



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 College of Administration and Economy, University of Fallujah. THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE.

e-mail cae.jabe@uofallujah.edu.iq



*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 الافصاح عن مؤشرات الشفافية وانعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية دراسة استطلاعية

م.د. هدى سالم حسين

جامعة الموصل - كلية الادارة والاقتصاد

Huda_salim@uomosul.edu.iq

م.د. رافي نزار جمیل

جامعة الموصل - كلية الادارة والاقتصاد

rafinazar@uomosul.edu.iq

المستخلص

يهدف البحث الى دراسة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي كمساهم في الافصاح عن مؤشرات الشفافية للوحدات الاقتصادية، وما هو مدى تأثير ذلك على قيمة هذه الوحدات. إجراءات البحث: لإثبات أو نفي فرضيات البحث قام الباحثان بتحليل احوية عينة البحث المتمثلة بمجموعة من الأكاديميين في الجامعات والمعاهد العراقية من تخصص المحاسبة اذ بلغ حجم العينة (74) مبحوث من خلال اجابتهم على استنارة الاستبيان وقد تم تأثير هذا الاسلوب ضمن المنهج الوصفي التحليلي، الذي يلائم هذا الاسلوب، 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، بـ. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية، جـ. 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 إلى مطالبة المجتمع من القاعدة إلى القيمة 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 الإيجاب 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 والافصاح عنها.

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

المقدمة:

أصبحت الشفافية بما تعنيه من نشر المعلومات والبيانات والحرص على تدفقها وتوافرها لأكبر شريحة ممكنه في أي مجتمع، مطلباً دولياً ليس فقط محلياً او اقليمياً؛ 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 السلمية اعتماد شفافية ادارة الموارد ومحاسبة القائمين على القرارات المالية التي يتخدوها 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 والافصاح عنها بمسؤولية ومنها مسؤولية التدقق الداخلي حول التأكيد من تطبيق هذه المؤشرات الخاصة بالشفافية وهذا اولا يجب تعزيز ثقافة المسائلة 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 التدقق الداخلي من احد الأدوات الفعالة التي تساهم في ضمان دقة البيانات المالية وتقدم معلومات موثوقة للمستثمرين والمجتمع المالي وفهم كيفية تأثير الشفافية بما تحتويه من معلومات على ثقة المستثمرين واستراتيجيات اتخاذ القرارات.

المحور الأول: منهجية البحث أولاً: منهجية البحث:

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

- هل هناك فروق معنوية حول توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة؟ ويتفرع منه التساؤلات الفرعية الآتية:
 - هل هناك فروق معنوية حول توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية حسب إدراك افراد العينة؟
 - هل هناك فروق معنوية حول توافر الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة؟
- هل هناك علاقة ارتباط بين مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية؟
- هل 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 الاسئلة الفرعية الآتية:
 - هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية بعد مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة؟
 - هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية بعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة؟
 - هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية بعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة؟
- هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية لمسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة؟

2-1 اهداف البحث: يهدف البحث الى دراسة الدور الذي يلعبه التدقق الداخلي كمساهم في الافصاح عن مؤشرات الشفافية للوحدات الاقتصادية، وما هو اثر ذلك على قيمتها، وينبثق عن المدف الرئيسي هذا مجموعة من الاهداف الفرعية تتمثل في:

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

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

3-1 أهمية البحث: تكمن اهمية 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 واهميته 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 الافصاح عن مؤشرات الشفافية التي اصبحت مطلباً مجتمعياً 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 الآتية:
 - (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 ببعادها كافة على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة. ويتفرع منها الفرضيات الآتية:
 - (H3.1) هناك تأثير ذو دلالة معنوية بعد مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة.
 - (H3.2) هناك تأثير ذو دلالة معنوية بعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة.
 - (H3.3) هناك تأثير ذو دلالة معنوية بعد 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 **منهج البحث:** اعتمد البحث في جانبه النظري على المنهج الوصفي، من خلال الرجوع إلى الوثائق الرسمية وغيرها والكتب والدوريات والمؤتمرات والرسائل والاطاريين والكتب والدوريات والمؤتمرات والندوات فضلاً عن الواقع الإلكترونية، وعلى المنهج الاستبانتي في الدراسة الاستطلاعية التي قام بها الباحثان وخاصة بتجميع البيانات المتعلقة بموضوع البحث

ومن ثم تحليل النتائج التي تم التوصل اليها اعتماداً على استماراة الفحص التي تم توزيعها على عينة البحث.

