

تقييم و القياس نظام الرقابة الداخلية في ضوء معايير التدقيق المحلية والدولية
دراسة تطبيقية في دائرة صحة اربيل

Shakhawan Fattah Ali

Erbil Polytechnic University - Technical College

الملخص

معلومات البحث

هدفت الدراسة إلى تحديد الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية في ضوء الدراسات والبحوث والإصدارات الحديثة من خلال التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهدافها وأهميتها ومقوماتها وأنواعها على نحوٍ عام، والتعرض إلى مكونات نظام الرقابة الداخلية في ضوء متطلبات ومعايير التدقيق المحلية والدولية ذات العلاقة بنظام الرقابة الداخلية، إلى جانب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في دائرة صحة اربيل للتعرف على مدى توفر متطلبات التدقيق المحلية فيه ومدى توافقه مع معايير التدقيق الدولية للوقوف على أوجه القصور في هذا النظام وتحديد أهم الإجراءات الواجب اتخاذها لتلافيها.

تاريخ البحث:

الاستلام: ٢٠١٩/١١/١٥

القبول: ٢٠١٩/١٢/٢٠

النشر: خريف ٢٠١٩

Doi :

10.25212/lfu.qzj.4.4.25

الكلمات المفتاحية:

Administrative

activity

Objectives

Productivity

Internal Control

Economic

تحاول الدراسة على نحوٍ عام الإجابة على الأسئلة الآتية:

- هل تتبع دائرة صحة اربيل إجراءات رقابة داخلية سليمة؟
- هل الإجراءات الرقابية المتبعة مطابقة للأنظمة والقوانين والتعليمات وهل هي متوافقة مع المعايير المحلية والدولية للتدقيق؟

تتمثل فرضية الدراسة بالآتي: " توجد مؤشرات في أداء نظام

الرقابة الداخلية في دائرة صحة اربيل تتوافق مع معايير التدقيق."

ولتحقيق أهداف البحث تم اعتماد المنهج الوصفي في تغطية

الجانب النظري للدراسة والمنهج التطبيقي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

في دائرة صحة اربيل، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من الاستنتاجات

واقترحت العديد من التوصيات، ومن بين أهم الاستنتاجات التي توصلت

إليها الدراسة أصدر كثير من الهيئات والمنظمات الدولية العديد من المعايير والأدلة الارشادية، التي تطرقت إلى مكونات وعناصر نظام الرقابة الداخلية نظرا لاهميته، إذ تشير الدراسات إلى أن ربع معايير التدقيق الدولية تناولت الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.

مقدمة:

ان النشاط الاداري ظهر ونما منذ وقت مبكر في تاريخ الحضارة الانسانية، وكانت الادارة اساسا هي عملية تنسيق وتوجيه جهود الافراد والجماعات نحو تحقيق الاهداف وان القيادة تشكل الجانب الهام في هذه العملية ، لذلك فجزورها تمتد إلى الوقت الذي بدأ فيه التفاعل الاجتماعي وتوزيع العمل بين الافراد والجماعات في التنظيمات الاجتماعية، ويعد القادة الاداريون من أهم الفئات في الوحدات الاقتصادية الحكومية الانتاجية وغير الانتاجية والذي على وفق كفاية ادائهم والذي هو انعكاس كبير لراقي مستواهم الخلقى والعملية والتزامهم العالي بالاداء الوظيفي يتوقف نجاح هذه الوحدات في تحقيق اهدافها ، وكذلك لان القيادة الادارية ليست مجرد علاقة شخصية بين شخص واخر وانما يمتد تاثيرها إلى النظم الموجودة داخل الوحدة الاقتصادية .

وبما ان نظام الرقابة الداخلية هو احد الانظمة الموجودة داخل الوحدة الاقتصادية والتي تؤثر وتتأثر بكفاية ادائها ، ولاهمية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية الحكومية الإنتاجية والخدمية وذلك لكونه الوسيلة والأداة الفاعلة الذي تنشئه ادارة الوحدة الاقتصادية لمساعدتها في تحقيق اهدافها .

أما الهدف من التدقيق الآن فقد أصبح إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تمثيل البيانات للمركز المالي ونتيجة النشاط بصورة صادقة وعادلة.

تأسيساً على ما تقدم يمكن القول أن دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية تمثل نقطة البداية في عمل مراقب الحسابات إذ في ضوء هذا التقويم تعد إجراءات التدقيق وتحدد حجم الاختبارات التي سيعتمد عليها في الفحص وكذلك التعرف على نقاط الضعف وأوجه القصور الموجودة في الإجراءات والتوصية بعلاجها إحصائياً للرقابة.

وانطلاقاً من أهمية الرقابة الداخلية في مجال التدقيق، تأتي هذه الدراسة مستهدفة الوقوف على مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية في تخطيط إجراءات

التدقيق، وقد سعت العديد من الجهات والمنظمات المحلية والدولية إلى إصدار طائفة من المتطلبات والأدلة الإرشادية والمعايير المتعلقة بمهنة التدقيق، ويتناول قسم كبير من هذه الاصدارات موضوع الرقابة الداخلية؛ لما لهذا الموضوع من أهمية في توفير جانب كبير من عنصر الموثوقية والأمان لأطراف عديدة كالإدارة، المدقق الداخلي والخارجي، وأصحاب المصالح بوجه عام.

وانطلاقاً من ذلك ونظراً لأهمية القطاع الصحي في الاقليم كوردستان، فقد سعت الدراسة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في دائرة صحة اربيل للتأكد من مدى توافق هذا النظام مع متطلبات ومعايير التدقيق المحلية والدولية للوقوف على المعوقات التي يعاني منها هذا النظام والتي تحول دون تطبيقه على الوجه الصحيح، وإبداء المقترحات والإجراءات اللازمة لزيادة فاعلية النظام وتطويره بما ينسجم والتطورات العلمية والتكنولوجية التي يشهدها العالم في مجال مهنة المحاسبة والتدقيق.

المحور الاول: منهجية البحث والدراسات السابقة

اولاً: منهجية البحث

اهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية العناية التي يجب أن يوليها مراقب الحسابات للرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للفحص إذ يعد تقويم الرقابة الداخلية نقطة البداية في عمل مراقب الحسابات، ففي ضوء هذا التقويم يقوم بإعداد إجراءات التدقيق ويحدد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي سيعتمد عليها في الفحص.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في عدم وضوح عناصر الرقابة الداخلية كما وردت في معيار التدقيق (الرقابة الداخلية في الحالة المالية المراجعة) لدى معظم مراقبي الحسابات مما يؤدي إلى ضعف وتباين مستوى العناية المبذولة في فحص وتقويم هذه العناصر للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق ويؤدي ذلك إلى خلل في تخطيط إجراءات التدقيق وفي النتائج التي يتم التوصل إليها.

فرضيات البحث.

يستند البحث إلى الفرضيات التالية :-

الفرضية الأولى: لا توجد مؤشرات في أداء نظام الرقابة الداخلية في دائرة صحة اربيل تتوافق مع معايير التدقيق.

الفرضية الثانية : ليس هناك إمكانية لاعتماد معايير نظام الرقابة الداخلية في عمل قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل.

هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى دراسة مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للفحص في تحديد إجراءات التدقيق المناسبة والتي تمكن مراقب الحسابات من أداء المهمة المناطة به والمتمثلة في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تمثيل البيانات المالية للمركز المالي ونتيجة النشاط بصورة صادقة وعادلة.

حدود الدراسة:

تقتصر هذه الدراسة على دراسة مدى اعتماد مراقب الحسابات على نظام الرقابة الداخلية في النظم اليدوية ومن ثم لم يتطرق الباحث إلى الموضوع في ظل استخدام الحاسوب.

وسائل جمع البيانات:

اعتمد الباحث في تناوله الجانب النظري على مجموعة من المصادر والمراجع العربية وغير العربية من كتب ودوريات وبحوث منشورة وغير منشورة وغيرها من الوثائق ذات الصلة بموضوع الدراسة، فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات الدولية INTERNET.

أما في الجانب الميداني اعتمد الباحث على الاستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية، وقد تم تصميم الاستبانة لإخراجها بالشكل الذي يؤدي إلى الحصول على المعلومات المطلوبة بدقة وموضوعية. ولتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية أعطى الباحث للإجابة عن أسئلة الاستبانة مقياس Likert الخماسي بالأوزان الآتية:

بدرجة كبيرة جداً (5)، بدرجة كبيرة (4)، بدرجة متوسطة (3)، بدرجة قليلة (2)، بدرجة قليلة جداً (1) وقد تضمنت الاستبانة مجموعتين من الأسئلة، فضلاً عن مقدمة تعريفية تبين طبيعة الدراسة وتأكيد ضمان سرية الإجابات وتعريف لبعض المصطلحات الواردة في الاستبانة، وتناولت المجموعة الأولى المعلومات العامة عن المبحوثين تتعلق ب: العمر، جهة العمل (عام)، عدد سنوات الخبرة في مجال

المحاسبة والتدقيق، التخصص، الشهادة، البلد المانح للشهادة، عدد العاملين في المكتب. أما المجموعة الثانية فهي الأسئلة التي تتعلق باعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية عند تكليفه بمهمة التدقيق.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم استخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية Statistical Packages for Social Sciences (SPSS) بصورة رئيسية لتحليل البيانات واستخراج النتائج وقد تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية الآتية:-

1. اختبار (مربع كاي) (Chi-Square) والذي يرمز له χ^2 ، إذ يقيس هذا الاختبار مدى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مراقبي الحسابات عينة الدراسة (عند مستوى معنوية محدد).
2. الوسط الحسابي المرجح، ومتوسط المتوسطات الحسابية.
3. النسب المئوية المقابلة لكل متوسط حسابي مرجح.
4. التحليل العاملي or Analysis Fact لإعادة توزيع عناصر الرقابة الداخلية بما تحويه من متغيرات إلى عوامل مستقلة تنعدم علاقات الارتباط فيما بينها، وتحديد تلك التي لها تأثير مهم وأساسي في الاعتماد على عناصر الرقابة الداخلية وذلك بأخذ العوامل التي تفسر ما قيمته واحد صحيح فأكثر من التباين الكلي لمجموع العوامل المستقلة، ثم تحديد متغيرات العوامل المستقلة اعتماداً على أكثر مقدار معدل تحميل لهذه العوامل بمتغيراتها.

