

Applying the necessary professional care and skill standard (1200) for internal auditing and its impact on the external auditor's procedures.

Ahmed Jabbar Ajel Alhadad

Ministry of Education/First Karkh Education Directorate.

Ahmed.Jabbar1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received: 20/12/2023

Asst. Prof. Dr. Ali Muhammad Thejeel Al-mamori

Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies-University of Baghdad

asst.prof.ali@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Published: 30/6/2024

Accepted: 18/1/2024

Abstract:

The research aims to apply the necessary professional care and skill standard issued by the American Institute of Internal Auditors (IIA) within the categories of internal auditing attributes standards and its elements, and to demonstrate the importance of this standard in improving the quality of internal auditing and its reflection on the external auditor's procedures, for the purpose of reducing the risks of financial and administrative corruption, and for the purpose of achieving the objectives of For the research, a two-axis survey list was designed that included many questions directed to workers in the Internal Audit Division in a community. The research sample was a survey list distributed to them directly. The response rate was (96%) from the sample, which amounted to (61) auditors, and statistical analysis was done. According to the (SPSS) program, the results of the research showed a relative application of the standard of skill and professional care necessary for internal auditing to reflect positively on the procedures of the external auditor, with the aim of proving the research hypothesis in applying the standard of skill and professional care necessary for internal auditing to the research sample, and the researcher reached a number of conclusions. The most important of which is that applying the necessary professional skill and care standard and its elements improves the quality of internal auditing in the economic unit sample of the research and thus reflects positively on the external auditor's procedures. The researcher also presented a set of recommendations, the most important of which is the necessity of keeping pace with developments that have occurred in internal auditing, and working to apply the skill and professional care standard. Necessary in the research sample, for the purpose of improving the quality of internal auditing.

Keywords: Standard of necessary professional care and skill, internal audit, external audit .

تطبيق معيار العناية والمهارة المهنية اللازمة (1200) للتدقيق الداخلي وانعكاسه على اجراءات المدقق الخارجي / دراسة

استطلاعية في مديات تربية الكرخ / 3 والرصافة / 3

أ.م.د. علي محمد ثجيل المعموري

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد

أحمد جبار عاجل الحداد

وزارة التربية / مديرية تربية الكرخ الاولى

المستخلص :

يهدف البحث إلى تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة الصادر عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) وضمن توبيبات معايير السمات للتدقيق الداخلي وعناصره ، وبيان أهمية هذا المعيار في تحسين جودة التدقيق الداخلي وانعكاسه على إجراءات المدقق الخارجي ، لغرض تقليل مخاطر الفساد المالي والإداري ، ولغرض تحقيق أهداف البحث ، تم تصميم قائمة استقصاء من محورين تضمنت العديد من الأسئلة التي وجهت إلى العاملين في شعبة التدقيق الداخلي في مجتمع وعينة البحث وزع عليهم قائمة استقصاء بشكل مباشر ، وكانت نسبة الاستجابة (96 %) من العينة التي بلغت (61) مدققا ، وتم التحليل الإحصائي على وفق برنامج (SPSS) ، أظهرت نتائج البحث وجود تطبيق نسبي لمعيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق

الداخلي لتتبعس إيجابا على إجراءات المدقق الخارجي ، بهدف إثبات فرضية البحث في تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي لعينة البحث ، وتوصل الباحثان إلى جملة من الاستنتاجات أهمها أن تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة وعناصره يحسن من جودة التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية عينة البحث وبالتالي ينعكس إيجابا على إجراءات المدقق الخارجي ، كما قدم الباحثان مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة مواكبة التطورات التي طرأت على التدقيق الداخلي ، والعمل على تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة في عينة البحث ، لغرض تحسين جودة التدقيق الداخلي .

الكلمات المفتاحية : معيار العناية والمهارة المهنية اللازمة ، التدقيق الداخلي ، التدقيق الخارجي .

المقدمة :

تواجه الدوائر الحكومية العراقية ضعفا في تطبيق معايير التدقيق الداخلي وبالأخص معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة ، مما يظهر أهمية المهارة والعناية المهنية اللازمة في تعزيز جودة التدقيق الداخلي ، وبالتالي ينعكس تطبيق هذا المعيار إيجابا على إجراءات المدقق الخارجي ، لذا سيتم تقسيم البحث على أربعة مباحث في المبحث الأول نتناول الإطار المنهجي للبحث وفي المحور الثاني الإطار النظري للبحث ثم في المبحث الثالث الجانب التطبيقي وأخيرا في المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات .

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

منهجية البحث The Research of Methodology

1- مشكلة البحث Research problem : تعاني الوحدات الحكومية في العراق من ضعف المعرفة والخبرة التي يمتلكها المدقق الداخلي ، كما أن إجراءات العمل داخل هذه الوحدات تتأثر بسبب هذا الضعف، فضلا عما تقدم أن عدم تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي الدولي ، يسهم أيضا في ضعف المعرفة والخبرة التي يمتلكها المدقق الداخلي ، لذا يمكن التعبير عن مشكلة البحث بالتساؤل الآتي : ما إمكانية تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي لممارسة مهنة التدقيق الداخلي لنعكس إيجابا على إجراءات المدقق الخارجي ؟

2- أهمية البحث Research Importance : تتجلى أهمية البحث في تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي، ونظراً لكثرة وتنوع العمليات المالية والإدارية التي تحدث في الوحدات الحكومية، ولأهمية التدقيق الداخلي في دقة هذه العمليات ، لذا من الضروري تنمية قدراتهم ومهاراتهم المهنية، لتحقيق الجودة في التدقيق الداخلي ، وانعكاس تطبيق هذا المعيار إيجابا على إجراءات المدقق الخارجي .

3- اهدف البحث research aims : يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية:

1-3 بيان تعريف وأهمية المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية، فضلا عن العوامل المؤثرة عليه.

2-3 بيان تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة في شعب التدقيق الداخلي وانعكاسها على إجراءات المدقق الخارجي للوحدات الحكومية.

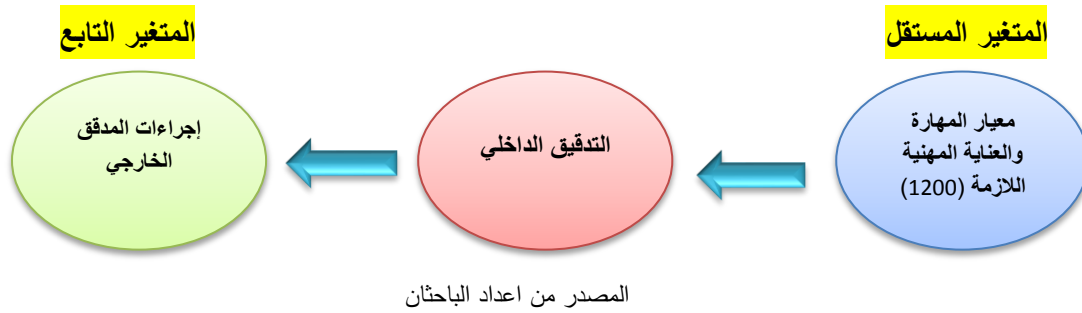
3-3 تقديم توصيات من شأنها تعزيز دور جهاز التدقيق الداخلي في تحقيق المهارة والعناية المهنية اللازمة وايضا تأكيد وتحسين الجودة في ضوء النتائج التي سيتم الوصول اليها .

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 المهارة والعناية المهنية اللازمة 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، وإثبات فرضياته اعتمادا 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 المهارة والعناية المهنية اللازمة 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 الباحثان العينة من مجتمع الدراسة متمثل بالعاملين في شُعب التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية ، باعتبار أن هذه الفئة هي اقرب الى موضوع البحث، وتحليل البيانات باستعمال نظام التحليل الإحصائي (SPSS). إذ بلغ حجم العينة (61) قائمة استقصاء تم توزيعها و استرداد(59) قائمة.

