

تحسين جودة التدقيق الداخلي وفق مكون الأداء (عنصر التخطيط للمهمة) لإطار الكفاءة الصادر عن (IIA)

محمد علي حسين حمد¹, أ.م.د. سلوان حافظ حميد²
^{1,2} قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق
muhammedali19832018@gmail.com, drsalowan_altaey@uomustansiriyah.edu.iq

This article is open-access under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

المخلص

يهدف البحث إلى التعرف على إطار الكفاءة الصادر عن (IIA) (مكون الأداء-عنصر التخطيط للمهمة)، حيث نشأت الحاجة؛ لمعرفة مدى التزام التدقيق الداخلي في عينة البحث بإطار الكفاءة الصادر عن (IIA) وتتخلص مشكلة البحث، من خلال عدم التزام التدقيق الداخلي لعينة البحث بمكون الأداء وعناصره، يضعف من تحسين جودة أدائه، كما أنّ ضعف أداء التدقيق الداخلي مما أدى إلى زيادة الفساد المالي، والإداري في الهياكل التنظيمية المختلفة للدولة، وبيان أهمية عناصر مكونات إطار الكفاءة في تحسين جودة التدقيق الداخلي، والارتقاء بواقع التدقيق التقليدي إلى الواقع المهني الحديث في عينة البحث؛ من خلال الالتزام بمكونات وعناصر الإطار؛ ولغرض تحقيق أهداف البحث تم تصميم استبانة من عدة محاور تضمنت العديد من الأسئلة التي وجهت إلى العاملين في مجتمع وعينة البحث وهم من المدققين الداخليين، وبعض الاختصاصات الأخرى العاملين في قسم التدقيق الداخلي، والأقسام التي لها علاقة مع التدقيق الداخلي؛ بهدف إثبات فرضيات البحث في التزام التدقيق الداخلي بمكون الأداء؛ لتحسين جودة أدائه، وإثبات فرضيات الارتباط، والتأثير بين متغيرات البحث. وتوصل الباحث إلى جملة من الاستنتاجات أهمها أنّ الالتزام بمكونات إطار الكفاءة بشكل عام، ومكون الأداء وعناصره بشكل خاص يُحسن من جودة أداء التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية عينة البحث، كما قدم الباحث مجموعة من التوصيات وأهمها ضرورة مواكبة التطورات التي طرأت على التدقيق الداخلي، والعمل على تفعيل مكونات وعناصر إطار الكفاءة، ومنها مكون الأداء (عنصر التخطيط للمهمة) لعينة البحث؛ لغرض تحسين جودة أداء التدقيق الداخلي.

الكلمة المفتاحية: التدقيق الداخلي، إطار كفاءة التدقيق الداخلي، مكون الأداء (عنصر التخطيط للمهمة).

Improving the Quality of Internal Audit according to the Performance Component (task planning component) for Competency Framework issued by (IIA)

Mohamed Ali Hussein Hamad ^{1*} Assist. Prof. Dr. Salwan Hafez Hamed, Supervisor

muhammedali19832018@gmail.com, drsalowan_altaey@uomustansiriyah.edu.iq

Abstract

The research aims to identify the competency framework issued by (IIA) (Performance Component - Task Planning Component), where the need arose to know The extent of the commitment of the internal audit in the research sample, with the competency framework issued by (IIA). performance quality, the weak performance of Internal audit, which led to an increase in financial and administrative corruption in organizational structures' different states. Also, to describe the importance of the components of the competency framework in improving the quality of internal auditing, and upgrading the reality of traditional auditing to the modern professional reality in the research sample,

by adhering to the components and elements of the framework. For the purpose of achieving the objectives of the research, a questionnaire was designed from several axes, which included many questions which were directed to the workers in the community and the research sample, who are internal auditors and some specialties. The other Employees in the internal audit department, and departments that have to do with internal audit. In order to prove the research hypothesis in the commitment of internal audit to the performance component to improve the quality of its performance, and to prove the hypotheses correlation and influence between the research variables. The researchers reached a number of conclusions, the most important of which is that the commitment to the components of the competency framework in general, and the performance component and its elements in particular improves the quality of internal audit performance in the economic unit of the research sample. The researchers also made a set of recommendations, perhaps the most important of which are: The need to keep abreast of developments in internal audit, and work to activate the components and elements of the competency framework, including the performance component (the task planning component) of the research sample, for the purpose of improving the quality of internal audit performance.

Key words: Internal Audit, Competency Framework Internal Audit, Component The Performance (Task Planning Component).

المقدمة

يُشكّل التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في هيكل النظام الإداري ضمن الوحدات الاقتصادية المختلفة؛ للدور الأساسي الذي يؤديه، والخدمات التي يقدمها لقطاعات متنوعة لأصحاب المصلحة من متخذي القرار وغيرهم، ولغرض تحسين جودة أداءه لا بد من مواكبة التطورات التي طرأت عليه من حيث إمكانية تطبيق أطر التدقيق الحديثة ومنها: إطار الكفاءة الصادر عن (IIA) معهد المدققين الداخليين (مكون الأداء- عنصر التخطيط للمهمة) حيث يساهم الالتزام بهذا المكون وعناصره إلى تحسين جودة التدقيق الداخلي، وتقليل نقاط الضعف في أداءه وبالتالي يؤدي إلى تقويم الرقابة الداخلية بشكل فاعل، ويقلل من الفساد المالي والإداري في جميع أجزاء الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية، ويضيف القيمة إليها. ولتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه إلى أربع محاور، حيث سيتناول المحور الأول: منهجية البحث، ودراسات سابقة، أما المحور الثاني: التدقيق الداخلي المهام الأهداف الخدمات، إطار كفاءة التدقيق الداخلي الصادر عن (IIA)، (مكون الأداء- عنصر تخطيط المهمة)، أما المحور الثالث: سيتناول الجانب العملي، والمحور الرابع: سيتم التطرق فيه إلى أهم ما توصل إليه الباحث من استنتاجات وتوصيات.

الفصل الأول

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة، وما يميز دراسة الحالية

أولاً: منهجية البحث

مشكلة البحث: ظهرت الحاجة لمعرفة مدى التزام التدقيق الداخلي (في عينة البحث) بإطار الكفاءة الصادر عن (IIA) وتتلخص مشكلة البحث من خلال:

أ- عدم التزام التدقيق الداخلي (لعينة البحث) بمكون الأداء وعناصره، يضعف من تحسين جودة أدائه؟

ب- ضعف أداء التدقيق الداخلي مما أدى إلى زيادة الفساد المالي، والإداري في الهياكل التنظيمية للدولة؟

أهداف البحث: يسعى البحث إلى تحقيق الآتي:

التعرف على إطار الكفاءة الصادر عن (IIA) (مكون الأداء) وعناصره؛ لتحسين جودة أدائه (والحث على الالتزام به).

أهمية البحث: تتبع أهمية البحث من وجود وتوفير مستويات إطار الكفاءة (مكون الأداء- عنصر التخطيط للمهمة) يؤدي الالتزام بتطبيق عناصره إلى تحسين جودة أداء التدقيق الداخلي.

فرضيات البحث: يسعى البحث إلى تحقيق الفرضيات الآتية:

أ-إنّ الالتزام التدقيق الداخلي بإطار الكفاءة الصادر عن (IIA) مكون الأداء وعناصره يؤدي إلى تحسين جودته.

ب-إنّ الالتزام التدقيق الداخلي بإطار الكفاءة الصادر عن (IIA) (مكون الأداء) وعناصره لن يؤدي إلى تحسين جودته.

ت-توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تقييم جودة التدقيق الداخلي من حيث مكون الاداء وتقييم جودة التدقيق الداخلي من حيث الالتزام.

