

UKJAES

University of Kirkuk Journal
For Administrative
and Economic Science

ISSN:2222-2995 E-ISSN:3079-3521

University of Kirkuk Journal For
Administrative and Economic Science



Alrawi Shaymaa Mohammed Sameer & Al Habtoor Adnan Mahmoud Abdulaziz. Strengthening Internal Control Procedures of Public Sector Units and Their Impact on the Efficiency and Effectiveness of Internal Auditing/An Applied Study at the University of Mosul. *University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science* (2025) 15 (1):295-316

Strengthening Internal Control Procedures of Public Sector Units and Their Impact on the Efficiency and Effectiveness of Internal Auditing/An Applied Study at the University of Mosul

Shaymaa Mohammed Sameer Alrawi ¹, Adnan Mahmoud Abdulaziz Al Habtoor ²

^(1,2) University of Mosul, Mosul, Iraq

shaymaa.sameer@uomosul.edu.iq ¹
adnanhaptor1993@gmail.com ²

Abstract: The research aims to shed light on enhancing internal control procedures in public sector units, and their impact on the efficiency and effectiveness of internal auditing in the Presidency of the University of Mosul and some of its affiliated colleges. The research problem is represented in the following research question: "Is there an impact of enhancing internal control procedures in public sector units on the efficiency and effectiveness of internal auditing?" According to the data of the research topic, the research relied in its practical aspect on the interview method using the qualitative approach in implementing the research steps by demonstrating the impact of enhanced internal control procedures through the establishment of the Audit and Internal Control Department according to the specialized divisions (Control Division, Audit Division, Complaints and Reports Division, Investigations Division), on the efficiency and effectiveness of internal auditing. The sample was selected randomly based on the extent of response by individuals, whose number is (20) auditors in the Presidency of the University of Mosul and some of its affiliated colleges. In light of this, the research reached a number of conclusions, the most important of which are: that the new update of the audit department facilitated the work of the internal audit staff, making it more independent and transparent, and less subject to management trends, and that this innovation represents a qualitative leap in the field of auditing; as it allows the auditor to perform his duties with complete objectivity and independence, which enhances the integrity of the oversight work.

Keywords: Internal control, strengthening internal control procedures, efficiency and effectiveness of internal audit.

تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية لوحدات القطاع العام وتأثيرها على كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي/ دراسة تطبيقية في جامعة الموصل

م.د. شيماء محمد سمير الراوي¹ ، الباحث: عدنان محمود عبد العزيز الحبتور²

المستخلص: يهدف البحث إلى تسليط الضوء على تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية في وحدات القطاع العام، وتأثيرها على كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في رئاسة جامعة الموصل وبعض الكليات التابعة لها، إذ تتمثل مشكلة البحث في التساؤل البحثي الآتي: "هل هنالك تأثير لتعزيز إجراءات الرقابة الداخلية لوحدة القطاع العام على كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي؟" ووفقاً لمعطيات موضوع البحث فقد اعتمد البحث في جانبه العملي على أسلوب المقابلات باستخدام المنهج النوعي في تنفيذ خطوات البحث ببيان تأثير إجراءات الرقابة الداخلية المعززة من خلال استحداث قسم التدقيق والرقابة الداخلية وحسب الشعب المتخصصة (شعبة الرقابة، شعبة التدقيق، شعبة الشكاوى والبلاغات، شعبة التحقيقات)، على كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي، وكان اختيار العينة بشكل عشوائي وذلك اعتماداً على مدى الاستجابة من قبل الافراد، والبالغ عددهم (٢٠) مدقق في رئاسة جامعة الموصل وبعض الكليات التابعة لها. وفي ضوء ذلك توصل البحث إلى جملة من الاستنتاجات أهمها: أنَّ التحديث الجديد لقسم التدقيق سهل من عمل الكادر التدقيقي الداخلي، ممَّا جعله أكثر استقلالية وشفافية، وأقل خضوعاً لتوجهات الإدارة وأن هذا الاستحداث يمثل قفزة نوعية في مجال التدقيق؛ إذ يسمح للمدقق بممارسة مهامه بكل موضوعية واستقلالية، ممَّا يعزز من نزاهة العمل الرقابي.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، تعزيز اجراءات الرقابة الداخلية، كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي.

Corresponding Author: E-mail: shaymaa.sameer@uomosul.edu.iq

المقدمة:

تؤدي وظيفة الرقابة الداخلية دوراً مميزاً في توجيه أعمال الوحدة الاقتصادية نحو النجاح في تأدية مهامها واعمالها بكفاءة وفعالية؛ إذ تساعد على فحص وتقييم أنشطتها المالية والإدارية وتزويد الإدارة بمستوياتها كافة بالمعلومات اللازمة للمساعدة في تحقيق الضبط والحماية للعمليات التي تقع تحت مسؤوليتها؛ إذ تهدف إلى حماية الأصول، وضمان دقة البيانات المالية، والامتثال للقوانين واللوائح، وأنَّ تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية يعني تحسين وتطوير السياسات والإجراءات التي تضمن تحقيق هذه الأهداف بكفاءة وفعالية أكبر. عندما تكون إجراءات الرقابة الداخلية قوية وفعالة، فإنَّها تُسهم بشكل كبير في تحسين كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي، فالتدقيق الداخلي يعتمد على نظام الرقابة الداخلية لتقييم مدى فعالية العمليات والإجراءات داخل الوحدة الاقتصادية، وبالتالي، فإنَّ تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية لا يُسهم فقط في تحسين الأداء العام للوحدة، بل يعزز أيضاً من كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي، ممَّا يؤدي إلى تحقيق أهداف الوحدة بكفاءة أكبر. ويهدف البحث الحالي الى تعزيز اجراءات الرقابة الداخلية لوحدة القطاع العام في البيئة العراقية بشكل عام وفي جامعة الموصل بشكل خاص لغرض رفع مستوى اقسام التدقيق والرقابة الداخلية في دواوين الوزارات من خلال تأليف مايسمى بـ (مديرية التدقيق والرقابة الداخلية) ترتبط بالوزير المختص، إذ ترتبط اقسام التدقيق والرقابة الداخلية التابعة للجامعة بمديرية التدقيق في الوزارة ولا يجوز نقل او تنسيب او مسائلة اي موظف فيها ابموافقة مدير المديرية، واصبحت تتكون اقسام التدقيق والرقابة الداخلية من الشعب الآتية: (الرقابة، التدقيق، الشكاوى والبلاغات، التحقيقات).

المحور الأول منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

تُعَدُّ وظيفة التدقيق الداخلي نشاطاً تقويمي يهدف إلى فحص وتدقيق العمليات المالية والمحاسبية في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وحمايتها، وكذلك تدقيق وتقييم أنشطة الوحدة ومختلف أنظمتها، وقد تطورت إجراءات وعمليات التدقيق من أساليب التدقيق التقليدية إلى الأساليب الحديثة، بحيث ركزت جهود إدارة التدقيق الداخلي نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الأكثر في الوحدة، كما يُعَدُّ نظام الرقابة الداخلية أحد أبرز الإجراءات التي تتخذها الوحدات في مواجهة المخاطر والحد منها؛ إذ إنَّ وضع نظام رقابة داخلية فعال بشكل حماية للوحدة من المخاطر التي تواجهها ويقل لاحتتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن ويُسهم في تحقيق أهدافها. ووفق ما ذكر آنفاً، يمكن التعبير عن مشكلة البحث في التساؤل البحثي الآتي: "هل هنالك تأثير لتعزيز إجراءات الرقابة الداخلية لوحدة القطاع العام على كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي؟"

ثانياً: أهمية البحث

يكتسب البحث أهميته بوصفه من الدراسات التي تتناول موضوع إجراءات الرقابة الداخلية الجديدة والصادرة في المُدَّة السابقة ومدى تأثير هذه الإجراءات التي تعد معززة على كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في وحدات القطاع العام.

ثالثاً: أهداف البحث

- يسعى البحث إلى تحقيق أهداف عدة وعلى النحو الآتي:
١. عرض مفهوم وأهداف التدقيق الداخلي وكفائته وفعاليته.
 ٢. تسليط الضوء على تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية في وحدات القطاع العام.
 ٣. بيان تأثير تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية المتمثلة بإجراءات (الرقابة، التدقيق، الشكاوى والبلاغات، التحقيقات) على كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في جامعة الموصل.

رابعاً: فرضية البحث

في ضوء تحديد مشكلة البحث وأهميته وأهدافه، انطلقت الدراسة من الفرضية الآتية: "هناك تأثير لتعزيز إجراءات الرقابة الداخلية لوحدة القطاع العام على كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي، باستحداث الشعب المتخصصة (الرقابة، التدقيق، الشكاوى والبلاغات، التحقيقات)".

خامساً: منهج البحث

لتحقيق أهداف البحث وفرضيته، اعتمد البحث على التحليل النوعي والمنهج الاستقرائي في تحليل البيانات والمعلومات المتعلقة بأسئلة المقابلة والمعدة لقسم التدقيق والرقابة الداخلية في جامعة الموصل.

سادساً: حدود البحث

١. **الحدود المكانية:** أجريت الدراسة التطبيقية في جامعة الموصل برئاسة الجامعة والكليات التابعة لها بقسم التدقيق والرقابة الداخلية.

٢. **الحدود الزمنية:** تمتد الدراسة التطبيقية للعام ٢٠٢٤.

سابعاً: أسلوب جمع البيانات

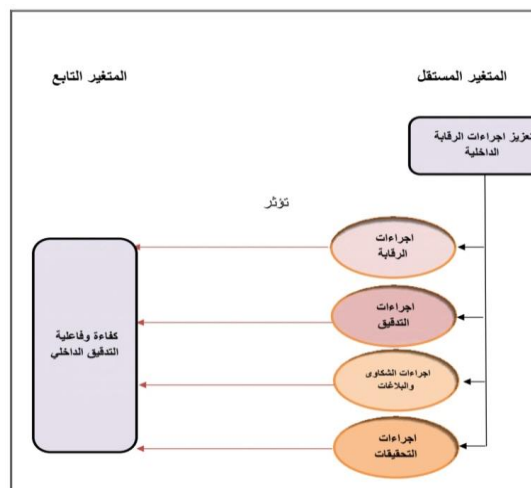
اعتمد الباحث أسلوب المقابلات لجمع البيانات، التي تُعدّ الأساس في إبراز النتائج التي سيتوصل إليها البحث، كما يأتي:

١. الجانب النظري:

اعتمد الباحث على المصادر العربية والأجنبية (الوثائق الرسمية والرسائل والأطاريح والدوريات والمؤتمرات والندوات والكتب) ذات الصلة بموضوع الدراسة. مع الاستفادة من شبكة الـ (Internet) لجمع الدراسات والبحوث الحديثة في مجال الرقابة والتدقيق الداخلي ذات الصلة بموضوع الدراسة.

٢. الجانب الميداني:

إنّ الدراسة التطبيقية شملت رئاسة جامعة الموصل وجزء من الكليات التي اختيروا عينة للبحث الذين لهم أدوار ذات صلة بموضوع البحث، وكان اختيار العينة بشكل عشوائي وقد أجرى الباحثان تقريباً كل المقابلات مع الأشخاص الذين اختيروا والبالغ عددهم (٢٠). واعتمد البحث الحالي على التحليل النوعي في تنفيذ خطوات البحث، والشكل الآتي يمثل نموذج البحث



شكل (١): نموذج البحث

المحور الثاني

الاطار النظري

مفهوم وأهداف وانواع الرقابة الداخلية ومكوناتها

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية

تعددت اتجاهات الباحثين حول مفهوم الرقابة الداخلية ويرجع ذلك إلى تعدد التخصصات والمجالات التي تدخل فيها، فإنّ نظام الرقابة الداخلية "هو المفهوم الذي يتلخص في هيكل أي وحدة اقتصادية من حيث النزاهة والقيم الأخلاقية وجميع الأنشطة التي

تسيطر عليه لضمان التوازن في السعي لتحقيق المثالية" (Mary et al., 2014, 2322). ووفقاً لإطار COSO (Committee of Sponsoring Organizations) تعرف الرقابة الداخلية " بأنها العملية التي تتأثر بمجلس إدارة الوحدة الاقتصادية وإدارتها التنفيذية وباقي الموظفين؛ إذ صُممت لتقديم تأكيد معقول حول تحقيق الوحدة الاقتصادية لأهدافها المتعلقة بالعمليات التشغيلية، ومدى الالتزام بالتعليمات والأنظمة المطبقة والمعايير وإعداد التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها (COSO, 2013, 24). وقد عرّفها المعيار الدولي للتدقيق رقم (٤٠٢) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants على أنها: "كافة السياسات والإجراءات التي تتخذها الوحدة لكي تساعد في الوصول إلى أهدافها مع ضمان إدارة الوحدة وكفاءة عمل عالية، فضلاً عن الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة" (زرقة، ٢٠١٧، ٣). أما تعريفها وفق مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي الذي اصدر دليل التدقيق رقم (٤) الفقرة ٤ بعنوان دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية بانها "تمثل أنواع السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وتضمن التنفيذ المنظم والعملية للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية، والمحافظة على الموجودات واكتشاف ومنع الأخطاء ودقة القيد واكتمال السجلات وتبينة البيانات المالية المطلوبة والموعول عليها في الوقت المناسب" (الافندي، ٢٠١٨، ٢٩). ممّا سبق يمكن القول إنّ الرقابة الداخليّة يتم تصميمها من أجل الحصول على تأكيد مناسب بأن الأهداف التالية قد تم تحقيقها وهي (كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، مصداقية البيانات المالية، الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة). "فهى كافة الوسائل والإجراءات التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية بغية حماية أصولها من أي ضرر، وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.

ثانياً: أهداف الرقابة الداخليّة

ان هدف الرقابة هو الكشف عن الانحرافات الإيجابية أو السلبية التي تحدث أثناء تنفيذ العمل، فهي تسعى إلى تحقيق حماية موجودات وسجلات الوحدة من السرقة والاختلاس والتزوير، وكذلك بيان دقة البيانات المحاسبية، ورفع الكفاءة التشغيلية للوحدة ككل (ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ٢٠٢٤، ٧). وأن الأهداف التي تحققها أنظمة الرقابة الداخليّة في أي وحدة اقتصادية تتمثل بما يأتي (يحيوي، ٢٠٢٢، ١٥-١٧):

١. كفاءة وفعالية عمليات الوحدة المنفذة من الأقسام والعاملين.
٢. صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من الإدارة وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي، وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتُعدّ أساساً للقرارات المتخذة من الإدارة.
٣. الالتزام بالسياسات والخطط والقوانين والأنظمة والإجراءات والإدارة مسؤولة عن وضع هذه الأنظمة والتعليمات ودائرة التدقيق مسؤولة عن فحص وتقييم وقياس مدى الالتزام بالأنظمة الموضوعية والسياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال الوحدة، والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة.
٤. حماية الأصول والموجودات والممتلكات، وذلك بقيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر، ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات، ويقوم المدققين بعمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة، والمشاركة في أعمال الجرد السنوي.
٥. استخدام الموارد باقتصاد وفعالية؛ إذ تُعدّ كل وحدة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد والفعالية في استخدام الموارد المتاحة، وتحديد كفاية استخدام هذه الموارد والمساعدة في تخفيض التكاليف إلى حدها الأدنى.
٦. تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة من وضع البرامج والأنشطة الخاصة بال وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية؛ إذ تُعدّ الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة، ويفترض على المدققين الداخليين قياس مدى تحقيقها وتماسيها مع الأهداف.

