



## فرائن للعلوم الاقتصادية والإدارية

KHAZAYIN OF ECONOMIC AND  
ADMINISTRATIVE SCIENCES

ISSN: 2960-1363 (Print)

ISSN: 3007-9020 (Online)



# The Impact of Using an Internal Audit Manual on Audit Quality Using Structural Equation Modeling (SEM) An Exploratory Study of Some Iraqi Colleges

Nazar maan Abdul Kareem<sup>1</sup>, Arshad Hameed Hasan<sup>2</sup>, Shaymaa Mohammed Ahmed<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Department of Economics, College of Administration and Economics, University of Diyala, 32001, Ba'aqubah, Diyala, Iraq;

<sup>2</sup> Department of Statistics, College of Administration and Economics, University of Diyala, 32001, Ba'aqubah, Diyala, Iraq;

<sup>3</sup> Middle Technical University, Baquba Technical Collage, Ba'aqubah, Diyala, Iraq;

[Dr.NazarM@uodiyala.edu.iq](mailto:Dr.NazarM@uodiyala.edu.iq)

[arshadhameed@uodiyala.edu.iq](mailto:arshadhameed@uodiyala.edu.iq)

[shyamaam\\_mohammad@mtu.edu.iq](mailto:shyamaam_mohammad@mtu.edu.iq)

**Abstract.** : Our study hopes to identify the effectiveness of making use of the Federal Court of Financial Supervision's Internal Audit Manual in the process of internal audit through Structural Equation Modeling (SEM). Internal internal auditing is dubbed it one of the key elements of the internal control system which is referred to the protection of resources and providing accurate financial data.

The manual is being generated on the basis of the integrated set of principles which constitute the fundamentals of internal audit and to complete the proper performance of audit services, best efficiency levels and effectiveness have to be achieved. As auditing quality serves the role of assuring the auditors' professional standards and satisfying financial statement users' needs, all parties can gain from it.

The results prove that there is indeed a high positive correlation and influence between the use of the manual and the level of quality in the internal audits with both positive and negative impact on the internal audit quality. The research highlighted the role of following the mandated manual to ensure efficient auditing occurrence. Consequently, the paper's author made a suggestion to developing it manually conducting training courses for auditors, involving them in the process of writing the manual and saying that they should strictly conform to the internal audit standards

**Keywords:** Internal Audit Manual, Guidance Manual for Internal Audit Units

DOI: [10.69938/Keas.2401011](https://doi.org/10.69938/Keas.2401011)

## تأثير استخدام دليل التدقيق الداخلي على جودة التدقيق باستعمال النمذجة الهيكلية البنائية (SEM) دراسة استطلاعية لبعض الكليات العراقية

ا.م. د نزار معن عبدالكريم<sup>1</sup>، م.م. ارشد حميد حسن<sup>2</sup>، م.م. شيماء محمد احمد<sup>3</sup>

<sup>1</sup> قسم الاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ديالى، 32001، بعقوبة، ديالى، العراق

<sup>2</sup> قسم الاحصاء، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ديالى، 32001، بعقوبة، ديالى، العراق

<sup>3</sup> قسم تقنيات المختبرات الطبية، الجامعة التقنية الوسطى، الكلية التقنية بعقوبة، بعقوبة، العراق

[Dr.NazarM@uodiyala.edu.iq](mailto:Dr.NazarM@uodiyala.edu.iq)

[arshadhameed@uodiyala.edu.iq](mailto:arshadhameed@uodiyala.edu.iq)

[shyamaam\\_mohammad@mtu.edu.iq](mailto:shyamaam_mohammad@mtu.edu.iq)

**المستخلص.** هدف هذا البحث إلى تقييم تأثير استخدام الدليل الاسترشادي للتدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي على جودة عملية التدقيق الداخلي باستخدام أسلوب النمذجة الهيكلية البنائية (SEM) حيث يعد التدقيق الداخلي من أهم مكونات نظام الرقابة الداخلي، ويؤمن حماية الموارد ويوفر بيانات مالية دقيقة.

يستند الدليل الاسترشادي إلى مجموعة متكاملة من المبادئ والمفاهيم الأساسية الخاصة بالتدقيق الداخلي، ويهدف إلى تحقيق أعلى مستويات الكفاءة والفعالية في أداء خدمات التدقيق. وتعني جودة التدقيق التزام المدقق بالمعايير المهنية وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط وتأثير إيجابي ذي دلالة معنوية بين استخدام الدليل الاسترشادي وجودة التدقيق الداخلي على المستويين الكلي والجزئي. وأكدت الدراسة أهمية الالتزام بالدليل لتحسين جودة التدقيق الداخلي. وبناءً على ذلك، أوصى الباحث بضرورة تطبيق الدليل وتحديثه دورياً، وإجراء دورات تدريبية للمدققين حول استخدامه، وإشراكهم في عملية تطويره، والتأكيد على الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الواردة فيه.

**الكلمات المفتاحية:** دليل التدقيق الداخلي، الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي.

Corresponding Author: E-mail: [Dr.NazarM@uodivala.edu.iq](mailto:Dr.NazarM@uodivala.edu.iq)

## 1. المقدمة:

يُعتبر التدقيق الداخلي عنصراً أساسياً في نظام الرقابة الداخلية والحوكمة في المنظمات. يقوم المدققون الداخليون بتقييم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية، ومدى الالتزام باللوائح والقوانين، وإدارة المخاطر، وضمان سلامة البيانات المالية. ومع ذلك، تعتمد جودة عملية التدقيق الداخلي على العديد من العوامل، بما في ذلك المعايير والإرشادات المهنية التي يتم اتباعها. في هذا الصدد، يعتبر دليل التدقيق الداخلي أداة مهمة لتوجيه المدققين الداخليين وضمان اتباع أفضل الممارسات في عملهم. يوفر دليل التدقيق الداخلي إرشادات وإجراءات محددة حول كيفية تخطيط وتنفيذ وإعداد تقارير التدقيق الداخلي، مما يساعد على تحقيق مستويات عالية من الجودة والاتساق.

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم تأثير استخدام دليل التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الداخلي باستخدام النمذجة الهيكلية البنائية (SEM). تعتبر النمذجة الهيكلية البنائية طريقة إحصائية متقدمة تسمح بدراسة العلاقات المعقدة بين المتغيرات المختلفة، بما في ذلك العوامل الكامنة وراء تلك العلاقات.

