

العوامل المؤثرة بجودة تقارير التدقيق الداخلي للمؤسسات الحكومية

"دراسة ميدانية في الجامعة العراقية"

كلية التربية للبنات - الجامعة العراقية

م.م. الاء يحيى يونس سعيد

تاريخ النشر: 2022/10/1

تاريخ القبول: 2022/3/29

المستخلص

هذه الدراسة جات لتحديد العوامل التي تؤثر بجودة عملية التدقيق وذلك بجمع آراء المدققون الداخليين العاملين بالجامعة العراقية، اذ يعدون فئة محمية في تماس بالعمل الميداني التدقيقي، والغرض منها الوصول الى تلك الأهداف ثم اتباع المنهج الوصفي للجانب النظري والذي يتناول موضوع التدقيق وجودة الأداء، اما المنهج التحليلي المتم للجانب النظري كان عن طريق استبانة مسح ميدانية وتم جمع الآراء وتحليلها والتوصل الى النتائج والتوصيات.

Extract

This study came to determine the factors that affect the quality of the audit process by collecting the opinions of the internal auditors working at the Iraqi University, as they are considered a professional category in contact with the audit field work, and their purpose is to reach those goals and then follow the descriptive approach to the theoretical side, which deals with the subject of audit and quality of performance, either. The analytical approach complementing the theoretical aspect was through a field survey questionnaire, opinions were collected and analyzed, and conclusions and recommendations were reached.

المقدمة

يهدف هذا البحث الى دراسة وتحديد متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي كونها تعد مهنة من المهن المهمة بالمجتمع الاقتصادي وحتى السياسي وقد تبين في السنوات الأخيرة وخاصة بعد الازمة المالية العالمية ان هناك دول قد تعثرت سياستها المالية بسبب قصور الدور التدقيقي فيها وعدم استطاعة المدقق تحديد المشاكل التي تواجه تلك الشركات، وقد زاد الاهتمام بوظيفة رقابة الأداء المهني لوظيفة التدقيق الداخلي بسبب أهمية الخدمة المقدمة من قبل تلك الوظيفة، بسبب تعاظم الاهتمام بجودة التدقيق الداخلي كونها تعمل على مساعدة الوحدات الاقتصادية وتحقيق الأهداف عن طريق تقديم خدمات استشارية تأكيدية حول الرقابة الداخلية، كون مهنة التدقيق الداخلي تعمل على مساعدة الوحدة الاقتصادية بتحقيق أهدافها، فكان لا بد من توفر مجموعة متطلبات تعد بمثابة عوامل تؤثر بتحسين جودة مهنة التدقيق الداخلي لغرض تعزيز وإرساء اهداف الوحدات الاقتصادية. ولأهمية هذا الموضوع عمدت الدراسة الى اجراء مسح لآراء عينة من المدققين الداخليين لاستطلاع آرائهم حول العوامل المؤثرة على جوده العملية التدقيقية من خلال استخدام استبانة الاستبانة للمسح الميداني وتم تجميع آراء المهنيين المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات التعليمية بجامعة العراقية، عن العوامل التي يمكن ان تؤثر إيجابيا في العملية التدقيقية لإضفاء صفة الجودة فيها.

المبحث الثاني: منهجية البحث

أولا. مشكلة البحث

ان المدقق الداخلي يتحمل مسئولية مهنية كبيرة امام الأطراف المرتبطة في الوحدة الاقتصادية، لذا يتوجب عليه من التحقق بتوفير بيئة مالية قائمة على اتباع وتنفيذ التعليمات والقوانين التي تخص اعمالها بما يضمن خلوها من أي مسألة قانونية او رقابية وبيان المركز المالي بما يخدم الأطراف المستفيدة بكل صدق وموضوعية وعدالة، وبالنظر لأهمية التدقيق واعتباره صمام امان والحماية الكافية لأطراف الوحدة الاقتصادية بما يضمن الوصول بالجودة المطلوبة، لذلك كان لا بد من الوصول لدراسة العوامل التي تؤثر بجودة عملية التدقيق، وكان لا بد من الإجابة عن التساؤل الآتي:

➤ هل هناك عوامل تؤثر بجودة عملية التدقيق والتي يمكن من خلالها تطوير عملية التدقيق بما يخدم الوحدة الاقتصادية؟

ثانياً. أهمية البحث

كل المؤسسات المهنية والأكاديمية تطمح بان ترتقي بعملها الى مستوى الجودة المطلوب فهذا البحث تنبع أهميته من الهدف الذي يرجو تحقيقه الا وهو تحقيق الجودة بالعملية التدقيقية ومعرفة العوامل المؤثرة فيها من اجل الارتقاء بمستوى المهنة ويزيد من مستوى الإفصاح والمصادقية بالتقارير المالية اذ تسلط هذه الدراسة الضوء على:

- اعداد التقارير الداخلية ومن ثم تزويد متخذي القرار اليه سليمة وواضحة لتحسين جودة هذه التقارير.
- البحث في واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الاكاديمية ومدى قدرته للقيام بمهامه بكفاءة وفعالية.
- ارتقاء واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية وقدرته للقيام بمهامه بكفاءة وفعالية وترشيد استخدام المال العام والحفاظ على الموارد.

ثالثاً. اهداف البحث

تطرق البحث الى مجموعة من الأهداف من وجهة نظر الباحث وهي:

- تحديد جودة العملية التدقيقية في الوحدات الاقتصادية.
- تحديد العوامل المؤثرة بجودة تقارير التدقيق الداخلي.

رابعاً. فرضية البحث

أن البحث قد قام على الفرضية الاتية:

- هناك مجموعة من العوامل تؤثر بجودة التدقيق داخل المؤسسات الاقتصادية وهي:
 - أولاً. ان جودة عملية التدقيق تتأثر بتحديد الإجراءات وعامل التخطيط وتقييم.
 - ثانياً. ان جودة عملية التدقيق تتأثر بتعدد أعضاء الفرق التدقيقية وامانتهم واستقلاليتهم.
 - ثالثاً. ان جودة عملية التدقيق تتأثر بعامل الاختصاص المهني للمدقق والكفاءة العلمية والخبرة المهنية ودوراتهم التدريبية المشاركين بها.
 - رابعاً. ان جودة عملية التدقيق تتأثر بعامل الالتزام بمعايير مهنة التدقيق.

المبحث الثاني الجانب النظري

المطلب الأول. الجودة في العملية التدقيقية

أولاً. مفهوم الجودة في تقارير التدقيق الداخلي

ان مفهوم الجودة في العملية التدقيقية حظي باهتمام دولي وعلمي ومهني بالنظر لأهمية الكبيرة وقد عرفت الجودة بانها (مجموعة خصائص وصفات تتميز بها الخدمة او حتى المنتج لغرض تلبية احتياجات العملاء او المستهلكين وقدرتها على الأداء بسبيل إرضاء واسعاد المستهلكين او المستفيدين من تلك الخدمة) (Wood,D.A,2005:97), ان مفهوم الجودة بالعملية التدقيقية وما يصدر عنه من تقارير فهو مفهوم يختلف تحديده فأشار البعض بصعوبة إمكانية قياس الجودة بالرغم من ان خدمات التدقيق من الخدمات التي تتبع ضمان الجودة, ومن الجدير بالذكر ان من الممكن تحسين جودة تقارير التدقيق وذلك بتحسين جودة العملية التدقيقية (عبد الله, 2009: 55).

وان هناك علاقة ما بين الجودة والتدقيق الداخلي اذ يقسم التدقيق الى أربع مراحل هي التخطيط وتنفيذ الخطط والمتابعة لتنفيذ النتائج لعملية التدقيق, وان المعايير الدولية والتي صدرت عن معهد المدققين الداخليين نصت على وضع الية عمل لتحسين وتأيد جودة العملية التدقيقية وجميع الأنشطة والخدمات التي تقدم من قبل التدقيق الداخلي عن طريق تقسيمات داخلية او خارجية لها, وبالرغم من ذلك يرى البعض ان مقاييس جودة التقارير لا تقاس بجودة العملية التدقيقية فقط وانما بمصادقية المعلومات المتضمنة في التقرير والى أي مدى تحقق تلك المعلومات منافع للمستفيدين منها كونها توفر عنصر الملائمة والوقت, والاهمية النسبية, والافصاح المناسب او الملائم, وحيادية المعلومة وامانتها ومدى قابليتها للمقارنة وهل من الممكن الاعتماد والوثوق بها (النوايسة, 2009: 77).

