



**Tikrit Journal of Administration
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



The role of open book accounting in the effectiveness of internal auditing: Field search in sample of Iraqi industrial companies

Lecturer Dr. Naglaa Sada Hassoun Al-Rubaie

College of Business Economics

Al-Nahrain University

Abstract:

The purpose of the research is to show how the method of accounting for open records can be effective. The effectiveness of internal audit through activity audit and functions and operations by providing continuous exchange of information to cooperating units and coordination of actions. The importance of research is to demonstrate the role of the method by making the screening effective and contributing to the enhancement of space. In order to achieve the objectives of the research, the applicability of the method and its impact on the effectiveness of internal scrutiny were indicated. Iraqi companies through identification design addressed to a group of internal auditors operating in manufacturing units Iraq. and using statistical methods that have contributed to the systematic scientific collection, accounting, compilation and presentation of results. and using statistical methods that have contributed to the systematic scientific collection, accounting, compilation and presentation of results according to method Systematic science to achieve research objectives through the use (SPSS) To highlight the positive moral impact of the use of open record accounting. On an effective internal audit basis, the method of accounting for open records acts as a control tool that reduces The behavioral uncertainties inherent in long -term relationships. Most prominent recommendations should be made by members Cooperating units trust each other and disclose all information necessary to achieve relationships Strategy between cooperating units, taking action to overcome the parameters of method By encouraging cooperating units to open their records and activate the role of trust and commitment To ensure participation in the exchange of information between cooperating units.

Keywords: Open book accounting, internal audit, cooperating units.

دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحقيق فاعلية التدقيق الداخلي بحث ميداني في عينة من الشركات الصناعية العراقية

م.د. نجلاء سادة حسون الربيعي

كلية اقتصاديات الأعمال

جامعة النهرين

najlaasada1979@gmail.com

المستخلص:

يهدف البحث الى بيان كيفية قدرة اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحقيق فاعلية التدقيق الداخلي من خلال تدقيقه للأنشطة والوظائف والعمليات بهدف توفير المعلومات المتبادلة بصورة مستمرة للوحدات المتعاونة^(١) وتنسيق الأعمال بينها^(٢)، تتلخص اهمية البحث من خلال بيان دور الاسلوب بتحقيق فاعلية التدقيق والمساهمة بتعزيز المساحة المعرفية للأسلوب، ولتحقيق اهداف البحث تم بيان مدى امكانية تطبيق الاسلوب واثره في تحقيق فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات العراقية من خلال تصميم استبانة وجهت إلى مجموعة من المدققين الداخليين العاملين في الوحدات الصناعية العراقية، والاستعانة بالأساليب الاحصائية التي ساهمت في جمع وحصر وتبويب وعرض للنتائج وفق اسلوب علمي منهجي لتحقيق اهداف البحث من خلال استخدام بعض تطبيق برنامج (SPSS) لتبرز استنتاجات منها وجود تأثير معنوي ايجابي لاستخدام اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على فاعلية التدقيق الداخلي، ان اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يعمل كأداة رقابية تخفض الشكوك السلوكية الملازمة للعلاقات طويلة الامد. اما أبرز التوصيات يجب على اعضاء الوحدات المتعاونة الوثوق ببعضهم والافصاح عن كافة المعلومات الضرورية لتحقيق علاقات استراتيجية بين الوحدات المتعاونة، اتخاذ الاجراءات اللازمة لتجاوز محددات الاسلوب من خلال تشجيع الوحدات المتعاونة على فتح سجلاتهم وتفعيل دور الثقة والالتزام لضمان المشاركة في تبادل المعلومات بين الوحدات المتعاونة.

الكلمات المفتاحية: اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، التدقيق الداخلي، الوحدات المتعاونة.

المقدمة

تشهد الوحدات الاقتصادية تحديات كثيرة منها العولمة والتحالفات الاقتصادية وزيادة حدة المنافسة وفي ظل سعي تلك الوحدات للحصول على حصة سوقية او ميزة تنافسية تقوم عدد من الوحدات الاقتصادية بالتحالف فيما بينها لغرض تحقيق التكامل من خلال ايجاد اساليب توفر المعلومات سواء المالية او غير المالية للوحدات المتعاونة واحد هذه الاساليب الحديثة يتمثل باستخدام اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والذي ينفرد بقدرته على تقديم المعلومات التي تتوفر داخل الوحدات المتعاونة لتدعيم قدراتها على مواجهة التغيرات وتحقيق اداء افضل في ظل بيئة شديدة المنافسة، وتحقيق قيمة لكل اطراف الوحدات المتعاونة من خلال تحقيق الربط الكامل بين

(١) **الوحدات المتعاونة** هي وحدات اقتصادية تتبادل المعلومات والخبرات والأفكار فيما بينها بشكل قانوني بفحص كافة المعلومات المالية وغير المالية لكلا الشريكين بغية تخفيض حدة المشاكل الإدارية أو التشغيلية أو الفنية.

(٢) **اسلوب** يقصد بها "اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة".

احتياجات ومتطلبات الوحدات المتعاونة، ولغرض تحقيق هدف البحث سيتم تناوله من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: منهجية البحث.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

المبحث الثالث: مدخل نظري في التدقيق الداخلي.

المبحث الرابع: التدقيق ودوره في تحقيق فاعلية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

المبحث الخامس: التحليل العلمي للاستبانة.

المبحث السادس: الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث

١-١. مشكلة البحث: يمكن استعراض مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

- ما هي محددات تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في الشركات الصناعية؟

- هل لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دور في تحقيق فاعلية التدقيق الداخلي في العراق؟

١-٢. أهمية البحث:

- بيان دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحقيق فاعلية التدقيق الداخلي.

- المساهمة في تعزيز المساحة المعرفية للأسلوب كأداة لتحقيق فاعلية التدقيق الداخلي.

- عدم وجود دراسات تناولت الأسلوب من الجانب الرقابي والتدقيقي في الدول العربية عموماً وفي العراق خصوصاً.

١-٣. فرضيات البحث: يتناول البحث الفرضيات التالية:

- وجود محددات لتطبيق الأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في البيئة العراقية.

- توجد علاقة ذات دلالة معنوية احصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وتحقيق فاعلية التدقيق الداخلي.

١-٤. أهداف البحث: يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الآتية:

- تقديم مدخل نظري في أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

- بيان مدى امكانية تطبيق أسلوب السجلات المفتوحة في الشركات العراقية.

- بيان أثر التدقيق الداخلي على أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في الشركات العراقية.

١-٥. حدود البحث: تتمثل حدود البحث المكانية بعينة من المدققين الداخليين العاملين في الشركات

الصناعية العراقية، اما الحدود الزمانية فتتمثل بالمدة ٢٠٢١.

١-٦. أساليب جمع البيانات: الرسائل الجامعية والكتب والدوريات العربية والأجنبية المنشورة على

الشبكة المعلومات الدولية، مع آراء الخبراء والمختصين بموضوع البحث من أكاديميين ومهنيين.

١-٧. أسلوب العلمي: يتم اعتماد المنهج الاستقرائي في تناول مشكلات البحث وإثبات فرضياته

لتحقيق أهداف البحث، كما سيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي.

١-٨. نموذج البحث: المتغير المستقل هو (التدقيق الداخلي)، في حين يمثل (أسلوب محاسبة

السجلات المفتوحة) المتغير التابع.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

أسلوب يحكم الإفصاح بصورة اختيارية عن البيانات والمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية للوحدات المتعاونة لتحقيق قيمة لتلك الوحدات وتحسين أدائها وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتقديم كافة وسائل الدعم والاسناد من أجل النهوض بأداء تلك الوحدات.

١-٢. أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة: زادت الحاجة إلى نظام رقابة يتم من خلاله التنسيق بين عمليات الإنتاج والتسليم عبر حدود الشركة، وبالتالي يجب أن يتناول نظام الرقابة الداخلية في الشركات الاعتمادات المتبادلة أو (العلاقات البيئية) بين العمليات المختلفة للإنتاج والتسليم داخل الشركات المشاركة (Alenius et al., 2015, 196).

١-١-٢. مفهوم وتعريف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة: هو أسلوب يؤدي إلى الإفصاح عن جميع المعلومات المحاسبية منها وغير المحاسبية بين الأطراف ذات العلاقة لتحقيق عدة مزايا كتحسين الإفصاح وزيادة الأرباح وتقويم أداء العاملين وتقليل التكاليف (kulmala, 2002, 1).