من خلال تحليل البيانات المجمعة من المدققين الداخليين العاملين في مختلف القطاعات، تسعى هذه الدراسة إلى توفير رؤى قيمة حول كيفية تعزيز جودة التدقيق الداخلي من خلال الاستخدام الفعال لدليل التدقيق الداخلي. بالإضافة إلى ذلك، ستساهم النتائج في تعميق فهمنا للعوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي، مثل الخبرة والتدريب والموارد المتاحة، مما يمكن المنظمات من اتخاذ إجراءات استباقية لتحسين عملياتها وضمان مستويات عالية من الفعالية والكفاءة.

## 1.1 مشكلة البحث:

على الرغم من الأهمية المتزايدة للتدقيق الداخلي في ضمان فعالية إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية كونه أحد عناصرها، إلا أن هناك نقصاً في الدراسات التي تتناول مدى تأثير أهمية استخدام دليل التدقيق الداخلي وتأثيره على جودة التدقيق الداخلي. يسعى هذا البحث إلى سد هذه الفجوة من خلال دراسة العلاقة بين استخدام دليل التدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي باستخدام النمذجة الهيكلية البنائية (SEM).

## 1.2 فرضية البحث:

يقوم هذا البحث على فرضيتين أساسيتين هما:

1. **الفرضية الأولى:** لا توجد علاقة ارتباط معنوية لدليل التدقيق الداخلي وبين جودة التدقيق الداخلي على المستوى الكلي والجزئي.

2. **الفرضية الثانية:** لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لدليل التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الداخلي على المستوى الكلي والجزئي.

## 1.3 أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث في عدة جوانب رئيسية:

1. يسلط الضوء على دور دليل التدقيق الداخلي في تعزيز جودة عملية التدقيق، وهو أمر حاسم لضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية والحوكمة في المنظمات.

2. يوفر رؤى قيمة للممارسين والمهنيين في مجال التدقيق الداخلي حول أهمية اتباع الدليل الاسترشادي للتدقيق الداخلي.

3. يساعد المنظمات على فهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي، مما يمكنها من اتخاذ إجراءات استباقية لتحسين عملياتها وإدارة المخاطر بشكل أفضل.

4. يساهم في تطوير المعرفة النظرية والعملية في مجال التدقيق الداخلي من خلال استخدام النمذجة الهيكلية البنائية، وهي طريقة إحصائية متقدمة لدراسة العلاقات المعقدة بين المتغيرات.

#### 1.4 أهداف البحث:

الهدف الرئيسي من هذا البحث هو تقييم تأثير استخدام دليل التدقيق الداخلي على جودة عملية التدقيق الداخلي. ويسعى البحث إلى تحقيق ذلك من خلال:

1. دراسة العلاقة بين استخدام دليل التدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي.
2. استخدام النمذجة الهيكلية البنائية (SEM) لتحليل البيانات وبناء نموذج يوضح العلاقات بين المتغيرات المختلفة.

#### 1.5 الدراسات السابقة:

أولاً: ابو طلامة و بن الطاهر وفي دراستهما عام 2012 بعنوان "دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، تناولت هذه الدراسة العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح والشفافية وجودة التقارير المالية. صياغات وكان هدف البحث هو دراسة مدى تأثير حوكمة الشركات على هذه الجوانب في سياق اعتماد النظام المحاسبي المالي وإثبات الترابط بينها كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن الآليات المحاسبية تحظى باهتمام كبير وتشكل عنصراً رئيسياً في الاستراتيجيات والأساليب المتنوعة المستخدمة لتطبيق الحوكمة في المنظمات، على الرغم من وجود آليات حوكمة الشركات المتعددة.

ثانياً: وفي دراسة أسامة (2015) بعنوان (أثر تطبيق حوكمة الشركات وجودة المعلومات المالية والإفصاح المحاسبي) سعى الباحث إلى التأكيد على دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة عالية من المعلومات المالية والإفصاح المحاسبي. هدفت الدراسة إلى معالجة التحديات المختلفة التي تواجهها الشركات، لا سيما القضايا المالية، مثل تآكل الثقة والمصادقية في المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية. وأبرزت نتائج الدراسة وجود علاقة قوية بين حوكمة الشركات والمعلومات المالية، مؤكدة على أهمية جودتها وأهمية الإفصاح المحاسبي.

ثالثاً: عبد الرحيم وآخرون. (2014) دراسة بعنوان (قياس درجة جودة المراجعة في المناطق الجنوبية). سعى البحث إلى تحديد مفهوم متميز لعمليات تدقيق الجودة وتحديد درجة تأثير عمليات تدقيق الجودة بالعوامل المرتبطة بالمدقق ومكتب التدقيق. وتوصل البحث إلى أهم النتائج: عدم وجود مفهوم متميز وتفصيلي لجودة التدقيق، كما أن هناك علاقة مباشرة بين خبرة المدقق ومؤهلته العلمية أو العملية، وسمعة واستقلالية المدقق، وجودة التدقيق.

رابعاً: أجرى النواس (2016) دراسة بعنوان (تأثير حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات)، حيث كان هدف الدراسة هو توضيح كيفية تأثير حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات من خلال اقتراح نموذج متكامل يعتمد على مجموعة من البيانات والمفاهيم والمبادئ التي تتفاعل مع بعضها البعض. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، منها ضرورة وجود إطار متكامل لحوكمة الشركات وجودة أداء مراقب الحسابات تحت هذا الإطار، بالإضافة إلى ضرورة وجود مجلس أو هيئة تتولى وضع المعايير ذات الصلة

#### 2. منهجية البحث

##### 2.1 التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي من أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية في الإدارات كافة، حيث يؤمن حماية الموارد من الهدر والضياع وسوء الاستعمال، ويوفر بيانات مالية دقيقة وموثوقة بها، ويؤدي إلى رفع كفاءة الوظائف المختلفة، حيث اصدر ديوان الرقابة المالية الاتحادي دليل التدقيق الداخلي ويستند هذا الدليل إلى مجموعة متكاملة من المبادئ والمفاهيم الأساسية الخاصة بالتدقيق الداخلي.

كما تُعد المستندات والسجلات الركيزة الأساسية لتوثيق عمليات المنشأة ومصدر المعلومات للإدارة في اتخاذ القرارات، وكذلك للأطراف المستفيدة من البيانات، فلا يمكن تصور نجاح أي منشأة في توفير المعلومات بدون تثبيت عملياتها في مستندات وسجلات، أي على ذاكرة موظفيها. والمستندات تُعد نقطة البداية للنظام المحاسبي، إذ تُثبت فيها البيانات الضرورية لكل عملية تتم في المنشأة، فهي توثق ما يجري من أنشطة وعمليات يومية وأساس التسجيل بالسجلات وإصدار التقارير المختلفة التي تحتاجها الإدارة أو جهات خارجية، لذا يجب أن تولى عناية كبيرة من قبل العاملين.