ثانيا. العوامل المؤثرة بجودة العملية التدقيقية

أ. العوامل التنظيمية: وتشمل التحديد والتخطيط لإجراءات العملية التدقيقية مع تحديد حجمي الوقت والعمل اللازمين لإنجاز العمل، أيضا مهارات المدقق بتحديد البداية والنهاية للعملية التدقيقية وان مقياس جودة أداء المهام يكون عن طريق الدقة والكفاية في برامج التدقيق وبذل العناية اللازمة (الخطيب، 2010: 101).

وان اجراءات المدقق الداخلي متعددة الخطوات اذ تهدف الى تحقيق التساؤل وهو هل ان الإجراءات التي يؤديها متناسقة مع اللوائح والقواعد التي حددت مسبقا ام هناك انحرافات عن المعايير المحددة سلفا.

ان عملية التدقيق تبدأ بفهم وتحديد المعايير ثم بعدها يقوم المدققون بجمع الأدلة ومن ثم القيام بتقييم وتحليل تلك الأدلة مثل مراقبة الإيرادات والعمليات عن طريق الاستفسار من أصحاب العلاقة بتلك العملية، أيضا القيام بالمقارنة بين معلومات الفترات الحالية والسابقة وأيضا مقارنتها مع التوقعات والموازنات والعمل على استخدام الحاسوب بالتدقيق لغرض مراجعة، ومقارنة، وتبويب، وتحليل أكبر عدد من البيانات (الذنيبات، 2009: 88).

ب. العوامل السلوكية: وتشمل التزام المدققين بالاستقلالية والأمانة وروح التعاون لتحقيق مؤشرات الجودة بالعملية التدقيقية بالتعاون مع الفرق التدقيقية للتوصل الى درجة جودة عملية التدقيق الداخلي (الباج، 2011: 55).

وتبعا لمعايير الارشاد المهنية المتنوعة موضوع جودة التدقيق تم تحديد ثلاثة عوامل لها معايير بموجبها تحدد خصائص الجودة وهي المقدرة المهنية، الموضوعية، جودة انجاز الاعمال، وان عوامل السلوك تشمل معايير الخواص اذ تعد مقياسا مهما لجودة العملية التدقيقية كونها متعلقة بصفات الفرد القائم بعملية التدقيق اذ يجب ان تكون من صفات المدقق النزاهة والاستقلالية (القاضي، 2008: 110).

ج. العوامل الشخصية: وتشمل الخبرات العملية والمؤهلات العلمية للمدققين، والعمل على الاشتراك المستمر بالدورات التدريبية، اذ تبين ان التدريب الدوري للمدققين عامل مهم بجودة خدمات المدققين، اما عامل الاهلية المهنية للمدققين فيتم قياسه عن طريق الشهادات الحاصل عليها ومستواه التعليمي، ويجب العمل على التأكد بان يحصل المرفق الداخلي عادة على تخصيص في فرع المحاسبة وهو ما تم الإشارة اليه ببعض الكتب، وبما ان التدقيق يمثل الجوانب المالية والفنية والإدارية، بالتالي فان وجود تخصصات مختلفة لها علاقة سيؤدي الى الاستفادة بعمل هذه الدائرة، اذ سيؤدي الى تقليل الاستعانة بأشخاص متخصصين بنفس التخصصات للأفراد العاملين بتلك المجالات، أيضا ان تعيين الأشخاص المؤهلين بخبرات وكفاءات عالية يعد خطوة أولى بالطريق الصحيح للوصول الى الجودة المطلوبة (الاتوساي، 9140).

د. العوامل التي تتعلق بأساسيات مهنة التدقيق: وتشمل الالتزام بتطبيق المعايير والمبادئ المهنية لمهنة التدقيق وطرق اعداد التقرير، مع كيفية استغلال الموارد بالنشاط المهني بفاعلية، ان من الأهمية الالتزام بمعايير المهنة لغرض تحقيق الجودة في العملية التدقيقية اذ تم اثبات ان المدقق الداخلي يقوم ببذل الكفاءة والعناية المهنية ويلتزم بمعايير المهنة بالتالي سوف يعزز من فعالية التدقيق الداخلي (التمحي، 2012: 87).

ثالثا. معايير الجودة لتقارير التدقيق الداخلي

تعد التقارير المتسمة بالجودة من اهم اساسيات اتخاذ القرارات، وان جودة التقارير يتم التوصل اليها عن طريق توفر المعايير ادناه (Australian, 2012: 88):

1. **المعايير المهنية:** ان المعايير الدولية تعد بمثابة المقياس والقاعدة والتي بواسطتها يتم تقييم العمليات والخدمات لوظيفة التدقيق الداخلي، على أساس الالتزام بتلك المعايير سوف يؤدي الى الوصول لتحقيق الأهداف الوظيفية، بسبب ان هذه المعايير وضعت على أسس واطر نظرية واضحة والتي تحكم مهنة التدقيق.

2. **المعايير الرقابية:** ان للمعايير الرقابية دور هام كونها تقوم بعملية تقييم وخص باي مدى تم الالتزام بالإجراءات والسياسات والتي تؤدي الى تسهيل عمليات استثمار الموارد لغرض رفع كفاءة الوحدة.

رابعاً. اهداف معايير التدقيق الداخلي

ان الهدف من المعايير التي توضح مدى الدقة بالعملية التدقيقية كون المعايير تقوم بعملية الدعم والاسناد لعملية التدقيق الداخلي ودقتها تجاه الجودة التدقيقية عن طريق دعم جودة الأداء المهني كالاهتمام بالكفاءة المهنية والموضوعية، وان للمعايير اهداف ندرجها أدناه (جمعة, 2011: 33):

- (1) تقليص التفاوتات بأداء المدقق للمهام الموكلة بها عن طريق منح قدر من الموضوعية.
- (2) في حال مخالفة المدققين للمعايير يجب تحديد مسؤوليته عنها.
- (3) العمل على رفع كفاءة العملية التنظيمية داخل المنشأة.
- (4) العمل على وضع أسس وإجراءات تخطي عملية تقييم أداء المدقق الداخلي.
- (5) العمل على تحديد وتوضيح المبادئ والسياسات الخاصة المعبرة عن الصورة التي ينبغي ان يكون عليها عمل التدقيق الداخلي.

خامساً. خصائص معايير التدقيق الداخلي

هناك العديد من الخصائص لمعايير التدقيق الداخلي من الممكن اجمالها بالآتي (Lehtinen, 2013: 23):

1. ان المعايير تحتوي على تفاصيل إجراءات العملية المهنية وذلك للمحاولة من تقليل الاختلافات ما بين المدققين.
2. عادة المعايير تنصف بالمرونة كونها تحتوي على خطوط ارشاد للأداء المهني، وتم تسميتها حالياً بمستويات الأداء المهني، وان المعايير بالعادة تصاغ لغرض المساعدة للاستبدال بها والعمل على تكيفها حسب ظروف كل دولة والعمل على تشجيع المنظمات للعمل بها.
3. تعد المعايير شاملة للعمل التدقيقي كونها صادرة من تجمع يضم ثلاث وستون منظمة دولية مهنية ومحاسبية تمثل تسع وثلاثون دولة، لاقت قبول على مستوى العالم كونها اساسيات وقواعد من الواجب اتباعها من قبل المدققين.

