



العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات
العراق

Factors Affecting the Independence of the Internal
Auditor in Iraqi Governorate Offices

إعداد:

مصطفى راسم مصطفى التويجري

401120084

إشراف

الدكتور: مضر عبد اللطيف

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في
المحاسبة.

قسم المحاسبة – كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

كانون الثاني 2014

تفويض

أنا الطالب مصطفى راسم مصطفى التويجري أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقيا وإلكترونيا للمكاتب أو المنظمات أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها

الاسم : مصطفى راسم مصطفى التويجري

التاريخ : ٢٠١٤ / ١ / ٢٥

التوقيع :



قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة و عنوانها "العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق" و أجازت بتاريخ 2014/1/25

أعضاء لجنة المناقشة

الرقم	الاسم	الجامعة	الصفة	التوقيع
1	د.مضر علي عبد الطيف	جامعة الشرق الأوسط	مشرفاً ورئيساً	
2	د.يونس عليان الشوبكي	جامعة الشرق الأوسط	ممتحناً داخلياً	
3	د.إيمان أحمد الهنيئي	جامعة البلقاء التطبيقية	ممتحناً خارجياً	

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

{ وَكُلَّ إِنسَانٍ أَلزَمْنَاهُ طَائِرَهُ فِي عُنُقِهِ وَنُخْرِجُ لَهُ يَوْمَ الْقِيَامَةِ كِتَابًا يَلْقَاهُ مَنْشُورًا (13) اِقْرَأْ كِتَابَكَ كَفَىٰ بِنَفْسِكَ الْيَوْمَ عَلَيْكَ حَسِيبًا (14) مَنْ اهْتَدَىٰ فَإِنَّمَا يَهْتَدِي لِنَفْسِهِ وَمَنْ ضَلَّ فَإِنَّمَا يَضِلُّ عَلَيْهَا وَلَا تَزِرُ وَازِرَةٌ وِزْرَ أُخْرَىٰ وَمَا كُنَّا مُعَذِّبِينَ حَتَّىٰ نَبْعَثَ رَسُولًا (15) وَإِذَا أَرَدْنَا أَنْ نُهْلِكَ قَرْيَةً أَمَرْنَا مُتْرَفِيهَا فَفَسَقُوا فِيهَا فَحَقَّ عَلَيْهَا الْقَوْلُ فَدَمَّرْنَاهَا تَدْمِيرًا (16) } ((سورة الإسراء))

قال رَسُولُ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَعَلَى آلِهِ وَصَحْبِهِ وَسَلَّمَ :
« أَلَا كُتُّكُمْ رَاعٍ، وَكُتُّكُمْ مَسْئُولٌ عَنْ رَعِيَّتِهِ، فَالْأَمِيرُ الَّذِي عَلَى
النَّاسِ رَاعٍ، وَهُوَ مَسْئُولٌ عَنْ رَعِيَّتِهِ، وَالرَّجُلُ رَاعٍ عَلَى أَهْلِ بَيْتِهِ،
وَهُوَ مَسْئُولٌ عَنْهُمْ، وَالْمَرْأَةُ رَاعِيَةٌ عَلَى بَيْتِ بَعْلِهَا وَوَلَدِهِ، وَهِيَ
مَسْئُولَةٌ عَنْهُمْ، وَالْعَبْدُ رَاعٍ عَلَى مَالِ سَيِّدِهِ وَهُوَ مَسْئُولٌ عَنْهُ، أَلَا
فَكُتُّكُمْ رَاعٍ، وَكُتُّكُمْ مَسْئُولٌ عَنْ رَعِيَّتِهِ»،

صحيح مسلم (1829)

الشكر والتقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، والشكر لله الذي انعم على عباده نعماً لا تعد ولا تحصى، فالشكر لله أولاً وأخراً، وظاهراً وباطناً، وفي كل شيء وعلى كل شيء....

أتقدم بالشكر والثناء إلى أستاذي الفاضل الدكتور مضر عبداللطيف الذي قبل الإشراف على رسالتي، أشرف فأحيا في قلبي معنى من معاني الأمانة، وعلمني فكان نورا لخطواتي التائهة. جزاه الله عني خير الجزاء

كل الشكر لمن كان نورهم في قلبي يهديني إلى سبل الرشاد وبأطياف صورهم الروحانية يطردون كل وحدة، يا من زاد بكم الوقارَ وقارا... أبي وأمي أفــــــــــــــــــــراح
الــــــــــــــــــــروح ...

والشكر إلى أساتذتي في جامعة الشرق الأوسط وجامعة تكريت لما قدموه لي من علم ومعرفة ومنهم الأستاذ الدكتور عبدالناصر نور والأستاذ الدكتور محمد مطر والأستاذ الدكتور كامل المغربي والأستاذ الدكتور محمد النعيمي و الدكتور علي اللايد و الدكتور إسماعيل أحمر و الدكتور شكر محمود مصطفى والأستاذ صدام آل خطاب والأستاذ سعد الجوعاني والأستاذ وسام نعمة والأستاذ علي إبراهيم

والشكر إلى الأستاذ الدكتور عبدالرزاق العيسى الملحق الثقافي العراقي في المملكة الأردنية الهاشمية، والدكتور لمى البرزنجي والأستاذ مهند وجميع موظفي الملحقية الثقافية العراقية....

الشكر إلى اللجنة المناقشة الدكتور يونس عليان الشوبكي والدكتورة إيمان أحمد الهيني....
والشكر إلى أختوتي أحمد ومحمد وأشرف وعبدالله وإلى جميع أخواتي....

والشكر إلى الدكتور أحمد شكر العزاوي وإلى الاخ عمر سالم الخزرجي ..والشكر إلى أديب خيرى الخضيرى وضياء خيرى الخضيرى وأهليهم. والشكر إلى جميع زملائي

وزميلاتي موظفي ديوان محافظة ديالى وخصوصا قسمي التدقيق والرقابة الداخلية وقسم التدريب والتطوير وجميع زملائي وزميلاتي ممن قدموا لي مساعدة من تلقاء أنفسهم أو بطلب مني كل الشكر والامتنان لمن ساعدني في توزيع وجمع الاستبانة وسهل لي ذلك الامر في دواوين محافظات العراق واطح في ذلك الأستاذ عبداللطيف العزاوي والأستاذ عبد الخالق التويجري والأستاذ صلاح طعمه العبيدي والأستاذ عدنان الدليمي والأستاذ ياسر الكبيسي والدكتور يحيى الحيايى والدكتور عمر الزهيري والدكتور سليمان الشيبى والأستاذ محمود سامى الجبوري والأستاذ سامى والأستاذ همام الجبوري والأستاذ ضياء مطر الجبوري والأستاذ محمد عبد العزيز المعموري ولكل من قام بتعبئة الاستبانة من موظفي دواوين محافظات العراق وموظفي ديوان الرقابة المالية والمستثمرين. والشكر إلى رفاق دربي في الدراسة العم شامل التويجري والعم خليل التويجري والأخ صائب التويجري والأخ مصطفى عبدالباقي التويجري والأخ جنيد التويجري وأهليهم ومن كان معي في السكن الدكتور عبدالهادي عباس العبيدي والأستاذ محمد جهاد الجنابي والأستاذ محمد حميد الجوراني والأستاذ محمد عبيد البياتي والأستاذ علي عباس الشمري والأستاذ عبدالمحسن السعدون وإلى أصدقائي الأستاذ عمار غازي العزي والدكتور وميض علي النعيمي والأستاذ حسن محسن الجبوري والدكتور مروان احمد الحديدي والمهندس أنمار فيصل العزي والمهندس مهند قيس الدهلكي والمهندس علاء ياسين الخزرجي وإلى كل الأصدقاء ممن لم تذكر أسمائهم لكنهم في قلبي يسكنون....

الإهداء

دع الأيام تفعل ما تشاء ,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,, وطب نفسا إذا حكم القضاء
 ولا تجزع لحادثة الليالي ,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,, فما لحادث الدنيا بقاء
 وكن رجلا على الأهوال جلدا ,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,, وشيمتك الساحة والوفاء
 الإمام الشافعي

إلى وطني الجريح والغالي نداء من القلب كإهداء يقول قم يا وطني فصوت اليتامى قد دوى
 أركان الكون ولم يفقه معناه سوى أهلهم الذين زادوا بأنفسهم تحت الثرى فأنت من يجيب
 ولا غيرك.

إلى كل من يربطني بهم أخوة الإسلام في ,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,, مشارق الأرض
 ومغاربها

إلى من قبل الأرض بروحه كي نحيا ,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,, شهداء العراق وشهداء القدس
 إلى من هم اقرب من روعي إلى قلبي ,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,, أبوي وأمي
 إلى من أمرنا الله بالافتداء بهم ,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,, مشايخنا العظام
 إلى من يربطني بهم رابط الدم ,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,, أخوتي وأخواتي
 إلى من هم شمس تنير دربي ,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,, أعمامي وأخوالي
 إلى من كان حبهم في حب الله عز و جل ,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,, أصدقائي

المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	عنوان الرسالة
ب	تفويض الجامعة
ج	إجازة الرسالة
د	جزء من سورة الإسراء
هـ	حديث نبوي شريف
و	الشكر و التقدير
ح	الإهداء
ك	فهرس المحتويات
ل	قائمة الأشكال
ل	قائمة الجداول
ن	قائمة الملاحق
ن	الملخص باللغة العربية
ع	الملخص باللغة الانكليزية
-	الفصل الأول : الإطار العام للدراسة
2	1-1 الفصل الأول – تمهيد
4	2-1 مشكلة الدراسة
5	3-1 أهداف الدراسة
5	4-1 أهمية الدراسة

6	5-1 فرضيات الدراسة
7	6-1 حدود الدراسة
8	7-1 المصطلحات الإجرائية
-	الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة
11	1-2 الفصل الثاني – تمهيد
12	2-2 مفهوم التدقيق الداخلي
12	3-2 مسؤوليات التدقيق الداخلي الحديثة
13	4-2 مفهوم نظام الرقابة الداخلية
14	5-2 إدارة المخاطر ودور المدقق الداخلي فيها
15	6-2 الحوكمة ودور المدقق الداخلي فيه
19	7-2 النظام المحاسبي الحكومي العراقي ودور التدقيق الداخل فيه
21	8-2 دور و مهام التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية
24	9-2 الكفاءة المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي
25	10-2 الشروط الواجب توافرها لوجود نظام سليم لوظيفة التدقيق الداخلي
26	11_2 مفهوم الاستقلالية
28	12-2 مقاييس التدقيق وارتباط الاستقلالية بمفهوم فجوة التوقعات
30	13-2 تضيق فجوة التوقعات
31	14-2 المحافظات الغير منتظمة في إقليم

32	15-2 الهيكل التنظيمي لدواوين محافظات وموقع التدقيق الداخلي فيه
34	16-2 الدراسات السابقة
42	17-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
-	الفصل الثالث: منهجية الدراسة
44	1-3 الفصل الثالث – مقدمة
44	2-3 منهج الدراسة
44	3-3 مجتمع الدراسة
45	4-3 عينة الدراسة
45	5-3 أدوات الدراسة
46	6-3 متغيرات الدراسة
47	7-3 المعالجات الإحصائية
48	8-3 إجراءات الدراسة
48	9-3 مقاييس الأهمية
50	10-3 موثوقية أداة الدراسة
	الفصل الرابع: نتائج الدراسة الميدانية
53	1_4 الفصل الرابع – المقدمة
53	2-4 وصف متغيرات الدراسة
58	3_4 نتائج أسئلة الاستبانة
69	4-4 اختبار فرضيات الدراسة
-	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

79	1-5 الاستنتاجات
81	2-5 التوصيات
82	المراجع
93	الملاحق

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
46	متغيرات الدراسة	(1)

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
49	مقاييس تحديد الأهمية النسبية	(1-3)
50	مقاييس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي	(3-2)
51	معامل ثبات الداخلي لمجالات الاستبانة (مقياس كرونباخ ألفا)	(2-3)
54	توزيع العينة حسب الخلفية الشخصية	(1-4)

59	تأثير الهيكل التنظيمي على استقلالية التدقيق الداخلي	(2-4)
62	تأثير القوانين والأنظمة في استقلالية المدقق الداخلي	(3-4)
65	تأثير المؤهلات على استقلالية المدقق الداخلي	(4-4)
67	تأثير المعوقات على استقلالية المدقق الداخلي	(5-4)
70	اختبار الفرضية الأولى والثانية والثالثة والرابعة	(6-4)
71	اختبار الفرضية الخامسة	(7-4)
75	اختبار الفرضية السادسة	(8-4)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
94	استبانة الدراسة	ملحق رقم 1
105	الهيكل التنظيمي لديوان محافظة ديالى	ملحق رقم 2

المخلص

العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق

إعداد:

مصطفى راسم مصطفى التويجري

إشراف

الدكتور: مضر عبد اللطيف

هدفت الرسالة إلى بيان ما هي العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق, وبشكل خاص أثر الهيكل التنظيمي والقوانين والأنظمة ومؤهلات المدقق الداخلي في دعم استقلاليته, وبرز المعوقات التي تحد من استقلاليته. ولتحقيق ذلك استخدم الباحث الأسلوب الوصفي _ التحليلي, قد صمم الباحث استبانة مكونة من (49) فقرة, وذلك لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة, قد تم توزيع (250) نسخة من الاستبانة على المدققين الداخليين في دواوين المحافظات وموظفي ديوان الرقابة المالية والمستثمرين المتعاملين مع دواوين المحافظات, قد تم استرجاع 152 استبانة صالحة للتحليل. و قد غطت أسئلة الاستبانة الآثار المحتملة للهيكل التنظيمي والقوانين والأنظمة والمؤهلات على دعم استقلالية المدقق الداخلي, إضافة إلى العوامل التي من المحتمل أن تحد من هذه الاستقلالية, كما احتوت الاستبانة على مجموعة من الأسئلة الخاصة بالخلفية

الشخصية لأفراد عينة الدراسة. وتحليل النتائج واختبار الفرضيات تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وقد وجدت الدراسة أن للهيكل التنظيمي أثرا هاما في دعم استقلالية المدقق الداخلي, خاصة إذا تم ربط المدقق الداخلي مباشرة بجهة عليا مثل المحافظ وجهة رقابية خارجية. وبالنسبة للقوانين والأنظمة السارية فقد وجدت الدراسة أن لها أثر هام في دعم استقلالية المدقق الداخلي, وأنه يمكن أن تزيد هذه الاستقلالية إذا تم اتباع معايير التدقيق الداخلي الدولية. وقد وجدت الدراسة أن تمتع المدقق الداخلي بالمؤهلات العلمية والمهنية والعملية له أثر هام على دعم استقلاليته, كما وجدت بأن هناك عددا من المعوقات التي لها أثر هام في تقليل استقلالية المدقق, ومن أبرزها المحسوبة والضغوطات على المدقق الداخلي إضافة إلى انخفاض راتبه. وفي ضوء ذلك أوصت الدراسة بأن يتم العمل على دعم استقلالية المدقق الداخلي من خلال ربطه بجهة عليا مباشرة وتدعيم القوانين والأنظمة التي تتعلق بمسؤولياته وصلاحياته (خاصة اعتماد معايير التدقيق الداخلي الدولية) وزيادة مؤهلاته وتقليل الضغوط التي يواجهها خلال عمله.

Abstract in English**Factors Affecting the Independence of Internal auditor in
Iraqi Governorate offices****Prepared by:****Mustafa Rasim Musstaff AL- Tuwajari****Supervised by:****Dr. Modar Abdullatif**

This study aimed to identify factors that affect the independence of the internal auditor in Iraqi governorate offices. In particular, the study aimed to identify the effects of the organizations structure, laws and regulation, and the internal auditor's qualification on enhancing his independence, and to identify the main obstacles that limit his independence. To achieve these aims, the researcher used the descriptive-analytical approach, employing a questionnaire that was distributed to a sample of 250 individuals consisting of internal auditors in Iraqi governorate offices, employees of the Iraqi Financial Control Bureau, and investors who deal with governorate offices. 152 usable responses were received. The questionnaire consisted of 49 questions related to the possible effects of the organizational structure, laws and regulations, and qualifications on enhancing internal auditor independence. Some personal background questions were also included in the questionnaire. The findings were analyzed using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) program.

The study found that the organization structure has a significant effect in enhancing internal auditor independence, especially if the internal auditor reports directly to a high authority, such as the Governor, in addition to an external supervisory authority. As for laws and regulations, the study found that they also have a significant effect on enhancing internal auditor independence, and that this independence can be further enhanced if International Standards of Professional Practice of Internal Auditing (ISPPIA) are applied. The study also found that the internal auditor's possession of academic, professional, and practical qualifications has a significant effect on enhancing his independence, and that there is a number of obstacles that limit his independence, especially personal relations, pressures by higher officers, and low salaries. Therefore the study recommended supporting the independence of the internal auditor in Iraqi governorate offices by making him report directly to a high authority, enhancing the laws and regulations related to his responsibilities and authorities (especially requiring the use of ISPPIA, increasing his qualifications, and reducing the pressures he faces during his work.

الفصل الأول

مقدمة عامة عن الدراسة

1-1 تمهيد

2-1 مشكلة الدراسة

3_1 أهداف الدراسة

4-1 أهمية الدراسة

5-1 فرضيات الدراسة

6-1 حدود الدراسة

7-1 التعريفات الإجرائية

الفصل الأول

مقدمة عامة للدراسة

1-1 تمهيد

إن الطبيعة المتنوعة للقطاع الحكومي في العراق تعطي أهمية متزايدة لفهم الاستقلالية باعتبارها أساساً لمصدقية أي مدقق، وإضفاء سمة الاستقلالية والحفاظ عليها يشكل تحدياً كبيراً مع تنوع ذلك القطاع.

