



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

EISSN: 3006-9149

PISSN: 1813-1719



**The Effects of Activating Government Internal Audit Using the
Capability Model in Supporting the Implementation of Public Sector
Governance: A field study of the opinions of a sample of government
employees in Duhok Governorate**

Tureen Nabeel Abdulrahman*^A, Muhammad H.A. Alshujairi ^B

^A Collage of Adminstration & Economics/University of Duhok

^B Collage of Adminstration & Economi/Aliragia University

Keywords:

Government internal auditing,
Capability Model, public sector
governance

ARTICLE INFO

Article history:

Received 05 Mar. 2025
Received in revised form 17 Mar. 2025
Accepted 18 Mar. 2025
Available online 30 Sep. 2025

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



***Corresponding author:**

Tureen Nabeel Abdulrahman

Collage of Adminstration &
Economics/University of Duhok



Abstract: This study aims to investigate the impact of activating government internal auditing through the Capability Model to support public sector governance in government institutions in Kurdistan Region, To determine the impact and relation between the two variables the study utilizing data collected through questionnaire from the sample of study which is consist of professional working in senior management financial management and internal auditing department, as well as academics specialized in accounting and auditing , business administration , and financial science in Duhok city achieving a final response rate of 41.5%. In order to examine the relation between the study variables inferential statistical method were used, the study concluded with several key findings, most notably The activation of governmental internal auditing using IA-CM contributes to supporting public sector governance, and its application in government institutions which seeks to provide an advanced stable, and responsive environment to the chance occurring in the environment. The study recommended a set of recommendations, it is important for audit department and senior management to recognize their need for change in organizing of functional and regulatory performance and quality f audit services provided by internal auditing and encouraging senior management in government institutions to implement the governance framework according to principles issued by professional organization related to the public sector.

تأثير تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي باستخدام نموذج القدرة في دعم تطبيق حوكمة القطاع العام: دراسة ميدانية لآراء عينة من موظفي المؤسسات الحكومية في محافظة دهوك

محمد حويش علاوي الشجيري
كلية الإدارة والاقتصاد
الجامعة العراقية

تورين نبيل عبد الرحمن
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة دهوك

المستخلص

تستهدف الدراسة الحالية بيان تأثير تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي باستخدام نموذج القدرة في دعم تطبيق حوكمة القطاع العام في المؤسسات الحكومية في إقليم كردستان. ولبيان العلاقة والتأثير بين المتغيرين تم اعتماد المؤسسات الحكومية في محافظة دهوك كمجتمع للدراسة، باستخدام استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات التي تم توزيعها على عينة من المهنيين الممارسين (إدارات عليا وإدارات مالية وإدارات تدقيق داخلي) العاملة في المؤسسات الحكومية فضلا عن الأكاديميين (المختصين في المحاسبة والتدقيق وإدارة الأعمال والعلوم المالية) في محافظة دهوك وبنسبة معاينة نهائية (41.5%)، وبهدف اختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة تم استخدام المنهج الإحصائي الاستدلالي، وتم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها، يساهم تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي باستخدام نموذج القدرة في دعم حوكمة القطاع العام وتطبيقه في المؤسسات الحكومية، تسعى المؤسسات الحكومية من خلال تبني الحوكمة إلى توفير بيئة تنظيمية متطورة ومستقرة ومستجيبة للتغييرات التي تحدث في البيئة، وفي ضوء استنتاجات الدراسة تم تقديم مجموعة مقترحات من أهمها ضرورة إدراك إدارات التدقيق الداخلي والإدارات العليا في المؤسسات الحكومية لحاجتهم إلى التغيير في تنظيم الأداء الوظيفي والرقابي وتحسين جودة خدمات التدقيق الداخلي الحكومي، وتشجيع الإدارات العليا للمؤسسات الحكومية على تطبيق إطار الحوكمة وفق المبادئ الصادرة من المنظمات المهنية والخاصة بالقطاع العام.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي الحكومي، نموذج القدرة، حوكمة القطاع العام.

المقدمة

يعد التدقيق الداخلي أحد المقومات الأساسية لتطبيق الحوكمة، ويجب أن يتمتع بالفاعلية لضمان نجاحه، لذا تسعى المنظمات المهنية المختصة بالتدقيق الداخلي إلى تطوير أدوار جديدة تتناسب مع أهمية التدقيق الداخلي ودوره الحيوي في تحسين القطاع الحكومي. هذا التطور في التدقيق الداخلي يساهم في دعم تطبيق الحوكمة من خلال اتباع أساليب حديثة في التدقيق الداخلي الحكومي، مما يعزز من فاعلية تطبيق الحوكمة ويؤدي إلى تقديم خدمات ذات جودة عالية للمجتمع (فروم، 2019) ويؤكد (Asre) من خلال التدقيق الداخلي تضمن المؤسسات فعالية الأداء التنظيمي من خلال الأداء الرقابي الذي يؤديه مما يسهل تطبيق مبدأ المساءلة وتحقيق التنسيق الفعال بين الإدارات كافة والإدارة العليا والأطراف ذات العلاقة (Asre, 2009: 21).

1. مشكلة الدراسة: تتعرض مؤسسات القطاع الحكومي باستمرار لتحديات كبيرة التي تحول بينها وبين مواكبة التغييرات التي تطرأ على بيئة الأعمال والتي استغفلت مع مرور الزمن حتى باتت تعيق أداء هذه المؤسسات وتمنع من التطور وتلبية متطلبات المجتمع هنا تبرز الحاجة لتفعيل دور التدقيق

الداخلي الحكومي بعدّه عاملاً قوياً وذو تأثير كبير في زيادة تحسين أداء المؤسسات الحكومية بسبب تواجده المستمر فيها وتنوع خدماته وخصائصه الرقابية، لذا ترى العديد من المنظمات المهنية إن التدقيق الداخلي الحكومي يحتاج لمحركات لتفعيل أدائها لتبلي المتطلبات كافة (Postula et al., 2020) لهذا السبب تسعى المنظمات المهنية المختصة بالتدقيق الداخلي في الحث على استحداث أدوار جديدة تناسب أهميتها ودورها في تطوير القطاع الحكومي، وهو ما يمكن أن يساهم في دعم تطبيق الحوكمة من خلال اتباع أساليب حديثة ضمن وظيفة التدقيق الداخلي الحكومي تعزز من فاعلية تطبيق الحوكمة (فروم، 2019)، وبعد دراسات عدة توصلت المنظمات المهنية أن محور هذه التحديات هو مشاكل تنظيمية ورقابية نابعة من عدم فاعلية الأجهزة الرقابية فيها (التراس، 2019: 323) بناء عليه يمكن بلورة مشكلة الدراسة في ((هل يساهم تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي الحكومي باستخدام نموذج القدرة في دعم وتعزيز تطبيق حوكمة القطاع العام في المؤسسات الحكومية؟))

2. هدف الدراسة: تسعى الدراسة إلى اختبار وتحليل تأثير تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي الحكومي باستخدام نموذج القدرة في دعم وتعزيز تطبيق حوكمة القطاع العام في المؤسسات الحكومية.

3. أهمية الدراسة: تأتي أهمية الدراسة من أهمية دور التدقيق الداخلي كجهاز رقابي يتابع أداء المؤسسة ويحمي مواردها ودور حوكمة القطاع العام المتمثل بالاطار الإداري الذي ينظم أداء المؤسسات من كافة الجوانب فضلاً عن سعي المؤسسات الحكومية المستمر نحو تعزيز ثقة المواطنين بها وتحقيق الرفاهية في المجتمع من خلال تقديم الخدمات ذات الجودة العالية وبعداً لمكونات المجتمع كافة، فمن خلال هذه الدراسة يتم بيان مدى حاجة المؤسسات الحكومية لتفعيل جهازها الرقابي لما له من دور فعال في دعم تطبيق حوكمة القطاع العام فيها.

4. فرضية الدراسة: ولغرض صياغة فرضية الدراسة تم الاطلاع على أدبيات متعلقة بموضوع الدراسة من أبرزها دراسة (Rensburg, 2014) (Yosof et al., 2019) (Suhanda, 2018) التي توصلت إلى أن استخدام نموذج القدرة يساهم في تفعيل مستوى أداء التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية من خلال تحديد نقاط الضعف وكيفية معالجتها. فيما تؤكد دراسة كل من (Elefiheviadis & Vytas, 2018) (Solaiman et al., 2019) بأن التدقيق الداخلي الحكومي يحتاج باستمرار لإعادة تنظيم ليوأكب متطلبات دعم تطبيق حوكمة القطاع العام في ظل البيئة المتغيرة الحالية. كما تؤكد دراسة كل من (Rahaya, 2020) و(بن يخلف وسايح، 2019) و(مراكشي، 2013) إلى أن تطبيق الحوكمة في القطاع العام يحتاج إلى متابعة وتطوير وتنظيم أداء التدقيق الداخلي ووفقاً لما تقدم يمكن صياغة الفرضية الرئيسة بإطار التوجه لاختبارها في بيئة الدراسة: هناك علاقة وتأثير ذو دلالة احصائية لتفعيل التدقيق الداخلي الحكومي باستخدام نموذج القدرة في دعم تطبيق حوكمة القطاع العام.

5. منهج الدراسة وأدوات جمع البيانات: تتبنى الدراسة المنهج الوصفي في إطار عرض وتحليل متغيرات الدراسة وعلاقات الدراسة النظرية وذلك بالاستناد إلى الدراسات النظرية المختلفة من الكتب والدوريات والمواقع الالكترونية، فيما يخص الجانب التطبيقي تعتمد الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الاحصائي بالاعتماد على استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات في عينة من المؤسسات الحكومية في محافظة دهوك.

6. الحدود الزمانية والمكانية للدراسة: تتمثل الحدود الزمانية بسنة 2024، فيما تتمثل الحدود المكانية عينة من المؤسسات الحكومية في محافظة دهوك.

مراجعة أهم الدراسات السابقة**1. دراسة (Rensburg, 2014):****Internal Audit Capability: A public Sector Case Study****قدرة التدقيق الداخلي: دراسة حالة القطاع العام**

هدفت الدراسة إلى بيان وضع وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع العام في جنوب أفريقيا وكذلك بيان تطبيق آلية تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي الحكومي. تم اعداد الدراسة باستطلاع آراء الموظفين الحكوميين من خلال استمارة الاستبيان وإجراء المقابلات بهدف معرفة مدى إمكانية تطبيق النموذج. توصلت الدراسة إلى أن الوحدات الحكومية في جنوب أفريقيا لا تمتلك الكفاءة اللازمة لتفعيل وظيفة التدقيق الداخلي الحكومي، وإن تطبيق النموذج يضيف قيمة للوحدات الحكومية وبموجب هذا النموذج يتم تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي وزيادة قدرته في تحقيق الأهداف الحديثة للتدقيق وتطبيق المفاهيم والوظائف الحديثة للتدقيق الداخلي. وتتميز الدراسة الحالية عن هذه الدراسة بانها ربطت بين متغيرين التدقيق الداخلي وحوكمة القطاع العام كما وإن الدراسة الحالية اعتمدت على نموذج القدرة كأداة لتفعيل التدقيق الداخلي.

2. دراسة (Suhanda, 2018):**Audit Capability in Public Sectors: A Study into the Indonesian Directorate General of Taxes****قدرة التدقيق الداخلي في القطاع العام: دراسة في مديرية الضرائب العامة في إندونيسيا**

هدفت الدراسة إلى بيان وضع الوحدات الحكومية وكيفية مواجهتها للتحديات التي تحيط بها وبيان دور التدقيق الداخلي من خلال أنشطته في مواجهة هذه التحديات. تم استخدام استمارة استبيان لجمع البيانات وزعت على عينة من العاملين في المديرية العامة للضرائب الأندونيسية. وتوصلت الدراسة إلى أن مستوى قدرة وأداء التدقيق الداخلي في المديرية المذكورة يتركز كلياً في المستوى الثاني أي أن المؤسسة المذكورة تمتاز ببنتى تحتية متكاملة للتدقيق الداخلي وجزئياً في المستوى الثالث أي إن هناك نقص في الأداء المتكامل للتدقيق الداخلي رغم تكامل البنى التحتية، وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق هذا النموذج لما يحققه من تقدم كبير في مستوى قدرات التدقيق الداخلي وتقييم المستوى بشكل مستمر. استخدمت هذه الدراسة نموذج القدرة كأداة لتقييم واقع التدقيق الداخلي بينما الدراسة الحالية اعتمدت على النموذج كأداة للتفعيل ووسيلة لدعم تطبيق الحوكمة في المؤسسات الحكومية.

