جمهورية العراق
وزارة التعليمِ العالي والبحثِ العلميِ
جامعةَ كربلاءَ
كلية الإدارةِ والاقتصادِ ـ قسمَ المحاسبةِ

تأثير حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيقِ الداخلي الحكومي في الحد من الفساد المالي وانعكاسه على جودة البيانات المالية

اطروحة دكتوراه مقدمةٍ إلى مجلسِ كليةِ الإدارةِ والاقتصادِ – جامعةُ كربلاءَ

وهي جزء من متطلبات نيل دكتوراه فلسفة في المحاسبة

من الطالبة:

فرقد محمد بكر السعدي

بإشراف

ا.د. أسعد محمد علي وهاب العواد

٢٠٢٤م ١٤٤٦هـ

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿إِذِ ٱسۡتَسۡقَىٰ مُوسَىٰ لِقَوۡمِهِۦ فَقُلۡنَا ٱضۡرِب بِّعَصَاكَ ٱلۡحَجَرَۖ فَٱنفَجَرَتۡ مِنۡهُ ٱثۡنَتَا عَشۡرَةَ عَيۡنٗاۖ قَدۡ عَلِمَ كُلُّ أُنَاسٖ مَّشۡرَبَهُمۡۖ كُلُواْ وَٱشۡرَبُواْ مِن رِّزۡقِ ٱللَّهِ وَلَا تَعۡثَوۡاْ فِي ٱلۡأَرۡضِ مُفۡسِدِينَ ﴾

صدق الله العلي العظيم

{ سورةالبقرة:الاية ٦٠}

إقرار المقوّم اللغوي

أشهد انّ أطروحة الدكتوراه الموسومة بـ (تأثير حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في الحد من الفساد المالي وانعكاسه على جودة البيانات المالية) للطالبة (فرقد محمد بكر السعدي) من قسم المحاسبة ،قد تمّ تقويمها لغويا من قِبلي فأصبحتْ خالية من الاغلاط اللغوية والاملائية والتعبيرية بقدر تعلق الأمر بذلك. وعليه وقّعتُ بالتاريخ أدناه..

الدكتور علاوي كاظم كشيش

كلية الصفوة الجامعة

2024/6/١٨

إقرار المشرف

أشهد ان إعداد الاطروحة الموسومة بـ (تأثيرُ حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في الحد من الفساد المالي وانعكاسه على جودة البيانات المالية) والتي تقدمت بها الطالبة (فرقد محمد بكر السعدي) قد جرى تحت إشرافي في جامعة كربلاء / كلية الادارة والاقتصاد- قسم المحاسبة، وهي جزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة.

المشرف: أ. د أسعد محمد علي وهاب العواد

2024/8/14

توصية السيد رئيس القسم

(بناءً على توصية الاستاذ المشرف أرشح الاطروحة للمناقشة)

المدرس الدكتور عبد الرسول عبد الكريم

رئيس قسم المحاسبة

2024/8/14

اقرار لجنة المناقشة

نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة باننا قد أطلعنا على أطروحة الدكتوراه الموسومة بـ (**تأثيرُ حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيقِ الداخلي الحكومي في الحد من الفساد المالي وانعكاسه على جودة البيانات المالية**) والمقدمة من قبل الطالبة (فرقد محمد بكر السعدي) وقد ناقشنا الطالبة في محتوياتها وفيما له علاقة بها، ووجدنا انها جديرة بالقبول لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة وبتقدير (جيد جداً).

ا.د. أسعد غني جهاد الخزاعي
رئيساً

ا.د. محمد محمود جاسم الطائي
عضواً

ا.د. علي عبد الحسن عباس
عضواً

ا.م.د. أمل محمد سلمان التميمي
عضواً

ا.م.د. أزهر صبحي عبد الحسين
عضواً

ا.د. أسعد محمد علي وهاب العواد
عضواً و مشرفاً

إقـــرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بنـاءً علـى اقـرار المشـرف العلمـي والخبيـر اللغـوي علـى أطروحـة الـدكتوراه/ قسـم المحاسبة /كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء للطالبة (فرقد محمد بكر السعدي) الموسومة بـ (**تـأثيرُ حجم واستقلالية وخبرة جهاز التـدقيقِ الـداخلي الحكـومي فـي الحد من الفساد المالي وانعكاسه على جودة البيانات المالية**) أرشح هذه الاطروحة للمناقشة.

م.د. علي احمد فارس الكعبي
رئيس لجنة الدراسات العليا
معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا
2024 / 8 / 14

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كليـة الادارة والاقتصـاد/جـامعة كـربلاء على توصية لجنـة المنـاقشة.

ا.م.د. هاشم جبار الحسيني
رئيس مجلس كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء
2024 / /

الاهداء

الى الرسول الأمين محمد وآل بيته الاطهار (ص)

الى من علّمني العطاء دون انتظار... الى من غرس في نفسي حب العلم والمعرفة... الى من أحمل إسمه بكل افتخار... والدي العزيز (رحمه الله)

الى بسمة الحياة وسر الوجود... الى ينبوع الحنان والعطاء... ست الحبايب... أمي الحبيبة (أدامها الله)

الى من علّمني الحب وسقاني العشق من كأسه... الى رفيق دربي وسندي في الحياة... الى من كان مصدر الهامي وقوتي... زوجي العزيز مشتاق

الى من يفرحهم نجاحي... وهم عزوتي وذخري عند الشدائد... أخوتي وأخواتي

الى الشموع التي تنير حياتي... الى قرة عيني وفلذة فؤادي... بناتي زهراء، مريم، ساره و رقية.

الى من جمعتني بهم قاعات الدراسة وأروقة البحث... و تشاركنا لحظات التعب والنجاح... زملائي وزميلاتي.

الى مناهل العلم والمعرفة... تقديرا وآمتنانا... أساتذتي الافاضل

الى كل من ساندني وأعانني... إخلاصاً ووفاء

أهدي هذا الجهد المتواضع

الباحثة

الشكر والامتنان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على الرسول الأمين وسيد المرسلين نبي الرحمة محمد صلى الله عليه واله الطيبين الطاهرين واصحابه المنتجبين الميامين.

يطيب لي وأنا أضع اللمسات الاخيرة لأطروحتي، أن اتقدم بوافر الشكر والتقدير والامتنان الى أستاذي المشرف (الاستاذ الدكتور اسعد محمد علي وهاب العواد) الذي تقف كلمات الشكر أمامه عاجزةً لما بذله من جهد و وقت في إشرافه على أطروحتي، ولما قدمه لي من النصح والارشاد وتوفير المعلومات بروحه الابوية والدعم المعنوي الذي كان له أثر كبير في اتمام هذا العمل المتواضع، جزاه الله عني خير الجزاء وله مني جزيل الشكر والامتنان.

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان الى السادة الافاضل رئيس لجنة المناقشة والاعضاء المحترمين، لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الاطروحة وإغنائها بملاحظاتهم القيمة. وأعبّر لهم عن اعتزازي وامتناني لكل أرائكم وملاحظاتكم التي ستزدان بها الأطروحة رصانة وجودة.

وأقدم بالشكر والعرفان للسيد رئيس الجامعة (ا.د. باسم خليل نايل السعيدي) لكل ما قدمه من دعم لي ولجميع طلبة الدراسات العليا، وشكري وامتناني للسيد عميد الكلية (ا.م.د. هاشم جبار الحسيني)، كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان الى السيد رئيس قسم المحاسبة (الدكتور عبد الرسول عبد العباس) وأساتذتي في قسم المحاسبة جامعة كربلاء في الدراسات العليا لما بذلوا من جهد وتوجيه ومعلومات علمية قيمة اثناء فترة الدراسة في المرحلة التحضرية.

واتقدم بالشكر والتقدير الى جميع أخوتي و خواتي زملاء الدراسة في الدكتوراه وكل من كان له الفضل في اكمال هذه الاطروحة.

الباحثة

المستخلص

هدف البحث الى دراسة تأثير حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيقِ الداخلي في القطاع الحكومي العام ودوره في الحد من الفساد المالي وانعكاسه على جودة البياناتٍ الماليةٍ، لما لها من تأثير في قرارات المستفيدين من جميع الاطراف الخارجية والداخلية، فضلا عن تحديد اساليب وطرق مكافحة الفساد المالي وتأثيره السلبي في اقتصاد العراق. ولتحقيق هدف البحث فقد تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات عددها (١٧٤) استبانة ورقية وإلكترونية وهي جميعها صالحة للتحليل، واعتمدت نتائجها لأغراض التحليل الإحصائي، ووزعت على عينة عشوائية من المدققين الداخليين في وحدات القطاع الحكومي العراقي العام في خمسة عشر محافظة عراقية عدا إقليم كردستان، إذ تم توزيعها الكترونياً، من خلال المجموعات عبر وسائل التواصل الاجتماعي، أما المؤسسات الحكومية في كربلاء والنجف وبابل والقادسية فتم توزيعها ورقياً، وقد استخدمت الباحثة عدداً من البرامج في سبيل اختبار الفرضيات، منها SPSS النسخة ٢٥، وقد استخدم التحليل العاملي للتأكد من صدق وثبات الاستبانة، أما فرضيات البحث فتم اختبارها باستخدام الانحدار الخطي البسيط وفق نموذج Baron and Kenny, 1986، وقد أظهرت الاستنتاجات إنّ هناك أثراً لحجم واستقلالية وخبرة المدقق الداخلي في جودة البيانات المالية، وانّ حجم جهاز التدقيق الداخلي يؤثر باتجاه سلبي في جودة البيانات المالية، ويؤثر في وقت إكمال المهمة، اما الاستقلالية فتؤثر في جودة البيانات المحاسبية المالية، وانّ علاقة الارتباط والتأثير تتم بين حجم واستقلالية وخبرة التدقيق الداخلي وجودة البيانات المالية ومن خلال الحد من الفساد المالي، وتوصل البحث الى ضرورة زيادة عدد المدققين الداخليين في وحدات القطاع الحكومي العام وحسب حجم أعمال الوحدة، فضلا عن وضع استراتيجية للتعليم المستمر لرفع كفاءة المدققين الداخليين، مع ضرورة منح استقلالية اكثر لمديري جهاز التدقيق الداخلي لغرض الحد من الفساد المالي.

ثبت المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
الآية القرآنية	
الاهداء	أ
الشكر والامتنان	ب
المستخلص	ج
ثبت المحتويات	د
ثبت الجدول	ه – ح
ثبت الاشكال	ح - ط
ثبت الملاحق	ط
قائمة المصطلحات	ي
المقدمة	١-٢
الفصل الأول: دراسات سابقة ومنهجية البحث	
المبحث الأول: دراسات سابقة وإسهام البحث الحالي	٣-١١
المبحث الثاني: منهجية البحث	١٢-١٥
الفصل الثاني: التدقيق الداخلي والدور المهم في الحد من الممارسات غير القانونية	
المبحث الأول: حجم التدقيق الداخلي ووظائفه في الاشراف على الأداء	١٦-٣٩
المبحث الثاني: استقلالية جهاز التدقيق والتحديات المعاصرة	٤٠-٥٥
المبحث الثالث: خبرة جهاز التدقيق الداخلي ودوره في الحد من الممارسات غير القانونية.	٥٦-٧٥
الفصل الثالث: الفساد المالي في القطاع الحكومي وانعكاسه على جودة البيانات المالية	
المبحث الأول: الفساد المالي وجودة البيانات المالية في القطاع الحكومي	٧٦-٩٤
المبحث الثاني: العلاقة بين حجم واستقلالية وخبرة التدقيق الداخلي والحد من الفساد المالي وجودة البيانات المالية	٩٥-١١١
الفصل الرابع: قياس متغيرات البحث واختبار الفرضيات	
المبحث الأول: وصف مجتمع وعينة البحث وتحليل إجابات افراد العينة	١١٢-١٤٦
المبحث الثاني: اختبار فرضيات البحث	١٤٧-١٦٤

الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات	
المبحث الأول: الاستنتاجات	١٦٥-١٦٦
المبحث الثاني: التوصيات	١٦٧-١٦٨
المصادر	١٦٩-١٨٤
الملاحق	I-VI
المستخلص باللغة الإنكليزية	VII

ثبت الجداول

رقم الجدول	اسم الجدول	رقم الصفحة
٢-١	العوامل المؤثرة في حجم التدقيق الداخلي	٣٤
٢-٢	الاستقلالية وفقاً للمعايير الدولية	٤٢-٤٤
٢-٣	العوامل المؤثرة في قدرة المدقق الداخلي في اكتشاف الاحتيال	٧٢-٧٣
٣-٤	الجهات المستفيدة من معلومات القوائم المالية	٩٨-٩٩
٤-١	درجات مقياس ليكرت الخماسي	١١٢
٤-٢	الاحصاء الوصفي للعينة حسب البيانات الديمغرافية	١١٣
٤-٣	توزيع الاستبانات حسب الجنس	١١٣
٤-٤	الخبرة العملية	١١٤
٤-٥	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة الأكاديمية	١١٥
٤-٦	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	١١٦
٤-٧	توزيع أفراد العينة حسب العنوان الوظيفي	١١٧
٤-٨	أسئلة المحور الأول	١١٨
٤-٩	أسئلة المحور الثاني	١١٩
٤-١٠	أسئلة المحور الثالث	١٢٠
٤-١١	معاملات التجزئة النصفية لجميع المحاور	١٢١

٤-١٢	معامل الثبات للمحور الأول: حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	١٢١
٤-١٣	معامل الثبات للمحور الثاني: الحد من الفساد المالي	١٢٢
٤-١٤	معامل الثبات للمحور الثالث: جودة البيانات المالية	١٢٣
٤-١٥	معاملات الارتباط لمحاور الاستبانة	١٢٣
٤-١٦	معاملات التجزئة النصفية split-half reliability لاختبار ثبات الاستبيان	١٢٤
٤-١٧	معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة للمحور الأول	١٢٤-١٢٥
٤-١٨	معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة للمحور الثاني	١٢٦
٤-١٩	معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة للمحور الثالث	١٢٧
٤-٢٠	استجابة أفراد عينة الاستبيان المحور الأول (ا):- حجم جهاز التدقيق الداخلي	١٢٨
٤-٢١	استجابة أفراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الأول (ب) استقلالية جهاز التدقيق الداخلي	١٣٠
٤-٢٢	استجابة أفراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الأول (ج) خبرة جهاز التدقيق الداخلي	١٣٣
٤-٢٣	استجابة أفراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الثاني الحد من الفساد المالي	١٣٧
٤-٢٤	استجابة أفراد عينة الاستبيان لفقرات محور جودة البيانات المالية	١٤٢
٤-٢٥	ترتيب محاور الاستبيان حسب درجة الأهمية	١٤٦
٤-٢٦	وصف المتغيرات	١٤٧
٤-٢٧	مصفوفة الارتباط بين المتغير المستقل والوسيط	١٤٧
٤-٢٨	المتغيرات الداخلة والمستبعدة	١٤٨
٤-٢٩	ملخص نموذج الفرضية الرئيسية الأولى	١٤٨
٤-٣٠	تباين اختبار الفرضية الرئيسية الأولى	١٤٨

٤-٣١	المعاملات المعيارية وغير المعيارية لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى	١٤٩
٤-٣٢	وصف المتغيرات	١٥٠
٤-٣٣	مصفوفة الارتباط بين المتغير المستقل والوسيط	١٥١
٤-٣٤	المتغيرات الداخلة والمستبعدة	١٥١
٤-٣٥	ملخص نموذج الفرضية الرئيسية الأولى	١٥١
٤-٣٦	تباين اختبار الفرضية الفرعية الأولى	١٥٢
٤-٣٧	المعاملات المعيارية وغير المعيارية لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	١٥٢
٤-٣٨	وصف المتغيرات	١٥٣
٤-٣٩	مصفوفة الارتباط بين المتغير المستقل والوسيط	١٥٤
٤-٤٠	المتغيرات الداخلة والمستبعدة	١٥٤
٤-٤١	ملخص نموذج الفرضية الفرعية الثانية	١٥٤
٤-٤٢	تباين اختبار الفرضية الفرعية الثانية	١٥٥
٤-٤٣	المعاملات المعيارية واغير المعيارية لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	١٥٥
٤-٤٤	وصف المتغيرات	١٥٦
٤-٤٥	مصفوفة الارتباط بين المتغير المستقل والوسيط	١٥٧
٤-٤٦	المتغيرات الداخلة والمستبعدة	١٥٧
٤-٤٧	ملخص نموذج الفرضية الفرعية الثالثة	١٥٧
٤-٤٨	تباين اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	١٥٨
٤-٤٩	المعاملات المعيارية وغير المعيارية لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	١٥٨
٤-٥٠	وصف المتغيرات	١٥٩
٤-٥١	مصفوفة الارتباط بين المتغير المستقل والتابع	١٥٩

٤-٥٢	المتغيرات الداخلة والمستبعدة	١٦٠
٤-٥٣	ملخص نموذج الفرضية الرئيسية الثاني	١٦٠
٤-٥٤	تباين اختبار الفرضية الرئيسية الثانية	١٦٠
٤-٥٥	المعاملات المعيارية وغير المعيارية لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية	١٦١
٤-٥٦	إختبار تأثير المتغير المستقل في المتغير الوسيط	١٦٢
٤-٥٧	إختبار تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع بدون توسيط المتغير الوسيط	١٦٣
٤-٥٨	إختبار تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع بدون توسيط المتغير الوسيط	١٦٣
٤-٥٩	ملخص معادلات الانحدار الثلاث لنموذج Baron and Kenny	١٦٤

ثبت الاشكال

رقم الشكل	اسم الشكل	رقم الصفحة
١-١	المخطط الفرضي للبحث	١٥
١-٢	أنواع التدقيق الداخلي	٢٣
٢-٢	العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الداخلي	٣٠
٣-٢	موقع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لتحقيق الاستقلالية	٤٨
٤-٢	التحديات التي تهدد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي	٥٣
٥-٢	أوجه التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي	٥٥
٦-٢	شجرة الاحتيال	٦٦
٧-٢	مثلث الاحتيال	٦٩
٨-٢	أنواع الاحتيال	٧٠

١-٣	أنواع الفساد	٨٠
١-٤	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	١١٣
٢-٤	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخدمة	١١٤
٣-٤	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة الاكاديمية	١١٥
٤-٤	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	١١٦
٥-٤	التوزيع الافراد حسب العنوان الوظيفي	١١٧
٦-٤	التوزيع الطبيعي لبيانات المتغير الوسيط	١٤٩
٧-٤	مخطط التشتت للمتغير الوسيط	١٥٠
٨-٤	التوزيع الطبيعي لبيانات المتغير الوسيط	١٥٣
٩-٤	الانحدار الطبيعي لبيانات المتغير الوسيط	١٥٦

ثبت الملاحق

رقم الملحق	اسم الملحق	رقم الصفحة
١	أسماء السادة محكمي الاستبانة	I
٢	نموذج استمارة الاستبانة	II-VI

قائمة المصطلحات

مختصر المصطلح	المصطلح باللغة الانكليزية	المصطلح باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
COSO	Committee of Sponsoring Organizations	لجنة المنظمات الراعية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IAS	International Accounting Standard	معيار المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IPPF	International Professional Practices Framework	الاطار الدولي للممارسات المهنية
ISPPIA	International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
ISSAI	International Standards Supreme Audit Institutions	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
IT	Information Technology	تكنلوجيا المعلومات
SPSS	Statistical Packages for Social Sciences	الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية

المقدمة

المقدمة:

يُعدّ التدقيق الداخلي في القطاع العام واحداً من أبرز الوظائف الحيوية التي تسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة وتحسين الأداء في القطاع الحكومي، وخلال السنوات الماضية شهدت وظيفة التدقيق تطورا سريعا بسبب النمو الاقتصادي والتكنلوجي السريع على مستوى العالم، ونتيجة النمو السكاني وزيادة حجم النفقات والإيرادات العامة، أصبح التدقيق الداخلي أداة ضرورية لضمان فعالية وكفاءة العمليات الحكومية. إذ إنّ التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي يهدف إلى فحص وتقييم مدى التزام الجهات الحكومية بالقوانين واللوائح والسياسات المعمول بها، فضلاً عن تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، حيث بدأت مسؤولية مهنة التدقيق بالتزايد في الحد من الاحتيال والابلاغ عنه للتقليل من قلق المجتمع والجهات التنظيمية بشان حوكمة المؤسسات، وهذا بدوره يعزز قدرة المدقق الداخلي في إنجاز مسؤولياته بدقة عالية ومهنية لتحديد ما إذا كانت الأنشطة والنتائج ذات الصلة متسقة مع الترتيبات المخطط لها وكون هذه الحلول قد تم تنفيذها بشكل فعال وتفي بالأهداف المطلوبة.

ونتيجة لهذا التطور في مفهوم وظيفة التدقيق ايضاَ، ظهرت حاجة الشركات والمؤسسات الى التطور في مفهوم التدقيق الداخلي على المستوى الحكومي العام والخاص، مما دفع المنظمات المهنية ومنها على وجه التحديد معهد المدققين الداخليين الامريكي لوضع معايير ذات مستوى عالٍ لغرض الالتزام بها من قبل المدققين الداخليين لتطوير مهاراتهم وتعزيز استقلاليتهم، وإنّ وظيفة جهاز التدقيق الداخلي أخذت في التطور السريع من المفهوم التقليدي والشائع بانه مجرد نشاط في الادارة المالية للمنشأة مسؤوليته الاساسية التأكد من سلامة دقة العمليات المالية والمحاسبية وبيان مدى التزام الادارة بالقوانين والتعليمات المالية. ففي الوقت الحالي، بلغت وظيفة جهاز التدقيق الداخلي في بعض الدول موضع القيادة ووصول آرائها إلى اعلى جهة في المؤسسة لمساعدتها في تقييم مخاطر الإدارة من خلال الخدمات التي تقدمها وهي خدمات التأكيد الموضوعي والخدمات الاستشارية، على أن تؤدي هذه الخدمات في النهاية الى إضافة قيمة للمؤسسة ككل.

وقد جاءت فكرة موضوع البحث نتيجة الإخفاقات التي تتعرض لها أقسام وشعب التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي العام منذ بداية التسعينات من القرن المنصرم نتيجة الحروب والأزمات الاقتصادية، مما أدى بالدولة الى إهمال هذا الجهاز الحيوي والمهم، إذ انتشرت حالات الفساد في كل مفاصل الدولة من رشاوي واختلاس، واستمرت هذه الظواهر الى ما بعد ٢٠٠٣ وما صاحبها من أحداث سياسية واقتصادية، وانّ من الواضح أنّ حجم الفساد يزداد نتيجة ضعف أجهزة التدقيق الداخلية، ونتيجة لهذه الأسباب وغيرها توجبّ البحث في هذا الموضوع لتشخيص حالات الضعف

والقوة في أجهزة التدقيق الداخلي ضمن عينة من وحدات القطاع العام وقياس مدى توافر العدد الكافي من المدققين وعلاقته بالاستقلالية والخبرة التي يمتلكونها ومدى ارتباطها في الحد من الفساد لإنتاج بيانات مالية بجودة عالية، حيث أنها ستصب في النهاية في إعداد الحساب الختامي والموازنة العامة للدولة وفق معلومات دقيقة خالية من الفساد والاحتيال.

ولتحقيق هدف البحث فقد تم تقسيم الدراسة على خمسة فصول، يتضمن الفصل الاول دراسات سابقة ومنهجية البحث. وتناول الفصل الثاني التدقيق الداخلي والدور المهم في الحد من الممارسات غير القانونية، والفصل الثالث تضمن الفساد المالي في القطاع الحكومي وجودة البيانات المالية. والفصل الرابع يمثل الجانب التطبيقي للبحث، فعينة البحث هم المدققون الداخليون في مؤسسات القطاع الحكومي. وقد خصص الفصل الخامس لعرض الاستنتاجات والتوصيات.

الفصل الأول: دراسات سابقة ومنهجية البحث

المبحث الأول
دراسات سابقة وإسهام البحث الحالي

المبحث الثاني
منهجية البحث

المبحث الأول

دراسات سابقة وإسهام البحث الحالي

تمهيد:

يتضمن هذا المبحث مناقشة لبعض الدراسات العربية والأجنبية المتعلقة بمتغيرات البحث التي اتيحت للباحثة الاطلاع عليها، والتي تناولت جوانب ومجالات مختلفة ذات صلة بمتغيرات كان لها الأثر الكبير في إغناء البحث الحالي في الجانب النظري والعملي.

ووفقاً لدراسة (الجبوري، ٢٠٢١) فانّ التكامل بين أنشطة وعمليات المنظمة من جهة والتكامل بين المحاسبة والتدقيق الداخلي من جهة اخرى يسهم في الحد من الاحتيال وانتاج تقارير مالية عالية الجودة، وقد توصلت الدراسة الى انّ انتاج معلومات ذات جودة عالية تعتمد على البيانات التي تم جمعها من العمليات الاساسية للشركة باعتبارها المسؤولة عن انتاج البيانات لهذه المعلومات، وبالتالي لا بد من تحديد وفهم السيطرة والتحكم في انتاج البيانات بشكل يزيد من المعرفة ويحد من الاحتيال، فيما تناولت دراسة (جواد وأخرون ،٢٠٢٢) في الوقوف على واقع استقلالية المدقق الداخلي وتأثيرها في تقليل الممارسات غير القانونية لاستخدام الأموال العامة، للإدارات التنفيذية في القطاع العراقي العام التي تؤثر في النفقات العامة، والتعرف على أنواع الممارسات غير القانونية من قبل الإدارات العليا لتمرير الصفقات الاحتيالية نتيجة الضغوطات التي يتعرض لها المدققون الداخليون ، كما تناولت اثر هذه الضغوطات في استقلالية المدقق الداخلي، وبالتالي في استخدام الأموال العامة. وتناولت دور خبرة المدقق الداخلي وتأثيرها في جودة التدقيق الداخلي، وقد استعمل الاسلوب الوصفي في عرض الأدبيات الخاصة بالموضوع، وفي الجانب العملي استعمل الاسلوب التحليلي من خلال توزيع استبانة على المدققين الداخليين في دوائر محافظة كربلاء. وتوصلت الدراسة الى عدم اهتمام الادارة العليا بتطوير قسم التدقيق الداخلي من خلال عدم وجود خطط تدريبية تنظيمية سنوية، لتنمية قدرات المدققين الداخليين وعدم الاهتمام الكافي من قبل الادارة العليا في تطوير أدائهم.

أماّ دراسة (كاظم ، ٢٠٢٢) فقد ناقشت الكفاءة المهنية والعلمية للمدقق الداخلي وتأثيرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لإنتاج تقارير محاسبية موثوقة، ودور المدقق الداخلي في الحد من هذه الممارسات، ودور خبرة ومعرفة المدقق الداخلي في جودة التدقيق الداخلي، والسعي الى تطوير كفاءة المدقق الداخلي العلمية والعملية لمواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق أهداف الدراسة، فقد تم تصميم استمارة استبيان لجمع البيانات وزعت على المدققين الداخليين في الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، واستخدم أسلوب الانحدار الخطي البسيط في

اختبار فرضيات البحث، وأظهرت النتائج أنّ هناك تأثيراً للكفاءة العلمية والمهنية للمدقق الداخلي في إنجاز المهام المكلف بها، وأوصت الدراسة برفع المستوى العلمي والعملي للمدقق الداخلي من خلال الحصول على الشهادات الأكاديمية والمهنية باختصاص المحاسبة أو التدقيق من الجامعات والمعاهد المهنية، واتباع تطبيق معايير التدقيق الداخلي والالتزام بأخلاقيات المهنة الصادرة من معهد المدققين الداخليين المتمثلة بالنزاهة والموضوعية والسرية والكفاءة، وتناولت دراسة (العجيلي، ٢٠٢٢) دور التدقيق الداخلي في تقويم الاداء المستدام وتأثيره في جودة التقارير المالية، وتهدف الدراسة الى بيان مساهمة التدقيق الداخلي في تقويم الاداء المستدام وتأثيره في جودة التقارير المالية، وتم تطبيق الدراسة على الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات، وهي احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن. وتناولت الدراسة إعداد تقارير مالية عالية الجودة فهي أمر، بالغ الاهمية لزيادة مراقبة الادارة وتجنب القرارات الانتهازية، وتُبرز جودة التقارير أداء المدير في المؤسسة، وتوصلت الدراسة الى انّ للتدقيق الداخلي دوراً مهماً في تعزيز التقارير التي تقوم الشركة بأعدادها ولكنها لم تكن بالمستوى المطلوب، ويوجد ضعف وقصور في القوانين والانظمة المتعلقة بعمل التدقيق الداخلي، كذلك يوجد ضعف في المؤهلات العلمية والعملية لدى المدققين الداخليين في الجانب الاجتماعي والبيئي، واوصت الدراسة الشركات العامة العراقية بان توسع عمل التدقيق الداخلي ليشمل جميع أنشطة المؤسسة، ووضع برامج مهنية لتطوير خبرات ومهارات المدققين الداخليين في تخصصهم، وايضآ من الضروري انشاء نظام معلومات يعتمد على قاعدة بيانات متكاملة تتميز بسهولة البحث والتلخيص والقياس، من اجل تسهيل وصول المستفيدين واصحاب المصلحة الى المعلومات المفيدة من اجل اتخاذ القرارات.

وتناولت دراسة (عبد الوهاب وسبيعي،٢٠١٩) تأثير خبرة المدقق في جودة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، واكتشاف مدى وجود الأثر بينهما بواسطة مجموعة العوامل التي يتصف بها المدقق، واجريت دراسة ميدانية على عينة من المدققين في ولاية ادرار في الجزائر للفترة ما بين عام (٢٠١٨- ٢٠١٩)، واعتمدت الدراسة على الاسلوب التحليلي الاحصائي باستخدام برنامج spss20. ،وكشفت الدراسة عن وجود علاقة طردية ذات دلالة احصائية قوية عند مستوى معنوية ($\propto \leq 0.05$) وتعني عدم وجود اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء أفراد العينة حول خبرة المدقق في المؤسسة، وتعزى الى التأهيل العلمي والعملي معآ عند مستوى معنوية، حيث انّ خبرة المدقق تشمل عوامل اخرى تؤثر في وظيفة جودة التدقيق الداخلي غير المؤهل العلمي، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات منها انّ ساعات التدريب التي يحصل عليها المدقق تؤثر مع مالديه من خبرة في مجال التدقيق في جودة التدقيق الداخلي ..ومن التوصيات التي جاءت بها نظرآ

لوجود علاقة وأثر كبير بين خبرة المدقق وجودة التدقيق الداخلي، فمن الضروي دعم هذه الخبرة من قبل الادارة العليا لغرض تحقيق أداء المدقق في وظيفة جودة التدقيق الداخلي.

هدفت دراسة (الإدلبي ، ٢٠٢١) إلى اختبار أثر استقلالية المدقق الداخلي في مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية، ومن اجل تحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي، كما تم اعداد استبانة وتوزيعها على المدققين الداخليين في شركات القطاع المالي الخاضعة لإشراف هيأة الاوراق والاسواق المالية السورية لسنة ٢٠٢١.وخلص البحث إلى أنّ أكثر الاجراءات التي يتخذها المدققون الداخليون لضمان استقلاليتهم يتم تنفيذها مما يدل على استقلالية المدققين الداخليين، كما أكدت الدراسة على وجود أثر إيجابي لاستقلالية المدقق الداخلي في جودة التدقيق فضلا عن التحفظ المحاسبي. ونتيجة لذلك جاء دور التدقيق الداخلي كآلية أساسية من آليات الحوكمة، تضمن صحة الاجراءات المحاسبية المتبعة ومدى ملاءمتها، ولما كان استقلال المدقق الداخلي من اهم المعايير التي يعتمد عليها عند القيام بمهامه .كونه حجر الأساس الذي يبنى عليه التدقيق بمدى ملاءمة وكمال الاجراءات المتبعة من قبل المدقق الداخلي للحصول على معلومات مالية تعرض واقع الشركة بشكل مستقل وموضوعي، كما وجدت الدراسة أثراً ايجابياً لاستقلالية المدقق الداخلي في التحفظ المحاسبي وجودة التدقيق الداخلي، واهم التوصيات التي جاءت بها الدراسة هي اتخاذ الإدارات العليا في الشركات والبنوك السورية المساهمة الاجراءات اللازمة لحث المدققين الداخليين على الالتزام بالاستقلالية من خلال تجنب كل ما من شأنه أن يهددها ويضعفها.

وهدفت دراسة (اكريم، ٢٠٢٣) الى اختبارأثر أداء المدقق الداخلي (حجم جهاز التدقيق الداخلي، الاستقلالية) في جودة التقارير المالية (دراسة على التقارير المالية للبنوك الليبية) تناولت هذه الدراسة أهمية التدقيق الداخلي باعتباره حجر الزاوية في حوكمة الشركات، ويعتبر التدقيق الداخلي من العوامل المهمة في تأكيد الثقة بجودة القوائم المالي من خلال ضمان الامتثال للمعايير، وهذا بدوره يشير الى انّ دور التدقيق الداخلي واسع لدرجة مساهمته في الحد من الفساد في القطاع العام، وهناك عوامل تؤثر في جودة التدقيق الداخلي وهي (الحجم والاستقلالية)، وتناولت الدراسة ضرورة توفير الموارد الكافية لمكتب التدقيق الداخلي لأداء واجباته بالصورة الصحيحة والفعالة، وهذا ما اكدت عليه المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ISPPIA ومنها معيار ادارة الموارد، ويشير مصطلح ملائم ضمنياً الى ان يكون حجم جهاز التدقيق الداخلي كافياً مقارنة مع حجم المؤسسة وعدد منتسبيها وعدد العمليات المالية للقيام بواجباتهم بكفاءة. وكذلك معيار استقلالية المدقق الداخلي يرفع من مستوى الثقة بين الموظفين، لانّ الاستقلالية تقلل من مستوى الصراع في الولاء لأصحاب العمل. ومن التوصيات التي جاءت بها الدراسة ضرورة التزام المدققين الداخليين

بالمعايير الدولية ومنها الحجم والاستقلالية عند اداء مهامهم، كذلك أكدت الدراسة على ان ينضم المدقق الداخلي في معهد المحاسب القانوني قبل ان يمارس مهامه كمدقق.

وتضمنت دراسة (اسماعيل واخرون، ٢٠٢٣) تحليل وتقييم متطلبات معيار التقرير المالي الدولي (IFRS17)من حيث مبادئ الاعتراف، ومداخل القياس، ومنهجية وآليات العرض والافصاح التي يجب ان تتبعها شركات التأمين المصرية، وتقييم دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية. ووقع اختيار الباحث على عينة مكونة من ثلاث شركات (شركة مصر لتأمينات الحياة و شركة إليانز للتأمين وشركة مصر للتأمين)، وفقا للنشرة التأمينية في مصر عام ٢٠٢٢/٢٠٢١.وتم جمع بيانات الدراسة اعتمادا على البيانات المالية للقوائم المالية المنشورة على موقع الهيأة العامة للرقابة المالية. وتناولت الدراسة جودة المعلومات المالية والخصائص النوعية الاساسية كخاصية الملاءمة والتمثيل الصادق وأثرها في جودة البيانات المالية، واستنجت الدراسة ضرورة تطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية من اجل القياس والافصاح عن المعلومات الواردة بالتقارير المالية بصورة حقيقية ومصداقية وتعبّر بصدق عن الوضع الجاري للشركة.

كذلك تناولت دراسة (Suadiye, 2019) محددات توقيت إعداد التقارير المالية، وهي الشفافية في توقيت الافصاح عن التقارير المالية ومحددات توقيت التقارير المالية في تركيا. تم الحصول على البيانات من البيانات المالية السنوية وتقارير ٢٨٦ شركة مدرجة في بورصة اسطنبول لعام ٢٠١٦. وتشير الإحصائيات الوصفية إلى أنّ ٧٣% من الشركات التي قامت بإعداد قوائم مالية مجمعة و٥٧% من الشركات التي قامت بإعداد قوائم مالية غير مجمعة قد كشفت البيانات عن بياناتها المالية للجمهور قبل نهاية تاريخ النشر التنظيمي بعد نهاية السنة المالية. ووفقا للنتائج تبّين انّ الشركات ذات الإدارة الجيدة تفصح عن بياناتها المالية في الوقت المناسب أكثر من الشركات الأخرى. وتعطي النتائج التجريبية لهذه الدراسة نظرة ثاقبة لمحددات إعداد التقارير في الوقت المناسب في تركيا، حيث أنّ لحجم الشركة تأثيراً في توقيت إعداد التقارير المالية. وتمتلك الشركات الكبيرة المزيد من الموارد التي تمكنها من الكشف عن تقاريرها المالية في الوقت المناسب.

وتتمتع الشركات الكبيرة بنظام رقابة داخلية قوي في مؤسساتها مما يساعد المدققين في تدقيق عدد كبير من المعاملات في وقت أقصر نسبيًا. لذا نجد لحجم الشركة علاقة ايجابية مع نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة فكلما كان عدد المدققين كافياً كان نظام الرقابة جيدا وساعد في الافصاح عن البيانات المالية في الوقت المحدد. فضلا عن، يمكن للشركات الكبيرة تحمل تكاليف التدقيق المستمر أو التدقيق من قبل شركات التدقيق الكبرى. ايضآ تكون الشركات الكبيرة أكثر ظهوراً للعامة والشركات المساهمة التي غالباً ما تكون مملوكة على نطاق واسع والتي يتم الضغط عليها لتقديم

المعلومات المالية في الوقت المناسب للمساهمين وأصحاب المصلحة. او ربما تتمتع الشركات الكبيرة بآلية حوكمة جيدة نسبياً.، فيما تناولت دراسة (Abidin, 2020) قياس جودة التدقيق الداخلي بناءً على مجموعة من سمات التدقيق الداخلي. ان جودة التدقيق الداخلي تتكون من عدة خصائص مهمة لمدخلات التدقيق الداخلي وعملياته ومخرجاته وهي، استقلالية وخبرة التدقيق الداخلي، وحجم المؤسسة، وسيولة المؤسسة، وحجم شركة التدقيق كمتغيرات مراقبة، ودعم لجنة التدقيق الداخلي والموافقة على ميثاق التدقيق. ترى الباحثة ان المؤسسات الكبيرة تكون أكثر تعقيداً ولديها عمليات محاسبية متنوعة، وبسبب هذه المميزات تكون على مستوى أكبر من المخاطر التي يتعرض لها المستثمرون. حيث ترتبط سيولة الشركة بشكل إيجابي بالإفصاح عن إدارة المخاطر والرقابة الداخلية. ويرتبط حجم المؤسسة بشكل إيجابي بالإفصاح عن إدارة المخاطر والرقابة الداخلية. حجم جهاز التدقيق. وغالبًا ما تقوم الشركات التي لديها مخاطر أكبر بتعيين جهاز تدقيق ذات جودة أعلى. حيث أن مكاتب التدقيق الكبرى المعروفة تميل إلى تشجيع جهاز على الكشف عن المزيد من المعلومات لأصحاب المصلحة. ويهدف هذا إلى تقليل أي مخاطر وتكاليف تتعلق بالسمعة قد تواجهها الشركات وشركات التدقيق، وكذلك في القطاع العام يجب ان تكون العلاقة ايجابية بين عدد المدققين الداخلين وحجم المؤسسة. اشارت النتائج التي توصلت إليها الدراسة الى أنّ تعزيز متطلبات جودة التدقيق الداخلي يؤدي إلى تحسين جودة ممارسات الإفصاح. وان وجود تدقيق داخلي عالي الجودة سيسهم في تعزيز بيئة المخاطر والرقابة. وهناك بعض القيود في هذه الدراسة التي ينبغي أخذها ايضآ في الاعتبار عند تفسير النتائج التي تؤثر في جودة التدقيق الداخلي هي الحجم والاستقلالية وخبرة التدقيق الداخلي نظرًا لأن التدقيق الداخلي لا يعمل بمفرده في المؤسسة، وايضآ يعتمد تطوير مؤشر جودة التدقيق الداخلي على العناصر الأساسية التي أبرزها الإطار الفكري، كما اقترحت الأدبيات السابقة ومعايير التدقيق الداخلي. ومن المحتمل أن تكون هناك جوانب أخرى لجودة التدقيق الداخلي لم تتم معالجتها مما يستدعي إجراء بحث مستقبلي لتطوير مؤشر أكثر شمولاً.

امّا دراسة (Hussin et al; 2021) فقد تناولت فحص الخصائص النوعية للمعلومات المالية وجودة التقارير المالية في شركات التصنيع الماليزية المدرجة. وكشفت هذه الدراسة عن كون الخصائص النوعية قد تسهم في تحقيق فائدة مالية من خلال تقديم تقارير مالية عالية الجودة. أمّا الخصائص النوعية، وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية (IASB) وإطار معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، فهي الخصائص التي تجعل المعلومات الواردة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين، وفقا لكلا المعيارين (FASB وIASB) فإن الملاءمة والموثوقية وقابلية الفهم وقابلية المقارنة هي الخصائص الرئيسية لتعزيز اتساق التقارير المالية. وطبقت الدراسة في شركات التصنيع المدرجة

في السوق الرئيسي لبورصة ماليزيا في عام ٢٠٢٠ كعينات، ومن المتوقع أن تؤثر الخصائص النوعية الأساسية وهي ذات الصلة والموثوقية بشكل كبير في جودة التقارير المالية. فضلا عن ذلك، فمن المتوقع أن تؤثر سهولة الفهم وقابلية المقارنة والتي تعد من الخصائص النوعية المعززة للمعلومات المالية بشكل كبيرفي جودة التقارير المالية. كذلك، ستصبح النتائج بمثابة اتجاه قوي لمستخدمي المعلومات المالية بما في ذلك الجهات التنظيمية حيث يمكنهم الاستفادة الكاملة من المعلومات المقدمة لاتخاذ قرارات أفضل.

ويرى (Fayyadh et al; 2021) في دراسته انّ النهوض بالتدقيق الداخلي المستدام في مؤسسات التدقيق العليا في العراق: هو إطار مفاهيمي مقترح، إنّ المساءلة المالية العامة تُعد إحدى تلك الأفكار الذهبية التي يفهم الناس أهميتها وملاءمتها. وذلك بسبب اعتقاد غالبية الناس أنّ المسؤولين في القطاع الحكومي يجب أنّ يقوموا بعرض المعلومات المالية بشكل صحيح وموثوق، فذلك ينطوي على كمية الموارد المالية الهائلة التي يتعاملون بها. وفي أي بيئة ديمقراطية، يجب أن يخضع من هم في المناصب العليا او السلطة للمراقبة والتدقيق بشكل دوري كجزء من ممارسات الفحص والتوازن لمكافحة الفساد، ويهدف هذا البحث إلى التقليل من حدة الفساد ومكافحته وإساءة استخدام المنصب والموارد الأخرى في القطاع العام، والتأكد من تفعيل دور المدققين الداخليين في الكشف عن فعالية النظام الرقابي اوعدم فعاليتة. لأنّ عملية التدقيق الداخلي هي عملية تقييم محايدة تم ايجادها داخل المؤسسة لتدقيق وتقييم الأنشطة التنظيمية.

بحثت بعض الدراسات في كيفية إدارة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لاستقلاليتها في التدقيق، مثل دراسة Tas (2012), Salih and Hla (2016), Pierre and Licht (2017), Peci and Pulgar (2018), Al-Hashimi (2019) حيث زعموا وجود ثغرة محتملة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، فيما يتعلق بعمليات التدقيق المالي في مختلف القطاعات، ومن هنا تأتي الحاجة إلى التحقيق في دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق في تعزيز دور التدقيق الداخلي للحد من الفساد، ومن النتائج التي جاء بها البحث أنه على الرغم من أنّ أدوار ديوان الرقابة المالية محددة بشكل جيد، إلاّ أنّ التنفيذ ونظام المراقبة ضعيفان ومنخفضان بشكل عام. وقدمت هذه الدراسة بعض الحلول السياسية الممكنة التي يمكن أن تحد من الفساد المالي بتعزيز ممارسة التدقيق المالي الداخلي. وتعزيز دور ديوان الرقابة المالية في العراق في تطوير عمليات التدقيق الداخلي المستدامة، وتحسين التنمية الاقتصادية من خلال التدقيق الداخلي المستدام وهي تمكين وتعزيز دور المجلس الاتحادي للتدقيق الأعلى في العراق في ممارسة التدقيق المالي الداخلي. وهو أحد الاقتراحات الرئيسية التي من شأنها أن تسهم في إصلاحات الحكم الرشيد.

وتناولت دراسة (Ta & Doan,2022) العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الداخلي حيث تناولت تأثيرالعوامل في فعالية التدقيق الداخلي في فيتنام، وهي استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة المدققين الداخليين، ودعم الإدارة للتدقيق الداخلي وجودته. تم إجراء تقييمات كمية ونوعية، بما في ذلك نموذج الانحدار اللوجستي وتحليلات أخرى، باستخدام برنامج SPSS. وبعد معالجة البيانات، كشفت النتائج عن عاملين هما (استقلال المدقق الداخلي، ودعم الإدارة للتدقيق الداخلي) لأنّ لها تأثيراً إيجابياً على جودة التدقيق الداخلي، في حين لم تؤثر كفاءة المدقق الداخلي وجودة عمله في فعالية التدقيق الداخلي. ومن أجل ان تتحقق الاستقلالية لوظيفة التدقيق الداخلي، يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الاتصال المباشر وغير المقيد مع الإدارة العليا والمسؤولين عن الحوكمة للتواصل ورفع التقارير. وعلى وجه الخصوص، يجب أن يتم تقديم التقارير إلى مستوى داخل المنظمة من قبل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي للوفاء بوظيفة التدقيق الداخلي ومسؤولياته. وتُعد الاستقلالية العامل الذي يؤدي وظائفه دون مواجهة شروط يمكن أن تؤدي إلى حياد المدققين الداخليين في ممارسة مسؤولياتهم (IPPF 2017). وتعتبر هذه الشروط أحد المتطلبات الإلزامية في نظام المعايير الأخلاقية المهنية لمدققي الحسابات. ونظراً لخاصية الهيكل التنظيمي للمراجعين الداخليين في المؤسسات، فإنّ إدارة التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين يشكلون جزءً مهماً من الهيكل التنظيمي. ويجب أن يكون قسم التدقيق الداخلي والعاملون في قسم التدقيق الداخلي مستقلين عن الإدارات الأخرى داخل الجهة، مثل الإدارة العليا ورؤساء الأقسام الأخرى لضمان التنفيذ وإبداء الرأي بفعالية، أن استقلالية التدقيق الداخلي هي أحد العوامل الخمسة التي تلعب دورًا مهمًا في التأثير على فعالية التدقيق الداخلي، وأظهرت نتائج تحليل الانحدار إنّ استقلالية التدقيق الداخلي لها أثر إيجابي في فعاليته، وهو ما يتوافق مع نتائج الدراسات السابقة مثل دراسة Mutchler (2003) Alizadeh (2014), Baharud-din et al;(2011). التي أظهرت إحدى نتائجها أنّ دعم الإدارة للتدقيق الداخلي له تأثير إيجابي في فعالية عمليات التدقيق الداخلي، وهو ما يتفق مع الدراسات السابقة مثل (Albrecht et al; 1988). (Dellai&Omri, 2016) إذ أشار تحليل النتائج إلى أنّ مجلس الإدارة سيدعم اعتماد لوائح وخطط التدقيق الداخلي والتعيين والاستقالة وقرارات الرواتب للمدققين الداخليين وللمديرين، ودعم عمليات التدقيق الداخلي في الموافقة الإدارية للموظفين والميزانية المخصصة للمدققين الداخليين لتنفيذ خطة التدقيق، ودعم قسم التدقيق بشكل فعال في التدريب الداخلي والتطوير المهني.

وتناولت دراسة (Abdulhussein et al, 2023) الفساد في التقارير المالية واسبابه وطرق مكافحته، واستخدمت الدراسة ١٦٤ استمارة استبيان تم توزيعها على المدققين الداخليين ضمن ١٢ محافظة عراقية من أصل ١٥ محافظة باستثناء إقليم كردستان إذ تضمنت استمارة الاستبيان أربعة

مجالات مكونة من ٧١ سؤالا. وكانت النتيجة الرئيسية لهذا البحث أنّ التدقيق الداخلي يلعب دورا رئيسيا في الحد من مستوى الفساد ويساعد الشركات في القطاع العام على إنتاج تقارير مالية عالية الجودة.

ويعود سبب التلاعب بالبيانات المالية إلى ضعف وعجز نظام الرقابة الداخلية، مما يؤثر سلباً على مستوى الشفافية والإفصاح في التقارير المالية. وقد أدت هذه القضية إلى زيادة وتفاقم مستوى الفساد في القطاع العام الحكومي، ويسهم هذا البحث في أدبيات المحاسبة والمراجعة من خلال تحسين قواعد حوكمة الشركات وجودة المحاسبة. كما يسهم هذا البحث في النظرية من خلال اختبار نظرية الوكالة بتقديمه أدلة تجريبية لكيفية الوكيل (نظام التدقيق الداخلي يقلل من الفساد). وركزت هذه الدراسة على التدقيق الدولي كوسيلة للحد من الفساد، لكن الدراسات المستقبلية قد تجد أنه من المفيد النظر في عناصر أخرى أيضًا، مثل جودة المحاسبة.

مجالات الإفادة من الدراسات السابقة

- ✓ أسهمت الدراسات السابقة في دعم الجانب النظري للدراسة الحالية من خلال اعتماد الباحثة على مجموعة من المصادر الرصينة التي تناولت متغيرات الدراسة.
- ✓ أسهمت المواضيع التي تناولتها الدراسات السابقة في توضيح بعض أبعاد المتغيرات وربطها مع متغيرات الدراسة الحالية.
- ✓ ساعدت الدراسات السابقة في التعرف على المحور التطبيقي وبشكل دقيق على اساليب التحليل والنماذج الاحصائية المستخدمة في معالجة البيانات، وتحديد الأساليب الأكثر ملاءمة لمتغيرات الدراسة.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

اهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو بيان أثر حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيقِ الداخلي الحكومي كمتغيرات مجتمعة في الحد من الفساد المالي وانعكاسها على جودة البياناتٍ الماليةٍ، وتُعتبر هذه الدراسة من الدراسات النادرة من نوعها حسب اطلاع الباحثة في مجال الدراسات العراقية والعربية والاجنبية ،حيث تناولت الربط والعلاقة والاثر بين المتغيرات المستقلة للدراسة (الحجم والاستقلالية والخبرة) وبيان أثره في جودة البيانات المالية كمتغير تابع من خلال تأثرهما بالمتغير التفاعلي والفساد المالي في القطاع الحكومي في البيئة العراقية. فضلا عن ذلك، يمكن ان تساعد الأكاديميين والمهنين في معرفة تأثير هذه المتغيرات في وظيفة التدقيق الداخلي من خلال إيجاد الحلول للمشاكل العملية التي تواجهها، كذلك تعتبر اضافة علمية الى المكتبات بسبب ندرة البحوث فيما يتعلق بحجم التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني

منـهجية البحثِ

سيتناولُ هذا المبحث مشكلةَ البحثِ وطرقِ معالجتها بالصورةِ التي تضمنُ الاختبارَ اَلْمَوْضُوعِيّ للفرضياتِ وعرضِ وتحديدِ أهدافهِ وأهميتهِ والحلول العلمية للتساؤلات البحثية.

١-٢-١ أهميةُ البحثِ Research Importance

تتمثلَ أهميةُ البحث في أهمية تطوير أجهزة التدقيق الداخلي في القطاع العام العراقي، ذلك لإيجاد حلول مهنية تساعدها في حل المشاكل العملية من خلال اختبار المتغيرات التي تحددها وإيجاد علاقات التأثير والارتباط فيما بينها للوصول الى حلول تساعد أجهزة التدقيق الداخلي الحكومية في أداء عملها بجودة عالية للحد من تأثير الفساد المالي، والتي بدورها تنعكس على جودة البيانات المالية.

١-٢-٢ هدفُ البحثِ Research Objective

يسعى البحثُ إلى تحقيقِ الأهدافِ الآتيةِ:

١. مناقشة الأدبياتِ الخاصةِ بمتغيرات البحث والحلول التي تم تناولها للوقوف على اهم المستجدات في هذا الموضوع.
٢. قياس تأثيرِ حجم جهاز التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية.
٣. قياس تأثيرِ استقلالية جهاز التدقيقِ الداخلي في الحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية.
٤. قياس تأثير حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي الحكومي مجتمعة في الحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية.
٥. قياس الارتباط بين الحد من الفساد المالي في القطاع الحكومي وجودة البيانات المالية.

١-٢-٣ مشكلة البحثِ Research problem

تعاني أجهزة التدقيق الداخلي الحكومية في العراق منذ نهاية الثمانينات من القرن الماضي وحتى الوقت الحالي من مشاكل عدة، اهمها توظيف من هم خارج اختصاص المحاسبة والتدقيق في هذه الأجهزة مع عدم وجود تدريب مستمر لهم، مما أدى الى ضعف الأداء التدقيقي والرقابي التي تمارسه هذه الأجهزة، مما تسبب في تفاقم الفساد المالي وخاصة في

فترة التسعينات وما بعد ٢٠٠٣ وحتى يومنا هذا، مما يتطلب من الاكاديميين والمهنيين في حقل الاختصاص إيجاد الحلول النظرية والعملية من خلال الاستفادة من التجارب السابقة البحثية والعملية وتوظيفها في البيئة العراقية لحل هذه الإشكالات، وتكمنَ مشكلةَ البحثِ في التساؤلاتِ الآتيةِ:

١- ما تأثير حجم جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في العراق للحد من الفساد المالي؟
٢- ما تأثيرِ استقلالية جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في العراق للحد من الفساد المالي؟
٣- ما تأثيرِ خبرة جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في العراق للحد من الفساد المالي؟
٤- ما تأثير حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في العراق للحد من الفساد المالي؟
٥- هل توجد علاقة بين الحد من الفساد المالي وجودة البيانات المالية في القطاع العام الحكومي؟

١-٢-٤ فرضياتُ البحثِ Hypotheses Research

عنْ طريقِ التساؤلاتِ التي تمَ التطرقُ اليها في مشكلاتِ البحثِ فإنَ البحثَ الحاليَ يستندُ إلى مجموعةٍ منْ الفرضياتِ هيَ:

<u>الفرضية الرئيسية الأولى:</u> (توجد علاقة ذات دلالة معنوية لحجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي الحكومي فيالعراق والحد من الفساد المالي) وتتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:

١- توجد علاقة ذات دلالة معنوية لحجم جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في العراق والحد من الفساد المالي

٢- توجد علاقة ذات دلالة معنوية لاستقلالية جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في العراق والحد من الفساد المالي.

٣- توجد علاقة ذات دلالة معنوية لخبرة جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في العراق والحد من الفساد المالي.

<u>الفرضية الرئيسية الثانية</u>:(توجد علاقة ذات دلالة معنوية لحجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في العراق و بين جودة البيانات المالية)

<u>الفرضية الرئيسية الثالثة:</u> (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي وجودة البيانات المالية من خلال الحد من الفساد المالي)

١-٢-٥ مجتمع وعينةُ البحثِ Community and Sample Research

يتكونُ مجتمعُ البحثِ من: موظفي أجهزة الدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية في ١٥ محافظة عدا إقليم كوردستان، وتم اختيار عينة عشوائية من المدققين في هذه الأجهزة للإجابة على الاستبانة التي وزعت الكترونيا عدا محافظة كربلاء والنجف وبابل والقادسية حيث تم توزيعها ورقياً، وقد بلغ عدد المستجيبين (١٧٤) مدققاً من مجموع المدققين في المحافظات الخمس عشرة.

١-٢-٦ متغيراتُ البحثِ وطرائقِ قياسها

measure Research variables and methods of

يمكنُ تحديدُ متغيراتِ البحثِ (المستقلةَ والتابعةِ والوسيطةِ) وطرائقِ قياسها كالآتي:

- **المتغيرُ اَلْمُسْتَقِلّ: حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيقِ الداخلي وتشتملُ على:**

أ. حجم جهاز التدقيق الداخلي: وتم قياسه بمجموعة من الأسئلة التي تتناول عدد المدققين مع حجم الاعمال المكلفين بها.

ب. استقلالية جهاز التدقيق: ويتم قياسها بمجموعة من الأسئلة بالاعتماد على معايير معهد المدققين الداخليين.

ج. خبرة جهاز التدقيق: وتُقاس من خلال الدورات التخصصية التي حصل عليها موظفو الجهاز ومدة ممارستهم أعمال التدقيق في نفس القطاع.

- **المتغير التفاعلي (الوسيط): الفساد المالي**: ويتم قياسه من خلال القضايا التي تم اكتشافها من قبل التدقيق الداخلي للثلاث سنوات الاخيرة.

- **المتغيرَ التابعِ: جودة البيانات المالية ويشتمل على:**

قياس جودة البيانات المالية في القطاع الحكومي وفقا للخصائصِ النوعيةِ للمعلوماتِ المحاسبيةِ ووفقا لأحكامِ معاييرِ المحاسبةِ الحكومية.

١-٢-٧ الحدودُ المكانيةُ والزمانيةُ Spatial and Temporal Boundaries

الحدود المكانيةِ: عينة من مدققي أجهزة التدقيق الداخلي في عموم العراق عدا إقليم كردستان.

الحدود الزمانيةِ: تتمثل الحدود الزمانية بتوزيع استمارة الاستبيان على المستجيبين من المدققين الداخليين في الوحدات الحكومية للفترة من ٢٠٢٤/٤/١٢ لغاية ٢٠٢٤/٤/٢٥.

الثاني: جودة البيانات المالية للفترة من ٢٠١٣- ولغاية ٢٠٢٣.

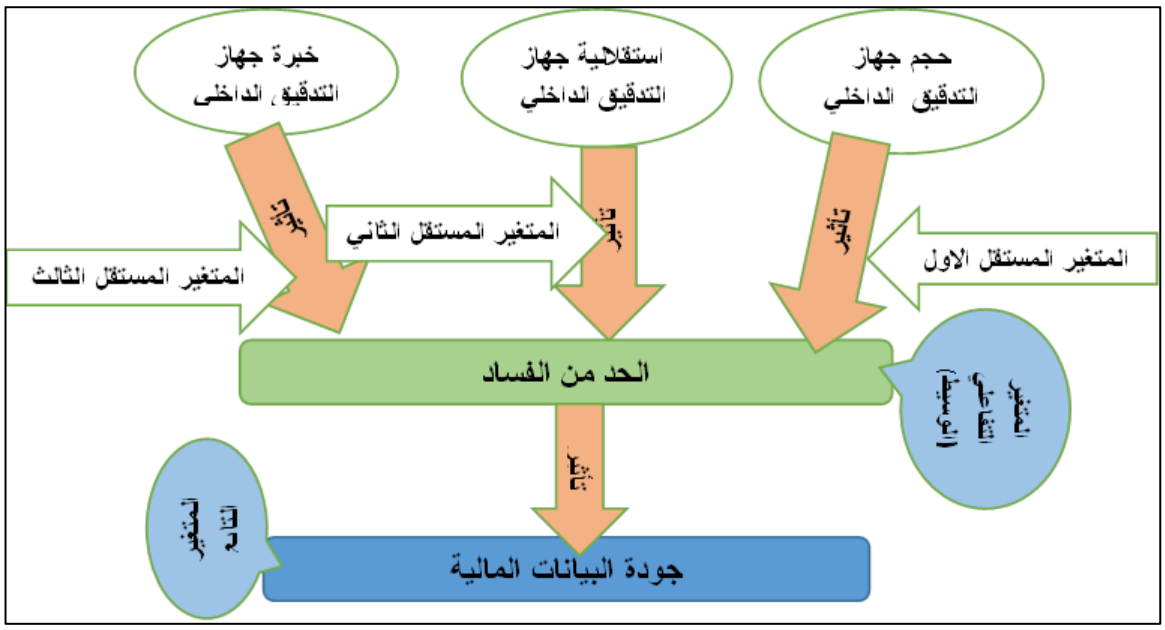
١-٢-٨ الأساليبُ والبرامجُ الإحصائيةُ Statistical Methods and Programs

لتحقيق أهدافِ البحثِ والوصولِ إلى النتائجِ الخاصةِ بعينةِ البحثِ فقد تَمَّ استخدامُ مجموعةٍ من الأساليبِ الإحصائيةِ منها برنامج SPSS النسخة ٢٥.

١-٢-٩ المخططَ اَلْفَرْضِيّ للبحثِ Hypothesis Research

يوضح الشكلُ (١-١) المخططُ اَلْفَرْضِيّ للبحثِ معالمه الأساسيةَ عنْ طريقِ بيانِ علاقةِ الارتباطِ والتأثيرِ بينَ متغيراتِ البحثِ، وكما مبينٌ في أدناهُ.

متغيرات البحث



شكل (١-١) المخطط الفرضي للبحث

المصدر: من اعداد الباحثة

الفصل الثاني

التدقيق الداخلي والدور المهم في الحد من الممارسات غير القانونية

المبحث الأول: حجم التدقيق الداخلي ووظائفه في الاشراف على الاداء

المبحث الثاني: إستقلالية جهاز التدقيق والقضايا المعاصرة

المبحث الثالث: خبرة جهاز التدقيق الداخلي ودوره في الحد من الممارسات غير القانونية

المبحث الأول

حجم التدقيق الداخلي ووظائفه في الإشراف على الأداء

The Magnitude of the Internal Audit and its Function in Overseeing Performance

تمهيد:

بدأت مسؤولية مهنة التدقيق بالتزايد في الكشف عن الاحتيال والابلاغ عنه لتقليل من قلق المجتمع والجهات التنظيمية بشان حوكمة الشركات، وهذا بدوره يعزز من قدرة مدقق الحسابات في إنجاز مسؤولياته بدقة عالية ومهنية مستقلة لتحديد كون الأنشطة والنتائج ذات الصلة متسقة مع الترتيبات المخطط لها وكون هذه الحلول قد تم تنفيذها بشكل فعال وتفي بالأهداف المطلوبة، نتيجة لهذا التطور في مفهوم وظيفة التدقيق، ظهرت حاجة الشركات والمؤسسات الى تطور في مفهوم التدقيق الداخلي على المستوى العام الحكومي والخاص مما دفع المنظمات المهنية ومنها على وجه التحديد معهد المدققين الداخليين الامريكي لوضع المعايير ذات مستوى عالٍ لغرض الالتزام بها من قبل المدققين الداخليين لتطوير مهاراتهم وتعزيز استقلاليتهم.

2-1-1 مدخل مفاهيمي للتدقيق الداخلي:

تناولت الادبيات في معظم دول العالم مفاهيم متعددة للتدقيق الداخلي، ولكنها تتفق في عناصره الاساسية، حيث عاصرت وظيفة التدقيق الداخلي العديد من التطورات في طبيعتها ووسائل التأكد من مدى مطابقة هذه الأنشطة للمعايير الموضوعة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج عملية التدقيق.

يعتبر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق التدقيق الداخلي (جهازاً تقويمياً مستقلاً من ضمن تشكيلات المنشأة، ويُعد جزءً من وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تأسسه الادارة للقيام بمساعدتها وطمأنتها على انّ الوسائل الموضوعة والمستخدمة كافية من حيث التعليمات والاجراءات لتحقيق المعاملات والقيود وبشكل مستمر لتحقيق الدقة في البيانات والمعلومات المحاسبية والتأكد من حماية اصول واموال المؤسسة او الشركة ومن اتباع موظفي المنشأة للخطط والسياسات والاجراءات الادارية المطلوبة منهم.(ديوان الرقابة المالية،٢٠٠٠: ٣)، وتشير لجنة معايير المحاسبة الدولية (**ISAC**) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين الى انّ التدقيق الداخلي هو عملية تقويم النشاطات المتعارف عليها في الشركة كخدمة لها، وتتكون وظائفها من الفحص، والتقويم، والمراقبة لمعرفة مدى كفاية وفعالية الانظمة المحاسبية والرقابة الداخلية (IFAS،2002 :7) ،امّا معهد المدققين الداخليين (IIA, 2017) فيرى أنّ وظيفة التقويم المستقلة تنشأ داخل

المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها من اجل مساعدة الموظفين على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية من خلال مدهم بالتحليلات والتوصيات والاستشارات الخاصة بالنشاطات المطلوب تدقيقها، ومن وجهة نظر (Ayagre) في التعريف فأنه يرى ان يحدد بشكل واضح الاستقلال كعنصر حاسم في التدقيق الداخلي. يجب أن ينظر إلى التدقيق الداخلي على أنه خالي من الظروف التي تهدد الموضوعية أو مظهر الموضوعية في أداء أنشطة التدقيق. ومن مهام وظيفة التدقيق الداخلي يجب أن يقوم بتقييم عملية حوكمة المؤسسة والمساهمة في تحسينها، ولا يمكن تحقيق ذلك إلاّ إذا كان التدقيق الداخلي مستقلاً وموضوعيًا. (Ayagre, 2015: 22) في حين يرى (Gurama & Mansor, 2018) نشاطا استشاريآ وتأكيديا وموضوعيا مستقلاً يسعى الى تحسين وإضافة قيمة إلى عمل منظم عن طريق ممارسة وانضباط اسلوب العمل الذي يتم إعداده بأسلوب منهجي لفحص وتقييم الأنشطة التشغيلية والأهداف المطلوب انجازها للمؤسسة، وتعزيز الرقابة الداخلية، وكفاءة العمليات، والحكم الرشيد، وتشخيص العيوب والعمل على زيادة الإنتاجية ، وفي وجهة نظر أخرى يرى معهد المدققين الداخلين البريطاني انّ التدقيق الداخلي هو نشاط استشاري وتأكيدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة. فهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال اتباع نهج فعال ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة. (IIA,2013) امّا Anderson فيرى انّ على المدقق الداخلي ان يكون مستشارآ موثوقآ به للشركة التي يعمل فيها، فيجب عليه ان يجسد السمات الشخصية المطلوبة للوصول الى اعلى درجات النجاح في مهنة التدقيق الداخلي التي تتمثل في الكفاءة والمعرفة والمهارة اللازمة لتقديم الضمانات والخدمات الاستشارية التي تضيف قيمة للمؤسسة، على ان تتصف بالمصداقية والقدرة على إعطاء الثقة على أساس النزاهة والكفاءة والقدرة على الالمام والمعرفة باحتياجات أصحاب المصلحة، والمؤسسين عن طريق الاتصال ونقل المعلومات بشفافية وبصيغة مفهومة ومتعددة لتحقيق اهداف المؤسسة (Anderson, 2017)، ويرى العواد أنّ التدقيق الداخلي عملية منهجية من اجل الحصول على الأدلة وتقويمها بشكل موضوعي للتأكيدات عن الإجراءات والعمليات الاقتصادية للتأكد من مستوى العلاقة بين هذه التأكيدات والمعايير المعتمدة المعمول بها، وايصال النتائج الى المستفيدين والمهتمين. (العواد، 2021: 254)، في حين يرى الجبوري انّ نشاط جهاز التدقيق الداخلي يوفر تأكيدات للإدارة العليا ولجنة التدقيق ومجلس الادارة حول المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة يتم التعامل معها وإدارتها بشكل مناسب .الجهاز يعمل كمستشارين داخليين في العديد من المجالات المهمة في المؤسسة، كما يجب أن يكون لدى كل شركة جهاز تدقيق داخلي بغض النظر عن حجمها ونوع نظام الرقابة الداخلية الخاص بها، ويرى الجبوري أنّ أفضل خدمة للشركة هي من خلال جهاز تدقيق داخلي يتميز بكفاءة مهنية ويتمتع بموارد كافية من اجل تقديم خدمات ذات جودة عالية

بالغة الأهمية لتحقيق الكفاءة والفاعلية المطلوبة في انجاز الاعمال الموكلة به (الجبوري، 2021: 93)، ولكي يتمكن المدقق الداخلي من القيام بعمله بفاعلية وكفاءة يتطلب ذلك منه ان يكون على معرفة تامة بمسؤولياته تجاه المؤسسة، ابتداء من مسؤوليته بوضع الخطة وانتهاء بإعداد التقرير (النوري، ٢٠٢١ :٣٦) في حين يرى (العجيلي، ٢٠٢٢) انّ التدقيق الداخلي هو عبارة عن عملية مستمرة، ومصممة من أجل اعطاء قيمة الى المؤسسة من خلال أتخاذ منهج منظم لتطوير فعالية ادارة الرقابة والتنظيم والمخاطر. ويتفق بعض الباحثين على أن عمل جهاز التدقيق الداخلي لا يقتصر على مهمة واحدة أو تقديم تقرير واحد، فهناك أكثر من عملية تدقيق يقوم بها جهاز التدقيق عبر انواع التدقيق الداخلي المختلفة التي تتناول مختلف جوانب العمليات في قطاعات ووحدات المؤسسة (العواد،٢٠٢١: ٢٣) (هداب واخرون، ٢٠٢١). وايضآ يُعرّف التدقيق الداخلي وفقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بأنه وظيفة تقييم مستقلة يكون إنشاؤها داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمات مقدمة إلى المؤسسة، فضلا عن ذلك، يُعرّف التدقيق الداخلي بانه العامل الأكثر ملاءمة من اجل تحقيق الرقابة الداخلية والحوكمة الجيدة وإدارة المخاطر للشركات التي ستقوم بإضافة قيمة للموارد البشرية والمؤسسة (Ronalin et al., 2024: 103).

ومن خلال المفاهيم أعلاه يتضح انّ التدقيق الداخلي احد اليات نظام الرقابة الداخلية، وهو يمثل حجر الاساس للعمليات في المؤسسة بغض النظر عن حجمها وطبيعة نشاطها وهي عملية مكملة لعملية جهاز التدقيق الخارجي. وتزداد أهمية مهام جهاز التدقيق الداخلي كلما ازداد حجم عمليات المؤسسة نتيجة النمو والتوسع المتزايد للقطاعات الاقتصادية في الدول النامية ومنها العراق وكذلك في جميع الدول الاخرى، واليوم يعد المدقق الداخلي تقارير مباشرة إلى مجلس الادارة في الشركة ويستخدم الطرق والوسائل الحديثة لمعالجة البيانات الكترونيا باستخدام برامج متطورة وأساليب احصائية في انجاز مهامه، في حين تعاني أجهزة التدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية من النقص الشديد في توفير وتوزيع الكوادر والكفاءات المؤهلة علميا وعمليا بما يتلاءم مع حجم المؤسسة وفروعها والعمليات المحاسبية والاعمال الاخرى داخل المؤسسة وفقآ للمعايير المعتمدة في الممارسات المحترفة للتدقيق الداخلي ، فضلا عن أنّ عمل جهاز التدقيق الداخلي لا يشمل فقط العمل المحاسبي وانما القطاعات والوحدات الاخرى في المؤسسة كونه نظام تقييم موضوعي ومستقل لتعزيز وزيادة فاعلية حوكمة المؤسسة. بإعطاء وتوفير الموارد اللازمة والكوادر الكفوءة التي تتمتع بخبرة ومهارة في العمل بما يتناسب مع حجم المؤسسة وحجم الاعمال الاقتصادية والمحاسبية من اجل اعطاء رأي مستقل بما يخدم جميع الجهات ويحقق المصلحة العامة.

