

دور معايير التدقيق الداخلي للـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة اداء وحدات التدقيق الداخلي

م.د. محمد عبد الله ابراهيم
الباحث / حسن فائز حسين

تاريخ التقديم: 2018/3/11
تاريخ القبول: 2018/4/1

المستخلص

اصبحت وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة التي تهدف الى تحقيق اهداف تتلاءم مع تلك التطورات والتغيرات التي حصلت في العديد من دول العالم والتي تطلبت ظهور الجمعيات والمعاهد المهنية المختصة في مهنة التدقيق الداخلي، اذ جاء اهتمام الباحثان بهذا البحث الى بيان دور معايير التدقيق الداخلي للـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ليعزز بدوره من كفاءة اداء التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية العراقية. اذ اعتمد الباحثان الاسلوب الاحصائي لأثبات الفرضية من خلال بناء استبانة تضمنت ثلاث محاور رئيسية متمثلة بدعم الادارة العليا في اعتماد الدليل الاسترشادي الحالي ومحور الثاني تضمن اهمية تحسين الدليل الاسترشادي وفقاً لمعايير IIA واما المحور الثالث والاخير فخصص لتعزيز كفاءة اداء وحدات التدقيق الداخلي من خلال تحسين الدليل الاسترشادي وفقاً لمعايير IIA، اذ تم توزيع (114) استبانة على عينة البحث وتم استرداد (99) وكان الصالح للتحليل (92) استبانة واعتمد المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل نتائج الاستبانة وربطها بالنتائج التي جرى جمع وتحليل البيانات و المعالجات الإحصائية واختبار الفرضية من خلال استعمال الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS، ومن أهم النتائج التي تم الوصول إليها أن وحدات التدقيق الداخلي عينة البحث تلتزم بتطبيق الدليل الاسترشادي في عملها، لكن هذا الدليل غير كافي لتعزيز كفاءة اداء وحدات التدقيق الداخلي، وإن هذا الالتزام ينعكس على دور وأهمية التدقيق الداخلي في الوقت الحالي. وقد توصل البحث الى مجموعة التوصيات اهمها هو تحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي وفقاً لمعايير IIA لينعكس على كفاءة اداء وحدات التدقيق الداخلي.

المصطلحات الرئيسية للبحث: معايير التدقيق الداخلي للـ (IIA)، الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي، كفاءة اداء التدقيق الداخلي.



مجلة العلوم
الاقتصادية والإدارية
العدد 108 المجلد 24
الصفحات 619-652

*بحث مستل من رسالة ماجستير



المقدمة

إن لنشاط التدقيق الداخلي أهمية في كافة الوحدات الاقتصادية على اختلاف بيناتها وأهدافها وطبيعة أنشطتها ومتطلبات إدارتها ، إذ أظهرت هذه الأهمية والمتطلبات الحاجة الى وجود معايير ليسترشدو بها لتنفيذ مهامهم وفق منهجية واضحة ومنضبطة الامر الذي أسهم في ظهور العديد من المعاهد والجمعيات التي تتبنى عمل التدقيق الداخلي وكان أبرزها لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) ، إذ تمثل معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد IIA الإطار المنظم لعمل وممارسات وظيفية التدقيق الداخلي، وفي الوقت ذاته تعد أساساً لتقييم فاعليتها، نظراً لما توفره هذه المعايير من إرشادات وتوجيهات لنشاط المدققين الداخليين، وتوضيح كيفية قيامهم بالوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما يضمن تحقيق أهداف وظيفة للتدقيق الداخلي ، وعلى الصعيد المحلي أدرك المسؤولون عن تطبيق العمل المحاسبي والرقابي المتمثل بـ(ديوان الرقابة المالية الاتحادية) أهمية الحاجة إلى أعداد القواعد والأدلة الاسترشادية لوحدات التدقيق الداخلي، إذ أصدر ديوان الرقابة المالية الاتحادية في عام 2007 الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي ليكون هو الأساس الذي تستند إليه الإدارة العليا في تقويم عمل الوحدة الاقتصادية وعلى المدقق التقيد بتلك الوسائل التي تسترشد بإجراءات وتعليمات ومعايير التدقيق الداخلي لـ IIA والمعايير المحلية والتي تؤدي إلى زيادة كفاءة أدائها واكتسابها قوة وقبول ومصداقية عالية تعزز الثقة في الوحدات الاقتصادية الحكومية. وسيتضمن البحث المحاور الآتية :

- المحور الأول :- منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة .
- المحور الثاني:- مفهوم التدقيق الداخلي والحاجة الى معهد المدققين الداخليين والمعايير الصادرة عن IIA .
- المحور الثالث :- دور ديوان الرقابة المالية الاتحادية في اصدار الادلة المحلية وامكانية الاعتماد على عمل وحدات التدقيق الداخلي .
- المحور الرابع :- الجانب العملي لتحليل البيانات واختبار الفرضيات
- المحور الخامس :- الاستنتاجات والتوصيات .

المحور الأول / منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة

أولاً : مشكلة البحث :-

إنّ عمل التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية الحكومية لازال يهتم بالتدقيق التقليدي أكثر من الأهتمام بالتدقيق وفق المفاهيم والاتجاهات الحديثة هذا من جانب ، وضعف الدليل الاسترشادي في مواكبة التغييرات التي حصلت على معايير التدقيق الداخلي IIA من جانب آخر، إذ يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل الآتي:

- هل إن تبني معايير التدقيق الداخلي لـ IIA سيحسن الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادية وبالتالي سيؤدي الى رفع كفاءة الأداء التدقيق الداخلي ؟

ثانياً : اهداف البحث :-

- يسعى البحث من خلال جانبيه النظري والعملي الى تحقيق الآتي :
- 1- إستعراض التطورات والاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الداخلي سواء في معايير لتدقيق الداخلي للـ IIA الحديثة او في اساليب التدقيق الداخلي الحديثة .
- 2- بيان اعتماد ديوان الرقابة المالية الاتحادية على عمل وحدات التدقيق الداخلي وفق اسلوب المخاطر .
- 3- تحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي من خلال الرجوع إلى معايير التدقيق الداخلي للـ IIA الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي .

ثالثاً : أهمية البحث :-

تتبع أهمية هذا البحث من تركيزه على محاولة تطوير أداء وحدات التدقيق الداخلي للوحدات الاقتصادية الحكومية بما يتناسب مع متطلبات المعايير التدقيق الداخلي IIA التي أصبحت مقوماً أساسياً من مقومات استمرار هذه الوحدات ، وذلك من خلال تحسين الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادية وفقاً لمعايير IIA التي تبنتها أكثر من 160 دولة عالمية وعربية .



دور معايير التدقيق الداخلي للـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

رابعاً : فرضية البحث :-

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفق معايير IIA وتعزيز كفاءة أداء التدقيق الداخلي ويتفرع عنها الاتي :
أ- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دعم الإدارة العليا والتزام وحدات التدقيق الداخلي في اعتماد الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي .
ب- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التدقيق الداخلي للـ (IIA) وتحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي .
ت- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدليل الاسترشادي المعد وفق معايير للـ (IIA) وتعزيز كفاءة أداء التدقيق الداخلي

خامساً: الدراسات السابقة :-

1- دراسة اليوسف، 2010 : العراق
(مدى إمكانية اعتماد معايير التدقيق الداخلي في عمل وحدات التدقيق الداخلي) بحث تطبيقي في شركة نفط الجنوب
هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق قسم التدقيق الداخلي في شركة نفط الجنوب لمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها وذلك من خلال مقارنة الإجراءات المتبعة في قسم التدقيق الداخلي مع معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها و الصادرة من معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) .
وتوصلت الدراسة إلى إن هناك إمكانية لتطبيق معايير التدقيق الداخلي كما توجد مؤشرات تتوافق مع معايير التدقيق وإن إدارة قسم التدقيق الداخلي في شركة نفط الجنوب جيدة جدا لاستخدامها معايير التدقيق .

2- دراسة Karagiorgos and others,2010 :

INTERNAL AUDIT CONTRIBUTION TO EFFICIENT RISK) (MANAGEMENT

(مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بكفاءة)

يوجد حالياً اهتمام كبير بموضوع التدقيق الداخلي ومساهمتها في إدارة المخاطر بفعالية. إن المشاريع التجارية وان التدقيق الداخلي يسهم في إدارة المخاطر بفعالية. إن المشاريع التجارية في كل من القطاعين العام والخاص باعتبارها قوة مؤثرة في مجتمعنا في اطار بيئة مستقرة الى حد بعيد. تهدف هذه الدراسة الى بيان العلاقة بين ادارة التدقيق الداخلي وكفاءة تقييم المخاطر. توصلت الدراسة الى أن التدقيق الداخلي امر حيوي في إدارة المخاطر بكفاءة وبالتالي يسهم في بقائها في بيئة الأعمال التجارية و نجاحها.

سادساً : مجتمع البحث :-

يتمثل مجتمع البحث بمجموعة من الوزارات العراقية ومقر ديوان الرقابة المالية الاتحادي وتشمل الوزارات المطبقة للدليل الاسترشادي في عمل وحدات التدقيق الداخلي ، فقد شمل مجتمع البحث وحدات التدقيق الداخلي في مقر الوزارة فضلاً عن شمول وحدات التدقيق الداخلي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، فقد وزعت (114) استبانة على جميع أفراد مجتمع البحث والتي تتكون من رؤساء أقسام وحدات التدقيق الداخلي وموظفين القسم في الوحدات مجتمع البحث مستهدف فيها حملة الشهادات الاتية دبلوم و بكالوريوس ودبلوم عالي والماجستير او ما يعادلها والدكتوراه او ما يعادلها ، وتم استرداد (99) استبانة أي ما نسبته (87%) وهي نسبة استرداد عالية ، وبعد الفحص استبعدت (7) استبانة لعدم استيفائها للشروط المطلوبة وتكامل المعلومات فيها ، وبذلك يكون عدد الاستبانة المستوفية لشروط التحليل والدراسة (92) استبانة وهي تشكل نسبة (93%) من الاستبانة المستردة وهي نسبة عالية تحقق اهداف البحث العلمي.



المحور الثاني / مفهوم التدقيق الداخلي والحاجة الى معهد المدققين الداخليين

والمعايير الصادرة عن IIA

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي:-

تعد مهنة التدقيق من المهن العريقة لما لها من تقاليد ومسؤوليات مهنية تحددها جمعيات ونقابات ومعاهد المدققين والمحاسبين الدولية والمحلية ، إذ أسهمت مهنة التدقيق بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما تؤديه من تقديم خدمات تسهم في مجال حماية الاستثمارات والموجودات من الغش والتلاعب ، إذ كان التدقيق الداخلي في بداية الأمر يهدف الى البحث عن الأخطاء المحاسبية وإجراء الجرد للنقدية وتدقيق الكشوفات المالية ، ولم يكن للمدقق حق الاطلاع الكامل على جميع الدفاتر والسجلات، (الوقاد ووديان ، 2010 : 15) .

اذ قدم معهد المدققين الداخلي الأمريكي IIA اول تعريف له في نشرته عام 1947 بأنه نشاط تقييم مستقل في الوحدة الاقتصادية، عن طريق فحص وتقييم الأنشطة، وتقديم الخدمات الوقائية للوحدة الاقتصادية، وأنه نوع من الرقابة الإدارية، ويعمل من خلال قياس وتقييم فاعلية آخر عنصر (2: Hung,Han,1998) .

وكما عرف (Soltani) التدقيق الداخلي على انه وظيفة مبتكرة ركزت على الرقابة الناشئة والمراجعة بما في ذلك التقييم الذاتي للرقابة، والذي يستعين بدعم الموظفين في تشخيص الكفاءات وتنفيذ التحسينات في مختلف مجالات التدقيق ويساعد مدققي الحسابات الداخليين كل من الإدارة ومجالس الإدارة ولجان التدقيق الحسابات من خلال فحص وتقييم والإبلاغ عن كفاية وفاعلية الإدارة وذلك من خلال التوصية بإجراء تحسينات عند الضرورة (Soltani , 2007 : 105) .

وكما إشارة تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الى التدقيق الداخلي من خلال معيار التدقيق الدولي (610)

بأنه نشاط تأكدي استشاري يهدف الى تقييم وتحسين فاعلية ادارة الوحدة للمخاطر و فحص وتقييم ورصد كفاية و فاعلية الرقابة الداخلية (IFAC , 2015 : 645) .

اما ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي فقد عرف التدقيق الداخلي في الدليل الاسترشادي الصادر عام 2007 بأنه " جهاز تقويم مستقل ضمن تشكيلات الوحدة الاقتصادية ويعد أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها وطمأنتها على إن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من حماية الموجودات وأموال الوحدة الاقتصادية والتحقق من إتباع موظفي الوحدة الاقتصادية للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم " (ديوان الرقابة المالية الاتحادي- الدليل الاسترشادي، 2007: 8).

ويرى الباحثان ان معهد المدققين الداخليين (IIA) وفي آخر إصدار لمعايير التدقيق الداخلي عام 2017 اوضح بأن تعريف التدقيق الداخلي الصادر عام 1999 لم تجري عليه أي تغييرات وانه ساري لغاية وقتنا هذا والذي جاء فيه بأنه نشاط تأكدي و استشاري مستقل موضوعي مصمم لإضافة قيمة لأغراض تحسين عمليات الوحدة ، فهو يساعد الوحدة على تحقيق أهدافها عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة (George & others , 2015:114).

اذ يتفق الباحثان مع التعريف الأخير لمعهد المدققين الداخلي الأمريكي (IIA) لعام 2017 اذ جاء ليوضح التحولات والتطورات والإتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي من خلال دوره التوكيدي والاستشاري الذي يمارسه لتدقيق الداخلي من جانب والموضوعية والاستقلالية من جانب آخر، والبعد الجديد في أضافه و تحسين قيمة للوحدة الاقتصادية وإدارة المخاطر والحوكمة والرقابة وهذا يدل على شمولية تعريف التدقيق الداخلي لنشاط ومهام التدقيق اذا ما تم مقارنته بالتعاريف التي سبقته و كما تتفق مع هذا التعريف عدة جهات متمثلة بمنظمات وهيئات وكتاب وباحثين منهم الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي عرف التدقيق الداخلي من خلال معيار التدقيق الدولي (610) .



