

## تكيف معايير التدقيق الداخلي الدولية لتطبيقها في الوحدات الحكومية (بحث تطبيقي في المديرية العامة لتربية النجف الاشرف)

م.م. حيدر كريم كاظم  
المديرية العامة للتربية في محافظة النجف  
وزارة التربية  
العراق

البريد الإلكتروني: Haider07816047393@gmail.com

### الملخص

تناول البحث تكيف معايير التدقيق الداخلي الدولية للتطبيق في المديرية العامة لتربية محافظة النجف الاشرف حيث تتحدد مشكلة البحث في معرفة مستوى اداء وحدات التدقيق الداخلي ومدى إمكانية اعتماد معايير التدقيق الدولية لتطوير عمل تلك الوحدات والنهوض بها إلى مستويات عالية لمواكبة التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق .

حيث تم اختيار البحث في المديرية العامة بهدف الوصول الى مستوى جيد من الاداء في وحدات التدقيق كونها من الوحدات الخدمية وذو كادر كبير جدا عبر امكانية اعتماد معايير التدقيق الدولية في عمل تلك الوحدة نظراً لما تمثله هذه المعايير كدليل استرشادي تقندى به وحدات التدقيق لتحقيق رقابة فعالة وقادرة على انجاز مهامها بنجاح ،

وتظهر اهمية البحث بالدور الذي تلعبه وحدات التدقيق كونها صمام امان للمديرية العامة للتربية، وقد تعددت المعايير وتقسيماتها حسب الجهات الصادرة عنها وحسب تطور ومتطلبات عمل التدقيق.

**الكلمات المفتاحية:** معايير التدقيق، الوحدات الحكومية، النجف الاشرف.

# Adapting International Internal Auditing Standards for Application in Government Units

(Applied research in the General Directorate of Education in Najaf)

Assist. Lect. Haider Karim Kadhim  
General Directorate of Education in Najaf Governorate  
Ministry of Education  
Iraq  
Email: haider07816047393@gmail.com

## ABSTRACT

The research dealt with adapting the internal auditing standards in the Directorate General of Najaf Education . The research problem is determined by the level of performance of the internal audit units and the extent to which the international auditing standards can be adopted to develop these units to high levels to keep abreast of developments in the auditing profession.

The research was selected in the Directorate General of education to achieve a good level of performance in the audit units as service units and with a very large cadre through the possibility of adopting the international auditing standards in the work of that unit as these standards represent a guide for the audit units to achieve effective control and able To accomplish its tasks successfully.

The importance of the research shows the role played by the audit units as a safety valve for the General Directorate of Education. The standards and their divisions have been varied according to the issuing bodies and according to the development and the requirements of the audit work.

**Keywords:** audit standards, government units, Najaf Al-Ashraf.



## المقدمة

تعد وحدات التدقيق الداخلي إحدى التشكيلات المهمة في المؤسسات كافة والتي تختص بمراجعة البيانات والمعلومات والسجلات المحاسبية وغيرها فضلا عن مسؤوليته في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدة الحكومية يتفاعل مع بيئتها الداخلية والخارجية، ولأن القطاع الحكومي نشاط يهدف لتحقيق المصلحة العامة ويخضع للمساءلة القانونية كما يخضع لاعتبارات سياسية، إدارية، اقتصادية، اجتماعية ومالية مما ينعكس بالضرورة على بيئته والوظائف التي يخدمها والأغراض التي يسعى إلى تحقيقها، وبما أن التدقيق الداخلي يعمل في بيئات ذات أهداف وأحجام وتنظيمات مختلفة من جهة ، وهناك مجموعة من القوانين والأنظمة تختلف من بلد لآخر من جهة أخرى ، وهذا الاختلاف في بيئة العمل قد يؤثر على إنتاجية وطبيعة عمل المدقق الداخلي مما دعا إلى وجود معايير وأسس تحكم عمل التدقيق الداخلي كمحاولة لخلق تجانس بين نتائج الأعمال التي يؤديها المدققين الداخليين، وكذلك إمكانية الاعتماد عليها بصورة أوسع.

## منهجية البحث

### مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في قصور وحدات التدقيق الداخلي وعدم تلبيتها المتطلبات الأساسية لعمل التدقيق فضلا عن عدم مواكبتها للتطورات الحديثة وتطبيق المعايير الدولية وعليه فإن مشكلة البحث تتحدد في معرفة مستوى أداء وحدات التدقيق ومدى إمكانية اعتماد معايير التدقيق الدولية لتطوير عمل تلك الوحدات والنهوض بها .

### أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من أهمية التدقيق الداخلي ومن خلال الدور الرئيسي الذي يقدمه في المحافظة على أصول الوحدة وديمومتها وكذلك المضي قدما بالوحدة من خلال المحافظة على الموارد المالية ورفع كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة ولمعرفة مدى التزام المدققين بمعايير التدقيق الداخلي الدولية .

### هدف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

- 1- مدى إمكانية اعتماد معايير التدقيق الداخلي الدولية في وحدات التدقيق .
- 2- قياس تأثير معايير التدقيق الداخلي الدولية على مستوى أداء وحدات التدقيق .

### فرضية البحث:

يحاول الباحثون الاجابة على التساؤلات الآتية:

- 1-هل ان معايير التدقيق الداخلي الدولية قابلة للتطبيق في وحدات التدقيق ؟
- 2- هل ان معايير التدقيق الداخلي تتلائم مع طبيعة وعمل الوحدات الحكومية الخدمية؟

## المبحث الأول

### الإطار العام للتدقيق الداخلي

#### أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو " مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل الوحدة تنشأها الإدارة للقيام بخدمتها في تدقيق العمليات والبنود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وأموال الوحدة الاقتصادية وفي التحقق من أتباع موظفي الوحدة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم" ( عثمان 1988 : 99 ) ، وقد ورد تعريف جهاز التدقيق الداخلي في دليل التدقيق رقم (4) 2000 الصادر من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بأنه (( جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويعتبر احد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشؤه الإدارة للقيام بخدمتها وطمئنتها على ان وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق



العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من حماية أصول وأموال الوحدة والتحقق من إتباع موظفي الوحدة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم)). ولقد أوضح (الالوسي 2003: 234) أن أقسام التدقيق الداخلي تعرف بأنها فعالية تقويمية مقامة في ضمن الوحدة لغرض خدمتها ، ومن ضمن وظائفها اختبار وتقويم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة وفعاليتها.

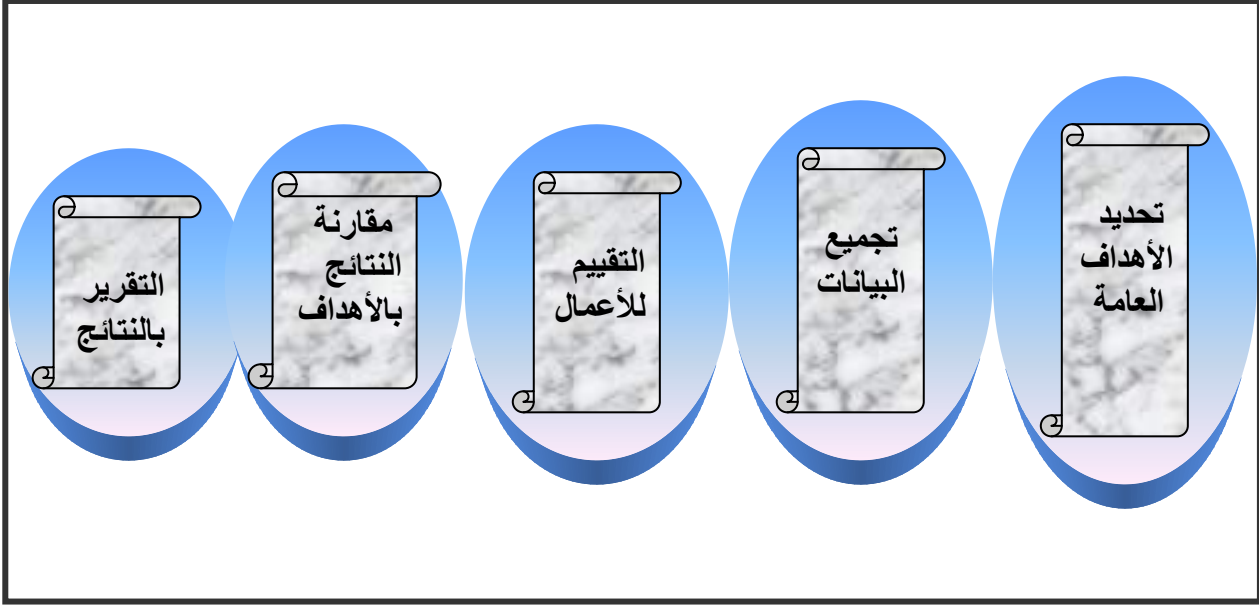
وقد أورد (جمعه 2007 : 91) أن المفهوم المناسب للتدقيق الداخلي هو أنه ( وظيفة داخلية تابعة لإدارة الوحدة ، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة او للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الانتاجية.