2.1.2 ممارسات التدقيق الداخلي في المنظور الحديث:

يمارس المدققون الداخليون في القطاع العام ادواراً مختلفة من الأنشطة التدقيقية والرقابية، وحسب المهام المنوطة بهم من قبل السلطات التنفيذية والرقابية العليا، وقد انتقل المدققون الداخليون اليوم من التدقيق التقليدي الى التدقيق التكنلوجي، ويتضح هذا في ما يلي:-

1-2-1-2 التدقيق الداخلي المالي:

يقتصر التدقيق المالي التقليدي على موضوع التدقيق وطريقة التدقيق ويغطي مساحة صغيرة. ومع التطور السريع لتكنولوجيا الشبكات وتكنولوجيا البيانات الضخمة، يتوسع نطاق التدقيق المالي وممارساته. وهذا يتطلب من المدققين الداخليين الماليين للمؤسسات إجراء تبادل وتفاعل متعدد المستويات للمعلومات، لتحسين مستوى الإشراف المالي وتعزيز التقدم السريع والتنمية للمؤسسات، ولا يعتمد تدقيق البيانات الضخمة في العصر الجديد على التكنولوجيا المتقدمة فحسب، بل يأتي أيضًا من أقسام المؤسسة المتعددة، مما يحسن بشكل فعال موثوقية أعمال التدقيق ويعزز أهمية الأعمال الاقتصادية للوحدات الخاضعة للتدقيق. وإنّ الخصائص الهائلة للبيانات الضخمة نفسها ستجعل عمل المدققين ثقيلًا ومعقدًا، اذا أمكن الحصول على الارتباط بين البيانات بنجاح، وتقليل تأثير السببية على فعالية أعمال التدقيق (Qu et al., 2023:4) ويُعد التدقيق المالي أحد الركائز الأساسية لهيكل فعال لسوق رأس المال، فعند إجراء التدقيق المالي المستقل بشكل صحيح، يوفر لأصحاب العلاقة الأمان الذي يحتاجون إليه للتعامل بفعالية بناءً على إفصاحات المؤسسة. ولكن عندما يفشل هذا النظام، فإنّ النتائج بالنسبة لأصحاب المصلحة والاقتصاد ككل يمكن أن تكون مدمرة (Damitio, 2023: 263)، ويرى Zhao & Wang انّ في عصر البيانات الضخمة، تواجه أساليب التدقيق التقليدية تحديات، مثل نطاق التدقيق المحدود، والتوزيع غير المتكافئ لسلطة التدقيق، وعدم كفاية تحليل التدقيق. لتحقيق الكفاءة العالية، وكان استخدام تقنية تحليل البيانات الضخمة في التدقيق المالي اتجاها جديدا في هذا المجال (Zhao & Wang,2023: 414-92) ، واصبح اليوم تأثير الذكاء الاصطناعي في التدقيق المالي واسعاً ومتعدد الأوجه، وانّ نماذج الذكاء الاصطناعي مثل ChatGPT ليست مجرد أدوات، ولكنها وسيلة فعالة للمدققين الداخلين والخارجيين، حيث تعمل على توسيع قدراتهم إلى ما هو أبعد من القيود البشرية، ويمكنهم معالجة وتحليل مجموعات كبيرة من البيانات في الوقت المناسب، والتعرف على الأنماط المعقدة، وكشف المخالفات التي يمكن أن تستعصي على التدقيق من قبل المدققين البشر. وتشمل التطبيقات المحتملة للذكاء الاصطناعي في هذا المجال استخراج البيانات، والكشف عن المخالفات، وتقييم المخاطر، وتوليد معلومات موثوقة وتوفر فهماً شاملاً للوضع المالي. (Alarcon et al., 2023:1127)

2-2-1-2 التدقيق الداخلي التشغيلي

يُعد التدقيق التشغيلي ذات تأثير كبير على انتقال التدقيق من مرحلة التدقيق التقليدي الذي يهتم بالتدقيق المالي الى مرحلة التدقيق الحديث الذي يؤكد على تدقيق العمليات وتدقيق الكفاءة. وقد عرّفه المعهد البريطاني للإدارة» بأنه فحص منتظم وشامل وبناء وتقييم للهيكل التنظيمي وسياسات وطرق الادارة للتحقق من كون موارد المؤسسة تدار من قبل الادارة بطريقة اقتصادية وكفاءة للحصول على أفضل النتائج وفي أقصر وقت ممكن من اجل تحقيق الأهداف» من التعريف السابق يمكن القول أنّ هناك جوانب للتدقيق التشغيلي بالنسبة للأداء وهي: الكفاءة، الفعالية، والاقتصاد. (زاد وحبيب،2022 :19). ويقوم التدقيق الداخلي التشغيلي بتقييم أداء وإجراءات الوحدة ككل، بما في ذلك المعاملات والمستندات والملفات، ضمن نطاق السياسات والإجراءات المعتمدة في المؤسسة، فضلا عن تدقيق وتقييم الدورة المستندية للعمليات المختلفة. ويتطلب هذا النوع من التدقيق استثمارا كبيرا للوقت من قبل المدقق لذا يفضل إعداد برامج الكترونية حاسوبية لمساعدة المدقق في اداء هذه المهام بكفاءة وفاعلية عالية في استخدام الموارد المتاحة وفقآ لخطط معّدة مسبقا وتعزيز الكفاءة التشغيلية ويساعد في اتخاذ القرارات التي تم الاتفاق عليها مع الادارة العليا في الوحدة الاقتصادية داخل المؤسسة. ايضآ من خلال التدقيق التشغيلي يمكن تقييم الضوابط والكفاءات الداخلية كونه يشمل بعض مجالات الهيكل التنظيمي والعمليات والإجراءات ودقة البيانات وإدارة الموجودات وأمنها والتوظيف والإنتاجية (Kassaye, 2023: 21)، ومن الاهداف الاساسية للتدقيق التشغيلي هو ضمان سير المؤسسة باتجاه تحقيق أهدافها، ولا يقتصر التدقيق على المحاسبة فقط، بل يشمل تقييم الهيكل التنظيمي، وأساليب الانتاج، والتسويق وعمليات الحاسوب واي مجال أخر. (عمر والنعيمي، ٢٠٢٣: ٧٧٢).

3-2-1-2 التدقيق الداخلي البيئي

الغرض من هذا النوع من التدقيق الداخلي هو التحقق من وجود ادلة تتضمن تقييمآ منظمآ وموضوعيآ يكون دورياً من قبل المؤسسة وانظمة الادارة والمعدات الخاصة بحماية البيئة والهدف من ذلك المساعدة في اداء الرقابة الادارية على الممارسات البيئية وتقييم مدى التزام المؤسسة بسياسات ومتطلبات القوانين الحالية من اجل تحقيق الاهتمام المتزايد بأنظمة الوحدات الاقتصادية وتأثيرها في البيئة وحمايتها بهدف المساعدة في تنفيذ الرقابة الادارية على النشاطات البيئية. (العواد،2021: 423) وقد عرّفت وكالة الحماية الامريكية التدقيق البيئي بانه نشاط موضوعي، دوري ومنهجي يوثق الممارسات البيئية للمؤسسة للتأكد من الامتثال للاحتياجات البيئية التي تفرضها سياسات وتعليمات المؤسسة البيئية. (العجيلي، ٢٠٢٢) في حين يرى(عشور،٢٠٢٠:

١٧) انّ الهدف من التدقيق البيئي هو تدقيق نظم إدارة البيئة بما يضمن ان العمليات الحالية لا تشكل مخاطرعلى البيئة في المستقبل، مع تحديد وتقييم الأضرار البيئية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخلص من النفايات.

2-1-2-4 التدقيق الداخلي الاداري

يعد التدقيق الداخلي الاداري من أهم أنواع التدقيق، حيث تكون القيمة المضافة للتدقيق الإداري أعلى من الجوانب الأخرى من مثيلاتها من التدقيق. فهو يقوم بعملية فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلي وجميع البيانات المالية والتحقق من نتائج العمليات المالية من خلال فحص السجلات والدفاتر المحاسبية، والتأكد من سلامة المركز المالي للمؤسسة. (علي، 2022: 187)، ويعتمد هذا النوع على تحديد مدى فاعلية وكفاءة الوظائف المختلفة داخل المؤسسة، ومدى مساهمتها في تنفيذ الاهداف التنظيمية في المؤسسة. فضلا عن التحقق من إجراءات أداء المهام وطريقة تقديم الخدمات. في حين يرى (الحسناوي، 2021: 382) أن فحص وتقيم نظام الرقابة الداخلية والبيانات المالية كافة، فتُعتبر عمليات التدقيق هذه شاملة عدة جوانب مثل :المظهر الداخلي والمظهر الخارجي للمؤسسة ووحداتها، وكيفية خدمة العملاء والعلاقات بين الموظفين والعملاء والعلاقات بين الموظفين فيما بينهم ومع وسائل الأمن والحماية داخل المؤسسة. والتأكد من تحقق الفاعلية والكفاءة في أداء الموظفين ومدى التزامهم في الانظمة والقوانين، ويطلق على هذا النوع التدقيق الإداري، كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية المختلفة ويتم ذلك عن طريق تقيم الأداء من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الاجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام الأمثل للموارد وكشف الانحرافات الموجودة مع تقديم التقارير عنها وإيجاد الحلول اللازمة لمعالجتها. (عشور ،٢٠٢٠: ٣٣).

2-1-2-5 تدقيق الالتزام والتدقيق الداخلي

الهدف من هذا النوع من التدقيق الداخلي هو التحقق من مدى قيام المؤسسة بالالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات التي تتبعها في تنفيذ الخطط والاهداف المرسومة من خلال متابعة الضوابط المالية والتشغيلية والرقابية وتحديد الاخطاء والعمل على معالجتها (العجيلي، ٢٠٢٢: ٣٤) والتأكد من جودة وملاءمة الأنظمة التي تتبعها أدارة المؤسسة، ومدى التزامها بالمتطلبات القانونية بخصوص الالتزامات التعاقدية، ايضا يعتبر الالتزام التنظيمي هو المحدد الأكثر تأثيرا في جودة التدقيق الداخلي، وتأتي بعده الاستقلالية وضغط الوقت (Samagaio & Felício, 2023) وبالمقارنة مع التدقيق التشغيلي فانّ تدقيق الالتزام يكون موجهاً لمعرفة مدى التزام المؤسسة باللوائح التنظيمية والقوانين مع مراعاة تضمين قسم يفصح عن مدى التزام

المؤسسة بالمتطلبات القانونية والالتزامات التعاقدية. (جياد، ٢٠٢١: ١٧) إضافة الى ذلك، فإنّ تدقيق الالتزام مرتبط بالأخلاقيات المهنية المرتبطة بالمدقق الداخلي، وهذا ما هدف له المعيار الدولي لتدقيق الالتزام (ISSAI 4000) فقد تضمن مجموعة من الضوابط مثل السرية، والنزاهة، والموضوعية والاستقلالية، والحيادية والكفاءة المهنية)من خلال تقويم الالتزام بأخلاقيات المهنة التي لها الاثر في تطوير عملية التدقيق(Ibrahim & Al-Maini, 2023: 5).

6-2-1-2 التدقيق الداخلي لنظم تكنولوجيا المعلومات

تعمل تكنولوجيا المعلومات على تسهيل عمل الموظفين من خلال الأتمتة، مما يجعل تنفيذ مهامهم مثل الاتصالات والأنشطة الأخرى الخاصة بالعمل أسهل وأسرع، ويقوم بتقليل عبء العمل إلى زيادة وتحسين مستوى الأداء، فإنّ أنظمة المعلومات ليست مجرد أنظمة الكترونية لها آثار سلوكية، بل هناك الناس الذين هم عنصر مهم في نظم المعلومات (Alqaraleh et al., 2022:10) ويتضمن هذا النوع من التدقيق الجوانب المتعلقة بأنظمة تكنولوجيا المعلومات (IT) وإجراءات تشغيل الأنظمة وشبكات الاتصال. وتواجه اليوم العملية التدقيقة مخاطر غيراعتيادية بسبب التطور السريع الهائل الذي تشهده تكنلوجيا المعلومات (IT) نتيجة للتقدم التكنلوجي في استخدام الحاسوب والمعالجات والاتصالات والتطور في النظم المالية الادارية والبشرية، (حواس وابراهيم، 64:2023) لذا يجب ان يكون مدققو تكنولوجيا المعلومات على دراية تامة بفهم انظمة الرقابة الداخلية ونظرية التدقيق على المستوى المفاهيمي، واغلب الافراد الذين يقومون بعملية تدقيق نظم تكنولوجيا المعلومات حاصلون على شهادة (مدقق نظم معلومات معتمد) (CISA) او شهادة (محترف امن نظم المعلومات) (CISSP)، حيث تقوم نظم تكنولوجيا المعلومات بتقييم الضوابط الخاصة بأنظمة معالجة البيانات الآلية في المؤسسة. فضلا عن ذلك تكون مهمة تدقيق تكنولوجيا المعلومات تطوير وتحديث برامج التدقيق لتقييم وتقديم التوصيات ومساعدة الإدارة فيما يخص كفاية الضوابط الداخلية ومدى تطبيق الأمن المتأصل في أنظمة المعلومات التي تتعلق بالمؤسسة، وفعالية المخاطر المرتبطة بها. والهدف هو التأكد من أن أنظمة تكنولوجيا المعلومات (IT) تحمي الأصول وتحافظ على صحة البيانات وتعمل بفعالية وكفاءة لتحقيق الأعمال (Kassaye, 2023: 22).

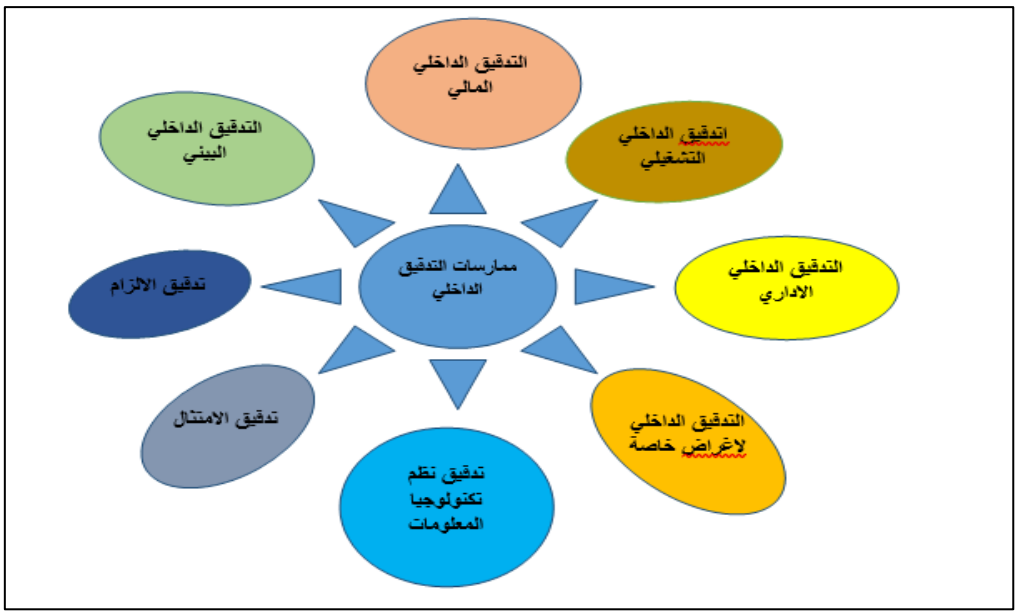
7-2-1-2 تدقيق الامتثال

يقوم تدقيق الامتثال بتقييم مدى التزام المؤسسة بالقوانين والمعايير والتعليمات والسياسات والإجراءات المعمول بها. وتتم عملية تدقيق الامتثال نتيجة سياسة أو متطلبات قانونية. وعلى الرغم من أنّ التدقيق يتم لأسباب تنظيمية، إلاّ أنّ الأهداف لا تزال تتمثل في تحقيق الرقابة الكافية على

عمليات داخلية مهمة (Kassaye, 2023:21) حيث يعتمد على توافر البيانات القابلة للتحقق أو المعايير المعترف بها، مثل قوانين واجراءات تتبعها المؤسسة، ويتم الابلاغ عن نتائج تقييم الموظفين الأخرين لمعرفة مدى تطبيقهم السياسات والاجراءات التي تضعها الادارة. (العواد،2021: 29).

8-2-1-2 التدقيق الداخلي لأغراض خاصة

وهو احد أنواع التدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلّفه الادارة العليا للقيام بها، ويتفق من حيث النطاق او الاسلوب مع الانواع الاخرى، ولكنه يختلف من ناحية الوقت كونه غالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج في خطة التدقيق الداخلي ويشمل هذا النوع عمليات التدقيق الفجائية التي تهدف الى اكتشاف الغش والفساد وإجراء التحقيقات اللازمة بهذا الموضوع (هداب واخرين، 5:2021) ايضاً يشمل تدقيق المهام الخاصة الجديدة مثل تدقيق النشاط الاجتماعي الداخلي وهو دراسة وتقييم النشاط الاجتماعي للمؤسسة. (العجيلي،34:2022)، والشكل ادناه يوضح أنواع التدقيق الداخلي.



شكل (٢-١) انواع التدقيق الداخلي

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الأدبيات السابقة

3-1-2 التدقيق الداخلي والحوكمة في القطاع العام

نتيجة التغيرات والتطورات المستمرة في بيئة الأعمال الحديثة وتزايد حجم المشاريع وتطور هياكلها التنظيمية وزيادة تعقيدها، أصبحت المؤسسات تحتاج الى الإدارة لتساعدها في وضع رؤية شاملة للهيكل التنظيمي لكل قسم داخل المؤسسة، هذا كله بسبب تزايد رغبة الدول المختلفة

في تنفيذ آليات الحوكمة في كل من القطاعين العام والخاص، كما يجب ان يقوم المدقق الداخلي بالتحقق إذا كانت النتائج المصرح عنها في التقرير ضمن حدود المدى المقبول، وهنا تكمن أهمية التدقيق الداخلي في حجم الفوائد الناجمة عن استخدامه. من خلال التأكيد على العناصر التي يتم تحديدها ذات أولوية في اختبار جودة برامج التدقيق، والسيطرة في تصميم وتنفيذ ومتابعة هذه البرامج والاستجابة السريعة للبيئة المتغيرة، وإعادة ترتيب كل عملية يزيد من درجة فعالية وكفاءة عملية التدقيق، وهذا بدوره يؤثر في توفير الوقت على المدى القصير وتقليل نسبة الهدر في الموارد (Amin & Al-Shammari, 2023: 8).

اكتسب التدقيق الداخلي أهميته كونه إحدى ادوات الرقابة الداخلية المهمة حيث تعتمد عليها تطبيقات الحوكمة في أكثر الدول. كونها تُعد الأكثر اتصالا بالعمل اليومي وتكون ادارة المؤسسة في حالً أفضل لوضع رؤية شامله لمستويات أدائها وفعاليتها ورصد كافة أوجه القصور المتعلقة بأنظمة وإجراءات الرقابة الداخلية لكل إدارة من هذه القطاعات، والقيام بالإجراءات اللازمة لإدارة المؤسسات المختلفة في بيئة الاعمال الحديثة.(التراس، ٢٠١٩: ٩٠)، وكونه رقابة فاعلة تعمل على مساعدة إدارة المؤسسة في زيادة جودة العمل وتقويم الأداء والحفاظ على موجودات المؤسسة وممتلكاتها، ومع ازدياد وتطور الحاجة للتدقيق الداخلي وأهميته نتيجة لتضامن مجموعة من العوامل تتمثل في حاجة إدارة المؤسسة لبيانات دقيقة لرسم السياسات واتخاذ القرارات مع تنوع العمليات وكبر حجم المؤسسة، ازدادت الحاجة الى التدقيق الداخلي (الججاوي والزرفي، ٢٠١٨: ١٨١) وعلى الرغم من استقلالية جهاز التدقيق الداخلي عن الادارة التنفيذية في اي مؤسسة الاّ انه جزء مكمل ومهم للهيكل التنظيمي علما انه ليس من الادارات المحققة للربح، ورغم ان عمل التدقيق الداخلي مرتبط مع مجلس الادارة في المؤسسة الاّ انّ عمل الجهاز يتصف بالاستقلالية عند تنفيذ مهام عمله بتقديم تأكيدات معقولة لمجلس الادارة عن المؤسسة تتقدم بالاتجاه الصحيح في تحقيق الاهداف والخطط المطلوب تنفيذها. (الذيابات، ٢٠٢٢: ١١)، ايضآ من مهام جهاز التدقيق الداخلي ضمان الشفافية فهوضروري عند ربط الموارد بنتائج البرامج في المؤسسات الحكومية وتأكيد ضمان الالتزام باللوائح والإجراءات الحكومية الواردة ضمن القوانين والتعليمات في الموازنة العامة للدولة والبنية التحتية التي أقرها مجلس النواب بشكل صحيح. ويحدد التدقيق الداخلي كون تنفيذ الخطط يتم من حيث التكلفة والكفاءة وتحقيق النتائج المطلوبة (Al-Taee & Flayyih, 2023, 1)، وعليه، فوظيفة جهاز التدقيق الداخلي وظيفة مهمة أثبتت أنها توفر قيمة مضافة. والهدف منها تحسين فعالية وكفاءة إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة في ظل استقلالية رأي المدقق وهو واجب الضمان الأساسي للمدققين الداخليين. كذلك غالبًا ما يشارك جهاز التدقيق الداخلي في تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية.

ومع تكرار الأزمات الاقتصادية، وظهور قضايا مثل الفساد والاختلاس وإساءة استخدام الأصول، زادت حاجة مجالس الإدارة الى تفعيل وتعزيز مهنة التدقيق الداخلي للتخفيف من المخاطر العديدة المرتبطة بإدارة أعمال المؤسسة .وانّ مسؤولية التدقيق الداخلي هي التأكد من انّ الإدارة التنفيذية تمارس مهامها في إنشاء وتنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، ايضآ تظهر اهمية التدقيق الداخلي في تنبيه الإدارة إلى مخاطر او تهديدات حالية أو مستقبلية تهدد المؤسسة .حيث يحاول العديد من الأشخاص داخل المنظمة وخارجها التلاعب بها والاحتيال عليها، و يمكن للفريق التنفيذي، كقوة عمل واحدة، أن يقدم مساهمة كبيرة في نجاح أي مؤسسة دون المساس باستقلالية وموضوعية مهنة التدقيق في مسيرة تحقيق أهدافها الاستراتيجية. (Zunaedi et al., : 2022:3).

4-1-2 التدقيق الداخلي أداة لتطوير الانشطة

لقد تزايدت أهمية التدقيق الداخلي يوما بعد يوم، فقد أصبح بمثابة نشاط تقييمي لجميع انشطة وعمليات المؤسسة بهدف تطوير هذه الأنشطة وزيادة إنتاجيتها، وقد زادت هذه الأهمية مع التطور السريع في ادارة الاعمال وادارة المخاطر وكيفية تنفيذ الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة، بحيث أصبح أداة رقابية. وأداة مهمة لمساعدة الإدارة العليا في التعامل مع المواقف الاقتصادية المعقدة.

إذ تحتاج إدارة المؤسسات إلى بيانات دقيقة ومنتظمة لصياغة السياسات والخطط الاقتصادية واتخاذ القرارات وفقا للفلسفة المهنية الحديثة للتدقيق الداخلي، وتكمن أهميته كأداة دعم لا بد منها وهي متاحة داخل المؤسسات لتقديم خدمات تأكيدية واستشارية بشأن أنظمة وممارسات الرقابة ، من خلال التقييم والحكم على فعالية وجودة أنظمة الرقابة الداخلية وتحسينها (عشور، ٢٠٢٠: ١٨) ايضآ من اهداف جهاز التدقيق الداخلي التحقق من كفاءة وفعالية أداء الأقسام والإدارات في تحقيق الاهداف المخطط لها، كما أنه يُعتبر صمام الامان لإدارة المؤسسة، ويتمتع جهاز التدقيق الداخلي بمكانة مستقلة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة باتصاله بصورة مباشرة مع الادارة، لذا فمن الضروري ان توفر الادارة الدعم الكامل له لتحقيق أهدافه الاستراتيجية والتخلص من المعوقات (النوري، ٢٠٢١: ٢٧) وطالما أنّ المؤسسة تتعرض الى العديد من المخاطر وهذا يأكده التدقيق الداخلي بوجود وتفعيل نظام الرقابة الداخلية ويوصي بتغيير بعض اجراءات الرقابة الداخلية وتطوير البعض الآخر والحفاظ على جودة التقارير المالية لمواجهة المخاطر والتهديدات من اجل تحقيق الاهداف المرسومة من قبل ادارة المؤسسة بكفاءة وفعالية عالية والحد من الفساد (حماد، ٢٠٢٣: ٣٣). ايضآ من اهداف التدقيق الداخلي تقييم أنشطة المؤسسة مجاناً لتقديم الاقتراحات للإدارة حتى يمكن تنفيذ مهامها بفعالية، ويهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الادارة

في تنفيذ خططها من خلال تحليل التقييمات والمقترحات على الأنشطة التي يقومون بتدقيقها. ويجب أن يشمل نطاق التدقيق الداخلي اختبار وتقييم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في المنظمة وجودة تنفيذ المسؤوليات المعطاة، بما في ذلك موثوقية المعلومات، والامتثال للسياسات والإجراءات القانونية، وحماية الأصول، واستخدام الموارد بشكل فعال واقتصادي (Handoyo & Bayunitri, 2021:47) مع ضمان فاعلية الانشطة الإدارية والمالية وكفايتها، بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق التقيد بالقوانين والتعليمات والسياسات لجميع الوحدات الإدارية والمالية في المؤسسة، والعمل على تحقيق أهدافها بدرجة عالية من الفاعلية والكفاءة. ايضآ ضمان كفاية الخطة التنظيمية من حيث وضوح السلطات والمسؤوليات، وفصل الاختصاصات المتعارضة وغير ذلك من الجوانب التنظيمية، ايضآ من اهداف التدقيق الداخلي تقديم الخدمات الاستشارية لكافة الوحدات داخل المؤسسة بما يساعد في إنجاز مهامها وتحقيق أهدافها. (محمد،2022: 39).

أن التدقيق الداخلي بكافة انواعه يهدف الى تقديم رأي محايد حول عمل المؤسسة وجودة ودقة البيانات في القوائم المالية، من خلال المعنى الحديث لمهنة للتدقيق الداخلي، فهو تقديم المساعدة للمؤسسة من تحقيق اهدافها المرسومة وتحسين اعمالها واضافة قيمة لها عن طريق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات التي من خلالها يتم تحسين اجراءات العمل، وبما ان التدقيق يُعتبر وسيلة وليس غاية، والوسيلة تهدف إلى خدمة الاطراف التي تستفيد من معلومات القوائم المالية التي تم تدقيقها ،وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات ورسم سياساتها، حيث يُعتبر التدقيق الداخلي احد الانشطة المكملة لأنشطة واهداف المؤسسة ولا تتناقض معها.

2-1-5 عوامل تؤثر على فاعلية التدقيق الداخلي

هناك عوامل تؤثر في فاعلية جهاز التدقيق الداخلي اهمها استقلالية المدقق الداخلي واستقلالية اعضاء مجلس الادارة، وكفاءة وجودة أعمال جهاز التدقيق الداخلي، ومساندة الادارة لجهاز التدقيق الداخلي، وأن إستقلالية عمل جهاز التدقيق الداخلي من العوامل المهمة ذات التأثير الايجابي في فعالية التدقيق الداخلي. وهذا ما أكده (IIA) معهد المدققين الداخليين بضرورة استقلالية وموضوعية جهاز التدقيق الداخلي في اداء عمله (IIA, 2017) ايضآ كفاءة جهاز التدقيق الداخلي من العوامل المهمة ذات تأثير في فعالية نشاط التدقيق الداخلي، حيث يُعد تشجيع المدير لقسم التدقيق الداخلي عاملاً رئيسيًا في تحسين أنشطة جهاز التدقيق الداخلي على وجه الخصوص، فضلا عن ذلك، لحجم جهاز التدقيق الداخلي علاقة إيجابية بفعالية التدقيق، (JPBAFM-02-2020-0015.R2_Proof_hi.pdf, 2020) نظرآ لأن المؤسسات التي لديها موارد أكثر وعمليات يومية

كثيرة تحتاج الى كادر ذي احترافٍ ومهنية عالية لأداء الانشطة المطلوب تنفيذها من جهاز التدقيق الداخلي بجودة عالية، ومن هذه العوامل:

2-1-5-1 استقلالية جهاز التدقيق الداخلي وفاعليته

أكدت المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي (IIA, 2017) على أهمية استقلالية التدقيق الداخلي بموجب المعيار (١١٠٠، 1110)، والاستقلال هو التحرر من الضغوط والعلاقات التي تهدد مهنة المدقق الداخلي على القيام بمسؤوليات التدقيق الداخلي باستقلالية وموضوعية وعدم الانحياز لغرض تحقيق الاستقلالية لمهنة التدقيق الداخلي. إذ تُعدّ الاستقلالية من العوامل المهمة والمؤثرة في فعالية مهنة التدقيق الداخلي، ويكون اتصال الرئيس التنفيذي لجهاز التدقيق الداخلي مباشراً مع الإدارة العليا للمؤسسة عند تقديم التقارير للوفاء بمهنة ومسؤوليات جهاز التدقيق الداخلي. من خلال تقديم تقرير سنوي على الأقل عن استقلالية التدقيق الداخلي إلى ادارة المؤسسة. يُعتبر معيار الاستقلالية العامل الذي يقوم بمهامه دون ملاقاة الظروف التي تؤثر في حياد المدققين الداخليين عند تنفيذ مسؤولياتهم، ان استقلالية المدقق الداخلي ذات تأثير ايجابي في فعالية وكفاءة جهاز التدقيق الداخلي (Ta & Doan, 2022: 3). وهذا يوجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بالاستقلال التام ولا يتعرض لأيّ ضغوط او تهديدات تمنعه من مزاولة عمله وبذل العناية المهنية والمتطلبات الإلزامية لنظام معايير الأخلاقيات المهنية للمدقق. ونظرًا لخصائص الهيكل التنظيمي للمدقق الداخلي في المنظمة، فإن إدارة جهازالتدقيق الداخلي والمدققين الداخليين يكونون الجزء المهم من الهيكل التنظيمي، من اجل ضمان التنفيذ الفعال وإبداء الرأي. لذا تحتاج هذه العلاقات إلى التخطيط لتقييم ودراسة تأثيرها في فعالية مهنة التدقيق الداخلي (Hana Bohlala, 2022:26). وبما أن المدققين الداخليين يتم توظيفهم من قبل ادارة المؤسسة وبنفس الوقت يجب عليهم التدقيق "بموضوعية ونزاهة" يصبح غموض بناء الاستقلالية واضحًا. وبما انّ طبيعة عمل المدققين الداخليين هي التحقق وتقديم المشورة، والتأكيد والتشاور، أي الدور الاستشاري فإنه يؤثر سلبا في قدرة المدقق على أن يكون موضوعيا واستقلاليا. كما أنّ الأدوار والمهام المتعددة المسندة إلى التدقيق الداخلي تزداد كانعكاس للتعقيد المتزايد لعملية التدقيق الداخلي، وهذا بدوره له تأثير سلبي في قدرة المدققين على أداء مهامهم "بشكل مستقل". (Nordin، 2023 :2-3) وأشار (IPPF,2017) الى متطلبات مهنة إعداد التقرير الخاص بجهاز التدقيق الداخلي، إذ شملت التقارير التنفيذية والتقارير الوظيفية المقدمة إلى مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، التي أكدت على ان يتمتع المدققون الداخليون بوصول غير مقيد إلى المستندات والموظفين والأقسام الأخرى عند جمع أدلة التدقيق والابتعاد عن تضارب المصالح بين جهاز التدقيق الداخلي والإقسام الأخرى والإدارة العليا. ومن أجل زيادة فعالية جهاز التدقيق الداخلي يجب على المدققين الداخليين الالتزام

بشكل صارم بمتطلبات المبادئ الأخلاقية لمهنة التدقيق، وبالذات استقلالية جهاز التدقيق الداخلي. يجب أن يكون التدقيق الداخلي مستقلاً عن وظائف الإدارة الفعالة للمخاطر والامتثال والتمويل حيث تعد جزءً أساسيًا من هيكل حوكمة الشركات في المؤسسة وأن لا يكون مسؤولاً عنها أو جزءً منها مما يؤدي الى ضعف الاستقلال التنظيمي، وهذا ينعكس على فعالية التدقيق الداخلي (IIA,2013: 8)ايضآ تؤثر استقلالية اعضاء مجلس الادارة في فاعلية التدقيق الداخلي بشكل إيجابي ،كونهم مسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية، وتتأثر فاعلية التدقيق الداخلي سلبا بازدواجية الرئيس التنفيذي إذ ان التعارض بين مسؤولية الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الادارة يقلل من كفاءة مجلس الادارة وبالتالي يؤثر في فعالية التدقيق الداخلي (Krichene & Baklouti, 2020: 6)

ومن خلال ما سبق يتضح أن استقلالية التدقيق الداخلي هي احدى العوامل المهمة التي تأثر في فعالية جهاز التدقيق الداخلي لما يقدمه من موضوعية بخصوص تنفيذ الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة ويساعدها في تحقيق الاهداف الاستراتيجية، والمالية، والتشغيلية، والتنظيمية. علما ان مهام جهاز التدقيق الداخلي في بيئات مختلفة مثل بيئات ثقافية قانونية وفي مؤسسات ذات خطط،، واهداف وحجم هياكل مختلفة، وعلى الرغم من هذه الاختلافات، يسعى المدققون الداخليون الى اداء مسؤولياتهم بعناية مهنية عند تطبيق المعايير الدولية في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

2-1-5-2 كفاءة جهاز التدقيق الداخلي

أكدت المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي (1210، 1230)على عامل أخر يؤثر في فعالية جهاز التدقيق الداخلي، هي الكفاءة العلمية لجهاز التدقيق الداخلي. حيث تعد المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى من العوامل المهمة والضرورية التي تؤثر في القدرة المهنية للمدققين الداخليين لأداء مهنة التدقيق الداخلي. فهو يساعد المدقق على تقييم الوضع الاقتصادي الحالي للمؤسسة، وبالتالي تقديم الآراء والاقتراحات لتحسين أنشطة المنظمة. ويتم إثبات كفاءة جهاز التدقيق الداخلي عن طريق الحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة. وبما انّ الخبرة المهنية والكفاءة العلمية تعد من العوامل المؤثرة في كفاءة وفعالية عملية التدقيق الداخلي من خلال اداء المهام بكل كفاءة وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعتمدة عند تقديم الخدمات المهنية، (Krichene & Baklouti, 2020: 5) ، لذا يمكن تصنيف الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين، الأولى تحقيق الكفاءة المهنية، والثانية المحافظة على الكفاءة المهنية، ومما لا شك فيه انّ جميع إجراءات التدقيق الداخلي تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، وبالشكل الذي يمكن المدقق

من إجراء ما يلزم من تقديرات شخصية عند أداء وظيفة التدقيق. (حفصي، ٢٠٢٢: ٥٥) وانّ الكفاءة العلمية تقاس بواسطة الشهادات المهنية، بمعنى مستوى التأهيل العلمي للمدقق الداخلي فهو من العناصر التي تساعد في تنمية كفاءته المهنية وفي اكتشاف العمليات غير القانونية، والتأهيل العلمي المهني يحصل عليه المدقق من خلال حصوله على الشهادات التي تمنحها له المنظمات المهنية مثل، مدقق مالي CFA ، شهادة مدقق داخلي CIA، وشهادة محاسب اداري CMA، فضلا عن الخبرة والدورات التدريبية المستمرة. (التراس ,٢٠١٩: ٩٠) وانّ توفر الكفاءة المهنية لدى المدققين الداخليين يزيد من فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي. (ISPPIA, 2017).

انّ كفاءة جهاز التدقيق الداخلي من العوامل المهمة التي تؤثر في فعالية أنشطة التدقيق الداخلي التي تستند الى مقاييس تعتمد على التعليم والمؤهلات المهنية والتطوير المستمر لمعلومات جهاز التدقيق الداخلي من خلال دورات التدريب المهني وخبرة المدقق الداخلي وهي تؤثر بشكل ايجابي في فاعلية التدقيق الداخلي، وهذا ايضآ ما شارت اليه المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي (ISPPIA) اذ سلطت الضوء على أهمية كفاءة جهاز التدقيق الداخلي من حيث امتلاكه الخبرة والمهارات والكفاءات اللازمة لأداء مسؤولياته بالمهنية والعناية المطلوبة. . ايضآ يجب ان يتمتع جهاز التدقيق الداخلي بمهارات جيدة في طريقة التعامل مع الاخرين من حيث الاقناع والتعاون والتفكير النقدي البناء في أداء مهامه بما يتفق مع المعايير المهنية الدولية بالفعالية والجودة المطلوبة، ويستخدم المدقق معيار الكفاءة في تقييم الاداء المهني للتدقيق الداخلي.

3-5-1-2 حجم إدارة التدقيق الداخلي

لكي يقوم التدقيق الداخلي بواجباته على الوجه الصحيح، يجب أولاً أن يكون لديه عدد كافٍ من الموظفين المؤهلين لأداء وظيفة التدقيق الداخلي، ويكون هو المسؤول عن توفير المحتوى الضروري المناسب والكافي من الموارد المطلوبة لتنفيذ خطة التدقيق بفعالية عالية وتقديم الدعم لإدارة المؤسسة (Yeboah, 2020:52) ، وانّ مسؤولية الادارة هي توظيف عدد كاف من الموظفين بصفة مدقق داخلي مقارنة بحجم اعمال المؤسسة. فحجم إدارة التدقيق الداخلي مهم في هيكل وظيفة التدقيق الداخلي (الهيكل الإداري الهرمي) لتحديد حاجة المؤسسة من المدققين الداخلين بما يسهل انجاز مهام جهاز التدقيق الداخلي باستقلالية وموضوعية وعدم الضغط بسبب الوقت وبنفس الوقت مراعاة امكانيات المؤسسة في التوظيف بحيث لا تحقق بطالة وخاصة في الإدارات الصغيرة، و يجب على المدققين التعامل مع مجموعة واسعة وأنواع مختلفة من مهام

جهاز التدقيق الداخلي، فعدم كفاية الموظفين إلى المخاطر المحتملة تهدد استقلالية المدقق الداخليين.(Ayagre, 2015:56) و يعتبر الحجم من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي، حيث يقاس حجم دائرة التدقيق الداخلي بأكثر من مقياس اما بعدد المدققين الداخليين في المؤسسة او عدد او حجم المهمات خلال السنة او الموازنة السنوية المتعددة للمؤسسة. كذلك حجم العمل المرتبط بأعداد القوائم المالية وتقاس بساعات العمل التي يقضيها المدقق الداخلي في اعمال تتعلق بإنجاز وعرض القوائم المالية كنسبة من اجمالي عدد ساعات العمل خلال السنة وبالتالي يؤثر سلباً في جودة التدقيق الداخلي.(عبد الوهاب وسبيعي، ٢٠١٩: ١٣) وتعتبر عملية التدقيق الداخلي معقدة إذ تحتاج الى المعرفة والمهارات المختلفة الاختصاصات، فمن الضروري ان يكون لدى جهاز التدقيق الداخلي هيكل اداري هرمي من خلاله يتحكم المدير في حجم ادارة التدقيق الداخلي، وان احدى المشكلات المعتادة التي يواجها جهاز التدقيق الداخلي قلة عدد المدققين، وهذا بدوره سيحّمل المدققين عبءً ثقيلاً مقارنة مع عدد الاعمال المكلفين بها وسيؤثر هذا على سلوكهم الاداري بعدم القدرة على الالتزام بميثاق التدقيق الداخلي IA الخاص بهم وعدم الوصول الى ما تتوقعه الادارة منهم. (اكريم،٢٠٢٣: ٦٤٠)، وانّ تأثير حجم جهاز التدقيق لا يقتصر على جودة التدقيق الداخلي فقط، بل يؤثر في جودة التدقيق الخارجي ايضاً (حفصي، ٢٠٢٢: ٥٥) والشكل ادناه يوضح العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي.

شكل (٢-٢) العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الداخلي.

المصدر: من إعداد الباحثة

6-1-2 دور جهاز التدقيق الحكومي في القطاع العام

يُعد التدقيق الحكومي حجر الزاوية في الإدارة الحكيمة للقطاع الحكومي لأي بلد في العالم، من خلال تقديم تقييمات موضوعية مستقلة غير متحيزة، عن طريق استخدام الموارد والممتلكات العامة

بطريقة مسؤولة وفعالة، وحماية المال العام من اجل تحقيق النتائج المطلوبة. ويساعد المؤسسة ايضا في الحفاظ على نزاهتها والتزامها بمعاييرها الأخلاقية والتزاماتها القانونية. ونظرا لما تتميز به هذه المهنة من اهمية، فقد قام معهد المدققين الداخليين الامريكي (IIA) بإصدار معايير التدقيق الداخلي لتصبح دليلا استرشاديا واطارا مرجعيا لأداء وظيفة المدقق الداخلي، ولكي تكون الوظيفة فاعلة وتحقق الهدف المطلوب من وجودها فلا بد من ان تعتمد مهنة التدقيق على هذه المعايير في عملها. (الججاوي واخرون، ٢٠٢٠) وتلقى وظيفة التدقيق الداخلي اهتماما متزايداً في القطاع الحكومي، ذلك باعتبارها جانبا هاما في الادارة المالية الحكومية، ووسيلة لتحسين أداء وحدات القطاع خاص (المساءلة والشفافية، فقد شهدت السنوات الماضية تغيرات وتطورات في بيئة القطاع الحكومي، إذ أصبح هناك ما يعرف باسم القطاع العام الجديد في العديد من الاقتصاديات المتقدمة، وكان لهذه التطورات والتغيرات تأثيراً كبيرا في إدارة وحدات القطاع الحكومي سواء في البلدان المتقدمة أم النامية. (نعيمة، ٢٠٢٢: ٦٧)

ويرى (الجبوري) ،أنّ اهمية مهنة التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في كونها تسهم بدور رئيسي في الحوكمة الرشيدة، وتعطي تقييما موضوعياً لإدارة المؤسسة وتساعدها في تحقيق أهدافها ضمن الخطط والتعليمات الموضوعة والحد من حالات الاختلاس والاحتيال والإهمال وتقييم نسبة نجاح الوحدات الادارية في تنفيذ الأهداف المخططة والمطلوب تنفيذها من قبلها. (الجبوري،٢٠٢٢: ٢٧)، وانّ معظم المدققين الداخليين في القطاع الحكومي العام يلعبون دوراً مهماً في مساعدة المؤسسات في تطوير وتحسين عملياتها. وبسبب الطبيعة المتنوعة للقطاع العام الحكومي فأنه يضفي أهمية وقيمة متزايدة للمعنى المشترك للاستقلالية، كونها الاساس في مصداقية عمل المدققين، وبما انّ المدقق الداخلي جزء لا يتجزأ من الهيكل التنظيمي للمؤسسة، فإنّ تحقيق الاستقلالية والمحافظة عليها يمثل تحدياً كبيراً، خاصة عندما يكون تقديم الخدمات الاستشارية لنشاط التدقيق الداخلي الحكومي محدودًا بموجب القانون المحلي، ومعايير التدقيق، وما إلى ذلك. ويتم تحديد معايير هذه الخدمات في الميثاق ودعمه بسياساته وإجراءاته. لكن المدققين يعرضون استقلالهم وموضعيتهم للخطر من خلال تحملهم المسؤولية، حتى الناشئة عن الاستشارات. (الانتوساي) ، ويمكن النظر إلى التدقيق الحكومي كونه نظام قانوني يأخذ الطابع الإلزامي، فيما يكون تطبيق معايير التدقيق الداخلي اختياريا، فيكون لدى المدقق قواعد يمكنه استعمالها والاستمرار في تنظيم عمليات التدقيق اعتمادا عليها. (ضافري، ٢٠٢٢)، ويُعد التدقيق الداخلي صمام الامان لإدارات وحدات القطاع العام من خلال تقديم الخدمات الوقائية الّتِي تقوم بالتأكد من توافر الحماية الكافية لموجودات هذه الوحدات، فضلا عن التأكد من حماية السياسات الادارية من التحريف عند التطبيق الفعلي لها، كذلك يقدم على تقديم خدمات التقويم التي تعمل على كل من

القياس والتقويم لنشاط نظام الرقابة واجراءاتها في المؤسسة، والالتزام بالإجراءات والسياسات المرسومة من قبل الادارات من خلال المراقبة الفعلية مع المخطط و العمل على تقيم مسار الانحرافات (العواد واخرون :٢٠٢٢).

وبناء على ما جاء في أعلاه فانّ مهنة التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي العام تزايدت بسبب كبر حجم المؤسسات وتنوع الانشطة وتعدد فروعها وزيادة اعمال الوحدات الاقتصادية مما ادى الى ظهور التدقيق الحكومي الذي يهدف الى الحفاظ على أموال الدولة من الضياع والتأكيد على ضرورة توفير أساليب وقواعد لتحقيق الرقابة الفعالة في القطاع العام وتوفر تأكيداً لإدارة الوحدات في القطاع العام ولجنة التدقيق على أن المخاطر التي تواجه المؤسسة يتم التعامل معها وإدارتها بالشكل المناسب حيث يعمل المدقق كمستشار داخلي في العديد من مجالات الاهتمام داخل المؤسسة بتزويد الإدارة بالتحليلات والاستشارات والمعلومات والتقييمات حول الأنشطة التي يقومون بتدقيقها وايجاد حلول لتقليل المخاطر وتعزيز الرقابة الداخلية .

7-1-2 حجم جهاز التدقيق الداخلي والاداء الوظيفي

يَعتبر التدقيق الداخلي العمود الفقري في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وجوهر العمليات المحاسبية، حيث إنه القسم المسؤول الذي يتبع جميع الأعمال المرتبطة بالوحدات الاقتصادية، إذ تساعد كفاءة التدقيق الداخلي على تطوير عمل المؤسسة من خلال التقارير المالية التي تعكس جودة التدقيق الداخلي بالإضافة إلى ذلك، فعالية أنشطة الرقابة من قبل الإدارة ولجان التدقيق لضمان عملية إعداد التقارير المالية ذات المصداقية.

ووفقاً لدراسة Clikemen & Halaفانّ خصائص جهاز التدقيق الداخلي تؤثر في اداء المؤسسة، منها مؤهلات المدققين الداخليين، ويجب ان يكون الرئيس التنفيذي لجهاز التدقيق والمدققين الداخليين مؤهلين بالخبرة اللازمة في معرفة الانشطة والتطورات ونقاط القوة والضعف في المعايير والاجراءات المتبعة في أداء مهنة التدقيق، فضلا عن المؤهل الاكاديمي الذي يحصل عليه المدقق نتيجة الدراسة والدورات التدريبية مثل شهادة التدقيق الداخلي المعتمد مدقق حسابات (CIA)، أخصائي تدقيق حكومي معتمد (CGAP)، خدمات مالية معتمدة مدقق الحسابات (CFSA)، وشهادة في التقييم الذاتي للتحكم (CCSA)، وشهادة في المخاطر ضمان الإدارة (CRMA) حيث يتم تقديم تعليقات مفيدة لأي خطأ. ويستطيع المدقق اتخاذ القرار الجيد في أسرع وقت دون الحاجة إلى الانتظار أو التشاور مع فريق آخر. (Clikeman&Hala,2003) وهذه الشهادات التي يحصل عليها المدقق بعد شهادة البكالوريوس، تؤهله الى مستوى مهني اعلى ومسؤولية إضافية، والخاصية الثانية في جهاز التدقيق الداخلي هي حجم التدقيق الداخلي فهي

خاصية ضرورية لتحسين أداء المؤسسة ، ويتم قياس حجم التدقيق الداخلي بعدد عملياتة التدقيق الداخلي وعدد المدققين في جهاز التدقيق والاعضاء في لجنة التدقيق الداخلي، .وهذا ما جاء في المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي معايير الخصائص والسياسات والاجراءات (4020) وأن المسؤول عن تحديد نطاق جهاز التدقيق الداخلي هو حجم وهيكلة المؤسسة ومتطلبات الإدارة، وهذا ما أشاره اليه الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إذ أكدأهداف ونطاق التدقيق الداخلي تختلف بين الشركات اعتمادا على حجم الشركة ومتطلبات إدارتها، ويجب أن يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي إذ يعتمد على شكل ومحتوى السياسات والإجراءات وعلى حجم وهيكل نشاط التدقيق الداخلي ودرجة تعقيد اعماله (IIA, 2017) وفي بعض من مؤسسات القطاع العام يكون الدعم قليلاً لوظيفة التدقيق الداخلي مثل (الحافز المنخفض، والإنفاق المحدود على التدقيق الداخلي، وقلة الدعم) لوظيفة التدقيق الداخلي من الإدارة ،وهذا يؤدي إلى عزل المدقق الداخلي، مما يؤدي إلى اللامبالاة، وانخفاض الروح المعنوية وربما يشجع المدقق الداخلي على البحث عن عمل بديل في مكان آخر (Ayagre, 2015: 57) يضع المدير التنفيذي لجهاز التدقيق الداخلي سياساتٍ وإجراءات خطية توجِّه موظفيه على أن يكون شكلها ومضمونها مناسبًا لحجم وهيكلية جهاز التدقيق وتعقيدات العمل، وايضآ يجب ان يأخذ المدقق في اعتباره حجم عمل التدقيق اللازم لتحقيق أهداف المهمة وهذا ما تقتضيه ممارسة العناية المهنية اللازمة في استخدام المهارات والأحكام المعقولة أثناء التدقيق. (أتاناسو، ٢٠١٥) . كذلك يؤثر حجم الشركة في توقيت إعداد التقارير المالية، خاصة في الشركات الكبيرة التي تتميز بامتلاكها المزيد من الموارد لإنشاء نظام قوي للرقابة الداخلية في مؤسستها يساعد المدققين في تدقيق عدد كبير من المعاملات، ويمكنها تحمل عمليات تدقيق مستمرة تساعدها في عرض التقارير المالية في الوقت المحدد، لذا تكون هناك علاقة عكسية بين حجم الشركة وتوقيت (تأخر التقارير) لإعداد التقارير المالية (Suadiye, 2019:9) في حين يرى التراس انّ حجمُ وحدات التدقيق الداخلي في القطاع العام تشير الى الامكانيات والموارد البشرية والمادية التي يجب توفيرها لهذه الوحدات، ومن اجل أداء المهام والمسؤوليات الموكلة إليها وفقاً لأفضل الممارسات المهنية. (التراس، ٢٠١٩: ٩٠).

أنّ مهام وظائف التدقيق الداخلي تختلف بشكل كبير من مؤسسة إلى أخرى، من حيث حجم العمليات، وحجم المؤسسة، وحجم التخصيصات والموارد وحجم استخدام التكنلوجيا المعلوماتية. وبما أن حجم جهاز التدقيق الداخلي (يقاسً بعدد المدققين الداخليين) ويتأثر بالمتغيرات اعلاه.

يتضح أن حجم التدقيق الداخلي كما ورد في الادبيات يرتبط بشكل إيجابي او عكسي بجودة التدقيق الداخلي وكما مبين في الجدول أدناه.

جدول (٢-١) العوامل المؤثره في حجم التدقيق الداخلي.

العوامل	نوع العلاقة	التفاصيل
التوظيف	إيجابية	نموذج التوظيف يركز على التدقيق الداخلي باعتباره ساحة للتدريب التناوبي
الخبرة	إيجابية	الخبرة التنظيمية للرئيس التنفيذي للتدقيق، كذلك توظيف موظفين يمتلكون خبرة محددة في التدقيق الداخلي
الشهادة	عكسية	ترتبط بعدد موظفي جهاز التدقيق الداخلي الحاصلين على شهادة المدققين الداخليين المعتمدين
حجم العمليات	إيجابية	بين حجم الانشطة المطلوب تدقيقها وعدد المكلفين بأداء المهام
تدقيق تكنولوجيا المعلومات	إيجابية	استخدام تكنولوجيا التدقيق المتطورة بما في ذلك إدارة التدقيق والمراقبة المستمرة لمدخلات ومخرجات البيانات لمنع الاحتيال وأنشطة التأكيد والامتثال
مصادر خارجية	عكسية	مدى الاستعانة بمصادر خارجية لأنشطة التدقيق الداخلي الطرف الثالث
خصائص المؤسسة	إيجابية	حجم وعدد فروع المؤسسة الأجنبية والفروع التابعة للمؤسسة

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الادبيات السابقة

وبناءً على ما جاء في أعلاه فان حجم جهاز التدقيق الداخلي يرتبط بحجم المؤسسة وحجم العمليات المحاسبية اليومية، فمع توسع وتنوع وزيادة فروع المؤسسات تظهر الحاجة الى تناسب حجم هيكل جهاز التدقيق الداخلي مع عملية التوسع والتنوع في النشاط وتعقيد الهيكل التنظيمي، ويجب ان لا يقتصر عمل التدقيق الداخلي على مدقق واحد او أثنين مسؤولين عن تدقيق العمليات المحاسبية في مؤسسة تتميز بنشاط مستمر او لديها اكثر من فروع موزعة بين المناطق، ويكون تدقيقها مركزيا فيطلب من المدققين القيام بكافة مهام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي للمؤسسة وهذا سينعكس بشكل سلبي على رأي المدقق بسبب ضغط العمل، مما سيفقد المدقق استقلاليته ولا يستطيع بذل العناية المهنية اللازمة لإتمام المهام المكلف بها بكفاءة

وفعالية عالية. لذا يجب ان يتناسب حجم جهاز التدقيق الداخلي مع حجم المؤسسة ليتسنى توزيع المهام بين المدققين بشكل ايجابي يتناسب مع حجم العمليات المحاسبية والهيكل التنظيمي، كون التدقيق الداخلي لا يشمل الجانب المالي فقط، بل جميع جوانب المؤسسة. وأن المدققين الداخليين يعللون نقص الموظفين في وظائفِ التدقيق الداخلي على انه من المشاكل الرئيسية التي تواجهها وظائف جهاز التدقيق الداخلي ويمكن أن تحد من فعاليتة. لذا، ينبغي أن يؤخذ حجم جهاز التدقيق الداخلي بنظر الاعتبار من قبل لجان التدقيق في المؤسسات والإدارة العليا عند العمل على تحسين فعالية جهاز التدقيق الداخلي.

2-1-8 التدقيق الداخلي وانعكاسه على الرقابة الداخلية

2-1-8-1 الرقابة الداخلية:

تمثل بنية الرقابة والتدقيق الداخلي خط الدفاع الثالث لتجنب الوقوع في المخاطر وتقليل الاحتيال والتلاعب بالبيانات المالية للمؤسسة، خاصة بعد توسع حجم المؤسسات وزيادة عددها وعملياتها وتنوع متطلباتها القانونية وفقآ للمعايير المعتمدة واتساع نشاطها فقد زاد هذا في صعوبة عمل المدقق الداخلي والقيام بالتدقيق التفصيلي بسبب حجم جهاز التدقيق والوقت، مما تطلّب وجود أقسام للرقابة الداخلية. حيث تكون نظم الرقابة الداخلية الاساس المتين القوي في القطاع العام لتحقيق الجودة العالية، وتعد أداةً لاستعادة الثقة ومنع الاحتيال والتلاعب داخل مؤسسات القطاع الحكومي.

تقوم وظيفة الرقابة الداخلية بدور مهم في إرشاد عمليات الوحدة الحكومية كونها جزءً لا يتجزأ من النظام المحاسبي الحكومي، وتتضمن مجموعة من الاجراءات والقوانين التي تشرعها السلطات المختصة لإدارات الدولة المختلفة من أجل المحافظة على مواردها والانفاق بالشكل الصحيح وفقآ لما هو مخصص، وتقييم النشاطات الادارية وتحقيق الحماية والضبط للموجودات والعمليات التي تكون تحت مسؤوليتها .وقد شهد مفهوم الرقابة الداخلية الكثير من التطورات بسبب التغيرات الحاصلة في أنظمة الرقابة الداخلية (العواد ، ٢٠١٩: ١٠٤) وبما انّ الرقابة الداخلية تمثل نقطة البداية التي يرتكَز عليها المدقق عند إعداد خطة التدقيق، لذا يخلق نظام الرقابة الداخلية الثقة في قدرة المؤسسة في تحديد حجم العينات والاختبارات التي سيجريها على العمليات والسجلات المحاسبية والاجراءات المطلوبة للتأكد من صحة الارصدة المثبتة في القوائم المالية. فيجب على المدقق الداخلي ان يكون على دراية وعلم بقوة أو ضعف النظام الرقابي الداخلي في المؤسسة، وقدرتها على القيام بمهمة معينة أو أدائها ومنع الأخطاء والخسائر من خلال مراقبة وتعزيز عملية إعداد التقارير التنظيمية وضمان الامتثال.أما (Harasheh & Harasheh, 2022: 389) فيعتبر التدقيق الداخلي أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية كونه وظيفة داخلية مستقلة يقوم بها جهاز يتكون

من مجموعة من الافراد من داخل المنظمة لأجل خدمة الادارة بواسطة التأكد من أنّ نظام الرقابة الداخلية يعمل بشكل كفوء وفعال من أجل تحقيق هدف الرقابة الداخلية وهو تحقيق التنمية المستدامة للمؤسسة، وتحدد جودة الرقابة الداخلية في النتائج التشغيلية للمؤسسة. (Su, 2022 :2) وانّ الادارة هي المسؤولة عن وضع أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة والكفوءة للتحقق من تنفيذ سياسات وخطط المؤسسة، ومن مهام أنظمة الرقابة الداخلية اسهامها في حماية الموجودات من التلاعب والاحتيال، وتساعد الادارة في ضمان موثوقية التقارير والامتثال للتعليمات والقوانين (العواد، ٢٠٢١: ٣٠٦) إماّ بعض المؤسسات المهنية فقد وضعت إطاراً لأنظمة الرقابة الداخلية، مثل لجنة رعاية المؤسسات COSO ومعهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA وجمعية المحاسبين القانونيين الكنديين COCO وأعطت الجهات التشريعية والمنظمات الدولية اهتماما بالغآ لموضوع الرقابة الداخلية، مثلا وضعت لجنة بازل المسؤولة عن الرقابة على أعمال المصارف أطراً على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وطالبت المصارف بالالتزام بها. (الرماحي، ٢٠١٧)، فضلا عن كونها نظاماً شاملاً لكل مستويات المؤسسة، حيث يهدف هذا النظام الى تشجيع الافراد على إتباع السياسات الإدارية والاجراءات العامة بما فيها القوانين والأنظمة المتبعة والتوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها. (عسيري و السيد، ٢٠٢٢: ٤)، ويراها (الكامل) بأنها وظيفة ادارية تمثل نظاماً متكاملاً تهدف الى قياس وفحص النتائج والتحقق من مدى انجاز الاهداف المطلوبة والكشف عن المعوقات والعمل على تذليلها في اقصر وقت ممكن. وتبرز أهمية الرقابة بشكل كبير في ممارسة المؤسسة لأنشطتها وتمكينها من تنفيذ الخطط بانسيابية من خلال الندرة النسبية للموارد البشرية، المادية، والمالية والمعلوماتية المتاحة. (الكامل، ٢٠٢٣: ٩)

2-1-8-2 التدقيق الداخلي وانعكاسه على الرقابة الداخلية

يلعب التدقيق الداخلي دورآ حيويا في مجال الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، لكن على الرغم من أهمية دوره فهو لا يحتكر هذا الدور لوحده، بل تتكون المؤسسة من العديد من الوظائف والآليات التي تساعد عملية الرقابة على انشطة المؤسسة، حيث تعمل الرقابة على اظهار نقاط الضعف والانحراف في المؤسسة على المستويات المختلفة.

من مهام التدقيق الداخلي تأكيد درجة الرقابة من خلال العمليات وتقديم المقترحات لتحسين العمليات والمساهمة في زيادة كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة، وهو ضمان إضافي للرقابة المالية الكافية في القطاع العام، وتقوم كل وزارة وهيأة شبه حكومية وحكومة محلية بإنشاء إدارة للتدقيق الداخلي، وتقع ضمن مسؤولية المدقق الداخلي مهمة إجراء عمليات التدقيق لجميع المعاملات المالية، وكشف نقاط الخلل في الهيكل التنظيمي في مستوياته المختلفة. (Abdulhussein el at, 2023 :8) إنّ

رأي المدقق الداخلي يكون مصدرا ذا قيمة عالية في الرقابة الداخلية الّا انه يجب أن لا يكون بديلا عن وجود أنظمة رقابة فعالة وقوية داخل المؤسسة ويكون نظام الرقابة الداخلية رداً اساسيآ على المخاطر. لقد تطور دور وظيفة جهاز التدقيق الداخلي من اجراءات إدارية مع التأكيد على الالتزام بمعايير التدقيق الدولية والمحلية، وفي كثير من الحالات أصبح وجود جهاز التدقيق الداخلي امراً الزامياً في وصف الرقابة الداخلية في القطاع العام. (Aamir, Farooq, & Ittonen, 2011)).

وإنّ أثر إدخال التدقيق الداخلي هو لتبسيط العمليات التي تقدم الأهداف والقيم لرصد تحقيق تلك الأهداف، من خلال تحديد نقاط الضعف في مجال الإدارة للمنشأة لتعيين المسؤولية عند تنفيذها وحماية الموجودات (Klamut, 2018) وبما انّ الرقابة الداخلية تمثل عملية ديناميكية متكررة صممت لغرض مساعدة الإدارة للاستمرار في التأكيد على الأهداف التشغيلية والمالية للمؤسسة. لذلك يعطي تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية ضمانًا معقولاً فيما يخص تحقيق ثلاثة أهداف هي موثوقية التقارير، وفعالية وكفاءة العمليات، والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها (COSO, 2013).

وتتعلق أهداف العمليات التي تختلف باختلاف اختيارات الإدارة، بتحقيقها (Chang et al, 2019)

وإنّ هنالك الكثير من الناس يعتقدون أن الرقابة الداخلية وضعت لأجل منع الغش من قبل الموظفين، بينما هذا الغرض هو جزء من أغراض الرقابة الداخلية. وهذا ما أكده تعريف COSO للرقابة الداخلية بانها عملية ينفذها مجلس إدارة المنشأة، والإدارة، وغيرهم من الموظفين، وتهدف إلى توفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات، وإعداد التقارير، والامتثال. (Gleim, 2020)، حيث تُعد وحدات جهاز التدقيق الداخلي عنصرًا مهمًا في الرقابة الداخلية بواسطة توفير وسيلة مستمرة لتحسين عمليات المؤسسة. فضلا عن ذلك فإنّ بعض الدول، قد تعاني وحدات التدقيق الداخلي فيها من عدم الاستقلالية، أو قد تكون ضعيفة، أو غير موجودُة. مما يوجب في تلك الحالات على الادارة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، أن تساعد وتوجه لإنماء وتطوير تلك القدرات وضمان استقلالية أنشطة التدقيق الداخلي. وقد تكون هذه المساعدة إعارة الموظفين، وإقامة الدورات وتبادل المواد التدريبية، وتطوير برامج العمل. (الانتوساي)، كذلك أوضحت الممارسات المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين ودور المدقق الداخلي في مساعدة المؤسسة في الحد من خطر الاحتيال والتلاعب، من خلال تقييم ودراسة مدى فعالية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية وفعالية جهاز التدقيق الداخلي التي لا يمكن ان تتحقق الا عن طريق التزام المدقق الداخلي بأخلاق ومعايير الممارسة المهنية فضلا عن الالتزام بالقوانين والتعليمات، سواء ما تعلق بالمدقق الداخلي أم بمهنة التدقيق الداخلي (بحاش، ٢٠١٧). وينعكس دور او واجبات التدقيق الداخلي على الرقابة الداخلية في التحقق من ملاءمة وكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ،وفحص وتأكيد كفاءة وموثوقية المعلومات المالية للقوائم المالية وتقارير المحاسبة قبل تقديمها للأداة

للموافقة عليها والتحقق من الالتزام بالقوانين والأنظمة المالية والمحاسبية والقرارات والسياسات الصادرة عن إدارة الوحدة المحاسبية، مع الكشف عن الثغرات ونقاط الضعف ومواقع الاحتيال والتلاعب في إدارة الموارد وحماية الأصول وتقديم المقترحات لإيجاد الحلول من اجل تحسين واستكمال نظام إدارة الوحدة المحاسبية. (العجيلي، ٢٠٢٢: ٣٨) ، ويُعد التدقيق الداخلي احد وسائل الرقابة الداخلية اذ يعمل به ملاك مهني متخصص ومستقل من داخل المؤسسة يتكون من مدقق او مجموعة من المدققين حسب حجم المؤسسة وحجم المهام المناطة بجهاز التدقيق وبشكل مستمر، من اجل تقويم الاجراءات والانشطة الادارية والمالية داخل المؤسسة، من اجل تحقيق الخطط والسياسات المرسومة من قبل الادارة، وتُعد الرقابة الداخلية جانبا مهمآ في نظام حوكمة المؤسسة، وقدرتها على ادارة المخاطر وهي اساسية لتحقيق أهداف المؤسسة وإنشاء قيمة أصحاب المصلحة وحمايتها. (الججاوي واخرون، ٩: ٢٠٢٠).

انّ الاخفاقات التنظيمية البارزة تعمل عادة على فرض متطلبات اضافية تساعد المؤسسة في الاستفادة من الفرص ومنع التهديدات وتوفير الوقت والمال، وتعزيز خلق القيمة والحفاظ عليها. كما تصنع الرقابة الداخلية الفعالة ايضآ الميزة التنافسية التي تمكن المؤسسة ذات الضوابط الفعالة من تحمل مخاطر إضافية. (المغير، ٢٠٢٢ : ٨)، ويرى (الجبوري) أن يكون في كل مؤسسة بغضّ النظر عن حجمها نظام للرقابة الداخلية، ويعتقد ان أفضلِ خدمة للمؤسسة من اجل تحقيق الكفاءة والفعالية وتعزيز الضوابط من حيث تقييم المخاطر بوجود جهاز تدقيق داخلي يتمتع بالموارد الكافية والكفاءة المهنية من أجل تقديم خدمات ذات قيمة اضافية بالغة الأهمية من حيث التكلفة، والتوصية بإجراءات التقليل من تلك المخاطروالعمل على منع التلاعب في جودة التقارير المالية، وهو جزء من فريق الإدارة، وايضآ من مهام جهاز التدقيق الداخلي تزويد الإدارة بالتقييمات والاستشارات والمعلومات حول المهام والعمليات التي يقومون بتدقيقها مما يجعلهم مورد قيم للإدارة في تعزيز وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة. (الجبوري، ٢٠٢١).

ومما تقدم يتضح أن لمهنة جهاز التدقيق الداخلي الحكومي دوراً اساسيآ ومهمآ في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة كونه احد اليات الرقابة الداخلية ، ويعتبر نظام الرقابة الداخلية من الأنظمة الاساسية المطبقة في النظام المحاسبي الحكومي ويتمتع بقوة وكفاءة مهنية اذا ما طبق المعايير والمفاهيم المحاسبية الدولية والمعايير الخاصة بالرقابة والتدقيق الداخلي ومعايير المجلس العراقي للمحاسبين والمدققين بمهنية عالية، وان دور جهاز التدقيق الداخلي في مؤسسات القطاع الحكومي يؤدي الى زيادة الكفاءة في العمليات المحاسبية المختلفة وكشف التلاعب ومعالجة الاخطاء والعمل على منع الاحتيال والهدر بالمال العام والحفاظ على موجودات المؤسسة. أما في حال ضعف نظام الرقابة الداخلية لأي سبب كان مثلا عدم تطبيق معايير التدقيق

الداخلي الدولية او المحلية في تقييم اداء العاملين داخل المؤسسة، وعدم استخدام الوسائل والبرامج الرقابية الحديثة من قبل جهاز الرقابة والتدقيق الداخلي وكذلك عدم تناسب حجم المدققين مع المهام والعمليات المكلف قسم الرقابة الداخلية بالقيام بها فسيضعف من النظام وسيؤثر في جودة التقارير واتخاذ القرارات وتحقيق اهداف المؤسسة.

المبحث الثاني

استقلالية جهاز التدقيق الداخلي والتحديات المعاصرة
Independence of the Internal Unit and Contemporary Challenges

تمهيد:

يواجه التدقيق الداخلي في القطاع العام تحديات جمة، نتيجة زيادة عدد السكان في كافة انحاء العالم، حيث أدى ذلك الى توسع نشاط القطاع العام الحكومي وتعقيده، فضلا عن التطورات في بيئة العمل من النواحي التكنلوجية والمهنية، وهذا التعقيد اثر بشكل او باخر في سلوك الافراد العاملين سلباً او ايجاباً، وباعتبار المدققين الداخليين جزءً من هذه المنظومة فمن المؤكد أن تظهر بعض السلوكيات التي تبتعد عن المعايير الأخلاقية المحددة، ولهذه الأسباب وغيرها فان استقلالية المدقق في القطاع العام تشكل الجدل الأكبر في ادبيات التدقيق الداخلي الحديث، وسيناقش في هذا المبحث بعض المفاهيم الضرورية من خلال الادبيات الحديثة التي تناولت الموضوع.

1-2-2 استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في القطاع العام

ترى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) الاستقلالية للمدققين الداخليين أنّ التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي او قدرة الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي على تأدية مسؤوليات التدقيق الداخلي بطريقة غير متحيزة، وتسمح الاستقلالية للمدققين الداخليين بتقديم احكام نزيهة وغير متحيزة وجوهرية لتنفيذ عمليات التدقيق، كما انها تُظهر موقفا عقليا متحررا من التأثير، ومطلباً مطلقاً يجب امتلاكه لتحقيق نتائج تدقيق عالية الجودة، فلا يعتمد على الآخرين، وهو صادق في النظر إلى الحقائق ليس فقط الى إدارة المؤسسة، بل أيضا للأطراف الأخرى، مثل الجمهور ومستخدمي البيانات المالية، ، ويميل المدقق الذي يتمتع بموقف مستقل إلى التصرف بأمانة، والموضوعية في النظر إلى الحقائق وصياغة آرائهم والتعبير عنها. إذا لم يتمكن المدقق الداخلي من التصرف بشكل مستقل، فسيكون من الصعب اكتشاف ومنع الاحتيال. (Putri et al, 2022 :569)، في حين يرى (العواد واخرون، ٢٠٢٢: ٥) أنّ الاستقلالية هي عدم وجود تضارب في المصالح، مما يوجب على المدقق الداخلي ان يكون مستقلا عن المهام المكلف بتدقيقها وغياب تأثير الطرف الذي يقوم بتدقيق انشطته، وهذا يعني ان المدقق الداخلي يقوم بتنفيذ المهام المطلوب منه إنجازها بدون ضغوط او قيود، وهذا ينطبق على المدقق

الداخلي في القطاعين العام والخاص، اما الموضوعية فهي مرتبطة بجودة التقييمات والقرارات والاحكام حسب الحالة الذهنية للمدقق، اي انّ الموضوعية هي نتاج الاستقلال، وان غياب عنصر الاستقلالية للمدقق الداخلي تفقد عملية التدقيق قيمتها، لكن مفهوم الاستقلالية مفهوم مطلق ويصعب تطبيقه في القطاع العام ، حيث يتم التعاقد بين المدقق الداخلي والمؤسسة كموظف يعمل داخلها.

وتتطلب معايير معهد المدققين الداخليين أن يكون نشاط الإدارة مستقلاً، اي يجب أن يتمتع موظفو التدقيق الداخلي بموقف محايد وغير متحيز، وأن يتجنبوا أي تضارب في المصالح أو تصور لتضارب المصالح والابتعاد عن الظروف التي تصنع بيئة ملائمة للتحيز عند تقييم النتائج واصدار تقارير التدقيق، وكذلك اوعزمعهد المدققين الى ان تعارض المصالح بين الاطراف المختلفة يسهم في التأثير في استقلالية المدقق من قبل جهة معينة لتصب نتائج التدقيق في مصلحته، وبالأخص أن المدقق يدرك ان العلاقات بين الاطراف المختلفة هو أمر أساسي لتقييم متطلبات الاستقلالية . (CCCD, 2019 : 9) وأنّ استقلالية المدقق الداخلي لا تنطوي على مصالح اقتصادية مماثلة للمدقق الخارجي، حيث لا يحصل المدققون على إيرادات العملاء ويفتقرون إلى المصالح التجارية من الخدمات الاستشارية، إلاّ أنهم يواجهون تحديات أخرى في البقاء مستقلين عن المنظمة وإدارتها. فالاستقلالية الداخلية تعني تأدية المدقق لمسؤوليته بطريقة غير متحيزة، بما تسمح تلك الاستقلالية للمدققين الداخلّيين بتقديم احكام نزيهة غير متحيزة بحيث تعد جوهرية لتنفيذ عمليات التدقيق. (Alander, 2023:111) ، في حين يرى (الشمري) انّ الاستقلالية الحقيقية للمدقق الداخلي سواء كان ذلك في القطاع العام الحكومي بعيدة المنال على الرغم من جهود الكثير من المنظمات المهنية المعنية في هذا المجال من اجل جعل المدقق الداخلي أكثر استقلالا، الاّ انّ الواقع العملي يشير الى وجود تضارب في المصالح يؤدي الى فقدان استقلالية المدقق الداخلي في الكثير من الاحيان. (الشمري، ٢٠٢٢: ١٢٧).

