

دور التنسيق والتعاون المشترك في رفع جودة التدقيق وفقا لمعيار الانتوساي (٩١٥٠)  
(بحث تطبيقي في الشركة العامة لتسويق الادوية والمستلزمات الطبية - كيماديا)

The role of coordination and joint cooperation in raising the quality of auditing in accordance with the INTOSAI standard(9150) Applied research in the General Company for Marketing

Medicines and Medical Appliances - Kimadia

raedsaddamalkursan56@gmail.com  
ali.mamouri@yahoo.com

جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية  
جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

رائد صدام دهش  
أ.م. د علي محمد ثجيل

المستخلص :

ان عملية التنسيق والتعاون المشترك بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين في القطاع العام تعتبر من الامور المهمة جدا في اداء عمليات تدقيق تتسم بالكفاءة وتكون ذات جودة عالية خصوصا اذا تم تنفيذ هذا التنسيق والتعاون بموجب المعايير الدولية اذا انه يؤدي الى تفادي الازدواجية في اعمال التدقيق وتوزيع العمل توزيعا يحقق اهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالنفع العام على الوحدة الاقتصادية. تكمن مشكلة البحث في ضعف العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نتيجة لعدم تطبيق معيار الانتوساي (٩١٥٠) التنسيق والتعاون المشترك بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين وبالتالي التأثير سلبا على جودة التدقيق. ولغرض معالجة مشكلة البحث سعى الباحث لتحقيق مجموعة من الاهداف تتمثل في ابراز اهمية التنسيق والتعاون المشترك بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وكذلك ابراز تأثير التنسيق والتعاون المشترك في جودة التدقيق. وتوصل البحث لعدد من الاستنتاجات اهمها عدم وجود اتصال بشأن التخطيط مثل الاجتماعات المشتركة اذ ان هذه العوامل التنظيمية تعتبر ذات اثر واضح على جودة التدقيق وكذلك عدم وجود برامج تدريب مشتركة بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين .

الكلمات المفتاحية : المدقق ، جودة التدقيق ، التنسيق والتعاون المشترك ، معيار الانتوساي رقم (٩١٥٠)

**Abstract:**

The process of coordination and joint cooperation between SAIs and internal auditors in the public sector is considered one of the very important matters in performing efficient audits and are of high quality, especially if this coordination and cooperation is implemented in accordance with international standards, as it leads to avoiding duplication in auditing work. And the distribution of work in a distribution that achieves the objectives of auditing in general and is of general benefit to the economic unit.

The research problem lies in the weakness of the relationship between internal auditing and external auditing as a result of not applying INTOSAI Standard (9150) coordination and joint cooperation between SAIs and internal auditors, thus negatively affecting the quality of auditing.

In order to address the research problem, the researcher sought to achieve a set of objectives represented in highlighting the importance of coordination and joint cooperation between internal auditing and external auditing, as well as highlighting the effect of coordination and joint cooperation on audit quality. The research reached a number of conclusions, the most important of which is the lack of communication about planning such as joint meetings, as these organizational factors are considered to have a clear impact on the quality of auditing, as well as the absence of joint training programs between SAIs and internal auditors.

**Key words:** Auditor, audit quality, Joint coordination and cooperation, INTOSAI Standard No. (9150)

**المقدمة:**

ان ظهور التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي وتطوره حتى وصل الى ما هو عليه اليوم جاء تباعا وتلبينا للتطور المستمر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وتوسع الوحدات الاقتصادية وزيادة تعقيدها وتفرعها وانفصال الملكية عن الادارة فالتدقيق الداخلي هو وظيفة داخلية في الوحدة الاقتصادية تهدف الى التحقق من الالتزام بالانظمة والقوانين وتدقيق عمليات التشغيل وتدقيق البيانات المالية والمحاسبية اما التدقيق الخارجي فهو وظيفة تتم عن طريق مدقق خارجي وهدفه اعطاء ضمانات عن القوائم المالية من خلال الراي الفني المحايد عن مدى صحة تلك البنات المالية من هنا وللاهمية الكبيرة للتدقيق بشقيه الداخلي والخارجي جاء هذا البحث لبيان الاهمية الكبيرة في حال وجود التنسيق والتعاون المشترك بين التدقيق الداخلي والخارجي خصوصا اذا تم هذا التنسيق بموجب معايير دولية وبما يؤدي الى عمليات تدقيق تكون ذات جودة عالية .

**المبحث الاول منهجية البحث والدراسات السابقة****اولا- منهجية البحث**

- ١- **مشكلة البحث:** ان جودة التدقيق من الامور المهمة جدا وقد لاقى اهتمام واسع من قبل المنظمات المهنية وتتطلب جودة التدقيق تعاون مشترك بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وعلية فان مشكلة البحث تتمثل بالاتي :  
ضعف العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نتيجة لعدم تطبيق معيار الانتوساي (٩١٥٠) التنسيق والتعاون المشترك بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين وبالتالي التأثير سلبا على جودة التدقيق.
- ٢- **اهمية البحث :** يستمد البحث اهميته من الجوانب الاتية :  
أ- بيان فوائد التنسيق والتعاون المشترك ومدى تأثيرها في جودة التدقيق.  
ب- اهمية دور المدقق الخارجي في ظل معيار التدقيق الدولي انتوساي (٩١٥٠)
- ٣- **اهداف البحث :** يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتية :  
أ- ابراز اهمية التنسيق والتعاون المشترك بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي .  
ب- ابراز تأثير معيار التنسيق والتعاون المشترك رقم (٩١٥٠) في جودة التدقيق .  
ت- توضيح مجالات التنسيق والتعاون المشترك في ضوء معيار التدقيق الدولي انتوساي (٩١٥٠)
- ٤- **فرضية البحث :** يستند البحث الى الفرضية الاتية :  
لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية لمعيار (٩١٥٠) التنسيق والتعاون المشترك بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين في القطاع العام في جودة التدقيق .
- ٥- **مجتمع وعينة البحث :**  
أ- مجتمع البحث : وتمثل بمنسوبي قسم التدقيق الداخلي في الشركة العامة لتسويق الادوية والمستلزمات الطبية (كيماديا) في وزارة الصحة العراقية و ديوان الرقابة المالية الإتحادي متمثلا بالأفراد العاملين فيه موزعين على أساس العناوين الوظيفية المختلفة.  
ب- عينة البحث: استعمل الباحث اسلوب العينة العشوائية وتم استهداف فئات محددة تتمثل من حملة شهادة المحاسب القانوني اضافة الى رؤساء الهيئات من حملة شهادة البكالوريوس وكذلك مدققين داخليين من حملة شهادة البكالوريوس ويعاونين وظيفية مختلفة.
- ٦- **الحدود المكانية والزمانية للبحث**  
أ- الحدود المكانية : جرى البحث في جانبه العملي في كل من ديوان الرقابة المالية الاتحادي وقسم التدقيق الداخلي التابع للشركة العامة لتسويق الادوية والمستلزمات الطبية (كيماديا).  
ب- الحدود الزمانية: الفترة الزمنية لعينة البحث للسنوات (٢٠١٤ - ٢٠١٥) بحسب توفر البيانات .

## ٧- الاساليب الاحصائية المعتمدة

- أ- النسب المئوية والتكرارات والوسط الحسابي : يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لاغراض معرفة تكرار فئات متغير ما وتفيد الباحث في وصف عينة الدراسة.
- ب- معامل ارتباط بيرسون لقياس درجة الارتباط : ويقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين.
- ت- اختبار T لقياس معنوية التأثير وتحديد الدلالة المعنوية عند اختبار فرضيات البحث .
- ث- اختبار ألفا كرونباخ و سبيرمان لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

ثانيا- الدراسات السابقة : يهدف هذا المبحث إلى استعراض لبعض من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية ومحاولة مناقشتها وتحليلها للاستفادة منها لوضع خلفية ومنطلق للدراسة الحالية يتضمن هذا المبحث عرض موجز ونتائج لأهم الدراسات السابقة التي اطلع عليها الباحث والتي تضمنت موضوعات ذات صلة بموضوع البحث لغرض التعرف على اهم نقاط التوافق والاختلاف بين الدراسات وما توصل إليه الباحثين والنتائج التي سوف يتم التوصل اليها من خلال هذه الدراسة وادناه الدراسات التي هي الاقرب لموضوع الدراسة الحالية :-

## ١- دراسة محسن ، ٢٠١١

عنوان الدراسة	مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية
هدف الدراسة	بيان مزايا وفوائد التنسيق وتبادل المعلومات بين المدققين الخارجيين والداخليين و التعرف على مدى كفاءة وفعالية المدققين الخارجيين في فهم وتقدير واختبار نظام الرقابة الداخلية من خلال الاستفادة من المدققين الداخليين بالاضافة الى توضيح نقاط الضعف التي يواجهها المدققون الخارجيون عند دراسة وفهم وتقدير مخاطر الرقابة الداخلية نتيجة عدم الاعتماد على المدققين الداخليين.
اهم الاستنتاجات	١- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية اعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بشكل كبير على المدققين الداخليين العاملين في الجهات المختلفة في فهم وتوثيق الرقابة الداخلية مثل قيام المدققين الخارجيين بمتابعة مدى التزام المدققين الداخليين بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي وفهم طبيعة ومدى المهام المكلف بها التدقيق الداخلي واستقلاليته واجراء المقابلات والاستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي للمساعدة على فهم الرقابة. ٢- ارتفاع أهمية ودور التدقيق الداخلي في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها وتخفيض مخاطرها مثل تفعيل الضوابط المصممة لحماية الأصول من التلف والضياع وتفعيل اجراءات الرقابة التي تمنع وتكتشف الأخطاء والغش.
اسلوب اختبار الفرضية	تم استخدام اسلوب الاستبانة لغرض اثبات فرضيات البحث
نوع الدراسة	رسالة ماجستير في المحاسبة