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

ثانياً: النشأة و التطور التاريخي للتدقيق الداخلي :-

مر التدقيق الداخلي منذ نشأته بعدة مراحل وتطورات شملت التعديلات و الإضافات على تعاريفه ومفاهيمه ونطاق عمله الرقابي لتتسجم مع هذا التطور ولاسيما في الأهداف المرجوة من نشاط التدقيق الداخلي فضلاً عن الحاجة لخدماته كوظيفة رقابية فاعلة تقدم خدماته لإدارة الوحدة الاقتصادية (هاشم و عبد الزهرة، 2015 :114).

أذ تشير أغلب الدلائل على ان بدايات ظهور التدقيق الداخلي كانت في الولايات المتحدة الامريكية ومع ظهور الشركات الكبرى في القرن التاسع عشر لاحظت ادارة شركات السكك الحديد والمصارف وشركات التأمين والشركات المساهمة اهمية التدقيق الداخلي وقيمة خدماته التي تخطت تدقيق البيانات المالية لتكرسه في تجهيز تقارير التشغيل الموثوقة (نجم، 2006، 18).

ولتحديد مراحل تطور التدقيق الداخلي منذ نشأة معهد المدققين الداخليين الأمريكي عام 1941 اذ يستعرض الجدول رقم (1) مراحل تطور التدقيق الداخلي.

جدول رقم (1)

الفترة الزمنية	الهدف من عملية التدقيق	نوع الفحص	دور الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1940	-تحديد مدى عدالة ، وصحة المركز المالي -اكتشاف اوجه التلاعب والأخطاء	تدقيق اختباري	بداية الاهتمام
1941- 1950	-تحديد طبيعة وهدف التدقيق الداخلي -مسؤولية واستقلالية التدقيق الداخلي -هدف التدقيق تحسين العمليات	تدقيق مستمر	تزايد الاهتمام كونه جزء من نظام الرقابة
1950- 1960	-التركيز على الفعالية -الفحص والتقييم المستمر لعمل الوحدة	تدقيق مستمر	الاهتمام قوي كونه جزء من نظام الرقابة
1960- 1970	-تدقيق سلامة الإدخال لسجلات الوحدة -التمييز بين أهداف التدقيق الداخلي للوحدات الكبيرة و الصغيرة لا تتعلق مباشرة بالأمور المالية	تدقيق مستمر	اهتمام قوي كونه جزء من نظام الرقابة الداخلي
1970- 1980	-التحقق من سلامة ودقة الإدخال لسجلات الوحدة -التحقق من ملكية الوحدة الاقتصادية للموجودات المختلفة	تدقيق مستمر	اهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلية
1980- 1990	-توسع عمل التدقيق ليشمل جميع العمليات المالية والغير مالية	تدقيق شامل و مستمر	اهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلية
1990- 2000	تطور عمل التدقيق الداخلي من خلال الاستقلالية وتقديم خدمات استشارية لتحسين أداء الوحدة لكونه تآكيدي وموضوعي .	تدقيق شامل و مستمر	اهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلية
2000 لغاية الان	-تقييم وتحسين فاعلية عملية الرقابة لإضافة قيمة عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم لتقييم لمساعدة الوحدة على تحقيق أهدافها. -تقييم وتحسين إدارة المخاطر وتقييم الرقابة و الحوكمة	تدقيق شامل و مستمر	أصبح التدقيق الداخلي دائرة أو قسم من نظام الرقابة الداخلية

المصدر من اعداد الباحثان بالاعتماد على (Munteanu, Zaharia, 2014, Current Trends in Internal Audit, 5th World Conference on Educational Sciences 2013, Social and Behavioral Sciences 116) (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الاولى ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2014م).

ويرجع هذا التطور في مهنة التدقيق الداخلي الى تطور الوحدات والذي ترتب عليه زيادة حجم المعلومات مما أدى إلى الحاجة الملحة لأطراف داخل الوحدة الاقتصادية لبيان صحة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لخدمة مستخدمي هذه المعلومات ، من خلال التطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي وتطور مفهوم التدقيق وتطور اهدافه لاحظنا ازدياد الطلب على خدماته، ويعود ذلك لأسباب عديدة وملحة التي تتطلب وجود التدقيق كأداة لخدمة الإدارة والأطراف الأخرى (البجيرمي، 2011 : 47) .



ثالثاً : المقومات التي ساعدت على تطور التدقيق الداخلي :-

تطور نظرة المجتمع الاقتصادي لوظيفة التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة في السنوات الاخيرة، وقد اسهمت الكثير من العوامل في ظهور الحاجة الى وظيفة التدقيق الداخلي داخل الوحدات، ومن هذه العوامل ما هو مهني وما هو اكايمي، اذ كان التدقيق الداخلي قديما يمارس من قبل موظف يعمل داخل الوحدة كي يكشف اخطاء العاملين فيها، وكان هدفها الاساسي حماية الموجودات وكشف الاخطاء والغش (الدهراوي و سرايا , 2009:175) . والاتي يوضح المقومات التي ساعدت على تطور التدقيق الداخلي.

1- اتساع حجم الوحدات وتعقد نشاطاتها وعملياتها:- اتساع حجم الوحدة ، وتشعب نشاطها ادى الى صعوبة ادارتها ادارة فعالة مباشرة نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده واستعمال عدد كبير من العاملين والذي ادى الى فقدان الصلة المباشرة التي كانت قائمة عندما كان حجم الوحدة صغير (الفاضي و آخرون , 2008 :104) .

2- ظهور الوحدات ذات الفروع المنتشرة جغرافيا :- يعد تعدد الفروع من العوامل الرئيسية لظهور التدقيق الداخلي اذ كان يتطلب ارسال مدقق ملم بجميع سياسات الوحدة الاقتصادية ليرى ان الفروع تقوم بعملها وفقاً للسياسات المرسومة وكان في ذلك الوقت يسمى المدقق الداخلي المتنقل (ابو السعود, 2009 :361-362) .

3- زيادة حالات الفشل وإفلاس الوحدات:- توصلت الدراسات التي أجريت حول أسباب زيادة حالات الفشل وإفلاس الوحدات في الولايات المتحدة خلال فترة الأربعينيات من القرن الماضي الى ان السبب الرئيسي هو ضعف الأداء الرقابي في تلك الوحدات الاقتصادية نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الادارة وانخفاض في جودة أداء لجان التدقيق (الجمال , 2014:393) .

4- الحاجة الى كشوف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً :- تحتاج الادارة الى بيانات ومعلومات ادارية ومحاسبية بصفة دورية تتمثل بكشوفات وتقارير دورية وذلك لمعالجة نقاط الضعف ومساعدتها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، وهنا ظهرت الحاجة الى وجود التدقيق الداخلي والذي يؤكد الى الادارة صحة ودقة هذه المعلومات . (رزوقي , 1986 :5) .

رابعاً أهداف التدقيق الداخلي :- إن هدف التدقيق الداخلي هو خدمة الوحدة الاقتصادية ككل اذ لم يُعد يقتصر على خدمة الإدارة فقط، فمن طريق وحدات التدقيق الداخلي يمكن تدقيق جميع عمليات الوحدة الاقتصادية (محمد و آخرون, 2015 :285) .

ويمكن تلخيص الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي وكالاتي(الجمعية السعودية المحاسبين القانونيين , 2017 :78) :

- 1- المتابعة والاشراف على نظام الرقابة الداخلية .
 - 2- اختبار المعلومات المالية والتشغيلية .
 - 3- فحص الانشطة التشغيلية بفحص جدوى وكفاءة وفاعلية الانشطة التشغيلية .
 - 4- فحص مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة وسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الخارجية والداخلية الأخرى .
 - 5- تحسين إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة .
 - 6- تقييم عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها من ناحية الأخلاق والقيم وإدارة الأداء .
- ويرى الباحثان ان هذه الاهداف تلقي عبئاً ثقيلاً على عاتق ادارة التدقيق الداخلي كون هذه الاهداف مبنية على وفق المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي الذي بينه معهد المدققين الداخليين .

خامساً: أنواع التدقيق الداخلي:

1- التدقيق المالي :- يعبر التدقيق المالي عن المدخل التقليدي للتدقيق الداخلي وهو اكثر انواع التدقيق شيوعاً في الاستعمال وقد عرّف بأنه الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية ذات الصلة لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المدلل , 2007 :44) .



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

- 2- تدقيق الالتزام :- وهو عبارة عن فحص ومراجعة الضوابط الرقابية المالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة الأنظمة التي وضعت وملاءمتها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات الموضوعية من قبل الوحدة الاقتصادية (الشوبكي , 2014 : 185).
- 3- التدقيق التشغيلي:- يُعدّ التدقيق التشغيلي أحد المفاهيم المهمة للتدقيق الداخلي الحديث ، إذ عرّف التدقيق التشغيلي بأنه فرع من التدقيق الداخلي، لفحص كفاءة وفاعلية أنشطة الوحدة الاقتصادية وتقييم كل أنواع الأنشطة سواء منها المالية وغير المالية على مستوى الوحدة الاقتصادية (حمد, 2016:185) .
- 4- التدقيق الإداري :- يتجاوز دور المدقق الداخلي هنا الناحية المحاسبية إذ يعمل على استقصاء جميع أقسام الوحدة الاقتصادية من أعلى مستوى الى ادناه بغرض التحقق من سلامة إدارة الأقسام ، وهذا النوع من التدقيق يتعامل مع حقائق تاريخية تؤدي الى كشف حقائق مستقبلية لوضع الأهداف المرجو تنفيذها ، وعليه فإن التدقيق الإداري يختبر ويفحص الامور المهمة ذات الصلة بعمليات الإدارة المختلفة والتي تتجه نحو اهداف الوحدة الاقتصادية (الياور, 2014:58).
- 5- تدقيق نظم المعلومات :- يقصد بتدقيق نظم المعلومات عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستعمال تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق" لذا فإن التدقيق الالكتروني يتمثل في استعمال تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق (بعوج, 2015:30) .

سادساً : نبذة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA):-

يعد معهد المدققين الداخليين هو الرابطة المهنية الدولية الرئيسية، التي تنظم نطاق عمل مهنة التدقيق الداخلي في العالم بأسره، وهي مؤسسة تركز جهودها للارتقاء بممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتطويرها، من خلال إصدار المعايير والتدريب ونشر البحوث لأغراض تطوير المهنة في جميع أنحاء العالم (2007:7, Switzer) .

ويرى المؤرخ Dale L. Flesher إن تاريخ معهد المدققين الداخليين خلال 60 عاما الماضية هو الأبرز في تكريس دوره الريادي والقيادي لمهنة التدقيق الداخلي ومن ابرز النقاط التي ساهمت بهذا الدور الريادي الاتي (, Bailey & others 2003:2) :

- 1- ان المعهد هو الجمعية المهنية الدولية الرئيسية المكرسة لترويج وتطوير ممارسة التدقيق الداخلي.
 - 2- انه السلطة المعترف بها، في مجال التدريب والتعليم والإشراف والتوجيه وإصدار المعايير في جميع أنحاء العالم
- ويعد دور (IIA) مشابه من حيث الدور والأهداف إلى (AICPA) من خلال تحديد الأخلاقيات ومعايير الممارسة ، فضلاً عن توفير التعليم وتشجيع الأعضاء للاعتراف بمهنة التدقيق الداخلي لما يقارب 175.000 عضواً في جميع أنحاء العالم (Arens & others, 2014 :808) .
- وتزامناً مع سعي المعهد الى اصدار دليل تعريف المدققين الداخلي عام 1964 اصدر المعهد اول مدونة لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي في عام 1968 (Coetzee & Bruyn, 2001:62) . ويعد الغرض من إصدار مبادئ وقواعد السلوك المهني من قبل معهد المدققين الداخليين، هي إرساء وتعزيز لثقافة أخلاقيات المهنة التي تحكم مهنة التدقيق الداخلي ، ويعد اهتمام المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) بقواعد السلوك المهني للارتقاء بمهنة التدقيق الداخلي ، ليكون أول إصدار لتلك القواعد عام 1968 إذ طبقها المعهد على أعضائه (شربة, 2015 :79)

أما النسخة النهائية فكانت في حزيران من عام 2009 ، واذ أكد المعهد على ضرورة التزام المدققين الداخليين بالقواعد الذي اعتبرها

الأساس المناسب للسلوك المهني للمدقق الداخلي لتأديتهم لعملهم بحيث لا يكون هناك أي شك في نزاهتهم و موضوعيتهم ، وهذه القواعد تتضمن مكونين أساسيين هما المبادئ المتعلقة بمهنة وممارسة التدقيق الداخلي وقواعد السلوك التي تساعد في ترجمة هذه المبادئ إلى تطبيقات عملية وهي قواعد تعد بمثابة عامل مساعد في تحويل المبادئ الى تطبيقات عملية (The Relevant Internal Audit Standard Issued by 2017 : 12) (of uk) . إذ تمثلت اخلاقيات المهنة بالعناصر الاتية :



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

- 1- النزاهة : ان النزاهة في المدققين الداخليين يمكن أن تولد الثقة لدى أصحاب المصلحة وبالتالي توفير الأساس للاعتماد على حكمهم (2: 2014, Ministry of Finance Royal Government of Bhutan).
 - 2- الموضوعية : يظهر المدققين الداخليين أعلى مستوى من الموضوعية المهنية في جمع المعلومات وتقييمها والتواصل معها سواء كانت معلومات عن النشاط أو العملية التي يجري فحصها (Stavresk, 2010).
 - 3- الكفاءة : يقوم المدققين الداخليين بتطبيق المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي (Arens & others, 2014 : 809).
 - 4- السرية : يحترم المدققين الداخليين قيمة وملكية المعلومات التي يحصلون عليها ولا يفصحون عن المعلومات من دون حصول على الأذن من السلطة المختصة (Chartered Institute of Internal Auditors, 2016:3).
- وفي منتصف عام 1999 توصل مجلس إدارة المعهد لوضع إطار مهني جديد للتدقيق الداخلي والذي خرج عنها التعريف القائم لغاية وقتنا هذا ، ومن ثم تم تطوير معايير التدقيق الداخلي الجديدة في مجموعتيها معايير الصفات والاداء في عام 2001 والتي وتم العمل بها في 1 كانون الثاني من عام 2003 ، كما تم مراجعة المعايير وإدخال التعديلات عليها وأصبحت سارية المفعول في 1 كانون الثاني من عام 2007 . وفي عام 2012 وافق مجلس معايير معهد المدققين الداخليين (IIASB) على التغيرات النهائية للمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين وأصبحت سارية المفعول في 1 كانون الثاني من عام 2013 (الورقات , 70:2014).

