



جمهورية العراق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة كربلاء

كلية الادارة والاقتصاد – قسم المحاسبة

دور تقارير التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي من خلال ترشيد
الإنفاق في الوحدات الحكومية

رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة كربلاء وهي
جزء من متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم المحاسبة

قدمها الطالب

عباس مراد خنيطل

بإشراف

أ.د. أسعد محمد علي وهاب العواد

(٢٠٢٢) ميلادية

(١٤٤٣) هجرية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

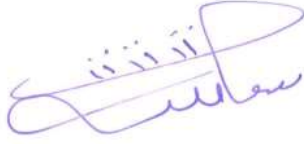
}} الَّذِينَ يَنْقُضُونَ عَهْدَ اللَّهِ مِنْ
بَعْدِ مِيثَاقِهِ وَيَقْطَعُونَ مَا أَمَرَ
اللَّهُ بِهِ أَنْ يُوصَلَ وَيُفْسِدُونَ فِي
الْأَرْضِ أُولَئِكَ هُمُ الْخَاسِرُونَ}}

صدق الله العلي العظيم

سورة البقرة: الآية (٢٧)

اقرار المشرف

أشهد أن إعداد الرسالة الموسومة بـ (دور تقارير التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي من خلال ترشيد الانفاق في الوحدات الحكومية) والتي تقدم بها الطالب (عباس مراد خنيطل) قد جرى تحت اشرافي في جامعة كربلاء / كلية الادارة والاقتصاد، وهي جزء من متطلبات نيل درجة ماجستير علوم المحاسبة .



المشرف: أ. د. اسعد محمد علي وهاب العواد

التاريخ: 2022/ 3 / 2

توصية السيد رئيس القسم

(بناءً على توصية الاستاذ المشرف اشرح الرسالة للمناقشة)



أ. د. أسعد محمد علي وهاب العواد

رئيس قسم المحاسبة

2022/ 3 /

اقرار المقوم اللغوى

أشهد أن إعداد الرسالة الموسومة بـ (دور تقارير التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي من خلال ترشيده الانفاق في الوحدات الحكومية) والتي تقدم بها الطالب (عباس مراد خنيطل) قد جرت مراجعتها لغوياً من قبلي واصبح اسلوبها العلمي سليماً ولأجله وقعت



م.د. مروان جميل نعمة
جامعة القادسية /كلية التربية

2022/ 3 /

اقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على اقرار المشرف العلمي والخبير اللغوي على رسالة الماجستير/ قسم المحاسبة / للطالب (عباس مراد خنيطل) الموسومة بـ (دور تقارير التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي من خلال ترشيد الانفاق في الوحدات الحكومية) ارشح هذه الرسالة للمناقشة.

أ. د. محمد حسين كاظم الجبوري

رئيس لجنة الدراسات العليا

معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الادارة والاقتصاد/جامعة كربلاء على توصية لجنة المناقشة.

أ. د. علاء فرحان طالب الدعيمي

عميد كلية الادارة والاقتصاد


اقرار لجنة المناقشة

نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة بأننا أطلعنا على رسالة الماجستير الموسومة بـ (دور تقارير التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي من خلال ترشيح الانفاق في الوحدات الحكومية) والمقدمة من الطالب (عباس مراد خنيطل) وقد ناقشنا الطالب في محتوياتها وفيما له علاقة بها، ووجدنا أنها جديرة بالقبول لنيل درجة ماجستير علوم في المحاسبة وبتقدير (جيد جداً عالي).


أ.م. د. أسعد منشد محمد
(رئيساً)


م. د. أزهري صبحي الجبوري
(عضواً)


أ.م. د. ماهر تاجي علي
(عضواً)


أ. د. أسعد محمد علي وهاب العواد
جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد
(عضواً ومشرفاً)

الاهداء

إلى شهداء العراق.....اكراماً لدمائهم الزكية.....

إلى والدي ووالدتي حفظهما الله تعالى.....

إلى فلذت كبدي أولادي وابنتي ورفيقة الدرب والحياة زوجتي العزيزة

إلى كل من علمني حرفاً... جزاهم الله عني خيراً.....

إلى كافة الاصدقاء والاخوة والاخوات زملاء الدراسة...لهم مني كل التقدير..

إلى أخوتي وأخواتي وإلى كل من لم يدخر جهداً في مساعدتي ..حبا واحتراماً..

أهدي هذا الجهد المتواضع...

الباحث

الشكر والامتنان

الحمد والشكر لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء وسيد المرسلين نبي الرحمة محمد وعلى آله الطيبين الطاهرين وأصحابه المنتجبين الميامين.

يسرني أن أتقدم بخالص شكري وامتناني إلى الأستاذ المشرف (الأستاذ الدكتور أسعد محمد علي وهاب العواد) لما بذله من جهد ووقت في اشرافه على رسالتي ولما قدمه من النصح والارشاد وتوفير المعلومات والدعم المعنوي الذي أسهم بشكل كبير في اتمام هذا البحث فله مني جزيل الشكر والامتنان.

وأتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى الأستاذ المقوم اللغوي والأستاذ المقوم العلمي.

كما اتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى اساتذتي الكرام السادة رئيس لجنة المناقشة واعضائها المحترمين لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة وجهودهم المبذولة لإغنائها بملاحظاتهم القيمة واعبر لهم عن اعتزالي واحترامي لكل آرائهم وملاحظتهم.

واقدم شكري وامتناني إلى السيد رئيس جامعة كربلاء (الأستاذ الدكتور باسم خليل نايل السعدي) والسيد عميد كلية الادارة والاقتصاد (الأستاذ الدكتور علاء فرحان الدعيمي) والسيد معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا الأستاذ الدكتور محمد الجبوري واساتذتي) في قسم المحاسبة جامعة كربلاء في الدراسات العليا الذين لم يدخروا جهدا لتقديم كل ما هو جديد ومفيد من معلومات قيمة وتوجيه ونصيحة اثناء دراستي في المرحلة التحضيرية وكتابة الرسالة وبالوقت نفسه اشكر السادة محكمي الاستبانة. كما أتقدم بالشكر والامتنان الى كل دوائر التدقيق الداخلي في محافظة الديوانية لما قدموه من مساعدة وتسهيلات لإنجاز الجانب العملي من البحث.

وانتقدم بجزيل الشكر لموظفي قسم الدراسات العليا والمكتبة المركزية ومكتبة الدراسات العليا في كلية الادارة والاقتصاد في جامعة كربلاء لما قدموه من مساعدة في الحصول على مصادر هذه الدراسة.

كما أخص بالشكر والامتنان جميع زملاء الدراسة أختوتي وأخواتي في دراسة الماجستير وكل

من كان له دور في نجاح هذه الرسالة.

الباحث

المستخلص

تمثلت مشكلة البحث بأن التدقيق الداخلي مازال يمر بمنعطف ضعف في الوحدات الحكومية وعدم مواكبته للتطورات الحاصلة في جميع أنشطة العمل أضف الى ذلك عدم وجود الكوادر المؤهلة تأهيل علمي وعملي يتيح لها المعرفة التامة في جميع أنشطة الاعمال ومازال يهتم بالتدقيق التقليدي أكثر من الاهتمام بالتدقيق وفق المفاهيم والاتجاهات الحديثة، وهذه سيؤدي الى أن تكون الموارد الاقتصادية عرضه للتجاوزات والانحرافات، فضلاً عن عدم توافر برامج لدى التدقيق الداخلي لتدقيق تلك الأنشطة.

ويهدف البحث الى تتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الداخلي سواء في المعايير الحديثة او في اساليب التدقيق الداخلي الحديثة فضلاً على بيان ظاهرة الفساد المالي والاداري ودور الجهات والمنظمات العالمية في الحد منه وبيان ترشيد الانفاق في الوحدات الحكومية وبيبين ايضاً دور تقارير المدقق الداخلي في ظل ظاهرة الفساد المالي ، ولغرض تحقيق اهداف البحث فقد تم اختيار عينة من مجتمع المدققين الداخليين في دوائر محافظة الديوانية وتم توزيع (150) استمارة استبيان على المدققين الداخليين ومنهم اصحاب الخبرة والاختصاص في التدقيق الداخلي واستردت (140) استبانة واهملت (5) منها لعدم اكتمال المعلومات المطلوبة حيث تم الاعتماد على (135) استمارة صالحة للاستخدام وتم استخدام الحزمة الاحصائية (spss) في اثبات فرضيات البحث من علاقات ارتباط وانحدار خطي بسيط وبعد الخوض بجوانب البحث النظرية والعلمية فقد تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات منها (وجود علاقة ارتباط بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية والجارية وتبين وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بينهما) اذ بلغ معامل الارتباط (0.925) بمستوى معنوية (0) وهو اقل من مستوى المعنوية (5%) ويوصي البحث مجموعة من التوصيات اهمها الاهتمام بتقارير التدقيق الداخلي والذي يعد جوانب خط الدفاع الرئيسي الاول لمواجهة الفساد المالي والاداري ودوره في ترشيد الانفاق العام في الوحدات الحكومية . وضرورة اعطاء دور اكبر لفريق رقابة الجودة في ديوان الرقابة المالية وان يوفر له المزيد من المقومات المادية والبشرية الكافية لأداء مهامه بكفاءة وقدرة عالية من خلال وضع برنامج وخطة سنوية لغرض الاشراف على اجهزة التدقيق الداخلي في دوائر الدولة وتقييم ادائهم فضلاً عن واجباتهم .

ثبت المحتويات

رقم الصفحة	التفاصيل
أ	الآية
ب	الاهداء
ج	شكر وتقدير
د-هـ	مستخلص الدراسة
و-ط	ثبت المحتويات
ي-ك	ثبت الجداول
ل	ثبت الأشكال
م	ثبت الملاحق
ن	ثبت المختصرات
2-1	المقدمة
21-3	الفصل الاول: دراسات سابقة ومنهجية الدراسة
16-5	المبحث الاول: دراسات سابقة
7-4	١-١-١ : الدراسات السابقة المحلية والعربية الخاصة بتقارير التدقيق الداخلي
8-10	٢-١-١ : الدراسات السابقة الاجنبية الخاصة بتقارير المدقق الداخلي
13-10	٣-١-١ : الدراسات السابقة المحلية والعربية الخاصة بالإنفاق العام والفساد المالي
16-14	٤-١-١ : الدراسات السابقة الاجنبية الخاصة بالإنفاق العام والفساد المالي
21-16	المبحث الثاني: منهجية البحث
17	١-٢-١ مشكلة البحث
18	٢-٢-١ أهداف البحث
18	١ - ٢ - ٣ أهمية البحث
18	١-٢-٤ فرضيات البحث
19	١-٢-٥ اسلوب البحث
19	١-٢-٦ محددات البحث
19	١-٢-٧ اساليب جمع البيانات والمعلومات
20	١-٢-٧ عينة البحث
20	١-٢-٩ متغيرات البحث
59-22	الفصل الثاني : مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام
44-22	المبحث الاول :-مدخل للتدقيق الداخلي في القطاع العام
25-23	١-١-٢ التطور التاريخي للتدقيق الداخلي
27-25	٢-١-٢ مفهوم وتعريف التدقيق الداخلي
28-27	٢-١-٢ أهمية وظيفة التدقيق الداخلي
	٢-١-٤ أهداف نظام التدقيق الداخلي

29	٥-١-٢ أنواع التدقيق الداخلي
31-30	٦-١-٢ معايير التدقيق الداخلي
35-31	٧-١-٢ مقومات وظيفة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية
36	٨-١-٢ استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي
38-36	٩-١-٢ التأهيل العلمي والمهني للمدققين الداخليين
39-38	١٠-١-٢ بذل العناية واستقلالية المدقق الداخلي
39	
44-41	١١-١-٢ دور لجان التدقيق في دعم فاعلية التدقيق الداخلي
59-45	المبحث الثاني: تقارير التدقيق الداخلي والعلاقات المرتبطة به
46-45	١-٢-٢ مفهوم تقارير التدقيق الداخلي وتعريفها
47-46	٢-٢-٢ أهمية تقرير المدقق الداخلي في رفع كفاءة الإدارة
48-47	٣-٢-١ الخصائص الرئيسية لجودة التقرير
50-48	٤-٢-٢ معايير اعداد تقرير التدقيق الداخلي
51	٥-٢-٢ دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء
54-52	٦-٢-٢ التدقيق الداخلي ومساهمته في دعم الحوكمة:
58-54	٧-٢-٢ وسائل توثيق فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية:
59	الخلاصة
90-60	الفصل الثالث: ترشيد الانفاق العام والحد من الفساد المالي
75-61	المبحث الاول: ترشيد الانفاق العام في الوحدات الحكومية

61	١-١-٣ مفهوم ترشيده الانفاق الحكومي
62	٢-١-٣ مرتكزات ترشيده الانفاق الحكومي
63	٣-١-٣ مبررات ترشيده الانفاق الحكومي
64	٤-١-٣ أهداف ترشيده الانفاق الحكومي
65-64	٥-١-٣ طرق ترشيده الانفاق الحكومي
67-65	٦-١-٣ تعريف الموازنة العامة للدولة وأهميتها
6٥	١-٦-١-٣ تعريف الموازنة العامة للدولة
71-67	٣-٦-١-٣ قواعد إعداد الموازنة العامة للدولة
73-71	٤-٦-١-٣ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي
75-73	٧-١-٣ خطوات إعداد الموازنة العامة للدولة والمشكلات التي تواجهها
90-76	المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في ظل ظاهرة الفساد المالي
77-76	١-٢-٣ لمحة تاريخية عن الفساد المالي
79-78	٢-٢-٣ تعريف الفساد المالي
81-79	٣-٢-٣ مظاهر الفساد المالي
82-81	٤-٢-٣ اسباب الفساد المالي
83-82	٥-٢-٣ اثار الفساد المالي
87-83	٦-٢-٣ اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد المالي
87	٧-٢-٣ تأثير الفساد على الاقتصاد الوطني
89-88	٨-٢-٣ دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي
90	خلاصة الفصل
121-91	الفصل الرابع : الجانب العملي للدراسة
92	المبحث الاول : ترميز متغيرات الدراسة وصدق الاستبانة وثباتها
93	اولاً: ترميز متغيرات الدراسة
94	ثانياً : قياس ثبات استمارة الاستبانة وصدقها
113-100	المبحث الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة

108-101	اولاً: تحليل المعلومات العامة لعينة الدراسة
113-108	ثانياً: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة
123-114	المبحث الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة وفرضياتها
117-114	اولا : اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات محاور الدراسة
123-117	ثانيا : اختبار فرضيات الدراسة
129-124	الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات
127-124	المبحث الاول: الاستنتاجات
129-127	المبحث الثاني: التوصيات
149-128	المصادر والمراجع
H-A	الملاحق

ثبت الجداول

رقم الصفحة	التفاصيل	
7-4	جدول (١) الدراسات السابقة المحلية والعربية الخاصة بدور تقارير المدقق الداخلي	1
10-8	جدول (٢) الدراسات السابقة الاجنبية الخاصة بدور تقارير الداخلي	2
10-13	جدول (٣) الدراسات السابقة المحلية والعربية الخاصة بالإفناق العام والفساد المالي	3
16-14	جدول (٤) الدراسات السابقة الاجنبية الخاصة بالإفناق العام والفساد المالي	4
25-23	جدول (٥) مراحل تطوير التدقيق الداخلي	5
35	جدول (٦) معايير التدقيق الداخلي	6
100	جدول (٧) ترميز متغيرات الدراسة	7
101	جدول (٨) نتائج اختبار معامل الفايرونيباخ	8
103-102	جدول (٩) معاملات الارتباط لفقرات المحور الاول من الدراسة	9
104	جدول (١٠) معاملات الارتباط للمحور الثاني للاستبيان	10
106-105	جدول (١١) معاملات الارتباط للمحور الثالث من الاستبيان	11
107	جدول (١٢) معاملات الارتباط لجميع محاور الدراسة	12
108	جدول (١٣) توزيع عينة الدراسة بحسب الجنس	13
109	جدول (١٤) توزيع عينة الدراسة بحسب العمر	14
110	جدول (١٥) توزيع افراد العينة بحسب سنوات الخدمة	15
112	جدول (١٦) توزيع افراد عينة الدراسة بحسب التحصيل الدراسي	16
113	جدول (١٧) توزيع عينة الدراسة بحسب العنوان الوظيفي	17
117-116	جدول (١٨) الإحصاءات الوصفية للمحور الأول للدراسة	18
118	جدول (١٩) الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني للدراسة	19
120	جدول (٢٠) الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني للدراسة	20
122-121	جدول (٢١) اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الاول لعينة الدراسة	21
123-122	جدول (٢٢) اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني لعينة الدراسة	22

124-123	جدول (٢٣) اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث لعينة الدراسة	23
125	جدول (٢٤) معامل الارتباط الخطي البسيط بين المحور الأول والمحور الثاني للدراسة	24
125	جدول (٢٥) معامل الارتباط الخطي البسيط بين المحور الأول والمحور الثالث للدراسة	25
127	جدول (٢٦) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المحور الأول والمحور الثاني	26
129	جدول (٢٧) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المحور الأول والمحور الثالث	27

ثبت الاشكال

رقم الصفحة	التفاصيل	رقم الشكل
---------------	----------	--------------

21	شكل (١) متغيرات الدراسة	1
38	شكل (٢) مظاهر استقلال المدقق الداخلي	2
50	شكل (٣) معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS	3
82	شكل (٤) العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة	4
84-83	شكل (٥) خطوات إعداد الموازنة	5
108	شكل (٦) توزيع عينة الدراسة بحسب الجنس	6
1010	شكل (٧) توزيع عينة الدراسة بحسب العمر	7
111	شكل (٨) توزيع افراد العينة بحسب سنوات الخدمة	8
113	شكل (٩) توزيع افراد عينة الدراسة بحسب التحصيل الدراسي	9
114	الشكل (١٠) توزيع عينة الدراسة بحسب العنوان الوظيفي	10

ثبت الملاحق

التسلسل	عنوان الملاحق
---------	---------------

استمارة الاستبانة	1
قائمة المحكمين	2
المستخلص	3



الاسم باللغة العربية	الاسم باللغة الإنكليزية	المختصر	ت
صندوق تنمية العراق	Development fund for Iraq	DFI	1
تصنيف وظائف الحكومة الصادرة عن الامم المتحدة	Classification of the functions of the government	COFOG	2
الجمعية الأمريكية لضبط الجودة	American Society Quality Control	ASQC	3
نظم المعلومات الادارة المالية العراقي	Iraqi financial management information system	IFMIS	4
المنظمة الدولية للمعايير	International Standardization Organization	ISO	5
قانون الادارة المالية	Financial management law	FML	6
احصاءات مالية الحكومة	Government finance statistics	GFS	7
الادارة المالية العامة	Public Financial management	PFM	8
وزارة المالية	Ministry of finance	MOF	9
مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board	FASB	10
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC	11
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute of Certified Public Accountants	AICPA	12
معايير التدقيق المقبولة عموماً	Generally Accepted Auditing Standards	GAAS	13
المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية	International Organization of Supreme Audit Institutions	INTOSAI	14
لجنة ممارسة التدقيق الدولي	International Audit Practice Committee	IAPC	15

المقدمة Introduction

في الوقت الحاضر ازدادت أهمية التدقيق الداخلي، وتعددت المفاهيم والآراء بشأن طبيعة عمل التدقيق الداخلي، ويرى بعض الباحثين انه أسلوب علمي أو خطة تنظيمية، ويرى اخرون انه وظيفة إدارية حتمية ونشاط علمي مستقل، بوصفه نتيجة حتمية للتطورات الاقتصادية فقد عُدت وظيفة التدقيق الداخلي نشاطاً مضيفاً لقيمة الدائرة لمساعدة الإدارة في حكمها على كيفية تنفيذ الأنشطة المختلفة، مما لاشك فأن هذا التطور يتطلب تطوراً موازياً في السلطات والصلاحيات الممنوحة لشخصية المدقق الداخلي التي تمكنه من أداء وظيفته دون عوائق بالتعاون مع جميع الجهات ذات العلاقة في الوحدات الحكومية استناداً إلى التغييرات التي حدثت في مفهوم التدقيق الداخلي، فحين اقتصر المفهوم على تدقيق العمليات المحاسبية والمالية كانت سلطاته لا تتعدى ذلك وكان وضعه التنظيمي يقع في الدائرة المالية.

وتعد ظاهرة الفساد المالي والإداري من الممارسات غير القانونية وغير الأصولية من فئة محددة من العاملين في الوحدات الإدارية الحكومية، تتضمن تلك الممارسات خروجاً عن القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم عمل هذه الوحدات. ومن شأن هذه الظاهرة أن تؤثر سلباً في مفاصل العمل لأنها تؤدي إلى حرف مسارها عن الأهداف التي وجدت من أجلها، تحقيقاً لمنافع شخصية مادية أو معنوية لصالح تلك الفئة، مما يسبب شعوراً بعدم الرضا من بعض العاملين الأمر الذي يشجعهم على سلوك المنهج المنحرف ذاته تحقيقاً لرغباتهم، مما يؤدي إلى افساد المجتمع، ونتيجة لذلك فقد جاء هذا البحث ليسلط الضوء على أهمية البحث من خلال دراسة وعرض وتحليل وظيفة التدقيق الداخلي شأنها شأن بقية الوظائف التي تتطلب من ممارسيها مهاره متجددة، مما يتطلب من المدقق الداخلي أن يجتهد باستمرار لتحسين جودة خدماته وان يقوم بمسؤولياته المهنية من خلال الاطلاع والتعرف على كل ما يصدر من اساليب جديدة في مجال عمله، وأهمية الانفاق العام في الوحدات الحكومية العراقية، وما قد يتعرض له من سوء الاستخدام بشكل مقصود او غير مقصود مما يؤثر على تقدير الإيرادات للموازنة الاتحادية للسنة القادمة، لذلك يحتاج الى الوقوف امام جميع التحديات التي تواجه وظيفة التدقيق الداخلي في معالجة

هذا الموضوع ، وتشخيص المشكلات التي تعترض أداء الوحدات الحكومية التي تعد معوقاً في تحقيق الاهداف الرئيسية ، واقتراح الحلول المناسبة لها.

ولغرض تحقيق اهداف البحث فقد قسم على خمسة فصول بين الفصل الاول منه ابحاثاً سابقة ومنهجية البحث حيث عرض المبحث الاول ابـحاث سابقة وبـين الثاني منه منهجية البحث، وعرض الفصل الثاني مدخلا نظرياً لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام وعرض في مبحثين بين المبحث الاول منه مدخل للتدقيق الداخلي في القطاع العام وبين الثاني منه تقارير التدقيق الداخلي والعلاقات المرتبطة به ، وعرض الفصل الثالث ترشيد الانفاق العام في ظل الازمات لتقليص الفساد الاداري والمالي حيث عرض في مبحثين بين المبحث الاول ترشيد الانفاق العام في ظل الازمات وعرض المبحث الثاني دور التدقيق الداخلي في ظل ظاهرة الفساد الاداري والمالي ، وعرض الفصل الرابع الجانب العملي للبحث وقسم على ثلاثة مباحث بين المبحث الاول منه ترميز متغيرات الدراسة وصدق الاستبانة وثباتها وبين الثاني التحليل الوصفي لمحاور الدراسة وعرض الثالث اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة وفرضياتها، وبين الفصل الخامس الاستنتاجات والتوصيات حيث عرض المبحث الاول الاستنتاجات وبين الثاني التوصيات .

الفصل الأول

أبحاث سابقة ومنهجية البحث

المبحث الأول :- أبحاث سابقة

المبحث الثاني :- منهجية البحث

الفصل الاول

دراسات سابقة ومنهجية البحث

تمهيد :-

يتميز أي بحث من الأبحاث السابقة عندما ينطوي على تقديم شيء من الحادثة تتناسب مع الواقع وتأخذ شكلاً موضوعياً يمكن تطبيقه في الميدان، وبما ينفع المجتمع والباحثين ، وسناقش هذا الفصل بعض الدراسات السابقة (المحلية – العربية – الاجنبية) التي تتعلق بموضع البحث ومنهجية ، إذ يبين توضيحاً لمنهجية البحث التي تتضمن تحديد المشكلة والأهداف والأهمية وفرضية البحث ومصدر جمع المعلومات ، وتأسيساً على ما سبق وتحقيقاً لمسعى هذا الفصل فقد تم تقسيمه على مبحثين :-

١-١ المبحث الاول : دراسات سابقة.

