

**Evaluation performance of
the internal Auditing Units
Under the Public Internal
Auditing Standards a study
on a sample of Government
hospital's in Basrah city**

ABSTRACT

The objective of this study is to investigate the commitment of the government hospitals to internal auditing standards that were issued by the internal Auditing standard Board (IASB) in an attempt to explore the efficiency of the internal audit units in these hospitals.

In order to achieve the objective of this study the researchers depend on two methods, the first one is a case study and the second is a questionnaire list. Descriptive statistical techniques such as t-test, standard deviation and means were applied.

The finding of the study show that there is a weakness of effectiveness resulting from weakness of commitment to standards that achieve high efficiency, and there is significant effect of personal factors of the sample on the effectiveness more than audit unit factors. The study recommended that to raise comprehension / unders tandiny level, by establishing specialized symposium, supporting, auditing knowledge, and experience to extend the duties of internal auditing.

أجهزة التدقيق الداخلي**في ظل المعايير العامة**

أ.م.عبدالمهدي عباس محمد م.م. بان توفيق نجم

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة البصرة

المخلص:

تهدف هذه الدراسة الى تقويم فاعلية اداء اجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية في محافظة البصرة وذلك من خلال التعرف على مدى التزام اجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية بالمعايير العامة الصادرة عن مجلس معايير التدقيق الداخلي (IASB) في عملها. وتأثير العوامل المتعلقة بوحدة التدقيق والعوامل الخاصة بالعاملين على مدى الالتزام بتطبيق المعايير وتقديم توصيات حول رفع مستوى فاعلية اجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية.

ولتحقيق اهداف هذه الدراسة واختبار فرضياتها ، تم اعتماد أسلوبين الاول دراسة حالة والثاني قائمة استبيان. كما اعتمدت الدراسة على اسلوب التحليل الاحصائي الوصفي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها. وقد توصلت الدراسة الى ان هناك ضعف في الفاعلية نتيجة عدم التزام المستشفيات الحكومية بتطبيق المعايير التي تحقق فاعلية عالية، وان العوامل المتعلقة بافراد العينة لها تأثير على الفاعلية اكثر من العوامل المتعلقة بوحدة التدقيق. واوصت الدراسة بضرورة رفع مستوى الوعي باقامة الدورات والندوات المتخصصة وتعزيز الخبرة والمعرفة في مجال التدقيق الداخلي.

أجهزة التدقيق الداخلي**في ظل المعايير العامة**

أ.م. عبدالمهدي عباس محمد م.م. بان توفيق نجم

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة البصرة

المقدمة :

لقد تطور التدقيق الداخلي من وظيفة مكتبية بسيطة الى عملية مهنية عالية التخصص. ففي السابق كان التدقيق الداخلي يتألف بصورة رئيسية من تدقيق المطاوعة مع الاجراءات المالية الداخلية، اما في الوقت الحاضر فقد توسع ليشمل تقييم الفاعلية في المسائل المالية وغير المالية.

ويعد معهد المدققين الداخليين (IIA) الذي تم تأسيسه سنة ١٩٤١ مؤسسة دولية مختصة بالتطوير المهني المحترف المستمر للمدقق الداخلي الفردي ومهنة التدقيق الداخلي، ومع مرور السنين تبنى المعهد دستوراً للأخلاقيات ومعاييراً للممارسة المحترفة للتدقيق الداخلي التي تمت المصادفة عليها ووضع برنامجاً للتعليم المستمر وطور هيئة عامة للمعرفة وأنشأ برنامجاً لمنح شهادة تجيز للشخص الحاصل عليها التعيين وتلقب بـمدقق داخلي قانوني (CIA). وتمثل معايير الممارسة المحترفة للتدقيق الداخلي بالنسبة للمدققين الداخليين نفس المعنى والاهمية التي تمثلها معايير التدقيق المتعارف عليها لدى المدققين الخارجيين. وتضع هذه المعايير مستويات الاداء العامة التي يمكن على أساسها تقويم أداء التدقيق الداخلي وتغطي مواضيع مثل الاستقلالية والموضوعية والصلاحيات والمسؤوليات المخولة للمدقق والكفاءة الفنية والعناية المهنية وضمان النوعية وبرامج التحسين.

وتبرز أهمية دراسة القطاع الخدمي الحكومي نتيجة النمو المتزايد لقطاع الخدمات في اقتصاد الدول المختلفة وخاصة اقتصاد الدول النامية ومنها العراق، الا ان أجهزة التدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية تصطدم بجملة معوقات تحول دون نهوضها بالمهام المطلوبة منها، ومن أهم هذه المعوقات، النقص الشديد في الكوادر والكفاءات المؤهلة علمياً وعملياً بما ينفق مع هذه المعايير وعدم فهمها وتطبيقها، فضلاً عن عدم

عناية الإدارات العليا بأجهزة التدقيق الداخلي و عدّها من الوظائف الشكّلية وفي احسن الاحوال يتم أخضاعها الى الادارات الوسطى بدلاً من العليا مما يضعف فاعلية أداء هذه الاجهزة، لذلك اصبحت الحاجة ماسة الى اعتماد معايير عامة ثبت فاعليتها في دول عديدة ذات باع في هذا المجال لتفعيل دور هذه الاجهزة بما يخدم المهنة والمصلحة العامة.

المحور الاول /منهجية البحث والدراسات السابقة:

أولاً: مبررات البحث وأهميته :

يزداد الاهتمام بالصحة العامة والخدمات والأجهزة الصحية والقطاع الصحي بصورة عامة نتيجة للترابط الوثيق بين صحة الفرد والمجتمع . إذ أصبح هذا الأمر من بين الاولويات الأساسية في السياسة العامة للدولة الحديثة .وتأتي أهمية الدراسة من كون أجهزة التدقيق الداخلي تعد أداة الإدارة المهمة في الرقابة على حسن وجودة تنفيذ الاعمال المالية والادارية من خلال تحقيقها لوظيفة الفحص والمراقبة لتلك الاعمال كما ان مخرجات ونتائج اعمال جهاز التدقيق الداخلي عبارة عن تغذية عكسية للإدارة حول تقويم التنفيذ الفعلي للأداء المالي والإداري ،كما تسعى هذه الدراسة للتعرف على المؤهلات الأكاديمية والخبرات العملية للمدققين الداخليين في المستشفيات الحكومية بما يكفل ضمان فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي فيها.

ثانياً: مشكلة البحث:

تتلخص مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي:

- هل أجهزة التدقيق الداخلي العاملة في المستشفيات الحكومية ذات فاعلية في أدائها لوظيفتها بما ينسجم مع المعايير العامة للتدقيق الداخلي من ناحية:-
- ١ -الموقع في الهيكل التنظيمي واستقلاله؟ العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية؟ وما تأثير ذلك على فاعلية اداء اجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية؟
- ٢ -الكفاءات العلمية والعملية الموظفة في أجهزة التدقيق الداخلي، وما مدى تناسبها مع طبيعة العمل المتاح للمدقق الداخلي ووجهة نظر الادارة بتوصياته؟ وما تأثيرها على فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية.

ثالثاً:- أهداف البحث:-

تهدف هذه الدراسة إلى تقويم فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية من خلال التعرف على:-

- مدى التزام أجهزة التدقيق الداخلي العاملة في المستشفيات الحكومية بالمعايير العامة للتدقيق الداخلي.

- مدى تأثير كل من الموقع في الهيكل التنظيمي واستقلاليته، والعناية المهنية وبرامج تحسين النوعية لجهاز التدقيق الداخلي على مدى الالتزام بتطبيق المعايير العامة للتدقيق الداخلي.

- مدى تأثير كل من الكفاءة الفنية للمدقق (المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة)، والصلاحيات والمسؤوليات المخولة له على مدى الالتزام بتطبيق المعايير العامة للتدقيق الداخلي.

رابعاً: فرضية البحث:-

تعتمد أجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية معايير عامة للتدقيق الداخلي لضمان فاعلية أدائها. ومن هذه الفرضية الأساسية يمكن اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:-

١ -تتأثر فاعلية أداء جهاز التدقيق الداخلي بكل من الموقع في الهيكل التنظيمي واستقلاليته، والعناية المهنية وبرامج تحسين النوعية .

٢ -تتأثر فاعلية أداء جهاز التدقيق الداخلي بالكفاءة الفنية للمدقق (المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة) ومدى الصلاحيات والمسؤوليات المخولة له.

خامساً: حدود البحث:

تمثلت الحدود المكانية للدراسة في مستشفى النسائية والأطفال كدراسة ميدانية، ولتعريضها أثرت الباحثة شمول عينة مختارة من المستشفيات الحكومية لمحافظة البصرة باستمارة استبيان للمقارنة والخروج بنتائج أكثر واقعية تعكس مس توى الأداء الفعلي لوحدة التدقيق الداخلي وما ينبغي الوصول إليه.

أما الحدود الزمانية التي شملتها الدراسة فهي محصورة بين عام ٢٠٠٣ وعام ٢٠٠٥. في حين تمثلت الحدود البشرية بالادارات العليا والمحاسبين والمدققين الداخليين.

سادساً: أسلوب معالجة موضوع البحث:-

اعتمدت الباحثة في أسلوب عملها على وفق الآتي:

- ١- الأطار الفكري والنظري للتدقيق الداخلي.
- ٢- معايير التدقيق الداخلي.
- ٣- الكتب والوثائق الرسمية والبحوث والمقالات العلمية العربية والانكليزية، فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات الدولية INTERNET.
- ٤- دراسات سابقة.
- ٥- الأساليب العلمية والأحصائية لجمع البيانات :
 - أ- مقابلات شخصية لمزاولي المهنة:

أجرت الباحثة مقابلات شخصية مع عدد من الاساتذة المتخصصين في تدريس مادة الرقابة والتدقيق فضلاً عن المهنيين ذوي الخبرة في مجال العمل التدقيقي بهدف الاستفسار عن بعض الأمور المتعلقة بالدراسة.

 - ب- أستمارة الاستبيان:

تعد استمارة الاستبيان الأسلوب الثاني للحصول على البيانات الضرورية لأجراء الدراسة الميدانية، ولتحويل الاراء الوصفية الى صيغة كمية اعطت الباحثة للاجابة عن اسئلة الاستبيان المقياس الثلاثي وأعطت له الاوزان الاتية أتفق (2)، لأدري (1)، لا أتفق (0).

ج- الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة :

تم استخدام اسلوب التحليل الاحصائي الوصفي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها وقد تم الاستعانة بالاساليب الاحصائية التالية:

- ١- الاحصاء الوصفي: تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار t-test لترتيب وبيان تصورات و آراء افراد العينة حول الالتزام بتطبيق المعايير العامة للتدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية.
- ٢- تحليل معامل الارتباط البسيط:- لقياس قوة العلاقة الارتباطية بين المعايير العامة لتدقيق الداخلي وفاعلية الاداء.

٣ - تحليل الانحدار:- تم استخدام تحليل الانحدار المتدرج لبيان تأثير المعايير العامة للتدقيق الداخلي مجتمعه على فاعلية الاداء، ولبيان تأثير كل معيار من المعايير العامة للتدقيق الداخلي على فاعلية الاداء تم استخدام تحليل الانحدار البسيط. استخدمت حزمة (spss) لتحليل البيانات الاولية للدراسة لاجراء الاختبارات والتحليلات السابقة الذكر.

سابعاً : إ نموذج البحث:-

يمكن تحقيق فاعلية وظيفة اجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية عن طريق الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الداخلي العامة وهي كل من:

١ - الاستقلالية والموضوعية (الموقع في الهيكل التنظيمي)
٢ - العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية (برنامج التدقيق، اوراق العمل، الاشراف، التوثيق)

٣ - الكفاءة الفنية (المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة)

٤ - الصلاحيات والمسؤوليات (مدى العمل المتاح للمدقق الداخلي ووجهة نظر الادارة حول توصيات التدقيق الداخلي ومدى دلالاتها)

ثامناً: الدراسات السابقة:-

١ - دراسة خرداش/ تقييم دور أجهزة التدقيق الداخلي

تهدف البحث إلى تقييم أجهزة التدقيق الداخلي من حيث مستويات الأداء المهني للمدقق الداخلي. وجاء البحث بعدة توصيات أهمها أن يتم توسيع مسؤوليات الجهاز شرط أن لا يشمل هذا التوسيع مسؤوليات تنفيذية.

٢ - دراسة السيد علي، القوانين والأنظمة المالية والمحاسبية وأثرها على كفاية أداء التدقيق الداخلي.

يهدف البحث إلى بلورة قوانين وأنظمة التدقيق الداخلي خصوصاً والقوانين المالية والمحاسبية عموماً بما يؤدي إلى زيادة كفاية أداء وكفاية أداء الوحدات الاقتصادية واستغلال طاقاتها الاقتصادية نحو الأفضل .

٣- دراسة التوجيهي، تقييم أداء التدقيق الداخلي في منطقة الخليج العربي.

تضمنت الدراسة تقييم أذعان وظيفة التدقيق الداخلي في شركات الخليج العربي مع معيار أداء التدقيق الداخلي في أربع مجالات هي تخطيط التدقيق وفحص وتقييم المعلومات وتبادل النتائج ثم المتابعة.

٤- دراسة Van، الرقابة لإداء الحكم في التدقيق - دراسة تجريبية

(Control of Judgement performance in Auditing - an Empirical study)

تهدف هذه الدراسة الى تقييم أداء حكم المدقق الخارجي فيجب على المدققين المشاركين في التعهد أن يحددوا أذا ما كان هناك أجماع على نتيجة التدقيق بين المدقق الخارجي والمدققين الداخليين وكذلك بين المدققين الداخليين أنفسهم بهدف تحديد الاخطاء في حكم المدقق. اما أهم استنتاجات الدراسة فهي ان برامج التدقيق المحددة بتعليمات وقوانين سوف تحسن من الاداء. وأهم ما توصلت اليه الدراسة هو أن هناك فروقات في أداء الحكم بين المشتركين تعود للخصائص الخلفية المختلفة (التعليم، الخبرة) للمدققين.

