

The extent of cooperation between providers of the combined assurance and its reflection on the quality of financial reports in Iraqi economic units

Mahmoud Qais Majeed Hajim

Department Of Accounting ,College of
Administration and Economics, University of
Baghdad

mahmoud.qais2106m@coadec.uobaghdad.edu.iq

Received:5/7/2024

Assist. Prof. Dr. Dijla Abdul Hussein Abeda

Department Of Accounting ,College of
Administration and Economics, University of
Baghdad

Degla@coadec.uobaghdad.edu.iq

Published:30/6/2025

Accepted: 21/8/2024

Abstract:

The current research aims to demonstrate the role of combined assurance in improving the quality of financial reports, and to analyze the relationship between the providers of combined assurance, which are (management, internal audit, external audit). to shed light on a problem faced by most Iraqi economic units, especially in the research sample (the Municipality of Baghdad and its affiliated), which is the delay in preparing the final accounts for the previous years (from 2003 to the current year) and as they are years not approved by the regulatory authorities represented by (the Federal Board of Supreme Audit), which has led to their accumulation in subsequent years, and also exposes them to the accountability of external regulatory authorities. The current research attempts to find a solution to the above problem, which is to propose the formation of a special and continuous committee for combined assurance. This role was measured through the use of a questionnaire survey, and the number of forms reached (113) forms distributed to a sample of employees in the administration, internal auditors, and external auditors working in the Municipality of Baghdad and its affiliated. After testing the research hypotheses, a set of conclusions were reached, the most important of which were: through the implementation of combined assurance, the activities of the unit's operations carried out by the assurance service providers are integrated, and a clear vision is given about the potential risks facing administration through their preparation of financial reports, the lack of coordinated efforts between the combined assurance providers due to the absence of a special committee for combined assurance that works on auditing its financial statements in the Baghdad Municipality. The research provided several recommendations, the most important of which are: the need to implement combined assurance in the Iraqi economic units, especially the Baghdad Municipality, to provide a clear vision for senior management about the potential risks facing administration in preparing financial reports, and the need for the senior management in the Baghdad Municipality to establish a special committee for the implementation of combined assurance tasks in its organizational structure and to carry out the audit of financial reports in a combined and coordinated manner between the assurance service providers.

Keywords: Providers of combined assurance, financial reports.

مدى التعاون بين مقدمي التأكيد المشترك وانعكاسه على جودة التقارير المالية في الوحدات الاقتصادية العراقية

أ.م.د. دجلة عبدالحسين عبد

جامعة بغداد / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

محمود قيس مجيد حاجم

جامعة بغداد / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

المستخلص:

يهدف البحث الحالي إلى بيان دور التأكيد المشترك في تحسين جودة التقارير المالية، وتحليل العلاقة بين مقدمي التأكيد المشترك وهم (الإدارة ، التدقيق الداخلي ، التدقيق الخارجي) ، وقد تم تسليط الضوء على مشكلة تعاني منها أغلب الوحدات الاقتصادية العراقية ، وخاصة في عينة البحث (أمانة بغداد والدوائر المرتبطة بها) وهي تأخذ في إعداد الحسابات الختامية

للسنوات السابقة بعد عام (٢٠٠٣ ولغاية سنة الحالية) وباعتبارها سنوات غير مصادق عليها من قبل جهات الرقابية والمتمثلة في (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) ، مما أدى إلى تراكمها في السنوات اللاحقة ، و يعرضها أيضاً إلى مساءلة الجهات الرقابية الخارجية ، لمحاولة إيجاد حل للمشكلة اعلاه من خلال اقتراح تشكيل لجنة خاصة ومستمرة بالتأكد المشترك ، وقد تم قياس هذا الدور من خلال استخدام استمارة استقصاء ، والتي بلغت (١١٣) استمارة وقد وزعت على عينة من الموظفين في الإدارة والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين العاملين في امانة بغداد والدوائر التابعة لها . وتم اختبار فرضيات البحث ودراسة المتغيرات من خلال استخدام النماذج الإحصائية الملائمة ، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات، تمثلت أهمها في ان تطبيق التأكد المشترك يقوم بدمج عمليات أنشطة الوحدة التي يقوم بها مقدمي خدمات التأكد بإعطاء رؤية واضحة عن المخاطر المحتملة التي تواجهها الإدارة عند إعداد التقارير المالية ، عدم تنسيق الجهود بين القائمين بأعمال مقدمي التأكد يعود لغياب وجود لجنة خاصة بالتأكد المشترك تعمل على تدقيق القوائم المالية في امانة بغداد، وقدم البحث عدداً من التوصيات، أهمها ضرورة القيام بتنفيذ التأكد المشترك في الوحدات الاقتصادية العراقية ولا سيما أمانة بغداد وذلك لإعطاء رؤية واضحة للإدارة العليا عن المخاطر المحتملة التي تواجهها الإدارة عند إعدادها لتقارير المالية ، ينبغي على الإدارة العليا في أمانة بغداد استحداث لجنة خاصة بتنفيذ أعمال التأكد المشترك في هيكلها التنظيمي وقيامها بإعمال تدقيق التقارير المالية وبشكل مشترك ومنسق بين مقدمي خدمات التأكد.

الكلمات المفتاحية: مقدمي التأكد المشترك، جودة التقارير المالية.

المقدمة: Introduction

وقد ازدادت أهمية التقارير المالية للوحدة الاقتصادية في الوقت الحاضر استجابةً للتغيرات التي تمر بها المجتمعات وذلك لزيادة نطاق الخدمات والأعمال التي تقدمها ، اذ اكتسبت التقارير المالية دوراً حيوياً في عملية التخطيط الاقتصادي والرقابة على العمليات المالية للوحدة وتدقيقها من قبل مقدمي خدمات التأكد المشترك من جهتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأن الاهتمام بنموذج التأكد المشترك المرتبط بالرقابة وحوكمة الشركات وإدارة المخاطر جاء نتيجة لزيادة الأزمات المتعلقة بضعف السيطرة والرقابة على المخاطر في الوحدات الاقتصادية ، ويتميز هذا النموذج بتوفير تنسيق فعال بين أنشطة خدمات التأكد المختلفة، وان تعدد المخاطر أدى إلى عدم فاعلية التأكيدات المقدمة بشكل منفصل وغير منسق ، لذا من أجل تقديم تأكيدات مفصلة و منسقة أقرت تقرير الملك (KINGIII) حول حوكمة الشركات في جنوب أفريقيا عام ٢٠٠٩ ، تطوير العلاقة بين مقدمي خدمات التأكد ، مما يساعد في تقليل الفجوة المرتبطة بتلك الخدمات ، مما زاد من قيمة هذا النموذج، وهو وجود ثلاث "خطوط دفاع" منفصلة، وهي (إدارة الوحدة الاقتصادية و مقدمي التأكد الداخلي المتمثلة بالتدقيق الداخلي و مقدمي التأكد الخارجي المتمثلة بالتدقيق الخارجي) . ولضمان تحسين جودة التقارير المالية يبرز دور التأكد المشترك باعتباره نموذجاً يسعى إلى تنسيق جميع الجهود والتأكدات المتعلقة بكافة الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وتعزيز المعلومات المالية وغير المالية بشكل موثوق وملائم وفي الوقت المناسب ولتحقيق اهداف البحث تم تقسيمه إلى أربعة مباحث ، خصص المبحث الاول منه لمنهجية البحث ودراسات سابقة ، فيما تناول المبحث الثاني أنعكاس جودة التقارير المالية على مدى تعاون مقدمي التأكد المشترك في الوحدات الاقتصادية العراقية ، اما المبحث الثالث فقد خصص للجانب العملي من خلال العلاقة بين متغيرات البحث واثبات فرضياته ، واخير كرس المبحث الرابع لأبرز الاستنتاجات التي توصل لها الباحثان واهم التوصيات .

المحور الاول / منهجية البحث

١-١ : مشكلة البحث: بالرغم من أهمية التعاون والتنسيق ما بين الادارة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي الذي بينته الأطر

الرقابية ومعايير التدقيق الداخلي ومعايير التدقيق الدولية بشأن انجاز اعمال التدقيق بأعلى مستويات المهنية والجودة وانعكاس ذلك

على جودة التقارير المالية الا أنه لا زالت الوحدات الاقتصادية لم تستثمر هذا التعاون والتنسيق الذي بدوره يؤدي الى سرعة الانجاز وضمان جودة عالية في إعداد تلك التقارير .

١-٢: **أهمية البحث:-** تكمن أهمية البحث في أنه تتناول نشاط مهم وهو التأكيد المشترك والاطراف المسؤولة عنه وهم (الإدارة، والتدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي) ، وتتعج هذه الأطراف الداعم الرئيسي لنجاح الوحدة الاقتصادية فهي تعطي صورة واضحة عن صحة التقارير المالية ، وخلوها من القصور و الضعف وتحسينها وتصحيح مسارها وإعدادها بجودة عالية ، وكما تهتم بموضوع جودة التقارير المالية لأنها تمثل المخرجات التي تعكس أنشطة الوحدات الاقتصادية العراقية ، ويعد عمل التأكيد المشترك مساهمة متواضعة من شأنها أن تساعد في تشخيص التحديات والصعوبات التي ترافق عمل مقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين وأهمية دورهم في تحسين جودة التقارير المالية في الوحدات الاقتصادية العراقية .

١-٣: **أهداف البحث:-** يسعى البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي:-

١. بيان مفهوم التأكيد المشترك والأطراف المسؤولة عنه من خلال تسلط الضوء على الجانب النظري للتأكيد المشترك.

٢. بيان مفهوم تحسين جودة التقارير المالية من خلال تسليط الضوء على الجانب النظري لجودة التقارير المالية.

٣. بيان تأثير التأكيد المشترك في تحسين جودة التقارير المالية.

٤. تحليل واقع جودة التقارير المالية وإمكانية تحسينها في امانة بغداد ودوائر التابعة لها ودور مقدمي التأكيد فيها.

١-٤: **فرضية البحث:-** يستند البحث إلى الفرضية الأساسية الآتية:

١-٤-١: **الفرضية الرئيسية الأولى:** لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التأكيد المشترك وبين جودة التقارير المالية في

الوحدات الاقتصادية العراقية، وتنتزع من هذه الفرضية الرئيسية الى فرضيات فرعية، وحسب مقدمو التأكيد المشترك وكالاتي:

١ - لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين الادارة وجودة التقارير المالية.

٢ - لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية .

٣ - لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية .

١-٤-٢: **الفرضية الرئيسية الثانية:** لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين مقدمي التأكيد المشترك وبين جودة التقارير

المالية في الوحدات الاقتصادية العراقية. وتنتزع من هذه الفرضية الرئيسية عدة فرضيات فرعية وحسب مقدمي التأكيد وكالاتي :

١ - لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية معنوية بين الادارة وجودة التقارير المالية.

٢ - لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية معنوية بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية.

٣ - لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية معنوية بين التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية.

١-٥: **مجتمع وعينة البحث**

• **مجتمع البحث:** يتكون مجتمع البحث من مجموعة من العاملين في امانة بغداد ودوائرها المرتبطة بها والتي تمثلت

بمقدمي التأكيد المشترك (الادارة، التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي)

• **عينة البحث :** تتمثل عينة البحث بالعاملين في الادارة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي (موظفي هيئة الرقابة المالية

المختصة في امانة بغداد) ، وقد تم توزيع ١١٣ استمارة في امانة بغداد ودوائرها المرتبطة بها ،

١-٦: **الادوات المستخدمة لاثبات فرضية البحث**

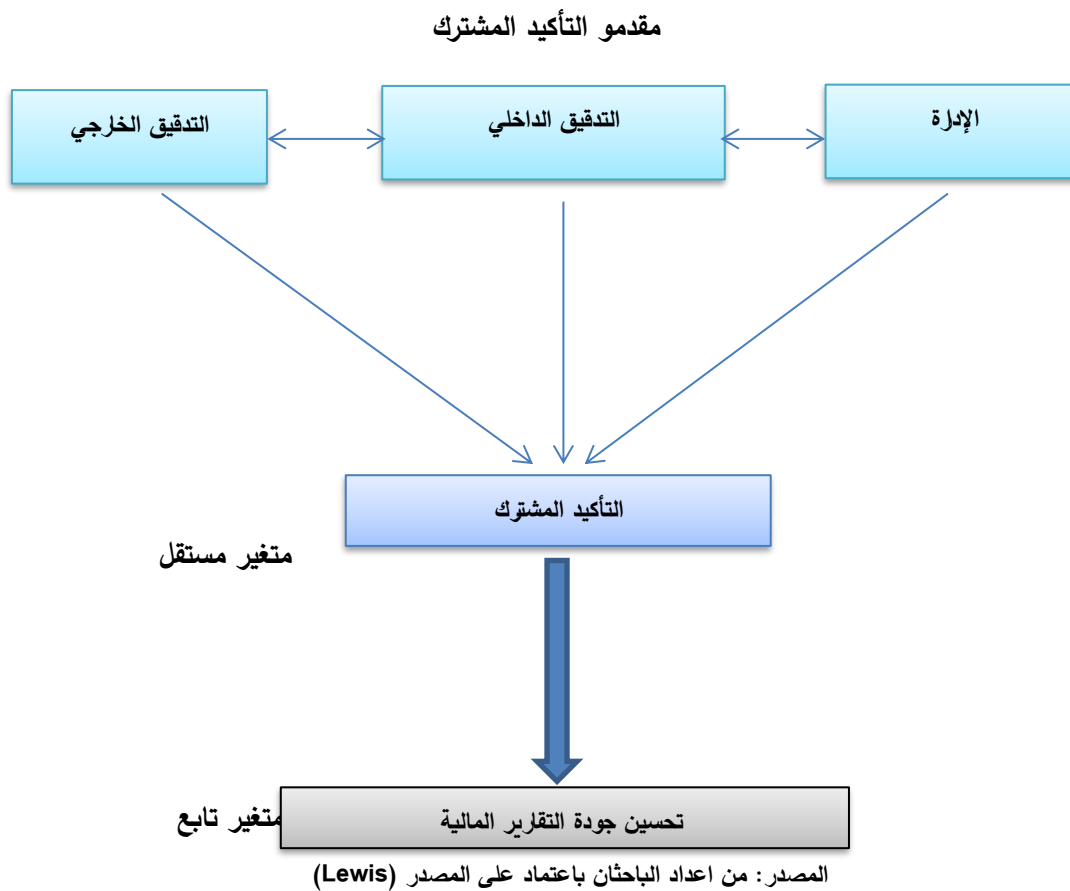
اعتمد الباحثان على عدد من الأدوات والأساليب الإحصائية وكالاتي

• **حزمة البرنامج الإحصائي الجاهز (Spss) :** يستخدم لاستخراج النتائج .

وتم الاعتماد على مجموعة الأدوات الإحصائية التي قسمت كما يأتي :

- أ- الوسط الحسابي : يستخدم في معرفة مستوى الإجابة لكل محور من محاور الاستبانة.
- ب- الانحراف المعياري : يستخدم من أجل معرفة درجة تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.
- ت- التوزيع التكراري والنسب المئوية التي تستخدم لغرض وصف البيانات الخاصة باختبار عينة البحث.
- ث- معامل الثبات (كرونباخ ألفا) الذي يستخدم لاختبار صدق فقرات الاستبانة.
- ج- الانحدار الخطي البسيط لاثبات الفرضية .
- ١-٧: **المخطط الاجرائي للبحث**:- ويوضح المخطط متغيرات البحث وكما يأتي:

الشكل (١) المخطط الاجرائي للبحث



المحور الثاني - دراسات سابقة وإسهامات البحث الحالي

١-٢ دراسات سابقة

١-٢-١ دراسات سابقة ذات صلة **التأكيد المشترك**:- أكدت على ان اهمية التأكيد المشترك تتمثل في تنسيق الجهود بين جميع مقدمي التأكيد في الوحدة الاقتصادية وان المدققين الداخليين هم أفضل طرف يمكنه تقديم التأكيد المشترك ويهدف إلى قياس تأثير تأكيد المشترك كمتغير مستقل وتحقيق تنمية مستدامة كمتغير تابع فيها ، مثل دراسة (Al-Shafi'i: 2023) ودراسة (Salloum: 2023) أكد على اهمية تفعيل وتطبيق آلية التأكيد المشترك على جودة الارباح ودورها في تحسين وتنسيق ودقة التأكيد المقدمة الى اصحاب المصلحة في تحقق اهداف الوحدة وأذ تناولت دراسة سلوم ثلاث متغيرات وهي اليات الحوكمة والتأكيد المشترك كمتغير مستقل وجودة والارباح كمتغير تابع (Lewis ٢٠١٤) التي أكدت على ان التدقيق الداخلي ينظر اليه على انه احد العناصر الفاعلة في عمليات التأكيد المشترك للوحدة الاقتصادية وانه في افضل وضع لتنسيق عملية التأكيد المشترك، وأذ تناولت دراسة (Lewis) على دور التدقيق الداخلي كمتغير مستقل في تقديم

التأكيد المشترك كمتغير تابع له ، ودراسة (Decaux ٢٠١٥) التي تناولت أن هناك كفاءة وفاعلية أكثر عندما يقوم مقدمو التأكيد بتنسيق انشطتهم ضمن اطار التأكيد المشترك ، وتناولت دراسةDecaux الى التدقيق الداخلي والحوكمة التنظيمية كمتغير مستقل والتأكيد المشترك متغير تابع لها ، ودراسة (Mutevhe 2019) تناولت إلى فهم دافع والعوامل النجاح من خلال تنفيذ التأكيد المشترك وتناولت تطبيق التأكيد المشترك كمتغير مستقل والرقابة على المخاطر كمتغير تابع له ، ، ودراسة (Mohamed et al., 2022) التي اكدت على اهمية نموذج التأكيد المشترك في تنسيق الأدوار بين خدمات التأكيد المشترك وتحسين وظيفة التدقيق الداخلي أذ تناولت جانب نموذج التأكيد المشترك كمتغير مستقل والتدقيق الداخلي متغير تابع له .

