

## جودة عمل أجهزة التدقيق الداخلي

صامد عبد الامير سعيد

كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية

alaaalmohamady637@gmail.com

فاطمة صالح الغريبان

كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية

fatemaalgrban@gmail.com

### الخلاصة

أن أجهزة التدقيق الداخلي موقع هام في هيكل الوحدات الاقتصادية ، وتأتي أهمية هذا الموقع من أهمية الدور الذي تلعبه تلك الاجهزة كونها تمثل الجهاز الساند لعمل الادارة من خلال دورها الارشادي والاستشاري والضامن للحد من عمليات التلاعب والهدر بأموال الوحدة الاقتصادية باعتبارها تمثل مرحلة هامة من مراحل رقابة الاموال العامة الى جانب انها تعد وسيلة تقويم لفاعلية العمليات والتأكد من مدى الالتزام بالمعايير المحددة .

يهدف البحث الى بيان اليات تعزيز جودة عمل اجهزة التدقيق الداخلي ، وخلص البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها (وجود ضعف في عمل اجهزة التدقيق الداخلي ونقص حاد في اعداد المدققين الداخليين). واختتم البحث بمجموعة من التوصيات اهمها (تأكيد على تبني الاليات التي تحقق جودة عمل اجهزة التدقيق الداخلي).

**الكلمات المفتاحية:** اجهزة التدقيق الداخلي ، التدقيق الداخلي ، الجودة ، عمل التدقيق.

## Quality of the Work of Internal Audit

Samed Abdel Amir Said

Management and Economic College \ Al-  
Mustansiriya University

Fatima Saleh Al Gharban

Management and Economic College \ Al-  
Mustansiriya University

### Abstract

The internal audit system has an important position in the structure of economic units, The importance of this site comes from the importance of the role played by these devices as they represent the support body for the work of the administration through its advisory and advisory role and the guarantor to reduce the manipulation and waste of funds of economic unity as it represents an important stage of public money control. It is also a means of evaluating the effectiveness of operations and ensuring compliance with the standards.

The research aims to identify mechanisms to enhance the quality of the work of the internal auditing bodies(Weaknesses in the work of the internal audit services and a severe shortage of internal auditors).

The research concluded with a set of recommendations, the most important of which are (Confirmation of the adoption of mechanisms that achieve the quality of the work of the internal audit).

**Keywords:** Internal audit services, Internal audit, quality, audit work

## المقدمة

ان النمو المتسارع للوحدات الاقتصادية وكبر حجم تلك الوحدات التي اصبح هيكلها التنظيمي يضم اقساماً وإدارات عديدة ، وان مسؤولية ادارة هذه الاقسام أنيطت بأشخاص وان فاعلية الشخص المسؤول تكون ضمن اختصاصه وحدوده مسترشداً بالسياسة العامة التي تضعها الادارة العليا ، ولأجل تأكيد ما اذا كانت كل ادارة او قسم لديها فهم واضح لمسئولياتها ، ولمعرفة ما اذا كان القسم مجهزاً تجهيزاً كاملاً بالموظفين المطلوبين ، وان هؤلاء الموظفين ينجزون مهامهم بطريقة صحيحة وكفاءة تبعاً للخطة المرسومة من قبل الادارة العليا ، وللتأكيد بأن عمل كل قسم من اقسام الوحدة الاقتصادية متسق مع عمل بقية الاقسام ، كل تلك الاسباب أدت الى ظهور الحاجة الى وجود إدارة للتدقيق الداخلي تقدم خدماتها للإدارة العليا من خلال التشاور معها ومساعدتها على الاضطلاع بمسئولياتها بصورة فاعلة ولباقي اقسام الوحدة الاقتصادية من خلال تقييم إجراءاتها واساليبها ومدى التزامها بالمعايير المفروضة . ولقيام بهذه الادوار بصورة فاعلة يجب ان يكون جهاز التدقيق الداخلي على مستوى عال من الجودة في عمله يوازي خطورة موقعه بالنسبة للوحدة الاقتصادية .

## المبحث الاول

## منهجية البحث

## اولاً : مشكلة البحث :

من خلال استقراء واقع التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية الحكومية في العراق، لاحظنا انها تعاني من النقص في المهارات اللازمة للاضطلاع بمسئولياتها بفاعلية وعلى نحو غير متحيز مما ينعكس سلباً على الثقة في نتائج اعمالها ، وتتلخص مشكلة البحث في السؤالين الآتيين:

1- هل هناك عوامل هامة لفاعلية وجودة عمل التدقيق الداخلي ؟

2- كيف يمكن تعزيز جودة عمل اجهزة التدقيق الداخلي؟

## ثانياً : اهداف البحث

يسعى البحث الى تسليط الضوء على الآتي:

1- الوقوف على نقاط الضعف في عمل اجهزة التدقيق الداخلي .

2- اقتراح اساليب للارتقاء بواقع جودة وكفاءة اجهزة التدقيق الداخلي .

## ثالثاً : اهمية البحث

ان تمتع اجهزة التدقيق الداخلي بالمستوى اللازم من الجودة والمهارات المطلوبة لأداء مهامها بالشكل الامثل من الاهمية بمكان لما له من تأثير كبير في ضمان سلامة التصرفات المالية والادارية للوحدات الاقتصادية وجودة تنفيذ الاعمال والثقة في مخرجات العمل التدقيقي لتلك الاجهزة من جهة والحد من المخالفات والاختفاء المتعمدة وغير المتعمدة قبل وقوعها وبالتالي الحفاظ على الاموال العامة من الهدر والضياع .

## رابعاً : فرضية البحث

يستند البحث الى فرضيتين اساسيتين هما :

1. هناك عوامل هامة لفاعلية وجودة عمل التدقيق الداخلي وتختلف هذه العوامل حسب اهميتها .

2. من خلال تأكيد اجهزة الرقابة العليا على اليات محددة ومتابعتها يمكن تعزيز جودة عمل اجهزة

التدقيق الداخلي وضمان عملها بفاعلية وكفاءة، ويتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية :

أ- امتلاك المدقق الداخلي للمؤهلات المطلوبة

لأداء مهامه وتوسيع نطاق عمله من شأنه تعزيز جودة عمل اجهزة التدقيق الداخلي .

ب- امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي للمؤهل العلمي المناسب والخبرة الوظيفية والدرابية

بأعمال الوحدة الاقتصادية من شأنه تعزيز جودة عمل اجهزة التدقيق الداخلي .

ت- مساهمة اجهزة الرقابة العليا بتزويد مسؤول جهاز التدقيق الداخلي بالمهارات اللازمة لأداء مهامه من شأنه تعزيز جودة عمل اجهزة التدقيق الداخلي .

### المبحث الثاني

**التدقيق الداخلي، مفهومه، انواعه، اهدافه والصفات**

**الواجب توافرها في المدقق الداخلي**

**اولاً : مفهوم التدقيق الداخلي**

ان معهد المدققين الداخليين (IIA) وهو اول منظمة مهنية انشأت عام 1941 للارتقاء بمهنة التدقيق الداخلي ووضع المعايير المنظمة للمهنة، قام بتعريف التدقيق الداخلي تعريفاً حديثاً وضعته لجنة العمل التابعة له على انه : نشاط ينتم بالاستقلال والموضوعية، مهمته تقديم خدمات استشارية وتأكيدات بغرض اضافة قيمة وتحسين العمليات والمساعدة في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية بأتباع اسلوب يتصف بالتنظيم والمنهجية لتقييم وتحسين فاعلية الرقابة وعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر. [5]

ان التعريف السابق ركز على ثلاثة مجالات رئيسية هي: [16]

1. ان وظيفة التدقيق الداخلي ليست مجرد وظيفة ادارية تهتم بالرقابة والامتثال للقوانين وانما هي تمثل قيمة مضافة للوحدات الاقتصادية .
2. توسيع نطاق الوظيفة من التركيز على الرقابة فحسب الى دور اوسع من خلال ربطها بالرقابة وادارة المخاطر وعمليات الحوكمة .
3. التركيز على النهج الاستشاري والأداء الكفوء والفاعل .

