



# مجلة كلية الكوت الجامعة

## للعلوم الإنسانية

K. U. C. J

For Humanitarian Science



العدد - 1 المجلد - 1 السنة الأولى 2020

### قياس جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة العراقية

أ.م.د. سالم عواد هادي

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد / العراق

[dr.alzubai@gmail.com](mailto:dr.alzubai@gmail.com)

الباحث / محمد زامل فليح

[www.mohzamil82@yahoo.com](http://www.mohzamil82@yahoo.com)

#### المستخلص:

تعد وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة التي يمكن من خلالها ان تمارس الإدارة سلطتها الرقابية في الشركات العامة، إذ تأتي أهميته بعده الوظيفة التي يُمكن أن تُطمئن الإدارة على أعمال الشركة وفق ما تخطط له ويمثل صمام الأمان الرئيس لها، وبسبب هذه الأهمية فان التدقيق الداخلي يحتاج الى معايير يستند إليها لكي يقوم بتنفيذ مسؤولياته وتأدية اعماله بجودة عالية، وفي العراق لا تعتمد أقسام التدقيق الداخلي في تلك الشركات على معايير معينة لتنفيذ وتأدية تلك المسؤوليات والأعمال لتكون بالجودة المطلوبة، إذ تعد المعايير مقياس أو قاعدة يعتمد عليها المدقق الداخلي لقياس وتقييم أعماله، ومن معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها والتي اعتادت الدول المتقدمة على تنفيذها هي معايير المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) الذي يعد كإحدى المنظمات المهنية المهمة بالتدقيق الداخلي. لذلك أعتمد هذا البحث على معايير معهد المدققين الداخليين (IIA) للحصول على إجابات محددة، بهدف قياس جودة التدقيق الداخلي وفق لما ورد في تلك المعايير من خلال اختبار الإجابات باستعمال البرنامج الاحصائي (SPSS).

**الكلمات المفتاحية :** التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي.

### Measuring the quality of internal audit in Iraqi public companies

Mohammed Zamil Flayyih

Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies / University of Baghdad / Iraq

[www.mohzamil82@yahoo.com](http://www.mohzamil82@yahoo.com)

Salim Awad Hadi Alzabari

[dr.alzubai@gmail.com](mailto:dr.alzubai@gmail.com)

#### Abstract

The internal audit function is one of the important functions by which management can exercise its control over public companies, The importance of the internal audit function is that it can reassure the management of the company's business according to what it plans and represents the main safety valve, To standards based on it to carry out its responsibilities and the performance of its work with high quality, In Iraq, the internal audit departments of these companies do not rely on specific standards for the implementation and performance of these responsibilities and work to be of

the required quality, The standards are a standard or basis on which the auditor Internal auditing and assessment of its work, The standards of internal auditing accepted by developed countries are the standards of the American Institute of Internal Auditors (IIA), which is a professional organization concerned with internal auditing, Therefore, this research relied on IIA criteria for specific answers, in order to measure the quality of internal auditing according to these criteria by testing the answers using the SPSS program.

**Keywords :** internal audit, quality of internal audit, internal audit standards.

## المقدمة

يقوم التدقيق الداخلي بتنفيذ أنشطة عدة تسهم في تدعيم إدارة مخاطر الشركة وتقييم مسار الحوكمة وتعزيز لعملية الرقابة فضلاً عن تقديم خدمات استشارية وتأكيدية، وهو بذلك يمثل ركن أساسي من أركان العملية الإدارية لذلك ينبغي إيلاء هذه الوظيفة الاهتمام الكافي من خلال الاستناد إلى المعايير الدولية أو تعزيز المعايير المحلية الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي مما سينعكس ذلك على رفع جودة أعمالها سيما في الشركات العامة العراقية التي تعاني من انخفاض جودة الأعمال المقدمة من أقسام التدقيق الداخلي فيها، أن أهمية هذا البحث تأتي من التأكيد على أهمية معايير التدقيق الداخلي الدولية المتمثلة بمعايير معهد المدققين الداخليين (IIA) وقياس مدى الالتزام بها في الشركات العامة العراقية، ويحتوي هذا البحث على أربعة فصول، تضمن الفصل الأول منه منهجية البحث، فيما تضمن الفصل الثاني الجانب النظري للبحث بعنوان مفهوم التدقيق الداخلي وجودته، أما الفصل الثالث فقد تضمن الجانب العملي للبحث، وأخيراً الفصل الرابع فقد تضمن أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث.

## المبحث الأول

### منهجية البحث

#### 1. مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في أن أقسام التدقيق الداخلي في الشركات العامة العراقية لا تعتمد على معايير تدقيق

محلية أو دولية لتنفيذ أعمالها مما انعكس ذلك على انخفاض جودتها.

## 2. أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث بالآتي:

- التأكيد على أهمية الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية والمحلية.
- قياس جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة العراقية.
- أهداف البحث:** يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:
  - استعراض أهم معايير التدقيق الداخلي الدولية.
  - اختبار مدى جودة أعمال أقسام التدقيق الداخلي للشركتين عينة البحث.
  - زيادة جودة أعمال أقسام التدقيق الداخلي في الشركات العامة العراقية.

## 4. فرضية البحث:

يستند البحث إلى فرضية رئيسة مفادها:

"أن التدقيق الداخلي للشركتين عينة البحث يتسم بجودة عالية"

## 5. مجال تطبيق البحث:

تضمن مجتمع البحث على شركات القطاع العام في العراق، في حين تم اختبار شركة تسويق النفط (شركة عامة) والشركة العامة للنقل البري عينة له، وقد تم اختيار هاتين الشركتين لأهميتهما في اقتصاد العراق، إذ تعد شركة تسويق النفط (شركة عامة) واحدة من أهم شركات القطاع النفطي في إبرام عقود تصدير النفط الخام، وتصدير واستيراد

الزمنية للمنتجات ونوعيتها، لذا توجهت الانظار إلى ضرورة إنشاء منظمات مهنية رسمية للتدقيق الداخلي تعنى بتطوير هذه الوظيفة [3].

