

التدقيق الداخلي لمعاملات

الموازنة الفيدرالية للعراق

أ. حسن عبد الكريم سلوم **

أ.د. محمد خالد المهايني

المقدمة

يعتبر التدقيق الداخلي عنصراً جوهرياً وأساسياً لضمان الأداء المالي في الوحدات الحكومية للدولة الممولة مركزياً والداخلية ضمن الموازنة العامة سيما بعد أن شهدت الموازنة الفيدرالية للعراق في السنوات الأخيرة زيادة كبيرة في حجم المصروفات والإيرادات حيث بلغت كل من المصروفات التقديرية والإيرادات التقديرية كما يأتي:

السنة	حجم المصروفات (مليار دينار عراقي)	حجم الإيرادات (مليار دينار عراقي)
2004	33661.6	21729.1
2005	35231.1	28208.6
2006	50963.1	45392.3
2007	51727.4	42064.5

المصدر - قوانين الموازنة الفيدرالية للعراق للسنوات 2004, 2005, 2006, 2007

إن الزيادة أعلاه تستوجب بالتبعية الاهتمام الكبير والحاجة إلى تطوير أجهزة التدقيق والرقابة على الأداء المالي للمحافظة على سلامة استخدام المال العام. ويعتبر التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية صمام الأمان والوسيلة التنفيذية التي تحمي الموازنة العامة من سوء الاستخدام وتحد من الفساد المالي، كما أن الدور الأهم يكون في رقابة الأداء للتحقق من سلامة الاستخدام الأمثل للتخصيصات المالية وتقديم الوحدات خدماتها باقتصاد وكفاءة وفاعلية. ولم تجد أجهزة

* استاذ / جامعة دمشق

** استاذ / الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

مقبول للنشر بتاريخ 2007/6/4

التدقيق في البلدان العربية ومنها العراق الدعم المطلوب من المنظمات المهنية أو أجهزة الرقابة المالية العليا وما زالت النظرة إليها من قبل كل الجهات المعنية على اعتبارها قسم في الوحدة مهمته القيام بأعمال روتينية لا تتطلب توفير كادر مؤهل، كما لا تتوفر لهذه الأجهزة الاستقلالية اللازمة لأداء مهامها.

ولذا جاء هذا البحث كسلسلة من الأبحاث السابقة التي أعدت بخصوص الموازنة العامة بين الإعداد والتنفيذ من قبل الباحثين.

وسيركز هذا البحث على تقديم مفهوم التدقيق الداخلي والأهداف مع بيان المعايير الخاصة به بالإضافة إلى الوقوف على التدقيق في ظل الأنظمة المحاسبية المعمول بها في تنفيذ الموازنة العامة، لينتهي البحث بجملة من التوصيات التي أعدت بضوء الاستنتاجات التي توصل إليها والتي قدمتها استمارة الاستبانة التي أعدت لهذا الغرض.

وسيعتمد بحثنا على فرضيتين أساسيتين:

الفرضية الأولى: استقلالية أجهزة التدقيق الداخلي للوزارات والوحدات الحكومية تعطي بعداً لتنفيذ الموازنة العامة والمحافظة على الخطط والبرامج.

الفرضية الثانية: لا تغير الاستقلالية لأجهزة التدقيق الداخلي للوزارات والوحدات الحكومية من نتائج تنفيذ الموازنة العامة.

ولا ثبات مدى صحة إحدى الفرضيتين استخدمت الاستبانة المشار إليها أعلاه لذلك من خلال التحليل واستخدام بعض الأساليب الإحصائية المناسبة.

أولاً - مفهوم التدقيق الداخلي والمصافه:

يمثل التدقيق الداخلي مركز ثقة ومسؤولية في المشروع وتعهد إليه مهمة صيانة مصالح المشروع من خلال مهماته وتطوير طرق العمل وأن مهام التدقيق الداخلي ذات وجهين الأول هو الحماية من خلال التحقق من العمليات التي يقوم بها المشروع تقع ضمن نطاق المخطط الموضوع من قبل الإدارة والتحقق من كفاية المستندات التي على أساسها تدوين نتيجة العمليات، والتحقق من حسن التسجيل بالشكل الذي يظهر الصورة الصادقة عن وضع المشروع والتحقق من وجود الأصول المادية وسبل المحافظة عليها.

أما الوجه الثاني فيتمثل بتطوير أسس وسبل العمل بحكم إطلاعه على جميع نواحي نشاط المشروع وعلاقته بالإدارة العامة وبجميع أقسام المشروع إذ يمكن من تكوين فكرة واضحة وصحيحة عن الأهداف والمخططات الموضوعية وطرق تنفيذها (عبد الكريم وعلي كاظم، 2003 ص85).

أن أول عملية تطوير للتدقيق الداخلي في عصرنا الحديث برزت مع أول منظمة مهنية للمدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية أطلق عليها اسم «معهد المدققين الداخليين» Institute of Internal Auditors حيث بلغ عدد أعضاء المعهد في حينه 7000 عضواً ليصل في عام 2001 إلى 70000 عضواً من (120) دولة.

وأصدر المعهد IIA تعريف حديث للتدقيق الداخلي في عام 1999 بأنه «نشاط محايد موضوعي استشاري مستقل، يهدف إلى إضافة قيمة وتحسين العمليات التشغيلية للمنظمة، إنه يساعد التنظيم في تحقيق أهدافه من خلال استخدام مدخل منظم لتقييم وتحسين فاعلية إجراءات الإدارة في مواجهة المخاطر وفرض الرقابة والحوكمة». (pq80 Kell @ other 2001).

