

نطاق التنسيق والتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي  
والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية

م.م. زهير خضير عباس الدراجي  
جامعة تكريت-كلية العلوم الإسلامية

**Subervisory office and the internal auditors at the  
Iraqi government universities**

**Assisi. Lec. Zuhair khudhair abbas  
college of Islamic science  
University of Tikrit**

تاريخ قبول النشر 2018/6/24

تاريخ استلام البحث 2018/1/10

**المستخلص:**

هدفت الدراسة إلى بيان نطاق التنسيق والتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية، وذلك من خلال إعداد وتطوير استبانته لجمع البيانات من مجتمع الدراسة (ديوان الرقابة المالية، المدققين الداخليين في الجامعات الحكومية) حيث تم توزيع (45) استبانته على مدققي الديوان وتم استرجاع (38) استبانته صالحة للتحليل الإحصائي، و (50) استبانته على المدققين الداخليين في الجامعات الحكومية وتم استرجاع (40) استبانته صالحة للتحليل الإحصائي بهذا فقد بلغ عدد عينة الدراسة (78) مدقق تم اختيارها بالاعتماد على الطريقة العشوائية، وتم استخدمت حزم التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات. توصلت الدراسة لعدة نتائج منها: يوجد تنسيق وتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية والمدققين الداخليين بالجامعات الحكومية وعلى درجة عالية من الأهمية كما أظهرت الدراسة إن التعاون والزيارات المنتظمة بين مدققي الديوان والمدققين الداخليين تعزز المسؤولية المشتركة والفهم وتعتبر أساساً للتنسيق والتعاون بين الطرفين. وأوصت الدراسة بتنظيم ورش عمل مشتركة بين مدققي الديوان والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية لكي يؤدي التنسيق والتعاون ثماره المرجوة. كما أوصت الدراسة بتنظيم التعاون والزيارات المنتظمة من خلال إيجاد الطريقة المناسبة لتنظيمها لكي تكون زيارة مدقق الديوان مرحب بها للجهة محل التدقيق.

**الكلمات المفتاحية:** ديوان الرقابة المالية، المدققين الداخليين.

**Abstract:**

The study aimed to Declaration the extend of the coordination and the cooperation between the auditors of the Federal Financial Supervisory Office and the internal auditors in Iraqi governmental universities., the researcher is preparing and making a questionnaire to collect data for the study community (the Office of Financial Supervision, internal auditors at government Universities. (45) questionnaire have been disrupted to the auditors of the Diwan, (38) were fit for statistical analysis and (50) questionnaire were disrupted internal auditors in government universities, and (40) have been retrieved and fit for the statistical analysis. The total of samples studied comes to (78) that have been selected Depending on the randomness method. The statistical analysis packs (SPSS ) has been used to analyze the data. The finding of study, that there is the coordination and the cooperation between the auditors of the Office of Financial Supervision and the internal auditors of governmental universities at high degree of importance and the study showed that cooperation and regular visits between the auditors of the Diwan and the internal auditors promotes shared responsibility and understanding for them , and They are regarding . a basis for coordination and cooperation between the two groups.

The study recommended organizing the workshops between two groups to get benefit through the coordination and cooperation. The study recommended organizing the cooperation and regular visits by finding the appropriate way to organize it so that the visit of the auditor's office would be welcome for department to check it.

**Keywords:** Office of Financial Supervision, internal auditors.

### المقدمة:

وجد التدقيق والرقابة المالية مع وجود المجتمعات وتطورت بتطور تلك المجتمعات وازداد نشاطها وأهميتها بازدياد حجم المال العام وحجم المشروعات الاقتصادية والتنمية البشرية بحيث أصبحت تتدخل بكل النواحي الاقتصادية والاجتماعية، وتعتبر الرقابة الجيدة والمحكمة مؤثر على تقدم الدول والشعوب ووسيلة من وسائل نهضتها وتطورها بحيث يتم اعتماد الحكومات وأصحاب المصالح المختلفة عليها في تقييم عمل منظمات الأعمال والحكم على سلامة البيانات والمعلومات التي تبين مدى كفاءة الإدارة في استغلال مواردها المتاحة على الوجه الأمثل والأكمل. في حين تواجه المنظمات ومنها الجامعات الحكومية غير الهادفة للربح العديد من المخاطر الناجمة عن نشاطها أو البيئة التي تعمل فيها، لذلك يجب التعامل مع هذه المخاطر بألية مناسبة، ولتحقيق ذلك عليها أن تتبنى إجراءات شاملة لإدارة المخاطر من خلال تفعيل دور أنظمة الرقابة الداخلية فيها، من حيث وجود مدققين داخليين تتوفر بهم الخبرة والكفاءة المناسبة، حيث إن مهمة التدقيق الداخلي في الجامعات هي فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فيها، ومراجعة أنشطتها الداخلية، لمساعدة الإدارة على القيام بمسؤولياتها بفاعلية، و أزداد حرص إدارة الجامعات على أهمية تطوير أنظمة الرقابة الداخلية من خلال تطبيق المعايير المحاسبية التي تضيء الأساس السليم والفعال على إعداد تقارير مالية مفيدة تلتزم الجامعات بها حتى تسير على نهج محاسبي يضمن لها النجاح والاستمرارية. من ناحية أخرى يعتبر ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق من الأجهزة الرقابية المهمة والفاعلة التي تهتم بالإجراءات الرقابية والمرتبطة بالبيانات المالية التي تنشرها الدولة من خلال اهتمامها بمتطلبات الالتزامات بالأعراف الدولية والمهنية الصادرة عن الجهات ذات العلاقة، وان التنسيق والتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين هي أمر ضروري من أجل إدارة الأموال العامة إدارة سليمة، وجميعهم يتبنون هدفا مشتركا من أجل تعزيز وتفعيل حركة المنظمة والمساهمة في الرقابة على الموارد العامة للدولة، والاستخدام الأمثل والفعال لهذه الموارد، لذلك تهتم هذه الدراسة ببيان نطاق التنسيق والتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية.