فضلاً عن أن وظيفة التدقيق الداخلي عامل أساسي في الوقت الحالي، إذ تطورت الطرائق التي تتبعها شركات القطاع العام من أجل المحافظة على الرقابة الداخلية، وتطور الكيفية التي بموجبها يتم تحمل المسؤولية، مما يتطلب المزيد من الشفافية والمساءلة من الشركات العامة التي تقوم بأنفاق وتحصيل الأموال، وقد أثر هذا التوجه على الكيفية التي تقوم الإدارة من خلالها بتنفيذ ومراقبة عملية التدقيق الداخلي ورفع التقارير عنها [4].

لذلك أصبح التدقيق الداخلي أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة لغرض المحافظة على الموارد المتاحة، وطمأنة الإدارة حول صحة سلامة العمل داخل الشركة، وتوفير بيانات دورية دقيقة عن مختلف النشاطات داخل الشركة، وذلك من أجل مساعدتها في عملية اتخاذ القرارات سواء اكانت قرارات دورية أم روتينية أم تلك اللازمة لتصحيح الانحرافات ورسم السياسات المستقبلية [5].

أما بالنسبة الى تعريف التدقيق الداخلي فقد عرفه معهد المدققين الداخليين (IIA) بأنه "عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي يقدم خدمات تأكيدية واستشارية، وذلك لهدف إضافة قيمة للشركة فضلاً عن تحسين عملياتها، كما يساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف الشركة من خلال أتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة" [6].

وعرف أيضاً بأنه " جهاز تقويمي مُستقل ضِمن تشكيلات الوحدة الاقتصادية، ويعد احد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها وطمأنتها على أنّ وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة ضوابط وأجراءات لتحسين العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من حماية أصول الوحدة الاقتصادية وللتحقق من إتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم [7].

المنتجات النفطية، بينما تعد الشركة العامة للنقل البري الناقل الوطني الأول في العراق.

## 6. حدود البحث:

- 1- الحدود المكانية: شركة تسويق النفط (شركة عامة) والشركة العامة للنقل البري في بغداد.
- 2- الحدود الزمانية: تم اختيار البيانات والمعلومات الخاصة بسنة 2012 لشركة تسويق النفط (شركة عامة) بينما تم اختيار البيانات والمعلومات لسنة 2014 للشركة العامة للنقل البري.

## 7. أسلوب البحث:

لقد أتمد البحث على المنهج الاستقرائي وذلك من خلال قياس جودة التدقيق الداخلي للشركتين عينة البحث ومقارنتها مع عدد أكبر من المشاهدات المتمثلة بشركات القطاع العام العراقية.

## المبحث الثاني

### مفهوم التدقيق الداخلي وجودته

#### 1. مفهوم التدقيق الداخلي

رغم اختلاف وجهات النظر بين المؤرخين حول نشأة وتطور التدقيق الداخلي إلا انه يمكن القول بان إطار التدقيق الداخلي الحديث بدا بالظهور مع تأسيس معهد المدققين الداخليين (IIA) سنة 1941 في ولاية فلوريدا بأمريكا [1].

أذ عد تأسيسه خطوة أساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي لمساهمة المعهد ومنذ إنشائه في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي، مما أدى إلى اتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير مهنة التدقيق الداخلي منذ ذلك الوقت [2].

أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي مع مرور الزمن مسؤولة عن دقة الاحتساب، وتقديم التقارير بالشكل الذي يمكن الإدارة من تتبع الأنشطة والنتائج عن الصفقات داخل الشركة، بل وتجاوزت وظيفة التدقيق الداخلي إلى تدقيق الكشوفات المالية وكرست لتقديم تقارير تشغيلية موثوق بها تحتوي على بيانات غير مالية، مثل نقص كميات العرض والالتزام بالجدول

اجمع عليه ممارسو المهنة، وبعد صدور معايير التدقيق الداخلي عام 2003 بدأت الأفكار تتوجه لتغيير الدور التقليدي لأعمال التدقيق الداخلي بالصورة التي تجعل من قسم التدقيق الداخلي ذو قيمة اقتصادية لعمل الشركة كما تم إضافة ادوار جديدة للتدقيق الداخلي تؤدي إلى تحسين أدائه في مجالي التأكيد والاستشارات [11].

ويعرف المعيار على أنه "هدف أو نمط مرغوب في تحقيقه، يتأثر بالعرف أو القبول العام، تضعه هيئة علمية أو مهنية أو جهة تشريعية لتكوين أساس أو إطار يسترشد به مجموعة من الأفراد لأداء أعمالهم" [12].

وقد أورد معهد المدققين الداخليين (IIA) تعريفاً لمعيار التدقيق، إذ عرفه بأنه "إعلان رسمي يصدر من هيئة التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق واسع من أنشطة التدقيق الداخلي وتقويم أدائه" [13].

ويعرف أيضاً بأنه "مقياس أو قاعدة يعتمد عليها المدقق الداخلي لقياس وتقييم أعماله، وهي تمثل نموذج لتأدية مهام وواجبات قسم التدقيق الداخلي، طبقاً لما تم اعتماده من معهد المدققين الداخليين" [14].

