



The responsibility of internal audit in disclosing transparency indicators and their impact on the value of the economic unit

A survey study

Dr. Rafi Nazar Jameel⁽¹⁾, Dr. Huda salim husen⁽²⁾

University of Mosul - College of Administration and Economics^{(1),(2)}

(1) rafinazar@uomosul.edu.iq (2) Huda_salim@uomosul.edu.iq

Key words:

Internal audit, transparency indicators, value of the economic unit.

ARTICLE INFO

Article history:

Received	20 Nov. 2025
Accepted	20 Nov. 2025
Available online	30 Jun. 2025

© 2025 THE AUTHOR(S). THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE DISTRIBUTED UNDER THE TERMS OF THE CREATIVE COMMONS ATTRIBUTION LICENSE (CC BY 4.0).

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



*Corresponding author:

Rafi Nazar Jameel
University of Mosul

Abstract:

Purpose: The research aims to study the role played by internal audit as a contributor to the disclosure of transparency indicators for economic units, and the impact of this on the value of these units.

Search procedures: to prove or refute the research hypotheses by analyzing the answers of the research sample, represented by a group of academics in Iraqi universities and institutes specializing in accounting, as the sample size reached (74) respondents through their answers to the questionnaire form. This method was framed within the descriptive analytical approach, which this method suits, in addition to adopting a number of appropriate statistical methods according to the program (SPSS Ver. 24). The research procedures were also consistent with the theory of stakeholders and the theory of signaling in terms of meeting the requirements of accuracy and objectivity provided by the internal auditor's procedures on transparency indicators (a. Ownership structure indicators and investor rights, b. Transparency indicators for financial and non-financial information, c. Transparency indicators for information related to the Board of Directors).

Conclusions and recommendations: The research reached a set of conclusions, the most important of which are: The importance of assessing transparency has increased globally over the past fifteen years. This is partly due to the demand from society from the bottom up for more transparency. The internal auditor's responsibility to disclose transparency indicators generally contributes positively to the value of the economic unit by raising this value, indicating a positive impact on the value of the economic unit according to the perception of the sample members in the Iraqi environment. Based on the findings, According To The recommendations: developing local and international standards related to the role of internal audit in disclosing transparency indicators for economic and non-economic units, working to establish a clear roadmap for this exceptional role of the internal auditor regarding transparency indicators. It is also important to hold scientific seminars and workshops on the role of accountants and auditors in general in enhancing transparency indicators in terms of application and disclosure.

مسؤولية التدقيق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية وانعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية دراسة استطلاعية

م.د. هدى سالم حسين
جامعة الموصل - كلية الإدارة والاقتصاد
Huda_salim@uomosul.edu.iq

م.د. رافي نزار جميل
جامعة الموصل - كلية الإدارة والاقتصاد
rafinazar@uomosul.edu.iq

المستخلص

يهدف البحث الى دراسة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي كمساهم في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية للوحدات الاقتصادية، وما هو مدى تأثير ذلك على قيمة هذه الوحدات. **إجراءات البحث:** لإثبات أو نفي فرضيات البحث قام الباحثان بتحليل اجوبة عينة البحث المتمثلة بمجموعة من الأكاديميين في الجامعات والمعاهد العراقية من تخصص المحاسبة اذ بلغ حجم العينة (74) مجوهر من خلال اجاباتهم على استمارة الاستبيان وقد تم تأطير هذا الأسلوب ضمن المنهج الوصفي التحليل، الذي يلائمه هذا الأسلوب، فضلاً عن اعتماد عدد من الأساليب الإحصائية المناسبة وفق برنامج (SPSS Ver.24)، كما ان إجراءات البحث كانت متوافقة مع نظرية أصحاب المصالح ونظرية الإشارة من حيث تلبية متطلبات الدقة والموضوعية التي توفرها إجراءات المدقق الداخلي على مؤشرات الشفافية (أ). مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين، ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية، ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة).

الاستنتاجات والتوصيات: توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: تزايدت أهمية تقييم الشفافية على المستوى العالمي على مدار السنوات الخمسة عشرة الماضية. ويعود ذلك جزئياً الى مطالبة المجتمع من القاعدة الى القمة بمزيد من الشفافية. ولمسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً مساهمة إيجابية في قيمة الوحدة الاقتصادية عبر رفع هذه القيمة مما يدل على الانعكاس الايجابي على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة في البيئة العراقية، وبناء على الاستنتاجات قدم البحث مجموعة من التوصيات أهمها: العمل على تطوير معايير محلية ودولية معنية بدور التدقيق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية للوحدات الاقتصادية وغير الاقتصادية، تعمل على وضع خارطة طريق واضحة المعالم لهذا الدور الاستثنائي للمدقق الداخلي فيما يخص مؤشرات الشفافية. ومن المهم بمكان عقد ندوات وورش علمية حول دور المحاسب والمدقق بشكل عام في تعزيز مؤشرات الشفافية من حيث التطبيق والإفصاح عنها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، مؤشرات الشفافية، قيمة الوحدة الاقتصادية.

المقدمة:

أصبحت الشفافية بما تعنيه من نشر المعلومات والبيانات والحرص على تدقيقها وتوافرها لأكبر شريحة ممكنة في أي مجتمع، مطلباً دولياً ليس فقط محلياً أو إقليمياً؛ لما له من تأثير على الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي ايضاً، عن طريق معرفة المواطنين كيفية إدارة الأموال العامة والخاصة منها من قبل القائمين على ادارة الدولة او الوحدات الاقتصادية، إذ تتطلب الادارة السليمة اعتماد شفافية ادارة الموارد ومحاسبة القائمين على القرارات المالية التي يتخذوها فيما يخص تلك الموارد وكيفية استخدامها او استثمارها. ان تعزيز ثقافة الشفافية والمساءلة داخل الوحدة الاقتصادية (شركة ، منظمة ، مؤسسة، كيان) يعد أمراً أساسياً لضمان النزاهة والمصداقية في العمليات واتخاذ

القرارات الخاصة بها، وهنا لابد من وجود مؤشرات خاصة بالشفافية لأي وحدة اقتصادية يتم تدقيقها والإفصاح عنها بمسؤولية ومنها مسؤولية التدقيق الداخلي حول التأكد من تطبيق هذه المؤشرات الخاصة بالشفافية وهنا أولاً يجب تعزيز ثقافة المساءلة من خلال تحديد الأدوار والمسؤوليات الواضحة وتقديم التدريب المناسب لضمان الامتثال وتحقيق الشفافية في جميع أنشطة الوحدات الاقتصادية. وبذلك، يمكن تعزيز الثقة بين المساهمين والعملاء والشركاء التجاريين، حيث يعتبر التدقيق الداخلي من أحد الأدوات الفعالة التي تساهم في ضمان دقة البيانات المالية وتقديم معلومات موثوقة للمستثمرين والمجتمع المالي وفهم كيفية تأثير الشفافية بما تحويه من معلومات على ثقة المستثمرين واستراتيجيات اتخاذ القرارات.

المحور الأول: منهجية البحث

أولاً: منهجية البحث:

1-1- مشكلة البحث: تعد أدوات التدقيق الداخلي في تعزيز الشفافية من العناصر الأساسية التي تساهم في تعظيم الفعالية والكفاءة لعملية التدقيق. وتشمل هذه الأدوات الإطلاع على الوثائق والسجلات الداخلية للكيان¹، ومن هذا المنطلق تمثلت مشكلة البحث بطرح التساؤلات التالية :

1- هل هناك فروق معنوية حول توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة؟ ويتفرع منه التساؤلات الفرعية الآتية:

- هل هناك فروق معنوية حول توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية حسب إدراك أفراد العينة؟
- هل هناك فروق معنوية حول توافر الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة؟

2- هل هناك علاقة ارتباط بين مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية؟

3- هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية لمسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية بأبعادها كافة على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة؟ ويتفرع منها الاسئلة الفرعية الآتية:

- هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية لبعد مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة؟

- هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية لبعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة؟

- هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية لبعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة؟

4- هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية لمسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة؟

2-1 أهداف البحث: يهدف البحث إلى دراسة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي كمساهم في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية للوحدات الاقتصادية، وما هو أثر ذلك على قيمتها، وينبثق عن الهدف الرئيسي هذا مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في:

¹ الكيان تعني (الوحدة الاقتصادية ، الشركة ، مؤسسة ، منظمة) بحسب ما طرحه الاصدار الاخير بالاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية سنة 2018.

- 1- توضيح مؤشرات الشفافية في الوحدات الاقتصادية.
- 2- بيان الدور الاستراتيجي للتدقيق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية.
- 3- بيان التحديات التي من الممكن ان تواجه التدقيق الداخلي في المساهمة في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية.
- 4- توضيح العلاقة والتأثير بين مسؤولية التدقيق الداخلي ومؤشرات الشفافية في الوحدات الاقتصادية

3-1 أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في النقاط التالية :

- 1- تعتبر مؤشرات الشفافية احد العناصر المهمة في التقارير والقوائم الخاصة بالوحدات الاقتصادية، مما يدفعنا الى البحث والتعمق في هذا الموضوع وأهميته على القيمة السوقية لها بما يساهم بشكل كبير في ديمومة حياة تلك الكيانات بما يحقق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لها.
- 2- يركز البحث على احد المواضيع المهمة في عصرنا اليوم وهي ابراز الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في المساهمة في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية التي اصبحت مطلبا مجتمعيًا وعالمياً.