3. دراسة (فروم، 2019):**دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سكيكدة:**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان واقع وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسات القطاع العام في العينة محل الدراسة وذلك من خلال استعراض مساهمات التدقيق الداخلي في تفعيل إطار الحوكمة في عينة البحث. تم استخدام استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها إن للتدقيق الداخلي دور مهم وفعال في تفعيل حوكمة الشركات في مؤسسات القطاع العام وذلك إذا ما كان المدققين الداخليين في هذه المؤسسات يتبعون أحدث إصدارات المنظمات المهنية المختصة بتطوير وظيفة التدقيق الداخلي، أي إن تتميز وظيفة التدقيق الداخلي بالفعالية لكي تتمكن من تطبيق الحوكمة

4. دراسة (Rahaya et al., 2020):

Internal auditors' indicators and their support of good governance**مؤشرات التدقيق الداخلي ودعمها في تطبيق جيد للحوكمة**

هدفت هذه الدراسة إلى وضع مؤشرات لقياس الأدوار الحديثة للمدقق الداخلي في مؤسسات القطاع العام والمتمثلة بالدور الاستشاري والرقابي وكذلك دعمهم لتطبيق الحوكمة في القطاع العام. تم استخدام المنهج الوصفي من خلال إعداد استمارة الاستبيان والمقابلات الشخصية كأدوات لجمع البيانات عينة من العاملين في المؤسسات الحكومية في ماليزيا توصلت الدراسة إلى وجوب اتباع الأدوار الجديدة للتدقيق الداخلي في مؤسسات القطاع العام (الدور الاستشاري وتطبيق الحوكمة والدور الرقابي) وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق هذه الأدوار دور كبير في تحسين أداء القطاع العام وتطويره بشكل ملحوظ.

الإطار النظري**التدقيق الداخلي الحكومي وتفعيله باستخدام نموذج القدرة**

يعرف التدقيق الداخلي بأنها "عملية تقييم مستقلة وموضوعية ذات صفة استشارية توكيدية للأحداث المالية التي تحدث داخل المؤسسة الاقتصادية من خلال تحسين عملياتها بتطبيق منهج منظم ومنضبط يشمل إدارة المخاطر وتحسين الرقابة وتطبيق الحوكمة سعياً لتحقيق أهدافها وإضفاء قيمة لها" (Clarke, 2019: 4). أما التدقيق الداخلي الحكومي فيعرف بأنه: "نشاط لفحص مدى كفاءة وفاعلية أداء المؤسسات الحكومية بهدف التأكد من سلامة استخدام مواردها على نحو اقتصادي" (أبو محمد، 2019: 170). ومما سبق يمكن للباحثين تعريفه بأنه نشاط رقابي وتقييمي مستقل ذو طبيعة استشارية يسعى إلى تحقيق أهداف الإدارة من خلال انتهاز مدخل موضوعي لتحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وتفعيل آليات الحوكمة من أجل حماية المال العام والتأكد من مستوى النتائج المتحققة سعياً لإضفاء قيمة للمؤسسات الحكومية. أما تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي فيقصد مدى قدرة إدارة التدقيق الداخلي الحكومي من تحقيق أهدافها وفق الخطة الموضوعية بكفاءة واقتصادية (Hailemeriam, 2014: 12).

هناك مجموعة أسباب تؤدي إلى تدني مستوى فاعلية التدقيق الداخلي الحكومي من أبرزها عدم استقلالية وحدة التدقيق الداخلي وضعف المستوى العلمي والخبرة العملية لدى المدققين الداخليين، فضلاً عن سوء التخطيط لعملية التدقيق الداخلي وعدم كفاية المعلومات حول ما تملكه المؤسسة من موارد مادية، كما إن تفشي الفساد المالي والإداري له الأثر الكبير في تدني مستوى الفاعلية (Ungbn& Kida, 2019: 307) ويضيف الباحثان بأن ضعف دراية المدققين الداخليين بأهمية وظيفتهم ومدى تأثيرها على تطوير أداء المؤسسة ككل وعدم متابعة التحديثات التي تطرأ على التدقيق الداخلي من حيث تنوع خدماته وشموليته لتمتد إلى الرقابة على أداء المؤسسة ككل وليس فقط الأداء المالي، قد أثر ذلك في جعله أداء روتيني ينحصر فقط بالتأكد من صحة العمليات الحسابية للمعاملات التي تحدث في المؤسسات الحكومية. مما دعت الحاجة إلى تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي من خلال انتهاز نماذج عالمية تسترشد بها إدارة التدقيق الداخلي لأداء مهامها ويعد نموذج القدرة الأكثر ملائمة.

مفهوم نموذج قدرة التدقيق الداخلي (IA-CM): لقد أخذت المنظمات المهنية العالمية المختصة بالتدقيق الداخلي الحكومي على عاتقها مهمة تطوير وتفعيل عمل وحدات التدقيق الداخلي الحكومي،

ومنها ما قام به معهد الأبحاث في (IIA) لتطوير نموذج لهذا الغرض وأطلق عليه نموذج القدرة (Internal Auditing – Capability Model) (Macrae & Gils, 2014: 8). وقد عرف مركز الأبحاث لمعهد المدققين الداخليين (IIARF) نموذج القدرة بأنه إطار عمل يحدد الاحتياجات والمتطلبات الأساسية لتفعيل التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي ويعد أساساً لإيصال النتائج النهائية لعملية التدقيق الداخلي الحكومي للجهات المستفيدة بهدف اتخاذ القرارات الرشيدة، ويستخدم كأداة لتقييم وضع التدقيق الداخلي ومدى فاعليته في المؤسسات الحكومية (IIARF, 2010: 1). ويعرفه الباحثان بأنه دليل استرشادي وتقييمي لتنفيذ التدقيق الداخلي في مؤسسات القطاع الحكومي من خلال تحديد المتطلبات الأساسية اللازمة لتفعيلها وفق المستويات والعناصر التي تم وضعها من قبل المنظمات المهنية العالمية.

ويتحقق تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي من خلال اتباع خطة عمل منتظمة بشكل دقيق ويعد نموذج القدرة الأنسب لهذا الغرض كونه صادراً من منظمة عالمية وذات مصداقية عالية (IIARF, 2009: 29). وتم بيان مكونات النموذج من خلال مصفوفة النموذج وكما يأتي:

جدول (1): مصفوفة نموذج قدرة التدقيق الداخلي الحكومي

العناصر المستويات	دور وخدمات التدقيق الداخلي	إدارة الموارد البشرية	الممارسات المهنية	إدارة الأداء والمساءلة	الثقافة والعلاقات التنظيمية	هياكل الحوكمة
المستوى الخامس- الأمثل	التدقيق الداخلي هو المسؤول الأول عن التغيير	القيادة المشتركة مع الإدارات الأخرى والقدرة على التنبؤ	تطوير الممارسات المهنية ووضع الخطط الاستراتيجية للتدقيق الداخلي	تقارير حول فاعلية التدقيق الداخلي	العلاقات الفعالة مع بقية الإدارات	استقلالية إدارة التدقيق الداخلي بشكل كامل
المستوى الرابع- التمكين	تطبيق الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي	تطوير الخطة والأدوات المطلوبة وفق التوجهات الحديثة للتدقيق الداخلي	التخطيط الاستراتيجي للتدقيق الداخلي في ظل التوجهات الحديثة	استخدام المقاييس الكمية والنوعية لتقييم الأداء	الدور الاستشاري لمدير وحدة التدقيق	الاستقلالية في الوصول للإدارة العليا وتقديم التقارير
المستوى الثالث - الأداء المتكامل	تدقيق الأداء والخدمات الاستشارية	العمل ضمن فريق كفء مهني	إطار إدارة جودة التدقيق والتخطيط للتدقيق على أساس المخاطر	تقارير التدقيق ومقاييس الأداء	التنسيق والعمل مع الوحدات الإدارية كفريق عمل متكامل	آليات التمويل والرقابة الإدارية على وحدة التدقيق الداخلي
المستوى الثاني- البنى التحتية	تدقيق الالتزام	كادر مؤهل، تطوير المهارات وتعزيزها بشكل مستمر	إطار الممارسات المهنية، إعداد خطة التدقيق	الميزانية والموازنات وخطة عمل التدقيق	الإدارة من خلال أنشطة التدقيق الداخلي	الوصول الكامل للمعلومات
المستوى الأول	يتصف هذا المستوى بالأداء الضعيف وغياب العمل المنظم وعدم إعداد خطة عمل ويعتمد العمل في ظل هذا المستوى على أفراد معينين مع غياب البنى التحتية لوظيفة التدقيق الداخلي.					

Source: (IIARF, 2009: 22) (www.theiia.org).

يتم الاعتماد على مصفوفة نموذج القدرة لتسهيل تطبيق النموذج، وبموجب توصيات (IIARF) يتضمن تحقيق مستوى معين لقدرة التدقيق الداخلي من خلال إتقان مجالات الأنشطة

الرئيسية الموجودة في العناصر المدرجة لهذا المستوى، ويتم ذلك من خلال التأكد من تحقيق كافة مكوناتها وبذلك يضمن لوحدة التدقيق الانتقال من مستوى إلى الذي يليه. وتوضح المصفوفة في الشكل السابق مكونات النموذج إذ يمثل المحور العمودي المستويات الخمسة بينما المحور الأفقي يمثل العناصر الستة، فيما تتوزع مجالات الأنشطة الرئيسية على العناصر، وتزداد قدرة التدقيق الداخلي كلما اتجهنا من الأسفل للأعلى وتقل درجة تأثير وقدرة التدقيق الداخلي على أداء المؤسسة إذا ما اتجه الأداء من اليسار لليمين بالنسبة للجانب الأفقي. ويتمحور التدقيق الداخلي من خلال إضفاء الطابع الحوكمي على مجالات الأنشطة الرئيسية كلا على حده وبشكل مستقل ويتحقق ذلك من خلال إتقان المجالات كافة، وبذلك أضاف الطابع الحوكمي من خلال دمج متطلبات هذه المجالات بثقافة المؤسسة (Rensburg, 2014:76).

حوكمة القطاع العام: تعد الحوكمة مفهوم إداري وتنظيمي، ولها إسهامات بارزة في توليد مناخ تنظيمي قائم على الاتصال الفعال بين الأطراف كافة سعياً لتحقيق أهدافها، وهو ما جعلها محط اهتمام الحكومات، إذ قامت العديد من الحكومات في العالم إلى تبني هذا الإطار نظراً لحاجتها الملحة إلى توفير نظام تنظيمي متكامل لرفع مستوى أدائها وسعياً لتحقيق التنمية الاقتصادية (التراس، 2019: 317). عرف (IIA) حوكمة القطاع العام بأنها "الوسائل والمعايير والإجراءات التي تحقق الالتزام المؤسسي من خلال التزام المؤسسات الحكومية بهذه الوسائل وتوجيه أنشطتها سعياً لتحقيق الأهداف الموضوعية" (IIA, 2014: 15).

أصدر المعهد القانوني للمالية العامة والمحاسبة بالتعاون مع الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 2013 مبادئ الحوكمة الخاصة بالقطاع العام:

1. الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية وسيادة القانون: يقصد بالنزاهة الحالة التي تتصف بالمبادئ الأخلاقية السامية متمثلة بالإستقامة والثقة والمصادقية عند القيام بالمهام الإدارية وتعد مقياساً لجودة أداء المؤسسات والذي يدرج ضمن سياسات المؤسسات (GUID 5260, 2019: 11) إذ على المؤسسة الحكومية الرغبة بتطبيق الحوكمة أن تفعل القيم الأخلاقية بين موظفيها وتضمن التزامهم بها مع الأخذ بنظر الاعتبار عدم وجود تناقض بينها وبين السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة وأهدافها الاستراتيجية (التراس، 2019: 332) مع مراعاة خضوع كل فرد في المجتمع أمام القانون بغض النظر عن منصبه أو مؤهله أو مستواه، إذ بموجب الحوكمة يتم تحقيق سيادة القانون وتطبيقه بعدالة دون تمييز بين أفراد المجتمع (عبيد وربايعة، 2020: 16).

