

انعكاس تكامل التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تفعيل الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي

Reflection of the integration of internal and external audit and its role in activating the regulatory performance to reduce financial corruption

أمل محمد سلمان التميمي

كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق
amal.altamimy@uokerbala.edu.iq

المستخلص. يهدف البحث إلى تبيان أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وانعكاسهما لتفعيل الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي وبيان مدى إمكانية هذا التكامل من خلال توافق الإجراءات البرامج التدقيقية والتعاون فيما بينهما في الوحدات الاقتصادية عينة البحث، فضلاً عن أطر التعاون بين المدققين الداخلي والخارجي ومدى إمكانية اعتماد المدقق الخارجي على الملاحظات والتقارير الدورية للمدقق الداخلي، وتوصل البحث إلى عدم وجود تكامل بين المدققين الداخلي والخارجي في الوقت الراهن، بالإضافة إلى أن التكامل بينهما يحد من الفساد المالي ويحجمه إلى أدنى درجة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، التكامل، الفساد المالي

Abstract. The research achieved to show the importance of integration between internal and external auditing and its reflection to activate the oversight performance to reduce financial corruption, and to clarify the extent of this integration through the compatibility of the auditing programs and cooperation between them in the economic units of the research sample, as well as cooperation between the external and internal auditor and the extent of the auditor's approval External to periodic reports and observations The internal auditor, and the research found that there is no integration between the internal and external auditor at the present time, that the integration between them reduces financial corruption and reduces it to the lowest degree.

Key words: external audit, financial corruption, Internal audit, integration.

١ المقدمة

ان الوحدات الاقتصادية تهتم بالرقابة والتدقيق على حساباتها وذلك من خلال وحدات التدقيق الداخلي internal audit unit فيها وعادة ما تكون مكلفة من الإدارة لمراقبة تنفيذ الأعمال، وعند انفصال الملكية عن الإدارة في المؤسسات والشركات التساهمية كان لابد من وجود التدقيق الخارجي External audit والذي يكلف من قبل اصحاب رؤوس الأموال لمراقبة حسن تنفيذ الأعمال وعرض النتائج بصورة واقعية وللحد من هدر الأموال والتلاعب لدى بعض الإدارات بعد ظهور المحاسبة الإبداعية. سيعرض البحث في صفحاته مدى إمكانية تكامل الجهات التدقيقية فيما بينهما وانعكاس هذا التكامل على نتيجة العمل والإفصاح عن المركز المالي بصورة واقعية وتفعيل الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي في هذه المؤسسات وتعزيز الثقة بين الإدارة من جهة وبين الملاك الحاليين والمستثمرين المرتقبين من جهة أخرى.

٢ منهجية الدراسة

٢.١ مشكلة البحث

يعد التدقيق ركيزة أساسية التي تتكئ عليها الوحدات الاقتصادية للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية، وعبر ذلك يمكن طرح مشكلة البحث في السؤال التالي: إلى أي مدى يمكن أن تساهم عملية التكامل بين

الجهات التدقيقية (الداخلية والخارجية) أي فيما بين (Internal Audit) و (External Audit) في تفعيل الأداء الرقابي وما دوره في الحد من الفساد المالي؟ ومن خلال طرح العام للمشكلة نطرح التساؤلات التالية:

1. ما هي العناصر التي يعتمد عليها في عملية التكامل فيما بين (Internal Audit) و (External Audit)؟ وهل هي قادرة على تفعيل الاداء الرقابي؟
2. ما هو إطار التكامل بين كلا النوعين من التدقيق (Internal Audit) و (External Audit)؟
3. ما هو انعكاس عملية التكامل بين (Internal Audit) و (External Audit) على تفعيل الأداء الرقابي؟
4. ما هو دور التكامل بين كلا النوعين من التدقيق (Internal Audit) و (External Audit) في الحد من الفساد المالي؟

٢.٢ فرضيات البحث

ينطلق البحث من فرضية رئيسة مفادها: وجود علاقة ارتباط وتأثير ذي دلالة احصائية بين تكامل التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل الاداء الرقابي للحد من الفساد المالي. أما الفرضيات الفرعية فهي:

1- ان عملية التكامل بين كل من (Internal Audit) و (External Audit) لها دور ينعكس في تفعيل الاداء الرقابي.

2- ان التكامل بين (Internal Audit) و (External Audit) يسهم في رفع فاعلية الاداء الرقابي.

3- ان انعكاس التكامل يساهم في تفعيل الاداء الرقابي وله دور في الحد من الفساد المالي.

٢.٣ أهداف البحث

الهدف العام للبحث هو توضيح تأثير انعكاس التكامل بين كل من (Internal Audit) و (External Audit) لتعزيز الدور الرقابي وتفعيله، حيث يهدف البحث إلى بيان انعكاس التكامل بينهما، ومن الأهداف التي سعى إليها البحث:

1. محاولة إبراز انعكاس التكامل بين كل من (Internal Audit) و (External Audit) في تفعيل الاداء الرقابي.

2. معرفة الغاية من انعكاس التكامل بين كل من (Internal Audit) و (External Audit)، وتوضيح الدور الفعال الذي تؤديه عملية التكامل.

3. إبراز أهمية التكامل بين (Internal Audit) و (External Audit) بشكل عام.

4. الاطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس التكامل بين كل من (Internal Audit) و (External Audit)

5. بيان انعكاس التكامل بين كل من (Internal Audit) و (External Audit) لتفعيل الدور الرقابي وللحد من الفساد المالي.

٢.٤ أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية عمل كل من (Internal Audit) و (External Audit) العمل الذي يؤديه في حماية النشاط الاقتصادي، كما إن أهمية البحث تأتي من تفشي ظاهرة الفساد المالي بشكل واسع في بلدان العالم بشكل عام وفي العراق بشكل خاص، إذ أصبحت من المصطلحات المعتاد سماعها في المجالس وقراءتها في الصحف، ولأثارها وانعكاساتها السلبية على اقتصاد البلد والمجتمع بصورة عامة، وتتجسد أهمية البحث في بيان دور التكامل بين كلا النوعين من التدقيق (Internal Audit) و (External Audit) وما له من دوره في تفعيل وتعزيز الاداء الرقابي وانعكاس ذلك على اكتشاف ومعالجة ومنع حالات الفساد المالي، ويسعى البحث الى توضيح عملية التكامل وبيان أثر هذا التكامل في تفعيل الدور الرقابي وزيادة فاعليته، كذلك تحديد مفهوم واضح لكل منهما ومن ثم بيان دور التكامل في تفعيل الدور الرقابي للحد من الفساد المالي الذي يعد ظاهرة خطيرة تواجه مختلف المجتمعات على مستوى العراق ودول العالم الأخرى.

٢.٥ مصادر جمع المعلومات

لقد تم الاعتماد في جمع معلومات البحث على جانبين: الاول هو الجانب (النظري) حيث تم اعتماد المنهج العلمي الاستقرائي التحليلي عن طريق المصادر العلمية من الكتب والبحوث والمقالات، فضلا عن (Internet)، أما في الجانب الثاني (العملي) فقد تم اعتماد الاستبانة واجراء التحليلات الاحصائية الموضحة في الجانب العملي من البحث.