4-1 فرضية البحث: كمحاولة للإجابة على تساؤلات البحث، قام الباحثان بصياغة الفرضيات

التالية والتي سيتم اختبارها في هذا البحث وكالاتي:

- 1- **الفرضية الرئيسية الاولى (H1) :** هناك فروق معنوية حول توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة. ويتفرع منه الفرضيات الاتية:
 - (H1.1) هناك فروق معنوية حول توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية حسب إدراك افراد العينة؟
 - (H1.2) هناك فروق معنوية حول توافر الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة.
 - 2- **الفرضية الرئيسية الثانية (H2):** هناك علاقة ارتباط بين مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية.
 - 3- **الفرضية الرئيسية الثالثة (H3):** هناك تأثير ذو دلالة معنوية لمسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية بأبعادها كافة على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة. ويتفرع منها الفرضيات الاتية:
 - (H3.1) هناك تأثير ذو دلالة معنوية لبعد مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة.
 - (H3.2) هناك تأثير ذو دلالة معنوية لبعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة.
 - (H3.3) هناك تأثير ذو دلالة معنوية لبعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة.
 - 4- **الفرضية الرئيسية الرابعة (H4)** هناك تأثير ذو دلالة معنوية لمسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة.
- ### 5-1 منهج البحث: اعتمد البحث في جانبه النظري على المنهج الوصفي، من خلال الرجوع إلى الوثائق الرسمية وغيرها والكتب والدوريات والمؤتمرات والرسائل والاطاريح والكتب والدوريات والمؤتمرات والندوات فضلاً عن المواقع الإلكترونية، وعلى المنهج الاستنباطي في الدراسة الاستطلاعية التي قام بها الباحثان والخاصة بتجميع البيانات المتعلقة بموضوع البحث

ومن ثم تحليل النتائج التي تم التوصل إليها اعتماداً على استمارة الفحص التي تم توزيعها على عينة البحث.

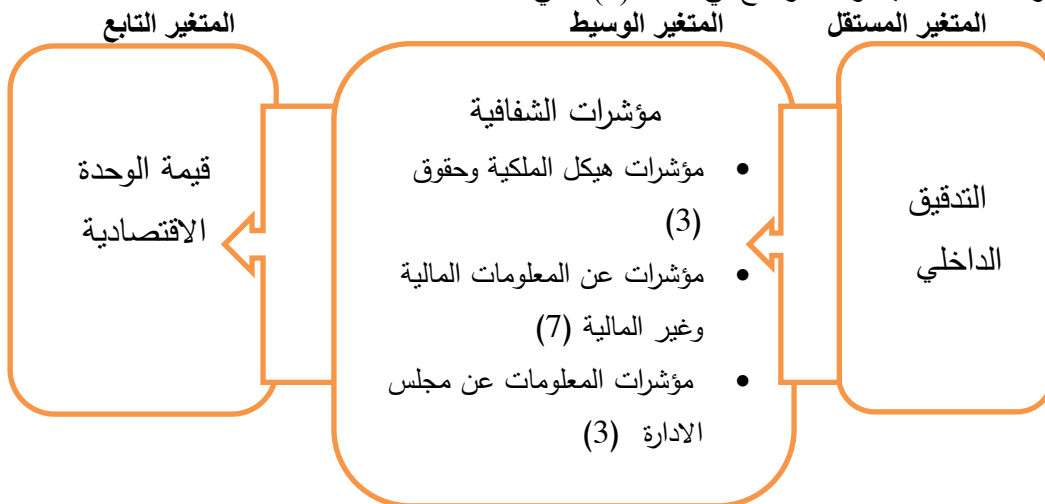
6-1 مجتمع وعينة البحث: تمثل مجتمع البحث بالاكاديميين في الجامعات والمعاهد العراقية من تخصص المحاسبة والتدقيق (من حاملي شهادات عليا اكااديمية ومهنية) وكانت عينة البحث هي اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة.

7-1 حدود البحث

1-7-1 الحدود الموضوعية: شملت الحدود الموضوعية للبحث هي التطرق الى موضوع التدقيق الداخلي بالتركيز على دوره في مؤشرات الشفافية، ومدى تأثير قيمة الوحدة الاقتصادية بذلك الدور.

2-7-1 الحدود المكانية والزمانية والبشرية: تمت الدراسة الميدانية للبحث في العراق (بعض الجامعات العراقية) خلال عام 2024-2025، اما الحدود البشرية فتمثلت بعينة من الاكاديميين من تخصص المحاسبة والتدقيق العاملين في الجامعات والمعاهد العراقية.

8-1 انموذج البحث: اعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي للجانب النظري والمنهج الاستنباطي للجانب العملي (دراسة استطلاعية) ، كونه يناسب موضوع البحث ومتغيراته بهدف معرفة وجهات النظر لعينة البحث من الاكاديميين وذلك من خلال تحديد ثلاثة متغيرات الى ثلاثة متغيرات الاولى : مستقل والذي يتمثل بالتدقيق الداخلي والثاني متغير وسيط وهو: مؤشرات الشفافية وعددها الرئيسي (13) مؤشر وتحتوي بمجموعها على (80) مطلب ، والثالث متغير تابع وهو : قيمة الوحدة الاقتصادية وكما موضح في الشكل (1) الاتي :



شكل (1)
انموذج البحث

المصدر: اعداد الباحثين.

المحور الثاني

مسؤولية المدقق الداخلي عن مؤشرات الشفافية في الوحدات الاقتصادية

تشهد الوحدات الاقتصادية خاصة المتعددة الجنسية منها تكاملاً متزايداً مع وحدات او دول اخرى نتيجة العلاقات والتبادل او التعامل الاقتصادي فيما بينها، لا سيما تلك التي تتمتع بقوة مؤسساتها وشفافيتها ، حيث تواجه بعض الدول تحديات جسيمة، بما في ذلك فشل الدولة في اختيار بعض المؤسسات الاقتصادية للتعامل معها. هذا التباين، الذي يُشار إليه غالباً بتفاوت المعلومات، يُعقد

رصد السلوكيات لتلك الوحدات الاقتصادية. يمكن أن يكون هذا السيناريو ضاراً بأفاق التنمية في البلدان المتضررة، وله تداعيات أوسع نطاقاً على المجتمع العالمي، مما قد يؤدي إلى فقر مستدام وعدم استقرار إقليمي. وعدم ثقة في التعاملات الاقتصادية مع بعض الوحدات الاقتصادية، وبناء على ذلك يجب أن يكون هناك معلومات متوفرة وموثوقة عن تلك الوحدات الاقتصادية التي يتم التعامل معها محلياً وإقليمياً وعالمياً. تعكس ومستوى شفافيتهما في عرض مركزها المالي وغير المالي على أوجه الخصوص (Kaufmann & Bellver, 2005:7) تعرف الشفافية بأنها تعكس عملية انفتاح صنع القرار في الوحدة الاقتصادية، ومدى إتاحة المعلومات للمجتمع ككل أي التوافر المحتمل للمعلومات عن الوحدات الاقتصادية، حيث أن المعلومات نفسها التي يتم تقديمها في بلد ما هي في الأساس دليل على شفافية الحكومات وفعاليتها ومساءلتها. على العكس من ذلك، يثير نقص البيانات مخاوف بشأن السلطة التقديرية والفساد وانعدام المساءلة والاستجابة لمطالب المواطنين. ومع ذلك، فإن الشفافية لا تساوي انفتاح الحكومة والاعتراف بالاحتياجات المعلوماتية للمجتمع وجمع البيانات والإفصاح عنها بشكل منهجي. حتى الدول التي روجت لقوانين حرية المعلومات لا تزال تخفي البيانات. يتطلب توفير المعلومات المتاحة إرادة سياسية وتحفيزاً من "المُفصحين" المحتملين، واتهامات موثوقة للحكومات والوحدات الاقتصادية بعدم التزامها بالعقد الاجتماعي بينها وبين المجتمع المدني والذي يعتبر المستثمرين جزء منهم (Muriithi Wanjau et al., 2018:3).

من خلال ما تقدم يرى الباحثان بأنه يمكن تعريف الشفافية بأنها كلمة مضادة لسرية المعلومات أي توفير وعدم إخفاء معلومات في عدة مجالات عديدة (الاقتصاد، السياسة، الإدارة، القانون، الاجتماع) كلما كان ذلك ممكناً بحيث يكون الفعل أو النشاط شفافاً إذا كانت المعلومات حوله متوفرة واضحة، فعندما تسمح المحاكم للمواطنين بالحضور مثلاً في قاعة المحكمة وعندما يتم الإعلان عن التغيرات في أسعار العملات أو المعادن في الصحف والقنوات الرسمية، تسمى هذه العملية بالشفافية.

2-1 أنواع مؤشرات الشفافية

هناك عدد من الكتاب والباحثين قد صنفوا مؤشرات الشفافية للوحدات الاقتصادية وغيرها إلى عدة تصنيفات مختلفة منها الآتي:

2-1-1 مؤشرات الشفافية المالية: تُظهر البيانات المالية أنشطة وأداء الوحدة الاقتصادية، حيث تلعب البيانات المالية دوراً هاماً في تطور الشركات ولها أهمية ووظائف عدة منها: المساهمة في تطوير سوق الأوراق المالية، ودعم تطوير المعايير القانونية للشركات، وتأكيد شرعيتها، استخدام المستثمرون هذه المعلومات لتحديد قيمة الأسهم يمكن اعتبار البيانات المالية مصدراً للمعلومات حول الوحدة الاقتصادية. لكن هذا المصدر يجب تفسيره، وقد يُساء فهمه، فقد يُستغل سوء الفهم لتضليل المستثمرين بشأن قيمة الأسهم. ومن هنا، تبرز قضيتان مهمتان في المحاسبة: تشابه الممارسات المحاسبية، والمصلحة الذاتية للوحدات الاقتصادية. ولأن الممارسين يسعون إلى إعداد تقارير مالية قابلة للمقارنة، فإن معايير المحاسبة مهمة لأنها تضمن تجانس القوانين والمعايير المحاسبية، وتجنب التلاعب. (Yaeghoobi & Roper, 2014:6)

2-1-2 مؤشرات الشفافية التشغيلية: تشكل المعلومات المتاحة للمجتمع أساس تقييم الشفافية التشغيلية للوحدة الاقتصادية. تُركز مؤشرات الشفافية التشغيلية على الجانب المعلوماتي لتطورات الوحدات الاقتصادية. ويستند هذا المؤشر إلى مدخلات ومخرجات وتغيرات الوحدة الاقتصادية المعنية (Muriithi et al., 2018:4)

2-1-3 مؤشرات شفافية الحوكمة: تشمل مؤشرات شفافية الحوكمة ثمانية مكونات: (١) شهادة التدقيق الخارجي المستقل؛ (٢) الإفصاح عن فلسفة الحوكمة (٣) محتوى تقارير المهمة الرئيسية للإدارة (٤) الإفصاح عن قواعد وإجراءات مجلس الإدارة (٥) العقوبات على مخالفات قواعد