أهم مهام وظيفة الرقابة الداخلية في المنظمة هي

أ- مراجعة ودراسة الإجراءات المتعلقة بالأرصدة الختامية في نهاية السنة ودراستها.

ب- متابعة الإجراءات الخاصة بأرصدة الحسابات المعلقة في السجلات.

ج- متابعة أعمال اللجان المنشأة داخل المنظمة والتحقق من قيامها بمهامها على الوجه الصحيح ودون تأخير.

د- مراجعة الحسابات الختامية للمنشآت ومتابعة استكمال متطلبات إعدادها.

هـ- متابعة ردود الإدارات على النتائج الواردة في تقارير مكتب الرقابة المالية.

و- مراجعة إجراءات ومتطلبات نظام الرقابة الداخلية المعتمد والنظر فيها بشكل منتظم وفي ضوء ما يستجد من مستجدات.

كما تتضمن المبادئ التوجيهية إجراءات للرقابة الداخلية ومراقبة الجوانب المالية والمحاسبية على النحو التالي

أولاً: التأكد من إعداد الميزانية المقررة بدقة واستخدامها كأداة فعالة للرقابة الداخلية على أنشطة المنظمة.

ثانياً: التأكد من إعداد أرصدة المراجعة الشهرية في الوقت المحدد ومطابقة هذه الأرصدة مع السجلات.

ثالثاً: التحقق من أن الأصول مؤمن عليها ضد المخاطر والتحقق من كفاية التغطية التأمينية.

رابعاً: مراجعة دفاتر الأستاذ الفرعية للأصول الثابتة للتأكد من دقة التسجيل والتسجيل واتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة الفروق (الدليل، 2007).

## 2.2 جودة التدقيق

### أولاً: مفهوم جودة التدقيق

تُعرف جودة التدقيق بأنها مدى مطابقة عملية التدقيق للمتطلبات والمعايير المهنية المتعارف عليها. وتهدف إلى تحقيق أعلى مستويات الكفاءة والفعالية في أداء خدمات التدقيق. رغم ذلك، لا يوجد تعريف محدد ومتفق عليه لمفهوم جودة التدقيق، نظراً لاختلاف خدمات التدقيق عن السلع المادية وصعوبة قياسها (القاضي، 2008؛ العبيدي، 2008). يمكن تحقيق جودة التدقيق عند توافر شرطين: التزام المدقق بمعايير التدقيق المهنية وقواعد السلوك المهني، وتلبية عملية التدقيق لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية. وتعني قدرة المدقق على إيجاد أدلة الإثبات المناسبة لدعم تقريره، حتى في حالة عدم ملاءمة محيط العملية التدقيقية.

### ثانياً: أهمية جودة التدقيق

أهمية جودة التدقيق الداخلي تكمن في كونها عنصراً أساسياً لضمان نجاح واستدامة أي مؤسسة. فالتدقيق الداخلي الجيد يلعب دوراً محورياً في حماية الموارد، والتقيّد بالقوانين واللوائح، واكتشاف المخاطر المحتملة والفرص غير المستغلة، مما يمكن الإدارة من اتخاذ قرارات مدروسة وفعالة.

تبرز أهمية جودة التدقيق في قدرتها على توفير تأكيدات موضوعية وموثوقة حول مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية، والحوكمة، وإدارة المخاطر. فعندما يتم إجراء عمليات التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والممارسات الفضلى، يمكن للمدققين تقديم توصيات قيمة للإدارة لتحسين العمليات والضوابط، وبالتالي تعزيز الأداء والنمو المستدام للمؤسسة. (Krishnan, 2002) لذلك، فإن جودة التدقيق العالية تعزز ثقة أصحاب المصلحة، بما في ذلك المستثمرين والمقرضين والجهات التنظيمية، في دقة البيانات المالية وسلامة نظم الرقابة الداخلية. وهذا بدوره يعزز سمعة المؤسسة ويدعم قدرتها على جذب رأس المال والاستثمارات، مما يضمن استمراريتها واستدامتها على المدى الطويل.

كما تساهم جودة التدقيق في تحسين عمليات صنع القرار داخل المؤسسة، حيث توفر المدققون معلومات دقيقة وموضوعية حول مختلف جوانب العمليات، مما يسهل على متخذي القرارات فهم الوضع الحالي بشكل أفضل واتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجة أي قصور أو مخاطر محتملة. (جوهر، 2007)

بالإضافة إلى ذلك، تلعب جودة التدقيق دوراً مهماً في تعزيز الثقافة الأخلاقية والالتزام داخل المؤسسة. فالمدققون، من خلال عملهم، يساعدون في ضمان الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات الداخلية، مما يخلق بيئة عمل أكثر أماناً وشفافية، ويحفز السلوك الأخلاقي بين الموظفين. (الحداد، 2008)

### ثالثاً: عناصر جودة التدقيق

تشمل جودة التدقيق السياسات والإجراءات التي ينبغي للمدقق القيام بها، سواء على مستوى شركات التدقيق أو المكاتب الخاصة، لضمان تقديم الخدمات بشكل مناسب وفقاً لمعايير التدقيق. وتختلف طبيعة ومدى هذه السياسات والإجراءات باختلاف حجم الوحدة الاقتصادية وطبيعة أعماله والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، بالإضافة إلى التكاليف والمنافع المتوقعة (الذبيبات، 2002). وفقاً للمعيار الدولي رقم 220، تشمل سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى شركات أو مكاتب التدقيق سبعة عناصر: المتطلبات المهنية والالتزام بمبادئ الاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية؛ المهارات والكفاءة؛ توزيع المهام؛ الإشراف؛ التشاور؛ قبول وإبقاء الزبائن؛ والمراقبة المستمرة (النواس، 2016).

### 2.3 نمذجة المعادلات الهيكلية البنائية (SEM)

نمذجة المعادلات الهيكلية البنائية (SEM) هي أسلوب إحصائي متقدم يستخدم لاختبار النماذج النظرية التي تتضمن مجموعة من المتغيرات المتداخلة. تعتبر هذه الطريقة مناسبة للبحوث التي تهدف إلى دراسة العلاقات المعقدة بين المتغيرات الكامنة (غير المباشرة) والمتغيرات المشاهدة (المباشرة).