## المبحث الأول: منهجية الدراسة

### أولاً: مشكلة الدراسة

إن ضعف التنسيق والتشاور والتعاون وقلة الثقة بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية قد تؤدي الى زيادة الأخطاء و المعوقات والتصرفات والسلوكيات الشخصية الخاطئة في هذا القطاع وتأخر مشاريعها وتعطل أعمالها، مما يدفع إدارتها للعمل على تفعيل دور الرقابة الداخلية من خلال وجود المدققين الداخليين الذين تتوفر فيهم الخبرة والكفاءة والموضوعية، حيث أن التنسيق والتعاون الفعال بين الطرفين يساعد في تسهيل عمل مدققي الديوان وزيادة الثقة بينهما، ولهذا قد يساهم التنسيق والتعاون في الكشف عن هذه السلوكيات مبكراً وذلك من اجل تعزيز الحوكمة الجيدة وتحقيق الوضوح والشفافية بأجهزة الدولة .

استناداً إلى العرض السابق لمشكلة البحث يمكن صياغة المشكلة بالسؤال الآتي:

**ما مستوى التنسيق والتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية من وجهة نظر موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية؟**

### ثانياً: أهمية الدراسة

تقسم أهمية الدراسة إلى ما يلي:

**الأهمية النظرية:** تتمثل أهمية البحث النظرية في بحثها لموضوع التنسيق والتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي كأحد الأجهزة الرقابية العليا في العراق وبين المدققين الداخليين في قطاع الجامعات الحكومية من خلال الدور الإيجابي للتعاون والتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على مستوى ممارسي المهنتين لضمان تطبيق الحوكمة ورفع قدرات ومهارات المدقق الداخلي حيث تسهم في زيادة وتحسين أداء وكفاءة المدقق الداخلي، وكذلك يؤدي التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي إلى زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي وتخفيض تكاليفه.

**الأهمية العملية (التطبيقية):** وتأتي من خلال بيان نطاق التنسيق والتعاون بين الطرفين في الحفاظ على المال العام ودوره في الحيلولة دون العبث به أو التعدي عليه، وتوفير قاعدة بيانات حول نطاق التنسيق والتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين.

### ثالثاً: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي الى بيان مدى التنسيق والتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية وينبثق من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على ديوان الرقابة المالية وأهميته بالنسبة للسلطات العليا.
- بيان فلسفة التنسيق بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في المعايير الدولية.
- الخروج ببعض النتائج والتوصيات وتقديمها لديوان الرقابة المالية ودوائر الرقابة المالية في الجامعات الحكومية للارتقاء بالعمل الرقابي والحصول على أعلى مستوى من الأداء.
- التعرف على أساس التنسيق والتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية.

### رابعاً: فرضيات الدراسة

بناءً على ما تم ذكره في بيان أهمية الدراسة وأهدافها وكذلك على أسئلة الدراسة فإنه يمكن صياغة فرضيات الدراسة على النحو الآتي:

**Ho 1:** لا يوجد تنسيق وتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية. ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات التالية:

**Ho 1-1:** لا يوجد تعاون وزيارات بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية.

**Ho 1-2:** لا توجد مسؤولية مشتركة وفهم بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية.

**Ho 1-3:** لا توجد ثقة بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية.

**Ho 1-4:** لا توجد اجتماعات وتبادل الآراء بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية.

وفي ضوء هدف البحث وفرضياته يتم تقسيم خطة البحث إلى المحاور التالية:

### المبحث الثاني: الإطار النظري للدراسة

#### أولاً: مفهوم الرقابة المالية

تتمثل الرقابة المالية بمجموعة من الإجراءات التي يتم من خلالها التأكد من سلامة تنفيذ الأنظمة و التعليمات أو خطط العمل الإداري والمالي والبرامج والموازنات، و تعني الرقابة المالية العليا وفق هذا المفهوم في تلك الإجراءات التي يتم من خلالها التأكد من سلامة تنفيذ التعليمات والتوجيهات التي تضمن الحفاظ على الأموال العامة للدولة وحسن إدارتها، ولذلك من واجب أجهزة الرقابة العليا التأكد من سلامة تنفيذ هذه الإجراءات، وتتمارس الرقابة المالية العليا عادة من قبل أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبية، ويتم منحها الاستقلال الكافي الذي يؤهلها لممارسة دورها الرقابي على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية وتقديم تقاريرها بنتائج رقابتها إلى السلطات العليا

والتشريعية في الدولة وهدفها بناء نظام تقويم سليم للأداء (صوالحة وآخرون، 2013، 288). وتعرف الرقابة المالية بأنها: حق قانوني يتم تحويله لأجهزة معينة بالدولة إصدار القرارات المهمة لإنجاح المشاريع المخططة والمحافظة على الأموال العامة والتأكد من تنفيذ العمل بشكل سليم وفقاً للقوانين والأحكام النافذة واتخاذ الإجراءات المناسبة للتحقق من صحة البيانات المالية ومعالجة الانحرافات إن وجدت (عبد الكريم، 2011، 245).

### ثانياً: أهداف تخطيط الرقابة المالية

هناك مجموعة من الأهداف يمكن تحقيقها نتيجة تخطيط الرقابة المالية منها (صوالحة وآخرون، 2013، 288):

- معرفة الطريقة التي تتحقق بها الالتزامات القانونية والأولويات الرقابية الأخرى.
- تحديد نطاق وأهداف الرقابة المالية والنتائج المتوقعة منها.
- أن يتم فهم كيف يكون دليل الإثبات ضرورياً لتحقيق الأهداف الممكن الحصول عليها وتحليلها.
- إن يتم تحديد الموارد المطلوبة والمستخدمة فعلياً في الرقابة المالية ووضع الموازنات التقديرية للتكلفة والزمن.
- السماح للدارة بالإشراف على مراقبة الأداء الفردي للمدققين وعلى ديوان الرقابة المالية.
- أن تحدد الأهداف بصورة واضحة وقابلة للتنفيذ في ضوء الإمكانيات المتاحة لديوان الرقابة.