وبين Boynton وزملاءه على أن التعريف أعلاه يتضمن:

1 - «نشاط استشاري» حيث أن التدقيق الداخلي يطمئن وجوده وفاعليته الإدارة نحو البيانات والمعلومات المقدمة إليها، كما أنه يقترح التحسينات على الأنظمة الموضوعية داخل المنظمة.

2 - «موضوعي ومستقل» يبين هذا بوضوح أن حكم المدقق له قيمة عندما يكون حراً دون تحيز.

3 - «مدخل منظم» هذا يعني أن المدقق الداخلي يتبع معايير مهنية تستخدم كمرشد لعملية التدقيق الداخلي.

4 - «يساعد التنظيم في تحقيق أهدافه» هذا يعني أن التدقيق الداخلي موجود لمساعدة ومنفعة التنظيم ككل وأن عمل المدققين يضيف قيمة للمنظمة وتعزيز فاعلية الإدارة وفرض الرقابة وأحكام العمليات (Boynton et al. 1980).

وحدد بعض المهنيين والباحثين عدة تعاريف لمفهوم التدقيق الداخلي، فقد عرفه (دهمش) لما يتعلق بالوحدات الحكومية على أنه:

«عملية الفحص والاختيار المهني والموضوعي المنتظم للعمليات المالية والإدارية وغيرها من عمليات الوحدة الحكومية التي تتم عادة بعد تنفيذ هذه العمليات لخدمة أغراض الإدارة (دهمش، 1985، ص 214).

وعرفه معهد المدققين في انكلترا بأنه:

«عملية تقييم مستمرة تنشأ داخل التنظيم بهدف خدمة هذا التنظيم وذلك عن طريق فحص وتقييم الأنشطة المختلفة وتوصيل نتائج هذا التدقيق» (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 2001 ص 226).

وتلعب أجهزة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في رفع مستوى الأداء المالي والإداري الحكومي وتعتبر العنصر الأساسي في حماية الممتلكات والأموال العامة (ندوة التدقيق الداخلي / مسقط - 2005).

ويمكن أن يعرفها الباحث فيما يتعلق وموضوع البحث:

«وظيفة أساسية يقوم بها جهاز مستقل لغرض التأكد من سلامة التصرف بالمال العام وفق الخطة الموضوعية بالموازنة والالتزام بالقوانين والتعليمات والأنظمة ومتابعة التسجيل والترحيل والمطابقة وفق المستندات المؤيدة لها والقواعد المحاسبية والتحقق من دقة التقارير المالية الدورية والختامية».

أما فيما يتعلق بأهداف التدقيق الداخلي فيمكن أن تحدد بالآتي:

- 1 - فحص وتقويم مدى سلامة وكفاية تطبيق وسائل الرقابة المحاسبية والمالية وغيرها.
- 2 - تحديد مدى اقتصادية وفعالية تطبيق وتشغيل هذه الوسائل.
- 3 - تقويم الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية ومدى انسجام السياسات والخطط مع بعضها البعض..

4 - تقويم مدى سلامة وكفاية إجراءات المحافظة على الأصول في الوحدة.

5 - مدى جودة أداء المهام المطلوب تنفيذها من قبل العاملين في الوحدة على كل

المستويات.

6 - تقديم التوصيات التي من شأنها تطوير وتحسين الأداء الكلي.

ويستند الإطار المفاهيمي للتدقيق على مجموعة من المفاهيم الأساسية والأهداف وبالنسبة لموضوع المفاهيم الأساسية في التدقيق بشكل عام والتدقيق الداخلي بشكل خاص لم تلقى العناية اللازمة ويمكن في هذا المجال الاستفادة من المحاولات وتحديد المفاهيم التالية بالاستناد إلى قواعد السلوك المهني الخاصة بالمدقق:

الاستقلال.

الموضوعية.

العناية اللازمة.

المصداقية.

الالتزام.

(عبد الكريم وعلي كاظم، مصدر سابق ص 86).

ولما يتعلق بموضوع البحث فإن التركيز يتحتم على موضوع الاستقلالية لأجهزة التدقيق الداخلي في الوزارات والوحدات الحكومية، وهذا ما أكد عليه كل الباحثين والمعنيين بالموضوع. حيث بين (الطحان) بأن استقلال المدقق يمثل ركناً أساسياً يستند إليه إذا ما أريد منه أن يؤدي واجبه كما يجب (الطحان، 1976 ص 57).

كما بين Loep بأن استقلال المدقق هو التحرر من رقابة أو سيطرة أي طرف عند عمل المدقق (Loeb.1975.p.152).

وأشار إلى الاستقلالية (الغسرة) عندما أشار إلى أن التدقيق الداخلي يقوم بتزويد تحليلات وتقييمات وتوصيات ومعلومات حول النشاطات التي تتم مراجعتها ولخلق تدقيق داخلي فعال، لابد من توافر عنصرين مهمين الكفاءة والاستقلالية (العشرة، 2003).

وأكد هذه الاستقلالية دليل التدقيق رقم (4) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته في 2000/7/15 على ما يأتي:

«هو جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويعتبر أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئة الإدارة للقيام بخدماتها وطمأنتها على أن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من حماية أصول وأموال المنشأة والتحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم. (لغريان 2003، ص 38).

ويمكن أن نؤكد هنا بأن مسؤولية مراقبة تنفيذ الموازنة العامة بأداء المصروفات المستحقة للغير لقاء أعمال وخدمات تقدم إلى الوزارات ووحدات الدولة وكذلك مسؤولية تحصيل الموارد المستحقة لهذه الوحدات تكون من مسؤوليات وزير المالية كما أشارت إلى ذلك المادة (33) من قانون أصول المحاسبات العامة المعدل والتي نصت على:

«وزير المالية مسؤول عن الحسابات المتعلقة بجميع المقبوضات والمدفوعات التي تجري في جميع الوزارات والوحدات الحكومية سواء كانت عائدة إلى الموازنة العامة أو الموازنات الملحقة بها وله أن يراقبها ويدقق معاملاتها المالية والحسابية وأن يوفد الموظفين لهذا الغرض وفقاً للقانون والأنظمة والتعليمات المالية المرعية». [قانون أصول المحاسبات المادة 33 لسنة 1940 المعدل].

