

أثر الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تحسين مستوى أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية في محافظة أربيل - اقليم كوردستان العراق
(دراسة استطلاعية لآراء عينة من الاساتذة الجامعيين ومدقيقي الحسابات في الوحدات الاقتصادية في محافظة اربيل)

م.م تافكه مهدي عزيز

قسم المحاسبة، كلية التقنية الادارية، جامعة بوليتكنيك اربيل، اربيل، اقليم كوردستان، العراق

tavga.azeez@epu.edu.iq

م.م اوات جعفر عبد المجيد

قسم المحاسبة، كلية التقنية الادارية، جامعة بوليتكنيك اربيل، اربيل، اقليم كوردستان، العراق

Awat.Majeed@epu.edu.iq

م.م هاوار غفور حمدامين

قسم المحاسبة، كلية التقنية الادارية، جامعة بوليتكنيك اربيل، اربيل، اقليم كوردستان، العراق

hawar.hamadamin@epu.edu.iq

المخلص

معلومات البحث

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته وأهدافه، والمعايير الدولية له، إضافة الى بيان أثر الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تحسين مستوى الأداء التدقيق الداخلي. وتمثلت مشكلة الدراسة في (هل توجد علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وتحسين مستواه؟). واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم جمع البيانات باستخدام استبانة، وتم تحليلها بالطرق الإحصائية والرياضية. وقد تكونت عينة الدراسة من مجموعة من موظفي الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل، متمثلة في المدققين (الداخليين والخارجيين) والأساتذة الجامعيين. ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة : ظهر التدقيق الداخلي نتيجة الحاجة إليه، وتطور بالتوازي مع التطور الاقتصادي، كما اظهرت الدراسة وجود علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وتحسين مستوى أدائه.

تاريخ البحث:

الاستلام: ٢٠٢١/٤/١٢

القبول: ٢٠٢١/٥/٢٦

النشر: صيف ٢٠٢١

الكلمات المفتاحية:

Internal Auditing, international standard for internal auditing, performance of internal auditing, economic unites, internal and external auditing

Doi:

10.25212/lfu.qzj.6.3.16

الفصل الاول الاطار العام للدراسة المبحث الاول منهجية الدراسة

المقدمة

تتأثر ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالاجتهادات والتقديرية الشخصية للمدققين، ولما عدّ جمع من الباحثين كثرة تلك الاجتهادات والتقديرية نقطة ضعف في ممارسة هذه المهنة، جاء التفكير في وضع معايير موحدة تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، وسعت دول وهيئات علمية ومهنية إلى وضع تلك المعايير وتطويرها.

وقد قامت هيئات دولية مختصة بتدقيق الحسابات في العالم بإصدار معايير دولية للتدقيق، يتم من خلالها تنظيم عمل المدقق، حيث قامت لجنة معايير التدقيق الأمريكية والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وكذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بإصدار معايير دولية تنظم مهنة تدقيق الحسابات. ويهدف نشوء معايير تدقيق دولية إلى توحيد ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على الصعيد الدولي، إذ تنظم هذه المعايير مهنة التدقيق المحاسبي بما تتطلبه المتغيرات الدولية، والعراق كغيرها من الدول تخضع لتلك المتغيرات والتي تؤثر على نظامها الاقتصادي والمحاسبي، كما أن معايير التدقيق الدولية ترفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بما يتلاءم مع التغييرات التي تحيط بالمهنة، لذا فإنها تشهد إقبالاً من طرف العديد من الدول نحو تطبيقها أو التوجه إليها.

ومن جانب آخر، انعكست الرغبة بزيادة حاجة الوحدات الاقتصادية بتأسيس إدارات مستقلة خاصة بالتدقيق الداخلي وتزويدها بالكوادر والكفاءات وأصحاب الخبرات للمحافظة على جودة العمليات المحاسبية والمالية، وذلك عن طريق مراجعتها وكشف محاولات العث والتلاعب والاحتيال والحفاظ على الموجودات، والتأكد من دقة واكتمال السجلات المحاسبية، فضلاً عن تقييم كفاءة وفاعلية نظم الرقابة وإدارة المخاطر، كما لها دور مهم في مراقبة العمليات التشغيلية و تقييم كفاءتها لإعطاء صورة واضحة للإدارة في تقديم واتخاذ قرارات ملائمة ووضع السياسات المستقبلية على أسس متينة وتحقيق الأهداف بالطريقة المثلى.

أولاً: مشكلة الدراسة

أدت الزيادة في تنوع وزيادة حجم الوحدات الاقتصادية بسبب التوسع في الأعمال والمشاريع والخدمات التي تقدمها في المجالات كافة إلى تعقيد العمليات الإدارية والمالية في هذه الوحدات، لذلك برزت الحاجة إلى أجهزة تدقيق داخلية تعمل على ضبط الأنظمة الإدارية والمالية التي تساعد على استغلال الموارد المتاحة، وتضمن تنفيذ التعليمات وفق السياسات الإدارية والمالية المقررة ووفق المعايير الدولية للتدقيق . لذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة الرئيسية على النحو الآتي:

(هل توجد علاقة وتأثير ذات دلالة احصائية بين الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وتحسين مستوى أدائه؟)

وتتفرع من المشكلة الرئيسية مشكلتان/ وهما:

1. هل هناك علاقة بين التزام المدقق الداخلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وتحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل؟
2. هل يوجد أثر للالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل؟

ثانياً : اهداف الدراسة

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة :

1. التعريف بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وأهميتها في عملية التدقيق الداخلي.
2. بيان مدى التزام المدقق الداخلي بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.
3. إبراز أثر الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تحسين مستوى أداء التدقيق الداخلي.
4. محاولة تشخيص الواقع العملي للتدقيق الداخلي في محافظة أربيل في ظل المعايير الدولية.

ثالثاً: أهمية الدراسة

تتم أهمية الدراسة في كون المعايير الدولية للتدقيق الداخلي معايير مناسبة ومقبولة على المستوى الدولي، ويعاد النظر فيها باستمرار بغرض مسايرة الظروف المستجدة ومعالجة القصور والثغرات التي قد تظهر خلال تطبيقها، وتحمل هذه المعايير مكانة هامة في ممارسة المهنة؛ لكونها أكثر تجانساً بين الدول مقارنة مع غيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة، وكذلك لزيادة الحاجة نحو توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي خاصة بعد التغييرات الاقتصادية الراهنة كتحريم التجارة الدولية، تكنولوجيا المعلومات وكذلك انتشار الوحدات الاقتصادية متعددة الجنسيات، ومن جهة أخرى تتمثل أهمية هذه الدراسة في معرفة الدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي في التحقق من صحة ودقة البيانات المالية في الوحدات الاقتصادية، والاستفادة منها كتغذية مرتدة تساهم في تبصير الإدارة المالية في الوحدات الاقتصادية نحو تطوير أدائها وإضافة القيمة والعمل على زيادة قدرتها الفنية والمالية للنهوض بمسؤولياتها، الأمر الذي يدعم استقرارها ودورها الإيجابي ومكانتها في المجتمع اقتصادياً ومالياً واجتماعياً.

رابعاً: فرضيات الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة والأسئلة الفرعية المنبثقة منها، يمكن تحديد الفرضيتين الآتيتين:

- الفرضية الاولى

- H0 : لا توجد علاقة بين التزام المدقق الداخلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وتحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل.
- H1: يوجد علاقة بين التزام المدقق الداخلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وتحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية في محافظة أربيل.

- الفرضية الثانية

- H0: يوجد أثر للالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل.
- H1: لا يوجد أثر للالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل.

خامساً: متغيرات الدراسة

المتغير التابع عبارة عن مستوى أداء التدقيق الداخلي، أما المتغير المستقل فهو عبارة عن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

سادساً: منهج الدراسة

1. الجانب النظري: تعتمد الدراسة في جانبها النظري على المصادر العربية والأجنبية والدوريات والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.
2. الجانب الاستطلاعي: تعتمد الدراسة في جانبها الاستطلاعي على:
أ - المقابلات الشخصية لبعض أعضاء كل من نقابة المحاسبين والمدققين وموظفي ديوان الرقابة المالية.
ب- استمارة الاستبانة: تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، وذلك عن طريق تحليل استمارة الاستبانة بالطرق الإحصائية والرياضية.

سابعاً: حدود الدراسة

1. الحدود المكانية : الوحدات الاقتصادية العاملة بمحافظة أربيل في إقليم كوردستان العراق.
2. الحدود الزمانية : 2020

ثامناً: أسباب اختيار الموضوع

1. أهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في إقليم كوردستان العراق.
2. خلو الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع.

3. الميول الشخصية للباحثين في تناول مواضيع التدقيق ورغبتهم في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.

تاسعاً: محدّدات الدراسة

تم تنظيم استبانته الدراسة ليتم تعبئتها من قبل محاسبين وأساتذة جامعيين وكوادر أقسام التدقيق الداخلي والخارجي، وذلك لتوفر قدر كبير من المعلومات لديهم، والخبرة المهنية الطويلة التي يتمتعون بها. إلا أن العديد من الجهات رفضت الاجابة عن بعض فقرات الاستبانة وأسئلتها، مبرّرين ذلك بالحفاظ على سرية العمل وخصوصيته، أو لعدم معرفتهم الكافية بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

المبحث الثاني

دراسات سابقة

تم في هذا المبحث استعراض عدد من الدراسات السابقة العربية والأجنبية التي قام الباحثون بالاستفادة من مضمونها العلمي والعملية في إثراء الإطار النظري والجانب العملي؛ لبيان أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تحسين مستوى أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل.

أولاً: الدراسات العربية

1. الزعبي (2019) بعنوان "أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تحسين ربحية البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان" هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تحسين ربحية البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان. وتكونت عينة الدراسة من (13) مصرفاً تجارياً، وذلك خلال الفترة (2013-2017)، وتمثلت معايير التدقيق الداخلي الدولية بمعايير الصفات والأداء، كمتغير مستقل، بينما تم التعبير عن ربحية البنوك التجارية المدرجة بكل من العائد على السهم والعائد على الموجودات، كمتغير تابع. وتم استخدام أداتين للدراسة: الأولى من خلال تصميم استبانة لقياس معايير التدقيق الداخلي الدولية، والثانية من خلال تحليل المحتوى للقوائم المالية.