ثالثاً: أنواع الرقابة الداخليّة

١. الرقابة الإداريّة

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى تحقيق أكبر كفاءة في العمل وضمان تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة، ويتضمن هذا النوع من الأساليب الرقابية السياسات الإدارية والخطط التنظيمية والسجلات والتي تتعلق جميعها باتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية، ذلك من أجل تنمية الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالوحدة، وتقليل احتمال حدوث مخالفات لهذه السياسات والتعليمات (حمودة وآخرون، ٢٠١٨، ٢٧).

٢. الرقابة المحاسبية

ان هدف الرقابة المحاسبية هو ضمان دقة وصحة البيانات المحاسبية، وكذلك الإجراءات التي يمكن أن تضمنها الإدارة لتحقيق الرقابة المحاسبية، وتشمل الخطة التنظيمية وتحديد المسؤوليات والفصل بين الوظائف المالية، استخدام طريقة القيد المزدوج، استعمال حسابات المراقبة الإجمالية، اعتماد قيود التسويات وتصحيح الأخطاء من أشخاص غير الذين قاموا بإعداد قيود اليومية، وتتمثل أبرز أدوات ووسائل الرقابة المحاسبية بما يأتي (الزواوي والعبيدي، ٢٠٢٢، ٨٠):
أ. إتباع طريقة القيد المزدوج عند إثبات العمليات المحاسبية في الدفاتر، وما يترتب عليها من توازن حسابي في جميع مراحل النظام المحاسبي يؤدي إلى اكتشاف بعض الأخطاء.

- ب. إعداد الموازين المدققة بشكل دوري، والعمل على إجراء المطابقات بين السجلات والحسابات أول بأول.
- ت. اتباع نظام للتدقيق الداخلي لكل العمليات، وذلك قبل إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات، وذلك تحقيقاً وحصولاً على الرقابة المانعة والرقابة المصححة.
- ث. تحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي على شكل فترات دورية ((شهرية، نصف سنوية، سنوية)).

٣. الضبط الداخلي

هو مجموعة من الإجراءات والوسائل المحاسبية والتنظيمية الهادفة إلى ضبط عمليات الوحدة ومراقبتها تلقائياً وبشكل مستمر، وذلك بجعل عمل موظف ما يراجع بواسطة موظف آخر من أجل ضمان سير العمل، ومن عدم حصول أخطاء أو تلاعب أو اكتشافها بعد حصولها بوقت مبكر عبر التنفيذ التلقائي للنظام (المزوري، ٢٠٢٤، ٢٠).

٤. التدقيق الداخلي

يمثل التدقيق الداخلي الخطوة الأخيرة من إجراءات الرقابة الداخلية للوحدة، وبدونها لا قيمة لتلك الإجراءات؛ إذ بها يتم التحقق من تنفيذ تلك الإجراءات لأن خطوات تصميم رقابة داخلية لا تنحصر فقط بوضع الإجراءات بل مستوى أداء وفاعلية وكفاءة تلك الإجراءات والتحقق تنفيذها من عدمه، ولا يتحقق كل ذلك إلا بوجود أداة تختص بالتدقيق الداخلي (احمد، ٢٠٢١، ٢٠٦).

رابعاً: مكونات الرقابة الداخلية

في عام ٢٠١٣ أصدرت لجنة COSO تقريراً بعنوان (الإطار المتكامل للرقابة الداخلية)، وفقاً لهذا التقرير فقد حددت هذه اللجنة مكونات الرقابة الداخلية خمس مكونات تتمثل بما يأتي: (COSO, 2013, 24)، (البغدادى وعوده، ٢٠١٩، ١٨١)، (Adegboyegun et al., 2020, 472). (Ziorklui et al., 2024, 1261).

١- البيئة الرقابية

تمثل التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها، إذ تتضمن بيئة الرقابة عدة مكونات فرعية تتمثل بـ: الاستقامة والقيم الأخلاقية، والالتزام بالمقدرة الفنية والجدارة، وجود لجنة للتدقيق، وفلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي، والهيكل التنظيمي، وتحديد المسؤولية والصلاحيات، وسياسات وإجراءات إدارة الموارد البشرية (Wangloan et al., 2022, 2).

٢- تقييم المخاطر

يجب على الوحدات الاقتصادية تحديد وتحليل المخاطر التي يمكن أن تعيق تحقيق أهدافها ضمن تقييم المخاطر المحتملة واحتماليتها وتأثيرها المحتمل على أهداف الوحدة وعملياتها (Danter, 2022, 173)، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء الطويلة الأجل، ولحظة تحديد المخاطر فإنها من الضروري تحليلها للتعرف على أثارها، وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجبة القيام به (المشهداني، ٢٠٢٣، ٢٥).

٣- أنشطة الرقابة

تعرف بانها السياسات والأنشطة التي تساعد في التأكد من تنفيذ تعليمات الإدارة الضرورية التي تم اتخاذها لمقابلة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الوحدة، ولها أهداف عديدة ويتم تطبيقها عند مستويات وظيفية وتنظيمية متعددة، وهي التي تتعلق في فحص أداء الوحدة ومعالجة الفصل بين المسؤوليات وتعتمد على الوجود الفعلي (العامري وإبراهيم، ٢٠٢٤، ١٢٤).

٤- المعلومات والاتصالات

يتعلق هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف الوحدة وكيفية الحصول عليها، وتحويلها من أنظمة معالجة المعلومات إلى أنظمة إعداد التقارير المالية، وعلى المدقق فهم الإجراءات التي تسير عليها الوحدة لفهم طريقة سير المعلومات وخاصة تلك التي تستخدم في إعداد التقارير المالية، أن تقييم المدقق لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملاءمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات الوحدة، وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل الوحدة وهي: (بلال ومحمد، ٢٠٢٢، ٣٤٨):

- أ. هل المعلومات التي تم الحصول عليها تمكن المسيرين من تقييم أداء الوحدة.
- ب. هل يتم توضيح المهام والمسؤوليات بشكل.
- ت. هل توجد أدوات تنذر وتنبه بوجود أمور غير متوافقة.
- ث. هل تستجيب الإدارة لاقتراحات الأفراد عندما تريد اتخاذ قرارات تحسين الإنتاج.
- ج. هل وسائل الاتصال مع الموردين، الزبائن والمتعاقدين الآخرين كافية للحصول على معلومات تخص العروض وتطور الاحتياجات.

٥- المراقبة

يتم تقييم الابعاد الخمسة للرقابة الداخلية للتأكد من ان كل بعد منها قائم ويعمل على نحو مناسب باستعمال عمليات تقييم مستمرة للرقابة الداخلية أو عمليات تقييم دورية، أو كلاهما، فالرقابة المستمرة يتم إنشاؤها أو تكون ضمن أنشطة الرقابة الاعتيادية والعمليات المتكررة التي تسهم في توفير المعلومات بالوقت المناسب، أمّا المراقبة الدورية فتختلف من حيث نطاق عمليات التقييم ومدى تكرارها اعتماداً على تقييم المخاطر وفاعلية إجراءات المراقبة المستمرة، وتشمل المراقبة مقارنة النتائج بالمعايير الموضوعية من الجهات المشرفة في وضع المعايير أو مجلس الإدارة، ويتم إبلاغ الإدارة بأوجه القصور، وتعدّ المراقبة أمراً ضرورياً لضمان كفاءة النظام وفاعليته (المزوري، ٢٠٢٤، ٢٧). وتشير دراسة (Turetken et al., 2020, 242) تتضمن المراقبة التقييمات المستمرة والتقييمات والإبلاغ عن عمليات الرقابة الداخلية وتحديد أوجه القصور وتنفيذ التحسينات اللازمة.

كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي في القطاع العام

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي

لقد تطور مفهوم التدقيق الداخلي مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية من حيث التحقق من دقة البيانات المحاسبية مروراً بالكشف عن الأخطاء والاحتيايل والتلاعب، ثم أعقب ذلك تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي بإضافة نشاط تقييمي لمساعدة الإدارة في الحكم على كيفية تنفيذها، والقيام بالأنشطة المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية، والعمل على رفع كفاءة وفعالية الوظيفة (Institute of Internal Auditors) IIA. وقد عرف معهد المدققين الداخليين (Khairuddin & Ismail, 2022, 119) التدقيق الداخلي على أنه: "نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي مصمم لزيادة قيمة الوحدة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على تحقيق أهدافها بتطبيق نهج منهجي ومنظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة" (IIA, 2013).

أمّا دراسة (Hasanah et al., 2024, 62) فعرف التدقيق الداخلي "هو نشاط محايد ومستقل يأخذ شكل التأكيد والاستشارة ويتم ذلك باستعمال نهج منهجي ومنظم لتقييم وتعزيز فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (القطاع العام)، او هو فحص يقوم به قسم التدقيق الداخلي في الوحدة مقابل البيانات المالية والسجلات المحاسبية لها، فضلاً عن الامتثال لسياسات الإدارة العليا المحددة مسبقاً والامتثال للوائح والانظمة الحكومية وأحكام الروابط المهنية المعمول بها، مثل "معايير المحاسبة المالية". وقد وضع دراسة (AL Fatlawi, 2024, 400) التعريف الحديث للتدقيق الداخلي يؤكد على دوره كوظيفة استشارية وموضوعية تهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات الوحدة الاقتصادية، ويساعد في تحقيق الأهداف التنظيمية بتطبيق نهج منهجي ومنظم لتقييم وتعزيز فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، ويتم دعم التعريف من الهيئات المهنية مثل معهد المدققين الداخليين يعمل معياراً عالمياً لممارسات التدقيق الداخلي.

مما سبق فان التدقيق الداخلي هو نشاط مصمم لزيادة القيمة للوحدة الاقتصادية وتحسين ادائها، وكما يساعد التدقيق في تحقيق أهداف الوحدة من خلال اتباع نهج منظم لتحسين وتقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة من خلال الأنشطة في شكل استشارة وضمان مستقل وموضوعي.

ثانياً: أنواع التدقيق الداخلي

يمكن تقسيم أنواع التدقيق الداخلي إلى الآتي: (الطائي، ٢٠١٩، ١٦)

١. **التدقيق المالي:** يمثل المدخل التقليدي في مجال التدقيق الداخلي، ويُعرف بأنه "الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم المالية والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعية مسبقاً"، ويشمل التدقيق الداخلي المالي نوعين رئيسيين هما: (التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف، التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف) (القطان، ٢٠٢٠، ٧).

٢. **التدقيق التشغيلي:** هذا النوع من التدقيق يتعمق في مجمل نشاطات الوحدة، ولا يقتصر على التدقيق المالي فقط فمثلاً عندما يتم تدقيق الإيرادات يتجاوز ذلك مجرد فحص حسابات النقدية في الصندوق والمصرف، بل يشمل أيضاً تقديم تقييم لكيفية استغلال الأموال بشكل أفضل واستثمارها بشكل مناسب، كما أنّ التدقيق الداخلي لا يقتصر على النواحي المالية فقط بل يشمل أيضاً تقييم الأداء في مجالات أخرى مثل الهندسة والإنتاج والتسويق، وهدف هذا النوع من التدقيق هو "تشخيص نقاط الضعف في الأداء والكفاءة" ولتحقيق ذلك، يستخدم المدقق الداخلي الخبرات المتخصصة ويقوم بمقارنة ما تم تنفيذه مع المخطط المحدد، ثم يحلل الانحرافات ويحدد أسبابها، كما يعمل على اقتراح حلول لتصحيح هذه الانحرافات، ومن ثمّ يسهم التدقيق الداخلي في تحسين الكفاءة وزيادة الأداء في مختلف جوانب عمل الوحدة.

٣. **التدقيق الإداري:** يقصد به (تدقيق النواحي الإدارية للوحدة للتأكد من أن الإدارة تسير نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل كلفة ممكنة)، وهذا النوع من التدقيق يتخطى دور المدقق الداخلي في مجال المحاسبة ويمتد إلى جميع أقسام الوحدة بهدف فهم مدى الالتزام بتنفيذ سياسات الإدارة وخدمة احتياجاتها (جهينة وفريال، ٢٠٢٢، ١٤).

٤. **التدقيق لأغراض خاصة (تدقيق المهام الخاصة):** هذا النوع يتعلق بالمهام التي يقوم بها المدقق الداخلي استجابةً لاحتياجات وموضوعات تكلفة الإدارة العليا بتنفيذها، يشترك مع التدقيق الداخلي السابقين من حيث الأسلوب والنطاق، ولكنه يختلف من حيث التوقيت حيث يكون غالباً مفاجئاً وغير مُدرج ضمن خطة التدقيق المعتادة، وبشكل عام يكمن أهمية التدقيق الداخلي في تلبية الاحتياجات الفورية للإدارة وتقديم الخدمات التي تعزز الاستدامة والكفاءة في أداء الوحدة (قوراري، ٢٠١٥، ١٤).

٥. **تدقيق الالتزام:** يهدف إلى التحقق من امتثال الوحدة الاقتصادية للسياسات والتشريعات والإجراءات المعمول بها، وذلك بمراجعة ومقارنة تلك الضوابط بالمتطلبات القانونية واللوائح التنظيمية، وبالمقارنة مع التدقيق التشغيلي، يتشابه تدقيق الالتزام في بعض الجوانب؛ إذ يهدف كلاهما إلى تقييم الأداء والضوابط الداخلية، يُمكن أن يتطلب تدقيق الالتزام أيضاً إجراءات إضافية مثل فحص العقود والالتزامات التعاقدية للتحقق من الامتثال لها (جيبنة وفريال، ٢٠٢٢، ١٥).

ثالثاً: أهمية التدقيق الداخلي

ويمكن تقسيم أهمية التدقيق الداخلي بالآتي (بلخر شوش، ٢٠١٦، ٦):

١. **أهمية التدقيق الداخلي للإدارة:** يصمم المدقق الداخلي من داخل الوحدة لضمان حسن سير العمل، وللتأكد من سلامة الأصول وحفظها من الإهمال والضياع والاختلاس، ويمكن بيان مدى أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للإدارة: أنظر لزيادة حجم الوحدات وازدياد المسؤوليات والاختصاصات الملقاة على عاتق الإدارة، الأمر الذي دفع الإدارة للاطمئنان إلى من فوضت إليهم سلطاتها، وأن أصول الوحدة في أيدي أمينة، ورغبة الإدارة في التخفيف من مسؤولياتها التي صارت جسيمة.

ب. إشراف الدولة المتزايد على الوحدات جعل من الضروري التأكد من صحة ودقة المعلومات وخاصة بعد ظهور اللوائح والقوانين والتشريعات المختلفة المتعلقة بالدولة والنشاطات.

٢. **أهمية التدقيق الداخلي للمدقق الخارجي:** هناك فوائد عديدة يمكن أن يجنيها المدقق الخارجي من التدقيق الداخلي وأهمها: يتأكد المدقق الخارجي من موضوعية وكفاءة أداء المدق الداخلي فيحصل بينهما نوع من التعاون والتشاور إذ يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في كثير من الأمور وهذا يوفر عليه كثير من الوقت والجهد.

٣. **أهمية التدقيق الداخلي للقطاع العام:** يوفر التدقيق الحكومي، الذي يعتبر حجر الزاوية في حوكمة القطاع العام، تقييماً موضوعياً وغير متحيز لكيفية إدارة الموارد العامة بشكل مسؤول وفعال لتحقيق النتائج المرجوة. وبالتالي، أصبحت ممارسات التدقيق الفعالة في القطاع العام بالغة الأهمية من خلال ضمان مساءلة القادة وتعزيز مصداقية المسؤولين وسلوكهم المناسب، كانت وظيفة التدقيق الداخلي التي تم إنشاؤها لضمان الالتزام باللوائح والإجراءات والخطط الموضوعية بمثابة إجراء إداري بسيط يتكون أساساً من التحقق من دقة المعاملات، لكن مع النمو السريع للقطاع العام المصحوب بمخاوف بشأن الرقابة التنظيمية والإشراف؛ ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في المقابل كعامل رئيسي في تعزيز جودة الرقابة الداخلية وإدارة القطاع العام (العجيلي، ٢٠٢٢، ٢٦).