أسلوب أو طريقة محاسبية يتم استخدامها كأداة لإفصاح وإدارة الترابط عبر الحدود التنظيمية للشركة، وأنها طريقة تساهم في مشاركة المورد والمشتري بشكل قانوني ومنظم لمعلومات التكاليف بغض النظر عن طبيعة المعلومات مالية أو غير مالية بهدف تخفيض التكاليف (Alenius et al., 2015, 1)، هي استراتيجية تحكم إدارة الإفصاح الاختياري عن هيكل التكاليف الداخلية بين أطراف العلاقة التعاقدية (المشتري-المورد) في إطار فلسفة ترشيد التكلفة، بهدف تدعيم العلاقة التعاونية بينهم في إطار (التعاون، الالتزام، الثقة)، وتعظيم القيمة لأصحاب المصلحة، وتعزيز القدرات التنافسية المستدامة لأطراف العلاقة (غالي، ٢٠١٧: ٤٦٥).

٢-١-٢. محددات تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة: هنالك نوعين من المحددات هي: ١-٢-١-٢. محددات داخلية: قد تنتم الوحدات ببعض الخصائص التي تمكن من أو تعوق تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، تتعلق هذه المحددات بحجم الوحدة، ونظام الإنتاج المطبق، وإدارة التكاليف الداخلية، ودقة نظام التكاليف المطبق في الوحدة، ومدى استخدام الوحدات لأساليب تكاليف متقدمة كما يلي:

أ. حجم الوحدة: قد تستخدم الوحدات كبيرة الحجم الأسلوب بدرجة أكبر من الوحدات الأصغر حجماً.

ب. محددات خاصة: يقصد بها مجموعة الوحدات المتعاونة التي تتعاون مع بعضها البعض ولديها منافع مشتركة (kalmala, 2004, 14).

ج. محددات فردية: لا يوجد أداة إدارية يمكن استخدامها لفترة طويلة إذا لم تتال قبول المستخدم يرجع ذلك إلى أن عدم قبول مستخدمي النظام له يؤدي إلى فشله وعدم تحقيقه للأهداف المرجوة منه (piontkowski, 2012).

د. استخدام أساليب محاسبة تكاليف متقدمة ودقيقة: يجب أن تنتم البيانات الخاصة بالتكاليف عند تطبيق الأسلوب بأن تكون مفتوحة وشفافة وكاملة ودقيقة (احمد، ٢٠١٦: ٣٤٣-٣٤٤).

٢-٢-١-٢. محددات خارجية: لم تتمكن أي وحدة من التأثير على العوامل الخارجية التي تقع خارج نطاق سيطرتها، لذا تلعب العديد من المتغيرات الخارجية دوراً هاماً في تحفيز الوحدات على الكشف عن بيانات التكلفة وكما يلي:

- أ. الاتجاهات الاقتصادية: تهتم الوحدات المتعاونة بالكشف عن بيانات التكلفة الخاصة بها للأطراف داخل الوحدات ومن ثم تهتم بتطبيق الأسلوب والعكس صحيح في حالة وجود كساد اقتصادي.
- ب. اضطرابات السوق وتغير هيكل الصناعة: تهتم الوحدات بالكشف عن بيانات التكلفة الخاصة بها للأعضاء داخل شبكة الأعمال. يرجع عدم التأكد الذي يمكن أن يواجهه الوحدات نتيجة لاضطرابات السوق مما يزيد من ثقتهم ببعض، ويؤثر في نهاية الأمر على فتح السجلات المحاسبية للاهتمام بتحديد المجالات التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف المنتج.
- ج. العولمة: أن اتسام العالم في الوقت الحالي بكونه قرية صغيرة يساعد على اهتمام الوحدات داخل الوحدات المتعاونة بالكشف عن بيانات التكلفة الخاصة بها ومن ثم تطبيق الأسلوب.
- د. المنافسة: أن المنافسة بين الوحدات تعني تقديم المنتجات في الوقت المناسب وجودة عالية، والتي تمكن الأطراف داخل الوحدات المتعاونة من تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة والكشف عن بيانات التكلفة من خلال وجود قنوات اتصال مستمرة مما يمكن من تخفيض تكلفة المنتجات مع الاهتمام بزيادة جودتها (احمد، ٢٠١٦: ٣٤٠-٣٤١).
- ٢-١-٣. **متطلبات استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:** هناك متطلبات لاستخدام هذا الأسلوب وهي:
- أ. المتطلبات الفنية: تشير إلى تقديم الدعم لتحسين أو جمع البيانات، وجودة الاتصال لتبادل المعلومات، ووجود تكنولوجيا معلومات متطورة للمساعدة في سرعة ودقة تبادل المعلومات.
- ب. المتطلبات الاجتماعية: تشير إلى الثقة المتبادلة، والتفكير كفريق بدلاً من التفكير الفردي، ولتحقيق ذلك، يتطلب الأمر تقاسم المزايا الأخرى، وتعد الثقافة التنظيمية للشركة إحدى متطلبات تطبيق هذا الأسلوب (Kajuter & Kulmala, 2005, 200).
- ج. الثقة والالتزام: من أهم متطلبات تطبيق الأسلوب وليس من الضروري توافر كل الشروط لممارسته، بل يحتمل نجاح التطبيق عند استيفاء أحد الشروط كالثقة مثلاً (سلطان، ٢٠١٨: ٤٥).
- ٢-١-٤. **أهداف تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:** تعددت أهداف محاسبة السجلات المفتوحة، فقد تم تصنيفها على أهداف عدة وهي:
- الهدف الفني:** يتمثل في رقابة التكاليف لتحسين بيئة العمل الداخلي للوحدة، وتزويد إدارة الوحدة بالمعلومات التي تساعد في استخدام مواردها بكفاءة وفاعلية، ودعم الإدارة في اتخاذ القرارات لرفع كفاءة الأداء، وتخفيض حدة المشاكل الإدارية أو التشغيلية أو الفنية من خلال تبادل المعلومات والخبرات والأفكار بين المطبقين لهذا الأسلوب (Coad & Cullen, 2006: 343).
- الهدف الاستراتيجي:** ويتمثل في إصلاح وتحسين ممارسات الوحدة في اتخاذ القرارات، أو إعادة هيكلة الوحدات من خلال التركيز على القضايا الأساسية والمؤثرة في الأهداف طويلة الأجل، من خلال تنسيق ورقابة عمليات المصادر الخارجية (التعهيد) (حساب، ٢٠١٦: ١٦).
- ٢-١-٥. **ابعاد تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:** يتطلب ممارسة الأسلوب إلى توافر وتبادل البيانات والمعلومات بين المورد والوحدة، والتي بدورها تعتمد على ابعاد تتعلق بممارسة الافصاح في أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وهم (نوع البيانات المفصح عنها، تبادل المعلومات) (Windolph & Moeller, 2012, 48) و (شكل ومدى الافصاح، الغرض من الافصاح) (عبيدالله، ٢٠١٧: ٢٤٤).

المبحث الثالث: مدخل نظري في التدقيق الداخلي

ان خدمات التدقيق الداخلي تم اخذها بنظر الاعتبار من قبل العديد من الوحدات اذ تم التوسع في تلك الخدمات لتشمل كل من النشاطات المالية وغير المالية (Whittington & pany 2008: 798).

٣-١. أهمية التدقيق الداخلي: تعد وظيفة التدقيق الداخلي من اهم الوظائف التي تتميز بها الوحدات الحديثة، حيث اشار بعض الباحثين ان سنة واحدة من واحدة من التدقيق الداخلي تعادل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي، وان اهمية التدقيق الداخلي تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على اضافة القيم للوحدة (فلاق، ٢٠١٢: ٥)، ويشار الى ان اهمية التدقيق الداخلي تكمن في كونه رقابة فعالة تساعد ادارة الوحدة على رفع جودة الاعمال وتقييم الاداء والمحافظة على ممتلكات واصول الوحدة (نجا، ٢٠١٦: ١٦٧).

٣-٢. مفهوم وتعريف التدقيق الداخلي: تطور التدقيق الداخلي عبر الزمن ليصبح عبارة عن نشاط مستقل يقوم به أشخاص من داخل الوحدة بحيث يهدف بشكل أساسي إلى الرقابة الداخلية، وتقديم الاستشارة والتوصيات، وخلق قيمة مضافة للوحدة (بوابطة، قميحة، ٢٠١٩: ١١)، ان التدقيق الداخلي هو احد وسائل الرقابة الداخلية، حيث يقوم به ملاك متخصص مستقل من داخل الوحدة يتكون من موظف او مجموعة موظفين حسب حجم العمل المناط بهم وبشكل مستمر، وذلك لتقويم الاجراءات والانشطة والعمليات داخل الوحدة سواء المالية او الادارية، بهدف سير العمل بصورة صحيحة ومساعدة الادارة في تحقيق الخطط والسياسات المرسومة (الزبيدي، ٢٠١٧: ٤٣). وعرف التدقيق الداخلي من قبل الجمعية الامريكية المهنية للمدققين الداخليين إنه نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأييدات وخدمات استشارية بهدف تحسين عملياتها واطافة قيمة للوحدة وذلك باتباع اسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة (هوك، ٢٠١٥: ٥)، وعرف ايضاً بأنه نشاط مستقل داخل الوحدة لمراجعة العمليات المحاسبية وغيرها من العمليات بقصد خدمة الادارة (القصاص، ٢٠١٤: ٧٩).