يعد التدقيق الداخلي ركيزة أساسية من ركائز عمل الوحدات الحكومية لما له من تأثير على سير الأعمال داخل تلك الوحدات، مما يعد داعماً أساسياً لصحة القوائم المالية الخارجة من أعمال تلك الوحدات. تعد دواوين محافظات العراق شريانا أساسيا لمتطلبات الحياة للمواطنين، وذلك من خلال ما تقدمه من مشاريع خدمية هدفها رفع المستوى المعيشي للفرد، وتوفير الخدمات له، وهذا الأمر دفع الحكومة المركزية لرصد موازنة عالية جدا لتحقيق أهداف وطموحات تنموية. مما يتوجب على ديوان المحافظة أن يلعب دوره السامي في المحافظة على أموال المواطنين، تستند المحافظة على مجموعة من الركائز الأساسية للقيام بعملها، ومن هذه الركائز قسم التدقيق. أبرزت التطورات الأخيرة في النظام الإداري لدواوين محافظات العراق اختيار محافظ (رئيس الوحدة الإدارية)، وفق عملية انتخابية كل أربع سنوات، وبإمكان مجلس ديوان المحافظة استبداله حسب الضرورة، وغالبا يقوم المحافظ الجديد باستبدال مدراء بعض الأقسام ومنهم مدير التدقيق، و لهذا الشيء تأثيرات وضغوطات تضفي ضبابية على عمل قسم التدقيق، إن ما يميز قسم التدقيق تحمله جزءا من تلك الضغوطات بسبب الاحتكاك المباشر مع العمليات المالية في الدائرة، وهذا يؤدي إلى إضعاف عمل

قسم التدقيق في دواوين محافظات العراق ويجرده من سمة الاستقلالية التي يجب أن يتحلى بها المدققون الداخليون، وينتج عن ذلك زعزعة في التقارير المقدمة من قبله، ويؤدي ذلك إلى تضليل في مصداقية وصحة التقارير المالية التي تخرج من تلك الوحدات. وقد تم اختيار دواوين محافظات العراق كعينة لهذه الدراسة كونها كالشريان النابض لأغلب أوجه الحياة الإدارية منها والخدمية، كونها تعد حجر الأساس للمشاريع الاستثمارية في المحافظات فتعد بؤرة أنظار الشركات الاستثمارية، فمن الحرص ضرورة الوقوف على جميع العوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق الداخلي و الضغوطات التي تواجهه في عمله للوصول إلى رأي فني محايد عن العمليات المالية والإدارية داخل دواوين المحافظات، وكذلك الحد من الظواهر التي تنتج عن عدم الاستقلالية الكاملة للمدقق والتي يعزى إليها قسم من الفساد المالي والإداري إن وجد، ومن أمثلة ذلك آلية إرساء المناقصات الحكومية، وكذلك آلية إبرام العقود مع الشركات المحلية منها والأجنبية، لتوفير أفضل الخدمات الممكنة لمواطن المحافظة. ومن الأمور الأخرى الهامة كذلك بيان النظام الإداري المتبع في دواوين محافظات العراق، ومدى حرص دواوين المحافظات على تطوير كادر التدقيق من خلال الدورات والندوات ذات العلاقة بصميم عملهم أو إتاحة الفرصة للوصول إلى حمل شهادات عليا في المحاسبة والتدقيق وهذا سوف يعطي دعماً لقسم التدقيق وقوة للوحدة الحكومية.

1-2 مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة بأربعة محاور رئيسية وأساسية متعلقة باستقلالية المدقق الداخلي متمثلة بالتالي (الهيكل التنظيمي، القوانين والأنظمة، المؤهلات العلمية، المعوقات)، لما لها من تأثير مباشر على سير العمل في كافة الدوائر الخاصة والعامة، وتتمثل مشكلة الدراسة ببيان ما لهذه العوامل من تأثير على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق، يعامل الهيكل التنظيمي للحكومة العراقية دواوين المحافظات على أنها هيئات غير مرتبطة بوزارة، وهذا يضيف عليها سمة الأهمية، ومن حيثيات القوانين والأنظمة التغيير الإداري المتكرر لرئيس الوحدة الإدارية وما يقوم به المحافظ الجديد من تغييرات غالبا ما تنصب على قسم الحسابات أو قسم التدقيق. نصت اغلب القوانين على ضرورة امتلاك موظف قسم التدقيق مؤهلات تمكنه من العمل بموضوعية عالية، وللتنوع الإداري والأشكال المختلفة من المعوقات التي يتعرض لها المدقق الداخلي في دواوين المحافظات تثار بعض الأسئلة وهي :

1. هل يؤثر الهيكل التنظيمي في دواوين محافظات العراق على استقلالية المدقق الداخلي؟
2. هل تؤثر القوانين و الأنظمة في دواوين محافظات العراق على استقلالية المدقق الداخلي؟
3. هل تؤثر مؤهلات المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق على استقلاليته؟
4. هل للمعوقات التي يتعرض لها المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق تأثير على استقلاليته ؟
5. هل هناك اختلافات في وجهات النظر بين المدققين الداخليين وموظفي ديوان الرقابة المالية والمستثمرين حول ما يؤثر في استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق ؟

6. هل هناك فروق في وجهات نظر معبئي الاستبانة تعود إلى خلفيتهم الشخصية؟

1-3 أهداف الدراسة

إن الهدف العام للدراسة هو بيان العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الداخلي، لكي تسهل عملية تذليل تلك العوامل. و يتبع هذا الهدف ما سوف تعكسه تلك العوامل من تأثير على استقلالية المدقق الداخلي في إبداء رأيه المحايد والموضوعي، كذلك الوقوف على ما سوف يعكسه هذا التأثير من سلبيات في صحة التقارير الصادرة عن قسم التدقيق، و تطوير آلية العمل والمستوى المهني لقسم التدقيق، وتقليل فرص الغش والخطأ عن طريق منح المدقق الاستقلالية المعقولة في إبداء رأيه عن جميع العمليات الواجب عليه تدقيقها، وتوضيح الإطار العام لاستقلالية المدقق، والوقوف على ما تتضمنه من جوانب ايجابية ترفع من المستوى المهني والإداري لدواوين محافظات العراق بصورة عامة.

1-4 أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية موقع دواوين محافظات العراق بين باقي الوحدات الحكومية، كونها تعد أعلى وحدة حكومية تنفيذية في المحافظة، وتعمل على تقديم أغلب الخدمات للمجتمع، وكذلك تسهم في حل أغلب المشكلات الاقتصادية والمالية التي تواجه المجتمع، كذلك لها دور متميز في رفد مشاريع تنمية الأقاليم. ولضخامة الميزانية المخصصة لديوان المحافظة يكون على المدقق الداخلي دور مهم في حماية الأموال والموجودات العامة، وكذلك ما يصدر من تأكيدات مستمرة لديوان الرقابة

المالية العراقي على ضرورة الاهتمام باستقلالية التدقيق الداخلي, لما له من أثر على ما سوف تعكسه القوائم المالية الصادرة عن ديوان المحافظة، تعمل هذه الدراسة على بيان العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الداخلي لكي تقوم الجهات المعنية على تذليل تلك العوامل , وذلك لحرصها المتفاني في المحافظة على المال العام, وللرقي بعمل التدقيق الداخلي في دواوين محافظات العراق.

1-5 فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى : لا يؤثر الهيكل التنظيمي في دواوين محافظات العراق على استقلالية المدقق الداخلي.

الفرضية الثانية : لا تؤثر القوانين و الأنظمة في دواوين محافظات العراق على استقلالية المدقق الداخلي .

الفرضية الثالثة : لا تؤثر مؤهلات المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق على استقلاليته.

الفرضية الرابعة : ليس للمعوقات تأثير على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق .

الفرضية الخامسة : لا توجد اختلافات في وجهات النظر بين المدققين الداخليين وموظفي ديوان الرقابة المالية والمستثمرين حول ما يؤثر على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق

الفرضية السادسة :لا توجد فروق في وجهات نظر معبئي الاستبانة تعود إلى خلفيتهم الشخصية.

6-1 حدود الدراسة

الحدود المكانية :

اقتصرت هذه الدراسة على دواوين محافظات العراق، حيث غطت الدراسة تسع محافظات عراقية.

الحدود البشرية :

تم اختيار عينة من:

1. المدققون الداخليون في دواوين محافظات العراق كونهم من تتوفر لديهم المعرفة الكاملة

والكافية بأعمال التدقيق ومدى استقلاليته .

2. موظفي ديوان الرقابة المالية .

3. بعض المستثمرين المتعاملين مع دواوين محافظات العراق

الحدود الزمانية :

تم إجراء الدراسة خلال عام 2013

7-1 المصطلحات الإجرائية

نظام الرقابة الداخلية: هو مجموعة الإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة الوحدات الحكومية في وضع خطة تنظيمية، لغرض حماية الموجودات والاطمئنان على دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، ولتحقيق الكفاءة والموضوعية في عمل المدقق، وضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة (ديوان الرقابة المالية في جمهورية العراق، 2012).

التدقيق الداخلي: هيئة داخلية في الوحدات الحكومية هدفها حماية أصول تلك الوحدات، و التأكد من موثوقية قوائمها المالية و التزامها بالسياسات و التشريعات و كذلك تحسين فاعلية العمليات في تلك الوحدات (Arens, Elder and Beasley, 2014)

الاستقلالية: هي التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على تأدية مسؤوليات التدقيق الداخلي بطريقة غير متحيزة وتقديم أحكام نزيهة وغير متحيزة، (الانتوساي ، 2012)

فجوة التوقعات: هو الاختلاف بين ما يرى مستخدمو القوائم المالية أنها مسؤوليات مدققي الحسابات و ما يراه مدققو الحسابات أنها مسؤولياتهم (Abdullatif, 2013)

ديوان المحافظة: وحدة إدارية ضمن حدودها الجغرافية وتتكون من أقضية ونواحي وقرى

(دستور جمهورية العراق، 2005)

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

1-2 تمهيد

2-2 مفهوم التدقيق الداخلي

3-2 مسؤوليات التدقيق الداخلي الحديثة

4-2 مفهوم نظام الرقابة الداخلية

5-2 إدارة المخاطر ودور المدقق الداخلي فيها

6-2 الحوكمة ودور المدقق الداخلي فيه

7-2 النظام المحاسبي الحكومي العراقي ودور التدقيق الداخلي فيه

8-2 دور و مهام التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية

9-2 الكفاءة المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي

10-2 الشروط الواجب توافرها لوجود نظام سليم لوظيفة التدقيق الداخلي

11_2 مفهوم الاستقلالية

12-2 مقاييس التدقيق وارتباط الاستقلالية بمفهوم فجوة التوقعات

13-2 تضيق فجوة التوقعات

14-2 المحافظات الغير منتظمة في إقليم

15-2 الهيكل التنظيمي لدواوين محافظات وموقع التدقيق الداخلي فيه

16-2 الدراسات السابقة

17-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

2-1 تمهيد

بالرغم من التطورات المهنية والتقنية الهائلة التي دعمت مهنة التدقيق على كافة المستويات, وفي ظل مجموعة شبه متكاملة تعمل على الارتقاء بمهنة التدقيق إلى أعلى مستويات الشفافية والمنهجية المنظمة في إدارة العمليات داخل الوحدات الحكومية, وغير الحكومية والجهود المبذولة من قبل ديوان الرقابة المالية ومكتب المفتش العام وهيئة النزاهة كهيئات مستقلة حكومية داخل العراق, كذلك من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين AICPA ومعهد المدققين الداخليين في الولايات الأمريكية المتحدة IIA والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC واللجنة الراعية للمنظمات COSO إلا أن مهنة التدقيق مازالت بحاجة إلى الوسائل الداعمة لمهنة التدقيق و من ذلك إضفاء هوية يجب أن يتحلى بها التدقيق ألا وهي الاستقلالية للمدقق في إبداء رأيه الفني المحايد, وعملية ربطه بلجان خارجية أو داخلية مستقلة عن الإدارة مهنيًا ومرتبطة بها إدارياً, وهذا ما يدفع للمزيد من الاهتمام بدراسة وظيفة التدقيق وسبل وطرق تطويره على كافة الميادين والأصعدة , والحفاظ عليه كهيئة مستقلة عن الإدارة تعمل لصالح الوحدة الحكومية, ولكي تضفي سمة القوة على الحقائق المالية في القوائم المالية الصادرة عن دواوين محافظات العراق .

2-2 مفهوم التدقيق الداخلي

يعرف التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية على انه قسم مسؤول عن المراقبة السابقة للصرف وفق القوانين والأنظمة وبحدود الصلاحيات المخولة والتخصيص المعتمد للمال العام، وكذلك هو مسؤول عن المطابقات الدورية للمجموعة الدفترية وموازن المراجعة (المهاني وسلوم, 2007)، كذلك يعرف التدقيق الداخلي على انه تأكيدات مستقلة وموضوعية واستشارية ترمي إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات الوحدات الحكومية، والعمل على تحقيق أهدافها من خلال جلب نهج منتظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الإدارة (Zahran, Chulkov and Inomata,2010, p5)

3-2 مسؤوليات التدقيق الداخلي الحديثة

مع اتساع وحدات العمل الخاصة والعامة ارتبط التدقيق الداخلي بأدوار و مفاهيم إضافية منها مفاهيم حديثة كالرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، ما أضفى على المدقق الداخلي مسؤوليات وواجبات يجب القيام بها، وقد عرف مجمع المدققين الداخليين التدقيق الداخلي على انه نشاط استشاري محايد وتأكيدي موضوعي لزيادة قيمة الوحدات الحكومية وتحسين عملياتها، من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة (إبراهيم, 2005) (Pickett, 2011)

2-4 مفهوم نظام الرقابة الداخلية

عرف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة الإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة الوحدات الحكومية في وضع خطة تنظيمية، لغرض حماية الموجودات والاطمئنان على دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، ولتحقيق الكفاءة الإنتاجية ولضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة (ديوان الرقابة المالية العراقي، 2012)، وكذلك عرفت الرقابة الداخلية بأنها عملية تصمم و تطبق و تصان من قبل إدارة الوحدات الحكومية والجهات المكلفة بالحاكمية، لتقديم توكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف تلك الوحدات من ناحية موثوقية التقارير المالية و كفاءة و فاعلية عمليات الوحدة و مدى التزامها بالقوانين و التشريعات (International Auditing and Assurance Standards Board, 2012)، و يلاحظ من هذا التعريف بأن دور الرقابة الداخلية يتجاوز الالتزام بالمعايير المحاسبية و القوانين و التشريعات إلى المساهمة في تحقيق هدف كفاءة و فاعلية العمليات في الوحدات الحكومية (Gray and Manson, 2011)، إن الدور المنوط بالتدقيق الداخلي في اختبار مدى الالتزام بنظام الرقابة كإجراءات وسياسات وقواعد وضوابط يوفر حاجة ملحة وهامة للإدارة، حيث إن الالتزام بنظام الرقابة ومتطلباته يعد أمراً في غاية الأهمية ومن هنا تنبع أهمية التدقيق الداخلي في هذا الأمر (المدلل، 2007، ص 113) وكذلك بينت المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا دور المدققين الداخليين في الرقابة الداخلية في فحص فعالية الرقابة الداخلية والتوصية بالتحسينات (الانتوساي، 2000).

2-5 إدارة المخاطر ومسؤوليات المدقق الداخلي فيها

عرفت إدارة المخاطر من قبل معهد إدارة المخاطر على أنها الجزء الأساسي في الإدارة الإستراتيجية لأي وحدة حكومية وهي عبارة عن مجموعة إجراءات يتم العمل بها من قبل المؤسسة بشكل منظم لمواجهة المخاطر المصاحبة لنشاط الوحدة الحكومية الرئيسي ولكل نشاط فرعي للوحدة الحكومية. (The Institute of Risk Management, 2002, P02), وقد عرفت لجنة COSO على أنها التحديد والتحليل والسيطرة الاقتصادية على هذه المخاطر التي تهدد الأصول والقدرة الإرادية للمشروع. (الراوي, 2011, ص 15), وكذلك هي عملية تحديد وتقييم المخاطر التي تواجه نشاط الوحدات الحكومية, أو المشروعات الفردية للوحدات وبيان الفرص أو التهديدات التي تواجه تلك الوحدات. وهناك عدة عوامل رئيسة ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وهي:

1. تجنب أي نشاط يهدد استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي.
 2. القيام بالأنشطة التي تساهم في تحسين نظام إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وعمليات الحوكمة في الوحدات الحكومية (المدهون , 2011, ص 46).
- لقد بين كل من المعيار (A1, 2120) والمعيار (A1, 2210) من معايير التدقيق الداخلي الدولية مهام التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وبصورة واضحة وبسيطة, حيث نص المعيار (2120 A1), إن الأساس من نتائج تقييم الخطر من خلال تقييم نشاط التدقيق الداخلي لمدى كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية من خلال العمليات والمعلومات المتوفرة . أما المعيار (A1, 2210) قد نص على أنه إذا أرادت الإدارة التخطيط لمهمة معينة فعلى التدقيق تقييم المخاطر المرتبطة بالنشاط الذي

تتوي الإدارة القيام به، وبيان أهداف المهمة بالنسبة للمخاطر التي سوف تنتج عن تلك المهمة. ومن مسؤوليات المدقق الداخلي في إدارة المخاطر التالي:

1. بيان مدى صحة المعلومات المالية والتشغيلية، وكذلك بيان مدى المصادقية والموثوقية، ودراسة الطرق المستخدمة في قياس وتبويب وعرض هذه المعلومات.
2. فحص الأنظمة الرقابية الموضوعة للتأكد من مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والقواعد التي لها أثر واضح على العمليات والتقارير. (شناق, 2005).
3. التنسيق مع الإدارة والجهات ذات العلاقة في إعداد التقرير الخاص بالمخاطر المقدم إلى مجلس الإدارة ولجنة المتابعة الداخلية.
4. التأكد من إن التقدم نحو تحقيق الغايات والأهداف يسير بشكل جيد.
5. تحديد أية مخاطر مكشوفة لم يتم ضبطها ولفت انتباه الإدارة إليها. (كامبيون, 2000)

2-6 الحوكمة ودور التدقيق الداخلي فيها

تعد الشركات من أهم عناصر تطور الاقتصاديات في الدول لما لها من أهمية في بيان مدى مقدار التنمية للشعوب، فقد حظيت الحوكمة باهتمام كبير من قبل من هم على علاقة مباشرة بالتأثيرات الناتجة عن الحوكمة، وكذلك الموظفين والعملاء والموردين والبيئة التي تحيط بها الشركة، فقد كانت الأزمات الاقتصادية الأخيرة بؤرة أنظار المستكشفين لأسباب هذه الانهيارات الاقتصادية ومن جملة ما برز من تلك الأسباب هو الحوكمة (Adelopo, 2010), وكذلك تزايدت أهمية الحوكمة نتيجة

لاتجاه كثير من دول العالم إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية والتي تعتمد بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة، لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي، وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر للتمويل اقل تكلفة من المصادر المصرفية، فأتجهت إلى أسواق المال وساعد ذلك على ما شهده العالم من تحرير للأسواق المالية فتزايدت انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق ودفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين والى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية (رضا، 2011، ص 7)، ومن هنا يمكن تعريف الحوكمة على أنها مجموعة من المبادئ والقواعد التي تعمل على تحقيق توازن مصالح بين جميع الأطراف المتعاملة مع الشركة من إدارة ومساهمين وأي أطراف أخرى ذات علاقة بالشركة. (أبو موسى، 2008، ص 15)، ويقصد بحوكمة الشركات القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، وتطبق هذه القواعد في المقام الأول على شركات المساهمة المقيدة في البورصة، وكذلك على المؤسسات المالية التي تتخذ شكل شركات المساهمة. (الهيئة العامة للرقابة المالية، 2010)، وكذلك قد عرفها معهد المدققين الداخليين على إنها جميع السياسات والعمليات والهيكل التي تستخدم لتوجيه ومراقبة الأنشطة التنظيمية، وتحقيق الأهداف وحماية مصالح أصحاب المصلحة بما يتفق مع المعايير الأخلاقية. (The Institute of Internal Auditors, 2004). تعتبر الحوكمة واحدة من المسائل الرئيسية التي تؤثر في استقلالية المدقق الداخلي من حيث علاقته بالجهة التي تقوم بتعيينه، مما يؤدي إلى ظهور حالة من الولاء بين المدقق والمدير مما يتيح أن يكون رأي المدقق من وجهة نظر الإدارة وفي بعض الأحيان لا يتم الرجوع إلى المدقق أصلا في حالة كون الإدارة لديها بعض السيطرة. (Kosmala and Sucher, 2007)، وكذلك ترتبط الحوكمة ارتباطا وثيقا

بفجوة التوقعات, وذلك حسب طبيعة الهيكل التنظيمي للشركات ومستويات الإدارة في الهيكل التنظيمي, وطريقة الإدارة للتحكم بها وإخضاع الشركة لسيطرتها وبسبب النقص المتزايد في الثقة بين عناصر الحوكمة الموجودة في الشركات اضطرهم إلى وضع نص قانوني يجب على كل شركة أن تعمل على هذا النص وبيان ماهي الأسباب التي آلت إلى عدم الامتثال للنص القانوني وذلك لإضفاء صفة الاستقلالية للمدقق والعمل على تضيق الفجوة الحاصلة بين جميع من لهم علاقة مباشرة أو غير مباشرة أعمل المدقق. (Gray and Manson, 2011), إن الشركات وبصورة عامة تعمل على إضفاء سمة الاستقلالية للمدققين داخل الشركة ومما أدى إلى ظهور ما يسمى بلجنة التدقيق وهي عبارة عن عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يتم اختيارهم من قبل أعضاء مجلس الشركة, وتعمل اللجنة على إبقاء مسؤوليات مدققي الحسابات مستقلة عن الإدارة وعادة ماتتكون هذه اللجنة من ثلاثة إلى خمسة أشخاص وأحيانا تصل إلى سبعة أشخاص وهي لا تعتبر جزء من إدارة الشركة. (Arens, Elder and (Beasley, 2014), تعرف المحاسبة الحكومية أنها ذلك الفرع من المحاسبة الذي يعنى بتسجيل العمليات المالية الخاصة بتحصيل موارد الدولة ونفقاتها وإعداد تقارير دورية عنها سواء للجهات التنفيذية أم للهيئة التشريعية أم للشعب عامة. (زنكنة, 2008, ص31), وكذلك عرفت المحاسبة الحكومية على أنها فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها, تقدم التقارير المحاسبة الحكومية التي تظهر نتائج الأنشطة الحكومية إلى العديد من الجهات متمثلة بالتالي:

1. الإدارة العليا: بهدف تقييم الأداء وتحديد الانحرافات وأسبابها واتخاذ القرارات المناسبة.