### ثالثاً: إرشادات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبية

وضعت الإنتوساي (INTOSAI GOV 9150) الطريقة المناسبة (الجودة) التي يمكن من خلالها تحقيق التعاون والتنسيق بين الأجهزة الرقابية العليا والمدققين الداخليين العاملين بالقطاعات الحكومية، ولذلك زاد اهتمام مدقق الحسابات الخارجيين بعمل التدقيق الداخلي، وإمكانية الاستفادة منها والاعتماد عليها في بعض إجراءات التدقيق التي يعملون عليها، أن أسس التنسيق والتعاون بينهما يقوم على الالتزام والاتصال والفهم المتبادل والثقة. وقامت الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في العالم بإصدار معايير يتم من خلالها تنظيم هذه العلاقة بين الوظيفتين، فقد أصدرت لجنة معايير تدقيق الحسابات الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين معيار التدقيق الدولي (ISA 610) الذي هدف إلى الأخذ بعين الاعتبار عمل التدقيق الداخلي ضمن مجموعة المعايير الخاصة بالمدققين الخارجيين، ونصت الفقرة الثانية منه على أن (على المدقق الخارجي الأخذ بعين الاعتبار عمل التدقيق الداخلي وتأثيره إن وجد على إجراءات المدقق الخارجي). واستناداً إلى هذه الأسس فإن التعاون الجيد بين مدققي ديوان الرقابة المالية والمدققين الداخليين يمكن أن يتحقق فقط إذا كان كل من الطرفين راغباً وملتزماً بتطوير خدمة رقابة منسقة وفعالة، ويمكن إن يكون للإدارة وللجان التدقيق دور فعال في تحقيق ذلك التعاون والانسجام والتشجيع عليه بكافة السبل والسياسات التي تنتهجها، بالإضافة إلى ذلك يجب تحديد مجالات

التعاون التي تحقق مؤشرات الفاعلية والكفاءة والاقتصادية في التدقيق (Hamdan & AL-Haddar, 2016, 254-255).

#### رابعاً: العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وأوجه التكامل بينهما

يعتبر نظام التدقيق الداخلي الذي تمارسه إدارة المنظمة من خلال موظفيها ضمن نطاق عمل المدققين الخارجيين، مما يتطلب تنسيقاً بين المدققين الداخليين والخارجيين، بهدف إيجاد التكامل المطلوب بين الطرفين، وإن من مهام التدقيق الخارجي تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لما يترتب عليه التغيير في بعض الإجراءات التدقيقية (نظمي، 2009، 22).

وقد حدد المعيار الدولي للتدقيق 610 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، 213):

- يتم تعيين المدقق الداخلي من قبل الإدارة بينما يعين المدقق الخارجي لتقديم تقرير بشكل مستقل حول القوائم المالية.
- غالباً ما تتشابه بعض وسائل تحقيق الأهداف الخاصة بكل منهما، ولذلك فإن كثيراً من أوجه عمل المدقق الداخلي قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الخارجي.
- إن التدقيق الداخلي جزءاً من أنشطة المنظمة.
- إن المدقق الداخلي لا يستطيع الوصول لنفس درجة الاستقلالية المطلوبة التي يتمتع بها المدقق الخارجي عند إبداء رأيه الفني المحايد.
- يتحمل المدقق الخارجي لوحده مسؤولية إبداء رأيه بعملية التدقيق، ولا تقلل من هذه المسؤولية أية استفادة من عمل التدقيق الداخلي.

وبين (المدهون، 2014، 129-130) أن وجود تواصل وتشاور منتظم وفعال بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين يساعد على تعزيز العلاقة بينهما وكذلك يعزز نظام الرقابة الداخلية، وأيضاً يساعد في تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي حيث يعتمد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي بحيث يأخذ بعين الاعتبار العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي.

ويقع على المدقق الداخلي بحكم كونه موظف في قسم التدقيق الداخلي للمنظمة العبء الأكبر في تدقيق جميع العمليات التي تتم خلال السنة المالية مهما كانت طبيعتها، كما ويقدم المساعدة للمدقق الخارجي في تجهيز أي بيانات أو معلومات يحتاجها، بحكم أنه المسؤول الرئيس مع العاملين في الإدارة عن توفير كل ما يحتاجه المدقق الخارجي (سرايا، 2007، 142).

وكذلك يستفيد المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عند التخطيط لعملية التخطيط حيث يقوم بدراسة خطة التدقيق الداخلي المحددة ومناقشتها في بداية عملية التدقيق، إن عمل التدقيق الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق الخارجي، ومن الأفضل أن يتم الاتفاق مبكراً على توقيت هذه الإجراءات، ومدتها، ومستويات الاختبارات وسبل اختبار

العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات الفحص و أعداد تقارير التدقيق (المدهون، 2014، 55) ويستنتج الباحث أنه توجد علاقة متكاملة بين المدقق الداخلي والخارجي من حيث اعتماد المدقق الخارجي وبصورة كثيرة على عمل المدقق الداخلي من اختبارات وتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية في المنظمة و في حالة إتباعها لنظام جيد وفعال للتدقيق الداخلي فإنه سوف يؤدي إلى توفير في الجهد وفي كمية ونوعية الاختبارات التي يقوم بها المدقق الخارجي بعملية الفحص والتقييم. ويتضح مما سبق أن للتعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي فوائد كثيرة منها تعزيز أكثر وضوحاً لأدوار ومتطلبات التدقيق وإيجاد حوار مبني على التفاهم والإدراك المعرفي للمخاطر التي تواجهها المنظمات نتيجة لتبادل الأفكار وتقوية القدرات المتبادلة بينهما والذي يؤدي إلى تعزيز الحاكمية المؤسسية الأمر الذي يؤدي إلى الحصول على نتائج رقابة ذات جودة عالية، وكذلك يؤدي التنسيق والتعاون الكفوء بين طرفي عملية التدقيق إلى فهم أفضل لدور كل طرف ومنع الازدواجية في العملية التدقيقية.