٢-١-٢ : دراسات سابقة التي ذات صلة بجودة التقارير المالية:- تناولت دراسة (Erfiansyah &Kurnia ,2018) أن التدقيق الداخلي له دور إيجابي في تحسين جودة التقارير المالية بما فيه تأثير قوي و كفاية ، أذ يعد التدقيق الداخلي كمتغير مستقل و جودة التقارير المالية متغير تابع ، وكما تناولت دراسة (Mustafa, 2021) أن آليات الحوكمة تؤثر في جودة التقارير المالية من خلال الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة ، وكما يعد الإفصاح المحاسبي والتنمية المستدامة متغير مستقل وجودة التقارير المالية متغير تابع له ، وتناولت دراسة (Sawafta, 2021) الى ضرورة عرض التقارير المالية بطريقة واضحة ومفهومة ، فقد كان الرقابة الداخلية متغير مستقل وجودة التقارير المالية كمتغير تابع له .

٢-٢ : اسهامة البحث الحالي التي سيقدمها البحث الحالي:- من خلال عرض اهداف ونتائج الدراسات السابقة وتحليلها حسب متغيرات البحث فيها، ويمكن تلخيصها كما يأتي:

أ- أكدت الدراسات السابقة على ان التأكيد المشترك و وجودة التقارير المالية تعد من الموضوعات التي تحظى باهتمام المنظمات المهنية الدولية وهيئات الإشراف والرقابية .

ب- سوف يتم الاستفادة من الدراسات السابقة في بناء بعض أركان الإطار النظري للبحث، إذ أنها تمثل تراكم معرفي لموضوع البحث أتاح للباحث فرصة الانطلاق منها وتأطير بعض الأفكار والمفاهيم ذات الصلة.

تعد الدراسة الحالية مكملة لدراسات سابقة، وتتميز عنها في الأمور الآتية:

١- البحث الحالي يسلط الضوء على مشكلة تعاني منها أغلب الوحدات الإقتصادية العراقية ، ولاسيما في عينة البحث (أمانة بغداد والدوائر المرتبطة بها) وهي تأخذ في إعداد الحسابات الختامية للسنوات السابقة بعد عام (٢٠٠٣ ولغاية سنة الحالية) يعتبرها سنوات غير مصادق عليها من قبل جهات الرقابية والمتمثلة (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) ، مما أدى إلى تراكمها في سنوات اللاحقة ، ومما يعرضها إلى مساءلة الجهات الرقابية الخارجية ولمحاولة البحث الحالي لإيجاد حل للمشكلة في اعلاه وهي اقتراح تشكيل لجنة خاصة ومستمرة بالتأكد المشترك لمعالجة المشكلة المذكورة .

٢- سوف يساهم البحث طبيعة الاجراءات التدقيقية المختلفة في ظل التأكيد المشترك في تحسين جودة التقارير المالية في الوحدات الاقتصادية العراقية ونظراً لأهميته في بيئة المحلية على امانة بغداد والدوائر المرتبطة بها من طبيعة اعمالهم بما تمتاز به من تحصيل الايرادات وأنفاق الاموال وتقديم الخدمات لتحقيق الرفاهية الاجتماعية، وكما يعد أن دمج وتنسيق التأكيدات وجهود أعمال بين مقدميها يمكن في تحسين جودة التقارير المالية لسنوات سابقة والحالية.

٣- تعد من الدراسات القليلة في بيئة العراقية التي تناولت متغير التأكيد المشترك، ربطهما بين موضوعين مختلفين هما التأكيد المشترك وجودة التقارير المالية، من خلال قياس تأثير التأكيد المشترك في تحسين جودة التقارير المالية.

المحور الثالث : أنعكاس جودة التقارير المالية على مدى تعاون مقدمي التأكيد المشترك في الوحدات الاقتصادية العراقية
يتناول المحور الثالث تعريف كل من الآتي :

٣-١ التأكيد المشترك

٣-١-١ مفهوم وتعريف التأكيد المشترك:- تم تقديم مفهوم التأكيد المشترك **Combined Assurance (CA)** في مدونة King والذي يعرف أيضاً بإسم (KingIII) الصادر من معهد المديرين في جنوب أفريقيا، وأصبحت هذه المدونة سارية المفعول في شهر مارس 2010 وتتعامل بشكل مكثف مع التقارير المتكاملة وحوكمة الشركات ومسؤوليات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتأكيد المشترك (Marais & Rossuw , ٢٠١٥:٨). تم تلخيص تعريف التأكيد المشترك ، بناءً على تقرير King III ، على أنه عملية الدمج ومواءمة عمليات التأكيد مع مراعاة المخاطر التي تواجه الوحدة الاقتصادية وتحسين التأكيد الشامل المتعلق بالمخاطر ، وهذه المهمة تؤديها لجنة التدقيق " (Rabambi, 2021:24 , IODSA , ٢٠٠٩) ، كما عرف Freeman Nomvalo محاسب في جنوب أفريقيا ، التأكيد المشترك بأنه "العملية التي تدمج وتنظم العمل الشاق لمقدمي التأكيد ، بشكل أكثر تفصيلاً واستقلالية وشاملة للمخاطر والرقابة والحوكمة في وحدة الاقتصادية ، وأن المشاركة في جهود التأكيد المشترك يولد القدرة على تحفيز التدقيق الداخلي، ليصبح وظيفته تتسم بالكفاءة والفاعلية والتي من شأنها أن تكون مصدر قوة لأي وحدة اقتصادية " (Lewis, 2014:41) ، كما عرف أنموذج التأكيد المشترك بأنه جميع خدمات ووظائف التأكيد وأمكانية تحسينها لخلق بيئة رقابية فعالة، لهذا يدعم سلامة المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات الداخلية من قبل الإدارة والهيئة الإدارية ولجانها، ودعم سلامة التقارير الخارجية للوحدة الاقتصادية (Khenisa , 2022:3) ، ومن جانب آخر فقد عرف التأكيد المشترك بأنه عملية تكامل ومواءمة لأنشطة التأكيد ، حتى تتمكن الإدارة العليا ولجان التدقيق والإشراف من الحصول على رؤية شاملة لفاعلية الحوكمة في الوحدة الاقتصادية ، وبالتالي المساعدة في تحديد الأولويات والعمل " (Madondo, 2021 :15) . وأخيراً فإن التأكيد المشترك "هو عملية تنسيق وتوحيد أنشطة التأكيد المقدمة من قبل مقدمي خدمات التأكيد المختلفين للتخلص من الفجوة الموجودة في تأكيداتهم وتمكينهم من تخفيض المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية ، وتقديم معلومات مشتركة إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة لتحقيق الأهداف التي تسعى لها الوحدة ، فضلاً عن اصحاب المصلحة " (Al-Shafi'i, 2023:23)

٣-١-٢ أهداف التأكيد المشترك:- يهدف التأكيد المشترك إلى مايلي :-

- ١- تحسين شمولية خدمة التأكيد التي تم الحصول عليها من قبل الإدارة ومقدمي خدمات التأكيد الداخليين والخارجيين في مجالات المخاطر التي تؤثر على الوحدات الاقتصادية (Al-Amin and Muhammad, 2022: 22).
- ٢- توفير تأكيد شامل لمجلس الإدارة حول فاعلية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية من خلال تنسيق أنشطة خدمات التأكيد من مصادر التأكيد المختلفة (Decaux & Sarens , 2015 :57) .
- ٣- تعزيز موثوقية المعلومات غير المالية من خلال تعزيز إدارة المخاطر في الوحدة الاقتصادية وتنسيق التأكيدات ، وتسمى هذه الآلية بأسم أنموذج "خطوط الدفاع الثلاثة " (Hoang & phang, 2020 :2) .
- ٤- دعم سلامة المعلومات التي تستخدمها الإدارة ومجلس الإدارة لاتخاذ القرارات الداخلية ، مع توفير تأكيدات حول صحة الإفصاحات في التقارير التنظيمية الخارجية (Adebayo & Ackers, 2023 :43)
- ٥- التأكد من فعالية أنموذج التأكيد لحماية الوحدات الاقتصادية من المخاطر (Rabambi , 2021:2).
- ٦- إقناع لجنة التدقيق بأن الجهود المشتركة لجميع مقدمي التأكيد كافية لتوفير تأكيد بأن جميع مجالات المخاطر الهامة قد تمت معالجتها بشكل مناسب وأن الضوابط موجودة للتخفيف من هذه المخاطر (Schreurs & Marais , 2015 :73)

٣-١-٣ مقدمي خدمات التأكيد المشترك:

٣-١-٣-١ مجالس الإدارة العليا:- وفقاً لأطر وتشريعات الحوكمة الرئيسية مثل (SOX , COSO , King III) ، فإن مجلس الإدارة في الوحدة الإقتصادية هو المسؤول الأول عن إنشاء وصيانة هيكل مناسب وفعال للرقابة الداخلية ، والتحقق من وجود آليات مناسبة للحصول على تأكيد بأن أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدة الإقتصادية فعالة (Moeller 2013:113) ، ويذكر المبدأ ٢ في King III على وجه التحديد مجلس الإدارة باعتباره "الوصي والجهة المحورية للحوكمة وإدارة المخاطر ، فإنه ينص على أنه يجب على مجلس الإدارة التأكد من وجود وظائف المراقبة المناسبة لتقييم والحصول على تأكيدات بأن أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدة الإقتصادية فعالة، ولذلك فإن SOX , COSO , King III يطالبون من مجلس الإدارة بتقديم تقارير عن فعالية الضوابط الداخلية وتنفيذ الإجراء التصحيحي في الوقت المناسب لأي قصور تمت ملاحظته Marais & Rossuw (2015 :16) .

٣-١-٣-٢ الإدارة:- يقوم مجلس الإدارة بتفويض مسؤوليات إدارة المخاطر (التصميم والتنفيذ والمراقبة) إلى الإدارة، وتعمل الإدارة للمحافظة على مصالح مجلس الإدارة (Schreurs & Marais ,2015 :76).

تعرف الإدارة بأنها الجهة المسؤولة عن ضمان إنشاء إطار قوي للرقابة وإدارة المخاطر من أجل التمكن من تحديد المشاكل في الوقت المناسب والمساعدة في حلها (Huibers,2015 :2,3) . ويعرفها Moeller "بأنها الجهة المسؤولة عن مراقبة الأنشطة لتقييم ما إذا كانت الضوابط الداخلية، بما في ذلك بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وغيرها موجودة وتعمل بالشكل الصحيح (Moeller,2013 :106)" أما إطار عمل COSO فينص على كيفية قيام الإدارة بإدخال هياكل وأنشطة المراقبة ، والتي تشمل أنظمة التأكيد الداخلية التي تهدف إلى تزويد مجلس الإدارة والإدارة بمؤشرات مبكرة بشأن تحقيق الأهداف التشغيلية ومعالجة أوجه القصور إن وجدت، وتقع على عاتق الإدارة مسؤولية الإشراف على فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلى الأنشطة التشغيلية، و لا تترك الإدارة البحث عن وسائل بديلة للحصول على التأكيد المطلوب، منها التأكيد المشترك Marais & Rossuw ,2015 (19 :).

٣-١-٣-٣ مقدمو خدمات التأكيد الداخلي (IAPS):- وفقاً لتعريف التدقيق الداخلي في إطار الممارسات المهنية الدولية (IPPF) الخاص بمعهد المدققين الداخليين (IIA) ، فإن التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي واستشاري مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات الوحدة الإقتصادية ، و يساعد في تحقيق أهدافها من خلال اتباع منهج منتظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، و تهدف وظيفة التدقيق الداخلي في المقام الأول إلى تقييم الضوابط الداخلية المعمول بها ، و استناداً إلى إطار عمل COSO ، يتم تعريف الرقابة الداخلية على نطاق واسع على أنها عملية ينفذها مجلس إدارة الوحدة الإقتصادية والإدارة وغيرهم من الموظفين، وتهدف إلى توفير ضمانات معقولة فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الأساسية التي تسعى جميع الوحدات الإقتصادية إلى تحقيقها: وهي :-

- الفعالية وكفاءة العمليات.
- موثوقية التقارير المالية والإدارية.
- الالتزام بالقوانين واللوائح.
- حماية الأصول .

٣-١-٣-٤: **مقدمي خدمات التأكيد الخارجيين**:- يعد التدقيق الخارجي أحد أدوات الرقابة المهمة التي تعتمد عليها الوحدات الاقتصادية ، إضافة إلى أدوات الرقابة الداخلية، ويتمتع مقدمي التأكيد الخارجي باستقلالية كبيرة مقارنةً مع مقدم التأكيد الداخلي، ولهذا فإن العديد من أصحاب المصلحة يعتمدون على اتخاذ قراراتهم على رأيهم حول القوائم المالية ، ويعرف بأنه الفحص الانتقادي المحاييد لسجلات الوحدة الاقتصادية وقوائمها ومستنداتها بواسطة القائم بالتأكد الخارجي ، يهدف إبداء الرأي الفني المحاييد حول القوائم المالية خلال فترة زمنية معينة ويقدم تقريره الخاص إلى إدارة الوحدة الاقتصادية .(Mzimish, Shariqi,2020: 253) فضلاً عن ذلك ، القيام بتأكيد لتقارير غير الاعتيادية وخاصة التي فيها مخاطر عالية ويمكن للقائم بالتأكد الخارجي التركيز على ما يأتي (Abdullah,2020, 599) .

١- فهم طبيعة الوحدة والتأثيرات الاجتماعية والإقتصادية والبيئية لأنشطة الوحدة الاقتصادية والمخاطر المرتبطة بها.

٢- تحديد مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال الرقابة الداخلية من خلال دراسة الوضع التنظيمي لها ونطاق عملها ومدى توافر الكفاءة الفنية والعناية المهنية ، وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية لتحديد مدى موثوقية واعتمادية النظام الرقابي لمنع الازدواجية والهدر في الوقت والجهد.

٣- المساعدة في تحديد الفجوات والتداخل بين أنشطة التأكيد وتحديد مناطق الخطر التي تحتاج إلى التركيز .

٤- الحصول على اقرارات من الإدارة العليا بمسؤوليتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه ، وخاصة في الحالات التي لا يمكن الحصول على أدلة تأكيد (Salloum,2023: 48) .

٣-٢ : جودة التقارير المالية

٣-٢-١- مفهوم جودة التقارير المالية:- تعد جودة التقارير المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى الوحدات الاقتصادية لتحقيقه، فهناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في جودة التقارير المالية، كما أن جودة التقارير المالية التي تتضمنها القوائم المالية هي المقياس المناسب لتقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبي، وتعد التقارير المالية مفهوم أشمل من القوائم المالية، إذ تمثل القوائم الجزء المحوري للتقارير المالية، كما أن جودة التقارير المالية توفر معلومات عالية الجودة تفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات (Al-Ani,2015:28)، أن ما تحتويه تلك التقارير من معلومات عن الوضع المالي للوحدة الاقتصادية وعن التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية ينعكس على جودة تلك التقارير ومدى ملاءمة المعلومات التي تحتوي عليها وموثوقيتها (Shaath,2017: 40)، تعد التقارير المالية وسيلة الإدارة الأساسية للتواصل مع الأطراف المهمة بأنشطة الوحدة الاقتصادية فمن خلال هذه التقارير يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للوحدة الاقتصادية وما حققته من نتائج (Al-Noubi,2021: 42) ، وكذلك هي المخرجات لنظام المعلومات المحاسبي ، سواء أكانت تلك التقارير خاصة ، أم تقارير عامة والتي تصدر في أية فترة مالية وتشمل معلومات مالية وغير مالية ، وتمثل وسيلة لإيصال لكافة المعلومات إلى المستخدمين والمستفيدين " (Baloul and others,2022 : 73).