كما عرض (سرايا 2007 : 126) تعريف مجمع المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة (IIA) ( Institute of Internal Auditors) للتدقيق الداخلي بأنه وظيفة يؤديها موظفون داخل الوحدة وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية وذلك بهدف تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من إن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية . ووفقا للمعايير المهنية الخاصة بالتدقيق الداخلي الحديث الصادر عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA) فان التدقيق الداخلي هو تقييم مستقل داخل الوحدة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة لهذه الوحدة ( سرايا وآخرون 2006 : 59 ) .

#### ثانياً: اهداف التدقيق الداخلي

يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها بإعطاء آراء مستقلة وموضوعية فضلاً عن النشاط الاستشاري الذي يهدف إلى زيادة وتحسين العمليات من خلال عملية التدقيق المستقلة وتقييم فاعلية العمليات والضبط وتزويد الإدارة بالتحليل الموضوعي والاقتراحات البناءة ، وتشمل أهداف التدقيق الداخلي السعي إلى ضمان الرقابة الفاعلة من حيث الكفاءة وتحديد الوسائل الكفيلة بتحسين درجة الفاعلية والتخفيض والترشيد في الإجراءات الداخلية واستعمال الموارد وضمان الالتزام بالمعايير وأخلاقيات العمل بالإضافة إلى أفضل الممارسات ،ويمكن توضيح جانباً من تلك الأهداف كالاتي ( لطي 2005 : 95) :

- 1- يتمثل هدف التدقيق الداخلي في مساعدة أعضاء الإدارة كافة في الاضطلاع بمسؤولياتهم بشكل فعال عن طريق تزويدهم بأنواع معينة من التحليلات والتقييمات والمقترحات بالإضافة الى تعليمات ملائمة بخصوص الأنشطة محل الفحص.
  - 2- يرتبط المدققون بكل مرحلة من أنشطة الوحدة والتي قد تمثل خدمة للإدارة ويمتد ذلك الارتباط الى مدى واسع من السجلات المحاسبية والمالية الى الحصول على فهم بالإعمال محل الفحص.
  - 3- التحقق من مطابقة الواقع العملي لما ورد في خطط الوحدة الاقتصادية، وأن الانحرافات إن وجدت فهي معروفة ومحددة ومسيطر عليها أو يمكن دراستها وتقويمها لمعالجتها وتلافيتها مستقبلاً (الهاشمي 2005 : 39) .
  - 4- إن متابعة الأداء وتقويم الفاعليات والحكم بشكله النهائي والتوصية بالحلول إلى الإدارة العليا يجري بملق الحيادية والاستقلالية التامة بعيداً عن ضغوط وتأثيرات أية جهة كانت داخلية أو خارجية (الاركواري 2007) .
  - 5- التقرير بأن ما يتم من إجراءات في ضمن هذا المجال يقع في الإطار القانوني المحدد له من المسؤوليات والصلاحيات ، وأنه لا يوجد خرق في هذا الجانب (الهاشمي 2005 : 40) .
- ويتم ذلك بشكل علمي سليم وواضح ومحاييد وهادف وضرورة إعارة الأهمية للتقارير عن طريق الأخذ بها من قبل الإدارة وإلا تجد أن المدقق الداخلي يفقد أهميته، ويمكن توضيح خطوات برنامج التدقيق الداخلي أعلاه التي حددها كل من المجمع العربي وجمعة بالمخطط رقم التالي :



(المصدر: إعداد الباحثون)

### ثالثاً : أنواع التدقيق الداخلي: Internal Audit Type

يوجد عدة أنواع للتدقيق الداخلي، وذلك حسب مجال الاهتمام الذي ينصب عليه نشاط التدقيق الداخلي، إذ يقسم التدقيق الداخلي على أربعة أنواع وهي:

#### أ. التدقيق المالي Financial Audit :

وهو المجال التقليدي للتدقيق الداخلي، ويهتم أساساً بتتبع القيود المحاسبية التي تحصل داخل الوحدة، والعمل على تدقيقها حسابياً ومستندياً، كذلك يتناول التحقق من الأصول، وتوفير الإجراءات المناسبة لحمايتها، والحد من اختلاسها، بالإضافة إلى تقييم أنظمة المعلومات والتقارير المالية، ومدى الاعتماد عليها (عثمان 1988 : 111)

#### ب. تدقيق الالتزام Compliance Audit :

ويسمى أيضاً (تدقيق الرقابة) وهو عبارة عن تدقيق الضوابط الرقابية المالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات (الانتوساي، 2012 : 6).

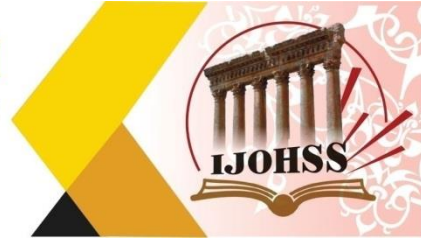
#### ج. التدقيق التشغيلي Operational Audit :

يتم أداء التدقيق التشغيلي بهدف تحقيق واحد أو أكثر من ستة إغراض مختلفة تشتمل جميع تلك الإغراض من أنشطة التدقيق الداخلي الرئيسية المحددة أدناه طبعاً لإيضاح مسؤوليات المدققين الداخليين الصادر عن مجمع المراجعين الداخليين عن النحو التالي (لطي 2005 ، 102) :

( نظام الرقابة الداخلية ،الالتزام ، حماية الأصول ، التحقق ، تقييم الأداء ، توصيات بإجراء تحسينات على العمليات والتشغيل ).

#### د. التدقيق الإداري Management Audit :

ويقصد به تدقيق النواحي الإدارية للمشروع، للتأكد من أن الإدارة تدير بالمنظمة نحو تحقيق أقصى عائد بأقل تكلفة ممكنة، والبعض يطلق عليه تدقيق الكفاءة الإدارية، إذ يركز هذا النوع من التدقيق على مدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد البشرية والاقتصادية وغيرها من الموارد المتاحة للمشروع، بحيث تحقق أقصى منفعة ممكنة (عبد الله 2004 : 23).



## المبحث الثاني المعايير الدولية للتدقيق

### أولاً: مدخل الى المعايير

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، لصالح وحدات تختلف من ناحية الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل الوحدات أو خارجها، ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدة فإن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يشكل أمراً أساسياً لكي يتمكن المدققون الداخليون ونشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم و يتمثل الغرض من المعايير في :

- 1- توجيه الإلتزام بالعناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي.
  - 2- توفير إطار مرجعي لأداء وتعزيز مجال واسع من خدمات التدقيق الداخلي ذات القيمة المضافة.
  - 3- إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي .
  - 4- تعزيز تحسين عمليات وأعمال الوحدة .
- كما ان المعايير هي مجموعة من المتطلبات الإلزامية المستندة إلى المبادئ وتتألف من(أبو غزالة 2007 : 81):
- تصريحات توضح المتطلبات الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ولتقييم فعالية الأداء، وهي متطلبات واجبة التطبيق دولياً على مستوى الوحدات والأفراد على السواء.
  - تفسيرات توضح المصطلحات والمفاهيم الواردة في المعايير.
- وتتألف المعايير من قسمين أساسيين :

- ❖ معايير الخصائص : معايير الخصائص تحدد الخصائص التي يجب توفرها في المؤسسات والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي.
- ❖ معايير الأداء تتناول طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدّمة، هذا وتطبق معايير الخصائص ومعايير الأداء على جميع خدمات التدقيق الداخلي.