### معايير المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA)

إن آخر تعديل على المعايير دخل حيز التنفيذ اعتباراً من الأول من كانون الثاني سنة 2017، إذ أصدر المجلس الدولي لمعايير التدقيق الداخلي (IIASB) تنقيحاً للمعايير بعد النظر فيها والموافقة عليها من مجلس الرقابة على إطار الممارسة المهنية الدولية وتنقسم معايير التدقيق الداخلي على معايير الصفات ومعايير الأداء وسنقوم بتوضيح أهم ماجاءت به تلك المعايير وفق الآتي:

#### (1) معايير الصفات

تنقسم هذه المعايير إلى أربع مجموعات رئيسية تضمنت الصفات التي ينبغي أن يتحلى بها المدقق الداخلي كالاستقلالية والموضوعية والعناية المهنية والجودة في أداء أعماله التدقيقية، وفي أدناه مختصر مبسط لكل معيار من هذه المعايير.

كما تم تعريفه بأنه "الوظيفة التي يتلقى بها مُدراء الشركة تأكيداً من مصادر داخلية بأن العمليات التي هم مسؤولون عنها تُعمل بطريقة من شأنها أن تقلل إلى أدنى حدٍ من احتمالية حدوث خطأ أو ممارسات غير فعالة أو غير اقتصادية أو ممارسات احتيالية" [8].

ويمكن بيان أهمية التدقيق الداخلي وفقاً لما موضح في أدناه [9] توفير جميع آليات الضمان المهمة لاستمرار الشركة من خلال التنسيق بين الأنشطة المختلفة.

أ. يؤدي المدققون الداخليون دوراً مهماً في تقييم فعالية أنظمة الرقابة والمساهمة في استمرار فاعلية هذا النظام.

ج. خفض تكاليف التشغيل من خلال تحسين الكفاءة وزيادة الإنتاجية وتحسين عملية التخطيط وتقليل التلف.

د. تحليل نقاط القوة والضعف للشركة مع مراعاة الثقافة التنظيمية والقرارات الإدارية وما يرتبط بها من فرص وتهديدات لغرض تحسينها.

هـ. التنسيق مع الجهات المسؤولة عن الحوكمة كمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو الإدارة العليا عند الضرورة لتعزيز الضوابط وتحسين كفاءة وفاعلية العمليات والامتثال للقرارات.

و. استفادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي من خلال توجيه الاستفسارات المناسبة للأفراد المناسبين ضمن القسم.

### 2. معايير التدقيق الداخلي

بصورة عامة لا يوجد خلاف على أهمية وجود معايير للأداء تحكم وتحدد مواصفات أي عمل مهني بل واعتبرت ضمن المقومات الأساسية التي تشكل مقومات العمل المهني [10].

وعلى هذا الأساس اخذ معهد المدققين الداخليين (IIA) كإحد المنظمات المهنية المهتمة بالتدقيق الداخلي بوضع المعايير التي تحكم عمل المدقق، إذ أصدر مجموعة معايير يتم من خلالها تقييم أعمال وخدمات قسم التدقيق الداخلي هدفها بيان كيفية الأداء المهني للتدقيق الداخلي كما

اللازمة لها، ورفع تقارير دورية عن الأهداف والأداء والصلاحيات والمسؤوليات، وكيفية الحصول على خدمات تدقيق خارجية.

(ب) المعيار (2100) طبيعة العمل:

حدد هذا المعيار آليات تحسين مسار الحوكمة، وتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر من خلال وجود نظم فعالة للرقابة الداخلية.

(ج) المعيار (2200) التخطيط للمهمة:

حدد بموجبه اعتبارات التخطيط لمهمة التدقيق وأهدافها وحجم نطاق التدقيق، وما الذي ينبغي أن يتضمنه برنامج العمل الخاص بمهمة التدقيق، وكذلك برنامج عمل الخدمات الاستشارية.

(د) المعيار (2300) تنفيذ المهمة:

حدد هذا المعيار وتوقيت وتقييم وتوثيق المعلومات، واستخلاص الاستنتاجات والنتائج، والإشراف على مهمات التدقيق لتحقيق ضمان جودة التدقيق الداخلي وتطوير فريق التدقيق.

(هـ) المعيار (2400) تبليغ النتائج:

تضمن هذه المعيار كيفية توصيل نتائج التدقيق، وأن تكون النتائج موضوعية وواضحة وصحيحة وموجزة وكاملة وفي الوقت المناسب، وينبغي تصحيح تلك النتائج إذا احتوت على خطأ أو سهو، والإفصاح عن حالات عدم التوافق مع المعايير.

(و) المعيار (2500) متابعة سير العمل:

أوجب هذا المعيار على مدير التدقيق أن يضع نظاماً للمتابعة، للتأكد من أن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تطبيقها بشكل فعال وان الإدارة العليا قد قبلت المخاطر اذ لم تقم باتخاذ أي إجراء، وكذلك التأكد من تنفيذ نتائج التوصيات الواردة في تقاريره.

(ز) المعيار (2600) إبلاغ قبول المخاطر:

ركز هذا المعيار على انه عندما يرى مدير التدقيق الداخلي أن الإدارة قبلت مستوى عالياً من المخاطر، فعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة أولاً، وإذ لم يتم حل الإشكال مع الإدارة فان على مدير التدقيق الداخلي إبلاغ المجلس بذلك.

(أ) المعيار (1000) الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات:

تضمن هذه المعايير أهم ما ينبغي أن يحتويه ميثاق التدقيق الداخلي من أهداف وصلاحيات ومسؤوليات، مع الإقرار بتعريف التدقيق الداخلي وميثاق الأخلاقيات وان تتم المصادقة على ذلك من مجلس الإدارة .

(ب) المعيار (1100) الاستقلالية والموضوعية:

اختص هذا المعيار بالاستقلالية والموضوعية في أداء أعمال التدقيق الداخلي، والموقع الإداري للتدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي، وان يتم الالتزام بالحياد والابتعاد عن كل مامن شأنه أن يؤثر على تضارب المصالح، وكذلك الإفصاح عن ما يؤثر على الاستقلالية والموضوعية.