## ٢- دراسة زكريا ٢٠١١

أثر العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي	عنوان الدراسة
تسليط الضوء على ظاهرة الفساد الاداري والمالي واثرها على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي و ابراز دور العلاقة والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في الحد من حالات الفساد الاداري والمالي في ضوء الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد.	هدف الدراسة
١. ان حالات الفساد الاداري والمالي لا تقتصر على جهة او مستوى معين فهو يعم ليشمل من اعلى المستويات الى ادنى مستوى في الهرم الوظيفي ويمارس باشكال وصور مختلفة. ٢. ان اسباب الفساد كثيرة منها مايتعلق بالبيئات الاجتماعية والادارية والسياسية والاقتصادية والقانونية والتنظيمية جميعها تؤدي الى انحراف الجهاز الاداري عن قواعد واصول العمل. ٣. ان من اهم اسباب الفساد الاداري في الوحدات الاقتصادية هو ضعف انظمة الرقابة الداخلية ومن ضمنها وحدات التدقيق الداخلي.	اهم الاستنتاجات
تم استخدام اسلوب الاستبانة لغرض اثبات فرضيات البحث	اسلوب اختبار الفرضية
بحث مقدم لنيل شهادة محاسبة قانونية	نوع الدراسة

## ٣- دراسة ابراهيم ٢٠١٩

التدقيق المشترك وتأثيره في جودة التدقيق	عنوان الدراسة
يهدف البحث الى التعرف على مفهوم التدقيق المشترك, ومزاياه وعيوبه والاراء المؤيدة والمعارضة اضافة الى التعريف بمفهوم جودة التدقيق و توضيح العلاقة مع بيان الاثر بين التدقيق المشترك وجودة التدقيق	هدف الدراسة
١- يعد التدقيق المشترك أسلوب تدقيق يتم من خلاله أداء عملية التدقيق من قبل اثنين من مراقبي الحسابات المستقلين بطريقة تنطوي على توزيع برنامج العمل واصدار تقرير تدقيق موقع عليه من كليهما وتكون المسؤولية تضامنية عن نتائج التدقيق. ٢- يوجد جدل حول تعريف جودة التدقيق إذ لا يوجد تعريف او تحليل كان قد حظي باعتراف عالمي فضلاً عن ذلك بالإمكان قياس جودة التدقيق باستخدام الطرائق المباشرة عبر المؤشرات المرتبطة بمكتب التدقيق، أو باستخدام الطرق غير المباشرة من خلال بدائل قياس الجودة (Proxy). ٣- ساهمت العديد من المنظمات المهنية العالمية في وضع مجموعة من الأطر لجودة التدقيق تتضمن مجموعة من المؤشرات المؤثرة والموضوعية القابلة للقياس والتي توفر رؤى حول كيفية تحقيق عمليات تدقيق ذات جودة عالية وامكانية تقييمها ومقارنتها ٤- ضعف التنسيق بين المنظمات المهنية في العراق والمنظمات المهنية الدولية لتطوير اجراء عمليات التدقيق التي تتم وفقاً للأساليب والتوجهات الحديثة.	اهم الاستنتاجات

تم استخدام اسلوب الاستبانة لغرض اثبات فرضيات البحث	اسلوب اختبار الفرضية
بحث مقدم لنيل شهادة محاسبة قانونية	نوع الدراسة

**موقع البحث الحالي من الدراسات السابقة:** ان الدراسات السابقة لم تتطرق الى معايير الانتوساي (٩١٥٠) التنسيق والتعاون المشترك بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين في القطاع العام وتأثيره في جودة التدقيق على حد علم الباحث واطلاعة ويأتي هذا البحث لمناقشة فوائد واهمية التنسيق والتعاون المشترك اذ يسعى الباحث لقياس درجة التنسيق والتعاون وتأثيرها في جودة التدقيق احصائياً وتعد هذه الدراسة الاولى التي تتناول هذه المعيار من حيث تأثيره في جودة التدقيق .

### المبحث الثاني: الجانب النظري

#### اولاً - التدقيق الداخلي

١- مفهوم التدقيق الداخلي : ظهرت مهنة التدقيق الداخلي مع تطور علم الادارة بشكل متواز بعد الحرب العالمية الثانية وهو احد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية. (Picket, 2006 : 35) . ويعد التدقيق الداخلي من أهم أساليب نظام الرقابة الداخلية Internal Contro System وذلك لتحقيق فعالية الرقابة الادارية والمحاسبية، ويتوقف اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي على نتائج تقويمه لفعالية نشاط التدقيق الداخلي (The Arab Society of Certified Accountants, 2001: 226) . وتؤكد القوانين والأنظمة المالية والحسابية على أهمية قيام الأجهزة التنفيذية بواجباتها الموكلة إليها بأدق وأعلى مستوى ممكن مما يسهل أعمال التدقيق الداخلي ويزيد من كفاءتها ومما لا شك فيه أن وجود التدقيق الداخلي يؤدي إلى وجود الإثبات الدفترية الفوري ومراجعة ما يثبت بالدفاتر او لا بأول فيكون للتدقيق فاعلية أكيدة الا ان هذا لا يتعارض مع حدود ومهمة المدقق الخارجي مطلقاً. ( Badr, 13: 2009) . هذا وقد وردت عده تعاريف للتدقيق الداخلي اذ عرفه مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية في جمهورية العراق بأنه (جهاز تقويم مستقل يقع ضمن تشكيلات الوحدة الاقتصادية ويعد أحد اهم وسائل الرقابة الداخلية الفعالة ينشئ من قبل الإدارة لطمأننتها على أن وسائل الضبط التي تم وضعها مطبقة وكافية وذلك من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من حماية أصول وأموال الوحدة و التحقق من أتباع موظفي الوحدة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية الموضوعية لهم) (Iraqi Accounting and Supervisory Standards Board: 148,2000) كما وعرف "بانه وظيفة تقويم مستقلة انشأت ضمن الوحدة الاقتصادية لفحص وتقويم الانشطة بهدف خدمة التنظيم ( Oreilly & et.al.1998: p2) .

٢- أهمية التدقيق الداخلي : وفقاً لمفهوم التدقيق الداخلي لمعهد المدققين الداخليين فان أهمية التدقيق الداخلي تكمن في إضافة قيمة للشركة كهدف استراتيجي وذلك من خلال دوره الاستشاري والموضوعي في تحسين وزيادة فرص انجاز أهداف المنظمة وتحسين الاجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة، اذ ظهرت أنواع مختلفة من التدقيق الداخلي بما يعكس أهميتها في رفع جودة المعلومات مثل (Al-Sabban et al. 1996: 321) :-

أ- تدقيق السجلات المحاسبية

ب- تدقيق العمليات والمشروعات والبرامج

ت- تدقيق الأداء

ث- تدقيق نظم التشغيل آلياً

وهذا الدور المتنامي أدى إلى ضرورة توفير التأهيل الكافي للمدققين الداخليين من ناحية ومعايير تحكم أدائهم من ناحية أخرى وعلية فان أهمية التدقيق الداخلي تتركز بأنها ليست غاية بل وسيلة تهدف إلى خدمة فئات مختلفة من المستثمرين والموردين والعملاء والإدارة والبنوك والموظفين ...الخ وتزداد هذه الاهمية مع كبر حجم وتنوع الشركات .

### ثانيا- التدقيق الخارجي

١- مفهوم التدقيق الخارجي: ينظر إلى وظيفة التدقيق الخارجي في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دوراً كبيراً في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، لما تقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف، من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة.

فقد عرف التدقيق الخارجي بأنه "فحص القوائم المالية والذي يشمل التقييم التحليلي للسجلات والاجراءات الخاصة بالرقابة المحاسبية مع تحليل انتقادي للدلالة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة" (Nour, 1987: 9). وعرف porter التدقيق الخارجي بأنه "عملية الفحص الحيادي المستقل والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق و التي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي" (porter, 1997:19) . ويعرف بانه " شخص مختص، محترف، محايد، مستقل وخارجي له اعتماد يسمح له بالقيام بعملية التدقيق، يقوم المدقق الخارجي بالمصادقة على شرعية وصدق الحسابات كما يعطي صورة فوتوغرافية صادقة حول وضعية المؤسسة وذلك بكتابة تقرير يدلي فيه برأيه مدعماً ذلك بأدلة وبراهين ويقدمه للجهة الطالبة لخدماته. ( Belarbi, 2017: 24) .

٢- أهداف التدقيق الخارجي: يسعى التدقيق الخارجي لتحقيق عدة أهداف منها مايلي :- ( Al-Rumahi, 2009: 20)

- اعطاء بيانات مالية موثوقة لمستخدمي القوائم المالية كالمستثمرين والبنوك والدائنين والدوائر الحكومية للمساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة .
- إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة و قرائن عن مدى مطابقة البيانات المالية التي تعدها إدارة الوحدة لما هو مقيد بالدفاتر و السجلات و مدى دلالة تلك البيانات على نتائج أعمال الوحدة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية .
- مساندة ادارة الوحدة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان نقاط الضعف فيه وذلك عن طريق الملاحظات التي يبديها المدقق في تقريره بهدف تحسين هذا النظام .
- بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى من الأهداف يسعى المدقق الخارجي دائما للتأكد من تحققها عند قيامه بعمله و التي تتمثل فيما يلي : ( Thomas, 2006: 309)

١- الوجود

٢- الملكية

٣- التقويم

٤- استقلال الفترة المالية

٥- الشمولية

٦- الإفصاح

## ثالثا - جودة التدقيق

١- مفهوم جودة التدقيق: عرفت جودة التدقيق بمفاهيم متعددة ، اذ انه غالبا ما يعرف الأدب المهني جودة التدقيق من خلال علاقتها بدرجة توافق إجراءات التدقيق مع معايير التدقيق الصادرة ، وبالمقابل يحدد الباحثون المحاسبون والمدققون أبعادا متعددة لجودة التدقيق ، وان هذه الأبعاد تعود غالبا لتعاريف متعددة نظرا لتعدد الأطراف التي تطلب الجودة مما يعني ان كل منها سيركز على جانب من جوانب جودة التدقيق ، لذا ستخصص هذه الفقرة في الوقوف على أهم الأبعاد المعتمدة لتحديد مفهوم جودة التدقيق .