أنّ استقلالية إدارات التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين هي احدى المبادئ المهمة التي تؤثر في نشاط جهاز التدقيق الداخلي. من أجل قياس استقلالية عملياته، وايضا ورد مصطلح "غير متحيز" او غير منحاز في تعريف الاستقلالية والموضوعية. وتعني أنه لا يوجد أي جهة ، مهما كان نوعها ، تمارس تأثيرًا سلبيًا في المدققين الداخليين ، سواء من داخل المنظمة أم خارجها ، وأثناء التخطيط والتنفيذ والإبلاغ عن نتائج التدقيق الداخلي والمتابعة اللاحقة (Naba’a, 2022) في حين يرى (العواد) انّ المدقق الداخلي يحقق استقلاليته من خلال عملية التدقيق عندما يكون متحرراً من التوجيه أو التقييد من قبل مدير المؤسسة الحكومية، ولتحقيق هذا الاستقلال التنظيمي تقوم العديد من اجهزة التدقيق الداخلي بتقديم تقاريرها مباشرة الى لجان التدقيق التابعة لمجلس الادارة، وعند

تأسيس قسم مستقل يعمل بموضوعية مع وجود ميثاق التدقيق فينظم عملهم يؤدي الى تقليل تأثير الادارة على رأي وعمل المدقق الداخلي، ايضآ يجب ان يمتلك المدقق الداخلي موقفاً محايداً غير متحيز في اداء المهام المكلف بها.(العواد،٢٠٢١ : ٢٥٤) امّا الموضوعية فتشير الى موقف ذهني غير متحيز يمكن المدققين الداخليين من أداء مهامهم بطريقة تجعلهم يثقون بما يقدمونه من اعمال، ولا يتم تقديم تنازلات حول الجودة. وتحتاج الموضوعية الى عدم تأثر رأي المدققون الداخليون بأمور التدقيق للآخرين. ويجب التعامل مع التهديدات الموضوعية على مستوى التدقيق الفردي، والوظيفي، والتنظيمي. (الانتوساي) وأنّ المدققين الداخليين يتم تعيينهم من قبل المؤسسة للقيام بالتدقيق بموضوعية ونزاهة، ويكون غموض تحقيق الاستقلال واضحًا. كما يجب على المدققين الداخليين التحقق وتقديم المشورة، والتأكيد والتشاور، لأن الدور الاستشاري يؤثر بشكل سلبي في قدرة المدقق الداخلي على أن يكون موضوعيا واستقلاليا، مما اوجب على المدققين الداخليين الاهتمام بأعلى مستويات الموضوعية من جمع وتقييم وايصال المعلومات المرتبطة بالأداء أو الانشطة المكلفون بتدقيقها. (Nordin, 2022:8).

وقد ميز مجلس معايير الاخلاق الدولي للمحاسبين بين نوعين من الاستقلالية هما:

- الاستقلال الذهني او العقلي، يعني الحالة الذهنية التي يتمتع بها المدقق عند إبداء الرأي دون أن يتأثر بالتهديدات او التأثيرات التي تعرض الحكم المهني للخطر، مما يسمح للمدقق بإعطاء رأي يتصف بالنزاهة والاستقلالية والشك المهني. (الإدلبي، ٢٠٢١، ١٣٤)
- الاستقلال الظاهري، يعني وجود أعراف وقواعد تتضمن عدم سيطرة الإدارة على المدقق الداخلي وعدم وجود مصالح مشتركة مع الإدارة، ويجب ان يكون ارتباط الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مباشرة مع مجلس الإدارة. (كاظم، ٢٠٢٢: ٢١).

وأصدر معهد المدققين الداخليين في 2017 تصريحات وتفسيرات توضح المفاهيم والتعريفات التي جاءت في المعايير حول استقلال التدقيق الداخلي كما مبين في ادناه: (IIA,2017: 3-4)

جدول (٢-٢) استقلالية المدقق الداخلي وفقآ للمعايير الدولية

رقم المعيار	المعيار	تفسيره
1100	الاستقلالية والموضوعية	من المهم أن يكون عمل جهاز التدقيق الداخلي مستقلاً، وأن يكون أداء أعمال التدقيق الداخلي في موضوعية. والاستقلالية تعني التحرر من التأثيرات والمعوقات والشروط التي تهدد عمل جهاز التدقيق الداخلي لتنفيذ مهامه ومسؤولياته في منهج غير متحيّز .من اجل

		الوصول الى درجة الاستقلالية المطلوبة لأداء مهام ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي الذي يتمتع بإمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود الى مجلس الإدارة، ولأجل تحقيق ذلك بواسطة سلسلة التبعية المزدوجة لجهاز التدقيق الداخلي مع الإدارة .كما يجب أن تكون إدارة المسائل التي تهدد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي على مستوى التدقيق الداخلي منفردةً وكذلك في مستوى نشاط التدقيق، وعلى المستويين التنظيمي والوظيفي.
1110	الاستقلال التنظيمي	لتحقيق الاستقلال التنظيمي يجب ان يكون المدققون الداخليون مستقلين عند اداء عملية التدقيق من التوجيه او التقييد من قبل مديري المؤسسات الحكومية. ويكون ارتباط الرئيس التنفيذي لجهاز التدقيق الداخلي بشكل مباشر مع الادارة العليا من الناحية الوظيفية، ويؤكد ذلك شهريا او سنويا برفع تقرير وظيفي عن ما قام به من مهام وظيفية الى الادارة مباشرة ونتيجة لذلك يقوم مجلس الادارة :- - إيجاد ميثاق ينظم عمل جهاز التدقيق الداخلي بشكل مستقل وموضوعي. -المصادقة على وجود خطة للتدقيق الداخلي مرسومة على اساس المخاطر. - إقرار ميزانية للتدقيق الداخلي وخطة للموارد. - الموافقة على قرارات تعيين وعزل المدير التنفيذي لجهاز التدقيق الداخلي. - التصديق على رواتب ومكافأت المدير التنفيذي لجاز التدقيق الداخلي.
1110		يجب على الرئيس التنفيذي لجهاز التدقيق الداخلي الكشف عن اي تدخل من قبل الادارة في اداء اعمالهم الى مجلس الادارة والاثار المترتبة عليه.
1111		التفاعل المباشر مع مجلس الادارة: يجب ان يتفاعل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ويتواصل مع مجلس الادارة بشكل مباشر.

1120	الموضوعية الفردية	من الصفات التي يجب ان يتسم بها المدقق الداخلي هي النزاهة والاستقامة وأن يجتنب أي تضارب في المصالح. ويكون ذا كفاية مهنية وموضوعياً غير متحيز وتعتبر هذه المفاهيم هي المحور الاساسي لمصداقية عمل المدقق. والابتعاد عن اي تعارض في المصلحة فيما بين المدقق والادارة في حال وجود تضارب في المصالح يمكن أن ينتج عنه مظهر غير لائق يتسبب في إضعاف الثقة في عمل ومهنة جهاز التدقيق الداخلي ككلّ، كذلك يؤثر تضارب المصالح في إضعاف قدرة الشخص على أداء مهامه ومسؤولياته بصورة موضوعية.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على (IIA,2017: 3-4)

ومما تقدم يتضح أنّ الاستقلالية والموضوعية وبذل العناية اللازمة تعد من المبادئ المهمة لنجاح مهمة او عمل أي مدقق داخلي، ولعل من اهم هذه العوامل تأثيراً في مدى جودة التدقيق الداخلي والعمل على تقديم الاداء المطلوب من المدقق هي موضوعية جهاز التدقيق الداخلي، كونها تعتبر الموضوعية صفة أساسية لمن لديه رغبة بالعمل في مهنة التدقيق الداخلي، وهي مكملة للصفة الثانية الاساسية التي تؤثر في فعالية التدقيق الداخلي، وهي الاستقلالية في نشاط التدقيق الداخلي. لكن هناك بعض التهديدات التي تؤثر في موضوعية جهاز التدقيق الداخلي مما تتطلب من رئيس التدقيق الداخلي تقييم هذه التهديدات ووضع الطرق المناسبة للحد منها وكيفية التعامل معها في حال حدوثها. وان استقلالية وموضوعية جهاز التدقيق الداخلي تعتبر اللبنة الاساسية في مهنة التدقيق الداخلي وعنصراً مهماً في عملية إعداد التقارير المالية لإعطاء موقف عادل وحقيقي للوضع المالي للمؤسسة.

٢-٢-٢ ميثاق التدقيق الداخلي والاستقلال التنظيمي

من متطلبات معايير معهد المدققين الداخليين (IIA) من المدير التنفيذي للتدقيق أن يفحص ميثاق التدقيق الداخلي بشكل دوري وتقديمه إلى الإدارة العليا للموافقة عليه. وتتطلب معايير معهد المدققين الداخليين أيضًا من المدير التنفيذي للتدقيق تأكيد الاستقلال التنظيمي لأنشطة القسم إلى مجلس الإدارة سنويًا على الأقل. سيتم إضفاء الطابع الرسمي على اجراءات التدقيق في تقريره إلى الإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة. وسيتم تقديم توصيات لمعالجة أي قضايا عدم امتثال يتم تحديدها. (CCCD, 2019, p. 19). والتدقيق الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، من أجل ضمان إصدار أحكام غير متحيزة ومشورة محايدة للجنة التدقيق وللإدارة. ومن أجل ضمان

هذه الاستقلالية والموضوعية فإن أعضاء فريق التدقيق الداخلي يقدمون تقاريرهم مباشرة إلى رئيس التدقيق الداخلي للمجموعة ، ويجب مناقشة الامور المهمة مع رئيس اللجنة ويجب على لجنة التدقيق ان تعطي اهتماماً فورياً بها.(العواد، ٢٠٢١ :٢٥٧) ويُعد ميثاق التدقيق الداخلي احد الجوانب المهمة التي تضمن ثقة المستثمرين في المؤسسة، إذ يطبق على جميع المديرين والمسؤولين وجهاز التدقيق الداخلي، ويقدم الميثاق مبادى توجيهية تحمل جميع الافراد المعنين المسؤولية تجاهها، ويتسبب انتهاك الميثاق الى الضرر بسمعة المؤسسة في بيئة عملها وقد تتعرض الى خسارة مكانتها في السوق وتعرضها الى خسائر كبيرة نتيجة انتهاك المبادي.(الجبوري،٢٠٢١: ٩٥) وقد أشار معيار التدقيق الداخلي الامريكي رقم (١٠٠٠) الى وجوب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية أنشطة التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتناسب مع رسالته الإلزامية من الاطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي والمبادئ الأساسية للممارسة المهنية وأخلاقيات المهنة والمعايير.

3-2-2 أشكال الاستقلالية في جهاز التدقيق الداخلي

هناك أربعة اشكال لاستقلالية المدقق الداخلي:

١. **الاستقلالية المهنية:** وهي الاستقلالية التي يتم الحفاظ عليها من خلال الهيكل التنظيمي ،حيث يتحقق هذا النوع من الاستقلالية عن طريق تشكيل لجنة مستقلة داخل المؤسسة او المنظمة، حيث تقوم بتفويض المدقق الداخلي لأداء مهامه وكذلك تتخذ القرار في تعيينه او عزله وتحديد راتبه ومكافأته، ويسمى ايضاً بالاستقلال التنظيمي. (العواد واخرون،٢٠٢٢)
٢. **الاستقلالية في أداء عملية التدقيق:** ويعني انّ المدقق الداخلي لا يتأثر رأيه بآراء الاخريين في التخطيط لعملية التدقيق، وايضاً تدعم بقواعد ومبادي مهنية عالية المستوى ومعايير أخلاقية يتم ملاحظتها من قبل المدقق الداخلي ومن قبل الاطراف ذات العلاقة بعمله وهذا ما يطلق عليه بالموضوعية.(Bozkurt, 2019)
٣. **الاستقلالية الفنية:** تعني تمتع المدقق الداخلي بأعلى مراحل التميز في اداء المهام أو الاعمال المناطة به، وتعززيها من خلال مؤهلات البحث العلمي العالية والتدريب المناسب واجراءات التعيين. (الدين، ٢٠١٥ :٣٥)
٤. **الاستقلالية المالية:** هذا النوع من الاستقلالية هو امتداد للاستقلالية المهنية، حيث تعتمد تعيين رواتب ومخصصات التدقيق الداخلي ومناقشة تفاصيلها مع الادارة العليا. (الجبوري، ٢٠٢٢: ١٠١).

4-2-2 تأثير لجان التدقيق على تعزيز استقلالية جهاز التدقيق الداخلي

تعُد لجنة التدقيق أحد الآليات التي لها دور في العمل على زيادة الدقة والشفافية في المعلومات التي يتم الافصاح عنها في الشركات والمؤسسات، عن طريق دورها الرقابي عند القيام بعملية إعداد التقارير المالية وإشرافها على عمل الرقابة الداخلية داخل المؤسسات وتدعيم استقلاليتها، وقد برز الاهتمام بالدور التي تلعبه اللجان في السنوات القليلة السابقة كونها احد أدوات حوكمة الشركات، وكونها تهدف إلى زيادة استجواب مجلس الإدارة وزيادة اهمية دور المدقق الداخلي واستقلاليته (نعمة و ياسين، ٢٠١٨) وقد عرّفتها الهيأة الكندية للمحاسبين القانونيين بانها لجنة تتكون من مديري الوحدة الذين تتركز مسؤولياتهم في تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تسليمها الى مجلس الادارة (http\\www.CICA.net). في حين عرفت الباحثتان لجنة التدقيق بانها تتكون من ثلاثة أعضاء مهمتهم الاشراف بشكل مستقل على جميع العمليات التي يقوم بها القسم لإعداد التقارير المالية، وايضآ تقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم المدققين، واكدت المنظمات الدولية على عدد من الامور المهمة التي يجب ان توفرها المؤسسة للجنة، منها: توافر الخبرة المالية والمحاسبية، والادارية والقانونية التي تعدها لقياس الاداء ومعالجة الانحرافات والحد من الاحتيال المحاسبي والاداري. (مهدي و حسن،٢٠٢١ :٤٧) وتعتبر لجنة استشارية منبثقة من مجلس ادارة الوحدة، وتتكون من عدد من الاعضاء غير التنفيذيين من اصحاب الخبرة في الامور المالية والادارية.ايضا تعرف بانها (أحد اللجان الفرعية التي تشكل من قبل مجلس الإدارة، يكون في عضويتها عدد من الأعضاء التابعين لمجلس الإدارة غير التنفيذيين على ان لا يقل عددهم عن ثلاثة أعضاء بضمنهم رئيس اللجنة، لغرض الإشراف، ومتابعة أداء عمل المدقق الداخلي والخارجي وإدارة المخاطر، وأخيرًا مدى الالتزام بتطبيق مبادى الحوكمة داخل الشركة او المؤسسة) (رفو و للو، ٢٠١٩ :٢١) كما يجب على لجان التدقيق في المؤسسات التي تسعى الى تطبيق الحوكمة وما تحققه من زيادة في موثوقية ومصداقية القوائم المالية التي تعدها ادارة المؤسسة للمساهمين والاطراف الاخرى المهتمة، أن تساعد الادارة العليا على القيام بمهامها المناطة بها بكل كفاءة وفاعلية، ولتعزيز استقلالية المدقق الداخلي (ان اختيار لجنة التدقيق يتم بطريقة شفافة وموضوعية، فمراعاة المهارات والمعرفة والخبرة المالية والتجربة المكتسبة من العوامل التي يجب مراعاتها عند تشكيل لجنة التدقيق (Nor & Ishak, 2018). ويكون ارتباط ادارة التدقيق الداخلي بمستوى مستقل ويتصل بمجلس الادارة مباشرة مما يجنب المدقق الداخلي من اي ضغوط من الادارة والجهات الاخرى (عمر والنعيمي، ٢٠٢٣: ٧٦٩) ومن اهداف لجنة التدقيق تقديم الدعم لمصداقية القوائم والتقارير المالية السنوية وجودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها للجهات المستفيدة، أضافة الى تحسين ودعم استقلالية مهنة التدقيق الداخلي والخارجي. (عمر و النعيمي،

٢٠٢٣ :٢٦٩) وفي دراسة Alsurayyi & Alsughayer لوحظ وجود علاقة بين جهاز التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق وتأثير هذه العلاقة في اداء المؤسسة، وتم فحص دور وظائف جهاز التدقيق الداخلي مع فعالية لجنة التدقيق في المساءلة والاداء، حيث وجد الباحثان ان وظائف التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق لها تأثير إيجابي واسع في كليهما، كذلك دعت دراسات اخرى إلى أن فاعلية عمليات التدقيق الداخلي تعتمد على توفير عدد كاف من الموظفين المؤهلين مهنيا بإشراكهم في برامج تدريب مهنيه مستمرة لتطوير قابليتهم المهنية، وانّ اغلبية أوجه القصور التي تم ملاحظتها والمتعلقة بوظائف جهاز التدقيق الداخلي الضعيفة ترجع الى نقص في كادر الموظفين ونقص في مهارات التدقيق الداخلي ، وهذا يسهم في ضعف أداء التدقيق الداخلي في المؤسسة او الشركة (Alsurayyi & Alsughayer, 2021) وقد جاء في ميثاق التدقيق الداخلي (النقطة الخامسة)عن استقلالية جهاز التدقيق الداخلي مفادها (يجب ان تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بوصول مباشر إلى لجنة التدقيق التابعة لمجلس الادارة، وتجب مناقشة المسائل المهمة مع رئيس اللجنة ، وعلى لجنة التدقيق الداخلي أن تولي اهتماماً فورياً بها. (العواد ، ٢٠٢١: ٢٥٦) ومن مهام لجنة التدقيق الاشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للوحدة والالتزام بتعليماتها وتقييم جودة التدقيق الداخلي كونها جزء من نظام الرقابة الداخلية، وأنها تتم وفقا لمعايير التدقيق المهني، وكذلك تساعد مجلس الادارة على تنفيذ مسؤولياته، وايضا تعتبر حلقة الوصل بينه وبين كل من المدقق الخارجي والداخلي والتأكد من ان العمليات المالية وتصرفات الاشخاص يتلاءم مع القوانين والانظمة المطبقة من قبل المؤسسة وتحقق التكامل بين انشطة التدقيق والتأكيدات الداخلة والخارجة ونظم التدقيق المتبعة. (الججاوي و الزرفي، ٢٠١٨ :١٢) كذلك العمل على حل القضايا والاشكالات او الشكاوي التي تؤثر في اعمال الوحدة. التأكيد على توفير الموارد الكافية لجهاز التدقيق الداخلي للمباشرة في عملياته والحفاظ على سمعة الوحدة عن طريق توثيق العلاقات واجراء الحوار والاتصالات مع جميع الاطراف اصحاب العلاقة، والعمل على التأكد من صحة السلوكيات الاخلاقية للأفراد والاهتمام في القضايا الاجتماعية والبيئة، وفحص نتائج التدقيق الداخلي ، وخاصة تلك التي لها تأثير مهم في الشركة، مثل التصرفات غير القانونية وعلامات الضعف في الرقابة الداخلية والالتزام بالقوانين التي تطبق على الشركة والتعرف على مستوى مهنية التدقيق الداخلي، ومدى كفاءتهم في اداء مهامهم. . (الصفار و مراد، ٢٠١٨) ورغم المهام والمزايا الكثيرة للجان التدقيق فقد يرى البعض انها لا تخلو من العيوب، وقد لا يفهم المديرون التنفيذيون الغرض من لجنة التدقيق ويجوز لهم التصور إن هذا يقلل من سلطتهم. او ايجاد صعوبة في اختيار عدد كافٍ من المديرين غير التنفيذيين الذين لا يملكون الكفاءة المطلوبة للقيام بمهامهم، كذلك تشكيل لجنة التدقيق لتقديم التقارير، مما يثني من كفاءة عمل المدقق في إثارة مسائل الحكم واقتصارهم على تقديم التقارير فقط

بخصوص مسائل معينه، ايضا تشكيل لجان التدقيق إذ يمكن هذا ان يؤدي الى تحميل المؤسسة تكاليف أضافيه .(العواد، ٢٠٢١) والشكل ادناه يوضح موقع ادارة التدقيق الداخلي.

شكل (٢-٣)

موقع ادارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لتحقيق الاستقلالية

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الادبيات السابقة

ومما تقدم يتضح أن وظيفة التدقيق الداخلي لها تأثير كبير في جميع عمليات المؤسسة ، ومن هنا تأتي العلاقة بين التدقيق الداخلي وفعالية لجنة التدقيق، حيث ان للجنة التدقيق دوراً فعالاً في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي في المؤسسات إذ يعتبر من احدى مهامها الرئيسية في التأكد من حيث أن موقع جهاز التدقيق الداخلي يقع في الهيكل التنظيمي مما يثبت من استقلاليته ويساعده في القيام بواجباته، كذلك تهتم لجنة التدقيق بتوصيات المدقق الداخلي وانبثاقا من دورها في مراجعة مهام التدقيق الداخلي في الشركات كون أن لجنة التدقيق تعمل على التأكد من مدى التزام قسم التدقيق الداخلي بالسياسات والقرارات الادارية المنتظمة والتعليمات ومدى فعاليتها ضمن صلاحيات لجنة التدقيق في اتخاذ قرارات تعيين او تغيير المدير التنفيذي وليس من قبل الادارة . كذلك ضمن دور لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونيين الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة والعمل على معالجتها.

2-2-5التحديات التي تهدد استقلالية وموضوعية جهاز التدقيق الداخلي

في الوقت الذي يتوقع من المدققين الداخليين ان يكونوا مستقلين وموضوعيين في آرائهم واحكامهم ويقدمون معلومات تنسجم مع توقعات الادارة وتصب في مصلحة الوحدة الاقتصادية، فقد يقومون باتخاذ قرارات تؤثر في قيمة الوحدة من اجل خدمة مصالحهم او رفع مكافاتهم الخاصة فضلا عن ذلك فان المدققين الداخليين يعملون في بيئة تعرضهم لضغوط تؤثر في آرائهم مما يتعارض مع

اخلاقهم المهنية وهناك عقوبات محدده يمكن فرضها بعد فشل عملية التدقيق، كما ان الحافز المالي غالبا ما يكون صغيراً لأنّ المدققين الداخليين لديهم موارد محدودة كأفراد، ومن هذه التحديدات:-

2-2-5-1تأثير الضغوط الادارية على استقلالية جهاز التدقيق الداخلي:

انّ الادارة العليا في القطاع العام لا تمنح المساحة الملائمة لجهاز التدقيق الداخلي بأداء الاعمال الموكلة له بالاستقلالية التامة حيث يتعرض الى ضغوط ادارية بإشراك إعضاء في أمور تنفيذية ومصالح مشتركة هذا الارتباط لا يعطي الاستقلال الكافي للمدقق الداخلي لإبداء راي مستقل وصحيح وهذا مخالف لمعيار التدقيق الدولي (1110) بعنوان (الاستقلال التنظيمي) الذي جاء فيه " يجب على رئيس قسم التدقيق الداخلي ان يقدم التقرير والاتصال بأعلى مستوى اداري داخل المؤسسة بحيث يسمح لجهاز التدقيق الداخلي بالإيفاء بمسؤولياته" حيث يعطي هذا النوع من الارتباط استقلالية للمدقق الداخلي (محمد وحسن، ٢٠٢٠ :٦٧) وبهذا المعنى ، تتحقق الاستقلالية التنظيمية عندما يرفع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تقارير وظيفية عن نشاطه إلى لجنة التدقيق وإداريًا إلى مستوى الإدارة العليا ، اذ يشمل إعداد التقارير الوظيفية كل القضايا المتعلقة بمهمة التدقيق الداخلي ، من التخطيط إلى إعداد التقارير عن النشاط. النتائج ، بما في ذلك مراقبة جودة نشاط التدقيق الداخلي ، كذلك تتضمن التقارير الإدارية التواصل مع الإدارة بشأن المسائل الإدارية المرتبطة بالعمليات اليومية لهذه الوظيفة. (Dordevic & Dukic, 2017) ان ضعف استقلالية المدقق الداخلي في القطاع الحكومي سواء كانت استقلالية تنظيمية أو تضارب في المصالح أو تكليف المدقق بمهام خارج نطاق عمله التدقيقي يؤدي الى عدم اعطاء رأي صحيح عن المهمة المكلف بها، لذا يجب أن يكون جهاز التدقيق الداخلي متحررا من التهديدات الادارية للاستقلالية عندما تكون الوظيفة ضمن نطاق التقارير المتعلقة بالمهام المكلف بها داخل المؤسسة(النوري، ٢٠٢١: ٥٣).

2-2-5-2 تأثير التهديدات الخارجية في استقلالية المدقق الداخلي

تلعب العوامل الخارجية دورا كبيرا في استقلالية المدقق الداخلي، إذ انّ التعاقد الخارجي في وظيفة التدقيق الداخلي قد يمنع الوحدة الاقتصادية من تطوير كفاءات اساسية جديدة، وبما انّ القانون اعطى الحق في تعيين المدقق الداخلي الى الجهات المسؤولة عن التعيين (الادارة) في المؤسسة، وبسبب هيمنة الادارة وتأثرها بآراء الجهات الخارجية مثل ديوان الرقابة المالية المتمثلة بتقرير المدقق الخارجي، اذا ما تم الاحتفاظ بهذه الوظيفة داخل الوحدة اضافة الى انّ وضع هذه العمليات بيد مورد خارجي فسوف تكون مخاطرة تشغيلية كبيرة تتطلب المزيد من الاشراف من قبل ادارة الوحدة الاقتصادية. (ابراهيم واخرون، ٢٠١٩: ٨٦٢) ومع بدء شركات التدقيق الخارجي بالتعاقد

الخارجي للقيام بالتدقيق الداخلي ظهرت مشاكل حديثة تتعلق بالاستقلالية، وظهرت تساؤلات كثيرة بين المنظمات الراعية لمهنة التدقيق والباحثين حول مدى جودة وملاءمة هذه الشركات في اداء مهمة التدقيق الداخلي والخارجي للمؤسسة نفسها، كون المدقق الخارجي يكون على اتصال مع وظائف وأنشطة الادارة التقليدية مما يثير الشكوك حول استقلالية المدقق.(محمد وحسن، ٢٠٢٠: ٧٠) كما يجب على المدققين الداخليين التحرر من أي تهديدات خارجية تؤثر في استقلاليته، قد تقيد عوامل خارجية عن مجال عمل المدقق او تؤثر في قدرته على اعطاء رأي بموضوعية واستقلالية، وقد تحدث تهديدات خارجية لاستقلالية المدقق عندما يمنع من التصرف بموضوعية بسبب ضغوط الادارة الخاضعة للرقابة أو موظفيها. وحيث انّ استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين بشكل أساسي تعتمد على علاقاتهم مع الهيئآت الإدارية للمؤسسة، من الدعم الذي يتلقونه في العمل (النوري، ٢٠٢١: ٥٣) .

2-2-5-3 المؤهلات العلمية والعملية لجهاز التدقيق الداخلي

تحتاج ادارات التدقيق الداخلي وقواعد السلوك الاخلاقي من أعضاء جهاز التدقيق الداخلي ان يتمتعوا بمؤهلات علمية ومعرفية في المحاسبة والتدقيق والخبرة الضرورية لها من اجل ادارة العمل التدقيقي بكفاءة عالية واداء المهام الموكلة لهم على اتم وجه ووفقا للمعايير. (محمد و حسن، ٢٠٢٠) وتعد كفاءة المدققين الداخليين من المتغيرات المهمة التي تؤثر في استقلالية التدقيق الداخلي، وأنّ قياس كفاءة التدقيق الداخلي تعتمد على التعليم اللازم والمؤهلات المهنية والخبرة وعدد ساعات تدريب المدقق الداخلي، فضلا عن التحديث المستمر للتدريب المهني، وأن عدم كفاءة التدقيق الداخلي يمثل مشكلة تؤثر سلباً في فعالية عمليات التدقيق الداخلي. (Ta & Doan, 2022: 4)حيث من المتوقع أن يكون المدققون الداخليون لديهم القدرة على التعرف على أي تهديد بانتهاك الاستقلالية والموضوعية وإدارته بشكل ملائم. وبهذه الطريقة سيتجنبون التهديدات التي يمكن أن تكون عمليتهم المستقلة وإمكانية الحكم المهني الموضوعي واتخاذ القرار موضع تساؤل، والعمل باستمرار من اجل تحسين كفاءاتهم وفعاليتهم وتطوير المعرفة والمهارات الاخرى المطلوبة لمواجهة التطورات والتكنلوجيا الحديثة، بما يساعد في ضمان النجاح لنشاط التدقيق الداخلي. (الانتوساي)

2-2-5-4 العلاقة بين المدقق الداخلي والاطراف الاخرى الخاضعة للتدقيق

يجب ان تكون العلاقة جيدة بين المدقق الداخلي والأطراف الأخرى في المنظمة، حيث يجب ان تتميز بالتنسيق والتعاون من اجل تسهيل عملية التدقيق الداخلي. وانّ ما يحدث في القطاع العام هو أنّ العلاقة بين المدققين الداخليين والجهة الخاضعة للرقابة ليست سلسة كما يجب ان تكون، وانمّا

يواجه معظم المدققين صعوبات في التواصل مع الجهات الاخرى في المنظمة. ويوجد نقص في الفهم فيما يرتبط بدور المدقق الداخلي بصفته فاحصًا مستقلاً في المؤسسة، فضلا عن أنّ هناك نقصًا في تقدير قيمة وأهمية وحدة التدقيق في المنظمة(Hull, 2022) وما يزال عدد كبير من "الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" في الدول الناشئة يفتقر إلى الاستقلال الكافي والاستقلال التشغيلي والموارد اللازمة لإيفاء بهذه المسؤولية. ومن خلال قدرة المدققين على التفكير بشكل مستقل وحرية بدء الإجراءات دون التأثر بأي أطراف (داخلية أو خارجية) أو الادارة في المنظمات العامة أو الخاصة. (Osagioduwa, 2022: 73)

2-2-5-5 التطورات التكنولوجية المعاصرة والمستقبلية

مع اختلاف وتطور بيئة الاعمال بشكل واسع على الذكاء الصناعي والسرعة في اتخاذ القرار تكون استقلالية جهاز التدقيق الداخلي أحد المعوقات التي سوف تبعد جهاز التدقيق الداخلي عن عملية صنع القرار، كذلك تقديم المشورة والنصح الى الادارة العليا الدور الاكبر في المستقبل حيث يعتمد على سرعة اتخاذ القرارات وتحليل البيانات الكبيرة واتخاذ القرارات الذاتية ويكون من قبل الانظمة التقنية، ايضا هناك تطور واسع في الربط الشبكي بين الشركات والمؤسسات والحكومات المختلفة مما يولد منافسة بين من يملك قدراً أكبر من المعلومات، مما يتطلب من جهاز التدقيق الداخلي التفكير بطريقة اوسع خارج نطاق الاطار التقليدي والتفكير بصورة تساعد على استدامة الاعمال، هذا التحدي يتطلب من جهاز التدقيق الداخلي مواكبة التطورات التكنلوجية المعاصرة والمتوقعة بما يتوافق مع نماذج الاعمال المتطورة. (زينه، ٢٠١٧) ونتيجة التطورات التكنولوجية العلمية السريعة والتغيرات التي طرأت على طبيعة النشاط الاقتصادي والحاجة إلى المعلومات التي أصبحت تأثر فيها التكنولوجيا خصوصا تكنولوجيا نظم المعلومات دورا مهما حتى أصبح من الصعب تخيل قيام المؤسسات بنفس أعمالها بدون تلك الأنظمة ، لكي يتحول نظام التدقيق التقليدي إلى نظام لدعم قرارات التدقيق كي يساعد المدقق في كل خطوة من خطوات عملية التدقيق. (Khalid et al., 2020 :195).

2-2-5-6 المنافع الوظيفية والضغوط الاجتماعية

إن المخاطر الناتجة عن الضغوط الاجتماعية والمنافع الوظيفية تؤثر بشكل كبير في استقلالية وموضوعية جهاز التدقيق الداخلي، حيث يلعب الضغط الاجتماعي الذي تمارسه الادارة والموظفين في الوحدة الجاري تدقيقها دورًا في منع المدقق الداخلي عن ممارسة الشك المهنية أو التفكير النقدي، وهذا ما جاء في تعريف الموضوعية بشكل واضح تمامًا في هذا الصدد، فالموضوعية وفقًا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ، هي موقف عقلي غير متحيز يسمح للمدققين

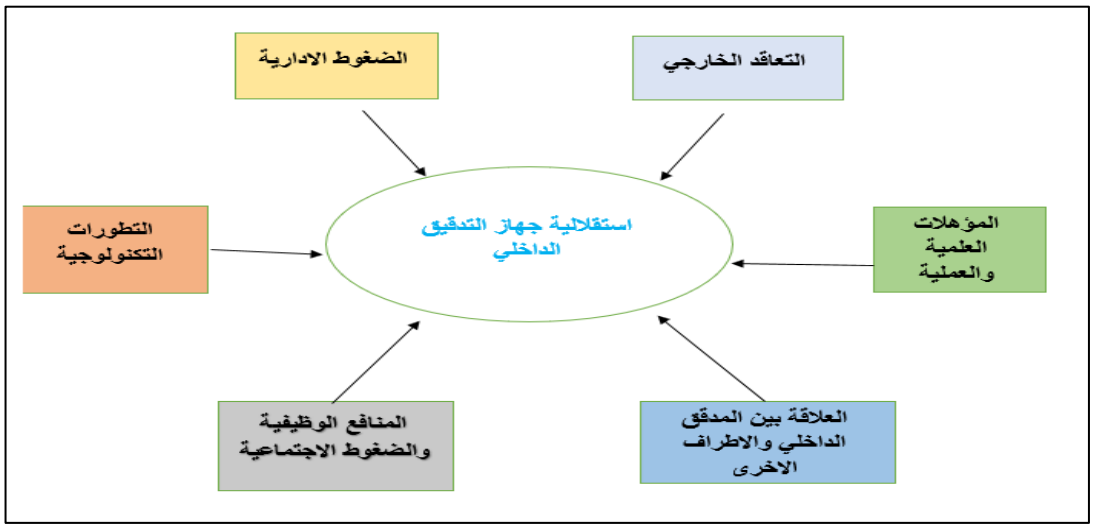
الداخليين بأداء ارتباطاتهم بطريقة تؤمن بمنتج عملهم ولا يتم التنازل عن الجودة. (اللاحجي، ٢٠٢٠) حيث يلعب الخوف والتردد في اتخاذ قرارات ومنع المدقق من ممارسة الشك المهني او التفكير النقدي وبذل العناية اللازمة حسب المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي قد تؤثر على استمرارية عمل المدقق الداخلي في المؤسسة أو تطوره الوظيفي أو التأثير في راتبه، العامل الرئيسي في التأثير على نطاق التدقيق وتحليل نتائج التدقيق التي توصل لها المدقق ومدى التزامه بتنفيذ الاجراءات المهنية المطلوبة للتدقيق والالتزام باختيار العينات المماثلة، (الشوحة، ٢٠١٦) ان عملية اتخاذ قرارات التدقيق تتوسط بشكل كبير في العلاقة بين التوجه الأخلاقي للمدقق وتهديد استقلالية المصلحة الذاتية، ويؤثر على الحالة الذهنية غير متحيزة تسمح للمدققين الداخليين لأداء المهام على نحو يجعلهم مقتنعين بنتائج أعمالهم وعدم التأثير في جودة اجراءات التدقيق في المؤسسة. (Ali et al., 2023:. 69).

2-2-5-7 الهدايا والمزايا المادية

في أكثر الأحيان يتعرض الموظفون الى أنواع مختلفة من الضغوط سواء في بيئة العمل أم في حياتهم الشخصية، فعلى سبيل المثال تُعد رغبة الموظفين الجارفة في الترقية السريعة والرغبة في أن ينظر اليهم كأشخاص ناجحين وأن ينالوا تقدير الادارة وتميزهم بمنحهم الهدايا والمزايا المادية من قبل الادارة والاطراف الاخرى المستفيدة من الظروف التي تؤثر في استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي على اعطاء رأي متحيز ويشعر بعدم القدرة على الإفصاح بعناية مهنية في إطار ما يراه اللآخرون الحد الأدنى من الضغط، الا هو الرغبة في الحصول على المزيد مع الضغوط الشخصية او ضغط الادارة على المدققين (الججاوي والزرفي، ٢٠١٨:٤٥) وتعتبر الهدايا والتبرعات او المنح المادية التي تعطى للمدقق الداخلي سواء من قبل إدارة المؤسسة بطرق تختلف عن بقية الموظفين والمدققين من حيث إعطائه هدايا أم منح مادية أو أي شيء من هذه الانواع تجعل اهتمام المدقق متعلقة باتجاهات الإدارة، مما قد تؤثر في بيئة التدقيق المستقلة داخل المؤسسة و بالتالي التأثير في القرارات التي سيتخذها المدقق، وبذلك يؤثر بالمدقق ويدفعة لفقدان مصداقيته و بالتالي التأثير في درجة استقلاليته. (القرعان، ٢٠٠٧) في حين يرى (ابراهيم واخرون) أنّ تلقيّ المدقق الداخلي أو احد أفراد عائلته الهدايا من الادارة او مدير المؤسسة فهذا يؤثر سلبا في استقلاليته وموضوعيتة، وهذا يجعله تحت تأثير وتهديد الادارة مما يدفعه الى تحقيق توجيهاتهم في تقريره مخالفا بذلك مبدأ الاستقلالية. (إبراهيم واخرين، ٢٠١٩: ٨٦٣) وقد يؤثر دفع الحوافز وغيرها من المكافآت خارج جدول الرواتب من قبل الادارة او الجهات المستفيدة في استقلالية التدقيق الداخلي، وفي الحالة التي يوافق فيها الرئيس التنفيذي أو المدير المالي على ميزانية التدقيق الداخلي، وإن تضارب المصالح سيهدد استقلالية المدققين الداخليين. وقد يعطي تضارب المصالح انطباعًا بسوء

السلوك الذي يؤدي إلى تآكل الثقة باحترافية المدققين؛ ويضعف موضوعية المراجع (IIA, 2016).

ولهذا السبب، يمكن القول بأن تضارب المصالح قد ينشأ عندما يعتمد المدققون الداخليون بشكل كبير على الإدارات والوحدات التي يقومون بمراجعتها؛ وعلى هذا النحو، فإن موضوعية ضباط شرطة التدقيق الداخلي أمر مشكوك فيه. ومن الأرجح أن يقوم المدقق بتعديل متطلبات عملية التدقيق لتلبية متطلبات الجهة الخاضعة للتدقيق. والشكل ادناه يوضح تهديدات استقلالية التدقيق الداخلي:



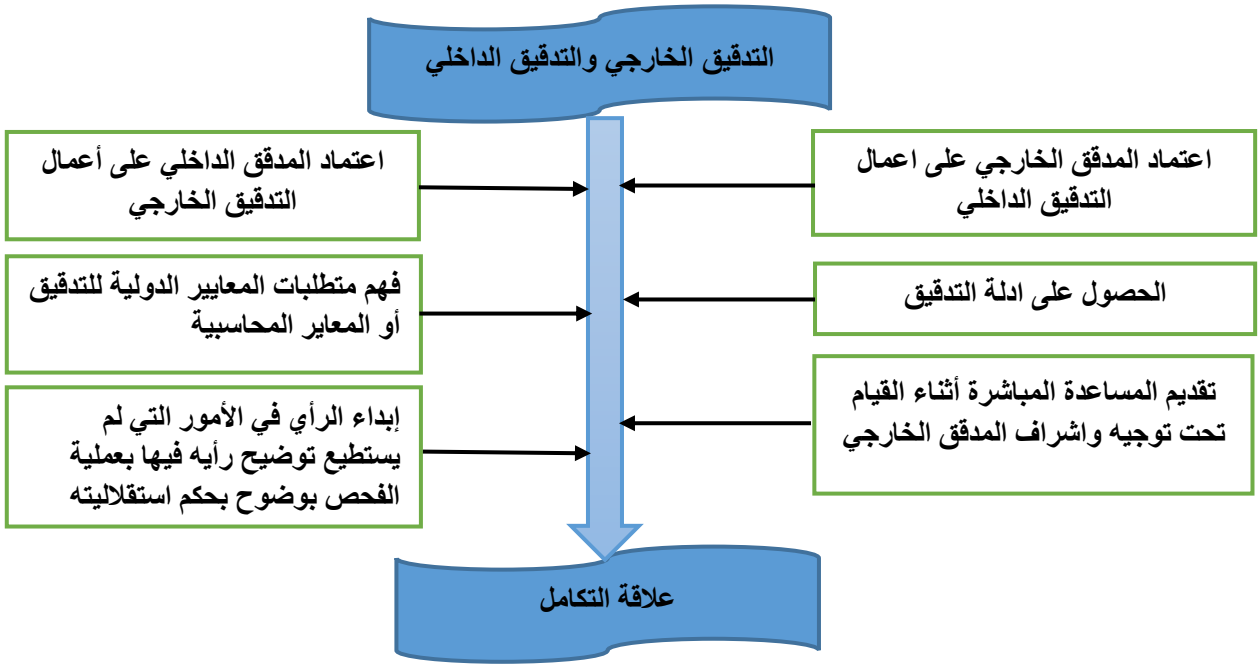
شكل (٢-٤) التحديات التي تهدد جهاز التدقيق الداخلي

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على الادبيات السابقة

أن استقلالية جهاز التدقيق الداخلي من المبادي المهمة لتعزيز الالتزام بالقواعد الاخلاقية التي تحكم وظيفة التدقيق في المؤسسة، مما يوجب على الادارات العليا تقديم الاسناد والدعم لجهاز التدقيق الداخلي وان يكون اتصاله بطريقة تسمح له اداء مهامه باستقلالية وموضوعية دون اي تهديدات او ضغوطات من جهات اخرى، منها عدم توافق الفرص لمتابعة المستجدات المهنية بواسطة الاشتراك بالدورات والمؤتمرات الخاصة بقواعد السلوك الوظيفي والمهني وعدم مواكبة التطورات التكنلوجيا المتمثلة باستخدام البرامج الحديثة في قياس وتحليل البيانات بتقنيات حديثة فضلا عن التهديدات الاخرى مثل المصالح المشتركة والعلاقات الاجتماعية مما لها تأثير في استقلالية وموضوعية جهاز التدقيق الداخلي في ابداء راي محايد وعدم التحيز مهما كانت الضغوط والتحديات بما يضمن جودة عملية التدقيق.

6-2-2 التكامل بين استقلالية جهاز التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يُعد التدقيق الداخلي السبب الرئيسي للمعلومات الموثوق بها للتدقيق الخارجي عن طريق تقديم تقرير مستقل عن نشاط المؤسسة، وقد سلطت المعايير المهنية (ISPPIA, 2017) الضوء على أهمية التعاون بين المدققين داخل المؤسسة وخارجها، حيث ركزت وبشدة على أهمية تطوير علاقة عمل مهنية بين فرق التدقيق وتنسيق السياسات من خلال تبادل المعلومات ومواءمتها. وهذا بدوره يساعد المدقق الداخلي على تحقيق أهدافه وتقديم خدمات متميزة للأعمال. وعندما يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على عمل المدقق الداخلي. (Shah et al., 2023 :494) فالعوامل الأكثر تأثيراً في مستوى اعتماد المدقق الخارجي هي الاعمال المنجزة، والكفاءة، والاستقلالية والموضوعية واداء المدقق الداخلي للأعمال المكلف بها بجودة عالية في كافة انشطة المؤسسة، وإنّ العمل على الحد من الازدواجية والتكرار في العمل، يساعد في التقليل من تكاليف اعمال التدقيق، وتحديد الاجراءات اللازمة لأداء هذه الاعمال بما يحقق الهدف الاساسي من عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق وأهدافها. (Usman et al, 2023: 5) ويتمتع المدقق الداخلي باستقلالية محدودة مما يجعل المدقق الخارجي ضرورة لما يتمتع به من حجم اكبر من الاستقلالية وهي احد اوجه العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي التي تعمل في صالح تحقيق الاهداف المخطط لها من قبل ادارة المؤسسة، وبما انّ المدقق الداخلي مسؤول عن فهم وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، بينما يقوم المدقق الخارجي بتحديد المخاطر وطرق معالجتها، فيمكن القول انّ المدقق الداخلي يهتم بالعمليات التي سبق وحدثت امّا المدقق الخارجي فيهتم بالتأثيرات المستقبلية في المؤسسة.(مريم،٢٠٢٣: ١٠٨) في حين يرى (عبد المجيد واخرين، ٢٠٢١ :١١٢) أنّ من ضروريات التكامل هي حاجة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي بسبب انعدام الاستقلالية الكاملة له، وعلى الرغم من ذلك يعتمد عليه المدقق الخارجي في تحديد نظام الرقابة الداخلية اذا ما كان قد تم تنفيذه بشكل كافٍ، وتقييم وفحص البيانات المحاسبية المسجلة في سجلات الحسابات وموثوقيتها، مع الحصول على المساعدة من قبل الداخليين. إذا شارك المدقق في الجرد النقدي الفعلي خلال المدة المالية الخاضعة للتدقيق وقام بزيارة فروع المؤسسة، أيضا يمكن للمدقق الداخلي تنسيق خطة التدقيق مع المدقق الخارجي. وكما موضح في الشكل (٢-٥):



شكل (٢-٥) اوجه التكامل بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (مريم، ٢٠٢٣)

ويتضح انّ هناك علاقة تكامل بين استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي والخارجي ،حيث يجب على كليهما ان يتمتعا بفكر مستقل ورأي حيادي وعدم التحيز لأطراف معينة والابتعاد عن المصالح المشتركة لاداء مهامهم بعناية مهنية، ولكن ما يميز استقلال التدقيق الخارجي بانه استقلال تام ويتمتع بموضوعية اكبر واوسع من استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي كونه لا يخضع لضغوط او توجيهات ادارة المؤسسة او الوحدة الحكومية الخاضعة للتدقيق بينما جهاز التدقيق الداخلي قد يكون استقلاله جزئيا حيث يتم تعيينه من قبل الادارة في المؤسسة او الشركة ويتعرض الى ضغوط وتأثيرات جانبية، أيضا يحقق التكامل على زيادة الدعم والتأهيل للمدقق الداخلي بواسطة أداء الاعمال عن طريق استخدام وسائل واجراءات مختلفة وجديدة يستفاد منها المدقق في تطوير وتحسين افكاره واعماله باستمرار من عمليات تخطيط وتوقيت واعداد القوائم والكشوفات بالصورة التي يحتاجها المراجع الخارجي .

المبحث الثالث

خبرة جهاز التدقيق الداخلي ودوره في الحد من الممارسات غير القانونية

The Experience of the Internal Audit Authority and its Role in Reducing Illegal Practices

تمهيد:

تمتّ في المبحثين السابقين مناقشة مفهوم وأهمية وأهداف التدقيق الداخلي وتأثير حجم واستقلالية جهاز التدقيق الداخلي في جودة التدقيق ودوره في الرقابة الداخلية، وسيتناول في هذا المبحث المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي من حيث المفهوم والأنواع والأهداف والخصائص والعوامل المساعدة في أداء أعماله، وتأثير الخاصية الثالثة خبرة جهاز التدقيق الداخلي في الحد من الممارسات غير القانونية في القطاع العام، إذ يقوم بعملية التدقيق شخص مستقل ذو مؤهل وكفاءة مهنية ويتمتع بالاستقلالية والموضوعية والخبرة اللازمة لأداء المهام المكلف بها، ويتم تعيينه من قبل الادارة داخل المؤسسة، فالخبرة مرتبطة بالأشخاص وجهاز التدقيق مكون من عدد من الأشخاص يمتلكون مسمى وظيفي هي المدقق. لذا سيتناول هذا المبحث المفهوم والقواعد والمبادئ المهنية والسلوكية ومسؤوليات المدقق الداخلي وتأثير الخبرة في مجال عمله ودورها في جودة التدقيق الداخلي والممارسات غير القانونية.

2-3-1 خبرة جهاز وجودة التدقيق الداخلي

تمثل الخبرة أو المعرفة التي تكتسب من حدث ما من خلال الملاحظة المباشرة أو المشاركة في الحدث، كلّ ما سيكون لدى المدقق الذي غالبًا ما يؤدي واجباته التدقيقية إما بشكل مباشر أو يشارك فقط والمعرفة أكثر تعقيدًا وعمقًا في تنفيذ واجبات التدقيق الخاصة به، حيث تسهم خبرة المدقق مساهمة كبيرة في تحسين مهمة التدقيق لديه، وتحديداً مساعدة المدقق في زيادة معرفته بالأخطاء والاحتيال(Narayana & Ariyanto, 2020: 207) وُعرّفت الخبرة أيضا بأنها قوة داخلية تؤثر في سلوك المدقق في التصرف، حيث يتميز المدقق ذو الخبرة بمستوى عالٍ من الدقة في تقييم التقارير المالية للمؤسسة، ويكون له تأثير إيجابي في جودة التدقيق، والخبرة تلعب دورًا مهماً في زيادة فعالية تقييم مخاطر الاحتيال الذي يتم إجراؤه, لأنّ المدققين الذين يتمتعون بخبرة أكبر سيصبحون أكثر مهارة في استخدام قدراتهم في تقييم مخاطر الاحتيال في اكتشاف الأعمال الاحتيالية التي تقوم بها المؤسسة. (Herfransis & Rani, 2020 :6-7) .

والخبرة المشار إليها هي طول وعدد مهام التدقيق التي تم تنفيذها والتقارير المالية المدققة. (Sukm & Paramit, 2020: 4) وتُعرّف الخبرة بأنها المدة التي يمضيها المدقق في أنجاز المهمة، وتقاس غالبا بعدد السنوات التي يسمح فيها للمدقق لتقديم خدماته، ولتوضيح تأثير الخبرة في جودة التدقيق، فقد تم ربطها ببعض المتغيرات كالقدرة على حل المشاكل المتعرض لها وتحديد مؤشرات التلاعب في القوائم المالية (مريم، ٢٠٢٣: ١٢٩) وأيضا يرى (Nuraisiah et al.,2023: 490) أنّ خبرة العمل تؤثر بشكل كبير في جودة التدقيق الداخلي حيث كلما زاد عدد الأعمال التي يقوم بها المدقق زادت خبرته وكفاءته، وكلما كانت كفاءة وخبرة المدقق الداخلي أقوى وأعلى زادت جودة التدقيق بحيث يعكس ذلك أثراً جيداً على نتائج فحص المدقق ، ويطبق المدققون الداخليون الحكوميون المعرفة والخبرة والمهارات، فضلا عن الخبرة المطلوبة في تنفيذ خدمات الرقابة الداخلية ليكونوا أكثر مهارة في أداء عملية التدقيق وتحقيق نتائج تدقيق عالية الجودة. (Nurmawanti et al., 2024:16

ويتكون جهاز التدقيق الداخلي من عدد من الاشخاص يتم تعيينهم من قبل الجهات التابعين لها ويعطى عنوان وظيفي حسب الشهادة الحاصل عليها من دراسته الاكاديمية، ويكتسب الخبرة والمهارة والمعرفة في العمل عن طريق التعليم والممارسة والدورات التدريبية وسنوات العمل في مجال عمله المهني، ويعد جهاز التدقيق الداخلي العمود الفقري في تطبيق أنظمة وقوانين ومراقبة الاعمال المحاسبية في المؤسسة، وتؤثر خبرة العمل وعبء العمل في نفس الوقت في جودة عمليات التدقيق في المؤسسة، و يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالمهارة والخبرة المهنية ليتمكن من التغلب على المشاكل المختلفة باستخدام خبرته، وبالإمكان قياس الخبرة المهنية من جانبين، هما الجانب الهيكلي والجانب السلوكي، والمهارات المهنية تأثر بشكل إيجابي في قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف الاحتيال أو التلاعب في البيانات المالية, أي بمعنى أنه كلما كان المدقق أكثر خبرة، كان أكثر كفاءة.

2.3. 2 أسس السلوك المهني للمدقق الداخلي

يتم إجراء التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية متنوعة، داخل المنظمات التي تختلف في الحجم والغرض والتعقيد والهيكلية، ومن قبل اشخاص داخل المؤسسة أو خارجها يمارسون مهنة تحت مسمى وظيفي هو المدقق الداخلي، ولغرض تزويد مجالس الإدارة بمعلومات سليمة ودقيقة من أجل أتخاذ قرارات مناسبة، فتقوم المؤسسة بتعيين مدققين مستقلين لتحسين مصداقية التقارير المالية فمن واجبات ومسؤوليات المدقق الحكومي تنفيذ اللوائح والتشريعات بشكل مناسب في حكومة كل مؤسسة، وتشمل مبادئ السلوك التي تنطبق على المدققين الاستقلال والكفاءة، والاستقلالية مطلوبة

حتى يتمكن المدقق من التصرف بشكل عادل دون التأثر بضغوط أو طلبات من أطراف معينة لها مصلحة في نتائج التدقيق، وتكون كفاءة المدقق مدعومة بالخبرة والقدرة التي يتعامل بها للقيام بأداء المهام المكلف بها..(Nuraisiah et al.,2023: 490) .

فالمدقق الداخلي شخص مسؤول عن القيام بوظيفة التدقيق عند تدقيق البيانات المالية، وفي العراق يتم تعيينه من قبل الادارة بعد تلقيه التعليم الاكاديمي، وكان هناك جهتان تمنح شهادة محاسب قانوني (مراقب حسابات)، هما جامعة بغداد- كلية الإدارة والاقتصاد، حيث تمنح دبلوماً عالياً (مراقب الحسابات) وفي عام ١٩٩٩ تم إلغاء هذه الشهادة وأصبح محلها شهادة(محاسب قانوني)، وفي العراق يتم منح إجازة ممارسة مهنة التدقيق بإشراف من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بالتنسيق مع الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، ويوجد نوعان من المدققين، مدقق داخلي ويكون أما في وحدات القطاع الحكومي أو مدقق خارجي مستقل في ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق حيث يقوم بتدقيق وفحص العمل الذي يقوم به المدقق الداخلي.(العواد،٢٠٢١: ٣١) ، ويشير (طبيش) الى أنّ المدقق الحكومي بأنه أحد موظفي المؤسسة أو الجهاز الحكومي أو الوحدة وتختلف وظائفه عن مهام المدقق الخارجي فتكون ضمن مهامه على سبيل المثال التأكد من الحساب الصحيح للضرائب سواء كانت ضرائب على الأرباح أم ضرائب مبيعات أو ضرائب مهنية ويعتمد في ذلك على ما شرع عليه قانون الدولة التي يعمل بها، كذلك التأكد من الاستخدام الصحيح لموارد الدولة وأصولها الممثلة في الآلات والمعدات والأصول المختلفة. (طبيش،٢٠١٩: ٥١)

1-2-3-2 أخلاقيات السلوك المهني للمدقق الداخلي

انّ الأخلاقُ هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والقواعد المنظمة للسلوك الإنساني لتنظيم حياة الأنسان وتحديد علاقته بغيره على نحو يحقق الغاية من وجوده في هذا العالم على أكمل وجه. (عبد،٢٠٢١: ١٦٠) والاخلاق لغويا تعرف بأنها: "جمع خُلقٍ، والخلق – بضم اللاّم وسكونها - هو الدين والطَبع والسجية والمروءة (وهو ما خُلُق عليه الانسان من الطبع)، وحقيقة الخُلق أنَّه لصورة الإنسان الباطنة، وهي نفسه وأوصافها ومعانيها المختصة بها بمنزلة الخَلَق لصورته الظاهرة وأوصافها ومعانيها" (الفيروزآبادي، ٢٠٠٧: ٨٨١) ومعنى الأخلاق اصطلاحا :هي عبارة عن هيآة للنفس راسخة تصدر عنها الأفعال بسهولة ويسر من غير حاجة إلى فكر ورويّة، فإن كان الصادر عنها الأفعال الحسنة كانت الهيأة خُلُقا حسنا وأن كان الصادر منها الأفعال القبيحة سميت الهيأة التي هي مصدر ذلك خلقا سيئا. (الجرجاني، ٢٠١٠: ١٠١)

أنّ مفهوم أخلاقيات العمل في كافة المجالات والاختصاصات تعتبر أحد أهم المبادئ الاجتماعية التي تنشأ من الإيمان الكامل بقيم العمل، أي إن كل فرد مسؤول عن إنجاز العمل الذي يقوم به بالشكل المتقن، ولا يتوقف ذلك عند شركة أو مؤسسة سواء في القطاع العام أم الخاص. (نعمة،

٢٠٢٣: ١) والسلوك يعتبر أخلاقيا وكلاهما مرتبط بالشخص، يتم تحديد السلوك الشخصي من خلال عوامل داخلية مثل الشخصية والموقف والطبيعة، فضلا عن ذلك، فهناك أيضًا عوامل خارجية مثل الظروف المعينة أو ضغط المواقف التي من شأنها التأثير على سلوك الفرد, وهذا ما جاءت به نظرية الأسناد (لهايدر) سنة ١٩٥٨ والتي تشرح النظرية كيفية فهم رد فعل الشخص تجاه الأحداث المحيطة به، من خلال معرفة أسبابه للأحداث التي مر بها، والاحتراف :هو الطابع الداخلي للشخص، وإذا كان الأمر متعلقًا بجودة التدقيق، فسيكون مؤثرًا جدًا, حيث يجب في تنفيذ عملية التدقيق أن يكون المدقق مستقلاً أو متحرراً من الضغوط وخبيراً في مجاله وذا كفاءة مهنية عالية، وسيكون لها تأثير إيجابي في جودة تدقيقه. (Nurmawanti et al, 2024: 762) لذا تتطلب مهنة التدقيق الداخلي توفير ممارسين كفؤين يتصفون بسلوك أخلاقي مهني يستلزم تطبيق المعايير الاخلاقية، حيث تكون الانطباعات الشخصية عن المدقق الداخلي لدى أفراد المؤسسة خلال فترة خضوع أعمالهم للتدقيق، وتتغير معظم اتجاهات هؤلاء الأفراد ومواقفهم من المدقق الداخلي وفقا لسلوك وتصرفات المدققين أثناء فترة التدقيق، لذا يجب على المدقق الداخلي أثناء أداء عمله مراعاة بعض الأمور، مثل الابتعاد عن تخويف الأفراد من قبل المدققين الذين يضعون أنفسهم في مركز القوة على الخاضعين للتدقيق ويستبدون في صلاحياتهم مما يسبب افساد العلاقة التي تربطهم مع من يتعاملون معهم، ويترتب على هذا السلوك إحداث حالة من التضارب في تلك العلاقات(سماحه، ٢٠٢٢: ١٤) وهناك مبادى خمسة أساسية للأخلاقيات المهنية التي أصدرها مجلس الاخلاقيات للمحاسبين المهنيين IESBA (٢٠١٨) والهدف الاساسي للمجلس هو خدمة المصلحة العامة من خلال وضع معايير أخلاقية عالية الجودة للمحاسبين المهنيين، بما في ذلك معايير استقلال المدقق أذ يجب عليه أن يمتثل للمبادئ الاخلاقية الأساسية التي تحدد مستوى السلوك المتوقع من محاسب محترف.(العواد، ٢٠٢١: ٤٤) حيث أن السلوك المهني للمدققين الداخليين في القطاع العام سيؤثر في أداء المدقق لأنّ المدققين الذين لديهم سلوك مهني سوف يلتزمون بالمبادئ المحاسبية. (Sari et Al.,2021:207) أمّا القواعد والمبادئ المهنية للمدقق الداخلي التي تؤثر في جودة التدقيق الداخلي هي:-

أولا: النزاهة – يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالنزاهة والمصداقية والأمانة والمسؤولية عند اداء المهام المكلف بها من خلال تثبيت اسس الثقة، وتعتبر النزاهة الحقيقة والصدق التي هي دقة تصرفات شخص ما ميثاق أخلاقيات ومبدأ النزاهة يتطلب من كل ممارس أن يكون حازمًا وصادقًا وعادلاً في عمله وعدم ممارسة اي نشاط غير قانوني او تصرفات تسيء الى اخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وللنزاهة تأثير كبير في جودة التدقيق.(الرماحي،٢٠١٧: ٦٢) ويرى (Nuraisiah et al., 2023: 489) أنّ نزاهة المدققين الداخليين تؤثر في تعزز الثقة للأطراف الاخرى، وبالتالي

تصبح الأساس للاعتماد على حكمهم, ويذكر أيضا أن النزاهة يمكن أن تقبل الأخطاء غير المقصودة والمعارضة الصادقة، ولكن لا يمكنها قبول الاحتيال الرئيسي.

ثانياً: الموضوعية - على المدقق الداخلي أداء مهامه بأعلى درجة من الموضوعية واعطاء رأي مهني مستقل دون التأثر بآراء الاخرين، واعطاء تقييم متوازن لجميع الاطراف ذات العلاقة والابتعاد عن تضارب المصالح والتحيز واعطاء رأي محايد مستقل وموضوعي، و للموضوعية تأثير كبير في جودة التدقيق .(كاظم،٢٠٢٢: ٢٥).

ثالثاً: السرية – يجب على المدقق الداخلي عند تنفيذ المهام المكلف بها اتخاذ الحيطة والحذر عند استخدام المعلومات المكتسبة وحمايتها، وعدم استخدامها لخدمة مصالحه الشخصية وهذا يخالف التعليمات والاخلاق المهنية، وللسرية تأثير كبير في جودة التدقيق. (العجيلي، ٢٠٢٢: ٤٠).

رابعاً: الرعاية المهنية والعناية الواجبة - هي أحد المبادئ الاساسية في الاخلاقيات المهنية للمدققين الداخلين والخارجيين، وتعني استخدام المهارات الدقيقة والخبرة العملية والمهنية المدروسة بعناية عند التخطيط وتنفيذ اجراءات التدقيق وفقآ للمعايير المهنية والفنية والتشريعات ذات الصلة، والرعاية المهنية والعناية الواجبة لها تأثير كبير في جودة التدقيق. (Octaviani & Jaswadi, 2020, 107).

خامساً: الكفاءة المهنية – تُعد الكفاءة المهنية من المبادئ المهمة والضرورية لتحسين أداء المدققين الداخليين كونها مسؤولة عن تطوير برامج التدقيق بشكل فعال، كما يجب أن يعكس تخطيط التدقيق الداخلي كفاءة مؤسسة القطاع العام وتخطيط الأعمال ومواءمة جهود التدقيق مع أهداف العمل والمخاطر، والحفاظ على ثقة الجمهور في مؤسسات القطاع العام، أضافة الى انه يواجه المدققون الداخليون في مؤسسات القطاع العام دائمًا تحديات كبيرة ويتحملون عدة ضغوطات مع توقع المخاطر الكامنة، لذلك يحتاجون إلى كفاءة مؤهلة. (جليلة و أمين، ٢٠٢١: ٦٣).

كما يجب على المدقق الداخلي عند أداء المهام المكلف بها تطبيق المعرفة والخبرة والمهارات المطلوبة، ويتضمن هذا المبدأ مجموعة من القواعد التي يجب ان يلتزم بها المدقق الداخلي، كأن يقوم بمهامه وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، كما يجب عليه تحسين كفاءته وتحسين جودة الخدمات التي يقدمها باستمرار والحكم في الأنشطة التي يمتلك فيها الخبرة والمهارات والمعرفة اللازمة(Kadim et al., 2021: 89) وبالتالي فانّ عملية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي تعتمد بشكل كبير على تطبيق المبادئ الأخلاقية لأنها تكون الإطار والبيئة التي تؤثر على كيفية الالتزام في تنفيذ معايير التدقيق الحكومية، التي تكون مسؤولة عن تحديد كيفية تطبيق المبادئ الأخلاقية للحفاظ على الاستقلالية والمهارة والخبرة والمستوى العالي من

العمل الذي يؤديه المدققون، وتُدرج في مهنة المحاسب العام النزاهة والموضوعية والكفاءة والسرية والسلوك المهني باعتبارها المعايير الأخلاقية الأساسية الخمسة التي يجب على المدققين اتباعها, وإنّ احترام المدققين للأخلاقيات المهنية أثناء القيام بمسؤولياتهم في التدقيق هو عامل آخر يمكن أن يؤثر في جودة التدقيق الداخلي وإنّ ما يحدد جودة التدقيق هو الكفاءة والاستقلالية، مع كون الالتزام بالأخلاقيات المهنية جزءً حاسمًا من استقلالية المدقق.(Hasan et al., 2024:4) .

2-3-2-2 الصفات الشخصية والمهنية والقانونية للمدقق الداخلي

يجب أن يتسم المدقق الداخلي بصفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء مهامه على أحسن وجه، كغيره من المهنين الذين يحتاجون الى المبادئ والقيم الأخلاقية بسبب طبيعة عملهم لما لها من نتائج تؤثر في إدارة المؤسسة والمجتمع وزملائهم في المهنة، وأهم هذه الصفات أن يكون المدقق كتوماً وامیناً على اسرار الوحدة الاقتصادية المسؤول عن تدقيقها، وان يتصف بالاستقلالية بمعنى ان يكون سيد نفسه لا سلطه عليه غير ضميره وان يقول رأيه بكل صراحة، ويتميز بشخصية قوية. (Saeed, 2024:88-89) كما يجب أن يمتلك المدقق الداخلي المهارات والمعرفة والكفاءات الأخرى المطلوبة لأداء مسؤولياته، وكلما ازدادت كفاءة المدقق الداخلي، ازدادت احتمالية فهمه للعوامل التي تزيد من جودة التدقيق. (Abdulhussein et al., 2023: 370) ومن الصفات القيادية المهنية للمدقق الداخلي التمتع بالمؤهلات العلمية المناسبة في مجال المحاسبة والرقابة وان يكون على معرفة بالأسس العلمية والعملية التي تساعد في انجاز العمل، وان يتحلى باللياقة واللباقة والقدرة على التحكم في التعامل مع الاخرين, وان يكون واسع المعرفة والاطلاع بنشاط المؤسسة وإدارتها.(حداد، ٢٠٢٢: ٣٢) ويرى (Flint,1988) لأن التدقيق يحتاج الى اتجاه فكري ينبع من العقل والتعليم المستمر والتفكير المنظم مندمج مع المعرفة والقدرة على فهم طبيعة وهيكل المؤسسة وقوانين المجتمع والبيئة التي يعمل بها، ويجب ان يكتسب المدقق ثقة الاشخاص في مصداقية عمله، وان يحصل على تأهيله المعترف به ذي السمعة الحسنة داخل المجتمع المهني والعام وهو يعكس السلوك الاخلاقي وتأثيره في مصداقية عمل المدققين.(العواد،٢٠٢١: ٨١) والسلوك القانوني للمدقق الداخلي يتمثل بمدى التزامه بالإجراءات وقواعد ومعايير الرقابة الداخلية عند التخطيط للمهمة، كون اللوائح والمعايير تؤثر في الافراد سلبا او إيجابا. (سماحه و الناغي،٢٠٢٢: ١٣). كذلك قوة الاشخاص تعتمد في الاساس على توفر الكفاءة العلمية مع الكفاءة العملية ولكي يكون المدقق مؤهلا لتنفيذ عمله فهناك مجموعة من المقومات التي يحتاجها، هي التأهيل العلمي بدرجات علمية معينة، والخبرة والدورات التدريبية والتعليم المستمر بقدر كافٍ، والمعرفة بالتعليمات والمعايير والقوانين والسياسات النافذة والمهارات المهنية التي تمكنه من اداء عمله بالكفاءة والعناية المهنية المطلوبة وبدون تقصير. (خضير و عبد الرزاق، ٢٠١٩: ٦٠٩).

2-3-3 دور كفاءة جهاز التدقيق الداخلي في فعالية وظائف التدقيق الداخلي

إنّ الكفاءة المهنية لوظيفة التدقيق الداخلي كما حددها الإطار العالمي لكفاءة التدقيق الداخلي هي "قدرة الفرد على أداء عمل أو مهمة على الوجه الصحيح" ،حيث تشير الكفاءة إلى مجموعة محددة من المعرفة والمهارات والسلوك كما تستخدم الكفاءة كمقياس لجودة وظيفة التدقيق الداخلي، ومقاييس الكفاءة المهنية تعتمد عادةً على الخبرة، والتعليم، والشهادة والتدريب. (Jachi & Yona, 2019: 151) فالكفاءة: هي المهارات الفنية التي يتمتع بها المدقق حيث يتم اكتسابها خلال التعليم والتقييم المهني والتدريب الرسمي والمشاركة في الدورات والندوات والمؤتمرات (Bohlala, 2022: 20) لذا تعد كفاءة المدققين الداخليين من العوامل المهمة التي تؤثر في فعالية جميع أنشطة التدقيق الداخلي، وهذا ما أكده الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF, 2017) فقد أكّد على أهمية الكفاءة المهنية التي يجب ان يتمتع بها المدققون الداخليون عند اجراء التدقيق. فضلا عن ما ذكر في المعيار رقم (١٢١٠) من معايير معهد المدققين الداخليين (IIA,2017:7) إذ يتطلب من المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة الكافية والمهارات العالية في تقييم مخاطر الاحتيال، والوسيلة التي تدار بها المؤسسة في مواجهة المخاطر، وهناك تباين بين المدققين من حيث الخبرة والمهارة التي تمثل مسؤوليتهم الاساسية في اكتشاف التلاعب والاحتيال والتحقق منه. ويرى (Kadim et al., 2021: 96-97) وان للكفاءة المهنية للمدقق الداخلي دوراً مهماً في تحسين جودة التدقيق الداخلي، مما يضيف قيمة إلى التقارير المالية للمؤسسة، لذا يجب على المؤسسات تصميم نظام معلومات محاسبية ونظام رقابة داخلية يتوافق مع الأنشطة التي تمارسها، وبطريقة يكون فيها التطبيق صحيحاً وشاملاً لكافة القوانين واللوائح ويعزز دور لجان التدقيق والمدققين الداخليين في المؤسسات و تثبت كفاءتها فضلا عن دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام، وتقاس كفاءة التدقيق الداخلي بالتعليم اللازم والمؤهلات المهنية والخبرة وعدد ساعات التدريب، فضلا عن التحديث المستمر للتدريب المهني, وتتأثر فعالية المدققين الداخليين بشكل إيجابي بالمستويات الكافية من كفاءة المدققين الداخليين في التدريب والخبرة والمعرفة والمؤهلات المهنية. (Doan &Ta, 2022:3) ولتحقيق مبدأ الكفاءة، يتطلب من المدققين الداخليين الحكوميين تقديم الخدمات التي يمكن اداءها طالما يتمتعون بالمعرفة والخبرة والمهارات اللازمة، وكذلك القيام بالتدقيق وفقًا لمعايير التدقيق الداخلية للحكومة العراقية والتحسين المستمر للكفاءة والخبرة وجودة تنفيذ واجباتهم، سواء حصل عليها من التعليم الاكاديمي أم التدريب أم الخبرة العملية. (Nurmawanti et al.,2024: 760) والسلوك القانوني للمدقق الداخلي يتمثل بمدى التزامه بالإجراءات وقواعد ومعايير الرقابة الداخلية عند التخطيط للمهمة، كون اللوائح والمعايير تؤثر في الافراد سلبا او إيجابا. (سماحه و الناغي،٢٠٢٢: ١٣)

4-3-2 المعايير الدولية للممارسات المهنية لجهاز التدقيق الداخلي

وتعمل معايير الاداء الدولية على تحديد الصيغة التي يتم بها ممارسة مهنة التدقيق وهي مقياس الاداء المهني المطلوب من المدقق، وهذه المعايير تصف طبيعة عمل ونشاط المدقق الداخلي، حيث ان التوافق مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ضرورية للوفاء بمسؤوليات المدققين الداخليين ونشاط التدقيق الداخلي، على الرغم من الاختلافات التي قد تؤثر على ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة، وباعتبارها جزءً من إطار الممارسات المهنية الدولية، تعد معايير التدقيق الداخلي الدولية بمثابة دليل إرشادات واطارا رسميا للمدققين تم اعدادها من قبل معهد المدققين الداخليين الامريكي(IIA). (الججاوي واخرون،٢٠١٧ :١٦٣) وتُعرّف المعايير بانها القوانين واللوائح والعقود واتفاقيات المنح والمقاييس والأداء المتوقع والممارسات التجارية المحددة والمعايير التي تتم على أساسها مقارنة الأداء أو تقييمه. وتحدد المعايير الحالية أو التوقعات المطلوبة أو المرغوبة فيما يتعلق بالبرنامج أو العملية. وتوفر المعايير سياقًا لتقييم الأدلة وفهم النتائج. (CCCD, 2019: 3). وهي متطلبات إلزامية تركز على المبادئ وتتكون من بيانات المتطلبات الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ولتقييم فعالية الأداء، والتفسيرات التي توضح المصطلحات أو المفاهيم الواردة في البيانات. وتسلط المعايير الدولية الضوء على خصائص ومبادئ أداء التدقيق الداخلي التي تعتبر المجالات الرئيسية التي تحتاج إلى تحسين بناءً على أفضل الممارسات الدولية (Umaralievich & Jurayevna, 2020 :3). جميع المدققين الداخليين مسؤولون عن تطبيق المعايير المتعلقة بالموضوعية الفردية وبالمهارات وبالعناية المهنية اللازمة والمعايير ذات الصلة بأداء مسؤولياتهم المهنية، والرؤساء التنفيذيون للتدقيق مسؤولون أيضا عن التزام نشاط التدقيق الداخلي الكامل بالمعايير، وتقسم المعايير الى ثلاثة أنواع، هي معايير الصفات ومعايير الاداء ومعايير السمات. فمعايير الصفات ترتبط بشخصية المدقق ومنها المعيار رقم (1000) هو الهدف والصلاحية والمسؤولية، ويعني يجب تحديد اهداف ومسؤوليات وصلاحيات نشاط التدقيق الداخلي بموجب وثيقة رسمية تنسجم مع المفاهيم والمبادئ والأخلاق المهنية والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، ويجب ان تقدم الوثيقة من قبل الرئيس التنفيذي الى مجلس الادارة ويصادق عليها.

