

قياس رضا الإدارة وهيئات ديوان الرقابة المالية الاتحادي عن أجهزة التدقيق الداخلي
دراسة ميدانية في عينة من المنظمات الاقتصادية

أ.د كريمه علي كاظم الجوهر

الباحثة

قسم المحاسبة / الجامعة المستنصرية

هدى محمد رضا محمد جواد
قسم المحاسبة / الجامعة المستنصرية

المستخلص

ان التدقيق الداخلي فرض نفسه وبجدية كحاجة ملحة أساسية للأعمال وفي مختلف الأنشطة, وذلك منذ زمن بعيد, إلا أن إنتشار هذا المفهوم والإعتراف به كمهنة بدأ منذ أن أصبح للمدققين الداخليين في العام 1941 منظمة مهنية دولية, هي معهد المدققين الداخليين والذي اهتم بتطوير مفاهيم التدقيق الداخلي كمهنة تواكب تطور مفاهيم الأعمال , ومع تزايد حالات الفساد الإداري والمالي تزايد الاهتمام بهذا الجهاز ولا شك ان لرضا الإدارة دور كبير في دعمه وتوفير متطلبات نجاحه لخدمه الجهات الاخرى ومنها أجهزة الرقابة الماليه لذا جاء الاهتمام بهذا الموضوع من خلال قياس رضا الإدارة وهيئات الرقابة الماليه عن ادائه من خلال استعمال الاستبانة التي وزعت على أربعة جهات تمثلت بـ (وزارة العلوم والتكنولوجيا, والهيئة العامة للمياه الجوفية, والشركة العامة لتصنيع الحبوب, والشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية). لاختلاف طبيعة العمل في هذه الأجهزة واختلاف حجمها وطبيعة الأنظمة المحاسبية المطبقة فيها وتوصل البحث ان الإدارة أكثر رضا من أجهزة الرقابة الماليه عن اداء التدقيق الداخلي وان اداء هذه الأجهزة يتركز بشكل كبير على الخدمات التوكيديه أكثر من الخدمات الاستشارية .

Abstract

The internal auditing has positively imposed its self as to be an urgent need for works in different fields many years ago , but the spread of this conception to be recognized as a profession started since the internal auditors have become enjoying with an international professional organization . The latter is considered as institute for internal auditors since it concerns over developing concepts of the internal auditing as a job timing with the development of the jobs ' conceptions. By increasing the financial and administrative corruptions , the concern over this device got increased, undoubtedly, the administration 's willingness plays a grand role in bolstering and providing the requirements of its success as to serve other bodies , including the financial supervision boards. Thus, the concern over this subject gets increased via the measurement of the administration 's willingness and financial supervision boards over the performance through using the questionnaire that being distributed on four bodies , including (ministry of Science and technology , general board of underground water , state company of grains production and state company of plant oil production) . For the difference of the natural work of these devices , along with the differences of its sizes and its accountancy systems' application therein , the researcher has concluded that the administration is more willing than the financial supervision boards over the performance of the internal auditing ; besides , this performance concentrates largely on the assured services than on the consultations one.

المقدمة

يمثل التدقيق الداخلي مركز ثقة ومسؤولية في المنظمة وتعهد إليه مهمة صيانة مصالح المنظمة من خلال مهماته وتطوير طرق العمل وأن مهام التدقيق الداخلي ذات وجهين الأول هو الحماية من خلال التحقق من العمليات التي تقوم بها المنظمة 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 المنظمة والتحقق من وجود الأصول المادية وسبل المحافظة عليها.

أما الوجه الثاني فيتمثل بتطوير أسس وسبل العمل بحكم إطلاعه على جميع نواحي نشاط المنظمة وعلاقته بالإدارة العامة وبجميع أقسام المنظمة إذ يمكن من تكوين فكرة واضحة وصحيحة عن الأهداف والمخططات الموضوعية وطرق تنفيذها. (المهاني وسلوم، 2007: ص119) لذا سيتم تسليط الضوء على خدمات هذا الجهاز وقياس مدى رضا أهم الجهات التي تستفيد من خدماته .

المحور الأول منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

يقدم التدقيق الداخلي خدماته إلى العديد من الجهات لذا تظهر الحاجة إلى إكتساب ثقتها من خلال تقديم خدمات ذات جودة عالية مما يثبت لهذه الجهات التزامه بالمعايير التي تضعها المنظمات المهنية التي تنظم عمله، وهذا بدوره يتطلب ضرورة تقييم عمله باستمرار والحصول على رضا تلك الجهات، ويحاول البحث الاجابة على التساؤلات البحثية الآتية :

س1 : مامدى رضا الإدارة العليا عن عمل أجهزة التدقيق الداخلي ؟

س2 : ما مدى رضا هيئات الرقابة المالية عن عمل أجهزة التدقيق الداخلي ؟

ثانياً : أهمية البحث

تكمن أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على جهاز مهم في مختلف المنظمات نتيجته دوره في المحافظة على الموارد المتاحة وتساهم فاعليته في تعزيز قواعد الحوكمة وأنشطة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في تلك المنظمات ويساهم ايضا في اطمئنان كل من الإدارة العليا وأجهزة الرقابة المالية الى سلامة العمل، و يلبي حاجتها إلى معلومات دورية ملائمة وموثوقة لمختلف الأنشطة من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لرسم السياسات المستقبلية .

ثالثاً : أهداف البحث

إنسجماً مع المشكلة سالفة الذكر تسعى الباحثة من خلال هذا البحث الى تحقيق الأهداف الآتية :

- 1- التعرف على طبيعة الوظائف التي يقدمها جهاز التدقيق الداخلي وفقاً لمنظوره الحديث.
- 2- قياس بعض الجوانب التي تعكس رضا كل من الإدارة العليا وهيئات الرقابة المالية عن أجهزة التدقيق الداخلي.
- 3- توضيح جوانب عدم الرضا عن أجهزة التدقيق الداخلي لغرض تقديم سبل المعالجة لها.

رابعاً : فرضية البحث

يستند البحث الى الفرضيات التالية :

- 1- هناك عدم رضا من قبل الإدارة العليا عن أداء أجهزة التدقيق الداخلي في مختلف المنظمات.
- 2- هناك عدم رضا من قبل هيئات الرقابة المالية (لديوان الرقابة المالية الاتحادي) عن أداء أجهزة التدقيق الداخلي في مختلف المنظمات.

خامساً : منهج البحث

إعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة المجالات التي تعكس رضا الادارة العليا واجهزة الرقابة المالية عن أداء أجهزة التدقيق الداخلي في مختلف المنظمات.

سادساً : وسائل جمع البيانات والمعلومات

1. الجانب النظري : اعتمد في هذا الجانب على الأدبيات العربية والأجنبية المحاسبية والتدقيقية المتمثلة بالكتب والدوريات والأطاريح والرسائل الجامعية ووقائع المؤتمرات والتشريعات والقوانين والمعايير التي تصدرها المنظمات المهنية ذات الصلة بموضوع البحث, فضلاً عن المقالات والنشرات التي تم الحصول عليها من شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت).
2. الجانب التطبيقي : تم الإعتماد في هذا الجانب على:
 - أ- استمارة الاستبيان: تم تصميمها لجمع البيانات المتعلقة بالجانب التطبيقي للبحث ولغرض تحليل البيانات واستخراج النتائج النهائية تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية المتمثلة بالنسب المئوية والتكرارات والوسط الحسابي بإستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الإجتماعية (SPSS).
 - ب- المقابلات الشخصية: إستكمالاً للبيانات التي تم الحصول عليها تم القيام بالزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية والحوارات للاستشارة في موضوع البحث, وقد شملت الإدارات العليا ومدراء

أجهزة التدقيق الداخلي وبعض موظفي التدقيق الداخلي ورؤساء الدوائر بديوان الرقابة المالية وبعض موظفي الديوان العاملين في العينات موضع البحث.

