu.edu.iq

Key Words:

Internal Control

Enhancing Transparency

ABSTRACT

This study aims to identify the correlation and effect between internal control (an independent variable) and its dimensions represented by (control environment, information and communication systems, control procedures, risk assessment, control) and transparency as a (dependent variable) through its dimensions represented by (trust and empowerment, Issue, Integrity, Participation) through a survey of the opinions of a sample of accountants and auditors at the Northern Technical University.

To achieve the goal of the study, a questionnaire was prepared and distributed in the researched organization as a random sample of (30) individuals. The study relied on the descriptive analytical approach to answer the hypotheses of the study and reach the results.

The study concluded that internal control has a positive and significant impact on transparency, while the influence process extended to reflect the impact of each dimension of internal control on transparency.

The study recommended the need to work on continuous training for accountants and auditors to deepen their awareness of the importance of internal control in order to achieve transparency and conduct more studies to serve Iraqi organizations.



الرقابة الداخلية ودورها في تعزيز الشفافية: دراسة استطلاعية لآراء عينة من المدققين في الجامعة التقنية الشمالية

هاني جبر السيدية
الجامعة التقنية الشمالية
المعهد التقني نينوى
Hanijm.ntu.edu.iq

مي زهير يونس
الجامعة التقنية الشمالية
المعهد التقني نينوى
mazy@ntu.edu.iq

انفال صابر شريف
الجامعة التقنية الشمالية
المعهد التقني نينوى
anfals@ntu.edu.iq

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على علاقة الارتباط والاثر بين الرقابة الداخلية (متغيرا مستقلا) وابعادها المتمثلة بـ (بيئة الرقابة، نظم المعلومات والاتصال، إجراءات الرقابة، تقييم المخاطر، المراقبة) وبين الشفافية بوصفها (متغيرا معتمدا) عبر ابعادها المتمثلة بـ (الثقة والتمكين، المسألة، النزاهة، المشاركة) من خلال استطلاع آراء عينة من المحاسبين والمدققين في الجامعة التقنية الشمالية. ولتحقيق هدف الدراسة تم اعداد استمارة الاستبانة ووزعت في المنظمة المبحوثة كعينة عشوائية وبالبلغ عددهم (30) فردا واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على فرضيات الدراسة والوصول الى النتائج.

توصلت الدراسة الى ان الرقابة الداخلية تؤثر إيجابيا ومعنويا بدرجة كبيرة في الشفافية علما ان عملية التأثير امتدت لتجسد تأثير كل بعد من ابعاد الرقابة الداخلية في الشفافية واوصت الدراسة الى ضرورة العمل على التدريب المستمر للمحاسبين والمدققين لتعميق الوعي لديهم بأهمية الرقابة الداخلية للوصول الى تحقيق الشفافية واجراء مزيد من الدراسات خدمة للمنظمات العراقية.

الكلمات الافتتاحية: الرقابة الداخلية، الشفافية

المقدمة:

تساهم الرقابة بمختلف أنواعها سواء كانت رقابة داخلية او رقابة خارجية في مصداقية وحقيقة الأداء المالي والابلاغ العادل او الشفافية من خلال تقديم المعلومات الملائمة و الوثيقة ذات الصلة باحتياجات مستخدميها من ناحية الوضوح والقابلية لفهم فضلا عن منع أوجه الفساد سواء كان فساد مالي او اداري، لذا اصبح مبدأ الشفافية من المبادئ المهمة في العمل المحاسبي للمنظمات الحكومية وغير الحكومية، لذا بدا المتخصصين في المجال المحاسبي بالبحث عن الطرق الكفيلة للمعالجة ونتيجة لهذا وجد ان تطبيق الشفافية هو الحل الثقة بنظم المعلومات وتحقيق المسألة والنزاهة الفساد وهذا ما ستوضحه هذه الدراسة والتي تضمنت خمسة مباحث

حيث تناول المبحث الأول منهجية الدراسة وبالمقابل خصص المبحث الثاني لعرض الاطار المفاهيمي للرقابة الداخلية وتناول المبحث الثالث الاطار المفاهيمي للشفافية وابعادها فيما عرض المبحث الرابع الجانب التطبيقي للدراسة واختتمت الدراسة مسعاها بالمبحث الخامس الذي خصص لعرض الاستنتاجات والتوصيات التي خرجت بها الدراسة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة

المبحث الثاني الاطار المفاهيمي للرقابة الداخلية وابعاده

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للشفافية وابعادها

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول: منهجية الدراسة

1- طبيعة المشكلة:

ان المنظمات وبيئة الاعمال منذ زمن بعيد تسعى الى تطبيق الشفافية فيها من اجل المحافظة والمراقبة على موجوداتها وذلك من خلال اعداد منظومة متكاملة من الإجراءات الرقابية من اجل تحقيق اهدافها من ناحية الكفاءة والفاعلية والتأكد من سلامة ومصداقية التقارير المالية، وتعد الرقابة الداخلية واحدة من العمليات الرقابية في المؤسسة التي تعتمد عليها الإدارة لكي تخفف من حدة المسؤولية الملقاة على عاتق الإدارة العليا لكي تعزز من مبدأ الشفافية حيث تعد الرقابة الداخلية أداة رقابية تعتمد عليها الإدارة لإيجاد التوازن بين مستوى الشفافية الذي يمكن تقديمه من جانب معدي القوائم المالية وبين احتياجات مستخدمي المعلومات ومدى الثقة وتوقيت عرضها، وعليه تكمن مشكلة الدراسة بالتساؤل الآتي: ما طبيعة علاقة الرقابة الداخلية ومبدأ الشفافية كأحد المبادئ الأساسية للبيئة المحاسبية وكيف تعمل على رفع مستوى الشفافية في المنظمة المبحوثة؟

2- أهمية الدراسة العلمية والعملية:

أ. الأهمية العلمية للدراسة: يمثل مبدأ الشفافية مقياس كمي في ظروف بيئة المنظمات وله ابعاد تحقق المستوى المناسب لقياس الشفافية وتكمن أهمية الدراسة في عدها واحدة من الدراسات التي تعاملت مع موضوعين مهمين حظي باهتمام الباحثين، اذ تعد الرقابة الداخلية ومبدأ الشفافية من المواضيع المهمة ذات تأثير في جوانب عدة في المنظمات.

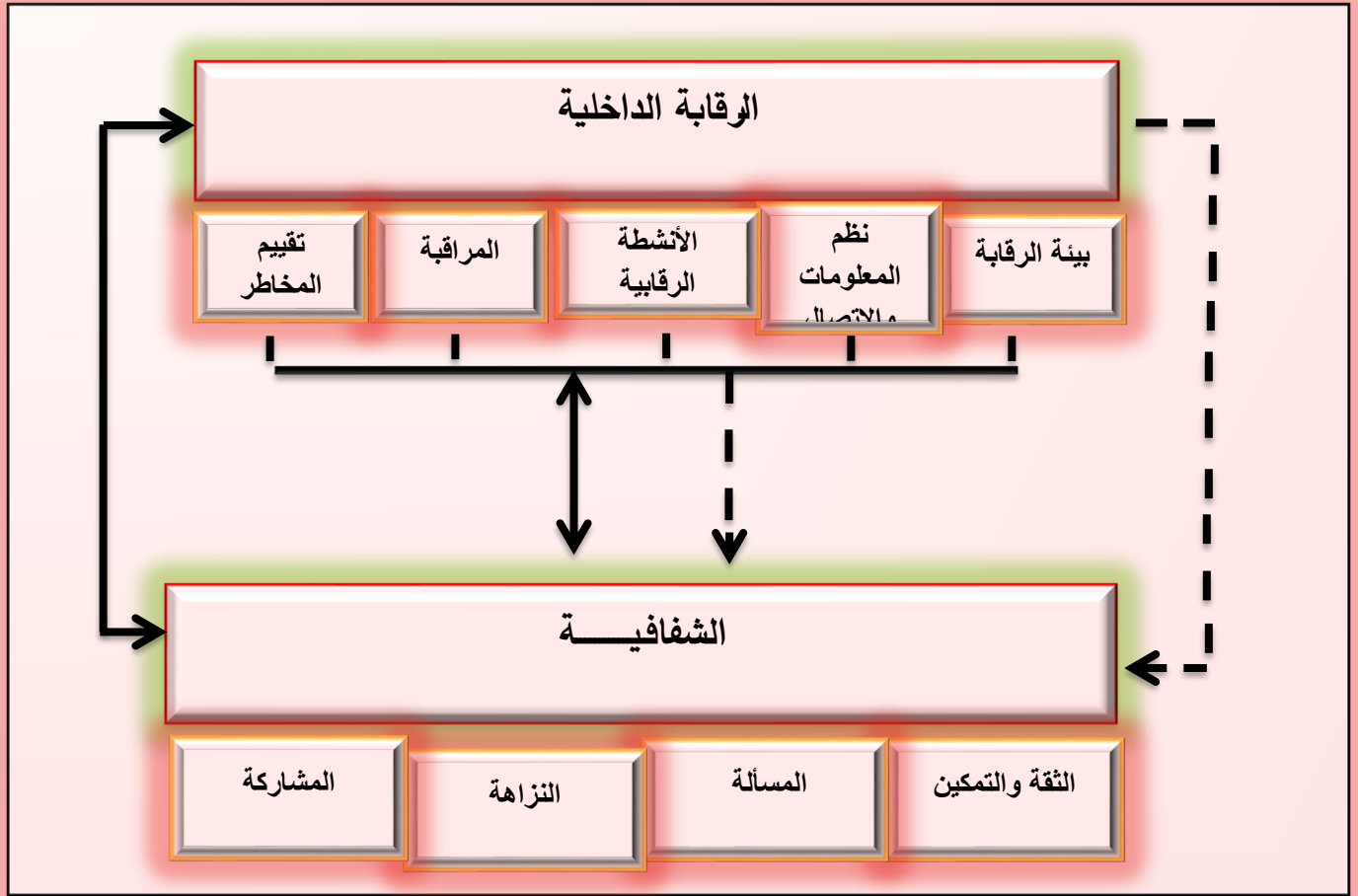
ب. الأهمية العملية للدراسة: ان رفع مستوى الشفافية في المنظمات ذات اثار إيجابية على الأداء المالي وتكمن أهمية الدراسة في عرض واقع عمل المنظمة المبحوثة مع بيان أهمية تطبيق