والمعيار (1100) هو الاستقلالية والموضوعية ويعني يجب ان يكون المدقق الداخلي مستقلا وموضوعيا ومرتبطاً بالإدارة وان يؤدي واجباته بدون التأثر بآراء الاخرين وان يتصف بالحياد وعدم التحيز لجهة معينة، وان يبتعد عن تضارب المصالح. (النوري،٢٠٢١: ٢٩).

والمعيار (1200) المهارة والعناية المهنية اللازمة وتعني يجب على المدقق الداخلي ان يتمتع بالمهارة والمعرفة والكفاءة المطلوبة في اداء الاعمال المكلف بها، وبذل العناية المهنية اللازمة بما يحقق الهدف من عملية التدقيق.

معايير الاداء (2000) وفيها يجب على مدير التدقيق ادارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية وكفاءة ،لغرض اضافة قيمة للمؤسسة من خلال تحقق الأهداف والمسؤوليات المطلوبة في ميثاق التدقيق الداخلي والتزام الأفراد بميثاق المعايير الاخلاقية .ويتكون من المعايير الفرعية (المعيار رقم 2010 التخطيط) و(المعيار رقم 2020الابلاغ والموافقة) و(المعيار2030 ادارة الموارد) و(المعيار 2040 السياسات والاجراءات) و(المعيار 2050 التنسيق والاعتماد) و(المعيار 2060رفع تقارير الى الإدارة العليا والمجلس) و(المعيار 2070 تقديم الخدمات الخارجية ومسؤوليات المؤسسة في مجال التدقيق الداخلي). (IIA,2017:10).

المعيار (2300 تنفيذ المهمة) وفيه يجب أن يقوم المدقق الداخلي بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية ذات الصلة والمفيدة لتحقيق أهداف المهمة.

المعيار (2400 تبليغ النتائج) وفيه يجب ان يقوم المدقق الداخلي بتبليغ النتائج النهائية المهمة والاستنتاجات القابلة للتطبيق والتوصيات أو خطط العمل ذات الصلة.

المعيار (2500 متابعة تبليغ النتائج) وفيه من مهام الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقوم برسم وتنفيذ مسار المتابعة لرصد وضمان الإجراءات التي تتخذها الإدارة، وقد تم تنفيذها بشكل فعّال أو أن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر وذلك بعدم اتخاذ أي إجراء. (jader & Ahmed, 2024: 99) ، وتعتبر معايير التنفيذ تطبيقات لمعايير الاداء المحدودة مثل التعهدات الاستشارية، حيث يُتوقع من المدقق الداخلي ان يمتثل لمعايير السلوك المهني الخاصة بمعهد المدققين الداخليين، وتوصى الهيئات المهنية بتشجيع وضرورة الالتزام بهذه لمعايير، ويتمثل الالتزام بها بالاعتماد على قبولها وتنفيذها عن طريق تعامل المدققين الداخليين مع الموظفين بمهارة وكفاءة، ويميل المدقق الداخلي الى الاعتقاد بأنّ المستفيدين يتحملون مسؤولية تعلم كيفية فهم تقارير التدقيق ونتائج وتوصيات التدقيق. (العواد،٢٠٢١: ٢٦٥-٢٦٦).

انّ المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (معايير IIA) التي صدرت عن معهد المدققين الداخليين في معايير مهمة وضرورية لعمل المدقق الداخلي حيث تضع الاسس والممارسات و المهام التي يجب على المدقق الداخلي ان يلتزم بها لغرض تحقيق هدف المؤسسة، وان تطبيق المعايير الدولية للتدقيق تعكس صورة للمدقق الخارجي على كفاءة ومتانة عمله اعتمادا على الغرض من المعايير الدولية وهو توفير إطار مرجعي للأداء وتطوير مجال واسع للقيمة المضافة لنشاطات التدقيق الداخلي و إرساء الأسس لتقييم أدائه.

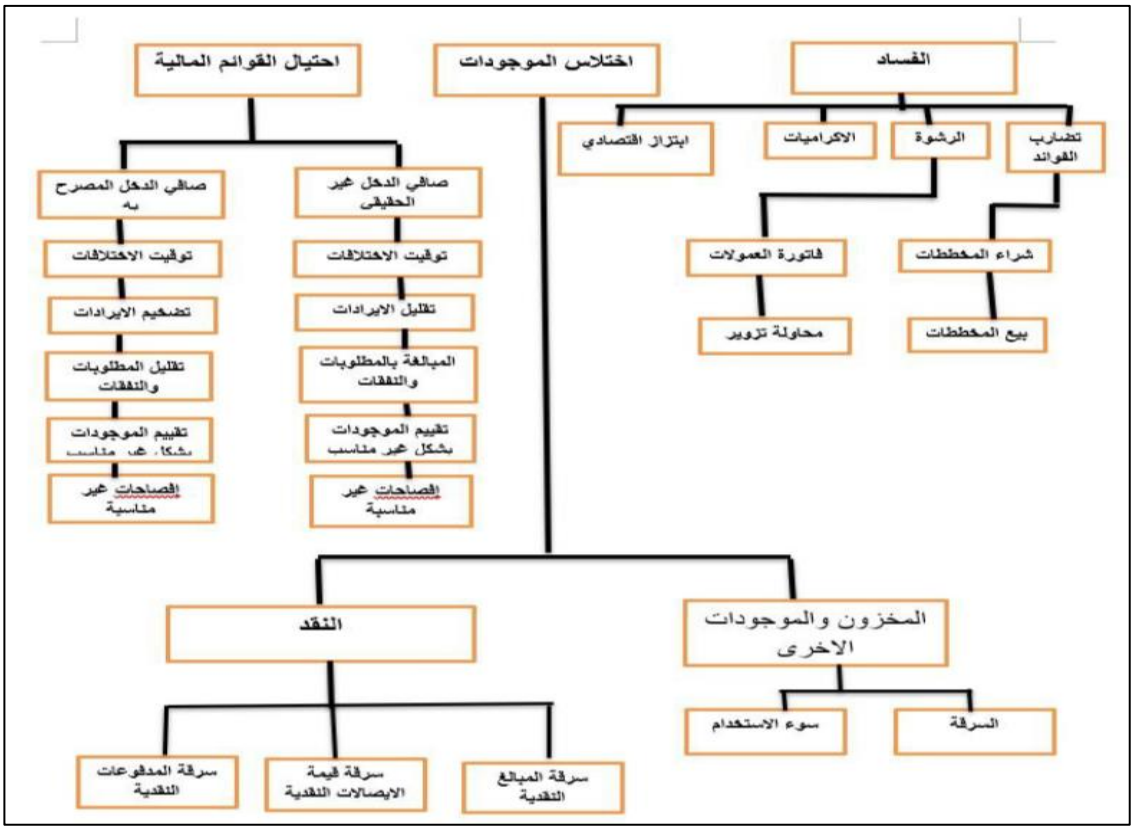
2-3-5 الممارسات غير القانونية في العمليات المحاسبية

تتمثل الممارسات غير القانونية بالأعمال المخالفة للتعليمات والقوانين التي تقوم بها الادارة او الموظفين، وهذه الممارسات تكون على اشكال، مثل الاحتيال والفساد والتلاعب، وتُعرّف الممارسات غير القانونية بانها: تحريف متعمد يؤدي إلى تعرض شخص آخر لأضرار، وعادة ما تكون خسائر مالية، وتتضمن حالات الممارسات غير القانونية هذه معاملات مالية معقدة يجريها مجرمون ومتخصصون في مجال الممارسات غير القانونية والاخلاقية مثل (الاحتيال، والتلاعب والفساد) في المعاملات المالية. (Alsayed & Jarallah، 2022: 69).

2-3-5-1الاحتيال المالي financial fraud

يُعّد الاحتيال المالي مشكلة متنامية تشكل تهديدًا كبيرًا للقطاع الحكومي والقطاع الخاص وتؤثر في كل من المواطنين والكيانات التجارية في كل دولة، سواء في الدول النامية أو المتقدمة مما يكلف الاقتصاد مليارات الدولارات سنويًا، واستجابة لذلك، يجب على المؤسسات المالية أن تعمل بشكل مستمر على تحسين أنظمة الكشف عن الاحتيال لديها، وعلى الرغم من تنفيذ الاحتياطات الوقائية والأمنية للحد من الاحتيال المالي، إلاّ أنّ المحتالين يتكيفون باستمرار ويبتكرون طرقًا جديدة للتهرب من أنظمة منع الاحتيال. (Islam et al ,.. 2024: 765) وعُرّف المعيار ٢٤٠ الاحتيال بانه: "فعل متعمد يقوم به فرد أو أكثر من بين الادارة، أو المكلفون بالحوكمة، أو الموظفون، أو الاطراف الثلاثة، بما في ذلك استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية" (معيار التدقيق الدولي ٢٤٠: ٩) ويعرف الاحتيال ايضآ بانه فعل متعمد من قبل الادارة او الافراد العاملين او طرف ثالث يرتكب لأغراض الحصول على منفعة غير قانونية وغير عادله مصرح بها أو حرمان المؤسسة وعملائها من منفعة معينة. (الججاوي والزرفي،٢٠١٨: ٨). ويؤكد (Alsayed & Jarallah، 2022: 97) على ان الاحتيال هو جميع الافعال التي يمكن ان تؤدي الى الفساد والاختلاس والخداع التي يتم القيام بها عمدا، وقد يتم تنفيذ هذه الاعمال من قبل مجموعة من الافراد او فرد ضد المؤسسة او شخص اخر. ويمكن التعبير عنها من خلال السلوك او شفهيا. والاحتيال مصطلح قانوني يشير الى التحريف المتعمد للحقيقة لغرض التلاعب من اجل خداع مؤسسة او فرد، مما يعرض المؤسسة الى الخسارة او الضرر، وعرف الاحتيال ايضا بأنه الاستخدام غير القانوني للممتلكات والأموال على أساس التبادل أو إساءة استخدام الثقة، يتم الاحتيال المالي على أساس استخدام الإنجازات الجديدة للتقدم العلمي والتكنولوجي حيث يستخدم المحتالون الماليون الإنترنت للوصول إلى البيانات الشخصية والحسابات المصرفية للمستخدمين (Podkolzina et al, 2021 :5).والاحتيال المهني هو الاحتيال الذي يقوم به مالك المؤسسة او المدير او مسؤول او موظف ما احتيالا على حساب تلك المؤسسة، والانواع الرئيسية الثلاثة

للاحتيال المهني هي الفساد والبيانات الاحتيالية واختلاس الاصول، ويظهر التصنيف الكامل للاحتيال المهني في الشكل رقم (٣ - ١) الذي يسمى بشجرة الاحتيال.(الجبوري،٢٠٢١: ١٥٤) وبما ان الاحتيال يرتكبه البشر، فإنه يرتبط ارتباطًا وثيقًا بالسلوك البشري، فإنّ فهم دوافع مرتكبي الجرائم أو سماتهم النفسية والشخصية التي تدفعهم إلى تجاوز الحدود الأخلاقية يمكن أن يوفر منظورًا جديدًا لاكتشاف الاحتيال. (Harpan & Kuntad, 2023: 941) ويمثل الاحتيال المالي الأعمال غير القانونية التي تسعى إلى تشويه الحقائق الاقتصادية بطريقة متعمدة أو سرقة الأصول النقدية أو التزوير والتلاعب في المستندات من أجل الحصول على فوائد معينة غير مستحقة. واعترف المعيار الدولي للتدقيق رقم ٢٤٠ (ISA 240) الفقرة رقم ١٠ بنوعين فقط من الاحتيال هما (الإبلاغ الاحتيالي واختلاس الأصول). وتم إنشاء جمعية مهنية جديدة لمكافحتهما في الولايات المتحدة، سميت بجمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين (ACFE)، والتي تهدف إلى تقديم الخدمات في شكل مهام تدقيق الاحتيال، وهو نهج منهجي يقوم من خلاله المدققون بإصدار وثيقة تشتمل على الرأي المهني والموضوعي والمستقل حول وجود أو عدم وجود الاحتيال داخل الجهات الخاضعة للرقابة. (Munteanu, et al., 2024: 2-3). والشكل(٢-٦) يوضح شجرة الاحتيال:



شكل (٢-٦) شجرة الاحتيال

المصدر: (الجبوري،٢٠٢١: ١٥٥)

ويتضح أن الاعمال غير القانونية تكون على نوعين، متعمدة وغير متعمدة، فغير المتعمدة مثل الاخطاء التي تحصل دون سابق تخطيط بمعنى تحدث سهوا ولا يقصد بها حصول الأذى للمؤسسة مثل الخطأ في تبويب حساب او تسجيل عملية او تلف بضاعة بشكل غير مقصود, ويمكن تصحيح الأخطاء عند اكتشافها، اما الاحتيال واشكاله فيعد فعلا مقصودا ومتعمدا سواء من قبل الادارة أم من العاملين، والهدف منه تحقيق مصلحة شخصية او الاضرار بالمؤسسة او بشخص معين، وهذا النوع من الاعمال غير القانونية يحاسب عليها القانون العراقي على المستوى المحلي وكذلك على المستوى العالمي لما له من اضرار مادية او معنوية، مثل اختلاس النقدية عن طريق التلاعب في التحويلات المصرفية او بيع معلومات مهمة الى جهات منافسة او اختلاس بعض أصناف المخزون عن طريق التلاعب في مستندات الادخال والاخراج او التلاعب بالكميات في السجلات. وجميعها تُعد اعمالاً غير قانونية ويحاسب عليها القانون.

2-3-5-1-1 أسباب الاحتيال في المؤسسات العامة

هناك اسباب عديدة تفسر الدوافع التي تدفع الفرد للقيام بعمليات الاحتيال المالي، منها ضعف هيكل الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية، ووقوع الادارة تحت ضغوط من مصادر داخلية أو خارجية من اجل تحقيق أغراض عديدة مثل حاجة المؤسسة الى تعظيم ارباحها او تقوم بارتكاب مخالفات من اجل تخفيض التحاسب الضريبي الواقع عليها، او محاولة التغطية على اختلاس في بعض اصول المؤسسة او اختلاس او عجز في النقدية لتحقيق مكاسب شخصية.(حداد،٢٠٢٢: ٦٢) وهناك اسباب او عوامل مشتركة تكون موجودة في اي مؤسسة وعلى كافة المستويات وتُسمى (Fraud Tringle) مثلث الاحتيال أو نظرية مثلث الاحتيال التي صاغها Cressey in 1953 وقد اشار اليها المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين. حيث يمثل مثلث الاحتيال نموذج تحليلي يُستخدم في تقدير مخاطر الاحتيال في بيئة العمل، ويتكون المثلث من ثلاثة عوامل رئيسية: الفرصة، والضغط، والتبرير، وفي الواقع، يمكن أن يكون فهم هذا المثلث مفيدًا لتقييم الضوابط الداخلية ومنع الاحتيال في المؤسسة، أن الضغط الاجتماعي والإدمان وانعدام الانضباط يمكن أن يدفع الناس إلى التصرف بشكل غير أخلاقي، مما يمكن للمديرين استخدام مثلث الاحتيال كأداة لتحديد وفهم خصائص مرتكبي الجرائم. (Nakitende, Rafay, & Waseem, 2023: 4).

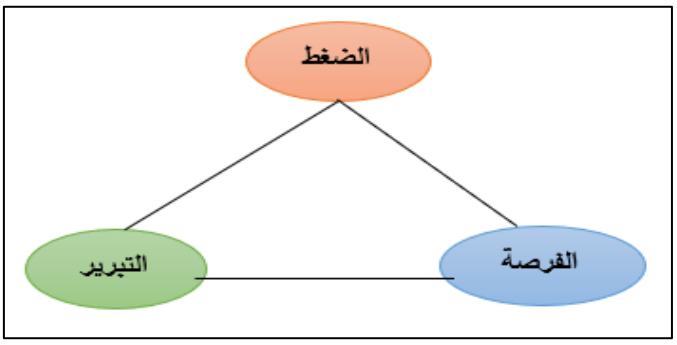
- **الضغط :-** يمثل الضغط الدافع للقيام بعملية الاحتيال التي تحدث في حياة الموظف او تحدث داخل المؤسسة، مثل الحاجة المالية الشخصية، والضغط الداخلي والخارجي، او رغبة الموظفين في الحصول على الترقية السريعة، ويعد الضغط أقوى محفز لشخص ما لارتكاب الاحتيال ويمكن أن يحدث نتيجة لعوامل مالية وغير مالية، ويحدث ماليا لأنّ مرتكب الجريمة يعاني من مشاكل

اقتصادية تجبره على ارتكاب عمليات الاحتيال وفي أغلب الأحيان يبدأ الاحتيال المعتاد عندما يتورط الموظف في ديون مالية لا يستطيع السيطرة عليها فيعتقد أنه يمكن حل المشكلة سرًا ولا يقوم بطلب المساعدة ، وتغيير عقليته من المفهوم الأول للشخص الذي يثق في الاحتفاظ بالأصول إلى المفهوم كمستخدم للأصول الموكلة اليه، وأن العديد من الاشخاص المحتالين يعرفون أن الإجراءات غير قانونية، لكنهم يحاولون الاعتقاد بأن ما يفعلونه أمر طبيعي. (Afrianto et al., 2023: 153) ويأتي على مستوى المؤسسة مثل تضخيم الإيرادات أو تقليل المصروفات بطرق غير أخلاقية لتحسين الأداء المالي وتحقيق الأهداف المالية المحددة، وكذلك بالنسبة لنسب الديون، إذا كان هناك اهتمام كبير بالحد من الديون، فقد تضطر المؤسسة إلى اتخاذ إجراءات مثل تقليل الإنفاق أو تقليل الاستثمارات، مما قد يؤثر سلبًا على الأداء المالي بشكل عام، وفي محاولة لتجنب هذا، قد تقوم المؤسسة بالتلاعب في التقارير المالية لتظهر بشكل أفضل من الواقع. (Narsa & Wardhaningrum, 2023: 3).

- الفرصة:- تنشأ الفرصة التي يكون فيها الاحتيال ممكنًا بسبب أوجه القصور في الرقابة الداخلية، أو الرقابة الإدارية غير الفعالة، وتُعد الفرصة العنصر الثاني في مثلث الاحتيال، وانّ ضعف الرقابة الداخلية او ضعف الاشراف من قبل الادارة تخلق فرصة لارتكاب الاحتيال والقدرة على اخفائه (حداد،٢٠٢٢: ٦٧) ويمكّن الأفراد المسؤولين عن مراقبة العمليات داخل المؤسسة من التلاعب بالنظام لصالحهم الشخصي. وعندما تتم إساءة استخدام المنصب أو السلطة، يمكن أن يستغل الأفراد الموقع الذين يتولونه لتنفيذ أعمال احتيالية بطرق مختلفة، مثل تزوير المستندات أو استغلال المعلومات السرية أو إساءة استخدام المنصب والسلطة، مما يخلق فرصًا لأعمال الاحتيال، لذا، تُعتبر الرقابة الداخلية القوية والرقابة الإدارية الفعالة أدوات أساسية للحد من حالات الاحتيال، حيث تسهم في رصد ومنع السلوكيات غير القانونية أو غير الأخلاقية داخل المؤسسات، فضلا عن ذلك، يمكن أن تساعد إجراءات الفحص والتدقيق المنتظمة في تقييم النظم والعمليات والتحقق من سلامتها ونزاهتها، مما يقلل من فرص وقوع الاحتيال(Rismayani et al., 2023: 519) . .

- التبرير (الترشيد) :- يعد التبرير العامل الثالث في مثلث الاحتيال وهو الوسيلة التي يستخدمها الفرد في موقف معين لتبرير اعمال الاحتيال التي ارتكبها. ويمكن أن ينشأ هذا التبرير عندما يشعر مرتكب الاحتيال وكأنه يستحق شيئًا أكثر، مثل المنصب أو الدخل. (Rismayani et al., 2023: 512) كذلك السلوك الأخلاقي للإدارة يؤثر بشكل كبير في سلوك الموظفين. إذا كانت الإدارة تبرر سلوكاً غير أخلاقياً مثل سرقة الأصول أو استخدام ممارسات الاحتيال، فقد يتأثر الموظفون بذلك ويشعرون بأنه من المقبول أن يتصرفوا بنفس الطريقة في مجالات أخرى، مثل التلاعب بالمصروفات أو تقديم تقارير مضللة، ومع ذلك، ينبغي الفهم أنّ السلوك الأخلاقي للمؤسسة يعتمد

على القيم والمبادئ التي تنبذ الاحتيال والغش، إذا كانت الإدارة تبرر مثل هذه الممارسات، فإنها تعطي إشارة سلبية بشأن ثقافة العمل والقيم المتوقعة، ويجب أن تكون الإدارة قدوة في الالتزام بالأخلاقيات وتعزيزها بدلاً من تبرير السلوك غير الأخلاقي. (العاني و الكعبي،٢٠٢٠: ٤٣٤) ويمكن بيان نظرية مثلث الاحتيال من خلال الشكل الآتي: -



شكل (٢-٧) مثلث الاحتيال

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الادبيات السابقه

2-1-5-3-2 أشكال الاحتيال في المؤسسات العامة

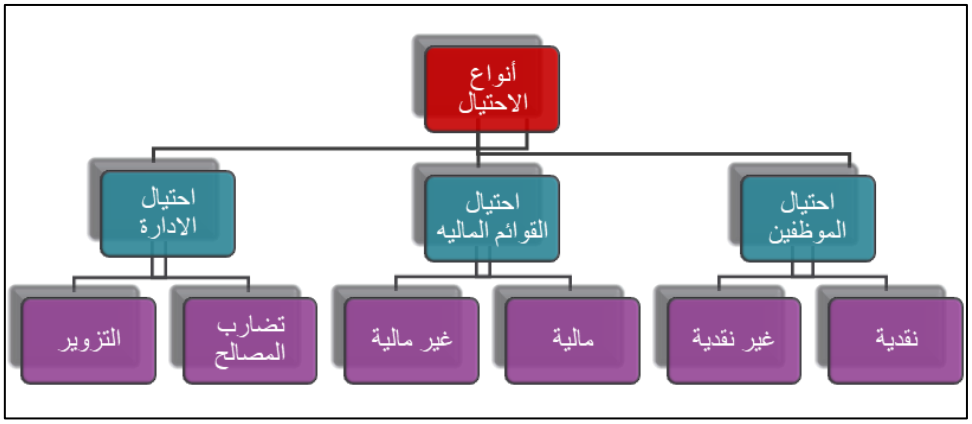
جاء الاحتيال في المعيار الدولي ٢٤٠ على أنه عمل متعمد من قبل شخص واحد أو أكثر، يرُتكب من قبل الادارة أو الموظفين المكلفين بالرقابة او أطراف خارجية من اجل تحقيق منافع غير قانونية، ويكون من ضمن مسؤولية المدقق الداخلي منع الاحتيال واكتشافه في القوائم المالية. ومن اشكال الاحتيال حسب الجهة التي تقوم به وكما يلي: -

أولاً: احتيال الموظفين: - هو استخدام وسائل الغش والاحتيال من أجل اختلاس النقد أو الموجودات الأخرى في المؤسسة وهو عمل غير أخلاقي وغير قانوني، ويُعد أمرًا خطيرًا يمكن أن يؤدي إلى عواقب قانونية جسيمة بما في ذلك الفصل من العمل أو المحاكمة القضائية. (العواد،٢٠٢١: ٢٠٧) ومن أمثلة احتيال الموظفين اختلاس النقد كونه من العناصر القابلة للاختلاس بواسطة تسجيل مدفوعات غير حقيقية، او اختلاس الموجودات عن طريق احلال موجودات قديمة بدل الجديدة بطرق غير مشروعه او عدم إثبات مواد مشتراة في السجلات المخزنية، وهذا النوع من الاحتيال يقوم به الموظف عندما يكون نظام الرقابة والتدقيق الداخلي يعاني من الضعف داخل المؤسسة ولا يبذل العناية اللازمة عند اداء المهام المكلف بها. (الحداد،٢٠٢٢: ٦٣).

ثانياً: احتيال الادارة: - هو احتيال متعمد ترتكبه الادارة عن طريق تقديم معلومات ذات أهمية مادية بصورة غير صحيحة ومضللة. ويسمى باحتيال القوائم المالية أيضا، ويعد هذا النوع من أصعب انواع الاحتيال وأخطر من احتيال الموظفين، كونه يؤثر في سلامة المعلومات المالية التي

يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، ويجب أن يكون هناك نظام رقابة داخلي فعال لمنع حدوث هذا النوع من الاحتيال، ولكن حتى في حالة وجود نظام رقابة جيد، فقد تحدث الاحتيالات في بعض الأحيان، مما يبرز أهمية التدقيق الدوري والشامل للقوائم المالية. (الناغي واخرون، ٢٠٢٣ : ٥) وهو يمثل محاولة متعمدة من قبل الادارة لخداع وتضليل المستخدمين للقوائم المالية، مثل المستثمرين والمقرضين والدائنين، من خلال إعداد ونشر قوائم مالية تحتوي على تحريفات جوهرية، وفي معيار التدقيق الأمريكي رقم (SAS 99)، يُعتبر وجود عامل رئيسي يميز الاحتيال عن الخطأ، وهو كون العمل متعمدًا أم غير متعمد، فإذا كان السبب الأساسي للعمل متعمدًا، فإن الغش او الاحتيال يُعرف بأنه عمل متعمد يؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية التي تخضع للتدقيق، في حين يكون الخطأ غالبًا ناتجًا عن أخطاء أو سهو في العملية المحاسبية دون وجود نية متعمدة للخداع. (مفتـاح و محمد،٢٠٢٣: ١٢٨٠).

ثالثاً: احتيال في التقارير المالية:- هو التلاعب في القوائم المالية بشكل متعمد بهدف خلق صورة زائفة للوضع المالي الفعلي للمؤسسة الخاضعة للتدقيق، وتضمن أشكال التقارير المالية الاحتيالية عادةً التلاعب بالإيرادات وتضخيمها عن طريق تسجيل إيرادات وهمية، كذلك إخفاء الالتزامات المالية أو المصاريف الحقيقية، وتضخيم القيمة المعلنة للأصول، وهذه الممارسات تهدف إلى جذب المستثمرين أو تحسين صورة المؤسسة بشكل غير دقيق، ولكنها في النهاية تؤدي إلى فقدان ثقة الجمهور بالمؤسسة، فمن الضروري على المدققين الداخلين والمدققين الخارجيين تنفيذ تدابير فعالة للكشف عن التقارير المالية الاحتيالية ومنعها، بما في ذلك تطبيق معايير التدقيق والرقابة الداخلية الصارمة، واستخدام التقنيات الحديثة في عمليات التدقيق لتحديد أي علامات محتملة للاحتيال.(مفتـاح ومحمد،٢٠٢٣: ١٢٨٠).



شكل (٢-٨) أنواع الاحتيال

ألمصدر:(الججاوي والزرفي، ٢٠١٨: ٤٧)

ومن الممارسات غير القانونية الاخرى: -

2-3-5-2 الغش: هو التلاعب عن قصد وعمد في البيانات المحاسبية لغرض تحقيق فوائد شخصية على حساب المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية، ومن الأمثلة على هذه الأفعال تضخيم الأرباح، أو إخفاء الخسائر، أو تضخيم قيمة الأصول، أو التلاعب في السجلات او القوائم المالية مما تعكس بشكل غير دقيق وضع الوحدة الاقتصادي .(الججاوي واخرون،٢٠٢٠: ١٢٩).

3-5-3-2 الرشوة: قبول أموال أو هدايا أو جوائز من دون حق بهدف تسهيل أو تقديم مصلحة فرد معين على مصالح الاخرين.

4-5-3-2 المخالفات المالية: هي المخالفة وعدم الالتزام بتطبيق القوانين والتعليمات والانظمة مما يسبب ضياع وهدر في الاموال العامة والحاق الضرر باقتصاد البلد. (الججاوي والعايدي، ٢٠١٩: ٥٤).

5-5-3-2 الفساد: ويشمل جميع الانحرافات المالية وعدم الالتزام بتطبيق القواعد والاحكام المالية المسؤولة عن تسيير العمل المالي في مؤسسات الدولة، ومخالفة التعليمات الخاصة بفحص وتدقيق الحسابات الصادرة من اجهزة الرقابة المالية. (حمادي، ٢٠١٩: ٢٢٦).

6-5-3-2 التزوير: عرّفت المادة (286) من القانون العراقي التزوير بأنه تبديل الحقيقة بقصد الغش بسند أو وثيقة أو اي محرَّر آخر بإحدى الاساليب المادية والمعنوية التي بيّنها القانون، فيحدث تغيراً من شأنه احداث ضرر بالمصلحة العامة او بشخص من الاشخاص، كما ورد في قانون العقوبات العراقي المادة (286). مثل تزوير النقد وكما هو معروف في القانون بأنّ التزوير تغيير الحقيقة اي حقيقة الشيء او الواقعة او الامر بإضافة او إنقاص او وصف بقصد ايهام بغير صحة ما وقع فيه التزوير. (Adain, 2022: 363).

6-3-2 موقف القانون العراقي من اعمال الاحتيال

ينبغي على المدقق الداخلي ان يتمتع بخبرة ومعرفة كافية بأعمال الاحتيال وانواعه الاخرى وفهم الأساليب المتبعة لارتكاب الاحتيال وتقرير أهمية اتخاذ الاجراءات بإجراء التحقيق وهذا ما شار اليه (IIA). وجاء في قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) في المادة (٤٥٦) عن الاحتيال مانصّه: يعاقب بالسجن كل من قام بتسليم أو نقل حيازة مال منقول مملوك الى الغير لنفسه أو الى شخص اخر بواسطة استعمال طرق احتيالية، واستخدام اسم كاذب او صفة غير حقيقية او تقرير امر غير صحيح عن حدث معيّن متى كان الهدف من ذلك خداع شخص معيّن او مؤسسة

وحمله على التسليم، يعاقب بالعقوبة نفسها كل من توصل بإحدى الاساليب السابقة الى حمل اخر على نقل او تسليم حيازة وثيقة لدين او تصرف في اموال او اي سند او وثيقة اخرى يمكن استخدمها لإثبات حقوق الملكية او أي حق عيني اخر، او توصل بإحدى الطرق السابقة الى حمل اخر على توقيع مثل هذه الوثيقة او اتلافه او الغائه او تعديله. (الوقائع العراقية، ١٩٦٩) نقلاً عن (النوري،٢٠٢١: ٤٨).

2-3-7 العوامل المؤثرة في اكتشاف الاحتيال المالي.

هناك عوامل تؤثر في القدرة والكفاءة المهنية للمدققين الداخليين لاكتشاف الاحتيال في العمليات المالية. وهذه العوامل تشمل(Yulianti et al, 2024: 2) : (هادي،٢٠٢١: ٥٨)

جدول (٢-٣) العوامل المؤثره في قدرة المدقق الداخلي في اكتشاف اللاحتيال

العوامل	التفاصيل
الالتزام المهني	يلعب الالتزام بمعايير ومبادئ مهنة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في اكتشاف الاحتيال، حيث يحافظ المدقق على النزاهة والشفافية في عمله، كون المدققين الداخليين يشعرون بالالتزام بمهنتهم وبذل العناية المهنية اللازمة وهم مسؤولون عن اكتشاف الاحتيال والتلاعب في البيانات المالية والفساد واختلاس الأصول، ويجب على المدققين أن يكونوا يقظين في القيام بمسؤولياتهم تجاه الاعمال غير القانونية لأنّ المدققين يحاولون حماية سمعتهم والحفاظ عليها، لذا يؤثر اللالتزام المهني بشكل إيجابي في قدرة المدققين على كشف الاحتيال.
خبرة المدقق	كلما زادت خبرة المدقق الداخلي في مجال التدقيق زادت قدرته على اكتشاف الاحتيال نتيجة لفهمه العميق للعمليات المالية، ويكتسب المدقق الخبرة بواسطة الدورات التدريبية أو سنوات العمل والتدريب في مجالات التدقيق مثل تدقيق النظام، والضرائب وشراء السلع والخدمات ومعلومات الإدارة المالية الحكومية بمعنى ان يكون المدقق الكفوء ملمّاً بكافة انواع التدقيق، لذا تؤثر خبرة المدقق الداخلي بشكل ايجابي في اكتشاف الاحتيال.
الرقابة الداخلية	إنّ المدققين الداخلين تكون لديهم ضوابط يتم قياسها من خلال مركز الرقابة الداخلي والقدرة على البقاء مستقلين وعلى تقييم الوضع بشكل نزيه دون تأثر بالضغوطات الداخلية والخارجية، فسيؤثرون بشكل إيجابي على القدرة لاكتشاف الاحتيال لأنه يُنظر إليهم على أنهم مسؤولون عن اكتشاف الاحتيال، علاوة على ذلك، فإنّ المدققين الذين يتمتعون بمركز رقابة داخلي قوي ونشط سيكون لديهم

	مستوى مهني عالٍ لأنهم يؤمنون بالاختيارات الجيدة والصحيحة ويكونون مسؤولين عنها وبذلك يكون تأثير مركز الرقابة الداخلي بشكل إيجابي على القدرة في اكتشاف الاحتيال.
الكفاءة الذاتية	يتعّين على المدققين الداخليين أن يكونوا مؤهلين بشكل جيد وملمين بالمعايير المهنية وأساليب التدقيق الفعالة، وان يكونوا ملمين بنشاط المؤسسة التي يعملون فيها. ويؤثر الالتزام التنظيمي ونزاهة المدققين بشكل إيجابي في اكتشاف الاحتيال، وسوف يتجنب المدققون ذوو الأداء العالي سلوكيات جودة التدقيق المنخفضة ويزيدون من قدرتهم على اكتشاف الاحتيال.
الذكاء العاطفي	إنّ القدرة على فهم وإدراك المشاعر والتحكم في العواطف هي احدى أنواع شخصية المدقق الداخلي حيث تساعده على التحقق من صحة المعلومات المقدمة والكشف عن أي تصرفات غير مألوفة. ويؤثر الذكاء العاطفي بشكل إيجابي في قدرة المدقق على اكتشاف الاحتيال، ويمكن أن يزيد من فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية. وبالإضافة إلى ذلك، وجدت علاقة بين الذكاء العاطفي واكتشاف معلومات الاحتيال، وأن الخبرة والثقافة والذكاء العاطفي والمهارات الاجتماعية والمهارات الفنية هي عوامل مهمة في سلوك المدقق.
عبء العمل والشكوك المهنية	يمكن أن يؤثر عبء العمل الزائد والشكوك المهنية في قدرة المدقق على التركيز واكتشاف الاحتيال، المدقق ليس مسؤولاً عن منع الغش والاحتيال ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة على الرغم من كثرة الاعمال المناطة به حيث يتطلب منه فحص وتقيم نظام الرقابة الداخلية وفحص القوائم المالية، ويُعد الشك المهني عاملاً ضرورياً لعملية التدقيق، وبالمقابل يجب ان يكون المدقق يقظا لدليل الاثبات الذي يستخدم لإثبات حدوث عملية الاحتيال وان تكون الادلة كافية ومستوفية لاتخاذ الاجراءات المطلوبة وان لا يؤثر عبء العمل سلبيا على قدرة المدقق في اكتشاف الاحتيال.

المصدر من إعداد الباحث بالاستناد على (Yulianti et al, 2024: 2)

٢-٣-٨ خبرة المدقق الداخلي ودورها في الحد من الممارسات غير القانونية

يجب أن يكون المدقق الداخلي يقظا لفرص حدوث الاحتيال وقادرًا على تقديم تقاريره باستقلالية وحرية بدون تدخل أو تأثير خارجي يؤثر على نتائج تقييمه، وان يكون موثوقًا به ومحترفًا وذا خبرة في أداء مهامه، وعلى الوحدات الاقتصادية أيضًا توفير الدعم اللازم له لضمان قيامه بعمله

بشكل مستقل وفعّال، ومن مسؤولية المدقق الداخلي الكشف عن الاخطاء والتلاعب، وان البيانات المالية خالية من الاخطاء الجوهرية، كون الموظف انسان يتعرض لمغريات أحيانا يضعف امامها وهذا ما يبحث عنه المدقق الداخلي لاكتشاف حالات الاحتيال والغش وكذلك التأكد من أنّ الادارة تقوم بأخذ جميع احتياطاتها لمنع حدوث حالات الغش والتلاعب، اثناء قيام المدقق بعملية التدقيق، فقد يكشف المدقق عن ظروف وحقائق يتأكد من خلالها ان الوحدة الاقتصادية قد اتخذت كافة الاحتياطات لمنع التلاعب والغش في القوائم المالية.(الججاوي واخرون،٢٠٢٠: ١٣٢) وان يكون على معرفة كافية بالطرق والاساليب المستخدمة في اعمال الاحتيال وانواعه، وان يكون المدقق متيقظاً لفرص حدوث الاحتيال مثل اكتشافه وجود ضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية مما يتطلب منه بذل المزيد من العناية المهنية في اكتشاف مؤشرات اخرى عن الاحتيال، ومن واجبات المدقق الداخلي إبلاغ الادارة والمسؤولين داخل الوحدة الاقتصادية في حال اكتشافه مؤشرات كافية بحدوث الاحتيال لغرض رفع توصية بإجراء التحقيق.(النوري،٢٠٢١: ٥٠) أن منع الاحتيال يتأثر بشكل كبير باستقلالية وخبرة المدقق الداخلي مما يعني أن المدققين الأكثر خبرة قادرون على منع الاحتيال أفضل من المدقق ذي الخبرة القليلة. وهناك علاقة بين خبرة المدقق الداخلي وتنسيق مكافحة الاحتيال.

إنّ منع الاحتيال يتأثر بجودة التدقيق الداخلي, ويلعب التدقيق الداخلي دورًا مهمًا في جهود منع الاحتيال إذا كان لدى المؤسسة موارد جيدة في التدقيق الداخلي ونظام رقابة داخلية يتوافق مع الإجراءات القياسية. (Handayani et al., 2024: 4) اما من ناحية اكتشاف الاحتيال فأنّ الخبرة المهنية تؤثر في قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف الاحتيال، لذلك، فكلما زادت الخبرة المهنية للمدقق زادت قدرته على اكتشاف الاحتيال، وهو ما تعززه الطبيعة المتشككة للمدقق على اكتشاف القوائم المالية الاحتيالية، والشك المهني يعزز التأثير الإيجابي للاستقلالية في قدرة المدقق على اكتشاف الاحتيال في البيانات المالية، وتظهر الخبرة مستوى القدرة التي يتمتع بها المدقق، فكلما زادت مهارة المدقق في تنفيذ مهام التدقيق زادت احتمالية تمكن المدقق من اكتشاف أي احتيال يمكن أن يحدث في التقارير المالية. (Sukm & Paramit, 2020: 4). فضلا عن تأثير الخبرة في اكتشاف الاحتيال أيضا تؤثر الاستقلالية بشكل ايجابي في منع واكتشاف الاحتيال، والعلاقة بين الاستقلالية ومسؤولية المدقق الداخلي عن اكتشاف الاحتيال هي مراجعة جوانب الاستقلالية، مثل الصدق، عند النظر في الحقائق المختلفة التي تمت مواجهتها في البيانات المالية، إن العنصر الذي يجب أن يحافظ عليه المدققون هو الاستقلالية، فهي تهدف إلى تعزيز مصداقية البيانات المالية المقدمة من الإدارة, وإذا لم يكن المدققون مستقلين عن عملائهم، فلن يكون لرأيهم أي تأثير, ولا

ينبغي إغفال الموضوعية، التي تهدف إلى زيادة موثوقية البيانات المالية، وهذا غالباً ما يتعارض مع الموقف العقلي للمدقق المستقل، ولذلك فإن الاستقلال هو موقف المدقق الذي يتسم بالحيادية، ولا يكون لديه مصالح شخصية. (Adrian et al., 2024: 64).

ونتيجة للتطورات التكنلوجية والتقدم العلمي أيضا كان للتدقيق دور مهم في مواكبة التطور السريع، ويؤدي التدقيق الالكتروني الى جعل المدقق الداخلي أكثر كفاءة وخبرة في مجال التدقيق الالكتروني من خلال معالجة البيانات وتنفيذ الاجراءات التي تعتمدها الوحدة، أيضا يؤدي الى زيادة خبرة المدقق الداخلي في الاجراءات التي يقوم عليها الحاسوب والحد من الاحتيال ومنع التلاعب بمعلومات القوائم المالية.

انّ لخبرة المدقق الداخلي تأثيراً ايجابياً في جودة التدقيق واكتشاف الاحتيال والتلاعب في القوائم المالية، حيث يكتسب المدقق الخبرة اولا بالتعليم الاكاديمي وثانياً بما يكتسبه خلال سنوات من العمل في مجال المحاسبة والتدقيق والدورات التدريبية التي تزيد من القدرة والمعرفة الشخصية التي سيعتمد عليها المدقق في أتخاذ القرار الصحيح وابداء رأى دقيق عند فحص وتدقيق القوائم المالية للمؤسسة، و تساعد الخبرة مع معيار الاستقلالية والشك المهني في اكتشاف الاحتيال والتلاعب بالقوائم والتقارير المالية والحد من الاحتيال، أيضا تعتمد جودة التدقيق والحد من الاحتيال المالي بقوة وجودة الرقابة الداخلية عند اداء مهامها داخل المؤسسة.

الفصل الثالث

الفساد المالي في القطاع الحكومي وانعكاسه على جودة البيانات المالية

المبحث الأول: الفساد المالي وجودة البيانات المالية في القطاع الحكومي

المبحث الثاني: العلاقة بين حجم واستقلالية وخبرة التدقيق الداخلي والحد من الفساد المالي وجودة البيانات المالية

المبحث الأول

الفساد المالي وجودة البيانات المالية في القطاع الحكومي

Financial Corruption and the Quality of Financial Data in the Government Sector

تمهيد

الفساد المالي وجودة البيانات المالية هما موضوعان حيويان يتصلان بالشفافية المالية والثقة في النظم المالية والإدارية للدولة، ويعتبر الفساد المالي من التحديات الرئيسية التي تواجه العديد من الدول، بما في ذلك العراق، حيث إنه يؤثر في النمو الاقتصادي ويضر بالمؤسسات ويعيق التنمية المستدامة ويؤدي إلى فقدان الثقة في الحكومة والقطاع العام بشكل عام، وتعاني البيانات المالية من مشاكل عديدة تؤثر في جودتها وشفافيتها. وتشمل هذه المشاكل الفساد، وعدم الالتزام بالقوانين واللوائح المالية، وضعف النظم والرقابة، وضعف البنية التحتية التكنولوجية، ونقص المهارات والتدريب في المجال المالي، وهذا ما سيتناوله في هذا المبحث.

3-1-1 ظاهرة الفساد المالي في الاقتصاديات النامية

تُعد ظاهرة الفساد المالي من القضايا الإدارية والمالية الحاسمة في المجتمعات الدولية والعربية، ويُعد انتشار الفساد من أصعب التحديات التي تواجه جميع الحكومات حول العالم، خاصة وإنّ انتشار الفساد الإداري والمالي في الجهاز الإداري للدولة يؤدي حتماً إلى انهيارها، وقد عرف ابن منظور الفساد اصطلاحا بـأنه "ا نقيض الصلاح، وتفاسد القوم: تدابروا أو قطعوا الأرحام. واستفسد السلطان قائده إذا أساء إليه حتى استعصى عليه والمفسدة خلاف المصلحة، والاستفساد خلاف الاستصلاح" (ابن منظور٣، ٢٠١٨: ٣٣٥).

والفساد المالي يشير إلى سوء استخدام السلطة أو الموارد المالية لتحقيق مكاسب شخصية أو مصلحة خاصة بدلاً من تحقيق المصلحة العامة، ويتضمن الفساد المالي أنشطة مثل الرشوة، والاحتيال المالي، وتزوير الوثائق المالية، وتبييض الأموال، وتهريب الأموال، وغيرها من الأنشطة غير القانونية التي تؤثر سلباً في الاقتصاد والمجتمع؛ لذا فهو يعتبر ظاهرة عالمية، حيث لا يقتصر على مجتمع معيّن أو فترة زمنية محددة، فقد تزايد مدى الفساد بحيث بات يشكل تهديداً للعديد من المجتمعات مما يؤدي إلى انهيارها، وبالتالي، يعكس الفساد نقصاً في التزام الأفراد بالأخلاقيات العملية الصحيحة، وهو ينتشر بين قادة الإدارة والموظفين في القطاعات الحكومية

على حد سواء.(Abbas, 2019: 262) ويرى اخرون أيضا أنّه السلوك المنافي للأخلاق والقوانين والقائم على الضرر بالصالح العام عن طريق استغلال المال العام لتحقيق مصالح شخصية، وهو ليس مختصرا على النشاط المرتبط بالوظيفة بل يتعداها إلى الخارج ايضا ,(Azemi, 2019: 6) وكذلك عرف الفساد بأنه كل سلوك أو عمل يقوم به الموظف مخالفاً للتعليمات والقوانين أو واجبات الوظيفة، ويكون الهدف منه تحقيق مصلحة خاصة له ولغيره، ويتعارض مع تحقيق المصلحة العامة أو مصلحة الدولة، وتكون الغاية من هذا السلوك تحقيق مصلحة خاصة سواء للفرد الذي ارتكب السلوك أو لأي فرد آخر. والمصلحة الخاصة هنا مصطلح عام يشمل الحصول على أي منفعة مادية، مثل الحصول على رشوة نقدية أو عينية. (Ateiah, 2020:15103)

2-1-3 أشكال الفساد والانحراف المالي

من اشكال الفساد والانحراف المالي مخالفة القواعد والاحكام المنظمة لكيفية قيام الدولة ومؤسساتها بعملياتها الإدارية والمالية، ومن أمثلة هذا النوع من أنشطة الفساد مثل إساءة استعمال الموارد العامة أو سوء استغلال المنصب العام بهدف تحقيق غايات شخصية، ويكون على أشكال عديدة، والأكثر شيوعا هو استغلال الأموال العامة، وتشير إساءة استغلال المنصب العام أيضًا إلى كبار المسؤولين الذين يعملون على تحقيق مكاسب مالية، ونجد غالبية هذه الحالات في الدول النامية فضلا عن وظائفهم الحكومية، ويشرع هؤلاء المسؤولون بالنهاية في أعمال خاصة أو العمل مع شركات أخرى، ويقضون معظم وقتهم من اجل الحصول على سبل لتعزيز ثرواتهم على حساب التركيز على مبادرات التنمية وتحسين رفاهية ورضا شعوب بلدانهم. (Al-dinouri, 2022: 18) ويعتبر العراق من الدول التي عانت من الفساد الاداري والمالي في القطاع العام وخاصة في الحكومات المحلية في المحافظات نتيجة موازناتها العامة منذ عام ٢٠٠٣ وحتى الآن. ورغم الجهود الكبيرة التي يبذلها ديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال التدقيق السنوي لوحدات القطاع العام، إلاّ أنّ المشكلة ما تزال قائمة، وبيّنت هيأة النزاهة أنّ الهيأة في مهمة مكافحة الفساد والحفاظ على المال العام ونشر ثقافة النزاهة اعتمدت المنهج العلمي في القيام بهذه المهمة، فضلا عن تطبيق ما يتطلبه الأمر من الإجراءات القانونية لمكافحة الفساد والحفاظ على المال العام. (Abdulhussein et al., 2023:371). ومن اشكال الفساد:

١- **الفساد المالي:** يُعد الفساد المالي انتهاكاً للقواعد السلوكية والمهنية والأحكام المالية التي تحكم الوظيفة الإدارية والمالية للمؤسسة من خلال اختلاس الأموال. (Abbas, 2019:269) ويُعرّف أيضا بانه اساءة استخدام الأموال العامة أو تحويلها بهدف تحقيق مصلحة خاصة أو تبادل الاموال مقابل خدمة أو تأثير معّين، أو هو الانحرافات المالية ومخالفة الأحكام والقواعد المالية التي تنظم

سير العمل المالي في المؤسسة، ويعتبر من أخطر أنواع الفساد لما له من تأثير في المركز المالي وسمعة المؤسسة. والفساد المالي يتمثل بالاختلاس والسرقة والتزوير. (فاطيمة، ٢٠٢٣: ٤)

٢- **الفساد الاداري :** والفساد الاداري هو سلوك مخالف للأنظمة والقوانين الرسمية ومنحرف عن الاخلاقيات الوظيفية والقيم المجتمعية، وأيضا يُعد نوعاً من التضليل الإداري من أجل تحقيق مصلحة شخصية مادية أو معنوية على المصلحة العامة، وهو لا يقتصر على قطاع معين بل قد يمتد إلى أبعد من ذلك فيشمل كافة قطاعات الدولة والقطاع الخاص، ومن أنواعه : الرشوة ،والمحسوبية والابتزاز واستغلال النفوذ، وعرفت منظمة الشفافية الدولية الفساد الإداري بإنه سوء استخدام السلطة لأغراض خاصة وهذا التعريف يتضمن المكاسب المالية والمادية لتعزيز السلطة الادارية. (علي، ٢٠٢١: ٤١٦).

3-1-3 أنواع الفساد المالي

يعتبر الفساد جريمة يصعب الكشف عنها بسبب طبيعتها الغالبة، حيث تحدث في الخفاء أو عبر وسطاء؛ ولذلك يصبح من الصعب ضبطها بسهولة لأنها غالبًا تتم بطرق غير شفافة وتنتشر بشكل واسع بعيداً عن نطاق القانون، ويمكن أن يتمثل الفساد في السلوك غير الأخلاقي وغير القانوني في القطاع العام والخاص، سواء على المستوى الدولي أم المحلي، والفساد في الوحدات الحكومية له معنى محدد هو سوء استغلال الوظيفة الحكومية لتحقيق منفعة أو مصلحة لصالح شخص أو جماعة بطريقه تقوم على مخالفة اللوائح والقوانين المطبقة في الوحدات الحكومية، وبشكل عام يمكن تحديد الأنواع والأشكال التي يظهر فيها الفساد وحسب الصور التالية: (الصواني واخرون ٢٠٢٣: ٢١٣)

١-**الاختلاس:** وهو أخطر صور الفساد، حيث يتم التلاعب بأموال الدولة أو الموارد العامة بصورة غير قانونية لتحقيق مكاسب شخصية، ويمكن أن يكون الاختلاس أكثر من مجرد سرقة بعض الأموال من الصندوق او السجل، بل إنها تنطوي على شخص ما في موقع قوة، سواء كان ذلك الشخص الذي يعتني بالشؤون المالية أو أمين الصندوق أو أمين المخزن في المؤسسة، وهم أشخاص تثق بهم الادارة كثيرًا، مستفيدًا من هذه السلطة لسرقة الأموال أو الأصول من المؤسسة، ويمكن تنفيذ جريمة كهذه بعدة طرق: يمكن لهذا الموظف الموثوق به أن يسرق شيئًا ما، أو يكتب شيكات لنفسه، أو حتى ينشئ شيكات مزيفة او يتصرف في الاصول الموجودة في المخزن. (Patten et al., 2024:4-5) ويعاقب المختلس بالسجن، ويحكم فضلا عن السجن برد ما اختلسه الجاني تطبيقا للمادتين (٣١٥) و (٣٢١) ، أما اذا

كانت قيمة المال المختلس قليلة فللمحكمة أن تحكم على الجاني بالحبس بدلا من العقوبة المقررة في المادة (٣١٥). وتشدد العقوبة لصفة في الجاني إذا كان موظفاً مالياً فتكون العقوبة السجن المؤبد أو المؤقت وفقآ للقانون العراقي.

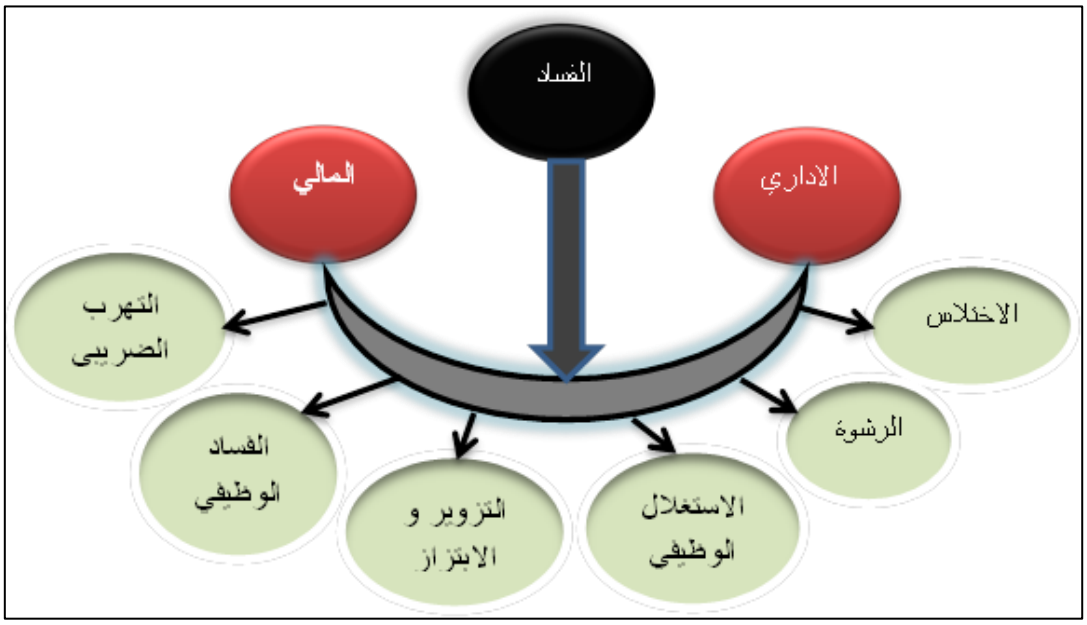
٢-**الرشوة:** تمثل الرشوة احدى اهم صور الفساد، وتحدث عندما يتلقى موظف حكومي أو مركز مسؤول ذو سلطة مبالغ مالية أو هدايا قيمة في مقابل تسهيل معاملات أو الموافقة على أمر غير قانوني أو اتخاذ قرارات تخدم مصالح شخص معين أو جهة محددة بدلاً من المصلحة العامة، ويعاقب من يقوم بالرشوة وفقا لقانون العقوبات العراقي بالحبس والغرامة.

٣- **الاستغلال الوظيفي:** ويتمثل في استغلال الموظف لمنصبه الحكومي لتحقيق مصالح شخصية على حساب المصلحة العامة، ويتعرض المدققون الداخليون لضغوط من بعض المسؤولين اصحاب المناصب أو الادارة العليا عندما يعترضون على إحالة المشاريع الاستثمارية بسبب خوفهم من الرقابة، أو الموافقة على عملية غير قانونية، والعراق من الدول التي تعاني من الفساد الاداري والمالي، حيث يواجه المدققون الداخليون تحديات وضغوطات من الإدارة العليا لتمرير المخالفات القانونية والمالية (Abdulhussein et al.,2023: 371)

٤- **التزوير والابتزاز:** التزوير هو تغير حقيقة الشيء جوهريا بقصد الغش والاحتيال في سند أو وثيقة، وتستخدم هذه الطريقة من قبل الموظفين من أجل الحصول على الاموال، وهذا التزوير يُحدث ضررا بالغير وبشكل متعمد وبطرق غير مشروعة، من قبل موظفين يستغلون بذلك مواقعهم الوظيفية، تحت مسميات عديدة، وتبريرات قانونية. (احمد، ٢٠٢٠: ٢٠١) والابتزاز هو محاولة تحصيل مكاسب مالية أو معنوية من الضحية بالإكراه عن طريق التهديد بفضح الاسرار، أو خطأ غير متعمد قام به الموظف، أو تغير مكان عمل الموظف او بالنقل من مكان عمله، والغرض منه الكشف عن معلومات معينة عن شخص أو تخص المؤسسة وهذا النوع من التهديد نجده في حالات المناقصات أو المقاولات، وهناك الابتزاز الالكتروني (عباس، ٢٠٢٢: ٤٧٩) وقد عرّف العازمي التزوير والابتزاز بأنهما حصول الشخص على مبالغ مالية من أشخاص أخرين من خلال منصبه بإعطاء مبرر قانوني أو اداري أو إخفاء التعليمات والقوانين عن الأشخاص المعنيين، مثل تزوير الشهادة الدراسية أو تقارير الضريبة، وهذا ماتعاني منه أغلبية الدول النامية، أو تزوير الأموال. (العازمى، ٢٠٢٤: ٨٢٤).

٥- **الفساد الوظيفي :** يتمثل في خروج الموظفين عن اللالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها، وعدم اللالتزام بمواقيت العمل الرسمية، واتخاذ قرارات تخص الشأن العام داخل المؤسسة يغلب عليها طابع المصلحة الشخصية على المصلحة العامة مما يؤدي إلى فجوة كبيرة داخل القطاع الوظيفي. (Hasnaoui & Dhiaeddine, 2019: 31)

٦- **التهرب الضريبي:-** يرتكب العديد من الموظفين ومسؤولي الضرائب عمليات احتيال لزيادة ثرواتهم، وأنّ للفساد الضريبي آثاره الخطيرة للغاية على المجتمع. ويتردد الكثير من الناس في دفع الضرائب لأنهم يشعرون أن الأموال المستخدمة لدفع الضرائب يتم سرقتها من قبل المفسدين، في وسائل الإعلام المختلفة، أظهر العديد من ASNs في الضرائب ثرواتهم غير المعقولة، بالنظر إلى فئة ASN، لا ينبغي أن يكون راتبه قادرًا على شراء مثل هذه العناصر الفاخرة، وهذا يعني أن الفساد في قطاع الضرائب يمكن أن يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية. (Karianga, 2024:13).



شكل (٣-١) انواع الفساد

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الادبيات المسابقة

3-1-4 أسباب الفساد المالي في القطاع العام

تعددت الأسباب التي تؤدي إلى انتشار ظاهرة الفساد بشكل عام والفساد المالي والاداري بشكل خاص في المجتمعات، ويمكن تجميع هذه الأسباب في عوامل شخصية وتنظيمية وبيئية، والتي

تتأثر بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالأفراد حيث تعكس ظاهرة الفساد التي تتشابه وتتداخل مع قضايا مثل الرشوة والابتزاز والمحسوبية والاختلاس في مؤسسات القطاع العام أو الخاص. ويتمثل الفساد المالي في استغلال الوظيفة العامة لتحقيق مصالح شخصية سواء كانت مالية أو اجتماعية أو اقتصادية, بالإضافة الى ذلك ضعف سيادة وهيبة القانون، وغياب الشعور بأهمية الحفاظ على المال العام، وانخفاض المستوى المعيشي للفرد، فهذه كلها أمور يمكن أن تؤدي أو تشجع على الفساد والانحراف عن الهدف العام للوظيفة، وهي من أخطر المشاكل التي تواجه الهيئاة الإدارية في معظم الدول، ويُمثل الفساد بالفيروس الذي يدخل المؤسسة وينتشر بسرعة إلى جميع وحداتها ويمكن أن يؤدي في النهاية إلى الانهيار التنظيمي.(Abbas, 2019:268).ومن أبرز هذه الأسباب:-

1-4-1-3 الظروف الاقتصادية: - من أسباب انتشار ظاهرة الفساد الاداري والمالي سوء الظروف الاقتصادية، على مستوى الدولة المتمثل في المركزية عند اتخاذ القرارات ووضع القيود على الاستيراد في التجارة، مما يدفع الموظفين إلى احتكار تراخيص الاستيراد وتحديد الاسعار والدعم الحكومي لصناعات معينة، واستغلالها لتحقيق مكاسب غير مشروعة. وعلى مستوى المسؤولين يتمثل في وجود موارد طبيعية واسعة في المجتمع، وهذه الثروة تغري المسؤولين للقيام بأعمال غير قانونية لتحقيق مكاسب اقتصادية شخصية. اما على مستوى الافراد فالسبب هو التفاوت في الدخول والاجور بين الطبقات الاجتماعية حيث يخلق بيئة مثالية للفساد، فيلجأ الأفراد إلى الممارسات غير القانونية لتحقيق مكاسب مالية.(Hasnaoui & Dhiaeddine, 2019:35) .

2-4-1-3 الظروف الإجتماعية والثقافية:- إنّ ظاهرة المحسوبية الناجمة عن استغلال العلاقات الاجتماعية المتمثلة بالقربى والمعرفة أسهمت هذه النظم الاجتماعية المتوارثة في الدول النامية في انتشار الفساد، خاصة في الجهاز الاداري والمالي في الدولة، حيث تؤدي الى تعيين وشغل المناصب العليا في الدولة من قبل اشخاص غير كفوءين علمياً وادارياً، مما يؤثر سلبياً على هيبة الدولة والقانون وضعف ثقة الجمهور وانهيار اخلاقيات الوظيفة وشيوع ظاهرة الفساد الاداري والمالي في المؤسسة. وتتمثل بتقديم الرشوة تحت مسمى الهدية كجزء من الثقافة المحلية أو قيم الانتماء القوية التي تفرض الولاء للعائلة أو القبيلة على حساب العدالة الى كبار الموظفين، وكل هذه العلاقات والتأثيرات العائلية تؤثر سلباً في الحياة الاجتماعية، وتؤدي الى تكوين قيم أخلاقية سيئة وانتشار اللامبالاة بين افراد المجتمع. (فاطيمة، ٢٠٢٣: ٦).

3-4-1-3 الظروف السياسية:- يُعد الفساد المالي ذا تأثيرات سلبية عميقة على الدولة والمجتمع، بما يسببه من انعدام الثقة بالحكومة في تنفيذها السياسة العامة للدولة وتحقيق أهداف خطط التنمية الاقتصادية، وانهيار وفقدان هيبة دولة القانون، حيث تنحصر السلطة في فئة معينة فتزداد مظاهر استغلال السلطة ومخالفة التعليمات والقوانين. وعدم توفربيئة ديمقراطية حقيقية ومؤسسات ديمقراطية قوية يمكنها الحد من سلطة الفاسدين وتوفير مساحة للمشاركة السياسية الفعالة ومراقبة الحكم، اضافة الى عدم وجود آليات فعالة للشفافية والنفاذ إلى المعلومات العامة، وضعف النظام القضائي والرقابي يجعل من السهل على الفاسدين التحايل والتستر على أعمالهم، ويؤدي الفساد المالي إلى تشويه الدور المطلوب من الحكومة في تنفيذ السياسة العامة للدولة وعدم الاستقرار السياسي وسلب حريات المواطنين وعدم تحقيق أهداف خطط التنمية الاقتصادية. (Hasnaoui & Dhiaeddine, 2019:31).

4-4-1-3 الظروف الادارية والقانونية :- وأنّ ضعف قواعد العمل الرسمية والعمل دون تحقق الاهداف ومخالفته التعليمات والقوانين يسبب الضرر بمصداقية الجهاز الاداري وضعف الثقة به من قبل الموظفين، وضعف ألاخلاقيات الوظيفية العامة مع غياب مفهوم المساءلة والعدالة، وسوء التنظيم الإداري وتناثر السلطة وتضارب المسؤوليات، مع تخلف وفساد القيادات في أعلى الهرم الاداري، وعدم فعالية القوانين الرادعة للفساد، وقلة معاقبة المفسدين شجع الغير على القيام بهذا السلوك المنحرف، ايضآ تضارب إنّ المصالح وتضخم الاجهزة الوظيفية يؤدي الى اتساع دائرة الفساد المالي، الامر الذي يقضي الى فشل النظام الاداري وانتشار الفساد الاداري والمالي. (بوفلفل، ٢٠٢١ :٩٣).

5-1-3 الاثار المترتبة على الفساد المالي

الفساد في القطاع العام يرتكبه الاشخاص من خلال إساءة استغلال السلطة لتحقيق مكاسب خاصة بسبب غياب فعالية نظام الرقابة والمساءلة المناسبة، والفساد له عواقب اجتماعية واقتصادية كبيرة فهو يقلل من التنمية الاقتصادية والتقدم والكفاءة، ويضر في سمعة الأمة، ويقلل من قيمة الحياة البشرية، ويؤدي الفساد المالي إلى خفض الإيرادات العامة، وزيادة الإنفاق الحكومي، ومن أجل منع الخسارة المالية الناجمة عن الفساد والجرائم المالية، فمن الضروري إنشاء وتنفيذ نظام مالي متكامل وهو أمر أساسي في إدارة المالية العامة (Kulmie et al., 2023: 92) حيث يؤثر الفساد المالي في الايراد الضريبي، ومعظم البلدان حول العالم تستخدم الأنظمة الضريبية لتمويل الإنفاق لتوفير السلع والخدمات العامة ، وتعمل الضرائب أيضًا على إعادة توزيع الدخل، مما يعني أن الضرائب التي تحصلها الدولة سيتم استخدامها للتنمية وايجاد المزيد من فرص العمل، وبالعكس

فأنّ التهرب م الضريبي سيؤدي الى تقليل ايرادات الدولة مع زيادة مصروفاتها ويعرض مركز الدولة الى خسائر مالية فتصبح غير قادرة على الايفاء بالتزاماتها. وهذا النوع من الفساد يتحقق من خلال استخدام الرشوة، للحصول على الحد الأقصى من الخدمة، ويدفع بعض الأشخاص أكثر مقابل الخدمة السريعة والجيدة فقط،، بما يخدم مصالحهم الشخصية وهذا يكون تأثيره في القطاع العام في الدولة والخدمات التي يقدمها. (Karianga, 2024: 14) ويرى ايضآ (ثابت وصافي)، انّ الضريبة تُعد مكونآ اساسيآ من واردات الدولة وجزء مهمآ من الموازنة العامة في العراق، وهي واجب على المواطن مقابل ما له من حقوق على الدولة؛ لذا يشبّه التهرب الضريبي او التلاعب بالبيانات المالية بالعثة التي تحرم القطاع العام من الايرادات، وبالنتيجة ينعكس ذلك على الخدمات التي تقدمها الدولة للمجتمع، مما يولد شعورآ بالاحباط واليأس الاجتماعي، خاصة بالنسبة بالمكلفين عندما ينتشر هذا الفساد ويقارنون انفسهم بمن يتهربون من الضريبة، لذا قامت حكومة اقليم كردستان بإصدار ١١ قرارآ جديدآ بهدف ألية تحصيل ايرادات الضرائب والرسوم وبتكليف من وزارة المالية والاقتصاد مع الاخذ بعين الاعتبار المصلحة العامة. (ثابت و صافي، ٢٠٢٣ :٣٦).

ويؤثر الفساد المالي والاداري في اتجاه الانفاق الحكومي الذي يكون صوب الانشطة المظهرية مثل الرياضة والفن في حين ينخفض الانفاق على القطاعات والانشطة الاقتصادية الهامة، فضلا عن ذلك فأنّ الفساد يلامس جانب التنفيذ في المشاريع العامة من خلال التمييز في المناقصات ومنحها عن طريق الرشوة والمحسوبية. (Hasnaoui & Dhiaeddine, 2019: 35))

6-1-3 الحد من الفساد المالي في القطاع العام

ينبغي ان تكون هناك اساليب او استراتيجية للحد من الفساد ومنعه، وهذا ما تعمل عليه الحكومات والمنظمات والجهات الرقابية الى الان كلآ من موقع مسؤوليته، للحد من الفساد بنوعيه الاداري والمالي.(Karianga, 2024:13)) ومن اساليب مكافحة الفساد تعزيز وتحسين آليات الرقابة الداخلية وإنشاء أطر مراقبة قوية لتشجيع الشفافية والمساءلة في المؤسسات العامة وإرساء الأطر القانونية من خلال تطوير السياسات وإجراء برامج تدريبية أخلاقية شاملة لتعزيز النزاهة الأخلاقية والوعي لدى الموظفين العموميين(Kulmie et al., 2023: 93) .

وتفعيل دور المحاسبة القضائية للحد من الفساد المالي داخل الوحدات الحكومية لتطوير الانظمة المحاسبية، وتطوير أنظمة الأداء بالتركيز على المحليات في تطوير القواعد والنظم المحاسبية التي تحكمها، للالمام بالمعالجات والبرامج المحاسبية من اجل توفر المعلومات الضرورية لترشيد القرارات، وايضآ تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية لمواجهة مخاطر التلاعب في

القوائم المالية، والعمل على ايجاد أليات يمكن تطبيقها لتحقيق الاستقلالية التامة للمدقق للداخلي عن طريق تشريع القوانين التي تنظم العمل وتجعل من تقرير المدقق الداخلي أكثر فائدة.

إن استقلالية التدقيق وموضوعيته تجعل من الممكن تقليل مستوى الفساد في القطاع العام في الدولة. (الحميد، ٢٠٢٢: ٢٩-٣٠)، كذلك تفعيل الإطار التنظيمي في تنفيذ لوائح وعقوبات أكثر صرامة على الأنشطة الفاسدة، ويمكن أن يكون هذا رادعاً للأشخاص الذين قد يميلون إلى الانخراط في الممارسات غير القانونية، ويمكن للحكومة أن تنظر في تشريع قوانين تزيد من شدة العقوبات على الجرائم المتعلقة بالفساد، بما في ذلك السجن والغرامات الباهظة، فضلا عن ذلك، يمكن للحكومة إنشاء هيأة تكون مسؤولة عن مراقبة وإنفاذ الامتثال لهذه القوانين، وتعزيز الشفافية والمساءلة الحكومية من خلال الاستثمار في برامج تنمية رأس المال البشري، لتحسين نوعية القوى العاملة عن طريق برامج تتضمن تحسين التعليم وفرص التدريب للعاملين (Triatmanto & Bawono, 2023: 7).

ومن آليات الحد من الفساد هو ان نشر الوعي الثقافي بين أبناء المجتمع والموظفين بخطورة الفساد الاداري والمالي وما يترتب عليه من أثاراقتصادية واجتماعية ومعيشية ومايترتب على المفسدين والمحتالين من عقاب مادي ومعنوي ونفسي، وتعزيز الثقة بين الافراد ومؤسسات والدولة، كذلك العمل على تحقيق الشفافية والعدالة الادارية من خلال الفصل بين السلطات والتقسيم الواضح لادوار العمل واختيار الاشخاص الكفوءين عند توزيع المناصب لما يحققه من فاعلية في تحديد الرؤيا الاستراتيجية ورسم السياسات التنفيذية ومدى توافقها مع احتياجات العمل والمصلحة العامة، والاستغلال الامثل للموارد وحسن استخدامها لاشباع حاجات الاجيال الحالية والمستقبلية وضمان البيئة السليمة وحمايتها وإعادة احيائها من اجل التنمية، والتحقق من طرق مكافحة الفساد ومضاعفة جهود ديوان الرقابة المالية في تشخيص حالات الفساد المالي والاداري والابلاغ عنها الى الجهات المعنية وفي الوقت المناسب ومتابعتها مع تلك الجهات، وفي حالة اكتشاف حالات غير قانونية ومتعمدة مثل الفساد المالي والاداري أو الغش والتزوير أو تسويف يؤدي الى افلات الفاسدين من المحاسبة مما يسبب احباطآ نفسياً لدى العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي. (عبدالرايات، ٢٠٢٣: ٢٥٩).

