

تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية (1100) للتدقيق الداخلي وانعكاسه على اجراءات المدقق الخارجي

Applying the independence and objectivity standard (1100) for internal auditing and its impact on the external auditor's procedures

Ahmed Jabbar Ajel Alhadad<sup>1</sup>Dr. Ali Muhammad Thejeel Al-mamori<sup>2</sup>

Received

20/12/2023

Accepted

18/1/2024

Published

31/3/2024

Abstract:

Internal audit may gain its importance as the first line of oversight for the activities of government units in Iraq and how its administration disposes of the resources entrusted to it and the extent to which it achieves the goals it seeks to achieve. Given the importance of government units and their influential role in achieving their goals, strengthening the independence of this function is achieved by applying the standard of independence and objectivity. For international internal auditing, a field study was conducted by distributing a survey list to employees working in the internal audit divisions in government units represented by the education directorates in Baghdad, in order to measure the application of the internal audit independence standard in those directorates, and the results of the study reached the relative application of this standard with There are gaps in the application of the standard of independence and objectivity for international internal auditing, and the study concluded with several recommendations, the most prominent of which is the need for senior management to impose an obligation to apply this standard in government units and the need for the Federal Office of Financial Supervision to oblige internal auditors in government units to adhere to the application of the standard of independence and objectivity for audit units. The interior.

**Keywords:** Standard of independence and objectivity, Internal audit, External auditor.

المستخلص:

قد يكتسب التدقيق الداخلي أهميته باعتباره خط الرقابة الأول لأنشطة الوحدات الحكومية في العراق وكيفية تصرف إدارتها في الموارد الموكلة لها ومدى إنجازها للأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ونظرا لأهمية الوحدات الحكومية ودورها المؤثر في تحقيق أهدافها ، فإن تعزيز استقلالية هذه الوظيفة يتم بتطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي الدولي ، فقد تم إجراء دراسة ميدانية من خلال توزيع قائمة استقصاء على الموظفين العاملين في شعب التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية والمتمثلة بمديريات التربية في بغداد ، وذلك لقياس تطبيق معيار استقلالية التدقيق الداخلي في تلك المديريات ، وتوصلت نتائج الدراسة إلى التطبيق النسبي لهذا المعيار مع وجود فجوات في تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي الدولي ، واختتمت الدراسة بعدة توصيات من أبرزها ضرورة قيام الإدارة العليا عن وضع إلزام في تطبيق هذا المعيار في الوحدات الحكومية وضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بإلزام المدققين الداخليين في وحدات الحكومية بتطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي .

**الكلمات المفتاحية :** معيار الاستقلالية والموضوعية ، التدقيق الداخلي ، المدقق الخارجي.

1-Postgraduate Student, Ministry of Education/First Karkh Education Directorate.

[Ahmed.Jabbar1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:Ahmed.Jabbar1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

2- Assistant Professor, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, [asst.prof.ali@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:asst.prof.ali@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

## المقدمة

يكتسب التدقيق الداخلي أهميته ، باعتباره خط الرقابة الأول لأنشطة الوحدات الحكومية في العراق ، فقد يعاني موظفي شعب التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية في العراق من ضعف استقلاليتهم ، التي من الممكن أن تكتسب أهميتها من كونها الدعامية الأساسية التي تعتمد عليها شعب التدقيق الداخلي لكي تقوم بواجباتها بشكل مهني وكفاءة وفاعلية بما يمكنها من المحافظة على الموارد الاقتصادية العائدة إلى تلك الوحدات وحمايتها من السرقة وسوء الاستعمال ، لذلك يمكن تعزيز استقلالية هذه الوظيفة من خلال تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي الدولي وبالتالي ينعكس ذلك إيجاباً على إجراءات المدقق الخارجي ، لذا سيتم تقسيم البحث على أربعة محاور في المحور الأول نتناول الإطار المنهجي للبحث وفي المحور الثاني الإطار النظري للبحث ثم في المحور الثالث الجانب التطبيقي وأخيراً في المحور الرابع سيتم ذكر أهم النتائج والتوصيات.

المبحث الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة **The Research of Methodology & Studies Previous**

**1- مشكلة البحث: Research problem:** تعاني الوحدات الحكومية في العراق من ضعف استقلالية التدقيق الداخلي وذلك بسبب ارتباط شعب التدقيق الداخلي بالمدير العام ، فضلاً عما تقدم أن عدم تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي الدولي ، قد يسهم هذا أيضاً في ضعف استقلالية التدقيق الداخلي ، ويمكن التعبير عن مشكلة البحث بالتساؤل الآتي : ما إمكانية تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وانعكاسها على إجراءات المدقق الخارجي ؟

**2- أهمية البحث : Research Importance:** تنبع أهمية البحث من أهمية استقلالية التدقيق الداخلي، وكما تتجلى أهميته في تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي، كوسيلة لتعزيز استقلالية التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية.

**3- أهداف البحث : research aims :** يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

3-1- بيان تعريف وأهمية استقلالية التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية ، فضلاً عن العوامل المؤثرة على استقلاليته.

3-2- بيان تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية في شعب التدقيق الداخلي وانعكاسها على إجراءات المدقق الخارجي للوحدات الحكومية .

3-3- تقديم توصيات من شأنها تعزيز دور جهاز التدقيق الداخلي في تحقيق الاستقلالية والموضوعية وأيضاً تأكيد وتحسين الجودة في ضوء النتائج التي سيتم الوصول إليها .

**4- فرضيات البحث : Research Assumes :** في ضوء مشكلة البحث وتساؤلاتها وبما يراعي تحقيق أهداف البحث ، قام الباحثان بصياغة الفرضية الآتية : ( ينعكس التزام المدققين الداخليين بمعيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي الدولي على إجراءات المدقق الخارجي ).

**5- منهج البحث : Research Methodology:** سوف يعتمد الباحثان على المنهجين :

5-1- الجانب النظري للبحث: والذي سيكون مستندا الى المنهج الاستقرائي لعرض مشاكل البحث، واثبات فرضياته اعتماداً على الدراسات النظرية والأدبيات التي عرضت موضوع الدراسة.

5-2- الجانب العملي للبحث: والذي سيعتمد المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الواقع الفعلي لتحليل البيانات لمعرفة إمكانية تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية من لدن عينة البحث ، وانعكاس ذلك على الإجراءات المدقق الخارجي .

**6- مجتمع وعينة البحث : Research population and sample**

من اجل اختبار فرضيات الدراسة وتحقيق اهدافها تم اختيار العينة من مجتمع الدراسة متمثل بالعاملين في شعب التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية ، باعتبار أن هذه الفئة هي أقرب الى موضوع الدراسة ، إذ بلغ حجم العينة (77) قائمة استقصاء تم توزيعها و استرداد(75) قائمة.

## الشكل (1) النموذج الفرضي للبحث



المصدر من اعداد الباحثان

ثانيا : دراسات نظرية:

## 1- دراسة- الياسري والتميمي (2021) - (تأثري اليات الحوكمة في استقلالية التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة في العراق).

هدفت هذه الدراسة عرض اليات حوكمة الوحدات الاقتصادية ، مع بيان دورها في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي، وبيان تعريف واهمية استقلالية التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة ، فضلاً عن العوامل المؤثرة على استقلالية، مع بيان تأثير اليات الحوكمة في استقلالية التدقيق في تلك للوحدات . أما اهم استنتاجات هذه الدراسة، ان التدقيق الداخلي هو الأفضل لتقديم البصيرة والمشورة للإدارة ، عندما يجمع بين الاستقلالية والموضوعية والفهم العميق للوحدة الاقتصادية وحوكمتها وبيئة عملها .

## 2-دراسة - الزبيدي وخبه ( 2020 ) - (أثر تطبيق معايير صفات التدقيق الداخلي في فاعلية نظام الرقابة الداخلية- دراسة ميدانية في البنوك العاملة بالجمهورية اليمنية).

هدف هذه الدراسة قياس أثر تطبيق معايير صفات التدقيق الداخلي ولاسيما معيار الاستقلالية والموضوعية في فاعلية نظام الرقابة الداخلية في البنوك العاملة بالجمهورية اليمنية، اهم استنتاجات هذه الدراسة وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لتطبيق معايير صفات التدقيق الداخلي في فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وتبني إجراءات في تعزيز فاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال: أن يتمتع فريق التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة، وتوافر السلطة الكافية لنشاط التدقيق الداخلي.

## 3- (audit quality and auditor's – independence) - (Study- josiah mary and others (2020)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر الاستقلالية على جودة التدقيق بأخذ عينة من المدققين الداخليين والخارجيين باستخدام تقنية تقدير نموذجة المعادلة الهيكلية (SEM)، وقد توصلت إلى أن النزاهة تساعد المدقق على الالتزام بالمعايير الأخلاقية، وبالتالي كلما زادت نزاهة وموضوعية المدقق كلما زادت جودة التدقيق.

ما يلاحظ من الدراسات السابقة أنها ركزت على معايير التدقيق الداخلي وأثر الاستقلالية والموضوعية على جودة التدقيق وتوصلت إلى أنها كلها تساهم في تحسين جودة التدقيق، وكذا دراسة العوامل المؤثرة على قرار استعمال المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي، وقد توصلت إلى أن موضوعية وكفاءة ووجود لجنة للتدقيق تساهم في اتخاذ قرار الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، بينما من خلال هذه الدراسة سنحاول تحديد وتحليل تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية وانعكاسه على إجراءات المدقق الخارجي وفي تحسين جودة التدقيق ككل.

المبحث الثاني : مدخل نظري في تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي الدولي.