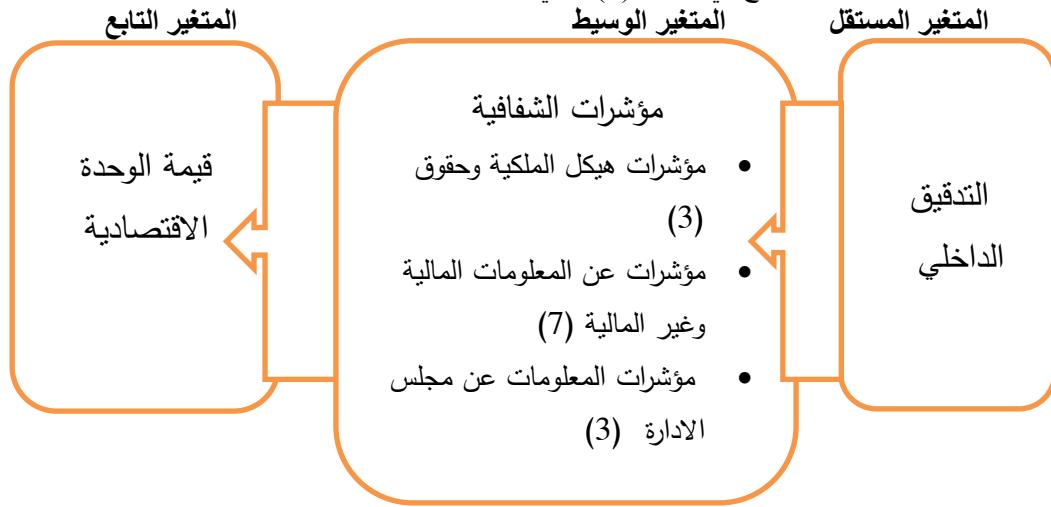
1-6 مجتمع وعينة البحث: تمثل مجتمع البحث بالاكاديميين في الجامعات والمعاهد العراقية من تخصص المحاسبة والتدقيق (من حاملي شهادات عليا اكاديمية ومهنية) وكانت عينة البحث هي اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة.

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.

1-7-2 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.

1-8 انموذج البحث: اعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي للجانب النظري والمنهج الاستنبطاني 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 الاول : 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) الآتي :



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 بتناقض المعلومات، يُعَدّ

رصد السلوكيات لتلك الوحدات الاقتصادية. يمكن أن يكون هذا السيناريو ضاراً بآفاق 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 مستوى شفافيتها في عرض مركزها المالي وغير المالي على أوجه الخصوص (Kaufmann & Bellver, 2005:7).

تعرف الشفافية بأنها تعكس عملية افتتاح صنع القرار في الوحدة الاقتصادية ، ومدى إتاحة المعلومات للمجتمع ككل اي التوافر المحتمل للمعلومات عن الوحدات الاقتصادية، حيث ان المعلومات نفسها التي يتم تقديمها في بلد ما هي في الأساس دليل على شفافية الحكومات وفعاليتها ومساعدها. على العكس من ذلك، يثير نقص البيانات مخاوف بشأن السلطة التقديرية والفساد وانعدام المساعدة والاستجابة لمطالب المواطنين. ومع ذلك، فإن الشفافية لا تساوي افتتاح 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" المحتلين، واتهامات موثوقة للحكومات والوحدات الاقتصادية بعدم التزامها بالعقد الاجتماعي بينها وبين المجتمع المدني والذي يعتبر المستثمرين جزءاً منهم (Muriithi Wanjau et al., 2018:3).

من خلال ما تقدم يرى الباحثان بأنه يمكن تعريف الشفافية بأنها كلمة مضادة لسرية المعلومات أي توفير و عدم اخفاء معلومات في عدة مجالات عديدة (الاقتصاد، السياسة، الادارة، القانون، الاجتماع) كلما كان ذلك ممكناً بحيث يكون الفعل او النشاط شفافاً اذا كانت المعلومات حوله متوفرة واضحة، فعندما تسمح المحاكم للمواطنين بالحضور مثلًا في قاعة المحكمة وعندما يتم الاعلان عن التغيرات في اسعار العملات او المعادن في الصحف والقنوات الرسمية ، تمسى هذه العملية بالشفافية.

1-2 أنواع مؤشرات الشفافية

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

1-1-2 مؤشرات الشفافية المالية: تظهر البيانات المالية أنشطة وأداء الوحدة الاقتصادية، حيث تلعب البيانات المالية دوراً هاماً في تطور الشركات ولها أهمية ووظائف عددة منها: المساهمة في تطوير سوق الأوراق المالية، ودعم تطوير المعايير القانونية للشركات، وتأكيد شرعيتها، استخدم المستثمرون هذه المعلومات لتحديد قيمة الأسهم يمكن اعتبار البيانات المالية مصدرًا 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. وأن 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. تركز مؤشرات الشفافية التشغيلية على الجانب المعلوماتي لتطورات الوحدات الاقتصادية. ويستند هذا المؤشر إلى مدخلات ومخرجات وتغيرات الوحدة الاقتصادية المعنية (Muriithi et al, 2018:4)

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

مجلس الإداره (٦) الإبلاغ عن نفقات أعضاء مجلس الإداره (٧) الإبلاغ عن تنفيذ العقود رفيعة المستوى و(٨) الإبلاغ عن التغيرات في ملكية رأس المال. (Tumin, 2019,5& Kostromin)

2-2 قياس الشفافية:

يميل الإجماع العالمي على أهمية الشفافية كشرط أساسى لاقتصادات فعالة إلى أن لا يصاحبها نقصٌ محير في مؤشرات الشفافية المعتمدة ، وإلى حدٌ ما، تعزى هذه الفجوة إلى العرض: فرغم جمع بياناتٍ حول الانفاق على ان 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 نطاقٍ 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 الآتي : Ribeiro (et al.,2017:3)

1-2-2 المقاييس الكمية Quantitative Measures: يشمل توافر الميزانيات والبيانات المالية للعامة، بما في ذلك البيانات التوضيحية والأراء المالية، والإيسارات 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)

3 التدقيق الداخلي ومؤشرات الشفافية:

التدقيق الداخلي هو: مراجعة منهجة ومستقلة لعمليات المؤسسة وضوابطها الداخلية يحدد 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 اختبارات الضوابط وأختبارات 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، والتحقيقات في الاحتيال. يعمل تحت إشراف محدود، مع حرية معتدلة في اتخاذ القرارات المستقلة تحت إشراف مدققين أكثر خبرة. يلتزم جميع سياسات وإجراءات الشركة، بالإضافة إلى المعايير الأخلاقية المهنية. (Powell,2024,1).

تشكل الشفافية عنصراً أساسياً يؤثر على قيمة الوحدة الاقتصادية في نظر أصحاب المصلحة. وهنا لابد من الاشارة الى انه لن يقبل أصحاب المصلحة كالدائنين والموظفين والعملاء والمجتمع، بالاستثمار والعمل والشراء من المؤسسات والتعامل معها إلا إذا اعتبرت هذه المؤسسات شفافة (Saud,2016:2) واستجابةً لذلك، تسعى العديد من المؤسسات إلى تعزيز شفافيتها من خلال نشر مؤشرات الشفافية علينا. وبهدف جمع مؤشرات الشفافية ونشرها علينا إلى تعزيز مسألة 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 المسألة من قبل عدد كبير من المؤسسات، وخاصةً في القطاع غير الربحي. فمن خلال نشر تقارير التدقيق الداخلي علينا، تُنشئ المؤسسات مصدرًا خارجيًّا للمعلومات حول أنشطتها، مما يسمح لأصحاب المصلحة بتكوين رأي

حول مساعلتها وموثوقيتها وشفافيتها. والحججة الأساسية هي أن المؤسسات التي تُجري تدقيقاً داخلياً فعّالاً ستن تلك، أيضًا 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 المساعدة. يتم استكشاف مساهمة التدقيق الداخلي كطريقة جديدة لتعزيز المساعدة 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 افتتاح ممارسات المؤسسة (الوحدة الاقتصادية). ويعُد تحديد المعايير المناسبة لقياس هذه المؤشرات أمرًا ضروريًا لتمكن 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: بتصريح من الباحثان بالاعتماد على (Yaeghoobi et al. 2014:8).

أولاً: مؤشرات الشفافية لغرض الإفصاح عن الأداء المالي للمؤسسة.

ثانيًا: مؤشرات الشفافية لغرض الإفصاح عن هيكل حوكمة المؤسسة وسلوكها

ثالثًا: مؤشرات الشفافية لغرض الإفصاح عن ممارسات إشراك أصحاب المصلحة

ويمكن توضيح كل مؤشر من مؤشرات الشفافية السابقة بشكل أوسع من خلال تحديد أنواع معينة من الإفصاحات التفصيلية لها. وقد تختلف المؤشرات ضمن كل فئة اعتمادًا 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. تقييم 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 تصنف الإفصاحات إلى أساسية أو اختيارية وفقاً لطبيعة المعلومات المقدمة والجهة التي تنشرها. من ناحية أخرى، يُعد التدقيق المالي مثلاً على مؤشر كمي يُقيّم الشفافية وفقاً لموثوقية البيانات الرقمية المفصحة عنها. من المهم ملاحظة أن هذين النوعين من المؤشرات يُصنفان ظواهر مختلفة. في بينما 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 تناول الشفافية في سياقها مع مفاهيم أخرى مثل المساعدة والانفتاح والنزاهة. وقد فُسر كل مفهوم من هذه المفاهيم بطرق مختلفة تبعاً للسياق (أي الاختلافات الثقافية والصناعية). (A. Sarfaty, 2013:3).

محددة باختلاف المؤسسات. ففي حين أن مؤشرات الشفافية المستخدمة على نطاق واسع قد تفرض معايير على إفصاحات معينة، إلا أن هذه المعايير قد لا تعتمد بالكامل من قبل جميع المؤسسات. لذلك، من المهم تحديد مؤشرات الشفافية المستخدمة في السياق الأوسع. علاوة على ذلك، تعتبر بعض إفصاحات الشفافية غير موضوعية من قبل الهيئات التنظيمية، ومع ذلك تتبعها بعض المؤسسات. لذلك، تُطرح تساؤلات حول كيفية تقييم هذه الإفصاحات، وما إذا كان يمكن التشكيك في تعريف أو نطاق مؤشر معين. من خلال الإقرار بحدود بعض المؤشرات أو إمكانية تطبيقها في

سياقات محددة، يمكن لتقدير الشفافية أن يوسع النقاش الأكاديمي حول كيفية قياس الشفافية. (L. Rawlins 2008:6).