### ثانياً : المعايير الدولية للتدقيق

قد تعددت المعايير وتقسيماتها حسب الجهات الصادرة عنها وحسب تطور ومتطلبات عمل التدقيق حيث يمكن تقسيمها إلى (3) مجاميع وكما يلي :

#### 1- معايير التدقيق الدولية ( IAASB )

لقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين ( IFAC ) في تموز 1994 مقدمة حول المعايير الدولية للتدقيق من أجل أن يسهل فهم أهداف وإجراءات معالجة لجنة التطبيقات الدولية (بالإضافة إلى نطاق وساطة الوثائق الصادرة عن طريق اللجنة )، وقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) حتى نهاية شهر كانون الثاني 2003 (38) معيار تدقيق دولياً و (14) بياناً دولياً لمهنة التدقيق (IAPS) وقد تم تصنيفها في (10) مجموعات ، (9) منها تخص معايير التدقيق الدولية والمجموعة العاشرة تتضمن بيانات دولية لمهنة التدقيق ( لظفي 2003 : 6).

#### 2- المعايير العامة للتدقيق (GAAS)

لقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (Aicpa) بواسطة مجلس معايير التدقيق (ASB) قائمة بمعايير التدقيق حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات وكما يلي :-

المجموعة الأولى : المعايير الشخصية Personal standards .

المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني standulds of field work .

المجموعة الثالثة: معايير التقرير standards of Reporting (جمعه 2009 : 25).

#### 3- المعايير العامة للتدقيق الداخلي وفق معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA):

أصدر معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) معايير التدقيق الداخلي عام 1978 وتضمنت مقدمة هذه المعايير بعض ما تضمنته قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي ، وتنقسم معايير التدقيق الداخلي إلى مجموعتين تغطي الجوانب المختلفة للتدقيق الداخلي في أي وحدة وهي ( معايير الصفات العامة) و ( معايير الأداء) وكما يلي :



### المجموعة الأولى : معايير الصفات العامة

وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة التدقيق الداخلي في الوحدة والقائمين بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي فيها وتتضمن كل من المعايير التالية :

#### 1- معيار الاستقلال التنظيمي

إن يكون المدققون الداخليون مستقلين عن الأنشطة التي يدققونها فالاستقلال يسمح لهم ان يصدروا الأحكام الحيادية وغير المتحيزة الضرورية للقيام بعملهم بطريقة سليمة ويتم تحقيق الاستقلال من خلال الأمور التالية) الالوسي (2003 : 72) :

- ❖ الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي وضرورة وضع القسم في الهيكل التنظيمي للوحدة بما يحقق له الاستقلال الكامل عن الافراد والوحدات التنظيمية التي يشتملها نطاق عمله.
- ❖ ان يحصل المدققون الداخليون على دعم الادارة العليا ومجلس الادارة بحيث يمكنهم الحصول على تعاون الجهات محل التدقيق وان يقوموا بعملهم دون أي تدخل .
- ❖ أن يكون مدير التدقيق مسؤولاً أمام فرد في الوحدة له سلطة كافية لتعزيز الاستقلال و لضمان تغطية واسعة لعملية التدقيق وأن يكون على اتصال مع الادارة مما يساعده على تأكيد الاستقلال.
- ❖ أن يتم تحديد غرض وسلطات ومسؤوليات ادارة ( قسم/وحدة) التدقيق الداخلي في وثيقة رسمية مكتوبة او كراس موثق بمصادقة مجلس الإدارة .

#### 2- معيار الموضوعية

- الموضوعية هي اتجاه ذهني مستقل يجب أن يحتفظ به المدققون الداخليون عند قيامهم بأعمال التدقيق وان لا يخضعوا أحكامهم لإحكام الآخرين كما تتطلب الاتي ( لطفى 2003 : 19) :
- ❖ توزيع المدققين على الأعمال بحيث يتم تجنب أي تضارب في المصالح او أي انحياز متوقع.
  - ❖ أن يكون توزيع المدققين بشكل دوري ويتم التغيير بالتعاقب كلما كان ذلك ممكناً.
  - ❖ على المدققين عدم تحمل مسؤوليات إلا إذا تطلب الأمر ذلك وبشرط ان يقوم بالتدقيق مدقق اخر
  - ❖ الموظفون المنقولون الى أقسام التدقيق يجب ألا يخصصوا لتدقيق الأنشطة التي كانوا يقومون بها سابقاً الا بعد مضي مدة معقولة .

#### 3- معيار التأهيل المهني

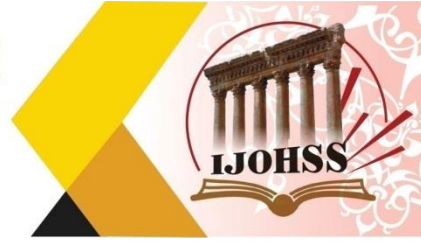
التأهيل المهني هو مسؤولية تقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي ككل والمدقق الداخلي كفرد حيث يجب ان تخصص إدارة التدقيق الأشخاص الذين يمتلكون بصفه جماعية المؤهلات اللازمة وكما يلي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 2001: 63-65 ) :

#### ❖ التأهيل المهني لإدارة التدقيق الداخلي :

- **التعيين (التوظيف):** ان تعطى ادارة التدقيق الداخلي تأكيداً أن المهارة الفنية والخلفية التعليمية للمدققين الداخليين ملائمة لعمليات التدقيق التي سيتم القيام بها وعلى مدير التدقيق وضع معايير للتعليم والخبرة لشغل وظائف التدقيق على ان يعطي الاعتبار لنطاق العمل ومستوى المسؤولية.
- **المعرفة ، والمهارات والتدريب:** أن تمتلك او تحصل ادارة التدقيق الداخلي على المعرفة ، والمهارات ، والتدريب المطلوب للقيام بمسؤولياتها في أعمال التدقيق .

#### ❖ التأهيل المهني للمدقق الداخلي:

- **الالتزام بمعايير السلوك:** على المدققين الداخليين الالتزام بمعايير السلوك حيث أن قانون الأخلاقيات لمعهد المدققين الداخليين يتبنى معايير السلوك ويوفر اساساً لوضعه موضع التنفيذ ويتطلب القانون مستوى عالياً من الامانة والموضوعية.
- **المعرفة والمهارات والتدريب:** ان يمتلك المدققون الداخليون المعرفة والمهارات كالاتي :  
أ- المهارة في تطبيق معايير وإجراءات وأساليب التدقيق الداخلي.  
ب- المعرفة في مبادئ المحاسبة وأساليبها مطلوبة من المدققين الذين يعملون بتوسع مع السجلات والتقارير المالية.  
ت- فهم في مبادئ الادارة لمعرفة وتقويم دلالة الانحرافات عن ممارسات الاعمال الجيدة.



ث- إدراك المبادئ الأساسية لعلوم المحاسبة والاقتصاد والقانون التجاري والضرائب والتمويل .  
- العلاقات الإنسانية والاتصال: أن يكون للمدققين الداخليين خبره في التعامل مع الناس وفي الاتصال بفاعلية وأن يفهم المدققون العلاقات الإنسانية وان يحتفظوا بعلاقات مرضية مع المراجعين.  
- التعليم المستمر: أن يحافظ المدققون الداخليون على كفاءتهم الفنية من خلال التعلم المستمر وان يواظبوا على معرفة التطورات الحديثة والتحسينات في معايير التدقيق الداخلي وإجراءاته وأساليبه .