### المبحث الثالث: الجانب الميداني (الاستطلاعي) للدراسة

تعد الدراسة الحالية من الدراسات الوصفية التي تهدف إلى التعرف على نطاق التنسيق والتعاون بين مدققي الرقابة المالية والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية، حيث قام الباحث باستخدام الأسلوب الوصفي لوصف المعلومات العامة للمستخدمين من خلال تحويل البيانات غير الكمية إلى كمية قابلة للقياس وتم إجراء هذه الدراسة في البيئة الفعلية التي يمارس فيها ديوان الرقابة والمدققين الداخليين مهامهم، وتم إجراء الدراسة هذه بدون فرض أية قيود أو ضوابط قد تتحكم في نتائجها، كما أنه لم يجري أي نوع من التحكم بمتغيرات الدراسة وتوجهاتها البحثية، وبناءً على ذلك فإن هذه الدراسة تعتبر دراسة ميدانية كون المعلومات التي تم الحصول عليها كانت مباشرة من مدققي ديوان المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية، وهي دراسة تحليلية تم الاعتماد فيها بشكل كامل على المسج الميداني لمجتمع الدراسة من خلال عينتها، وذلك باستخدام استبانته تم تصميمها خصيصاً لخدمة أغراض وتوجهات الدراسة، وبما يتناسب مع الفرضيات التي تم اعتمادها من قبل الباحث، وللقيام بعملية التحليل الإحصائي والتوصل إلى الأهداف الموضوعية في إطار هذه الدراسة.

#### أولاً: عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من (38) مدقق من مدققي ديوان الرقابة المالية و(40) مدقق من مدققي الحسابات في الجامعات الحكومية ، تم اختيارهم بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة وقد وزعت (45) استبانته على مدققي ديوان الرقابة المالية استرد منها (43) استبانته وبعد مراجعتها تبين أن هناك (5) استبانته غير صالحة للتحليل الإحصائي، كما قام الباحث بتوزيع (50) استبانته على



مدققي الحسابات في الجامعات الحكومية العراقية استرد منها (44) وبعد مراجعتها تبين ان هناك (4) استبانات غير الصالحة للتحليل الإحصائي، بهذا فقد بلغ عدد عينة الدراسة (78) مدقق تم اختيارها بالاعتماد على الطريقة العشوائية. والجدول (1) يوضح نتائج توزيع افراد عينة البحث تبعاً للمتغيرات الشخصية.

### جدول رقم (1)

#### توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية (ن=78)

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	49	62.8
	أنثى	29	37.2
	<b>المجموع</b>	<b>78</b>	<b>100.0</b>
الخبرة العملية	اقل من 6 سنوات	15	19.2
	من 6 - اقل من 10 سنوات	32	41.0
	من 10 - اقل من 16 سنة	17	21.8
	16 سنة فأكثر	14	18.0
<b>المجموع</b>	<b>78</b>	<b>100.0</b>	
المؤهل العلمي	دبلوم	7	9.0
	بكالوريوس	49	62.8
	ماجستير	18	23.1
	دكتوراه	4	5.1
	<b>المجموع</b>	<b>78</b>	<b>100.0</b>
المسمى الوظيفي	محاسب قانوني	3	3.8
	مراقب حسابات	7	9.0
	مدير حسابات	9	11.5
	مدير تدقيق	8	10.3
	مدقق اقدم	13	16.7
	مدقق	17	21.7
	معاون مدقق	21	27
	<b>المجموع</b>	<b>78</b>	<b>100.0</b>

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يظهر من الجدول رقم (1) ما يلي:

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير الجنس (62.8%) لفئة ذكر، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (37.2%) لفئة أنثى. في حين بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع

أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير الخبرة العملية (41.0%) لفترة الخبرة (من 6-أقل 10 سنوات)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (18.0%) لفترة الخبرة (16 سنة فأكثر) هذا وبلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي (62.8%) لفئة الشهادة (بكالوريوس)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (5.1%) لفئة شهادة (الدكتوراه). وأخيراً بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي (27.0%) لفئة معاون مدقق، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (3.8%) محاسب قانوني.

### ثانياً: الطريقة والإجراءات

لتحليل بيانات واختبار فرضيات الدراسة تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي في الإجابة عن الأسئلة وذلك حسب الدرجة التالية: درجة (1) تعبر عن موافق بشدة، درجة (2) تعبر عن موافق، درجة (3) تعبر عن محايد، درجة (4) تعبر عن غير موافق، درجة (5) تعبر عن غير موافق بشدة، ولتفسير المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات الاستبانة وعلى كل مجال من مجالاتها؛ تم استخدام المعيار الإحصائي الأتي والمبين في الجدول (2).

#### جدول رقم (2)

##### اختبار مقياس الاستبانة

الدرجة	1	2	3	4	5
مستوى الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات الواردة في نموذج الدراسة فهي لتحديد درجة الموافقة فقد حدد الباحث ثلاثة مستويات هي (مرتفع، متوسط، منخفض) بناءً على المعادلة الآتية:

$$\text{طول المدى} = \frac{\text{الحد الأعلى للبدل} - \text{الحد الأدنى للبدل}}{\text{عدد المستويات}}$$

$$1.33 = \frac{3}{4} = \frac{3}{(1-5)}$$

درجة موافقة منخفضة من 1-أقل من 2.33.

درجة موافقة متوسطة من 2.33-أقل من 3.67.

درجة موافقة مرتفعة من 3.67-5.

### ثالثاً: أداة الدراسة

لغايات الدراسة الميدانية تم تصميم استبانته مؤلفة من خمسة أقسام وذلك بالاستعانة بالدراسات السابقة.

**الجزء الأول:** وقد خصص للتعرف على المعلومات العامة لأفراد عينة الدراسة وشملت (الجنس، الخبرة العملية، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي).  
**الجزء الثاني:** وخصص للعبارات الخاصة بمجالات الدراسة (التعاون والزيارات، المسؤولية المشتركة والفهم، الثقة، الاجتماعات وتبادل الآراء).

#### رابعاً: أسلوب تحليل البيانات

ولتحقيق أغراض الدراسة والتحقق من فرضياتها فقد قام الباحث بالاستعانة بالأساليب الإحصائية في تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية، وذلك بإدخالها في الحاسوب ضمن برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والاقتصادية (SPSS)، حيث استخدم الباحث أساليب الإحصاء الوصفية لخصائص المستجيبين باستخدام التكرارات والنسب المئوية، كما استخدم مجموعة من أساليب الإحصاء الاستدلالي لاختبار فرضيات الدراسة وبالتحديد فقد استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

1- معادلة كرونباخ ألفا، ومعامل الارتباط بطريق بيرسون: للتحقق من ثبات أداة الدراسة وثبات تطبيقها.

2- التكرارات والنسب المئوية: للتعرف على توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية.

3- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: للتعرف على مستوى التنسيق والتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية.