الشفافية فيها، فضلا عن توسيع ادراك المحاسبين والمدققين في المنظمة المبحوثة في موضوعي الرقابة الداخلية والشفافية.

3- **اهداف الدراسة:** يهدف الى تفسير العلاقة بين الرقابة الداخلية ومستوى الشفافية في المنظمة المبحوثة من خلال:

1. توضيح ما المقصود الرقابة الداخلية والشفافية.
2. بيان علاقة الارتباط بين الرقابة الداخلية والشفافية.
3. تقديم مجموعة من التوصيات في ضوء نتائج البحث.

4- **مخطط الدراسة**



ارتباط



تأثير



الشكل (1) مخطط الدراسة الافتراضي

المصدر: من اعداد الباحثين

5- **فرضيات البحث:** في ضوء طبيعة المشكلة وما هو مستهدف بالمخطط الافتراضي فان فروض البحث تكون كما يلي

الفرضية الرئيسية الاولى: - توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية معنوية بين ابعاد الرقابة الداخلية (مجتمعة) ومتغير الشفافية في المنظمة المبحوثة ويتفرع من :
-توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين كل بعد من ابعاد الرقابة الداخلية (منفردة) والمتمثلة بـ (البيئة الرقابية، نظم المعلومات والاتصال، الانشطة الرقابية، المراقبة، تقييم المخاطر) ومتغير الشفافية في المنظمة المبحوثة.

الفرضية الرئيسية الثانية: - يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية بين ابعاد الرقابة الداخلية (مجتمعة) في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة وتتنبثق منها الفرضية الفرعية الاتية:
- يوجد تأثير ذو دلالة احصائية معنوية بين كل بعد من ابعاد الرقابة الداخلية منفردة والمتمثلة بـ(البيئة الرقابية، نظم المعلومات والاتصال، الانشطة الرقابية، المراقبة، تقييم المخاطر) في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة.

6- منهج الدراسة: ان طبيعة موضوع الدراسة تفرض على الباحثين اختيار المنهج المناسب بهدف الوصول الى الحقائق المقبولة والنتائج الأكثر دقة على اعتبار ان المنهج يجب ان يتضمن مجموعة الأساليب والمدائل الهادفة الى جمع البيانات بأسلوب منظم بغية الوصول الى نتائج وتوصيات فقد اعتمد الباحثين المنهج الوصفي التحليلي القائم على جمع البيانات وتبويبها وتحليلها ومن ثم تفسيرها بالاعتماد على الاستبانة والتحليل الاحصائي.

7-حدود الدراسة : تمثلت حدود الدراسة بالآتي:

- الحدود العلمية: وتمثلت بالموضوع قيد الدراسة (دور الرقابة الداخلية في تعزيز مصداقية الإبلاغ المالي و الشفافية).

- الحدود الميدانية: تجسد الجانب الميداني من الدراسة، والذي تمثل في الجامعة التقنية الشمالية.

- الحدود البشرية: تحددت عينة الدراسة بمجموعة من المحاسبين والمدققين بلغ حجمها (30) فرداً.

- الحدود الزمنية: امتدت من الفترة 2021/11/11 ولغاية 2022/7/2.

المبحث الثاني الاطار المفاهيمي للرقابة الداخلية وابعاده:

اولاً: مفهوم الرقابة الداخلية

ان مفهوم الرقابة الداخلية بدأ بشكل ضيق كان الهدف منه حماية النقدية باعتبارها من اكثر الموجودات التي تتعرض للمخاطر ولذلك تم وضع مجموعة من الضوابط والإجراءات للرقابة عليها وعلى حركة تداولها ثم توسع نطاق هذه الإجراءات ليكون ما يطلق عليه (الضبط الداخلي) الذي يهدف بصفة أساسية الى حماية أموال المنظمة وموجوداتها من الضياع والسرقة وتقليل احتمال الغش والاختطاف (البلداوي، 2011: 176) في حين عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي ان الرقابة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة تؤسس داخل الوحدة الاقتصادية لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة لها (عبدالله، 2012: 146) وقد عرف كل من (جاسم و مهدي ، 2020 : 189) الرقابة الداخلية هي عبارة عن كافة الإجراءات والوسائل التي يتم استخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية لحماية ممتلكاتها وموجوداتها من السرقة والتلاعب والاختلاس، وفي المقابل عرف (حسن و عبدالعزيز، 2021: 148) ان الرقابة الداخلية هي مجموعة من الخطط والطرق التي تستعملها الوحدة الاقتصادية من اجل الحفاظ على ممتلكاتها وتزويدها بالتقارير الموثوقة لتحسين كفاءتها التشغيلية والحرص على الالتزام بالسياسات والتعليمات الادارية المفروضة من ناحية دقة البيانات وتطبيق الأنظمة والقوانين.

وتأسيسا لما سبق يرى الباحثين ان الرقابة الداخلية هي مجموعة من الأدوات والوسائل والإجراءات التي تضعها الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية من اجل الحماية والحفاظ على ممتلكاتها وموجوداتها من التلف والتلاعب والغش والتزوير .

ثانياً: اهداف نظام الرقابة الداخلية : هناك عدة اهداف للرقابة الداخلية وهي كالآتي (السامرائي، 2016: 20) (الحسبان، 2013: 98)

1. توفير الحماية اللازمة لموجودات الوحدة الاقتصادية.
2. توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.
3. الالتزام بالأنظمة والقوانين ويطلق عليه تدقيق الالتزام
4. تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.
5. التأكد من كفاءة وفاعلية العمليات ويطلق عليه بالتدقيق التشغيلي.

ثالثاً: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب تتوافر فيه مجموعة من المقومات وهي كالآتي (نور الدين، 2017: 127)

1. وجود خطة تنظيمية سليمة: يجب ان يكون هناك خطة تنظيمية سليمة تتناسب مع حجم وطبيعة نشاطها، تكفل تحديد الاختصاصات والمسؤوليات بوضوح ويجب ان تكون مرنة لمواجهة لي تعديلات في المستقبل.

2. دقة توزيع العمل وتحديد المسؤوليات: يجب ان يكون هناك توزيع العمل بين الإدارات المختلفة وفي داخل الإدارة ذاتها توزيعا دقيقا بحيث لا توجد تداخل فيما بينها.
3. حسن اختيار الموظفين ووضعهم في المكان المناسب: يعتبر حسب اختيار الموظفين ووضعهم في المكان المناسب احدى المقومات الهامة لنظام الرقابة الداخلية وهذا يتطلب تحليل شامل للوظائف المختلفة فضلا عن تحديد المؤهلات العلمية المطلوبة لها ثم وضعهم في الوظائف التي تتناسب مع استعدادهم ومؤهلاتهم.
4. وجود نظام محاسبي سليم: بحيث يضمن هذا النظام تصميم السجلات وتحديد المستندات والمراحل المختلفة لأداء كل عملية من العمليات المحاسبية وان يحتوي النظام المحاسبي على دليل مبوب للحسابات بما يكفل السرعة في التعرف عليها وتحقيق نوع من الرقابة الذاتية كإعداد ميزان مراجعة في فترات زمنية متقاربة.
5. وجود نظام للمراجعة الداخلية وتقييم الأداء: اذ ان الموظف الذي يعلم ان هناك من سيقوم بمراجعة عمله لا بد من ان يؤدي عمله بتقاني واتقان اما تقييم الأداء فيعني التحقق من مدى التزام بمستويات الأداء الموضوعه ثم تحديد الانحرافات عنها والبحث عن أسبابها ووسائل علاجها.
6. اتخاذ الإجراءات الوقائية الكافية: تستجيب الرقابة الداخلية السليمة اتخاذ كافة الإجراءات الوقائية الضرورية للمحافظة على الأصول والموجودات من السرقة او التلف او الضياع وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر.

