

تأثير معايير التدقيق الدولية في الحد من المخالفات المالية في الوحدات الخدمية الحكومية

The effect of international auditing standards in limiting financial violations in government service

م . د. دجلة عبد الحسين عبد
م . م. نادية شاكر حسين
م . د. ميعاد حميد علي
جامعة بغداد/ كلية الادارة والاقتصاد
جامعة بغداد/ كلية الادارة والاقتصاد
جامعة بغداد/ كلية الادارة والاقتصاد

المستخلص :

هدف البحث الى اظهار أهمية معايير التدقيق الدولية وتأثير ذلك في الحد من حدوث المخالفات المالية في الوحدات الخدمية الحكومية وكيفية التصدي لها ، لقد اعتمد البحث المنهجين الوصفي التحليلي والاستقرائي، ففي المنهج التحليلي تم تصميم نموذج استبانة وتوزيعها على المدققين الداخليين في بعض الوحدات الحكومية التابعة لوزارة الصحة، كما تم استخدام الاساليب الاحصائية الملائمة التي أظهرت مدى الفهم العام لعلاقة المدقق الداخلي بالمعايير الدولية وتأثير ذلك في الحفاظ على المال العام ودور المدقق الداخلي في كشف المخالفات المالية وتحديد مخاطرها والتصدي لها بوضع اجراءات شاملة لمكافحتها ، وقد توصل البحث الى العديد من الاستنتاجات اهمها (1) لا تعد المخالفة اختراق القوانين والاهمال والتقصير فقط وانما عد الديوان الامتناع عن الرد على اعتراضاته وملاحظاته مخالفة ايضا (2) اكدت عينة البحث على انها لا تطبق المعايير الدولية للتدقيق .اما اهم التوصيات فهي (1) من الضروري التوجه الى تطبيق المعايير الدولية لضمان تقدم أنشطة التدقيق بجودة عالية كما يجب ان يتم وضع معايير للمدقق الداخلي لتمكنه من تحديد المخالفات المالية وتقديم المشورة والنصح للادارة العليا للتصدي لها (2) ضرورة الاجابة على ملاحظات واعتراضات ديوان الرقابة المالية حيث ان التأخر والمماطلة في الاجابة تعد مخالفة ايضا .

الكلمات الرئيسية للبحث : معايير التدقيق الدولية – المخالفات المالية

Abstract

The aim of the research is to show the importance of international auditing standards and the effect of this in reducing the incidence of financial irregularities in government service units and how to address them. The research adopted the descriptive, analytical and inductive approaches. In the analytical approach, a questionnaire model was designed and distributed to internal auditors in some of the subordinate government units. For the Ministry of Health, appropriate statistical methods were used that showed the extent of the general understanding of the internal auditor's relationship with international standards and the impact of this on preserving public money and the role of the internal auditor in detecting financial irregularities, identifying their risks and addressing them by developing comprehensive measures to combat them. The research has reached many conclusions, the most important of which are 1) The violation is not only a breach of laws, neglect or negligence, but rather the Bureau considered to refrain from responding to its objections and remarks in violation as well 2) The research sample confirmed that it does not apply international auditing standards. The most important recommendations are 1) It is necessary to address To the application of international standards to ensure the progress of audit activities in a high quality, and standards must be set for the internal auditor to enable him to identify financial irregularities and provide advice and advice to higher management to address them 2) The need to answer the observations and objections of the Board of Supreme Audit, as delay and procrastination in answering is also a violation.

المقدمة :

لقد حظيت مهنة التدقيق الداخلي باهتمام متزايد نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في تحقيق التقدم والنمو على صعيد الوحدات الاقتصادية والمجتمع بشكل عام، فهي تمتد الأطراف المختلفة بمعلومات ذات مستوى مناسب من الموثوقية والتي تعد مدخلا أساسيا في عملية صنع القرارات، وعلى الرغم من النظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالاستمرارية والتراكم المعرفي، إلا أنها وبحكم تشعبها نتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم الوحدات الاقتصادية فقد تزايدت الحاجة إليها، وكان لا بد من وضع إطار نظري يحكمها ، لذا أصدر معهد المدققين الداخليين IIA في الولايات المتحدة الأمريكية معايير للإداء المهني وهي المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والتي تمثل الإطار المنظم لعمل وممارسات وظيفية التدقيق الداخلي، وفي الوقت نفسه تعد أساسا لتقييم فاعليتها نظرا لما توفره هذه المعايير من إرشادات وتوجيهات لنشاط المدققين الداخليين، وتوضح كيفية قيامهم بالوفاء بمسؤولياتهم المهنية بما يضمن تحقيق أهداف وظيفة التدقيق الداخلي التي تنفذ بواسطة أفراد من داخل الوحدة وفي بيئات مختلفة ومتعددة الاشكال والتي تختلف في الهدف والحجم والهيكل التنظيمي ، وعليه فإن المعايير تعد من المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور وناجح .

المبحث الاول – منهجية البحث

أولا – مشكلة البحث :

ان المناداة بالاصلاح الاقتصادي لم تأت من فراغ وانما من واقع يدل على ان الوحدات الاقتصادية في العراق والحكومية منها بالذات تعاني تدهورا في الأداء المالي مما يستدعي القيام بالدراسات الميدانية اللازمة لجمع البيانات وتحليل المعطيات حول ممارسات التدقيق الداخلي في هذه الوحدات وإستقرارها بشكل علمي و واقعي وإقتراح الحلول الملائمة بما يؤدي إلى تفعيل دور المدقق الداخلي وتحسين مساهمته في مكافحة ومواجهة حدوث المخالفات المالية ، ومن هنا برزت مشكلة البحث في بيان الحاجة إلى قياس فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال التعرف على مدى إلتزام هذه الوحدات بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين كأداة لتقييم أدائها في ظل عدم وجود معايير محلية يسترشد بها في مجال التدقيق الداخلي .

ثانيا – أهداف البحث :

ان أهداف البحث تتبلور فيما يأتي :

- 1- التعرف على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA .
- 2- بيان مدى التزام موظفو التدقيق الداخلي بالمعايير الدولية لتفعيل دورهم ومساهماتهم في التصدي لمواجهة المخالفات المالية .

ثالثا – أهمية البحث :

تتميز أهمية البحث في النقاط الآتية :

- 1- أعتمد البحث المدخل المعيارى في تقييم الأداء ، بأخذ المعايير الدولية للتدقيق الداخلي كأساس للمقارنة مع الواقع العملي .
- 2- تكمن أهمية البحث في كون كفاءة المدقق والتزامه بالمعايير الدولية تشكل ركنا أساسيا للحفاظ على المال العام بشكل فعال .