كما تم اختبار فرضيات الدراسة بناءً على أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS من خلال اختبار الانحدار المتعدد لتحديد أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تحسين ربحية البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان. وأظهرت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي ذي دلالة معنوية لمعايير التدقيق الداخلي الدولية في تحسين ربحية البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان. وأوصت الدراسة بضرورة دعم دائرة التدقيق الداخلي بكافة الأدوات لمواكبة أحدث الاساليب المتبعة في الرقابة الداخلية للبنوك المدرجة في بورصة عمان.

2. ابراهيم (2016) "العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والوحدات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة" هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي الصادرة عن وحدات الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات

الحكومية العاملة في قطاع غزة. وكذلك التعرف على الخطوات المتبعة من قبل تلك الوحدات لتحسين جودة تقارير التدقيق الداخلي. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد اعتمدت الدراسة على البيانات الاولية والثانوية، حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد اشتملت عينة الدراسة على كافة الوزارات و الوحدات الحكومية والبالغ عددها (30) وحدة، حيث تم توزيع (97) استبانة على كافة العاملين في أقسام التدقيق الداخلي و وحدات الرقابة الداخلية بالوزارات والوحدات الحكومية على مختلف مستوياتهم وتم استرداد عدد (93) استبانة أي ما نسبته (95.87%) حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: إن العاملين في وحدات الرقابة الداخلية يتمتعون بالتأهيل العلمي، و الخبرة العملية والكفاءة المهنية والتدريب المناسب وهي عوامل مؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي الصادرة، وكذلك يوجد اهتمام من قبل الادارة العليا بنتائج وتوصيات تقارير التدقيق الداخلي و استقلالية قسم التدقيق الداخلي. وقد قدمت الدراسة عدد من التوصيات أهمها ضرورة تفعيل وحدات الرقابة الداخلية غير المفعلة في الوحدات الحكومية، وضرورة تشجيع المدققين الداخليين على نيل الشهادات العلمية والمهنية المتخصصة، بالإضافة لضرورة توفير موازنة خاصة بالدورات التدريبية المتخصصة للمدققين الداخليين في المجالات المالية والإدارية والفنية بما يخدم احتياجاتهم في العمل، وكذلك نشر الوعي بأهمية العمل الرقابي داخل الوزارات والوحدات الحكومية، لما له من دور في تحسين الأداء.

ثانيا: الدراسات الاجنبية

1. دراسة (Haimon , 2003) بعنوان

“ Internal audit in local government in Israel : status vs effectiveness”

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية التدقيق الداخلي ودوره الفعال في الرقابة الجيدة، وتناولت الدراسة العوامل المؤثرة في كفاءة التدقيق الداخلية في الوحدات الحكومية، وايضا تناولت الدراسة معوقات عمل وحدات التدقيق الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها. وهدفت إلى التعرف على العلاقة بين كفاءة التدقيق الداخلي وتقويم الأداء المالي والمحاسبي والإداري وإظهار الآثار السالبة الناجمة من عدم الإهتمام بدور التدقيق الداخلية في تقويم الأداء. وتوصلت الدراسة إلى وجود عوامل لها تأثير إيجابي على التدقيق الداخلي في تقويمها للأداء المالي والمحاسبي والإداري في الوحدات الحكومية وأن هذه العوامل غير مفعلة بالتالي أثر سلبياً على التدقيق الداخلي في تقويمها للأداء. وقد أظهرت الدراسة ايضاً وجود عدد من المعوقات التي تحد من فاعلية عمل وحدات التدقيق الداخلية منها عدم التزام بالمعايير التدقيق وغياب القوانين التي تنظم العمل الرقابي لهذه الوحدات.

2- دراسة (O'Regan David ,2001) بعنوان

"Genesis of a profession: towards professional status for internal auditing"

هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم الاحتراف في مهنة التدقيق الداخلي وتوضيح دور معهد المدققين الداخليين كمعهد متخصص في تعزيز المهنية والاحتراف في التدقيق الداخلي وعرض مقومات الاحتراف حسب النظريات المختلفة، ومن بين هذه المقومات المعرفة والشرعية الاجتماعية المثبتة عبر إطار مؤسستاي ملانم والمرتكز إلى قواعد أخلاقية مناسبة. وقد أنجز معهد المدققين الداخليين شوطاً طويلاً للوصول إلى الاعتراف المهني بالتدقيق الداخلي عبر تأسيسه لمعرفة الحفاظ على استقلالها الذاتي عن المعارف الأخرى، وتكريسه لإطار مؤسسي يشمل مؤسسة رسمية هي المعهد ذاته والشهادة المهنية التي يصدرها والأدبيات والنشرات الدورية والمجلة التي يصدرها والنشاطات البحثية التي يوفرها وإضافة إلى ذلك كله والأهم هو المعايير المكتوبة التي قام بتعميمها وقواعد آداب وسلوكيات المهنة التي أصدرها، ولكن الدراسة أقرت بأنه لا بد من المزيد من الخطوات التي يجب السير بها حتى يتم الاعتراف الكامل بحرفة مستقلة لشخص ما يسمى مدققاً داخلياً. وتوصلت الدراسة إلى ان المعايير لها دور كبير في رفع مستوى التدقيق الداخلي سواء كانت هذه المعايير محليا او دوليا.

ثالثاً: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

1. أوجه التشابه

تشابهت الدراسات السابقة سواءً أكانت عربية أو أجنبية في أنّ جميعها تطرقت إلى مفاهيم أولية للتدقيق الداخلي، وأيضاً معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، بحيث هدفت هذه الدراسات إلى محاولة تشخيص المشكلات والعقبات من أجل إيجاد حلول لها، وفي الأخير إبراز أثر المعايير التدقيق على تحسين جودة التدقيق الداخلي، كما أنها تشابهت في طرق جمع المعلومات النظرية المتمثلة في الكتب، المجالات، والمواقع الإلكترونية.

2. أوجه الاختلاف

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات الأخرى في اختيار المتغير التابع المتمثل في مستوى أداء التدقيق الداخلي، كما تختلف هذه الدراسة في اختيار مكان إجرائها، بحيث تم اختيار الوحدات الاقتصادية والجامعات في محافظة أربيل في إقليم كردستان العراق، في حين أجريت الدراسات الأخرى في دول عربية وأجنبية مختلفة. وعلى الرغم من اختلاف ما هدفت إليه الدراسات السابقة إلا أنها تساهم في دعم الدراسة الحالية، والتي تهدف إلى بيان علاقة وأثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على تحسين مستوى أدائه.

الفصل الثاني الجانب النظري المبحث الاول الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

المقدمة

لقد شهدت مهنة التدقيق الداخلي منذ نهاية القرن الماضي تطورات هائلة خصوصا في الولايات المتحدة الأمريكية بعد إصدار معهد المدققين الداخليين المعيار الجديد للتدقيق الداخلي، حيث اقتصر التدقيق الداخلي في بداية الأمر على التدقيق المحاسبي وتدقيق العمليات المالية واكتشاف الأخطاء وتصحيحها والتأكد من سلامة إدارة الموجودات الخاصة بالوحدة الاقتصادية، ثم توسع نطاق التدقيق ليشمل جميع المجالات حيث أصبح الأداة الفعالة للإدارة العليا لتساعدها في تحقيق الوظائف الإدارية والرقابية بكفاءة وفعالية، وتزايدت أهمية ومستقبل التدقيق الداخلي من خلال تأثيره الإيجابي في إدارة المخاطر وإضافة قيمة للوحدة الاقتصادية ليساهم في إعداد استراتيجياتها وتحديد نقاط القوة بها.

ويمكن القول بأن علم تدقيق الحسابات عبارة عن مجموعة من النظريات والمبادئ والمعايير التي تنظم فحص البيانات المسجلة في دفاتر وسجلات الوحدات الاقتصادية، للتأكد من دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة التقارير المالية على نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي في نهاية فترة مالية، وتكون سنة في الغالب كما يهدف هذا المبحث إلى بيان مفهوم التدقيق الداخلي وأهدافه وأنواعه ومقوماته.

وقد تطورت وظيفة التدقيق الداخلي بشكل متسارع على مستوى موقعها في الهيكل التنظيمي كتابع للإدارة العليا أو لجنة التدقيق، أو على مستوى الدور المناط بها، فقيام إدارة التدقيق الداخلي بمسئولياتها يتطلب إعادة هندسة وظيفة التدقيق الداخلي من خلال توفير ميثاق للتدقيق يحدد المهام الأساسية والصلاحيات والمسئوليات لنشاط التدقيق الداخلي في إطار الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية ومعايير أداء وظيفية تعزز الموضوعية في تنفيذ الأعمال.

