

## العوامل المؤثرة على استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي دراسة ميدانية على واقع المؤسسات الحكومية في كرميان

سوران محمد امين

جامعة بوليتكنيك سليمانية/معهد تقني كلار/قسم المحاسبة

E-mail:soran.habeeb@spu.edu.iq

ORCID: 0000-0001-6291-8464

الاسم : سوران محمد امين حبيب/جامعة بوليتكنيك سليمانية /معهد تقني كلار/قسم محاسبة ماجستير محاسبة/مدرس مساعد/  
رئيس قسم المحاسبة.

منشورات: مدى كفاءة المراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية/٢٠١٧/مؤتمر العلمي جامعة جيهان.

هونه ر محمد محمد امين

جامعة بوليتكنيك سليمانية/معهد تقني دربنديجان/قسم المحاسبة

E-mail:honar.mohammed@spu.edu.iq

ORCID:0000-0003-3739-2880

الاسم : هونه ر محمد محمد امين /جامعة بوليتكنيك سليمانية /معهد تقني دربنديجان/قسم محاسبة .  
ماجستير محاسبة/مدرس مساعد/محاضر في قسم المحاسبة.

منشورات: مدى كفاءة المراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية/٢٠١٧/مؤتمر العلمي جامعة جيهان.

پيشكهوت عبدالله الكريم

جامعة بوليتكنيك سليمانية/معهد تقني كلار/قسم المحاسبة

E-mail:peshkawt.abdullah@garmian.edu.krd

ORCID:0000-0001-5177-9104

الاسم : پيشكهوت عبدالله عبد الكريم/جامعة كهرميان

ماجستير محاسبة/مدرس مساعد /مدير حسابات/محاضر في معهد تقني كلار/جامعة جيهان.

### الملخص:

- يهدف البحث الى معرفة العوامل المؤثرة على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي من خلال تحليل تلك العوامل والمتغيرات المكونة لها إلى جانب استطلاع رأي مجتمع البحث حول مدى توفر تلك العوامل لدى المدققين الداخليين في المؤسسات الحكومية في إدارة كرميان, وقد توصل البحث إلى العديد من النتائج أهمها ما يأتي:
- ١- لا تتوفر شروط الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي من وجهة نظر الفئات المشمولة بالبحث بناءً على نتائج البحث.
  - ٢- توجد معوقات لتوفير شروط الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي مما يدل على اتفاق أفراد العينة على توفر المعوقات، لتوفر شروط الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي.
  - ٣- تسود في معظم الحالات المنافسة بين المحاسبين للعمل كمدقق داخلي مما يؤدي إلى دعم الإدارة في فرض هيمنتها على المدققين الداخليين.
  - ٤- لا يتم توفير فريق عمل متخصص من المدققين الداخليين ممن تتوفر فيهم المهارة والمعرفة والتخصص التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة مستقلة وموضوعية.
- وقد خلص البحث الى مجموعة من التوصيات أهمها:
- ١- التركيز على أن يتم تعيين المدقق وعزله من قبل هيئة أعلى مرتبة من المدير بناء على الكفاءات.
  - ٢- الاهتمام بوضع أطر خاصة كامتحان للمنافسة على منصب المدقق الداخلي.
  - ٣- إجبار إدارات المؤسسات على عدم فرض قيود على نطاق عملية التدقيق الداخلي والتعامل بجديّة مع تقارير التدقيق الدورية.

### Abstract:

The Research aims at identifying the factors that affect the Independence and Objectivity of the Internal Auditor by Analyzing the Factors and the variables that constitute them, in addition to surveying the society of the study on the availability of these factors among the internal auditors in the government institutions of the Garmain administration.

### Study findings:

- 1 - The conditions of independence and objectivity of the internal auditor are not available from the point of view of the categories covered by the research based on the results of the research.
- 2 - There are obstacles to provide the conditions of independence and objectivity of the internal auditor, which indicates the agreement of the sample members on the availability of constraints to provide the conditions of independence and objectivity of the internal auditor.
3. In most cases, there is competition among the accountants to act as an internal auditor, leading to the administration's support in imposing its hegemony on the internal auditors.
4. A specialized team of internal auditors who have the skills, knowledge and specialization to enable them to perform their work independently and objectively is not provided.

### Study recommendations:

- 1 - Focus on the appointment of the auditor by a higher body of the Director based on competencies.
- 2 - Work to be isolated internal auditor by a higher body of the Director to prevent it from affecting the independence and objectivity.
- 3 - Interest in the development of special frameworks as an exam to compete for the position of internal auditor.
4. To force the management of institutions not to impose restrictions on the scope of the internal audit.

### مقدمة:

يتم انجاز عمليات التدقيق الداخلي في بيئات متنوعة وضمن مؤسسات مختلفة من حيث الغرض والحجم والميكل، وعلاوة على ذلك فإن القوانين واللوائح ضمن البلدان المتعددة تختلف من بلد الى آخر، وبشكل خاص يواجه مدققي القطاع العام تحديات العمل في هياكل تنظيمية معقدة ومختلفة، شأنها شأن الاشكال العديدة للحكومات التي تتواجد على امتداد العالم اليوم. ويشترط فيمن يمارس التدقيق الداخلي أن يكون على قدر عالٍ من الكفاءة، وأن يتصف بالموضوعية والاستقلالية، وأن يكون على معرفة بما يحصل من تطورات في مجال عمل التدقيق الداخلي“ لكي لا تبقى وحدات التدقيق الداخلي بعيدة عن تلك التطورات.

ولقد نال موضوع استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي اهتماما كبيرا في اقليم كردستان من قبل الباحثين اذ تتمثل مسؤولية المدقق الداخلي في التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق، للحصول على توكيد منطقي فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف بسبب الغش أو الخطأ، كما إن على المدقق الداخلي أن يأخذ في الاعتبار أي عامل قد يؤثر على استقلاليته وموضوعيته بصورة سلبية عند تنفيذ المهمة الموكلة إليه. فالاستقلال والموضوعية هما الأكثر أهمية بالنسبة لمدقق الحسابات.

وتم تناول الموضوع من خلال :

١- المبحث الاول: منهجية البحث وعدد من الدراسات السابقة.

٢- المبحث الثاني: الاطار النظري.

٣- المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.

٤- المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات.

## المبحث الأول

### منهجية البحث والدراسات السابقة

#### أولاً: أهمية البحث:

إنّ من المهامات الأساسية للتدقيق الداخلي هو ضمان سلامة التصرفات المالية من قبل الوحدات الحكومية بمجملها للتأكد من سلامة الإجراءات المالية قبل الصرف وهذا يضمن الحفاظ على المال العام وحمايته من التلاعب أو الهدر أو الخد من عدم اعتماد الصيغ المالية السليمة وفقاً للتعليمات النافذة. وبالتالي فإن ضمان استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي سوف تزيد من كفاءة عملية التدقيق، الأمر الذي ينعكس على الكثير من الأنشطة داخل الوحدة.