فالتدقيق الداخلي يعني وجود نشاط تقييمي داخل الوحدة الاقتصادية وظيفته الرئيسية تقييم الرقابة الداخلية، فعلى وفق المعيار النيجيري للتدقيق (NSA 26) فإن التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي يتم انشاؤه او تقديمه كخدمة للوحدة الاقتصادية، وظيفته الرئيسية دراسة وتقييم ورصد مدى كفاية وفاعلية الرقابة الداخلية. [15]

ويقوم التدقيق الداخلي بتحليل نقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية مع مراعاة عمليات الحوكمة والثقافة التنظيمية وما يتصل بها من فرص وتهديدات يمكن ان

تؤثر في قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق اهدافها ، ويعمل التدقيق الداخلي مع المسؤولين عن الحوكمة مثل مجلس الادارة او لجان التدقيق او الادارة العليا او اي مستوى اداري مناسب لضمان تصميم وتنفيذ أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية. [18]

ويرى (سلوم واخرون) ان الشكل الحديث للتدقيق الداخلي يتضمن ما يلي : [9]

1. ان التدقيق الداخلي نشاط يتصف بالموضوعية يؤسس داخل الوحدات الاقتصادية ،ويمكن لأطراف خارجية ان تقوم بتقديم خدماته لضمان جودتها مما أدى الى الاعتراف به كمهنة في بعض الدول المتقدمة .
2. ان خدمات التدقيق الداخلي تتسم بالشمولية اي انها موجهة لخدمة الزبائن فضلا عن تركيزها على الرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة وادارة المخاطر .
3. يهدف التدقيق الداخلي الى تحسين عمليات الوحدة الاقتصادية واطافة قيمة لها .
4. وجوب الالتزام بالمعايير بالصورة التي تضمن جودة الخدمات المقدمة .

وقد اوضح (Anderson) ان التدقيق الداخلي يحتوي على نوعين من الانشطة هما: [12]

- 1- **النشاط الاستشاري** : ويتضمن اقامة الدورات التدريبية للعاملين حول الرقابة الداخلية، وتقديم النصح للإدارة حول مدى ملائمة الانظمة الجديدة وامكانية الرقابة عليها، والمشاركة في فرق الجودة وصياغة السياسات العامة
- 2- **النشاط التأكدي** : ويتضمن تقديم تأكيدات تتسم بالموضوعية حول عمليات الحوكمة والرقابة وادارة المخاطر.

**ثانياً : انواع التدقيق الداخلي**

يقسم التدقيق الداخلي الى ثلاثة انواع هي :

- 1- **التدقيق المالي Financial Auditing** : هو النوع الذي يمثل المجال التقليدي للتدقيق الداخلي وهو الاكثر شيوعا يقوم به المدققون الداخليون من اجل حماية اموال واصول الوحدة الاقتصادية وتشجيع الالتزام بالسياسات العامة وتحقيق الاهداف المرسومة من قبل الادارة العليا، [11] ويهتم التدقيق المالي بمراجعة القيود المحاسبية وتدقيقها حسابيا

- والمصروفات والتأكد من صحة اجراءات التسجيل والترحيل للتحقق من سلامة التصرفات المالية، والتحقق من عدالة التقارير والكشوفات المالية .
- ب- التحقق من عدم تجاوز الصلاحيات المالية الممنوحة للمدراء اي التحقق من مسؤوليتهم المالية.
- ت- التحقق الفعلي من وجود الاصول عن طريق الجرد والمطابقة وحمايتها من سوء الاستخدام .
- ث- الحيلولة دون وقوع اي عمليات تزوير او تلاعب بالدفاتر والسجلات.
- ج- التأكد من اقتصادية وكفاءة استخدام موارد الوحدة وتحقيق اكبر نفع ممكن من ذلك الاستخدام.
- ح- توافر معلومات عن العمليات التشغيلية تتصف بنوع من الدقة والتوقيت المناسب.
- خ- تقييم مدى توافق عمليات الوحدة مع الخطط والسياسات المرسومة.

#### رابعاً : الصفات الواجب توافرها لدى المدقق الداخلي

يجب على المدقق الداخلي ان يتحلى بالسمات الشخصية والمهارات والمعارف والتعليم والفهم لمنهجيات التدقيق الداخلي واساليبه ، اي يجب ان يتحلى بالكفاءات المهنية المطلوبة لأداء عمله والاضطلاع بمسؤولياته ، ويمكن تلخيص هذه المؤهلات بما يلي:

[5]

- 1- السمات الشخصية: يجب ان يتحلى المدقق الداخلي ويحافظ على أعلى معايير السلوك الاخلاقي ومنها الامانة والنزاهة التي لا يرقى اليها الشك ، فضلا عن :
  - أ- العدل والحزم والثقة بالنفس.
  - ب- الصبر والقدرة على ضبط النفس.
  - ت- اللباقة ومهارة الاستماع الى الطرف الاخر والقدرة على التواصل.
  - ث- المرونة وتقبل آراء الاخرين وعدم التشدد في عرض الرأي.
- 2- التعليم : يجب ان يكون المدقق الداخلي حاملاً لشهادة معتمدة بالتدقيق الداخلي او على الاقل حاصلاً على شهادة جامعية في مجال المحاسبة والتدقيق.

ومستنديا، والاهتمام بالتحقق من وجود الاصول والتأكد من ان الاجراءات الموضوعية لحمايتها هي اجراءات مناسبة ، كما ويهتم بفحص وتقييم مدى فاعلية النظام المحاسبي.[3]

ويعرف التدقيق المالي على انه : تحليل أنشطة الوحدة واحداثها الاقتصادية ، بغرض قياسها وابداء الرأي في الكشوفات المالية اي اختبار صحة الكشوفات المالية.

[17]

ويهتم التدقيق المالي بالتحقق من مدى مطابقة التقارير والكشوفات المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وتدقيق تلك الكشوفات حسب الاسس المحاسبية المناسبة لعمل الوحدة الاقتصادية.

[13]

#### 2- التدقيق التشغيلي Operational Auditing :

وهو النوع الذي وسع مجال التدقيق الداخلي ليشمل عمليات الوحدة الاقتصادية ككل فضلا عن التدقيق المالي التقليدي.[11]

وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق التشغيلي على انه : عملية منظمة لتقييم فاعلية العمليات التي تقوم بها الوحدة واقتصادية استخدام موارد الوحدة الاقتصادية ، وتقديم التقارير بشأن ذلك الى المختصين من اصحاب القرار لأجل تقييم نتائج تلك التقارير واتخاذ قرارات التحسين اللازمة.[14] ويمر التدقيق التشغيلي بعدة مراحل هي: [11]

1. تحديد الانشطة التي تخضع للتدقيق .
2. التخطيط لعملية التدقيق .
3. أداء عملية التدقيق .
4. كتابة التقرير .
5. متابعة الاستجابة لما ورد بالتقرير .

#### 3- تدقيق الالتزام Compliance Audit : ويقصد

به تدقيق الضوابط الرقابية لغرض الحكم على مدى جودة الانظمة الموضوعية وملامتها والتأكد من الالتزام بالسياسات والتشريعات الموضوعية من قبل الادارة. [3]

#### ثالثاً : اهداف التدقيق الداخلي

يهدف التدقيق الداخلي الى تحقيق الاتي: [11]

- أ- تدقيق السجلات المحاسبية المستخدمة و المستندات الثبوتية الداعمة وفحص الايرادات

المخاطر الناشئة والتغيرات في البيئة الداخلية والخارجية وتأثيراتها على عمل الوحدة الاقتصادية.