مجلس الإدارة (٦) الإبلاغ عن نفقات أعضاء مجلس الإدارة (٧) الإبلاغ عن تنفيذ العقود رفيعة المستوى و(٨) الإبلاغ عن التغييرات في ملكية رأس المال. (Tumin, 2019,5& Kostromin)
2-2 قياس الشفافية:

يميل الإجماع العالمي على أهمية الشفافية كشرط أساسي لاقتصادات فعّالة إلى أن لا يصاحبه نقصٌ محيّر في مؤشرات الشفافية المعتمدة ، وإلى حدٍّ ما، تُعزى هذه الفجوة إلى العرض: فرغم جمع بياناتٍ حول الاتفاق على أن الأبعاد الأساسية للشفافية هي (بما في ذلك الوضوح، وسهولة الوصول، وموثوقية المعلومات) لأكثر من 60 دولةً عبر الحدود الوطنية باستخدام نفس النطاق والمنهجية وإجراءات التقييم الخاصة بكل مؤشر ، إلا أن الاهتمام بالشفافية والمساءلة على نطاق واسع، لم يبلغ ذروته بعد بين الباحثين الأكاديميين والمهنيين ووسائل الإعلام ، ومن خلال ذلك يمكن قياس الشفافية للوحدات الاقتصادية بشكل عام من خلال مسالتين هما الاتي : Ribeiro (et al.,2017:3)

1-2-2 المقاييس الكمية Quantitative Measures: يشمل توافر الميزانيات والبيانات المالية للعامة، بما في ذلك البيانات التوضيحية والآراء المالية، والإيصالات والمدفوعات، والعقود المالية وغيرها ذات الطبيعة الكمية .

2-2-2 المقاييس النوعية Qualitative Measures : عند دعم التقارير الدورية المتعلقة بشفافية الوحدات الاقتصادية، يهدف هذا إلى ضرورة الإفصاح عن المعلومات غير المالية بين الجهات المعنية بأنواع مختلفة من بيانات الاستدامة. وقد تم تحسين وتطبيق مؤشرات الشفافية المتعلقة بالمعايير والمبادئ واللوائح المتعلقة بنشر المعلومات غير المالية. أي مدى توافر مقاييس التقارير والشفافية غير المالية المستخدمة في سياق الوحدات الاقتصادية. (Wahyu Kartiko et al.,2018:4)

2-3 التدقيق الداخلي ومؤشرات الشفافية:

التدقيق الداخلي هو: مراجعة منهجية ومستقلة لعمليات المؤسسة وضوابطها الداخلية يُحدد مدى إدارة المؤسسة للمخاطر، وتحقيق الأرباح، والامتثال لقواعد السلوك المهني بحيث يوفر سجلات قيمة لتعزيز حوكمة الأعمال التجارية بشكل عام، وكشف الاحتيال، وتحسين الأداء (Rijal, 2022,3). ومن هذا المنطلق سيكون المدقق الداخلي مسؤولاً عن التخطيط لمهام التدقيق وتقييم المخاطر وأدائها المهني، أو سيساعد في ذلك، بما في ذلك اختبارات الضوابط و/أو اختبارات التفاصيل، بما في ذلك (على سبيل المثال لا الحصر): التدقيق المالي، وتدقيق تكنولوجيا المعلومات، والضوابط الداخلية، والأداء التشغيلي، والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها، ومعايير الاعتماد، والعقود، والامتثال لسياسات وإجراءات الشركة، والتحقق في الاحتيال. يعمل تحت إشراف محدود، مع حرية معتدلة في اتخاذ القرارات المستقلة تحت إشراف مدققين أكثر خبرة. يلتزم بجميع سياسات وإجراءات الشركة، بالإضافة إلى المعايير الأخلاقية المهنية. (Powell,2024,1).

تُشكل الشفافية عنصرًا أساسيًا يؤثر على قيمة الوحدة الاقتصادية في نظر أصحاب المصلحة. وهنا لا بد من الإشارة إلى أنه لن يقبل أصحاب المصلحة كالدائنين والموظفين والعملاء والمجتمع، بالاستثمار والعمل والشراء من المؤسسات والتعامل معها إلا إذا اعتُبرت هذه المؤسسات شفافة (Saud,2016:2) واستجابةً لذلك، تسعى العديد من المؤسسات إلى تعزيز شفافتها من خلال نشر مؤشرات الشفافية علنًا. ويهدف جمع مؤشرات الشفافية ونشرها علنًا إلى تعزيز مساءلة المؤسسات تجاه أصحاب المصلحة، حيث إن المؤسسات التي تخضع لمساءلة مفرطة فقط هي التي تحظى بثقة أصحاب المصلحة الكافية للاستثمار فيها والتعامل معها. (Silvia Mioara, 2018:4) وقد استخدمت عمليات التدقيق الداخلي بشكل متزايد كأداة لتعزيز المساءلة من قبل عدد كبير من المؤسسات، وخاصةً في القطاع غير الربحي. فمن خلال نشر تقارير التدقيق الداخلي علنًا، تُنشئ المؤسسات مصدرًا خارجيًا للمعلومات حول أنشطتها، مما يسمح لأصحاب المصلحة بتكوين رأي

حول مساءلتها وموثوقيتها وشفافيتها. والحجة الأساسية هي أن المؤسسات التي تُجري تدقيقاً داخلياً فعلاً ستمتلك أيضاً مؤشرات شفافية أكثر جودة ومتاحة للجمهور. إن إتاحة المزيد من مؤشرات الشفافية عالية الجودة للجمهور سيعزز ثقة أصحاب المصلحة في المؤسسة، مما يزيد من قيمتها التنظيمية. إن الإصدار العام لمؤشرات الشفافية ليس سوى إحدى طرق تعزيز المساءلة. يتم استكشاف مساهمة التدقيق الداخلي كطريقة جديدة لتعزيز المساءلة التي تستخدمها المؤسسات بشكل متزايد. علاوة على ذلك، يتم عرض العلاقة بين ممارسة التدقيق الداخلي وجودة مؤشرات الشفافية. يمكن وضع مؤشرات أساسية للدلالة على الشفافية. وبشكل عام، تقيس هذه المؤشرات مدى انفتاح ممارسات المؤسسة (الوحدة الاقتصادية). ويُعد تحديد المعايير المناسبة لقياس هذه المؤشرات أمراً ضرورياً لتمكين أصحاب المصلحة من تقييم شفافية عمليات المؤسسة (Beckmann et al., 2012:4).

من الضروري أن تكون الوحدات الاقتصادية التي تتعامل مع أسواق رأس المال أفضل في مستوى الشفافية في الكشف عن المعلومات، أي الكشف عن جميع المعلومات المتعلقة بكل أنشطة ومعلومات منها فعلية ومستقبلية. ، التحقيقات والتداعيات الاجتماعية (Kadhim, 2024,2). قد يكون هناك عدد لا نهائي من مؤشرات الشفافية، ولكن لأغراض عملية، يمكن تحديد ثلاثة مؤشرات رئيسية للشفافية. وكالاتي: بتصرف من الباحثان بالاعتماد على (Yaeghoobi et al. 2014:8).

أولاً: مؤشرات الشفافية لغرض الإفصاح عن الأداء المالي للمؤسسة.

ثانياً: مؤشرات الشفافية لغرض الإفصاح عن هياكل حوكمة المؤسسة وسلوكها

ثالثاً: مؤشرات الشفافية لغرض الإفصاح عن ممارسات إشراك أصحاب المصلحة

ويمكن توضيح كل مؤشر من مؤشرات الشفافية السابقة بشكل أوضح من خلال تحديد أنواع معينة من الإفصاحات التفصيلية لها. وقد تختلف المؤشرات ضمن كل فئة اعتماداً على نوع المنظمة وتوقعات مجموعات أصحاب المصلحة المعنية.

منذ أواخر التسعينيات بذل الباحثون والهيئات التنظيمية جهوداً لتحديد الشفافية وقياسها باستخدام المؤشرات. ويمكن تصنيف مؤشرات الشفافية إلى نوعين: نوعية وكمية. تُقيم المؤشرات النوعية طبيعة الشفافية/الإفصاحات، مع التركيز غالباً على محتواها والاعتبارات الأخلاقية الكامنة وراءها. في المقابل، تقيس المؤشرات الكمية الشفافية في نتائج ملموسة، مثل القيم المالية أو العددية أو الإحصائية. ومن الأمثلة على المؤشرات النوعية مبادرة التقارير العالمية، التي تُصنّف الإفصاحات إلى أساسية أو اختيارية وفقاً لطبيعة المعلومات المقدمة والجهة التي تنشرها. من ناحية أخرى، يُعد التدقيق المالي مثلاً على مؤشر كمي يُقيم الشفافية وفقاً لموثوقية البيانات الرقمية المُفصح عنها. من المهم ملاحظة أن هذين النوعين من المؤشرات يُصنّفان ظواهر مختلفة. فبينما تُركّز المؤشرات النوعية على جودة الإفصاحات، تقيس المؤشرات الكمية نتيجة الإفصاحات (أي البيانات الرقمية). وبالتالي، يُعد استخدام مزيج من المؤشرات (النوعية والكمية) أمراً بالغ الأهمية لتحقيق رؤية شاملة لشفافية المؤسسة. غالباً ما تُناقش الشفافية في سياقها مع مفاهيم أخرى مثل المساءلة والانفتاح والنزاهة. وقد فُسر كل مفهوم من هذه المفاهيم بطرق مختلفة تبعاً للسياق (أي الاختلافات الثقافية والصناعية). (A. Sarfaty, 2013:3) وبناءً على ذلك، قد يختلف اعتماد مؤشرات شفافية محددة باختلاف المؤسسات. ففي حين أن مؤشرات الشفافية المُستخدمة على نطاق واسع قد تفرض معايير على إفصاحات معينة، إلا أن هذه المعايير قد لا تُعتمد بالكامل من قبل جميع المؤسسات. لذلك، من المهم تحديد مؤشرات الشفافية المُستخدمة في السياق الأوسع. علاوة على ذلك، تُعتبر بعض إفصاحات الشفافية غير موضوعية من قبل الهيئات التنظيمية، ومع ذلك تتبناها بعض المؤسسات. لذلك، تُطرح تساؤلات حول كيفية تقييم هذه الإفصاحات، وما إذا كان يُمكن التشكيك في تعريف أو نطاق مؤشر معين. من خلال الإقرار بحدود بعض المؤشرات أو إمكانية تطبيقها في

سياقات مُحددة، يُمكن لتقييم الشفافية أن يُوسّع النقاش الأكاديمي حول كيفية قياس الشفافية. (L. Rawlins, 2008:6).