#### ثانياً: مشكلة البحث:

يجب أن يكون لدى نشاط التدقيق الداخلي تفويض صريح ومكتوب في ميثاق التدقيق الداخلي والذي يبين الغرض من نشاط التدقيق الداخلي، وتوضيح صلاحيات ومسؤوليات النشاط بهدف تعزيز الاستقلالية والموضوعية داخل المؤسسة. ويكون المدقق الداخلي مستقلاً عندما يصدر حكماً محايداً غير متحيزٍ عند أداء المهمة. وبناءً على ماورد في أعلاه فإن التساؤلات لمشكلة البحث تتمثل في :

١. هل ثمة شروط استقلالية وموضوعية للمدقق الداخلي في مؤسسات عينة البحث؟

٢. ما هي أهم المعوقات لتوفير شروط الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي من وجهة نظر عينة البحث؟

#### ثالثاً: فرضيات البحث:

في ضوء تساؤلات مشكلة البحث تتمثل فرضيات البحث فيما يأتي:

١. لا تتوفر شروط الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي في مؤسسات إدارة كرميان.

٢. لا توجد معوقات لتوفير شروط الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي في مؤسسات إدارة كرميان.

#### رابعاً: اهداف البحث:

إنّ الهدف الرئيس للبحث هو التحقق من الفرضيات السابق ذكرها، والتوصل إلى نتائج معينة بشأن التساؤلات في إطار مشكلة البحث ويمكن تحقيق ذلك من خلال تقسيم أهداف البحث إلى القسمين الرئيسين التاليين:

١. تسليط الضوء على أهمية توفر شروط الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي وعلى القواعد والتعليمات الخاصة بالاستقلالية والموضوعية والمنصوص عليها في التعليمات والقوانين.

٢. التحقق من مدى توفر شروط الاستقلالية في الممارسات المهنية الفعلية وذلك من وجهة نظر جميع الفئات ذات العلاقة والوقوف على آراء الفئات المشمولة بالبحث بخصوص المعوقات التي قد تحول دون توفر شروط الاستقلالية.

٣. التحقق من عدم وجود معوقات لتوفير شروط الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي في مؤسسات ادارة كرميان.

#### خامساً: التعريفات الإجرائية:

١- التدقيق: هو عملية منظمة ومنهجية, إذ تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة يقوم بها المدقق استناداً إلى الأهداف والمعايير المتفق عليها.

٢- الاستقلال: بمعنى استقلال المدقق مهنيًا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب إدارة المؤسسة في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع.

٣- الموضوعية: هي حالة ذهنية غير متحيزة تسمح للمدققين الداخليين لأداء المهام على نحو يجعلهم مقتنعين بنتائج أعمالهم وعدم التأثير على جودتها.

#### سادساً: الدراسات السابقة:

١- أحمد محمد غنيم الرشيد (٢٠١٢): مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة:

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى توفر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت, وتوصلت الدراسة إلى أنه لا تتوفر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة وأن جهات الرقابة والاشراف هي الأكثر تأثيراً لهذا الرأي. كما توصلت الدراسة إلى وجود معوقات لتوفير شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت.

٢- محمد اسامة (٢٠٠٧): العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي (دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة -فلسطين)

هدفت الدراسة إلى توضيح العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي من خلال تحليل تلك العوامل والمتغيرات المكونة لها, وتوصلت الدراسة إلى أن تقديم المدقق للخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات التدقيق في نفس الوقت سوف يؤثر بشكل كبير على استقلالية المدقق وحياده, وأن المنافسة الشديدة بين المدققين لاجتذاب عملاء جدد يشكل خطراً على استقلالية المراجع وبالتالي كفاءة عملية التدقيق.

٣- يوسف محمود جربوع (٢٠٠٤): العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي, وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد المراجع الخارجي على زبون واحد يهدد استقلاله وحياده ولا سيما مكاتب المراجعة الصغيرة التي تكون مملوكة لمراجع واحد. كما وأن

تعرض المراجع الخارجي لبعض الضغوط من قبل إدارة المنشأة عن طريق التعيين وتحديد الاتعاب والعزل إذا لم يتم المراجع بتنفيذ رغبات الإدارة ومطالبها والسير في ركابها.

## المبحث الثاني: الإطار النظري ماهية التدقيق الداخلي

### التمهيد:

ظهرت مهنة التدقيق الداخلي بشكل متواز مع تطور علم الادارة بعد الحرب العالمية الثانية وهو أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية. ويعد التدقيق الداخلي من أهم أساليب نظام الرقابة الداخلية وذلك لتحقيق فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية، ويتوقف اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي على نتائج تقويمه لفعالية نشاط التدقيق الداخلي (سعيد, ٢٠١١: ١٥).

### أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي:

تمارس وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في توجيه عمليات الوحدة الاقتصادية نحو النجاح إذ تساعد في فحص وتقييم الأنشطة المالية والإدارية والتشغيلية وتزويد الإدارة على المستويات كلها بالمعلومات اللازمة للمساعدة في تحقيق الضبط والحماية للأصول والعمليات التي تقع تحت مسؤوليتهم. (غربان, ٢٠٠٣: ١٨)

وقد عرّف معهد المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل, موضوعي واستشاري, مصمّم" ليزيد من قيمة الشركة, وتحسين عملياتها, ويساعد التدقيق الداخلي في تحقيق أهدافها من خلال منهجية منتظمة, وتطوير فعالية إدارة المخاطر وضبط وإدارة العمليات". (يوسف, ٢٠١٠: ٤٣)

وكما يعرف على أنه "جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات الوحدة الاقتصادية ويُعد أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الادارة للقيام بخدمتها وطمأنتها على أن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية بوساطة مجموعة من الضوابط والاجراءات لتحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر(سعيد, ٢٠١١: ١٩), وعليه فإن المدقق الداخلي يجب أن يتزم بمبادئ ومعايير التدقيق الداخلي الذي يضمن استقلاليته وموضوعيته.

### ثانياً: نشأة وتطور التدقيق الداخلي:

إن العوامل التي ساعدت على نشأة وتطوير التدقيق الداخلي هي: (الساعدي, ٢٠١٠: ٣٠)

- ١- ظهور الوحدات الاقتصادية ذات الفروع المنتشرة جغرافياً.
- ٢- الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الخطأ والغش.
- ٣- ظهور المصارف وشركات التأمين.
- ٤- اهتمام الإدارة بنتائج الأداء أولاً بأول والعمل على متابعتها وذلك نظراً لتعقد العمليات الإنتاجية وتطور الأساليب التكنولوجية. (بدر, ٢٠٠٩: ١١)

٥- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي و تعدد المستويات الإدارية في المنشأة، فقد اضطرت الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات.