سابعاً: الحاجة إلى معهد المدققين الداخليين (IIA) :-

- تتمثل الأهمية المعلنة لمعهد المدققين الداخليين في توفير "قيادة ديناميكية " لمهنة التدقيق الداخلي الدولية إذ يرى (McDonald) الرئيس السابق لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي ان هناك مجموعة من العوامل الضرورية التي تحتاجها مهنة التدقيق الداخلي هي التي دعت الى انشاء المعهد وكالاتي (3: 2005 McDonald, :
1. الحاجة إلى القيمة التي يضيفها المهنيون في مجال التدقيق الداخلي إلى الوحدة الاقتصادية وتعزيزها.
 2. الحاجة إلى وجود جهة متخصصة مسؤولة عن توفير فرص التعليم والتطوير المهني الشاملة، إصدار المعايير وغيرها من التوجيهات لممارسة المهنة، وبرامج إصدار الشهادات.
 3. الحاجة إلى إصدار البحوث، والنشر، والترويج لممارسي مهنة التدقيق الداخلي وإبراز دورها المناسب في السيطرة وإدارة المخاطر والحوكمة (Ridley & D'Silva, 9).
 4. تثقيف الممارسين وغيرهم من الجماهير ذات الصلة بشأن أفضل الممارسات في مجال التدقيق الداخلي .
 5. جمع المدققين الداخليين من جميع أنحاء البلدان تحت مظلة مؤسسة مهنية لتبادل المعلومات والخبرات.

ثامناً: الشهادات التي يمنحها معهد المدققين الداخليين

- يسعى معهد المدققين الداخليين الأمريكي للتنمية المهنية للأفراد من خلال منح الشهادات بعد اجتياز الاختبارات النظرية والمهنية من أجل إثبات معرفته، والقابلية على أداء مهام التدقيق الداخلي، وهذه الشهادات تبين مدى التزام المعهد بإضفاء الاستحقاق العلمي والمهني لمن يرغب في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي ، تعد الشهادات التي يمنحها المعهد اجازة رسمية لممارسة مهنة التدقيق فضلاً عن اساس التواصل المباشر مع المعهد للاستفادة من كافة المستندات الحاصلة على مهنة التدقيق الداخلي (<https://global.theiia.org>) . وأهم الشهادات التي يمنحها معهد المدققين الداخلي (IIA) الاتي :
- 1- شهادة مدقق داخلي معتمد CIA: الشهادة الوحيدة المعترف بها عالمياً للمدققين الداخليين وتم العمل بها لأكثر من 40 عام لتوفير مدقق عالي الأداء في معالجة احتياجات أصحاب المصلحة .
 - 2- شهادة التدقيق الحكومي المهني CGAP: شهادة مصممة للمدققين العاملين في جميع مستويات القطاع العام، بما في ذلك الحكومي والوحدات الممولة من القطاع العام (6 The institute of internal auditors Global, 2017) .



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

- 3- شهادة مدقق خدمات مالية معتمد **CFSA** : شهادة مهنية في الخدمات المصرفية والتأمين ، الخدمات المالية. الهدف منها اكتساب وتحديث المعلومات الخاص بالخدمات المالية التدقيق المهني (12 : 2006 ، Gavaletz) .
 - 4- شهادة في الرقابة على التقييم الذاتي **CCSA**: تساعد هذه الشهادة المدقق في توفير معلومات للمدراء التنفيذيين والإفراد عن أساسيات الرقابة في التحكم الذاتي وما يتصل بها من موضوعات مثل المخاطر ، ضوابط أهداف العمل .
 - 5- شهادة ضمان إدارة المخاطر **CRMA** : يعمل الشخص الذي يحصل على شهادة ضمان إدارة المخاطر في مجال آثار المخاطر من خلال اكتسابه للمعلومات عن الحد من آثار المخاطر وضمان المخاطر، وعمليات الإدارة، وضمان الجودة، ومراقبة التقييم الذاتي (1:2013 The institute of internal auditors , Global) .
 - 6- التأهيل في قيادة التدقيق الداخلي **OIAL** : إن النمو والتغيير في مجال التدقيق الداخلي يتطلب نوع جديد من القائد الذي يقود فريق تدقيق يكون ذو كفاءة عالية في الوقت الذي يوفر فيه القيمة باستمرار من خلال تلبية احتياجات أصحاب المصلحة وإدارة المخاطر من الأعلى إلى الأسفل وتوقعات السوق المتطورة (7) (Traice,2016) .
- كما يحرص المعهد على ان تتوفر لدى المدققين الداخليين الحاليين و المرقبين الحصول على الاقل واحد من الشهادات التي يمنحها المعهد فضلاً عن شهادة CIA المعتمدة من اجل اظهار الكفاءة في تحديد المخاطر ومعالجتها بالشكل الملائم وتنفيذها بطريقة توفر قيمة للوحدة (4 : 2009، Hirth Jr) .

تاسعاً : مدخل الى أطار الممارسات المهنية الدولية للتدقيق الداخلي (IPPF):-

تتطلب كل مهنة مجموعة من المعايير لتنظيم ممارساتها، وإجراءاتها العامة، وأخلاقيات المهنة، وتسمح هذه المعايير للمختصين بأداء أعمال مماثلة لأنها تتبع معترف بها ، إذ يمثل الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) إطار مفاهيمي ينظم التوجيهات الموثوقة التي يصدرها المعهد، والتي توفر للمدققين الداخليين توجيهات الزامية وارشادات موصى بها بوصفه مؤسسة تنظم عمل التدقيق الداخلي في جميع أنحاء العالم (<https://na.theiia.org>) .

أذ وصف معهد (IIA) أهدافها الأساسية عند التأسيس عام 1941 في رفع ونشر المعرفة والمعلومات المتعلقة بالتدقيق الداخلي والمواضيع ذات العلاقة لإنشاء والحفاظ على معايير عالية الجودة ، وتتم هذه العملية من خلال وضع إطار يحتوي على العناصر الأساسية للمهنة ، التي توفر طرق منظمة ومتسقة مع المبادئ والإجراءات الأساسية التي تجعل من التدقيق الداخلي اختصاص فريد ونشاط منظم ومنهجي الهدف منه أعداد معايير تهدف الى تحقيق الاتي (Pickett, 2005:134):

- 1- توجيهه بالالتزام بالعناصر الإلزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية.
 - 2- توفير إطار عمل لتنفيذ مجموعة واسعة من أنشطة التدقيق الداخلي التي تضيف قيمة .
 - 3- إنشاء أسس لقياس أداء التدقيق الداخلي .
 - 4- تبني تحسين العمليات التنظيمية والتشغيلية .
- ويرى آخرون إن الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) قد اجريت عليه التحسينات منذ ان صدر أول معيار يخص مهنة التدقيق الداخلي، لتتماشى مع اهداف المعهد المتمثلة بتوجيهات مهنية للتدقيق الداخلي والذي اتبعه المعهد منذ صدور المعايير الأصلية في عام 1978 ، وتمت إعادة هيكلة لاطار الممارسات في عام 2003، والتي اشتملت تنقيحاً رئيسياً لمدونة الأخلاقيات و المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ، بما في ذلك الهيكل التنظيمي للمعيار نفسه ومفهوم الحديث لتعريف التدقيق الداخلي. اما عملية التحديث الثانية فكانت في عام 2008 واشتمل التعديل توسيع الايضاح والاستفادة اكثر من التفسير، وإضافة عناصر جديدة في أدلة الممارسة (Anderson & others, 2015:24).
- وفي عام 2013 تم اقتراح إعادة هيكلة اخرى لتصبح ملزمة التطبيق في بداية عام 2017، والتي على ضوئها تم اصدار اطار ممارسات مهني جديد وكالاتي .



دور معايير التدقيق الداخلي للـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

جدول رقم (2)

مقارنة أطر الممارسات المهنية الدولية للتدقيق الداخلي لعام 2009-2017

ت	أطر الممارسات القديم لعام 2009	أطر الممارسات الحديث لعام 2017
	الإرشادات الإلزامية	الإرشادات الإلزامية
-1	-----	إضافة مهمة التدقيق الداخلي
-2	تعريف التدقيق الداخلي	نفس التعريف لا يوجد تغيير
-3	تقارير الموقف	حذفت وإضافة المبادئ الأساسية
-4	أخلاقيات المهنة	لا يوجد تغيير
-5	معايير التدقيق الداخلي للـ IIA	معايير التدقيق الداخلي للـ IIA معدلة
	إرشادات موصى بها بقوة	إرشادات موصى بها
-6	إرشادات تطبيقية	عدلت إلى الإرشاد التنفيذي
-7	إرشادات مزاوله المهنة	عدلت إلى الإرشاد التكميلي

المصدر من أعداد الباحثان بالاعتماد على Roth, Debi , 2017, The IIA's 2017 International Professional Practices Framework, Publications the institute of internal auditors.

يلاحظ ان معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) أوضح مهمة التدقيق الداخلي. والتي تتمثل بتعزيز وحماية قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال تقديم الخدمات التأكيدية و الاستشارات المستندة على المخاطر لأصحاب المصلحة.

عاشراً : معايير التدقيق الداخلي للـ IIA :-

أشار Buregeya أن كل مهنة تتطلب مجموعة من المعايير تحكم ممارساتها وإجراءاتها العامة وأخلاقياتها. ويعد معهد المدققين الداخليين (IIA) هو الرائد في إصدار المعايير الخاصة بممارسة التدقيق الداخلي ، أن معايير معهد المدققين الداخليين تشكل إطار واضح لدور التدقيق الداخلي ، وتعد إلزامية التطبيق من قبل المدققين الداخليين (Buregeya , 2007 : 58-59) .

كما عرفت معايير التدقيق الداخلي على أنها القواعد والمبادئ التي تحكم عملية التدقيق ، إذ عرف معهد المدققين الداخليين المعيار على أنه النموذج المتحقق لما ينبغي أن يكون عليه الشيء ، فالمعايير وسيلة للحكم على أداء شخص لعمل محدد (بلخادم، 2016، 22) .

وأوضح SAWYER'S انه تم تعزيز معايير التدقيق الداخلي على مر السنين من خلال سلسلة من الإصدارات تحت عنوان بيانات معايير التدقيق الداخلي (SIAS) والتي وسعت هذه البيانات مجالات مختلفة من المعايير التي وضعها مجلس معايير التدقيق الداخلي. والتي عمل معهد (IIA) على دمج المعايير الأصلية وبين البيانات في وثيقة واحدة ونشرها في "الكتاب الأحمر" (Sawyer & others, 2003 : 1350) .

وقد أوضح معهد المدققين الداخليين أن هناك مجموعة من التطورات الهامة التي دفعته لوضع معايير التدقيق الداخلي الاتي (النونو، 2009 : 51-52) :

1- أن مجالس الإدارات أصبحت مسؤولة عن مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية في وحداتهم وعن كفاءة الأداء بها.

2- أن السلطات الإدارية بدأت تتقبل التدقيق الداخلي كوسيلة توفر لها التحليل والتقييم الموضوعي والتوصيات والاستشارات والمعلومات عن نظم الرقابة والأداء، وأن هذا التقبل أخذ في الازدياد .

3- أن المدققين الخارجيين قد أخذوا يستخدمون التدقيق الداخلي كأداة مكملة لعملهم .

الكتاب الأحمر :- وهو ما ينشر عن معهد المدققين الداخليين من خلال أطر الممارسات المهنية والذي يتم التعديل عليه كل أربع سنوات بعدما يطرح للتعديل وجمع المقترحات ويعد الكتاب الأحمر مماثل للكتاب الأصفر الصادر عن معهد الأمريكي للمحاسبين أول والمدققين .



دور معايير التدقيق الداخلي للـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

وتنقسم معايير التدقيق الداخلي الدولية الى ثلاث مجموعات رئيسية تتضمن كل مجموعة عدة معايير فرعية . المجموعة الاولى تسمى معايير الصفات التي تأخذ الرقم (1000) والمجموعة الرئيسية الثانية هي معايير الاداء والتي تأخذ الرقم (2000) اما المجموعة الثالثة وهي معايير التنفيذ (Shaban, 2014:1414) .
ومما تقدم يرى الباحثان ان معايير التدقيق الداخلي اصبحت محل اهتمام اكثر من 160 دولة وفق النشرة الاخيرة للمعهد المدققين الداخليين الامريكي منها كندا ، بريطانيا ، اليابان ، كوريا ، جنوب افريقيا ، استراليا وعلى الصعيد العربي تبنتها الدول السعودية ، الامارات ، لبنان ، الكويت ، سلطنة عمان ، الاردن وفي العراق يوجد الدليل الاسترشادي الذي يفتقر الى جزء كبير من توجيهات المعايير التي تهتم بعمل التدقيق الداخلي مع الأخذ في الحسبان ان تطوير وإصدار المعايير عملية مستمرة ويلتزم مجلس معايير التدقيق الداخلي بالدخول في مشاورات مكثفة في سبيل أعداد المعايير وبالإمكان الاطلاع على آخر اصدار لمعايير التدقيق الداخلي من خلال الموقع (<https://na.theiia.org>) .