يرى الباحثان من خلال ما تقدم ان ليس هناك مؤشرات واضحة المعالم ومتفق عليها لقياس الشفافية للوحدة الاقتصادية وذلك لان مفهوم الشفافية الاقتصادية أسهل في التعريف من تطبيقه، إلا أن جهد قياسه محفوف بالتحديات. أولاً، ما هي أبعاد الشفافية الاقتصادية؟ ثانياً، بعض الأنشطة الاقتصادية معقدة بطبيعتها، مما يؤدي إلى عدم اليقين بشأن السلوك المذكور. ينشأ هذا الخلاف حول أبعاد الشفافية الاقتصادية لأن الوكلاء المختلفين لديهم مصالح مختلفة في الشفافية اعتماداً على دورهم في المشهد الاقتصادي. ومن الطبيعي أن يتم السعي إلى مستويات أعلى من الشفافية في المجالات السلوكية التي تؤدي نتائجها إلى زيادة مستويات عدم اليقين. إحدى عواقب التعقيد الاقتصادي وعدم اليقين هي عدم وجود نهج متفق عليه بشأن كيفية تعريف الشفافية. بعض المنافسين أو العملاء لديهم دافع لإجبار اهتمامهم بأداء الوكلاء، بينما يكون الدافع للآخرين هو الرغبة في التعتيم، حيث تتعدد وجهات النظر حول تحديد الأدوات أو المؤشرات أو مقاييس نسب الشفافية الأنسب لتقييم الوحدات الاقتصادية، وذلك تبعاً لطبيعة النشاط الاقتصادي ودور الوحدة الاقتصادية المقاسة. وينشأ هذا الخلاف حول القدرات بسبب اختلاف الخصائص المؤسسية والتقنية والحجمية لنوع القياس باختلاف أبعاد الشفافية، مما يؤدي إلى ضغوط غير متوازنة على نقاط قوة الوحدة وضعفها. ومن القضايا الأخرى المثيرة للجدل في قياس الشفافية مستوى تجميع أو تجزئة مقاييسها. فقد تكون نماذج الشفافية بسيطة أو معقدة اعتماداً على قياسات مركزة، مما يؤثر التساؤلات حول مدى استحسان أو توافر المقياس. وقد يُساء تفسير توزيعات الشفافية في ظل أنظمة اقتصادية (وربما اجتماعية) مختلفة بسبب عدم إدراك الاختلافات الهيكلية. وفي نهاية المطاف، وفي ظل عدم وجود نوع من القياس الشامل لقياس الشفافية الاقتصادية عبر الوحدات الاقتصادية، فإن هذا الموضوع يظل موضوعاً حاسماً يحتاج إلى مزيد من القياس والاهتمام في مختلف أنحاء الاقتصاد. وفيما يخص أهمية دور التدقيق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية، فمن خلال ما تقدم يرى الباحثان ان هناك دور فاعل وكفوء للتدقيق الداخلي في تلك المؤشرات وعملية الإفصاح عنها من خلال الاتي:

- 1- يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز مصداقية القوائم المالية خاصة من خلال تدقيق الامتثال لمؤشرات الشفافية والقوانين واللوائح المالية، وكنتيجه لذلك تعتبر هذه التقارير الاساس في اتخاذ القرارات الانية والاستراتيجية لكافة مستخدميها ويعزز ثقتهم بتلك التقارير.
- 2- الحد من الاحتيال المالي الذي يعتبر من اكبر التحديات التي تواجه الوحدات الاقتصادية، فيمكن عن طريق التدقيق الداخلي اكتشاف انحراف عن مؤشرات الشفافية لصفقات مشبوهة واتخاذ التدابير اللازمة لمنعها قبل ان تؤثر على سمعة الوحدة الاقتصادية واستقرارها وسير اعمالها.

المحور الثالث

الدراسة الميدانية

في هذا المبحث تم اجراء الاختبار الميداني لمدى مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية، كما تم تحديد مستوى انعكاس هذه المسؤولية في قيمة الوحدة الاقتصادية.

أولاً. أسلوب البحث:

اعتمد الباحثان على الأسلوب الميداني الاستطلاعي لآراء عدد من الافراد الممثلين لعينة البحث لغرض جمع البيانات الأولية اللازمة لتحديد مستوى توافر المتغيرات، وقد تم تأطير هذا الأسلوب ضمن المنهج الوصفي التحليل، الذي يلائمه هذا الأسلوب، فضلاً عن اعتماد عدد من الأساليب الإحصائية المناسبة وفق برنامج (SPSS Ver.24)، كما ان إجراءات البحث كانت متوافقة

مع نظرية أصحاب المصالح ونظرية الإشارة من حيث تلبية متطلبات الدقة والموضوعية التي توفرها إجراءات المدقق الداخلي على مؤشرات الشفافية، حيث تم اعتماد متطلبات الإفصاح عن مؤشرات الشفافية وفق Standard & Poor's Financial Services والتي صنفها الى ثلاثة اصناف رئيسة وهي (مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين ، مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية ، مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة)

ثانياً. مجتمع وعينة البحث

تمثل ميدان البحث بكل من الميدان الأكاديمي والمهني في إجراءات العمل المحاسبي، في حين تمثل مجتمع البحث بالأكاديميين والمهنيين على حد سواء، وقد تم اختيار عينة عشوائية نظراً لسعة المجتمع وذلك باعتماد نموذج (Green, 1991) بهدف تحديد الحد الأدنى من حجم العينة كما هو مبين في المعادلة الآتية:

$$n \geq 50 + 8(P)$$

حيث أن:

(n): يمثل حجم العينة

(P) يمثل عدد المتغيرات المستقلة.

ومن خلال حل المعادلة حسب بيانات البحث الحالي تم تحديد الحد الأدنى كما يلي:

$$n \geq 50 + 8(3)$$

$$n \geq 50 + 24$$

$$n \geq 74$$

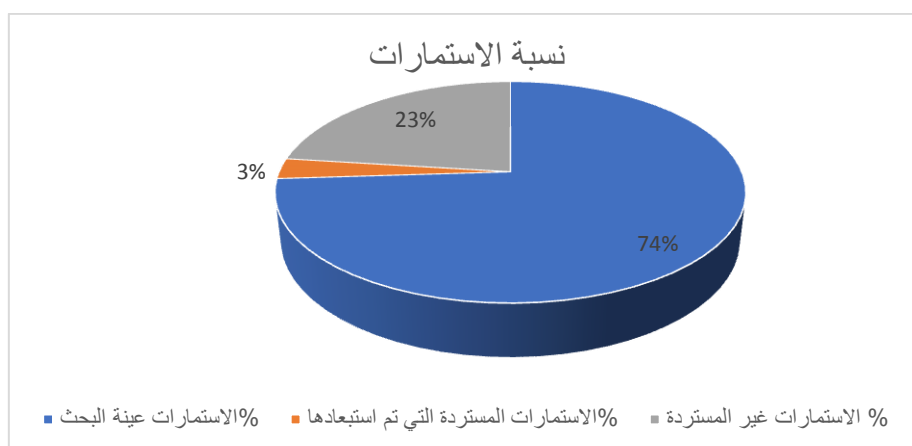
عليه فإن الحد الأدنى لحجم العينة هو 74 فرد، وبناءً على ذلك لجأت الباحثة إلى توزيع 100 استثمار بصورة عشوائية على عدد من الأكاديميين والمهنيين من ذوي التخصصات المحاسبية، وذلك لغرض تغطية الحد الأدنى من العينة، وقد تم استرجاع 77 استثمار، تم استبعاد 3 استثمارات لوجود نقص في معلوماتها، ليكون عدد الاستثمارات المستردة والصالحة للتحليل 74 استثمار ليتم التوقف بعد ذلك عن استلام الاستثمارات نظراً لتغطية الحد الأدنى المقبول للعينة، إذ استمرت مدة توزيع الاستثمارات لمدة اسبوعين في شهر كانون الثاني من عام 2024، ويظهر الجدول (1) تفاصيل توزيع استثمارات الاستبيان واستردادها.

الجدول (1): تفاصيل توزيع واسترداد استثمارة الاستبيان

البيان	العدد %
استثمارات الاستبيان الموزعة	100
استثمارات الاستبيان المستردة اجمالاً	77
استثمارات الاستبيان المستبعدة	3
استثمارات الاستبيان المستردة الصالحة للتحليل	74
نسبة استثمارات الاستبيان عينة البحث	74%

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين.

في حين يظهر الشكل (1) نسبة استثمارات الاستبيان عينة البحث من حيث اجمالي الاستثمارات الموزعة والمستردة والمستبعدة.



الشكل (1): نسبة استثمارات الاستبيان عينة البحث

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين.

ثالثاً. قياس المتغيرات

تضمن البحث اثنتين من المتغيرات (مستقل، وتابع)، تم قياسهما باعتماد استمارة استبيان أعدت من قبل الباحثة لهذا الغرض، وقد تضمنت استمارة الاستبيان ضمن هيكليتها قسمين أساسيين، اهتم القسم الأول في تحديد الخصائص الشخصية لأفراد العينة والذي تضمن ثلاث معلومات ديموغرافي هي (أ. المؤهل العلمي، ب. سنوات الخبرة، ج. مجال العمل)، في حين اهتم القسم الثاني بقياس متغيرات البحث، إذ تم تحديد 36 عبارة لقياس المتغير المستقل (مسؤولية المدقق الداخلي) ضمن ثلاث ابعاد (أ. مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين، ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية، ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة) بواقع 11 عبار للبعد الأول، و21 عبارة للبعد الثاني، و4 عبارات للبعد الثالث، في حين تم تحديد 5 عبارات للمتغير التابع (الانعكاس على قيمة الوحدة)، ويظهر الجدول (2) هيكلية استمارة الاستبيان المعتمدة في البحث الحالي.