كما ان مفهوم نمذجة المعادلات الهيكلية البنائية (SEM): تُعرف نمذجة المعادلات الهيكلية البنائية على أنها "مجموعة من الطرق الإحصائية التي تجمع بين تحليل المسار (path analysis) وتحليل العامل التوكيدي (confirmatory factor analysis) لدراسة سلسلة من العلاقات بين المتغيرات الكامنة والمتغيرات المشاهدة" (Tabachnick & Fidell, 2007).

أهمية نمذجة المعادلات الهيكلية البنائية (SEM): تكمن أهمية هذا الأسلوب في قدرته على اختبار النماذج النظرية المعقدة التي تتضمن متغيرات كامنة ومتغيرات مشاهدة، وكذلك دراسة العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين هذه المتغيرات (Iacobucci, 2010). كما يمكن استخدامه لاختبار العلاقات السببية بين المتغيرات، وهو ما يصعب تحقيقه باستخدام الطرق الإحصائية التقليدية (Kline, 2015).

مكونات نمذجة المعادلات الهيكلية البنائية (SEM): تتكون نمذجة المعادلات الهيكلية البنائية من نموذجين رئيسيين: (أ) نموذج القياس (Measurement Model): يحدد هذا النموذج العلاقات بين المتغيرات الكامنة والمتغيرات المشاهدة التي تقيسها. ويتم تقييم صدق وثبات هذه المتغيرات من خلال هذا النموذج.

(ب) النموذج الهيكلي (Structural Model): يحدد هذا النموذج العلاقات السببية بين المتغيرات الكامنة في النموذج النظري المقترح، ويتم اختياره باستخدام البيانات الميدانية (Byrne, 2016). مزايًا نمذجة المعادلات الهيكلية البنائية (SEM):

1. القدرة على اختبار النماذج النظرية المعقدة التي تتضمن متغيرات كامنة ومتغيرات مشاهدة.
2. إمكانية دراسة العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين المتغيرات.
3. القدرة على اختبار العلاقات السببية بين المتغيرات.
4. التعامل مع أخطاء القياس في المتغيرات المشاهدة.
5. توفير مؤشرات جودة المطابقة للنموذج المقترح مع البيانات الميدانية (Kline, 2015؛ Byrne, 2016).

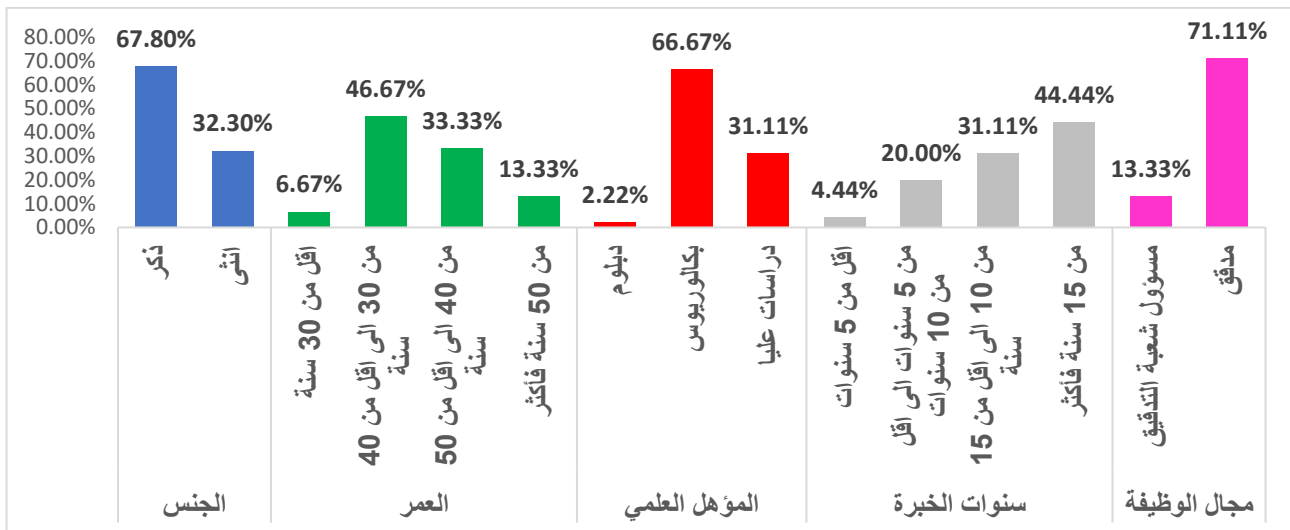
### 3. النتائج والمناقشة

#### 3.1 وصف وتشخيص إجابات عينة البحث

تركز هذه الفقرة على وصف متغيرات الدراسة وتشخيصها من وجهة نظر عينة البحث، إذ استخدم الباحث البرامج الجاهزة (SPSS V26, AMOS 24) للاستدلال على النسب المئوية، التكرارات، الأوساط الحسابية، الانحرافات المعيارية، معامل الاختلاف ونسب الاستجابة فضلاً عن إلى دراسة الأثر المباشر بين المتغيرات قيد الدراسة وكما يأتي:

أولاً: وصف الأفراد المبحوثين لاستمارة الاستبانة

اتسمت عينة الدراسة (المدققين) والتي بلغت (87) مدققاً تم اختيارهم باستعمال المعاينة العشوائية، وفقاً للبيانات التي قدمها أفرادها من خلال إجاباتهم عن الجزء الأول (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، الوظيفة) من استمارة الاستبانة وكانت نسبهم المئوية كما موضحة بالشكل الآتي:



شكل (1): النسب المئوية للمتغيرات الديموغرافية للأفراد المبحوثين

بناءً على نتائج الشكل (1)، فإن غالبية الأفراد المبحوثين هم من الذكور (67.80%)، ويبلغون من العمر بين 36 و 45 عاماً (42.50%)، ولديهم مستوى تعليمي من بكالوريوس (66.67%). كما أن غالبية الأفراد المبحوثين هم مدققون (71.11%)، وعدد قليل منهم هم مسؤول شعبة تدقيق (13.33%).