سابعاً : عينة البحث

تم اختيار أربعة أجهزة للتدقيق الداخلي في (وزارة العلوم والتكنولوجيا, والهيئة العامة للمياه الجوفية, والشركة العامة لتصنيع الحبوب, والشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية). لاختلاف طبيعة العمل في هذه الأجهزة واختلاف حجمها وطبيعة الأنظمة المحاسبية المطبقة فيها واعتمد في جمع المعلومات على الإدارة العليا وهيئات ديوان الرقابة المالية الإتحادي في عينات الدراسة.

المحور الثاني الاطار النظري للبحث

أولاً : التدقيق الداخلي وطبيعة الخدمات التي يقدمها

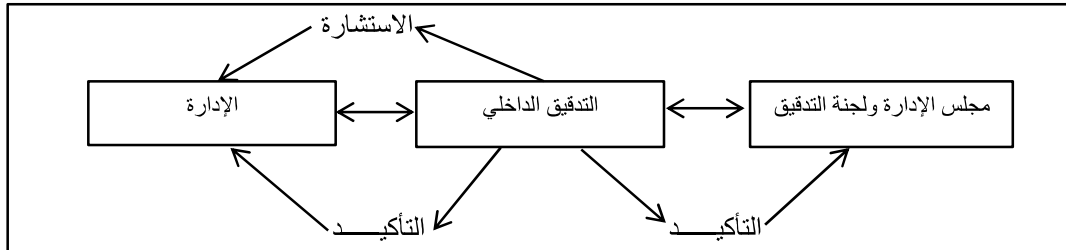
أكد Sawyer في تعريفه للتدقيق الداخلي على أنه " تقييم موضوعي ومنهجي من قبل المدققين الداخليين للعمليات المتنوعة والضوابط داخل المنظمة لتحديد ما إذا كانت المعلومات المالية والتشغيلية دقيقة وموثوق بها, ويتم تحديد وتقليل مخاطر المنظمة, والالتزام باللوائح الخارجية والسياسات الداخلية والإجراءات المقبولة, والوفاء بمعايير التشغيل, واستخدام الموارد بكفاءة واقتصادية, ويتم تحقيق أهداف المنظمة بفاعلية, إذ ان الغرض من كل ذلك هو التشاور مع الإدارة ولمساعدة أعضاء المنظمة في الأداء الفعال بمسؤوليات إدارتها " (Sawyer, 2003: p.120-121), أي أن المدققين الداخليين يلعبون دوراً رائداً في خلق مستوى أعلى من التوعية في تحديد المخاطر والتحكم في إدارة المخاطر من قبل الإدارة, فضلاً عن توفير الراحة للجان التدقيق في تأدية دورها وضمان مشاركتها وخصوصاً في تحسين الرقابة الداخلية. (Baharud-din, et.) (al., 2014, p.127)

أي ان التعريف الحديث للتدقيق الداخلي أحاط بمجال واسع من الخدمات التأكيدية والاستشارية حيث شملت (إدارة المخاطر, والرقابة, وعمليات الحوكمة) وأكدت على إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة (يعقوب, 2006: ص144), فمن ناحية الخدمات التأكيدية والاستشارية وضح Anderson إلى أن النشاط التأكيدي يتضمن تقديم تأكيدات موضوعية عن عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة, ومن الأمثلة عليها مهمات التدقيق على المعاملات المالية والأداء والامتثال, ونظام الأمن والعناية المهنية الواجبة, أما النشاط الاستشاري فيتضمن إجراء دورات تدريبية للعاملين عن الرقابة الداخلية وتقديم النصيحة للإدارة بشأن مدى ملائمة الأنظمة الجديدة وإمكانية الرقابة عليها وصياغة السياسات والمشاركة في فرق الجودة. (Anderson, 2003: p.106)

وليس هناك شك في أن الخدمات التأكيدية توجه إلى مجلس الإدارة ولجنة التدقيق أما فيما يتعلق بالخدمات الاستشارية فإنها توجه أساساً إلى الإدارة العليا للمنظمة وكما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم (1)

الدور التأكدي والاستشاري لوظيفة التدقيق الداخلي



المصدر: (Hermanson & Rittenberg, 2003: p.59)

وانطلاقاً مما سبق يمكن توضيح الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي وكما يأتي :

1: الخدمات التأكيدية

1-1 : مفهوم الخدمات التأكيدية

تعرف خدمات التأكيد على أنها " خدمات مهنية مستقلة، تعمل على تحسين جودة المعلومات المقدمة لصناع القرار. ولهذه الخدمات قيمتها، لأن مقدمها يكون مستقلاً وغير متحيز فيما يتعلق بالمعلومات التي يتم اختبارها، والأفراد المسؤولون عن اتخاذ القرار يسعون لمثل تلك الخدمة لمساعدتهم في تحسين كفاءة وجودة وملاءمة المعلومات المستخدمة كأساس لاتخاذ القرار". (أرنز وآخرون، 2013: ص50-51)

وعرفت من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنها " عملية يعبر فيها الممارس استنتاج مصمم لتعزيز درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة عن نتائج تقييم أو قياس الموضوع وفقاً للمقاييس، ونتائج تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنتج عن تطبيق مقاييس بهذا الموضوع ". (IFAC, 2013: p. 4)

وقد عرفها معهد المدققين الداخليين بأنها " عملية فحص موضوعي للأدلة بغرض تقديم تقييم مستقل لعمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر، وإجراءات الرقابة للمنظمة. ويمكن أن تشمل الأمثلة : المالي، والأداء، والامتثال، ونظام الأمن، وإجراءات الإيفاء بالتعاقدات". (IIA, 2012: p.19)

2-1 : أنواع الخدمات التأكيدية

توفر خدمات التأكيد الدليل لوجود تقييم مستقل حول كفاية الرقابة والانسجام مع الأنظمة والتشريعات وحماية الأصول . وإن خدمات التأكيد تتضمن : التدقيق المالي وتدقيق الأداء (لتقييم المخاطر وتوفير الثقة

بالرقابة الداخلية) والتدقيق سريع الاستجابة. (الحسبان, 2009: ص109), وفيما يلي شرحاً موجزاً لكل نوع من أنواع الخدمات التأكيدية المذكورة أعلاه :

