

إطار متكامل لوظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسات التعليم الجامعي دراسة ميدانية في جامعة تكريت

م.م. باسم رشيد علي الخزرجي
كلية علوم الحاسوب والرياضيات
جامعة تكريت

basmalsyad@gmail.com

المستخلص:

أستهدف البحث وضع إطار مقترح لوظيفة التدقيق الداخلي بالتطبيق على جامعة تكريت، واستند البحث الى فرضية رئيسة مفادها الآتي، لا يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة احصائية بين مفردات عينة الدراسة حول تطبيق الإطار المقترح لتطوير عمل المدقق الداخلي، ولتحقيق اهداف البحث فقد تم استخدام المنهجين الاستقرائي والاستنباطي من خلال قائمة استبيان أعدت لهذا الغرض وزعت على عينة الدراسة. وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: أنه لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة البحث حول تطبيق الإطار المقترح لتطوير عمل المدقق الداخلي بشكل عام مع وجود بعض الفروقات في آراء العينة المستهدفة حول خطوات تنفيذ الإطار المقترح، وكذلك التأكيد على أن هذه الاختلافات لا تؤثر في الأخير على النتائج المرجوة من الدراسة. وقد أوصت الدراسة بتطبيق المقترح من أجل تطوير مهنة التدقيق الداخلي في مؤسسات التعليم الجامعي بشكل عام، وجامعة تكريت بشكل خاص.

الكلمات المفتاحية: وظيفة التدقيق، المدقق الداخلي، مؤسسات التعليم الجامعي.

An integrated framework for the internal audit function in university education institutions Field study at Tikrit University

Assist. Lecturer Basim Rashid Ali Al-kazraji
College of Computer Science and Mathematics
Tikrit University

Abstract:

The study aimed at establishing a proposed framework for the internal audit profession by applying it to Tikrit University. The research was based on the main hypothesis that there is no significant statistical difference between among respondents on the application of the proposed framework to improve the work of internal auditor. To achieve the research objectives, both deductive and inductive approaches were employed through a questionnaire designed for this purpose. The questionnaire was distributed to the study sample. The research found a number of results, the most important of which is that there was no significant difference among respondents on the application of the proposed framework to improve the work of the internal auditor in general. However, there were some differences in the views of the target sample on the steps of implementing the proposed framework. In addition, the study emphasized on that these differences would not affect the desired results. The study recommended

applying this proposal in order to develop the internal audit profession in the institutions of higher education in general and Tikrit University in particular.

Keywords: Audit profession, Internal auditor, Higher education institutions.

المقدمة

ان الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي قد إزداد في العقد الأخير بشكل ملحوظ من قبل مؤسسات التعليم الجامعي، وذلك من خلال قيام الإدارات العليا في الجامعات بتشكيل إدارات خاصة بهذه المهنة ورفدها بالكادر البشري ذو الكفاءة العالية في العمل، وذلك في ضوء ما تفرضه سوق المنافسة الذي تواجهه الجامعات الحكومية من قبل جامعات القطاع الخاص وما تتطلبه الإعتمادات الأكاديمية وكذلك ما تتضمنه مفاهيم الجودة الشاملة.

وقد أصبح للتدقيق الداخلي أهمية مميزة في الهيكل التنظيمي لمؤسسات التعليم الحكومية بإعتباره عنصر مهم لحماية أموال الدولة والموارد العامة، وكذلك التأكد والضمان من إنها ستستخدم بالشكل الأمثل، وإن هنالك إدارة فاعلة تسهم في تطوير السياسات، وزيادة الكفاءة الإنتاجية والخدمية بما يعود في الآخر بالمنفعة على جميع قطاعات المجتمع داخل الدولة. حيث تنوعت المهام التي يقوم بها داخل المؤسسة، إذ لم تعد تنحصر مهامه في فحص العمليات المالية والمحاسبية، أو حتى تدقيق جميع عمليات المنشأة فحسب، وإنما أصبح إحدى الوسائل الإدارية المهمة التي تعتمد عليها الإدارة العليا.

وعليه فقد أصبح وظيفة مهمة في أي مؤسسة كانت يمكن لها تقديم ضمان مقبول بأن العمليات المنجزة والقرارات المتخذة يتم مراقبتها باستمرار، وإنها تسهم في تحقيق أهداف المؤسسة، أو انها تسهم بتوصيات لتصحيح الخلل، من خلال تقييم مستوى نظام الرقابة الداخلية ومدى قدرته على التحكم في المخاطر الملازمة لأنشطتها. وخلال السنوات القادمة يتوقع اتساع وازدياد دور المدققين الداخليين بشكل أكبر، من خلال تحملهم مسؤوليات أوسع من ذي قبل وخاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر وكذلك فيما يخص مستوى تكاليف التنظيم Organizational Complexity والمشاركة في تطوير عمليات وإستراتيجيات الحوكمة وتنميتها.

وبناءً على ما سبق سيعمل الباحث الى وضع إطار مقترح لتطوير التدقيق الداخلي في ظل التدقيق المتكامل الذي يهتم بشكل رئيس بالرقابة الداخلية، وتحت نطاق هذا النوع من التدقيق يُعدّ المدقق الداخلي جزءاً من هذه الرقابة، وبالتالي فإن ضعفه وعدم فاعليته هو مؤشر قوي على ضعف الرقابة. وبما أن التدقيق الداخلي لم يُعطى الدور الذي يستحقه في مفهوم التدقيق المتكامل على عكس المدقق الخارجي، إلا أن الباحث سيحاول اثبات مدى أحقية المدقق الداخلي في أن يكون طرفاً فعالاً ومؤثراً في وضع نظام رقابي قادراً على مواجهة التحديات والمخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسات التعليمية في العراق.

مشكلة البحث: إجراءات التدقيق الداخلي وعملياته قد تطورت من أساليب تدقيق تقليدية إلى أساليب حديثة، وانتقل من مفهوم مرتبط بالنشاط المالي الى مفهوم اعم واشمل يتناول كافة اوجه النشاط سواء إدارياً أو مالياً أو قانونياً أو فنياً، (أي انه لم يُعد ينظر إلى التدقيق الداخلي على أنه تدقيق مالي أو إداري وإنما أصبح بحد ذاته تدقيقاً شاملاً لكل جوانب المؤسسة)، وذلك على وفق ما تفرضه المعايير الدولية.

بمعنى أن التدقيق الداخلي أصبح نشاطاً مستقلاً مصمماً لزيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها وتقييم وتحسين فاعلية الرقابة وعمليات التحكم داخلها. وأصبح يضيف قيمة إلى عملياتها وتحسينها من خلال الأساليب المنهجية والمنضبطة التي تساعد على تحقيق أغراضها، وذلك عن طريق تقييم وتحسين فاعلية العمليات المتعلقة بإدارة المخاطر والرقابة الداخلية وعمليات مراجعة الجودة وما تواجهه من صعوبات في العمل من خلال التحديات التي تواجهها والتي من أهمها نقص الموارد المالية.

ولأن إجراءات هذا التدقيق في المؤسسات التعليمية العراقية لا سيما الجامعات الحكومية، لا يتعدى أن يكون تدقيقاً مالياً مستندياً، بحيث يقتصر دوره على النواحي المالية والمحاسبية فقط، أي تقتصر مسؤولياته على مايرد في التقارير المالية ومدى الالتزام بالتشريعات والأنظمة القانونية، فإنه يمكن صياغة المشكلة البحثية بالتساؤل الآتي: هل يمكن ان يتم وضع إطار مقترح لتطوير وظيفة التدقيق يمتاز بالكفاءة والفاعلية يسهم في حماية المؤسسات الجامعية من المخاطر والتحديات التي تواجهها بما يكفل ضمان تطبيق الانظمة الادارية واستخدام الموارد المتاحة (ومنها البشرية) في تقديم الخدمات التعليمية والبحثية وخدمة المجتمع؟

أهمية البحث: تأتي أهمية البحث من اعتبار التدقيق الداخلي من أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية التي يجب أن تكون أداة فاعلة ومؤثرة للإدارة العليا داخل المؤسسة في سبيل تحقيق الأهداف المنشودة. وما يلقي على عاتقه من تحديات في المرحلة الحالية التي تمر بها المؤسسات التعليمية في العراق والمتمثلة في العجز المالي الذي تواجهه وتوجهها نحو البحث عن مصادر تمويل ذاتية، وما يجب أن يكون عليه من تأهيل ومستوى تدريبي عالي الجودة حتى يكون قادر على تحمل المهام التي توكل اليه والتحديات التي يواجهها مستقبلاً.

أهداف البحث: يسعى البحث الى تحقيق عدد من الاهداف أهمها: وضع آلية لتطوير معرفة ومهارات المدققين الداخليين تتمثل بإطار مقترح لتأهيلهم وتحسين جودة الاداء المهني لهم لمواجهة التحديات المستقبلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية مما يسهم في حماية المؤسسات الجامعية من المخاطر والتحديات التي تواجهها.

فرضيات البحث: اعتمد البحث على الفرضية الرئيسية الآتية: لا يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة احصائية بين مفردات عينة الدراسة حول تطبيق الإطار المقترح لتطوير عمل المدقق الداخلي يرجع إلى المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة.