٥- دراسة Colbert، توفير بيئة لعمل التدقيق الداخلي

(Furnishing a context for internal Audit work)

تهدف الى دراسة الابعاد والاثار المترتبة على تحديث وتعديل قائمة معايير ال تدقيق الداخلي على كل من الادارة والمدققين الداخليين والمستثمرين وقد خلصت الدراسة الى ان المدققين الداخليين يتأثرون ايجاباً بالدور الجديد المناط بهم نتيجة التعديل والتحديث، كما بينت الدراسة ان المستثمري والجهات الأخرى تستفيد من التزام المدقق بتطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها.

المحور الثاني /الاطار النظري للبحث

تطور مفهوم التدقيق الداخلي:-

تشير أغلب الدلائل إلى أن بدايات ظهور التدقيق الداخلي كانت في الولايات المتحدة الأمريكية ومع ظهور الشركات الكبرى في القرن التاسع عشر كانت ادارة السكك الحديد والمصارف وشركات التأمين والشركات المساهمة قد لاحظت قيمة خدمات التدقيق الداخلي تحقق نجاحاً عظيماً يتخطى تدقيق البيانات المالية وكرستها لتجهيز تقارير التشغيل الموثوقة الغير متضمنة بيانات مالية مثل نوعية المنتجات .

يشير (Ramamoorti) إلى أنه بعد تأسيس معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٤١ وازدياد أهمية التدقيق الداخلي المرتبط بالعمل التجاري ظهرت آراء وملاحظات هامة لأعضاء المعهد البارزين منهم Robert B. Arthur E. Hald and Milne ذوي الامتياز في المعهد ولكل منهما وجهة نظر خاصة في التدقيق الداخلي إذ يرى (Arthur E Hald 1944) (أن الضرورة هي التي خلقت التدقيق الداخلي وهي التي جعلته جزء متم من التجارة الحديثة ولا تستطيع أية تجارة كبيرة الهرب منه وإذا لم تمتلك الاعمال التجارية التدقيق الداخلي الآن فأنها سوف تمتلكه عاجلاً أو آجلاً)، أما وجهة نظر (Robert B. Milne, 1945) فهي ((أن معهد IIA هو نتيجة اعتقاد المدققين الداخليين بأن المنظمة هي ضرورية في عملية بناء التجارة الأمريكية لغرض تطوير الوضع الشرعي والمهني الحقيقي للتدقيق الداخلي وعلى الرغم من أن جذوره تعود للمحاسبة فأن هدفه الرئيس يقع ضمن منطقة الرقابة الادارية وهو يضم مراجعة مالية ذات علاقة بالعمليات التجارية ضمن المنظمة ككل)). كما تميز المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين IIA خلال تلك المدة بنشاط علمي ومهني بارز في مجال التدقيق الداخلي فأشرف على مجموعة كبيرة من الابحاث في مجال التدقيق الداخلي عن طريق لجنة خاصة للابحاث تكونت من اعضاء المعهد كما أصدر المعهد مجلة المدقق الداخلي وهي مجلة علمية تتناول هذا المجال بالدراسة والتحليل وعرض الخبرات المكتسبة^(١)

أما Victor Z. Brink فقد ساهم في اعداد أول بيان او قائمة بمسؤوليات المدقق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين عام ١٩٤٧، والتي ورد فيها تعريف التدقيق الداخلي على انه ((نشاط تقويمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف الى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية وغيرها كأساس لخدمة الادارة، وهي رقابة ادارية تمارس عن طريق قياس وتقويم فاعلية أساليب الرقابة الاخرى))^(٢) وقد عدّ هذا التعريف من أكثر التعريفات المقبولة والمستخدمه في حينه بالنسبة للتدقيق الداخلي، فالهدف هنا هو مساعدة الادارة في الوصول الى اكفأ الطرق لادارة العمليات المختلفة في المنظمة.

وفي عام ١٩٥٧ اصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكي قائمة اخرى بمسؤوليات المدققين الداخليين ورد فيها ان التدقيق الداخلي هو ((أداة للحكم والتقييم

تعمل داخل المنظمة تخدم الإدارة في مجال الرقابة عن طريق فحص واختبار مدى كفاية الاساليب المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى في هذا المجال فهي رقابة إدارية مهمتها تقييم مدى كفاءة وفعالية المستويات الرقابية الأخرى بهدف مساعدة الإدارة على أداء المسؤوليات الملقاة على عاتقها بأكفأ الطرائق وعلى أحسن وجه من خلال تزويدها بالمعلومات والحقائق والتحليلات الموضوعية والتعليمات المفيدة والمتعلقة بنشاطها والتي تسفر عنها عمليات الفحص والتقييم فالمدقق الداخلي مسؤول عن فحص وتقييم أية ناحية من نواحي النشاط طالما كان في ذلك خدمة ونفع للإدارة^(٣).

ويلاحظ ان هذا التعريف يعد الأكثر توسعاً لمجال التدقيق الداخلي لأنه يتضمن فحص وتقييم النواحي المحاسبية والمالية والتشغيلية على حد سواء كمجال لعمل المدقق الداخلي. فضلاً عن ذلك فقد أصبحت هناك شهادة ((مدقق داخلي قانوني)) يمنحها معهد المدققين الداخليين لمن يجتازون امتحانات تأهيلية مكونة من أربعة اجزاء وعقد أول امتحان في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٧٤^(٤). وبنهاية السبعينات استحق حقل التدقيق الداخلي لان يطلق عليه ((بالمهنة الناضجة والكاملة)) والدليل على ذلك أنه في عام ١٩٧٤ كان التدقيق الداخلي يملك صورة جديرة بالاحترام بصورة كافية وسمي ((بالمهنة الرسمية)) لأنه يخضع لشروط التحديات السبعة الصارمة والخاصة بالمهنة وهي^(٥)

- ١- ان له مجموعة من الاطلاع والمعرفة المتخصصة (مجموعة عامة من المعرفة التي تم التصديق عليها عام ١٩٧٢).
- ٢- يعد عملية تعليمية رسمية (مقرر مفروض خاص بالتعليم الرسمي).
- ٣- له معايير وهي التي تقرر دخول العضو متمتع بجميع الخصائص المميزة في IIA (الحصول على قدر معين من التعليم، اجتياز امتحان CIA، متطلبات الخبرة المهنية والمعايير).
- ٤- له مجموعة من مبادئ او قواعد اخلاق المهنة (تم التصديق عليها لأول مرة عام 1968).
- ٥- له وضع قانوني معترف به سواء عن طريق الاجازة الرسمية او عن طريق دلالة خاصة (CIA المعترف بها في نطاق سلطات متعددة حول العالم).

٦ - فائدة عامة في العمل المنجز من قبل اصحاب المهنة (عمل المدققين الداخليين في المنظمات الحكومية غير الهادفة للربح بدلاً من القطاع الخاص).

٧ - اقرار المهنيين بالالتزام الاجتماعي.

فالإدارة بدأت تدرك انه بالإمكان الاستعانة بخدمات المدقق الداخلي في مجالات

أخرى غير المجالات المحاسبية والمالية ومن هنا ظهر مفهوم جديد وهام للتدقيق الداخلي مؤداه أنها اداة بناءة تساعد ادارة المنظمة في جميع مجالات النشاط سواء كانت مجالات محاسبية او مالية او تشغيلية.

أما مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB)* التابع للاتحاد ال دولي للمحاسبين فقد عرفه بانه (وظيفة تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنظمة كخدمة لها وتشمل وظائفها الفحص والتقييم ومراقبة مدى كفاية وفاعلية انظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية)^(٦).

وعلى الرغم من إن معهد المدققين الداخليين الامريكي قد اصدر تعاريف عدّة تحد مفهوم التدقيق الداخلي الا ان التعريف الحديث للتدقيق الداخلي والصادر عام ١٩٩٩ هو مكرس لتكليف مهارات ومسؤوليات المهنة المتوسعة والتنسيق بينها إذ ورد فيه (ان التدقيق الداخلي هو نشاط استشاري موضوعي مستقل، وهو مصمم لاضافة قيمة لعمليات المنظمة وتحسينها وهو يساعد المنظمة في اكمال اهدافها عن طريق استخدام مدخل منظم لتقييم وتحسين فاعلية الادارة لمواجهة المخاطر وفرض الرقابة وتوجيه العمليات.)، (www.theia.org). كما ان هذا التعريف الجديد للتدقيق الداخلي يعطي مفهوم للمهنة في ستة طرق مهمة⁽⁷⁾:

١ -النشاط الموضوعي:- أن من غير الضروري أن يكون قد نشأ ضمن المنظمة لأن التعريف يسمح لأن يتم توفير خدمات التدقيق الداخلي من مصدر خارجي لكن من المهم توفر الاستقلالية وعدم التحيز.

٢ -النشاط الاستشاري:- أي ان نطاق التدقيق الداخلي يضم أنشطة المشاورة والتأكيد الفعال واقتراح التحسينات على الانظمة الموضوعية.

* لقد تم تعديل اسم لجنة معايير التدقيق الدولية ISAC لتصبح مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB).

- ٣ - إضافة قيمة لعمليات المنظمة: أي ان هناك تأكيد على المساهمة المهمة التي يقدمها التدقيق الداخلي لأي منظمة في مواجهة المخاطر وفرض الرقابة وتوجيه العمليات.
- ٤ - الشمول: التعريف الجديد يؤكد على شمول المنظمة بكاملها بخدمات التدقيق الداخلي وهذا يضيف الامر الرسمي للتدقيق الداخلي بصورة واسعة.
- ٥ - اتساع الافاق: يفترض التعريف الجديد ان انظمة الرقابة هي موجودة فقط لاجل مساعدة ادارة المخاطر وتشجيع التوجيه الفعال وأن مثل وجهة النظر هذه توسع الى حد ما آفاق التدقيق الداخلي وتنتشر مجال عمله على عمليات التوجيه والرقابة وإدارة المخاطرة.
- ٦ - المدخل المنظم: يوضح التعريف الجديد بأن مهنة التدقيق الداخلي تمتاز بشكل فريد وأستثنائي بكونها مهنة معتمدة على المعايير وهي الاساس لجعل العملية النظامية حرفه تضمن بدورها اداء نوعي جيد لعمليات التدقيق الداخلي.
- كما ان معهد المدققين الداخليين في المملكة المتحدة واراندا قد أكد على هذا التعريف عند إصدار ميثاق الاخلاقيات والمعايير الدولية في كانون الثاني ٢٠٠٤.
- اما مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في ديوان الرقابة المالية جمهورية العراق فقد اصدرت تعريفاً للتدقيق الداخلي عده فيه جهازاً تقييمياً مستقلاً ضمن تشكيلات المنظمة ويعتبر احد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشأ الادارة للقيام بخدماتها وطمأنتها على ان وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والاجراءات لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية وللتأكد من حماية اصول واموال المنظمة والتحقق من اتباع الموظفين للسياسات والخطط والاجراءات الادارية المرسومة لها^(٨).
- من ذلك نرى ان مفهوم التدقيق الداخلي تطور خلال الستين سنة بصورة ملحوظة واكتسب دوراً هاماً وعلى نحو متزايد ضمن المنظمات سواء أكان في القطاع الحكومي العام أم في القطاع الخاص وعليه فالتدقيق الداخلي ما هو الا وسيلة رقابية تسعى لقياس وتقييم وتحسين كفاءة وفاعلية الادارة في المنظمة والعاملين فيها كما انه ركيزة اساسية لايجاد نظام رقابي داخلي كفوء يستند الى برنامج محدد ويتطلب قدراً كافياً من

الاستقلال لمن يقوم به، لتنظيم الموارد من اموال وعاملين واصول مادية ونظم معلومات.

وحيث ان مفهوم التدقيق الداخلي ليس مفهوماً حديثاً ونظراً لاهميته للمنظمات الخاصة والعامة كافة على اختلاف بيئاتها وأهدافها وطبيعة أنشطتها ومتطلبات إدارتها فلا بد من تحفيز اداء هؤلاء المدققين وفرق التدقيق على اضافة القيمة للمنظمة وفي نفس الوقت المحافظة على استقلاليتهم وموضوعيتهم وهذا يكون من خلال توفير بعض المعايير لقياس فاعلية التدقيق الداخلي والتأكد من ان عمليات وانشطة التدقيق تنفذ وفق معايير محددة عالية الجودة⁽⁹⁾.

ويستعرض Van مفهومه لفاعلية التدقيق على انها الدرجة التي يحقق بها نتائج عملية التدقيق الاهداف المحددة مسبقاً، كما انه ينظر لفاعلية التدقيق على انها اجراءات التدقيق المنفذة بصورة دقيقة لذلك من الضروري ان يتم تفحص الاجراءات التي سيتم استخدامها وتنفيذها لأنها مطلب اساسي لتحقيق الكفاءة⁽¹⁰⁾. وبما ان فلسفة تقييم فاعلية التدقيق الداخلي تتبع من ان الفاعلية هي تحقيق الاهداف المطلوبة اعتماداً على ادوات قياس معينة تحدد درجة انجاز هذه الاهداف، فأن فاعلية اجراءات التدقيق الداخلي تتحدد نتيجة لصفات المدققين ونوعياتهم ، وجودة الإجراءات الرقابية للمنظمة التي ينفذ بها نشاط التدقيق الداخلي.

لذا فأن اجراءات التدقيق اذا ما تمت بطريقة مناسبة وكانت نتائج التقييم ايجابية فأن المدقق الداخلي يكون قد انتهى الى ان أهداف المنظمة قد تم تحقيقها، وأن عملياتها تشغل بفاعلية، أي ان عملية التدقيق الداخلي هي مؤشر لفاعلية المنظمة . وبعبارة أخرى فأن آلية التدقيق تقوم على تحديد او الوصول الى ان الاجراءات والضوابط الادارية الموضوعية من ادارة المنظمة غير كافية ويجب على المدققين الداخليين ان يذهبوا الى اكثر من ذلك (من خلال برامج التدقيق المعدة بشكل جيد) للتأكد من ان الافعال والضوابط الموضوعية من قبل المنظمة قد نتج عنها إنجازات لأهداف واغراض المنظمة⁽¹¹⁾

وحيث ان معايير التدقيق هي نموذج اداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب اتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق وتعد بمثابة المقاييس لتقويم فاعلية المدقق ونوعية عمله الذي يؤديه ويتم صياغتها عن طريق المنظمات المهنية او التشريعي او العرف المهني ، فقد وضع

معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) عام ١٩٩٣ خمسة معايير عامة للتدقيق العملي هي (١٢):

- ١ الاستقلال.
- ٢ المهارة المهنية.
- ٣ نطاق العمل.
- ٤ أداء عمل التدقيق.
- ٥ إدارة قسم التدقيق الداخلي.

