

تأثير اليات الحوكمة في استقلالية التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة في العراق

impact of governance mechanisms on the independence of
internal auditing in state-owned economic units in Iraq

علاء محمد نايف الياسري (١)

عباس حميد يحيى التميمي (٢)

جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد

abbastim1958@gmail.com

alaanaif85@gmail.com

Prof. Dr. Abbas H. Yahya Al-Temimi

Alaa M. Naif Al-Yisirir

College of Administration and Economics

College of Administration and Economics

University of Baghdad

المستخلص

يكتسب التدقيق الداخلي اهميته ، كونه يعد خط المراقبة الاول لأنشطة هذه الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة في العراق وكيفية تصرف ادارتها في الموارد الموكلة لها ومدى انجازها للأهداف التي تسعى الى

تحقيقها ، ونظراً لأهمية الوحدات الاقتصادية المملوكة الدولة ودورها المؤثر في الاقتصاد العراقي ، فان تعزيز استقلالية هذه الوظيفة يتم بتطبيق اليات الحوكمة ذات الصلة التدقيق الداخلي ، وقد تم اجراء دراسة ميدانية من خلال توزيع قائمة الاستبيان على عينة مكونة من (٦٣) الاكاديميين اعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات العراقية المتمثلة بأساتذة قسم المحاسبة فيها ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، فضلاً عن العاملين في اقسام التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة ، لقياس تأثير اليات الحوكمة في استقلالية التدقيق الداخلي ، وتوصلت نتائج الدراسة الى وجود علاقة بين اليات الحوكمة واستقلالية التدقيق الداخلي واختتمت الدراسة بعدة توصيات من ابرزها ضرورة قيام الجهات المسؤولة عن وضع اطار للحوكمة ملزم لتطبيقه في الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة. وضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالزام المدققين الداخليين بوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة بالالتزام بتطبيق الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي

الكلمات المفتاحية : اليات حوكمة ، مجلس الادارة ، لجنة التدقيق ، استقلالية التدقيق الداخلي .

Abstract: Internal audit acquires its importance, as it is the first line of control for the activities of these state-owned economic units in Iraq and how their management disposes of the resources entrusted to them and the extent to which they achieve the goals they seek to achieve, and given the importance of state-owned economic units and their influential role in the Iraqi economy, strengthening the independence of this function Governance mechanisms related to internal auditing are applied, and a field study was conducted by distributing a list of the questionnaire to a sample of (63) academics and auditors in the Federal Financial Supervision Bureau, as well as workers in the internal audit departments in state-owned economic units, to measure the impact of Governance mechanisms in the independence of internal audit, and the results of the study concluded that there is a relationship between governance mechanisms and the independence of internal audit, The study concluded with several recommendations, the most prominent of which is the need for the responsible

authorities to develop a binding framework for governance to be applied in state-owned economic units. And the necessity for the Federal Office of Financial Supervision to oblige the internal auditors of state-owned economic units to abide by the application of the guiding guide for internal audit units

Keywords: governance mechanisms, board of directors, audit committee, independence of internal audit.

المقدمة :

ان التدقيق الداخلي يكتسب اهميته ، كونه يعد خط الرقابة الاول لأنشطة هذه الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة في العراق . وقد يعاني التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة في العراق من ضعف استقلاليته ، التي تكتسب اهميتها من كونها الدعامة الاساسية التي تعتمد عليها وحدات او اقسام التدقيق الداخلي لكي تقوم بواجباتها بشكل مهني وكفاءة وفاعلية بما يمكنها من المحافظة على الموارد الاقتصادية العائدة الى تلك الوحدات وحمايتها من السرقة وسوء الاستعمال ، ويمكن تعزيز استقلالية هذه الوظيفة من خلال تفعيل اليات الحوكمة المتمثلة بمجلس الادارة واللجان المنبثقة عنه ولاسيما لجنة التدقيق وتركيبه مجلس الادارة.

المبحث الاول : منهجية البحث

اولا : مشكلة البحث

تعاني الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة في العراق من ضعف في استقلالية التدقيق الداخلي ، وذلك لارتباط اقسام او وحدات التدقيق الداخلي بالمدير العام ، والذي هو في الوقت عينه رئيس مجلس الادارة ، و ذلك بموجب قانون الشركات العراقي رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل ، فضلا عما تقدم ان عدم تفعيل اليات الحوكمة ذات الصلة ، قد يسهم ايضا في ضعف استقلالية التدقيق الداخلي. ويمكن التعبير عن مشكلة البحث بالتساؤلات الاتية:

- ١- هل هناك تأثير لارتباط اقسام او وحدات التدقيق الداخلي بالمدير الاعلى في استقلالية التدقيق الداخلي ؟
- ٢- هل يؤثر الجمع بين وظيفتي رئيس مجلس الادارة والمدير العام في استقلالية التدقيق الداخلي ؟
- ٣- هل هناك تأثير لتركيبه مجلس الادارة في استقلالية التدقيق الداخلي؟

٤- هل هناك تأثير للجنة التدقيق المنبثقة من مجلس الادارة في استقلالية التدقيق الداخلي ؟

ثانيا : اهمية البحث

تتبع اهمية البحث من اهمية استقلالية التدقيق الداخلي بعده خط المراقبة الاول في الوحدة الاقتصادية ، وكما تتجلى اهميته في عرضه لآليات الحوكمة ، كوسائل لتعزيز استقلالية التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة .

ثالثا: اهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتية :-

- ١- عرض اليات حوكمة الوحدات الاقتصادية ، مع بيان دورها في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي.
- ٢- بيان تعريف واهمية استقلالية التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة ، فضلاً عن العوامل المؤثرة على استقلالية
- ٣- بيان تأثير اليات الحوكمة في استقلالية التدقيق للوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة في العراق.

رابعا: فرضيات البحث

يستند البحث الى الفرضيتين الاتيتين :

- ١- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي مع استقلالية التدقيق الداخلي
- ٢- توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية معنوية للآليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي في استقلالية التدقيق الداخلي .

خامسا : منهج البحث

سوف يعتمد الباحث على المنهجين الاستنباطي والاستقرائي ، اذ يتمثل المنهج الاستنباطي بدراسة وتحليل الاديبيات ذات الصلة بمتغيرات البحث ، فيما يتجسد المنهج الاستقرائي في استطلاع اراء عينة البحث حول العلاقة بين متغيراته والوصول الى تعميمات بشأن هذه العلاقة.

سادسا: مجتمع وعينة البحث

من اجل اختبار فرضيات الدراسة وتحقيق اهدافها تم اختيار الباحث العينة (الطبقية الاحتمالية والعينة العشوائية) من مجتمع الدراسة متمثل بالاكاديميين اعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات العراقية المتمثلة بأساتذة قسم المحاسبة فيها ، ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، فضلا عن العاملين في اقسام التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة ، باعتبار أن هذه الفئة هي اقرب الى موضوع الدراسة ، إذ بلغ حجم العينة (٦٣) استمارة تم توزيعها واسترداد (٦٠) استمارة .

المبحث الثاني : مدخل نظري اليات الحوكمة ودورها في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي

اولا : اليات حوكمة الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي

لقد ازدادت أهمية حوكمة الوحدات الاقتصادية على الصعيد الدولي في العقود الماضية وذلك بسبب الأزمات المالية ، والتقدم التكنولوجي وانفتاح الأسواق المالية وتحرر التجارة و رأس المال. وتعد حوكمة الوحدات الاقتصادية من الاهتمامات الرئيسة في مجالس إدارتها ، وبين الأكاديميين والمشرعين، من خلال الأعمال التجارية كإطار للوحدات الاقتصادية (Otman, 2014:75).

ويمكن تعريف آليات حوكمة الوحدات الاقتصادية على أنها مجموعة من الأدوات التي تشير إلى الصلاحيات والتأثير على قرارات الإدارة ، وتحكم السلوك وتحد من المساحة التقديرية للمديرين ، وكذلك هي الوسائل أو هياكل الرقابة ، التي يستخدمها المديرون والوكلاء و مفوضي المراقبة لمواءمة المصالح (Gebba, ٢٠١٥:٣٠) وتضم ما يأتي :

١ - مجلس الادارة : يؤدي مجلس الإدارة دورًا مهمًا في عملية حوكمة الوحدات الاقتصادية و تتمثل المهمة الرئيسة لمجلس الإدارة في ضمان حماية مصالح المالكين ، وذلك من خلال مجموعة من الضوابط والاجراءات لتنظيم العمل في الوحدة الاقتصادية ومراقبة اداء الادارة وان هذه الضوابط والاجراءات تضمن كذلك عدم اساءة استخدام السلطة من الادارة ،ولتحقيق مكاسب شخصية مثل اساءة استخدام موجودات الوحدة الاقتصادية ، والاختلاس وممارسات الغش والخداع ، فضلا عن ذلك من شأن هذه الضوابط والاجراءات ان تقلل من حجم الخسائر التي قد يتعرض لها حملة الاسهم (Mwika , 2012 :19-20).

٢-لجنة التدقيق : هي اللجنة التي يتم تأليفها من مجلس إدارة بهدف الإشراف على عمليات المحاسبة ، وإعداد التقارير المالية وتؤكد من سلامتها. وتتألف لجنة تدقيق من ثلاثة إلى خمسة أعضاء ، من اعضاء

مجلس الادارة غير التنفيذيين . وتتمثل مهامها الأساسية في مراجعة البيانات المالية ، وفعالية نظام المحاسبي والرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية ، ونتائج مدققي الحسابات ، وتقديم توصيات بشأن تعيين مدقق الحسابات الخارجي ومكافأته (Lee , 2011 : 75-76) .