الشكل (1) النموذج الفرضي للبحث



ثانيا : دراسات سابقة: Studies Previous

1- Study – Kazem (2021) – (Adapting international internal audit standards for application in government units):-

هدفت هذه الدراسة معرفة مستوى اداء وحدات التدقيق الداخلي ومدى امكانية اعتماد معايير التدقيق الداخلي الدولية لتطوير عمل تلك الوحدات والنهوض بها الى مستوى عالي لمواكبة التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق، اهم استنتاجات هذه الدراسة امكانية اعتماد معايير التدقيق الداخلي الدولية في عمل وحدات التدقيق التابعة للمديرية نظرا لما تمثله هذه المعايير كدليل استرشادي تقتدى به وحدات التدقيق لتحقيق رقابة فعالة وقادرة على انجاز مهامها بنجاح .

2- Study – Laqayed (2015) – (The extent of the internal auditor's commitment to standards of competence and qualification-a field study at the Mostaganem Poultry Breeding Foundation):-

هدف الدراسة مدى التزام المدقق بمعايير الكفاءة والتأهيل المهني والتعرف على معايير الكفاءة والمهارة المهنية اللازمة وتحديد درجة إلتزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي، اهم ما توصلت اليه الدراسة ، تحثل مهمة التدقيق الداخلي مكانة هامة في المؤسسة، وذلك لاحتوائه على اجراءات ووسائل الرقابة الداخلية، فهي تحتاج الى ركائز وقواعد ومعايير أساسية مهمة وتقنيات وادوات يجب أخذها بعين الاعتبار، يرتبط المدقق الداخلي بالخدمات التي يمتلك لها المعرفة والمهارات والخبرات الضرورية التي تمكنه من تقديمها بالصورة المرضية، كذلك إلتزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل تمكنه من تحقيق الاهداف المنوطة بمهنة التدقيق الداخلي.

3- Study– Siti Rodziah Ahmad and others (2019) – (Determinants of Auditors' Work, Performance):-

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر كل من المهارة والسلوك والمعرفة على أداء عمل المدققين، وتوصلت إلى أن المهارة والسلوك والمعرفة تؤثر إيجابيا في تحسين جودة التدقيق لذا يجب عليهم تحديث معارفهم لتحسين أدائهم.

ما يلاحظ من الدراسات السابقة أنها ركزت على أثر السلوك والمهارة 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 قرارا الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، بينما من خلال هذه الدراسة سنحاول تحديد و تحليل تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة وانعكاسه على اجراءات المدقق الخارجي ، وكذا تبيان دور المهارة و العناية المهنية اللازمة في دعم كفاءة المدقق الخارجي، وفي تحسين جودة التدقيق ككل.

المبحث الثاني : مدخل نظري في تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي الدولي

اولا/ تعريف واهمية المهارة والعناية اللازمة: من ضروري امتلاك المدققين الداخليين المهارة اللازمة حيث يقومون ببذل العناية المهنية المعقولة عند أداء أعمالهم، والمهارة تعني أن يتمتع المدققون الداخليون بالمعرفة والمهارات في مختلف المجالات كي يتمكنوا من القيام بمسؤولياتهم بصورة مناسبة، كالمعرفة والمهارة اللازمة لتقييم مخاطر الاحتيال ومخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية الخاصة بها للحد من تلك المخاطر، ويجب تطوير تلك المعارف والمهارات عن طريق التطوير المهني المستمر، وفي حالة الافتقار لها ينبغي على مدير التدقيق الداخلي أن يستعين بذوي الخبرة والكفاءة من خارج الوحدة، (692-693: Simnett & Gay, 2005) وأما العناية المهنية فالمقصود بها بذل العناية المهنية المتوقعة من مدقق داخلي مختص وخبير أو ما يعرف بأهتمام الموظف الحريص في أدائه أعماله والتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال والالتزام بالمعايير المهنية (AI- Farajat, 2003: 48)، لذا ينبغي أن تؤدي مهام التدقيق بمهارة ومع توخي العناية المهنية اللازمة، أن المدقق الداخلي يحتاج إلى تنمية مهارته في جوانب أخرى إضافة إلى الجوانب المعرفية والعلمية وهي الجانب النفسي والسلوكي حيث أن المدقق الداخلي غالب ما يواجه معوقات في عمله من قبل العاملين في الوحدة وعدم وجود توافق مهني بينهم، وهذا يصعب مهمته الفنية ويحتاج منه مهارات خاصة بالتواصل والقدرة على الإقناع والعمل بروح الفريق وامتلاك القدرات الحوارية (AI-Shammari, 2018: 75)

ثانيا / تأثير المهارة والعناية المهنية اللازمة على مهنة التدقيق الداخلي: مهارة المدقق وعنايته تأثير مباشر على جودة عملية التدقيق ولبيان ذلك من المعرفة المتراكمة من خلال العمل أو الخبرة في مجال عمله والتي ترتبط مع إصدار المدقق لرأيه بجودة أعلى، فكلما زادت خبرة المدققين في مجال عملهم كلما أدى ذلك إلى اتخاذ قرارات التدقيق التي هي أكثر انسجاما مع المعايير المهنية وتتفق معها بشكل كبير، وعلى سبيل المثال فقد وجد أن معرفة وخبرة المدقق بطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية التي يتم تدقيقها ترتبط بشكل ايجابي مع أداء المدقق وجودة التدقيق بمرور الزمن، حيث لوحظ بأن تخصص المدقق في مجال معين يؤدي إلى تفوقه على أقرانه من غير المتخصصين في اكتشاف الأخطاء، وأداء الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق والكشف عن نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية. (Knechel . al .et, 2012: 11-12)، ويرى (AIYaqoub, 2005: 8) أن على ادارة التدقيق الداخلي ان تهيب مجموعة من المهارات لتفي بمتطلبات المهام الموكلة اليها وتحقيق اهداف التدقيق الداخلي واهداف المنظمة وتنفيذ الخطط التكنيكية والاستراتيجية.

ثالثا/ معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة (1200): يمارس المدقق العناية المهنية الواجبة أثناء التدقيق الداخلي، وهي تستدعي تطبيق الحرص والمهارات المتوقعة من أي مدقق داخلي يتمتع بمستوى معقول من الرؤية والكفاءة في ظروف مطابقة أو مشابهة. وينبغي أن تكون العناية المهنية مناسبة لتعقيدات عملية التدقيق، وأن يكون المدقق أثناء ممارستها مستعد لاحتمالية وجود أخطاء متعمدة وسهولة الكفاءة وهدر وانعدام في الفاعلية وتضارب في المصالح. كما يجب أن يكون متيقظاً للظروف والأنشطة التي يربح حدوث انحرافات أو تجاوزات فيها. بالإضافة إلى ذلك، يحدد المدقق ويوصي بإدخال تحسينات تعزز الالتزام بالإجراءات والممارسات المقبولة (Athanasu, 2015: 8)، هذا المعيار (1200) من المعايير السمات للتدقيق الداخلي الدولية، إذ ينبغي على المدقق أن يثبت امتلاكه للمهارات اللازمة لحصوله على الشهادات والمؤهلات العلمية من المؤسسات المهنية ذات العلاقة بمهنة التدقيق، كما وينبغي على مدير التدقيق الداخلي إستشارة ذوي الخبرة في حال افتقار المدققين الداخليين في الوحدة

الاقتصادية للمهارات اللازمة لإداء أعمالهم بفاعليه، كذلك ينبغي أن يبذل المدقق الداخلي العناية المهنية الكافية عند تقديم الاستشارات لإدارة الوحدة الاقتصادية على نحو يلي توقعاتها، وأن يأخذوا بنظر الاعتبار درجة التعقيد في العمل لإنجاز مهمات التدقيق، فضلاً عن نفقة التدقيق بالموازنة ومقارنتها مع المنافع الكامنة، وكذلك التطوير المهني المستمر (Ibrahim, 2016: 38)، ووفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المهارات اللازمة لتنفيذ مسؤولياتهم المهنية بفعالية، وتمتعهم بالمعرفة الكافية التي تمكنهم من اكتشاف مخاطر الاحتيال، و مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها مع توشي العناية المهنية اللازمة (IIA 1200, 2017:7) ، أن التزام المدقق الداخلي بمعيار المهارة والعناية المهنية للتدقيق الداخلي يساعد على ضمان كفاءته، كون أن هذه المعيار يحدد أربع مجالات لتنفيذ التدقيق الداخلي وهي (Savčuk,2007:283-284):

1. التبعية والتأهيل

2. استراتيجية التدقيق الداخلي وتقدير الكفاءة، وهذه الأخيرة تتطلب أن يكون التدقيق الداخلي خاضع للجنة التدقيق المستقلة مع توظيف مدققين داخليين لديهم أعلى المؤهلات المهنية.