يرى الباحثان من خلال ما تقدم أن ليس هناك مؤشرات واضحة المعالم ومتطرق إليها لقياس الشفافية للوحدة الاقتصادية وذلك لأن مفهوم الشفافية الاقتصادية أسهل في التعريف من تطبيقه، إلا أن جهد قياسه محفوف بالتحديات. أو لا، 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 الوكالء 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 عوائق التعقيد الاقتصادي وعدم اليقين هي عدم وجود نهج متطرق عليه بشأن كيفية تعريف الشفافية. بعض المنافسين أو العملاء لديهم دافع لإجبار اهتمامهم بأداء الوكالء، بينما يكون الدافع للآخرين هو الرغبة في التعظيم، حيث تتعدد وجهات النظر حول تحديد الأدوات أو المؤشرات أو مقاييس نسب الشفافية الأنسب لتقدير الوحدات الاقتصادية، وذلك تبعاً لطبيعة النشاط الاقتصادي ودور الوحدة الاقتصادية المقابلة. وينشأ هذا الخلاف حول القرارات بسبب اختلاف الخصائص المؤسسية والفنية والجمالية 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 يثير التساؤلات حول مدى استحسان أو توافر المقاييس. وقد يُساء تقدير توزيعات الشفافية في ظل أنظمة اقتصادية (وربما اجتماعية) مختلفة بسبب عدم إدراك الاختلافات الهيكيلية. 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 أن هناك دور فاعل وكفوء للتتحقق الداخلي في تلك المؤشرات وعملية الإفصاح عنها من خلال الآتي:

- 1- يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز مصداقية القوائم المالية خاصة من خلال تدقيق الامتثال لمؤشرات الشفافية والتقارير المالية، وللواتح المالية، و كنتيجة لذلك تعتبر هذه التقارير الأساس في اتخاذ القرارات الإنانية والاستراتيجية لكافة مستخدميها ويعزز ثقتهم بذلك التقارير.
- 2- الحد من الاحتيال المالي الذي يعتبر من أكبر التحديات التي تواجه الوحدات الاقتصادية، فيمكن عن طريق التدقيق الداخلي اكتشاف انحراف عن مؤشرات الشفافية لصفقات مشبوهة واتخاذ التدابير اللازمة لمنعها قبل أن تؤثر على سمعة الوحدة الاقتصادية واستقرارها وسير أعمالها.

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 لاراء عدد من الافراد الممثلين لعينة البحث لغرض جمع البيانات الأولية الازمة لتحديد مستوى توافر المتغيرات، وقد تم تأثير هذا الأسلوب ضمن المنهج الوصفي التحليل، الذي يلائم 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 وفقاً لـ Standard & Poor's Financial Services والتي صنفتها إلى ثلاثة أصناف 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:

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

$$n \geq 50 + 24$$

$$n \geq 74$$

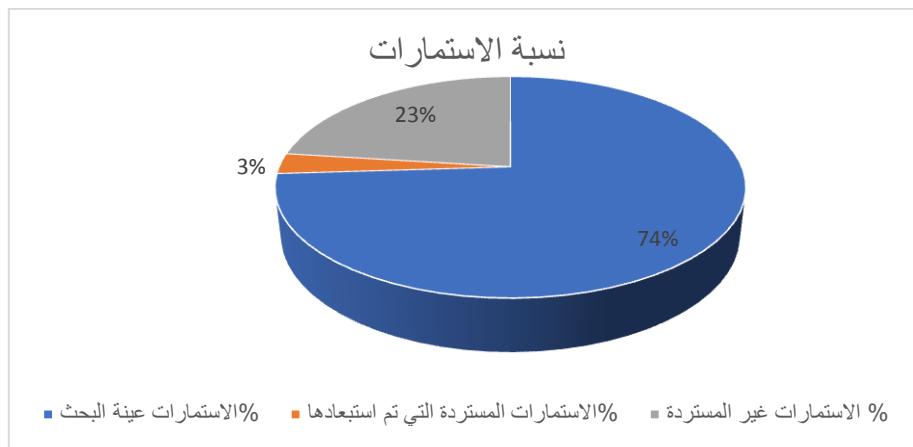
عليه فإن الحد الأدنى لحجم العينة هو 74 فرد، وبناءً على ذلك لجأت الباحث إلى توزيع 100 استماراة بصورة عشوائية على عدد من الأكاديميين والمهنيين من ذوي التخصصات المحاسبية، وذلك لغرض تغطية الحد الأدنى من العينة، وقد تم استرجاع 77 استماراة، تم استبعاد 3 استمارات لوجود نقص في معلوماتها، ليكون عدد الاستمارات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

الجدول (1): تفاصيل توزيع واسترداد استماراة الاستبيان

العدد %	البيان
100	استمارات الاستبيان الموزعة
77	استمارات الاستبيان المسترددة أجمالاً
3	استمارات الاستبيان المستبعدة
74	استمارات الاستبيان المسترددة الصالحة للتحليل
%74	نسبة استمارات الاستبيان عينة البحث

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين.