الثاني: الدراسات السابقة

تعد الدراسات السابقة قاعدة أساسية متينة يمكن الاستفادة منها في عدة مجالات مثل المساهمة في بناء صرح المعرفة العلمية بهدف التجديد ومعالجة أمور أخرى لم تتناولها تلك الدراسات وقد أطلعت الباحث على بعض هذه الدراسات التي تهتم بأجهزة الرقابة الداخلية بشكل عام ومعايير التدقيق من أجل التعرض لجوانب وأفكار جديدة وفي حدود إمكانيات الباحثة أتيح لها التعرف على الدراسات التالية:-

- 1- دراسة رضوان رأفت علي (1983) الموسومة " معايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي .

هدفت الدراسة الى بيان العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق الداخلي والتي تتمثل في أعداد دليل الاداب والاخلاقيات لمهنة التدقيق الداخلي ، اعداد وثيقة بمسؤوليات المدقق الداخلي ، وضع برنامج تعليمي مستمر للتدقيق الداخلي ، تصميم وتطوير هيكل عام للمعرفة بمهنة التدقيق الداخلي ، ووضع الاسس والبرامج اللازمة لتخريج المدقق الداخلي المعتمد ، كما استهدفت الدراسة الى الارتقاء بمستوى المهنة وأداء المشتغلين بها في مختلف المشروعات عن طريق استقلال المدقق الداخلي ، والتفوق المهني للمدقق الداخلي ، ومجال عمل التدقيق الداخلي ، وأداء عمل التدقيق الداخلي ، وإدارة قسم التدقيق الداخلي.

وقد اوصت الدراسة [الا انه يجب ان يعطى المدقق الداخلي الاستقلال التام عن الامور التنفيذية بالمؤسسة الاقتصادية ، وان يكون له خط مباشر مع الادارة العليا او لجنة التدقيق.

2- دراسة (ارزوقي ، منال نافع 1986) الموسومة [تقييم دور اجهزة التدقيق الداخلي في المنشأة العامة لتجارة السيارات].

وهي دراسة مقدمة من الباحثة الى كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد كجزء من متطلبات الحصول على درجة دبلوم عالي في مراقبة الحسابات ، وتناولت الدراسة تعريف التدقيق الداخلي ومبررات نشوءه وبرنامج التدقيق الداخلي والعلاقة بين المراقب الخارجي والداخلي ووجه التنسيق والتعاون بين الجهازين ولاهمية ادارتي المخازن والمبيعات في المنشأة العامة لتجارة السيارات فقد ركزت الباحثة عليها في الدراسة وخلصت الى مجموعة من التوصيات المتعلقة باداء اجهزة التدقيق الداخلي لما لها من الدور الفعال في ممارسة اجراءات الرقابة والتدقيق للجوانب المالية والاقتصادية ومدى كفاية تلك الاجهزة في السيطرة على انشطة الدائرتين في اعلاه.

3- دراسة عبد الاله محمد الرملي (1994) الموسومة [اطار مقترح للتدقيق الداخلي في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات].

وقد أستهدفت الدراسة أبرز اثر الجوانب السلوكية على معايير التدقيق ، كما هدفت الى ابراز مدى امكانية استخدام الاساليب الاحصائية والرياضية في اتمام عملية التدقيق الداخلي ومحددات هذا الاستخدام وأثر ذلك على معايير الاداء ، وكذلك مدى تأثير استخدام الحاسب الالى على معايير الاداء في التدقيق الداخلي ، وأخيراً وضع اطار مقترح لمعايير الاداء مقبولة التطبيق العملي في التدقيق الداخلي ، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها ما يلي :-

أ. ضرورة مراعاة التأثيرات والاعتبارات السلوكية التي لها تأثير كبير على معايير الاداء وخاصة معيار الاستقلال والحياد.

ب. ضرورة استخدام الأساليب الاحصائية في التدقيق الداخلي وخاصة في العمليات المالية والمحاسبية والتي لها تأثير على الاداء وبالاخص على معايير التأهيل العلمي والمهني للمدقق الداخلي.

ج. ضرورة استخدام الحاسب الالى في التدقيق الداخلي بالنسبة للعمليات التي تسجل وتشغل باستخدام الكمبيوتر وتقتصر على العمليات المالية والمحاسبية والتي تؤثر على معايير (الاستقلال ، الحياد ، التأهيل العلمي والمهني).

د. ضرورة وضع أطار مقترح لمعايير مقبولة للأداء لقسم التدقيق الداخلي.

4- دراسة (نجم ، بان 2003) الموسوعة [تقويم أداء اجهزة التدقيق الداخلي في ظل المعايير العامة للتدقيق].

دراسة مقدمة من الباحثة لنيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة في جامعة البصرة ، تضمنت دراسة ميدانية في عينة من المستشفيات الحكومية في محافظة البصرة . يهدف البحث الى تقويم فاعلية اداء اجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات الحكومية من خلال التعرف على مدى التزام تلك الاجهزة بالمعايير العامة للتدقيق الداخلي وقد توصلت الباحثة الى التزام تلك الاجهزة بتطبيق معايير التدقيق الداخلي العامة لضمان فاعلية ادائها الا انه يوجد تفاوت في درجة الالتزام بتطبيق هذه المعايير . فهناك التزام كبير بتطبيق معيار الاستقلالية والهيكل التنظيمي ودرجة التزام متوسطة بتطبيق معايير الصلاحيات والمسؤوليات أما الكفاءة الفنية فأن الالتزام بها ضعيف .

وخلصت الدراسة الى بعض التوصيات تركزت في ضرورة الاهتمام باقسام التدقيق وتفويضها السلطات والصلاحيات الكافية وتعزيزها بالمدققين الحاصلين على شهادات مهنية متخصصة وتدريب الكوادر العاملة في المستشفيات واعتماد لجنة تدقيق تشرف على اجهزة التدقيق .

5- دراسة عبد الزهرة عصام يونس 2007 الموسومة [أنموذج اعادة تصميم وظيفة التدقيق الداخلي باعتماد ادارة المخاطر].

هدفت الدراسة الى معالجة المشاكل المتعلقة بقصور وظيفة التدقيق الداخلي التقليدية في الشركات لتركيز اعمالها على جوانب الفحص المالي للعمليات التي تتم من قبل الوظيفة المالية واجراء بعض جوانب الرقابة التشغيلية على اعمال الشركة دون الاهتمام بتقديم تأكيد حول المخاطر التي تواجه

الشركة بالاضافة الى عدم مراعاة تطبيق القوانين الصادرة في مختلف الدول ومنها قانون الادارة المالية والدين العام في العراق والذي اكد على ان اعمال وظيفة التدقيق الداخلي يجب ان توجه لتقليل المخاطر في عمليات اتخاذ القرار .

وكانت اهم التوصيات التي خلصت اليها الدراسة ما يلي:-

- 1) الابتعاد عن النموذج التقليدي في عمل وظيفة التدقيق الداخلي الذي يركز على الضبط الداخلي لعمليات المالية والرقابة التشغيلية والتطور في تطبيقات وظيفة التدقيق الداخلي .
- 2) تبني أنموذج لادارة المخاطر الكلية مستند الى دراسة طبيعة المحتوى الذي تعمل فيه الشركات وتتم صياغته من خلال ايجاد قسم متخصص بادارة المخاطر .
- 3) تبني أنموذج لادارة المخاطر الجزئية في كل قسم من اقسام الشركة يستند الى دراسة طبيعة العمليات التي تتم من قبل القسم .
- 4) اعادة صياغة الاهداف لوظيفة التدقيق الداخلي بحيث تعكس مفهوم القيمة المضافة التي يمكن ان تقدم من قبل هذه الوظيفة .

6- دراسة (مخلوف ، احمد 2007/2006) الموسومة [المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية] في البنوك التجارية الاردنية.

الدراسة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير في المملكة الاردنية الهاشمية لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير .تهدف الدراسة الى التعرف على أهداف التدقيق الداخلي وأجراءاته ومجال عمله في البنوك التجارية الاردنية من خلال التعرف على التدقيق بشكل عام وما يقدمه من خدمات وعلى طبيعته وأهدافه وأنواعه وكذلك المعايير المتعارف عليها مع تقييم التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الاردنية من خلال الوقوف على التطبيق الفعلي للإجراءات بالموازنة مع معايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي المتعارف عليها والصادرة عن المعهد الامريكي للمدققين الداخليين (IIA) والتنسيق والمواءمة بين إجراءات التدقيق الداخلي المطبقة في تلك البنوك ومعايير الاداء المهني مع دراسة نظام الرقابة الداخلية.

مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة:

تُعدّ الدراسة الحالية امتداداً للدراسات السابقة، التي اعتمدها بوصفها أرضية معلوماتية في منهجها وتوجهاتها النظرية وشكلت في الوقت نفسه إضافة جديدة، إذ تتسم هذه الدراسة بأهمية خاصة إلى حد

ما لكونها تُعدّ من الدراسات القليلة التي تناولت موضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية في ضوء المعايير المحلية والدولية.

ولقد تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بما يأتي:

1. تحديد مدى موافقة نظام الرقابة الداخلية لمعايير التدقيق المحلية والدولية في دائرة صحة اربيل.
2. دراسة وتحليل نظام الرقابة الداخلية في دائرة صحة اربيل للوقوف على نقاط القوة والضعف فيه.