**ثالثاً: أهداف التدقيق الداخلي:** يهدف التدقيق الداخلي إلى جملة أمور هي:

- ١- المحافظة على اموال الوحدة (بالنسبة للإيرادات والمصروفات) من خلال بيان صحة الاجراءات المالية من بدايتها وانتهاء باجراءات الترحيل والمطابقة والفحص (بدر، ٢٠٠٩: ١١).
- ٢- ضمان وجود الاوامر والموافقات والمستندات الاصولية المعززة لتكوين الايرادات أو لحصول المصروفات وتثبيتها في سجلات الوحدة الاقتصادية على أن تكون متماشية مع القوانين والتعليمات النافذة.
- ٣- تأكيد على قيام الموظفين المختصين بواجباتهم على اكمل وجه من دون هدر أو ضياع في اموال الوحدة لتحقيق اقصى انتاجية متاحة على وفق الخطط والسياسات المرسومة. (يوسف، ٢٠١٠: ٤٩)
- ٤- التقرير بان ما يتم من اجراءات في ضمن هذا المجال يقع في الاطار القانوني المحدد له من المسؤوليات والصلاحيات، وانه لا يوجد خرق في هذا الجانب.
- ٥- التحقق من مطابقة الواقع العملي لما ورد في خطط الوحدة الاقتصادية وان الانحرافات أن وجدت فهي معروفة ومحددة ومسيطر عليها أو يمكن دراستها وتقييمها لمعالجتها وتلافيها مستقبلاً.
- ٦- أن متابعة الاداء وتقييم الفاعليات والحكم بشكله النهائي والتوصية بالحلول إلى الادارة العليا يجري بمطلق الحيادية والاستقلالية التامة بعيدا عن ضغوط وتأثيرات اية جهة كانت داخلية أو خارجية. (زكريا، ٢٠١١: ٣٧)

**رابعاً: أنواع التدقيق الداخلي:**

يمارس المدققون الداخليون انواعاً عدة من التدقيق في الوحدات التي يعلمون فيها وهي:

**١- التدقيق المالي:**

- ويقصد به تحليل النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية وتقييم الانظمة المحاسبية وانظمة المعلومات والتقارير المالية ومدى الاعتماد عليها (ديوان الرقابة المالية، ٢٠٠٧: ٧).
- كما يقصد بالتدقيق المالي بانه فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً (الاويسي، ٢٠٠٨: ٢٦). أمّا المهام التي يقوم بها مثل هذا النوع من التدقيق فهي:
- ١- التأكد من صحة وعدالة البيانات المالية.

ب- التأكد من تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي.

ج- التحقق من إتمام العمليات المالية بطريقة صحيحة.

د- التحقق من مسؤولية مدراء المالية.

## ٢- التدقيق الإداري:

عبارة عن مراجعة الضوابط المالية وضوابط الأنشطة، وما له من علاقة بالقوانين والتنظيمات، لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المعتمدة والتوقعات، وللتأكد من مطابقتها مع ما هو موضوع ومعدّ مسبقاً، ومدى الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها، ويمكن أن يكون هذا التدقيق بمثابة التدقيق الإداري. (يوسف، ٢٠١٠: ٥٢)

## ٣- التدقيق التشغيلي:

ويهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية في الأنشطة المراد تدقيقها (الواردات، ٢٠٠٦: ٣٥٥). كما ويُعدّ التدقيق الداخلي التشغيلي على أنه الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع، لغرض إعلام الإدارة بما إذا كانت العمليات المختلفة قد نُفِذت طبقاً لما كان مخططاً لها. (الخطيب، ٢٠١٠: ١٤٠)

## خامساً: استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي:

- ١- يجب أن ترتفع المكانة التنظيمية للمدقق الداخلي وأن يتبع الإدارة العليا، وأن يتحرر من أية رقابة إشرافية، أو من أي تأثير من الإدارة في أي مجال يخضع للتدقيق.
- ٢- يجب أن يحظى المدقق الداخلي بالتأييد الكامل من الإدارة في كل القطاعات. ويتضمن ذلك وضع دستور وظيفة التدقيق الداخلي الذي يتضمن تحديداً واضحاً ورسمياً لأهداف وظيفة التدقيق الداخلي وسلطاتها ومسئولياتها والوضع التنظيمي للمدقق الداخلي، ونطاق وظيفة التدقيق الداخلي.
- ٣- يجب أن يكون تعيين رئيس إدارة التدقيق الداخلي وعزله من اختصاص المدير العام أو لجنة التدقيق.
- ٤- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال الذهني، وأن يكون قادراً على صنع الأحكام وإبداء الرأي دون تحيز.
- ٥- يجب أن يتحرر المدققون الداخليون من التأثيرات غير الضرورية التي يمكن أن تؤثر جوهرياً على نطاق عملهم و الأحكام أو الأداء الذي ينتج من تقرير التدقيق.
- ٦- إن أهمية استقلال المدقق ترتبط بالموضوعية التي يتمتع بها وتجنب تعارض المصالح والوضع التنظيمي للمدقق الداخلي.



### سادساً: معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين:

إنّ المعيار (١١٠٠) من المعايير التدقيق الداخلي يختص باستقلالية المدقق الداخلي, وان الهدف الرئيس لهذا المعيار هو الحفاظ على استقلالية وحدة التدقيق الداخلي عن الأنشطة التي تتولى عملية تدقيقها حتى يتحقق للوحدة التدقيق الداخلي أداء عمله بحرية وموضوعية . وأن توفير الاستقلالية يسمح للمدققين الداخليين اجراء التقييم العادل وغير المتحيز للأنشطة التي يتم تدقيقها. ويتضمن هذا المعيار جانبين رئيسيين هما: (عبد ربه, ٢٠١٠: ٥٤)

١. الاستقلالية : تُعدّ وحدة التدقيق الداخلي جزءاً من الوحدة وبالتالي لا يمكن أن تكون مستقلة بصورة تامة عنها ، ويجب أن ترتبط وحدة التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري في المؤسسة ، من أجل أن يتيح لها ذلك فرصة الاتصال مباشرة بالإدارة العليا بعيداً عن أي ضغوط أو تدخل من الأقسام والإدارات الأخرى .

٢. الموضوعية : يجب ان تكون وحدة التدقيق الداخلي موضوعياً في ادائها للعمليات الخاصة بالتدقيق ، أي تستخدم الحياض التام والمنطق عند ادائها لمهام التدقيق ، وأن لا يتأثر حكمها في قضايا التدقيق بآراء الغير ، وتحقق الموضوعية من خلال تحديد اختصاصات العاملين في وحدة التدقيق الداخلي، وتغيير وتبديل المهام الموكلة لأعضائها من وقت الى آخر ، وعدم السماح لهم بالقيام بمهام وأعمال تخص إدارات أو أقسام أخرى ، والتحقق من نتائج التدقيق الداخلي قبل كتابة التقارير.