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي

نجم عن التقدم التكنولوجي والاقتصادي والاجتماعي في محيط الأعمال تطور مفهوم التدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عمله، وقد بدأ الاهتمام بالتدقيق الداخلي منذ عام (1941)، حين عُدَّ نشاطا رقابيا داخل الوحدات لمساعدة الإدارة وبلوغ الأهداف. (القاضي وآخرون، 2008 : 105) وعلى أثر النهضة التكنولوجية والعلمية التي يشهدها العالم ازداد التوجه إلى مجال التدقيق الداخلي، خصوصا الاحتياالي التي طالت الوحدات الاقتصادية الكبرى ما أدى إلى انعدام الثقة. (Gideon & Fredrick, 2014: 169)

والتعريفات التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي عديدة، وفيما يأتي عرض لأهم تلك التعاريف:

- يعدّ التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقلة، يتم إنشاؤها داخل المنظمة، لفحص وتقييم أنشطتها خدمة لها وفقا لمعهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية.(Witt & Brink2002,)
- عرفه المعهد الفرنسي للمدققين الداخليين التدقيق الداخلي بانها تلك الوظيفة المستقلة على مستوى الوحدة تساعد الإدارة على المراقبة العامة لأنشطتها. (شعبان، 2004).
- ويعرف التدقيق الداخلي على أنه نشاط محايد يتم داخل الوحدة الاقتصادية بقصد تدقيق العمليات المحاسبية والمالية باعتباره أساساً لتقديم خدمات وقائية للإدارة، وهو نوع من أنواع الرقابة التي تعمل لقياس وتقييم فعالية أنواع الرقابة الأخرى.(قرطي وآخرون،2008: 108)
- وعرف الشريف والعريبيد بأنه نشاط مستقل، موضوعي،توكيدي واستشاري صمم من أجل إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها، ويساعد الوحدة على تحقيق أهدافها من خلال الالتزام بمنهج نظامي منضبط لتقييم وتحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم.(الشريف والعريبيد، 1066 : 416) حيث يساعد الوحدة في تحقيق أهدافها باستحداث أسلوب منهجي منضبط لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة. (Kagermann,2008:4)
- ويعد التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ ضمن الوحدة الاقتصادية لفحص وتقييم أنشطتها وهي تهدف لمساعدة الأفراد في أداء مسؤولياتهم بفعالية(3:2009, Robert. Et. Ai)
- ويتضمن المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي كونه نشاطا تقييميا ومستقلا داخل الوحدة وكونها وظيفة استشارية، بالإضافة إلى امتداد نشاطه إلى جميع أنواع الرقابات الإدارية. ومن هنا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي لا تقتصر على الرقابة الإدارية فقط بل شملت الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، وهي وظيفة استشارية أكثر من كونها تنفيذية. (جربوع،2006: 323) وفي أواخر الأربعينيات من القرن الماضي اقتصر نشاط التدقيق الداخلي على الجوانب المالية والمحاسبية فقط، وفي أواخر الخمسينيات شملت مهام التدقيق على الجوانب التشغيلية للوحدة الاقتصادية، وفي السبعينيات تطور مفهوم التدقيق فلم يعد مقتصرًا على خدمة الإدارة وحدها بل خدمة الوحدة الاقتصادية ككل، وبعد عام(2000)م اتسع المفهوم وتطور حيث أصبح التدقيق الداخلي يتسم بطابع استشاري لتحقيق أهداف الوحدة حيث أخذ بالاعتبار القضايا المتعلقة بإدارة المخاطر وكذلك إضافة القيمة لعمليات الوحدة (المرعي، 2009: 40). ويبين الجدول رقم (1) مراحل تطور التدقيق الداخلي.

جدول رقم (1): مراحل تطور التدقيق الداخلي

1950	الاقتصار على فحص السجلات المحاسبية
------	------------------------------------

فحص الالتزام	1960
اختبار الاجراءات	1970
تقييم الرقابة	1980
تقييم إدارة المخاطر	1990
دعم إدارة المخاطر	2000
إضافة القيمة	2005

المصدر (Pickett, 2004:11)

وفي ضوء ما سبق يتبين أن التدقيق الداخلي هو عملية تقويم وتأكيد فعالية العمليات وكفاءتها وأحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة، حيث يساعد في أن تكون وسائل الضبط مطبقة لتحقيق فعالية العمليات وضمان دقة البيانات المحاسبية وحماية الموجودات وأموال الوحدة والتحقق من اتباع السياسات والخطط والاجراءات الإدارية المرسومة لهم.

من خلال ما سبق يرى الباحثون أن التدقيق الداخلي هو نشاط مرتبط بكافة عمليات الوحدات الاقتصادية وأجزائها، ويلعب من خلال الوحدة التي يتكون منها الدور الإشرافي والاستشاري، وهو المؤشر الذي تستدل من خلاله الإدارة العليا على حسن سير عملياتها المالية والمحاسبية تجاه الأهداف الموضوعية، وتتعرف أيضا من خلال التقارير الواردة من الوحدة الرقابية على مكان الخلل والإرشادات المهمة لتصحيحها في الوقت الأمثل.

ثانياً: أهمية التدقيق الداخلي

تعدّ القوائم المالية بمثابة البوصلة التي تقوم الإدارة - بناءً عليها- برسم خططها ورؤيتها المستقبلية وتقييم أعمالها الجارية، لذا كان من المهم وجود هيئة مهنية مختصة تقوم بالتأكد من صحة تلك البيانات المالية. وتأتي أهمية مهنة التدقيق من ضرورة توفر عدة عناصر كما أشار إليها (Reran David) بأنها مهنة تعتمد في تحقيق أهدافها على المعرفة المتقدمة والعميقة، مدعومة بشرعية اجتماعية مستمدة من إطار مؤسساتي وأساس أخلاقي موثوق به (Origin, 2001:215)، وازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي، وأصبحت نشاطاً تقويمياً لكافة الأنشطة والعمليات في الوحدة الاقتصادية، بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية. (سالم، 2012: 27) ويعد التدقيق الداخلي وسيلة لا غاية، تساهم في خدمة عدد من الفئات كالمدرء، والمستثمرين الحاليين والبنوك ورجال الأعمال، والهيئات الحكومية. وفي مرحلة التخطيط ورقابة الأداء تعتمد إدارة الوحدة على البيانات المحاسبية التي يجب أن تكون مدققة من قبل هيئة فنية، فهو صمام أمان يزود الإدارة بالعديد من الخدمات وهي: (الخيبي، 2013: 35)

1. خدمات وقائية: حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من حماية سياسات الوحدة الاقتصادية، وكذلك الحماية المناسبة للموجودات.
2. خدمات تقويمية: حيث تقوم بقياس وتقويم فاعلية نظم الرقابة في الوحدة.

ثالثاً: مهام التدقيق الداخلي

انطلاقاً من أهمية الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي يتم تسليمه عدداً من المهام المتعلقة بالعمليات التشغيلية المالية والمحاسبية، ومن أبرز المهام الموكلة للمدقق الداخلي: (الزغبى، 2019: 12)

1. التأكد من صحة العمليات المالية والتشغيلية من خلال أخذ عينة لعدد من الأرصدة والحسابات واختبار الإجراءات واللوائح المعمول بها.
2. مواكبة التقنيات الحديثة للأنظمة المحاسبية والمالية والأنظمة الرقابة الداخلية، وتطبيق ما يلائم عمل الوحدة من حيث الكفاءة والفاعلية.
3. إجراء اختبارات الجدوى الاقتصادية لعمليات الوحدة الاقتصادية والتأكد من الاستخدام الأمثل للموجودات الوحدة.
4. تجميع الاقتراحات التي تزيد مستوى التشغيل في أقل تكاليف ممكنة وتقديمها إلى لجنة التدقيق المختص.
5. تحضير التقارير الخاصة بنشاط التدقيق الداخلي بشكل ربع سنوي لهيئة التدقيق.
6. تقييم المخاطر التي قد تواجه الوحدة بصفة دورية. (إبراهيم، 2016: 21)

رابعاً: أهداف التدقيق الداخلي

يهدف التدقيق الداخلي إلى إضافة قيمة للمنظمة من خلال تحسين عملياتها، وهذا يتطلب توفير خطة موجهة للعملية التدقيقية ويتطلب من المدقق معرفة عميقة بأهداف المنظمة ليكونوا مستشارين فعالين لإدخال التحسينات على عملياتها. (العقده وآخرون، 2010: 376) وقد تعددت أهداف التدقيق الداخلي لتشمل ما يأتي: (النونو، 2009: 29)

1. هدف الحماية: وهو عمل مقارنة بين الأداء الفعلي والمعايير.
2. هدف البناء: وهو طرح أساليب واقتراح علاجات لتصحيح المخالفات بين الأداء الفعلي والمعايير.
3. هدف الشراكة: وهو بناء روح للشراكة الفعالة بين العاملين لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

أما أهداف التدقيق الداخلي في الوقت الحاضر فتشمل الآتي:

1. تقديم تأكيد عن مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات والخطط. (ذنيبات، 2008: 283)
2. تقديم التأكيد عن مدى كفاءة وفاعلية استخدام الموارد الاقتصادية. (الصحن وسرايا، 1995: 15)
3. تقديم التأكيد عن أن البرامج تنفذ كما هو مخطط لها. (الذنيبات، 2009: 33)
4. اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات المحاسبية. (جمعة، 2009: 29)

5. تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع. (المطارنة، 2006: 19)
6. إبداء التوصيات لتحسين أساليب العمل. (القبطان، 2006: 178)

خامساً: أنواع التدقيق الداخلي

إن للتدقيق الداخلي في محيط الأعمال عبارة عن ثلاثة أقسام، ويمكن عرضها كالآتي:

1. التدقيق الداخلي المالي: وهو عبارة عن الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات المحاسبية المتعلقة بها. (العمرى وعبد المغني، 2007: 20)، كما ويتفرع التدقيق المالي إلى شعبتين: (إبراهيم، 1998: 3)

أ. التدقيق المالي قبل عمليات الصرف: يستخدم هذا النوع نهجا معينا في توظيف شخص في تدقيق مهام موظف محدد، لمعرفة مدى صحة النتائج واكتمال المستندات والإجراءات المطلوبة، وضمن هذا المجال تسلك بعض الوحدات هذا الأسلوب الرقابي تجاه أنشطتها عن طريق النظام الذي يعتمد على المستندات، في حين تتم الموافقة على عملية الصرف بواسطة أحد المخولين بالتوقيع على مستند الصرف حيث يتحرى الشخص المخول الآخر من صحة المستند من جميع الجوانب قبل أن يقوم بالتوقيع أو الختم عليه للتصديق. (الهواسي والبرزنجي، 2014: 92)

ب. التدقيق المالي بعد عمليات الصرف: ويتم على عدة مراحل، عن طريق أخذ عينة واختبارها، وبعد ذلك يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير لصالح الإدارة العليا يوضح حسن سير الأنشطة والعمليات وأنها وفقا للقوانين والإجراءات المرسومة. (مناتي، 2015: 16)

2. التدقيق الداخلي التشغيلي: عملية تهدف إلى التأكد من أن الموارد الاقتصادية للوحدة قد تم استغلالها بكفاءة وفاعلية، وأن السياسات الداخلية تساهم في تعزيز وتحسين الكفاءة والفاعلية، فضلا عن إبداء الرأي حول الطرق التي تساعد في تحسين رقابة الأداء. (القطيش، 2010: 4)
3. تدقيق المهام الخاصة: هذا النوع من التدقيق مرتبط بعمل المدقق نفسه وفقا لما يستجد أثناء عملية التدقيق، وهو لا يختلف مع النوعين السابقين إلا من جهة التوقيت، فهو غالبا بشكل مفاجئ ولا يكون ضمن مهام خطة التدقيق الداخلي. (إبراهيم، 1998: 3)

ونستنتج مما سبق أهمية كافة أنواع التدقيق الداخلي، فهي تغطي جميع جوانب التدقيق من جهة الأشخاص محل التدقيق، ومن جهة العناصر التي يتم تدقيقها كالثائق والمستندات، ناهيك عن الجوانب المهنية التي ترتبط بنشاط المدقق في تدقيق المهام الخاصة، وبالتالي أنواع التدقيق الداخلي تسهم في تعزيز نشاط التدقيق ككل.