٣-٣. خدمات التدقيق الداخلي: يمكن تقسيم تلك الخدمات التي تقدم داخل الوحدة الى التالي:

أ. خدمات وقائية: خدمات يضعها المدقق الداخلي داخل الوحدة لحماية موجوداتها من السرقة والتلاعب والتأكد من تطبيق السياسات الادارية والقانونية.

ب. خدمات علاجية: تتضمن الاساليب والاجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح الأخطاء المكتشفة او التوصيات التي يتضمنها تقريره (الخطيب، ٢٠١٠: ١٣٣).

ج. خدمات انشائية: تتعلق بالتعامل مع المعلومات الملائمة في تحسين الانظمة الموضوعية وبغض النظر عن طبيعتها سواء كانت هذه الانظمة ادارية او مالية او فنية (سرايا، ٢٠٠٧: ١٢٩).

د. خدمات تقويمية: تعمل هذه الخدمات على تقويم فاعلية انظمة التدقيق المتبعة داخل منظمات الاعمال والسياسات الادارية المرتبطة بها بشكل دوري وموضوعي (علي، ٢٠١٥: ١٣٨).

٣-٤. اهداف التدقيق الداخلي: حدد هدف التدقيق الداخلي بشكل مختصر جدا بخدمة الادارة، وقد اجاز للمدقق مراجعة عمليات اخرى بالإضافة الى العمليات المحاسبية (القصاص، ٢٠١٤: ٧٩).

ولبيان أثر التطور الذي حصل على مهنة التدقيق الداخلي فقد أشار كلٌّ من (Ratliff & Reding, 2002, 3) الى ان المدققين في القرن الحادي والعشرين ينبغي ان يكونوا على استعداد لتدقيق أي شيء تقريباً بما في ذلك العمليات الجارية ونظم الرقابة المحاسبية والإدارية والأداء الاستراتيجي والتشغيلي والمعلومات العامة والخاصة ونظم المعلومات المحاسبية والإدارية

الى جانب الإذعان للقوانين والتعليمات، التقارير المالية والغش والاحتتيال والتقارير ذات الطبيعة الكمية والوصفية المرتبطة بكل من البيئة والأداء والجودة.

اما يعقوب فأورد الاهداف التالية (تقويم وتحسين الضوابط الرقابية لبيئة تكنولوجيا المعلومات، تقويم ادارة مخاطر تكنولوجيا المعلومات، تقويم وتحسين حوكمة تكنولوجيا المعلومات، وحوكمة مشاريع تكنولوجيا المعلومات) (يعقوب، ٢٠١٨: ٤).

٣-٥. صفات وظيفة التدقيق الداخلي: هنالك مجموعة من الصفات لوظيفة التدقيق الداخلي وهي (نشاط او عملية يقوم بها أطراف مختصون تكون تابعة للإدارة العليا، تقوم بالتحقق من صحة الاعمال التي تقوم بها الاقسام التابعة للوحدة الاقتصادية، متابعة تنفيذ القوانين والانظمة الداخلية والالتزام بها، تقدم خدمات استشارية للإدارة للوصول الى الحكم الرشيد، تؤدي الى تقليل كلف التدقيق الخارجي، لا تتمتع بالحياد نوعاً ما لكونها تابعة للإدارة وليست مستقلة عنها) (الطائي، معارج، ٢٠١٩: ٤٩٤).

٣-٦. التدقيق ودوره في تحقيق فاعلية اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة: يساعد التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف الوحدة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الرقابة من خلال الربط بين احتياجات ومتطلبات بيئة العمل والذي يمكن الوصول اليه والتحقق منه من خلال استخدام اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، هنا يتضح دور التدقيق الداخلي ومسؤولياته، فعمله لا يقتصر على الرقابة المالية أو رقابة القوائم المالية فقط، بينما تتعدى لتشمل تدقيق جميع الأنشطة والعمليات، حيث إن أهداف التدقيق الداخلي تنطلق من مساعدة أعضاء الوحدات المتعاونة على أداء مهامهم بفعالية، والتأكد من الالتزام بالأنظمة والسياسات الداخلية، وتقييم الأهداف والغايات، وذلك من خلال القيام بتدقيق دوري منتظم لأنشطة الوحدة، ورفع تقارير بالنتائج والتوصيات إلى أصحاب المصلحة والإدارة العليا بالوحدة.

المبحث الرابع: التدقيق ودوره في تخفيض مخاطر أسلوب

محاسبة السجلات المفتوحة

٤-١. تخفيض مخاطر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة: يتم تخفيض مخاطر الاسلوب من خلال الاتي:

أ. ان التدقيق الداخلي يلزم الوحدة بتطبيق كل المتطلبات والمقومات لضمان نجاح اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة لأن فشل تطبيقه يترتب عليه ارتفاع التكلفة (بخاري، ٢٠١٨: ٤٤).

ب. توفر معلومات ملائمة تزيد من فعالية التدقيق الداخلي في تقييم فعالية ادارة المخاطر (متولي، ٢٠١٤: ٢٤٩).

ج. توفر الكلفة و الوقت اللازمين لعمليات الرقابة والتدقيق، لكون السجلات المفتوحة تسمح بعملية الرقابة المستمرة اثناء التنفيذ الامر الذي سيؤدي الى خفض تكلفة عملية الرقابة والتي تسمح لمالك الوحدة بتقديم الاقتراحات المناسبة في الوقت المناسب بدلاً من توجيه الانتقادات بعد انتهاء العمل (Meynardie, Nagorzanski, 2012, 36).

د. عمل وظيفة التدقيق على خفض الشكوك السلوكية المتلازمة في العلاقات طويلة المدى.

هـ. العمل على تسهيل الترويج للمنتج لتوضيح العمليات والمكونات المستخدمة وتكاليفها في السوق.

و. العمل على رفع قيود وضوابط الاسعار والتي ترى على أنها نتيجة فرعية لتبادل المعلومات لأغراض الادارة المتعاونة للتكلفة إذا تعمل الاستراتيجية القائمة على العلاقات على تفاديها.

ز. الإفصاح عن معلومات التكلفة لعملية الشراء القائمة على العلاقات قد تعمل كأساس لإيجاد نماذج لمشاركة المعلومات (خليفة، المحروق، ٢٠١٨: ٣٠١-٣٠٢).

٢-٤. المنافع الرقابية لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تتمثل بما يأتي:

- أ. يساعد في تحقيق نزاهة وشفافية المعلومات (Piontkowski et al., 2015: 224).
- ب. تساعد اليات ادارة التكلفة في التحكم بالكلفة الاجمالية وتحقيق اعلى مستوى من الرقابة من اجل تخفيض تلك التكاليف وتدعيم الموقف التنافسي للوحدات التي تساهم في رقابة تلك التكاليف.
- ج. متابعة الزيادة في المنافسة وتحسين جوده المنتج من خلال تحسين اجراءات الإنتاج واعادة تصميم المنتج وتوفير معيار للتفاوض في قيم المنتجات مع الموردين، الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة في العمليات والاداء والانتاج (الشنطاوي، الدليمي، ٢٠١٨: ١٢).
- د. أسلوب لتبادل التكاليف يتم من خلاله فتح السجلات الخاصة بكل الوحدات المتعاونة، ليساعد الوحدة على استخدام للأساليب الخاصة بإدارة التكلفة لتحقيق رضا العميل (احمد، ٢٠١٦: ٣٦١).
- هـ. المنافع المرتبطة بالتعلم والنمو وجميع الامور الخاصة بالوحدة والتي تأتي من خلال وجود إجراءات تنظيمية تتبعها، واستخدام نظم معلومات جديدة وإجراء بحوث التطوير، أي تتعلق هذه المنافع بالبنية التحتية التي يجب أن تقوم الوحدة ببنائها لتحسين أدائها مستقبلاً.
- و. يلعب دوراً هاماً في عملية اتخاذ القرارات وتظهر أهميته في تحسين وتطوير العمليات الانتاجية في الوحدة (عبداللطيف، ٢٠١٥: ٢٨٤).