2. المشاركة مع الأطراف ذات العلاقة: يجب أن تلتزم المؤسسات الساعية لتطبيق الحوكمة في ممارسة مهامها وأن تشارك الجهات غير الحكومية في عملية صنع القرارات إذ على المؤسسات الحكومية أن توفر فرص المشاركة في وضع السياسات ورسم الخطط والاستراتيجيات التي تحكم العمل وتنظم سيره، إذ إن تلبية رغبات هذه الأطراف هو الهدف الأساسي للمؤسسات الحكومية التي تصبو لتحقيقه (البسام، 2016: 48).

3. تحديد الأهداف المخطط الوصول لها: وذلك بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية والبيئية والاجتماعية المستدامة، إذ إن تطبيق الحوكمة الجيدة يتطلب وضع الخطط والاستراتيجيات وذلك لتوجيه أداء المؤسسات ولتنفيذ هذه السياسات يتم تحديد موارد مالية وبشرية (بوسليمان وظيفي، 2019: 16) وذلك للأجل الطويل لذلك ينبغي التخطيط لأداء هذه المهام ومراقبتها. وبموجب هذا المبدأ تتخذ هذه

المؤسسات قراراتها وتنجز مهامها وفق السلطة الممنوحة والموارد المخصصة لها (الجوهر وآخرون، 2017: 381).

4. وضع الإجراءات والخطط اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة: من أجل تحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسات الحكومية إلى تحقيقها يجب توفير إطار تنظيمي مناسب يتضمن التوجيهات كافة القانونية والتطبيقية والتنظيمية الكفيلة بتحقيق هذه النتائج من خلال اللوائح والقوانين وبوجود إطار الحوكمة ضمن ممارسات أداء الحكومات (غانم، 2021: 7).

5. تطوير قدرات موظفي المؤسسات الحكومية: إن تطوير هذه الخبرات يؤدي إلى تحقيق ضمان تنفيذ المهام بشكل دقيق وفعال والحفاظ على موارد المؤسسة المادية وحسن استخدامها (البسام، 2020: 187).

6. إدارة المخاطر والأداء من خلال نظام رقابة داخلية فعال وإدارة مالية عامة فعالة: إن وجود نظام رقابة داخلي فعال ضمن هيكل المؤسسات الحكومية، له دور فعال في إدارة المخاطر التي تتعرض لها هذه المؤسسات، (فروم، 2019: 12). ولهذا السبب تحتاج المؤسسات الحكومية إلى مثل هذه الإدارات لكي تحقق ضمان حسن سير أداؤها وفق الخطط المرسومة، كما وإن وجود نظام متابعة الأداء فاعل سيفرض على الموظفين الانضباط في ممارسة أدائهم من خلال الاستخدام الرشيد للموارد المالية تحت مراقبة إدارة مالية مختصة لتوجيه حسن التصرف بهذه الموارد من أجل تحقيق أهداف المؤسسة بأعلى فاعلية وكفاءة واقتصادية (الجوهر وآخرون، 2017: 382).

7. التطبيق الجيد للشفافية والمساءلة والإبلاغ: ويقصد بالشفافية تحكيم الاتصال بين الأطراف ذات العلاقة والانفتاح عليهم ومنحهم الحق بالاطلاع على البيانات كافة والمعلومات مالية كانت أم تشغيلية والوقوف على نتائج أعمالها لتقويم كفاءة وفاعلية الأداء في هذه المؤسسات (التراس، 2019: 333)، وقسم تقرير (IRGC) الصادر عن المجلس الدولي لإدارة المخاطر بسويسرا الشفافية على قسمين، الأول شفافية إجرائية وتتضمن الشفافية في أداء عمليات الحوكمة نفسها، وشفافية موضوعية وتتضمن تطبيق الشفافية حول المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات الحكومية وكيفية معالجتها (IRGC Report, 2013: 7-8). أما المساءلة فيقصد بها العملية التي يتم من خلالها تحميل كافة الموظفين مسؤولية أداء أعمالهم وقراراتهم بحكم المهام الموكلة لهم وحسب المسؤوليات المناطة إليهم (Supplemental Guidance IIA, 2012: 11) وعلى حسب هذه المسؤوليات يتعرض الموظف للمساءلة في حال أي تقصير أو خلل (البسام، 2016: 67).

تبني نموذج القدرة في تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي ودوره في دعم تطبيق حوكمة القطاع العام يمكن بيان دور تطبيق نموذج القدرة لرفع فاعلية التدقيق الداخلي الحكومي في دعم حوكمة القطاع العام من خلال تنفيذ مجالات الأنشطة الرئيسية التي تتكون منها العناصر الست لكل مستوى من مستويات النموذج في دعم مبادئها، وكما مبين في الجدول الآتي.

جدول (2): دور عناصر المستوى الثاني لنموذج القدرة في دعم حوكمة القطاع العام

العناصر	دورها في دعم حوكمة القطاع العام
أدوار وخدمات التدقيق الداخلي	من خلال تطبيق تدقيق الالتزام داخل المؤسسات الحكومية يتم التحقق من التزام الإدارات والموظفين بالقوانين واللوائح الصادرة مما يسهل تطبيق الحوكمة، إذ أن أول مبدأ للحوكمة هو الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية وسيادة القانون والذي يتحقق من خلال تطبيق تدقيق الالتزام (Rensburg, 2014: 93).

دورها في دعم حوكمة القطاع العام	العناصر
يحتاج تطبيق الحوكمة في المؤسسات الحكومية الى إدارات كفوة تدرك مدى أهمية تواجد هذا النموذج الإداري الذي يزيد من فاعلية أداء المؤسسات الحكومية (البسام، 2016: 86) ويتحقق الأداء الفعال من خلال رقابة فعالة على أداء المؤسسات وتحجيم حالات الفساد ومنع حدوثها والحد من هدر المال العام وسوء استخدامه (العصيمي وسجيني، 2021: 58). ويؤكد الباحثان بأن الوظائف الحديثة للتدقيق الداخلي تتطلب معرفة عالية من المدقق الداخلي ليتمكن من ممارستها وهذا لا يتحقق إلا بالتطوير المستمر وهذا ما أكدت عليه مجالات الأنشطة الرئيسة في نموذج القدرة للتدقيق الداخلي الحكومي ضمن العنصر الثاني مما يساعد في دعم حوكمة القطاع العام من خلال تحقيق مبدأ تطوير قدرات موظفي المؤسسات الحكومية.	إدارة الموارد البشرية
ضمن مبادئ الحوكمة في القطاع العام يتوجب على الإدارة العليا تحديد الأهداف ووضع إجراءات وخطط لازمة لتحقيق هذه الأهداف ويتحقق ذلك من خلال وجود جهاز رقابي يساهم في تحقيق هذه الأهداف من خلال تدقيق ومتابعة أداء كافة الإدارات ضمن المؤسسة والتأكد من ضمان سير العمل وفق هذه الخطط (الرمحي، 2017: 60)، لذلك نص نموذج القدرة على: لكي يكون التدقيق الداخلي فعال يجب أن يتم وضع خطة للعمل وكذلك وجود ميثاق للتدقيق الداخلي يتبين فيه كافة مسؤوليات المدققين وصلاحياتهم وآلية أدائهم لمهامهم (كشاش وحجازي، 2019: 131). إن تطبيق هذا العنصر يساهم بشكل كبير في دعم حوكمة القطاع العام كونه يمهّد الطريق لتطبيق مبادئه المتعلقة ويتحقق هذا الدعم من خلال وضع خطة عمل المدقق الداخلي ومتابعة العمل والتأكد من حسن سيره.	الممارسات المهنية
بتطبيق مبدأ المساواة يسهل على المواطنين معرفة آليات تعامل المؤسسات الحكومية بمواردها وماهي مصادر الحصول عليها، ويتم تحقيق ذلك من خلال تطبيق الحوكمة في القطاع العام من أجل دعم واستمرارية تطبيق الحوكمة يجب توفير جهاز رقابي فعال يساعد على تطبيق مبادئها، وتشغل وظيفة التدقيق الداخلي مهمة متابعة الأداء في المؤسسات الحكومية والتأكد من حسن سيرها (www.ifac.org, 2022). وإن هذا العنصر يتضمن مجالين لتحقيق فاعلية التدقيق الداخلي فقد تم إدراج ضرورة التخطيط للعمل التدقيقي وتحديد ميزانية مستقلة لأداء هذه الوظيفة ضمن نموذج القدرة وهذان المجالان يدعمان الحوكمة من خلال تطبيق مبادئها الرابع والسابع والذين يختصان بوضع الإجراءات والخطط لتحقيق أهداف المؤسسة وكذلك تطبيق الشفافية والمساءلة والإبلاغ ليتمكن من تحديد المسبب والعمل على عدم تكرار الأخطاء التي من شأنها أن تهدد الثقة بالمؤسسات الحكومية (Rensburg, 2014: 104).	إدارة الأداء والمساءلة

العناصر	دورها في دعم حوكمة القطاع العام
الثقافة والعلاقات التنظيمية	نص نموذج القدرة على إن للعلاقات التنظيمية بين وحدة التدقيق الداخلي والإدارة العليا وبقية الإدارات دور كبير في تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي (IIARF, 2009: 7). وان إثبات دعم التدقيق الداخلي للحوكمة في القطاع العام من خلال تحقيق مبدأ المشاركة وذلك بتقليص الفجوة بين الإدارات كافة ويكون بمقدور وحدة التدقيق الداخلي التواصل بسهولة.
هياكل الحوكمة	من خلال هذا العنصر يتمكن المدقق الداخلي من الوصول الى كافة المعلومات في أي إدارة من إدارات المؤسسة الحكومية بهدف إتمام عملية التدقيق بشكل تام وفعال، وهذا يضمن توفير خط سريع وفعال لرفع التقارير للإدارة العليا وإيصال المعلومات لبقية الإدارات والأطراف ذات العلاقة حول أداء المؤسسة (ومن خلال هذا العنصر يمكن دعم الحوكمة في هذه المؤسسات لأنها تسهم في تطبيق المبدأ السابع الخاص بالمساءلة والإبلاغ (IIA, 2011: 15).

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر المثبتة في متن الجدول.

جدول (3): دور عناصر المستوى الثالث لنموذج القدرة في دعم حوكمة القطاع العام

العناصر	دورها في دعم حوكمة القطاع العام
أدوار وخدمات التدقيق الداخلي	ضمن هذا العنصر يمكن ضمان دعم حوكمة القطاع العام من خلال تنفيذ تدقيق الأداء وتقديم الخدمات الاستشارية من قبل المدقق الداخلي، وبموجب تنفيذ تدقيق الأداء تضمن الإدارة العليا أن الموارد المادية والبشرية التي تمتلكها المؤسسة يتم استثمارها بشكل كفوء وفعال وباقتصادية وهذا ما يسهل تطبيق الحوكمة في القطاع العام ويضمن الحفاظ على مواردها وترشيدها نحو الاستخدام الأمثل وهذا ما يؤدي لتحقيق أهداف المؤسسة (Rahmawati, 2015: 14)، أما الخدمات الاستشارية فان الإدارة العليا تحتاج الى وحدة تزودها بالمعلومات والتقارير بمصادقية وموضوعية وتمتاز بتواجدها المستمر مع كافة الوحدات الإدارية ولديها المعلومات النامة عن كيفية سير العمل داخل المؤسسة وذلك بالاستعانة بها في طلب المشورة في عملية اتخاذ القرار وفي الحالات الطارئة وتستوجب وحدة التدقيق الداخلي هذه الشروط كونها الوحدة التي تمتلك هذه الخصائص وذات علاقة مباشرة بالإدارة العليا وبصفتها الوحدة المسؤولة عن متابعة سير العمل وتدقيق الأداء والتأكد من صحة الأداء (بن منصور، 2015: 69).
إدارة الموارد البشرية	ضمن المستوى الثالث يتوجب على وحدة التدقيق الداخلي الحكومي أن تشكل فرق عمل لأداء مهامها، وتمتاز هذه الفرق بتنوع الخبرات والمهارات لكي تمتاز بالفاعلية وتقدم خدمات بجودة عالية وكما هو معلوم فإن الحوكمة تحتاج الى كادر كفوء لكي يتم أداء المهام والمشاركة في اتخاذ القرارات الفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة كما هي مخطط لها وقد تضمنت مبادئ الحوكمة في القطاع العام تنمية قدرات كافة الموظفين وخاصة التدقيق الداخلي كونه يعتبر الجهاز الرقابي المناط به مهام متابعة الأداء وتقييمه وتحديد الانحرافات ومعالجتها وتضيف القدرات الإبداعية وتحقيق التميز في المؤسسات الحكومية (السديري، 2021: 21).