(ج) المعيار (1200) المهارات والعناية المهنية:

اختص هذا المعيار بالمهارة والعناية المهنية اللازمة والتطوير المهني المستمر، أذ أوجبت بان يمتلك المدققون الكفاءة والمعرفة وبذل العناية المهنية في أداء الأعمال وان يحسن المدققون مهاراتهم وكفاءتهم من خلال التطوير المهني المستمر.

(د) المعيار (1300) برنامج ضمان وتحسين الجودة:

تضمن هذا المعيار برنامج ضمان وتحسين جودة التدقيق الداخلي، أذ حددت متطلبات البرنامج وكيفية إجراء التقييمات الداخلية والخارجية لجودة أعمال التدقيق الداخلي، وشكل ومضمون التقارير المتعلقة ببرنامج الجودة والجهة التي سيرفع لها.

## (2) معايير الأداء:

أن أهم ما تضمنته هذه المعايير هو فاعلية إدارة نشاط التدقيق الداخلي وإضافة قيمة للشركة وتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة من خلال تحديد خطة وأهداف ونطاق التدقيق الداخلي وتوثيق المعلومات وإعداد التقارير وإيصال نتائج التدقيق للأطراف المعنية وكما مبين أدناه:

(أ) المعيار (2000) إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

ورد في هذا المعيار الكيفية التي ينبغي فيها إدارة التدقيق الداخلي بفاعلية، وإعداد الخطة وتحديد الموارد

**3. مفهوم جودة التدقيق الداخلي:**

ان الجودة في الشركات يمكن أن تتأثر بنمط الإدارة والعاملين والمواد والتسهيلات والعمليات والمكائن والمعدات، وعلى الإدارة أن تكون قادرة على تعريف وإدارة تلك العوامل من اجل تحقيق وتحسين الجودة، وحاليا يتم تطوير وصياغة الاستراتيجية وإيصالها إلى الجميع، وتبدأ هذه العملية من خلال تعريف المتغيرات الأساسية التي تؤثر بالجودة وفهمها وترجمة الأهداف إلى نتائج [15].

لقد عرفت جودة التدقيق بانها ضمان أكبر، او الأمر الذي يتطلب المزيد من الاهتمام بمعايير التدقيق [16].

كما عرفت بانها "الامتثال للمعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي من خلال قيام المدراء التنفيذيين لوظيفة التدقيق الداخلي بوضع اجراءات وطرائق مناسبة تسهل عملية التدقيق الداخلي" [17].

كما تم تعريف جودة التدقيق بانها "الامتثال لمعايير الايزو رقم (9001) للإبلاغ عن اي عدم مطابقة تم تحديدها لغرض اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة للوصول إلى عناصر تلك المعايير [18].

ان المدقق يهتم بإتمام عملية التدقيق بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات القانونية، وهو يحاول بذلك القيام بعملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة من وجهة نظره، وذلك من خلال الاهتمام بإجراءات تنفيذ التدقيق أكثر من نتائجه من ناحية، ومن ناحية أخرى ترى إدارة الشركة أن جودة التدقيق الداخلي تكمن في إضفاء الثقة على البيانات المالية وتأكيد وفاء الإدارة بمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، كما ان الجودة من وجهة نظر الطرف الثالث هي تأكيد صدق البيانات المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم [19].

ويمكن القول بأن أهمية التدقيق الداخلي أخذت تتزايد وأصبح من الضروري اتخاذ الإجراءات المناسبة لضمان توافق أداء التدقيق الداخلي مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق في الشركات العامة.

**المبحث الثالث****الجانب العملي****1. نبذة عن واقع الشركتين عينة البحث****أ. شركة تسويق النفط (شركة عامة):**

تأسست شركة تسويق النفط (شركة عامة) بموجب شهادة التأسيس المرقمة (156) في 1998/6/25 على أن تراعي الشركة أحكام قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997، وتهدف الشركة إلى ممارسة النشاط التجاري الخاص بتسويق النفط الخام والغاز والمنتجات النفطية خارج العراق وداخله، وفي سبيل الاستمرار بنشاطها فأنها تقوم بعدد من المهام متمثلة بأبرام العقود العقود الخاصة بتصدير النفط الخام واستيراد المنتجات النفطية وتنفيذ عقود المقايضة واتفاقيات التسديد بالنفط الخام ومنتجاته وأدارة حصة الجانب العراقي مع الشركات المقاوله في عقود استكشاف وإنتاج النفط والغاز وغيرها من المهام، وتتمثل أهمية الشركة في دعم الاقتصاد الوطني من خلال:

- 1- زيادة الإيرادات والعوائد المتأتية من عملية تصدير النفط الخام والمنتجات النفطية عبر المنافذ المتاحة ومساهمتها الرئيسية في الموازنة الاتحادية للدولة.
- 2- مساهمة الشركة في تلبية حاجة البلد من المنتجات النفطية بالشكل الذي يتوافق بين تلك الحاجة وحجم التخصيصات المالية المتاحة لذلك.

**ب. الشركة العامة للنقل البري:**

تأسست الشركة العامة للنقل البري (المؤسسة العامة للنقل البري سابقا) بموجب عقد التأسيس المؤرخ في 1970/3/17 استنادا الى أحكام الفقرة (3) من المادة الرابعة من قانون المؤسسات العامة رقم (166) لسنة 1965، إذ كانت الشركة تابعة للمؤسسة العامة للتجارة الملحقة بوزارة الاقتصاد الملغيتين، ومنذ تاريخ التأسيس مرت الشركة بعدد من التغييرات كان آخرها إصدار قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) المرقم (433) في 1990/11/20 الخاص بتأسيس الشركة العامة للنقل البري (الحالية) وباشرت عملها الفعلي