### سابعاً: العوامل المؤثرة في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي:

من الواضح أن الاستقلالية والموضوعية هما من العناصر المهمة لنشاط التدقيق الداخلي الفعال في القطاع العام, لذا فإنّ استقلاليته و موضوعيته تتعلق بعدة عوامل منها:(الرشيدى, ٢٠١٢: ١٨)

١. التعيين المناسب والمكان المناسب:

إن القدرة على تحقيق الاستقلالية وموضوعية نشاط التدقيق الداخلي تتوقف على التعيين المناسب و المكانة التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي داخل المؤسسة. وبما أن القانون أعطى الحق في تعيين المدقق إلى الجهات المختصة بالتعيين في القطاع العام إضافة إلى تحديد أتعابه أو راتبه الشهري وذلك حفاظاً على استقلاليته, إلا أن هيمنة مجلس الإدارة على المؤسسة جعلت هذا الحق غير ذي جدوى وجعلت استقلالية المدقق عرضةً للشك.

٢. عزل المدقق:

في كثير من الأحيان وكما هو الحال بالنسبة لتعيين المدقق يهيمن مجلس إدارة المؤسسة (مدير المؤسسة) على قرار عزل المدقق الداخلي خصوصاً اذا لم يتماش و رغبات الادارة. مما قد يؤثر على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في إبداء الرأي الفني الخايد.

### ٣. الارتباط المالي مع أحد الموظفين:

ويقصد به ارتباط مالي مباشر وغير مباشر، فالمباشر أي أن تكون العلاقة ثنائية بين المدقق وإدارة وموظفي المؤسسة. كأن يدخل في علاقة تجارية مشتركة أو قد يكون على شكل وعد بالحصول على منحة أو مصلحة مالية للمؤسسة. أما غير المباشر أي أن تكون هناك علاقة مالية بين زوجة المدقق مثلاً، أو أحد أقاربه من الدرجة الأولى. وبين اصحاب القرار والعاملين في المؤسسة من خلال علاقة تجارية مباشرة.

٤. الهدايا والهبات:

أن تلقى المدقق الداخلي أو أحد افراد أسرته الهدايا من الموظفين العاملين أو أفراد إدارة أو مدير المؤسسة وهذا يؤثر سلباً على استقلاليته وموضوعيته، ويجعله تحت تأثير الإدارة مما يدفعه إلى تحقيق توجهاتهم في تقريره، مخالفاً بذلك مبدأ الاستقلالية.

### ٥. طول فترة ارتباط المدقق الداخلي بالمؤسسة:

يحدث في كثير من الأحيان أن يتولى المدقق الداخلي مهمة تدقيق حسابات المؤسسة لعدة مرات خلال فترات زمنية متعددة، أو ربما لعدة سنوات، مما يخلق نوع من العلاقة الاجتماعية بين المدقق الداخلي وإدارة المؤسسة مما يؤثر سلباً على عملية التدقيق، واستقلالية المدقق.

## المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

### المطلب الاول: حدود البحث وصعوباته

#### ١- حدود البحث:

تتمثل حدود هذا البحث فيما يأتي:

أ- الحدود المكانية: الغرض من البحث هو التعرف على العوامل المؤثرة على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي - دراسة ميدانية في إدارة كرميان. لذا انحصر البحث في حدود قضاء كلار مركز إدارة كرميان، بغرض الحصول على أكبر عينة ممكنة.

ب- الحدود الزمنية: امتد هذا البحث من بداية كانون الثاني ٢٠١٧ ولغاية أيلول ٢٠١٧.

ج- الحدود البشرية: شمل هذا البحث أكاديميين ومهنيين أصحاب شهادات علمية في مجال المحاسبة والتدقيق، أو أصحاب خبرة مهنية في المجال نفسه.

د- الحدود الموضوعية: اهتم هذا البحث بمحورين رئيسيين مرتبطة بفرضيات البحث، ومدى إمكانية مواءمتها مع الواقع في إدارة كرميان.

## ٢- صعوبات البحث:

رغم أهمية الموضوع وسعي الباحثين لتحصيل نتائج موضوعية, إلا أنّ البحث لم تخلُ من بعض الصعوبات ويمكن توضيح أهمها على النحو الآتي:

أ- عدم معرفة أغلب أفراد عينة البحث باللغة العربية, مما اضطر الباحثون إلى ترجمة استمارة الاستبيان إلى اللغة الكردية.

ب- حداثة الموضوع, وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه.

ج- كان على الباحثين إشراك جميع أفراد العينة في قسم المحاسبة والتدقيق, مما اضطر الباحثون إلى تنقل بين المؤسسات الحكومية في مركز إدارة كرميان.

## المطلب الثاني

### الطريقة والاجراءات

#### قهيده:

يتناول هذا البحث تصميم البحث والإجراءات التي تستخدم فيه والتي تتضمن وصفاً لمفردات البحث وطرق المعاينة وثبات أدواتها وإجراءات تصميمها وجمع بياناتها والمعالجات الإحصائية المستخدمة.

#### أولاً: منهج البحث:

يقوم البحث على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف البحث.

#### ثانياً: مجتمع العينة البحث :

يتكون مجتمع البحث من المحاسبين والمدققين في إدارة كرميان, إلا ان عينة البحث تم تحديدها في الدوائر التابعة لوزارة المالية في إدارة كرميان (مديرية خزينة كرميان, بنك كلار, بنك شروانة, مديرية ضريبة دخل كرميان, مديرية ضريبة عقار كرميان, مديرية تقاعد كرميان) ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي في إدارة كرميان (جامعة كرميان, المعهد التقني/ كلار), وتم اختيار عينة البحث من افراد المجتمع تشتمل على (١٠٠) شخص وقد تم استرداد (١٠٠) استبانة صالحة للتحليل اي بنسبة ١٠٠٪, كما موضح في جدول رقم (١).

## الجدول رقم (١)

## عينة الدراسة

الردود	العينة	المؤسسة
٢٠	٢٠	مديرية خزينة كرميان
١٠	١٠	بنك كلار
١٠	١٠	بنك شيروانة
٤	٤	مديرية ضريبة دخل كرميان
٦	٦	مديرية ضريبة عقار كرميان
٥	٥	مديرية تقاعد كرميان
٣٠	٣٠	جامعة كرميان
١٥	١٥	المعهد التقني كلار
١٠٠	١٠٠	المجموع

ثالثاً: خصائص عينة البحث:

## ١- المؤهل العلمي:

## جدول رقم (٢)

## توزيع عينة البحث حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	تكرار	المؤهل العلمي
١ %	١	دكتوراه
٥ %	٥	ماجستير
١٥ %	١٥	بكالوريوس
٦٥ %	٦٥	دبلوم
١٤ %	١٤	اخرى
١٠٠ %	١٠٠	المجموع

يشير الجدول رقم (٢) الى أن ١% من عينة البحث هم من حملة شهادة الدكتوراه، و ٥% من عينة البحث هم من حملة شهادة الماجستير، و ١٥% من حملة شهادة البكالوريوس، و ٦٥% من حملة شهادة دبلوم الفني والباقي من حملة المؤهلات الاخرى مما يدل على ارتفاع حملة المؤهلات العلمية لدى افراد عينة البحث وهذا يعزز قدرتهم على انجاز اعمالهم بكفاءة.