حدود البحث: تتمثل حدود البحث باقتصاره على أجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي في رئاسة جامعة تكريت وكلياتها.

منهجية البحث: تتمثل منهجية البحث في استخدام المنهجين الآتيين:

أولاً. المنهج الاستقرائي: وفيه يتم تناول الباحث لجوانب المشكلة واستعراض عدد من الدراسات السابقة بالاعتماد على المقالات والأبحاث والدراسات المختلفة والمتعلقة بمتغيرات الموضوع محل الدراسة سواء كانت دراسات باللغة العربية أو الأجنبية.

ثانياً. المنهج الاستنباطي: من خلال هذا المنهج يقوم الباحث بأختبار الفروض الخاصة بالبحث إحصائياً من أجل تحديد مدى صحة الفروض من عدمها، وذلك من خلال تصميم قائمة استقصاء معدّ لهذا الغرض يتم توزيعها على أساتذة المحاسبة والتدقيق في كلية الإدارة والاقتصاد، وعلى

جميع عناصر أجهزة التدقيق الداخلي في الكليات، بالإضافة الى عناصر قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في رئاسة الجامعة، وكذلك مدققي ديوان الرقابة المالية في محافظة صلاح الدين.

الدراسات السابقة

الدراسات العربية

١. دراسة (الدنون، ٢٠١١) بعنوان "مدخل مقترح لتطوير المراجعة الداخلية في المؤسسات الجامعية كأساس لتحقيق الجودة الشاملة".

استهدفت الدراسة وضع مدخل مقترح لتطوير التدقيق الداخلي في المؤسسات الجامعية المصرية وذلك لتحقيق الجودة الشاملة. وتوصلت إلى أن التدقيق الداخلي مرتبط ارتباطاً وثيقاً بإدارة الجودة الشاملة والعلاقة بينهما طردية، فالارتقاء بالتدقيق الداخلي هو ارتقاء بمستوى الجودة المطلوبة بالمؤسسات الجامعية. وأوصت الدراسة على ضرورة تطوير الأساليب التقليدية التي يستخدمها المدقق الداخلي في تنفيذ مهام عملية التدقيق، وضرورة تطوير معايير الكفاءة المهنية للمدققين الداخليين، والاهتمام بتدريبهم على استخدام أساليب التدقيق الداخلي الحديثة.

٢. دراسة (محمد، ٢٠١١) بعنوان "دور المراجعة الداخلية في تقويم فاعلية الاداء المالي بالوحدات الحكومية: دراسة ميدانية في الادارة العامة للمراجعة الداخلية".

تمثل هدف الدراسة في تحليل وتشخيص فاعلية المراجعة الداخلية في تقويم الاداء المالي بالوحدات الحكومية السودانية، وإلقاء الضوء على المراجعة الداخلية بشكل عام وما تقدمه من خدمات وطبيعتها وأهدافها وأنواعها، وإظهار الدور الذي تقوم به في تقويم الأداء المالي الحكومي بالسودان. وتوصلت إلى ضرورة إشراك ذوي الاختصاص (أكاديميين ومهنيين) عند وضع القوانين واللوائح المرتبطة بالمراجعة الداخلية ليضمن أن تكون متوائمة ومتسقة مع المعايير الدولية، لتقوم بدورها الرقابي المالي والإداري مع ضرورة تدعيم استقلالها، وأن التدريب المستمر كفيل بأن يؤهل المراجعين للقيام بمسؤولياتهم الرقابية على أكمل وجه.

٣. دراسة (جميل، ٢٠١٣) بعنوان "تقييم أداء أجهزة التدقيق الداخلي في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية المتعارف عليها: دراسة ميدانية في جامعة زاخو".

اهتمت هذه الدراسة بدراسة وتحليل وظيفة التدقيق الداخلي وأهميتها في أداء وظائف المؤسسات التعليمية بهدف تقييم أداء أجهزة التدقيق الداخلي وفقاً لمتطلبات وإرشادات معايير التدقيق الدولية. وذلك لتحديد نقاط القوة والضعف وتطوير أداء عناصر أجهزة التدقيق الداخلي وتحديد المؤهلات اللازمة والمطلوبة بغية تفعيل دوره المهم في الوقت الحالي والمستقبلي. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها تبين أن جهاز التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة يتمتع بالاستقلالية والموضوعية في أداء مهامه الى حد ما. وأوصت بضرورة الإهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي بشكل أكبر فيما يتعلق بالالتزام بمعايير التدقيق الدولية.

٤. دراسة (العتيقي وتهامي، ٢٠١٧) بعنوان "تطبيق المراجعة الداخلية في الجامعات المصرية في ضوء المعايير الدولية".

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي على دراسة التدقيق الداخلي واهم مجالاته ومعاييرته وواقعه، ومن ثم وضع نموذج مقترح للتدقيق الداخلي في الجامعات المصرية. وتوصلت إلى أن درجة تطبيق التدقيق الداخلي في الجامعات المصرية ضعيفة جداً، ويعود السبب في ذلك إلى عدم

وجود وحدات خاصة بها. وعليه توصي الدراسة بضرورة تشكيل وحدة للتدقيق الداخلي في كل مؤسسة تعليمية جامعية وتحديد مجالاتها ومعاييرها من خلال الاعتماد على معايير التدقيق الدولية.

الدراسات الأجنبية

١. دراسة (Diamond, 2006) بعنوان:

"The Role of Internal Audit in Government Financial Management an International Perspective".

تناولت هذه الدراسة دور التدقيق الداخلي في الإدارة المالية الحكومية: أخذة لهذا الدور من منظور دولي، وقد بينت أن وظيفة التدقيق الداخلي تحظى باهتمام متزايد كعنصر مهم من عناصر الإدارة المالية الحكومية وأداة لتحسين أداء القطاع الحكومي. خصوصاً بعد التوصل إلى توافق في الآراء بشأن معايير التدقيق التي ينبغي أن تفي بها الحكومات. مشيرة إلى أن عدداً كبيراً من البلدان سيواجه مشاكل شديدة في سبيل الوفاء بهذه المعايير. وذلك لوجود العديد من النماذج المختلفة للتدقيق الداخلي على الصعيد الدولي، وأنه من الضروري مراعاة هذه النماذج والقدرات المؤسسية المختلفة عند استحداث تدابير لتعزيز التدقيق الداخلي في البلدان المتقدمة والبلدان التي تمر بمرحلة انتقالية كالبلدان النامية. وكذلك ناقشت هذه الدراسة القضايا الرئيسية في تطوير التدقيق الداخلي في هذه البلدان، ومحاولة توفير إطار لإدخال الإصلاحات الضرورية التي تزداد الحاجة إليها في هذا المجال.

٢. دراسة (Mendoza, 2008) بعنوان:

"Internal Auditing in Philippine Government: Initiatives, Issues, and Prospects".

تناولت هذه الدراسة وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع العام الفلبيني وما هي عليه، وقد بينت ان الاعتماد على أجهزة التدقيق الداخلي في هذا القطاع متفاوت بنسب كبيرة بحسب المؤسسات التي تنتمي لهذا القطاع، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الأسباب في عدم الاعتماد على نشاط أجهزة التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات أهمها: النقص الحاد في الكادر الوظيفي، وضعف المستوى التدريبي لأغلب عناصر كوادر أجهزة التدقيق الداخلي، ونقص الأموال المخصصة لهذه الأجهزة الرقابية، بالإضافة إلى عدم الامتثال للتوجيهات الحكومية بشأن تطوير أجهزة التدقيق الداخلي.

٣. دراسة (Ahmad & Other, 2012) بعنوان:

"The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector".

تناولت هذه الدراسة أهمية التدقيق الداخلي في القطاع المالي العام، ومدى تأثيره في التسلسل الهرمي للقطاع العام وصنع القرار. وخلصت الدراسة إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع المالي العام تتقلص بسبب نقص الكادر الوظيفي، ويعوقها قلة الدعم من قبل الإدارة العليا يواجهه في المقابل ندرة قيام المدققين الداخليين بالتعامل الكامل مع الإدارة. وكذلك يفتقر المدققين الداخليين إلى المعرفة والتدريب اللازمين بشأن المنهجية الفاعلة لممارسة أعمالهم. وان النظرة السلبية المأخوذة على التدقيق الداخلي أدت إلى تجاهل الإدارة في اتخاذ الإجراءات العلاجية التي من الممكن ان تؤدي إلى المساهمة الإيجابية في تحسين عمل التدقيق الداخلي وبالتالي قيام الأخير بتقديم العمل الذي يساعد في زيادة ورفع جودة تقديم الخدمات في القطاع المالي العام.

خلاصة الدراسات السابقة وتميز الدراسة الحالية عنها

تناولت أغلب الدراسات السابقة تقييم وظيفة التدقيق الداخلي في القطاعات الحكومية للعديد من الدول، وركزت هذه الدراسات على واقع أجهزة التدقيق الداخلي والعيوب التي تتخللها، وبينت أنها لا تتعدى أن تكون إلا أجهزة تقليدية في تنفيذ الأعمال الموكلة لها. وأكدت أغلب الدراسات على أن التدريب والتأهيل العلمي مع بعض الدعم الحكومي كفيل بأن ينهض بهذه الوظيفة الرقابية في هذه الدول.