#### خامساً: ثبات أداة الدراسة

ولاختبار مدى الاعتمادية قام الباحث بتطبيق أداة الدراسة على عينة استطلاعية مكونة من (15) موظفاً في ديوان الرقابة المالية، و (15) موظفاً من الجامعات الحكومية العراقية من خارج عينة الدراسة الأصلية فقد استخدم الباحث معامل كرونباخ ألفا للاتساق الداخلي، وقد بلغت قيمة كرونباخ ألفا (0.83) وهي تعتبر نسبة جيدة لأغراض تعميم نتائج الدراسة الحالية، إذ أن النسبة المقبولة لتعميم نتائج مثل هذه الدراسات هي (0.60) (Sekaran, 2003)، والجدول (3) يوضح معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة.

## جدول رقم (3)

## معاملات الثبات (كرونباخ ألفا) لجميع فقرات مجالات الدراسة والأداة ككل

ت	المجال	معامل (كرونباخ ألفا)
1	التعاون والزيارات	0.74
2	المسؤولية المشتركة والفهم	0.84
3	الثقة	0.83
4	الاجتماعات وتبادل الآراء	0.78
	التنسيق والتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية والمدققين الداخليين ككل	0.83

ويظهر من الجدول (3) أن جميع قيم معاملات ثبات (كرونباخ ألفا) كانت مرتفعة مما يدل على إن أداة الدراسة ذات مصداقية عالية.

## سادسا: عرض نتائج التحليل الإحصائي

يتضمن هذا الجزء عرض نتائج الدراسة والتي هدفت للتعرف على نطاق التنسيق بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية، وسيتم ذلك من خلال اختبار فرضيات الدراسة، وفيما يلي عرض النتائج:

- **النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى:** لا يوجد تعاون وزيارات بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية:

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بعد التعاون والزيارات، الجدول (4) يوضح ذلك.

## جدول رقم (4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال

التعاون والزيارات (ن=78)

ت	الفقرة	ديوان الرقابة المالية			الجامعات الحكومية			العينة ككل		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
1	تعتبر زيارة مدقق الديوان للجهة محل التدقيق منتظمة ومتكررة خلال السنة	4.81	0.44	مرتفعة	4.78	0.50	مرتفعة	4.79	0.47	مرتفعة
2	تعتبر زيارة مدقق الديوان للجهة محل المراجعة مقبولة ومرحب بها.	4.70	0.60	مرتفعة	4.56	0.71	مرتفعة	4.65	0.72	مرتفعة
3	عادة ما يقدم المدقق الداخلي طلبات الزيارة إلى المدقق الخارجي	4.70	0.63	مرتفعة	4.60	0.81	مرتفعة	4.63	0.66	مرتفعة
4	يتم تبادل التقارير المالية بين مدقق الديوان والمدقق الداخلي بشكل دوري	4.56	0.71	مرتفعة	4.42	0.83	مرتفعة	4.60	0.64	مرتفعة
5	يتلقى المدقق الداخلي النصح والمشورة من مدقق الديوان	4.63	0.59	مرتفعة	4.56	0.69	مرتفعة	4.49	0.77	مرتفعة
6	أن العلاقة بين مدقق الديوان والمدقق الداخلي علاقة مهنية وليست تحكيمية	4.46	0.66	مرتفعة	4.36	0.78	مرتفعة	4.41	0.72	مرتفعة
7	يعتبر التعاون بين مدقق الديوان والمدقق الداخلي الطريقة الأمثل لتحقيق الهدف المشترك	1.93	1.18	منخفضة	2.02	1.06	منخفضة	1.97	1.12	منخفضة
	مجال التعاون والزيارات ككل	4.26	0.40	مرتفعة	4.19	0.48	مرتفعة	4.22	0.44	مرتفعة

يظهر من الجدول رقم (4) ما يلي:

1- أن المتوسطات الحسابية لإجابات مدقق ديوان الرقابة المالية عن فقرات مجال "التعاون والزيارات" تراوحت بين (1.93-4.81)، حيث كان أعلاها للفقرة (1) تعتبر زيارة مدقق الديوان للجهة محل التدقيق منتظمة ومتكررة خلال السنة " بدرجة تقييم مرتفعة، وأدناها

الفقرة (7) "يعتبر التعاون بين مدقق الديوان والمدقق الداخلي الطريقة الأمثل لتحقيق الهدف المشترك" بدرجة تقييم منخفضة" وانخفاض درجة تقييم هذه الفقرة يتسق مع إجابات الفقرات الأخرى، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال التعاون والزيارات ككل (4.26) بدرجة تقييم مرتفعة.

2- أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة في الجامعات الحكومية عن فقرات مجال " التعاون والزيارات" تراوحت بين (2.02-4.78) ، حيث كان أعلاها للفقرة (1) تعتبر زيارة مدقق الديوان للجهة محل التدقيق منتظمة ومتكررة خلال السنة "بدرجة تقييم مرتفعة، وأدناها للفقرة (7) " يعتبر التعاون بين مدقق الديوان والمدقق الداخلي الطريقة الأمثل لتحقيق الهدف المشترك "بدرجة تقييم منخفضة"، وانخفاض درجة تقييم هذه الفقرة يتسق مع إجابات الفقرات الأخرى، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال التعاون والزيارات ككل (4.19) بدرجة تقييم مرتفعة.

3- أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال "التعاون والزيارات" تراوحت بين (1.97-4.79)، حيث كان أعلاها للفقرة (1) " تعتبر زيارة مدقق الديوان للجهة محل التدقيق منتظمة ومتكررة خلال السنة بدرجة تقييم مرتفعة، وأدناها للفقرة (7) "يعتبر التعاون بين مدقق الديوان والمدقق الداخلي الطريقة الأمثل لتحقيق الهدف المشترك" بدرجة تقييم منخفضة"، وانخفاض درجة تقييم هذه الفقرة يتسق مع إجابات الفقرات الأخرى، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال التعاون والزيارات ككل (4.22) بدرجة تقييم مرتفعة. ويعزو الباحث هذه النتيجة من خلال اتفاق أفراد عينة الدراسة سواء في ديوان الرقابة أو في الجامعات الحكومية على أهمية التعاون والزيارات المنتظمة بينهم لتحقيق الأهداف المشتركة حيث أجمع أفراد عينة الدراسة على أن مستوى التعاون والزيارات جاء مرتفعاً، وبهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية بمعنى انه يوجد تعاون وزيارات بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية.