العناصر	دورها في دعم حوكمة القطاع العام
الممارسات المهنية	تزداد جودة أداء التدقيق الداخلي الحكومي من خلال الالتزام بالقيم الأخلاقية وتحقيق سيادة القانون والالتزام بالقيم والقواعد الخاصة به، وهذا يعزز دعم نموذج القدرة لتطبيق الحوكمة إذ يختص العنصر الثالث في نموذج القدرة بالممارسات المهنية والتي تحث على زيادة جودة التدقيق الداخلي لتفعيلها من خلال وجود اطار لجودة التدقيق الداخلي والتدقيق على أساس المخاطر لتلبية التطورات والحالات الطارئة التي تتعرض لها هذه المؤسسات و قيام التدقيق الداخلي كطرف محايد بتقديم المشورة والمقترحات حول وضع المؤسسة وماهي نقاط الضعف لديها وكيفية معالجتها وأسباب حدوثها وتضمن كل الملاحظات في تقريره للإدارة العليا مصاحبة بالمقترحات والحلول المناسبة (التراس، 2019: 425، 434).
إدارة الأداء والمساءلة	يؤدي تطبيق المساءلة في القطاع الحكومي وفق أسس موضوعية سليمة وبعدالة على كافة الموظفين دون تمييز بهدف حماية مواردها واستخدامها بالشكل الصحيح وتوجيهها لتحقيق أهدافها وخططها وهي بذلك تعد أداة للتحسين المستمر وتعد المساءلة من اهم مبادئ حوكمة القطاع العام ويأتي دعم التدقيق الداخلي الحكومي للحوكمة من خلال تركيز الدور الرقابي الذي يتمحور حول درجة التزام كافة الإدارات بالمسؤوليات والمهام الموكلة لهم تحقيقا للفاعلية والكفاءة وبيان هذا الالتزام في تقاريره التي يتم رفعها للإدارة العليا أما إدارة معلومات كلفة الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي تعتبر أداة لتحديد مدى استفادة هذه الوحدة من الموارد المالية التي تم تخصيصها لأداء المهام وكيف تم استغلالها (التراس، 2019: 445).
الثقافة والعلاقات التنظيمية	يحث هذا العنصر على ضرورة وجود تنسيق متكامل بين أعضاء فريق التدقيق الداخلي وكافة الموظفين داخل المؤسسة ومن خلال هذا المجال يتحقق دعم النموذج لتطبيق الحوكمة من خلال مبدا المشاركة وتبادل الآراء بين الموظفين وفريق عمل التدقيق الداخلي يضمن نجاح خطة العمل وتجنب مقاومة أي موظف أو إدارة للتغييرات أو القرارات و الأفكار الحديثة التي يتم اقتراحها من قبل فريق عمل التدقيق و إنها تنقل الصورة الحقيقية عن واقع أداء المؤسسة للإدارة العليا وتبين فيها مدى كفاءة وفاعلية أدائها ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها (IIA, 2011: 19).
هياكل الحوكمة	ضمن هذا العنصر يتحقق دعم نموذج القدرة لتطبيق الحوكمة في القطاع العام من خلال ضمان استقلالية وحدة التدقيق الداخلي من حيث الموارد وتخصيص موازنة خاصة بها فهي بذلك تضمن استقلالية الوظيفة وتعزز الحوكمة في المؤسسات الحكومية، إذ يجعل من التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة ماديا تستطيع أداء أعمالها وفق الموارد المحددة لها (IIARF, 2009: 94).

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر المثبتة في متن الجدول.

جدول (4): عناصر المستوى الرابع لنموذج القدرة ودعم حوكمة القطاع العام

العناصر	دورها في دعم حوكمة القطاع العام
أدوار وخدمات التدقيق الداخلي	ضمن هذا العنصر يتم تكليف المدقق الداخلي بوظائف حديثة تتناسب والظروف التي تعيشها المؤسسات الحكومية وتعتبر الحوكمة وتحسينها من هذه الوظائف، وتعد الحوكمة أحد مجالات الأنشطة الرئيسية لنموذج القدرة والأساس الأمثل لضمان التزام موظفي المؤسسات الحكومية بالسياسات واللوائح اللازمة والذي بموجبه يتم توفير بيئة تنظيمية مستقرة وأمنة تتلاءم مع التغييرات البيئية المستمرة التي تتعرض لها المؤسسات (البسام، 2016: 35)، أما إدارة المخاطر فهو مبدأ من مبادئ الحوكمة وبموجب الدور الذي كلف به المدقق الداخلي لتقييم هذه الإدارة فهو يضمن سلامة سير أداء المؤسسة ويعد خط الدفاع الثالث الذي حدده (IIA) كمطلب من متطلبات الحوكمة بموجبها بإمكان المؤسسة حماية أدائها من المخاطر، ويعد التدقيق الداخلي الخط الأكثر استقلالية لارتباطه المباشر بالإدارة العليا ولجنة التدقيق ويتولى مهمة تحديد واكتشاف نقاط الضعف في خطي الدفاع الأول والثاني والذين يتمثلان ب(ضوابط الإدارة ونظام الرقابة الداخلية كخط أول والخط الثاني هو الإدارة المالية وإدارة المخاطر والمتابعة حماية الموارد وجودة الأداء والمسؤولية) والذين يرتبطان بالإدارة التنفيذية بتقديم التدقيق الداخلي للمشورة والمقترحات للإدارة العليا وبقية الإدارات فهي تضمن تحسين فاعلية مكونات هذه الخطوط وتحسين قدرة المؤسسة في إدارة المخاطر بالتالي نجاح تطبيق الحوكمة وفعاليتها.
إدارة الموارد البشرية	من مبادئ تطبيق الحوكمة في القطاع العام هو الشراكة ومبدأ التخطيط لتحقيق الأهداف وتطوير المهارات لتحقيقها وحث نموذج القدرة على وجوب دعم إدارة وحدة التدقيق الداخلي الحكومي لكيفية تطوير مهارات موظفيها وتشجيعهم لتطبيق التوجهات الحديثة في التدقيق الداخلي ولكي يتمكنوا من تنفيذها بالوجه الصحيح وبتحقيق هذا العنصر يعزز تطبيق الحوكمة في هذه المؤسسات (IIARF, 2009: 20).
الممارسات المهنية	يتحقق دعم حوكمة القطاع العام من خلال هذا العنصر عن طريق وضع خطة تدقيق داخلي تلائم متطلبات المؤسسة المستقبلية وفق استراتيجية تحديد مستوى المخاطر المقبول ومن الممكن مواجهتها ومعالجتها وفق الإمكانيات المادية والبشرية المتوفرة في المؤسسة (Rensburg & Coetzee, 2011: 55). وهذا يتوافق مع مبدأ التخطيط لتحقيق أهداف المؤسسة ضمن مبادئ الحوكمة في القطاع العام.
إدارة الأداء والمساءلة	يركز العنصر الرابع من نموذج القدرة في المستوى الرابع أن يكون هناك مقاييس كمية ونوعية لتقييم أداء الموظفين في المؤسسة الحكومية، إذ يستخدم المدقق الداخلي هذه المقاييس لكي يتأكد من مدى ملائمة آليات المساءلة وكفاءتها وموضوعيتها والتأكد من مدى وضوح المسؤوليات التي تقع على عاتق كل موظف وبالتالي تطبيق المساءلة بعدالة ودون أي تحيز (التراس، 2019: 447).

العناصر	دورها في دعم حوكمة القطاع العام
الثقافة والإدارة التنظيمية	من خلال الخدمات الاستشارية التي تعد مجال أنشطة رئيسية لهذا العنصر فإنه من خلال تقديم هذه الخدمات تساهم وظيفة التدقيق الداخلي الحكومي في دعم تطبيق حوكمة القطاع العام من خلال نموذج القدرة بتقديم الاستشارة للإدارة العليا حول تحديد رؤية المؤسسة وخططها الاستراتيجية وماهي احتياجات المؤسسة لتحقيقها ومدى استعداد الموظفين لتنفيذ هذه الخطط نظرا للخبرة التي يمتلكها المدقق الداخلي وكذلك تواجهه المستمر يؤهلانه لتقديم مثل هذه الخدمات وهذه الخدمة تساهم في تطبيق مبادئ الحوكمة المتعلقة بوضع الخطط وتنمية قدرات الموظفين وإدارة المخاطر وتطوير نظام الرقابة الداخلية أيضا الإبلاغ.
هيكل الحوكمة	فيما يخص العنصر الأخير في المستوى الرابع لنموذج القدرة فيساهم في دعم حوكمة القطاع العام من خلال رفع التقارير للإدارة أو للجنة التدقيق وهذا يضيف استقلالية كبيرة على التدقيق الداخلي مما يجعله يحقق مبادئ الحوكمة فيما يخص الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية وسيادة القانون وتطبيق الشفافية.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر المثبتة في متن الجدول.

أما ما يخص المستوى الخامس وهو مستوى التحسين المستمر يرى الباحثان أنه من خلال تطبيق الأنشطة الرئيسة للعناصر الست ضمن المستويات الثلاثة السابقة يكون بمقدور النموذج أن يدعم تطبيق الحوكمة في القطاع العام من خلال توفير المؤهلات والخبرات المطلوبة للأدوار والخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي الحكومي من خلال إشراكهم في المنظمات المهنية المختصة بوظيفة التدقيق الداخلي مما يجعل منهم مدققين ذو تأثير إيجابي على واقع المؤسسة من خلال تقديمها للخدمات الحديثة التي تستوجب منهم خبرة عالية تمكنهم من إضفاء التطوير والتحديث في هذه الوظيفة من خلال تطوير ميثاق وظيفة التدقيق وتحسين برامج الجودة وتفعيلها، أما فيما يخص رفع التقارير والإبلاغ عن واقع المؤسسة فهنا يتوجب على وحدة التدقيق الداخلي أن تحافظ على متانة علاقاتها بالإدارة العليا والإدارات الأخرى وبينها وبين لجنة التدقيق لكي تتمكن من تقديم تقاريرها بموضوعية ومصداقية وتحافظ على استقلاليتها وفعاليتها بعدها هيئة رقابية مستقلة لها صلاحيات متابعة أداء المؤسسة وتصحيح الانحرافات.

الجانب العملي: تم اعتماد الدراسة الميدانية الاستطلاعية في اجراء الجانب العملي من خلال اعداد استمارة استبانة خاصة لهذا الغرض وفقا لمؤشرات نموذج القدرة ومبادئ حوكمة القطاع العام وتم توزيعها على (50) مؤسسة حكومية. وتم تحديد مجتمع وعينة الدراسة وفقا لما موضح في الجدول رقم (5) الآتي:

جدول (5): مجتمع وعينة الدراسة

نوع المجتمع	حجم المجتمع	حجم العينة	عدد الاستثمارات المستردة والصالحة	نسبة المعاينة النهائية
أكاديميين	59	30	25	42%
إدارة عليا وإدارة مالية	50	10	10	20%
إدارة تدقيق داخلي	50	30	21	42%
المجموع	159	85	66	41.5%

المصدر: من إعداد الباحثان.

يتبين من الجدول رقم (4) أن عدد استمارات الاستبيان الموزعة على الأكاديميين بلغت (30) استمارة تم استرداد (25) منها أي بنسبة معاينة بلغت (42%) والاستمارات الموزعة على الإدارات العليا بلغت (10) وتم استردادها بالكامل، أما الاستمارات الموزعة على إدارات التدقيق الداخلي في العينة من المؤسسات الحكومية بلغت (30) وتم استرداد (21) منها أي بنسبة (42%) وبلغت الاستثمارات الموزعة على الإدارات المالية (15) وتم استرداد (10) منها أي بنسبة معاينة نهائية بلغت (67%)، وبلغت عدد الاستثمارات المستردة والصالحة للدراسة (66) استمارة أي بنسبة معاينة بلغت (41.5%) وهي نسبة مؤهلة لإجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة. كما تشير نتائج الجدول أعلاه إلى أن عينة الأكاديميين كانت بنسبة (37.9%) من حجم العينة والتي تمثل أعلى نسبة بين أفراد العينة، تليها فئة إدارات التدقيق الداخلي بنسبة (31.8%) فيما بلغت نسبة كل من الإدارة العليا والإدارة المالية (15.2%). إلا أن النتائج بالمجمل تشير إلى أن الممارسين بمختلف الوظائف كانوا بنسبة (62.1%) مقارنة بنسبة الأكاديميين التي بلغت (37.9%)، نظرا لارتباط الموضوع بشكل أكبر بالأبعاد العملية للمؤسسات الحكومية.