رابعاً: أهمية نظام الرقابة الداخلية

- لاقي نظام الرقابة الداخلية اهتماما كبيرا من قبل الإدارات في الوحدات الاقتصادية من زمن طويل وذلك لأسباب عديدة ابرزها: (الفاعوري، 2008: 47)
1. تعقد وتشعب نطاق الاعمال جعل الإدارة تعتمد بشكل كبير على التقارير والتحليلات لأحكام الرقابة على العمليات.
 2. الضبط الداخلي والفحص في الرقابة الداخلية يقلل من مخاطر ضغط العنصر البشري واحتمال الغش والاطعاء.
 3. من الصعب ان يقوم المراجع بمراجعة داخل الوحدة الاقتصادية بطريقة اقتصادية بدون الاعتماد على الرقابة الداخلية للعميل.
 4. ازدياد الاهتمام من قبل الجهات الرقابية بالرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية للتحقق من التزامها باللوائح والقوانين ذات العلاقة.

خامساً: ابعاد الرقابة الداخلية

1. بيئة الرقابة

ان البيئة الرقابية هي اساس للنظام الفاعل للرقابة الداخلية وجميع الاخفاقات التي شاعت حتى تلك التي قادت الى الازمة المالية العالمية عام 2008 كانت نتيجة ضعف البيئة الرقابية اي غياب البيئة الرقابية الفاعلة وعدم وجود تصميم وتشغيل وفاعلية للضوابط الرقابية واتخاذ القرارات بالاعتماد على معلومات غير دقيقة ومعيقة الوضع المالي والأداء المالي الضعيف والفساد المالي والإداري في المنظمات. والتي لا تعطي ضمان لأصحاب المصالح حول نزاهة المنظمة ونظامها الرقابي الداخلي ما لم تتوفر بيئة رقابية فالبيئة الرقابية هي مواقف وانشطة مجلس الادارة فيما يتعلق بأهمية الرقابة في المنظمة فالبيئة الرقابية تضع الانضباط وهيكل تحقيق الاهداف لنظام الرقابة الداخلية وهي تعتمد على النزاهة والقيم الاخلاقية والفلسفة الادارية. تشمل البيئة الرقابية على عناصر عدة اهمها:

- النزاهة والقيم الاخلاقية
- الفلسفة الادارية
- النمط التشغيلي
- الهيكل التنظيمي
- هيكل الصلاحيات والمسؤوليات
- سياسات الموارد البشرية وممارساتها
- مؤهلات الافراد.

ان سلوك الموظفين يعتبر من اهم مكونات نظام الرقابة الداخلية الفاعل والذي ينعكس في بيئتها الداخلية والبيئة الرقابية تبدأ بمجلس الادارة والادارة وهم الذين يضعون خطى المنظمة من خلال سياساتهم وسلوكياتهم التي تؤثر في الحوكمة من خلال زيادة كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتعظيم قيمة المنظمة بوجود الرقابة ولجان مراجعة في أسس ومعايير أخلاقية في البيئة الرقابية . ان البيئة الرقابية تعد احدى العناصر الاساسية في الرقابة الداخلية وقد تتوفر بشكل متابعة ادارية وثقافة رقابية والقدرة على ادراك المخاطر وتقديرها والتحكم بالأنشطة وتوزيع الواجبات والمهام وتعزيز نشاطات مراقبة المعلومات ومهارات في التحليل والاتصال وتقديم المشورة من خلال الاهتمام بنوعية المعلومات التي تنتج باستخدام الطرق والأساليب المحاسبية وطرق عرضها ذات أهمية للإبلاغ المالي وتأثيرها في سلوك المستخدمين. (al,2018: 18)

2. نظم المعلومات والاتصالات: ان النظام المحاسبي هو مجموعة متكامل من الوسائل والأساليب والإجراءات التي صممت لمعالجة الوقائع الاقتصادية والتي تؤثر على نتيجة نشاط المنظمة

ومركزها المالي بطريقة مناسبة لطبيعة عملها وبشكل اقتصادي يساهم في حماية موجوداتها وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية وتقديم التقارير للجهات المستفيدة في الوقت المناسب وقد فتح التطور في تكنولوجيا المعلومات وشبكة الاتصال بشكل خاص المجال امام إمكانيات جديدة لتوصيل ونقل المعلومات بكفاءة وسرعة محليا ودوليا وبالشكل الذي يعزز من أهمية المعلومات وتمكنها من تحقيق ميزة الاتصال السريع والإبلاغ للمعلومات المالية للمستخدمين.(البلداوي، 2011: 178)

3. الأنشطة الرقابية

ان الأنشطة الرقابية هي أنشطة تطبق في المنظمة على جميع مستوياتها وفي جميع اقسامها تساعد على ضمانات تحقيق الاهداف والأنشطة الرقابية تشتمل على ما يلي:

- الإثبات المؤيدة
- الاقرارات والاستفسارات
- مصادقات
- التسويات
- مراجعات الاداء
- حماية الموجودات
- تقسيم الواجبات.

تصمم الأنشطة الرقابية وتطبق لتخفيف مخاطر الأخطاء وعدم الانتظام وعدم الكفاءة وسوء استخدام الموجودات وهذا ينتج في تحسين الجودة المحاسبية الذي يقلل عدم تناظر المعلومات ويحسن الكفاءة الاستثمارية. ان الأنشطة الرقابية من العناصر المهمة في الرقابة الداخلية لأنها تعزز جودة المحاسبة وان اثر الأنشطة الرقابية على فاعلية الرقابة الداخلية اثر مباشر ومميز لأنها تساعد في تحقيق جودة الابلاغ المالي وذلك بتوضيح وعرض المعلومات الحالية بصورة صادقة وعادلة والأكثر فائدة للمستخدمين. (Chan, 2021: 9)

4. المراقبة:

ان المراقبة هي تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المنظمة وتقديم التوصيات لتحسين عملها وتقييم تصميم ووظيفة الضوابط الرقابية والتحقق مما إذا كانت وظيفة الرقابة الداخلية تعمل كما هو مخطط لها او يتم تقديم التوصيات وما اذا كانت متوافقة مع ظروف العمل. ان نشاطات المراقبة تسمح بالعمل الكفوء لأنشطة الرقابة وتستخدم طرق التقييمات المستمرة او التقييمات المنفصلة او الجمع بينها لتأكيد ما إذا كانت اي من العناصر الاخرى للرقابة الداخلية حاضرة وتعمل بشكل صحيح. ان سياسات واجراءات الرقابة الداخلية من الادوات القوية والمقتدرة والتي توضع لضمان تحقيق الاهداف والرقابة الداخلية شكل لا غنى عنه من الاشراف لأنه يسمح

للمراقبة اليومية وضمان سير العمل لنشاطات المنظمة وتوفير الفرص لتقليل ومعالجة الأخطاء وتجنب تقديم بيانات غير صحيحة تعطي نتائج مضرّة للمنظمة. (Radojevie & et al, 2022:178)

5. تقييم المخاطر:

يعرف تقييم المخاطر على أنه تحديد الأخطاء المحتملة وتنفيذ الضوابط والسياسات والإجراءات لرقابة العاملين من أجل الكشف عن تلك الأخطاء ومنعها والعمل على ضمان سير العمل وإنشاء نظام إنذار مبكر لتحديد المخاطر ذات الاحتمالية المنخفضة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لإزالة هذه المخاطر أو تقليلها. وبعبارة أخرى، المخاطر مرتبطة بمعلومات القوائم المالية يتصف بعدم الدقة وفشل نظام الرقابة والمنظمة في تحقيق أهدافها مما يتطلب وضع الخطط الاستراتيجية والأنشطة التكتيكية والتشغيلية ويساهم التقييم في وضع آليات توقع التغييرات التي قد يكون لها تأثيرات كبيرة على الشركة وتحديد ما يجب فعله مثل عمليات تحديد التغييرات الهامة في الممارسات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية). وتعرف المخاطر على أنها احتمال وقوع حدث ما ويؤثر سلباً على تحقيق الأهداف. وبالتالي، فإن تقييم المخاطر يشكل الأساس لإدارة المخاطر لنظام الرقابة الداخلية. (Awen,2017: 136)

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للشفافية وابعادها

أولاً: المقصود بالشفافية

تعد دولة السويد أول من مارس الشفافية الإدارية بعلمية من خلال إيجاد أول قانون ينص على أهمية الحصول على المعلومات تحت مسمى قانون الحرية الشخصية سنة 1766 وقد ساعد في تطور مبدأ الشفافية الإدارية بظهور قانون حرية المعلومات الأمريكي في سنة 1966 الذي يرى ان الوثائق الحكومية في جوهرها ملك الناس ومن حق الناس الاطلاع عليها وقانون الشمس المشرقة في الولايات المتحدة الامريكية سنة 1976 الذي فرض بان تكون محاضر اجتماعات الوحدات الحكومية متاحة امام الجميع (الهندي واخرون، 2019: 224) وقد اختلف الباحثون في تعريف الشفافية فيرى (العجيلي والمنديل، 2018: 2013) ان الشفافية هي أحد عناصر الإدارة الناجحة والجيدة في الحكم وكلما كانت الشفافية موجودة وواضحة كان الحكم جيداً والاستقرار متحققاً لأنها تعني المكاشفة بين الحكومة والشعب عبر ممثلي الشعب في البرلمان ومؤسسات المجتمع المدني من أحزاب ونقابات والجمعيات والصحافة. في حين عرف (العبادلة، 2019: 109) ان الشفافية هي عملية توفير المعلومات المنظورة والقابلة للفهم وتقديمها بالوقت المناسب للمهتمين والمعنيين من اجل المساهمة في توفير الفهم عن كل ما يجري وكذلك للمراقبة والانضباط الداخلي والمساءلة والتقييم وتحسين جودة عملية اتخاذ القرارات

بتقديم معلومات ملائمة وصادقة. وبالمقابل بين (أبو عجمة، 2020: 83) ان الشفافية تعني الالتزام للوحدات الاقتصادية بالإفصاح والوضوح والانفتاح والعرض الصادق للمعلومات المالية والابلاغ المالي عن المعاملات المالية للمنظمة من خلال اخضاعها للمسؤولية.