وفي إطار تطوير أداء مهنة التدقيق الداخلي فقد وضع مجلس معايير التدقيق الداخلي (IASB) عام ٢٠٠١ معايير التدقيق الداخلي العملي مجموعتين هي (١٣):

أولاً: المعايير العامة :

ثانياً: المعايير الأداء

- | | |
|--------------------------|-----------------------------------|
| - انشطة التدقيق الداخلي. | - الاستقلالية والموضوعية. |
| - تخطيط المهمة. | - ضمان النوعية وبرامج التحسين |
| - أداء المهمة. | - الغرض والسلطة والمسؤولية |
| - نتائج الاتصال. | - الكفاءة الفنية والعناية المهنية |
| - برامج المراقبة. | |
| - قبول الادارة للمخاطرة | |
| - طبيعة العمل | |

هذا وتعد معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن مجلس معايير التدقيق

الداخلي (IASB) في الولايات المتحدة الأمريكية هي الأكثر شيوعاً وتطبيقاً في العالم لأنها أدلة ارشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال من خلال تحديدها للأسس والمبادئ الارشادية لما يجب ان تكون عليه ممارسات التدقيق الداخلي وتوفيرها إطار لانجاز وتعزيز انشطته ووضع اسس تقييم ادائه وبالتالي الارتقاء بالاتجاه الكلي للمنظمة.

لهذا تسعى الكثير من المنظمات الى ضمان فاعلية اداء اجهزتها من خلال الالتزام بتطبيق المعايير العامة للتدقيق الداخلي وأن أي ضعف أو قصور في الالتزام بتطبيق هذه المعايير سوف يؤدي الى ضعف في فاعلية اداء هذه الاجهزة.

اولاً: الاستقلالية والموضوعية ومهنية التدقيق الداخلي :

- مفهوم الاستقلالية: ويعد مفهوم الاستقلالية احد الاركان الاساسية للتدقيق وابرز معايير الحكم على العدالة في التدقيق، هي الاساس الحقيقي لمهنة التدقيق وحجر الاساس في أي بناء نظري له ويوجد اتفاق عام على ان الاستقلالية ترتبط بحالة البيئة التي تحدث فيها خدمات التأكد والاستشارة . فللاستقلالية تعرف بأنها الحرية من صراعات المصلحة الشخصية التي تهدد الموضوعية، وهي خاصية مرغوبة للفرد أو الفريق لكي يكون حراً من أي ضغوط مادية أو معنوية تهدد موضوعيته.
- مفهوم الموضوعية: يرتبط مفهوم الموضوعية بنوعية التقويمات والاحكام والقرارات التي هي أنشطة لأي خدمة تأكيد أو استشارة . لذلك هي حالة العقل التي في وجودها لا تؤثر الصراعات غير الملائمة على التقويمات والاحكام والقرارات، وتعد دصفة مرغوبة للفرد أو الفريق المشغول بأداء خدمات التأكد والذي يتخذ الاحكام والقرارات الضرورية^(١٤).

فاستقلالية المدقق بشكل عام سواء أكان مدققاً خارجياً ام داخلياً تعني عدم خضوع رأيه وتوصياته لسلطان الاشخاص الذين يدقق اعمالهم . ومعنى ذلك ان المدقق اذا كان يستطيع ان يقوم بفحص وتقويم الاعمال التي يطلب منه فحصها وتقويمها ثم يبدي رأيه عن هذه الاعمال وفقاً لما يراه وضوء تقديره المهني بطريقة موضوعية دون ان يخضع هذا الرأي لتأثير من الاشخاص الذين يدقق اعمالهم، فهو يضمن في تقريره ما يراه من دون ان يلتفت الى أي مؤثرات أو ضغوط وهذا ما يعني كونه محايداً، وكلمة ا ازدادت درجة حياد المدقق زادت الثقة في آرائه^(١٥).

وعلى المدقق الداخلي ان يزيد من استقلاليته الى اقصى درجة عملية ممكنة من الطرائق المتبعة في ذلك هي توجيه تقارير المدقق الداخلي الى مجلس الادارة او لجنة التدقيق هذه الطريقة سوف تضمن اخذ نتائج التدقيق الداخلي بنظر الاعتبار في اعلى مستوى اداري ونقل من تأثير الادارة على عمل المدقق الداخلي^(١٦).

ويرى كلاً من Arens & Loebbecke ان مسؤوليات المدققين الداخليين يمكن ان تؤثر على استقلاليتهم فيجب ان لا يكون المدقق مسؤولاً عن تنفيذ وظائف تشغيلية في الوحدة او عن تصحيح العيوب عند اكتشاف عمليات غير فعالة لكن من المقبول ان يوصي المدقق باجراء تغييرات في العملية بشرط ان يمتلك موظفي التشغيل السلطة لقبول او رفض التوصيات. فاذا ما امتلك المدققين السلطة لاشتراط او فرض تنفيذ توصياتهم فإن المدقق في هذه الحالة سوف يتحمل فعلياً مسؤولية تدقيق عمله الخاص في المرة القادمة التي يجري بها التدقيق وبالتالي سوف تنخفض الاستقلالية في مثل هذه الحالة^(١٧).

هذا وقد اصدر معهد المدققين الداخليين مجموعة توصيات وهي (توصيات مرشدة) وليست ملزمة خاصة بمسؤوليات المدقق الداخلي. وقد تناولت هذه التوصيات جانبين أساسيين من مظاهر حياد المدقق الداخلي هما الوضع التنظيمي والموضوعية^(١٨):

- ١- **الوضع التنظيمي للمدقق الداخلي:** يجب ان يحصل المدقق الداخلي على ثقة الادارة العليا ودعمها بما في ذلك مجلس الادارة حتى يمكنه ان يحصل على تعاون الاشخاص المدققة اعمالهم وحتى يمكنه اداء عمله دون تدخل من الغير ويكون ذلك عن طريق مركز تنظيمي في المنظمة يسمح له بإداء عمله بصورة سليمة.
- ٢- **موضوعية المدقق الداخلي:** يجب ان يكون المدقق الداخلي موضوعياً في ادائه لمهام وظيفته.

ويذكر Mutchler ان هناك برنامج عمل خاص بالمدققين الداخليين (IIA2001) لادارة التهديدات الحاصلة للموضوعية يركز برنامج العمل هذا بصورة مباشرة على هدف الموضوعية عند مستويات العمل والافراد وهو يتكون من الخطوات الآتية^(١٩):

تحديد التهديدات: أي وضع يمكن ان يتسبب عنده سؤال المدققين الداخليين عن مقدرتهم للعمل بدون تميز يمكن ان يعد تهديد.

- **تقييم أهمية التهديد:** أن تقييم الأهمية يتطلب من المدققين الداخليين دراسة ما اذا كان بإمكانهم معالجة التهديدات بحل وسط وما اذا كان باستطاعتهم التشديد على التهديدات غير المهمة خلال عمل التدقيق.

- **تحديد عوامل التخفيف:** بعد تعيين التهديدات وتقييم أهميتها يجب على المدققين الداخليين إن يحددوا عوامل التخفيف المحددة والموجودة في البيئة التنظيمية والتي بإمكانها تخفيف أو إلغاء التهديدات المحتملة للموضوعية
- **تقييم التهديد المتبقي:** بعد تحديد عوامل تخفيف التهديدات المحتملة للموضوعية يجب على المدقق الداخلي أن يحدد ما إذا قامت تلك العوامل بتخفيف التهديدات بصورة فعالة وفي حالة ظهور تهديدات متبقية ، أو هامة لم يكن فيها المدقق الداخلي متأكداً تماماً من موضوعيته يجب أن يقيم التهديد المتبقي ويتم مراجعته من قبل الموظف الرئيس او الادارة العليا او لجنة التدقيق.
- **ادارة التهديد المتبقي بصورة فعالة:** ان التهديدات المحتملة للموضوعية التي لم يتم تخفيفها بصورة فعالة بعوامل التخفيف يجب ان يتم ادارتها بصورة فعالة ومناسبة الى المدى الممكن لغرض تنفيذ اجراءات التدقيق بدون تحيز، ومن ادوات ادارة التهديد المتبقي هي التدريب، والاشراف والمراجعة ، مراجعات تأكيد النوعية، استخدام الفريق، المناوبة واعادة التحديد، والمصدر الخارجي للخدمة.
- **تقييم وجود تهديدات للموضوعية غير محلولة:** في هذه المرحلة يجب على المدقق الداخلي مراجعة أي تهديدات متبقية والتي هي اما غير معينة سابقاً او لا يمكن ح لها بشكل وافٍ بالغرض بسبب عدم توافر أدوات ادارة داخلية لتحديد التهديدات ا غير مخففة.
- **دراسة مضامين التبليغ والتوثيق:** يجب ان يتم توثيق الخطوات المتخذة لادارة التهديدات المحتملة للموضوعية وعوامل التخفيف المعينة بشكل ملائم لغرض توفير سجل دقيق عن محاولات ومساعي المدققين لتحقيق الموضوعية.
- **المراقبة والمراجعة المتأخرة:** إذ يقوم المدقق الداخلي الفرد بعملية المراقبة والمراجعة في نهاية عمل التدقيق لغرض تقرير ما اذا تم عمل الاحكام والقرارات بأفضل طريقة موضوعية ممكنة.
- ويتم تعزيز هذه المراجعة الفردية من قبل مراجعة شاملة لفريق التدقيق بكامله برئاسة مدير التدقيق لضمان تنفيذ التأكيد الموضوعي الكفوء مع الاستعانة بالكوادر المناسبة وقبول الالتزامات المالية المنسجمة مع دور وحدة التدقيق الداخلي في المنظمة . ومن خلال عملية إدارة التهديدات الحاصلة للموضوعية والأحتراف أو المهنية سوف تتحقق

فاعلية أنشطة التدقيق الداخلي. وبهذا فان قوة وقيمة التدقيق الداخلي تشتق من حقيقة الاستقلالية والموضوعية والتي بدونها التدقيق الداخلي لا يمثل شيء مطلقاً.
ثانياً: مستوى العناية المهنية وتحسين النوعية:

يعتمد مفهوم العناية المهنية للمدقق بالدرجة الأساس على تأهيله العلمي والعملية الذي يمكنه من مزاولة المهنة. لذا يجب بذل العناية المهنية المطلوبة والمعقولة عند القيام بتنفيذ عملية التدقيق واعداد التقرير وعند تطبيق معايير التدقيق وكذلك العناية عند جمع ادلة الاثبات ويدخل في نطاق بذل العناية المهنية المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها المدقق وعدم استخدامها لاغراض خارج نطاق عملية التدقيق^(٢٠)
وقد نص المعيار الثاني من معايير التدقيق الداخلي الخاص بالكفاءة المهنية على الاتي: ((ينبغي ان تؤدي التدقيقات الداخلية بكفاءة وفي اطار العناية المهنية المعقولة)). تستلزم العناية المهنية اعداد برنامج للتدقيق يسير عليه المدقق وهو بمثابة خطة يتبعها في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الاهداف الواجب تحقيقها، والخطوات التي ستتخذ في سبيل هذه الاهداف والوقت المحدد لانهاء كل خطوة، والشخص المسؤول عن تنفيذها.

كما تتطلب العناية المهنية لجهاز تدقيق ايضاً توفير معلومات صحيحة وملائمة وفي الوقت المحدد للدائريين عن تطورات الوضع والنتائج من خلال تقارير دورية عن النشاط او الاداء لتمكينهم من اتخاذ الاجراءات اللازمة بشأن الاحداث غير المتوقعة التي تتطلب تعديل الخط الموضوع، كما ان تقارير التدقيق الداخلي قد تكون مؤقتة او نهائية، فالتقارير المؤقتة تتضمن المشاكل والمعوقات التي صادفت المدقق واقتراح المعالجات المصححة الواجب اتباعها حالاً ودون الانتظار الى وقت تقديم التقرير النهائي والذي يمثل النوع الاخر من التقارير ويقدم بعد انتهاء المدقق الداخلي من عملية التدقيق وليس لها شكل محدد بل تختلف باختلاف المنظمة والمدقق وطبيعة النشاط^(٢١). هذا وتمثل سجلات وملفات واشارات التدقيق أوراق عمل يعتمد عليها المدقق

خلال عملية التدقيق فهي تبين الاجراءات المتبعة واختبار الالتزام بالسياسات والاختبارات الاساسية المؤداة والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل اليها^(٢٢). لذا يجب على المدقق توثيق الامور الهامة التي توفر له قرائن دعم قوية، وذلك لعدة أسباب منها^(٢٣):

- ١ يرفع فاعلية وكفاءة التدقيق.
- ٢ مساعدة المدقق في اعداد التقارير والاجابة على أي تساؤلات توجه له
- ٣ يقدم الدليل على قيام المدقق بتنفيذ إجراءات التدقيق وفقاً للمعايير.
- ٤ يسهل عملية التخطيط والاشراف.
- ٥ يساعد على تطوير المهارة الفنية للمدقق.
- ٦ يساعد على تحديد مسؤولية المدقق وتقييم اداءه.
- ٧ يقدم دليل اثبات حول الاعمال المنجزة.

ويرى كلا من (Jane & Kelsey) ان تأكيد النوعية في عمل التدقيق الداخلي قد لاقى اهمية كبيرة، بحيث ان المطلب الاساسي والالزامي لمعهد المدققين الداخليين يقضي وجوب امتلاك جميع أنشطة التدقيق الداخلي تقييمات خارجية للنوعية كل خمس سنوات^(٢٤) في حين يرى (Van) ان تقييم النوعية يهدف الى تقدير الحاجة للتحسين والافعال الصحيحة وهو يعد معضلة مازالت موجودة في كل من مؤلفات التدقيق والواقع العملي، ففي بيئة التصنيع يمكن قياس النوعية من خلال الناتج الملموس او مخرجات عملية الانتاج التي يشار لها ايضاً بالنوعية الفنية لكن في التدقيقات لثما في الكثير من الخدمات لا توجد علاقة قوية بين نوعية التدقيق والجهود التي يجب بذلها من اجل اكمال التدقيق، فعلى سبيل المثال يكون ناتج عملية التدقيق المالي هو التصريح بصحة القوائم المالية للوحدة الا انه سواء كان التصريح وعدالة القوائم المالية ام لا فان الوضع المالي للوحدة في تاريخ معين لن يكشف عنه ابداً الا في اوقات الاخفاق التام لذلك فان الازعان لمعايير التدقيق المتعارف عليها يجب ان يندمج مع نظام رقابة النوعية⁽²⁵⁾.