٢- التخصيص:

جدول رقم (٣)

توزيع عينة البحث حسب التخصص

التخصص	تكرار	النسبة المئوية
محاسبة	٦٠	٦٠ %
ادارة	٤	٤ %
غيرها	٣٦	٣٦ %
المجموع	١٠٠	١٠٠ %

يشير الجدول رقم (٣) إلى أن ٦٠ % من عينة البحث هم من تخصص المحاسبة، و ٤ % من عينة البحث هم من تخصص الادارة، و ٣٦ % من الاختصاصات الأخرى، نلاحظ أن النسبة الكبرى من عينة البحث هم من حملة تخصص المحاسبة وهذا يسهم في تعزيز دقة الاجابة عن اسئلة البحث.

٣- العنوان الوظيفي:

جدول رقم (٤)

توزيع عينة البحث حسب عنوان الوظيفي

العنوان الوظيفي	تكرار	النسبة المئوية
معاون محاسب	١٧	١٧ %
محاسب	٤٢	٤٢ %
مدير الحسابات	٢	٢ %
مدير حسابات اقدم	٢	٢ %
مدقق	٣	٣ %
غيرها	٣٤	٣٤ %
مجموع	١٠٠	١٠٠ %

يشير الجدول رقم (٤) إلى أن النسبة الكبرى من عينة البحث، وبنسبة ٤٢ % هم من المحاسبين، و ١٧ % من عينة البحث هم من معاوني المحاسبين، و ٣ % من المدققين، و ٢ % وبنسبة متساوية لكل من مدير الحسابات ومدير الحسابات الاقدم. ونلاحظ ان النسبة الكبر من عينة البحث هم من المحاسبين وهذا يسهم في تعزيز دقة الاجابة عن اسئلة البحث.

## ٤- طبيعة سنوات الخبرة:

## جدول رقم (٥)

توزيع عينة البحث حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	تكرار	سنوات الخبرة
٤٠%	٤٠	أقل من ٥ سنوات
٢٧%	٢٧	٥ - ١٠ سنوات
٣٣%	٣٣	أكثر من ١٠ سنوات
١٠٠%	١٠٠	مجموع

يشير الجدول (٥) إلى أن ٤٠% من عينة البحث تقل خبراتهم عن ٥ سنوات، و ٢٧% من عينة البحث لديهم خبرة أكثر من خمس سنوات، أما باقي عينة البحث فتزيد خبرتهم عن ١٠ سنوات، مما يدل على أن النسبة أكبر من عينة البحث تقل خبرتهم عن ٥ سنوات.

## ٥- التحليل الاحصائي:

تم اعداد استبانة كأداة لتحقيق اهداف البحث، وتقسم الاستبانة الى قسمين رئيسيين، الاول: معلومات عامة عن عينة البحث، والثاني: معلومات خاصة بالبحث تتكون من اسئلة تغطي فقراتها محاور البحث. وفيما يلي جدول يوضح الفقرات التي تقيس متغيرات البحث:

## جدول رقم (٦)

قياس متغيرات البحث من خلال فقرات الاستبانة

الفقرات	المحور	الفرضية
١-١١	الاول	الاولى
١٢-٢٠	الثاني	الثانية

وقد تم الاعتماد على مقياس الخماسي لقياس متغيرات البحث اذ تم اعطاء الاوزان التالية لمقياس البحث كما يلي:

## جدول رقم (٧)

المقياس المستخدم في البحث

لا اتفق اطلاقا	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما
١	٢	٣	٤	٥

## ٦- اختبار الصدق والثبات:

◆ **اختبار الصدق:** يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه<sup>١</sup>، كما يقصد بالصدق "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية<sup>٢</sup>، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها.

وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقة عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين مؤلفة من (٣) متخصصين في احاسبة والاقتصاد والادارة من ذوي الخبرة والكفاءة، وذلك للاسترشاد بأرائهم في مدى مناسبة الاستبانة للهدف منها، وكذلك للتأكد من صحة الصياغة ووضوحها، وقد استجاب الباحثون لآراء المحكمين، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

#### ◆ اختبار الثبات:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة النتيجة نفسها لو تم إعادتها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وبعبارة أخرى يعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريباً لو تكرر تطبيقها على الأشخاص أنفسهم في أوقات مختلفة، وقد أجرى الباحثون خطوة ثبات على العينة الاستطلاعية نفسها وذلك من خلال استخدام طريقة ألفا كرونباخ. ويبين الجدول رقم (٨) أن قيمة معامل الفا كرونباخ كانت مرتفعة بصورة عامة لكل مجال وتراوح بين (٠,٧٥٩ - ٠,٧٨٦)، لكل مجال من مجالات الاستبانة، كما كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبانة (٠,٧٨)، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع، وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية، وبذلك يكون الباحثون قد تأكدوا من صدق وثبات الاستبانة مما يجعلهم على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها للتحليل والإجابة على أسئلة البحث واختبار فرضياتها.

#### جدول رقم (٨)

#### اختبار الصدق والثبات

الفقرات	قيمة ◆ %
فقرات مجتمعة	٠,٧٨

#### ٧- المعالجات الإحصائية المستخدمة في البحث:

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، قام الباحثون بتجميع البيانات الحصلة وتفريغها في كل من برنامج (EXCEL) وبرنامج Statistical Package – SPSS For Social Sciences – حسب طبيعة المعلومة.

وفيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة البحث، فقد تم إعداد مجموعة من الجداول التي تم استخراجها بالاعتماد على برنامج (EXCEL 2007)، و بالبرنامج نفسه تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحاً أكثر وتسهيل عمليتي الملاحظة والتحليل.

<sup>١</sup> العساف، صالح حمد، المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية، مكتبة العبيكان للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، ١٩٩٠، ص ٤٢٩.  
<sup>٢</sup> عبيدات وآخرون، " البحث العلمي: مفهومه، وأدواته، وأساليبه"، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن، ٢٠٠١، ص ١٧٩.

بالنسبة لمجالات الاستبيان، فقد تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج (SPSS) الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الأساليب: التكرارات، والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية.

رابعاً: التحليل الوصفي للمتغيرات البحث واختبار الفرضيات:

السؤال الأول: على صلة بالفرضية الأولى ونصها لا تتوفر شروط الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي في إقليم كردستان من وجهة نظر الفئات المشمولة.

السؤال الثاني: على صلة بالفرضية الثانية ونصها لا توجد معوقات لتوفير شروط استقلالية المدقق الداخلي في إقليم كردستان.

استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لجميع الفقرات:

جدول رقم (٩)

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاسئلة التي يراد قياسه
٠,٨٥٢	٤,٠٤	١- يتم تعيين المدقق من قبل الحكومة كموظف الا ان تعينه كمدقق يتم من قبل إدارة المؤسسة مما يؤثر على استقلاليته وموضوعيته.
٠,٦٦٠	٤,٢٢	٢- يتم دائما عزل المدقق الداخلي من قبل ادارة المؤسسة وليس من قبل الوزارة.
١,١٢٠	٣,٠٩	٣- توجد في بعض الاحيان مصالح مالية أو وظيفية بين المدقق الداخلي وادارة المؤسسة.
١,٢٤٢	٣,٤٥	٤- توجد في بعض الاحيان علاقات عائلية او قرابة بين ادارة المؤسسة والمدقق الداخلي.
١,٠٨٥	٣,٤٤	٥- تسود في معظم الحالات منافسة بين المحاسبين عمل كمدقق داخلي مما يؤدي الى دعم الادارة في فرض هيمنتها على المدققين الداخليين.
١,١٥٥	٣	٦- لا يراعي الكثير من المدققين الداخليين اخلاقيات المهنة في تعاملهم سواء مع الزملاء او المواطنين.
٠,٨٩٣	٣,٩٩	٧- لا يتم توفير فريق عمل متخصص من المدققين الداخليين ممن تتوار فيهم المهارة والمعرفة والتخصص التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة مستقلة وموضوعية.
١,٠٧٩	٣,٧٨	٨- لا يوجد دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة التدقيق الداخلي كدليل لعمل الموظفين في القسم.
١,٣٤٥	٣,٣٦	٩- لا يستلم الكثير من المدققين الداخليين في مؤسسات ادارة كرميان هدايا او حتى رشاي من الموظفين او المواطنين.
٠,٧٧٦	٤,٣٨	١٠- ضعف المؤهلات العلمية التي تتطلبها وحدة التدقيق الداخلي مما يؤدي الى عدم اتمام عملها بموضوعية واستقلالية.
١,١٢٠	٣,٦٧	١١- تتدخل الادارة المؤسسة في كثير من الاحيان بفرض قيود على نطاق عملية التدقيق الداخلي.
٠,٩٣٦	٣,٧٥	١٢- لا توجد اجراءات رادعة تفرض على المدققين الداخليين الذين يخالفون معايير التدقيق واخلاقيات المهنة في تعاملهم مع الموظفين او المواطنين بما فيها عنصر الاستقلالية.
١,١٢٩	٣,٩١	١٣- ليس هناك اهتمام جيد بوضع الهيكل تنظيمي الخاص بوحدة التدقيق الداخلي في المؤسسة.
١,٠٩٣	٣,٥٨	١٤- هناك عدم وضوح في تحديد مسؤوليات أجهزة التدقيق الداخلي وبالتالي يؤثر على الاستقلالية والموضوعية.
١,٢٥٢	٣,٣٨	١٥- ليس هناك تقسيم واضح للعمل بين الأفراد العاملين داخل وحدة التدقيق الداخلي.
١,٠٧٤	٣,٥٩	١٦- مركزية التدقيق بالإدارة (رئيس المؤسسة) تؤثر على استقلالية المدقق الداخلي ولا توفر الموضوعية في العمل.
٠,٨٨٤	٤,١٩	١٧- عدم التعامل بمجدية مع تقارير التدقيق الداخلي الدورية .
٠,٩٨٩	٣,٩٥	١٨- غياب الحوافز المادية والمعنوية يؤثر على استقلال وموضوعية المدقق الداخلي.
٠,٧١١	٤	١٩- لا توجد اجراءات رادعة تفرض على إدارة المؤسسة في المؤسسات التي تعزل المدققين الداخليين بدون اسباب.
١,١١٩	٣,٥٧	٢٠- ليس هناك تبديل للمهام والوظائف بين منتسبي وحدة التدقيق الداخلي من فترة إلى أخرى.
١,٠٢٥	٣,٧١	متوسط عام



من الجدول رقم (٩)، يلاحظ أن الاتجاه العام لعينة البحث يتمركز حول الموافقة على أكثرية الأسئلة التي تصب في خانة وجود عوامل تؤثر على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، فكان المتوسط الحسابي لإجابات العينة البحث (٣,٧١) والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكرات الخماسي (٤,٢٠ - ٣,٤٠) والتي تشير الى درجة اجابة (موافق)، فضلاً عن الانحراف المعياري (١,٠٢٥) وهي قيمة لا بأس بها ترجع لتجانس وتوافق الإجابات مما يدل على رضى غالبية أفراد العينة.

ومن جدول رقم (٩) نرى ان غالبية أفراد البحث مع الفقرة (١٠) والمتعلقة بضعف المؤهلات العلمية التي تتطلبها وحدة التدقيق الداخلي مما يؤدي الى عدم اتمام عملها بموضوعية واستقلالية. وهي أكثر الفقرات موافقة من قبل الافراد العينة بمتوسط حسابي (٤,٣٨). بينما كانت الفقرة (٦) والمتعلقة بلا يراعي الكثير من المدققي الداخليين اخلاقيات المهنة في تعاملهم سواء مع الزملاء او المواطنين هي اقل الفقرات موافقة بمتوسط حسابي (٣,٠٠).

ويرى الباحثون ضرورة العمل على مواكبة المؤسسات الحكومية في الإقليم عموماً وفي ادارة كرميان خصوصاً على استقلالية وموضوعية وحدة التدقيق الداخلي من خلال الدورات والندوات الخاصة بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي، لان الاستقلالية والموضوعية تعتبر من ركائز المهمة لعمل المهني في وحدة التدقيق الداخلي وللمدقق نفسه، كما ويجب على المؤسسات الحكومية في الاقليم بصورة العامة وفي ادارة كرميان بصورة خاصة اعادة النظر فيما يخص تعيين المدقق وعزله وهذا ما يمكن ملاحظته من اهتمام عينة البحث بالسؤال الاول والثاني وبتوسط الحسابي (٤,١٣). وينبغي على المؤسسات الحكومية بشكل عام وادارة كرميان بشكل خاص ان يقوموا بوضع نظام قوي رقابة الداخلية لتجنب وجود أية مصالح مالية ووظيفية أو عائلية بين موظفي وحدة التدقيق الداخلي وادارة المؤسسة، وهو ما اكده عليه اكثرية افراد عينة البحث من خلال السؤال الثالث والسؤال الرابع وبتوسط حسابي (٣,٢٧).