٣-٤. دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تخفيض مخاطر الرقابة الداخلية: يمكن الاعتماد على البيانات المثبتة في السجلات من اجل مقارنتها بالمخطط واكتشاف اي خلل في الاداء الرقابي من اجل المساهمة في تقويم فاعلية ومستوى جودة ذلك الاداء اضافة الى الكشف عن الانحرافات في المجالات المالية المتعلقة بمنظمات الاعمال (دخموش، ٢٠٠١: ٤٠)، ضعف التدقيق الداخلي يؤدي إلى احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية، وهذا يعني أنه كلما كانت أنظمة الرقابة الداخلية لدى المورد قوية، شجع ذلك على تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (عبيدالله، ٢٠١٧: ٢٦٠). اذن يتمثل دور التدقيق الداخلي في تقليل الخطر الناتج من ارتفاع تكلفة المنتج في الوحدات التي تتعامل بأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من خلال الخطوات التالية:

- أ. التنسيق بين مهام ووظائف إدارة التدقيق الداخلي وبين تقييم عملية تحديد الإدارة للخطر الاستراتيجي مع ضرورة تقسيم المجالات الاستراتيجية للوحدة وتحديد المناطق مرتفعة المخاطر.
- ب. تحديد أهداف الوحدة ومتابعتها والتعرف على التوجه الاستراتيجي لها من خلال تدقيق ومراجعة خططها الاستراتيجية وتحقيق التكامل بين أطراف الحوكمة للتعرف على المستجدات.
- ج. التعرف على دعم الإدارة العليا للأنشطة الاستراتيجية الجديدة (متولي، ٢٠١٤: ٢٥١).

المبحث الخامس: التحليل العلمي للاستبانة

١-٥. الخصائص الديموغرافية لعينة البحث: يتناول الجانب العملي وصفا لمنهج وعينة البحث وادوات القياس المستخدمة بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية التي تم بموجبها حلت البيانات واختبرت الفرضيات وعلى النحو التالي:

١-١-٥. عينة البحث: تتكون من المدققين الداخليين العاملين في الشركات الصناعية العراقية حيث قامت الباحثة باستطلاع موضوع البحث من خلال توزيع استبانة معبرة عن المحتوى، لكي يكون

البحث ممثل للمجتمع فقد تم سحب العينة بناءً على مجموعة من الخصائص الديموغرافية للمستجيبين.

٥-١-٢. **عينة البحث:** اخذت عينة عشوائية مكونة (٦٠) مدقق داخلي من العاملين في الشركات العراقية الصناعية وتم استعادة (٥٧) استبانة بنسبة استعادة بلغت (٩٥%) وكما موضح في الجدول ادناه:

الجدول (١): قائمة الاستبيان الموزعة والمسترجعة

البيان	الموزعة	المسترجعة	التي لم تعاد	الصالحة للتحليل
العدد	٦٠	٥٧	٣	٥٧
النسبة %	١٠٠	٩٥	٥	٩٥

المصدر: من اعداد الباحثة.

٥-١-٣. **وصف اداة البحث:** اعتمد البحث الاستبانة كأداة للحصول على البيانات والمعلومات لموضوع البحث ولتحقيق الغرض منها قامت الباحثة بإعداد تصميم للاستبانة يهدف إلى قياس رأي افراد العينة المبحوثة، تكونت الاستبانة من قسمين، يشتمل **القسم الأول** على بيانات افراد عينة البحث الشخصية المتعلقة بوصف عينة البحث ك (المؤهل والتخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة بالتدقيق الداخلي، طبيعة الوحدة التي يعمل بها المدقق، العنوان الوظيفي للمدقق)، في حين اشتمل **القسم الثاني** على بيانات البحث الأساسية متمثلة بمحاور تعرف بمتغيرات البحث على محورين بعدد (٢٠) عبارة.

٥-١-٤. **مقياس البحث:** تم قياس درجة الاستجابات المحتملة على الفقرات حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likart Scale) الى تدرج خماسي، يتم من خلاله توزيع اوزان اجابات افراد العينة توزعت من اعلى وزن له (٥) (خمس درجات) الذي يتمثل في حقل الإجابة (أوافق بشدة) الى أدنى وزن له الذي اعطى له (١) (درجة واحدة) وتمثل في حقل الإجابة (لا أوافق بشدة) وبين الوزنين ثلاثة اوزان والغرض من ذلك هو اتاحة الفرصة أمام افراد العينة لاختيار الإجابة الدقيقة حسب تقديرهم.

الجدول (٢): مقياس درجة الموافقة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	النسبة %	دلالة احصائية
لا اوافق بشدة	١	اقل من ٢٠%	درجة موافقة منخفضة جدا
لا اوافق	٢	٢٠ الى اقل من ٥٠%	درجة موافقة منخفضة
محايد	٣	٥٠ الى اقل من ٧٠%	درجة موافقة متوسطة
اوافق	٤	٧٠ الى اقل من ٨٠%	درجة موافقة مرتفعة
اوافق بشدة	٥	من ٨٠ % فأكثر	درجة موافقة مرتفعة جدا

وعليه يصبح **الوسط الفرضي للبحث:** الدرجة الكلية للمقياس (هي مجموع الدرجات المفردة على العبارات) $= (١+٢+٣+٤+٥) / ٥ = ٣$ والذي يمثل الوسط الفرضي للبحث ، اذن اذا زاد متوسط عبارة عن وسطها الفرضي الى (٣) استدلنا على موافقة افراد العينة على العبارة.

٥-٢. **الأسلوب الإحصائي المستخدم:** استخدم أسلوب التكرارات والنسبة المئوية في تحليل البيانات الشخصية والأساسية من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) للحصول على النتائج، وتم استخدام إحصاءات وصفية لبيان اتجاهات عبارات كل محور من المحاور ولإثبات صحته أو عدم صحته أو

مدى توافق العبارات مع الفرضيات، بالإضافة الى استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط لبيان تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

٣-٥. اختبار الثبات والصدق: يقصد بالصدق هو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين عن طريق إجاباتهم على مقياس محدد، ويحسب الصدق بطرق مختلفة أسهلها كونه (يمثل جذر تربيعي لمعامل الثبات) وتتراوح قيمة الصدق والثبات بين قيمتي الصفر والواحد الصحيح، وتم استخدام معامل الفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبانة اما ثباتية الاختبار أن يعطي المقياس ذات نتائج إذا ما تم استخدامه لأكثر من مرة واحدة تحت ذات الظروف، ويعني أيضا إذا ما طبق (اختبار ما) على مجموعة من الافراد و رصدت درجات كل فرد منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار ذاته على المجموعة ذاتها يكون الاختبار ثابت تماماً، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الإجراء:

الجدول (٣): معامل الثبات والصدق

عنوان الفقرة	الثبات	الصدق
استبيان كلي	٠,٧٧٠	٠,٨٧٧
محاور	٠,٨٦١	٠,٩٢٧

المصدر: من اعداد الباحثة.

يتبين من الجدول (٣) أن الثبات (معامل الفا، كرونباخ) للاستبيان الكلي قد بلغ (٠,٧٧٠) أي (٧٧%) بينما الثبات لعبارات المحاور فقد بلغ (٠,٨٦١) أي (٨٦%) مما يدل على أن المقياس يعطي نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، والصدق للاستبيان الكلي (٠,٨٨٧) أي (٨٧%)، بينما الصدق لعبارات المحاور فقد بلغ (٠,٩٢٧) أي (٩٢%) وهذا يعني صلاحية الاستبيان للقياس.

٤-٥. تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

٤-٥-١ تحليل البيانات الشخصية يحتوي هذا الجزء على البيانات الشخصية لأفراد عينة البحث، حيث يتم إيجاد النسب المئوية للبيانات التي تتكون من (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة بالتدقيق الداخلي، طبيعة الوحدة التي يعمل بها المدقق، العنوان الوظيفي للمدقق).

الجدول (٥): التخصص العلمي

الفئات	العدد	%
محاسبة	٢٨	٦١
اقتصاد	٨	١٤
ادارة اعمال	٦	١١
قانون	٢	٤
اخرى	٦	١١

الجدول (٤): المؤهل العلمي

الفئات	العدد	%
دبلوم	٣	٥
بكالوريوس	٤	٧
دبلوم عالي	١٢	٢١
ماجستير او ما يعادلها	١٥	٢٦
دكتوراه او ما يعادلها	٢٣	٤٠

٤-٥-١-١ المؤهل العلمي: يتضح من الجدول (٤) أن أغلب افراد العينة من حملة شهادة الدكتوراه وما يعادلها حيث بلغ عددهم (٢٣) أي بنسبة (٤٠%)، أما الماجستير او ما يعادلها (١٥) أي بنسبة (٢٦%)، الدبلوم العالي فبلغ (١٢) بنسبة (٢١%)، والبكالوريوس (٤) بنسبة (٧%) والدبلوم (٣) بنسبة (٥%)، مما يدل ان افراد العينة من حملة الشهادات العليا مما يدعم نتائج البحث.