سادساً. اعتبارات وضع المعيار

ان اللجنة الخاصة بوضع المعيار راعت عند إصدارها للمعايير عدة اعتبارات ندرج ادناه أهمها (Lenz, 2012: 55):

- (1) تتمتع المعايير بصفة المرونة حيث قامت اللجنة باستبعادها من سيطرة النظام المحلي الذي يتحكم بمراجعة وتدقيق القوائم المالية باي دولة، اذ منحتها اختيار القبول.
- (2) هناك تباين بالبيانات والمعلومات المالية المدققة شكلاً ومضموناً وحسب الدول، وذلك لسبب اختلاف بالممارسات المهنية المتبعة.
- (3) في حال وجود اختلاف او تعارض في النظام المحلي لأي اشكال يحدث، فيتم العمل بدستور الاتحاد المحاسبي الدولي.
- (4) قامت اللجنة بمنح صلاحية بتطبيق المعايير على خدمات المدققين الأخرى اذ كان يناسبها.
- (5) لغرض المصادقة وإصدار أي معيار يجب ان يحصل على 75% من موافقات أعضاء اللجنة.
- (6) ان اللغة الرسمية للمعايير الصادرة تكون إنكليزية.

المطلب الثاني تقارير التدقيق الداخلي

تعد اخر مرحلة بالعملية التدقيقية هي مرحلة اعداد التقرير والتي عن طريقها يتم توضيح نتائج العملية التدقيقية للإدارة العليا، وبيان الى أي مدى يتم الالتزام باتباع القوانين والأنظمة، مع بيان موقف الرقابة الداخلية وبيان مواطن القوة والضعف وتحديد كل ملاحظات المدقق.

أولاً. مفهوم تقرير التدقيق

يعتبر التقرير مخرج أساس لعملية التدقيق، اذ يتم كتابته بخط واضح ويكون شاملاً لكل الملاحظات المهمة والجوهرية وتحديد التوصيات وذلك بناء على المخاطر والسياسات والعمليات، ويحوي التقرير على فرص مستقبلية محتملة لتحسين أداء المنشأة، أيضاً يساعد على اتخاذ القرار المناسب والملائم، وحتى يصبح التقرير فعال وذو جودة عالية يجب ان يحدد المخاطر المحيطة بالمنشأة مع توضيح وبيان الاحداث وتحديد المعالجات الخاصة بها، مع ملاحظة ان التقرير عادة يتجنب طابع اللوم والتأنيب واللغة السلبية، على ان يتم الاشارة الى التوصيات المناسبة والملائمة، كون التقرير يعد وسيلة إيصال وتحليل النتائج والتوصيات لعملية التدقيق مما يعكس جودة العملية التدقيقية (جمعة, 2009: 55).

ثانياً. مبادئ اعداد تقرير التدقيق الداخلي (Pickett,2004: 67) (مُجد, 2013: 233) (Wood, D.A,2007: 64)

1. كتابة التقرير

ان الهدف من كتابة التقرير هو إيصال النتائج التي تم التوصل اليها من عملية التقرير للجهات المستفيدة ولكل المستويات، اذ يساهم بجعل النتائج تفهم بيسر وسهولة، والتوصل أيضا الى المتابعة بتحديد هل تم تحديد إجراءات تصحيحية مناسبة، اما بحال إيقاف او انهاء المدقق لعمله لأي سبب ما من الواجب اعلام الجهة التي يتم تدقيق اعمالها ومن الأفضل ان يثبت ذلك كتابيا يبين فيه أسباب انهاء العمل التدقيقي.

2. الحياد والنزاهة

ان الحياد والنزاهة هي قيم تتعلق بالأمانة والإخلاص والصدق بالعمل، وتعمل بالحفاظ على الممتلكات العامة والموارد الأخرى والحد من الفساد، ان النزاهة تعد بأعلى مراتب السلوك الشخصي، ومن الضروري ان يلتزم المدقق بنص وروح المعايير وان يكون عملة بعيدا كل البعد عن الشبهات للمحافظة على مستوى ثقة عالي.

3. شفافية الأداء

المقصود بها ان يتم تهيئة بيئة متاح بها المعلومات التي تتعلق بالقرارات والظروف والاعمال المراد تدقيقها، ويتم نشر- كل القرارات التي تتصل بالسياسات بالوقت المناسب ويتم التعرف عليها من جميع الأطراف.

4. الصحة والتناغم

على المدقق الداخلي الوصول الى معلومة مقنعة وحقيقية وموثقة على ان يتم استخدام أفضل الأساليب التدقيقية لغرض تحقيق الأهداف التدقيقية.

5. النقد السليم والبناء

ان استنتاجات وتوصيات المدققين تعتبر من اهم الجوانب الرقابية، أيضا من الضروري ان تشمل تقارير الرقابة على اقتراحات لمعالجة القصور مستقبلا على ان لا يتم التركيز على الانتقادات الماضية، ومن الضروري عند تحديد التوصيات ان تكون ذات مرونة.

6. التوقيت المناسب

يجب توفر المعلومة بالوقت المناسب لأصحاب القرار كي تكون ماثرة بقراراتهم، فكلما كانت المعلومة ذات قيمة عالية بالتالي زادت منفعتها.

7. الاختصار والايجاز

من الضروري ان يكون تقرير مختصرا والابتعاد عن التكرار ولا يخرج عن رسالته المراد ايصالها الى أصحاب القرار، كون الزيادة بالتفاصيل ربما تؤثر وتشوش على حقيقة وضوح ما يراد ايصاله.

8. العمل على سرية البيانات

من الضروري المحافظة على احترام المعلومة التي يتم الاطلاع عليها، اذ الزم المدققون بعدم الإفصاح عنها وتسريب المعلومات من دون اخذ الموافقات الصريحة.

ثالثا. طرق تحسين جودة تقارير التدقيق الداخلي

أن وظيفة التدقيق الداخلي تقدم خدمات استشارية وتأكيدية حول الرقابة الداخلية، لغرض مساعدة الوحدة الاقتصادية للوصول الى تحقيق أهدافها الداخلية، لغرض مساعدة الوحدة الاقتصادية للوصول الى تحقيق أهدافها عن طريق توفر مجموعة متطلبات تعد بمثابة عوامل تؤثر بجودة عملية التدقيق الداخلي وجودة تقاريرها، ومن ثم تعمل على تعزيزات إرساء مبادئ الحوكمة وبالتالي تضيف قيمة للوحدة الاقتصادية تساعدها على تحقيق الأهداف، عن طريق تقديم تأكيد معقول بأن مخاطر الوحدة الاقتصادية تدار بفعالية من خلال تقديم التحسينات الضرورية لذلك، وتمثل المتطلبات بما يأتي:

أولاً. الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الداخلي:

أن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية أصدر عام 1978م مجموعة من معايير التدقيق الداخلي، إذا تضمنت مقدمة تلك المعايير بقاءة مسؤوليات المدقق الداخلي فضلاً الى التعريف بمهنة التدقيق الداخلي وأيضاً التعريف بأهمية تلك المعايير، وقد قسمت المعايير الى مجموعتين كما يلي (كامل، 2009: 54_55):

المجموعة الأولى المعايير الخاصة

تحتوي هذه المجموعة على أربع معايير:

- مسؤوليات واهداف وصلاحيات التدقيق الداخلي.
- الموضوعية والاستقلالية.
- الكفاية وبذل العناية المهنية الواجبة.
- برنامج ضبط الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي.

المجموعة الثانية

معايير الأداء وتحتوي هذه المجموعة على سبع معايير

- إدارة أنشطة التدقيق الداخلي
- طبيعة العمل
- تخطيط عملية التدقيق الداخلي
- توصيل نتائج التدقيق الداخلي
- مراقبة تنفيذ التوصيات
- مستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات.