أما الدراسة الحالية فأنها تتميز عن الدراسات السابقة في كونها تسعى إلى وضع نظام رقابي داخلي يساعد المؤسسات التعليمية في العراق بوجه خاص على مواجهة المخاطر والتحديات التي تواجهها، سواء كانت الحالية منها أو المستقبلية، لضمان تطبيق الأنظمة الإدارية واستخدام الموارد المتاحة ومنها البشرية لتقديم الخدمات التعليمية بالشكل المناسب والمطلوب. ويمكن اعتبار هذه الدراسة أنها ذات نظرة مستقبلية أشمل من الدراسات السابقة، كونها تأخذ بالحسبان المخاطر والتحديات التي تواجه المؤسسات التعليمية محاولة في الوقت نفسه وضع الحلول المناسبة لمواجهتها، وأنها تأتي في وقت تحتاج المؤسسات التعليمية في العراق إلى تكاتف الجهود بين المستويات الإدارية المختلفة للعمل سوياً من أجل تطوير عملها ليصبح مفهومها أوسع من أن تكون مؤسسات تعليمية فقط. أما فيما يخص التدريب والتأهيل لكوادر التدقيق الداخلي فأن هذه الدراسة تتناوله على أنه أحد الحلول التي تطوّر عمل التدقيق الداخلي داخل المؤسسات التعليمية لكن يجب أن يكون ضمن خطة متكاملة توضع بهذا الخصوص، وهذا ما تسعى الدراسة إلى تبنيه من خلال وضع نظام رقابي متكامل للتدقيق الداخلي الخاص بهذه المؤسسات.

الإطار النظري

المحور الاول: الإطار العام للتدقيق الداخلي في المؤسسات التعليمية

أولاً. طبيعة ومفهوم التدقيق الداخلي

دائماً ما كان ينظر إلى وظيفة التدقيق الداخلي كجزء لا يتجزأ من الإدارة المالية الحكومية، وعلى نحو متزايد كأداة لتحسين أداء القطاع الحكومي، لشموله مجموعة واسعة من الأنشطة، والتي لها أهداف مختلفة. (Diamond, 2006: 4)

وعليه فقد عرفه مجلس معايير التدقيق الدولية "بأنه فعالية تقييمية مقامة ضمن المؤسسة بغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملائمة للنظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفاعليته". (العفيفي، ٢٠٠٧: ٢٣) وكذلك عرفه معهد المدققين الداخليين (IIA) بأنه "نشاط مستقل وموضوعي، استشاري صمم لإضافة قيمة لعمليات المؤسسة وتحسينها، مما يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال وضع منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة والحوكمة". (Practice guide, 2012: 2)

وجاء في دراسة (Baharud-din, 2014: 127) أن التدقيق الداخلي هو "إدارة مالية معنية بتقييم الممارسات فيما يتعلق بالوضع المالي الداخلي للمؤسسات وتقييم الأداء المالي لها".

وبناءً على التعاريف السابقة يتبين أن التدقيق الداخلي عبارة عن:

- أداة إدارية ومالية تقوم بالأساس بتقديم خدمات للإدارة.
- خدمة استشارية هدفها الأساس إضافة قيمة لعمليات المؤسسة.
- تتعامل مع إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية والحوكمة.

ثانياً. الاهتمام المتجدد بالتدقيق الداخلي

وكذلك تطور التدقيق الداخلي من تدقيق مالي فقط إلى تدقيق مالي وتدقيق عمليات، وكان لمعهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA) الدور الكبير في توضيح التطور في وظيفة التدقيق الداخلي من فترة إلى أخرى ابتداء من ١٩٧٨ وإلى يومنا هذا. وبالتالي فإن تطور وظيفة التدقيق الداخلي طبقاً للمفاهيم التي صدرت من المعهد أعلاه، قد امتد نطاقها إلى وظيفتين جديدتين هما: تقييم المخاطر، وتقييم المخاطر الاستشارية، بالإضافة إلى خدمات الفحص والتقييم. (الحيزان، ٢٠٠٨: ٢١-٢٢)

وفي ضوء التغيرات الحديثة في وظيفة التدقيق الداخلي تحول دوره من مجرد التركيز على تقييم الرقابة الداخلية إلى دور أكثر اتساعاً يهدف إلى تحقيق قيمة مضافة للمؤسسات الخدمية، وبهذا أصبح التدقيق الداخلي يتضمن مجموعة متنوعة من التأكيدات المهمة والتي حولته إلى إطار متسع من الأنشطة يضيف قيمة للمؤسسة عن فعالية إدارة المخاطر الكلية والرقابة الداخلية وعمليات مراجعة الجودة. (الدانون، ٢٠١١: ٦) وعمليات التطور التي مر بها هي عمليات دراماتيكية متلاحقة أدت بدرجة أساسية إلى توسيع نطاقه بشكل سمح له بالمشاركة بشكل أكبر في خدمة المنشأة التي يعمل بها، بحيث أصبح الدور التقليدي في السعي لكشف الغش والاحتيال لم يعد دوراً ملائماً في ظل التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال. (الراوي، ٢٠١١: ٣٢)

ثالثاً. العوامل التي تؤثر في تطور التدقيق الداخلي

لقد وُضع التدقيق الداخلي على رأس جدول الأعمال للباحثين والمهتمين والهيئات المهنية حول تحديد العوامل التي تؤثر فيه والتي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند ممارسة المؤسسات لأعمالها.

ويمكن توضيح هذه العوامل من خلال الشكل (١) الآتي:

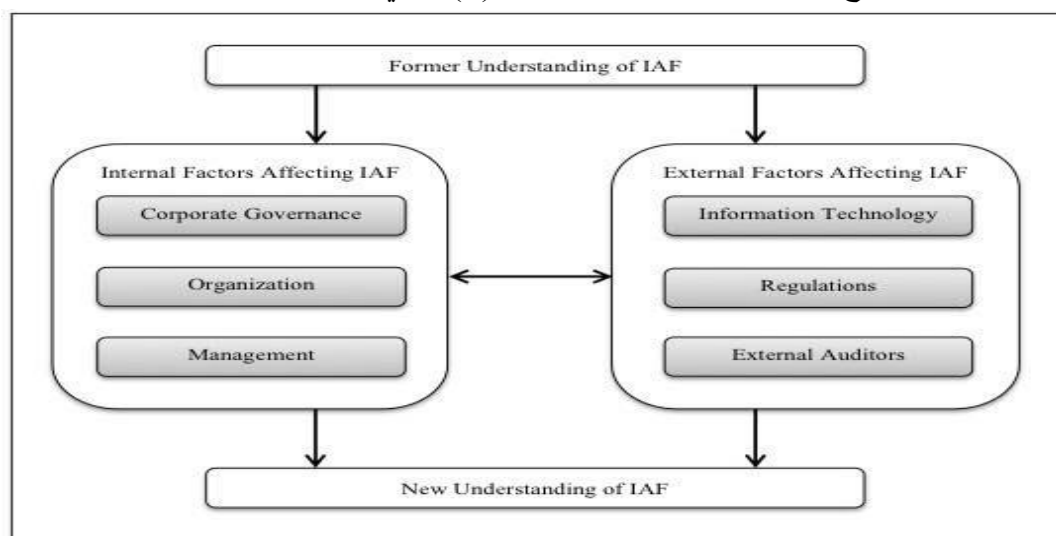


Figure 1: Framework of Impact Factors on the Development of IAF

المصدر: (Grabmann and Hofer, 2014: 67)

يتبين من النموذج أعلاه كيف تؤثر العوامل المختلفة في وظيفة التدقيق الداخلي من خلال فصلها إلى عوامل داخلية (متغيرات داخل المؤسسة) وعوامل خارجية (متغيرات في البيئة المحيطة)، وتتمثل العوامل الداخلية بحوكمة الشركات والهيكل التنظيمي وإدارة المؤسسة، أما

العوامل الخارجية فتتمثل بالتطور في تكنولوجيا المعلومات واللوائح والقوانين الناشئة عن الازمة المالية والفضائح لكبرى الشركات العالمية فضلاً عن العلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين، وهذه العوامل قد لا يكون لها تأثير مباشر في وظيفة التدقيق الداخلي فحسب، وإنما التفاعل أيضاً فيما بينها. (Grabmann and Hofer, 2014: 67)

أما دراسة (عثمان، ٢٠١٣: ١٢)، فقد بينت كذلك وجود العديد من العوامل التي ساعدت على تطور وظيفة التدقيق الداخلي متمثلة بالآتي:

١. كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وتعقدتها وانفصال الملكية عن الإدارة.
٢. تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية.
٣. مسؤولية الإدارة عن حماية أموال المؤسسة من الغش والاختلاس وسوء الاستخدام.
٤. حاجة الإدارة والمؤسسات الحكومية إلى بيانات دقيقة وسليمة للتخطيط والرقابة الحكومية.
٥. تطور إجراءات التدقيق من كاملة إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الاحصائية.