مما سبق نلاحظ ان مهنة التدقيق مهنة رفيعة وعليه يفرض على بالمدقق الداخلي ان يتمتع باعلى درجات الرقي في تصرفاته واعماله واحترامه لمهنته فعليه ان يبذل العناية المهنية الكافية عند اداء واجباته المهنية وهذا ما يزيد فاعلية اداءه ويقوي دوره كما انه هناك حاجة لممارسة جميع أنشطة التدقيق الداخلي باستخدام مبادئ النوعية الافضل.

ثالثاً: مدى الكفاءة الفنية للمدقق الداخلي (الاهلية والخبرة) :

نظراً للاهمية التي تتمتع بها عملية التدقيق لاعتماد فئات متعددة على ما يخرج به المدقق من بيانات كان لابد من توافر قدر كافٍ من التأهيل العلمي فضلاً عن إلى الخبرة العملية في من يصرح له بمزاولة مهنة التدقيق . وان وصف المدققين الداخليين بالمهنيين يجعل تبني المنهج الانضباطي الخاص بأدارة عملية تدقيق معينة توقع طبيعي من قبل اصحاب مهنة التدقيق الداخلي ومن المفروض ان المدققين الداخليين يمتلكون تدريباً وخبرة دقيقين لممارسة الحكم المهني الواضح عندما تتطلب الظروف ذلك (٢٦).
اما ميثاق الأخلاقيات والمعايير الدولية فقد حدد معنى الاهلية للمدققين الداخليين في النقاط التالية (٢٧):

- ١ يجب ان يشترك المدققون الداخليون في الخدمات التي يملكون فيها المعرفة والخبرة الضرورية.
 - ٢ يجب ان يؤدوا خدمات التدقيق بالتوافق مع المعايير الدولية للممارسة المحترفة للتدقيق الداخلي.
 - ٣ يجب ان يحسنوا وبصورة مستمرة براعاتهم وأهليتهم فضلاً عن كفاءة خدماتهم ونوعيتها.
- ويرى (Priwitt) ان بعض المنظمات استخدمت التدقيق الداخلي لفترة طويلة كأساس للتدريب الاداري حيث ان وظيفة التدقيق الداخلي تخدم الادارة عن طريق توفير خدمات التدقيق الداخلي وعن طريق تحضير وتهيئة المدققين الداخليين لكي يصبحوا مدراء أكفاء وبمواقع ادارية هامة بمعنى إنها تعطي الموظفين فرصة فريدة لرؤية مصادر وعمليات المنظمة بأكملها وتمكنهم من الكشف عن الهيئات التنفيذية العليا وميادين العمل التي لا يتم رؤيتها بشكل عام من قبل الموظفين الاخرين لذلك غالباً ما يتم رؤية خبرة التدقيق الداخلي (كمسلك سريع) للمواقع الادارية المرغوبة (٢٨). وبالمقابل ونتيجة لثقة الادارة بجدارة تأهيل وقدرة المدققين الداخليين العالية فانها تسمح بملئ شواغر المنظمة بأشخاص يرشحون من بين موظفي قسم التدقيق الداخلي (٢٩).

وفي العالم الغربي فان المتطلبات التعليمية للتأهيل المهني تتراوح بين الاعتدال كما هو الحال في بريطانيا والضحامة في المانيا ومن جهة اخرى فان متطلبات الخبرة العملية تكون هامة جداً في بريطانيا وهولندا ولكنها تكاد تكون مطلوبة في بعض التشريعات في

الولايات المتحدة، وتعد كل من واجبات المدققين والخبرة المهنية من المتغيرات الأساسية التي تحدد مستوى جودة التدقيق فيما بين الدول المختلفة^(٣٠)، أما في الدول العربية فإن القوانين التي تنظم مهنة التدقيق تختلف من بلد لآخر^(٣١). وبشكل عام فإن فريق التدقيق يشترط حصول رئيسه ويسمى (رئيس القسم) أو (مدير الإدارة) أو (مراجع) فقط على بكالوريوس في المحاسبة وان كان الاتجاه حالياً الى اشتراط الماجستير في المحاسبة كحد ادنى فضلاً عن الخبرة الكافية وغالباً ما تكون في المراجعة الخارجية.

أما اعضاء الفريق او الكادر فقد يصنفون تحت مسميات (عضو) أو (مساعد) أو (مشرف) فيكون معظمهم من الحاصلين على بكالوريوس في المحاسبة ممن ثبت نجاحهم في اقسام الشؤون المالية بالمنظمة او مكاتب المحاسبة الخاصة ويفضل تطعيم الفريق بعناصر فنية على تأهيل وكفاءة عالية تتناسب وطبيعة اعمال المنظمة بعد تدريبهم على اعمال المراجعة^(٣٢)، ومن المهم ان نشير الى ان اغلب دول العالم ومن ضمنها العراق تعاني مشكلة خطيرة في اجهزتها للتدقيق الداخلي وهي قلة و ضعف كوادرها الكفوءة. وعند التكلم عن التأهيل العلمي للمدقق لا بد من معرفة أثر التطور الالكتروني عليه ففي ظل ظروف معينة قد تكون من سمات الفاعلية في دولة ما استخدام تقنية متطورة ومتقدمة في حين يبدو اكثر فاعلية استخدام الايدي العاملة في دولة اخرى في نفس الظروف.

وقد أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأن يكون لدى المدقق وكحد ادنى الكفاءات الآتية^(٣٣):

- ١ معرفة اساسية بنظم الحاسوب الالي ومكوناتها ووظائفها وامكانياتها التشغيلية.
- ٢ المقدرة على تصميم وعمل خرائط تدفق النظم المتطورة نسبياً وتحليلها للتعرف على مواطن قوة وضعف النظام.
- ٣ خبرة عامة بلغات البرمجة تسمح للمدقق بكتابة برامج بسيطة.
- ٤ اللامام بأساليب التدقيق باستخدام الحاسوب الالي.

مما سبق يمان القول ان اتساع مسؤوليات المدقق الداخلي تتطلب منه ان يتمتع بصفات خاصة تؤهله للقيام بهذه المهمة منها ضرورة التزامه بأخلاقيات المهن ومعايير الاداء ، ان تتولد لديه المؤهلات والمهارات للقيام بعمله بالشكل الصحيح، كما أصبح لزاماً على

المدقق ان يكون له دور اكثر فعالية في تدقيق الانشطة المنفذة بواسطة الانظمة الالكترونية وان يكون لديه المام كافٍ بالحاسوب والبرامجيات فضلاً عن المامه الطبيعي بالمعلومات المحاسبية وذلك بالقدر الذي يؤهله لتدقيق مثل هذه النظم بكفاءة وطبقاً للمستويات المهنية المقبولة.

رابعاً: مدى الصلاحيات والمسؤوليات المخولة للمدقق :

في إطار تطوير نطاق التدقيق الداخلي أوضح بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) في عام ١٩٩٣ ان نطاق صلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي يتضمن (٣٤):-

- ١ -مراجعة مصداقية وأمانة المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وتبليغ المعلومات.
 - ٢ -مراجعة أنظمة المنظمة لغرض ضمان الاذعان للسياسات والخطط والاجراءات والقوانين ومراجعة الانظمة التي لها اثر مهم على العمليات والتقارير واعداد تقرير في حالة الاذعان.
 - ٣ -مراجعة وسائل حماية الموجودات والتحقق من صحة وجود مثل هذه الموجودات.
 - ٤ -تقييم كفاية وفعالية المنظمة في استخدام الموارد.
 - ٥ -مراجعة العمليات او البرامج لأجل التحقيق مما اذا كانت العمليات او البرامج يتم تنفيذها كما هو مخطط لها.
- كما حدد (Ratliff & Reding) مجموعة من المسؤوليات والمهارات الموسعة لمدقق القرن الحادي والعشرين وكالآتي:-
- ((يجب أن يكون مدققو القرن الحادي والعشرين مستعدين لتدقيق كل شيء عملياً - العمليات (المتضمنة أنظمة الرقابة)، الاداء، المعلومات، الانظمة المعلوماتية، الاذعان القانوني، البيانات المالية، عمليات الاحتيال، التبليغ والاداء السيئي، ضمان النوعية ويجب على المدققين الداخليين ان يكونوا ذوي فاعلية في:-
- ١ -مهارات التفكير التحليلي الدقيق.
 - ٢ -الفهم الدقيق لأي شيء خاضع للتدقيق سواء أكان فوداً، أو منظمة، أو نظاماً.
 - ٣ -المفاهيم والمبادئ والتقنيات الجديدة الخاصة بالرقابة الداخلية.

- ٤ - فهم وأدراك الفرصة والمخاطرة المرتبطين بكل من الجهة الخاضعة للتدقيق والمدققين.
- ٥ - تطوير اهداف التدقيق العامة والخاصة بالنسبة لأي مشروع تدقيق.
- ٦ - اختيار وتجميع (باستخدام عدد كبير وواسع من إجراءات التدقيق) وتقييم وتوثيق دليل التدقيق المتضمن استخدام الاستقراء الاحصائي وغير الاحصائي.
- ٧ - التبليغ عن نتائج التدقيق بصيغ مختلفة ومتنوعة لتشكيلة من المستلمين.
- ٨ - متابعة التدقيق.
- ٩ - الاخلاق المهنية.
- هذا فضلاً عن انه يجب على المدققين استيعاب مفاهيم الاستقلالية والموضوعية للمدققين لان هذه المفاهيم ترتبط بانواع مختلفة من التدقيق ومن قبل انواع مختلفة من المدققين كما يجب عليهم فهم التكلفة ومضامين المادية الخاصة بالمخاطرة والفرصة ودليل التدقيق⁽³⁵⁾.
- وعلى الرغم من ان التدقيق الداخلي يمثل القسم الرابع من اقسام نظام الرقابة الداخلية (الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية، والضبط الداخلي) كما جاء في دليل التدقيق رقم (٤) الخاص بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية والصادر عام (2000) عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، الا أن المدقق الداخلي تقع عليه مسؤولية دراسة الرقابة الادارية وتقييمها وتقديم نتائج هذه الدراسة في شكل تقرير تفصيلي يفيد بشكل مباشر في تقويم نظام الرقابة الادارية والحكم على درجة متانته. والمدقق الداخلي نظراً لاطلاعه الواسع على شؤون واعمال المنظمة يكون اقدر من غيره على القيام بالدراسات والتقويم المستمر للرقابة الادارية.
- اما موقفه تجاه الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي فيتمثل بالتحقيق من ان السجلات والدفاتر تعكس النشاط الحقيقي وان نتيجة النشاط سليمة ودقيقة وتعبر بصدق عما هو مثبت في السجلات كما يتأكد من فاعلية الادوات الرقابية المتبعة، كذلك حرص المدقق على التأكد من سلامة تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات والفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة بحيث لا يقوم موظف واحد بأتمام عملية بالكامل⁽³⁶⁾.
- بمعنى ان التدقيق الداخلي هو آلية، ووظيفتها التحقق من عمل الرقابة الداخلية فهذا التدقيق اذن هو من يراقب ويتأكد من عمل النظام التقييم المستمر للخطط والسياسات

والاجراءات واداء الادارات والاقسام المختلفة في المنظمة بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط والسياسات والاجراءات ومدى كفاءة اداء تلك الادارات وفعاليتها (٣٧).

ولابد من الاشارة الى أن وضع المدقق الداخلي في المنظمة عبارة عن وضع ((مساعد)) وأنه موجود من أجل تنفيذ خدمة او تقديم نصيحة للمدراء التنفيذيين وأنه لا يكون مسؤولاً عن أعمال النشاطات المتعددة والهامية لأنه لا يملك سلطة إصدار أوامر الى المدراء التنفيذيين وإنما وظيفته تتمثل بمساعدة الإدارة على ممارسة الرقابة على العمليات والانشطة^(٣٨). هذا ويقوم المدقق الداخلي بتوفير نوعين رئيسيين من الخدمات هما خدمات التأكد وخدمات الاستشارة فالاولى نقصد بها الخدمات التي توفر تقييم مستقل يفيد في الإدارة المخاطر وللرقابة على العمليات والتوجيهات الخاصة بالمنظمة بمعنى ان هدف المدقق الداخلي فيها هو جمع الأدلة وتقييمها لتوفير رأي مستقل فيما يتعلق بالعمليات والنظام وغيره من المواضيع المتعلقة بعمله، اما طبيعة هذه الخدمة ونطاقها فهي تتاط بالمدقق الداخلي، وهناك ثلاثة اطراف لهذه الخدمة هم العاملون المشاركون في العمليات والمدقق الداخلي والمستخدم لنتائج التدقيق وفي الغالب تكون الادارة العليا. أما الخدمات الاستشارية فهي أنشطة مرتبطة بالجهة الطالبة وأن طبيعة هذه الخدمات ومداهها متفق عليها بين الجهة الطالبة والمدقق الداخلي وهي مطلوبة لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة^(٣٩).

المحور الثالث/ نتائج التطبيق واختبار الفرضية

اولاً:- دراسة العوامل المؤثرة في فاعلية اداء جهاز التدقيق الداخلي، باستخدام اسلوب الدراسة الميدانية في مستشفى النسائية والاطفال :

١- موقع واستقلالية جهاز التدقيق الداخلي:

يطلق على جهاز التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية كافة التابعة لدائرة صحة البصرة تسمية شعب التدقيق الداخلي. وبعد الاطلاع على الهيكل التنظيمي للمستشفى وخطوط الاتصال الافقية والعمودية، تم ملاحظة أن هذه الشعبة ترتبط ادارياً بمدير المستشفى وهو أعلى سلطة إدارية فيها ومن حقه محاسبة المدقق عن الحضور والغياب والتقصير في العمل من خلال التوجيه الشفوي له، وبالمقابل يرفع المدقق تقاريره الخاصة بالعمل التدقيقي الى مدير المستشفى لتوجيه نظرة الى الامور الهامة

والمجالات غير المشمولة بعملية التدقيق. ومن الدراسة الميدانية التي أجرتها الباحثة لاحظت أنه يقع على إدارة المستشفى مسؤولية نقل رسالة قوية الى العاملين فيها حول أهمية الاستقامة وسلامة التصرف والكمال في التقيد بالقانون والمعاملة النزيهة وأتباع السلوك الاخلاقي العام في مجال الوظيفة. فضلاً عن أنه يقع على جميع العاملين في جميع المستويات الادارية وفي جميع الاقسام مهمة أتباع برنامج أخلاقي عالٍ المستوى بحيث ان أي فرد يمكن أن يتدخل في الامور التي قد تخالف المستويات الاخلاقية العليا للمستشفى ورفع الامر الى المستوى الاداري المناسب دون وجل من عاقبة هذا الاجراء او خوف من عقوبة أو جزاء. كما ترتبط هذه الشعبة فنياً بقسم التدقيق في دائرة صحة البصرة، والارتباط الفني هذا يكون من حيث النقل والتعيين والعقوبات فلا يجوز م عاقبة المدقق من قبل مدير المستشفى.