أن أهمية معايير التدقيق الداخلي تكمن بأنها تعد ضرورية بالنسبة للمدققين الداخليين إذا يتم وضع المبادئ الأساسية والتي يجب عليهم الالتزام بها عند البدء بمهامهم إذا يحققون الهدف من وجودهم أيضاً معايير التدقيق تعد ضرورية بالنسبة للإدارة، وأن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدقق سوف تمكن الإدارة من الاعتماد على تقارير مقدمة اليها من قبلهم خلال أداؤهم للعمل داخل الوحدة الاقتصادية، أيضاً وجود معايير التدقيق يلتزم بها المدقق الداخلي امراً ضرورياً بالنسبة للمدقق الخارجي، إذ تضمنته على متانة وكفاءة عمل المدقق الداخلي (كامل، 2009: 52_53).

ثانياً. نوعية المدققين الداخليين

ان وظيفة المدقق الداخلي تتوقف على توفر قدرات وصفات شخصية معينة للمدقق الداخلي، تضمن تنفيذ النجاح لتنفيذ مهام التدقيق والقبول من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية، وتمثل هذه الصفات والقدرات بتوفر الوعي الإداري والدافع الشخصي- والمشاركة والصبر، ويجب ان يكون للمدقق الداخلي تصميم على انجاز اعماله والوصول الى تحقيق اهداف مهنية، والوقوف على الحقائق والوقائع للحصول على الأدلة والقرائن التي يستند عليها بأداء راية (عجيلة وزقيب، 2017: 63).

ثالثاً. استخدام التدقيق الالكتروني للحسابات:

مهنة التدقيق اكتسبت أهمية كبيرة لما لها من دور بإضفاء الثقة والشفافية والمصدقية على البيانات المالية، وبالنظر لكبر حجم الوحدات الاقتصادية وزيادة حجم المعلومات الواجب تخزينها، أصبح من الواجب مواكبة التطورات التكنولوجية من قبل المدقق مع استخدام وسائل تكنولوجية والاعتماد عليها بأنجاز عملية التدقيق الداخلي كون التدقيق الالكتروني يعد أحد أهم المتطلبات التي تساعد بتحسين جودة التدقيق الداخلي.

وعرف التدقيق الإلكتروني بأنه (عملية منظمة للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل التحقق من مدى مطابقة تأكيدات الإدارة للمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة) (النشوان, 2014: 318).

ومن الممكن بيان دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة مهنة التدقيق الداخلي ومن خلال الآتي (سمور, 2014: 99).

- استخدام التدقيق الإلكتروني لمرحلة التخطيط لعملية التدقيق يؤدي لتحسين جودة خدمة التدقيق، عن طريق الاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات لعملية التدقيق والمساهمة بتطوير وتقديم مهنة التدقيق ومواكبتها للتطور التكنولوجي والمتعلق بالمهنة على المستوى الإقليمي والدولي.
- أن استخدام التكنولوجيا يؤدي إلى إنجاز وإتمام الأعمال بسرعة أكثر، وتحسين جودة الإجراءات الرقابية للبرامج والملفات الإلكترونية المستخدمة موضع التدقيق، والتي يصعب تدقيقها من دون الاستعانة بتكنولوجيا المعلومات.
- قيام المدقق باستخدام تكنولوجيا المعلومات يخفف من تكاليف عملية التدقيق ويزيد من دقتها.
- يسهل ويحسن جودة مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، عن طريق حساب حجم العينة بشكل أدق، أيضا اختيار مفرداتها من خلال المساعدة بأعداد البرنامج الزمني لعملية التدقيق أو أعداد موازنة الوقت اللازم للقيام بعملية ومراحل التدقيق بشكل أفضل والتحضير للبرنامج الزمني اللازم لإنهاء عملية التدقيق، بالتالي يسهل عملية احتساب عينة التدقيق ويجعلها أكثر سهولة ويساعد المدققين بأنجاز كل العمليات الحسابية بأقل وقت وأكثر سرعة، وبالتالي يتمكن المدقق من استغلال الوقت بكفاءة عالية لعمليات أخرى كالتركيز بالإجراءات التحليلية.
- يتم استخدام تكنولوجيا المعلومات من قبل المدققين في تنفيذ الاختبارات الأساسية الرقابية للعمليات، لغرض فهم بيئة الرقابة الداخلية وفحص فعالية تصميم وتشغيل النظام وإلى أي مدى يمكن الاعتماد عليه في عملية التدقيق فضلا عن تقدير خطر الرقابة، مع تنفيذ الاختبارات الأساسية للعمليات والمتمثلة بالتحقق من الاكتمال والحدوث والتوقيت والدقة والتلخيص والتحويل.
- تؤدي إلى تحسين جودة القيام بالإجراءات التحليلية، إذا يساعد المدقق بمقارنة النسب المئوية المقدرة، وبالتالي تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها، كذلك يساعد التدقيق الإلكتروني بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة في السنة الحالية والسنوات السابقة بسرعة وسهولة، مما يساعد بالاطلاع على تقارير وقوائم المؤسسات المنافسة، مما يمكن المدقق من إجراء المقارنات عبر مجموعة كبيرة من السنوات مع شركات منافسة ليتمكن من إبداء رأيه بكل موضوعية ومصداقية.
- تعمل على تحسين جودة أعمال التدقيق وتوثيقها من خلال العمل على تدقيق أرصدة الحسابات بشكل أسرع وبدقة، أيضا يعمل على تلخيص نتائج التدقيق وأعداد أوراق العمل بشكل أفضل وبوقت قياسي، مما يمكن المدقق من قيامه بتدقيق أكبر مما كان سيدقق يدويا.

رابعا. أعداد ميثاق التدقيق الداخلي:

إن من أهم المقومات الأساسية لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي هو توفر بيئة تنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي، كون التدقيق الداخلي يعد متم في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية، لذلك اهتمت معايير التدقيق الداخلي بهذا الجانب وأكدت على ضرورة إعداد ميثاق التدقيق الداخلي، وهي وثيقة رسمية تتم المصادقة عليها واعتمادها من قبل مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية مع لجنة التدقيق، وقد توصلت أكثر الدراسات إلى أن وجود ميثاق التدقيق الداخلي داخل الوحدة الاقتصادية له تأثير إيجابي بأداء أعمال التدقيق الداخلي (عجيلة وزقيب, 2017: 63).

رابعاً. معايير الوثوق بقرار المدقق الداخلي

هناك عدة معايير

من الضروري ان يشتمل عليها التقرير، نذكرها ادناه (عيسى، 2008: 98) (Government Accountability Office, 2011: 99) (حجازي، 2007: 76):

- 1) الاستقلال: هو عدم الاعتماد على أي جهة او حتى اشخاص في عملية التدقيق مع المحاولة بالنخلص من أي شيء يؤدي الى إعاقة نشاط التدقيق.
- 2) الاكتمال: يجب ان يحتوي تقرير على كل المعلومات التي تؤدي الى تحقيق اهداف المراجعة، ومن ثم إيصال مفهوم صحيح للجهة التي يتم تدقيقها، مع تلبية المتطلبات الخاصة بمحتوى التقرير، مع توفير رؤية وفهم لقارئ التقرير عن اهم النتائج المحددة في التقرير، مثل تحديد نسبة العينة للمعاملات التي وقع الاختيار لفحصها.
- 3) الدقة: أي ان عرض النتائج كان بشكل دقيق، وتبين أهمية تلك النتائج بدقة بالنسبة لقارئ التقرير بان المحتوى من الممكن الاعتماد عليه كونه محلاً للثقة، وفي حال وجود أي معلومة غير دقيقة وصحيحة قد تؤثر على مصداقية ودقة التقرير، ومن الضروري ان يتم الاحتفاظ بأدلة الاثبات لأي معلومة عرضت في التقرير من ضمن أوراق العمل للمدقق.
- 4) الموضوعية: وهو التوجه وعدم التحيز اثناء عمل المدقق الداخلي، وبالتالي ينفذ إجراءاته التدقيقية بطرق يؤمن بنتائج اعماله، ولا يتم الطعن بجودة أدائه بأي شكل كان، وان الفرق ما بين الموضوعية والاستقلالية هو عدم تأثير اعمال المدققين الداخليين ورفض أي ضغوطات تؤدي الى التأثير على قراره لأي جهة تملك سلطه، في حين الموضوعية حاله المدقق الذهنية المؤثرة على تقديراته وتبين بان الموضوعية هي من نتائج الاستقلالية.
- 5) الإقناع: وتعني الاستجابة لنتائج التدقيق عن طريق الأهداف التي تم وضعها، على ان تعرض النتائج بطريقة مقنعة وان تكون كل التوصيات والاستنتاجات معقولة ومنطقية، ومن الضروري عرض المعلومة للقارئ بشكل واضح وصرح ليتم إقناعه بمصداقية النتائج.
- 6) الوضوح: ان يتصف التقرير بالفهم والسهولة مع بساطة اللغة بقدر الإمكان، اما بحال استخدام بعض العبارات الغريبة او حتى مصطلحات فنية فيتوجب شرح معانيها للقارئ بالتقرير.