٥-٤-١-٢ التخصص العلمي: يتضح من الجدول (٥) أن أغلب افراد العينة تخصصهم محاسبة حيث بلغ عددهم (٢٨) بنسبة (٦١%)، أما تخصص الاقتصاد (٨) اي بنسبة (١٤%)، وتخصص ادارة الاعمال (٦) بنسبة (١١%)، وتخصص القانون (٢) بنسبة (٤%) والآخرى (٦) بنسبة (١١%)، يتضح أن أغلب افراد العينة تخصص محاسبة مما يدل على التخصصية الامر الذي يساعد على فهم اسئلة الاستبانة.

الجدول (٧): العنوان الوظيفي للمدقق

الفئات	العدد	%
معاون محاسب	٢	٤
محاسب	١٠	١٨
محاسب أقدم	٦	١١
معاون مدير تدقيق	١٢	٢١
مدير تدقيق	٢٧	٤٧

الجدول (٦): سنوات الخبرة بالتدقيق الداخلي

الفئات	العدد	%
اقل من (١٠) سنة	١	٢
من ١١-١٤ سنة	١٥	٢٦
من ١٥-١٩ سنة	١٤	٢٥
من ٢٠-٢٥ سنة	٢٥	٤٤
أكثر من ٢٥ سنة	٢	٤

٥-٤-١-٣ سنوات الخبرة بالتدقيق الداخلي: يتضح من الجدول (٦) أن أغلب افراد العينة ممن خبرتهم (٢٠-٢٥ سنة) البالغ عددهم (٢٥) نسبتهم (٤٤%)، أما الذين سنوات خبرتهم من (١١-١٤) سنة بلغ عددهم (١٥) بنسبه (٢٦%)، بينما الذين سنوات خبرتهم من (١٥-١٩) سنة عددهم (١٤) بنسبة (٢٥%)، الذين تجاوزت سنوات خبراتهم أكثر من (٢٥) سنة فقد بلغ عددهم (٢) بنسبة (٤%)، بينما الذين سنوات خبرتهم (٢١) اقل من (١٠) سنوات وعددهم (١) بنسبة (٢%) من افراد العينة الكلية. يتضح مما سبق أن أغلب افراد العينة ممن تزيد مدة خبرتهم على (١٥) سنة عددهم (٣١) من اصل (٥٧) فرد مما يؤكد صدق النتائج التي يتم التوصل اليها بناء على الأسئلة المطروحة عليهم.

٥-٤-١-٤ العنوان الوظيفي: اتضح من الجدول (٧) اغلب افراد العينة يحملون عنوان (مدير تدقيق) عددهم (٢٧) بنسبة (٤٧%)، ومن يشغلون وظيفة (معاون مدير تدقيق) فبلغ عددهم (١٢) نسبه (٢١%)، والذين يشغلون وظيفة (محاسب أقدم) بلغ عددهم (٦) بنسبة (١١%)، الذين يشغلون وظيفة (محاسب) عددهم (١٠) بنسبة (١٨%)، ووظيفة (معاون محاسب) فبلغ عددهم (٢) بنسبة (٤%) من أفراد العينة الكلية. تلاحظ الباحثة أن أغلب افراد العينة من المدققين مما يدل على صدق اجابات المبحوثين.

٥-٤-٢. تحليل البيانات الأساسية (التوزيع التكراري والنسبة المئوية):

٥-٤-١. عبارة المحور الأول "اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة":

الجدول (٨): التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارة محور اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

اسئلة الاستبانة		لا اوافق بشدة		لا اوافق		محايد		اوافق		اوافق بشدة	
نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار
يسهم تطبيق الأسلوب بتلبية متطلبات الوحدات المتعونة؟	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
يعمل الاسلوب على تحقيق النزاهة والشفافية للمعلومات؟	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
يسهم الاسلوب بنشر ثقافة تبادل الخبرات بين وحدات الاعمال؟	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
للأسلوب متطلبات فنية تشير إلى تقديم الدعم والمساعدة في سرعة تبادل المعلومات؟	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
يتميز الاسلوب بمخاطر طبيعية كالسلوك الانتهازي ومخاطر الملائمة؟	٤	٧	٤	٧	٨	١٤	١١	١٩	٣	٣٠	٥٢
المحددات الداخلية كحجم الوحدة مثلاً تمثل معوق لتطبيق الأسلوب؟	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
اتساع العالم ساعد الوحدات المتعونة بتطبيق الاسلوب لتحقيق مزايا تنافسية؟	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
تطبيق الاسلوب يكشف البيانات المالية وغير المالية؟	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
للأسلوب مجموعة محددات خارجية (تقع خارج نطاق سيطرة الوحدات المتعونة)؟	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
يسمح الاسلوب بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية بين الأطراف المتعونة؟	٢	٣	٢	٣	١٠	١٧	١٥	٢٦	٢٨	٤٩	٤٩

المصدر: اعداد الباحثة.

من بيانات الجدول (٨) يتضح الاتي:

- أ. غالبية افراد العينة موافقون بشدة على العبارة الاولى وبنسبة (٦٣,٢%)، بينما الذين يوافقون نسبتهم (٢٢,٨%)، ونسبة أفراد العينة المحايدون (١٤%)، والذين لا يوافقون نسبتهم (٠%).
- ب. غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثانية بنسبة (٤٥,٦%)، والذين يوافقون نسبتهم (٢٨,١%)، ونسبة أفراد العينة المحايدون (٢٦,٣%)، وأفراد العينة الذين لا يوافقون نسبتهم (٠%).
- ج. غالبية افراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة بنسبة (٥٧,٩%)، والموافقون بلغت نسبتهم (٢٤,٦%)، وأفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (١٢,٣%)، اما أفراد العينة الذين لا يوافقون فنسبتهم (٥,٢٦%).
- د. غالبية افراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة بشدة اذ بلغت نسبتهم (٦١,٤%)، والموافقون بلغت نسبتهم (٢٩,٨%)، اما أفراد العينة المحايدون فنسبتهم (٨,٨%)، وافراد العينة الذين لا يوافقون نسبتهم (٠%).
- هـ. غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الخامسة ونسبتهم (٥٢,٦%)، بينما الذين يوافقون فبلغت نسبتهم (١٩,٣%)، بينما أفراد العينة المحايدون نسبتهم (١٤%)، اما أفراد العينة الذين لا يوافقون فنسبتهم (١٤,٤%).

- و. غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (٤٢,١%)، بينما الذين يوافقون فبلغت نسبتهم (٢١,١%)، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (٣٣,٣%)، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (٣,٥%).
- ز. أن غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة السابعة بلغت نسبتهم (٥٦,١%)، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (٢٦,٣%)، بينما أفراد العينة المحايدون فنسبتهم (١٧,٥%)، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (٠%).
- ح. غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثامنة حيث بلغت نسبتهم (٦١,٤%)، بينما الذين يوافقون فبلغت نسبتهم (١٢,٣%)، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (٢٢,٨%)، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (٣,٥%).
- ط. أن غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة التاسعة حيث بلغت نسبتهم (٤٩,١%)، بينما الذين يوافقون فبلغت نسبتهم (٣١,٦%)، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (١٩,٣%)، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (١١%).
- ي. أن غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة العاشرة حيث بلغت نسبتهم (٤٩,١%)، بينما الذين يوافقون فبلغت نسبتهم (٢٦,٣%)، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (١٧,٥%)، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (٧%).