اما تبويات معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي يمكن توضيحها من خلال الآتي :

أ- المعيار 1210 / المهارة : ينبغي على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة بكل منهم، ويتعين على مسؤول شعبة التدقيق الداخلي أن يمتلك أو يكتسب المعلومات والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ مسؤولياته.

ب- المعيار ١٢٢٠ / العناية المهنية اللازمة : يتعين على المدققين الداخليين التزام مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من الرؤيا والافتقار، بيد أن توفر العناية المهنية اللازمة لا يعني العصمة عن الخطأ.

ج- المعيار ١٢٣٠ / التطوير المهني المستمر : يتعين على المدققين الداخليين أن يطوروا معرفتهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.

ويرى الباحثان أهم النقاط التي نص عليها هذا المعيار وهي :-

أن التبعية والتأهيل واستراتيجية التدقيق الداخلي المدعومة بمعايير المهارة والعناية المهنية و التطوير المستمر يساعد على تذليل اي صعوبات وتكوين : روبا واضحة عن الانشطة التي تحدث فيها أي تلاعب.

رابعا / 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 بواسطتها يقوم المدقق بتنفيذ مهمته، وهي غالبا ما تعبر عن برنامج التدقيق ابتداءً من الإعداد، والتخطيط، وانتهاءً بكتابة التقرير النهائي للجهة المعنية،

(Hassan , Mohsen, 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، ودفاتها 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, 2013: 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 ادائها 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 واضحاً حول التقارير المالية المعدة عن جزء من السنة، خاصة وأن المدقق الخارجي لا يتحقق من عمليات الوحدة كافة، وتزداد فاعلية التدقيق الداخلي قياساً بالتدقيق الخارجي لاتصافه، باستمرار، فالمدقق الخارجي لا يكون موجوداً داخل الوحدة باستمرار، بعكس المدقق الداخلي الذي يكون موظفاً داخل الوحدة، مما يتيح له ملحوظة معظم عمليات الوحدة.

خامساً / تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة وانعكاسه على إجراءات المدقق الخارجي :

يعد معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة أول وأهم معايير التكوين الشخصي للمدقق، لأنه يركز على كيفية إيجاد شخص مرخص له يمارس المهنة فضلاً عن كيفية تنمية هذا التأهيل بالتدريب العملي، إذ أن قوة أي مهنة تستمد من قوة الأفراد الذين يزاولونها ومدى تمسكهم بها، كما أن قوة الأفراد تعتمد بالأساس على توفر الكفاءة العلمية إلى جانب المهارة العملية (Dahdouh and Al-Qadi, 2009: 171-173)، إذ تتطلب المهارة المهنية أن يكون المدقق على مستوى من المعرفة والكفاءة المهنية والتي تمكنه من أداء عمله بالعناية والمهارة المهنية المعقولة وبدون تقصير، تأتي خبرة المدقق بطول الفترة الزمنية التي يستغرقها لإنجاز عمله، فضلاً عن عدد المعاملات التي يدققها (Bouhawia et al. , 2015: 60)، لذا فإن المعرفة والخبرة تكتسب من خلال التجارب بمرور الزمن، ويكون أكثر المدققين تجربة أفضلهم معرفة وأكثرهم فاعلية في العمل المشترك، فإن توفر المدققين من ذوي الخبرة يرفع من مستوى الأداء في مجال التدقيق (Abdullah, 2014: 55)، وتشير الكفاءة المهنية إلى امتلاك المهارات والمعرفة المطلوبة لأداء مهمة محددة على وجه التحديد، والتي يتم الحصول عليها من خلال التدريب والخبرة (Abbott et al., 2016:3) اما (Lenz & Hahn,2015:5) فهما يشيران الى أنّ مهارة التدقيق الداخلي هي قدرة الفرد على أداء وظيفة أو مهمة بشكل صحيح" ومقاييس المهارة المهنية عادة ما تكون قائمة على الخبرة والتعليم والشهادات والتدريب وهي تتمحور في إطار كفاءة التدقيق الداخلي العالمي (Pizzini , et al 2015:25)

ويرى آخرون أن هنالك علاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي وبين كفاءة ومهارة المدقق وخبرته والتأهيل والأداء التنظيمي وأداء الوحدة (Schillemans, et al 2018:531)، أن التغيير في ثقافة ومعرفة المدقق (التأهيل العلمي) ، إذ يجب الإلمام التام بأساسيات معايير التدقيق الداخلي ، ولاسيما معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة مما يؤدي الى زيادة ورفع الكفاءة المهنية (Barzan, 2015: 15) ، ويجب أن تكون مهارة المدققين الداخليين من أهم أولويات الوحدات لأنه يوفر الكثير من الفوائد لهم مثل أنشطة التدقيق التي يتم إجراؤها من قبل المدققين الداخليين فهي تساهم في تحقيق الأهداف التنظيمية، ويمكن للمدققين الخارجيين الاعتماد على كفاءة ومهارة التدقيق الداخلي في تحديد تكاليف التدقيق الخارجي، (Alzeban & Sawan,2013:443). أما (Wood,2004:5) يرى أن المدقق الخارجي يعتمد في تقييمه للمدقق الداخلي على المستوى التعليمي والخبرة المهنية للمدقق الداخلي والشهادات المهنية الحاصل عليها والتعليم والتدريب المستمر الذي يؤهله لمتابعة تطورات المهنة، إذ يتوقف مدى اعتماد

المدقق الخارجي على نتائج تقييمه لفعالية نشاط التدقيق الداخلي، و طرق الحد من مخاطر المعلومات الغير دقيقة الواردة في البيانات المالية، (2: 2022، Al-Haidari)، ويرى (Mamouri, Dehesh,2022:30) ضرورة قيام المدقق الخارجي بتحديد مدى تأثير عمل المدققين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المدقق الخارجي وذلك عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة من قبل الطرفين للحصول فهم وتقويم مبدئي لوظيفة التدقيق الداخلي ولكون ان العناية المهنية اللازمة تعتبر احد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ، وايضا يرى (Al-Kinani, 2020: 546-569) بأن نطاق ومجال عمل وحدة التدقيق الداخلي، وبذل العناية المهنية من قبل المدقق الداخلي يمثلان اكثر خاصيتين في جودة التدقيق الداخلي تأثيراً في طبيعة وتوقيت واجراءات التدقيق الخارجي.

سادساً / أهمية تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي وانعكاسها على اجراءات المدقق الخارجي :

يعد التدقيق الداخلي وفق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي ذو أهمية جوهرية بالنسبة للتدقيق الخارجي وتتضح هذه الأهمية من خلال تقليل اجراءات المدقق الخارجي من خلال ما يقدمه المدقق الداخلي من تسهيلات لإنجاز عملية التدقيق الخارجي ويمكن معرفة ذلك من خلال الآتي : (Chedid & Chaya,2020:9) :

- 1- كلما كان المدقق الداخلي على دراية كافية بمعيار المهارة والعناية المهنية اللازمة الدولية أنعكس ذلك إيجاباً على أدائه وبذلك سوف يقلل من جهد واجراءات المدقق الخارجي.
- 2- تجنب الازدواجية وضمان أقصى حد لتغطية المخاطر في الوحدة من خلال تأكد المدقق الخارجي بأن المدقق الداخلي قد ركز على بعض المجالات المعينة وبالتالي سيقوم بالتركيز على المجالات الأخرى (Ayedh ,2018:1800).
- 3- الالتزام الامثل من قبل التدقيق الداخلي بمعيار المهارة والعناية المهنية اللازمة الدولية تكفل وفاء وظيفة التدقيق الخارجي لمسؤولياتها نحو كافة الجهات المستفيدة.
- 4- زيادة ثقة المجتمع بوظيفة التدقيق الداخلي والخارجي وتعزيز صورته أمامها، وهذا سيساعد على تحسين سمعة وظيفة التدقيق بصورة إيجابية .
- 5- تمثل مهارة وعناية التدقيق الداخلي اللازمة على وفق المعايير السمات الدولية أداة مهمة لردع الفساد المالي والإداري .