سادساً: مقومات التدقيق الداخلي

تتمثل مقومات التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية في عوامل مهمة تساعد القائمين على نشاط التدقيق الداخلي في رفع كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي، وأهمها: (القباني والسياح، 2006)

1. قسم مستقل لهيئة التدقيق الداخلي.
2. أشخاص مؤهلين لتنفيذ نشاط التدقيق الداخلي.
3. نظام مناسب للمراقبة الداخلية.
4. نظام مناسب لإعداد التقارير.

سابعاً: العوامل التي أدت إلى الاهتمام بالتدقيق الداخلي

حدد جربوع العوامل التي أدت إلى الاهتمام بالتدقيق الداخلي، وهي: (جربوع، 2003: 14)

1. كبر حجم الوحدات الاقتصادية وتعدد عملياتها.
2. اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية في الوحدة الاقتصادية.
3. حاجة إدارة الوحدات الاقتصادية إلى بيانات دورية دقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.
4. حاجة إدارة الوحدة الاقتصادية إلى حماية وصيانة أموال الوحدة من الغش والسرقة والأخطاء، ونظراً للتطور الذي حدث لمهنة التدقيق الداخلي وكذلك ازدياد الحاجة إليها هناك العديد من العوامل التي أسهمت في نشأة وانتشار هذه المهنة، منها: (العبدلي، 2012: 28)
 - أ. زيادة اللامركزية والاستقلالية للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي، وكذلك تعدد مستويات الوحدة الاقتصادية.
 - ب. التطور الذي شهدته وظيفة التدقيق الداخلي، ومساهمتها في تقديم خدمات إدارية إلى جانب الخدمات المالية.
 - ت. حاجة الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط الوحدات ومدى التزامها بالمسؤوليات الاجتماعية.

المبحث الثاني

مفهوم المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وأهدافه

المقدمة

تعد معايير التدقيق الدولية محاولة لوضع معايير يستند إليها مدقق الحسابات بغض النظر عن الموقع الجغرافي المتواجد به، وقد ازدادت الحاجة لهذه المعايير بعد الانفتاح الاقتصادي الذي شهده ويشهده العالم، وكذلك تطور الوحدات وتفرعها عبر الدول، فسعى مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية إلى وضع معايير تلق قبولاً دولياً، وأهم الأسباب التي طالبت بوجود معايير التدقيق الدولية والتي تتمثل في نشوء الوحدات متعددة الجنسيات، فتطور أسواق رأس المال الدولية وظهر مكاتب التدقيق الدولية، كل هذه الأسباب وغيرها دعت إلى وضع قواعد موحدة تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي، وكان النداء إلى وضع معايير التدقيق الدولية في تزايد مما جعل العديد من الدول والهيئات المهنية تسعى لتلبية هذه الحاجة الملحة، لكن -وبدون شك- كان من الصعب وضع معايير موحدة تلائم جميع الدول وتتاسب جميع الظروف؛ نظراً للتباين الجغرافي والاختلافات في الثقافة وممارسة الأنشطة والأعمال. وتهدف معايير التدقيق بشكل عام إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق، وتعتبر بمثابة مقياس لمستوي الأداء المهني المطلوب من مدقق الحسابات، ويمكن القول بأن المعايير تعتبر النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات، وتحدد معايير التدقيق المسؤولية التي يتحملها المدقق نتيجة قيامه بالفحص المطلوب.

أولاً: مفهوم معايير التدقيق الداخلي

إنّ معايير التدقيق هي كل ما يسترشد به لأداء مهنة تتطلب الخبرة والكفاءة، وتهدف إلى التحقق من مدى سلامة المعلومات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية. (الهدى، 2017: 37) وتوجد تعريف عديدة تناولت معايير التدقيق، فالذنبات يرى بأن المعايير هي مستويات الأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، ويعتمد عليها في الحكم على أداء مدقق الحسابات ونوعية العمل المنجز، وبالتالي فهي توفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق. (الذنبات، 2008: 75).

وعرف معهد المدققين الداخليين معيار التدقيق الداخلي بأنه إعلان مهني رسمي يصدر من قبل هيئة معايير التدقيق الداخلي ويحدد متطلبات أداء أنشطة التدقيق الداخلي ويستخدم في تقييم أداء التدقيق الداخلي (8: 2004 M Marais) ويعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، التي تصدرها الهيئات المهنية، وتلقى القبول العام، والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة. (الصبان، 1997: 53)، كما عرف (عبد المغني، 2003: 45) معايير التدقيق الداخلي بأنها المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي. وتتمثل معايير التدقيق

الداخلي نموذجاً لممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقاً لما تم اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين، ولقد أخذ معهد المدققين الداخليين على عاتقه مهمة تطوير معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ومتابعة تطويرها وتحديثها وفقاً لمتطلبات ما يستجد من أحداث وتطورات مع مرور الزمن (العمرى وعبد الغنى، 2006: 243) وتعد معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأكثر شيوعاً وتطبيقاً في العالم، حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال.

ثانياً : أهداف معايير التدقيق الداخلي

حدد معهد المدققين الداخليين أهداف معايير التدقيق الداخلي بأنها:- (M . Marais ,2004:7)

1. بيان المبادئ الأساسية التي تحدد الكيفية التي يجب أن يكون عليها التدقيق الداخلي.
2. وضع إطار عام لأداء التدقيق الداخلي وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن.
3. وضع أسس لقياس أداء المدققين الداخليين.
4. معالجات تنظيمية متطورة لعمليات وتشجيع إدخال تحسينات عليها.

ثالثاً : أهمية معايير التدقيق الداخلي

تكمّن أهمية معايير التدقيق الداخلي في الآتي : (عبد المغني، 2003 :45).

1. معايير التدقيق ضرورية بالنسبة للمدققين الداخليين، كونها تضع المبادئ الأساسية، والتي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم.
2. تعد معايير التدقيق ضرورية بالنسبة للإدارة، إذ إن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون سيمكن الإدارة من الاعتماد على التقارير المقدمة لها من قبلهم، عند أدائهم لوظائفهم في الوحدة الاقتصادية.
3. إن وجود معايير تدقيق يلتزم بها المدققون الداخليون ضرورية بالنسبة للمدقق الخارجي، لأنها تطمئنه على متانة وكفاءة عمل المدققين الداخليين.
4. يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

رابعاً: معايير التدقيق الداخلي

أصدر معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية معايير التدقيق الداخلي عام (1978)، حيث تضمنت مقدمة تلك المعايير قائمة بمسؤوليات المدقق الداخلي بالإضافة إلى التعريف بمهنة التدقيق الداخلي والتعريف بأهمية هذه المعايير. (شحروري، 1999: 42) وقد قام المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين بإصدار أول ترجمه عربية لهذه المعايير عام (1996)، (الناغي، 2000 : 67)، وقد كان آخر إصدار

معهد المدققين الداخليين لمعايير التدقيق الداخلي في نشرة كانون أول (2003)، وبدأ العمل بها اعتباراً من بداية عام (2004)، حيث قسم المعهد المعايير على مجموعتين، وهما:- (السلامي، 2005 :78).

- المجموعة الأولى المعايير الخاصة: تهتم هذه المعايير بشخصية المدقق الداخلي، وصفات المدقق التي تنفذ عملية التدقيق الداخلي، وتشمل هذه المعايير أربعة معايير فرعية سيتم شرحها فيما يلي :- (السلامي، 2005 : 79)

أ. أهداف ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي: ينص هذا المعيار على أن أهداف وصلاحيات ومسؤوليات أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تكون محددة ومكتوبة في لائحة رسمية تتماشى مع المعايير، وتتم الموافقة عليها من قبل مجلس الإدارة. (السلامي، 2005 : 79)

ب. الاستقلالية والموضوعية: تعني أن يقوم المدقق بعملة وفي جميع مراحل التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة. وهذا يعني أن يكون المدقق مستقلاً من الناحيتين الفعلية والذهنية فهذا مبدأ أساسي في الأداء المهني. (الذنيبات، 2006 : 77)

ت. الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة: ينص هذا المعيار على أن المدققين الداخليين يجب أن يمتلكوا الكفاءة اللازمة ويقوموا ببذل العناية المهنية المعقولة عند عملية التدقيق الداخلي. (عبد المغني، 2003 : 52)

ث. برنامج ضبط الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي: ينص هذا المعيار على أنه يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يطور ويحتفظ ببرنامج ضبط وتطوير جودة التدقيق الداخلي الذي يجب أن يغطي جميع جوانب التدقيق الداخلي، وأن يتابع بصورة مستمرة مدى فعالية هذا البرنامج، ويجب أن يخصص البرنامج لمساعدة أنشطة التدقيق الداخلي على إضافة قيمة إلى عمليات الوحدة الاقتصادية وتطويرها بما يؤكد تماشي أنشطة التدقيق الداخلي مع المعايير المهنية ودليل أخلاق المهنة. (عبد المغني، 2003 : 54)

- المجموعة الثانية المعايير الأداء: تتعلق معايير هذا القسم بوصف نشاط التدقيق الداخلي، وكيفية تنفيذ وأداء كل عملية أو مهمة من عمليات أو مهام التدقيق الداخلي، بحيث يمكن قياس هذا الأداء، ويشمل هذا القسم المعايير الآتية:- (السلامي، 2005 : 81).