٢-١ المبحث الثاني: منهجية البحث

المبحث الأول

دراسات سابقة

سيعرض هذا المبحث الابحاث ذات العلاقة التي دور تقارير التدقيق مدقق الداخلي وعلاقته بمتغيرات البحث والممثلة بتقارير التدقيق الداخلي والذي يعد المتغير المس

تقل وترشيد الانفاق العام المتغير الوسيط والفساد المالي الذي يعد المتغير التابع للبحث ، موضحاً اهداف البحوث والأدوات المستخدمة فيها واهم النتائج التي توصلت اليها، متطرقاً الى أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الابحاث والبحث الحالي، وما الذي سيضيفه البحث الحالي سواء في الجانب النظري او العملي:

١-١ الدراسات المحلية والعربية المتعلقة بدور تقارير التدقيق الداخلي:

١-١-١ الدراسات المحلية والعربية:

سنستعرض الدراسات التي تتعلق بدور تقارير التدقيق الداخلي والتي تسنى للباحث الاطلاع عليها والتي تتعلق بالمتغير المستقل.

جدول (١)

الدراسات السابقة المحلية والعربية الخاصة بالتدقيق الداخلي

١- دراسة (سعيد ، الغريان ، ٢٠٢٠)	
عنوان الدراسة	جودة عمل أجهزة التدقيق الداخلي
عينة الدراسة	ديوان الرقابة المالية الاتحادي وموظفي هيئة النزاهة وموظفي دوائر المفتشين العموميين اضافة الى المدققين الداخليين والمحاسبين العاملين في مديرية بلديات بغداد وهي احدى المديريات التابعة الى محافظة بغداد والمسؤولة عن اعمال بلدية حزام بغداد.
هدف الدراسة	يسعى البحث في الوقوف على نقاط الضعف في عمل اجهزة التدقيق الداخلي، والعمل على اقتراح اساليب الارتقاء بواقع جودة وكفاءة اجهزة التدقيق الداخلي.
مشكلة الدراسة	طرحت مشكلة البحث من خلال التساؤل الاتي :- هل هناك عوامل هامة لفاعلية وجودة عمل التدقيق الداخلي؟ وكيف يمكن تعزيز جودة

الفصل الاول/ دراسات سابقة ومنهجية البحث

عمل اجهزة التدقيق الداخلي؟	
هناك عوامل هامة لجودة عمل اجهزة التدقيق الداخلي وتختلف حسب اهميتها (عامل الخبرة ، عامل التطوير ، عامل الأعداد والتأهيل)	نتائج الدراسة
مجلة مدينة كلية العلم في العدد ٢ المجلد ١٢ ص ٦٢-٨١	نوع الدراسة

٢- دراسة (فليح ، هادي ، ٢٠٢٠)	
قياس جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة العراقية	عنوان الدراسة
تع اختبار شركة تسويق النفط شركة عامة والشركة العامة للنقل البري عينة له .	عينة الدراسة
يهدف البحث الى استعراض أهم معايير التدقيق الداخلي الدولية و اختبار مدى جودة اعمال اقسام التدقيق الداخلي للشركات عينة البحث .	هدف الدراسة
لقد لخصت مشكلة البحث بان اقسام التدقيق الداخلي في الشركة العامة العراقية لا تعتمد على معايير محلية او دولية لتنفيذ اعمالها مما انعكس ذلك على تكاليف جودتها .	مشكلة الدراسة
لم يقيم العراق بتبني معايير التدقيق الداخلي الصادر من معهد المدققين الداخليين (IIA) والاستفادة منها في اصدار معايير تلائم البيئة المحلية العراقية اسوة بباقي دول العالم ، اما بصورة مباشرة او غير مباشرة مما يؤدي الى رفع جودة الاداء في اقسام التدقيق الداخلي .	نتائج الدراسة
مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية العدد ١ ، المجلد ١ ، ص ٩١-١٠٢ .	نوع الدراسة

٣- دراسة (محسن ، الياسري ، ٢٠١٩)	
أثر التدقيق الداخلي في تحسين أداء البنك المركزي العراقي.	عنوان الدراسة
البنك المركزي العراقي	عينة الدراسة
يهدف البحث الى تسليط الضوء على البنك المركزي واستقلاليتة والوقوف	هدف الدراسة

الفصل الاول/ دراسات سابقة ومنهجية البحث

على المهام التي يؤديها قسم التدقيق الداخلي في المؤسسات بشكل عام وفي البنك المركزي بشكل خاص وتحليل اليات العمل الحديثة المتبعة في عملية التدقيق الداخلي وفي البنك المركزي العراقي وايجاد العلاقة بين قياس اثر التدقيق الداخلي في تحسين اداء البنك المركزي .	
<p>طرحت مشكلة البحث من خلال ثلاثة تساؤلات وفقاً لما يأتي :-</p> <ul style="list-style-type: none"> • مدى تطبيق قسم التدقيق الداخلي للتدقيق المبني على المخاطر في البنك المركزي العراقي؟ • مدى تطبيق معايير التدقيق في البنك المركزي العراقي؟ • مدى التزام قسم التدقيق الداخلي بدليل التدقيق الداخلي والتشريعات الخاصة بالبنك المركزي العراقي؟ 	مشكلة الدراسة
يوجد دور مهم للتدقيق الداخلي عن طريق موقع دائرة التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي والادوار التي يقوم بها في حماية النك المركزي .	نتائج الدراسة
مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد ١٤ ، العدد ٤٦ .	نوع الدراسة

٤- دراسة (بولخو، ٢٠١٦)	
التدقيق الداخلي بواسطة استخدام تكنولوجيا المعلومات	عنوان الدراسة
دراسة تطبيقية في مؤسسة نفضال وحدة GPL – أم البواقي.	عينة الدراسة
هدف البحث إلى الوقوف على مدى أهمية التدقيق الداخلي ، والتعرف على تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق الداخلي ، والوقوف على مختلف السياسات والاجراءات التي يقوم بها المدقق الداخلي لتفادي المخاطر والسيطرة عليها في ظل تكنولوجيا المعلومات.	هدف الدراسة
لقد تبينت مشكلة البحث بالفرضية الاساسية الاتية وهي ما مدى مساهمة تكنولوجيا المعلومات في تفعيل دور التدقيق الداخلي في المؤسسة؟	مشكلة الدراسة
تبنى المؤسسة مجموعة من الأنظمة المعلوماتية والتي خففت من تكاليف التدقيق وزادت من مصداقية القوائم المالية، كما أن التدقيق من خلال مخرجات هذه الأنظمة التطبيقية سهل مهمة المدقق مما وفرت الدقة والثقة، وأدت إلى تخفيض	نتائج الدراسة

الفصل الاول/ دراسات سابقة ومنهجية البحث

	التكاليف وربح الوقت.
رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية-جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي-الجزائر من ص ١-١٤١.	نوع الدراسة

٥-دراسة (الزيادي ، ٢٠١٥)	
التدقيق الداخلي للأنشطة التشغيلية وأثره في دعم التشغيل الفعال للوحدات الصحية.	عنوان الدراسة:
مستشفى دار التمريض الخاص	عينة الدراسة
هدف البحث الى توضيح دور التدقيق الداخلي في تدقيق أداء الأنشطة التشغيلية في الوحدات الصحية الحكومية ، وذلك عن طريق الدراسة التطبيقية الميدانية ، واقتراح أنموذج لبرنامج تدقيق تلك الأنشطة في المستشفى عينة البحث.	هدف الدراسة
لقد لخصت مشكلة البحث بالتساؤلات الثلاثة الآتية :-	مشكلة الدراسة
<p>١- أن عمل التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية الصحية لم يعد يتلائم مع التطورات الاقتصادية والخدمية وتوسع حجم الخدمات المقدمة من تلك الوحدات وتعدد أنشطتها.</p> <p>٢- لم يتناول نطاق التدقيق الداخلي تدقيق أداء الأنشطة التشغيلية في الوحدات الصحية لتقويم فاعلية وكفاءة واقتصادية تلك الأنشطة لمساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها.</p> <p>٣- أن الإدارات الحكومية لم تعمل بشكل جاد على تطوير وتعزيز أجهزة التدقيق الداخلي.</p>	
لم يتناول نطاق التدقيق الداخلي تدقيق الأنشطة التشغيلية الصحية ، و لم تتطرق تقارير التدقيق الداخلي لهذا النوع من التدقيق ، وأكتفت بأداء التدقيق التقليدي المتمثل بالتدقيق السابق للصرف ، كون نطاق عمله محدود بمتابعة الدفاتر والسجلات المحاسبية فقط .	نتائج الدراسة
بحث معادل للدكتوراه ، المعهد العالي ، جامعة بغداد.	نوع الدراسة

٢-١-١ الدراسات الاجنبية ذات علاقة بدور تقارير التدقيق الداخلي:

جدول (٢)

الدراسات السابقة الاجنبية الخاصة بدور تقارير التدقيق الداخلي

١- دراسة (Gurama ,Mansor,2018)	
Internal Audit Effectiveness: A Model Proposition فعالية التدقيق الداخلي: نموذج مقترح	عنوان الدراسة:
بحث تطبيقي في الشركات النيجيرية - نموذج مقترح للتطبيق .	عينة الدراسة
يهدف هذه البحث الى استعراض فعالية التدقيق الداخلي للحسابات ونماذج من منظور التدقيق الداخلي المطلوبة المدخلات ، معالجة ، والمخرجات ، والنتيجة وكذلك اقتراح نموذج للتدقيق الداخلي الفعال في ادارة الضرائب.	هدف الدراسة
يبين الباحثان بأن هناك ثلاثة قوى مؤسسية توجه بشكل كبير أنشطة التدقيق الداخلي نحو فعاليته في المنظمة. أولاً، القوة القسرية، وهي قوة تتأثر بقوانين وسياسات التدقيق الداخلية للحسابات وسياساتها اللوائح التي تدعم أنشطة المدققين الداخليين وتعزز قدرتهم على الأداء. ثانياً، قوة المحاكاة، بل هو القوة التي تسترشد محاكاة الممارسة الجيدة والالتزام بنطاق مشاركة التدقيق الداخلي في المؤسسة. ثالثاً، القوة المعيارية، أي النطاقات التي يتم فيها استيعاب المدققين الداخليين، والاستشارات، وحتى المنتسبين إلى هيئات التدقيق المهنية لتحديد قدراتها.	مشكلة الدراسة

<p>حللت البحث نماذج التدقيق الداخلي و المؤلفات وبالتالي يقدم نقدا بناء من خلال تسليط الضوء على الحاجة إلى دمج النماذج واقتراح نموذج يمكن أن يحسن وظائف التدقيق الداخلي في الضرائب المنظمة. وأخيراً، يقترح البحث نموذجاً متكاملاً للتدقيق الداخلي للحسابات يهدف إلى تحسين كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي للحسابات من أجل الإدارة الفعالة للضرائب و توليد الإيرادات في نيجيريا.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>مجلة البحوث المتقدمة في دراسات الأعمال والإدارة ، الصفحة الرئيسية للمجلة: www.akademiabaru.com/arbms. أتش تي أم أل ISSN: 2462-1935</p>	<p>نوع الدراسة</p>
<p>٢- دراسة (CANGEMI ,2016)</p>	
<p>Views on internal auditing,internal controls and Use of internal auditing Technique وجهات نظر حول التدقيق الداخلي والضوابط الداخلية وبأستخدام تقنية التدقيق الداخلي</p>	<p>عنوان الدراسة:</p>
<p>هيئة المعرفة المشتركة للتدقيق الداخلي العالمي الخاصة بـ مهنة التدقيق الداخلي</p>	<p>عينة الدراسة</p>
<p>يهدف هذه البحث الى استعراض استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق الداخلي .</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>تبين مشكلة البحث بالتساؤل الاتي مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في الية التدقيق الداخلي .</p>	<p>مشكلة الدراسة</p>
<p>يعتقد الباحث أن ضمان الضوابط الداخلية هو أحد أفضل الطرق لأضافة القيمة. ومع ذلك ، فإن العديد من الدراسات الاستقصائية لإدارة الشركة تقول ذلك حيث تسعى الى المزيد IA. ومع ذلك ، في استطلاع للرؤساء التنفيذيين للتدقيق</p>	<p>نتائج الدراسة</p>

<p>الداخلي فقط ٥ من أصل ١٠ أيضاً يؤيد ذلك . ويرى الباحث بأنه يجب على الوكالات المستقلة استخدام هذه التقنيات لتحسين فعالية الداخلية التدقيق (IA) ومساهمتها في شركاتهم ، مما يؤدي إلى تحسين عرض IA من قبل C-suite.</p>	
<p>بحث منشور CONTROL, AND SECURITY THE EDP AUDIT, NEWSLETTER, 2016 VOL. 53, NO. 1,1-9</p>	<p>نوع الدراسة</p>
<p>٣- دراسة (Petraşcu, Tianu ,2014)</p>	
<p>The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection دور التدقيق الداخلي في منع الاحتيال واكتشافه</p>	<p>عنوان الدراسة:</p>
<p>استمارة موزعة في الجامعة جامعة غلوشيان بلاغا في سيبيو، كلية العلوم الاقتصادية رومانيا.</p>	<p>عينة الدراسة</p>
<p>يهدف هذه البحث ليس فقط إلى وصف دور التدقيق الداخلي في الكشف عن عمليات الاحتيال المحتملة، ولكن أيضا لتسليط الضوء على أهميتها في منع ارتكاب عمليات الاحتيال في أي كيان اقتصادي. وعلاوة على ذلك ، فإن التحليل يهدف إلى نقطة خاصة من المزايا التي يمكن أن تقدمها التدقيق الداخلي لإدارة كيان اقتصادي وشركائها، وللمجتمع ككل كذلك.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>مدى الالتزام في قواعد التدقيق الداخلي من قبل المؤسسات والهيئة الداخلية .</p>	<p>مشكلة الدراسة</p>
<p>يبين البحث أن جميع الكيانات تحتاج التدقيق الداخلي لكفاءة الأعمال التجارية بمعنى الإدارة الجيدة للتراث، من خفض التكاليف (في إطار منظم) مع تعظيم الربح، وتحقيق متوسط طويل الأجل والاهداف. وعلاوة على ذلك، لا ينبغي اعتبار هذا النشاط على أنه نشاط لتوليد نفقات، ولكن بدلا من منظور</p>	<p>نتائج الدراسة</p>

الفوائد التي ينطوي عليها في مكافحة الاحتيال وخاصة في زيادة القيمة المستقبلية المضافة.	
بحث منشور في المجلة الاقتصادية والمالية ١٦ (٢٠١٤) ٤٨٩ - ٤٩٧.	نوع الدراسة

٣-١-١ دراسات محلية وعربية ذات علاقة بالإنفاق العام والفساد المالي

جدول (٣)

الدراسات السابقة المحلية والعربية الخاصة بالإنفاق العام والفساد المالي

١- دراسة (جبور ، يخلف ، ٢٠٢٠)	
عنوان الدراسة	"الحوكمة ودورها في ترشيد نفقات الجماعات المحلية كاستراتيجية للحفاظ على المال العام"
أدوات الدراسة	بحث تطبيقي في المؤسسات الجزائرية المحلية (المؤسسات اللامركزية)
هدف الدراسة	يهدف البحث الى بيان اليات الحوكمة المالية المحلية التي تضمن التي تضمن ترشيد الانفاق واستخدام المال العام والحفظ عالية من الفساد المالي والاداري المحلي على اعتبار عدم فاعلية النفقات المحلية الاسراف في الانفاق العام .
مشكلة الدراسة	وتتعلق مشكلة البحث بكيف يمكن لآليات الحوكمة الرشيدة ترشيد النفقات العامة المحلية كأحد متطلبات الحفاظ على المال العام في ظل أشكال الفساد المسجلة محليا.
نتائج الدراسة	وقد خلصت الدراسة الى أن هناك تكامل قوي بين الحكم الرشيد وترشيد الإنفاق العام، حيث يمكن للدولة أن تتسم بسياسة مالية رشيدة ومثالية إذا حاولت الجهات المختصة بإعداد الموازنة العامة للدولة وتنفيذها تفعيل مبادئ الحكم الرشيد وتطبيقها فعلا على أرض الواقع.

الفصل الاول/ دراسات سابقة ومنهجية البحث

نوع الدراسة	بحث منشور في مجلة اضافات اقتصادية، المجلد ٤، العدد ١، ص ٥٢-٧١.
٢- دراسة (المسعودي، العواد، ٢٠١٩)	
عنوان الدراسة	آلية التكامل بين الاجهزة الرقابية للحد من الفساد المالي والاداري في مؤسسات الدولة العراقية
أدوات الدراسة	توزيع ٦١ استبانة على موظفي هيئة النزاهة والمفتشين العموميين وديوان الرقابة المالية بالإضافة الى المقابلات الشخصية وتحليل تقارير هيئة النزاهة لقياس أهمية التكامل بين هذه الأجهزة لتقليص الفساد المالي والإداري في مؤسسات القطاع العام
هدف الدراسة	أ. اقتراح آلية لتحديد الصلاحيات والمهام لكل جهاز رقابي لتجنب تعارض هذه المهام ب. حل التداخل بين مهام هذه الأجهزة مما يؤدي الأهداف المتوخاة من كل جهاز. ج. السعي لإيجاد آلية متكاملة لغرض تحقيق التنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية والتحقيقية للمحافظة على أموال الدولة وضمان تنفيذ القوانين ذات العلاقة للقضاء على الفساد بكل انواعه واشكاله.
مشكلة الدراسة	أ. التنسيق بين الاجهزة الرقابية والتحقيقية يؤدي الى عدم تشييت الجهود في مكافحة الفساد في العراق. ب. آلية التعاون المشترك بين الأجهزة الرقابية والتحقيقية العليا في العراق تضمن تنفيذ القوانين والتشريعات وتساعد في القضاء على الفساد بكافة انواعه.
نتائج الدراسة	توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها: ١- تزايد حالات وحجم الفساد من ٢٧٨٠ عام ٢٠٠٦ إلى ٥٠٣١ عام ٢٠٠٨ من جهة ووعي المواطنين والجهات المختصة بالإخبار عن الفساد. ٢- عدم فاعلية مكاتب المفتشين العموميين لارتباطهم بالوزير المختص، أضعف دورهم في المهام الموكلة لهم بموجب

الفصل الاول/ دراسات سابقة ومنهجية البحث

الأمر ٥٧ لسنة ٢٠٠٤، بالإضافة الى كونهم حلقة زائدة من حلقات الأجهزة الرقابية.	
<p>بحث منشور في المجلة العراقية للعلوم الإدارية – كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة كربلاء في العدد ٤٧ المجلد ١٢ ص ١٤٢-١٦٧</p>	نوع الدراسة
٣- دراسة (العواد والجوري: ٢٠١٦)	
دور المحاسب القضائي في الحد من الفساد المالي والإداري	عنوان الدراسة
<p>توزيع ٩٦ استمارة استبانة على موظفي هيئة النزاهة، وتضمنت الاستبانة محورين ولكل محور ١٤ سؤالاً لقياس دور المحاسب القضائي في مساعدة الجهات التحقيقية في الكشف عن حالات الفساد المالي والاداري</p>	أدوات الدراسة
<p>لقاء الضوء على دور المحاسب القضائي في مساعدة الجهات التحقيقية لكشف الفساد المالي والإداري، ولفت انتباه هيئة النزاهة بأهمية هذا الدور ومساعدة الجهات التحقيقية والقضائية في اصدار الاحكام القطعية في قضايا الاحتيال والفساد المالي والاداري ، وتوضيح العلاقة بين المحاسب القضائي والانشطة الاحتيالية التي هي جزء من ظاهرة الفساد.</p>	هدف الدراسة
<p>١- هل يساعد المحاسب القضائي في الحد من الفساد المالي والإداري؟ ٢- هل مؤهلات المحاسب القضائي التي يتمتع بها ستحد من الفساد المالي و الاداري؟</p>	مشكلة الدراسة
<p>وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها :- أن المحاسبين القضائيين ينبغي أن يكونوا على دراية بالمفاهيم والإجراءات والقواعد القانونية، وأن يكونوا قادرين على تحديد الشكل والمادة القانونية عند التعامل مع قضية ما. وعادة ما تتطلب التعاقدات القضائية والتحليل، والتفسير، وتلخيص وعرض القضايا المعقدة المتعلقة بالمسائل المالية والتجارية بطريقة مفهومة ومدعومة بشكل سليم.</p>	نتائج الدراسة
<p>بحث منشور في المجلة العراقية للعلوم الإدارية – كلية الإدارة والاقتصاد-</p>	نوع الدراسة

٤-١-١ دراسات اجنبية ذات علاقة بالإنفاق العام والفساد المالي

جدول (٤)

الدراسات السابقة الاجنبية الخاصة بالإنفاق العام والفساد المالي

١- دراسة (malyniak et al ,2019)	
Corruption and efficiency of public spending in states with various public management types الفساد وكفاءة الإنفاق العام في الولايات ذات أنواع الإدارة العامة المختلفة	عنوان الدراسة
يستخدم هذا البحث المنهج الوصفي الترابطي مع منهج العينة الكمية. العينة المستخدمة في هذه الدراسة هي موظف تدقيق داخلي في شركة مصرفية ، أي ما مجموعه ١٠٠ مستجيب. الطريقة المستخدمة هي تقنية أخذ العينات المشبعة.	أدوات الدراسة
الغرض من هذا البحث هو تحليل مدى تأثير دور التدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة الداخلية على تطبيقات الائتمان دون ضمانات (KTA) البنوك في إندونيسي.	هدف الدراسة
يتجلى تأثير الفساد في النفقات الحكومية ، لأن أولويات الإنفاق على التكاليف تزداد ، لذا فإن الدائرة الضيقة من المستفيدين تأخذ ريع الفساد ، مما يؤدي إلى الفشل في توفير الخدمات العامة للمجتمعات.	مشكلة الدراسة
تظهر نتائج الاختبار أن دور التدقيق الداخلي له مساهمة كبيرة ، في حين أن نظام الرقابة الداخلية ليس له أي تأثير على تقديم القروض غير المضمونة ، فإن نتائج الاختبار المتزامن له دور مهم ومساهم في المدقق الداخلي .	نتائج الدراسة

نوع الدراسة	بحث منشور في -17, <i>Economic Annals-XXI</i> , 178(7-8), 27. doi: https://doi.org/10.21003/ea.V178-02
٢- بحث (Taboli et al , 2019)	
عنوان الدراسة	Administrative Corruption: Why and How?
أدوات الدراسة	دراسة تحليلية في المؤسسات الحكومية في ايران
هدف الدراسة	يهدف البحث الى أن الفساد الإداري ظاهرة معقدة ومتعددة الأبعاد أوجدتها أسباب عديدة تؤدي إلى العديد من الآثار، وتظهر في مجموعة متنوعة من الأدوار والجوانب. وبالنظر إلى أهمية هذا الموضوع في مختلف البلدان، أجريت في السنوات الأخيرة دراسات مستفيضة لتحديد أسباب هذه المعضلة والتأكد منها.
مشكلة الدراسة	مدى مساهمة الجهات الرقابية في الوحدات الحكومية في السيطرة على الفساد الاداري في المؤسسات الحكومية .
نتائج الدراسة	وتشير التجربة الدولية إلى أن الفساد معقد ومخفي ومتنوع. ولذلك، فإن مكافحتها تتطلب عملية مستمرة وطويلة وصعبة والفساد متجذر في خلفيات مختلفة، مما قد يؤدي إلى ظهور الفساد الإداري وتوسعه بأشكال ممكنة وفعالة. وباستخدام هذه العوامل، يمكننا إيجاد طرق أكثر فعالية للحد من الفساد الإداري والقضاء عليه. كان قرار الحكومة بإعادة تشكيل حكومة جديدة في عام ٢٠٠٨ قراراً مهماً جداً.
نوع الدراسة	المجلة الدولية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية (IJASHSS) متوفرة على الإنترنت على http://www.ijashss.com / المجلد ٨ ، العدد ٣ (٢٠١٩) ص ٢٨٢- ٢٨٨
٣- دراسة (ISIam et al , 2011)	
عنوان الدراسة	Forensic Accounting as a Tool for Detecting Fraud and Corruption .
أدوات الدراسة	وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وقد استخدم الاستبانة كأداة لدراسة آراء عينة الدراسة المكونة من ١٠٠ مفردة تتضمن

على المحاسبين القانونيين والشركات متعددة الجنسيات اضافة الى مجموعه من المنظمات المحلية ، في بنغلادش.	
هدفت الدراسة الى معرفة التطبيقات الحالية للمحاسبة القضائية في الوقت الحالي في بنغلاديش وضع المقترحات المفيدة والتي تجعلها أكثر فاعلية لكشف الفساد المالي والمؤسسات.	هدف الدراسة
ما هو دور المحاسب القضائي في الكشف عن الاحتيال في القوائم المالية؟	مشكلة الدراسة
وقد كانت أهم النتائج اهمية توافر مؤهلات خاصة معرفية وتطبيقية لعمل المحاسب القضائي كما تأتي تطبيقات المحاسبة القضائية اكثر انتشارا في الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا بالإضافة استراليا.	نتائج الدراسة
دراسة تحليلية في بنغلاديش " ASA University Review ،V.5 ،N.2.	نوع الدراسة

من خلال الدراسات السابقة فقد هدفت هذه الدراسات الى بيان دور تقارير التدقيق الداخلي

- ١- اقتراح الية جديدة سيتم اثباتها لاحقاً
- ٢- تحديد الصلاحيات والمهام لكل جهاز رقابي
- ٣- تجنب تعارض هذه المهام
- ٤- حل التداخل بين مهام هذه الأجهزة مما يؤدي الى الأهداف المتوخاة من كل جهاز .