المحور الثاني: الجانب النظري

مفهوم الرقابة الداخلية

شهد مفهوم الرقابة الداخلية تطوراً تدريجياً مهماً لمقابلة التطورات السريعة والمتلاحقة في الحياة الاقتصادية، إذ لم تعد مجرد وسائل تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس وإنما تطور ليشمل مجموعة من السياسات والإجراءات التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية، وتتكون الرقابة الداخلية من خمسة عناصر تساهم في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

تعددت تعريف الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مرت بها، وكانت في معظمها تدور حول تقسيم العمل بين العاملين بطريقة تسمح بمراجعة عمل كل موظف مراجعة مستمرة بواسطة غيره، مما يسهل اكتشاف الأخطاء والغش. وكنتيجة للتطورات السريعة والمتلاحقة في الحياة الاقتصادية، وما صاحبها من اتساع في حجم المنظمات (ظهور الشركات المساهمة) وانفصال الملكية عن الإدارة، وحاجة الإدارة إلى بيانات سريعة ودقيقة وتطور مفهوم التدقيق الداخلي، تطور مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل الطرق والأساليب للارتقاء بالكفاءة الإنتاجية . (محمد، 1989، ص7-9).

وفي هذا المجال عرفت لجنة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1949 الرقابة الداخلية بأنها " خطة تنظيمية تتبناها المنظمة وكافة الطرق والمقاييس لأجل حماية موجوداتها وفحص دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقضي به السياسات الإدارية "

ومن هذا التعريف نستنتج أن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية هي:

- 1- حماية اصول المنظمة من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير بالمشروع.
- 2- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حيث يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية.

- 3- رفع مستوى الكفاية الإنتاجية.
- 4- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.
- ويضيف مظفر إلى هذه الأهداف هدفين آخرين هما :
- 5- انتظام العمل وحسن ادارته.
- 6- اعتماد أسلوب الإدارة بالاستثناء Management by Exceptions بحيث تركز الإدارة جهودها في مراقبة الانحرافات ومتابعتها.
- ومع استمرار التطورات السريعة في الحياة الاقتصادية فقد تغيرت مسميات الرقابة الداخلية، فبعد أن سميت بنظام الرقابة الداخلية تبعاً لمعهد المحاسبين القانونيين في انكلترا عام 1953، فقد صدر كشف معايير التدقيق رقم (55) لعام 1988 عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تحت عنوان اعتبارات هيكل الرقابة الداخلية.(الجميلي،2010،57).
- والذي بموجبه حددت عناصر الرقابة الداخلية بثلاث عناصر هي :
- 1- بيئة الرقابة Control Environment .
 - 2- النظام المحاسبي Accounting System .
 - 3- إجراءات الرقابة Control Procedures .
- وقد قامت COSO في عام 1995 باصدار خمسة عناصر للرقابة والتي سيتم توضيحها لاحقاً.
- وعلى الرغم من اختلاف تسميات وعناصر الرقابة إلا أن هناك اتفاق على انواعها، فهناك نوعين للرقابة الداخلية هما، الرقابة الإدارية، والرقابة المحاسبية وفيما يلي توضيح مبسط لهما.
- 1- الرقابة الإدارية**
- وتتمثل بالخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق اكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية و تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية والخطط الاستراتيجية.
- وتتحدد مجالات الرقابة الإدارية في مجالين هما :
- أ- التخطيط : ويختص بتحديد الإجراءات التي تستهدف الأهداف وكيفية التنفيذ ويتضمن التنسيق، إذ يرى الكثيرون أن التنسيق تابع للتخطيط فأينما وجد التخطيط وجد التنسيق.
- ب- الرقابة : وتختص بالاجراءات التي تكفل تحقيق الأهداف المخططة وتتضمن الأشراف، وضمان التغذية بالمعلومات وتحقيق الكفاءة بمنع أي تداخل في تنفيذ الخطة.

ولقد اتفق اغلب الكتاب على أن هنالك وسائل متعددة لتحقيق أهداف الرقابة مثل الكشوفات الإحصائية، الموازنات التخطيطية، دراسات الوقت والحركة، التكاليف المعيارية، برامج التدريب، وأساليب الرقابة على النوعية. (ديوان الرقابة المالية، 1995، ص62).

ويرى الباحث بان الرقابة على النوعية والتي تتضمن احتساب تكاليف السيطرة النوعية والرقابة عليها هي احدى وسائل الرقابة الداخلية الإدارية، إذ أن من خلال تحديد واحتساب كلف السيطرة النوعية تستطيع المنشأة أن تحدد العلاقات التبادلية بين عناصرها ومحاولة تخفيضها.

2- الرقابة المحاسبية :

وتتمثل بالخطوة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تختص اساساً وترتبط مباشرة بحماية الأصول ومدى الوثوق في المحاسبة وما تنتجه من بيانات وتقارير . وتهدف الرقابة المحاسبية إلى التأكد المعقول من :

1- تنفيذ العمليات طبقاً للتفويض العام أو الخاص للسلطة.

2- تسجيل العمليات بشكل يسمح بالاتي :

أ- إعداد التقارير المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية أو لأي معايير ملائمة لأعداد هذه التقارير .

ب- المسائلة المحاسبية عن الأصول.

ج- تداول الأصول طبقاً لبرنامج تفويض السلطات والاختصاصات.

د- مطابقة أرصدة حسابات الأصول في فترات مختلفة مع الأصول الموجودة في حيازة المسؤولين في المنظمة. (ديوان الرقابة المالية، 1995، ص22))

إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية في ضوء متطلبات ومعايير التدقيق المحلية والدولية

إن أهداف نظام الرقابة الداخلية لا تتغير بتغير أشكال النظم المحاسبية المستخدمة في الوحدة الاقتصادية يدوية كانت ام الكترونية فدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية مازالت تمثل حجر الزاوية لعملية التدقيق في ظل نظام المحاسبة الالكترونية كما هي عليه بالنسبة لنظم المحاسبة اليدوية، وبهدف تحديد الاطار الفكري لتقييم نظام الرقابة الداخلية في ضوء متطلبات ومعايير التدقيق لابد من تحديد الآتي:

أولاً. مكونات نظام الرقابة الداخلية في ضوء متطلبات ومعايير التدقيق

يتكون نظام الرقابة الداخلية من مجموعة مكونات مرت بعدة مراحل لغرض تحديدها، وقد اختلفت هذه التقسيمات، إذ أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في ابريل 1988 نشرة معيار

التدقيق رقم (55) بعنوان "اعتبارات هيكل الرقابة الداخلية في مراجعة البيانات المالية" وبموجب هذه النشرة أصبح هيكل الرقابة الداخلية يتكون من ثلاثة عناصر رئيسة هي (خضر, 2004, 1):

1. بيئة الرقابة.

2. النظام المحاسبي.

3. أنشطة الرقابة.

أما المعيار البريطاني رقم (SAS300) فقد حددها بمكونين بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة (, وفي عام 1995 قام AICPA بإصدار معيار التدقيق رقم (78) الموسوم "اعتبارات الرقابة الداخلية في تدقيق البيانات المالية"، إذ حدد مكونات الرقابة الداخلية بخمسة مكونات جاءت متوافقة مع ما عرضته لجنة رعاية الشركات (COSO) فقد قامت بتحديد مكونات الرقابة الداخلية من خلال تقرير أصدرته في عام 1992 بعنوان: (الرقابة الداخلية-إطار متكامل)، إذ تضمن التقرير خمسة مكونات للرقابة الداخلية هي (الصائغ، 2005، 29-32):

1. بيئة الرقابة

2. تقدير المخاطر

3. المعلومات والاتصال

4. أنشطة الرقابة

5. المتابعة

وفيما يأتي توضيح لكل من المكونات السابقة.

الاول: بيئة الرقابة تُعدّ بيئة الرقابة الأرضية التي تقوم عليها المكونات الأخرى أساس تحقيق نظام رقابي فعّال، وتتكون من:

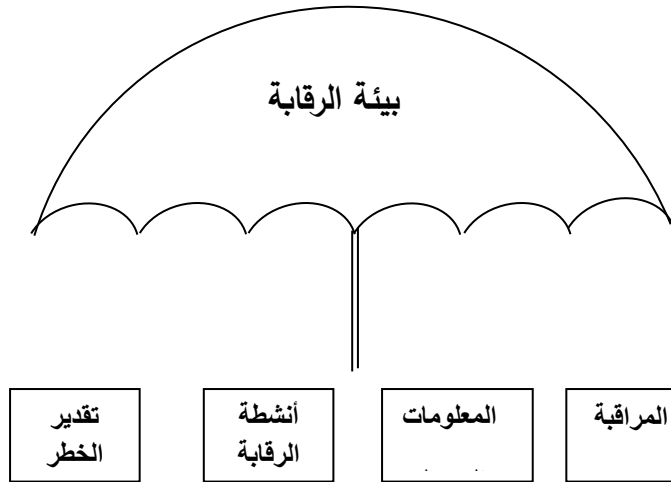
- عوامل لها صلة مباشرة بالإدارة: وتتمثل في مدى نزاهة الموظفين العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة، والقيم الاخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الاداء الاخلاقي.
- عوامل لها صلة بتنظيم المؤسسة نفسها: وتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفاء ومدى تحديد السلطات والمسؤوليات، وسياسات الأفراد وممارساتهم المختلفة، ومدى الالتزام بسياسات المؤسسة.

يعكس هذا العنصر على نحوٍ عام فلسفة الإدارة واتجاهاتها، ويُعدّ هذا العنصر بمثابة الأساس لبقية عناصر الرقابة الداخلية، إذ إن عدم فعالية بيئة الرقابة قد يؤدي إلى ابطال منافع العناصر الأخرى للرقابة الداخلية.

والشكل الآتي يبين أهمية بيئة الرقابة بالنسبة لبقية المكونات:

الشكل (1-2)

اهمية بيئة الرقابة بالنسبة لمكونات الرقابة الداخلية



ويلاحظ من الشكل أعلاه أن بيئة الرقابة تعد بمثابة السقف او المظلة للمكونات الاربعة الأخرى

وبدون بيئة رقابة فعالة لن ينتج عن العناصر الأخرى رقابة داخلية بغض النظر عن وجودها. ويتطلب القسم 404 من قانون SOX من الشركات العامة أن تصدر تقريراً مرافقاً للبيان المالي ينص على أن الإدارة هي المسؤولة عن وضع وحفظ بيئة رقابة داخلية كافية وإجراءات رقابية سليمة. وتشمل البيئة الرقابية الجوانب الرئيسة الآتية والتي تُعدّ أيضاً عوامل مؤثرة على الرقابة الداخلية وهي (القواسمي، 2000، 8-9):

1. الاستقامة والقيم الأخلاقية لإدارة الوحدة الاقتصادية.