٣-٢-٢ اهداف جودة التقارير المالية :-تسعى جودة التقارير المالية لتحقيق مجموعة من الأهداف، من أهمها :-

١- توفير معلومات لمجموعة من مستخدميها لإعلامهم بالمركز المالي والأداء المالي والتغيرات في المركز المالي، والتي يمكن أن تؤثر على قدرات المستخدمين بحيث تكون لهم القدرة على تقييم الإدارة ومساءلتها .(Nashwan,2017,577)

٢- توفير المعلومات المفيدة لمقابلة الأغراض المختلفة لمستخدمي تلك التقارير سواء كان ذلك داخل الوحدة الاقتصادية أم خارجها.

٣- نشر المعلومات المتعلقة بمرور الوحدة الاقتصادية ، وإيصال المعلومات الخاصة بالمعاملات والأحداث الأخرى التي تؤثر على الموارد ، و يفصح عن معلومات حول الأداء المالي للوحدة الاقتصادية خلال الفترات المالية ما تكون مفيدة لمتخذي القرار الذين يرغبون في معرفة العائد على مواردها الاقتصادية (Karkaz,2021: 13)

٤- توفير المعلومات الملائمة حول العمليات المالية وأوجه نشاطات الوحدة الاقتصادية وتطبيقاتها ومنفعتاتها وتكلفتها ومساعدة مستخدميها على التنبؤ بالاتجاه المستقبلي المتعلق بالمتغيرات الاقتصادية والمالية المختلفة، تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في الوحدة الاقتصادية ، وتقديم معلومات عن مصادر الأموال نقدية والإلتزامات وصافي الإيرادات ودرجة التغير فيها خلال الفترات المالية المتعاقبة (Abu Laban,2020: 68)

٣-٢-٣ معايير جودة التقارير المالية:- تتحقق جودة التقارير المالية من خلال توفر عدد من المعايير تتمثل بالاتي:

١. المعايير القانونية : تتمثل هذه المعايير في مختلف القوانين والأنظمة والتشريعات التي تحكم وتضبط أداء الوحدة الاقتصادية ، وتحقق هيكل تنظيمي ذو كفاءة ومرونة عالية الذي يتوافق مع المتطلبات القانونية وأنظمة التشريعية التي تجبر الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن أدائها ومركزها المالي (٢٨٠ : ٢٠٢٠ ، Tibi) .

٢. المعايير الرقابية : صحة وصدق الالتزام بالإجراءات والأنظمة الموضوعية وتقييمها، ويسهم في من تعزيز نقاط القوة والتغلب على نقاط الضعف في الوحدة الاقتصادية، هذا بدوره يساهم في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء في الوحدة في سبيل الوصول لثقة مستخدم التقارير المالية. (Sawafta,2021: 36).

٣. المعايير المهنية : تتضمن كل الوسائل والممارسات المحاسبية المهنية التي تهتم بها الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية المتفق عليها من قبل معايير المحاسبة والتدقيق الضبط أداء العمليات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية، والتي تؤدي إلى تقديم تقارير مالية تتصف بالمصداقية والنزاهة عالية (Ahmed and Ben Zaf, 2019:65)

٤. المعايير الفنية: هي المعايير التي تساعد في تطوير جودة المعلومات، وهذا بدوره يؤثر على التقارير المالية بحيث يتم إعدادها بالجودة والكفاءة المطلوبة مما يقلل من حالة عدم التأكد الذي يساعد في زيادة ثقة المساهمين وأصحاب العلاقة ويؤدي إلى تشجيع وزيادة الاستثمار (Salami, 2022: 249).

٣-٢-٤ مكونات جودة التقارير المالية:- من أجل تحسين جودة التقارير المالية للوحدات الاقتصادية لا بد من تطبيق المكونات الثلاثة التالية (Awad ,2019:26) :

١. جودة صياغة التقرير

هو عبارة عن وصف البيانات الموجودة بالتقرير بشكل واضح ومفهوم ، واستخدام الكلمات المناسبة والدقيقة لتوضيح المعنى بشكل صحيح وتوصيله للمتلقي .

٢. جودة محتوى التقرير

يتطلب ذلك التأكد من صحة الأرقام البيانات المدرجة في التقرير، ولضمان عدم وجود أخطاء جوهرية ، وينبغي أن يكون التقرير شاملاً ومتكاملاً، لأن توفير معلومات دقيقة وكافية يساهم في فهم الوضع المالي بشكل كامل.

٣. جودة عرض التقرير

جودة العرض تعني أن يكون التقرير سهل الوصول إليه وفي الوقت المناسب، وأن يكون تنظيم المعلومات تحت عناوين منطقية ومتجانسة، وأن يكون العرض واضحاً كي لا يحتاج المستخدم إلى شرح إضافي لفهم المعلومات المقدمة، وذلك يتطلب وجود أربع سمات هي (الاتساق أو الثبات) والحياد والتوقيت والشفافية.

٣-٣ : التعاون بين مقدمي التأكيد المشترك وانعكاسه على جودة التقارير المالية

هناك مجموعة من مقدمي التأكيد المشترك والذين من المتوقع أن يكون لهم دور في التعاون فيما بينهم في تحسين جودة التقارير المالية وهم :-

٣-٣-١ مدى تعاون الإدارة وانعكاسها في تحسين جودة التقارير المالية :- أن الإدارة لديها معرفة كبيرة بالوحدة الاقتصادية من واقع معاشيتها اليومية، وما تعلمه الإدارة أكثر مما يعلمه المستثمرين والدائنين والمستخدمين الخارجيين، لذلك فإن الإدارة تستطيع أن تزيد من منفعة المعلومات المالية عن طريق تحديد الأحداث والظروف وشرح تأثيراتها المالية على الوحدة الاقتصادية ، حيث تعد الإدارة هي المسؤول عن إعداد القوائم المالية بهدف نشرها للجمهور، وعلي الرغم من ضرورة التعبير تلك

القوائم عن الواقع الاقتصادي لأحوال وظروف الإدارة وأدائها التشغيلي إلا أن الإدارة قد تكون لديها دوافع ومحفزات للتأثير على جودة التقارير المالية ومحتواها الإعلامي، وتتمثل هذا الدوافع في الدوافع التعاقدية، والدوافع التنظيمية، ودوافع أسواق المال، حيث تتفق الدوافع التعاقدية والتنظيمية لإدارة الأرباح مع فروض وتفسيرات النظرية الإيجابية للمحاسبة، حيث تتمثل تلك الدوافع في تعظيم مكافآت الإدارة وتجنب عقود الدين وأما دوافع سوق الأوراق المالية فتتمثل في التأثير على قيمة أسهم الشركات لتعظيم مكافآت الإدارة المحددة ، ويؤكد أهمية الإدارة في تحقيق جودة التقارير المالية تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات في الآونة الأخيرة في ظل صعوبة الوصول إلى صيغة تعاقدية تمنع من أي استغلال من جانب الإدارة لعدم إمكانية التنبؤ بتصرفاتها المحتملة أثناء مزولة الوحدة لنشاطها، حيث تعد الحوكمة عن الوجه الآخر لعقود الوكالة، فالحوكمة تحاول علاج التعارض في المصالح عن طريق التوفيق بين أطراف عقد الوكالة في الشركة من خلال محاولة كل طرف من أطراف الوكالة تعظيم منفعة الذاتية مع محاولة تحقيق المنافع الخاصة بباقي الأطراف المرتبطة بالوحدة الاقتصادية ، ومن ثم يتعين على الإدارة أن تدير الأنشطة اليومية وفقاً لسياسات مجلس الإدارة وتطبيق نظم رقابة مناسبة، ومن خلال ذلك، تتمتع الإدارة بتأثير كبير على جودة التقارير المالية، وفي حالة وجود ممارسات انتهازية من قبل الإدارة لتحقيق مكاسب شخصية، عندما يضع مجلس الإدارة نظام للحوافز وربطه بتحقيق الوحدة لمستوى معين من الأرباح ،قد يؤثر ذلك سلباً على جودة التقارير المالية و موضوعيتها .(Qasimi, 2021: 61).

٣-٢-٣ مدى تعاون التدقيق الداخلي وانعكاسه في تحسين جودة التقارير المالية:- يعد التدقيق الداخلي أداة جيدة توفر المصداقية والثوقية لضمان كفاءة وجودة عالية للتقارير المالية، كما أنه يساعد على حماية أصول الوحدة الاقتصادية وحقوقها من خلال منع الاختلاس والتلاعب في الدفاتر والسجلات المحاسبية، فضلاً عن ضمان الأداء الجيد لأعمال وأنشطة الوحدة الاقتصادية .(Al-Omrani, 22:2019).

أن التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل، وضمان موضوعي واستشارة تهدف إلى إضافة قيمة وتحسين العمليات التنظيمية ، وبالتالي فإن التدقيق الداخلي يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها من خلال تطبيق نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عملية إدارة المخاطر ، (Bonai,2019: 2).

٣-٢-٣-١ مساهمة التدقيق الداخلي في جودة التقارير المالية:- يسهم التدقيق الداخلي من خلال عمله في تحسين جودة التقارير المالية وكما يأتي. (AL- Judy ,2019 :52)

١- يساعد التدقيق في اكتشاف أي أخطاء مقصودة أو غير مقصودة قد تحدث في الدفاتر والسجلات، مما يضمن خلو التقارير المالية من الأخطاء.

٢- يسهم في تدقيق المعلومات الداخلة، في إنتاج التقارير المالية والتي يمكن الوثوق بها في عملية صنع القرار .

٣- يتحقق من دقة البيانات والمعلومات التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية.

٤- يحمي الوحدة من التلاعب والاحتيال، وهو دور مهم، خاصة وأن المدقق الخارجي لن يكون قادراً على اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في البيانات المالية بسبب عدم وجوده الدائم في الوحدة الاقتصادية واعتمادها على عينات إحصائية بدلاً من الفحص الكامل، إذ يكون المدقق الداخلي هو الشخص الوحيد القادر على حماية الوحدة التي يعمل فيها من عمليات التلاعب بالأصول .

٥- يقوم بفحص وتقييم سلامة نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك مدى تحقيق أهدافه، بما في ذلك دقة المعلومات المحاسبية المحفوظة بواسطة النظام المحاسبي.

٣-٢-٣ دور المدققين الداخليين في جودة التقارير المالية:- يقوم المدقق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بتقييم مدى دقة نظام الرقابة الداخلي الذي تم وضعه ومدى تنفيذ كل جزء منه فعلياً وفقاً للخطط والسياسات والإجراءات المحددة ، ويتم منحه واجبات وصلاحيات ومسؤوليات وحقوق كاملة من قبل المسؤولين المخولين بإجراء الرقابة في الوحدات الاقتصادية ، ويتوقع أن توفر الرقابة التي يقوم بها المدقق الداخلي مدخلات أو توصيات إلى الإدارة العليا بشأن النتائج والعقبات وعدم الامتثال للإجراءات ومؤشرات عن عدم انتظام الأمور التي تحدث في سير عمل الوحدة والتي تعد من ضمن مسؤولية الإدارة ، وكما يلزم وجود رقابة داخلية لتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والامتثال للقوانين واللوائح ، وكذلك تقديم تقارير مالية عالية الجودة، وأن التدقيق الداخلي يقوم

بتقييم فعالية الرقابة الداخلية ، والمشاركة في إدارة المخاطر وضمان الامتثال للقوانين واللوائح ، وتعد الوظيفة الرئيسة للمدقق الداخلي فضلاً عن إلى إجراء التحقيقات والتقييمات للرقابة الداخلية هو كشف الضعف في آليات الرقابة الداخلية على عملية التقارير المالية، والتي تؤثر على جودة وموثوقية المعلومات المقدمة في التقارير المالية ، بهدف أن تكون التقارير المالية المنتجة موثوقة وذات جودة عالية ويمكن الاعتماد عليها من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية (Yusran , 2023 : 15) .

وأن للمدقق الداخلي علاقة وثيقة بجودة التقارير المالية لأن المدقق الداخلي يجب أن يتمتع بمعرفة أفضل في كل جانب من جوانب الوحدة الاقتصادية ليكون أكثر فعالية، وكذلك الكشف عن الاحتيال في التقارير المالية ويمكن أن تحسن جودة التقارير المالية ،وكما أن المدقق الداخلي يؤثر بشكل كبير على جودة التقارير المالية، أن هناك تنسيق وسلوك تعاوني جيد بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي ولهم تأثير إيجابي كبير على تحسين جودة التقارير المالية، كلما كانت درجة مشاركة المدقق الداخلي في مراقبة المعلومات المالية ، كانت جودة التقارير المالية أفضل .(Erfiansyah ,2018 :11) .

٣-٣-٣ مدى تعاون التدقيق الخارجي وانعكاسه في تحسين جودة التقارير المالية

٣-٣-٣-١ مفهوم التدقيق الخارجي:- يعرف التدقيق الخارجي " انه فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات مفردات القوائم المالية لإعداد تقرير رأيها محايداً عن صحة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي للوحدة الاقتصادية (Kahiya,2022: 6) ”

٣-٣-٣-٢ تأثير لجنة التدقيق الخارجي على جودة التقارير المالية :- أن التدقيق الخارجي له تأثير إيجابي كبير على جودة البيانات المالية ، تؤثر نتائج عمليات التدقيق الخارجي للتقارير المالية داخل الوحدة الاقتصادية على الجودة المقدمة لمستخدميها ، تتمثل مهمة ووظيفة التدقيق الخارجي في تقديم الرأي حول مدى عدالة التقارير المالية للوحدة ، وخاصة في عرض المركز المالي ونتائج العمليات في فترة ما ، لأنه في عملية التدقيق تهدف الوحدة إلى التحقق والتأكد من أن التقارير المالية للأداء السابق والمركز المالي الحالي تتوافق مع مبدأ " الصحيح والسليم " (٢١٤ : ٢٠٢٢ ، Dora Sembiring et al) .

٣-٣-٣-٣ دور الية التدقيق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية:- يؤدي خدمات التدقيق دوراً أساسياً في تقييم جودة التقارير المالية، إذ يؤثر المدقق الخارجي على جودة هذه التقارير، يهدف التدقيق الخارجي إلى التحقق من صحة وموثوقية التقارير المالية وإزالة الأخطاء المقصودة وغير المقصودة فيها، ومن ثم تحسين جودتها، وبموجب معايير التدقيق الخارجي، يُطلب من المدقق الخارجي مناقشة مدى جودة المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية، فضلاً عن المعايير المستخدمة في إعداد التقارير ذاتها (Mustafa ,2021 :87)

٣-٣-٣-٤ مدى تأثير عملية التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية وتحسين التقارير المالية (Ghanem , 2023) :255

تؤثر جودة عملية التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية التي تصدرها الوحدة الاقتصادية المدققة، وتعتبر تلك القوائم مرجعاً أساسياً للعديد من المستخدمين في اتخاذ قراراتهم ، يعبر مستوى جودة تقارير التدقيق عن قدرة المدقق الخارجي على الحصول على أدلة كافية ذات جودة ودعم لرأيه المهني المحاييد بشأن عدالة القوائم المالية. وتعتمد جودة تدقيق القوائم المالية على مجموعة من العوامل الأساسية. تشمل هذه العوامل:

- اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية: يتعين على المدقق الخارجي اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقريره ، هذا يعكس مدى حيادية واستقلالية المدقق لمنح مصداقية للبيانات المالية.
- الثقة والمصداقية: يقدم المدقق الخارجي درجة من الثقة والمصداقية لمستخدمي القوائم المالية. يعتمد ذلك على سمعة وكفاءة المدقق ومدى التزامه بالمعايير المهنية والأخلاقية المعترف بها.
- الحياد والاستقلالية: يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بحيادية واستقلالية كافية في أداء مهامه. يجب أن يكون مستقلاً عن المؤسسة المدققة وعن أي تأثير خارجي يمكن أن يؤثر على قراراته المهنية.
- الجودة والانتان: يجب على المدقق الخارجي أن يقدم خدماته بجودة عالية وبمستوى عالٍ من الانتان، يتطلب ذلك مهارات فنية وتقنية قوية، بالإضافة إلى معرفة شاملة بالمعايير المحاسبية والتشريعات المالية ذات الصلة.