من الفقرات أعلاه يتبين بان تقرير التدقيق الداخلي عليه ان يبين جودة العملية التدقيقية على ان يتم مراعاة المحتوى والشكل وطريقة العرض، مع توثيق محتوى التقرير لغرض الإسراع باتخاذ الإجراءات المناسبة.

المبحث الثالث/ الجانب العملي

هذه الدراسة كانت في الجامعة العراقية ميدانياً كون الباحث قد اعتمدت على استمارة الاستبانة والتي احتوت على عشرون سؤال تتعلق بالعوامل التي تؤثر بتحقيق الجودة التدقيقية، وكانت المحاور كالآتي:

1- الجنس

يتضح من خلال الجدول (1) بأن المبحوثين الذين تم اختيارهم في الشركات في ضوء الجنس كانت متفاوتة نسبياً إذ جاءت النسبة الأعلى عند الإناث والتي بلغت (60.0%) إما الذكور فكانت نسبتهم (40%) وهي نسبة متفاوتة نوعاً ما بين الجنسين في العينة المختارة في الشركات المبحوثة.

2- حسب العمر

يتضح من الجدول (1) فيما يخص فئة العمر التي تبين أن أعلى نسبة كانت عند الفئة العمرية (31- 40 سنة) إذ بلغت (46.0%)، أما أقل نسبة فكانت عند الفئة والتي بلغت (أقل من 30 سنة) إذ بلغت (10%).

3-المؤهل الأكاديمي

يظهر من الجدول (1) المؤهل الأكاديمي الذي يوضح بأن اغلب العينة قد جاءت عند حملة شهادة بكالوريوس ونسبة (80.0%) اما اقل نسبة فكانت عند حملة شهادة ماجستير والتي بلغت نسبتهم (2%).

4- عدد سنوات الخدمة

يتضح من الجدول (1) عدد سنوات الخدمة اذ بلغت النسبة الاعلى عند (11 اقل من 15 سنة) اذ بلغت (44%) اما اقل نسبة فكانت عند من لديهم عدد سنوات الخدمة عند (اقل من 5 سنوات) اذ بلغت نسبتهم (12%) اذ جاءت اغلب العينة لتلك الفئات تراوحت ما بين الخبرة القليلة والخبرة الطويلة.

5- سؤال (هل شاركت سابقا بدورات تدريبية في التخطيط وتقييم الاداء)

يتضح من الجدول (1) حول سؤال (هل شاركت سابقا بدورات تدريبية في التخطيط وتقييم الاداء) اذ بلغت النسبة الاعلى عند الاجابة بـ (كلا) اذ بلغت (56.0%) اما اقل نسبة فكانت عند الاجابة بـ (نعم) اذ بلغت نسبتهم (44.0%).

6- سؤال (هل شاركت سابقا بدورات تدريبية في التدقيق الداخلي)

يتضح من الجدول (1) حول سؤال (هل شاركت سابقا بدورات تدريبية في التدقيق الداخلي) اذ بلغت النسبة الاعلى عند الاجابة بـ (نعم) اذ بلغت (54.0%) اما اقل نسبة فكانت عند الاجابة بـ (كلا) اذ بلغت نسبتهم (46.0%).

7- سؤال (هل شاركت سابقا بدورات تدريبية في المعايير التدقيقية)

يتبين من الجدول (1) حول سؤال (هل شاركت سابقا بدورات تدريبية في المعايير التدقيقية) اذ بلغت النسبة الاعلى عند الاجابة بـ (كلا) اذ بلغت (70%) اما اقل نسبة فكانت عند الاجابة بـ (نعم) اذ بلغت نسبتهم (30%).

جدول (1) المعلومات الشخصية لعينة البحث		
النسبة المئوية	التكرارات	الجنس
40.0	20	ذكر
60.0	30	انثى
100.0	50	المجموع
النسبة المئوية	التكرارات	العمر
10.0	5	اقل من 30 سنة
46.0	23	31- 40 سنة
28.0	14	41- 50 سنة
16.0	8	51 سنة فأكثر
100.0	50	المجموع
النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل الأكاديمي
18.0	9	دبلوم
80.0	40	بكالوريوس
2.0	1	ماجستير
100.0	50	المجموع
النسبة المئوية	التكرارات	عدد سنوات الخدمة

12.0	6	اقل من 5 سنوات
24.0	12	6- 10 سنوات
44.0	22	11 اقل من 15 سنة
20.0	10	16 اقل من 20 سنة
100.0	50	المجموع
هل شاركت سابقا بدورات تدريبية في التخطيط وتقييم الأداء		
الاجابة	التكرارات	النسبة المئوية
نعم	22	44.0
كلا	28	56.0
المجموع	50	100.0
هل شاركت سابقا بدورات تدريبية في التدقيق الداخلي		
الاجابة	التكرارات	النسبة المئوية
نعم	27	54.0
كلا	23	46.0
المجموع	50	100.0
هل شاركت سابقا بدورات تدريبية في المعايير التدقيقية		
الاجابة	التكرارات	النسبة المئوية
نعم	15	30.0
كلا	35	70.0
المجموع	50	100.0

التحليل الوصفي للبيانات

الهدف الاساسي من استخدام مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت هو تلخيص البيانات في محاولة لوصفها عن طريق التعرف على مركزها ومقدار تشتت البيانات حول هذا المركز (درجة تجانس البيانات) ومن خلال هذين المؤشرين تمكن الباحثة من فهم ابعاد الظاهرة قيد البحث (القوسي, 2014, ص 119)¹, اذ نسعى من خلال هذا الجزء من التحليل التعرف على ميول واتجاهات اجابات العينة المبحوثة حول متغيرات وابعاد البحث لا راء عينة من موظفي التدقيق في الجامعة العراقية والبالغ عددهم (50) مبحوث. و قد اعتمد البحث على مقياس (Likert) الخماسي في اجابات العينة للاستبانة, فسيكون مستوى كل متغير ما بين ²(1-5) بأربعة مستويات و الجدول (2) يوضح ذلك, اذ تم احتساب المدى لإجابات للوصول إلى طول الفئة لكل درجة من درجات التزجيج الخماسية, وكانت نتيجة ذلك على النحو الآتي:

¹ القوسي, محمد مفيد (2014) "الاحصاء الوصفي والاستدلالي" الطبعة الاولى, مركز الكتاب الأكاديمي, الاردن - عمان

² عبد الفتاح, عز, (2008) " مقدمة في الاحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام spss" دار الحوار للطباعة والنشر ص 541

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى}}{\text{عدد الفئات}} = 0.80$$

اذ ان المدى هو الفرق بين اصغر قيمة واكبر قيمة (أكبر قيمة-اصغر قيمة) ,

$$\text{المدى} = 5 - 1 = 4$$

الجدول (2) المتوسط المرجح ومستوى الإجابة					
المتوسط المرجح	1 - 1.80	1.81 - 2.60	2.61 - 3.40	3.41 - 4.20	4.21 - 5
مقياس الاجابة	لا أتفق تماماً	لا أتفق	محايد	أتفق	اتفق تماماً
مستوى الاجابة	ضعيف جدا	ضعيف	متوسط	جيد	جيد جدا

مصدر: (عز عبد الفتاح: 2008:541)

وتمثل بمستويين في حالة الزيادة عن الوسط الفرضي البالغ (2.61 الى 3.40) اذ يكون جيد إذا تراوح بين (3.41 الى 4.20) وجيد جدا إذا تراوح بين (4.21 الى 5) وايضا يتضمن مستويين إذا انخفض عن الوسط الفرضي (2.61 الى 3.40) اذ يكون ضعيف إذا تراوح بين (1.81 الى 2.60) وضعيف جدا إذا انخفض عن (1 الى 1.80).