ث- ان يكون قادراً على التواصل الفاعل : ان من اهم الادوار التي يؤديها مسؤول التدقيق الداخلي هو دور او مهارة التواصل مع قادة العمل، فأن الاستماع الى اصحاب المصلحة وتفهم احتياجاتهم يعدّ جزءاً مهماً من عمل مسؤول التدقيق الداخلي، وان المهارة الجيدة في التواصل لبناء علاقات ايجابية مع الادارة العليا وتحري الدقة والاولوية واستخدام العبارات الصحيحة والمناسبة في تقارير التدقيق تعدّ تجسيدا لمهنية كادر التدقيق الداخلي واحترافية مسؤوله.

ج- ان يكون لديه الرغبة في المعرفة : لإلهام كادر التدقيق الداخلي وحثهم على تطوير انفسهم والتزامهم بالتعلم المستمر، على مسؤول التدقيق الداخلي ان يكون ملما بأفضل واحداث الممارسات المهنية.

### المبحث الثالث

#### جودة عمل ادارات التدقيق الداخلي

##### اولاً : مفهوم الجودة

ان مفهوم جودة المصنعات قديم قدم الصناعة نفسها، الا ان الاهتمام بالجودة في مجال التصنيع في العصر الحديث والمنافسة في هذا المجال بدأ بعد الحرب العالمية الثانية وبشكل خاص في اليابان حيث ان الحرب المذكورة اثرت على الاقتصاد الياباني واضعفته بحيث جعلت المنتجات اليابانية تعجز عن المنافسة والتسويق خارج الجزر اليابانية بسبب رداءة مواصفات السلع وعدم اقتناع الزبائن على اقتناءها، الا ان هذا الضعف تحول الى نقطة قوة وانطلاق نحو العالمية من خلال التفكير بجدية في رفع مستوى المنتجات الصناعية اليابانية وتبني الجودة كوسيلة رئيسة في التحسين ورفع مستوى الاقتصاد الياباني عموماً. [10] وتعرف الجودة بانها مجموع الصفات والخصائص للمنتج او الخدمة المقدمة وفقاً لمواصفات ارضاء الزبون في وقت الشراء وانشاء الاستخدام. [8]

3- مؤهلات اخرى : يجب ان يكون للمدقق الداخلي مؤهلات اخرى يمكن تلخيصها بما يلي: [2]

أ- ان يكون لديه التدريب الكافي على اجراء عمليات التدقيق الداخلي.

ب- ان يكون على معرفة ودراية بالخدمة او المنتج واجراءات تدقيقه.

ت- ان يكون لديه القدرة على التقييم والحكم على اهمية المعلومات المجمعة.

ث- ان يكون لديه القدرة على تحديد الاولويات. فضلاً عن الصفات التي تم ذكرها، فأن مسؤول التدقيق الداخلي لأهمية موقعه وخطورة الدور الذي يلعبه بالنسبة للوحدات الاقتصادية، يجب ان يتمتع بصفات رئيسة مناسبة لمنصبه تتضمن ما يلي: [4]

أ- ان يكون قادراً على القيادة : يجب ان يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بتحفيز والهام المدققين الداخليين لإنجاز اعمالهم بشكل امثل من خلال تفويض الصلاحيات والتمكين، فبدون التمكين لا يستطيع المدقق الداخلي من انجاز عمله بصورة متقنة وتحمل مسؤولية نتائج ذلك العمل، ويجب على مسؤول التدقيق الداخلي ان يتمتع بالقدرة على تطوير وتأهيل مسؤولين جدد لديهم القدرة على تحقيق الاهداف المستقبلية للوحدة الاقتصادية.

ب- ان يكون ذو تفكير استراتيجي : على مسؤول التدقيق الداخلي ان يفهم طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية وكيفية التواصل والتعاون مع الادارة العليا لتحقيق استراتيجية الوحدة وتوجيهها وفق المسار الصحيح، عليه فإن مسؤول التدقيق الداخلي يلعب دوراً مهماً في تقديم تلميحات بشأن مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق اهدافها.

ت- ان يكون بارعاً في ادارة المخاطر والتعامل معها : على مسؤول التدقيق الداخلي اعداد خطة عمل مبنية على المخاطر للتأكد من توافق نشاطات التدقيق الداخلي مع اهداف الوحدة الاقتصادية، عليه يجب ان يكون لدى مسؤول التدقيق الداخلي إلمام ودراية بالمخاطر وحسّ عالٍ بها وان يفهم

**ثالثاً : مفهوم جودة التدقيق الداخلي**

يرى البعض ان مفهوم جودة التدقيق يمكن التعبير عنها بالشكل التقليدي لمفاهيم كلفة جودة المنتجات الصناعية وهي تكاليف الوقاية والتقييم والفشل وفقاً لنموذج التكاليف التقليدي، من خلال ربط مفهوم جودة التدقيق بالأعباء والتكاليف التي يتحملها مكتب تدقيق الحسابات. [10]

وباعتماد الرأي السابق ومحاولة تطبيقه على أجهزة التدقيق الداخلي ، سيكون نموذج التطبيق من ثلاث أنشطة هي:

- **نشاط الوقاية:** ويتضمن كل ما تتكلفه الوحدة الاقتصادية لرفع وتطوير الكفاءات الفنية للمدققين الداخليين مثل كلفة الدورات التدريبية.
- **نشاط التقييم:** ويتمثل بما تتكلفه فرق التدقيق الخارجي في تقييم افراد ونشاطات التدقيق الداخلي.
- **نشاط الفشل:** ويتمثل باكتشاف الاخطاء والتجاوزات وعمليات الفساد سواء من قبل المدققين الداخليين انفسهم او من قبل أجهزة الرقابة العليا ، وتتحصر كلفة الفشل بما ترتب على تلك الاخطاء والتجاوزات وعمليات الفساد من هدر لأموال الوحدة الاقتصادية .

ووفقاً لمعهد المدققين الداخليين (IIA) يجب ان يحتوي نشاط التدقيق الداخلي على برنامج ضمان وتحسين الجودة يغطي جميع جوانب التدقيق الداخلي ، وان يتضمن البرنامج تقييماً لمطابقة نشاط وإجراءات الرقابة الداخلية للمعايير المعتمدة، وتقييماً لالتزام المدققين الداخليين بقواعد السلوك الاخلاقي وبرنامج ضمان وتحسين الجودة . [15]

وقد اكد معهد المدققين الداخليين في معيار المهارة بأنه يجب على المدققين الداخليين ان يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الاخرى الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات الفردية المنوطة بعهدة كل منهم ، ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ان يمتلك جماعياً او يحصل

على المعارف والمهارات والكفاءات الاخرى الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات المنوطة بعهدته . [15] اذا فالمدققون الداخليون عليهم اثبات مهاراتهم بالحصول على الشهادات المهنية المناسبة.

وايضاً " يجب على المدققين الداخليين بذل العناية والمهارة المتوقع ان يكون عليها اي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال، بيد ان بذل العناية لا يعني العصمة ". [15]

وكذلك " يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يعد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي ". [15]

**المبحث الرابع****الجانب العملي****أولاً : عينة البحث**

تم اختيار عينة البحث بصورة عمدية من اصحاب الاختصاص الذين لهم تماس مباشر مع موضوع البحث مثل الاكاديميين ورقباء وموظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي وموظفي هيئة النزاهة وموظفي دوائر المفتشين العموميين اضافة الى المدققين الداخليين والمحاسبين العاملين في مديرية بلديات بغداد وهي احدى المديرية التابعة الى محافظة بغداد والمسؤولة عن الاعمال البلدية لحزام بغداد.

**ثانياً : جمع البيانات**

للابتعاد عن الاجابات المشتتة ولتوحي الموضوعية والمهنية قدر الامكان استخدم الباحث الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات و بعد ان تم عرضها وتصويبها من قبل مجموعة من الخبراء المحكمين من اساتذة جامعات ومهنيين وفي الملحق جدول بأسماء المحكمين.