٣: الجانب النظري للبحث

٣.١ التدقيق

٣.١.١ مفهوم وأهمية التدقيق

يعد التدقيق علماً ذا مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها وله تعريفات ومفاهيم متعددة، ويشير مفهوم التدقيق Audit الى انه: "هو عملية جمع وتقييم موضوعي للأدلة بهدف الحصول على رأي محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية لغرض المساعدة في اتخاذ القرارات". (Arens et al., 2014:24)، ويؤكد (Boynton et al., 2001:4) بأن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) (American Accounting Association) وفقاً لبيان تقرير لجنة المفاهيم التدقيقية الأساسية، ترى الجمعية بأن التدقيق Audit هو: "عملية منظمة للحصول بموضوعية على الإثباتات المتعلقة بالتأكدات حول الأفعال والأحداث الاقتصادية وتقويمها لضمان درجة التماثل/التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير القائمة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المستفيدين". كما ان مفهوم التدقيق Audit يشير الى: "العملية التي يتم من خلالها توفير تأكيدات حول مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية المعدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) General Accepted Accounting Principles أو قواعد أخرى". (Soltani, 2007:4)، ووفقاً لـ (Boynton et al., 2001:57) فإن إجراءات التدقيق Audit تشمل مجموعة من الطرق والوسائل المستخدمة من قبل الجهات التدقيقية خلال عملية التدقيق Audit والتي يمكن ان تختلف من عملية تدقيق لأخرى تبعاً لخصائص الوحدة الاقتصادية وحجمها وطبيعة عملها. كما يرى (Caray and Uanson) بأن مفهوم التدقيق Audit يشمل: "فحص أو بحث عن أدلة وتقييم لهذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل التوصل الى رأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية، وان هذه العملية يقوم بها شخص "أشخاص" مستقل ومؤهل عن معدي البيانات المالية بهدف زيادة الفائدة وإمكانية الاعتماد عليهما". (Caray and Uanson, 1994:4)، بينما يؤكد مجموعة من الباحثين بأن التدقيق: "هو عملية منهجية الهدف منها هو الحصول على الأدلة الموضوعية فضلاً عن تقييم هذه الأدلة الخاصة بالوضع الحالي من ناحية النشاط، والوضع المالي، والرقابة وكذلك يتم مقارنتها بالمعايير المقبولة المحددة مسبقاً، لغرض إيصال النتائج الى المستخدمين المستفيدين، وقد تكون تلك المعايير قانونية كقانون (Sarbanes Oxley) ساربنز أوكسلي، أو قد تكون المعايير تنظيمية تشمل السياسات والإجراءات الموضوعية من قبل المنظمة" (Kagermann et al., 2008:2). كما يعرف (Arens et al., 2012:4) مفهوم التدقيق Audit على أنه: "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد درجة التوافق بين المعلومات والمعايير المعمول بها والتقرير عن ذلك، وينبغي ان يتم التدقيق من قبل شخص مستقل ومختص".

من خلال المفاهيم المتعددة للتدقيق يتبين لنا بأنه يعتمد المدقق بشكل أساسي على عملية الفحص والتي يقوم من خلالها استناداً الى الأدلة الموضوعية بالتحقق من البيانات المالية للوحدة الاقتصادية، بهدف الوصول إلى إبداء رأي مهني محايد عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية والتي يتم الاستناد إليها في عملية اتخاذ القرارات من قبل جهات متعددة تشمل اطراف داخلية وخارجية للوحدة الاقتصادية.

وفي إطار أهمية التدقيق تتجلى أهميته من خلال اهتمام الاتحادات والمنظمات الدولية والجهات القائمة على المهنة وترعاها، والتي تتولى إصدار المعايير الدولية للتدقيق والإرشادات، وفي هذا المجال نجد بأن (Hay et al., 2014:28) يؤكد على أهميته من خلال ازدياد الطلب على سوق التدقيق لزيادة عولمة الأعمال بشكل عام، كما يلاحظ ازدياد اهتمام الجهات التنظيمية العالمية بشكل خاص على زيادة فاعلية مهنة التدقيق بهدف تطوير المهنة وزيادة جودتها والعمل على تخفيض قلق مستخدمي التقارير المالية فيما إذا كانت عملية التدقيق ذات جودة عالية على الصعيد العالمي. ووفقاً لـ (Hall, 2011:2) فإن الهدف يبقى مرتبطاً دائماً مع التأكيد المعقول للعرض الصادق والعاقل للبيانات المالية، وان هذا التأكيد ينبغي أن يتجدد سنوياً وذلك لمراعاة مصالح اطراف عديدة تعتمد على نتائج الأعمال منها الدائنون، و المساهمون أو المالكون، الوكالات الحكومية، والجمهور، واطراف أخرى تهتم بنتائج أعمال الوحدات الاقتصادية. وان الخطر الناتج عن الفشل في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية يطلق عليه مخاطر التدقيق، مما يؤدي الى ابداء المدقق رأي غير صحيح، وبعبارة أخرى هو الخطر الناتج عن ثلاث عوامل هي: الخطر الملازم، خطر الرقابة، وخطر الاكتشاف. (Mindak and Heltzer, 2011: 722)، ويتجلى الهدف الرئيس للتدقيق بالحد من المخاطر ومنع ظهور الأخطاء في نشاط الوحدات الاقتصادية لأنها ضرورية لتنفيذ الإدارة ونظام الرقابة الداخلية، فضلاً عن تحديد الإجراءات الواضحة لكافة الأنشطة التي يتم أجزائها داخل الوحدات الاقتصادية، بما في ذلك تحديد وإدارة المخاطر. (Nasta and Ladar, 2015:55)

٣.١.٢ أنواع التدقيق

يمثل التدقيق وفقاً للجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقييمها، بشكل موضوعي، المتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية. (AAA, 1973:2)، وهناك أنواع متعددة من التدقيق لكن أهمها وفق موضوع البحث والتي سيتم التركيز عليها أنواع التدقيق وفقاً للقوائم بالتدقيق وتشمل نوعين هما كل من (Internal Audit) و (External Audit):

٣.١.٢.١ النوع الأول

ويشمل التدقيق الذي يتم عن طريق شخص موظف يعين من داخل الوحدة الاقتصادية حيث يكون تابعاً للإدارة، الهدف من هذا النشاط هو تحسين أداء الوحدة من جهة وصحة ودقة البيانات المالية من جهة أخرى، ويوضح الاتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم (Internal Audit) بأنه نشاط تقييمي ضمن الوحدة الاقتصادية لخدمتها ويعد من ضمن وظائفه مراقبة واختبار وتقييم مدى ملائمة نظام الضبط الداخلي و النظام المحاسبي وفعاليتها في الوحدة الاقتصادية (Moller, 137: 2004)، ومن الجدير بالذكر أن معهد المدققين الداخليين الأمريكي (Institute of Internal Auditors (IIA) يعرف Internal Audit على أنه: "وظيفة يؤديها موظفين داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم إجراءات الرقابة الداخلية، المستمر للخطط والسياسات الإدارية ويهدف التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية، التحقق من سلامة مقومات الرقابة الداخلية، وسلامة معلوماتها ودقتها". (<http://laasb.org>)، ومن الجدير بالذكر فإن المعايير الموضوعية من قبل معهد المدققين الداخليين تعد معايير إلزامية واجبة التطبيق من قبل المدققين الداخليين وهي بذلك تشكل بالنسبة لدور (internal audit) الإطار الواضح. (Buregeya, 2007: 58-59)، ومن الأمور التي تعد ضرورية هو الالتزام من قبل Internal auditors بالمعايير الدولية وبما يفي من خلاله بالتزاماتهم الوظيفية، حيث إن الهدف من معايير (IIA) هو تحقيق ما يلي: (Ruud, 2001: 522)

١. بيان المبادئ الأساسية التي يتم الاعتماد عليها عند ممارسة Internal audit.
٢. تحديد إطار عام لأداء وتعزيز أنشطة Internal audit.
٣. بيان أساس لتقويم أداء أنشطة Internal audit.
٤. تحسين وتعزيز العمليات التنظيمية داخل الوحدة الاقتصادية.