ومن النص أعلاه نستنتج بأن هيئات الرقابة والتدقيق على المال العام الوارد في الموازنة العامة يلزم بأن يكون ارتباطها بوزير المالية بشكل يؤمن الاستقلالية التامة عن الوحدات المنفذة للموازنة وبما يبعدها عن التأثير بأي ضغوط من قبل تلك الوحدات وهو خلاف للواقع العملي الحاصل في التنظيم المحاسبي في العراق حيث ورد في تقرير رقم (5) الصادر عن معهد المجتمع المفتوح.

«غياب عملية وظيفة التدقيق الداخلي للموازنة ولا حتى عملية خارجية كما مشار إليه بحسب ما موصى به من قبل هيئات مثل المنظمة الدولية لمؤسسات التدقيق الأعلى. وقد أنشأ المجلس الدولي للمشورة والمراقبة مؤخراً إلا أنه لم يعلن حتى الآن خطط التدقيق ويحتاج مكتب التدقيق الداخلي الباقي من النظام السابق في العراق إلى إعادة تأهيل ليصبح وكالة ذات مصداقية واستقلالية». (تقرير رقم 5- نيسان 2004).

ثانياً. معايير التدقيق الداخلي:

يمكن تحديد معايير التدقيق الداخلي بالاستناد إلى الاستقلالية والموضوعية والعناية اللازمة والالتزام والمصداقية ويرتبط أداء هذه المعايير بإدارة فعاليات الدقيق الداخلي، وطبيعة العمل، والالتزامات، والتخطيط، والأداء ونتائج الاتصالات، وإجراءات السيطرة. (الونكتاد 2001 ص 232، 233).

وقد تم وضع هذه المعايير بمجموعات رئيسية تشمل كل من:

1- الاستقلالية.

2- كفاءة العمل.

3 - مجال العمل.

4 - أداء عملية التدقيق.

5 - إدارة جهاز التدقيق الداخلي.

وفيما يلي ملخص للمجموعات أعلاه:

1- الاستقلالية: يجب أن يكون المدققين مستقلين عن الوحدات التي تخضع معاملاتها

لعملية التدقيق من قبلهم لكي يتم تحقيق أداء العمل بحرية وموضوعية وبدون التعرض لأي قيود ويشمل هذا المعيار ركنين أساسيين هما:

أ - الموقع في الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والجهة التي ترتبط بها حتى يبتعد عن الضغوط ولتحقيق مسؤولياته بحرية في إجراء عملية التدقيق.

ب - الموضوعية: ويجب أن يكون جهاز التدقيق موضوعي في عمله وأن يستخدم الحياد وعدم التحيز في أداء مهامه.

2 - كفاءة العمل: يجب أن يتمتع العاملين في أجهزة التدقيق بمستوى مقبول وعال من

المهارة الفنية إضافة إلى التأهيل العلمي والمظهر اللائق ويتمتع بأسلوب الإقناع والمقدرة على التفاهم مع الغير وضرورة مواصلة التعليم المستمر للمدققين وتحسين المستوى المهني لديهم.

3 - مجال العمل: يجب أن تشمل عملية التدقيق الداخلي إضافة إلى التدقيق المالي

وتدقيق العمليات التشغيلية وذلك بإجراء تقييم كفاءة وفاعلية الوحدة باستخدامها التخصيصات المعتمدة وتحصيلها الموارد المتحققة لها. كما يتحمل التدقيق مقارنة المخطط مع المنفذ وتحديد الانحرافات ومعالجتها.

4 - أداء عملية التدقيق: ويتطلب أن تحدد خطة مسبقة لعملية التدقيق ومتابعة تنفيذها

ورفع التقرير الموضوعي بالنتائج إلى الجهات المختصة ومتابعة نتائج تنفيذ ما ورد من ملاحظات والإجراءات المتخذة بشأنها.

5 - إدارة جهاز التدقيق الداخلي: يجب أن يتم تحقيق عملية التدقيق من قبل افراد

الجهاز وتحدد مسؤولية كل منهم، ويكونوا على علم بذلك وتتم العملية على النحو الآتي:

أ - تحديد الأهداف والمسؤولية.

ب - التخطيط لعملية التدقيق وإعلام منتسبي الجهاز بذلك.

- ج - على مسؤول جهاز التدقيق أن يعد برامج لتنمية الموارد البشرية لقسم التدقيق الداخلي.
- ع - التنسيق مع التدقيق الخارجي.
- هـ - وضع مؤشرات للأداء لتقويم أداء أعمال جهاز التدقيق الداخلي (عبد الكريم وعلي كاظم - مصدر سابق ص 89).

ثالثاً - التدقيق الداخلي في ظل الأنظمة المحاسبية المستفيدة للموازنة العامة

إن تنفيذ الموازنة العراقية من قبل الوزارات والوحدات التابعة لها يتم وفق أحد النظامين:

- 1- النظام المحاسبي المركزي.
 - 2- النظام المحاسبي اللامركزي.
- وسبق أن بينا في بحث سابق مفهوم النظامين ومزايا وعيوب كل منهما وفي هذا البحث سيتم تحديد عملية التدقيق الداخلي لكلا النظامين وارتباط أجهزة التدقيق لتحديد مدى تطبيق معيار الاستقلالية خاصة بأن هذه الأجهزة مسؤولة عن متابعة كل ما يتعلق من إنفاق وإيراد للموازنة العامة وبحجمها المبين في مقدمة البحث.