التدقيق الداخلي في ضوء التدقيق المتكامل

لقد أصدر مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB) معايير تناولت المراجعة المتكاملة وهي:

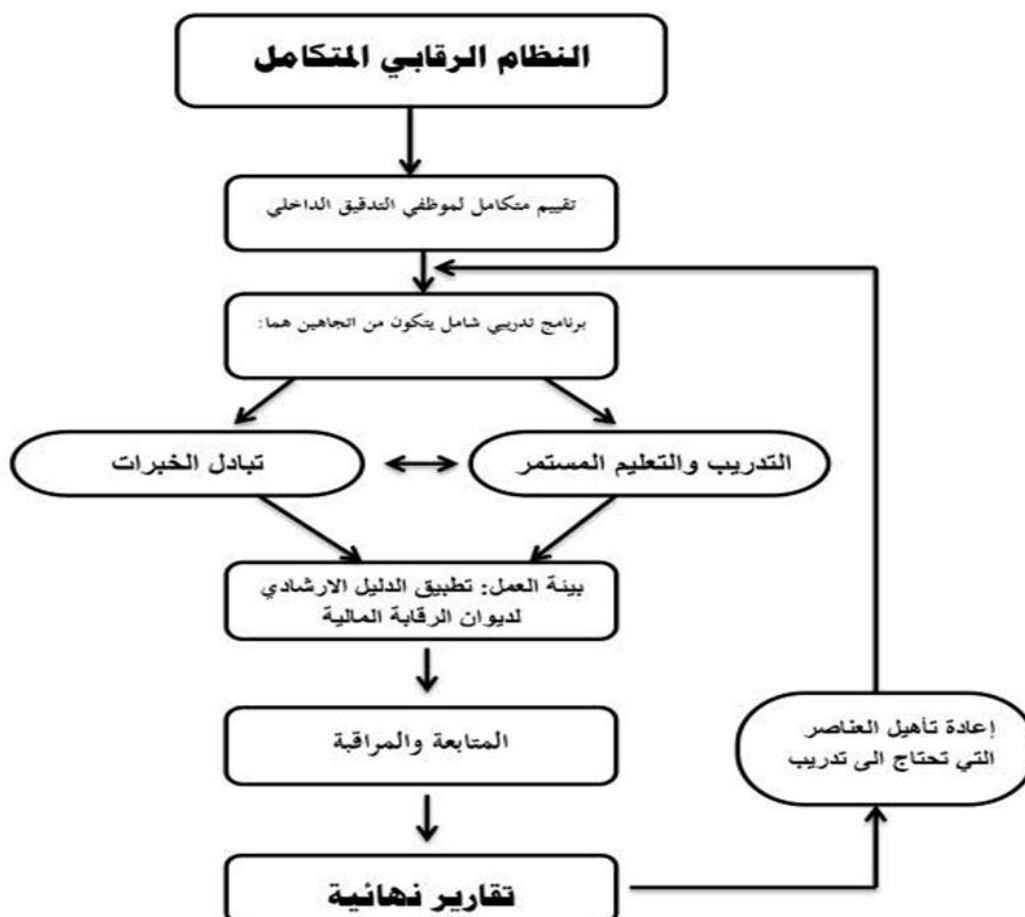
١. المعيار رقم (٢): وهو المعيار الذي صدر في ٢٠٠٤، بعنوان "مراجعة الرقابة الداخلية على التقرير المالي الى جانب القوائم المالية". وقد طالب المعيار المدقق الخارجي باختبار كفاءة الرقابة الداخلية للتأكد من مدى صحة تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية، واعترف المعيار بهيكل COSO كنموذج لوضع وتقييم وتطوير الرقابة الداخلية.
٢. المعيار رقم (٤): صدر في عام ٢٠٠٥، بعنوان "التقرير عن التخلص من الضعف الجوهرى". ويعتبر هذا المعيار ذو طبيعة تطوعية، بمعنى أن الإدارة هي التي تقرر إصلاح الضعف في الرقابة، وان المدقق الخارجي هو من يتولى التقرير عن هذا الإصلاح.
٣. المعيار رقم (٥): صدر هذا المعيار عام ٢٠٠٦، بعنوان "التركيز على الأمور المهمة عند تدقيق الرقابة الداخلية على التقرير المالي" وهو معيار بديل للمعيار رقم (٢)، وهدف المعيار إلى تخفيض العبء على المدقق الخارجي بالتقرير عن رأيه في كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية بدون التقرير عن مدى مصداقية تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية.

وفي ضوء ما تقدم، يرى الباحث أن هناك قصور في إظهار دور المدقق الداخلي من خلال المعايير التي ذكرت في أعلاه، وأن التدقيق المتكامل لم يُعطي المدقق الداخلي الاهتمام الذي اعطاه للمدقق الخارجي، على الرغم من أن أهمية ومكانة المدقق الداخلي لا تقل في الوقت الحالي عن أهمية ومكانة ودور المدقق الخارجي.

المحور الثاني: الإطار المقترح لتطوير التدقيق الداخلي

لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة في مساندة الإدارة للوصول الى أهدافها، إذ إن مهمتها التأكد من تنفيذ الخطط دون اسراف أو خسارة، عليه يُعد هذا النظام مهم جداً بالنسبة للمحاسب والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث تتوقف دقة التقارير ومدى الاعتماد عليها من قبل الإدارة أو الجهات الخارجية على دقة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة. (البعاج، ٢٠١١: ٧٦) وقد عُرف نظام الرقابة الداخلية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بأنه الخطط والأنشطة

والعمليات المهمة والمنفذة من قبل المعنيين بالقيام بها وفق الأنظمة والتعليمات التي تحكم العملية الرقابية وغيرهم ممن يقع على عاتقهم تنفيذها لغرض ضمان تحقيق أهداف المؤسسة وفق ما مخطط لها مسبقاً. (الكروي، ٢٠١١: ١٢) ويمكن توضيح الإطار المقترح من قبل الباحث بالشكل (٢) الآتي:



الشكل (٢): الإطار المقترح

المصدر: من إعداد الباحث

وفيما يلي توضيح لكل مرحلة من مراحل الإطار المقترح:

أولاً. تقييم متكامل للتدقيق الداخلي

يُعد التقييم المتكامل أمراً هاماً كآلية أساسية للتأمين الداخلي في الضوابط المالية العامة وكأداة لرصد وتقييم أنشطة الإدارة المالية في المؤسسات الحكومية. بالإضافة إلى ذلك، سيساعد المؤسسات الحكومية على تحقيق المساءلة والنزاهة، وتحسين تنفيذ برامجها المخططة، وتنمية الثقة بين المستفيدين وأصحاب المصالح، فضلاً عن مواجهة أي خطر تتعرض له ناتج من سوء إدارة

الأموال العامة. (Baharud-din, 2014: 130) والتقييم المتكامل لوظيفة التدقيق الداخلي يتم عن طريق تقييم الافراد العاملين وذلك من خلال^(١):

١. تقييم القدرات الفردية مثل (ملاءمتها للاحتياج الوظيفي).
 ٢. كفاءة الأداء، من خلال الجهد المبذول مثل (استخدام الوقت والالتزام)، والفاعلية مثل (جودة الخدمات المقدمة، المساهمة في تطوير العمل)
 ٣. الانجاز، ويتمثل في (حجم الخدمة المقدمة، نتائجها، أثارها).
- والغاية الرئيسية من هذا التقييم تكمن في تحقيق الاهداف الإدارية المتمثلة في (تخطيط الموارد البشرية، الترقية، العقوبات، المكافآت والعلاوات) والاهداف التطويرية المتمثلة في (اكتشاف الحاجة للتدريب، توجيه ودفع الأفراد لتحسين الأداء، تخطيط المسار الوظيفي).

ثانياً. وضع برنامج تدريبي شامل

لقد دعا معهد المدققين الداخليين من خلال توجيهاته بوضع برامج لاختبار وتطوير أفراد التدقيق الداخلي، وأكد المعهد على ضرورة أن تتضمن هذه البرامج خططاً للتدريب والتعليم المستمر، إذ أن نشاط التدريب والتطوير إحدى الوسائل الرئيسة التي تسد بها إدارة التدقيق الداخلي الفجوة بين مصادر الأفراد الموجودين والمطلوبين، إضافة إلى أن برامج التدريب الفعال يُمكن قدرات الأفراد وتطويرها. والهدف من التدريب هو تطوير الأفراد وتزويدهم بمهارات أساسية كي يصبحوا مدققين داخليين فاعلين من خلال تحقيق الأغراض الآتية (عبد ربه، ٢٠٠٩: ١٣٠):

١. استكمال متطلبات الخبرة.
 ٢. تنمية مهارات الفحص الدقيق والتحليل الفعال.
 ٣. تطوير المقدرة على صنع الأحكام والآراء الملائمة.
 ٤. تطوير مهارات العرض والاتصال الفعال.
- أما أهداف التعليم المستمر، فيمكن تحديدها بالآتي: (مرزوق، ٢٠١٢: ٣٣١):
١. التنمية الاقتصادية وتعزيز موارد دخل المجتمع.
 ٢. يساعد الافراد على اتخاذ القرار الافضل وينمي مهاراتهم في حل المشكلات التي تواجههم في بيئة العمل.
 ٣. يقدم للأفراد معلومات عن كيفية تحسين مهاراتهم القيادية والاتصالات والاتجاهات.
 ٤. يعمق الاحساس بالرضا الوظيفي والانجاز.