#### 4- معيار العناية المهنية.

يهدف هذا المعيار الى تحديد ما يجب على المدقق الداخلي الالتزام به عند قيامه بتنفيذ العمليات التي يكلف بها حيث عليه بذل العناية المهنية اللازمة في جميع عمليات التدقيق والعمليات الاستشارية التي يقوم بها وأن يطبق المعايير المهنية للتدقيق الداخلي بدرجة من الحرص المتوقعة من المدقق الداخلي الحريص المؤهل تأهيلاً مهنيًا كافيًا وأن يأخذ بنظر الاعتبار ما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2003: 33) :

- ب- درجة الصعوبة والأهمية النسبية للأمور التي سوف تطبق عليها إجراءات التدقيق.
- ت- مدى كفاية وفاعلية إجراءات ادارة المخاطر والإجراءات الرقابية .
- ث- احتمال وقوع أخطاء جوهرية او غش او عدم التزام بالسياسات والإجراءات الموضوعه.

#### 5- معيار الرقابة النوعية

يهدف هذا المعيار الى تحديد ما على المسؤول عن ادارة (قسم/ وحدة) التدقيق الداخلي القيام بها لضمان الرقابة النوعية والتطوير في جميع جوانب أنشطة التدقيق الداخلي ووضع برنامج يغطي ذلك وان يتابع باستمرار مدى فاعلية هذا البرنامج ويتضمن تقويماً دورياً ومتابعة مستمرة لجودة الاداء وأن يصمم كل جزء بما يساعد ادارة القسم في اضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها وبما يعطي تأكيداً بالتزامها بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني (<https://na.theiia.org>)

### المجموعة الثانية : معايير الاداء

تحدد مجموعة معايير الاداء طبيعة خدمات التدقيق الداخلي وتوفر معايير للجودة يمكن على أساسها تقويم اداء هذه الخدمات وتتضمن معايير الاداء المعايير التالية (الالوسي، 2003: 93) :

#### 1- معيار ادارة أنشطة التدقيق الداخلي

يهدف هذا المعيار الى تحديد مسؤوليات المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي في المنشأة بغض النظر عن غرضها او حجمها او هيكلها التنظيمي او شكلها القانوني فعلى المسؤول ان يدير هذا النشاط بطريقة ملائمة بحيث يحقق التدقيق الأغراض العامة وتتم اعمال التدقيق وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي وتلقى على عاتق المسؤول او المدير المهام التالية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 2001: 17-18) :

#### ❖ تخطيط أنشطة التدقيق الداخلي.

على المسؤول وضع خطط للقيام بعمليات التدقيق وتكون منسقة ومنسجمة مع دليل التدقيق الداخلي وأهداف المنشأة وتتضمن عملية التخطيط وضع أهداف الخطط السنوية للإدارة وخطط التعيين والموازنات المالية وتقارير الأنشطة .

#### ❖ السياسات والاجراءات.

يتطلب من المسؤول عن ادارة القسم ان يوفر دليلاً مكتوباً بالسياسات والاجراءات لارشاد العاملين في أنشطة التدقيق وان تكون تلك السياسات ملائمة لحجم وهيكل الادارة وقد لا تكون هناك حاجة الى لوائح رسمية ادارية ولوائح تدقيق فنية لجميع أنشطة التدقيق اذا كان حجم قسم التدقيق الداخلي صغيراً وفي هذه الحالة يكون بطريقة غير رسمية ويمكن توجيه المدققين يومياً من خلال الاشراف عن قرب وأستخدام المذكرات المكتوبة أما في الادارات الكبيرة فمن الضروري وجود سياسات واجراءات رسمية أكثر شمولاً لارشاد العاملين وضمان الالتزام المستمر بمعايير الاداء الموضوعه.



#### ❖ إدارة الأفراد وتطويرهم.

على المسؤول او المدير وضع برنامج لاختيار وتطوير الموارد البشرية اللازمة للقيام بأنشطة التدقيق الداخلي ويتضمن هذا البرنامج ما يلي :

- وضع توصيف مكتوب للوظائف لكل مستوى من المدققين الداخليين .

- اختيار افراد مؤهلين واكفاء.

- تدريب وتوفير فرص تعليم مستمر لكل مدقق داخلي .

- تقويم اداء كل مدقق داخلي مرة على الاقل سنوياً.

#### ❖ الإشراف

أن توفر ادارة التدقيق الداخلي تأكيداً بأن عمليات التدقيق يتم الإشراف عليها بطريقة سليمة ويكون المدير مسؤولاً عن الإشراف الملائم على أعمال التدقيق.

#### 2- معيار طبيعة خدمات التدقيق الداخلي

يهدف هذا المعيار الى تحديد طبيعة الخدمات التي تقدمها ادارة التدقيق الداخلي ونطاق عمله وما يقوم به المدققون الداخليون في المنشأة وتتلخص تلك الخدمات بما يلي ( جمعة 2000 : 74 ) :

#### ❖ إدارة المخاطر

يساعد التدقيق الداخلي بتحديد وتقويم المجالات المهمة التي تكون عرضه للمخاطر والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر ونظم الرقابة وعلى قسم التدقيق تقويم مجالات التعرض للمخاطر من حيث :

(نزاهة المعلومات المالية والتشغيلية وأمكانية الاعتماد عليها، فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية ، حماية الأصول ، الالتزام بالقوانين والتشريعات ) .

#### ❖ تقويم كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية

تقوم إدارة التدقيق الداخلي في ضوء نتائج تقدير المخاطر بتقويم كفاءة وفاعلية الجوانب الرقابية التي تضمن تحقيق الرقابة على المنشأة وعملياتها ونظم المعلومات فيها ويتمثل الغرض من فحص فاعلية نظام الرقابة الداخلية في تحديد ما اذا كان النظام يعمل كما هو محدد له .

#### ❖ تقويم جودة الاداء

الغرض من فحص جودة الاداء هو تحديد ما اذا كانت أهداف الوحدة قد تم تحقيقها وأن يتحقق المدققون الداخليون من وراء تحقيق الاهداف التشغيلية وأهداف البرامج الموسوعة ، ومدى اتقانها مع أهداف الوحدة ككل ويتضمن ذلك التأكد من تحقيق الاهداف الاساسية للرقابة الداخلية .

#### 3- معيار التخطيط :

على المدققين الداخليين وضع خطة لكل عملية تدقيق او عملية استشارية تتضمن نطاق العملية ، وأهدافها ، وتوقيتها ، وتخصيص الموارد وذلك لتحقيق ما يلي(القاضي ودحوح 1999: 27) :

❖ اختيار اجراءات ملائمة للحصول على المعلومات التي تمكنه من التوصل الى أستنتاج موضوعي

❖ ضمان ان جميع الاجراءات التي يقوم بها مساعده تتم تحت أشرف كاف من أفراد تتوفر لديهم المعرفة والخبرة والمهارات المناسبة .

❖ التأكد من توفر الموارد الكافية والمناسبة للقيام بعملية التدقيق.

❖ ضمان ان تتم العملية التدقيقية وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي.

#### 4- معيار تنفيذ العمليات

على المدققين الداخليين القيام ( بجمع وفحص وتقويم المعلومات ) حيث يتم ذلك لجميع الامور المرتبطة بأهداف التدقيق ونطاق العمل ويستخدم المدققون اجراءات التدقيق التحليلية عند فحص وتقويم المعلومات وبدراسة ومقارنة العلاقات بين معلومات مالية وغير مالية حيث توفر اجراءات التدقيق التحليلية وسيلة فعالة وتتميز بالكفاءة لعمل تقويم للمعلومات التي تم جمعها في عملية التدقيق وينشأ التقويم من خلال موازنة هذه المعلومات بالتوقعات التي تم تحديدها .