- **النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:** لا توجد مسؤولية مشتركة وفهم بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية:  
 للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بعد المسؤولية والفهم، الجدول (5) يوضح ذلك.

## جدول رقم (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال

المسؤولية المشتركة والفهم مرتبة تنازلياً (ن=78)

ت	الفقرة	ديوان الرقابة المالية			الجامعات الحكومية			العينة ككل	
		الدرجة التقييم	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الدرجة التقييم	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الدرجة التقييم	الانحراف المعياري
1	يطبق المدقق الداخلي المعايير المحاسبية بنفس مستوى فهم مدقق الديوان لها	منخفضة	1.17	2.09	منخفضة	1.19	2.05	منخفضة	1.18
2	بالرغم من استقلالية مدقق الديوان عن المدقق الداخلي إلى أنهم يشتركون في الاهداف	مرتفعة	0.50	4.58	مرتفعة	0.66	4.60	مرتفعة	0.61
3	من المؤكد أن المدقق الداخلي على إطلاع بكافة المستندات بالجهة محل عمله	مرتفعة	0.56	4.61	مرتفعة	0.48	4.65	مرتفعة	0.49
4	لا يوجد أبدا تضارب محتمل في المصالح بين الطرفين	مرتفعة	0.53	4.58	مرتفعة	0.60	4.53	مرتفعة	0.57
5	أن المدقق الداخلي يستخدم المعايير ذاتها التي يستخدمها مدقق ديوان الرقابة المالية	مرتفعة	0.83	4.25	مرتفعة	0.97	4.05	مرتفعة	0.90
6	ممكن ان تحظى المعلومات المهمة التي تؤثر على نتائج الأعمال بالتبادل الأني	مرتفعة	0.67	4.37	مرتفعة	0.72	4.18	مرتفعة	0.70
7	عدم وجود قيود مفروضة على نطاق عمل مدقق الديوان	مرتفعة	0.60	4.51	مرتفعة	0.84	4.35	مرتفعة	0.73
8	من الممكن أن يشارك مدقق الديوان في تصميم أدوات الرقابة بالجهة محل التدقيق	مرتفعة	1.06	4.09	مرتفعة	1.07	3.96	مرتفعة	1.06
9	يتلقي المدقق الداخلي التشجيع والدعم اللازم من مدقق الديوان	مرتفعة	0.59	4.60	مرتفعة	0.60	4.58	مرتفعة	0.59
	مجال " المسؤولية المشتركة والفهم " ككل	مرتفعة	0.42	4.19	مرتفعة	0.42	4.11	مرتفعة	0.42

يظهر من الجدول رقم (5) ما يلي:

1- أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد الدراسة في ديوان الرقابة المالية عن فقرات مجال "المسؤولية المشتركة والفهم" تراوحت بين (2.09-4.61) ، حيث كان أعلاها للفقرة (3) " من المؤكد أن المدقق الداخلي على إطلاع بكافة المستندات بالجهة محل عمله" بدرجة تقييم مرتفعة، وأدناها للفقرة (1) "يطبق المدقق الداخلي المعايير المحاسبية بنفس مستوى فهم مدقق الديوان لها" بدرجة تقييم منخفضة"، وانخفاض درجة تقييم هذه الفقرة يتسق مع إجابات الفقرات الأخرى وبلغ المتوسط الحسابي لمجال المسؤولية المشتركة والفهم ككل (4.19) بدرجة تقييم مرتفعة.

2- أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة في الجامعات الحكومية عن فقرات مجال "المسؤولية المشتركة والفهم" تراوحت بين (2.05-4.65)، حيث كان أعلاها للفقرة (3) "من المؤكد أن المدقق الداخلي على إطلاع بكافة المستندات بالجهة محل عمله" بدرجة تقييم مرتفعة، وأدناها للفقرة (1) "يطبق المدقق الداخلي المعايير المحاسبية بنفس مستوى فهم مدقق الديوان لها" بدرجة تقييم منخفضة، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال المسؤولية المشتركة والفهم ككل (4.11) بدرجة تقييم مرتفعة.

3- أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال "المسؤولية المشتركة والفهم" تراوحت بين (2.07-4.62)، حيث كان أعلاها للفقرة (3) "من المؤكد أن المدقق الداخلي على إطلاع بكافة المستندات بالجهة محل عمله" بدرجة تقييم مرتفعة، وأدناها للفقرة (1) "يطبق المدقق الداخلي المعايير المحاسبية بنفس مستوى فهم مدقق الديوان لها" بدرجة تقييم منخفضة، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال المسؤولية المشتركة والفهم ككل (4.15) بدرجة تقييم مرتفعة. ويعزو الباحث هذه النتيجة الى قوة العلاقة بين المدققين سواء في ديوان الرقابة المالية أو الجامعات الحكومية وإدراكهم الكامل لحجم المسؤولية المشتركة المناطة بهم وبهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية بمعنى انه توجد مسؤولية مشتركة وفهم بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية.

- **النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة:** لا توجد ثقة بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية:

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بعد الثقة، الجدول (6) يوضح ذلك.



## جدول رقم (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال الثقة

مرتبة تنازليا (ن=78)