المبحث الثالث : الجانب التطبيقي

أولاً / مجتمع وعينة البحث : يتكون مجتمع الدراسة 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 الثلاثة، والرصافة الثانية، كعينة للبحث، لكون هذه المديريات تشترك مع المديريات الأخرى في النشاط، والمهام الموكلة إليها، وتعد شعب التدقيق الداخلي من الوحدات المهمة في المديريات عينة البحث، إذ ترتبط هذه شعب ضمن الهيكل الوظيفي بالمدير العام، ويتولى القيام بأعمال الرقابة والتدقيق على أعمال مديريات التربية عينة البحث. أما وحدة المعاينة فكانت مجموعة من موظفي التدقيق الداخلي في كل من المديريات أعلاه عينة البحث.

ثانياً / دراسة تحليلية عن نتائج تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة في مديرية تربية الكرخ الثلاثة والرصافة الثانية مجتمع البحث: سيتم في هذا المحور استعمال أسلوب قائمة الاستقصاء لمعرفة آراء عينة من المدققين العاملين في شعب التدقيق الداخلي في مديرتي تربية الكرخ الثلاثة والرصافة الثانية، ومن اجل اختبار صحة فرضيات البحث سيتم عمل الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات قائمة الاستقصاء باستعمال نظام التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل بيانات البحث (تطبيق معيار المهارة و العناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي وانعكاسه على اجراءات المدقق الخارجي)، وذلك من خلال عرض الأوساط الحسابية لتشخيص الاجابات للعينة، والانحرافات المعيارية لتقدير مدى التشتت في اجابات العينة، والاهمية النسبية لمعرفة درجة اهتمام عينة البحث، والترتيب بحسب الاهمية للفقرات، واستخدام النسب المئوية والتكرارات لمعرفة شدة الاجابة، على المستوى

الفرعي والعام لمتغيرات البحث، ومن أجل عرض وتحليل نتائج قائمة الاستقصاء تم اختيار العينة من مجتمع البحث في مديرية تربية بغداد الكرخ الثالثة والرصافة الثانية عينة البحث والمتمثلة بشعب التدقيق الداخلي باعتبارها هي الفئة المستهدفة وهي الاقرب الى موضوع البحث، ولقد بلغ حجم المجتمع بحسب إحصائيات هذه المديریات (61) مدققاً، إذ جرى توزيع قائمة الاستقصاء على مسؤولي وموظفي شعب التدقيق الداخلي في المديرية العامة للتربية الكرخ الثالثة والرصافة الثانية المعنيين واجراء 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 المديریات عينة البحث للحصول على بيانات ومعلومات من شأنها إن تعزز الجانب النظري واختبار فرضيات البحث، وعرضت قائمة الاستقصاء بشكلها الأولي على عينة من الاساتذة اصحاب الاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق والاحصاء للتحكيم والتأكد من سلامتها ومدى ملائمة فقراتها لموضوع البحث الحالي، صيغت قائمة الاستقصاء في محورين رئيسيين بالتوافق مع فرضية والأهداف الرئيسية المراد تحقيقها في هذا البحث .

وتم توزيع قائمة الاستقصاء لموظفين شعبة الرقابة والتدقيق الداخلي مباشرة لسهولة الوصول اليها وكذلك سهولة استخلاص النتائج، وقد احتوت قائمة الاستقصاء على محور تمثل بتطبيق للتدقيق الداخلي الدولية في المديرية العامة للتربية الكرخ الثالثة والرصافة الثانية، إذ وضعت مجموعة من الاسئلة عددها (14) سؤال في فحص وتقييم تطبيق معيار المهارة و العناية المهنية اللازمة.

ثالثاً: خصائص عينة البحث :

وزعت استمارة الاستقصاء بشكل مباشر على موظفي شعبة التدقيق الداخلي في المديرية العامة للتربية الكرخ الثالثة والرصافة الثانية، عدد المستجيبين بلغ (59) مدقق من مجموع المدققين البالغ (61) مدقق داخلي في المديریات عينة البحث، اعتمد البحث الحالي على المنهج الوصفي التحليلي في جانبه النظري من خلال استعراض الدراسات السابقة وادبيات 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 المحورين الآتيين :-

المحور الاول / 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 و عدد الدورات التدريبية والتطويرية.

المحور الثاني / تطبيق معيار المهارة و العناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي الدولية تضمن مجموعة من الاسئلة وكالاتي:

والجدول (1) الاتي يبين عدد الفقرات (قائمة الاستقصاء) لمعيار المهارة و العناية المهنية اللازمة :

جدول (1) عدد الفقرات (قائمة الاستقصاء) لمعيار المهارة و العناية المهنية اللازمة

عدد الأسئلة	المعيار
14	معيار المهارة و العناية المهنية اللازمة
14	مجموع الأسئلة

المصدر: اعداد الباحثان

رابعاً: منهج البحث وقائمة الاستقصاء :

تجدر الإشارة الى انه تم وضع الدرجات على مستوى لمعيار المهارة و العناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي لتقويم التدقيق داخلي للمديريات التربية عينة البحث و من أجل قياس نتائج المقابلة التي تم الحصول عليها وأيضاً من خلال قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها على مجموعة من الاشخاص المتمثلين بموظفي شعبة التدقيق الداخلي في المديریات عينة البحث إذ بلغ عددهم (61) مدقق، وقد تم أعداد قائمة الاستقصاء بالاعتماد على معايير معهد المدققين الداخليين (IIA)، إذ تكون الإجابة بمطبق كليا او مطبق جزئياً او غير مطبق وحسب الاوزان التي وضعها الباحثان وكما يأتي:

جدول (2) ترميز قائمة الاستقصاء

البدائل	مطبق كلي	مطبق جزئي	غير مطبق
الوزن	3	2	1

المصدر: من اعداد الباحثان

وقد تم تحديد طول الفئة في هذا المقياس من خلال حساب المدى بين درجات المقياس (2 = 3 - 1) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الفئة أي (0.66 = 2 / 3) .

جدول (3) طول الفئة ودرجة التطبيق لقائمة الفحص

طول الفئة	درجة التطبيق
1 - 1.66	غير مطبق
1.67 - 2.33	مطبق جزئيا
2.34 - 3	مطبق كليا

المصدر : اعداد الباحثان

وسيتم استخراج نسبة التطبيق من خلال المعادلة الآتية:

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

يتضمن هذا المبحث وصفا للمنهجية التي تم استخدامها اثناء اجراء هذا البحث حيث يشتمل وصفا لمجتمع البحث، وتحديد العينة ووحدة التحليل ونوع دراسة البحث وطبيعتها، وكذلك يبين الاداة المستخدمة في جمع البيانات للبحث، ومدى صدقها وثباتها كما تضمن بيانا للطرائق المتبعة في جمع البيانات والاساليب الاحصائية لتحليلها.

يتكون مجتمع البحث من مديريات تربية بغداد (6) منها ثلاثة في الكرخ و ثلاثة في الرصافة . اما العينة المستهدفة فكانت مجموعة من موظفي التدقيق الداخلي في كل من المديريات أعلاه عينة البحث أما بخصوص الكيفية والطريقة التي تم من خلالها تحديد حجم العينة فان الباحثان قام بتوزيع قائمة الاستقصاء بالطريقة الميسرة وتم توزيع (61) قائمة استقصاء لعينة في المديريات وتم استرداد (59) قائمة استقصاء، أتمت 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 .

خامسا: الشروط العلمية لقائمة الاستقصاء: لكي يتم التأكد من صدق قائمة الاستقصاء هناك طريقتين وكالاتي:

1 - صدق أداة البحث الظاهري: يقصد بصدق قائمة الاستقصاء اذ تقيس هذه القائمة ما وضع لقياسه أي شمول قائمة الاستقصاء لكل العناصر التي تدخل في التحليل من ناحية و وضوح فقراتها ومفرداتها، ومن ناحية أخرى فالصدق الظاهري يتم قياس هذا الصدق للتأكد من مدى صلاحية قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات اذ 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 منطقية، وتمت المعالجة (10%) وفق آراء المحكمين .

2 - صدق المقياس: يقصد بالصدق الداخلي مدى اتساق وثبات كل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء مع المجال الذي تنتمي اليه 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 .

اذ 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)، أذ 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 ان الرقم السالب يشير إلى وجود خطأ ما في البيانات، ان القيم ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) المقبولة تكون (0,60) وما فوق جيدة، والجدول (4) يوضح اختبار الثبات لمتغيرات البحث.