وفيما يخص عرض وتحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة المستجوبة كانت كما يأتي:
أولاً. التخصص العلمي: توضح النتائج الظاهرة في الجدول رقم (6) التخصص العلمي لأفراد العينة المختارة وكما يأتي:

جدول (6): خصائص عينة الدراسة من حيث التخصص العلمي

عينة الدراسة	حجم العينة	نسبة العينة
المحاسبة	29	44%
إدارة أعمال	12	18%
إدارة عامة	7	11%
إدارة مالية	8	12%
أخرى	10	15%
المجموع	66	100%

المصدر: من إعداد الباحثان.

أظهرت نتائج التحليل أن النسبة الأعلى كانت لتخصص المحاسبة والتي بلغت (44%) يليها تخصص إدارة الأعمال بنسبة (18%) ثم الاختصاصات الأخرى بنسبة (15%) ويليهما الإدارة المالية بنسبة (12%) وأخيراً تخصص الإدارة العامة (11%).

ثانياً. التأهيل العلمي: أظهرت نتائج التحليل الخاصة بخصائص عينة الدراسة من حيث التأهيل العلمي النتائج الآتية وكما موضحة في الجدول الآتي:

جدول (7): خصائص العينة من حيث التأهيل العلمي

عينة الدراسة	حجم العينة	نسبة العينة
بكالوريوس	33	50%
ماجستير أو ما يعادلها	13	19.7%
دكتوراه أو ما يعادلها	20	30.3%
المجموع	66	100%

المصدر: من إعداد الباحثان.

تشير نتائج الجدول أعلاه إلى أن أعلى نسبة لأفراد العينة كانت لحملة شهادة البكالوريوس بنسبة (50%) كون عينة الدراسة شملت الموظفين الحكوميين في الإدارات التنفيذية والمتمثلة بإدارة التدقيق الداخلي والإدارة المالية، ومن ثم تلاها حملة الدكتوراه وما يعادلها بنسبة (30.3%) وأخيراً بلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير أو ما يعادلها (19.7%).

ثالثاً. سنوات الخبرة: تبين النتائج الظاهرة في الجدول رقم (8) سنوات الخبرة لأفراد العينة المختارة: جدول (8): خصائص العينة من حيث سنوات الخبرة

عينة الدراسة	حجم العينة	نسبة العينة
من 6- 10 سنوات	5	7.6%
من 11- 15 سنوات	19	28.8%
من 16- 20 سنوات	25	37.9%
20 سنوات فأكثر	17	25.8%
المجموع	66	100%

المصدر: من إعداد الباحثان.

تبين النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه إلى أن أعلى نسبة لأفراد عينة الدراسة كان من الذين لديهم سنوات خبرة بين (16-20) سنة وبنسبة (37%) ثم تلتها الفئة (11-15) سنوات وبنسبة مئوية بلغت (28.8%)، فيما بلغت نسبة الأفراد الذين يمتلكون خبرة أكثر من 20 سنة (25.8%)، وأخيراً كانت نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة بين (6-10) سنوات (7.6%) وتمثلت بأقل نسبة. وهو ما يؤكد ارتفاع مستوى الخبرة لدى عينة الدراسة.

نتائج اختبار صدق وثبات الاستبانة: تعكس درجة ثبات الاستبانة درجة موثوقية فقرات الاستبانة في تحقيق الأهداف المطلوبة من خلال التأكد من مدى اتصاف عبارات القياس بالتناسق الداخلي. وفي هذا الإطار فقد تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة القياس من حيث الاتساق الداخلي وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول (9): نتائج اختبار معامل الفا كرونباخ

متغيرات الدراسة	عدد الفقرات	معامل Cronbach's Alpha
التدقيق الداخلي الحكومي في ظل نموذج القدرة	25	0.901
حوكمة القطاع العام	25	0.893

المصدر: من إعداد الباحثان استناداً إلى نتائج التحليل الإحصائي باستخدام SPSS.

وتشير نتائج الجدول أعلاه إلى أن قيمة معامل المتغير المستقل قد بلغت (90.1%) فيما بلغت قيمة معامل المتغير التابع (89.3%) أما قيمة المعامل للمتغير التابع فقد بلغت (91%) أن درجة الاتساق الداخلي لإجابات أفراد العينة تجاه متغيرات الدراسة كانت عالية جداً مقارنة بالحد الأدنى لقيمة معامل الفا البالغ (60%) وكلما زادت عن ذلك دل على ثبات أكبر لأداة القياس.

التحليل الإحصائي الوصفي لمتغير تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي باستخدام نموذج القدرة: تم التعبير عن المتغير الرئيس الأول من خلال أربعة متغيرات فرعية (مستويات نموذج القدرة) بواقع خمسة وعشرون فقرة تفعيل التدقيق الداخلي باستخدام نموذج القدرة، وكانت نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة مقسمة بحسب المتغيرات الفرعية كالآتي:

المحور الأول: البنى التحتية لإدارة التدقيق الداخلي (المستوى الثاني): تناول المحور الأول إعداد البنى التحتية للتدقيق الداخلي الحكومي كخطوة أولى لتفعيل التدقيق الداخلي في ظل نموذج القدرة وكانت نتائج إجابات عينة الدراسة كما موضحة في الجدول رقم (10).

جدول (10): نتائج التحليل الإحصائي للبنى التحتية لإدارة التدقيق الداخلي (المستوى الثاني)

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
1	يسهم تطبيق تدقيق الالتزام (متابعة والتأكد من الالتزام بالقوانين والتعليمات) في تكامل عمل وحدة التدقيق الداخلي مع الوحدات الإدارية الأخرى في المؤسسات الحكومية.	4.45	89%	0.558
2	من الضروري وجود برنامج للتطوير المستمر لموظفي التدقيق الداخلي معد وفق التوجهات والممارسات المهنية والعلمية الحديثة.	4.48	89.6%	0.588
3	هناك حاجة لوجود ميثاق للتدقيق الداخلي لتنظيم مهام التدقيق وتحديد مسؤوليات وحقوق كل فرد في وحدة التدقيق الداخلي.	4.40	88%	0.655
4	من الضروري تخصيص موازنة خاصة بإدارة التدقيق الداخلي لتحقيق وتطوير الأداء المتكامل والمستقل.	3.9	78%	0.969
5	هناك حاجة لإعداد خطط وبرامج تدقيق داخلي فصلية وسنوية تشمل كافة مهام فرق العمل تتصف بالمرونة للتكيف مع كافة الظروف.	4.03	81%	0.976
	متوسط المتوسطات	4.25	85.12%	0.749

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي للمحور الأول بأن أعلى وسط حسابي بلغ (4.48) وبانحراف معياري (0.588) والذي يعني أن (89.6%) من أفراد عينة الدراسة يؤيدون تماماً حاجة المؤسسات الحكومية لوجود برنامج للتطوير المستمر لموظفي التدقيق الداخلي معد وفق التوجهات والممارسات المهنية والعلمية الحديثة، أما أقل وسط حسابي فقد بلغ (3.9) وبانحراف معياري (0.969) مما يعني أن (78%) من أفراد عينة الدراسة متفقة بضرورة تخصيص موازنة خاصة بإدارة التدقيق الداخلي لغرض تطوير أدائها ولتحقيق استقلالية مالية مما يساهم في تحقيق تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي، فيما بلغ متوسط المتوسطات للمحور ككل (4.25) وبانحراف معياري (0.749) وبنسبة مئوية (85.12%) مما يؤكد اتفاق آراء عينة الدراسة بوجود الحاجة لتحديث البنى التحتية للتدقيق الداخلي.

المحور الثاني: متطلبات الأداء المتكامل للتدقيق الداخلي (المستوى الثالث): تناول المحور الثاني نتائج تحليل آراء عينة الدراسة حول تحقيق الأداء المتكامل لتفعيل التدقيق الداخلي الحكومي وفقاً لمؤشرات نموذج القدرة وكانت النتائج كما موضحة في الجدول رقم (11).

جدول (11): نتائج التحليل الإحصائي لمتطلبات الأداء المتكامل للتدقيق الداخلي (المستوى الثالث)

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
6	من الضروري امتلاك إدارة التدقيق الداخلي الخبرة والتأهيل الكافيين لتقديم المشورة للإدارة العليا والوحدات الإدارية داخل المؤسسة.	4.45	89%	0.683
7	من الضروري تطبيق تدقيق الأداء بعناصره الثلاث (الكفاءة-الاقتصادية-الفاعلية) عند ممارسة مهام التدقيق الداخلي.	3.9	78%	0.938
8	ضرورة تشكيل فرق عمل لأداء مهام التدقيق الداخلي بحسب خبرة ومهارة المدققين وتناسب مع المهام المكلفين بها.	4.3	86%	0.509
9	تسهم عملية متابعة أداء فرق العمل في التأكد من مدى تنفيذ خطة التدقيق في تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي.	4.31	86%	0.501
10	تسهم عملية متابعة أداء فرق العمل في تحديد نقاط الخلل ومعالجتها في التوقيت المناسب في تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي.	4.30	86%	0.655
11	يسهم التنسيق الفعلي بين إدارة التدقيق الداخلي للمؤسسة والجهات الرقابية الخارجية في تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي.	4.31	86%	0.611
	متوسط المتوسطات	4.26	85.17%	0.649

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

وتشير النتائج أعلاه إلى أن أعلى وسط حسابي بلغ (4.45) وانحراف معياري (0.683) وهو يشكل نسبة (89%) من آراء العينة التي تدعم ضرورة امتلاك إدارة التدقيق الداخلي الحكومي الخبرة والتأهيل الكافيين لتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة العليا والوحدات الإدارية داخل المؤسسة وذلك وفق التوجه الحديث للتدقيق الداخلي، أما أقل وسط حسابي فقد بلغ (3.9) وانحراف معياري (0.938) وبنسبة مئوية بلغت (78%) وهو ما يؤكد ضرورة تطبيق تدقيق الأداء عند ممارسة مهام التدقيق الداخلي. فيما بلغ متوسط المتوسطات للمحور ككل (4.26) وانحراف معياري (0.649) وبنسبة مئوية (85.17%) وهو ما يؤكد اتفاق العينة على أهمية متطلبات التدقيق المتكامل لتفعيل هذه التدقيق الداخلي الحكومي.

المحور الثالث: متطلبات التمكين للتدقيق الداخلي (المستوى الرابع): تناول المحور الثالث متطلبات تمكين التدقيق الداخلي الحكومي وفق متطلبات نموذج القدرة، وكانت نتائج آراء عينة الدراسة كما موضحة في الجدول رقم (12).

جدول (12): نتائج التحليل الإحصائي لمتطلبات تمكين التدقيق الداخلي (المستوى الرابع)

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
12	توجد حاجة لاطلاع وتدريب إدارة التدقيق الداخلي وموظفيها على التوجيهات الحديثة للتدقيق الداخلي (تقييم إدارة المخاطر – تقييم ممارسات الحوكمة).	4.39	%87	0.559
13	ضرورة مشاركة الجهات المهنية في تحسين قدرات المدققين الداخليين من خلال الدورات التدريبية وورش العمل لتفعيل التدقيق الداخلي الحكومي	4.40	%88	0.629
14	من الضروري وضع استراتيجيات وخطط من قبل إدارة التدقيق الداخلي حول متابعة خطط وأداء إدارة المخاطر.	4.31	%86	0.611
15	ضرورة وضع إدارة التدقيق الداخلي مؤشرات أداء لتقييم أداء موظفيها لتقييم فاعلية التدقيق الداخلي.	4.33	%87	0.590
16	هناك حاجة لتشكيل لجان التدقيق في المؤسسات الحكومية كجهة مستقلة لمتابعة أداء التدقيق الداخلي وتحقيق المساءلة والشفافية بإطار دعم تطبيق الحوكمة في المؤسسات الحكومية.	4.39	%88	0.653
17	ينبغي تطوير مهارات المدققين في إعداد التقارير الخاصة وتوجيهها بشكل مباشر للإدارة العليا لدعم الشفافية والإبلاغ.	3.9	%78	0.690
	متوسط المتوسطات	4.29	%85.67	0.715

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

فيما يخص المستوى الرابع من متطلبات تحقيق التمكين وفق نموذج القدرة فقد كان أعلى وسط حسابي (4.40) وانحراف معياري (0.629) وبنسبة مئوية (88%) الخاص بضرورة مشاركة الجهات المهنية في تحسين قدرات المدققين الداخليين من خلال الدورات التدريبية وورش العمل لتفعيل التدقيق الداخلي الحكومي، فيما كان أقل وسط حسابي (3.9) وانحراف معياري (0.690) وبنسبة مئوية (78%) والمتعلق بضرورة تطوير مهارات المدققين في إعداد التقارير الخاصة وتوجيهها بشكل مباشر للإدارة العليا لدعم الشفافية والإبلاغ. بينما بلغ متوسط المتوسطات لأراء عينة الدراسة حول متطلبات تحقيق المستوى الرابع لنموذج القدرة والخاصة بالإطار المقترح (4.29) وانحراف معياري (0.715) وبنسبة مئوية (85.67%) مما يعني إن أراء عينة الدراسة تتفق حول ضرورة توفيرها لتحقيق هدف التفعيل.