وإضافة الى طرق واساليب مكافحة الفساد المالي المذكورة اعلاه فأنّ استخدام التكنالوجيا وتطبيق البرامج الالكترونية في العمليات التي تخص الموجود النقدي لدى أمين الصندوق والذي يكون دائمآ معرضاً للاختلاس بسبب طبيعة عمله ومسؤوليته ، مثلا تفعيل طريقة استخدام بطاقات الدفع الالكتروني عند عمليات الدفع والقبض، واستخدام برامج الكترونية لمعالجة البيانات المالية

منذ بدايتها الى تدقيقها واخراجها كمعلومات مفيدة للاطراف المستفيدة منها، مع تطوير قابلية وخبرة ومعرفة المدقق الداخلي بالبرامج الالكترونية عن طريق الدورات والتعليم المستمر وهذا له دور فعال في مكافحة الفساد المالي في العراق.

3-1-7 الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي ودورها في اكتشاف الاحتيال

يُعتبر التدقيق الداخلي خط دفاع ذا فعالية عالية ضد الاحتيال والفساد الاداري والمالي، حيث يتم تقسيم المسؤوليات الخاصة بمكافحة الاحتيال في المؤسسة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق والمجلس التنفيذي، وللتدقيق الداخلي دور فعال في مكافحة الفساد والحد منه، حيث يتطلب من المدقق الداخلي امتلاك المعرفة والخبرة الكافية من اجل اكتشاف الاحتيال وبذل العناية المهنية اللازمة عند اجراء التحقيق ومضاعفة العينة للحالة غير القانونية، وتبليغ الجهات المسؤولة في الموسسة لاتخاذ القرارات والاجراءات اللازمة للحد من الاحتيال او القضاء عليه.(حداد، ٢٠٢٢: ٧٢) , وترى جمعية فاحصي الاحتيال والفساد ان المدققين مسؤولون عن الحد من الفساد واكتشافه عن طريق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لنقاط الضعف وتصميم ومراقبة الضوابط الداخلية وتفسير البيانات ذات المؤشرات غير العادية، ومتابعة مؤشرات الاحتيال التنظيمي وتحديد درجة مخاطرته (الجبوري،٢٠٢١: ١٥٦) وكذلك يرى العواد أن المدقق الداخلي غير مسؤول عن منع الفساد ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الكافية وان يكون على معرفة عامة حول نشاط المؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من مدى الافصاح والعرض الصحيح لبيانات القوائم المالية. واذا شك المدقق في وجود تحريف مادي او تلاعب في القوائم المالية يقوم بتحديد الاجراءات اللازمة لعمل برنامج تدقيق شامل، من خلال ممارسته الحيطة والحذر المهني، وعليه تبليغ الادارة بهذا الاحتيال.(العواد،٢٠٢١: ٢٠٩) كذلك يقوم المدقق الداخلي بمراجعة هيكل أنظمة الضبط والرقابة الداخلية والإفصاح عن موقع الضعف داخل المؤسسة، فهي ذات قيمة جوهرية ينتج عنها احتمال عدم إمكانية منع أو الكشف عن بيان غير صحيح وذي اثر جوهري، ويرفع جهاز التدقيق الداخلي تقاريره إلى رئيس لجنة التدقيق ويمارس مهامه بدون تدخل او ضغط من قبل أي جهات داخلية او خارجية والتأكد من ان المعلومات الاساسية حول الأمور المالية والإدارية والعمليات تتوفر فيها الدقة والاعتمادية والتوقيت المناسب للحد من الاحتيال والفساد.(الججاوي والزرفي،٢٠١٨: ٢١).

3-1-8 البيانات المالية واهميتها في القطاع الحكومي

تُعد البيانات المالية أداة رئيسية لتحقيق الشفافية والمساءلة لما لها من دور حيوي في القطاع الحكومي، حيث توفر معلومات مهمة تساعد على فهم الوضع المالي للحكومة وأدائها، وتقدير

الموارد المتاحة وكيفية استخدامها، وتقديم تقارير دقيقة حول الفساد والانتهاكات المالية، وتعزز البيانات المالية الشفافية وتسهم في بناء الثقة بين الحكومة والمواطنين، وفي اتخاذ القرارات السياسية والاقتصادية بناءً على المعلومات الدقيقة والشفافة، فضلا عن ذلك، تساعد البيانات المالية في تحليل الاتجاهات المالية، وتقدير الاحتياجات المالية المستقبلية، وتقديم التوصيات لتحسين الأداء المالي والإداري للحكومة. (Al-Hashimi, 2019:374) ,وتُعّرف البيانات بانها مجموعة من الحقائق والرموز والارقام اوالحروف لحدث معين لا يكون لها معنى اذا تم استخدمها لذاتها، يتم تجميعها وادخالها الى نظام المعلومات لمعالجتها لانتاج معلومات مفيدة ذات معنى، ومن امثلتها العمليات المحاسبية اليومية، مثل قوائم الشراء والبيع.(الجبوري،٢٠٢١: ٢٨) ايضآ تعرف بانها المادة الخام التي يتم تجميعها واستخدامها كمدخلات لنظام المعلومات، فهي غير مفيدة في حد ذاتها بل تحتاج إلى معالجة، وهي نتاج من أفعال وأحداث تم تسجيلها وبالتالي تعتبر اساسية لمخرجات المعالجة وتسمى المعلومات التي تعتمد على البيانات بحيث يصبح لها معنى ومفيدة في عملية اتخاذ القرارات. اما البيانات المالية فهي الناتجة عن نظام المعلومات المتضمنة في التقارير المالية وتعتبر المادة الاساسية لمتخذي القرار، من خلال دراسة وتحليل الوضع المالي للمؤسسة الاقتصادية، بالاعتماد على أسس وأدوات عملية لترشيد القرار الاستثماري واختيار البديل الامثل للمؤسسة. (نبيلة، ٢٠٢٣ :٢١).

3-1-9 الفساد المالي ومكافحته في القطاع العام العراقي

الفساد وحش متعدد الرؤوس، قد حفر في السنوات العشرين الماضية جذورا عميقة في العراق، ولا يمكن السيطرة عليه، فضلا عن اقتلاع جذوره، وإذا لم تكن هناك إرادة سياسية وإجماع على ذلك، يظلّ الفساد مستشريا ومنهكا وواسع الانتشار، وتعاني أغلب الوزارات الحكومية والمؤسسات التابعة لها في أغلبية محافظات العراق، منذ عام ٢٠٠٣ وحتى الان، من قضايا الفساد الإداري والمالي، رغم ظهور جهات لمكافحة الفساد الاداري والمالي على المستوى المحلي وهي:-

- هيأة النزاهة العامة وهي منظمة دستورية مستقلة تخضع لرقابة مجلس النواب حصرآ(المادة ١٠٢) من الدستور العراقي وتتميز بشخصية مستقلة مالآ واداريآ، تأسست بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقتة وفق الامر ٥٥ لسنة ٢٠٠٤ ثم ترسخت بموجب المادة ١٠٢ من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ تختص بجملة من الصلاحيات والواجبات، ومهمتها التحقق في قضايا الفساد وتطوير ثقافة الشفافية والمسالة في الخدمة العامة واعداد مشاريع القوانين التي تسهم في منع الفساد اومكافحته.

- ديوان الرقابة المالية الاتحادي، يُعد الديوان اعلى هيأة رقابية في العراق، يرتبط بمجلس النواب العراقي (رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية) وهو هيأة مستقلة مالياً واداريآ استناداً الى المادة (١٠٣) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ .وهو احد الاعمدة الثلاثة التي تعمل على مكافحة الفساد المالي، وللديوان مهام ومسؤوليات تم ذكرها في القرار ٣١ لسنة ٢٠١١(المعدل) المادة ٣ تدقيق المال العام اينما وجد، وتخضع جميع الوزارات والمؤسسات لتدقيق ديوان الرقابة المالية مهما كان نوع التمويل (مركزي او ذاتي) وايضاً للديوان عضوية مهمة في المنظمات الدولية والعربية المعنية بالعمل الرقابي منها (حداد، ٢٠٢٢: ٧٤).

-المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (INTOSAI)

- المنظمة الاسيوية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (ASOSAI).

-المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (ARABOSAI).

- مكاتب المفتش العام، أنشأت مكاتب المفتش العام بموجب الأمر(٥٧ لسنة٢٠٠٤) ويكون هناك مكتب في كل الوزارات العراقية ، وكذلك في المؤسسات غير المرتبطة بوزارة ومهمته أخضاع أداء الوزارات والمؤسسات لإجراءات التدقيق لارساء قيم النزاهة والشفافية ورفع مستوى العدالة والموضوعية، ومنع حالات الفساد والتبذير بالمال العام وسوء استخدام السلطة، والتعاون مع هيأة النزاهة من خلال التقارير التي ترفع عن حالات الفساد في الوزارات، وتم حل مكاتب المفتش العام بموجب الأمر ٢٤ لسنة ٢٠١٩ وجميع تشكيلاته في جميع الوزارات والمؤسسات. (السعيدي، ٢٠١٩).

وقد تم إنشاء لجان مكافحة الفساد في مجالس النواب ومجلس المحافظات. إلا أنّ مشكلة الفساد لا تزال قائمة دون وجود حلول جذرية، واستمر الإنفاق العام للأعوام من (٢٠٠٣ إلى ٢٠٢٣) بالتصاعد، خاصة في إحالة المشاريع الاستراتيجية والمقاولات العامة دون وجود خدمات ملموسة على أرض الواقع. ويحلل العديد من الباحثين أن السبب في ذلك يرجع إلى عدم وجود رغبة حقيقية لدى المناصب السياسية في التعامل مع هذا الفشل، ويعتبر الفساد الإداري والمالي من أخطر الظواهر التي تؤثر على اقتصاديات الدول التي تهدف إلى خدمة المجتمع، ولا يمكن القضاء عليه إلا من خلال وضع استراتيجيات تتضمن إجراءات وقائية وعلاجية تعزز دور الأجهزة الرقابية في كشف المخالفات المالية، فضلا عن تضافر الجهود لتحديد وتشخيص أسباب الفساد.(Abdulhussein et al., 2023:369). إنّ الفساد المالي الملحوظ في المنظمات العراقية يأخذ أشكالا متعدده، بما في ذلك الفساد العرضي الذي يحدث في قاعدة الهرم الحكومي، كما يرتكب

عادة من قبل الموظفين الصغار ويتمثل في السلوك الشخصي كالاختلاس أو الرشوة، ومع ذلك، يحدث الفساد التنظيمي عندما تصبح إدارة المؤسسة فاسدة، وبعبارة أخرى، تتم إدارة جميع عمليات المنظمة بشكل فعال من خلال شبكة فساد مترابطة، والفساد الشامل هو الاختلاس الشامل للمال العام عبر المعاملات الوهمية وتحويل الملكية العامة إلى ملكية خاصة، وهذا النوع يتواجد في قمة الهرم التنظيمي, وهو الخروج المتعمد عن القواعد والأنظمة العامة لصالح الحزب الحاكم لغرض التمويل أو تلبية المصالح الشخصية والعائلية والطائفية والعشائرية والأصدقاء، و يعد الفساد المالي أيضًا إساءة لاستخدام المنصب أو السلطة، ومن أبرز أشكال الفساد الإداري والمالي المنتشر في المؤسسات الحكومية العراقية هو ذو وظيفتين، أي أنّ الموظفين يعملون في أكثر من مكان ويتقاضون أكثر من راتب، كما هو الحال في ازدواجية التعامل بين الموظفين. (Abbas, 2019 :269) وعند الرجوع الى عام ٢٠٠٣ نجد ان العراق تم تصنيفه حسب ثلاثة مؤشرات لمنظمة الشفافية الدولية: هي تقرير الفساد العالمي ، ومؤشر مدركات الفساد، ومقياس الفساد العالمي، ودخل العراق مؤشر مدركات الفساد عام ٢٠٠٣ حتى عام ٢٠١٩، فقد صنف ضمن آخر ١٠ دول أكثر تفشياً للفساد، على مستوى القطاع العام دولياً ولا يتجاوز ١١٣-١٧٨، وفي مقدمة الدول العربية انحصر ترتيبه بين ١٦ -١٩ (Transparency International (TI) (2003/2019) وعلى الرغم من إنشاء مؤسسات عالية التنظيم لمكافحة الفساد، مثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي، والمفتشين العموميين، ومكاتب المفتشية والمؤسسات القضائية، ولجنة النزاهة في مجلس النواب، والهيأة العليا لمكافحة الفساد، إلا أنّ هناك ضعفا في القضاء على الفساد والتأثيرفيه، وأنّ الاداء الضعيف للحكومة ومؤسساتها واستراتيجية الرقابة الداخلية ساعدت في انتشارالفساد (Hassan, 2020: 7) ومن ضمن مسؤولية ديوان الرقابة المالية في العراق تدقيق القطاع العام، ولا يمكن المبالغة في التأكيد على الحاجة إلى تعزيز فعالية الديوان بسبب وجود أدلة على الفساد المزعوم بين بعض كبار المسؤولين الحكوميين إذا لم تتم مكافحة الفساد، فإنه يمكن أن يقلل من التنمية الاقتصادية والبنى التحتية للشعب وبالتالي، فمن أجل تحسين التنمية الاقتصادية، يجب الحد من الفساد في مختلف القطاعات العامة في العراق، واتباع نهج بديل في تعزيز مؤسسات مكافحة الفساد التي يمكن التأثير فيها عن طريق الضغوط السياسية. (Fayyadh et al., 2021:4) ومنذ عام ٢٠٢٠ بدء الوضع الأمني يستقر في العراق ففرضت الدولة سيطرتها على الجانب الاقتصادي والاجتماعي بعد استقرار الوضع السياسي، ورغم انتشار ظاهرة الفساد إلا أن الهيئاة والمنظمات المسؤولة عن الحد من الفساد ومكافحته قد شددت اجراءتها، فهيأة النزاهة مارست جميع صلاحيتها في مكافحته ولم تستثنى اي جهة حتى ديوان الرقابة المالية لم تستثنيه من هذه الاجراءات، بل

يخضع الديوان حاله كحال اي مؤسسة اخرى إلى اجراءات الهيأة، رغم ما نص عليه في المادة (٢١/أولا) "من قانون هيأة النزاهة على أن الهيأة تؤدي واجباتها في مكافحة الفساد بالتعاون مع ديوان الرقابة المالية" وكذلك المادة (رقم ٧ /ثانيا) "على أعمال ديوان الرقابة المالية فيما يخص المهام الرقابية الموكلة إليه، بإعداده خطة لذلك تتضمن مجالات التعاون مع هيأة النزاهة." (احمد،٢٠٢٤ :٢٣٧) وقد تم تصنيف العراق في عام ٢٠٠٣ ضمن آخر ١٠ دول هي أكثر تفشياً للفساد، فالعراق في سنة ٢٠٢٣ المصدر نفسه (منظمة الشفافية العالمية ٢٠٢٢) في تقرير لها يوم الثلاثاء المصادف ١/٣١/ ٢٠٢٣، إن العراق احتل المرتبة السابعة ضمن قائمة الدول العربية الأكثر فسادا، وبالمرتبة ١٥٧ في أكثر دول العالم شفافية لعام ٢٠٢٢ من أصل ١٨٠ دولة مدرجة، وبذلك يبقى العراق في المرتبة نفسها عربيا وعالميا منذ عام ٢٠٢١، نتيجة العمل بمصداقية لمكافحة الفساد رغم انتشار آفة الفساد الاداري والمالي.

https://www.kurdistan24.net/ar/story/34978: 2023 والى الان فأنّ الحكومة العراقية مستمرة في مكافحة الفساد في جميع انواعه وهذا ما أكد عليه رئيس مجلس الوزراء السيد محمد شياع السوداني، يوم الاثنين المصادف ١٣/ ٢٠٢٤/٥، في حفل تخرج الدورة الأولى للمعهد العالي لإعداد وتأهيل القادة، الذي هو أحد تشكيلات الأمانة العامة لمجلس الوزراء، وشهدت تخرج ٤٨ مديراً عاماً من العاملين في مختلف المؤسسات الحكومية. حيث أشار الى ان "أحد أهم معايير رفع الكفاءة هو مواجهة الفساد، ومسؤولية القادة متابعة الموظفين والتأكد من سلامة الإجراءات" موضحا إنه "عملنا بأموال محدودة أحدثت فارقاً في الخدمات والبنى التحتية وعمل المؤسسات" لما للفساد من تأثير في قوة الدولة ونجاح مؤسساتها. (https://almasra.iq/82127: 2024).

3-1-10 تأثير الفساد المالي على جودة البيانات المالية

3-1-10-1 جودة البيانات المالية

يعني مصطلح الجودة صلاحية الشيء للهدف الذي أنشيء لاجله أو مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة، وتقاس جودة الخدمة بمدى قبولها من قبل الجهة المستفيدة، فمفهومها واسع وتهدف إلى تحقيق التميزفيما تقدمه المؤسسة من سلع وخدمات، وبما إنّ البيانات المالية تعتبر المنتج النهائي لنظم المعلومات المحاسبية، لذا يجب الاهتمام بجودة البيانات باعتبارها المدخلات لعملية اتخاذ القرارات من قبل الجهات المستفيدة.(الجبوري،٢٠٢١: ٦٧) والهدف العام من البيانات المالية هو تقديم معلومات عن المركز المالي ، والتدفق النقدي ، وتحقيق الميزانية ، والأداء المالي للكيان

القائم بإعداد التقارير، والهدف من العرض هو اتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد من قبل الجهات المستفيدة، والغرض من إعداد التقارير المالية الحكومية هو توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، إنّ البيانات المالية في القطاع العام يتم إعدادها بهدف توفير الإفصاح الكامل وفي الوقت المناسب عن جميع الحقائق الجوهرية المتعلقة بالمركز المالي للحكومة وعملياتها، لذا يجب إعداد التقارير المالية الحكومية بطريقة تمكنها من تحقيق أفضل جودة. (Hou, 2023: 4) إن جودة التقارير المالية هي درجة عدالة وأصالة الأداء، وتعتمد على جودة وصحة البيانات، وتقاس على أساس الخصائص النوعية للبيانات المالية الاساسية التي تمثل جودة التقارير المالية، وعلى وجه التحديد الملاءمة والتمثيل الصادق التي تم تصميمها لتلبية متطلبات المعلومات الفعالة لاتخاذ القرار لمختلف المستخدمين، ومع ذلك، يتم استخدام العديد من الخصائص الأخرى، مثل قابلية المقارنة والفهم لتعزيز الخصائص الأساسية اللازمة لإعداد بيانات مالية عالية الجودة (Anto & Yusran, 2023:11) كذلك ترى راوية ان الهدف الرئيسي من البيانات المالية هو تقديم المعلومات ذات الصلة عن مركز المؤسسة المالي والاقتصادي للدائنين والمستثمرين وغيرهم في اتخاذ القرارات المالية المهمة، والبيانات المالية التي تحقق هذا الهدف يجب ان تكون لها نوعية جيدة وفعالة، وعليه تقاس جودة المعلومات المحاسبية ما تتمتع به هذه البيانات من مصداقية وما تحققه من منافع للمستخدمين، كما يجب ان تخلو البيانات من التحريف والتلاعب وان تُعد ضمن مجموعة من المعايير الرقابية والقانونية والمهنية لتحقيق الهدف منها (راوية، ٢٠٢٠ :٢٦) وتقوم المؤسسة بتوصيل المعلومات المالية ذات الصلة والموثوقية إلى الجهات المستفيدة منها وفي الوقت المناسب، من خلال التقارير المالية، حيث تقوم الجهات المستفيدة ذات الصلة مثل الدائنين والمستثمرين بتقييم العائد النسبي والمخاطر المرتبطة بهدف الاستثمار من خلال مراجعتهم للمعلومات الواردة في التقارير المالية، وتعد التقارير المالية الاسم الثاني للبيانات المالية وتمثل البيانات المالية سجلاً رسمياً للانشطة المالية للشركة أو المؤسسة أولشخص بعد معالجتها لتكون معلومات ذات قيمة وفائدة ودالة مبينة، ويتم تقديم المعلومات الواردة في التقارير بطريقة منتظمة يسهل فهمها، وكلما كانت جودة البيانات عالية تصبح المعلومات والتقارير المالية ذات جودة عالية ايضآ.(كاظم،٢٠٢٢: ٥٠).

3-1-10-2 خصائص جودة المعلومات المالية

من الاهداف الرئيسية للمحاسبة توفير معلومات مفيدة للجهات المستفيدة لغرض اتخاذ القرارات، ولكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة يجب إن تكون ذات جودة عالية، ويتوقف ذلك على الخصائص النوعية التي يجب توافرها في هذه المعلومات وتكون قادرة على إحداث تغيير

في عملية اتخاذ القرار، أيضا يجب أن يلتزم بها المحاسب، وهي خاصية الملاءمة والتمثيل الصادق (كخاصيتين أساسيتين) فتوفرها في المعلومات يجعلها ذات قيمة كبيرة ونافعة من وجهة نظر مستخدميها، كما أن كلتا الخاصيتين تشبه إلى حد ما بمرشحات تصفية الماء والهواء، حيث تقوم بتصفية وعرض البيانات المفيدة عن غير المفيدة، وتُعد معياراً يمكن الاعتماد عليه لمعرفة مدى قدرة المعلومات على تحقيق أهدافها. (محمد وآخرون،٢٠٢٤: ١٣٦) وهي:-

الملاءمة (Relevance): تعني قدرة المعلومات المالية المحاسبية على احداث فرق في قرارات مستخدميها من خلال تغيير قراراتهم، ويتم تحديد قيمة الملاءمة على كفاءة المعلومات المحاسبية المكتشفة في التقارير المالية للتدقيق وتقييم قيمة الشركة، وتتمتع المعلومات بجودة الملائمة عندما تؤثر هذه المعلومات الواردة في التقارير المالية في عملية صنع قرار المستخدمين، وأن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يقلل من إمكانية إدارة الأرباح، ويرتبط بمزيد من الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب والمؤشرات لزيادة تقييم الإجراءات المحاسبية ذات الصلة، وتشمل السمات الفرعية الثلاث (القيمة التنبؤية، والقيمة التوكيدية والمادية والأهمية النسبية).

التمثيل الصادق (Faithful Representation): يُعد التمثيل الصادق أمرًا مهمًا لتكون المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات، وذلك من منطلق أن جودة التقارير المالية تضمن وتدعم قدرة المؤسسة على تقديم معلومات دقيقة، ويجب أن تمثل الظواهر الاقتصادية بالكلمات والارقام الملائمة فقط، أي أن تمثلها بصدق وحيادية وخالية من الاخطاء، ويكون التمثيل الصادق من الخصائص النوعية الأساسية لجودة معلومات التقارير المالية، ووفقآ للاطارالمفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (٢٠١٠- ٢٠١٨) على أن يكون التمثيل صادقًا، يجب أن يشتمل على ثلاث سمات أساسية (الاكتمال والحيادية والخلو من الأخطاء). حيث يتطلب الاكتمال الكشف عن جميع البيانات والمعلومات لفهم الظواهر ذات الصلة، والحياد يعني وصفًا غير متحيز للظواهر الاقتصادية يتضمن ممارسة الحذر حتى لا تكون الأرباح مرتفعة جدًا أو مقومة بأقل من قيمتها في الفترة الحالية والمستقبلية، وخلوها من الأخطاء اي عدم وجود أخطاء أو حذف في الظواهر الاقتصادية. (Hussini et al, 2021: 104).

ولكي تكون المعلومات المالية اكثر فائدة فقد تم تعزيزها بخصائص ينبغي توفرها لتزيد من فائدتها والخصائص هي:-

قابلية المقارنة (Comparability): وهي تمثل جودة البيانات المالية التي تتيح للمستخدمين إمكانية الاختيار بين البدائل، فالمعلومات المالية تكون مفيدة أكثر اذا كان بالامكان مقارنتها مع معلومات مشابة مع شركات اخرى بنفس النشاط أو مع نفس الشركة، بين فترة مالية واخرى، لتساعد المستفيدين في التحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات، فقابلية مقارنة المعلومات المحاسبية تعزز من ثقتها.

قابلية التحقق (Verifiability): وهي جودة البيانات المالية القابلة للتحقق اذا مثلت بدقة ظاهرة اقتصادية معينة، والنتائج من هذه الظاهرة بالامكان اثباتها وتأكيدها بشكل جوهري من قبل الاطراف المستفيدة. (اسماعيل، وآخرون ، ٢٠٢٤ :١٥).

قابلية التوقيت المناسب(Timeliness): يشار الى التوقيت المناسب بكون المعلومات المالية متاحة للمستفيدين لاتخاذ القرارات قبل فقدان القدرة على التأثير في تلك القرارات، فتقديم المعلومات المالية المحاسبية في الوقت المناسب ويُعزز من فائدتها.

قابلية الفهم: وهي قدرة المستفيدين ومستخدمي البيانات المالية على فهم معنى المعلومات اذا تمت صياغتها بشكل واضح وموجز،بمعنى يجب تبويبها وتصنيفها وعرضها بوضوح واتساق لتكون قابلة للفهم، وذلك يعزز من فائدتها. (العجيلي، ٢٠٢٢: ٧٢).

3-10-1-3 أثر الفساد المالي

إنّ الفساد المالي يؤثر بشكل سلبي في جودة البيانات المالية، حيث يعود سبب التلاعب بالبيانات المالية إلى ضعف وعجز نظام التدقيق الداخلي مما يؤثر سلباً على مستوى الافصاح والشفافية في التقارير المالية، وقد أدت هذه القضية إلى زيادة وتفاقم مستوى الفساد في القطاع العام الحكومي، ويمكن أن يؤثر في توزيع الموارد ويقلل من الاستثمار والابتكار، ويزيد من حجم الاقتصاد غير الرسمي.

وعندما تتسلل الممارسات الفاسدة إلى المؤسسات المالية والأطر التنظيمية، يصعب تقييم المؤشرات الاقتصادية بدقة مثل معدلات التضخم، حيث تشبوه تلاعب البيانات للحصول على مكاسب شخصية أو لإخفاء الأنشطة غير المشروعة الصورة الحقيقية لصحة الاقتصاد، مما يجعل من الصعب تنفيذ

سياسات نقدية فعالة وإدارة استقرار العملة بالاعتماد على البيانات الملوثة بالفساد للتحليل الاقتصادي، واتخاذ السياسات يزيد من الضعف الحالي في الاقتصاد العراقي، مما يسهم في زيادة ضغوط التضخم وتخفيض قيمة العملة؛ لذلك فإن مكافحة الفساد ضرورية ليس فقط للتنمية الاقتصادية ولكن أيضًا لضمان دقة وموثوقية البيانات المالية التي تعتبر أساسية للحفاظ على قيمة الدينار العراقي وتعزيز بيئة اقتصادية مستقرة. (Hassan, 2020: 60) وانّ الفساد والتلاعب في البيانات المالية ينعكس سلبياً على صحة البيانات التي يتم الافصاح عنها في القوائم المالية، ويعد التلاعب في القوائم المالية أخطر انواع الفساد بسبب امكانية حدوثه رغم وجود نظام رقابة داخلي جيد، والمشكلة مستمرة رغم صدور العديد من معايير التدقيق التي تعنى باكتشاف الفساد منذ صدور قانون ساربانز اوكسلي في ٢٠٠٢. ومن اسبابه التغطية على عجز في الخزينة أو اختلاسات سابقة، اومحاولة الادارة التهرب من الضريبة، او محاولة الاختلاس من موجودات المؤسسة، وعدم الافصاح عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة عند الرغبة في الحصول على قرض وغيرها من الاسباب.(حداد،٢٠٢٢: ٦٤) فضلا عن ذلك، تتأثر جودة التدقيق بمستوى دقة البيانات المالية وخلوها من التلاعب كونها تمثل المدخلات للعملية المحاسبية وتعتمد على صحتها المخرجات التي تترقبها الاطراف المستفيدة منها، فكلما كانت جودة التدقيق الداخلي قادرة على التقييد والحد من التلاعب بالبيانات المالية يؤدي ذلك الى تحسين جودة ودقة التقارير المالية وزيادة ثقة الجهات المستفيدة بمصداقية التقارير المالية. (كاظم،٢٠٢٢: ٢٧).

ومن خلال ما تطرق اليه هذا المبحث يتضح ان ظاهرة الفساد الاداري والمالي منتشرة على المستوى الدولي والمحلي بجميع اشكالها، والهدف منها الاساءة الى الدولة على المستوى السياسي وتدمير اقتصادها إداريا وماليا واجتماعيا والتأثير في اخلاقيات المجتمع ونشر شعور التفرقة والتفاوت الاجتماعي ، من أجل سيادة المنفعة الشخصية على المنفعة العامة سواء لشخص أم مؤسسة أم جهات معينة وبمختلف الطرق والاساليب المتمثلة بالفساد والتلاعب بالبيانات المالية والتزوير بمستندات ووثائق رسمية والاختلاس من المال العام، بالاضافة الى ذلك فأن الحد من الفساد ومكافحته يعتمد على كفاءة جهاز التدقيق الداخلي، فالعلاقة عكسية إذ كلما كان المدقق الداخلي يتمتع باستقلالية وخبرة ومعرفة باستراتيجة التدقيق ومطبقاً لمعايير التدقيق ساعد ذلك على اكتشاف الفساد والحد منه داخل المؤسسة، وكذلك على المستوى المحلي تنتشر آفة الفساد رغم وجود الهيئاة الخاصة بمكافحة الفساد مثل هيأة النزاهة وديوان الرقابة المالية الاتحادي ولجنة مكافحة الفساد، ويظهر اعلامياً بين فترة واخرى قيام هيأة النزاهة باستدعاء شخص معين والتحقق معه بقضية احتيال او فساد، او قيامها باكتشاف حالات غير

قانونية مثل التزوير، واختلاس مبالغ كبيرة ،واستغلال المنصب الوظيفي للقيام باعمال غير قانونية او تمرير حالات الفساد دون منعها او مقاولات او مشاريع غير حقيقية او تترك بدون اكمالها وهروب الجهة المستفيدة او عمليات تسلم رشوة للقيام باعمال احتيال او تزوير وغيرها من الحالات غير القانونية، ايضآ هناك الفساد والتلاعب في بيانات القوائم المالية وعدم الافصاح عنها بالشكل الصحيح لتحقيق غاية معينة، ويبقى هدف مكافحة آفة الفساد الاداري او المالي في العراق لحين القضاء عليهما بشكل نهائي.

المبحث الثاني

العلاقة بين حجم واستقلالية وخبرة التدقيق الداخلي والحد من الفساد المالي وجودة البيانات المالية

The Relationship Between the Size, Independence, and Expertise of IA and the Reduction of Financial Corruption and the Quality of Financial Data

تمهيد:

يُعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات الهامة التي تسهم في تحقيق الشفافية والنزاهة في العمليات المالية والإدارية للمؤسسات، وتقليل حالات الفساد المالي وتحسين جودة البيانات المالية، وتتعلق فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي بعدة عوامل، منها حجم التدقيق الداخلي، واستقلاليته، وخبرته, في هذا المبحث، سيتم مناقشة العلاقة بين هذه العوامل وكيفية تأثيرها في الحد من الفساد المالي وجودة البيانات المالية، واهميتها للأطراف المستفيدة .

3-2-1 العلاقة بين حجم التدقيق الداخلي وجودة البيانات المالية

3-1-2-1 حجم جهاز التدقيق الداخلي

بسبب توسع الأنشطة الاقتصادية ونمو المؤسسات وفصل الملكية عن الإدارة، ادى ذلك إلى ظهور الحاجة إلى خدمات التدقيق الداخلي والنظم الرقابية لمساعدة الادارة على العمل بكفاءة، فكل مؤسسة لديها أهداف محددة تسعى لتحقيقها، فهي تؤثر في المقام الأول في الزبائن والموظفين والادارة نفسها، وتقوم المؤسسة بعرض قوائم مالية تتضمن بيانات يتم الافصاح عنها للأطراف المستفيدة ذات المصالح المختلفة والمتضاربة أحيانًا.

لذلك، فمن الأهمية تزويد أصحاب المصلحة بالمعلومات اللازمة حول أنشطة المؤسسة ونتائجها لكسب ثقتهم. ولضمان المصداقية، ويجب أن تخضع المؤسسات لتدقيق موضوعي من قبل المدققين الداخليين، وإن تطور التدقيق في المجال المالي والمحاسبي يسلط الضوء على أهميته، ولم يعد التدقيق مقتصر على التدقيق المالي فحسب، بل اتسع ليشمل حوكمة جميع الوظائف التي تؤديها مما يسهم بشكل كبير في تحسين الإدارة. (AL-Saedi & Weli, 2023: 428).

2-1-2-3 مفهوم التدقيق الداخلي

عّرف معهد المدققين الداخليين (IIA, 2017) التدقيق بأنه وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المنظمة من اجل الفحص والتقييم لأنشطتها لمساعدة الموظفين على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية من خلال مدهم بالتحليلات والتوصيات والاستشارات الخاصة بالنشاطات المطلوب تدقيقها، وأيضا يوفر تأكيدات للإدارة العليا ولجنة التدقيق ومجلس الادارة حول المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة .(حداد،٢٠٢٢: ٦٨) ولجهاز التدقيق الداخلي عوامل تؤثر في كفاءته، منها مؤهلات المدققين الداخليين، إذ يجب ان يكون الرئيس التنفيذي لجهاز التدقيق والمدققون الداخليون مؤهلين بالخبرة والمعرفة اللازمة بنقاط القوة والضعف والاجراءات المتبعة في اداء مهنة التدقيق، بالإضافة الى المؤهل الاكاديمي الذي يحصل عليه المدقق نتيجة الدراسة والدورات التدريبية لمواكبة التطورات والتكنلوجيا الحديثة، والخاصية الثانية في جهاز التدقيق الداخلي هي حجم التدقيق الداخلي وهي خاصية ضرورية لتحسين أداء المؤسسة، ويتم قياس حجم التدقيق الداخلي بعدد عمليات التدقيق الداخلي وعدد المدققين في جهاز التدقيق والاعضاء في لجنة التدقيق الداخلي، وهذا ما جاء في المعايير الدوّلية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، معايير الخصائص، والسياسات والاجراءات (4020) وأنّ المسؤول عن تحديد نطاق جهاز التدقيق الداخلي هو حجم وهيكلة المؤسسة ومتطلبات الإدارة، وهذا ما أشار اليه الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بأن أهداف ونطاق التدقيق الداخلي تختلف بين الشركات، وذلك اعتمادا على حجم الشركة ومتطلبات إدارتها، ويجب أن يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي اي يعتمد شكل ومحتوى السياسات والإجراءات على حجم وهيكل نشاط التدقيق الداخلي ودرجة تعقيد أعماله (IIA, 2017) وتتأثر وظيفة التدقيق الداخلي سلبًا بالميزانية المحدودة لنقص الموارد البشرية، فلقد قام مجلس التدقيق الداخلي مراراً وتكراراً بالتوصية لتوحيد موارد التدقيق الداخلي في مؤسسات القطاع العام (Ayagre, 2015: 55) وان الآثار المترتبة بين حجم العمليات اليومية وحجم المؤسسة وحجم الموظفين وحجم البيانات المالية علاقة عكسية ذات تأثير سلبي مع كفاءة حجم جهاز التدقيق الداخلي، أذ يجب على الادارة تحقيق الموازنة من خلال توفير مدققين ذوي كفاءة، يتناسب عددهم مع حجم المؤسسة وحجم العمليات التجارية اليومية من اجل اداء المهام المكلفين بها بكفاءة عالية والافصاح عن البيانات المالية بجودة عالية، ويرى (اكريم) انّ التدقيق الداخلي هو عملية معقدة تحتاج الى معرفة ومهارات مختلفة الاختصاصات، ومن المتوقع ان يكون لدى قسم التدقيق الداخلي هيكل هرمي يتحكم من خلاله المدير التنفيذي بحجم ادارة التدقيق الداخلي، وبالتالي فأن المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ISPPIAنصت ضمن "معيار إدارة

الموارد" على ان الرئيس التنفيذي للتدقيق يجب ان يضمن ان موارد التدقيق الداخلي كافية لتنفيذ الخطة المعتمدة، وضمن هذا السياق يعني مصطلحاً ملائماً ضمنيا يشيرالى وجود عدد كافٍ من جهاز قسم التدقيق الداخلي يؤدي واجباته ومسؤولياته بكفاءة عالية، ويعني وجود عدد كافٍ من المدققين الداخليين يتناسب مع المهام المكلفين بها وحجم المؤسسة، وبالعكس اذا كان عدد المدققين الداخليين غير كافٍ وهو القضية الرئيسة التي تعيق نجاح مهنة التدقيق الداخلي وانتاجيته في المؤسسة، ويؤثر بشكل سلبي في صحة ودقة البيانات المالية وبالتالي الافصاح عن قوائم مالية غير دقيقة تعكس صورة غير حقيقية عن وضع المؤسسة للأطراف المستفيدة. (اكريم، ٢٠٢٣ :٦٤١). كذلك يرى العجيلي أنّ المدقق الداخلي يواجه عقبات عديدة، منها حجم جهاز التدقيق الداخلي، وتعاني مهنة التدقيق الداخلي من ندرة الموارد المتاحة ويعني انها تعاني من ندرة الكوادر الماهرة والمؤهلة، مما يؤدي الى خسائر ريادة الاعمال ويؤثرهذا في جودة نتائج التدقيق. (العجيلي،٢٠٢٢: ٣٣) ومن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي حجم دائرة التدقيق الداخلي، وتقاس بأكثر من مقياس كعدد المدققين الداخليين في المؤسسة أو عدد أو حجم المهمات خلال السنة أو الموازنة السنوية المتعددة للمؤسسة، وحجم العمل المرتبط بإعداد لقوائم المالية، وتقاس أيضا بساعات العمل التي يقضيها المدقق الداخلي في اعمال تتعلق بإنجاز وعرض القوائم المالية كنسبة من اجمالي عدد ساعات العمل خلال السنة.(عبد الوهاب وسبيعي، ٢٠١٩: ١٣).

3-1-2-3 جودة البيانات المالية

تُعّرف البيانات بأنها تتكون من مجموعة من الحقائق والرموز والارقام أو الحروف عن حدث أو عملية معينة، وتُعتبر مدخلات للنظام ولا تكون ذات معنى أن استخدمت لذاتها، الابعد تجميعها وادخالها النظام ومعالجتها لغرض انتاج معلومات مفيدة وذات قيمة جوهرية ومفيدة للأطراف المستفيدة منها، وتقاس اهميتها بنسبة استفادة الجهات المستفيدة، سواء كانت اطراف داخلية متمثلة بإدارة المؤسسة والموظفين، أم اطراف خارجية مثل المستثمرين والمقرضوين والدائنين وجهات خارجية حكومية مثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي وهيأة النزاهة ودائرة الضريبة واي جهة اخرى تخضع المؤسسة لتدقيقها، ويتم الافصاح عن هذه البيانات في القوائم المالية على شكل معلومات صحيحة تمت مصادقتها من الجهات المعنية (الجبوري،٢٠٢١: ٢٩) وتُعرّف جودة المعلومة المالية أيضا بأنها البيانات والمعلومات الملائمة وعالية الجودة التي تناسب حاجة المستخدم النهائي لها، وبما تتمتع به من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل ويتم إعدادها في ظل مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، مع مراعاة خاصية التوقيت المناسب عند الافصاح عنها لتسهيل اتخاذ القرارات المستندة إلى المعلومات، ويلعب

المدققون الداخليون دورًا رئيسيًا في تقييم جودة البيانات المالية من خلال فحص فعالية الضوابط الداخلية وكشف الأخطاء أو الانتهاكات وضمان الامتثال لمعايير المحاسبة والمتطلبات التنظيمية، بما يساعد الهدف من الاستفادة منها .(حساين وحشاني،٢٠٢٣: ٣٩). وسنبين في الجدول أدناه الاطراف المستفيدة من معلومات القوائم المالية التي تتضمن البيانات المالية كّلاً حسب مصدر اهتمامهم عن الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة. (صفاء، ٢٠١٩: ١١) (هادي، ٢٠٢١: ٢١) (كاظم،٢٠٢٢: ٥٢).

جدول (٣-٤) الجهات المستفيدة من معلومات القوائم المالية

أصناف الأطراف المستفيدة	أنواع الأطراف المستفيدة	التفاصيل
أولا: المستفيدون ذو المصالح المباشرة (الأطراف الداخلية)	ادارة المؤسسة	تحتاج الادارة الى المعلومات المحاسبية المالية لغرض التخطيط والرقابة وقياس الاداء والموازنات التخطيطية، ومقارنة المعايير والاهداف، واستخدام الموارد، وجميع هذه المعلومات وغيرها يبنى على المعلومات المحاسبية، لهذا تعد الادارة من أهم الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية.
	الموظفون والعاملون	يحتاج العاملون في المؤسسة إلى معلومات تساعدهم على تحقيق الأمان الوظيفي فيها، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب العمال لتحسين أوضاعهم المهنية، والاقتصادية المتمثلة في دفع الرواتب أو الارباح الموزعة وتحسين مستوى معيشتهم وتحقيق الرفاهية الاجتماعية، الامر الذي دفع العاملين إلى تتبع الوضع المالي للمؤسسة.
ثانيا: المستفيدون ذو المصالح غير المباشرة (الاطراف الخارجية)	الدائنون والموردون	يحتاج الدائنون والموردون إلى القوائم المالية المدققة والمصدقة حيث يعتمدون صحتها وخلوها من الفساد، حيث يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي وقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه وتتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي للمشروع.
	المصارف ومؤسسات الاقتراض الاخرى	تلعب هذه الاطراف دورا حيويا في مسيرة المؤسسات، وتعتبر مصدر التمويل الخارجي الذي يكون في الغالب طويل الاجل، وهذه الجهات تعتمد على القوائم المالية و تقرير المدقق الداخلي لدراسة وتحليل تلك القوائم قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي (القروض) وتعتمد كأساس للتوسع فيه وتأخذ بعين الاعتبار نسب المديونية ومدى الاعتماد على المتاجرة بأموال الغير كذلك قدرتها على دفع أقساط القروض في مواعيد استحقاقها وخدمة القروض أيضا.

	الجهات الحكومية	تخضع المؤسسات إلى العديد من القوانين والتعليمات للقيام بأعمالها وتناط مسؤولية متابعة تنفيذ هذه القوانين والمعايير بجهات حكومية تعتمد في عملها على البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية من طرف الجهات الحكومية لرسم السياسات على المستوى الوطني، مثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وزارة التخطيط التي تحتاج ألى المعلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم الاقتصاد الوطني وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل.
	السلطات الضريبية	تلزم الجهات الضريبية الشركات بتقديم التقارير الضريبية المعدة على وفق القوانين والتشريعات المعمول بها ويقوم النظام المحاسبي بتوفير مثل هذه الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الاجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي.

المصدر: من إعداد الباحثة

تقاس أهمية التدقيق الداخلي بمدى حاجة مستخدمي البيانات المالية والمحاسبية والمستفيدين من نتائج هذه البيانات، ومن خلال مراقبة جودة ونوعية البيانات والتقارير المالية وأنظمة عمل المؤسسة وتمكينها من اتخاذ القرارات وتقييم مستوى توصيات المخاطر والمشورة وحماية الأصول والتحقق من الاستخدام الأمثل للموارد. (Al-abedi, 2022: 315).

3-2-1-4 الفساد في البيانات المالية

إنّ الغرض من مهنة تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه حول البيانات المالية قد تم إعدادها وفقًا للمعايير المحاسبية من جميع النواحي الجوهرية، ويجب على المدقق الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية المرتبطة بالتدقيق المتعلقة بنزاهة الكفاءة والرعاية المهنية السرية والمبادئ والقواعد والسلوك المهني، وظاهرة الاحتيال والفساد المالي ظاهرة منتشرة على المستوى العالمي والمحلي، وكان للبيانات المالية نصيب كبير من الاحتيال في التقديرات الناتجة عن الأخطاء المتجاهلة أو تحريف الحقائق الموجودة والخاطئة وارتفاع الانفاق على استثمارات وهمية، واهمال في تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعلقة بقياس البيانات المالية وتحديدها وتصنيفها وعرضها والإفصاح عنها، ووفقا للبيان رقم ٩٩ معايير التدقيق الأمريكية فإن الفساد الحالي هو متعمد التحريف كبير في البيانات المالية المدققة من اسباب الاحتيال تتمثل في الثلاثة (الضغط، الفرصة، التبرير) التي تم توضيحها في المبحث الأول (مثلث الاحتيال)، وتصنف أنواع الاحتيال بشكل عام إلى: - (Afrianto et al., 2023: 163).

أ. الفساد: يتم تعريفه على أنه عملية احتيال يسيء فيها المحتالون باستخدام نفوذهم في معاملة مالية من أجل العمل لتحقيق منفعتهم الشخصية أو منفعة شخص آخر؛ مثل قبول العمولات والانخراط في تضارب المصالح.

ب. إساءة استخدام الأصول: يشمل حالات السرقة والاختلاس أو إساءة استخدام أصول المؤسسة، مثل حيل سرقة الموجود النقدي، وسرقة الأصول الأخرى والاستخدام غير القانوني للأصول كممتلكات شخصية.

ج. الاحتيال في التقارير المالية: هو التحريف المتعمد لنتائج البيانات المالية لتقديم صورة زائفة عن الشركة، مثل الإفراط في إنفاق الأصول ونقص الإنفاق - المبالغة في تقدير الإيرادات والمبالغة في تقدير الأصول وتقليل الأصول المسروقة وفقاً للمعيار (A 240) من معايير التدقيق الخاصة بالاحتيال والخطأ، وهناك نوعان من الاحتيال:

النوع الاول: التقارير المالية الاحتيالية: - يشمل الاحتيال مثل التوثيق والتلاعب أو تغيير السجلات المحاسبية أو الأدلة الداعمة لإعداد البيانات المالية، أو العرض غير الصحيح للأحداث في البيانات المالية أو حذفها عمدا، والتطبيق غير السليم للمعايير المحاسبية المتعلقة بالقياس والتصنيف والعرض أو الإفصاح.

النوع الثاني: إساءة استخدام الأصول:- بما في ذلك اختلاس الإيصالات، أو سرقة الأصول الثابتة أو الدفع نقدًا مقابل السلع والخدمات التي لم يتم استلامها.(Al-abedi, 2022: 320) ويعد هذا النوع من الاحتيال من اخطر انواع الاحتيال لأنه يحدث حتى في حالة وجود انظمة رقابية داخلية جيدة، وتقوم المؤسسات بهذا النوع من الاحتيال لتحقيق مصالح شخصية، ومن هذه الاسباب رغبة المؤسسة في الحصول على القروض او اختلاس موجودات المؤسسة او عدم الافصاح الحقيقي عن البيانات المالية للقوائم المالية بالتلاعب في طرق تقييم المخزون او ادراج مبيعات وهمية وغيرها ويكون لهذا الفساد والاحتيال تأثير على قرارات الجهات المستفيدة من القوائم المالية، وتعرض المؤسسة للخسارة وتضليل حقائق الاختلاس والغش.(حداد، ٢٠٢٢: ٦٥-٦٨)

إنّ الجودة هي جانب مهم في البيانات المحاسبية المالية، وللحفاظ عليها يجب أن يكون لها قواعد معينة، يرى مستفيدو المعلومات المحاسبة المالية توقعات مختلفة حول قيمتها المعلوماتية وجودتها، وتؤثر الاستدامة المحاسبية بشكل مباشر على جودة البيانات المحاسبية المالية، كما أن قرارات الأعمال تعتمد على المعلومات المحاسبية المالية، كذلك ينبغي أيضًا أخذ المعلومات الاجتماعية والاقتصادية والبيئية في الاعتبار عند اتخاذ القرار، وأنّ المنظمات في العراق تستخدم المعلومات المحاسبية المالية بشكل كبير لاتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة المبيعات، وتحليل السوق، ووضع

الخطط، وتحليل الأرباح، وأنّ المعلومات المحاسبية المالية في العراق ليست فعالة بالنسبة للمسألة المتعلقة بالتكلفة في إدارة مراقبة التكاليف وبيانات التدفق النقدي. (Al-Refiay et al ; 2022:5-11). أيضا يؤثر حجم التدقيق الداخلي في جودة التدقيق عندما يتم تكليف قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بأعمال جديدة دون توفير الموارد البشرية والمالية الكافية، وأنّ ذلك يؤدي إلى تشتت الجهود والتقليل من جودة وكفاءة أداء المهام الموكلة إليهم، مما يزيد من فرص وقوع الفساد، وبالتالي فأن تعزيز الرقابة والتدقيق الداخلي وتحسين كفاءتها يمكن أن يقلل من فرص الفساد المالي ويحسن جودة البيانات المالية في المؤسسات. (صابروطاهر، ٢٠٢١: ٧٥).

ويلعب التدقيق الداخلي دورًا حيويًا في تحسين جودة البيانات المالية في العراق، ويتم ذلك من خلال مراقبة الايرادات والنفقات ومراجعة الإجراءات المالية والمحاسبية لضمان دقة البيانات المالية والتوافق مع السياسات والإجراءات المالية المحددة، فضلاعن ذلك، يقوم التدقيق الداخلي بتحليل الفوارق بين المصروفات الفعلية والموازنة المخصصة، ويقدم التوصيات اللازمة لتحسين إدارة الإنفاق وتحسين جودة البيانات المالية في المستقبل، بشكل عام، يسهم التدقيق الداخلي في تقديم تقارير دورية تشمل تحليلًا شاملاً للإنفاق وجودة البيانات المالية، مما يمكن الجهات الإدارية العليا من اتخاذ القرارات الصحيحة واتخاذ التدابير اللازمة لتحسين الأداء المالي وضمان الشفافية والمساءلة.

3-2-2 العلاقة بين استقلالية التدقيق الداخلي وجودة البيانات المالية والحد من الفساد المالي

تشير الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين استقلالية التدقيق الداخلي والحد من الفساد المالي، فعندما يكون لدى فريق التدقيق الداخلي القدرة على العمل بشكل مستقل وبدون تدخلات خارجية، يمكنه رصد وتحليل المخاطر بشكل أفضل وكشف الفساد بفعالية أكبر، بالإضافة إلى ذلك، يمكن لاستقلالية التدقيق الداخلي أن تسهم في تعزيز الشفافية داخل المؤسسات، مما يقلل من فرص وقوع الفساد المالي، ويعزز مستوى المساءلة والنزاهة في العمليات المحاسبية المالية، إن نجاح أي منظمة يعتمد إلى حد كبير على قدرة وكفاءة القيادة الإدارية في اتخاذ قرارات الحوكمة الرشيدة، في الوقت الحاضر، لم تعد عملية اتخاذ القرارات أو ترشيدها عملية سهلة ويمكن القيام بها دون الحصول على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب، لقد أصبحت مسألة ترشيد القرارات ذات أهمية كبيرة، خاصة تلك المتعلقة بالعمليات المالية. (Al-Hattami & Al-Hattami, 2019).

1-2-2-3 استقلالية التدقيق الداخلي

تُعرّف استقلالية المدققين الداخليين الحكوميين بأنها التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط المدقق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من اداء مسؤولياته بطريقة غير متحيزة، وتسمح الاستقلالية للمدققين الداخليين بتقديم أحكاماً نزيهة وغير متحيزة وتعتبر جوهر عمل التدقيق الداخلي، وقد ألزمت معايير التدقيق الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي طبيعة ومواصفات الاستقلالية التي يجب أن تتوفر في المدقق الداخلي ليتمكن من اداء مهامه باستقلالية، فقد وضح (المعيار ١١٠٠ – IIAالاستقلالية والموضوعية) بأنه يجب أن تكون أنشطة التدقيق الداخلي مستقلة، و يجب أيضاً أن يكون المدققون الداخليون موضوعيين أثناء أنجاز أعمالهم، وكذلك أكّد (المعيار ١١١٠) على أنه ينبغي ان لا يحدث أي تدخل من أي طرف لتحديد نطاق عمل المدقق أو تحدد نطاق توصيل نتائج التدقيق، كذلك أكد (المعيار ١١٢٠) الموضوعية الفردية وبين بأنه يتصف عمل المدققين الداخليين بالنزاهة وعدم التحيز، وان يتجنبوا تضارب المصالح، وقد أكدت معايير التدقيق الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على أن استقلالية المدقق الداخلي تتطلب أن يكون اتصاله بأعلى سلطة إدارية بالمؤسسة لضمان أداء واجباته المهنية باستقلالية وحرية تامة وبعيدًا عن أي ضغوط في تحديد نطاق التدقيق. (الصواني واخرون، ٢٠٢٣: ٣١٥).

ووفقا لما جاءت به معايير التدقيق الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي وما اهتمت به المنظمات الدولية للأجهزة الرقابية العليا INTOSAفي معيارها رقم (١) والمنظمات العالمية الاخرى باستقلالية المدقق الداخلي، فكذلك العراق كان من المهتمين بهذا الجانب، فقد شرع قوانين وتعليمات من اجل رفع استقلالية المدقق الداخلي والتأكيد على ذلك نصا بالأمر الوزاري ذي العدد (٥٧٦) بتاريخ ٣/١٨/ ٢٠٢٤ واستنادا الى توجيهات السيد رئيس الوزراء المبلغة بموجب كتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء، دائرة شؤون مجلس الوزراء واللجان المرقم بالعدد (١٠١٠٣) المؤرخ في ٢٠٢٤/٢/٢٧ وقانون استحداث التشكيلات الادارية ودمجها وتعديل ارتباطها رقم (١٢) لسنة ٢٠١١ المتضمن رفع مستوى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في مركز الوزارة الى (مديرية التدقيق والرقابة الداخلية) يؤديها موظف بمستوى معاون مدير عام ويكون ارتباطها بالوزير وتضم الاقسام الاتية: (الرقابة، التدقيق، الشكاوى، والبلاغات، والتحقيقات) وايضا تعديل تسمية وهيكلية أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعات كافة الى (التدقيق والرقابة الداخلية) وتضم شعب (التدقيق، الرقابة، الشكاوى والبلاغات، التحقيقات) وترتبط تلك الاقسام بالمديرية أعلاه في مركز الوزارة ولا يجوز نقل أو تنسيب أو مساءلة أي موظف فيها

الا بموافقة مدير المالية، وتم تطبيقه اعتبارا من شهر اذار لسنة ٢٠٢٤، وتعتبر هذه التفاتة جيدة لرفع استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في القطاع الحكومي .

وقد اهتمت المنظمات العالمية والمهنية باستقلالية جهاز التدقيق الداخلي كون المدقق الداخلي هو موظف يتم تعينه من ادارة المؤسسة نفسها، في حين ان الاستقلال هو احد الاركان الاساسية لتعريف عمل المدقق الداخلي، وهذا ما أكده معهد المدققين الداخليين (IIA) وكذلك المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا INTOSAفي المعيار رقم (١) "إعلان ليما" الصادر في عام ١٩٧٧ فقد أكد على ضرورة ان يتمتع المدقق الداخلي بأكبر قسط ممكن من الاستقلالية الوظيفية والتنظيمية (القسم ٣ :الفقرة ٢) حيث أشارت الفقرة في توجيها للحوكمة (معيا ر INTOSA GOV1940)بعنوان استقلالية المدقق الداخلي بالقطاع العام الصادر سنة ٢٠١٠(القسم ٩ :الفقرة ١) أذ حدد عناصر يجب الالتزام بها من اجل تحقيق استقلالية للمدقق الداخلي في القطاع العام، وتتضمن هذه العناصر : المكانة التنظيمية، والعلاقات الادارية، وطريقة التعين المناسبة ، والاهلية ، والمتطلبات التشريعية، وبالتالي تؤدي استقلالية جهاز التدقيق الداخلي في المؤسسات الى تعزيز مصداقية البيانات المالية وزيادة الثقة في آرائهم حيث سيعزز من مصداقية القوائم المالية. (اكريم،٢٠٢٣: ٤٦٠)

وتعتبرالعلاقة بين استقلالية جهاز التدقيق الداخلي وجودة البيانات المالية أمرًا حيويًا في ضمان نزاهة وكفاءة العمليات المالية داخل المؤسسات، فعندما يكون التدقيق الداخلي مستقلاً بشكل كامل، يمكنه تقديم تقييم موضعي ومستقل للبيانات المالية دون تدخل أو تأثير خارجي، وهذا يسهم في تعزيز الثقة بدقة وموثوقية البيانات المالية التي تُستخدم في اتخاذ القرارات المالية والإدارية، وبوجود بيانات مالية دقيقة وموثوقة، يمكن لفريق التدقيق الداخلي تحليل العمليات المالية بشكل أفضل، وكشف أي مخاطر محتملة أو عمليات غير ملتزمة بالمعايير المحاسبية، وبالتالي، فإنّ تحقق استقلالية التدقيق الداخلي مع وجود بيانات مالية دقيقة يعمل على تعزيز فعالية وكفاءة العمليات المالية والرقابية داخل المؤسسة، ومن الجدير بالذكر أن البحوث السابقة قد استعرضت أهمية ذلك في تحقيق أهداف التدقيق الداخلي وضمان تنفيذ السياسات والإجراءات المالية بكفاءة ونزاهة. (Fayyadh et al., 2021:6).

3-2-2-2 الفساد المالي

لقد عرّف برنامج الامم المتحدة الانمائي الفساد بأنه: إساءة استخدام القوة الرسمية أو المنصب أو السلطة للمنفعة الخاصة، سواء عن طريق الرشوة، أم الابتزاز، أم استغلال النفوذ أم المحسوبية أم الغش أم تقديم إكراميات لتفعيل الخدمات أم عن طريق الاختلاس.

والفساد المالي: هو مخالفة القواعد والاحكام المالية التي تنظم العمل المالي في الدولة ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة، وتتمثل أشكال الفساد المالي في الكسب غير المشروع والرشاوي والاختلاس والتهرب الضريبي وتبديد المال العام. (الصواني واخرون،٢٠٢٣: ٣١٦). ويُعد الفساد المالي انتهاكاً للقواعد السلوكية والأحكام المالية التي تنظم الوظيفة الإدارية والمالية للمنظمة من خلال اختلاس الأموال، وإنّ أفضل طريقة للقضاء على الفساد المالي هي توفير بيئة تنظيمية إيجابية تعزز النزاهة التنظيمية، ومشكلة الفساد المالي هي مشكلة صراع مستمر بين إرادتين، إرادة الخير والشر، وهي مشكلة معقدة للغاية لأنها تتعلق بالشخص الذي يُعتبر اكثر الكائنات تعقيدا ويتأثر بالعوامل الاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية ،(Abbas، 269) 2019: والفساد المالي هو فعل متعمد من قبل الشخص او الادارة او الموظفين او طرف ثالث يلجأ الى الاحتيال للحصول على منفعة شخصية غير قانونية على اساس المصلحة العامة، والتلاعب بالبيانات المالية يُعد احد اخطر انواع الفساد المالي، حيث يؤثر في مصداقية القوائم المالية مما يعكس صورة غير حقيقية عن وضع المؤسسة، فعلى سبيل المثال إنّ الاعتراف غير الملائم بالإيرادات سيؤثر في الموثوقية بين المؤسسة والاطراف المستفيدة لعدم الافصاح الحقيقي عن ايرادات المؤسسة، وهذا مخالف للمعايير والمبادئ المحاسبية. وتقوم المؤسسات بهذا النوع لعدة أسباب منها الرغبة باختلاس الموجودات او رغبة المؤسسة بالتهرب من الضريبة أو الرغبة في الحصول على قرض، لذا يجب أن تقوم كل مؤسسة بوضع خطة متكاملة لمكافحة الفساد والاحتيال بتوفير الموارد اللازمة لزيادة كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعالية التدقيق الداخلي. (حداد،٢٠٢٢: ٦٨).

وتتأثر جودة البيانات بعوامل عديدة مثل دقة وصحة الإجراءات المحاسبية والمالية ودرجة توفر المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الصحيحة، وتُعد أحد المؤشرات الرئيسية لكفاءة وموثوقية العمليات المالية والإدارية في المؤسسة، وزيادة جودة البيانات المالية يكمن في دور المدقق الداخلي عند تقديم توصيات حول تحسين الإجراءات وتطبيق الممارسات الأفضل لضمان دقة وصحة البيانات، ويمكن لاستقلالية التدقيق الداخلي وجودة البيانات المالية أن تسهما في تقليل فرص الفساد المالي عن طريق تدقيق العمليات المالية والإدارية وكشف الانحرافات والمخالفات، ويعمل التدقيق الداخلي على أن يكون آلية فعالة في الكشف عن حالات الفساد والاحتيال، وتعزيز المعلوماتية والشفافية في العمليات المالية من خلال تحسين جودة البيانات المالية، مما يقلل من فرص وقوع الممارسات غير القانونية والفساد. (Ali et al., 2023:75

ويسهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة البيانات المالية من خلال اكتشاف الاخطاء المتعمدة او غير المتعمدة في الدفاتر والسجلات بهدف الحصول على معلومات مالية محاسبية جيدة وموثوقة وخالية من الأخطاء ويمكن الاعتماد عليها في أتخاذ القرارات، ويعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة، أيضا يعمل التدقيق الداخلي على حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال والفساد المالي، ويلعب دورا هاما ورئيسيا، خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل، وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل فيها من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك من أقدر منه على ذلك، وبالتالي يحصل على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية، أيضا يقوم بفحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومدى تحقق أهدافها التي من بينها ، دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.(صفاء،٢٠١٩: ٧٢)، وكلما كان المدقق الداخلي مستقلا بدون ضغوط من جهات داخلية او خارجية استطاع ان يعطي رأيا محايدا وصحيحا بسلامة وجودة البيانات المالية للمؤسسة، وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل فيها من عمليات التلاعب بالبيانات والأصول وأنه ليس هناك من هو أقدر منه على ذلك وبالتالي يحصل على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية. (حجاج و بن عريمة، ٢٠٢٢: ١٧).

3-2-3 العلاقة بين خبرة التدقيق الداخلي والحد من الفساد المالي

1-3-2-3 خبرة جهاز التدقيق الداخلي

تعتبر خبرة المدقق الداخلي هي مقدارالوقت الذي يقضيه المدقق في اداء مهامه، والتي يمكن أن يحصل عليها من ساعات التدقيق أو الخبرة في مهام التدقيق، وهي أحد الجوانب التي تساعد في تحسين جودة عمليات التدقيق التي يقوم بها، كذلك يمكن تحسين جودة التدقيق من خلال زيادة الكفاءة عن طريق الاستمرار في رفع مستوى الخبرة من خلال الدورات التدريبية والتعليم المستمر، ويمكن أن تكون أيضًا عاملاً داعمًا في زيادة كفاءة المدقق، وتلعب خبرة المدقق دورا حاسما في تحديد جودة عمليات التدقيق، لما لها من تأثير كبير على جودة التدقيق.(Hasan et al.,2024:76). وتُعّرف الخبرة بأنها المعرفة التي تكتسب من حدث ما من خلال الملاحظة المباشرة أو المشاركة في الحدث، والمدقق يكتسب خبرته غالبًا عند اداء واجباته التدقيقية إما بشكل

مباشر أو يشارك فقط معرفة أكثر تعقيدًا وعمقًا في تنفيذ واجبات التدقيق الخاصة به، حيث تسهم خبرة المدقق مساهمة كبيرة في تحسين مهمة التدقيق لديه، وتحديداً تساعد خبرة المدقق في زيادة معرفته بالأخطاء والاحتيال والفساد الاداري والمالي . (Narayana & Ariyanto, 2020: 207) وعُرّفت الخبرة أيضا بأنها قوة داخلية تؤثر في سلوك المدقق في التصرف، حيث يتميز المدقق ذو الخبرة بمستوى عالٍ من الدقة في تقييم التقارير المالية للمؤسسة، ويكون له تأثير إيجابي على جودة التدقيق، وتلعب الخبرة دورًا مهما في زيادة فعالية تقييم مخاطر الاحتيال الذي يتم إجراءه، لأنّ المدققين الذين يتمتعون بخبرة أكبر سيصبحون أكثر مهارة في استخدام قدراتهم في تقييم مخاطر الفساد في اكتشاف الأعمال الاحتيالية التي تقوم بها المؤسسة. (Herfransis & Rani, 2020 :6-7).

وتعد خبرة المدقق الداخلي احد مكونات مقياس جودة التدقيق الداخلي، إذ يجب ان يكون المدقق الداخلي على مستوى مناسب من الخبرة والمعرفة، ومن المتوقع ان يمتلك المدقق الداخلي الخبرة والمعرفة والكفاءة والمهارات اللازمة لإنجاز مسؤولياته الفردية وان يكون ذا كفاءة عالية ليفهم مؤشرات سوء الادارة واساليب الفساد الاداري والمالي ليساعده في اكتشاف الفساد والاحتيال ومكافحته.(العجيلي،٢٠٢٢: ٣٦) ويرى النوري ان يكون المدقق الداخلي على معرفة كافية بالطرق والاساليب المستخدمة في اعمال الاحتيال وانواعه، وان يكون المدقق متيقظاً لفرص حدوث الاحتيال مثل اكتشافه وجود ضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية مما يتطلب منه بذل المزيد من العناية المهنية في اكتشاف مؤشرات اخرى عن الاحتيال، ومن واجبات المدقق الداخلي إبلاغ الادارة والمسؤولين داخل الوحدة الاقتصادية في حال اكتشافه مؤشرات كافية بحدوث الاحتيال لغرض رفع توصية بإجراء التحقيق.(النوري،٢٠٢١: ٥٠) وتكمن العلاقة بين خبرة المدقق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي في مجموعة من الصفات يجب توفرها في المدقق الداخلي لأداء مهامه بالشكل المطلوب، وبالتركيز على أثر خبرة المدقق في تحقق وتعزيز الجودة منها صفات تتعلق بالمدقق نفسه، فيجب ان يتصف المدقق بالاستقلالية والموضوعية والسرية والنزاهة، وان يؤدي مهامه بمستوى عالٍ من الخبرة والكفاءة المهنية، معتمدا على المعرفة والخبرة التي يمتلكها، ويجب ان يكون يقظا لحالات التصرفات غير قانونية مثل الاحتيال والفساد، أيضا يجب ان يتصف بالاستقلالية والموضوعية عند مزاولته لمهنة التدقيق، ووفقا للسلوك المهني يجب ان يتمتع المدقق بمستوى عالٍ من الكفاءة المهنية عند انجاز اعماله اعتمادا على المعرفة والخبرة والمهارة اللازمة من اجل الحصول على تأكيد معقول عن كون القوائم المالية خالية من التلاعب والتحريفات والفساد المالي لما لها من اهمية نسبية للجهات المستفيدة. (الوهاب و سبيعي،٢٠١٩ :١٢).

وانّ استقلالية وخبرة المدقق الداخلي تمثلان عاملا أساسيًا في ضمان موضوعية العملية التدقيقية، ومن الضروري ان يكون المدقق مستقلًا تمامًا ذلك لضمان تقديم تقارير موثوقة وغير متحيزة، وبالتالي، ينبغي أن يتمتع المدقق الداخلي بدرجة عالية من الاستقلالية في أداء مهامه، وكذلك الخبرة، فإنها تعتبر أساسية لضمان جودة التدقيق وفعاليته، فالمدقق الذي يتمتع بالخبرة الوافية في مجال التدقيق والمحاسبة يكون قادرًا على تحليل البيانات بشكل دقيق واكتشاف حالات التلاعب والاحتيال والفساد، وبالتالي تقديم توصيات ملموسة لتحسين العمليات والتحكم الداخلي.

فضلا عن ذلك، يلعب التدقيق الداخلي دورًا حيويًا في الحد من الفساد المالي من خلال تقديم التقارير والتوصيات التي تسهم في تحسين الشفافية والمساءلة داخل المؤسسة، فعندما يكون للمدقق الداخلي دراية بالممارسات الجيدة والمعايير الأخلاقية، يمكنه تحديد الثغرات والتلاعبات المحتملة واتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع حدوثها، مما يظهر أنّ استقلالية وخبرة المدقق الداخلي تعتبران عناصر أساسية لضمان فاعلية العملية التدقيقية للمساهمة في تحقيق أهداف الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات. (الطيب و مصطفى، ٢٠٢٢ :٦٧).

و تؤثر الخبرة المهنية على قدرة المدقق الداخلي في اكتشاف الاحتيال، لذلك، فكلما زادت الخبرة المهنية للمدقق، زادت قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف الاحتيال، وهو ما تعززه طبيعة الشك المهني للمدقق على اكتشاف القوائم المالية الاحتيالية، والشك المهني يعزز التأثير الإيجابي للاستقلالية في قدرة المدقق على اكتشاف الاحتيال في البيانات المالية، وتُظهر الخبرة مستوى القدرة التي يتمتع بها المدقق، فكلما زادت مهارة المدقق في تنفيذ مهام التدقيق، زادت احتمالية تمكن المدقق من اكتشاف أي احتيال يمكن أن يحدث في التقارير المالية (Sukm & Paramit, 2020: 4).

2-3-2-3 استراتيجية مكافحة الفساد

إنّ الفساد ظاهرة متعددة الاشكال، تعاني منها جميع المجتمعات في الدول النامية والمتقدمة وبدرجات متفاوتة، حيث انتشر بشكل واسع في الدول النامية بسبب ارتباطه بالجانب السياسي والاقتصادي والوعي الثقافي والاجتماعي لدى المواطنين، وبالرغم من ذلك تبقى مشكلة الفساد الاداري والمالي تتسم بالخطورة والتعقيد على مستوى الدول النامية والمتقدمة، ويعتبر مشكلة معقدة لتعدد صوره واشكاله التي أخذت اتجاهاً تجاوز حدود الدولة الواحدة، بل اصبح الفساد يتبادل دوليا في ظل التقدم التكنلوجي الكبير الذي يشهده العالم اليوم، لذا حظى هذا الموضوع باهتمام جميع المستويات العالمية والمحلية وايجاد الاستراتيجيات لمكافحته. (ابراهيم، ٢٠١٩: ٥) ومن طرق مكافحة الفساد المالي

١. تعزيز وتفعيل آليات الرقابة الداخلية وإنشاء أطرمراقبة قوية لتشجيع الشفافية والمساءلة في المؤسسات العامة وإرساء الأطر القانونية من خلال تطوير السياسات وإجراء برامج تدريبية أخلاقية شاملة لتعزيز النزاهة الأخلاقية والوعي لدى عموم الموظفين، والقيام بإجراءات التدقيق والتحقيقات اللازمة عن عمليات التدقيق لحالات الاحتيال والفساد وتقديم الدعم اللازم من قبل الادارة لعمليات التصحيح والمعالجة، وقد يكون لدى المدققين الداخليين في بعض المؤسسات خط ساخن للتبليغ عن حالات الفساد والاحتيال.(Kulmie et al; 2023: 93).

٢. تفعيل دور المحاسبة القضائية للحد من الفساد المالي داخل الوحدات الحكومية لتطوير الانظمة المحاسبية وتطوير أنظمة الأداء بالتركيز على المحليات في تطوير القواعد والنظم المحاسبية التي تحكمها للالمام بالمعالجات والبرامج المحاسبية من اجل توفر المعلومات الضرورية لترشيد القرارات، ايضآ تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية لمواجهة مخاطر التلاعب في القوائم المالية، والعمل على ايجاد أليات يمكن تطبيقها لتحقيق الاستقلالية التامة للمدقق الداخلي عن طريق تشريع القوانين التي تنظم العمل وتجعل تقرير المدقق الداخلي أكثر فائدة، وإنّ استقلالية التدقيق واحترافيته تجعل من الممكن تقليل مستوى الفساد في القطاع العام في الدولة. (الحميد، ٢٠٢٢: ٢٩-٣٠).

٣. تفعيل أنشطة الرقابة الداخلية على برامج الكمبيوتر وإجراء التحقيقات على حالات الفساد والاحتيال في البيانات المالية وتحديد مؤشرات الفساد والاحتيال ودعم لجنة التدقيق الداخلي في الاشراف على تعيين وتدريب الموظفين على اكتشاف الفساد واجراء تحقيقات الخبرة المناسبة.