رابعاً: أهداف التدقيق الداخلي

الهدف الرئيس للتدقيق الداخلي هو دعم جميع أفراد الوحدة الاقتصادية في أداء مهامهم بفعالية بتوفير معلومات موثوقة، والعمل على حماية ممتلكاتها وتقوية الرقابة المحاسبية والمالية والرقابة على العمليات (عاشر وعمر، ٢٠٢٢، ٦٦٩). ونتيجة للتطورات الحاصلة في البيئة التدقيقية تطورت أهدافه لمواكبة التطورات وأصبحت تتمثل الآن (الحيدري، ٢٠٢٢، ٣):

أ. **زيادة قيمة الوحدة وتحسين عملياتها:** أي تهدف إلى رفع قيمة الوحدة وتحسين أدائها بتقديم توصيات وتحسينات تساعد في تحقيق أهدافها بكفاءة أكبر.

ب. **تقوية وتحسين فاعلية إدارة المخاطر في الوحدة:** ويشمل هذا التدقيق تقييم كيفية إدارة المخاطر داخل الوحدة، وتقديم توصيات لتعزيز عملية إدارة المخاطر وتحسينها.

ت. **تقوية وتحسين فاعلية الرقابة في الوحدة:** أي يتضمن تقييم كفاءة الرقابة الداخلية في الوحدة وتقديم توصيات لتعزيز أداء الرقابة وتحسينها.

ث. **تقوية وتحسين الضوابط الرقابية لبيئة تقنية المعلومات:** يهدف هذا التدقيق إلى التحقق من كفاءة وفاعلية الضوابط المتعلقة بالأمان والحماية في بيئة تقنية المعلومات وتقديم توصيات لتحسينها.

ج. **تقوية إدارة مخاطر تقنية المعلومات:** يشمل هذا التدقيق تقييم كيفية إدارة مخاطر تقنية المعلومات وتقديم توصيات لتعزيز إدارة هذه المخاطر بشكل أفضل.

ح. **تقوية وتحسين حوكمة تقنية المعلومات وحوكمة مشاريع تقنية المعلومات:** هذا التدقيق يتعلق بتقييم نظم حوكمة تقنية المعلومات وكيفية إدارة مشاريع تقنية المعلومات، وتقديم توصيات لتعزيزها وضمان تحقيق الأهداف بنجاح.

خامساً: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

تعد وظيفة التدقيق الداخلي جزءاً مهماً من نظام الرقابة الداخلية، فهي تقع على قمة هذا النظام، وأنها من أبرز عناصره تضعها إدارة الوحدة الاقتصادية، بقصد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولتسهم في إضافة قيمة في أدائها عن طريق الخدمات الاستشارية، وأن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ألزمت وجود تدقيق داخلي مستقل يقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيها (بلال ومحمد، ٢٠٢٢، ٣٥١). وقد حدد الإطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (IPPE) International Professional Practices Framework (IPPE) بدقة أدوار التدقيق الداخلي ضمن المعايير الآتية: (كاظم وعباس، ٢٠٢٢، ١١٤):

١. **المعيار رقم 2130 الرقابة:** وينص على أنه "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الوحدة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة بتقييم فعاليتها وكفائتها والتشجيع على تحسينها المستمر".

٢. **المعيار رقم A1.2130:** ونص المعيار على "أنه يجب على التدقيق الداخلي تقييم مدى ملاءمة وفعالية الضوابط الرقابية في مواجهة مخاطر الوحدة المتعلقة بالحوكمة، والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات، ويجب أن تتعلق هذه التقييمات بالجوانب التالية: تحقيق الأهداف الاستراتيجية، نزاهة وموثوقية المعلومات المالية والتشغيلية، فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج، حماية الأصول، احترام التشريعات والقوانين والقواعد والإجراءات والعقود".

٣. **المعيار C1.2130:** الذي نص على "أنه بإمكان المدقق الداخلي استخدام معلومات الأنظمة الرقابية المكتسبة في المهمات الاستشارية عندما يقيمون عمليات الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية".

٤. **معيار دليل التطبيق العملي MPA 2130.1:** الذي نص على "ينبغي على التدقيق الداخلي أن يجهز تقريراً حول عمل الرقابة الداخلية ويقدمه للإدارة العليا ويعطي به ضماناً حول درجة فاعلية عمليات الرقابة الداخلية، وإبداء الرأي حول ملائمتها على ضوء تقييمه لكل مكونات الرقابة الداخلية".

ونصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة من معهد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية والحكم على درجة متانتها (حمودة وآخرون، ٢٠١٨، ٣٣). ووضح (Daif & Jalal, 2022, 33) أن التدقيق الداخلي هو أحد أشكال تنظيم الرقابة الداخلية؛ فهو يعمل بوصفه جزءاً من نظام إداري له مهام محددة تهدف إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة؛ لأنه يتضمن مجموعة من أساليب الإدارة، والتدابير المنظمة وقائمة من الإجراءات التي تعمل في مصلحة إدارة وأصحاب كيان الأعمال لتحقيق أهداف العمل الاستراتيجي، فالمجال الأكثر انتشاراً هو التدقيق الداخلي لبيانات المحاسبة وإعداد التقارير كمورد معلومات لاتخاذ القرارات الإدارية لتحسين الكفاءة التشغيلية وتقليل المخاطر، بمجرد وجود المدقق الداخلي الذي يعمل على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدة، ويلاحظ نقاط القوة والضعف ثم يتحقق من التطبيق الدائم لهذه الإجراءات. وأشار (AL Fatlawi, 2024, 402) إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي ليست مجرد جزء من نظام الرقابة الداخلية ولكنها تمثل أيضاً نقطة محورية له، خاصة بعد أن تطورت لتصبح مهنة معترف بها عالمياً، وهنا ينحصر دور المدقق الداخلي في اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة وكذلك تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توفر عناصر نظام الرقابة الداخلية سواء كانت إدارية أم محاسبية أم عامة، ويعتني المدققون الداخليون بالرقابة الداخلية لغرض تحقيق الكفاءة والفاعلية والامتثال في تنفيذ عمليات الوحدة، وهم دائماً في وضع يسمح لهم بتقديم اقتراحات تحسين للإدارة؛ إذ إن عوامل التدقيق الداخلي هي: (الاستقلال، الكفاءة المهنية، نطاق العمل، وتنفيذ أنشطة التدقيق) (Hasanah et al., 2024, 62).

سادساً: كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي

تناولت بعض الكتابات تحديد مفهوم كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، إذ تعرّف الكفاءة بأنها "استخدام الموارد المتاحة، وهذا يتطلب توفر معايير مدروسة تحدد ما يجب أن يستخدم من موارد لأداء خدمة أو إنتاج سلعة، أو تطبيق سياسة أو إجراء رقابي معين" أما الفاعلية بأنها "أداء كل نشاط أو مركز مسؤولية، يعني أن يحقق كل نشاط الأهداف المحددة له مع الالتزام بما تقتضي به السياسات والإجراءات المعتمدة لذلك" (الهادي وهشام، ٢٠١٦، ٤١٨). إن تعزيز كفاءة العمليات وفعاليتها يعد هدف أساسي للتدقيق الداخلي بتقديم النقد البناء، وهناك مكونات أساسية للتدقيق الداخلي أجزاها في التحقق من السجلات المكتوبة، تقييم الاكتمال والإجراءات المتبعة والتوظيف والخدمات الداخلية للتأكد من أنها فعالة وتتوافق مع سياسات الوحدة الاقتصادية، اعداد التقارير وتقديم التوصية لتحسين الفاعلية الإدارية، ومن ثم لا يمكن للتدقيق الداخلي أن يقدم نقداً بناءً إذا لم يكن فعالاً وكفوءاً ليستطيع توفير الإجراءات والسياسات لضمان النتائج المرجوة، كما انا الفاعلية يشير لها بمصطلح أوسع من الكفاءة؛ فهي تركز بشكل كبير على كيفية التأثير بالنتائج التي يمكن أن تحقق الأهداف والغايات التنظيمية المرجوة، أو أنها إنجاز خدمات أفضل أو الحصول على عائد أعلى بالكلفة ذاتها وبوقت وجهد معين (ناصر، ٢٠٢٤، ١٦).

وبالنسبة لعملية التدقيق بصفة خاصة فإن تحقيق الفاعلية أو زيادتها يتطلب تحقيق الكفاءة أيضاً، لذا فإن الأهداف الصحيحة لعملية التدقيق (الفاعلية) لن تحقق إلا بالطريقة الصحيحة (الكفاءة)، أو بمعنى آخر فإن الاهتمام بتحقيق الفاعلية مع إهمال الكفاءة لن يحقق الفائدة المرجوة نظراً لوجود تداخل في عملية التدقيق بين ما يحقق الفاعلية وما يحقق الكفاءة، فعلى سبيل المثال، فإن عدد المدققين القائمين بعملية التدقيق يُعد مورداً من الموارد البشرية اللازمة لإتمام عملية التدقيق وأنه يعد ضمن المدخلات، ومن ثم فإن حسن استغلال هذا المورد يؤدي إلى تحقيق الكفاءة، وهذا بدوره يؤدي إلى تحقيق الفاعلية، فالعنصر البشري القائم بالتدقيق هو الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف التدقيق بالصورة المطلوبة من حيث أداء عملية التدقيق بالجودة والعناية المهنية المطلوبة ومن ثم إعداد تقرير في الوقت المناسب، يضيف الثقة على القوائم المالية (الهادي وهشام، ٢٠١٦، ٤١٩). وتشير دراسة (ناصر، ٢٠٢٤، ٢١) أن كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي مرتبط بالكفاءة المهنية للمدقق الداخلي، فالكفاءة هي القدرة في استعمال المهارات الشخصية والمعرفة في المواقف الجديدة في إطار التخصص، وكذلك تشمل تنظيم العمل والتخطيط والابتكار والقدرة على التكيف مع الأنشطة غير العادية، أي أن معنى الكفاءة المهنية للمدقق هي قدرته على أداء مهام التدقيق عن معرفة ومهارة وخبرة ووفقاً لمعايير التدقيق الداخلي وأن يعمل على تطوير كفاءته وجودة خدماته باستمرار. وحددت دراسة (Kamara, 2024, 160) الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي هو تقييم فاعلية وكفاءة الضوابط الداخلية، وإدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة، وتحديد نقاط الضعف واقتراح التحسينات، يُسهم المدققون الداخليون في تعزيز بيئة الرقابة الشاملة وضمان استعمال الموارد بكفاءة.

المحور الثالث

الجانب التطبيقي

تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية لرفع كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي- دراسة تطبيقية في جامعة الموصل

أسس قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في رئاسة جامعة الموصل عام ١٩٦٨، ويعد من الأقسام الرقابية المهمة، لما لها دور بارز في المحافظة على الموجودات والارتفاع بمستوى الأداء ومنع وقوع الأخطاء، ومعالجتها حال اكتشافها، وحسب قانون الاستحداث الصادر من قبل السيد رئيس مجلس الوزراء ٢٧ / ٢ / ٢٠٢٤، لغرض رفع مستوى أقسام التدقيق والرقابة الداخلية في دوائر الوزارات من خلال تأليف ما يسمى (مديرية التدقيق والرقابة الداخلية) ترتبط بالوزير المختص، إذ ترتبط أقسام التدقيق والرقابة الداخلية التابعة للجامعة بمديرية التدقيق في الوزارة ولا يجوز نقل أو تنسيب أو مسالة أي موظف فيها إلا بموافقة مدير المديرية، وأصبحت تتكون أقسام التدقيق من الشعب الآتية (الرقابة، التدقيق، الشكاوى والبلاغات، التحقيقات) بالإضافة إلى الوحدات التابعة لها، أما الشعب في الكليات تتضمن أربع وحدات بنفس مسميات شعب القسم أعلاه ويتم توزيع مهام الشعب السابقة في القسم قبل تعديل الهيكلية على الشعب الجديدة إضافة إلى مهامها بعد تعديل المسميات. ويتناول هذا المبحث الجانب التطبيقي لبيان تأثير استحداث قسم التدقيق والرقابة الداخلية وتعزيز إجراءاتها على كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في الوحدة محل الدراسة، ويختص باتباع أسلوب المقابلات وعرض نتائج المقابلات ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية، ويأتي هذا المحور استكمالاً للجانب النظري لتحقيق أهداف البحث وإثبات فرضيته "هناك تأثير لتعزيز إجراءات الرقابة الداخلية لوحدات القطاع العام على كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي، باستحداث الشعب المتخصصة (الرقابة، التدقيق، الشكاوى والبلاغات، التحقيقات)".

أولاً: خطوات أسلوب المقابلات الشخصية

❖ الخطوة الأولى:

إعداد دليل موضوعي للمقابلات، وهو عبارة عن ثبت بالموضوعات التي سيتم مناقشتها مع المبحوثين، تمثل هذا الدليل في مجموعة من الأسئلة التي تناولت إجراءات الرقابة السابقة وآلية العمل في قسم التدقيق والرقابة الداخلية في رئاسة جامعة الموصل، فضلاً عن سبل تعزيز هذه الإجراءات بإعادة الهيكلة بناءً على كتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء، بهدف تحسين كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي. وقد استند إعداد الدليل إلى مراجعة منهجية للأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة. تجدر الإشارة إلى أنه تم اعتماد تساؤل رئيسيين في المقابلة، وهما:

"أن إجراءات الرقابة الداخلية السابقة كانت تغفل بعض الأمور وبعد تحديث وإعادة هيكلة وتأسيس مديرية الرقابة والتدقيق الداخلي وأقسامها أصبحت أكثر ملائمة بعد التغيرات البنية المختلفة سواء الاقتصادية والاجتماعية والمالية وأصبحت أكثر شفافية وحيادية".

"ما هو رأيك في استحداث قسم التدقيق والرقابة الداخلي وإعادة هيكليته وتأثير ذلك على كفاءة التدقيق وفعاليته".