المحور الرابع: الجانب العملي (تحليل نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات)

Analyze Questionnaire Results and Test Research Hypotheses

٤-١ : وصف وتشخيص خصائص أفراد العينة:- وللتعرف على خصائص أفراد العينة المبحوثة من حيث (التحصيل الدراسي ، التحصيل العلمي ، مجال العمل ، المنصب ، الخبرة الوظيفية) ، اذ تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لوصف تلك الخصائص لأفراد عينة الدراسة ، وكما يأتي :

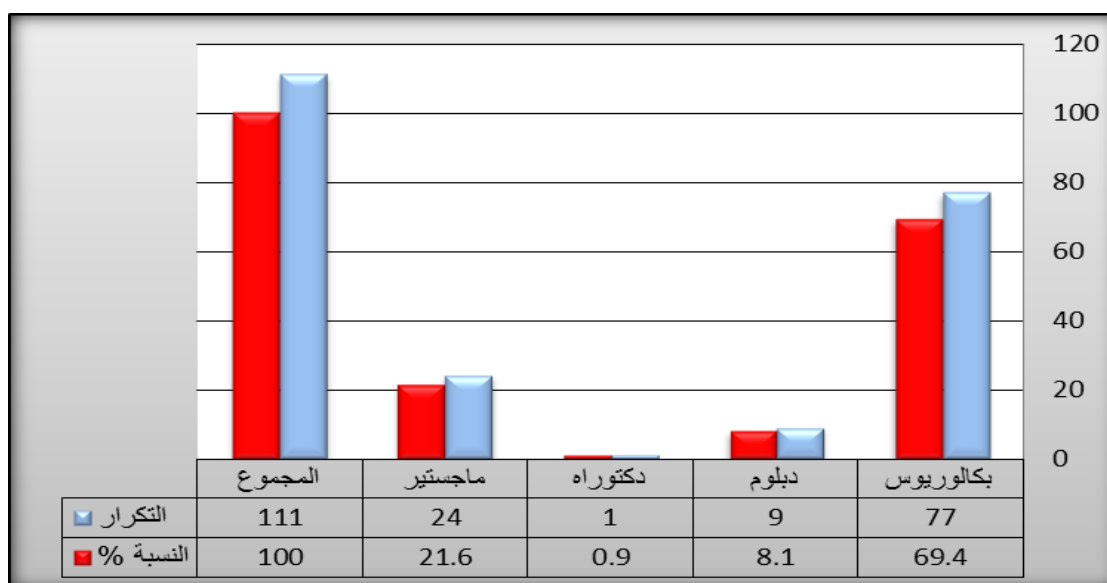
٤-١-١ التحصيل الدراسي :- يلاحظ من نتائج الجدول (١) ، والشكل (٢) ، أن عدد المبحوثين الذين تم اختيارهم من أفراد العينة بحسب التحصيل الدراسي ، إذ جاءت النسبة الأعلى عند تحصيل البكالوريوس بلغ عددهم (٧٧) فردا ، وبتكرار (٦٩.٤) % ، يليها تحصيل ماجستير اذ بلغ عدد افرادها (٢٤) أي بنسبه تكرارية (٢١.٦) ، وحقق تحصيل دبلوم (٩) فرد ، أي بنسبة تكرارية (٨.١) ، واخيرا بلغ عدد افراد تحصيل دكتوراه (١) فردا ، أي بنسبة تكرارية (٠.٩) ، من مجموع عينة الدراسة البالغة (١١١) وهذا يؤكد ان العاملين في محل الدراسة يحملون شهادات مناسبة لإنجاز اعمال الوحدة.

الجدول (١) التحصيل الدراسي

التحصيل	التكرار	النسبة %
بكالوريوس	77	69.4
دبلوم	9	8.1
دكتوراه	1	.9
ماجستير	24	21.6
المجموع	111	100.0

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج الإحصائية

الشكل (٢) التحصيل الدراسي



المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (١)

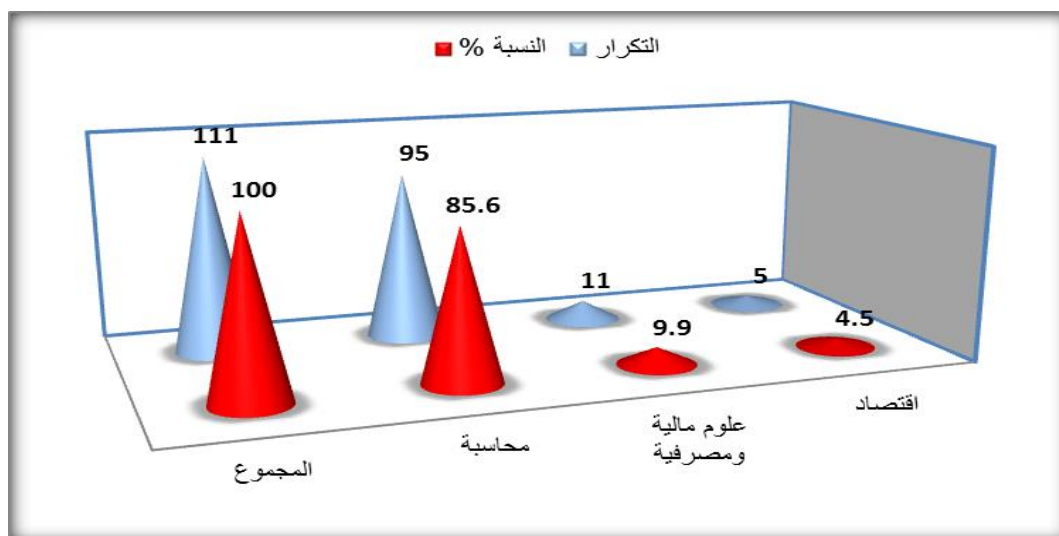
٤-١-٢ التحصيل العلمي:- يلاحظ من النتائج الظاهرة في الجدول (٢) ، والشكل (٣) ، ان اعلى نسبة كانت لتحصيل (محاسبة) اذ بلغ عددهم (٩٥) فردا ، أي بتكرار (٨٥.٦٪) ، وتليها تحصيل علمي (علوم مالية ومصرفية) اذ بلغ عدد افرادها (١١) ، وبتكرار (٩.٩٪) ، وان اقل نسبة كانت لتحصيل علمي (اقتصاد اذ بلغ عددهم (٥) فردا، أي بنسبة (٤.٥) ، وهذا يشير الى ان الوحدة قيد الدراسة تراعي مسالة التحصيلات العلمية في اعمالها.

الجدول (٢) التحصيل العلمي

التحصيل العلمي	التكرار	النسبة %
اقتصاد	5	4.5
علوم مالية ومصرفية	11	9.9
محاسبة	95	85.6
المجموع	111	100.0

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج الاحصائية

الشكل (٣) التحصيل العلمي



المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول رقم (٢)

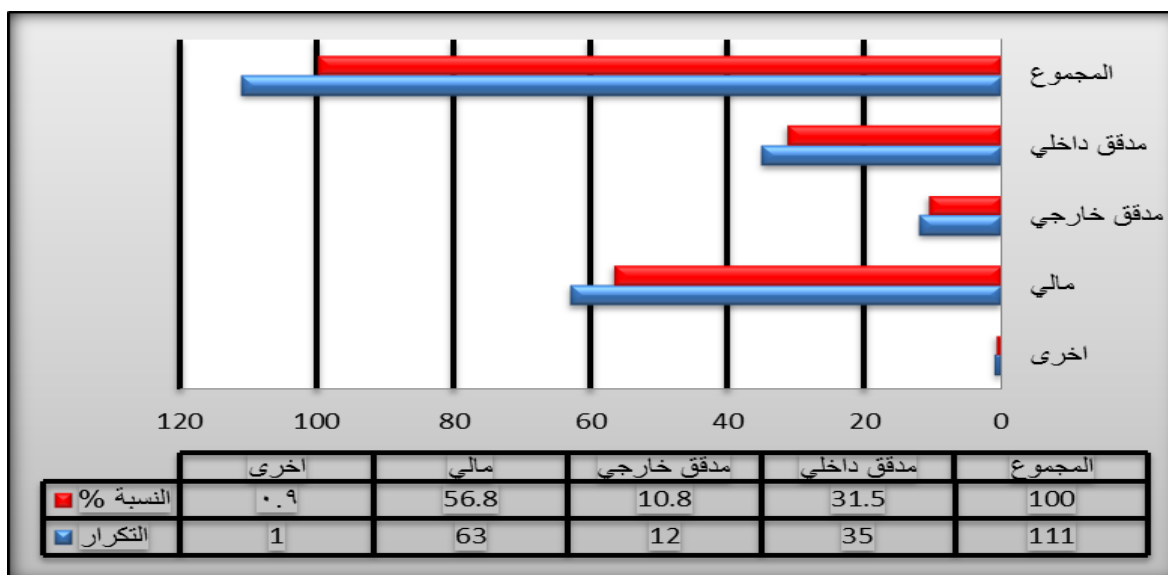
٤-١-٣ مجال العمل:- يلاحظ من نتائج الجدول (٣)، والشكل (٤)، ان اعلى نسبة كانت في مجال عمل (مالي) اذ بلغ عدد افرادها (٦٣) ، أي بنسبة تكرارية (٥٦.٨٪) ، من مجموع عينة الدراسة البالغة (١١١) ، ويليهما مجال عمل (مدقق داخلي) اذ بلغ عدد افراده (٣٥) ، بتكرار (٣١.٥٪)، وحقق مجال العمل (مدقق خارجي) (١٢) فردا وبتكرار (١٠.٨) ، وان اقل نسبة كانت في مجالات عمل (اخرى) ، اذ بلغ عدد افرادها (١) ، أي بتكرار (٠.٩٪) من افراد العينة محل الدراسة

الجدول (٣) توزيع الفئة مجال العمل

النسبة %	التكرار	مجال العمل
.9	1	اخرى
56.8	63	مالي
10.8	12	مدقق خارجي
31.5	35	مدقق داخلي
100.0	111	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج الاحصائية

الشكل (٤) مجال العمل



المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (٣)

٤-١-٤ المنصب : - يلاحظ من الجدول (٤) ، والشكل (٥) ، بأن اعلى نسبة من المناصب كانت (موظف شعبية) اذ بلغ عددهم (٦٣) فردا ، أي بتكرار (٥٦.٨) ، من مجموع عينة الدراسة البالغة (١١١) ، ويليهما منصب (مسؤول الشعبية) ، بلغ عدد افراده (٣٢) ، وبتكرار (٢٨.٨) ، وحقق منصب (مدير قسم) (١٤) فردا ، أي بتكرار (١٢.٦) ، واقل نسبة كانت لمنصب (عام) ، اذ بلغ عددهم (١) فردا ، أي بتكرار (٠.٩) .

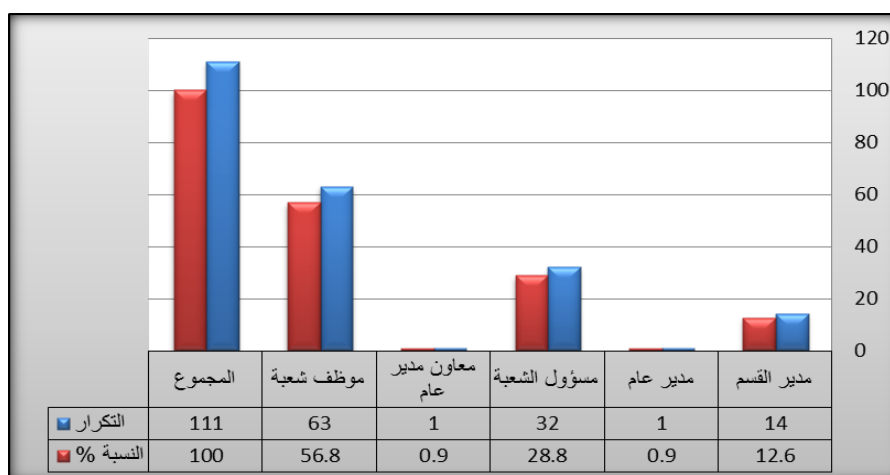
الجدول (٤) توزيع المنصب

النسبة %	التكرار	المنصب
12.6	14	مدير القسم
.9	1	مدير عام

28.8	32	مسؤول الشعبة
.9	1	معاون مدير عام
56.8	63	موظف شعبة
100.0	111	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج الاحصائية

الشكل (٥) توزيع المنصب



المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (٤)

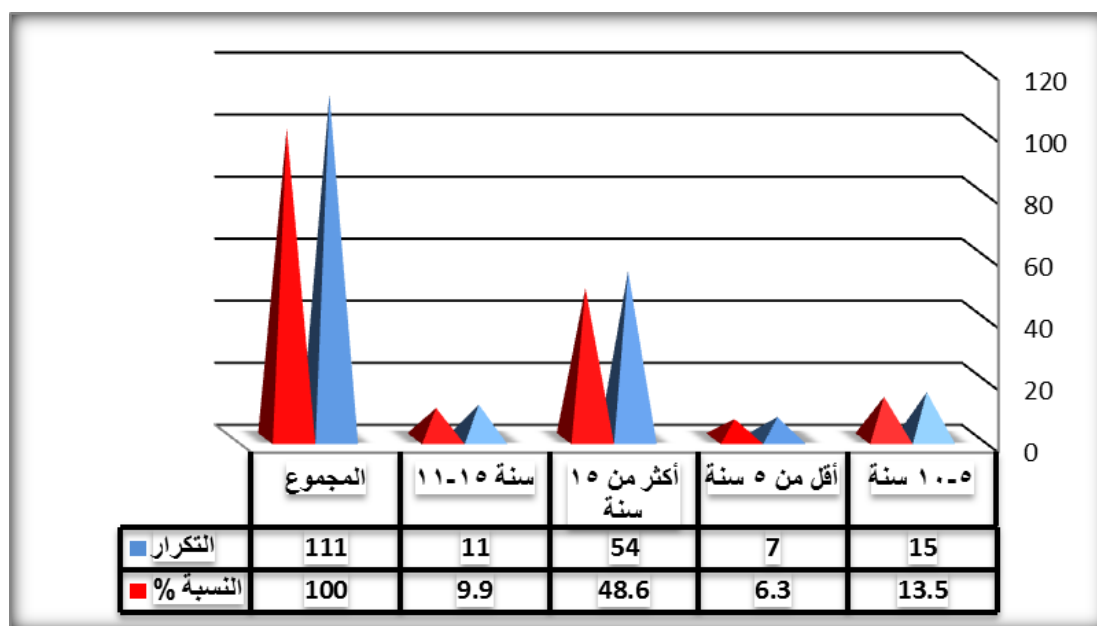
٤-١-٥ الخبرة الوظيفية : - يلاحظ من نتائج الجدول (٥) ، والشكل (٦) بأن النسبة الأعلى للعاملين ممن لديهم خبرة وظيفية (١٥ سنة فأكثر) اذ بلغ عددهم (٥٤) فردا ، وبتكرار (٤٨.٦٪) ، من مجموع عينة الدراسة البالغة (١١١) ، وتليها ممن لديهم خبرة وظيفية (٥ - ١٠ سنة) ، اذ بلغ عددهم (١٥) فردا ، أي بتكرار (١٣.٥) ، وحققت الخبرة الوظيفية (١١ - ١٥ سنة (١١) فردا ، وبتكرار (٩.٩) ، ولاحقاً تأتي الخبرة الوظيفية (أقل من ٥ سنوات) ، اذ بلغ عددهم (٧) فردا أي بتكرار (٦.٣٪) .

الجدول (٥) الخبرة الوظيفية

النسبة %	التكرار	الخبرة الوظيفية
13.5	15	10-كسنة
6.3	7	أقل من ٥ سنة
48.6	54	أكثر من ١٥ سنة
9.9	11	سنة ١١-١٥
100.0	111	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج الاحصائية

الشكل (٦) الخبرة الوظيفية



المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (٥)

٢-٤ فحص واختبار أداة قياس الدراسة (تحليل البيانات واختبار جودة مقياس الدراسة):- يتضمن هذا الجزء فحص واختبار جودة البيانات ومدى ملائمتها لأجراء التحليلات الاحصائية من خلال اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات واختبار أداة قياس الدراسة من خلال اختبار التناسق بين مكونات المقياس عن معامل الفا كرونباخ، والتحليل الوصفي لبيانات، واختبار فروض الدراسة للارتباط والتأثير البسيط والمتعدد .