٤. الإفصاح عن البيانات المالية الصحيحة والموثوقة عنصر مهم جدا، تعمل على تحقيقه معايير الحوكمة، حيث تسمح عوامل النزاهة والشفافية المبنية على دقة المعلومات التي يستطيع من خلالها تجاوز الانحرافات بالأداء المالي والمؤسسي، وهذا بدوره يعمل على اكتشاف المخاطر التي قد يقع فيها القطاع المالي الحكومي، فضلا عن ممارسات معايير الحوكمة التي تتأثر بالسياسات الإدارية التي تتبعها المؤسسة فيما يخص جودة التقارير المالية، وتعزيز الكفاءة المهنية لدى الجهات المسؤولة عن اعداد التقارير. (المطيري، ٢٠٢٠: ٢٢٢).

٥. تفعيل الإطار التنظيمي في تنفيذ لوائح وعقوبات أكثر صرامة على الأنشطة الفاسدة، يمكن أن يكون هذا بمثابة رادع للأشخاص الذين قد يميلون إلى الانخراط في الممارسات غير قانونية، ويمكن للحكومة أن تنظر في تشريع قوانين تزيد من شدة العقوبات على الجرائم المتعلقة بالفساد، بما في ذلك السجن والغرامات الباهظة. (ابراهيم،٢٠١٩: ٦) فضلا عن ذلك، يمكن للحكومة إنشاء هيأة تكون مسؤولة عن مراقبة وإنفاذ الامتثال لهذه القوانين، وتعزيز الشفافية والمساءلة للحكومة من خلال الاستثمار في برامج تنمية رأس المال البشري، لتحسين نوعية القوى العاملة عن طريق تركيز برامج تتضمن تحسين التعليم وفرص التدريب للعمال، وتعزيز التوظيف والترقيات على أساس الجدارة، وزيادة توافر برامج التدريب الوظيفي، ويمكن أن يساعد مثل هذه البرامج في ضمان تزويد الموظفين بالمهارات اللازمة. (Triatmanto & Bawono, 2023: 7).

٦. نشر الوعي الثقافي بين ابناء المجتمع والموظفين بخطورة التلاعب بالبيانات المالية، وما يترتب عليها من أثاراقتصادية واجتماعية ومعيشية ومايترتب على المفسدين والمحتالين من عقاب مادي ومعنوي ونفسي، وتعزيز الثقة بين الافراد ومؤسسات الدولة وتعزيز النزاهة الاخلاقية والحد من الفساد، وتحقيق التعاون والتنسيق مع المؤسسات الحكومية في مواجهة الظروف المتغيرة حادة التأثير على أداء خدمات القطاع العام، والحد من سوء السلوك المؤسسي والبشري وممارسات الفساد المالي والاخلاقي في القطاع الحكومي.(المطيري،٢٠٢٩: ٢٢٢).

٧. من طرق مكافحة الفساد مضاعفة جهود الهيئات المسؤولة عن مكافحة الفساد المالي مثل ديوان الرقابة المالية في العراق ومسؤوليته تشخيص حالات الفساد المالي والاداري والابلاغ عنها الى الجهات المعنية في الوقت المناسب ومتابعتها مع تلك الجهات وفي اكتشاف حالات غير قانونية ومتعمدة مثل الفساد المالي اوالغش والتزوير. (عبدالرايات، ٢٠٢٣: ٢٥٩).

وهناك نوع آخرمن الفساد والاحتيال المالي انتشر حديثآ بتطور التكنالوجيا والتقدم العامي، حيث تم استخدام هذه التكنالوجيا من قبل بعض ضعفاء النفوس ولكنهم اقوياء في استخدام التقنيات

التكنالوجية وتوظيفها لتحقيق مصالح شخصية على المصلحة العامة ويسمى (اختراق البيانات والحسابات الحكومية او الخاصة بجهات معينة) مثل اختراق حساب المصارف :

3-3-2-3 اختراق حساب المصارف

مع تطور الحياة والتكنلوجيا، تطورت أساليب الفساد والاحتيال المالي والاختلاس والسرقة التي لم تستخدم سابقا، من قبل اشخاص لديهم قدرات في استخدام التكنلوجيا كالاختراق الإلكتروني للحسابات البنكية وسرقة البيانات والاموال، ويطلق عليهم تسمية قراصنة الانترنت، هؤلاء القراصنة يكون اختراقهم لحسابات خارج نطاق وسيطرة الدولة التي اخترق حساب او احيانا يكون داخلها، ويعرف بانه النفوذ المتعمد للمعلومات والبيانات الإلكترونية الخاصـة بالغير باستخدام شبكة الانترنت.

وهناك عدد من الطرق لاختراق البيانات والحسابات، منها ثلاثة طرق مشهورة عالميا، وهي: (أبو شرابية، ٢٠٢٣: ٨٢٨-٨٢٩).

١– ارسال رسالة نصية يكون عليها شعار بنك العميل من خلال الهاتف المحمول، أو البريد الإلكتروني لعميل بنك ما، تتضمن "عميلنا العزيزأرسل الرقم السري ورقم حسابك لأننا بصدد تحديث بياناتك المصرفية" وعند قيام العميل بالإرسال يكون قد سلم كل ما يوجد بحسابه المصرفي للمخترق دون أن يدري.

٢- استنساخ ارقام حسابات العملاء من مواقع بيع المنتجات الإلكترونية، يستخرج منها الإيميلات. او استخدام برنامج (Spam) وهما الأكثر شهرة لاختراق الحسابات، وهي تعني بالعربية الرسائل المزعجة، أو الرسائل العشوائية، وبرنامج Spam يستخدم أنظمة الإرسال الإلكترونية لإرسال رسائل لا يرغب المستخدم بتلقيها.

٣– الطريقة الثالثة للاختراق هي عملية نسخ البطاقات من خلال تجنيد بعض العاملين في البنوك عديمي الأمانة بما يستطيعون من نسخ معلومات العملاء وبيعها، أو إعادة استخدامها من قبل من يشترون تلك الحسابات، أو وضع جهاز يحتوي على ماسح ضوئيScanner ، عندما يدخل شخص البطاقة الائتمانية داخل الصراف الآلي يقوم الجهاز بتصوير معلومات البطاقة الائتمانية وحفظها في وحدة ذاكرة داخل الجهاز، وبعد مدة يعود السارق لأخذ الجهاز، وأخذ المعلومات من الجهاز.

ويرى (ابو شرابية) أن اختراق الحساب المصرفي إما أن يكون عن طريق العميل صاحب الحساب، وإما عن طريق المصرف وموظفيه.

من خلال ما تطرق اليه هذا المبحث اتضح ان هناك علاقة بين حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي، علاقة ذات تأثير ايجابي في جودة البيانات المالية وأيضا ذات تأثير سلبي مع

الفساد المالي، فيؤدي التدقيق الداخلي دورا فعالا في خدمة جهات عديدة تستفيد من البيانات المحاسبية المالية للمؤسسة في اتخاذ قراراتها ابتداء من الادارة وموظفيها مرورا بجميع الاطراف الخارجية ذات العلاقة، ولم يعد دور التدقيق الداخلي على الحد من الفساد فقط، بل مكافحته، وتمثل البيانات المالية العمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة يوميا وتكون مدخلات تجري عليها عمليات محاسبية لإخراج معلومات مالية ذات اهمية وفائدة لأطراف مباشرة وغير مباشرة، ويتم الافصاح عن هذه البيانات وعرضها بشكل قوائم مالية يتم من خلالها معرفة وضع المؤسسة المالي بعد تدقيقها من قبل المدقق الداخلي وتصديقها من قبل الجهات الرقابية الخارجية المسؤولة، مثل: ديوان الرقابة المالية في العراق، ويجب ان تكون البيانات ذات جودة ومصداقية و موثوقة، وخالية من الفساد والتلاعب، وهذا يعتمد على رأي المدقق الداخلي بجودتها عند المصادقة.

وترتبط جودة البيانات المالية بكفاءة التدقيق الداخلي، وتتأثر جودة التدقيق بخاصية حجم التدقيق الداخلي وهي خاصية ضرورية لتحسين أداء المؤسسة ويتم قياس حجم التدقيق الداخلي بعدد من عمليات التدقيق الداخلي وعدد المدققين في جهاز التدقيق والاعضاء في لجنة التدقيق، وهذا ما جاء في المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في معايير الخصائص، إذ يجب ان يكون عدد المدققين كافياً مع حجم المؤسسة وعملياتها المحاسبية، وكذلك تؤثر استقلالية المدقق الداخلي في كفاءة التدقيق الداخلي، والاستقلالية تعني ابداء رأي مستقل ومحايد عن صحة البيانات المالية بدون ضغوط او تأثيرات من جهات اخرى، اما خبرة المدقق الداخلي فتؤثر في اكتشاف الفساد والاحتيال المالي، فكلما كان المدقق ذا خبرة وكفاءة استطاع اكتشاف اساليب الفساد. وإن الحد من الفساد ومكافحته يعتمد على كفاءة وجودة التدقيق الداخلي، فالعلاقة عكسية فكلما كان المدقق الداخلي يتمتع باستقلالية وخبرة ومعرفة باستراتيجية التدقيق ومطبقاً لمعايير التدقيق ساعده هذا على اكتشاف الاحتيال والفساد والحد منه داخل المؤسسة، وبالتالي فان حجم واستقلالية وخبرة المدقق الداخلي معايير مكمله لبعضها وتحد من الفساد المالي، وتكافحه بتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة لما لها من دور مهم في الحد من الفساد ومكافحته.

الفصل الرابع

قياس متغيرات البحث واختبار الفرضيات

المبحث الأول: وصف مجتمع وعينة البحث وتحليل إجابات افراد العينة

المبحث الثانى: اختبار فرضيات البحث

المبحث الأول
وصف مجتمع وعينة البحث وتحليل إجابات افراد العينة

٤-١-١ وصف أداة البحث

يتمثل مجتمع البحث بالمدققين الداخليين في مؤسسات القطاع العام في العراق، وبالنظر لعدم وجود إحصائية رسمية من وزارة التخطيط بعدد المدققين الداخلين فقد تمّ اختيار عينة عشوائية من المدققين في خمس عشرة محافظة عراقية عدا إقليم كردستان، اذ تم توزيعها الكترونياً، من خلال المجموعات عبر وسائل التواصل الاجتماعي، اما المؤسسات الحكومية في كربلاء والنجف وبابل والقادسية فتم توزيعها ورقياً، حيث بلغ مجموع الاستمارات الموزعة ١٧٤ استبانة ورقية والكترونية، وهي جميعها صالحة للتحليل، وقسمت استمارة الاستبانة على ثلاثة محاور وتضمنت ٥٩ سؤلاً، اذ كان المحور الأول يمثل المتغير المستقل (**حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي**) وتضمن ثلاثة اقسام ، وهي : حجم جهاز التدقيق الداخلي الذي احتوى على أربعة أسئلة، آما استقلالية جهاز التدقيق الداخلي فتضمن احد عشر سؤالاً، فيما تضمنت الفقرة الأخيرة من هذا المحور (خبرة جهاز التدقيق الداخلي) اثنى عشر.

آما المحور الثاني فيمثل المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي) وقد احتوى على ١٨ سؤالاً.

آما المحور الثالث فهو يمثل المتغير التابع (جودة البيانات المالية) وقد تضمن أربعة عشر سؤلاً وقد تم استعمال مقياس ليكرت الخماسي الذي تتراوح القياسات فيه بين نقطة واحدة بمضمون لا اتفق تماماً وبين خمس نقاط بمضمون أتفق تماماً وكما مبين بالجدول الاتي: -

جدول (٤-١) درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	الدرجة	
اتفق تماماً	٥	الوسط الافتراضي للمقياس = عدد فئات المقياس / (مجموع أقيام الاستجابات اعلاه)
اتفق	٤	
محايد	٣	الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي= ٥ / (١+٢+٣+٤+٥) = ٣ درجة
لا اتفق	٢	
لا اتفق تماماً	١	

٤-١-٢ تحليل البيانات الديمغرافية للبحث

سيتم عرض التحليل الوصفي لعينة البحث وحسب المعلومات الديمغرافية من حيث، الجنس، الشهادة الاكاديمية، التخصص العلمي والعنوان الوظيفي ،كما موضح بالجداول ادناه:

١- البيانات الديمغرافية

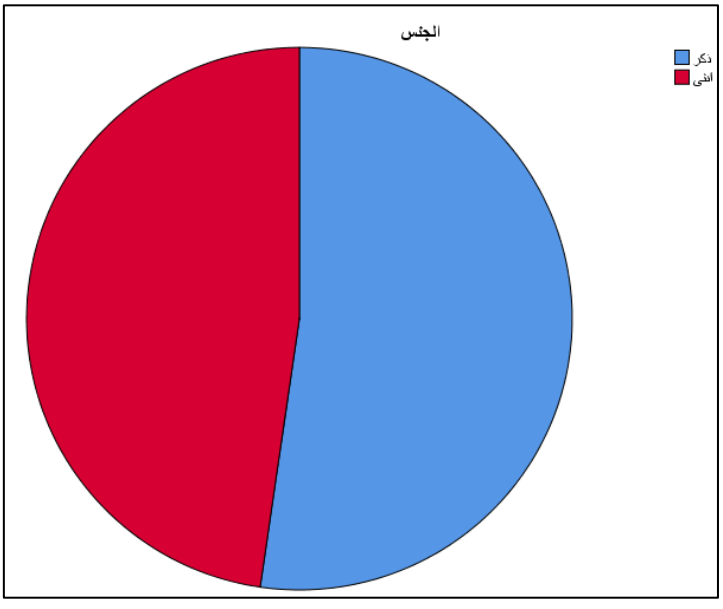
جدول (٤-٢) الاحصاء الوصفي للعينة حسب البيانات الديمغرافية					
	الجنس	سنوات الخبرة العملية	الشهادة الأكاديمية	التخصص العلمي	العنوان الوظيفي
الاستمارات الصالحة	174	174	174	174	174
البيانات المفقودة	0	0	0	0	0

يوضح الجدول أعلاه عدد الاستمارات الصالحة للتحليل حسب الجنس وسنوات الخبرة والشهادة الأكاديمية والتخصص العلمي والعنوان الوظيفي، كما يبيّن الجدول عدم وجود أي بيانات مفقودة من خلال التحليل.

٢- التوزيع حسب الجنس

جدول (٤-٣) توزيع الاستبانات حسب الجنس				
التفاصيل	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المؤوية الصالحة	النسبة التراكمية
ذكر	91	52.3	52.3	52.3
انثى	83	47.7.الدريعي	47.7	100.0
المجموع	174	100.0	100.0	

من خلال الجدول رقم ٤-٣ يُلاحظ ان نسبة المدققين الداخليين من الذكور والاناث متساوية تقريباً، اذ بلغت نسبة الذكور بالمرتبة الأولى ٩١ مدققاً بنسبة ٥٣,٣% اما الاناث فكانت النسبة ٨٣ مدققة بنسبة ٤٧,٧% مما يشير الى عدم التحيز في اختيار العينة، والشكل ادناه يوضح توزيع افراد العينة حسب الجنس.

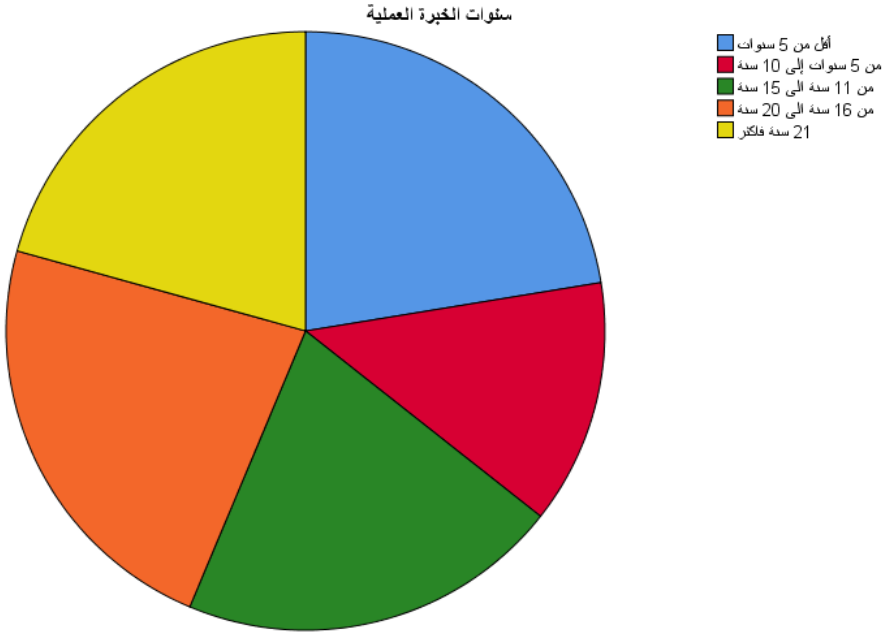


شكل (٤-١) توزيع افراد العينة حسب الجنس

٣- التوزيع حسب الخبرة العملية

جدول (٤-٤) الخبرة العملية				
التفاصيل	التكرار	النسبة المؤوية	النسبة المؤوية الصالحة	النسبة التراكمية
أقل من ٥ سنوات	39	22.4	22.4	22.4
من ٥ سنوات إلى ١٠ سنة	23	13.2	13.2	35.6
من ١١ سنة الى ١٥ سنة	36	20.7	20.7	56.3
من ١٦ سنة الى ٢٠ سنة	40	23.0	23.0	79.3
سنة فاكثر 21	36	20.7	20.7	100.0
المجموع	174	100.0	100.0	

يبين الجدول ٤-٤ أعلاه الخبرة العملية في مجال التدقيق الداخلي، اذ بلغ عدد المدققين الداخليين الذين استجابوا ممن لديهم خبرة من ١١ سنة الى اكثر من ٢١ سنة ١١٢ مدققاً وبنسبة ٦٤,٤% وهذا يدل على الخبرة العملية الجيدة لافراد العينة، حيث لم تشكل نسبة المدققين الذين خبرتهم اقل من ٥ سنوات الا ٢٢,٣% من مجموع المستجيبين، والشكل (٤-٢) يوضح توزيع افراد العينة حسب سنوات الخدمة.

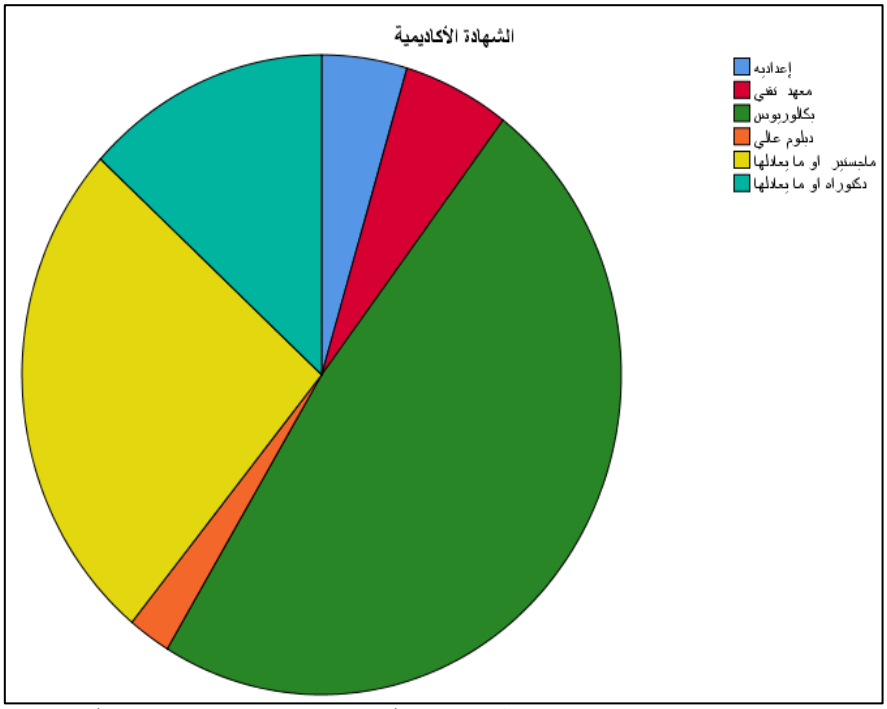


شكل (٤-٢) توزيع افراد العينة حسب سنوات الخدمة

٤- التوزيع حسب الشهادة الأكاديمية:

جدول (٤-٥) توزيع افراد العينة حسب الشهادة الأكاديمية				
التفاصيل	التكرار	النسبة المؤوية	النسبة المؤوية الصالحة	النسبة التراكمية
إعدادية	8	4.6	4.6	4.6
معهد تقني	10	5.7	5.7	10.3
بكالوريوس	84	48.3	48.3	58.6
دبلوم عالي	4	2.3	2.3	60.9
ماجستير او ما يعادلها	45	25.9	25.9	86.8
دكتوراه او ما يعادلها	23	13.2	13.2	100.0
المجموع	174	100.0	100.0	

استنادا الى الجدول رقم ٤-٥ أعلاه يُلاحظ انّ اعلى نسبة من المدققين الداخليين هم ممن يحملون شهادة البكالوريوس بعدد ٨٤ مدققاً وبنسبة ٤٨,٣% من حجم العينة وبالمرتبة الثانية ممن يحملون شهادة الماجستير والبالغ عددهم ٤٥ مدققاً وبنسبة ٢٥,٩%، ثم جاءت بالمرتبة الثالثة نسبة المدققين الذين يحملون شهادة الدكتوراه او ما يعادلها ٢٣ مدققاً وبنسبة ١٣,٢% ، وبالمرتبة الأخيرة هم من يحملون شهادة الإعدادية بعدد ٨ مدققين فقط وبنسبة ٤,٦% من حجم العينة، وهذا يدل على انّ المستجيبين يمتلكون معظمهم الكفاءة الاكاديمية، والشكل ادناه يوضح توزيع افراد العينة حسب الشهادة.

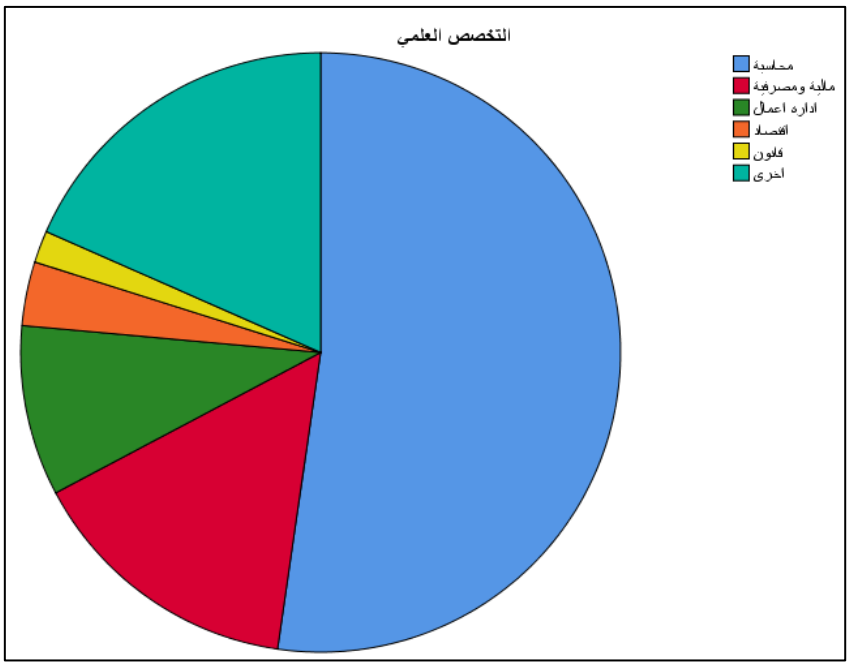


شكل (٤-٣) توزيع افراد العينة حسب الشهادة الاكاديمية

٥- التوزيع حسب التخصص العلمي

جدول (٤-٦) توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي				
التفاصيل	التكرار	النسبة المؤوية	النسبة المؤوية الصالحة	النسبة التراكمية
محاسبة	91	52.3	52.3	52.3
مالية ومصرفية	26	14.9	14.9	67.2
ادارة اعمال	16	9.2	9.2	76.4
اقتصاد	6	3.4	3.4	79.9
قانون	3	1.7	1.7	81.6
اخرى	32	18.4	18.4	100.0
المجموع	174	100.0	100.0	

استنادا الى الجدول رقم ٤-٦ أعلاه يُلاحظ انّ اعلى نسبة من المدققين الداخليين هم الحاصلون على تخصص في المحاسبة بعدد ٩١ مدققاً وبنسبة ٥٢,٣% من حجم العينة، وبالمرتبة الثانية الحاصلون على تخصصات غير الإدارة والاقتصاد والقانون بواقع ٣٢ مدققاً وبنسبة ١٨,٤% مما يشير الى التأثير الذي قد يتسبب به هؤلاء في أداء اقسام وشعب التدقيق الداخلي في القطاع العام العراقي، ثم جاءت بالمرتبة الثالثة نسبة المدققين الحاصلين على تخصص علوم مالية ومصرفية بواقع ٢٦ مدققاً وبنسبة ١٤,٩% ، وبالمرتبة الأخيرة نسبة الحاصلين على تخصص القانون بعدد ٣ مدققين فقط وبنسبة ١,٧% من حجم العينة، وهذا يدل على ان المستجيبين يمتلكون الدراية في فلسفة المحاسبة والتدقيق ، والشكل ادناه يوضح توزيع افراد العينة حسب الشهادة.

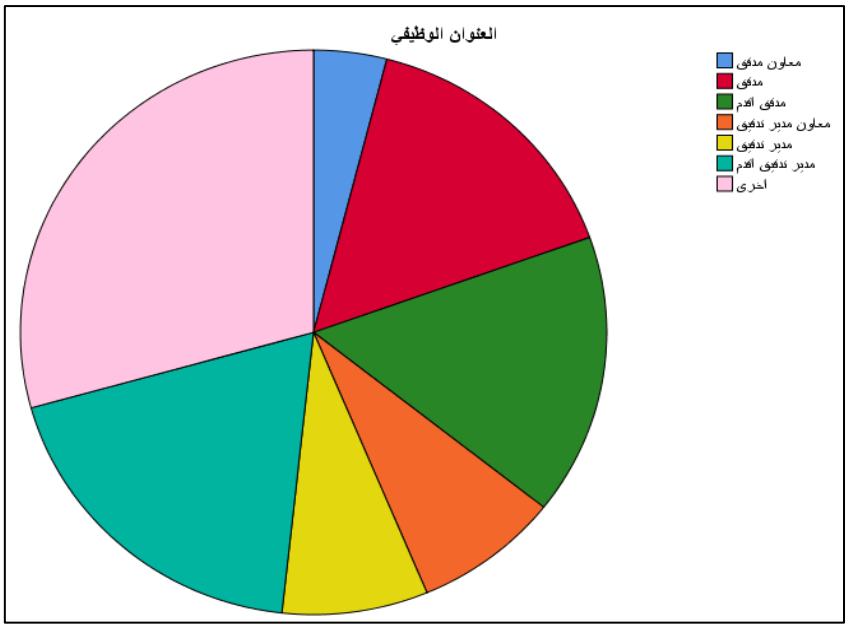


شكل (٤-٤) توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي

التوزيع حسب العنوان الوظيفي

جدول (٤-٧) توزيع افراد العينة حسب العنوان الوظيفي				
التفاصيل	التكرار	النسبة المؤوية	النسبة المؤوية الصالحة	النسبة التراكمية
معاون مدقق	7	4.0	4.0	4.0
مدقق	27	15.5	15.5	19.5
مدقق اقدم	28	16.1	16.1	35.6
معاون مدير تدقيق	14	8.0	8.0	43.7
مدير تدقيق	14	8.0	8.0	51.7
مدير تدقيق اقدم	33	19.0	19.0	70.7
أخرى	51	29.3	29.3	100.0
المجموع	174	100.0	100.0	

وفقاً للجدول رقم ٤-٧ أعلاه يُلاحظ ان اعلى نسبة من المدققين الداخليين هم ممن يحملون عناوين وظيفية غير عناوين التدقيق، كعناوين محاسبية او غيرها بعدد ٥١ مدققاً وبنسبة ٢٩,٣% من حجم العينة وبالمرتبة الثانية نسبة الحاصلين على عنوان مدير تدقيق اقدم بواقع ٣٣ مدققاً وبنسبة ١٩,٠% ، ثم جاءت بالمرتبة الثالثة نسبة المدققين ممن يمتلكون عنواناً وظيفياً مدير تدقيق اقدم بواقع ٢٨ مدققاً وبنسبة ١٦,١% ، وبالمرتبة الأخيرة من لديهم عنوان وظيفي معاون مدقق بواقع ٧ مدققين وبنسبة ٤% ، واذا ما تم استبعاد العناوين الوظيفية الأخرى فان نسبة ٧٠,٧% هم من يمتلكون عناوين وظيفية في التدقيق الداخلي وهي نسبة جيدة من وجهة نظر الباحثة للإجابة على اسئلة الاستبانة. ، والشكل ادناه يوضح توزيع افراد العينة حسب العنوان الوظيفي.



شكل (٤-٥) توزيع افراد العينة حسب العنوان الوظيفي

٤-١-٣ اختبار صدق الاستبانة وثباتها

يتضح صدق الاستبانة في ان اسئلة الاستبانة لها علاقة مباشرة بالمحور المراد قياسه، اما المقصود بالثبات فهو في إعادة تطبيق الاستبانة مرة أخرى بعد أسبوع او أسبوعين او شهر على العينة ذاتها وفي ظروف متشابهة يجب ان تعطي نفس النتائج تقريباً.

اولاً: الصدق الظاهري والمحتوى

قامت الباحثة بتوزيع الاستبانة على عدد من المحكّمين من أصحاب الخبرة الاكاديمية والمهنية في مجال المحاسبة والتدقيق في الجامعات العراقية، ومن هم بدرجة أستاذ واستاذ مساعد وخبير، وتم تعديل بعض فقرات الاستبانة واضافة فقرات أخرى وتعديل بعض الفقرات التي لا تتسق مع المحور ونقلها الى محور اخر بناءً على ملاحظاتهم، والملحق (١) قائمة بأسماء المحكمين.

ثانياً: صدق التحليل العاملي

بعد التأكد من الصدق الظاهري والمحتوى بالاعتماد على المحكمين من أصحاب الخبرة قامت الباحثة باختبار انتماء الأسئلة الى المحور باستخدام التحليل العاملي وكما مبين في ادناه:

١- المحور الأول: حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي

جدول (٤-٨) أسئلة المحور الأول

الأسئلة	أولى	نسبة الانتماء
السؤال الأول	1.000	.720
السؤال الثاني	1.000	.646
السؤال الثالث	1.000	.410
السؤال الرابع	1.000	.670
السؤال الخامس	1.000	.537
السؤال السادس	1.000	.598
السؤال السابع	1.000	.740
السؤال الثامن	1.000	.444
السؤال التاسع	1.000	.655
السؤال العاشر	1.000	.634
السؤال الحادي عشر	1.000	.722
السؤال الثاني عشر	1.000	.681
السؤال الثالث عشر	1.000	.601
السؤال الرابع عشر	1.000	.454
السؤال الخامس عشر	1.000	.٤84
السؤال السادس عشر	1.000	.737
السؤال السابع عشر	1.000	.681
السؤال الثامن عشر	1.000	.743
السؤال التاسع عشر	1.000	.767
السؤال العشرون	1.000	.491

السؤال الواحد والعشرون	1.000	.452
السؤال الثاني والعشرون	1.000	.610
السؤال الثالث والعشرون	1.000	.650
السؤال الرابع والعشرون	1.000	.695
السؤال الخامس والعشرون	1.000	.717
السؤال السادس والعشرون	1.000	.718
السؤال السابع والعشرون	1.000	.606
Extraction Method: Principal Component Analysis.		

يوضح الجدول أعلاه ان جميع أسئلة الاستبانة تنتمي الى محور حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي، اذ بلغت نسبة الانتماء للأسئلة اعلى من ٠,٤٠% وسواء كانت هذه النسبة سالبة أم موجبة فهي المقبولة احصائياً وفق هذا المقياس، اذ تراوحت نسب الانتماء بين ٠,٤١٠% الى ٠,٧٦٧% مما يشير الى وجود انتماء قوي لأسئلة المحور مع المحور ذاته.

٢- المحور الثاني: الحد من الفساد المالي

جدول (٤-٩) أسئلة المحور الثاني		
الأسئلة	اولى	نسبة الانتماء
السؤال الأول	1.000	.660
السؤال الثاني	1.000	.675
السؤال الثالث	1.000	.716
السؤال الرابع	1.000	.578
السؤال الخامس	1.000	.607
السؤال السادس	1.000	.568
السؤال السابع	1.000	.518
السؤال الثامن	1.000	.611
السؤال التاسع	1.000	.505
السؤال العاشر	1.000	.585
السؤال الحادي عشر	1.000	.759
السؤال الثاني عشر	1.000	.558
السؤال الثالث عشر	1.000	.539
السؤال الرابع عشر	1.000	.585
السؤال الخامس عشر	1.000	.621
السؤال السادس عشر	1.000	.577
السؤال السابع عشر	1.000	.600
السؤال الثامن عشر	1.000	.567
Extraction Method: Principal Component Analysis.		

يوضح الجدول (٤-٩) أعلاه ان جميع أسئلة الاستبانة تنتمي الى محور الحد من الفساد المالي، اذ بلغت نسبة الانتماء للأسئلة اعلى من ٠,٤٠% وسواء كانت هذه النسبة سالبة أم موجبة فهي المقبولة

احصائياً وفق هذا المقياس ، اذ تراوحت نسب الانتماء بين ٠,٥٠٥% الى ٠,٥٩٧% مما يشير الى وجود انتماء قوي لأسئلة المحور مع المحور ذاته.

٣- المحور الثالث: جودة البيانات المالية

جدول (٤-١٠) أسئلة المحور الثالث		
الأسئلة	اولى	نسبة الانتماء
السؤال الاول	1.000	.659
السؤال الثاني	1.000	.577
السؤال الثالث	1.000	.690
السؤال الرابع	1.000	.599
السؤال الخامس	1.000	.٤84
السؤال السادس	1.000	.447
السؤال السابع	1.000	.435
السؤال الثامن	1.000	.414
السؤال التاسع	1.000	.559
السؤال العاشر	1.000	.567
السؤال الحادي عشر	1.000	.506
السؤال الثاني عشر	1.000	.506
السؤال الثالث عشر	1.000	.608
السؤال الرابع عشر	1.000	.٤77
Extraction Method: Principal Component Analysis.		

يوضح الجدول (٤-١٠) أعلاه ان جميع أسئلة الاستبانة تنتمي الى محور جودة البيانات المالية، اذ بلغت نسبة الانتماء للأسئلة اعلى من ٠,٤٠% وسواء كانت هذه النسبة سالبة او موجبة فهي المقبولة احصائياً وفق هذا المقياس ، اذ تراوحت نسب الانتماء بين ٠,٤١٤% الى ٠,٦٩٠% مما يشير الى وجود انتماء معقول لأسئلة المحور مع المحور ذاته.

٤-١-٤ ثبات المقياس بطريقة التصفية النصفية split-half reliability

وبعد الانتهاء من وصف العينة والتأكد من صدق وثبات الأسئلة مع المحاور، قامت الباحثة بالتأكد من ثبات المقياس من خلال حساب معاملات كرونباخ الفا وبطريقة التجزئة النصفية وبالاستعانة ببرنامج SPSS فكانت النتائج كالاتي: -

جدول (٤-١١) معاملات التجزئة النصفية لجميع المحاور			
Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.875
		N of Items	30[a]
	Part 2	Value	.875
		N of Items	29[b]
	Total N of Items		59
Correlation Between Forms			.927
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.962
	Unequal Length		.962
Guttman Split-Half Coefficient			.962
a. The items are: QUST1, QUST3, QUST5, QUST7, QUST9, QUST11, QUST13, QUST15, QUST17, QUST19, QUST21, QUST23, QUST25, QUST27, QUST29, QUST31, QUST33, QUST35, QUST37, QUST39, QUST41, QUST43, QUST45, QUST47, QUST49, QUST51, QUST53, QUST55, QUST57, QUST59.			
b. The items are: QUST59, QUST2, QUST4, QUST6, QUST8, QUST10, QUST12, QUST14, QUST16, QUST18, QUST20, QUST22, QUST24, QUST26, QUST28, QUST30, QUST32, QUST34, QUST36, QUST38, QUST40, QUST42, QUST44, QUST46, QUST48, QUST50, QUST52, QUST54, QUST56, QUST58.			

يوضح الجدول أعلاه انّ قيمة الثبات للقسم الأول والثاني متساوية بنسبة ٠,٨٧٥ وهي قريبة من الـ ١ وهي تمثل نسبة ثبات عالية، علماً انّ للقيمة المقبولة احصائياً لا تقل عن ٠,٧، وقد تم تقسيم البيانات على قسمين حيث ان القسم الأول يمثل ٣٠ سؤالاً فرديا والقسم الثاني ٢٩ سؤالاً زوجياً وبمجموع كلي ٥٩ سؤالاً للمحاور الثلاثة لإيجاد العلاقة بين القسمين اذ أظهرت النتائج ان معامل الارتباط بين القسمين هو ٠,٩٩٠ وانّ معامل Guttman بنسبة ٠,٩٩٣ وهي نسبة عالية جداً، مما يشير الى ثبات الاستبيان بشكل كبير.

جدول (٤-١٢) معامل الثبات للمحور الأول: حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي			
Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.734
		N of Items	14[a]
	Part 2	Value	.761
		N of Items	13[b]
	Total N of Items		27
Correlation Between Forms			.820
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.901
	Unequal Length		.901
Guttman Split-Half Coefficient			.901
a. The items are: QUST1, QUST3, QUST5, QUST7, QUST9, QUST11, QUST13, QUST15, QUST17, QUST19, QUST21, QUST23, QUST25, QUST27. تمثل الاعداد الفردية			

b. The items are: QUST27, QUST2, QUST4, QUST6, QUST8, QUST10, QUST12, QUST14, QUST16, QUST18, QUST20, QUST22, QUST24, QUST26. تمثل الاعداد الزوجية

يوضح الجدول ٤-١٢ أعلاه انّ قيمة الثبات للقسم الأول بنسبة ٠,٧٣٤ والقسم الثاني ٠,٧٦١ وهما قريبتان من الـ ١ وهي تمثل نسب ثبات مقبولة، علماً انّ للقيمة المقبولة احصائياً لا تقل عن ٠,٧ ، وقد تم تقسيم البيانات على قسمين حيث انّ القسم الأول يمثل ١٤ سؤالاً فرديا والقسم الثاني ١٣ سؤالاً زوجياً وبمجموع كلي ٢٧ سؤالاً للمحور لإيجاد العلاقة بين القسمين اذ أظهرت النتائج ان معامل الارتباط بين القسمين هو ٠,٨٢٠ وان معامل Guttman بنسبة ٠,٩٠١ وهي نسبة عالية جداً، مما يشير الى ثبات أسئلة المحور الاول.

جدول (٤-١٣) معامل الثبات للمحور الثاني: الحد من الفساد المالي			
Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.805
		N of Items	9[a]
	Part 2	Value	.801
		N of Items	9[b]
	Total N of Items		18
Correlation Between Forms			.849
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.918
	Unequal Length		.918
Guttman Split-Half Coefficient			.918
a. The items are: QUST29, QUST31, QUST33, QUST35, QUST37, QUST39, QUST41, QUST43, QUST45.			
b. The items are: QUST28, QUST30, QUST32, QUST34, QUST36, QUST38, QUST40, QUST42, QUST44.			

يوضح الجدول ٤-١٣ أعلاه ان قيمة الثبات للقسم الأول بنسبة ٠,٨٠٥ والقسم الثاني ٠,٨٠١ وهما تقريباً ت بالثبات وقريبتان من الـ ١ وهي تمثل نسب ثبات مقبولة ، علماً انّ للقيمة المقبولة احصائياً لا تقل عن ٠,٧ ، وقد تم تقسيم البيانات على قسمين حيث ان القسم الأول يمثل ٩ سؤالاً فرديا والقسم الثاني ٩ سؤالاً زوجياً وبمجموع كلي ١٨ سؤالاً للمحور للإيجاد العلاقة بين القسمين، اذ أظهرت النتائج ان معامل الارتباط بين القسمين هو ٠,٨٤٩ وان معامل Guttman بنسبة ٠,٩١٨ وهي نسبة عالية جداً، مما يشير الى ثبات أسئلة المحور الثاني.

جدول (٤-١٤) معامل الثبات للمحور الثالث: جودة البيانات المالية			
Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.813
		N of Items	7[a]
	Part 2	Value	.810
		N of Items	7[b]
	Total N of Items		14
Correlation Between Forms			.868
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.929
	Unequal Length		.929
Guttman Split-Half Coefficient			.929
a. The items are: QUST47, QUST49, QUST51, QUST53, QUST55, QUST57, QUST59.			
b. The items are: QUST46, QUST48, QUST50, QUST52, QUST54, QUST56, QUST58.			

يوضح الجدول ٤-١٤ أعلاه ان قيمة الثبات للقسم الأول بنسبة ٠,٨١٣ والقسم الثاني ٠,٨١٠ وهما تقريباً متساويتان بالثبات وقريبتان من الـ ١ وهي تمثل نسب ثبات مقبولة احصائياً والتي لا تقل عن ٠,٧ ، وقد تم تقسيم البيانات الى قسمين حيث ان القسم الأول يمثل ٧ أسئلة فردية والقسم الثاني ٧ أسئلة زوجية وبمجموع كلي ١٤ سؤالاً للمحور لإيجاد العلاقة بين القسمين اذ أظهرت النتائج ان معامل الارتباط بين القسمين هو ٠,٨٦٨ وان معامل Guttman بنسبة ٠,٩٢٩ وهي نسبة عالية جداً، مما يشير الى ثبات أسئلة المحور الثالث.

جدول (٤-١٥) معاملات الارتباط لمحاور الاستبانة			
المحور	اسم المحور	عدد الفقرات	الارتباط
الأول	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	٢٧	%٨٣
الثاني	الحد من الفساد المالي	١٨	%٨٤,٩
الثالث	جودة البيانات المالية	١٤	%٨٦,٨
المجموع		٥٩	

ويبيّن الجدول اعلاه ارتفاع معاملات الثبات لجميع ابعاد الاســتبانة وان معامل الثبات لجميع المحاور يزيد عن ٧٠% وهي قيم مرتفعة من الناحية الإحصائية.

جدول (٤-١٦) معاملات التجزئة النصفية split-half reliability لاختبار ثبات الاستبيان			
المحور	اسم المحور	عدد الفقرات	التجزئة النصفية Guttman Coefficient
الأول	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	٢٧	%٩٠,١
الثاني	الحد من الفساد المالي	١٨	%٩١,٨
الثالث	جودة البيانات المالية	١٤	%٩٢,٩
	الإجمالي	٥٩	

ويبّين الجدول (٤-١٦) اعلاه اعتماد نسب ثبات وفق Guttman Split-Half Coefficient لعدم تساوي نسب الثبات للنصفين للمحاور الثلاثة، وتشير النتائج الى ارتفاع معاملات الثبات لجميع محاور الاستبانة وان معامل الثبات لجميع المحاو اقل نسبة كانت ٩٠% واعلى نسبة ٩٢,٩ ، وتُعد قيماً مرتفعة جداً من الناحية الإحصائية ويمكن الاعتماد عليه في التطبيق العملي بحسب مقياس Nunnally الذي اعتمد ٠,٧٠ كحد ادنى للثبات. (Nunnally Bernstein, 1994:264-265).

٤-١-٥ قياس الاتساق الداخلي

لقد تم قياس الاتساق الداخلي لكل محور من محاور الاستبيان والاسئلة المكونة له باستخدام معامل الارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة من فقرات المحاور الثلاثة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه باستخدام برنامج SPSS اصدار ٢٦، والجدول (٤-١٦) يوضح معاملات الارتباط بين المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، وكما يلي:

جدول (٤-١٧) معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة للمحور الأول			
السؤال	معاملات ارتباط بيرسون	المعنوية	عدد استمارات الاستبيان
x1	.416**	.000	174
x2	.438**	.000	174
x3	.399**	.000	174
x4	.379**	.000	174
x5	.496**	.000	174

x6	.448**	.000	174
x7	.293**	.000	174
x8	.538**	.000	174
x9	.460**	.000	174
X10	.311**	.000	174
X11	.506**	.000	174
X١٢	.363**	.000	174
X13	.554**	.000	174
x14	.346**	.000	174
x15	.481**	.000	174
x16	.645**	.000	174
x17	.310**	.000	174
x18	.712**	.000	174
x19	.714**	.000	174
X20	.569**	.000	174
X21	.335**	.000	174
X22	.586**	.000	174
X23	.413**	.000	174
X24	.503**	.000	174
X25	.460**	.000	174
X26	.488**	.000	174
X27	.522**	.000	174
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).			

ويُلاحظ من الجدول اعلاه انّ جميع معاملات الارتباط بين المحور الأول حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي ككل والاسئلة المتكون منها كانت قيماً ذات دلالة احصائية، اذ انّ جميع قيم Sig. (2-tailed) كانت أصغر من ٠,٠٥. وجميع تلك القيم كانت قيم موجبة تتراوح بين ٠,٢٩٣ - ٠,٧١٤ مما يشـــير الى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات هذا المحور.

جدول (٤-١٨) معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة للمحور الثاني			
السؤال	معاملات ارتباط بيرسون	المعنوية	عدد استمارات الاستبيان
x1	.676**	.000	١٧٤
x2	.282**	.000	174
x3	.584**	.000	174
x4	.605**	.000	174
x5	.740**	.000	174
x6	.708**	.000	174
x7	.691**	.000	174
x8	.636**	.000	174
x9	.718**	.000	174
x10	.446**	.006	174
x11	.380**	.000	174
x12	.666**	.000	174
x13	.678**	.000	174
x14	.700**	.000	174
x١٥	.644**	.000	174
x١٦	.666**	.000	174
X17	.463**	.000	174
X18	.595**	.000	174
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).			
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

واستناداً الى الجدول ٣-١٨ اعلاه فانّ جميع معاملات الارتباط بين محور الحد من الفساد المالي ككل والاسئلة المتكون منها كانت قيماً ذات دلالة احصائية اذ ان جميع قيم (Sig. (2-tailed كانت أصغر من ٠,٠٥. وجميع تلك القيم كانت قيم موجبة تتراوح بين ٠,٢٨٢ -٠,٧٤٠ مما يشير الى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات هذا المحور.

جدول (٤-١٩) معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة للمحور الثالث			
السؤال	معاملات ارتباط بيرسون	المعنوية	عدد استمارات الاستبيان
x1	.706**	.000	١٧٤
x2	.706**	.000	١٧٤
x3	.680**	.000	١٧٤
x4	.734**	.000	١٧٤
x5	.700**	.000	١٧٤
x6	.579**	.00٠	١٧٤
x7	.663**	.000	١٧٤
x8	.652**	.000	١٧٤
X9	.635**	.000	١٧٤
X10	.644**	.000	١٧٤
X11	.704**	.000	١٧٤
X12	.615**	.000	١٧٤
X13	.684**	.000	١٧٤
X14	.708**	.000	١٧٤
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).			
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

ويُلاحظ من الجدول ٤-١٨ اعلاه انّ جميع معاملات الارتباط بين المحور الثالث (جودة البيانات المالية) ككل والاسـئلة المتكون منها كانت قيماً ذات دلالة احصـائية اذ انّ جميع قيم Sig. (2-tailed) كانت أصـغر من ٠,٠٥. وجميع تلك القيم كانت قيماً موجبة تتراوح بين ٠,٥٧٩ – ٠,٧٣٤ مما يشـير الى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات هذا المحور.

٤-١-٦ تحليل إجابات افراد العينة

بعد الانتهاء من اختبار صدق وثبات الاستبيان وانها صالحة للتحليل بجميع فقراتها، سيتم تحليل إجابات افراد العينة وفق مقايس التشتت وبيان تأثير إجابات افراد العينة من حيث الاتفاق والاختلاف وحسب كل محور من المحاور الثلاثة التي تمثل متغيرات البحث كما في الجداول ادناه:

المحور الأول : حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي

جدول (٤-٢٠) استجابة افراد عينة الاستبيان المحور الأول (ا):- حجم جهاز التدقيق الداخلي												
الفقرات	أتفق تماماً		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماماً		الوسط الحسابي	انحراف معياري ١	ترتيب الفقرات ٢
	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %			
X1	١	٠,٦	١٣	٧,٤	٢١	١٢,٠	٨٤	٤٨,٠	٥٥	٣١,٤	٤,٠٣	٠,٨٨٩	٣
X2	٣	١,٧	٦	٣,٤	٢٥	١٤,٣	١٠٣	٥٨,٩	٣٧	٢١,١	٣,٩٥	٠,٨٠٧	٢
X3	٠	٠,٠	١٢	٦,٩	٣٥	٢٠,٠	٩٥	٥٤,٣	٣٢	١٨,٣	٣,٨٤	٠,٨٠٠	١
X4	١٠	٥,٧	٣٨	٢١,٧	٣٠	١٧,١	٥١	٢٩,١	٤٥	٢٥,٧	٣,٤٨	١,٢٤٨	٤
الوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعد المحور الاول (حجم جهاز التدقيق الداخلي)											**3.825**	**0.936**	

يبّين الجدول((٤-٢٠) اعلاه إنّ الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو ٣,٨٢٥ وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ٣ درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ ٠,٩٣٦، وهذا يدل على تقارب كبير لأفراد العينة الخاصة بهذا المحور.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا المحور يتضح انّ جميع الفقرات كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثالث ضمن بُعد حجم جهاز التدقيق الداخلي وهو (يكلف عددُ كافٍ من المدققين الداخليين لإنجاز مهمة محددة بأوامر إدارية للواجبات والمسؤوليات) قد حققت اقل قيمة انحراف معياري اذ بلغ ٠,٨٠٠ وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٤٨ مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة حول عدم وجود عدد

[١] يعتبر الانحراف المعياري (Standard deviation) القيمة الأكثر استخداما من بين مقاييس التشتت لقياس مدى تشتت البيانات عن وسطها الحسابي، أي أنه يدل على مدى امتداد مجالات القيم ضمن مجموعة البيانات الإحصائية، وكلما قلَّت قيمة الانحراف المعياري، قل تشتُّت البيانات عن الوسط الحسابي، ويعكس ذلك التقارب في وجهات نظر الافراد عينة الاستبيان.

كافٍ من الموظفين للقيام بواجب تدقيقي محدد بأوامر ادارية، مما يستوجب إيلاء الأهمية من قبل أقسام التدقيق الداخلي لهذا الموضوع وإصدار أوامر بالواجبات المكلف بها المدققون.

امّا الفقرة المتمثلة بالسؤال الرابع (يوجد تناسب بين عدد المدققين الداخليين في الدائرة مع حجم الاعمال الموكلة اليهم) قد حققت اعلى قيمة انحراف معياري اذ بلغت ١,٢٤٨ ضمن بُعد حجم جهاز التدقيق الداخلي، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٤٨ وهو أدنى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يدل على ان افراد عينة الاستبيان يرفضون وجود عدد كافٍ من المدققين مع حجم الاعمال الموكلة اليهم، وهذا يشير الى نتائج غير مرضية على مستوى الأداء والجودة.

امّا بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالاتي: -

- بالنسبة للسؤال الاول (يمكن انجاز الاعمال التدقيقية اليومية كما هو مخطط لها وضمن الفترة الزمنية المحددة) فقد كان التباين بمقدار ٠,٨٨٩ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة في محور مهارة التفكير الإبداعي للمدقق الداخلي وضمن بعد الطلاقة الفكرية، والانحراف المعياري بلغ ١,٤٩ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٩١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان المدقق الخارجي له القدرة على توليد الأفكار ضمن فئة معينة من الحسابات وليس جميع الفئات.

- بالنسبة للسؤال الثاني (يقوم مدير التدقيق بتحديد الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق وذلك بالاعتماد على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة.)، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ٠,٨٠٧ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية في بعد حجم جهاز التدقيق الداخلي، وكان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٩٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان متفقون بشكل كبير حول قيام مدير شعبة او قسم التدقيق بتحديد الموارد المناسبة حسب تعقيد المهمة.

جدول (٤-٢١) استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الأول (ب) استقلالية جهاز التدقيق الداخلي

الفقرات	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		الوسط حسابي	انحراف معياري	ترتيب الفقرات
	تكرار	%نسبة	تكرار	%نسبة	تكرار	%نسبة	تكرار	%نسبة	تكرار	%نسبة			
X5	4	٢,٣	١٤	٨,٠	٥٠	٢٨,٦	٨٠	٤٥,٧	٢٦	١٤,٩	٣,٦٣	0.914	٣
X6	٠	٠	٣٧	٢٠,٠	٥٥	٣١,٤	٥٦	٣٠,٩	٢٦	١٤,٩	٣,٤٢	0.983	٥
X7	٤	٢,٣	٣٤	١٩,٤	٤٧	٢٦,٩	٦٩	٣٩,٤	٢٠	١١,٤	٣,٣٩	1.00	٩
X8	٠	٠	١٤	٨,٠	٤٥	٢٥,٧	٩٢	٥٢,٦	٢٣	١٣,١	٣,٧١	0.796	١
X9	٤	٢,٣	٢٥	١٤,٣	٤٦	٢٦,٣	٧٤	٤٢,٣	٢٥	١٤,٣	٣,٥٢	0.984	٦
X1	١	٠,٦	٣	١,٧	٢٥	١٤,٣	٦٤	٣٦,٦	٨١	٤٦,٣	٤,٢٧	0.813	٢
X11	٢	1.1	12	6.3	21	12.0	69	39.4	70	40.0	٤,١٢	٠,٩٣٥	٤
X12	٤	2.3	16	9.1	40	22.3	74	42.3	40	22.9	٣,٧٥	0.989	٧
X13	٥	2.9	20	11.4	24	13.7	85	43.6	40	22.9	3.78	1.021	١٠
X14	٩	5.1	40	22.9	37	20.6	62	34.9	26	14.9	3.32	1.143	١١
X15	٣	1.7	35	20.0	44	25.1	71	40.6	21	12.0	3.41	0.995	٨
الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول (ب) استقلالية جهاز التدقيق الداخلي											٣,٦٦٥	٠,٩٦١	

المحور الأول: حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي

يبّين الجدول اعلاه إنّ الوسط الحسابي الموزون لهذا البعد من المحور الأول هو ٣,٦٦٥ وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ٣ درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ 0.961 في حين بلغت اوساطها الحسابية المحسوبة أكبر من الوسط الافتراضي وهذا يدل على تقارب كبير حول فقرات هذا المحور من وجهة نظر افراد العينة.
وعلى المستوى التفصيلي لهذا المحور يتضح ان جميع الفقرات كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثامن (عندما يقدم المدققون الداخليون خدمات استشارية للأقسام الأخرى التي كانوا مشرفين على تدقيقها فانهم يقومون بإبلاغ مديريهم دون تردد بالاعتذار عن اي مهمة تدقيقية اخرى) ضمن بعد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي، قد حققت هذه الفقرة المرتبة الاولى وبدرجة اتفاق عالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٧١، وبانحراف معياري ٠,٧٩٦ وهذا ما يشير الى ان افراد العينة يعتقدون بان جهاز التدقيق الداخلي في مؤسستهم يتمتع بالاستقلالية فيما يتعلق بهذه الفقرة.

في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال الرابع عشر (ولا يسمح لمدير التدقيق بقرار نقل وتوظيف من يراه مناسباً في شعبة او قسم التدقيق الداخلي) وضمن بعد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي قد حققت اعلى نسبة انحراف معياري بلغ ١,١٤٣ في هذا البعد وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٣٢ وهذا مؤشر بضعف استقلالية جهاز التدقيق نظراً لتدخل الإدارة في نقل وتوظيف من تراه مناسبا في هذا القسم وليس للمديرين صلاحية بذلك.

اما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالاتي: -

- بالنسبة للسؤال الخامس (يتم تطبيق التشريعات الخاصة باستقلالية المدقق الداخلي بكفاءة) في هذا البعد من المحور الاول ، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ٠,٩١٤ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة من حيث الأهمية لفقرات بعد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي، وكان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٦٣ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان افراد العينة يتفقون بان جهاز التدقيق الداخلي في مؤسستهم يطبق التعليمات والتشريعات المتعلقة باستقلاليتهم بكفاءة.
- بالنسبة للسؤال السادس (يمتنع المدققون الداخليون عن تدقيق العمليات التي كانوا مشرفين عليها سابقاً) في هذا المحور وفي هذا البعد من المحور الاول ، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ٠,٩٨٣ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الخامسة من حيث الأهمية لفقرات بعد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي ، وكان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٤٢ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان افراد العينة لا يؤيدون امتناعهم عن أداء اعمال التدقيق للعمليات التي كانوا مشرفين عليها.
- بالنسبة للسؤال السابع (ان تقديم بعض الخدمات الاستشارية للأقسام الأخرى من قبل المدققين الداخليين يؤثر في موضوعيتهم عند تدقيق ذات العمليات) في هذا البعد من المحور الاول ، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ١,٠٠ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة التاسعة من حيث الأهمية لفقرات بعد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي ، اذ بلغ الانحراف المعياري بلغ ١,٠٠وكان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٣٩ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان ٥٠,٨ من افراد العينة لا يؤيدون بان تقديم بعض الخدمات الاستشارية للأقسام الأخرى فهي تؤثر على استقلاليتهم.

- بالنسبة للسؤال التاسع (عندما يشعر المدقق الداخلي بوجود علاقات اجتماعية للجهة التي يقوم بتدقيقها يقوم مباشرة بإبلاغ المسؤولين والاعتذار عن المهمة) في هذا البعد من المحور الاول ، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ٠,٨١٣ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السادسة من حيث الأهمية لفقرات بعد مهارة التفكير الاستنباطي ، وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤,٢٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان ٨٢,٩ من افراد العينة لا يتفقون مع تبليغ المدققين في مؤسستهم لمسؤوليهم عند وجود تضارب مصالح مع الجهة التي يقومون بتدقيقها نتيجة العلاقات الاجتماعية.
- بالنسبة للسؤال العاشر (يمتنع المدقق الداخلي عن قبول أي هدايا مهما كانت صغيرة من الجهات التي يقوم بتدقيقها) في هذا البعد من المحور الاول ، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ٠,٨١٣ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية لفقرات بعد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي ، اما الوسط الحسابي كان بمقدار ٤,٢٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٢,٣% من افراد العينة يتفقون مع هذه الفقرة، مما يشير الى ضعف كبير في استقلالية أجهزة التدقيق الداخلي في عينة الدراسة بالنسبة لهذه الفقرة.
- بالنسبة للسؤال الحادي عشر (يرفض المدققون الداخليون في الدائرة القيام بأي عمل يؤثر في استقلاليتهم.) في هذا البعد من المحور الاول ، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ٠,٩٣٥ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية لفقرات بعد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي ، اما الوسط الحسابي كان بمقدار ٤,١٢ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٧,٤% من افراد العينة يتفقون مع هذه الفقرة، يرفض المدققون الداخليون في الدائرة القيام باي عمل يؤثر في استقلاليتهم.) في هذا البعد من المحور الاول.
- بالنسبة للسؤال الثاني عشر(لا تسمح البيئة التي نعمل فيها كمدققين داخليين بان نكون مستقلين ذاتياً وموضوعياً) في هذا البعد من المحور الاول ، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ٠,٨١٣ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السابعة من حيث الأهمية لفقرات بعد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي ، اما الوسط الحسابي كان بمقدار ٤,٢٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١١,٤% من افراد العينة يتفقون مع هذه الفقرة وان نسبة ٦٥,٢% لا يتفقون مع هذه الفقرة والنسبة المتبقية محايدة، مما يشير الى استقلالية أجهزة التدقيق الداخلي محل الدراسة فيما يتعلق بهذه الفقرة.
- بالنسبة للسؤال الثالث عشر (وجود صلاحيات ومسؤوليات للمدققين الداخلين واضحة ومكتوبة يستندون عليها عند القيام بمهامهم.) في هذا البعد من المحور الاول ، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ١,٠٢١ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العاشرة من حيث الأهمية لفقرات بعد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي ، اما الوسط الحسابي كان بمقدار ٣,٧٨ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٤,٣% من افراد العينة يتفقون معها ونسبة ٦٦,٥% لا يتفقون مع هذه الفقرة، مما يشير الى ضعف في استقلالية أجهزة التدقيق الداخلي عينة الدراسة بالنسبة لهذه الفقرة.
- بالنسبة للسؤال الخامس عشر(توجد تشريعات محلية صارمة تعزز من استقلالية المدقق الداخلي) في هذا البعد من المحور الاول ، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ٠٩٩٥ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثامنة من حيث الأهمية لفقرات بعد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي ، اما الوسط الحسابي كان بمقدار ٣,٤١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي

لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٥,٢% من افراد العينة يتفقون مع هذه الفقرة ونسبة ٥٢,٦% لا يتفقون وبقية افراد العينة محايدون، مما يشير الى عدم وجود تشريعات محلية صارمة تتعلق بتعزيز استقلالية المدققين الداخليين.

المحور الاول: - حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي

جدول (٤-٢٢) استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الأول (ج) خبرة جهاز التدقيق الداخلي

الفقرات	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		الوسط الحسابي	انحراف معياري	ترتيب الفقرات
	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %			
X١٦	٧	٤,٠	٤٠	٢٢,٩	٤٥	٢٥,١	٦٠	٣٤,٣	٢٢	١٢,٦	٣,٢٩	١,٠٨٢	٧
X١٧	٥	٢,٩	٣٨	٢١,٧	٣٧	٢١,١	٥٧	٣٢,٦	٣٧	٢٠,٦	٣,٤٧	١,١٣٤	١٠
X١٨	١٢	٦,٩	٤٨	٢٧,٤	٤٢	٢٤,٠	٥٠	٢٨,٠	٢٢	١٢,٦	٣,١٢	١,١١٥	٨
X١٩	١٢	٦,٩	٣٩	٢٢,٣	٤٣	٢٤,٠	٥٧	٣٢,٠	٢٣	١٣,١	٣,٢٣	١,١٥٠	١٢
X٢٠	١٢	٦,٩	٤٣	٢٤,٦	٣٧	٢١,١	٦٢	٣٥,٤	٢٠	١١,٤	٣,٢٠	١,١٤٣	١١
X٢١	٦	٣,٤	٣٠	١٧,١	٤٥	٢٥,٧	٦٥	٣٧,١	٢٨	١٦,٠	٣,٤٥	١,٠٦٢	٥
X٢٢	٨	٤,٦	٣٠	١٧,١	٢٧	١٥,٤	٨٦	٤٩,١	٢٣	١٢,٦	٣,٤٩	١,٠٦٥	٦
X٢٣	٨	٤,٦	٣٦	١٨,٣	٤٦	٢٦,٣	٥٢	٢٩,١	٣٢	١٦,٨	٣,٣٧	١,١٢٤	٩
X٢٤	٥	٢,٩	٢٢	١٢,٦	٤٤	٢٥,١	٨١	٤٦,٣	٢٢	١١,٤	٣,٥٢	٠,٩٥٨	٣
X٢٥	٦	٣,٤	٢٠	١١,٤	٣٤	١٩,٤	٨٩	٥٠,٩	٢٥	١٤,٣	٣,٦١	٠,٩٨٣	٤
X٢٦	٣	١,٧	١٢	٦,٩	٣٦	٢٠,٨	٩٢	٥٢,٦	٣١	١٧,٧	٣,٧٨	٠,٨٧٩	٢
X٢٧	٠	٠,٠	١٤	٦,٩	٢١	١٢,٠	٩٨	٥٦,٠	٤١	٢٢,٣	٣,٩٦	٠,٧٩٩	١
الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول (ج) خبرة جهاز التدقيق الداخلي											٣,٤٥٧	١,٤١١	

يبين الجدول ٤-٢١ اعلاه إن الوسط الحسابي الموزون لبعد خبرة جهاز التدقيق الداخلي من المحور الاول هو٣,٤٥٧ وهو اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ٣ درجات، وبانحراف معياري بلغ ١,٤١١ وهذا يدل على تقارب إجابات افراد العينة لهذا المحور.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح ان معظم فقرات هذا المحور كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال السابع والعشرين (لدى التدقيق الداخلي ملف يتضمن كافة القوانين والأنظمة والتعليمات التي لها علاقة بنشاط المؤسسة وعادةً يتم رجوع المدققين اليها عند الحاجة) جاءت بالمرتبة الأولى ضمن بعد خبرة جهاز التدقيق الداخلي، قد حققت اقل نسبة انحراف معياري في هذا البعد بلغ ٠,٧٩٩ مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٩٦، وتشير النتائج الى ان نسبة ٦,٩% فقط من افراد العينة يؤيدون وجود ملف خاص بالقوانين والأنظمة والتعليمات في اقسامهم.

- اما الفقرة المتمثلة بالسؤال التاسع عشر (المؤسسة التي تعمل فيها لديها خطط استراتيجية للتعليم المستمر للعاملين في التدقيق الداخلي) قد حققت اعلى انحراف معياري اذ بلغت نسبته ١,١٥٠ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية عشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٢٣ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٢٩,٢% من افراد العينة يتفقون على وجود خطط استراتيجية لدى المؤسسات عينة البحث وان نسبة ٤٥,١% لا يتفقون مع هذه الفقرة وان النسبة المتبقية محايدون وعموما فان الانحرافات المعيارية والاوساط الحسابية لجميع فقرات هذا البعد لا يوجد فيها أي تشتت للبيانات نتيجة اقتراب الانحرافات المعياريةمن اوساطها الحسابية.

اما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالاتي: -

- بالنسبة للسؤال السادس عشر (لدى جهاز التدقيق الداخلي في المؤسسة خطة سنوية تتعلق في دورات تدريبية كافية في مجال المحاسبة الحكومية) في هذا البعد من المحور الاول ، حقق انحرافاً معيارياً بمقدار ١,٠٨٢ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة من حيث الأهمية لفقرات بعد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي، وكان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٢٩ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٢٦,٩% من افراد العينة يعتقدون بوجود خطة سنوية تتعلق بدورات تخصصية في المحاسبة الحكومية، فيما لم يوافق بنسبة ٤٦,٩% منهم على هذه الفقرة بينما بلغت نسبة المحايدين ٢٦,٢%.
- بالنسبة للسؤال السابع عشر (لدى جهاز التدقيق الداخلي في المؤسسة خطة سنوية تتعلق بدورات تدريبية كافية في مجال التدقيق الداخلي) في هذا البعد من المحور الأول، اذ كان الانحراف المعياري بمقدار ١,١٣٤ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العاشرة من حيث الأهمية لفقرات بعد استقلالية جهاز التدقيق الداخلي ، وكان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٤٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان افراد العينة يؤيدون وجود خطة سنوية لدى جهاز التدقيق الداخلي في مؤسستهم تتعلق بدورات تدريبية كافية في مجال التدقيق الداخلي وبنسبة ٢٤,٦، فيما كانت الإجابات السلبية بين لا اتفق ولا اتفق بشدة مجموعها ٩٣ فرداً بنسبة ٥٣,٢% والنسبة المتبقية من المستجيبين كانت اجاباتهم محايدة، وهذا يعني أن مؤسساتنا الحكومية تحتاج الى تعزيز خبرة المدققين الداخليين بدورات تخصصية في مجال التدقيق الداخلي.
- بالنسبة للسؤال العشرين (يوجد عدد كافٍ من المدققين حاصلين على شهادة مهنية في التدقيق الداخلي او الخارجي من احدى المعاهد المهنية) في هذا البعد من المحور الاول ، وكان الانحراف المعياري بمقدار ١,١٤٣ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الحادية عشرة من حيث الأهمية لفقرات بعد خبرة جهاز التدقيق الداخلي ، فيما كان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٢٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان ٣١,٥% من افراد العينة يؤيدون وجود عدد كافٍ من المدققين حاصلين على شهادة مهنية في التدقيق الداخلي او الخارجي من احدى المعاهد المهنية ، وان نسبة ٤٦,٨% لا يتفقون مع هذه الفقرة، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- بالنسبة للسؤال الثاني والعشرين (يمتلك قسم التدقيق في المؤسسة عدداً كافياً من الموظفين الذين لديهم خبرات اكثر من خمس سنوات في مجال التدقيق الداخلي تمكنهم من تجنب الكثير من المخاطر)

في هذا البعد من المحور الاول ، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ١,١١٥ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السادسة من حيث الأهمية لفقرات بعد خبرة جهاز التدقيق الداخلي ، فيما كان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٤٩ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان ٢١,٧% من افراد العينة يؤيدون امتلاك جهاز التدقيق الداخلي في مؤسساتهم عدداً كافياً من الموظفين الذين لديهم خبرات اكثر من خمس سنوات في مجال التدقيق الداخلي تمكنهم من تجنب الكثير من المخاطر ، وان نسبة ٤٩,٧% لا يتفقون مع هذه الفقرة، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.

- السؤال الثالث والعشرون (معظم العاملين في التدقيق الداخلي لديهم القدرة في اكتشاف الاحتيال والغش بكل سهولة)، في هذا البعد من المحور الاول ، كان الانحراف المعياري بمقدار ١,١٢٣ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة كان طبقا لذلك بالمرتبة التاسعة من حيث الأهمية لفقرات بعد خبرة جهاز التدقيق الداخلي ، فيما كان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٣٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان ٢٢,٩% من افراد العينة يؤيدون أن معظم العاملين في التدقيق الداخلي لديهم القدرة في اكتشاف الاحتيال والغش بكل سهولة ، وان نسبة ٤٥,٩% لا يتفقون مع هذه الفقرة، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة، وهذا يشير الى ضعف الخبرة لدى المدققين الداخليين في الكثير من المؤسسات الحكومية عينة البحث.
- السؤال الرابع والعشرون (معظم العاملين في التدقيق الداخلي لديهم القدرة على تقييم ادلة الاثبات بكل موضوعية ومحاولة معالجة الانحرافات في الوقت المناسب)، في هذا البعد من المحور الاول ، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ٠,٩٥٨ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة التاسعة من حيث الأهمية لفقرات بعد خبرة جهاز التدقيق الداخلي ، فيما كان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٥٢ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان ١٥,٥% من افراد العينة يؤيدون امتلاك معظم العاملين في التدقيق الداخلي القدرة على تقييم ادلة الاثبات بكل موضوعية ومحاولة معالجة الانحرافات في الوقت المناسب ، وان نسبة ٥٧,٧% لا يتفقون مع هذه الفقرة، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة، وهذا يشير الى ضعف الخبرة لدى المدققين الداخليين في الكثير من المؤسسات الحكومية عينة البحث.
- السؤال الخامس والعشرون (يمتلك معظم المدققين الداخليين القدرة في إتمام عملهم وفق توقيتات خطة التدقيق دون ضياع في الوقت)، في هذا البعد من المحور الاول، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ٠,٩٥٨ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة من حيث الأهمية لفقرات بعد خبرة جهاز التدقيق الداخلي ، فيما كان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٥٢ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان ١٤,٨% من افراد العينة يؤيدون امتلاك معظم المدققين الداخليين القدرة على اتمام عملهم وفق توقيتات خطة التدقيق دون ضياع في الوقت ، وان نسبة ٦٥,٢% لا يتفقون مع هذه الفقرة، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة، وهذا يشير الى ضعف الخبرة لدى المدققين الداخليين في الكثير من المؤسسات الحكومية عينة البحث.
- السؤال السادس والعشرون (يقوم جهاز التدقيق الداخلي في المؤسسة بتقديم الحلول المناسبة عند وجود مخالفات مالية واقتراح المعالجات اولاً بأول)، في هذا البعد من المحور الاول ، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ٠,٨٧٩ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية لفقرات بعد خبرة جهاز التدقيق الداخلي ، فيما كان الوسط الحسابي بمقدار

٣,٧٨ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان ٨,٥% من افراد العينة يؤيدون قيام جهاز التدقيق الداخلي في مؤسستهم بتقديم الحلول المناسبة عند وجود مخالفات مالية واقتراح المعالجات اولاً بأول ، وان نسبة ٧٠,٣% لا يتفقون مع هذه الفقرة، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة، وهذا يشير الى ضعف الخبرة لدى المدققين الداخليين في الكثير من المؤسسات الحكومية عينة البحث.