في الوقت ذاته أدرجت مجموعة من الأسئلة الإضافية التي تهدف إلى تعزيز فهم سبل تحسين إجراءات الرقابة الداخلية. في حال واجه المستجيب صعوبة في فهم السؤال الأساسي أو لم يتمكن من تقديم إجابة واضحة، يتم تزويده بإشارات أو تلميحات حول السليبيات أو الصعوبات التي قد يكون أغفلها. أما إذا قدم المستجيب إجابة واضحة وشاملة، فلا تتم إعادة السؤال. وفي بعض الحالات، يُعاد طرح السؤال إذا كانت الإجابة مختصرة أو غير كافية. وقد كانت الأسئلة المطروحة على المستجيبين كما يأتي:

١- الأسئلة التعريفية:

- المنصب
- العنوان الوظيفي أو اللقب العلمي
- التحصيل الدراسي
- الخبرة العملية (سنوات الخدمة)
- عدد الدورات في مجال التدقيق
- مكان العمل

٢- الأسئلة التي تحتاج إلى إجابات (أسئلة المقابلة)

✓ المحور الأول: إجراءات الرقابة الداخلية في رئاسة جامعة الموصل وسبل تعزيزها:

١. ما هو طبيعة عملك في مجال التدقيق قبل قانون استحداث مديرية التدقيق والرقابة الداخلية؟
٢. كيف يتم تنظيم الهيكل الإداري لمديرية وقسم التدقيق والرقابة الداخلية وفقاً للشعب المختلفة مثل الرقابة، التدقيق، الشكاوى والبلاغات، والتحقيقات؟
٣. ما هي الإجراءات الرقابية أو المهام الرئيسية التي تقوم بها شعبة الرقابة في العمل التدقيقي، وكم يبلغ عدد أفراد هذا القسم؟
٤. ما هي الإجراءات الرقابية أو المهام الرئيسية التي تقوم بها شعبة التدقيق في العمل التدقيقي، وكم يبلغ عدد أفراد هذا القسم؟
٥. ما هي الإجراءات الرقابية أو المهام الرئيسية التي تقوم بها شعبة الشكاوى والبلاغات في العمل التدقيقي، وكم يبلغ عدد أفراد هذا القسم؟

٦. ما هي الإجراءات الرقابية أو المهام الرئيسية التي تقوم بها شعبة التحقيقات في العمل التدقيقي، وكم يبلغ عدد أفراد هذا القسم؟
٧. هل تتوقع تحقيق فوائد وامتيازات باستحداث قسم التدقيق والرقابة الداخلية في الوحدة؟
٨. هل يتم اختيار الموظفين في القسم والشعب بناءً على معايير الكفاءة والخبرة والحياد؟
٩. ما هي طبيعة التحديات المحتملة التي قد تواجهك نتيجة استحداث هذا القسم والشعب وكيف يمكن التغلب عليها؟
١٠. باستحداث هذا القسم والشعب ما هي المعايير التي يجب اتباعها لضمان استقلالية وموضوعية قسم التدقيق الداخلي؟

✓ المحور الثاني: كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي:

١. ما مدى رضاك عن كفاءة وفاعلية عملية التدقيق قبل عملية الاستحداث؟
٢. كيف يسهم تكامل عمل الشعب المختلفة في القسم (التدقيق، الرقابة، التحقيقات، الشكاوي، والبلاغات) في تعزيز كفاءة وفاعلية عمل التدقيق الداخلي واستقلاليته؟
٣. كيف يمكن لشعبة الشكاوى والبلاغات أن يسهم في تحسين كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي؟
٤. ما هي الآليات التي يمكن استعمالها لضمان فعالية شعبة التحقيقات في كشف المخالفات؟
٥. كيف يمكن لشعبة التحقيقات أن يسهم في تطوير سياسات وإجراءات جديدة لكشف ومنع المخالفات ومن ثم تعزيز الشفافية والمساءلة داخل الوحدة؟
٦. ما هي الخطوات التي يمكن اتخاذها لضمان سرية وخصوصية المعلومات التي يتم جمعها بشعبي الشكاوى والبلاغات؟
٧. ما هي الخطوات التي يمكن اتخاذها لضمان تواصل فعال بين شعبة التدقيق وباقي الشعب لضمان تدفق المعلومات بشكل فعال؟
٨. ما هي المعايير الدولية التي يمكن اتباعها لضمان جودة وفعالية ممارسات مديرية التدقيق والرقابة الداخلية واقسامها؟
٩. ما هي الأدوات والتقنيات الحديثة التي يمكن استعمالها لتحسين فعالية الاقسام في عمليات التدقيق والرقابة؟
١٠. هل هناك دليل وبرامج استرشادية خاصة باستحداث قسم التدقيق والرقابة الداخلية؟
١١. كيف يمكن تقييم أداء الشعب الجديدة بشكل دوري لضمان تحقيق الأهداف المرجوة من التدقيق؟
١٢. هل تؤيد الاستحداث الجديد في عمل التدقيق في جامعة الموصل؟

❖ الخطوة الثانية: أجريت المقابلة الفعلية مع ٢٠ مشاركاً من المستجيبين.

❖ الخطوة الثالثة: تحليل البيانات وتفسيرها:

تتميز عملية تحليل البيانات وتفسيرها في البحوث النوعية بالاعتماد على تحليل النصوص المكتوبة أو المنطوقة، ويتضمن التحليل تنظيم البيانات حول محاور محددة، ويتم تفسير النتائج بشكل شامل. بدلاً من استعمال الأساليب الإحصائية، يقوم الباحث بجمع قاعدة بيانات نصية ويحلل النص بتقسيمه إلى أجزاء صغيرة تسمى مقاطع نصية (Text Segment)، ويحدد معنى كل مجموعة من الجمل. بعد تحليل الظاهرة المدروسة، يتم تقديم النتائج على شكل وصف للأفراد المشاركين. في بعض البحوث النوعية، يتكون تقرير البحث بشكل كبير من وصف مطول للأفراد ضمن محاور أو فئات عامة، التي تمثل نتائج الدراسة. تصبح الصورة المقدمة أكثر عمقاً عندما يفسر الباحث معاني البيانات بالتأمل فيها وربطها بخبراته الشخصية وآرائه، ممّا يؤدي إلى استخلاص نتائج عامة واسعة، وهذا الأسلوب سوف يتم اعتماده في الدراسة الحالية؛ إذ جُمِعت البيانات على شكل نصوص، ومن ثم القيام بتحليل هذه النصوص وإيجاد محاور رئيسية (Themes) وفرعية يتم بها التعرف على سبل تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية وتأثيرها على كفاءة عملية التدقيق. وقبل البدء في المقابلات المعمقة مع المشاركين وطرح الأسئلة المفتوحة، سعت الدراسة إلى جمع بعض المؤشرات الوصفية المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية في الجامعة. كان الهدف من ذلك هو الحصول على مؤشرات يمكن بها تقييم وتعزيز هذه الإجراءات، وتحديد الوضع الحالي للرقابة الداخلية، وكذلك كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي، وجُمِعت آراء المدققين حول الأساليب الحالية المتبعة في القسم؛ إذ طُرحت مجموعة من التساؤلات على المستجيبين بخصوص الإجراءات المتبعة، ومنها "ما مدى رضاك عن إجراءات الرقابة الداخلية قبل عملية التحديث وإعادة الهيكلة؟" وكانت الإجابة متباينة في هذا الخصوص وهذه إشارة واضحة إلى اختيار الموضوع كان صائب ومحل اهتمام للباحثين. والجدول الآتي يوضح وصف الأفراد الذين تمت مقابلتهم وكما يأتي:

الجدول (٤): تفاصيل مقابلة المستجيبين

ت	الأفراد	المنصب أو العنوان الوظيفي	التحصيل الدراسي	سنوات الخبرة	عدد الدورات	مكان العمل
١	المستجيب ١	مدقق	بكالوريوس	٢٢	١٠	قسم التدقيق والرقابة في رئاسة جامعة الموصل
٢	المستجيب ٢	معاون مدير حسابات	بكالوريوس	٥	٤	قسم التدقيق والرقابة في رئاسة جامعة الموصل
٣	المستجيب ٣	معاون مدقق	بكالوريوس	٥	٢	قسم التدقيق والرقابة في رئاسة جامعة الموصل
٤	المستجيب ٤	محاسب قانوني	دكتوراه	١٧	٥	قسم التدقيق والرقابة في رئاسة جامعة الموصل
٥	المستجيب ٥	مدير حسابات	بكالوريوس	١٨	٨	قسم التدقيق والرقابة في رئاسة جامعة الموصل
٦	المستجيب ٦	معاون مدير حسابات	بكالوريوس	١٥	٥	قسم التدقيق والرقابة في رئاسة جامعة الموصل
٧	المستجيب ٧	معاون مدير تدقيق	بكالوريوس	١٦	٧	قسم التدقيق والرقابة في رئاسة جامعة الموصل
٨	المستجيب ٨	معاون مدقق/مساعد	ماجستير	٥	٥	قسم التدقيق والرقابة في رئاسة جامعة الموصل
٩	المستجيب ٩	معاون مدير حسابات	بكالوريوس	١٧	٥	قسم التدقيق والرقابة في رئاسة جامعة الموصل
١٠	المستجيب ١٠	معاون مدير حسابات	بكالوريوس	١٢	١	قسم التدقيق والرقابة في رئاسة جامعة الموصل
١١	المستجيب ١١	معاون مدير حسابات	دبلوم عالي	٥	٣	قسم التدقيق والرقابة في رئاسة جامعة الموصل
١٢	المستجيب ١٢	مدقق/مدرس مساعد	ماجستير	١٩	٣	قسم التدقيق والرقابة في رئاسة جامعة الموصل
١٣	المستجيب ١٣	مدير التدقيق/مدرس	دكتوراه	١٥	٣	كلية الادارة والاقتصاد
١٤	المستجيب ١٤	مدير التدقيق	دبلوم عالي	١٧	٣	كلية الأداب
١٥	المستجيب ١٥	معاون مدير حسابات	بكالوريوس	١٤	٢	كلية علوم الحاسوب والرياضيات
١٦	المستجيب ١٦	مدير تدقيق/مدرس مساعد	دكتوراه	٢٠	١٠	قسم التدقيق والرقابة في رئاسة جامعة الموصل
١٧	المستجيب ١٧	مدير حسابات	ماجستير	١٣	٤	كلية التربية للعلوم الانسانية
١٨	المستجيب ١٨	مدير التدقيق	ماجستير	١١	٢	كلية الصيدلة
١٩	المستجيب ١٩	معاون مدقق	بكالوريوس	١٠	٣	كلية العلوم البيئية
٢٠	المستجيب ٢٠	مدير التدقيق	ماجستير	٩	٤	كلية الزراعة والغابات

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان

إنَّ الهدف الأساسي من تحليل المقابلات هو تحديد وتصنيف الكلمات الأكثر تكراراً المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بتنظيمها في محاور رئيسة وتحليلها باستعمال أسلوب "التحليل الموضوعي" (Thematic Analysis) اعتمدت الدراسة الحالية على تحليل البيانات يدوياً، وذلك لاعتبارين: الأول يتعلق بدقة التحليل اليدوي، والثاني يعود إلى أنَّ أشهر البرامج المتخصصة في تحليل البيانات النوعية، مثل برنامج Nvivo لا يدعم اللغة العربية.

ولغرض الوصول إلى المحاور الأساسية تم تبني مجموعة الخطوات لإجراء التحليل على النصوص التي تم جمعها بالمقابلات، وتمثلت هذه الخطوات بالآتي: (الطائي، ٢٠٢٢، ١١٢)

١. قراءة النصوص عدة مرات وباستمرار.
٢. الرجوع باستمرار إلى السؤال البحثي الأساسي.
٣. استعمال "الكود الملون" لتحديد الكلمات والمصطلحات التي ترتبط ببعضها البعض.
٤. اختيار كلمة تمثل الأفكار المرتبطة بكل لون محدد.
٥. إعداد قائمة بالكلمات المختارة في الخطوة السابقة ومراجعتها.
٦. تقليص قائمة الكلمات عبر دمج الأفكار المتشابهة في مجموعات.
٧. عند الوصول إلى نقطة لا يمكن فيها دمج الأفكار أو نقلها إلى محاور أخرى، فهذا يشير إلى أنَّ المحاور التي حصلنا عليها هي النهائية.



الشكل (١): خطوات تطبيق أسلوب المقابلات والتحليل النوعي محل الدراسة
المصدر: من إعداد الباحثان

واعتمد البحث على الخطوات المذكورة آنفاً لتحديد مجموعة المحاور الأساسية التي تمثل سبل تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية في جامعة الموصل، وبعد تحليل نصوص المقابلات، جاءت النتائج كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول (٥): اعداد ونسب الإجابة عن الأسئلة ومحاور المقابلة

ت	المحور الأول/ إجراءات الرقابة الداخلية في رئاسة جامعة الموصل وسبل تعزيزها	التكرار في المقابلات	%
١	تدقيق الشؤون المالية والإدارية	٧٢	٢٤,٢٤
٢	حماية الموجودات الثابتة وتدقيق السجلات والمستندات.	٥٧	١٩,١٩
٣	تدقيق المستندات والتخصيصات والمكاتب الاستشارية وصندوق التعليم العالي	٥٢	١٧,٥١
٤	الاحتفاظ بسجلات دقيقة ومحدثة لجميع المعاملات المالية والأنشطة	٤٨	١٦,١٦
٥	التأكد من أن جميع المعاملات المالية تتطلب موافقة مسبقة من المسؤولين لضمان عدم إساءة استعمال الأموال.	٣٣	١١,١١
المجموع		٢٩٧	١٠٠%
ت	المحور الثاني/ كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي	التكرار في المقابلات	%
١	إعداد خطط تدقيق شاملة ومفصلة حيث تركز الجهود على المجالات الأكثر أهمية.	٦٢	١٩,٥٦
٢	توزيع فريق التدقيق بشكل مناسب وفقاً للمهارات والخبرات المطلوبة لكل مهمة.	٥٨	١٨,٣٠
٣	توفير برامج تدريب منتظمة للمدققين لتطوير مهاراتهم وضمان مواكبتهم لأحدث الأساليب والتقنيات في مجال التدقيق.	٥٥	١٧,٣٥
٤	استعمال أدوات وبرامج التدقيق الحديثة التي تسهم في تحسين عمليات التحليل وتقليل الوقت المستغرق في تحقيق أهداف التدقيق.	٥٢	١٦,٤٠
٥	أن يكون فريق التدقيق الداخلي مستقلاً عن العمليات اليومية للجامعة ليتمكن من تقييمها بموضوعية تامة، ما يضمن تقديم تقارير نزيهة وفعالة.	٥٠	١٥,٧٧
٦	الالتزام بمعايير التدقيق الداخلية المعترف بها عالمياً (مثل معايير معهد المدققين الداخليين IIA) يساعد على ضمان فاعلية التدقيق ويضمن اتباع أفضل الممارسات.	٤٠	١٢,٦١
المجموع		٣١٧	١٠٠%

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان

بينت نتائج تحليل المستجيبين سبل تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية في جامعة الموصل ومدى تأثيرها على كفاءة التدقيق الداخلي وفاعليته وكانت على النحو الآتي:

المحور الأول: إجراءات الرقابة الداخلية في رئاسة جامعة الموصل وسبل تعزيزها

١. تدقيق الشؤون الإدارية والمالية

جاء تدقيق الشؤون الإدارية والمالية بالترتيب الأول من المستجيبين، وهذه إشارة واضحة إلى الدور الكبير الذي تؤديه في تعزيز إجراءات التدقيق كونه عاملاً حاسماً في ضمان إجراءات الرقابة وكذلك التدقيق بدقة وسرعة الإنجاز فضلاً عن كونه يؤدي دوراً مميزاً في تقييم الأداء في نهاية المدة المالية، وقد بينت نتائج التحليل أنَّ هذا الإجراء ذكر ما يقارب (٧٢) مرة ونسبة ٢٤,٢٤٪ من إجمالي الإجابات التي تم جمعها من المستجيبين عن إجراءات الرقابة في جامعة الموصل. أشار بعض المستجيبين إلى الإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية وكيف يمكن تعزيزها في الجامعة بصورة عامة وكما يأتي:

"يتم تدقيق كافة الأمور الخاصة بالشؤون المالية قبل وبعد عملية الصرف فضلاً عن تدقيق الأوامر الإدارية الخاصة بالصرف و تدقيق المخازن التابعة للجامعة والاطلاع على السجلات المخزنية والتأكد من حجبها" (المستجيب ٢٠).
"التدقيق على وصولات القبض ومستندات الصرف والقيد والتأكد من أن الصرف قد تم وفقاً للتخصيص المعتمد في الموازنة، التأكد من صحة ترحيل المعاملات من وإلى السجلات المحاسبية، الرقابة والتدقيق على قوائم الرواتب والأجور والمصروفات الأخرى والمخصصات ومطابقتها لكافة التعليمات والقرارات المالية والمحاسبية، الرقابة على السلف وأعمال اللجان المؤقتة والمستديمة وسلف الأقسام الداخلية. تدقيق سلف المشتريات والإيفادات وتنفيذ الامانات (المستجيب ٧).

وفي السياق ذاته فلقد ذكر أحد الأفراد المستجيبين إجراءات الرقابة المطبقة حالياً بشكل من التفصيل فضلاً عن سبل تعزيزها، فقد ذكروا قائلين:
تدقيق وبشكل دوري على الخطط السنوية للتشكيلات داخل الجامعة والتأكد من تحقيق تلك التشكيلات للأهداف المرسومة بكفاءة وفاعلية.
يدقق على مدى التزام كافة كوادر الجامعة بالمهام والواجبات المحددة بالوصف الوظيفي لكل منهم بما يحقق رقابة الأداء المؤسسي.