2. الالتزام بالكفاءة.

3. مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

4. فلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي.

5. الهيكل التنظيمي.

6. منح السلطات وتحديد المسؤوليات.

7. إجراءات وممارسات شؤون الموظفين.

الثاني: أنشطة الرقابة وهي مجموعة من الادوات المتاحة للإدارة والتي يمكن من خلال تنظيمها انشاء الإجراءات الرقابية وتطبيقها، وللإجراءات الرقابية أهداف متنوعة يمكن تطبيقها في مختلف المستويات الإدارية، لذلك يجب أن ينظر إليها بالتكامل مع البيئة الرقابية في المنظمة وتمثل السياسات والإجراءات والقواعد التي تعمل على تحقيق الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وتتمثل هذه الأنشطة في (الحربي، 2011، 22).

أ. أنشطة الرقابة على التشغيل: وهي تهتم بمراقبة ومتابعة تشغيل عمليات المنظمة.

ب. أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية: تهدف إلى اعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها.

ت. أنشطة الرقابة على الالتزام: تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق في المنظمة.

الثالث: تقدير المخاطر وتعني قيام الإدارة بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنظمة واعداد البيانات المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة، وهذه المخاطر هي احداث من داخل المنظمة أو خارجها، وتتطلب عملية تقدير المخاطر تحليل العوامل المسببة لها وتحديد احتمالية حدوثها، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتحكم فيها وتخفيض تأثيرها إلى مستويات مقبولة ويحدد نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة مخاطر الرقابة وهي عبارة عن الاحتمال المرتبط بان نظام الرقابة الداخلية سيسمح للاخطاء والمخالفات أن تحدث ولن يتم اكتشافها عن طريق هيكل الرقابة الداخلية (لطي، 2006، 404).

الرابع: المعلومات والاتصال أشار المعيار الأمريكي (SAS 78) إلى أن نظام المعلومات يهدف إلى إضفاء الثقة في التقارير المالية، والذي يتضمن النظام الأساسي، ويتكون من مجموعة الطرائق والسجلات اللازمة لتحديد وتجميع وتحليل وتصنيف وتسجيل معاملات الشركة مع المحافظة على الموجودات والمطلوبات ذات العلاقة، ويتطلب هذا العنصر ضرورة وجود نظام فعال لتوصيل المعلومات من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى لنشر السياسة الرقابية على جميع المستويات والأفراد داخل المنظمة لإمكان تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة فعّالة، فضلاً عن ضرورة توصيل المعلومات للإدارة في الوقت المناسب بالشكل المناسب لتمكينها من تنفيذ مسؤولياتها الرقابية والمسؤوليات الأخرى (الدويري، 2005، 200).

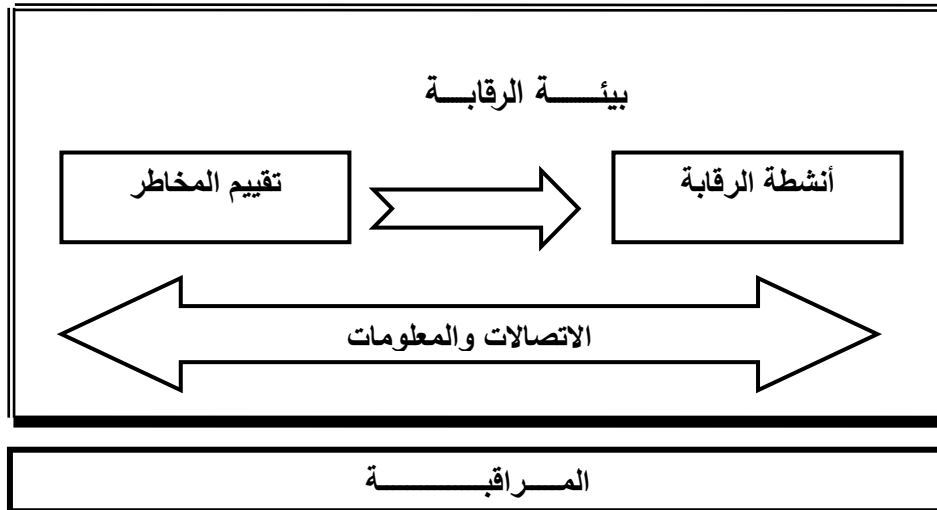
الخامس: المتابعة وتعني المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، لتحديد إذا ماكانت تعمل كما هو مطلوب، ولتحديد مدى الحاجة لإجراء التطوير والتحديث المطلوب

لمسايرة الظروف وتفاذي احتمال تقادم نظام الرقابة الداخلية وتتعلق المتابعة بالتقويم الدائم أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، ويتم ذلك من قبل الإدارة بهدف تحديد فيما إذا كانت الضوابط تؤدي الغرض من وضعها، وأنه يجري تعديلها بما يتناسب مع تغير الظروف (درفت، 2007، 78). عملت COSO على تطوير إطار ERM أكثر شمولية، يحتوي ERM على ثلاثة عناصر إضافية (مكونات جديدة لنظام الرقابة الداخلية)، فضلاً عن العناصر الخمسة وسمي بإطار COSO لإدارة مخاطر المشروع (ERM) وكالاتي:

ويوضح الشكل الآتي مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لـ COSO:

الشكل (2-2)

مكونات الرقابة الداخلية



عملت COSO على تطوير إطار ERM أكثر شمولية، يحتوي ERM على ثلاثة عناصر إضافية (مكونات جديدة لنظام الرقابة الداخلية)، فضلاً عن العناصر الخمسة وسمي بإطار COSO لإدارة مخاطر المشروع (ERM) وكالاتي:

1. وضع الأهداف: تضمن ERM إن إدارة الشركة، تحسن عملية وضع وصياغة الأهداف الاستراتيجية، التشغيلية، التقريرية، الامتثالية، التي توازن هدف الشركة، وتتوافق مع سياسة الشركة في تحمل المخاطرة.

2. توصيف (تعريف) الحدث: تطلب ERM من الإدارة تحديد الأحداث التي قد تؤثر في مقدرة الشركة في تطبيق استراتيجيتها وتحقيق أهدافها وعلى الإدارة أن تقرر فيما إذا كانت هذه الأحداث تمثل مخاطر.

3. الاستجابة للمخاطر: لمقابلة المخاطر المحددة مع سياسة الشركة في حجم المخاطر المقبولة، يمكن للإدارة الاستجابة للمخاطر من خلال اختيار تحاشي، تقليل، تقاسم، أو قبول المخاطر. وبسبب شموليته يتوقع مع مرور الوقت أن يصبح نموذج ERM هو المعتمد على نطاق واسع باتخاذ نموياً للرقابة والمخاطر.

وبسبب قيام أطراف وجهات مختلفة بإنشاء الوثائق المتعلقة بدراسة احتياجات الأطراف المهمة بهم، لذا فإن بعض الاختلافات قد توجد بينهم. وبغض النظر عن ذلك، فإن كل وثيقة ركزت على الرقابة الداخلية لكل طرف. مثال ذلك، المدققون الداخليون والإدارة، والمدققون الخارجيون، كما أنها قد خصصت وقتاً وجهداً كبيرين نحو إنشاء أو تقييم الضوابط الرقابية الداخلية. ونتيجة لذلك، فإن مقارنة مفاهيم الرقابة الداخلية المعروضة في هذه الوثائق ذات مصلحة للأطراف الثلاثة (المدققين الداخليين، والإدارة، والمدققين الخارجيين).

وبمقارنة الوثائق الخمسة نجد أن كلاً منها مبني على أساس المساهمات المقدمة من الوثائق السابقة. فمثلاً، (COBIT) تحتوي في وثائقها المصدرية ما جاء في كل من (COSO) و (SAC). وأخذت تعريفها للرقابة من (COSO) وتعريفها لأهداف الرقابة لتكنولوجيا المعلومات من (SAC) التابع لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي، كما أن (SAC) تحتوي على مفاهيم الرقابة الداخلية المكونة في (SAS 55)، و (COSO) تستخدم مفاهيم الرقابة الداخلية الموجودة في كل من (SAS 55) و (SAC)، كما أن (SAS 78) جاءت ملحقاً لـ (SAS 55) من أجل أن تعكس المساهمات لمفاهيم الرقابة الداخلية من قبل (COSO) (الركابي، 2004، 19-20).

ثانياً. الجهات التي تهتم بنظام الرقابة الداخلية

تتحمل عدة جهات المسؤولية تجاه نظام الرقابة الداخلية فيما يخص إجراءات التحقق من خصائص الرقابة الداخلية وتنفيذها والتأكد من مدى فعاليتها، وهذه الأطراف هي (أحمد، 2010، 31-32):

1. **اهتمامات الإدارة:** تتحمل الإدارة مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه حيث تبين

هيئة البورصة الامريكية (SEC) بأن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه وتقويمه هو التزام هام يقع على عاتق الإدارة، والغاية من ذلك هو تزويد المساهمين بتأكيد معقول ومنطقي بأن المنظمة

تقوم بمراقبة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أنه يحقق الأهداف المرجوة وكذلك تعديل بعض الإجراءات الرقابية المستخدمة وفقاً لاختلاف الظروف حتى تستطيع مراقبة نشاط المنظمة.

وبعد إقرار قانون SOX فرضت SEC على الإدارة ما يأتي:

- أن تبني تقييمها لنظام الرقابة بناءً على إطار مرجعي معترف به.
- الإفصاح عن أحد أو جميع مواطن ضعف الرقابة الداخلية.
- الاعتراف بأن الشركة لا تملك رقابة داخلية فعالة على إعداد التقرير المالي إن كان هناك أي مواطن ضعف مادية.