المحور الرابع: متطلبات التحسين المستمر للتدقيق الداخلي (المستوى الخامس): تناول المحور الرابع عرض آراء عينة الدراسة حول متطلبات تحقيق التحسين المستمر للتدقيق الداخلي بغرض تفعيله، وكانت النتائج كما موضحة في الجدول رقم (13).

جدول (13): نتائج التحليل الإحصائي لمتطلبات التحسين المستمر للتدقيق الداخلي (المستوى الخامس)

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
18	ضرورة دعم الإدارة العليا للمتطلبات التي ترفع من فاعلية أداء إدارة التدقيق الداخلي وتسهم في التحسين المستمر لها.	4.36	%87	0.647
19	ضرورة متابعة وتطوير التنسيق التكاملي بين المؤسسات الحكومية والمنظمات المهنية والمؤسسات الأكاديمية لمواكبة التوجهات الحديثة في دعم تطبيق الحوكمة وتنفيذ إدارة المخاطر.	4.34	%87	0.606
20	ضرورة متابعة أداء التدقيق الداخلي بشكل دوري من قبل الإدارة العليا ولجنة التدقيق بما يحقق فاعلية التدقيق الداخلي في ضمان تطبيق الحوكمة وتنفيذ إدارة المخاطر بنجاح.	4.34	%87	0.594
21	يسهم تعزيز ودعم فكرة العمل ضمن فرق عمل التدقيق الداخلي المتخصصة بأنشطة المؤسسة الحكومية في رفع كفاءة أداء المؤسسة.	4.31	%86	0.585
22	تسهم مشاركة ومناقشة نتائج عمل فرق التدقيق الداخلي مع كافة الجهات المختصة في تطوير أداء المؤسسة.	4.30	%86	0.619
23	تسهم فاعلية إدارة التدقيق الداخلي الحكومي في تحسين جودة الخدمات العامة المقدمة.	4.40	%88	0.554
24	تسهم فاعلية التدقيق الداخلي الحكومي في تعزيز أداء المؤسسة الحكومية على الاستجابة للتحديات المالية المستجدة.	4.39	%87.8	0.647
25	ضرورة التنسيق بين إدارة التدقيق الداخلي وديوان الرقابة المالية بما يحقق رقابة فاعلة لتطبيق الحوكمة وإدارة المخاطر.	4.63	%92	0.715
	متوسط المتوسطات	4.38	%87.6	0.620

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

تبين نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بمتطلبات التحسين المستمر للتدقيق الداخلي وفق نموذج القدرة، إذ بلغ أعلى وسط حسابي (4.63) وبانحراف معياري (0.715) وبنسبة مئوية (92%) والتي تمثل اتفاق آراء عينة الدراسة حول ضرورة التنسيق بين إدارة التدقيق الداخلي وديوان الرقابة المالية بما يحقق رقابة فاعلة. في دعم تطبيق الحوكمة وتنفيذ إدارة المخاطر، في إطار التحسين المستمر لوظيفة التدقيق الداخلي. أما أقل وسط حسابي بلغ (4.3) وبانحراف معياري (0.619) وبنسبة مئوية (86%) والتي تمثل آراء عينة الدراسة حول مشاركة ومناقشة نتائج عمل فرق التدقيق الداخلي مع كافة الجهات المختصة في تطوير أداء المؤسسة، وبلغ متوسط المتوسط الخاص بهذا المحور (4.38) وبانحراف معياري (0.620) وبنسبة مئوية (87.6%) والتي تؤكد حاجة التدقيق الداخلي الحكومي للتحسين المستمر.

التحليل الإحصائي الوصفي لدعم تطبيق حوكمة القطاع العام: تم التعبير عن المتغير الرئيس الثاني من خلال سبع متغيرات فرعية (وفقاً لمبادئ حوكمة القطاع العام) وبواقع خمسة وعشرون فقرة مقسمة على المبادئ السبعة وكالاتي:

المحور الأول: الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية وسيادة القانون: تم التعبير عن هذا المبدأ بأربعة فقرات وكانت نتائج التحليل لآراء عينة الدراسة كما موضحة بالجدول الآتي:

جدول (14): نتائج التحليل الإحصائي لمتغير الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية وسيادة القانون

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
1	هناك حاجة لتحديث الإطار القانوني والتنظيمي من قبل الجهات المختصة لدعم تطبيق الحوكمة في القطاع العام.	454.	%89	310.5
2	يسهم تطبيق اليات الحوكمة في وضع الأطر التنظيمية الواضحة التي تدعمها فاعلية التدقيق الداخلي في الكشف عن الممارسات غير القانونية.	364.	% 87	890.5
3	يسهم تطبيق تدقيق الالتزام في ضمان التزام كافة الموظفين بالقوانين والأنظمة في دعم فاعلية تطبيق حوكمة القطاع العام.	464.	%89	6270.
4	تسهم فاعلية التدقيق الداخلي في تطبيق اليات المساءلة كآلية رئيسية من اليات حوكمة القطاع العام.	4.2	%84.5	5870.
	متوسط المتوسطات	4.367	%87.37	0.586

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

بلغ أعلى وسط حسابي لهذا المحور (4.46) وانحراف معياري (0.627) وبنسبة مئوية (89%) والتي تمثل اتفاق آراء العينة حول مساهمة فاعلية التدقيق الداخلي في تطبيق الالتزام في ضمان التزام كافة الموظفين بالقوانين والأنظمة في دعم فاعلية تطبيق حوكمة القطاع العام. فيما بلغ أقل وسط حسابي (4.22) وبانحراف معياري (0.587) وبنسبة مئوية (84.5%) والتي تمثل

آراء العينة حول مساهمة فاعلية التدقيق الداخلي في تطبيق اليات المساءلة كألية رئيسية من اليات حوكمة القطاع العام، وبلغ متوسط المتوسطات للمحور الأول ككل (4.367) وبانحراف معياري (0.586) وبنسبة مئوية (7.37%) وهذا يوضح حاجة المؤسسات الحكومية لأطار قانوني وتنظيمي يدعم الحوكمة مما يسهل مواكبة المؤسسات المذكورة لأي تغيير يطرأ عليها أو على البيئة المحيطة بها.

المحور الثاني: المشاركة مع الأطراف ذات العلاقة: تم التعبير عن هذا المحور بفقرتين وكانت نتائج آراء عينة الدراسة كما موضحة في الجدول كالآتي:

جدول (16): نتائج التحليل الإحصائي لمتغير المشاركة مع الأطراف ذات العلاقة

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
5	تسهم فاعلية التدقيق الداخلي في دعم تطبيق مبدأ المشاركة في صنع واتخاذ القرار ومتابعة تشكيل اللجان المختصة ونتائج أدائها	4.33	86.6%	0.535
6	تساهم فاعلية التدقيق الداخلي في ضمان مشاركة الجهات المختصة في عمليتي صنع واتخاذ القرار وتحقيق المساءلة.	4.25	85%	0.589
	متوسط المتوسطات	4.29	85.8%	0.562

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي فقد كان أعلى وسط حسابي (4.33) وبانحراف معياري (0.535) وبنسبة مئوية (86.6%) والتي تمثل آراء عينة الدراسة حول مساهمة فاعلية التدقيق الداخلي في دعم تطبيق مبدأ المشاركة في صنع واتخاذ القرارات ومتابعة تشكيل اللجان المختصة ونتائج أدائها. فيما بلغ الوسط الحسابي للفقرة الخاصة بمساهمة فاعلية التدقيق الداخلي في ضمان مشاركة الجهات المختصة في صنع واتخاذ القرار وتحقيق المساءلة (4.25) وبانحراف معياري (0.589) وبنسبة مئوية (85%)، مما يعني تأييد أفراد عينة الدراسة لتطبيق ثقافة مشاركة وتبادل الآراء فيما بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية الأخرى في المؤسسات الحكومية عند صنع القرارات واتخاذها مما ينمي حس المسؤولية لدى الموظفين، ويؤكد ذلك متوسط المتوسطات للمحور ككل إذ بلغ (4.29) وبانحراف معياري (0.562) وبنسبة مئوية بلغت (85.8%).

المحور الثالث: تحديد الأهداف المخطط الوصول إليها: تم التعبير عن هذا المحور بواقع أربع فقرات وكانت نتائج آراء عينة الدراسة كما موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (17) نتائج التحليل الإحصائي لمتغير تحديد الأهداف المخطط الوصول لها

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
7	تفعيل أداء إدارة التخطيط في المؤسسات الحكومية وإلزامها بالمشاركة في تحديد أهداف المؤسسة بما يتناسب وإمكانياتها الفعلية.	4.36	87%	0.647

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
8	هناك حاجة لوضع الخطط لتحقيق الأهداف الموضوعية ومتابعتها لمعرفة مدى ملائمة الأهداف الموضوعية مع الإمكانيات المادية والبشرية للمؤسسة الحكومية.	4.34	%86.9	0.594
9	مراعاة وضع أهداف تتصف بالمرونة وتتغير من سنة لأخرى لتواكب التغيرات التي تحصل في داخل وخارج المؤسسة.	4.30	%86	0.631
10	تسهم فاعلية التدقيق الداخلي في التأكد من مدى ملائمة الأهداف الموضوعية مع الإمكانيات المادية والبشرية للمؤسسة الحكومية.	4.31	%86	0.630
	متوسط المتوسطات	4.33	%86.48	0.626

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

بلغ أعلى وسط حسابي في المحور الثالث (4.36) وانحراف معياري (0.647) ونسبة مئوية (87%) والتي تمثل آراء عينة الدراسة حول تفعيل أداء إدارة التخطيط في المؤسسات الحكومية وإلزامها بالمشاركة في تحديد أهداف المؤسسة بما يتناسب وإمكانياتها الفعلية. فيما بلغ أقل وسط حسابي (4.30) وانحراف معياري (0.631) ونسبة مئوية (86%) والخاصة بآراء عينة الدراسة حول مراعاة الجهات المختصة بالتخطيط وضع أهداف وخطط تتصف بالمرونة وتتغير من سنة لأخرى لتواكب التغيرات التي تحصل في داخل وخارج المؤسسة. فيما بلغ متوسط المتوسطات للمحور ككل (4.33) وانحراف معياري (0.626) ونسبة مئوية (86.48%) مما يشير إلى حاجة المؤسسات الحكومية لنشر ثقافة وضع الخطط وتحديد الأهداف.

المحور الرابع: وضع الإجراءات والخطط لتحقيق الأهداف: تم التعبير عن هذا المحور بأربع فقرات وكانت نتائج التحليل كما موضحة في الجدول الآتي:

جدول (18): نتائج التحليل الإحصائي لمتغير وضع الإجراءات والخطط لتحقيق الأهداف

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
11	ضرورة توافر إطار تنظيمي وأداري يتضمن كافة القوانين والأنظمة والسياسات الإدارية الكفيلة بتحقيق الأهداف الموضوعية.	4.36	%87	0.510
12	تسهم فاعلية التدقيق الداخلي في تقديم التأكيد المعقول حول مدى ملائمة الإجراءات المتخذة لتنفيذ الخطط للأهداف الموضوعية.	4.32	%86	0.470

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
13	تسهم فاعلية التدقيق الداخلي في ضمان اتساق الإجراءات المتخذة مع الإمكانيات المادية والبشرية المتوافرة في المؤسسة.	4.22	%84.5	0.576
14	تساهم فاعلية التدقيق الداخلي في ضمان تنفيذ الخطط وفق القوانين والسياسات لتحقيق الأهداف الموضوعية.	4.37	%88	0.575
	متوسط المتوسطات	4.32	%86.38	0.532

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور إن أعلى وسط حسابي بلغ (4.37) وبانحراف معياري (0.575) وبنسبة مئوية (88%) والتي مثلت آراء أفراد عينة الدراسة حول مساهمة فاعلية التدقيق الداخلي في ضمان تنفيذ الخطط وفق القوانين والسياسات لتحقيق الأهداف الموضوعية، فيما كان أقل وسط حسابي (4.22) وبانحراف معياري (0.576) حول اتفاق عينة الدراسة بمساهمة فاعلية التدقيق الداخلي في ضمان اتساق الإجراءات المتخذة مع الإمكانيات المادية والبشرية المتوافرة في المؤسسة وبنسبة مئوية (84.5%)، فيما بلغ متوسط المتوسطات للمحور ككل (4.32) وبانحراف معياري (0.532) وبنسبة مئوية (86.38%).