بالإضافة الى السعي لإيجاد آلية متكاملة لغرض تحقيق التنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية والتحقيقية للمحافظة على أموال الدولة وضمان تنفيذ القوانين ذات العلاقة للقضاء على الفساد بكل انواعه واشكاله.

وقد بين البعض منها دور الحوكمة في ترشيد نفقات الجماعات المحلية كاستراتيجية للحفاظ على المال العام"

ومن الملاحظ بان اغلب الدراسات السابقة لم تتطرق الى دور تقارير المدقق الداخلي في تقليص الفساد المالي وترشيد الإنفاق العام في ظل الازمات وهذا ما انفردت به الدراسات الحالية بالإضافة الى ذلك فان الدراسة تسعى الى :-

- تتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الداخلي سواء في المعايير المهنية الحديثة او في اساليب التدقيق الداخلي الحديثة.
- يسهم البحث في بيان الفساد المالي والاداري ودور الجهات والمنظمات العالمية في الحد منة .
- يهدف البحث الى بيان ترشيد الانفاق في الوحدات الحكومية وكيفية ادارة الازمات .
- يبين البحث دور التدقيق الداخلي في ظل ظاهرة الفساد الاداري والمالي.

المبحث الثاني

منهجية البحث

تُعد منهجية البحث الخطوة الأولى التي تُحدد المسار العلمي الذي اختاره الباحث والطريقة العلمية المنظمة التي يتناول من خلالها مشكلة البحث ويحدد أبعادها ، وكذلك تتضمن أهمية البحث وأهدافه واستعراض الفرضية التي استخدمت وصولاً الى الأهداف المطلوب تحقيقها وتم تحديد الحدود المكانية والزمانية وأساليب جمع البيانات والمعلومات التي تستخدم في إعدادها، وايضاً تصميم نموذج الدراسة.

١-٢-١ مشكلة البحث

ما زال التدقيق الداخلي يمر بمنعطف ضعفاً في الوحدات الحكومية وعدم مواكبته للتطورات الحاصلة في جميع أنشطة العمل أضف الى ذلك عدم وجود الكوادر المؤهلة تأهيل علمي وعملي يتيح لها المعرفة التامة في جميع أنشطة الاعمال وما زال التدقيق الداخلي يهتم بالتدقيق التقليدي أكثر من الاهتمام بالتدقيق وفق المفاهيم والاتجاهات الحديثة، وهذه سيؤدي الى أن تكون الموارد الاقتصادية عرضة للتجاوزات والانحرافات، فضلاً عن عدم توافر برامج لدى التدقيق الداخلي لتدقيق تلك الأنشطة، ومما تقدم يمكن استعراض مشكلة البحث كما يأتي: -

١- هل لتقارير التدقيق الداخلي دور في ترشيد النفقات الجارية؟

٢- هل لتقارير التدقيق الداخلي دور في ترشيد النفقات الرأسمالية؟

٣- هل تسهم تقارير التدقيق الداخلي في ترشيد الانفاق الجاري والرأسمالي في الحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية؟

١-٢-٢ أهداف البحث

- يسعى البحث من خلال جانبيه النظري والعملي الى تحقيق الاتي :
- تتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الداخلي سواء في المعايير المهنية الحديثة او في اساليب التدقيق الداخلي الحديثة.
 - يسهم البحث في بيان الفساد المالي ودور الجهات والمنظمات العالمية في الحد منه.
 - يهدف البحث الى بيان ترشيد الانفاق في الوحدات الحكومية.
 - يبين البحث دور تقارير التدقيق الداخلي في ظل ظاهرة الفساد والمالي.

١ - ٢ - ٣ أهمية البحث

١. تتبع أهمية البحث من خلال دراسة وعرض وتحليل وظيفة تقارير التدقيق الداخلي شأنها شأن بقية الوظائف التي تتطلب من ممارسيها مهاره متجددة ، مما يتطلب من المدقق الداخلي أن يجتهد باستمرار لتحسين جودة خدماته وان يقوم بمسؤولياته المهنية من خلال الاطلاع والتعرف على كل ما يصدر من اساليب جديدة في مجال عمله.
٢. أهمية الانفاق العام في الوحدات الحكومية العراقية، وما قد يتعرض له من سوء الاستخدام بشكل مقصود او غير مقصود مما يؤثر على تقدير الإيرادات للموازنة الاتحادية للسنة القادمة، وذلك يحتاج الى وقوف امام جميع التحديات التي تواجه وظيفة التدقيق الداخلي في معالجة هذا الموضوع.
٣. أهمية تشخيص المشكلات التي تعترض أداء الوحدات الحكومية التي تعد معوقاً في تحقيق الاهداف الرئيسية ، واقتراح الحلول المناسبة لها.

١-٢-٤ فرضيات البحث

يستند البحث الى الفرضيات الاتية:

اولاً :- علاقات الارتباط : وتقسم الى الفرضيتين الاتيتين :-

الفرضية الاولى :- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية بمستوى معنوية (5%).

الفرضية الثانية :

توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية في الوحدات الحكومية بمستوى معنوية (5%) .

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين تقارير التدقيق الداخلي من خلال ترشيد الانفاق في الوحدات الحكومية في الحد من الفساد المالي بمستوى معنوية (5%).

ثانياً:- علاقات الاثر: وتقسم الى فرضيتين وفقاً للاتي :-

الفرضية الفرعية الاولى :

يوجد تأثير لتقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية على تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية في الوحدات الحكومية عند مستوى معنوية (5%).

الفرضية الفرعية الثانية : يوجد تأثير لتقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية على تقارير التدقيق الداخلي من خلال ترشيد الانفاق العام في الحد من الفساد والمالي عند مستوى معنوية (5%).

١-٢-٥ اسلوب البحث

أستند البحث الى منهجين لتحقيق اهدافه :

١- المنهج الوصفي عن طريق الكتب والرسائل والدوريات والشبكة الدولية للمعلومات لتغطية الجانب النظري.

٢- المنهج الوصفي التحليلي لمشكلة البحث واثبات فرضيته في الجانب العملي عن طريق عرض ودراسة واقع التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية عينة البحث.

١-٢-٦ الحدود المكانية والزمانية

١ - الحدود المكانية: محافظة الديوانية - مجتمع المدققون الداخليون في دوائر المحافظة.

٢ - الحدود الزمانية: تتمثل في بيانات سنة (٢٠٢١)

١-٢-٧ وسائل جمع البيانات والمعلومات

تضمنت عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز البحث جانبين رئيسيين هما:-

١ - الجانب النظري

أ - اعتمد الباحث على التشريعات والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهات المختصة ذات الصلة والادبيات المحلية العربية والاجنبية من كتب ودوريات وبحوث منشورة ذات صلة بالموضوع، والشبكة الدولية للمعلومات.

٢ - الجانب العملي

- ❖ الهيكل التنظيمي والانظمة والتعليمات المعمول بها الصادرة من الجهات المختصة.
- ❖ المعايير والمؤشرات للوحدات عينة البحث.
- ❖ البيانات الاحصائية الصحية والمعلومات والخطط من الاقسام والأنشطة لعينة البحث.
- ❖ المتابعة الميدانية والدراسة وإجراء المقابلات الشخصية.
- ❖ استمارة الاستبيان .

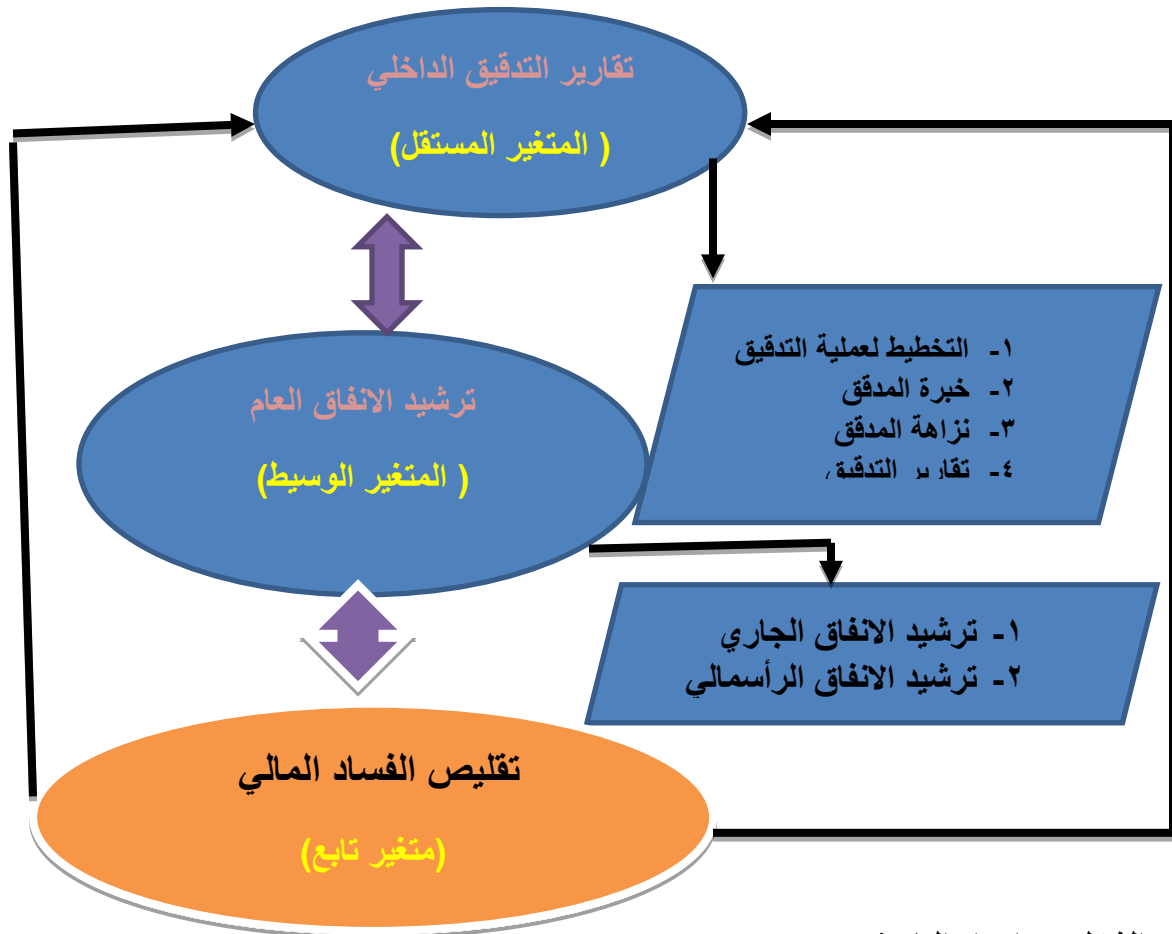
١-٢-٨ عينة البحث

يتمثل مجتمع عينة البحث المدققون الداخليون في محافظة الديوانية ،حيث قام الباحث بتوزيع ١٥٠ استبانة على عينة من الموظفين العاملين فيه ومن هم اصحاب الخبرة

والاختصاص واسترد الباحث ١٤٠ استبانة واهمل ٥ استبانات لعدم تكامل المعلومات فيها ، حيث بنيت النتائج على ١٣٥ استبانة.

٩-٢-١ متغيرات البحث

يمثل (دور تقارير التدقيق الداخلي) بالمتغير المستقل للبحث (وترشيد الانفاق) بالمتغير الوسيط ، اما المتغير التابع للبحث فقد تمثل بـ(تقليص الفساد الإداري والمالي)



الشكل من اعداد الباحث

شكل (١)

متغيرات الدراسة

الفصل الثاني

مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

المبحث الاول

مدخل للتدقيق الداخلي في القطاع العام

المبحث الثاني

تقارير التدقيق الداخلي والعلاقات المرتبطة به

الفصل الثاني: المبحث الاول

مدخل للتدقيق الداخلي في القطاع العام

تمهيد

في الوقت الحاضر ازدادت أهمية التدقيق الداخلي، وتعددت المفاهيم والآراء بشأن طبيعة عمل التدقيق الداخلي، ويرى البعض انه أسلوب علمي أو خطة تنظيمية، ويرى آخرون بانه وظيفة إدارية حتمية ونشاط علمي مستقل، وكنتيجة حتمية للتطورات الاقتصادية فقد عُدت وظيفة التدقيق الداخلي نشاطاً مضيفاً لقيمة أنشطة الدوائر الحكومية وذلك لمساعدة الإدارة في حكمها على كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة، مما لا شك فيه أن هذا التطور يتطلب تطوراً موازياً في السلطات والصلاحيات الممنوحة لشخصية المدقق الداخلي التي تمكنه من أداء وظيفته دون عوائق وبالتعاون مع جميع الجهات ذات العلاقة في الوحدات الحكومية استناداً إلى التغييرات التي حدثت في مفهوم التدقيق الداخلي، فحين أقتصر المفهوم على تدقيق العمليات المحاسبية والمالية كانت سلطاته لا تتعدى ذلك وكان وضعه التنظيمي يقع في الدائرة المالية.

١-١-٢ التطور التاريخي للتدقيق الداخلي:

لقد كان ظهور التدقيق الداخلي لاحقاً للتدقيق الخارجي فهو يعد حديثاً اذا ما قورن بالتدقيق الخارجي، وقد نشأ التدقيق الداخلي بناءً على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية. (الصبان، ٢٠١٢: ٣٦)، ولقد تطور التدقيق الداخلي نتيجة لتطور عمليات الوحدة الاقتصادية واتساع مهامها والتوجه نحو العولمة وضرورة تحقيق متطلبات الجودة، فقد أصبح دور المدقق الداخلي متسعاً ليشمل المساعدة في إدارة المخاطر بشكل أكثر فعالية فضلاً على دوره التقليدي (Kagermann, et . al . 2008 : 129) ، وقد وجه مجلس معايير معهد المدققين الداخليين (The institution of internal auditors) لعام ٢٠٠٠ المدققين الداخليين للقيام بعمليات رقابية إضافية للمساعدة في تطوير مفهوم الحوكمة وإدارة المخاطر سعياً لإضافة قيمة للوحدة الاقتصادية، وقد أكدت

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

على ضرورة إيجاد توازن حقيقي بين مهام التدقيق التأكيدية والخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي والتي تتطلب منه تبني استراتيجيات واضحة يتم تحديدها بالتعاون مع لجنة التدقيق لإضافة قيمة للوحدة الاقتصادية، حيث أن لجنة التدقيق تقيس مدى الحاجة للخدمات التأكيدية ومن ثم التخطيط لها وإيجاد المصادر والموارد والآليات لتحقيق وتسهيل مهمة التدقيق، (٥ : ٢٠١٠ ، IIA) نقلاً عن (حصرية ، ٢٠١٥ : ٤٨)

لقد مر التدقيق الداخلي منذ نشأته بعدة مراحل وتطورات شملت التعديلات والإضافات على تعاريفه ومفاهيمه ونطاق عمله الرقابي لتنسجم مع هذا التطور ولاسيما في الأهداف المرجوة من نشاط التدقيق الداخلي لتحقيقها، فضلا عن الحاجة لخدماته كوظيفة رقابية فاعلة تقدم خدماتها لإدارة الوحدة الاقتصادية. (عبد الزهرة ، ٢٠١٥ : ١١٤)، وتشير الدلالات بأن اغلب بدايات ظهور التدقيق الداخلي كانت في الولايات المتحدة الأمريكية ومع ظهور الشركات الكبرى في القرن التاسع عشر لاحظت إدارة شركات السكك الحديد والمصارف وشركات التأمين والشركات المساهمة أهمية التدقيق الداخلي وقيمة خدماته التي تخطت تدقيق البيانات المالية لتكرسه في تجهيز تقارير التشغيل الموثوقة (نجم، ١٨:٢٠٠٦). ولغرض بيان وتحديد مراحل تطور التدقيق الداخلي منذ نشأة معهد المدققين الداخليين الأمريكي في سنة (١٩٤١) يستعرض الجدول (٥) مراحل تطور التدقيق الداخلي. (ابراهيم، حسين ، ٢٠١٨ : ٦٢٣)

جدول (٥) مراحل تطوير التدقيق الداخلي

ت	المرحلة الزمنية	الهدف من وراء التدقيق	نوع التدقيق	نوع الرقابة الداخلية
١	ما قبل عام ١٩٤٠	<ul style="list-style-type: none"> ● تحديد مدى عدالة وصحة المركز المالي ● اكتشاف اوجه التلاعب والاطء 	تدقيق اختباري	بداية الاهتمام
٢	١٩٤١- ١٩٥٠	<ul style="list-style-type: none"> ● تحديد طبيعة وهدف التدقيق الداخلي 	تدقيق مستمر	ترايد الاهتمام كونه جزء من

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

النظام الرقابي		<ul style="list-style-type: none"> ● مسؤولية واستقلالية التدقيق الداخلي ● الهدف من التدقيق تحسين العمليات 		
اهتمام قوي كونه جزئ من نظام الرقابة الداخلية	تدقيق مستمر	<ul style="list-style-type: none"> ■ التركيز على الفعالية. ■ الفحص والتقييم المستمر لعمل الوحدة . 	١٩٥٠- ١٩٦٠	٣
اهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلي	تدقيق مستمر	<ul style="list-style-type: none"> ❖ تدقيق سلامة الادخال للسجلات الوحدة . ❖ التمييز بين اهداف التدقيق الداخلي للوحدات الكبيرة والصغيرة لا تتعلق مباشرة بالأمر المالية . 	١٩٦٠- ١٩٧٠	٤
اهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلي	تدقيق مستمر	<ul style="list-style-type: none"> ○ التحقق من سلامة ودقة الادخال لسجلات الوحدة ○ التحقق من ملكية الوحدة للموجودات المختلفة . 	١٩٧٠- ١٩٨٠	٥
اهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلي	تدقيق شامل ومستمر	توسع عمل التدقيق ليشمل جميع العمليات المالية وغير المالية .	١٩٨٠- ١٩٩٠	٦
اهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلي	تدقيق شامل ومستمر	تطور عمل التدقيق الداخلي من خلال لاستقلالية وتقديم خدمات استشارية لتحسين اداء الوحدة لكونه تأكيدياً وموضوعياً .	١٩٩٠- ٢٠٠٠	٧
اصبح التدقيق الداخلي دائرة او	تدقيق شامل	<ul style="list-style-type: none"> ☒ تقييم وتحسين فعالية عملية الرقابة لإضافة قيمة عن طريق الاعتماد على 	٢٠٠٠-	٨

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

لغاية الان	مدخل منهجي منظم لتقديم المساعدة للوحدة على تحقيق اهدافها . ☒ تقييم وتحسين ادارة المخاطر وتقييم الرقابة الحكومية.	قسم من نظام الرقابة الداخلية .
------------	---	--------------------------------

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على (ابراهيم ، حسين ، مصدر سابق : ٦٢٣) و(اشتوي ، ٢٠٠٨ :

(١٩,١٨

٢-١-٢ مفهوم وتعريف التدقيق الداخلي:

لقد عرف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين بأنه وظيفة داخلية تابعة لإدارة الوحدة الاقتصادية تعبر عن نشاط داخلي مستقل لخلق نظام الرقابة الإدارية والمحاسبية لضمان حسن استخدام الموارد الموجودة بشكل أمثل.(9-1 : 2009, IIA) ويعد التدقيق الداخلي جهاز تقويم مستقل ضمن تشكيلات الوحدة الاقتصادية وهو أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة. (ظاهر ، واخرون : ٢٠١٤) وقد قامت لجنة بازل || بتعريف التدقيق الداخلي على أنه توفير تأكيدات مستقلة لمجلس الإدارة والإدارة العليا حول جودة وفعالية الرقابة الداخلية للبنك ، وإدارة المخاطر ، ونظم الإدارة والعمليات ، وذلك لمساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا لحماية مؤسسها وسمعتها . (199:2014, Chambers).

و عرف (127 : 2014 ، Baharud - din) في دراسة أن التدقيق الداخلي هو " إدارة مالية معنية بتقييم الممارسات فيما يتعلق بالوضع المالي الداخلي للمؤسسات وتقييم الأداء المالي لها "

وقد صدر احدث تعريف للتدقيق الداخلي من قبل المعهد المذكور على انه : دائرة ، أو قسم ، أو فريق من المستشارين أو غيرهم ممن يقدمون تأكيدات وخدمات استشارية موضوعية و مستقلة بهدف إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية وتحسين عملياتها .و يساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة ، وإدارة المخاطر والرقابة (صديق ، واخرون ، ٢٠١٦ : ١٤٩).

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

ويرى (شعبان ، ٢٠١٦ : ٢٢) ان مفهوم التدقيق الداخلي عملية أساسية من العمليات التي تضبط الأعمال المحاسبية لأية وحدة اقتصادية بغض النظر عن طبيعة نشاطها وهي تعد عملية مكملة لعملية التدقيق الخارجي ، وهناك العديد من التعريفات التي تناولت هذا النوع من التدقيق ، إلا أن التعريف الأكثر شيوعاً، هو التعريف الذي تبنته خمسة منظمات مهنية متخصصة في المحاسبة والتدقيق والتي يطلق عليها لجنة " Conurrittee Of Sponsoring Organizatio(COSO) .

ويرى (Gurama ,Mansor,2018:73) بان التدقيق الداخلي هو نظام اضافة قيمة وقياس الاداء الداخلي فيما يتعلق بمراجعة المدخلات والعمليات والمخرجات والنتائج. ويرى (Soh, Bennie, 2019: 2) بان التدقيق الداخلي وظيفة اداء داخل الوحدة الاقتصادية وهي شبيهة بالحوكمة .

وان اهم ما ذكر سابقاً من قبل معهد التدقيق العالمي في تقريرها " and " Relationships _ CBOK Stakeholders from Insight: Risk " حول أهم الادوار المتوقعة من التدقيق الداخلي بعيداً عن تقديم خدمات التأكيد، حيث كانت الاجابة الابرز لذلك هي المساعدة في أنشطة المخاطر وتحديدها، وتوعية أصحاب المصلحة بكيفية الاهتمام بالمخاطر غير التقليدية". (مجلة التدقيق الداخلي ، ٢٠٢٠ : ٨)،

وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل الوحدة الاقتصادية لفحص وتقويم الأنشطة كخدمة لها بهدف مساعدة افراد الشركة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية عن طريق تزويد الافراد العاملين بالتحليلات والتقويمات والتوصيات . (عباس ، كاظم ، ٢٠٢٠ : ٢٤٥) .

وعرف (فليح ، هادي ، ٢٠٢٠ : ٩٣) التدقيق الداخلي " بأنه جهاز تقويم مستقل ضمن تشكيلات الوحدة الاقتصادية ويعد احد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تضعه الادارة للقيام بواجباتها لغرض الاطمئنان على تحقيق أهدافها، وان وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة ضوابط واجراءات لتحسين العمليات والقيود وبشكل مستمر

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

لضمان دقة البيانات العمليات المحاسبية والتأكد من اتباع الاسس والقواعد المحاسبية وفقاً للخطط المرسومة "

ويبين (الخرجي ، ٢٠٢٠ : ٨٨) أن التدقيق الداخلي عبارة عن :-

- أداة إدارية ومالية تقوم بالأساس بتقديم خدمات للإدارة.

- خدمة استشارية هدفها الأساس إضافة قيمة للعمليات المؤسسية .

- تتعامل مع إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية والحوكمة.

ويرى الباحث ان التدقيق الداخلي بانه نظام يشتمل على خدمات التأكيد والاستشارة التي يترتب عليها إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية ولم يقتصر على النواحي المالية فقط وإنما يشمل الوحدة الاقتصادية كلها.

٢-١-٣ أهمية وظيفة التدقيق الداخلي:

تتأتى أهمية وظيفة التدقيق الداخلي لأنها نظام يشتمل على خدمات التأكيد والاستشارة التي يترتب عليها إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية كذلك نشاط يتم داخل الوحدة الاقتصادية يقوم به افراد معينون من قبل الادارة لتحقيق اغراض معينة (الغربان، ٢٠٠٣ : ٣٨)، فضلاً عن كونه أداة رقابية تساعد العاملين على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة.