وتؤكد دراسة (Salhi, 2016) على وجود علاقة قوية بين كفاءة Internal audit وعوامل عديدة منها دعم الإدارة لقسم التدقيق والرقابة الداخلية من خلال استخدام الموظفين ذوي الخبرة والاختصاص ودعم وحدة التدقيق بموارد مهمة ومؤثرة، كما إن جودة التدقيق والرقابة الداخلية يوفران ضماناً لصحة التصرف في الأموال ويمنع الكثير من حالات التلاعب والغش والاختلاس، وتمثل عملية الفحص أحد العناصر المهمة في برامج التدقيق بحكم اعتماد التدقيق على بيانات تدرس وتحلل لغرض تقديم التقييم عن حالة لشركة معينة بموجب التقارير، وعليه فإن البيانات المحللة تستقي من عملية الفحص، ونجد بأن المعاجم والقواميس تحدد المفهوم باللغة الأجنبية: (Audit = تدقيق الحسابات)، وإن عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية تعد من أهم مراحل عملية التدقيق، إذ يتم من خلالها التأكد من أن الرقابة محكمة، ومن تحديد نقاط الضعف لكي يتم تفاديها، وفي النظام الضعيف يضطر External auditor إلى زيادة الاختبارات وتوسيع نطاق الفحص حتى يستطيع أن يبدي رأي سليم عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية محل التدقيق، في حين قوة وفعالية هذا النظام ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وبالتالي اختصار لبرنامج التدقيق، ولغرض قيام Internal auditor بإنجاز المهام الموكلة إليه وعلى أحسن وجه ينبغي عليه الالتزام بالمعايير الدولية ومدونة الميثاق الأخلاقي الصادرة عن المعهد الدولي للمدققين الداخليين (IIA). ويضيف (Trotman, 2013: 3) بأن (Internal Audit) يعد مورداً قيماً للمعلومات إذا كان ذو مستوى مناسب من الجودة، كما أن الاعتماد بشكل متزايد على التدقيق يزيد من ضرورة كون المعلومات المقدمة مفهومة بشكل جيد.

٣.١.٢.٢ النوع الثاني

التدقيق الذي يتم عن طريق جهة من خارج الوحدة الاقتصادية بحيث تتمتع بالاستقلالية التامة عن إدارتها، في التدقيق Audit هو: "عملية جمع و تقويم موضوعي للأدلة بهدف الحصول على رأي محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمساعدة على اتخاذ القرارات". (Arens et al., 2014: 24)، ومما لا شك فيه أن مجال (Eternal Audit) يشمل بصورة عامة تدقيق البيانات المالية وكذلك التدقيق المالي، حيث يقوم External auditor بتنفيذ وأداء البرامج

التدقيقية وفق الأعراف والمعايير المقبولة والمتعارف عليها في هذا المجال ،كما ان اصفاء الدرجة المعقولة من التأكد حول مدى تمنح مصداقية للمعلومات الواردة في التقارير المالية فضلا عن مدى انسجامها مع المعايير المحاسبية يمثل بشكل عام هدف التدقيق. وبالنظر لأهمية هذا النوع من التدقيق يتطلب انجازه القيام بعدة مراحل.

٣.١.٢.٣ مراحل التدقيق الخارجي

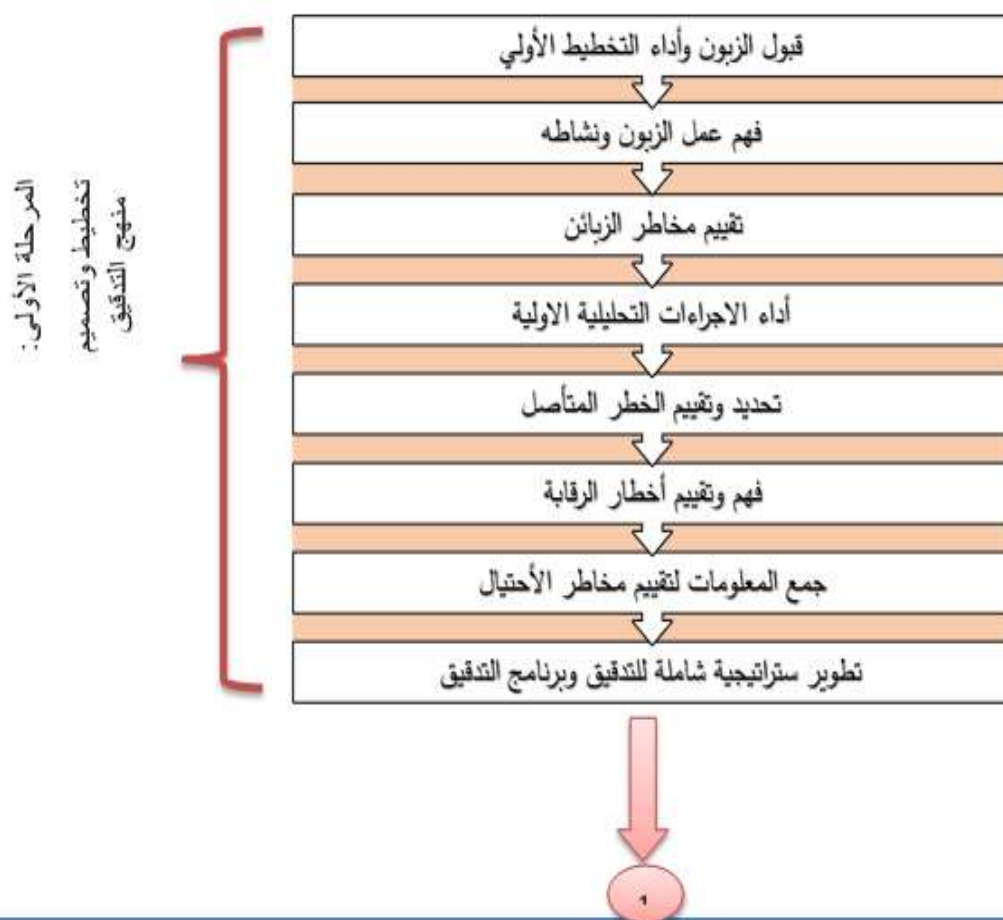
أن العملية التي تقوم بها الجهات التدقيقية الخارجية External Audit تمر بعدة مراحل وذلك لتحقيق أهدافه الرئيسية حيث تتضمن اربع مراحل هي: (Arens et al.,2014: 423)