#### 5- معيار التقرير وتبليغ النتائج

على المدقق الداخلي اعداد تقرير مكتوب وموقع بعد الانتهاء من اعمال التدقيق وقد يتطلب الامر مناقشة النتائج والتوصيات مع المسؤولين المناسبة في الادارة قبل اصدار التقارير النهائية المكتوبة في الاجتماعات وتساعد



هذه المناقشات على تلافى سوء الفهم أو سوء التفسير للحقائق بتوفير الفرصة للجهة محل التدقيق لتوضيح بنود محددة ولابداء الرأي في الاسباب والنتائج والتوصيات يجب ان تكون التقارير موضوعية وواضحة ومختصرة وبناءه وفي التوقيت المناسب وتحتوي تلك التقارير على حقائق كما يجب ان تكون غير متحيزة وخالية من التشويه وتبين غرض ونطاق ونتائج التدقيق ورأي المدقق ، وعلى الرغم من أن شكل ومحتوى التقرير قد يتغير من وحدة الى اخرى او نتيجة لنوع عملية التدقيق الا انه يجب ان يحتوي التقرير على الغرض والنطاق ونتائج التدقيق ويجوز ان يحتوي على معلومات عامة كخلفيه للتقرير وعلى ملخصات(https://na.theiaa.org).

### المبحث الثالث الجانب العملي

#### 1-3 تمهيد

تم تصميم استمارة الاستبانة انسجاماً مع مشكلة البحث وأهدافه وأهميته وبما يحقق فرضياته واعتماداً على معايير التدقيق المتعلقة بوحدة التدقيق الداخلي والصادرة من معهد المدققين الداخليين الامريكى (IIA) حيث اشتملت على توضيح الفكرة الاساسية التي يدور حولها البحث بالاضافة الى بعض التعليمات عن كيفية الاجابة عن الاسئلة وايضاً التأكيد أن هذه المعلومات سوف تستخدم لاغراض البحث العلمي وانها سوف تعامل بسرية تامة وخصص هذا الجزء لعرض نتائج الدراسة الميدانية لاختبار آليات محاولة لتكييف معايير التدقيق الداخلي الدولية وتطبيقها والسعي لتحليل تلك النتائج وتفسيرها، وعليه فان المبحث اعتمد على أساليب إحصائية متعددة للتعبير عن المتغيرات المعتمدة عليها كافة، منها ما تمثل بالأساليب الإحصائية الوصفية ( التكرارات المطلقة والنسبية، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري) لتحديد مدى جوهريه تأثير المتغير على المعايير الدولية ، و إن ذلك يمكن من اختبار مدى رفض فرضية البحث ذات الصلة بهذا الجانب أو عدم رفضها.

#### 2-3 استعراض عينة الدراسة

تعد استمارة الاستبانة جزءاً من الجانب العملي الذي اختاره الباحث وتحتوي على أسئلة ذات صلة بمؤشرات متعددة يعتقد الباحث إنها تؤثر على من شأنها التأثير على محاولة تكييف المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على المديرية العامة للتربية في النجف الاشرف ، وقد اعتمد الباحث في ذكر تلك العوامل على الجانب النظري مستنداً فيه إلى البحوث والدراسات السابقة ذات العلاقة.

#### الجدول رقم : (2)

العدد والنسبة المئوية للاستمارات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل لأجمالي مجتمع العينة

الاستمارات الخاضعة في التحليل		الاستمارات المستردة		الاستمارات الموزعة		المجتمع المختار
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%84	42	%84	42	% 100	50	الأكاديميين والمحاسبين والمدققين

#### 3-3 تحليل المعلومات العامة

تعكس الجداول في أدناه المعلومات ذات الصلة بالعدد والنسبة المئوية المتعلقة بالشهادة العلمية والعنوان الوظيفي وعدد سنوات الخدمة وحسب العينة المنتقاة :

#### 1- التحصيل الدراسي:

يبين الجدول المذكور أدناه أن ما نسبته (50.0 %) من أفراد عينة البحث يحملون مؤهلات علمية بدرجة بكالوريوس، ويليهم حملة شهادة الماجستير واحتل المرتبة الثانية إذ بلغت نسبتهم (32.5 %) من إجمالي العينة ، واحتل المرتبة الثالثة حملة المحاسبة القانونية إذ بلغت نسبتهم (10.0 %) من إجمالي العينة، وهذا دليل على إن



العينة المختارة مستوى علمي يمكن الوثوق به في تحليل النتائج ويعكس رغبتهم في تطوير مهاراتهم واعتماد الاساليب العلمية ومعايير التدقيق في عملية التدقيق .

### الجدول رقم : ( 3 )

#### التحصيل الدراسي لمجتمع العينة

التسلسل	التحصيل الدراسي	عدد التكرارات	النسبة المئوية
1	ماجستير	15	37.7
2	محاسب قانوني	2	4.8
3	بكالوريوس	19	45.2
4	دبلوم	6	14.3
	المجموع	42	100.0

2-التخصص : يبين الجدول المذكور أدناه أن ما نسبته ( 85.0 % ) من أفراد عينة البحث من ذوي اختصاص المحاسبة أما تخصص الإدارة فقد احتل المرتبة الثانية إذ بلغت نسبتهم ( 15.0 % ) من إجمالي العينة وهو قسم يحوي على مواد دراسية في تخصص المحاسبة وهي قريبة للتخصص مما يعكس سهولة اعتماد معايير التدقيق المفهومة لهم عند التطبيق.

### الجدول رقم : ( 4 ) التحصيل الدراسي لمجتمع العينة

التسلسل	التحصيل الدراسي	عدد التكرارات	النسبة المئوية
1	محاسبة	34	81.0
2	إدارة اعمال	4	9.5
3	اخرى	4	9.5
	المجموع	42	100.0

4- سنوات الخدمة :

بين الجدول رقم ( 6 ) سنوات الخدمة (الخبرة) لأفراد عينة الدراسة ، إذ تبين إن نسبة أفراد العينة ممن لديهم خدمة تتراوح بين 11- 15 سنة ( 52.5 % ) ، وهذا يفسر انه كلما اكتسب المدقق سنوات خبرة إضافية كلما كان التزامه بالمعايير المتعارف عليها أكثر وهذا يعطي مهنيه لعمل المدقق الداخلي وكانت نسبة أفراد العينة ممن لديهم خدمة 5 سنوات فمادون بلغت ( 7.5 % ) وهذا يدل على تمتع العينة المستبينة لديهم خبرة جيدة في مجال عملهم المحاسبي .

### الجدول رقم : ( 5 ) تصنيف سنوات الخدمة

التسلسل	تصنيف سنوات الخدمة	عدد التكرارات	النسبة المئوية %
1	(من 5 - 10 سنوات)	13	31.1
2	( من 11 - 15 سنة )	29	69.0
	المجموع	42	100.0

3-4 اختبار صدق الاستبيان

يقصد بصدق الاستبيان أن يكون قادرا على قياس ما وضع من اجله وقد تم التأكد من صدق الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي للاستبانة ، وقد استخدم الباحث اختبار ألفا كرونباخ (Cranach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارة الأداة ، وأدناه جدول يوضح درجة الثبات الداخلي لأسئلة الاستبانة :



الجدول رقم : ( 7 )

معامل الصدق لمحاوَر الاستبانة كرونباخ الفا

التسلسل	مؤشرات الاستبانة	معامل ألفا
1	مدى تفعيل معايير الصفات في وحدة التدقيق	.566
2	مدى مطابقة معايير الاداء للتدقيق الداخلي في المديرية العامة للتربية	.747

ونستنتج من المخرجات إن درجة الاتساق الداخلي لمؤشرات الاستبانة قوية حيث إنها أكبر من الحد الأدنى للثبات (6 % ) في كلا المؤشرات، مما يدل على ثبات أكبر لأداة القياس .