يعد التدقيق الداخلي عامل مساعد في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة، أنّ التقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافاً وسوء كفاية وتحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة رشيدة، لذا أنّ الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي المتمثل بالتدقيق التشغيلي على الأنشطة يعزز الاستخدام الأفضل للموارد (السيد، ٢٠١٠ : ١٥٢).

وهناك عوامل أخرى ساعدت على الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي منها: (جربوع،

٢٠٠٩ : ٢-١٢)

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

- تطور حجم الوحدات الاقتصادية وانتشارها جغرافياً على نطاق واسع مما أدى الى تباعد المسافة بين الإدارة العليا والمنفذين للعمل.
- حاجة الإدارات والجهات الحكومية الى معلومات دورية دقيقة لرسم الخطط واتخاذ القرارات.
- حاجة الإدارات الى حماية أموال الوحدات الحكومية وصيانتها من الغش والسرقة والاطفاء.
- اهتمام الإدارة بنتائج الأداء أولاً بأول والعمل على متابعتها نظراً لتعدد العمليات التشغيلية.
- ولكون وظيفة التدقيق الداخلي استشارية أكثر منها تنفيذية تعمل على تقديم الخدمات الاتية :- (ارنز ، لوبك، ٢٠٠٥ : ٢٧)

١) خدمات وقائية:

تتمثل تلك الخدمات في مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في الوحدات الاقتصادية لتحقيق الحماية للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الهدر (الاسراف) وحماية السياسات المختلفة (الادارية والمالية والانتاجية) من التحريف بلا مبرر.

٢) خدمات تقويمية:

تتمثل تلك الخدمات في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تقويم مدى فاعلية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة وتقويم الأداء بالتحقق من حصول الوحدة على مواردها بصورة اقتصادية، فضلاً عن تحديد حجم الفاعلية في تحقيق اهداف الوحدة.

٣) خدمات استشارية:

تتمثل في التوصيات والإرشادات والمقترحات بالتحسينات على الأنظمة الموضوعه داخل الوحدة الاقتصادية، وتكون غير ملزمة الا بعد اقتناع ذوي السلطة أو الشأن بها. (

Boynton, et al, 2001:980)

٤) خدمات علاجية

وهي الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق في مجال تصحيح الأخطاء التي قد أكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقريره والخاصة بإصلاح اية اخطاء أو علاج اوجه القصور في مختلف الخدمات التي يقدمها المدقق او يساهم فيها. (الزيادي، ٢٠١٥: ٤١)

٤-١-٢ أهداف نظام التدقيق الداخلي:

يسعى التدقيق الداخلي إلى تحقيق أهداف متعددة ومن ثم فإن التدقيق الداخلي السليم يجب أن يراعي الآتي: -

١. السعي الى حماية موجودات الوحدة الاقتصادية من الضياع والغش والسرقة: ويعد هذا الهدف من الأهداف المهمة التي يتوجب على الرقابة الداخلية القيام بها حيث إن أصحاب المشروع قاموا بالتنازل عن جزء من صلاحياتهم لصالح الإدارة وحيث إنهم كانوا هم بأنفسهم من يقوم بهذا الهدف أصبح لزاماً على التدقيق الداخلي أن يقوم به نيابة عنهم، ومن ثم فإن التدقيق الداخلي يهدف إلى المحافظة على الأصول في الاستخدام أو التصرف غير المصرح به قد تشمل إجراءات تتعلق بأهداف التقارير المالية والعمليات (مخوف، ٢٠٠٧: ٨٩).

٢. السعي لضمان سلامة البيانات المحاسبية: من المعروف أن من يتولى مهام التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية العامة منها والخاصة أشخاص لهم الخبرة العلمية والعملية الكافية التي تؤهلهم لهذه المهمة بل أنهم يعدون المرجع الأساس للمحاسبين الذين يقومون بالأعمال اليومية من أجل إرشادهم إلى الأساليب التي تضمن حسن البيانات المحاسبية وسلامتها التي تعد المادة الأساسية والأولية للقوائم المالية التي تعكس نشاط الوحدة الاقتصادية خلال الفترة وما حققته من أرباح أو خسائر (Spir, ٢٠٠٦: ٣٥)

٣. السعي لحث الموظفين على ضرورة التمسك بالسياسات الإدارية المطبقة: حيث إن كافة الأعمال تقوم على أساس المستخدمين الذين ينسب إليهم النجاح أو الفشل

(رضوان، ٢٠١٢: ١٤-١٥) ومن ثم فإن من الضروري قيام الرقابة الداخلية بالعمل قدر المستطاع على حث المستخدمين على الالتزام بالسياسات الإدارية المطبقة وافهامهم اياها وتدريبهم عليها كلما دعت الحاجة لذلك . (سالم ، ٢٠١٢: ٢٥)

٢-١-٥ أنواع التدقيق الداخلي:

هناك العديد من الأنواع التي تتدرج تحت إطار التدقيق الداخلي، منها ما يلي:-
(إبراهيم، ٢٠٠٩: ٢٣)

١. التدقيق المالي: ويقصد به تحليل النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية وتقييم الأنظمة المحاسبية وأنظمة المعلومات والتقارير المالية، ومدى الاعتماد عليها، ولقد عرفه، (Kagermann et. al 2008:119) على أنه: " تقييم مستقل للبيانات المحاسبية الماضية للتأكد من صحة وموثوقية هذه البيانات مثل فحص الحسابات المالية ونظام الرواتب والقوائم المالية السنوية "
٢. التدقيق التشغيلي: - يعد التدقيق الداخلي التشغيلي المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي ونشأ اثر التطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي (السلامي، ٢٠٠٥: ٣٧)، ولقد عرفه (العمري ، عبد المغني ، ٢٠٠٦ : ٣٦) على أنه " التدقيق الشاملة للوظائف المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية ، للتأكد من كفاءة وفاعلية وملائمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة ، للحكم على مدى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية من خلال هذه الوظائف " . وقد تتشابه خطة المدقق لإجراء التدقيق التشغيلي مع خطته لإجراء التدقيق المالي مع مراعاة تعديلها وتضمين العناصر غير المالية فيها (Braiotta ، ٢٠٠٤ : ٢١٧).

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

٣. تدقيق الالتزام : (ابراهيم ، ٢٠١٦ : ٢٣) ويقصد به تدقيق الضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات (إبراهيم ، ٢٠٠٩ : ٢٣) ، وبالمقارنة مع التدقيق التشغيلي فإن تدقيق الالتزام يكون موجهها بشكل أساسي لمعرفة مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالعديد من القوانين واللوائح التنظيمية وليست فقط بالسياسات الإدارية الداخلية ، وقد يتشابه تدقيق الالتزام مع التدقيق التشغيلي ولكن مع مراعاة تضمين قسم يفصح عن مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمتطلبات القانونية والالتزامات التعاقدية . (المدهون ، ٢٠١٤ : ٢٥).

٤. التدقيق الإداري: ويقصد به تحسين الاقتصادية والكفاءة والفعالية التي تؤدي بها الأنشطة والوظائف التنظيمية، ويهدف التدقيق الإداري لفحص ودراسة وتقييم الأهداف والخطط والسياسات والإجراءات والنظم والأساليب الرقابية وطرق ووسائل التشغيل والإمكانات المادية والبشرية والأداء الفعلي ونتائجه، ويشمل عملية تقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف الوحدة الاقتصادية (الواردات ، ٢٠١٣ ، ٢٧٣) .

٥. التدقيق البيئي: أشار معهد المدققين الداخليين (IIA) إلى موضوع التدقيق البيئي وذكر بأنه عبارة عن جزء متكامل من النظام الذي تتمكن من خلاله الوحدة الاقتصادية تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بها كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية ، فضلا على متطلبات السياسة الداخلية. (لزن ، ٢٠١٦ : ٢١)

٢-١-٦ معايير التدقيق الداخلي:

وتعني بقياس نوعية اداء الاعمال المشار اليها بطرق التدقيق والاهداف المتوخاة منها، وتضمنت معايير التدقيق الداخلي الركائز الأساسية للقيام بهذا الدور بنجاح، سواء ما يتعلق بالصفات الشخصية للمدققين أو دور مدير التدقيق أو كيفية أداء المهام بدءاً من مرحلة التخطيط وانتهاء بإصدار التقرير ومتابعة التصويب. (عبد الله ،

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

- ٢٠٠٤ : ٤٢٠) ومن أهم متطلبات معايير التدقيق الداخلي:- (الطرايره ، ٢٠١٣ : ٧٥-٧٦)
١. الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات: يجب تحديد أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع المعايير، ويوافق عليها من مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.
 ٢. الاستقلالية والموضوعية: على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون مستقلاً، وعلى المدققين الداخليين أن يتصفوا بالموضوعية أثناء تأدية أعمالهم.
 ٣. الاستقلال التنظيمية على مدير التدقيق الداخلي أن يتصل بأعلى مستوى إداري داخل الشركة يسمح النشاط التدقيق الداخلي بالاطلاع بمسؤولياته، وتكون أعلى درجات الاستقلالية عند ارتباط التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق.
 ٤. على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون بمنأى عن تدخل الآخرين في تحديد نطاق العمل ، وتنفيذه ، وإيصال النتائج .
 ٥. موضوعية المدققين على المدققين الداخليين تبنى موقف نزيه، وغير متحيز، وتلافي تضارب المصالح.
 ٦. يجوز للمدققين الداخليين تقديم خدمات استثمارية متعلقة بأنشطة كانت من ضمن مسؤولياته.
 ٧. البراعة وبذل العناية المهنية: يجب تنفيذ أعمال التدقيق ببراعة وبذل العناية المهنية.
 ٨. الكفاءة المهنية :- (الصبان ، ٢٠٠١ : ١٤٤ ، ١٤٥) على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة، المهارات، والكفاءة المطلوبة للقيام بمسؤولياتهم الفردية، وعلى نشاط التدقيق الداخلي بوصفه مجموعة امتلاك المعرفة أو الحصول عليها فضلا على المهارات، والكفاءات الأخرى المطلوبة للقيام بمسؤولياتهم.
 ٩. على المدقق الداخلي امتلاك المعرفة الكافية لتحديد مؤشرات أو علامات الغش إلا أنه لا يتوقع منه امتلاك خبرة الشخص الذي تكون مسؤوليته الرئيسية اكتشاف الغش. (الطرايره ، : ٧٦)

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

١٠. على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة حول مخاطر أنظمة المعلومات وعناصر الرقابة وامتلاك وسائل تقنيات التدقيق المبنية على المخاطر عند إنجاز مهام عملهم، ولا يطلب من المدقق الداخلي امتلاك مهارات وخبرات المدقق المختص بتدقيق أنظمة المعلومات.

١١. على المدقق الداخلي أن يمارس بذل العناية المهنية مع الأخذ بالاعتبار الآتي: -

أ- مدى العمل المطلوب للوصول إلى أهداف المهمة.

ب- التعقيد، المادية، وأهمية الأمور التي يطبق عليها إجراءات التوكيد.

ت- كفاية وفعالية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والتوجيه، ويسمى بالتحكم المؤسسي.

ث- احتمالية الأخطاء الجوهرية ومخالفات الأنظمة، تكلفة أنشطة التوكيد بالمقارنة مع الفوائد المحتملة.

١٢. على المدقق الداخلي أن يحذر من المخاطر الجوهرية والتي من الممكن أن تؤثر على الأهداف والعمليات والموارد. على كل حال فإن إجراءات التوكيد لوحدها، حتى وإن نفذت بعناية مهنية، لا تضمن بأن جميع الأخطار الجوهرية سيتم اكتشافها.

١٣. التطوير المهني المستمر على المدققين الداخليين تحسين معرفتهم، ومهاراتهم، والكفاءات الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر.

١٤. رقابة الجودة على مدير التدقيق الداخلي أن يضع برنامجاً للرقابة النوعية للحفاظ على استمرار وجودة الخدمات المقدمة، والذي يغطي جميع أنشطة التدقيق الداخلي، ويراقب فعاليته بشكل مستمر، ويجب أن يتضمن هذا البرنامج مراجعة وتقييم الجودة بشكل مستمر داخلية وخارجية، وإشراف داخلي مستمر، ويجب أن يصمم كل جزء من البرنامج لمساعدة نشاط التدقيق الداخلي فضلاً عن قيمة للمنشأة، وتحسين عملياتها، ويوفر التأكيد بأن نشاط التدقيق الداخلي منسجم مع المعايير، وأخلاقيات المهنة.

١٥. التخطيط: على مدير التدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، وبما ينسجم مع أهداف الوحدة الاقتصادية،

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

وضرورة ان يكون هناك ثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية ضروري لإجراء المقارنات بين القوائم المالية . (الالوسي ، ٢٠٠٣ : ٢٩٠)

١٦. يجب أن تكون خطة التدقيق الداخلي مبنية على أساس تقييم المخاطر، على الأقل مرة سنويا، ويجب الأخذ بالاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق في هذه العملية.

١٧. تقرير المجلس الإدارة والإدارة التنفيذية: على مدير التدقيق أن يقدم تقارير منتظمة للجنة التدقيق وللمجلس والإدارة التنفيذية عن أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، ونسبة الإنجاز بالنسبة للخطة، ويجب أن يشمل التقرير مواقع المخاطرة الهامة ومواضيع الرقابة وأمور التوجيه العامة، وأية أمور أخرى تطلب من قبل لجنة التدقيق ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية. (الطرايره ، مصدر سابق : ٧٧)

١٨. على نشاط التدقيق الداخلي أن يقيم المخاطر المتوقعة الخاصة بالحاكمة المؤسسية، والعمليات والمعلومات في الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بسلامة المعلومات المالية والتشغيلية وقابليتها للاعتماد عليها، وفعالية وكفاءة العمليات وحماية الأصول، بالإضافة الى الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات.

١٩. الحاكمة المؤسسية : على نشاط التدقيق الداخلي تقييم وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عملية الحاكمة المؤسسية عند السعي لتحقيق الأهداف الاتية :- (النونو ، ٢٠٠٩ : ٥٤ ، ٥٥)

أ- تعزيز وتشجيع القيم والأخلاقيات الحميدة داخل الوحدة الاقتصادية.

ب- التأكد من فعالية إدارة الأداء التنظيمي والمحاسبي.

ج- التوصيل الفعال للمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة للمناطق المناسبة في الوحدة الاقتصادية.

د- التنسيق الفعال للأنشطة وعمليات الاتصال بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين للإدارة.

٢٠. اعتبارات التخطيط: في أثناء التخطيط للمهمة على المدققين الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

أ- أهداف النشاط تحت التدقيق والوسائل التي يتم بواسطتها مراقبة النشاط لأدائه.
ب- المخاطر الهامة للنشاط ولأهدافه، وموارده والعمليات والوسائل التي بواسطتها يتم الإبقاء على المستوى المقبول من أثر المخاطر المتوقعة.
ت- كفاية وفعالية أنظمة إدارة المخاطر للأنشطة والرقابة مقارنة مع إطار الرقابة الملانم.

ث- فرص إجراء تحسينات جوهرية على أنظمة إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.
(شراب ، ٢٠١٣ : ٥٣)

٢١. على مدير التدقيق الداخلي وضع سياسات للسيطرة على حيازة واعادة مستندات المهمة لتقديمها لجهات داخلية أو خارجية، ويجب أن تتوافق هذه السياسات مع السياسة العامة للمنشأة وأية متطلبات قانونية أو أية متطلبات أخرى.

٢٢. إيصال النتائج على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة للجهات ذات العلاقة وقد وضع المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين معايير لتنظيم الأعمال الذي يقوم بها المدققون الداخليون لكي يتم الاستفادة من أعمالهم في خدمة الوحدة الاقتصادية، كذلك زيادة ثقة المدققين الخارجيين بالتقارير التي يصدرها المدقق عن الأعمال التي يقوم بها (البجيرمي ، ٢٠١١ : ٥٢) . وعليه قام معهد المدققين الداخليين بتقسيم المعايير الخاصة بالمهنة إلى قسمين :-

القسم الأول اهتم بمعايير الصفات - وتم ترميزه بالرقم ١٠٠٠

القسم الثاني اهتم بمعايير الأداء - وتم ترميزه بالرقم ٢٠٠٠

جدول (٦) معايير التدقيق الداخلي

رقم المعيار	معايير الصفات	رقم المعيار	معايير الاداء
١٠٠٠	الاهداف والصلاحيات والمسؤوليات	٢٠٠٠	إدارة عملية التدقيق الداخلي
١١٠٠	الاستقلالية والموضوعية	٢١٠٠	طبيعة العمل

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

التخطيط للمهام	٢٢٠٠	الكفاءة وبذل العناية اللازمة	١٢٠٠
انجاز المهمة	٢٣٠٠	الرقابة النوعية وبرامج التطوير	١٣٠٠
توصيل النتائج	٢٤٠٠		
مراقبة مراحل الانجاز	٢٥٠٠		
قرار قبول الادارة للمخاطر	٢٦٠٠		

٢-١-٧ مقومات وظيفة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية:

يحق المدققون الداخليون استقلالية خلال عملية التدقيق عندما يكونون متحررين من التوجيه أو التقييد من قبل مديري الوحدات الحكومية لتحقيق هذا الاستقلال التنظيمي، فإن العديد من منظمات التدقيق الداخلي تقدم تقاريرها مباشرة إلى لجان التدقيق التابعة لمجلس الإدارة، ويتناقص تأثير الإدارة على نطاق التدقيق وإعداد التقارير إلى حد كبير عند تأسيس قسم مستقل يعمل بموضوعية مع وجود ميثاق التدقيق الذي ينظم عملهم. أن العديد من الإدارات والمنظمات لديهم ميثاق، ومن المهم بشكل خاص أن يكون لدى قسم التدقيق الداخلي ميثاق معتمد من الإدارة العليا ومجلس الإدارة، (العواد، ٢٠١٨: ٢٥٤)

٢-١-٨ استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي:

لأثعد الخدمات التدقيقية والرقابية ذات قيمة بعيداً عن مفهوم الاستقلال والموضوعية، أذ يعد مفهوم الاستقلال بشكل عام حجر الزاوية في أي عملية تدقيق أو أي عملية رقابية أو تقييمية، حيث يشير مفهوم الاستقلال أن يكون المدقق مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها ، وبعيداً عن تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عملياتها ، اما مفهوم الموضوعية فيتعلق بنوعية التقديرات والقرارات والأحكام وجودتها انطلاقاً من الحالة الذهنية التي يمر بها المدقق وان لا يشعر من خلالها بتضارب المصالح ، بمعنى أن الموضوعية هي نتاج الاستقلالية (المدلل ، ٢٠٠٧ : ٦٣)

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

ويعرف " المطارنة " الاستقلال بأنه (إنّ يكون المدقق أميناً نزيهاً صادقاً ويكشف عن كل الحقائق في تقريره ، لا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومه ، وأنّ يبدية عن اقتناع، وعليه أنّ لا يكتم أو يحرف أو يزيّف ما يصل الى علمه من وقائع أو مخالفات (المطارنة ، ٢٠١٠ : ٥٥) ، اما الموضوعية فالمقصود بها القيام بأعمال التدقيق بالطريقة التي تجعل المدققين الداخليين يعتقدون اعتقاداً صادقاً في نتائج أعمالهم ، فضلاً عن عدم تقديم أي تنازلات مهمة على حساب جودة العمل كذلك عدم التأثير بأراء الآخرين (نصر ، ٢٠٠٩ : ٨٢)، ووضع معهد المدققين الداخليين مفهوماً لحياضية المدقق الداخلي وهو التحرر من الظروف التي تهدد نشاط أو قدرة التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ومن تأدية مسؤوليات التدقيق الداخلي بطريقة غير متحيزة . (IIA, 201:3).

ونظراً للاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي وضعت العديد من المنظمات المهنية مقاييس لتقييم استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية (معيار الانتوساي ٩١٤٠ الصادر عام ٢٠١٠ الموسوم استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام، ومعيار الانتوساي ١٦١٠ الصادر عام ٢٠٠٩ ومعيار التدقيق الدولي ٦١٠ الصادر عام ٢٠٠٤ والمتعلقان بالاستفادة من عمل المدققين الداخليين) وهذه المقاييس تتضمن الاتي:-

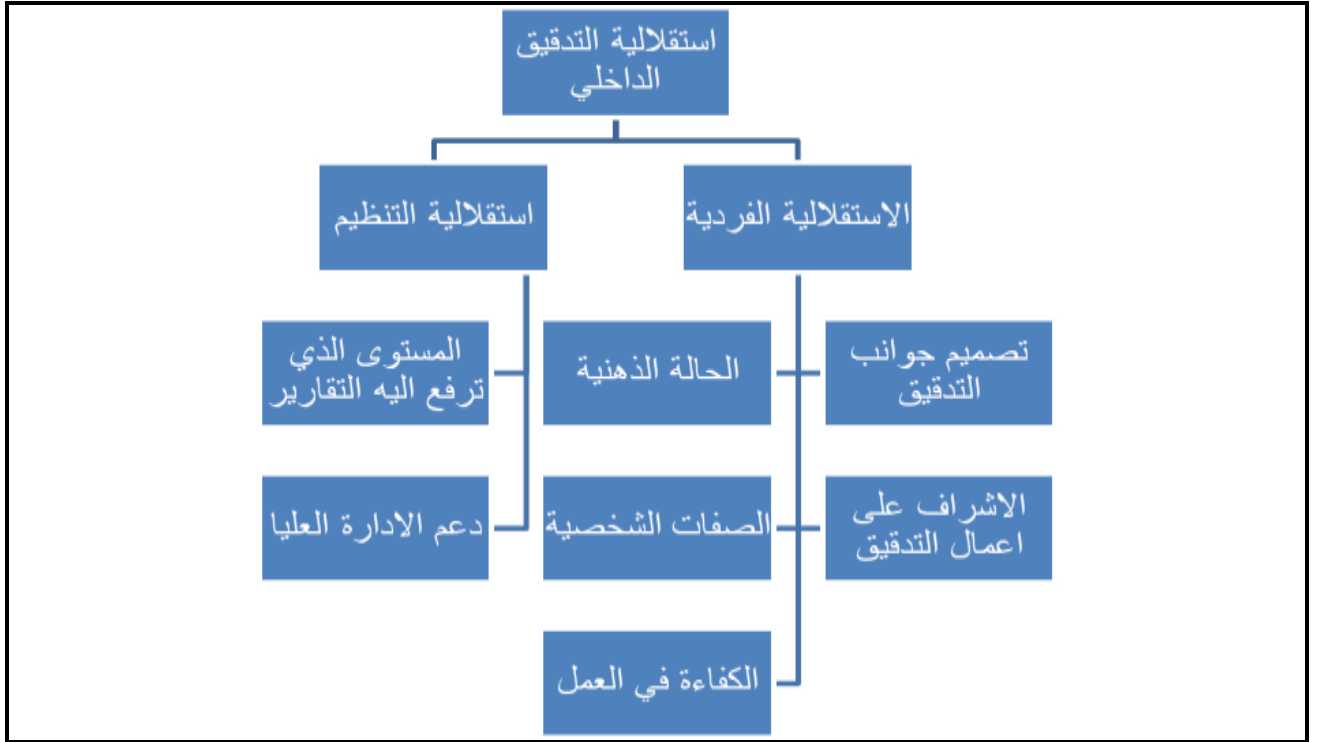
- يتم تأسيسها بموجب تشريع أو لوائح نظامية.
- تخضع للمسألة امام الإدارة العليا مثل رئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية.
- ترفع التقارير عن نتائج التدقيق الى كل من الإدارة العليا أو نائب الجهة الحكومية وإلى المسؤولين في الحوكمة.
- لا يسمح لموظفي التدقيق بتدقيق العمليات التي كانوا مسؤولين عنها في السابق لتفادي أي تضارب في المصالح.
- علاوة على ذلك تشمل مقاييس استقلالية المدقق الداخلي في الوحدات الحكومية على الاتي:

العلاقات الشخصية التي تحد من استفسارات المدقق، وجود أفكار مسبقة عن الافراد أو أهداف برنامج معين التي تجعل التدقيق متحيزاً، المسؤولية السابقة لا اتخاذ قرار،

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

الحد من نطاق التدقيق بشكل غير مقبول وغير ملائم أو تؤدي إلى تعديل فيه، تدخلات في اختيار أو تطبيق إجراءات التدقيق، محددات فيما يتعلق بالزمن المسموح به لاستكمال عمليات التدقيق، التأثير في المحتوى المناسب لتقرير المدقق، (معايير التدقيق الحكومية، ٢٠٠٢ : ١٤ - ١٧).