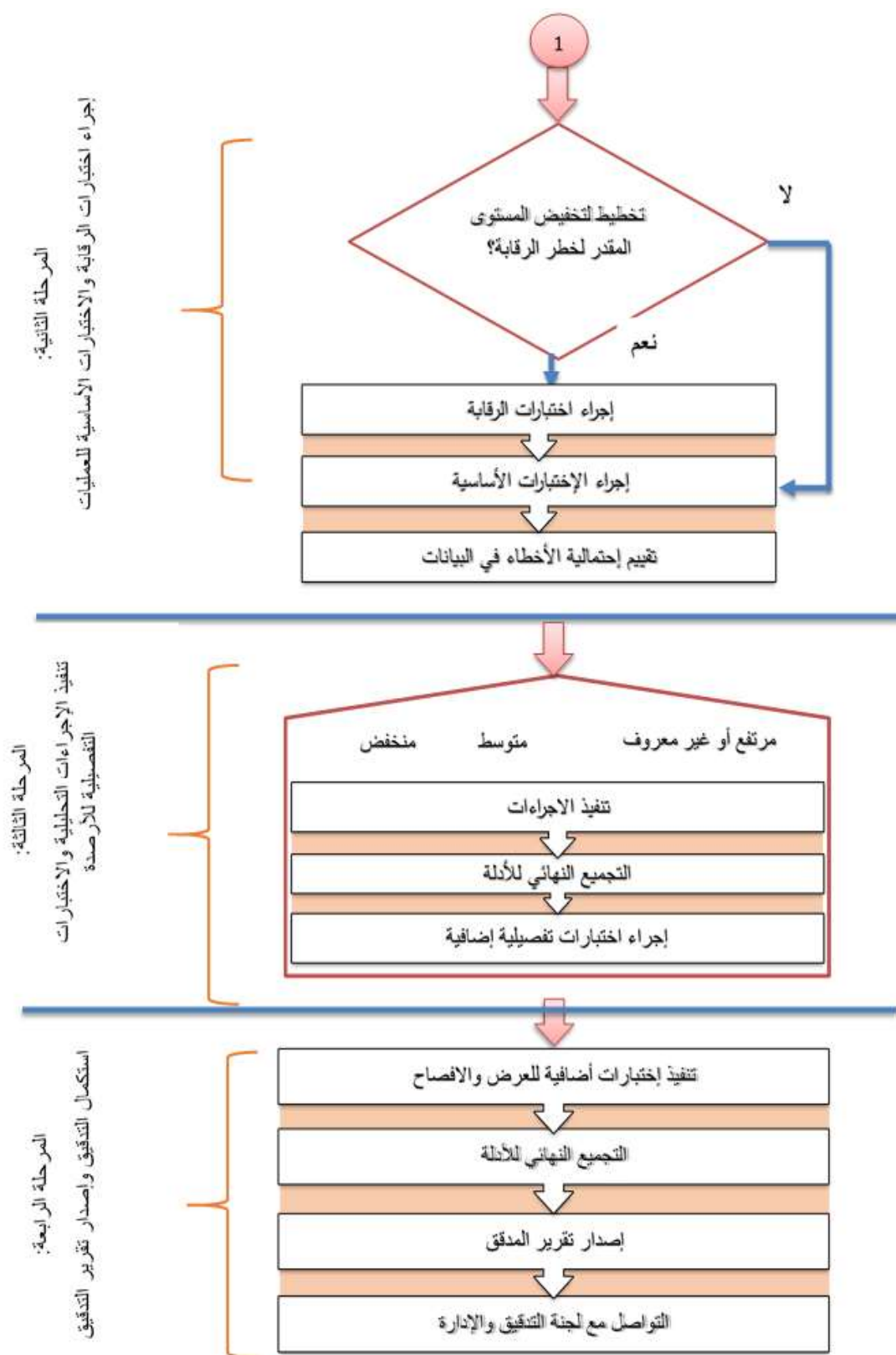
المرحلة الاولى: هي المرحلة الأساسية وتتضمن عملية تخطيط وتصميم منهج التدقيق.

المرحلة الثانية: وتشمل القيام بإجراء اختبارات الرقابة وكذلك الاختبارات الأساسية للعمليات وان الهدف من هذه المرحلة هو التوصل الى تقويم احتمالية الأخطاء.

المرحلة الثالثة: وتتضمن القيام بتنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة والقيام بالإجراءات التحليلية.

المرحلة الرابعة: وهي المرحلة الأخيرة حيث يتم استكمال عملية التدقيق والتوصل الى تقديم التقرير. وادناه ملخص عملية التدقيق.





٣.١.٣ معايير معالجة حالات الغش والفساد المالي

لقد أكد الباحثون (Ratliff & Reding, 2002: 3) بأن المدققين (Auditors) في القرن 21 ينبغي ان يكونوا على استعداد لتدقيق أي شيء تقريبا بما في ذلك نظم الرقابة الادارية والمحاسبية ونظم المعلومات المحاسبية والادارية والاداء التشغيلي، والتقارير المالية والغش والاحتيال والتقارير الوصفية وتدقيق الجوانب المتعلقة بالبيئة والجودة والاداء. وقد أصدر اتحاد المدققين الدولي (IFAC) المعيار ISA 240 المتعلق بالغش المحاسبي وأكد على ضرورة تقييم مخاطر الغش والاستجابة لها، كما ان المعيار قد وسع اجراءات التدقيق التي يجب على المدققين القيام بها لاكتشاف الغش، حيث تضمن المعيار إجراءات وإرشادات ينبغي للمدقق إتباعها من أجل المعالجة الاختلالات، بالنظر لأهمية الدور الرقابي للمدقق في الوحدة الاقتصادية وحماية المساهمين (المالكين) من بعض التصرفات التي قد تصدر عن الادارة وهدفها تجميل الحسابات والتي قد تلحق الاضرار ببعض أصحاب المصالح، وقد نجح المعيار هذا في الارتقاء بأداء التدقيق بالفعالية المطلوبة، حيث يشير المعيار إلى أن الأخطاء الناجمة عن الغش المقصود من الصعب اكتشافها، وأن المدقق مسؤولا مسؤولية كاملة عن اكتشاف الأخطاء الفنية الناجمة عن وجود غش، وهو في الوقت نفسه لا يعد مسؤولا عن اكتشاف الغش في حد ذاته، وقد وفر المعيار الإرشادات اللازمة لاكتشاف الغش المؤثر على التقارير المالية، حيث تضمن المعيار إرشادات مقسمة في ثلاث مجموعات لكي يسترشد بها المدقق في تحديد الأضرار المادية الناجمة عن الغش المتعمد، الأمر الذي يؤدي إلى نجاح مهمة التدقيق ومن ثم احتمالية تخفيض الفشل، ان أهم ما تضمنه المعيار 240 هو موضوعات تتعلق فيما إذا كان خطأ محدد يمكن أن يكون دليلا على وجود غش، وتقدير الأخطاء وأثرها على التدقيق والتصرف بشأنها، فضلا عن الحصول على الإقرارات من ادارة الوحدة الاقتصادية. ومع "الجهود التي تبذلها الجهات المنظمة للتدقيق في مكافحة الغش الذي لا يمكن إنكاره، الا انه قد تم إيلاء القليل من الاهتمام لمسؤوليات المدققين الخارجيين فيما يتعلق بفساد الشركات". (Rasha and Andrew, 2016: 2). ان قدرة المدقق على اكتشاف المخالفات والابلاغ عنها تعكس جودة التدقيق، كما يركز مفهوم الجودة على دقة المعلومات التي يتضمنها التقرير المقدم من قبل المدقق حيث يربط أصحاب المصالح جودة التدقيق بمدى دقة المعلومات التي يبلغ عنها المدقق أو التي يصادق عليها المدقق في التقارير المالية، حيث تمثل جودة التدقيق تطبيق لمعايير التدقيق والابلاغ عن المعلومات المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة. (Bing, et al., 2014: 3-4)، كما ان توفر المدققين ذوي الخبرة او الذين يتمتعون بالخبرة يرفع من مستوى التدقيق أي مستوى الاداء في مجال عمل التدقيق (Abdullah, 2014: 55)، وفي دراسة تناولت بشكل أساسي تأثير جودة التدقيق (AQ) على أداء الشركة (FP) حيث تناولت العلاقة بين جودة التدقيق واداء الشركة فقد توصلت الى انه يمكن تحسين أنشطة التدقيق في الشركات من خلال وجود مدققين مستقلين وخبراء. (Usman et al., 2020)، لقد أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA, 2008) المعيار رقم (1100) وهو بعنوان "الاستقلالية والموضوعية" لغرض اضعاف المصداقية على المدقق الداخلي وفاعلية أنشطة التدقيق الداخلي أي ان نشاط التدقيق الداخلي ينبغي ان يكون مستقلا وان يتصف المدققين بالموضوعية التي تعني عدم التحيز والنزاهة، ويمثل الاستقلال وفقا للمعيار افساح المجال أمام المدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بعيدا عن أي ضغط في مجال تحديد نطاق التدقيق ومنهجية التدقيق وبالشكل الذي يمكنه من اتمام عمليات الفحص والتقارير عن النتائج وإيصالها الى المستويات المناسبة بحرية تامة، فضلا عن تجنب الاشتراك في الفحص أو التأكيد على أنشطة قد يكون شارك فيها. كما انه لا بد من توفر الادارة المستقلة للتدقيق الداخلي وان يكون لديها أفراد مؤهلين تأهيلا مهنيا عاليا وبالشكل الذي يمكنهم من أداء وظيفتهم بكفاءة وفاعلية، فضلا عن وجود نظام جيد للرقابة الداخلية. ان الجودة مصطلح يشير الى المطابقة مع المتطلبات (Conformance to Requirement)، وتتعرض جودة التدقيق الداخلي على الخصائص التي ينبغي ان تتسم بها المعلومات المحاسبية، وفي جميع أنحاء مهنة التدقيق الداخلي، هناك دعم لبرامج الجودة - على الأقل من حيث المفهوم، وان الحد الأدنى من متطلبات التدقيق الداخلي QAIPs هي محددة بالمعايير (1300-1322) وتمت الموافقة على هذه المتطلبات من قبل المهنة بأكملها، حيث أن المدققين الداخليين وجميع أصحاب المصلحة الرئيسيين أيدوا مجموعة المعايير الإلزامية فيما يتعلق بجودة التدقيق الداخلي، ومن الجدير بالذكر ان لجنة