المحور الرابع / دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في اصدار الأدلة المحلية وامكانية

الاعتماد على عمل وحدات التدقيق الداخلي

أولاً : دور ديوان الرقابة المالي الاتحادي في إصدار الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي :-
تقدم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مساهمات كبيرة لمجتمعاتها من خلال إلزام الحكومات بالمساءلة والنزاهة والشفافية. وتكتسب هذه المساهمات أهمية أكبر عندما تكون هذه الأجهزة قادرة على التواصل والتعريف بقيمة دورها في الحكومة ونتائج أعمالها لدى المواطنين وأصحاب المصلحة الآخرين.
ومن هذا المنطلق، أدركت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) أهمية تشجيع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على استعمال كل الوسائل المتاحة والمستجدة للتعريف بقيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على نطاق أوسع ، لتكون بمثابة محفز للارتقاء بالدور الحكومي ويوثق المعيار ISSAI 12 قيمة ومنافع الرقابة الحكومية المستقلة، وما تحتاج أن تفعله هذه الأجهزة لتتمكن من إضافة القيمة للمجتمع (الانتوساي, 2013: 2) .
وانطلاقاً من حرص ديوان الرقابة المالية الاتحادي على توفير العون للوزارات والدوائر الغير مرتبطة بوزارة ولكون التدقيق الداخلي احد اهم عناصر الرقابة الداخلية ، قام الديوان بإصدار دليل تسترشد به وحدات التدقيق الداخلي في عملها ويكون اساس لعمل التدقيق الداخلي، وتم العمل به بموجب كتاب ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي تم تعميمه على الوزارات والدوائر بموجب الكتاب المرقم بالعدد(3303/5/5) في 2007/5/14 (ديوان الرقابة المالية الاتحادي- اعمام, 2007) .
اذ جاء الدليل الاسترشادي بـ (30 صفحة) بين فيها مفهوم نظام الرقابة الداخلية وما يقع على عاتق الإدارة من تصميم وتنفيذ نظام رقابي داخلي متكامل وكفؤ، لكي يضمن للإدارة العليا تحقيق أهدافها والذي يسهم بالحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي بدرجة كبيرة. ويعد التدقيق الداخلي احد أهم تشكيلات جهاز الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها وطمأنتها على ان الوسائل والضوابط الموضوعية من قبل الإدارة العليا مطبقة وكافية. (ديوان الرقابة المالية الاتحادي الدليل الاسترشادي , 2007)
ويرى علي اكبر بان الدليل الاسترشادي جاء بشيء من القصور تمثل بالنقاط الاتية (علي اكبر :54, 2015).

- 1- جاء الدليل في صيغة دليل أسترشادي وأصبح ملزم التطبيق من تاريخ تعميمه إلى معظم الدوائر الحكومية وتشكيلاتها لم تلتزم بشكل شامل بالدليل المذكور.
- 2- إن الدليل معنون الى الوزارات لكن بعض هذه الوزارات لم تقم بتعميمها الى تشكيلاتها المرتبطة بها.
- 3- لم يجر على الدليل أي تحديثات إلى الآن علماً ان الدليل صادر في عام 2007 على الرغم من التحديثات التي طرأت على مهنة التدقيق والمحاسبة.
- 4- لم يتم الإشارة إلى المعايير الدولية المعنية في عمل التدقيق الداخلي في الدليل الاسترشادي مما يؤثر الى عدم الاعتماد الى المعايير الدولية عند كتابة الدليل.



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

ومما تقدم يتفق الباحثان مع ما جاء من انتقاد للدليل الاسترشادي وكما تجدر الإشارة الى ان لديوان الرقابة المالي الاتحادي دليل سابق تم تعميمه عام 1988 ولم يتم الإشارة إليه في الدليل الحالي وكذلك ورد في الدليل الاسترشادي " الكفاءة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي وإجراءات التدقيق " اذ لا يوجد معايير للتدقيق الداخلي متبناة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي لكي تعتمد من قبل وحدات التدقيق الداخلي وفي نفس الصفحة ورد هامش يبين فيه " يطلق على وحدات التدقيق الداخلي بوحدة الرقابة الداخلية " وليس من الصحيح تسمية وحدات التدقيق الداخلي بوحدة الرقابة الداخلية لكونه احد أدوات الرقابة وكما هو متفق عليه من قبل جميع الجمعيات والمعاهد المهتمة بمهنة التدقيق الداخلي وبما فيها ديوان الرقابة المالية. وبالإمكان الاطلاع على الدليل الاسترشادي من خلال موقع ديوان الرقابة المالية الاتحادي .

ثانياً : اعتماد ديوان الرقابة المالية الاتحادي اسلوب تدقيق المخاطر في أعمال التدقيق الداخلي :-

أن إجراء التدقيق على أساس المخاطر يوفر فرصاً لإدارة أفضل للوحدة الاقتصادية في المستقبل بدلاً من القيام بنشاط التدقيق كعملية محدودة أو تستند إلى أفراد بل هو نهج التدقيق القائم على المخاطر اذ تم اعتماده لأول مرة من قبل شركة (OCC) في الولايات المتحدة في عام 1995 (Gorener, 2017: 269) . ومن خلال تعريف معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) للتدقيق الداخلي نجد ان الدور الذي يلعبه في تحسين ادارة المخاطر والذي أعده " ضمان موضوعي مستقل ونشاط استشاري يهدف إلى إضافة قيمة لتحسين عمليات الوحدة الاقتصادية " هذا يساعد الوحدة على تحقيق أهدافها وذلك " باتباع نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية وإدارة المخاطر، والرقابة، وعمليات الحوكمة" فضلاً عن المعيار رقم 2100 الذي بين طبيعة عمل التدقيق الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين كل من مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والذي ينبغي ان يقيم فاعلية إدارة المخاطر في الوحدة الاقتصادية ويساهم في تحسينها وهذا ما جاء بالمعيار رقم 2120 من معايير معهد (IIA) (Chartered The, 2013:4) institute of internal auditors .

وقد بين ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي في دليل التدقيق وفق أسلوب المخاطر في اعتماد عمل التدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي إلى إيضاح الاتي " غالباً ما يؤدي وجود تدقيق داخلي فعال إلى تعديل في طبيعة وتوقيت الإجراءات المنفذة بواسطة المدقق المالي وتخفيض في حجم تلك الإجراءات ، فضلاً عن المراحل المتقدمة من عملية التدقيق وعندما يبدو للمدقق الخارجي ان وظيفة التدقيق الداخلي ملائمة لتدقيق القوائم المالية في مجالات محددة ، ينبغي على المدقق الخارجي في هذه الحالة تقويم الإجراءات المنفذة من قبل المدقق الداخلي لتحديد مدى الاستفادة منها في تدقيق تلك المجالات، وقد حددت معايير التدقيق الدولية خصائص لوظيفة التدقيق الداخلي لها تأثير على تقويم المدقق الداخلي لوظيفة التدقيق الداخلي . " (ديوان الرقابة المالي الاتحادي منهج التدقيق وفق اسلوب المخاطر, 77) .

وما جاء في المعيار رقم 610 الصادر عن جمعية المعايير الدولية للتدقيق قد يكون المدقق قادراً على فهم السياسات والإجراءات لوظيفة التدقيق الداخلي اذا كانت وفق منهج منظم وموضوعية ، ان استعمال عمل وظيفة التدقيق الداخلي كجزء من عملية التدقيق ويؤدي هذا العمل إلى التقليل من إجراءات التدقيق التي يتعين القيام بها مباشرة من قبل المدقق الخارجي. ان إجراءات التدقيق التي يعتمد عليها المدقق الخارجي تتحدد بالاتي (AICPA, 2017:3) :

(أ) تحديد ما إذا كان عمل وظيفة التدقيق الداخلي يمكن استعمالها وتقديم المساعدة المباشرة من قبل المدققين الداخليين، وإذا كان الأمر كذلك، في أي المجالات وإلى أي مدى.

(ب) في حالة استعمال عمل وظيفة التدقيق الداخلي، لتحديد ما إذا كان أن العمل مناسب لأغراض التدقيق .

(ج) إذا استخدم المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، على نحو مناسب، يقوم المدقق بالإشراف المباشر على عملهم اذ كان ينظر لمفهوم إدارة المخاطر في الماضي على أنه مفهوم سلبي أما في الوقت الحاضر فينظر للمخاطر باتجاه إيجابي إذ أصبحت تفهم بشكل أوضح من خلال العلاقة بين إدارة المخاطر والأداء الناجح ، وعليه فكل وحدة يكون لديها نظام رقابة داخلي يعمل على إدارة المخاطر بصورة منظمة ووظيفة تدقيق داخلي مستقلة لمراقبة المخاطر وأنظمة رقابة تزود الإدارة العليا بتوقعات المخاطر والتأكيد على كفاءة أنظمة الرقابة ووسائلها المستخدمة لتقليل هذه المخاطر سيزيد فاعلية الادارة العليا في تنفيذ المسؤوليات الإشرافية فيما يتعلق بإدارة المخاطر (سلوم و آخرون, 2012: 100) .



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

ومما تقدم نلاحظ ان دور التدقيق الداخلي مهم في إدارة المخاطر من خلال ما أوضحه تعريف معهد المدققين الداخليين IIA والمعيار رقم 2100 الصادر عن المعهد وكذلك ما جاء في فقرتي المعيار 610 الصادر عن جمعية معايير التدقيق الدولية في اعتماد عمل المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي من خلال فهم وتقييم عمل التدقيق الداخلي وعلى الصعيد المحلي ماجاء في منهج التدقيق وفق اسلوب المخاطر وما اتفق عليه معظم الباحثين من اعتماد عمل التدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي وهذا ما أظهرته الازمات التي ضربت اكبر الشركات العالمية .

ثالثاً : دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تعزيز كفاءة أداء التدقيق الداخلي :-

ازدادت اهمية التدقيق الداخلي في السنوات الاخيرة من خلال الاتجاه المتزايد نحو تحسين كفاءة الاداء الرقابي للوحدة الاقتصادية، إذ تعد كفاءة أداء التدقيق الداخلي هي الاكثر اهتماماً من قبل المدققين الداخليين ومن قبل مستخدمين نتائج التدقيق الداخلي إذ نصت معايير التدقيق الداخلي لـ IIA على (مدير قسم التدقيق الداخلي ان يطور ويحافظ على ضمان وتحسين جودة البرامج التي تغطي جميع جوانب التدقيق الداخلي) (Avram, and others, 2010: 1).

كما يعبر الاداء عن مدى انجاز المهام وان الاداء كمفهوم اقتصر لدى الكثير من الباحثين على المورد البشري دون غيره من الموارد الاخرى إذ يرى بعضهم انه يعني قيام الافراد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله.(مزهودة, 2001: 2) ويرى Kiabel أن التدقيق الداخلي هو أداة لا تقدر بثمن من قبل الإدارة العليا لتحسين الأداء وأن المدققين الداخليين يساعدون الوحدة الاقتصادية ان تكون أكثر كفاءة وفاعلية من خلال القيمة المضافة (Kiabel , 2012 : 4) .

وبين Butler ان الكفاءة هي مجموعة من السلوكيات والمهارات والمعرفة اللازمة للقيام بعمل على نحو فعال (Butler , 2007: 5) .

و أن الكفاءة هي تحقيق الأهداف المطلوبة بأقل وقت وجهد وتكلفة اعتمادا على أدوات قياس معينة تحدد درجة إنجاز هذه الأهداف المطلوبة، فإن كفاءة إجراءات التدقيق تتحدد نتيجة لصفات ونوعية المدققين تبعاً للكفاءة التي يتمتعون بها، وجودة الإجراءات الرقابية للوحدة الاقتصادية التي ينفذ بها نشاط التدقيق الداخلي، أي أن نشاط التدقيق الداخلي هو مؤشر لكفاءة الوحدة ككل، وأن وحدات التدقيق الداخلي قد حققت أهدافها بأقل وقت وجهد وتكلفة ووفق معايير محددة وعالية الجودة (العروذ و شكر, 2009: 478) .

كما بين Utami ان كفاءة أداء التدقيق الداخلي تعكس بمقدرة المدققين الداخليين على تطبيق المعايير الخاصة بالتدقيق الداخلي إذ تتحقق الكفاءة بالاستقلالية لدى المدققين الداخليين والمهارات والمعرفة المستمرة والتي نصت عليها معايير IIA، وكما ينبغي ان تكون كفاءة أداء التدقيق الداخلي من اهم اولويات الوحدة الاقتصادية لأنها توفر العديد من الفوائد منها (Utami , 2016:35) .

ويرى عبدالله ان تنفيذ عمليات التدقيق الداخلي ينبغي ان تكون بكفاءة وحذر مهني معقول ومن خلال المعرفة والمهارات التي ينبغي ان تتوفر لدى المدققين الداخليين والتي يحرص على توفره مدير التدقيق الداخلي ، والالتزام بقواعد السلوك المهني التي اعدتها معهد المدققين الداخليين فضلاً عن الخبرة العلمية والعملية التي تمكنهم من القيام بعمليات التدقيق وكما يعد الاشراف عنصر مهم بكفاءة أداء التدقيق الداخلي (عبدالله، 2012، 148) .

لم تتوقف الجهود لهذا الحد إذ نجد لمعهد المدققين الداخليين سعي لتحقيق تقارب بين كفاءة التدقيق الداخلي ومعايير التدقيق الداخلي IIA من خلال العمل على اطار خصائص الكفاءة إذ بدء المعهد ومن خلال دائرة الأبحاث والدراسات التابعة لمعهد المدققين الداخليين في اوائل عام 1996 في تصميم وانشاء اطار لكفاءة التدقيق الداخلي ليكون له محل تقدير على الصعيد الدولي (Sawyer & others, 2003: 17) .

كما جاءت اخلاقيات المهنة الصادرة عند معهد المدققين الداخليين IIA بالكفاءة والتي بينتها على المدقق الداخلي استعمال المهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي، وتتمثل قواعد الكفاءة في الاتي (بلال, 2015: 69) :

- 1- أن يؤدي الخدمات التي تكون لديه المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها.
- 2- أن يؤدي خدمات التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

3- أن يعمل باستمرار على تحسين مهاراته وجودة الخدمات التي يؤديها. كما بين الاطار الاخير لمعهد المدققين الداخليين لكفاءة التدقيق الداخلي (IIA) لعام 2013 بأنه أداة تحدد الكفاءات اللازمة من أجل تلبية متطلبات الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) للتحقق من نجاح أداء التدقيق الداخلي. و كما جاء اطار كفاءة التدقيق الداخلي كما عرضه معهد المدققين الداخليين الامريكي IIA بنقاط اساسية وكالاتي:

(The institute of internal auditors ,2013,:2-3)

- 1- أخلاقيات المهنة: تطبيق اخلاقيات المهنة.
- 2- إدارة التدقيق الداخلي: تطوير وإدارة وظيفة التدقيق الداخلي.
- 3- IPPF: تطبيق الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF).
- 4- الحوكمة والمخاطر والرقابة: تطبيق وفهم شامل للحوكمة والمخاطر والرقابة المناسبة للوحدة الاقتصادية.
- 5- المهارات: ان يحافظ المدقق الداخلي على الخبرة والمهارات في بيئة الأعمال.
- 6- التواصل: التواصل بين المدقق الداخلي والادارة العليا.
- 7- الإقناع والتعاون: إقناع وتحفيز الآخرين من خلال التعاون.
- 8- التفكير النقدي: يطبق تحليل العملية، ذكاء الأعمال وتقنيات حل المشكلات .
- 9- ايصال نتائج التدقيق الداخلي : توصيل التقارير التدقيق الداخلي الى الادارة العليا.
- 10- التحسين والابتكار: يدفع التدقيق الداخلي الادارة الى التحسين والابتكار.