الجدول (2): هيكلية استمارة الاستبيان

الاقسام	الأبعاد	الرمز	العدد	التسلسل
القسم 1: المعلومات الديموغرافية	أ. المؤهل العلمي	Q	4	
	ب. سنوات الخبرة	E	4	
	ج. مجال العمل	J	3	
القسم 2: المستقل: مسؤولية المدقق الداخلي	أ. مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين	XX1	11	X1-X11
	ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية	XX2	21	X12-X32
	ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة	XX3	4	X33-X36
	الإجمالي	X	36	X1-X36
القسم 2: التابع: الانعكاس على قيمة الوحدة	الانعكاس على قيمة الوحدة	Y	5	Y1-Y5

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين.

وقد عمد الباحثان إلى اعتماد لكرت الثلاثي لغرض تكميم إجابات أفراد العينة النوعية، إذ حسب درجات هذا المقياس تم إعطاء القيمة 1 إلى إجابة (لا أوافق) والقيمة 2 لإجابة (محايد)

والقيمة 3 لإجابة (أوافق)، كما انه لغرض اجراء التحليل الوصفي لمتوسطات الإجابات، فقد تم تحديد ثلاث فئات تعكس شدة الإجابة، باعتماد طول الفئة البالغ (0.666) والذي تم تحديده وفق (طول الفئة=أعلى قيمة-أدنى قيمة/ عدد الفئات)، لذا $(0.666 = (3-1)/3)$ ، عليه فإن شدة الإجابة تكون بمستوى (ضعيف) ضمن مدى المتوسط الحسابي (1 إلى 1.666)، وبمستوى (مقبول) بمدى الوسط الحسابي (من 1.667 إلى 2.333)، وبمستوى (عالٍ) بمدى الوسط الحسابي (من 2.334 إلى 3).

رابعاً. وصف أفراد العينة

يظهر الجدول (3) توزيع أفراد العينة بحسب المعلومات الديموغرافية الثلاث (أ. المؤهل العلمي، ب. سنوات الخبرة، ج. مجال العمل)، المحددة في استمارة الاستبيان والتي تظهر الخصائص الشخصية والتعريفية لأفراد العينة.

الجدول (3): توزيع افراد العينة حسب المعلومات الديموغرافية

المعلومات	الرمز	الفئات	التكرار	النسبة %
أ. المؤهل العلمي	Q	دبلوم عالي	2	2.7
		ماجستير	27	36.5
		محاسب قانوني	8	10.8
		دكتوراه	37	50.0
ب. سنوات الخبرة	E	من 1-5 سنة	6	8.1
		من 6-10 سنة	11	14.9
		من 11-15 سنة	14	18.9
		من 16 سنة فأكثر	43	58.1
ج. مجال العمل	J	أكاديمي	55	74.3
		مهني	12	16.2
		أكاديمي ومهني	7	9.5

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين باستخدام برنامج (SPSS)

يلاحظ من الجدول (3) أن أغلب أفراد العينة هم من حملة شهادة الماجستير، إذ بلغ عددهم 43 فرد من اجمالي العينة ($n=74$) ونسبة تبلغ 58.1%، يليهم حملة شهادة الدكتوراه ثم المحاسب القانوني واخيراً الدبلوم العالي، وهذه النسب تعزز وبشكل كبير مستوى الادراك المعرفي والأكاديمي لأفراد العينة لعبارات الاستبانة، وتجعل من اجاباتهم أكثر ملاءمة، كما يلاحظ على مستوى عدد سنوات الخبرة أن الفئة (من 16 سنة فأكثر) كانت الفئة الأكثر مساهمة في الإجابة على الاستبانة بنسبة تبلغ 55.4%، وهذه النتيجة تدعم مستوى الادراك المهاري وتراكم المعرفي نتيجة التجربة، مما يسهم في زيادة موضوعية الإجابة على عبارات الاستبانة، كما يلاحظ أن أغلب أفراد العينة هم من فئة الأكاديميين، يليهم فئة المهنيين، واخيراً الفئة التي تجمع بين الجانب الأكاديمي والمهني معاً، ويستدل من هذه النتيجة على تنوع وجهات النظر التي تضيء على إجابات صورة أكثر شمولية.

خامساً. اختبار أداة البحث

تم اختبار صدق وثبات الاستبانة (أداة البحث) من قبل الباحثان لغرض التحقق من صلاحية الاستبانة ومن ثم صلاحية بياناتها للتحليل والحصول على النتائج وبناء الاستدلالات في البحث الحالي، وقد تم اختبار صدق الاستبانة من خلال الصدق الظاهري الذي يعد احد الاختبارات السابقة للاستبانة، إذ قبل الشروع بتوزيع الاستمارة على أفراد العينة تم عرضها عدد من السادة المحكمين من التخصصات المحاسبية وعددهم أربع محكمين من جامعة الموصل وجامعة تكريت، وقد أبدى السادة المحكمين عدد من الملاحظات حول صياغة العبارات وعددها وترتيبها، وقد تم الاخذ بالملاحظات

التي عززت من صورة الاستبانة ومضمونها بما يجعل عباراتها تعبر بصدق عما يراد قياسه، في حين تم اختبار ثبات الاستبانة من خلال معامل الفا كرونباخ، الذي تبلغ القيمة الفرضية المقبولة له 0.70، ومن خلال الاطلاع على الجدول (4) يلاحظ أن قيم معامل الفا كرونباخ هي ما بين (0.874 إلى 0.971)، وهي قيمة مرتفعة وتتجاوز القيمة الفرضية للمعامل، ومن ثم تتمتع الاستبانة بالثبات، وانه إذا ما تم إعادة توزيع الاستبانة على نفس الأشخاص وبظروف مماثلة فإنه من الممكن الحصول على نتائج مشابهة، وبناءً على هذه الاختبارات تعد الاستبانة وبياناتها ذات معولية واعتمادية لإجراءات التحليل اللاحقة.

الجدول (4): اختبار ثبات الاستبانة

المتغيرات والأبعاد	الرمز	معامل الفا كرونباخ
أ. مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين	XX1	0.917
ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية	XX2	0.962
ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة	XX3	0.874
مسؤولية المدقق الداخلي	X	0.971
الانعكاس على قيمة الوحدة	Y	0.934

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين باستخدام برنامج (SPSS)

سادساً. وصف اتجاهات الأفراد نحو عبارات الاستبانة

يظهر الجدول (5) وصف اتجاهات إجابات افراد العينة نحو عبارات كل من المتغير المستقل (مسؤولية المدقق الداخلي) بأبعاده الثلاث (أ. مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين، ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية، ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة) وكذلك لعبارات المتغير التابع (الانعكاس على قيمة الوحدة)، وقد تم اجراء هذا الوصف من خلال استخدام عدد من الأساليب الإحصائية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية إلى جانب معامل الاختلاف وشدة الإجابة.

الجدول (5): وصف اتجاهات إجابات الافراد نحو عبارات الاستبانة

ت	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	شدة الاتفاق
X1	على المدقق التحقق من أنواع الأسهم لدى الشركة	2.78	0.504	92.79%	18.10%	عالي
X2	على المدقق التحقق من أنواع المستثمرين	2.64	0.563	87.84%	21.37%	عالي
X3	على المدقق التأكد من الإفصاح عن عدد الأسهم المانية المصدرة وتلك المصرح بها وغير مصدرة	2.77	0.484	92.34%	17.47%	عالي
X4	على المدقق التحقق من الإفصاح عن القيمة الاسمية للأسهم العادية المصدرة وتلك المصرح بها وغير مصدرة	2.76	0.569	91.89%	20.63%	عالي
X5	على المدقق التأكد من الإفصاح عن عدد الأسهم الممتازة المصدرة والمصرح بها والأسهم الأخرى التي لا يحق لها التصويت	2.77	0.562	92.34%	20.30%	عالي
X6	على المدقق التأكد من الإفصاح عن القيمة الاسمية للأسهم الممتازة المصدرة والمصرح بها والأسهم الأخرى التي لا يحق لها التصويت	2.73	0.556	90.99%	20.38%	عالي
X7	على المدقق التحقق من افصاح الشركة عن حقوق التصويت لكل نوع من أنواع الأسهم	2.76	0.569	91.89%	20.63%	عالي
X8	على المدقق من التعرف أسماء المستثمرين الذين يملكون أكثر من 5% و10% من أسهم الشركة	2.51	0.667	83.78%	26.54%	عالي
X9	على المدقق التعرف على أسماء العاملين بالشركة والذين يملكون أسهم في الشركة	2.61	0.593	86.94%	22.72%	عالي
X10	على المدقق التأكد من التزام الشركة بقواعد الحوكمة	2.74	0.550	91.44%	20.07%	عالي
X11	على المدقق التحقق من الإفصاح عن النظام الأساسي للشركة	2.82	0.506	94.14%	17.93%	عالي
X12	على المدقق الاطلاع الاستراتيجية الرئيسية للإدارة لتحقيق الأهداف	2.77	0.511	92.34%	18.46%	عالي
X13	على المدقق التأكد من الثبات او عدم الثبات في الاستراتيجية	2.69	0.521	89.64%	19.39%	عالي
X14	على المدقق التعرف على طبيعة ونوع الصناعة والبلعة التي تقدمها الشركة	2.84	0.497	94.59%	17.52%	عالي
X15	على المدقق التعرف على نصيب او حصة الشركة في السوق	2.80	0.468	93.24%	16.72%	عالي
X16	على المدقق التعرف على تفاصيل خطط الاستثمار المقرر تنفيذها في السنوات القادمة	2.66	0.625	88.74%	23.49%	عالي
X17	يجب على المدقق من التأكد التحليل المالي مثل معدل العائد على الاستثمار او معدل العائد على حقوق الملكية او معدل دوران الموجودات	2.81	0.459	93.69%	16.31%	عالي