أ- مفهوم جودة التدقيق من خلال علاقتها بالمعايير الدولية: ان هذا المفهوم يستند الى ان جودة التدقيق تحدث اذا التزم المدققون بمعايير التدقيق الدولية والمحلية إذ يعرف ( Copley & Others , 1994 : 88 ) جودة التدقيق بانها " تمثل مدى الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق . كما يؤيد هذا المفهوم الكثير من المنظمات المهنية ذات الصلة بالتدقيق مثل الـ ( AICPA ) و (SOCPA) و (Egyptian Institute of Accountants and Auditors) ، إذ تتركز برامج رقابة الجودة لهذه المنظمات حول مدى التزام مكاتب التدقيق بالمعايير المهنية عند إنجاز أعمال التدقيق. ( Hassanein & Qutb, 2003: 359).

ب- مفهوم جودة التدقيق من خلال مستوى التأكيد المقدم من عملية التدقيق : تعرف جودة التدقيق استنادا الى هذا المدخل على إنها " مستوى التأكيد الذي توفره عملية التدقيق في ظل الإجراءات التي تم أدائها والأحكام التي اتخذت " ( Kadous, 2000, 332 ) ، واستندت هذه الدراسة الى التحكم بالمتغيرات ذات الصلة بالجودة من خلال تمييز المدقق الذي يتخذ إجراءاته استنادا الى ما توصي به معايير التدقيق المتعارف عليها ، وأن لم يتطلب منه أدائها ، وقدمت توصيف لمستويين من مستويات جودة التدقيق ، تمثل مستوى التدقيق الأكثر جودة قيام المدقق باستشارة متخصص بشأن تقويم أحد أصناف المخزون على الرغم من إن معايير التدقيق لم تتطلب هذا الإجراء بل نوهت عنه ، أما المستوى الأقل جودة في التدقيق فكان يتمثل بعدم اتخاذ مثل هذا الإجراء .

٢- أهمية جودة التدقيق: يلعب التدقيق دورا مهما في مراقبة التعاقدات والالتزام بالقوانين مما يؤدي الى تخفيض خطر المعلومات التي تتضمنها الكشوفات المالية فبدون التدقيق الخارجي فان المعلومات المحاسبية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من قبل عده اطراف داخلية وخارجية افقر الى المصدقية ، وبناءا على ذلك فان المطلب الاكثر اهمية من التدقيق الخارجية هو زيادة مصداقية الكشوفات المالية الناتجة عن المعلومات المالية فزيادة التدقيق الخارجي تعود بالمنفعة على كل من المالكين ، الادارة ، بالاضافة الى اطراف اخرى (Muhammad, 2014: 367) .

ولقد واجهت مهنة التدقيق ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراقبي الحسابات وخصوصا بعد تعرض العديد من الشركات الامريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من قبل كبرى شركات مثل شركة انرون وشركة ورلد كوم والتين كانتا تخضعان للتدقيق من قبل شركة ارثر اندرسون للتدقيق لذا ولغرض التغلب على هذه الضغوط يجب الاهتمام بجودة التدقيق كونها تمثل مطلب ضروريا لكافة اطراف عملية التدقيق (Ahdal, 2008: 5) ، ويمكن بيان هذا الاطراف كمايلي :-

أ- ادارة الوحدات الخاضعة للتدقيق

ب- مراقب الحسابات

ت- الاقتصاد

ث- المحللين الماليين

ج- الالهية الاجتماعية

ح- الالهية القانونية

خ- البنوك والدائنون

٣- مؤشرات او عناصر جودة التدقيق :يعرض المعيار الدولي رقم (٤٠) الصادر عن المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي) اطار عام لرقابة الجودة داخل الاجهزة وتشتمل جودة التدقيق على الاجراءات والسياسات التي يجب على الجهاز ان يلتزم بها لضمان تقديم خدمة للإطراف المستفيدة وبما يتوافق مع المعايير الدولية وتشمل عناصر جودة التدقيق على العناصر الاتية:

أ- مسؤوليات القيادة في مجال الجودة داخل الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية

ب- المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة

ت- قبول واستمرار العلاقة مع العملاء والمهام الخاصة

ث- الموارد البشرية

ج- اداء المهمة

ح- المتابعة والمراقبة

أ- **مسؤوليات القيادة في مجال الجودة داخل الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية:** ويعرض هذا العنصر الاول المسؤولية الملقاة على عاتق القيادة في مجال الجودة داخل الاجهزة العليا ويقتضي هذا العنصر من كل جهاز اعلى ان يقوم بصياغة اجراءات وسياسات من اجل تعزيز ونشر ثقافة داخل الجهاز تعتبر ان الجودة أمر أساسي في أداء كافة أعمال الجهاز .وتتحمل الإدارة العليا للجهاز المسؤولية العامة فتضع مثل هذ السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة • (معيار التدقيق الدولي ٤٠ ، انتوساي، ٢٠١٠ )

وان المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر هي :

- أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات قائمة تهض بثقافة مفادها أن الجودة ضرورية.

- أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تقر بان للإدارة العليا في الجهاز المسؤولية النهائية على نظام رقابة الجودة .

أن تكفل سياسات الجهاز وإجراءاته، في حال تفويض المسؤولية على نظام رقابة الجودة بان الشخص المفوض له السلطة والمؤهلات المناسبة لتحمل تلك المسؤولية .

ب- **متطلبات السلوك المهني ذات الصلة:** حسب المعيار الدولي رقم (٤٠) الصادر عن المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي) يجب على كل جهاز اعلى ان يقوم بصياغة اجراءات وسياسات تقدم له تأكيدا منسبا بان الجهاز وكافة الموظفين فيه وكذلك الاطراف المرتبطة (المتعاقد) معه لتنفيذ اعمل له جميعهم ملتزمون بقواعد السلوك المهني • وتتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر بما يأتي :

- على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ان تاكد على الجميع الالتزام بمتطلبات السلوك الاخلاقي اثناء تادية الاعمال.
- يجب على كافة الموظفين في الجهاز والأطراف المتعاقدة معه التحلي بالسلوك الأخلاقي المناسب.
- يجب على الاجهزة العليا ان تقوم بالحصول على اقرارات مكتوبة من الموظفين للتأكيد على الالتزام بمتطلبات السلوك الاخلاقي المعتمد به .

- يجب على رئيس الجهاز والمسؤولين كافة بالجهاز أن يكونوا مثالا للسلوك الأخلاقي.

- ينبغي للاجهزة الرقابية التاكد من ان سياساتها تعمل من اجل تقوية المبادئ الاساسية للاخلاقيات المهنية وهي :

١- النزاهة

٢- الاستقلالية والموضوعية

٣- السرية المهنية

٤- الكفاءة



**ت- القبول والاستمرار:** يجب على كل جهاز اعلى ان يقوم بتصميم اجراءات وسياسات توفر له تأكيدا معقولاً بان الجهاز سوف يقوم بالاعمال فقط اذا كان:

(معيار التدقيق الدولية ٤٠، انتوساي ، ٢٠١٠ )

- لديه التاهيل الكافي والقدرات للقيام بالعمل وكذلك الوقت والموارد لفعل ذلك .
- باستطاعة الجهاز ان يمتثل لمتطلبات السلوك الاخلاقي ذات العلاقة .
- ان يأخذ الجهاز بنظر الاعتبار نزاهة الوحدة الخاضعة للتدقيق وان يدرس كيف يتعامل مع المخاطر التي قد تنشأ على الجودة

ويجب ان تعكس السياسات والاجراءات نطاق العمل الذي يقوم به كل جهاز اعلى للرقابة المالية والمحاسبية . اذا ان في كثير من الاحيان ليس هناك خيارات لدى الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية حول الاعمال التي تقوم بها كما ان قبول واستمرار علاقات العملاء والاعمال المحددة يتضمن الاتي :

- نزاهة العميل :- ينبغي مراعاة نزاهة العميل وانه ليس هناك معلومات تؤدي الى استنتاج بان العميل تنقصه النزاهة .
- طبيعة عمليات العميل :- ينبغي الحصول على المعلومات التي تعد ضرورية قبل قبول العملية الخاصة بالعمل وان يتم التقرير فيما سيتم الاستمرار مع هذا العميل او عملية محددة ويجب توثيق ذلك .

**ث- الموارد البشرية:** يجب على كل جهاز اعلى ان يقوم بصياغة اجراءات وسياسات لكي تقدم له تأكيدا معقولاً بان لدى الجهاز موارد كافية (موظفون ،اطراف متعاقدة) وقدرات وكذلك الالتزام بمبادئ السلوك الاخلاقي ل:-

- تنفيذ مهام الرقابة والتدقيق وفقا للمعايير ذات العلاقة والانظمة واللوائح والقوانين .

- ان يتمكن الجهاز من ان يصدر تقارير مناسبة بحسب الظروف

( معيار التدقيق الدولي ٤٠ انتوساي ، ٢٠١٠ )

ويجب تصميم السياسات والاجراءات لكي تعطي تأكيدا بان :

- كافة الاشخاص الجدد يمتلكون تاهيل كاف لاداء اعمالهم .

- ان يتم توزيع العمل على اشخاص مدربين ولديهم مهارات مناسبة .

يجب على كافة الموظفين في الجهاز الانضمام الى برامج التعليم المهني المستمر وانشطة التطوير المهني ليتمكنوا من تنفيذ الاعمال بكفاءة . ويجب ان تضمن الاجهزة العليا بان اجراءات و سياسات الموارد البشرية تحرص على الجودة وتؤدي الى الالتزام بالسلوك الاخلاقي للجهاز . ومن هذه السياسات والاجراءات مايلي :

- التعيين

- تقييم الاداء

- القدرات

- الكفاءة

- التطوير الوظيفي

- الترقية

- الرواتب

**ج- تادية المهام الرقابية وغيرها من الاعمال:** تتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر في ان تكون للجهاز سياسات واجراءات

مصممة على نحو تكفل له تأكيدا معقولاً بان المهمات الرقابية يجري إنجازها وفقا للمعايير المهنية ذات الصلة

والمتطلبات القانونية التنظيمية المعمول بها و أن يصدر الجهاز تقارير مناسبة في الظروف القائمة وينبغي أن تعنى هذ السياسات والإجراءات بثلاث نواح رئيسة لها اثر مباشر على جودة الرأي الرقابي الذي يصدره الجهاز وهي :

- الامور المتعلقة بالالتزام بمتطلبات جودة المهام الرقابية

- مسؤوليات الاشراف

## - مسؤوليات المراجعة

اذ ان اداء العمليات يتضمن الاتي

- وضع سياسات واجراءات مصممة لتزويدها بتاكيد معقول بانه يتم اجراء العمليات وفق المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية .
- الاشراف وهو متابعة تقدم العملية وحمل الافراد العاملين الذين لديهم الكفاءة والوقت الكافي للقيام بعملهم
- المشاورات المناسبة يتم اجراؤها في الامور الصعبة التي حولها اختلافات والخروج بالاستنتاجات لهذه المشاورات ويجب ان توثق .
- مراجعة ضبط الجودة من حيث طبيعته وتوقيته ومقاييس الاهلية ومتطلبات التوثيق.
- وثائق العملية ينبغي ان تجمع وان يتم اكمال كافة الملفات النهائية للعملية في الوقت المناسب.