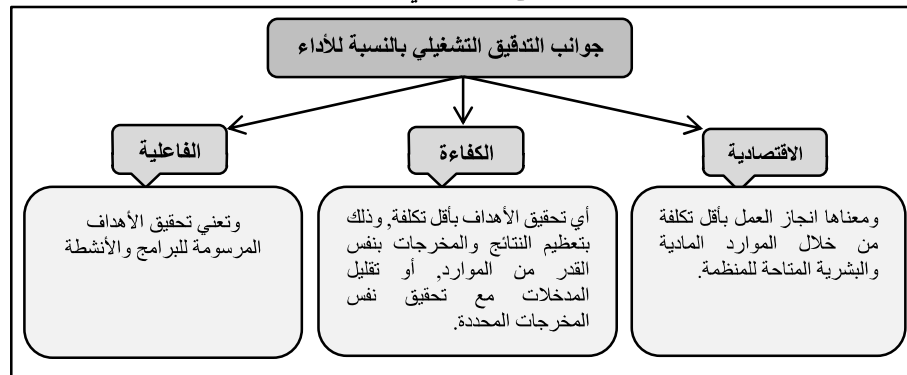
1. التدقيق المالي (financial auditing) : عرف التدقيق المالي بأنه (الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات, لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى). (العاني, 2005: ص74), ويشمل الالتزامات التي تتبع النموذج التقليدي للتصديق, أي الحالات التي تكون فيها وظيفة التدقيق الداخلي دقت حساباتها فصلياً أي (كل ثلاثة أشهر) للنتائج والمطالب من قبل الإدارة حول خط الإنتاج إن كان مربحاً, وضمن هذا النوع من الخدمة أيضاً شهادات الامتثال مثل التدقيق لنفقات السفر أو تضارب سياسات الفائدة, وهذه الفئة تشمل أيضاً العمل المنجز بالتعاون مع المدققين الخارجيين للمنظمة من أجل تدقيق البيانات المالية . (Anderson, 2003: p. 110)

ففي ظل التدقيق المالي يتحمل المدققون مسؤولية تقييم ما إذا كانت أساليب الرقابة الداخلية بالمنظمة التي يعملون بها قد تم تصميمها وتنفيذها على نحو فعال وما إذا كانت القوائم المالية تتسم بالعدالة . (ارنر ولوبك, 2005: ص1032)

2. تدقيق الأداء أو التدقيق التشغيلي (Performance auditing) : عرف التدقيق التشغيلي بأنه (أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للمنظمة وفروعها أو أقسامها أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه, ويشتمل الفحص والاختبار للخطط الموضوعية بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد البشرية والمادية, وذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء في العناصر محل الفحص, ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية), (محمود وآخرون, 2011: ص231), ان هذا النوع قد وسع من مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي كان يركز بصورة خاصة على التدقيق المالي والمحاسبي لينتقل إلى تدقيق كافة النشاطات داخل المنظمة, سواء أكانت مالية أم غير مالية, لتقييمها من أجل معرفة مواطن الضعف والقوة في الأداء والقيام بتقديم التوصيات اللازمة للتحسين من كفاءة تلك الأنشطة مع بيان مدى التزام تلك الأنشطة بالسياسات والاجراءات الإدارية الخاصة بالمنظمة (عبد الجبار, 2012: ص65), والتدقيق التشغيلي يتناول ثلاثة جوانب أساسية بالنسبة لأداء المنظمة وهي الاقتصادية والكفاءة والفاعلية والتي يمكن توضيحها في الشكل (2). (الذنيبات, 2009: ص29)

شكل رقم (2)

جوانب التدقيق التشغيلي بالنسبة للأداء



المصدر : (الوردات, 2014: ص244) بتصرف

3. التدقيق سريع الاستجابة (Quick response auditing) أو التدقيق الداخلي لأغراض خاصة : وتتضمن الخدمات التي تنشأ عادة عن طريق طلب خاص من الإدارة العليا، ففي هذا المجال هي متشابهة مع الخدمات الاستشارية، ولكنها لا تصنف على هذا النحو لأن الإدارة تطلب منهم عادة لطرف ثالث يبحث عن الإطمئنان، ويشمل هذا النوع من الالتزامات تحقيقات الاحتيال، وتقييم إجراءات الإيفاء بالتعاقدات.

(Anderson, 2003: p.111)(عودة وعباس, 2014: ص10)

أي أن الخدمات التأكيدية تقوم بتقييم عمليات المنظمة وتبدي رأيها للإدارة فيما يخص : مدى مصداقية وتكامل البيانات، ومدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعية وحماية الأصول، ومدى الاستخدام الفعال للموارد المتاحة، ومدى تحقيق المنشأة لأهدافها. (الحسبان, 2009: ص106)

وترى الباحثتان أنه أفضل جهة تتولى هذا النوع من الخدمات هو المدقق الداخلي، وأن السبب وراء ذلك يعود لأنه أكثر الجهات إطلاعاً بمجالات أنشطة المنظمة وما يمتلكه من الخبرة والمعرفة نتيجة للعملية المستمرة والديناميكية لعملية التدقيق بالإضافة إلى دوره في ترشيد القرارات من حيث تحديد نقاط الضعف في السياسات والإجراءات وإقتراح أفضل الطرق لحلها.

2 : الخدمات الاستشارية

2-1 : مفهوم الخدمات الاستشارية

أن مفهوم الاستشارة التي يقدمها التدقيق الداخلي ليس بالأمر الجديد، تقليدياً، قدم المدققين الداخليين الاستشارة في شكل توصيات التدقيق، على الإجراءات التي يمكن اتخاذها كاستجابة لمراقبة نقاط الضعف التي تم تحديدها في مسار الأعمال، بحيث يمكن اعتبار هذه التوصيات شكلاً من أشكال الاستشارات وأن الإدارة حرة في قبولها أو رفضها، وعلاوة على ذلك، فإن التدقيق الداخلي لديه عمليات تدقيق لتطوير أنظمة هامة للمساعدة على ضمان السيطرة الفعالة على الأنظمة الجديدة في وقت تميمتها، ويمكن لهذه العمليات التدقيقية أن تعتبر شكلاً آخر

من أشكال الاستشارات على الرغم من تلقيها عادةً بايعاز من قسم التدقيق الداخلي. (hm-treasury.gov.uk,) (2010)

أي أن النصيحة والاستشارة اعتبرت تقليدياً جانب من جوانب التدقيق الداخلي، أما في الوقت الحالي أصبحت ذراعاً إضافياً وكاملاً لوظيفة التدقيق الداخلي. (Pickett, 2003: p. 240)

ولعل وراء ذلك كان نتيجة التغيرات التي طرأت على تعريف التدقيق الداخلي مما أدى إلى اتساع في نطاق التدقيق الداخلي بشكل واضح ليشمل الخدمات الاستشارية، وإن مشاركة التدقيق الداخلي في مهام الخدمات الاستشارية ينظر إليها من قبل المدققين الداخليين في كل من المملكة المتحدة / أيرلندا وإيطاليا على أنه يوفر فوائد إيجابية فيما يتعلق بالموظفين، والروح المعنوية، والمكانة العامة للتدقيق الداخلي داخل التنظيم، وأداء التدقيق، والقدرة على إضافة قيمة، على الرغم من ذلك كان زيادة في تكلفة حجم العمل. (Selim, et. al.,) (2009: p.9-10)

وتعرف الخدمات الاستشارية بأنها " الممارسة المهنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المنظمة بغية تحقيق الأهداف وإرشاد المنظمة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز، والاتصال وقياس مستويات الإنجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية، كما إنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية الإدارة وكفاءتها " . (قريط, 2008: ص10)

كما تعرف بأنها " الخدمات التي تقدم إلى المنظمة من قبل أشخاص مدربين ومؤهلين الذين يقدمون المساعدة بطريقة موضوعية ومستقلة، وتنظيم العملية لتحديد وتحليل المشاكل الإدارية، والمساعدة عند الطلب لتنفيذ الحلول " . (Balhad & Jrhilif , 2006 : p. 6)

وعرفها معهد المستشارين الإداريين في بريطانيا بأنها " خدمة يقدمها شخص أو أشخاص لهم من الاستقلال والتأهيل ما يمكنهم من تعريف وبحث المشكلات المرتبطة بسياسات المنظمة وبتنظيمها وبطرق وإجراءات عملها، ومن ثم التوجيه بعمل وإجراء محدد لمعالجة المشكلات والمساعدة أيضاً في تنفيذ التوصيات المقدمة " . (بن ساسي, 2012: ص7)