2. السلطة التشريعية: بهدف الرقابة على نشاطات السلطة التنفيذية ومدى تقييد الحكومة بالقوانين والأنظمة المالية التي تحكم الموارد وإنفاقها.

3. المستثمرون ورجال الأعمال: بهدف التعرف على الموقف المالي للحكومة والالتزامات المترتبة عليها وإمكانية الوفاء بها.

4. الباحثون والدارسون: بهدف انجاز الدراسات والأبحاث المتعلقة بالمالية العامة وتطويرها، (الشوبكي، 2012، ص 19-20).

5. المؤسسات الرقابية: تتمثل غاية هذه المؤسسات في ضمان تطابق أداء الوحدات الحكومية مع القوانين والتعلّيمات الصادرة عن السلطة التشريعية. ولتحقيق ذلك تطلب الجهات الرقابية معلومات مقارنة حول النفقات المتحققة ومقدار ونوع الاعتمادات المخصصة لضمان عدم استخدام الأموال للأغراض غير المخصصة لها.

6. المواطنون: يعد الكثيرون أن ابرز أسباب إصدار الوحدات الحكومية لكشوفاتها المالية هي لخدمة الجمهور على نحوٍ عام، على الرغم من أنها تعد من الفئات التي صعب حصرها، وقد لا يستخدم الكثير منهم الكشوفات المالية بشكل مباشر، إلا أن الكثير من التنظّيمات التي تعمل بصفقتها وكلاء لهم تقوم بتحويل وتفسير هذه الكشوفات وتوصيل المعلومات التي يجمعونها إلى أعضائهم لتمكينهم من الانتخاب مثلاً، أما العاملون فإن اهتماماتهم تنصب على معرفة طبيعة التعاقدات والاتفاقيات التي تنظم أجورهم والوفاء بمتطلباتهم (عبدالله والشجيري، 2011، ص 170).

2-7 النظام المحاسبي الحكومي العراقي ودور التدقيق الداخلي فيه

إن المكونات الأساسية للنظام المالي والمحاسبي الحكومي في العراق هي العناصر الأساسية الآتية:
التخطيط المالي هو ما تعبر عنه الموازنة العامة الاتحادية للدولة بشقيها الجاري (النفقات التشغيلية) والاستثماري (المشاريع الاستثمارية).

1. الإدارة المالية ممثلة بوزارة المالية وبالتشاور مع وزارة التخطيط التي تتولى إدارة تنفيذ

الموازنة والإشراف عليها، والقيام بعمليات التمويل والمتابعة، وكذلك ما تقوم به الأجهزة الإدارية والمالية في دوائر الدولة كافة.

2. النظام المحاسبي الحكومي: هو النظام الذي يحكم جانب التنظيم المحاسبي لعمليات تنفيذ

الموازنة وإعداد البيانات الشهرية والسنوية ويضع القواعد التي تحكم الأداء وفقاً للقواعد والأنظمة والتعليمات، كما يتضمن حالات التسجيل والترحيل وتبويب عمليات الصرف والقبض وفق ما تحدده القواعد المحاسبية الدولية والمحلية.

3. النظام الرقابي: يشمل نظام الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية وأسس القيام بها وأساليبها

وأجهزتها وأسلوب عملها وارتباطها . (الدليل المحاسبي العراقي، 2013)

يعتمد الجهاز الحكومي العراقي في إدارة أموره المالية على كل من :

1- النظام المحاسبي المركزي

يتمثل النظام المركزي بارتباط كل وحدة حكومية مموله بواسطة الموازنة العامة بإحدى الخزائن في مراكز المحافظات من الناحية المالية والمحاسبية، حيث تتولى تلك الخزينة تنفيذ جميع الالتزامات المالية لتلك الوحدة وتنظيم حساباتها استناداً إلى مستندات الصرف والقبض الصادرة عنها (المهائني و سلوم، 2007)

2- النظام المحاسبي اللامركزي

لقد تم الانتقال إلى هذا النظام في العراق وبشكل تدريجي عام 1980 وهو يعني أن كل دائرة تصبح خزينة تمارس العمل المحاسبي كاملاً بعد قيامها بتوفير كادر محاسبي وتدقيقي كامل مؤهل ومدرب، حيث تتم عمليات الصرف والتنظيم والتسجيل والتدقيق وإعداد البيانات والمتابعة من قبل الدائرة نفسها، وهو الآن يعد النظام المعتمد في أغلب دوائر الدولة (الدليل المحاسبي العراقي، 2013)، وبما أن الوحدة أصبحت مستقلة بتصرفاتها المالية ويقع ضمن مسؤوليتها تثبيت القيود المحاسبية وإصدار موازين التدقيق الشهرية، ترتب على ذلك مسك مجموعة دفترية متكاملة (سجلات يومية والأستاذ الرئيسي للمصروفات والإيرادات وبقية الحسابات الوسيطة كالعهد والأمانات)، مع السجلات الفرعية الأخرى المقررة بالتعليمات الملحقة بقانون أصول المحاسبات والمعتمدة بالنظام المحاسبي الحكومي، وانسجاماً مع استقلالية الوحدة الحكومية محاسبياً يتم تشكيل جهاز تدقيق سابق للصرف يتولى التدقيق للمستندات الناشئة عن تلك الوحدة مباشرة يحل محل تدقيق الخزينة في ظل النظام المركزي (المهائني و سلوم، 2007).

2-8 دور ومهام التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية في ظل النظام اللامركزي

لقد بين الدليل الاسترشادي الصادر من ديوان الرقابة المالية العراقي للتدقيق الداخلي في الوحدات

الحكومية المهام التي يجب على المدقق القيام بها, وذلك بالنقاط التالية:

أ- التدقيق والفحص الشامل لكافة أوجه نشاط المنشأة المالي والإداري والفني ودراسة التقارير

الدورية لنشاط الدوائر الفرعية ومقارنتها مع الخطط المرسومة, والتحقق من مستويات تنفيذ

الأهداف المحددة, وطلب الإيضاحات اللازمة بالانحرافات وإعطاء الرأي بشأنها.

ب- -تدقيق مستندات الصرف والقبض والقيود حسب البرنامج المعد للقسم وعدم قبول الصرف

لأي مبلغ لا تتوفر فيه شروط الصرف المحددة بالقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة,

ومراعاة الالتزام بالإجراءات المعتمدة بالنظام المحاسبي الموحد والنظام المحاسبي

اللامركزي.

ت- اختبار عمليات التسجيل والترحيل في السجلات المحاسبية الرئيسية والمساعدة والتحقق من

صحة البيانات المحاسبية والمالية والإحصائية المستخرجة منها.

ث- المساهمة والأشراف على كافة عمليات الجرد للموجودات الثابتة والمخزنية والنقدية خلال

السنة وفي نهاية السنة.

ج- متابعة إجراءات تصفية الأرصدة الموقوفة في السجلات.

ح- متابعة أعمال اللجان المشكلة في الوحدات الحكومية والتحقق من أداء واجباتها بصورة سليمة

ودون تأخير.

خ- تدقيق البيانات الختامية للوحدات الحكومية ومتابعة استكمال متطلبات إعدادها.

د- متابعة إجراءات الدوائر والأقسام بصدد معالجة الملاحظات الواردة في تقارير ديوان الرقابة المالية.

ذ- مراجعة وفحص إجراءات ومتطلبات أنظمة الرقابة الداخلية المعتمدة بصورة دورية وفي ضوء المستجدات بهدف تطوير هذه الأنظمة.

ر- المساهمة في إعداد النظم والدراسات المطلوبة من قبل الإدارة والجهات الأخرى.

ز- إعداد تقارير دورية تتضمن نتائج أعمال قسم الرقابة الداخلية ترفع الى الإدارة العليا مباشرة.

س- متابعة اللجان التحقيقية والدعاوى والحث على إنجازها بأسرع وقت.

ش- التنسيق والتعاون مع ديوان الرقابة المالية وهيئاته العاملة في الدوائر المعنية في مجال التدقيق والرقابة الداخلية وخاصة في النواحي التالية:

- استشارة هيئة الرقابة المالية عند وضع الخطط السنوية لتنفيذ هذا البرنامج، وتزويدها بنسخة من تلك الخطط السنوية على أقل تقدير.

- تزويد هيئة ديوان الرقابة المالية بنسخ من التقارير الدورية المعدة من قبل قسم الرقابة الداخلية.

- عقد اللقاءات والاجتماعات مع ممثلي ديوان الرقابة المالية بهدف الاستفادة من خبرات هيئات ديوان الرقابة المالية وتطوير مستوى أداء أقسام الرقابة الداخلية.

ص- يجوز لديوان الرقابة المالية أن يعتمد على الأعمال التدقيقية التي تنجز وفقاً لهذا البرنامج لأغراضه، وتكون أجهزة الرقابة الداخلية مسؤولة عن أي إهمال أو تقصير في تنفيذ هذا البرنامج.

ض- القيام بالزيارات الميدانية لمواقع المنشأة ومتابعة سير الأعمال.

ط- الاسترشاد بمعايير المحاسبة والتدقيق العراقية والدولية. (الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي في العراق، 2012)

إن في إطار تطوير التدقيق الداخلي أوضح بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادر من معهد المدققين الداخليين (IIA) في عام 1993 إن نطاق صلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي يتضمن:

1. مراجعة مصداقية وأمانة المعلومات المالية.
2. مراجعة أنظمة الوحدة الحكومية لغرض ضمان الإذعان للسياسات والخطط والإجراءات والقوانين ومراجعة الأنظمة التي لها أثر مهم على العمليات والتقارير وإعداد تقرير في حالة الإذعان.
3. مراجعة وسائل حماية الموجودات والتحقق من صحة وجود مثل هذه الموجودات
4. تقييم كفاية وفاعلية المنظمة في استخدام الموارد.
5. مراجعة العمليات أو البرامج لأجل التحقق مما إذا كانت العمليات يتم تنفيذها كما هو مخطط لها (عباس، 2008).

9-2 الكفاءة المهنية اللازمة للمدقق الداخلي

تعد الكفاءة المهنية معياراً من معايير تدقيق الحسابات، ومن الطبيعي صعوبة توافر خصائص الكفاءة المهنية الكاملة في شخص مدقق الحسابات، لذلك يجب أن تكون الخصائص كاملة عن طريق تشكيل

فريق التدقيق الداخلي الذي يباط به تدقيق حسابات الوحدات الحكومية أو المنشأة الخاصة (الوقاد و وديان ، 2011)، وقد تعددت مؤهلات المدقق الداخلي منها المهنية وتقسم هذه المؤهلات إلى عدة أقسام تخص المدقق علمياً، وما قد حصل عليه من شهادات تخص المحاسبة تؤهله إلى العمل كمدقق داخلي، كذلك مؤهلات سلوكية تختص بشخصية المدقق وطريقة تعامله مع أفراد قسمه وباقي الأقسام الأخرى (الوردات ، 2006)، ويمكن القول إن من أهم هذه المؤهلات قدرة المدقق على التفكير بعقلية المدير وان يرى بعين الإدارة، أي بعد تجميع المعلومات وتحليلها ينبغي أن يزن ويقدر النتائج كمدير وأن يقترح التحسينات الممكنة وعلى ذلك فإن تفكيره كمدير يمكنه حقيقة من خدمة الإدارة ويتضمن ذلك القدرة على تعيين الأهداف وتحديدها مع الإدارة والعمل على تحقيقها (عبد ربه، 2010، ص163)، ومن هنا يتضح إن العمل بشكل متناغم ومتربط على شكل سلسلة حلقات متصلة فيما بينها ومستقلة بحد ذاتها كحلقة مستقلة ومكلمة مع باقي الحلقات لتشكيل السلسلة وقد نص الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي في الوزارات العراقية على عدة أمور متعلقة بمهنية المدقق الداخلي مرتبطة بالشهادات التي حصل عليها ووجوب معرفته بالقوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات الإدارية ذات العلاقة مثل قانون الشركات العامة رقم (22)، وقانون الشركات رقم (21)، لسنة 1997 وقانون انضباط موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي لسنة 1991 وقانون ضريبة الدخل وقانون الخدمة المدنية... الخ وكذلك قد نص الدليل الاسترشادي على اتخاذ الشك المهني من الأساسيات في أداء العمل ويقصد بالشك المهني أو الحذر المهني هو افتراض وجود خطأ في البيانات المالية التي يقوم المدقق في تدقيقها أو أي نشاط خاضع للتدقيق والعمل على جمع الأدلة الكاملة من خلال مجموعة من الإجراءات التدقيقية والمهنية لإثبات صحة ذلك الافتراض أو نفيه (الدليل الاسترشادي، 2010)، و يشير (Humphrey, Moizer and Turley, 2007)، إلى أن هناك كثير من التركيز في تشريعات التدقيق على استقلالية المدقق، بينما التركيز فيها على مؤهلات و كفاءة المدقق غير كاف، مما يستدعي المزيد من التركيز على مؤهلات المدقق.

10-2 الشروط الواجب توافرها لوجود نظام سليم لوظيفة التدقيق الداخلي

تتمثل الشروط الواجب توافرها لضمان وجود نظام رقابي سليم لوظيفة التدقيق الداخلي بالنقاط التالية:

1. يجب أن يكون لدى المدققين الداخليين ومساعدتهم التأهيل العلمي والخبرة العملية اللازمين للقيام بعملهم بكفاءة , لأن طبيعة أعمال التدقيق الداخلي تحتاج إلى درجة كبيرة من الكفاءة والتخصص.
2. يجب أن يحدد المدقق الداخلي خطط العمل ويقوم بتوزيعها على مساعديه وان يتابع عملهم ويوجههم إلى الطريق الصحيح لإكسابهم الخبرة والمران و ليرفع من كفاءتهم .
3. يجب أن يتم إعداد التقارير الدورية اللازمة في مواعيدها المحددة وأن تكون هذه التقارير واضحة وشاملة وحاسمة.
4. يجب أن تكون إدارة التدقيق الداخلي ذات تبعية مباشرة لأعلى سلطة في الوحدات الحكومية.
5. شمول التدقيق الداخلي لمختلف أنشطة الوحدة.
6. مراعاة الظروف والإمكانات والطبيعة العائدة للوحدة عند تصميم نظام التدقيق الداخلي.
7. يجب أن تؤمن الإدارة العليا للمدققين الداخليين حرية الاطلاع على الدفاتر والسجلات وكل ما يروونه لازماً للقيام بعملهم بشكل ملائم.
8. اعتماد عملية التدقيق الداخلي على القياس والتحليل والتقويم والمتابعة لتحديد الأداء الفعلي في ضوء البيانات ووسائل الإثبات.

9. تقديم النصائح التي من شأنها الاقتصاد في الوقت والنفقات وتطوير الخطط والسياسات والإجراءات بما يحقق رقابة داخلية فعالة (عبد الكريم، 2011، ص 54).

2-11 مفهوم الاستقلالية

تاريخياً، تبين الدراسات السابقة أن استقلالية المدقق بشكل عام تزيد من كفاءته، إن الفصائح الأخيرة تشير على الرغم من التطورات في مناهج التدقيق إلا أنه قد تم الفشل في التعامل مع بعض عمليات الاحتيال بالإضافة إلى حالات أكثر تعقيداً من الهندسة المالية، تعتبر الاستقلالية من الخصائص التي يجب أن يتحلى بها المدقق وهي أمر أساسي لثقة الجمهور في عملية إعداد التقارير، كذلك ماتضيف من قيمة إلى البيانات المالية التي تقدمها الإدارة للمساهمين نظراً لتوفر الاستقلالية فيها (Adelopo, 2010)، وكذلك قسمها (Arens, Elder and Beasley, 2014)، إلى قسمين أيضاً وهي استقلالية المظهر واستقلالية الواقع، حيث تكون استقلالية الواقع أن يحافظ المدقق على موقف غير متحيز في جميع القوائم التي يقوم بتدقيقها، في حين إن استقلالية المظهر هي نتيجة لتفسيرات الآخرين لهذا لهذه الاستقلالية. و في تصنيف مشابه صنف (Kosmala and Sucher, 2007)، الاستقلالية إلى استقلالية العقل أي بقاء المدقق في حالة ذهنية تسمح له بإبداء رأيه دون أي تأثيرات في تقديرات المهنة مما يتيح للمدقق أن يتصرف بنزاهة وموضوعية وتطبيق الشك المهني، و استقلالية المظهر على أي تجنب الوقائع والظروف التي تكون غير معقولة وواضحة بالنسبة لطرف ثالث.