ث-يوجد تأثير معنوي تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث مكون الأداء في تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث الالتزام.

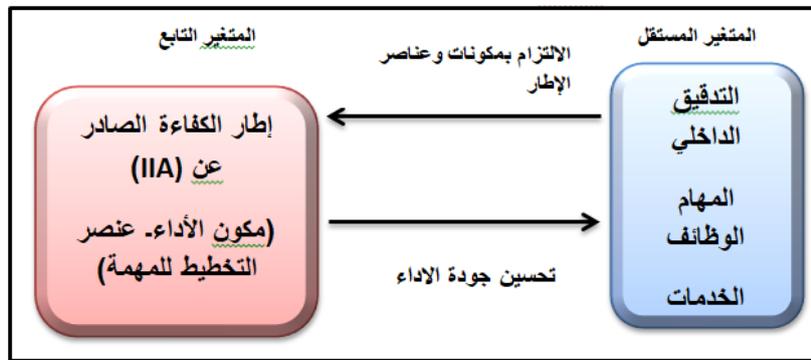
أدوات البحث: تشتمل أدوات البحث ما يأتي

1-الجانب النظري: سيعتمد الباحث في هذا الجانب على ما توفره المصادر العربية والأجنبية من بحوث علمية محكمة، وكتب وأطاريح ورسائل جامعية، ودوريات، فضلاً عما توفر في شبكة المعلومات الدولية (Internet).

2-الجانب التطبيقي: الاستبانة.

مناهج الدراسة: سيتم الاعتماد على المنهج الاستقرائي، والاستنباطي للاستفادة من إطار الكفاءة (IIA) في تقييم التدقيق الداخلي لعينة البحث، حيث سيتم الاستفادة من المنهج الاستنباطي من خلال التعرف على إطار الكفاءة مكون الأداء، وكيفية استعماله في تحسين جودة التدقيق الداخلي لعينة البحث.

أنموذج البحث: الشكل (1) يوضح أنموذج البحث



الشكل (1) أنموذج البحث، المصدر: من إعداد الباحث

حدود البحث:

1-الحدود المكانية: ديوان محافظة ديالى، العاملين في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي.

2-الحدود الزمانية: (2015-2016)

دراسات سابقة: جدول (1) يبين أهم الدراسات السابقة حول متغيرات البحث.

جدول (1) من إعداد الباحث بالاستناد إلى الباحثين أدناه

1. دراسات عربية		
ت	التفاصيل	المضمون
-1	أسم الباحث والسنة وطبيعة الدراسة	(1)
	عنوان الدراسة	مدى مساهمة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري في هيئات الحُكم المحلي بقطاع غزة - دراسة تحليلية تطبيقية
	هدف الدراسة	تهدف الدراسة إلى التعرف على امكانية مساهمة التدقيق الداخلي كوظيفة اساسية داخل الوحدة الاقتصادية؛ لضبط أداء الوحدة مالياً وإدارياً وتعميمها على هيئات الحُكم المحلي بقطاع غزة.
	أداة الدراسة	الاستبانة والمقابلة الشخصية وزعت على المدققين الداخليين العاملين في قطاع غزة. أما محاورها فتضمنت: اختبار تبني معايير أداء التدقيق الداخلي، اختبار استقلال وموضوعية التدقيق الداخلي، واختبار توسيع نطاق ومسؤوليات التدقيق الداخلي.
	أهم الاستنتاجات	وضوح دور وظيفة التدقيق الداخلي كمهنة اساسية في ضبط أداء الوحدة الاقتصادية مالياً وإدارياً في وحدات الحكم المحلي في قطاع غزة مع الالتزام بتطبيق كافة إجراءات التدقيق الداخلي بما يضمن دقة وصحة البيانات المالية والادارية.
	أهم التوصيات	ضرورة اهتمام المؤسسات والهيئات المهنية بوظيفة التدقيق الداخلي بصورة أكثر مما يؤدي إلى تطويرها وتوفير المستلزمات للقيام بمهامها على أكمل وجه في هيئات الحكم المحلي مع ضرورة اخضاع موظفي قسم التدقيق الداخلي إلى عملية تقييم مستمرة؛ لغرض تطوير مهاراتهم وزيادة خبراتهم وتحديد نقاط الضعف والقوة ومعالجتها وفق أساليب ومعايير حديثة.
-2	أسم الباحث والسنة	(2)
	عنوان الدراسة	تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقاً للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف.
	هدف الدراسة	التعرف على واقع ممارسة مهنة التدقيق في الوحدات الاقتصادية الجزائرية قياساً على متطلبات عناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؛ وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على مجموعة من الوحدات الاقتصادية بولاية سطيف التي تتوافر بها أقسام التدقيق الداخلي.
	اداة الدراسة	الاستبانة وزعت على اقسام التدقيق الداخلي ل32 مؤسسة.
	أهم الاستنتاجات	عد المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي أساس ما يحتويه الإطار المرجعي الدولي، فهي تصف الصفات الواجب توافرها لدى ممارسي المهنة وتقنن طريقة ممارسة أنشطة التدقيق، وتوفر كل الإجابات الكافية عن كل العقبات التي تعترض المدقق في مهامه التأكيدية والاستشارية.
	أهم التوصيات	الالتزام بالمبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي نظراً؛ لما تُبجحه من إمكانية على الالتزام بالمعايير المهنية وبقواعد الأخلاقيات، فضلاً عن مساهمتها في إثبات فعالية التدقيق الداخلي. كما أوصت على تكثيف الجهود نحو تطبيق كل مجموعات المعايير المهنية والسعي للوصول إلى درجة الالتزام بها.
-3	أسم الباحث والسنة وطبيعة الدراسة	(3)
	عنوان الدراسة	تحسين جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية، باستعمال معايير تقنية Six Sigma دراسة تطبيقية في عينة من الوحدات الخدمية في محافظة النجف الأشرف.
	هدف الدراسة	بيان أثر استعمال Six Sigma في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية.
	أداة الدراسة	أعتمد الباحث أداة الاستبانة والمقابلات الشخصية وتقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي، أما محاور الاستبانة فتضمنت: مدى توافر الالتزام بمعايير تقنية Six Sigma في الوحدات الحكومية، ومدى التزام الوحدات الحكومية عينة البحث بتطبيق معايير جودة التدقيق الداخلي.
	أهم الاستنتاجات	يؤثر استعمال معايير تقنية Six Sigma بشكل إيجابي في تحسين جودة التدقيق الداخلي، في الوحدات الحكومية في محافظة النجف الأشرف التزام الوحدات الحكومية عينة البحث بتطبيق معايير جودة التدقيق الداخلي.
	أهم التوصيات	اهتمام الإدارة العليا بتبني معايير تقنية Six Sigma من خلال تشكيل فريق عمل؛ لتطبيق هذه التقنية حسب الأدوار، والسعي إلى تحديد مهام التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية والالتزام بها من حيث الخصائص التي يجب أن تتوافر فيه وبشكل الذي يضمن تحقيق رقابة فاعلة للأداء بشكل عام.
-4	دراسات الاجنبية أسم الباحث والسنة	(4)