في حين يظهر الشكل (1) نسبة استمارات الاستبيان عينة البحث من حيث اجمالي الاستمارات الموزعة والمسترددة والمستبعدة.



الشكل (1): نسبة استثمارات الاستبيان عينة البحث

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين.

ثالثاً. قياس المتغيرات

تضمن البحث اثنين من المتغيرات (مستقل، وتابع)، تم قياسهما باعتماد استماراة استبيان اعدت من قبل الباحثة لهذا الغرض، وقد تضمنت استماراة الاستبيان ضمن هيكليتها قسمين أساسيين، اهتم القسم الأول في تحديد الخصائص الشخصية لأفراد العينة والذي تضمن ثلات 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 ثلات 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 تعدد 5 عبارات للمتغير التابع (الانعكاس على قيمة الوحدة)، ويظهر الجدول (2) هيكلية استماراة الاستبيان المعتمدة في البحث الحالي.

الجدول (2): هيكلية استماراة الاستبيان

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

المصدر: تم اعداده من قبل الباحثين.

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

والقيمة 3 لإجابة (أوافق)، كما انه لغرض اجراء التحليل الوصفي لمتوسطات الإجابات، فقد تم تحديد ثلث فئات تعكس شدة الإجابة، باعتماد طول الفئة البالغ (0.666) والذى تم تحديده وفق (طول الفئة=(أعلى قيمة-أدنى قيمة)/ عدد الفئات)، لذا ($0.666 = \frac{3}{3-1}$)، 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) بمدة 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 استماراة الاستبيان والتي تظهر الخصائص الشخصية والتعرفيية لأفراد العينة.

الجدول (3): توزيع افراد العينة حسب المعلومات الديموغرافية

المعلومات	الرمز	الفئات	النكرار	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 5-6 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 إجمالي العينة ($n=74$) وبنسبة تبلغ 58.1%， ي لهم حملة شهادة الدكتوراه ثم المحاسب القانوني وأخيراً الدبلوم العالي، وهذه النسب تعزز وبشكل كبير مستوى الادراك المعرفي والأكاديمي لأفراد العينة لعبارات الاستبانة، وتجعل من اجابتهم أكثر ملاءمة، كما يلاحظ على مستوى عدد سنوات الخبرة أن الفتة (من 16 سنة فأكثر) كانت الفتة الأكثر مساهمة في الإجابة على الاستبانة بنسبة تبلغ 55.4%， وهذه النتيجة تدعم مستوى الادراك المهاري وتراكم المعرفة في نتيجة التجربة، مما يسهم في زيادة موضوعية الإجابة على عبارات الاستبانة، كما يلاحظ أن أغلب أفراد العينة هم من فئة الأكاديميين، يليهم فئة المهنيين، وأخيراً الفتة التي تجمع بين الجانب الأكاديمي والمهني معاً، ويستدل من هذه النتيجة على تنوع وجهات النظر التي تضفي 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 بيانتها للتحليل والحصول على النتائج وبناء الاستدلالات في البحث الحالى، 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 وعددتهم أربع محكمين من جامعة الموصى وجامعة تكريت، وقد ابدى السادة المحكمين عدد من الملاحظات حول صياغة العبارات وعددها وترتيبها، وقد تم الأخذ 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 كرونيباخ، الذي تبلغ القيمة الفرضية المقبولة له 0.70، ومن خلال الاطلاع على الجدول (4) يلاحظ أن قيمة معامل الفا كرونيباخ هي ما بين 0.874 إلى 0.971، وهي قيمة مرتفعة وتجاوزت القيمة الفرضية للمعامل، ومن ثم تتمتع الاستبانة بالثبات، وأنه إذا ما تم إعادة توزيع الاستبانة على نفس الأشخاص وبطريق 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

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

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 والأهمية النسبية إلى جانب معامل الاختلاف وشدة الإجابة.