الجدول (4) اختبار ثبات واتساق مقياس الدراسة (قائمة الاستقصاء) للمديريات التربية عينة البحث باستخدام اختبار (ألفا كرونباخ)

(نباخ)

معامل الفا كرونباخ للمتغير	قائمة الاستقصاء لمديريات التربية
0.938	مديرية تربية الكرخ / الثالثة
0.968	مديرية تربية الرصافة / الثانية
0.953	معدل الثبات

المصدر/ من اعداد الباحثان وبالإفادة من برنامج الSPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه ان معامل الثبات لمديرية تربية الكرخ / الثالثة ومديرية تربية الرصافة / الثانية 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 الثالثة ومديرية تربية الرصافة الثانية عينة البحث إذ بلغ عدد عينة البحث (61) مدقق داخلي، تم أعداد قائمة الاستقصاء بالاعتماد على معيار المهارة و العناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي (1200).

فقد تم وضع رمز لكل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء لمعيار المهارة و العناية المهنية اللازمة وذلك لأغراض تنظيمية وكالاتي:

الجدول(5) ترميز فقرات قائمة الاستقصاء

الرمز	الوصف	المعيار
X24	يعتمد نجاح عملية التدقيق الداخلي على ما يمتلكه المدققين من المهارات والمعارف والكفاءات الاخرى الضرورية لإنجاح عمل المدقق الداخلي.	معيار المهارة و العناية المهنية اللازمة
X25	يحرص المدققين الداخليين على بذل العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المهام المناطة بهم وبما ينسجم مع المعايير والقوانين والأنظمة والتعليمات .	
X26	يحصل مدير التدقيق الداخلي على المشورة والمساعدة من جهات متخصصة بالرقابة والتدقيق كمرکز الوزارة أو ديوان الرقابة المالية الاتحادي .	
X27	يملك المدقق الداخلي المعرفة الكافية لتقييم خطر حدوث الغش وطرق ادارة المخاطر في الوحدة.	
X28	يملك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلوماتية والضوابط الرقابية المتعلقة بها والمعرفة بتقنيات التدقيق المعتمدة .	
X29	يحرص المدققون الداخليون على مواكبة المستجدات في معايير التدقيق الداخلي والاطلاع على التجارب الدولية بقصد فهم التطورات المستمرة على صعيد المهنة وتنمية قدراتهم.	
X30	يبدل المدقق الداخلي مستوى من العناية والمهارة المهنية اللازمة عند أداءه لعمله لتحقيق الاهداف المهمة .	
X31	يمنع مدير التدقيق الداخلي عن اداء مهمة استشارية معينة أو جزء منها أو قد يسعى الى الحصول على مشورة من أشخاص مؤهلين اذا كان المدققون الداخليون لا يمتلكون المعارف والمهارات أو الكفاءات الكافية.	
X32	يأخذ المدقق الداخلي عند بذل العناية والمهارة المهنية اللازمة بعين الاعتبار درجة التعقيد والاهمية النسبية للأموال التي يقوم بتدقيقها .	
X33	يأخذ المدقق الداخلي عند بذل العناية والمهارة المهنية اللازمة عند أداءه لعمله بالاعتبار احتمال حدوث أخطاء جسيمة أو احتيال أو عدم امتثال .	معيار المهارة و العناية المهنية اللازمة
X34	تعمل الوحدة الاقتصادية على تطوير معارف ومهارات وكفاءة المدققين الداخليين من خلال إدخالهم في دورات تدريبية في التدقيق الداخلي لتحقيق أهدافها.	
X35	يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع اجراءات متابعة تكفل التحقق من أن الاجراءات التي تتخذها الادارة قد تم تطبيقها تطبيقا فعالا.	
X36	ينتبه المدققون الداخليون الى المخاطر الهامة التي تؤثر على الاهداف او العمليات او الموارد .	
X37	يشرف مدير التدقيق الداخلي على تنفيذ العمل بحسب خطوات البرنامج المعتمد .	

المصدر/ من اعداد الباحثان وبالإفادة من برنامج الSPSS

الجدول (6) معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة (1200) مديرية تربية الكرخ الثالثة / شعبة التدقيق الداخلي

ت	الفقرة	المقياس	الوزن	التكرار	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق	الاتجاه
1	X24	غير مطبق	1	2	7.1	2.61	0.629	%87	مطبق كلي
		مطبق جزئي	2	7	25.0				
		مطبق كلي	3	19	67.9				
2	X25	غير مطبق	1	0	0	2.61	0.497	%87	مطبق كلي

ت	الفقرة	المقياس	الوزن	التكرار	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق	الاتجاه
		مطبق جزئي	2	11	39.3				
		مطبق كلي	3	17	60.7				
3	X26	غير مطبق	1	2	7.1	2.25	0.585	%75	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	17	60.7				
		مطبق كلي	3	9	32.1				
4	X27	غير مطبق	1	8	28.6	2.04	0.793	%68	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	11	39.3				
		مطبق كلي	3	9	32.1				
5	X28	غير مطبق	1	8	28.6	1.89	0.685	%45	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	15	53.6				
		مطبق كلي	3	5	17.9				
6	X29	غير مطبق	1	8	28.6	2.11	0.832	%70	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	9	32.1				
		مطبق كلي	3	11	39.3				
7	X30	غير مطبق	1	2	7.1	2.43	0.634	%81	مطبق كلي
		مطبق جزئي	2	12	42.9				
		مطبق كلي	3	14	50.0				
8	X31	غير مطبق	1	5	17.9	2.18	0.723	%73	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	13	46.4				
		مطبق كلي	3	10	35.7				
9	X32	غير مطبق	1	4	14.3	2.14	0.651	%71	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	16	57.1				
		مطبق كلي	3	8	28.6				
10	X33	غير مطبق	1	1	3.6	2.43	0.573	%81	مطبق كلي
		مطبق جزئي	2	14	50.0				
		مطبق كلي	3	13	46.4				
11	X34	غير مطبق	1	1	3.6	2.32	0.548	%77	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	17	60.7				
		مطبق كلي	3	10	35.7				
12	X35	غير مطبق	1	2	7.1	2.25	0.585	%75	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	17	60.7				
		مطبق كلي	3	9	32.1				
13	X36	غير مطبق	1	5	17.9	2.32	0.772	%77	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	9	32.1				
		مطبق كلي	3	14	50.0				
14	X37	غير مطبق	1	2	7.1	2.32	0.612	%77	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	15	53.6				
		مطبق كلي	3	11	39.3				
		الوسط الحسابي الكلي للمعيار		2.28		الانحراف المعياري الكلي للمعيار		0.65	
		الاتجاه العام لتطبيق المعيار				مطبق جزئياً = %74.57			

المصدر/ من اعداد الباحثان وبالإفادة من برنامج الSPSS

يتكون معيار (المهارة والعناية المهنية اللازمة) من (14) فقرة وسوف يتم تحليل فقرات تطبيق هذا المعيار في مديرية تربية الكرخ الثالثة، اذ تبين من خلال الجدول (6) ، الفقرة (1) (يعتمد نجاح عملية التدقيق الداخلي على ما يمتلكه المدققين من المهارات والمعارف والكفاءات الاخرى الضرورية لإنجاح عمل المدقق الداخلي..) والفقرة (2) (يحرص المدققين الداخليين على بذل العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المهام المناطة بهم وبما ينسجم مع المعايير والقوانين والأنظمة والتعليمات) حصلنا على أعلى نسبة تطبيق بنسبة (87%)، كما حصلنا على اعلى متوسط حسابي اذ بلغ (2.61) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس لأنه كلما كان الوسط الحسابي المرجح اكبر من (2) دل على الاستجابة وكلما الوسط الحسابي اقل من (1) يدل عدم

الاستجابة وانحراف معياري قدره (0.629) و(0.497) على التوالي وهذا يدل على تجانس الإجابة فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري صغيرة كانت الإجابة أكثر تجانسا وكلما كانت القيمة كبيرة كانت أقل تجانسا، في حين حصلت فقرة رقم (5) (يمتلك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلوماتية والضوابط الرقابية المتعلقة بها والمعرفة بتقنيات التدقيق المعتمدة) على أقل نسبة تطبيق بلغت (45%) وعلى أقل متوسط حسابي بلغ (1.89) وانحراف معياري قدره (0.685) و بالتالي فإن الاتجاه العام لتطبيق هذا المعيار هو (مطبق جزئياً) حيث حصل على نسبة (74.57)%