وأكد "المجمع العربي للمحاسبين القانونيين" إنَّ هذا الاستقلال له جانبان المركز التنظيمي للمدقق الداخلي في الهيكل التنظيمي وعدم أشراك المدقق الداخلي في الأعمال التي تخضع لتدقيقه وانتقاده. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ٢٠٠٨ : ١٦٨)، وكما موضح في الشكل التالي:-



المصدر: اعداد الباحث

شكل (٢)

مظاهر استقلال المدقق الداخلي

٢-١-٩ التأهيل العلمي والعملية للمدققين الداخليين:

يجب أن يتوافر لدى العاملين بإدارة التدقيق الداخلي المعرفة والمهارات والتدريب والخبرة في التعامل مع الافراد والقدرة على تحقيق الاتصال مع الجهات المختلفة بفاعلية وأن يحافظوا على كفاءتهم وقدراتهم المهنية والفنية من خلال التطوير والتعليم المستمر (نصر ، ٢٠٠٩ : ٨٣ - ٨٤) ، واذ تم الطلب من المدقق الداخلي أداء مهمة تقديم استشارة معينة لا تتوافر لديه المعرفة الكافية بشأنها فعلى الرئيس التنفيذي أما أن لا يقبل المهمة أو يسعى للحصول على مشورة ومساعدة من ذوي الخبرة والكفاءة اللازمين (P 9-8: 2010 ، AII) ، وأكد معيار التدقيق الداخلي (١٢٣٠) على أن عمل المدقق الداخلي يتطلب مهارات وسلوكيات يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي : (الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي ، ٢٠٠٧) وقد أشار معهد المدققين الداخليين الأمريكي الى المؤهلات التي يجب ان تتوافر في المدقق الداخلي سواء في القطاع العام او الخاص في الاتي: (AII ، 2010:9)

- الكفاءة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي وإجراءات التدقيق.
- المعرفة بالقوانين والأنظمة والقرارات الادارية ذات العلاقة بنشاط الوحدة محل التدقيق.
- تبني التعليم المستمر للمدققين الداخليين بما يستجد في مجال الاختصاص لتطوير مهاراتهم.
- ممارسة الحذر (الشك المهني) عند أداء عمله، ويقصد بالحذر المهني هو احتمال وجود اخطاء
- في البيانات المالية أو أي نشاط خاضع للتدقيق والعمل على الحصول على الأدلة لأثبات الافتراض او نفيه.

٢-١-١٠ بذل العناية والكفاءة واستقلالية المدقق الداخلي:

يجب أن يتمتع العاملين في التدقيق الداخلي بمستوى عال من المهارة الفنية فضلاً عن التأهيل العلمي، ويتمتع بأسلوب الأقتناع والمقدرة على التفاهم مع العاملين (المهائني ، ٢٠٠٧ : ١٢٣) كما أوضح "حماد" إن العمل في قسم التدقيق الداخلي يجب أن يتم وفقاً للتخطيط الموضوع له وان يكون الأشراف عليه بشكل ملائم وأن يتم توثيق العمل

باستخدام أدلة اثبات وأوراق عمل وبرامج للتدقيق (حماد، ٢٠٠٤ : ٨٠). تعد استقلالية المدقق من العوامل التي تؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة وظيفة التدقيق، وهي بمثابة العمود الفقري لمهنة التدقيق بصفة عامة (الزيادي، ٢٠١٥ : ٤١)، وقد أصبحت الحاجة ماسة لتدعيم هذا الحياد وحمايته، ومن ثم يجب على المدقق المحافظة على الاستقلالية الكاملة ودعم هذا التوجه بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية (جبران، ٢٠١٠ : ٤٠)، ويتعين على المدقق أن يحافظ على الموضوعية وأن يكون متحرراً من صراعات المصالح عند قيامه بتنفيذ مسؤولياته المهنية، كما يجب أن يتمتع المدقق عند تأديته لخدمات التدقيق وابداء الرأي بالاستقلال الحقيقي (Independence in Fact) المتمثل بالاستقلال العقلي الذي يعكس حالة ذهنية تسمح للمدقق بأن يمارس إجراءات وعمليات التدقيق دون تحيز، والاستقلال الظاهري (Independence in Appearance) والذي ينتج من خلال تفسيرات الآخرين لاستقلال المدقق. فقد تفقد وظيفة التدقيق قيمتها عندما يكون المدقق مستقلاً في الحقيقة ومن ثم يظهر له سلوك يدافع من خلاله عن العميل محل التدقيق (Eller, et . al , 2012: ٨٥-٨٧)، ويشير (نصر، وآخرون، ٢٠٠٦ : ٥٠١) يجب على المدقق الداخلي عدم التعرض لأي أمر يجعله غير قادر على إبداء رأي موضوع مع ضرورة تخصيص الأفراد على المهام بحيث يتم تفادي أي تعارض محتمل أو فعلي في المصالح. ويجب أن يتفادى المدقق الداخلي أداء أي مهام تشغيلية، حيث إن أداء أي من المهام التشغيلية التي سيقوم المدقق الداخلي بتدقيقها سوف لا يجعل موضوعيته غير متوافرة، الأمر الذي يجب أن يؤخذ في الحسبان عند الحصول على تقرير التدقيق من المدقق الداخلي، وتعتبر كلا من الاستقلالية والموضوعية من المعايير المهمة للتدقيق الداخلي، ويجب على المدقق الداخلي الالتزام بها حتى يتمكن من تأدية مهام التدقيق بكفاءة، وقد اشتملت المعايير الدولية الممارسة المهنية على مجموعة من المعايير التي تؤكد استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي (IIA , 2008 : 2-3) ويجب ان يكون لدائرة التدقيق الداخلي وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها، ويجب أن يحصل المدققون الداخليون على دعم من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة

مما يؤدي إلى تعاون الأفراد الخاضعين للتدقيق بدون أي تدخل Interference ، ويجب أن يتمتع مدير دائرة التدقيق الداخلي بسلطة تمكنه من الاستقلالية والتوسع في نطاق عمل إدارته وتنفيذ توصيات هذه الإدارة وأن يكون له اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة حتى يتمكن من توصيل المعلومات في النواحي المهمة ، كما يجب أن يتم تحديد سلطات وأهداف ومسؤوليات دائرة التدقيق الداخلي في شكل مكتوب ، وأن يتم عرض خطط الموازنة المالية وخطط الموارد البشرية الخاصة بدائرة التدقيق الداخلي للإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليها ، ويجب أن يقدم مدير دائرة التدقيق الداخلي تقرير بالأنشطة التي تم القيام بها للإدارة العليا ومجلس الإدارة على أن يتم ذلك سنويا أو نصف سنوي (ابو علي ، ٢٠١٢ : ٥٧) ، وهناك العديد من المهمات الواجبة للتدقيق الداخلي في القطاع العام أهمها ما يأتي :

(INTOSAI,2010:3)-

١- ان المدققين الداخليين في القطاع العام مطالبون بمساعدة المؤسسات في تحسين عملياتها، وتشكل مهمة التحقيق في القطاع العام أحد عناصر أساس الحوكمة القوية لهذا القطاع، ويلعب معظم المدققين الداخليين في القطاع العام أيضا دورا مهما في والتحقق من كفاءة الأنظمة والعمليات المرتبطة بها.

٢- إن الطبيعة المتنوعة للقطاع العام تضيف أهمية متزايدة وقيمة للفهم المشترك للاستقلالية بوصفها أساسا لمصادقية أي مدقق، وهي جزء لا يتجزأ من متطلبات الرقي بأداء الوحدة الاقتصادية وأن الحفاظ عليها يشكل تحديا أكبر.

٣- يمكن تنظيم مهمة التدقيق الداخلي وتنفيذها على عدة مستويات ضمن الوحدة الاقتصادية، أو ضمن إطار أوسع يغطي مجموعة من المؤسسات المتشابهة، وتنطبق نفس المبادئ والقواعد على المستويات التنظيمية المختلفة للتدقيق الداخلي.

(لظن ، ٢٠١٦ : ٢٥)

١-١-١١ دور لجان التدقيق في دعم فاعلية التدقيق الداخلي:

تلعب لجنة التدقيق دورا مهما في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي والعمل على تحسينها وتطويرها ولاسيما أن عمليات التدقيق الداخلي لها تأثير كبير على جميع عمليات

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

الشركة، كما أن وظيفة التدقيق الداخلي تعد من أهم أجزاء نظام الرقابة الداخلي المطبق في الوحدة الاقتصادية، ونظراً لأهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في منع التلاعب واكتشاف الأخطاء، لأن المدققين الداخليين هم موظفون داخل الشركة ولهم الدراية الكاملة بطبيعة عمليات الوحدة الاقتصادية والسياسات المحاسبية المتبعة. فقد اهتمت العديد من الهيئات بضرورة قيام لجنة التدقيق بمتابعة خطط التدقيق الداخلي واختيار الجهة المناسبة للقيام بالتدقيق والاجتماع برئيس التدقيق الداخلي للوقوف على الأخطاء التي يتم اكتشافها والعمل على معالجتها (سليمان ، ٢٠٠٦ : ١٨٧) ، لهذا ينبغي أن تهتم لجنة التدقيق بالتدقيق الداخلي حيث توجد علاقة متبادلة بينهما وكل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر . ولكي يؤدي المدققون الداخليون دورهم بفاعلية يجب أن يتمتعوا بالاستقلالية ، لذلك فإن وجود لجنة للتدقيق في الشركة فإنه من شأنه تدعيم وتعزيز استقلالية التدقيق الداخلي ، والتي تبدأ بترشيح مسؤول فريق التدقيق ودراسة خطة عملهم ونطاق الفحص و التقارير التي تصدر عنهم ، وكذلك توفير الموارد اللازمة لهم وحل المشكلات التي قد تنشأ مع الإدارة وزيادة التفاعل والتنسيق مع المدقق الخارجي (المومني ، ٢٠٠٩ : ٤٧٠) ، وفي ذات السياق يرى (Kevin ، 2000 : ٤٢) أن الخطوة الأولى في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي ، تتمثل في أن لا تكون بالإدارة العليا للشركة ، لأن ذلك يخفض ثقة مستخدمي البيانات المالية في قدرة أعمال التدقيق على منع الغش ، حيث تتعزز كفاءة وموضوعية هذه الأعمال عندما يكون تعيين المدققين الداخليين وتحديد مكافآتهم وعزلهم ضمن سلطة لجنة التدقيق ، وأن تقاريرهم يجب أن توجه إلى هذه اللجنة من أجل دراستها وتقييمها ورفع الملاحظات والتوصيات إلى مجلس الإدارة . وبذلك فإن لجنة التدقيق تقوم بالعديد من المهام فيما يتعلق بدعم وظيفة التدقيق الداخلي و التي تتمثل في (دحدوح، ٢٠٠٨ : ٢٧٠)

١ . تقييم فاعلية التدقيق الداخلي وجودته بوصفه جزءاً من نظام الرقابة الداخلية، وأنه يتم وفق معايير الأداء المهني.

٢ . متابعة اللوائح والنظم المتعلقة بمهام التدقيق الداخلي والموافقة عليها.

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

٣. فحص استراتيجية أداء التدقيق الداخلي وخطته السنوية والموافقة عليها.
٤. تدعيم استقلالية التدقيق الداخلي وذلك من خلال الاتي :-
 - تعيين مدير التدقيق الداخلي وعزله.
 - التأكد من أن التدقيق الداخلي لديه الموارد الكافية لمباشرة عملياته.
 - حرية مدير التدقيق في الاتصال المباشر بلجنة التدقيق لمناقشة أية أمور مهمة.
 - التأكد من عدم وجود أية قيود على المدققين الداخليين عند تنفيذ مهامهم.
٥. فحص نتائج التدقيق الداخلي ولاسيما تلك التي لها تأثير مهم، مثل التصرفات غير القانونية، ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية.
٦. فحص المستوى المهني للمدققين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم.
٧. التنسيق بين عمل المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، مما يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم وزيادة جودة عملية التدقيق وتحقيق التكامل بينهما. (الصوص، ٢٠١٢: ٥٥-٥٦)

١٢-١-٢ الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص التدقيق الداخلي

ومن الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص التدقيق الداخلي هي وفقاً للاتي :- (عبد الله، ٢٠١٢: ١٧١)

- ١- إجراءات تنظيمية وإدارية: وتضم النواحي تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل وتوزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر، كما يتم توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال، فضلاً على تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف الاتية: -

- أ) وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها.
- ب) وظيفة تنفيذ العمليات.
- ج) وظيفة الاحتفاظ بعهدة الموجودات.
- د) وظيفة القيد والمحاسبة.

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

٢- إجراءات محاسبية: وتضم النواحي الاتية:- (عبد الله ، مصدر سابق : ١٧٢)

أ) إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال ويساعد إدارة المشروع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.

ب) إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند مالم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين ومرفقة معه الوثائق المؤيدة الأخرى.

ج) عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.

د) استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل.

هـ) استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الاجمالية ... الخ.

و) اجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والارصدة في الدفاتر والسجلات، كما في حالة البنوك والموردين ومصادقة العملاءالخ.

ز) القيام بجرد مفاجئ دوريا للتقديية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

٣- إجراءات عامة: وتضم النواحي الاتية :- (دحوح، القاضي: ٢٠٠٩ : ٢٢٧)

أ) ضبط الدقة والثقة في البيانات المحاسبية.

ب) التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها بحسب طبيعتها.

ج) التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقديية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة

د) وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.

- هـ) استخدام وسيلة الرقابة الحديثة، بجعل الاعتماد متماشيا مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا.
- و) استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية ... الخ
- ز) استخدام نظام التفقيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالبا ما تتقاطع هذه السلطة مع قسم التدقيق الداخلي.

الفصل الثاني: المبحث الثاني

تقارير التدقيق الداخلي والعلاقات المرتبطة به

٢-١-٢ مفهوم تقارير التدقيق الداخلي وتعريفها:

بعد انتهاء مدة المدقق الداخلي من اتمام عملية التدقيق التي يقوم بها يقدم تقرير عن نتائج ما قام به من تدقيق لنشاط الوحدة الاقتصادية ويثبت فيه جميع المعلومات التي توصل اليها في اثناء أدائه للواجب المكلف به.

وقد زاد الاهتمام في المدة الأخيرة بإعداد التقارير من نواحي عدة منها النواحي المحاسبية والمالية لتحسين جودة الأداء مما أدى إلى رفع درجة التنافس بين المؤسسات وما تقدمه من خدمات مختلفة، وكذلك الاهتمام بالعملية الإدارية وعلاقتها بالنظام المحاسبي وجودة التقارير المالية (أبو حمام، ٢٠٠٩: ٥٥).

وان جودة تقارير التدقيق الداخلي اختلفت تعريفات هذا المفهوم فلم يوجد تعريف متفق عليه بسبب النظر إليه من جهات نظر مختلفة ولكن يمكن قياس جودة هذا التقرير بجودة العمليات التي تقدمها جميع الأطراف المعنية كالإدارة والمدققين أي ليس التقرير وحده هو مقياس للجودة بل تشمل أيضا الأطراف التي تضفي مصداقية على هذه التقارير (قديح، ٢٠١٣: ٧٠).

ويعرف تقرير المدقق بأنه شكل نهائي وكتابي لعملية التدقيق التي قام بها المدقق، وليس من الصحيح تصوير مهمة عملية التدقيق التي قام بها المدقق بدون تقرير يوضح فيه حكمه على وضعية الوحدة الاقتصادية. (مناعي، ٢٠٠٩: ٥٩)

وعرف بأنه النقطة التي تنسج حولها جميع إجراءات عملية التدقيق إذ أن المدقق يسعى لتكون هذه الاجراءات موجهة لهدف رئيس هو إبداء الرأي في العمل الذي قام به. (الألوسي، ٢٠٠٣: ٢٩٣)

ويبين الباحث تعريف لتقرير المدقق الداخلي بانه خلاصة عمل ما قام به المدقق الداخلي وتقديمه الى الجهة التي قامت بتعيينه، وعادة في القطاع العام يعين المدقق الداخلي بقرار اداري من الادارة العليا او من هم مخولون بموجب القانون للتعيين.

٢-٢-٢ اهمية تقرير المدقق الداخلي في رفع كفاءة الادارة:

ولأجل ان يكون تقرير المدقق الداخلي مفيدا لمستخدمي البيانات المثبتة فيه عليه ان يراعي ما يأتي(عثمان ، ١٩٩٩ : ١٤٠)

١. الاهتمام بالموضوعات التي تهم الادارة كما في حالة وضع الادارة برنامجا لخفض التكاليف او رفع مستوى الأداء أو زيادة المبيعات فالتقرير يجب أن يتضمن نتائج التنفيذ وتقديم التوصيات اللازمة للوصول إلى الهدف.
٢. أن يبين التقرير مواطن الضعف والخلل والقصور في أنشطة العمليات محل التدقيق وبيان الحقيقة كما هي جيدة أو سيئة.
٣. الايجاز ولكن بشكل غير مغل بالمعنى وكذلك حسن الصياغة وترتيب الافكار وبشكل يؤدي إلى منع التسريبات.
٤. ان يبين ويوضح عملية التنظيم والكفاءة في نطاق عملية التدقيق اي الخطوات التي قام بها المدقق الداخلي وبشكل تفصيلي وتوضيح الأمور التي لم تدخل في نطاق عمله.(Cassandra, et al ,2008:151)

ومن المؤكد على أهمية استقلالية التدقيق الداخلي من قبل واضعي المعايير الدولية وتوثيقها جيداً للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. أشارت دراسات استقلالية التدقيق إلى التسلسل الإداري أو التسلسل القيادي لوظيفة التدقيق الداخلي (Jachi,2019:٦٧)، وقد تم تصميم وظيفة التدقيق الداخلي للمساعدة في ضمان معلومات محاسبية مهمة وموثوقة من اجل خدمة مصلحة الادارة في الاتجاهات المتعددة. (Sultonali,2020:1). لذلك فأن المدقق الداخلي قبل قيامه بصياغة تقريره النهائي فإنه يقوم بمناقشة المسؤولين في الاقسام التي قام بتدقيقها وذلك تحقيقاً للمزايا الآتية: -

- ١- أن المدقق الداخلي قد تبدو له أن هناك بعض الأمور غير الواقعية أو المعقولة ولكن عند مناقشتها مع المسؤولين قد يجد أن هناك تبريرات عملية لها.
- ٢- قد يكون التقرير ناقصا وعند المناقشة يتم تلافي هذا النقص وتثبيته.
- ٣- علاقة المدقق الداخلي مع الموظفين علاقة تعاون للوصول الى الهدف النهائي للوحدة الاقتصادية فعند المناقشة يشعر الموظفون بالطمأنينة وعدم وجود عداء من قبل المدقق تجاههم.
- ٤- كذلك فان هذه المناقشة ووضع الاقتراحات مقدما يساعد على تبنيتها من قبل الموظفين ومن ثم العمل على تطبيقها ومن الأفضل أن يعلم الموظفون المسؤولون بالنقاط الواردة في التقرير من المدقق بصورة مباشرة بدلا من أن تصل إليهم من الجهات العليا تقارير التدقيق الداخلي اما تكون مؤقتة أو نهائية.

٣-٢-١ الخصائص الرئيسية لجودة التقرير

هنالك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في تقرير المدقق الداخلي الجيد ومنها: (نور، ١٩٩٢: ٥٦٨)

١. الإيجاز: ينبغي ألا يكون التقرير مطولاً ويحتوي على عبارات أو جمل غير مألوفة أو غير مترابطة التي من شأنها أن تفقد تركيز القارئ.
٢. الوضوح: ينبغي ألا تكون المعلومات التي يحتويها التقرير غامضة في محتوى فقراته لكي يتم الإفصاح عنها بشكل مناسب.
٣. الأهمية: يجب أن تكون المعلومات التي ترد في التقرير ذات أهمية لمستخدمي هذه المعلومات.
٤. الصحة والدقة: ضرورة أن تكون البيانات الواردة في التقرير على درجة عالية من الدقة لكي يتم الاستفادة منها.
٥. الترابط: ضرورة ترابط الجمل في التقرير، وذلك لتحفيز القارئ على إكمال قراءة التقرير دون التشتت في الأفكار الواردة فيه.

٦. الصدق والأمانة: ضرورة تمتع المدقق بالنزاهة وعدم التحيز للأطراف الأخرى وأن يضع النتائج في التقرير بصدق وأمانة.

٢-٤-٢ معايير اعداد تقرير التدقيق الداخلي

أصدر المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين مجموعة من المعايير، وكان إحداها رقم (٢) والخاص بالممارسة المهنية لتوصيل النتائج وقد تضمن هذا المعيار سبعة إرشادات بشأن توصيل نتائج التدقيق: - (الصحف، وآخرون، ٢٠٠٦: ٣٠٧-٣٠٨)

أولاً: - يجب إعداد تقرير مكتوب وموقع بعد اكتمال فحص التدقيق وربما يتم إعداد التقارير المؤقتة مكتوبة أو شفوية، وربما يتم توصيلها بصورة رسمية أو غير رسمية. ثانياً: يلزم مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب.

ثالثاً: أن توصف التقارير التي يصدرها المدقق الداخلي بالموضوعية والوضوح والاختصار وأن تكون بناءة ودقيقة.

رابعاً: يجب أن تعرض التقارير الغرض والنطاق والنتائج، وبطريقة مناسبة تعبيراً واضحاً لرأي المدقق.

خامساً: قد تتواطأ التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء المرضي و التوصية بالعمل التصحيحي اللازم.

سادساً: ربما يتضمن تقرير المدقق وجهات نظر الأفراد من التدقيق حول النتائج والتوصيات التي يحتويها تقرير التدقيق الداخلية.

سابعاً: يجب أن يفحص ويقيم مدير التدقيق الداخلي أو من ينوبه لهذا المنصب تقرير التدقيق الداخلي قبل إصداره.

لذلك فان تقرير المدقق يجب ان يبنى على الاستقلال الذي هو موقف عقلي لا يمكن التأثير فيه أو التحكم فيه ولا ينطوي على ذلك الاعتماد على الطرف الآخر اذ كشفت دراسة أجرتها (Payamta, 2006:6) أن التدقيق الداخلي لا يؤثر على استقلالية المدقق ولا على جودة التقارير المالية. ويشار إليه على أنه حجر الزاوية لمهنة التدقيق لأنه أساس ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة. لسوء الحظ، منذ ظهور مختلف حالات الاحتيال البارزة، هناك كان تصورًا سلبيًا لاستقلال المدققين، وهذا هو الاستقلال من جانب المدققين الداخليين يجب أن يمكّن ذلك موظفي التدقيق الداخلي من الإبلاغ عن جميع الحالات الجوهرية التي اكتشفوها دون أي خوف حتى كان في الكشف عن أخطاء الإدارة نفسها.

(Ogundana et al , 2017:337,338)

ويمكن بيان معايير التدقيق بشكل عام وهي تمثل خلاصة عملية التدقيق الذي يستند في إعدادها إلى قواعد أساسية تحتوي على وصف الجوانب الآتية:- (ارينز ولوبك، ٢٠٠٥: ٤١)

١- مدى إعداد البيانات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: -يتوجب على المدقق إن يكون على معرفة كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويقوم المدقق بتقديم رأيه في البيانات المالية ومدى إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية وذلك في حال حصوله على المعلومات التي تؤهله لإبداء الرأي أما إذا لم يحصل على المعلومات الكافية فإنه يذكر في التقرير تحفظاً على جوانب النقص.