ولأهمية هذه اللجنة فقد عدت متطلب لأدراج الوحدات الاقتصادية في الاسواق المالية على سبيل المثال ان هيئة الاوراق المالية في الولايات المتحدة الامريكية (SEC) قد وضعت تشكيل هذه اللجنة كشرط لأدراج منذ سنة ١٩٩٩ ثم تلى ذلك صدور قانون الوحدات الاقتصادية الثامن في الاتحاد الاوربي في سنة ٢٠٠٦ الذي نص على عد هذه اللجنة متطلباً لأدراج في دول الاتحاد الاوربي (Musa , 2016 : 2)

٣- **تركيبة مجلس الادارة:** يعتبر مزيج المديرين التنفيذيين وغير التنفيذيين الذين يشكلون مجلس إدارة الشركة مهماً جداً لأدائها. ستحدد نسبة أعضاء مجلس الإدارة إلى حد كبير جودة القرارات المتخذة لأن الموضوعية ستلعب دوراً حاسماً وما إذا كان مجلس الإدارة قادراً على مراقبة الإدارة والتحكم فيها. يُنظر إلى مجلس الإدارة على أنه أكثر استقلالية إذا كان لديه عدد أكبر من المديرين غير التنفيذيين (Kwame, 2017 : 35).

ثانيا : استقلالية التدقيق الداخلي

١- تعريف الاستقلالية

نظراً لأهمية الاستقلالية في عمل المدقق الداخلي ، كونها تمثل الحجر الاساس والركيزة الراسخة في تنفيذ اعمال التدقيق الداخلي فقد وضع الكتاب والباحثين تعريفات عدة لها ، فقد تم تعريفها على انها التحرر من تضارب المصالح المادي ، الذي يهدد الموضوعية وبعبارة أخرى ، إنها حالة يتم فيها إدارة التهديدات الموضوعية إلى الحد ، الذي يتم فيه التحكم بشكل مقبول في خدمات ومخاطر التدقيق الداخلي (Christopher et al,2009:201).

وفيما يتصل بتأثير الادارة على المدقق الداخلي فقد عرف (Abebe) الاستقلالية بانها التحرر من أي تأثير يأتي من الإدارة أثناء أداء أنشطة التدقيق الداخلي وإصدار تقارير التدقيق من المدققين الداخليين ، و هناك عاملان محتملان قد يؤثران على استقلالية التدقيق الداخلي وهما الاستقلال التنظيمي لوظائف التدقيق الداخلي والاستقلال الفردي للمدقق الداخلي (Abebe,2020: 19).

ويمكن تعريف الاستقلالية بانها موقف غير متحيز في اجراء اختبارات التدقيق وتقييم نتائج الاختبارات والحياد في صياغة الآراء ، والتعبير عنها والابلاغ عن نتائج التدقيق وتجنب العلاقات ، التي قد تتعارض مع موضوعية المدقق الداخلي .

٢- أهمية استقلالية التدقيق الداخلي

تحظى استقلالية التدقيق الداخلي بأهمية خاصة في المهنة ، اذ تكمن أهميتها في الآتي (الانتوساي:٥):
أ- مهما كان شكل الحوكمة ، فإن الحاجة إلى الاستقلالية والموضوعية في التدقيق أمر مهم (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ٢٠٠ ، الفقرة ٢-٣) ، فتعد كل من الاستقلالية والموضوعية أمران مهمان في ضمان أن أصحاب المصلحة ينظرون إلى أعمال التدقيق المنفذة ونتائجها بأنها تتمتع بالموثوقية والواقعية وغير متحيزة.

ب- تتطلب طبيعة التدقيق الداخلي ودوره تقديم معلومات غير متحيزة ودقيقة حول استخدام الموارد والخدمات العامة المقدمة ، وأن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بأداء واجباته دون قيود و تدخل أو ضغوط من الوحدة الاقتصادية .

ج- إن تطوير علاقات عمل سليمة مع الإدارة والموظفين على جميع مستويات الوحدة الاقتصادية أمر أساسي لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي ، وتساعد معرفة وفهم نشاط التدقيق الداخلي للوحدة الاقتصادية في بناء علاقات فعالة وفي تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة.

د- من خلال تقديم تقييمات موضوعية وغير متحيزة حول ما إذا كانت عمليات وموارد الوحدات الاقتصادية تدار بشكل مسؤول وفعال لتحقيق النتائج المرجوة ، يمكن للمدقق الداخلي مساعدة الوحدة في تحقيق المساءلة والنزاهة ، وتحسين العمليات ، وغرس الثقة بين المواطنين وأصحاب المصلحة.

٣- العوامل المؤثرة على استقلالية التدقيق الداخلي

ان القدرة على ممارسة الموضوعية وتأكيد الاستقلالية لا تعتمد فقط على الوضع التنظيمي أو التسلسل الإداري، فيمكن أن تتعلق بالسمات الشخصية الفردية للمدقق الداخلي ، فدليل الممارسة IPPF حول الموضوعية والاستقلالية يعترف بالعديد من العوامل ، التي يمكن أن تؤثر على هذه السمات وتشمل الجوانب ، التي تؤثر على الاستقلالية ما يأتي (Fountain,2016:36) :

أ- هيكل إعداد التقارير للوظيفة

ب- مشاركة مجلس الإدارة في وظيفة التدقيق الداخلي

ج- قدرة الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي على الوصول إلى المعلومات المطلوبة لإجراء عمليات التدقيق.