- السؤال السابع والعشرون (لدى التدقيق الداخلي ملف يتضمن كافة القوانين والأنظمة والتعليمات التي لها علاقة بنشاط المؤسسة وعادةً يتم رجوع المدققين اليها عند الحاجة)، في هذا البعد من المحور الاول ، فقد كان الانحراف المعياري بمقدار ٠,٧٩٩ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة الاولى من حيث الأهمية لفقرات بعد خبرة جهاز التدقيق الداخلي ، فيما كان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٩٦ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان ٦,٩% من افراد العينة يؤيدون امتلاك التدقيق الداخلي في مؤسساتهم ملف يتضمن كافة القوانين والأنظمة والتعليمات التي لها علاقة بنشاط المؤسسة وعادةً يتم رجوع المدققين اليها عند الحاجة ، وان نسبة ٧٨,٣% لا يتفقون مع هذه الفقرة، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة، وهذا يشير الى ضعف الخبرة لدى أجهزة التدقيق الداخلي في الكثير من المؤسسات الحكومية عينة البحث.

المحور الثاني: الحد من الفساد المالي

جدول (٤-٢٣) استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الثاني الحد من الفساد المالي

الفقرات	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		الوسط الحسابي	انحراف معياري	ترتيب الفقرات
	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %			
X٢٨	٠	٠,٠	٢	١,١	١٥	٨,٠	٤٨	٢٧,٤	١٠٩	٦٢,٣	٤,٥٣	٠,٦٩٥	١
X٢٩	٢	١,١	٧	٤,٠	٤٨	٢٧,٤	٧٦	٤٣,٤	٤١	٢٣,٤	٣,٨٤	٠,٨٧٠	٥
X٣٠	١	٠,٦	١٠	٥,٧	٥٤	٣٠,٩	٨١	٤٦,٣	٢٨	١٦,٠	٣,٧٢	٠,٨٢٣	٣
X٣١	٤	٢,٣	١٩	١٠,٩	٤٥	٢٥,٩	٧٠	٤٠,٠	٣٦	٢٠,٦	٣,٦٦	١,٠٠٠	١٣
X٣٢	٥	٢,٩	١٨	١٠,٣	٤٤	٢٥,١	٧٢	٤١,١	٣٥	٢٠,٠	٣,٦٦	١,٠٠٧	١٤
X٣٣	٣	١,٧	١٤	٧,٤	٥٠	٢٨,٦	٦٧	٣٨,٣	٤٠	٢٢,٩	٣,٧٤	٠,٩٥٦	١٠
X٣٤	٣	١,٧	١٨	١٠,٣	٤٧	٢٦,٩	٨٢	٤٦,٩	٢٤	١٣,٧	٣,٦١	٠,٩١١	٧
X٣٥	٢	١,١	١١	٦,٣	٤٩	٢٨,٠	٧٩	٤٥,١	٣٣	١٨,٩	٣,٧٥	٠,٨٧٦	٦
X٣٦	٤	٢,٣	٢٣	١٣,١	٦٣	٣٦,٠	٥٩	٣٣,٧	٢٥	١٣,٧	٣,٤٤	٠,٩٦٦	١١
X٣٧	٧	٤,٠	٢١	١٢,٠	٥٠	٢٨,٦	٦٩	٣٩,٤	٢٧	١٥,٤	٣,٥١	١,٠٢٤	١٦
X٣٨	٢	١,١	٢٦	١٤,٩	٤٤	٢٥,٣	٧٢	٤١,١	٣٠	١٧,١	٣,٥٩	٠,٩٨٠	١٢
X٣٩	٢	١,١	٢٨	١٥,٤	٤٥	٢٥,٩	٦٤	٣٦,٦	٣٥	٢٠,١	٣,٥٩	١,٠١٤	١٥
X٤٠	١١	٦,٣	٣٠	١٧,١	٣١	١٧,٧	٦٨	٣٨,٩	٣٤	١٨,٩	٣,٤٧	١,١٦٩	١٨
X41	٣	١,٧	٢٤	١٣,٧	٥٥	٣١,٤	٧٠	٤٠,٠	٢٢	١٢,٦	٣,٤٨	٠,٩٤٢	٩
X42	٥	٢,٩	١٢	٦,٩	٤٢	٢٤,٠	٨٧	٤٩,٧	٢٨	١٦,٠	٣,٧	٠,٩٢١	٨
X43	١	٠,٦	٩	٥,١	٣٠	١٧,١	٩٢	٥٣,١	٤٢	٢٤,٢	٣,٩٢	٠,٨١٦	٢
X44	٢	١,١	٧	٤,٠	٢٨	١٦,٠	٩٢	٥٣,١	٤٥	٢٥,٩	٣,٩٨	٠,٨٢٦	٤
X45	٩	٥,١	٢٠	١١,٤	٥٦	٣٢,٠	٦٣	٣٦,٠	٢٦	١٤,٩	٣,٤٤	١,٠٤٥	١٧
الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الحد من الفساد المالي											٣,٠١٧	٠,٩٣٦	

يبين الجدول ٤-٢٣ اعلاه إن الوسط الحسابي الموزون من المحور الثاني هو٣,٠١٧ وهو اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ٣ درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ ٠,٩٣٦ وهذا يدل على تقارب كبير لإجابات افراد العينة لهذا المحور.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا المحور يتضح ان معظم فقراته كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثامن والعشرين (الفساد المالي او الاداري مهما كان حجمه سيؤثر على سمعة المؤسسة ومنتسبيها) جاءت بالمرتبة الأولى ضمن هذا المحور، وقد حققت اقل نسبة انحراف معياري في هذا البعد أذ بلغ ٠,٦٩٥ مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة،

وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤,٥٣، وتشير النتائج الى ان نسبة ٥,١% فقط من افراد العينة يؤيدون تأثير الفساد المالي مهما كان حجمه في سمعة المؤسسة التي يعملون فيها، وان نسبة ٨٩,٧% لا يتفقون مع الفقرة، فيما كانت النسبة المتبقية محايدون.

اما الفقرة المتمثلة بالسؤال الاربعين (نجح التدقيق الداخلي في المؤسسة للحد من الاسراف في الإيفادات غير الضرورية) قد حققت اعلى انحراف معياري اذ بلغت نسبته ١,١٦٩ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة الثامنة عشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٤٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٢٣,٤% من افراد العينة يتفقون على نجاح اقسام التدقيق الداخلي في مؤسساتهم في الحد من الاسراف في الإيفادات غير الضرورية ، وان نسبة ٥٧,٨% لا يتفقون مع هذه الفقرة، وان النسبة المتبقية محايدون، وعموما فان الانحرافات المعيارية والاوساط الحسابية لجميع فقرات هذا المحور لا يوجد فيها أي تشتت للبيانات نتيجة اقتراب الانحرافات المعيارية من اوساطها الحسابية.

اما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالاتي: -

- بالنسبة للسؤال التاسع والعشرين (تم اكتشاف العديد من معاملات الهدر بالإنفاق الاستثماري بطريقة التنفيذ المباشر والتنفيذ امانةً وتم الإبلاغ عنها الى الرئيس الأعلى واتخاذ الإجراءات القانونية بحق المخالفين) قد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ٠,٨٧٠ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الخامسة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٨٤ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٥,١% من افراد العينة فقط يتفقون على اكتشاف العديد من معاملات الهدر بالإنفاق الاستثماري بطريقة التنفيذ المباشر والتنفيذ امانةً وتم الإبلاغ عنها الى الرئيس الأعلى واتخاذ الإجراءات القانونية بحق المخالفين لدى المؤسسات عينة البحث، وان نسبة ٦٦,٨% لا يتفقون مع هذه الفقرة، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- بالنسبة للسؤال الثلاثين (تم الكشف عن الكثير من المعاملات التي فيها مغالاة في أسعار المواد المشتراة، والاعمال الفرعية المنفذة، لتنفيذ الاعمال الحكومية عن طريق التنفيذ المباشر والتنفيذ امانة، والتي تم الإبلاغ عنها وإيقاف صرفها) في المحور، اذ كان الانحراف المعياري منخفض بمقدار ٠,٨٢٣ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور ، وكان الوسط الحسابي بمقدار ٣,٧٢ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٦,٣% فقط افراد العينة يؤيدون اكتشاف جهاز التدقيق الداخلي في مؤسستهم الكثير من المعاملات التي فيها مغالاة في أسعار المواد المشتراة، والاعمال الفرعية المنفذة، لتنفيذ الاعمال الحكومية عن طريق التنفيذ المباشر والتنفيذ امانة، والتي تم الإبلاغ عنها وإيقاف صرفها، بينما بلغت بنسبة ٦٢,٣% منهم لا يتفقون مع هذه الفقرة، وان النسبة المتبقية كان محايدة، وهذا يشير الى عدم اكتشاف حالات كثيرة كهذه من قبل أجهزة التدقيق الداخلي عينة البحث.
- السؤال الحادي والثلاثون (أسهم التدقيق الداخلي في الحد من شراء الأجهزة غير الضرورية رغم وجود تخصيصات في الموازنة) قد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ١,٠٠٠ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة عشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٦٦ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٣,٢% من افراد العينة فقط يتفقون على بمساهمة اقسام التدقيق في مؤسساتهم في الحد من شراء الأجهزة غير الضرورية رغم وجود تخصيصات في الموازنة ، وان نسبة ٦٠,٦% لا يتفقون مع هذه الفقرة، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.

- السؤال الثاني والثلاثون (أسهم التدقيق الداخلي في الرقابة على الكلف التخمينية للمشاريع الاستثمارية واجراء التعديلات الضرورية عليها) قد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ١,٠٠٧ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة عشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٦٦ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٣,٢% من افراد العينة فقط يتفقون على مساهمة اقسام التدقيق في مؤسساتهم في الرقابة على الكلف التخمينية للمشاريع الاستثمارية واجراء التعديلات الضرورية عليها ، وان نسبة ٦١,١% لا يتفقون مع هذه الفقرة، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- السؤال الثالث والثلاثون (تم إيقاف الكثير من حالات التجاوز على التخصيصات المعتمدة في الموازنة العامة) قد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً منخفضاً اذ بلغت نسبته ٠,٩٥٦ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة عشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٧٤ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٩,١% من افراد العينة فقط يتفقون على مساهمة اقسام التدقيق في مؤسساتهم بإيقاف الكثير من حالات التجاوز على التخصيصات المعتمدة في الموازنة العامة ، وان نسبة ٦١,١% لا يتفقون مع هذه الفقرة، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- السؤال الرابع والثلاثون (تم اكتشاف الكثير من حالات التقليل من مبالغ الغرامات التاخيرية للمقاولين وقد تم تعديل المبالغ وفقاً للتعليمات النافذة) قد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً منخفضاً اذ بلغت نسبته ٠,٩١١ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة عشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٦١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١١,٦% من افراد العينة فقط يتفقون باكتشاف اجهزة التدقيق في مؤسساتهم الكثير من حالات التقليل من مبالغ الغرامات التاخيرية للمقاولين وقد تم تعديل المبالغ وفقاً للتعليمات النافذة ، وان نسبة ٦٠,٦% لا يتفقون مع هذه الفقرة، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- السؤال الخامس والثلاثون (تم اكتشاف الكثير من الأخطاء في سلف المقاولين على مشاريع الخطة الاستثمارية من قبل فرق عمل التدقيق الداخلي، وتم تعديلها وفقاً للتعليمات واحالة المقصرين عمداً الى اللجان التحقيقية) قد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً منخفضاً جداً اذ بلغت نسبته ٠,٨٧٦ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة السادسة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٣٧٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٧,٤% من افراد العينة فقط يتفقون على اكتشاف اجهزة التدقيق في مؤسساتهم الكثير من الأخطاء في سلف المقاولين على مشاريع الخطة الاستثمارية من قبل فرق عمل التدقيق الداخلي، وتم تعديلها وفقاً للتعليمات واحالة المقصرين عمداً الى اللجان التحقيقية ، وان نسبة ٦٤% لا يتفقون مع هذه الفقرة، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- السؤال السادس والثلاثون (لم يكتشف التدقيق الداخلي خلال السنة الحالية والسنوات السابقة أي تجاوزات كبيرة ضمن الموازنة الجارية) قد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً منخفضاً جداً اذ بلغت نسبته ٠,٩٦٦ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة الحادية عشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٤٤ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٥,٤% من افراد العينة فقط يتفقون على عدم اكتشاف اجهزة التدقيق في مؤسساتهم خلال السنة الحالية والسنوات السابقة أي تجاوزات كبيرة ضمن الموازنة الجارية ، وان نسبة ٤٧,٤% لا يتفقون مع هذه الفقرة وهي تمثل نسبة الفساد في المؤسسات المبحوثة ، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.

- السؤال السابع والثلاثون (تم الكشف عن وجود اسراف في المكافآت الممنوحة للموظفين ولغير مستحقيها وقد نوقشت مع الرئيس الأعلى لإلغائها ولكن لم تلق استجابة) قد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ١,٠٢٤ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة السادسة عشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٥١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٦% من افراد العينة فقط يتفقون على اكتشاف اجهزة التدقيق في مؤسساتهم اسراف في المكافآت الممنوحة للموظفين ولغير مستحقيها وقد نوقشت مع الرئيس الأعلى لإلغائها ولكن لم تلق استجابة وهي تمثل نسبة الفساد في المؤسسات المبحوثة ، كما بينت النتائج ان نسبة ٥٤,٨% لا يتفقون مع هذه الفقرة ، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- السؤال الثامن والثلاثون (استطاع التدقيق الداخلي في المؤسسة من الحد في الاسراف لشراء القرطاسية) قد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً منخفضاً اذ بلغت نسبته ٠,٩٨٠ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية عشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٥١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٦% من افراد العينة فقط يتفقون على ان اجهزة التدقيق في مؤسساتهم استطاعت الحد من الاسراف لشراء القرطاسية، وتشير هذه النسبة الى الفساد في المؤسسات المبحوثة ، كما بينت النتائج ان نسبة ٥٨,٢% لا يتفقون مع هذه الفقرة ، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- السؤال التاسع والثلاثون (استطاع التدقيق الداخلي في المؤسسة في الحد من الاسراف غير المبرر في اعمال الصيانة) قد حققت هذه الفقرة انحراف معياري اذ بلغت نسبته ١,٠١٥ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الخامسة عشر من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٥١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج ان نسبة ٣,٨% من افراد العينة فقط يتفقون بان اجهزة التدقيق في مؤسساتهم استطاعت الحد من الاسراف غير المبرر في اعمال الصيانة، ، كما بينت النتائج ان نسبة ٥٦% لا يتفقون مع هذه الفقرة، وتشير هذه النسبة الى الفساد في المؤسسات المبحوثة ، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- السؤال الواحد والاربعون (تم اكتشاف الكثير من حالات الانفاق غير الضروري في الخمس سنوات الماضية في الدائرة، وتم منعها) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً منخفضاً اذ بلغت نسبته ٠,٩٤٢ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة التاسعة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٥١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٥,٤% من افراد العينة فقط يتفقون على ان اجهزة التدقيق في مؤسساتهم استطاعت اكتشاف الكثير من حالات الانفاق غير الضروري في الخمس سنوات الماضية في الدائرة، وتم منعها، كما بينت النتائج ان نسبة ٥٢,٦% لا يتفقون مع هذه الفقرة، وتشير هذه النسبة الى الفساد في المؤسسات المبحوثة ، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- السؤال الثاني والاربعون (يوجد تعاون بين الإدارة العليا في المؤسسة وجهاز التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالملاحظات والتحفظات المتعلقة في الاسراف في النفقات الجارية والنجاح في ايقافها) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً منخفضاً اذ بلغت نسبته ٠,٩٢١ ، والذي يقيس مأدى تقارب اراء العينة فكان طبقا لذلك بالمرتبة الثامنة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٧٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٩,٨% من افراد العينة فقط يتفقون على وجود تعاون بين الإدارة العليا في المؤسسة وجهاز التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالملاحظات والتحفظات المتعلقة في الاسراف في النفقات الجارية والنجاح في ايقافها ،

كما بينت النتائج ان نسبة ٦٥,٧% لا يتفقون مع هذه الفقرة، وتشير هذه النسبة الى الفساد في المؤسسات المبحوثة ، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.

- السؤال الثالث والاربعون (يتم تسوية جميع الملاحظات الواردة في تقرير ديوان الرقابة المالية أولآ بأول وبما يتناسب مع الإجراءات المطلوبة) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً منخفضاً جداً اذ بلغت نسبته ٠,٨١٦ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٩٢ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج ان نسبة ٥,٧% من افراد العينة فقط يتفقون على وجود تعاون بين الإدارة العليا في المؤسسة وجهاز التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالملاحظات والتحفظات المتعلقة في الاسراف في النفقات الجارية والنجاح في ايقافها ، كما بينت النتائج ان نسبة ٧٣,٧% لا يتفقون مع هذه الفقرة، وتشير هذه النسبة الى حجم الفساد في المؤسسات المبحوثة ، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- السؤال الرابع والاربعون (لا يوجد أي تهاون لدى التدقيق الداخلي عند وجود شبة فساد في أي من العمليات تحت التدقيق بإبلاغ المسؤول الأعلى لتشكيل لجان تحقيقية بالموضوع) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً منخفضاً جداً اذ بلغت نسبته ٠,٨٢٦ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٩٨ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٥,١% من افراد العينة فقط يتفقون على عدم وجود أي تهاون لدى جهاز التدقيق الداخلي في مؤسساتهم عند وجود شبهة فساد في أي من العمليات تحت التدقيق بإبلاغ المسؤول الأعلى لتشكيل لجان تحقيقية بالموضوع ، كما بينت النتائج ان نسبة ٧٨,٢% لا يتفقون مع هذه الفقرة، وتشير هذه النسبة الى حجم الفساد في المؤسسات المبحوثة وتهاون أجهزة التدقيق في الإبلاغ عنه ، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- السؤال الخامس والاربعون (يقوم مدير التدقيق الداخلي في الدائرة بإبلاغ هيأة النزاهة الاتحادية في حال امتناع الرئيس الأعلى للدائرة عن إحالة المتورطين في قضية فساد مالي او اداري) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ١,٠٤٥ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السابعة عشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٤٤ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٦,٥% من افراد العينة يتفقون مع هذه الفقرة ، وان نسبة ٥٠,٩% لا يتفقون معها، وتشير هذه النسبة الى تهاون مديري التدقيق في الإبلاغ عن حالات الفساد التي يمتنع الرئيس الاعلى للمؤسسة من إحالة المتورطين الى هيأة النزاهة ، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.

المحور الثالث:- جودة البيانات المالية

جدول (٤-٢٤) استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات محور جودة البيانات المالية

الفقرات	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		الوسط الحسابي	انحراف معياري	ترتيب الفقرات
	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %			
X46	١٠	٥,٧	٣١	١٧,٧	٤٩	٢٨,٠	٦٢	٣٥,٤	٢٢	١٢,٦	٣,٣١	١,٠٨٠	14
X47	٤	٢,٣	١٨	١٠,٣	٤٥	٢٥,٧	٧٥	٤٣,١	٣٢	١٨,٣	٣,٦٥	٠,٩٧٥	11
X48	٧	٤,٠	١٦	٩,١	51	29.1	75	42.9	25	14.3	٣,٥٥	٠,٩٨٣	12
X49	1	0.6	19	19.9	55	31.4	74	42.3	25	14.3	٣,٥٩	٠,٨٨٧	6
X50	4	2.3	20	11.4	51	29.1	78	44.6	21	12.0	٣,٥٣	٠,٩٢٩	10
X51	3	1.7	12	6.9	58	33.1	73	41.7	28	16.1	٣,٦٣	٠,٨٩٠	7
X52	1	0.6	17	9.7	39	22.3	92	52.6	25	14.3	٣,٧١	٠,٨٥٤	3
X53	0	0.0	11	6.3	39	22.3	94	53.7	30	17.1	٣,٨٢	٠,٧٨٨	1
X54	2	1.1	16	9.2	47	26.9	77	44.0	32	18.3	٣,٧١	٠,٩٠٩	8
X55	1	0.6	25	14.3	65	37.1	65	37.1	18	10.3	٣,٤٣	٠,٨٨٢	5
X56	3	1.7	18	10.3	58	33.1	80	45.9	15	8.6	٣,٤٩	٠,٨٦٠	4
X57	5	2.9	9	5.1	37	21.1	90	51.4	33	18.9	٣,٧٩	٠,٩١٠	9
X58	0	0.0	12	6.9	52	29.7	85	48.6	25	14.3	٣,٧١	٠,٧٩٨	2
X59	7	4.0	28	16.0	45	25.7	67	38.3	27	15.4	٣,٤٥	١,٠٦٢	13
الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور جودة البيانات المالية											٣,٥٩٨	٠,٩١٥	

يبين الجدول ٤-٢٤ اعلاه إن الوسط الحسابي الموزون من المحور الثاني هو٣,٥٩٨ وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ٣ درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ ٠,٩١٥ وهذا يدل على تقارب كبير بين الإجابات افراد العينة لهذا المحور.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا المحور يتضح ان معظم فقراته كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثالث والخمسين (لا توجد أي أخطاء في سجل التوحيد وان وجدت فيتم تصحيحها أولا بأول) جاءت بالمرتبة الأولى ضمن هذا المحور، وقد حققت اقل نسبة انحراف معياري في هذا البعد بلغ ٠,٧٨٨ مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٨٢، وتشير النتائج الى ان نسبة ٦,٣% فقط من افراد العينة يؤيدون عدم وجود أي أخطاء في سجل التوحيد وان وجدت فيتم تصحيحها أولا بأول ، وان نسبة ٨٩,٧% لا يتفقون مع الفقرة، فيما كانت النسبة المتبقية محايدون.

اما الفقرة المتمثلة بالسؤال السادس والاربعين (تخلو سجلات اليومية والأستاذ في الدائرة من أي أخطاء غير المتعمدة) قد حققت اعلى انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ١,٠٨٠ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة عشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٣١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج ان نسبة ٢٣,٤% من افراد العينة يتفقون على خلو سجلات اليومية والأستاذ في الدائرة من أي أخطاء غير متعمدة ، وان نسبة ٤٧,٤% لا يتفقون مع هذه الفقرة، وان النسبة المتبقية محايدون، وعموما فان الانحرافات المعيارية والاوساط الحسابية لجميع فقرات هذا المحور لا توجد فيها أي تشتت للبيانات نتيجة اقتراب الانحرافات المعيارية من اوساطها الحسابية.

اما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالاتي: -

- بالنسبة للسؤال السابع والاربعين (ان سجل السلف في الدائرة يتم تدقيقه باستمرار ولا توجد فيه أي أخطاء جوهرية) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ٠,٩٧٥ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الحادية عشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٦٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٢,٦% من افراد العينة فقط يتفقون على ان سجل السلف في المؤسسة التي يعملون فيها يتم تدقيقه باستمرار ولا توجد فيه أي أخطاء جوهرية، وان نسبة ٦٠,٦% لا يتفقون مع هذه الفقرة، مما يعني لا يتم تدقيق السجل المذكور باستمرار مع وجود أخطاء جوهرية مما ينعكس سلباً على جودة البيانات المالية لعينة البحث، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- بالنسبة للسؤال الثامن والاربعين (لا توجد أي أخطاء في سجل الامانات لدى المؤسسة ولم يصرف منه لغير الأغراض المخصصة له) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ٠,٩٨٣ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية عشر من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٥٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٣,١% من افراد العينة فقط يتفقون على ان سجل الامانات لدى المؤسسة يتم تدقيقه باستمرار ولم يصرف منه لغير الأغراض المخصصة له، وان نسبة ٥٧,٢% لا يتفقون مع هذه الفقرة، مما يعني لا يتم تدقيق السجل المذكور باستمرار مع وجود صرف منه لغير الأغراض المخصصة له، مما ينعكس سلباً على جودة البيانات المالية لعينة البحث، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- بالنسبة للسؤال التاسع والاربعين (سجل الإيرادات في المؤسسة لا توجد فيه أي أخطاء جوهرية ولم تقوم المؤسسة بالصرف منه على الانفاق الاستثماري او الجاري) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ٠,٨٨٧ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السادسة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٥٩ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج ان نسبة ٢٠,٥% من افراد العينة فقط يتفقون علما انّ سجل الايرادات لدى المؤسسة التي يعملون فيها لا توجد فيه أي أخطاء جوهرية ولم تقم المؤسسة بالصرف منه على الانفاق الاستثماري او الجاري، وان نسبة ٥٦,٦% لا يتفقون مع هذه الفقرة، مما يعني وجود أخطاء جوهرية في السجل وصلاحية الصرف، مما ينعكس سلباً على جودة البيانات المالية لعينة البحث، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- بالنسبة للسؤال الخمسين (لا يحتوي سجل الأثاث على أي أخطاء جوهرية ويتم معالجة الأخطاء غير المقصودة أولا بأول) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ٠,٩٢٩ ، والذي يقيس مدى

تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العاشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٥٣ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٣,٧% من افراد العينة فقط يتفقون على ان سجل الاثاث لدى المؤسسة التي يعملون فيها لا توجد فيه أي أخطاء جوهرية ويتم معالجة الأخطاء غير المقصودة أولا بأول ، وان نسبة ٥٦,٦% لا يتفقون مع هذه الفقرة، مما يعني وجود أخطاء جوهرية في سجل الاثاث وعدم معالجة الأخطاء أولا باول، مما ينعكس سلباً على جودة البيانات المالية لعينة البحث، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.

- بالنسبة للسؤال الواحد والخمسين (المؤسسة ملتزمة بمسك سجل التخصيصات دون وجود تجاوزات مهما كانت صغيرة) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ٠,٨٩٠ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العاشرة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٦٣ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٨,٦% من افراد العينة فقط يتفقون على انّ المؤسسة التي يعملون فيها ملتزمة بمسك سجل التخصيصات دون وجود تجاوزات مهما كانت صغيرة ، وان نسبة ٥٧,١% لا يتفقون مع هذه الفقرة، مما يعني وجود تجاوزات على التخصيصات او عدم مسكها السجل، مما ينعكس سلباً على جودة البيانات المالية لعينة البحث، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- بالنسبة للسؤال الثاني والخمسين (لا توجد أي أخطاء في سجل الرواتب وان وجدت فيتم معالجتها أولا بأول) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ٠,٨٥٤ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٧١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٠,٣% من افراد العينة فقط يتفقون على انّ المؤسسة التي يعملون فيها لا توجد فيها أخطاء في سجل الرواتب ، وان نسبة ٧٠,١% لا يتفقون مع هذه الفقرة، مما يعني وجود أخطاء في سجل الرواتب، مما ينعكس سلباً على خبرة جهاز التدقيق الداخلي وعلى جودة البيانات المالية لعينة البحث، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- بالنسبة للسؤال الرابع والخمسين (موازين المراجعة الشهرية والنهائية تخلو من أي أخطاء قبل ارسالها الى وزارة المالية) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ٠,٩٠٩ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثامنة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٧١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٩,٧% من افراد العينة فقط يتفقون على أنّ المؤسسة التي يعملون فيها توجد فيها أخطاء في موازين المراجعة الشهرية والنهائية قبل ارسالها الى وزارة المالية ، وان نسبة ٦٢,٣% لا يتفقون مع هذه الفقرة، مما يعني وجود خبرة كافية لدى جهاز التدقيق الداخلي للعينة المبحوثة وهو ما ينعكس ايجاباً على جودة البيانات المالية ، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.
- بالنسبة للسؤال الخامس والخمسين (البيانات المالية المعدة وفق متطلبات ديوان الرقابة المالية الاتحادي تخلو من أي أخطاء ولم يسجل على المؤسسة أي ملاحظات من فرق العمل لديها حول ذلك) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ٠,٨٨٢ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الخامسة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٤٣ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٤,٩% من افراد العينة فقط يتفقون بان البيانات المالية المعدة وفق متطلبات ديوان الرقابة المالية الاتحادي في المؤسسة التي يعملون فيها تخلو من أي أخطاء ولم يسجل على المؤسسة أي ملاحظات من فرق العمل لديها حول ذلك ، وان نسبة ٤٧,٤% لا يتفقون مع هذه الفقرة، مما يعني عدم جود خبرة كافية لدى جهاز

التدقيق الداخلي للعينة المبحوثة وهو ما ينعكس سلباً على جودة البيانات المالية ، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.

- بالنسبة للسؤال السادس والخمسين (يتم تقديم البيانات المالية للمؤسسة الى ديوان الرقابة المالية وفقآ لقانون الإدارة المالية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩،ولم يتم أعادتها الى المؤسسة من قبل الديوان) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ٠,٨٦٠ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٤٩ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٢% من افراد العينة فقط يتفقون على انّ البيانات المالية للمؤسسة والمقدمة الى ديوان الرقابة المالية وفقآ لقانون الإدارة المالية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩ لم تتم اعادتها الى المؤسسة مرة أخرى نتيجة وجود اخطاء، وان نسبة ٥٣,٧% لا يتفقون مع هذه الفقرة، وهو ما ينعكس سلباً على جودة البيانات المالية، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.

بالنسبة للسؤال السابع والخمسين (لا توجد حسابات شاذة في البيانات المالية للمؤسسة) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ٠,٩١٠ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة التاسعة من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٧٩ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ١٠% من افراد العينة فقط يتفقون على عدم وجود حسابات شاذة في مؤسستهم الذين يعملون فيها، وان نسبة ٧٠,٣% لا يتفقون مع هذه الفقرة، وهو ما ينعكس سلباً على جودة البيانات المالية، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.

لسؤال الثامن والخمسين (توجد شفافية كافية للدائرة لعرض ميزان المراجعة والبيانات المالية للجهات ذات العلاقة.) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً منخفض جداً اذ بلغت نسبته ٠,٧٩٨ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٧١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٦,٩% من افراد العينة فقط يتفقون على وجود شفافية كافية لعرض ميزان المراجعة والبيانات المالية للجهات ذات العلاقة في مؤسستهم الذين يعملون فيها، وان نسبة ٦٢,٩% لا يتفقون مع هذه الفقرة، وهو ما ينعكس سلباً على جودة البيانات المالية، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.

بالنسبة للسؤال التاسع والخمسين (مساهمة المدقق الداخلي في اعداد موازنة المؤسسة مساهمة محدودة) وقد حققت هذه الفقرة انحرافاً معيارياً اذ بلغت نسبته ٠,٩١٥ ، والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة عشر من حيث الأهمية لفقرات هذا المحور، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣,٤٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وتشير النتائج الى ان نسبة ٢٠% من افراد العينة فقط يتفقون على مساهمة المدقق الداخلي في اعداد موازنة المؤسسة بشكل محدود ، وان نسبة ٧٠,٣% لا يتفقون مع هذه الفقرة، وهو ما ينعكس سلباً على جودة البيانات المالية، اما النسبة المتبقية فكانت اجاباتهم محايدة.

وتأسيسا على ما تقدم في العرض السابق يمكن ترتيب المحاور أعلاه وفق درجة الأهمية التي حظي بها بحسب إجابات افراد العينة بالجدول الاتي: -

جدول (٤-٢٥) ترتيب محاور الاستبيان حسب درجة الأهمية				
المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين	ترتيب المحاور
المحور الأول (ا)	3.825	0.936	٠,٩٠٩	الأول
المحور الأول(ب)	٣,٦٦٥	٠,٩٦١	0.942	الثاني
المحور الأول (ج)	٣,٤٥٧	١,٤١١	1.104	الثالث
المتوسط	٣,٦٤٩	١,١٠٢	٠,٩٨٥	الثالث
المحور الثاني	٣,٠١٧	٠,٩٣٦	٠,٨٨٦	الثاني
المحور الثالث	٣,٥٩٨	٠,٩١٥	٠,٨٤٣	الأول

ويبّين الجدول أعلاه ان البعد الأول من المحور الأول (حجم جهاز التدقيق الداخلي) كان ترتيبه الاول من حيث تقارب إجابات افراد العينة والبعد الثاني (استقلالية جهاز التدقيق الداخلي) من المحور الأول كان ترتيبه الثالث، وجاء بالترتيب الثالث البعد الثالث (خبرة جهاز التدقيق الداخلي). وعلى مستوى المحاور الثلاثة فقد كان المحور الثالث (جودة البيانات المالية) بالترتيب الأول، فيما كان المحور الثاني (الحد من الفساد المالي) بالترتيب الثاني، اما المحور الأول فكان ترتيبه الثالث من حيث تقارب إجابات افراد العينة بالاعتماد على نسبة التباين في الإجابات لجميع المحاور.

المبحث الثاني
اختبار فرضيات البحث

٤-٢-١ اختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية

الفرضية الرئيسية الأولى: ((توجد علاقة ذات دلالة معنوية لحجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في العراق للحد من الفساد المالي))

ولاختبار هذه الفرضية سيتم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ووفق نموذج الانحدار الاتي: -

$$FC_{it} = B_0 + B_1 SIE_{it} + e_{it} \text{ .....(1)}$$

حيث انّ:

FC_{it} =المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي).

e_{it}= اخطاء التقدير او ما تسمى بالبواقي الاحصائية.

B_0 = ثابت معادلة الانحدار التي تمثل قيمة المتغير الوسيط عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر.

$B_1 SIE_{it}$= ميل دالة الانحدار التي تقيس تأثير المتغير المستقل (حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي) في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي).

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي: -

جدول (٤-٢٦) وصف المتغيرات

المتغيرات	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	عدد المشاهدات
الحد من الفساد المالي	66.4713	10.60520	174
حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	96.9483	12.49336	174

يبّين الجدول (٤-٢٦) أعلاه وصف متغيرات الفرضية الرئيسية الأولى والمتوسطات الحسابية لها والانحراف المعياري وعدد المشاهدات.

جدول (٤-٢٧) مصفوفة الارتباط بين المتغير المستقل والوسيط

Correlations

		الحد من الفساد المالي	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي
Pearson Correlation	الحد من الفساد المالي	1.000	.٦٠
	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	.٦٠	1.000
المعنوية	الحد من الفساد المالي	.	.000
	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	.000	.
عدد المشاهدات	الحد من الفساد المالي	174	174
	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	174	174

يوضح الجدول ٤-٢٧ أعلاه متغيرات مصفوفة الانحدار، اذ بلغ معامل الارتباط بقيمة ٦٠% وبدلالة اصفر من ٠,٠١ ويُعد هذا الارتباط متوسطاً عالياً احصائياً. وانّ العلاقة بين المتغيرين طردية ذات دلالة إحصائية بدلالة قيمة Sig تساوي ٠,٠٠ للمتغير المستقل و٠,٠٠ للمتغير الوسيط.

جدول (٤-٢٨) بالمتغيرات الداخلة والمستبعدة			
Variables Entered/Removed[a]			
Model	المتغيرات	المتغيرات المستبعدة	الطريقة
1	[b] حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	.لا توجد	Enter
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي			
b. All requested variables entered.			

يوضح الجدول ٤-٢٨ أعلاه أسماء المتغيرات التي أدخلت في معادلة الانحدار(الحد من الفساد المالي) كمتغير وسيط، والمتغير المستقل هو (حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي)، وان التحليل لم يستبعد أي متغير، علماً انّ الطريقة المستخدمة في الانموذج هي الانحدار البسيط.

جدول (٤-٢٩) ملخص نموذج الفرضية الرئيسية الأولى				
Model Summary[b]				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.٦٥[a]	.٣٥١	.٣٤٧	٨.4٥٧٠٦٩
a. Predictors: (Constant), حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي				
b. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي				

يبّين جدول ٤-٢٩ اعلاه معامل ارتباط بيرسون بين المتغير الوسيط والمتغير المستقل، وقد بلغت قيمة R بين المتغيرات ٠,٦٠ وهي قيمة جيدة، وان معامل التحديد R Square بلغ ٠,٣٥١ والذي يمثل "القوة التفسيرية" للنموذج المســـتخدم، اي ان المتغير المستقل (حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي) يفسر ما قيمته ٦٠% من التباين الحاصل في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي)، وان الانحراف المعياري لخطأ التقدير، كان ٨,٤٥٧٠٦٩ وهو رقم منخفض. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كلما كان ذلك افضل من الناحية الإحصائية ويفسر قوة الانموذج.

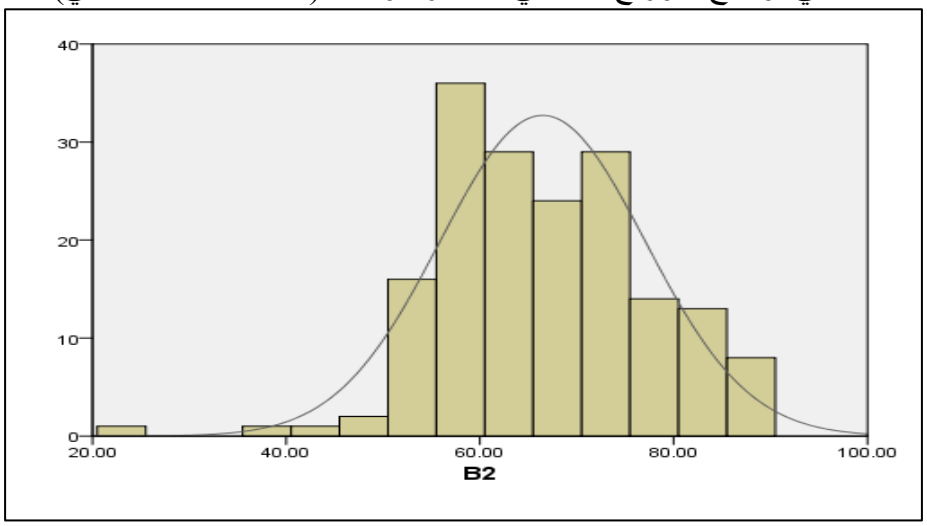
جدول (٤-٣٠) تباين اختبار الفرضية الرئيسية الأولى						
ANOVA[a]						
اللانموذج		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6822.800	1	6822.800	92.882	.000[b]
	Residual	12634.557	172	73.457		
	Total	19457.356	173			
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي						
b. Predictors: (Constant), حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي						

يبّين الجدول ٤-٣٠ أعلاه نتائج تحليل ANOVA لاختبار معنوية الانحدار، ونلاحظ ان قيمة F المحسوبة بلغت ٩٢,٨٨٢ وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (١٧٣,١) وانّ متوسط المربع للبواقي بلغ ١٢٦٣٤,٥٥٧ عند مستوى دلالة ٥%.وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت ٠,٠٠٠ وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية.

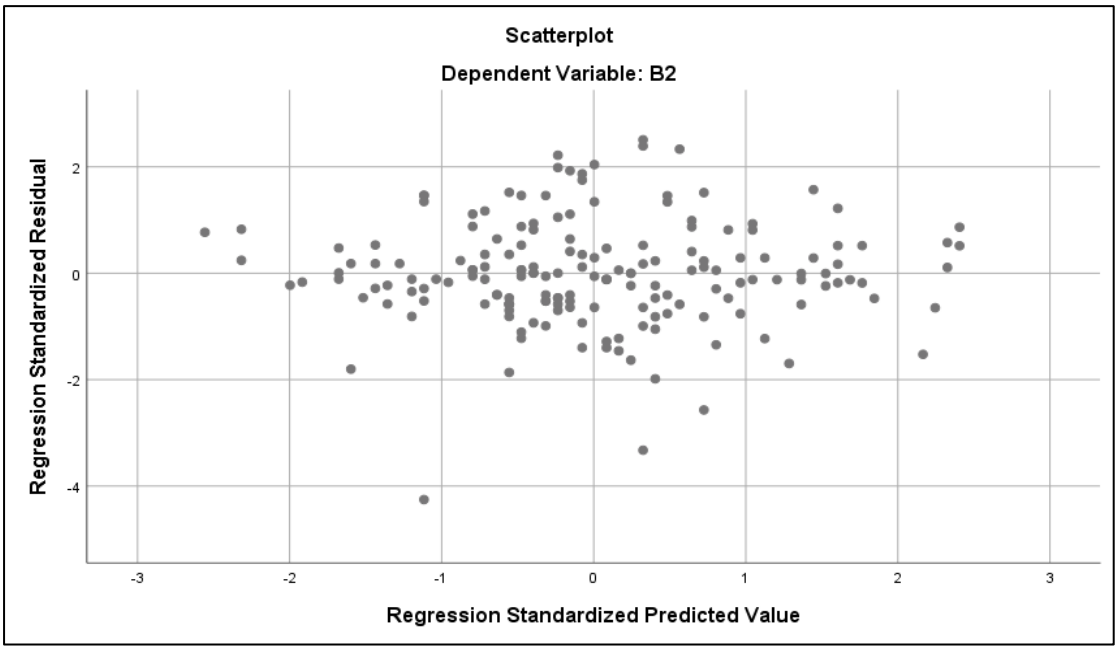
جدول (٤-٣١) المعاملات المعيارية وغير المعيارية لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى						
Coefficients[a]						
الانموذج		المعاملات الغير معيارية		المعاملات المعيارية	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	17.739	5.098		3.479	.001
	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	.503	.052	.592	9.638	.000
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي						

ويبّين جدول٤-٣١ اعلاه معاملات دالة الانحدار المعيارية وغير المعيارية والخطأ المعياري وقيمة اختبار T مع القيمة الاحتمالية للاختبارات(الدالة الإحصائية)،وقد بين الجدول انّ قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت ٢٢,٩٤٣ وانّ قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت ٥٠,٣% والتي تبّين تأثير المتغير المستقل (حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي) في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي) بواسطة المعامل B وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى انّ هنالك تأثيراً عكسياً بين المتغيرين، المستقل والوسيط، وبعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (حجم جهاز التدقيق الداخلي) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى زيادة بمقدار ٥٠,٣.% في المتغير الوسيط (الحد من الفساد) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى، ويلاحظ من الجدول أعلاه أيضا انّ مستوى معنوية T للمتغير المستقل بلغت ٠,٠٠ وهي اقل من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار ٠,٠٥، **وهذا يعني انّ بيانات العينة قد وفرت دليلا مقنعا على قبول الفرضية البديلة لثبوت الاثر احصائيا، والنتيجة ان هنالك تأثيراً ذا دلالة معنوية لحجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي للحد من الفساد المالي.**

وادناه الرسوم البيانية التي توضح التوزيع الطبيعي للمتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي)



شكل (٤-٦) التوزيع الطبيعي لبيانات المتغير الوسيط



شكل (٤-٧) مخطط التشتت للمتغير الوسيط

يوضح الشكل أعلاه اعتدالية تشتت البيانات للمتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي) ونلاحظ عدم وجود تشتت للبينات لهذا المتغير.

٤-٢-١-١ اختبار الفرضية الفرعية الاولى

<u>الفرضية الفرعية الاولى:</u> ((توجد علاقة ذات دلالة معنوية لحجم جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في العراق والحد من الفساد المالي)).

ولاختبار هذه الفرضية سيتم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ووفق نموذج الانحدار الاتي: -

$$FC_{it} = B_0 + B_1 SIA_{it} + e_{it} \dots\dots\dots\dots\dots\dots\dots (2)$$

حيث ان:

FC_{it} =المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي).

e_{it}= اخطاء التقدير او ما تسمى بالبواقي الاحصائية.

B_0 = ثابت معادلة الانحدار التي تمثل قيمة المتغير الوسيط عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر.

$B_1 SIA_{it}$= ميل دالة الانحدار التي تقيس تأثير المتغير المستقل (حجم جهاز التدقيق الداخلي) في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي).

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي: -

جدول (٤-٣٢) وصف المتغيرات

المتغيرات	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	عدد المشاهدات
الحد من الفساد المالي	66.4713	10.60520	174
حجم جهاز التدقيق الداخلي	15.2989	2.34146	174

يبين الجدول (٤-٣٢) أعلاه وصف متغيرات الفرضية الفرعية الأولى والمتوسطات الحسابية لها والانحراف المعياري وعدد المشاهدات.

جدول (٤-٣٣) مصفوفة الارتباط بين المتغير المستقل والوسيط			
Correlations			
		الحد من الفساد المالي	حجم جهاز التدقيق الداخلي
Pearson Correlation	الحد من الفساد المالي	1.000	.265
	حجم جهاز التدقيق الداخلي	.265	1.000
المعنوية	الحد من الفساد المالي	.	.000
	حجم جهاز التدقيق الداخلي	.000	.
عدد المشاهدات	الحد من الفساد المالي	174	174
	حجم جهاز التدقيق الداخلي	174	174

يوضح الجدول ٤-٣٣ أعلاه متغيرات مصفوفة الانحدار، اذ بلغ معامل الارتباط بقيمة ٢٦% بعد التقريب وبدلالة اصفر من ٠,٠١ ويعد هذا الارتباط ضعيفاً احصائياً. وانّ العلاقة بين المتغيرين طردية ذات دلالة إحصائية بدلالة قيمة Sig تساوي ٠,٠٠ للمتغير المستقل و٠,٠٠ للمتغير الوسيط.

جدول (٤-٣٤) بالمتغيرات الداخلة والمستبعدة			
Variables Entered/Removed[a]			
الانموذج	المتغيرات	المتغيرات المستبعدة	الطريقة
1	حجم جهاز التدقيق الداخلي [b]	لا توجد.	Enter
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي			
b. All requested variables entered.			

يوضح الجدول ٤-٣٤ أعلاه أسماء المتغيرات التي أدخلت في معادلة الانحدار (الحد من الفساد المالي) كمتغير وسيط، والمتغير المستقل هو (حجم جهاز التدقيق الداخلي)، وانّ التحليل لم يستبعد أي متغير، علماً ان الطريقة المستخدمة في الانموذج هي الانحدار البسيط.

جدول (٤-٣٥) ملخص نموذج الفرضية الرئيسية الأولى				
Model Summary[b]				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.265[a]	.070	.065	10.25499
a. Predictors: (Constant), حجم جهاز التدقيق الداخلي				
b. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي				

يبّين جدول ٤-٣٥ اعلاه معامل ارتباط بيرسون بين المتغير الوسيط والمتغير المستقل، وقد بلغت قيمة R بين المتغيرات ٣٧% وهي قيمة ضعيفة، وانّ معامل التحديد R Square بلغ ٠,٠٧٠ والذي يمثل "القوة التفسيرية" للنموذج المســـتخدم، اي ان المتغير المستقل (حجم جهاز التدقيق الداخلي) يفسر ما قيمته ٧% فقط من التباين الحاصل في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي)، وانّ الانحراف المعياري لخطأ التقدير، كان ١٠,٢٥٤٩٩ وهو رقم منخفض. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كان ذلك افضل من الناحية الإحصائية ويفسر قوة الانموذج.

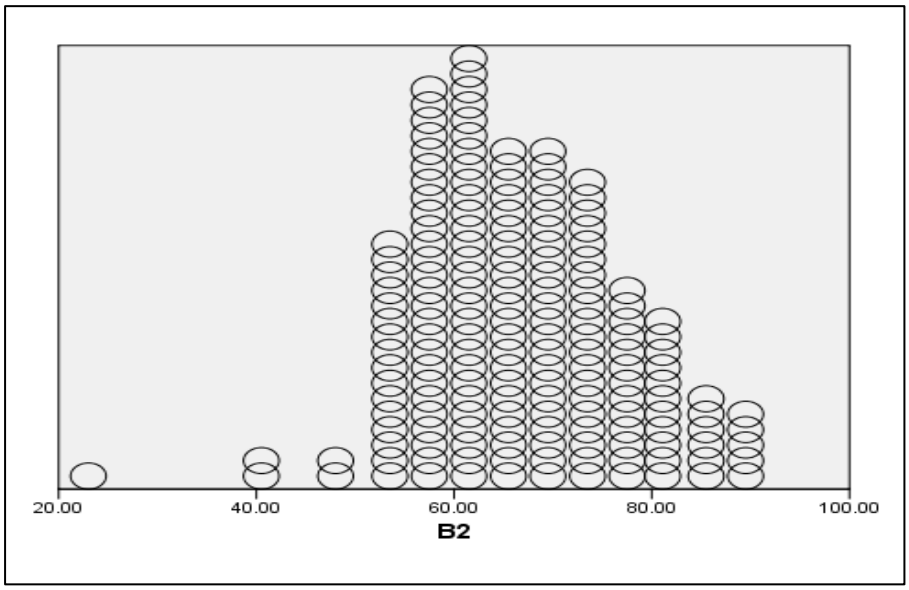
جدول (٤-٣٦) تباين اختبار الفرضية الفرعية الأولى						
ANOVA[a]						
اللانوذج		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1369.006	1	1369.006	13.018	.000[b]
	Residual	18088.350	173	105.165		
	Total	19457.356	174			
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي						
b. Predictors: (Constant), حجم جهاز التدقيق الداخلي						

يبين الجدول ٤-٣٦ أعلاه نتائج تحليل ANOVA لاختبار معنوية الانحدار، ويُلاحظ انّ قيمة F المحسوبة بلغت ١٣,٠١٨ وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (١٧٣,١) وانّ متوسط المربع للبواقي بلغ ١٨٠٨٨,٣٥٠ عند مستوى دلالة ٥%.وانّ مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت ٠,٠٠٠ وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية.

جدول (٤-٣٧) المعاملات المعيارية وغير المعيارية لاختبار الفرضية الفرعية الأولى						
Coefficients[a]						
الانموذج		المعاملات الغير معيارية		المعاملات المعيارية	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	48.091	5.153		9.332	.000
	حجم جهاز التدقيق الداخلي	1.201	.333	.265	3.608	.000
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي						

ويبّين جدول٤-٣٧ اعلاه معاملات دالة الانحدار المعيارية وغير المعيارية والخطأ المعياري وقيمة اختبار T مع القيمة الاحتمالية للاختبارات(الدالة الإحصائية)،وقد بين الجدول انّ قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت ٤٨,٠٩١ وانّ قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت ١,٢٠١% والتي تبين تأثير المتغير المستقل (حجم جهاز التدقيق الداخلي) في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي) بواسطة المعامل B وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى انّ هنالك تأثير طردي بين المتغيرين، المستقل والوسيط، وبعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (حجم جهاز التدقيق الداخلي) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى زيادة بمقدار ١,٢.% في المتغير الوسيط (الحد من الفساد) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى، ويلاحظ من الجدول أعلاه أيضا ان مستوى معنوية T للمتغير المستقل بلغت ٠,٠٠ وهي اقل من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار ٠,٠٥، **وهذا يعني انّ بيانات العينة قد وفرت دليلا مقنعا على قبول الفرضية البديلة لثبوت الأثر احصائيا والنتيجة ان هنالك تأثيراً ذا دلالة معنوية لحجم جهاز التدقيق الداخلي للحد من الفساد المالي ولكنها ضعيفة.**

وادناه الرسم البياني لتوضح التوزيع الطبيعي للمتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي)



شكل (٤-٨) التوزيع الطبيعي لبيانات المتغير الوسيط

٤-٢-١-٢ اختبار الفرضية الفرعية الثانية ((توجد علاقة ذات دلالة معنوية لاستقلالية جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في العراق والحد من الفساد المالي))

ولاختبار هذه الفرضية سيتم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ووفق نموذج الانحدار الاتي: -

$$FC_{it} = B_0 + B_1 IIA_{it} + e_{it} \dots \dots \dots (3)$$

حيث ان:

FC_{it} =المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي).

e_{it}= اخطاء التقدير او ما تسمى بالبواقي الاحصائية.

B_0 = ثابت معادلة الانحدار التي تمثل قيمة المتغير الوسيط عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر.

$B_1 IIA_{it}$ = ميل دالة الانحدار التي تقيس تأثير المتغير المستقل (حجم جهاز التدقيق الداخلي) في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي).

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي: -

جدول (٤-٣٨) وصف المتغيرات

المتغيرات	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	عدد المشاهدات
الحد من الفساد المالي	66.4713	10.60520	174
استقلالية جهاز التدقيق الداخلي	40.3506	5.18647	174

يبين الجدول (٤-٣٨) أعلاه وصف متغيرات الفرضية الفرعية الثانية والمتوسطات الحسابية لها والانحراف المعياري وعدد المشاهدات.

جدول (٤-٣٩) مصفوفة الارتباط بين المتغير المستقل والوسيط			
Correlations			
		الحد من الفساد المالي	استقلالية جهاز التدقيق الداخلي
Pearson Correlation	الحد من الفساد المالي	1.000	.511
	استقلالية جهاز التدقيق الداخلي	.511	1.000
المعنوية	الحد من الفساد المالي	.	.000
	استقلالية جهاز التدقيق الداخلي	.000	.
عدد المشاهدات	الحد من الفساد المالي	174	174
	استقلالية جهاز التدقيق الداخلي	174	174

يوضح الجدول ٤-٣٩ أعلاه متغيراتٍ مصفوفة الانحدار، اذ بلغ معامل الارتباط بقيمة 51.1% وبدلالة اصفر من ٠,٠١ ويعد هذا الارتباط متوسطاً احصائياً. وان العلاقة بين المتغيرين طردية ذات دلالة إحصائية بدلالة قيمة Sig تساوي ٠,٠٠ للمتغير المستقل و٠,٠٠ للمتغير الوسيط.

جدول (٤-٤٠) بالمتغيرات الداخلة والمستبعدة			
Variables Entered/Removed[a]			
الانموذج	المتغيرات	المتغيرات المستبعدة	الطريقة
1	[b] استقلالية جهاز التدقيق الداخلي	.لا توجد	Enter
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي			
b. All requested variables entered.			

يوضح الجدول ٤-٤٠ أعلاه أسماء المتغيرات التي أدخلت في معادلة الانحدار (الحد من الفساد المالي) كمتغير وسيط، والمتغير المستقل هو (استقلالية جهاز التدقيق الداخلي)، وانّ التحليل لم يستبعد أي متغير، علماً ان الطريقة المستخدمة في الانموذج هي الانحدار البسيط.

جدول (٤-٤١) ملخص نموذج الفرضية الفرعية الثانية				
Model Summary[b]				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.511[a]	.261	.257	9.14131
a. Predictors: (Constant), استقلالية جهاز التدقيق الداخلي				
b. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي				

يبين جدول ٤-٤١ اعلاه معامل ارتباط بيرسون بين المتغير الوسيط والمتغير المستقل، وقد بلغت قيمة R بين المتغيرات ٥١% وهي قيمة متوسطة، وانّ معامل التحديد R Square بلغ ٠,٢٦١ والذي يمثل "القوة التفسيرية" للنموذج المســـتخدم، اي انّ المتغير المستقل (استقلالية جهاز التدقيق الداخلي) يفسر ما قيمته ٢٦% من التباين الحاصل في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي)، وانّ الانحراف المعياري لخطأ التقدير، كان ٩,١٤١٣١ وهو رقم منخفض. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كان ذلك أفضل من الناحية الإحصائية ويفسر قوة الانموذج.

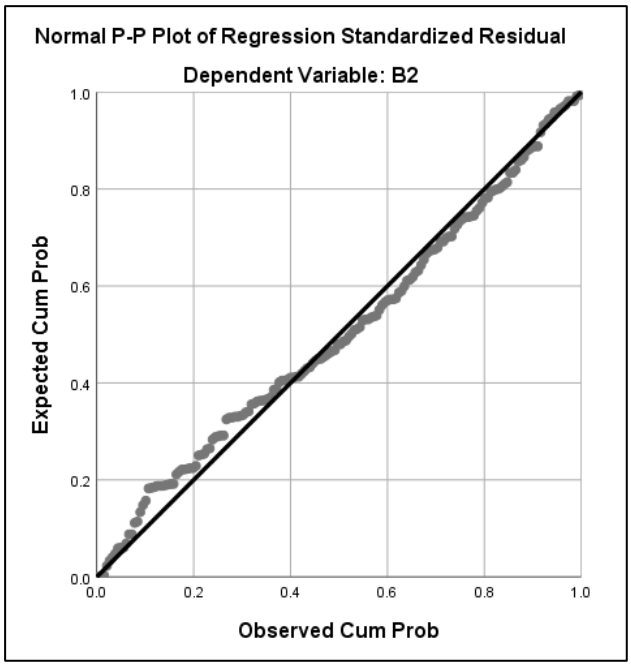
جدول (٤-٤٢) تباين اختبار الفرضية الفرعية الثانية						
ANOVA[a]						
اللانموذج		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5084.425	1	5084.425	60.845	.000[b]
	Residual	14372.931	17٣	83.564		
	Total	19457.356	17٤			
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي						
b. Predictors: (Constant), استقلالية جهاز التدقيق الداخلي						

يبيّن الجدول ٤-٤٢ أعلاه نتائج تحليل ANOVA لاختبار معنوية الانحدار، ويُلاحظ انّ قيمة F المحسوبة بلغت ٦٠,٨٤٥ وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (١٧٣,١) وانّ متوسط المربع للبواقي بلغ ١٤٣٧٢,٩٣١ عند مستوى دلالة ٥%.وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت ٠,٠٠٠ وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية.

جدول (٤-٤٣) المعاملات المعيارية وغير المعيارية لاختبار الفرضية الفرعية الثانية						
Coefficients[a]						
الانموذج		المعاملات الغير معيارية		المعاملات المعيارية	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	24.294	5.451		4.457	.000
	حجم جهاز التدقيق الداخلي	1.045	.134	.511	7.800	.000
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي						

ويبّين جدول٤-٤٣ اعلاه معاملات دالة الانحدار المعيارية وغير المعيارية والخطأ المعياري وقيمة اختبار T مع القيمة الاحتمالية للاختبارات(الدالة الإحصائية)،وقد بين الجدول ان قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت ٢٤,٢٩٤ وانّ قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت ١,٠٤٥١% والتي تبيّن تأثير المتغير المستقل (استقلالية جهاز التدقيق الداخلي) في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي) بواسطة المعامل B وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى ان هنالك تأثير طردي بين المتغيرين، المستقل والوسيط، وبعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (استقلالية جهاز التدقيق الداخلي) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى زيادة بمقدار ١,٠٤٥.% في المتغير الوسيط (الحد من الفساد) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى، ويُلاحظ من الجدول أعلاه أيضا ان مستوى معنوية T للمتغير المستقل بلغت ٠,٠٠ وهي اقل من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار ٠,٠٥، **وهذا يعني ان بيانات العينة قد وفرت دليلا مقنعا على قبول الفرضية البديلة لثبوت الاثر احصائيا والنتيجة ان هنالك تأثيراً ذا دلالة معنوية لاستقلالية جهاز التدقيق الداخلي للحد من الفساد المالي.**

وادناه الرسم البياني لتوضح التوزيع الطبيعي للمتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي)



شكل (٤-٩) الانحدار الطبيعي لبيانات المتغير الوسيط

٤-٢-١-٣ اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

((توجد علاقة ذات دلالة معنوية لخبرة جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في العراق والحد من الفساد المالي))

ولاختبار هذه الفرضية سيتم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ووفق نموذج الانحدار الاتي: -

$$Fc_{it} = B_0 + B_1 EIA_{it} + e_{it} \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots(4)$$

حيث ان:

Fc_{it} =المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي).

e_{it}= اخطاء التقدير او ما تسمى بالبواقي الاحصائية.

B_0 = ثابت معادلة الانحدار التي تمثل قيمة المتغير الوسيط عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر.

$B_1 EIA_{it}$= ميل دالة الانحدار التي تقيس تأثير المتغير المستقل (خبرة جهاز التدقيق الداخلي) في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي).

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي: -

جدول (٤-٤٤) وصف المتغيرات

المتغيرات	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	عدد المشاهدات
الحد من الفساد المالي	66.4713	10.60520	174
خبرة جهاز التدقيق الداخلي	41.2989	6.93340	174

يبّين الجدول (٤-٤٤) أعلاه وصف متغيرات الفرضية الفرعية الثالثة والمتوسطات الحسابية لها والانحراف المعياري وعدد المشاهدات.

جدول (٤-٤٥) مصفوفة الارتباط بين المتغير المستقل والوسيط			
Correlations			
		الحد من الفساد المالي	خبرة جهاز التدقيق الداخلي
Pearson Correlation	الحد من الفساد المالي	1.000	.595
	خبرة جهاز التدقيق الداخلي	.595	1.000
المعنوية	الحد من الفساد المالي	.	.000
	خبرة جهاز التدقيق الداخلي	.000	.
عدد المشاهدات	الحد من الفساد المالي	174	174
	خبرة جهاز التدقيق الداخلي	174	174

يوضح الجدول ٤-٤٥ أعلاه متغيرات مصفوفة الانحدار، اذ بلغ معامل الارتباط بقيمة ٦٠% وبدلالة اصفر من ٠,٠١ ويعد هذا الارتباط جيد احصائياً. وانّ العلاقة بين المتغيرين طردية ذات دلالة إحصائية بدلالة قيمة Sig تساوي ٠,٠٠ للمتغير المستقل و٠,٠٠ للمتغير الوسيط.

جدول (٤-٤٦) بالمتغيرات الداخلة والمستبعدة			
Variables Entered/Removed[a]			
الانموذج	المتغيرات	المتغيرات المستبعدة	الطريقة
1	خبرة جهاز التدقيق الداخلي [b]	لا توجد.	Enter
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي			
b. All requested variables entered.			

يوضح الجدول ٤-٤٦ أعلاه أسماء المتغيرات التي أدخلت في معادلة الانحدار(الحد من الفساد المالي) كمتغير وسيط، والمتغير المستقل هو (خبرة جهاز التدقيق الداخلي)، وانّ التحليل لم يستبعد أي متغير، علماً انّ الطريقة المستخدمة في الانموذج هي الانحدار البسيط.

جدول (٤-٤٧) ملخص نموذج الفرضية الفرعية الثالثة				
Model Summary[b]				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.595[a]	.354	.350	8.54923
a. Predictors: (Constant), خبرة جهاز التدقيق الداخلي				
b. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي				

يبيّن جدول ٤-٤٧ اعلاه معامل ارتباط بيرسون بين المتغير الوسيط والمتغير المستقل، وقد بلغت قيمة R بين المتغيرات ٦٠% وهي قيمة جيدة، وانّ معامل التحديد R Square بلغ ٠,٣٥٤ والذي يمثل "القوة التفسيرية" للنموذج المســـتخدم، اي انّ المتغير المستقل (خبرة جهاز التدقيق الداخلي) يفسر ما قيمته ٣,٥% من التباين الحاصل في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي)، وانّ الانحراف المعياري لخطأ التقدير، كان ٨,٥٤٩٢٣ وهو رقم منخفض. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كان ذلك أفضل من الناحية الإحصائية ويفسر قوة الانموذج.

جدول (٤-٤٨) تباين اختبار الفرضية الفرعية الثالثة						
ANOVA[a]						
اللانوذج		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6885.979	1	6885.979	94.213	.000[b]
	Residual	12571.377	17٣	73.089		
	Total	19457.356	17٤			
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي						
b. Predictors: (Constant), خبرة جهاز التدقيق الداخلي						

يبّين الجدول ٤-٤٨ أعلاه نتائج تحليل ANOVA لاختبار معنوية الانحدار، ويُلاحظ ان قيمة F المحسوبة بلغت ٩٤,٢١٣ وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (١٧٣,١) وان متوسط المربع للبواقي بلغ ١٢٥٧١,٣٧٧ عند مستوى دلالة ٥%. وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت ٠,٠٠٠ وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية.

جدول (٤-٤٩) المعاملات المعيارية وغير المعيارية لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة						
Coefficients[a]						
الانموذج		المعاملات الغير معيارية		المعاملات المعيارية	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	28.892	3.926		7.360	.000
	خبرة جهاز التدقيق الداخلي	.910	.094	.595	9.706	.000
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي						

ويبّين جدول٤-٤٩ اعلاه معاملات دالة الانحدار المعيارية وغير المعيارية والخطأ المعياري وقيمة اختبار T مع القيمة الاحتمالية للاختبارات(الدالة الإحصائية)،وقد بين الجدول ان قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت ٢٨,٨٩٢ وان قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت ٩١% والتي تبين تأثير المتغير المستقل (خبرة جهاز التدقيق الداخلي) في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي) بواسطة المعامل B وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى ان هنالك تأثيراً طردياً بين المتغيرين، المستقل والوسيط، وبعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (خبرة جهاز التدقيق الداخلي) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى زيادة بمقدار ٩١.% في المتغير الوسيط (الحد من الفساد) مع ثبات كل المتغيرات الأخرى، ويلاحظ من الجدول أعلاه أيضا ان مستوى معنوية T للمتغير المستقل بلغت ٠,٠٠ وهي اقل من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار ٠,٠٥، **وهذا يعني ان بيانات العينة قد وفرت دليلا مقنعا على قبول الفرضية البديلة لثبوت الاثر احصائيا والنتيجة ان هنالك تأثيراً ذا دلالة معنوية لخبرة جهاز التدقيق الداخلي للحد من الفساد المالي.**

٤-٢-٢ اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

الفرضية الرئيسية الثانية: ((توجد علاقة ذات دلالة معنوية لحجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي الحكومي في العراق وبين جودة البيانات المالية))

ولاختبار هذه الفرضية سيتم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ووفق نموذج الانحدار الاتي:-

$$QFD_{it} = \dot{B}_0 + B_1 sIE_{it} + e_{it} \dots\dots\dots\dots (5)$$

حيث ان:

QFD_{it} =المتغير التابع (جودة البيانات المالية).

e_{it}= اخطاء التقدير او ما تسمى بالبواقي الاحصائية.

B_0 = ثابت معادلة الانحدار التي تمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر.

$B_1 sIE_{it}$= ميل دالة الانحدار التي تقيس تأثير المتغير المستقل (حجم واستقلالية خبرة جهاز التدقيق الداخلي) في المتغير التابع (جودة البيانات المالية).

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي:-

جدول (٤-٥٠) وصف المتغيرات

المتغيرات	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	عدد المشاهدات
جودة البيانات المالية	50.3448	8.49254	174
حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	96.9483	12.49336	174

يبّين الجدول (٤-٥٠) أعلاه وصف متغيرات الفرضية الرئيسية الثانية والمتوسطات الحسابية لها والانحراف المعياري وعدد المشاهدات.

جدول (٤-٥١) مصفوفة الارتباط بين المتغير المستقل والتابع

Correlations

		جودة البيانات المالية	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخل
Pearson Correlation	جودة البيانات المالية	1.000	.558
	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	.558	1.000
المعنوية	جودة البيانات المالية	.	.000
	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	.000	.
عدد المشاهدات	جودة البيانات المالية	174	174
	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	174	174

يوضح الجدول ٤-٥١ أعلاه متغيرات مصفوفة الانحدار، اذ بلغ معامل الارتباط بقيمة ٥٦% وبدلالة اصفر من ٠,٠١ ويعد هذا الارتباط جيداً احصائياً. وان العلاقة بين المتغيرين طردية ذات دلالة إحصائية بدلالة قيمة Sig تساوي ٠,٠٠ للمتغير المستقل و٠,٠٠ للمتغير الوسيط.

جدول (٤-٥٢) بالمتغيرات الداخلة والمستبعدة			
Variables Entered/Removed[a]			
الطريقة	المتغيرات المستبعدة	المتغيرات	الانموذج
Enter	.لا توجد	[b] حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	1
a. Dependent Variable: جودة البيانات المالية			
b. All requested variables entered.			

يوضح الجدول ٤-٥٢ أعلاه أسماء المتغيرات التي أدخلت في معادلة الانحدار(جودة البيانات المالية) كمتغير تابع، والمتغير المستقل هو (حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي)، وان التحليل لم يستبعد أي متغير، علماً ان الطريقة المستخدمة في الانموذج هي الانحدار البسيط.

جدول (٤-٥٣) ملخص نموذج الفرضية الرئيسية الثانية				
Model Summary[b]				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.558[a]	.311	.307	7.06797
a. Predictors: (Constant), حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي				
b. Dependent Variable: جودة البيانات المالية				

يبّين جدول ٤-٥٣ اعلاه معامل ارتباط بيرسون بين المتغير التابع والمتغير المستقل، وقد بلغت قيمة R بين المتغيرات ٦٠% وهي قيمة جيدة، وان معامل التحديد R Square بلغ ٠,٣١١ والذي يمثل "القوة التفسيرية" للنموذج المســـتخدم، اي ان المتغير المستقل (حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي) يفسر ما قيمته ٣,١% من التباين الحاصل في المتغير الوسيط (جودة البيانات المالية)، وان الانحراف المعياري لخطأ التقدير، كان ٧,٠٦٧٩٧ وهو رقم منخفض. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كان ذلك أفضل من الناحية الإحصائية ويفسر قوة الانموذج.

جدول (٤-٥٤) تباين اختبار الفرضية الرئيسية الثانية						
ANOVA[a]						
الأنموذج		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3884.846	1	3884.846	77.765	.000[b]
	Residual	8592.465	17٣	49.956		
	Total	12477.310	17٤			
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي						
b. Predictors: (Constant), خبرة جهاز التدقيق الداخلي						

يبين الجدول ٤-٥٤ أعلاه نتائج تحليل ANOVA لاختبار معنوية الانحدار، ويُلاحظ ان قيمة F المحسوبة بلغت ٧٧,٧٦٥ وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (١٧٣,١) وان متوسط المربع للبواقي بلغ ٨٥٩٢,٤٦٥ عند مستوى دلالة ٥%.وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت ٠,٠٠٠ وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية.

جدول (٤-٥٥) المعاملات المعيارية واغير المعيارية لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية						
Coefficients[a]						
الانموذج		المعاملات الغير معيارية		المعاملات المعيارية	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	13.572	4.204		3.228	.001
	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	.379	.043	.558	8.818	.000
a. Dependent Variable: الحد من الفساد المالي						

ويبّين جدول٤-٥٥ اعلاه معاملات دالة الانحدار المعيارية وغير المعيارية والخطأ المعياري وقيمة اختبار T مع القيمة الاحتمالية للاختبارات(الدالة الإحصائية)،وقد بين الجدول ان قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت ١٣,٥٧٢ وان قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت ٣٨% والتي تبين تأثير المتغير المستقل (حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي) في المتغير التابع (جودة البيانات المالية) بواسطة المعامل B وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى ان هنالك تأثيراً طردياً بين المتغيرين، المستقل والتابع، وبعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى زيادة بمقدار ٣٨.% في المتغير التابع (جودة البيانات المالية) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى، ويلاحظ من الجدول أعلاه أيضا ان مستوى معنوية T للمتغير المستقل بلغت ٠,٠٠ وهي اقل من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار ٠,٠٥، **وهذا يعني ان بيانات العينة قد وفرت دليلا مقنعا على قبول الفرضية البديلة لثبوت الاثر احصائيا والنتيجة ان هنالك تأثيراً ذا دلالة معنوية لحجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي في جودة البيانات المالية.**

٤-٢-٣ اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

الفرضية الرئيسية الثالثة: ((توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي وجودة البيانات المالية من خلال الحد من الفساد المالي))

لاختبار هذه الفرضية سيتم خلال نموذج Baron and Kenny, 1986 عن طريق المعادلات الاتية:

١- المعادلة الأولى: باستخدام معادلة الانحدار البسيط لمعرفة تأثير المتغير المستقل على المتغير الوسيط.
٢- المعادلة الثانية: باستخدام معادلة الانحدار البسيط لمعرفة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع بدون المتغير الوسيط وهي تمثل الأثر الكلي.
٣- المعادلة الثالثة: باستخدام معادلة الانحدار البسيط لمعرفة تأثير المتغير الوسيط بوجود المتغير التابع بوجود المتغير المستقل كمتغير رقابي.

فاذا تحققت هذه المعادلات الثلاث يمكن القول بوجود الوساطة، وبمعنى اخر ان المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي) يتوسط العلاقة بين المتغير المستقل (حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي) وبين المتغير التابع (جودة البيانات المالية).

اما اذا لم تتحقق معادلة واحدة فانّ المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي) لا يتوسط العلاقة بين المتغير المستقل (حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي) والمتغير التابع (جودة البيانات المالية)

ولتحقيق الشروط أعلاه قامت الباحثة باختبار العلاقات اعلاه باستخدام معادلة الانحدار البسيط الاتية:

اولاً: لاختبار العلاقة بين المتغير المستقل تأثيره في المتغير التابع باستخدام معادلة الانحدار البسيط الاتية:

$$FC_{it} = B_0 + B_1 SIE_{it} + e_{it} \dots\dots\dots\dots\dots (6)$$

حيث ان:

FC_{it} =المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي).

e_{it}= اخطاء التقدير او ما تسمى بالبواقي الاحصائية.

B_0 = ثابت معادلة الانحدار التي تمثل قيمة المتغير الوسيط عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر.