X18	على المدقق تدقيق التقارير المالية قترية	2.93	0.344	97.75%	11.75%	عالي
X19	على المدقق التأكد من السياسات المحاسبية المطبقة	2.92	0.361	97.30%	12.37%	عالي
X20	على المدقق التأكد من المعايير المحاسبية المطبقة	2.91	0.376	96.85%	12.95%	عالي
X21	على المدقق التحقق من طرق تقييم الموجودات	2.77	0.484	92.34%	17.47%	عالي
X22	على المدقق التأكد من طرق تقييم المخزون	2.86	0.448	95.50%	15.64%	عالي
X23	على المدقق تدقيق القوائم المالية المجمعة في حالة وجود شركات تابعة	2.82	0.449	94.14%	15.90%	عالي
X24	على المدقق التحقق من طرق تقييم الانخفاض في قيمة الموجودات	2.86	0.416	95.50%	14.53%	عالي
X25	على المدقق التعرف على نسبة الملكية مع الشركات الأخرى وأسماء الأطراف ذوي العلاقة ونسبة التعامل مع تلك الأطراف	2.81	0.515	93.69%	18.32%	عالي
X26	على المدقق التعرف على طبيعة القروض والأخطار ومخاطر عدم السيولة	2.78	0.476	92.79%	17.10%	عالي
X27	على المدقق التأكد من المصادر الداخلية والخارجية للسيولة	2.76	0.491	91.89%	17.82%	عالي
X28	على المدقق تدقيق النقص في السيولة واتجاهات الشركة لعلاج ذلك النقص	2.81	0.459	93.69%	16.31%	عالي
X29	على المدقق التعرف على الفرص والأخطار الناتجة من التغير في هيكل الصناعة	2.80	0.523	93.24%	18.69%	عالي
X30	على المدقق التحقق من عدد الشركات التي تزايدت على التمتعقات الرئيسية	2.80	0.548	93.24%	19.61%	عالي
X31	على المدقق التعرف على الميزة التنافسية لنشاط الشركة داخل القطاع الذي تنتمي إليه	2.69	0.618	89.64%	22.97%	عالي
X32	على المدقق التعرف على مدى مشاركة العاملين في وضع الخطط الاستراتيجية	2.78	0.504	92.79%	18.10%	عالي
X33	على المدقق التعرف أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين و الأمور التي يختص بها مجلس الإدارة	2.55	0.665	85.14%	26.04%	عالي
X34	على المدقق التأكد من خطط مجلس الإدارة تجاه توزيع الأرباح و المكافأة باسم كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة	2.66	0.556	88.74%	20.88%	عالي
X35	على المدقق التعرف على البرامج التدريبية لأعضاء مجلس الإدارة وعدد الأسهم التي يمتلكها أعضاء مجلس الإدارة	2.57	0.599	85.59%	23.32%	عالي
X36	على المدقق التعرف على أسماء المديرين التنفيذيين من أعضاء مجلس الإدارة والإفصاح عن رواتب الأعضاء (بالأرقام)	2.61	0.544	86.94%	20.87%	عالي
Y1	تشكل الشفافية عنصرًا أساسيًا يؤثر على قيمة الوحدة الاقتصادية في نظر أصحاب المصلحة كالدائنين والموظفين والعملاء والمجتمع حيث إن المؤسسات التي تخضع لمسائلة مفرطة فقط هي التي تحظى بثقة أصحاب المصلحة الكافية للاستمرار فيها والتعامل معها.	2.88	0.404	95.95%	14.03%	عالي
Y2	من خلال نشر تقارير التدقيق الداخلي علنًا، تُنشئ المؤسسات مصدراً خارجياً للمعلومات حول أنشطتها، مما يسمح لأصحاب المصلحة بتكوين رأي حول مساءلتها وموثوقيتها وشفافيتها وهي أن المؤسسات التي تجري تدقيقاً داخلياً فعالاً ستتمك أيضاً مؤشرات شفافية أكثر جودة متاحة للجمهور	2.84	0.439	94.59%	15.46%	عالي
Y3	إن إتاحة المزيد من مؤشرات الشفافية عالية الجودة للجمهور سيعزز ثقة أصحاب المصلحة في المؤسسة، مما يزيد من قيمتها التنظيمية	2.86	0.416	95.50%	14.53%	عالي
Y4	ينبغي قيام المدقق الداخلي بالتأكد من أن المعايير المستخدمة في الإفصاح عن الشفافية الخاصة بالوحدة الاقتصادية تقع ضمن مؤشرات شفافية عالمية متفق عليها.	2.85	0.428	95.05%	15.01%	عالي
Y5	امتلاك المدققين الداخليين ثقافة وخبرة ومعرفة متطورة بمؤشرات الشفافية، من شأنه يعزز عملية الإفصاح والتدقيق لإدارة العليا للوحدة الاقتصادية بما ينعكس على قيمتها في الأسواق العالمية.	2.86	0.416	95.50%	14.53%	عالي

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين باستخدام برنامج (SPSS)

يلاحظ من الجدول (5) أن عبارات المتغير مسؤولية المدقق الداخلي (المتغير المستقل) المتمثلة بـ(X1-X36) كانت باتجاه الاتفاق العالي بأهمية مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية ضمن الشركات العراقية، وذلك حسب إدراك أفراد العينة المستقصى منهم، إذ تجاوزت قيمة الوسط الحسابي المحتسبة للقيمة الفرضية البالغة (2)، مما يؤكد هذا التوافر، إلى جانب ارتفاع قيمة الأهمية النسبية، إذ حققت العبارات رقم (X18) أعلى مستوى اتفاق بوسط حسابي يبلغ (2.93)، في حين أن العبارة رقم (X8) سجلت أدنى مستوى اتفاق بوسط حسابي يبلغ (2.51)، أما على مستوى الأبعاد الثلاث (أ. مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين، ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية، ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة)، فيلاحظ أن وفق البعد (أ. مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين)، سجلت العبارة رقم (X11) أعلى مستوى اتفاق بوسط حسابي يبلغ (2.82)، والعبارة رقم (X8) سجلت أدنى مستوى اتفاق بوسط حسابي يبلغ (2.51)، وحسب البعد (ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية)، سجلت العبارة رقم (X18) أعلى مستوى اتفاق بوسط حسابي يبلغ (2.93)،

والعبارة رقم (X16) سجلت أدنى مستوى اتفاق بوسط حسابي يبلغ (2.66)، وحسب البعد (ج). مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة) سجلت العبارة رقم (X34) أعلى مستوى اتفاق بوسط حسابي يبلغ (2.66)، والعبارة رقم (X33) سجلت أدنى مستوى اتفاق بوسط حسابي يبلغ (2.55)، ويعزز مستوى اعتمادية هذه النتائج ودلالة قيمة الوسط الحسابي في تمثيل إجمالي العينة الاتساق في إجابات أفراد العينة وعدم تشتت في ادراكهم لهذه المسؤولية، بدلالة القيمة المنخفضة للانحراف المعياري وكذلك تدني قيمة معامل الاختلاف إلى أقل من القيمة الفرضية البالغة (50%) لهذا المعامل.

كما يلاحظ من الجدول (5) أن عبارات المتغير الانعكاس على قيمة الوحدة (المتغير التابع) المتمثلة بـ (Y1-Y5) كانت باتجاه الاتفاق العالي نحو ارتفاع قيمة الوحدة الاقتصادية كانعكاس لمسؤولية المدقق الداخلي ضمن الشركات العراقية، وذلك حسب إدراك أفراد العينة المستقصى منهم، إذ تجاوزت قيمة الوسط الحسابي المحتسبة للقيمة الفرضية البالغة (2)، مما يؤكد هذا التوافق، إلى جانب ارتفاع قيمة الأهمية النسبية، إذ حققت العبارات رقم (Y1) أعلى مستوى اتفاق بوسط حسابي يبلغ (2.88)، في حين أن العبارة رقم (Y2) سجلت أدنى مستوى اتفاق بوسط حسابي يبلغ (2.84)، في حين تدل القيمة المنخفضة للانحراف المعياري وكذلك تدني قيمة معامل الاختلاف إلى أقل من القيمة الفرضية البالغة (50%) لهذا المعامل إلى وجود اتساق وعدم تشتت في إجابات أفراد العينة، وهذا يعزز من مستوى اعتمادية نتائج الوسط الحسابي في تمثيله لإجمالي العينة.

سابعاً. التحليل الوصفي للمتغيرات

يظهر الجدول (6) التحليل الوصفي لمتغير مسؤولية المدقق الداخلي بأبعاده الثلاث (أ). مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين، ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية، ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة) ولمتغير الانعكاس في قيمة الوحدة، إذ تم إجراء التحليل الوصفي باستخدام كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وأدنى وأعلى قيمة.

الجدول (6): وصف متغيرات وأبعاد البحث

المتغيرات والأبعاد	الرمز	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة	الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	شدة الاتفاق
أ. مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين	X1	2.717	0.413	1.00	3.00	90.58%	15.20%	عالي
ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية	X2	2.804	0.366	1.00	3.00	93.46%	13.07%	عالي
ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة	X3	2.598	0.505	1.00	3.00	86.60%	19.43%	عالي
مسؤولية المدقق الداخلي	X	2.755	0.366	1.00	3.00	91.82%	13.29%	عالي
الانعكاس على قيمة الوحدة	Y	2.859	0.374	1.00	3.00	95.32%	13.08%	عالي

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين باستخدام برنامج (SPSS)

يلاحظ من الجدول (6) وجود مستوى اتفاق مرتفع نحو أهمية متغير مسؤولية المدقق الداخلي بأبعاده الثلاث (أ). مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين، ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية، ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة)، نظراً لتجاوز القيمة

المحتسبة للقيمة الفرضية البالغة (2) وكذلك لارتفاع قيمة الأهمية النسبية، إذ سجل متغير مسؤولية المدقق الداخلي وسط حسابي يبلغ (2.755) وبأهمية نسبية تبلغ (91.82%)، أما على مستوى الأبعاد الثلاث لهذا المتغير فيلاحظ أن البعد (ب) مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية) سجل أعلى مستوى اتفاق بدلالة الوسط الحسابي البالغ (2.804) يليه بعد (أ) مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين) بدلالة الوسط الحسابي البالغ (2.717)، وأخيراً بعد (ج) مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة) بدلالة الوسط الحسابي البالغ (2.598)، كما تشير القيمة المنخفضة للانحراف المعياري وكذلك تدني قيمة معامل الاختلاف إلى أقل من القيمة الفرضية البالغة (50%) لهذا المعامل إلى وجود اتساق وعدم تشتت في إجابات أفراد العينة، وهذا يعزز من مستوى اعتمادية نتائج الوسط الحسابي في تمثيله لإجمالي العينة.