ويقترح الباحث أن يكون برنامج التدريب من قسمين: الاول، عن طريق التدريب والتعليم المستمر، أما الثاني فيكون عن طريق تبادل الخبرات ما بين موظفي التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، مما يعطي المجال أمام المثابرة في العمل وتشجيع روح التعاون والمنافسة بين المتدربين، بالإضافة إلى اكتشاف الخبرات والمواهب والامكانيات التي يملكها المتدربين. ويرى الباحث بأن لكل قسم من هذين القسمين ايجابيات على مستوى تحسين امكانيات المدققين الداخليين وزيادة كفاءتهم وقدراتهم المهنية.

(١) دليل منظمات المجتمع المدني حول التقييم والمتابعة، مؤسسة هيرنش بل الألمانية-مكتب الشرق الاوسط العربي، الطبعة الاولى، ٢٠١٠، ص ١٦.

ثالثاً. بيئة عمل المدقق الداخلي

تؤثر بيئة العمل بشكل واضح وكبير على أداء المدقق الداخلي، وتعرف بأنها "التقنيات المستخدمة في العمل والاجراءات والانظمة ومجموعات العمل، وأنماط الاتصالات وأسلوب القيادة السائدة وغيرها". (الشمرى، ٢٠١٣: ١٢)

وما يهم هنا هي مادة العمل أي الاجراءات المتبعة والمستخدمه في العمل، ويقترح الباحث أن يتم اعتماد الدليل الارشادي لديوان الرقابة المالية، وذلك لسببين: الأول يتمثل في أن الدليل الارشادي هو عبارة عن إرشادات وإجراءات وبالتالي فإنه يكون ذو فائدة وذلك لأن المدقق الداخلي في هذه المرحلة يكون تحت الاختبار، والسبب الثاني، أن اعتماد هذا الدليل هو بتوجيه من الإدارة العليا للمؤسسات التعليمية والمتمثلة بوزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

وعلى الرغم من اقتراح اعتماد هذا الدليل في العمل إلا أنه يؤخذ عليه على أنه لا يتضمن إجراءات الرقابة التفصيلية، كما أنه لا يتضمن إجراءات تقييم المخاطر التي يجب أن يقوم بها المدقق الداخلي لتحديد كفاءة الاداء.

رابعاً. المتابعة والمراقبة

يتطلب التدقيق المتكامل أن يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي على الأقل سنوياً والتقارير عنه من قبل الإدارة، لذلك فإن المتابعة تمثل جزء مهم وكبير من عملية الرقابة، ويجب أن تشمل المتابعة تحديد أي مخاطر جديدة بحيث يتم تحديث نظام الرقابة الداخلية باستمرار لمواجهة أي مخاطر مستجدة. والمتابعة تكون من خلال أنشطة متابعة مستمرة، أو تقييم منفصل أو كلاهما معاً، وذلك بحسب الظروف. وتهدف المتابعة بشكل أساس إلى^(٢):

١. زيادة كفاءة العاملين.
٢. تطوير أداء النظام الرقابي.
٣. بناء العلاقات ودعم وتحفيز العاملين.
٤. اكتشاف القدرات وتوظيفها.
٥. تقدير الكفاءة ومراقبة الاداء.
٦. إعداد التقارير اللازمة.

أما المراقبة فهي أداة فاعلة ووسيلة بديلة عن التقويم النهائي، وهي جملة من الأنشطة والإجراءات التي تعتمد على الملاحظة والتحليل المفضية إلى المقارنة بين العمليات المنجزة والأهداف المحققة، وبين التوقعات المخططة والأهداف المنشودة، بمعنى أن المراقبة هي تقويم مستمر ومرحلي من أجل مساعدة الإدارة على منع الانحرافات في العمل ويتم ذلك من خلال ممارسات ووسائل متنوعة ومتعددة. (ضيف، ٢٠١٤: ١)

ويرى الباحث بأن هذه المكونات إذا ما اتصلت ببعضها البعض فإنها ستكون نظام رقابي يتفاعل ويتأقلم مع جميع الظروف المتغيرة، وكلما كان نظام الرقابة الداخلية جزء من البنية الأساسية للمؤسسة فإنه سيكون قادر على تحقيق الجودة في الاداء وتحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها.

(٢) دليل منظمات المجتمع المدني حول التقييم والمتابعة، مؤسسة هيرنش بل الألمانية-مكتب الشرق الاوسط العربي، الطبعة الاولى، ص ٣٠، ٢٠١٠.

خامساً. التقارير النهائية

وفقاً للمراجعة المتكاملة فإن الإدارة مطالبة بالتقرير عن نظام الرقابة الداخلية ويجب أن تقرر أنها قد بذلت الجهد لأداء مسؤولياتها في تصميم الرقابة بما يضمن تحقيق الاهداف. (ايمان، ٢٠٠٨: ٥٧)

وهنا يرى الباحث بأنه يجب أن تكون التقارير المعدة من قبل الإدارة تتمتع بالشفافية والشمولية والتكامل، وذلك لتحديد نقاط الضعف والقوة، وكذلك من أجل تحديد الخلل في عمل المدققين الداخليين، وتحديد العناصر التي تحتاج الى إعادة تدريب مرة أخرى من أجل تطويرها وتأهيلها بما يضمن سير العمل بالشكل المناسب والمطلوب.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد:

قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية من خلال الإعتماد على عمل قائمة إستقصاء لإختبار مدى صحة فروض الدراسة من عدمه، وذلك من خلال إستقراء وتحليل آراء ثلاث فئات وقع عليها إختيار الباحث نظراً لأنها تمثل الفئات ذات الصلة بموضوع الدراسة وأكثر الفئات التي يمكن الحصول منها على إجابات منطقية تنسم بالواقعية نتيجة لقدرتها على فهم وتقييم موضوع الدراسة، وتتمثل هذه الفئات في:

١. أعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة تكريت.
 ٢. المدققون الداخليون في قسم التدقيق والرقابة الداخلية في رئاسة الجامعة وشعب التدقيق في الكليات.
 ٣. مدققو ديوان الرقابة المالية في محافظة صلاح الدين.
- وقد تم تصميم أسئلة قائمة الإستقصاء بحيث تشمل ما يأتي:
- أ. بيانات شخصية عن المستقصى منهم (الصفات الديموغرافية) لإستخدامها في تحليل العلاقة بين إجابات المستقصى منهم وخبرتهم العملية والعلمية.
 - ب. أسئلة تم صياغتها حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) وكالاتي:

الجدول (١): نموذج استمارة الاستقصاء حسب مقياس ليكرت الخماسي

الإجابة الوصفية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الترجيح الرقمي	(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)

١. توزيع قوائم الاستقصاء وتلقي الردود.

الجدول (٢): بيان عدد استمارات الإستقصاء الموزعة وغير المستلمة والمستردة والمستبعدة والصالحة للتحليل ونسبة الإستجابة على مستوى فئات عينة الدراسة

البيان	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات غير المستلمة	عدد الاستمارات المستردة	عدد الاستمارات الصالحة	نسبة الإستجابة للإستمارات الصالحة للتحليل
أعضاء هيئة التدريس	١٥	٤	١١	١١	٠,٧٣
المدققون الداخليون	٣٠	١٠	٢٠	٢٠	٠,٦٧
المدققون الخارجيون	١٧	٦	١١	١١	٠,٦٥
الإجمالي	٦٢	٢٠	٤٢	٤٢	٠,٦٩

وفي ضوء الجدول السابق يتضح أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يُعدّ معدلاً مناسباً، وهو ما يمكن الإعتماد عليه في اختبار فروض الدراسة.

٢. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

بعد مراجعة استمارات الاستقصاء، قام الباحث بترميز البيانات وإدخال إجاباتها على الحاسب الآلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS Ver.22)، وذلك لإجراء التحليل الوصفي للبيانات، بهدف التعرف على قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

نتائج التحليل الإحصائي:

تم إجراء التحليل الإحصائي على عدة خطوات كما هو موضح بالآتي:

١. قياس ثبات وصدق عبارات قوائم الاستقصاء المستخدمة في تجميع البيانات باستخدام معامل ألفا كرونباخ، وتبين نتائج التحليل كما هو موضح بالجدول (٣) الآتي:

الجدول (٣): قيمة معاملات ألفا كرونباخ لمتغيرات البحث

المتغير	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
التقييم الشامل للتدقيق الداخلي	٠,٨٩٢	٠,٩٤٤
إعداد برنامج تدريبي شامل	٠,٨٢٣	٠,٩٠٧
بيئة العمل أو الأدلة الاسترشادية	٠,٦٤٤	٠,٨٠٢
المتابعة والمراقبة	٠,٧٩١	٠,٨٨٩
التقارير النهائية	٠,٨٣٦	٠,٩١٤
القائمة ككل	٠,٩٢٠	٠,٩٥٩

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من الجدول السابق أن قيمة ألفا كرونباخ تراوحت ما بين (٠,٨٩٢-٠,٦٤٤)، وحيث أنه من المتعارف عليه إحصائياً أن إحصائية الاختبار يجب ألا تقل عن ٠,٦، لذلك تعد هذه القيم مقبولة بالشكل الذي يعكس توافر الاعتمادية والثقة بمتغيرات البحث ويؤكد صلاحيتها لمراحل التحليل التالية.