ح- المتابعة : يقتضي هذ العنصر من كل جهاز اعلى ان يقوم بتصميم مراقبة لتقديم تاكيد معقول بان الاجراءات والسياسات ذات العلاقة بنظام رقابة الجودة المطبق في الجهاز كافية وفاعلة وعلى عملية المراقبة ان:

- ١- ان تحتوي على دراسة وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة لدى الجهاز بما في ذلك مراجعة لعينة من العمل المنجز بعد الانتهاء منه
- ٢- ان يتم اسناد مسؤولية مراقبة نظام رقابة الجودة الى فرد او مجموعة افراد ممن يمتلكون الخبرة والمهارة والصلاحية الكافية داخل الجهاز .

ان يكون هؤلاء الذين يقومون بالمراقبة مستقلين ( الا يكونوا قد شاركوا في عملية مراقبة جودة المهمة )  
معيار لتدقيق الدولي ٤٠ انتوساي ، ٢٠١٠ )

وينبغي على الجهاز ان يضع انظمة واجراءات تمكنه من ان :

- ١- يتأكد من ان مسارات ضمان الجودة تعمل على نحو مرض.
- ٢- تكفل جودة التقرير الرقابي .
- ٣- تضمن التحسينات وتتجنب تكرار النقائص .

رابعا - المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (انتوساي) ومعاييرها: بسبب ظهور الاجهزة العليا للرقابة المالية في القرن العشرين على المستوى الدولي والإقليمي ونظراً لأهمية هذه الأجهزة في الرقابة على المال العام ، فقد دعت الحاجة الى تبادل الآراء والمعرفة والتجارب والأفكار والخبرات بين أعضاء تلك الأجهزة ، ولدعم التحسين المتواصل بينها وتطوير عملها الرقابي ، وتوحيد الطرق والإجراءات المتبعة والمستخدمة في التنفيذ ، الأمر الذي دعا الى إنشاء منظمة مهنية مستقلة غير سياسية على المستوى الدولي والإقليمي تضطلع بهذه المسؤولية وبالفعل فقد أنشئت هذه المنظمة عام ١٩٥٣ تحت مسمى (INTOSAI) وهي مختصر لـ ( International Organization of Supreme Audit Institutions) وترجمتها الى اللغة العربية كما ورد في المعايير الصادرة عنها كانت (المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية )، وهي مجموعة عمل تطوعية يعتمد نجاحها على تواصل الدعم المهني والمالي الذي يقدمه أعضائها البالغ عددهم حالياً (١٩٢) عضو يمثلون ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمحاسبة في الدول المنتسبة الى منظمة الأمم المتحدة . ([www.intosai.org](http://www.intosai.org))

خامسا- معايير الانتوساي ومستوياتها : تعد المعايير بمثابة مقاييس يمكن الاعتماد عليها في قياس وتقييم ما يجب أن يتبع في تأدية الأعمال، وهي التي يمكن أن تعد نموذجا أو مثالا موضوعياً يحتذي به عند التطبيق، ومعايير الرقابة المالية مثلها مثل باقي المعايير تعد أداة لتوجيه العاملين في المجالات الرقابية، وتعد من أهم المقومات الأساس لهذه المهنة وتختلف معايير الرقابة المالية في الأجهزة العليا للرقابة عن المعايير المهنية لمراجعة الحسابات الحكومية، اذ تهدف إلى التأكد من الاستخدام السليم للأموال العامة، ومدى تحقيقه للمصالح العامة دون تبذير أو إهدار. (الجابري ، ٢٠١٨ : ٤٩ ) . ويتكون الإطار العام للمعايير الدولية للاجهزة العليا

للمراقبة المالية (الانتوساي) من الوثائق كافة التي تمت المصادقة عليها من الأنكوساي لغرض توجيه وإرشاد العاملين بالأجهزة العليا للمراقبة (أعضاء الانتوساي) وهي نوعين من الوثائق (٠ عبد الحسين، ٢٠١٧، ٣٩ :

١- المعايير الدولية للأجهزة العليا للمراقبة المالية (ISSAI) وهي وثائق موجهة بالخصوص للأجهزة العليا للمراقبة المالية ، على سبيل المثال المعيار (ISSAI 1230) بشأن التوثيق الرقابي .

٢- إرشادات الانتوساي من أجل الحوكمة الرشيدة (INTOSAI GOV) وهي وثائق موجهة بالخصوص للسلطة الإدارية على سبيل المثال (INTOSAI GOV 9150) .

### سادسا - اثر التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والجهاز الاعلى للمراقبة المالية والمحاسبية في جودة التدقيق

١- مفهوم التنسيق والتعاون المشترك : يقصد التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق و تفادي قدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة" . ( Choucair, 2000: 10) .

كما عرف المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية يعني أن "المدققين الخارجيين يستعملون نتائج التدقيق الداخلي لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة ويشترط أن المدققين الداخليين يحافظون على استقلاليتهم ونوعية كفاءة أعمالهم.

ويقدم معيار التدقيق الدولي (٩١٥٠) انتوساي التنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا للمراقبة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين إرشادات الى الطريقة التي يمكن بواسطتها تحقيق التنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا للمراقبة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين في القطاع العام مع مراعاة الوظائف المتميزة والمتطلبات المهنية لكل منهما . وبالإضافة الى الاجهزة العليا للمراقبة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين قد تكون هذه الارشادات مفيدة لمدققين آخرين يقومون بالرقابة الداخلية والخارجية في القطاع العام بالنيابة عنهم

٢- مجالات التنسيق والتعاون : يستطيع المدققين الخارجيين الاعتماد إلى حد كبير على المدققين الداخليين في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلي ينفذ بطريقة مرضية، وكذلك في تقييم البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها، والحصول على مساعدات مباشرة من المدققين الداخليين مثل الاشتراك في الجرد الفعلي للنقدية خلال الفترة المالية، والزيارات إلى الفروع المتعددة للمشروع، ويمكن للمدققين الداخليين أن ينسقوا برنامج التدقيق مع المدققين الخارجيين بحيث يستفيد المدققين الخارجيين منه للتحقق من بعض المجالات مثل تحقيق الأصول الثابتة والحصول على مصادقات من العملاء وتحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية (Mahmoud, Al-Tahhan, and Al-Hamwi, 1994, p. 100) .

فإذا حدث و اطمأن المدققين الخارجيين إلى أن التدقيق الداخلي كافي فإنهم يستطيعوا أن يقللوا من مدى فحصهم للتفاصيل والتشاور بين الاثنين يوفر عليهم كثيراً من العمل (Saucer, 1989, 228)

إن درجة اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين تختلف من منشأة الى اخرى تكون موضعاً للتدقيق، فقد ظهر في دراسات عديدة أن الاعتماد على المدققين الداخليين قد بدأ يأخذ مكانه المناسب، وان هناك ميلاً عاماً لدى المدققين الخارجيين للأدراك وفهم تأثير المدققين الداخليين في جميع المجالات،

٣- فوائد التنسيق والتعاون : ان الغرض الرئيسي من التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين هو تحسين فعالية التدقيق وتقليل تكلفة التدقيق لقد اشار (Engle (1999) Ho & Hutchinson, 2010 الى ثلاثة فوائد رئيسية :-

- ١- التدقيق ذات معني والذي يحدد التأثير الكبير على تحقيق الاهداف التنظيمية
  - ٢- المدقق الخارجي الذي يعتمد على عمل المدققين الداخليين لديه قدرة كبيرة على تخفيض أتعابه
  - ٣- تقليل الخلافات بين المدقق الخارجي والإدارة العليا التي قد تحدث بشأن تطبيق مبادئ المحاسبة
- اما معيار التدقيق الدولي (٩١٥٠) انتوساي فقد اشار الى انه يمكن جني مجموعة من الفوائد من التنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا للمراقبة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين ومنها :

- أ- تبادل الافكار والمعرفة .
- ب- تقوية قدرتهما المتبادلة على تعزيز ممارسات الحوكمة الجيدة والمسائلة وتحسين فهم الادارة لاهمية الرقابة الداخلية .