٥-٤-٢. عبارة المحور الثاني "التدقيق الداخلي":

الجدول (٩): التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارة محور التدقيق الداخلي

اسئلة الاستبانة		لا اوافق بشدة		لا اوافق		محايد		اوافق		اوافق بشدة	
		نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار
يحقّق التدقيق الداخلي قيمة اضافية للوحدات عند استخدام الاسلوب؟		٠	٠	٤	٧,٠	٧	١٢,٣	١٦	٢٨,١	٣٠	٥٢,٦
تسهم قوة التدقيق الداخلي في تطبيق الاسلوب؟		٢	٣,٥	٤	٧,٠	٦	١٠,٥	١٢	٢١,١	٣٣	٥٧,٩
يتمتع مدققي الوحدات المتعاونة بالمسؤولية فيستمعون إلى مشاكل شركائهم وينتكرون الحلول لها؟		٠	٠	٦	١٠,٥	١٠	١٧,٥	١٧	٢٩,٨	٢٤	٤٢,١
الهدف الفني للأسلوب هو تزويد الوحدات المتعاونة بمعلومات تساعد على استخدام مواردها بفاعلية؟		٠	٠	٢	٣,٥	٦	١٠,٥	١٤	٢٤,٦	٣٥	٦١,٤
يستخدم الاسلوب للرقابة على خفض التكاليف؟		٠	٠	٢	٣,٥	٦	١٠,٥	١٨	٣١,٦	٣١	٥٤,٤
يمتاز الاسلوب بأهميته لعمل الرقابة الداخلية؟		٠	٠	٢	٣,٥	٦	١٠,٥	١٥	٢٦,٣	٣٤	٥٩,٦
استخدام الاسلوب يوفر معلومات ملائمة تزيد فعالية التدقيق الداخلي في تقييم فعالية ادارة المخاطر؟		٠	٠	٢	٣,٥	٨	١٤,٠	١٥	٢٦,٣	٣٢	٥٦,١
يلزم التدقيق الداخلي الوحدة بتطبيق جميع المتطلبات والمقومات لضمان نجاح الاسلوب؟		٠	٠	٤	٧,٠	٦	١٠,٥	١٥	٢٦,٣	٣٢	٥٦,١
يقوم الاسلوب بدور استراتيجي في تحقيق اهداف التدقيق الداخلي؟		٢	٣,٥	٠	٠	٥	٨,٨	١٦	٢٨,١	٣٤	٥٩,٦
ضرورة تبني الاسلوب باعتباره الوجه المحاسبي لتنظيم عمليات التدقيق الداخلي؟		٠	٠	٢	٣,٥	٧	١٢,٣	١٨	٣١,٦	٣٠	٥٢,٦

المصدر: اعداد الباحثة.

من خلال بيانات الجدول (٩) يتضح الاتي:

- أ. غالبية افراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى بلغت نسبتهم (٥٢,٦%)، الذين يوافقون بلغت نسبتهم (٢٨,١%)، اما أفراد العينة المحايدون بلغت نسبتهم (١٢,٣%)، افراد العينة الذين يوافقون وبلغت نسبتهم (٧%).
- ب. غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثالثة بلغت نسبتهم (٥٧,٩%)، الذين يوافقون فبلغت نسبتهم (٢١,١%)، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (١٠,٥%)، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (١٠,٥%).
- ج. غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة السادسة بلغت نسبتهم (٤٢,١%)، الذين يوافقون فبلغت نسبتهم (٢٩,٨%)، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (١٧,٥%)، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (١٠,٥%).
- د. غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة السابعة فبلغت نسبتهم (٦١,٤%)، اما الذين يوافقون نسبتهم (٢٤,٦%)، بينما أفراد العينة من المحايدون بلغت نسبتهم (١٠,٥%)، أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (٣,٥%).
- هـ. غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة التاسعة حيث بلغت نسبتهم (٥٤,٤%)، والذين يوافقون فبلغت نسبتهم (٣١,٦%)، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (١٠,٥%)، بينما أفراد العينة. الذين لا يوافقون بلغت نسبتهم (٣,٥%).
- و. غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة العاشرة حيث بلغت نسبتهم (٥٩,٦%)، والذين يوافقون فبلغت نسبتهم (٢٦,٣%)، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (١٠,٥%)، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (٣,٥%).
- ز. أن غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الحادية عشر حيث بلغت نسبتهم (٥٦,١%)، بينما الذين يوافقون فبلغت نسبتهم (٢٦,٣%)، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (١٤%)، بينما أفراد العينة الذين لم يوافقوا فبلغت نسبتهم (٣,٥%).
- ح. أن غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثانية عشر حيث بلغت نسبتهم (٥٦,١%)، بينما الذين يوافقون فبلغت نسبتهم (٢٦,٣%)، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (١٠,٥%)، بينما أفراد العينة الذين لم يوافقون فبلغت نسبتهم (٧%).
- ط. أن غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثالثة عشر حيث بلغت نسبتهم (٥٩,٦%)، بينما الذين يوافقون فبلغت نسبتهم (٢٨,١%)، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (٨,٨%)، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (٣,٥%).
- ي. أن غالبية افراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الرابعة عشر حيث بلغت نسبتهم (٥٢,٦%)، بينما الذين يوافقون فبلغت نسبتهم (٣١,٦%)، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (١٢,٣%)، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (٣,٥%).

٣-٤-٥. الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري):

٣-٤-٥.١. لعبارة المحور الاول "اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة":

الجدول (١٠): الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لمحور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

انحراف معياري	وسط حسابي	اسئلة الاستبانة
٠,٧٤	٤,٤٩	يسهم تطبيق الأسلوب بتلبية متطلبات الوحدات المتعاونة؟
٠,٨٣	٤,١٩	يعمل الاسلوب على تحقيق النزاهة والشفافية للمعلومات؟
٠,٩٠	٤,٣٥	يسهم الاسلوب بنشر ثقافة تبادل الخبرات بين وحدات الاعمال؟
٠,٦٦	٤,٥٣	للأسلوب متطلبات فنية تشير إلى تقديم الدعم والمساعدة في سرعة تبادل المعلومات؟
١,٢٧	٤,٠٤	يتميز الاسلوب بمخاطر طبيعية كالسلوك الانتهازي ومخاطر الملائمة؟
٠,٩٥	٤,٠٢	المحددات الداخلية كحجم الوحدة مثلاً تمثل معوق لتطبيق الأسلوب؟
٠,٧٧	٤,٣٩	اتساع العالم ساعد الوحدات المتعاونة بتطبيق الاسلوب لتحقيق مزايا تنافسية؟
٠,٩٥	٤,٣٢	تطبيق الاسلوب يكشف البيانات المالية وغير المالية؟
٠,٧٨	٤,٣٠	للأسلوب مجموعة محددات خارجية (تقع خارج نطاق سيطرة الوحدات المتعاونة)؟
١,٠٦	٤,١٤	يسمح الاسلوب بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية بين الأطراف المتعاونة؟

المصدر: اعداد الباحثة.

يتضح من الجدول (١٠) ما يلي:

- أ. قيمة المتوسط لأفراد العينة للعبارة الأولى بلغت (٤,٤٩) بانحراف معياري (٠,٧٤) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.
- ب. بلغت قيمة المتوسط افراد العينة للعبارة الثانية (٤,١٩) بانحراف معياري (٠,٨٣) هذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون على العبارة.
- ج. بلغت قيمة متوسط لأفراد العينة للعبارة الثالثة (٤,٣٥) بانحراف معياري (٠,٩٠) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.
- د. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة للعبارة الرابعة (٤,٥٣) بانحراف معياري (٠,٦٦) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.
- هـ. بلغت قيمة المتوسط لأفراد العينة للعبارة الخامسة (٤,٠٤) بانحراف معياري (١,٢٧) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون، بشدة على العبارة.
- و. قيمة المتوسط لأفراد عينة للعبارة السادسة (٤,٠٢) بانحراف معياري (٠,٩٥) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.
- ز. قيمة المتوسط لأفراد العينة للعبارة السابعة (٤,٣٩) بانحراف معياري (٠,٧٧) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشده على العبارة.
- ح. بلغت قيمة المتوسط لأفراد العينة للعبارة الثامنة (٤,٣٢) بانحراف معياري (٠,٩٥) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.

ط. قيمة المتوسط لأفراد العينة للعبارة التاسعة (٤,٣٠) بانحراف معياري (٠,٧٨) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.

ي. بلغت قيمة المتوسط لأفراد العينة للعبارة العاشرة (٤,١٤) بانحراف معياري (١,٠٦) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.