يرى الباحثان ان اطار كفاءة التدقيق الداخلي جاء كتطبيق لمعايير IIA فضلاً عن مبادئ اخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي فمن خلال العشر نقاط الرئيسية للاطار نجد انها بدأت بالالتزام بالمبادئ الاخلاقية للمدقق الداخلي وتم تطوير وإدارة التدقيق الداخلي وهذا ما بينه المعيار 1300 والتمثل بالمحافظة على برنامج ضمان وتحسين الجودة إذ يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي وجاء والمهارات والنعاه المهنية اللازمة إذ تعد المهارات عبارة مشتركة بين المعرفة والكفاءة الواجب توفرها في المدقق الداخلي للاضطلاع بمسؤولياته ، وهذا ما جاء في المعيار رقم 1200. كما ان تطبيق الاطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) تتم من خلال المبادئ الاخلاقية والالتزام بمعايير التدقيق الداخلي ، فضلاً عن الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر قد تضمنها المعيار 2100 إذ ينبغي على المدقق الداخلي التقييم والاسهام كل من مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك من خلال انتهاج منهج منظم يعمل على اضافة قيمة للوحدة الاقتصادية ، وايضاً المعيار 2000 والتمثل في ادارة نشاط التدقيق الداخلي التي تضيف قيمة للوحدة الاقتصادية ، وكذلك ايصال النتائج وقبول المخاطر على مستوى الوحدة الاقتصادية قد بينها المعيار 2500 - 2600 وان الابتكار والتحسين يدفع الادارة نحو أداء كفو، اما الدليل الاسترشادي فنجده اقتصر على ايضاح كفاءة ونزاهة الموظفين في تأدية المسؤوليات الموكلة لهم و قد يكون نظام الرقابة الداخلية جيداً وفعالاً بفضل كفاءة ونزاهة الموظفين وجاءت هذه الفقرة ضمن مفهوم عناصر الرقابة الداخلية، وفيما يخص مفهوم التدقيق الداخلي فقد بينها في مهارات وسلوكيات يجب أن يتمتع بها المدققين الداخليين من حيث الكفاءة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي وإجراءات التدقيق فنرى ان الديوان ليس لديه معايير تخص عمل التدقيق الداخلي ما عدا الدليل الاسترشادي والذي يفتقر الى جوانب كثيرة تضمنتها معايير التدقيق الداخلي IIA . ومن خلال المقارنة اعلاه نجد ان الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي IIA واخلاقيات المهنة التي اعدتها معهد المدققين الداخليين IIA تعد هي اساس في الحصول على كفاءة أداء التدقيق الداخلي وان ما توفره وحدات التدقيق الداخلي يعد مصدر معلومات لمساعدة الادارة العليا في تقييم لأداء الوحدة الاقتصادية .



المحور الرابع / الجانب العملي لتحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: اختبار صدق وثبات الاستبانة:

تم التأكد من صدق أداة الاستبانة لقياس متغيرات البحث، والتي تتمثل بنوعين من الاختبارات هما، اختبار الصدق الظاهري، واختبار صدق المضمون أو صدق المحتوى وكالاتي:

1. الصدق الظاهري:

يعد الصدق من الشروط الضرورية واللازمة لبناء الاختبارات والمقاييس والصدق الظاهر هذا يدل على مدى قياس الفقرات للظاهرة المراد قياسها ، وإن أفضل طريقة لقياس الصدق هو الصدق الظاهري والذي هو عرض فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء للحكم على صلاحيتها ، وقد تحقق صدق المقياس ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المتخصصين في قطاع المحاسبة ، وكانت نسبة الاتفاق للخبراء على فقرات المقياس (81 %) وهي نسبة مقبولة .

2. معامل (ألفا) للاتساق الداخلي:-

تم التحقق من ثبات فقرات أداة البحث من خلال معامل (Cronbach's Alpha) إذ يزيدنا معامل ألفا بتقدير جيد في أغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة الى أخرى ولاستخراج الثبات وفق هذه الطريقة تم استعمال جميع استمارات البحث البالغ عددها (92) استمارة، ثم استخدمت معادلة (ألفا) إذ بلغت قيمته (0.95) لجميع فقرات الاستبانة ، إذ تتراوح قيمة ألفا ما بين (صفر – 1) وتكون مرتفعة كلما اقتربت من (1) ، وإن القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا هي (60%) فأكثر في حين بلغت (95 %) لجميع فقرات الاستبانة وهي نسبة عالية تعطي المزيد من الثقة في استعمال الاستبانة وقدرتها على تحقيق أهداف البحث .

ثانياً: المعلومات العامة (الديموغرافية) للعينة :

الجدول رقم (3) يلخص المعلومات الديموغرافية لعينة البحث.

جدول رقم (3)

ت	المتغير	الفئات	التكرار	النسبة
1	مكان العمل	ديوان الرقابة المالية الاتحادي	10	10.9%
		وزارة الكهرباء	8	8.7%
		وزارة التخطيط	13	14.1%
		وزارة المالية	10	10.9%
		وزارة النفط	13	14.1%
		وزارة التربية	9	9.8%
		وزارة التجارة	7	7.6%
		وزارة الصحة والبيئة	7	7.6%
		وزارة التعليم العالي والبحث العلمي	15	16.3%
المجموع				
2	العنوان الوظيفي	معاون مدقق	8	8.7%
		مدير	10	10.9%
		مدقق أقدم	13	14.1%
		معاون مدير	30	32.6%
		معاون محاسب	2	2.2%
		محاسب	6	6.5%
		محاسب أقدم	12	13.0%
		اخرى	11	12.0%
المجموع				
92				



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

9.9%	9	معهد	المؤهل العلمي	3
76.1%	70	بكالوريوس		
4.3%	4	دبلوم عالي		
4.3%	4	ماجستير او ما يعادلها		
5.4%	5	دكتوراه او ما يعادلها		
100%	92	المجموع		
71.7%	66	محاسبة	التخصص العلمي	4
12.0%	11	إدارة عامة		
7.6%	7	علوم مالية ومصرفية		
8.7%	8	أخرى		
100%	92	المجموع		
32.6%	30	5-10 سنة	سنوات الخدمة	5
23.8%	22	11-15 سنة		
20.7%	19	16-20 سنة		
10.9%	10	21-25 سنة		
12.0%	11	أكثر من 25 سنة		
100%	92	المجموع		
45.7%	42	من 1 - 3 دورة	دورات التدريب في مجال التدقيق الداخلي	6
18.5%	17	من 4 - 7 دورة		
6.5%	6	من 8 - 11 دورة		
1.1%	1	من 11-15 دورة		
28.3%	26	لا يوجد		
100%	92	المجموع		

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4) بأن نسبة أفراد عينة البحث الذين تم اختيارهم وفق مكان العمل كانت للذين يعملون بوزارة التعليم العالي والبحث العلمي بنسبة (16.30%) وفي وزارة النفط ووزارة التخطيط لكل منهما بنسبة (14.10%) وفي وزارة المالية وديوان الرقابة المالية الاتحادي لكل منهما بنسبة (10.90%) وفي وزارة التربية بنسبة (9.80%) وفي وزارة الكهرباء بنسبة (8.70%) وفي وزارة التجارة ووزارة الصحة والبيئة لكل منهما بنسبة (7.60%). حرص الباحثان على تكون الاجابات التي حصل عليها من جميع العاملين في مجال التدقيق الداخلي العاملين في مقر الوزارات العراقية لعينة البحث والعاملين في قسم التدقيق الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي ومن حملة الشهادات معهد بكالوريوس وماجستير وما يعادلها و الدكتوراه وما يعادلها وكذلك سنوات الخدمة وفي الاخير الدورات التدريبية في مجال التدقيق الداخلي مما يعزز من صدق الاستبانة .

ثالثاً : التحليل الإحصائي الوصفي لمحاوَر الإستبانة :

يتناول هذا الجزء الوصف الإحصائي لكل فقرة من فقرات المحاور التي تضمنتها الإستبانة ، وباستعمال نظرية الغاية المركزية الاحصائية ولكبر حجم عينة البحث فهذا يدل على إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي لذلك سيتم استعمال الاختبارات المعلمية باستخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة، ولخصت النتائج وفقاً للمحاور الآتية:

المحور الأول - دعم الإدارة العليا لوحدة التدقيق الداخلي في اعتماد الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي: بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (4.06) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بان اجابات العينة في هذا المحور متجه نحو الاتفاق والاتفاق بشدة، وبانحراف معياري (0.39) .



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

ومن خلال نتائج معامل الاختلاف لأسئلة الاستبانة للمحور الأول ظهر في المرتبة الأولى فقرة (تمثل وحدات التدقيق الداخلي أداة مهمة وأساسية تستند عليها الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية). بنسبة (14%) وان معامل الاختلاف كلما كان قريب على الصفر كلما كان معامل التشنت قليل وهو يبين أهمية هذا السؤال من قبل عينة البحث وظهر في المرتبة الثانية والثالثة (يلتزم المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند تنفيذ الإجراءات الخاصة بالوحدة)، (تعمل الإدارة على وجود وحدات التدقيق الداخلي كونه ضمن الالتزام بضوابط نظام الرقابة الداخلية التي تكون رادعاً لمنع ارتكاب الأخطاء والغش أو التلاعب). إذ تمثل هذه النسبة مدى حاجة الإدارة العليا لخدمات التدقيق الداخلي من إذ المفهوم الحديث والمفهوم القديم والذي يتمثل بالفحص والتقويم وتقديم الخدمات الاستشارية والتأكدية تعد هذه الخدمات محل اطمئنان من قبل الإدارة العليا على مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والحفاظ على الموجودات والمال العام ومدى تطبيقها وتقويم نظام الرقابة الداخلية الذي يكون من مسؤولية الإدارة العليا.

المحور الثاني:- (اعتماد معايير التدقيق الداخلي IIA في تحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي) بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (4.22) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بان اجابات العينة في هذا المحور متجه نحو الاتفاق والاتفاق بشدة، وبانحراف معياري (0.36). ومن خلال نتائج معامل الاختلاف لأسئلة المحور الثاني من الاستبانة ظهر في المرتبة الأولى فقرة (ضرورة امتلاك قسم التدقيق الداخلي صلاحيات كافية تخوله في الاطلاع على أنشطة جميع أقسام الوحدة الاقتصادية بما فيها الاتصال بموظفيها). إذ بلغت نسبته (12%) وان معامل الاختلاف كلما كان قريب على الصفر كلما كان معامل التشنت قليل وهو يبين أهمية هذا السؤال من قبل عينة البحث وظهر في المرتبة الثانية والثالثة وان معامل الاختلاف لجميع اسئلة المحور الثاني متقاربة لحداً ما وهذا يدل على تجانسها والحاجة لها في عمل وحدات التدقيق الداخلي التي تمكنها من الوفاء بالغرض الذي نشأت من اجله وحاجة هذه الوحدات لمثل هكذا معايير تحكم عملها من حيث تحديد الاهداف والصلاحيات والمسؤوليات وهي ما جاءت بالمرتبة الأولى من معامل الاختلاف والاستقلالية والموضوعية والمهارات وبذل العناية المهنية اللازمة وجاء في المرتبة الثانية والثالثة (يعتمد المدقق الداخلي في حكمه وقراراته على أدلة موضوعية غير منحازة إلى أي قسم داخل الوحدة)، (يعتمد نجاح عملية التدقيق الداخلي على ما يمتلكه المدققين من المهارات والمعارف والكفاءات الأخرى الضرورية لإنجاح عمل التدقيق الداخلي).

المحور الثالث:- أن تحسين الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية وفق معايير التدقيق الداخلي IIA سيعزز كفاءة أداء التدقيق الداخلي. بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (4.19) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بان اجابات العينة في هذا المحور متجه نحو الاتفاق والاتفاق بشدة، وبانحراف معياري (0.39) ومن خلال نتائج معامل الاختلاف لأسئلة الاستبانة للمحور الثالث ظهر في المرتبة الأولى فقرة (حث الإدارة العليا وحدات التدقيق الداخلي بتطبيق الدليل الاسترشادي المعد وفق معايير IIA سيعزز من كفاءة أداء التدقيق الداخلي) بنسبة (13%) وان معامل الاختلاف كلما كان قريب على الصفر كلما كان معامل التشنت قليل وهو يبين أهمية هذا السؤال من قبل عينة البحث وظهر في المرتبة الثانية والثالثة الفقرة (التوزيع العادل للصلاحيات والمسؤوليات بين أفراد وحدة التدقيق الداخلي يعزز من كفاءة أداء التدقيق الداخلي) (معايير التدقيق الداخلي IIA قادرة على تعزيز كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي) من خلال عرض هذه الفقرات يتبين ان التوزيع العادل للصلاحيات والمسؤوليات وكذلك اعتماد الدليل الاسترشادي المعد وفق معايير التدقيق الداخلي IIA و تطبيق هذه المعايير قادرة على تعزيز كفاءة أداء التدقيق الداخلي والتي تساعد الإدارة العليا في اضافة قيمة للوحدة الاقتصادية.