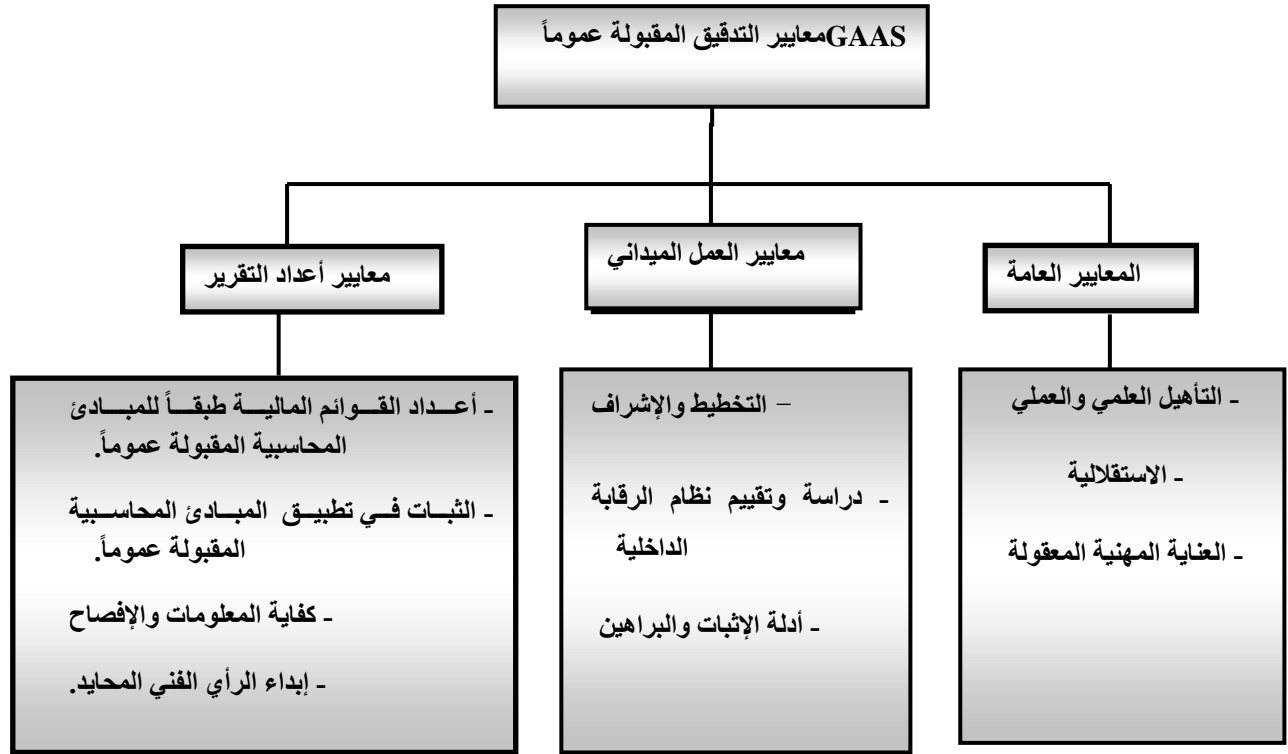
٢- مدى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية: ينبغي على المدقق التأكد من أن المبادئ المحاسبية التي تطبق في الفترة الحالية ثابتة في التطبيق مقارنة بالفترات السابقة، لكي يمكن إجراء المقارنات بين البيانات المالية، وإن تغيير المبادئ المحاسبية تُوجب على المدقق الإفصاح عن التغييرات التي حصلت وأثرها في البيانات المالية. (جي واخرون، ٢٠١١: ٣٥)

٣- الإفصاح: تعد البيانات الواردة في البيانات المالية كافية بطريقة معقولة (للإفصاح عن المركز المالي ونتائج الأعمال) إلا إن يذكر خلاف ذلك في التقرير إذ

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

يتعين على المدقق أن يتضمن تقريره جميع التوضيحات الملانمة والمعبرة عن نتيجة النشاط ما لم تكن مشمولة في إيضاحات البيانات المالية دون الإسهاب في توضيح التفاصيل الكثيرة، وإنما يكتفي بالتركيز على التفاصيل الجوهرية، وبذلك فإن الإفصاح المطلوب من المدقق هو الإفصاح الكافي.

إبداء الرأي الفني المحايد: - ينبغي أن يحتوي التقرير على رأي المدقق بالبيانات المالية كونها وحدة واحدة ويصدر المدقق تقريراً يحتوي على رأيه الفني المحايد الذي يعبر فيه عن مدى صحة البيانات المالية ككل، ويرتبط اسم المدقق بالبيانات المالية وينبغي أن يتضمن التقرير عبارة صريحة تبين مقدار المسؤولية التي يتحملها وطبيعة الفحص الذي قام به وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في البيانات المالية بوصفها وحدة واحدة ينبغي الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك. ويمكن بيان ذلك في الشكل الآتي: -



شكل (٣) معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS المصدر: (ارينز ولوبوك، ٢٠٠٥: ٤٢)

٢-٢-٥ دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء:

تدقيق الحسابات الداخلية توسع نطاق التدقيق بحيث أصبحت تستخدم بوصفها أداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام ، ومد الإدارة بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس أثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام ونتائج النشاط داخل مراكز المسؤولية بحيث تعتمد عليها الإدارة العليا أساسا فيما تتخذه من قرارات جديدة ، سواء أكانت متصلة بتصحيح الأوضاع القائمة أو بتنفيذ سياسة جديدة ، ولذلك يطلق على تدقيق الحسابات الداخلية في الوقت الحاضر تدقيق الحسابات الإدارية باعتبار أن امتدادها يشتمل على تدقيق الأعمال المحاسبية والمالية والتشغيلية في الوحدة الاقتصادية . (مسعد، الخطيب ، ٢٠٠٩ : ٢٢٣)

ويمكن أن يكون للتدقيق الداخلي دور فعال لو أمكن منع الاستقلالية الإدارية تدقيق الحسابات الداخلية في الوحدة الاقتصادية ، وقد وجه بذلك معهد المدققين الداخليين الأمريكي منذ إصداره لأول قائمة المسؤوليات تدقيق الحسابات الداخلية في عام ١٩٤٧ م ، حيث وجه بضرورة أن يكون نطاق أعمال تدقيق الحسابات الداخلية (غير مقيد) ، بمعنى أن يكون قسم تدقيق الحسابات الداخلية في الوحدة الاقتصادية لدية السلطة التي يحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من الإدارة ، وفي نفس الوقت لا يكون للمدققين الداخليين أي سلطة أو مسؤولية عن الأنشطة التي يقومون بتدقيقها ، وذلك بهدف تدعيم استقلاليتهم . كما حدد نطاق تدقيق الحسابات الداخلية في القيام بفحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين ، وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة. (مسعد، الخطيب، ٢٠٠٩ : ٢٢٣)

٢-٢-٦ التدقيق الداخلي ومساهمته في دعم الحوكمة:

تشير التطورات الحديثة إلى أن المدقق الداخلي يساهم بدور كبير في حوكمة الشركة سواء مراقبة تحقيق الأهداف التي تضعها الشركة أو في تقييم الخطط والأساليب التي

تتبنها لتحقيق هذه الأهداف (1: Ackermann et al , 2016)، وقد أوضح معهد المدققين الداخليين (IIA) في موقفه الرسمي من الحوكمة إلى أن موضوع الحوكمة وبالرغم من تعقيده إلا أنه يتقاطع بشكل كبير مع كثير من القضايا التي يعالجها التدقيق الداخلي، (21: Ignace , Gerrit , 2006). وقد أشارت الكثير من الدراسات على مستوى العالم إلى أهمية التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة وتحقيق جودة التقارير المالية، وهذا ما أشار إليه التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين، والدور المنشود للتدقيق الداخلي هنا يكمن في مساهمة التدقيق الداخلي في تقديم التوصيات اللازمة إلى الإدارة أو إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق فيما يخص ما إذا كانت الشركة تسير باتجاه تحقيق الأهداف أو أن هناك مخاطر وعوائق تواجه الشركة، وهذا من شأنه أن يخفض تكاليف الوكالة، حيث نصت قواعد الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أن مجلس الإدارة ينبغي له إمكانية الاتصال مع دائرة التدقيق الداخلي في الشركة وتلقي تقاريرها بشكل مباشر، ويرى (خليل، ٢٠٠٣ : ٤١٥) إلى أن التدقيق الداخلي يقوم بأداء دوره بوصفه أحد الأطراف الرئيسية المسؤولة عن دعم الحوكمة من خلال اتجاهين :-

أولاً: مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات في المواضيع المختلفة للتشغيل.

ثانياً: القيام بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالتنظيم والرقابة الملائمة لمواجهتها، والتقارير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التأكيد والضمان في المجالات المختلفة. كما أن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في دعم الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمها إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق حيث تتعلق التوصيات المقدمة إلى الإدارة العليا بالأمر الآتية :-

١- التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بالخصوص.

٢- المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

- ٣- تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية.
 - ٤- تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تلافيتها.
 - ٥- تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة.
- أما التوصيات المقدمة إلى لجنة التدقيق فإنها تتعلق بالأمر الآتية: -
- ١- تأكيدات بخصوص سير نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية
 - ٢- التقييم الموضوعي والمستقل بخصوص الممارسات المحاسبية وطرق إعداد التقارير المالية.
 - ٣- التحليل الموضوعي للمخاطر المتعلقة بالعمليات المحاسبية والرقابية.
 - ٤- توصيات تتعلق بعمليات التحقيق الخاصة بالتلاعب والاحتيال وأية تحقيقات أخرى وتشير معايير التدقيق الداخلي إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يفضي إلى توصيات ملائمة لتحسين الحوكمة وذلك من خلال النقاط الآتية: -
- الترويج للأخلاق والقيم الملائمة ضمن المنظمة.
 - ضمان الأداء التنظيمي الفعال.
 - إيصال المعلومات بخصوص المخاطر والرقابة بفعالية إلى الجهات المناسبة في المنظمة
 - تنسيق النشاطات وتضمن تواصل المعلومات بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدققين الخارجيين والداخليين والإدارة العليا.
- وقد أكد (IIA) على أن المدقق الداخلي يشارك بدعم الحوكمة عبر محورين هما:-
- الأول: تقييمه لجميع الهياكل والإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة.
- الثاني: تدقيق المركز لمجموعة من العناصر المتعلقة بالحوكمة وقد عدد المعهد هذه القضايا في موقفه من الحوكمة ويمكن ذكر أهمها وهي: -

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

- ١- قضايا تتعلق بكفاءة مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية يمثل التدقيق الداخلي فيها دوره استشارياً للمجلس ويمكنه من خلال إمداده بقناة أخرى للمعلومات من الاطلاع على أحوال الوحدة الاقتصادية بدقة.
 - ٢- مراجعة السياسات المتعلقة بالجوانب السلوكية والأخلاقيات التنظيمية المقبولة وتعزيزها بالتوصيات المكتملة ومراجعة وصول التعليمات المنظمة لها إلى جميع العاملين بالمنظمة
 - ٣- تقييم المزايا والتعويضات التي يحصل عليها العاملون من طواقم الإدارة العليا الوحدة الاقتصادية واستحقاقهم لها وإذا ما كان هناك استخدام شخصي لمصادر الشركة ويمكن من خلال ذلك ضمان عدم سيطرة الإدارة التنفيذية على نسبه غير معقولة من أرباح الشركة. (المدلل، ٢٠٠٧: ٩٧-٩٨)
- ٢-٢-٨ وسائل توثيق فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية:

٢-٢-٧-١ قائمة استقصاءات الرقابة الداخلية:

وهي قائمة تحتوي مجموعة أسئلة مكتوبة تغطي إجراءات الرقابة الداخلية التي ينوي المدقق الاعتماد عليها أثناء التدقيق، توزع هذه القائمة على الأفراد العاملين داخل الوحدة الاقتصادية ومعنيون بتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية فيها للإجابة على أسئلتها، إما بكلمة (نعم) وهذه تمثل إشارة إلى موطن قوة في الرقابة الداخلية، أو كلمة (كلا) وهذه تمثل إشارة ضعف في إجراءات الرقابة الداخلية، بعد ذلك تعاد قائمة الاستبانة إلى المدقق مرة أخرى، حيث يقوم بدراستها ويجري اختبارات يتحقق خلالها من صحة الإجابات الواردة فيها وسلامتها. يتوقف نجاح هذه الأداة على أسلوب صياغة أسئلة الاستقصاء ومدى شمولها لجمع المعلومات التي يعتبرها المدقق ضرورية للحكم الصحيح على الرقابة الداخلية، وعادة ما تحتوي هذه القائمة على اعمدة اضافية فقد يضاف عمود لبيان فيما إذا كانت بعض الاجراءات لا تنطبق على وضع الوحدة الاقتصادية أو النشاط ويضاف عادةً عمود اخر للملاحظات. وتعد قائمة الاستقصاء من الوسائل التي تتميز بسهولة استخدامها والاجابة عليها والرجوع اليها وشموليتها واحتوائها على تفاصيل كثيرة، إلا أنها تعطي

معلومات تتعلق بأجزاء النظام بشكل منفرد دون ان تظهر النظام وحدة واحدة مترابطة (الذنيبات، ٢٠١٠: ١٨٦).

٢-٧-٢-٢ خرائط التدفق:

يساعد استخدام خرائط التدفق بصفة خاصة على فهم تسلسل العلاقات بين اوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات اخرى في نظام الرقابة الداخلية ، وخريطة التدفق ماهي الا تعبير شكلي لنظام او مجموعة من العمليات المتتالية ويتم تصميمها لوصف تدفق عمل نظام مكون من مجموعة من العمليات المترابطة ويمكن من خلال تتبع تدفق العمل والمستندات فهم النظام بشكل جيد (توماس، ٢٠٠٠ : ٣٩٠) كما يستطيع المدقق من خلال نظرة فاحصة لهذه الخرائط ان يحدد نقاط القوة والضعف في النظام . وتعد خرائط التدفق أفضل من الوصف التحليلي من حيث توضيحها لخصائص النظام وبخاصة ما يتعلق بالفصل بين المهام ومن حيث سهولة الرجوع اليها وادخال التعديلات عليها. وعادة يفضل استخدام الاستبانة (قائمة الاستقصاء) مع خرائط التدفق وذلك لان الخرائط تعطي صورة عامة عن النظام اما الاستبانة فتزودنا بتفاصيل أكثر عن النظام (حسن، ٢٠١٧: ٥٠).

ان تلك الخرائط تعادل الاف الكلمات اللازمة لتوضيح عمل النظام مما يوفر المال والوقت والجهد، ويعطي قيمة للوحدة الاقتصادية اضافة الى انها معروفة عالميا لدى محلي النظم وتساعد على الاتي:

- تحديد آلية عمل النظام المحاسبي الحالي وتقويمه من خلال الاطلاع على التوثيق المتعلق به.
- تقويم نظام الرقابة الداخلية الحالي لغرض تحديد نقاط القوة او الضعف فيه وتقديم التوصيات اللازمة لذلك وكذلك امكانية تقويم النظام المقترح فيما إذا كان يلبي الحاجات المطلوبة.
- المشاركة في تطوير النظام المحاسبي من خلال فهم وتحضير تقنيات التوثيق المذكورة لتقويم النظام الحالي وفيما لو كانت هناك حاجة تستدعي لوضع نظام بديل.

تستخدم مجموعة محددة (معيارية) من الرموز لوصف اجراءات معالجة العمليات التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية، ان خرائط التدفق هي تقنية تحليلية تستخدم لوصف بعض مظاهر نظام المعلومات بشكل واضح، وموجز، ومنطقي وهي تشمل: (جزراوي، ٢٠٠٨: ٤٣-٤٢)

أ- **خرائط تدفق المستندات:** إن خرائط تدفق المستندات، تعني تدفق المستندات والمعلومات بين مواقع المسؤولية داخل الوحدة الاقتصادية، فهي تتبع المستندات من منبعها (بداياتها الى نهاياتها)، مشيرة الى موقع المستند الاصيل وموضحة توزيع النسخ الاخرى للمستند الاصيل وكذلك تحدد الغرض الذي من اجله تستخدم المستندات، وموقعها النهائي وكل شيء يحدث عند تدفقها خلال النظام، ان اهمية مخططات سير المستندات تبرز في النواحي التالية:

- تقويم اجراءات الرقابة الداخلية للنظام كالضبط الداخلي والفصل بين الوظائف.
- يمكن استخدامها كأداة لاكتشاف نقاط الضعف واسباب عدم فاعلية النظام مثل قنوات الاتصال غير الملائمة وسير المستندات المعقد وغير المبرر والاجراءات المسؤولة عن نشوء التفاصيل المضیعة للوقت والجهد.
- تعتبر تلك المخططات جزء من عملية اعداد النظام.

ب- **مخططات سير النظام الحاسوبي:** هذه المخططات تصور حركة البيانات المعالجة في النظام الحاسوبي مستخدمة ثلاثة مكونات تمثل المدخلات والمعالجة والمخرجات الغرض منها عرض العلاقة بين تلك المكونات. وتعد تلك المخططات اداة هامة في مراحل التحليل والتصميم وتقويم النظم وإنها تستخدم في كافة فعاليات وانشطة تطوير النظم وتعد وسيلة تفاهم واتصال بين العاملين في تطوير النظام.

ج- **مخطط سير البرنامج:** يوضح هذا المخطط الناتج المنطقي للعمليات التي يجب ان ينفذها الحاسب اثناء تنفيذ البرامج، (اي يمثل جزءاً من احدى العمليات في مخطط سير النظم)، ويستخدم هذا المخطط في اعداده اربعة رموز هي الادخال والاخراج، المعالجة، القرار وخطوط سير العمليات.

يمثل رمز الادخال اي عملية قراءة للمدخلات ورمز الاخراج يمثل طباعة للمخرجات، اما رمز المعالجة فيستخدم لتمثيل عمليات نقل البيانات والعمليات الحسابية، اما رمز القرار يمثل مقارنة منطقية بين متغير او أكثر ويحدد سير خطوات المعالجة بناء على نتيجة عملية المقارنة. ويبدأ هذ المخطط برمز الطرفية وينتهي بالرمز نفسه من دون الاهتمام بمصدر البيانات ومقاصدها لأنها تركز على عمليات المعالجة وسيرها المنطقي لها.

٢-٧-٣ التقرير الوصفي

يتمثل في وصف كتابي للرقابة الداخلية ويجب توفر الخصائص الآتية في التقرير

الوصفي (القريشي، ٢٠١١: ١٧٧)

- نشأة كل مستند وسجل داخل النظام.
- كافة عمليات التشغيل.
- تنظيم كل مستند وسجل.
- توضيح عناصر الرقابة التي تناسب خطر الرقابة.

حيث يقوم المدقق بتوثيق فهمه للرقابة الداخلية عن طريق الوصف المكتوب لواقع النظام مبيناً ما فيه من نواحي القوة أو الضعف ويبين المدقق الوثائق والسجلات المستخدمة في النظام ويشير الى مصادر الوثائق ويشير الى ملائمة الاجراءات الرقابية لتقدير مخاطر الرقابة ويعد هذا النوع من التوثيق سهل الاعداد الا انه يشكل صعوبة في عملية الرجوع اليه بسبب الكم الكبير من الوصف اللازم لتغطية جميع الانشطة والمجالات.

٢-٧-٤ الملخص التذكيري

يعد المدقق باستخدام هذه الوسيلة بياناً عاماً بالطرق والوسائل التي توفر الشروط والعناصر المثالية للرقابة الداخلية، وتجري بعد ذلك مقارنة بين ما هو مطبق من سياسات وإجراءات رقابية مع الملخص التذكيري لتحديد أية اختلافات بينهما، مما يساعد على تحديد مواطن الضعف ونقاط القوة في الرقابة الداخلية (فرج، ٢٠٠٦: ١٠٨).

ويمكن للمدقق استخدام واحدة أو أكثر من الأدوات المذكورة سابقاً أو المزج بينها ، على سبيل المثال قد يقرر المدقق توثيق بيئة الرقابة والمتابعة باستخدام قائمة الاستبانة ، أما المعلومات والاتصالات يمكن ان توثق باستخدام التقرير الوصفي ، في حين يمكن توثيق أنشطة الرقابة باستخدام الملخص التذكيري ويعتمد اختيار أدوات التوثيق على مدى فاعليتها وكفاءتها ، حيث يوفر التوثيق الفاعل للمدقق أدلة إثبات تساعد على الفهم الكافي للرقابة الداخلية، فاذا كانت الوحدة الاقتصادية تمتاز برقابة داخلية بسيطة، فإن التقرير الوصفي هو الأكثر فاعلية ، أما اذا كانت الرقابة الداخلية لوحدة اقتصادية كبيرة الحجم وعلى درجة من التعقيد، فإن خرائط التدفق وقائمة الاستبانة هما الانسب في التوثيق ، أما الكفاءة فإنها تتحدد من خلال الأخذ في الحسبان البساطة والوضوح والتكلفة عند إعداد التوثيق (الياسري ، ٢٠١٥ : ٣٥ ، ٣٧).

الخلاصة

يسلط هذا الفصل الضوء على موضوع مهم ومن المواضيع الحيوية الا وهي وظيفة التدقيق الداخلي أي انها وظيفة إدارية حتمية ونشاط علمي مستقل، وكنتيجة حتمية للتطورات الاقتصادية فقد عُدت وظيفة التدقيق الداخلي نشاطاً مضيفاً للقيمة لمساعدة الإدارة في حكمها على كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة ، مما لاشك فيه أن هذا التطور يتطلب تطوراً موازياً في السلطات والصلاحيات الممنوحة لشخصية المدقق الداخلي التي تمكنه من أداء وظيفته دون عوائق وبالتعاون مع جميع الجهات ذات العلاقة في الوحدات الحكومية ، حيث جاء هذا الفصل ليعزز التسلسل التاريخي لوظيفة التدقيق الداخلي واهميتها في مختلف الاصعدة الاقتصادية حيث تمثلت وظيفة التدقيق الداخلي في كونها نشاط يتم داخل الوحدة الاقتصادية يقوم به افراد معينون من قبل الادارة لتحقيق اغراض معينة ، فضلاً عن كونه أداة رقابية تساعد العاملين في تأدية وظائفهم بطريقة فعالة في مختلف الاصعدة من اجل خدمة الادارة .

وقد برز هذا الفصل مقومات التدقيق الداخلي والمعايير التي اشارت الى التدقيق الداخلي وفي خلاصة عملية التدقيق الداخلي فان المدقق يقوم بأعداد تقرير نهائي عن عملية التدقيق التي قام بها وقد عرف هذا التقرير بأنه النقطة التي تنسج حولها جميع إجراءات عملية التدقيق إذ أن المدقق يسعى لتكون هذه الاجراءات موجهة لهدف رئيس هو إبداء الرأي في العمل الذي قام به جراء عملية التدقيق.

وقد تم البيان في هذا الفصل مجموعة من المعايير الخاصة في اعداد تقرير المدقق الداخلي إذ ان تقرير المدقق يجب ان يبنى على الاستقلال الذي هو موقف عقلي لا يمكن التأثير فيه أو التحكم فيه ولا ينطوي على ذلك الاعتماد على الطرف الآخر.

الفصل الثاني: مدخل نظري لممارسة التدقيق الداخلي في القطاع العام

وقد عرض الفصل دور التدقيق الداخلي في تدعيم الحوكمة إذ ان التطورات الحديثة تشير إلى أن المدقق الداخلي يسهم بدور كبير في حوكمة الشركة سواء مراقبة تحقيق الأهداف التي تضعها الشركة أو في تقييم الخطط والأساليب التي تتبناها لتحقيق هذه الأهداف

وأخيراً تم بيان مجموعة من وسائل توثيق فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية من أجل تدعيم عملية الفحص والاثبات .

الفصل الثالث

ترشيد الانفاق العام وتقليص الفساد المالي

المبحث الاول

ترشيد الإنفاق العام

المبحث الثاني

دور التدقيق الداخلي في ظل ظاهرة الفساد الإداري والمالي

الفصل الثالث: المبحث الاول

ترشيد الانفاق العام في الوحدات الحكومية

تمهيد

٣-١-١ مفهوم ترشيد الانفاق الحكومي:

يعد الترشيح الاقتصادي م

ن اهم الأساليب المستخدمة في الفكر المالي لأنها تسهم في رفع كفاءة اداء انفاق الدولة ومن ثم إمكانية الوقاية من الازمات الخاصة بنقص الإيرادات العامة للدولة، وكذلك تخفيف حدة هذه الازمات.