- ت- عمليات رقابة اكثر فاعلية مبنية على :
- تعزيز فهم اكثر وضوحا لادوار ومتطلبات الرقابة .
- حوار افضل مبني على المعرفة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة مما يؤدي الى عملية رقابة فعالة ومركزة وبالتالي الى توصيات مفيدة اكثر .
- فهم افضل من قبل الطرفين لنتائج عمل كل منهما مما قد يكون له تاثير على خطط وبرامج عملهما في المستقبل .
- ث- عمليات رقابة اكثر كفاءة مبنية على :-
- نشاط تدقيق داخلي ورقابة خارجية افضل تنسيقا ناتج عن تخطيط واتصال منسق .
- نطاق رقابة مصقول للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين .
- ج- تقليل احتكالية الازدواجية غير الضرورية لاعمال الرقابة (اقتصاد) .
- ح- تقليل تعطيل اعمال المنشأة الخاضعة للتدقيق .
- خ- تحسين ورفع مستوى تغطية الرقابة على اساس تقديرات المخاطر والاطار المهمة التي يتم تحديدها .
- د- دعم متبادل لتوصيات الرقابة التي قد تحسن فعالية خدمات الرقابة .
- ٤- **المخاطر المحتملة للتنسيق والتعاون** : من الضروري تحديد مجالات التعاون التي تحقق مؤشرات الكفاية والكفاءة الاقتصادية في عملية التدقيق وليس هناك شك في أن هذا التعاون تحكمه عوامل مختلفة بما في ذلك: خبرات ومؤهلات المدقق الداخلي ودرجة الاستقلالية التي يتمتع بها من خلال عملية الاختبار والتقييم وتوقيت التدقيق ([www.hrmars.com](http://www.hrmars.com)) ( من ناحية أخرى اشار معيار الانتوساي (٩١٥٠) إلى إمكانية مخاطر التنسيق والتعاون التي يجب إدارتها بشكل فعال ومن هذه المخاطر:-
- المساس بالسرية والاستقلالية والموضوعية .
  - تضارب المصالح المحتمل .
  - اضعاف المسؤوليات .
  - استخدام معايير مهنية مختلفة تتعلق بالاستقلالية او الرقابة .
  - اساءة تفسير الاستنتاجات عند استخدام احد الطرفين عمل اخر .
  - الاختلاف المحتمل في الاستنتاجات والاراء حول موضوع الرقابة .
  - احتمالية ان تكون استنتاجات المراقب الاخر قد تم توصيلها قبل الاوان الصحيح الى طرف خارجي قبل وجود دليل الرقابة الكافي لدعم هذه النتائج .
  - عدم مراعاة القيود والمحدوديات المفروضة على المراقب الاخر عند تحديد نطاق التنسيق والتعاون .
- ٥- **انماط التعاون**: اشار معيار الانتوساي (٩١٥٠) الى ان هناك نطاق واسع من الطرق لتحقيق التنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا والمدققين الداخليين وقد يختلف مستوى التنسيق والتعاون تبعا للظروف التي تتضمن اعتبارات الاستقلالية والقيود التشريعية . وقد تشمل انماط التنسيق والتعاون مايلي :
- الاتصال بشأن التخطيط / استراتيجية الرقابة (مثل اجتماعات التخطيط المشتركة)
  - اجتماعات منتظمة بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين .
  - الترتيبات لتبادل المعلومات (بما فيها الاجراءات الاستشارية) .
  - توصيل تقارير الرقابة لكل منهما .
  - تنظيم برامج تدريب ودورات مشتركة وتبادل المواد التدريبية .
  - منح حق الوصول الى مستندات الرقابة .
  - اعارة الموظفين .
  - استخدام اوجه معينة من عمل كل منهما الاخر لتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق واجراءات الرقابة التي سيتم تنفيذها .

- التعاون في اجراءات تدقيق معينة مثل جمع اثباتات الرقابة او بيانات الاختبار.

٦ - **العلاقة بين التنسيق والتعاون وجودة التدقيق :** يوجد لدى المدققين الداخليين والخارجيين نقاط قوة مختلفة تعمل على زيادة فعالية عملية التدقيق فعلى سبيل المثال يقضي المدقق الداخلي معظم أو كل وقته في العمل في نفس الشركة ونتيجة لذلك، يتكون لديه فهم أفضل والمأم أكبر لتقافة وأنظمة وعمليات الشركة، وهذا يسمح له برؤية الأمور التي لا يستطيع المدقق الخارجي رؤيتها أو فهمها . من جانب آخر فان المدقق الخارجي يتعرض خلال عملة لمجموعة متنوعة من القضايا المالية وبالتالي فان قدرة المدققين الخارجيين ستكون أكبر على اكتشاف وحل القضايا من المدققين الداخليين (David, 2004,p2) . وبناءا عليه فان وجود علاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تؤدي بالنتيجة الى عمليات تدقيق تمتاز بالجودة والكفاءة اذ انه يجب على كل من المدقق الداخلي والخارجي الالتزام بعناصر رقابة الجودة الموضوعية من قبل المنظمات المهنية العالمية . فالمدقق الداخلي واستنادا الى ما توصلت اليه دراسة (Silviu,Cordos,2014,p:267) المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية والتي اكدت على الدور الايجابي لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحقيق جودة التدقيق . وأشارت دراسة (Yosep,Musa, 2016,p:57-72) الى اهمية الاستقلالية والموضوعية كخصائص للتدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق ووفقا لدراسة (Martizen&Fuentes,2007,p:1407, Reyad,2000,p:295) وكذلك (Riyadh, 2011, pp. 293, Al-Faki, 2015, p .: 210, Ramli, 2001, p .: 3) اثبتت ان تفعيل الاستقلالية يؤدي الى زيادة تحسين الجودة. اما فيما يتعلق بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة للتدقيق الداخلي فقد اكدت دراسة (Schneider,1984,p:657-678,1985,p:911919,2003,p:486-455,MessierandSchneider,1988,p:337-353;Maletta,1993,p:508-525) على ضرورة تحقيق المدققين الداخليين لمتطلبات الكفاءة المهنية اللازمة عند ادائهم اعمالهم وانشطتهم وان هنالك علاقة بتوفير هذه المتطلبات وتحسين الجودة وكذلك اكدت دراسة (Prawitt ,Smith, and Wood ,2009,p:1255-80) بان هناك علاقة بين جودة التدقيق الداخلي وجودة التاهيل والتدريب (الكفاءة المهنية).

اما المدقق الخارجي فعليه الالتزام بعناصر رقابة الجودة الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) والتي تم تناولها في مبحث سابق.

ومما سبق يرى الباحث انه لغرض الوصول الى تدقيق ذات جودة عالية يجب على كل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين العمل على الالتزام بالمعايير الموضوعية سواء كانت محلية او دولية في اداء اعمالهم بالإضافة الى تفعيل عملية التنسيق والتعاون المشترك بين الطرفين بصورة مثالية واستنادا الى المعايير ذات الصلة لما له من دور مهم في الوصول لجودة التدقيق وكذلك التأكيد على وجود نظام لرقابة الجودة يعمل على وضع السياسات والاجراءات والتي تكون بمثابة نقطة انطلاق للمدققين في سبيل الوصول الى عمليات تدقيق كفوءة وبما يخدم جميع الاطراف .

### المبحث الثالث: الجانب العملي

**اولا- نبذة مختصرة عن الشركة :** هي شركة عامة تأسست سنة ١٩٦٤ بحكمها قانون الشركات العامة رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ المعدل ولها نظام داخلي ذي الرقم ١ لسنة ١٩٩٩ . الشركة تدار من قبل مجلس الادارة الذي يتكون من المدير العام رئيس مجلس الادارة وثمانية اعضاء وتتضمن ١٧ قسم و٤ شعب و٥ مخازن في المحافظات + معهد المصول واللقاحات . وان مصدر التمويل الحالي للشركة هو نسبة ٦٠% من العقود المبرمة . وهي وحدة اقتصادية مموله ذاتيا ومملوكة بالكامل للدولة وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والاداري وتعمل وفق اسس اقتصادية وترتبط بوزارة الصحة العراقية ومركزها الرئيس في بغداد .

وتهدف الشركة الى الاسهام في دعم الاقتصاد الوطني بتوفير الادوية والمستحضرات الطبية الدستورية والخاصة والمستلزمات والتجهيزات الطبية والمواد المخبرية والادوات الاحتياطية للأجهزة الطبية والخدمية والمواد الكيماوية التي تدخل في عملية صناعة وتحضير المصول واللقاحات سواء استعملت لاغراض طبية او لاغراض اخرى عن طريق استيراد هذه المواد من الخارج او تحضيرها

وتصنيعها في العراق وتوزيعها على المؤسسات الصحية الحكومية وغير الحكومية . كذلك القيام بصيانة الاجهزة الطبية والخدمية والمساهمة في صناعات اخرى للادوية والمستلزمات الطبية والموصول واللقاحات في العراق والدول العربية والاجنبية .

### مهام الشركة ومجلس ادارتها

- أ- اتخاذ التدابير اللازمة لاستيراد وتسويق ما يحتاجه العراق من الادوية والكيماويات والموصول واللقاحات والمستلزمات الطبية والعلمية والاجهزة الطبية والخدمية وادواتها الاحتياطية لتحقيق اغراضها عدا ما يستثنى منها بقانون خاص .
- ب- الدخول في عقود واتفاقات داخل العراق وخارجة للحصول على الوكالات الخاصة والتجارية لتحقيق اهداف الشركة .
- ت- فتح مخازن في جميع انحاء العراق .
- ث- تاسيس وحدات تصنيع ونتاج الامصال واللقاحات الطبية والعدد التشخيصية ومستلزماتها.
- ج- المساهمة في تاسيس شركات عراقية وعربية لتحقيق اغراضها المبنية في هذا النظام داخل العراق وخارجة .
- ح- اعتماد وكلاء المذاخر الاهلية بتوزيع الادوية والمستلزمات الطبية على الصيدليات الاهلية والعدد التشخيصية على المختبرات الاهلية .
- خ- توفير المستلزمات التكميلية لنشاطات الشركة .
- د- اقرار الخطط والموازنات السنوية موزعة على اشهر وفصول السنة .
- ذ- اقرار الحسابات الختامية والتقرير السنوي للشركة .
- ر- اجراء التصرفات القانونية والاعمال التجارية لتحقيق اغراض الشركة .

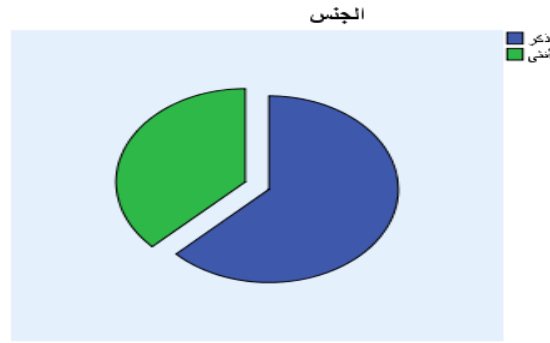
رأس مال الشركة والاحتياطيات: يبلغ رأس مال الشركة (٥٠٠) مليون دينار و يبلغ مقدار الاحتياطي (٢٩٩٨٧) مليون دينار

ثانيا- القياس الاحصائي لدرجة التنسيق والتعاون المشترك: تهدف عملية القياس الاحصائي لدرجة التنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين في القطاع العام الى الوصول الى مدى التنسيق الموجود فعليا بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين وتحديد جوانب القوة والقصور في التنسيق والتعاون ما بين الطرفين عن طريق الاستعانة بمعيار التدقيق الدولي (٩١٥٠) انتوساي .

تحليل البيانات واختبار الفرضيات ومناقشتها: تحليل لقسم الاول للاستمارة : في ادناه الجداول والرسوم الخاصة بتحليل الصفات الشخصية لعينة البحث .