Internal audit perceptions and their impact on performance of the internal audit function التصورات التدقيق الداخلي وتأثيرها على أداء وظيفة التدقيق الداخلي	عنوان الدراسة	
فحص العوامل المسببة للتصورات السلبية للتدقيق الداخلي وتأثيرها على أداء وظيفة التدقيق الداخلي.	هدف الدراسة	
الاستبانة تم توزيعها بشكل عشوائي على مجتمع البحث بمختلف الاختصاصات بهدف الوصول الى نظرة عينة ومجتمع البحث حول أداء التدقيق الداخلي.	أداة الدراسة	
حينما يفشل المدققون في القيام بمهامهم الوظيفية وبما يتوقعه الادارة والموظفين وبما يتوقعه المجتمع منهم، سيؤدي ذلك إلى خسارة الثقة في أداء التدقيق الداخلي. ويمكن تحسين أداء التدقيق الداخلي من خلال الحصول على الدعم الكافي من الإدارة من خلال تعيين مدققين مؤهلين ومهنيين، فضلاً عن دعم الإدارة الذي يؤدي إلى تحسين أداء التدقيق الداخلي من خلال إظهار الالتزام بتنفيذ نتائج التدقيق.	أهم الاستنتاجات	
ينبغي تحسين هيكل التدقيق ويجب على مدير التدقيق الداخلي تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة، وأن يحصل التدقيق الداخلي على دعم من الإدارة، فضلاً عن التركيز المكثف على حوكمة الشركات، والرقابة الفاعلة، والضوابط الداخلية السليمة والذي من شأنه أن يساعد في إضافة القيمة إلى الوحدة الاقتصادية.	أهم التوصيات	
5- أسم الباحث والسنة (5).		
Measuring the Internal Audit Performance: Tips for Successful Implementation in Turkey قياس أداء التدقيق الداخلي: نصائح للتنفيذ الناجح في تركيا	عنوان الدراسة	
تقويم أداء التدقيق الداخلي بالاعتماد على المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛ لتقديم التوصيات المناسبة للممارسين في تركيا، فضلاً إلى زيادة الوعي حول أهمية حوكمة الشركات، وفوائد الاعتماد على تقنيات التدقيق الداخلي الحديثة للشركات.	هدف الدراسة	
استخدام مقاييس الأداء، الاستبانة؛ لاختيار أدوات؛ لمراقبة الأداء وضمان الجودة في تركيا.	أداة الدراسة	
إن توفير الثقافة التنظيمية للمدققين الداخليين والاحتياجات ونطاق العمل يسهم في تحقيق الأهداف المنشودة، وإن قياس أداء التدقيق الداخلي هي قضية ذات نطاق عالمي، وإن هناك حاجة لتلبية جميع توقعات أصحاب المصلحة، وينبغي أخذ المدققين الداخليين المعتمدين بالاعتبار في مثل هذه البيئة التنافسية.	أهم الاستنتاجات	
إن إتباع المدققين الداخليين للتوصيات الصادرة عن معهد المدققين الداخليين يسهم في إغلاق الفجوة في مدة قصيرة من الزمن.	أهم التوصيات	
6- أسم الباحث والسنة (6).		
The Role of Internal Audit Function on Corporate Governance and Management دور وظيفة التدقيق الداخلي في الإدارة، وحوكمة الشركات	عنوان الدراسة	
توضيح معنى التدقيق الداخلي، وإبراز دوره في عالم الأعمال المعاصر، مع بيان العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.	هدف الدراسة	
مراجعة شاملة للبحوث السابقة، حول دور وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات وإدارتها.	أداة الدراسة	
تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي مفتاحاً أساسياً لتحسين جودة حوكمة الشركات وإدارتها. وأن التدقيق الداخلي جزء مهم من نجاح حوكمة الشركات. على وجه الخصوص، وهو أحد ركائز حوكمة الشركات.	أهم الاستنتاجات	
العمل المتواصل من أجل تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي وهو أداة مهمة لتحسين حوكمة الشركات.	أهم التوصيات	

ما يميز الدراسة الحالية: تميّزت الدراسة الحالية إنها من أوائل الدراسات؛ لتحسين جودة أداء التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية وفق إطار الكفاءة الصادر عن (IIA)، على المستوى المحلي والعربي على حد علم الباحث، كما تميزت أيضاً بأنها تناولت مكون إطار الكفاءة (الأداء- عنصر التخطيط للمهمة) والذي يسهم ضمن عناصره إلى إضافة القيمة إلى أعمال التدقيق الداخلي ومن ثم إلى كل مجالات أقسام الوحدة الاقتصادية في القطاع العام أو الخاص.

الفصل الثاني

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

أولاً: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

مرَّ التدقيق الداخلي بمراحل عديدة وشهد تطوراً ملحوظاً؛ بسبب تعقّد عمليات الوحدات الاقتصادية، وزيادة الحاجة والاعتماد على المعلومات مما جعل التدقيق الداخلي من أهم الوظائف، وشكل العمود الفقري إلى تلك الوحدات الاقتصادية، وبذلك فإنّ التدقيق الداخلي يُشكل الأساس في وجود رقابة سليمة قادرة على مواكبة التغيرات، وعلى وجه الخصوص في تنفيذ المهام المتنوعة، بعد أن كان عمله مُقتصرًا على التدقيق المالي (7).

هذا التنوع في مهام التدقيق الداخلي فضلاً إلى تنبيه الإدارة إلى المخاطر وتقديم الاستشارات، معتمداً على الموارد المتوفرة والدعم من الإدارة العليا والتدريب المستمر لأعضاء فريق التدقيق (8)، عرفه (IIA, 1999) بأنه نشاط استشاري توكيدي موضوعي ومستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين الوحدة الاقتصادية وتحسين عملياتها ويساعد الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها من خلال تحقيق منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (9).

ويتفق الباحث مع التعريف الأخير (IIA, 1999) من خلال الإشارة بشكل واضح الاتجاه نحو الخدمات التأكيدية والاستشارية طبقاً لمفهوم التدقيق الداخلي الحديث؛ لغرض تلبية حاجات الإدارة والمستفيدين من خدمات التدقيق الداخلي. وإن قيام التدقيق الداخلي بالمهام التأكيدية والاستشارية، وعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر، وتقويم فاعلية هيكل الرقابة الداخلية مما ساهم في توسيع نطاق عمله وبشكل مستقل وموضوعي والذي من شأنه أن يساهم في تأدية مهامه بشكل سليم وبعيد عن التحيز والذي بدوره يضيف القيمة إلى الوحدة الاقتصادية.

ومن المهام أو الوظائف التي يضطلع بها التدقيق الداخلي وتتلخص بالآتي:

1- مهام التدقيق المالي: ويقصد به الفحص الكامل وبإجراءات منتظمة للقوائم المالية والسجلات المحاسبية، والعمليات المتعلقة بها؛ لتحديد مدى التطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والسياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى (10).

2- مهام التدقيق التشغيلي أو الإداري: ويشمل هذا النوع تدقيق الإجراءات المتعلقة بتشغيل عمليات الوحدة الاقتصادية مثل: (تدقيق إجراءات رأس المال العامل، تدقيق إجراءات الموازنات التخمينية)، تدقيق إدارة أصول ومعدات الوحدة الاقتصادية، وتدقيق مستوى أداء العاملين، تقييم كفاءة ودقة ومعالجة عمليات الرواتب في نظام الحاسوب (11).

3- مهام تدقيق الالتزام: الهدف من هذا النوع من التدقيق هو أنّ الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق تعمل بما يتفق مع التعليمات والقوانين المنظمة لعملها، بالإضافة إلى السياسات المكتوبة والمصادق عليها من الإدارة العليا (12).

4- مهام التدقيق البيئي: ويقصد به مدى التحقق، أو التطابق مع متطلبات البيئة من حيث التأكد من أن تصنيع المنتجات تم إنتاجها بالتوافق مع متطلبات البيئة (13).

5- مهام التدقيق لأغراض خاصة فقد أشار الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي إلى هذا النوع من التدقيق والذي يتضمن المهام الذي يقوم بها المدقق الداخلي حسب مع تكلفه الإدارة العليا بما يستجد من موضوعات للقيام بها (14).