ثانياً: وصف وتشخيص إجابات ابعاد متغير الدليل التدقيق الداخلي

#### أ. وصف وتشخيص إجابات بعد محتوى الدليل التدقيق الداخلي

بهدف الوقوف على مستوى إجابات متغير محتوى دليل التدقيق الداخلي التي تستخدمها المنظمة المبحوثة فقد توصل الباحث إلى الإفادة من إجابات المبحوثين عن المتغيرات الفرعية المعبرة عن متغير محتوى الدليل الاسترشادي، إذ يشير الجدول (2) إلى أن متغير محتوى دليل التدقيق الداخلي تمثل بالمتغيرات الفرعية (X11-X15) بنسبة استجابة بلغت (74.57%) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (3.73) بانحراف معياري قدره (0.89). وقد سجلت أعلى نسبة في الإجابات عند المقياس (اتفق، اتفق بشدة) إذ بلغت (49.13%) ومن المتغيرات التي أسهمت في إغناء هذه النسبة تمثلت بالمتغير (X11) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (3.80) بانحراف معياري قدره (0.82) بنسبة استجابة مقدارها (76.10%) الذي ينص على (يغطي دليل التدقيق الداخلي بشكل واضح مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميته).



جدول (1): المؤشرات الإحصائية لبعدها محتوى دليل التدقيق الداخلي

نسبة الاستجابة %	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الاستجابة										رمز المتغير	اسم المتغير
				اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة			
				عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
82.76	21.86	0.90	4.14	39.08	34	42.53	37	13.79	12	2.30	2	2.30	2	x21	فائدة الدليل
77.01	20.01	0.77	3.85	10.34	9	74.71	65	6.90	6	5.75	5	2.30	2	x22	
76.78	21.34	0.82	3.84	13.79	12	65.52	57	14.94	13	2.30	2	3.45	3	x23	
73.79	23.13	0.85	3.69	11.49	10	58.62	51	18.39	16	10.34	9	1.15	1	x24	
76.32	23.14	0.88	3.82	16.09	14	62.07	54	11.49	10	8.05	7	2.30	2	x25	
77.33	21.90	0.85	3.87	18.16		60.69		13.10		5.75		2.30		المعدل العام	
				78.85				13.10		8.05				المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS V.26

ب. وصف وتشخيص إجابات بعد فائدة دليل التدقيق الداخلي

بهدف الوقوف على مستوى إجابات بعد فائدة دليل التدقيق الداخلي التي تستخدمها المنظمة المبحوثة فقد توصل الباحث إلى الإفادة من إجابات المبحوثين عن المتغيرات الفرعية المعبرة عن متغير فائدة دليل التدقيق الداخلي، إذ يشير الجدول (2) إلى أن متغير فائدة دليل التدقيق الداخلي تمثلت بالمتغيرات الفرعية (X21-X25) بنسبة استجابة بلغت (77.33%) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (3.87) بانحراف معياري قدره (0.85). وقد سجلت أعلى نسبة في الإجابات عند المقياس (اتفق، اتفق بشدة) إذ بلغت (78.85%) ومن المتغيرات التي أسهمت في إغناء هذه النسبة تمثلت بالمتغير (X21) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4.41) بانحراف معياري قدره (0.90) بنسبة استجابة مقدارها (82.76%) الذي ينص على (دليل التدقيق الداخلي ساعدني في فهم دور التدقيق الداخلي بشكل أفضل وانعكس هذا على ادائي في عملية التدقيق).

جدول (2): المؤشرات الإحصائية لبعدها فائدة دليل التدقيق الداخلي

نسبة الاستجابة %	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الاستجابة										رمز المتغير	اسم المتغير
				اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة			
				عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
82.76	21.86	0.90	4.14	39.08	34	42.53	37	13.79	12	2.30	2	2.30	2	x21	فائدة الدليل
77.01	20.01	0.77	3.85	10.34	9	74.71	65	6.90	6	5.75	5	2.30	2	x22	
76.78	21.34	0.82	3.84	13.79	12	65.52	57	14.94	13	2.30	2	3.45	3	x23	
73.79	23.13	0.85	3.69	11.49	10	58.62	51	18.39	16	10.34	9	1.15	1	x24	
76.32	23.14	0.88	3.82	16.09	14	62.07	54	11.49	10	8.05	7	2.30	2	x25	
77.33	21.90	0.85	3.87	18.16		60.69		13.10		5.75		2.30		المعدل العام	
				78.85				13.10		8.05				المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS V.26

ثالثاً: وصف وتشخيص إجابات متغير جودة التدقيق الداخلي

أ. وصف وتشخيص إجابات بعد كفاءة المدققين الداخليين

يهدف الوقوف على مستوى إجابات بعد كفاءة المدققين الداخليين التي تستخدمها المنظمة المبحوثة فقد توصل الباحث إلى الإفادة من إجابات المبحوثين عن المتغيرات الفرعية المعبرة عن بعد كفاءة المدققين الداخليين ، إذ يشير الجدول (3) إلى أن بعد كفاءة المدققين الداخليين تمثل بالمتغيرات الفرعية (Y11-Y15) بنسبة استجابة بلغت (73.43%) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (3.67) بانحراف معياري قدره (1.02). وقد سجلت أعلى نسبة في الإجابات عند المقياس (اتفق، اتفق بشدة) إذ بلغت (70.80%) ومن المتغيرات التي أسهمت في إغناء هذه النسبة تمثلت بالمتغير (Y12) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (3.93) بانحراف معياري قدره ((0.94) بنسبة استجابة مقدارها (78.62%) الذي ينص على (وضح الدليل أهمية تطبيق معايير التدقيق الداخلي والإجراءات الفنية المناسبة لضمان جودة عملية التدقيق).

**جدول (3) : المؤشرات الإحصائية لبعء كفاءة المدققين الداخليين**

نسبة الاستجابة %	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الاستجابة										رمز المتغير	اسم المتغير
				اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة			
				عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
75.17	25.00	0.94	3.76	12	13.79	55	63.22	12	13.79	3	3.45	5	5.75	Y11	كفاءة المدققين الداخليين
78.62	23.85	0.94	3.93	23	26.44	44	50.57	14	16.09	3	3.45	3	3.45	Y12	
70.80	31.00	1.10	3.54	10	11.49	50	57.47	12	13.79	7	8.05	8	9.20	Y13	
72.87	28.07	1.02	3.64	12	13.79	50	57.47	12	13.79	8	9.20	5	5.75	Y14	
69.66	32.14	1.12	3.48	14	16.09	38	43.68	16	18.39	14	16.09	5	5.75	Y15	
73.43	28.01	1.02	3.67	16.32		54.48		15.17		8.05		5.98		المعدل العام	
				70.80				15.17		14.02				المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS V.26