كما ويجب العمل بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي أو على الأقل وضع معايير أو شروط خاصة كالامتحان وسنوات الخبرة والتخصص عند اختيار المدقق الداخلي، وهذا ما يمكن ملاحظته عند اجابات افراد العينة من خلال السؤال الخامس وبتوسط الحسابي (٣,٤٤). كما ينبغي أن يتم تشكيل فريق متخصص من المدققين الداخليين الذين تتوفر فيهم المهارة العلمية والعملية، التي تمكنهم من أداء عملهم بصورة صحيحة ومرضية إلا أنه وكما يظهر من خلال إجابات أفراد عينة البحث أن أكثرية الموظفين تقريباً وبنسبة (٤٠٪) من افراد العينة البحث ليسوا متخصصين، وبالتالي فإن هذا الأمر سوف تؤثر على استقلالية وموضوعية وحدة التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية بشكل عام وادارة كرميان بشكل خاص، وهذا ما يؤكد اهتمام آراء أفراد عينة البحث بالسؤال السابع والعاشر بمتوسط الحسابي (٤,١٨).

إن عدم وجود دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة أو وحدة التدقيق الداخلي كدليل لعمل الموظفين في القسم يؤدي إلى عدم توفر شروط الاستقلالية والموضوعية في المؤسسات الحكومية عموماً وادارة كرميان خصوصاً للتطورات الحاصلة في مهام التدقيق الداخلي، إذ أن أكثرية اجابات أفراد العينة وبتوسط حسابي (٣,٧٨) من خلال السؤال الثامن، تؤيد أنه لا يوجد هناك دليل مكتوب للسياسات والإجراءات.

إن تدخل الادارة المؤسسة في كثير من الاحيان بفرض قيود على نطاق عملية التدقيق الداخلي وعدم اهتمامها بوضع الهيكل التنظيمي الخاص بوحدة التدقيق الداخلي وعدم التعامل بجدية مع التقارير الدورية لوحدة التدقيق الداخلي تؤثر على

استقلالية وموضوعية وحدة التدقيق الداخلي من خلال وجود المعوقات يحول دون اتمام عملية التدقيق بصورة مستقلة وموضوعية. أذ إن أكثرية إجابات أفراد العينة البحث وبمتوسط حسابي (٣,٩٢) من خلال السؤال الحادي عشر والثالث عشر والسابع عشر.

إن عدم الوضوح في تحديد المسؤوليات وعدم تقسيم واضح للعمل بين الأفراد العاملين في وحدة التدقيق الداخلي وغياب الحوافز المادية والمعنوية تؤدي إلى العمل باجتهاد بعيداً عن المعايير وبالتالي تؤثر على استقلالية وموضوعية وحدة التدقيق الداخلي. وهذا ما تتم ملاحظته في اهتمام إجابات أفراد عينة البحث وبمتوسط حسابي (٣,٦٣) من خلال السؤال الرابع عشر والخامس عشر والثامن عشر.

كما إن مركزية وحدة التدقيق الداخلي بالادارة (رئيس المؤسسة) وعدم دوران أو تبديل للمهام والوظائف من فترة إلى أخرى بين منتسبي وحدة التدقيق الداخلي لا توفر الاستقلالية والموضوعية وتؤدي الى وجود كثير من المعوقات توفر شروط الاستقلالية والموضوعية وهذا ما تتم ملاحظته في اهتمام اجابات افراد العينة البحث وبمتوسط الحسابي (٣,٥٨) من خلال السؤال الثامن عشر والسؤال عشرين.

وامتنعت غالبية افراد عينة البحث عن الإجابة على السؤال السادس. وقد يعود سبب ذلك الى انهم ليسوا متفقيين مع الباحثين في ان كثير من المدققين الداخليين لا يراعون اخلاقيات المهنة في تعاملهم سواء مع زملاء أو الموظفين او المواطنين. لذا كانت أكثرية إجاباتهم محايدة وهذا ما تتم ملاحظته في اهتمام اجابات افراد عينة البحث وبمتوسط حسابي (٣) من خلال السؤال السادس.

## المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات:

لقد تم التوصل الى الاستنتاجات التالية:

- ١- اظهرت نتائج البحث ان غالبية افراد عينة البحث اكدوا على انه لا تتوفر شروط الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي مع وجود معوقات لتوفير شروط الاستقلالية والموضوعية.
- ٢- اظهرت نتائج البحث أن غالبية أفراد عينة البحث قد اكدوا على ان تعيين وعزل المدقق الداخلي يتم من قبل ادارة المؤسسة وليس من قبل هيئة أعلى منها وهذا يؤثر على استقلالية وموضوعية.
- ٣- توجد في بعض الأحيان مصالح مالية أو وظيفية او علاقات عائلية بين المدقق الداخلي وإدارة المؤسسة وبالتالي يؤثر على استقلاليته وموضوعيته.
- ٤- لا يتم توفير فريق عمل متخصص من المدققين الداخليين ممن يتوفر فيهم المهارة والمعرفة والتخصص التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة مستقلة وموضوعية وانما تسود في معظم الحالات منافسة بين المحاسبين للعمل كمدقق داخلي مما يؤدي إلى دعم الإدارة في فرض هيمنتها عليهم.

ثانياً: التوصيات:

يوصي الباحثون بما يلي:

- ١- ضرورة العمل على ان يكون المدقق الداخلي مستقلاً وموضوعياً من خلال تنظيم دورات وندوات مختصة بمعايير التدقيق الداخلي الخاصة بالاستقلالية والموضوعية.
- ٢- العمل على ان يتم تعيين المدقق الداخلي وعزله من قبل هيئة أعلى مرتبة من المدير المؤسسة بناء على الكفاءات, والاهتمام بوضع أطر خاصة كإمتحان للمنافسة على منصب المدقق الداخلي لتفادي تأثير مدير على استقلاليته وموضوعيته.
- ٣- العمل على توفير فريق عمل متخصص من المدققين الداخليين ممن تتوفر فيهم المهارة والمعرفة والتخصص التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة مستقلة وموضوعية.
- ٤- العمل على فهرسة دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة التدقيق الداخلي كدليل لعمل الموظفين في القسم. أو لاهتمام الجيد بوضع هيكل تنظيمي خاص بوحدة التدقيق الداخلي في المؤسسة.
- ٥- إجبار إدارات المؤسسات على عدم فرض قيود على نطاق عملية التدقيق والتعامل بمجدية مع تقارير التدقيق الداخلي الدورية.
- ٦- الاهتمام بتبديل للمهام والوظائف بين منتسبي وحدة التدقيق الداخلي بين مدة و أخرى .

## قائمة المصادر والمراجع

### القوانين والوثائق الرسمية وأدلة التدقيق:

١- دليل التدقيق الداخلي، جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، ٢٠٠٧.

### الكتب:

- ١- خالد راغب الخطيب، المفاهيم الحديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، ط١، مكتبة المجمع العربي للنشر، البتراء، الأردن، ٢٠١٠.
- ٢- خلف عبدالله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط١، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٦.
- ٣- داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط٢، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، ٢٠١٠.
- ٤- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، وسرايا، محمد سيد، المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٩.
- ٥- رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية. الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠١٠.
- ٦- صالح حمد العساف، المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية، مكتبة العبيكان للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، ١٩٩٠.
- ٧- عبيدات وآخرون، " البحث العلمي: مفهومه، وأدواته، وأساليبه" ، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠١.