ومن الخدمات التي يوفرها نشاط التدقيق الداخلي الرئيسية هما:

1- خدمات التأكيدية: وهي الخدمات التي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل للعملية، وطبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي، وبشكل عام يوجد ثلاث أطراف مشاركة في خدمات التأكيد (مالك العملية، المدقق الداخلي، المستخدم) (15).

2. **خدمات الاستشارية:** يقصد بها بأنها المشورة والخدمات المتعلقة بالزبون، والتي يتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها مع هذا الزبون، تم تصميم الخدمات الاستشارية؛ لإضافة قيمة وتحسين عمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر والرقابة دون أي مسؤولية إدارية للمدققين الداخليين (16).

3- **خدمات علاجية:** وتتمثل في كل الأساليب والإجراءات التي يُتبعها المدقق الداخلي في اكتشاف الأخطاء وتصحيحها، أو التوصيات التي أرفقها في تقريره، أو علاج القصور والانحرافات في مختلف أقسام الوحدة الاقتصادية (14).

4- **خدمات وقائية:** يُقصد بهذا النوع من الخدمات التي يضعها التدقيق الداخلي وتتكون من مجموعة من الإجراءات في الوحدة الاقتصادية؛ لتحقيق الحماية للممتلكات وأصول الوحدة من السرقة والهدر، أو الاختلاس وحماية الإنتاجية من التحريف والسياسات المختلفة المالية والإدارية (17).

5. **خدمات تقويمية:** يُقصد بها تلك الخدمات الإجراءات والأساليب التي يستعملها المدقق الداخلي في مجال تقويم مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبقة، وتقويم الأداء؛ للتحقق من حصول الوحدة الاقتصادية على مواردها بصورة اقتصادية (18).

6. **خدمات إنشائية:** وتتمثل بالخدمات التي يُقدمها أو يقترحها التدقيق الداخلي لغرض خدمة الوحدة الاقتصادية ككل بواسطة زيادة البيانات الملائمة وتوفيرها؛ لغرض تحسين وتطوير أنظمة الوحدة الاقتصادية بكل أنواعها (19).

ثانياً: وهو الشق الثاني من أطر الفصل الثاني ويتمثل في:

1- **إطار الكفاءة الصادر عن (IIA):** عُرف إطار كفاءة التدقيق الداخلي (INTERNAL AUDIT COMPETENCY FRAMEWORK) بأنه أداة تُحدد الكفاءات اللازمة لتلبية المتطلبات اللازمة لنجاح مهنة التدقيق الداخلي (20)، وقد أشار معهد المدققين الداخليين الأميركي (IIA) إلى أنّ إطار كفاءة التدقيق الداخلي يوفر خطة تطوير مهنية واضحة وموجزة للمدققين الداخليين في كل مستوى من أدائهم المهني، ويُحدد إطار كفاءة التدقيق الداخلي أربعة مكونات معرفية أساسية تركز على عناصر متعددة ووظائف محددة، وكفاءات رئيسية تحدد الاستراتيجية الشاملة والمكاملة، وتقدم المعرفة والمهارات اللازمة؛ للتنقل في مهنة ناجحة في التدقيق الداخلي من خلال التركيز على أفضل الممارسات والتطبيقات العملية الاقتصادية (21).

ويوضح الشكل (2) المكونات الرئيسية الأربعة لإطار الكفاءة الصادر عن (IIA)



شكل (2): إطار كفاءة التدقيق الداخلي المكونات الرئيسية، من إعداد الباحث، بالاستناد الى المصدر: (IIA)

2- **مكون الأداء PERFORMANCE**

يمثل الأداء المكون الرئيسي الثاني من إطار كفاءة التدقيق الداخلي ويشمل سبعة عناصر وهي كالآتي:

1- الحوكمة التنظيمية.

2- الاحتيال.

3- إدارة المخاطر.

4- الرقابة الداخلية.

5- التخطيط للمهمة.

6- تنفيذ المهمة (العمل الميداني).

7- نتائج المهمة.

وسيتم التطرق إلى عنصر (التخطيط للمهمة) نظراً لتعدد عناصر المكون وتفرعها، إذ يتضمن عنصر التخطيط للمهمة العناصر الفرعية الآتية:

1- الأهداف والنطاق.

2- تقييم المخاطر.

3- برنامج العمل.

4- المصدر (22).

1- الأهداف والنطاق: يقصد بها أهداف التدقيق الداخلي، ونطاقه، ونشاطه، وتتضمن أهداف التدقيق الداخلي في السعي إلى مساعدة مسؤولي الوحدة الاقتصادية على ممارسة المهام الملقاة على عاتقهم بشكل فاعل عن طريق:

أ-مراجعة وتدقيق جميع الأنشطة في الوحدة الاقتصادية؛ بهدف تحسين الأداء، وزيادة كفاءة وفاعلية العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية.

ب-التأكد من السياسات والاجراءات الموضوعية والخطط من قبل الإدارة تنفذ كما هي دون أي انحراف.

ت-مساعدة الإدارة في إدارة المخاطر المختلفة وذلك بتقديم الافكار البناءة، والمقترحات الملائمة؛ للتخفيف من هذه المخاطر، والمساعدة كذلك في تفعيل مبادئ الحوكمة وقواعدها؛ لتحسين عمليات الوحدة الاقتصادية (23).

ث-زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية، وتحسين عملياتها من خلال مساعدة الإدارة في تخطيط الاستراتيجية للوحدة، وتوفير المعلومات الملائمة التي بدورها تساعد في تنفيذ تلك الاستراتيجية وذلك عن طريق تقديم الاستشارات إلى الإدارة، ورفدها بالمعلومات والتوصيات والاقتراحات في الوقت المناسب (24).

ج-تقييم الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية من خلال تحديد نقاط الضعف، الموجودة والتعرف عليها ومواجهتها وكذلك التوصية بتحسين فاعليتها.

ح-التأكد من حسن تطبيق القوانين ومدى الالتزام بالسياسات والخطط الموضوعية، ومدى ملائمة الإجراءات الخاصة بحماية الأصول والمحافظة عليها، وكذلك التحقق من درجة الثقة التي يمكن أن توليها الإدارة المعلومات التي تقيدها في اتخاذ القرارات المناسبة.

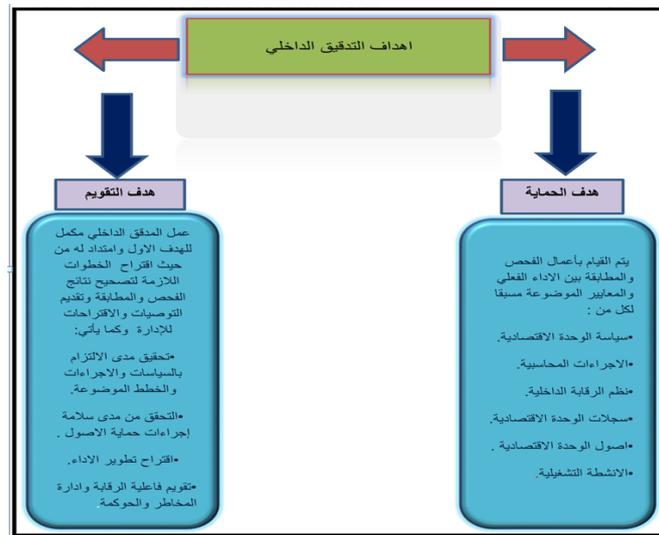
خ-التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية المثبتة في دفاتر سجلات الوحدة الاقتصادية والواردة أيضاً بالتقارير المالية.

د-تقويم الاداء على مستوى مراكز المسؤولية، وتقديم الاستشارات لمجلس الادارة (25).