١-٢-٤: ترميز مقاييس البحث:- تم ترميز مقياس البحث، كما موضح في الجدول (٦) بطريقة احصائية تتسم بالوضوح للتحقق من مستوى توافر المتغيرات قيد الدراسة والتي تتمثل بـ (التأكيد المشترك X) كمتغير مستقل بأبعاده الثلاثة المتضمنة لـ (الادارة X1 ، التدقيق الداخلي X2 ، التدقيق الخارجي X3) ، ومتغير (جودة التقارير المالية Y) كمتغير تابع .

الجدول (٦) ترميز مقياس البحث

المتغير	البعد	الرمز	عدد الفقرات
التأكيد المشترك	الادارة	X	٦
	التدقيق الداخلي		٦
	التدقيق الخارجي		٦
جودة التقارير المالية	جودة التقارير المالية	Y	١٨

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج الاحصائية

٢-٢-٤ : استجابة العينة :- تكون مجتمع الدراسة من المناصب الوظيفية (مدير قسم ، مدير عام ، مسؤول شعبة ، معاون مدير عام ، موظف شعبة) ، في الوحدة الاقتصادية ، وتم تحديد حجم العينة من هذا المجتمع بحسب أنموذج (دي موركان ، D.Morgan) العالمي، اذ تم توزيع (١١٣) استبانة ، واستبعاد (٢) استبانة لعدم كفاءتها للتحليل الاحصائي ، وبذلك أصبح

عدد الاستبانات الصالحة والتي خضعت للتحليل الاحصائي (١١١) استبانة , أي بنسبة (٩٨ %) , من مجموع الاستثمارات الموزعة , وهي نسبة تعد مقبولة لإجراء التحليل الاحصائي , وكما مبين في الجدول (٧).

الجدول (٧) تحديد عينة الدراسة جدول لتحديد حجم العينة من مجتمع معين

N	S	N	S	N	S	N	S	N	S
١٠	١٠	١٠٠	٨٠	٢٨٠	١٦٢	٨٠٠	٢٦٠	٢٨٠٠	٣٣٨
١٥	١٤	١١٠	٨٦	٢٩٠	١٦٥	٨٥٠	٢٦٥	٣٠٠٠	٣٤١
٢٠	١٩	١٢٠	٩٢	٣٠٠	١٦٩	٩٠٠	٢٦٩	٣٥٠٠	٢٤٦
٢٥	٢٤	١٣٠	٩٧	٣٢٠	١٧٥	٩٥٠	٢٧٤	٤٠٠٠	٣٥١
٣٠	٢٨	١٤٠	١٠٣	٣٤٠	١٨١	١٠٠٠	٢٧٨	٤٥٠٠	٣٥١
٣٥	٣٢	١٥٠	١٠٨	٣٦٠	١٨٦	١١٠٠	٢٨٥	٥٠٠٠	٣٥٧
٤٠	٣٦	١٦٠	١١٣	٣٨٠	١٨١	١٢٠٠	٢٩١	٦٠٠٠	٣٦١
٤٥	٤٠	١٨٠	١١٨	٤٠٠	١٩٦	١٣٠٠	٢٩٧	٧٠٠٠	٣٦٤
٥٠	٤٤	١٩٠	١٢٣	٤٢٠	٢٠١	١٤٠٠	٣٠٢	٨٠٠٠	٣٦٧
٥٥	٤٨	٢٠٠	١٢٧	٤٤٠	٢٠٥	١٥٠٠	٣٠٦	٩٠٠٠	٣٦٨
٦٠	٥٢	٢١٠	١٣٢	٤٦٠	٢١٠	١٦٠٠	٣١٠	١٠٠٠٠	٣٧٠
٦٥	٥٦	٢٢٠	١٣٦	٤٨٠	٢١٤	١٧٠٠	٣١٣	١٥٠٠٠	٣٧٥
٧٠	٥٩	٢٣٠	١٤٠	٥٠٠	٢١٧	١٨٠٠	٣١٧	٢٠٠٠٠	٣٧٧
٧٥	٦٣	٢٤٠	١٤٤	٥٥٠	٢٢٥	١٩٠٠	٣٢٠	٣٠٠٠٠	٣٧٩
٨٠	٦٦	٢٥٠	١٤٨	٦٠٠	٢٣٤	٢٠٠٠	٣٢٢	٤٠٠٠٠	٣٨٠
٨٥	٧٠	٢٦٠	١٥٢	٦٥٠	٢٤٢	٢٢٠٠	٣٢٧	٥٠٠٠٠	٣٨١
٩٠	٧٣	٢٧٠	١٥٥	٧٠٠	٢٤٨	٢٤٠٠	٣٣١	٧٥٠٠٠	٣٨٢
٩٥	٧٦	٢٧٠	١٥٩	٧٥٠	٢٥٦	٢٦٠٠	٣٣٥	١٠٠٠٠٠	٣٨٤

" N " is population size Note

" s " is sample size

الجدول (٨) الاستثمارات الموزعة

النسبة المئوية	الاستثمارات المستردة	الاستثمارات الموزعة	امانة بغداد
٩٨ %	١١١	١١٣	

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج الإحصائية

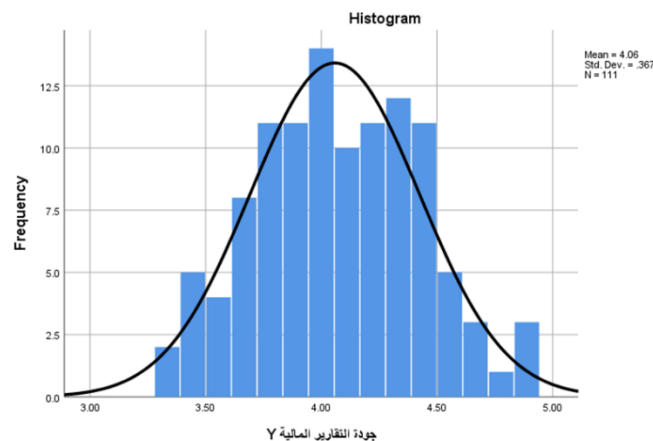
٤-٢-٣ : التوزيع الطبيعي :- لأغراض التحقق من موضوعية نتائج الدراسة فقد تم اجراء اختبار (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) وذلك للتحقق من خلو بيانات الدراسة من المشاكل الإحصائية التي قد تؤثر سلباً على نتائج اختبار فرضيات الدراسة, فيشترط هذا الاختبار توفر التوزيع الطبيعي في البيانات وبمعكس ذلك ينشأ ارتباط مزيف بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة, وبالتالي يفقد الارتباط قدرته على تفسير الظاهرة محل البحث او التنبؤ بها, وبمعنى اخر فان التوزيع الخاص بمتوسط العينات الممكن الحصول عليها من اي مجتمع من المجتمعات بطريقة تكافؤ الفرص يقترب من التوزيع الطبيعي , والتوزيع الطبيعي هو اكثر التوزيعات الاحتمالية اهمية واستخداما في مختلف المجالات الاقتصادية والادارية والصحية والتربوية وغيرها , وبالنظر الى الجدول , والشكل ادناه , فإنه يتبين ان توزيع بيانات المتغير التقديرات المحاسبية كانت طبيعية حيث كانت نسب التوزيع الطبيعي لكل الإجابات اكبر من (٠.٠٥) وهو المستوى المعتمد في المعالجة الإحصائية لهذه الدراسة. ويبين الجدول ادناه ان نسبة التوزيع الطبيعي قد بلغت (٠.١٥٨) , وهي اكبر من النسبة المقبول (٠.٠٥) , وهذه النتيجة تؤكد على توزيع البيانات طبيعياً .

الجدول (٩) نتائج اختبار (جودة التقارير المالية) (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test)

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		جودة التقارير المالية ^Y
N		111
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	4.0581
	Std. Deviation	.36679
Most Extreme Differences	Absolute	.58١.
	Positive	.58١.
	Negative	.53١-
Test Statistic		.58١.
Asymp. Sig. (2-tailed)		.00 ^{c,d} .

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج الإحصائية

الشكل (٧) نتائج اختبار جودة التقارير المالية



المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج الاحصائية

٤-٢-٤: الثبات او الموثوقية :- ثبات أداة الدراسة للتحقق من ثبات أداة الدراسة جرى حساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) للتأكد من ثبات أداة القياس لكون الاستبانة تقيس العوامل المراد قياسها والتثبيت من صدقها , وذلك عائد لطبيعة معمل كرونباخ ألفا في قياسه للاتساق الداخلي لفقرات القياس , وهذا يعني قوة الارتباط والتماسك بين فقرات القياس , إضافة الى ذلك فأن معمل (Alpha) يعطي بتقدير جيد للثبات , وللتحقق من ثبات أداة الدراسة بهذه الطريقة , طبقت معادلة كرونباخ ألفا على درجات أفراد عينة الثبات . وعلى الرغم من عدم وجود قواعد قياسية بخصوص القيم المناسبة ألفا , لكن من الناحية التطبيقية يعد (Alpha) أكبر أو يساوي (٠.٦٠) مقبول في البحوث المتعلقة بالعلوم الإدارية والإنسانية , ويوضح الجدول (١٠) نتائج الاختبار .

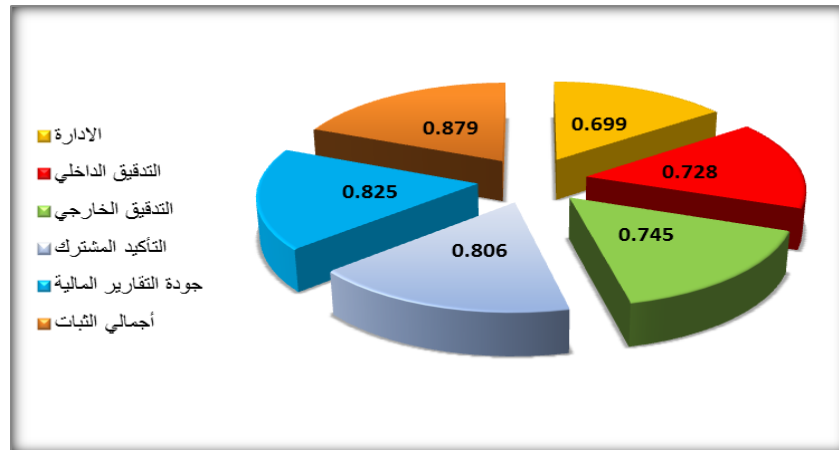
الجدول (١٠) " مؤشرات نتائج التماسك بين مكونات المقياس/ احصائيات الموثوقية " Reliability Statistics		
متغيرات وابعاد البحث	معامل ألفا كرونباخ	القرار
الإدارة	0.699	ثبات جيد
التدقيق الداخلي	0.728	ثبات جيد
التدقيق الخارجي	0.745	ثبات جيد
التأكيد المشترك	0.806	ثبات جيد
جودة التقارير المالية	0.825	ثبات جيد
أجمالي الثبات	0.879	ثبات جيد

المصدر: أعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V ٢٥.

يتضح من الجدول بأن معامل ثبات لكافة متغيرات أداة الدراسة بلغ (٠.٨٧٩) , وعلى مستوى بعد الإدارة بلغت (٠.٦٩٩) وبلغت (٠.٧٢٨) للبعد التدقيق الداخلي , اما على مستوى بعد التدقيق الخارجي بلغ (٠.٧٤٥) , وللمتغير التأكيد المشترك بلغ (٠.٨٠٦) , وعلى مستوى متغير جودة التقارير المالية بلغت (٠.٨٧٩) , وهذا يعني أن قيم كرونباخ ألفا تشير الى وجود علاقة اتساق وترابط عالي بين فقرات مقياس المجال الفرعي الواحد وفقرات المجال الرئيسي وكذلك لأداة الدراسة ككل , اذ النسب

تزيد عن النسبة المقبولة احصائيا وبالبالغة (٦٠ %) حسب, بعبارة أخرى الدلالة على إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تترتب عند تطبيق الاستبانة .

الشكل (٨) " مؤشرات نتائج التناسق بين مكونات المقياس / احصائيات الموثوقية " Reliability Statistics



المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج الاحصائية

٣-٤ التحليل الوصفي لبيانات قيد الدراسة : - يتضمن هذا المبحث تحليل استجابات أفراد العينة حول المتغيرات الرئيسية وابعادها وتفسيرها من خلال عرض الاوساط الحسابية , والانحراف المعياري , ومعامل الاختلاف , والاهمية النسبية , والتكرارات والنسب المئوية , اذ اعتمد الباحث مستويات المقارنة للفئات على رأي, الذي أشار الى أنه في حالة اعتماد مقياس ليكرت الخماسي (اتفق تماما - لا اتفق تماما) فأن هناك خمس فئات تنتمي لها المتوسطات الحسابية وتحديد الفئة من خلال إيجاد طول المدى (٥ - ١ = ٤) , ومن ثم قسمة المدى على عدد الفئات (٥) (٤ / ٥ = ٠.٨٠) , وبعد ذلك يضاف الى الحد الأدنى للمقياس (١) أو يطرح من الحد الأعلى للمقياس (٥) , وتكون الفئات كما في الجدول (١١) الاتي :

الجدول (١١) وزن مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale المعتمد في الدراسة

طول الفئة	درجة الموافقة
١ - ١.٧٩	لا اتفق تماما
١.٨ - ٢.٥٩	لا اتفق
٢.٦ - ٣.٣٩	محايد
٣.٤ - ٤.١٩	اتفق
٤.٢ - ٥	أففق تماما

١-٣-٤ : متغير التأكيد المشترك (X)

تكون هذا المتغير في الاستبانة من ثلاثة ابعاد , وثمانية عشر (١٨) فقرة (١ - ١٨) لقياس (التأكيد المشترك) , ونلاحظ من نتائج الظاهرة في جدول (١٢) أن الوسط الحسابي العام للمتغير بلغ (٤.١٦) , بين الوزن الافتراضي (٣.٤ - ٤.١٩) , واهمية نسبية (٨٣.٣٠) , عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للمتغير ككل اذ بلغت (٠.٣٥) , (٨.٦٠) على الترتيب , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك

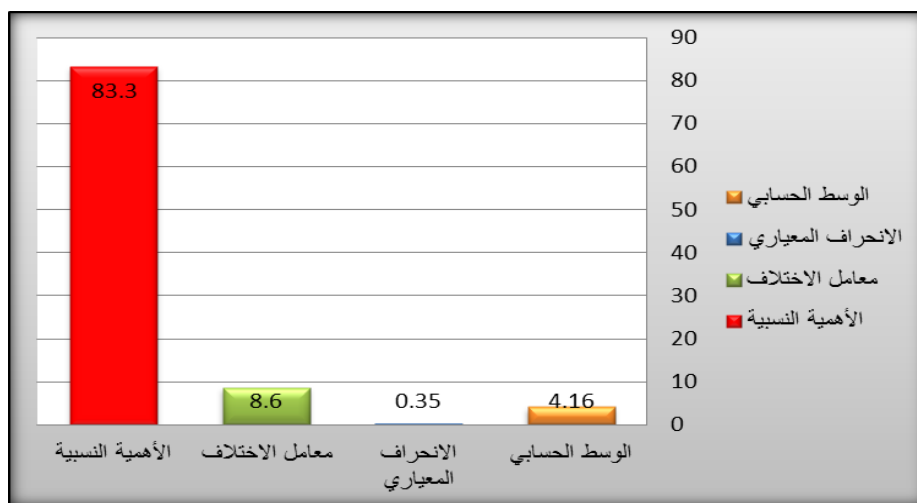
تقارب وتجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة , وهذه النتيجة تؤكد على اهمية التأكيد المشترك في عمل الوحدة محل الدراسة .