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

شدة الانفاق	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة	ت
عالٍ	18.10%	92.79%	0.504	2.78	على المدقق التتحقق من أنواع الأسهم لدى الشركة	X1
عالٍ	21.37%	87.84%	0.563	2.64	على المدقق التتحقق من أنواع المستثمرين	X2
عالٍ	17.47%	92.34%	0.484	2.77	على المدقق التتأكد من الإفصاح عن عدد الأسهم العادي المصدرة وذلك المصرح بها وغير مصدرة	X3
عالٍ	20.63%	91.89%	0.569	2.76	على المدقق التتحقق من الإفصاح عن القيمة الأساسية للأسهم العادية المصدرة وذلك المصرح بها وغير مصدرة	X4
عالٍ	20.30%	92.34%	0.562	2.77	على المدقق التتأكد من الإفصاح عن عدد الأسهم المتداولة المصدرة وذلك المصرح بها والأسماء الأخرى التي لا يحق لها التصويت	X5
عالٍ	20.38%	90.99%	0.556	2.73	على المدقق التتأكد من الإفصاح عن القيمة الأساسية للأسهم المتداولة المصدرة وذلك المصرح بها والأسماء الأخرى التي لا يحق لها التصويت	X6
عالٍ	20.63%	91.89%	0.569	2.76	على المدقق التتحقق من الإفصاح الشركة عن حقوق التصويت لكل نوع من أنواع الأسهم	X7
عالٍ	26.54%	83.78%	0.667	2.51	على المدقق من التعرف أسماء المستثمرين الذين يملكون أكثر من 10% من أسهم الشركة	X8
عالٍ	22.72%	86.94%	0.593	2.61	على المدقق التعرف على أسماء العاملين بالشركة والتي يملكون في الشركة أسماء في الشركة	X9
عالٍ	20.07%	91.44%	0.550	2.74	على المدقق التتأكد من الالتزام الشركة بقواعد الحكومة	X10
عالٍ	17.93%	94.14%	0.506	2.82	على المدقق التتحقق من الإفصاح عن النظام الأساسي للشركة	X11
عالٍ	18.46%	92.34%	0.511	2.77	على المدقق الاطلاع الاستراتيجية الرئيسية للإدارة لتحقيق الأهداف	X12
عالٍ	19.39%	89.64%	0.521	2.69	على المدقق التتأكد من الثبات أو عدم الثبات في الاستراتيجية	X13
عالٍ	17.52%	94.59%	0.497	2.84	على المدقق التعرف على طبيعة ونوع الصناعة والسلعة التي تقدمها الشركة	X14
عالٍ	16.72%	93.24%	0.468	2.80	على المدقق التعرف على نصيب او حصة الشركة في السوق	X15
عالٍ	23.49%	88.74%	0.625	2.66	على المدقق التعرف على تفاصيل خطط الاستثمار المقترن بتقديمها في السنوات القادمة	X16
عالٍ	16.31%	93.69%	0.459	2.81	يجب على المدقق من التتأكد من التحليل المالي مثل معدل العائد على الاستثمار او معدل العائد على حقوق الملكية او معدل دوران الموجودات	X17

على المدقق تدقيق التقارير المالية فوريه	X18
على المدقق التأكيد من السياسات المحاسبية المطبقة	X19
على المدقق التأكيد من المعابر المحاسبية المطبقة	X20
على المدقق التتحقق من طرق تقييم الموجودات	X21
على المدقق التأكيد من طرق تقييم المخزون	X22
على المدقق تدقيق القوائم المالية المجمعة في حالة في حالة وجود شركات تابعة	X23
على المدقق التتحقق من طرق تقييم الأنحصار في قيمة الموجودات	X24
على المدقق التعرف على نسبة الملكية مع الشركات الأخرى وأسماء الأطراف ذوي العلاقة ونسبة التعامل مع تلك الأطراف	X25
على المدقق التعرف على طبيعة الفوائض والمخاطر ومخاطر عدم السيولة	X26
على المدقق التأكيد من المصادر الداخلية والخارجية للسيولة	X27
على المدقق تدقيق النقص في السيولة واتجاهات الشركة لعلاج ذلك النقص	X28
على المدقق التعرف على الفوائض والمخاطر الناتجة من التغير في هيكل الصناعة	X29
على المدقق التتحقق من عدد الشركات التي تزايد على التعاقدات الرئيسية	X30
على المدقق التعرف على الميزنة التقاضية لشائط الشركة داخل القطاع الذي تنتهي إليه	X31
على المدقق التعرف على مدى مشاركة العاملين في وضع الخطط الاستراتيجية	X32
على المدقق التعرف أعضاء مجلس الإدارة التقىين و الأمور التي يختص بها مجلس الإدارة	X33
على المدقق التأكيد من خطط مجلس الإدارة تجاه توزيع الأرباح و المكافأة باسم كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة	X34
على المدقق التعرف على البرنامج التدريسي لأعضاء مجلس الإدارة وعدد الأسماء التي يمتلكها أعضاء مجلس الإدارة	X35
على المدقق التعرف على أسماء المدربين التقىين من أعضاء مجلس الإدارة والإفصاح عن رواتب الأعضاء (بالأردن)	X36
تشكل الشفافية خصراً أساسياً يؤثر على قيمة الورقة الاقتصادية في نظر أصحاب المصالحة كادلة وقرون والماء والمياء، حيث إن المؤسسات التي تخضع لمساءلة مغربية فقط هي التي تخوض تحديات في التخطي بثقة أصحاب المصلحة الكافية للاشتخار فيها والتعامل معها	Y1
من خلال نشر تقارير التحقق الداخلي على الشفافية، تثبت المؤسسات مصدرها خارجياً المعلومات حول الشفافية، مما يسهم أصحاب المصلحة بتكون رأي حول سعادتها وموثوقيتها وشفافيتها وهي أن المؤسسات التي تُجري تدقيقاً داخلياً فعلاً تمتلك أيضاً معلومات مفافية أكثر جودة مبنية على المعايير	Y2
إن إتاحة المزيد من مؤشرات الشفافية عالية الجودة للجمهور سيعزز ثقة أصحاب المصالحة في المؤسسة، مما يزيد من قيمتها التبلديّة	Y3
ينبع قيام المدقق الداخلي بالتأكد من أن المعابر المستخدمة في الفوائض عن الشفافية الخاصة بالمقدمة المستخدمة تقع ضمن مؤشرات شفافية عالية تتفق عليها	Y4
امتلاك المدققين الداخليين تقافة وخبرة ومعرفة متقدمة بمؤشرات التفافية، من شأنه تعزيز عملية الإفصاح والتتحقق للإدارة العليا للوحدة الاقتصادية بما ينعكس على قيمتها في الأسواق المالية.	Y5