الجدول (7) معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة (1200) مديرية تربية الرصافة الثانية /شعبة التدقيق الداخلي

ت	الفقرة	المقياس	الوزن	التكرار	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق	الاتجاه
1	X24	غير مطبق	1	7	22.6	2.26	0.815	%78.5	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	9	29				
		مطبق كلي	3	15	48.4				
2	X25	غير مطبق	1	2	6.5	2.55	0.624	%85	مطبق كلي
		مطبق جزئي	2	10	32.3				
		مطبق كلي	3	19	61.3				
3	X26	غير مطبق	1	3	9.7	2.52	0.677	%82.7	مطبق كلي
		مطبق جزئي	2	9	29.0				
		مطبق كلي	3	19	61.3				
4	X27	غير مطبق	1	6	19.4	2.19	0.749	%73	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	13	41.9				
		مطبق كلي	3	12	38.7				
5	X28	غير مطبق	1	7	22.6	2.03	0.706	%67.7	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	16	51.6				
		مطبق كلي	3	8	25.8				
6	X29	غير مطبق	1	10	32.3	1.90	0.746	%63.4	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	14	45.2				
		مطبق كلي	3	7	22.6				
7	X30	غير مطبق	1	3	9.7	2.42	0.672	%80.6	مطبق كلي
		مطبق جزئي	2	12	38.7				
		مطبق كلي	3	16	51.6				
8	X31	غير مطبق	1	7	22.6	2.13	0.763	%71	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	13	41.9				
		مطبق كلي	3	11	35.5				
9	X32	غير مطبق	1	2	6.5	2.23	0.560	%74	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	20	64.5				
		مطبق كلي	3	9	29.0				
10	X33	غير مطبق	1	3	9.7	2.45	0.675	%72.5	مطبق كلي
		مطبق جزئي	2	11	35.5				
		مطبق كلي	3	17	54.8				
11	X34	غير مطبق	1	9	29.0	1.94	0.727	%48	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	15	48.4				
		مطبق كلي	3	7	22.6				
12	X35	غير مطبق	1	8	25.8	1.97	0.706	%65.5	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	16	51.6				
		مطبق كلي	3	7	22.6				
13	X36	غير مطبق	1	5	16.1	2.29	0.739	%89	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	12	38.7				
		مطبق كلي	3	14	45.2				
14	X36	غير مطبق	1	6	19.4	2.29	0.783	%76	مطبق جزئي
		مطبق جزئي	2	10	32.3				
		مطبق كلي	3	15	48.4				

ت	الفقرة	المقياس	الوزن	التكرار	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق	الاتجاه
	الوسط الحسابي الكلي للمعيار		2.23						الاتجاه
	الاتجاه العام لتطبيق المعيار							73.35% = مطبق جزئياً	

المصدر/ من اعداد الباحثان وبالإفادة من برنامج الSPSS

يتكون معيار (المهارة والعناية المهنية اللازمة) من (14) فقرة وسوف يتم تحليل فقرات تطبيق هذا المعيار في مديرية تربية الرصافة الثالثة، إذ تبين من خلال الجدول اعلاه ان الفقرة رقم (2) (يحرص المدققين الداخليين على بذل العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المهام المناطة بهم وبما ينسجم مع المعايير والقوانين والأنظمة والتعليمات) حيث حصلت على أعلى نسبة تطبيق بنسبة (85%)، كما حصل على اعلى متوسط حسابي اذ بلغ (2.55) وهذا يدل على استجابة عينة الدراسة لحركة المقياس لأنه كلما كان الوسط الحسابي المرجح اكبر من (2) دل على الاستجابة وكلما الوسط الحسابي اقل من (1) يدل عدم الاستجابة وبانحراف معياري قدره (0.624) وهذا يدل على تجانس الإجابة فكما كانت قيمة الانحراف المعياري صغيرة كانت الإجابة أكثر تجانسا وكلما كانت القيمة كبيرة كانت اقل تجانسا، في حين حصلت فقرة (6) (يحرص المدققون الداخليون على مواكبة المستجدات في معايير التدقيق الداخلي والاطلاع على التجارب الدولية بقصد فهم التطورات المستمرة على صعيد المهنة وتنمية قدراتهم.) على أقل نسبة تطبيق بلغت (63.4%) وعلى اقل متوسط حسابي بلغ (1.90) وبانحراف معياري قدره (0.746) و بالتالي فإن الاتجاه العام لتطبيق هذا المعيار هو (مطبق جزئياً) حيث حصل على نسبة (73.35%) .

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

الجدول (8) النسبة المئوية الكلية لتطبيق المعيار والاتجاه العام للتطبيق في مديريات تربية بغداد عينة البحث

المعيار	مديرية تربية الكرخ الثالثة		مديرية تربية الرصافة الثانية		النسبة % المئوية الكلية لتطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة	الاتجاه العام لتطبيق المهارة والعناية المهنية اللازمة
	النسبة المئوية للتطبيق	الاتجاه	النسبة المئوية للتطبيق	الاتجاه		
معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة (1200)	74.57%	مطبق جزئي	73.35%	مطبق جزئي	73.96%	مطبق جزئي

المصدر/ من اعداد الباحثان وبالإفادة من برنامج الSPSS

ويمكن في الجدول (9) الاتي بيان نسبة التطبيق لمعيار المهارة والعناية المهنية اللازمة وفاعلية هذه المعيار في كل مديرية من مديريات عينة البحث :

الجدول (9) نسبة التطبيق لمعيار المهارة والعناية المهنية اللازمة وفاعلية هذه المعيار في كل مديرية من مديريات عينة البحث

ت	البيان	مديرية تربية الكرخ / الثالثة	مديرية تربية الرصافة / الثانية
1	نسبة تطبيق المعايير	74.57% (مطبق جزئي)	73.96% (مطبق جزئي)
2	فاعلية المعيار	نوعاً ما فعال وذلك لحصول معايير السمات الاربعة على نسبة (74.57%) من اصل (100%) رغم وجود نقاط ضعف في تطبيق بعض فقرات المعيار .	نوعاً ما فعال وذلك لحصول معايير السمات الاربعة على درجة (73.96%) من اصل (100%) وأيضاً وجود نقاط ضعف واضحة في تطبيق بعض فقرات المعيار .
3	فجوة في التطبيق	25.43%	26.04%
		النسبة المئوية الكلية لتطبيق المهارة والعناية المهنية اللازمة	73.96% = التطبيق جزئي

المصدر/ من اعداد الباحثان وبالإفادة من برنامج الSPSS

يوضح الجدول (9) المقدار الاجمالي المطبق من معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي داخل مديريات التربية عينة البحث والذي بلغ (73.96%)، بينما كانت الفجوة المتحققة من عدم التطبيق بلغ (26.04%)، 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 المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي ولكن لا يوجد تطبيق كامل لجميع بنود ومتطلبات هذه المعيار .

ولتوضيح الاسباب الرئيسية لهذه الفجوات (عدم التطبيق النسبي) لمعيار المهارة والعناية المهنية اللازمة فمن خلال ما لاحظناه من خلال بحث واقع الحال والمقابلات التي تم اجراءها والاستفسارات لموظفي التدقيق يمكن توضيحها بالاتي:

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- بعد الاطلاع على اعداد موظفي شعبة التدقيق الداخلي والتحصيل الدراسي لهم في المديريات التربية عينة البحث ، إذ ان الغالبية العظمى من موظفي الشعبة هم من خريجي الدراسة المتوسطة والدراسة الاعدادية وبكالوريوس في اختصاصات أخرى، وهذه التخصصات بعيدة عن ما هو مطلوب في موظفي شعبة التدقيق الداخلي من معرفة ومهارات تمكنهم من حماية حقوق مديريات التربية واكتشاف اي حالات خطأ او تلاعب في أنشطة هذه المديريات وهو ما انعكس سلباً على أغلب اعماله وهو ما وجدناه ضمن عينه من الحالات العملية المأخوذة من اوليات عمل أنشطة التدقيق الداخلي في هذه المديريات.

3- لم يعتمد المدققون الداخليون التدقيق الالكتروني من تقنيات تحليل البيانات، فضلاً عن عدم مواكبة التطورات الدولية لخدمات ومهام التدقيق الداخلي.