الجدول (١٢) المؤشرات الاحصائية لمتغير التأكيد المشترك

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
	التأكيد المشترك X	4.16	0.35	8.60	83.30

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج الاحصائية

الشكل (٩) المؤشرات الاحصائية لمتغير التأكيد المشترك



المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (١٢)

الجدول (١٣) المؤشرات الاحصائية لمتغير التأكيد المشترك

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
	التأكيد المشترك X	4.16	0.35	8.60	83.30

٤-٣-١-١ : بعد الإدارة (X1) :- يتكون هذا البعد في الاستبانة من (٦) فقرات (١ - ٦) لقياس (الإدارة) , ونلاحظ من نتائج الظاهرة في جدول (١٤) أن الوسط الحسابي العام بلغ (٣.٩٢) , بين الوزن الافتراضي (٣.٤ - ٤.١٩) , واهمية نسبية (٧٨.٥٩) , عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للبعد ككل اذ بلغت (٠.٤٧) , (١٢.١٨) على الترتيب , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تقارب وتجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة , وهذه النتيجة تؤكد على اهمية الادارة في عمل الوحدة قيد الدراسة , أما على مستوى فقرات البعد الفرعية فهي تختلف في ترتيب اهميتها , حيث جاءت بالمرتبة الاولى الفقرة رقم (٢) والتي تنص (ضرورة قيام الإدارة العليا بتوفير متطلبات التدريب والتوجيه لموظفي التدقيق لضمان عملية التأكيد المشترك بشكل أكثر شفافية وموثوقية) , بوسط حسابي (٤.٤٣) بين الوزن الفرضي (٣.٤ - ٤.١٩) , واهمية نسبية (٨٨.٦٥) عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للفقرة اذ بلغت (٠.٥٦) , (١٢.٧٧) على الترتيب , التي تشير الى التشتت

المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تقارب وتجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة حوله هذه الفقرة , وبلغت شدة الاجابات التكرارية (55) وبنسبة مئوية (49.55 %) , التي تشير الى خيار (اتفق تماما) , وهذه النتائج تؤكد ان على ضرورة قيام الإدارة العليا بتوفير متطلبات التدريب والتوجيه لموظفي التدقيق لضمان عملية التأكد المشترك بشكل أكثر شفافية وموثوقية, كما حصلت الفقرة رقم (٥) التي تنص (ترفع الادارة تقريراً مفصلاً للجهات العليا لغرض تحديد مناطق الضعف و القوة في الوحدة الاقتصادية) , على اقل وسط حسابي , اذ بلغ (٣.٧٠) بين الوزن الفرضي (٣.٤ – ٤.١٩) , واهمية نسبية (٧٤.٠٥) عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للفقرة اذ بلغت (٠.٩٩) , (٢٦.٩١) على الترتيب , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة حوله هذه الفقرة , وبلغت شدة الاجابات التكرارية (٥٢) وبنسبة مئوية (٤٦.٨٥ %) , التي تشير الى خيار (اتفق) , وهذه النتائج تؤكد ان الادارة ترفع تقريراً مفصلاً للجهات العليا لغرض تحديد مناطق الضعف و القوة في الوحدة الاقتصادية , وما يؤكد هذه النتائج حصول جميع الفقرات الفرعية للبعد على متوسطات حسابية تراوحت بين (اتفق تماما , اتفق) وهذا ما يعكس التقارب والتجانس في إجابات أفراد وحدة المعاينة للدراسة نحو الادارة ومدى اهمية تطبيقها في الوحدة محل الدراسة .

الجدول (١٤) المؤشرات الاحصائية لبعد الادارة ١X

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية %	ت	%	المفاضلة
١	أن المعلومات التي توفرها إدارة الوحدة الاقتصادية كافية لأجراءات عملية التأكد المشترك	3.74	0.817	21.85	74.77	64	57.66	3
٢	ضرورة قيام الإدارة العليا بتوفير متطلبات التدريب والتوجيه لموظفي التدقيق لضمان عملية التأكد المشترك بشكل أكثر شفافية وموثوقية.	4.43	0.566	12.77	88.65	55	49.55	1
٣	أن الإدارة العليا مسؤولة عن الأمتثال للقوانين والتشريعات المالية والمحاسبية المعمول بها.	4.24	0.741	17.47	84.86	50	45.05	2
٤	توفر الإدارة في الوحدة الاقتصادية أنشطة كافية لمراقبة المخاطر والسيطرة عليها	3.74	0.891	23.84	74.77	54	48.65	4
٥	ترفع الادارة تقريراً مفصلاً للجهات العليا لغرض تحديد مناطق الضعف و القوة في الوحدة الاقتصادية.	3.70	0.996	26.91	74.05	52	46.85	6
٦	تضع الإدارة إطار للمخاطر والرقابة لتحديد الانحرافات في الوقت المناسب والعمل على وضع حلول مناسبة لها.	3.72	0.896	24.09	74.41	55	49.55	5
	الادارة X1	3.92	0.47	12.18	78.59			

المصدر: من اعداد الباحثان باعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

٤-٣-١-٢ بعد التدقيق الداخلي (X2) :- يتكون هذا البعد في الاستبانة من (٦) فقرات (٧ - ١٢) لقياس (التدقيق الداخلي) , ونلاحظ من نتائج الظاهرة في جدول (١٥) أن الوسط الحسابي العام بلغ (٤.٢٥) , بين الوزن الافتراضي (

٤.٢ - ٥) , واهمية نسبية (٨٥.٠٥) , عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للبعد ككل اذ بلغت (٠.٤٤) , (١٠.٥٢) على الترتيب , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تقارب وتجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة , وهذه النتيجة تؤكد على اهمية التدقيق الداخلي في عمل الوحدة قيد الدراسة , أما على مستوى فقرات البعد الفرعية فهي تختلف في ترتيب اهميتها , حيث جاءت بالمرتبة الاولى الفقرة رقم (11) والتي تنص (ضرورة وجود نظام جيد لتنسيق الجهود والعمل بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف مقدمي التأكيد المشترك خلال عملية التأكيد المشترك) , بوسط حسابي (٤.٣٢) بين الوزن الفرضي (٣.٤ - ٤.١٩) , واهمية نسبية (٨٦.٤٩) عند مستوى تقييم جيد جدا , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للفقرة اذ بلغت (٠.٦٠) , (١٤.٠٠) على الترتيب , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تقارب وتجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة حوله هذه الفقرة , وبلغت شدة الاجابات التكرارية (٥٩) وبنسبة مئوية (٥٣.١٥ %) , التي تشير الى خيار (اتفق) , وهذه النتائج تؤكد ان على ضرورة وجود نظام جيد لتنسيق الجهود والعمل بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف مقدمي التأكيد المشترك خلال عملية التأكيد المشترك, كما حصلت الفقرة رقم (٩) التي تنص (أن التدقيق الداخلي يسهم في تحقيق نشاط منظم يحسن من فاعلية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة) , على اقل وسط حسابي , اذ بلغ (٤.١٧) بين الوزن الفرضي (٣.٤ - ٤.١٩) , واهمية نسبية (٨٣.٤٢) عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للفقرة اذ بلغت (٠.٦٨) , (١٦.٤٤) على الترتيب , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة حوله هذه الفقرة , وبلغت شدة الاجابات التكرارية (٦٢) وبنسبة مئوية (٥٥.٨٦ %) , التي تشير الى خيار (اتفق) , وهذه النتائج تؤكد أن التدقيق الداخلي يسهم في تحقيق نشاط منظم يحسن من فاعلية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة , وما يؤكد هذه النتائج حصول جميع الفقرات الفرعية للبعد على متوسطات حسابية تراوحت بين (اتفق تماما , اتفق) وهذا ما يعكس التقارب والتجانس في إجابات أفراد وحدة المعاينة للدراسة نحو التدقيق الداخلي ومدى اهميته في الوحدة قيد الدراسة .

الجدول (١٥) المؤشرات الاحصائية لبعد التدقيق الداخلي ٢X

الجدول (١٥) المؤشرات الاحصائية لبعد التدقيق الداخلي ٢X							
ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية %	ت	المفاضلة %
7	أن التدقيق الداخلي يعمل على إضافة قيمة من خلال تقديمه خدمات تأكيدية و استشارية في وحدة الإقتصادية.	4.22	0.768	18.21	84.32	٥٠	٤٥.٠٥
8	أن وجود وحدة التدقيق الداخلي يساعد في زيادة الامتثال للمعايير المحاسبية والتنظيمات المالية ذات الصلة.	4.28	0.663	15.49	85.59	٥٧	٥١.٣٥
9	أن التدقيق الداخلي يسهم في تحقيق نشاط منظم يحسن من فاعلية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.	4.17	0.686	16.44	83.42	62	55.86

المصدر: من اعداد الباحثان باعتماد على البرنامج الاحصائي spss

X3 جدول (١٦) المؤشرات الاحصائية لبعء التدقيق الخارجى

المفاضلة							الفقرات	ت
	%	ت	الاهمية النسبية %	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
6	47.75	53	82.52	19.09	0.788	4.13	يعتمد التدقيق الخارجي على العمل الذي يؤديه التدقيق الداخلي خلال تقديمه بعملية التأكيد المشترك.	13
4	٤٦.٨٥	٥٢	86.31	15.30	0.660	4.32	أن التدقيق الخارجي يلعب دوراً فعالاً في اكتشاف الأخطاء ومنع الاحتيال والسلوك غير القانوني.	14
5	55>86	62	83.96	15.68	0.658	4.20	للتدقيق الخارجي دور في جعل طرق القياس المتبعة قابلة للتحقق.	15
3	50.45	56	87.57	16.02	0.701	4.38	ضرورة وضع آليات التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بما يعزز أنموذج التأكيد المشترك.	16
2	54.05	60	88.47	16.00	0.708	4.42	أن خبرة واستقلالية وكفاءة المدقق الخارجي تعزز من فاعلية تقديم التأكيد المشترك .	17
1	54.95	61	88.83	15.97	0.709	4.44	يعد التدقيق الخارجي خط دفاع ضروري يساهم في تقديم تأكيد في داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها.	18
			86.28	10.84	0.46	4.31	التدقيق الخارجي X3	

المصدر: من اعداد الباحثان باعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

٤-٣-٢ : متغير جودة التقارير المالية (Y) : يتكون هذا المتغير في الاستبانة من ثمانية عشر (١٨) فقرة (١٩ - ٣٦) لقياس (جودة التقارير المالية) , ونلاحظ من نتائج الظاهرة في جدول (١٧) أن الوسط الحسابي العام للمتغير بلغ (٤٠.٥) , بين الوزن الافتراضي (٣.٤ - ٤.١٩) , واهمية نسبية (٨١.١٦) , عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للمتغير ككل اذ بلغت (٠.٣٦) , (٩.٠٤) على الترتيب , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تقارب وتجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة , وهذه النتيجة تؤكد على اهمية جودة التقارير المالية في عمل الوحدة محل الدراسة . أما على مستوى فقرات المتغير الفرعية فهي تختلف في ترتيب اهميتها , حيث جاءت بالمرتبة الاولى الفقرة رقم (25) والتي تنص (أن وجود مقدمي خدمات التأكيد المشترك يساهم في زيادة مصداقية التقارير المالية) , بوسط حسابي (٤.٢٥) بين الوزن الفرضي (٣.٤ - ٤.١٩) , واهمية نسبية (٨٥.٠٥) عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للفقرة اذ بلغت (٠.٦٨) , (١٦.٠٠) على الترتيب , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تقارب وتجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة حوله هذه الفقرة , وبلغت شدة الاجابات التكرارية (٥٩) وبنسبة مئوية (٥٣.١٥ %) , التي تشير الى خيار (اتفق) , وهذه النتائج تؤكد أن وجود مقدمي خدمات التأكيد المشترك يساهم في زيادة مصداقية التقارير المالية, كما حصلت الفقرة رقم (٣٢) التي تنص (ان وجود معايير محاسبية محلية كافية للأعداد تقارير مالية عالية الجودة وفق أنموذج التأكيد المشترك) , على اقل وسط حسابي , اذ بلغ (٣.٧٦) بين الوزن الفرضي (٣.٤ - ٤.١٩) , واهمية نسبية (٧٥.١٤) عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للفقرة اذ بلغت (٠.٨٢) , (٢١.٩٠) على الترتيب , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل

من واحد صحيح أي هناك تجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة حوله هذه الفقرة , وبلغت شدة الاجابات التكرارية (٥٧) وبنسبة مئوية (٥١.٣٥ %) , التي تشير الى خيار (اتفق) , وهذه النتائج تؤكد ان على وجود معايير محاسبية محلية كافية للأعداد تقارير مالية عالية الجودة وفق أنموذج التأكيد المشترك, وما يؤكد هذه النتائج حصول جميع الفقرات الفرعية للمتغير جودة التقارير المالية على متوسطات حسابية تراوحت بين (اتفق تماما , اتفق) وهذا ما يعكس التقارب والتجانس في إجابات أفراد وحدة المعاينة للدراسة نحو جودة التقارير المالية ومدى أهميتها في الوحدة محل الدراسة .

جدول (١٧) المؤشرات الإحصائية لمتغير جودة التقارير المالية ٧

المفاضلة							الفقرات	ت
	%	ت	الأهمية النسبية %	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
4	55.86	62	84.32	15.47	0.652	4.22	تسعى الوحدات الاقتصادية على توفير تقارير مالية عالية الجودة تتسم بالملاءمة.	19
13	52.25	58	79.10	19.70	0.779	3.95	تسعى إدارة الوحدة الاقتصادية إلى تخفيض حالة عدم التأكد وعدم التماثل في معلومات المحاسبة عند إعداد التقارير المالية.	20
11	48.65	54	80.18	19.75	0.792	4.01	هل تعتقد أن دور التأكيد المشترك يكمن أن يحسن جودة التقارير المالية في الوحدة الاقتصادية وأن المعلومات المحاسبية لها قيمة تنبؤية.	21
3	55.86	62	84.50	14.86	0.628	4.23	أن دور التأكيد المشترك يمكن أن يحسن جودة التقارير المالية في الوحدة الاقتصادية وأن المعلومات المحاسبية لها قيمة تأكيدية.	22
5	54.05	60	84.14	17.29	0.728	4.21	أن دور التأكيد المشترك يكمن أن يحسن جودة التقارير المالية في الوحدة الاقتصادية وأن المعلومات المحاسبية لها أهمية نسبية.	23
6	53.15	59	83.78	17.19	0.720	4.19	تحرص الوحدات الاقتصادية على توفير تقارير مالية ذات جودة عالية لأنها تدرك أهميتها بالنسبة لها ولأصحاب المصلحة.	24
1	53.15	59	85.05	16.00	0.680	4.25	أن وجود مقدمي خدمات التأكيد المشترك يساهم في زيادة مصداقية التقارير المالية.	25
7	47.75	53	83.60	18.59	0.777	4.18	تسعى الوحدات الاقتصادية على توفير تقارير مالية عالية الجودة تتسم بالمصداقية.	26
17	46.85	52	76.58	22.24	0.851	3.83	أن جودة التقارير المالية في الوحدة الاقتصادية تمتاز بالاكتمالية المعلومات المحاسبية.	27

12	41.44	46	79.64	22.20	0.884	3.98	28	تتميز التقارير المالية عالية الجودة بالدقة وخلو من الانحرافات الأخطاء الجوهرية.
8	54.95	61	83.42	16.12	0.672	4.17	29	توفر التقارير المالية معلومات محاسبية تطلبها الجهات الخارجية أو الداخلية في الوقت المناسب مما يساهم في اتخاذ القرارات
15	50.45	56	78.38	23.87	0.936	3.92	30	يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية خلال تقديم تقرير التأكيد المشترك.
16	90.99	101	78.20	7.36	0.288	3.91	31	أن عملية التأكيد المشترك له تأثير إيجابي للوحدة الإقتصادية في تحسين جودة التقارير المالية.
18	51.35	57	75.14	21.90	0.823	3.76	32	ان وجود معايير محاسبية محلية كافية للأعداد تقارير مالية عالية الجودة وفق أنموذج التأكيد المشترك.
9	64.86	72	81.08	15.18	0.616	4.05	33	تؤثر التقارير المالية ذات الجودة العالية والمعدة وفق التأكيد المشترك على اتخاذ القرارات الإقتصادية .
10	51.35	57	80.18	17.95	0.720	4.01	34	أن أنموذج مستويات الدفاع الثلاث يعد فعالاً في تحسين جودة التقارير المالية عالية الجودة.
14	56.76	63	78.74	19.16	0.754	3.94	35	أن إدارة الوحدة الإقتصادية تواجه تحديات في إعداد التقارير المالية وبجودة عالية .
2	61.26	68	84.86	14.64	0.621	4.24	36	أن العمل المشترك يؤثر بشكل إيجابي في تحسين طبيعة المعلومات محاسبية متعلقة بالتقارير المالية عالية الجودة.
			81.16	9.04	0.36	4.05		جودة التقارير المالية Y

المصدر: من اعداد الباحثان باعتماد على البرنامج الاحصائي spss

٤-٤ : اختبار فرضيات الارتباط بين متغيرات الدراسة :- أن الهدف الاساس من مقياس الارتباط هو لوصف درجة التغير الاقتراني بين متغيرات البحث أي تحديد قوة الارتباط بينهما وبيان ما إذا كان الارتباط قوي او ضعيف او لا يوجد علاقة, اضافة الى تحديد اتجاه العلاقة بين المتغيرين , اي بيان ما اذا كانت العلاقة طردية موجبة ام عكسية سالبة , اذ ان دراسة الارتباط تعد الاساس لدراسة وتحليل علاقات السببية كما وتعد مقاييس الارتباط من المؤشرات المهمة في قياس الصدق والثبات لما له من اهمية كبيرة للتأكد من سلامة الاختبارات واجراءات جمع البيانات .