رابعاً : الاختبار التائي لعينة واحدة: T. TEST

لأثبت فرضيات البحث بين فقرات المحاور والمتمثل بالعلاقة بين متغيرين و لقياس هذه العلاقة سوف يتم استخدام الاختبار التائي لعينة واحدة وهو اختبار الوسط الحسابي مع الوسط الفرضي ففي حالة معنوية الاختبار يقارن الوسط الحسابي مع الوسط الفرضي فإذا كان الوسط الحسابي اكبر من الوسط الفرضي هذا يعني بان المعنوية لصالح الوسط الحسابي اي ان تطبيق المحور بالشكل الايجابي اما اذا كان الوسط الحسابي اصغر من الوسط الفرضي هذا يعني بان المعنوية لصالح الوسط الفرضي اي ان تطبيق المحور بالشكل السلبي اي العكسي اما فرضيات الاختبار فهي:

$$H_0: \mu = \mu_0$$

V_s

$$H_1: \mu \neq \mu_0$$

إذ ان:

μ : يمثل الوسط الحسابي للمحور المطلوب

μ_0 : يمثل الوسط الفرضي

اما فرضيات الاختبار فهي:

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الاولى من الفرضية الرئيسية والتي تنص:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دعم الادارة العليا والتزام وحدات التدقيق الداخلي في اعتماد الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دعم الادارة العليا والتزام وحدات التدقيق الداخلي في اعتماد الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي .

وظهرت النتائج كما في الجدول (4):

جدول (4)

الاختبار التائي لعينة واحدة بين دعم الادارة العليا والتزام وحدات التدقيق الداخلي في اعتماد الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي

الدالة	القيمة التائية الجدولية	درجة الحرية	الوسط الفرضي	القيمة التائية المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
دال	1.662	91	3	26.27	0.39	4.06

بلغت القيمة التائية المحسوبة (26.27) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (91) والبالغة (1.662) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة اي توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دعم من الادارة العليا بوحدات التدقيق الداخلي في اعتماد الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي في عينة البحث ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (4.06) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بان المعنوية لصالح الوسط الحسابي اي ان عندما يكون هناك دعم من الادارة العليا في اعتماد الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي يؤدي الى كفاءة أداء افضل لوحدات التدقيق الداخلي .

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية والتي تنص:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التدقيق الداخلي (IIA) وتحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي .

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التدقيق الداخلي (IIA) وتحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي.

وظهرت النتائج كما في الجدول (5):



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

جدول (5)

الاختبار الثاني لعينة واحدة بين اعتماد معايير التدقيق الداخلي (IIA) وتحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة التائية المحسوبة	الوسط الفرضي	درجة الحرية	القيمة التائية الجدولية	الدلالة
4.22	0.36	32.34	3	91	1.662	دال

بلغت القيمة التائية المحسوبة (32.34) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (91) والبالغة (1.662) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة اي توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعتماد معايير التدقيق الداخلي (IIA) وتحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي في عينة البحث ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (4.22) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بان المعنوية لصالح الوسط الحسابي اي ان عندما تكون هناك معايير للتدقيق الداخلي معمول بها دوليا سيؤدي الى تحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي .

ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة المنبثقة من الفرضية الرئيسية ا والتي تنص

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدليل الاسترشادي المعد وفق معايير (IIA) وتعزيز كفاءة أداء التدقيق الداخلي

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدليل الاسترشادي المعد وفق معايير (IIA) وتعزيز كفاءة أداء التدقيق الداخلي

وظهرت النتائج كما في الجدول (6)

جدول (6)

الاختبار الثاني لعينة واحدة بين الدليل الاسترشادي المعد وفق معايير IIA وتعزيز كفاءة الاداء

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة التائية المحسوبة	الوسط الفرضي	درجة الحرية	القيمة التائية الجدولية	الدلالة
4.19	0.40	28.70	3	91	1.662	دال

بلغت القيمة التائية المحسوبة (28.70) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (91) والبالغة (1.662) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة اي توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الدليل الاسترشادي المعد وفق معايير (IIA) وتعزيز كفاءة أداء التدقيق الداخلي في عينة البحث ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (4.19) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بان المعنوية لصالح الوسط الحسابي اي ان عندما يكون هناك دليل استرشادي معد وفق معايير (IIA) سيعزز من كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي.

رابعا: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية باستعمال معامل ارتباط بيرسون r :

ولاختبار الفرضيات الرئيسية استخدم الباحثان معامل الارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين كل من المحور الاول والمحور الثالث والعلاقة بين المحور الثاني والمحور الثالث .

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفق معايير IIA و تعزيز كفاءة أداء التدقيق الداخلي

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفق معايير IIA و تعزيز كفاءة أداء التدقيق الداخلي.

وظهرت النتائج كما في الجدول (7)



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

جدول (7)
يبين معامل الارتباط بين المحاور

حجم العينة	مستوى دلالة sig	معامل ارتباط r	المحاور
92	0.000	0.508	هل يوجد ارتباط بين المحور الاول دعم الادارة العليا في اعتماد الدليل الاسترشادي في عمل وحدات التدقيق الداخلي. والمحور الثالث أن تحسين الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية وفق معايير التدقيق الداخلي IIA سيعزز كفاءة أداء التدقيق الداخلي.
92	0.000	0.772	هل يوجد ارتباط بين المحور الثاني اعتماد معايير التدقيق الداخلي IIA في تحسين الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي والمحور الثالث أن تحسين الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية وفق معايير التدقيق الداخلي IIA سيعزز كفاءة أداء التدقيق الداخلي.

نلاحظ من الجدول اعلاه ان العلاقات بين المحاور طردية وذات دلالة معنوية عالية جداً (أقل او تساوي 0.001) وكما يلاحظ ان نسبة الارتباط بين المحور الاول المتمثل بدعم الادارة العليا في اعتماد الدليل الاسترشادي في عمل وحدات التدقيق الداخلي. والمحور الثالث بتحسين الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية وفق معايير التدقيق الداخلي IIA سيعزز كفاءة أداء التدقيق الداخلي . كانت (0.508) وان العلاقة بين المحور الثاني المتمثل اعتماد معايير التدقيق الداخلي IIA في تحسين الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي. وارتباطه بالمحور الثالث أن تحسين الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية وفق معايير التدقيق الداخلي IIA سيعزز كفاءة أداء التدقيق الداخلي . كانت (0.772) وهي اكبر من المحورين السابقين وهذا يدل على ان تحسين الدليل الاسترشادي المعد وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي سيعزز من كفاءة أداء التدقيق الداخلي وهذا يدل على قبول الفرضية البديلة والتي تنص على توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تحسين الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفق معايير IIA و تعزيز كفاءة أداء التدقيق الداخلي . ورفض الفرضية الصفرية .

المحور الخامس / الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات :-

1. ان وظيفة التدقيق الداخلي بمفهومها القديم عاجزة عن إضافة قيمة للوحدات الاقتصادية في ظل التوسع الكبير للأنشطة و الحاجة إلى خدمات تأكيدية و استشارية فضلاً عن خدمات التقليدي للتدقيق الداخلي .
2. تتميز وظيفة التدقيق الداخلي بوجود معايير التدقيق الداخلي وميثاق اخلاقيات المهنة الصادرة عن معهد المدققين الامريكي IIA التي ينبغي ان يتحلى بها المدقق الداخلي عند ممارسته وظيفته التدقيق الداخلي .
3. يتمثل عمل وحدات التدقيق الداخلي بتحديد طبيعة العمل بشأن التقييم والاسهام في تحسين ادارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة من خلال اتباع نهج منظم يتبعه المدقق الداخلي في اداء المهام بدأ بالتحضير للمهمة ومن ثم تنفيذ المهمة واخيراً اعداد التقارير وتوصيل النتائج والوصول الى مخاطر مقبولة للوحدة الاقتصادية .
4. تعد معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن الـ IIA محل اهتمام الكثير من الدول و بالأخص الدول الكبرى التي تبنت هذه المعايير مثلاً استراليا، بريطانيا، اليابان، كوريا، كندا وعلى الصعيد العربي تبنتها الدول السعودية ، الامارات ، لبنان ، الكويت ، سلطنة عمان ، الاردن وفي العراق يوجد الدليل الاسترشادي الذي يفتقر الى جزء كبير من توجيهات المعايير التي تهتم بعمل التدقيق الداخلي .
5. تبين نتائج التحليل ان ارتباط وحدات التدقيق الداخلي بالإدارة العليا لا يضمن الاستقلالية التامة إذ ان هناك بعض الأعمال والأنشطة تتعارض مع الإدارة العليا ذاتها التي تضعف من استقلالية وحدات التدقيق الداخلي ، إذ بلغ معامل الاختلاف (18%) .



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

6. تبين أن وحدات التدقيق الداخلي عينة البحث تلتزم بتطبيق الدليل الاسترشادي في عملها ، لكن هذا الدليل غير كافي لتعزيز كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي ، و إن هذا الالتزام ينعكس على دور وأهمية التدقيق الداخلي في الوقت الحالي.
7. كانت نسبة حملة شهادة البكالوريوس في المحاسبة أكثر من 70% وهي مؤشر جيدة يسهم في التوجه نحو المعايير IIA التي تخص عمل وحدات التدقيق الداخلي .
8. ضرورة تشجيع الإدارة العليا موظفي التدقيق الداخلي في الحصول على شهادات في مجال التدقيق الداخلي مثل شهادة المدقق الداخلي CIA المعتمدة دولياً.
9. توجد علاقة طردية بين تحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي وتعزيز كفاءة أداء التدقيق الداخلي إذا حصل على نسبة ارتباط 0.772 وهي نسبة قوية تعزز من تحسين الدليل الاسترشادي وفقاً لمعايير IIA .

ثانياً : التوصيات :-

1. ضرورة تبني مفهوم التدقيق الداخلي الحديث كونه يعمل على إضافة قيمة للوحدات الاقتصادية ، بتقديمه الخدمات التأكيدية و الاستشارية أخرى فضلاً عن تقديمه الخدمات التقليدية ، و توفير الإمكانيات المادية والمالية اللازمة لتبني هذا المفهوم
2. ضرورة اتباع منهج منظم لإدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة لتحسين عمليات الوحدة والعمل على إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية .
3. من الضروري ان تكون وحدات التدقيق الداخلي مستقل من خلال الانفصال المالي عن الوحدة الاقتصادية والبقاء على الارتباط الإداري بالوحدة مع التأكيد على الارتباط بأعلى مستوى اداري .
4. ضرورة اهتمام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالمدققين الداخليين كمجال وظيفي ينبغي ان يكون له قواعد ومعايير متعارف عليها اسوة بالمحاسبين القانونيين ، فضلاً عن السعي الى اقامة دورات تدريبية كونها احد اهداف ديوان الرقابة المالية الاتحادي
5. الاستفادة من تجارب دول الجوار في تطبيق معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في اعداد الادلة الاسترشادية لوحدات التدقيق الداخلي .
6. ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي باعتماد معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي فضلاً عن اعداد دليل اجراءات خاص بكل وزارة يقوم العمل عليه من قبل الهيئات المتواجدة في الوحدة الاقتصادية (الوزارة) و وحدات التدقيق الداخلي للوحدة الاقتصادية لاختلاف حاجات هذه الوحدات الى ادلة اجرائية يحكم عملها .
7. ضرورة وجود جمعية للمدققين الداخليين ترتبط بمعهد المدققين الداخليين IIA لتساعد على توفير شهادات معتمدة للتدقيق الداخلي وتوفير نقطة اتصال بينهم .
8. ضرورة تبني معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ليعزز من كفاءة وحدات التدقيق الداخلي.

المصادر والمراجع

أولاً- المصادر العربية

- 1- ابو السعود ، ممدوح ، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات ، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، المؤتمر العربي الاول ، الشارقة ، الامارات العربية، 2009م.
- 2- الانتوساي ، التعريف بقيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، المؤتمر الحادي والعشرين خلال انعقاده في العام 2013م.
- 3- البجيرمي ، شادي صالح ، دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، 2011م.



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

- 4- بعوج ، فاطمة ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، دراسة الحالة لمؤسسة الجزائرية لنسيج والتجهيز -SONITEX- بسكرة ، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المالية والمحاسبة ، جامعة محمد خيضر ،كلية العلوم الاقتصادية ، 2015م.
- 5- بلال، براج ، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ، قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة محمد بوقرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015م.
- 6- بلخادم ، حنان ، أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص : فحوص محاسبي ،جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016م.
- 7- ترجمة الجمعية السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير التدقيق الدولية لسنة 2016- 2017.
- 8- الجمال ،جيهان عبد المعز، المراجعة وحوكمة الشركات ، الطبعة الاولى ، دار الكتاب الجامعي ، العين، الامارات العربية المتحدة، 2014 م
- 9- حمد ، منى كامل ، دور الاتجاهات المعاصرة للتدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والاداري ، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية ، العدد 45 ، المجلد 23 ، 2016م.
- 10- الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، سرايا ، محمد السيد ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ،المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، مصر ، 2009م.
- 11- ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، دائرة شؤون الفنية والدراسات، منهج التدقيق وفق اسلوب المخاطر .
- 12- ديوان الرقابة المالية الاتحادي، دائرة شؤون الفنية والدراسات، اعمام ، 2007
- 13- ديوان الرقابة المالية الاتحادي، دائرة شؤون الفنية والدراسات، الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات، 2007.
- 14- رزوقي ، منال نافع ، تقييم دور اجهزة التدقيق الداخلي دراسة ميدانية في المنشأة العامة لتجارة السيارات ، لإكمال متطلبات نيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة ، جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد ، 1986م.
- 15- سلوم ، حسن عبد الكريم، جوهر ، كريمة علي ، عبد الكريم ، شاكرا ، التدقيق الداخلي والتغيير الاستراتيجي ، مجلة الادارة والاقتصاد ، مجلد 35 ، العدد 93 ، 2012م.
- 16- شربة ، علي هاتف عبد علي ، تحسين جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية بأستخدام معايير تقنية Six Sigma ، لإكمال متطلبات نيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة، الجامعة المستنصرية ، كلية الادارة والاقتصاد ، 2015م.
- 17- الشوبكي ، يونس عليان ، اهمية التدقيق الداخلي في الشركات الاردنية المساهمة العامة في الحد من المخاطر الاحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد 30، العدد الاول، 2014م.
- 18- عبدالله ، خالد امين ، التدقيق والرقابة في البنوك ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2012م.
- 19- العرود ،شاهر فلاح ،شكر، طلال حمدون، جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية ،المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد 5، العدد4، 2009م.
- 20- علي اكبر، حكمت بخش، جودة التدقيق الداخلي في ضوء معايير التدقيق الدولية إطار مقترح، مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2015م.
- 21- القاضي ، حسين يوسف ، دحدوح ، حسين احمد ، قريط عصام نعمة ، التدقيق الداخلي ، منشورات جامعة دمشق ، دمشق ، سوريا ، 2008م.
- 22- محمد ، الامام احمد يوسف ، احمد ، بدرالدين فاروق ، منصور، فتح الرحمن حسن ، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار ، مجلة العلوم الاقتصادية ، مجلد 16، العدد الاول ، 2015م.
- 23- المدلل ، يوسف سعيد يوسف ، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري ، قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ،الجامعة الاسلامية غزة ، كلية التجارة ، 2007م.