جدول رقم (١٨) يوضح الجنس لعينة البحث

المتغير	الفئات	تكرار	نسبة
الجنس	ذكر	54	62.8
	انثى	32	37.2
	المجموع	86	100



شكل (١٠) متغير الجنس

من خلال الجدول (١٨) والشكل (١٠) اعلاه كانت نسبة ( 62.8% ) ذكور في عينة البحث ونسبة ( 37.2% ) اناث في عينة البحث.

جدول رقم (١٩) يوضح العمر لعينة البحث

المتغير	الفئات	تكرار	نسبة
العمر	اقل من ٣٠ سنة	7	8.1
	من ٣١ الى ٤٠ سنة	45	52.3
	من ٤١ الى ٥٠ سنة	25	29.1
	اكثر من ٥٠ سنة	9	10.5
	المجموع	86	100

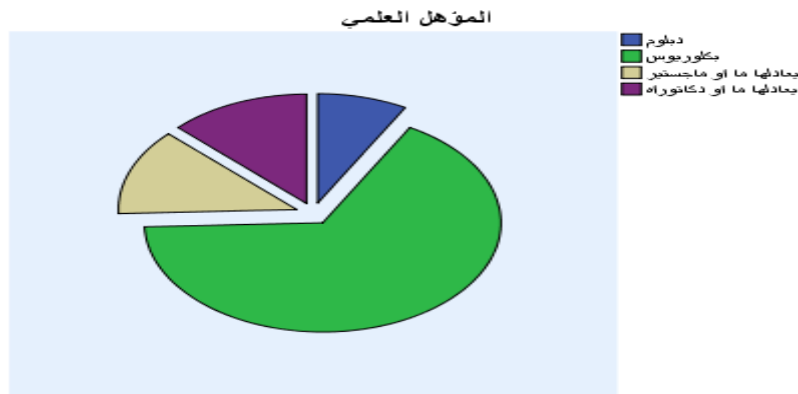


شكل (١١) متغير العمر

من خلال الجدول (١٩) والشكل (١١) اعلاه كانت نسبة ( ٨,١ % ) من عينة البحث اعمارهم اقل من ٣٠ سنة ونسبة ( ٥٢,٣% ) من عينة البحث اعمارهم من ٣١ الى ٤٠ سنة ونسبة ( ٢٩,١% ) من عينة البحث اعمارهم من ٤١ الى ٥٠ سنة، ونسبة ( ١٠,٥% ) من عينة البحث اعمارهم اكثر من ٥٠ سنة .

## جدول رقم (٢٠) المؤهل العلمي لعينة البحث

المتغير	الفئات	تكرار	نسبة
المؤهل العلمي	دبلوم	7	8.1
	بكالوريوس	57	66.3
	ماجستير	11	12.8
	دكتوراه	11	12.8
	المجموع	86	100



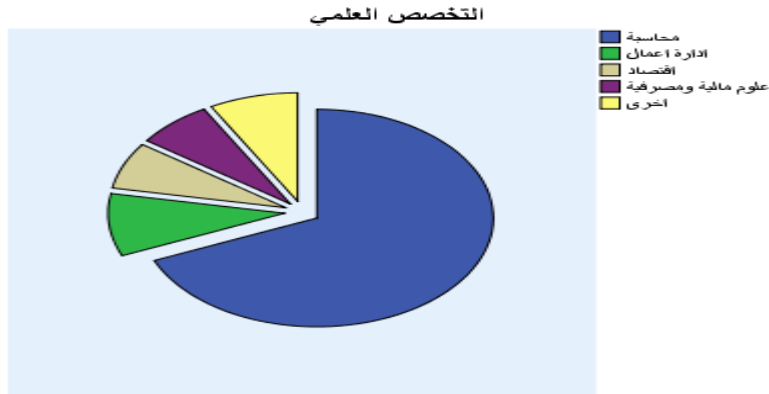
## شكل (١٢) متغير المؤهل العلمي

يوضح جدول رقم (٢٠) والشكل (١٢) اعلاه ان نسبة (٨,١) من حملة شهادة الدبلوم، ونسبة (٦٦,٣) من حملة شهادة البكالوريوس في عينة البحث ونسبة (١٢,٨) من حملة شهادة الماجستير و شهادة الدكتوراه على التوالي.

## جدول رقم (٢١) التخصص العلمي لعينة البحث

المتغير	الفئات	تكرار	نسبة
التخصص العلمي	محاسبة	59	68.6
	ادارة اعمال	8	9.3
	اقتصاد	6	7.0
	علوم مالية ومصرفية	6	7.0
	اخرى	7	8.1
	المجموع	86	100



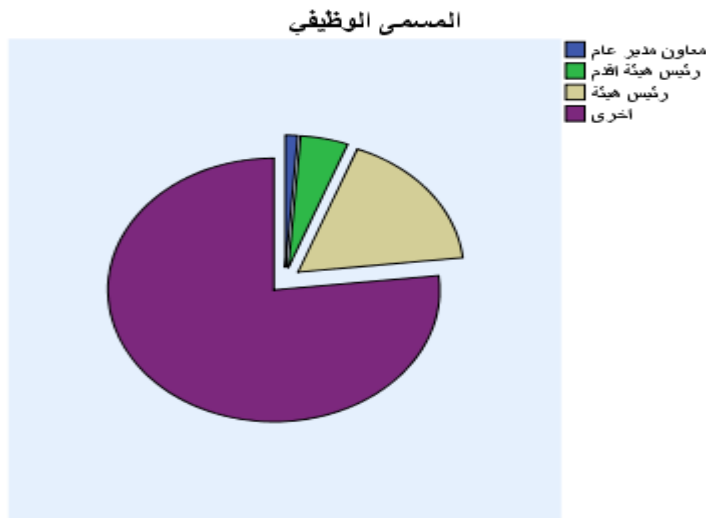


شكل (١٣) متغير التخصص العلمي

يوضح جدول رقم (٢١) والشكل (١٣) اعلاه ان نسبة (٦٨,٦%) من تخصص محاسبة في عينة البحث، ونسبة (٩,٣%) من تخصص ادارة اعمال في عينة البحث ونسبة (٧%) من تخصص اقتصاد و علوم مالية ومصرفية على التوالي، ونسبة (٨,١) من تخصصات اخرى.

جدول رقم (٢٢) المسمى الوظيفي لعينة البحث

المتغير	الفئات	تكرار	نسبة
المسمى الوظيفي	معاون مدير عام	1	1.2
	رئيس هيئة اقدم	4	4.7
	رئيس هيئة	15	17.4
	اخرى	66	76.7
	المجموع	86	100



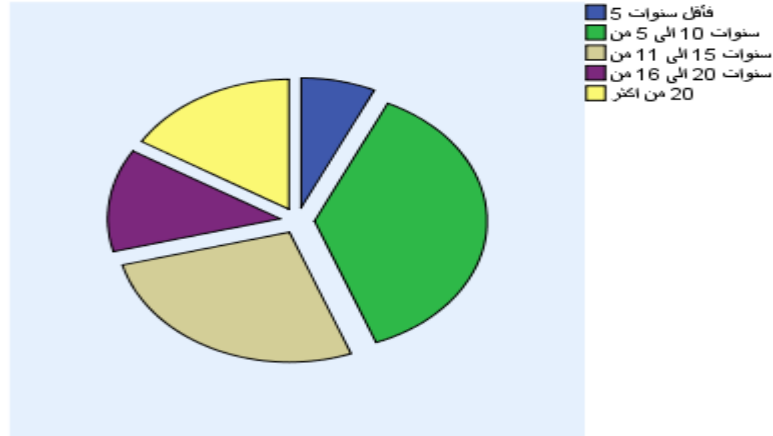
شكل (١٤) متغير المسمى الوظيفي

من خلال الجدول (٢٢) والشكل (١٤) اعلاه كانت نسبة (٢,١%) من عنوان معاون مدير عام ونسبة (٧,٤%) من عنوان رئيس هيئة أقدم و (17.4%) من عنوان رئيس هيئة اما بقية العناوين الوظيفية فكانت نسبتها (76.7) والمتمثلة في الاخرى .

جدول (٢٣) عدد سنوات الخبرة لعينة البحث

المتغير	الفئات	تكرار	نسبة
عدد سنوات الخبرة	اقل من ٥ سنة	6	7.0
	من ٥ الى ١٠ سنة	32	37.2
	من ١١ الى ١٥ سنة	23	26.7
	من ١٦ الى ٢٠ سنة	11	12.8
	اكثر من ٢٠ سنة	14	16.3
	المجموع	86	100

عدد سنوات الخبرة



شكل (١٥) متغير عدد سنوات الخدمة

من خلال ملاحظة شكل رقم (١٥) اعلاه ان نسبة (٧%) ممن يمتلكون خبرة اقل من ٥ سنة و (٣٧,٢%) يمتلكون خبرة من 5-10 سنوات ونسبة (٢٦,٧%) يمتلكون خبرة من 11-15 سنة ونسبة (١٢,٨%) يمتلكون خبرة من 16-20 سنة ونسبة (١٦,٣%) يمتلكون اكثر من 20 سنة خبرة .

**اختبار فرضيات البحث ومناقشتها:** لاختبار فرضيات البحث تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما اذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصلت الى درجة الاحتمال المتوسط ام لا ، فاذا كانت ( $\text{sig} > 0.05$ ) نقبل فرضية العدم ( $H_0$ ) اما اذا كانت ( $\text{sig} < 0.05$ ) نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ) اما اذا كانت قيمة اختبار T موجبة فان متوسط الاجابة يزيد عن درجة الاحتمال المتوسط والعكس صحيح .

**فرضية البحث:** لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لمعيار ٩١٥٠ (التنسيق والتعاون المشترك بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين في القطاع العام) في جودة التدقيق.