اولا : تعريف الاستقلالية والموضوعية **Independence and objectivity** :-

استقلالية التدقيق الداخلي تعني تحرره من الشروط والظروف التي تهدد قدرته على القيام بمسؤولياته ( 3 : IIA ، 2019 ) ، كما تعرف الاستقلالية بأنها "التحرر من أي تأثير يأتي من الإدارة أثناء أداء أنشطة التدقيق الداخلي وإصدار تقارير التدقيق من المدققين الداخليين " ، وجاء في ( Guide guide for internal audit units in the Republic of Iraq, 2019: 39) أن

الاستقلالية يقصدُ بها التحرُّرُ من الشروط والأوضاع التي تهددُ قدرةً نشاطِ التدقيق الداخلي على قيام المدقق بمسؤولياته على نحوٍ غير متحيزٍ، فالاستقلالية الداخلية تعني تأدية المدقق لمسؤوليته بطريقةٍ غير متحيزةٍ، بما تسمحُ تلك الاستقلالية للمدققين الداخليين بتقديم أحكامٍ نزيهةٍ وغير متحيزةٍ تُعدُّ جوهريةً لتنفيذ عمليات التدقيق (Barzan, 2015: 415 - 441) وهناك عاملان محتملان قد يؤثران على استقلالية التدقيق الداخلي وهما الاستقلال التنظيمي لوظائف التدقيق الداخلي والاستقلال الفردي للمدقق الداخلي (Abebe, 2020: 19). أما الموضوعية فيقصدُ بها التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهامهم على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم (IIA, 2019: 4)، وأيضاً عُرفت الموضوعية على "أنها توجه وموقف فكري داخلي ينبع من فكر الشخص ويتيح للمدقق الداخلي أداء مهمته على نحو يجعله يؤمن بسلامة نتائج عمله ولم يحدث أي تنازل عن الجودة المطلوبة وعدم تبعية أحكامهم بشأن مسائل التدقيق إلى آراء الآخرين (Guide guide for internal audit units in (the Republic of Iraq, 2019: 39).

يؤيد الباحثان التعريفان اللذان وردا عن معهد الأمريكي للمدققين الداخليين أعلاه (IIA)، إذ أنه التعريف الأكثر واقعيةً وانسجاماً مع متطلبات عمل المدققين الداخليين في تنفيذ المهام، والأعمال التدقيقية الموكلة إليهم.

ثانياً : أهمية استقلالية التدقيق الداخلي:- تكمن أهمية استقلالية التدقيق الداخلي بأهمية خاصة في التدقيق الداخلي وكما يأتي (International Standard of Supreme Audit Institutions 200,2005: paragraph 2-3)، (AlYaqoub,2005:8) & (Barzan, 2015: 415-441)

- 1 - 2 تعد الحاجة إلى الاستقلالية والموضوعية في التدقيق أمر مهم ، فتعد كل من الاستقلالية والموضوعية أمران مهمان في ضمان أن أصحاب المصلحة ينظرون إلى أعمال التدقيق المنفذة ونتائجها بالموثوقية والواقعية وغير متحيزة
- 2 - 2 تتطلب طبيعة التدقيق الداخلي ودوره تقديم معلومات غير متحيزة ودقيقة حول استخدام الموارد والخدمات العامة المقدمة ، وأن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بأداء واجباته دون قيودٍ وتدخلٍ أو ضغوطٍ من الوحدة الاقتصادية .
- 2 - 3 إن تطوير علاقات عملٍ سليمةٍ مع الإدارة والموظفين على جميع مستويات الوحدة الاقتصادية أمر أساسي لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي ، وتساعد معرفة وفهم نشاط التدقيق الداخلي للوحدة الاقتصادية في بناء علاقاتٍ فعالةٍ وفي تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة .
- 2 - 4 من خلال تقديم تقييمات موضوعية وغير متحيزة حول ما إذا كانت عمليات وموارد الوحدات الاقتصادية تدار بشكلٍ مسؤولٍ وفعالٍ لتحقيق النتائج المرجوة ، يمكن للمدقق الداخلي مساعدة الوحدة في تحقيق المساءلة والنزاهة ، وتحسين العمليات ، وغرس الثقة بين المواطنين وأصحاب المصلحة.
- 2 - 5 إن عنصر الاستقلالية مهم لفعالية وجودة وظيفة التدقيق الداخلي، وحسب التعريف الحديث بأنها " نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية، تكون تبعيتها إلى مجلس الإدارة، عن طريق لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة، كما أنها تقوم بعرض تقاريرها على مجلس الإدارة بعد مناقشته مع لجنة التدقيق ، وإن يكونوا موضوعيين في أداء وتنفيذ أعمالهم وغير متحيزين إلى أي جهة.

يرى الباحثان إن التدقيق المقدم من طرف المدقق الداخلي على وفق معيار الاستقلالية والموضوعية ذات أهمية أكثر، ويرجع ذلك إلى توافر الاستقلال، والموضوعية لدى المدقق الداخلي، وعدم تدخل الإدارة في شؤونه .

ثالثاً : العوامل المؤثرة على الاستقلالية والموضوعية:- تتأثر الاستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي بعوامل عدة منها: (Al-Rashidi, 2012: 18) and (Ibrahim et al., 2019: 863).

3-1 التعيين المناسب والمكان المناسب :- إن القدرة على تحقيق الاستقلالية والموضوعية في عملية التدقيق الداخلي تتوقف على التعيين المناسب والمكانة التنظيمية للمدقق الداخلي في الوحدة الاقتصادية، وبما أن القانون أعطى الحق في تعيين المدقق إلى

الجهات المختصة بالتعيين في القطاع العام، وذلك حفاظاً على استقلاليتها، إلا أن هيمنة الإدارة في بعض الوحدات الاقتصادية جعلت هذا الحق غير ذي جدوى في استقلالية المدقق.

**3-2 عزل المدقق :-** في كثير من الاحيان وكما هو الحال لتعيين المدقق تُهيمن الإدارة في بعض الوحدات الاقتصادية على قرار عزل المدقق الداخلي لاسيما إذا لم يتماش ورغبات الإدارة، وهذا قد يؤثر في استقلالية، وموضوعية المدقق في ابداء الرأي الفني المحايد.

**3-3 الهدايا والهبات :-** أن تلقي المدقق الداخلي للهدايا من أحد موظفي الوحدة الاقتصادية، أو من أدارتها قد يؤثر سلباً في استقلالية المدقق، وموضعيته وحتى إمكانيته المهنية، ويجعله تحت تأثير الإدارة، أو الشخص الذي منحه الهبة والهدية، مما يجعله يعمل على توجهاتهم، ورغباتهم في التقرير الذي يقدمه للجهات المعنية، وهذا مخالف لمبدأ الاستقلالية، والمهنية على وفق المعيار 1100 و1200 من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

**ويرى الباحثان** ضرورة أن يرتبط التدقيق الداخلي بالإدارة العليا لتجنب القيود التي تفرضُ عليه من الأجهزة التنفيذية كما ينبغي أن تكون شُعب التدقيق الداخلي مستقلة عن كل شعب، وأقسام الوحدة الحكومية التي يقومُ بتدقيقها، إذ يعدُّ أحد الوظائف الإشرافية في الوحدة الحكومية كما يجبُ على الإدارة العليا أن توافر الدعم اللازم إلى قسم التدقيق الداخلي المتمثل بالإمكانات المادية والبشرية لتطوير العمل إلى الأحسن، كذلك عندما يكونُ للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أي أدوار أو مسؤوليات تقع خارج إطار التدقيق الداخلي يجبُ أخذ الاحتياطات اللازمة للحد من حجم تأثيرها السلبي على الاستقلالية والموضوعية .

**رابعا : استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي وتأثيرها على التدقيق الداخلي :-** حرصتُ معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي ( IIA ) على الاستقلالية بالتحري من الشروط والظروف التي تهددُ قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو مدير التدقيق من الاضطلاع بمسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز من خلال إمكانية الوصول المباشر لمدير التدقيق الداخلي وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ، أما الموضوعية فهي نمطٌ ذهني غير متحيز يتم ذلك بعدم اتباع أحكام المدقق الداخلي لأحكام وآراء الآخرين ( 3 - 4 : 2017 , IIA ) يحتل المدقق الداخلي مركزاً متميزاً ضمن أي مؤسسة ويكون المدقق الداخلي موظفاً لدى المؤسسة غير أنه يتوقع منه أيضاً أن يقوم بتدقيق طرق تنفيذ العمليات وينطوي ذلك على احتمال نشوء توتر كبير لأن " استقلال " المدقق الداخلي عن الإدارة ضروري للمدقق كي يقوم بتقييم أفعال الإدارة بموضوعية ويمكن أن يضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمةً جوهريةً للمؤسسة من خلال معرفته وفهمه العميقين للظروف التشغيلية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق ، ومع ذلك قد يصعبُ عليه اكتساب ثقة الجمهور إذا لم يتم وضع إجراءات لحماية استقلاليتها وتنفيذها والمحافظة عليها ، وتشمل هذه الإجراءات ترتيبات خاصةً للتأكد من أن نشاط التدقيق الداخلي مخول برفع تقارير عن مواضيع جوهرية إلى الجهات المسؤولة عن الحوكمة ، وأن يكون نشاط التدقيق الداخلي مدعوماً من قبل الإدارة رسمياً قولاً وممارسةً ، وأن يتم تزويده بموارد كافية لإنجاز واجباته بفعالية ، عدم اهتمام غالبية الوحدات الاقتصادية في العراق بتطوير وظيفة التدقيق الداخلي من خلال دعم استقلالية المدقق الداخلي ، ( 8 : 2018 , Jacob ) ، لذا يجبُ أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في أداء واجباته ، وله صلاحية بدء أية إجراءات ، وإنجاز أية أعمال والتبليغ عن أي عمل ، وذلك كلما رأى أن هذا ضروري لممارسة اختصاصه ، وعلى المدقق الداخلي أن يكون موضوعياً في قيامه بعمله ، وأن لا يتأثر بالبيئة التي يعمل فيها ، وأن يكون العمل الذي ينجزه يتمتع بفاعلية ومهنية عالية وبدون تحيز ، كما عليه أن يتقيد بالمعايير الدولية للتدقيق ، وبالسلوك المهني ، والقوانين والتنظيمات والأنظمة والإجراءات والقواعد الخاصة بالوحدة الاقتصادية التي يعمل بها هذا المعيار الدولي ( Al Wardat , 2014 : 168 ) . وجاء في ( Guide guide for internal audit units in the Republic of Iraq ) ، أن الاستقلالية يقصدُ بها التحرر من الشروط والأوضاع التي تهددُ قدرة نشاط التدقيق الداخلي على قيام المدقق بمسؤولياته على نحو غير متحيز ، أما الموضوعية فهي نمطٌ ذهني غير متحيز يمكنُ المدقق الداخلي من أداء مهماته على نحو يؤمن سلامة النتائج وجودة التدقيق وعدم تبعية أحكامه بشأن مسائل التدقيق إلى رأي الآخرين ( Guide for Internal Audit Units in the Republic of Iraq , 2019 : 33 ) ، ولكي يكون المدقق مستقلاً وموضوعياً ينبغي أن تتوافر فيه الشروط الآتية ( Amin et al . , 2017 : 252 ) :