متغير جودة التدقيق الداخلي

1- بعد عاملي التقييم والتخطيط

يظهر الجدول (3) الوسط الحسابي و الانحراف المعياري والمعامل الاختلاف وترتيب الاهمية بالنسبة للأسئلة واتجاه الاجابة لآراء العينة المبحوثة، اذ حقق عاملي التقييم والتخطيط اجمالا وسط حسابي (4.347) وبمستوى جيد جدا وانحراف معياري (0.376). إذ كانت اجابات العينة المبحوثة عند (الاتفاق التام) على اغلب اسئلة هذا البعد اذ تشير النتائج بصورة عامة الى ان من أهم أسباب لإنجاح العمل التدقيقي هو وعي المدققين بالكيفية التي يتم بها انجاز إجراءات التدقيق اذ لإنجاح عمل التدقيق يتوجب على الإدارة الاهتمام بأعمال المدققين. اذ اشارت النتائج المتعلقة ان اعلى قيمة كانت عند السؤال (لإنجاح عمل التدقيق من الضروري الاعتماد على التخطيط المسبق) بوسط حسابي (4.7) وبمستوى جيد جدا وانحراف معياري (0.544)، اذ بلغ معامل الاختلاف لها (11.574) اذ جاءت هذه السؤال بالمستوى (2) من حيث الاهمية النسبية وهذا يشير الى ان الموظفون يمتلك المؤهلات المطلوبة لتنفيذ وإنجاح عمل التدقيق اذ يعتقدون ان من الضروري الاعتماد على التخطيط المسبق لها . اما اقل قيمة فقد جاءت عند السؤال (ان الأداء التدقيقي للمدقق الداخلي يتأثر بحجم عمل التدقيق) وبوسط حسابي (3.62) وبمستوى جيد وانحراف معياري (1.008)، اذ بلغ معامل الاختلاف لها (27.843) اذ جاءت هذه السؤال بالمستوى (6) من حيث الاهمية النسبية وهذا يدل على ان الأداء التدقيقي للمدقق الداخلي يتأثر بحجم عمل التدقيق.

استنادا الى التحليل الاحصائي أعلاه يرى الباحث أن من أهم أسباب نجاح العمل التدقيقي هو مدى وعي المدقق بالكيفية والطريقة التي سيتم بها انجاز أجراءه التدقيقي مع ضرورة الاعتماد على التخطيط المسبق لوضع برنامج تدقيقي متكاملما يتوجب على الإدارة الاهتمام بأعمال المدققين.

جدول (3) المؤشرات الاحصائية لبعد الفردي					
الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية	اتجاه الإجابة

العوامل المؤثرة بجودة تقارير التدقيق الداخلي للمؤسسات الحكومية" دراسة ميدانية في الجامعة العراقية

1	لإنجاح عمل التدقيق من الضروري الاعتماد على التخطيط المسبق	4.7	0.544	11.574	2	اتفق تماماً
2	لإنجاح عمل التدقيق من الضروري تحديد إجراءات تدقيقية واضحة	4.5	0.544	12.088	3	اتفق تماماً
3	لإنجاح عمل التدقيق يتوجب على الإدارة الاهتمام بأعمال المدققين	4.48	0.762	17.017	4	اتفق تماماً
4	ان الأداء التدقيقي للمدقق الداخلي يتأثر بحجم عمل التدقيق	3.62	1.008	27.843	6	اتفق
5	من الضروري تحديد وقت لإنجاح مهام التدقيق كون له تأثير على أداء المدققين الداخليين	4.1	0.814	19.864	5	اتفق
6	ان من أهم أسباب إنجاح العمل التدقيقي هو وعي المدققين بالكيفية التي يتم بها إنجاز إجراءات التدقيق	4.68	0.471	10.069	1	اتفق تماماً
المتوسط الاجمالي		4.347	0.376	8.655		

المصدر: برنامج SPSS V.25

2- بعد عامل تعدد أعضاء فرق التدقيق

بينت النتائج المبينة في الجدول (4)، ان عامل تعدد أعضاء فرق التدقيق اجمالاً حقق وسط حسابي بلغ (4.375) وبمستوى جيد جداً وبانحراف معياري (0.432). إذ كانت اجابات العينة المبحوثة عند (الاتفاق التام) على اغلب اسئلة هذا البعد وهذا يشير الى ان إنجاح العمل التدقيقي يتأثر بأمانه عند تكاتف اعمال أعضاء فرق التدقيق الداخلي اذ يتأثر نجاح الاعمال التدقيقية بشكل واضح عند تكاتف فرق التدقيق ، اذ اشارت النتائج ان اعلى قيمة كانت عند السؤال (يتأثر لإنجاح العمل التدقيقي بأمانه اعمال أعضاء فرق التدقيق الداخلي) بوسط حسابي (4.56) وبمستوى جيد جداً وبانحراف معياري (0.541)، اذ بلغ معامل الاختلاف لها (11.855) اذ جاءت هذه السؤال بالمستوى (1) من حيث الاهمية النسبية وهذا يشير الى ان إنجاح العمل التدقيقي يتأثر بأمانه أعضاء فرق التدقيق الداخلي. اما اقل قيمة فقد جاءت عند السؤال (يتأثر العمل التدقيقي بالإيجابية عند تواجد جهات محددة تعمل على تحقيق جودة الاداء) وبوسط حسابي (4.02) وبمستوى جيد وبانحراف معياري (0.769)، اذ بلغ معامل الاختلاف لها (19.130) اذ جاءت هذه السؤال بالمستوى (4) من حيث الاهمية النسبية وهذا يشير الى ان العمل التدقيقي يتأثر بالإيجابية عند تواجد جهات محددة تعمل على تحقيق جودة الأداء.

استناداً الى التحليل الاحصائي أعلاه يرى الباحث أن نجاح العمل التدقيقي يتأثر بشكل كبير بأمانة أعمال أعضاء فرق التدقيق الداخلي، أيضاً يتأثر العمل التدقيقي بالإيجابية عند تواجد جهات محددة تعمل على تحقيق جودة الأداء.

جدول (4) المؤشرات الاحصائية لبعد التقني					
الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية	اتجاه الاجابة
1 ان أداء العمل التدقيقي السليم يتأثر باستقلال أعضاء الفرق التدقيقية الداخلية	4.38	0.725	16.560	3	اتفق تماماً

2	يتأثر إنجاز العمل التدقيقي بأمانه اعمال أعضاء فرق التدقيق الداخلي	4.56	0.541	11.855	1	اتفق تماماً
3	يتأثر نجاح الاعمال التدقيقية بشكل واضح عند تكاتف فرق التدقيق	4.54	0.613	13.505	2	اتفق تماماً
4	يتأثر العمل التدقيقي بالإيجابية عند تواجد جهات محددة تعمل على تحقيق جودة الأداء	4.02	0.769	19.130	4	اتفق
المتوسط الإجمالي		4.375	0.432	9.881		