رابعا – فرضية البحث:

يمكن أن نحدد الفرضيات الأساسية للبحث لتكون منطلقا لنا في دراسة وتحليل بيانات ومعطيات الاستبانة للإجابة عن التساؤل المتعلق بمشكلة البحث وتحقيق أهدافه من خلال الفرضيات الآتية :

- الفرضية الاولى :- مدى التزام المدققين الداخليين بالحكوميين بمعايير التدقيق الداخلي الدولية عند اداء عملية التدقيق.
- الفرضية الثانية :- مدى التزام المدققين الداخليين بالحكوميين بالمقاييس النوعية والخاصة بمعايير الاداء للتدقيق الداخلي .
- الفرضية الثالثة :- لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعملية التدقيق الداخلي الدولية في ظل معايير التدقيق للوحدات الحكومية الخدمية .

خامسا - منهجية الدراسة:

لقد تم استخدام المدخل الاستقرائي في دراسة وتحليل مشكلة البحث التي ركزت على مهنة لها دور مهم في واقع الوحدات الاقتصادية بشكل عام والحكومية بشكل خاص وهي مهنة التدقيق الداخلي ومدى التزامها بالمعايير الدولية ، وكذلك تم استخدام المدخل الوصفي التحليلي لدراسة مجتمع البحث المتمثلة في دائرة التدقيق الداخلي في عدد من الوحدات الحكومية التابعة الى وزارة الصحة .

سادسا - أساليب جمع البيانات:

تم الاعتماد في عملية جمع البيانات على نوعين من الأدوات وهما :

- 1-الاعتماد على البحوث الحديثة والكتب والدوريات والرسائل والاطاريح في اغناء الجانب النظري من البحث وذلك بجمع البيانات والمعلومات لتحديد الإطار النظري للدراسة .
- 2-الأستعانة باستمارة الاستبانة لغرض التعرف على آراء أصحاب المهنة من موظفي التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية عينة البحث .

المبحث الثاني : مدخل مفاهيمي لمعايير التدقيق الداخلي

أولاً - مفهوم التدقيق الداخلي :

لقد تعددت المفاهيم والآراء حول تعريف التدقيق الداخلي فقد عرف بأنه نشاط استشاري وتأكيد موضوعي مستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات الوحدة الاقتصادية وهو يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال تقديم منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات الإدارة والرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر (IPPF، 2019: 2)، أما الاتحاد الدولي للمحاسبين فقد عرفه بأنه (كافة السياسات والاجراءات التي تتبناها ادارة الوحدة لمساعدتها قدر الامكان في الوصول الى هدف الادارة وهو ادارة العمل بشكل منظم وكفوء، والمتضمنة الالتزام بسياسات الادارة وحماية الاصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ واكتمال السجلات المحاسبية واعداد المعلومات المالية الموثوقة في الوقت المناسب) (IFAC ، 2001: 214)، وعرف أيضاً بأنه كل أنظمة الرقابة المالية وغيرها التي تضعها الادارة للقيام بأعمال المشروع بطريقة منظمة وفاعلة لضمان التمسك بالسياسات الادارية وحماية الموجودات وتأمين اكتمال ودقة السجلات (النونو، 2009: 45)، ويتسم عمل المدقق الداخلي بالتنوع حسب نوع نشاط الوحدة التي يعمل فيها ، وحتى يؤدي المدقق الداخلي عمله على نحو فعال ، ينبغي أن يكون مستقلاً عن الوظائف التنفيذية داخل الوحدة التي يعمل فيها ، ولكنه لا يستطيع ان يكون محايداً بشكل كامل مادام تربطه بها علاقة عمل ، فهو يقوم بامداد الادارة بالمعلومات الهامة التي تفيد في اتخاذ القرارات التشغيلية ، ولا يمكن للمستخدمين من خارج الوحدة الاقتصادية الاعتماد على المعلومات الخاصة بالمدققين الداخليين بسبب افتقارهم للحياد ، وهذا هو الاختلاف الاساسي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي (آرينز ولوبك، 2005: 27) . ولكي يقوم المدقق الداخلي بمهامه ينبغي له التمسك بالمبادئ الآتية : (IIA:2013,2)

- 1-النزاهة : إن نزاهة المدققين الداخليين تؤسس الثقة وبالتالي توفر الأساس للاعتماد على حكمهم.
- 2-الموضوعية : يُظهر المدققون الداخليون أعلى مستوى من الموضوعية المهنية في تقييم وإبلاغ المعلومات حول النشاط أو العملية قيد الفحص ، فهم يقومون بإجراء تقييم متوازن لجميع الظروف ذات الصلة غير متأثرين بشكل غير ملائم بمصالحهم الخاصة أو بآخريين عند اصدار الأحكام.
- 3-السرية : ينبغي أن يحترم المدققون الداخليون قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها ولا يقومون بالكشف عنها دون تخويل قانوني.
- 4-الكفاءة : يطبق المدققون الداخليون المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة لأداء خدمات التدقيق الداخلي .

ثانياً – مفهوم معايير التدقيق الدولية

المعايير هي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق (حمد، 2013:341) فالمقصود بالمعايير هي درجة الجودة المقبولة والمطلوبة من المدقق عند تنفيذه لاجراءات التدقيق التي يطبقها والاهداف التي يخطط للوصول اليها ، فهي تمثل إرشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية ، وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد ومتطلبات التقرير وأدلة التدقيق (أرينز ولوبك، 2005: 40) ، وعليه فان معايير التدقيق هي مستويات للأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من المحددات التي تضبط عملية التدقيق وتحدد الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه ، وان لمهنة التدقيق حالها حال باقي المهن مسؤوليات وواجبات ومحددات توطر وتحدد عمل المدقق ، ولعل المعايير هي التي تحدد المسؤوليات والواجبات في اية مهنة مهما كانت وفي التدقيق نجد بأن معايير أو قواعد التدقيق المتعارف عليها او المقبولة قبولاً عاماً (Generally Accepted Auditing Standards) والتي يرمز لها اختصاراً بالرمز (GAAS) ، هي التي تحدد وتبين مواصفات ومسؤوليات وواجبات المدقق وتعد المرشد للقضاء والمحاكم وللممارسين لمهنة التدقيق وكذلك للدارسين والباحثين في علم التدقيق، وللمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سبق في هذا المجال كونه اول من عمل على وضع معايير أداء عامة للتدقيق سنة 1954 ضمن كتيب صادر بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" والذي تضمن معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) (الدوري، 2010: 22)

ثالثاً – معايير التدقيق الداخلي:

ان المعايير كانت محل اهتمام من قبل الجمعيات والمعاهد العلمية والمهنية المهمة بمهنة التدقيق ولعل أبرز المحاولات في هذا الاتجاه هو ما قدمه مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي IIA (عثمان، 1999: 21) ، فقد عرف هذا المجلس المعيار بأنه " اعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي ، أما معايير التدقيق الداخلي فقد عرفها بانها " المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي " (IIA : 2004, 8) ، وهي التي يعتمد عليها في الحكم على أداء المدقق ونوعية العمل المنجز وبالتالي فهي توفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق لأنها تمثل المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق الداخلي والتي ينبغي على المدققين الداخليين الالتزام بها عند أداء مهامهم المختلفة (النونو، 2009: 50) ، ولقد أسهمت الهيئات والمعاهد المختصة في تطوير دور التدقيق الداخلي في حماية أموال الوحدة من الضياع والسرقة الى فحص وتقييم أوجه النشاط المختلفة والمساعدة في تحقيق الترشيح الاقتصادي وتجنب الضياع والاسراف في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة ، ومن مظاهر ذلك التطور اصدار المعايير والارشادات للممارسات المهنية لمهنة التدقيق الداخلي (الجوهري، 1999: 303) ، وقد صنفت هذه المعايير الى ثلاث مجموعات رئيسية يمكن تلخيصها (أرينز ولوبك، 2005: 41) كالآتي:

المعايير العامة أو الشخصية : General or Personal Standards

1- أن يتم اداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق .

2- أن يتوافر في المدقق خلال مراحل العمل كافة حياد في الاتجاه الذهني .

3- ممارسة العناية المهنية اللازمة عند أداء التدقيق واعداد التقرير .

معايير العمل الميداني : Standards of Field Work

1- أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والاشراف عليهم على نحو ملائم .

2- التوصل الى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة ، توقيت ، ومدى الاختبارات التي ينبغي القيام بها .

3- الحصول على الادلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وارسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل الى رأي في القوائم المالية محل التدقيق .

معايير التقرير : Standards of Reporting

- 1- أن يحدد التقرير ما اذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- 2- أن يذكر في التقرير حالات الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة .
- 3- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق يعد الافصاح والشفافية بالقوائم المالية كافياً .
- 4- أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه الاجمالي في القوائم المالية ، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم ابداء الرأي ، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الاجمالي في القوائم المالية، ينبغي أن يذكر بالتقرير الاسباب وراء ذلك . وعندما يقتزن اسم المدقق بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير ينبغي ان يحدد في التقرير على نحو قاطع اشارة الى طبيعة عمل المدقق والى درجة مسؤوليته .

رابعاً - أهمية معايير التدقيق الداخلي:

تعد معايير التدقيق الداخلي ذات أهمية لأطراف عدة وهي : (النونو، 2009: 53)

- 1- تعد معايير التدقيق ضرورية للمدققين الداخليين كونها تضع المبادئ الاساسية التي ينبغي أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم لكي يحققو الهدف من وجودهم .
- 2- تعد ضرورية للإدارة ، لأن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون سيمكن الادارة من الاعتماد على التقارير المقدمة لها من قبلهم في اتخاذ القرارات الملائمة .
- يعد وجود معايير تدقيق يلتزم بها المدققون الداخليون ضروري بالنسبة للمدقق الخارجي لأنها تطمئنه على كفاءة وموثوقية عملهم.

المبحث الثالث - المخالفات المالية ودور المعايير الدولية في الحد منها :

أولاً : مفهوم المخالفة المالية

لقد عرفت المخالفة المالية بأنها (مجمل الانحرافات المالية عن القواعد والاحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي في الدولة والتي تؤدي الى المساس بالمال العام سواء تمت عن طريق الفعل أو الامتناع) (الكروي ، 2015: 30) ، أما عن مفهوم المخالفة المالية كما ورد في قانون ديوان الرقابة المالية رقم (6) لسنة 1995 حيث نصت المادة (10) منه (مشكور و كريم ، 2019: 5) ، وقانون الرقابة المالية (31) لسنة 2011 المادة (2) على أن التصرفات الآتية تعد مخالفات مالية وهي : (عداي، 2013: 11)

- 1- خرق القوانين والأنظمة والتعليمات عند اعداد البيانات المالية .
- 2- الاهمال أو التقصير الذي يؤدي الى الضياع أو الهدر في الاموال أو الاضرار في الاقتصاد الوطني .
- 3- الامتناع عن الرد على رسائل ديوان الرقابة المالية أو اعتراضاته أو ملاحظاته وكذلك التسويف أو التأخير غير المبرر في الرد خلال المدة المحددة .

وكذلك فان المقصود بالمخالفة المالية هو كل فعل أو ترك متعلق بالأنفاق و الجباية من الأموال العامة جرى على خلاف ما تقتضيه الأحكام العامة والقواعد القانونية والحسابية النافذة أو على نحو يضر بالخزينة العامة ، ولقد عد القانون حالات التعمد في خرق القوانين والأنظمة والتعليمات أو أخفاء البيانات المالية والتي ينبغي من ورائها تحقيق مقاصد شخصية من اخطر أنواع المخالفات ، لان الموظف بهذه الحالة لا يتحلى بشروط وأخلاقيات المهنة والذي من واجبه الحفاظ على أموال الدولة وحماية مصالح المواطنين ، وكذلك فان القانون يعد الاهمال والتقصير في أداء الوظيفة من المخالفات المالية التي تتسبب في الهدر والضياع للمال العام (الكروي ، 2015: 45) ، ويصعب إيجاد تعريف جامع و شامل للمخالفة المالية، لا سيما مع اتساع حجم استخدام الدولة للأموال العامة غير أنه يمكن اعتبار المخالفة المالية على أنها الأفعال التي تشكل خرقاً للأحكام التشريعية أو

التنظيمية المتعلقة سواء بتنفيذ عمليات الإيرادات أو النفقات أو بأدارة الأموال العامة أو الوسائل المادية والحقوق العقارية أو المنقولة المملوكة للدولة، الأمر الذي يشكل ضرراً للمصلحة العامة، كما يمكن في بعض التشريعات المالية اعتبار كل عرقلة غير مبررة لأعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية في حكم المخالفات المالية، وذلك لكونها تنتافي والأهداف التي من أجلها أنشئت هذه الأجهزة (أربوساي، 2020 : 273) .

ان اخلال الموظف العام بواجبات وظيفته أو خروجه على مقتضياتها يشكل جريمة يحق للأدارة العليا مساءلته عنها أمام سلطة التأديب المختصة ، وهناك من المخالفات التي توصف بأنها مخالفات إدارية كتأخير الموظف عن مواعيد العمل الرسمية أو تراخيه في الرد على معاملة عادية ليست لها أية انعكاسات مالية ، فإن هناك من المخالفات ما قد يتعذر وصفها ، ولا يسوغ عندئذ اعتبار المخالفة مالية متى كان لها أي أثر مالي ، وإلا اتسعت دائرة هذه المخالفات إلى الحد الذي يمكن معه أن تستغرق معظم المخالفات الإدارية ، إذ يندر أن تقع مخالفة دون أن يترتب عليها ضرر مالي يصيب الدولة أيا كان مقداره سواء بطريق مباشر أو غير مباشر عاجلا أو آجلا (الجهمي، 2014: 4) .