- 1- ينبغي أن ترتفع المكانة التنظيمية للمدقق الداخلي ، وأن يتبع الإدارة العليا وأن يتحرر من أي رقابة إشرافية أو من أي تأثير من الإدارة في أي مجال يخضع للتدقيق .
- 2 - ينبغي أن يحظى المدقق الداخلي بالتأييد من الإدارة في القطاعات كلها ، ويتضمن ذلك وضع دستور لوظيفة التدقيق الداخلي الذي يتضمن تحديدا واضحا ورسما لأهداف وظيفة التدقيق الداخلي ، وسلطتها ، ومسئوليتها ، والوضع التنظيمي للمدقق الداخلي، ونطاق وظيفة التدقيق الداخلي .
- أوضحت المعايير الصادرة عن ( IIA ) مفهومها بشكل أوسع للاستقلالية وكذلك بيان الموضوعية وعدم التحيز وتجنب أي شبهات، حيث يتم عمل المدقق الداخلي بكفاءة تضمن سلامة نتائجه وأمانته في تجنب أي شبهات وكذلك الابتعاد عن الأعمال التنفيذية ، كما وأن كافة الآراء المتعلقة بالبيانات المالية هي تلك الصادرة من المدقق الخارجي ( International Federation of Accountants , 2004 : 6 - 8 ) ، لذا فإن استقلالية ومهنة المدقق الداخلي هي من العناصر المهمة لنشاط التدقيق الداخلي الفعال .

**خامسا : المعيار 1100 / الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي: Independence and objectivity:** ينص هذا المعيار على استقلال التدقيق الداخلي واتسام موظفيه بالموضوعية عند أداء عملهم ، وهذا يعني أنه يجب أن يقوم المدقق الداخلي بعمله وفي جميع مراحل التدقيق بكل أمانة واستقلالية وموضوعية من دون أي تحيز من الناحيتين الذهنية والعقلية - ( AI ) ( 77 : 2006 , Thanibat ، فاستقلالية التدقيق الداخلي تعني تحرره من الشروط والظروف التي تهدد قدرته على القيام بمسؤولياته ( 3 : 2019 , IIA ) ، ويجب أن يرتبط منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري في الهيكل التنظيمي في المؤسسة ليتمكن من الاضطلاع بمسؤولياته على أكمل وجه وعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يؤكد لمجلس الإدارة الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي بصفة سنوية على الأقل ، والاستقلالية تعني التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي على القيام بمسؤوليات التدقيق الداخلي بطريقة غير منحازة ( 30 : 2019 , Akankunda & Asiimwe ) ، والاستقلال يكون ذهنيا وظاهريا ، ويعني الاستقلال الذهني تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد ، أما الاستقلال الظاهري فلا بد من أن يكون هناك أعراف وقواعد تضمن عدم السيطرة من قبل الإدارة على المدقق وعدم وجود مصالح له مع الإدارة ، ويجب أن يتواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ويتفاعل مباشرة مع مجلس الإدارة - ( AI ) ( 43 : 2018 , Nasan ، أما الموضوعية فيقصد بها التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهامهم على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم ، وأيضا عرفت الموضوعية على " أنها توجه وموقف فكري داخلي ينبع من فكر الشخص ويتيح للمدقق الداخلي أداء مهمته على نحو يجعله يؤمن بسلامة نتائج عمله ولم يحدث أي تنازل عن الجودة المطلوبة" ، ( 2019 , IIA ) وعندما يكون للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أي أدوار أو مسؤوليات تقع خارج إطار التدقيق الداخلي فيجب أخذ الاحتياطات اللازمة للحد من حجم تأثيرها السلبي على الاستقلالية والموضوعية ، أما معوقات الاستقلالية والموضوعية فتشمل تضارب المصالح والقيود على نطاق نشاط التدقيق الداخلي وتقييد الوصول إلى السجلات والممتلكات أو الموظفين وحدودية الموارد اللازمة كالتنميط والعمليات التي كان المدقق الداخلي مسؤول عنها سابقا أو التي من سيصيح مسؤولا عنها بالمستقبل القريب ، وكلما زادت استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي ارتفعت نسبة اعتماد المدقق الخارجي على قسم التدقيق الداخلي ( Al - Wattar ، 57 - 56 : 2016 ) وتستلزم الموضوعية ألا يعلق المدققون الداخليون آرائهم وأحكامهم وتقديراتهم بشأن مسائل التدقيق على آراء وأحكام ومواقف الآخرين ( 4 : 2004 , Abdul Mughni ) ، وإذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية كتضارب المصالح مثلاً أو الحدود أو القيود المفروضة سواء أكان على نطاق التدقيق الداخلي أم على الحصول والاطلاع على سجلات ومعلومات المنظمة والاتصال بموظفيها ، فيجب في مثل هذه الحالات الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المعنية ، وتعتمد طبيعة الإفصاح وتحديد تلك الأطراف على طبيعة المعوقات المشار إليها ( 6 - 5 : 2019 , IIA ) إن الاستقلالية والموضوعية لها تأثير جوهري على عمل المدقق الداخلي لأنه من خلالها يستطيع أن يحقق أهداف التدقيق بمستوى كفاءة أفضل وكذلك من خلال



مكانة وموقع المدقق في الهيكل التنظيمي ، وأضافت ( Al - Matarni , 2014 : 40 ) ، بأن يكون المدقق أميناً نزيهاً صادقاً ويكشف عن كل الحقائق في تقريره ، لا يجمال ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومة ، وأن يبديه عن اقتناع ، وعليه ألا يكتفم أو يحرف أو يزيّف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات . وتعزيزاً لمفهوم الاستقلالية فقد تم استحداث لجنة ضمن مجلس الإدارة تتولى الإشراف على نشاط التدقيق الداخلي بحيث تكون تبعية التدقيق الداخلي تنظيمياً لهذه اللجنة ألا وهي لجنة التدقيق ( Committee Audit ) والتي نصت غالبية التشريعات على مستوى العالم وعلى مستوى الوطن العربي على ضرورة تكوين هذه اللجنة لدى مجلس الإدارة وتحديد مهامها وواجباتها بتشريعات قانونية .

1- المعيار 1110 / الاستقلالية التنظيمية : ينبغي أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعاً للمستوى التنظيمي في المنظمة بشكل يكفل أداء نشاط التدقيق الداخلي لمسؤولياته كما ينبغي .

2 - المعيار 1120 / الموضوعية الفردية : ينبغي أن يتصف المدققون الداخليون بالحياد وعدم الانحياز، وأن يتجنبوا تضارب المصالح.

3- المعيار 1130 / معوقات الاستقلالية أو الموضوعية : إذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية، سواء في الواقع أو الظاهر، فإنه ينبغي الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المعنية، مع العلم بأن طبيعة هذا الإفصاح تختلف باختلاف المعوقات. ويوجز الباحثان أهم النقاط التي نص عليها هذا المعيار وهي :-

- 1-1 أن يتمتع مدير التدقيق الداخلي بالاستقلالية التنظيمية من خلال ارتباطه وظيفياً بمجلس الإدارة.
- 1-2 تكون المصادقة على قرار تعيين وعزل مدير التدقيق من صلاحية مجلس الإدارة.
- 1-3 إمكانية الوصول المباشر لمدير التدقيق الداخلي وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

#### سادساً : إجراءات المدقق الخارجي :

تعكس إجراءات التدقيق التصرفات والممارسات أو السلوك الذي ينبغي أدائه من طرف المدقق لتحقيق نشاطه، وتنفيذه، ويمكن تلخيصها في برنامج التدقيق، وبعبارة أخرى إن إجراءات التدقيق تعبر عن الوسيلة التي بوساطتها يقوم المدقق بتنفيذ مهمته، وهي غالباً ما تعبر عن برنامج التدقيق ابتداءً من الإعداد، والتخطيط، وانتهاءً بكتابة التقرير النهائي للجهة المعنية، (Mohsen, Hassan & 2019: 490) ، إن إجراءات هي الجزء الذي يترك لتقدير المدقق الخارجي، إذ يضع الإجراءات التي يراها مناسبة، وضرورية لأداء مهمته، وهي تختلف من مهمة لأخرى، إذ إن لكل مهمة أغراضها وخصائصها، فضلاً عن طبيعة المؤسسة محل التدقيق وطبيعة سجلاتها، ودقاترها ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة (Omar, 2012: 22)، ويمكن إيجاز الإجراءات المدقق الخارجي بالآتي :-

1) الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي للحصول على فهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلي: يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلي ويسعى إلى تطويره ، وتصحيح نقاط الضعف فيه، إذ يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلي، من أجل تحديد أنواع التحريفات الممكنة الحدوث، والتعرف على العوامل التي تؤدي إلى المخاطر، وتصميم اختبارات التحقق (Saraya, 2007: 268) ، لذا يقع على عاتق المدقق الداخلي مساعدة المدقق الخارجي في تحقيق فهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلي للوحدة الخاضعة للتدقيق.

2) الإجراءات التي يؤديها المدقق الخارجي عند تقدير مخاطر التدقيق : يقصد بمخاطر التدقيق احتمال أن يصدر المدقق رأياً غير ملائم عن القوائم المالية بعد تدقيقها، وتتضمن مخاطر التدقيق ثلاثة أنواع رئيسية هي المخاطر الضمنية، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف، ويتوقف تقدير المدقق لمخاطر التدقيق على حكمه المهني، وخبرته، ومعرفة بالأوضاع المحيطة بأعمال الوحدة (Arens et . al., 2014: 256) ، لذلك تكون تقديرات المدققين للمخاطر مختلفة من مدقق إلى آخر على الرغم من تشابه الأوضاع والعوامل الأخرى (Abu Zaid et al., 76: 2006). أما المدقق الخارجي فيقوم بالتخطيط لعملية

التدقيق ، إذ يكون تقديره للمخاطر أقل ما يمكن، ويمكن للمدقق الخارجي في هذا الجانب أن يقرر إمكانية الاستعانة بعمل المدقق الداخلي لتخفيض المخاطر إلى حدها الأدنى.