المحور الخامس: تطوير قدرات موظفي المؤسسة الحكومية: تم التعبير عن هذا المحور بأربع فقرات وكانت نتائج التحليل الإحصائي كما موضحة في الجدول الآتي:

جدول (19): نتائج التحليل الإحصائي لمتغير تطوير قدرات موظفي المؤسسة الحكومية

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
15	ضرورة وجود برامج لتطوير مهارات مختلف موظفي المؤسسات الحكومية بعدالة.	4.5	%90	0.503
16	ضرورة تخصيص موازنة مالية لبرامج تطوير مهارات الموظفين في المؤسسات الحكومية.	4.36	%87	0.572
17	أهمية وضع مؤشرات لتقييم أداء الموظفين ومدى التزامهم بالخطط الموضوعية وتحديد الانحرافات ومعالجتها.	4.39	%89	0.529
18	تسهم فاعلية التدقيق الداخلي في متابعة برامج عمليات تطوير الأداء وتقييم نتائجها.	4.34	%87	0.540
	متوسط المتوسطات	4.4	%88.25	0.536

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

تشير النتائج أعلاه إلى أن أعلى وسط حسابي بلغ (4.5) وبانحراف معياري (0.503) وبنسبة مئوية (90%) والتي مثلت موافقة آراء عينة الدراسة وبنسبة عالية جداً حول ضرورة وجود

برامج لتطوير مهارات مختلف موظفي المؤسسات الحكومية بعدالة، فيما بلغ أقل وسط حسابي (4.34) وبانحراف معياري (0.540) وبنسبة مئوية (87%) والتي مثلت آراء عينة الدراسة حول مساهمة فاعلية التدقيق الداخلي في متابعة برامج عمليات تطوير الأداء وتقييم نتائجها، فيما كان متوسط المتوسطات (4.4) وانحراف معياري (0.536) وبنسبة مئوية (88.25%) والتي تعني موافقة آراء العينة حول ضرورة تطوير قدرات الموظفين في المؤسسات الحكومية.

المحور السادس: إدارة المخاطر والأداء: تم التعبير عن هذا المحور بثلاث فقرات وكانت نتائج التحليل الإحصائي كما موضحة في الجدول الآتي:

جدول (20): نتائج التحليل الإحصائي لمتغير إدارة المخاطر والأداء

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
19	ضرورة توافر استراتيجيات وسياسات واضحة وفعالة للتعامل مع المخاطر المالية من خلال إدارة متخصصة مستقلة.	4.42	88%	0.580
20	ضرورة وجود لجنة التدقيق كجهة مستقلة لدعم أداء المؤسسة وضمان كفاءة تطبيق الحوكمة.	284.	85%	0.488
21	ضرورة المتابعة المستمرة من قبل إدارة التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق والإدارة العليا لأداء إدارة المخاطر.	304.	68%	8060.
	متوسط المتوسطات	4.33	86.33%	0.583

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي للمحور فقد بلغ أعلى وسط حسابي (4.42) بانحراف معياري (0.580) وبنسبة مئوية (88%) لآراء عينة الدراسة حول ضرورة توافر استراتيجيات وسياسات واضحة وفعالة للتعامل مع المخاطر المالية من خلال إدارة متخصصة مستقلة، أما أقل وسط حسابي فقد بلغ (4.28) وبانحراف معياري (0.488) وبنسبة مئوية (85%) ضرورة وجود لجنة التدقيق كجهة مستقلة لدعم أداء المؤسسة وضمان كفاءة تطبيق الحوكمة، فيما بلغ متوسط المتوسطات للمحور ككل الذي بلغ (4.33) وانحراف معياري (0.583) وبنسبة مئوية (86.33%).

المحور السابع: تطبيق الشفافية والمساءلة والإبلاغ: تم التعبير عن هذا المحور بأربع فقرات وكانت نتائج التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة كما موضحة في الجدول الآتي:

جدول (21): نتائج التحليل الإحصائي لمتغير تطبيق الشفافية والمساءلة والإبلاغ

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
22	تفعيل دور المواقع الإلكترونية للمؤسسة ليشتمل المعلومات الكاملة عن المؤسسة وطبيعة نشاطها وإنجازاتها لضمان تحقيق شفافية أعلى.	4.45	89%	0.559

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية للوسط	الانحراف المعياري
23	تسهم فاعلية التدقيق الداخلي في تعزيز الشفافية من خلال الدور التأكدي الذي يمارسه في متابعة وتدقيق العمليات المالية.	4.31	86%	6110.
24	تساعد فاعلية التدقيق الداخلي في تنفيذ إجراءات المساءلة بموضوعية وعدالة عند اكتشاف الانحرافات وبيان مسبباتها.	214.	85%	5480.
25	يساهم فاعلية التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة من خلال تحديد مسؤولية كل موظف عن الأنشطة التي يقدمها.	304.	86%	5800.
	متوسط المتوسطات	4.32	86.5%	0.574

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

لقد بلغ أعلى وسط حسابي (4.45) وانحراف معياري (0.559) وبنسبة مئوية (89%) للفقرة التي تخص تفعيل دور المواقع الإلكترونية للمؤسسة ليتضمن المعلومات الكاملة عن المؤسسة وطبيعة نشاطها وإنجازاتها لضمان تحقيق شفافية أعلى، بينما بلغ أقل وسط حسابي (4.21) وانحراف معياري (0.548) إذ بلغت نسبتها المئوية (84.4%) الخاصة بمساهمة فاعلية التدقيق الداخلي في تنفيذ إجراءات المساءلة بموضوعية وعدالة عند اكتشاف الانحرافات وبيان مسبباتها. فيما بلغ متوسط المتوسطات (4.32) وانحراف معياري (0.574) وبنسبة مئوية (86.5%) والتي تمثل آراء أفراد عينة الدراسة حول ضرورة تطبيق الشفافية والمساءلة والإبلاغ لتحقيق تكامل تطبيق حوكمة القطاع العام.

اختبار علاقة وتأثير تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي باستخدام نموذج القدرة في دعم حوكمة القطاع العام: يتناول هذا المحور تحليل واختبار العلاقة بين تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي باستخدام نموذج القدرة وبين دعم حوكمة القطاع العام من خلال توظيف أدوات التحليل الإحصائي الاستدلالي باستخدام كل من تحليل معامل ارتباط بيرسون ونموذج الانحدار الخطي البسيط لاختبار فرضية الدراسة وكما يأتي:

تحليل معامل الارتباط: تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار العلاقة بين المتغيرين، وكانت نتائج التحليل كما موضحة في الجدول الآتي:

جدول (22): نتائج تحليل معامل الارتباط بين تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي وحوكمة القطاع العام

Correlations			
		تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي	حوكمة القطاع العام
تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي	Pearson Correlation	1	**08.7
	Sig. (2-tailed)		0.000
حوكمة القطاع العام	Pearson Correlation	**08.7	1
	Sig. (2-tailed)	0.000	
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول أعلاه أن هناك علاقة ارتباط طردية بين تفعيل التدقيق الداخلي باستخدام نموذج القدرة وبين دعم تطبيق حوكمة القطاع العام في المؤسسات الحكومية بقيمة (0.708) وبمستوى معنوية بلغت (0.000) عند مستوى دلالة (0.01). بمعنى أنه بتفعيل التدقيق الداخلي الحكومي من خلال تبني نموذج القدرة كنموذج عالمي سبق أن تم تجربته في بيئات دولية مختلفة فإنه يمكن أن يسهم في تهيئة البيئة المناسبة لتطبيق آليات حوكمة القطاع العام في المؤسسات الحكومية في محافظة دهوك بشكل خاص وفي إقليم كردستان بشكل عام، مما يعني وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي باستخدام نموذج القدرة ودعم تطبيق حوكمة القطاع العام.

تحليل الانحدار: تم استخدام معادلة الانحدار الخطي البسيط لاختبار درجة تأثير تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي باستخدام نموذج القدرة في دعم تطبيق حوكمة القطاع العام في المؤسسات الحكومية في محافظة دهوك. وكانت نتائج التحليل كما موضحة في الجداول الآتية:

جدول (23): نتائج قيم الارتباط في نموذج الانحدار

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.708 ^a	0.502	0.494	0.26588
a. Predictors: (Constant), تفعيل				
b. Dependent Variable: حوكمة				

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يتبين من الجدول أعلاه أن درجة تفسير المتغير المستقل للتغير في المتغير التابع من خلال استخدام معامل التحديد (R^2) قد بلغت (0.502)، أي إن (50%) من دعم تطبيق حوكمة القطاع العام تعود لتفعيل التدقيق الداخلي الحكومي، فيما تفسر متغيرات أخرى خارج النموذج الجزء المتبقي من التغير في دعم تطبيق حوكمة القطاع العام، وهو ما يؤكد الدور المحوري لفاعلية التدقيق في نجاح تطبيق الحوكمة في القطاع العام.

أما فيما يتعلق بمدى جودة معادلة الانحدار (درجة معنوية نموذج الانحدار)، فقد كانت النتائج تشير إلى النتائج الآتية الموضحة في الجدول الآتي:

جدول (24): نتائج معنوية معادلة الانحدار بين متغيرات الدراسة

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4.555	1	4.555	64.431	.000 ^b
	Residual	4.524	64	710.0		
	Total	9.079	65			
a. Dependent Variable: حوكمة						
b. Predictors: (Constant), تفعيل						

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يتبين من خلال نتائج الجدول أعلاه إلى أن معادلة الانحدار كانت معنوية وهذا ما أكدته نتائج الاختبار إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (64.431) عند مستوى معنوية (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد والبالغ (0.05). مما يشير إلى أن نموذج الانحدار يتمتع بمعنوية إحصائية عالية تؤكد سلامة النموذج الإحصائي في اختبار فرضية الدراسة. فيما يبين الجدول الآتي نتائج معاملات معادلة الانحدار:

جدول (25): معاملات معادلة الانحدار الخطي لاختبار الفرضية

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.645	3390.		854.	0000.
	تفعيل	6210.	0770.	080.7	27.08	0.000

a. Dependent Variable: حوكمة

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من خلال الجدول أعلاه إلى قيمة معامل الانحدار (β_1) للمتغير المستقل قد بلغت (0.621)، أي إن تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي باستخدام نموذج القدرة يؤثر في دعم حوكمة القطاع العام بنسبة تصل إلى (62%)، ومما يدعم ذلك قيمة (t) المحسوبة والبالغة (8.027) عند مستوى معنوية (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد والبالغ (0.05). مما يعني قبول فرضية الدراسة التي مفادها هناك علاقة وتأثير ذو دلالة إحصائية لتفعيل التدقيق الداخلي الحكومي باستخدام نموذج القدرة في دعم تطبيق حوكمة القطاع العام في المؤسسات الحكومية في محافظة دهوك. وهو ما يؤكد أهمية تبني نموذج القدرة في تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي في المؤسسات الحكومية في محافظة دهوك لدعم فاعلية تطبيق حوكمة القطاع العام والتي تنعكس فاعليتها في رفع أداء المؤسسات الحكومية.