أ. إدارة أنشطة التدقيق الداخلي : ينص المعيار على اعتبار مدير التدقيق الداخلي مسؤولاً عن إدارة أنشطة التدقيق الداخلي بفاعلية لضمان أنها قد أضافت قيمة إلى الوحدة، ويشمل هذا المعيار مجموعة من المعايير الفرعية، وهي :- (السلامي، 2005 : 81)

- التخطيط: يستوجب على مدير التدقيق الداخلي وضع الخطط اللازمة للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي بهدف تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي المتفقة مع أهداف الوحدة.
- الموافقة على الخطة: ينص هذا المعيار على ضرورة اتصال المدير التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي بالإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق لإبلاغها بالخطط والتغييرات الجوهرية على الخطط والحصول على الموافقة عليها. (المدل، 2007: 52).
- التقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا: ينص هذا المعيار على قيام مدير دائرة التدقيق الداخلي برفع تقارير بصورة دورية إلى مجلس الإدارة العليا، يتضمن أهداف وصلاحيات ومسؤوليات وعملية أنشطة التدقيق الداخلي التي تتعلق بالخطة، وكذلك حول مواضيع الرقابة، والتعرض للمخاطر الهامة، وأي مواضيع أخرى تحتاج الإدارة العليا أو مجلس الإدارة إلى تقارير عنها.
- التنسيق: يتوجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي التأكد من وجود تنسيق بين أعمال دائرة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي. (ازمقنا، 1994: 42)
- السياسات والإجراءات: يتوجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي توفير تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات لإرشاد المدققين الداخليين. (ازمقنا، 1994: 42)

ب. طبيعة العمل: ينص هذا المعيار على أن أنشطة التدقيق الداخلي تعمل على التقييم، والمساهمة في تطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة والتحكم في أنشطة الوحدة، ويشمل هذا المعيار على المعايير الفرعية الآتية:- (عبد المغني، 2003: 57)

- تخطيط عملية التدقيق: تتضمن عملية التخطيط لعملية التدقيق ضرورة وضع الأهداف وتحديد نطاق العمل، كما ويشترط الحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سيتم تدقيقها، وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق، والاتصال بكل من له علاقة بعملية التدقيق والأنشطة الخاضعة لعملية التدقيق، وفي بعض الأحيان يتوجب القيام بمسح للتعرف على الأنشطة والمخاطر، والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج إلى اهتمام أكبر وإجراء فحوصات إضافية أثناء عملية التدقيق وكتابة برامج التدقيق، وتحديد كيف ولمن ترسل نتائج التدقيق، وأخيراً الحصول على الموافقة من المشرف على قسم التدقيق الداخلي على خطة أعمال التدقيق. (شحروري، 9199: 49)
- أداء وتنفيذ عملية التدقيق: ينص هذا المعيار على أنه يجب على المدققين الداخليين أن يحللوا وقيموا ويسجلوا المعلومات الكافية لتحقيق أهداف عملية التدقيق. (عبد المغني، 2003: 60)
- توصيل نتائج التدقيق الداخلي: ينص هذا المعيار على أنه يجب على المدققين الداخليين أن يرفعوا تقاريرهم عن نتائج عملية التدقيق الداخلي فور الانتهاء منها. (عبد المغني، 2003: 62)

- مراقبة تنفيذ التوصيات: ينص هذا المعيار على أنه يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يضع نظاماً مناسباً لمتابعة ومراقبة عملية التصرف في النتائج التي تم إيصالها إلى الإدارة، وعليه أن يقوم بإيجاد آلية للمتابعة والتأكد من أن قرارات الإدارة تنفذ بفاعلية، أو أن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر الناجمة عن عدم القيام بأي عمل يتم من خلاله تنفيذ توصيات المدققين الداخليين، والاستجابة لما تضمنته نتائج تقاريرهم. (السلامي، 2005 : 86)
- مستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات: ينص هذا المعيار على أنه عندما يرى مدير التدقيق الداخلي أن الإدارة قد قبلت شيئاً من المخاطر غير المقبولة أساساً بالنسبة للوحدة، وعليه مناقشة هذه المسألة مع المدير العام، وإذا لم يجد هذا النقاش نفعاً، فإنه عليهم جميعاً رفع هذه المسألة ومناقشتها مع مجلس الإدارة للحصول على الحل واتخاذ القرار بشأنها. (السلامي، 2005 : 86)

الفصل الثالث

الجانب الاستطلاعي

المبحث الأول

وصف المنهج ومجتمع الدراسة والعينة الموزعة عليها استمارة الاستبانة

أولاً: منهج الدراسة الاستطلاعية

بُغية تحقيق الدراسة لأهدافها العلمية تم اعتماد منهج الدراسة الوصفية الاستطلاعية القائمة على التحليل الكمي الإحصائي للبيانات الأولية المجتمعة حول متغيري الدراسة وعلاقتهم. وبهدف جمع البيانات الخاصة بالدراسة فقد تم اعتماد وتصميم استمارة الاستبانة، واحتوت الإستمارة على (21) فقرة موزعة على ثلاثة محاور رئيسة، وهي:

المحور الأول: البيانات الشخصية والعامّة .

المحور الثاني: الفقرات المتعلقة بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

المحور الثالث: الفقرات المتعلقة بمستوى أداء التدقيق الداخلي.

ثانياً: مجتمع الدراسة

تكوّن مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين والخارجيين وهم بدرجة محاسب قانوني والذين يعملون بمحافظة أربيل في إقليم كوردستان العراق، وفئة من الأساتذة الجامعيين.

ثالثاً : وصف خصائص عينة الدراسة

يتناول هذا الجزء النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة من حيث الجنس و العمر والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة والوظيفة، ويمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الجدول أدناه:

جدول رقم (2): وصف خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس والعمر والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة والوظيفة

التفاصيل	التكرارات	النسبة%
الجنس	ذكر	27
	انثى	17
العمر	اقل من 30	9.3%
	30-39	25.6%
	40-49	34.9%
	اكثر من 49	30.2%
المؤهل العلمي	دبلوم	11.4%
	بكالوريوس	13.6%
	ماجستير	38.6%
	دكتوراة	36.4%
سنوات الخبرة	اقل من 5	50.0%
	5-14	34.1%
	15-24	6.8%
	اكثر من 24	9.1%
	مدقق داخلي	14
الوظيفة	أستاذ جامعي	34.1%
	محاسب قانوني	34.1%

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

يوضح الجدول رقم (2) خصائص الأفراد المستجيبين من حيث الجنس، وكانت النسبة الاكثر للمستجيبين من الذكور، وبلغت (61.4%)، في حين بلغت نسبة الإناث (38.6%). ويتضح من نتائج الجدول رقم (2) بأن أغلبية الأفراد المستجيبين هم من الفئات العمرية (40-49) سنة إذ بلغت (66.7%)، وتلتها الفئة العمرية (اكثر من 49) سنة بمعدل (30.2%) ثم الفئة العمرية (30-39) إذ بلغت نسبة (25.6%). أما في مجال المؤهل العلمي -وكما يوضح الجدول- فإنّ حاملي شهادة الماجستير جاؤوا في المرتبة الأولى بنسبة مئوية بلغت (38.6%)، و نسبة حاملي شهادة الدكتوراه بلغت (36.4%)، وهذه إشارة إلى أن أغلبية الافراد المستجيبين هم من حملة الشهادات الجامعية، ولهم مؤهلات علمية جيدة لاتخاذ القرارات المناسبة، و أقل نسبة من المستجيبين هم من حملة شهادة الدبلوم بنسبة (11.4%)

أما فيما يخص سنوات الخبرة فإن عدد الأفراد الذين كانت لديهم خبرة (أقل من 5) قد بلغ معدلهم (50%) وهي أعلى نسبة، تليها الفئة التي لها خبرة بحدود (14-5) سنة وبلغ معدلها (34.1%)، بينما كانت نسبة (6.8%) تمثل الأفراد الذين لهم خدمة من (24-15) سنة.

و يتبين من الجدول رقم (2) أن نسبة المستجيبين الذين كانت وظيفتهم (محاسبون قانونيون وأساتذة جامعيون) كانت أعلى نسبة بمعدل (34.1%)، وأما نسبة (31.8%) فكانت للمدققين الداخليين، وهي أقل نسبة.

رابعاً: نتائج اختبار صدق الاستبانة وثباتها

تم اختبار صدق وثبات فقرات الاستبانة في الآتي:

1. الصدق الظاهري للاستبانة: تم عرض الاستبانة الأولية لأغراض التحكيم على مجموعة من الأكاديميين المختصين، وعددهم (5) خبراء، من ذوي الخبرة الواسعة في مجالات مختلفة كالمحاسبة والتدقيق والإحصاء، لغرض التحقق من مدى صدق وصحة فقرات الاستبانة وارتباط أسئلة الاستبانة بمتغيراتها.

2. الاتساق الداخلي: يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحثون بحساب الإتساق الداخلي للاستبانة، وذلك من خلال استخدام طريقة الفاكر ونباخ لقياس ثبات الاستبانة، كما هي موضحة في الجدول الآتي:

جدول رقم (3): نتائج الفا الكرونباخ (Cronbach's Alpha)

المتغير	عدد المتغيرات	Cronbach's Alpha
متغير مستقل	8	0.76
متغير معتمد	8	0.82
الكل	16	0.86

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

ويوضح الجدول رقم (3) قيم معامل كرونباخ المقدر لاختبار الاتساق (consistency) الداخلي للقياس. نتيجة الفا كرونباخ هي (0.76) للمتغير المستقل و(0.82) للمتغير التابع و(0.86) لجميع المتغيرات التابعة والمستقلة.