3) الإجراءات التحقق الأساسية التي يتم اداؤها من لدن المدقق الخارجي : -إن ضمان تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي ونتائج أعمال الوحدة هو نتاج مشترك للمدقق الداخلي والخارجي، ويكون دور المدقق الداخلي واضحا حول التقارير المالية المعدة عن جزء من السنة، خاصة وأن المدقق الخارجي لا يتحقق من عمليات الوحدة كافة، وتزداد فاعلية التدقيق الداخلي قياسا بالتدقيق الخارجي لاتصافه، باستمرار، فالمدقق الخارجي لا يكون موجودا داخل الوحدة بالاستمرار، بعكس المدقق الداخلي الذي يكون موظفا داخل الوحدة، مما يتيح له ملحوظة معظم عمليات الوحدة.

سابعا : تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي وانعكاسها على اجراءات المدقق الخارجي:

يعد تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية من قبل المدقق الداخلي ذو أهمية جوهرية بالنسبة للتدقيق الخارجي وتتضح هذه الأهمية من خلال تقليل اجراءات التدقيق الخارجي من خلال ما يتمتع به المدقق الداخلي وفق هذا المعيار لإنجاز عملية التدقيق الخارجي ويمكن معرفة ذلك من خلال الآتي ( Chedid & Chaya ,2020:9 ) :

1- العمل بمعايير السمات للتدقيق الداخلي الدولية من شأنه أن يضمن لممارسي مهنة التدقيق الخارجي التخطيط السليم لعملية التدقيق.

2- يوفر بيئة عمل مناسبة لوظيفة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال تعزيزها وفهم طبيعتها وأهميتها وعملها وضمان استقلاليتها (Soliman et. al,2019: 52).

3- تعزيز استقلالية المدقق الداخلي من خلال وجود هيكل تنظيمي واضح يحدد مناطق السلطة والمسؤولية معززا بمجموعة من الأنظمة كالنظام الإداري والنظام، مما يعزز من استقلالية المدقق الخارجي (Al-Dawjaji, 2019: 347).

4- إن تمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية الكاملة تجعل منه ضرورة هامة للمدقق الخارجي، حيث أن قيام المدقق الخارجي بتنفيذ إجراءات تدقيقه باستقلالية كاملة تمكنه من إبداء رأيه بصراحة ووضوح مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية وملائمة الإجراءات المتبعة، فهي تعيد المدقق الخارجي في إظهار الجوانب التي يكون قد أغفل عنها أو لم يستطع إبداء رأيه فيها صراحة.

5- يعد التدقيق المقدم من طرف المدقق الداخلي وفق معايير السمات ذات مصداقية أكثر، ويرجع ذلك إلى توفر الاستقلال، والحياد لدى المدقق الداخلي، وعدم تدخل الإدارة في شؤونه .

6- أن تطبيق معايير السمات للتدقيق الداخلي الدولية وبالأخص معايير الاستقلالية والموضوعية يساهم في زيادة جودة التدقيق من قبل المدقق الداخلي . (Abdel Ghaffar, 2018: 18).

7- الإهمال من قبل وحدات التدقيق الداخلية لمعيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي، يؤدي إلى عدم إمكانية اعتماد المدقق الخارجي على التقارير المالية التي تصدرها تلك الوحدات .

8- ان درجة اعتماد المدقق الخارجي على اعمال المدقق الداخلي تتوقف على عوامل معينة أهمها عدد المدققين الداخليين، طبيعة ودرجة مؤهلاتهم العلمية، درجة الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها المدققين الداخلي ( Al-Haidari, 2022: 5).

من خلال ما سبق يرى الباحثان أن دور التدقيق الداخلي وفق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي له تأثير جوهري على عدة جهات فهو يؤثر ايجابا على اجراءات المدقق الخارجي من خلال تخفيض إجراءات التدقيق الخارجي، كما إن تمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية الكاملة تجعل منه ضرورة مهمة للمدقق الخارجي، إذ إن قيام المدقق الخارجي بتنفيذ الإجراءات تدقيقه باستقلالية كاملة تمكنه من إبداء رأيه بصراحة ، ووضوح مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، وملائمة الإجراءات المتبعة، فهي تعيد المدقق الخارجي في إظهار الجوانب التي يكون قد أغفل عنها، أو لم يستطع إبداء رأيه فيها صراحة، وايضا بسبب الثقة المتبادلة بين الطرفين التي يتمتع بها المدقق الداخلي والخارجي وفقا لهذا المعيار قد تختصر من وقت وجهد عمل المدقق الخارجي.



## المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

**3-1- مجتمع وعينة البحث:** يتكون مجتمع البحث من مديريات تربية بغداد ( 6 ) منها ثلاثة في الكرخ وثلاثة في الرصافة أما عينة البحث فقد كانت ( 2 ) مديرية، وقد جرى اختيار المديريات العامة للتربية في محافظة بغداد / الكرخ الأولى، والرصافة الأولى، كعينة للبحث، لكون هذه المديريات تشترك مع المديريات الأخرى في النشاط، والمهام المؤكدة إليها، وتعد شعب التدقيق الداخلي في المديريات عينة البحث من الوحدات المهمة في هذه المديريات ، إذ ترتبط هذه شعب ضمن الهيكل الوظيفي بالمدير العام، ويتولى القيام بأعمال الرقابة والتدقيق على أعمال مديريات التربية عينة البحث. أما العينة المستهدفة فكانت مجموعة من موظفي التدقيق الداخلي في كل من المديريات أعلاه عينة البحث.

**3-2- دراسة تحليلية عن نتائج تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية في مديرية تربية الكرخ الأولى والرصافة الأولى عينة البحث:** - يتضمن هذا المبحث وصفاً للمنهجية التي تم استخدامها أثناء إجراء هذا البحث حيث يشمل وصفاً لمجتمع البحث ، وتحديد العينة ووحدة التحليل ونوع الدراسة وطبيعتها ، وكذلك يبين الأداة المستخدمة في جمع البيانات للدراسة ، ومدى صدقها وثباتها كما تضمن بياناً للطرائق المتبعة في جمع البيانات والأساليب الإحصائية لتحليلها . أما بخصوص الكيفية والطريقة التي تم من خلالها تحديد حجم العينة فإن الباحث قام بتوزيع قائمة الاستقصاء بالطريقة الميسرة وتم توزيع ( 77 ) قائمة استقصاء لعينة في المديريات وتم استرداد ( 75 ) قائمة استقصاء، يساعده تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي في وحدات القطاع العام على بناء تدقيق داخلي فاعل بغية تحقيق أهدافها من خلال وصف متطلبات التدقيق الداخلي بما في ذلك المعايير والإجراءات المتعلقة بها ، اعتمد تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية على عدد من الإجراءات التفصيلية لتحقيق ذلك المعيار وبلورة مفهوم شامل ومتكامل للتدقيق الداخلي وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق هذا المعيار يعني بأي حال من الأحوال عن الاجتهاد والحكم الشخصي المهني ، على الرغم من أن مهام التدقيق الداخلي وأنشطته ذات طبيعة متجددة ومتطورة وتحتوي على جانب كبير من التنوع النابع من تنوع أنشطة الوحدات . تمثلت عينة البحث بموظفي شعبة التدقيق الداخلي في المديرية العامة للتربية الكرخ الأولى والرصافة الأولى ، حيث اعتمد البحث في جانبه التطبيقي على المقابلات وجمع بيانات قائمة الاستقصاء لآراء الموظفين المعنيين للوقوف على تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي الدولية في المديرية العامة للتربية الكرخ الأولى والرصافة الأولى أعدت واستخدمت قائمة الاستقصاء المرفقة بالبحث . سيتم من خلال هذا المبحث عرض وتحليل نتائج البحث ( تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي الدولية وانعكاسه على إجراءات المدقق الخارجي ) ، وذلك من خلال عرض الأوساط الحسابية لتشخيص الإجابات للعينة ، والانحرافات المعيارية لتقدير مدى التشتت في إجابات العينة ، والأهمية النسبية لمعرفة درجة اهتمام عينة البحث ، والترتيب بحسب الأهمية للفرقات ، واستخدام النسب المئوية والتكرارات لمعرفة شدة الإجابة ، على المستوى الفرعي والعام لمتغيرات البحث ، ومن أجل عرض وتحليل نتائج قائمة الاستقصاء تم اختيار العينة من مجتمع الدراسة في مديرية تربية بغداد الكرخ الأولى والثالثة والرصافة الأولى والثانية عينة البحث والمتمثلة بأقسام التدقيق الداخلي باعتبار هذه الفئة هي أقرب إلى موضوع الدراسة ، ولقد بلغ حجم المجتمع بحسب إحصائيات هذه المديريات ( 77 ) مدققاً ، إذ جرى توزيع قائمة الاستقصاء على مسؤولي وموظفي أقسام التدقيق الداخلي في المديرية العامة للتربية الكرخ الأولى والرصافة الأولى المعنيين وإجراء المقابلات الشخصية معهم وهم كل من :

1- مسؤول شعبة التدقيق الداخلي في مديريات التربية عينة البحث .

2- موظفي شعبة التدقيق الداخلي في مديريات التربية عينة البحث.

وكذلك استخدمنا العمل الميداني والمقابلات الشخصية في هذه المديريات عينة البحث للحصول على بيانات ومعلومات من شأنها أن تعزز الجانب النظري ولاختبار فرضيات البحث التي عرضت في المبحث الأول ، عرضت قائمة الاستقصاء بشكلها الأولى على عينة من الأساتذة أصحاب الاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق والإحصاء للتحكيم والتأكد من سلامتها ومدى ملائمة فقراتها لموضوع البحث الحالي ، صيغت قائمة الاستقصاء في محورين رئيسيين بالتوافق مع فرضية البحث والأهداف الرئيسية المراد تحقيقها . سلمت قائمة الاستقصاء لموظفين شعبة الرقابة والتدقيق الداخلي مباشرة لسهولة الوصول إليها وكذلك سهولة

استخلاص النتائج ، وقد احتوت قائمة الاستقصاء على محورٍ تمثلُ بتطبيق الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي الدولية في المديرية العامة للتربية الكرخ الأولى والرصافة الأولى ، إذ وضعت مجموعة من الأسئلة عددها ( 14 ) سؤالٍ في فحص وتقييم تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية ، وهي مجموعة من الفقرات لوحدة التدقيق الداخلي في مديرية تربية الكرخ الأولى والرصافة الأولى محل التدقيق بهدف فحص وتقييم تطبيق هذا المعيار .