ثانياً: محددات الشفافية :

للشفافية مجموعة من المحددات وهي كالآتي (احمد واخرون، 2019: 171)

1. عدم وضوح الأدوار والمسؤوليات:
2. علانية العمليات.
3. عدم اتاحة المعلومات للصالح العام.
4. ضعف سيادة القانون.
5. غياب خطة تشريعية في ظل تضارب القوانين.
6. عدم وجود هيئة مستقلة في محاربة الفساد.
7. غموض الإجراءات الرسمية.
8. عدم تقديم الذم المالية لكبار المسؤولين وهي جزء من عملية التحفظ على المعلومات.
9. تسييس الفساد وهذا يؤدي الى تحييد الشارع.

ثالثاً: أهمية الشفافية

أشار كل من (العامري واخرون، 2011: 77) (عبدالوهاب، 2016: 139) الى ان أهمية الشفافية تظهر من خلال مساهمتها في:

1. تحقيق المصلحة العامة.
2. توفير النجاح والاستمرارية لأية منظمة تريد مكافحة الفساد الإداري بكل اشكاله.
3. المساعدة في اتخاذ قرارات إدارية صحيحة.
4. تشجيع على الاستثمارات.
5. إنعاش السوق المالية.
6. إزالة العوائق الروتينية تسهيل عملية التقييم وتوفير الوقت والتكاليف.
7. تجنب الفوضى في العمل.
8. تخفيض مخاطر المعلومات في التقارير المالية ومساعدة المستخدمين في اتخاذ قرارات رشيدة.
9. التخصيص الجيد للموارد وزيادة قيمة المنظمة في الأمد الطويل.
10. الثقة بنظم الرقابة الداخلية واجراءاتها بإعداد وعرض المعلومات والابلاغ المالي

رابعاً: مبادئ الشفافية

للشفافية أربعة مبادئ وهي: (حسين، 2021: 268)

1. مبدأ وضوح الأدوار والمسؤوليات وتحديد الوظائف القطاع الحكومي والمنظمات والعلاقة بينه وبين باقي القطاعات.
2. مبدأ علانية اعداد وتنفيذ الموازنة والابلاغ عن نتائجها وتنفيذها وتشمل نوعية المعلومات المتاحة الى الجمهور والتي تخص الموازنة.
3. مبدأ ضمانات صحة المعلومات والذي يعني جودة جودة البيانات المالية العامة والحاجة الى تدقيق معلومات المالية العامة بشكل مستقل.
4. مبدأ اتاحة المعلومات للجمهور والذي يؤكد على نشر المعلومات الشاملة عن المالية العاملة في الأوقات التي تم تحديدها بوضوح.

خامساً: ابعاد الشفافية

تباين الكتاب والباحثين في تحديد الابعاد المفسرة للشفافية الامر الذي دفع الباحثين الى بيان بعضاً منها وبما يخدم توجهات دراستهم الحالية وكما مبين ادناه:

1. الثقة والتمكين: ان الثقة والتمكين يترافقان جنباً الى جنب فالثقة والتمكين النفسي يعززان بعضهم الاخر ويقودان الى تعزيز فاعلية المنظمات فقد اظهرت البحوث بان التمكين النفسي والثقة بالقائد مثلاً ترتبط ارتباط مباشر بزيادة الاداء التنظيمية وبالمقابل وعندما يثق القائد بموظفيه فهو يشعرهم بالتمكين والثقة وما تقدمه المنظمة من معلومات لابد للإدارة ونظام الرقابة الابلاغ العادل عن المعلومات يعطي الثقة لاصحاب المصالح اتخاذ قراراتهم وفق أسس رشيدة (Hoxha,2015:48)

2. المساءلة: ان المساءلة هي تعبير عن الانضباط الداخلي والتزام الادارة العامة والرقابة لتحمل المسؤولية والابلاغ عن طبيعة الممارسات والواجبات والمعلومات التي تقوم بها لغرض رفع فاعلية وكفاءة المنظمة كما ان المساءلة هي نظام اليات وعناصر تضمن النزاهة والشفافية والقضاء على الفساد المالي وتعزيز المصلحة العامة. ان المساءلة هي استجابة الافراد والمؤسسات الى التساؤلات المعنونة اليهم اذا بدر عنهم سلوك يعتبر غير مرغوب بالأفراد والمؤسسات يتحملون مسؤولية وعواقب سلوكهم. ان المساءلة هي مسؤولية الفرد في تحقيق اداء معين وفق المعايير والقوانين وفي حال حدوث عيوب في اي من هذه العناصر يجب ان يكون الفرد مستعد للإجابة على سؤال (كيف حدث هذا؟) فالشفافية تحسن المسألة عن طريق تسهيل المراقبة ونشر أسباب افعالهم وفهمها بصورة جيدة ومبرراتها وتحمل مسؤولية قراراتهم ونتائجها. (Jadara,2021:287)

3. النزاهة: ان الشفافية تعني الوضوح ودون اغفال أي نوع من المعلومات سهوا او عمدا للتأثير على العمليات والنتائج بطرق مشروعة وغير مشروعة والتي ترتبط بأخلاقيات سلوكية والنزاهة وهي ليست بديل عن النظرية الاخلاقية للعمل بل هي مدخل ضمنى في اخلاق العمل

ويمكن قياس النزاهة او معرفتها من خلال الكشف عن السلوكيات التي تنتهك القيم الاخلاقية والمعايير من قبل الافراد والعاملين في المنظمة والتي تعتبر انتهاكات للنزاهة وكما يلي: (Huberts,2018:19-20)

- 1- الفساد بشكل رشوة
 - 2- الفساد بشكل محسوبية
 - 3- صراع المصالح (تقبل الهدايا او فرص العمل والخ)
 - 4- الغش وسرقة الموارد
 - 5- تبذير الموارد وانتهاك استخدامها
 - 6- تجاوز القوانين واساءة استخدام السلطة
 - 7- اساءة استخدام المعلومات والتلاعب بها
 - 8- المعاملة غير النزيهة مثل التخويف والتمييز
 - 9- سوء التصرف حتى خارج اوقات العمل.
4. المشاركة: وتشمل السيطرة والتأكيد لأفراد يمتلكون مهارات في المنظمة لتوفير جميع الأدلة عن الأداء المالي ورقابة داخلية لحماية نظام المعلومات وبذل تسمح المشاركة لمن يتأثر بالسياسات بكسب فكرة حول عملية صنع القرار وفي نفس الوقت الحصول على التمكين لإيصال رأيهم وصوتهم ويجب ضمان المشاركة بالقانون بحيث ان كل من يتأثر بالقرارات يمكن ان يعبر عن رايه حول هذه القرارات والا سوف تظهر مشكلة اذا فقدت الشرعية لصانع القرار على المتأثرين به (Schmitt,2022:10)

مما سبق فان الرقابة الداخلية والشفافية تمثل أداة حماية لأصحاب المصالح ولها ابعادها واهمية في المنظمة وللمتعاملين معها في الخارج بتوفير المعلومات ومصادقية الإبلاغ المالي طبقا للمبادئ والمعايير المحاسبية.

المبحث الثالث: الجانب الميداني
المحور الاول
وصف متغيري الدراسة وتشخيصهما

أولاً: الهدف من الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية الى اختبار فروض البحث وتحديد مدى قبول الفروض من عدمه سواء ما يتعلق بالرقابة وابعادها والشفافية وابعادها والعلاقة بينهما بهدف تعزيز مصداقية الإبلاغ المالي في ضوء مجتمع الدراسة الجامعة التقنية الشمالية.