ثانياً: الأسباب التي تؤدي إلى وقوع المخالفات المالية

إن تحديد أسباب المخالفات المالية يساعد في إيجاد الحلول لها واتخاذ الإجراءات اللازمة للحد منها، ومن ضمن هذه الأسباب نذكر ما يأتي : (أربوساي، 2020 : 277)

- 1- وجود ضعف بنظم الرقابة الداخلية وعدم فعاليتها في متابعة أعمال الموظفين في مختلف مستوياتهم.
- 2- نقاط الضعف أو الثغرات في القوانين والنصوص التنظيمية أو عدم وضوحها، الأمر الذي يفتح المجال للموظف أو المحاسب العمومي للاجتهاد في فهم تلك التعليمات والعمل حسب تفسيره لها.
- 3- عدم اتخاذ عقوبات رادعة تجاه مرتكبي المخالفات المالية أو عدم وجود تصنيف وتوصيف للمخالفات أو تحديد لعقوباتها مما قد يشكل حافزاً لارتكاب المخالفات بصفة متعمدة.
- 4- عدم أداء الواجبات الوظيفية بأمانة وعناية ودقة.
- 5- عدم الالتزام بالنصوص التشريعية والتنظيمية التي تحكم استخدام الأموال العامة بسبب الجهل بها أو الخطأ في تفسيرها أو التحايل على أحكامها.

ومما سبق فإن المدقق محاط بصعوبات تواجه عمله وواجبات ومسؤوليات ملقاة على عاتقه، إذ تعمل هذه الصعوبات والمحددات على أضعاف وتقليص وتحجيم أمكانياته العملية أو الفعلية في حين تعد واجباته ومسؤولياته عبئاً على كاهله، فينبغي عليه أن يؤدي واجباته ومسؤولياته كما يجب من جهة وأن يواجه صعوبات ومحددات المهنة ويتغلب عليها بكفاءته من جهة أخرى في سبيل الحد من وقوع المخالفات المالية في بيئة عمله . (الدوري، 2010 : 29)

ثالثاً : أخلاقيات العمل في الوحدة الحكومية

تمثل الأخلاق أو الأخلاقيات (Ethics) مجموعة القيم والمعايير التي يعتمدها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد أو ما هو سيئ، بين ما هو صواب وما هو خاطئ، كما أن أخلاق المجتمع تمثل أساساً قوياً لأخلاقيات الأعمال ، ومع انتقال المجتمعات إلى عصر المعرفة ازدادت أهمية الأعمال في المجتمع بشكل كبير، وأصبحت الأمم والشعوب تتنافس بمدى قوة منظمات الأعمال فيها، وهذا الأمر يتطلب وضع فلسفة وآليات عمل منظمات الأعمال ضمن إطار أخلاقي واجتماعي ينعكس إيجابياً على مختلف فئات المجتمع ، بحيث تصبح هذه المنظمات ممثلة لنسيج اجتماعي رابط لمكوناته ويمثلها في المنافسة العالمية (بحي، 2017: 3) ويعد السبب الرئيس وراء السلوك الاخلاقي المهني رفيع المستوى في أي مهنة في أهمية توافر ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة، بغض النظر عن الفرد الذي يقدم الخدمة، وفيما يتعلق بالمدقق فمن الضروري أن يثق مستخدم القوائم المالية في الخدمات التي يؤديها بما فيها خدمة التدقيق، وقد تركز وتشجع بيئة أخلاقيات العمل في الوحدة الحكومية على السلوك الأخلاقي والممارسات الإدارية الجيدة والضوابط الرقابية الفعالة، الأمر الذي يستدعي قيام كل

جهة حكومية باعتماد قواعد السلوك المهني وإعتماد المعايير اللازمة لتوفير بيئة عمل مثالية من حيث الآداب والسلوك، وتشمل قواعد السلوك المهني في الوحدات الحكومية على معايير واضحة عن سلوك الموظفين وتصرفاتهم المقبولة، أي أنها المعايير التي تشكل القاعدة الأساسية لبيئة عمل الوحدة الحكومية والتي تدعم مكافحة الاحتيال بفعالية والتي تتطلب تدريب العاملين وتوعيتهم بشكل منتظم على أهمية السلوك الأخلاقي وتشجيع الالتزام به وتنبيه الموظفين عن احتمالية وقوع المخالفات في أماكن عملهم، ومساعدتهم في تحديد أية مخاطر فعلية أو محتملة من هذه المخالفات (عباس، 2017: 36).

رابعاً : كيفية الحد من المخالفات المالية

يمكن الحد من وقوع المخالفات المالية من خلال الإدارة العليا التي تمثل قدوة حسنة حيث يوجد اتفاق في أدبيات التنمية في العالم كله، قديماً وحديثاً، على الدور المحوري للقيادة في تحقيق نهضة الأمم والمجتمعات، فمهما توافر لدولة ما من موارد مادية ضخمة فلن يكون بمقدورها تحقيق التنمية الحقيقية من دون إدارة سليمة لهذه الموارد من خلال قيادة واعية ومخلصة ولديها رؤية، ولذلك فإن علم الإدارة يؤكد أنه ليست هناك دولة فقيرة وأخرى غنية، وإنما هناك (إدارة فقيرة وإدارة أخرى غنية)، إذ تستطيع القيادة صاحبة الإرادة والطموح والرؤية أن تستنهض هم المجتمع وأن تغرس فيه القيم الإيجابية من خلال القدوة (الكعبي، 2014: 1)، إن كل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية يرأسه مدير ويعمل معه طاقم يشكلون فريق عمل، يمارس عمليات إدارية يومية، ويتخذون العديد من القرارات المتفاوتة في أهميتها والتي لا تخلو من تأثيرات على العاملين وعلى مصلحة الوحدة بشكل عام، وبالتالي فإنها تحتاج إلى إصدار أحكام وعمل خيارات وتوزيع موارد وإنجاز أهداف، وأن مجمل هذه القضايا تقع في إطارها ممارسات ذات بعد أخلاقي واجتماعي الأمر الذي ينبغي مراعاته لكي تكون الإدارة فاعلة سواء على المستوى الإنساني والاجتماعي أو الفني (يحيى، 2017: 87)، تعد الوظيفة جزءاً ومهام ومسؤوليات، ويقوم الفرد بالوظيفة لتحقيق هدف معين وهذه الواجبات والمهام الوظيفية تتداخل مع عناصر الأخلاقيات، والسلوك الوظيفي والأخلاقي للموظف يؤثر على الوحدة التي يعمل فيها، فالسلوك غير الأخلاقي من إهمال وتسيب واستغلال للمنصب من أبرز المشكلات التي تعوق التنمية الداخلية للوحدة الاقتصادية ومن ثم الدولة ككل، لذا نصت الأنظمة الوظيفية على بعض الأخلاقيات الواجب على الموظف في الوظيفة العامة أن يتحلى بها، ويؤثر سلوك المدراء بشكل كبير على بيئة أخلاقيات العمل في الوحدات الحكومية ويرجع سبب العديد من حالات الإخفاق المؤسسي التي وقعت مؤخراً إلى السلوك الأخلاقي الضعيف الذي يتبعه المدراء، الأمر الذي ينعكس على الموظفين في مكان العمل، وإذا لم تبدي الإدارة العليا إهتمامها بالسلوك الأخلاقي، فإنه من المحتمل لدرجة كبيرة أن يرتكب الموظفون المخالفات المالية والإدارية نتيجة لشعورهم بعدم أهمية السلوك الأخلاقي الجيد في الوحدة الحكومية، وعليه فمن المهم بالنسبة للإدارة العليا في تلك الوحدة أن تمثل قدوة حسنة لجميع الموظفين عن طريق التزامها بما يأتي (الزينات، 2014: 26) :

أ- أن لا تبدي أي تساهل مع أي شكل من أشكال السلوك غير الأخلاقي، وبشكل خاص المخالفات المالية والإدارية، وذلك من خلال توفير إرشادات وسياسات توضح ذلك.