وقد عرف (العاني، 2005، ص75)، الاستقلالية على أن يكون المدقق مستقلا في جميع الأنشطة التي يقوم بتدقيقها من خلال هيكله قسم التدقيق الداخلي داخل الشركة بشكل يستطيع من خلاله أداء وظائفه وواجباته بكفاءة وفاعلية كما ينبغي على المدقق الداخلي التمتع بالحياد في إبداء رأيه عن أي نشاط قام بتدقيقه أي أن يكون المدقق الداخلي موضوعيا عند أداء عمله، يتضمن مفهوم الاستقلالية للرقابة الداخلية التالي :

1. الاستقلال الذهني (استقلال الواقع): هو حالة من صفاء الذهن تسمح بإبداء رأى بدون أي ضغوط، قد تؤثر على الحكم الشخصي المهني للفرد وتسمح له بالعمل بنزاهة وموضوعية وممارسة الشك المهني، أي إن الاستقلال هنا يتسم بأنه ذهني وحققي ، حيث يخضع لقيم المدقق وضميره، فموجبه يتعين أن يتوافر لدى المدققين النزاهة و الموضوعية و الأمانة و عدم التحيز و الحيادية .

2. الاستقلال الشكلي (المظهري): أي الابتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التي قد يستخلص منها طرف خارجي، إنه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية والشك المهني لمؤسسة التدقيق، أو لعضو من أعضاء فريق التدقيق، أي إن الاستقلال في المظهر ينتج من خلال تفسير الآخرين لاستقلال المدقق (الجبلى، 2012)

وتتأثر استقلالية التدقيق الداخلي بعدة قضايا وأهمها:

1. قضايا اجتماعية واقتصادية

يعد ما يتقاضاه المدققين من أتعاب وكذلك ظهور الشركات التنافسية للتدقيق عاملا من العوامل التي لها تأثير جوهري ومباشر في استقلالية المدقق.

2. تأثير الثقافة في استقلالية المدقق

تعد ثقافة البلد بخصوص القوانين والأنظمة المحاسبية العالمية وتطبيقها أحد أهم العوامل التي تزيد من استقلالية المدقق.

3. الإطار القانوني

إن لنفاذ القانون في البلدان أهمية في التأثير على استقلالية المدقق، وهذا فيما يتعلق بالأنظمة القانونية المطبقة والتي تحمي حقوق المدققين من الضياع أو المساس بها بصورة غير قانونية.

4. الإطار الأدبي

قلة الموارد اللازمة لأجراء تحقيقات تأديبية بشأن انتهاك اللوائح الخاصة باستقلالية التدقيق، وهذا يعد أحد مخاوف مستخدمي القوائم المالية والمستثمرين، وكذلك هناك عوامل أخرى تضعف من استقلالية المدقق الداخلي مثل ممارسة التدقيق من قبل غير ذوي الاختصاص (Salehi,2009).

12_2 مقاييس التدقيق وارتباط الاستقلالية بمفهوم فجوة التوقعات

عرف (Humphrey,1997)، فجوة التوقعات بأنها حالة من الشعور أو الاعتقاد بأن مدققي

الحسابات يعملون بطريقة تتعارض مع ما يرغب به مستخدمي القوائم المالية. كما عرف

(Abdullatif, 2013) فجوة التوقعات بأنها الاختلاف بين ما يرى مستخدمو القوائم المالية أنها

مسؤوليات مدققي الحسابات و ما يراه مدققو الحسابات أنها مسؤولياتهم، و من تعريفات فجوة التوقعات أيضا تعريف (Porter, O' hO'gartiagh and Baskerville (2012) لها بأنها الفرق بين ما يتوقع المجتمع من المدققين و ما يتصور المجتمع أنهم يقدمون.

إن تغير رغبات الجمهور المستمر أدى إلى صعوبة تلبية تلك الرغبات في ظل المجتمعات الرأسمالية أو المشابهة لها، و قد كان من أسباب ظهور فجوة التوقعات وجود تصور بأن المدققين لم يستطيعوا بيان النتائج المرسومة من قبلهم أو هناك شك في المعرفة المهنية للمدققين، وعليه كلما ازدادت فجوة التوقعات أدى ذلك إلى الزيادة في عدم الثقة بالمدققين، الأمر الذي يؤثر سلبيا على سمعة مهنة التدقيق (الذنبيات، 2003)، وكذلك قد شهد العالم في الآونة الأخيرة فشل عدد كبير من الشركات والفضائح المالية قد أدت إلى وضع قسم من اللوم على المدققين الذين يقومون بتدقيق تلك الحسابات لعدم إعطائهم الصورة الحقيقية عن حسابات الشركات، (Guandaru,2013)، وهذا ماينعكس فكراً في العراق وأسباب تقشي الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية، ومن هنا يتضح للباحث وجوب الاهتمام بمفهوم الاستقلالية والعمل على حصر ودراسة جميع العوامل التي تؤثر على منح المدقق الداخلي الاستقلالية الكاملة لأداء عمله بأفضل وجه، وما سوف ينتج عن عدم منح المدقق الاستقلالية الكاملة من مساوئ وأضرار وكذلك وجود ما يسمى بفجوة التوقعات وقد صنف

(Porter, O' hO'gartiagh and Baskerville 2012) فجوة التوقعات إلى عدة مكونات:

1- الفجوة الناتجة عن التوقعات غير المنطقية (لدى المجتمع توقعات من المدققين تفوق ما يمكن للمدققين منطقيا تقديمه).

2- الفجوة الناتجة عن العجز في المعايير (لدى المجتمع توقعات معقولة لما يمكن للمدققين تقديمه،

إلا أن القوانين و المعايير المهنية لا تطلب من المدققين تنفيذ هذه التوقعات).

3- الفجوة الناتجة عن العجز في الأداء (لدى المجتمع توقعات بان المدققين لا يؤدون ما تطلبه منهم القوانين و المعايير المهنية بالقدر المتوقع منهم).

2-13 تضيق فجوة التوقعات

تعمل الوحدات الحكومية والشركات على تضيق فجوة التوقعات وذلك لزيادة ثقة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية ومما يؤدي إلى زيادة حجم الاستثمارات، وفيما يأتي عدد من طرق تضيق فجوة التوقعات:

1. التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي (حمودة, 2011).
2. على المراجع المهنية تعديل طبيعة وظيفة التدقيق للوفاء إلى حد أكبر بما يتوقع مستخدمي القوائم و تقارير التدقيق من المدقق انجازه بصورة معقولة.
3. تحسين عملية الاتصال في بيئة التدقيق.
4. يجب على المدقق المحافظة على استقلاليته عند ممارسة عملية التدقيق، كما يجب على الهيئات المهنية أن تقدم جهوداً أكبر في العمل على إبراز استقلالية المدقق، لأن الشك في استقلالية المدقق هو من أبرز أسباب نشوء فجوة التوقعات.
5. زيادة الاهتمام بالتحديات المعاصرة التي تواجه المهنة عن طريق توعية المدققين أنفسهم والأطراف الأخرى المهمة بالمهنة (فريحات, 2009, ص24).

2-14 المحافظات غير المنتظمة في إقليم

يضم العراق ثمان عشرة محافظة ثلاث منها منتظمة في إقليم مكونة إقليم كردستان العراق، وخمس عشرة منها غير منتظمة في إقليم، ولقد بين الدستور العراقي في المادة (122)، أولاً وثانياً وثالثاً ماهي المحافظات التي لم تنتظم في إقليم، وما الصلاحيات الممنوحة للمحافظة وماهي أعلى سلطة تنفيذية في المحافظة وقد نص القانون بالتالي:

أولاً: تكون المحافظات من عدد من الأفضية والنواحي والقرى.

ثانياً: تمنح المحافظات التي لم تنتظم في إقليم الصلاحيات الإدارية والمالية الواسعة بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الإدارية وينظم ذلك بقانون.

ثالثاً: يعد المحافظ الذي ينتخبه مجلس المحافظات الرئيس التنفيذي الأعلى في المحافظة لممارسة صلاحياته المخول بها من قبل المجلس (الدستور العراقي، 2005)، ولقد تم تعريف المحافظة على إنها وحدة إدارية ضمن حدودها الجغرافية، وتتكون من أفضية ونواحي وقرى (الوقائع العراقية، 2008، ص 6)، وفيما يخص الدرجات الوظيفية الهامة والرئيسية التي يتكون منها ديوان المحافظة فهي مقسمة وفق ما نص عليه الدستور العراقي، حيث يعد المحافظ الرئيس التنفيذي الأعلى في المحافظة، وهو بدرجة وكيل وزير فيما يخص الحقوق والخدمات (الدستور العراقي، 2005)، كذلك نص قانون رقم 21 للمحافظات المنتظمة في إقليم على أنه يتم انتخاب نائين للمحافظ من قبل مجلس المحافظة، كذلك يحق للمحافظ أن يختار عدداً من معاونين، على أن لا يزيد عددهم عن خمسة معاونين وكذلك له الحق باختيار عدد من المستشارين على أن لا يزيد عددهم عن سبعة

مستشارين ويمنحون جميعهم درجة معاون مدير عام، وقد بين القانون المذكور سابقا الموارد المالية التي تتكون منها المحافظة وقسمها إلى خمسة أقسام وهي:

1. الموازنة المالية الممنوحة للمحافظة من قبل الحكومة الاتحادية حسب المعايير المعدة من وزارة المالية والمصادق عليها من قبل مجلس النواب.

2. الإيرادات المتحصلة للمحافظة من جراء الخدمات التي تقدمها والمشاريع الاستثمارية التي تقوم بها.

3. الإيرادات المتحصلة الرسوم والغرامات المحلية والمفروضة وفقا للدستور والقوانين الاتحادية النافذة.

4. التبرعات والهبات التي تحصل عليها المحافظة بما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية النافذة.

5. الإيرادات المتحصلة من بدلات بيع وإيجار أموال الدولة المنقولة وغير المنقولة وفقا لقانون بيع وإيجار أموال الدولة والقوانين الأخرى النافذة (الوقائع العراقية، 2008، ص 22).

2-15 الهيكل التنظيمي لدواوين المحافظات وموقع التدقيق الداخلي فيه

من الأمور التي تجب مراعاتها للهيكلية الإدارية في الشؤون المالية هو التنظيم بشكل واضح ومحدد ضمن أسس وقواعد محاسبية وإدارية مدروسة ومتبعة، لكي يساعد في تسهيل عملية تحديد الصلاحيات والمسؤوليات وتنظيم العمل، تشخيص مناطق الضعف في العمل بعد التحقق من اكتماله

بكفاءة وفعالية. ويوصف الهيكل التنظيمي بأنه يوضح ويحدد كيفية توزيع المهام والواجبات والمسؤول الذي يتبع له كل موظف وأدوات التنسيق الرسمية وأنماط التفاعل الواجب أتباعها وتطبيقها وله ثلاث أبعاد رئيسية وهي التعقيد والرسمية والمركزية (حريم, 2006), إما (2004, Daft) فقد عرف الهيكل التنظيمي بأنه :

1. العلاقة الرسمية للتقارير وما إلى ذلك في عدد المستويات في الهيكل التنظيمي وطريقة الإجراءات الرقابية المتبعة على المدراء والمستخدمين.

2. يعمل الهيكل التنظيمي على تنظيم الأفراد وتجميعهم في وحدات أو أقسام محددة ومعينة ومن ثم جمع تلك الوحدات أو الأقسام ليتمثل المنظمة بشكلها الكلي.

3. يعمل الهيكل التنظيمي على وحدة وتكامل الأنظمة لضمان فاعلية الاتصالات بينها والعمل على تكامل جميع الجهود المبذولة من قبل وحدات أو أقسام المنظمة.

يجب أن يتحلى التدقيق الداخلي في دواوين محافظات العراق باستقلالية معقولة في الهيكل التنظيمي ويرتبط بالمحافظ بصورة مباشرة وكذلك يرتبط بديوان الرقابة المالية أو إحدى الدوائر الرقابية الأخرى مثل دائرة المفتش العام أو هيئة النزاهة، مما يكون حلقة وصل مابين عمل المحافظة والهيئات الرقابية وفصل العمل الإداري عن العمل المهني للمدقق بما يتوقع أن يضيف له استقلالية أكبر في إبداء رأي فني محايد يكون منصب في خدمة الشعب أولاً، وفي خدمة الدائرة ثانياً ومما يتيح الحصول على بيانات وقوائم مالية تتحلى بمصداقية تامة.

16-2 الدراسات السابقة

_ دراسة (2003) Abdullatif بعنوان

The role of auditing in Jordan: An empirical study of responsibilities and expectations

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل فجوة التوقعات في الأردن ما بين مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية ومستخدمي هذه القوائم بأنواعهم , ولأجل هذا الغرض استخدم الباحث استبانة حيث تم سؤال فئة من مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية ومستخدمي تلك القوائم المالية (مستثمرين أفراد ، وسطاء ماليين ، مسؤولي إقراض في المصارف) عن عدد من الأمور ذات العلاقة بمسؤوليات مدققي الحسابات وأدائهم لها و كان من نتائج الدراسة وجود فروقات بين وجهة نظر المجموعات التي عرضت عليها الاستبانة على معظم ما طرحته الدراسة من مشاكل ، إلا أنه تبين إن فجوة التوقعات في الأردن ليست كبيرة كما هي في بلدان أخرى، و من أسباب ذلك استعداد المدققين لقبول مسؤوليات أعلى مما يستعد لقبوله أقرانهم في دول متقدمة.

_ دراسة (2002) Eric Williams بعنوان

"Globalization Impact on Internal Auditors".

تهدف الدراسة إلى بيان ما لتغيرات عالم الأعمال الحالية والتطور الحاصل في الاقتصاد العالمي وبيان موقع التدقيق الداخلي في تلك المتغيرات. توصل الباحث إلى بعض الاستنتاجات منها أن التدقيق الداخلي قد يضيف قيمة للوحدات الحكومية عن طريق مساعدة الإدارة في صنع قراراتها، ومن توصيات الدراسة أن يكون دور المدقق الداخلي بوصفه مستشاراً ومديراً للخطر في هذه

القرارات، وأن يساعد في تشكيل تلك المعلومات التي يمكن أن توفر لوحة للإدارة من التحليل الأفضل والأكثر ترجيحاً للمسؤوليات، أي إن التدقيق الداخلي هو وظيفة ذات طموح يمكن للموظفين من خلالها الاطلاع على جميع أجزاء الوحدة ومعرفة السبل الكفيلة بجعل الوحدة تعمل بشكل أكثر فعالية.

_دراسة (2004) Goodwin بعنوان

A comparison of internal audit in the private and public sectors.

ركزت هذه الدراسة على أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية ونظيره في الوحدات الخاصة، حيث شملت هذه الدراسة عدة نواحي منها الهيكل التنظيمي و العلاقة مابين التدقيق الداخلي والخارجي. استهدفت الدراسة مدراء قسم التدقيق الداخلي في استراليا ونيوزلندا من كلا القطاعين العام والخاص، وبيان الفرق مابين تقديم تقرير المدقق الداخلي في الوحدات الحكومية وبين الاستعانة بمدققين خارجيين في القطاع الخاص. وكان من نتائج هذه الدراسة وجود فرق كبير بين أنشطة التدقيق الداخلي وأنشطة التدقيق الخارجي في كلا القطاعين، وكان من ابرز توصيات هذه الدراسة ضرورة تنشيط آليات العمل مابين التدقيق الداخلي والخارجي في كلا القطاعين.

_دراسة (2006) Abdullatif بعنوان

The effectiveness of audit committees in Jordanian public shareholding companies and potential company characteristics affecting it: Perceptions from auditors in Jordan

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى فاعلية أداء لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي حسابات هذه الشركات، حيث تم توزيع استبانة علي عينة منهم لهذا الغرض. وقد وجدت الدراسة ضعف فاعلية لجان التدقيق في الأردن و قلة المنفعة المتوقعة منها في وضعها الحالي، و لم تجد الدراسة بشكل عام أثرا لعاملي حجم و مديونية الشركة على فاعلية لجان التدقيق فيها، بينما كان هذا الأثر محدودا بالنسبة لعامل تركيبة مجلس إدارة الشركة.

_دراسة القرعان (2007) بعنوان : **العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات الداخلي من الشركات المساهمة العامة الأردنية .**

أجريت هذه الدراسة على مجموعة من الشركات المساهمة الاردنية لبيان العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الداخلي و تحديد متطلبات الاستقلالية في عمل المدقق الداخلي في الشركات المساهمة الأردنية، وقد توصلت الدراسة إلى أن للطريقة التي يتم من خلالها تعيين المدقق الداخلي دور في وجود علاقة ما بين المدقق الداخلي والإدارة وبالتالي تؤثر على طبيعة القرارات التي قد يتخذها المدقق، فكان من توصيات الدراسة ضرورة فصل عمل التدقيق عن إدارة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة ضرورة إعطاء المدققين الداخليين في مختلف قطاعات الشركات المساهمة الأردنية دورات وندوات ذات علاقة بالتطورات التكنولوجية.

_دراسة (2007) Mihret and Yismaw بعنوان

Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study

استخدمت هذه الدراسة أسلوب دراسة الحالة لتحديد العوامل المؤثرة على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع العام الإثيوبي من خلال دراسة إحدى مؤسسات التعليم العالي الحكومية، حيث غطت مواضيع جودة التدقيق الداخلي و الدعم الإداري و الهيكل التنظيمي و صفات الجهات التي تم التدقيق عليها و علاقات كل هؤلاء بفعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة. و قد وجدت الدراسة تأثيراً قوياً لعاملتي جودة التدقيق الداخلي و الدعم الإداري على فاعلية التدقيق الداخلي، بينما لم يوجد تأثير مماثل لعاملتي الهيكل التنظيمي و صفات الجهات التي يتم التدقيق عليها.

_دراسة المرعي (2009) بعنوان: دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في

شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية .

أجريت هذه الدراسة على مجموعة من شركات التأمين الأردنية من خلال عمل استبانة وتوزيعها على هذه الشركات، وقد بينت الدراسة مفهوم لجان التدقيق ودورها في تطوير وتحسين أداء التدقيق الداخلي و بعض العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي، و وجدت أنه يوجد دور للجنة التدقيق في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام مجلس الإدارة بتحديد موقع دائرة خاصة بالتدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي.

_دراسة Chia-Ah and Karlsson (2010) بعنوان

The impact of extended audit tenure on auditor independence: Auditors perspective

تناولت هذه الدراسة بلورة فكرة إن استقلالية المدقق ليست فقط قضية أخلاقية داخل الهيئات المهنية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC), بل إنها تمثل الأساس الوطيد الذي يستند عليه المدقق باعتباره طرفاً ثالثاً يحرص على أموال المستثمر ونقل الحقيقة, وقد بينت الدراسة أن هناك تأثير على استقلالية المدقق الداخلي من خلال طول الفترة الزمنية وبالتالي سوف ينعكس هذا التأثير على رأي المدقق. وقد أوصت الدراسة بتطوير موظفي التدقيق لما لذلك من تأثير في قرارهم الفني ورفع مستوى استقلاليتهم.

_دراسة Adelopo (2010) بعنوان

The impact of corporate governance on auditor independence: a study of audit committees in UK listed companies.