٢. التحليل الوصفي لآراء مفردات عينة البحث فيما يتعلق بالمتغيرات محل الدراسة:

قام الباحث بإجراء تحليل وصفي للبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS Ver. 22)، وذلك بهدف التعرف على قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي توضح خصائص متغيرات البحث وفقاً لآراء المستقصى منهم، وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول (٤).

الجدول (٤): نتائج التحليل الوصفي لآراء المستقصى منهم الخاصة بمتغيرات البحث

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
التقييم الشامل للتدقيق الداخلي	٤,١٦٦٧	٠,٤٢٥٦٩
إعداد برنامج تدريبي شامل	٤,٠٠٦٨	٠,٦٠٨٥١
بيئة العمل أو الأدلة الاسترشادية	٤,٢٢٢٢	٠,٦١٤٤٩
المتابعة والمراقبة	٣,٩٦٦٧	٠,٥١٤٩٨
التقارير النهائية	٤,٢٩٧٦	٠,٥٠٦٧٨

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من الجدول السابق أن مستوى إدراك المستقصى منهم لمتغيرات البحث (أي مراحل تطبيق النظام المقترح لتطوير عمل المدقق الداخلي) مرتفعاً نسبياً حيث تراوحت المتوسطات

الحسابية لمؤشرات قياسها ما بين (٣,٩٦٦٧) و (٤,٢٩٧٦) بما يدل على إدراك المستقصى منهم لضرورة تطبيق نظام رقابي متكامل لتطوير عمل المدقق الداخلي في المؤسسات التعليمية الحكومية بالعراق يتكون من عدة مراحل تساهم في تحقيق الإنجاز المرغوب بالشكل المناسب.

٣. اختبارات الفروض وتحليل النتائج:

الفرض الأول: لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة البحث حول تطبيق النظام المتكامل المقترح لتطوير عمل المدقق الداخلي يرجع إلى المنصب الوظيفي.

وقد أظهر التحليل الإحصائي نتائج اختبار كـما هو موضح في الجدول (٥).

الجدول (٥): نتائج تحليل الاختلاف بين آراء مفردات عينة البحث وفقاً للمنصب الوظيفي

المتغير	المؤهل	التكرار	متوسط الرتب	كا ^٢	المعنوية (Sig)
التقييم الشامل للتدقيق الداخلي	أكاديمي	١١	٢٠,٢٧	١,٥٩٣	٠,٤٥١
	مدقق داخلي	٢٠	١٩,٩٨		
	مدقق خارجي	١١	٢٥,٥٠		
إعداد برنامج تدريبي شامل	أكاديمي	١١	١٨,١٤	٦,٢٠٩	٠,٠٤٥
	مدقق داخلي	٢٠	١٩,٠٥		
	مدقق خارجي	١١	٢٩,٣٢		
بيئة العمل أو الأدلة الإسترشادية	أكاديمي	١١	٢٣,٠٥	١,٣٠٧	٠,٥٢٠
	مدقق داخلي	٢٠	١٩,٣٠		
	مدقق خارجي	١١	٢٣,٩٥		
المتابعة والمراقبة	أكاديمي	١١	٢٢,٣٦	٣,٠٥٥	٠,٢١٧
	مدقق داخلي	٢٠	١٨,٤٠		
	مدقق خارجي	١١	٢٦,٢٧		
التقارير النهائية	أكاديمي	١١	١٨,٦٤	٢,٤٨٦	٠,٢٨٩
	مدقق داخلي	٢٠	٢٠,٥٨		
	مدقق خارجي	١١	٢٦,٠٥		

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي

ويتبين من الجدول ما يأتي:

١. بلغت قيمة كا^٢ (١,٥٩٣) للتقييم الشامل للتدقيق الداخلي وذلك عند مستوى معنوية (٠,٤٥١)، مما يعني عدم وجود اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول التقييم الشامل للتدقيق الداخلي ترجع لمتغير المنصب الوظيفي.

٢. بلغت قيمة كا^٢ (٦,٢٠٩) لمرحلة إعداد برنامج تدريبي شامل وذلك عند مستوى معنوية (٠,٠٤٥)، مما يعني وجود اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول إعداد برنامج تدريبي شامل ترجع لمتغير المنصب الوظيفي.

٣. بلغت قيمة كا^٢ (١,٣٠٧) للأدلة الاسترشادية وذلك عند مستوى معنوية (٠,٥٢٠)، مما يعني أنه لا يوجد اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول الأدلة الاسترشادية في العمل ترجع لمتغير المنصب الوظيفي.

٤. بلغت قيمة كا^٢ (٣,٠٥٥) للمتابعة والمراقبة وذلك عند مستوى معنوية (٠,٢١٧)، مما يعني أنه لا يوجد اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول المتابعة والمراقبة ترجع لمتغير المنصب الوظيفي.

٥. بلغت قيمة كا^٢ (٢,٤٨٦) للتقارير النهائية وذلك عند مستوى معنوية (٠,٢٨٩)، مما يعني أنه لا يوجد اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول التقارير النهائية ترجع لمتغير المنصب الوظيفي.

الفرض الثاني: لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة البحث حول تطبيق النظام المتكامل المقترح لتطوير عمل المدقق الداخلي يرجع إلى المؤهل العلمي.

وقد أظهر التحليل الإحصائي نتائج اختبار كما هو موضح في الجدول (٦).

الجدول (٦): نتائج تحليل الاختلاف بين آراء مفردات عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي

المتغير	المؤهل	التكرار	متوسط الرتب	كا ^٢	المعنوية (Sig)
التقييم الشامل للتدقيق الداخلي	دكتوراه	٢	٣٧,٠٠	٥,٥٤٦	٠,٢٣٦
	ماجستير	١٦	٢٠,٤٤		
	دبلوم عالي	٢	١٤,٥٠		
	بكالوريوس	٢١	٢٠,٧٩		
	دبلوم	١	٣٦,٥٠		
إعداد برنامج تدريبي شامل	دكتوراه	٢	٢٨,٢٥	٢,٦٣٣	٠,٦٢١
	ماجستير	١٦	١٩,٩١		
	دبلوم عالي	٢	٢٦,٠٠		
	بكالوريوس	٢١	٢٠,٩٥		
	دبلوم	١	٣٦,٠٠		
بيئة العمل أو الأدلة الاسترشادية	دكتوراه	٢	٣٠,٧٥	٦,٠٨٧	٠,١٩٣
	ماجستير	١٦	٢١,٥٩		
	دبلوم عالي	٢	٣٢,٠٠		
	بكالوريوس	٢١	١٨,٦٩		
	دبلوم	١	٣٩,٥٠		
المتابعة والمراقبة	دكتوراه	٢	٢٥,٢٥	٥,٤٧٢	٠,٢٤٢
	ماجستير	١٦	٢٢,٥٩		
	دبلوم عالي	٢	٣٣,٧٥		
	بكالوريوس	٢١	١٨,٣٨		
	دبلوم	١	٣٧,٥٠		
التقارير النهائية	دكتوراه	٢	٢٠,٥٠	١,٥٤٨	٠,٨١٨
	ماجستير	١٦	٢٠,٦٦		
	دبلوم عالي	٢	١٣,٥٠		
	بكالوريوس	٢١	٢٢,٧١		
	دبلوم	١	٢٧,٥٠		

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتبين من الجدول ما يأتي:

١. بلغت قيمة كا^٢ (٥,٥٤٦) للتقييم الشامل للتدقيق الداخلي وذلك عند مستوى معنوية (٠,٢٣٦)، مما يعني عدم وجود اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول التقييم الشامل للتدقيق الداخلي ترجع لمتغير المؤهل العلمي.

٢. بلغت قيمة كا^٢ (٢,٦٣٣) لمرحلة إعداد برنامج تدريبي شامل وذلك عند مستوى معنوية (٠,٦٢١)، مما يعني عدم وجود اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول إعداد برنامج تدريبي شامل ترجع لمتغير المؤهل العلمي.

٣. بلغت قيمة كا^٢ (٦,٠٨٧) للأدلة الإسترشادية وذلك عند مستوى معنوية (٠,١٩٣)، مما يعني أنه لا يوجد اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول الأدلة الإسترشادية في العمل ترجع لمتغير المؤهل العلمي.

٤. بلغت قيمة كا^٢ (٥,٤٧٢) للمتابعة والمراقبة وذلك عند مستوى معنوية (٠,٢٤٢)، مما يعني أنه لا يوجد اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول المتابعة والرقابة ترجع لمتغير المؤهل العلمي.

٥. بلغت قيمة كا^٢ (١,٥٤٨) للتقارير النهائية وذلك عند مستوى معنوية (٠,٨١٨)، مما يعني أنه لا يوجد اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول التقارير النهائية ترجع لمتغير المؤهل العلمي.