**ثالثاً : تحليل المعلومات العامة للمستجيبين**

توضح الجداول الاتية تحليل البيانات العامة للمستجيبين للاستبيان من حيث عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة وجنس المستجيب والمؤهل العلمي والخبرة الوظيفية له وكما يأتي :

جدول (1) عدد الاستثمارات التي تم توزيعها واستلامها

مكان العمل	الاستثمارات المستلمة		الاستثمارات الموزعة		الاستثمارات عينة البحث
	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	
القسم القانوني وقسم التدريب وهيئة الرقابة في وزارة البلديات	15.22%	14	15%	15	ديوان الرقابة المالية الاتحادي
دائرة تحقيق بغداد	14.13%	13	15%	15	هيئة النزاهة
مكتب مفتش عام وزارة الاعمار والاسكان	10.87%	10	15%	15	مكاتب المفتشين العموميين
اساتذة المحاسبة والتدقيق	16.30%	15	15%	15	الاكاديميون
مديرية بلديات محافظة بغداد	21.74%	20	20%	20	المدققون الداخليون
مديرية بلديات محافظة بغداد	21.74%	20	20%	20	المحاسبون
	100%	92	100%	100	المجموع

جدول (2) توزيع المستجيبين حسب المؤهل العلمي

المحاسبون		المدققون الداخليون		الاكاديميون		مكاتب المفتشين		هيئة النزاهة		ديوان الرقابة		عينة البحث المؤهل
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
-	-	15%	3	-	-	-	-	-	-	-	-	اعدادية
30%	6	25%	5	-	-	-	-	-	-	-	-	دبلوم محاسبة
65%	13	60%	12	-	-	70%	7	46%	6	-	-	بكالوريوس
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	22%	3	دبلوم مراقبة حسابات
5%	1	-	-	40%	6	20%	2	31%	4	14%	2	ماجستير
-	-	-	-	-	-	-	-	8%	1	36%	5	محاسب قانوني
-	-	-	-	60%	9	10%	1	15%	2	28%	4	دكتوراه
100%	20	100%	20	100%	15	100%	10	100%	13	100%	14	المجموع

البكالوريوس ، وشكل حاملي شهادة الدبلوم التقني في المحاسبة ما نسبته 10.9%، ونسبة 3.3% من حملة شهادة الاعدادية ، ونلاحظ من خلال المقارنة بين المدققون الداخليون والمحاسبون على اساس المؤهل العلمي ان المحاسبين يحملون مؤهلات علمية اعلى مما يحمله المدققون الداخليون وهذا في حد ذاته يشكل نقطة ضعف تجاه التدقيق الداخلي .

من الجدول السابق يتضح لنا ان المستجيبين من اصحاب المؤهلات العلمية والتحصيل الدراسي العالي حيث شكل حاملي شهادة الدكتوراه ما نسبته 17.4% من إجمالي المستجيبين للاستبانة ،ونسبة 6.5% من حملة شهادة المحاسب القانوني المعادلة لشهادة الدكتوراه ، في حين شكل حاملي شهادة الماجستير ما نسبته 16.3%، ونسبة 3.3% من حملة شهادة الدبلوم في مراقبة الحسابات ،ونسبة 42.3% من حملة شهادة

جدول (3) توزيع المستجيبين حسب الخبرة الوظيفية

المحاسبون		المدققون الداخليون		الأكاديميون		مكاتب المفتشين		هيئة النزاهة		ديوان الرقابة		عينة البحث الخبرة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
5%	1	25%	5	13%	2	20%	2	8%	1	-	-	أقل من 5 سنة
25%	5	20%	4	-	-	10%	1	8%	1	14%	2	5-10 سنة
30%	6	25%	5	7%	1	50%	5	46%	6	36%	5	11-15 سنة
40%	8	30%	6	80%	12	20%	2	38%	5	50%	7	أكثر من 15 سنة
100%	20	100%	20	100%	15	100%	10	100%	13	100%	14	المجموع

والاستفسار عن اسباب النقص في عدد العاملين في

اقسام الحسابات والتدقيق الداخلي اوضحوا الاتي :

1- لم يتم تخصيص اي درجة وظيفية لمديرية بلديات بغداد والمؤسسات البلدية التابعة لها للأعوام ( 2016 ، 2017 ، 2018 ) .

2- تم احالة عدد كبير من موظفي اقسام الحسابات والتدقيق الداخلي على التقاعد لبلوغهم السن القانونية خلال الاعوام المذكورة .

3- عدد كبير من الموظفين يتمتعون بالإجازة الاعتيادية لمدة ( 4 سنوات ) براتب اسمي .

واضاف السادة المذكورون اعلاه بان النقص لا يطال اقسام الحسابات والتدقيق الداخلي فحسب وانما يعاني منه الاقسام الاخرى ايضاً .

يتضح لنا ان النقص المذكور اعلاه حصل بسبب العجز المالي في موازنة الدولة للأعوام (2016 ، 2017 ، 2018 ) ، وعدم القدرة المالية للدولة على استيعاب تعيين عدد اكبر من الموظفين ، وادناه جدول بأعداد العاملين .

من الجدول السابق يتبين لنا ان المستجيبين من عينة البحث هم من اصحاب الخبرة الوظيفية حيث ان نسبة 43.5% منهم لديهم خبرة وظيفية أكثر من 15 سنة ، ونسبة 30.5% ممن لديهم خبرة وظيفية من 11-15 سنة ، في حين شكل من لديهم خبرة وظيفية 5-10 سنوات نسبة 14% ومن لديهم خبرة وظيفية أقل من 5 سنوات نسبة 12% من المستجيبين للاستبانة ، ونلاحظ من خلال المقارنة بين المدققين الداخليين والمحاسبين على اساس الخبرة الوظيفية ان المحاسبين يتمتعون بخبرة وظيفية اكبر مما يتمتع به المدققون الداخليون وهذا في حد ذاته يشكل نقطة ضعف تجاه التدقيق الداخلي .

ومن خلال المعايشة الميدانية في مديرية بلديات بغداد وتحليل اعداد العاملين في المديرية نلاحظ ان هناك نقص كبير في كادر الحسابات وكادر التدقيق الداخلي نسبة الى اجمالي عدد العاملين حيث شكل الكادر الحسابي نسبة 3.8% في حين شكل كادر التدقيق الداخلي نسبة 1.5%

ومن خلال المقابلة الشخصية مع السيد مدير حسابات بلديات بغداد والسيدة مديرة تدقيق بلديات بغداد



جدول (4) اعداد العاملين في مديرية بلديات بغداد والمؤسسات البلدية التابعة لها

عدد العاملين في أقسام الحسابات	عدد العاملين في أقسام التدقيق الداخلي	إجمالي عدد العاملين	عدد الاجراء اليوميين	عدد الموظفين الدائمين	المديرية
10	8	276	_	276	مديرية بلديات بغداد
7	2	179	35	144	مديرية بلدية المحمودية
4	2	153	35	132	مديرية بلدية أبي غريب
5	1	153	35	118	مديرية بلدية الزهور
4	1	147	30	117	مديرية بلدية الرشيد
6	1	147	30	117	مديرية بلدية الجسر
5	1	133	30	103	مديرية بلدية الراشدية
4	2	111	35	76	مديرية بلدية المدائن
5	2	104	30	74	مديرية بلدية الوحدة
3	1	108	35	73	مديرية بلدية التاجي
6	1	96	30	66	مديرية بلدية مطبعة البلديات
4	2	89	30	59	مديرية بلدية النصر والسلام
6	2	88	35	53	مديرية بلدية الطارمية
4	2	82	30	52	مديرية بلدية اللطيفية
3	2	76	30	46	مديرية بلدية اليوسفية
3	1	64	30	34	مديرية بلدية النهروان
1	1	52	30	22	مديرية بلدية المشاهدة
1	1	45	30	15	مديرية بلدية العبايجي
81	33	2117	540	1577	المجموع

2- معامل الصدق : يقصد به ان المقياس يقيس ما وضع لقياسه ، ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات .

وقد تم استخدام معامل الفا كرونباخ لاختبار ثبات وصدق الاستبانة في بحثنا

اما صيغة حساب معامل الفا كرونباخ

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left( 1 - \frac{\sum S^2}{S_T^2} \right)$$

عدد العناصر K =

$$\sum S^2 = \text{مجموع تباينات العناصر}$$

$$S_T^2 = \text{تباين الدرجة الكلية}$$

ملاحظة : جميع الاجراء اليوميين يعملون في اعمال التنظيف ورفع الانقاض وبقاع (35) اجير يومي لكل قضاء و (30) اجير يومي لكل ناحية ماعدا الاجراء العاملين في مديرية مطبعة البلديات حيث يعملون كمصحفين .

ثالثا : ثبات وصدق الاستبانة

1- معامل الثبات : يعني استقرار المقياس وعدم

تناقضه مع نفسه ، اي انه يعطي نفس النتائج اذا

اعيد تطبيقه على نفس العينة

جدول (5) قيمة معامل ألفا كرونباخ الاستبانة

عدد العبارات	قيمة معامل ألفا كرونباخ
9	.685

جدول (6) معامل ألفا كرونباخ لعبارات الاستبانة

القياسات	متوسط المقياس عند حذف العبارة	تباين المقياس عند حذف العبارة	معامل الارتباط المصحح بين كل عبارة والدرجة الكلية للمقياس	قيمة معامل ألفا كرونباخ عند حذف العبارة
امتلاك المدقق الداخلي للمؤهلات العلمية والمهنية المناسبة والخبرات في العمل المحاسبي	34.6087	12.988	.316	.668
التعليم والتدريب المستمر لكوادر التدقيق الداخلي	34.5761	12.774	.403	.656
ضرورة توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل كافة أنشطة الوحدة الاقتصادية	34.7935	11.396	.480	.633
حصول مسؤول جهاز التدقيق الداخلي على الشهادة الجامعية الأولية في علوم المحاسبة على الأقل	34.6413	13.617	.329	.679
امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي المعرفة بالتشريعات والقوانين النافذة	34.6196	11.931	.518	.632
امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي على خبرة مهنية لا تقل عن (10) سنوات من العمل في اقسام الحسابات والتدقيق	34.9130	11.663	.431	.644
امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي المعرفة والدراية بالاجراءات التفصيلية لعمل الوحدة الاقتصادية	34.8913	11.241	.455	.637
مساهمة هيئة النزاهة من خلال دورات مكافحة الفساد بتزويد مسؤول جهاز التدقيق الداخلي بالمهارات اللازمة لاكتشاف حالات الفساد	35.1522	11.581	.343	.682
تقديم اجهزة الرقابة العليا المشورة لمسؤول جهاز التدقيق الداخلي بما يخص ادائه لمهام التدقيق	34.9348	12.062	.381	.655

الارتباط بين عدة متغيرات واختزلها الى عدد اقل من العوامل ، اي يساعد على فهم تركيب مصفوفة الارتباط او التباين المشترك من خلال عدد اقل من العوامل .

2- نتائج التحليل العاملي لعبارات الاستبانة  
توضح الجداول (8، 9، 10) نتائج التحليل العاملي لعبارات الاستبانة وكما يأتي :

يوضح جدول قيمة معامل ألفا كرونباخ 0.685 وهو مرتفع وموجب الإشارة وهو اعلى من كل قيم المعامل لكل عبارات المحور الثالث وبهذا سوف لا يتم حذف اي عبارة.

خامساً : التحليل العاملي لعبارات الاستبانة باستخدام طريقة المركبات الرئيسية

1- التحليل العاملي : هو مجموعة من الاساليب الاحصائية يهدف الى تحليل مجموعة من معاملات

## جدول (7) اختبار كيمو و بارتلليت

مقياس كيسر مير اولكن (اختبار كيمو) لكفاية العينة	.730
Bartlett's Test	872.856
Sig.	.000

قيمة المحددة Determinant = 0.00002332 .

## جدول(8) توزيع العبارات المستخلصة على المركبات الرئيسة بعد التدوير

المركبات			العبارات
3	2	1	
.003	- .010	.783	امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي المعرفة والدراية بالإجراءات التفصيلية لعمل الوحدة الاقتصادية
.082	.067	.674	ضرورة توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل كافة أنشطة الوحدة الاقتصادية
.201	.792	.017	امتلاك المدقق الداخلي للمؤهلات العلمية والمهنية المناسبة والخبرات في العمل المحاسبي
.119	.753	.053	التعليم والتدريب المستمر لكوادر التدقيق الداخلي
- .106	.718	.446	امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي المعرفة بالتشريعات والقوانين النافذة
.678	- .121	.125	تقديم اجهزة الرقابة الخارجية المشورة لمسؤول جهاز التدقيق الداخلي بما يخص ادائه لمهام التدقيق
.241	.035	.630	امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي على خبرة مهنية لا تقل عن (10) سنوات من العمل في اقسام الحسابات والتدقيق
.752	.110	.254	مساهمة هيئة النزاهة من خلال دورات مكافحة الفساد بتزويد مسؤول جهاز التدقيق الداخلي بالمهارات اللازمة لاكتشاف حالات الفساد
.130	.002	.718	حصول مسؤول جهاز التدقيق الداخلي على الشهادة الجامعية الاولية في علوم المحاسبة على الاقل

## جدول(9) توزيع العبارات المستخلصة على المركبات الرئيسة بعد التدوير والابقاء على القيم المهمة

المركبات			العبارات
3	2	1	
		.783	امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي المعرفة والدراية بالإجراءات التفصيلية لعمل الوحدة الاقتصادية
		.674	ضرورة توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل كافة أنشطة الوحدة الاقتصادية
	.792		امتلاك المدقق الداخلي للمؤهلات العلمية والمهنية المناسبة والخبرات في العمل المحاسبي
	.753		التعليم والتدريب المستمر لكوادر التدقيق الداخلي
	.718		امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي المعرفة بالتشريعات والقوانين النافذة
.678			تقديم اجهزة الرقابة الخارجية المشورة لمسؤول جهاز التدقيق الداخلي بما يخص ادائه لمهام التدقيق
		.630	امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي على خبرة مهنية لا تقل عن (10) سنوات من العمل في اقسام الحسابات والتدقيق

.752			مساهمة هيئة النزاهة من خلال دورات مكافحة الفساد بتزويد مسؤول جهاز التدقيق الداخلي بالمهارات اللازمة لاكتشاف حالات الفساد
		.718	حصول مسؤول جهاز التدقيق الداخلي على الشهادة الجامعية الأولية في علوم المحاسبة على الأقل
Extraction Method: Principal Component Analysis. Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization. A rotation converged in 3 iterations.			