- الوزارة المعنية مجلس الوزراء، أو أي جهة خارجية أخرى. الوسط الحسابي (0) الانحراف المعياري(0).
- ب- هل أن مدير التدقيق الداخلي على دراية تامة بأهداف وصلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي. الوسط الحسابي (0.16) الانحراف المعياري(0.38).
- ت- هل أن موظفي التدقيق الداخلي كافة على علم ودراسة بأهداف وصلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي. الوسط الحسابي (0) الانحراف المعياري(0).
- ث- هل تتسجم أهداف التدقيق الداخلي مع رؤية ورسالة الشركة. الوسط الحسابي (0.75) الانحراف المعياري(0.45).
- ج- هل يعد تقديم خدمات استشارية لجهات داخلية أو خارجية تتعلق بالتدقيق الداخلي كأحد أهداف التدقيق الداخلي. الوسط الحسابي (0.25) الانحراف المعياري (0.45).
- ح- هل يشمل التدقيق الداخلي أنشطة الشركة كافة (مالية، إدارية، تنظيمية، عقود ... الخ) الوسط الحسابي (0.92) الانحراف المعياري (0.29).
- خ- هل أن موقع التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي مرتبط بمجلس إدارة الشركة. الوسط الحسابي (0) الانحراف المعياري (0.0).
- 2- **الاستقلالية والموضوعية**
  - أ- هل يوجد ما يؤثر على أداء وقرارات المدقق الداخلي بخصوص أعمال التدقيق. الوسط الحسابي(0.25) الانحراف المعياري(0.45)
  - ب- هل يقوم مدير التدقيق الداخلي بتقديم تقرير سنوي الى المجلس يتضمن كل ما من شأنه أن يؤثر أو يعزز استقلالية للتدقيق الداخلي (0)(0).
  - ت- هل يتم إشراك مدير التدقيق الداخلي في تعيين أو اختيار موظفي التدقيق الداخلي. (0.33) (0.49).
  - ث- هل يتواصل مدير التدقيق بشكل مستمر مع المجلس. (0.33) (0.49)
  - ج- هل أن مدير التدقيق الداخلي يأخذ بالحسبان التأثير السلبي على الاستقلالية والموضوعية عند تكليفه

في 1991/1/1، وقد تم تعديل نظامها الداخلي بموجب قانون الشركات العامة، وتم شمولها بأحكامه بموجب شهادة التأسيس المرقمة (86) في 1998/2/11، وتتمثل أهم أهداف الشركة بالاتي:

- 1- القيام بجميع عمليات النقل البري للبضائع بما في ذلك النقل الداخلي والدولي لحسابها أو لحساب الغير بواسطة الشاحنات ووسائل النقل الأخرى المناسبة والقيام بجميع الخدمات التي تتصل بذلك.
- 2- العمل على استخدام كل الوسائل التي من شأنها تطوير عملية النقل وما يليه من تتبع المسارات والتنبؤ بحركة الشاحنات والبضاعة وكل ما يتعلق بعملية نقل البضائع.

### **ب. عرض وتحليل النتائج للدراسة الميدانية للمقابلة:**

تم استعمال الوسائل الاحصائية المتمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب والتكرارات، وذلك من أجل قياس نتائج المقابلة التي تم الحصول عليها من خلال استمارة الاستبانة التي تم توزيعها على مجموعة من الأشخاص المستبائين والذي بلغ عددهم (12) شخص يعملون في الأقسام الداخلية للشركتين عينة البحث، وقد تضمنت هذه الاستمارة (114) سؤال موزعة على (15) محورا تم إعدادها بالاعتماد على معايير معهد المدققين الداخليين (IIA) وتكون الإجابة بنعم أو كلا، ومن أجل ان يتم احتساب الوسط الفرضي تم إعطاء إجابة نعم (1) فيما تم إعطاء الإجابة كلا (صفر) وبما أن طول المسافة بين الاجابتين هي واحد وأن مجموعهما هو (2) لذا فإن الوسط الفرضي هو (0.5) و الاتي توضح المؤشرات الاحصائية. المؤشرات الإحصائية لنتائج استمارة المقابلة:

#### **1- الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات**

- أ- هل أن أهداف وصلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي محددة بصورة رسمية ومكتوبة من قبل
- جهة داخلية ممثلة بمجلس الإدارة. الوسط الحسابي (0) الانحراف المعياري(0).