تقيم الأداء في كافة مجالات العمل بمقارنة ما تم تحقيقه فعلياً بما هو وارد في الخطة السنوية لكل مستوى تنظيمي.
التحقق من اتخاذ كافة التدابير اللازمة لصحة وأصولية السجلات والمستندات والبيانات ذات الأثر الإداري.
مراقبة على أعمال لجان التدقيق بما يضمن سلامة القرارات الإدارية وانسجامها مع التشريعات النافذة والإجراءات المعتمدة.
لتحقق من تنظيم السجلات والمستندات وتبويب الحسابات والتسجيل وفقاً للنظام المحاسبي المعتمد.
التأكد من دقة إعداد الموازنات واستعمالها كأداة فعالة للرقابة الداخلية على نشاطات الجامعة.
إجراء عمليات تدقيق دورية على العمليات المالية والإدارية. والتأكد من دقة واكتمال البيانات المالية والمحاسبية.
القيام بالزيارات الرقابية على تشكيلات الجامعة ورفع تقارير بها إلى مدير القسم.
وضع ضوابط وقائية للحد من أي تصرفات غير مشروعة لمنع الاحتيال والاختلاس (المستجيب ١٩).

نلاحظ من إجابة المستجيب ١٩ ما يأتي:

تركز الفقرة السابقة على إجراء تدقيق دوري على الخطط السنوية للتشكيلات المختلفة في الجامعة (النقطة الأولى). هذا يشير إلى حرص الجامعة على التقييم المستمر للخطط والأهداف لضمان تحقيقها بكفاءة وفاعلية، وهو أمر مهم للحفاظ على مستوى الأداء المطلوب وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للجامعة.

وتشير النقطة الثانية من الفقرة السابقة إلى الرقابة على التزام كوادر الجامعة بالمهام المحددة في الوصف الوظيفي، هذا يعكس أهمية الرقابة المؤسسية وضمان أن جميع الموظفين يلتزمون بوظائفهم بشكل دقيق، مما يعزز ضمان الأداء المؤسسي الفعال للجامعة ويقلل من احتمالات حدوث الأخطاء أو التقصير.

تبرز الفقرة أهمية التحقق من صحة السجلات والمستندات (النقطة الرابعة)، مما يعكس تركيزاً على الأصولية والموثوقية في التعامل مع الوثائق الرسمية، وهي إجراءات تهدف إلى تجنب الأخطاء وضمان الشفافية في العمل الإداري. يتم أيضاً التأكيد على تنظيم السجلات والمستندات وفقاً للنظام المحاسبي المعتمد (النقطة السادسة)، مما يعزز الالتزام بالقوانين والنظم المحاسبية، ويضمن الدقة في العمليات المالية.

أما بقية الفقرات فهي تعكس مجموعة شاملة من الإجراءات الرقابية والتدقيق الإداري والمالي التي تركز على تحقيق الكفاءة والفاعلية في العمل المؤسسي؛ إذ يتم التأكيد على التقييم المستمر، والامتثال للقوانين، وتنظيم السجلات والمستندات، وكذلك على إدارة المخاطر المالية والإدارية. هذه التدابير تعكس السعي لتحقيق الشفافية والموثوقية في الأداء المؤسسي، مع وضع آليات قوية لضمان سلامة العمليات ومنع أي تصرفات غير مشروعة.

وربط عدد من الأفراد المستجيبين تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية والمتعلقة بالشؤون الإدارية والمالية بالتحديث الجديد لمجلس الوزراء لهذا القسم وتحويله إلى مديرية؛ إذ ذكروا قائلين:

تتكون مديرية التدقيق والرقابة الداخلية من قسم التدقيق والرقابة الداخلية مقسم إلى عدة شعب وهي: (شعبة الرقابة، شعبة التدقيق، شعبة الشكاوى والبلاغات، شعبة التحقيقات). وهي تتضمن عدة وحدات وتكون قابلة للتغيير مثلاً:

وشعبة الرقابة مثلاً: تضم: وحدة رقابة الأنشطة، وحدة رقابة المكاتب الاستشارية وصندوق التعليم، وحدة متابعة تقارير ديوان الرقابة المالية، أما عدد أفرادها من ٤ فأكثر لأنه في زيادة نتيجة الاستحداث ممّا عزز من تدقيق الأمور الإدارية والمالية في الجامعة

وشعبة التدقيق مثلاً تضم: وحدة تدقيق الحسابات الجارية، وحدة تدقيق حسابات صندوق التعليم العالي، وحدة تدقيق الأقسام الداخلية، وحدة تدقيق الحسابات الاستثمارية أما عدد أفرادها من ٦ فأكثر لأنه في زيادة نتيجة الاستحداث.

وشعبة الشكاوى والبلاغات تضم: وحدة الشكاوى، وحدة البلاغات، وحدة تحليل الشكاوى والبلاغات أما عدد أفرادها ٤ كمان ان العدد في زيادة ونقصان لكون الشعبة مستحدثة.

وشعبة التحقيقات تضم: وحدة اللجان، وحدة التحقيق عن المخالفات، وحدة المتابعة والتحري وعدد أفرادها من ٦ كمان ان العدد في زيادة ونقصان لكون الشعبة مستحدثة (المستجيب ٥).

نلاحظ من إجابة المستجيب ٥ انه يشير إلى وجود تقسيم وظيفي متخصص في قسم التدقيق والرقابة الداخلية؛ إذ يتم توزيع المهام بناءً على نوع النشاط الرقابي أو التدقيق المطلوب، ممّا يعزز من كفاءة العمل و يتيح التخصص الوظيفي لكل وحدة، ظهر النص اهتماماً بزيادة الموارد البشرية لتلبية الاحتياجات المتزايدة، ممّا يعكس وعياً بأهمية تكيف المديرية مع المتغيرات المؤسسية وزيادة الطلب على الخدمات الرقابية، يُظهر أيضاً أنّ المديرية تولي عناية كبيرة للتحقيق في المخالفات لضمان سلامة العمليات وضبط التصرفات غير المشروعة، ممّا يدعم فكرة الرقابة الصارمة على الامتثال.

ويلاحظ بتحليل نتائج المقابلات إجابات المستجيبين أنّها تعكس هيكلاً تنظيمياً متماسكاً ومدرّساً في قسم التدقيق والرقابة الداخلية، مع تقسيم واضح للأدوار والمهام داخل الشعب والوحدات، مع التركيز أيضاً على الاستحداث والتوسع في عدد الموظفين يعكس تطور المديرية واستجابتها للمتطلبات المتزايدة في الرقابة والتدقيق.

٢. حماية الموجودات الثابتة وتدقيق السجلات والمستندات:

جاءت هذه الفقرة في الترتيب الثاني من بين إجراءات الرقابة الداخلية في جامعة الموصل بناءً على المقابلات التي أجريت مع المستجيبين؛ إذ إنّ نتائج التحليل قد بيّنت ان "حماية الموجودات الثابتة وتدقيق السجلات والمستندات" قد تم ذكرها قرابة (٥٧) مرة وبنسبة ١٩,١٩٪ من إجمالي إجابات المستجيبين عند سؤالهم عن إجراءات الرقابة الداخلية وسبل تعزيزها في جامعة الموصل وهذا ما يؤكد على الدور الكبير الذي يؤدّيه هذا الإجراء ضمن إجراءات الرقابة الداخلية. وأشار تحليل البيانات مع المستجيبين بهذا الخصوص؛ إذا ذكر أحد المستجيبين قائلين:

"التحقق من حسن إدارة الموارد البشرية والموارد والموجودات العامة بكفاءة وفاعلية، التحقق من توفر الإجراءات اللازمة لضمان سلامة الموارد والموجودات العامة والوثائق المعززة لها والتحقق من أوجه استعمالها قد تم وفق الأهداف المرسومة" (المستجيب ١٠).

التحقق من كل ما يهدد حماية الموارد من الهدر والضياع وسوء الاستعمال، وتشكيل فريق التحقيق، تتضمن لجان تحقيقه وتدقيقه (المستجيب ٢).

نلاحظ من إجابة المستجيب ١٠ و ٢ ان الإجابة تبدأ بالتأكيد على التحقق من حسن إدارة الموارد البشرية والموارد والموجودات العامة وهذا يشير إلى أنّ إجراءات الرقابة الداخلية تسعى لضمان أن الموارد البشرية والمادية تُدار بشكل فعال وكفاء، بحيث تُستخدم بأقصى قدر من الفاعلية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للجامعة.

وفيما أكد قسم اخر من الأفراد المستجيبين على حماية الموجودات الثابتة؛ إذ يذكر أحد الأفراد المستجيبين:

"من الأعمال التي تأكد إدارة القسم، حماية الموجودات الثابتة من سوء الاستعمال والاختلاس والسرعة بالتأكد على عمليات الشراء والادخال المخزني وأخيراً شطب الموجودات" (المستجيب ٨).

إذ يلاحظ من إجابة المستجيب ٨ أنّ المديرية تركز على الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة، مثل المباني، المعدات، أو الأثاث، التي تمثل قيمة كبيرة للجامعة. والتأكيد على منع سوء الاستعمال والاختلاس يشير إلى أن حماية هذه الأصول ليست فقط للحفاظ عليها، بل أيضاً لتجنب التصرفات غير القانونية التي قد تؤدي إلى خسائر مادية أو انخفاض الكفاءة المؤسسية للجامعة.

إنّ آراء المستجيبين تبين وبشكل واضح على التأكيد في حماية الموجودات الثابتة للجامعة؛ لأنّها تمثل البنية التحتية لها وعامل رئيس في نجاح مهماتها في تحقيق أهدافها.

٣. تدقيق المستندات والتخصصات والمكاتب الاستشارية وصندوق التعليم العالي

في إطار تعزيز الشفافية وضمان الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية، تؤدّي عمليات التدقيق دوراً محورياً في التأكد من دقة وسلامة المستندات والتخصصات المالية، فضلاً عن الرقابة على أداء المكاتب الاستشارية. يُعد تدقيق المستندات والتخصصات أداة أساسية لضمان توزيع الموارد بشكل فعال ومنع التجاوزات أو سوء الاستعمال، بينما تهدف الرقابة على المكاتب الاستشارية إلى التأكد من التزامها بالمعايير المتفق عليها وتقديم الخدمات وفقاً لأعلى مستويات الجودة المطلوبة بالإضافة الى صندوق التعليم العالي، وبتحليل المقابلات تبين ذكر هذا الإجراء قرابة (٥٢) مرة وبنسبة ١٧,٥١٪ من إجمالي إجابات المستجيبين، وهذه إشارة واضحة إلى وعي عميق بأهمية هذه العمليات بين إجابات المستجيبين، وتبرز جزءاً أساسياً من إجراءات الرقابة الداخلية التي تعزز الشفافية وتمنع التجاوزات؛ إذ تُعدّ هذه العمليات بمثابة ضمان لالتزام الموارد المخصصة بالاستعمال الصحيح وتجنب الفساد أو الهدر، وأنّ التركيز على المكاتب الاستشارية يعكس حرص الجامعة على ضمان جودة الخدمات المقدمة وتحقيق الأهداف بكفاءة.

"مراقبة على أعمال لجان التدقيق بما يضمن سلامة القرارات الإدارية وانسجامها مع التشريعات النافذة والإجراءات المعتمدة لتحقيق من تنظيم السجلات والمستندات وتبويب الحسابات والتسجيل وفقاً للنظام المحاسبي المعتمد" (المستجيب ٦).
"تركز إجراءات الرقابة على تدقيق السجلات اليومية والأستاذ والإيرادات وتدقيق المستندات قبل وبعد الصرف وأثناء الصرف" (المستجيب ١).

"تركز إجراءات الرقابة على المشاركة في عضوية اللجان المختلفة، المساهمة في أعمال الرقابة الداخلية وممارسة الصلاحيات" (المستجيب ٩).

إنَّ الكثير من الإجابات عن هذه التساؤلات كانت إجابات قاطعة تتناول عدة محاور تتعلق بإجراءات الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة، مع التركيز على سلامة القرارات الإدارية، والتأكد من تنظيم السجلات والمستندات، والتدقيق المالي والمحاسبي، وتعكس تعدد جوانب الرقابة وتأثيرها على مختلف العمليات الإدارية والمالية.

نلاحظ من إجابة المستجيب ٦ يشير إلى أنَّ إجراءات الرقابة الداخلية لا تقتصر فقط على المعاملات المالية، بل يمتد إلى مراجعة القرارات الإدارية لضمان توافقها مع الأنظمة القانونية والمحاسبية.

أمَّا المستجيب ١ ركز على إجراءات تدقيق السجلات المالية، مثل السجلات اليومية، الأستاذ، والإيرادات، فضلاً عن تدقيق المستندات قبل وبعد وأثناء الصرف، وهذه الإجراءات تعزز الرقابة المالية بالتأكد من دقة العمليات المحاسبية، بدءاً من تسجيل الإيرادات والمصروفات وحتى الصرف الفعلي. ضرورة التدقيق في كل مراحل العملية المالية لضمان دقة التسجيل والامتثال للإجراءات المالية المعتمدة.

أمَّا المستجيب رقم ٩ فأشار إلى أنَّ التدقيق ليس فقط عملية مراجعة، بل هو أيضاً عملية توجيه ومساهمة في إدارة الرقابة الداخلية، ممَّا يمنح المدققين فرصة ممارسة صلاحياتهم بشكل أكبر والتأثير على العمليات الإدارية والمالية.

إنَّ آراء المستجيبين والتفسيرات التي قدمت منهم بالمقابلات تبين وبشكل واضح أن إجراءات الرقابة والتدقيق تشمل جوانب متعددة، بدءاً من مراجعة القرارات الإدارية وصولاً إلى التدقيق المالي التفصيلي على السجلات والمستندات؛ إذ تسلط الفقرة الضوء على أهمية التنظيم المحاسبي وفقاً للأنظمة المعتمدة وضمان سلامة القرارات الإدارية بالتأكد من التوافق مع التشريعات. إضافة إلى ذلك، تشير إلى الدور النشط للمدققين في اللجان المختلفة وفي ممارسة الصلاحيات الرقابية، ممَّا يعزز من فعالية الرقابة الداخلية ويسهم في تحقيق الامتثال والشفافية في الجامعة.

٤. الاحتفاظ بسجلات دقيقة ومحدثة لجميع المعاملات المالية والأنشطة:

جاءت هذه الفقرة بالترتيب الرابع في سبل تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية في جامعة الموصل، وبيَّنت نتائج التحليل ان هذا الإجراء تم ذكره قرابة (٤٨) مرة وبنسبة ١٦,١٦٪ من إجمالي إجابات المستجيبين وهذه إشارة واضحة ان هذا الإجراء يعكس التزاماً مؤسسياً بالاحتفاظ على نظام مالي سليم يمكن به مراجعة الأنشطة والمعاملات المالية بدقة، ويعمل بوصفه وسيلة فعالة لمنع الأخطاء والتجاوزات. وإنَّ تكرار ذكر هذا الإجراء من عدد من المستجيبين يعزز من فكرة أنَّ توثيق السجلات بشكل منظم هو جزء لا يتجزأ من التحديث الجديد للقسم والممارسات الرقابية الرشيدة في الجامعة.

"التحقق من اتخاذ كافة التدابير اللازمة لصحة وأصولية السجلات والمستندات والبيانات ذات الأثر الإداري والاحتفاظ بها بطريقة آمنة" (المستجيب ٢) (المستجيب ٨).