الفرض الثالث: لا يوجد اختلاف معنوي بين مفردات عينة البحث حول تطبيق النظام المتكامل المقترح لتطوير عمل المدقق الداخلي يرجع إلى سنوات الخدمة.

وقد أظهر التحليل الإحصائي نتائج اختبار كما هو موضح في الجدول (٧).

الجدول (٧): نتائج تحليل الاختلاف بين آراء مفردات عينة البحث وفقاً لسنوات الخدمة

المتغير	المؤهل	التكرار	متوسط الرتب	كا ^٢	المعنوية (Sig)
التقييم الشامل للتدقيق الداخلي	أقل من ٥ سنوات	٦	٢٢,٠٠	١,٠٩٢	٠,٧٧٩
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٢١	٢٠,٥٧		
	أكثر من ١٠ إلى ١٥ سنة	٧	١٩,٥٠		
	أكثر من ١٥ سنة	٨	٢٥,٣١		
إعداد برنامج تدريبي شامل	أقل من ٥ سنوات	٦	١٩,٦٧	١,٨٨٧	٠,٥٩٦
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٢١	٢٢,٦٠		
	أكثر من ١٠ إلى ١٥ سنة	٧	١٦,٥٧		
	أكثر من ١٥ سنة	٨	٢٤,٣١		
بيئة العمل أو الأدلة الاسترشادية	أقل من ٥ سنوات	٦	٢٠,١٧	٣,٨٧١	٠,٢٧٦
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٢١	١٩,١٧		
	أكثر من ١٠ إلى ١٥ سنة	٧	٢١,٢١		
	أكثر من ١٥ سنة	٨	٢٨,٨٨		
المتابعة والمراقبة	أقل من ٥ سنوات	٦	٢٥,٢٥	١,٣٠١	٠,٧٢٩
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٢١	٢٢,٥٢		
	أكثر من ١٠ إلى ١٥ سنة	٧	١٧,٢١		
	أكثر من ١٥ سنة	٨	٢٣,٥٠		
التقارير النهائية	أقل من ٥ سنوات	٦	٢١,٧٥	٠,٤٢٨	٠,٩٣٤
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٢١	٢٢,٢١		
	أكثر من ١٠ إلى ١٥ سنة	٧	١٨,٩٣		
	أكثر من ١٥ سنة	٨	٢١,٦٩		

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي ويتبين من الجدول ما يأتي:

١. بلغت قيمة كا^٢ (١,٠٩٢) للتقييم الشامل للتدقيق الداخلي وذلك عند مستوى معنوية (٠,٧٧٩)، مما يعني عدم وجود اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول التقييم الشامل للتدقيق الداخلي ترجع لمتغير سنوات الخدمة.
٢. بلغت قيمة كا^٢ (١,٨٨٧) لمرحلة إعداد برنامج تدريبي شامل وذلك عند مستوى معنوية (٠,٥٩٦)، مما يعني عدم وجود اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول إعداد برنامج تدريبي شامل ترجع لمتغير سنوات الخدمة.
٣. بلغت قيمة كا^٢ (٣,٨٧١) للأدلة الإسترشادية وذلك عند مستوى معنوية (٠,٢٧٦)، مما يعني أنه لا يوجد اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول الأدلة الإسترشادية في العمل ترجع لمتغير سنوات الخدمة.
٤. بلغت قيمة كا^٢ (١,٣٠١) للمتابعة والمراقبة وذلك عند مستوى معنوية (٠,٧٢٩)، مما يعني أنه لا يوجد اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول المتابعة والرقابة ترجع لمتغير سنوات الخدمة.
٥. بلغت قيمة كا^٢ (٠,٤٢٨) للتقارير النهائية وذلك عند مستوى معنوية (٠,٩٣٤)، مما يعني أنه لا يوجد اختلاف بين آراء مفردات عينة الدراسة حول التقارير النهائية ترجع لمتغير سنوات الخدمة.

الاستنتاجات والتوصيات

تمثلت النتائج بالآتي:

١. هناك العديد من العوامل المؤثرة على وظيفة التدقيق الداخلي وهي عوامل داخلية (متغيرات داخل المؤسسة) وعوامل خارجية (متغيرات في البيئة المحيطة).
٢. ان التقييم المتكامل أمراً هاماً كآلية أساسية للتأمين الداخلي في الضوابط المالية العامة وكأداة لرصد وتقييم أنشطة الإدارة المالية في المؤسسات الحكومية. وانه يساعد المؤسسات الحكومية على تحقيق المساواة والنزاهة، وتحسين تنفيذ برامجها المخططة.
٣. يتطلب التدقيق المتكامل أن يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي على الاقل سنوياً والتقارير عنه من قبل الادارة.
٤. بينت الدراسة الميدانية أن مستوى إدراك المستقصى منهم لمتغيرات البحث (أي مراحل تطبيق النظام المقترح لتطوير عمل المدقق الداخلي) مرتفعاً نسبياً مما يدل على إدراك المستقصى منهم لضرورة تطبيق النظام الرقابي المتكامل والمقترح لتطوير عمل المدقق الداخلي في المؤسسات التعليمية الحكومية بالعراق.
٥. بينت الدراسة الميدانية وجود بعض الفروقات في آراء العينة المستهدفة حول خطوات تنفيذ النظام المقترح، مع التأكيد على أن هذه الاختلافات لا تؤثر في الأخير على النتائج المرجوة من الدراسة.

أما التوصيات فقد تمثلت بالآتي:

١. ضرورة تطبيق الإطار المقترح من أجل تطوير مهنة التدقيق الداخلي في مؤسسات التعليم الجامعي.
٢. ضرورة قيام التدقيق المتكامل بإعطاء المدقق الداخلي نفس الاهتمام الذي اعطاه للمدقق الخارجي، إذ انه لا تقل اهميته في الوقت الحالي عن اهمية ودور المدقق الخارجي.
٣. على الرغم من اقتراح اعتماد الدليل الارشادي لديوان الرقابة المالية إلا إنه يجب تطويره بحيث يتضمن اجراءات الرقابة التفصيلية وكذلك اجراءات تقييم المخاطر والتي على المدقق الداخلي القيام لتحديد كفاءة الاداء.

المصادر

المصادر العربية:

١. أبو جبل، نجوى محمود احمد، (٢٠١٤)، "تطوير إطار لمراجعة الاعمال المتكاملة: دراسة نظرية وميدانية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا.
٢. البعاج، قاسم محمد عبد الله، (٢٠١١)، "تقييم انظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي: دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي/ جامعة القادسية"، **جامعة القادسية**، كلية الادارة والاقتصاد، **مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية**، المجلد ١٣، العدد ٤.
٣. جمعة، هوام، ومزياني نور الدين، (٢٠٠٩)، "تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة: دراسة ميدانية"، **دار المنظومة للبحوث والدراسات**.
٤. جميل، ماجد بطرس، (٢٠١٣)، "تقييم أداء اجهزة التدقيق الداخلي في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية المتعارف عليها: دراسة ميدانية في جامعة زاخو"، **جامعة زاخو**، **المجلة العلمية لجامعة زاخو**.
٥. الحيزان، اسامة بن فهد، (٢٠٠٨)، "تطوير أداء المراجعة الداخلية لمواجهة متطلبات الحوكمة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية"، **كلية إدارة الاعمال**، **جامعة الملك سعود**، **بحث متاح على شبكة الانترنت**.
٦. دليل منظمات المجتمع المدني حول التقييم والمتابعة، **مؤسسة هيرنش بل الألمانية**، مكتب الشرق الاوسط العربي، الطبعة الأولى، ٢٠١٠.
٧. الدنون، اسامة محمد التابعي، (٢٠١١)، "مدخل مقترح لتطوير المراجعة الداخلية في المؤسسات الجامعية كأساس لتحقيق الجودة الشاملة"، **جامعة بور سعيد**، كلية التجارة، دار المنظومة.
٨. الراوي، سينا أحمد عبدالغفور، (٢٠١١)، "استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي: دراسة ميدانية"، **رسالة ماجستير**، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط.
٩. الشريف، ايمان محمد صلاح الدين محمد، (٢٠٠٨)، "دور المراجعة المتكاملة في تطوير نظم الرقابة الداخلية وادارة مخاطر الشركات"، **رسالة دكتوراه**، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية.
١٠. ضيف، عبد الله، مقالة بعنوان "المراقبة المستمرة"، (٢٠١٦): <http://www.oujdacity.net>.
١١. عبد ربه، رائد محمد، (٢٠٠٩)، "المراجعة الداخلية"، بدون ناشر.
١٢. العتيقي، ابراهيم مرعي ابراهيم، وجمعة سعيد تهامي، (٢٠١٧)، "تطبيق المراجعة الداخلية في الجامعات المصرية في ضوء المعايير الدولية"، **المجلة العربية لضمان الجودة في التعليم الجامعي**، اليمن، المجلد ١٠، العدد ٢٧.
١٣. عثمان، سارة بن، (٢٠١٣)، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار بحاسي مسعود"، **كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**، **جامعة قاصدي مرباح ورقلة**، **رسالة ماجستير**.
١٤. العفيفي، عبير محمد فتحي، (٢٠٠٧)، "معوقات عمل المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها: دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة"، **كلية التجارة**، **الجامعة الإسلامية**، غزة، **رسالة ماجستير**.