كما يلاحظ من الجدول (6) أيضاً وجود مستوى اتفاق مرتفع نحو أهمية متغير الانعكاس في قيمة الوحدة نظراً لتجاوز القيمة المحتسبة للقيمة الفرضية البالغة (2) وكذلك لارتفاع قيمة الأهمية النسبية، إذ سجل متغير الانعكاس على قيمة الوحدة وسط حسابي يبلغ (2.859) وبأهمية نسبية تبلغ (95.32%)، كما تدل القيمة المنخفضة للانحراف المعياري ومعامل الاختلاف على الاتساق وعدم التشتت في إجابات أفراد العينة مما يعزز من اعتمادية نتائج الوسط الحسابي في تمثيل إجمالي العينة.

ثامناً. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

لغرض التحقق من شرط اعتدالية البيانات المتغيرات وأبعاد البحث فقد عمدت الباحثة إلى اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات وذلك من خلال استخدام معامل الالتواء، إذ تعد البيانات موزعة توزيع طبيعي في حال كانت قيمة هذا المعامل ضمن المدى ما بين (+1 إلى -1)، وبالإطلاع على الجدول (7) يلاحظ أن قيمة معامل الالتواء كانت ضمن المديات المحددة، مما يعني أن البيانات موزعة توزيع طبيعي ومن ثم تحقق شرط الاعتدالي، الذي يعد شرط أساسي لتمكين الباحثة من اعتماد الأساليب الإحصائية المعلمية في اختبار فرضيات البحث.

الجدول (7): اختبار ثبات الاستبانة

المتغيرات	XX1	XX2	XX3	X	Y
معامل الالتواء	-0.537	-0.639	-0.141	-0.337	-0.776

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين باستخدام برنامج (SPSS)

تاسعاً. اختبار فرضية التوافر

تضمن الفقرة فرضية رئيسة واحدة كما يلي:

(H1). **فرضية البحث الأولى:** هناك فروق معنوية حول توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة.

وتتفرع هذه الفرضية إلى اثنتين من الفرضيات الفرعية كما يلي:

(H1.1). **الفرضية الفرعية الأولى:** هناك فروق معنوية حول توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية حسب إدراك أفراد العينة.

لاختبار هذه الفرضية تم اعتماد اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-Test)، إذ يتم من خلال هذا الاختبار تحديد مدى معنوية الفروق عن المتوسطات الحسابية والتي تظهر مدى توافر أو عدم توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية بأبعادها الثلاث، ويظهر الجدول (8) نتائج الاختبار.

الجدول (8): اختبار توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية

الوسط الفرضي=2				
Sig. (2-tailed)	df	t	الرمز	المتغيرات والأبعاد
0.000	73	14.941	X1	أ. مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين
0.000	73	18.870	X2	ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية
0.000	73	10.190	X3	ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة
0.000	73	17.730	X	مسؤولية المدقق الداخلي

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين باستخدام برنامج (SPSS)

يلاحظ من الجدول (8) ثبات ايجابية ومعنوية قيمة (T) عند مستوى دلالة أقل من 5% مما يعني وجود الفروق المعنوية لتوافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية بأبعادها الثلاث، حسب إدراك افراد العينة، عليه تقبل الفرضية الفرعية الأولى.
(H1.2). الفرضية الفرعية الثانية: هناك فروق معنوية حول توافر الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة.

لاختبار هذه الفرضية تم اعتماد اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-Test)، إذ يتم من خلال هذا الاختبار تحديد مدى معنوية الفروق عن المتوسطات الحسابية والتي تظهر مدى توافر أو عدم توافر الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية، ويظهر الجدول (9) نتائج الاختبار.

الوسط الفرضي=2				
Sig. (2-tailed)	df	t	الرمز	المتغيرات والأبعاد
0.000	73	19.761	Y	الانعكاس على قيمة الوحدة

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين باستخدام برنامج (SPSS)

يلاحظ من الجدول (9) ثبات ايجابية ومعنوية قيمة (T) عند مستوى دلالة أقل من 5% مما يعني وجود الفروق المعنوية لتوافر الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة، عليه تقبل الفرضية الفرعية الثانية، عليه بناءً على نتائج الفرضيات الفرعية يمكن القول بقبول فرضية البحث الأول.

عاشراً. اختبار فرضية العلاقة

تضمن الفقرة فرضية رئيسة واحدة كما يلي:

(H2). فرضية البحث الثانية: هناك علاقة ارتباط بين مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية.

لاختبار هذه الفرضية تم حساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson) الذي يتم من خلاله تحديد وجود العلاقة بدلالة معنوية هذا المعامل (أكبر أو يساوي 5% تدل على المعنوية) وقوة العلاقة بحسب قيمة المعامل (أكبر من 0.3 تدل على قوة العلاقة) واتجاه العلاقة طريفة أم عكسية بحسب إشارة المعامل (موجبة أو سالبة)، ويظهر الجدول (10) نتائج الاختبار.

الجدول (10): العلاقة بين مسؤولية المدقق الداخلي والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية

المتغيرات	البيان	XX1	XX2	XX3	X
Y	(Pearson)	0.776**	0.899**	0.607**	0.885**
	(Sig.)	0.000	0.000	0.000	0.000

(**) دال معنوياً عند مستوى دلالة 1%، (*) دال معنوياً عند مستوى دلالة 5%

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين باستخدام برنامج (SPSS)

يلاحظ من الجدول (10) وجود علاقة ارتباط إيجابية (طردية) معنوية عند مستوى دلالة أقل من 5% بين مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية بأبعاده الثلاث (أ). مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين، ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية، ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة) والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية، وهذا يعني أن ارتفاع مستوى مساهمة المدقق الداخلي في التحقق وتوثيق دقة مؤشرات الشفافية المفصح عنه فإن ذلك سوف يرافقه ارتفاع في مستوى قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدارة أفراد العينة في البيئة العراقية.

أحدى عشرة. اختبار فرضية التأثير

تضمن الفقرة فرضية رئيسة واحدة كما يلي:

(H3). **فرضية البحث الثالثة:** هناك تأثير ذو دلالة معنوية لمسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية بأبعادها كافة على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة.

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية كما يلي:

(H3.1). **الفرضية الفرعية الأولى:** هناك تأثير ذو دلالة معنوية لبعد مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة.

لاختبار هذه الفرضية تم إعداد معادلة انحدار لتقدير الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية بدلالة بعد لبعد مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين، وذلك لتحديد مدى تأثير الأخير في الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية، ويظهر الجدول (11) نتائج اختبار التأثير.

الجدول (11): تأثير لبعد مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين على قيمة الوحدة الاقتصادية

المتغيرات	(R ²)	(Adjusted R ²)	(F)	(Sig.)
	0.602	0.596	108.843	0.000
المعامل الثابت (β0)	المعامل الانحدار (β)	(T)	(Sig.)	
0.950	0.703	10.433	0.000	XX1

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين باستخدام برنامج (SPSS)

يلاحظ من الجدول (11) ثبات صحة نموذج معادلة بدلالة قيمة (F) البالغة (108.843) عند مستوى دلالة معنوية أقل من 5%، مما يعني إمكانية تقدير الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية بدلالة بعد لبعد مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين، كما تشير قيمة (T) البالغة (10.433) عند مستوى دلالة أقل من 5%، إلى معنوية التأثير، وتشير معامل الانحدار بيتا (β) الموجبة البالغة (0.703) إلى أن التأثير إيجابي، بمعنى أن مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية حسب بعد مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين تساهم إيجاباً في قيمة الوحدة الاقتصادية عبر فع هذه القيمة مما يدل على الانعكاس الايجاب على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة في البيئة العراقية، كما تدل قيمة معامل التحديد (R²) البالغة (0.602) على أن بعد مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين يفسر ما نسبته (60.2%) من التغيرات الحاصلة في الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية، عليه تقبل الفرضية الفرعية الأولى.

(H3.2). **الفرضية الفرعية الثانية:** هناك تأثير ذو دلالة معنوية لبعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة.

لاختبار هذه الفرضية تم إعداد معادلة انحدار لتقدير الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية بدلالة بعد لبعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية، وذلك لتحديد مدى تأثير الأخير في الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية، ويظهر الجدول (12) نتائج اختبار التأثير.

الجدول (12): تأثير لبعده مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية على قيمة الوحدة الاقتصادية

المتغيرات	(R ²)	(Adjusted R ²)	(F)	(Sig.)
	0.808	0.806	303.571	0.000
المعامل الثابت (β0)	المعامل الانحدار (β)	(T)	(Sig.)	
0.286	0.918	17.423	0.000	XX2

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين باستخدام برنامج (SPSS)

يلاحظ من الجدول (12) ثبات صحة نموذج معادلة بدلالة قيمة (F) البالغة (303.571) عند مستوى دلالة معنوية أقل من 5%، مما يعني إمكانية تقدير الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية بدلالة بعد لبعده مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية، كما تشير قيمة (T) البالغة (17.423) عند مستوى دلالة أقل من 5%، إلى معنوية التأثير، وتشير معامل الانحدار بيتا (β) الموجبة البالغة (0.918) إلى أن التأثير إيجابي، بمعنى أن مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية حسب بعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية تساهم إيجاباً في قيمة الوحدة الاقتصادية عبر فع هذه القيمة مما يدل على الانعكاس الإيجابي على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة في البيئة العراقية، كما تدل قيمة معامل التحديد (R²) البالغة (0.808) على أن بعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية يفسر ما نسبته (80.8%) من التغيرات الحاصلة في الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية، عليه تقبل الفرضية الفرعية الثانية.

(H3.3). الفرضية الفرعية الثالثة: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لبعده مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة. لاختبار هذه الفرضية تم إعداد معادلة انحدار لتقدير الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية بدلالة بعد لبعده مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة، وذلك لتحديد مدى تأثير الأخير في الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية، ويظهر الجدول (13) نتائج اختبار التأثير. الجدول (13): تأثير لبعده مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة على قيمة الوحدة الاقتصادية

المتغيرات	(R ²)	(Adjusted R ²)	(F)	(Sig.)
	0.368	0.360	42.007	0.000
المعامل الثابت (β0)	المعامل الانحدار (β)	(T)	(Sig.)	
1.691	0.450	6.481	0.000	XX3

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين باستخدام برنامج (SPSS)

يلاحظ من الجدول (13) ثبات صحة نموذج معادلة بدلالة قيمة (F) البالغة (42.007) عند مستوى دلالة معنوية أقل من 5%، مما يعني إمكانية تقدير الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية بدلالة بعد لبعده مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة، كما تشير قيمة (T) البالغة (6.481) عند مستوى دلالة أقل من 5%، إلى معنوية التأثير، وتشير معامل الانحدار بيتا (β) الموجبة البالغة (0.450) إلى أن التأثير إيجابي، بمعنى أن مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية حسب بعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة تساهم إيجاباً في قيمة الوحدة الاقتصادية عبر فع هذه القيمة مما يدل على الانعكاس الإيجابي على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة في البيئة العراقية، كما تدل قيمة معامل التحديد (R²) البالغة (0.368) على أن بعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة يفسر ما نسبته (36.8%) من التغيرات الحاصلة في الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية، عليه تقبل الفرضية الفرعية الثالثة.