1- أجهزة التدقيق الداخلي للنظام المحاسبي المركزي:

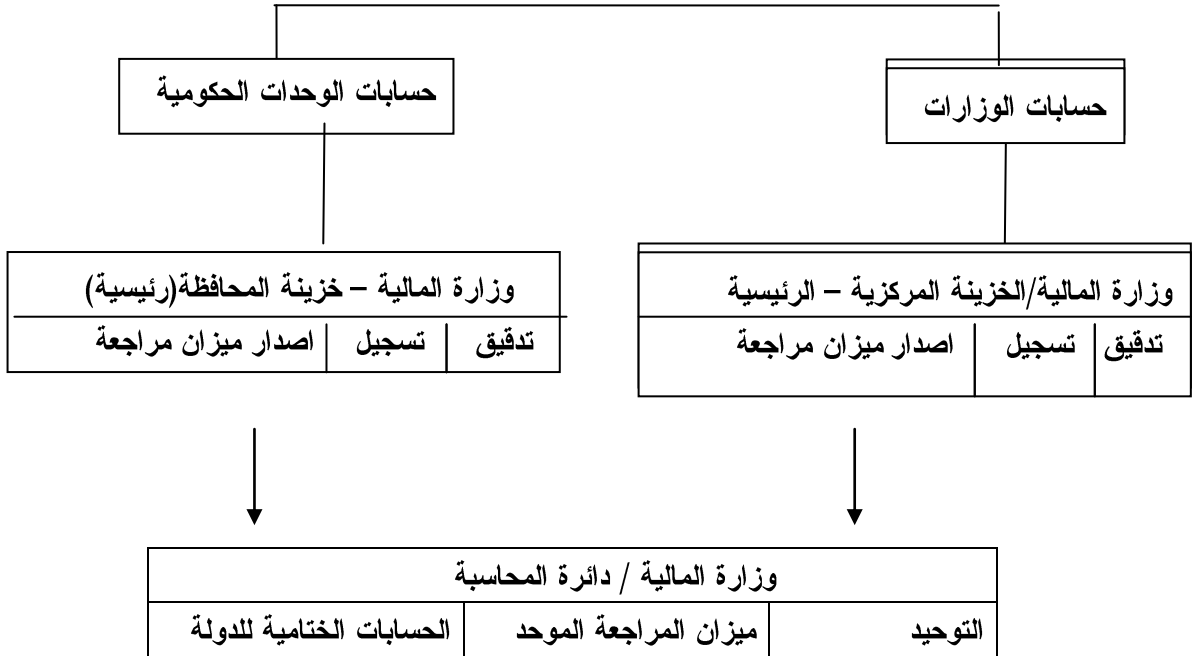
إن النظام المحاسبي المركزي يعتمد على ارتباط الوزارات والوحدات الحكومية المنفذة للموازنة العامة بالخزائن الرئيسية حسب الموقع الجغرافي كل حسب خزينة المحافظة المختصة وتقوم (الخزينة) بعملية التدقيق الداخلي والتسجيل وإصدار ميزان المراجعة بالنيابة عن الوزارة أو الوحدة وبذلك تكون مسؤولية التدقيق تقع على عاتق الخزينة المختصة، وترتبط هذه التشكيلات (الخزائن) بوزارة المالية - دائرة المحاسبة من الناحية الإدارية والفنية وهذا ما أشارت إليه الفقرة (أ) من المادة (34) ق.أ.م والتي نصت على:

«يرتبط موظفوا الحسابات بالوزارات والدوائر التي ينتمون إليها ويرتبط مديرو الخزائن مع هيئاتهم بمدير المحاسبات العام ويكون كل منهم مسؤولاً عن صحة المعاملات المالية والحسابية التي تمت من قبله وفق القوانين والأنظمة والتعليمات المرعية».

والشكل التالي يوضح عملية الارتباط والاستقلالية لأجهزة التدقيق الداخلي في ظل النظام

المركزي:

الوحدات المنفذة للموازنة العامة



من الشكل أعلاه يتضح بأنه هناك استقلالية كاملة لأجهزة التدقيق الداخلي التابعة لوزارة المالية والمسؤولة عن مراجعة التصرفات المالية للوزارات والوحدات المنفذة للموازنة وهذا ما يمنح هذه الأجهزة الاستقلالية والموضوعية وعدم التأثر بأي ضغط إداري قد يحصل أثناء تنفيذ الموازنة العامة وهذا ما يتمتع به النظام المحاسبي المركزي إلا أن التوسع في الهيكل الإداري للدولة وضخامة حجم الموازنة والاتجاه في تنفيذ الموازنة من خلال النظام المحاسبي اللامركزي أفقد الاستقلالية والموضوعية لهذه الأجهزة التدقيقية.