(Cadbury committee) أكدت على مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير ويمكن ان تزداد فاعلية التدقيق الداخلي عندما تكون لجنة التدقيق الداخلي قادرة على توزيع المهام على الافراد العاملين في التدقيق الداخلي لغرض الحصول على معلومات مهمة وذلك لتقوية نوعية السياسات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية. (Cohen & Jeffrey, 2004:33) ، ويمكن الحكم على جودة التدقيق الداخلي من خلال حماية الشركة من المشاكل الاقتصادية، وأن تجاوز وإهمال المدقق لتلك المعايير قد يؤدي إلى تفويض وإضعاف القيمة الاقتصادية لعملية التدقيق. (Knechel and Robert, 2013:1-2)، ومن الجدير بالذكر ان إحدى الدراسات لمجموعة من الباحثين في المعهد العالي للدراسات المحاسبية تشير الى أن "ضعف الدور الرقابي يعد من العوامل التي تساهم في انتشار الفساد المالي، حيث ان عدم قيام الأجهزة الرقابية بدورها بالشكل المطلوب، يعد جزءا من منظومة الفساد المستشري في العراق، فضلا عن إن الكثير من لجان المتابعة والرقابة لا تعمل بواجباتها إما تسامحا وإما بإزاء أخذ الرشوة، وهناك حاجة ماسة الى تفعيل الدور الرقابي".

٣.١.٤ انعكاس تكامل التدقيق الداخلي والخارجي

ان التدقيق يمثل الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي، ويتم من خلال معايير التدقيق الدولية (ISA) International Auditing Standards التي يصدرها اتحاد المحاسبين الدولي والتي تصدر في الغالب نتيجة لتوافق دولي بين جهات ومنظمات دولية للتدقيق حيث توفر ارشادات وتوجيهات للعمل بها وتوفر اطار وتحكم وظيفة التدقيق، ومما لا شك فيه انه بعد انفصال الإدارة عن الملكية، ينبغي تدخل طرف آخر محايد ومستقل لزيادة موثوقية المعلومات من جانب المستخدمين، وهذا الطرف يتمثل في جهة رقابية خارجية، وتزداد فعالية الرقابة الخارجية بوصفها أداة للرقابة إذا كانت تعتمد على قواعد وأخلاقيات ومعايير متعارف عليها دوليا وذات جودة عالية، وتتبع الجهات التدقيقية (الخارجية والداخلية) منهجيات علمية منتظمة كما انها تركز على وسائل وتقنية تسمح بجمع أدلة الاثبات والقرائن الكافية لدعم التقارير المقدمة، ان التكامل فيما بين جهات التدقيق يعتمد في الغالب على نتيجة تقييم كل جهة للجهة الاخرى فضلا عن درجة الثقة المتبادلة فيما بين كل من الجهات التدقيقية (Internal Audit) و (External Audit)، كما ان وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية أو (Internal Audit) في أي وحدة اقتصادية يساهم في تقليل حدوث التلاعب والاختفاء ويمنع حالات هدر الاموال ويحافظ على الاصول ومن شأنه ان يسهل من عملية ابداء الرأي في التقارير المالية من قبل الجهات التدقيقية الخارجية (External Audit)، وأن الدراسات تؤكد بأن تطبيق المعايير الدولية يسهم بشكل كبير في القضاء على الفساد والحد منه. (Monem & Houge: 2016)، ومما تجدر الاشارة اليه ان تمتع الجهات التدقيقية الداخلية Internal auditors بمجموعة من المهارات التي تفي بمتطلبات المهام الموكلة اليها وبما يحقق اهداف (Internal Audit) وكذلك اهداف الوحدة الاقتصادية بحيث تتوفر لها الخبرة والمعرفة والامام بتقنية المعلومات والقدرة على التحليل وامكانية تقييم المخاطر، فضلا عن توفير البنى التحتية اللازمة للعمل على تنفيذ خطة التدقيق، كل ذلك يجعل من المهمة التي تقوم بها الجهات التدقيقية الخارجية (External Audit) بشكل أفضل لأن هذا الأمر سيؤدي الى الاعتماد على نتائج (Internal Audit) وبما يقلل من الجهد والوقت اللازم لإنجاز مهام External auditors وبالتالي يساهم في تخفيض التكاليف. وهناك العديد من الفرص التعاون بين كلا النوعين من التدقيق في دورة التدقيق، كما هو موضح في الجدول (١) التالي:

جدول (1) الأدوار المتميزة للتدقيق الداخلي والخارجي

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الافراد/التقرير	استخدام مدقق خارجي، تقدم التقارير للمساهمين أو ما يعادلهم
تستخدمه المنظمة وتقدم التقارير إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق	استخدام مدقق خارجي، تقدم التقارير للمساهمين أو ما يعادلهم
المجال	تقديم المخاطر وإدارتها: المالية والتشغيلية ،
الامتثال والحكم	ابداء الرأي في البيانات والمعلومات المالية وما يتصل ، وبالتالي دراسة ضوابط الراي الداخلية ذات العلاقة
الهدف	تقديم ضمان بأن الإدارة العليا تقوم بأداء واجباتهم المتعلقة بالحوكمة ، وإدارة المخاطر
تقديم ضمان لأصحاب المصلحة بخصوص القانون ،وان البيانات المالية وغيرها من التقارير تنجز كما وفق القوانين	تقديم ضمان بأن الإدارة العليا تقوم بأداء واجباتهم المتعلقة بالحوكمة ، وإدارة المخاطر

التركيز	فهم العمل ، وتوفير التأكيد على كفاءة وفعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية	فهم العمل بما فيه ابداع الراي المهني حول البيانات المالية
الاستقلالية	تشرف لجنة التدقيق على المعايير الأخلاقية المهنية وجودتها	المعايير الأخلاقية المهنية التي تم تدقيقها ورقابتها بواسطة لجنة التدقيق والإطار التنظيمي.
مستلم التقرير	برنامج ضمان وتحسين التركيز الرئيسي الموضوعية المجلس ولجنة التدقيق الإدارة العليا والمدققين	رأي مدققي الحسابات للمساهمين (المساهمين) أو ما يعادلها. رسائل الإدارة إلى مجالس الإدارات العليا
التوقيت والتكرار	وفقا لخطة التدقيق المعدة من قبل الإدارة أو لجنة التدقيق ، والإدارة العليا	التقارير القانونية، في بعض الوحدات التي تقدم تقاريرها إلى الاسواق المالية
الاطار المهني	معايير ومدونة أخلاقيات دولية مهنية وتوصيات منتظمة و متابعة للإجراءات	الإطار القانوني والتنظيمي
التحسينات	مجموعات المهارات المتنوعة المطلوبة: القدرة على فهم الشركات	تقرير الإدارة لتدقيق العمليات والتحسينات اللازمة وفي الغالب تركز على عمليات إعداد القوائم المالية
المهارات	الحوكمة، والمخاطر التجارية ، والتشغيلية ، المخاطر الاستراتيجية والامتثال	فهم الأعمال لتكون قادرة على تحدي استخدام المعايير الدولية للمحاسبة