الاقتراحات في تحسين فرص وتقليل الفجوات في تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة :

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 شعبة التدقيق الداخلي على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي IIA من خلال اقامة دورات تدريبية داخل وخارج البلد لدى الجهات المختصة بالتدريب على المعايير وتوفير المتطلبات الضرورية لتسهيل مهمة تبني معيار الاستقلالية والموضوعية.

3- البرامج او الليات العمل او التطبيقات الالكترونية الجديدة قبل البدء بتطبيقها لضمان التطبيق الصحيح.

4- العمل على تدريب عدد كافي من موظفي قسم التدقيق الداخلي على تقنيات التدقيق المعتمدة على التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات.

5- حث موظفي شعبة التدقيق الداخلي للحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة مثل شهادة المدقق الداخلي المعتمد .

6- الاهتمام بتعزيز قسم التدقيق الداخلي بعدد من الموظفين من ذوي الشهادات ذات العلاقة بعمل الشعبة من خلال تعيين موظفين جدد او النقل من باقي اقسام مديرية التربية.

اثبات الفرضية :-

من خلال نتائج المبحث السابق لمديريات التربية عينة البحث، وبعد اختيار نتائج تحليل تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي لمديريتين 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 المهارة والعناية المهنية اللازمة ، تم ذلك من خلال قيام المدقق الداخلي بمتابعة، ومعالجة الملاحظات والمخالفات المحددة في التقرير على وفق معيار اعلاه ، وأخيراً بيان انعكاسها على إجراءات المدقق الخارجي ، ولغرض اثبات الفرضية ، يمكن توضيح ذلك من خلال الاتي :

هناك مستوى مقبول في التطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة تحققه مديرية تربية الكرخ / الثالثة وايضا مستوى مقبول في التطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة تحققه مديرية تربية الرصافة / الثانية عينة البحث لينعكس ايجابا على اجراءات

المدقق الخارجي، ويعرض الجدول (10) المقدار المتحقق والفجوات لمعيار المهارة والعناية المهنية اللازمة وانعكاسها على إجراءات المدقق الخارجي ويمكن بيان ذلك من الجدول الآتي:

الجدول (10) المقدار المتحقق والفجوات لمعيار المهارة والعناية المهنية اللازمة وانعكاسها على إجراءات المدقق الخارجي

مديرية تربية الرصافة الثانية	مديرية تربية الكرخ الثالثة	معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة
%73.96	% 74.57	نسبة التطبيق
%26.04	%25.43	الفجوات في التطبيق
مطبق جزئي	مطبق جزئي	نتيجة التطبيق
%60	%60	الفقرات الايجابية من جدول توظيف ملاحظات الديوان عن السنة /2021
ايجابي	ايجابي	انعكاسه على إجراءات المدقق الخارجي

المصدر من اعداد الباحثان

بعد تحليل نتائج تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي والحصول على نسبة تطبيق مقاربة داخل مديرية تربية الكرخ الثالثة والرصافة الثانية وبمعدل إجمالي (74.57%) ، (73.96%) على التوالي فهي تعتبر كآلية لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وتساهم في تحسين جودة التدقيق، كما ساعد تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة من قبل المدقق الداخلي بالتطوير المهني وفي تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، حيث إن امتلاك المدقق الداخلي المعرفة الكافية بالمعايير وبذلهم للعناية المهنية الواجبة يعزز من الثقة المهنية المتبادلة ويعزز التعاون والتكامل بين الطرفين، كما يؤكد أن مهارة وعناية التدقيق الداخلي تساهم في زيادة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي لتخفيض إجراءاته وبالتالي تحسين جودة التدقيق بشكل معنوي وإيجابي، اقتصادياً يفسر ذلك من أن تطبيق هذا المعيار في التدقيق الداخلي يعد مقياساً لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتحسين جودة التدقيق، لأن مهارة والعناية المهنية اللازمة للمدققين الداخليين ترتبط بتكوينهم وخبرتهم وطريقة توظيفهم، وأيضاً تشير إلى وجود علاقة موجبة بين تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي وانعكاسها على إجراءات المدقق الخارجي. أما نوع العلاقة فهي علاقة طردية، فكلما زاد الاهتمام بتطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي من لدن مديريات التربية عينة البحث زاد انعكاسها على إجراءات المدقق الخارجي بصورة إيجابية، وهذا ما يُؤيد قبول فرضية البحث.

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

اولاً/ الاستنتاج النظري

1- إن وجود جهاز تدقيق داخلي فاعل و كفوء وفق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة يخلق الثقة للمدققين الخارجيين في إمكانية التعويل عليها و يؤدي ايضاً إلى تسهيل عمل المدققين الخارجيين بدرجة عالية ويساهم في توفير الوقت والجهد ونطاق عملهم .

2- ان البعد للمتغير التابع المتمثل بإجراءات المدقق الخارجي حيث يتأثر معنوياً بمتغير معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي، وكذلك تشير النتائج ايضاً ان بُعد إجراءات التدقيق الخارجي اكثر تأثراً بهذه المعيار.

ثانياً/ الاستنتاج العملي

1- ضعف اهتمام مديريات التربية في تأهيل المدقق الداخلي، وكذلك ضعف الدور الذي تؤديه الكليات والمعاهد، والهيئات المهمة في عمل التدقيق والمحاسبة إتجاه تطوير وتعريف المدققين الداخليين بالاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي.

2- عدم وجود جهة مهنية محلية متخصصة يقع على عاتقها توجيه ورعاية وظيفة التدقيق الداخلي كمعهد أو نقابة للمدققين الداخليين تقوم بإصدار الأدلة والقواعد والبرامج التدقيقية لتطوير أعمال التدقيق التي تقوم بها أقسام التدقيق الداخلي وخصوصاً في دوائر التربية.

- 3-يفتقر قسم التدقيق الداخلي الى الموظفين الذين يحملون شهادات مهنية وأكاديمية عليا في تخصص المحاسبة والتدقيق، إذ تبلغ نسبة ممن يحملون تلك الشهادات (48.5%)، كما أن نسبة (51.5%) من الموظفين يمتلكون شهادات دراسية بعيدة عن مجال تخصصهم المحاسبي والرقابي.
- 4-هناك ضعف في تنمية قدرات ومهارات موظفي قسم التدقيق الداخلي في مديريات التربية عينة البحث، بسبب عدم اعتماد القسم على برامج التطوير المهني المستمر من خلال أتباع تعليمات أو ضوابط أو حصول موظفي القسم على معلومات بطريقة تؤدي الى التطوير الذاتي لهم من خلال تشجيعهم على المشاركة بمؤتمرات أو ندوات أو إدخالهم بدورات تدريبية أو امتلاك مكتبة أو قاعدة بيانات تستعمل للتعرف على المعايير المحاسبية والتدقيقية وأهم التغييرات عليها.
- 5-ضرورة مراعاة ديوان الرقابة المالية وضمن تقاريرها السنوية، كل ما يحسن او يعزز من تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة لدى موظفي التدقيق الداخلي.
- 6-وجود علاقة طردية بين تطبيق معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي الدولية وانعكاسه على اجراءات المدقق الخارجي، اي كلما زاد الاهتمام بتطبيق هذا معيار للتدقيق الداخلي من قبل مديريات التربية العراقية زاد انعكاسها على اجراءات المدقق الخارجي بشكل ايجابي .
- 7-وجود مؤشرات في شعبة الرقابة والتدقيق الداخلي في المديرية تتوافق مع معايير التدقيق ونسبة التطبيق بلغت (62.46%) وكذلك أوضحت الدراسة التطبيقية توفر الكثير من متطلبات تطبيق المعيار من حيث الخطط والبرامج والإجراءات والتقارير .