$B_1 SIE_{it}$= ميل دالة الانحدار التي تقيس تأثير المتغير المستقل (حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي) في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي).

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي: -

جدول (٤-٥٦) اختبار تاثير المتغير المستقل في المتغير الوسيط

Coefficients[a]

الانموذج		المعاملات الغير معيارية		المعاملات المعيارية	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	13.572	4.204		3.228	.001
	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	.379	.043	.558	8.818	.000

a. Dependent Variable: جودة البيانات المالية

نلاحظ في الجدول أعلاه رقم ٤-٥٦ ان معامل دالة الانحدار هو ٠,٣٧٩ بدلالة معنوية ٠,٠٠ وهو دال احصائياً مما يعني تحقيق الشرط الأول من نموذج Baron and Kenny, 1986.

ثانياً: لاختبار العلاقة بين المتغير المستقل تأثيره في المتغير الوسيط باستخدام معادلة الانحدار البسيط الاتية:

$$QFD_{it} = \dot{B}_0 + B_1 sIE_{it} + e_{it} \dots\dots\dots\dots (7)$$

حيث ان:

QFD_{it} =المتغير التابع (جودة البيانات المالية).

e_{it}= اخطاء التقدير او ما تسمى بالبواقي الاحصائية.

B_0 = ثابت معادلة الانحدار التي تمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر.

$B_1 sIE_{it}$= ميل دالة الانحدار التي تقيس تأثير المتغير المستقل (حجم واستقلالية خبرة جهاز التدقيق الداخلي) في المتغير التابع (جودة البيانات المالية).

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي:-

جدول (٤-٥٧) اختبار تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع بدون توسيط المتغير الوسيط

Coefficients[a]

الانموذج		المعاملات الغير معيارية		المعاملات المعيارية	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	17.739	5.098		3.479	.001
	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	.503	.052	.592	9.638	.000

a. Dependent Variable: جودة البيانات المالية

يُلاحظ في الجدول أعلاه رقم ٤-٥٧ ان معامل دالة الانحدار هو ٠,٥٠٣ بدلالة معنوية ٠,٠٠ وهو دال احصائياً مما يعني تحقيق الشرط الأول من نموذج Baron and Kenny, 1986

ثالثاً: : تأثير المتغير الوسيط على المتغير التابع بوجود المتغير المستقل كمتغير رقابي باستخدام معادلة الانحدار الخطي المتعدد الاتية:

$$y_i = B_0 + B_1 x_{i_1} + B_2 x_{i_2} + \cdots + Bp^{x_i} P \quad \text{.....(8)}$$

حيث أنّ:-

y_i= المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي).

$x_i, x_{i_2} \ldots x_{ip}$= اخطاء التقدير او ما تسمى بالبواقي الاحصائية.

P=المتغير المستقل (حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي)

$Bo, B_1, B_2, \cdots B_p$=معاملات الانحدار التي تمثل قيمة المتغير التابع (جودة البيانات المالية) عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر.

B_1 = ميل دالة الانحدار التي تقيس تأثير المتغير المستقل (حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي) في المتغير الوسيط (الحد من الفساد المالي)

ε = اخطاء التقدير او ما تسمى بالبواقي الاحصائية.

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي:-

جدول (٤-٥٨) اختبار تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع بدون توسيط المتغير الوسيط

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	10.161	4.242		2.395	.018
	حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي	.283	.052	.416	5.430	.000
	الحد من الفساد المالي	.192	.061	.240	3.135	.002

a. Dependent Variable: جودة البيانات المالية

يُلاحظ في الجدول أعلاه رقم ٤-٥٨ انّ معامل دالة الانحدار هو ٠,١٩٢ بدلالة معنوية ٠,٠٢ وهو دال احصائياً مما يعني تحقيق الشرط الأول من نموذج Baron and Kenny, 1986

وعند تلخيص النتائج وفقاً لنموذج Baron and Kenny, 1986 سوف يُمنح رقم (١) للمعادلة التي حققت شرط الدلالة الاحصائية ورقم (٠) للمعادلة التي لم تحقق شرط الدلالة الإحصائية، وعلية فان ملخص نتائج معادلات الانحدار الثلاث تكون كالاتي:

جدول (٤-٥٩) ملخص معادلات الانحدار الثلاثة لنموذج Baron and Kenny

المعادلة الاولى.	المعادلة الثانية	المعادلة الثالثة	القرار
١	١	١	المتوسط الوسيط يتوسط العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع
٠,٣٧٩	٠,٥٣	٠,١٩٢	

واستناداً الى الجدول ٤-٥٩ وفق نموذج (براون وكيني)، فانّ النتائج التي تم التوصل اليها تفيد بانّ بيانات العينة قد وفرت دليلا مقنعا على قبول الفرضية البديلة لثبوت الاثر احصائيا والنتيجة ان هنالك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي وبين جودة البيانات المالية من خلال الحد من الفساد المالي.

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

من خلال عرض الجانب النظري والعملي توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات كما يلي: -

١) لم تعد وظيفة التدقيق الداخلي مقتصرة فقط على الحد من الفساد، بل تطورت لتشمل مجموعة واسعة من المسؤوليات التي تسهم في تحسين فعالية وكفاءة العمليات الإدارية والمالية في المؤسسة، مما يساعدها على تحقيق الأهداف الاستراتيجية بشكل أكثر فعالية.

٢) من مسؤولية مدير قسم التدقيق توفير الموارد المناسبة اللازمة لأعضاء التدقيق الداخلي حسب احتياجهم لتنفيذ المهام الموكلة اليهم، مع الأخذ بعين الاعتبار المؤهلات العلمية والعملية والاختصاص.

٣) عدم وجود عدد كافً من المدققين يتناسب مع حجم الواجبات التدقيقية في الوحدات الحكومية عينة البحث، وهذا يؤثر في مستوى الأداء والجودة ويشير الى نتائج غير مرضية، مما يستوجب إيلاء الموضوع الأهمية من قبل الإدارات الحكومية المختلفة لهذا الموضوع.

٤) عدم منح مديري قسم التدقيق الداخلي صلاحيات نقل وتوظيف الموظفين ممن يراه مناسبا، مما يؤدي ذلك الى ضعف استقلالية جهاز التدقيق الداخلي نظراً لتدخل الإدارة وتعرض المدقق الداخلي الى ضغوط داخلية كونه موظفاً يخضع لقرارات إدارة الوحدة الحكومية.

٥) عدم تمتع المدقق الداخلي في القطاع الحكومي باستقلالية تامة كون إدارة المؤسسة هي من تقوم بتعيين وتكليف المدققين، فضلا عن، وجود مصالح مشتركة بين الإدارة وجهاز التدقيق الداخلي وعلاقات اجتماعية تؤثر في جودة البيانات المالية وتساعد على انتشار الفساد المالي.

٦) تشير نتائج البحث الى إن ٣٧% من المستجيبين يؤكدون تعرض دوائرهم لجرائم الرشوة لغرض إكمال عمليات غير قانونية ، ويشير هذا الى ضعف كبير في استقلالية أجهزة التدقيق الداخلي.

٧) يتصف المدقق الداخلي ذو الخبرة المهنية العالية بالقدرة على الحد من الفساد والتلاعب بالبيانات المالية والحد منه بكل سهولة.

٨) عدم تمتع جهاز التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي بالخبرة المهنية المطلوبة، مما يعرض الدائرة الى مخاطر قانونية ومالية.

٩) عند اكتشاف شبهة فساد في أي من المعاملات تحت التدقيق يقوم مدير قسم التدقيق بابلاغ المسؤول عنها لغرض اتخاذ الإجراءات اللازمة، وفي حال امتناع الرئيس الأعلى عن القيام بالإجراءات المطلوبة مع المتورطين بعملية الفساد المالي أو الإداري، يتولى مدير التدقيق إبلاغ هيأة النزاهة.

١٠) عدم تدقيق السجلات المحاسبية بشكل مستمر من قبل جهاز التدقيق الداخلي مع وجود أخطاء جوهرية ينعكس سلباً على جودة البيانات المالية ويعرضها للتلاعب والفساد المالي.

١١) لدى عينة البحث من المدققين الداخليين الخبرة غير الكافية في استخدام البرامج الإلكترونية وتكنلوجيا المعلومات وهذا يعرض الدائرة الى حالات فساد لا يمكن اكتشافها.

المبحث الثاني

التوصيات

من خلال الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة فقد أثمرت منها مجموعة من التوصيات وهي :-

١. توفير عدد كافٍ من المدققين الداخليين يتناسب مع الأعمال المكلفين فيها داخل الوحدة الحكومية ومع مراعاة حجم الدائرة، ومعاملاتها المالية وموازنتها التشغيلية والاستثمارية.
٢. تفعيل دور التدقيق الداخلي ليشمل جميع أنشطة الوحدة الحكومية، ليتمكن من تقويم الأداء المالي وغير المالي وفقاً لأهداف الموازنة العامة الاتحادية.
٣. منح الصلاحيات والمسؤوليات للمدققين الداخلين وتكون واضحة ومكتوبة يعتمد عليها عند القيام بمهامهم، لتقوية استقلالية جهاز التدقيق الداخلي. والالتزام بتطبيق المعايير والقوانين التي تزيد من استقلاليتهم وموضعيتهم.
٤. تعزيز خبرة المدققين الداخليين في مؤسسات القطاع الحكومي بدورات تخصصية في مجال التدقيق الداخلي وأساليب الاحتيال والفساد المالي وطرق مكافحته، ويجب أن تكون لدى جهاز التدقيق الداخلي في المؤسسة خطة سنوية تتعلق في دورات تدريبية كافية في مجال التدقيق الداخلي. والمحاسبة والإدارة، والاطلاع على كل ما هو جديد أو مستحدث من المعايير المحلية والدولية.
٥. نشر الوعي الثقافي بين أبناء المجتمع والموظفين بخطورة الفساد الاداري والمالي وما يترتب عليه من أثاراقتصادية واجتماعية ومايترتب على المفسدين والمحتالين من عقاب مادي ومعنوي، وتعزيز ثقافة النزاهة بين الموظفين.
٦. تشجيع روح التعاون والتكامل بين جهاز التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي المتمثل بديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق بما يخدم المصلحة العامة، والاستفادة من ملاحظات الديوان وتقديم البيانات المالية بشكلها الصحيح ضمن التوقيتات المحددة.
٧. زيادة خبرة المدققين الداخليين باستخدام التقنيات المحوسبة والبرامج الإلكترونية الخاصة بالأمور المالية، للحد من حالات الاختلاس والرشوة.
٨. ضرورة الإفصاح وعرض البيانات المالية الحكومية للأطراف الداخلية والخارجية بشكلها الصحيح، وان تكون المعلومات المالية موثوقة وملائمة وبجودة عالية، على ان تعرض في الوقت المحدد لغرض اتخاذ القرارات الرشيدة .
٩. تنمية المهارات القيادية في شخصية المدقق الداخلي، لمواجهة تحديات خرق الاستقلالية نتيجة الضغوطات لتمرير معاملات غير قانونية.

١٠. تفعيل مهمة التدقيق الداخلي الجوهرية وهي المساعدة في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال تحديد أوجه الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية وإيجاد الحلول المحاسبية المناسبة لتحسينها بأقل كلفة.

المراجع والمصادر

المراجع والمصادر العربية

القران الكريم

اولآ: القوانين

١. قانون العقوبات رقم ١١١، (١٩٦٩) قانون العقوبات العراقي، الوقائع العراقية، ١٧٧٨، المادة ٤٥٦.

ثانيآ: الوثائق والتقارير الرسمية

١. ديوان الرقابة المالية، (٢٠٠٠) مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ،دليل تدقيق رقم (٤) " دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية " العراق ،بغداد.

٢. المعاييرالدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الانتوساي، (٢٠١٧) إستقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام.

ثالثآ: المعاجم والقواميس

١. الجرجاني، علي بن محمد السيد شرف، (٢٠١٠) " معجم التعريفات" لبنان: دار الفضيلة للنشر والتوزيع، بيروت.

٢.الفيروزآبادي، مجد الدين، (٢٠٠٧) "القاموس المحيط"

رابعآ: الكتــب

١. ابن منظور، (٢٠١٨) **"لسان العرب/ ٣ "**

٢. العواد، اسعد محمد علي،(٢٠١٩) "أساسيات المحاسبة الحكومية/ في اطار تطبيقات نظام احصائيات مالية الحكومة GFS المحدث" العراق.

٣. ألتراس، احمد محمد، (٢٠١٩) " المراجعة الداخلية في القطاع العام الجزء الاول" المملكة العربية السعودية، مركز البحوث والدراسات.

٤. العواد، اسعد محمد علي، (٢٠٢١) " التدقيق والاقتصاد المتقدم في اطار معايير التدقيق الدولية" جامعة كربلاء، كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، العراق.

٥. عبد، جاسم محمد، (٢٠٢١) "ان الله ليضحك ويرضى وله الأسماء الحسنى والصفات العلى" لبنان.

٦. الرماحي، زاهي عطا ، (٢٠١٧) " الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقآ للمعايير الدولية" دار المأمون للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى، المملكة الأردنية الهاشمية.

٧. الذنبيات، علي عبد القادر، (٢٠١٥) " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية" نظرية وتطبيق، الطبعة الخامسة، منشورات الجامعة، الاردن عمان.

خامساً: الإطاريح والرسائل الجامعية

١. الجبوري، ازهر صبحي عبد الحسين، (٢٠٢١) " التكامل بين المحاسبة والتدقيق الداخلي للحدمن الاحتيال وإنتاج تقارير مالية عالية الجودة" اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء،العراق.

٢. نبيلة، بومدين، (٢٠٢٣) "دور البيانات المحاسبية والمالية في تحديد السياسة الاستثمارية للمؤسسة" دراسة حالة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر ٣. doi:https://dspace.univ-alger3.dz/jspui/handle/123456789/926

٣. مهدي، جنان، حسن، وجدان فالح (2021)" دور آليات الحوكمة في تحقيق جودة الافصاح المعلوماتي" دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية، Warith Scientific Journal، ٣ (٢٦١٨-٠٢٧٨)، ٤٧.

٤. رحاب، خنقاوي، (٢٠٢٣) " دور تكنالوجيا المعلومات المحاسبية في تحسين اداء التدقيق الخارجي" ماستر اكاديمي - جامعة قاسمي مرباح ورقلة، الجزائر.

٥. ضافري، ريمة ، (٢٠٢٢) " العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في ظل التوجهات الدولية الحديثة للتدقيق الحكومي،" دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق،(٧٠ – ٨٠).

٦. كاظم، سمية علي، (٢٠٢٢)" الكفاءة العلمية والمهنية للمدقق الداخلي وتأثيرها في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية لإنتاج تقارير مالية مؤثوقة" رسالة ماجستير ،كلية الادارة والاقتصاد -جامعة كربلاء قسم المحاسبة، العراق، كربلاء (٢١).

٧. الكامل، شاكو محمد، (٢٠٢٣) "فعالية نظام المعلومات المحاسبي في تحسين نظام الرقابة الداخلية"دراسة ميدانية - لعينة من المؤسسات في مكتب المحاسبة والتسيير،جامعة قاصدي مرباح- ورقلة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر(٩).

٨. صابر، شوان، طاهر، رشيد ابراهيم، (٢٠٢١) " دور الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري، دراسة استطلاعية في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لوزارة العمل"رسالة ماجستير،الجامعة الشرقية - معهد الدراسات العليا، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية- قسم المالية والمحاسبة، نيقوسيا (٧٥).

٩. صفاء، طبيش، (٢٠١٩) " دورعملية التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية" الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر -بسكرة- (١١).

١٠. حداد، علي شاكر محمود محمد، (٢٠٢٢) "دور الشخصية القيادية والكفاءة المهنية للمدقق الداخلي في الحد من الاحتيال والغش في البيانات المالية"رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد /جامعة كربلاء، العراق (٣٢)

١١. العجيلي، عماد حمزه عبد، (٢٠٢٢) " دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء المستدام وتأثيره على جودة التقارير المالية" ،رسالة ماجستير في علوم المحاسبة، العراق، كربلاء، (٢٣).

١٢. ياسين، عمر عبد الله، (٢٠٢٠) " تأثير جودة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات" جامعة تكريت كلية الادارة والاقتصاد، رسالة الماجستير في العلوم المحاسبية، العراق. doi:http://https://cade.tu.edu.iq/news/1579

١٣. حجاج، فاطمة ، عريمة، سعاد بن، (٢٠٢٢) " دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري –OPGI" جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، ١٧.

١٤. عبد الوهاب،فاطمة، سبيعي، زهرة، (٢٠١٩) "تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية" جامعة أحمد دراية -أدرار،قسم العلوم التجارية، (١٢).

١٥. بحاش، فاطيمة، (٢٠١٧) " دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية" كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي.

١٦. القرعان، فادي نبيل، (٢٠٠٧) "العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية " دراسة ميدانية، جامعة ال البيت / كلية المال والاعمال، الاردن.

١٧. النوري، محسن هاشم كرم، (٢٠٢١) " ممارسات التدقيق الداخلي لتخفيض مخاطر النظم المحوسبة وتأثيرها في القرارات الاستراتيجية للشركات العامة العراقية" قسم المحاسبة،جامعة كربلاء، العراق.

١٨. الشمري، مشتاق طالب، (٢٠٢٢) "توظيف التفكير الهندسي للمدقق الداخلي في بيئة المعلومات المحاسبية لتعزيز قيمة الشركة" اطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد - جامعة كربلاء، العراق.

١٩. حساين، مريم، حشاتي، هاجر، (٢٠٢٣) " أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية" جامعة محمد خضير – بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمصرفية شهادة الماستر، الجزائر

٢٠. نعيمة، مصطفاوي، (٢٠٢٢) " دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي" دراسة ميدانية على مستوى ولاية تيارت، جامعة ابن خلدون – تيارت- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماسترفي شعبة، المحاسبة و المالية تخصص،محاسبة وجباية معمقة،(٦٧). doi:http://dspace.univ-tiaret.dz:80/handle/123456789/5335

٢١. مريم، واكر، (٢٠٢٣) "التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الاعمال الجزائرية" اطروحه دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف.عشور، هشام ، (٢٠٢٠) " مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في الشركة وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة النوادي الرياضية" جامعة محمد بوضياف.،الجزائر.

٢٢. عسيري، هنادي عبد الهادي، السيد، هدى إبراهيم. (٢٠٢٢) " تفعيل نظام الرقابة الداخلية لتحسين الأداء الإداري والحد من عمليات ا لاحتيال في المنشآت الصناعية الصغيرة" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، ٢١(٦)، ٤.

سادساً: البحوث والدوريات

١. العواد، اسعد محمد علي، جواد، بنين حسون، العجيلي، عماد حمزه عبد، (٢٠٢٢)" استقلالية المدقق الداخلي وتأثيرها في الحد من الممارسات غير القانونية لاستخدام الاموال العامة." *Wariths cientific Journa*

٢. محمد، آمال إبراهيم ، (٢٠١٩) "العوامل المؤثرة على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية" *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، ٣٤٢. doi:https://jsec.journals.ekb.eg/article_40150_53b86422ad6eaa718712bb8cbe7bd5c9.pdf

٣. الربيعي، أيمن ثابت عبد، (٢٠١٩) "ظاهرة الفساد" *المجلة القانونية (مجلة متخصصة في الدراسات والبحوث القانونية) مجلة علمية محكمة(٢٥٣٧ - ٠٧٥٨)*، ١٩٨.

٤. علي، بارزان عمر، (٢٠٢٢)" دور التدقيق الاداري في الحد من الفساد المالي والإداري" *مجلة پوليتكنيك للعلوم الإنسانية والإجتماعية*، ١(٣)، ١٨٧.

٥. خضير، بشرى فاضل، وعبد الرزاق، عمار لؤي، (٢٠١٩) "تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي" *مجلة العلوم الاقتصادية والادارية*.

٦. ثابت، حسان ثابت، صافي، هاشم محمد خير، (٢٠٢٣) "مدى اعتماد الدوائر الضريبية على البيانات المالية المدققة من قبل المحاسب القانوني في اقليم كوردستان العراق" *مجلة جامعة جيهان- اربيل للعلوم الانسانية والاجتماعية*، ٣٦. doi: https://doi.org/10.24086/cuejhss.v7n2y2023.pp36-43

٧. السعيدي، ثامر عبد الجبار، (٢٠١٩) "دور مكتب المفتش العام في مكافحة الفساد" (*كلية القانون / كلية المستقبل الجامعه*) https://www.uomus.edu.iq/NewDep.aspx

٨. الحسناوي، رزاق جفات كريدي، (٢٠٢١) " دور التدقيق الداخلي الرقابة على الاداء المؤسسي في مكافحة ظاهرت الفسادالاداري المالي" *مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية*، ٢(١٣)، ٣٨٢.

٩. حفصي، رشيد، (٢٠٢٢) " العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي" ، *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية*، ٨(٢٥٨٨-٢٥٢x)، ٥٥.

١٠. عباس، رنا حكمت عباس، (٢٠٢٢) "الابتزاز الإلكتروني"*مجلة لارك للفلسفة والانسانيات وا لعلوم الاجتماعية*.

١١. الججاوي، طلال محمد علي، العواد، اسعد محمد علي وهاب، الزبيدي، رغد منير فرحان، (٢٠٢٠) " مدى تطبيق وحدات القطاع العام العراقية لمعايير التدقيق الداخلي الدولية من وجهة نظر مدققي ديوان الرقابة المالية للحد من الغش والاحتيال" *مجلة الادارة والاقتصاد / جامعة كربلاء ، العدد ٤٣(١١)*.

١٢. الججاوي، طلال محمد، العايدي، ابراهيم نعيم، (٢٠١٩) "فحص االاحتيال وتحديد مستواه في الشركات المساهمة العراقية"*المجلة العراقية للعلوم الادارية، ٥١، ٥٤.*

١٣. الججاوي، طلال محمد علي، العواد، اسعد محمد علي، الزبيدي، رغد منير، (٢٠٢٠) " مدى التزام المدققين الداخليين في القطاع العام العراقي بمعايير التدقيق الداخلية للحد من الغش والاحتيال" *المجلة العراقية للعلوم الادارية، ٥٣ (١٣) ٩.*

١٤. الججاوي، طلال محمد علي، الزرفي، محمد محيسن عبد الرضا، (٢٠١٧) " دور التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال في البيانات المالية لنشاط البلديات / بحث تطبيقي" *مجلة الادارة والاقتصاد/ مجلد ٦، ٢٤، ١٨١.*

١٥. الججاوي، طلال محمد، الزرفي محمد محيسن، (٢٠١٨)" أطار مقترح لحوكمة المؤسسات البلدية للحد من عمليات الأحتيال بحث تطبيقي في المؤسسات البلدية لمحافظة بابل" ١٣ (٤٢)، doi: *https://doi.org/10.34093/jafs.v13i42.7*

١٦. كاظم، حاتم كريم ، رزاق، رزاق صادق، (٢٠١٢) " دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينية التدقيق" *المجلة العراقية للعلوم الإدارية، ٣٣.* doi:https://search.emarefa.net/ar/detail/BIM-757435

١٧. راوية، دغميم ، (٢٠٢٠) "اقتصاد المعرفة وأثره على المعلومات المحاسبية" *المجلة العربية لتربية النوعية، ١٢٢ .* doi:: 10.33850/ejev.2020.73492

١٨. عبد الحميد، رانيا سلطان محمد، (2022) "دور تقنيات المحاسبة القضائية التحقيقية في تطوير دور قطاع المحليات والرقابة في مكافحة الفساد" دراسة ميدانية، *المجلة المصرية للدراسات التجارية، ٤٦(١)*، (٢٩ -٣٠). doi:10.21608/alat.2022.257338

١٩. جليلة، زوهري، أمين، بن عزة محمد، (٢٠٢١) " المدقق في الجزائر بين إشكالية الالتزام الأخلاقي والمسؤولية المهنية" *مجلة المنهل الاقتصادي، ٢(٤).*

٢٠. الصواني، عادل فرج سعد، سمره، ياسر محمد عبد العزيز، القرنشاوي، السيد عبد النبي، (٢٠٢٣) "أثر تطبيق المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع الحكومي الليبي"*المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، ١، ٣١٥.*

٢١. جياد، عباس فاضل، (٢٠٢١) " مدى أهمية التدقيق الداخلي في رفع كفاءة وأداء المصارف التجارية دراسة تحليلية في عينة من المصارف التجارية العراقية" *مجلة الاقتصادي الخليجي، ٤٩، ١٧.*

٢٢. حواس، عبد الرزاق طعمه، ابراهيم، الهادي آدم محمد، (٢٠٢٣) " أثر استخدام تكنالوجيا المعلومات في تقليل وتقدير مخاطر التدقيق" *مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم*، ٦٤، doi:https://www.jrucs.iq.

٢٣. عبد المجيد، ئاوات جعفر، عزيز، تافكة مهدي ، أمين، هاوار غفور حمد، (٢٠٢١) " مدى التزام المدقق الخارجي بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٦١) " دراسة استطلاعية لآراء عينة من مدققي

الحسابات الداخليين والخارجيين في محافظة أربيل/إقليم كوردستان. *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، ١٧(٣ ١٨١ - ١٧١٩).*

٢٤. اسماعيل، عصام عبد المنعم، الجوهري، شيماء حامد علي، الفقي، مصطفي إبراهيم، (٢٠٢٤) "دور تطبيق معيار التقرير المالي الدولي(IFRS17) في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بشركات التأمين المصرية(دراسة حالة)"*المجلة المصرية للدراسات التجارية، ١٥*. doi: 10.21608/ALAT.2024.35094

٢٥. المغير،علا رسلان محمود ، (٢٠٢٢) " أساليب حديثة للرقابة الداخلية في تعزيزعمل المؤسسات الحكومية" *Arab Journal for Scientific Publishing (AJSP)، ٤١* (٢٦٦٣-٥٧٩٨)، ٨.

٢٦. اكريم، علي عبد الله، (2023) "أثر أداءالمدقق الداخلي علي جودة التقارير المالية" دراسة حالة البنوك الليبية التجارية، *African Journal of Advanced Studies in Humanities and Social Sciences* (AJASHSS)*المجلة الإفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية* ، ٢(١). doi:krym1967@yahoo.com

٢٧. هداب، فاطمة فزع، جاسم، ليلى عبد،احمد، صهباء عبد القادر، (٢٠٢١) " مدى فاعلية اجراءات التدقيق الداخلي في المصارف في الحد من الفساد الاداري والمالي" *مجلة الادارة والاقتصاد، ١٢٩* (١٨١٣-٦٧٢٩)، ٤٢٠-٤٣٣. doi:http://doi.org/10.31272/JAE.44.2021.121.25

٢٨. حماد، ماجدة عزت حسين، (٢٠٢٣) " قياس أثر استخدام مدخل المراجعة الداخلية المستمرة في ظل الرقمنة على اكتشاف الغش والحد من ادارة الارباح وانعكاس ذلك على قيمة الشركة" دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة ببورصة الاوراق المالية المصرية*مجلة البحوث الادارية*، ٢ (١١١٠-٢٢٥X)، ٣٣. doi:dr.magda2014@gmail.com

٢٩. محمد، كرار محمد حسن، (٢٠٢٢) "دور المراجعة الداخلية في تدعيم حكومة الشركات" *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية المالية، ٣٩*.

٣٠. الذيابات، منال محمد حسين، (٢٠٢٢) "أهمية التدقيق الداخلي للحسابات في البلديات" *المجلة العربية للنشر العلمي AJSP، الاصدار الخامس - العدد ٥٠ (٢٦٦٣-٥٧٩٨)، ١١*.

٣١. الإدلبي، دلال، (٢٠٢١) " أثراستقلالية المدقق الداخلي في مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية" (دراسة ميدانية في سورية). *مجلة جامعة البعث، ٢١* (٤٣)، ١٣٤.

٣٢. رفو، رافي نزار جميل، للو، نسيم يوسف ،(٢٠١٩) " دور لجان التدقيق كأحد اليات حوكمة الشركات في التنبؤ بالفشل المالي" *مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد ٤٤* ، العدد ٤ ، (الصفحات ٢١ - ٤٢).

٣٣. سماحة، سميح المهدي الشحات عبدالخالق، الاغي، محمود السيد، (٢٠٢٢) "أثر التكامل بين عناصر المدخل السلوكي والمراجعة الداخلية على مستوى جودة المعلومات المحاسبية " دراسة ميدانية في المصارف التجارية، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، ٢ (٤٦)، ١٣. doi:10.21608/ALAT.2022.259144

٣٤. الصفار، سهاد صبيح، مراد، زينه حسين، (٢٠١٨) "اتجاهات تطور أنشطة الرقابة الداخلية لتلبية متطلبات لجنة التدقيق" دراسة تطبيقية في مصرف اشور الدولي، المؤتمر العلمي الدولي الاول لعام ٢٠١٨، (٥-٦). العراق.

٣٥. بوفلفل، سهام، (٢٠٢١) "مسببات ظاهرة الفساد المالي والاداري واستراتيجات مكافحتها" *مجلة المنهل الاقتصادي، ٢، ٩٣*.

٣٦. الصواني، عادل فرج، سمره، ياسر محمد، القرنشاوي، السيد عبد النبي، (٢٠٢٣) "أثر تطبيق المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع الحكومي الليبي" *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، ١، ٢١٣*. doi:https://cfdj.journals.ekb.eg.

٣٧. نعمة، عماد صالح، ياسين،عمر عبد الله، (٢٠١٨) " تأثير معايير جودة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات دراسة تطبيقيه في الشركات المصرفية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية" *مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ١٦ العدد ٥ (١٢)*.

٣٨. محمد، فاطمة جاسم، حسن، عبد الرضا (٢٠٢٠) "اثر التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي" *مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الانسانية*، الاول(٢٧٠٧-٥٦٤٨).

٣٩. العاني، صفاء احمد محمد، الكعبي، جعفر عبد الحسين حلو، (2020) " تأثري العصف الذهني في جودة التدقيق وانعكاسه على اكتشاف مخاطر الاحتيال" *Journal of Economics and Administrative Sciences، ٢٦، ٤٣٤*. doi:https://doi.org/10.33095/pz64ye15.

٤٠. أبو شرابية، السعيد محمد أبو الفتوح ، (٢٠٢٣) " اختراق الحساب البنكي" *جامعة الازهر، ٣٨، ٨٢٨-٨٢٩*.

٤١. الناغي، محمود السيد، البسطويسى، مروه أحمد عبد الرحمن، سلطان، طه علي محمد، (٢٠٢٣) "الدور المرتقب للمراجع الخارجي في كشف الاحتيال باستخدام نماذج الغش لتحسين جودة المراجعة "دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والادارية*، ١(١٥)، ٥. doi:10.21608/MASF.2023.278290

٤٢. عمر، كاكه ريش، النعيمي، باسمة فالح، (٢٠٢٣) " دور صلاحيات لجان التدقيق وفقآ لأطار الحوكمه المؤسسيه للمصارف في تعزيز التدقيق الداخلي"*مجلة پۆ ليتكنيك للعلوم الانسانية والاجتماع*ية،٤(١)، ٧٦٩. doi:1184-Article Text (camera-ready)-2464-1-10-20230508.pd

٤٣. محمد، كوثر محمد عبد الحافظ، عبدالموجود، محمود إبراهيم محمد، هلالي، أسامه أحمد جمال (٢٠٢٤) "سلاسل الكتل كمتغير معدل لتأثير التقديرات المحاسبية في جودة المعلومات المحاسبية" دراسة ميدانية بالتطبيق على بيئة الاعمال المصرية، *مجلة البحوث المالية والتجا*رية، الثاني، ١٣٦. doi:10.21608/jsst.2024.270249.1745

٤٤. علي، محمد حميد، (٢٠٢١) "الأثر الاقتصادي للفساد المالي والاداري في العراق وسبل مكافحته" *مجلة العلوم القانونية والسياسية ١، ٤١٦*.

٤٥. العازمي، محمد مرزوق عيد عقاب، (٢٠٢٤) "دور متطلبات السلوك المهني والاخلاقي لمراقب الحسابات في مكافحة الفساد المالي والاداري" *المجلة العلمية للبحوث التجارية*، ٨، ٨٢٤.

٤٦. زيد، مدحت حفني خلف، (٢٠٢٣) "الحوكمة وتحقيق الاستقامة التنظيمية بأجهزة التخطيط المحلي" التربة(الازهر)،١٩٩،(٢٤٥-٢٤٦).doi:https://jsrep.journals.ekb.eg/article_319988

٤٧. عبدالرايات، افراح لفته، (٢٠٢٣) " تفعيل مساهمة ديوان الرقابة المالية الاتحادي في الحد من الفساد المالي والاداري في العراق" *Al kut journal of economics and administrative sciences (kjeas)* .

٤٨. حمادي، مؤيد فيصل ربيع، (٢٠١٩) "الفساد أسبابه وآثاره وطرق علاجه في المنظور الاسلامي" *مجلة أبحاث ميسان، ٢٩، ٢٢٦.*

٤٩. مفتاح، يحيى أحمد حميد أحمد، محمد، عبد الرحمن عمر أحمد، (٢٠٢٣) "التأهيل العلمي والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية للحد من الغش والتلاعب بالقوائم المالية" *مجلة جامعة البيضاء - (عدد خاص بأبحاث المؤتمر العلمي الرابع لجامعة البيضاء) ٤*، دراسة ميدانية في بيئة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية، (١٢٨٠). doi: org/10.56807/buj.v5i4.414

٥٠. نعمة، نغم حسين، (٢٠٢٣) "أخلاقيات المهنة وقيم العمل المؤسسي" *مجلة الريادة للمال والأعمال، ١* (٤)، ١. doi:https://doi.org/10.56967/ejfb.v4i1.328

٥١. احمد، نكتل ابراهيم عبد الرحمن، (٢٠٢٤) " رقابة الاجهزة إلادارية المستقلة في العراق ودورها في مكافحة الفساد" *مجلة الدراسات الاقليمية*، ١٨، ٢٣٧. doi:https://orcid.org/0009-0005-6166-1114

٥٢. احمد، نهال حسن ابراهيم، (٢٠٢٠) "آليات مكافحة الفساد المالي والاداري في العراق" *مجلة كلية القانون والعلوم السياسية، ٨، ٢٠١ .*

سابعاً المواقع الالكترونية

١. اللاحجي، هاشم أحمد (٢٠٢٠)" المخاطر التي قد تحد من موضوعية المدققين الداخليين"

https://www.facebook.com/acc.hashimAhmed/photos/a.1814271815506040/2686067024993177/?type=3.

٢. الشوحة،سليمان،(٢٠١٦)" مخاطر تؤثر على موضوعية المدقق الداخلي. https://www.ammonnews.net/pages/about_us

٣. احمد, سوار، (٢٠٢٣) https://www.kurdistan24.net/ar/story/34978.

Foreign References

First: Books

1. Gleim, I. N. (2020). Cia review / parti 1: essentials of internal auditing
2. Hala, N. (2003). If capitalists were angels. (Sherron Watkins). Gale academic onefile, 60(2)

Second: Thesis and Dissertations

1. Aamir, S., Farooq, U., & Ittonen, K. (2011, May). Auditor client relationship and audit Quality / The effects of long-term auditor client relationship on audit quality in SMEs. Thesis submitted in partial fulfillment of the requirements of the Masters Degree in Accounting from the Umeå School of Business at Umeå University

3. Atanasu, D. L. (2015). Quality standards in auditing. *A project to provide technical assistance to the offices of inspectors general in Iraq.*

4. Bohlala, H. (2022). The role of external auditor in enhancing trust in the accounting and auditing profession in cyrenaica. 20. San diego: In partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Business Administration.

5. Hana Bohlala, M. (2022). The role of external auditor in enhancing trust in the accounting and auditing profession in cyrenaica. 26. In partial fulfilment of the requirements for the degree of.

6. Kassaye, E. (2023, january). Assessement of internal audit practice: the case of addis international bank s.c. 21. Addis ababa, ethiopia: st. Mary's university. doi:SGS/0205/2013A

Third: Research and foreign periodicals

1. Abbas, A. A. (2019). Prevent administrative and financial corruption behaviors by activating the functions of the organizationl immunity system. *Journal of Economics and Administrative Sciences-JEAS, 25*, 292. doi:https://doi.org/10.33095/jeas.v25i116.1797

2. Abdulhussein, A. S., Al-Refiay, H. A., & Wahhab, A. M. (2023). The impact of internal auditing on corruption: *Evidence from the emerging market. Governance and Regulation, 12(1), 8. doi:10.22495/jgrv12i1siart15*

3. Adain, A. A. (2022, MAY 1). Contraindications to punishment In the Iraqi Penal Code. *Journal of College of Education, 47*, 363. doi:https://doi.org/10.31185/eduj.Vol47.Iss1.2863

4. Adrian, M., Anggraini, N., Azzahra, S. B., & Lussianda, E. O. (2024, January 5). The Influence Of Independence, Professionalism, Individual Morality And The Effectiveness Of Internal Control On Fraud Detection. *Husnayain Business Review*, 6doi:https://doi.org/10.54099/hbr.v4i1.841

5. Afrianto, D. L., Jaya, I. L., & Dhewi, R. M. (2023, August 3). Literature Review: Fraud Triangle Trends In Indonesia During 2016-2021. *Journal of General Education and Humanities, 2*(2963-7147),153. doi:https://doi.org/10.58421/gehu.v2i3.81

6. Alarcón, G. V., Peñafiel, S. I., Condo, D. G., Santillán, D. G., Castro, M. A., & Samaniego, V. H. (2023). The Evolution of Financial Auditing: How Artificial Intelligence and ChatGPT Facilitate Data Analysis and Irregularity Detection. Migration Letters, 20((S4)), 1126- 1137. doi:10.59670/ml.v20iS4.4070

7. Alander, G. E. (2023, February 7). Internal auditor independence as asituated practice: four archetypes. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 36*(9), 111. doi: 10.1108/AAAJ-08-2019-4137

8. Al-abedi, T. K. (2022). Empirical Study For The Strategic Role Of Internal Audit In Dedicating Fraud Risk In The Financial Statement: Evidence From Iraq.*133*, 315. doi:http://doi.org/10.31272/JAE.45.2022.133.22

9. Al-Hattami, H. M., & Al-Hattami, H. M. (2019). The Role of Accounting Information System (AIS) in Rationalizing Human Resource Related Decisions: A Case Study of Selected Commercial Banks in Yemen. *International Journal of Management Studies*, 85. doi:10.18843/ijms/v6si2/

10. Al-Refiay, H. A., Abdulhussein, A. S., & AlShaikh, S. S. (2022, November 10). in business the impact of financial accounting in decision making processes. *International Journal of Professional Business Review*, 5 - 11. doi: https://doi.org/10.26668/businessreview/2022.v7i4.e627

11. AL-Saedi, K. K., & Weli, S. (2023). The Impact of Internal Audit on the Quality of Insurance Performance: A Study on Some Insurance Companies in Iraq. *Migration Letters, 20*, 428.

12. Al-Taee, S. H., & Flayyih, H. H. (2023). Impact of the electronic internal auditing based on it governance to reduce auditing risk. Corporate governance

and organizational behavior review, 7(1), 3. doi:https://doi.org/10.22495/cgobrv7i1p9

13. Ali, S. I., Al-taie, B. F., & Flayyih, H. H. (2023). The effects of negative audit and audit environment on the internal auditor performance: mediating role of auditing process independence. *International journal of economics and finance studies, 15*(1309-8055), 69. doi:: 10.34109/ijefs. 202315105

14. Alsurayyi, A., & Alsughayer, S. (2021). *The Relationship between Corporate Governance and Firm Performance: The Effect of Internal Audit Enterprise Resource Planning (ERP)"*. open Journal of Accounting, VOL. (10) pp. 56 - 76.

15. Alqaraleh, M. H., Almari, M. O., Ali, B. J., & Oudat, M. S. (2022). The mediating role of organizational culture on the relationship between information technology andinternal audit effectiveness. Corporate governance and organizational behavior review, 6(1), 10.

16. Amin, H. H., & Al-Shammari, S. N. (2023). The Possibility of Applying Agile Internal Auditing in the Iraqi Economic Units. Journal of Economics and Administrative Sciences (JEAS), 29(68-82), 8. doi: https://doi.org/10.33095/jeas.v29i135.2506

17. Anderson, A. L. (2017). Internal Auditing- Assurance & Advisory Services Internal Audit Foundation. 4 Ed.

18. Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). A Post-SOX Examination of Factors Associated with the Size of Internal Audit Functions. Accounting Horizons, 26(167–191), 3. doi:10.2308/acch-50115

19. Ayagre, P. (2015). Internal Audit Capacity to Enhance Good Governance of Public Sector Organisations: Developing Countries Perspective. JGD, 11(39-60), 56. doi: ayagre@hotmail.com

20. Baharud-din, Z., Shokiyah, A., & Ibrahim, S. M. (2014). Factors That Contribute to the Effectiveness of Internal Audit in Public Sector. International Proceedings of Economics Development and Research. 70(126-132).

21. Bozkurt, O. (2019). "The Effects of Internal Audit Procedures and Auditors' Responsibilities on the Independent Audit Decisions.

22. Chang, Y.-T., Chen, H., Cheng, R., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. ournal of Contemporary Accounting & Economics, 15(1).

23. Clikeman, P. M. (2003). Where auditors fear to tread: internal auditors should be proactive in educating companies on the perils of earnings management and in searching for signs of its use. *60*(4).

24. Danie, D. (2023). Auditing Overseas: How the United States Can Learn from Recent Financial Audit Reform in the United Kingdom. HeinOnline, 118)1(, 263.doi:https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/illlr118&div=12&id=&page=

25. Dordevic,M. & T Dukic,T. (2017) . Independence and objectivity of internal auditors as determinants of their effectiveness. Economics and organization، 14.

26. Gurama, Z., & Mansor, M. (2018). Internal Audit Effectiveness in Tax Administration : A Model. *Journal of Advanced Research in Business s and Management Studies 12(1).*

27. Handayani, Murni, Y., Suratno, Harnovinsah, & Djaddang, S. (2024, January 10). The Determinant Effect of Internal Audit Quality With Fraud Prevention Coordination as Mediation. *Jurnal Pendidikan Akuntansi dan Keuangan*, *12(2656-3266)*, 4. doi:https://doi.org/10.17509/jpak.v12i1.64222

28. Handoyo, B. R., & Bayunitri, B. I. (2021). The influence of internal audit and internal control toward fraud prevention. *International Journal of Financial, Accounting, and Management (IJFAM)*, 3(2656-3355), 47. doi:https://doi.org/10.35912/ijfam.v3i1.181

29. Harasheh, M., & Harasheh, M. (2022). A need for assurance: Do internal control systems integrate environmental, social, and governance factors? p. 389. doi:10.1002/csr.2361 https://www.th3accountant.com/2020/08/Audit.html

30. Harpan, D., & Kuntad, C. (2023). Analysis the effect of the fraud triangle on fraud report finance use beneish M-Score model. *Gema Wiralodra, 15*, 941.

31. Hasan, L., Mahmud, M. D., & Quilim, C. A. (2024). Effect of Auditor Ethics, Audit Experience, and Auditor Motivation on Internal Audit. *Shafin: Sharia Finance and Accounting Journal Quality*, *4*, 4. doi:https://doi.org/10.19105/sfj.v4i1.12772

32. Herfransis, V. P., & Rani, P. (2020, 1 18). pengalaman memoderasi penilaian risiko kecurangan, skeptisisme, dan independensi tkecurangankecuranganerhadap pendeteksian. *equity, 23*(0216-8545 | e-issn 2684-9739), 6-7. doi:10.34209/equ.v23i1.1765

33. Hull, R. (2022, March 30). Factors Affecting Internal Audit Effectiveness: Empirical Evidence from Vietnam. *International Journal of Financial Studies*.

34. Islam, S., Haque, M. M., & Karim, A. M. (2024, February 1). A rule-based machine learning model for financial fraud detection. *International Journal of Electrical and Computer Engineering (IJECE), 14*, 765. doi:10.11591/ijece.v14i1.pp759-771

35. Ibrahim, M. I., & Al-Maini, S. S. (2023). Compliance auditing according to the INTOSAI standards and its effect on the quality of audit. *(JAFS), 18*(36), 5.

36. Jachi, M., & Yona, L. (2019). The Impact of Professional Competence & Staffing of Internal Audit Function on

37. jader, A. N., & Ahmed, N. R. (2024). The extent of the internal auditor adheres to international performance standards (IIA) at the General Authority for Taxes/ Applied Research. *Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS), 19*, 99. doi: https://doi.org/10.34093/xg47y260.

38. Jarallah& Alsayed.(٢٠٢٢) . Forensic accounting as a mechanism for controlling and detecting financial fraud. *Journal of Economic, Administrative and Legal Science*.٩٧ ،(٢٠) ٦

39. Kadim, J. R., Sabti, Y. M., Ali, G., Khdair, W., & Shaltag, K. H. (2021, October 7). The Impact of the Professional Competence of the Internal Auditor in Improving the Quality of Accounting: Analytical Study. *south-asian-journal-of-social-sciences-and-humanities, 2* (5, PP. 85-99), 89. doi: https://doi.org/10.48165/sajssh.2021.2506

40. Khalid, A. A., Ahmed, W. A., Abdalla, Y. A., Ibrahim, A. M., & Ahmi, A. (2020). challenges of independence of internal audit police officers: evidence from sudan. *Journal of Critical Reviews, 7*(6).

41. Klamut, E. (2018). internal audit tool for minimizing the risk of fraud. 14. doi:10.2478/fiqf-2018-0005

42. Krichene, A., & Baklouti, E. (2020). Internal audit quality: perceptions of Tunisian internal auditors an explanatory research. *Journal of Financial Reporting and Accounting, 1(5), 6.*

43. Munteanu, V., Zuca , M. R., Horaicu , A., Florea , L. A., Poenaru , C. E., & Anghel , G. (2024, January 16). Auditing the Risk of Financial Fraud Using the Red Flags Technique. *applied science*, 3-2.

44. Naba'a, '. A. (2022). Managing Internal Audit Independence and Objectivity Impairments.

45. Narayana, A. A., & Ariyanto, D. (2020). Auditors Experience as Moderating Effect Investigative Abilities and Understanding of Red Flags on Fraud Detection. *International Research Journal of Management, IT & Social Sciences, 7*(2395-7492), 207.

46. Narsa, N. P., & Wardhaningrum, O. A. (2023, February 11). Fraud triangle and earnings management based on the modified M-score: A study on manufacturing company in Indonesia. *Heliyon, 9*, 3. doi:journal homepage: www.cell.com/heliyon

47. Nor, M. N., & Ishak, S. (2018). Audit Committee Characteristics and its Role in Monitoring Internal Audit Function. University Utara Malaysia. Melaka. Malaysia., (p. 110).

48. Nordin, I. G. (2022, March 28). Narratives of internal audit: The Sisyphean work of becoming "independent". *Elsevier*, 8. doi: www.elsevier.com/locate/cpa

49. Nordin, I. G. (2023). Narratives of internal audit: The Sisyphean work of becoming "independent." *ELSEVIER، 94*(102448) 3-2. doi:https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102448

50. Nuraisiah, R., Haerani, A., & Fazri, E. (2023, September). The Effect of Integrity, Independence, Competence, Work Experience and Work Pressure on Audit Quality (Empirical Study at the Inspectorate of Pandeglang Regency). *JSIM: Jurnal Ilmu Sosial dan Pendidikan, 4*. doi:http://dx.doi.org/10.36418/syntax-imperatif.v4i4.279

51. Nurmawanti, S., Lenggogeni, L., & Yanti, H. B. (2024, , January 6). The Effect of Competence, Time Budget Pressure and Professional Attitudes of Auditors on Internal Audit Quality With Role Conflict As a Moderating Variable. *Dinasti International Journal of Economics, Finance & Accounting, 4*, 760. doi: https://doi.org/10.38035/dijefa.v4i6

52. Octaviani, D., & Jaswadi, K. E. (2020). The Effect of Due Professional Care, Integrity, Confidentiality, and Independence on Audit Quality. *Proceedings of 2nd Annual Management, Business and Economic Conference (AMBEC 2020). 183*, p. 107. Malang, Indonesia: Accounting Department State Polytechnic of Malang.

53. Osagioduwa, L. O. (2022). Assessment of Challenges of Public Auditor's Independence and Reports in the Public Sector of Nigeria. *Amity Journal of Management Research, 5*(1), 73.

54. Podkolzina, I. M., Belousov, A., Uzdenova, F., & Romanko, L. (2021, March 17). Forms of Financial Fraud and Ways to Minimize Risks. *Institute of Scientific Communications Conference*, 5.

55. Qu, Y., Ji, H., & Cofell, D. (2023, Apr 28). Financial Audit Method Innovation of Qinghai Energy Enterprises Based on Panel Data Regression Model. Wireless Communications and Mobile Computing , Article ID 6093443, 2023, 11. doi:https://doi.org/10.1155/2023/6093443

56. Rismayani, G., Sukmana, W., & Somantri, Y. F. (2023). Identification of Fraud Triangle Theory to Mitigate Fraud Risks in Public Sector Risks. *Journal of International Conference Proceedings (JICP), 6*(2622-0989), 519. doi:https://doi.org/10.32535/jicp.v6i6.2923

57. Ronalin, G., Yulinartati, & Aspirandi, R. M. (2024). The Influence of The Role of Internal Auditors, Performance of Internal Auditors and Effectiveness of Internal Control Systems on Company Performance in People's Credit Banks in Jember District. West Science Accounting and Finance, 2, 103. Retrieved from https://wsj.westscience-press.com/index.php/wsee

58. Saeed, L. M. (2024). Increasing the Efficiency of Internal and External Audit Performance Under the Use of Information Technology. *Polytechnic journal of humanities and social sciences, 5(2173-2710), 88-89.* doi:10.25156/ptjhss

59. Sari, S. P., Sudarma, M., & Andayani, W. (2021). The influence of moral reasoning towards audit quality . *nternational journal of research in business and social science*, 10-6(2147-4478), 207. doi.org/10.20525/ijrbs.v10i6.1339

60. Samagaio, A., & Felício, T. (2023). The determinants of internal audit quality. *European Journal of Management and Business Economics*, 32(3), 13.

61. Shah, A. A., Azmat, M., Ain Rasheed, Q.-U., & Arshad, A. (2023, March 30). Impact Evaluation of Factors of Internal Audit on Intrnal Audit Effectiveness: The Moderating and Mediating Effect of Ethical Culture and Internal Controls. *Pakistan Journal of Humanities and Social Sciences, 11*(2415-007X), 494. doi:https://doi.org/10.52131/pjhss.2023.1101.0367

62. Su, W., Zhang, L., Ge, C., & Chen, S. (2022). Association between Internal Control and Sustainability: A Literature Review Based on the SOX Act Framework. MDPI, 2.

63. Suadiye, G. (2019). Determinants of the timeliness of financia reporting: empirical evidence from turkey. *Hacettepe university journal of economics and administrative sciences*, 37(2), 9. doi:: 10.17065/huniibf.399838

64. Sukm, E., & Paramit, R. V. (2020). Pengaruh Pengalaman Auditor, Independensi, dan Keahlian Profesional Terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan Laporan Keuangan dengan Skeptisme Profesional sebagai Variabel Mode. *Prosiding Seminar Nasional Pakar ke 3 Tah*, p. 4. Retrieved from https://e-journal.trisakti.ac.id/index.php/pakar/article/view/6875/5199

65. Ta, T. T., & Doan, T. N. (2022, May 9). Factors Affecting Internal Audit Effectiveness: *Empirical Evidence from Vietnam. International Journal of Financial Studies*, 3.

66. Umaralievich, M. S., & Jurayevna, T. M. (2020, January 23). The Role of the Internal Audit Based International The Role of the Internal Audit Based International. *Journal of Media & Management, 2*(1), 3.

67. Usman, R., Rohman, A., & Ratmono, D. (2023, Mar 20). The relationship of internal auditors' characteristics with external auditors' reliance and its impact on audit efficiency: Empirical evidence from Indonesian government institutions. *Cogent Business & Management, 10*(1). doi: 10.1080/23311975.2023.2191781

68. Yeboah, E. (2020). Critical Literature Review on Internal Audit Effectiveness. 8(5). doi:10.4236/ojbm.2020.85121

69. Yulianti, Y., Zarkasyi, M. W., Suharman, H., & Soemantri, R. (2024). Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality behaviors. *Journal of Islamic Accounting and Business Research, 1*, 2. doi:I 10.1108/JIABR-02-2021-0076

70. Zhao, h., & wang, A. Y. (2023, May 2). A Big Data-Driven Financial Auditing Method Using Convolution Neural Network. IEEE SYSTEMS, 11, 414- 92. doi:10.1109/ACCESS.2023.3269438

71. Zunaedi, b. N., annisa, h. R., & dewi, M. (2022, June 1). Fungsi internal audit dan manajemen risiko perusahaan: sebuah tinjauan literatur. *Jurnal bisnis dan akuntansi, 24 (1410 – 9875), 3*.

Fourth: Professional Issues

1. COSO. (2013). Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control—Integrated.
2. CCCD. (2019, November). Internal audit / policies and procedures / operating manual. 5. Coast Colleges.
3. IIA. (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (The Institute of Internal Auditors ed.). MANDATORY: Fundamental requirements for the professional practice of internal auditing and for evaluating the effectiveness.
4. (IPPF). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF). Internal Standard for Professional Practice of Internal Auditing.Available online. The Institute of Internal Auditors. doi:https://www.theiia.org/en/products/bookstore/international-professional-practices-framework-ippf-2017-edition/

   doi:https://www.almohasb1.com/2010/07/government-auditing.html .(٢٠١٠)
5. ISPPIA, S. 1. (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Fundamental requirements for the professional practice of internal auditing and for evaluating the effectiveness
6. JPBAFM-02-2020-0015.R2_Proof_hi.pdf. (2020). Internal auditing in the public sector: A systematic literature review and future research.
7. Nakitende, M. G., Rafay, A., & Waseem, M. (2023, · November). *Frauds in Business Organizations: An Overview*. doi:DOI: 10.4018/979-8-3693-2045-7.ch045
8. Putri, N. P., Putra, I. W., Wirakusuma, M. G., & Suputra, I. G. (2022). The Effect of Independence, Professionalism, and Experience of Internal Auditors on Fraud Prevention with Organizational Culture as Moderating Variable. Retrieved from https://doi.org/10.21744/lingcure.v6nS1.2108

الملاحق

ملحق رقم (١)

أسماء السادة محكمي الاستبانة

ت	اسم الاستاذ	اللقب العلمي	الاختصاص	موقع العمل
١-	د. علي عبد الحسن عباس الفتلاوي	أستاذ دكتور	السلوك التنظيمي والموارد البشرية	جامعة كربلاء / الادارة والاقتصاد
٢ -	د. محمد محمود الطائي	أستاذ دكتور	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة بابل كلية الإدارة والاقتصاد
٢-	د. جاسم عيدان براك	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	جامعة كربلاء / الأدارة والاقتصاد
٣-	د. أمل محمد سلمان	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	جامعة كربلاء / الادارة والاقتصاد
٤-	د. كرار سليم عبد الزهرة	أستاذ مساعد	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة الكوفة / الأدارة والاقتصاد
٥-	د. حيدر عبد الحسين المستوفي	أستاذ مساعد	محاسبة مالية ودولية	الجامعة المستنصرية / مركز المستنصرية للدراسات العربية والدولية
٦-	د. مثنى روكان جاسم	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	جامعة تكريت / الادارة الاقتصاد
٧-	د. أشرف هاشم فارس	أستاذ مساعد	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة تكريت / الادارة الاقتصاد
٨-	د. نصرت صابر شيخه	أستاذ مساعد	محاسبة المالية والتحليل والرقابة والتدقيق	جامعة صلاح الدين / اربيل / الأدارة والاقتصاد
٩-	د. اسعد منشد محمد	أستاذ مساعد	نظرية محاسبية	جامعة بابل / الأدارة والاقتصاد
١٠-	د. حسن طالب هاشم	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	جامعة التقنية الجنوبية / تقنية ذي قار
١١-	د. ستار جبار خلاوي	أستاذ مساعد	محاسبة مالية ورقابة	جامعة واسط / الأدارة والأقتصاد
١٢-	د. حيدر نعمة كاظم	أستاذ مساعد	رئيس الهيئة	ديوان الرقابة المالية الاتحادي/ كربلاء المقدسة
١٣-	د. حسين فلاح حسن	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	ديوان الرقابة المالية الاتحادي/ الكوت

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد
الدراسات العليا - قسم المحاسبة

ملحق رقم (٢)

((استبانة))

حضرة السيد/ الاستاذ .....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته .....

الاستبانة التي بين يديك هي جزء من مستلزمات الأطروحة الموسومة " تأثيرُ حجم واستقلالية وخبرة جهازالتدقيقِ الداخلي الحكومي في الحد من الفساد المالي وانعكاسه على جودة البيانات المالية وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة "ولغرض الوصول إلى تحقيق أهداف الاطروحة والتحقق من فرضياتها والخروج بنتائج مناسبة يتطلب تعاونكم في التكرم بالإجابة على الأسئلة المدرجة في الاستبانة بشكل موضوعي وبدقة، وبالشكل الذي يعكس الواقع.. علماً ان اجاباتكم ستكون سرية ولا داعي لذكر اسمائكم في الاستبانة او أماكن عملكم

شاكرين تعاونكم معنا مع التقدير.....

الباحثة
فرقد محمد بكر السعدي

اشراف
ا.د. اسعد محمد علي وهاب العواد

أولا: البيانات الديمغرافية: من فضلك ضع علامة (X) في المكان المناسب

الجنس:	ذكر		انثى	

سنوات الخبرة العملية:

أقل من ٥ سنوات	من ٥ سنوات إلى ١٠ سنة	من ١١ سنة الى ١٥ سنة	من ١٦ سنة الى ٢٠ سنة	٢١ سنة فاكثر

الشهادة الأكاديمية:

إعداديه	معهد تقني	بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير او ما يعادلها	دكتوراه او ما يعادلها

التخصص العلمي:

محاسبة	مالية ومصرفية	إدارة أعمال	اقتصاد	قانون	اخرى

العنوان الوظيفي:

معاون مدقق	مدقق	مدقق اقدم	معاون مديرتدقيق	مدير تدقيق	مديرتدقيق اقدم	اخرى

تنويه: المقصود بالمصطلحات الاتية:-

١- حجم التدقيق الداخلي؛ هو عدد الموظفين في شعبة او قسم التدقيق مقارنة بحجم العمل اليومي.

٢-استقلالية جهاز التدقيق الداخلي: هو مدى وجود تضارب مصالح لموظفيه بشكل خاص، ومدى وجود تأثيرات من الجهات التنفيذية العليا على قرارات التدقيق.

٣-خبرة جهاز التدقيق: هي الفترة الزمنية التي مارس فيها المدققون الحاليون اعمال التدقيق والتي تزيد عن ٥ سنوات في الدائرة مع وجود تعليم مستمر في المحاسبة الحكومية والتدقيق ودورات أخرى ذات علاقة بعملهم.

٤-الحد من الفساد المالي: هي قدرة جهاز التدقيق الداخلي في إيقاف التصرفات غير القانونية والتي تؤثر على الأموال العامة من حيث الهدر والاسراف والسرقة.

٥-جودة البيانات المالية: ما تتصف به المعلومات المحاسبية من مصداقية وما تحققه من منفعة لمستخدميها ، مع خلوها من التحريف والتضليل واعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد علي تحقيق الهدف من استخدامها .

ثانياً الأسئلة العامة المتعلقة بمتغيرات البحث

الرجاء الإجابة على الأسئلة الآتية بوضع علامة (X) في المربع الذي تراه ملائماً.

ت	الأسئلة	اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق مطلقاً
المحور الأول: حجم واستقلالية وخبرة جهاز التدقيق الداخلي						
حجم جهاز التدقيق الداخلي						
١.	يمكن انجاز الاعمال التدقيقية اليومية كما هو مخطط لها وضمن الفترة الزمنية المحددة					
٢.	يقوم مدير التدقيق بتحديد الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق وذلك بالاعتماد على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة.					
٣.	يكلف عدد كافي من المدققين الداخليين لإنجاز مهمة محددة بأوامر إدارية للواجبات والمسؤوليات					
٤.	يوجد تناسب بين عدد المدققين الداخليين في الدائرة مع حجم الاعمال الموكلة لهم.					
استقلالية جهاز التدقيق الداخلي:						
٥.	يتم تطبيق التشريعات الخاصة باستقلالية المدقق الداخلي بكفاءة.					
٦.	يمتنع المدققون الداخليون عن تدقيق العمليات التي كانوا مشرفين عليها سابقاً.					
٧.	ان تقديم بعض الخدمات الاستشارية للأقسام الأخرى من قبل المدققين الداخليين يؤثر على موضوعيتهم عند تدقيق ذات العمليات.					
٨.	عندما يقدم المدققون الداخليون خدمات استشارية للأقسام الأخرى والتي كانوا مشرفين على تدقيقها فانهم يقومون بالإبلاغ دون تردد مدراءهم بالاعتذار عناي مهمة تدقيقية اخرى.					
٩.	عندما يشعر المدقق الداخلي بوجود علاقات اجتماعية للجهة التي يقوم بتدقيقها يقوم مباشرة بإبلاغ المسؤولين والاعتذار عن المهمة.					

١٠.	يمتنع المدقق الداخلي عن قبول أي هدايا مهما كانت صغيرة من الجهات التي يقوم بتدقيقها.					
١١.	يرفض المدققون الداخليون في الدائرة القيام باي يعمل يؤثر على استقلاليتهم.					
١٢.	لا تسمح البيئة التي نعمل بها كمدققين داخليين بان نكون مستقلين ذاتياً وموضوعياً					
١٣.	وجود صلاحيات ومسؤوليات للمدققين الداخلين واضحة ومكتوبة يستندون عليها عند القيام بمهامهم.					
١٤.	لا يسمح لمدير التدقيق بقرار نقل وتوظيف من يراه مناسباً في شعبة او قسم التدقيق الداخلي.					
١٥.	توجد تشريعات محلية صارمة تعزز من استقلالية المدقق الداخلي.					
خبرة جهاز التدقيق الداخلي						
١٦.	لدى جهاز التدقيق الداخلي في المؤسسة خطة سنوية تتعلق في دورات تدريبية كافية في مجال المحاسبة الحكومية.					
١٧.	لدى جهاز التدقيق الداخلي في المؤسسة خطة سنوية تتعلق في دورات تدريبية كافية في مجال التدقيق الداخلي.					
١٨.	لدى جهاز التدقيق الداخلي في المؤسسة خطة سنوية تتعلق في دورات تدريبية كافية في مجال العلوم الإدارية والاحصاء.					
١٩.	المؤسسة التي تعمل فيها لديها خطط استراتيجية للتعليم المستمر للعاملين في التدقيق الداخلي.					
٢٠.	يوجد عدد كافي من المدققين حاصلين على شهادة مهنية في التدقيق الداخلي او الخارجي من احدى المعاهد المهنية.					
٢١.	لا يوجد عدد كافي من المدققين لديهم شهادة جامعية في المحاسبة تؤهلهم للقيام بعملهم بكفاءة.					
٢٢.	يمتلك قسم التدقيق في المؤسسة عدد كافي من الموظفين الذين لديهم خبرات اكثر من خمسة سنوات في مجال التدقيق الداخلي تمكنهم من تجنب الكثير من المخاطر.					
٢٣.	معظم العاملين في التدقيق الداخلي لديهم القدرة في اكتشاف الاحتيال والغش بكل سهولة.					
٢٤.	معظم العاملين في التدقيق الداخلي لديهم القدرة في تقييم ادلة الاثبات بكل موضوعية ومحاولة معالجة الانحرافات في الوقت المناسب.					
٢٥.	يمتلك معظم المدققين الداخليين القدرة في إتمام عملهم وفق توقيتات خطة التدقيق دون وجود ضياع في الوقت.					
٢٦.	يقوم جهاز التدقيق الداخلي في المؤسسة بتقديم الحلول المناسبة عند وجود مخالفات مالية واقتراح المعالجات اولاً بأول.					
٢٧.	لدى التدقيق الداخلي ملف يتضمن كافة القوانين والأنظمة والتعليمات التي لها علاقة بنشاط المؤسسة وعادةً يتم رجوع المدققين اليها عند الحاجة.					

	المحور الثاني: الحد من الفساد المالي					
٢٨.	الفساد المالي او الاداري مهما كان حجمه سيؤثر على سمعة المؤسسة ومنتسبيها.					
٢٩.	تم اكتشاف العديد من معاملات الهدر بالإنفاق الاستثماري بطريقة التنفيذ المباشر والتنفيذ امانةً وتم الإبلاغ عنها الى الرئيس الأعلى واتخاذ الإجراءات القانونية بحق المخالفين.					
٣٠.	تم الكشف عن الكثير من المعاملات التي فيها مغالاة في أسعار المواد المشتراة، والاعمال الفرعية المنفذة، لتنفيذ الاعمال الحكومية عن طريق التنفيذ المباشر والتنفيذ امانة، والتي تم الإبلاغ عنها وإيقاف صرفها.					
٣١.	ساهم التدقيق الداخلي في الحد من شراء الأجهزة غير الضرورية رغم وجود تخصيصات في الموازنة.					
٣٢.	ساهم التدقيق الداخلي في الرقابة على الكلف التخمينة للمشاريع الاستثمارية واجراء التعديلات الضرورية عليها.					
٣٣.	تم إيقاف الكثير من حالات التجاوز على التخصيصات المعتمدة في الموازنة العامة					
٣٤.	تم اكتشاف الكثير من حالات التقليل من مبالغ الغرامات التاخيرية للمقاولين وقد تم تعديل المبالغ وفقاً للتعليمات النافذة.					
٣٥.	تم اكتشاف الكثير من الأخطاء في سلف المقاولين على مشاريع الخطة الاستثمارية من قبل فرق عمل التدقيق الداخلي، وتم تعديلها وفقاً للتعليمات واحالة المقصرين عمداً الى اللجان التحقيقية.					
٣٦.	لم يكتشف التدقيق الداخلي خلال السنة الحالية والسنوات السابقة أي تجاوزات كبيرة ضمن الموازنة الجارية					
٣٧.	تم الكشف عن وجود اسراف في المكافآت الممنوحة للموظفين ولغير مستحقيها وقد نوقشت مع الرئيس الأعلى لإلغائها ولكن لم تلق استجابة.					
٣٨.	استطاع التدقيق الداخلي في المؤسسة من الحد في الاسراف لشراء القرطاسية.					
٣٩.	استطاع التدقيق الداخلي في المؤسسة في الحد من الاسراف غير المبرر في اعمال الصيانة.					
٤٠.	نجح التدقيق الداخلي في المؤسسة للحد من الاسراف في الإيفادات غير الضرورية.					
٤١.	تم اكتشاف الكثير من حالات الانفاق غير الضروري في الخمس سنوات الماضية في الدائرة، وتم منعها.					
٤٢.	يوجد تعاون بين الإدارة العليا في المؤسسة وجهاز التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالملاحظات والتحفظات المتعلقة في الاسراف في النفقات الجارية والنجاح في ايقافها.					
٤٣.	يتم تسوية جميع الملاحظات الواردة في تقرير ديوان الرقابة المالية أولاً بأول وبما يتناسب مع الإجراءات المطلوبة.					
٤٤.	لا يوجد أي تهاون لدى التدقيق الداخلي عند وجود شبة فساد في أي من العمليات تحت التدقيق بإبلاغ المسؤول الأعلى لتشكيل لجان تحقيقية بالموضوع.					
٤٥.	يقوم مدير التدقيق الداخلي في الدائرة بإبلاغ هيئة النزاهة الاتحادية في حال امتناع الرئيس الأعلى للدائرة من إحالة المتورطين في قضية فساد مالي او اداري.					

	المحور الثالث: جودة البيانات المالية					
٤٦.	تخلو سجلات اليومية والأستاذ في الدائرة من أي أخطاء غير المتعمدة .					
٤٧.	ان سجل السلف في الدائرة يتم تدقيقه باستمرار ولا توجد فيه أي أخطاء جوهرية.					
٤٨.	لا توجد أي أخطاء في سجل الامانات لدى المؤسسة ولم يصرف منه لغير الأغراض المخصصة له.					
٤٩.	سجل الإيرادات في المؤسسة لا توجد فيه أي أخطاء جوهرية ولم تقوم المؤسسة بالصرف منه على الانفاق الاستثماري او الجاري.					
٥٠.	لا يحتوي سجل الأثاث على أي أخطاء جوهرية ويتم معالجة الأخطاء غير المقصودة أولا بأول.					
٥١.	المؤسسة ملتزمة بمسك سجل التخصيصات دون وجود تجاوزات مهما كانت صغيرة.					
٥٢.	لا توجد أي أخطاء في سجل الرواتب وان وجدت فيتم معالجتها أولا بأول.					
٥٣.	لا توجد أي أخطاء في سجل التوحيد وان وجدت فيتم تصحيحها أولا بأول.					
٥٤.	موازين المراجعة الشهرية والنهائية تخلو من أي أخطاء قبل ارسالها الى وزارة المالية.					
٥٥.	البيانات المالية المعدة وفق متطلبات ديوان الرقابة المالية الاتحادي تخلو من أي أخطاء ولم يسجل على المؤسسة أي ملاحظات من فرق العمل لديها حول ذلك.					
٥٦.	يتم تقديم البيانات المالية للمؤسسة الى ديوان الرقابة المالية وفقاً لقانون الإدارة المالية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩ ،ولم يتم أعادتها الى المؤسسة من قبل الديوان .					
٥٧.	لا توجد حسابات شاذة في البيانات المالية للمؤسسة.					
٥٨.	توجد شفافية كافية للدائرة لعرض ميزان المراجعة والبيانات المالية للجهات ذات العلاقة.					
٥٩.	مساهمة المدقق الداخلي في اعداد موازنة المؤسسة مساهمة محدودة.					

ملاحظة: اذا كان لديكم اية ملاحظات أخرى يرجى تكرمكم بذكرها في ادناه:

ممتنون لصدق اجابتك وسعة صدرك.....

Abstract

The study's objective is to assess the impact of the internal audit department's size, autonomy, and expertise in the public sector on its effectiveness in combating financial misconduct and ensuring the accuracy of financial information. These elements will ultimately impact the government's formulation of the state's general budget for the upcoming years and the final financial statement. The study investigates the mechanisms through which financial corruption occurs within the public sector and its detrimental impact on the national economy.

A questionnaire was designed to achieve the research objective. 174 paper and electronic questionnaires were gathered, all valid for analysis. The results obtained from these surveys were used for statistical analysis. The distribution was carried out among a randomly selected group of internal auditors working in Iraqi public sector units across fifteen governorates in Iraq, except the Kurdistan Region. The documents were distributed online, primarily through social media groups. However, government entities in Karbala, Najaf, Babylon, and Qadisiyah received physical copies of the documents. The researcher employed SPSS version 25 to assess the hypotheses and variables. Analytical methodologies were utilised to verify the precision and uniformity of the questionnaire. The study hypotheses were analyses using the Baron and Kenny model (1986) and basic linear regression. The findings demonstrated the impact of scale, autonomy, and expertise on financial data quality. The size of the internal audit department directly correlates with the reduction of financial corruption and impacts the efficiency of task completion. Independence significantly impacts the efficiency and quality of financial accounting data.

Furthermore, there is a correlation between internal audit size, independence, and expertise, the quality of financial data, and its susceptibility to financial corruption. The research findings indicate a need to increase the number of internal auditors in public sector units in proportion to the unit's workload. Additionally, it is recommended that a strategy for ongoing education be implemented to enhance the effectiveness of internal auditors. Moreover, it is essential to grant more autonomy to internal audit managers to mitigate financial corruption.

The Republic of Iraq
Ministry of Higher Education and Scientific Research
Karbala University
College of Management and Economics
Accounting Department

The Effect of the Size, Independence, and Experience of the Government Internal Audit Apparatus in Reducing Financial Corruption and its Reflection on the Quality of Financial Statements

Thesis submitted to the Board of the College of Management and Economics - University of Karbala, which is part of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy in Accounting

By the Student:

Farqad Mohammed Bakr Al Saadi

Supervised by:
Prof. Dr. Asaad Mohammed Ali Wahhab

A.D 2024 **1446 A.F**