(H3.4). الفرضية الفرعية الرابعة: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لمسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة. لاختبار هذه الفرضية تم إعداد معادلة انحدار لتقدير الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية بدلالة مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً، وذلك لتحديد مدى تأثير الأخير في الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية، ويظهر الجدول (14) نتائج اختبار التأثير. الجدول (14): تأثير مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً على قيمة الوحدة الاقتصادية

المتغيرات	(R ²)	(Adjusted R ²)	(F)	(Sig.)
	0.784	0.781	261.268	0.000
	المعامل الثابت (β0)	المعامل الانحدار (β)	(T)	(Sig.)
X	0.367	0.905	16.164	0.000

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين باستخدام برنامج (SPSS)
 يلاحظ من الجدول (14) ثبات صحة نموذج معادلة بدلالة قيمة (F) البالغة (261.268) عند مستوى دلالة معنوية أقل من 5%، مما يعني إمكانية تقدير الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية بدلالة بعد مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً، كما تشير قيمة (T) البالغة (16.164) عند مستوى دلالة أقل من 5%، إلى معنوية التأثير، وتشير معامل الانحدار بيتا (β) الموجبة البالغة () إلى أن التأثير إيجابي، بمعنى أن مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً مساهمة إيجابية في قيمة الوحدة الاقتصادية عبر رفع هذه القيمة مما يدل على الانعكاس الايجابي على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة في البيئة العراقية، كما تدل قيمة معامل التحديد (R²) البالغة (0.784) على أن مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً يفسر ما نسبته (78.4%) من التغيرات الحاصلة في الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية، عليه تقبل الفرضية الفرعية الرابعة، وبناءً على نتائج الفرضيات الفرعية يمكن القول بقبول فرضية البحث الثالثة.
 ويظهر الجدول (15) خلاصة نتائج فرضيات البحث التي تم اختبارها وتحليل نتائجها في المبحث الحالي.

الجدول (15): نتائج اختبار الفرضيات

ت	الفرضيات	النتيجة
(H1).	فرضية البحث الأولى: هناك فروق معنوية حول توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة.	مقبولة
(H2).	فرضية البحث الثانية: هناك علاقة ارتباط بين مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية.	مقبولة
(H3).	فرضية البحث الثالثة: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لمسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة.	مقبولة
(H4).	فرضية البحث الرابعة : هناك تأثير ذو دلالة معنوية لمسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة	مقبولة

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثان.

المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات

1-4 الاستنتاجات:

1-1-4 استنتاجات الجانب النظري:

- 1- تزايدت أهمية تقييم الشفافية على المستوى العالمي على مدار السنوات الخمس عشرة الماضية. ويعود ذلك جزئياً إلى مطالبة المجتمع من القاعدة إلى القمة بمزيد من الشفافية.
- 2- تُعتبر الشفافية منفعة شاملة وحلاً من شأنه إذا ما طُبّق على نطاق واسع، أن يُحدث تغييراً نحو مساءلة وحوكمة أفضل.
- 3- وقد ولدت الشفافية والمفاهيم المرتبطة بها أنظمة تنظيمية ومعايير ومؤشرات مركبة ذات جودة متفاوتة للغاية.
- 4- يعتبر التدقيق الداخلي أحد الأعمدة الأساسية في تعزيز الشفافية للوحدة الاقتصادية وتعظيم الفعالية والكفاءة في الانجاز من خلال قيامه بتقييم ومراقبة العمليات والاجراءات الداخلية للتأكد من مدى امتثالها للمعايير والتشريعات والكشف عن أي مخاطر محتملة قد تؤثر على قيمة الوحدة الاقتصادية ومدى نزاهته. وكنتيجه لذلك يتم توفير معلومات دقيقة وموثوقة تساهم في اتخاذ قرارات من قبل المستخدمين داخليا وخارجيا

2-1-4 استنتاجات الجانب العملي:

- 1- هناك ثبات ايجابية ومعنوية قيمة (T) عند مستوى دلالة أقل من 5% مما يعني وجود الفروق المعنوية لتوافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية بأبعادها الثلاث (أ. مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين، ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية، ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة)
- 2- هناك ثبات ايجابية ومعنوية قيمة (T) عند مستوى دلالة أقل من 5% مما يعني وجود الفروق المعنوية لتوافر الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة.
- 3- وجود علاقة ارتباط ايجابية (طردية) معنوية عند مستوى دلالة أقل من 5% بين مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية بأبعاده الثلاث (أ. مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين، ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية، ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة) والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية، وهذا يعني أن ارتفاع مستوى مساهمة المدقق الداخلي في التحقق وتوثيق دقة مؤشرات الشفافية المفصح عنه فإن ذلك سوف يرافقه ارتفاع في مستوى قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدارة أفراد العينة في البيئة العراقية.
- 4- لمسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً (أ. مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين، ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية، ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة) مساهمة إيجابية في قيمة الوحدة الاقتصادية عبر رفع هذه القيمة مما يدل على الانعكاس الايجابي على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة في البيئة العراقية، كما تدل قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (0.784) على أن مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً يفسر ما نسبته (78.4%) من التغيرات الحاصلة في الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية

2-4 التوصيات:

- 1- ينبغي تعزيز التدقيق الداخلي من خلال توضيح وتفسير المعلومات المالية والإدارية بشكل يسهل فهمها للأطراف الخارجية من خلال تبني ممارسات جيدة في مجال التدقيق الداخلي

- وتبني معايير جديدة للإفصاح وتطبيق أنظمة رصد مستمرة لتقييم الاداء لتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية والحفاظ على سمعتها وجاذبيتها للاستثمار.
- 2- ينبغي اختيار فريق للتدقيق الداخلي داخل الوحدة الاقتصادية على اختلاف انشطتها، يكون ذو معرفة وخبرة عالية ذو كفاءة وفاعلية استثنائية وباستخدام أحدث التقنيات في المحاسبة والتدقيق لضمان تحقيق أعلى مستويات من الشفافية.
- 3- العمل على تطوير معايير محلية ودولية معنية بدور التدقيق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية للوحدات الاقتصادية وغير الاقتصادية، تعمل على وضع خارطة طريق واضحة المعالم لهذا الدور الاستثنائي للمدقق الداخلي فيما يخص مؤشرات الشفافية.
- 4- من المهم بمكان عقد ندوات وورش علمية حول دور المحاسب والمدقق بشكل عام في تعزيز مؤشرات الشفافية من حيث التطبيق والإفصاح عنها.
- 5- ادخال مفاهيم ومؤشرات الشفافية للوحدات الاقتصادية والخدمية ايضا في المناهج الدراسية لتخصص المحاسبة والتدقيق في الجامعات والمعاهد العراقية لما لها من اثر على وعي الطالب بتلك المفاهيم والمؤشرات.

References:

- 1- A.Sarfaty, G. (2013). Regulating Through Numbers: A Case Study of Corporate Sustainability Reporting.
- 2- Beckmann, P., Gombert, K., Hoppe, A., Jautz, K., Lindner, M., Roome, J., San Nicolás, H., Schartau, L., Schmälter, J., Stiller, T., & Theunissen, A. (2012). Transparency – more than a buzzword
- 3- kabir, mohammad rokibul & farid a. sobhani2 , norhayati mohamed3 and dewan mehrab ashraf,(2022), impact of integrity and internal audit transparency on audit quality: the moderating role of blockchain, management and accounting review, volume 21 no 1, april
- 4- Kadhim, Ezzaddin Hasan,(2024), Transparency of Information in the Financial Statements and the Extent to Which It Discloses the Future Expectations of Economic Units Using the Tobin s Q Index, International Journal of Professional Business Review 7(5):1-15
- 5- Kaufmann, D. & Bellver, A. (2005). Transparenting Transparency: Intial Empirics and Policy Applications.
- 6- L. Rawlins1, B. (2008). Measuring the relationship between organizational transparency and employee trust.. .
- 7- L. Rawlins1, B. (2008). Measuring the relationship between organizational transparency and employee trust..
- 8- Muriithi Wanjau, B., Mwangi Muturi, W., & Ngumi, P. (2018). Effect of Financial Transparency on Financial Performance of Companies Listed in East Africa Securities Exchanges.
- 9- Powell, Olivia,(2024), Internal Auditor Job Description, <https://100hires.com/internal-auditor-job-description.html>
- 10- Rijal, Umesh,(2022), What and Why of Internal Audit, The Institute of Chartered Accountants of Nepal <https://www.researchgate.net/publication/381740195>

- 11- Saud, S. (2016). The Role of Internal Audit in Organization Goals Achievements: A Security of Exchange Commission of Pakistan (SECP) Perspective.
- 12- Silvia Mioara, T. (2018). The Relation Between Culture, Corporate Governance and the Role of the Internal Auditor.
- 13- Tumin, V., Makhalin, V., & Kostromin, P. (2019). INCREASE OF INFORMATION TRANSPARENCY AS FACTOR OF THE SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF THE RUSSIAN COMPANIES
- 14- Wahyu Kartiko, S., Rossietta, H., Martani, D., & Wahyuni, T. (2018). Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency.
- 15- Yaeghoobi, E., Munshi, D., & Roper, J. (2014). Transparency as a product of processes of power and liquid modernity: a conceptual paper..
- 16- Yudi and Rahayu,(2020), Internal auditors role indicators and their support of good governance, Rahayu et al., Cogent Business & Management (2020), 7: 1751020
<https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1751020>