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 العالٍ بأهمية مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية ضمن الشركات العراقية، وذلك حسب إدراك أفراد العينة المستنصси منهم، إذ تجاوزت قيمة الوسط الحسابي المحتسبة للقيمة الفرضية البالغة (2)، مما يؤكّد هذا التواافق، إلى جانب ارتفاع قيمة الأهمية النسبية، إذ حققت العبارات رقم (X18) أعلى مستوى اتفاق بوسط حسابي يبلغ حسابي يبلغ (2.93)، في حين أن العbara 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 العbara رقم (X11) أعلى مستوى اتفاق بوسط حسابي يبلغ (2.82)، والعbara رقم (X8) سجلت أدنى مستوى اتفاق بوسط حسابي يبلغ (2.51)، وحسب البعد (ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية)، سجلت العbara 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 دلالة قيمة الوسط الحسابي في تمثيل إجمالي العينة الاتساق في إجابات أفراد العينة وعدم التشتت في ادراكهم لهذه المسؤولية، بدلاًلة 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 العال 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 لقيمة الفرضية البالغة (2)، مما يؤكد هذا التوازن ، 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 اجراء التحليل الوصفي باستخدام كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وأدنى وأعلى قيمة.

الجدول (6): وصف متغيرات وأبعاد البحث

| المنطقة | النوع | القيمة |
|--|-------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| أ. مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين | النوع | القيمة |
| ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية | النوع | القيمة |
| ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة | النوع | القيمة |
| مسؤلية المدقق الداخلي | النوع | القيمة |
| الانعكاس على قيمة الوحدة | النوع | القيمة |

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

المحسبة 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 الابعاد الثلاث لهذا المتغير فيلاحظ ان البعد (ب. مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية) سجل اعلى مستوى اتفاق بدلالة الوسط الحسابي البالغ (2.804) يليه بعد (أ. مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين) بدلالة الوسط الحسابي البالغ (2.717)، واخيراً بعد (ج. مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الادارة) بدلالة الوسط الحسابي البالغ (2.598)، كما تشير القيمة المنخفضة للانحراف المعياري وكذلك تدني قيمة معامل الاختلاف إلى اقل من القيمة الفرضية البالغة (50%) لهذا المعامل إلى وجود اتساق وعدم تشتت في إجابات افراد 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 المحسبة 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 المخفضة للانحراف المعياري ولمعامل الاختلاف على الاتساق وعدم التشتت في إجابات افراد العينة مما يعزز من اعتمادية نتائج الوسط الحسابي في تمثيل اجمالي العينة.

ثامناً. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

لغرض التحقق من شرط اعتمالية 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)، وبالاطلاع على الجدول (7) يلاحظ أن قيمة معامل الالتواء كانت ضمن المديات المحددة، مما يعني أن البيانات موزعة توزيع طبيعي ومن ثم تتحقق شرط الاعتدالى، الذي يعد شرط أساسى لتمكن الباحثة من اعتماد الأساليب الإحصائية المعملية فى اختبار فرضيات البحث.

الجدول (7): اختبار ثبات الاستنابة

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 التواافق

تضمن الفقرة فرضية رئيسة واحدة كما يلى:

(H1). **فرضية البحث الأولى:** هناك فروق معنوية حول توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية والانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك افراد العينة.
 وتترفع هذه الفرضية إلى اثنين من الفرضيات الفرعية كما يلى:

(H1.1). **الفرضية الفرعية الأولى:** هناك فروق معنوية حول توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية 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 المتosteats الحسابية والتي تظهر مدى توافر أو عدم توافر مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية بأبعادها الثلاث، وبظهور الجدول (8) نتائج الاختبار.

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

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

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

يلاحظ من الجدول (8) ثبات ايجابية ومعنى 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 المتosteats الحسابية والتي تظهر مدى توافر أو عدم توافر الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية، ويظهر الجدول (9) نتائج الاختبار.

الجدول (9): اختبار توافر الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية

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

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

يلاحظ من الجدول (9) ثبات ايجابية ومعنى 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.

عاشرًا. 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 طريدة 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

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

(**). دال معنويًا عند مستوى دلالة 1%, (*). دال معنويًا 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 بـأبعاد 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.