تناولت الدراسة مدى استقلالية لجان التدقيق في ظل تطور حوكمة الشركات في المملكة المتحدة والعوامل المؤثرة على سير عمل اللجان الداخلية في تلك الدراسات. وضحت الدراسة فاعلية العلاقة بين لجان التدقيق ومدققي الحسابات الخارجيين والداخليين مع احترام استقلاليتهم, وقد عرفت الدراسة مهام اللجان في سياق تعزيز الثقة وحماية مصالح المساهمين في حالة فصل الملكية عن الإدارة, وكان من توصيات الدراسة طرح نموذج جديد يضمن استقلالية المدقق ويعمل على ربط استقلالية المدقق وعمل لجان التدقيق .

_دراسة رضا (2011) , بعنوان : آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية .

لقد حددت هذه الدراسة بعض العوامل المؤثرة في المدقق الداخلي و عزت إليها سبب تكوين فجوة التوقعات ما بين موظفي قسم التدقيق الداخلي في بعض دوائر العراق ومستخدمي القوائم المالية الصادرة من تلك الدوائر, وقد صنفت الدراسة الآليات الحكومية إلى صنفين الأول منهما يختص بإدارة الشركة ومدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية وقوة واستقلال لجنة التدقيق الداخلي ودرجة اعتماد الشركة على التكنولوجيا الحديثة. أما النوع الثاني فكان يختص بالمدقق الذي يقوم بتدقيق بيانات وقوائم الشركة وإبداء رأيه عليها و درجة استقلالية المدقق ومدى التزامه بالمعايير التدقيق الدولية والمحلية. و استنتجت الدراسة وجود شك في استقلالية المدقق الداخلي لتلك الشركات، و أوصت بضرورة دعم استقلالية المدقق و حياده لزيادة ثقة الجمهور في تقاريره.

_دراسة Unegbu and Kida, (2011) بعنوان

Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management.

ركزت هذه الدراسة على دور التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية, والدور الذي يقوم به في الكشف عن الغش والاحتيال المالي. كان من نتائج هذه الدراسة أن للتدقيق الداخلي دور مهم وفعال في الكشف عن الغش والاحتيال المالي, وكذلك فيما لو تم تفعيل قسم التدقيق الداخلي وتسهيل وصول المدقق الداخلي إلى جميع بيانات الوحدة فإن ذلك يسهم في تطوير عمل الوحدة. و أوصى الباحثون بضرورة السماح للمدقق الداخلي بالاطلاع على جميع المهام المختلفة التي تقوم بها الإدارة, وكذلك العمل على تطوير مهارات المدقق الداخلي ومنها مهارات الكمبيوتر.

_دراسة الجزراوي وصالح (2012) بعنوان : تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق

أنموذج COSO

هدفت الدراسة إلى تطوير أجهزة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية من خلال بيان ما لأنموذج COSO من فاعلية في تحسين وتطوير أداء أجهزة الرقابة الداخلية وتناغمه وموائمه مع البيئة العراقية الحالية بعد إجراء بعض التحسينات على الأنموذج, و كان من استنتاجات الدراسة أن نطاق التدقيق الداخلي قد تغير من التركيز على الأمور المالية فقط إلى أن أصبح يشمل الجوانب الإدارية والتشغيلية وكل أوجه النشاطات التي تقوم بها الوحدات الحكومية يساهم في إضافة قيمة للوحدة.

_دراسة (Abdullatif and Kawuq (2012) بعنوان

The role of internal auditing in risk Management: Evidence from banks in Jordan

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر في البنوك العاملة في الأردن, و لهذه الغاية تم توزيع استبانة على عينة من المدققين الداخليين العاملين في هذه البنوك, و تم فيها السؤال عن 20 خطرا محتملا و كيفية تعامل المدققين الداخليين معها. و قد تبين من الدراسة انه بشكل عام تعتبر جميع هذه المخاطر قليلة الأهمية نسبيا من وجهة نظر المدققين الداخليين, مع كون المخاطر الأكثر أهمية هي تلك المتعلقة بمحتوى القوانين و المعايير المحاسبية الواجب إتباعها و السياسات الداخلية للبنك ومدى الالتزام بهذه القوانين و المعايير و السياسات و كذلك فاعلية عمليات البنك, بينما كانت المخاطر المتعلقة بالمجتمع الأردني و الاقتصاد الأردني و متغيرات الاقتصاد الكلي كأسعار الفوائد و العملات أقل أهمية. كما تبين من الدراسة بأن المدققين الداخليين لا

يعون حدود مسؤولياتهم حسب معايير التدقيق الداخلي الدولية و يتحملون مسؤوليات لا يجب عليهم تحملها، و من ذلك وضع مستوى المخاطر و اتخاذ قرارات حول التعامل مع المخاطر.

_دراسة (Enofe and Mgbame (2013) بعنوان

The Role of Internal Audit in Effective Management in Public

Sector.

ركزت هذه الدراسة على دور التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية, وقد قام الباحثان باستخدام الأداة الإحصائية Z –test statistical tool لتحليل بيانات الدراسة. من النتائج التي توصلت لها الدراسة أن دور المدقق الداخلي في الرقابة الإدارية فعال في تنظيم الوحدات الحكومية, وكذلك كان من نتائج الدراسة أن الإدارة الفعالة يمكن تطبيقها في الوحدات الحكومية. ومن توصيات الدراسة ضرورة العمل على اكتساب المدقق الداخلي للمهارات المهنية, وتوفير البيئة الملائمة لعمل المدقق, كذلك ضرورة حضور مدراء قسم التدقيق الداخلي في الاجتماعات التي تقوم بها الإدارة للوقوف على العوامل التي تؤثر على الأهداف التنظيمية للوحدة الحكومية.

_دراسة (Al_alimi and Katdare (2012/2013) بعنوان :

The expectation gap in auditing profession

لقد عرفت هذه الدراسة مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق وبينت مدى ارتباط فجوة التوقعات بعمل المدقق. وقد عزت الدراسة تكوين فجوة التوقعات مابين المدقق والجهات المستفيدة من القوائم المالية إلى عدة أمور، ومن هذه الأمور وجود شك في عمل المدقق بسبب عدم منحه الاستقلالية الكاملة في أداء عمله. و أوصت الدراسة بضرورة منح المدقق الاستقلالية الكاملة والوقوف على العوامل التي تؤدي إلى عدم تحقيق ذلك.

17-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تعد هذه الدراسة هي الدراسة الأولى حسب علم الباحث التي تخصصت في دراسة العوامل المؤثرة على التدقيق الداخلي في دواوين محافظات العراق بصورة خاصة ومباشرة. و مما يميز هذه الدراسة تركيزها على العوامل المؤثرة في استقلالية التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية وفق المفاهيم الحديثة لدور المدقق الداخلي وكذلك أدوار المدقق بصورة عامة وفي الوحدات الحكومية وحسب الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية العراقي. وعملت الدراسة على ربط مفهوم فجوة التوقعات مع آليات عمل التدقيق الداخلي في دواوين محافظات العراق.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)

1-3 مقدمة

2-3 منهج الدراسة

3-3 مجتمع الدراسة

4-3 عينة الدراسة

5-3 أدوات الدراسة

7_1 متغيرات الدراسة

6-3 المعالجات الإحصائية

7-3 مقياس الأهمية

8-3 موثوقية أداة الدراسة

1-3 مقدمة

يهدف هذا الفصل إلى توضيح منهجية وأداة الدراسة وماقد تم استخدامه من اختبارات إحصائية لبيان تحليل النتائج وحسب أسئلة الدراسة, سوف يستعرض الفصل أداة الدراسة وتفصيلها ومجتمع وعينة الدراسة والاختبارات الإحصائية المطبقة وصدق وثبات أداة الدراسة.

2-3 منهج الدراسة

تقوم هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي وباستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية, حيث قام الباحث بإعداد استبانة بعد أن استشار الباحث عددا من أصحاب الاختصاص في المحاسبة والتدقيق و إعداد الاستبيانات وتحكيمها, فزودوه بما هو مفيد ويضيف المصداقية العلمية إلى الدراسة.

3-3 مجتمع الدراسة

تم تحديد مجتمع الدراسة بقسم التدقيق الداخلي في دواوين محافظات العراق غير المرتبطة في إقليم, البالغ عددها 15 محافظة و موظفي ديوان الرقابة المالية المراقبين في دواوين المحافظات وقسم من المستثمرين الرئيسيين في دواوين المحافظات, و قد تم استثناء محافظات إقليم كردستان العراق من الدراسة لأنها تتبع نظاما إداريا مختلفا.

3-4 عينة الدراسة

لقد تم اختيار موظفي قسم التدقيق الداخلي في دواوين محافظات العراق كعينة قصدية للدراسة، ويقدر عدد العاملين في قسم التدقيق الداخلي في دواوين المحافظات بـ (170)، مدقق وقسم من موظفي ديوان الرقابة المالية الذين يعملون كمراقبين في دواوين المحافظات وعدد من المستثمرين الرئيسيين في دواوين المحافظات، وقد تم توزيع (250)، استبانة لتعبئتها وتم استعادة (152) استبانة صالحة للتحليل وهذا يعطي نسبة استجابة (60.8%)، علماً بأن الاستبانة تم توزيعها في تسع محافظات عراقية هي محافظات بغداد و الأنبار و بابل و البصرة و ديالى و صلاح الدين و كربلاء و كركوك و واسط، بينما تم استثناء المحافظات الست الأخرى غير المنتظمة في إقليم لعدم تعاون دواوينها مع الباحث أو لأسباب أمنية لم يتمكن معها الباحث أو أحد معارفه الذين يثق بهم من الوصول إلى ديوان المحافظة.

3-5 أدوات الدراسة :

استخدمت الدراسة استبانة تشمل العوامل المؤثرة على متغيرات الدراسة، وقد قسمت هذه الاستبانة إلى قسمين رئيسيين

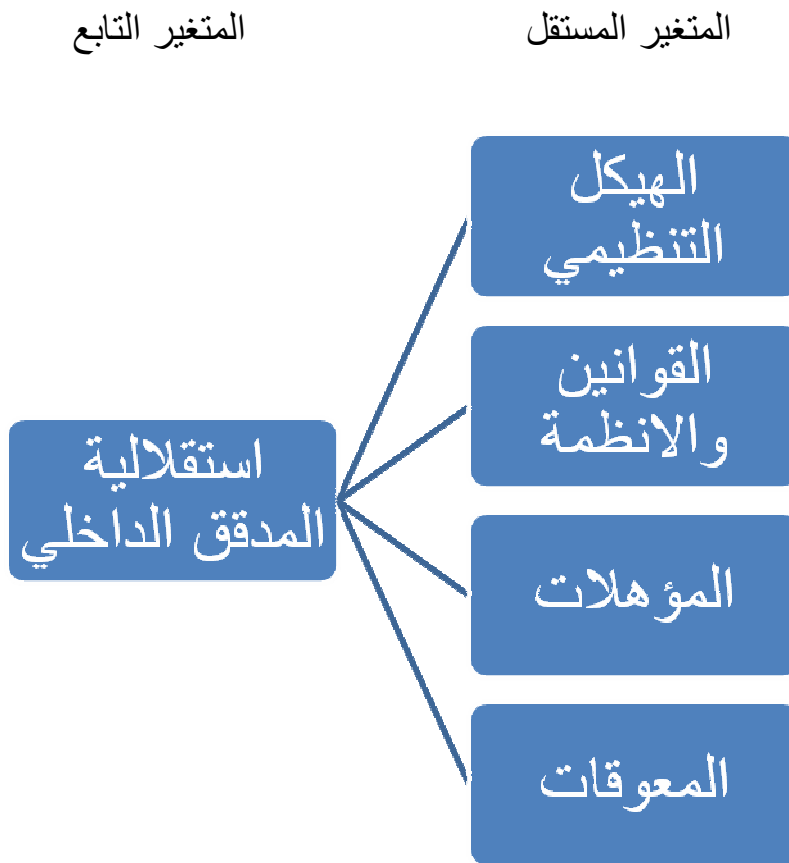
أ- القسم الأول: يختص بالبيانات والمعلومات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة وقد تكون هذا القسم من عدة فروع رئيسية وهي (العنوان الوظيفي، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية).

ب- القسم الثاني: يحتوي على مجموعة من الأسئلة والبالغ عددها من (49) فقرة وترتبط هذه الفقرات بالفرضيات الرئيسية للدراسة، كانت الأسئلة (1-12) تتعلق بالفرضية الأولى و

الأسئلة (13-27), بالفرضية الثانية و الأسئلة (28-34), بالفرضية الثالثة و الأسئلة (35-49), بالفرضية الرابعة.

3-6 متغيرات الدراسة

ويمكن تمثيل متغيرات الدراسة بالشكل التالي:



شكل رقم (1-3) متغيرات الدراسة

3-6 المعالجات الإحصائية:

تمت الاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS), وذلك لمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها أثناء الدراسة الميدانية للباحث, حيث تم قياس ما يلي :

1_ مقياس النزعة المركزية

أ- المتوسطات الحسابية لآراء عينة الدراسة بخصوص العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق.

ب- الانحرافات المعيارية لآراء عينة الدراسة بخصوص العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق.

2- اختبار one-sample t-test لاختبار فرضيات الدراسة الأولى و الثانية و الثالثة و الرابعة.

3- تحليل التباين أحادي المتغير (one-way analysis of variance) للمقارنة بين آراء فئات الدراسة (الفرضيتان الخامسة و السادسة).

4_ اختبار كرونباخ ألفا وذلك لبيان مدى الموثوقية في أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس متغيرات الدراسة.

7-3 إجراءات الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر جمع المعلومات وهما:

1. مصادر أولية: وهي استبانة الخاصة بموضوع الدراسة عدها الباحث بحيث تغطي جميع ما تتناوله الدراسة في إطارها النظري من أسئلة وفرضيات تستند عليها الدراسة. حيث تم توزيع الاستبانة على موظفي قسم التدقيق في دواوين محافظات العراق وكذلك على قسم من موظفي ديوان الرقابة المالية وكذلك قسم من المستثمرين في القطاع الحكومي.
2. مصادر ثانوية: وهي جميع البيانات التي تحصل عليها الباحث من المصادر المكتبية والمراجع الأدبية للدراسات السابقة، وكذلك الدوريات المتخصصة في موضوع الدراسة والمعلومات المتوفرة على الانترنت الخاصة بالإطار النظري لهذه الدراسة.

7-3 مقياس الأهمية

تم اعتماد مقياس ليكرت Likert Scale المكون من خمس درجات لتحديد درجة كل بند من بنود

الاستبانة وذلك كما موضح في الجدول (1-3)

جدول رقم (1-3)

مقاييس تحديد الأهمية النسبية

الأهمية	الدرجة
غير موافق بشدة	1
غير موافق	2
محايد	3
موافق	4
موافق بشدة	5

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية , وذلك للاستفادة منه فيما بعد عند تحليل النتائج وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (2-3) , وقد تم اعتماد هذا المقياس حيث ارتأى الباحث انه مناسب لتقييم النتائج لأن الإجابات تبدأ من عدم الموافقة وتنتهي بالموافقة مروراً بالحياد وحيث إن الحياد يأخذ قيمة (3) فإن أي متوسط يزيد عن (3) , يعبر عن الموافقة وأي متوسط يقل عن ذلك يعبر عن عدم الموافقة .

جدول رقم (2-3)

مقاييس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الأهمية النسبية	الوسط الحسابي
عال جدا	5.00 – 4.25
عال	4.24 – 3.75
متوسط	3.74 – 3.00
ضعيف	2.99 – 2.00
ضعيف جدا	1.99 – 1.00

8-3 موثوقية أداة الدراسة

تم التحقق من ثبات نتائج الاستبانة وموثوقيتها بتطبيق معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، إذ يعتمد أسلوب كرونباخ ألفا على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى والذي يشير إلى تماسك وقوة الارتباط بين فقرات المقياس (Saunders, Lewis and Thornhill, 2012)، والجدول

رقم (3-3)، يوضح نتائج تطبيق اختبار كرونباخ ألفا على نتائج الدراسة

الجدول رقم (3-3)

معامل ثبات الداخلي لمجالات الاستبانة (مقياس كرونباخ ألفا)

عدد الفقرات	قيمة كرونباخ ألفا	المجال
12	0.733	الهيكل التنظيمي
15	0.732	الأنظمة والتعليمات
7	0.861	المؤهلات
15	0.935	المعوقات
49	0.854	جميع الجمل

و تدل معاملات الثبات المبنية أعلاه على تمتع أداة الدراسة بصورة عامة بمعامل ثبات مقبول وبالتالي قدرة الأداة على تحقيق أغراض الدراسة, يلاحظ إن جميع الأرقام أعلى من مستوى 70% الذي يعد الحد الأدنى المقبول (Saunders,Lewis and Thornhill,2012) .

الفصل الرابع

تحليل النتائج

1_4 المقدمة

2-4 وصف متغيرات الدراسة

3_4 نتائج أسئلة الاستبانة

4-4 اختبار فرضيات الدراسة

1_4 المقدمة

يعرض هذا الفصل نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة على الاستبانة التي وزعت عليهم، ويبدأ الفصل بوصف الخلفية الشخصية لأفراد العينة ثم يعرض ملخصاً لإجاباتهم ثم لاختبارات الفرضيات الخاصة بالدراسة.

2-4 وصف متغيرات الدراسة

يتضح من تحليل النتائج المتعلقة بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة و الموضحة في الجدول (1-4) إن 96 من المجيبين (أي ما نسبته 63.2%)، هم بوظيفة مدقق في دواوين المحافظات و 27 (بنسبة 17.8%) هم من موظفي ديوان الرقابة المالية و 29 (بنسبة 19%) هم مستثمرون في دواوين المحافظات. أما فيما يتعلق في العمر فقد كان 20 مستجيباً (13.2%)، ممن هم اقل من 25 سنة و 84 (بنسبة 55.3%)، ممن تتراوح أعمارهم ما بين (26-35 سنة) و 26 (بنسبة 17%) ممن تتراوح أعمارهم ما بين (36-46 سنة) و 18 (بنسبة 11.8%)، ممن تتراوح أعمارهم ما بين (46-55 سنة)، و 4 (بنسبة 2.6%) ممن هم تزيد أعمارهم عن 56 سنة. أما بخصوص المؤهل العملي فقد كان الموظفين الذين يحملون شهادة الإعدادية 12 (بنسبة 7.9%) و 31 (بنسبة 20.4%) ممن هم من حملة شهادة الدبلوم و 100 (بنسبة 65.8%) ممن هم من حملة شهادة البكالوريوس و 9 (بنسبة 5.9%) ممن هم من حملة شهادة الماجستير، أما بالنسبة للتخصصات فكان المتخصصون في المحاسبة 80 (بنسبة 52.6%)، أما المتخصصون في الإدارة فكان عددهم 20 (بنسبة 13.2%)، و الاقتصاد 8 (بنسبة

5.3%)، و المالية والمصرفية 13 (بنسبة 8.6 %)، وفيما يخص الاختصاصات الأخرى فكان عددهم 31 (بنسبة 20.4 %) . وبالنظر لسنوات الخبرة في مجال العمل الحالي فقد تبين أن 67 (بنسبة 44 %)، كانت خبرتهم دون خمس سنوات و 58 (بنسبة 38.2 %) كانت خبرتهم بين (5 و 15 سنة) و 14 (بنسبة 9.2 %)، بين (16 و 25 سنة)، 13 (بنسبة 8.6 %)، كانت خبرتهم أكثر من 26 سنة. أما حملة الشهادات المهنية المختلفة فقد كانوا 4 (بنسبة 2.6%)، بينما كان 148 (بنسبة 97.4%) ممن لم يحصلوا على أي من هذه الشهادات. و الجدول (1-4) يوضح هذه الأرقام .