في حين أشار بعض من المستجيبين إلى هذا الإجراء قائلين:

"من الأمور المهمة في عملنا الانتباه إلى وضع ضوابط وقائية للحد من أي تصرفات غير مشروعة للوصول إلى السجلات والبيانات المالية والإدارية، عادة ما يتم التأكيد علينا من التحقق من تنظيم السجلات والمستندات وتبويب الحسابات والاحتفاظ بنسخ منها في مكان آمن وتحديد الأشخاص المخولين للوصول إليها" (المستجيب ٥)

إنَّ آراء المستجيبين والتفاصيل والتفسيرات التي قدمت منهم بالمقابلات تبين أهمية التدقيق والتحقق من صحة السجلات والمستندات مع التركيز على حفظها بطريقة آمنة وعلى ضرورة وضع ضوابط وقائية لمنع أي تصرفات غير مشروعة تؤثر على سلامة هذه السجلات. من جهة أخرى، يُبرز المستجيبون أهمية تنظيم السجلات وتحديد الأشخاص المخولين بالوصول إليها، ممَّا يعزز من الأمان والرقابة على البيانات الحساسة ويقلل من مخاطر الاختراق أو التلاعب.

٥. التأكد من أن جميع المعاملات المالية تتطلب موافقة مسبقة من المسؤولين لضمان عدم إساءة استعمال الأموال

في إطار تعزيز الرقابة الداخلية وضمان الشفافية المالية، يُعدُّ التأكد من أن جميع المعاملات المالية تتطلب موافقة مسبقة من المسؤولين خطوة أساسية، وهذه العملية تهدف إلى منع إساءة استعمال الأموال وتعزيز الرقابة والمساءلة على كيفية إدارة الموارد المالية بفرض هذه القاعدة، تسعى المؤسسات إلى تحقيق رقابة صارمة وتوفير حماية إضافية للأموال من التلاعب أو الاستعمال غير المصرح به.

وبيَّنت نتائج التحليل ان هذا الإجراء تم ذكره قرابة (٣٣) مرة وبنسبة ١١,١١٪ من إجمالي إجابات المستجيبين وهو اقل نسبة حصل عليها هذا الإجراء من بقية إجراءات الرقابة الداخلية وهي تشير إلى هذا يشير إلى أنَّ العناية بإجراءات الموافقة المسبقة على المعاملات المالية يُعدُّ أقل مقارنةً بالإجراءات الأخرى مثل تدقيق الشؤون الإدارية والمالية وحماية الأصول. قد يعني ذلك أن هناك مجالاً لتحسين التركيز على ضمان تنفيذ الموافقات المسبقة بشكل أكثر صرامة لتقليل احتمالية إساءة استعمال الأموال وتعزيز فاعلية الرقابة المالية، قد يكون من الضروري تعزيز الوعي حول أهمية هذه الإجراءات وتطوير سياسات واضحة لضمان التزام

المسؤولين بها، وهذا ما بينه التحديث الجديد لمديرية التدقيق والرقابة الداخلية وتجاوزت هذه الأمور واصبحت أكثر صرامة بسبب عدم التزامها بالإدارة مما يحقق مبدأ الشفافية فيها. وأكد بعض من الأفراد المستجيبين قائلين:

"التدقيق على وصولات القبض ومستندات الصرف والقيود والتأكد من أن الصرف قد تم وفقاً للتخصيص المعتمد في الموازنة" (المستجيب ٨)

"الرقابة على السلف وأعمال اللجان المؤقتة والمستديمة وسلف الأقسام الداخلية و تدقيق سلف المشتريات والإيفادات وتنفيذ الامانات" (المستجيب ١٣)

وبناءً على ما سبق يمكن تلخيص تحليل إجابات المستجيبين في المحور الأول للمقابلة بتوزيع الأهمية النسبية للمحاور التي تم تناولها في المقابلات المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية في رئاسة جامعة الموصل وسبل تعزيزها.

١. تدقيق الشؤون الإدارية والمالية يأتي في الصدارة بنسبة ٢٤,٢٤٪ من الإجابات، مما يشير إلى أن هذا المحور يحظى بأهمية كبيرة في عمليات الرقابة الداخلية.

٢. حماية الموجودات الثابتة وتدقيق السجلات والمستندات: يليه بنسبة ١٩,١٩٪، مما يعكس التركيز على ضمان سلامة الأصول وسلامة السجلات.

٣. تدقيق المستندات والتخصيصات والمكاتب الاستشارية: بنسبة ١٧,٥١٪، مما يدل على الاهتمام بتفاصيل التخصيصات والمستندات.

٤. الاحتفاظ بسجلات دقيقة ومحدثة لجميع المعاملات المالية والأنشطة بنسبة ١٦,١٦٪، مما يبرز أهمية التوثيق المستمر.

٥. التأكد من أن جميع المعاملات المالية تتطلب موافقة مسبقة: بنسبة ١١,١١٪، مما يشير إلى التركيز على الرقابة المسبقة لتفادي سوء استعمال الأموال.

يبدو أن هناك تركيزاً كبيراً على جوانب التدقيق وحماية الأصول، بينما تظل جوانب مثل الموافقة المسبقة أقل أهمية نسبياً. هذا التوزيع يساعد في تحديد المجالات التي تحتاج إلى تعزيز وتحسين لضمان فعالية الرقابة الداخلية بشكل شامل.

المحور الثاني: كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي

١. إعداد خطط تدقيق شاملة ومفصلة حيث تركز الجهود على المجالات الأكثر أهمية

تعد إعداد خطط تدقيق شاملة ومفصلة خطوة أساسية في تعزيز كفاءة الرقابة الداخلية بالتركيز على المجالات الأكثر أهمية، تضمن هذه الخطط استعمال الموارد بكفاءة وتوجيه الجهود نحو تقييم المخاطر الرئيسة وتدابير الرقابة اللازمة، يسهم إعداد الخطط بدقة في تحسين جودة التدقيق، ويعزز من قدرة الوحدة على الكشف عن أية نقاط ضعف محتملة ومعالجتها بشكل مناسب. إذ جاء هذا الإجراء بالترتيب الأول من بين الأسئلة المطروحة على المستجيبين حيث تكررت قرابة (٦٢) مرة وبنسبة ١٩,٥٦٪ وهي تمثل أعلى نسبة من إجمالي إجابات المستجيبين، فهذه إشارة على قبول هذا الإجراء وأهميته الكبيرة في تحسين فاعلية الرقابة الداخلية؛ إذ تعكس هذه النسبة الكبيرة اهتماماً قوياً بضرورة وجود خطط تدقيق محكمة وشاملة لضمان إدارة فعالة للمخاطر وتعزيز الأداء العام للوحدة. إذ تبدأ الخطة باختيار أعضاء فريق التدقيق أولاً وبعدها يتم وضع آليات وقواعد وإجراءات للعمل؛ إذ أكد عدد من الأفراد المستجيبين تأييدهم على الإجراء وفق التحديث الجديد لقسم التدقيق؛ إذ ذكر أحد الأفراد المستجيبين قائلاً:

"نعم بالتأكيد، كذلك وضع معايير لتوظيف الأشخاص وتحديد الصفات المطلوبة في الموظفين الذين سيتم تكليفهم للشعب والوحدات المحددة من حيث (التحصيل الدراسي، سنوات الخبرة، العمر، الجنس، مؤهلات أخرى مثل اللغة والحاسوب)، أي أن يتمتعوا بالخبرة والكفاءة والاستقلالية، ولزيادة كفاءتهم يتم إدخال المدققين إلى ورش أو الدورات التدريبية" (المستجيب ١٢). وذكر أحد الأفراد المستجيبين قائلاً:

"نعمل على وضع خطة تشمل تدقيق المعاملات والاتفاقيات والأنشطة الإدارية والتأكد من انسجامها مع التشريعات المعمول بها. نقوم الأداء في كافة مجالات العمل بمقارنة ما تم تحقيقه فعلياً بما هو وارد في الخطة السنوية لكل مستوى تنظيمي. التحقق من اتخاذ كافة التدابير اللازمة لصحة وأصولية السجلات والمستندات والبيانات ذات الأثر الإداري." (المستجيب ١٠)

وأشار عدد من الأفراد المستجيبين تأييدهم لهذا الإجراء أنفاً وبصورة واضحة؛ إذ ذكر أحدهم قائلاً:

"إن وضع خطة للعمل أمر مهم لأنها تساعد في تحقيق الأهداف الخاصة بالجامعة ولا سيما الأنشطة المالية والإدارية وغيرها ومن ثم سوف نضبط الأداء ونحسنه" (المستجيب ١٧).

وأشار مستجيبون آخرون إلى أهمية وضع خطة عمل لضبط وتحسين الأداء، معتبرين أن ذلك يساهم بشكل مباشر في تحقيق أهداف الجامعة، ولا سيما في المجالات المالية والإدارية. هذه الآراء تعكس توافقاً كبيراً بين المستجيبين على أهمية وجود خطة واضحة في تحسين كفاءة العمل وتحقيق الأهداف المرجوة.

إذ أشار صراحة عدد من الأفراد المستجيبين تأييدهم على كفاءة التدقيق بعد الاستحداث الجديدة والتغيير في الهيكلية؛ إذ ذكر أحدهم قائلاً:

"(المستجيب ٧) (المستجيب ٢) (المستجيب ٥) (المستجيب ١٣) (المستجيب ١٧) (المستجيب ٩):

زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق. وزيادة إجراءات الرقابة والضبط الداخلي في الجوانب الفنية والتنظيمية والإدارية والمالية والمحاسبية.

أبرز ما يميز استحداث الشعب هي تحقيق استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي والرقابة في المؤسسات الحكومية حيث يكون غير خاضع لمطالب الإدارة. وإنما ارتباطه بالوزير المختص ولا يجوز النقل إلا بموافقته.

• منح مخصصات رقابية لا تزيد عن (٥٠٪) من الراتب الاسمي وهي نسبة تشجيعية للموظفين وتحفزهم على العمل بنزاهة واستقلالية وتحقيق الكفاءة والفاعلية.

• حماية المال العام من الهدر والضياع وسوء التصرف ودعم العاملين في المجال الرقابي والتدقيقي.

• تحقيق المصلحة العامة ومحاربة الفساد.

يُظهر المستجيبون تأييداً واضحاً لكفاءة عملية التدقيق بعد التحديث الجديد والتغيير في الهيكلية. تبرز التعليقات مدى تأثير هذه التغييرات في زيادة فاعلية الرقابة والتدقيق الداخلي، سواء في الجوانب الفنية أو التنظيمية والإدارية والمالية. إذ أشاروا إلى أن الاستقلالية التي تم منحها للمدققين الداخليين، مع ارتباطهم بالوزير المختص بدلاً من الإدارة، تعزز موضوعية العمل الرقابي. علاوةً على ذلك، فإنَّ منح مخصصات رقابية تشجيعية تصل إلى ٥٠٪ من الراتب يساهم في تحفيز الموظفين على العمل بنزاهة وكفاءة. هذه الإجراءات لا تدعم فقط حماية المال العام، بل أيضاً تعزز من مكافحة الفساد وتحقيق المصلحة العامة.

٢. توزيع فريق التدقيق بشكل مناسب وفقاً للمهارات والخبرات المطلوبة لكل مهمة

يعد توزيع فريق التدقيق بشكل مناسب وفقاً للمهارات والخبرات المطلوبة لكل مهمة خطوة أساسية لضمان نجاح عملية التدقيق. يساعد هذا التوزيع المدروس على تحسين كفاءة العمل وجودة النتائج؛ إذ يتم توظيف كل فرد في الفريق بناءً على قدراته وخبراته التي تتناسب مع متطلبات المهام الموكلة إليه، ممَّا يُسهم في تعزيز دقة التدقيق وفاعليته الرقابية. ان السؤال المطروح على الأفراد المستجيبين عن توزيع فريق التدقيق بشكل مناسب وفقاً للمهارات والخبرات المطلوبة إذ حقق تكرار قرابة (٥٨) مرة وبنسبة ١٨,٣٠٪ من إجمالي إجابات المستجيبين، وهذه إشارة على تأكيد أن يكون توزيع فريق التدقيق بشكل مناسب وفقاً للمهارات والخبرات المطلوبة لكل مهمة خطوة؛ إذ ذكر أحد الأفراد المستجيبين قائلاً:

"تتكون مديرية التدقيق والرقابة الداخلية من قسم التدقيق والرقابة الداخلية مقسم إلى عدة شعب وهي: (شعبة الرقابة، شعبة التدقيق، شعبة الشكاوى والبلاغات، شعبة التحقيقات). وكل شعبة مقسمة إلى ٣ أو ٤ وحدات، وتم تجهيز الأقسام الجديدة وبدأ ترشيح الموظفين للمناصب لكل شعبة المذكورة. أي تم وضع الهيكلية المناسبة وتوزيع السلطات والمسؤوليات الملائمة في السعي لتحقيق الأهداف" (المستجيب ١٦).

تشير معطيات التحليل آنفاً إلى أن يبرز أهمية توزيع فريق التدقيق بشكل مناسب وفقاً للمهارات والخبرات المطلوبة لكل مهمة بوصفها خطوة أساسية لنجاح عملية التدقيق؛ ما يعكس تأييداً قوياً من الأفراد لأهمية هذه الخطوة في تعزيز كفاءة العمل وجودة نتائجه.

مثل ما ذكره المستجيب ١٦، تُظهر وعياً كبيراً بأهمية توزيع المسؤوليات بشكل منظم داخل الهيكلية الجديدة لقسم التدقيق والرقابة الداخلية؛ إذ يشير إلى تقسيم القسم إلى عدة شعب ووحدات مع ترشيح الموظفين المناسبين لشغل المناصب، ممَّا يؤكد على أن التنظيم الهيكلي الواضح وتوزيع السلطات والمسؤوليات بشكل صحيح يؤدي دوراً كبيراً في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية. وان هذا الاهتمام بتوزيع الفريق وفقاً للمهارات يوضح أن المؤسسات تدرك أن الفاعلية في عملية التدقيق تعتمد ليس فقط على وجود هيكلية تنظيمية قوية، بل أيضاً على استثمار الخبرات المناسبة في الأماكن الصحيحة لتحقيق أعلى مستوى من الأداء وضمان الرقابة الدقيقة.

٣. توفير برامج تدريب منتظمة للمدققين لتطوير مهاراتهم وضمان مواكبتهم لأحدث الأساليب والتقنيات في مجال التدقيق

يُعد توفير برامج تدريب منتظمة للمدققين أمراً ضرورياً لتطوير مهاراتهم وضمان مواكبتهم لأحدث الأساليب والتقنيات في مجال التدقيق. بهذه البرامج، يتمكن المدققون من تحسين أدائهم، وتعزيز قدرتهم على اكتشاف الأخطاء والمخالفات، والتكيف مع التغييرات المستمرة في المعايير والتشريعات. التدريب المستمر يساهم في رفع مستوى الكفاءة والاحترافية، ممَّا ينعكس إيجاباً على جودة عمليات التدقيق والرقابة داخل الوحدة؛ إذ ذكرت ما يقارب (٥٥) مرة وبنسبة ١٧,٣٥٪ من إجمالي إجابات المستجيبين، وهذه إشارة واضحة على مقبولية وأهمية هذا الإجراء لدى المستجيبين؛ إذ يعكس هذا التكرار الكبير توافقاً عاماً على ضرورة التدريب المستمر للمدققين، من الواضح أن توفير مثل هذه البرامج يساهم في تعزيز أداء المدققين، ويمكنهم من مواكبة التغييرات التقنية والمعرفية، ممَّا يعزز من دقة وكفاءة عمليات التدقيق والرقابة في الوحدة، ويضمن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بفاعلية أكبر؛ إذ أشار عدد من الأفراد المبحثن دعمهم وتأييدهم إلى هذا الإجراء؛ إذ ذكر أحدهم قائلاً:

"ان مثل هذه البرامج سوف تزيد من كفاءة عمل المدقق وتزيد من خبرته وسرعة انجاز العمل" (المستجيب ٣).

"وجود برامج تدريبية بصورة مستمرة تزيد من خبرة المدقق في مجال عمله وتحسن من ادائه" (المستجيب ١٢).