احدى 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 بـأبعادها كافة على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة.

وتتفق هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية كما يلي:

(H3.1). الفرضية الفرعية الأولى: هناك تأثير ذو دلالة معنوية بعد 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 بدلاله 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 بعد مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين على قيمة الوحدة الاقتصادية

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

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

يلاحظ من الجدول (11) ثبات صحة نموذج معادلة بدلاله قيمة (F) البالغة (108.843) عند مستوى دلالة معنوية أقل من 5%， مما يعني إمكانية تقدير الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية بدلاله 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) الموجة البالغة (0.703) إلى أن التأثير إيجابي، بمعنى أن مسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن المؤشرات الشفافية حسب بعد مؤشرات هيكل الملكية وحقوق المستثمرين تساهم إيجاباً في قيمة الوحدة الاقتصادية عبر فحص هذه القيمة مما يدل على الانعكاس الإيجاب على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة في البيئة العراقية، كما تدل قيمة معامل التحديد (R^2) 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 بعد 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 بدلاله 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 بعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية على قيمة الوحدة الاقتصادية

(Sig.)	(F)	(Adjusted R ²)	(R ²)	المتغيرات
0.000	303.571	0.806	0.808	
(Sig.)	(T)	المعامل الانحدار (β)	المعامل الثابت (β_0)	
0.000	17.423	0.918	0.286	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 لبعد 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 الإيجاب على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة في البيئة العراقية، كما تدل قيمة معامل التحديد (R^2) 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 بعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة.
 لاختبار هذه الفرضية تم إعداد معادلة انحدار لنقير الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية بدلالة بعد لبعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة، وذلك لتحديد مدى تأثير الأخير في الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية، وبظهور الجدول (13) نتائج اختبار التأثير.

الجدول (13): تأثير بعد مؤشرات الشفافية عن المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة على قيمة الوحدة الاقتصادية

(Sig.)	(F)	(Adjusted R ²)	(R ²)	المتغيرات
0.000	42.007	0.360	0.368	
(Sig.)	(T)	المعامل الانحدار (β)	المعامل الثابت (β_0)	
0.000	6.481	0.450	1.691	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 لبعد 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 الإيجاب على قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة في البيئة العراقية، كما تدل قيمة معامل التحديد (R^2) 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، وبظاهر 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 (β)	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 لمسؤولية 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 لمسؤولية المدقق الداخلي في الإفصاح عن مؤشرات الشفافية إجمالاً مساهمة إيجابية في قيمة الوحدة الاقتصادية عبر رفع هذه القيمة مما يدل على الانعكاس الإيجاب 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، 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

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

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- تعتبر الشفافية منفعة شاملة وحلاً من شأنه إذا ما طبق على نطاق واسع، أن يحدث تغييراً نحو مساعلة وحكومة أفضل.
- 3- وقد ولدت الشفافية والمفاهيم المرتبطة بها أنظمة تنظيمية ومعايير ومؤشرات مركبة ذات جودة مقاومة للغاية.
- 4- يعتبر التدقيق الداخلي أحد الاعمدة الأساسية في تعزيز الشفافية للوحدة الاقتصادية وتعظيم الفعالية والكفاءة في الانجاز من خلال قيامه بتقدير ومراقبة العمليات والإجراءات الداخلية للتأكد من مدى امتثالها للمعايير والتشريعات والكشف عن أي مخاطر محتملة قد تؤثر على قيمة الوحدة الاقتصادية ومدى نزاهتها. ونتيجة لذلك يتم توفير معلومات دقيقة وموثوقة تساهل في اتخاذ قرارات من قبل المستخدمين داخلياً وخارجياً.

1-2-4 استنتاجات الجانب العملي:

- 1- هناك ثبات إيجابية 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 إيجابية ومعنوية قيمة (T) عند مستوى دلالة أقل من 5% مما يعني وجود الفروق المعنوية لتوافر الانعكاس في قيمة الوحدة الاقتصادية حسب إدراك أفراد العينة.
- 3- 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 إدراك 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 الإيجاب 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 وتقسيم المعلومات المالية والإدارية بشكل يسهل فهمها للأطراف الخارجية من خلال تبني ممارسات جيدة في مجال التدقيق الداخلي

- وتبني معايير جديدة للإفصاح وتطبيق انظمة رصد مستمرة لتقدير الاداء لتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية والحفاظ على سمعتها وجاذبيتها للإستثمار.
- 2- ينبغي اختيار فريق للتدقيق الداخلي داخل الوحدة الاقتصادية على اختلاف انشطتها، يكون ذو معرفة وخبرة عالية ذو كفاءة وفاعلية استثنائية وباستخدام احدث التقنيات في المحاسبة والتدقيق لضمان تحقيق اعلى 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 Nicoló, 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., Makhlin, V., & Kostromin, P. (2019). INCREASE OF INFORMATION TRANSPARENCY AS FACTOR OF THE SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF THE RUSSIAN COMPANIES
- 14- Wahyu Kartiko, S., Rossieta, 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>