من ذلك يتضح أن هذا الموقع يوفر أحد المعايير العامة للتدقيق الداخلي وهو الاستقلالية، سواء كانت هذه الاستقلالية عن الاقسام الاخرى في المستشفى والتي تخضع أعمالها للتدقيق والفحص من قبله أو عن إدارة المستشفى نفسها وعدم خضوعه لسلطتها، وهذا ما يسهل إداء عمل التدقيق الداخلي بفاعلية إذا ما تو افرت المعايير الاخرى (الصلاحيات والمسؤوليات الواضحة، العناية المهنية اللازمة، الكفاءة الفنية للمدقق) في سبيل تحقيق الهدف المنشود وهو اضافة القيمة وتحسين عمليات المستشفى.

ثانياً: مدى الصلاحيات والمسؤوليات المخولة للمدقق الداخلي:

من المعايشة الميدانية التي أجرتها الباحثة في مستشفى النسائية والاطفال خلال مدة ستة أشهر ابتداءً من ٢٠٠٥/٥/١ ولغاية ٢٠٠٥/١٠/٣١ تعرفت فيها على اقسام وإدارات المستشفى، وطبيعة الاجراءات التي يقوم بها الم دقق الداخلي في كل من شعبة الصيدلة(المذاخر والصيدليات) ووحدة المخازن، ووحدة الاعاشة، وشعبة الحسابات. وعند تقويم اجراءات وأعمال المدقق الداخلي في ضوء آلية العمل والواقع الفعلي لمجالات التدقيق السابقة الذكر نلاحظ ما يلي:

١ - قلة الجولات التدقيقية لمجالات التدقيق الاساسية في المستشفى متمثلة بالمذاخر والصيدليات والمخازن والاعاشة والحسابات وهذا ما يجعله جاهلاً بالمعلومات الخاصة بالادوية النافذة الهمة او التالفة او النادرة والمهمة فضلاً عن عدم ملاحظته حالة المواد الغذائية ما إذا كانت فائضة عن الحاجة أو تالفة بفعل الخزن في مخزن الاعاشة.

- ٢ - لم يتقدم المدقق الداخلي بأي ملاحظات او مقترحات بشأن ملائمة المذاخر من حيث مساحتها وتوفر شروط الحماية فيها بأعتبار أن الادوية حساسة جداً وتتأثر بالعوامل الجوية، كما لم يتقدم بأقتراح لبناء مخازن نظامية ضمن المساحة الكبيرة المتوفرة للمستشفى علماً أن الهيكل التنظيمي للمستشفى لم تظهر فيه وحدة المخازن.
- ٣ - لم يقترح المدقق على إدارة المستشفى تحسين الانظمة الموجودة مثلاً أقترح نظام التأمين على الموجودات او الادوية او الموظفين الذين بعهدتهم اموال، كما لم يقترح ان تكون مستندات طلبية التجهيز لدى الجهة الطالبة (الصيدليات) وليست لدى الجهة المجهزة (المذاخر) كما لم يؤكد على ضرورة استحصاا تواعيع الاشخاص المخولين كافة على مسند طلبية التجهيز، أيضاً لم يقدم أقترح بضرورة حيازة سجل موجودات المستشفى (سجل محاسبة ١٣) من قبل موظف في شعبة الحسابات وليس من قبل أمين المخزن الرئيسي فضلاً عن عدم القيام بالفحص الدوري لهذا السجل والسجلات الفرعية التابعة له.
- ٤ - لم يوجه المدقق الى ضرورة فصل الاجهزة الطبية العاطلة والمواد المختبرية التالفة عن الاخرى الصالحة للاستخدام وفتح سجل خاص بها، كما لم يتطرق الى ضرورة عزل محتويات مخزن البياضات عن الاثاث والمهمات أو مخزن الكهربائيات عن الادوات الصحية، فضلاً عن عدم تطرقه الى ضرورة فصل مهمة الحيازة المخزنية عن مسك السجلات.
- ٥ - لا يقوم المدقق بجولات تدقيق مفاجئة لرددهات المستشفى والاطلاع الفعلي على فايلات المرضى ومواعيد دخولهم وخروجهم والتحقق من كمية الدواء المخصصة فعلاً لكل مريض من واقع طلبة المريض وسجل الردهة ومقارنتها مع طلبية علاج المرضى الواردة من الردهات.
- ٦ - لم يؤكد على ضرورة توفر بيانات وتواعيع الاشخاص المخولين كافة وختم المستشفى على استمارة طلبية علاج المرضى الراقدين في الردهات وبطاقة صرف العلاج الخاص بالعم، فضلاً عن وجود ملف للمريض في مركز العقم يتضمن المعلومات والتحليل اللازمة مختوم بختم المركز وموقع من قبل مدير المستشفى.

٧ - عدم قيام المدقق بجولات تدقيقية للصيدلية الخافرة والتحقق من بطاقات المراجعة المصروفة فعلاً للمرضى في المساء كما لم يؤكد على فتح سجل خاص لتسجيل بطاقات المراجعة المصروفة فيها.

٨ - لم يسأل المدقق عن سبب عدم استخدام استمارة رقم (١) و(٣) الخاصة بالارزاق ، كما أنه لم يتأكد من توافر تواريخ الاشخاص المخولين كافة على استمارة رقم (٤) وخاصة من قبل المتعهد او من يمثله وليس فقط على سجل الاستلام. فضلاً عن أنه لا يقوم بمطابقة دورية بين سجل استلام ارزاق المرضى والقائمة رقم (٤) والتحقق من تواريخ المخولين والكميات والاسعار.

٩ - قلة متابعة المدقق لسجلات الصيدلية من حيث كونها سجلات مجهزة من المخزن العمومي لدائرة الصحة او سجلات عادية مخططة بشكل مشابه للسجلات الرسمية. هذا ويعتمد المدقق على عينة عشوائية صغيرة عند جرد ومقارنة الموجود الفعلي للأدوية مع رصيدها في السجلات دون الاخذ بنظر الاعتبار فترة صلاحيتها او مصدرها او طبيعتها فيما إذا كانت نادرة أو فائضة.

١٠ - قلة زيارة المدقق الى وحدة الحاسبة الالكترونية للتحقق من الحسابات المخزنية للمذاخر والصيدليات في الحاسوب علماً ان المستشفى تتبع النظام الالكتروني للأدوية فقط لغرض السيطرة عليها منذ دخولها الى المخزن وصولاً الى المريض سواء في الردهات او العيادة الاستشارية او الطوارئ. كما لا يجري المدقق مطابقت دورية بين سجل أمين الصندوق وسجل الاستاذ العام، علماً أن شعبة الحسابات تتبع التسجيل الالكتروني في سجل الاستاذ العام.

١١ - المدقق الداخلي لا يقوم بالتحقق من عدم تجزئة الشراء وكفاءته (السعر والنوع والموصفات) كما في تجزئ مشتريات أرزاق الاطباء حيث قسم اذ ان هذه الارزاق تشتري عن طريق المتعهد مع أرزاق المرضى والقسم الآخر يُشتري عن طريق لجنة أرزاق الاطباء.

١٢ - لا يقوم المدقق بفحص دوري ودراسة لموازن المراجعة لأبداء الملاحظات في الارصدة الشاذة والحسابات التي تتطلب متابعتها او تصنيفتها. كما أنه لا توجد برامج لأجراء الجرد المستمر والمفاجئ للصندوق ومطابقة سجل أمين الصندوق، كذلك لا يقوم

بعمليات الجرد المفاجيء لمبالغ السلف . فضلاً عن انه لا يتحقق من صحة الترحيل الى سجل مراقبة المستندات (محاسبة ١٦).

١٣ - على الرغم من أنه يتحقق من صحة احتساب واستلام الرواتب والاجور من قبل شعبة التدقيق الداخلي الا انه لا يقوم بالتأكد من صحة مصادقة قوائم الرواتب وتوقيع المسؤولين المخولين عليها، او التحقق من اعادة الرواتب والاجور غير المدفوعة الى الصندوق بموجب وصل قبض فضلاً عن عدم وجود سجل تحليلي بها يطابق مع رصيد الحساب في سجل الاستاذ العام . كما أنه لا يتحقق من صحة صرف الرواتب التي سبق اعادتها الى الصندوق وتسويتها وضمان عدم تكرار صرفها.

مما سبق نرى ان المدقق الداخلي لا يمتلك قائمة بمسؤولياته وصلاحياته اذ ان اغلب عمل المدقق عند إجراء التدقيق على الموجودات الثابتة والمخزنية ينصب على الارصدة التي تظهرها قوائم الجرد فقط دون التحقق بواسطة الرجوع الى المستندات او استخدام حجم اكبر من العينات المدروسة بشكل دقيق، كما لم يوجه الى استخدام الوسائل اللازمة لحماية الموجودات من التلف او السرقة او سوء التصرف. أي أن المدقق لا يأخذ دوره الصحيح في كل مجال من المجالات الخاضعة لفحصه وتدقيقه بالدراسة والمتابعة للأمور ووزنها قبل ابداء الرأي فيها وهذا ما يضعف فاعلية إداء التدقيق الداخلي.

٣- مستوى العناية المهنية لشعبة التدقيق:-

تتمثل العناية المهنية اللازمة لأجهزة التدقيق الداخلي بوجود برامج تدقيق محددة وأوراق عمل واضحة وموثقة والاشراف الفعال، وما لاحظته الباحثة خلال المعايشة الميدانية لها في شعبة التدقيق الداخلي أن المدقق لا يعتمد على برنامج محدد ومكتوب لفحص وتدقيق المستندات والسجلات والتحقق من صحة ما مثبت فيها من بيانات ومعلومات لذلك تتسم اعماله بالعشوائية مما يؤثر بشكل كبير على المدقق وعلى ادائه لوظائفه وواجباته بفاعلية.

أما طبيعة اوراق العمل التي يحتفظ بها المدقق الداخلي فتتمثل في القوانين والانظمة والتعليمات الهامة والتي يحتاج اليها المدقق باستمرار وأي تعديلات قد يحصل عليها، فضلاً عن نسخ المستندات التي تخص شعبة التدقيق على وفق الدورة السنوية لها مثلاً مستند الاستلام المخزني (محاسبة ٧٠). ومن أوراق عمل المدقق ايضاً هي التقارير

التي يرفعها في نهاية العملية التدقيقية له في المجالات الخاضعة لفحصه وتدقيقه ومن الدراسة الميدانية التي أجرتها الباحثة في شعبة التدقيق لاحظت قلة تقارير النشاط المرفوعة من قبل المدقق الداخلي الى ادارة المستشفى وانعدامها بالنسبة لدائرة الصحة والسبب في ذلك يعود لقلة الجولات التدقيقية التي يقوم بها المدقق لشعب وأقسام المستشفى وأطلاع على مجريات الامور فيها وأقتصار عمله على معاملات الصرف والقبض ونواحي ضيقة من التدقيق المستندي. وهذا ما ينعكس تأثيره على مخرجات عملية التدقيق وما تنتجه من معلومات تفتقر الى الدقة والشفافية لا تخدم قرارات واهداف الادارة. فضلاً عن أن عدم القيام بإجراءات الجرد المستمرة للموجودات الثابتة والمخزنية او المشاركة في اجراءات الجرد السنوية للصيديليات والمذاخر يضعف مستوى الرقابة عليها على الرغم من أهميتها وقيمتها العالية لا سيما أنه تصل الى المستشفى مساعدات متنوعة ومن جهات متعددة مما يعرضها للسرقة والضياع والتلاعب لعدم وجود رقابة مالية وتدقيقية صحيحة عليها . لذلك يمكن القول أن مستوى العناية المهنية لشعبة التدقيق الداخلي متدني وضعيف وهذا ما يضعف فاعلية أداء التدقيق الداخلي.

٤ - مدى الكفاءة الفنية للمدقق:

من الدراسة الميدانية التي اجرتها الباحثة في شعبة التدقيق الداخلي لاحظت أن كادر شعبة التدقيق لا يتناسب مع طبيعة حجم المستشفى حيث يتكون الكادر من موظف واحد فقط ذو تأهيل علمي متوسط (حاصل على شهادة معهد فني) غير قادر على تغطية جميع أنشطة المستشفى على وفق المستوى المهني المطلوب. فضلاً عن عدم أطلاعة على المفاهيم العلمية والنظرية الحديثة في مجال المحاسبة والتدقيق والرقابة المالية او اساليب التدقيق الالكترونية.