3-5 تحليل نتائج استجابة فئات العينة و اختبارها استخدام بعض أساليب الإحصاء الوصفي

تتضمن هذه الفقرة تحليلاً إحصائياً وصفاً لمؤشرات معايير التدقيق الداخلي الدولية من خلال الوقوف على نتائج استجابة فئات العينة وتحليلها لتحديد نسبة تأثير أو عدم تأثير المؤشرات على جودة التدقيق باستخدام كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري ، وتعكس الجداول التالية الأوساط الحسابية والنسب المئوية والانحراف المعياري لمدى الاتفاق أو عدم الاتفاق وترتيب الأهمية النسبية للمؤشرات ذات التأثير على مدى إمكانية تكييف المعايير بشكل إجمالي لكافة فئات العينة وكمايلي:

المحور الاول : مدى تفعيل معايير الصفات في وحدة التدقيق عينة البحث(المعايير العامة) .

يبين الجدول(8) نتائج الإجابات عن الفقرات بمدى تطبيق معايير الصفات (الاستقلالية) في المديرية عينة التدقيق ويتضح هناك اتفاق بين أفراد العينة على وجود استقلالية لكنها غير كافية في وحدة التدقيق كون الوسط العام لإجمالي الفقرات(3.343) وانحراف معياري (0.871) وهي دلالة واضحة على وجود مبدأ الاستقلالية بشكل عام إلا انه ليس بشكل كامل ، وكانت أكثر الفقرات اتفاقاً الفقرة (3) بمتوسط حسابي (3.69) وانحراف معياري (0.841) التي نصت على " يأخذ المدقق الوقت الكافي لاجراء التدقيق " وتلتها الفقرة (1) التي نصت على " يتمتع موظف التدقيق بالاستقلالية الكافية أثناء إبداء الرأي التدقيقي " بمتوسط حسابي(3.57) وانحراف معياري (0.668) .

الجدول رقم : ( 8 )

تحليل الإجابات مدى تفعيل معايير الصفات(الاستقلالية) في وحدة التدقيق (المعايير العامة) .

رقم الفقرة	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية النسبية
1	( الاستقلالية) يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية الكافية عند إبداء الرأي التدقيقي .	3.57	0.668	2
2	يستطيع المدقق إبداء رأيه بدون أي تأثيرات خارجية .	3.45	0.832	3
3	يأخذ المدقق الوقت الكافي بمراجعة أليات الصرف الموضوعية من الجهات الرقابية .	3.69	0.841	1
4	تأخذ ملاحظات المدقق الاهتمام من الجهات التنفيذية وإجراء التغييرات	3.26	0.966	5
5	وجود قناة مباشرة مع المسؤولين يستطيع المدقق من خلالها إبداء رأيه للجهات المسؤولة الأعلى .	3.26	1.014	4
6	وجود وحدة تدقيق مركزية تتصل مع جميع وحدات التدقيق في المديرية العامة تساعد على إبداء المشورة المهنية .	2.83	0.908	6
	المتوسط العام للاجابة	3.3433	0.871	
		0.8715		

يبين الجدول رقم(9) نتائج الإجابات عن الفقرات بمدى وجود موضوعية في عملية التدقيق في المديرية عينة البحث ويتضح هناك اتفاق بين أفراد العينة على وجود الموضوعية لكنها غير كافية في وحدة التدقيق كون الوسط العام لإجمالي الفقرات(3.626) وانحراف معياري (0.713) وهي يدل على وجود الموضوعية في عملية التدقيق لكنها غير كافية ، وكانت أكثر الفقرات اتفاقاً الفقرة (8) بمتوسط حسابي (4.00) وانحراف معياري (0.698) التي نصت على " يقوم المدقق بمراجعة القوانين والتعليمات بصورة دورية من أجل ملائمتها

إجراءات الصرف " وتلتها الفقرة (7) التي نصت على وبمتوسط حسابي (3.71) وانحراف معياري (0.457).

**جدول رقم (9) عامل الموضوعية**

2	0.457	3.71	(الموضوعية) يساهم المدقق الداخلي في تنفيذ التعليمات الخاصة بالصرف بصورة موضوعية .	7
1	0.698	4.00	يقوم المدقق بمراجعة القوانين والتعليمات بصورة دورية من أجل ملائمتها لإجراءات الصرف .	8
3	0.986	3.17	تقوم الدائرة بإجراء دورات مهنية مستمرة تساعد على ترسيخ الجانب المهني لدى المدقق .	9
	0.713	3.626	المتوسط العام للإجابة	

بينما بين الجدول رقم (10) نتائج الإجابات عن عامل التأهيل المهني في عملية التدقيق في المديرية عينة البحث ويتضح هناك إجماع بين أفراد العينة على أهمية وجود التأهيل المهني والعلمي لكنها غير كافية في وحدة التدقيق كون الوسط العام لإجمالي الفقرات (3.33) وانحراف معياري (1.085) وهي يدل على وجود التأهيل المهني بين أفراد العينة بشكل عام، وكانت أكثر الفقرات اتفاقاً الفقرة (10) بمتوسط حسابي (3.62) وانحراف معياري (1.125) التي نصت على " يمتلك المدقق خبرات مهنية في مجال المحاسبة قبل العمل التدقيقي " وتلتها الفقرة (12) التي نصت على " يشترط بالعمل في وحدة التدقيق امتلاك شهادة جامعية أولية على الأقل في مجال المحاسبة " وبمتوسط حسابي (3.38) وانحراف معياري (1.287) .

**جدول رقم (10) عامل التأهيل العلمي**

1	1.125	3.62	(التأهيل المهني) يمتلك المدقق خبرات مهنية في مجال المحاسبة قبل العمل التدقيقي .	10
4	0.942	3.12	تقوم ادارة الشعبة بتقديم تعليمات للمدققين في بداية مهامهم ومتابعتها	11
2	1.287	3.38	يشترط بالعمل في وحدة التدقيق امتلاك شهادة جامعية أولية على الأقل في مجال المحاسبة .	12
3	0.986	3.17	إشراك المدقق بالندوات الخاصة بطرق كشف الغش والتلاعب الحديثة ضمن نطاق المحافظة وخارجها.	13
	1.085	3.33	المتوسط العام للإجابة	

وبين الجدول رقم (11) نتائج الإجابات عن عامل العناية المهنية في عملية التدقيق في المديرية عينة البحث ويتضح هناك عدد جيد بين أفراد العينة يؤكد على أهمية وجود العناية المهنية لكنها غير كافية في وحدة التدقيق كون الوسط العام لإجمالي الفقرات (3.07) وانحراف معياري (1.085) وهي يدل على وجود التأهيل المهني بين أفراد العينة بشكل عام إلا أنه ليس بشكل كامل ، وكانت أكثر الفقرات اتفاقاً الفقرة (14) بمتوسط حسابي (3.21) وانحراف معياري (1.071) التي نصت على " وجود عدد الكافي من المدققين في شعبة التدقيق والمؤهلين لأجراء التقصي لجميع حالات الانحرافات في الأنشطة " وتلتها الفقرة (15) التي نصت على " وجود اهتمام واضح من قبل مختلف مستويات الإدارة تجاه التقارير التدقيقية ومتابعتها " وبمتوسط حسابي (2.93) وانحراف معياري (0.745).

**جدول رقم (11) عامل العناية المهنية**

1	1.071	3.21	(العناية المهنية) وجود عدد الكافي من المدققين في شعبة التدقيق والمؤهلين لأجراء التقصي لجميع حالات الانحرافات في الأنشطة.	14
2	0.745	2.93	وجود اهتمام واضح من قبل مختلف مستويات الإدارة تجاه التقارير التدقيقية ومتابعتها .	15
	0.908	3.07	المتوسط العام للإجابة	

وبين الجدول رقم (12) نتائج الإجابات عن عامل الرقابة النوعية في عملية التدقيق في المديرية عينة البحث ويتضح هناك إجماع بين أفراد العينة على أهمية وجود الرقابة النوعية لكنها غير كافية في وحدة التدقيق كون الوسط العام لإجمالي الفقرات (3.242) وانحراف معياري (0.748) وهي يدل على وجود التأهيل المهني بين



أفراد العينة بشكل عام إلا أنه غير كافي ، وكانت أكثر الفقرات اتفاقاً الفقرة (16) بمتوسط حسابي (3.38) وانحراف معياري (0.731) التي نصت على " هناك باستمرار برامج تقييم من قبل إدارة القسم لأداء المدققين توثق بتقرير يرفع إلى الإدارة العليا " وتلتها الفقرة (17) التي نصت على أن يتضمن البرنامج في الفقرة السابقة إن وجد توضيح لمدى الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق ، ومستوى فاعلية التدقيق ، ومدى الالتزام بسياسات ومعايير الوحدة والإدارة " وبتوسط حسابي (3.31) وانحراف معياري (0.728).