التوصيات :

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل اليها يمكن التوصل الى مجموعة من التوصيات وكما يأتي :

- 1-ضرورة قيام مديريات التربية العراقية بتبني دليل استرشادي للتدقيق الداخلي على وفق معايير السمات للتدقيق الداخلي الدولية (IIA) وذلك من خلال العمل على مطابقة التطبيق الفعلي مع فقرات هذه المعايير وزيادة الجهد لتوسيع نسبة التطبيق الى أعلى مستوى ممكن وتطبيق الفقرات غير المطبقة منه للوصول الى تطبيق بشكل كبير لهذه المعايير.
- 2-ضرورة قيام الهيئات المختصة بالمحاسبة والتدقيق في العراق (ال نقابات و الجمعيات المهنية , مجلس معايير المحاسبة والرقابة) زيادة اهتمامها بالاتي :
- أ- صياغة معايير تهتم بعمل التدقيق الداخلي وفق معايير السمات الدولية.
- ب- صياغة اطر لبناء عمل التدقيق الداخلي من حيث المهارة والعناية المهنية .
- ت- عمل ارشيف بالوسائل والمعايير التي تخدم عمل التدقيق الداخلي يمكن الرجوع اليها من قبل التدقيق الداخلي .
- 3-أهمية تدريس المواضيع الحديثة للتدقيق الداخلي في الدراسات الجامعية للأقسام المتخصصة وبالأخص الأولية لتأهيلهم اكاديميا ليكون لديهم المعرفة والاطلاع على مفهوم واهداف التدقيق الداخلي ومعايره للنهوض بواقع عمل التدقيق الداخلي.
- 4-أهمية أقامت الندوات والمؤتمرات واللقاءات بين الجهات الاكاديمية والمهنية المحلية والعالمية وادارة التدقيق الداخلي لزيادة المعرفة بموضوع معيار المهارة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي الدولية (IIA) .
- 5-يتطلب من الادارة العليا في مديريات التربية متابعة وتطوير عمل المدققين الداخليين بوساطة إشراكهم في التطورات كافة في مجالات المعرفة المتعلقة بالتدقيق الداخلي ، والمعايير السمات الصادرة بهذا الشأن ، وذلك عن طريق الاشتراك في عضوية المنظمات المهنية للتدقيق الداخلي ، أو الالتحاق بالدراسات العليا في الجامعات ، وحضور المؤتمرات والندوات العلمية ، ومتابعة النشرات، والمجلات ، والكتب المتخصصة لغرض تأهيل وزيادة الخبرة، والدراسة للعاملين في شعب التدقيق الداخلي على وفق المتطلبات الجديدة للعمل المالي.

- 6- 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.
- 7- يتطلب من المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية فتح دراسة متخصصة لموظفي التدقيق الداخلي في القطاع العام والخاص على وفق معايير التدقيق الداخلي IIA ، والخاصة بمنح شهادة المدقق الداخلي المؤهل.

References:

- 1- Abbott, Lawrence J. (2016), "Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence", *Journal of Accounting Research*, Vol. 54, No.1, pp .3-40.
- 2- Abdullah, Razimah, (2014), " Redefining Internal Audit Performance: Impact on Corporate Governance ", Doctor of Philosophy Thesis, Edith Cowan University, School of Business, Faculty of Business and Law, Western Australia.
- 3- Abu Sarea, Abdul Salem Abdullah Saeed, (2010) "Integration between internal auditing and auditing Foreign Affairs: A case study in the Yemen and Kuwait Trade and Investment Bank in the Republic Yemenia, published master's thesis, College of Economics and Management Sciences – University Algeria, 3.
- 4- Abu Zaid, Kamal Khalifa and Al-Budaiwi, Mansour Ahmed and Hassan, Sharifa Ali, (2006)K "Studies in the theory of auditing and its practical applications in light of international and Egyptian standards," University OfficeAl-Hadith, Alexandria, Egypt.
- 5- Al-Farajat, Ahmed Khalil (2003), "Evaluating the effectiveness of the internal audit function in public Jordanian universities," Master's thesis, Amman Arab University, Amman.
- 6- 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.
- 7- Al-Kinani, Majeed Musa (2020), "The quality of internal auditing and its impact on the nature, timing, and procedures of external auditing," *Economic Sciences Daily*, Issue 117.
- 8- Al-Mamouri, Ali Muhammad, Dahesh, Raed Saddam (2022), "The impact of using the work of the internal auditor INTOSAI (1610) on the quality of the audit," application research in the General Company for Marketing Pharmaceuticals and Medical Inputs - Kimadia, University of Baghdad, Higher Institute for Accounting and Financial Studies, Volume 14, Issue 1, Year 2022.
- 9- Al-Shammari, Hassan Fayez (2018), "Evaluating the guideline issued by the Federal Financial Supervision Bureau in accordance with IIA standards and its impact on enhancing the efficiency of internal auditing," Master's thesis, College of Administration and Economics, University of Baghdad, Baghdad.
- 10- 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.
- 11- Alzeban, Abdulaziz & Sawan, Nedal (2013), "The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia", *African Journal of Business Management*, Vol. 7 ،No. 6, pp. 443-454.
- 12- Arens, A., Elder, R., and Beasley, M., (2014), *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 14th Edition, Pearson Education International, New Jersey, USA.
- 13- Athanasu, Dr. Danny L.(2015), "Quality standards in auditing", A project to provide technical assistance to the offices of the inspectors general in Iraq.
- 14- Ayedh,A. Khairi,K. Mahdawi,S.(2018). Effectiveness of Internal Audit. Bandar BaruNilai, 71800 Nilai, Negeri Sembilan, Malaysia.
- 15- 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.
- 16- Bouhawia, Mohammed.S., & et. al., (2015), " The Effect of Working Experience, Integrity, Competence, and Organizational Commitment on Audit Quality (Survey State Owned Companies In Libya ", *IOSR Journal of Economics and Finance*, e-SSN: (2321- 5933), p-ISSN:(2321-5925).Vol.(6), Issue(4), pp:(60-67).
- 17- 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.
- 18- Dahdouh, Hussein Ahmed and Al-Qadi, (2009), "Advanced Accounts Auditing, Theoretical Procedure and Practical Procedure, First Edition, Dar Al-Thaqafa for Publishing and Distribution, Amman, Jordan.
- 19- David, A. Wood (2004), "Increasing Value Through Internal And External Auditor Coordination", Prepared for the IIA Research Foundation March.
- 20- Gay, Grant and Simnett, Roger(2005) ، "Auditing and Assurance Services in Australia", Third edition, McGraw-Hill, Australia.



- 21-Hassan, Bushra Abdel Wahab Muhammad, and Mohsen, Hussein Jalil, (2019), "The Impact of Corporate Governance Mechanisms on Accounting Conservatism Practices," Journal of Economic and Administrative Sciences, Volume 22, Issue 23.
- 22-Ibrahim, Fatima Ahmed (2016), "Factors affecting the quality of internal audit reports in Palestinian ministries and government institutions in the Gaza Strip," Master's research in Accounting and Finance, Palestine.
- 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, p. 7.
- 24-Kazim, Haider Kazem (2021), "Adapting international internal audit standards for application in government units."
- 25-Knechel, W. Robert, (2012), " Audit Quality: Insights from the Academic Literature .
- 26-Laqayed, Hifeta (2015), "The extent of the internal auditor's commitment to standards of competence and qualification - a field study at the Mostaganem Poultry Breeding Foundation."
- 27-Lenz, Rainer & Hahn, Ulrich(2015), "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities", Managerial Auditing Journal, Vol.30, No.1, pp 5-33.
- 28-Omar Ezz Al-Din, (2012) "The impact of the effectiveness of the internal control system on the performance of the internal auditor, a field study on private Jordanian universities," unpublished master's thesis in accounting, College of Business - Middle East University.
- 29-Pizzini, Mina , Shu Lin, Douglas E. Ziegenfuss (2015), "The impact of internal audit function quality and contribution on audit delay", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.34, No.1, pp. 25-58.
- 30-Saraya, Mohamed El-Sayed and Shehata, El-Sayed Shehata and Rashid, Mohamed Ibrahim (2013), "Modern Control and Internal Auditing", University Education House for Publishing and Distribution, Alexandria.
- 31-Savčuk (2007), "internal audit efficiency evaluation principles ,journal of business economics and management", Vol.08, No.04, retrieved 05/07/2021.
- 32-Schillemans, Thomas ,Twist,Mark,Steen,Martijn,Jong,ILsa,(2018), "New development: Breaking out or hanging on? Internal audit in government", Public Money & Management, Vol. 38, No. 7, pp 531-534.
- 33-Siti, Rodziah Ahmad ,Hariri,Hilwani,Hassan,Razinah , (2019) , " Determinants of Auditors' Work, Performance".