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

- 24- مزهودة ، عبد المليك ، الاداء بين الكفاءة والفاعلية مفهوم وتقييم ،مجلة العلوم الانسانية ، جامعة محمد خيضر ، العدد الاول ، 2001م.
- 25- نجم ، بان توفيق ، تقييم فاعلية اجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات في ظل معايير العامة للتدقيق الداخلي ، لإكمال متطلبات نيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة ، جامعة البصرة ، 2006م.
- 26- النونو، كمال محمد سعيد كمال ،مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية العاملة في غزة ، قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ،الجامعة الاسلامية غزة ، كلية التجارة ،2009م.
- 27- هاشم ، هاشم علي ، عبد الزهرة ، عصام يونس ،انموذج اعادة تصميم وظيفة التدقيق الداخلي باعتماد ادارة المخاطر ، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة، المجلد 8 ، العدد 15 ، 2015م.
- 28- الوردات ، خلف عبدالله ، دليل التدقيق الداخلي وفق معايير الدولية الصادرة عن IIA ، الطبعة الاولى ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ،2014م .
- 29- الوقاد ، سامي محمد ، وديان ، لؤي محمد ، تدقيق الحسابات (1) ، الطبعة الاولى ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن،2010م
- 30- الياور ، علي عصام محمد علي ، نظام الرقابة الداخلية الاطار النظري والاجراءات العملية ،الطبعة الاولى ، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية ، بغداد العراق ، 2014م.
- 31- اليوسف، نضال عبد الجليل علي ، مدى إمكانية اعتماد معايير التدقيق الداخلي في عمل وحدات التدقيق الداخلي ،قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، 2010م.

ثانياً:- المصادر الأجنبية .

- 1- AICPA , 2017,Using the Work of Internal Auditors, Source: SAS No. 128.
- 2- Anderson, Urton L, Christ , Margaret H, d Janvrin, Diane J,2015 Comments by the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on The Institute of Internal Auditors' Proposed Enhancements to the International Professional Practices Framework , American Accounting Association ,vol 9 , No 1.
- 3- Arens, A.A., Elder, R. J. and Beasley, M. S., 2014, Auditing & Assurance Services,15 edition , Pearson Education, Inc, New Jersey, USA
- 4- Avram ,critina bota, POPA, Ioan, stefanescn , critina ,2010,methods of measuring the performance of internal audit, research Gate,Vol. 10, Special Number, 2010.
- 5- Bailey, anderew D, Gramaling ,Andrew A, Rammoorit , Sridhar , 2003,Research opportunities in internal auditing , The Institute of Internal Auditors.
- 6- Buregeya , Pascal , 2007,the role of internal auditing in the organizational performance of the Rwanda revenue authority , Submitted in fulfillment of the requirement for the degree magister .
- 7- Butler , chris , 2007, Government Internal Audit Competency Framework.
- 8- Chartered The institute of internal auditors , 2013 , Effective Internal Audit in the Financial Services Sector . September , London.
- 9- Chartered The institute of internal auditors ,Code of Ethics ,2016, Chartered Institute of Internal Auditors.



- 10-Coetzee , GP , Bruyn , R du ,2001, The relationship between the new IIA Standards and the internal auditing profession , Meditari Accountancy Research Vol. 9 .
- 11-Gavaletz , Kimberly , 2006 , certified internal auditing , Publications the institute of internal auditors.
- 12-George, Drogalas, Theofanis ,Karagiorgos, Konstantinos, Arampatzis, 2015, Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece , International Review of Management and Marketing, Vol. 4, No.1.
- 13-Gorener, Ali , 2017 , Risk Based Internal Audit, Springer International Publishing AG 2017.
- 14-Hirth Jr ,Robert B, 2009,Guide to Internal Audit , 2 ed , Protiviti Inc. An Equal Opportunity Employer
- 15- Hung ,jung-hua , han,hui-lin , 1998 , An Empirical Study on Effectiveness of Internal Auditing for Listed Firms in Taiwan , National Central University.
- 16-International Federation of Accountants,,2015, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2015 Edition , International Federation of Accountants.
- 17-Kiabel , Bariyima David ,2012 , Internal Auditing and Performance of Government Enterprises: A Nigerian Study, Global Journal of Management and Business Research Volume 12 Issue 6.
- 18-Karagiorgos, Theofanis , Drogalas , George , Eleftheriadis , Iordanis , Christodoulou, Petros ,2010 ,internal audit contribution to efficient risk management, journal of business management. 2 , NO. 1.
- 19-McDonald, Robert N ,2005, Auditing for sochal change , 6th Global Forum on Reinventing Government Towards Participatory and Transparent Governance 24 – 27 May 2005, Seoul, Republic of Korea.
- 20-Ministry of Finance Royal Government of Bhutan , 2014 ,Code of Ethics For Internal Auditors Royal Government of Bhutan , 2014 , Ministry of Finance, Royal Government of Bhutan.
- 21-Munteanu , Victor , Zaharia , Dragos Laurentiu ,2014, Current Trends in Internal Audit, 5th World Conference on Educational Sciences 2013, Social and Behavioral Sciences 116 .
- 22-Ridley, Jeffrey , D'Silva, Kenneth , Creativity and Innovation: Keys to a successful future for Internal Auditing , entre for Research in Accounting, Finance and Governance Department of Accounting & Finance, London South Bank University London SE1 0AA, England .
- 23-Sawyer ,Lawrence B, Dittenhofer ,Mortimer A ,Scheiner ,james H, 2003, the practice of modern internal auditing ,5th edition, The Institute of Internal Auditors
- 24-Shaban , Osama Samih , 2014, The Extent of Applying the International Internal Audit Standards by the Telecommunication Companies Operating in Jordan , British Journal of Applied Science & Technology, vol 4, No 9.



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي
وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

- 25-Soltani, bahram ,2007,Auditing An International Approach, one edition , Pearson Education Limited .
- 26-Stavreski , Zoran ,2010 , Code of Ethics Introduction , Minister of Finance , Official Gazette of the Republic of Macedonia, No.136 .
- 27-Switzer, susan, 2007, Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley, John Wiley & Sons, Inc.
- 28-The institute of internal auditors Global , 2017, Certification Candidate Handbook , The institute of internal auditors, New York USA.
- 29-The institute of internal auditors Global, 2013,Certification Candidate Handbook , The institute of internal auditors New York USA.
- 30-The Institute of Internal Auditors, 2013 , The IIA Global Internal Audit Competency Framework, Institute of Internal Auditors, Inc.
- 31-The Relevant Internal Audit Standard Issued by of uk , 2017 , Public Sector Internal Audit Standards, Issued by the Relevant Internal Audit Standard Setters In collaboration with chartered institute of internal auditors.
- 32-Traice ,Joanne Paula , 2016 , Drive Your Career Forward IIA Certifications and Qualifications ,the institute of internal auditors.
- 33-Utami , Helianti , 2016, A Case Study of Internal Auditing Practice in a State-Owned Enterprise in Indonesia , A thesis submitted in partial fulfilment of the requirements for the award of the Degree of Doctor of Philosophy .
- 34-Pickett , K. H. Spencer ,2005 , the Essential Hand book of internal Auditing, two edition , John Wiley & Sons, England.
- 35-Roth, Debi , 2017, The IIA's 2017 International Professional Practices Framework, Publications the institute of internal auditors.

ثالثاً :- المواقع الالكترونية

- (<https://na.theiia.org>) •
- (<https://global.theiia.org>) •

ملحق رقم واحد
يبين وصف فقرات المحور الاول

معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		الفقرات
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
%16	0.68	4.38	-	-	2.2	2	4.3	4	46.7	43	46.7	43	تعمل الإدارة على وجود وحدات التدقيق الداخلي كونه يضمن الالتزام بضوابط نظام الرقابة الداخلية التي تكون رادعاً لمنع ارتكاب الأخطاء و الغش أو التلاعب.
%14	0.62	4.46	-	-	-	-	6.5	6	41.3	38	52.2	48	تمثل وحدات التدقيق الداخلي أداة مهمة وأساسية تستند عليها الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية.



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي
وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

36	39.1	44	47.8	9	9.8	3	3.3	-	-	4.23	0.76	18%
19	20.7	46	50.0	20	21.7	6	6.5	1	1.1	3.83	0.87	23%
18	19.6	41	44.6	24	26.1	6	6.5	3	3.3	3.71	0.97	26%
34	37.0	40	43.5	18	19.6	-	-	-	-	4.17	0.74	18%
43	46.7	38	41.3	11	12.0	-	-	-	-	4.35	0.69	16%
23	25.0	50	54.3	17	18.5	1	1.1	1	1.1	4.01	0.76	19%
29	31.5	40	43.5	19	20.7	4	4.3	-	-	4.02	0.84	21%
17	18.5	40	43.5	27	29.3	8	8.7	-	-	3.72	0.87	23%
10	10.9	46	50.0	26	28.3	9	9.8	1	1.1	3.60	0.85	24%
15	16.3	47	51.1	27	29.3	3	3.3	-	-	3.80	0.74	19%
16	17.4	52	56.5	21	22.8	3	3.3	-	-	3.88	0.72	19%
30	32.6	53	57.6	8	8.7	1	1.1	-	-	4.22	0.64	15%



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي
وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

27	29.3	50	54.3	13	14.1	2	2.2	-	-	4.11	0.72	18%	إن ارتباط وحدات التدقيق الداخلي بالإدارة العليا لا يضمن الاستقلالية التامة إذ إن هناك بعض الأعمال والأنشطة تتعارض مع الإدارة العليا ذاتها
30	32.6	50	54.3	12	13	-	-	-	-	4.20	0.65	15%	اهتمام الدليل الاسترشادي بالتعليم المستمر للمدقق الداخلي بهدف تطوير مهاراته ومعرفة بما يستجد في مجال الاختصاص.
24	26.1	51	55.4	16	17.4	1	1.1	-	-	4.06	0.69	17%	يشير الدليل الاسترشادي على وصف واضح للموضوعية وأن لا يخضع بحكمة على آراء الآخرين والابتعاد عن الشبهات وخاصة بما يتعلق بالمصالح المتعارضة.
32	34.8	46	50.0	13	14.1	1	1.1	-	-	4.18	0.71	17%	بين الدليل الاسترشادي الصفات الواجب توافرها بالمدقق الداخلي (المظهر الشخصي المناسب، العدالة والاستقامة، الإخلاص والتفاني) التي تمكنهم على تمييز حالات الغش والتلاعب والتحرير في السجلات والقوائم المالية.
49	53.3	36	39.1	7	7.6	-	-	-	-	4.46	0.64	14%	يلتزم المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند تنفيذ الإجراءات الخاصة بالوحدة.
17	18.5	53	57.6	20	21.7	2	2.2	-	-	3.92	0.70	18%	يوفر الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي خطة مبنية على المخاطر في إدارة وحدات التدقيق الداخلي.
الوسط الحسابي العام													
										4.06	0.39	10%	



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

جدول يبين وصف عام لفقرات المحور الثاني

معامل الانحراف المعياري للاختلاف	الوسط الحسابي	لا اتفق بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		الفقرات	
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
16%	0.68	4.33	-	-	2.2	2	5.4	5	50.0	46	42.4	39	تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات قسم التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية من قبل الإدارة العليا وبما يتماشى مع معايير التدقيق الداخلي IIA وعلى مدير التدقيق الداخلي المراجعة الدورية لهذه الوثيقة. (أمر إداري)
%16	0.69	4.30	-	-	2.2	2	6.5	6	50.0	46	41.3	38	يعد مدير التدقيق الداخلي مسؤول عن تنفيذ تعليمات وتوجيهات الإدارة العليا فضلاً عن تحديد واجبات وصلاحيات ومسؤوليات موظفي القسم وتوزيع المهام عليهم.
%12	0.54	4.67	-	-	-	-	3.3	3	26.1	24	70.7	65	ضرورة امتلاك قسم التدقيق الداخلي صلاحيات كافية تخوله في الاطلاع على أنشطة جميع أقسام الوحدة الاقتصادية بما فيها الاتصال بموظفيها
%20	0.88	4.46	1.1	1	4.3	4	6.5	6	23.9	22	64.1	59	أن ضمان استقلالية قسم التدقيق الداخلي يمكن تحقيقها من خلال ارتباطه المباشر (إدارياً فقط) بالإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية.
%21	0.89	4.26	-	-	5.4	5	13.0	12	31.5	29	50.0	46	يستطيع المدقق الداخلي أداء أعماله وتبليغ النتائج من دون وجود أي تدخلات لتحديد نطاق عمله.
%18	0.79	4.29	-	-	3.3	3	10.9	10	39.1	36	46.7	43	يقوم المدقق الداخلي بالإفصاح للإدارة العليا عن أية معوقات تؤثر على استقلاليتها.
%13	0.60	4.50	-	-	-	-	5.4	5	39.1	36	55.4	51	يعتمد المدقق الداخلي في حكمه وقراراته على أدلة موضوعية غير منحازة إلى أي قسم داخل الوحدة.
%18	0.77	4.23	-	-	5.4	5	4.3	4	52.2	48	38.1	35	يتجنب المدقق الداخلي أي أعمال أو أي تعارض في المصالح يمكن أن تؤثر على موضوعيته كتنقيح أعمال كان مسؤولاً عن تنفيذها سابقاً.
%17	0.69	4.09	-	-	1.1	1	16.3	15	55.4	51	27.2	25	يمكن للمدقق الداخلي أن يقدم خدمات تأكيدية لأعمال سابقة تم تقديم خدمات استشارية لها.
%14	0.62	4.49	-	-	1.1	1	3.3	3	41.3	38	54.3	50	يعتمد نجاح عملية التدقيق الداخلي على ما يمتلكه المدققين من المهارات والمعارف والكفاءات الأخرى الضرورية لإنتاج عمل التدقيق الداخلي.