ب- أن تكون مستعدة لإتخاذ إجراءات تصحيحية حازمة، بما فيها تطبيق الإجراءات التأديبية.

ج- أن تبين أنها ستتخذ إجراءات صارمة عند اكتشاف حالات عن سوء السلوك أو الإبلاغ عنها.

ولتمكين الإدارة من تحقيق ذلك، قدم المعهد الأمريكي لمكافحة الفساد لمتخذ القرار كل ما يلزم للوقاية من الفساد والاحتيال وذلك من خلال توفير ما يأتي : (مسعود، 2015: 75)

1- شهادة مدير مؤهل لمكافحة الفساد .

2- برامج تدريبية متخصصة تستهدف متخذي القرار لتمكينهم من لعب دور فعال في الوقاية من الفساد .

3- أدوات قياس موضوعية لمعرفة احتمالية تعرض الوحدة الاقتصادية لأعمال فساد أو احتيال .

المبحث الثالث : الجانب التطبيقي

قام الباحثون بتوزيع استمارة استبانة على العاملين في وحدات التدقيق الداخلي لعدد من الوحدات الاقتصادية التابعة لوزارة الصحة ، حيث تم توزيع 65 استبانة تم جمع 60 منها وكان العدد الصالح للتحليل هو 51 استبانة ، وقد تم استخدام الوسائل الاحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لغرض تحليل اجابات العينة على اسئلة الاستبانة:-

اولا :- تحليل البيانات الشخصية

1- العمر

جدول (1) العمر لعينة البحث

اقل من 30	من 30-40	من 40-50	من 50-60	اكثر من 60
18	15	9	7	2

من خلال الجدول اعلاه يتبين ان نسبة عدد العاملين في هذه الوحدات كانت النسبة الاكبر للعاملين الذين كانت اعمارهم اقل من 30 سنة حيث كانت النسبة 36% بينما بلغت نسبة اعمار العاملين التي تتراوح بين 30-40 سنة 29% وبلغت نسبة الاعمار بين 40-50 سنة 18% وكان نسبة العاملين التي تتراوح اعمارهم من 50-60 سنة 13% بينما حصلت الفئة الاخير والتي كانت اعمارهم اكثر من 60 سنة على نسبة 4% اعمارهم .

جدول (2) المؤهل العلمي

دبلوم عالي	بكالوريوس	دبلوم	اعدادية
5	30	10	6

من خلال الجدول اعلاه يتبين ان النسبة الاكبر كانت لحاملي شهادة البكالوريوس حيث حصلت على نسبة 59% بينما تلت ذلك حملت شهادة الدبلوم حيث حصلت على نسبة 19% بينما حصلت حملة شهادة الاعدادية على نسبة 12% واخيرا حصلت حملة شهادة الدبلوم العالي على نسبة 10% .

ثانيا تحليل اسئلة الاستبانة

تم استخدام المقياس الخماسي لاستقصاء اراء عينة البحث عن فقرات الاستبانة التي تتعلق بمعايير (الاهداف والصلاحيات ، معايير الاداء ، تبليغ النتائج) وقد كانت التحليلات لمحاو الاستبانة كالاتي :-

حصل المعيار الاول والخاص بالأهداف والصلاحيات والمسؤوليات على اوساط حسابية تراوحت بين 4.14 الى 4.50 وانحراف معياري انحصر بين 0.57 الى 1.02 ، وقد حصل المعيار الاول من هذا المحور والخاص اهداف وصلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي كما يبينه الجدول [1] على وسط حسابي لأسئلة فقراته 1.4.15, 4.27, 4.4, 4.68. على التوالي وانحراف معياري بلغ 0.59, 0.63, 0.92, 0.97, 0.91 مما يدل على استجابة عينة البحث مع حركة المقياس وعلى تشتت واضح في الاجابات

جدول (3) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمح الاول

ت	المعيار الاول الاهداف والصلاحيات والمسؤوليات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	ينبغي تحديد اهداف وسلطات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي رسميا تصادق عليه الادارة العليا	37	12	2	0	0	4.68	0.59
2	تحديد طبيعة علاقة التبعية الوظيفية التي تربط بين المدير التنفيذي الداخلي والادارة العامة للمنظمة	26	21	2	2	0	4.41	0.63
3	تحديد مسؤوليات المدقق الداخلي بتحديد نطاق انشطته	25	19	4	2	1	4.27	0.92
4	تحديد طبيعة الخدمات التي يقدمها نشاط التدقيق الداخلي سواء كانت تأكيدية ام استشارية	22	19	7	2	1	4.15	0.97
5	يستطيع المدقق الداخلي الاطلاع على السجلات والاتصال بجميع الموظفين والدخول الى مختلف مواقع المنظمة بما يساعد على اداء مهمات التدقيق	19	24	6	0	2	4.14	0.91

حيث أكدت عينة البحث بأنه ينبغي أن يتم تحديد اهداف وسلطات ومسؤوليات المدقق الداخلي من خلال تحديد انشطته سواء اكانت تأكيدية ام استشارية ، مع تحديد طبيعة العلاقة الوظيفية بين المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي والادارة العامة ، ويجب ان يمنح المدقق صلاحية الدخول والاطلاع على السجلات والاتصال بجميع الموظفين والدخول الى مختلف مواقع المنظمة بما يساعد على اداء مهمات التدقيق ، حيث ان اداء المدقق يكون بالشكل المطلوب الا من خلال معرفته حدود صلاحياته ومسؤولياته داخل الوحدة الاقتصادية .