ثالثاً: استقلالية التدقيق الداخلي في ظل اليات الحوكمة

سوف يتطرق الباحث الى تأثير اليات الحوكمة ذات الصلة باستقلالية التدقيق الداخلي كما يأتي :

١ - تأثير مجلس الادارة في استقلالية التدقيق الداخلي

يؤثر مجلس الادارة في استقلالية التدقيق الداخلي وكما يأتي :

- ان مجلس الإدارة يوفر بيئة مناسبة لعمل وظيفة التدقيق الداخلي ، وذلك من خلال تعزيزها وفهم طبيعتها وأهميتها وعملها وضمان استقلاليته (Soliman et al,2019 : 52).
- إن مجلس الإدارة يثق في المدققين الداخليين كدور لمراقبة حيادية ، مما يعزز استقلالية التدقيق الداخلي ، ويمنع أي موقف قد يضعف هذه الاستقلالية او يمكن أن يلحق ضرراً كبيراً بالصورة المهنية للمدققين الداخليين واستقلاليته ومصداقيته (Sauzet,2018:7).
- السماح لرئيس التنفيذ للتدقيق الداخلي بإمكانية الوصول المباشر إلى مجلس الإدارة ، مما يؤثر في تحقيق استقلالية التدقيق الداخلي (Bisrat,2019:17).

٢ - تأثير لجنة التدقيق في استقلالية التدقيق الداخلي

تؤثر لجنة التدقيق في استقلالية التدقيق الداخلي وكما يأتي (Tušek,2015:189):

- تقييم الاستقلالية التنظيمية لوظيفة التدقيق الداخلي ، والموضوعية الفردية للمدققين الداخليين .
- ومناقشة التقارير التنفيذية مع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي التي تضمنها تقرير التدقيق الداخلي ، ولاسيما فيما يتعلق بالكفاءة التشغيلية لوحدة الاقتصادية.
- وفحص الخطة السنوية للتدقيق الداخلي واعتمادها .
- وفحص واعتماد الموازنة المخصصة للتدقيق الداخلي .
- تنسيق العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي .
- ان يكون لها رأي في تعيين المدققين الداخليين وإقالتهم وتحديد مكافاتهم.
- تقديم تقارير منتظمة الى مجلس الدارة بشأن الاجراءات التي اتخذتها لحماية استقلالية التدقيق الداخلي (The World Bank,2014:237).

٣ - تأثير هيكلية (تركيبة) مجلس الادارة في استقلالية التدقيق الداخلي

يمكن لمجلس الادارة المكون من المديرين غير التنفيذيين المستقلين ، أن يعزز استقلالية ونزاهة وفعالية أنشطة التدقيق الداخلي بشكل كبير ، وذلك من خلال ما يأتي (IIA,2018:2) :

- توفير إشراف مستقل على خطط عمل التدقيق الداخلي والخارجي ونتائجها .
- وتقييم موارد التدقيق واحتياجات التأهيل .
- التوسط في العلاقة المدققين مع الوحدة الاقتصادية.

المبحث الثالث : عرض وتحليل نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات.

أولاً : قياس صدق وثبات اداة الدراسة:

١ - اختبار الصدق : عرض الباحث استمارة الاستبيان على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص في مجال البحث ، وقد استجابة الباحث لآراء المحكمين وقامة بأجراء التغيرات اللازمة في ضوء المقترحات المقدمة ، واخراج استمارة الاستبيان بصورتها النهائية .

٢- اختبار الثبات ألفا كرونباخ

يستخدم ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) لحساب معاملات الموثوقية لأدوات المسح التي تستخدم مجموعات الاستجابة من نوع مقياس ليكرت سواء كان ثلاثي أو الخماسي أو السباعي، حيث يقدر ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) مدى موثوقية استجابات الأداة (الاستبيان) تم تقييمها بواسطة الموضوعات التي تشير إلى ثبات الأدوات. وقد بلغت القيمة الاجمالية لمتغيرات البحث لمعامل ألفا (٠,٨٤١) ، وهي أكبر من النسبة المقبولة (٠,٦٠) ، وهي قيمة ثبات مرتفعة ، وهذه النتيجة تؤكد صدق وثبات استبيان الدراسة وصلاحيته للتطبيق على عينة الدراسة الاساسية ، وتحليل النتائج والاجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها .

ثانياً - عرض وتحليل النتائج :

سيتم خلال هذ الجزء عرض ، وتحليل نتائج البحث (تأثير اليات الحوكمة في استقلالية التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة في العراق) وذلك من خلال عرض الأوساط الحسابية لتشخيص الاجابات للعينة ، والانحرافات المعيارية لتقدير مدى التشتت في الاجابات، واستخدام النسب المئوية والتكرارات لمعرفة شدة الاجابة ، على المستوى الفرعي لمتغيرات البحث

المحور الاول : اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي

وفيما يخص فقرات هذا البعد فقد حصلت الفقرة (١) ، التي تنص (ان مجلس الإدارة ، الذي يهيمن عليه الاعضاء غير التنفيذيين المستقلين الخارجيين أكثر استعداداً لاستبدال المدير التنفيذي الأعلى ذو الأداء غير الجيد طالما أن الاهتمام يتركز بشكل أساسي على دور مجلس الإدارة في مراقبة المديرين وتحسين اداءهم)

على اعلی متوسط حسابي اذ بلغ قيمته (٤,٠٧) ، بين الوسط الافتراضي (٣,٤ – ٤,١٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (اتفق) ، وبانسجام جيد في الاجابات ، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه ، إذ بلغت اقيامها (٠,٧٦) ، (١٨,٥٩) على التوالي ، وان هذه النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة متفقة تماما نحو هذه الفقرة بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٨١,٣٣ %) وهي نسبة ايجابية جيدة . وفي حين بلغ عدد الاجابات المتفقة (٤٧) اجابة ، أي أن اتجاهات اجابات العينة كانت متجهة نحو (اتفق – اتفق تماما) ، وبنسبة مئوية (٧٨,٣٣ %) وهي نسبة ايجابية جيدة .

اما الفقرة (١١) ، التي تنص (الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الادارة والمدير العام في الوحدة الاقتصادية يؤدي الى تخفيف تكاليف الوكالة ويحسن من ادائها) فقد حققت أدنى متوسط حسابي اذ بلغ قيمته (٣,٢٢) ، بين الوسط الافتراضي (٢,٦ – ٣,٣٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (اتفق الى حد ما) ، وبانسجام متوسط في الاجابات ، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه ، إذ بلغت اقيامها (٠,٩٨) ، (٣٠,٣٤) ، وان هذه النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة غير متفقة تماما نحو هذه الفقرة بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٦٤,٣٣ %) وهي نسبة محايدة متوسطة . وفي حين بلغ عدد الاجابات المحايدة (١٩) اجابة ، أي أن اتجاهات اجابات العينة كانت متجهة نحو (اتفق الى حد ما) ، وبنسبة مئوية (٣١,٦٧ %) وهي نسبة محايدة متوسطة .

الجدول (١) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والاهمية النسبية والتكرارات اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي على المستوى الفرعي والاجمالي

ت	المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية	لا اتفق تماماً		لا اتفق		اتفق الى حد ما		اتفق		اتفق تماماً	
						%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
١	ان مجلس الإدارة ، الذي يهيمن عليه الاعضاء غير التففيذين المستقلين الخارجيين أكثر استعداداً لاستبدال المدير التنفيذي الأعلى ذو الأداء غير الجيد طالما أن الاهتمام يتركز بشكل أساسي على دور مجلس الإدارة في مراقبة المديرين وتحسين اداءهم	4.07	0.76	18.59	81.33	0.00	0	1.67	1	20.00	12	48.33	29	30.00	18

٢	يعين مجلس الإدارة عدداً كافياً من الاعضاء غير التففيذين المستقلين القادرين على ممارسة أحكام مستقلة للمهام ، التي يوجد فيها احتمال تضارب المصالح بين الأطراف المرتبطة بالوحدة الاقتصادية	3.72	0.80	21.64	74.33	0	0.00	4	6.67	18	30.00	29	48.33	9	15.00
٣	يشكل الاعضاء غير التففيذين المستقلين في اللجان التابعة لمجلس الادارة الغالبية من بين إجمالي عدد الأعضاء	3.27	0.94	28.67	65.33	1	1.67	14	23.33	16	26.67	26	43.33	3	5.00
٤	مجلس الإدارة في الوحدة الاقتصادية منفصل أو ما يعرف	3.43	0.79	22.98	68.67	1	1.67	4	6.67	27	45.00	24	40.00	4	6.67

														باسم مجلس المستويين ، والذي يوزع الأدوار بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي	
10.00	6	56.67	34	30.00	18	3.33	2	0.00	0	74.67	18.36	0.69	3.73	تشكل لجنة التدقيق من اعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين ولا يقل عدد اعضائها عن (٣) اعضاء من بينهم عضو له خبره بالشؤون المالية والرقابية	٨
13.33	8	53.33	32	21.67	13	5.00	3	6.67	4	72.33	27.93	1.01	3.62	تجتمع لجنة التدقيق دوريا على الأقل أربع مرات سنويا للنظر في مستوى تنفيذ خطة التدقيق ومناقشة القضايا العالقة وكلما دعت الضرورة.	٦