المصدر: برنامج SPSS V.25

3- بعد عامل الاختصاص المهني للمدقق

اجراًً حقق عامل الاختصاص المهني للمدقق وسط حسابي (4.15) وبمستوى جيد وبانحراف معياري (0.452). إذ كانت اجابات العينة المبحوثة عند (الاتفاق) على جميع اسئلة هذا البعد، وهذا يشير الى ان الشركات المبحوثة بصورة عامة تحفز الموظفين لتقديم أفكارهم ومقترحاتهم التي تسهم في تطوير العمل عن بعد اذ تتمتع الشركات بالمرونة التنظيمية التي تتيح لها الاستجابة لمتطلبات العمل عن بعد. اذ بينت النتائج المبينة في الجدول (5)، ان اعلى قيمة كانت عند السؤال (يتأثر نجاح عملية التدقيق بمدى قابلية المدققين بكشف التلاعب والاطفاء والغش) بوسط حسابي (4.68) وبمستوى جيد جداً وبانحراف معياري (0.471)، اذ بلغ معامل الاختلاف لها (10.069) اذ جاءت هذه السؤال بالمستوى (1) من حيث الاهمية النسبية وهذا يشير الى نجاح عملية التدقيق يتأثر بمدى قابلية المدققين بكشف التلاعب والاطفاء والغش. اما اقل قيمة فقد جاءت عند السؤال (لإنجاح العمل التدقيقي من الضروري تمتع المدقق بتحصيل علمي تخصصي- بمهنة التدقيق) وبوسط حسابي (3.4) وبمستوى متوسط وبانحراف معياري (1.457)، اذ بلغ معامل الاختلاف لها (42.849) اذ جاءت هذه السؤال بالمستوى (6) من حيث الاهمية النسبية وهذا يدل على ان لإنجاح العمل التدقيقي من الضروري تمتع المدقق بتحصيل علمي تخصصي بمهنة التدقيق.

استناداً الى التحليل الاحصائي أعلاه يرى الباحث بأن نجاح العمل التدقيقي يتأثر بمدى قابلية المدقق بكشف الأخطاء والغش والتلاعب، لذلك من الضروري يجب ان يتمتع المدقق بتحصيل علمي تخصصي بمهنة التدقيق كون التخصص يساعد المدقق بفهم القوائم المالية والسجلات المحاسبية.

جدول (5) المؤشرات الاحصائية لبعد عامل الاختصاص المهني للمدقق

الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية	اتجاه الاجابة
1 ان اهم الركائز التي يتم من خلالها انجاز العمل التدقيقي على اتم وجه هي خبرة المدققين الداخليين المكتسبة	4.68	0.513	10.955	2	اتفق تماماً
2 لغرض رفع الكفاءة المهنية لدى المدققين الداخليين يجب اشراكهم بدورات تعليمية تدريبية	4.46	0.646	14.474	3	اتفق تماماً
3 لإنجاح العمل التدقيقي من الضروري تمتع المدقق بتحصيل علمي تخصصي بمهنة التدقيق	3.4	1.457	42.849	6	محايد

4	ان انجاز مهام التدقيق يتأثر بمدى فاعلية وكفاءة النظام الرقابي الداخلي	4	0.728	18.211	4	اتفق
5	يتأثر نجاح عملية التدقيق بمدى قابلية المدققين بكشف التلاعب والاختفاء والغش	4.68	0.471	10.069	1	اتفق تماماً
6	ان الإسراع بالأعمال التدقيقية يتأثر عند تطبيقهم لمبادئ الأهمية النسبية	3.68	0.819	22.260	5	اتفق
المتوسط الاجمالي		4.15	0.452	10.893		

المصدر: برنامج SPSS V.25

4- بعد عامل الالتزام بمعايير مهنة التدقيق

اجمالياً حقق عامل الالتزام بمعايير مهنة التدقيق وسط حسابي (4.095) وبمستوى جيد وبانحراف معياري (0.431). إذ كانت اجابات العينة المبحوثة عند (الاتفاق) على اغلب اسئلة هذا البعد وهذا يشير الى اتفاق العينة المبحوثة حول ان نجاح عملية التدقيق يتأثر بمدى تركيز المدققين على مبادئ الموضوعية اثناء العمل التدقيقي اذ يتأثر نجاح العمل التدقيقي بمدى التزام المدققين الداخليين بتطبيق مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً. اذ اشارت النتائج المبينة في الجدول (6)، ان اعلى قيمة كانت عند السؤال (لغرض إنجاز العمل التدقيقي على المدقق ان يلتزم بمعايير مهنة التدقيق) بوسط حسابي (4.44) وبمستوى جيد جداً وبانحراف معياري (0.611)، اذ بلغ معامل الاختلاف لها (13.772) اذ جاءت هذه السؤال بالمستوى (1) من حيث الاهمية النسبية وهذا يدل الى انه لغرض إنجاز العمل التدقيقي على المدقق ان يلتزم بمعايير مهنة التدقيق. اما اقل قيمة فقد جاءت عند السؤال (لتحقيق جودة العملية التدقيقية من الضروري ان يحوي التقرير الاستخدام الصحيح للموارد المتاحة). وبوسط حسابي (3.76) وبمستوى جيد وبانحراف معياري (0.797)، اذ بلغ معامل الاختلاف لها (21.195) اذ جاءت هذه السؤال بالمستوى (4) من حيث الاهمية النسبية وهذا يشير الى انه لتحقيق جودة العملية التدقيقية من الضروري ان يحوي التقرير الاستخدام الصحيح للموارد المتاحة.

استناداً الى التحليل الاحصائي أعلاه يرى الباحث أن نجاح عمل المدقق يتأثر بمدى التزام المدقق بمبادئ الموضوعية أثناء العمل التدقيقي، كون العمل التدقيقي يتأثر بمدى التزام المدقق الداخلي بتطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً وأيضاً الالتزام بمعايير مهنة التدقيق.

جدول (6) المؤشرات الاحصائية لبعدها عامل الالتزام بمعايير مهنة التدقيق						
الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية	اتجاه الاجابة	
1 لغرض إنجاز العمل التدقيقي على المدقق ان يلتزم بمعايير مهنة التدقيق	4.44	0.611	13.772	1	اتفق تماماً	1
2 ان نجاح عملية التدقيق يتأثر بمدى تركيز المدققين على مبادئ الموضوعية اثناء العمل التدقيقي	4.12	0.718	17.434	3	اتفق	2
3 يتأثر نجاح العمل التدقيقي بمدى التزام المدققين الداخليين بتطبيق مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً	4.06	0.682	16.809	2	اتفق	3

					عاما	
4	لتحقيق جودة العملية التدقيقية من الضروري ان يحوي التقرير الاستخدام الصحيح للموارد المتاحة	3.76	0.797	21.195	4	اتفق
	المتوسط الاجمالي	4.095	0.431	10.530		

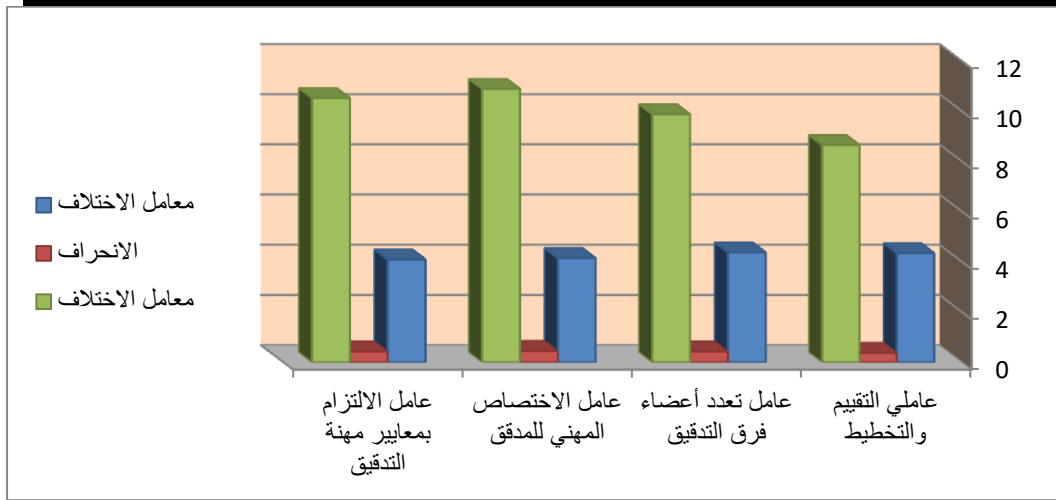
المصدر: برنامج SPSS V.25

وبعد الانتهاء من تحليل كل الفقرات يرى الباحث أن متغير **جودة التدقيق الداخلي** قد حقق وسطا حسابيا بلغ (4.242) وبمستوى جيد، وبانحراف معياري مقداره (0.308) إذ تسعى الإدارة الى توظيف كافة الاساليب الحديثة والتعامل مع كافة الظروف وذلك من خلال ترتيب عمل مرن يمكن الموظف من انجاز المهام الموكلة اليه من مكان بعيد عن الموقع الأصلي للعمل سواء كانت طبيعة العمل دواما كليا او جزئيا او في ايام معينة، إذ عادة ما يكون الاتصال باستخدام تكنولوجيا المعلومات واساليب الاتصالات الحديثة، أما نتائج الأبعاد بصورة عامة فقد جاءت كما يلي:

- بينت النتائج ان أعلى وسط حسابي اجمالي كان عند (عامل تعدد أعضاء فرق التدقيق) إذ بلغ (4.375) وبمستوى جيد جدا، بانحراف معياري مقداره (0.432) ومعامل اختلاف بلغ (9.881)، إذ جاء هذا البعد بالترتيب (الاول) من حيث الأهمية النسبية لأبعاد متغير **جودة التدقيق الداخلي**، إذ بلغت نسبة توفر هذا البعد (87.5) اما حجم الفجوة بلغ (12.5) وكما هو مبين في الشكل (7).
- أشارت النتائج ان أقل وسط حسابي اجمالي كان عند (عامل الالتزام بمعايير مهنة التدقيق) إذ بلغ (4.095) وبمستوى جيد، بانحراف معياري مقداره (0.431)، ومعامل اختلاف بلغ (10.530)، إذ جاء هذا البعد بالترتيب (الثالث) من حيث الأهمية النسبية لأبعاد متغير **جودة التدقيق الداخلي**، إذ بلغت نسبة توفر هذا البعد (81.9) اما حجم الفجوة بلغ (18.1) وكما هو مبين في الشكل (7).

جدول (7) خلاصة أبعاد متغير جودة التدقيق الداخلي						
ت	ابعاد متغير جودة التدقيق الداخلي	الوسط	الانحراف	معامل الاختلاف	نسبة التوفر	ترتيب الابعاد
1	عاملي التقييم والتخطيط	4.347	0.376	8.655	86.94	الثاني
2	عامل تعدد أعضاء فرق التدقيق	4.375	0.432	9.881	87.5	الاول
3	عامل الاختصاص المهني للمدقق	4.15	0.452	10.893	83	الرابع
4	عامل الالتزام بمعايير مهنة التدقيق	4.095	0.431	10.530	81.9	الثالث
	متغير جودة التدقيق الداخلي	4.242	0.308	7.262	84.84	

المصدر: برنامج SPSS V.25



شكل (1) خلاصة ابعاد جودة التدقيق الداخلي

المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

- (1) ان من أهم أسباب نجاح عمل المدقق هو التخطيط المسبق لعملية التخطيط لعملية التدقيق، أي من الضروري عمل برنامج تدقيقي يتم الاعتماد عليه من قبل المدققين لغرض انجاز الاعمال، لذلك يتوجب على الإدارة دعم العمل التدقيقي والاهتمام بالتقارير.
- (2) من الضروري ان يكون أعضاء الفريق على درجة عالية من الخبرة والثقة وتحمل المسؤولية والأمانة والإخلاص والصدق كون العمل التدقيقي يعتمد كثيراً ابداء الرأي المحايد عند اعداد التقرير النهائي.
- (3) ان العمل التدقيقي يتأثر بالإيجابية عندما يكون الفريق هدفهم تحقيق جودة أداء عالية.
- (4) من أهم عوامل نجاح العمل التدقيقي ان يكون أعضاء الفريق ذو تحصيل علمي متخصصين بمجال التدقيق والحسابات مما ينعكس على أدائهم وتحقيق الجودة بالأداء والعمل على كشف الأخطاء والغش.
- (5) من الضروري التزام المدقق بمبادئ الموضوعية المهنية اثناء عملية التدقيق، وان يكون ملتزماً بمعايير مهنة التدقيق.
- (6) يتوجب على المدقق عند اعداد تقريره النهائي ان يتمتع بالاستقلالية عند كتابته ولا يتأثر بأي جهة تقوم بالضغط عليه لغرض تغيير مسار التدقيق في ابداء الرأي المحايد.

ثانياً. التوصيات:

- بناء على التوصيات أعلاه ولغرض الوصول الى الجودة بالعمل التدقيقي من الضروري توفر الآتي:
- (1) العمل على مواكبة التطور التكنولوجي عن طريق دعم استخدام التدقيق الالكتروني للحسابات.
 - (2) العمل على دعم عملية التخطيط المسبق للمدققين مع تحديد حجم الوقت والعمل اللازم لا تمام العمل التدقيقي من خلال تطوير مهارات المدقق.
 - (3) العمل على التأكيد بضرورة ان يكون المدقق من ذوي الخبرة في مجال التدقيق والاعمال الحسابية، وأيضاً ان يكون مدعوماً بالتوصيف العلمي.
 - (4) من الضروري اشراك المدققين بدورات تدريبية لغرض تطوير المهارات وتمييزها.

أولاً. المصادر العربية:

- عبد الله، خالد امين، 2009، " علم تدقيق الحسابات"، وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- النوايسة، محمد إبراهيم، 2009، " العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات"، دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.
- الذنبيات، علي عبد القادر، 2009، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية"، الطبعة الثانية، مكتبة افنان، عمان.
- القاضي، حسين واخرون، 2008، " التدقيق الداخلي"، الطبعة الأولى، دمشق.
- الاتوساي 9140. "استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام"، استراليا: لجنة المعايير المهنية بالاتوساي.
- النجمي، جمانة، 2012، " العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية/ دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة" مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد الخامس.
- جمعة، احمد، 2011، "التدقيق الداخلي الحكومي"، دار صفاء للنشر والتوزيع.
- جمعة، احمد، 2009، " الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد الداخلي والحكومي والإداري البيئي للمنشأة الصغيرة" عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع.
- حجازي، منتصر، 2007، " اثر تطبيق الجودة الشاملة على تطوير وظائف الصناعة الحاصلة على الايزو في قطاع غزة" رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- عيسى، محمد، 2008، " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات / دراسة تطبيقية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية.
- محمد، ايمن، 2013، ورقة سياسات الفساد والمسائلة في العراق" العراق / بغداد مؤسسة فريدريش بيرت، مكتب الأردن والعراق.
- الخطيب، خالد راغب، (مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص)، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010.
- البعاج، قاسم محمد عبد الله، (تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي: دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي)، جامعة القادسية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، 2011.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

- Australian National Audit Office. (2012). Public Sector Internal audit an investment in assurance and business improvement, Australia.
- Lehtinen, T. (2013). Understanding timeliness and quality of financial reporting in a finnish public company. Unpublished master Thesis department of accounting, Aalto University, school of business, Finland.
- Lenz. (2012). Testing the discriminatory power of factors of Internal Auditing Effectiveness.
- Pickett, K. (2004). The internal auditor at work a practical guide to everyday challenges. USA: John Wiley & Sons, Inc.

- . Wood, D.A, "Does Internal Auditing Affect the External Audit Fees", working paper, Indiana University, 2007.
- . Wood, D.A, Selamat and N.Alias, "The Perception of the Audit Partners, Audit Committee and Investment Analyst on the Audit Quality Attributes in Malaysia", Finance India, VOI 19,N.2, 2005.
- . The Institute of Internal Auditors. (2012). IIA International Standards for the professional Practice of Internal Auditing, GAGAS, second edition. USA.
- . Government Accountability Office. (2011). Government Auditing Standards. USA: Comptroller General of the United States.