ويوضح الجدول أيضاً أن جميع التراكيبات قد اجتاز اختبار الموثوقية (reliability)، حيث تجاوز جميع قيم الفا الحد الأدنى الموصى به لقيمة ألفا كرونباخ. والحد الأدنى المقبول الموصى به لموثوقية "ألفا" لهذا المقياس هو (0.60)، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع، وتكون الاستبانة في صورتها النهائية قابلة للتوزيع.

المبحث الثاني

تحليل نتائج استمارة الاستبانة

يتناول هذا المبحث تحليل إجابات عينة الدراسة في استمارات الاستبانة وفقاً للأساليب الإحصائية التي تتلائم مع طبيعة أسئلة استمارة الاستبانة عن طريق استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ويستخدم التوزيعات التكرارية، والنسب المئوية، فضلاً عن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارة الواردة في استمارة الاستبانة، ومن ثم سيتم اختبار الفرضيات الخاصة بالجانب الاستطلاعي التي استندت إليها هذه الدراسة باستخدام الأسلوب الإحصائي الملائم، وذلك من أجل معرفة مدى تأييد عينة الدراسة لصحة فرضيات الدراسة من عدمه.

أولاً: اختبار تجانس إجابات عينة الدراسة

تم استخدام اختبار t لعينتين مستقلتين لاختبار تجانس الاجابات بين الجنس (معايير تدقيق الداخلي ومستوى أداء التدقيق الداخلي)، وظهرت نتائج التحليل الإحصائي كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (4): اختبار متوسطين مستقلين بين الجنس و (معايير تدقيق الداخلي و مستوى أداء التدقيق الداخلي)

المتغيرات الدراسة	تكرارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار (t)	لقيمة (P-Value) الاحتمالية
معايير التدقيق الداخلي	ذكر	3.595	0.569	0.416	غير معنوي 0.670
	انثي	3.686	0.889		
مستوى أداء تدقيق: الداخلي	ذكر	4.210	0.643	0.314	غير معنوي 0.760
	انثي	4.148	0.623		

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

تظهر نتائج التحليل في الجدول رقم (4) أن القيمة الاحتمالية لكل من متغيرات الدراسة المتمثلة في المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومستوى أداء التدقيق الداخلي التي تدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة تجاه كل من متغيرات الدراسة المتمثلة في معايير تدقيق الداخلي و مستوى أداء التدقيق الداخلي لا اختلاف سمة الجنس بين أفراد المجتمع، لأنه أكبر من مستوى المعنوية الافتراضية للدراسة والبالغة (0.05)، مما يؤشر على عدم معنوية الفروقات تجاه سمة الدراسة، والتي يمكن أن تعزى لسمة الجنس وبالتالي لا يوجد مبرر لإجراء الاختبارات البعدية.

ثانيا : نتائج التحليل الاحصائي لمتغيري المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومستوى أداء التدقيق الداخلي

تم حساب التوزيع التكراري، والنسبة المئوية، والوسط الحسابي، والانحراف المعياري، لكل عبارة وارادة في استمارة الاستبانة كما موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (5): الوسط الحسابي و الانحراف المعياري لمعايير الدولية للتدقيق الداخلي و مستوى اداء التدقيق الداخلي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		
		نسبة (%)	تكرار	نسبة (%)	تكرار	نسبة (%)	تكرار	نسبة (%)	تكرار	نسبة (%)	تكرار	
المحور الاول: المتغير المستقل لمعايير الدولية للتدقيق الداخلي (المعايير الخاصة و معايير الاداء)												
0.528	4.000	6.8 %	3	90.9 %	4	0.0 %	0	0.0 %	0	2.3 %	1	يمنح مجلس الإدارة صلاحيات كافية للمدقق الداخلي لقيام بأعماله بكفاءة وفعالية طبقا لمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.
1.374	3.295	11.4 %	5	56.8 %	2	2.3 %	1	9.1 %	4	20.5 %	9	لا يملك المدقق الداخلي الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها.
1.450	3.114	13.6 %	6	43.2 %	1	9.1 %	4	9.1 %	4	25.0 %	1	لا يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي أظهرها التدقيق بدون أي تأثير خارجي وفقا لمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.
1.069	3.795	25.0 %	1	47.7 %	2	13.6 %	6	9.1 %	4	4.5 %	2	العمل بمعايير التدقيق الدولية في الاقليم كوردستان من شأنه أن يساعد مدقق الداخلي على بذل العناية المهنية في كل مراحل عملية التدقيق.
0.884	3.909	25.0 %	1	47.7 %	2	22.7 %	1	2.3 %	1	2.3 %	1	يوجد إدراك لدى القائمين بعملية التدقيق المعايير الدولية بأهمية للتدقيق الداخلي و عملية التدقيق في تحسين أدائهم المهني.
1.443	3.318	25.0 %	1	27.3 %	1	22.7 %	1	4.5 %	2	20.5 %	9	لايجب على المدقق الداخلي دراسة النظام الداخلي وأوراق العمل الخاصة بمجال التدقيق الداخلي. بموجب المعايير الدولي للتدقيق الداخلي.
1.102	3.750	25.0 %	1	43.2 %	1	20.5 %	9	4.5 %	2	6.8 %	3	يجب على المدقق الداخلي دراسة النظام الداخلي وأوراق العمل الخاصة بمجال

التدقيق الداخلي طبقا للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.												
1.119	3.841	31.8%	14	36.4%	16	22.7%	10	2.3%	1	6.8%	3	يشرف مدير التدقيق الداخلي على تنفيذ الـ حسب خطوات البرنامج المعتمد.
0.701	3.631	مجموع										
المحور الثاني : المتغير التابع مستوى اداء التدقيق الداخلي												
0.861	3.955	27.3%	12	47.7%	21	18.2%	8	6.8%	3	0.0%	0	يتسم المدقق الداخلي بالاستقلالية، الموضوعية الحيادية.
1.043	4.068	40.9%	18	36.4%	16	15.9%	7	2.3%	1	4.5%	2	يقوم المدقق الداخلي بتطوير برنامج التدقيق تحسين المستوى التدقيق الداخلي.
0.899	4.273	50.0%	22	31.8%	14	15.9%	7	0.0%	0	2.3%	1	يساهم التحسين المستمر لوجود أعمال التدقيق الداخلي في تعزيز ثقة المساهمين.
0.934	4.318	54.5%	24	29.5%	13	11.4%	5	2.3%	1	2.3%	1	يساهم تحسين مستوى اداء التدقيق الداخلي الحلول للمشاكل داخل الوحدة لتحقيق الامتثال.
0.967	4.250	47.7%	21	38.6%	17	9.1%	4	0.0%	0	4.5%	2	إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة تحقق وامتثال مدى الالتزام بالنزاهة والقيم الاخلاقية من الادارة والموظفين .
1.120	4.045	38.6%	17	45.5%	20	4.5%	2	4.5%	2	6.8%	3	لايعمل التدقيق الداخلي على التأكد من مدى الموظفين الكفاءة والخبرة والمهارة والتدريب وظائفهم.
0.810	4.364	54.5%	24	29.5%	13	13.6%	6	2.3%	1	0.0%	0	إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة تحقق التوافق وجود سياسات فاعلة للتوظيف في الوحدات الاقتصادية.
0.954	4.205	47.7%	21	31.8%	14	15.9%	7	2.3%	1	2.3%	1	لايعمل التدقيق الداخلي على التأكد من واقف أهداف وقابليتها للتحقق .
0.629	4.186	مجموع										

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

يظهر الجدول رقم (5) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمستجيبين حول (معايير الدولية للتدقيق الداخلي و مستوى أداء التدقيق الداخلي)، وتمثلت بالعبارات (8indp1-indp) المتعلقة بوجهة نظر المستجيبين عن المتغير المستقل (معايير الدولية للتدقيق الداخلي)، ويتضح من الجدول رقم (5) أن نسبة الوسط الحسابي بشكل عام بلغ (3.631)، وهذا يدل على أن نسبة استجابات المستجيبين عالية. كما أن الانحراف المعياري بشكل عام بلغ (0.701) مما يدل على ان استجابات المستجيبين قريبة من الوسط الحسابي.

وفي الجدول نفسه تمثلت العبارات (8dep1-dep) المتعلقة بوجهة نظر المستجيبين عن العبارات المتعلقة ب المتغير التابع، وهي (مستوى أداء التدقيق الداخلي)، ويتضح من الجدول رقم (5) أن نسبة

الوسط الحسابي بشكل عام بلغ (4.186)، وهذا يدل على أن نسبة استجابات المستجيبين عالية والانحراف المعياري بشكل عام بلغ (0.629) مما يدل على أن استجابات المستجيبين قريبة من الوسط الحسابي .

ثانياً: اختبار الفرضيات الدراسية

1. تتكون الفرضية الاولى من :

H0 : لا توجد علاقة بين التزام المدقق الداخلي بمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وتحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل.
H1: توجد علاقة بين التزام المدقق الداخلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وتحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل.

جدول رقم (6): معامل الارتباط بين تطبيق معايير الدولية للتدقيق الداخلي و مستوى أداء التدقيق الداخلي

القيمة الإحتمالية (Sig.)	مستوى أداء التدقيق الداخلي	المتغير المعتمد المتغير المستقل
(0.000) معنوي عالية	(0.612)**	معايير الدولية للتدقيق الداخلي

** معنوية عالية عندما تكون القيمة الاحتمالية (Sig. ≤ 0.01)

* معنوي عندما تكون القيمة الاحتمالية (Sig. ≤ 0.05)
المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

يوضح الجدول رقم (6) الارتباط الإيجابي القوي بين المتغير المستقل والمتغير التابع، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.612)، وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط جيدة بين المتغيرين، فكلما زاد استخدام معايير الدولية للتدقيق الداخلي كلما زادت أو تحسنت مستوى أداء التدقيق الداخلي. لذا فإن هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية H1 وهي (توجد علاقة بين التزام المدقق الداخلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وتحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل)، ورفض الفرضية H0 وهي (لا توجد علاقة بين التزام المدقق الداخلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وتحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل).

2. تتكون الفرضية الثانية من:

H0: يوجد اثر للالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل.

H1: لا يوجد اثر للالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل.