**ب. وصف وتشخيص إجابات بعد موضوعية واستقلالية المدققين الداخليين**

يهدف الوقوف على مستوى إجابات بعد موضوعية واستقلالية المدققين الداخليين التي تستخدمها المنظمة المبحوثة فقد توصل الباحث إلى الإفادة من إجابات المبحوثين عن المتغيرات الفرعية المعبرة عن متغير موضوعية واستقلالية المدققين الداخليين ، إذ يشير الجدول (4) إلى أن متغير موضوعية واستقلالية المدققين الداخليين تمثل بالمتغيرات الفرعية (Y21-Y25) بنسبة استجابة بلغت (72.09%) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (3.60) بانحراف معياري قدره (1.08). وقد سجلت أعلى نسبة في الإجابات عند المقياس (اتفق، اتفق بشدة) إذ بلغت (67.36%) ومن المتغيرات التي أسهمت في إغناء هذه النسبة تمثلت بالمتغير (Y24) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (3.90) بانحراف معياري قدره (0.90) بنسبة استجابة مقدارها (77.93%) الذي ينص على (يشجع الدليل على تناوب المدققين الداخليين على المهام لتعزيز الموضوعية)

**جدول (4) : المؤشرات الإحصائية لمتغير موضوعية واستقلالية المدققين الداخليين**

نسبة الاستجابة %	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الاستجابة										رمز المتغير	اسم المتغير
				اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة			
				عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
73.33	26.85	0.98	3.67	10	11.49	54	62.07	13	14.94	4	4.60	6	6.90	Y21	موضوعية واستقلالية
71.72	34.95	1.25	3.59	22	25.29	33	37.93	15	17.24	8	9.20	9	10.34	Y22	
68.05	33.38	1.14	3.40	9	10.34	44	50.57	16	18.39	9	10.34	9	10.34	Y23	
77.93	23.17	0.90	3.90	19	21.84	50	57.47	10	11.49	6	6.90	2	2.30	Y24	

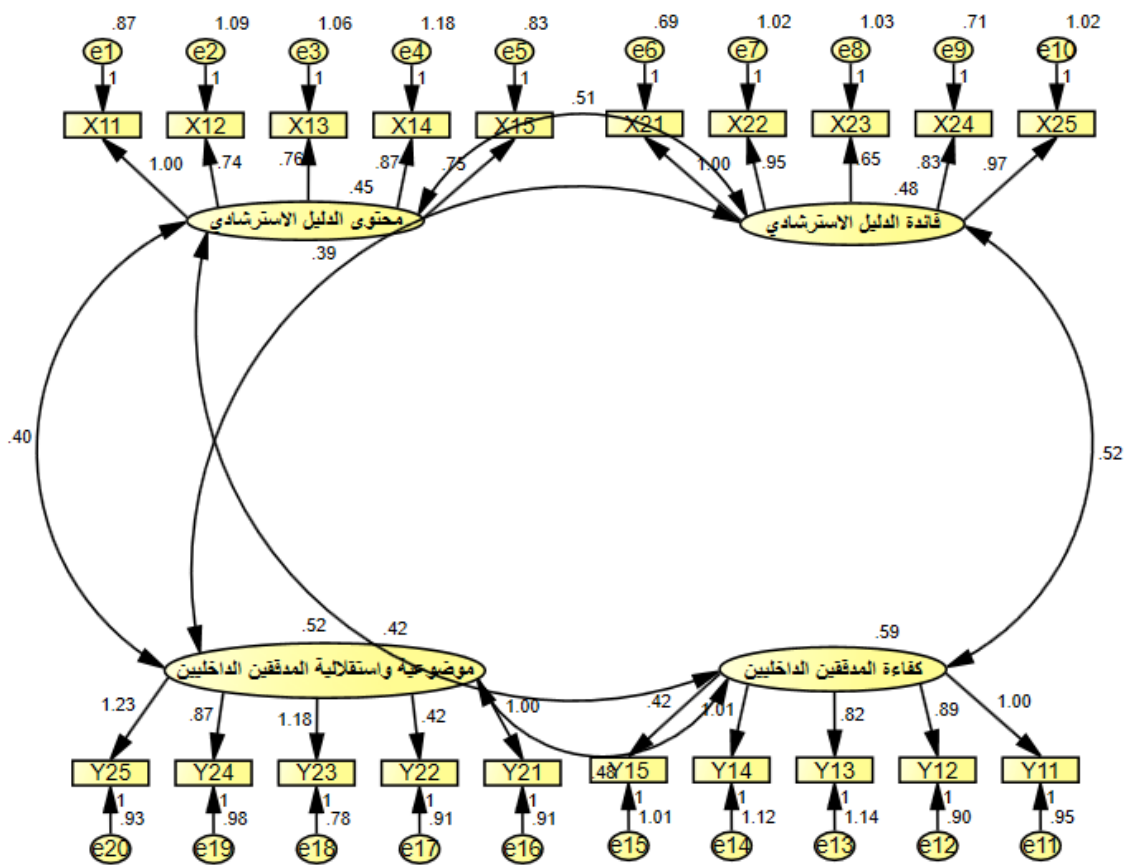
69.43	31.93	1.11	3.47	14.94	13	44.83	39	18.39	16	16.09	14	5.75	5	Y25
72.09	30.06	1.08	3.60	16.78		50.57		16.09		9.43		7.13		المعدل العام
				67.36				16.09		16.55				المجموع

المصدر: الجدول (4) من إعداد الباحث اعتمادًا على مخرجات برنامج SPSS V.26

### 3.2 التحليل العاملي التوكيدي

الهدف الأساسي من إجراء التحليل العاملي التوكيدي من الدرجة الأولى هو التحقق من العلاقات الارتباطية بين المتغيرات المشاهدة (البند/الأسئلة) والمتغيرات الكامنة (الأبعاد) التي تمثلها. كما يهدف هذا التحليل إلى الكشف عن العلاقات الارتباطية بين المتغيرات الكامنة المرتبطة بالمتغيرات قيد الدراسة.

ويوضح الشكل (1) قيم التشبعات (معاملات الارتباط) بين المتغيرات المشاهدة والمتغيرات الكامنة التي تمثلها، والمبينة على السهم ذي الرأس الواحد. كما يظهر الشكل قيم معاملات الارتباط بين كل زوج من المتغيرات الكامنة، والمبينة على السهم ذي الرأسين. بالإضافة إلى ذلك، أظهرت نتائج التحليل العاملي التوكيدي مدى جودة المطابقة للنموذج المقترح، وذلك بناءً على المؤشرات الموضحة في الجدول (5)، والتي تعتمد على معايير حسن المطابقة وحدود القبول المتعارف عليها.