جدول (4) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمعيار الثاني

ت	المعيار الثاني الاستقلالية والموضوعية	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
6	استقلالية المدقق الداخلي تحرره من الظروف التي تهدد قدرته على القيام بمسؤولياته على نحو غير متحيز	28	21	2	0	0	4.66	1.02
7	موضوعية المدقق تعني توجهاته الذهنية غير المتحيزة التي تكفل له ايصال الحقائق بدون تأثير خارجي	26	19	4	1	1	4.30	1
8	يمنح المدقق الداخلي الصلاحيات الكافية لاداء مهامه بكفاءة وفاعلية	31	18	2	0	0	4.57	0.58
9	ان منصب مدير دائرة التدقيق الداخلي مرتبطة باعلى مستوى في المنظمة بشكل يكفل الاستقلال التنظيمي	32	15	4	0	0	4.55	0.64
10	يتجنب المدقق الداخلي تضارب المصالح الناتجة من العلاقات الشخصية بينه وبين باقي الموظفين	29	18	3	1	0	4.47	0.69
11	اذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية والموضوعية سواء في الباطن او الظاهر فينبغي الافصاح عن تفاصيل ذلك الى الاطراف المعنية	28	19	3	1	0	4.45	0.69

اما المعيار الثاني والمتعلق بالاستقلالية والموضوعية فقد حصلت فقراته على اوساط حسابية بلغت 4.55,4.58,4.3,4.66 وانحراف معياري بلغ 0.69,0.69,0.64,0.58,1,1.02 وهذا يدل على استجابة عينة البحث مع حركة المقياس ، وعلى تشتت ضعيف في الاجابات بالنسبة للسؤال الاول والثاني وتشتت واضح في الاجابات بالنسبة للسؤال المتبقية وكما يبينه جدول [4]

حيث اتجهت عينة البحث بالاجابة بموافق تماما ونسبة عالية على السؤال الاول والثاني وهذا يدل على ان الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي تساعد المدقق في التخلص من كل المعوقات التي تهدد عدم تحيزه حيث انها تصفي ذهنه ليتمكن من ايصال الحقائق بدون تأثيرات خارجية وهذا يؤدي بالتالي الى اداء عمله بكفاءة وفاعلية ويمكن تحقيق ذلك من خلال ربط المدقق الداخلي باعلى مستوى اداري داخل المنظمة ، كما يجب عليه بيان المعوقات التي قد تمنعه من اداء عمله بكل استقلالية وموضوعية .

وهذا يثبت فرضية البحث الثانية بان المدقق يلتزم بالمقاييس النوعية الخاصة بالاداء .

جدول(5) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمعيار الثالث

ت	المعيار الثالث المهارات والعناية المهنية اللازمة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
12	يملك المدقق الداخلي المهارات والكفاءات الضرورية لاداء مسؤولياته	34	17	0	0	0	4.67	0.85
13	تحرص دائرة المدقق الداخلي على تطوير مهارات المدقق الداخلي بواسطة التحصيل العلمي المستمر	31	15	5	0	0	4.51	0.67
14	يملك المدقق الداخلي معرفة كافية تمكنه من تقييم مخاطر الاحتيال والكيفية التي تدير بها المنظمة تلك المخاطر	20	26	5	0	0	4.29	0.64
15	المدقق الداخلي يبذل العناية المهنية اللازمة وخاصة في اعمال التدقيق المعتمدة على التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات	19	24	7	1	0	4.20	0.74

اما المعيار الثالث والخاص بالمهارات والعناية المهنية اللازمة حيث حصلت فقراته على اوساط حسابية بلغت 4.20,4.29,4.5,4.66 على التوالي وانحراف معياري بلغ 0.74,0.64,0.67,0.84 مما يدل على استجابة عينة البحث مع حركة المقياس وعلى تشتت واضح في الاجابات كما يبينه جدول (5)

وهذا يؤكد بان العاملين في وحدات التدقيق الداخلي لديهم المؤهلات العلمية والعملية اللازمة ويبدلون العناية المهنية اللازمة لكشف وتقييم الاحتيال .

جدول(6) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمعيار الرابع

ت	المعيار الرابع برنامج ضمان وتحسين الجودة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
16	وجود برنامج ضمان وتحسين الجودة يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.	20	22	9	0	0	4.22	0.73
17	وجود الاشراف المستمر على اداء التدقيق الداخلي لتقييم مدى توافق تطبيق المعايير الدولية مع مبادئ واخلاقيات المهنة	32	13	5	0	1	4.47	0.83
18	التأكد من وجود توافق بين اداء نشاط التدقيق الداخلي وبرنامج ضمان وتحسين الجودة ورفع تقرير بذلك الى الادارة العليا	27	19	5	0	0	4.43	0.67

اما المعيار الرابع والخاص ببرنامج ضمان وتحسين الجودة حيث حصلت فقراته على اوساط حسابية بلغت 4.43,4.47,4.22 على التوالي وانحراف معياري بلغ 0.67,0.83,0.73 مما يدل على استجابة عينة البحث مع حركة المقياس وعلى تشتت واضح في الاجابات كما يبينه جدول [6]

وهذا يدل على ان المنظمة تمتلك برامج لتحسين جودة التدقيق الداخلي مع تقييم اداءه وتوافق هذا الاداء مع مبادئ واخلاقيات المهنة ، كذلك فان المنظمة تشرف وبصورة مستمرة على اداء التدقيق الداخلي وتقييم مدى توافق هذا الاداء مع المعايير الدولية ورفع تقرير الى الادارة العليا .

اما المحور الثاني والخاص بمعايير الاداء فقد حصل على اوساط حسابية تراوحت بين 4.12 الى 4.65 وانحراف معياري انحصر بين 0.53 الى 0.92

اما فقرات المعيار الاول منه والخاص بالتخطيط فقد حصلت على وسط حسابي بلغ 4.47,4.57,4.57 وانحراف معياري بلغ 0.64,0.54,0.69 على التوالي

جدول(7) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمعيار الاول

ت	المعيار الاول التخطيط	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يقوم مدير قسم التدقيق الداخلي بوضع خطة من اجل تحديد اولويات نشاط التدقيق بما ينسجم مع اهداف المنظمة .	35	10	6	0	0	4.57	0.70
2	يجب التأكد من ان موارد التدقيق الداخلي ملائمة وكافية من اجل انجاز خطة التدقيق	30	20	1	0	0	4.57	0.54
3	ينبغي تبادل المعلومات وتنسيق النشاطات مع مختلف الاطراف الخارجية والداخلية	28	19	4	0	0	4.47	0.64

مما يدل على استجابة عينة البحث مع حركة المقياس وعلى تشتت واضح في الاجابات مما يدل على ان من واجبات مدير التدقيق وضع خطة من اجل تحديد اولويات نشاط التدقيق بما ينسجم مع اهداف المنظمة والتأكد من ان موارد التدقيق الداخلي ملائمة وكافية من اجل انجاز خطة التدقيق وكذلك يجب عليه تبادل المعلومات مع مختلف الاطراف الخارجية والداخلية .

اما فقرات المعيار الثاني والخاص بطبيعة العمل فقد حصلت على وسط حسابي بلغ 4.12، 4.47، 4.25 وانحراف معياري بلغ 0.77'0.92,0.67 على التوالي

جدول (8) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمعيار الثاني

ت	المعيار الثاني طبيعة العمل	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
4	يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم الرقابة وإدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها	34	17	0	0	0	4.66	0.84
5	يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم مستوى القيم الأخلاقية التي تحكم أنشطة الوحدة	31	51	5	0	0	4.51	0.67
6	يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم مستوى تكنولوجيا المعلومات التي تدعم وتساند استراتيجيات الوحدة ويسهم في تحقيق أهدافها	20	26	5	0	0	4.29	0.64

مما يدل على استجابة عينة البحث مع حركة المقياس وعلى تشتت ضعيف في الاجابات ويؤكد بان من مهام التدقيق الداخلي هو تقييم الرقابة والقيم الأخلاقية فضلا عن مستوى تكنولوجيا المعلومات بمال يساعد في ادارة المخاطر ومما يسهم في مساندة استراتيجيات الوحدة لتحقيق اهدافها .