١٥. الكروي، أسعد جاسم خضير، (٢٠١٥)، "دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي (واقع ومعوقات): دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير.
١٦. كلاب، سعيد يوسف حسن، (٢٠٠٤)، "واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي: دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، رسالة ماجستير.
١٧. محمد، ربيعة رمضان، (٢٠١٦)، "الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الداخلية"، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، المجلد ٢٠، العدد ٣.
١٨. محمد، هاني هاشم أحمد، (٢٠١١)، "دور المراجعة الداخلية في تقويم فاعلية الاداء المالي بالوحدات الحكومية: دراسة ميدانية في الادارة العامة للمراجعة الداخلية"، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي للحصول على الماجستير.
١٩. مرزوق، فاروق جعفر عبد الحكيم، (٢٠١٢)، "جودة برامج التعليم المستمر: تصور مقترح للتطوير"، المؤتمر الدولي العلمي التاسع، التعليم من بعد والتعليم المستمر أصالة الفكر وحداثة التطبيق، الجمعية العربية لتكنولوجيا التربية، مصر.

المصادر الأجنبية:

1. Baharud-din, Zulkifli, Alagan Shokiyah, and Mohd Serjana Ibrahim. "Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector". **International Proceedings of Economics Development and Research**. (2014): pp 127.
2. Grabmann. E, Hofer. D, "Impact Factors on the Development of Internal Auditing in the 21^{SE} Century", **Journal of Finance and Risk Perspectives**, Vol. 3, Issue 3, (2014), pp 67 – 80.
3. IPPF – Practice guide. "Developing the Internal Audit Strategic Plan", **Institute of Internal Auditors**, Global. (2012), pp 1-20.
4. Diamond, Jack, "The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective", (May 2002). IMF Working Paper, Vol., pp. 1-36, 2002. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=879645>
5. Rufo R. Mendoza, "Internal Auditing in Philippine Government: Initiatives, Issues, and Prospects", (2008), DOI: 10.2139/ssrn.2392902.
6. Ahmad, Nasibah Halimah and Othman, Radiah and Othman, Rohana and K. Jusoff, "The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector" (2012). **Journal of Modern Accounting and Auditing**, pp. 53-62, ISSN 1548-6583. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2162236>

قائمة استقصاء

أولاً. المعلومات العامة

١. الأسم (إن رغبت بذكره).

٢. المنصب الوظيفي:

أكاديمي ☐ مدقق داخلي ☐ مدقق خارجي ☐

٣. المؤهل العلمي

دكتوراه ☐ ماجستير ☐ دبلوم عالي ☐

بكالوريوس ☐ دبلوم ☐

٤. سنوات الخدمة

أقل من ٥ سنوات ☐ من ٥ – ١٠ سنوات ☐

أكثر من ١٠ – ١٥ سنة ☐ أكثر من ١٥ سنة ☐

ثانياً. فقرات الدراسة: العبارات التالية تتضمن الإطار المقترح لتطوير عمل المدقق الداخلي في مؤسسات التعليم الجامعي الحكومية في العراق. ومن المعلوم ان اي عملية تطوير يجب ان تتكون من عدد من المراحل بدءاً بالتقييم ومروراً ببرنامج تدريبي ومن ثم متابعة ومراقبة عمل العناصر المستهدفة ومن ثم الانتهاء بإعداد التقارير اللازمة كنتيجة نهائية، وهي مراحل تُبين خطوات العمل الذي يبذل في سبيل انجاز ما هو مطلوب انجازه بالشكل المناسب.

وعليه، يرجى من سيادتكم بيان رأيكم حول مدى امكانية تطبيق هذه الإطار المقترح من عدمه في وحدات التدقيق الداخلي في مؤسسات التعليم الجامعي الحكومي؟

الرجاء وضع علامة صح () أمام الاختيار المناسب:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	فقرات الاستقصاء	
					تقييم شامل للتدقيق الداخلي يتم عن طريق:	أولاً.
					معرفة واقع أنشطة التدقيق الداخلي في الجامعة والتي أهمها:	١
					تضع الجامعة عملية تطوير التدقيق الداخلي ضمن خطتها السنوية.	١/١
					توافر لائحة داخلية تحدد مهام وحدات التدقيق الداخلي وصلاحياتها.	٢/١
					اختيار اعضاء التدقيق الداخلي وفقاً لمعايير مهنية واضحة.	٣/١
					اعتماد التدقيق الداخلي على التدقيق المستندي والفني.	٤/١
					وجود خطة سنوية لأهداف وحدات التدقيق الداخلي وانشطتها.	٥/١
					تحديد عوامل نجاح المدقق الداخلي في الجامعة من خلال:	٢
					توافر المؤهلات المهنية المتخصصة في كادر التدقيق الداخلي.	١/٢

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	فقرات الاستقصاء	
					التزام المدقق الداخلي بالموضوعية في اتخاذ القرارات بالشفافية والنزاهة.	٢/٢
					اعتماد المدقق الداخلي على أدلة استرشادية في العمل.	٣/٢
					استخدام الأساليب والنماذج الحديثة في التدقيق.	٤/٢
					استقلالية المدقق الداخلي من أي ضغط من جانب الإدارة في انجاز اعماله واتخاذ القرارات.	٥/٢
					وظائف التدقيق الداخلي والتي أهمها:	٣
					فحص الاجراءات والضوابط الرقابية للتأكد من الالتزام بالقوانين والانظمة داخل المؤسسة.	١/٣
					توفير معلومات عن أداء المؤسسة بالمقارنة مع معايير قائمة.	٢/٣
					تدقيق كافة جوانب العمل في المؤسسة للتأكد من الاستغلال الامثل للموارد.	٣/٣
					المشاركة كاستشاري في تصميم الانظمة اليدوية والآلية في المؤسسة.	٤/٣
					كتابة التقارير حول نتائج جميع اعمال التدقيق الداخلي متضمنة توصيات مناسبة لتطوير العمل في المؤسسة.	٥/٣
					الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي من خلال:	٤
					تمتع المدقق الداخلي بفهم جيد لمبادئ قياس الاداء.	١/٤
					إدراك المدقق الداخلي لمختلف المخاطر التي قد تواجه المؤسسة.	٢/٤
					تمتع المدقق الداخلي بالكفاءة في مجال الادارة والمخاطر والرقابة.	٣/٤
					تمتع المدقق الداخلي بمعرفة ادوات وتقنيات التحليل المالي.	٤/٤
					تمتع المدقق الداخلي بالكفاءة في استخدام تكنولوجيا المعلومات والعمل الالكتروني.	٥/٤
					تمتع المدقق الداخلي بالكفاءة في جمع البيانات وتحليلها.	٦/٤
					اعداد برنامج تدريبي شامل يتكون من:	ثانياً.
					التدريب والتعليم المستمر	١
					عمل الجامعة على خطة لتدريب عناصر التدقيق الداخلي كافة	١/١
					إلزام المدقق الداخلي بحضور المؤتمرات والندوات وورش العمل ذات الصلة بعمله.	٢/١
					ايجاد فرص التدريب على الاساليب الحديثة خارج البلد.	٣/١
					توجيه الجهات المهنية بإصدار نشرات سنوية تتضمن الاساليب الحديثة والاجراءات المتبعة في التدقيق الداخلي وتوزيعها على الوحدات.	٤/١
					تبادل الخبرات ويتم من خلال:	٢
					إجراء مناقشات وورش عمل منتظمة بين كوادر التدقيق الداخلي في المؤسسة.	١/٢
					انشاء برامج للتبادل واعطاء فرصة لجميع العناصر بالمشاركة.	٢/٢
					قيام وحدات التدقيق الداخلي داخل المؤسسة بتقييم عمل بعضها البعض.	٣/٢

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	فقرات الاستقصاء	
بيئة العمل أو الأدلة الاسترشادية في العمل والتي من أهمها:						ثالثاً.
					اعتماد الدليل الإرشادي لديوان الرقابة المالية.	١
					القوانين والتعليمات الخاصة بالتدقيق الداخلي.	٢
					اي سياسات واجراءات معتمدة داخل المؤسسة على ان تكون متوافقة مع اساليب التدقيق الحديثة.	٣
المتابعة والمراقبة، وتتم من خلال:						رابعاً.
					تحديد مصادر البيانات والمعلومات وتصميم واعداد نماذج جمعها وصياغة الاسئلة.	١
					قياس الجهد المبذول من قبل المدقق الداخلي في تنفيذ اعماله.	٢
					قياس فعالية المدقق الداخلي في العمل.	٣
					قياس التغير في الامكانيات الفنية للمدقق الداخلي.	٤
					تحديد الانحرافات في كفاءة المدقق الداخلي ومعالجتها.	٥
التقارير النهائية وتكون من نوعين:						خامساً.
					تقارير جزئية لكل وحدة من وحدات التدقيق الداخلي في المؤسسة.	١
					تقرير شامل لكل وحدات التدقيق الداخلي في المؤسسة.	٢

ولحضراتكم جزيل الشكر والتقدير

الباحث