أما عن معهد المدققين الداخليين فقد عرفها " بأنها أنشطة الخدمات الاستشارية المتصلة بالعمل حيث يتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها مع العميل، وتهدف إلى إضافة قيمة وتحسين الحوكمة في المنظمة، وإدارة المخاطر، ومراقبة العمليات وذلك من دون أن يضطلع المدقق الداخلي بأي مسؤولية للإدارة. ومن الأمثلة على ذلك تقديم المشورة (advice)، والتسهيل (facilitation)، والتدريب (training) " . (IIA, 2012: p.20)

وعليه يمكن توضيح خصائص الخدمات الاستشارية استناداً إلى التعاريف المذكورة سابقاً كما يأتي (قريط, 2008: ص15-16)، (آدم, 2014: ص274):

1. أن يتم تقديم الخدمات الاستشارية وفقاً لحاجات ورغبة الإدارة في إحداث التغيير المنشود على صعيد المنظمة التي تقدم لها الخدمات الاستشارية.
2. يجب أن تمارس وتزاول من قبل مجموعة من الأشخاص الأكفاء مهنيًا والمؤهلين علميًا والذين يتمتعون بالخبرة والدراية أي المتخصصين علمياً ومهنيًا.
3. يجب الحفاظ على سرية البيانات والمعلومات المتعلقة بالخدمة الاستشارية المقدمة إلى منظمة العميل , وذلك حفاظاً على تدعيم الإدارة التنافسية.
4. الابتعاد عن المؤثرات الداخلية والخارجية, وعن نطاق العلاقات الخاصة بالشخصية عند تقديمها لصالح شركات العملاء, وذلك بهدف ضمان استقلاليتهم وحياديته وموضوعيتهم.
5. تقديم الخدمات الاستشارية يوجب على مكاتب التدقيق أن تكون هذه الخدمات على سبيل المشورة والاقتراح, ولهذا يحظر عليها إطلاقاً عدم اتخاذ أي قرار أو ممارسة أية وظيفة في المنظمات المقدم لها الخدمة الاستشارية.

ويمكن ملاحظة ان الخدمات الاستشارية هي عملية تعاونية تتم بين طرفين (المدقق - والإدارة) التي يتم من خلالها إسداء النصيحة والمشورة من قبل أفراد تتوافر لديهم الكفاءة المهنية والأمانة إلى الجهات المعنية (الإدارة) بهدف بحث واستقصاء الحقائق اللازمة لتحديد وتحليل نقاط الضعف بموضوعية والمساعدة في حلها من أجل تحسين المعلومات المقدمة إلى الإدارة.

2-2 : أنواع الخدمات الاستشارية

تتفق الخدمات الاستشارية مع النشاطات التي تنجز من قبل التدقيق الداخلي الخاصة بالإدارة مع تحديد هدف التطوير لعمليات المنظمة. وهذه الخدمات تشمل : تقييم العمليات لمساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات, وخدمات التسهيل وتركز على تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لعمليات التشغيل للمساعدة في تغيير أو تطوير العمليات التشغيلية, والخدمات الممكن معالجتها وهي تقييم وقت أو اكتشاف مشاكل المنظمة. (الحسبان, 2009: ص110) وفيما يأتي سيتم وصف كل نوع من هذه الأنواع :

1. خدمات التقييم (Assessment Services) : عرف التقييم بأنه " عملية جمع المعلومات لرصد التقدم المحرز وصنع القرارات التعليمية إذا لزم الامر, وان اجراء التقييم يتضمن أساليب: الإختبار, والملاحظات, والمقابلات, والسلوكيات, والرصد, الخ ". (Kizlik, 2012: p.3), أما مفهوم خدمات التقييم فهي " التعاقدات التي فيها المدقق يفحص أو يقيم جوانب العمليات في الماضي, أو الحاضر, أو المستقبل ويجعل المعلومات تساعد الإدارة في صنع القرارات. هذه التعاقدات ينبغي أن تكون في الوقت المناسب قدر الإمكان, وعادةً لا تتضمن توصيات محددة للإدارة ". ومن الأمثلة على هذا النوع من الاستشارات تقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المقترح في نظام الحسابات المستحقة الدفع, ودراسة

وتقييم إعادة الهيكلة المقترحة للمنظمة لتعكس أفضل الطرق العملية والاقتصادية والمواعمة المنطقية.

أو تقدير الوفورات من عملية الاستعانة بمصادر خارجية. (Anderson, 2003: p.112)

2. خدمات التسهيل (Facilitation Services) : وهي التعاقدات التي يقوم فيها المدقق بمساعدة الإدارة في فحص الأداء التنظيمي لغرض التشجيع على التغيير, ان المدقق لا يحكم على الأداء التنظيمي في هذا الدور, وإنما يرشد الإدارة في تحديد نقاط القوة والفرص المتاحة التنظيمية من أجل التحسين. مثال على هذه التعاقدات دعم عملية إعادة هندسة الأعمال, والمساعدة في تطوير قياس الأداء, ودعم التخطيط الاستراتيجي. (Ibid: p.112)

3. خدمات المعالجة (Remediation Services) : يمثل هذا النوع الأكثر تشدداً وتهديداً لنشاط الاستشاره من حيث عدم التوافق مع توفير الخدمات التأكيدية, ومع ذلك فهو دائماً حاضراً إلى درجة أنه موجود في جميع وظائف التدقيق الداخلي, وهذه التعاقدات يفترض فيها المدقق ان يكون لها الدور المباشر والمصممة لمنع أو علاج المشاكل المعروفة أو المشتبه فيها بالنيابة عن العميل, فقد تكون غير ضاره مثل تقديم ندوة تدريبية عن تطوير الرقابة الداخلية, ومن المؤكد ان هذا النوع من التدريب يمثل خدمات مشتركة وذات قيمة والتي تكون مقدمة من قبل العديد من موظفي التدقيق الداخلي لمنظماتهم, ومن الواضح أن مشاركة الإدارة ستتضمن في صياغة السياسات أو كتابة التعليمات المنظمة للسلوك. (Ibid: p.112)

وترى الباحثان انه نتيجة للتغيرات الهائلة التي واجهت وظيفة التدقيق الداخلي أدت إلى توسع نطاق عمل التدقيق الداخلي من كونه وظيفة تجري عمليات الفحص والتحليل بهدف اكتشاف الخطأ و الغش إلى تقديم أنواع متعددة من الخدمات التأكيدية والاستشارية بهدف دعم (الإدارة العليا, والمدقق الخارجي) من أجل أداء المهام الموكلة اليهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية وصولاً إلى الأهداف والغايات المراد تحقيقها.

المحور الثالث الجانب التطبيقي

■ استقصاء رضا الإدارة العليا عن جهاز التدقيق الداخلي

تم اعداد استبانة من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات اللازمة للجانب التطبيقي من الدراسة وذلك في ضوء الدراسات والادبيات المتعلقة بموضوع الدراسة, وقد تناولت الاستبانة (31) فقرة موزعة على الإدارة العليا (18) فقرة, والمدقق الخارجي (13) فقرة.