- ت- هل تم تشخيص حالات من الاحتيايل المالي أو التلاعب بالأرباح من قبل موظفي التدقيق الداخلي(0.17)(0.39)
- ث- هل يستخدم موظفي التدقيق الداخلي برامج تدقيق الكترونية. (0.17)(0.39)
- ج- هل يأخذ رئيس قسم التدقيق بمعاونة الموظفين أي مخاطر مهمة ممكن أن تؤثر على أعمال التدقيق.(0.25)(0.45)
- 5- برنامج ضمان وتحسين الجودة كانت جميع مؤشراتها (0) (0).
- 6- إدارة نشاط التدقيق الداخلي
- أ- هل يدير مدير التدقيق الداخلي قسم التدقيق الداخلي بشكل يؤدي ذلك الى إضافة قيمة للشركة (0.08)(0.29).
- ب- هل يعد مدير التدقيق الداخلي خطة مبنية على المخاطر وبما ينسجم مع اهداف التدقيق.(0.41)(0.51).
- ت- هل يقوم مدير التدقيق بعرض خطة التدقيق على المجلس للمصادقة والموافقة عليها.(0.33)(0.49).
- ث- هل يتأكد مدير التدقيق من ان موارد التدقيق الداخلي ملائمة وكافية وأنها تستعمل في انجاز خطة التدقيق.(0.27)(0.47)
- ج- هل ان مدير التدقيق الداخلي مسؤولاً عن وضع الاجراءات والسياسات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق.(0.27)(0.47)
- ح- هل يقوم مدير التدقيق بتقاسم المعلومات مع المدققين الذين يترأسهم.(0.25)(0.45)
- 7- الحوكمة جميع المؤشرات (0)(0)
- 8- إدارة المخاطر: جميع المؤشرات (0)(0)
- 9- الرقابة:
- أ- هل يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة في الحفاظ على ضوابط رقابية فاعلة وكفاءة.(0.25)(0.45)
- 10- التخطيط لعملية التدقيق:
- أ- هل يتم إعداد خطة تدقيق تتضمن أهدافا وتوقيتا وموارد عملية التدقيق.(0)(0)
- ب- هل يتم الاخذ بنظر الاعتبار أهداف ومخاطر وموارد النشاط عند التخطيط لعملية التدقيق.(0.33)(0.49)
- بأدوار تقع خارج أطار التدقيق (كالاستشارة).(0.17)(0.39).
- ح- هل يتصف المدققون الداخليون بالحياد وعدم الانحياز عند تنفيذ اعمال تدقيق لهم مصلحة فيها(0.08)(0.29).
- خ- هل يتعارض قرار المدقق الداخلي الخاص بتقليل الارباح القابلة للتوزيع وفق القانون أو الاصول المحاسبية مع استقلالية وحيادية المدقق.(0.083)(0.29).
- 3- التطوير المهني المستمر
- أ- هل يتم اعتماد برنامج لعرض تحسين مهارات ومعارف وكفاءة المدققين الداخليين(0.083)(0.29).
- ب- هل تمتلك الشركة مكتبة تتضمن مصادر تتعلق بالتدقيق والمحاسبة وتفسير القوانين للحد بالقدر الكافي من الاجتهاد الشخصي من إدارة ومدققي الشركة.(0.42)(0.51).
- ت- هل يتم إدخال موظفي التدقيق الداخلي بدورات تتعلق باحتساب وتوزيع الارباح وفق قانون الشركات.(0.17)(0.39)
- ث- هل يمتلك موظف التدقيق الداخلي معلومات كافية عن القوانين والانظمة والتعليمات ذات العلاقة بعمل الشركة سيما قانون الشركات العامة.(0.25)(0.45)
- ج- هل يتم اشراك موظفي التدقيق الداخلي بمؤتمرات وندوات خاصة بمهنة التدقيق والمحاسبة.(0.17)(0.39)
- 4- المهارة والعناية المهنية
- أ- هل أن موظفي التدقيق الداخلي يمتلكون المهارة والكفاءة للقيام بمسؤوليات وقرارات فردية في مجال التدقيق تؤثر على قرارات الادارة العامة.(0.33)(0.49)
- ب- هل أن مدير التدقيق الداخلي يحصل على المشورة والمساعدة من جهات متخصصة بالرقابة والتدقيق كمركز الوزارة أو ديوان الرقابة المالية أو المفتش العام.(0.25)(0.45)



ب- هل ان عملية الاشراف تؤدي الى تحقيق الاهداف وضمان الجودة وتطوير كفاءة فريق التدقيق.  
(0.42)(0.51)

ت- هل تم اختيار المشرفين على اعمال التدقيق استنادا الى كفاءة وخبرة المدققين ودرجة تعقيد المهمة. (0.17)(0.39)

#### 14- الإبلاغ عن نتائج التدقيق الداخلي:

أ- هل يتم ابلاغ الادارة أو مجلس الادارة أو جهات خارجية عن نتائج مهمة التدقيق. (0.17)(0.39)

ب- هل ان الإبلاغ عن نتائج التدقيق يكون على شكل استنتاجات أو توصيات او خطط عمل قابلة للتطبيق.  
(0.17)(0.39)

ت- هل أن رأي المدقق موجوداً ضمن النتائج المبلغ عنها. (0.33)(0.50)

ث- هل أن رأي المدقق يتأثر بآراء الادارة والمجلس واي أطراف اخرى. (0.33)(0.50)

ج- هل أن رأي المدقق مدعم بمعلومات كافية وملائمة وموثوق بها ومفيدة. (0.33)(0.50)

ح- هل هناك قيود على استعمال النتائج التي يتم نشرها الى أطراف خارج الشركة. (0.33)(0.50)

خ- هل أن نتائج التدقيق محايدة وخالية من اي تحيز. (0.42)(0.51)

د- هل تتضمن نتائج التدقيق معلومات وملاحظات مهمة تدعم الاستنتاجات والتوصيات. (0.51)(0.58)

ذ- هل يتم إصدار نتائج التدقيق في الوقت المناسب وبالسرية المطلوبة. (0.42)(0.51)

ر- إذا تضمنت نتائج التدقيق خطأ أو سهوا فهل يتم ابلاغ الاطراف المعنية عن النتائج المصححة. (0.33)(0.50)

#### 15- متابعة سير العمل:

أ- هل هناك نظام لمتابعة نتائج التدقيق التي يتم التبليغ عنها الى الادارة. (0.33)(0.50)

ب- هل تقوم الادارة باخذ نتائج التدقيق بنظر الاعتبار. (0.42)(0.51)

ت- هل يتم إجراء خطة تدقيق لجهات خارج الشركة. (0.08)(0.29)

ث- هل يتم الاستناد الى جهات داخلية أو خارجية عند التخطيط لعملية التدقيق. (0.08)(0.29)

ج- هل يتم تحديد أهداف كل عملية تدقيق عند التخطيط.  
(0.08)(0.29)

ح- هل هنالك سياسات أو اجراءات أو قوانين أو توجيهات ملائمة لقياس الاهداف والغايات التي تم تحقيقها. (0.25)(0.45)

خ- هل ان نطاق التدقيق تضمن كل ماله صلة بالانظمة والوثائق والسجلات والافراد والممتلكات المادية. (0.08)(0.29)

د- هل تم تحديد الموارد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف عملية التدقيق وذلك بالارتكاز على تقييم طبيعة وتعقيد كل عملية تدقيق والقيود الزمنية والموارد المتاحة.  
(0.08)(0.29)