ويمكن تلخيص الأهداف في هدفين رئيسيين:

1-الحماية: ويقصد به تحديد طبيعة وظيفة التدقيق الداخلي، ويعني ذلك تدقيق الاحداث أو الوقائع التي حدثت في السنوات السابقة؛ للتحقق في الأحداث المالية وتطبيق الرقابة المحاسبية عليها، على أن أصول الوحدة الاقتصادية قد تم إجراء الرقابة عليها محاسبياً، والفصل بين وظائف الاحتفاظ بالأصول والتنفيذ وظيفته المحاسبية، وأيضاً تقويم وظيفة الرقابة الداخلية (26).

2-التقويم: يمثل هذا الهدف التطور الحديث للتدقيق الداخلي، فهو متكامل مع الهدف الأول وامتداداً له من حيث تأسيس برنامج التدقيق الداخلي من خلال الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية وليس من خلال التقارير المالية، وعلى هذا الاساس فان التدقيق الداخلي يعتبر تابع للإدارة العليا أو العامة وليس تابع للإدارة المالية، مع الحفاظ على استقلاليتها (27). والشكل (3) يبين أهداف التدقيق الحديثة



شكل (3) أهداف التدقيق الحديثة من إعداد الباحث بالاعتماد على المصدر (28).

إما نطاق التدقيق الداخلي: فيشمل جميع أجزاء الوحدة الاقتصادية، وعليه فإن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة الإدارة في القيام بمهامها بكفاءة وفاعلية، والقيام بمهامه الاستشارية والتأكيدية، فضلاً عن رفق الإدارة بالتقارير وتقديم الاقتراحات والتوصيات والملاحظات المهمة، و التوصية بمعالجة الانحرافات بصورة ملائمة والذي من شأنه يضيف القيمة إلى الوحدة الاقتصادية.

2- تقييم المخاطر Risk assessment

وهي العملية التي تسمح للوحدة الاقتصادية بالنظر في الآثار التي قد تحصل في الأحداث المتعلقة بالمخاطر المحتملة على تحقيق الوحدة الاقتصادية لأهدافها؛ لذلك ينبغي تقييم المخاطر من جانبين هما:

احتمال حدوث المخاطر وتأثيرها المحتمل كجزء أساسي من عملية تقييم المخاطر (29)، وهناك ثلاثة مراحل لتقييم المخاطر وهي:

أ-تعريف المخاطر: تتضمن هذه العملية تحليلاً دقيقاً إلى حد ما لجميع المخاطر التي تواجهها الوحدة الاقتصادية الداخلية والخارجية، الكمية والنوعية، الملموسة وغير الملموسة.

ب-تحليل المخاطر: ويقصد به إجراء تحليل المخاطر والذي يتم بعد فهرستها وتصنيفها وفقاً لعوامل الشدة واحتمالية الحدوث والتعقيد.

ت-تقييم المخاطر: ويقصد به الاجراء الذي يتم به ترتيب المخاطر وفق الاولويات بعد أن تم تحديد المخاطر وتحليلها ويحتاج صانعو القرار الى تعيين استجابات مناسبة لتلك المخاطر (16).

3- برنامج العمل Work program

يُساعد برنامج العمل المدقق الداخلي على تطوير خطوات التدقيق؛ لكونه يعكس نطاق ومهمة التدقيق، والأدلة المطلوبة، كما يُساعد البرنامج المدققين الجدد في فهم الاجراءات وبذلك يُمكنهم من اكتساب الخبرة والتعلم في بناء البرامج وتحديد أولويات العمل، اما المدققين أصحاب الخبرة فيساعدهم البرنامج في تطوير المهارات باعتباره أحد ادوات المهمة؛ لتحسين جودة التدقيق ويهدف البرنامج إلى:

أ-التعرف على متطلبات المعايير الخاصة بإعداد برنامج التدقيق.

ب-الحصول على فهم لدور برنامج عمل التدقيق مع فهم كيفية استعمال قوائم فحص التدقيق واستبيانات الرقابة الداخلية.

ت-تعزيز مهارات الفرد في تطوير خطوات التدقيق وبرامج عمل التدقيق.

ث-مشاركة المواد المرجعية لتطوير الحكم المهني والتفكير النقدي وعملية التدقيق (30).

4- المصدر Resources

يقصد بالمصدر موارد التدقيق الداخلي حيث نص معيار الاداء 2230 إدارة الموارد أنه يجب على (CAE) مدير التدقيق الداخلي أن يتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فاعلاً؛ لإنجاز خطة التدقيق المعتمدة، وقد أشارت الممارسات التطبيقية لهذا المعيار بأن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وتعني مزيج من المعارف والمهارات والكفاءات الاخرى الضرورية؛ لإنجاز خطة التدقيق، وأيضاً كافية، أي أن مقدار الموارد الضرورية لإنجاز خطة التدقيق قد تم توظيفها توظيفاً فاعلاً حينما تستعمل الطريقة الأفضل؛ لتنفيذ الخطة المعتمدة (31)، وتتضمن الموارد جميع الموجودات والقدرات الفنية والعمليات التنظيمية وخصائص الوحدة الاقتصادية، والمعلومات والمعرفة وما إلى ذلك وتستعملها الوحدة الاقتصادية فتمكّنها من تصور وتنفيذ الاستراتيجيات فتعمل على تحسين كفاءة وفاعلية الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن ذلك لتحقيق كفاءة معينة، تتطلب هذه الموارد الدعم والمزامنة نظراً لأن القدرة هي مجموعة منسقة من الموارد في أداء بعض المهام والأنشطة؛ لذلك فإنّ الموارد هي مصدر قدرات الوحدة الاقتصادية، وبالتالي تعد هي المصدر الرئيسي لميزتها التنافسية (32).

الفصل الثالث

الجانب العملي

أولاً: التعريف بعينة البحث: يُعد ديوان محافظة ديالى من دوائر الدولة غير المرتبطة بوزارة فمن الجانب الإداري كان ارتباطه قبل عام 2003 بوزارة الداخلية ثم من بعدها تم ارتباطه بوزارة البلديات والأشغال العامة قبل استقلاله إدارياً حسب التعديل الثالث لقانون رقم (21) لعام 2008 (33)، من أهم مهامه وحسب القانون المذكور هو تقديم الخدمات إلى الدوائر المرتبطة بها والمواطنين.

أ-مهام وواجبات التدقيق الداخلي

المهام والواجبات: يتولى كل شعبة من قسم وشعب الرقابة والتدقيق الداخلي المهام والواجبات الخاصة به وبشكل عام يمكن توضيحها في أنها تتمثل في المهام والواجبات الخاصة بمدير وموظفي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بما يأتي:

1-الإشراف على منتسبي القسم وتوزيع المهام والواجبات حسب الشعب، ومتابعة الاعمال والاطلاع على البريد اليومي وتكليف الشعب بإنجازه وحسب الاختصاص.

2-الإشراف والتدقيق الرئيسي لمستندات الصرف والقيود وسجل أستاذ العام والجداول الحسابية (موازن المراجعة وغيرها) والنثرية العامة ومتابعة تدقيق السلف بأنواعها.

3-الإجابة على الاستفسارات لتشكيلات ديوان المحافظة والأفضية والنواحي والدوائر المرتبطة والإجابة عليها.

4-المشاركة في عضوية ورئاسة اللجان المختلفة التحقيقية وغيرها والخاصة بطبيعة العمل ومتابعة إنجاز الحسابات الختامية الخاصة بالديوان كحسابات الموازنة، وحسابات صندوق الديوان، وحسابات الدوائر المرتبطة وغيرها، وتتضمن شعب القسم: شعبة التدقيق المالي (التشغيلية)، شعبة الرواتب، شعبة تدقيق الأمانات، شعبة تدقيق تنمية الأقاليم، شعبة متابعة التقارير، شعبة التنظيفات، شعبة التعويضات، شعبة الإيرادات، شعبة الذاتية.