ولغرض تحليل فقرات الاستبيان ومعرفة اتجاه آراء المستجيبين على كل فقرة في الأستمارة تم استخدام المتوسط الحسابي, ويتم حسابه باستخدام مقياس ليكرت الخماسي و تفسير قيمة المتوسط الحسابي بعد حسابه بناءً على عدد الخيارات والفئات في المقياس، حيث يتم حساب المدى (1-5=4) كما يتم حساب طول الفئة من

خلال تقسيم المدى على عدد الفئات (الخيارات)، اذن $0.80 = 5/4$ فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي : من 1 الى $1+0.80$ ، وهكذا بالنسبة لبقية قيم المتوسطات الحسابية ، ويبين الجدول (1) طريقة تفسير قيم المتوسطات الحسابية :

جدول رقم (1)

طريقة تفسير قيم المتوسطات الحسابية

القيمة المتوسط الحسابي	التفسير
من 1 الى 1.80	لا أتفق مطلقاً
من 1.81 الى 2.60	لا أتفق
من 2.61 الى 3.40	أُتفق إلى حدٍ ما
من 3.41 الى 4.20	أُتفق
من 4.21 الى 5.00	أُتفق تماماً

نتائج استقصاء رضا الإدارة العليا عن جهاز التدقيق الداخلي

جدول رقم (2)

ت	الفقرات	جهاز التدقيق الداخلي في			جهاز التدقيق الداخلي في			جهاز التدقيق الداخلي في			جهاز التدقيق الداخلي في الشركة			المجموع		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1.	ان رضا الإدارة العليا يأتي عن قطاعها بأن جهاز التدقيق الداخلي يضيف قيمة للمنظمة.	4.00	0.000	اتفق	4.00	0.000	اتفق	4.00	0.000	اتفق تماماً	5.00	0.000	اتفق تماماً	4.50	0.577	اتفق تماماً
2.	تأخذ الإدارة العليا بتوصيات إدارة التدقيق الداخلي في كافة النواحي المالية والإقتصادية والفنية ذات العلاقة.	4.00	0.000	اتفق	4.00	0.000	اتفق	4.00	0.000	اتفق	5.00	0.000	اتفق تماماً	4.25	0.500	اتفق تماماً
3.	تقوم إدارة المنظمة بإخاذ الإجراءات المطلوبة استجابة لتقارير التدقيق الداخلي.	4.00	0.000	اتفق	5.00	0.000	اتفق تماماً	5.00	0.000	اتفق تماماً	5.00	0.000	اتفق تماماً	4.75	0.500	اتفق تماماً
4.	تتكرم الإدارة العليا وجهات نظر إدارة التدقيق الداخلي وإن قبول توصياته أو رفضها تتم بعد المناقشة معه.	4.00	0.000	اتفق	3.00	0.000	اتفق إلى حد ما	5.00	0.000	اتفق تماماً	4.00	0.000	اتفق	4.00	0.816	اتفق
5.	تستشير إدارة المنظمة مدير التدقيق الداخلي في حال حدوث أي مشكلة داخل المنظمة.	2.00	0.000	لا اتفق	4.00	0.000	اتفق	4.00	0.000	اتفق	4.00	0.000	اتفق	3.50	1.000	اتفق
6.	توكل الإدارة للمدقق الداخلي المساهمة في ترشيد قراراتها.	3.00	0.000	اتفق إلى حد ما	3.00	0.000	اتفق إلى حد ما	4.00	0.000	اتفق	3.00	0.000	اتفق إلى حد ما	3.25	0.500	اتفق إلى حد ما
7.	تدعم الإدارة إستقلالية جهاز التدقيق الداخلي.	5.00	0.000	اتفق تماماً	5.00	0.000	اتفق تماماً	5.00	0.000	اتفق تماماً	4.00	0.000	اتفق	4.75	0.500	اتفق تماماً
8.	إن الإدارة العليا تقوم بزيادة حدود ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي.	5.00	0.000	اتفق تماماً	5.00	0.000	اتفق تماماً	5.00	0.000	اتفق تماماً	5.00	0.000	اتفق تماماً	5.00	0.000	اتفق تماماً
9.	تقوم الإدارة العليا بمصادقة الخطط والبرامج السنوية للتدقيق الداخلي دون تأخير أو تقييد.	5.00	0.000	اتفق تماماً	5.00	0.000	اتفق تماماً	5.00	0.000	اتفق تماماً	4.00	0.000	اتفق	4.75	0.500	اتفق تماماً
10.	تسمح الإدارة العليا للمدقق الداخلي العمل بدون قيود للوصول إلى الأنشطة والمعلومات الضرورية.	4.00	0.000	اتفق	5.00	0.000	اتفق تماماً	4.00	0.000	اتفق	5.00	0.000	اتفق تماماً	4.50	0.577	اتفق تماماً
11.	تقوم الإدارة العليا بتوعية الموظفين بالمنظمة بدور جهاز التدقيق الداخلي.	4.00	0.000	اتفق	3.00	0.000	اتفق إلى حد ما	5.00	0.000	اتفق تماماً	5.00	0.000	اتفق تماماً	4.25	0.957	اتفق تماماً
12.	تعمل الإدارة على رفع جهاز التدقيق الداخلي بالكوادر الكفوءة وتوفير كافة الإمكانيات اللازمة للعمل.	5.00	0.000	اتفق تماماً	4.00	0.000	اتفق	5.00	0.000	اتفق تماماً	5.00	0.000	اتفق تماماً	4.75	0.500	اتفق تماماً

13.	تدعم الإدارة جهاز التدقيق الداخلى بتوفير الموارد المالية والمادية الكافية لأداء المهام المخطط اليهم.	4.00	0.000	أنفق	5.00	0.000	أنفق تماماً	5.00	0.000	أنفق تماماً	4.00	0.000	أنفق	4.50	0.577	أنفق تماماً
14.	تحرص إدارة المنظمة على تدريب المدقق الداخلى بناءً على خطة تدريب تعد سنوياً.	3.00	0.000	أنفق إلى حد ما	3.00	0.000	أنفق إلى حد ما	4.00	0.000	أنفق	4.00	0.000	أنفق	3.50	0.577	أنفق
15.	لإدارة المنظمة موازنة برامج التدريب التي توفر فرص منتظمة لتدريب المدققين وتنمية قدراتهم والإهتمام بنظير أداء المدققين المتميزين في العمل.	3.00	0.000	أنفق إلى حد ما	3.00	0.000	أنفق إلى حد ما	4.00	0.000	أنفق	3.00	0.000	أنفق إلى حد ما	3.25	0.500	أنفق إلى حد ما
16.	لا تتلقى الإدارة العليا شكاوى حول أداء التدقيق الداخلى.	3.00	0.000	أنفق إلى حد ما	3.00	0.000	أنفق إلى حد ما	4.00	0.000	أنفق	2.00	0.000	لا أنفق	3.00	0.816	أنفق إلى حد ما
17.	لا يتم محاسبة ومسائلة العاملين بأجهزة التدقيق الداخلى من قبل الإدارة إلا نادراً نتيجة رضاهم عنهم.	3.00	0.000	أنفق إلى حد ما	5.00	0.000	أنفق تماماً	4.00	0.000	أنفق	3.00	0.000	أنفق إلى حد ما	3.75	0.957	أنفق
18.	الإدارة العليا مقتنعة بعدم وجود صراع بين التدقيق الداخلى والوحدات المحاسبية وبالتالي فإنها راضية عنهم.	2.00	0.000	لا أنفق	5.00	0.000	أنفق تماماً	4.00	0.000	أنفق	3.00	0.000	أنفق إلى حد ما	3.50	1.291	أنفق
النتيجة الكلية		3.722	0.000	أنفق	4.111	0.000	أنفق	4.5	0.000	أنفق	4.055	0.000	أنفق	4.00	0.000	أنفق إلى حد ما

يوضح الجدول رقم (2) نتائج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات آراء واجابات الإدارات العليا عينة الدراسة وقد جاءت كما يأتي :

بالنسبة لمجموع إجابات مدراء العينات موضع البحث (الإدارات العليا) : بلغ أعلى وسط حسابي فيها عند الفقرة رقم (8) (ان الإدارة العليا تقوم بزيادة حدود ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي) حيث بلغ (5.00) بانحراف معياري (0.000), وأقل وسط حسابي فيها عند الفقرة رقم (6) (توكل الإدارة للمدقق الداخلي المساهمة في ترشيد قراراتها) والفقرة رقم (15) (لإدارة المنظمة موازنة برامج التدريب التي توفر فرص منتظمة لتدريب المدققين وتنمية قدراتهم والإهتمام بتطوير أداء المدققين المتميزين في العمل) حيث بلغ (3.25) بانحراف معياري (0.500) لكل منهم.