شكل (2) : التحليل العاملي التوكيدي من الدرجة الأولى لمتغيرات الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على مخرجات البرنامج الإحصائي (AMOS).

ومن خلال احتساب قيمة كل مؤشر من المؤشرات وجد الباحث ان جميع المؤشرات تدل على أن جودة مطابقة مقبولة على نحو تام مما يدفع نحو قبول أنموذج الدراسة وصلاحيته.

جدول (5) : مؤشرات جودة المطابقة الخاصة بالتحليل العاملي التوكيدي للمتغيرات للدراسة

Estimated model	Indexes
277.9	Chi-square
87	Number of observations
164	Degrees of freedom



0.000	P value
1.694	ChiSqr/df
0.056	RMSEA
0.931	GFI
0.045	SRMR
0.910	NFI
0.905	TLI
0.967	CFI

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على مخرجات البرنامج الإحصائي (AMOS).  
تشير نتائج التحليل العاملي التوكيدي إلى مطابقة النموذج المقترح للبيانات بشكل جيد. فقد بلغت قيمة مؤشر النسبة الاحتمالية إلى درجات الحرية 1.694 (CMIN/DF)، وهي أقل من 2، ما يدل على جودة المطابقة. كذلك، بلغ مؤشر حسن المطابقة (GFI) 0.931، وهو أعلى من القيمة المعيارية البالغة 0.90، ما يشير إلى جودة النموذج. علاوة على ذلك، بلغ مؤشر المطابقة المقارن 0.967 (CFI)، وهو أعلى من القيمة المرجعية 0.90، ما يعكس مطابقة جيدة للنموذج. وبلغ مؤشر تاكر-لوييس 0.905 (TLI)، وهو أيضًا أكبر من 0.90، ما يؤكد جودة مطابقة النموذج للبيانات. كما بلغ مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي 0.045 (RMR)، ومؤشر جذر متوسط مربعات الخطأ التقريبي 0.056 (RMSEA)، وكلاهما أقل من القيمة المعيارية 0.08، ما يشير إلى مطابقة جيدة للنموذج. بناءً على هذه المؤشرات، يمكن القول إن النموذج المقترح يتمتع بمطابقة جيدة للبيانات، ولا يستدعي أي حذف أو تعديل.

### 3.3 اختبار الفرضيات

بعد إجراء التحليل العاملي التوكيدي والتأكد من مدى مطابقة نموذج الدراسة للبيانات التي تم الحصول عليها من الميدان المبحوث، أصبح بالإمكان إجراء اختبار الفرضيات المتعلقة بالدراسة الحالية والمحددة في المخطط الفرضي، ويتيح استخدام برنامج (AMOS) إمكانية اختبار أكثر من فرضية ضمن حالة واحدة، ومن أجل التحقق من هذه الفرضيات واختبار مدى صحتها، تم بناء انموذج المعادلة الهيكلية الخاص بأثبات هذه الفرضيات أو نفيها، إذ تم استخدام أسلوب المربعات الصغرى غير الموزونة مع أساليب إعادة المعاينة من أجل اظهار العلاقات ومدى معنويتها بين المتغيرات بشكل صحيح، إذ ان المتغيرات لم تحقق شرط عودتها إلى التوزيع الطبيعي في اختبار التوزيع الطبيعي. وقد اثبتت الطريقة المستخدمة جودتها في اظهار العلاقة الصحيحة بين المتغيرات مع اختبار معنويتها. وعليه فقد تم تخصيص هذه الفقرة لاختبار فرضيات الدراسة الحالية وكما يأتي:

**الفرضية الأولى (H01): لا توجد علاقة ارتباط معنوية لدليل التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الداخلي على المستوى الكلي والجزئي**

تكشف نتائج التحليل الإحصائي المعروضة في الجدول (6) عن وجود علاقة ارتباطية قوية ذات دلالة إحصائية بين دليل التدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي. فقد بلغ معامل الارتباط بينهما 0.824، وهي قيمة مرتفعة ومعنوية إحصائياً، كما تشير قيمة الاحتمالية البالغة 0.000 (أقل من 0.01) إلى معنوية هذه العلاقة.

هذه النتيجة تشير إلى أنه كلما ارتفع مستوى الاعتماد على إرشادات دليل التدقيق الداخلي في المنظمة محل الدراسة، كلما تحسنت جودة التدقيق الداخلي لديها. وبناءً على ذلك، يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود علاقة ارتباط معنوية بين دليل التدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي على المستوى الكلي والجزئي.

هذه النتيجة تؤكد أهمية الالتزام بإرشادات دليل التدقيق الداخلي كآلية فعالة لتعزيز جودة التدقيق الداخلي في المنظمات. وينبغي على المسؤولين الاستفادة من هذه النتيجة لتطوير ممارسات التدقيق الداخلي وتحسين أدائها

**جدول (6): قيم معامل الارتباط بين دليل التدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي**

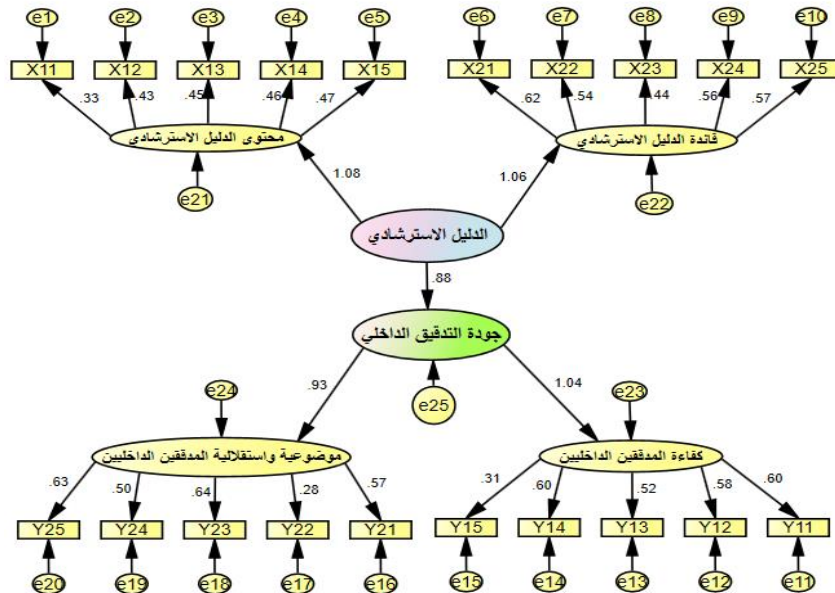
الارتباط		
		جودة التدقيق الداخلي
دليل التدقيق الداخلي	Pearson Correlation	0.824
	Sig. (2-tailed)	0.000
	N	87