#### 11- برنامج عمل مهمة التدقيق:

أ- هل تتم المصادقة على برنامج العمل من قبل الادارة والمجلس قبل اعتماده. (0.08)(0.29)

ب- هل تتم المصادقة على كل تعديل يطرأ على برنامج العمل من قبل الادارة والمجلس. (0.08)(0.29)

#### 12- توثيق المعلومات:

أ- هل يقوم المدققين الداخليين بتوثيق معلومات كافية وذات صلة ومفيدة لدعم استنتاجات مهمة التدقيق. (0.1667)(0.39)

ب- هل يقوم مدير التدقيق بمراقبة عملية الاطلاع على معلومات التدقيق المهمة. (0)(0)

ت- هل توجد قواعد للمحافظة على ملفات مهمة التدقيق. (0.42)(0.51)

ث- هل تنسجم قواعد الاحتفاظ بالملفات مع توجيهات الشركة وأي متطلبات تشريعية. (0.17)(0.39)

#### 13- الاشراف على مهمة التدقيق:

أ- هل يتم ايكال مهمة الاشراف على اعمال التدقيق من قبل الشخص الملائم. (0.42)(0.51)

### الفصل الرابع

تضمن هذا الفصل أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها البحث وكالاتي:

#### 1. الاستنتاجات

أ. لم يتم العراق بتبني معايير التدقيق الداخلي الصادرة من معهد المدققين الداخليين (IIA) أو الاستفادة منها في إصدار معايير تلائم البيئة المحلية أسوة بالعديد من الدول التي تقوم باعتماد تلك المعايير، إما بصورة مباشرة أو القيام بإجراء بعض التغييرات عليها لتلائم بيئتها المحلية، ما يؤدي الى رفع جودة أقسام التدقيق الداخلي فيها.

ب. هنالك قصور تشريعي بخصوص الاهتمام بأقسام التدقيق الداخلي، فقد أغفلت النصوص القانونية وفي مقدمتها قانون الشركات العامة العديد من الأمور الخاصة بتلك الأقسام كتحديد أهداف ومهام وصلاحيات ومسؤوليات وتبعية تلك الأقسام وعلاقتها مع الجهات الرقابية.

ج. لا توجد في العراق جهة مهنية متخصصة يقع على عاتقها توجيه ورعاية وظيفة التدقيق الداخلي كمعهد أو نقابة للمدققين الداخليين تقوم بأصدار الأدلة والمعايير والبرامج التدقيقية لتطوير أعمال التدقيق التي تقوم بها أقسام التدقيق الداخلي في الشركات العامة.

د. هنالك العديد من نواحي القصور في أقسام التدقيق الداخلي للشركتين عينة البحث بسبب عدم أتباعها لمعايير معتمده مما يؤدي الى انخفاض جودة عملها وبالنتيجة عدم كفاءة وفاعلية تنفيذ تلك الأعمال، ويمكن تشخيص نواحي القصور بالآتي:

أولاً: افتقار أقسام التدقيق الداخلي الى الموظفين الذين يحملون شهادات مهنية وأكاديمية عليا في تخصص المحاسبة والتدقيق، إذ تبلغ نسبة ممن يحملون تلك الشهادات 4%، كما أن نسبة 46% من الموظفين يمتلكون شهادات دراسية بعيدة عن مجال تخصصهم المحاسبي والرقابي.

ثانياً: قلة عدد الملاكات الوظيفية، مما يؤدي الى زخم العمل وجعله روتينياً، وسيؤثر ذلك على عدم التركيز على

الوسط الحسابي والانحراف المعياري الإجمالي (0.4)(0.5) النتائج من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS الاحصائي ويوضح الجدول (1) الاتي التكرارات والنسب الاجمالية لاستمارة الاستبانة:

جدول (1) التكرارات والنسب الاجمالية لنتائج استمارة المقابلة

المقياس	نعم	كلا
التكرار	226	1128
النسب	16.69%	83.31%

ويتضح من الجدول (1) أعلاه ان عدد الاسئلة التي تم الاجابة عنها بنعم (226) وبنسبة (16.69%) بينما كانت الاجابة بكلا (1128) بنسبة (83.31%) والشكل (7) يوضح تلك التكرارات.

ان استمارة الاستبانة تم اعدادها لغرض اختبار فرضية مفادها:

" ان التدقيق الداخلي للشركات عينة البحث يتسم بجودة عالية"

وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال قياس مدى امثال اقسام التدقيق الداخلي عينة البحث لمعايير التدقيق الداخلي الدولية التي تم اعتمادها في اعداد استمارة الاستبيان، وأتضح من النتائج الواردة في الجدول (1) ان الوسط الحسابي الاجمالي بلغ (0.4) وهو اقل من الوسط الفرضي البالغ (0.5) وهذا يعني ان اقسام التدقيق الداخلي لا تمثل لتلك المعايير، بينما كانت نتائج معامل الانحراف المعياري الإجمالي (0.5) الذي يشير الى تشتت منخفض في اجابة افراد العينة ومدى ابتعادها عن وسطها الحسابي، اي لا يوجد تشتت في اجابة افراد العينة، وهذا يعني ان هناك اتفاقا كبيرا حول الاسئلة المختارة لقياس جودة التدقيق الداخلي لعينة البحث، ومما جاء في اعلاه تم رفض فرضية البحث.

تدقيق متخصصة تتسجم مع النشاط الدقيق الذي تزاوله الشركة.

ثانياً: توفير الموارد البشرية الكافية لتقليل زخم العمل التدقيقي على موظفي قسم التدقيق الداخلي مما يسهم في التركيز على الجوانب المهمة والضرورية.

ثالثاً: ان تعتمد أقسام التدقيق الداخلي على الخبرة المتراكمة لدى موظفيها أو الاستعانة بالجهات الرقابية لأعداد أو الحصول على برامج تدقيق لتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي.