الجدول رقم (1-4)

توزيع العينة حسب الخلفية الشخصية

النسب المئوية	التكرار	الخاصية
		العمل
63.2	96	1. مدقق
17.8	27	2. مراقب مالي
19	29	3. مستثمر
100	152	
		العمر
13.2	20	1. اقل من 25
55.3	84	2. 25-35
17.1	26	3. 36-45
11.8	18	4. 46-55

2.6	4	5. أكثر من 56
100	152	
		المؤهل العلمي
7.9	12	إعدادية (توجيهي)
20.4	31	دبلوم
65.8	100	بكالوريوس
5.9	9	ماجستير
		التخصص العلمي
52.6	80	محاسبية
13.1	20	إدارة
5.3	8	اقتصاد
8.6	13	مالية
20.4	31	أخرى
100	152	
		سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي
44	67	5 فأقل
38.2	58	5 إلى 15 سنوات
9.2	14	من 16-25 سنة
8.6	13	من 26 فأكثر
100	152	
		شهادات مهنية
1.3	2	زمالة عراقية
0.6	1	زمالة عربية
0.7	1	CPA
–	–	CA
–	–	CIA

CFE	—	—
CMA	—	—
أخرى	—	—
لا يوجد	148	97.4
	152	100

وبشكل عام يبدو أن عينة الدراسة مؤهلين عموماً لإجابة الاستبانة وقد توزعوا بنسب معقولة بين فئات المتغيرات الخاصة بالخلفية الشخصية وهذا مما يتوقع أن يعزز من جودة نتائج الدراسة، يتضح من تحليل النتائج المتعلقة بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة إن المجيبين (96) فرداً أي مانسبته (63.2%) هم بوظيفة مدقق في دواوين المحافظات، وذلك كونهم العينة المستهدفة في الدراسة، و (27) فرداً وبنسبة (17.8%) من هم موظفي ديوان الرقابة المالية، و (29) فرداً وبنسبته (19%) ممن هم مستثمرون في دواوين المحافظات. أما فيما يتعلق في العمر حيث كان (20) فرداً وبنسبة (13.2%) من هم أقل من 25 سنة، و (84) فرداً وبنسبة (55.3%) ممن هم ما تتراوح أعمارهم ما بين (26-35)، و (26) فرداً وبنسبة (17%) ممن هم ما يتراوح أعمارهم ما بين (36-46)، و (18) فرداً وبنسبة (11.8%) ممن هم ما تتراوح أعمارهم ما بين (46-55)، و (4) فرداً وبنسبة (2.6) ممن هم ما تتراوح أعمارهم فوق 56 سنة، أما بخصوص المؤهل العملي فقد كان الموظفين الذين يحملون شهادة الإعدادية (12) فرداً وبنسبة (7.9%)، و (31) فرداً وبنسبة (65.8%) ممن هم من حملة شهادة الدبلوم، و (100) فرداً وبنسبة (65.8%) ممن هم من حملة شهادة البكالوريوس و (9) فرداً وبنسبة (5.9%) ممن هم من حملة شهادة الماجستير، أما التخصصات فكانت كالتالي المتخصصين في المحاسبة كان عددهم (80) فرداً وبنسبة (52.6%) أما قسم الإدارة فكان عددهم (20) فرداً

وبنسبة (13.2%)، وقسم الاقتصاد كان عددهم (8) فردا وبنسبة (5.3)، وقسم المالية والمصرفية كان عددهم (13) فردا وبنسبة (8.6%) وفيما يخص الاختصاصات الأخرى والمتفرقة فكان عددهم (31) و بنسبة (20.4%)، وبشكل عام يبدو أن عينة الدراسة مؤهلين عموما لإجابة الاستبانة وقد توزعوا بنسب معقولة بين فئات المتغيرات الخاصة بالخلفية الشخصية وهذا مما يتوقع أن يعزز من جودة نتائج الدراسة ويلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلب معبئي الاستبانة هم من ذوي الاختصاص وهذا مما يدعم موثوقية النتائج. . وبالنظر لسنوات الخبرة فقد تبين أن (67) فردا وبنسبة (44%) ممن هم دون 5 سنوات و (58) وبنسبة (38.2%) (ممن هم ما بين (5-15 سنة) و (14) فردا وبنسبة (9.2%) ممن تتراوح خبرتهم ما بين (16-25) سنة و (13) وبنسبة (8.6%) ممن كانت خبرتهم أكثر من 26 سنة، مما يؤخذ على العينة إلى حد ما قلة خبرة بعض أفرادها وذلك يعود إلى أسباب خاصة في العراق، و بالنسبة للخبرة فإن ما طلبته الاستبانة هو الخبرة في مجال العمل الحالي، و بالتالي فقد تكون لبعض أفراد العينة خبرات في مجالات أخرى من العمل، كما أن نتائج الفرضية السادسة تظهر أن عامل الخبرة لم يكن له أثر هام إحصائيا بالنسبة للنتائج، مما يدعم النتائج برغم قلة خبرة البعض من أفراد العينة في مجال عملهم الحالي، أما حملة الشهادات المهنية ، فقد كانوا (2) حاصل على شهادة الزمالة العراقية و (1) حاصل على شهادة الزمالة العربية و (1) حاصل على شهادة (CPA) و (148) لم يحصلوا على أية شهادة مهنية، و عدم حصول غالبيتهم على شهادات مهنية لقصور الدور الريادي للإدارات للعمل على رفع المستوى المهني للموظفين، وهذه النتائج متوقعة حسب خبرة الباحث بموظفي القطاع العام في العراق من حيث قلة حصولهم على شهادات مهنية محلية أو عربية أو عالمية.

3-4 نتائج أسئلة الاستبانة

للتعرف على العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق تم توجيه أسئلة تتعلق بأربع محاور رئيسية تمثلت بالتالي (الهيكل التنظيمي، القوانين والأنظمة، المؤهلات العلمية، و المعوقات)، وقد تم تصنيف إجابات أفراد العينة في خمس درجات، تسلسلت من موافق بشدة (قيمة 5)، إلى غير موافق بشدة (قيمة 1)، و تعرض الجداول الأربعة التالية المتوسط الحسابي والانحراف المعياري و مستوى الأهمية لأسئلة الاستبانة، وذلك كما يلي:

أولاً : تأثير الهيكل التنظيمي في دواوين محافظات العراق على استقلالية المدقق الداخلي

يبين الجدول (2-4) إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة الخاصة بالهيكل التنظيمي و علاقته باستقلالية المدقق الداخلي، علماً بأن المطلوب هو معرفة رأي المستجيب و درجة موافقته على كون الأمور المذكورة داعمة لاستقلالية المدقق الداخلي في ديوان المحافظة التي يعمل أو يستثمر فيها.

الجدول رقم (2-4)

تأثير الهيكل التنظيمي على استقلالية التدقيق الداخلي

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجراء المطلوب معرفة درجة دعمه لاستقلالية المدقق الداخلي في ديوان المحافظة التي يعمل أو يستثمر فيها
متوسطة	1.155	3.28	1. موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لديوان المحافظة
ضعيف	1.163	2.38	2. ربط قسم التدقيق الداخلي في دواوين محافظات العراق بمعاون المحافظ الإداري
مرتفعة	1.163	3.91	3. ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ بصورة مباشرة
مرتفعة	1.191	3.75	4. ربط قسم التدقيق الداخلي بديوان الرقابة المالية على مستوى العراق
متوسطة	1.214	3.42	5. ربط قسم التدقيق الداخلي بهيئة النزاهة على مستوى العراق
متوسطة	1.167	3.59	6. ربط قسم التدقيق الداخلي بمكتب المفتش العام على مستوى العراق
متوسطة	1.125	3.66	7. ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ بصورة مباشرة من جهة وبديوان الرقابة المالية على مستوى العراق من جهة أخرى

متوسطة	1.144	3.55	8. ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ من جهة بصورة مباشرة وبهيئة النزاهة على مستوى العراق من جهة أخرى
درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجراء المطلوب معرفة درجة دعمه لاستقلالية المدقق الداخلي في ديوان المحافظة التي يعمل أو يستثمر فيها
متوسطة	1.181	3.41	9. ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ من جهة وبمكتب المفتش العام على مستوى العراق من جهة أخرى
متوسطة	1.212	3.41	10. ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ من جهة وبديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ومكتب المفتش العام (على مستوى العراق لهؤلاء) من جهة أخرى
متوسطة	1.247	3.18	11. ربط قسم التدقيق الداخلي بديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ومكتب المفتش العام معاً (على مستوى العراق) دون ربطه بالمحافظ
مرتفعة	0.932	4.21	12. وضع نظام للإبلاغ السري من قبل المدقق الداخلي عن المخالفات. (whistleblowing system)
متوسطة	0.699	3.505	كامل المجموعة

ملاحظة: تم ترتيب الجمل حسب ورودها في الاستبانة لا حسب المتوسط الحسابي لها لأن الباحث ارتأى عرض الجمل المتشابهة نسبيا بجانب بعضها لتسهيل مقارنة نتائجها، خاصة مع كون عدد الجمل كبيرا نسبيا.

يشير الجدول (4-2)، إلى أن الموافقة جاءت متوسطة لمعظم الأسئلة في الجدول، و مرتفعة للسؤالين الثالث و الرابع تحديدا، مع انحرافات معيارية معقولة نسبيا تدلل على عدم التشتت في الإجابات بشكل عام. و يمكن أن يستدل من المتوسطات الحسابية للإجابات على أن معبئي الاستبانة بشكل عام يفضلون ربط المدقق الداخلي بسلطة تنفيذية عليا كالمحافظ (جملة 3)، و ديوان الرقابة المالية (جملة 4)، أو بكليهما معا (جملة 7)، و ليس مع معاون الإداري للمحافظ (جملة 2 ذات الموافقة الضعيفة)، أو أي شكل من أشكال الربط المشترك لا يحتوي على الربط مع المحافظ مباشرة. و يلاحظ من هذه الإجابات أن رأي المستجيبين بشكل عام هو أن دعم استقلالية المدقق يتأتى من ربطه مع جهات عليا مباشرة بحيث لا يكون تحت الضغط من جهات متعددة مما قد يضعف من تأثيره و مصداقية تقاريره و قدرته على الكتابة عن مواطن الضعف الرقابي أو الفساد أو غير ذلك. و بالإشارة إلى أن القوانين السارية في العراق حاليا تربط المدقق الداخلي مع معاون الإداري للمحافظ، فإن هذه الدراسة تظهر نواحي القصور المتوقع من هذا الإجراء و تقترح بديلا له. و يلاحظ أن السؤال الأخير في مجموعة الأسئلة الخاصة بمتغير الهيكل التنظيمي (والمترقب) بالعبارة رقم 12 بخصوص نظام الإبلاغ السري عن المخالفات) حاز أعلى درجة من الموافقة بين جميع الأسئلة في المجموعة، و لكون هذا الأمر ليس من ما هو مطلوب بموجب التعليمات السارية حاليا في دواوين محافظات العراق فمن المقترح النظر في إمكانية تطبيقه بشكل مناسب .

ثانيا : تأثير القوانين و الأنظمة في دواوين محافظات العراق على استقلالية المدقق الداخلي

يبين الجدول (3-4) إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة الخاصة بالقوانين و الأنظمة و علاقتها باستقلالية المدقق الداخلي، علما بأن المطلوب هو معرفة رأي المستجيب و درجة موافقته على كون الأمور المذكورة داعمة لاستقلالية المدقق الداخلي في ديوان المحافظة التي يعمل أو يستثمر فيها.

الجدول رقم (3-4)

تأثير القوانين والأنظمة على استقلالية المدقق الداخلي

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجراء المطلوب معرفة درجة دعمه لاستقلالية المدقق الداخلي في ديوان المحافظة التي يعمل أو يستثمر فيها
مرتفعة	0.752	3.96	13. طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة عن التدقيق المالي حسب التعليمات والأنظمة السارية
مرتفعة	0.831	3.82	14. طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة عن التدقيق الفني حسب التعليمات والأنظمة السارية
مرتفعة	1.021	3.91	15. طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة عن التدقيق الإداري حسب التعليمات والأنظمة السارية
متوسطة	1.327	3.23	16. اعتماد النظام المركزي وذلك بربط كل دائرة حكومية ممولة بواسطة الموازنة العامة بإحدى الخزائن في المحافظات من الناحية المالية والمحاسبية

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجراء المطلوب معرفة درجة دعمه لاستقلالية المدقق الداخلي في ديوان المحافظة التي يعمل أو يستثمر فيها
متوسطة	1.195	3.60	17. اعتماد النظام اللامركزي الذي يجعل كل دائرة حكومية تصبح خزينة تمارس العمل المحاسبي والتدقيق كاملا
متوسط	0.998	3.59	18. وضع جهاز تدقيق كامل وفق النظام اللامركزي يحل محل تدقيق الخزينة في ظل النظام المركزي
متوسطة	1.420	3.46	19. تعيين المدقق الداخلي من قبل الجهات العليا في المحافظة
متوسطة	1.383	3.07	20. نقل المدقق الداخلي من قبل الجهات العليا في المحافظة
مرتفعة جدا	0.838	4.30	21. وجود لجنة خاصة تشرف على تعيين المدقق الداخلي
مرتفعة جدا	0.755	4.35	22. إلزام المدقق الداخلي في ديوان المحافظة بالاسترشاد بمعايير التدقيق الداخلي الدولية
مرتفعة جدا	0.860	4.51	23. إلزام المدقق الداخلي في ديوان المحافظة بالإتياع الكامل لمعايير التدقيق الداخلي الدولية
مرتفعة جدا	0.681	4.26	24. طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة الكشف عن إدارة المخاطر التي تواجه الديوان
مرتفعة جدا	0.676	4.45	25. طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة عن كشف الاحتيال والتزوير المالي
مرتفعة	1.021	3.91	26. طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة عن كشف الجرائم المالية غير الاحتيال المالي (غسيل الأموال مثلا)

مرتفعة	0.970	3.88	27. تقديم المدقق الداخلي الخدمات الاستشارية بالإضافة إلى خدمات التدقيق الداخلي التوكيدية
مرتفعة	0.462	3.869	كامل المجموعة

ملاحظة: تم ترتيب الجمل حسب ورودها في الاستبانة لا حسب المتوسط الحسابي لها لأن الباحث ارتأى عرض الجمل المتشابهة نسبيا بجانب بعضها لتسهيل مقارنة نتائجها، خاصة مع كون عدد الجمل كبيرا نسبيا.

يشير الجدول (3-4) إلى أن الموافقة جاءت مرتفعة لمعظم الأسئلة في الجدول، مع انحرافات معيارية معقولة نسبيا تدل على عدم التشتت في الإجابات بشكل عام. و يمكن أن يستدل من المتوسطات الحسابية للإجابات على أن معبئي الاستبانة بشكل عام يرون أن الوضع الحالي لمسؤوليات المدقق الداخلي عن التدقيق المالي و الفني و الإداري مناسبة إلى حد كبير و داعمة لاستقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق، كما يركز أفراد العينة بشكل مرتفع جدا على أن وجود دور للمدقق الداخلي في إدارة المخاطر و كشف الاحتيال المالي و الجرائم المالية الأخرى (مثل غسل الأموال)، أمر داعم لاستقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق، الأمر الذي يدل على وعي هؤلاء الأفراد بأهمية هذه المسؤوليات بالنسبة للمدقق الداخلي.

و بالرغم من الرضا المرتفع نسبيا من قبل أفراد عينة الدراسة عن كون المسؤوليات المنصوص عليها في القوانين و الأنظمة السارية داعمة لاستقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق، إلا أن هؤلاء الأفراد قد اقترحوا و بدرجة موافقة عالية جدا أن يلزم المدققون الداخليون باتباع معايير التدقيق الداخلي الدولية، الأمر الذي يتوقع معه المزيد من دعم استقلالية المدقق الداخلي في دواوين

محافظات العراق. و يلاحظ أيضا تأييد عينة الدراسة للنظام اللامركزي أكثر من النظام المركزي بخصوص دعم استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق.

ثالثا: تأثير مؤهلات المدقق الداخلي على استقلاليته

يبين الجدول (4-4) إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة الخاصة بمؤهلات المدقق الداخلي وعلاقتها باستقلاليته، علما بأن المطلوب هو معرفة رأي المستجيب و درجة موافقته على كون الأمور المذكورة داعمة لاستقلالية المدقق الداخلي في ديوان المحافظة التي يعمل أو يستثمر فيها.

الجدول رقم (4-4)

تأثير المؤهلات على استقلالية المدقق الداخلي

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المؤهل المطلوب معرفة درجة دعمه لاستقلالية المدقق الداخلي في ديوان المحافظة التي يعمل أو يستثمر فيها
مرتفعة جدا	0.634	4.54	28. حمل الشهادات الجامعية في تخصص المحاسبة والتدقيق
مرتفعة	0.981	4.23	29. حمل الشهادات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق
مرتفعة	0.913	4.22	30. المعرفة والمهارة الكافية في تطبيق معايير التدقيق
مرتفعة جدا	0.924	4.25	31. بذل العناية المهنية اللازمة
مرتفعة	1.013	3.96	32. اتخاذ أسلوب الشك المهني

مرتفعة جدا	0.646	4.53	33.استقطاب ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق
مرتفعة جدا	0.610	4.63	34.الحصول على التدريب المكثف وبصورة مستمرة
مرتفعة جدا	0.591	4.363	كامل المجموعة

ملاحظة: تم ترتيب الجمل حسب ورودها في الاستبانة لا حسب المتوسط الحسابي لها لأن الباحث ارتأى عرض الجمل المتشابهة نسبيا بجانب بعضها لتسهيل مقارنة نتائجها.

يشير الجدول (4-4) إلى أن الموافقة جاءت مرتفعة او مرتفعة جدا لمعظم الأسئلة في الجدول، مع انحرافات معيارية معقولة نسبيا تدل على عدم التشتت في الإجابات بشكل عام. و يمكن أن يستدل من المتوسطات الحسابية للإجابات على أن معبئي الاستبانة بشكل عام يرون أن لمؤهلات المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق دور هام في دعم استقلاليته. و هذه النتائج كانت متوقعة، إلا أن درجة الموافقة المرتفعة جدا عليها تشير إلى أهمية تركيز الجهات المسؤولة عن دواوين محافظات العراق على اختيار موظفي التدقيق الداخلي من الأفراد ذوي الكفاءات العالية و دعمهم من خلال التدريب و التشجيع على امتلاك الشهادات الجامعية و الشهادات المهنية و غير ذلك.