ت	الفقرة	ديوان الرقابة المالية			الجامعات الحكومية			العينة ككل		
		الدرجة التقييم	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الدرجة التقييم	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الدرجة التقييم	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
1	عادة لا يتم حجب بعض المستندات ذات السرية عن المدقق الخارجي	مرتفعة	0.56	4.61	مرتفعة	1.17	4.16	مرتفعة	0.99	4.39
2	يقوم المدقق الداخلي بدعوة مدقق الديوان لحضور الاجتماعات ذات الاهتمام المشترك	مرتفعة	0.60	4.53	مرتفعة	1.00	4.25	مرتفعة	0.83	4.39
3	يتم اعتبار أسرار العمل مسؤولة مشتركة بين الطرفين للحفاظ عليها	مرتفعة	0.74	4.35	مرتفعة	1.18	4.02	مرتفعة	0.99	4.19
4	يساهم مدقق الديوان في تقييم أدوات الرقابة خلال زيارته الدورية	مرتفعة	0.66	4.51	مرتفعة	0.74	4.29	مرتفعة	0.70	4.40
5	يقوم مدقق الديوان بتقديم النصائح الإيجابية للرفع من أداء المدقق الداخلي	مرتفعة	0.76	4.46	مرتفعة	0.66	4.49	مرتفعة	0.61	4.48
6	لا تعتبر العلاقة بين الطرفين علاقة تحكيمية	متوسطة	1.25	2.35	متوسطة	1.32	3.07	متوسطة	1.33	2.71
7	أن بعض الزيارات لمدقق الديوان هي زيارات غير رسمية	منخفضة	0.85	1.46	منخفضة	0.98	1.71	منخفضة	0.92	1.59
8	يعتمد عمل مدقق الديوان على عمل المدقق الداخلي اعتمادا كليا	مرتفعة	0.51	4.56	مرتفعة	1.12	4.11	مرتفعة	0.61	4.34
9	يثق مدقق الديوان بعمل المدقق الداخلي	مرتفعة	0.55	4.48	مرتفعة	0.95	4.20	مرتفعة	1.33	4.34
10	يثق مدقق الديوان بالمدقق الداخلي دون أن يثق بعمله	مرتفعة	0.69	4.30	مرتفعة	1.13	3.97	مرتفعة	0.92	4.14
11	مما لا شك فيه أن خطر الرقابة سينخفض إذا ما وثق مدقق الديوان بعمل المدقق الداخلي	مرتفعة	0.61	4.46	مرتفعة	0.69	4.24	مرتفعة	0.66	4.35
12	أن عامل الثقة لا يجب توفره لضمان الحيادية والاستقلالية بعمل مدقق الديوان	مرتفعة	0.71	4.41	مرتفعة	0.61	4.44	مرتفعة	1.32	4.43
13	عادة لا يتم اخفاء المستندات ذات الطبيعة السرية عن مدقق الديوان	منخفضة	1.20	2.30	منخفضة	1.27	3.02	متوسطة	0.98	2.66
	مجال "الثقة" ككل	منخفضة	0.44	3.90	منخفضة	0.66	3.84	منخفضة	0.55	3.87

يظهر من الجدول رقم (6) ما يلي:

1- أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة في ديوان الرقابة المالية عن فقرات مجال "الثقة" تراوحت بين (1.46-4.61)، حيث كان أعلاها للفقرة (1) "عادة لا يتم حجب بعض المستندات ذات السرية عن المدقق الخارجي" بدرجة تقييم مرتفعة، وأدناها للفقرة (7) "أن بعض الزيارات لمدقق الديوان هي زيارات غير رسمية" بدرجة تقييم منخفضة، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال الثقة ككل (3.90) بدرجة تقييم مرتفعة.

2- أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة في الجامعات الحكومية عن فقرات مجال "الثقة" تراوحت بين (1.71-4.49)، حيث كان أعلاها للفقرة (5) "يقوم مدقق الديوان بتقديم النصائح الإيجابية للرفع من أداء المدقق الداخلي" بدرجة تقييم مرتفعة، وأدناها للفقرة (7) "أن بعض الزيارات لمدقق الديوان هي زيارات غير رسمية" بدرجة تقييم منخفضة، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال الثقة ككل (3.84) بدرجة تقييم مرتفعة.

3- أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال "الثقة" تراوحت بين (1.59-4.48)، حيث كان أعلاها للفقرة (5) "يقوم مدقق الديوان بتقديم النصائح الإيجابية للرفع من أداء المدقق الداخلي" بدرجة تقييم مرتفعة، وأدناها للفقرة (7) "أن بعض الزيارات لمدقق الديوان هي زيارات غير رسمية" بدرجة تقييم منخفضة، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال الثقة ككل (3.87) بدرجة تقييم مرتفعة. ويعزو الباحث هذه النتيجة للثقة الموجودة والمتبادلة بين الطرفين سواء في ديوان الرقابة المالية أو الجامعات الحكومية والتي تخدم مصلحة الطرفين في عملية التدقيق وبهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية بمعنى انه توجد ثقة بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية.

- **النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة:** لا توجد اجتماعات وتبادل الآراء بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية:

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بعد الاجتماعات وتبادل الآراء، الجدول (7) يوضح ذلك.

## جدول رقم (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال

الاجتماعات وتبادل الآراء مرتبة تنازليا (ن=78)

ت	الفقرة	ديوان الرقابة المالية			الجامعات الحكومية			العينة ككل		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
1	عاد يتم تعميق العلاقات المهنية من خلال الاجتماعات الدورية	3.98	0.77	مرتفعة	3.56	0.74	متوسطة	3.78	0.78	مرتفعة
2	أن تبادل الآراء المهنية المختلفة تساهم من رفع الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي	4.02	0.69	مرتفعة	3.51	0.72	متوسطة	3.77	0.75	مرتفعة
3	تناقش الآراء المهنية المتبادلة مواطن الضعف في أدوات الرقابة	3.93	1.05	مرتفعة	3.44	0.81	متوسطة	3.69	0.97	مرتفعة
4	تناقش الحلول للمشاكل المهنية خلال الاجتماعات الدورية	4.30	0.78	مرتفعة	3.68	0.82	مرتفعة	3.98	0.86	مرتفعة
5	يتم كسر الحواجز بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من خلال الاجتماعات الدورية	4.12	0.80	مرتفعة	3.60	0.76	متوسطة	3.87	0.82	مرتفعة
6	تعزز الاجتماعات الدورية عامل الثقة بين الطرفين	3.72	0.96	مرتفعة	3.53	0.79	متوسطة	3.63	0.88	متوسطة
7	تساهم الاجتماعات في توثيق التعاون المشترك بين أطراف التدقيق	3.72	0.96	مرتفعة	3.40	0.78	متوسطة	3.56	0.89	متوسطة
8	لا تؤثر مشاركة مدقق الديوان في الاجتماعات الدورية على استقلاليته	3.86	0.93	مرتفعة	3.36	0.85	متوسطة	3.62	0.92	متوسطة
9	يتم طرح منهجية المخاطر المتغيرة في مهنة التدقيق للنقاش العام بين المدققين خلال الاجتماعات الدورية	3.51	1.07	متوسطة	3.25	0.87	متوسطة	3.38	0.98	متوسطة
10	يقوم المدقق الداخلي بطلب الاستشارات المهنية من مدقق الديوان خلال الاجتماعات	3.70	0.98	مرتفعة	3.24	0.72	متوسطة	3.47	0.89	متوسطة
11	تعتبر الاجتماعات الدورية الوسيلة الأمثل لمناقشة التغيرات في المعايير المحاسبية	3.93	0.92	مرتفعة	3.20	0.76	متوسطة	3.57	0.92	متوسطة
	مجال " الاجتماعيات وتبادل الآراء " ككل	3.89	0.90	مرتفعة	3.43	0.78	متوسطة	3.67	0.88	مرتفعة