2. اهتمامات المدقق الداخلي: يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها واحكامها. وقد نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة على ان يتضمن مجال عمل المدقق الداخلي فحص وتقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المنظمة والحكم على درجة متانتها.

كما يُعدّ التدقيق الداخلي أحد أدوات الرقابة الداخلية في المنظمة لدعم الوظيفة الإدارية، بالإضافة إلى كونها دعماً للمدقق الخارجي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق الفحص، فمن متطلبات الرقابة الداخلية السليمة وجود قسم كتتنظيم اداري داخل المنظمة يطلق عليه قسم التدقيق الداخلي، مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي وأيضاً التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات. (الافندي، 2006، 34)

3. اهتمامات المدقق الخارجي: كما هو معروف أن الرقابة الداخلية، تشمل (الرقابة المحاسبية-الرقابة الإدارية- الضبط الداخلي) ويوجد خلاف يتعلق بمدى مسؤولية المراجع الخارجي عنها، فهل تشمل سائر نواحي الرقابة الداخلية أم أنها تتعلق ببعض النواحي دون غيرها.

وقد تطرق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى مسؤولية المدقق الخارجي في هذا المجال، وكما يأتي

1. المسؤولية بالنسبة للرقابة الإدارية.
2. المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية.
3. المسؤولية بالنسبة للضبط الداخلي.

يرى فريق أن المدقق الخارجي مسؤول عن فحص وتدقيق أعمال الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية فقط لأنها تتعلق بطرائق المحافظة على موجودات المنظمة، أما الرقابة الإدارية فلا تدخل ضمن أعمال التدقيق الخارجي على اعتبار أنها لا تتعلق بالنواحي المالية. ويرى فريق آخر أن المدقق الخارجي مسؤول عن فحص وتقييم سائر نظام الرقابة الداخلية بما في ذلك الرقابة الإدارية لأن جميع وسائل الرقابة الداخلية تمثل وحدة متماسكة تضعها الإدارة لتضمن حسن سير العمل في المشروع، ولاشك أن توسيع مسؤولية المدقق الخارجي إلى جميع ما يتعلق بوسائل الرقابة الداخلية في المنظمة يجعل من عمله مهمة شاقة ومرهقة، ولاسيما أن هناك أمور قد لا يكون متخصصاً بها. لذلك فإن المدقق الخارجي مسؤول عن أعمال الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية، أما مسائل الرقابة الإدارية فيمكن عدّه مسؤولاً عن الوسائل التي لها أثر واضح على النواحي المالية بالمنظمة مثل مراقبة تنفيذ الميزانية التقديرية ((بوطورة , , 352007))

المحور الثالث: الجانب التطبيقي للبحث

نتائج تحليل البيانات واختبار الفرضيات

: تحليل البيانات وأختار الفرضيات.

سيتم في هذا القسم من البحث تحليل البيانات المتعلقة باستمارة الاستبانة والدراسة التطبيقية بحيث يتم استخدامها في اختبار الفرضيات وكما يلي :-

الفرضية الاولى:- لا توجد مؤشرات في اداء نظام الرقابة الداخلية في شركة دائرة صحة

اربيل تتوافق مع معايير التدقيق

لاختبار الفرضية الاولى فقد تم اعداد جداول توضح نسبة التطبيق والاطراف الحسابية والانحرافات المعيارية وعلى مستوى افراد عينة دائرة صحة اربيل.

فالجداول (1-3) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونسب التطبيق بتقديرات

افراد عينة البحث حول مؤشرات تطبيق معايير التدقيق تم استخراج نسبة التطبيق لكل سؤال من الاسئلة التابعة للمعيار وكذلك لكل معيار على حده وباستخدام المعادلة التالية :-

مجموع القيم المعطاة لاسئلة المجال

100 ×

القيم القياسية للمجال

وقد قامت الباحثة بوضع اوزان رقمية من (1-3) لاجابة كل سؤال من أسئلة القسم الثالث من استمارة الاستبانة وذلك لغرض التحليل الاحصائي وكما مبين في أدناه :-

1. ويعني ان هذا المتطلب يتم تطبيقه بشكل دائم (موافق) .
2. ويعني ان هذا المتطلب يطبق أحياناً (الى حد ما).
3. ويعني ان هذا المتطلب لا يطبق (غير موافق) .

فالتقييم القياسية لعينة المدققين في نظام الرقابة الداخلية في دائرة صحة اربيل = $1 \times \text{عدد الاستمارات} = 61$

جدول رقم (1-3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونسب التطبيق
لتقديرات أفراد عينة البحث حول مؤشرات تطبيق معايير التدقيق

ت	البيان	المدققون في دائرة صحة اربيل العدد (61)		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التطبيق
	(1) معيار الاستقلال التنظيمي			
1	إن الوضع التنظيمي لوحدات نظام الرقابة الداخلية يسمح لهم بتحديد مسؤولياتهم عن عمليات التدقيق.	1.64	0.484	0.36
2	ان دعم الإدارة العليا ومجلس الإدارة للمدقق الداخلي يؤدي الى تعاون الجهات محل التدقيق .	1.44	0.501	0.57
3	يشارك مدير التدقيق الداخلي معظم اجتماعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة .	1.59	0.496	0.41
	مجموع معيار الاستقلال التنظيمي	1.74	0.409	0.33
	(2) معيار الموضوعية.			
5	يتم تغيير مسؤولي الشعب والموظفين المكلفين	1.56	0.533	0.46

			بالتدقيق بشكل دوري حيث يتم تبادل الاعمال فيما بينهم وكلما كان ذلك ممكنا.	
0.43	0.692	1.71	لا يكلف المدقق العضو في أحد اللجان في دائرة بأعمال التدقيق للأنشطة المكلفة بها اللجنة المشارك في عضويتها.	6
0.39	0.365	1.75	مجموع معيار الموضوعية	
			(3) معيار التأهيل المهني .	
0.62	0.489	1.38	يتم اشراك المدققين بشكل مستمر في دورات تطويرية داخل وخارج القطر.	7
0.41	0.496	1.59	تعد ادارة القسم تعليمات للمدققين في بداية عملية التدقيق وتعتمد برامج وتوجه اثناء التنفيذ وتراجع بدقة تقارير الانجاز.	8
0.44	0.326	1.72	مجموع معيار التأهيل المهني	
			(4) معيار العناية المهنية .	
0.30	0.488	1.72	تصمم برامج التدقيق والمهام التي يكلف بها المدققين بعد الاخذ بنظر الاعتبار الصعوبة والاهمية النسبية للامور ، احتمال وقوع اخطاء جوهرية او غش او عدم التزام بالسياسات والاجراءات الرقابية وتكلفه العملية مقارنة بالمنفعة المتوقعة منها .	9
0.10	0.609	2.21	في حالة توقع غش في بعض الاعمال يبتعد المدقق عن الخوض فيها لان عمله مقيد من اطراف متعددة.	10
			معايير الاداء	
			(6) معيار ادارة انشطة التدقيق الداخلي.	

0.28	0.847	2.18	يوجد لدى ادارة القسم دليل او كراس مصادق عليه من الادارة العليا ومجلس الإدارة محدد فيه غرض ومسئوليات وصلاحيات أدارة (او قسم) التدقيق الداخلي.	11
0.33	0.878	2.11	استناداً الى الدليل يتم وضع خطة تتضمن الاهداف وجدول الأعمال واحتياجات الملاك والتوظيف والموازنات المالية وتقارير الانشطة.	12
0.36	0.531	1.82	مجموع معيار ادارة أنشطة التدقيق الداخلي	
			(7) معيار طبيعة خدمات التدقيق الداخلي.	
0.32	0.501	1.69	يتم دراسة وتقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر في الشركة مثل إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ، حماية الاصول ، الالتزام بالقوانين والتشريعات وتعد تقارير بها للادارة.	13
0.49	0.504	1.51	هناك برامج تدقيق للسجلات والمستندات لقياس مدى توفر معلومات دقيقة يعتمد عليها في الوقت المناسب كاملة وكافية.	14
0.26	0.464	1.77	لدى القسم برامج تدقيقية لآلية عمل الحاسبة الالكترونية وبرامجها وانظمتها والرقابة قبل وإثناء وبعد التنفيذ.	15
0.29	0.360	1.75	مجموع معيار طبيعة خدمات نظام الرقابة الداخلية	
			(8) معيار التخطيط.	
0.80	0.452	1.21	تعد خطة سنوية لإعمال قسم التدقيق وترسل الى الجهات المركزية في الوزارة بعد المصادقة عليها من مجلس الادارة .	16
0.51	0.750	1.66	هناك خطة لكل عملية تدقيق يقوم بها المدقق تتضمن النطاق ، والاهداف والتوقيت والمستلزمات	17

			المطلوبة للتنفيذ.	
0.54	0.456	1.55	مجموع معيار التخطيط	
			(9) معيار تنفيذ العمليات .	
0.39	0.912	2.03	عند الحصول على المعلومات المتعلقة بالتدقيق يتم تحليلها والمقارنة بين المعلومات المالية وغير المالية والتأكد من تطابقها وعدم اختلافها قبل استخلاص النتائج.	18
0.43	0.528	1.59	تعد من قبل المدقق اوراق عمل تتضمن المعلومات التي تم الحصول عليها واجراءات التدقيق وفحص المعلومات والتقرير والمتابعة.	19
0.15	0.436	1.90	توجد اوراق عمل بشكل اشربة واقراص مغلطة وافلام مدمجة لدى بعض المدققين.	20
0.32	0.364	1.77	مجموع معيار تنفيذ العمليات	
			(10) معيار التقرير وتبليغ النتائج.	
0.46	0.503	1.54	يتم اعداد تقرير لكل عملية تدقيق بعد الانتهاء منها يقدم الى مدير القسم.	21
0.39	0.493	1.61	قد تتطلب المهمة التدقيقية اعداد تقرير مرحلي لتبليغ معلومات تتطلب اهتماماً عاجلاً او للحصول على تفسيرات او ايضاحات من الادارة.	22
0.44	0.531	1.57	بعض المهام التدقيقية يتم اعداد تقرير ملخص بنتائجها بالاضافة الى التقرير النهائي الذي يقدم الى المستويات الادارية الاعلى من ادارة.	23
0.37	0.396	1.65	مجموع معيار التقرير وتبليغ النتائج	
			(11) معيار المتابعة.	
0.39	0.904	2.02	يوجد في دليل التدقيق الداخلي المعتمد تحديد مسؤولية المتابعة عن تنفيذ توصيات التدقيق.	24

0.32	0.552	1.72	تتم المتابعة وتحديد المسؤولية فيها بشكل مباشر من إدارة قسم التدقيق .	25
0.35	0.504	1.76	مجموع معيار المتابعة	
0.36	0.401	1.74	المجموع الكلي	

يوضح الجدول (1-3) وهو مقسم الى جزئين تحتوي على (11) معياراً فيها أسئلة فرعية وعددها (25) سؤالاً .