Source : POSITION PAPER ENHANCING GOVERNANCE THROUGH INTERNAL AUDIT " Improving cooperation between internal and external audit" European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA),2013. <http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/11/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf>

٤ المبحث الثالث: الجانب التطبيقي (العملي)

يهدف هذا المبحث للتعرف على انعكاس التدقيق الداخلي والخارجي وتكاملهما وإلى قياس تأثير المتغير المستقل «التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي» في المتغير التابع «الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي»، وذلك بالاعتماد على اختبار «Cronbach's Alpha» لمعرفة تحكيم الاستبانة المعدة للفرضية الرئيسة واختبار «Sample –K-S» لمعرفة هل أن العينة موزعة طبيعياً، واختبار «One-Sample Test» والانحدار «REGRESSION ANALYSIS» لأثبت الفرضيات ولتحديد مستوى التأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع، فضلاً عن استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال ودرجة قبوله وفق مقياس «Likert Scale» الخماسي. ولتحقيق هذا الهدف فقد أعدت الباحثة استبانة مخصصة لأثبت الفرضيات وقد وزعت لعدد من المختصين في مجال التدقيق والمحاسبة الحكومية والمالية سواء كانوا من الاساتذة الأكاديميين أو المهنيين العاملين في هذا المجال، إذ وزعت ٣٠ استبانة على عينة مكونة من مجموعة من الاساتذة في جامعة كربلاء بالإضافة إلى محاسبين في الجامعة وجهات رقابية خارجية وتم تحليلها بواسطة برنامج التحليل الاحصائي Spss .

٤.١ اختبار (Sample –K-S)

يهدف هذا الاختبار لبيان مدى التوزيع الطبيعي للعينة بناءً على الفرضيات الاحصائية ادناه:

– البيانات موزعة بشكل طبيعي: H0

– البيانات موزعة بشكل غير طبيعي: H1

جدول (٢): Sample -K S

الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي		التدقيق الداخلي والخارجي	
30		30	
Mean		2.6267	
Std. Deviation		.59128	
.35758		.336	
Asymp. Sig. (2-tailed)		.619	

جدول (٣) ألفا كرونباغ STATISTICS	
CRONBACH'S ALPHA	N
.827	22

الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Spss

من خلال الجدول رقم (٢) اعلاه المتضمن اختبار (Sample -K-S) لمعرفة هل ان العينة موزعة طبيعياً تبين الآتي:

- ❖ المحور الاول تكامل التدقيق الداخلي والخارجي ذي مستوى الدلالة Sig هو 0.619 هو اكبر من 0.05 وهذا دليل على قبول الفرضية الصفرية H0 وان العينة موزعة طبيعياً.
- ❖ المحور الثاني الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي حيث ان مستوى الدلالة Sig هو 0.336 وهو اكبر من 0.05 وهذا دليل على قبول الفرضية الصفرية H0 وان العينة موزعة طبيعياً.

٤.٢ Cronbach's Alpha:

يتضح من الجدول رقم (٣) أن معامل ألفا كرونباغ الذي يستعمل لقياس مستوى ثبات الاجابات هو عال جداً بلغ (0.827)، وهو دليل على قدرة أداة الدراسة على قياس ما أعدت لأجله وفي حال إعادة هذه الدراسة على العينة نفسها في أوقات مختلفة، (ولا يقصد بذلك أن النتائج سوف تكون في حالة تطابق تام)، ولكن من الممكن أن تكون قريبة الى النتائج السابقة وسوف تكون نتائج متقاربة بنسبة ٨٢.٧ % .

وسيعرض البحث تحليل لفقرات ومحاور الاستبانة كما مبين في أدناه:
الخصائص الاجتماعية:

جدول (٤) الخصائص الديمغرافية لعينة البحث

الجنس	
ذكر	٢٢
انثى	٨
المستوى الوظيفي	

محاسب	٣	١٠ %
مدقق داخلي	١٢	٤٠ %
مدقق خارجي	٩	٣٠ %
تدريسي	٦	٢٠ %
المؤهل العلمي		
بكالوريوس	١٥	٥٠ %
دبلوم عالي	٣	١٠ %
ماجستير	٦	٢٠ %
دكتوراه	٦	٢٠ %
سنوات الخدمة		
١-٥ سنة	٣	١٠ %
٦-١٠ سنة	٦	٢٠ %
١١-١٥ سنة	١٢	٤٠ %
١٦ - ٢٠ سنة	٦	٢٠ %
٢١ سنة فأكثر	٣	١٠ %
التخصص		
محاسبة	١٨	٦٠ %
علوم مالية	٩	٣٠ %
إدارة الاعمال	٣	١٠ %
مكان العمل		
جامعة كربلاء	١٥	٥٠ %
رقابة داخلية	٩	٣٠ %
رقابة خارجية	٦	٢٠ %

الجدول من إعداد الباحثة استناداً إلى نتائج برنامج Spss
يتضح من الجدول رقم (٤) الخاص بالخصائص الاجتماعية لأفراد عينة البحث، حيث أظهرت النتائج بأنه العينة كانت مثالية من حيث الاختيار وتعتقد الباحثة بأنه أفراد العينة قادرين عن تشكيل صورة واضحة للإجابة على مفردات واسئلة الاستبانة المعدة لموضوع البحث.

٤.٣.١ المحور الأول: (تكامل التدقيق الداخلي والخارجي)
جدول (٥) المتوسط الحسابي ودرجة القبول للمحور الأول

درجة القبول	Std. Deviation	Mean	The Scale					تكامل التدقيق الداخلي والخارجي
			5	4	3	2	1	
غير موافق	.356	2.40	8	9	8	3	2	1 هناك تعاون بين المدقق الخارجي والداخلي في الوحدات الاقتصادية
موافق	.211	3.47	2	3	10	9	6	2 يحقق التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي كفاءة في العمل المحاسبي
محايد	.276	3.13	3	7	9	5	6	3 اعتماد المدقق الخارجي على تقرير المدقق الداخلي الدوري في تسجيل تقريره
محايد	.285	3.13	4	6	8	6	6	4 توافق إجراءات وبرامج التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي
موافق	.922	3.43	3	3	9	8	7	5 الحصول على فهم كافٍ لنظم التدقيق الداخلي يعزز تقارير التدقيق الخارجي
موافق	.907	3.70	1	3	9	8	9	6 التدقيق الخارجي يتجنب تكرار الاختبارات المعدة من قبل المدقق الداخلي
موافق	.770	3.53	1	1	15	7	6	7 المدقق الخارجي ينوع ويغير طبيعة أدلة الإثبات المعتمدة من قبل المدقق الداخلي
موافق	.858	4.27	1	2	2	8	17	8 اعتماد المدقق الخارجي على تقرير المدقق الداخلي يؤدي إلى تقليل الوقت
موافق	.770	4.27	1	2	1	10	16	9 اعتماد المدقق الخارجي على تقرير المدقق الداخلي يؤدي إلى تقليل الجهد
موافق	.858	4.50	0	1	1	10	18	1 اعتماد المدقق الخارجي على تقرير المدقق الداخلي يؤدي إلى تقليل الكلفة
موافق	.765	4.17	1	2	3	9	15	1 تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يزيد من مصداقية القوائم المالية
موافق	0.357	3.64	المتوسط الحسابي العام					

الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Spss

يتضح من الجدول (٥) أعلاه أن الفقرة رقم ١ كانت ضمن درجة قبول (غير موافق) أي لا يوجد تعاون بين كلا النوعين من التدقيق في الوحدة الاقتصادية، أما الفقرتان ٣ و ٤ فكانتا ضمن درجة قبول (محايد) حسب آراء عينة البحث، أي أن هناك عدم توافق نوعاً ما بين إجراءات وبرامج التدقيق بين كلا النوعين من التدقيق وكذلك عدم الاعتماد على التقارير الدورية للمدقق الداخلي، بينما كانت الفقرات الأخرى ضمن درجة قبول (موافق) و(موافق جداً) وهذا دليل على أن التعاون بينهما يحقق كفاية بالعمل المحاسبي وتجنب تكرار الاختبارات وينوع من طبيعة أدلة الإثبات وتقليل الوقت والجهد والكلفة ويزيد من موثوقية المعلومات، أما المتوسط الحسابي العام لمحوّل التكامل كان ضمن درجة قبول (موافق) وبمتوسط حسابي (٣.٦٤)، وهذا يدل على أن هذا المحور إيجابي من وجهة نظر أفراد العينة وإنه بالإمكان تحقيق التكامل بين كلا النوعين من التدقيق.

٤.٣.٢ المحور الثاني: الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي

جدول (٦) المتوسط الحسابي ودرجة القبول للمحور الثاني

درجة القبول	Std. Deviation	Mean	The Scale					الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي
			5	4	3	2	1	
			موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً	
1	.77	2.4	9	10	4	4	3	يوجد تكامل بين المدقق الداخلي في المؤسسة مع الجهات الرقابية الخارجية
2	.92	3.9	1	2	4	13	10	توافق وتكامل إجراءات والبرامج الرقابية يؤدي لحد الفساد المالي والإداري
3	.88	4.1	1	2	2	12	13	التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يؤدي لكفاءة الأعمال المحاسبية في المؤسسة
4	.77	3.4	2	6	7	7	8	التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يؤدي لتقييم النظام المحاسبي بالمؤسسة
5	.92	3.9	2	2	4	11	11	التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يؤدي لحماية أصول المؤسسة وممتلكاتها
6	.90	3.5	2	4	8	9	7	التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يؤدي إلى تحقيق كفاية وفعالية استخدام الموارد
7	.77	3.7	1	1	12	8	8	التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يؤدي إلى تقليل الوقت والجهد والتكلفة
8	.85	3.4	3	4	8	7	8	التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يؤدي لإبلاغ الإدارة العليا عن نتائج العمليات
9	.76	٣.٥	٢	٥	٧	٧	٩	التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يؤدي للإبلاغ المالي والافصاح للجهات المستفيدة
10	.76	3.5	1	1	15	7	6	انعكاس التكامل بين التدقيق الخارجي والداخلي يؤدي لتفعيل الأداء الرقابي

1	انعكاس تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسة	٨	٩	٩	٣	١	3.6	76.7	٣
1	المتوسط الحسابي العام						0.3	3.5	٣
							57	6	٣

الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Spss

يبين لنا الجدول (٦) أعلاه أن أغلب الفقرات كانت ضمن درجة قبول (موافق) حسب آراء عينة البحث، أي أن تكامل كلا النوعين من التدقيق يؤدي إلى كفاية الأعمال المحاسبية وتقييم النظام في المؤسسة وحماية أصولها ويوفر فاعلية الاستخدام الأمثل للموارد وتقليل الوقت والجهد والكلفة وإبلاغ الإدارة العليا وكذلك الجهات المستفيدة عن نتائج الأعمال، ماعدا الفقرة الأولى التي كانت ضمن درجة قبول (غير موافق) أي إنه لا يوجد تكامل بين كلا النوعين من التدقيق حسب آراء عينة البحث، أما المتوسط الحسابي العام لمحور الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي كان ضمن درجة قبول (موافق) وبمتوسط حسابي (٣.٥٦)، وهذا يدل على أن هذا البعد إيجابي من وجهة نظر أفراد العينة وإن التكامل بين كلا النوعين من التدقيق ينعكس إيجاباً على الأداء الرقابي ويؤدي إلى الحد من الفساد المالي.

ONE SAMPLE TEST ٤.٤

استخدم اختبار **One-Sample Test** لإيجاد درجة T المحسوبة ومقارنتها بدرجة T الجدولية وهي (١,٩٦) وبمستوى دلالة (٠,٠٥) عند درجة حرية ٢٩ لكون عينة البحث كانت ٣٠ مستبان.

جدول (٧) : One_Sample_Test

Test Valu=3						
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تكامل التدقيق الداخلي والخارجي	4.069	29	.000	-.80000-	-.9808-	-.6192-
الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي	3.358	29	.004	-.37333-	-.5941-	-.1525-

الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي Spss

نستنتج من الجدول رقم (٧) أن درجة T المحسوبة للبعد الأول (تكامل التدقيق الداخلي والخارجي) هي (4,069) وهي أعلى من درجة ال (T) الجدولية (١,٩٦) وبدرجة حرية (٢٩) مما يدل على أن هذا المحور إيجابي وهناك موافقة على عباراته من قبل أفراد العينة، وأن مستوى الدلالة sig (٠,٠٠٠) وهي اصغر من (٠,٠٥) مما يدل على أن أفراد العينة قادرة على تشكيل رؤية واضحة تجاه هذا المحور. ويتضح أيضاً أن T المحسوبة للمحور الثاني (تفعيل الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي) هي (3,358) وهي أكبر من درجة ال (T) الجدولية (١,٩٦) وبدرجة حرية (٢٩) مما يدل على أن المحور الثاني إيجابي وهناك موافقة على عباراته من قبل أفراد العينة، وأن مستوى الدلالة sig (٠,٠٠٤) وهي اصغر من (٠,٠٥) ويدل على أن أفراد العينة قادرة على تشكيل رؤية سليمة تجاه هذا البعد، ومما تقدم أعلاه نستنتج أن التكامل بين كلا النوعين من التدقيق له دور واضح على تفعيل الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي، إلا أن معايير التدقيق الدولية لم تكن مطبقة بالشكل الأمثل في بالنظم المحاسبية في الوقت الحالي.

٤.٥ اختبار : Regression

جدول (٨) : Regression الانحدار						
المحور الأول	DF	Sig	T المحسوبة	T الجدولية	R ²	R
انعكاس تكامل التدقيق الداخلي والخارجي وتأثير على الأداء الرقابي	29	0.000	3.650	1.69	0.221	0.656

الجدول من إعداد الباحثة استناداً على برنامج Spss

من خلال ما تقدم اعلاه الخاص باختبار Regression والخاص بالمحور الاول انعكاس التكامل بين التدقيقين الداخلي والخارجي في تفعيل الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي كانت نتيجة T المحسوبة هي (3.650) وهي أكبر من ٢ عند درجة حرية 29 وعند مستوى دلالة (0.000) وهي اصغر من (٠.٠٥) وبهذا تقبل فرضية البحث اي (توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية بين تكامل التدقيق الداخلي والخارجي وتفعيل الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي) . ونلاحظ مستوى (R) قد بلغت قيمتها (0.656) والتي تدل على وجود علاقة ذات ارتباط وتأثير طردية بين (تكامل التدقيق الداخلي والخارجي) و(تفعيل الأداء الرقابي للحد من الفساد المالي)، وكان مقدار اثر (التكامل) (R²) (قد بلغ (٠.٢٢١) أي ان نسبة ٢٢.١ % من التغيرات التي تؤثر على (تفعيل الأداء الرقابي للحد من الفساد) كانت بسبب تكامل التدقيق الداخلي والخارجي.