#### جدول رقم (12) الرقابة النوعية

رقم الفقرات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيانات
16	0.731	3.38	( الرقابة النوعية ) هناك باستمرار برامج تقييم من قبل إدارة القسم لأداء المدققين توثق بتقرير يرفع إلى الإدارة العليا .
17	0.728	3.31	يتضمن البرنامج في الفقرة السابقة إن وجد توضيح لمدى الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق ، ومستوى فاعلية التدقيق ، ومدى الالتزام بسياسات ومعايير الوحدة والإدارة .
18	0.909	3.05	وجود لجان متخصصة بالتدقيق تقوم بمراجعة التقارير التدقيقية وفرز الملاحظات الضرورية لمعالجتها .
19	0.627	3.23	تقوم الرقابة المالية بالمراجعة الدورية للعمل التدقيقي وإبداء الاهتمام الكافي بالملاحظات العينية .
	0.748	3.242	المتوسط العام للاجابة

#### المحور الثاني: مدى مطابقة معايير الاداء للتدقيق الداخلي في المديرية العامة للتربية في النجف

يبين الجدول (13) نتائج الإجابات عن الفقرات ويتضح هناك اتفاق بوجود تأثير للعوامل ذات الصلة بمؤشر ادارة أنشطة التدقيق الداخلي لكنه غير كافي حيث كان وبوسط حسابي لإجمالي الفقرات (3.56) وانحراف معياري (0.757) وكانت أكثر الفقرات اتفاقاً الفقرة (1) بمتوسط حسابي (3.71) وانحراف معياري (0.774) التي نصت على " يقوم مدير التدقيق بالتغيير المستمر للمهام التدقيقية بين الموظفين " وتلتها الفقرة (4) التي نصت على " توجد مشاورات مستمرة مهنية بين إدارة التدقيق والجهات الرقابية العليا " وبتوسط حسابي (3.64) وانحراف معياري (0.577) .

#### الجدول رقم : ( 13 )

رقم الفقرة	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية النسبية
1	(إدارة أنشطة التدقيق الداخلي) يقوم مدير التدقيق بالتغيير المستمر للمهام التدقيقية بين الموظفين .	3.71	0.774	1
2	يقوم مدير التدقيق بإجراء مراجعة مستمرة للعمل التدقيقي وعرضه على الإدارة العليا .	3.60	0.734	3
3	تمتلك ادارة التدقيق كراس للعمل الرقابي مصادق عليه من الجهات الرقابية الأعلى .	3.29	0.944	4
4	توجد مشاورات مستمرة مهنية بين إدارة التدقيق والجهات الرقابية العليا .	3.64	0.577	2
	المتوسط العام للمحور	3.56	0.757	

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي ( SSPS ) .

وبين الجدول رقم (14) نتائج الإجابات عن عامل طبيعة خدمات التدقيق الداخلي في المديرية عينة البحث ويتضح هناك عدد جيد بين أفراد العينة يؤكد على أهمية وجود خدمات التدقيق لكنها غير كافية كون الوسط العام لإجمالي الفقرات (3.10) وانحراف معياري (1.211) وهي يدل على وجود خدمات التدقيق الداخلي لأفراد العينة بشكل عام إلا أنه ليس بشكل كبير ، وكانت أكثر الفقرات اتفاقاً الفقرة (8) بمتوسط حسابي (3.76) وانحراف معياري (0.932) التي نصت على " يوجد تنسيق عالي داخل وحدة التدقيق لتبادل الراي وتقديم الحلول عند

الحاجة " وتلتها الفقرة (6) التي نصت على " وجود ارشفة للمستندات والسجلات الضرورية يسهل من عملية الرجوع إليها " وبمتوسط حسابي (2.98) وانحراف معياري (1.324).

**جدول رقم (14) عامل طبيعة خدمات التدقيق**

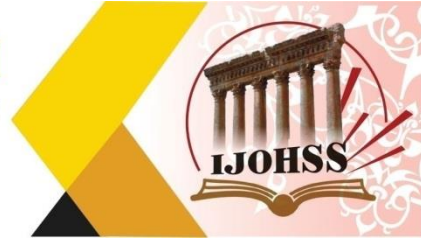
ترتيب الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	رقم الفقرة
3	1.324	2.95	( طبيعة خدمات التدقيق الداخلي ) وجود برامج كمبيوترية تدقيقية تساعد على كشف الأخطاء .	5
2	1.370	2.98	وجود ارشفة للمستندات والسجلات الضرورية يسهل من عملية الرجوع إليها .	6
4	1.220	2.69	تمتلك وحدة التدقيق ملفات الكترونية تحتوي على التعليمات والقوانين النافذة وتعديلاتها تمكن المدقق من الرجوع إليها بسهولة .	7
1	0.932	3.76	يوجد تنسيق عالي داخل وحدة التدقيق لتبادل الراي وتقديم الحلول عند الحاجة .	8
	<b>1.211</b>	<b>3.10</b>	<b>المتوسط العام للمحور</b>	

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي ( SPSS ) .  
 وبين الجدول رقم(15) نتائج الإجابات عن عامل التخطيط لعملية التدقيق في المديرية عينة البحث ويتضح هناك اجماع بين أفراد العينة على أهمية وجود التخطيط لعملية التدقيق لكنها غير كافية في وحدة التدقيق كون الوسط العام لإجمالي الفقرات(3.33) وانحراف معياري (0.702) وهي يدل على التخطيط لعملية التدقيق بين افراد العينة بشكل عام إلا انه ليس بشكل كامل ، وكانت أكثر الفقرات اتفاقاً الفقرة (11) بمتوسط حسابي (3.55) وانحراف معياري (0.593) التي نصت على " وجود أهداف محددة مسبقاً وبصورة دورية لكل عملية تدقيق " وتلتها الفقرة (10) " وجود خطة سنوية في بداية السنة المالية وتنتهي بالتقرير السنوي " وبمتوسط حسابي (3.52) وانحراف معياري (0.707).

**جدول رقم (15) التخطيط**

ترتيب الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	رقم الفقرة
3	0.813	3.21	(التخطيط) وجود خطط لعمليات التدقيق قصيرة و طويلة الأجل تتضمن المتطلبات واللوازم المطلوبة .	9
2	0.707	3.52	وجود خطة سنوية في بداية السنة المالية وتنتهي بالتقرير السنوي لها يشمل كل من عدد الأفراد والأعمال الموزعة عليهم.	10
1	0.593	3.55	وجود أهداف محددة مسبقاً وبصورة دورية لكل عملية تدقيق .	11
4	0.697	3.05	وجود تعديل للخطط المرسومة في بداية الفترة المالية للحالات الطارئة	12
	<b>0.702</b>	<b>3.33</b>	<b>المتوسط العام لاجابة المحور</b>	

بينما بين الجدول رقم(16) نتائج الإجابات عن عامل تنفيذ العمليات في عملية التدقيق في المديرية عينة البحث ويتضح هناك اجماع بين أفراد العينة على أهمية وجود التاهيل المهني والعلمي لكنها غير كافية في وحدة التدقيق كون الوسط العام لإجمالي الفقرات(3.54) وانحراف معياري (0.609) وهي يدل على وجود عمليات تنفيذ لبرامج التدقيق بين افراد العينة بشكل عام إلا انه ليس بشكل كامل ، وكانت أكثر الفقرات اتفاقاً الفقرة (15)