ومن خلال تحليل البيانات نجد ان مدى تطبيق قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل معايير التدقيق بلغت بمتوسط (1.74) علماً بان الوسط الافتراضي (2.5) وان اعلى مستوى للتطبيق (2.21) وان أدنى مستوى للتطبيق بلغ (1.36) هذا يعني ان درجة تطبيق قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل بلغت (36%) وبأنحراف معياري عن الوسط مقداره (0.401) .

المحور الاول: معايير الصفات (المعايير العامة) .

(1) معيار الاستقلال التنظيمي:-

تشير نتائج التحليل للارقام الواردة في جدول (1-3) بما يلي:

عينة المدققين في قسم التدقيق الداخلي في شركة نفط الجنوب:- ان اعلى نسبة لتطبيق معيار الاستقلال التنظيمي بلغت (57%) وهي متعلقة بدعم الادارة العليا ومجلس الادارة للمدقق الداخلي حيث نجد أن المدير العام ومعاونيه ومجلس الادارة يتخذون الاجراءات التصحيحية السريعة بشأن ملاحظات المدققين ومن خلال أوراق العمل في الملفات التي اطلعت عليها الباحث، كما ان القسم يقدم المشورة بالكثير من الامور المالية والادارية التي تعرض عليه من قبل الادارة العليا. اما أدنى نسبة والمتعلقة بدليل السلطات والمسؤوليات والبالغة (31%) أن هناك توزيع لمسؤوليات المدققين ولكن لا يوجد دليل محدد في القسم ومصادق عليه من قبل مجلس ادارة الشركة.

(2) معيار الموضوعية.

المدققون في قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل:- تشير نتائج التحليل ان اعلى نسبة تطبيق للمعيار (49%) وادنى نسبة (16%) والنسبة الاعلى تتعلق بفكرة تبليغ المسؤول المباشر بشكل مستمر في حالات حصول حالات تدقيق يشوبها التحيز والتضارب في المصالح آخذين بنظر الاعتبار أن هناك بعض الحالات لدى المدققين يشوبها هذا النوع من التضارب في المصالح بسبب بعض

الضغوطات علماً بأن المدقق والمشارك في لجان لا يكلف بأعمال التدقيق للأنشطة المكلف بها وبنسبة تطبيق (43%) وقد لاحظت الباحثة ومن خلال الاوامر الادارية الصادرة في الشركة بانه يتم تغيير مسؤولي الشعب والموظفين المكلفين بالتدقيق بشكل دوري .

(3) معيار التأهيل المهني.

المدققون في قسم التدقيق الداخلي دائرة صحة اربيل، تشير نتائج التحليل الى ان اعلى نسبة تطبيق (62%) وادنى نسبة تطبيق (16%) حيث أن النسبة الاعلى تتعلق باشارك المدققين بدورات تطويرية داخل وخارج القطر وفي هذا الصدد فإن دائرة صحة اربيل لها صلاحية ابرام العقود مع الجهات المنفذة للدورات التطويرية خارج القطر وقد شارك الكثير من المدققين في التدريب خارج القطر اما بالنسبة لفقرة مواصفات معينة يجب توفرها في المدقق فقد كانت نسبة التطبيق (57%) ولكن واقع الحال فإن بعض حالات التعيين للمدققين وتنسيبهم للعمل في قسم التدقيق الداخلي يتم من ادارة الشركة.

(4) معيار العناية المهنية.

المدققون في قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل، تشير نتائج التحليل ان اعلى نسبة للتطبيق بلغت (33%) وان ادنى نسبة بلغت (10%) وان برامج التدقيق وتصميمها بعد الاخذ بنظر الاعتبار الصعوبة والاهمية تأخذ النسبة الاعلى كما أن قسم التدقيق الداخلي وبشكل مستمر يخوض في المواضيع المهمة والمؤثرة في نشاط حيث ان تقييم انظمة الرقابة الداخلية تحتل نسبة (33%).

(5) معيار الرقابة النوعية.

المدققون في قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل، تشير نتائج التحليل ان اعلى نسبة للتطبيق (46%) وادنى نسبة (30%) وقد احتلت مهام تقييم المدققين من الجهات الخارجية مثل مكتب المفتش العام النسبة الاعلى وذلك لوجود برامج تقييم اداء فعلي ينجزها المكتب سنوياً .

(6) معايير الاداء.

معيار ادارة أنشطة التدقيق الداخلي.

المدققون في قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل:- تشير نتائج التحليل ان اعلى نسبة للتطبيق (49%) وادنى نسبة للتطبيق (28%) وان الانشطة التي تتضمنها برامج التدقيق والتوقيت والوقت المطلوب اما باقي الفقرات فمن خلال تدقيق اوراق عمل وملفات قسم التدقيق الداخلي لاحظت الباحث

ان لا وجود لدليل او كراس بغرض ومسؤوليات وصلاحيات ادارة القسم وكذلك لا يوجد وصف مكتوب لكل الوظائف التي يقوم بها المدققين سوى تحديد واجبات الشعب في الهيكل فقط .
(7) معيار وطبيعة خدمات التدقيق.

المدققون في قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل، تشير نتائج التحليل ان اعلى نسبة تطبيق (49%) وادنى نسبة تطبيق (18%) ان النسب العليا تحتلها فقرات دراسة وتقييم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر وتدقيق السجلات والمستندات لقياس مدى توفر معلومات دقيقة ولكن لم تلاحظ الباحث برامج تدقيقية لقسم التدقيق الداخلي لآلية عمل الحاسبة الالكترونية.
(8) معيار التخطيط.

المدققون في قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل:- تشير نتائج التحليل ان اعلى نسبة تطبيق (80%) وادنى نسبة تطبيق (39%) حيث توجد خطة لقسم التدقيق الداخلي ترفع الى دائرة الرقابة الداخلية في وزارة صحة ولكن من خلال الدراسة التطبيقية لاحظت الباحث قلة المتابعة لتنفيذ فقرات الخطة وعدم اعداد جداول بنسب الانجاز واسباب انخفاض تلك النسب.
(9) معيار تنفيذ العمليات .

المدققون في قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل، تشير نتائج التحليل الى ان اعلى نسبة تطبيق (49%) وادنى نسبة تطبيق (15%) حيث تعد من قبل المدققين اوراق عمل واجراءات لمهام تدقيقية بشكل مفاجئ وبزيارات غير متوقعة للمدققين الى مواقع العمل البعيدة والحقول النفطية ولكن واقع الحال ان اوراق العمل تحتاج الى تطوير واستخدام الاشرطة والاقراص المخصصة لذلك .
(10) معيار التقرير وتبليغ النتائج .

المدققون في قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل، تشير نتائج التحليل ان اعلى نسبة للتطبيق (46%) وادنى نسبة للتطبيق (28%) وان المدققين في قسم التدقيق الداخلي يعدون تقارير بنتائج الاعمال التدقيقية وتقارير شهرية وفصلية الى الجهات المشرفة على عملهم مثل دائرة الرقابة الداخلية ومكتب المفتش العام لكن تلك التقارير ينقصها بعض المتطلبات الشكلية وكذلك ضرورة متابعة تنفيذ التوصيات والملاحظات التدقيقية.
(11) معيار المتابعة.

المدققون في قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل، تشير نتائج التحليل ان اعلى نسبة للتطبيق (39%) وادنى نسبه للتطبيق (32%) والنسب متقاربة وقد لاحظت الباحث وجود متابعة من ادارة

القسم للاعمال التدقيقية كذلك الادارة تتخذ الاجراءات الملائمة آزاء التوصيات المتعلقة بعملية التدقيق ولكن هذه المتابعة ليست مستمرة وتكون بشكل منقطع وعندما يطلب ذلك من الجهات المركزية . ان نتائج تحليل المؤشرات في عمل قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل تشير الى تطابقها مع معايير التدقيق الداخلي.

الفرضية الثانية :- ليس هناك امكانية لاعتماد معايير التدقيق الداخلي في عمل قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل

لقد تم تخصيص القسم (ثانياً : امكانية اعتماد معايير التدقيق) وبأسئلة عدد (11) والجدول (2-3) يوضح نتائج الإجابات لبعض هذه الاسئلة التي استهدفت بها الباحثة الاطلاع على بعض الامور التي تعطي مؤشر لامكانية اعتماد المعايير .

جدول رقم 2-3

توجهات أفراد عينة المدققين في قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيلن حو تطبيق معايير التدقيق.