رابعا : تأثير المعوقات التي يتعرض لها المدقق الداخلي على استقلاليته

يبين الجدول (4-5) إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة الخاصة بالمعوقات التي يتعرض لها المدقق الداخلي وعلاقتها باستقلاليته، علما بأن المطلوب هو معرفة رأي المستجيب و درجة موافقته

على كون الأمور المذكورة داعمة لاستقلالية المدقق الداخلي في ديوان المحافظة التي يعمل أو يستثمر فيها.

الجدول رقم (5-4)

تأثير المعوقات على استقلالية المدقق الداخلي

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المعوق المطلوب معرفة درجة إعاقته لاستقلالية المدقق الداخلي في ديوان المحافظة التي يعمل أو يستثمر فيها
مرتفعة	1.191	3.86	35. قيمة رواتب المدققين الداخليين في ديوان المحافظة
مرتفعة	1.244	3.88	36. المحسوبية الناتجة من ضغط الإدارة العليا في المحافظة على المدقق الداخلي لخدمة طرف ثالث مثل احد المستثمرين
مرتفعة	1.211	3.86	37. المحسوبية الناتجة من ضغط الإدارة العليا في المحافظة على المدقق الداخلي لخدمة طرف ثالث مثل احد المسؤولين
مرتفعة	1.213	3.90	38. الضغوط من قبل الجهات العليا في ديوان المحافظة
متوسطة	1.314	3.30	39. اختلاف الأطياف الدينية و المذهبية لمكونات الشعب العراقي
متوسطة	1.263	3.24	40. الاختلافات العرقية لمكونات الشعب العراقي
متوسطة	1.070	3.50	41. الاختلافات في الانتماءات الحزبية ما بين الجهات العليا للإدارة العليا في المحافظة والمدقق الداخلي
متوسطة	1.024	3.74	42. كمية المعلومات المتاحة للمدقق الداخلي عند طلبها
متوسطة	1.089	3.63	43. قيمة موازنة التدقيق الداخلي في ديوان المحافظة
متوسطة	0.863	3.67	44. الاختلاف بين مسؤوليات المدقق الداخلي حسب التعليمات والأنظمة وبين ما يمكن توقعه منطقياً من مسؤوليات المدقق الداخلي

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المعوق المطلوب معرفة درجة إعاقته لاستقلالية المدقق الداخلي في ديوان المحافظة التي يعمل أو يستثمر فيها
متوسطة	1.024	3.58	45.الاختلاف بين مسؤوليات المدقق الداخلي الممكن توقعها منطقيا وبين توقعات المتعاملين مع تقاريره
متوسطة	0.863	3.70	46.مستوى توقعات المستثمرين بخصوص مسؤوليات المدقق الداخلي
متوسطة	1.046	3.62	47.مستوى توقعات المستثمرين حول دور المدقق الداخلي في آلية عملية فتح العطاءات
متوسطة	1.019	3.69	48.مستوى توقعات المستثمرين حول دور المدقق الداخلي في التدقيق على المشاريع الاستثمارية بعد قبول العطاءات
متوسطة	1.024	3.72	49.مستوى توقعات المستثمرين حول محتوى تقرير المدقق الداخلي
متوسطة	0.809	3.678	كامل المجموعة

ملاحظة: تم ترتيب الجمل حسب ورودها في الاستبانة لا حسب المتوسط الحسابي لها لأن الباحث ارتأى عرض الجمل المتشابهة نسبيا بجانب بعضها لتسهيل مقارنة نتائجها، خاصة مع كون عدد الجمل كبيرا نسبيا.

يشير الجدول (4-5) إلى أن الموافقة جاءت متوسطة لمعظم الأسئلة في الجدول، مع انحرافات معيارية معقولة نسبيا تدل على عدم التشتت في الإجابات بشكل عام. و يمكن أن يستدل من المتوسطات الحسابية للإجابات على أن معبئي الاستبانة بشكل عام يرون أن درجة تأثير المعوقات المقترحة في الجدول بشكل عام على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق ليست مرتفعة.

و مع هذا فإن أفراد العينة ركزوا بشكل كبير على أن أبرز المعوقات لاستقلالية المدقق الداخلي هي المحسوبة و الضغوط عليه من قبل الجهات العليا في المحافظة و ديوان المحافظة لخدمة المستثمرين

أو المسؤولين أو تقديم تنازلات أخرى تحت الضغط. و قد تم الإشارة سابقا في هذه الرسالة إلى أن ربط المدقق الداخلي بجهة عليا مباشرة يتوقع أن يقلل من الضغوط التي يتعرض لها من قبل الكثير من الجهات التي قد يكون لها سلطة مباشرة أو غير مباشرة عليه. كما يشار إلى أن من العوامل التي تضغط على المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق انخفاض راتبه، الأمر الذي يستدعي النظر من قبل الجهات المعنية في رفع الرواتب الخاصة بالمدقق الداخلي و إمكانية ربطها بمستوى جودة أدائه لعمله من أجل دعم استقلاليته. و يشار إلى أن أفراد العينة رأوا بأن المعوقات التي تواجه استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق أمور تخص جميع المدققين بشكل عام و لا تتأثر كثيرا بانتماءات المدققين الدينية أو العرقية أو الحزبية.

4-4 اختبار فرضيات الدراسة

في هذا الجزء من تحليل نتائج الدراسة يتم عرض نتائج اختبار الفرضيات الخاص بالدراسة. و لاختبار الفرضيات الأولى و الثانية و الثالثة و الرابعة تم استخدام one-sample t-test بحيث يتم مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة مع الوسط الافتراضي للإجابات و هو القيمة 3، و ذلك بمستوى معنوية 5%. و يبين الجدول (4-6) نتائج اختبار هذه الفرضيات.

الفرضية الأولى : لايؤثر الهيكل التنظيمي في دواوين محافظات العراق على استقلالية المدقق الداخلي.

الفرضية الثانية : لاتؤثر القوانين و الأنظمة في دواوين محافظات العراق على استقلالية المدقق الداخلي .

الفرضية الثالثة : لاتؤثر مؤهلات المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق على استقلاليته.

الفرضية الرابعة : ليس للمعوقات تأثير على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق .

الجدول رقم (4-6)

اختبار الفرضيات الأولى و الثانية و الثالثة و الرابعة

المتغير	درجات الحرية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t المحسوبة	t الجدولية	p المحسوبة	نتيجة الاختبار
الهيكل التنظيمي	127	3.505	0.699	8.171	1.98	0.000	رفض
القوانين و الأنظمة	121	3.869	0.462	20.807	1.98	0.000	رفض
المؤهلات	130	4.363	0.591	26.413	1.98	0.000	رفض
المعوقات	120	3.678	0.809	9.222	1.98	0.000	رفض

يلاحظ من الجدول (4-6) أنه تم رفض الفرضيات الأولى و الثانية و الثالثة و الرابعة و بمستوى قيمة p value منخفض جداً، مما يدل على قوة رفض الفرضيات و بالتالي يمكن الاستنتاج أنه بشكل عام فأن عوامل الهيكل التنظيمي و القوانين و الأنظمة و المؤهلات تدعم استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق، و أن هذا المدقق الداخلي يتعرض لمعوقات هامة من شأنها إمكانية الحد من استقلاليته.

أما لاختبار الفرضية الخامسة و السادسة فقد تم استخدام أسلوب تحليل التباين أحادي المتغير (one-way analysis of variance) بحيث تم تقسيم أفراد العينة من حيث دورهم أو عنوانهم الوظيفي (مدقق داخلي أو موظف في ديوان الرقابة المالية أو مستثمر) بالنسبة للفرضية الخامسة و ذلك لمعرفة الفروق بين وجهات نظرهم حول محتويات استبانة الدراسة و مدى وجود فجوة توقعات بين آرائهم، بينما تم تطبيق نفس الأسلوب الإحصائي بالنسبة للفرضية السادسة بمكوناتها (العمر و الخبرة و المؤهل العلمي و التخصص) بينما استثنى متغير حمل الشهادات المهنية لقلة عدد حاملتها.

و بالنسبة للفرضية الخامسة فإن نتائج الاختبار تظهر في الجدول (4-7) أدناه:

الفرضية الخامسة : لا توجد اختلافات في وجهات النظر بين المدققين الداخليين وموظفي ديوان الرقابة المالية والمستثمرين حول ما يؤثر على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق.

الجدول رقم (7-4)

اختبار الفرضية الخامسة

رقم السؤال	نص السؤال	متوسط المدققين	متوسط المراقبين	متوسط المستثمرين	قيمة f المحسوبة	قيمة p المحسوبة
1	موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لديوان المحافظة	3.34	3.63	2.75	4.501	0.013
4	ربط قسم التدقيق الداخلي بديوان الرقابة المالية على مستوى العراق	4.07	2.63	3.78	18.934	0.000
5	ربط قسم التدقيق الداخلي بهيئة النزاهة على مستوى العراق	3.76	2.50	3.14	13.890	0.000
6	ربط قسم التدقيق الداخلي بمكتب المفتش العام على مستوى العراق	3.86	2.83	3.32	9.274	0.000
7	ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ بصورة مباشرة من جهة وديوان الرقابة المالية على مستوى العراق من جهة أخرى	3.85	3.07	3.62	5.290	0.006

رقم السؤال	نص السؤال	متوسط المدققين	متوسط المراقبين	متوسط المستثمرين	قيمة f المحسوبة	قيمة p المحسوبة
8	ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ من جهة بصورة مباشرة وبهيئة النزاهة على مستوى العراق من جهة أخرى	3.60	2.67	3.17	8.134	0.000
9	ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ من جهة وبمكتب المفتش العام على مستوى العراق من جهة أخرى	3.66	2.85	3.14	6.233	0.003
10	ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ من جهة وبديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ومكتب المفتش العام (على مستوى العراق لهؤلاء) من جهة أخرى	3.70	2.63	3.24	9.399	0.000
11	ربط قسم التدقيق الداخلي بديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ومكتب المفتش العام (على مستوى العراق)	3.30	2.37	3.55	8.134	0.000

					دون ربطه بالمحافظ	
0.000	5.648	3.97	3.81	4.40	وضع نظام للإبلاغ السري من قبل المدقق الداخلي عن المخالفات (whistleblowing system)	12
0.038	3.346	3.69	3.85	4.08	طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة عن التدقيق المالي حسب التعليمات والأنظمة السارية	13
0.001	7.618	2.52	2.96	3.52	اعتماد النظام المركزي وذلك بربط كل دائرة حكومية ممولة بواسطة الموازنة العامة بإحدى الخزائن في المحافظات من الناحية المالية والمحاسبية	16
0.000	8.735	2.59	4.04	3.57	تعيين المدقق الداخلي من قبل الجهات العليا في المحافظة	19

رقم السؤال	نص السؤال	متوسط المدققين	متوسط المراقبين	متوسط المستثمرين	قيمة f المحسوبة	قيمة p المحسوبة
20	نقل المدقق الداخلي من قبل الجهات العليا في المحافظة	3.10	3.78	2.31	8.761	0.000
23	إلزام المدقق الداخلي في ديوان المحافظة بالاتباع الكامل لمعايير التدقيق الداخلي الدولية	4.21	3.81	4.41	3.706	0.027
25	طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة عن كشف الاحتيال والتزوير المالي	4.59	4.08	4.32	7.055	0.001
26	طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة عن كشف الجرائم المالية غير الاحتيال المالي (غسيل الأموال مثلا)	4.04	3.89	3.44	3.561	0.031
32	اتخاذ أسلوب الشك المهني	3.76	4.19	4.38	5.170	0.007
42	كمية المعلومات المتاحة للمدقق الداخلي عند طلبها	3.91	3.48	3.43	3.560	0.031

بشكل عام و بالنظر إلى عدد الأسئلة التي ظهر في إجاباتها اختلافات في وجهات النظر بين أفراد العينة تعزى إلى عنوانهم الوظيفي فإن الفرضية الخامسة ترفض فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي و القوانين و الأنظمة (بسبب كثرة الأسئلة - 16- التي كان في إجاباتها فروقات هامة إحصائياً) و تقبل (بسبب قلة الأسئلة - إثنان فقط- التي كان في إجاباتها فروقات هامة إحصائياً) فيما يتعلق بالمؤهلات و المعوقات.

إن فجوة التوقعات موجودة بشكل أكبر في مجالي الهيكل التنظيمي و القوانين و الأنظمة حيث يلاحظ من الجدول (4-7) أعلاه بأن درجة موافقة المدققين والمستثمرين على مقترحات تعديل الهيكل التنظيمي كانت أعلى من درجة موافقة موظفي ديوان الرقابة المالية على تلك المقترحات، وقد يعزى ذلك إلى أن موظفي ديوان الرقابة المالية يرون في هذه التعديلات تحجيماً لدورهم الرقابي و نطاق مسؤولياتهم، وهي وجهة نظر شخصية وليست بالضرورة علمية تعمل على دعم استقلالية المدقق الداخلي والتكامل الرقابي ما بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية، والدليل على إن هناك فئة يتوقع أن تكون محايدة وهي فئة المستثمرين رأيت ضرورة ربط قسم التدقيق الداخلي بجهة خارجية علياً أمراً داعماً لاستقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق، أما في حالة القوانين و الأنظمة فقد كانت درجة موافقة المدققين وديوان الرقابة المالية أعلى منها للمستثمرين ف عدد من الأسئلة، ويمكن أن يعزى ذلك إلى حاجة موظفي دواوين المحافظات إلى تعديل في القوانين و الأنظمة الخاصة من خلال المسؤوليات المنوطة بالمدقق الداخلي وكذلك آلية تعيين ونقل المدقق .

الفرضية السادسة : لاتوجد فروقات في وجهات نظر معبني الاستبانة تعود إلى خلفيتهم الشخصية.

تم استخدام أسلوب تحليل التباين أحادي المتغير في اختبار الفرضية السادسة بنفس الطريقة التي اتبع فيها لاختبار الفرضية الخامسة، حيث تم إعادة استخدام الاختبار أربع مرات (كل مرة لمتغير مختلف من متغيرات الخلفية الشخصية لأفراد العينة). و بالنسبة لمتغير العمر فقد تم دمج أعلى فئتين معا بسبب أن عدد من يتجاوز عمرهم 55 سنة أربعة أفراد فقط، بينما لم يتم تنفيذ الاختبار على متغير الشهادات المهنية لقلة عدد حملتها (4 أفراد فقط). و الجدول (4-8) يلخص نتائج اختبار الفرضية

السادسة

الجدول رقم (4-8)

اختبار الفرضية السادسة

عدد الجمل التي أظهرت فروقا هامة إحصائيا	المتغير
جملة واحدة	العمر
ثلاث جمل	المؤهل العلمي
لاتوجد جمل	التخصص العلمي
أربع جمل	سنوات الخبرة

و بالنتائج الظاهرة في الجدول (4-8) يتضح قبول الفرضية السادسة لمتغيرات العمر و المؤهل العلمي و التخصص العلمي و سنوات الخبرة، أي أنه ليس لهذه العوامل أثر هام على آراء أفراد العينة، و بالتالي فإن الاختلافات في آرائهم تعزى بشكل رئيس إلى اختلاف أدوارهم و عناوينهم الوظيفية.

الفصل الخامس

5- 1 الاستنتاجات

5- 2 التوصيات

1-5 الاستنتاجات

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق وقد تم تقسيم هذه العوامل إلى أربعة محاور رئيسية وهي (الهيكل التنظيمي، القوانين والأنظمة، المؤهلات , و المعوقات)، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- للهيكل التنظيمي أثر هام في دعم استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق. و يؤدي ربط قسم التدقيق الداخلي في دواوين محافظات العراق بأعلى جهة في المحافظة وبجهة خارجية إلى دعم استقلالية المدقق الداخلي، وتتفق هذه النتائج مع نتائج دراسة كل من Fraser and Henry (2003) و دراسة المرعي (2009) ودراسة (Adelope (2010) والتي رأت ضرورة ربط قسم التدقيق الداخلي بأعلى جهة في الدائرة بصورة مباشرة، ومما قد لاحظ الباحث أن الهيكل التنظيمي في دواوين المحافظات مقيد لعمل المدقق الداخلي، لأنه مرتبط بأكثر من جهة وصلا إلى الجهة العليا ولتحقيق الاستقلالية للمدقق الداخلي يجب تقليص حلقات الوصل ما بين المدقق والجهات العليا في المحافظة لتكوين اتصال بشكل مباشر بينهما.

2- للقوانين و الأنظمة أثر هام في دعم استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق، وبالذات فأن طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي الخاصة بالتدقيق المالي و الفني و الإداري و كشف الاحتيال المالي و الجرائم المالية الأخرى أمر داعم جدا لاستقلاليته، التي يتوقع ارتفاعها إذا تم استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية. وتتفق نتائج هذه الدراسة إلى حد ما مع نتائج دراسة القرعان (2007) و دراسة (Chia-ah and Karlsson (2010) فيما و دراسة الجزراوي وصالح

(2012)، ويلاحظ الباحث أن عدم مواكبة معايير التدقيق الداخلي الدولية والعمل على إتباعها أدى

إلى خلق فجوة مابين طموح عمل المدقق للرقى بالواقع الخدمي وما يخضع له من قوانين وأنظمة.

3- للمؤهلات التي يتمتع بها المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق تأثير على استقلاليته،

وتتفق نتائج الدراسة مع دراسة القرعان (2007)، ويرى الباحث أن المؤهل العلمي سمة يجب أن

يتحلى بها المدقق الداخلي لتدعم كفاءة وموضوعية عمله، وتعتبر من نقاط القوة في استقلالية المدقق

الداخلي.

4- للمعوقات التي يتعرض لها المدقق الداخلي تأثير على استقلالية، و من أبرز هذه المعوقات

المحسوبية و الضغوط من قبل الجهات العليا و انخفاض مستوى الرواتب، يشار إلى أن أفراد العينة

رأوا بأن المعوقات التي تواجه استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق أمور تخص

جميع المدققين بشكل عام و لا تتأثر كثيرا بانتماءات المدققين الدينية أو العرقية أو الحزبية.

5- توجد فجوة توقعات حول ما يؤثر على استقلالية المدقق الداخلي بين المدققين الداخليين

وموظفي ديوان الرقابة المالية والمستثمرين، و هذا بالذات في محوري الهيكل التنظيمي و القوانين و

الأنظمة.

6- لا توجد فروق هامة إحصائيا في إجابات أفراد العينة تعود إلى خلفيتهم الشخصية (العمر و

الخبرة و التخصص العلمي و المستوى التعليمي).