ثانياً: عينة الدراسة

لتحديد العينة المثلى قام الباحثين بعمل دراسة استطلاعية بتوجيه استمارة الاستبانة لآراء العاملين في وحدات الرقابة الداخلية للجامعة التقنية الشمالية والبالغ عددهم (30) فيما يتعلق بدور الرقابة الداخلية وابعادها في تعزيز الشفافية وابعادها وتحقيق الإبلاغ المالي تم استخدام المقاييس الإحصائية للوصول الى ثبات النتائج.

ثالثاً: وصف وتشخيص ابعاد الرقابة الداخلية على مستوى المنظمة المبحوثة

1- بيئة الرقابة:

افرزت معطيات الجدول (1) ان هناك اتفاقاً عاماً لدى المبحوثين بشأن البيئة الرقابية وقد بلغت نسبة الاتفاق (83.334) وبوسط حسابي(4.163)، وانحراف معياري (1.057) وبنسبة استجابة (83.267)، ومعامل اختلاف (25.510)، علماً ان هذا البعد غطى مجموعة من الفقرات الفرعية تمثلت بـ(x1,x2,x3)، وكان الاسهام الاكبر للفقرة (x1) والتي نصت على (تعمل منظمتك على إرساء قواعد وضوابط الرقابة الداخلية عبر عقد الورش والندوات والدورات التدريبية) وكان ذلك بنسبة اتفاق عام بلغت (86.7)، الامر الذي يدل على اهمية الورش والدورات التدريبية والندوات في ارساء قواعد الرقابة الداخلية والتأكيد على ضوابطها.

2- نظم المعلومات والاتصال

اشرت معطيات الجدول (1) ان هناك نسبة اتفاق عام بلغت نسبته (81.1) وبوسط حسابي (4.144)، وانحراف معياري (1.142) وبنسبة استجابة (82.887) ومعامل اختلاف (27.767)، علماً ان هذا البعد اشتمل على مجموعة من الفقرات تحددت بـ(x4, x5 x6)، وقد كان للفقرة (x4)، والتي اكدت على (تمتلك منظمتك نظام معلومات واتصال لايعصال المعلومات لكل المستويات

الإدارية)، اعلى اسهام بلغت نسبته (83.3) مما يوفر منطلقاً للقول بان المنظمة المبحوثة تمتلك نظم وسائل اتصال وتستثمرها لنقل المعلومات وتقديم التقارير وتقييمها لاصحاب المصلحة وفي الوقت المناسب.

3-الانشطة الرقابية

أوضحت معطيات الجدول (1) عن وجود نسبة اتفاق عام بين المبحوثين بلغت (77.73) وبوسط حسابي (4) وانحراف معياري (1.164) ونسبة استجابة(80)، ومعامل اختلاف (29.122) بشأن الفقرات الفرعية المعبرة عنه، والتي تمثلت بـ(x7,x8,x9)، علما ان الاسهام الأكثر كان للفقرة (x7)، والتي اشرت (تمتلك منظمتك مجموعة من الوسائل والأدوات القادرة على تقليل مخاطر الأخطاء وعدم الكفاءة وسوء استخدام الموجودات)، اذ بلغت نسبة الاتفاق لدى المبحوثين بشأنها (80)، الامر الذي يوفر منطلقاً للقول بتوافر قناعة لدى المبحوثين بامتلاك منظمتهم المبحوثة مجموعة من الوسائل القادرة على مراجعة الأداء والتي تساهم في نجاح الإجراءات والانشطة الرقابية.

4-المراقبة

أظهرت معطيات الجدول (1) ان هناك نسبة اتفاق عام بين المبحوثين بشأن بعد المراقبة، اذ بلغت (85.6) وبوسط حسابي (4.222) وانحراف معياري (0.926) علماً ان نسبة الاستجابة (84.44) ومعامل اختلاف (22.022)، وقد غطى هذا البعد مجموعة من الفقرات الفرعية تحددت بـ(x10,x11,x12)، علماً ان الاسهام الأكبر كان للفقرة (x12) التي بلغت (90)، اذ اشرت (يمتلك المدققون في منظمتك خبرات ومؤهلات لتقييم الأداء ومعالجة الانحرافات ونقاط الضعف في حالة وجودها)، الامر الذي يؤكد بانها تلتزم باعداد تقارير دورية لتقييم الأداء وفقاً لخطط قادرة على مواكبة الظروف البيئية المتغيرة.

5-تقييم المخاطر

كشفت معطيات الجدول (1) عن وجود اتفاق عام بين المبحوثين فيما يتعلق بتقييم المخاطر كبعد من ابعاد الرقابة الداخلية، بلغت نسبته (84.466) وبوسط الحسابي (4.156) وانحراف معياري (0.962)، ونسبة الاستجابة بلغت (83.113) ومعامل اختلاف (23.287)، علما ان هذا المؤشر احتضن الفقرات الفرعية (x13,x14,x15)، وكان للفقرتين (x14,x15) اللتين نصتا على (لدى منظمتك مجموعة من الوسائل الكفيلة لتقييم المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها فضلا عن اعتمادها على مبداء الكلفة والمنفعة عن دراسة وتحديد المخاطر المتوقع حدوثها)، وقد جاء ذلك باتفاق (86.7) لكل منهما مما يفسر لنا امتلاك المنظمة المبحوثة مجموعة من الوسائل الكفيلة لتقييم المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها.

جدول (1) وصف ابعاد الرقابة الداخلية

معامل الاختلاف %	نسبة الاستجابة %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	قياس الاستجابة										الأسئلة			
				لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة				المعدل العام	المعدل الكلي للبعد
				%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت				
18.476	86.6	0.80	4.33	0	0	3.3	1	10	3	36.7	11	50	15	X1	البيئة الرقابية		
32.195	82	1.32	4.10	10	3	6.7	2	0	0	30	9	53.3	16	X2			
25.860	81.2	1.05	4.06	3.3	1	6.7	2	10	3	40	12	40	12	X3			
25.510	83.267	1.057	4.163	4.433		5.566		6.667		35.567		47.767		المعدل العام			
				9.999						83.334				المعدل الكلي للبعد			
21.182	88	0.932	4.4	0	0	6.7	2	10	3	20	6	63.3	19	X4	المعلومات		
34.125	80	1.365	4	10	3	10	3	0	0	30	9	50	15	X5			
27.994	80.66	1.129	4.033	6.7	2	3.3	1	10	3	40	12	40	12	X6			
27.767	82.887	1.142	4.144	5.566		6.667		6.667		30		51.1		المعدل العام			
				12.233						81.1		المعدل الكلي للمؤشر					
27.548	84	1.157	4.2	3.3	1	10	3	6.7	2	23.3	7	56.7	17	X7	الأنشطة الرقابية		
34.655	78.66	1.363	3.933	10	3	10	3	3.3	1	30	9	46.7	14	X8			
25.162	77.34	0.973	3.867	3.3	1	6.7	2	13.3	4	53.3	16	23.3	7	X9			
29.122	80	1.164	4	5.5		9		7.77		35.53		42.2		المعدل العام			
				14.5						77.73		المعدل الكلي للبعد					
25.425	80	1.017	4	3.3	1	6.7	2	10	3	46.7	14	33.3	10	X10	المرافقة		
18.509	86.66	0.802	4.333	0	0	3.3	1	10	3	36.7	11	50	15	X11			
22.132	86.66	0.959	4.333	3.3	1	3.3	1	3.3	1	36.7	11	53.3	16	X12			
22.022	84.44	0.926	4.222	2.2		4.433		7.767		40.033		45.567		المعدل العام			
				6.633						85.6		المعدل الكلي للبعد					
30.87	80.66	1.245	4.033	6.7	2	10	3	3.3	1	33.3	10	46.7	14	X13	تقييم المخاطر		
22.798	83.34	0.950	4.167	3.3	1	3.3	1	6.7	2	46.7	14	40	12	X14			
16.194	85.34	0.691	4.267	0	0	0	0	13.3	4	46.7	14	40	12	X15			
23.287	83.113	0.962	4.156	3.334		4.433		7.767		42.233		42.233		المعدل العام			
				7.767						84.466		المعدل الكلي للبعد					