اما المعيار الثالث والخاص بالتخطيط للمهمة فقد حصلت فقراته على وسط حسابي بلغ 4.43,4.39,4.39 وانحراف معياري بلغ 0.84,0.79,0.79

جدول (9) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمعيار الثالث

ت	المعيار الثالث : التخطيط للمهمة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
7	وضع خطة موثوقة لكل مهمة يكلف بها المدقق الداخلي	27	19	4	0	1	4.39	0.79
8	تحديد اهداف كل مهمة والتحوط لاحتمالية وجود عمليات الاحتيال والمخاطر فيها	27	19	4	0	1	4.39	0.79
9	تحديد نطاق المهمة المكلف بها المدقق الداخلي وهذا النطاق يشمل كل الوثائق والسجلات والافراد واية ممتلكات مالية اخرى	28	21	0	0	2	4.43	0.85

مما يدل على استجابة عينة البحث مع حركة المقياس وعلى تشتت واضح في الاجابات مما يؤكد بان نشاط التدقيق الداخلي يؤدي عمله بعد اعداد خطة لكل مهمة يكلف بها مع تحديد اهداف كل مهمة والتحوط لاي احتمال بوجود عمليات احتيال كذلك يتم تحديد نطاق المهمة والمتمثلة بكل الوثائق والسجلات والافراد واية وثائق مادية اخرى .

اما المعيار الرابع والخاص بتنفيذ المهمة فقد حصلت فقراته على وسط حسابي بلغ 4.57,4.51,4.35 وانحراف معياري بلغ 0.59,0.61,0.64,0.77

جدول (10) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمعيار الرابع

ت	المعيار الرابع : تنفيذ المهمة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
10	تحديد كافة المعلومات ذات الصلة والموثوق بها لتحقيق الاهداف المهمة	24	23	3	0	1	4.35	0.77
11	تحليل الاستنتاجات وتقييم النتائج	30	17	4	0	0	4.51	0.64
12	توثيق المعلومات ذات الصلة لدعم النتائج	32	16	3	0	0	4.57	0.61

مما يدل على استجابة عينة البحث مع حركة المقياس وعلى تشتت واضح في الاجابات وهذا يؤكد بان وحدة التدقيق الداخلي تقوم بتحديد كافة المعلومات المطلوبة لتنفيذ مهمة عملية التدقيق مع تحليل النتائج وتقييمها مع ضرورة توثيق كافة الاجراءات .

اما المعيار الخامس والخاص بتبليغ النتائج فقد حصلت فقراته على وسط حسابي بلغ 4.31,4.59 وانحراف معياري بلغ 0.73,0.53 على التوالي .

جدول (11) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمعيار الخامس

ت	المعيار الخامس : تبليغ النتائج	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير تماما موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	عند صدور اي رأي او استنتاج للمدقق الداخلي ينبغي ان تكون مدعمة بمعلومات كافية وموثوقة وتبلغ الى الادارة العليا	31	19	1	0	0	4.59	0.53
2	تختلف المهام حسب الطبيعة والمضمون وعليه يختلف الإبلاغ عنها حسب الاهمية	31	51	5	0	0	4.31	0.73

مما يدل على استجابة عينة البحث مع حركة المقياس ويدل على ان تقرير المدقق الداخلي يجب ان يكون مدعم بمعلومات كافية وموثوقة يتم تبليغ الادارة العليا بها وان هذه التقارير تختلف باختلاف المهام الموكلة بالمدقق الداخلي

جدول (12) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمعيار السادس

ت	المعيار السادس : متابعة سير العمل	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير تماما موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
3	يكون مدير التدقيق الداخلي مسؤولاً عن متابعة الاجراءات التي اتخذتها الادارة .	26	23	2	0	0	4.47	0.58
4	المعلومات اللازمة بشأن المخاطر يتم الحصول عليها وتبليغها في التوقيتات المناسبة ليتسنى للموظفين والادارة القيام بمسؤولياتهم .	22	26	3	0	0	4.37	0.59

اما المعيار السادس والخاص بمتابعة سير العمل فقد حصلت فقراته على وسط حسابي بلغ 4.37, 4.47 وانحراف معياري بلغ 0.59, 0.58 على التوالي .

مما يدل على استجابة عينة البحث مع حركة المقياس وعلى تشتت واضح في الاجابات وهذا يؤكد بان من واجبات مدير التدقيق الداخلي هو متابعة الاجراءات التي اتخذتها الادارة وكذلك المعلومات اللازمة بشأن المخاطر حيث يتم التبليغ بها في الوقت المناسب ليتسنى للموظفين والادارة القيام بمسؤولياتهم .

جدول (13) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمعيار الثالث

ت	دور التدقيق الداخلي في الحد من المخالفات المالية	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير تماما موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	في ظل التكتلات الاقتصادية الدولية اصبح التوجه نحو تطبيق المعايير الدولية اكثر الحاحا لضمان تقديم أنشطة التدقيق الداخلي بالجودة المطلوبة	25	25	1	0	0	4.47	0.54
2	ان من مسؤوليات الادارة وضع الضوابط الداخلية لمنع واكتشاف المخالفات المالية اما المدققون الداخليون فتقع على عاتقهم تقييم مدى كفاءة الضوابط	26	24	0	0	1	4.45	0.70
3	المدقق الداخلي الكفوء هو من يمتلك خبرة عالية تمكنه من تحديد مخاطر المخالفات المالية التي تتعرض لها الوحدة وتقديم المشورة والنصح للادارة للتصدي لها	24	24	2	0	1	4.37	0.74
4	يستطيع المدقق الداخلي لعب دور مهم في كشف المخالفات المالية بحكم معرفته بكافة العمليات المالية وامتلاكه لخطوط اتصال مباشرة مع الادارة والموظفين	34	17	0	0	0	4.67	0.83
5	عند وضع خطة التدقيق السنوية من قبل المدقق الداخلي عليه ان يأخذ بعين الاعتبار تقييم ادارة الوحدة لمخاطر المخالفات المالية	29	19	2	0	1	4.47	0.75
6	ان مهارة المدقق الداخلي في جمع ادلة الاثبات تساعد في تحديد وتحليل نقاط الضعف في انظمة الرقابة الداخلية والتي قد تسمح بحدوث المخالفات المالية .	31	18	1	1	0	4.55	0.64

اما المحور الثالث والخاص بدور التدقيق الداخلي في الحد من المخالفات المالية فقد حصل على وسط حسابي بلغ 4.47, 4.62, 4.37, 4.45, 4.47 وانحراف معياري بلغ 0.75, 0.83, 0.74, 0.70, 0.54 على التوالي

مما يدل على استجابة عينة البحث مع حركة المقياس وعلى تشتت واضح في الاجابات وهذا يدل على انه من الضروري التوجه الى تطبيق المعايير الدولية لضمان تقدم أنشطة التدقيق بجودة عالية . ومن واجبات الادارة العليا وضع الضوابط التي تكشف المخالفات المالية وتكون مهمة المدققين هو تقييم مدى كفاءة هذه الضوابط . كما يجب ان يتم وضع معايير للمدقق الداخلي بحيث يكون ذو خبرة عالية تمكنه من تحديد مخاطر المخالفات المالية وتقديم المشورة والنصح للادارة للتصدي لها ، حيث ان خبرته تمكنه من جمع الادلة اللازمة لتحليل نقاط الضعف في انظمة الرقابة الداخلية التي يمكن ان تؤدي الى حدوث المخالفات المالية .