2- أجهزة التدقيق الداخلي للنظام المحاسبي اللامركزي

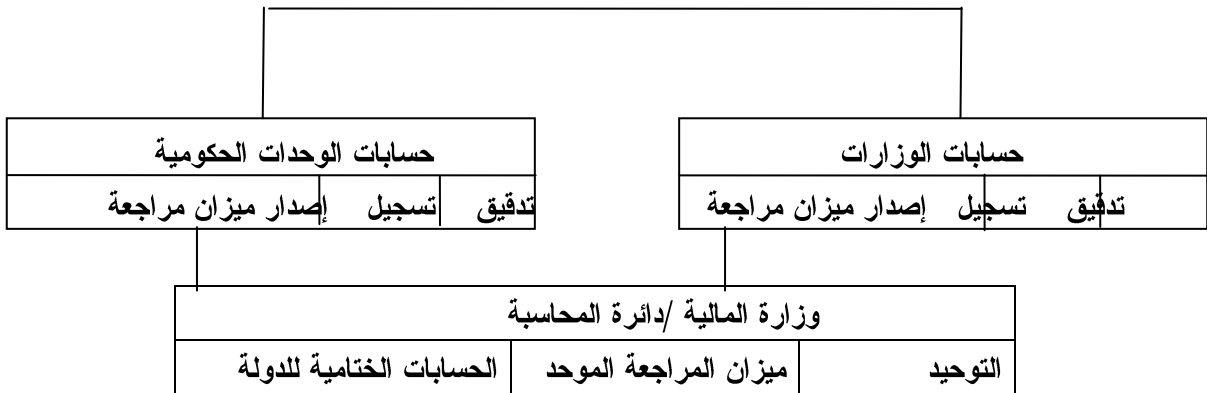
أن النظام المحاسبي اللامركزي يعتمد على فك ارتباط الوزارات والوحدات الحكومية من الناحية المحاسبية عن الخزائن المرتبطة بها ويتم ذلك بفتح حساب جاري لها يمول عن طريق وزارة المالية ومسك مجموعة دفترية متكاملة تؤدي إلى إصدار ميزان مراجعة.

بالإضافة إلى تشكيل جهاز تدقيق داخلي من ضمن تشكيلات الوحدة ليتولى القيام بالتدقيق بالنيابة عن الخزائن التي كانت تقوم بهذه المهمة في ظل النظام المركزي، وهذا ما أكدت عليه الفقرة (ب) من المادة (34) من ق. أ. م. المعدل.

« ترتبط هيئات الرقابة السابقة للصرف إدارياً بالوزارات المختصة وفنياً بمدير المحاسبات العام. وتحدد بتعليمات تصدر عن وزير المالية أسس مقومات ارتباطها الفني بمدير المحاسبات العام ».

والشكل التالي يوضح عملية الارتباط وعدم الاستقلالية لأجهزة التدقيق الداخلي في ظل النظام المحاسبي اللامركزي:

الوحدات المنفذة للموازنة العامة



ومن الشكل أعلاه يتضح بان عملية التدقيق الداخلي للتصرفات المالية التي تقوم بها الوحدات المنفذة للموازنة تكون من مسؤوليات تلك الوحدات ومن ضمن تشكيلاتها الإدارية وهذا ما يعرضها إلى الانتقاد الشديد لعدم استقلاليتها وتأثرها بالضغوط الإدارية لتمشية معاملات مخالفة في كثير من الأحيان إلى قواعد وتعليمات تنفيذ الموازنة وقد تنسתר هذه الأجهزة على المخالفات المالية مما يشجع عمليات الفساد المالي والذي يفترض بل يجب أن يوضع حد لها لكون الموازنة العامة بتخصيصاتها المالية المعتمدة وبإيراداتها المقرر جبايتها هي واجبة المراجعة من قبل وزارة المالية باعتبارها موازنة سيادية.

رابعاً الجانب التطبيقي للبحث:

تم استخدام عدد من الوسائل للحصول على المعلومات التي تعزز الجانب النظري ولاختبار الفرضيين التي تم عرضها في مستهل البحث كالآتي:

1 - زيارة بعض الوحدات في العمل الميداني وإجراء المقابلات الشخصية مع رؤساء الوحدات والعاملين في أجهزة التدقيق.

2 - تم إعداد قائمة للاستبيان المرفقة بالبحث وزعت على العاملين في بعض أجهزة التدقيق الداخلي ومعظمها ثم إرسالها وجمعها بواسطة البريد الالكتروني لتعذر الحركة للظروف الصعبة التي يمر بها القطر العراقي.

وتضمنت استمارة الاستبيان محورين: الأول فيما يتعلق بجمع معلومات عامة عن المستجيب لأسئلة الاستبيان والثاني لتحديد أهمية استقلالية التدقيق الداخلي.

أولاً - المعلومات العامة:

يؤشر الجدول رقم (1) المؤهلات العلمية للعاملين في أجهزة التدقيق الداخلي وللمشمولين بالاستبيان ويوضح أن الاختبار كان موجهاً إلى حملة شهادات البكالوريوس باعتبارها الفئة التي تكون أكثر في العمل التدقيقي، وقد شكلت هذه الفئة 73% من المجموع العام لعينة البحث ويلاحظ قلة حملة الشهادات العليا في هذه الأجهزة حيث ظهرت حملة شهادة الماجستير بنسبة فقط 1.8% وانعدام شهادة الدكتوراه من العاملين بالأجهزة التدقيقية علماً بأن الاستبيان شمل رؤساء الأجهزة التدقيقية.

جدول رقم (1)

التحصيل العلمي لعينة الاستبيان

النسبة	العدد	الشهادة
صفر%	صفر	دكتوراه
1.8%	2	ماجستير
31.8%	35	بكالوريوس / محاسبة
34.5%	38	بكالوريوس / أخرى
10.9%	12	دبلوم
15.5%	17	ثانوية
5.5%	6	دون الثانوية
100%	110	المجموع

2 - ويؤشر الجدول رقم (2)، الخبرة العملية في مجال الحسابات والتدقيق لعينة الاستبيان. ويلاحظ أن التركيز كان على الفئات الذي لديها خبرة أكثر من (8) سنوات وبلغت 67% وتعتبر هذه الفئة ذات خبرة في مجال الحسابات والتدقيق وتكون أكثر تفهماً لأهمية الاستقلالية لأجهزة التدقيق الداخلي.