٧	تقوم لجنة التدقيق في الوحدة الاقتصادية بالتوصية لمجلس الإدارة لتعيين المدققين الداخليين ومكافآتهم وعزلهم مع المراجعة استقلاليتهم	3.63	0.94	25.82	72.67	2	3.33	3	5.00	20	33.33	25	41.67	10	16.67
٨	لا توجد تعليمات مكتوبة تحدد بوضوح مهام اعضاء لجان التدقيق في الوحدة الاقتصادية ، التي حددها قانون الشركات العامة رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧	3.60	0.74	20.58	72.00	0	0.00	3	5.00	24	40.00	27	45.00	6	10.00
٩	لا يتم تعيين رؤساء أجهزة التدقيق الداخلي أو معاقبتهم أو	3.80	0.90	23.64	76.00	0	0.00	6	10.00	13	21.67	28	46.67	13	21.67

														مكافآتهم أو إنهاء خدماتهم إلا بموافقة المدير الاعلى	
16.67	10	51.67	31	15.00	9	15.00	9	1.67	1	73.33	26.88	0.99	3.67	يفضل الفصل الواضح بين وظيفتي رئيس مجلس الادارة والمدير العام في الوحدة الاقتصادية	١٠
10.00	6	30.00	18	31.67	19	28.33	17	0.00	0	64.33	30.34	0.98	3.22	الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الادارة والمدير العام في الوحدة الاقتصادية يؤدي الى تخفيف تكاليف الوكالة ويحسن من ادائها	١١

المحور الثاني: استقلالية التدقيق الداخلي

يخص فقرات هذا المحور فقد حصلت الفقرة (3) ، التي تنص (ينبغي أن يركز أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين وغير التنفيذيين على تعزيز استقلالية المدقق الداخلي و موضوعيته) على أعلى متوسط حسابي اذ بلغ قيمته (٤,١٧) ، بين الوسط الافتراضي (٣,٤ - ٤,١٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (اتفق) ، وبانسجام جيد في الاجابات ، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه ، إذ بلغت اقيامها (٠,٦٤) ، (١٥,٤١) على التوالي ، وان هذه النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة متفقة تماما نحو هذه الفقرة بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٨٣,٣٣ %) وهي نسبة ايجابية عالية . وفي حين بلغ عدد الاجابات المتفقة (٥٢) اجابة ، أي أن اتجاهات اجابات العينة كانت متجهة نحو (اتفق - اتفق تماما) ، وبنسبة مئوية (٨٦,٦٧ %) وهي نسبة ايجابية عالية .

اما الفقرة (5) التي تنص (يسمح للمدقق الداخلي بتقديم خدمات استشارية لأطراف خارج الوحدة الاقتصادية دون التأثير على استقلاليته) فقد حققت أدنى متوسط حسابي اذ بلغ قيمته (٢,٩٣) ، بين الوسط الافتراضي (٢,٦ - ٣,٣٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (اتفق الى حد ما) ، وبانسجام متوسط في الاجابات ، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه ، إذ بلغت اقيامها (٠,٩٤) ، (٣١,٩٢) على التوالي ، وان هذه النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة غير متفقة تماما نحو هذه الفقرة بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٥٨,٦٧ %) وهي نسبة محايدة متوسطة . وفي حين بلغ عدد الاجابات المحايدة (١٤) اجابة ، أي أن اتجاهات اجابات العينة كانت متجهة نحو (اتفق الى حد ما) ، وبنسبة مئوية (٢٣,٣٣ %) وهي نسبة محايدة متوسطة .

الجدول (٢) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والاهمية النسبية والتكرارات استقلالية التدقيق الداخلي على المستوى الفرعي والاجمالي

ت	المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية	لا اتفق تماماً		لا اتفق		أُتفق الى حد ما		اتفق		اتفق تماماً	
						%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
١	ان استقلالية المدقق الداخلي تعتمد بشكل كبير على موقع ادارة التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته للإدارات والاقسام التنفيذية ادارياً	4.07	0.71	17.46	81.33	0.00	0	1.67	1	16.67	10	55.00	33	26.67	16
٢	يوجد قسم او وحدة منفصلة للتدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية ، يتمتع اعضاؤها بالاستقلالية والكفاية المهنية	4.00	0.82	20.58	80.00	1.67	1	0.00	0	23.33	14	46.67	28	28.33	17

مجلة أبحاث ميسان ، المجلد السابع عشر، العدد الرابع والثلاثون ، كانون الاول ، السنة ٢٠٢١

30.00	18	56.67	34	13.33	8	0.00	0	0.00	0	83.33	15.41	0.64	4.17	ينبغي أن يركز أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين وغير التنفيذيين على تعزيز استقلالية المدقق الداخلي و موضوعيته	3
11.67	7	51.67	31	26.67	16	10.00	6	0.00	0	73.00	22.46	0.82	3.65	يمتتع المدققين الداخليين عن تقويم عمليات محددة كانوا مسؤولين عن اعدادها في السابق داخل الوحدة الاقتصادية ضماناً للاستقلالية	٤
0.00	0	36.67	22	23.33	14	36.67	22	3.33	2	58.67	31.92	0.94	2.93	يسمح للمدقق الداخلي بتقديم خدمات استشارية لأطراف خارج الوحدة الاقتصادية دون التأثير على استقلاليته.	٥
31.67	19	53.33	32	10.00	6	3.33	2	1.67	1	82.00	20.43	0.84	4.10	تكون جهة ارتباط وظيفة التدقيق الداخلي في الوحدة	٦