### التعليق على النتائج

- 1- قيمة المحددة 0.00002332 اكبر من 0.00001 وهذا يؤكد عدم وجود مشكلة الازدواج الخطي بين المتغيرات (عبارات الاستبانة ) وايضا لا نحتاج الى حذف متغيرات.
  - 2- قيمة اختبار كيمو 0.730 للحكم على مدى ملائمة حجم العينة اكبر من الحد الأدنى 0.50 الذي اشترطه كيسر اذا يمكننا ان نحكم بكفاية حجم العينة في التحليل الحالي.
  - 3- نجد ان قيمة الاحتمال ( P.Value ) والمتمثلة بقيمة ( Sig. ) تساوي 0.00 أي اقل من مستوى المعنوية 0.05 اذا نقبل بالفرض الفائق بان مصفوفة الارتباط ليست بمصفوفة الوحدة.
  - 4- تم تخصيص المتغيرات (عبارات الاستبانة ) على العوامل (المركبات الثلاثة التي استخلصها التحليل ) حسب درجة ارتباط المتغيرات بالعامل وبترتيب تنازلي أي من اكثرها ارتباطا بالعامل.
  - 5- المرحلة الاخير للتحليل العملي هي مرحلة وضع مسمى للعوامل او المكونات التي حصلنا عليها ولا بد ان تكون التسمية متوافقة مع الظاهرة التي تحكم العلاقة بين المتغيرات (عبارات الاستبانة ) الموجودة في التحليل.
- 1- العامل الاول ( المركبة الاولى ) ونستطيع ان نطلق عليه ( عامل الخبرة ) ويضم**
- أ- امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي المعرفة والدراية بالإجراءات التفصيلية لعمل الوحدة الاقتصادية.
  - ب- ضرورة توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل كافة أنشطة الوحدة الاقتصادية.
  - ت- امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي على خبرة مهنية لا تقل عن (10) سنوات من العمل في اقسام الحسابات والتدقيق.
  - ث- حصول مسؤول جهاز التدقيق الداخلي على الشهادة الجامعية الأولية في علوم المحاسبة على الأقل.
- لكونه يتطرق الى كل ماله علاقة بخبرة مسؤول جهاز التدقيق الداخلي من جهة وخبرات اجهزة الرقابة الخارجية من جهة اخرى
- 2- العامل الثاني( المركبة الثانية) ونستطيع أن نطلق عليه ( عامل التطوير ) ويضم**
- أ- امتلاك المدقق الداخلي للمؤهلات العلمية والمهنية المناسبة والخبرات في العمل المحاسبي.
  - ب- التعليم والتدريب المستمر لكوادر التدقيق الداخلي.
  - ت- امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي المعرفة بالتشريعات والقوانين النافذة.
- لكونه يتطرق إلى كل ماله علاقة بتطوير المدقق الداخلي أولا وتطوير عمل الأجهزة الرقابية الخارجية الثلاثة ثانياً.
- 3- العامل الثالث ( المركبة الثالثة) ونستطيع أن نطلق عليها ( عامل الإعداد والتأهيل) ويضم**
- أ- مساهمة هيئة النزاهة من خلال دورات مكافحة الفساد بتزويد مسؤول جهاز التدقيق الداخلي بالمهارات اللازمة لاكتشاف حالات الفساد.
  - ب- تقديم اجهزة الرقابة الخارجية المشورة لمسؤول جهاز التدقيق الداخلي بما يخص ادائه لمهام التدقيق.
- لكونه يتطرق إلى الاهتمام بتدريب وتأهيل مسؤول جهاز التدقيق الداخلي.
- وتمثل العوامل السابقة اثبات الفرضية الاولى.

العليا إضافة الى امتلاك مسؤول التدقيق الداخلي للمؤهلات والمزايا التي تؤهله لشغل منصب مسؤول التدقيق الداخلي .

ان الجداول (11 ، 12 ، 13 ، 14 ، 15 ، 16 ، 17 ) تبين تشخيص المستجيبين من عينة البحث لأفضل الاليات التي من شأنها تعزيز جودة عمل المدقق الداخلي .

سادساً : محور دور اجهزة الرقابة العليا في تعزيز جودة عمل ادارات التدقيق الداخلي

تضمن هذا المحور (9) فقرات مقترحة من الفقرة السابعة عشر الى الفقرة الخامسة والعشرين يتم متابعتها والتأكيد عليها من قبل اجهزة الرقابة العليا لتعزيز جودة عمل المدقق الداخلي مثل امتلاك المدقق الداخلي للمؤهلات العلمية المناسبة وتوسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي وتقديم العون والمشورة من قبل اجهزة الرقابة

جدول (10) اجابات ديوان الرقابة

المجموع	لا اتفق تماماً		لا اتفق		اتفق الى حد ما		اتفق		اتفق تماماً		الفقرات
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
14	-	-	-	-	-	-	%50	7	%50	7	1
14	-	-	-	-	-	-	%43	6	%57	8	2
14	-	-	-	-	-	-	%43	6	%57	8	3
14	-	-	-	-	%7	1	%36	5	%57	8	4
14	-	-	-	-	-	-	%21	3	%79	11	5
14	-	-	-	-	%7	1	%21	3	%72	10	6
14	-	-	-	-	%7	1	%36	5	%57	8	7
14	%50	7	-	-	-	-	%14	2	%36	5	8
14	-	-	-	-	%7	1	%57	8	%36	5	9

جدول (11) اجابات هيئة النزاهة

المجموع	لا اتفق تماماً		لا اتفق		اتفق الى حد ما		اتفق		اتفق تماماً		الفقرات
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
13	-	-	-	-	%46	6	%31	4	%23	3	1
13	-	-	-	-	%8	1	%77	10	%15	2	2
13	%15	2	%8	1	%8	1	%38	5	%31	4	3
13	-	-	-	-	-	-	%31	4	%69	9	4
13	-	-	-	-	%46	6	%31	4	%23	3	5
13	-	-	-	-	%8	1	%92	12	-	-	6
13	%8	1	%8	1	%31	4	%38	5	%15	2	7
13	-	-	-	-	-	-	%54	7	%46	6	8
13	-	-	-	-	%8	1	%69	9	%23	3	9

جدول (12) اجابات دوائر المفتشين العموميين

المجموع	لا اتفق تماماً		لا اتفق		اتفق الى حد ما		اتفق		اتفق تماماً		الفقرات
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
10	-	-	-	-	%10	1	%60	6	%30	3	1
10	-	-	-	-	%20	2	%50	5	%30	3	2
10	%10	1	%10	1	%10	1	%30	3	%40	4	3
10	-	-	-	-	-	-	%50	5	%50	5	4
10	-	-	%10	1	%10	1	%60	6	%20	2	5
10	%10	1	%10	1	%20	2	%50	5	%10	1	6

10	%10	1	-	-	%30	3	%30	3	%30	3	7
10	%10	1	%20	2	%20	2	%50	5	-	-	8
10	%10	1	%10	1	%20	2	%20	2	%40	4	9

جدول (13) اجابات الاكاديميين

المجموع	لا اتفق تماماً		لا اتفق		اتفق الى حد ما		اتفق		اتفق تماماً		الفقرات
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
15	-	-	-	-	-	-	-	-	%100	15	1
15	-	-	-	-	-	-	%14	2	%86	13	2
15	-	-	-	-	%7	1	%33	5	%60	9	3
15	-	-	-	-	-	-	%14	2	%86	13	4
15	-	-	-	-	-	-	%20	3	%80	12	5
15	-	-	-	-	%7	1	%40	6	%53	8	6
15	%7	1	-	-	-	-	%53	8	%40	6	7
15	-	-	-	-	%7	1	%33	5	%60	9	8
15	-	-	%7	1	-	-	%26	4	%67	10	9

جدول (14) اجابات المدققين الداخليين

المجموع	لا اتفق تماماً		لا اتفق		اتفق الى حد ما		اتفق		اتفق تماماً		الفقرات
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
20	-	-	-	-	-	-	%20	4	%80	16	1
20	-	-	-	-	%5	1	%20	4	%75	15	2
20	-	-	-	-	%5	1	%50	10	%45	9	3
20	-	-	-	-	%30	6	%35	7	%35	7	4
20	-	-	-	-	-	-	%20	4	%80	16	5
20	-	-	%5	1	%15	3	%45	9	%35	7	6
20	-	-	-	-	%10	2	%30	6	%60	12	7
20	-	-	-	-	%15	3	%40	8	%45	9	8
20	-	-	-	-	%20	4	%35	7	%45	9	9

جدول (15) اجابات المحاسبين

المجموع	لا اتفق تماماً		لا اتفق		اتفق الى حد ما		اتفق		اتفق تماماً		الفقرات
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
20	-	-	-	-	%5	1	%15	3	%80	16	1
20	-	-	-	-	%5	1	%35	7	%60	12	2
20	-	-	-	-	%5	1	%40	8	%55	11	3
20	-	-	-	-	%20	4	%15	3	%65	13	4
20	-	-	-	-	%5	1	%30	6	%65	13	5
20	-	-	-	-	%20	4	%30	6	%50	10	6
20	-	-	-	-	%10	2	%40	8	%50	10	7
20	-	-	%5	1	%15	3	%55	11	%25	5	8
20	-	-	-	-	%15	3	%70	14	%15	3	9