### 3-3- خصائص عينة البحث :

سلمت استمارة الاستقصاء بشكلٍ مباشرٍ إلى موظفي شعبة التدقيق الداخلي في المديرية العامة للتربية الكرخ الأولى والرصافة الأولى ، بلغ عدد المستجيبين ( 75 ) مدققٍ من مجموع المدققين البالغ ( 77 ) مدققٍ داخليٍّ في المديرية عينه البحث ، اعتمد البحث الحالي على المنهج الوصفي التحليلي في جانبه النظري من خلال استعراض الدراسات السابقة وأدبيات موضوع العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي ، وكذلك اعتمد البحث المنهج الاستطلاعي من خلال اعتماد قائمة الاستقصاء في الجانب الميداني من البحث بهدف جمع البيانات عن متغيرات البحث ، وتتضمن قائمة الاستقصاء إلى المحورين الآتيين : -

المحور الأول : المعلومات والبيانات الشخصية لأفراد العينة المتعلقة بموظفي التدقيق الداخلي يختص هذا المحور بالبيانات والمعلومات الشخصية لأفراد العينة ويحتوي على ( 7 ) أسئلة وهي مكان العمل والعنوان الوظيفي والجنس والمؤهل العلمي والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة العملية وعدد الدورات التدريبية والتطويرية .

المحور الثاني : تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي الدولية تضمن مجموعة من الأسئلة وكالاتي :  
والجدول (3-1) الآتي يبين عدد فقرات (قائمة الاستقصاء) لمعيار الاستقلالية والموضوعية.

### جدول ( 3-1 )

المعيار	عدد الأسئلة
الاستقلالية والموضوعية	14
مجموع الأسئلة	14

المصدر: من اعداد الباحثان

3-4- منهج البحث وقائمة الاستقصاء : تجدر الإشارة الى انه تم وضع الدرجات على مستوى معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي لتقويم التدقيق الداخلي لمديريات التربية عينه البحث ومن أجل قياس نتائج المقابلة التي تم الحصول عليها وأيضا من خلال قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها ، وقد تم أعداد قائمة الاستقصاء بالاعتماد على معايير معهد المدققين الداخليين (IIA)، إذ تكون الإجابة بمطبق كليا او مطبق جزئيا او غير مطبق وحسب الاوزان التي وضعها الباحثان وكما يأتي:

### جدول (3-2) ترميز قائمة الفحص

البدائل	مطبق كلي	مطبق جزئي	غير مطبق
الوزن	2	1	0

المصدر: من اعداد الباحثان

سيتم قياس الوسط الفرضي ( لقياس وتقييم قائمة الاستقصاء )، والذي يحسب على أساس الجمع بين أعلى مستوى في المقياس، وبالبالغة (2)، وأقل درجة بالمقياس وبالبالغة ( 0 )، ومن ثم تقسيمه على (2) وكالاتي : (  $1 = 2 + 0 / 2$  ) لذا فإن الوسط الفرضي يبلغ (1).  
كما تُحدد طول الفئة في هذا المقياس على أساس أن البدائل هي ثلاثة خيارات وقعت بين مدتين متساويتين، لذلك يكون طول الفئة (المدة المستعملة) من ناتج ( 3 / 2 ) والتي تبلغ حوالي (0.66) .

## جدول (3-3) طول الفئة ودرجة التطبيق لقائمة الفحص

درجة التطبيق	طول الفئة
غير مطبق	0 - 0.66
مطبق جزئياً	0.67 - 1.33
مطبق كلياً	1.34 - 2

المصدر : اعداد الباحثان

وسيتم استخراج نسبة التطبيق من خلال المعادلة الآتية:

نسبة التطبيق = مجموع الأوزان لكل الفقرات / ( أعلى وزن في المقياس × مجموع التكرارات الكلية ).

اعتمد الباحثان على عدة وسائل لغرض جمع البيانات ، وتعد قائمة الاستقصاء من أهم هذه الوسائل التي اعتمدت من قبل الباحثان في عملية جمع البيانات اللازمة ؛ لاختبار قبول أو رفض الفرضيات ، وقد وضعت محاور قائمة الاستقصاء والعبارات المناسبة والملائمة لكل محور حيث تتضمن محورين وكما ذكر سابقاً ، واستكمالاً لإجراءات البحث فقد قام الباحثان بإجراء مقابلات عديدة مع مجموعة من الخبراء وذوي الاختصاص للإفادة من آراءهم وخبرتهم بموضوعية البحث .

## 3-5- الشروط العلمية لقائمة الاستقصاء

لكي يتم التأكد من صدق قائمة الاستقصاء هناك طريقتين وكالاتي:

## أولاً - صدق أداة الدراسة:

يقصد بصدق قائمة الاستقصاء إذ تقيس هذه القائمة ما وضع لقياسه أي شمول قائمة الاستقصاء لكل العناصر التي أن تدخل في التحليل من ناحية ووضوح فقراتها ومفرداتها ، من ناحية أخرى فالصدق الظاهري يتم قياس هذا الصدق للتأكد من مدى صلاحية قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات إذ تم عرض قائمة الاستقصاء على مجموعة من الخبراء والمختصين في اختصاصات المحاسبة ، التدقيق ، علم الإحصاء ، ... الخ ) للحكم على مدى صدقها الظاهري والمنطقي وعلى مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات وعد الباحثان الفقرات التي حصلت على موافقة الخبراء بنسبة ( 90 % ) من آراءهم هي فقرات صحيحة ومقبولة ، وبعد الأخذ بآراء الخبراء من أجل حذف بعض الفقرات غير الصالحة وإضافة وتعديل ودمج البعض الآخر بسبب التشابه بالمعنى والمضمون ، تمت المعالجة وفق تلك الآراء .

ثانياً - صدق المقياس:- يقصد بالصدق الداخلي مدى اتساق وثبات كل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة ويتم حساب الصدق الداخلي من خلال حساب درجة كل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء والدرجة الكلية للمحور نفسه ، حيث يتم ذلك من خلال اختبار ألفا كرونباخ . إذ يستخدم ألفا كرونباخ ( Cronbach's alpha ) لحساب معاملات الموثوقية لأدوات المسح التي تستخدم مجموعات الاستجابة من نوع مقياس قائمة الاستقصاء الثلاثي ، حيث يقدر ألفا كرونباخ ( Cronbach's alpha ) مدى موثوقية استجابات الأداة ( قائمة الاستقصاء ) ، إذ تم تقييمها بواسطة الموضوعات التي تشير إلى ثبات الأدوات ، تتراوح قيمة ألفا كرونباخ ( Cronbach's alpha ) من صفر إلى واحد مع ارتفاع القيم التي تشير إلى أن العناصر تقيس البعد نفسه . في المقابل ، إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ ( Cronbach's alpha ) منخفضة ( بالقرب من 0 ) ، فهذا يعني أن بعض العناصر أو كلها لا تقاس بنفس البعد ، ومن الممكن أن تكون هناك أرقام سالبة ، حيث إن الرقم السالب يشير إلى وجود خطأ ما في البيانات ، أن القيم ألفا كرونباخ ( Cronbach's alpha ) المقبولة تكون ( 0,60 وما فوق جيدة ، والجدول ( 3 - 4 ) يوضح اختبار الثبات لمتغيرات البحث .

## الجدول (3-4)

اختبار ثبات واتساق مقياس الدراسة ( قائمة الاستقصاء ) للمديريات التربية عينة البحث باستخدام اختبار ( ألفا كرونباخ )

معامل الفا كرونباخ للمتغير	قائمة الاستقصاء لمديريات التربية
0.951	مديرية تربية الكرخ / الاولى
0.951	مديرية تربية الرصافة / الاولى
0.951	معدل الثبات

المصدر/ من اعداد الباحثان وبالإفادة من برنامج الSPSS.

نلاحظ من الجدول اعلاه ان معامل الثبات لمديرية تربية الكرخ / الاولى ومديرية تربية الرصافة / الاولى جميعها مرتفعة مما يضمن على توافر درجة ثبات عالية لقائمة الاستقصاء الى جانب صدقها. ومن أجل قياس نتائج المقابلة التي تم الحصول عليها ومن خلال قائمة الاستقصاء والتي تم توزيعها على مجموعة من مسؤولي وموظفي شعب التدقيق الداخلي في مديريات التربية الكرخ الاولى ومديرية تربية الرصافة الاولى عينة البحث أذ بلغ عدد عينة البحث (77) مدقق داخلي، تم أعداد قائمة الاستقصاء بالاعتماد على معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي الصادر عن المعهد الامريكى للمدققين الداخليين (IIA).