مجلة أبحاث ميسان ، المجلد السابع عشر، العدد الرابع والثلاثون ، كانون الاول ، السنة ٢٠٢١

الاقتصادية لتعزيز الاستقلالية بالاتي:															
٧	إن تعيين المدققين الداخليين ومكافأته وترقيتهم والاستغناء عنهم من الإدارة العليا ولجنة التدقيق يسهم في تعزيز استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي	3.60	0.85	23.55	72.00	1	1.67	4	6.67	20	33.33	28	46.67	7	11.67

ثالثاً: اختبار فرضيات البحث

اختبار الفرضيات ، التي تم اعتمادها في الدراسة الحالية لغرض الوقوف على صحة تلك الفرضيات من عدمها لعينة الدراسة ، ويتكون هذا المبحث من محورين رئيسة ، المحور الاول تضمن اختبار فرضيات الارتباط باستخدام معامل ارتباط (بيرسون Pearson Correlation Coefficient) كونه يتناسب مع الدراسة الحالية ، اما المحور الثاني فقد تناول اختبار فرضيات التأثير من خلال استخدام الانحدار الخطي البسيط.

١- فرضية الارتباط : (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين اليات الحوكمة ذات الصلة

بالتدقيق الداخلي مع استقلالية التدقيق الداخلي)

يوضح الجدول (٣) الى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي مع استقلالية التدقيق الداخلي ، اذ سجل معامل الارتباط ارتباطاً معنوياً موجباً بين المتغيرين ، اذ بلغ مقداره (٠,٢٨٩) ، وهو ارتباط معنوي عند مستوى معنوية (٠,٠٥) وهي اقل من قيمة (P-value ٠,٠٢٥) ، وعليه ان هذه النتيجة تؤكد وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي واستقلالية التدقيق الداخلي ، وهذا يعني قبول الفرضية الارتباط. الجدول (٣) يوضح علاقة الارتباط بين اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي في استقلالية التدقيق الداخلي

استقلالية التدقيق الداخلي	
٠,٢٨٩	اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي
٠,٠٢٥	قيمة P-value
٦٠	حجم العينة
معنوي	مستوى الدلالة عند $\geq ٠,٠١$

٢- فرضية التأثير : (توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية معنوية للآليات الحوكمة ذات الصلة

بالتدقيق الداخلي في استقلالية التدقيق الداخلي).

يوضح الجدول (٤) ، نتائج تحليل الانحدار لتأثير اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي في استقلالية التدقيق الداخلي ، ويلاحظ ان اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي حققت تأثيراً معنوياً مع استقلالية التدقيق الداخلي ، أي توجد علاقة تأثير معنوية بين اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق

الداخلي و استقلالية التدقيق الداخلي ، وفسر (R^2) ما نسبته (8.3 %) من المساهمات الحاصلة في استقلالية التدقيق الداخلي ، وبلغت قيمة (F) المحسوبة (٥,٢٨٢) ، وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) وتحت درجة حرية (58,1) والبالغة (٤,٠١) ، كما ان قيمة (β) بلغت (٠,٣١٠) وتشير الى ان التغير الذي يحصل في اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى زيادة في استقلالية التدقيق الداخلي بمقدار (٠,٣١٠) ، وبما ان قيمة (β) موجبة فهذا يعني ان تأثير اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي ايجابي في استقلالية التدقيق الداخلي ، ومن خلال الجدول (٤) نلاحظ بان قيمة الحد الثابت ($a=2.613$) وهي معنوية احصائياً، اذ بلغت قيمة t المحسوبة لها (5.316) وهي اكبر من t الجدولية عند مستوى المعنوية (٠,٠٥ - ٠,٠١) ودرجة الحرية (58) والبالغة (1.67 - ٢,٣٩) ، أما قيمة الميل الحدي ($b=0.310$) فهي معنوية احصائياً لان قيمة t المحسوبة البالغة (2.298) اكبر من t الجدولية عند مستوى المعنوية (٠,٠٥) ودرجة حرية (٥٨) والبالغة (١,٦٧) ، وهذه النتائج تؤكد على وجود تأثير معنوي للآليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي في استقلالية التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية المبحوثة ، وهذا يعني قبول فرضية التأثير

الجدول (٤) يوضح تأثير اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي في استقلالية التدقيق الداخلي

المتغير المستقل	المتغير المعتمد	قيمة الثابت a	قيمة t المحسوبة	قيمة معامل بيتا β	قيمة t المحسوبة	قيمة معامل R^2	قيمة F المحسوبة	المعنوية	القرار
اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي	استقلالية التدقيق الداخلي Z	٢,٦١٣	٥,٣١٦	٠,٣١٠	٢,٢٩٨	٠,٠٨٣	٥,٢٨٢	٠,٠٢٥	معنوي

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

١- نظراً لأهمية الوحدات الاقتصادية المملوكة الدولة ودورها المؤثر في الاقتصاد العراقي ، وما لها من أثر مهم في الرقابة ، والتوظيف ، والسيطرة على الصناعات ذات المنافع العامة مثل الطاقة ، والصناعة ، والنقل وغيرها من الخدمات ، لذا فان للحكومة فيها أهمية بالقدر ذاته في الوحدات الاقتصادية التابعة الى القطاع الخاص.