٥-٤-٣-٢. عبارة المحور الثاني "التدقيق الداخلي":

الجدول (١١): الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لمحور التدقيق الداخلي

انحراف معياري	وسط حسابي	اسئلة الاستبانة
٠,٩٧	٤,٢٦	يحق التدقيق الداخلي قيمة اضافية للوحدات عند استخدام الاسلوب؟
١,١١	٤,٢٣	تسهم قوة التدقيق الداخلي في تطبيق الاسلوب؟
١,٠١	٤,٠٤	يتمتع مدققي الوحدات المتعاونة بالمسؤولية فيستمعون إلى مشاكل شركائهم ويبتكرون الحلول لها؟
٠,٨٢	٤,٤٤	الهدف الفني للأسلوب هو تزويد الوحدات المتعاونة بمعلومات تساعد استخدامها باستخدام مواردها بفاعلية؟
٠,٨٢	٤,٣٧	يستخدم الاسلوب للرقابة على خفض التكاليف؟
٠,٨٢	٤,٤٢	يمتاز الاسلوب بأهميته لعمل الرقابة الداخلية؟
٠,٨٦	٤,٣٥	استخدام الاسلوب يوفر معلومات ملائمة تزيد فعالية التدقيق الداخلي في تقييم فعالية ادارة المخاطر؟
٠,٩٣	٤,٣٢	يلزم التدقيق الداخلي الوحدة بتطبيق جميع المتطلبات والمقومات لضمان نجاح الاسلوب؟
٠,٩٢	٤,٤٠	يقوم الاسلوب بدور استراتيجي في تحقيق اهداف التدقيق الداخلي؟
٠,٨٣	٤,٣٣	ضرورة تبني الاسلوب باعتباره الوجه المحاسبي لتنظيم عمليات التدقيق الداخلي؟

المصدر: اعداد الباحثة.

يتضح من الجدول (١١) ما يلي:

- أ. قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (٤,٢٦) بانحراف معياري (٠,٩٧) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.
- ب. قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (٤,٢٣) بانحراف معياري (١,١١) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون على العبارة.
- ج. قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (٤,٠٤) بانحراف معياري (١,٠٢) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.
- د. قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (٤,٤٤) بانحراف معياري (٠,٨٢) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.
- هـ. قيمة المتوسط لأفراد العينة للعبارة الخامسة (٤,٣٧) بانحراف معياري (٠,٨٢) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.
- و. قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (٤,٤٢) بانحراف معياري (٠,٨٢) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.

ز. قيمة المتوسط لأفراد العينة للعبارة السابعة (٤,٣٥) بانحراف معياري (٠,٨٦) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.

ح. قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (٤,٣٢) بانحراف معياري (٠,٩٣) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.

ط. قيمة المتوسط لأفراد العينة للعبارة التاسعة (٤,٤٠) بانحراف معياري (٠,٩٢) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.

ي. قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة (٤,٣٣) بانحراف معياري (٠,٨٣) وهذه القيمة تدل على أن معظم افراد العينة موافقون بشدة على العبارة.

٤-٤-٥. اختبار الفرضيات:

٤-٤-٥-١. اختبار الفرضية الأولى: والتي نصها "وجود محددات لتطبيق اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في البيئة العراقية"، هدف وضع هذه الفرضية الى بيان محددات تطبيق الاسلوب، وللتحقق من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج، اذ ان المتغير المستقل (x_1) اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومحددات الاسلوب (y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (١٢): نتائج الانحدار الخطي البسيط لعبارة الفرضية الاولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	٠,٠٠٠	٤,٢٧٤	٢,٥٤٢	B 0
معنوية	٠,٠٠٩	٢,٦٤٢	٠,٣٨٠	B 1
			٠,٨٨٣	معامل الارتباط (R)
			٠,٧٧٩	معامل التحديد (R^2)
			٦,٩٨٥	اختبار (F)
النموذج معنوي				
$Y = 2,542 + 0,380 x_1$				

المصدر: اعداد الباحثة.

يتضح من الجدول (١٢) ما يلي:

- بينت نتائج التقدير عن وجود ارتباط طردي ضعيف بين محددات تطبيق الاسلوب كمتغير تابع، واسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كمتغير مستقل اذ بلغت قيم (معامل) الارتباط البسيط (٠,٨٨٣).

- بلغت قيمة معامل التحديد (٠,٧٧٩) ، وهذه القيمة تدل على محددات تطبيق الاسلوب كمتغير تابع يؤثر بـ (٨٠%) على اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (المتغير المستقل).

- نموذج (الانحدار البسيط) المعنوي بلغت قيمة اختبار (F) (٦,٩٨٥) وهي دالة عند مستوى (٠,٠١٠).

- (٢,٥٤٢) متوسط اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عندما يكون فجوة الالتزام بالمعايير تساوي صفراً.

- (٠,٣٨٠) وتعني زيادة محددات الاسلوب وحدة واحدة يزيد من الحد بأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بـ ٨%.

من خلال ما تقدم استنتج أن فرضية البحث الاولى التي نصها "وجود محددات لتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة في البيئة العراقية" تحققت.

٥-٤-٢. اختبار الفرضية الثانية والتي تنص على "توجد علاقة ارتباط معنوية بين اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وتحقيق فاعلية التدقيق الداخلي للشركات الصناعية العراقية".
لنتفرع منها فرضية فرعية مفادها "توجد علاقة ذات دلالة معنوية احصائية بين اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وتحقيق فاعلية التدقيق الداخلي"، ان هدف وضع هذه الفرضية بيان فاعلية اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عند القيام بعملية التدقيق الداخلي، وللتحقق من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث ان التدقيق الداخلي كمتغير مستقل (x_1)، واسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الاتي:
الجدول (١٣): نتائج الانحدار الخطي البسيط لعبارة الفرضية الثانية

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (sig)	التفسير
B 0	٢,٣١٠	٠,٠٠٠	معنوية
B 1	٠,٤١٠	٠,٠٠٩	معنوية
معامل الارتباط (R)	٠,٩٨٤		
معامل التحديد (R^2)	٠,٩٨٦		
اختبار (F)	٦,١١٠		النموذج معنوي
$x_1 = ٢,٣١٠ + ٠,٤١٠ Y$			

المصدر: اعداد الباحثة.

يتضح من الجدول (١٣) ما يلي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين التدقيق الداخلي كمتغير مستقل، وفاعلية اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (٠,٩٨٤).
- بلغت قيمة معامل التحديد (٠,٩٨٦)، وهذه القيمة تدل على أن اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كمتغير تابع يؤثر بـ (٨٠%) على فاعلية التدقيق الداخلي (المتغير المستقل).
- نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (٦,١١٠) وهي دالة عند مستوى (٠,٠١٠).

- (٢,٣١٠) فاعلية اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عندما يكون التدقيق الداخلي يساوي صفر.
- (٠,٤١٠) وتعني زيادة التدقيق الداخلي وحدة واحدة يزيد من فاعلية الاسلوب بـ ٨%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية البحث الثانية والتي نصت على "توجد علاقة ذات دلالة معنوية احصائية بين اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وتحقيق فاعلية التدقيق الداخلي" تحققت.

الفصل السادس: الاستنتاجات والتوصيات

٦-١. الاستنتاجات:

- أ. وجود تأثير معنوي ايجابي لاستخدام اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحقيق فاعلية التدقيق الداخلي.
- ب. اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يعمل كأداة رقابية تخفض الشكوك السلوكية الملازمة للعلاقات طويلة الامد.
- ج. وجود محددات تؤثر على تطبيق اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تتمثل في أربع مجموعات وهي (الخارجية، المتعلقة بالوحدة، الخاصة بشبكة الاعمال، الفردية).

د. يساعد استخدام اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على تخفيض درجة عدم التأكد والمخاطر التي تحيط بأعضاء الوحدات المتعاونة، مما يساهم في تخفيض التكاليف من المنبع وتحقيق الميزة التنافسية وتحقيق المرونة وسرعة الاستجابة للمتغيرات ودعم القدرة التنافسية للوحدات المتعاونة.

ه. توافر الثقة والالتزام والعلاقة بين اعضاء الوحدات المتعاونة ووضع ضوابط ومعايير للعلاقة بينهم يساهم في تقليل مخاطر السلوك الانتهازي، وتحقيق التعاون اللازم بينهم لتطبيق اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

و. يوجد تأثير معنوي لتطبيق اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بين الوحدات المتعاونة.