وعلى الرغم من أن رأي المدقق يجب أن يبنى على أساس علم وافر بواقع الامور ومستوى عالي من التأهيل العلمي فأنا نرى أن هناك حاجة ماسة لكادر تدقيقي مؤهل وخاصة من المدققين الفنيين في شعبة التدقيق الداخلي بسبب الطبيعة الخاصة للأدوية والمستلزمات الطبية التي تتميز بحساسيتها وندرتها في بعض الاحيان وحيث ان تخصص المحاسبة للمدقق الداخلي لا يؤهله لأداء عمليات الفحص والتدقيق لأغلب أنشطة المستشفى العلمية والفنية والمراكز التخصصية الاخرى فيها بأعلى المستويات

المهنية المطلوبة فأن هذا ينعكس سلباً على إداء شعبة التدقيق الداخلي وعلى طبيعة الخدمات التي تقدمها لخدمة الإدارة والمستشفى ككل . وعلى الرغم من أن دائرة الصحة مسؤولة عن فتح دورات تعليمية بناءً على تعليمات وزارة الصحة لتحديث المعلومات وتطوير الخبرات والمهارات إلا أن قلة عدد الدورات التي تشمل المدقق الداخلي في المستشفى خلال السنة وقصر فترتها يضعف التأثير الإيجابي لهذه الدورات ويقلل جدواها، فضلاً عن ندرة ندوات التعليم المستمر والمتابعة لملاحظات وقواعد ديوان الرقابة المالية وخاصة أحكام قانون ديوان الرقابة المالية رقم ٦ لسنة ١٩٩٠، وقانون أصول المحاسبات العامة وتعديلاته ولأنه سوف يكون جاهلاً بما يجب أن يعرضه من تقارير تدقيقية هامة وما يجب القيام به للمخالفات المهمة بحكم هذين القانونين وهذا ما ينعكس على إداء التدقيق الداخلي وطبيعة علاقته مع هيئة الصحة في الرقابة المالية. فلا شك أن لهذا تأثيراً سلبياً على مستوى الكفاءة الفنية للمدقق وعلى أدائه لواجباته ووظائفه وبالتالي على فاعلية إداء شعبة التدقيق الداخلي.

وتوصلت الباحثة في إطار تحقيق أهداف الدراسة إلى أن الالتزام بتطبيق المعايير العامة للتدقيق الداخلي هو الأساس الذي يتم بناءً عليه تقويم فاعلية إداء أجهزة التدقيق الداخلي المطبقة لهذه المعايير، وذلك لما توفره هذه المعايير من عملية تأطير وارشاد لنشاط المدققين الداخليين، وتوضيح كيفية قيام المدققين الداخليين بالوفاء بمسؤولياتهم المهنية وفي حالة وجود ضعف في الالتزام بتطبيق هذه المعايير كما يحدث في هذه الحالة الدراسية فإن هذا يقود إلى ضعف في فاعلية الإداء وهذا ما يجعلنا نقبل الفرضية البديلة التي تنص على:-

((إن التزام أجهزة التدقيق الداخلي العاملة في المستشفيات الحكومية على المعايير العامة للتدقيق الداخلي له الأثر الكبير على فاعلية أدائها)).

وباعتبار أن هذه المعايير العامة تشمل الجوانب المتعلقة بالمدققين الداخليين كاشخاص منفذين للعمليات والجوانب المتعلقة بانشطة وطبيعة عمل وتنفيذ الإداء نفسه وركزت على وحدة التدقيق الداخلي فالباحثة توصلت في ضوء المعاشية الميدانية التي أجرتها في مستشفى النسائية والأطفال خلال فترة ستة أشهر إلا أن هناك التزام متوسط بتطبيق المعايير المتعلقة بوحدة التدقيق والالتزام ضعيف بتطبيق المعايير المتعلقة بالمدققين الداخليين وهذا ما ينعكس سلباً على فاعلية الإداء لذلك سوف نقبل الفرضيات

الفرعية البديلة التي تشير الى وجود تأثير لكل من المعايير المتعلقة بوحدة التدقيق والمعايير المتعلقة بالمدققين الداخليين على فاعلية الاداء في مستشفى عينة الدراسة وبالمقابل نرفض فرضيات العدم الفرعية التي تشير الى عدم وجود تأثير للمعايير العامة للتدقيق الداخلي على فاعلية الاداء.

ثانياً- دراسة العوامل المؤثرة في فاعلية اداء جهاز التدقيق الداخلي في مستشفيات اخرى، باستخدام اسلوب قائمة الاستبيان الموزعة على كل من مستشفى البصرة العام ومستشفى الصدر التعليمي ومستشفى الموائى العام :

من اجل الخروج بنتائج اكثر واقعية على مستوى عينة مختارة من المستشفيات الحكومية في محافظة البصرة فقد وجدت الباحثة أن يتم اختبار فوضوية الدراسة على مستشفيات اخرى من خلال توزيع استمارات الاستبيان على عدد من افراد العينة في كل من مستشفى البصرة العام ومستشفى الصدر التعليمي ومستشفى الموائى العام وفي ثلاث مجموعات من الفئات فئة الادارة العليا وفئة المحاسبين وفئة المدققين الداخليين . ولغرض تحويل إجابات افراد العينة الى مقاييس كمية فقد تم استخدام المقياس الثلاثي للأوزان التالية (موافق، 2)، (لا أدري، 1)، (غير موافق، 0). ولتحقيق هذين الهدفين فقد استخدمت الباحثة أساليب البرنامج الاحصائي SPSS.

جدول رقم (٨)

نتائج اختبار (t) والاوراط الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات افراد العينة على بنود

المعايير العامة للتدقيق الداخلي

بنود المعايير العامة للتدقيق الداخلي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة المحسوبة t	المعنوية
الاستقلالية	1.459	.247	13.26	.000
الصلاحيات والمسؤوليات المخولة	1.203	.180	8.03	.000
العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية	1.233	.225	7.40	.000
الكفاءة الفنية	1.014	.346	.28	.77

المصدر: حسبت من بيانات الدراسة.

من الجدول رقم (٨) نلاحظ أن شدة اجابات افراد العينة حول المعيار الأول الاستقلالية تكون ايجابية أي قريبة جداً على الموافقة ذات الوزن (٢ ، موافق) وذلك لكون قيمة وسطه الحسابي (1.459) وهو أعلى وسط حسابي مقارنة بالمعايير الاخرى

وبأنحراف معياري (247). مما يدل أن هنالك اتفاقاً بين أفراد العينة من العاملين في المستشفيات على تطبيق هذا المعيار، وعند اختبار قيمة هذا الوسط باستخدام الاختبار الاحصائي t -test ومقارنته مع الوسط الفرضي للدراسة الواحد الصحيح مما يدل على معنوية قيمة الوسط الحسابي للمعيار الاول كذلك الحال بالنسبة للمعيار الثاني والثالث حيث بلغ متوسط اجابات افراد العينة على مدى تطبيق هذين المعيارين وعلى التوالي (1.203) و(1.233) وقيمة t المحسوبة لهما (8.03) و(7.40) مما يدل أن هناك التزام بهذين المعيارين ذو دلالة معنوية بأستثناء المعيار الرابع فان شدة اجابة افراد العينة تتمركز بين الرفض (0، غير موافق) والحياد (1، لا ادري) لأن وسطه الحسابي (1.014) وبأنحراف معياري (346). يدل أن هنالك اتفاق بين أفراد العينة على عدم تطبيقه ولكن على رغم ذلك يوافق افراد عينة الدراسة على اهمية وجود هذا المعيار لان قيمة t المحسوبة له فهي (28). وهي قليلة مقارنة بالمعايير الاخرى.

جدول رقم (٩)

نتائج اختبار (t) والاطواس الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات افراد العينة على بنود المعايير العامة للتدقيق الداخلي حسب التصنيف الوظيفي

المعايير العامة للتدقيق الداخلي	الاستقلالية	الصلاحيات والمسؤوليات المخولة	الغاية المهنية وبرامج تحسين النوعية	الكفاءة الفنية
التصنيف الوظيفي				
الادارة العليا				
المتوسط الحسابي	1.585	1.326	1.285	.952
الانحراف المعياري	.208	.209	.202	.294
قيمة t	8.416	4.669	4.243	-.485
المعنوية	.000	.002	.003	.641
المحاسبين				
المتوسط الحسابي	1.381	1.193	1.237	1.050
الانحراف المعياري	.242	.182	.257	.335
قيمة t	8.766	5.906	5.139	.842
المعنوية	.000	.000	.000	.406
المدققين الداخليين				
المتوسط الحسابي	1.578	1.130	1.181	.96
الانحراف المعياري	.216	9.251E-02	.133	.429
قيمة t	8.876	4.685	4.530	-.301
المعنوية	.000	.001	.001	.769

المصدر: حسب من بيانات الدراسة.

يشير الجدول رقم (٩) الى مدى التزام الادارة العليا بالاستقلالية هناك التزام بالمعيار الأول الأستقلالية لأن قيمة وسطه الحسابي (1.585) وقيمة t المحسوبة (8.416) عالية ثم يأتي المعيار الثاني من حيث الألتزام به لافراد العينة في مستوى الادارة العليا بناءاً على وسطه الحسابي (1.326) وقيمة t المحسوبة له (4.669) وبعده المعيار الثالث العناية المهنية وبرامج التحسين لأن أجابات أفراد العينة تتمركز عند الاجابة الموجبة (٢، موافق).

لكن في المعيار الرابع الكفاءة الفنية فأن أجابات أفراد العينة تتمركز عند أجابة الرفض (٠، غير موافق) والحياد (١، لا ادري) لان وسطه الحسابي (٠.952) وقيمة t المحسوبة له (-.485).

كذلك الحال مع كل من فئة المحاسبين وفئة المدققين الداخليين من حيث الالتزام بتطبيق المعايير العامة للتدقيق الداخلي.

جدول رقم (١٠)

نتائج اختبار (t) والاطواسط الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات افراد العينة على بنود المعايير العامة للتدقيق الداخلي حسب نوع المستشفى

المعايير العامة للتدقيق الداخلي	الاستقلالية	الصلاحيات والمسؤوليات المخولة	العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية	الكفاءة الفنية
نوع المستشفى				
مستشفى البصرة العام				
المتوسط الحسابي	1.533	1.231	1.285	1.013
الانحراف المعياري	٠.20	.160	.157	.305
قيمة t	12.443	6.758	8.514	.200
المعنوية	.000	.000	.000	.844
مستشفى التعليمي				
المتوسط الحسابي	٥٦٨1.	1.261	1.321	1.133
الانحراف المعياري	.226	.175	.184	.292
قيمة t	10.040	5.974	6.971	1.831
المعنوية	.000	.000	.000	.087
مستشفى الموائء العام				
المتوسط الحسابي	1.202	1.084	1.038	.868
الانحراف المعياري	.153	.176	.263	.434
قيمة t	4.757	1.719	.526	-1.095
المعنوية	.000	.111	.608	.295

المصدر: حسب من بيانات الدراسة

يبين الجدول رقم (١٠) تصورات و آراء أفراد العينة حول مدى تطبيق المعايير العامة للتدقيق الداخلي وفقاً لنوع المستشفى ، ففي مستشفى البصرة العام نلاحظ ان هناك تركيز لاجابات افراد العينة في المعيار الاول الاستقلالية حول الاجابة الايجابية (2، موافق) أكثر من بقية المعايير لأن وسطه الحسابي (1.533) وقيمة t المحسوبة له (12.44)، مقارنة بالواحد الصحيح للوسط الفرضي، يليه المعيار الثالث العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية لأن متوسط أجابات أفراد العينة على هذا المعيار (1.285) وقيمة t المحسوبة (8.513) وهي اكثر من المعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات لأن وسطه الحسابي (1.231) وقيمة t المحسوبة (6.758)، اما المعيار الرابع الكفاءة الفنية فأن قيمة المتوسط الحسابي على مدى تطبيقه في تنفيذ الأنشطة (1.013) وقيمة t المحسوبة (200)، وعند مقارنته بالوسط الفرضي للدراسة فإنه يدل على أنه ليس له دلالة معنوية.

وفي مستشفى الصدر التعليمي نلاحظ أن تركيز الاجابات الواردة في استمارات الاستبيان يظهر تصورات و آراء مشابهة لمستشفى البصرة العام ماعدا أن هناك التزام بالمعيار الرابع الكفاءة الفنية لأن متوسطه الحسابي (1.133) وقيمة t المحسوبة (1.831) مقارنة بالوسط الفرضي الواحد الصحيح.

اما مستشفى الموائى العام فأن المعيار الاول يحتل المركز الاول من حيث شدة الاجابات لأفراد العينة وتمركزها حول الاجابة الموجبة لان وسطه الحسابي (1.202) وقيمة t المحسوبة (4.757) ثم يأتي بعده المعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات لأن متوسطه الحسابي (1.084) وقيمة t المحسوبة (1.719) ، في حين ليس هناك التزام بالمعيار الثالث والرابع لأن متوسط أجابات افراد العينة على مدى تطبيق هذين المعيارين كان (1.038) و(0.868) على التوالي أي تتمركز الاجابة بين الرفض (٠، غير موافق) والحياد (1، لا ادري) وقيمة t المحسوبة لهما (0.526) و(-1.095) على التوالي وهي اقل من الجدولية ايضاً مما يدل على انهما ليس ذوات دلالة معنوية. ومن الجدير بالذكر ان هذه الاوساط الحسابية بارتفاعها وانخفاضها تدل على رؤية افراد العينة وتصوراتهم حول الاجابة عن الفقرات المحددة لكل معيار من المعايير العامة للتدقيق الداخلي.

ولقياس قوة العلاقة الارتباطية بين المعايير العامة للتدقيق الداخلي وفاعلية الاداء فقد لجأت الباحثة الى استخدام اسلوب معامل الارتباط البسيط كما هو أدناه:-

جدول رقم (١١)

يوضح الارتباط بين الفاعلية والمعايير العامة للتدقيق الداخلي

بنود المعايير العامة للتدقيق الداخلي	الاستقلالية	الصلاحيات والمسؤوليات	العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية	الكفاءة الفنية
قيمة معامل الارتباط	0.639**	0.681**	0.742**	0.758**

يبين الجدول رقم (١١) الارتباط البسيط بين فاعلية الاداء والمعايير العامة للتدقيق الداخلي عند مستوى دلالة معنوية (0.01).

نلاحظ من الجدول رقم (١١) بصورة عامة وجود ارتباط موجب وقوي بين كل معيار وفاعلية الاداء ذي دلالة معنوية عند مستوى (0.01) مما يجعلنا نقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

التزام اجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية بالمعايير العامة للتدقيق الداخلي له اثر كبير على فاعلية ادائها ونرفض الفرضية العدمية التي تشير الى عدم وجود ارتباط بين الفاعلية والمعايير العامة للتدقيق الداخلي فمن الجدول نلاحظ ان درجة الارتباط بين المعيار الرابع الكفاءة الفنية وفاعلية الاداء ايجابية عالية (0.758) عند مستوى دلالة احصائية (0.01) يليه المعيار الثالث وهو العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية حيث بلغت درجة الارتباط (0.742)، ثم تقل درجة الارتباط مع كل من المعيار الثاني والمعايير الاولى على التوالي (0.681) و(0.639) عند نفس مستوى الدلالة.