الأسئلة	مستويات الإجابة	التكرارات	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحتسبة
ثانياً: إمكانية تطبيق معايير التدقيق.	اتفق تماماً	12	19.7	1.8		8.46
1- تعد معايير التدقيق أداة تحكم العمل التدقيقي وتتبع كأشارات للمدقق لممارسة أعماله التدقيقية.	اتفق	49	80.3		0.40	7
	لا أوافق	-	-		0	
2- هل أطلعت على معايير التدقيق؟	جميعها	6	9.8	1.93	0.35	2.79
	معظمها	53	86.9		9	2
	لم أطلع	2	3.3			
3- هل تتبع معايير التدقيق التالية						

					كارشادات أثناء تأديتك لأعمالك التدقيقية ؟
6.48	0.58	2.61	4.9	3	دائماً
5	5		29.5	18	أحياناً
			65.6	40	لا أتبعها
6.86	0.52	2172	3.3	2	دائماً
9	1		21.3	13	أحياناً
			75.4	46	لا أتبعها
5.36	0.89	1.39	42.6	26	دائماً
6	2		21.3	13	أحياناً
			36.1	22	لا أتبعها
4.70	0.83	2.21	26.2	16	دائماً
3	9		26.2	16	أحياناً
			47.5	29	لا أتبعها
1.81	0.38	1.87	14.8	9	اتفق تماماً
4	6		83.6	51	أُتفق
			2.4	1	لا أتفق
					4- هل تتبع معايير التدقيق التالية كارشادات أثناء تأديتك لأعمالك التدقيقية ؟
4.56	0.63	2.15	13.3	10	دائماً
5	0		58.7	44	أحياناً
			28	21	لا أتبعها

-	0.59	2.32	6.7	5	دائماً	ب- معايير التدقيق الامريكية
5.59	6		54.9	41	أحياناً	
7			38.7	29	لا اتبعها	
-	0.57	1.59	45.3	34	دائماً	ج- معايير التدقيق المتعلقة بأقسام
5.82	27		50.7	38	احياناً	التدقيق الداخلي.
7			4	3	لا أتبعها	
1.43	0.67	1.61	49.3	37	دائماً	د- معايير التدقيق الداخلية (ادلة
4	6		40	30	احياناً	التدقيق).
			10.7	8	لا أتبعها	
0.49	0.50	1.73	29.3	22	اتفق تماماً	هـ- هل تتفق مع أهمية وجود
0	2		68	51	أنتق	معايير تدقيق محليه ملزمه؟
			2.7	2	لا أنتق	
3.63	0.42	1.92	13.1	8	أنتق تماماً	5- يؤثر أختلاف الظروف البيئية
5	0		82	50	أنتق	(سياسية، أقتصادية ، أتماعية)
			4.9	3	لا أنتق	من بلد لآخر على معايير التدقيق
						المتبعة.
3.58	0.42	1.89	9.8	6	عالي	6- مدى أهتمامك بمعايير التدقيق
1	8		82	50	متوسط	الدولية.
			8.2	5	ضعيف	
4.12	0.56	2.31	4.9	3	اتفق تماماً	7- أن المدققين الداخليين لا
1	4		59	36	اتفق	يعتمدون على معايير التدقيق في
			36.1	22	لا اتفق	عملهم.

						8- أن الاسباب التالية لها تأثير مختلف في تحديد مدى الاعتماد على معايير التدقيق الدولية:-
-	0.50	1.56	44.3	27	مؤثر جداً	* مستوى الاهتمام الاكاديمي للمدققين في العراق.
0.24	1		55.7	34	مؤثر	
3			-	-	غير مؤثر	
1.74	0.54	1.66	37.3	23	مؤثر جداً	* مستوى تأثير ادارات الشركات الخاضعة للتدقيق على حياد واستقلالية المدقق.
0	4		59	36	مؤثر	
			3.3	2	غير مؤثر	
1.78	0.57	1.66	39.3	24	مؤثر جداً	* تأخر اهتمام الجهات المهنية المختصة بوضع وتطوير معايير التدقيق.
4	4		55.7	34	مؤثر	
			41	3	غير مؤثر	
3.88	0.54	1.85	23	14	مؤثر جداً	* قلة تطرق القواعد والانظمة المنظمة للمهنة الى ماهية معايير التدقيق المتعارف عليها.
5	3		68.9	42	مؤثر	
			8.2	5	غير مؤثر	
1.34	0.55	1.59	44.3	27	مؤثر جداً	* قلة وعي ادارات الشركات لاهمية عملية التدقيق
7	9		52.5	32	مؤثر	
			3.3	2	غير مؤثر	

$$(\text{المحتسب}) = \frac{\text{مجموع}}{\text{عدد القيم}} = \frac{56.3}{46} = 3.764 \text{ معدل })$$

يبين الجدول (2-3) مستويات الإجابة عن الأسئلة الواردة في القسم والتكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية و (t) المحتسبة والتي يمكن من خلالها قياس إمكانية اعتماد معايير التدقيق حيث كانت الإجابات كما يلي:-

1) كانت إجابات افراد العينة بصدد ان معايير التدقيق اداة تحكم العمل التدقيقي تتبع كإرشادات للمدقق لممارسة اعماله التدقيقية (19.7%) منها اتفقت تماماً و (80.3%) اتفقت كما ان الوسط الحسابي 1.8 قريب من المتوسط المبالغ 1.9 والانحراف المعياري (0.400) قريب من متوسط الانحراف (0.541).

2) أن مدققي قسم التدقيق الداخلي في دائرة صحة اربيل تأثر قد اطلعوا على معظم معايير التدقيق بنسبة (86.9%) وبوسط حسابي (1.93) مساوٍ للمتوسط المطلوب 1.9.

3) في مجال اعتماد معايير التدقيق كإرشادات في عمل المدقق نجد ان معايير التدقيق المتعلقة باقسام التدقيق الداخلي تعتمد بنسبة (26.2%) دائماً و (26.2%) أحياناً ولا تتبع 47.5% وبوسط حسابي (2.21) اعلى من المتوسط (1.9) وبانحراف معياري (0.839) اعلى من المتوسط الانحراف المعياري (0.541).

4) ان نسبة (83.6%) يتفقون تماماً مع أهمية وجود معايير تدقيق محلية ملزمة و (14.8%) يتفقون اما من لا يتفق فقط 2.4% وبوسط حسابي (1.87) مقارب للمتوسط (1.9) وبانحراف معياري (0.386) مما يسهل تطبيق معايير تدقيق لوحدات التدقيق الداخلي .

5) اغلب افراد العينة (33.3%) اتفق تماماً على تأثير أختلاف الظروف البيئية (سياسية ، اقتصادية ، اجتماعية) من بلد لآخر على معايير التدقيق المتبعه و (62.7%) اتفقوا على ذلك وبوسط حسابي (1.71) وانحراف معياري (0.54) مما يدعو الى ضرورة دراسة الظروف التي تحكم عمل قسم التدقيق الداخلي في شركة دائرة صحة اربيل وباقي وحدات التدقيق الداخلي لغرض تصميم وأقرار معايير تدقيق تتفق مع الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات:

من خلال ما تقدم في الدراسة بجانبها النظري والعملية فلقد تم التوصل الى الاستنتاجات

التالية:

الاول: الاستنتاجات

من خلال ماتم عرضه من نتائج في متن الدراسة تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية المتعلقة

بالجانب النظري والتطبيقي:

أولاً. استنتاجات الجانب النظري

1. أصدر كثير من الهيئات والمنظمات الدولية العديد من المعايير والأدلة الإرشادية، التي تطرقت إلى مكونات وعناصر نظام الرقابة الداخلية نظراً لأهميته، إذ تشير الدراسات إلى أن ربع معايير التدقيق الدولية تناولت الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.
2. إن نظام الرقابة الداخلية والذي تعده الإدارة بطريقة محكمة يجب أن تتوفر له البيئة الملائمة لتطبيقه بالصورة الصحيحة بغية تحقيق الأهداف المرجوة من إعداده، إذ إن إعداد النظام وتوفير مكوناته بدون تهيئة البيئة الرقابية المناسبة سيؤدي إلى عدم إمكانية تطبيقه.
3. يُعدّ التدقيق الداخلي أداة بيد الإدارة وتابعة لها تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، بشرط أن تغطي أعمال التدقيق الداخلي جميع نشاطات ووظائف المنظمة.

ثانياً. استنتاجات الجانب العملي

1. تتبنى دائرة صحة اربيل نظام رقابة داخلي سليم ومنظم من حيث الإعداد، إلا أنها تواجه بعض الصعوبات في تطبيقه، منها عدم وضوح خطوط السلطة والمسؤولية والنقص في الكوادر المتخصصة.
2. ان نظام المعلومات المحاسبي في دائرة صحة اربيل يعتمد بشكل رئيس على العمل اليدوي حيث ان استخدامات الحاسوب مقتصرة على تخزين البيانات وتشغيل بعض البيانات المحدودة مما يمثل عائقاً امام تطوير نظام الرقابة الداخلية على وفق التقنيات الحديثة.

3. هناك العديد من نقاط الضعف في نظام الضبط الداخلي من ابرزها تداخل المسؤوليات، وعدم وجود تامين على الموجودات ولا على امين الصندوق ضد خيانة الامانة.
4. اقتصار مهام قسم التدقيق الداخلي بتدقيق الامور المالية والإدارية التي لها علاقة بالجانب المالي فقط، وهذا يُعدّ مجال عمل ضيق، بالإضافة إلى ذلك غياب التدقيق الالكتروني والافتقار إلى التخصص المهني لغالبية كوادر هذا القسم.

الثاني: التوصيات

- استناداً إلى الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة في جانبها النظري والتطبيقي فان التوصيات الآتية يمكن أن تسهم في الارتقاء بنظام الرقابة الداخلية في دائرة صحة اربيل وكالاتي:
1. تفعيل نظام التدقيق الالكتروني واستخدام أنظمة حاسوبية مناسبة ومتطورة، مع ضرورة استحداث شعبة ضمن قسم التدقيق تختص بالتدقيق الالكتروني.
 2. ضرورة الانتقال من النظام اليدوي إلى النظام الالكتروني في اعداد الرواتب وفي تشغيل النظام المحاسبي، لما لهذا النظام من اهمية في زيادة الدقة وتقليل الوقت والجهد.
 3. توفير كل الوسائل والأدوات الرقابية والتي تسمح بالتدقيق في كل المخاطر التي تتعرض لها المنظمة، ومراقبة هذه المخاطر عن طريق وضع الإجراءات المناسبة، وينبغي أن تنفذ هذه المراقبة باستقلالية تامة عن بقية وظائف المنظمة.
 4. حصر عمليات الصرف في شعبة الامور المالية بالإضافة إلى مراعاة الفصل بين المسؤوليات.