٤.٦ الاستنتاجات:

توصل البحث إلى عدد من الاستنتاجات منها:

١. هناك علاقة ارتباط وتأثير طردية بين تكامل كل من التدقيقين (External audit) و (Internal audit)
٢. ينعكس التكامل إيجاباً على الأداء الرقابي ويحد من الفساد المالي.
٣. لا يوجد تكامل بين كل من التدقيقين (External audit) و (Internal audit) في الوقت الراهن مما يعطي مساحة للفساد.
٤. انعدام التوافق بين إجراءات وبرامج التدقيق بين (Internal auditors) و (External auditors)
٥. عدم الاعتماد بشكل تام على تقارير (Internal auditors) من قبل (External auditors).
٦. أن التعاون بين (Internal auditors) و (External auditors) يسهم بكفاية العمل المحاسبي.
٧. أن التكامل يجنب تكرار الاختبارات وينوع من طبيعة أدلة الإثبات المستخدمة.
٨. أن التكامل يؤدي إلى تقليل الوقت والجهد والكلفة ويزيد من موثوقية التقارير المالية.
٩. التكامل يؤدي إلى تقييم النظم في الوحدة الاقتصادية وحماية أصولها والاستخدام الأمثل للموارد.
١٠. أن معايير التدقيق الدولية لم تكن مطبقة بالشكل الأمثل في النظم المحاسبية.
١١. التكامل يؤدي لإبلاغ الإدارة العليا والجهات المستفيدة عن نتائج الأعمال بصورة أفضل.

٤.٧ التوصيات:

لقد خلص البحث وعبر الاستنتاجات أعلاه الى عدد من التوصيات أهمها:

١. ضرورة التكامل بين التدقيقين (External audit) و (Internal audit) لدوره في تفعيل الأداء الرقابي.
٢. ضرورة توافق وتكامل الإجراءات والبرامج التدقيقية بين الجهات الرقابية والتدقيقية سواء كانت داخلية أو خارجية.
٣. ضرورة اعتماد (External audit) على تقارير (Internal audit) وتضمن الملاحظات في التقارير السنوية.
٤. الاهتمام بالأداء الرقابي لان فاعليته تنعكس في الحد من الفساد المالي ،حيث ان ضعف الدور الرقابي يعد من العوامل التي تساهم في انتشار الفساد المالي.
٥. ضرورة حث الجهات الخارجية المستفيدة من التقارير المالية على الاهتمام والمساعدة في عملية التكامل والتوافق وبالشكل الذي يعكس نتائج الأعمال .
٦. ضرورة حث الجهات الرقابية الداخلية من قبل الإدارة للتعاون مع (External auditors) وبما يساهم في التكامل بينهما.

reference

- Abdullah, Razimah, (2014), " Redefining Internal Audit Performance: Impact on Corporate Governance ", Doctor of Philosophy Thesis, Edith Cowan University, School of Business, Faculty of Business and Law, Western Australia
- Ahmed Maher Mohammed Ali, Yasir Sahib Malik and Qayssar Ali Al-Fattli, "The Role of the International Accounting Education Standard No. 8 Competence Requirements for Audit Professionals" Graduates in Developing the Capacity of the Higher Institute of Accounting Studies Students the University of Baghdad. International Business Management 11 (7): 1504-1516, 2017. ISSN: 1993-5250
- Arens, Alvin, Elder, Randal J. & Beasley, Mark S., " Audit and Assurance Services: An Integrated Approach ", Pearson Education, Inc., USA, 2014.
- Bing, Tueming, & Huang, CHU xin, & Li, Anqi, & Zhu, Xiny, "Audit quality report", Australian national center for audit and assurance research, 2014, www.cbe.anu.edu.au.
- Boynton, William C , Rymond N. Johnson & water G. Kell ,(2001) "Modern auditing" ,7th.Ed. , John wiley& sons , Inc. New York.
- Buregeya , Pascal , 2007,"the role of internal auditing in the organizational performance of the Rwanda revenue authority" , Submitted in fulfillment of the requirement for the degree magister.
- Caray, I. and Uanson , "The Audit Process: Principles and Chapman and Hall, London: 1994.
- Cohen, Jeffrey, (2004). " The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality " , Journal of Accounting Literature, Vol.43, Issue 1, PP: 33-34.
- Hall, James A., "Information Technology Auditing and Assurance", 3rd. ed., South-Western, Cengage Learning, USA, 2011.
- Hay, David, Knechel, W. Robert & Willekens, Marleen, "The Routledge Companion to Auditing", Routledge Taylor & Francis Group, London, 2014.
- Houque N. & Monem R., (2016), "IFRS Adoption, Extent of Disclosure, and Perceived Corruption: A Cross-country Study", International Journal of Accounting, Forthcoming. Vol. 51.
- <http://www.leconomiste.com/article/1006811-audit-des-nouvelles-normes-arrivent>, le 21/05/2017 à 05h22.
- IIA, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The latest additions and amendments to the Standards were issued in December 2003, and they will be effective January 1, 2004. www.theiia.org
- Kagermann, Henning, Kinney, William, Küting, Karlheinz & Weber, Claus-Peter," Internal Audit Handbook", Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2008.
- Knechel, w.Robert , "Do Auditing Standards Matter ?" American Accounting Association, 2013.
- Mindak, Mary and Heltzer, Wendy (2011), "responsibility and audit risk Corporate environmental", Managerial Auditing Journal, Vol. 26 No. 8, pp. 697-733
- Moller, Ropert, "Sarbanes Oxley and the new internal audit roles"1st edition, John Waily and sons, Hoboken, New Jersey, 2004.
- Nasta ,Laura Nicoleta & Ladar," Călin Tănase,"CONVERGENCES AND DIVERGENCES BETWEEN INTERNAL AND EXTERNAL AUDIT ON INTERNATIONAL CONTEXT" , AGORA International Journal of Administration Sciences No. 1. (2015), pp 46-55.<http://univagora.ro/jour/index.php/aijas>
- POSITION PAPER ENHANCING GOVERNANCE THROUGH INTERNAL AUDIT" Improving cooperation between internal and external audit" European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA),2013. <http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/11/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf>
- Rasha Kassem and Andrew W. Higson," External Auditors and Corporate Corruption: Implications for External Audit Regulators" CURRENT ISSUES IN AUDITING, American Accounting Association, Vol. 10, No. 1 DOI: 10.2308/ciia-51391, Spring 2016.

<http://aaapubs.org/doi/pdf/10.2308/cia-51391>www.univchlef.dz/renaf/Articles_Renaf_N_18/RENAF%20Vol_14_N18_%202018.pdf
Ratliff, R. L. and Reding, K.F., Introduction to Auditing: Logic, Principles, and Techniques, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, 2002 . www.theiia.org.
Ruud, F., and J. Bodenmann, Corporate Governance und Interne Revision. In: Der Schweizer, Treuhänder, 2001.
Salhi, Tabandeh, "Investigation factors affecting the effectiveness of internal auditors in the company: case study Iran", Review of European studies, Vol. 8, No. 2, 2016.
Soltani, Bahram, "Auditing: An International Approach", Pearson Education Limited, London, 2007.
The institute of internal auditors, Ireland, Gaining assurance on risks, January 2006.
Trotman, Andrew J., (2013), " Internal Audit Quality: A Multi-Stakeholder Analysis ", Doctor of Philosophy Thesis, School of Business, Bond University Australia.
Usman Sattar, Sohail Ahmad Javeed and Rashid Latief "How Audit Quality Affects the Firm Performance with the Moderating Role of the Product Market Competition: Empirical Evidence from Pakistani Manufacturing Firms" Sustainability **2020**, 12(10), 4153; <https://doi.org/10.3390/su12104153>