بمتوسط حسابي (3.69) وانحراف معياري (0.563) التي نصت على " يقوم مسؤول التدقيق بالمتابعة المباشرة للمهام التدقيقية ومعالجة المشاكل التي تحدث " وتلتها الفقرة (14) التي نصت على " تقوم إدارة التدقيق باطلاع الإدارة العليا عن تنفيذ الأعمال التدقيقية بشكل دوري " وبمتوسط حسابي (3.62) وانحراف معياري (0.429) .  
**جدول رقم (16) تنفيذ العمليات**

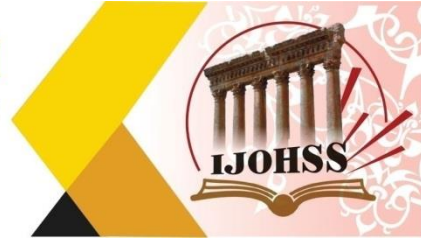
رقم الفقرة	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية النسبية
13	(تنفيذ العمليات) وجود جداول زمنية للمهام التدقيقية تقوم ادارة التدقيق بالاطلاع المباشر عليها .	3.29	0.835	3
14	تقوم إدارة التدقيق باطلاع الإدارة العليا عن تنفيذ الأعمال التدقيقية بشكل دوري .	3.62	0.429	2
15	يقوم مسؤول التدقيق بالمتابعة المباشرة للمهام التدقيقية ومعالجة المشاكل التي تحدث .	3.69	0.563	1
		3.54	0.609	

بينما بين الجدول رقم(17) نتائج الإجابات عن عامل التقرير في عملية التدقيق في المديرية عينة البحث ويتضح هناك اجماع بين أفراد العينة على أهمية وجود التقرير لإبلاغ الإدارة والجهات الأخرى بنتائج التدقيق لكنها غير كافية في وحدة التدقيق كون الوسط العام لإجمالي الفقرات(3.65) وانحراف معياري (0.589) وهي يدل على وجود المتابعة والتقرير في التدقيق بين افراد العينة بشكل عام إلا انه ليس بشكل كامل ، وكانت أكثر الفقرات اتفاقاً الفقرة (19) بمتوسط حسابي (3.71) وانحراف معياري (0.554) التي نصت على " هناك تنسيق مستمر في مجال العمل من قبل ادارة قسم التدقيق الداخلي مع الجهات الرقابية الأخرى وتلتها الفقرة (16) وبمتوسط حسابي (3.70) وانحراف معياري (0.554) .

**جدول رقم (17) التقرير والمتابعة**

رقم الفقرة	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية النسبية
16	( التقرير) يتم إعداد تقرير بشكل دوري مقدم للجهات الرقابية العليا .	3.71	0.554	2
17	إعداد تقارير تدقيقية عاجلة للحالات المستحدثة .	3.48	0.773	4
18	( المتابعة ) يقوم المدقق بمتابعة الحالات المكتشفة أثناء التدقيق وتقديمها إلى الجهات ذات العلاقة مثل (القانونية ، المدير العام ) .	3.67	0.477	3
19	هناك تنسيق مستمر في مجال العمل من قبل ادارة قسم التدقيق الداخلي مع الجهات الرقابية الأخرى مثل ديوان الرقابة المالية ودائرة الرقابة الداخلية في الوزارة ومكتب المفتش العام.	3.70	0.553	1
	المتوسط العام للإجابة	3.65	0.589	





## الفصل الرابع الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات :

- 1- تواجه مهنة التدقيق الخارجي تحديات تتمثل بالظروف الناجمة عن طبيعة الوحدة الخاضعة للتدقيق في ظل بيئة عمل معقدة واتساع نشاطها كل ذلك دعت الحاجة الى اعادة تنظيم المهنة للمحافظة على سمعتها وذلك من خلال اعتماد على عمل التدقيق الداخلي عند اجراء التدقيق الخارجي .
- 2- في ظل الظروف الحالية يجب على المدقق الخارجي الاستمرار في الالتزام التام بمعايير التدقيق الدولية والمحلية عند اجراء اعمال التدقيق .
- 3- يجب على المدقق اعادة تقييم الجوانب الرئيسية لعملية التدقيق نتيجة الوضع سريع التغير في ظل وباء كوفيد 19 والذي يتطلب الحصول على مزيد من ادلة التدقيق .
- 4- ضرورة قيام المدقق بتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية منذ بداية الجائحة لتحديد درجة الاعتماد عليه في اجراء الاختبارات اللازمة

### التوصيات :

- 1- ضرورة تحديث وتعديل خطط التدقيق في المستقبل لمواجهة أي مخاطر غير متوقعة .
- 2- تأسيس جمعية للمدققين الداخليين تعنى بشؤون المهنة وأعضائها ومستقبل المهنة وتطوير آلية عملها لما يستجد من متغيرات عالمية وعلى غرار جمعية المحاسبين القانونيين وضمن أعمال نقابة المحاسبين والمدققين العراقية.
- 3 مطالبة وحدات التدقيق الداخلي باعداد دليل او كراس وبشكل وثيقة رسمية موثقة ومعززة بمصادقة الادارة العليا في الوحدات الحكومية بسلطات ومسؤوليات وصلاحيات تلك الوحدات .

### المصادر

#### اولاً : المعايير المحلية والدولية وأدلة التدقيق.

- انتوساي ، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ، " الدليل الارشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام (GOV 9130)، فينا، 2007م.
1. المعايير الدولية للمراجعة ، الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2010 م .
  2. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) ، لجنة معايير الرقابة الداخلية (ارشادات الانتوساي حول معايير الرقابة الداخلية) ، 2012 م .
  3. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (معايير الرقابة الداخلية) ، الرياض ، 2008 .
  4. الاتحاد الدولي للمحاسبين " دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي " ترجمة : جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن، 2003.

#### ثانياً: المصادر باللغة العربية

5. عثمان عبد الرزاق محمد " أصول التدقيق والرقابة الداخلية " ، جامعة بغداد. 1988 .
6. الالوسي حازم هاشم " الطريق الى علم المراجعة والتدقيق ، الجامعة المفتوحة/ ليبيا2003.
7. جمعه احمد عطية " المدخل الى التدقيق الحديث " ، دار الصفاء للنشر/ الأردن. 2007 .
8. سرايا محمد السيد " أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل " ، جامعة الإسكندرية . 2007.
9. لطفي أمين السيد احمد " مراجعات مختلفة لاغراض مختلفة " ، الاسكندرية 2005.
13. أبو غزالة طلال " إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة / ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين / الأردن .
14. القاضي ، حسين ودحود ، حسين " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية الوراق ، 1999.

15. جمعة، احمد حلمي (2000) المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر ، عمّان.  
16. الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، سرايا محمد السيد ،"دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة " المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، مصر ، 2006 م .  
17. عبد الله ، خالد أمين ، "علم تدقيق الحسابات دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية ، 2004 م .  
18. جمعة، أحمد حلمي،"تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، (2009).

#### ثالثاً: الرسائل والأطاريح الجامعية

19. الاركوازي، ليلي جيهان حسين، "دور الرقابة الداخلية في الحد من التلوث البيئي"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2007.  
20. الهاشمي، ضياء شمخي جبار، تقويم آلية التدقيق الداخلي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، رسالة دبلوم عالي في الضرائب مقدمة إلى المعهد العالي - جامعة بغداد، 2005.

#### رابعاً: المصادر الانكليزية

- 1- Kohler ; Eric L . , " A Dictionary For Accountants " , Third Edition , Prentice – Hall , Inc , 1983 , India .  
2- O'Brien, James A, " Introduction to Information systems : Essential for the Internet worked enterprise " , Mc, Graw Hill Book Co., 2003.

#### خامساً: الانترنت

<https://na.theiia.org>