5-2 التوصيات

- 1- العمل على ربط قسم التدقيق الداخلي في دواوين محافظات العراق بالمحافظ بصورة مباشرة وبتدوين الرقبة المالية، والعمل على وضع نظام للإبلاغ السري من قبل المدقق الداخلي عن المخالفات الحاصلة.
- 2- العمل على تدعيم نطاق مسؤوليات المدقق الداخلي في دواوين المحافظات عن التدقيق المالي و الفني و الإداري و إدارة المخاطر و كشف الاحتيال المالي و الجرائم المالية الأخرى بما يزيد من استقلاليته و جودة أدائه لعمله.
- 3- العمل على إلزام المدقق الداخلي بالإلتباع الكامل لمعايير التدقيق الداخلي الدولية.
- 4- العمل على تدعيم مؤهلات المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق من خلال التدريب المستمر و التشجيع على الحصول على شهادات علمية و مهنية.
- 5- ضرورة رفع قيمة رواتب المدققين الداخليين في دواوين محافظات العراق، و وضع آلية تعمل على عدم تدخل الجهات العليا في المحافظة في الجانب المهني لعمل المدقق الداخلي.
- 6- العمل على تقليص الاختلافات في وجهات النظر بين المدققين الداخليين وموظفي ديوان الرقابة المالية والمستثمرين من خلال تثقيف هذه الفئات بدرجة أكبر عن موضوع التدقيق الداخلي و أهمية استقلالية المدقق الداخلي.
- 7- ضرورة إجراء دراسات أخرى من قبل الباحثين فيما يخص موضوع الدراسة أو تفرعاته، وما يتعلق بالتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية بصورة خاصة لما له من أثر هام على المجتمع.

المراجع

المراجع باللغة العربية:

1- أبو موسى، اشرف درويش (2008)، *حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية*، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين.

2- جبلي ، وليد ، (2012) ، الرقابة الداخلية ،

<http://walidsamir7.blogspot.com/2012/11/blog-post.html>

3- جزراوي، إبراهيم محمد علي وصالح، عبد الهادي سلمان ، (2012) ، "معايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق" ، *مجلة المثنى الإدارية والاقتصادية* ، 2 (3)، 162_144 .

4- جمهورية العراق ، *جريدة الوقائع العراقية* ، (2008) ، قانون المحافظات الغير منتظمة في إقليم رقم 21 ، 4070 ، 1 - 24.

5- جمهورية العراق (2012) ، ديوان الرقابة المالية ، دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات .

6- حريم، حسين محمود (2006) ، تصميم المنظمة الهيكل التنظيمي وإجراءات العمل ، الطبعة الثالثة، عمان ، دار الحامد للنشر والتوزيع.

7- حموده ، محمود أحمد (2011) "أهمية المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات" .

Error! Hyperlink reference not valid.

8- الدليل المالي والمحاسبي في العراق (2013).

9- الذنبيات ، علي عبدالقادر، (2003) ، "بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها دليل من الاردن"، مجلة دراسات العلوم الادارية، 30 (1) ، 108 – 128.

10 - الراوي ، سينا احمد عبدالغفور، (2011) ، استخدام منهج سيكما ستة *SIX SIGMA* في ضبط جودة التدقيق الداخلي ، رسالة ماجستير، كلية الأعمال ، قسم المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط.

11- رضا ،سندس ماجد، (2011) "آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات

بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية"، *الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية*، 4(20)

،7_1.

12- زنكنة، أسامة رشيد سلمان، (2008)، *النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات*

تطويره، عمان، دار دجلة.

13- شناق،باسل خالد مفلح، (2005) *تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة المدقق الداخلي*

في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولي (610): دراسة ميدانية في الاردن، رسالة ماجستير ، كلية

الدراسات العليا، الجامعة الاردنية.

14- الشوبكي، يونس عليان، أبو شمالة، أحمد محمد، (2012)، *المحاسبة الحكومية*، الطبعة

الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع.

15- العاني ، صفاء احمد محمد ،(2005)، "دور لجان التدقيق في تعزيز أداء واستقلالية

المدقق الداخلي" ، *مجلة الإدارة والاقتصاد* ، 54 ، 67 - 86 .

16- عباس، توفيق، (2011)، "أهمية التدقيق في تضيق فجوة التوقعات"، *منتدى المحاسبين*

<http://www.aliahmedali.com> . *المصريين*

17- عبد الكريم ، عمر محمد عارف (2011)، *كفاية تأهيل المدقق الداخلي ودوره في اكتشاف*

الغش والأخطاء المادية (بحث تطبيقي في عينة من الشركات العامة للمقاولات في العراق)، رسالة
محاسبة قانونية مقدمة للمعهد العربي للمحاسبين القانونيين.

18- عبد ربه، محمد رائد، (2010)، *المراجعة الداخلية*، الجاردنية للنشر والتوزيع، مصر.

19- فريحات ، ناصيف ، (2009)، "فجوة التوقعات في المراجعة"، *مجلة المحاسب المجاز* ،

(39)، 22_24 .

20- قرعان ، فادي نبيل ، (2007)، *العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات الداخلي*

في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت ، المملكة الأردنية
الهاشمية .

21- كامبيون ، أنيتا، (2000)، *تحسين الرقابة الداخلية* ، دليل عملي لمؤسسات التمويل

الأصغر .

22- مجلس النواب العراقي ، *دستور جمهورية العراق* ، (2005) .

23- المدلل ، يوسف، (2007)، *دور ووظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري*،

دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ،

رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية ، غزة ، فلسطين.

24- المدهون، ابراهيم رباح ابراهيم ، (2011) ، *دور المدقق الداخلي في تفعيل ادارة*

المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية،

غزة ، فلسطين.

25- المرعي، نبيه توفيق ، (2009) ، *دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي*

في شركات التأمين الأردنية ، رسالة ماجستير ، جامعة جدارا، المملكة الأردنية الهاشمية .

26- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الإنٹوساي) ، (2012) ،

استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام.

27- المهائني، محمد خالد وسلوم، حسن عبد الكريم ، (2007) "التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية" ، *مجلة الإدارة والاقتصاد* ، 66 ، 136_117 .

28- الهيئة العامة للرقابة المالية، (2010) www.efse.gov.eg .

29- الوردات ، خلف ، (2006) ، *التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق* ، الطبعة الأولى ، عمان ، دار الوراق للنشر والتوزيع .

30- الوقاد، سامي محمد و وديان، لؤي محمد، (2011)، *تدقيق الحسابات* 1، الطبعة الأولى، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

المراجع باللغة الإنجليزية :

- 1- Abdullatif , MA ,(2003), *The Role of auditing in Jordan: An empirical study of responsibilities and expectations*, Doctoral thesis, Manchester School of Accounting and Finance, UK.
- 2- Abdullatif, M, (2006), " The effectiveness of audit committees in Jordanian public shareholding companies and potential company characteristics affecting it: Perceptions from auditors in Jordan", *Dirasat: Administrative Sciences*, 33(2), 450-467.
- 3- Abdullatif, M (2013) "Fraud risk factors and audit programme modifications: Evidence from Jordan" *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 7 (1), 59-77.
- 4- Abdullatif ,M, & Kawuq,S,(2012)" The role of internal auditing in risk Management: Evidence from banks in Jordan" Paper presented at the 16th International Business Research conference,Dubai,UAE,12-13 April.
- 5- Adelopo , I , (2010) , *The impact of corporate governance on auditor independence: A study of audit committees in UK listed companies*, Doctoral dissertation, De Montfort University, UK.

- 6- Al-Alimi, KAM and Katdare, VV, (2012/2013) "The expectation gap in auditing profession" , *Excel Journal of Engineering Technology and Management Science* 3 (1), 1-13.
- 7- Arens, AA, Elder, RJ and Beasley, MS (2014) *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, Fifteenth edition, Pearson Education Limited, England.
- 8- Chia-Ah, E and Karlsson , J. (2010) *The impact of extended audit tenure on auditor independence: Auditors perspective*, Master thesis, Umea School of Business.
- 9- Daft, R , (2004) *Organization Theory and Design* , Eighth edition, Thomson, South western .
- 10- Enofe, A O, Mgbame, C J , Osa-Erhabor, V E, and Ehiorobo, A J, (2013) , "The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector", *Research Journal of Finance and Accounting*, 6, pp162-168.
- 11- Fraser, I and Henry, WM (2003), *The future of corporate governance: Insights from the UK*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland.

- 12- Goodwin ,J, (2004), "A comparison of internal audit in the private and public sectors" , *Managerial Auditing Journal*, 19 (5), pp.640 – 650.
- 13- Gray, I and Manson, S (2011), *The Audit Process: Principles, Practice and Cases*, Fifth edition, South-Western, Cengage Learning.
- 14- Guandaru, KC, (2013), Determinants of audit expectation gap: Evidence from limited companies in Kenya, *International Journal of Science and Research*,1,480-491.
- 15- Humphrey.C, (1997), "Debating Audit Expectations" ,in Sherer , M and Turley , S (editors) , *Current Issues in Auditing* , Third edition, Paul Chapman Publishing Ltd, London, UK, 1-30.
- 16- Humphrey,C, Moizer, P, and Turley ,S,(2007) "Independence and Competence ? A Critical Questioning of Auditing", *Advances in Public Interest Accounting*,12, 149-167.
- 17- Institute of Internal Auditors ,(2009), *The role of internal auditing in enterprise-wide risk management*.

- 18- Institute of Risk Management , (2002), ***Risk Management Standards***, London Airmic Publishing.
- 19- International Auditing and Assurance Standards Board, (2012) ***Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements***.
- 20- Kosmala,K. and Sucher,P. (2007) "On the (im)possibility of auditor independence in the age of financial scandal" ***Advances in Public Interest Accounting***, 12,133-148.
- 21- Mihret, DG and Yismaw, AW (2007) "Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study" ***Managerial Auditing Journal***, 22 (5), 470-484.
- 22- Pickett, KHS (2011) ***The Essential Guide to Internal Auditing***, Second edition, John Wiley and Sons Ltd., England.
- 23- Porter, B, O' hO'gartigh and Baskerville, R. (2012) "Audit expectation-performance gap revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom Part 1: The gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008" ***International Journal of Auditing***, 16 (2), 101-129.

- 24- Salehi, M,(2009),”In the name of independence: with regard to practicing non-audit service by external auditors”, *International Business Research* ,2(2), 137-147.
- 25- Saunders, M, Lewis, P and Thornhill,A. (2012) *Research Methods for Business Students* Sixth edition Pearson Education Limited, England.
- 26- Unegbu, OU and Kida, I K, (2011), "Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management", *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 4, pp 304-309.
- 27- Zahran ,MM, Chulkov,VN, and Inomata,T, (2010) *The audit function in the United Nations system*, Joint Inspection Unit, United Nations, Geneva.

الملاحق

ملحق رقم 1 - استبانة الدراسة

ملحق رقم 2 - الهيكل التنظيمي لديوان محافظة ديالى

ملحق رقم 1 - استبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة الشرق الأوسط

كلية الأعمال

قسم المحاسبة / برنامج الماجستير

استبانة بحث

حضرة معبئ الاستبانة المحترم

يقوم الباحث بأجراء دراسة بعنوان (العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق) وذلك جزء من متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة في جامعة الشرق الأوسط ولقد تم اختياركم ضمن عينة الدراسة نظرا لخبرتكم المميزة.

إن تقديمكم للمعلومات المطلوبة سوف يؤدي إلى مساعدة الباحث في تحقيق أهداف الدراسة واستخلاص نتائج أفضل وأكثر فائدة, والباحث يثمن غالبا قيامكم بتعبئة الاستبانة المرفقة بعد التكرم بقراءتها ومن ثم الإجابة على الفقرات الواردة فيها بدقة وموضوعية, ويؤكد لكم بأن جميع المعلومات التي سيتم جمعها ستعامل بسرية تامة وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

إذا أردتم الاستفسار عن أي موضوع يخص هذه الاستبانة يرجى الاتصال مع الباحث على الرقم المذكور أدناه, وإذا أردتم الحصول على نسخة من ملخص نتائج الدراسة يرجى إعلام الباحث بذلك.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحث: مصطفى راسم مصطفى التويجري

الرقم: 07717665714

البريد الإلكتروني: qwedrr@yahoo.com

أولاً : البيانات الشخصية

أرجو منكم التكرم بوضع علامة (√) عند الاختيار

1. يرجى ذكر العنوان الوظيفي لكم أدناه

2. العمر

أقل من 25 سنة	بين 25 و 35 سنة	بين 36 و 45 سنة	من 46 و 55	من 56 فأكثر

3. المؤهل العلمي

الإعدادية(توجيهي)	دبلوم	بكلوريوس	ماجستير	دكتوراه

4. التخصص العلمي

محاسبة	إدارة	اقتصاد	مالية ومصرفية	أخرى حددها....لطفًا

5. سنوات الخبرة في مجال عملكم الحالي

5 فأقل	6 إلى 15 سنوات	من 16 إلى 25 سنة	من 26 فأكثر

6. الشهادات المهنية

زمانة عراقية	زمانة عربية	CPA	CA	CIA	CFE	CMA	اخرى ..حددھا لطفا

الاستقلالية

الاستقلالية : هي التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على تأدية مسؤوليات

التدقيق الداخلي بطريقة غير متحيزة وتقديم أحكام نزيهة وغير متحيزة

الأسئلة التالية تتعلق بأمور ذات علاقة باستقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق, يرجى الإجابة عليها حسب ما هو موجود في ديوان محافظتكم

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	يرجى الإشارة إلى درجة موافقتكم على كون الإجراءات التالية <u>داعمة لاستقلالية المدقق الداخلي في ديوان محافظتكم</u>
					الهيكل التنظيمي
					1. موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لديوان المحافظة
					2. ربط قسم التدقيق الداخلي في دواوين محافظات العراق بمعاون المحافظ الإداري
					3. ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ بصورة مباشرة
					4. ربط قسم التدقيق الداخلي بديوان الرقابة المالية على مستوى العراق
					5. ربط قسم التدقيق الداخلي بهيئة النزاهة على مستوى العراق
					6. ربط قسم التدقيق الداخلي بمكتب المفتش العام على مستوى العراق
					7. ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ بصورة مباشرة من جهة وبديوان الرقابة المالية على مستوى العراق من جهة أخرى
					8. ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ من جهة بصورة مباشرة وبهيئة النزاهة على مستوى العراق من جهة أخرى

					9. ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ من جهة ومكتب المفتش العام على مستوى العراق من جهة أخرى
					10. ربط قسم التدقيق الداخلي بالمحافظ من جهة وبيوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ومكتب المفتش العام (على مستوى العراق لهؤلاء) من جهة أخرى
					11. ربط قسم التدقيق الداخلي بديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ومكتب المفتش العام معاً (على مستوى العراق) دون ربطه بالمحافظ
					12. وضع نظام للإبلاغ السري من قبل المدقق الداخلي عن المخالفات (whistleblowing system)
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	يرجى الإشارة إلى درجة موافقتكم على كون الإجراءات التالية <u>داعمة لاستقلالية المدقق الداخلي</u> في ديوان محافظتكم
					الأنظمة والقوانين
					13. طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة عن التدقيق المالي حسب التعليمات والأنظمة السارية
					14. طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة عن التدقيق الفني حسب التعليمات والأنظمة السارية

					15. طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة عن التدقيق الإداري حسب التعليمات والأنظمة السارية
					16. اعتماد النظام المركزي وذلك بربط كل دائرة حكومية ممولة بواسطة الموازنة العامة بإحدى الخزائن في المحافظات من الناحية المالية والمحاسبية
					17. اعتماد النظام اللامركزي الذي يجعل كل دائرة حكومية تصبح خزينة تمارس العمل المحاسبي والتدقيق كاملاً
					18. وضع جهاز تدقيق كامل وفق النظام اللامركزي يحل محل تدقيق الخزينة في ظل النظام المركزي
					19. تعيين المدقق الداخلي من قبل الجهات العليا في المحافظة
					20. نقل المدقق الداخلي من قبل الجهات العليا في المحافظة
					21. وجود لجنة خاصة تشرف على تعيين المدقق الداخلي
					22. إلزام المدقق الداخلي في ديوان المحافظة بالاسترشاد بمعايير التدقيق الداخلي الدولية
					23. إلزام المدقق الداخلي في ديوان المحافظة بالاتباع الكامل لمعايير التدقيق الداخلي الدولية

					24. طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة الكشف عن إدارة المخاطر التي تواجه الديوان	
					25. طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة عن كشف الاحتيال والتزوير المالي	
					26. طبيعة مسؤوليات المدقق الداخلي في ديوان المحافظة عن كشف الجرائم المالية غير الاحتيال المالي (غسيل الأموال مثلا)	
					27. تقديم المدقق الداخلي الخدمات الاستشارية بالإضافة إلى خدمات التدقيق الداخلي التوكيدية	
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	يرجى الإشارة إلى درجة موافقتكم على كون الأمور التالية <u>داعمة لأستقلالية المدقق الداخلي في ديوان محافظتكم</u>
						مؤهلات المدقق الداخلي
						28. حمل الشهادات الجامعية في تخصص المحاسبة والتدقيق
						29. حمل الشهادات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق
						30. المعرفة والمهارة الكافية في تطبيق معايير التدقيق
						31. بذل العناية المهنية اللازمة
						32. اتخاذ أسلوب الشك المهني

					33. استقطاب ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق
					34. الحصول على التدريب المكثف وبصورة مستمرة
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	يرجى الإشارة إلى درجة موافقتكم على كون الأمور التالية <u>تؤثر سلبا في استقلالية المدقق الداخلي في ديوان محافظتكم</u>
					المعوقات
					35. قيمة رواتب المدققين الداخليين في ديوان المحافظة
					36. المحسوبية الناتجة من ضغط الإدارة العليا في المحافظة على المدقق الداخلي لخدمة طرف ثالث مثل احد المستثمرين
					37. المحسوبية الناتجة من ضغط الإدارة العليا في المحافظة على المدقق الداخلي لخدمة طرف ثالث مثل احد المسؤولين
					38. الضغوط من قبل الجهات العليا في ديوان المحافظة
					39. اختلاف الأطياف الدينية و

					المذهبية لمكونات الشعب العراقي\
					40. الاختلافات العرقية لمكونات الشعب العراقي
					41. الاختلافات في الانتماءات الحزبية ما بين الجهات العليا للإدارة العليا في المحافظة والمدقق الداخلي
					42. كمية المعلومات المتاحة للمدقق الداخلي عند طلبها
					43. قيمة موازنة التدقيق الداخلي في ديوان المحافظة
					44. الاختلاف بين مسؤوليات المدقق الداخلي حسب التعليمات والأنظمة وبين ما يمكن توقعه منطقيا من مسؤوليات المدقق الداخلي
					45. الاختلاف بين مسؤوليات المدقق الداخلي الممكن توقعها منطقيا وبين توقعات المتعاملين مع تقاريره
					46. مستوى توقعات المستثمرين بخصوص مسؤوليات المدقق الداخلي
					47. مستوى توقعات المستثمرين حول دور المدقق الداخلي في آلية عملية فتح العطاءات
					48. مستوى توقعات المستثمرين حول دور المدقق الداخلي في التدقيق على المشاريع الاستثمارية بعد قبول العطاءات

أرجو من حضرتكم التكرم بإضافة أي شيء ترونه مناسباً بخصوص استقلالية المدقق الداخلي في دواوين محافظات العراق عامة و ديوان محافظتكم خاصة وما يمكن أن يؤثر فيها إيجاباً أو سلباً

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

و اقبلوا فائق الاحترام

الباحث: مصطفى راسم التويجري

ملحق رقم 2 - الهيكل التنظيمي لمحافظة ديالى