ويُعرّف ترشيح الإنفاق في الوحدات الاقتصادية بأنه "تحقيق أكبر فائدة للمجتمع من خلال رفع كفاءة هذا الإنفاق إلى أعلى درجة ممكنة، والقضاء على التبذير والهدر، ومحاولة تحقيق التوازن بين الإنفاق العام وأقصى قدر ممكن من تدابير الدولة. الموارد العادية." (محروق، ٢٠١٥، ٤٩)

كذلك تم تعريف ترشيح الإنفاق بأنه ضغط مستويات الإنفاق ومعدلات الزيادة لتتناسب مع قدرة الوحدة الاقتصادية ومواردها، من خلال: تخفيض تكلفة الوحدة المالية للوحدة، حيث يشمل الترشيح حركة مستمرة لتقليل تكلفة الوحدة وتقليل الفاقد مع الحفاظ على أفضل مستوى للمنتج. (لاشين، ٢٠١٦: ٦٩٣)

كما إن ترشيح الإنفاق في الوحدة الاقتصادية يعني تحقيق أعلى إنتاجية عامة ممكنة بأقل قدر ممكن من الإنفاق وتجنب الإسراف والتبذير، ويتضمن ترشيح الإنفاق العام ضبط الإنفاق وإحكام الرقابة عليه مع تحقيق أكبر فائدة للمجتمع من خلال رفع كفاءة هذا الإنفاق قدر الإمكان. (صادق، ٢٠١٩، ٦٠)

وهناك تعريف آخر لترشيد الإنفاق في الوحدة الاقتصادية وهو العمل على تحقيق أكبر نفع للأفراد عن طريق زيادة كفاءة هذا الإنفاق إلى أعلى مستوى ممكن، والقضاء على جميع أوجه الإسراف والتبذير ومحاولة تحقيق التوازن بين النفقات العامة وأقصى ما أمكن تدبيره من الموارد المالية للدولة. (العربي، ٢٠١٧، ٥١)

ترشيد الإنفاق في الوحدة الاقتصادية يتضمن ضبط النفقات العامة، واحكام الرقابة عليها، والوصول بالتبذير والإسراف إلى الحد الأدنى، وتلافي النفقات غير الضرورية، وزيادة الكافية الإنتاجية، ومحاولة الاستفادة القصوى من الموارد الاقتصادية والبشرية المتوفرة". (كردودي، ٢٠١٤، ٢٤٥)

وهناك تعريف آخر لترشيد الإنفاق في الوحدة الاقتصادية وهو: الالتزام بقدر معين من الإنفاق ، ويتم الترشيد عند صرف الأموال العامة من أجل تحقيق أقصى حد ممكن من احتياجات المجتمع بكفاءة وفاعلية. (براهم، حناطلة، ٢٠٢٠: ٥٦٠)

٣-١-٢- مرتكزات ترشيد الإنفاق الحكومي:

يشير ترشيد الإنفاق الحكومي إلى "العمل على زيادة فاعلية الإنفاق إلى الحد الذي يمكن فيه زيادة قدرة الاقتصاد الوطني على التمويل والوفاء بالتزاماته الداخلية والخارجية مع القضاء على مصدر الهدر إلى الحد الأدنى. الإنتاجية الإجمالية الممكنة مع الحد الأدنى من الإنفاق والهدر. (حداب، ٢٠١٩: ١٧٩)، وتتطلب عملية ترشيد الإنفاق في الوحدة الاقتصادية مجموعة من العناصر والركائز التي تركز عليها، ولعل أهمها يأتي: (قميني، ٢٠١٥: ٥٦)

١. التحديد الدقيق للحجم الأمثل للإنفاق الحكومي: يتم تحديد ذلك من خلال تضيق المسافة بين أعلى سقف وحد أدنى للإنفاق، ويعتمد حجم الإنفاق على القرار السياسي الذي يعبر عن موقف الدولة من الوظائف التي يمكن للحكومة أن تقوم بها. تحمل تجاه المجتمع

٢. توجيه الإنفاق الحكومي نحو المنفعة العامة: والمقصود توجيه الإنفاق في الوحدة الاقتصادية لتلبية احتياجات الجمهور، حيث يعد التفكير المالي المعاصر هذا ركيزة أساسية للإنفاق العام، والابتعاد عنه خروج عن مبادئ التمويل الرشيد.
٣. الالتزام بمبدأ الأولوية: حيث يوصي الخبراء الماليون بضرورة احترام هذا المبدأ وعدم الانحراف عنه وإلا ستذهب الأموال إلى مناطق ومشاريع أقل أهمية وتحرم من مجالات ومشاريع أكثر أهمية.
٤. السعي إلى ضمان الجودة وزيادة الفعالية من حيث التكلفة: أي أن العائد الاقتصادي والاجتماعي على النفقات العامة يعكس قيمة الأموال التي تنفقها الدولة على توفير السلع والخدمات.
٥. التحديد الدقيق لوقت النفقة ومقدارها: أن النفقة في حدود وضعها الأمثل، وأن الإنفاق يتم في الوقت المناسب دون أي تأخير.
٦. توافر المعلومات المالية: لا بد من اعلان المعلومات الشاملة عن طبيعة الأنشطة المالية التي تمت والتي ستتم وكذلك اهم المخاطر التي تتعلق بالمالية العامة فضلا عن اتاحة معلومات مناسبة عن المالية العامة للهيئات المختصة في الوقت المناسب وبشكل يسهل معه تحليل السياسات المتبعة ويعزز المساءلة. (صفوت،حسين، ٢٠١٧، ٤)
٧. القيام بإصلاحات دورية : ضرورة العمل بين الحين والآخر لإجراء إصلاح دوري شامل وإعادة النظر في تنظيم الإدارة العامة على أسس علمية وتنظيم المعلومات واعتماد التقنيات الحديثة وتحديث القوانين المالية والإدارية وتطوير أسلوب اتخاذ القرار من خلال طريقة اختيار النفقات التي يجب أن تكون. تقوم على أساس علمي عقلاني ومنطقي أكثر من كونها تقليدية. (مشعلي، عثمانية، ٢٠١٧: ٥٢)
٨. الشفافية المالية والمساءلة: تعد الشفافية والمساءلة من اهم مرتكزات ترشيد الانفاق الحكومي واللذان تعدان اداتان مترابطتان ومهمتان أيضا لترشيد الاستهلاك الحكومي والحفاظ على المال العام، اذ تتيح الأولى تدفق المعلومات حول كل ما يتعلق بادارة المال وانفاقه، فيما تعطي المساءلة فرصة لمحاسبة المسؤولين عن

إدارة هذا المال في حال ابتعادهم عن المسار الصحيح او هدره للمال العام.
(براهيم، نادية، ٢٠٢٠: ٥٦٠).

٣-١-٣- مبررات ترشيد الانفاق الحكومي:

وأهم مبررات تبني سياسة ترشيد الإنفاق الحكومي بشكل عام نذكر ما يأتي.
(العربي، ٢٠١٧، ٥١-٥٢)

١. التأكيد على المسؤولية العامة للدولة فيما يتعلق باستخدام الأموال العامة بأفضل طريقة لتلبية الاحتياجات العامة ، وفقاً لمبدأ الأولويات المتعلقة بالاقتصاد والمجتمع .
٢. تحسين أساليب الإنتاج الحالية، وتطوير أنظمة الإدارة والرقابة ، وإدخال الأساليب الفنية ، ودراسة الدوافع والاتجاهات.
٣. تقليص عجز الموازنة وتقليص الفجوة بين الإيرادات المتاحة والإنفاق المطلوب، مما يساعد على ضبط التضخم والمديونية، والمساهمة في توحيد وتجديد مشاريع البنية التحتية.
٤. مراجعة هيكلية للنفقات، من خلال تقليص نوع وحجم النفقات التي لا تحقق عوائد كبيرة.
٥. دفع عجلة التنمية والتغلب على المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الدولة، ومحاربة الإسراف والتبذير وكافة مظاهر وأشكال التعسف في استعمال السلطة.
٦. الحفاظ على التوازن بين السكان والموارد في مختلف الفترات الزمنية القصيرة والمتوسطة والطويلة.
٧. تجنب مخاطر الديون الحالية وآثارها ولاسيما أن العديد من الدول النامية تعاني من مشكلة سداد ديونها التي ربما تم التغاضي عنها في الماضي.

٨. المساعدة في تعزيز القدرات الوطنية في مجال الاكتفاء الذاتي النسبي على المدى الطويل، ومن ثم تجنب مخاطر المجتمع من التبعية الاقتصادية والسياسية وغيرها.

٣-١-٤- اهداف ترشيد الإنفاق العام الحكومي:

يهدف ترشيد الإنفاق الحكومي إلى تحقيق ما يأتي- : (كزير ٢٠١٨ : ١١٤)

١. رفع الكفاءة الاقتصادية عند استخدام الموارد والإمكانيات المتاحة بشكل يزيد من كمية ونوع المخرجات على نفس مستوى التدخلات أو بشكل يقلل من المدخلات على نفس مستوى المخرجات.
٢. تحسين أساليب الإنتاج الحالية، وتطوير أنظمة الإدارة والرقابة، وإدخال الأساليب الفنية، ودراسة الدوافع والاتجاهات.
٣. مراجعة هيكله النفقات من خلال تقليل جودة وحجم النفقات التي لا تحقق عوائد كبيرة، ومكافحة الإسراف والهدر من جميع الجوانب، واتخاذ الاحتياطات اللازمة لجميع الظروف المالية الجيدة والمستقرة والصعبة والمتغيرة محلياً ودولياً.
٤. تحجيم العجز في الموازنة، وتقليص الفجوة بين الإيرادات المتاحة والإنفاق المطلوب، والمساعدة في السيطرة على التضخم والمديونية، والمساهمة في تعزيز واستبدال وتجديد مشاريع البنية التحتية. (سالم، ٢٠١٦، ١٩)
٥. تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال توفير مصادر التمويل وإعادة إنفاقها على مختلف القطاعات لتحقيق تغييرات هيكلية في الاقتصاد تتيح تحقيق زيادة دائمة وسريعة في متوسط الدخل الحقيقي ولمدة طويلة تشمل الغالبية العظمى من الأفراد. (بليلة ، ٢٠١٨، ٣٠)

٣-١-٥- طرق ترشيد الإنفاق الحكومي:

وتعني أساليب ترشيد الإنفاق الحكومي الإجراءات اللازمة لتنفيذ هذا الترشيح، ومن أهمها ما يلي: (طارق، ٢٠١٦: ١٣٤)

١. تحديد الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها بشكل دقيق ومستمر، وترتب هذه الأهداف حسب أهميتها الاقتصادية والاجتماعية النسبية، والتي تمثلها من حيث أهميتها الاقتصادية والاجتماعية النسبية.
٢. حصر وتحديد البرامج البديلة التي تمكن من تحقيق هذه الأهداف بما في ذلك تحديد البرامج التي يجب على الدولة والقطاع الخاص تنفيذها، واستخدام أساليب التحليل الممكنة لاختيار البرامج الأفضل لتحقيق أهداف المجتمع.
٣. تخصيص الموارد بحسب هيكل البرامج لتحقيق الأهداف وما ينتج عن ذلك من إعادة تنظيم للهيكل الإداري للدولة ومتطلبات مكونات البرامج ومتطلبات أنشطة تنفيذ البرامج.
٤. إعادة تقييم برامج الإنفاق على فترات حسب التغيرات التي تطرأ على الأهداف أو الأولويات ودور كل من الدولة والقطاع الخاص في تنفيذها، وضرورة وجود نظام رقابة فعال لضمان الالتزام بالتنفيذ مع ما تم التخطيط له سابقاً، على أن تتضمن عملية الرقابة مراجعة مستمرة لطرق التنفيذ مع تطوير مفهوم المراجعة.
٥. - تطوير أقسام الميزانية بحيث تتمكن هذه الأقسام من تلبية متطلبات وظيفة التخطيط على المستويين الكلي والجزئي. (Zouhair Hambli,2018: ٧).

٣-١-٦- تعريف الموازنة العامة للدولة وأهميتها

٣-١-٦-١ تعريف الموازنة العامة للدولة

وعرفت الموازنة من قبل (Freeman & Shoulders) بأنها عملية منظمة لتخصيص وتوزيع الموارد المالية المحددة على احتياجات ومتطلبات غير محدودة،

أو إنها عبارة عن خطة عمل مفصلة بالمبالغ لمدة زمنية محددة، وان تلك الخطة يجب أن تتضمن على اقل تقدير معلومات بشأن أنواع المبالغ والنفقات المقترحة، وللأغراض والأهداف المطلوب تحقيقها من وراء تخصيص تلك النفقات، وكذلك الوسائل والأدوات المقترحة للقيام بتمويل تلك النفقات (Freeman 2003: 70)، كما عرف (Coples & Engstrom) الموازنة بأنها خطة مالية للدولة تتضمن تقديرات للنفقات والإيرادات العامة لسنة مالية معينة ولجميع أوجه الإنفاق، تصدر بقانون من السلطة التشريعية قبل تنفيذها وتعكس الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها الحكومة لكونها تشمل البرامج والمشاريع. (Coples & Engstrom, 2007; 69)

كما عرفت الموازنة بأنها اداة اساسية للإدارة المالية والمراقبة وعنصر هام في العملية والتي توفر الاشراف الحكومي والبرلماني (او المما). على الابعاد المالية للعمليات (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٨: ٧٤٩)

وعرفت الموازنة بأنها خطة مالية سنوية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفوض السلطة التنفيذية مسبقاً بالإنفاق وفق احكامه، ويلزمها بتحصيل الإيرادات ضمن الاحكام والاساليب المتبعة، وذلك سبب لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية (المشهداني، واخرون، ٢٠١٧: ٧٣).

وتعرف الموازنة على أنها " مجموعة الخطط المالية والاقتصادية التي تود الدولة تنفيذها خلال فترة معينة مقبلة والمبالغ المخصصة لتسديد نفقاتها والإيرادات المتوقع تحصيلها خلال تلك الفترة لتغطية هذه النفقات" (العواد، ٢٠١٧: ٦٠). لقد عرفت الموازنة بموجب المادة (٤) من القسم الثاني من قانون الإدارة المالية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩ بأنها " برنامج مالي يقوم على التخمينات السنوية لإيرادات ونفقات وتحويلات الصفقات العينية للحكومة" (قانون الإدارة المالية رقم ٦، ٢٠١٩، مادة ٤ من القسم الثاني)

٣-١-٦-٢ أهمية الموازنة العامة للدولة:

تقوم الوحدات الحكومية بالإنفاق على الأنشطة المتعددة ويستدعي ان تقوم بتقدير نفقاتها للسنة المالية القادمة هذا من ناحية، والعمل على تدبير الموارد المالية اللازمة لتغطية تلك النفقات من ناحية أخرى، حيث تلعب الموازنة دوراً هاماً في تنفيذ الخطط والبرامج الحكومية الى جانب اعتبارها اساساً تقاس عليه ارقام التنفيذ الفعلي، تبرز أهمية الموازنة في النواحي الآتية:-

- ١- أداة للرقابة المركزية على المال العام إذ أن تحقيق التقديرات في مراحل التنفيذ واقتراب التنفيذ الفعلي من المخطط وتحديد التجاوزات والانحرافات يعد الأداة المهمة والأساسية لقياس الاداء الفعلي للبرامج والأنشطة (الجزراوي، ٢٠٠٧: ١).
- ٢- تُعد الموازنة أداة فاعلة من ادوات السياسة المالية التي يمكن استخدامها في إدارة الاقتصاد وتوجيهه.
- ٣- تستخدم الموازنة كأداة للتنسيق بين الأنشطة، حيث تتضمن توزيع وتخصيص الموارد المتاحة على الاستخدامات المتعددة، ويقصد بذلك الربط واعداد الخطط والبرامج على اساس الموارد المالية المتاحة (العريبي، ٢٠٠٣: ١٤٥).
- ٤- تعد الموازنة أداة مهمة في مواجهة الازمات الاقتصادية وذلك عن طريق التحكم في عمليات الإنفاق او في مصادر الإيرادات ومعدلاتها ويتم ذلك بوقوف الحكومة في مسار معاكس للتيارات السائدة في الحياة الاقتصادية ففي حالة التضخم تعتمد الدولة الى امتصاص الطلب الزائد عن طريق فرض مزيد من الضرائب وتخفيض النفقات العامة وفي حالة الكساد فتعتمد الى الإفادة من الفوائض التي تراكمت لديها.
- ٥- استخدام الموازنة أداة تخطيطية سواء كان ذلك على مستوى الدولة أم على مستوى الوحدة الحكومية التي تعد الموازنة العامة فيما يتعلق بها الأداة الوحيدة لتنفيذ نظرية الاموال المخصصة والوصول إلى الأهداف المحددة. (جعيلو، ٢٠٠٩: ٢٥).
- ٦- الموازنة تعد أداة مهمة لتحقيق التطور والتوازن المالي العام وذلك عن طريق تخصيص جزء من الإنفاق العام لأجل إنجاز بعض الاستثمارات الأساسية في

بعض فروع النشاط الاقتصادي في محاولة لزيادة معدلات الإنتاج القومي (الشيخلي، ٢٠٠٧: ٢٠).

وبناءً على ما تقدم يمكن القول إن الموازنة تمثل أحد العوامل الرئيسية التي تحدد أهداف الدولة وسياساتها وبرامجها في كيفية استغلال الموارد وعملية توزيعها وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

٣-١-٦-٣ قواعد إعداد الموازنة العامة للدولة:

بالرغم من الاختلاف في وجهات النظر في تعريفات الموازنة، إلا أنها تتفق في قواعد يجب ان تتوافر في تلك الموازنة وهذه القواعد هي: -

أ- قاعدة سنوية الموازنة: -

يعني استقلال كل مدة زمنية من المدد المالية بإيراداتها ومصروفاتها وتعد من المبادئ المستقرة حتى الآن ، وذكر في قانون الإدارة المالية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ الصادر عن سلطة الائتلاف في العراق أن الموازنة تقرر لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي أقرت فيها وأن التخصيصات غير المنفقة والموافق عليها سوف تسقط عند نهاية السنة المالية ما عدا الحد الذي تكون فيه البضائع والخدمات قد طلبت بموجب عقود تم إبرامها مع الجهات المجهزة. (قانون الإدارة المالية رقم ٦، ٢٠١٩: ١٠) ، إذ إن من المتعذر ان تعمل الموازنة لمدة اقل من سنة نظراً لما تحتاجه من جهد في الإعداد والمناقشة ، وهي لاتعد لمدة أكثر من سنة وذلك لصعوبة التنبؤ ، إذ كلما طالت المدة أدت إلى اضعاف رقابة السلطة التشريعية ، فضلاً عن كثرة تقلبات الاسعار بسبب الظروف الاقتصادية (الخطيب والشامية ، ٢٠٠٧: ٢٨٣) .

ولهذا المبدأ العديد من الاستثناءات هي (كراجة، ١٩٩٧: ٢٢-٢٣):-

- اتباع بعض الدول لنظام الاعتمادات المستمرة لتنفيذ برامج معينة.

- اعتماد بعض الدول لموازنة التخطيط والبرامج طويلة الاجل.

ب-قاعدة شمولية الموازنة: -

وتستلزم هذه القاعدة أن تغطي الموازنة العامة كل الوحدات الحكومية التي تقوم بعمليات حكومية، لكي تقدم الموازنة رؤية موحدة ومتكاملة لهذه العمليات ليصوت عليها كلاً من قبل السلطة التشريعية (صندوق النقد الدولي، ٢٠٠٥: ٣٩).

ج-قاعدة وحدة الموازنة: -

يقصد بوحدة الموازنة ان ترد نفقات الدولة وإيراداتها ضمن وثيقة واحدة تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها، فلا تنظم سوى موازنة واحدة تتضمن مختلف أوجه النفقات والإيرادات مهما اختلفت مصادرها ومهما تعددت المؤسسات والهيئات العامة التي يقتضيها تنظيم الدولة الإداري (الخطيب والشامية، ٢٠٠٧: ٢٧٨).

ويلاحظ أن بعض الاقتصاديين يميز بين وحدة الموازنة وعمومية الموازنة فضلاً عن تكاملها وتعبيرهما في الواقع عن فكرة واحدة ولكن من زاويتين مختلفتين إذ يتطلب مبدأ وحدة الموازنة إعداد وثيقة واحدة للموازنة ويحضر وجود عدد من الموازنات ومبدأ عمومية الموازنة يقضي ان تدرج في الموازنة العامة الإيرادات العامة كافة والنفقات العامة كافة كل على حدة، ومن خصائص هذا المبدأ انه يساعد على ايجاد نظام محاسبي موحد لحسابات الحكومة. (السلوم، الجزراوي، ٢٠٠٦: ٢٩٥)

وهناك بعض الاستثناءات على هذا المبدأ: -

- الموازنة الملحقة: -

هي الموازنات الخاصة بالهيئات التي لا تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة والأصل أن تدخل ضمن الموازنة العامة إلا أن المشرع فصلها لأسباب بحسب طبيعتها التجارية التي تستلزم معرفة نتائج أعمالها من ربح أو خسارة. (العلي، ٢٠٠٧: ٥٢٤)

- الموازنة الاستثنائية: -

وهي موازنات تعد لأغراض مؤقتة أو غير عادية. (الخطيب والشامية، ٢٠٠٣: ٢٨٠)

- الموازنات المستقلة: -

أنها موازنة مصلحة عامة أو مؤسسة عامة تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة مثل موازنات الطوارئ (عصفور، ٢٠٠٨: ٥٢-٥٣).

د- قاعدة توازن الموازنة: -

النظرة التقليدية لمبدأ الموازنة هو التوازن الحسابي، مجموع تخصيصات الإيرادات يساوي مجموع تخصيصات النفقات من دون عجز أو وفره في الموازنة، أما النظرة الحديثة فهي مفهوم أعم وأشمل فالتوازن الاقتصادي هو توازن بين الدخل القومي والانفاق القومي المتوقع وضمن هذه النظرة لا ينصرف إلى مجرد التوازن الحسابي (الجزراوي، ٢٠٠٧: ٢).

ويلاحظ أن التوازن لم يعد ممكناً في معظم موازنات دول العالم، وتلجأ الدول إلى وسائل متعددة لتغطية العجز في موازنتها مثل اللجوء إلى المدخرات المحلية أو الاقتراض من الجهاز المصرفي أو من الخارج إذ ينعكس أثر العجز في شكل أسعار تضخمية وأعباء سنوية ثابتة لخدمة الديون. (حماد والبحر، ١٩٩٠: ٨٦)

هـ قاعدة الالتزام: -

يجب على جميع الأجهزة الالتزام بالموازنة شكلاً وموضوعاً، فيجب استخدام الاصطلاحات والتبويبات الموحدة حتى يسهل تجميع بيانات الموازنة على مستوى القطاع ومستوى الدولة وتسهيل المقارنات بين الأنشطة والوحدات الإدارية المختلفة، ويجب الالتزام الكامل باعتمادات الموازنة والتعليمات المالية والإدارية المتعلقة بها. (السلطان، ٢٠٠٣: ٧٥)

و- قاعدة النشر والعلانية: -

يجب ان تنشر الموازنة وتبلغ الجهات المختلفة مثل المجلس التشريعي والمواطنين والوزارات والوحدات الادارية المختلفة بتفاصيل الموازنة، ويختلف أسلوب النشر ومستوى تفصيل المعلومات وطبيعة نشر البيانات من دولة لأخرى. (حماد والبحر، مصدر سابق : ٨٥)

ز- قاعدة عدم التخصيص :-

وهذا يعني عدم تخصيص ايراد معين لنفقة معينة وعدم إجراء مقاصة، مثل تخصيص ضريبة المغادرة في المطار للإنفاق على التحسينات الخاصة بالمطار، وأن الحكمة من هذه القاعدة عدم التبذير والاسراف في الانفاق، ومن جهة اخرى قد لا تكفي ايرادات تلك الخدمة وبذلك لا تؤدي الخدمة على وجه الصرف. (كراجة، ١٩٩٧ : ٢٣)

وهناك بعض الحالات الاستثنائية لهذه القاعدة مثل مبلغ الهبة من الأفراد لغايات معينة أو المبالغ التي تدفعها البلديات أو المحافظات إلى الدولة مساهمة منها في نفقات معينة، فهذه الأموال لا يجوز التصرف بها إلا للغرض الذي خصصت من أجله. (طاقة ، العزاوي، ٢٠٠٧ : ١٧٧)

٣-١-٦-٤ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي:

إن أي نظام محاسبي ليس هدفاً بحد ذاته ولكنه وسيلة لتوفير المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية ومتابعة أداء الوحدات التنفيذية. (المبيضين، ١٩٩٩ : ١٧١)

وهناك علاقة تكاملية بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة الاتحادية وتتجلى أهمية هذه العلاقة بارتباط النظام المحاسبي الحكومي بالموازنة ، حيث إن أسلوب تبويب الموازنة هو المحدد الرئيس لطبيعة السجلات المحاسبية وأسس تبويبها ، وهو أيضا المحدد لطبيعة مخرجات النظام من المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية سواء تلك التي تعد خلال السنة المالية أم في نهايتها لذلك يعتبر التكامل بين الموازنة والسجلات

المحاسبية والتقارير المالية من أهم الخصائص المميزة لأي نظام محاسبي حكومي. (إسماعيل وعدس، ٢٠١٠: ١٥٦)