جدول رقم (2)

سنوات الخبرة العملية لعينة الاستبيان

النسبة	العدد	سنوات الخبرة المهنية
20.9%	23	1-3 سنوات
18.2%	20	4-7 سنوات
26.4%	29	8-10 سنوات
34.5%	38	أكثر من 10 سنوات
100%	110	المجموع

3 - ومن الجدول رقم (3) يلاحظ أن عدد الدورات المحاسبية قد شكلت نسبة 54% والتدقيقية 28.8% والخرى بنسبة 17.2% وبالمجموع للدورات المحاسبية والتدقيقية يشكل (43) دورة ويكون حصة كل فرد من عينة الاستبيان 0.39 دورة، وهذا يمثل ضعف كبير وخلل في تأهيل المدققين والتعليم المستمر المطلوب لرفع كفاءتهم المهنية حيث لم يشمل أكثر العاملين بأي دورة خلال فترة عملهم.

جدول رقم (3)

عدد الدورات لمنتسبي أجهزة التدقيق لعينة الاستبيان

النسبة	العدد	نوع الدورة
54%	28	محاسبية
28.8%	15	تدقيقية
17.2%	9	أخرى
100%	52	المجموع

ثانياً: أهمية استقلالية أجهزة التدقيق الداخلي:

يوضح الجدول رقم (4) في أدناه النسب المئوية لإجابات العينة حول أسئلة الاستبانة التي أعدت لبيان أهمية استقلالية أجهزة التدقيق .

جدول رقم (4)

النسب المئوية لإجابات عينة الاستبيان.

الأسئلة	اتفق تماماً	اتفق إلى حد ما	لا أوافق
1 يحتاج المدقق الداخلي للاستقلالية التامة لأداء عمله	90%	10%	صفر%
2 ضرورة ارتباطه بوزارة المالية إدارياً وفنياً.	58%	30%	12%
3 ارتباطه بالوزارة المختصة إدارياً وفنياً	30%	33%	37%
4 ارتباطه بالوحدة إدارياً وفنياً	17%	28%	55%
5 ارتباطه بالوزارة المختصة إدارياً وبوزارة المالية فنياً	38%	17%	45%
6 يحتاج التدقيق الداخلي إلى عناصر مؤهلة بخبرة لا تقل عن سنتين في العمل الميداني	59%	21%	20%
7 يعين بمهام التدقيق الداخلي خريجي أقسام المحاسبة حصراً	53%	22%	25%
8 يعين بمهام التدقيق الداخلي حملة البكالوريوس كحد أدنى	45%	50%	5%
9 يعين بمهام التدقيق حملة الشهادة المهنية بالمحاسبة حصراً	61%	20%	19%
10 ضرورة من يعين في أقسام التدقيق أن يكون من العاملين في أقسام الحسابات سابقاً لمدة لا تقل عن سنتين	82%	10%	8%
11 ضرورة إلحاق من يعين في التدقيق الداخلي بدورات تدريبية خاصة قبل المباشرة بالعمل	69%	22%	9%

12	يحتاج المدقق الداخلي إلى التعليم المستمر في أداء عمله في ضوء العناية المهنية المعقولة	78%	13%	9%
13	ضرورة وجود معايير خاصة للتدقيق الداخلي يسترشد بها المدقق.	31%	40%	29%
14	وجوب أن يكون هناك تعليمات أو تشريع ينظم عمل المدقق الداخلي	54%	31%	15%
15	أن لا يتم تعيين رؤوساء أجهزة التدقيق الداخلي أو معاقبتهم أو إنهاء خدماتهم إلا بموافقة وزارة المالية	62%	29%	9%
16	تؤثر الاستقلالية بدرجة كبيرة للحد من الفساد المالي	81%	12%	7%
17	ترفع الاستقلالية من مستوى الأداء في الوحدات الحكومية باستخدام التخصيصات المعتمدة وجباية الموارد المستحقة.	51%	15%	34%

ومن تحليل نتائج الاستبانة تبين ما يأتي:

1 - أن 90% من أفراد العينة يتفقون تماماً مع حاجة المدقق الداخلي للاستقلالية التامة لأداء عمله وهذه النسبة تعد أعلى نسبة بلغت نتيجة الاستبيان وهذا ما أكدت عليه جميع المعايير الخاصة بالتدقيق الداخلي.

2 - فيما يخص ارتباط أجهزة التدقيق الداخلي ولأسئلة (2-5) من استمارة الاستبانة اتفق تماماً تماماً 58% واتفق إلى حد ما 30% أي 88% تؤيد ارتباط المدقق الداخلي بوزارة المالية إدارياً وفنياً وتراجعت نسبة التأييد للارتباطات الأخرى المبينة في استمارة الاستبيان.

3 - وبالرجوع إلى الأجوبة عن الأسئلة (6-10) من استمارة الاستبانة والخاصة بالتحصيل العلمي والمهني للمدقق الداخلي لاحظنا:

أ - أن أعلى نسبة اتفقت تماماً هي 82% على أن يعين في أقسام التدقيق الداخلي من لديه خبرة لا تقل عن عامين في العمل بالمجال المحاسبي وهذا طبعاً يعطي ثقة كبيرة في العاملين في أجهزة التدقيق الداخلي ويمنحهم مؤهلات مهنية لأداء عملهم وعزز ذلك النسبة الواردة في السؤال السادس عن الخبرة في العمل الميداني حيث بلغت 59%.

ب - أما أجوبة الأسئلة 7، 8، 9 فقد أشارت إلى اتفاق تام بتعيين حملة الشهادة المهنية بالمحاسبة في أجهزة التدقيق الداخلي وبلغت نسبة الاتفاق التام 61% و 20% اتفاق إلى حد ما

وبالتأكيد هذا يعطي مؤشر على أن المهنيين هم الأكفء في مجال التدقيق إلا أن هذه المهمة قد يكون تنفيذها صعب للغاية وذلك لصعوبة توفير الأعداد التي يتطلبها العمل التدقيقي في وحدات الدولة اتجاه المغريات التي يقدمها القطاع الخاص لمثل هذه الفئات.