وبشكل عام فإن الوسط الحسابي لإجابة الإدارات العليا موضع البحث كان أكبر في جهاز التدقيق الداخلي التابع للشركة العامة لتصنيع الحبوب منه في جهاز التدقيق الداخلي التابع لكل من الهيئة العامة للمياه الجوفية والشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية ومديرية الرقابة والتدقيق الداخلي التابعة لوزارة العلوم والتكنولوجيا, وعلى الرغم من ذلك فإن الفروقات في الأوساط الحسابية لم تكن كبيرة حيث كانت (4.5 , 4.111 , 4.055 , 3.722) على التوالي بانحراف معياري (0.000) لكل منهم بمعنى أن الإدارات العليا مقتنعة بأن جهاز التدقيق الداخلي قادر على إنجاز الأعمال التدقيقية في العينات المبحوثة وإضافة قيمة لها بطريقة تحقق أهدافها.

ويلحظ أنه رغم رضا الإدارة العليا, فإن هذا لا يمنع من وجود عدم رضا لدى بعض الجهات داخل المنظمة عن جهاز التدقيق الداخلي وكما ورد في بعض نتائج الفقرة (الإدارة العليا مقتنعة بعدم وجود صراع بين التدقيق الداخلي والوحدات المحاسبية وبالتالي فإنها راضية عنهم), والفقرة (لا تتلقى الإدارة العليا شكاوى حول أداء التدقيق الداخلي), وترى الباحثتان ان هذه النتائج قد تنشأ نتيجة لتصور بعض أفراد الوحدات المحاسبية أن وجود التدقيق الداخلي يمثل عامل ضغط عليها مما ينتج عنه صراع بين الطرفين, أو عامل تأخير في إنجاز معاملاتهم المالية بأقصى سرعة أو قد يرتبط بسلوكيات بعض المدققين غير الصحيحة في التعامل مع المشاكل, وهكذا (تتلقى الإدارة العليا شكاوى حول أداء التدقيق الداخلي) والذي سيؤدي إلى أن (يتم محاسبة ومساءلة العاملين بأجهزة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة) وكما هو واضح في بعض إجابات الإدارات العليا.

■ استقصاء رضا هيئات ديوان الرقابة المالية عن جهاز التدقيق الداخلي

جدول رقم (3)

نتائج استقصاء رضا هيئات ديوان الرقابة المالية عن جهاز التدقيق الداخلي

ت	الفقرات	جهاز التدقيق الداخلي في			جهاز التدقيق الداخلي في			جهاز التدقيق الداخلي في			جهاز التدقيق الداخلي في			جهاز التدقيق الداخلي في			جهاز التدقيق الداخلي في		
		الوسط الحسابي	الاحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الاحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الاحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الاحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الاحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الاحراف المعياري	النتيجة
1.	ان ندرة الملاحظات المقدمة في تقرير المدقق الخارجي عن المدقق الداخلي ناتج عن قيامه بـ:	4.71	0.756	اتفق تماماً	2.50	0.707	لا اتفق	3.83	1.329	اتفق	4.80	0.447	اتفق تماماً	4.80	0.447	اتفق تماماً	4.80	0.447	اتفق تماماً
	■ إجراء تقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي.																		
	■ التحقق من مدى التزام المدققين الداخليين بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي.	4.86	0.378	اتفق تماماً	3.00	0.000	اتفق إلى حد ما	4.17	0.753	اتفق	4.20	0.837	اتفق	4.20	0.837	اتفق	4.20	0.837	اتفق
	■ التحقق من وجود برنامج تأكيد وتحسين الجودة.	4.57	0.787	اتفق تماماً	2.50	0.707	لا اتفق	3.67	1.211	اتفق	3.60	0.548	اتفق	3.60	0.548	اتفق	3.60	0.548	اتفق
2.	غالباً لا يوجد صراع بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي.	4.00	1.291	اتفق	3.50	0.707	اتفق	4.33	0.516	اتفق تماماً	3.40	0.548	اتفق إلى حد ما	3.40	0.548	اتفق إلى حد ما	3.40	0.548	اتفق إلى حد ما
3.	يعتمد المدقق الخارجي على كفاءة وخبرة المدقق الداخلي لتقليص نطاق عمله.	3.29	0.951	اتفق إلى حد ما	3.50	0.707	اتفق	3.83	1.169	اتفق	2.20	0.837	لا اتفق	2.20	0.837	لا اتفق	2.20	0.837	لا اتفق
4.	تساهم كفاءة عمل المدقق الداخلي في تقليل الأدلة التي يطلبها المدقق الخارجي.	3.71	0.488	اتفق	1.50	0.707	لا اتفق مطلقاً	3.67	0.816	اتفق	2.60	1.517	لا اتفق	2.60	1.517	لا اتفق	2.60	1.517	لا اتفق
5.	يقوم المدقق الخارجي بمناقشة إدارة التدقيق الداخلي لمعرفة مدى دقة ومناسبة نظام الرقابة الداخلي.	3.14	0.378	اتفق إلى حد ما	3.00	0.000	اتفق إلى حد ما	4.50	0.548	اتفق تماماً	3.60	1.140	اتفق	3.60	1.140	اتفق	3.60	1.140	اتفق
6.	يعتمد المدققين الخارجيين على خطط وأوراق عمل المدققين الداخليين بشكل كبير.	1.57	0.787	لا اتفق مطلقاً	1.00	0.000	لا اتفق مطلقاً	3.00	0.894	اتفق إلى حد ما	1.80	0.837	لا اتفق مطلقاً	1.80	0.837	لا اتفق مطلقاً	1.80	0.837	لا اتفق مطلقاً
7.	يتم التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لتقليص إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي.	2.29	0.756	لا اتفق	2.50	0.707	لا اتفق	3.67	1.211	اتفق	2.00	1.225	لا اتفق	2.00	1.225	لا اتفق	2.00	1.225	لا اتفق

8.	يتم الإعتماد على عمل المدققين الداخليين في تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة.	2.43	0.787	لا أتفق	2.00	0.000	لا أتفق	3.83	1.329	أتفق	2.20	0.837	لا أتفق
9.	يتم تقليص حجم العينة بالنسبة للمدقق الخارجي إستناداً إلى كفاءة إجراءات قسم التدقيق الداخلي.	2.29	0.488	لا أتفق	2.50	0.707	لا أتفق	3.83	0.983	أتفق	3.40	0.894	أتفق إلى حد ما
10.	يعتمد المدقق الخارجي على نتائج فحص الرقابة الداخلية التي قام بها المدقق الداخلي.	3.00	0.000	أتفق إلى حد ما	2.50	0.707	لا أتفق	4.00	0.894	أتفق	2.40	0.894	لا أتفق
11.	يعتمد المدقق الخارجي على التقارير الصادرة من إدارة التدقيق الداخلي.	2.57	0.787	لا أتفق	2.00	0.000	لا أتفق	3.83	1.169	أتفق	3.20	1.304	أتفق إلى حد ما
النتيجة الكلية		3.26	0.182	أتفق إلى حد ما	2.46	0.000	لا أتفق	3.85	0.740	أتفق	3.03	0.506	أتفق إلى حد ما