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على مخرجات برنامج SPSS V.26

**الفرضية الثانية (H02): لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لدليل التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الداخلي على المستوى الكلي والجزئي**

يبين الشكل (3) والجدول (6) طبيعة أثر دليل التدقيق الداخلي ، إذ يتبين ان هناك أثراً معنوي لدليل التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الداخلي وذلك بدلالة قيمة معامل الانحدار التي ظهرت قيمته مساوية إلى (0.746) وهذا الأثر معنوي وذلك بدلالة القيمة الاحتمالية (P-value) والمساوية قيمتها إلى (0.000) وهي اصغر من (0.05). ويمكن تفسير هذه النتيجة ان كلما زاد التعامل بدليل

التدقيق الداخلي بمقدار وحدة واحدة سيؤدي الى زيادة جودة التدقيق الداخلي بمقدار (0.746) وحدة ، وكلما زاد الانحراف المعياري للتعامل مع دليل التدقيق الداخلي بمقدار وحدة واحدة سيؤدي ذلك الى زيادة الانحراف المعياري للتعامل مع نظم المعلومات المحاسبية بمقدار (0.884) وحدة واستناداً إلى ما سبق سيتم رفض فرضية العدم التي تنص على " لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لدليل التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الداخلي على المستوى الكلي والجزئي " وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لدليل التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الداخلي على المستوى الكلي والجزئي "



شكل (3): علاقة أثر التعامل مع دليل التدقيق الداخلي في جودة التدقيق الداخلي

جدول (6) : قيم معاملات الانحدار المعيارية وغير المعيارية لأثر التعامل مع دليل التدقيق الداخلي في جودة التدقيق الداخلي

المتغير المفسر	اتجاه التأثير	المتغير المعتمد	Regression Weights ( $\beta$ )	Standardized Regression Weights	P-value
دليل التدقيق الداخلي	→	جودة التدقيق الداخلي	0.746	0.884	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات البرنامج الإحصائي (AMOS).

#### 4. الاستنتاجات والتوصيات

##### 4.1 الاستنتاجات:

- بالاعتماد على النتائج توصل الباحث الى الاستنتاجات الآتية:
- أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة معنوية بين دليل التدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي.
- توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة معنوية لدليل التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الداخلي على المستوى الكلي والجزئي.
- أكدت النتائج أهمية الالتزام بدليل التدقيق الداخلي لما له من دور في تحسين جودة التدقيق الداخلي.
- أوضحت النتائج أن معظم أفراد العينة يؤيدون استخدام دليل التدقيق الداخلي لما له من فائدة في فهم دور التدقيق الداخلي بشكل أفضل.
- بينت النتائج أن دليل التدقيق الداخلي يساهم في تعزيز كفاءة وموضوعية واستقلالية المدققين الداخليين.
- أوضحت النتائج أن دليل التدقيق الداخلي يغطي بشكل واضح مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميته.
- أكدت النتائج على أهمية تطبيق الدليل الاسترشادي للتدقيق الداخلي والإجراءات الفنية المناسبة لضمان جودة عملية التدقيق.
- بينت النتائج أن دليل التدقيق الداخلي يشجع على تناوب المدققين الداخليين على المهام لتعزيز الموضوعية.

##### 4.2 التوصيات:

بالاعتماد على النتائج والاستنتاجات يوصي الباحث بالآتي :

1. ضرورة التزام المنظمات بتطبيق دليل التدقيق الداخلي للتدقيق الداخلي لما له من أثر إيجابي على جودة التدقيق الداخلي.
2. العمل على تطوير وتحديث دليل التدقيق الداخلي بشكل دوري لمواكبة التطورات والتغيرات في مجال التدقيق الداخلي.
3. إجراء دورات تدريبية للمدققين الداخليين حول كيفية الاستفادة من دليل التدقيق الداخلي وتطبيقه بشكل فعال.
4. إشراك المدققين الداخليين في عملية تطوير وتحديث دليل التدقيق الداخلي للاستفادة من خبراتهم العملية.
5. التأكيد على ضرورة الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي والإجراءات الفنية المناسبة التي يتضمنها دليل التدقيق الداخلي.

### الشكر والتقدير

يسرني أن أقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساهم في إنجاز هذا البحث وإخراجه إلى حيز الوجود .

### المصادر

#### أولاً: العربية

أ- التقارير والوثائق والنشرات الرسمية:

1- ديوان الرقابة المالية الاتحادي، دائرة شؤون الفنية والدراسات، 2007، " دليل استرشادي لوحدة التدقيق الداخلي في الوزارات "

ب- الرسائل والأطاريح:

1. الحداد، سامح عبد الرزاق، 2008 "تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات

المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية بغزة ، كلية التجارة.

2. العبيدي ، صبيحة برزان ، 2008 " دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق.

3. جوهر، هبة نجيب عزيز، 2007 " العوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة أداء عملية التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية " المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.

#### ج- الدوريات

1- النواس، رافد عبيد، 2016 " أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات " مجلة المحاسب، المجلد 23، العدد 45.

2- الذنبيات، علي، 2002 (بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها)، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد (30) العدد ( 1 ) .

#### ت- الكتب

1- القاضي، حسين ودحوح، حسين، 2008 "اساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية) مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

#### ثانياً: الأجنبية

#### A. Articles:

- 1- Iacobucci, D. (2010). Structural equations modeling: Fit indices, sample size, and advanced topics. Journal of Consumer Psychology, 20(1), 90-98.
- 2- Krishna, G. " Auditing Quality and the pricing of Discretionary Accruals " , Journal of practice and Theory, Vol (22), 2002.

#### 2.2. Books:

- 2.2.1 . Byrne, B. M. (2016). Structural equation modeling with AMOS: Basic concepts, applications, and programming (3rd ed.). Routledge
- 2.2.2 Kline, R. B. (2015). Principles and practice of structural equation modeling (4th ed.). Guilford Press.
- 2.2.3 Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2007). Using multivariate statistics (5th ed.). Allyn & Bacon/Pearson Education.