جدول رقم (١٢)

يوضح علاقة الارتباط بين الفاعلية والمعايير العامة للتدقيق الداخلي على اساس الدرجة الوظيفية

المعايير العامة	الاستقلالية	الصلاحيات والمسؤوليات	العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية	الكفاءة الفنية
للتدقيق الداخلي				
الدرجة الوظيفية				
الادارة العليا	.614	.702*	.463	.696*
المحاسبين	.667**	.689**	.860**	.769**
المدققين الداخليين	.705*	.793**	.340	.921**

- * * درجة الارتباط عند مستوى معنوية 0.01
- درجة الارتباط عند مستوى معنوية 0.05.

يشير الجدول رقم (١٢) الى علاقات الارتباط بين الفاعلية والمعايير العامة للتدقيق الداخلي حسب التصنيف الوظيفي ففي مستوى الادارة العليا نلاحظ ان اعلى درجة ارتباط موجبة حصلت للمعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات (0.702). تأتي بعدها درجة الارتباط للمعيار الرابع (0.696). عند مستوى دلالة (0.05) في حين تتخفف درجات الأرتباط للمعيار الثالث والاول لانها بلغت (0.463) و(0.614) وهي ليست ذات دلالة معنوية.

أما عند مستوى المحاسبين فكانت أعلى درجة ارتباط ايجابية هي للمعيار الثالث العناية المهنية وبرامج التحسين (0.860). يأتي بعده المعيار الرابع الكفاءة الفنية (0.769) عند نفس مستوى الدلالة (0.01). ثم درجة ارتباط المعيار الثاني والاول على التوالي (0.689) و(0.667) بنفس مستوى الدلالة.

وفي مستوى المدققين الداخليين كانت درجة ارتباط المعيار الرابع الكفاءة الفنية ايجابية عالية جدا (0.921). تأتي بعدها درجة ارتباط المعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات حيث بلغت (0.793) عند مستوى دلالة (0.01) ثم درجة ارتباط المعيار الاول اذ بلغت (0.705). عند مستوى دلالة (0.05) لكن أوطى درجة ارتباط ايجابية حصلت في هذا المستوى كانت للمعيار الثالث العناية المهنية وبرامج التحسين (0.340) وهي ليس لها دلالة معنوية.

جدول رقم (١٣)

يوضح علاقة الأرتباط بين الفاعلية والمعايير العامة للتدقيق الداخلي حسب نوع المستشفى

المعايير العامة للتدقيق الداخلي	الاستقلالية	الصلاحيات والمسؤوليات	العناية المهنية وبرامج التحسين للنوعية	الكفاءة الفنية	نوع المستشفى
	0.554**	0.432*	0.380	0.693**	مستشفى البصرة العام
	0.356	0.501*	0.482	0.719**	مستشفى الصدر التعليمي
	0.464	0.879**	0.853**	0.874**	مستشفى الموائى العام

نرى من الجدول رقم (١٣) علاقة الارتباط بين الفاعلية والمعايير العامة للتدقيق الداخلي حسب نوع المستشفى ففي مستشفى البصرة العام نلاحظ ان اعلى درجة ارتباط

كانت للمعيار الرابع الكفاءة الفنية (**693). يليه المعيار الأول الاستقلالية (**554). عند مستوى دلالة (0.01) تليها درجة ارتباط للمعيار الثاني (432). عند مستوى (0.05) أما أوطى درجة ارتباط ايجابية في مستشفى البصرة فكانت للمعيار الثالث العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية (380). وهي ليست ذات دلالة احصائية . وفي مستشفى الصدر التعليمي كانت أعلى درجات الارتباط هي من نصيب المعيار الرابع الكفاءة الفنية (**719) عند مستوى دلالة (0.01) يليه المعيار الثاني بدرجة ارتباط (*)501. عند مستوى (0.05) في حين اوطى درجة ارتباط ايجابية لمستشفى الصدر التعليمي كانت للمعيار الثالث العناية المهنية وبرامج التحسين والمعيار الاول الاستقلالية اذ بلغت (482) (356). على التالي .

أما في مستشفى الموائ العام وه و المستشفى الثالث الذي تم شموله بأستمارات الاستبيان فأن أعلى درجة ارتباط ايجابية بين فاعلية الاداء والمعايير العامة للتدقيق الداخلي كانت من نصيب المعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات (**879). والمعيار الرابع الكفاءة الفنية (**874) ثم المعيار الثالث العناية المهنية وبرامج التحسين بدرجة (**853) عند مستوى دلالة (0.01)، أما أوطى درجة ارتباط ايجابية فكانت للمعيار الأول الأستقلالية (464) لانها ليست لها دلالة معنوية .

من الجداول رقم (١١، ١٢، ١٣) نرى أنه كلما زادت درجة ارتباط معيار التدقيق الداخلي عند مستوى دلالة (0.01) و(0.05) كلما زادت قدرة هذا المعيار على ضمان فاعلية الاداء. وبشكل عام نلاحظ أن المعيار الرابع الكفاءة الفنية يحمل درجات ارتباط ايجابية عالية يليه المعيار الثالث العناية المهنية وبرامج التحسين ثم المعيار الثاني والأول إذ تتخفف درجات ارتباطها الايجابية ، وبما أن الجداول السابقة رقم (٨، ٩، ١٠) قد اظهرت اراء وتصورات افراد العينة حول مدى تطبيق المعايير العامة وأن هناك التزام كبير ببعض المعايير كالمعيار الاول الاستقلالية و التزام متوسط بتطبيق البعض الاخر كالمعيار الثاني والمعيار الثالث و التزام ضعيف بتطبيق المعيار الرابع الكفاءة الفنية لذلك نرى انه يتم الالتزام بتطبيق المعايير التي تكون درجة ارتباطها بالفاعلية ايجابية واطئة كالمعيار الاول في حين لا يتم الالتزام بتطبيق المعايير التي تحقق ارتباط ايجابي عالي بالفاعلية خاصة في المعيارين الرابع والثالث. بمعنى ان هناك ضعف في الفاعلية ناتج عن ضعف الالتزام بتطبيق المعايير التي تحقق فاعلية عالية.

ولبيان تأثير المعايير العامة للتدقيق الداخلي مجتمعة على فاعلية الاداء فقد لجئت الباحثة الى استخدام اسلوب الانحدار المتدرج كما في ادناه.

جدول رقم (١٤)

يوضح الانحدار المتدرج لأثر المعايير العامة للتدقيق الداخلي مجتمعة على الفاعلية

قيمة t			f	R ²	المعايير العامة للتدقيق الداخلي مجتمعة
الكفاءة الفنية	العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية	الاستقلالية			
15.779	10.930	11.418	315.664	.950	قيمة الانحدار المتدرج

يبين الجدول رقم (١٤) تأثير المعايير العامة للتدقيق الداخلي مجتمعة على فاعلية الاداء بمقدار (315.664) لأنها تفسر (950). من الفاعلية وبأستخدام أسلوب الانحدار المتدرج يمكن استخراج أي من المعايير العامة له تأثير أكثر من غيره على فاعلية الاداء وكانت النتيجة أن المعيار الرابع الكفاءة الفنية أكثر معيار يؤثر على الفاعلية بمقدار (15.779) يليه المعيار الاول الاستقلالية (11.418) والمعيار الثالث العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية (10.930) أي ان لها تأثيراً معنوياً على فاعلية الاداء في حين لم نجد هناك تأثيراً للمعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات على فاعلية الاداء بحضور المعايير الثلاثة بسبب وجود ارتباط قوي بين المعايير العامة للتدقيق الداخلي بمعنى ان المعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات لا يظهر تأثيره عند دراسة أثر المعايير مجتمعه على الفاعلية من اجل الحصول على نتائج احصائية دقيقة.

ولقياس تأثير المعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات على الفاعلية فسيتم الاعتماد على تحليل الانحدار البسيط ويوضح الجدول ادناه نتائج ذلك التحليل

جدول رقم (١٥)

يوضح الانحدار البسيط لأثر المعيار الثاني على الفاعلية

المعنوية	T	f	R2	الصلاحيات والمسؤوليات
.000	6.512	42.406	.453	قيمة الانحدار البسيط

ونلاحظ من الجدول ان المعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات يؤثر على الفاعلية بمقدار (42.406) لأنه يفسر (453). من الفاعلية فأى تغيير في ه ذا المعيار يسبب تغيير في الفاعلية بمقدار (6.512) وهو ذو دلالة معنوية. وعلى ضوء ذلك سوف نقبل الفرضيات الفرعية البديلة التي تشير الى وجود تأثير لكل من الاستقلالية، الصلاحيات والمسؤوليات، العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية، الكفاءة الفنية على فاعلية اجهزة التدقيق الداخلي في مستشفيات عينة الدراسة. وبالمقابل نرفض فرضية العدم التي تشير الى عدم وجود تأثير للمعايير العامة للتدقيق الداخلي على فاعلية الاداء وللتفصيل اكثر يمكن توضيح اثر كل معيار من المعايير العامة للتدقيق الداخلي على فاعلية الاداء على حسب التصنيف الوظيفي وعلى حسب نوع المستشفى وباستخدام اسلوب الانحدار البسيط .

جدول رقم (١٦)

الانحدار البسيط لأثر المعايير العامة للتدقيق الداخلي على فاعلية الاداء حسب التصنيف الوظيفي

المعايير التدقيق	الاستقلالية	الصلاحيات والمسؤوليات	العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية	الكفاءة الفنية	العامة الداخلي التصنيف الوظيفي
					الإدارة العليا
	.287	.420	.102	.412	متوسطات المربعات
F	4.228	6.793	1.910	6.595	
T	2.056	2.606	1.382	2.568	
المعنوية	.079	.035	.209	.037	
					المحاسبين
	.425	.456	.731	.578	متوسطات المربعات
F	23.215	26.155	82.352	42.059	
T	4.818	5.114	9.075	6.485	
المعنوية	.000	.000	.000	.000	
					المدققين الداخليين
	.441	.588	.017	.831	متوسطات المربعات
F	8.877	15.258	1.173	50.089	
T	2.979	3.906	1.083	7.077	
المعنوية	.015	.004	.307	.000	

يشير الجدول رقم (١٦) الى أثر المعايير العامة للتدقيق الداخلي على فاعلية الاداء حسب التصنيف الوظيفي ففي مستوى الادارة العليا نلاحظ ان المعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات هو الأكثر تأثيراً على فاعلية الاداء بمقدار (6.793) وهو ذو دلالة إحصائية.

ثم يأتي بعده المعيار الرابع الكفاءة الفنية من حيث التأثير على فاعلية الاداء (6.595) لأنه يفسر (412). من فاعلية الاداء. ثم ينخفض تأثير كل من المعيار الاول والثالث على التوالي (4.228) و(1.910)، وهذا يعني انها ليست ذات دلالة إحصائية. أما على مستوى المحاسبين فأن المعيار الثالث العناية المهنية وبرامج التحسين يحتل المرتبة الاولى من حيث التأثير على فاعلية الاداء (82.352) واي تغير في هذا المعيار يسبب تغير في الفالية بمقدار (9.075) وفي المرتبة الثانية يأتي المعيار الرابع الكفاءة الفنية بمقدار (42.059) وبدلالة إحصائية عند مستوى (0.05)، ثم ينخفض تأثير كل من المعيار الثاني والاول على التوالي (26.155) و(23.215) لأنهما يفسران (456) و(425). من الفاعلية. وفي مستوى المدققين الداخليين فأن المعيار الرابع الكفاءة الفنية له تأثير عال جداً على فاعلية الاداء بمقدار (50.089) لأنه يفسر (831). من الفاعلية فأى تغير في هذا المعيار بأي وحدة يسبب تغير في فاعلية الاداء بمقدار (7.077). أما المعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات فإنه يؤثر بمقدار (15.258) لأنه ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في حين ينخفض تأثير المعيار الاول الاستقلالية والمعيار الثالث العناية المهنية وبرامج التحسين على الفاعلية وعلى التوالي (8.877) و(1.173) أي ليست لها فروقات ذات دلالة إحصائية فأى تغير في هذين المعيارين سوف تتأثر فاعلية الاداء بمقدار (2.979) و(1.083) على التوالي.

جدول رقم (١٧)

الانحدار البسيط لأثر المعايير العامة للتدقيق الداخلي على فاعلية الاداء حسب نوع المستشفى

المعايير العامة للتدقيق الداخلي	الاستقلالية	الصلاحيات والمسؤوليات	العناية المهنية وبرامج تحسين النوعية	الكفاءة الفنية
نوع المستشفى				
مستشفى البصرة العام				
R^2	.273	.146	.102	.454

18.451	3.386	4.597	8.877	F
4.295	1.840	2.144	2.979	T
.000	.081	.045	.007	المعنوية
				مستشفى الصدر التعليمي
.482	.177	.198	.064	R ²
14.961	4.233	4.696	2.028	F
3.868	2.057	2.167	1.424	T
.002	.059	.048	.176	المعنوية
				مستشفى الموائى العام
.743	.702	.752	.144	R ²
35.711	29.331	37.475	3.020	F
5.976	5.416	6.122	1.738	T
.000	.000	.000	.110	المعنوية

من الجدول رقم (١٧) نلاحظ انه في مستشفى البصرة العام يكون تأثير المعيار الرابع الكفاءة الفنية كبيراً جداً (18.451) لأنه يفسر (454). من الفاعلية وأنه ذو دلالة إحصائية يليه المعيار الاول الاستقلالية فله تأثير على الفاعلية بمقدار (8.877) وهو ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05)، في حين كانت تأثيرات المعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات والمعيار الثالث العناية المهنية ضعيفة جداً (4.597) و(3.386) وعلى التوالي وهي ليست لها فروقات ذات دلالة إحصائية. كذلك الحال في مستشفى الصدر التعليمي فإن المعيار الرابع الكفاءة الفنية له تأثير كبير على فاعلية الاداء بمقدار (14.961) ويفسر (482). من الفاعلية، غير مستوى معنوية (0.05) أما المعيار الثاني والثالث والاول فتكون تأثيراتها ضعيفة (4.696) و(4.233) و(2.028) على التوالي ليست ذات دلالة إحصائية. أما في مستشفى الموائى العام فالمعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات والمعيار الرابع الكفاءة الفنية لهما أثر كبير على فاعلية الاداء بمقدار (37.475) و(35.711) على التوالي، بعدهما يأتي تأثير المعيار الثالث العناية المهنية وبرامج التحسين (29.331) لأنه يفسر (702). من الفاعلية اما المعيار الاول الاسـتقلالية فكان الاقل تأثيراً على الفاعلية (3.020) لأنه ليس له فروقات ذات دلالة معنوية.