ثانياً: ديموغرافية العينة

يتكون مجتمع وعينة البحث من عشرة دوائر فرعية بضمنها عينة البحث تم توزيع الاستمارة عليهم وبمجموع (101) فرداً تم استلام (80) استمارة صحيحة وبنسبة (79%) وبالتالي تتكون عينة البحث من (80) فرداً وهم من المدققين الداخليين والمحاسبين وبعض الإداريين والاختصاصات الأخرى وحسب العنوان الوظيفي تم استخراجها حسب قانون استخراج حجم العينة ضمن الموقع الإلكتروني⁽³⁴⁾، وكما في الجدول(2):

جدول (2) ديموغرافية العينة العنوان الوظيفي

ت	العنوان الوظيفي	النسبة
1.	مدير تدقيق	5.0%
2.	معاون مدير تدقيق	2.5%
3.	مدقق أقدم	11.3%
4.	مدقق	26.3%
5.	معاون مدقق	5.0%
6.	مدير حسابات	6.1%
7.	معاون مدير حسابات	3.8%
8.	محاسب أقدم	2.5%
9.	محاسب	12.5%
10.	معاون محاسب	2.5%
11.	أخرى	22.5%
	المجموع	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS v24

ثالثاً: الجانب الإحصائي، التحليل الوصفي للاستبانة: في هذه الفقرة تم وصف وتشخيص وتحليل النتائج الإحصائية للتحليل الوصفي للبيانات، وقد استخرجت المقاييس: الوسط الحسابي الموزون، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، والأهمية النسبية من خلال البرنامج الإحصائي SPSSv 24.

1-تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث مكون الاداء: يؤشر جدول (3) ادناه أنّ قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير المستقل الاداء بلغت (3.69) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي البالغة (3) الذي يمثل الحد الفاصل بين الاتفاق بشكل كبير جداً والاتفاق بشكلٍ قليل جداً، وهذا يبين اتفاق عينة الدراسة حول تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث مكون الاداء ، وبانحراف معياري بلغ (0.30)، ما يشير إلى عدم وجود تشتت عن وسطها الحسابي، في حين سجّلت الأهمية النسبية لهذا المتغير (73.75) والتي تشير إلى اتفاق غالبية أفراد عينة الدراسة على فقرات متغير الاداء.

جدول (3) التحليل الوصفي للمتغير المستقل تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث مكون الاداء

ت	الفقرات	المقياس	لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	المتوسط	المعياري	الاختلاف %	معامل	النسبية %	الاهمية	الاستنتاج
تقويم جودة التدقيق الداخلي في ديوان المحافظة من حيث مكون الاداء وفق اطار الكفاءة														
1	إن التزام الادارة العليا والادارة التنفيذية بالتشريعات والقوانين يساعد على وجود حوكمة تنظيمية فاعلة والتي تضمن دقة التقارير المقدمة عن الرقابة الداخلية بأنواعها.	التكرار	0	1	21	53	5	3.78	0.57	15.18	75.50	75.50	اتفق	
		النسبة	0	1	26	66	2							
2	يهدف التدقيق الداخلي من خلال مهامه الاساسية في اكتشاف ومنع ومراقبة عمليات الاحتيال وتقييم المخاطر التي تتعرض له المحافظة والمساهمة في تحسينها.	التكرار	0	0	11	65	4	3.91	0.43	10.91	78.25	78.25	اتفق	
		النسبة	0	0	14	81	1							
3	يعمل التدقيق الداخلي على تقديم تأكيد الى الادارة العليا عن كفاءة انظمة الرقابة الداخلية بأنواعها من خلال الالتزام بالتشريعات والقوانين ذات العلاقة وتقليل المخاطر.	التكرار	0	1	27	49	3	3.68	0.57	15.47	73.50	73.50	اتفق	
		النسبة	0	1	34	61	1							
4	يساعد برنامج عمل التدقيق الداخلي على تطوير خطوات التدقيق ويعزز مهارات الموظفين عن طريق التعرف على المتطلبات الخاصة باعداد برنامج التدقيق.	التكرار	0	3	28	41	8	3.68	0.71	19.25	73.50	73.50	اتفق	
		النسبة	0	4	35	51	3							
5	يجب على مدير التدقيق الداخلي ان يتأكد من ان موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فاعلاً لإجاز خطة التدقيق المعتمدة.	التكرار	0	1	10	64	5	3.91	0.48	12.33	78.25	78.25	اتفق	
		النسبة	0	1	13	80	2							
6	يسهم جمع المعلومات وتقييمها؛ لتعزيز النشاط الأساس الذي يقوم به التدقيق الداخلي، وبالشكل الذي يسمح له بتقييم فاعلية الرقابة الداخلية بأنواعها.	التكرار	0	1	16	59	4	3.83	0.52	13.65	76.50	76.50	اتفق	
		النسبة	0	1	20	74	1							
7	تساعد إجراءات التدقيق الداخلي المعتمدة في الحصول على الادلة الكافية والموثوق بها وذات العلاقة لنجاح مهمة التدقيق الداخلي.	التكرار	0	0	4	70	6	4.03	0.35	8.82	80.50	80.50	اتفق	
		النسبة	0	0	5	88	2							
8	يساعد استعمال الحاسوب والتكنولوجيا المدقق الداخلي في تقييم الضوابط الرقابية عن طريق استخراج البيانات ذات الصلة وفحصها ومن ثم تقييمها	التكرار	0	29	14	28	9	3.21	1.06	33.11	64.25	64.25	محايد	
		النسبة	0	36	18	35	4							

											وصولاً الى انهاء مهمته المكلف بها.	
اتفق	71.75	16.41	0.59	3.59	2	45	31	2	0	التكرار	تهدف تحليلات البيانات إلى مساعدة التدقيق الداخلي والإدارة من خلال مجموعة من الإجراءات التحليلية لدعم اتخاذ القرار المناسب.	9
					1	56	39	3	0	النسبة		
اتفق	78.50	10.55	0.41	3.93	4	66	10	0	0	التكرار	يوفر عنصر الأدلة إلى المعلومات التي يحصل عليها المدققين الداخليين من خلال مراقبة الظروف ومقابلة الأشخاص وفحص السجلات وغيرها من الإجراءات لدعم مهمة التدقيق الداخلي	10
					1	83	13	0	0	النسبة		
محايد	57.25	35.48	1.02	2.86	4	24	9	43	0	التكرار	توفر عملية رسم الخرائط تقنيات تحليلية تستخدم لوصف بعض المظاهر بشكل موجز بهدف تحسين معالجة العمليات المستعملة من قبل ديوان المحافظة	11
					2	30	11	54	0	النسبة		
اتفق	72.75	15.92	0.58	3.64	2	49	27	2	0	التكرار	تشمل إجراءات مراجعة التدقيق التحليلية إلى فحص العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية المناسبة، مثل: قوائم الرواتب مقابل التغيرات الوظيفية بينهما.	12
					1	61	34	3	0	النسبة		
اتفق	78.25	12.33	0.48	3.91	5	64	10	1	0	التكرار	يوضح التوثيق الإجراءات ونوع المهمة المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها من قبل التدقيق الداخلي.	13
					2	80	13	1	0	النسبة		
اتفق	78.50	12.01	0.47	3.93	6	62	12	0	0	التكرار	يسهم جودة الاتصال الفاعل في كل مراحل التدقيق في تبسيط واختصار الإجراءات والحصول على المعلومات بشكل لا يؤثر على موضوعيتهم واستقلالهم.	14
					2	78	15	0	0	النسبة		
اتفق	73.75	17.58	0.65	3.69	6	45	27	2	0	التكرار	تهدف الاستنتاجات وفق تقييمات التدقيق الداخلي المترتبة على الملاحظات والتوصيات بشأن الأنشطة التي تم تدقيقها والالتزام بمعايير الرقابة لتحقيق الاهداف والغايات.	15
					2	56	34	3	0	النسبة		
اتفق	77.00	12.47	0.48	3.85	4	60	16	0	0	التكرار	تهدف التوصيات إلى الملاحظات واستنتاجات التدقيق الداخلي التي يدعو فيها إلى اتخاذ الإجراءات؛ لتصحيح الأوضاع القائمة أو تحسين العمليات.	16
					1	75	20	0	0	النسبة		
اتفق	76.75	14.63	0.56	3.84	5	59	14	2	0	التكرار	يهدف الإبلاغ النهائي لنتائج مهمة التدقيق الاستنتاجات القابلة للتطبيق والتوصيات أو خطط العمل ذات الصلة بمهمة التدقيق.	17
					2	74	18	3	0	النسبة		