يظهر من الجدول رقم (7) ما يلي:

- 1- أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة في ديوان الرقابة المالية عن فقرات مجال "الاجتماعات وتبادل الآراء" تراوحت بين (3.51-4.30)، حيث كان أعلاها للفقرة (4) "تناقش الحلول للمشاكل المهنية خلال الاجتماعات الدورية" بدرجة تقييم مرتفعة، وأدناها للفقرة (9) "يتم طرح منهجية المخاطر المتغيرة في مهنة التدقيق للنقاش العام بين المدققين خلال الاجتماعات الدورية" بدرجة تقييم متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال الاجتماعات وتبادل الآراء ككل (3.89) بدرجة تقييم مرتفعة.
- 2- أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة في الجامعات الحكومية عن فقرات مجال "الاجتماعات وتبادل الآراء" تراوحت بين (3.20-3.68)، حيث كان أعلاها للفقرة (4) "تناقش الحلول للمشاكل المهنية خلال الاجتماعات الدورية" بدرجة تقييم مرتفعة، وأدناها للفقرة (11) "تعتبر الاجتماعات الدورية الوسيلة الأمثل لمناقشة التغيرات في المعايير المحاسبية" بدرجة تقييم متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال الاجتماعات وتبادل الآراء ككل (3.43) بدرجة تقييم متوسطة.
- 3- أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة ككل عن فقرات مجال "الاجتماعات وتبادل الآراء" تراوحت بين (3.38-3.98) ، حيث كان أعلاها للفقرة (4) "تناقش الحلول للمشاكل المهنية خلال الاجتماعات الدورية" بدرجة تقييم مرتفعة، وأدناها للفقرة (9) "يتم طرح منهجية المخاطر المتغيرة في مهنة التدقيق للنقاش العام بين المدققين خلال الاجتماعات الدورية" بدرجة تقييم متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال الاجتماعات وتبادل الآراء ككل (3.67) بدرجة تقييم مرتفعة ويعزو الباحث هذه النتيجة الى ان تعميق العلاقات المهنية بين المدقق الخارجي والداخلي في الجامعات الحكومية هو حالة طبيعية لطريق التواصل لتحقيق التنسيق والتعاون الفعال بينهما وبهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية بمعنى انه توجد اجتماعات وتبادل الآراء بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية.

## المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الاستنتاجات

- بناء على ما سبق من نتائج يستتج الباحث ما يلي:
- 1- إن مستوى نطاق التنسيق والتعاون بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية العراقية هو على درجة عالية من الأهمية حيث جاء مرتفعاً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، لإدراك الطرفين للدور المهم الذي يشكله التنسيق والتعاون بينهما.
  - 2- أثبتت الدراسة إن التعاون والزيارات المنتظمة والاتصال بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي يعزز المسؤولية المشتركة والفهم وتعتبر أساساً للتنسيق والتعاون بين الطرفين، وإن التنسيق والتعاون من خلال المسؤولية المشتركة والفهم يساهم في رفع فعالية عملية التدقيق.
  - 3 - تعتبر الثقة عامل رئيسي في تحديد مجال التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي ومدقق الديوان وهي متوفرة بشكل ايجابي والذي من شأنه ان يؤدي الى توطيد العلاقة والتنسيق والتعاون بين الطرفين بشكل يخدم سير عملية التدقيق.
  - 4- بينت نتائج الدراسة إن مستوى الاجتماعات وتبادل الآراء بين الطرفين له أثر جيد في تحقيق التنسيق والتعاون.

### ثانياً: التوصيات

- بناء على النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، فإن الدراسة توصي بما يلي:
- 1- تنظيم من ورش عمل مشتركة بين مدققي الديوان والمدققين الداخليين في الجامعات الحكومية لكي يؤتي التنسيق والتعاون ثماره المرجوة.
  - 2- قيام مدقق الديوان بتقديم النصح والإرشاد للمدقق الداخلي والتي من شأنها رفع كفاءته.
  - 3- تنظيم التعاون والزيارات المنتظمة من خلال إيجاد الطريقة المناسبة لتنظيمها لكي تكون زيارة مدقق الديوان مرحب بها للجهة محل التدقيق.
  - 4- إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث من قبل الأكاديميين لدراسة المشاكل والمعوقات التي تؤثر على عمل مدقق الديوان في الجامعات الحكومية والذي بموجبه يتم حجب بعض المستندات عن مدقق الديوان.

## المراجع

### أولاً: العربية

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2009)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
2. سرايا، محمد السيد (2007)، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر.
3. إبراهيم، إيهاب نظمي (2009)، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الاردن.
4. المدهون، رغدة (2014)، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، غزة.
5. صوالحة، جعفر معروف والسعدي، ابراهيم خليل وشبيطه، محمد فوزي (2013)، تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقاً لمتطلبات التخصص (دراسة تطبيقية في الاردن)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 36، ص 288.
6. عبد الكريم، سهاد عبد الجمال (2011)، الرقابة المالية المستقلة في التشريع العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، مجلد (14)، عدد (51)، ص 239-285.

### ثانياً: الأجنبية

1. INTOSAI GOV, The International Organization of Supreme Audit Institutions, Coordination and Cooperation Between Supreme Audit Institutions (SAIs) and Internal auditors in the Public Sector, NO: 9150, Austria.
2. Mohammad Naser HAMDAN and Mohammed Al-Haddar ALASKA, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 6, No. 4, October 2016, pp. 251-267.