٢- لضمان التطبيق السليم لحكومة الوحدات الاقتصادية ، هناك لجان تعد داعمة لسلامة هذا التطبيق منها لجنة التدقيق المنبثقة من مجلس الادارة ، التي تقوم بتوفير الاستقلالية للمدقق الداخلي ، مما يؤدي الى تدعيم التدقيق الداخلي و التأكد من دقة و موضوعية التقارير المالية.

٣- ان التدقيق الداخلي هو الأفضل لتقديم البصيرة والمشورة للإدارة ، عندما يجمع بين الاستقلالية والموضوعية والفهم العميق للوحدة الاقتصادية وحوكمتها وبيئة عملها .

٤- لا يوجد إطار رسمي لحكومة الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة ، كما إن اليات الحوكمة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي (مجلس الادارة وتركيبه مجلس الادارة ولجنة التدقيق) موجودة لكنها غير فعال أو ضعيفة في الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة وذلك لجمع بين وظيفتي المدير العام و رئيس مجلس الادارة ، مما يؤثر في أدائها مع انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي فيها .

ثانياً : التوصيات

١- من الاهمية بمكان تعديل قانون الشركات لرقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ لينص على قيام مجالس ادارة الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة بتأليف لجان تدقيق من الاعضاء المستقلين من مجلس الادارة ، تتولى الاشراف على التدقيق الداخلي في هذه الوحدات وتنسيق مع المدقق الخارجي .

٢- ضرورة قيام الجهات المسؤولة عن وضع اطار للحكومة ملزم لتطبيقه في الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة.

٣- ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالزام المدققين الداخليين بوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة بالالتزام بتطبيق الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي

٤- ضرورة الفصل بين وظيفتي المدير العام ورئيس مجلس الادارة في الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة ، وذلك لتعزيز رقابة مجلس الادارة على اداء الادارة .

المصادر والمراجع

المصادر العربية

الأنثوساي ، استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام <http://www.coca.gov.ye>

Foreign References:

- 1- Abebe M . (2020) . Factors Determining the Internal Audit Effectiveness in Ethiopia In the case of FDRE Ministries , College of Business and Economics, Addis Ababa University
- 2- Bisrat, N. (2019). *ASSESSMENT OF INTERNAL AUDIT PRACTICE IN THE CASE OF ETHIOPIAN CONSTRUCTION DESIGN AND SUPERVISION WORKS CORPORATION* (Doctoral dissertation, st. mary's University).
- 3- Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*
- 4- Fountain, L. (2016). Leading the internal audit function. *EDPACS*, 53 (2),14
- 5- Gebba, T. R. (2015). Corporate governance mechanisms adopted by UAE national commercial banks. *Journal of Applied Finance and Banking*, 5 (5) , 23.

- 6- IIA , (2018) , INTERNAL AUDITING'S ROLE IN CORPORATE GOVERNANCE
- 7- Lee, P. C. (2011). *The audit committee as an additional mechanism of corporate governance in China*. The University of Manchester (United Kingdom).
- 8- Musa, M. (2016). *The impact of corporate governance mechanism: audit committee financial experts on firm value from the perspective of the financial reporting process: evidence from US, UK and Germany* (Doctoral dissertation, University of Hull).
- 9- Mwika, M. (2012). *Is it vital to have corporate governance codes for Institutional Investors & Capital Markets? A case study of Rwanda*.
- 10- Nyarko, F. K., Yusheng, K., & Zhu, N. (2017). Corporate governance and performance of firms: An empirical evidence from the banking sector of Ghana. *Journal of Economics and International Business Management*, 5 (1), 14-29
- 11- Otman, K. A. M. (2014). *Corporate governance and firm performance in listed companies in the United Arab Emirates* (Doctoral dissertation, Victoria University).
- 12- Sauzet, L. (2018). Internal audits: Value-added service strengthening the organization's corporate governance
- 13- Soliman , K. H. , Attia , M. H. , Zaki, A. A. , Moawad , H. N, Mohamed , S. A. (2019). Effect of internal mechanisms for corporate governance on internal audit quality. *Life Science Journal*, 16(11), 50-57
- 14- Tušek, B. (2015). The influence of the audit committee on the internal audit operations in the system of corporate governance—evidence from Croatia. *Economic research—Ekonomiska istraživanja*, 28(1), 187-203.

- 15- World Bank, A. (2014). *Corporate Governance of State-Owned Enterprises: A Toolkit*. The World Bank.