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي spss25

رابعاً: وصف وتشخيص ابعاد ابعاد الشفافية على مستوى المنظمة المبحوثة

- 1- الثقة والتمكين :** افرزت معطيات الجدول (2) ان هناك اتفاقاً عاماً لدى المبحوثين بشأن هذا البعد, اذ بلغت نسبة الاتفاق (87.8) وبوسط حسابي (4.278) وانحراف معياري (0.868) وبنسبة استجابة (85.553) ومعامل اختلاف (20.373), علماً ان هذا البعد غطى مجموعة من الفقرات الفرعية تمثلت بـ (x16,x17,x18) وكان الاسهام الاكبر للفقرة (x16), والتي اكدت على ان (العمل الإداري في منطمتك يتوافق مع المبادئ الاخلاقية التي تربيته عليها), وكان ذلك بنسبة اتفاق عام بلغت (93.4), الامر الذي يدل على توافر ثقة وتمكين عاليين, فضلاً عن الحرية في أداء العمل في الطريقة المناسبة.
- 2- المسألة :** اشترت معطيات الجدول (2) ان هناك نسبة اتفاق عام بلغت نسبته (85.567), وبوسط حسابي (4.189), وانحراف معياري (0.898) ونسبة استجابة (83.780) ومعامل اختلاف (21.489), علماً ان هذا البعد اشتمل على مجموعة من الفقرات تحددت (x19, x20 x21), اذ كان للفقرة (x21) والتي تؤشر على (لدى منطمتك القدرة على محاسبة الأشخاص عن سلوكهم غير المرغوب به) اعلى اسهام بلغت نسبته (90) مما يوفر منطلقاً للقول بان لدى المنظمة المبحوثة القدرة على الالتزام وتحمل المسؤولية لرفع كفاءة وفاعلية العمل فيها.
- 3- النزاهة :** أظهرت معطيات الجدول (2) ان هناك نسبة اتفاق عام بين المبحوثين بشأن بعد النزاهة, اذ بلغت (82.2) وبوسط حسابي (4.03), وانحراف معياري (0.94), علماً ان نسبة الاستجابة (84) ومعامل اختلاف (22.024), وقد اشتمل هذا البعد مجموعة من الفقرات الفرعية تحددت بـ (x25,x26,x27), علماً ان الاسهام الاعلى كان للفقرة (x26) التي بلغت (90) التي اشترت (لدى منطمتك مستوى معين من الدقة والكفاءة في العمل للأشخاص القائمين على الأعمال الحسابية في منطمتك).
- 4- المشاركة :** أوضحت معطيات الجدول (2) عن وجود نسبة اتفاق عام بين المبحوثين بلغت (82.22) وبوسط حسابي (4.22), وانحراف معياري (1.15) وبنسبة استجابة (84.45) ومعامل اختلاف (27.25) بشأن الفقرات الفرعية المعبرة عنه والتي تمثلت بـ (x22,x23,x24), علماً ان الاسهام الأكبر كان للفقرة (x22) والتي اكدت على (تمنح منطمتك الحق لجميع الافراد للوصول الى المعلومات بكل سهولة.), اذ بلغت نسبة الاتفاق لدى المبحوثين بشأنها (86.6), الامر الذي يمنح افرادها حق المشاركة في اتخاذ القرارات, فضلاً عن الاعتراض على القرارات غير المناسبة لسير العمل.

جدول (2) وصف ابعاد الشفافية

معامل الاختلاف %	نسبة الاستجابة %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	قياس الاستجابة										الأسئلة		
				لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة				
				%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
13.860	86	0.596	4.3	0	0	0	0	6.7	2	56.7	17	36.7	11	X16	الثقة والتكهن	
21.644	90	0.974	4.5	3.3	1	3.3	1	3.3	1	20	6	70	21	X17		
25.614	80.66	1.033	4.033	3.3	1	6.7	2	10	3	34.3	13	36.7	11	X18		
20.373	85.553	0.868	4.278	2.2		3.333		6.667		40		47.8		المعدل العام		
				5.533				87.8				المعدل الكلي للبعد				
25.902	82	1.062	4.1	3.3	1	6.7	2	10	3	36.7	11	43.3	13	X19	المسألة	
18.397	85.34	0.785	4.267	0	0	3.3	1	10	3	43.3	13	43.3	13	X20		
20.167	84	0.847	4.2	3.3	1	0	0	6.7	2	53.3	16	36.7	11	X21		
21.489	83.780	0.898	4.189	2.2		3.333		8.9		44.467		41.1		المعدل العام		
				5.533				85.567				المعدل الكلي للبعد				
22.98	86	0.988	4.3	3.3	1	3.3	1	6.7	2	33.3	10	53.3	16	X22	المشاركة	
32.74	84	1.375	4.2	10	3	6.7	2	3.3	1	13.3	4	66.7	20	X23		
26.04	83.34	1.085	4.167	3.3	1	6.7	2	10	3	30	9	50	15	X24		
27.25	84.45	1.15	4.22	5.54		5.57		6.67		25.55		56.67		المعدل العام		
				11.11				82.22				المعدل الكلي للبعد				
32.92	76.66	1.262	3.833	10	3	6.7	2	6.7	2	43.3	13	33.3	10	X25	التزاهة	
15.74	81.34	0.64	4.067	0	0	3.3	1	6.7	2	70	21	20	6	X26		
22.02	84	0.925	4.2	0	0	6.7	2	13.3	4	33.3	10	46.7	14	X27		
22.024	84	0.94	4.03	3.333		5.567		8.9		48.867		33.333		المعدل العام		
				8.9				82.2				المعدل الكلي للبعد				

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الاحصائي spss25

خامسا: تحليل طبيعة علاقات الارتباط بين متغيري البحث:

يهدف هذا التحليل لاختبار علاقات الارتباط الرئيسة والفرعية بين متغيري البحث المتمثلة بـ(الرقابة الداخلية والشفافية) اعتمادا على معامل الارتباط (spearman-Correlation) وعلى النحو الاتي:

أتحليل طبيعة علاقات الارتباط بين ابعاد الرقابة الداخلية(مجتمعة) ومتغير الشفافية:

يؤشر مضمون هذا التحليل اختبار الفرضية الرئيسة الاولى والتي نصت على وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين ابعاد الرقابة الداخلية (مجتمعة) ومتغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، وبمتابعة معطيات الجدول(3) يتضح وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بينهما، بدلالة قيمة معامل الارتباط بينهما البالغة(0.83) وعند مستوى معنوية(0.05)، وتشير هذه النتائج إلى معنوية وقوة علاقة الارتباط بين المتغيرين لتؤشر قبول الفرضية الرئيسة الاولى والتي تؤكد على قدرة ابعاد الرقابة الداخلية في تفسير متغير الشفافية والتنبؤ بها.

ب-تحليل طبيعة علاقات الارتباط بين ابعاد الرقابة الداخلية (منفردة) ومتغير الشفافية:

يعبر مضمون هذا التحليل اختبار الفرضية الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسة الاولى والتي تنص على وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين كل بعد من ابعاد الرقابة الداخلية (منفردة) والمتمثلة بـ(البيئة الرقابية، نظم المعلومات والاتصال، الانشطة الرقابية، المراقبة، تقييم المخاطر) ومتغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، اذ تؤشر معطيات الجدول(3) وجود علاقات ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية فيما بينهم وبمعاملات ارتباط بلغت (0.75 ، 0.64 ، 0.63 ، 0.62) لكل منها على التوالي عند مستوى معنوية (0.05).

وبذلك تشير نتائج تحليل علاقات الارتباط انفة الذكر الى قدرة ابعاد الرقابة الداخلية (منفردة) في تفسير متغير الشفافية والتنبؤ به، وعلى نحو يؤشر قبول الفرضية الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسة الاولى التي تنص على وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين كل بعد من ابعاد الرقابة الداخلية (منفردة) والمتمثلة بـ(البيئة الرقابية، نظم المعلومات والاتصال، الانشطة الرقابية، المراقبة، تقييم المخاطر) ومتغير الشفافية في المنظمة المبحوثة.

الجدول (3) نتائج علاقات الارتباط بين الرقابة الداخلية(مجتمعة /منفردة) ومتغير الشفافية

المؤشر الكلي	الرقابة الداخلية					المتغير المستقل المتغير المعتمد
	تقييم المخاطر	المراقبة	الانشطة الرقابية	نظم المعلومات والاتصال	البيئة الرقابية	
0.83**	0.75**	0.64**	0.63**	0.62**	0.75**	الشفافية

** P ≤ 0.05

المصدر: من اعداد الباحثين في ضوء نتائج البرمجية SPSS25

n=30

سادسا: تحليل طبيعة علاقات التأثير بين متغيري البحث

يهدف هذا التحليل الى اختبار معنوية علاقات التأثير بين متغيري البحث الرئيسية والفرعية المتمثلة بـ(الرقابة الداخلية والشفافية)، اعتماداً على معامل الانحدار البسيط والمتعدد وعلى النحو الآتي:

أ- تحليل طبيعة تأثير أبعاد الرقابة الداخلية (مجتمعة) في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة:

يعبر مضمون هذه العلاقة عن اختبار الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على وجود تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لأبعاد الرقابة الداخلية (مجتمعة) في متغير الشفافية، إذ يتضح من الجدول (4) وجود تأثير معنوي لأبعاد الرقابة الداخلية في متغير الشفافية ، وكانت قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من المستوى المعنوي الافتراضي (0.05)، وفسرت هذه الابعاد (مجتمعة) وبدلالة معامل التحديد (R^2) ما نسبته (0.68) من الاختلافات الكلية في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، ويدعم معنويته قيمة (F) المحسوبة (61.841) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (4.196) عند درجتي حرية (1,28) ومستوى معنوية (0.05)، وأن النسبة المتبقية البالغة (0.32) تعود إلى متغيرات أخرى لا يمكن السيطرة عليها أو لم يتضمنها مخطط البحث، وبلغت قيمة معامل الانحدار (Beta) (0.83) وتعد قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة (7.864) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (1.701) عند مستوى معنوية (0.05)، والتي تشير الى ان التغير في ابعاد الرقابة الداخلية (مجتمعة) بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى تغير (0.83) من متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، وتؤشر النتائج قبول الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على وجود تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لأبعاد الرقابة الداخلية (مجتمعة) في متغير الشفافية.