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً. الاستنتاجات: توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات في جانبيها النظري والتطبيقي من أهمها:

1. تنبع أهمية التدقيق الداخلي الحكومي من أهمية الفئة المستفيدة من خدمات القطاع الحكومي والمتمثلة بأفراد المجتمع كافة وذات تأثير مباشر بتحقيق الرفاهية في المجتمع إذا ما تم تطبيقه على النحو السليم.
2. نظراً للتغيرات المستمرة في البيئة التي تتواجد فيها المؤسسات الحكومية فأن التدقيق الداخلي يجب أن يتغير وفق متطلبات التغيير في بيئة عمله.
3. يعد ضعف الأداء الرقابي من قبل وحدة التدقيق الداخلي بسبب عدم كفاءة وتدني مستوى الخبرة لدى المدققين الداخليين من أهم متطلبات تفعيل التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية.
4. يتحقق تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي الحكومي من خلال تطبيق نماذج متكاملة تعمل على تطوير وتحسين أداء وظيفة التدقيق الداخلي من حيث كفاءة موظفيها، والسياسات والإجراءات المطبقة

- والتأكد من مدى الالتزام بتطبيقها وكذلك توفير المقومات الأساسية لإدخال التطورات التكنولوجية لأداء الوظيفة وإمكانية تنفيذ مهامها في كافة الظروف.
5. يعد نموذج القدرة ميكانيكية عمل متكاملة ومنهجية لكي تنهض بأداء جهازها الرقابي وتحقيق الفاعلية في تلبية متطلبات الجمهور، لذا استعانت حكومات الدول المتقدمة بالمنظمات المهنية المختصة في تطوير نموذج يفي باحتياجات هذه الحكومات كافة.
6. تسعى المؤسسات الحكومية من خلال تبني الحوكمة الى توفير بيئة تنظيمية متطورة ومستقرة ومستجيبة للتغيرات التي تحدث في البيئة ولا تؤثر في خططها وأهدافها.
7. تسعى حوكمة القطاع العام الى تحسين جودة استخدام الموارد المالية من خلال آليات خاصة وملائمة وتحقيق عوائد مالية مناسبة لحجم الإنفاق، وذلك بهدف تحقيق الأهداف بأقل التكاليف الممكنة دون المساس بجودة الخدمات.
8. يعمل إطار حوكمة القطاع العام من خلال مبادئه تفعيل مبدأ المساءلة في المؤسسات الحكومية وحث الموظفين على الالتزام بالأنظمة والقوانين والمحافظة على المال العام وتفعيل قوانين العقوبات في حال وجود أي مخالفات وتفعيل قانون الحوافز والمكافآت عند الالتزام والإبداع وحسن تطبيق القوانين.
9. لتفعيل التدقيق الداخلي الحكومي دور فعال في دعم حوكمة القطاع العام وذلك بتطبيق عناصر النموذج الستة وما تتضمن من مجالات الأنشطة الرئيسية إذ بموجبها يتم تفعيل التدقيق الداخلي.
10. يساهم تفعيل التدقيق الداخلي الحكومي في دعم حوكمة القطاع العام وتطبيقه في المؤسسات الحكومية.
- ثانياً. التوصيات:** وفي ضوء الاستنتاجات تم التوصل إلى مجموعة التوصيات هي:
1. يعد إدراك إدارات التدقيق الداخلي والإدارات العليا في المؤسسات الحكومية بحاجتهم للتغيير أمر لا غنى عنه في مجال تنظيم الأداء الوظيفي والرقابي ونوع وجودة خدمات التدقيق المقدمة من قبل إدارة التدقيق الداخلي الحكومي وإلمامهم بالتطورات التي تحدث في مجال الأداء الإداري والرقابي عالمياً والاطلاع على متطلبات البيئة المحلية.
 2. هناك حاجة ملحة لتفعيل التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية من خلال تبني نموذج القدرة الصادر من المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين وذلك لما يتمتع به من خصائص من أهمها سهولة التطبيق عدم حاجتها لتكاليف إضافية سهولة توفير متطلبات تطبيقها إذ يمكن توفيرها في المؤسسات الحكومية كافة مهما كانت موازنتها.
 3. يعد وجود ميثاق للتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية أمر جوهري تنتهجه إدارات التدقيق الداخلي معد وفق متطلبات البيئة المحلية لضمان تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي بموضوعية ومنهجية علمية.
 4. توفير الدعم اللازم من قبل الإدارات العليا لتبني نموذج القدرة في المؤسسات الحكومية.
 5. هناك حاجة لتوفير ثقافة تنظيمية داعمة لتطبيق نموذج القدرة من حيث الالتزام بأخلاقيات المهنة والقيم والعلاقات المشتركة بين المدققين وبقية الإدارات الداخلية والجهات المهنية الخارجية.
 6. الحث على تحديث الإطار القانوني المتبع في المؤسسات الحكومية من قبل الجهات المختصة ليدعم تطبيق الحوكمة في القطاع العام.
 7. الحث على تفعيل مبدأ المشاركة بين الإدارات العليا والإدارات التنفيذية في المؤسسات الحكومية عند عملية اتخاذ القرار خاصة في ظل الظروف غير الاعتيادية.

8. يحتاج موظفي المؤسسات الحكومية لتنمية قدراتهم ونشر ثقافة المشاركة بينهم للاستفادة من خبراتهم عند وضع الأهداف لما لها من مميزات تطوير الأداء المؤسسي وتنميته.
9. تفعيل مبدأ المساءلة من خلال الاعتماد على مؤشرات تقييم أداء الموظفين والوحدات الإدارية وذلك لتحديد الانحرافات ومعالجتها قبل تفاقمها.
10. هناك حاجة لتفعيل المواقع الالكترونية ووسائل النشر الخاصة بالمؤسسات الحكومية لنشر أنشطتها وإنجازاتها وإبلاغ الجهات المختصة بها من خلال نشر التقارير وفقها لتحقيق الشفافية.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

1. البسام، بسام بن عبد الله، الحوكمة في القطاع العام، مركز البحوث، معهد الادارة العامة، الطبعة الاولى، المملكة العربية السعودية 2016.
2. التراس، احمد محمد، المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية، الجزء الأول، الطبعة الأولى معهد الإدارة العامة، مركز البحوث والدراسات، المملكة العربية السعودية، 2019.
3. الجوهر، كريمة علي كاظم، البلداوي، شاكِر عبد الكريم هادي، عبد، احسان ذياب حمودي، احمد جاسم، الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقاً للمعايير الدولية والتشريعات المحلية، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر، الطبعة الاولى، بغداد، العراق، 2017.
4. الرمحي، زاهر عطا، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الاولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2017.
5. أبو محمد، احمد عبد الوهاب، دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية /دراسة ميدانية على محليات ولاية النيل الأبيض، مجلة النيل الأبيض العدد (13) جامعة الامام المهدي، السودان، 2019.
6. البسام، بسام بن عبد الله، حوكمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الشارقة، للعلوم الانسانية والاجتماعية، مجلد (17)، عدد (2)، 2020.
7. بن يخلف، صفية، سايح، جبور علي، متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من اجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، مجلد (1) العدد (2)، الجزائر، 2019.
8. بوسليماني، صليحة، ضريفي، نوال، فعالية حوكمة القطاع العام كأحدى اليات تحديث التشغيل العمومي، مجلة الحوكمة المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، مجلد (1)، عدد (2)، 2019.
9. السديري، فهدة بنت سلطان، جدارات منسوبي وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية/ دراسة تحليلية، مجلة الديوان العام للمحاسبة، مجلد (2) العدد (2)، 2021.
10. عبيد، شاهر محمد، ربايع، سائد محمد، درجة تطبيق قواعد الحوكمة في مؤسسات القطاع العام في الضفة الغربية وأهم معيقاتها، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الادارية والاقتصادية، مجلد (5)، عدد (13)، 2020.
11. العصيمي، سارة بنت عبد الرحمن، سجيبي، طلال ابراهيم، دور المراجعة الداخلية في حوكمة مؤسسات القطاع العام/ دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للإدارة، المجلد (4)، العدد (2)، 2021.
12. غانم، أمجد، الحوكمة الالكترونية وسيلة لتعزيز تدابير النزاهة والشفافية والعدالة في القطاع العام، المؤتمر الدولي الثالث لهيئة مكافحة الفساد تدابير وقائية من الفساد في القطاع العام، فلسطين، 2021.

13. فروم، محمد الصالح، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات الحكومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، مجلة ارساد للدراسات الاقتصادية والادارية، مجلد (2)، عدد (2)، 2019.
 14. كشاط، منى، خديجة، حجازي، مدى موائمة أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة/ دراسة حالة مجموعة من المؤسسات بولاية سطيف، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد (13)، العدد (2)، 2019.
 15. بن منصور، مريم، أثر المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية /دراسة حالة مؤسسة الكهرباء، جامعة ام البواقي، الجزائر، رسالة ماجستير، 2015.
 16. مراكشي، خديجة، دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر المصرفية /دراسة حالة بنك الجزائر الخارجي وكالة 51 ام البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، رسالة ماجستير، الجزائر، 2013.
- ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Guid 5260, Governance of Public Assets, INTOSAI Guidances are issued by the International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, as part of the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. For more information, visit www.issai.org. 2019.
2. IIA, Global Public Sector Insight: Policy Setting for Public Sector Auditing in ABSENCE of Government Legislation, <https://www.theiia.org/en/content/guidance/mandatory/standards/policy-setting-for-public-sector-auditing-in-absence-of-government-legislation/> 2014.
3. IIA, Supplemental Guidance: Public Sector Definition, <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/recommended-guidance/supplemental-guidance/> 2011.
4. IIA, Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance 2nd Edition <https://www.theiia.org/en/content/guidance/mandatory/standards/the-role-of-auditing-in-public-sector-governance-second-edition/>, 2012.
5. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector, 1st edition, <https://www.theiia.org/en/promotions/bookstore/IA-CM/2009> .
6. Clarke, Issac, what is an Internal Auditors? Why should you hire one? An essay published on www.theiia.org, 2019
7. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector, 2nd edition ,2010 <https://www.theiia.org/en/promotions/bookstore/IA-CM/>.
8. Asre, Thomas, Internal Auditing in the public sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement, International Journal on Governmental Financial Management, Vol, ix, No.1.2009.
9. Eleftheriadis, Iordanis, Vytas, Vasilios, THE Measurement of Risk and Performance in Public Organization, Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions/ Volume 8, Issue 4, 2018

10. Hailemaria, SHewamene, Determinants of Internal Audit Effectiveness in the Public Sector, Case Study in Selected Ethiopian Public Sector Offices, Administration in the school of Business of Africa Nazarene University, Jimma University College of Business and Economics Department of Accounting and Finance, 2014
11. Macrae, Elizabeth, Gils, Diane van, Internal Audit Capabilities and Performance Levels in the Public Sector a Global Assessment Based on IIA's 2010 Global Internal Audit Survey, by The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), 2014.
12. Postula, Marta, Irodenko, Olga, and Dubel, Przemysław, Internal Audit as a Tool to Improve the Efficiency of Public Service, European Research Studies Journal Volume XXIII, Issue 3, 2020.
13. Rahayu, Sri, Rahayu, Yudi, Internal auditor's role indicators and their support of good governance, Published online: 27 Apr 2020, <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1751020>.
14. Rahmawati, A, Effect on performance audit implementation of good corporate governance in kab. Luau (Case Study Inspectorate Kab. Luwu), Journal of Economics and Behavioral Studies Vol. 7, No. 1, 2015
15. Rensburg, Janse van and Coetzee, P., Elements of the internal audit capability model addressed by South African public sector legislation and guidance, Southern African Journal of Accountability and Auditing Research Vol 11: 2011.
16. Soliman, Karima Hassan Soliman, Mohamed Hassnaa Attia Hamed, Abdulkareem, Amal Essam Zaki, Hassan, Nasreen Farouk Moawad and Sied Ahmed, Amani Ibrahim Mohamed, Effect of internal mechanisms for corporate governance on internal audit quality, Life Science Journal vol 16, No 11, 2019
17. Unegbu, Angus Okechukwu, Kida, Mohammed Isa, Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management, Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences, 2019.
18. Yusof, Nur Ain Zakiah Mohd, Haron, Hasnah, Ismail, Ishak and Chye Ong Hock, Independence of Internal Audit Unit Influence the Internal Audit Capability of Malaysian Public Sector Organizations, FGIC 2nd Conference on Governance and Integrity Volume 2019
19. Rensburg, Jo Janse Van, Internal Audit Capability: A public sector case study, Master theses, University of Pretoria, 2014.
20. Suhanda, Darta, Internal Audit Capability in Public Sectors: A Study into the Indonesian Directorate General of Taxes, The Hague, The Netherlands, master theses, 2018