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

39	42.4	39	42.4	3	3.3	1	1.1	-	-	4.26	0.74	17%	يحرص المدققين الداخليين على مواكبة المستجدات في معايير التدقيق الداخلي والإطلاع على التجارب الدولية بقصد فهم التطورات المستمرة على صعيد المهنة وتنمية قدراتهم.
24	26.1	46	50.0	20	21.7	2	2.2	-	-	4.00	0.75	19%	لدى المدققين الداخليين المهارات اللازمة لمعرفة أنواع المخاطر المرتبطة بنشاط الوحدة ومعرفة استعمال تقنية المعلومات والضوابط الرقابية .
45	48.9	38	41.3	9	9.8	-	-	-	-	4.39	0.66	15%	يحرص المدققين الداخليين على بذل العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المهام المناطة بهم وبما ينسجم مع القوانين والأنظمة والتعليمات.
27	29.3	52	56.5	11	12	1	1.1	1	1.1	4.12	0.74	18%	يقوم مدير التدقيق الداخلي بأعداد برنامج ضمان وتحسين الجودة التي تتوافق مع المعايير المهنية والقواعد الأخلاقية للتدقيق الداخلي بحيث يغطي كافة جوانب عمل وحدات التدقيق الداخلي.
25	27.2	44	47.8	18	19.6	5	5.4	-	-	3.97	0.83	21%	يتم تقييم عمل وحدات التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا ويعد تقييم داخلي
20	21.7	37	40.2	28	30.4	7	7.6	-	-	3.76	0.88	23%	تقوم الإدارة العليا بطلب تقييم لعمل وحدات التدقيق الداخلي من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي على الأقل مرة كل خمس سنوات.
18	19.6	53	57.6	20	21.7	1	1.1	-	-	3.95	0.68	17%	توفر نتائج برامج ضمان وتحسين الجودة تأكيد مناسب عند تطبيقها وفق المعايير IIA للتدقيق الداخلي من قبل قسم التدقيق الداخلي.
27	29.3	57	62.0	7	7.6	1	1.1	-	-	4.19	0.61	15%	يقوم مدير التدقيق الداخلي بتحديد أولويات إدارة وحدات التدقيق الداخلي على أساس انه يضيف قيمة للوحدة الاقتصادية.
28	30.4	53	57.6	10	10.9	1	1.1	-	-	4.17	0.66	16%	يلتزم مدير التدقيق الداخلي بأعداد خطة عمل لوحدات التدقيق الداخلي مبنية على المخاطر وبما ينسجم مع استراتيجيات وأهداف الوحدة .
29	31.5	54	58.7	7	7.6	2	2.2	-	-	4.19	0.67	16%	ينبغي على مدير التدقيق الداخلي ان يتأكد من ان موارد التدقيق الداخلي ملائمة وكافية وانها تستعمل بفاعلية من اجل انجاز خطة التدقيق الموافق عليها من قبل الإدارة العليا



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

22	23.9	52	56.5	16	17.4	1	1.1	1	1.1	1	4.01	0.75	19%	يتولى مدير التدقيق الداخلي تقاسم المعلومات مع أطراف خارجية أو أطراف داخلية التي تقدم له خدمات استشارية أو تأكيدية ويرى إمكانية الاعتماد عليها.
35	38.1	43	46.7	12	13	1	1.1	1	1.1	1	4.19	0.79	19%	يحرص مدير التدقيق الداخلي على رفع تقارير دورية إلى الإدارة العليا حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات وأداء وحدات التدقيق الداخلي على وفق خطة العمل والتزاما بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير.
24	26.1	59	64.1	7	7.6	2	2.2	-	-	-	4.14	0.64	15%	يقوم قسم التدقيق الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين كل من مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في الوحدة الاقتصادية.
23	25	57	62.0	11	12	1	1.1	-	-	-	4.11	0.64	16%	تتزز مصداقية القيمة المضافة للتدقيق الداخلي عندما يكون المدققين الداخليين شاملاً الأبعاد الحالية والمستقبلية.
36	39.1	48	52.2	7	7.6	1	1.1	-	-	-	4.29	0.65	15%	الحفاظ على إجراءات الرقابة الداخلية من خلال تقييم فاعليتها وكفائتها والدفع إلى التحسين المستمر.
22	23.9	58	63.0	11	12	1	1.1	-	-	-	4.10	0.63	15%	ينبغي إن تساعد وحدات التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر الوحدة المتعلقة بالحوكمة.
25	27.2	55	59.8	11	12	1	1.1	-	-	-	4.13	0.65	16%	يقوم المدققين الداخليين بأعداد خطة لكل مهمة تدقيق وتتضمن الخطة أهداف ونطاق والوقت والموارد المخصصة للمهمة.
39	42.4	43	46.7	8	8.7	2	2.2	-	-	-	4.29	0.72	17%	تعد برامج عمل لكافة عمليات التدقيق الداخلي توضح إجراءات التدقيق وتوزيع المهام والمسؤوليات لتحقيق أهداف المهمة.
38	41.3	51	55.4	3	3.3	-	-	-	-	-	4.38	0.55	13%	يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات الكافية وتوثيقها وتكون المعلومات واقعية ومناسبة لتنفيذ المهام المكلف بها بما يدعم نتائج عملية التدقيق ومصداقيتها.
42	45.7	34	37.0	14	15.2	2	2.2	-	-	-	4.26	0.80	19%	يكلف مدير التدقيق الداخلي احد موظفيه بالإشراف على تنفيذ المهمة في ضوء كفاءة وخبرة المدققين الداخليين ودرجة تعقيد المهمة.



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

%14	0.60	4.25	-	-	1.1	1	5.4	5	60.9	56	32.6	30	يحتفظ مدير التدقيق الداخلي بكامل المسؤولية للإشراف على جميع المهمات.
%14	0.60	4.36	-	-	-	-	6.5	6	51.1	47	42.4	39	ضرورة قيام وحدات التدقيق الداخلي برفع تقارير عن نتائج المهمة عند الانتهاء من مهمة التدقيق إذ تشمل التوصيات القابلة للتطبيق و الاستنتاجات او خطط عمل ذات صلة.
%14	0.62	4.35	-	-	-	-	7.8	7	50.0	46	42.4	39	ينبغي ان تكون المعلومات الواردة في التقارير المقدمة من قبل وحدة التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا واضحة وموضوعية في الوقت المناسب ,وإذا تضمنت هذه التقارير خطأ او سهو فعلى مدير التدقيق الإبلاغ بذلك.
%14	0.61	4.38	-	-	-	-	6.5	6	48.9	45	44.6	41	يقوم مدير التدقيق الداخلي بالمراجعة والموافقة على تبليغ النتائج النهائية قبل إرساله إلى بعض الأطراف الخارجية المتمثل بديوان الرقابة المالية الاتحادي.
%19	0.77	4.10	-	-	2.2	2	18.5	17	46.7	43	32.6	30	تحتوي تقارير التبليغ النهائية عبارة) أنجزت المهمة وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي) وعند عدم التوافق فينبغي الإفصاح عن حالات عدم التوافق.
%16	0.67	4.25	-	-	-	-	13.0	12	48.9	45	38.1	35	يقوم مدير التدقيق الداخلي بمتابعة الإجراءات المتخذة من قبل الأطراف المعنية وفاعلية تطبيقها بتعيين نظام متابعة هذه النتائج التي تم الإبلاغ عنها إلى الإدارة.
%16	0.68	4.15	-	-	-	-	16.3	15	52.2	48	31.5	29	يقوم مدير التدقيق الداخلي بمتابعة إجراءات الوحدة حول المخاطر التي تم التقرير عنها وان الإدارة العليا قد قبلت هذه المخاطر.
%18	0.73	4.05	-	-	2.2	2	17.4	16	53.3	49	27.2	25	تحديد المخاطر المقبولة من قبل مدير التدقيق الداخلي وفي حالة قبول الإدارة لمخاطر أعلى فينبغي مناقشتها مع الإدارة بكونها غير مقبولة على مستوى الوحدة.
%8.5	0.36	4.22	الوسط الحسابي العام										



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

جدول يبين وصف عام لفقرات المحور الثالث

معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		الفقرات
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
%16	0.67	4.21	-	-	1.1	1	10.9	10	54.3	50	33.7	31	أن التقيد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يشكل أمراً أساسياً لكي يتمكن المدققين الداخليين وحدة التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم
%21	0.81	3.80	-	-	6.5	6	25.0	23	50.0	46	18.5	17	يعد الدليل الاسترشادي غير كافي لتعزيز كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي.
%19	0.73	3.76	-	-	3.3	3	31.5	29	51.1	47	14.1	13	تمتلك البيئة المحلية القدرة على التكيف مع المعايير IIA للتدقيق الداخلي.
%14	0.63	4.43	-	-	-	-	7.6	7	41.3	38	51.1	47	معايير التدقيق الداخلي IIA قادرة على تعزيز كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي
%16	0.67	4.16	-	-	1.1	1	12.0	11	56.5	52	30.4	28	التزام وحدات التدقيق الداخلي بمعايير الأداء يعد مقياساً لقياس جودة أداء التدقيق الداخلي.
%16	0.73	4.34	-	-	1.1	1	12.0	11	39.1	36	47.8	44	ارتباط وحدات التدقيق الداخلي ادارياً بأعلى مستوى اداري في الوحدة الاقتصادية يسهم في رفع كفاءة أداء التدقيق الداخلي.
%15	0.61	4.19	-	-	-	-	10.9	10	58.7	54	30.4	28	أن إدارة وحدات التدقيق الداخلي تحقق كفاءة أداء لوحات التدقيق الداخلي عندما يحقق الأهداف والمسؤوليات الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي والتزام موظفي التدقيق الداخلي بالمعايير.
%14	0.64	4.52	-	-	1.1	1	4.3	4	35.9	33	58.7	54	التوزيع العادل للصلاحيات والمسؤوليات بين أفراد وحدة التدقيق الداخلي يعزز من كفاءة أداء التدقيق الداخلي.
%16	0.67	4.29	-	-	1.1	1	8.7	8	50.0	46	40.2	37	أن تحقيق الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية يعد احد أدوات قياس كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي.
%13	0.62	4.46	-	-	-	-	6.5	6	41.3	38	52.2	48	حث الإدارة العليا وحدات التدقيق الداخلي بتطبيق الدليل الاسترشادي المعد وفق معايير IIA سيعزز من كفاءة أداء التدقيق الداخلي.
%18	0.71	3.96	-	-	2.2	2	20.7	19	56.5	52	20.7	19	وجود جهة مسؤولة عن الإشراف على التزام وحدات التدقيق الداخلي بالدليل الاسترشادي أو بمعايير التدقيق الداخلي IIA داخل الوحدة الاقتصادية.



دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي
وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي

23	25.0	51	55.4	16	17.4	2	2.2	-	-	4.03	0.72	18%	هناك مبادئ أساسية يلتزم بها المدقق الداخلي كالنزاهة والموضوعية والسرية والكفاءة لتأطير علاقته بالآخرين وتنمية إحساسه بتحمل المسؤوليات والواجبات وتعد هذه المبادئ هي أخلاقيات المهنة
51	55.4	31	33.7	8	8.7	2	2.2	-	-	4.42	0.74	17%	ينبغي أن يتمتع موظفي التدقيق الداخلي بمزايا معنوية ومادية تميزهم عن بقية الموظفين مما يساعد على تشجيعهم في انجاز المهام بأعلى درجات الاستقلالية .
23	25.0	50	54.3	16	17.4	3	3.3	-	-	4.01	0.75	19%	نقص في المؤهلات العلمية والعملية لدى ملاكات التدقيق الداخلي ينعكس على أداء وحدات التدقيق الداخلي.
34	37.0	45	48.9	12	13.0	1	1.1	-	-	4.22	0.71	19%	يتم مراجعة الدليل الاسترشادي من أجل تطويره وسد الثغرات الموجودة نتيجة تطور العمل أو ظهور أعمال جديدة وكما هو معمول من قبل (IIA) .
الوسط الحسابي العام													
										4.19	0.39	9%	



The role of Internal Audit Standards IIA`s in improving the local guideline and its reflection on the efficiency of internal audit performance□

Abstract

The function of internal auditing has become an important function that aims at achieving objectives that are compatible with these developments and changes that have occurred in many countries in the world, which required the emergence of professional associations and institutes in the profession of internal auditing. Improve the guideline of the internal audit units issued by the Federal Audit Bureau to enhance the efficiency of internal audit performance in Iraqi government units. The researchers adopted the statistical method of proving the hypothesis by constructing a questionnaire that included three main axes: supporting the senior management in adopting the current guide, and the second being the importance of improving the guide according to the IIA standards. The third and final axis is dedicated to enhance the efficiency of internal audit units by improving the guideline In accordance with the IIA standards. A total of 114 questionnaires were distributed on the sample and 99 were retrieved. The good for the analysis was 92 and the analytical descriptive method was adopted by analyzing the results of the questionnaire and linking them to the results of the data collection and analysis. Statistical and hypothesis testing through the use of the statistical package for social sciences SPSS, and one of the most important results reached is that the internal audit units sample the study is committed to apply the guide guide in its work, but this guide is not enough to enhance the efficiency of internal audit units, and this commitment is reflected on The role and importance of internal audit at present. As the research reached a set of conclusions, the most important is the improvement of the guide to internal audit units according to the IIA standards to reflect on the efficiency of the performance of internal audit units.

Key terms of research: Internal Auditing Standards (IIA), Guiding Guide for Internal Audit Units , The efficiency of the performance of the Internal Audit