جدول (16) مدى التوافق مع مقترحات تعزيز جودة عمل اجهزة التدقيق الداخلي

عينة البحث	الفقرات	الاتفاق	عدم الاتفاق	المجموع	نسبة الاتفاق	نسبة عدم الاتفاق
ديوان الرقابة المالية الاتحادي	1	14	-	14	%100	-
	2	14	-	14	%100	-
	3	14	-	14	%100	-
	4	14	-	14	%100	-
	5	14	-	14	%100	-
	6	14	-	14	%100	-
	7	14	-	14	%100	-
	8	7	7	14	%50	%50
	9	14	-	14	%100	-
هيئة النزاهة	1	13	-	13	%100	-
	2	13	-	13	%100	-
	3	10	3	13	%77	%23
	4	13	-	13	%100	-
	5	13	-	13	%100	-
	6	13	-	13	%100	-
	7	11	2	13	%84.6	%15.4
	8	13	-	13	%100	-
	9	13	-	13	%100	-
مكاتب المفتشين العموميين	1	10	-	10	%100	-
	2	10	-	10	%100	-
	3	8	2	10	%80	%20
	4	10	-	10	%100	-
	5	9	1	19	%90	%10
	6	8	2	10	%80	%20
	7	9	1	19	%90	%10
	8	7	3	10	%70	%30
	9	8	2	10	%80	%20
عينة البحث	الفقرات	الاتفاق	عدم الاتفاق	المجموع	نسبة الاتفاق	نسبة عدم الاتفاق
الاكاديميون	1	15	-	15	%100	-
	2	15	-	15	%100	-
	3	15	-	15	%100	-

–	%100	15	–	15	4	
–	%100	15	–	15	5	
–	%100	15	–	15	6	
%6.7	%93.3	15	1	14	7	
–	%100	15	–	15	8	
%6.7	%93.3	15	1	14	9	
–	%100	20	–	20	1	المدققون الداخليون
–	%100	20	–	20	2	
–	%100	20	–	20	3	
–	%100	20	–	20	4	
–	%100	20	–	20	5	
%5	%95	20	1	19	6	
–	%100	20	–	20	7	
–	%100	20	–	20	8	
–	%100	20	–	20	9	
–	%100	20	–	20	1	المحاسبون
–	%100	20	–	20	2	
–	%100	20	–	20	3	
–	%100	20	–	20	4	
–	%100	20	–	20	5	
–	%100	20	–	20	6	
–	%100	20	–	20	7	
%5	%95	20	1	19	8	
–	%100	20	–	20	9	

سابعاً : تحليل الاجابات الخاصة بمقترحات تعزيز جودة

#### عمل اجهزة التدقيق الداخلي

من خلال تحليل اجابات المستجيبين من عينة البحث على فقرات المحور الثالث نجد ان اجابات عينة البحث توافقت بنسبة 100% مع الفقرة السابعة عشر المتضمنة امتلاك المدقق الداخلي للمؤهل العلمي المناسب والخبرة في العمل المحاسبي والفقرة الثامنة عشر التي تضمنت التعليم والتدريب المستمر لكوادر التدقيق الداخلي والفقرة العشرون التي تتضمن حصول

مسؤول التدقيق الداخلي على شهادة البكالوريوس في علوم المحاسبة على الاقل .

اما بالنسبة للفقرة التاسعة عشرة الخاصة بتوسيع عمل التدقيق الداخلي ليشمل كافة أنشطة الوحدة الاقتصادية فقد توافقت معها بنسبة 100% كل من ديوان الرقابة المالية والاكاديميين والمدققين الداخليين والمحاسبين وبنسبة 80% لمكاتب المفتشين العموميين ونسبة 77% لهيئة النزاهة .



لسنة 2011 ولكنها لا تمتلك المهارات التدقيقية لاكتشاف حالات الفساد.

2. ان دورات مكافحة الفساد تقام في مؤسسات التعليم العالي ممثلة بكلية الادارة والاقتصاد والقانون التابعتان لجامعة بغداد ويقصر دور هيئة النزاهة ممثلة بالأكاديمية العراقية لمكافحة الفساد على الامور التنظيمية من تمويل واصدار الشهادات .... الخ .

وافرزت الفقرة الخامسة والعشرون القاضية بتقديم العون والمشورة للتدقيق الداخلي من قبل اجهزة الرقابة العليا فيما يخص المهام التدقيقية توافق عينة البحث من مدققون داخليون ومحاسبون وديوان الرقابة المالية الاتحادي وهيئة النزاهة بنسبة 100% مع الفقرة وتوافق الاكاديميون ومكاتب المفتشين العموميين مع الفقرة بنسبة 93.3% و80% على التوالي .

ومن خلال ما تم عرضه في المحور الثالث من الاليات التي تساعد في تعزيز جودة عمل التدقيق الداخلي و التي يجب التأكيد عليها ومتابعتها من قبل اجهزة الرقابة الثلاث وتحليل اجابات عينة البحث على تلك الفقرات ، ندرج ادناه اكثر الاساليب التي لاقت الاتفاق من عينة البحث :

- امتلاك المدقق الداخلي للمؤهلات العلمية والمهنية المناسبة والخبرات في العمل والمحاسبي .
  - التعليم والتدريب المستمر لكوادر التدقيق الداخلي .
  - ضرورة توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل كافة أنشطة الوحدة الاقتصادية .
- (الاليات الثلاث اعلاه تمثل إثبات الفرضية 2--

( أ )

- حصول مسؤول جهاز التدقيق الداخلي على الشهادة الجامعية الاولية في علوم المحاسبة على

الاقبل

وتوافقت عينة البحث بنسبة 100% مع الفقرة الحادية والعشرين التي تتضمن امتلاك مسؤول التدقيق الداخلي المعرفة بالتشريعات والقوانين النافذة ماعدا مكاتب المفتشين العموميين فقد توافقت مع الفقرة بنسبة 90% .

اما الفقرة الثانية والعشرون الخاصة بالتأكد على امتلاك مسؤول التدقيق الداخلي خبرة مهنية لا تقل عن (10) سنوات من العمل في اقسام الحسابات فقد توافق مع الفقرة كل من الاكاديميين وديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة والمحاسبين بنسبة 100% ، وتوافق مكاتب المفتشين العموميين بنسبة 80% ، اما المدققون الداخليون فقد توافقت مع الفقرة بنسبة 95% .

وتوافق كل من ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين والمحاسبين بنسبة 100% والاكاديميين بنسبة 93.3% ومكاتب المفتشين العموميين بنسبة 90% وهيئة النزاهة بنسبة 84.6% مع الفقرة الثالثة والعشرين التي تقترح امتلاك مسؤول التدقيق الداخلي المعرفة والدراية بالإجراءات التفصيلية لعمل الوحدة الاقتصادية.

اما بخصوص الفقرة الرابعة والعشرين التي تتضمن مساهمة هيئة النزاهة بتزويد مسؤول التدقيق الداخلي بالمهارات اللازمة لاكتشاف حالات الفساد من خلال دورات مكافحة الفساد ، فقد توافقت عينة البحث مع الفقرة بنسبة 100% للاكاديميين وهيئة النزاهة والمدققين الداخليين بنسبة 95% للمحاسبين ونسبة 70% لمكاتب المفتشين العموميين ، اما اجابات ديوان الرقابة المالية فقد اختلفت بين التوافق وعدمه فقد توافق 50% مع الفقرة فقط وعند الاستفسار من السيد مدير قسم التدريب في ديوان الرقابة المالية الاتحادي عن أسباب عدم توافق 50% من المستجيبين للاستبانة من افراد الديوان مع الفقرة اوضح لنا ان الفقرة غير دقيقة للأسباب الاتية :

1. ان هيئة النزاهة تمتلك مهارات التحقيق بجرائم الفساد كونها مخولة بذلك بموجب قانون (30)

3- ضرورة ان يمتلك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي  
الموصفات الاتية :

أ- الشهادة الجامعية الاولية في علوم المحاسبة على  
الاقل .