جدول رقم (7): تأثير معايير تدقيق الداخلي على مستوى أداء تدقيق الداخلي

(P-Value) لقيمة الإحتمالية	قيمة اختبار F	(R ²) معامل التحديد	(P-Value) لقيمة الإحتمالية	قيمة (t) اختبار	(B) المعاملات	
0.001	24.12	0.37	0.001	5.448	2.220	ثابت (Constant)
			0.001	4.911	0.542	معايير التدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

يوضح الجدول أعلاه تأثير تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى أداء التدقيق الداخلي، إذ تبين أن هناك تأثيراً معنوياً لمعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى أداء التدقيق الداخلي. وبحتوي هذا الجدول (ANOVA) قيمة $(F=24.12, P-Value=0.001)$ ، لأن P-Value أقل من (0.05) يدل على وجود أثر معنوي للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى أداء التدقيق الداخلي.

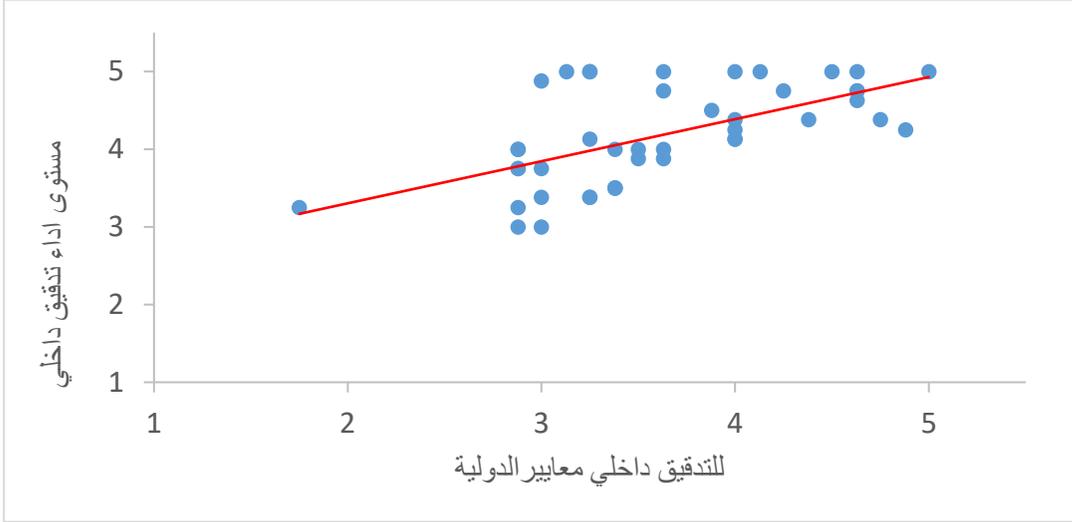
ويحتوي الجدول على أن قيمة معامل التحديد التي فسرت التغير الحاصل في مستوى أداء التدقيق الداخلي تعود للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي بنسبة (37%) وهذا ما أوضحتها قيمة معامل التحديد (2R)، أما النسبة المتبقية والبالغة (63%) فهي تعود إلى متغيرات أخرى. ويبين جدول اعلاه (قيمة اختبار t) $(t=4.911, P-Value=0.001)$ لأن P-Value أقل من (0.05) وهذا يعني أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي قادرة على أن تؤثر في مستوى أداء التدقيق الداخلي. ويحتوي الجدول ايضا معامل الانحدار (B) لمعايير التدقيق الداخلي البالغة (0.542)، مما يعني أن زيادة وحدة واحدة لمعايير التدقيق الداخلي ستزيد مستوى أداء تدقيق الداخلي بمقدار (0.542).

وتبين قيمة ثابت (c) البالغة (0.542) نسبة مستوى أداء التدقيق الداخلي حتى لو كانت قيمة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي صفراً.

وبموجب ذلك تم قبول الفرضية (H0)، إذ يوجد اثر للالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل. ورفض الفرضية (H1) التي تقول لا يوجد اثر للالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تحسين أداء التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بمحافظة أربيل.

والشكل أدناه يوضح وجود علاقة وتأثير للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي بمستوى أداء التدقيق الداخلي:

شكل رقم (1): شكل الانتشاري بين معايير تدقيق الداخلي و أداء تدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الاول الاستنتاجات

في ضوء الدراسة النظرية والعملية تم التوصل إلى عدد من النتائج أهمها:

1. هناك علاقة إيجابية ذو دلالة معنوية بين المعايير الدولية للتدقيق الداخلي و مستوى أداء التدقيق الداخلي.
2. هناك أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لمعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى أداء التدقيق الداخلي.
3. اهتمام الهيئات بمعايير التدقيق الدولية لا يقتصر على الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية فقط، بل توجد هيئات عربية على رأسها الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب ومعهد الدولي العربي للمحاسبين القانونيين التي تهتم بمعايير التدقيق الدولية.
4. تتسم معايير الدولية للتدقيق الداخلي بالمرونة والموضوعية مما يجعلها تخدم مختلف الدول المتقدمة والنامية.
5. توفر معايير التدقيق الدولية إطار مرجعي دولي يستند إليه المدقق في ممارسة مهنته والحكم على أداءه.

6. العمل بمعايير الدولية للتدقيق الداخلي من شأنه أن يعزز من المبادئ و المسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالاقليم، يمكن مدقق الحسابات بالاقليم من تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر الجوهرية، و يسمح لمدقق الحسابات بالاقليم بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة. وهذا يؤدي الى رفع مستوى اداء التدقيق الداخلي.
7. استجابت معايير التدقيق الداخلي للتطورات الحاصلة في بيئة الاعمال، حيث أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة استشارية تقييمية لانظمة الرقابة الداخلية ونظام إدارة المخاطر تساهم في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وتطوير مستوى اداء التدقيق الداخلي.
8. عدم اهتمام الإدارة العليا بتطوير قسم التدقيق الداخلي، وذلك من خلال عدم وجود خطط تدريب سنوية ومعتمدة لتدريب المدققين الداخليين وعدم وجود موازنة خاصة لتدريب المدققين وتنمية قدراتهم وعدم اهتمام الوحدات الاقتصادية بتطوير أداء المدققين الداخليين المتميزين في العمل.

المبحث الثاني

التوصيات

توصلت الدراسة الى عدد من التوصيات، وهي :

- 1) ضرورة زيادة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية العراقية، خاصة بمحافظة أربيل في إقليم كردستان العراق، لأن الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي يؤدي الى تحسين مستوى أداء التدقيق الداخلي .
- 2) تعزيز معرفة المدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية بمعايير التدقيق الداخلي الدولية، وبشكل خاص معايير الصفات التي تتحدث عن كفاءة المدقق ومهنيته.
- 3) ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بإقامة دورات تدريبية عن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وتكون إلزامية، ومن النقاط المهمة في تقييم أداء عمل المدققين عند نهاية السنة.
- 4) فصل الوظائف والمهام في الوحدات الاقتصادية، واتخاذ ضوابط وإجراءات تساهم في توضيح كيفية تأدية الأعمال والمهام، ووجوب شرح مهمة التدقيق الداخلي وأهدافه لجميع الموظفين العاملين في الوحدات الاقتصادية، والعمل على تغيير وجهة نظرهم لهذه الوظيفة والتركيز عليها، باعتبارها وظيفة استشارية وقائية.

الخاتمة

إنّ الدراسة ترى أنّ الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية العراقية خاصة في اقليم كردستان العراق محافظة أربيل يؤدي الى تحسين مستوى أداء التدقيق الداخلي لتلك الوحدات الاقتصادية. وإنّ معرفة المدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية بمعايير التدقيق الداخلي الدولية وبشكل خاص معايير الصفات يؤدي الى زيادة تحسين مستوى أداء التدقيق، ومن الضروري قيام

الوحدات الاقتصادية بإقامة دورات تدريبية ومهنية خاصة بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي. وكذلك التركيز على فصل الوظائف في الوحدات الاقتصادية، واتخاذ ضوابط تساهم في توضيح كيفية تأدية وتنفيذ الاعمال، لما فيه من أهمية بالغة في تفادي المخاطر التي قد تنشأ نتيجة سوء تطبيق التعليمات أو عدم التفارقة بين الوظائف، وهي أحد متطلبات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي. وكذلك تقديم شرح كامل لمهمة التدقيق الداخلي وأهدافه لجميع الموظفين العاملين في الوحدات الاقتصادية، والعمل على تغيير وجهة نظرهم لهذه الوظيفة، باعتبارها وظيفة استشارية وانتقائية تساعد في شرح وتأدية المهام وتجنب المخاطر. وضرورة أن يكون المدقق الداخلي عضواً فعالاً في الإدارة وفي عملية اتخاذ وصنع القرار لما يضيفه من قيمة نوعية للإدارة ورفع مستوى أداء التدقيق الداخلي. وكذلك منح الصلاحيات الكاملة للمدققين الداخليين، خاصة في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية، والتركيز على نقاط الضعف وأوجه القصور التي يتم اكتشافها من طرفهم، والعمل على اتخاذ الإجراءات والتدابير المناسبة.

المصادر

اولاً: المصادر العربية

1. ابراهيم، أحمد علي (1998) "التأصيل المهني للمراجعة الداخلية-دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث و الدراسات التجارية، جامعة بنها، العدد الاول.
2. ابراهيم، فاطمة احمد موسى (2016)"العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، رسالة الماجستير، الجامعة الاسلامية الغزة.
3. أزمنقا، تيسير أحمد (1994)، "تعزيز قبول التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية" رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.
4. المطارنة، غسان فلاح (2006) " تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان .
5. جربوع ، يوسف محمود (2003)" المراجعة الداخلية وأهدافها اساسيات الاطار النظري في مراجعة الحسابات"، 2، غزة، مكتبة الطالب الجامعي.
6. جربوع، يوسف محمود(2002) "مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولي ة"، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين.
7. جمعة، أحمد حلمي (2009) " الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن .
8. الخيسي، عبد الباسط (2013) "مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والاداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة دراسة تطبيقية تحليلية". مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات الادارية والاقتصادية، 1(1) 191-234
9. القاضي، حسين، دحدوح، حسين، وقريط، عصام(2008)"التدقيق الداخلي"، دمشق: جامعة دمشق، ص 105.
10. الذنبيات، علي(2006) "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرة وتطبيق"، الجامعة الأردنية، الطبعة الأولى.