فقد تم وضع رمز لكل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء لمعيار الاستقلالية والموضوعية وذلك لأغراض تنظيمية وكالاتي :-

## الجدول(3-5) ترميز فقرات قائمة الاستقصاء

الرمز	الوصف	المعيار
X10	يوجد قسم منفصل للتدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية يتمتع اعضاءها بالاستقلالية ويؤدي اعمالهم بموضوعية.	معيار الاستقلالية و الموضوعية
X11	يتمتع مدير وموظفي التدقيق الداخلي كافة الصلاحيات، وإمكانية الوصول المباشر الى الادارة العليا وبدون اي قيود.	
X12	يقوم مدير التدقيق الداخلي بالوصول المباشر الى الادارة العليا ومن خلال قراراتها بالتحكم في المصادر التي تهدد الاستقلالية على مستوى المدقق الداخلي ومهامه وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي .	
X13	تعتمد استقلالية المدقق الداخلي بشكل كبير على ارتباط ادارة التدقيق الداخلي بالادارة العليا وضمن الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته للادارات والاقسام التنفيذية اداريا .	
X14	يقدم مدير التدقيق الداخلي تقارير دورية وسنوية الى الادارة العليا تتضمن كل ما من شأنه ان يؤثر أو يعزز استقلالية التدقيق الداخلي على سبيل المثال : فرض قيود التي تمنع من الحصول أو الاطلاع على السجلات والاتصال بالموظفين والدخول الى مختلف مواقع الوحدة الاقتصادية.	
X15	يقوم مدير التدقيق الداخلي من خلال الوصول المباشر الى الادارة العليا بالتحكم في المصادر التي تهدد الموضوعية على مستوى المدقق الداخلي ومهامه وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي .	
X16	يعتمد المدقق الداخلي في حكمه وقراراته على ادلة موضوعية غير منحازة الى اي قسم داخل مكان عمله .	
X17	يتجنب المدقق الداخلي أي أعمال او تعارض في المصالح يمكن أن تؤثر على موضوعيته كتقييم أعمال كان مسؤولا عن تنفيذها سابقا، مثلا تدقيق العمليات التي سبق وان اشتركوا بها كاعضاء في لجان.	معيار الاستقلالية و الموضوعية
X18	يستطيع جهاز التدقيق الداخلي أداء أعماله وتبليغ نتائجه دون وجود تدخل من قبل (الادارات الاخرى، الجهات ذات العلاقة بعمل المدققين) .	
X19	تحديد الاطراف التي يجب الافصاح لها بكل ما من شأنه ان يؤثر على استقلاليته وموضوعيته .	
X20	يمكن للمدقق الداخلي ان يقوم باتخاذ قرارات بدون اي ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات ذات تأثير عليهم .	
X21	يتم اشراك مدير التدقيق الداخلي في تعيين أو اختيار موظفي التدقيق الداخلي على وفق الضوابط بالتأهيل العلمي والمهارة والخبرة ... الخ .	
X22	ياخذ مدير التدقيق الداخلي بالحسبان التأثير السلبي على الاستقلالية والموضوعية عند تكليفه بأدوار ومسؤوليات تقع خارج اطار التدقيق (كالاستشارة).	
X23	يمكن للمدقق الداخلي ان يقدم خدمات تأكيد لأعمال سابقة تم تقديم خدمات استشارية لها على الا تؤثر على موضوعيته.	

المصدر/ من اعداد الباحثان

## الجدول (3-6) معيار الاستقلالية والموضوعية (1100) مديرية تربية الكرخ الاولى / شعبة التدقيق الداخلي

ت	الفقرة	المقياس	التكرار	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق	الاتجاه
	X10	غير مطبق	5	19.2	1.19	0.749	%59.5	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	11	42.3				
		مطبق كلي	10	38.5				
	X11	غير مطبق	3	11.5	1.38	0.697	%69	مطبق كلي
		مطبق جزئي	10	38.5				
		مطبق كلي	13	50.0				
	X12	غير مطبق	2	7.7	1.50	0.648	%75	مطبق كلي
		مطبق جزئي	9	34.6				
		مطبق كلي	15	57.7				
	X13	غير مطبق	4	15.4	1.54	0.761	%77	مطبق كلي
		مطبق جزئي	4	15.4				
		مطبق كلي	18	69.2				
	X14	غير مطبق	2	7.7	1.69	0.618	%84.5	مطبق كلي
		مطبق جزئي	4	15.4				
		مطبق كلي	20	76.9				
	X15	غير مطبق	0	0	1.62	0.496	%81	مطبق كلي
		مطبق جزئي	10	38.5				
		مطبق كلي	16	61.5				
	X16	غير مطبق	1	3.8	1.65	0.562	%82.5	مطبق كلي
		مطبق جزئي	7	26.9				
		مطبق كلي	18	69.2				
	X17	غير مطبق	0	0	1.69	0.471	%84.5	مطبق كلي
		مطبق جزئي	8	30.8				
		مطبق كلي	18	69.2				
	X18	غير مطبق	0	0	1.50	0.510	%75	مطبق كلي
		مطبق جزئي	13	50.0				
		مطبق كلي	13	50.0				
	X19	غير مطبق	0	0	1.58	0.504	%79	مطبق كلي
		مطبق جزئي	11	42.3				
		مطبق كلي	15	57.7				
	X20	غير مطبق	3	11.5	1.35	0.689	%67.5	مطبق كلي
		مطبق جزئي	11	42.3				
		مطبق كلي	12	46.2				
	X21	غير مطبق	3	11.5	1.38	0.697	%69	مطبق كلي
		مطبق جزئي	10	38.5				
		مطبق كلي	13	50.0				
	X22	غير مطبق	1	3.8	1.58	0.578	%79	مطبق كلي
		مطبق جزئي	9	34.6				
		مطبق كلي	16	61.5				
	X23	غير مطبق	1	3.8	1.54	0.582	%77	مطبق كلي
		مطبق جزئي	10	38.5				
		مطبق كلي	15	57.7				
		الوسط الحسابي الكلي للمعيار	1.51	الانحراف المعياري الكلي للمعيار		0.61		
		الاتجاه العام لتطبيق المعيار	مطبق كلياً = %75.68					

المصدر/ من اعداد الباحثان وبالإفادة من برنامج SPSS

يتكون معيار (الاستقلالية والموضوعية) من (14) فقرة وسوف يتم تحليل فقرات تطبيق هذا المعيار في مديرية تربية الكرخ الاولى، اذ تبين من خلال الجدول اعلاه ان الفقرة رقم ( 5 ) (يقدم مدير التدقيق الداخلي تقارير دورية وسنوية الى الادارة العليا تتضمن كل ما من شأنه أن يؤثر أو يعزز استقلالية التدقيق الداخلي) والفقرة (8) (يتجنب المدقق الداخلي أي أعمال او تعارض في المصالح يمكن أن تؤثر على موضوعيته كتحقيق أعمال كان مسؤولاً عن تنفيذها سابقاً، مثلاً تدقيق العمليات التي سبق وان اشتركوا بها كأعضاء في لجان.) حيث حصلنا على نسبة تطبيق بنسبة (84.5%)، كما حصلنا على اعلى متوسط حسابي اذ بلغ ( 1.69 ) وهو اكبر من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (1)، وهذا يدل على استجابة عينة الدارسة لحركة المقياس لأنه كلما كان الوسط الحسابي اكبر من (1) دل على الاستجابة وكلما الوسط الحسابي اقل من (1) يدل على عدم الاستجابة وانحراف معياري قدره (0.618) و(0.471) على التوالي وهذا يدل على تجانس الإجابة فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري صغيرة كانت الإجابة أكثر تجانسا وكلما كانت القيمة كبيرة كانت اقل تجانسا، في حين حصلت فقرة رقم ( 1 ) (يوجد قسم منفصل للتدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية يتمتع اعضاءها بالاستقلالية ويؤدي أعمالهم بموضوعية.) على نسبة تطبيق بلغت (59.5%) وعلى اقل متوسط حسابي بلغ (1.19) وانحراف معياري قدره (0.749) وبالتالي فإن الاتجاه العام لتطبيق هذا المعيار هو (مطبق كلياً) حيث حصل على نسبة (75.68%).

الجدول (3-7) معيار الاستقلالية والموضوعية (1100) مديرية تربية الرصافة الاولى / شعبة التدقيق الداخلي

ت	الفقرة	المقياس	التكرار	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق	الاتجاه
1	X10	غير مطبق	18	36.7	0.92	0.812	46%	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	17	34.7				
		مطبق كلي	14	28.6				
2	X11	غير مطبق	19	38.8	0.76	0.693	38%	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	23	46.9				
		مطبق كلي	7	14.3				
3	X12	غير مطبق	15	30.6	1.06	0.827	53%	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	16	32.7				
		مطبق كلي	18	36.7				
4	X13	غير مطبق	11	22.4	1.12	.754	56%	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	21	42.9				
		مطبق كلي	17	34.7				
5	X14	غير مطبق	8	16.3	1.10	0.653	55%	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	28	57.1				
		مطبق كلي	13	26.5				
6	X15	غير مطبق	6	12.2	1.10	0.586	55%	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	32	65.3				
		مطبق كلي	11	22.4				
7	X16	غير مطبق	8	16.3	1.24	0.723	62%	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	21	42.9				
		مطبق كلي	20	40.8				
8	X17	غير مطبق	5	10.2	1.35	0.663	67.5%	مطبق كلي
		مطبق جزئي	22	44.9				
		مطبق كلي	22	44.9				
9	X18	غير مطبق	20	40.8	0.82	0.782	41%	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	18	36.7				
		مطبق كلي	11	22.4				
10	X19	غير مطبق	10	20.4	1.02	0.661	51%	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	28	57.1				
		مطبق كلي	11	22.4				



ت	الفقرة	المقياس	التكرار	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق	الاتجاه
11	X20	غير مطبق	21	42.9	0.78	0.771	%39	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	18	36.7				
		مطبق كلي	10	20.4				
12	X21	غير مطبق	11	22.4	1.00	0.677	%50	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	27	55.1				
		مطبق كلي	11	22.4				
13	X22	غير مطبق	4	8.2	1.12	0.526	%56	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	35	71.4				
		مطبق كلي	10	20.4				
14	X23	غير مطبق	5	10.2	1.33	0.658	%66.5	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	23	46.9				
		مطبق كلي	21	42.9				
		الوسط الحسابي الكلي للمعيار	1.05		الانحراف المعياري الكلي للمعيار		0.7	
		الاتجاه العام لتطبيق المعيار	%		52.57			

المصدر/ من اعداد الباحثان وبالإفادة من برنامج SPSS

يتكون معيار (الاستقلالية والموضوعية) من (14) فقرة وسوف يتم تحليل فقرات تطبيق هذا المعيار في مديرية تربية الرصافة الاولى ، اذ تبين من خلال الجدول اعلاه ان الفقرة رقم ( 8 ) ( يتجنب المدقق الداخلي أي أعمال او تعارض في المصالح يمكن أن تؤثر على موضوعيته كتحقيق أعمال كان مسؤولاً عن تنفيذها سابقاً، مثلاً تدقيق العمليات التي سبق وان اشتركوا بها كأعضاء في لجان .) حيث حصلت على أعلى نسبة تطبيق بنسبة (67.5%)، كما حصل على اعلى متوسط حسابي اذ بلغ ( 1.35 ) وهذا يدل على استجابة عينة الدراسة لحركة المقياس لأنه كلما كان الوسط الحسابي اكبر من (1) دل على الاستجابة وكلما الوسط الحسابي اقل من (1) يدل على عدم الاستجابة وانحراف معياري قدره (0.663) وهذا يدل على تجانس الإجابة فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري صغيرة كانت الإجابة أكثر تجانسا وكلما كانت القيمة كبيرة كانت اقل تجانسا، في حين حصلت فقرة رقم ( 2 ) (يمنح مدير وموظفي التدقيق الداخلي كافة الصلاحيات، وإمكانية الوصول المباشر الى الادارة العليا وبدون اي قيود) على أقل نسبة تطبيق بلغت (38%) وعلى اقل متوسط حسابي بلغ (0.76) وانحراف معياري قدره (0.693) و بالتالي فإن الاتجاه العام لتطبيق هذا المعيار هو (مطبق جزئياً) حيث حصل على نسبة (52.57%) .