٤-٤-١ - فرضية الارتباط الرئيسية الاولى : (لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين التأكيد المشترك X , وجودة التقارير المالية Y)

ك- يلاحظ من نتائج جدول (١٨) أن هناك علاقة ارتباط إحصائية معنوية بين التأكيد المشترك وبين جودة التقارير المالية , حيث بلغ معامل الارتباط (0.583^{**}) عند مستوى دلالة إحصائية (٠.٠٠٠) , وهي أقل من مستوى الدلالة (٠.٠٠١) , وتشير هذه العلاقة الإيجابية في معامل الارتباط الى اتجاه العلاقة الطردية بين المتغيرين , وتفسر تلك النتيجة الى أن دور التأكيد المشترك يمكن أن يحسن جودة التقارير المالية في الوحدة الإقتصادية وأن المعلومات المحاسبية لها قيمة تأكيدية , وهذه النتائج

تؤكد ، الى رفض فرضية الارتباط الرئيسة الاولى وقبول الفرضية البديلة والتي تنص (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين التأكيد المشترك X ، وجودة التقارير المالية Y) . وتتفرع من هذه الفرضية الرئيسة فرضيات فرعية عدة ، وكالاتي :
٤-١-١-٤ - فرضية الارتباط الفرعية الاولى : (لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين الادارة X1 ، وجودة التقارير المحاسبية Y)

ك- يلاحظ من نتائج الجدول (١٨) أن هناك علاقة ارتباط إحصائية معنوية بين الادارة وبين وجودة التقارير المالية ، حيث بلغ معامل الارتباط (0.435^{**}) عند مستوى دلالة إحصائية (٠.٠٠٠) ، وهي أقل من مستوى الدلالة (٠.٠٠١) ، وتشير هي العلاقة الإيجابية في معامل الارتباط الى اتجاه العلاقة الطردية بين البعد والمتغير ، وتفسر تلك النتيجة الى أن إدارة الوحدة الاقتصادية تسعى إلى تخفيض حالة عدم التأكد وعدم التماثل في معلومات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية، وهذه النتائج تؤكد ، الى رفض فرضية الارتباط الفرعية الاولى وقبول الفرضية البديلة والتي تنص (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين الادارة X1 ، وجودة التقارير المحاسبية Y) .

٤-١-٢-٤ - فرضية الارتباط الفرعية الثانية : (لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين التدقيق الداخلي X2 ، وجودة التقارير المالية Y)

يلاحظ من نتائج جدول (١٨) أن هناك علاقة ارتباط إحصائية معنوية بين التدقيق الداخلي وبين جودة التقارير المالية ، حيث بلغ معامل الارتباط (0.504^{**}) عند مستوى دلالة إحصائية (٠.٠٠٠) ، وهي أقل من مستوى الدلالة (٠.٠٠١) ، وتشير هي العلاقة الإيجابية في معامل الارتباط الى اتجاه العلاقة الطردية بين البعد والمتغير ، وتفسر تلك النتيجة الى أن التدقيق الداخلي يعمل على أضافة قيمة من خلال تقديمه خدمات تأكيدية و استشارية في وحدة الاقتصادية ، وهذه النتائج تؤكد ، رفض فرضية الارتباط الفرعية الثانية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين التدقيق الداخلي X2 ، وجودة التقارير المالية Y) .

٤-١-٣-٤ - فرضية الارتباط الفرعية الثالثة : (لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين التدقيق الخارجي X3 ، وجودة التقارير المالية Y)

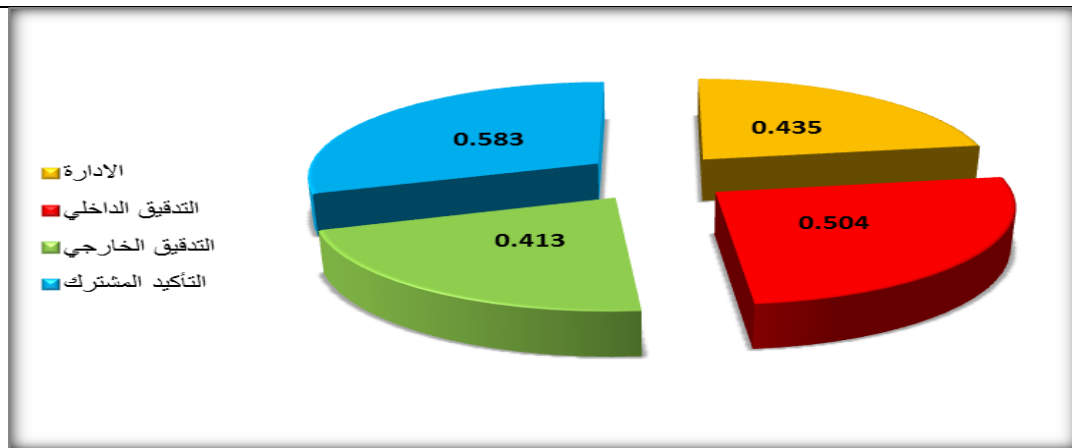
يلاحظ من نتائج الجدول (١٨) أن هناك علاقة ارتباط إحصائية معنوية بين التدقيق الخارجي وبين جودة التقارير المالية ، اذ بلغ معامل الارتباط (0.413^{**}) عند مستوى دلالة إحصائية (٠.٠٠٠) ، وهي أقل من مستوى الدلالة (٠.٠٠١) ، وتشير هي العلاقة الإيجابية في معامل الارتباط الى اتجاه العلاقة الطردية بين البعد والمتغير ، وتفسر تلك النتيجة الى أن التدقيق الخارجي يعد خط دفاع ضروري يساهم في تقديم تأكيد في داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها، وهذه النتائج تؤكد ، الى رفض فرضية الارتباط الفرعية الثالثة وقبول الفرضية البديلة والتي تنص (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين التدقيق الخارجي X3 ، وجودة التقارير المالية Y) .

جدول (١٨) علاقة الارتباط بين التأكيد المشترك X ، وجودة التقارير المالية Y

٢٠١٤					
التأكيد المشترك X	التدقيق الخارجي X3	التدقيق الداخلي X2	الادارة X1		
.583**	.413**	.504**	.435**	ارتباط بيرسون	جودة التقارير المالية Y
0.000	0.000	0.000	0.000	المعنوية	
111	111	111	111	حجم العينة	
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).					

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج الاحصائية

الشكل (١٠) علاقة الارتباط بين التأكيد المشترك X ، وجودة التقارير المالية Y



المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (١٨)

٤-٥ : اختبار فرضيات التأثير بين متغيرات الدراسة : من اجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بعلاقة التأثير، قام الباحث باستخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression Analysis) ، والانحدار المتعدد ، لبيان الاثر بين المحاور واتجاهها، ويمثل الاثر الايجابي بين متغيرين إلى أن الزيادة في إحدى المحاور يقابلها زيادة في المحور الآخر، أما الاثر السلبي فيشير إلى الزيادة في أحد المحاور يقابلها انخفاض في المحور الآخر.

الجدول (١٩) المؤشرات الاحصائية			
ت	المؤشر او الاختبار	الوصف	المعيار
1	F	اختبار معنوية الانموذج بصورة عامة	تقارن القيمة الحسابية مع القيمة الجدولية لقبول او رفض الفرضية
2	T	اختبار معنوية المعلمة (الميل الثابت) او (الميل الحدي)	تقارن القيمة الحسابية مع القيمة الجدولية لقبول او رفض الفرضية
3	β	القوة التأثيرية للمتغير او البعد المستقل في المتغير التابع	تعتمد القوة التأثيرية للبعد او المتغير على اختبار (t)
4	R^2	قدرة المتغير المستقل في تفسير المتغير التابع	من ١-٠ كلما اقترب من ١ كلما تكون القوة التفسيرية افضل

٤-٥-١ : اختبار تأثير التأكيد المشترك X في جودة التقارير المالية Y :

تنطلق فرضية التأثير الرئيسية الأولى للبحث من نص (لا توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية احصائية للتأكيد المشترك في جودة التقارير المالية) :- وبهدف تحقق الباحث من صحة الفرضية من عدمها ، تم استخدام أنموذج الانحدار الخطي البسيط ، فضلا عن مؤشرات قيمة (T) الجدولة ، وقيمة (F) الجدولية عند مستوى معنوية (٠.٠١ - ٠.٠٥) ، لرفض وقبول الفرضيات ، ويبين الجدول (٢٥) ، وجود علاقة تأثير ذو دلالة معنوية احصائية للتأكيد المشترك في جودة التقارير المالية ، بمستوى معنوية (٠.٠٠٠) وهي اقل من مستوى الدلالة (٠.٠١) ، وبدلالة قيمة (F) المحسوبة البالغة (٥٦.١٣٧) ، اذ تزيد على قيمتها الجدولة (6.78) ، وبدرجتي حرية (1,109) ، فيما بلغت قيمة معامل التفسير ($R^2 = 0.340$) للأنموذج ، والتي تشير الى تفسير التأكيد المشترك ما نسبته (٣٤.٠) من التغيرات التي تطرأ على جودة التقارير المالية في الوحدة الاقتصادية قيد الدراسة ، فيما تعزى النسبة المتبقية (٦٦.٠) من انموذج التفسير لمتغيرات أخرى لم تدخل بالأنموذج المختبر .

بينما بلغت قيمة الميل الحدي المعيارية ($\beta = ٠.٥٩٧$) ، أي ان التغير لوحدة واحدة في التأكيد المشترك في الوحدة قيد الدراسة ، سيحدث اهتماما تلقائي في جودة التقارير المالية بنسبة (٥٩.٧) ، وسجلت قيمة الثابت (α) في المعادلة (١.٥٧١) ، وهي معنوية احصائية اذ بلغت قيمة (t) المحسوبة لها (٤.٧١٧) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى معنوية (١٪) والبالغة (٢.٣٥) ، وبمعنى عندما يكون التأكيد المشترك مساويا للصفر فان جودة التقارير المالية لن تقل عن هذه القيمة .

وتوفر هذه النتائج دعماً كافياً لرفض فرضية التأثير الرئيسية الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تنص (توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية احصائية للتأكيد المشترك في جودة التقارير المالية) . وفرضية التأثير الرئيسية الأولى ثلاث فرضيات فرعية منبثقة منها وكالاتي :

٤-١-١-٥- اختبار الفرضية الفرعية الاولى : (لا توجد علاقة تأثير ذو دلالة احصائية لبعد الادارة X1 في جودة التقارير المالية Y)

يبين الجدول (٢٠) ، وجود علاقة تأثير ذو دلالة معنوية احصائية للإدارة في جودة التقارير المالية ، بمستوى معنوية (٠.٠٠٠) وهي اقل من مستوى الدلالة (٠.٠٠١) ، وبدلالة قيمة (F) المحسوبة (25.434) ، اذ تزيد عن قيمتها المجدولة (٦.٧٨) ، وبدرجاتي حرية (1,109) ، فيما بلغت قيمة معامل التفسير ($R^2 = 0.189$) ، والتي تشير الى تفسير الادارة ما نسبته (١٨.٩) من التغيرات التي تطرأ على جودة التقارير المالية في الوحدة محل الدراسة ، فيما تعزى النسبة المتبقية (٨١.١) من انموذج التفسير لمتغيرات أخرى لم تدخل بالانموذج المختبر .

بينما بلغت قيمة الميل الحدي المعيارية ($\beta = ٠.٣٣٣$) ، أي ان التغير لوحدة واحدة في الادارة في الوحدة الاقتصادية قيد الدراسة ، سيحدث اهتماماً تلقائياً في جودة التقارير المالية بنسبة (٣٣.٣) ، وسجلت قيمة الثابت (α) في المعادلة (٢.٧٤٨) ، وهي معنوية احصائياً اذ بلغت قيمة (t) المحسوبة لها (١٠.٥٠٤) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى معنوية (١٪) والبالغة (٢.٣٥) ، وبمعنى عندما تكون الادارة مساوية للصفر فان جودة التقارير المالية لن تقل عن هذه القيمة. وتوفر هذه النتائج دعماً كافياً لرفض فرضية التأثير الفرعية الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تنص (توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية احصائية للإدارة في جودة التقارير المالية)

٤-١-٢- اختبار الفرضية الفرعية الثانية : (لا توجد علاقة تأثير ذو دلالة احصائية لبعد التدقيق الداخلي X2 في جودة التقارير المالية Y)

يبين الجدول (٢٠) ، وجود علاقة تأثير ذو دلالة معنوية احصائية للتدقيق الداخلي في جودة التقارير المالية ، بمستوى معنوية (٠.٠٠٠) وهي اقل من مستوى الدلالة (٠.٠٠١) ، وبدلالة قيمة (F) المحسوبة (٣٧.٠٦٠) ، اذ تزيد عن قيمتها المجدولة (٦.٧٨) ، وبدرجاتي حرية (1,109) ، فيما بلغت قيمة معامل التفسير ($R^2 = 0.254$) ، والتي تشير الى تفسير التدقيق الداخلي ما نسبته (٢٥.٤) من التغيرات التي تطرأ على جودة التقارير المالية في الوحدة الاقتصادية محل الدراسة ، فيما تعزى النسبة المتبقية (٧٤.٦) من انموذج التفسير لمتغيرات أخرى لم تدخل بالانموذج المختبر .

بينما بلغت قيمة الميل الحدي المعيارية ($\beta = ٠.٤١٣$) ، أي ان التغير لوحدة واحدة في التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية قيد الدراسة ، سيحدث اهتماماً تلقائياً في جودة التقارير المالية بنسبة (٤١.٣) ، وسجلت قيمة الثابت (α) في المعادلة (٢.٣٠١) ، وهي معنوية احصائياً اذ بلغت قيمة (t) المحسوبة لها (٧.٩٢٩) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى معنوية (١٪) والبالغة (٢.٣٥) ، وبمعنى عندما يكون التدقيق الداخلي مساوية للصفر فان جودة التقارير المالية لن تقل عن هذه القيمة.

وتوفر هذه النتائج دعماً كافياً لرفض فرضية التأثير الفرعية الثانية وقبول الفرضية البديلة التي تنص (توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية احصائية للتدقيق الداخلي في جودة التقارير المالية) .

٤-١-٣- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة : (لا توجد علاقة تأثير ذو دلالة احصائية لبعد التدقيق الخارجي X3 في جودة التقارير المالية Y)

يبين الجدول (٢٠) ، وجود علاقة تأثير ذو دلالة معنوية احصائية للتدقيق الخارجي في جودة التقارير المالية ، بمستوى معنوية (٠.٠٠٠) وهي اقل من مستوى الدلالة (٠.٠٠١) ، وبدلالة قيمة (F) المحسوبة (٢٢.٤٣٢) ، اذ تزيد عن قيمتها المجدولة (٦.٧٨) ، وبدرجاتي حرية (1,109) ، فيما بلغت قيمة معامل التفسير ($R^2 = 0.171$) ، والتي تشير الى تفسير التدقيق الخارجي ما نسبته (١٧.١) من التغيرات التي تطرأ على جودة التقارير المالية في الوحدة الاقتصادية محل الدراسة ، فيما تعزى النسبة المتبقية (٨٢.٩) من انموذج التفسير لمتغيرات أخرى لم تدخل بالانموذج المختبر

بينما بلغت قيمة الميل الحدي المعيارية ($\beta = 0.324$) ، أي ان التغير لوحدة واحدة في التدقيق الخارجي في الوحدة الاقتصادية قيد الدراسة ، سيحدث اهتماما تلقائي في جودة التقارير المالية بنسبة (٣٢.٤) ، وسجلت قيمة الثابت (α) في المعادلة (٢.٦٦٠)، وهي معنوية احصائيا اذ بلغت قيمة (t) المحسوبة لها (٨.٩٥٨) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى معنوية (١%) والبالغة (٢.٣٥) ، وبمعنى عندما يكون التدقيق الخارجي مساويا للصفر فان جودة التقارير المالية لن تقل عن هذه القيمة.

وتوفر هذه النتائج دعما كافيا لرفض فرضية التأثير الفرعية الثالثة وقبول الفرضية البديلة التي تنص (توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية احصائيا للتدقيق الخارجي في جودة التقارير المالية) .