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات

- 1- للحصول على الراي المحايد للمدقق لا بد ان يتمتع المدقق بالنزاهة والموضوعية والسرية في اداءه كما يجب ان يمتلك المهارات والخبرات اللازمة لذلك .
- 2- تستند مهنة التدقيق على معايير ثلاث هي المعايير العامة او الشخصية ، معايير العمل الميداني ، معايير التقرير .
- 3- لا تعد المخالفة اختراق القوانين والاهمال والتقصير فقط وانما عد الديوان الامتناع عن الرد على اعتراضاته وملاحظاته مخالفة ايضا .
- 4- تشكل اخلاقيات الادارة العليا عاملا حاسما لمنع وقوع المخالفات المالية حيث ان الادارة السليمة والواعية والمخلصة تؤدي الى الحد من المخالفات التي قد ترتكبها المستويات الادارية الأدنى .
- 5- من اولويات العمل الرقابي هو تحديد اهداف وسلطات ومسؤوليات المدقق الداخلي من خلال تحديد انشطته سواء اكانت تأكيدية ام استشارية .
- 6- يتمتع العاملين في وحدات التدقيق الداخلي عينة البحث بالاستقلالية والموضوعية اللازمين لاداء العمل .
- 7- يتمتع العاملين في وحدات التدقيق الداخلي في عينة البحث بالمؤهلات العلمية والعملية اللازمة التي تمكنهم من كشف الاحتيال
- 8- تمتلك الوحدات عينة البحث برامج لتحسين جودة التدقيق الداخلي حيث انها تشرف بصورة مستمرة على اداء المدققين .
- 9- اكدت عينة البحث على انها لا تطبق المعايير الدولية للتدقيق .

ثانيا : التوصيات

- 1- لا بد ان يكون اختيار الموظفين في التدقيق الداخلي بشكل يراعى فيه النزاهة والامانة وامتلاكهم المهارات والخبرات اللازمة لاداء العمل .
- 2- على الوحدة الاقتصادية الالتزام بكافة فقرات المعايير الخاصة بالتدقيق لانها بمجموعها تحمي المدقق والوحدة من الوقوع بالاطعاء .
- 3- ضرورة الاجابة على ملاحظات واعتراضات ديوان الرقابة المالية حيث ان التأخر والمماطلة في الاجابة تعد مخالفة ايضا .
- 4- من الضروري ان يمتلك المدير الاعلى على شهادة تؤهله لمكافحة الفساد وان يخضع لبرامج تدريبية متخصصة ليتمكن من تادية دوره بشكل افضل .
- 5- من الضروري تحديد مهام ومسؤوليات جميع العاملين في وحدات التدقيق الداخلي ومنح المدقق صلاحية الدخول والاطلاع على السجلات لغرض مساعدته على اداء مهامه بشكل افضل .
- 6- يجب الاستعداد لعملية التدقيق وان تكون الخطوة الاولى تحديد الاهداف التي ينبغي تحقيقها مع التحوط من احتمالية وجود احتيال ل يتم تحديد على اساسه نطاق عملية التدقيق .
- 7- ان تقرير المدقق في عينة البحث مدعم بالمعلومات الموثوقة .
- 8- من الضروري التوجه الى تطبيق المعايير الدولية لضمان تقدم أنشطة التدقيق بجودة عالية كما يجب ان يتم وضع معايير للمدقق الداخلي لتمكنه من تحديد المخالفات المالية وتقديم المشورة والنصح للادارة العليا للتصدي لها .

المصادر :

- 1-الجهمي ، خليفة ،النظام القانوني للمخالفة المالية في التشريع الليبي ، مؤتمر على هامش اصلاح القضاء بين الضرورة والمشروعية ،2014 .
- 2-الجوهر ، كريمة علي كاظم، الرقابة المالية، دار الكتب للطباعة والنشر، الطبعة الثانية جامعة الموصل ، 1999.
- 3-الدوري ، عمر علي كامل ، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات ، مجلة المنصور العدد 14، 2010 .
- 4-الزيناتي ، أسامة محمد خليل، دور أخلاقيات المهنة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المستشفيات الحكومية الفلسطينية، جامعة الأقصى ، أكاديمية الإدارة، 2014 .
- 5-الكروي، أسعد جاسم، دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي(واقع ومعوقات) دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان ، جامعة الشرق الاوسط ، كلية الاعمال ، 2015.
- 6-النونو ، كمال محمد سعيد ، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير مقدمة الى الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، غزة ، 2009 .
- 7-رابوساي، دليل متابعة المخالفات المالية ، الجزء الثاني عشر ، 2020 .
- 8-رينز ولوبك ، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة الديسبي، محمد عبد القادر،مراجعة حجاج،احمد حامد، المملكة العربية السعودية،دار المريخ للنشر، 2005.
- 9-باس ، هيثم عابدين، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية، جامعة النيلين ،كلية الدراسات العليا ،السودان، 2017.
- 10-عثمان ، عبد الرزاق محمد ، اصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة، جامعة الموصل ، الطبعة الثانية ، 1999 .
- 11-عداي، نور شدهان، دور الاجهزة الرقابية في الحد من الفساد، دراسة في التشريعات العراقية ، وزارة المالية ، الدائرة الاقتصادية ، 2013
- 12-مسعود، مايك، دور مجلس الادارة والادارة التنفيذية في الوقاية من الفساد والاحتيال، مجلة المحاسب القانوني،العدد الثاني، السنة الثانية، 2015 .
- 13-مشكور،سعود جابد و كريم،علي عباس، المخالفات المالية والمحاسبية والاساليب المستخدمة في معالجتها (المؤسسات الحكومية العراقية أنموذج)، جامعة المثنى،2019.
- 14-يحيى ، زروقي، أخلاقيات الاعمال والفساد الاداري للموظف الاداري، جامعة أبي بكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، الجمهورية الجزائرية، 2017.
- 15-The Institute of Internal Auditors' Code of Ethics 1- The Institute of Internal Auditors Copyright 2013.
- 16-IPPF, Internal auditors don't just follow rules, we have standards, Chartered Institute of Internal Auditors, 2019.