4 - وأيدت عينة الاستبانة بالأجوبة على السؤالين 11 و 12 ضرورة إلحاق من يعين حديثاً في التدقيق الداخلي بدورات تدريبية خاصة قبل المباشرة بالعمل وبنسبة 69% وبنسبة 78% أبدت الحاجة إلى التعليم المستمر.

5 - لم يحصل السؤال (13) الخاص بالمعايير الخاصة للتدقيق الداخلي على اتفاق حيث بلغت النسبة 31% فقط وهذا مؤشر على ضعف الثقافة المحاسبية لعينة الاستبانة العاملة في أجهزة التدقيق في القطاع الحكومي في حين حصل الجواب على السؤال (14) على نسبة 54% اتفاق تام و 31% اتفاق إلى حد ما بوجوب وجود تشريع أو تعليمات لعمل المدقق الداخلي.

6 - جاءت الأجوبة للأسئلة 15 ، 16 ، 17 بمؤشرات ايجابية بتأييد الاستقلالية للمدقق الداخلي عن الوزارات والوحدات الحكومية مما يؤثر على الحد من الفساد المالي والذي حصل على نسبة 81% باتفاق تام و برفع مستوى الأداء للوحدات الحكومية والذي حصل على نسبة 51%.

خامساً - الاستنتاجات والتوصيات

- 1 - ضرورة منح أجهزة التدقيق الداخلي للوزارات والوحدات الحكومية العاملة على تنفيذ الموازنة العامة الاستقلال الإداري والفني التام ويضمن ذلك بتشريع وتعديل النص القانوني للفقرة (ب) من المادة (34) من قانون أصول المحاسبات المعدل ليصبح كالآتي:
«يرتبط رؤساء هيئات التدقيق الداخلي إدارياً وفنياً بمدير عام دائرة المحاسبة وتحدد بتعليمات تصدر عن وزير المالية أسس ومقومات ارتباطها الإداري والفني».
إن المقترح أعلاه لا يشكل عبئاً على وزارة المالية حيث يكون فقط ارتباط رؤساء الهيئات وذلك ما يؤيده نتيجة الاستبيان للإجابة على السؤال الثاني ونسبة 88%.
- وعلی أن يبقى العاملين في أجهزة التدقيق الداخلي من ضمن الجهاز الإداري للوزارة أو الوحدة المختصة وتعمل تحت إشراف رئيس الهيئة المرتبط إدارياً وفنياً بوزير المالية.
- 2 - الاهتمام بتدريس مادة التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي ضمن مادة المراجعة في أقسام المحاسبة للكليات والمعاهد المتخصصة بهدف الحصول على مخرجات مؤهلة علمياً تدعم سوق العمل للمدققين الداخليين.
- 3 - ضرورة إعادة النظر في الممارسات المهنية المطبقة حالياً من قبل أجهزة التدقيق الحكومية في الوحدات المختلفة والتركيز على:
أ - اعتماد التدقيق الداخلي كوظيفة ذات قيمة مضافة للوحدات أكثر من كونها أجهزة إدارية لها مهام محددة.
- ب - خدمة متصلة توفر للوحدة بصورة خاصة وللدولة بصورة عامة وسائل التأكيد والاطمئنان لعمليات التصرف بالمال العام والاستشارة لجانب التدقيق المالي والإداري.
- 4 - منح الحوافز المالية والمعنوية للعاملين بهذه الأجهزة لضمان استمرار الكفاءات المؤهلة والخبرات المتميزة في العمل، وجذب أصحاب الشهادات المهنية في المحاسبة للعمل في هذا المجال ولما له ضرورة لدعم عملية التدقيق الداخلي وأشر ذلك عند الإجابة على الأسئلة 7، 8، 9 في استمارة الاستبيان ونسبة 81%.
- 5 - الاهتمام بإلحاق المعينين حديثاً بدورات تدريبية متخصصة قبل مباشرتهم بأعمالهم ويعتمد ذلك كشرط أساسي في العمل بالتدقيق الداخلي.
- 6 - التركيز على التعليم المستمر للمدققين لأداء وتحسين عملهم في ضوء العناية المهنية المعقولة.

7 – بالنظر للمؤشرات العامة بخصوص الفساد المالي في تنفيذ الموازنة العامة للدولة فإن الأمر يتطلب التكثيف والتسريع والبحث المستمر في تطوير أجهزة التدقيق الداخلي واعتبارها صمام الأمام الذي يمنع ويحد من حجم الخسائر التي تتحملها الموازنة.

مصادر البحث:

* – الغربان، فاطمة صالح مهدي، «مشكلات التدقيق الداخلي في القطاع التعليمي – دراسة ميدانية في كليات الجامعة المستنصرية». رسالة ماجستير – كلية الإدارة والاقتصاد – الجامعة المستنصرية – العراق – 2003.

* – الغسرة، محمد «الإفصاح في التقارير المالية بين النظرية والواقع»، مجلة المستثمرون العدد (20) لسنة 2003.

* – الاونكتاد Untad «المبادئ الأساسية للتدقيق»، المنهاج الدولي الذي أقره بمؤتمر الأمم المتحدة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 2001.

* – الطحان، صبيح، «أصول التدقيق الحديث» – الجزء الثاني – مطبعة الزمان – العراق.

* – جمعة، أحمد حلمي، «إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي: دراسة تحليلية»، المجلة العربية للعلوم الإدارية – مجلس النشر العلمي – الكويت، المجلد (13) العدد (1) لسنة 2006.