تم استخدام اختبار T لمعرفة اذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصلت الى درجة المحتمل وهي (٢) ام لا والنتائج موضحة في الجدول ادناه :

### قيمة اختبار T و sig لفقرات معيار ٩١٥٠

ت	معيار التدقيق الدولي ٩١٥٠	الوسط الحسابي	اختبار t	القيمة الاحتمالية sig	مستوى الاهمية
1	يقوم المدققون الداخليون بفحص الفاعلية المستمرة وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية من خلال التقييمات والتوصيات الصادرة من الاجهزة العليا للرقابة المالية وبالتالي فانهم يلعبون دورا مهما في الرقابة الداخلية الفعالة .	2.01	0.13	0.90	16
2	تستخدم وظيفة التدقيق الداخلي منها مستمرا وقائما على المخاطر والذي يجب ان يراعي معايير المخاطر الموضوعية من قبل لجنة التدقيق والادارة .	2.03	0.37	0.71	11
3	توجد عناصر لحماية الاستقلالية والموضوعية مدعومة من الادارة على الرغم من ان المدققين الداخليين جزء من المؤسسة التي يدققون عليها بهدف تعزيز جودة التدقيق .	1.97	-0.36	0.72	20
4	تتحمل الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية مسؤولية تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في البيئة العراقية وكذلك تقييم مستوى جودة العمل من خلال التأكد من الالتزام بالمعايير المهنية.	2.27	3.03	0.00	6
5	يتم تبادل الافكار والمعرفة بين كل من المدقق الداخلي والاجهزة العليا للوصول الى عمليات تدقيق ذات كفاءة عالية.	2.01	0.13	0.90	13
6	يتم تقوية القدرات المتبادلة مابين الطرفين (الاجهزة والمدققين الداخليين) على تعزيز ممارسات الحوكمة الجيدة والمساءلة وتحسين فهم الإدارة لاهمية التدقيق الداخلي وبما يؤسس لعمليات تدقيق ذات جودة .	1.91	-1.07	0.29	27
7	يوجد حوار بين الجهاز الاعلى والتدقيق الداخلي مبني على المعرفة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة مما يؤدي الى عملية رقابة فعالة ومركزة ينتج عنها توصيات ذات فائدة اكثر ومستوى تاكيد عالي.	1.81	-2.14	0.03	29
8	يوجد فهم أفضل من قبل الطرفين لنتائج عمل كل منهما مما قد يكون له تأثير على خطط وبرامج عملهما في المستقبل مما يؤدي الى الوصول الى رأي مهني سليم.	2.02	0.24	0.81	12
9	يوجد تنسيق وتخطيط واتصال مستمر بين التدقيق الداخلي والاجهزة العليا يعزز من امكانية اكتشاف الاخطاء والمخالفات.	1.80	-2.27	0.03	31
10	يوجد نطاق رقابة اكثر وضوحا للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين بهدف الوصول الى عمليات تدقيق ذات جودة وكفاءة .	1.98	-0.25	0.80	18
11	يؤدي العمل المنسق الى التقليل من احتمالية الازدواجية غير الضرورية لأعمال الرقابة مما يقلل الوقت والجهد والعينة بالنسبة للاجهزة العليا لتقديم عمليات تدقيق كفوءة .	2.31	3.29	0.00	4

دور التنسيق والتعاون المشترك في رفع جودة التدقيق وفقاً لمعيار الانتوساي (٩١٥٠) // بحث تطبيقي في الشركة العامة لتسويق الادوية والمستلزمات الطبية - كيماديا

3	0.00	3.57	2.33	يؤدي العمل المنسق الى تحسين ورفع مستوى تغطية الرقابة على أساس تقديرات المخاطر والأخطار المهمة التي يتم تحديدها	12
32	0.02	-2.46	1.78	يوجد دعم متبادل لتوصيات الرقابة التي قد تحسن فعالية خدمات الرقابة .	13
42	0.00	-4.83	1.58	يؤدي التنسيق والتعاون الى مساس بالسرية و الإستقلالية والموضوعية مما يؤثر على جودة العمل المنجز .	14
44	0.00	-6.79	1.48	يؤدي التنسيق والتعاون الى تضارب المصالح المحتمل وله اثر محتمل على جودة التدقيق .	15
46	0.00	-11.95	1.29	يؤدي التنسيق والتعاون الى اضعاف المسؤوليات .	16
38	0.00	-4.15	1.65	يؤدي التنسيق والتعاون الى استخدام معايير مهنية مختلفة تتعلق بالاستقلالية أو الرقابة وبما يؤثر على فاعلية عملية التدقيق.	17
40	0.00	-4.46	1.64	يؤدي التنسيق والتعاون الى إساءة تفسير الاستنتاجات عند استخدام أحد الطرفين عمل الآخر وبما يؤدي لان تكون هذه الاستنتاجات غير واضحة .	18
37	0.00	-4.11	1.66	ان التنسيق والتعاون يؤدي الى الاختلاف المحتمل في الإستنتاجات والآراء حول موضوع الرقابة .	19
34	0.00	-3.02	1.77	يؤدي التنسيق والتعاون الى احتمالية أن تكون استنتاجات المراقب الآخر قد تم توصيلها قبل الأوان الصحيح إلى طرف خارجي قبل وجود دليل الرقابة الكافي لدعم هذه النتائج وبالتالي عدم الالتزام بالتوقيت المناسب لتقديم نتائج التدقيق .	20
5	0.00	3.33	2.29	توجد رغبة والالتزام بتطوير خدمات رقابة منسقة وفعالة من قبل الطرفين تمتاز بالموضوعية .	21
21	0.71	-0.37	1.97	وجود اتصال بين الطرفين وان هذا الاتصال يعد جوهرياً للوصول الى تنسيق وتعاون فعال .	22
14	0.90	0.12	2.01	يؤدي الاتصال الى تبادل تقارير الرقابة ورسائل الإدارة .	23
28	0.24	-1.17	1.90	يتم منح حق الوصول الى برامج الرقابة ومستندات الرقابة المتعلقة بالآخر في الوقت الذي يتم فيه تطبيق احكام كافية لسرية المعلومات .	24
22	0.71	-0.38	1.97	يفهم المدققون أهداف ونطاق عمل وطرق وأساليب ومصطلحات عمل كل منهم للآخر لتسهيل اعتماد أحدهم على عمل الآخر.	25
24	0.71	-0.38	1.96	يتم استخدام طرق واساليب ومصطلحات متشابهة لتسهيل التعاون والتنسيق الفعال .	26
19	0.81	-0.24	1.98	وجود ثقة متبادلة قائمة على الاعتراف بأن عمليات الرقابة الداخلية والخارجية تتم ضمن المعايير المهنية ذات الصلة .	27
23	0.71	-0.38	1.97	وجود ثقة بأن أية معلومات متبادلة تعامل بمهنية ونزاهة وضمن الإرشادات السلوكية المهنية. ويجب أن يتضمن هذا التبادل للمعلومات إتباع القدر الكافي من أحكام الاختيارية والسرية .	28
35	0.00	-3.39	1.70	يوجد اتصال بشأن التخطيط للرقابة مثل اجتماعات التخطيط المشتركة لما لهذه العوامل التنظيمية من اثر واضح على جودة التدقيق .	29

دور التنسيق والتعاون المشترك في رفع جودة التدقيق وفقا لمعيار الانتوساي (٩١٥٠)/ بحث تطبيقي في الشركة العامة لتسويق الادوية والمستلزمات الطبية - كيماديا

39	0.00	-4.00	1.65	توجد اجتماعات منتظمة بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين .
36	0.00	-3.51	1.70	توجد ترتيبات معينة للتبادل المعلومات (بما فيها الإجراءات الاستشارية) .
8	0.39	0.87	2.08	يتم توصيل تقارير الرقابة لكل طرف (الجهاز والتدقيق الداخلي) بهدف الوصول الى الوثوقية في انجاز اعمال التدقيق .
41	0.00	-4.49	1.60	توجد برامج تدريب ودورات مشتركة وتبادل المواد التدريبية تتناول مفهوم جودة التدقيق .
43	0.00	-5.66	1.53	يتم تبادل منهجيات المواد التدريبية وبرامج العمل الرقابي .
45	0.00	-6.79	1.45	وجود إغارة للموظفين بهدف فهم كل طرف لعمل الاخر وبما يحقق كفاءة التنسيق والتعاون.
33	0.01	-2.83	1.77	يتم استخدام أوجه معينة من عمل كل منهما الآخر لتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات الرقابة التي سيتم تنفيذها ولتحديد برامج تدقيق قابلة للتطبيق بجودة.
30	0.03	-2.14	1.81	يوجد تعاون في إجراءات تدقيق معينة مثل جمع إثباتات الرقابة أو بيانات الاختبار واجراء المشاورات المناسبة حول الاختلافات للخروج باستنتاجات مناسبة.
7	0.15	1.44	2.14	يتم الحصول على فهم المنشأة الخاضعة للرقابة يقدمها الطرف الداخلي الى الطرف الخارجي كمرحلة اولى للتنسيق فيما بينهما.
9	0.56	0.59	2.06	يتم تقييم استقلالية نشاط التدقيق الداخلي كونها احد عناصر الجودة.
26	0.40	-0.84	1.92	يتم تقييم تأثير أية معوقات أو قيود مفروضة على وظيفة التدقيق الداخلي من قبل أي جهة أو فرد والتي تؤثر على موضوعية التدقيق .
10	0.57	0.58	2.06	يقوم الجهاز الاعلى للرقابة بتقييم ما اذا كان عمل التدقيق الداخلي قد تم الاشراف عليه ومراجعته وتوثيقه بشكل ملائم بهدف تحقيق جودة التدقيق.
17	0.91	-0.12	1.99	يقوم الجهاز الاعلى للرقابة بتقييم مدى ملائمة اساليب العمل المستخدمة من قبل المدقق الداخلي .
15	0.91	0.12	2.01	يقوم الجهاز الاعلى للرقابة بتقييم ما اذا كان قد تم الحصول على ادلة كافية وملائمة وتمتاز بالموثوقية لاستخلاص استنتاجات معقولة.
25	0.57	-0.57	1.94	يقوم الجهاز الاعلى للرقابة بتقييم ما اذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل اليها مناسبة في الظروف وان أي تقارير تم اعدادها منسجمة مع نتائج العمل المنجز .
2	0.00	5.22	2.42	يقوم الجهاز الاعلى للرقابة بتقييم ما اذا كانت اية نتائج وردت في تقرير المدقق الداخلي قد تمت معالجتها بشكل صحيح من قبل المؤسسة الخاضعة للرقابة كون ذلك يوضح مدى جودة تلك التقارير.
1	0.00	6.96	2.51	تتم متابعة تنفيذ وإنجاز توصيات رقابة الجهاز وذلك من خلال قيام المدقق الداخلي بمتابعة تنفيذ وإنجاز توصيات رقابة الجهاز كوسيلة للتعاون مع عمليات الرقابة المنفذة من قبل الجهاز مما ينعكس على جودة تلك العمليات.
	0.11	-1.63	1.91	جميع فقرات المحور الاول