الجدول (4) تأثير ابعاد الرقابة الداخلية (مجتمعة) في متغير الشفافية

الرقابة الداخلية						المتغير المستقل	
T		B	B0	F		R^2	معطيات التحليل المتغير المعتمد
المجدولة	المحسوبة			المجدولة	المحسوبة		
1.701	7.864**	0.83	1.347	4.196	61.841**	0.68	ابعاد الشفافية (مؤشر كلي)

المصدر: من اعداد الباحثين في ضوء نتائج البرمجية SPSS25 $**P \leq 0.05$

n=30

ب- تحليل طبيعة علاقات التأثير لأبعاد الرقابة الداخلية (منفردة) في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة:

يعكس هذا الاختبار الفرضية الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على وجود تأثير ذو دلالة احصائية معنوية بين كل بعد من ابعاد الرقابة الداخلية منفردة والمتمثلة بـ(البيئة الرقابية, نظم المعلومات والاتصال, الانشطة الرقابية, المراقبة, تقييم المخاطر) في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، اذ تفرز معطيات الجدول(5) عن الآتي:

1- وجود علاقة تأثير معنوية ذو دلالة إحصائية لبعد البيئة الرقابية في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، إذ بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من المستوى الافتراضي البالغ (0.05)، وفسر هذا البعد بدلالة معامل التحديد (R^2) ما نسبته (0.56) من الاختلافات في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، ويدعم معنويته قيمة (F) المحسوبة البالغة (36.317) وهي اكبر من قيمتها بالجدولية (4.196) عند درجات الحرية (1,28) ومستوى معنوية (0.05)، وأن النسبة المتبقية البالغة (0.44) تعود لمتغيرات أخرى لا يمكن السيطرة عليها او لم يتضمنها مخطط البحث، وتشير قيمة معامل الانحدار (Beta) الى ان التغير بمقدار وحدة واحدة في بعد البيئة الرقابية سيؤدي الى التغيير في متغير الشفافية ما نسبته (0.75) للمنظمة المبحوثة وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة البالغة (6.026) مقارنة بقيمتها الجدولية (1.701) عند مستوى معنوية (0.05).

وتفسر هذه النتائج وجود علاقة تأثير معنوية لهذا البعد في متغير الشفافية، اذ تمتلك المنظمة المبحوثة القدرة على استحضار الشفافية كلما تبنت مفهوم البيئة الرقابية عبر توظيف الوسائل الرقابية الحدية والمزدوجة، وتوفير بيئة رقابية محفزة للعمل.

2- وجود علاقة تأثير معنوية ذو دلالة إحصائية لبعد نظم المعلومات والاتصال في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، إذ بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من المستوى الافتراضي (0.05) وفسر هذا البعد بدلالة معامل التحديد (R^2) ما نسبته (0.39) من الاختلافات في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، ويدعم معنويته قيمة (F) المحسوبة البالغة (18.006) وهي اكبر من قيمتها بالجدولية (4.196) عند درجات الحرية (1,28) ومستوى معنوية (0.05)، وأن النسبة المتبقية البالغة (0.61) تعود لمتغيرات أخرى لا يمكن السيطرة عليها او لم يتضمنها مخطط البحث، وتشير قيمة معامل الانحدار (Beta) الى ان التغير بمقدار وحدة واحدة في بعد نظم المعلومات والاتصال سيؤدي الى التغيير في متغير الشفافية ما نسبته (0.62) للمنظمات المبحوثة وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة البالغة (5.086) مقارنة بقيمتها الجدولية (1.701) عند مستوى معنوية (0.05).

وتشير هذه المعطيات الى وجود علاقة تأثير معنوية لهذا البعد في متغير الشفافية، اذ تتمكن المنظمة المبحوثة من استحضار الشفافية كلما تبنت مجموعة من الأنظمة الداخلية للمعلومات تساهم بشكل كبير في تفعيل عملية الرقابة الداخلية، فضلا عن نظم اتصال لنقل المعلومات وتقديم التقارير للجهات المستفيدة في الوقت المناسب.

3- وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية لبعد الانشطة الرقابية في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، إذ بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من المستوى الافتراضي (0.05)، وفسر هذا البعد بدلالة معامل التحديد (R^2) ما نسبته (0.40) من الاختلافات في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، ويدعم معنويته قيمة (F) المحسوبة البالغة (18.709) وهي اكبر من قيمتها بالجدولية (4.196) عند درجات الحرية (1,28) ومستوى معنوية (0.05)، وأن النسبة المتبقية البالغة (0.60) تعود لمتغيرات أخرى لا يمكن السيطرة عليها او لم يتضمنها مخطط البحث، وتشير قيمة معامل الانحدار (Beta) الى ان التغير بمقدار وحدة واحدة في بعد الانشطة الرقابية سيؤدي الى التغيير في متغير الشفافية ما بنسبة (0.63) في المنظمة المبحوثة، وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة البالغة (7.552) مقارنة بقيمتها الجدولية (1.701) عند مستوى معنوية (0.05).

وتعكس هذه النتائج وجود علاقة تأثير معنوي لهذا البعد في متغير الشفافية، اذ تتمكن المنظمة المبحوثة من تبني مفهوم الشفافية كلما استثمرت الوسائل والأدوات القادرة على تقليل مخاطر الأخطاء وعدم الكفاءة وسوء استخدام الموجودات، فضلا عن توظيف التقارير الرقابية في نجاح الإجراءات الرقابية.

4- وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية لبعد المراقبة في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، إذ بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من المستوى الافتراضي (0.05) وفسر هذا البعد بدلالة معامل التحديد (R^2) ما نسبته (0.41) من الاختلافات في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، ويدعم معنويته قيمة (F) المحسوبة البالغة (20.113) وهي اكبر من قيمتها بالجدولية (4.196) عند درجات الحرية (1,28) ومستوى معنوية (0.05)، وأن النسبة المتبقية البالغة (0.59) تعود لمتغيرات أخرى لا يمكن السيطرة عليها او لم يتضمنها مخطط البحث، وتشير قيمة معامل الانحدار (Beta) الى ان التغير بمقدار وحدة واحدة في بعد المراقبة يؤدي الى التغيير في متغير الشفافية ما نسبته (0.64) في المنظمة المبحوثة، وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة البالغة (3.749) مقارنة بقيمتها الجدولية (1.701) عند مستوى معنوية (0.05).

وتُبرهن هذه النتائج وجود علاقة تأثير معنوية لهذا البعد في متغير الشفافية، إذ تتمكن المنظمة المبحوثة من استحضار مفهوم الشفافية كلما حرصت على اعداد التقارير الدورية لتقييم الأداء، فضلا عن توظيف الخطط القادرة على مواكبة الظروف البيئية المتغيرة.

5- وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية لبعد تقييم المخاطر في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، إذ بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من المستوى الافتراضي (0.05) وفسر هذا البعد بدلالة معامل التحديد (R2) ما نسبته (0.56) من الاختلافات في متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، ويدعم معنويته قيمة (F) المحسوبة البالغة (36.483) وهي اكبر من قيمتها بالجدولية (4.196) عند درجات الحرية (1,28) ومستوى معنوية (0.05)، وان النسبة المتبقية البالغة (0.44) تعود لمتغيرات أخرى لا يمكن السيطرة عليها او لم يتضمنها مخطط البحث، وتشير قيمة معامل الانحدار (Beta) الى ان التغير بمقدار وحدة واحدة في بعد تقييم المخاطر يؤدي الى التغيير في متغير الشفافية ما نسبته (0.75) في المنظمة المبحوثة، وهي قيمة معنوية بدلالة (t) المحسوبة البالغة (4.991) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (1.701) عند مستوى معنوية (0.05).

وتُثبت هذه المعطيات وجود علاقة تأثير معنوية لبعد خفة تقييم المخاطر في ام متغير الشفافية في المنظمة المبحوثة، إذ تتمكن المنظمة المبحوثة من استحضار الشفافية كلما امتلكت الوسائل الكفيلة لتقييم المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها المنظمة، فضلا عن تحديد المخاطر المتوقع حدوثها.