رابعاً: اعتماد برامج الكترونية للقيام بأعمال التدقيق الداخلي أسوة بالبرامج التي تستخدم من قسم المحاسبة.

خامساً: اعتماد نظام لتوثيق المعلومات والبيانات التي يتم الحصول عليها من أنشطة وأعمال التدقيق التي يتم تنفيذها، والقيام بفتح ملفات لحفظ أوراق العمل التي يتم أعدادها عن نتائج التدقيق.

د. توفير الاستقلالية والموضوعية لإدارة موظفي أقسام التدقيق الداخلي من خلال ارتباطها إدارياً بالوزير المختص وفتحاً ومالياً بمجلس إدارة الشركة العامة.

#### المصادر:

[1] محمد، محمد مجيد، "معايير التدقيق الداخلي ودورها في اكتشاف الأخطاء والمخالفات - بحث تطبيقي في عينة من الشركات التجارية في العراق"، مجلة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين العدد 15 لسنة 2015 بغداد، العراق ص 38.

[2] الوردات، خلف عبد الله، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الأولى لسنة 2006 مطبعة جامعة الرياض، الرياض، السعودية ص30.

[3] Ramamoorti, S.. **Internal auditing history, evolution, and prospects. Research opportunities in internal auditing**, 1-23. (2003)

الجوانب المهمة والضرورية التي تنفذ من إدارة وموظفي الشركة.

ثالثاً: اعتماد الموظفين على الخبرة المتراكمة في تنفيذ أعمال التدقيق دون اعتماد برامج مكتوبة وموثقة، بالرغم من سهولة أعدادها أو الحصول عليها كالبرامج التي يقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بإعدادها ونشرها على شكل أدلة.

رابعاً: تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي بصورة يدوية دون الاعتماد على برامج الكترونية أسوة بالبرامج التي تستخدم من قسم المحاسبة.

خامساً: عدم توثيق المعلومات والبيانات التي يتم الحصول عليها من أنشطة وأعمال التدقيق التي يتم تنفيذها، إذ لا يقوم موظفي القسم بإعداد أوراق عمل عند تنفيذهم لتلك الأنشطة والأعمال.

هـ. ضعف استقلالية أقسام التدقيق الداخلي في الشركتين عينة البحث إذ إنها ترتبط إدارياً وفتحاً ومالياً بمدير عام الشركة، مما يؤثر على قرارات التدقيق الداخلي كالتأثير على اختيار العاملين في القسم أو نقلهم أو تحديد موارد ونطاق التدقيق الداخلي.

#### 2. التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات يمكن ان يوصي الباحثان بالآتي:

أ. إصدار تشريعات وأطر رقابية تتضمن أهدافاً وصلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي وجهة ارتباطها.

ب. تأسيس معهد أو نقابة للمدققين الداخليين يقع على عاتقها إصدار المعايير والأدلة والبرامج التدقيقية وإقامة الندوات والمؤتمرات لموظفي أقسام التدقيق الداخلي.

ج. تشخيص وتلافي نواحي القصور لأقسام التدقيق الداخلي للشركتين عينتي البحث من خلال الآتي:

أولاً: تشجيع الموظفين للحصول على الشهادات المهنية في تخصص المحاسبة والتدقيق، وأن يتم اعتماد الموظفين الحاصلين على الشهادات في اختصاص المحاسبة والتدقيق، ماعدا الموظفين الذين يقومون بأداء أعمال

- Management Sciences, (2015)5(1), 92-102.
- [10] العفيفي، عيبر محمد فتحي، (2007)، "معوقات عمل وحدات التدقيق الداخلي والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها"، مجلة كلية التجارة - الجامعة الإسلامية العدد 12 لسنة 2009 غزه، فلسطين ص56.
- [11] سرايا ، مصدر سابق ص126
- [12] جريس، إبراهيم شكري، ()، "معايير التدقيق واستقلال المراجع الخارجي - دراسة تحليلية مقارنة"، الطبعة الاولى 1994 مطبعة جامعة عين شمس، القاهرة- مصر. ص1708.
- [13] عبد المغني، فضل علي، " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، الطبعة الرابعة (2004) مطبعة جامعة اليرموك، عمان. الاردن ص19.
- [14] عبدالغني ، مصدر سابق 25
- [15] سعيد، حسنين هادي، "اختبار مستوى توافر مبادئ إدارة الجودة الشاملة وعلاقتها بنجاح المشروع " مجله جامعة الكلية التقنية الإدارية العدد 19 لسنة 2013 بغداد، العراق ص ص29
- [16] Switzer, S. M. (2007). **Internal audit reports post Sarbanes-Oxley: a guide to process-driven reporting.** John Wiley & Sons.
- [17] سرايا ، مصدر سابق ص14
- [18] المغني ،مصدر سابق ص95
- [19] شحاتة مصدر سابق ص 77
- [4] سرايا، محمد السيد، وشحاته، السيد شحاته، وراشد، محمد ابراهيم، "الرقابة والتدقيق الداخلي الحديث"، الطبعة الثالثة 2013 دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الاسكندرية. مصر ص120
- [5] الوردات مصدر سابق ص26
- [6] Phillips, Ann, ISO 9001:2008 Internal Audits Made Easy, American Society for Quality, United States of America, 2009p33 .
- [7] Alzeban, A. **The impact of culture on the quality of internal audit: An empirical study.** Journal of Accounting, Auditing & Finance, (2015). 30(1), 57-77.
- [8] Bedard, J. C., Johnstone, K. M., & Smith, E. F. **Audit quality indicators: A status update on possible public disclosures and insights from audit practice.** Current Issues in Auditing, (2010). 4(1), C12-C19.
- [9] Mahzan, N., & Hassan, N. A. B.. **Internal audit of quality in 5s environment: Perception on critical factors, effectiveness and impact on organizational performance.** International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and