### البحوث والدراسات:

- ١- أحمد محمد غنيم الرشيدى، مدى توافر شروط استقلالية المدققي الحسابات الخارجيين، جامعة الشرق الاوسط، رسالة ماجستير، عمان، الاردن، ٢٠١٢.
- ٢- أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، ٢٠٠٧.
- ٣- أرجوان محسن سعيد زكريا، العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي للحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، رسالة ماجستير، المعهد العالي للدراسات المالية والإدارية، بغداد، العراق، ٢٠١١.
- ٤- اسراء زهير بدر، العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، المعهد العالي للدراسات المالية والإدارية، بغداد، العراق، ٢٠٠٩.
- ٥- فاتن خليل مجيد الأوسى، دور معايير التدقيق الداخلي في رفع كفاية أعمال التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق، ٢٠٠٨.
- ٦- فاطمة صالح مهدي غربان، مشكلات التدقيق الداخلي في القطاع التعليمي، رسالة الماجستير، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق، ٢٠٠٣.
- ٧- عبد الزهرة خضر حيدر الساعدي، دور الرقابة والتدقيق الداخلي للحد من ظاهرة الفساد الاداري في مستشفيات، رسالة الماجستير، جامعة بغداد، ٢٠١٠.

## الملحق رقم (١)

### استمارة الاستبيان

حضرة السيد المحيب المحترم ...

يقوم الباحثون بإجراء بحث بعنوان: (العوامل

المؤثرة على استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي-دراسة ميدانية في المؤسسات الحكومية لإدارة كرميان).

إن تقديمكم للمعلومات المطلوبة سوف يؤدي إلى مساعدة الباحثين في تحقيق أهداف البحث واستخلاص نتائج أفضل وأكثر فائدة، لذا نرجو التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة وعناية، علماً أن البيانات التي ستوفرها الاستبانة تستخدم لأغراض البحث العلمي وستعامل بسرية تامة.

شاكرين لكم حسن تعاونكم وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

### معلومات عامة

١- الجامعة/المعهد .....

٢- الكلية .....

٣- القسم أو الدائرة .....

٤- عنوان الوظيفة الحالية .....

٥- التحصيل العلمي  دون الإعدادية  إعدادية

دبلوم بعد الإعدادية  بكالوريوس

دبلوم عالي  ماجستير  دكتوراه

٦- الاختصاص .....

٧- مقدار الراتب .....

٨- مقدار الحوافز .....

٩- مدة الخدمة الاجمالية:

أقل من (٥) خمس سنوات  من ٥ - ١٠ سنوات  ١٠ سنوات فما فوق

الجزء الثاني: اسئلة الاستبانة

السؤال الاول: على صلة بالفرضية الاولى ونصها لا تتوفر شروط الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي في إقليم كردستان من وجهة نظر الفئات المشمولة.

السؤال الثاني: على صلة بالفرضية الثانية ونصها لا توجد معوقات لتوفير شروط استقلالية المدقق الداخلي في إقليم كردستان. وفيما يلي بعض المؤشرات التي تؤيد ذلك فيرجى ابداء مدى موافقتك على كل منها:

المقياس المستخدم					الاسئلة التي يراد قياسه
لا أتفق إطلاقاً	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق تماماً	
					١- يتم تعيين المدقق في وحدة التدقيق الداخلي من قبل الحكومة كموظف الا ان تعينه كمدقق يتم من قبل إدارة المؤسسة مما يؤثر ذلك على استقلاليته وموضوعيته.
					٢- يتم دائما عزل المدقق في وحدة التدقيق الداخلي من قبل ادارة المؤسسة وليس من قبل الوزارة.
					٣- توجد في بعض الأحيان مصالح مالية أو وظيفية بين التدقيق الداخلي وإدارة المؤسسة.
					٤- توجد في بعض الاحيان علاقات عائلية او قرابة بين ادارة المؤسسة وموظفي وحدة التدقيق الداخلي.
					٥- تسود في معظم الحالات منافسة بين المحاسبين لعمل كمدقق في وحدة التدقيق الداخلي مما يؤدي ذلك إلى دعم الإدارة في فرض هيمنتها على المدققين الداخليين.
					٦- لا يراعي الكثير من المدققي العاملين في وحدة التدقيق الداخلي اخلاقيات المهنة في تعاملهم سواء مع الزملاء أو المواطنين.
					٧- لا يتم توفير فريق عمل متخصص من المدققين الداخليين في وحدة التدقيق الداخلي ممن تتوافر فيهم المهارة والمعرفة والتخصص التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة مستقلة وموضوعية.
					٨- لا يوجد دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة التدقيق الداخلي كدليل لعمل الموظفين في القسم.
					٩- لا يستلم الكثير من المدققين الداخليين في وحدة التدقيق الداخلي في مؤسسات ادارة كرميان هدايا او حتى رشاي من الموظفين أو المواطنين.
					١٠- ضعف المؤهلات العلمية التي تتطلبها وحدة التدقيق الداخلي مما يؤدي الى عدم اتمام عملها بموضوعية واستقلالية.
					١١- تتدخل الادارة المؤسسة في كثير من الاحيان بفرض قيود على نطاق عملية التدقيق الداخلي.
					١٢- لا توجد اجراءات رادعة تفرض على المدققين الداخليين في وحدة التدقيق الداخلي الذين يخالفون معايير التدقيق واخلاقيات المهنة في تعاملهم مع الموظفين او المواطنين بما فيها عنصر الاستقلالية.
					١٣- ليس هناك اهتمام جيد بوضع الهيكل تنظيمي الخاص بوحدة التدقيق الداخلي في المؤسسة.
					١٤- هناك عدم وضوح في تحديد مسؤوليات أجهزة التدقيق الداخلي وبالتالي يؤثر على الاستقلالية والموضوعية.
					١٥- ليس هناك تقسيم واضح للعمل بين الأفراد العاملين داخل وحدة التدقيق الداخلي.

					١٦-مركزية التدقيق بالإدارة (رئيس المؤسسة) يؤثر على استقلالية المدقق الداخلي ولا يوفر الموضوعية في العمل.
					١٧-عدم التعامل بمجدية مع تقارير التدقيق الداخلي الدورية .
					١٨-غياب الحوافز المادية والمعنوية يؤثر على استقلال وموضوعية المدقق الداخلي في وحدة التدقيق الداخلي.
					١٩-لا توجد اجراءات رادعة تفرض على إدارة المؤسسة في المؤسسات التي تعزل المدققين الداخليين في وحدة التدقيق الداخلي بدون اسباب.
					٢٠- ليس هناك تبديل للمهام والوظائف بين منتسبي وحدة التدقيق الداخلي من فترة إلى أخرى.