من خلال جدول في الاعلى يتضح الاتي:

- ان اعلى متوسط كان في الفقرة (46) وكان (2.51) وهي الاعلى اهمية و اقل متوسط كان في الفقرة (16) وكان (1.29) وهو الاقل اهمية .
- ان المتوسط العام لفقرات المحور الاول كان (1.91) وحسب مقياس ليكرت الثلاثي فان الاتجاه العام للمحور الاول معيار التدقيق الدولي ٩١٥٠ كان اجابتهم تتجه نحو (محتمل).
- ان الفقرات (1,2,3,5,6,8,10,22,23,24,25,26,27,28,32,38,39,40,41,42,43,44) كانت قيمة المعنوية لها ( $sig > 0.05$ ) وتعتبر هذه الفقرات غير دالة احصائياً ومن ملاحظة متوسط هذه الفقرات انها تقع ضمن محتمل على مقياس ليكرت الثلاثي .
- ان بقية الفقرات التي يكون فيها ( $sig < 0.05$ ) تعتبر هذه الفقرات دالة احصائياً ومن ملاحظة متوسط هذه الفقرات انها تقع ضمن (نعم) على مقياس ليكرت الثلاثي هي الفقرات (45,46) ، ومتوسط الفقرات تقع ضمن (لا) هي الفقرات (14,15,16,17,18,19,30,33,34,35,) على مقياس ليكرت الثلاثي، ومتوسط الفقرات تقع ضمن (محتمل) هي الفقرات (4,7,9,11,12,13,20,21,29,31,36,37) على مقياس ليكرت الثلاثي .
- من الاطلاع على الجدول نجد ان القيمة الاحتمالية للاتجاه العام للمحور ( $sig > 0.05$ ) اي انها غير دالة احصائياً وبذلك نقبل فرضية العدم اي لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ٠,٠٥ لمعيار ٩١٥٠ (التنسيق والتعاون المشترك بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين في القطاع العام) في جودة التدقيق .

#### المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

##### اولا - الاستنتاجات

- ١- عدم وجود تطبيق لمعيار الانتوساي (٩١٥٠) التنسيق والتعاون المشترك بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين.
- ٢- في مجال التنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين تبين وجود ضعف في التعاون والتنسيق وضعف في تضافر الجهود بين الاجهزة العليا والمدققين الداخليين .
- ٣- عدم وجود اتصال فعال بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين بهدف الوصول الى التنسيق والتعاون الفعال .
- ٤- عدم وجود حوار بين الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين للتعرف على المخاطر التي تواجه الوحدة الاقتصادية بهدف الوصول الى عمليات رقابة فعالة ومركزة .
- ٥- عدم وجود اتصال بشأن التخطيط مثل الاجتماعات المشتركة اذ ان هذه العوامل التنظيمية تعتبر ذات اثر واضح على جودة التدقيق .
- ٦- عدم وجود برامج تدريب ودورات تدريب مشتركة بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين.

##### ثانيا - التوصيات

- ١- ضرورة الزام وحدات التدقيق بتطبيق معيار الانتوساي (٩١٥٠) .
- ٢- ينبغي بناء علاقة ايجابية بين الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين تقوم على اساس الثقة المتبادلة وبما يؤدي الى تفعيل التنسيق والتعاون بينهما بصورة كفوءة لغرض تحقيق الاهداف وبما يعود بالنفع على الوحدة الاقتصادية .
- ٣- ضرورة ان يكون هناك اتصال مستمر وفعال بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين ويجب تفعيل كافة قنوات الاتصال بما فيها عقد الاجتماعات الدورية وتذليل كافة العقبات التي تواجه الطرفين وخصوصا التدقيق الداخلي بهدف الوصول الى تنسيق وتعاون كفوء وفعال .

- ٤- ضرورة ان يكون هناك حوار متواصل بين الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين للتعرف على المخاطر التي تواجه الوحدة الاقتصادية لان ذلك سوف يؤدي الى الوصول الى عمليات رقابة فعالة وذات جودة وينتج عنها توصيات ذات فائدة ومستوى تاكيد مرتفع.
- ٥- ضرورة عقد اجتماعات دورية بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين لغرض تحديد الاهداف المشتركة وكذلك التخطيط لعملية التدقيق .
- ٦- ضرورة اشراك المدققين الداخليين في الدورات التدريبية التي يتم اقامتها من قبل الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبية او في النقابات المهنية وذلك لتعزيز القدرات المهنية وبما يحقق تنسيق وتعاون فعال .

## المصادر

## اولاً المصادر العربية :

- 1- Abdul-Hussain, Suhair Muwaffaq, The extent of application of international standards for higher bodies of financial control and their role in achieving administrative reform in Iraq. Letter submitted to the Board of the College of Management Economics / University of Baghdad as part of the requirements for obtaining a master's degree in accounting science 2017
- 2- Al-Sahn, Abdel-Fattah and Nour Ahmed Auditing Accounts from Theoretical and Practical Aspects, University House, Alexandria 1989.
- 3- Al-Sabban, Muhammad Samir and Jum'a, Ibrahim Ismail and al-Sawafiri, Fathi Rizk, "Internal Audit Control - A theoretical introduction to the Mutabiqi Council", University House, Alexandria, 1996 .
- 4- Al-Faki, Al-Fatih, (2015) "A proposed perception of the role of the audit committee in determining the quality of external audit (field study), University of Bakht al-Rada University Journal, Issue 14 .
- 5- Al-Ramli, Ahmad, (2001) "The Role of Audit Committees in Increasing the Efficiency and Effectiveness of External Auditing: Journal of Contemporary Business Research, Issue (15).
- 6- Al-Ahdal, Abdul-Salam Suleiman, "The Influencing Factors in the Quality of External Auditing in the Republic of Yemen," A theoretical-field study, research presented for a master's degree, College of Commerce, Accounting Department, 2008 .
- 7- Al-Jabri, Muhammad Falah, "Commitment to INTOSAI standards and their impact on the performance gap of higher bodies for financial and accounting supervision" A research presented to the Council of the Higher Institute for Accounting and Financial Studies - University of Baghdad, and it is part of the requirements for obtaining a legal accounting certificate, which is the highest professional certificate in the field of specialization. PhD Rights and Privileges, 2018
- 8- Badr, Esraa Zuhair, "The Complementary Relationship between Internal and External Auditing and Its Impact on the Quality of the Auditing Process" Applied research in Al-Rafidain Bank, submitted to the Board of Trustees at the Arab Institute of Certified Public Accountants as part of the requirements for obtaining a legal accounting certificate, 2009.
- 9- Hamad Choucair, the relationship between the internal and external auditors Auditor Magazine, Issue (March 41, 2000).
- 10- Iraqi Accounting and Supervision Standards Board, 2000
- 11-- INTOSAI Standard (9150) Coordination and joint cooperation between SAIs and internal auditors in the public sector
- 12- International Standard No. (40) issued by the International Organization for Supreme Audit Institutions (INTOSAI)
- 13- Mohsen, Mahmoud Abdel Salam, "The Extent of External Auditors' Dependence on Internal Auditors to Evaluate the Internal Control System" An Empirical Study on Auditing Firms Operating in the Gaza Strip, 2011.
- 14- Nour, Ahmad "Auditing Accounts in Theory and Practical", Beirut 1987
- 15- Nawaf Muhammad Abbas Al-Ramahi, Review of Financial Transactions, Jordan, Safaa House for Publishing and Distribution, 2009.
- 16- Riad, Sameh, (2011) "Audit committees and their impact on the report of the external auditor, an applied study on Egyptian pharmaceutical companies, Public Administration Journal, Issue
- 17- Sarah, Belarbi, "Functional Integration between Internal and External Precision" Graduation memo presented within the requirements for obtaining a master's degree in Accounting, Algeria, 2017.
- 18- The Arab Society of Certified Accountants, advanced audit concepts according to the international curriculum approved by the United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) Amman 200.
- 19- William Thomas, Emerson Henke, The Review between Theory and Practice, 1st Edition, Cairo, Egypt, Mars Publishing House, 2006.

## ثانيا : المصادر الاجنبية :

- 1- Copley, Paul A . Mary S. Doucet & Kenneth M. Gaver, " A simultaneous Equations Analysis of Quality control Review Outcomes & Engagement Fees For Audits of Recipients of Federal financial Assistance", The Accounting Review, Vol. 69 , No. 1 , Jan.- 1994.
- 2--Engle T J (1999) "Managing Extwrnal Auditor Relationship" the internal auditor 56 (4) – 65 – 69
- 3- Ho, S. & Hutchinson, M. (2010), "Internal Audit Department Characteristics / Activities and Audit Fee: Some Evidence from Hong Kong Firms", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 19(2),121-136 .
- 4- Kadous , Kathryn , " The Effects of Audit Quality & Consequence severity on Juror Evaluations of Auditor Responsibility for plaintiff Losses " , The Accounting Review , Vol. 75 , No. 4 , July, 2000 .
- 5--Martinez,M,Funtes,C,(2007)"The Impact of Audit Committee Characteristics on the Enhancement of the Quality of Financial Reporting an Empirical study in the Spanish Context ,Corporate Governance :An International Revie
- 6- Oreilly Vincent m. & et . al "motogoumerr Auditing 12 ed john wiley & sons . Inc U.S.A 1998 .
- 7- picket spencer "Audit plnning arisk approach institntion of internal auditors 2006 .
- 8--porter B principle of external auditing john willy and sons 1997 p 19
- 9- Schneider A (1984) "modeling external auditors evaluations of internal auditing " journal of Accounting Research .
- 10- Silviu cordos (2014) "Analysis of Audit practices on FTSE100" procedia Economics and finance .
- 11- Yosep Musa (2016) (EFFECT COMPETENCIES, INDEPENDENCE, OBJECTIVITY OF THE FUNCTION OF INTERNAL AUDIT (IMPLICATIONS FOR QUALITY FINANCIAL REPORTING ) European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research.