المصادر و المراجع:

1. مهدي، ثامر محمد، 1989، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الأول، جامعة القادسية.
2. ديوان الرقابة المالية، 2007، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، دليل ارشادي، جمهورية العراق.
3. خضر، سعاد حسن، 2004، دراسة ميدانية عن العلاقة بين خبرة المراجع والتقييم المبدئي لمخاطر الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة.

4. الصائغ, بلال أمجد محمد سعيد, 2005, مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية على تكاليف التلوث البيئي في الشركة العامة للسمنت الشمالية, رسالة ماجستير, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة الموصل.
5. لطفي, أمين السيد أحمد, 2006, المراجعة بين النظرية والتطبيق, الدار الجامعية, الاسكندرية.
6. الدويري, صفوت مصطفى محمد إبراهيم, 2005, مدخل مقترح لتطوير نظام الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية, المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة, العدد الرابع, القاهرة.
7. أحمد, وجدان علي, 2010, دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة, رسالة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر.
8. الجميلي, زياد خلف محمود, 2010, استخدام أسلوب التدقيق بمساعدة الحاسوب في تدقيق نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المعتمدة في ديوان الرقابة المالية, رسالة ماجستير, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة الموصل.
9. الحربي, نشوان إبراهيم علي, 2011, إطار مقترح لتطوير خدمات مراقبي الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية, رسالة ماجستير, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة الموصل.
10. رفعت, فراس إحسان, 2007, تقويم وتطوير نظام الرقابة الداخلية في مديرية زراعة نينوى, بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية, فرع الموصل, العراق.
11. الركابي, علي خلف سلمان, 2004, أثر عناصر الرقابة الداخلية في تخفيض تكاليف السيطرة النوعية - دراسة ميدانية في شركة الصناعات الخفيفة, رسالة ماجستير, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة بغداد.
12. الافندي, ارسلان ابراهيم عبدالكريم, 2006, متطلبات اقامة نظام معلومات التكاليف لتعزيز فاعلية نظام الرقابة الداخلية, دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الالبسة الجاهزة في الموصل, رسالة ماجستير, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة الموصل.

بوخته

پیناسه کردنی چوار چیههکی تیوری بو سیستهمی کوئترولی ناوهندی نامانجی سهههکی نهم توژینههویه که له ژیر لیکولینههوهکان و بلاوکراوهکانی پینشووتر که لهسهه بنههمای گرینگی و

بهردهوامى سىستهمى كؤنترؤلى ناوهندى و هر وهها به لهبر چاؤكرتنى بىداوىستىكان و بىوانه ستانداردهكانى ژمىرىارى ناوخؤبى و نىودهولهتى، نهجامدراوه. هر وهها بؤ خؤىندنهوه و ههلسهنگاندى سىستهمى كؤنترؤلى ناوهندى له وهزارهتى تهنروسى گشتى و بؤ زانىنى بىداوىستىكانى ژمىرىارى ناوخؤبى و گهشهپىدانى نام كهرتى له ناستى ستانداردهكانى نىودهولهتى دا و بؤ دىارى كردنى كهه و كورىهكانى و دىرىكردنى نهه رىكارانهى كه بىوىسته لهبر چاؤ بگرتىن يا خود خؤبانى لى لا بدن، نهه تؤژىنهوهى بؤ ولام دانهوهى نهه پرسىارانهى خوار هوه نهجام دراوه: ناىا بهرىوهبهراىهتى تهنروسى ههولىر پرؤسههكى كؤنترؤلى ناوهندى گونجاؤ به كار دىنىت؟ ناىا نهه پرؤسهه به پىى ياسا و رهساكان و رىنماىىكان نهجامدهرىن و ستاندارده ناوخؤبى و نىودهولهتىكانى ژمىرىارى له بهر چاؤ دهگرن؟

فهزى زانستى نهه تؤژىنهوهى نههه كه " ههندىك بىوهى سىستهمى كؤنترؤلى ناوهندى له بهرىوهبهراىهتى تهنروسى ههولىر كارىان بىدهكردىن كه ههماهنگى له گهل بىوهه ستانداردهكانى نىودهولهتى ههه".

بؤ گهىشتن به نامانجهكهنى نهه تؤژىنهوهى هر وهها بؤ بهكار هىنانى لايهنى تىئورى له شىواى تؤژىنهوهى وهسفى و بؤ ههلسهنگاندى سىستهمى كؤنترؤلى ناوهندى وهزارهتى تهنروسى گشتى له شىواى كارا كهلك وهرگىراوه. نهه تؤژىنهوهى ههندىك دهه نهجام و بىشنىارى خستوته رو كه گرىنگترىن بىان به كار هىنانى چوار له سهه بهكى بىوانه نىودهولهتىكان له سىستهمى كؤنترؤلى ناوهندى دابه.

The study aimed to define the theoretical framework for the internal control system in the light of studies, research and recent publications by touching on the concept of the internal control system, its objectives, importance, constituents and types in general, and exposure to the components of the internal control system in light of the requirements and standards of domestic and international auditing related to the internal control system, In addition to studying and evaluating the internal control system in the Circle Erbil Health Department to know the availability of local audit requirements in it and the extent of its compatibility with international auditing standards to identify the shortcomings in this system and determine the most important procedures Take it to avoid it.

The study generally tries to answer the following questions:

Does Circle Erbil Health Department follow proper internal control procedures?

Are the control procedures followed in conformity with the laws, regulations, and instructions, and are they in compliance with local and international auditing standards?

The study hypothesis is as follows: "There are indicators in the performance of the internal control system in the Circle Erbil Health Department that comply with the auditing standards."

To achieve the goals of the research, the descriptive approach was adopted to cover the theoretical aspect of the study and the applied approach in evaluating the internal control system in the Department of Health, Erbil. The study reached many conclusions and suggested many recommendations. Among the most important conclusions reached by the study issued by many international bodies and organizations Several standards and guidelines, which touched on the components and elements of the internal control system due to its importance, as studies indicate that a quarter of the international auditing standards addressed aspects related to the internal control system.

المقدمة:

ان النشاط الاداري ظهر ونما منذ وقت مبكر في تاريخ الحضارة الانسانية، وكانت الادارة اساسا هي عملية تنسيق وتوجيه جهود الافراد والجماعات نحو تحقيق الاهداف وان القيادة تشكل الجانب الهام في هذه العملية ، لذلك فجزورها تمتد إلى الوقت الذي بدأ فيه التفاعل الاجتماعي وتوزيع العمل بين الافراد والجماعات في التنظيمات الاجتماعية، ويعد القادة الاداريون من أهم الفئات في الوحدات الاقتصادية الحكومية الانتاجية وغير الانتاجية والذي على وفق كفاية ادائهم والذي هو انعكاس كبير لراقي مستواهم الخلقى والعملية والتزامهم العالي بالاداء الوظيفي يتوقف نجاح هذه الوحدات في تحقيق اهدافها ، وكذلك لان القيادة الادارية ليست مجرد علاقة شخصية بين شخص واخر وانما يمتد تاثيرها إلى النظم الموجودة داخل الوحدة الاقتصادية .

وبما ان نظام الرقابة الداخلية هو احد الانظمة الموجودة داخل الوحدة الاقتصادية والتي تؤثر وتتأثر بكفاية ادائها ، ولاهمية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية

الحكومفة الإءءاففة والءءمفة وءلك لكونه الوسفة والأءاة الفاعلة الءف ءءشئه اءارة الوءءة الإءءءاءفة لمساعدءها فف ءءقف اءءافها .

أما الءءف من ءءقف الآن فقء أصءء إءءاء الرأف الفنف المءافء عن مءى ءمءفل البفاءاء للمركز المالف وءءفة النشاء بصورة صادقة وعاءلة.

ءأسفساً على ما ءءءم فمكن القول أن ءراسة وءقوفم نءام الرقابة الءاءلفة ءمءل نقءة البءاءفة فف عمل مراقب الحساباء إذ فف ضوء هءا ءقوفم ءعء إءراءاء ءءقف وءءءء ءءم الإءءباراء ءءف سفءءم علفها فف الفءص وكءلك ءءعرف على نقاء الضعف وأوءه القصور الموءوءة فف الإءراءاء وءءوصفة بعلاءها إءكاماً للرقابة.

وانءلاقاً من أءمفة الرقابة الءاءلفة فف مءال ءءقف؁ ءأءف هءه ءراسة مسءءءفة الوقوف على مءى اعءماء مراقب الحساباء على عناصر الرقابة الءاءلفة فف ءءطفب إءراءاء ءءقف؁ وقء سعء العءفء من الأءاء والمنءماء المءلفة وءءولفة إلى إصءار طائفة من المءطلباء والأءلة الإرشاءفة والمعافر المءعلقة بمهنة ءءقف؁ ففءاؤل قسم كبفر من هءه الإصءاراء موءوع الرقابة الءاءلفة؛ لما لهءا الموءوع من أءمفة فف ءوففر ءانب كبفر من عنصر الموءوففة والأمان لأطراف عءفة كالأءارة؁ المءقق الءاءلف والءارءف؁ وأصءاب المصالح بوءه عام.

وانءلاقاً من ءلك ونظراً لأءمفة القءاع الصءف فف الإقلفم كورءسان؁ فقء سعء ءراسة إلى ءقفم نءام الرقابة الءاءلفة فف ءائرة صءة اربلل للءأكد من مءى ءوافق هءا النءام مع مءطلباء ومعافر ءءقف المءلفة وءءولفة للوقوف على المءوقاء ءءف فعانف منها هءا النءام وءءف ءءول ءن ءطبفقه على الوجه الصءف؁ وإءءاء المقءرءاء والإءراءاء اللازمة لزفاءة فاعلفة النءام وءءوفره بما ففسءم وءءطواراء العلمفة وءءءنولوجفة ءءف فشهدها العالم فف مءال مهنة المءاسبة وءءقف.