الجدول (5) تأثير ابعاد الرقابة الداخلية (منفردة) في متغير الشفافية

ابعاد الشفافية						المتغير المعتمد	
T		B	B0	F		R ²	
المجدولة	المحسوبة			المجدولة	المحسوبة		
1.701	6.026**	0.75	2.375	4.196	36.317**	0.56	البيئة الرقابية
1.701	5.086**	0.62	2.293	4.196	18.006**	0.39	نظم المعلومات والاتصال
1.701	7.552**	0.63	2.678	4.196	18.709**	0.40	الانشطة الرقابية
1.701	3.749**	0.64	1.915	4.196	20.113**	0.41	المراقبة
1.701	4.991**	0.75	1.905	4.196	36.483**	0.56	تقييم المخاطر

المصدر: من اعداد الباحثين في ضوء نتائج البرمجية SPSS25 **P ≤ 0.05

n=30

وبناءً على ما تقدم من علاقات التأثير بين متغيري البحث الرئيسة والفرعية والمشار إليها في الجدول (3)، والتي تؤكد وجود علاقة تأثير ذات دلالة احصائية معنوية لأبعاد الرقابة الداخلية (منفردة) في متغير الشفافية) في المنظمة المبحوثة، يمكن قبول الفرضية الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. تعد الرقابة الداخلية أداة رقابية ونشاط مستقل يقوم بتقديم الخدمات بما يتلائم مع طبيعة نشاط المنظمة وتحقيق جودة الرقابة الداخلية بالالتزام بالمعايير ومبادئ الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني بالإيفاء باحتياجات الأطراف المستفيدة من خلال الإبلاغ المالي عن معلومات تتصف بالمصداقية والموثوقية وتأثيرها في سلوكهم وله ابعاد وتتمثل بـ (بيئة الرقابة، نظم المعلومات والاتصالات، إجراءات الرقابة، تقييم المخاطر.
2. الشفافية تعني الوضوح وتقديم المعلومات الملائمة والموثوقة دون اغفال أي نوع من المعلومات عمداً أو سهواً للتأثير في نتائج القوائم المالية ولها ابعاد تتمثل بـ (الثقة والتمكين، المسألة، النزاهة، المشاركة)
3. كشفت نتائج الدراسة الى وجود علاقة ارتباط بين الرقابة الداخلية وبين الشفافية على مستوى المنظمة المبحوثة علماً ان عملية الارتباط امتدت لتجسد ارتباط كل بعد من ابعاد الرقابة الداخلية بالشفافية.
4. تتفاوت قيم معامل الارتباط بين كل عنصر كل بعد من ابعاد الرقابة الداخلية وبين الشفافية اذ نجد ان بعدي (البيئة الرقابية وتقييم المخاطر) قد حصلوا على اعلى قيمة معامل ارتباط مع (الشفافية) مقارنة مع الابعاد الأخرى المتمثلة بـ (نظم المعلومات والاتصال، الأنشطة الرقابية، المراقبة)
5. أوضحت الدراسة ان الرقابة الداخلية تؤثر إيجابياً ومعنوياً بدرجة كبيرة في الشفافية علماً ان عملية التأثير امتدت لتجسد تأثير كل بعد من ابعاد الرقابة الداخلية في الشفافية

ثانياً: التوصيات

1. ضرورة تطبيق برنامج تحسين الجودة في الرقابة الداخلية في الجامعة التقنية الشمالية لممارسة اعماله بكفاءة في ضوء الموارد والامكانيات المتاحة للوصول الى أنشطة تدقيقية أكثر كفاءة وفاعلية.

2. ضرورة تعزيز اقسام الرقابة الداخلية في الجامعة التقنية الشمالية بكوادر إضافية لمواكبة حجم العمل الموكل إليهم ممن يملكون كفاءة عالية ومهارة في العمل المحاسبي
3. ضرورة تعزيز إمكانية تحقيق الشفافية للمنظمات العامة والمبحوثة على وجه الخصوص من خلال تبني الابعاد المعبرة عنها وهي (الثقة والتمكين، المسألة، النزاهة، المشاركة).
4. العمل على التدريب المستمر للمحاسبين والمدققين لتعميق الوعي لديهم بأهمية الرقابة الداخلية للوصول الى تحقيق الشفافية واجراء مزيد من الدراسات خدمة للمنظمات العراقية وتبني الابعاد المعبرة عنها (بيئة الرقابة، نظم المعلومات والاتصالات، إجراءات الرقابة، تقييم المخاطر)
5. ضرورة الاهتمام بالإبلاغ المالي للمعلومات من ناحية كمية المعلومات ونوعيتها وطرق عرضها وتوقيت نشرها لما لها من تأثير في سلوك المستخدمين والتي تنتج باستخدام الطرق والأساليب المحاسبية وتقسم بالجودة والشفافية.

قائمة المصادر

أولاً: المصادر العربية

1. البلداوي، جعفر عبد الكريم هادي، (2011)، مدى الالتزام لعناصر الرقابة الداخلية في هيئة التعليم التقني - دراسة ميدانية في بعض المعاهد، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 6، العدد 17
2. جاسم، عذراء ضياء ومهدي، فاطمة صالح، (2020)، دور نظم المعلومات والرقابة الداخلية في تعزيز استقلالية العمل الرقابي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 126
3. عبد الله، خالد امين، (2012)، التدقيق والرقابة على البنوك، دار الوائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى.
4. حسن، مجبري وعبد العزيز، بوكار، (2021)، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الحوكمة المصرفية دراسة لعينة من البنوك العاملة في الجزائر، مجلة الاقتصاد وإدارة الاعمال، المجلد 5، العدد 2.
5. السامرائي، محمد حامد مجيد، (2016) أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية دراسة تحليلية على شركات صناعة الادوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط
6. الحسين، عطا الله، (2013)، نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية، الطبعة الأولى

7. نور الدين، حامد محمد، (2017) التدقيق الداخلي للثبوتات في المؤسسات الاقتصادية، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
8. الفاعوري، محمد عيسى، (2008)، الإدارة بالرقابة، دار كنوز المعرفة العلمية، الطبعة الأولى.
9. الهندي، وحيد بن احمد وعودة، احمد عودة عبد المجيد والغريز، رحاب بنت راشد، (2019)، درجة الالتزام بممارسة الشفافية الإدارية في جامعة الملك سعود، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 27، العدد 4.
10. العجيلي، صالح عبد عايد والمنديل، ناظر احمد، (2018)، دور الشفافية في الحد من الفساد الإداري، مجلة العلوم القانونية، العدد الخاص في مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان "الإصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول" للمدة 13-14/11/2018.
11. العبادلة، عبد الرحمن فاتح، (2019)، أثر الشفافية في تعزيز ابعاد المسؤولية الاجتماعية من وجهة نظر موظفي الوظائف القيادية في المؤسسات العامة الأردنية، مجلة مؤتة للبحوث والدراسات، المجلد 34، العدد 2.
12. أبو عجمة، ندى خالد، (2020)، الشفافية الإدارية وعلاقتها بالرضا الوظيفي لدى معلمات المدارس المتوسطة بمدينة ابها، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 4.
13. احمد، مناف عبدالمطلب و سريح، فائز هليل وإبراهيم، حاتم خليل، (2019)، دور الإدارة الالكترونية في تعزيز الشفافية الإدارية - دراسة ميدانية على مجموعة من كليات جامعة الانبار، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 46.
14. العامري، عامر عبداللطيف كاظم و دواي، جاسم مشتت، (2011) تأثير الشفافية التنظيمية (OT) في الحد من الفساد الإداري والمالي - دراسة استطلاعية تحليلية لآراء عينة من القيادات الإدارية العليا في المنظمات العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 17، العدد 64.
15. عبد الوهاب، محمود أسامة، (2016)، الشفافية الإدارية واثرها على التميز التنظيمي دراسة ميدانية على الجامعة المستنصرية، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، العدد 53 .
16. حسين، محمد نصر، (2021)، الشفافية واثرها في الحد من التهرب الضريبي - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب /بغداد، مجلة وارث العلمية، المجلد 3، العدد 5.

ثانياً: المصادر الأجنبية

1. Chan, K. C., Chen, Y., & Liu, B. (2021). The linear and non-linear effects of internal control and its five components on corporate innovation: Evidence from Chinese firms using the COSO framework. *European Accounting Review*, 30(4), 733-765.
2. Iorsue, B., NYOR, T., & YAHAYA, A. (2018). Control environment and internal control system effectiveness of listed deposit money banks in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 9(12), 16-26.
3. Radojević, A., Dragičević, P., & Milašinović, M. (2022). INTERDEPENDENCE OF CONTROL ACTIVITIES AND MONITORING AS COMPONENTS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM OF MANUFACTURING COMPANIES IN THE REPUBLIC OF SERBIA. *Acta Economica*, 20(36), 175-194.
4. Awen, B. I., Nyor, T., & Yahaya, O. A. (2017). Risk Assessment and Internal Control System Effectiveness of Listed Deposit Money Banks in Nigeria.
5. Hoxha, A. (2015). Empowerment and trust as mediators of the relationship between transformational leadership and organizational effectiveness. *European Journal of Economic & Political Studies*, 8(1), 43-60.
6. Jadera, S. M., & Al-Wadi, M. H. (2021). The roles of transparency and accountability in reducing administrative and financial corruption. *Public Policy and Administration*, 20(2), 284-298.
7. Huberts, L. W. (2018). Integrity: What it is and Why it is Important. *Public Integrity*, 20(sup1), S18-S32.
8. Schmitt, T., Haarmann, A., & Shaikh, M. (2022). Strengthening health system governance in Germany: looking back, planning ahead. *Health Economics, Policy and Law*, 1-18.