ومن الجدول (8-3) الاتي يتم بيان النسبة المئوية الكلية لتطبيق المعيار والاتجاه العام للتطبيق في مديريات تربية بغداد عينة البحث :-

الجدول (8-3)

المعيار	مديرية تربية الكرخ الاولى		مديرية تربية الرصافة الاولى		النسبة % المنوية الكلية لتطبيق الاستقلالية والموضوعية	الاتجاه العام لتطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية
	النسبة المنوية للتطبيق	الاتجاه	النسبة المنوية للتطبيق	الاتجاه		
معيار الاستقلالية والموضوعية (1100)	%75.68	مطبق كلي	%52.57	مطبق جزئي	%64,13	مطبق جزئي

المصدر/ من اعداد الباحثان وبالإفادة من برنامج SPSS

ويمكن في الجدول (9-3) الاتي بيان نسبة التطبيق لمعيار الاستقلالية والموضوعية وفاعلية هذه المعيار في كل مديرية من مديريات عينة البحث :

الجدول (9-3)

ت	البيان	مديرية تربية الكرخ/الاولى	مديرية تربية الرصافة/الاولى
1	نسبة تطبيق المعايير	75.74% مطبق كلي	56.57% مطبق جزئي
2	فاعلية المعيار	نعم فعال وذلك لحصول معايير السمات الاربعة على نسبة (75.74%) من أصل (100%) رغم وجود نقاط ضعف في تطبيق بعض فقرات المعيار .	نوعا ما فعال وذلك لحصول معايير السمات الاربعة على درجة (56.57%) من أصل (100%) وأيضا وجود نقاط ضعف واضحة في تطبيق بعض فقرات المعيار .
3	فجوة في التطبيق	24.26%	43.43%
النسبة المئوية الكلية لتطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية		66.16% = التطبيق جزئي لمعيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي الدولية	

المصدر/ من اعداد الباحثان وبالإفادة من برنامج SPSS.

يوضح الجدول (9-3) المقدار المطبق من معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي داخل مديريات التربية عينة البحث والذي بلغ (66.16%)، بينما كانت الفجوة المتحققة من عدم التطبيق بلغ (33.85%)، وهذا يعني ان هناك مستوى مقبول من التطبيق وهو يمثل حسب المقاييس (تطبيق جزئي) لهذا المعيار ومن خلال هذه النتيجة تبين أن هناك مؤشرات في عمل شعبة التدقيق الداخلي في مديريات التربية عينة البحث تتوافق مع معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي ولكن لا يوجد تطبيق كامل لجميع بنود ومتطلبات هذه المعيار .

ولتوضيح الاسباب الرئيسية لهذه الفجوات (عدم التطبيق النسبي) لمعيار الاستقلالية والموضوعية فمن خلال ما لاحظناه من خلال دراسة واقع الحال والمقالات التي تم اجراءها والاستفسارات لموظفي التدقيق يمكن توضيحها بالآتي:

1- لا يوجد المام كافي لدى اغلب موظفي شعبة التدقيق الداخلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي IIA، فضلاً عن عدم حصول اي منهم على شهادة المدقق الداخلي المعتمد من تنظيم المعهد الدولي للتدقيق الداخلي أو شهادات أخرى في نفس الاختصاص من تنظيم منظمات مهنية أخرى.

2- لا يمكن للمسؤول التنفيذي للتدقيق الداخلي الوصول المباشر وبدون أي قيود الى الإدارة العليا ، كما لا يمكن التحكم في المصادر التي تهدد الاستقلالية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً وعلى مستوى مهمات التدقيق وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي.

3- يوجد تدخل من قبل الادارات الأخرى في بعض اعمال التدقيق الداخلي مما يفقد المدقق الداخلي جزء من استقلاليته.

4- لم يأخذ المدققون الداخليون في الاعتبار استخدام التدقيق المعتمد على التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات، فضلاً عن عدم مواكبة التطورات الدولية لخدمات ومهام التدقيق الداخلي.

### 3-6- الاقتراحات في تحسين فرص وتقليل الفجوات في تطبيق الاستقلالية والموضوعية

1- نشر ثقافة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ( IIA ) ودعمها وعلى كافة المستويات ، مع ضرورة دعم التواصل مع بقية المنظمات المهنية الدولية والإقليمية والعربية والاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مجال تبني تلك المعايير أو التوافق معها .

2- العمل على تدريب موظفي قسم التدقيق الداخلي على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي IIA من خلال إقامة دورات تدريبية داخل وخارج البلد لدى الجهات المختصة بالتدريب على المعايير وتوفير المتطلبات الضرورية لتسهيل مهمة تبني معيار الاستقلالية والموضوعية .

3- البرامج أو آليات العمل أو التطبيقات الإلكترونية الجديدة قبل البدء بتطبيقها لضمان التطبيق الصحيح .

- 4- العمل على تدريب عددٍ كافي من موظفي قسم التدقيق الداخلي على تقنيات التدقيق المعتمدة على التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات .
- 5- حث موظفي قسم التدقيق الداخلي للحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة مثل شهادة المدقق الداخلي المعتمد .
- 6 - الاهتمام بتعزيز قسم التدقيق الداخلي بعددٍ من الموظفين من أصحاب الشهادات ذات العلاقة بعمل القسم من خلال تعيين موظفين جدد أو النقل من باقي أقسام مديرية التربية .
- 3-7- اثبات الفرضية: من خلال نتائج المبحث السابق لمديريات التربية عينة البحث، وبعد اختيار نتائج تحليل تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي لمديرتين أحدهما في جانب الكرخ وأخرى في جانب الرصافة، وبما أن ديوان الرقابة المالية الاتحادي يمثل ( المدقق الخارجي ) لتلك الوحدات الحكومية ، فقد تم توظيف ملاحظاته والتي تمثل نتائج تقاريره على وفق معيار الاستقلالية والموضوعية، تم ذلك من خلال قيام المدقق الداخلي بمتابعة، ومعالجة الملاحظات والمخالفات المحددة في التقرير على وفق معيار اعلاه ، وأخيرا بيان انعكاسها على إجراءات المدقق الخارجي ، ولغرض إثبات الفرضية ، يمكن توضيح ذلك من خلال الآتي : هناك مستوى جيد في التطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية تحققه مديرية تربية الكرخ / الأولى ومستوى مقبول في التطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية تحققه مديرية تربية الرصافة / الأولى عينة البحث لينعكس إيجابا على إجراءات المدقق الخارجي، ويعرض الجدول (3-10) المقدار المتحقق والفجوات لمعيار الاستقلالية والموضوعية وانعكاسه على إجراءات المدقق الخارجي.

الجدول (3-10)

مديرية تربية الرصافة الاولى	مديرية تربية الكرخ الاولى	معيار الاستقلالية والموضوعية
53.56%	70.78%	نسبة التطبيق
46.44%	29.22%	الفجوات في التطبيق
مطبق جزئي	مطبق كلي	نتيجة التطبيق
70%	80%	الفقرات الايجابية من جدول توظيف ملاحظات الديوان عن السنة 2021/
ايجابي	ايجابي	انعكاسه على اجراءات المدقق الخارجي

المصدر : من اعداد الباحثان

تبين نتائج تطبيق هذا المعيار في المديرتين تربية الكرخ الأولى والرصافة الأولى وجود مدقق داخلي أو إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي للوحدة له تأثير في تحسين طرائق العمل وتدعيم نظام الرقابة الداخلية وبالتالي يؤدي بالنتيجة إلى اطمئنان المدقق الخارجي ، وأيضاً تخفيض نطاق اختباراته اعتماداً على أعمال المدقق الداخلي ، مما يؤكد أن استقلالية التدقيق الداخلي ساهم في زيادة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وتحسين جودة التدقيق بشكلٍ معنويٍّ وموجبٍ ، واقتصادياً يفسر ذلك بأن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي المطبق لمعايير السمات في تحسين جودة التدقيق تشير إلى وجود علاقةٍ موجبةٍ بين تطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي وانعكاسها على إجراءات المدقق الخارجي ، أما نوع العلاقة فهي علاقةً طرديةً ، أي كلما زاد الاهتمام بتطبيق معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي من قبل مديريات التربية عينة البحث زاد انعكاسها على إجراءات المدقق الخارجي بشكلٍ إيجابيٍّ ، فاستقلالية التدقيق الداخلي تظهر من خلال نزاهة وموضوعية المدقق الداخلي عند التخطيط لأعمال التدقيق الداخلي وهذا ما يدعم قبول الفرضية .

## المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

## 4-1-1 الاستنتاجات الجانب النظري

- 1- ان تطبيق مضامين معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي الدولية يسهم بشكل ملموس في تحسين دور التدقيق الداخلي داخل الوحدة الاقتصادية .
- 2- وجود جهاز تدقيق داخلي فاعل وكفوء وفق معيار الاستقلالية يخلق الثقة للمدققين الخارجيين في امكانية التعويل عليها ويؤدي ايضا إلى تسهيل عمل المدققين الخارجيين بدرجة عالية ويساهم في توفير الوقت والجهد ونطاق عملهم .
- 3- ان البعد للمتغير التابع المتمثل بإجراءات المدقق الخارجي حيث يتأثر معنويا بمتغير معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي، وكذلك تشير النتائج ايضا ان بُعد إجراءات التدقيق الخارجي أكثر تأثيراً بهذه المعايير .
- 4- يمكن للتدقيق الداخلي أن يقدم المعلومات والنصح للإدارة بشكل أفضل عندما يجمع بين الاستقلالية، والموضوعية والمعرفة المتعمقة لكيان الأعمال وإدارته وسياقه التشغيلي.