18	يمكن تحديد المخاطر المقبولة للإدارة من خلال مهام التأكيد أو الاستشارات، أو مراقبة تقدم إجراءات الإدارة نتيجة للمهام السابقة.	التكرار	0	4	28	40	8	3.65	0.73	20.02	73.00	اتفق
		النسبة	0	5	35	50	3					
19	إن خطة عمل التدقيق الداخلي تشكل جزء أساس من عملية التخطيط الاستراتيجي لنشاط الإدارة العليا.	التكرار	0	0	10	66	4	3.93	0.41	10.55	78.50	اتفق
		النسبة	0	0	13	83	1					
20	توفر مراقبة النتائج أن يقوم مدير التدقيق الداخلي بمتابعة ورصد وضمان الإجراءات التي تم اتخاذها من قبل الإدارة قد تم تنفيذها بشكل فاعل، أو أن الإدارة العليا قد قبلت مخاطر عدم اتخاذ أي إجراء.	التكرار	0	3	26	46	5	3.66	0.65	17.88	73.25	اتفق
		النسبة	0	4	33	58	2					
المجموع								3.69	0.30	8.26	73.75	اتفق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS v24)

فرضيات الارتباط بين متغيرات الدراسة:

تم اعتبار متغير (تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث الالتزام) متغير معتمد، وباقي المتغيرات مستقلة ومنها: متغير مكون الأداء؛ لإيجاد العلاقة وإثبات فرضيات الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث، وإثبات فرضية البحث.

تم تطبيق معامل الارتباط البسيط للرتب (Spearman)؛ لقياس قوة العلاقة الارتباطية بين المتغيرات وأن قيم الارتباط المعنوية في الجداول أدناه واللاحقة ستكون مؤشرة ب(*) عند مستوى الدلالة 0.05، في حين ستكون مؤشرة ب(**) عند مستوى الدلالة 0.01 وكالاتي:

توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث مكون الأداء وتقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث الالتزام.

جدول (4) العلاقة بين تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث الأداء وتقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث الالتزام.

المتغير المعتمد (تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث الالتزام)			
المتغير المستقل (تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث مكون الأداء)	ارتباط سبيرمان	0.539**	
	المعنوية Sig.	0.000	

من خلال ملاحظة الجدول (4) أعلاه نلاحظ تحقق الفرضية أي وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغير المستقل (تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث مكون الأداء) والمتغير المعتمد (تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث الالتزام)، إذ تبين أن العلاقة طردية موجبة.

فرضيات التأثير بين متغيرات الدراسة:

يوجد تأثير معنوي تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث مكون الأداء في تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث الالتزام

جدول (5) تأثير تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث مكون الأداء في تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث الالتزام.

المتغير المستقل	التأثير	معامل التحديد	اختبار	اختبار	المعنوية	قرار
	Coefficients	R Square	F	t	Sig.	الاعتماد

معتمد	.000	123.584	15272.893	0.995	1.071	تقويم جودة التدقيق الداخلي من حيث مكون الاداء
-------	------	---------	-----------	-------	-------	--

ومن خلال الجدول (5) أعلاه يتضح ما يأتي:
أ. ان قيمة (F) المحسوبة لأنموذج الانحدار الخطي قد بلغت (15272.893) وبمستوى معنوية (0.000) وهو أقل بالتأكيد من مستوى الدلالة (0.05) عند درجة ثقة (95%)، مما يدل على ثبوت معاملات الانحدار، وإن التغيير في (مكون الأداء) يؤثر بصورة طردية في (الالتزام).
ب. إن قيمة معامل التفسير (R^2) بلغت (0.995)، وهذا يعني إن النموذج الفرضي تحت البحث معنو، أي إن اختيار (مكون الاداء) كمتغير مستقل كان اختياراً صحيحاً.

المحور الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- 1- إن تطبيق مكونات وعناصر إطار الكفاءة الصادر عن (IIA) ومنها مكون الأداء (عنصر التخطيط للمهمة) والذي يحقق العديد من المزايا من خلال التحول من نمط معالجة الأخطاء إلى نمط منع الأخطاء عن طريق الالتزام بمكونات وعناصر الإطار وينتج عن تطبيقها تفعيل الضوابط الداخلية وتحسين جودة أداء التدقيق الداخلي والذي يؤدي انعكاسه على تحسين أداء الوحدة الاقتصادية الأمر الذي يؤدي إضافة القيمة على مستوى الوحدة الاقتصادية ومجتمع البحث ككل.
- 2- وجود إمكانية لدى الوحدة الاقتصادية عينة البحث لتطبيق مكونات وعناصر إطار الكفاءة الصادر عن (IIA) ومنها مكون الأداء (عنصر التخطيط للمهمة) والإفادة منها في تقليل العيوب والأخطاء وتحقيق الجودة والتميز في الخدمات المقدمة.
- 3- يحتاج تطبيق مكونات وعناصر إطار الكفاءة الصادر عن (IIA) إلى عدة عوامل أهمها مواكبة القوانين والتشريعات المحلية، فضلاً عن مواكبة ديوان الرقابة المالية الاتحادي للأطر العالمية ومنها إطار الكفاءة وتكييفها؛ لتلائم الوحدات الاقتصادية المحلية المختلفة.
- 4- يعتمد تطبيق مكونات وعناصر إطار الكفاءة الصادر عن (IIA) إلى عدة عوامل أهمها دعم الإدارة العليا، والتدريب، وقياس الأداء وربط نتائجه بنظام الحوافز؛ بهدف التحسين المستمر وتغيير ثقافة الوحدة الاقتصادية عن طريق مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات، والحث على العمل الجماعي.

التوصيات:

نظراً لما توصل اليه الباحث من استنتاجات يوصي الباحث بما يأتي:

- 1- ينبغي اهتمام الإدارة العليا بتبني تطبيق مكونات وعناصر إطار الكفاءة الصادر عن (IIA) من خلال تشكيل فريق عمل لتطبيق هذا الإطار حسب الأدوار المبينة في مكونات وعناصر الاطار ومنها: مكون الأداء، وتوفير كافة العناصر والمقومات المتعلقة بها والارتقاء بمستوى ونوعية الدورات التدريبية لقسم التدقيق الداخلي وباقي الأقسام ذات العلاقة؛ لضمان نجاحه والإفادة منه في تقليل العيوب والأخطاء، وتعزيز بيئة العمل بمفاهيم الجودة والتميز، والارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة كلاً بحسب نشاطه .
- 2-السعي إلى تحديد مهام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وفقاً للمعايير والاطر الدولية؛ ومنها إطار الكفاءة والالتزام بها من حيث الخصائص التي ينبغي أن تتوفر فيه، ومن حيث مستلزمات مهامه وأدائه وصلاحياته ومسؤولياته وبالشكل الذي يواكب التطور الحاصل بمفهومه وأهدافه.
- 3-ينبغي مواكبة ديوان الرقابة المالية الاتحادي للأطر العالمية والخاصة بتطوير أجهزة التدقيق الداخلي ومنها إطار الكفاءة كونه أحدث الاطر الصادرة عن (IIA) في تثبيت وتصنيف ملاحظاته للوحدات الاقتصادية المختلفة.
- 4- ينبغي تدريب وتطوير كوادر التدقيق الداخلي؛ لغرض مواكبة التطورات على التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية؛ لغرض تحسين جودة أدائه.
- 5- من المقترحات يقترح الباحث عمل بحوث في مستقبلية في مجال دور لجان التدقيق في تطبيق إطار كفاءة التدقيق الداخلي.