* – دهمش، نعيم حسني، «المراقبة الداخلية والرقابة المالية العليا». مجلة دراسات – مجلد (12) العدد (5)، 1985.

* – تقرير رقم (5) «وضع ميزانية شفافة للعراق – مشروع مراقبة إيرادات العراق» – معهد المجتمع المفتوح – نيسان – 2004.

* – عبد الكريم، حسن وعلي كاظم، كريمة «المناخ التنظيمي لأجهزة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية وأثرها في استقلاليتها».

مجلة كلية الإدارة والاقتصاد – الجامعة المستنصرية، العدد 47 سنة 2003.

* – قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 وتعديلاته.

قانون الموازنة الفيدرالية للعراق لسنة 2004.

قانون الموازنة الفيدرالية للعراق لسنة 2005.

قانون الموازنة الفيدرالية للعراق لسنة 2006.

قانون الموازنة الفيدرالية للعراق لسنة 2007.

* – ورقة بحثية «التدقيق الداخلي في إطار حركة الشركات» المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي، القاهرة / 24-26 / 2005/9.

* – ندوة التدقيق الداخلي بين التشريع النظري والتطبيق العملي – مسقط 26-28/2/2005.

Boynton, William C. et al, "modern Auditing" 7th ed, USA, John Wiley & Sons, 2001.

* _ Kell, Walter G. Boynton, William C. Zigler, Richard E., «Modern Auditing», Third ed., U.S.A., John Wiley & Sons, 1986.

Loeb, Stephen E, "the Auditor – Firm Conflict of interests: tis implications for independence: a comment" Accounting review, October, 1975 Stevens, Jeff. "the progressive Audit"

Quality progress, Milwaukee: March 2006, vol, 39, iss, 3, pg 89

Schaefer, Arthur gross & Ethics education, employee relation law journal – new York: summer 2006 – vol 32, iss 1, p61

ملحق - استمارة الاستبيان

السادة المحترمون:

إن الاستمارة التي بين يديكم مخصصة لواقع التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة العامة في العراق. ويهدف الاستبيان إلى معرفة حقيقة ما يجب أن يكون عليه التدقيق الداخلي من حيث العاملين (المدققين) والارتباط لبيان أهمية الاستقلالية ولما يخدم تنفيذ الموازنة العامة الفيدرالية للعراق بحجم مصروفاتها وإيراداتها التقديرية والتي بلغت في سنة 2007 - للمصروفات 51727.4 مليار دينار عراقي ولالإيرادات مليار دينار عراقي. ومن أجل المحافظة على التنفيذ الصحيح والسليم والبعيد عن الفساد المالي ومنعه من قبل أجهزة التدقيق المذكورة.

إن الباحثان يطمحان في الحصول على قدر من الدقة في الإجابة من خلال الخبرة العلمية والعملية التي يتمتعون بها خدمة للبحث العلمي.

استمارة الاستبيان

يرجى وضع إشارة [×] للإجابة المناسبة.

دكتوراه ☐ ماجستير ☐ بكالوريوس/محاسبة ☐ بكالوريوس/أخرى ☐

دبلوم ☐ ثانوية ☐ دون الثانوية ☐

2 - سنوات الخبرة العملية:

1-3 سنوات ☐ 4-7 سنوات ☐ 8-10 سنوات ☐ أكثر من (10) سنوات ☐

3 - عدد الدورات التدريبية:

محاسبية ☐ تدقيقية ☐ أخرى ☐ لا توجد ☐

ثانياً - أهمية الاستقلالية والمؤهلات المطلوبة:

لا أتفق	اتفق إلى حد ما	اتفق تماماً	الأسئلة	
			1 يحتاج المدقق الداخلي للاستقلالية التامة لأداء عمله	
			2 ضرورة ارتباطه بوزارة المالية إدارياً وفنياً.	
			3 ارتباطه بالوزارة المختصة إدارياً وفنياً	
			4 ارتباطه بالوحدة إدارياً وفنياً	
			5 ارتباطه بالوزارة المختصة إدارياً وبوزارة المالية فنياً	
			6 يحتاج التدقيق الداخلي إلى عناصر مؤهلة بخبرة لا تقل عن سنتين	
			في العمل الميداني	
			7 يعين بمهام التدقيق الداخلي خريجي أقسام المحاسبة حصراً	
			8 يعين بمهام التدقيق الداخلي حملة البكالوريوس كحد أدنى	
			9 يعين بمهام التدقيق حملة الشهادة المهنية بالمحاسبة حصراً	
			10 ضرورة من يعين في أقسام التدقيق أن يكون من العاملين في أقسام	
			الحسابات سابقاً لمدة لا تقل عن سنتين	
			11 ضرورة إلحاق من يعين في التدقيق الداخلي بدورات تدريبية خاصة	
			قبل المباشرة بالعمل	
			12 يحتاج المدقق الداخلي إلى التعليم المستمر في أداء عمله في ضوء	
			العناية المهنية المعقولة	
			13 ضرورة وجود معايير خاصة للتدقيق الداخلي يسترشد بها المدقق.	
			14 وجوب أن يكون هناك تعليمات أو تشريع ينظم عمل المدقق الداخلي	
			15 أن لا يتم تعيين رؤساء أجهزة التدقيق الداخلي أو معاقبتهم أو	
			إنهاء خدماتهم إلا بموافقة وزارة المالية	
			16 تؤثر الاستقلالية بدرجة كبيرة للحد من الفساد المالي	
			17 ترفع الاستقلالية من مستوى الأداء في الوحدات الحكومية باستخدام	
			التخصيصات المعتمدة وجباية الموارد المستحقة.	

.....

.....

.....