ب- خبرة وظيفية لا تقل عن (10 سنوات) من العمل  
في اقسام الحسابات والتدقيق .

ت- المعرفة والدراية بالتشريعات والقوانين النافذة  
والاجراءات التفصيلية لعمل الوحدة الاقتصادية

ث- زج مسؤولي التدقيق الداخلي في دورات مكافحة  
الفساد التي تقيمها الاكاديمية العراقية لمكافحة  
الفساد لكون تلك الدورات مناسبة لمنحهم الخلفية  
القانونية والمحاسبية اللازمة لممارسة عمله حيث  
ان تلك الدورات تحتوي بمضمونها على المواد  
القانونية والمحاسبية اللازمة وبإشراف اساتذة  
اكفاء من كليتي القانون والادارة والاقتصاد .

4- ضرورة ان يتوفر لجهاز التدقيق الداخلي ما يأتي :

أ- المؤهلات العلمية والمهنية المناسبة .

ب- التعليم والتدريب المستمر .

ت- الخبرة في العمل المحاسبي والتدقيقي .

5- توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليكون شاملاً  
لكافة أنشطة الوحدة الاقتصادية .

6- رفد اجهزة التدقيق الداخلي بالموظفين المؤهلين من  
حاملين شهادة البكالوريوس في علوم المحاسبة على  
الاقل لسد النقص الحاصل في اعداد المدققين  
الداخليين .

#### المصادر

1. " المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي  
" ترجمة فريق عمل من مجلس حكام جمعية  
المدققين الداخليين في لبنان ، 2017
2. اسماعيل، هادي خليل " ضمان الجودة واثره في اداء  
كليات الاقتصاد والعلوم الادارية"، عمان -  
الاردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،  
2012، الطبعة الاولى الجزء الاول

• امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي المعرفة  
بالتشريعات والقوانين النافذة

• امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي خبرة  
مهنية لا تقل عن (10) سنوات من العمل في  
اقسام الحسابات والتدقيق

• امتلاك مسؤول جهاز التدقيق الداخلي المعرفة  
والدراية بالإجراءات التفصيلية لعمل الوحدة  
الاقتصادية .

(الليات الاربع السابقة تمثل إثبات الفرضية 2- ب )

• مساهمة هيئة النزاهة من خلال دورات مكافحة  
الفساد بتزويد مسؤول جهاز التدقيق الداخلي  
بالمهارات اللازمة لاكتشاف حالات الفساد .

• تقديم اجهزة الرقابة العليا المشورة لمسؤول جهاز  
التدقيق الداخلي بما يخص اداءه لمهام التدقيق .

(الليتان السابقتان تمثلان إثبات الفرضية 2 - ت)

#### المبحث الخامس

##### الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً : الاستنتاجات

- 1- هناك عوامل هامة لجودة عمل اجهزة التدقيق  
الداخلي وتختلف حسب اهميتها (عامل الخبرة ،  
عامل التطوير ، عامل الاعداد والتأهيل )
- 2- قصور في الدور الاسنادي الذي تمارسه اجهزة  
الرقابة الخارجية تجاه اجهزة التدقيق الداخلي
- 3- ضعف في جودة عمل ادارات التدقيق الداخلي من  
حيث المؤهل العلمي والخبرة الوظيفية مقارنةً بأقسام  
الحسابات .

4- نقص حاد في اعداد العاملين وخصوصاً في اقسام  
الحسابات والتدقيق الداخلي .

##### ثانياً : التوصيات

- 1- الاهتمام بالعوامل الهامة لجودة عمل اجهزة التدقيق  
الداخلي.
- 2- تأسيس اقسام في اجهزة الرقابة العليا خاصة بأسناد  
عمل اجهزة التدقيق الداخلي وتقديم المشورة لها .

11. الغريان، فاطمة صالح مهدي، "العلاقة بين التدقيق الداخلي وبيئة الوحدة الاقتصادية - دراسة تطبيقية في البنك المركزي العراقي"، اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد، العراق. 2009
12. Anderson, Urton, "Assurance and Consulting Services", The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Copy right by the IIA, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida, USA, 2003.
13. Arens, Alvin A.& Loebbecke, James K, "Auditing An Integrated Approach", 8<sup>th</sup> ed. ,New Jersey, Prentice Hall, Inc. ,USA, 2000.
14. Boynton, William C, " Modern Auditing", 7<sup>th</sup> ed. ,John Wiley & Sons Inc. ,USA, 2001
15. Nzechukwu, Patrick Onwura, " Internal Audit Practice from A to Z", CRC press is an imprint of the Taylor & Francis Group, Boca Raton, New Yourk , USA. ,2017.
16. Ramachandran ,Jayalakshmy & Subramanian, Ramaiyer & Kisoka, Ireneo John, "Effectiveness of Internal Audit in Tanzanian Commercial Banks", British Journal of Arts and Social Science, 2012, Vol.8, No.1. , ISSN:2046 – 9578
17. Fargason, Scott & Rieffl, Alicia & Summers, Glenn E, " Internal Auditing", Louisiana University, USA, 2004
18. INTOSAI GOV 9140 " Internal Audit Independence in the public Sector " , Austrian Court of Audit , Vienna , Austria, 2010
3. عثمان، عبد الرزاق محمد، " اصول التدقيق والرقابة الداخلية"، جامعة الموصل، نينوى - العراق، دار الكتب للطباعة والنشر، 1988
4. القرطبي، ابي عبد الله محمد" الجامع لأحكام القرآن" القاهرة - مصر. ، دار الحديث، ، 2002 ، الجزء الثامن
5. الوردات، خلف عبد الله" دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA "، عمان - الاردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2014، الطبعة الاولى،
6. أثناسوس، د. داني ل. " معايير جودة التدقيق الداخلي"، مشروع تقديم المساعدة الفنية لمكاتب المقتشين العموميين في العراق، المجلس المشترك لمكافحة الفساد، مكتب الامم المتحدة الانمائي. ، 2015.
7. البرواري، د. نزار عبدالمجيد" مستلزمات ادارة الجودة الشاملة وامكانية تطبيقها في المنظمات العراقية - رؤية مستقبلية"، مجلة كلية المنصور الجامعة بغداد - العراق، العدد الاول، 2000.
8. حمدان ، خولة حسين ، الشمري ،حسين كريم اثر الايحاء الواسع في تكاليف الجودة " مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، 2017، المجلد 9، العدد 2.
9. سلوم، حسن عبد الكريم والجوهر، كريمة علي والبلداوي، شاكر عبدالكريم" التدقيق الداخلي والتغيير الاستراتيجي"، مجلة الادارة والاقتصاد، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، السنة الخامسة والثلاثون، 2012، العدد 93.
10. الميروك، د. عبدالسلام نايف، " مفهوم جودة المراجعة، المنتدى، المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية، 2017.

## الملحق

اسماء المحكمين حسب الترتيب الهجائي

ت	الاسم	اللقب العلمي	الجهة التي يعمل بها	المنصب
1	الهام سلمان يوسف	أ. م . د	معهد الادارة / الرصافة	معاون العميد للشؤون العلمية
2	بكر ابراهيم محمود	أ . د	الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد	تدريسي
3	سلوان حافظ حميد	أ. م . د	الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد	تدريسي
4	صفوان قصي عبد الله	أ. م . د	جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد	تدريسي
5	عماد صبيح فرج	أ . د	الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد	تدريسي
6	كريمة علي الجوهر	أ . د	الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد	تدريسي
7	ماجد جابر عبد	--	وزارة الاعمار والاسكان والبلديات العامة	المفتش العام
8	ورقاء خالد عبد الجبار	أ. م . د	الجامعة التقنية الوسطى	مساعد رئيس الجامعة للشؤون الادارية
9	يحيى علي الموسوي	أ. م	جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد	تدريسي
10	يلماز شهباز عباس	--	وزارة الاعمار والاسكان والبلديات العامة	الوكيل الاداري للوزارة