الجدول (٢٠) : اختبار الانحدار الخطي البسيط لأثر التأكيد المشترك في جودة التقارير المالية								
المتغير المعتمد	التأكيد المشترك X			(R ²)	(F)	المحسوبة (t)	Sig	القرار
جودة التقارير المالية Y	الادارة X1	(a)	٢.٧٤٨	٠.١٨٩	٢٥.٤٣٤	١٠.٥٠٤	٠.٠٠٠	قبول الفرضية البديلة
		(B)	٠.٣٣٣			٥.٠٤٣		
	التدقيق الداخلي X2	(a)	٢.٣٠١	٠.٢٥٤	٣٧.٠٦٠	٧.٩٢٩	٠.٠٠٠	قبول فرضية البديلة
		(B)	٠.٤١٣			٦.٠٨٨		
	التدقيق الخارجي X3	(a)	٢.٦٦٠	٠.١٧١	٢٢.٤٣٢	٨.٩٥٨	٠.٠٠٠	قبول الفرضية البديلة
		(B)	٠.٣٢٤			٤.٧٣٦		
	التأكيد المشترك X	(a)	١.٥٧١	٠.٣٤٠	٥٦.١٣٧	٤.٧١٧	٠.٠٠٠	قبول الفرضية البديلة
		(B)	٠.٥٩٧			٧.٤٩٢		
قيمة (F) الجدولية = ٦.٧٨ /// قيمة (t) الجدولية = ٢.٣٥ , ١.٦٥ /// حجم العينة = ١١٠								
عدد فرضيات العدم المقبولة = ٠								
عدد الفرضيات البديلة المقبولة = ٤								

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات لبرنامج SPSS V ٢٥

٤-٦ : اختبار فرضية التأثير المتعدد الرئيسية (الاولى) بين ابعاد متغير (التأكيد المشترك ومتغير جودة التقارير المالية) وكما هو مبين في الجدول (٢١) ، والتي تهتم باختبار مدى قوة العلاقة التأثيرية المتعددة بين المتغير المستقل التأكيد المشترك مع ابعادها مجتمعة والمتغير المعتمد جودة التقارير المالية والتي تنص (لا توجد علاقة تأثير متعددة ذات دلالة احصائية معنوية بين التأكيد المشترك مع ابعادها مجتمعة وجودة التقارير المالية) يبين الجدول (٢١) ، نتائج التحليل الاحصائي لفرضية التأثير المتعددة الرئيسية الاولى ، اذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (١٨.٥٢٦) . وهي اكبر من القيمة (F) الجدولية البالغة (3.43) عند مستوى دلالة (٠.٠١) ، وبدرجتي حرية (3,107) ، حيث يلاحظ من خلال هذه النتيجة ان العلاقة التأثيرية بين المتغير المستقل التأكيد المشترك مع ابعادها مجتمعة والمتغير التابع جودة التقارير المالية كانت علاقة طردية بمعنى كلما زاد الاهتمام بالتأكيد المشترك مع ابعادها بشكل مجتمع أدى ذلك الى تحسين جودة التقارير المالية بشكل افضل ، لذلك تؤكد هذه النتيجة على رفض فرضية العدم ويتم قبول الفرضية البديلة والتي تنص على (يوجد تأثير متعدد ذات دلالة احصائية

معنوية بين التأكيد المشترك مع ابعاده مجتمعة في جودة التقارير المالية) مما يدل ان التأكيد المشترك مع ابعاده له تأثير فاعل وجوهري في جودة التقارير المالية , وهذه النتيجة تؤكد ان الوحدة الاقتصادية قيد الدراسة عندما تعمل على الاهتمام بجميع ابعاد التأكيد المشترك معاً وبصورة واحدة اي بوقت واحد وبدون مفاضلة لبعد على حساب بعد اخر من ابعادها فان ذلك سيساعد الوحدة الاقتصادية محل الدراسة على التحسين من جودة التقارير المالية بشكل كلي .

ومن خلال قيمة معامل التحديد المصحح (R^2) البالغة (0.342) يتبين بأن التأكيد المشترك مع ابعاده يفسر ما نسبته (34.2%) من المتغيرات التي تطرأ على جودة التقارير المالية اما النسبة الباقية والبالغة (65.8%) فتعود الى متغيرات اخرى غير داخلية في نموذج البحث , ويتبين من خلال الجدول (21) قيمة معامل الميل الحدي (β) لكل من (الادارة , التدقيق الداخلي , التدقيق الخارجي) والبالغة (0.167 , 0.237 , 0.191) على الترتيب , وهي معنوية احصائيا اذ بلغت قيمة (t) المحسوبة لها (2.381 , 2.980 , 2.828) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى معنوية (1% , 5%) والبالغة (1.65 - 2.35) , وسجلت قيمة الثابت (α) في المعادلة (1.080) , وهي معنوية احصائيا اذ بلغت قيمة (t) المحسوبة لها (4.693) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى معنوية (1%) والبالغة (2.35) , وبمعنى عندما يكون التأكيد المشترك مع ابعاده مجتمعة مساويا للصفر فان جودة التقارير المالية لن يقل عن هذه القيمة .

الجدول (٢١) المؤشرات الاحصائية لتحليل اثر ابعاد التأكيد المشترك X مجتمعة في جودة التقارير المالية Y							
جودة التقارير المالية Y							التأكيد المشترك X
القرار	المعنوية	F المحسوبة	معامل التحديد R ²	المعنوية	T المحسوبة	معاملات الانحدار	
قبول الفرضية	٠.٠٠٠	١٨.٠٢٦	٠.٣٤٢	.000	4.693	1.580	الحد الثابت
				.006	2.828	.191	X1 الادارة
				.004	2.980	.237	X2 التدقيق الداخلي
				.019	2.381	.167	X3 التدقيق الخارجي
قيمة (F) الجدولية = ٣.٤٣ /// قيمة (t) الجدولية = ٢.٣٥ , ١.٦٥ /// حجم العينة = ١١٠							

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج الاحصائية

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

١-٥ : استنتاجات

- ١- من خلال تنفيذ التأكيد المشترك يتم دمج عمليات أنشطة الوحدة التي يقوم بها مقدمي خدمات التأكيد وإعطاء رؤية واضحة عن مخاطر المحتملة التي تواجهها الإدارة من خلال إعدادها التقارير المالية .
- ٢- عدم تنسيق الجهود وبشكل مشترك بين القائمين بأعمال مقدمي التأكيد وذلك لعدم وجود لجنة خاصة بالتأكد المشترك تعمل على قيامها بتدقيق قوائمها المالية في الوحدة الاقتصادية العراقية .
- ٣- عدم وجود إطار رقابي للمخاطر الإدارية التي تعمل على مواطنة الخطر و الضعف الإدارة وعدم وضع لإجراءات ووسائل خاص بالضبط الداخلي .
- ٤- عدم وجود دورات تدريبية تقوم بتنمية القدرات العاملين في اقسام الادارة التدقيق والداخلي الوحدة لضمان تفعيل وجودة التأكيد المشترك بشفافية ومهنية .

٥- تطبيق المعايير الدولي للتدقيق الداخلي رقم (IIA٢٠٥٠) يحقق التنسيق والاعتماد للتدقيق الداخلي يشارك المعلومات مع التأكيدات الأخرى ويزيل العقبات المتعلقة يتجاوز المسؤوليات الصلاحيات داخل الوحدة الاقتصادية .

٥-٢ : التوصيات

- ١- على الوحدات الاقتصادية العراقية القيام بالتنفيذ التأكيد المشترك ولا سيما أمانة بغداد وذلك لإعطاء رؤية واضحة للإدارة العليا عن المخاطر المحتملة التي تواجهها الإدارة في إعدادها لتقارير المالية .
- ٢- ينبغي على للإدارة العليا في أمانة بغداد باستحداث لجنة خاصة بتنفيذ أعمال التأكيد المشترك في هيكلها التنظيمي وقيامها بإعمال تدقيق التقارير المالية وبشكل مشترك ومنسق بين مقدمي خدمات التأكيد .
- ٣- قيام الإدارة بوضع إطار للمخاطر وإدارتها ومواطنه الخطر و الضعف ووضع إجراءات ووسائل الضبط الداخلي لتعزيز الرقابة والسيطرة عليها في الوقت المناسب والعمل على وضع حلول مناسبة لها .
- ٤- قيام الإدارة العليا بتنمية القدرات العاملين في اقسام الادارة و التدقيق الداخلي الوحدة لضمان تفعيل وجودة التأكيد المشترك بشفافية ومهنية .
- ٥- ينبغي قيام المدقق الداخلي بالالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولي والخاصة بالمعيار التدقيق الدولي رقم (IIA٢٠٥٠) المتضمن " ينبغي أن يقوم مدير التدقيق الداخلي أن يشارك المعلومات وتنسيق النشاطات بين الجهات الخارجية "

References:

- 1- Abdullah, (2020) "The Role of Governance Mechanisms in Activating the Combined Assurance Program for Sustainability Reports," Faculty of Commerce - Suez Canal University.
- 2- Abu Laban, Hatem Fawzi Mahmoud (2020) "The impact of internal auditing on the quality of financial reports in government institutions in the Gaza Strip," Journal of Research in Financial and Accounting Sciences, Volume 5, Issue 1 (2020), pp. 59-78.
- 3- Adebayo, Adeyemi, and Barry Ackers. 2023. "Adoption of the Combined Assurance Model by South African State-Owned Enterprises (SOEs)." National Accounting Review 5(1)
- 4- Ahmed, Qayed Nour El-Din, Bin Zaf, Lubna (2019) "The contribution of corporate governance to achieving the quality of financial reports," Algerian Journal of Research and Studies, Volume 2, Issue 6 (2019)
- 5- Al-Ani, Samir Shaker Mahmoud, (2015) "The impact of strategic management accounting techniques in improving the quality of financial reports," a field study in Jordanian companies for the manufacture of human pharmaceuticals, Department of Accounting, College of Business, Middle East University.
- 6- Al-Joudy, Mona Ahmed (2019), "The Role of Auditing in Improving the Quality of Financial Statements", Master's Thesis, Faculty of Economics, Business and Management Sciences, Biskra, University of Mohamed Khider.
- 7- Al-Noubi, Asi Akhdar Hassan (2021) "Modern methods of external auditing and their role in the quality of published financial reports" A field study in the Sudanese National Audit Office, Al-Nilein University, College of Graduate Studies
- 8- Al-Omrani, Abdul Qadir Muhammad Nasser, (2019) "The impact of internal audit characteristics on improving the quality of financial reports," a field study on internal audit units in banks and right-wing exchange companies in Sana'a, University of Science and Technology, Master's thesis.
- 9- Al-Shaat, Muhammad Haider Musa, 2017, "The Impact of the Internal Control System on the Quality of Financial Reports," an applied study on public joint-stock companies listed on the Palestine Stock Exchange, Department of Accounting and Finance, Islamic University of Gaza.
- 10- Al-Shafi'i, 2023, "The impact of COMBINED ASSURANCE on achieving sustainable development in Iraqi economic units," University of Baghdad, College of Administration and Economics, Department of Accounting, an applied study in the Municipality of Baghdad.
- 11- Al-Sulami, Shula Awadallah Ahmed (2022) "The impact of applying the accrual basis on the quality of financial reports in Saudi government units" (field study), Journal of Arts and Human Studies, Arab Foundation for Education, Science and Arts, Egypt, Volume 6, Issue
- 12- Awad, Adnan Tariq (2019) "The impact of corporate governance principles on the quality of financial reports in Iraqi commercial banks" Master's thesis, Al-Bayt University, Mafrag,
- 13- Balloul, Rafidah, Al-Ayeb, Zakia, Bakakra, Shaima, Bel-Arousi, Hanan (2022) "The role of external audit in the quality of financial reports," a field study, Shahid Hama University, Faculty of Economic Sciences, Commercial Sciences, and Management Sciences, Department of Management Sciences.
- 14- Bonai, Yulens Frits, Syaikhul Falah, and Sylvia C. Daat(2019). "The Influence of Human Resource Capacity and the Role of Internal Auditors on the Quality of Waropen Regency Regional Government Financial Reports." Journal of Accounting, Auditing and Assets .



- 15- Decaux, L., & Sarens, G. (2015). Implementing combined assurance: insights from multiple case studies. *Managerial Auditing Journal*.
- 16- Decaux, Loïc, and Gerrit Sarens. 2015. "The Determinants of Combined Assurance Adoption: A Global Survey."
- 17- Decaux, Loïc. 2015. "Internal Auditing and Organizational Governance : The Combined Assurance Approach." Dissertation 1–201.
- 18- Erfiansyah, E., & Kurnia, I. (2018). The Role of Internal Auditors on the Quality of Financial Reporting. *Scientific Journal of Management, Economics, & Accounting (MEA)*, 2(2), 144-160 .
- 19- Ghanem, Nadia and Barbatti, Hussein, (2023) "The contribution of the external auditor in reducing the effects of creative accounting practices on the quality of financial statements in light of the International Standard on Auditing 240 ISA" *Strategy and Development Journal*, Volume 13, Issue 1
- 20- Hoang, Hien, and Soon Yeow Phang. 2021. "How Does Combined Assurance Affect the Reliability of Integrated Reports and Investors' Judgments?" *European Accounting Review* 30(1):175–95.
- 21- Huibers, Sam C.J. (2015) , "Combined assurance: One language, one voice, one view." IIA CBOK Raporu (2015).
- 22- Kahia, Malika and Ben Arewa, Amina, (2022) "The contribution of external auditing to achieving the quality of financial reports," Mohamed Al-Bashir Al-Ibrahimi University, Master's thesis, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences.
- 23- Karkaz, Muhammad Salman, (2021) "Internal auditing and its impact on improving the quality of financial reports," an applied study of the Ministry of Transport, *Journal of Financial and Accounting Sciences*, issue twelve, December
- 24- Khenisa, B. (2022). " THAT the Combined Assurance Policy Framework " for 2021/2021 financial year be approved as a policy document by the Council." P . 3
- 25- Lewis I. 2014. "The Role of Internal Auditing in Providing Combined Assurance : Assessing Internal Financial Controls."
- 26- Madondo, Lancelot Nyaradzai . 2021. "Creating Competitive Advantage Through Combined Assurance in South African Organisations." (February)
- 27- Makki, Muhammad Al-Amin, (2019) "The Role of Peer Review in the Quality of Financial Reports," Master's thesis, submitted to the Council of the College of Commerce, Al-Nilein University, 2019.
- 28- Marais, Prof M& Rossuw. .. 2015. "THE IMPACT OF COMBINED ASSURANCE ON THE INTERNAL AUDIT FUNCTION Mr . D . Rossouw Masters of Philosophy : Internal Auditing Study Leader THE IMPACT OF COMBINED ASSURANCE ON THE INTERNAL AUDIT." (November 2015).
- 29- Mazimesh, Shariqi (2020) "External auditing as one of the government's most important external mechanisms and its role in limiting creative accounting practices," Setif University - Algeria, P 247-260.
- 30- Mustafa, Sarah Nizar, (2021) "The impact of governance mechanisms on accounting disclosure of sustainable development and its reflection on the quality of financial reports of Iraqi economic units" Master's thesis, University of Baghdad, College of Administration and Economics.
- 31- Nashwan, Iskandar Mahmoud Hussein (2017) "The trend towards joint auditing as an approach to improving the quality of financial reports" An applied study - *Journal of Economic and Administrative Sciences*, Issue 100, Volume 23, Pages 567-605
- 32- Qasimi, Asmaa, (2021), "The role of external auditing in improving the quality of financial reports from the point of view of academics and professionals," Master's thesis, Larbi Ben Mhidi University Oum El Bouaghi, Faculty of Economic Sciences, Commercial Sciences and Management Sciences.
- 33- Rabambi, Ntsandeni Talifhani Nehemiah(2021)." Investigating the impact of the combined assurance model in the management of risks in a selected municipality".
- 34- Salloum, 2023, "The role of governance mechanisms in activating Combined assurance and its reflection on the quality of profits for Iraqi banks," University of Baghdad, College of Administration and Economics, Master of Accounting study, applied study in the Municipality of Baghdad, p. 48 –
- 35- Sawafta, Othman Ahmed (2021) "The Impact of Internal Control on the Quality of Financial Reports: A Case Study in the Ministry of Finance in Ramallah," *Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences*, Volume 5, No. 15 (2021): 30-47.
- 36- Schreurs, H. K., & Marais, M. (2015). Perspectives of chief audit executives on the implementation of combined assurance. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 17(1), 73-86.
- 37- Sembiring, Evi Dora, Deti Susilawati, and Firli Agusetiawan Shavab Firli. (2022) "The Influence of the Audit Committee and External Audit on the Quality of Financial Reports in Manufacturing Companies." *Journal of Applied Business, Taxation and Economics Research* 2.2: 206-216
- 38- Tibi, Abdul Latif, Bin Al-Sheikh, Abdul Hamid (2020) "Assessing the role of the characteristics of accounting information in activating the quality of financial reports," a field study, *Majma' Al-Ma'rifa Magazine*, Volume 6, Issue 1 (2020).
- 39- Yusran, I. N. (2023). Determinants of the quality of financial reports. *International Journal of Professional Business Review: Int J. Prof. Bus. Rev.*, 8(3), 11.