يوضح الجدول رقم (3) نتائج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات آراء واجابات رؤساء وموظفي هيئات ديوان الرقابة المالية الإتحادي عينة الدراسة وقد جاءت كما يأتي :

بالنسبة لهيئة ديوان الرقابة المالية الإتحادي في وزارة العلوم والتكنولوجيا : بلغ أعلى وسط حسابي فيها عند الفقرة رقم (1) (ان ندرة الملاحظات المقدمة في تقرير المدقق الخارجي عن المدقق الداخلي ناتج عن قيامه بالتحقق من مدى التزام المدققين الداخليين بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي) حيث بلغ (4.86) بانحراف معياري (0.378), مما يشير إلى الموافقة بشكل تام وأقل وسط حسابي فيها عند الفقرة رقم (6) (يعتمد المدققين الخارجيين على خطط وأوراق عمل المدققين الداخليين بشكل كبير) حيث بلغ (1.57) بانحراف معياري (0.787) وهذا يشير إلى عدم الموافقة على تلك الفقرة.

أما بالنسبة لهيئة ديوان الرقابة المالية الإتحادي في الهيئة العامة للمياه الجوفية : بلغ أعلى وسط حسابي فيه عند الفقرة رقم (2) (غالباً لا يوجد صراع بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي) والفقرة رقم (3) (يعتمد المدقق الخارجي على كفاءة وخبرة المدقق الداخلي لتقليص نطاق عمله) حيث بلغ (3.50) بانحراف معياري (0.707) لكل منهم, وأقل وسط حسابي فيه عند الفقرة رقم (6) (يعتمد المدققين الخارجيين على خطط وأوراق عمل المدققين الداخليين بشكل كبير) حيث بلغ (1.00) بانحراف معياري (0.000).

أما بالنسبة لهيئة ديوان الرقابة المالية الإتحادي في الشركة العامة لتصنيع الحبوب : بلغ أعلى وسط حسابي فيه عند الفقرة رقم (5) (يقوم المدقق الخارجي بمناقشة إدارة التدقيق الداخلي لمعرفة مدى دقة ومناسبة نظام الرقابة الداخلي) حيث بلغ (4.50) بانحراف معياري (0.548), وأقل وسط حسابي فيه عند الفقرة رقم (6) (يعتمد المدققين الخارجيين على خطط وأوراق عمل المدققين الداخليين بشكل كبير) حيث بلغ (3.00) بانحراف معياري (0.894).

واخيرا بالنسبة لهيئة ديوان الرقابة المالية الإتحادي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية : بلغ أعلى وسط حسابي فيه عند الفقرة رقم (1) (ان ندرة الملاحظات المقدمة في تقرير المدقق الخارجي عن المدقق الداخلي ناتج عن قيامه بإجراء تقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي) حيث بلغ (4.80) بانحراف معياري (0.447), وأقل وسط حسابي فيه عند الفقرة رقم (6) (يعتمد المدققين الخارجيين على خطط وأوراق عمل المدققين الداخليين بشكل كبير) حيث بلغ (1.80) بانحراف معياري (0.837).

وبشكل عام فإن الوسط الحسابي لاجابات رؤساء وموظفي هيئات ديوان الرقابة المالية الإتحادي موضع البحث كان أكبر في الشركة العامة لتصنيع الحبوب منه في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية و وزارة العلوم والتكنولوجيا والهيئة العامة للمياه الجوفية, حيث كان (3.85 , 3.26 , 3.03 , 2.46) بانحرافات معيارية (0.740 , 0.182 , 0.506 , 0.000) على التوالي مما يشير إلى التفاوت في إجابات هيئات ديوان الرقابة المالية موضع البحث حيث جاءت —(الموافقة, والموافقة إلى حد ما, وعدم الموافقة) لهذا المحور, بمعنى أن بعض هيئات ديوان الرقابة المالية موافقة الى حد ما بما جاء في فقرات هذا المحور عن جهاز التدقيق الداخلي موضع البحث.

المحور الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

يعرض هذا المبحث أهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها في ضوء الجانب النظري والتطبيقي, وكما يأتي :

1. إن هنالك دوراً بارزاً لجهاز التدقيق الداخلي في تحسين عمليات المنظمة وإضافة قيمة لها فضلاً عن المنافع المتأتية من تحسين أنشطة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وقواعد الحاكمية من خلال خدماته التوكيدية والاستشارية .
2. ان أجهزة التدقيق الداخلي بصورة عامة والعينات موضع البحث بصورة خاصة تفتقر إلى وجود سياسه واضحة لأدائها تسهم من خلالها في تزويد الإدارة والاجهزة الرقابية بالمعلومات اللازمة لتمكينها من تحسين وتطوير أداء المنظمات.
3. لوحظ وجود تفاوت في أسلوب تقديم التقارير من قبل إدارات التدقيق, حيث تقوم إدارة كل من مديرية الرقابة والتدقيق الداخلي التابعة لوزارة العلوم والتكنولوجيا وجهاز التدقيق الداخلي التابع للشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية بتقديم تقارير منظمة يتم فيها دمج جميع ملاحظات المهام التدقيقية بتقرير موحد ويرفع وفقاً لفترات زمنية دورية أو سنوية أما بالنسبة لإدارة جهاز التدقيق الداخلي التابع لكل من الهيئة العامة للمياه الجوفية والشركة العامة لتصنيع الحبوب فإنها تقوم بإصدار تقارير عن كل مهمة تدقيق بالاضافة إلى التقارير الدورية.
4. بعض الإدارات المسؤولة لا تأخذ بالحسبان أثر توفر مقومات التعلم والنمو على النتائج التي تسعى لها من خلال امتلاك العاملين في اجهزة التدقيق الداخلي الشهادات العليا والخبرات اللازمة في اداء العمل و ترشيد قرارات الإدارة العليا, واستخدام الحاسوب في تخفيض جهد المدققين الداخليين ووقت إنجاز المهام الموكلة اليهم .
5. بينت الدراسة ان الإدارة العليا اكثر رضا من اجهزة الرقابة المالية عن اداء التدقيق الداخلي وقد يعود ذلك الى وجود الصراع بين اجهزة التدقيق الداخلي واجهزة الرقابة المالية الخارجية

6. توكل الإدارة لجهاز التدقيق الداخلي القيام بالخدمات التوكيدية اما الخدمات الاستشارية فنطاقها محدود حيث تقتصر فقط على الإستشارة في حال حدوث أي مشكلة داخل المنظمة.
7. أثبتت النتائج اعتماد هيئة ديوان الرقابة المالية على كفاءة وخبرة جهاز التدقيق الداخلي التابع للشركة العامة لتصنيع الحبوب حيث كانت الاعلى في النتائج اما اقلها اعتمادا فهو جهاز التدقيق الداخلي في الهيئة العامة للمياه الجوفية بينما حازت على اعلى مرتبه في رضا الادارة.