المصادر

- [1]. النعماني, علي سليمان, الخيسي , عبد الباسط احمد, الباز , عماد محمد(2013) ,مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة - دراسة تطبيقية تحليلية, بحث منشور في مجلة القدس المفتوحة للعلوم الادارية والاقتصادية, المجلد 1, العدد1.
- [2]. كشاط , منى,(2019), تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقاً للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية, دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف, اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- [3]. شربة, علي هاتف عبد علي(2015): تحسين جودة التدقيق الداخلي في لوحدات الحكومية باستخدام معايير تقنية SIX Sigma دراسة تطبيقية في عينة من الوحدات الخدمية في محافظة النجف الاشرف, رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في الجامعة المستنصرية وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة, كلية الإدارة والاقتصاد, الجامعة المستنصرية, بغداد.
- [4]. Obert, Sifile, Munyunguma, Innocent Ngwenya(2014). Internal audit
- [5]. Perceptions and their impact on performance of the internal audit function, IOSR Journal of Business and Management, Chinhoi University of Technology
- [6]. Lecturer, Volume 16, Issue 5. Ver. IV.
- [7]. Aksoy, Tamer, Kahyaoglu, Sezer,(2013), Measuring the Internal Audit
- [8]. Performance: Tips for Successful Implementation in Turkey, American International Journal of Contemporary Research Vol. 3 No. 4; April 2013.
- [9]. Kontogeorgis, Georgios(2018), The Role of Internal Audit Function on Corporate Governance and Management, , Department of Public Administration ,Panteion University of Social and Political Sciences, Syggrou Avenue Athens 17671, Greece, 136 , International Journal of Accounting And Financial Reporting Vol. 8, No. 4, Article.
- [10]. ذنبيات، علي,(2008), مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية, مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 35 ، العدد 2 ، 2008.
- [11]. عيسى, سمير كامل محمد(2008) ,العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية, مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية, جامعة الإسكندرية, العدد رقم1, المجلد رقم 45 ,يناير, 2008.
- [12]. كاطع, مهدي ماضي, (2021), تقييم دور المدقق الداخلي باستعمال مصفوفة RACI للحد من مخاطر الادارة- دراسة تطبيقية, رسالة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة, الجامعة المستنصرية.
- [13]. الجابري , محمد علي محمد,(2014): تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن, رسالة ماجستير في المحاسبة الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية , صنعاء , اليمن.
- [14]. الشحنة, رزق ابو زيد,(2015):تدقيق الحسابات , مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (الاطر النظرية)استاذ المحاسبة المساعد , دار وائل للنشر , الطبعة الاولى, كلية الاقتصاد والعلوم الادارية, جامعة الزيتونة الاردنية.

- [15]. القاضي , حسين يوسف, دحدوح, حسين احمد , قريط , عصام نعمة, (2008). التدقيق الداخلي. منشورات كلية الادارة والاقتصاد , جامعة دمشق.
- [16]. الرمي , زاهر, (2017):الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية, دار المأمون للنشر والتوزيع , عمان, الاردن.
- [17]. ديوان الرقابة المالية الاتحادي , دائرة الشؤون الفنية والدراسات الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي في جمهورية العراق 2019 م .
- [18]. علون, محمد لمين(2018): الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية "دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة, جامعة محمد خيضر. مقال منشور في مجلة الحقيقة العدد 43.
- [19]. هوك, بريان, (2020), أساسيات التدقيق الداخلي, الجزء الاول, ترجمة ونشر مؤسسة الجمان لاستشارات الاعمال الادارية , مركز تدريب صرح عمان , الاردن.
- [20]. أحمد ,كاروس, (2011)تصميم ادارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, قسم العلوم التجارية , جامعة الجزائر-3 .
- [21]. الدهراوي , كمال الدين مصطفى , سرايا , محمد السيد (2009): المحاسبة والمراجعة, ط1, المكتب الجامعي الحديث, القاهرة, مصر .
- [22]. حمازية, فارس:(2016) دور التدقيق الداخلي في المساعدة على إدارة المخاطر في المؤسسات دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية المفتشية الجهوية للتدقيق, مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم تجارية تخصص: مراجعة وتدقيق, كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير, جامعة أم البواقي, الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. الجزائر.
- [23].The IIA Global Internal Audit Competency Framework, (2013). About The IIA Global Internal Audit Competency Framework, Institute of Internal Auditors, Inc.
- [24].The Institute of Internal Auditors, available online on: <https://www.theiia.org>.
- [25].The Institute of Internal Auditors, The IIA helps internal auditors deliver strategic advantage that drives organizational success, available online on: <https://www.theiia.org>.
- [26]. إبراهيم, محمد عبد الله , حسين, حسن فائز(2018) ,تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين معايير IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق, بحث مقدم الى مجلة دراسات محاسبية ومالية, المجلد الثالث عشر العدد43 الفصل الثاني 2018.
- [27]. صديق, مصطفى محمد, الصواف, محمد حسين علي, حسو جاسم محمد (2014) , تفعيل دور التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات , دراسة ميدانية لعدد من المصارف الخاصة في محافظة نينوى, دراسة تطبيقية. بحث منشور بتاريخ (February 2016).
- [28]. الطائي, منى حيدر عبد الجبار(2015), دور التدقيق الداخلي في الوقاية من الفساد وانعكاسه على التطوير والاصلاح الاداري في الوحدات الاقتصادية, مقال منشور في كلية التربية للبنات ,جامعة بغداد.
- [29]. مغراني ,أمنة,(2016) ,إنعكاسات المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة دراسة حالة وحدة اغذية الانعام – U.A.B مستغانم, مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , , الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- [30]. الجوهري , كريمة علي كاظم , البلادوي, شاكر عبد الكريم هادي, محمد, إحسان ذياب عبد , حمودي , أحمد جاسم (2017) , الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقا للمعايير الدولية والتشريعات المحلية , مكتبة الجزيرة للطباعة والنشر , الطبعة الاولى, الوزارية, بغداد.
- [31]. لقايد, حفيظة,(2015): مدى التزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل دراسة ميدانية بمؤسسة تربية الدواجن بمستغانم, مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم.
- [32].MOELLER, R. ROBERT,(2009). Brink's Modern Internal Auditing, A Common Body of Knowledge, Seventh Edition, John Wiley & Sons, Inc.
- [33].Developing Effective Audit Work Programs,(2017), The Institute of Internal Auditors.
- [34]. المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي, (2017) ترجمة مجلس حكام جمعية المدققين اللبنانيين.
- [35]. Ahmad, Halimah, Nasibah, 6, March,(2015).Internal Audit (IA)Effectiveness: Resource-Based and Institutional Perspectives, Australian Journal of Basic and Applied Sciences.
- [36]. التعديل الثالث لقانون المحافظات الغير منتظمة في أقليم رقم (21) لعام 2008, المنشور بجريدة الوقائع العراقية ذي العدد (4487) لعام 2018 م.
- [37].<https://goodcalculators.com/sample-size-calculator/144>