11. ذنبيات، علي (2008) "مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية". مجلة دراسات العلوم الادارية، 35(2) 304-283
12. الذنبيات، علي عبد القادر (2009) " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية – نظرية وتطبيق"، دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الثانية، عمان .
13. الزعبي ، جمال محمد (2019) " أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تحسين ربحية البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان دراسة ميدانية تحليل"، رسالة الماجستير ،كلية الدراسات العليا ،جامعة الزرقاء ،الزرقاء،الأردن .
14. سالم، إياد حسن (2012) "واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة "دراسة ميدانية تحليلية" ، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة
15. السلامي ، عارف عتيق (2005) "مدى التزام شركات التأمين اليمنية بمعايير التدقيق الداخلي" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان.
16. شحروري، محمد عبدالرحيم (1999) ،"مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الاردنية (رسالة ماجستير غير منشورة) ،الجامعة الاردنية ،عمان.
17. الشريف، فراس بك والعريبي، نضال(2011) "مدى التزام مصرف سورية المركزي بمتطلبات التدقيق الداخلي وفق أسلوب المخاطر في ظل معايير بازل الدولية" مجلة جامعة دمشق للعموم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثاني.
18. شعبان، لطفي (2004) "المراجعة الداخلية مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة " مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر العاصمة.
19. الصبان، سمير(1997) "مدخل علمي تطبيقي"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
20. الصحن، عبد الفتاح محمد، وسرايا، محمد السيد (1995) "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي"، مطبعة التوني، القاهرة .
21. عبد المغني، فضل علي (2003) "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية" رسالة ماجستير منشورة، جامعة اليرموك، عمان.
22. العبدلي، محمد عبد (2012)، "أثر تطبيق الحاكمية المؤسسة على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت لاوراق المالي رسالة ماجستير غير منشورة"، جامعة الشرق الاوسط، الكويت.
23. العقدة، صالح والجوهر، كريمة (2010) "إعادة هندسة التدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية وأثرها في تعزيز إدارة المخاطر"، المجلة العربية للإدارة، 30(2) 115-111
24. العقدة، صالح؛ والجوهر، كريمة؛ وأبو سردانة، جمال (2010) دور التدقيق الداخلي في التحسين المستمر لأداء الجماعي دراسة في البنوك الأردنية. المجلة المصرية للدراسات التجارية.
25. العمري، أحمد محمد، وعبد المغني، فضل عبد الفتاح (2007) "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية" المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، ص 37-20
26. العمري، أحمد محمد، وعبد المغني، فضل عبد الفتاح(2006) "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية" المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث.

27. القباني، ثناء، و السواح، نادر(2006) " المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني"، الدار الجامعية، الاسكندرية.
28. القبطان، محمد (2006) " قواعد المراجعة في أعمال البنوك"، دار النصر للنشر والتوزيع، القاهرة
29. قريط، عصام، القاضي، حسين، دحدوح، حسين(2008) "التدقيق الداخلي" جامعة دمشق، سوريا.
30. القطيش، حسن (2010)"تطوير النظام المحاسبي الحكومي لاغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الاردني"، المجلة الاردنية في إدارة الاعمال، مجلد 6، عدد 4
31. المدلل، يوسف سعيد يوسف (2007) " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية) " رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
32. مناتي، علاء. (2015)"أثر الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية على كفاءة الأداء المالي لدى الشركات الصناعية الاردنية المساهمة المدرجة في سوق عمان لأوراق المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الشرق الاوسط، الاردن، ص16-49
33. الناغي، محمود السيد (2000)"المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبي ق" المكتبة العصرية، المنصورة.
34. النونو، كمال (2009) "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزة". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة.
35. الهدى، بهلولي نور،(2017)"أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين"، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف 1 -، الجزائر.
36. الهدى ، عبدالله، (2017) "مفهوم المعايير الدولية للتدقيق الداخلي" المكتبة العصرية .
37. الهواسي، محمود و البرزنجي، شاكرا (2014) "مبادئ علم الإدارة الحديثة"، ص92.

ثانيا: المصادر الاجنبية

1. Gideon A, Omwono and Fredrick S, Odoyo. (2014). "An analysis of the role of internal audit in implementing risk management- a study of state corporations in Kenya" International journal of Business and social science- Vol.(5)No.(6),p:169- 176.
2. Huston, J. and Kovatch, R.(1988) " Weighing the Standards: Where is the Emphasis in Quality Assurances ? " Journal of Institute of Internal Auditors, Volume. (7) Number. (4), PP. 51-59
3. Kagermann, H., Kinney, W., and Kuting, K. (2008). Internal audit handbook. (Z. Keil, Trans.). Springer-Verlag Berlin Heidelberg, USA.



4. M . Marais, Quality assurance in internal auditing (2004)An analysis of the standards and Uide lines implemented by the Institute of Internal Auditors (IIA) , Meditari Accountancy Research Vol . 12 No . 2, 2004.
5. O'Regan, David, (2001). "Genesis of profession: towards professional status for internal auditing " Managerial Auditing Journal.Vol. (16) No.(4), pp. 215-226.
6. Pickett, K. (2004). The internal auditor at work a practical guide to everyday challenges. USA: John Wiley & Sons, Inc.
7. Prawitt, F, Smith, L,Wood, A (2009), Internal Audit Quality and Earning Management, The Accounting Review, 84, 1255-1280.
8. Robert, B. et. al. (2009). Guide to Internal Audit. (2nd ed.), USA: Protiviti Inc.
9. Witt , Herbert and Brink, Victor, (2002). Modern Internal Auditing: Appraising Operations and controls. 4th Editions. A Ronald press Publications. John Wiley & Sons, New York.

كارىگه رى پابه نذبوون به جى به جى كردنى ستانداردى نىوده وه لته تى بو وردبىنى

ناوه خوئى له سهر باشتربوونى ناستى ئه داي وردبىنى ناوه خوئى له يه كه

ئابووربه كانى پارىزگاي هه و لير_هه ريمى كوردستانى عىراق

پوخته

ئامانچ له م توپزىنه وه برىته له ناساندنى مانا و نىشاندانى گرنگى و ئامانجه كانى وردبىنى ناوه خوئى وستانداردى نىوده وه لته تى بو وردبىنى ناوه خوئى، وه ههروهها ئامازه پىدان به كارىگه رى پابه نذبوون به ستانداردى نىوده وه لته تى بو وردبىنى ناوه خوئى له سهر چاكردى ناستى ئه داي وردبىنى ناوه خوئى. وه گرفتى توپزىنه وه كه برىتبه له (ئايا هىچ په يوه نده يه ك و كارىگه ربه كى مانايى ئامارى هه يه له نىوان پابه نذبوون به جىبه جى كردنى ستانداردى نىوده وه لته تى بو وردبىنى ناوه خوئى و چاكردى ناستى ئه داي وردبىنى ناوه خوئى).

وه توؤزىنه وه كه رىگای شىكرنده وهى ئامارى به كارهؤناوه و بؤ كؤكرنده وهى زانىاربه كان فؤرمى راپرسى ئاماده كر دووه و وه شىكارىشى كر دووه به رىگای بىركارى و ئامارى .
وه سامپلى توؤزىنه وه كه پىك هاتووه له ههندىك فه رمانبه ر له يه كه كارگىرى و ئابوورىه كان له پارىزگای هه و لىر كه پىك هاتوون له فه رمانبه رى (ووردبىنى ناوه كى و ده ركه كى وه ماموستايانى زانكؤ) وه گرنگترىن ده رئه جامى توؤزىنه وه برىتبه له وهى كه ووردبىنى ناوه خوؤى هاتؤته كابه وه له بهر پىوېستى بوون وه پىشكه و تنه كهى هاوته ربه له گهل پىشكه و تنى ئابوورى وه هه روه ها توؤزىنه وه كه نىشانى داوه كه به يوه ندىه كى ئامارى مانادار هه يه له نىوان پابه ندىبوون به جى به جى كرنى ستانداردى نىوده وه له تى بؤ ووردبىنى ناوه خوؤى و چاكردىنى ئاستى ئه دى ووردبىنى ناوه خوؤى.

The Impact of Commitment to Applying International Standards for Internal Auditing in Improving the Level of Internal Audit Performance in Economic Units in Erbil Governorate - Kurdistan Region of Iraq

Asst. Lect. Tavga Mahdi Azeez

Department of Accounting Techniques, College of Erbil Technical Administration, Erbil Polytechnic university, Erbil, Kurdistan region, Iraq

tavga.azeez@epu.edu.iq

Asst. Lect. Awat Jahfer AbdulMajeed

Department of Accounting Techniques, College of Erbil Technical Administration, Erbil Polytechnic university, Erbil, Kurdistan region, Iraq

Awat.Majeed@epu.edu.iq

Asst. Lect. Hawar Ghafur Hamadamin

Department of Accounting Techniques, College of Erbil Technical Administration,
Erbil Polytechnic university, Erbil, Kurdistan region, Iraq
hawar.hamadamin@epu.edu.iq

Keywords: *Internal Auditing, international standard for internal auditing, performance of internal auditing, private standards, performance standards.*

Abstract

The study aimed to identify the concept, importance and objectives of internal auditing and international standards for internal auditing, in addition to showing the impact of adherence to international standards for internal auditing on improving the level of performance of internal auditing. The study problem was represented in (Is there a statistically significant relationship and effect between commitment to applying international standards for internal auditing and improving the level of internal auditing?) The study followed the descriptive and analytical method. Data were collected using a questionnaire form, and it was analyzed by statistical and mathematical methods. The study sample consisted of a group of employees of economic units in Erbil governorate represented by (internal and external auditors) and university teachers. The most prominent results of the study were that internal auditing was based on the need for it, and its development was in parallel with the economic development. The study also showed the existence of a statistically significant relationship and effect between commitment to applying international standards for internal auditing and improving the performance level of internal auditing.