ثانياً : التوصيات

1. ضرورة تركيز إهتمام الإدارات المسؤولة باعداد برامج للتدريب على تنظيم دورات تدريبية داخلية خاصة في مجال التدقيق الداخلي والتقنيات الحديثة المرتبطة بمجال عمله لرفع مستوى أداء العاملين في الجهاز وإكسابهم مهارات تمكنهم من أداء وظائفهم بالشكل المطلوب هذا بالإضافة إلى تعزيز قدراتهم وتحسين وتطوير كفاءة وفعالية أداءهم للارتقاء بالمستوى العلمي والمهني بما يسهم في تحقيق أهداف المنظمة.
2. تعزيز المؤهلات الحالية للعاملين بأجهزة التدقيق الداخلي من خلال إنشاء معهد عربي متخصص للمدققين الداخليين لمنح شهادة دبلوم متخصص ولتأمين الإرشاد لممارسي مهنة التدقيق الداخلي خاصة في ظل الإطار الجديد لممارسة المهنة, كما هو الحال في معهد المدققين الداخليين الموجود في أمريكا, أو ضرورة قيام الجامعات بفتح دبلوم خاص بالتدقيق الداخلي من أجل تطوير العاملين في أجهزة التدقيق الداخلي.
3. ضرورة العمل على إعداد خطط وبرامج عمل لتحديد الأولويات اللازمة لعملية التدقيق لاسيما نطاق عملية التدقيق والموارد والامكانيات المتوفرة, والعمل على وضع سياسات وإجراءات ترشد المدققين لتنفيذ الخطط الموضوعه في الأوقات المحددة.
4. لابد من اهتمام إدارات أجهزة التدقيق الداخلي بإصدار تقارير منظمة ودوريه وتقديم تقارير عن كل مهمة تدقيق لتساعد الادارة العليا على اتخاذ القرارات المناسبة.
5. لا بد من تعزيز استقلالية اجهزة التدقيق الداخلي لتعزيز دورها في ترشيد قرارات الإدارة العليا لتحسين عمليات المنظمة وإضافة قيمة لها.
6. العمل على إصدار معيار من قبل ديوان الرقابة المالية الإتحادي يخص التدقيق الداخلي يحدد فيه جوانب الاستقلالية والحقوق التي يتمتع بها إضافة إلى فقرات أخرى ويمكن الاستفادة من المعايير العالمية بهذا المجال وتوظيفها بشكل يتناسب مع البيئة العراقية.
7. ضرورة التنسيق والتعاون بين أجهزة التدقيق الداخلي موضع البحث وهيئات ديوان الرقابة المالية, من خلال قيام المدقق الخارجي بمناقشة إدارة جهاز التدقيق الداخلي للتعرف على مجالات الاستفادة من خبراته لتخفيض جهد ووقت تنفيذ أعمال التدقيق الخارجي.

8. توظيف المعايير الدولية المهنية الخاصة بالتدقيق الداخلي من حيث الخصائص الواجب توافرها ومن حيث طبيعة الأنشطة التي تقوم بها من خلال التعليمات المنظمة لعملها وذلك لنجاح الاعمال التي تنفذها وتجنب المخاطر التي من المحتمل أن تتعرض اليها.

المراجع والمصادر

أولاً : المصادر العربية

أ- الكتب

1. أرنز، آلفين أ، الدر، راندال ج، بيسلي، مارك س، (2013)، "المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد"، تعريب ومراجعة محمد عبد الفتاح العشماوي، وغريب جبر غريب، دار المريخ للنشر، السعودية، الرياض.
2. أرنز، آلفين ولوبيك، جيمس، (2005)، "المراجعة - مدخل متكامل"، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسبي، ومراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
3. الحسبان، عطا الله أحمد سويلم، (2009)، "التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية"، الطبعة الاولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
4. الذنيبات، علي عبد القادر، (2009)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق"، الطبعة الثانية، شركة مطابع الأرز، عمان، الأردن.
5. محمود، رأفت سلامة، كلبونة، أحمد يوسف، وزريقات، عمر محمد، (2011)، "علم تدقيق الحسابات العملي"، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن.

ب- المنشرات والبحوث والدوريات

1. العاني، صفاء احمد والعزاوي، (2005)، "دور لجان التدقيق في تعزيز أداء واستقلالية التدقيق الداخلي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الثامنة والعشرون - العدد 54 - كلية الإدارة والاقتصاد.
2. آدم، صالح حامد محمد علي، (2014)، "تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الاعمال السودانية"، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد الرابع، كلية التجارة جامعة النيلين.
3. عبد الجبار، أسامة عبد المنعم، (2012)، " دور المدقق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون، عدد واحد وتسعون.
4. عودة، شيماء صباح وعباس، محمد عبد الجليل، (2014)، "اطار مقترح لعمل أجهزة التدقيق الداخلي في ظل التطورات الحديثة لأطر الرقابة الداخلية"، مؤتمر الرقابة الداخلية الثالث، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، جمهورية العراق.
5. قريط، عصام، (2008)، "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الاردن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 24 - العدد الاول.

ت- الرسائل والاطاريح

1. بن ساسي, محمد فؤاد, (2012), "الوظيفة الاستشارية ودورها في صنع القرار السياسي والإداري", دراسة حالة المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي (cnes), رسالة ماجستير, كلية الحقوق والعلوم السياسية, جامعة قاصدي مرباح - ورقلة.
2. يعقوب, فيحاء عبد الله, (2006), "التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي - دراسة تطبيقية على المصارف العراقية الخاصة", اطروحة دكتوراه, كلية الإدارة والاقتصاد, الجامعة المستنصرية.

ثانياً : المصادر الاجنبية**أ- الكتب**

1. Anderson, Urton, (2003), "Assurance and Consulting Services", Chapter 4, pp. 97-129, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, United States of America.
2. Hermanson, Dana R., and Rittenberg, Larry E., (2003), "Internal Audit and Organizational Governance", The Institute of Internal Auditors Research Foundation, copy right by the IIA, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida.
3. Kizlik, Bob, (2012), "Measurement, Assessment, and Evaluation in Education", 6th ed., Terry Overton, <http://www.adprima.com/measurement.htm>.
4. Pickett, K. H. Spencer, (2003), "The Internal Auditing Handbook", Second edition, John Wiley & Sons, Inc.
5. Sawyer B.L., (2003), "Sawyer's Internal Auditing The practise of Modern Internal Auditing", The Institute of Internal Auditors, 5th ed., ISBN 0-89413-509-0.

ب- المنشورات والبحوث والدوريات

1. Baharud-din, Zulkifli, Shokiyah, Alagan & Ibrahim, Mohd Serjana, (2014), "Factors that Contribute to the Effectiveness of Internal Audit in Public Sector", DOI: 10.7763/IPEDR, Vol. 70, No. 24, pp. 126-132.
2. Balhadj, Saïd & Jrhilifa, Abdelkrim, (2006), "La Relation Client-Consultant En Conseil En Management : Fonctionnalistes Versus Critiques", <http://www.strategie-aims.com/events/conferences/3-xviiieme-conference-de-l-aims/communications/318-la-relation-client-consultant-en-conseil-en-mangement-fonctionnalistes-versus-critiques/download>.

3. **Good Practice Guidance: the consultancy role of internal audit, (2010), hm-treasury.gov.uk.**
4. **International Federation of Accountants (IFAC), (2013), "Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements", International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Vol. 2, USA.**
5. **Selim, Georges, Woodward, Sally & Allegrini, Marco, (2009), "Internal Auditing and Consulting Practice: A Comparison between UK/Ireland and Italy", International Journal of Auditing, Int. J. Audit. 13, pp. 9 -25.**
6. **The Institute of Internal Auditors, (IIA), (2012), "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing" (Standards).**