٢-٦. التوصيات:

- أ. يتوجب على اعضاء الوحدات المتعاونة الوثوق ببعضهم والافصاح عن كافة المعلومات الضرورية لتحقيق علاقات استراتيجية بين الوحدات المتعاونة.
- ب. اتخاذ الاجراءات اللازمة لتجاوز محددات الاسلوب من خلال تشجيع الوحدات المتعاونة على فتح سجلاتهم وتفعيل دور الثقة والالتزام لضمان المشاركة في تبادل المعلومات بين الوحدات المتعاونة.
- ج. تشجيع الوحدات العراقية (خصوصاً الصناعات التجميعية) بتطبيق اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والتوسع بتطبيقها، لتحقيقها منافع متعددة باعتبارها أحد اليات ادارة التكلفة التي تساعد باستبعاد اي شيء لا يضيف قيمة للمنتج، والعمل على ضمان نجاح الاسلوب، كتحفيض التكاليف وتحسين الاداء المالي للوحدات المتعاونة.
- د. ضرورة وضع إطار قانوني او اجرائي يحدد شكل التعاون بين الوحدات المستخدمة لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة لتحسين فعالية التدقيق الداخلي.
- ه. ضرورة قيام الوحدات المتعاونة عند تطبيقها لأسلوب استخدام السجلات المفتوحة باختيار الوحدات بحرص ودقة لتحقيق الاهداف المتوخاة من الاسلوب.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. الخطيب، خالد راغب، (٢٠١٠)، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن.
٢. سرايا، محمد السيد، (٢٠٠٧)، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر.
٣. سليمان، محمد مصطفى، (٢٠١٤)، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحاسبات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
٤. البخاري، يسرا أزهرى الأمين (٢٠١٨)، دور استخدام محاسبة السجلات المفتوحة في تخفيض تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية: دراسة ميدانية على شركة حاجكو للأنشطة المتعددة، رسالة لنيل الدكتوراه في المحاسبة، جامعة النيلين.
٥. بوباطة، اميرة، قميحة، فيصل، (٢٠١٩)، أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المحاسبة.

٦. حساب، حسين على، (٢٠١٦)، دراسة العوامل المؤثرة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة: دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
٧. خليفة، رمضان مسعود عبدالله، محروق، يوسف ابراهيم، (٢٠١٨)، الممارسات المختلفة لمحاسبة السجلات المفتوحة لمختلف استراتيجيات المشتريات، جامعة الجبل الغربي، كلية المحاسبة بالرجبان، ليبيا.
٨. الزبيدي، رغد منير فرحان، (٢٠١٧)، مدى التزام المدققين الداخليين العراقيين بمعايير التدقيق الداخلي الدولية للحد من الغش والاحتيال، رسالة ماجستير، مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد جامعة كربلاء.
٩. سلطان، سمر محمد السيد محمد، (٢٠١٨)، دور أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
١٠. الطائي، بشرى عبدالوهاب، معارج، علي داخل، (٢٠١٩)، دور التدقيق الداخلي في تعزيز الاداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية العراقية جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، رسالة ماجستير.
١١. علي، ساجدة غفوري، (٢٠١٥)، دور التدقيق الداخلي في الحد من جرائم غسل الأموال: بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة، اطروحة دكتوراه محاسبة قانونية، المعهد العربي، بغداد، العراق.
١٢. فلاق، محمد، (٢٠١٢)، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الاردن.
١٣. القصاص، خليل محمد، (٢٠١٤)، الحوكمة المؤسسية واستراتيجيات التدقيق الداخلي، غزة، فلسطين.
١٤. أحمد، مروة ابراهيم ربيع، (٢٠١٦)، محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، الاسكندرية، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، الجزء الاول.
١٥. عبداللطيف، محمد محمد ياسين، (٢٠١٥)، اثر التكامل بين اسلوب تحليل سلسلة القيمة وادوات إدارة التكلفة البينية في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد/دراسة استطلاعية، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف.
١٦. عبيدالله، فايزة، (٢٠١٧)، أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الادارية مع دراسة استطلاعية في الشركات المصرية، مجلة المحاسبة والادارة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، عدد ٧٦.
١٧. غالي، أشرف أحمد، (٢٠١٧)، أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة OBA على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد: دراسة ميدانية مع LVSCM، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، مجلد (٢١)، عدد (٢).
١٨. متولي، أحمد زكى حسين، (٢٠١٤)، استخدام التكامل بين أسلوب المحاسبة المرنة والسجلات المحاسبية المفتوحة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.

١٩. نجاه، شلال، (٢٠١٦)، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، المجلد (٢) العدد (٤).
٢٠. هوك، بريان، (٢٠١٥)، هوك انترناشونال للتدقيق الداخلي، ترجمة ونشر مؤسسة الجمان لاستشارات الاعمال، الاردن.
٢١. يعقوب، فيحاء عبدالله، (٢٠١٨)، استطلاع آراء المهنيين والاكاديميين حول بناء استراتيجية وظيفة التدقيق الداخلي وامكانية مواكبة التطورات، مجلة المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
- ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Alenius, Erik , Lind, Johnny and Strömsten, Torkel, (2015), the role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies Volume 45.
2. Coad, A., & Cullen, J., (2006), Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. Management Accounting Research, Vol. 1.
3. Kajuter, P. & Kulmala, H. I., (2005), Open-Book Accounting in Networks Potential Achievements and Reasons for failures. Management Accounting Research, Vol. 16.
4. Kulmala, H., (2004), Developing Cost Management in Customer-Supplier Relationships: Three Case Studies, Journal of Purchasing & Supply Management, 10(2).
5. Kulmala, H. I, Paranko, J., Uusi-Rauva, E., 2002: The role of cost management in network relationships, International Journal of production Economics, vol. 79.
6. Meynardie, B. & Nagorzanski, A., (2012), The Use of Open Book Accounting in Cost Reimbursable Contracts, Texas, American Bar Association.
7. Piontkowski, (2015), Determinants of The Implementation and Long-Term Use of Inter-organizational Cost Management Tools-An Experimental Investigation
8. Whittington, O., Ray, kurt pany, (2008), Principles of Auditing & Other Assurance Services, 16th Edition, Mc Graw-Hill, New York, America.
9. Windolph, M Klaus Moeller, (2012), Open-book accounting: reason for failure of inter-firm cooperation, Management accounting research, Vol. 1.

ملحق (١): استمارة استبانة

أ. معلومات عامة عن افراد عينة البحث:

المؤهل العلمي	دكتوراه أو ما يعادلها () ماجستير () دبلوم عالي () بكالوريوس () دبلوم ()
التخصص العلمي	محاسبة () إدارة الأعمال () الاقتصاد () قانون () أخرى ()
عدد سنوات الخبرة بالتدقيق الداخلي	أقل من ١٠ () ١١ - ١٥ () ١٥ - ١٩ () ٢٠ - ٢٥ () أكثر من ٢٥ ()
العنوان الوظيفي للمدقق	مدير تدقيق () معاون مدير تدقيق () محاسب اقدم () محاسب () معاون محاسب ()

ب. معلومات تتعلق بالبحث:

ب-١. أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

اسئلة الاستبانة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة
يسهم تطبيق الأسلوب بتلبية متطلبات الوحدات المتعاونة؟					
يعمل الاسلوب على تحقيق النزاهة والشفافية للمعلومات؟					
يسهم الاسلوب بنشر ثقافة تبادل الخبرات بين وحدات الاعمال؟					
لأسلوب متطلبات فنية تشير إلى تقديم الدعم والمساعدة في سرعة تبادل المعلومات؟					
يتميز الاسلوب بمخاطر طبيعية كالسلوك الانتهازي ومخاطر الملائمة؟					
المحددات الداخلية كحجم الوحدة مثلاً تمثل معوق لتطبيق الأسلوب؟					
اتساع العالم ساعد الوحدات المتعاونة بتطبيق الاسلوب لتحقيق مزايا تنافسية؟					
تطبيق الاسلوب يكشف البيانات المالية وغير المالية؟					
لأسلوب مجموعة محددات خارجية (تقع خارج نطاق سيطرة الوحدات المتعاونة)؟					
يسمح الاسلوب بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية بين الأطراف المتعاونة؟					

ب-٢. التدقيق الداخلي:

اسئلة الاستبانة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة
يحقق التدقيق الداخلي قيمة اضافية للوحدات عند استخدام الاسلوب؟					
تسهم قوة التدقيق الداخلي في تطبيق الاسلوب؟					
يتمتع مدققي الوحدات المتعاونة بالمسؤولية فيستمعون إلى مشاكل شركائهم ويبتكرون الحلول لها؟					
الهدف الفني للأسلوب هو تزويد الوحدات المتعاونة بمعلومات تساعد على استخدامها بفاعلية؟					

استنلة الاستبانة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة
يستخدم الاسلوب للرقابة على لخفض التكاليف؟					
يمتاز الاسلوب بأهميته لعمل الرقابة الداخلية؟					
استخدام الاسلوب يوفر معلومات ملائمة تزيد فعالية التدقيق الداخلي في تقييم فعالية ادارة المخاطر؟					
يلزم التدقيق الداخلي الوحدة بتطبيق جميع المتطلبات والمقومات لضمان نجاح الاسلوب؟					
يقوم الاسلوب بدور استراتيجي في تحقيق اهداف التدقيق الداخلي؟					
ضرورة تبني الاسلوب باعتباره الوجه المحاسبي لتنظيم عمليات التدقيق الداخلي؟					