"بالرغم من وجود دليل استرشادي صادر من ديوان الرقابة المالية بخصوص العمل بعد التحديث، لا يمنع من أقامه دورات تدريبية لزيادة فهم العمل بعد الاستحداث وزيادة كفاءة المدقق وخبرته" (المستجيب ٩).

بينت نتائج التحليل آنفاً بأن الأفراد المستجيبين أكدوا على أهمية توفير برامج تدريب منتظمة كعامل رئيسي لتحسين كفاءة المدققين وتطوير مهاراتهم. يُظهر ذلك توافقاً واسعاً على أنَّ التدريب المستمر لا يعزز فقط من خبرة المدقق وسرعة إنجاز العمل، وذكر المستجيب ٣، ولكنه أيضاً يزيد من فهم المدققين للتحديثات الجديدة ويحسن من أدائهم، وأشار المستجيب ١٢. فضلاً عن ذلك، رغم وجود دليل استرشادي صادر عن ديوان الرقابة المالية، يعتقد المستجيب ٩ أن إقامة دورات تدريبية إضافية لا تزال ضرورية لزيادة فهم العمل وتحسين كفاءة المدققين في التعامل مع التحديثات.

هذا التأيد القوي من المستجيبين يعكس مدى إدراكهم لأهمية التدريب كوسيلة رئيسة لضمان تطبيق فعال لأحدث الأساليب والتقنيات في عمليات التدقيق، مما يعزز دقة الرقابة الداخلية ويسهم في تحقيق الأهداف التنظيمية بكفاءة عالية.

٤. استعمال أدوات وبرامج التدقيق الحديثة التي تسهم في تحسين عمليات التحليل وتقليل الوقت المستغرق في تحقيق أهداف التدقيق.

يُعد استعمال أدوات وبرامج التدقيق الحديثة خطوة محورية في تحسين كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق. تُسهم هذه الأدوات في تسريع عمليات التحليل، وتوفير الوقت والجهد، مع تعزيز دقة النتائج. باعتماد تقنيات متقدمة، يصبح من الأسهل على المدققين تحقيق أهداف التدقيق بفاعلية أكبر، والكشف عن الأخطاء والمخالفات بشكل أسرع وأكثر دقة، احتل هذا العامل المرتبة الرابعة بتكرار يقارب (٥٢) مرة وبنسبة ١٦,٤٠٣٧٩٪ من إجمالي إجابات المستجيبين، وهذه إشارة إلى أنَّ استعمال أدوات وبرامج التدقيق الحديثة يحظى بأهمية كبيرة لدى المستجيبين. يؤكد ذلك على مدى وعيهم بأهمية هذه التقنيات في تحسين جودة التدقيق وزيادة دقته. فاعتماد التقنية لا يُسهم فقط في توفير الوقت والجهد، بل أيضاً في تحسين قدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء والمخالفات بشكل أسرع وأكثر فاعلية، مما يعزز من فاعلية التدقيق الداخلي ويساعد المؤسسات على تحقيق أهدافها بشكل أفضل. وأشار عدد من الأفراد المستجيبين قائلين:

"من الضروري تفعيل استعمال برامج التدقيق الإلكتروني لتسهيل إجراءات عمل التدقيق، استعمال الأنظمة الخبيرة، استعمال تقنيات الذكاء الاصطناعي، استعمال تقنية الحوسبة السحابية" (المستجيب ١٢).

"استعمال الحاسبات الإلكترونية لغرض إجراء التدقيق الإلكتروني ان وجد داخل الوحدة وكذلك استعمال الاستبيانات الداخلية" (المستجيب ٢٠).
"نستطيع الانفتاح والعمل على تطوير الامكانيات لتواكب التقدم المستمر في العمل الإلكتروني" (المستجيب ١٣).

في حين يرى عدد آخر من المستجيبين إلى أنَّ هناك صعوبة في التحول إلى العمل الإلكتروني؛ إذ ذكرو قائلين:

"لا يمكن التحول نحو العمل الإلكتروني بسبب القوانين والتشريعات وثانياً لا يوجد كادر مؤهل للعمل على هكذا تقنيات" (المستجيب ٦).

"لا يمكن التحول نحو التدقيق الإلكتروني بسبب نقص المعرفة في مجال التقنية ولا يوجد بنية تحتية لها" (المستجيب ١٥).

بينت نتائج التحليل أنفاً تأييد الأفراد المستجيبين إلى أهمية استعمال أدوات وبرامج التدقيق الحديثة في تعزيز كفاءة عمليات التدقيق الداخلي. وأوضح العديد منهم أن هذه الأدوات تساعد بشكل كبير في تسهيل الإجراءات، واستعمال التقنيات المتقدمة مثل الأنظمة الخبيرة، الذكاء الاصطناعي، والحوسبة السحابية، مما يزيد من فاعلية التدقيق وسرعة اكتشاف الأخطاء (المستجيب ١٢)، وأشار مستجيبون آخرون إلى أهمية استعمال الحاسبات الإلكترونية والاستبيانات الداخلية لتحسين سير العمل (المستجيب ٢٠) وتطوير القدرات لمواكبة التقدم في المجال الإلكتروني (المستجيب ١٣).

ومع ذلك، أظهرت بعض الآراء تحفظاً حول التحول الكامل نحو التدقيق الإلكتروني؛ إذ ذكر بعض المستجيبين أنَّ التشريعات والقوانين القائمة، فضلاً عن نقص الكوادر المؤهلة، تشكل عائقاً أمام التحول الإلكتروني (المستجيب ٦). وأشار آخرون إلى أنَّ نقص المعرفة التقنية وضعف البنية التحتية تجعل التحول نحو التدقيق الإلكتروني أمراً صعباً في الوقت الحالي (المستجيب ١٥). يعكس هذا التحليل وجود توافق عام حول أهمية تبني التقنيات الحديثة في التدقيق، مع إدراك وجود بعض التحديات التي يجب معالجتها لضمان نجاح التحول الإلكتروني الكامل.

٥. أن يكون فريق التدقيق الداخلي مستقلاً عن العمليات اليومية للجامعة ليتمكن من تقييمها بموضوعية تامة، ما يضمن تقديم تقارير نزيهة وفعالة.

يُعدُّ استقلال فريق التدقيق الداخلي عن العمليات اليومية للجامعة عاملاً أساسياً لضمان موضوعية التقييمات ودقتها. هذا الاستقلال يتيح للمدققين إجراء مراجعات شاملة وغير متحيزة، مما يعزز من نزاهة وفعالية التقارير المقدمة. ويسهم في تعزيز الثقة بنتائج التدقيق ويضمن تطبيق معايير الرقابة بكفاءة عالية، دون التأثير بالضغوط الداخلية أو الانحيازات المؤسسية؛ إذ جاء بالترتيب الخامس وتكرار ما يقارب (٥٠) مرة وبنسبة ١٥,٧٧٢٨٧٪ من إجمالي إجابات المستجيبين، وهذه إشارة واضحة إلى أهمية استقلال فريق التدقيق الداخلي في ضمان الموضوعية والنزاهة في عملية التدقيق؛ إذ تعكس هذه النسبة تأييد المستجيبين لأهمية وجود فريق تدقيق مستقل قادر على تقييم العمليات بموضوعية تامة، دون تأثير من الضغوط الإدارية أو العملية، ويُعد هذا الاستقلال أحد العوامل الأساسية التي تعزز من مصداقية التدقيق الداخلي وتسهم في تحسين فاعلية الرقابة الداخلية داخل الجامعة. وأشار بعض من الأفراد المستجيبين قائلين:

"بالتحديث الجديد للقسم يسهل عمل الكادر التدقيقي الداخلي وحقق الاستقلالية والموضوعية والشفافية لان المدقق لا يخضع لتوجيهات الإدارة" (المستجيب ١٩).

"الاستحداث الجديد هو فقرة نوعية في مجال التدقيق أذ أنه سيسمح للمدقق بممارسة عمله بكل شفافية وموضوعية وحقق الاستقلالية التامة له في عمله" (المستجيب ١٧)

"الاستحداث يعد من الإجراءات المهمة لمنع حالات الفساد الإداري أو المالي الذي قد يحدث حالياً أو مستقبلاً بإعطاء صلاحيات التحقيق وفرض العقوبات الرادعة وفق القوانين العراقية النافذة فيما يخص العمل الإداري وبهذا حقق استقلالية تامة للمدقق" (المستجيب ١١).

بين تحليل النتائج آنفاً أن منح استقلالية كاملة لفريق التدقيق الداخلي يعد من العوامل المحورية التي تسهم في تعزيز الشفافية والموضوعية في عملية التدقيق؛ إذ أشار عدد من المستجيبين إلى أن التحديث الجديد لقسم التدقيق سهل عمل الكادر التدقيقي الداخلي، ممّا جعله أكثر استقلالية وشفافية، وأقل خضوعاً لتوجهات الإدارة (المستجيب ١٩). كذلك، أكد المستجيبون أن هذا الاستحداث يمثل قفزة نوعية في مجال التدقيق؛ إذ يسمح للمدقق بممارسة مهامه بكل موضوعية واستقلالية، ممّا يعزز من نزاهة العمل الرقابي (المستجيب ١٧). وأضاف بعض المستجيبين أن الاستقلالية الكاملة لفريق التدقيق تؤدي دوراً مهماً في منع حالات الفساد الإداري أو المالي، بمنح صلاحيات التحقيق وفرض العقوبات الرادعة وفقاً للقوانين العراقية، وهو ما يسهم في تحقيق رقابة فعالة على الأداء الإداري والمالي (المستجيب ١١).

٦. الالتزام بمعايير التدقيق الداخلية المعترف بها عالمياً (مثل معايير معهد المدققين الداخليين IIA) يساعد على ضمان فاعلية التدقيق ويضمن اتباع أفضل الممارسات

الالتزام بمعايير التدقيق الداخلية المعترف بها عالمياً، مثل معايير معهد المدققين الداخليين (IIA)، يُعدّ عنصراً أساسياً في ضمان فاعلية عمليات التدقيق، هذه المعايير تضع إطاراً موحداً يُرشد المدققين إلى أفضل الممارسات المهنية، ممّا يضمن جودة عالية وموضوعية في التدقيق، ويعزز من نزاهة وشفافية العمليات الرقابية داخل المؤسسات؛ إذ جاء بالترتيب السادس وتكرار ما يقارب (٤٠) مرة وبنسبة ١٢,٦١٪ من إجمالي إجابات المستجيبين، وهذه إشارة واضحة إلى أن الالتزام بالمعايير المعترف بها عالمياً يحظى بأهمية كبيرة لدى المستجيبين. تعكس هذه النسبة تأكيداً على أن تبني معايير مثل تلك الصادرة عن (IIA) يعزز من جودة عمليات التدقيق ويضمن اتباع أفضل الممارسات المهنية. ويسهم ذلك في رفع مستوى الشفافية والنزاهة في المؤسسات، ويؤكد على التزام المدققين بتطبيق معايير عالمية تضمن دقة وفاعلية العمليات الرقابية. وأشار بعض من الأفراد المستجيبين قائلين:

"تطبيق المعايير الدولية والمحلية المعمول بها حالياً مع ضرورة متابعة الإصدارات الحديثة من المنظمات المهنية المختصة لضمان جودة وفعالية التدقيق، والاسترشاد بمعايير المحاسبة والتدقيق العراقية والدولية" (المستجيب ٣).

بين تحليل النتائج آنفاً أن الالتزام بمعايير التدقيق الداخلية المعترف بها عالمياً يحظى بتأييد قوي من الأفراد المستجيبين، يشير هذا الدعم إلى إدراكهم لأهمية تطبيق هذه المعايير في تعزيز جودة وفاعلية عمليات التدقيق. وأوضح المستجيبون أهمية متابعة الإصدارات الحديثة من المنظمات المهنية المختصة لضمان الاستفادة من التطورات في هذا المجال، ممّا يسهم في رفع مستوى الأداء التدقيقي ويعزز من موثوقية التدقيق ويسهم في تحسين العمليات الرقابية داخل المؤسسات بشكل مستمر. وبناءً على ما سبق أظهرت نتائج مقابلات حول محاور كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي، التي قُسمت إلى ستة إجراءات رئيسية، لكل منها نسبة تكرار في المقابلات، مع الإشارة إلى أهميتها بالنسبة للمستجيبين.

١. إعداد خطط تدقيق شاملة ومفصلة: جاء في المرتبة الأولى بنسبة ١٩,٥٦٪. يشير هذا إلى أن المستجيبين يُعدّون إعداد خطط تدقيق شاملة ومفصلة من الأولويات القصوى. هذا يعكس الأهمية التي يوليها المدققون لضمان التركيز على المجالات الأكثر أهمية والدرجة، ما يسهم في تحسين جودة التدقيق.

٢. توزيع فريق التدقيق بشكل مناسب: جاء في المرتبة الثانية بنسبة ١٨,٣٠٪. التركيز على توزيع فريق التدقيق وفقاً للمهارات والخبرات المطلوبة يشير إلى أهمية الاستفادة المثلى من الكفاءات الداخلية وضمان توظيف الموارد البشرية بطريقة تحقق أعلى كفاءة في أداء المهام التدقيقية.

٣. توفير برامج تدريب منتظمة للمدققين: بنسبة ١٧,٣٥٪، يعكس هذا المحور الحاجة للتدريب المستمر لضمان أن المدققين يمتلكون المهارات والمعرفة بأحدث الأساليب والتقنيات. ويُظهر اهتماماً بتمكين المدققين من مواكبة التطورات في مجال التدقيق.

٤. استعمال أدوات وبرامج التدقيق الحديثة: بنسبة ١٦,٤٠٪، يُعدّ استعمال التكنولوجيا جزءاً حيوياً في تحسين كفاءة وفاعلية التدقيق. يعكس هذا التكرار تأكيد المستجيبين على أهمية تقنيات التدقيق المتقدمة لتسريع العمليات وتحقيق نتائج دقيقة وفعالة.

٥. استقلالية فريق التدقيق الداخلي: بنسبة ١٥,٧٧٪، يشير هذا إلى أهمية استقلالية فريق التدقيق عن العمليات اليومية؛ إذ يُعدّ الاستقلال عاملاً رئيسياً لضمان الموضوعية والنزاهة في عمليات التدقيق وتقديم تقارير دقيقة وموثوقة.

٦. الالتزام بمعايير التدقيق الداخلية المعترف بها عالمياً: بنسبة ١٢,٦١٪، رغم أن هذا المحور حصل على أقل نسبة تكرار، إلّا أنّه لا يقل أهمية. يُظهر أن الالتزام بالمعايير الدولية يعزز مصداقية وفعالية عمليات التدقيق، ويضمن اتباع أفضل الممارسات.

المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

١. تُعدُّ وظيفة التدقيق الداخلي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، فهي تقع على قمة هذا النظام وأنها من أبرز عناصره، تضعها إدارة المؤسسة بقصد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولتُسهم في إضافة قيمة في أدائها.
٢. هناك حرص من الجامعة على التقييم المستمر للخطط والأهداف لضمان تحقيقها بكفاءة وفاعلية، وهو أمر مهم للحفاظ على مستوى الأداء المطلوب وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.
٣. هناك هيكل تنظيمي متماسك ومدرّس في قسم التدقيق والرقابة الداخلية، مع تقسيم واضح للأدوار والمهام داخل الشعب والوحدات، مع التركيز أيضاً على الاستحداث والتوسع في عدد الموظفين يعكس تطور المديرية واستجابتها للمتطلبات المتزايدة في الرقابة والتدقيق.
٤. أنَّ التحديث الجديد لقسم التدقيق سهل من عمل الكادر التدقيقي الداخلي، ممَّا جعله أكثر استقلالية وشفافية، وأقل خضوعاً لتوجهات الإدارة وأن هذا الاستحداث يمثل قفزة نوعية في مجال التدقيق؛ إذ يسمح للمدقق بممارسة مهامه بكل موضوعية واستقلالية، ممَّا يعزز من نزاهة العمل الرقابي.
٥. الالتزام بمعايير التدقيق الداخلية المعترف بها عالمياً يُعدُّ عنصراً أساسياً في ضمان فاعلية عمليات التدقيق؛ إذ تضع هذه المعايير إطاراً موحداً يُرشد المدققين إلى أفضل الممارسات المهنية، ممَّا يضمن جودة عالية وموضوعية في التدقيق، ويعزز من نزاهة وشفافية العمليات الرقابية داخل المؤسسات.