الاستنتاجات :

- ١- جهاز التدقيق الداخلي في مستشفى النسائية والاطفال لم يستكمل متابعة المعلومات من المستندات الى السجلات للتحقق من صحة تثبيتها فضلاً عن أكتفاء جهاز التدقيق الداخلي بتوجيه مذكرات (مطالعات) بما يكتشفه من أخطاء ومخالفات الى الادارة العليا دون أن تأخذ هذه المذكرات سياقات تنظي مية محددة.
- ٢- أن عملية التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية تنحصر في الجوانب المالية ولا تتعداها للنواحي التقويمية لأوجه النشاط الفنية والادارية الاخرى بمعنى لنها لا تحقق أهدافها الأنسانية المتمثلة بالتأكيد من أن كل جزء من نشاط المستشفى موضع للفحص والمراقبة والدليل على ذلك أنه لم يؤكد على حماية مخازن ومذاخر المستشفى من السرقة أو سوء الاستعمال أو التلف.
- ٣- قلة الكوادر المؤهلة للقيام بالواجبات والمهام المحددة للجهاز إذ أن كادر جهاز التدقيق الداخلي في مستشفى النسائية والاطفال يتكون من شخص واحد فقط حاصل على شهادة م عهد فني، فضلاً عن قلة عدد الدورات التي يشترك بها منتسبوا الجهاز وقصر فترتها في حين عدد المدققين الداخليين في كل من مستشفى البصرة العام، مستشفى الصدر التعليمي ومستشفى الموائى بلغ (14) مدقق موزعين بالشكل التالي (6، مستشفى البصرة العام)، (2، مستشفى الموائى العام)، (6، مستشفى الصدر التعليمي العام) من ذلك نلاحظ أن هناك قلة في كوادر أجهزة التدقيق الداخلي لدى مقارنة عدد كادر جهاز التدقيق الداخلي مع حجم المستشفى.
- ٤- لم تحدد إدارة المستشفى الأختصاصات والصلاحيات التي يجب أن يتمتع بها الجهاز مما يتركها عرضة للأجتهد من قبل أدارات الأقسام الخاضعة للتدقيق أو من قبل منتسبي الجهاز أنفسهم، فكيف يمكن للجهاز أن يقوم بالواجبات المناطة به دون أن تكون لديه الصلاحيات الكافية.
- ٥- تلتزم أجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية بتطبيق معايير التدقيق الداخلي العامة لضمان فاعلية أدائها، الا أنه يوجد تفاوت في درجة الالتزام بتطبيق هذه المعايير فهناك التزام كبير بتطبيق المعيار الاول الاستقلالية والمواقع في الهيكل التنظيمي من خلال ارتباط أجهزة التدقيق الداخلي أدارياً

بمدراء المستشفيات وفتحياً بدائرة الصحة مما يمنحها استقلالية تنظيمية دون السماح بتدخل إدارات أخرى بعمل هذه الأجهزة. أما المعيار الثاني الصلاحيات والمسؤوليات والمعيار الثالث العناية المهنية وبرامج التحسين فأن درجة الالتزام بتطبيقها متوسطة فضلاً عن عدم الاهتمام بالتطوير المستمر لهما بما يتلاءم مع التطورات والحاجات والمتطلبات لعلمية التدقيق الداخلي كاستخدام الحاسب الآلي في أعمال التدقيق، أو برامج تدقيق متطورة وواضحة. وفي المعيار الرابع الكفاءة الفنية فكان الالتزام بتطبيقه ضعيفاً جداً لكل المستشفيات عينة الدراسة حيث أظهرت النتائج أن أفراد العينة بلغت نسبة تحصيلهم الجامعي (33.3%) في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الإعدادية (31.3%) من أجمالي العينة كما بيّنت النتائج أن نسبة (39%) من أجمالي أفراد العينة يمتلكون سنوات خدمة في عينة الدراسة لا تزيد عن عشر سنوات وهي أعلى نسبة بينما تمثل نسبة (9.8%) أقل نسبة وهي لأفراد العينة ذوي سنوات خدمة لا تزيد عن خمس سنوات.

أما خبرة أفراد العينة في مجال عملهم فكانت متوسطة أيضاً لأن أعلى نسبة كانت (49%) من أجمالي أفراد العينة ممن لديه خبرة في المنصب الحالي لا تزيد عن عشر سنوات. لذلك تتأثر فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي بالمعيار الرابع والثالث بشكل كبير يليها تأثير المعيار الأول ونتيجة للترابط القوي بين هذه المعايير فأن المعيار الثاني يكون تأثيره أقل.

٦- لا تمارس أجهزة التدقيق الداخلي أعمالها التدقيقة على وفق برامج عمل واضحة ومكتوبة حتى تستطيع القيام بالأعمال المطلوبة منها فضلاً عن عدم الالتزام بتنظيم ملفات أوراق العمل الأساسية في التدقيق وهي الملف الدائم والملف الجاري وسجل الملاحظات وعدم اعتماد نظام الفهرسة والتوثيق كما متوفر من أوراق العمل.

التوصيات

١. ضرورة إيلاء وظيفة التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية العناية الكافية باعتبارها الوظيفية الأساسية التي يمكن أن تقدم خدمات التأكد (التدقيق المالي، تدقيق الأداء أو التدقيق التشغيلي، الاستجابة السريعة) والخدمات الاستشارية (خدمات

- التقييم، خدمات التسهيل، خدمات المعالجة) فضلاً عن أهميتها في تحسين وتعزيز التوجيه للمستشفيات.
٢. لكي يتم إنجاز الأعمال بصورة مناسبة فإن الأمر يتطلب التفويض المناسب للسلطات والصلاحيات مع تحديد للمسؤوليات بصورة مساوية لتلك السلطات والصلاحيات من أجل أن يصبح العاملون أكثر فاعلية لتحقيق الأهداف ومن أهم هذه الصلاحيات هي حق الإطلاع وحق توجيه الاستفسارات وطلب الإيضاحات حتى لا تكون محلاً للاجتهااد.
٣. نتيجة لعدم كفاية المعرفة المتوفرة لدى العاملين في أجهزة التدقيق الداخلي حول كيفية استخدام التكنولوجيا الحديثة في العمل، فإن الزيارات الميدانية للأجهزة المشابهة في دول أخرى والتدريب المستمر واعادة تأهيل العاملين كلها عوامل تساعد في تطوير فاعلية العاملين وتزويدهم بمهارات فنية متقدمة.
٤. ضرورة قيام المستشفيات باستقطاب مدققين داخليين حاصلين على شهادات مهنية متخصصة في حقل التدقيق المالي والإداري وتدقيق تكنولوجيا المعلومات كالمحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات العاملين حالياً في القطاع الخاص المتخمين بالخبرة النظرية والعملية البالغ عددهم أكثر من مائة محاسب قانوني ومراقب حسابات من ذوي خبرة عملية تزيد عن عشرين سنة فلو لجأت المستشفيات الحكومية إلى أبرام عقود نظامية مع عدد منهم تضمن قيامهم برقابة كفاءة الأداء وتقديم الاستشارات المالية والإدارية والأشراف على تطبيق برامج تدقيق متطورة وتدريب الملاك الحالي لتمكنت من الاستفادة من هذه الخبرات المتراكمة وتحقيق الكفاية في هذا المجال ودعم أجهزة التدقيق الداخلي وتفعيلها ، كما يمكن أيفاد المدققين الداخليين لديهم في دورات للحصول على مثل هذه الشهادات.
٥. قيام الرقابة المالية وهيئة الصحة فيها بتدريب كوادر أجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات من خلال أشراكهم في مهام التدقيق وأعمال أعداد الحسابات الختامية.
٦. وضع خطة عمل سنوية لتنفيذ المهام التدقيقية تتضمن برنامج تدقيقي شامل وتقارير نشاط دورية ترفع الى إدارة المستشفى وقسم التدقيق في دائرة الصحة للمتابعة فضلاً عن القيام بزيارات تدقيقية لجميع أقسام المستشفى وأجراء الجرد المفاجئ لصناديق النقد وموجودات المخازن والمذاخر.

٧. التوجيه بعدم تسليم أي ذمة حسابية أو مخزنية الى العاملين بعقود بل يمكن الاستفادة منهم في القيام بأعمال كتابية.
٨. دعم المستشفيات بكوادر كفوءة من ذوي المهن الصحية للمذاخر والصيدليات وكادر حسابي للوحدة الحسابية .
٩. الاستفادة من واقع التغيرات الحديثة في أبعاد وظيفة التدقيق الداخلي كأعتماد منهج قائم على المخاطرة (التدقيق المستند الى المخاطرة) وعدم اقتصار العمل على مفهوم الفحص المالي (التدقيق المستند الى الفحص) أو إجراء بعض جوانب الرقابة على العمل (التدقيق المستند الى الرقابة).

الهوامش :

- (1) Ramamorrri, Sridhar, "Internal Auditing: History, Evolution, and prospects", IIA, Altamonte Springs, 2003, P:5.
- (٢) شاهين، ابراهيم عثمان، المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، ط٣، مطابع الطوبجي التجارية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٢٠٣.
- (٣) الصبان، محمد سمير وجمعة، اسماعيل ابراهيم، والسوافيري، فتحي رزق، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الاسكندرية، ١٩٩٦، ص:١٢.
- (٤) البسام، صادق وشاهين، ابراهيم، حياذ المراجع الداخلي في قطاع البترول الكويتي، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد (٣٨)، أبريل، ١٩٨٤، ص: ٦٨.
- (٥) Ramamoorti، المصدر نفسه، ص: ٦.
- (٦) جمعة، احمد حلمي، المدخل الى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط٢، ٢٠٠٥، ص: ٩١.
- (٧) Ramamoorti، المصدر نفسه، ص: ١٢.
- (٨) مجلس المعايير المحاسبي والرقابي في العراق، دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلي دليل التدقيق رقم (٤)، ٢٠٠٠.
- (9) F. Prawitt, Douglas, "Managing the internal Audit function", IIA, Altamonte, springs, 2003 ، P: 73.
- (10) . J. Van، Kuijck, J. R. H, "Control of Judgement performance in Auditing", Amsterdam, prentice – Technimedia, 1999, P: 73.

(11) Dittenhofer, Mort, "Internal Auditing effectiveness: an expansion of present methods", Managerial Auditing Journal Vol. 16, No. 8, 2001, P: 8.

(١٢) جمعة، احمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط ١، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٠، ص: ٩٦.

(١٣) جمعة، المصدر نفسه، ٢٠٠٥، ص: ٩٥.

(14)F. Mutchler, Jane, "Independence and Objectivity: A framework for reseach opportunities in Internal Auditing", IIA, Altamonte springs, 2003, P: 235.

(١٥) البسام وشاهين، المصدر نفسه، ص: ٦٨.

(16)Taylor, H. Donald & Glezen, Gwilliam, "Auditing An Assertions Approach", U. S. A. , John Wiley & Sons, Inc. , 1997, P: 712.

(17) Arens, Alvin A. & Loebbecke, James K., "Auditing: An Integrated Approach", 8th ed., New Jersey, Prentice-Hall, Inc., USA 2000, P: 802.

(١٨) شاهين، ابراهيم عثمان، المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، ط ٣، مطابع الطوبجي التجارية، القاهرة، ١٩٩٠، ص: ٢٢٦.

(١٩) Mutchler ، المصدر نفسه، ص: ٢٤٤.

(٢٠) عثمان، عبدالرزاق محمد، اصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط ٢، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ١٩٩٩، ص: ٣٠.

(21) Ballou. H. , Ronald, "Business logistics management" 4th ed. New jersey, Hall International, Inc., 1999, P: 645.

(٢٢) Thomas, G. W. & Henke ، المصدر نفسه، ص: ٢٢٧.

(٢٣) مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، بشأن التوثيق، دليل التدقيق رقم (٥)، ٢٠٠٢.

(24) Beswick, Kelsey & Bloodworth, Jane, "Management Audit", International summer schools, 2002, P: 18

(٢٥) Kuijck, J. R. H. J. Van ، المصدر نفسه، ص: ٨.

(26)Ruud, T. Flemming, "The internal Audit function: An Integral Part of organizational Governance", IIA, Altamonte springs, 2003, P: 88.

(27) IIA – UK Irland, 2004.

(٢٨) F. Prawitt، المصدر نفسه، ص: ١٨١.

(٢٩) نوري، عبداللطيف وجواد مؤيد وخضر، احمد جاسم، اصول التدقيق، ط ٢، دار الحكمة، بغداد، ١٩٩٠، ص: ١٢٥.

(٣٠) جمعة، احمد حلمي، المصدر نفسه، ٢٠٠٥، ص: ٣٣٨.

(٣١) عبدالله، خالد امين ودهمش، نعيم، مهنة تدقيق الحسابات في الاردن ولبنان، دار فيلادلفيا، عمان، ١٩٧٥، ص: ٣٦.

(٣٢) شرباش، عبدالهادي مبروك، المراجعة الداخلية وظيفه حديثة تحتاج الى مزيد من الاهتمام في منطقتنا العربية، مجلة الادارة العامة، الرياض، العدد (٣٤)، أغسطس، ١٩٨٢، ص: ١٢١.

(٣٣) Thomas, G. W. & Henke، المصدر نفسه، ص: ٤٥٩.

(34) Arens, Alvin A. & Loebbecke, James K., "Auditing: An Integrated Approach", 8th ed., New Jersey, Prentice-Hall, Inc., USA 2000, P: 792.

(35) Ratliff, R. L & K. F. Reding , "Introduction to auditing: logic, principles, and techniques", IIA, Altamonte,springs, 2002, P: 9.

(٣٦) عثمان، عبدالرزاق محمد، المصدر نفسه، ص: ٩٢-٩٦.

(٣٧) الحانوتي، عماد، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد (٦)، آيار ٢٠٠٢، ص: ٢.

(38) Gupta, kamal, "Contemporary Auditing for students", fourth 4th Edition, Delhi, Tata, McGraw – Hill publishing company limited, 1992, P; 637 .

(39) Ruud, T. Flemming، المصدر نفسه، ص: ٨٥.