## 4-1-2 استنتاج الجانب العملي

- 1- ضعفُ اهتمام مديرياتِ التربيةِ في تأهيلِ المدققِ الداخليِ ، وكذلك ضعفُ الدورِ الذي تؤديه الكلياتُ المعاهدُ ، والهيئاتُ المهمةُ في عملِ التدقيقِ والمحاسبةِ اتجاهَ تطويرِ وتعريفِ المدققينِ الداخليينِ بالاتجاهاتِ الحديثةِ للتدقيقِ الداخليِ .
- 2- وجودُ اهتمامٍ من قبلِ شعبِ التدقيقِ الداخليِ في دوائرِ التربيةِ عينةَ البحثِ بالاسترشادِ بمعيارِ الاستقلاليةِ والموضوعيةِ للتدقيقِ الداخليِ بحيثُ تكونُ ملزمةً لنشاطِ التدقيقِ الداخليِ .
- 3- ضعفُ استقلاليةِ شعبِ التدقيقِ الداخليِ في مديرياتِ التربيةِ عينةَ البحثِ إذ أنها ترتبطُ إدارياً وفنياً ومالياً بالمديرِ العامِ مما يؤثرُ على قراراتِ التدقيقِ الداخليِ كالتأثيرِ على اختيارِ العاملينِ في القسمِ أو نقلهمُ أو تحديدِ لمواردِ ونطاقِ التدقيقِ الداخليِ، فضلاً عن ضعفِ إمكانيةِ الوصولِ إلى أي معلوماتٍ أو بياناتٍ يحتاجها المدققُ في جمعِ الأدلةِ إزاءَ موضوعٍ معينٍ .
- 4- وجودُ علاقةٍ طرديةٍ بينَ تطبيقِ معيارِ الاستقلاليةِ والموضوعيةِ للتدقيقِ الداخليِ الدوليِ وانعكاسِهِ على إجراءاتِ المدققِ الخارجيِ ، أي كلما زادَ الاهتمامُ بتطبيقِ هذا المعيارِ من قبلِ مديرياتِ التربيةِ العراقيةِ زادَ انعكاسها على إجراءاتِ المدققِ الخارجيِ بشكلٍ إيجابيٍ .

- 5- وجودُ مؤشراتٍ في شعبةِ الرقابةِ والتدقيقِ الداخليِ في المديريةِ تتوافقُ مع معيارِ التدقيقِ ونسبةِ التطبيقِ بلغت ( 65.88 % ) وكذلك أوضحتُ الدراسةُ التطبيقيةُ توافرَ الكثيرِ من متطلباتِ تطبيقِ المعيارِ من حيثُ الخططُ والبرامجُ والإجراءاتُ والتقاريرُ .

## 4-2- التوصيات :- في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يمكن التوصل الى مجموعة من التوصيات وكما يأتي :

- 1- ضرورة قيام الهيئات المختصة بالمحاسبة والتدقيق في العراق (النقابات والجمعيات المهنية، مجلس معايير المحاسبة والرقابة) بزيادة اهتمامها بالآتي :
  - أ- صياغة معايير تهتم بعمل التدقيق الداخلي وفق معايير السمات الدولية.
  - ب- صياغة اطر لبناء عمل التدقيق الداخلي من حيث الاستقلالية .
- 2- توفير المقومات الضرورية لعمل قسم التدقيق الداخلي في مديريات التربية لتحقيق فاعليته من خلال :
  - أ- تزويد القسم بالملاكات المتخصصة في مجال التدقيق .
  - ب- استقلالية التدقيق الداخلي بوصفه من الوظائف الاستشارية .
- 3- التأكد على تطبيق معايير الاستقلالية والموضوعية في الوحدات الحكومية بالشكل المناسب، بوساطة لجان تدعم سلامة هذا التطبيق، منها: تشكيل لجنة تدقيق من قبل الإدارة للتأكد من استقلالية المدقق الداخلي وهذا يؤدي إلى تعزيز التدقيق الداخلي والتأكد من دقة وموضوعية التقارير المالية.

- 4- دعم ملاك التدقيق الداخلي باستشاريين خارجيين من اجل تطوير الكادر الحالي والاستعانة بمحاسبين قانونيين او حملة شهادات مناظرة ومتخصصة بأعمال التدقيق الداخلي من خلال التعاقد او التعيين مع ضرورة توفير نظام فاعل للتقويم.
- 5- التأكيد على الاستمرار في تنسيق الجهود ما بين عمل التدقيق الداخلي ، والمدقق الخارجي لضمان تغطية شاملة لمجال العمل ، والتقليل قدر الامكان الوقت والازدواجية في العمل ، وبما يحقق الاهداف المرجوة من عملية التدقيق.
- 6- ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية بتقييم شعبة الرقابة والداخلية وتطوير مجالات التقييم واستاد فقراته بمعايير السمات وبالخصوص معيار الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي والمشاركة في جعل صفة الإلزام في اعتماد هذه المعيار.

## Reference:

- 1- Abdel Ghaffar, Nourhan El-Sayed Mohamed (2018), "The effect of activating the use of the risk-based audit approach according to the COSO framework on improving the level of audit quality and its implications for the efficiency of financial performance in Egyptian joint-stock companies," An applied study, Journal of Financial and Commercial Research, Volume 19, Issue 2, Egypt.
- 2- Abdel-Mughni, Fadl Ali (2004), "The extent of application of generally accepted internal auditing standards in Yemeni commercial banks," Yarmouk University, Amman.
- 3- Abebe M. (2020), "Factors Determining the Internal Audit Effectiveness in Ethiopia in the case of FDRE Ministries", College of Business and Economics, Addis Ababa University.
- 4- Al-Dawjaji, Ali Hussein (2019), "The effectiveness of internal and external auditing in supporting corporate governance," Master's study in accounting, College of Administration and Economics, University of Baghdad.
- 5- Al-Haidari, Wafaa Hussein, (2022), "The effect of the relationship between the internal and external auditor on the quality of profits in Iraqi companies in the Iraqi stock market," Journal of Accounting and Financial Studies, Issue (17), Volume (59), University of Baghdad.
- 6- almatarinata, Ghassan (2013), "Contemporary Auditing from a Theoretical Perspective," first edition, Dar Al Masirah Publishing House, Amman.
- 7- Al-Naasan, Samah Osama, (2018), "Factors affecting audit quality from the point of view of external auditors," a master's thesis submitted to the Faculty of Commerce at the Islamic University of Gaza.
- 8- Al-Rashidi, Eid Abbad Munawer (2012), "Evaluating the effectiveness of internal control systems in commercial banks in Kuwait," unpublished master's thesis, Middle East University for Graduate Studies, College of Business, Accounting Department, Amman.
- 9- Al-Thaniyat, Ali Abdul Qader (2009), "Auditing accounts in light of international standards, theory and application", second edition, Al-Arz Printing Press Company, Amman.
- 10- Al-Wardat, Khalaf Abdullah (2014), "Internal Auditing Guide according to International Standards", first edition, Al-Raya Publishing and Distribution, Amman.
- 11- Al-Wattar, Muhammad Firas (2016), "The extent to which the external auditor relies on the internal audit provided by various parties - a field study," Master's thesis, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus.
- 12- Al-Yaqoub, Fayhaa Abdullah (2005), "Internal auditing and its role in institutional control", doctoral thesis in accounting, College of Administration and Economics, Al-Mustansiriya University.
- 13- Al-Yasiri and Al-Tamimi (2021) - (The impact of governance mechanisms on the independence of internal audit in state-owned economic units in Iraq).
- 14- Al-Zubaidi, Khaba (2020), "The impact of applying internal auditing standards on the effectiveness of the internal control system - a field study in banks operating in the Republic of Yemen."
- 15- Amin, Soran Muhammad and Amin, Hunhar Muhammad and Abdul Karim, Bitchkut Abdullah, (2017), "Factors affecting the independence and objectivity of internal auditing - a field study on the reality of government institutions in Garmian," published research, Journal of the University of Human Development, Volume 3 , Issue 4.
- 16- Asiimwe, Mourine & Akankunda, Brendah ( 2019), "Independence of the Internal Auditing Independence and Accountability of Child Funded NGOs on Uganda", International Journal of Research in Humanities and Social Studies, Vol.6, No. 3, pp. 29-37.
- 17- Barzan, Sabiha (2015), "The impact of electronic auditing in raising the independence and efficiency of the internal auditor," Journal of Economic and Administrative Sciences, Issue 21, Baghdad.
- 18- Chedid, O., & Chaya, J. (2020). The Role Of Internal Auditors To Implement IFRS 9: Case Of Lebanese Banks. Journal Of Economics And International Finance, 12(1), 6-19.
- 19- Guide guide for internal audit units in the Republic of Iraq , (2019).
- 20- Hamad, Mona Kamel (2016), "The Role of Contemporary Internal Auditing Trends in Reducing Financial and Administrative Corruption," Al-Muhasib Journal for Accounting and Auditing Sciences, Issue 45, Volume 23.

- 21-Ibrahim, Ghazi Ammar, Hammadi, Saleh Mahdi, and Khalaf, Amina Ibrahim, (2019), "The role of internal audit independence on the application of governance rules and its impact on the quality of accounting information - an applied study at the University of Diyala," published research, Volume 11, Issue 4.
- 22-Imports, Khalaf Abdullah (2014), "Internal Auditing Guide", Dar Al Raya for Publishing and Distribution, Amman.
- 23-Institute of Internal Auditors (2017), "International Standard on Internal Auditing: 1200 Required Professional Skill and Care," International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.
- 24-International Federation of Accountants (2015), "Publications of international standards for quality control, auditing, review, other assurance operations and related services," Central Printing Press, Amman.
- 25-International Federation of Accountants, (2009) "International Auditing Standards Arabic Version" (IFAC).
- 26-International Standard of Supreme Audit Institutions 200, (2005), paragraph 2-3.
- 27-INTOSAI, Independence of Internal Audit in the Public Sector: [//h.gov.coca.www](http://h.gov.coca.www).
- 28-josiah mary and others, (2020) "audit quality and auditor's – independence"
- 29-Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) Project, (2004), Internal Auditing Standards And the rules of professional conduct, via the Internet.
- 30-Soliman, K. H. & Attia, M. H. & Zaki, A. A. & Moawad, H. N & Mohamed, S. A. (2019), "Effect of internal mechanisms for corporate governance on internal audit quality", Life Science Journal, Vol.16, No.11, p.p.50-57.