ثانياً: التوصيات

١. يجب التركيز على تحسين إجراءات التدقيق والرقابة الداخلية لضمان الدقة وسرعة الإنجاز، ممَّا يُسهم في تقييم الأداء بشكل فعّال في نهاية المُدَّة المالية.
٢. ينبغي توزيع فريق التدقيق بشكل مدرّس لتحسين كفاءة العمل وجودة النتائج، مع توظيف كل فرد بناءً على قدراته وخبراته.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

- ١- احمد، قيس عبد الرزاق، ٢٠٢١، مساهمة إجراءات الرقابة الداخلية لتحقيق إدارة مستدامة في الوحدات الحكومية- دراسة تطبيقية لمديرية تربية بغداد/ الرصافة الثالثة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ١٢٨، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- ٢- الافندي، ارسلان ابراهيم، ٢٠١٨، تطوير الرقابة الداخلية من خلال التكامل ما بين قواعد الحوكمة وإطار إدارة المخاطر في الوحدات الاقتصادية دراسة تطبيقية، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- ٣- البغدادي، صلاح صاحب شاكر وعوده ، احمد نوفل، ٢٠١٩، كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية في تقييم أداء المؤسسات الحكومية (دراسة تطبيقية في مديرية مجاري محافظة القادسية)، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد ٢٠، بغداد.
- ٤- الحيدري، وفاء حسين سلمان، ٢٠٢٢، تأثير العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في جودة الأرباح في الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٧، العدد ٥٩، العراق.
- ٥- الزواري، غازي والعبيدي، ليث عبود، ٢٠٢٢، اثر نظم المعلومات المحاسبية في الرقابة الداخلية، المجلة العالمية لإدارة الأعمال والتكنولوجيات، مجلد ١٧، العدد (4).
- ٦- الطائي، احمد جاسم محمد، ٢٠١٩، دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي بالتطبيق في مديرية خزينة نينوى، بحث دبلوم عالي في التدقيق ومراجعة الحسابات، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
- ٧- الطائي، أوس سعد الله، ٢٠٢٢، أنموذج مقترح لاستخدام أسلوب Beyond Budget في تحسين أداء الوحدات الحكومية دراسة تطبيقية في جامعة الموصل، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- ٨- العامري، نوره حسن وابراهيم، نهلة محمد السيد، ٢٠٢٤، دور الرقابة الداخلية على الأصول غير املتداولة غير املاية (الأصول الثابتة) بامحافظة على املاال العام باململكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية في القطاع العام، المجلة العربية للإدارة، مجلد ٤٤، عدد ٢، جامعة الدول العربية
- ٩- العجيلي، عماد حمزة عبد، ٢٠٢٢، دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء المستدام وتأثيره على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء .
- ١٠- القطان، زكريا فوزي شبت، ٢٠٢٠، دور التدقيق الداخلي في تخفيض التكاليف باستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة بالتطبيق على معمل البان الموصل، بحث دبلوم عالي في التدقيق ومراجعة الحسابات، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق .
- ١١- المزوري، محمد ادريس، ٢٠٢٤، دور نظام الرقابة الداخلية للحد من المخاطر المتعلقة باستخدام Blockchain في ضوء إرشادات coso دراسة استطلاعية لعينة من الاكاديميين والمهنيين، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- ١٢- المشهداني، ندى احمد حسين، ٢٠٢٣، دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء البيئي المستدام دراسة تطبيقية في مديرية بلدية الموصل، الدبلوم العالي التخصصي في التدقيق ومراجعة الحسابات، جامعة الموصل.
- ١٣- الهادي، ضيف الله وهشام، لبزة، ٢٠١٦، كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية للشركات الداخلية للشركات في إدارة المخاطر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد ٩، جامعة البليدة ٢، الجزائر.
- ١٤- بلال، براج، محمد، براغ، ٢٠٢٢، التدقيق الداخلية ودوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية: دراسة عينة من المراجعين الداخليين، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد ٦، العدد ١ .
- ١٥- بلخروش، احلام، ٢٠١٦، دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر في البنوك- دراسة حالة البنك الوطني الجزائري، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ام البواقي، الجزائر.

- ١٦-جهينة، جليل و فريال، بوقرة، ٢٠٢٢، التدقيق الداخلي كآلية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر عينة من المهنيين وأكاديميين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، الجزائر.
- ١٧-حمودة، خالد احمد، حسن، فاطمة شادي وحمودة، زهرة عبد السلام، ٢٠١٨، دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مجلة دراسات الانسان والمجتمع، العدد ٥.
- ١٨-دليل الرقابة الداخلية، ٢٠٢٤، ديوان الرقابة المالية الاتحادي
- ١٩-زرقعة، ام كلثوم، ٢٠١٧، دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة الوحدة الوطنية للسيارات الصناعية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- ٢٠-عاشور، باي بو مزارق، عمر، غاليب، ٢٠٢٢، التدقيق الداخلي بالقطاع الصحي العمومي كآلية لحماية المال العام وتحسين الخدمة- مقترح لخلية تدقيق الوحدة الصحية، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، المجلد ٥، العدد ٣، الجزائر.
- ٢١-قوراري، نور الهدى، ٢٠١٥، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة المعلومة المالية دراسة حالة الوحدة الاقتصادية لمطاحن سيدي ارغيس ام البواقي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية للعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي – ام البواقي، الجزائر.
- ٢٢-كاظم، عدنان عبدالله وعباس، زينة خضر، ٢٠٢٢، الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي وفقا لمستجدات الإطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، المجلة العراقية للبحوث الإنسانية والاجتماعية والعلمية، العدد ٧، العراق.
- ٢٣-ناصر، علاء محمد، ٢٠٢٤، كفاءة التدقيق الداخلي وفاعلية إدارة المخاطر في تعزيز الامتثال وانعكاسه على جودة البيانات المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة كربلاء.
- ٢٤-يحياوي، دنيا زاد بن منصور، ٢٠٢٢، دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة الداخلية دراسة ميدانية شركة الوطنية سوناطراك-حوض الحمراء، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر.

ثانياً: المصادر العربية المترجمة

- 1- Ahmed, Qabas Abdul Razzaq, 2021, The Contribution of Internal Control Procedures to Achieving Sustainable Management in Governmental Units - A Study of its Application to the Baghdad Education Directorate / Third Rusafa, Journal of Administration and Economics, Issue 128, College of Administration and Economics, Al-Mustansiriya University.
- 2- Al-Afandy, Arslan Ibrahim, 2018, Developing Internal Control through Integration between Governance Rules and the Risk Management Framework in Economic Units, an Applied Study, Unpublished PhD Thesis, College of Administration and Economics, University of Mosul.
- 3- Al-Ajili, Imad Hamza Abdul, 2022, The role of internal audit in evaluating sustainable performance and its impact on the quality of financial reports, Unpublished Master's thesis, College of Administration and Economics, University of Karbala.
- 4- Al-Amiri, Noura Hassan and Ibrahim, Nahla Muhammad Al-Sayed, 2024, The role of internal control over non-current non-financial assets (fixed assets) in preserving public money in the Kingdom of Saudi Arabia: An applied study in the public sector, Arab Journal of Administration, Volume 44, Issue 2, League of Arab States
- 5- Al-Baghdadi, Salah Sahib Shaker and Awda, Ahmed Nofal, 2019, Efficiency and Effectiveness of Internal Control in Evaluating the Performance of Government Institutions (An Applied Study in the Directorate of Sewerage of Al-Qadisiyah Governorate), Journal of the University of Heritage College, Issue 20, Baghdad.
- 6- Al-Hadi, Daif Allah and Hisham, Labza, 2016, Efficiency and effectiveness of internal auditing of companies' internal risks in risk management, Journal of Management and Development for Research and Studies, Issue 9, University of Blida 2, Algeria.
- 7- Al-Haidari, Wafaa Hussein Salman, 2022, The Impact of the Relationship between the Internal Auditor and the External Auditor on the Quality of Earnings in Iraqi Companies Listed in the Iraq Stock Exchange, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 17, Issue 59, Iraq.
- 8- Al-Mashhadani, Nada Ahmed Hussein, 2023, The role of internal control in activating sustainable environmental performance, an applied study in the Mosul Municipality Directorate, Higher Diploma in Auditing and Accounts, University of Mosul.
- 9- Al-Mazuri, Muhammad Idris, 2024, The role of the internal control system in reducing the risks associated with the use of Blockchain in light of the COSO guidelines, a survey study of a sample of academics and professionals, Master's thesis, College of Administration and Economics, University of Mosul.
- 10-Al-Qattan, Zakaria Fawzi Sheet, 2020, The role of internal audit in reducing costs using lean accounting tools applied to the Mosul Dairy Factory, Postgraduate Diploma in Auditing and Auditing, College of Administration and Economics, University of Mosul, Iraq.
- 11-Al-Taie, Ahmed Jassim Muhammad, 2019, The Role of Internal Audit in Controlling Financial Performance with Application in the Nineveh Treasury Directorate, Postgraduate Diploma Research in Auditing and Auditing, College of Administration and Economics, University of Mosul, Iraq.
- 12-Al-Taie, Aws Saad Allah, 2022, A proposed model for using the Beyond Budget method in improving the performance of government units, an applied study at the University of Mosul, Master's thesis, College of Administration and Economics, University of Mosul.
- 13-Al-Zawari, Ghazi and Al-Obaidi, Laith Aboud, 2022, The Impact of Accounting Information Systems on Internal Control, The International Journal of Business Administration and Technologies, Volume 17, Issue (4).
- 14-Ashour, Bay Bou Mazraq, Omar, Ghaleb, 2022, Internal auditing in the public health sector as a mechanism to protect public money and improve service - A proposal for the health unit audit cell, Journal of Contemporary Business and Economic Studies, Volume 5, Issue 3, Algeria.

- 15-Belkharshoush, Ahlam, 2016, The Role of Internal Auditing in Risk Management in Banks - A Case Study of the National Bank of Algeria, Master's Thesis, Faculty of Economics, Business and Management Sciences, University of Oum El Bouaghi, Algeria.
- 16-Bilal, Brabah, Mohamed, Prague, 2022, Internal Auditing and its Role in Improving the Internal Control System: A Study of a Sample of Internal Auditors, Shuaa Journal of Economic Studies, Volume 6, Issue 1.
- 17-Internal Control Guide, 2024, Federal Financial Control Office
- 18-Jehina, Ja'il and Ferial, Bouguerra, 2022, Internal Auditing as a Mechanism for Improving the Quality of Accounting Information from the Perspective of a Sample of Professionals and Academics, Unpublished Master's Thesis, Faculty of Economics, Business and Management Sciences, University of Mohamed Boudiaf - M'Sila, Algeria. Hamouda, Khaled Ahmed, Hassan, Fatima Shadi and Hamouda, Zahra Abdel Salam, 2018, The role of the internal auditor in improving the internal control system, Journal of Human and Society Studies, Issue 5.
- 19-Kazem, Adnan Abdullah and Abbas, Zeina Khader, 2022, Modern trends in internal auditing according to the developments of the international framework for professional practices for internal auditing, Iraqi Journal of Humanities, Social and Scientific Research, Issue 7, Iraq.
- 20-Nasser, Alaa Muhammad, 2024, The efficiency of internal auditing and the effectiveness of risk management in enhancing compliance and its reflection on the quality of financial data, unpublished master's thesis, University of Karbala.
- 21-Qorari, Nour Al-Huda, 2015, The role of electronic auditing in improving the quality of financial information, a case study of the economic unit of Sidi Argis Mills, Oum El Bouaghi, unpublished master's thesis, Faculty of Economic Sciences for Business and Management Sciences, University of Arab Ben M'hidi - Oum El Bouaghi, Algeria.
- 22-Yahyaoui, Dunya Zadeh Ben Mansour, 2022, The role of internal auditing in improving internal control, a field study of the national company Sonatrach-Hamra Basin, unpublished master's thesis, Faculty of Economics, Business and Management Sciences, University of Kasdi Merbah-Ouargla, Algeria.
- 23-Zarqa, Umm Kulthum, 2017, The role of the internal control system in reducing operational risks in Algerian economic institutions - A case study of the National Industrial Vehicles Unit, Master's thesis, Faculty of Economics, Commerce and Management Sciences, University of Kasdi Merbah Ouargla, Algeria.

ثالثاً: المصادر الأجنبية

- 1- Adegboyegun, A.E., Ben-Caleb, E., Ademola, A.O., Oladutire, E.O., & Sodeinde, G.M., 2020, Internal control systems and operating performance: Evidence from small and medium enterprises (SMEs) in Ondo state. *Asian Economic and Financial Review*, 10(4), 469.
- 2- AII, 2013, The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control, The institute of internal auditors. <https://www.theiia.org>
- 3- AL Fatlawi, Layla Naji Majeed, 2024, The Modern Trends in Internal Auditing and Their Role in Enhancing the Efficiency and Effectiveness of Performance in Governmental Units, *Journal La Bisecoman, Under the license, VOL. 05, ISSUE 03 (398)*. DOI: 10.37899/journallabisecoman. v5i3.1248
- 4- COSO, 2013, Internal Control—Integrated Framework: Executive Summary, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- 5- Daif, Achraf & Jalal, Azegagh, 2022, The Contribution of Internal Audit to the Performance of the Internal Control System. *European Scientific Journal*, ESJ, 18 (25), 32. <https://doi.org/10.19044/esj.2022.v18n25p32>.
- 6- Danter, E., 2022, Separation of duties. in *audit defense: a management audit readiness guide* (pp. 171). Cham: Springer International Publishing. DOI: 10.51594/farj.v6i7.1322.
- 7- Hasanah, U., Sari, I., Zhafiraah, N. R., 2024. Application of Information Systems, Internal Control, Risk Assessment, and Internal Audit for Collection Effectiveness of Accounts Receivable, *Research of Accounting and Governance (RAG)* 2(2), 61<https://doi.org/10.58777/rag.v2i2.141>.
- 8- Kamara, Abu Kai, 2024, An Assessment Of The Effectiveness Of The Internal Audit at The University Of Sierraleone, *European Journal of Economic and Financial Research*, Volume 8, Issue 3. DOI: 10.46827/ejefr.v8i3.1748
- 9- Khairuddin, Abbas F. & Ismail, Saifaldin A., 2022, Interna Control System In Light Of The Impact Of The Demographic Characteristics Of The Internal Auditor: An Applied Research In a Sample OF Government Units In Nineveh Governorate, *World Economics & Finance Bulletin (WEFB)*, Vol. 17.
- 10-Mary, M., Albert, O., & Byaruhanga, J. , 2014, Effects of internal control systems on financial performance of sugarcane out grower companies in Kenya, *IOSR Journal of Business and Management*, 16 (12), 2319-7668.Available at: <https://doi.org/10.9790/487x-161216273>.
- 11-Turetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B., 2020, Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238.
- 12-Wangloan, E.H., Moeins, A., Marhalinda, M., & Endri, E., 2022, The influence of transformational leadership, professional ethics, and work competence on organizational commitment and its implications for the performance of ship safety.
- 13-Ziorklui, Joseph E.K & Nyonyoh, N., & Ampofo F., & Antwi B., 2024, Effectiveness of internal controls mechanisms in preventing and detecting fraud, *Finance & Accounting Research Journal*, Volume 6, Issue 7, P.No. 1259.