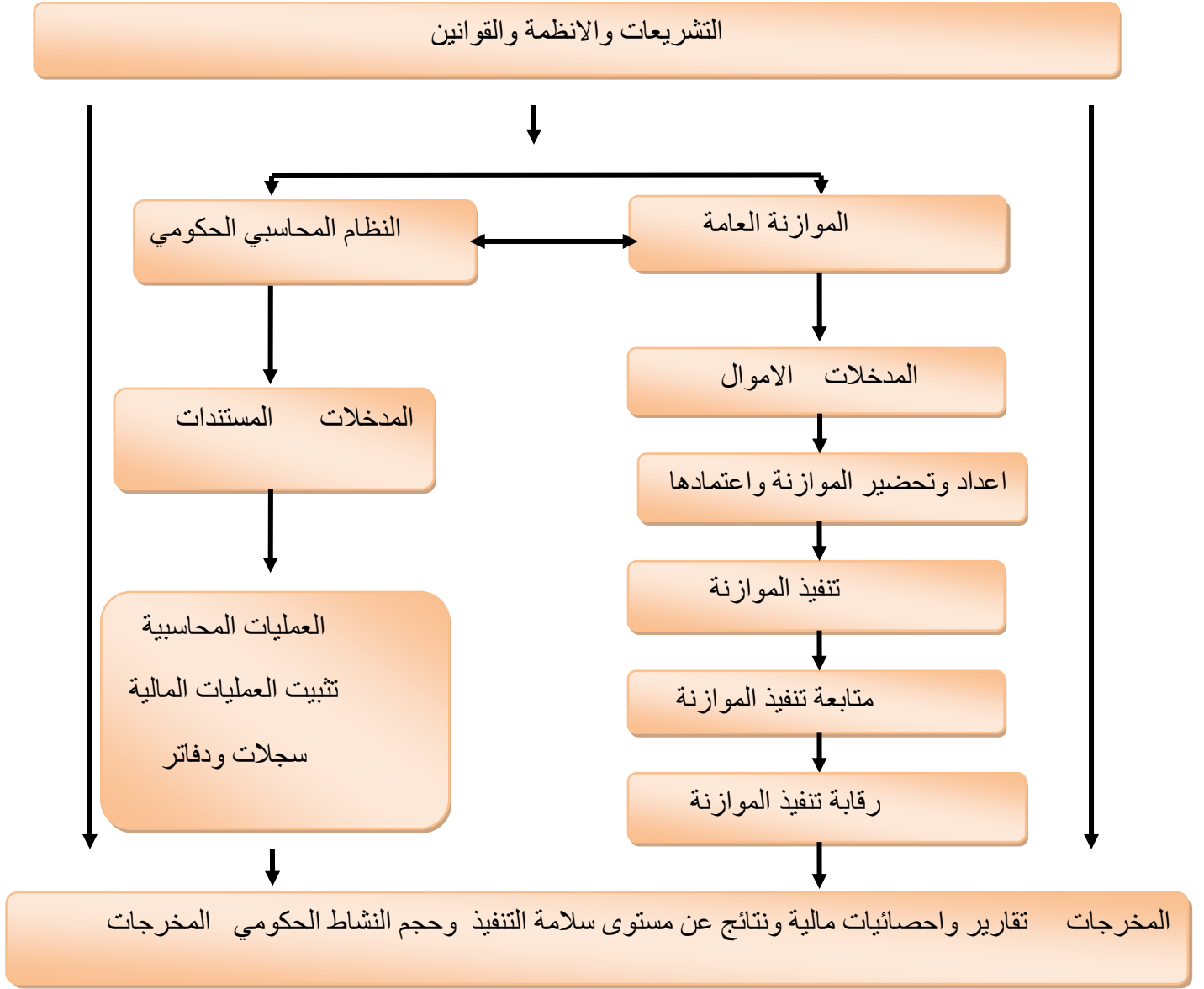
وترتبط الموازنة العامة للدولة بالمحاسبة الحكومية في نقطتي التقاء هما: - (الهامي، والسقا، ٢٠٠٦: ٦٤)

- إن الموازنة العامة للدولة أرقام تقديرية معتمدة وتصبح أرقاماً فعلية عند تنفيذها، ويتم التنفيذ طبقاً للموازنة وبموجب القوانين والتعليمات المالية، وقواعد الرقابة، كذلك بإتباع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

- حتمية وجود ربط كامل بين تبويب الميزانية العامة للدولة وتبويب الحسابات الحكومية، فالمحاسبة الحكومية تحتل مكاناً هاماً في مجال الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة وذلك خلال رقابة وتقييم الأداء.

وإن اتخاذ قرارات في خصوص إعداد الموازنة لأي سنة مالية يعتمد على النتائج الفعلية للسنة السابقة التي يقدمها النظام المحاسبي عن الإيرادات والنفقات وما يوفره هذا النظام من مؤشرات تتعلق بإنجاز الخطط والبرامج، ومن ذلك يمكن القول بان الموازنة العامة للدولة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي ولذلك فأن هناك تكاملاً وتزامناً بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي. (سلوم، ٢٠٠١: ٧٤-٧٥)

ويمكن تلخيص العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة بالشكل الآتي إذ يبين الشكل علاقة متداخلة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة من حيث مراحل الموازنة جمعاء.



شكل (٤) العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على (الشيخلي، ٢٠٠٧: ٦٨)

٣-١-٧- خطوات إعداد الموازنة العامة للدولة والمشكلات التي تواجهها

٣-١-٧-١- خطوات إعداد الموازنة العامة للدولة





إذا لم يصادق مجلس النواب على الموازنة تقوم وزارة المالية بتمويل الوحدات المحاسبية بنسبة ١٢/١ من تخصيصاتها للسنة المالية السابقة الى حين الموافقة على الموازنة

١ كانون الثاني

الشكل (٥) خطوات إعداد الموازنة

المصدر(من إعداد الباحث بالاعتماد على موقع وزارة المالية على شبكة الانترنت) و(العواد، ٢٠١٧: ٦٠)

٣-١-٧-٢ المشكلات التي تواجه إعداد الموازنة

إن التخطيط المبني على أسس علمية صحيحة لا بد أن يؤدي إلى نتائج سليمة وواقعية ونلاحظ أن عملية إعداد الموازنة في البلدان النامية ونتيجة للظروف التي تحيط بها تبقى تستند إلى أسس علمية غير سليمة ويعزو السبب إلى أنظمة إعداد الموازنة إذ لاتزال الموازنة التقليدية التي يشيع استخدامها في هذه البلدان تعد نظاماً غير قادر على التعبير عن السياسات التنموية والإصلاح الاقتصادي بل إن أساليب الموازنة التقليدية تؤثر في العملية التخطيطية. (الرحاحلة، ٢٠٠٦: ٢٨٨)

الفصل الثالث: المبحث الثاني

دور التدقيق الداخلي في ظل ظاهرة الفساد الاداري والمالي

١-٢-٣ لمحة تاريخية عن الفساد المالي والإداري:

ان تطور الفساد وانتشاره لم يعد وليد اللحظة وانما يمتد الى مختلف العصور ففي العصور القديمة نجد هناك تعليمات ولوائح وقوانين تجرم مرتكبي الفساد لخطورته ومخلفاته الكارثية على الوضع الانساني بشكل عام وكذا الحال بالنسبة للشرائع السماوية التي نزلت قبل الاسلام هي الاخرى حرمت الفساد وحاربتة.

الا ان ديننا الإسلامي الحنيف نص وبأكثر من موضع عن النهي عن هذا الفعل الشائن

اذ ورد في القران الكريم عدد من الآيات الكريمة تحرم الفساد ومنها قوله تعالى: {وإذا قيل لهم لا تفسدوا في الأرض قالوا إنما نحن مصلحون} (سورة البقرة/الآية ١١)

{وإذا استسقى موسى لقومه فقلنا اضرب بعصاك الحجر فانفجرت منه اثنتا عشرة عينا قد علم كل أناس مشربهم كلوا واشربوا من رزق الله ولا تعثوا في الأرض مفسدين} (سورة البقرة/الآية ٦٠)

{و يا قوم أوفوا المكيال والميزان بالقسط ولا تبخسوا الناس أشياءهم ولا تعثوا في الأرض مفسدين} (سورة هود/الآية ٨٥)

وفي ذلك بيان ما للفساد من أضرار في المجتمع لأنه يعد من الآفات الاجتماعية اذ نهى الله تعالى عن تعمد الفساد والسعي الى نشره.

وفي الآيات الكريمة تظهر دعوة الناس إلى ممارسة الحياة على أساس القيم والعدل وأن لا يمارسوا حياتهم على أساس الظلم والطغيان والبغي والعدوان والاستغلال والغش أو الخداع، وللناس الحق في الكسب السليم وادارة امورهم بعيداً عن تلك الاساليب الذميمة التي تساعد في انتشار الفساد وارساء دعائمه.

اما حديثاً فقد ارتبط الفساد بالإنسان وتطور وانتشر بعد ان تطورت الحياة وتعقدت فضلا عن تطور الآلات والادوات التي تستخدم لتحقيق الفساد سواء بتغليب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة والمحسوبية وتدني الكفاءات الادارية والفنية فضلا عن ضعف الانتماء الوطني وعدم نزاهة المسؤولين القائمين على ادارة الوحدات الاقتصادية. (محارب، ٢٠١٤: ١٥١)

وفي الآونة الاخيرة أصبحت ظاهرة الفساد المالي والاداري ظاهرة عامة عالمية واسعة الانتشار تأخذ ابعادا واسعة تشترك فيها عوامل ومؤثرات مختلفة يصعب التمييز بينها، وتتباين رقعة اتساع هذه الظاهرة ما بين مجتمع وآخر، والفساد يأخذ اشكالا مختلفة مثل الرشوة والاختلاس والتزوير والاحتيال وهدر المال العام واستغلال السلطة والنفوذ لتحقيق ارباح او منافع خاصة تخدم مصالح فئة معينة على حساب باقي الفئات الاخرى.

وهناك العديد من مسببات الفساد المالي والاداري منها اسباب سياسية وقانونية واقتصادية وادارية وتنظيمية واجتماعية وثقافية فضلا عن عدم الكفاءة والنزاهة للقيادات العليا وغياب استقلالية السلطة القضائية وعدم تحديد القوانين وسن التشريعات الرادعة للفساد وانخفاض مستوى الحياة المعيشية وانتشار البطالة وضعف الوعي الديني والاخلاقي وتردي النظم التعليمية والاعلامية ويكاد ان يكون ضعف الشفافية السبب الرئيس الذي يمكن ان يعزى له انتشار الفساد بشكله الحالي. (الذهبي، يعقوب، ٢٠١٥: ٤٢)

وقد اهتمت العديد من الجمعيات والهيئات المختصة كاتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) وجمعية المحاسبين والمراجعين بإنكلترا (ICA) وجمعية المحاسبين في امريكا (AAA) وغيرها من المنظمات الدولية الاخرى بوضع قواعد عامة تشكل ضمانات كافية للأجهزة الرقابية لتمكن من استخدام الوسائل الرقابية التي تساعد في القضاء على تلك الآفة الخطيرة او القضاء عليها.

٣-٢-٢ تعريف الفساد المالي والاداري

الفساد في اللغة هو نقيض الاصلاح وخروج الشيء عن الاعتدال فالفساد في معاجم اللغة هو من فسد والفساد لغة البطلان فيقال فسد الشيء اي بطل و اضمحل (الفتاح ،٢٠١٤: ١٣٧)

وقد تعددت تعريف الفساد المالي والاداري نورد بعضاً منها.

اذ يعرف الفساد المالي والاداري بأنه ذلك السلوك المنافي للقوانين والانظمة والقائم على الاخلال بالمصالح والواجبات العامة من خلال استغلال المال العام لتحقيق مصالح خاصة وهو ليس حكراً على النشاط الذي يتصل بالوظيفة العامة بل خارجها ايضاً (عيدان ، ٢٠٠٣: ٢٢٧)

وعرف كذلك بانه " استغلال المنصب العام للمنفعة الشخصية اذ يقوم الموظف المؤتمن على أداء مهامه العامة بارتكاب فعل ضار من اجل الانتفاع الشخصي" (Bardhan ,2005: 132).

بينما يرى (البكوع) الفساد بأنه الخروج عن القانون او النظام وعدم الالتزام بها او استغلال غيابهما من اجل تحقيق مصالح اقتصادية او اجتماعية لفرد معين او لجماعة معينة وهو في الغالب يمثل سلوكا منحرفا او تصرفا يخالف الواجبات الرسمية (البكوع، ٢٠١٢: ١٧٢)

وبين (خميسي وحكيمة) بأن الفساد المالي والاداري هو الانحراف المبني على مخالفة القوانين والقواعد والانظمة ومختلف الاحكام المعتمدة في اي مؤسسة او تنظيم (خميسي وحكيمة، ٢٠١٢: ٤)

كما ينظر للفساد بأنه تلك الظاهرة غير المرغوب فيها والتي تتمثل في استخدام المنصب الرسمي لخرق القوانين والسياسات والاجراءات التي توضع موضع التنفيذ للمصالح العام لغرض تحقيق المنافع الشخصية على حساب المجتمع وذلك بإعطاء او

اخذ الرشاوى او الامتيازات عن طريق إساءة استعمال السلطة والنفوذ في المؤسسات الرسمية (مراد، ٢٠١٩: ٤٤)

مما تقدم يتضح بأن الفساد المالي والإداري يعد خروجاً عن النظام الأخلاقي والقيم والعادات والاعراف التي تحكم السلوك المهني وذلك عن طريق استغلال المنصب الوظيفي من أجل تحقيق منافع شخصية ويكون ذلك عن طريق عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والتسبب في ضياع وهدر وتبديد المال العام وقد يكون ذلك ناتجاً بقصد او بغير قصد.

٣-٢-٣ مظاهر الفساد المالي والإداري:

تأخذ ظاهرة الفساد المالي والإداري اشكال متعددة تتجلى في مجموعة من السلوكيات التي يقوم بها بعض من يتولون المناصب العامة، ومهما اختلفت اشكال الفساد وصوره فهو يعمل اساساً على تدمير الاقتصاديات القومية وضرب مقومات المجتمع الامر الذي ينتج عنه اختلالات عميقة بين العامة والدولة وبين الافراد بعضهم مع بعض وعلى الرغم من التشابه أحياناً والتداخل فيما بين تلك المظاهر إلا انه يمكن إجمالها بالآتي: -

٣-٢-٣ - ١ - الرشوة:

تعني حصول الفرد على منفعة غالباً ما تكون مالية لتمرير وتنفيذ اعمال خلاف التشريعات او الاصول المهنية، وهي ايضاً تمثل كل نفع يحصل عليه مسبقاً موظف نتيجة تنفيذه عملاً غير قانوني لصالح الراشي، او الامتناع عن تنفيذ عمل بهدف الحاق ضرر بطرف معين على ان يتولى المستفيد من عدم تنفيذ هذا العمل دفع الرشوة (عيسى ومداني، ٢٠١٩: ٢٤٥)

٣-٢-٣ - ٢ - المحسوبية:

تتمثل في استغلال السلطة او النفوذ او التحيز لفرد او جهة معينة على نحو يتعارض مع القوانين والانظمة والتشريعات، حيث تعد تلك الظاهرة إحدى اهم اشكال الفساد لما

تسببه تلك الظاهرة من اثار اقتصادية واجتماعية سلبية مثل التوزيع غير العادل لموارد الدولة وشغل الوظائف والمناصب الحكومية لغير المؤهلين مما يخلق شعوراً بالظلم والقهر الاجتماعي لدى باقي طبقات المجتمع الأخرى. (عيسى ومداني، ٢٠١٩: ٢٤٥)

٣-٢-٣ - السرقة والاختلاس:

تتمثل ظاهرة الاختلاس في قيام الموظف بسرقة اموال نقدية او عينية ممن تحت مسؤوليته او من خلال قيامه بالتلاعب في السجلات والمستندات، اما السرقة فتتمثل بقيام الموظف بأخذ الاموال النقدية او العينية والتي لا تقع ضمن ذمته او مسؤوليته وانما تحت ذمة او مسؤولية شخص اخر (عبد الله، ٢٠١١: ١٩)

٣-٢-٣ - الاحتيال (النصب)

يعد الاحتيال صورة اخرى من صور الفساد، ويعد من الجرائم ضمن المفهوم القانوني، وترتكب جريمة الاحتيال من قبل الاطراف التي تستخدمها لغرض الحصول على منافع شخصية تدر على مرتكبيها، وقد تتم عمليات الاحتيال بوساطة مسؤولين او موظفين حكوميين او سياسيين نافذين (الجشعمي، ٢٠١٤: ٥٤)

٣-٢-٣ - غسل الأموال:

تتمثل هذه الظاهرة بعملية تبيض الاموال او تنظيف الأموال، وتعد واحدة من الظواهر الدولية للفساد التي ترتبط بانتشار الجرائم المنظمة، وتتمثل ظاهرة غسل الاموال بأنها قبول ودائع الاموال المستمدة من عمل غير مشروع او اجرامي، وذلك بإخفاء مصدر تلك الاموال او التستر عليها ومساعدة اي شخص يعد فاعلاً او شريكاً في ذلك العمل على الافلات من النتائج (الموسوي، ٢٠٠٥: ٧٧)

٣-٢-٣ - تقاضي العمولات:

تتمثل هذه الظاهرة من ظواهر الفساد بتلقي الموظف المسؤول مقداراً من المال نظير خدمات يقدمها للآخرين وعادة ما تكون على شكل عمولة او مبلغ مقتطع متفق عليه

مقدماً او نسبة مئوية من قيمة عقد او صفقة تجارية، وقد اصبحت فلسفة العمولة مشروعة في بعض الدول وكأنها مقابل لأتعب ذلك الموظف او مكافأته لقاء قيامه بتلك الخدمة (بوسعيد، ٢٠١٨: ٣٠٧)

٣-٢-٤ - اسباب الفساد المالي والإداري:

للفساد المالي والاداري اسباب عدة قد تختلف من بلد الى بلد اخر ومن مجتمع الى مجتمع اخر الا ان طرق ممارسته متشابهة الى حد كبير ولعل من أبرز هذه الاسباب هي:

١ - **الاسباب السياسية** : يعد الفساد السياسي العنصر الاول والمسبب الرئيس لظهور الفساد المالي والاداري لكون الادارة السياسية الضعيفة التي تتعايش مع الفساد لا تملك الارادة الحقيقية لمكافحته ، وحتى وان اعلنت عن اصلاحات فأنها تعد من قبيل العبث ، ومن ثم يصبح وجود الاصلاح بلا معنى، وحتى وان توفرت الرغبة الحقيقية في الاصلاح لكن بدون الارادة السياسية ، ستقتصر بذلك مواجهة الفساد على الشكل ليس الا ويبقى دور المصلحين مقتصر فقط على المناشآت والتمنيات والنداءات التي لا تغني ولا تسمن جوع ، وبذلك فأن غياب الارادة السياسية سيؤدي بالمحصلة النهائية الى غياب دولة المؤسسات السياسية والدستورية والقانونية، وبهذا المستوى تظهر حالة غياب الحافز الذاتي لمحاربة الفساد تحت وطأة التهديد بالقتل والتهميش والاختطاف والاقصاء الوظيفي ، كما تتوقف الى حد بعيد اليات الرقابة في الدولة ويخبو وازع المحاسبة والمساءلة، اذ ان الحكومة لا تحاسب الادارة مع علمها بالفساد المستشري بين اوصالها، وان المسؤولين في الدولة لا تطالهم يد القضاء مهما قيل اوشاع عنهم وبذلك تكون هيئات الرقابة معطلة اما بفعل شدة الفساد الذي يتجاوز في ابعاده قدرتها او لان دم الفساد اخذ يدب في عروقها (التميمي، ٢٠٠٨: ١٠)

٢ - الاسباب الاقتصادية:

تتمثل الاسباب الاقتصادية في تفشي البطالة وتدني الرواتب والاجور وتباين الدخل بشكل كبير وانخفاض المستوى المعيشي بشكل عام فضلا عن غياب الخطط التنموية في الدولة وكثرة الصفقات التجارية المشبوهة او تلك الناتجة عن عمليات السمسرة والتي يأخذ فيها الفساد حيزاً واسعاً. (التميمي، ٢٠٠٨: ١٠)

٣ - اسباب اجتماعية وثقافية:

تتمثل تلك الاسباب في تدني او انحلال القيم والاخلاق التي تحكم سلوكيات وتعاملات الموظفين ومسؤولي المستويات العليا ، وضعف الوعي الاجتماعي لدى اغلب افراد المجتمع بقاعدة الحقوق والواجبات وتدني مستواهم الثقافي والتعليمي، والابتعاد عن الولاءات الوطنية واستبدالها بالولاءات الطائفية او العشائرية او الحزبية الذي تحكمها المحاباة والمحسوبيات ، فالولاءات العشائرية وعلاقات القربى وغيرها من العلاقات والانتماءات قد تكون سبباً لسلوك يتجاوز النصوص القانونية والقواعد والتعليمات واعطاء الاولوية من دون وجه حق للحصول على المنافع (حبيش، ٢٠١٤: ٥٠)

٣-٢-٥- اثار الفساد المالي والإداري:

من الجدير بالذكر ان لظاهرة الفساد اثار ونتائج بالغة الخطورة يمكن بيانها وكما يلي (الوائل، ٢٠٠٥: ٤)

- ١- يسهم الفساد المالي والإداري في تدني كفاءة الاستثمار واضعاف مستوى الجودة في البنية التحتية العامة، وذلك بسبب الرشاوى التي تحد من الموارد المخصصة للاستثمار والتي تسيء توجيهها او تزيد تكلفتها ومن ثم يكون الفساد عائقاً امام التنمية
- ٢- يؤدي الفساد الى منع تدفق الاستثمارات الاجنبية ويترتب على ذلك حرمان البلد من تلك الموارد المالية وما يرافقها من نقل التكنولوجيا الحديثة وفرص تدريب العاملين.
- ٣- يسهم الفساد في زيادة التكلفة المباشرة للمعاملة ومن ثم ينعكس ذلك على السعر الذي يدفعه المستهلك للسلع او المستفيد من الخدمات .

٤- عندما تكون احتمالية الحصول على المكاسب الشخصية عنصراً من العناصر فإنه سرعان ما يتحول الى العنصر الاوحد الهام في المعاملة، واهمال عناصر التكلفة والنوعية وموعد وكيفية التسليم وجميع الاعتبارات القانونية الاخرى عند الموافقة على منح العقود، وينتج عن ذلك اختيار موردين غير مناسبين او مقاولين غير كفؤين، وبناءً على ذلك يتم اعطاء الاولوية للمشروعات غير المهمة على حساب الاولويات الاخرى بدون سبب سوى تمكين متخذي القرار الحكوميين من الحصول على رشايي كبيرة وسريعة.

٥- يرتبط الفساد بتردي حالة توزيع الدخل والثروة من خلال استغلال اصحاب النفوذ لمواقعهم المميزة في المجتمع وفي النظام السياسي مما يتيح لهم الاستئثار بالجانب الاكبر من المنافع الاقتصادية التي يقدمها النظام فضلاً عن قدرتهم على مراكمة الاصول بشكل مستمر مما يؤدي الى توسيع الفجوة بين النخبة الحاكمة وبين بقية افراد المجتمع. (الوائلي، ٢٠٠٥: ٤)

٣-٢-٦- اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد المالي والإداري:

صادق العراق على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد بتاريخ ٢٠٠٧/٨/٣٠ وهي تمثل ميثاق دولي بالغ الأهمية بسبب كونها اتفاقية عالمية اشترك في أعمالها أكثر من (١٢٠) دولة والعديد من المنظمات الدولية فضلاً عن أن هذه الاتفاقية تمثل استراتيجية دولية شاملة لمكافحة الفساد تعتمد على اتخاذ مجموعة من التدابير التشريعية وغير التشريعية، تُنشئ لنفسها آلية لمراقبة التنفيذ من خلال مؤتمر للدول الأعضاء وترمي إلى التعاون القضائي بين الدول المنطوية تحتها لمكافحة ظاهرة الفساد.

وقد تضمنت هذه الاتفاقية وفي المادة (١٥) تحت عنوان (التجريم وإنفاذ القانون) الجرائم الآتية:-

١- الرشوة نصت الاتفاقية على صورتين للرشوة هما:

أ- **رشوة الموظف العام الوطني** :- وهي الرشوة التي يجرم فيها فعل كل من وعد موظف عمومي بجزية غير مستحقة أو عرضها عليه أو منحها إياه بشكل مباشر أو غير مباشر سواء لصالح الموظف نفسه أو لصالح شخص أو كيان آخر لكي يقوم الموظف بفعل ما أو يمتنع عن القيام بفعل ما لدى أداء واجباته الرسمية وهي تمثل الصورة الأولى من صور رشوة الموظف المحلي أما الصورة الثانية فتتمثل في تجريم سلوك الموظف نفسه وهو التماس موظف عمومي أو قبوله بشكل مباشر أو غير مباشر بجزية غير مستحقة سواء لصالح الموظف نفسه أو لصالح شخص أو كيان آخر يقوم ذلك الموظف بفعل أو يمتنع عن القيام بفعل ما لدى أداء واجباته الرسمية.

ب- **رشوة الموظف العام الأجنبي أو الموظف الدولي** لا تختلف رشوة الأجنبي عن نظيره الموظف المحلي إلا في عنصرين هما صفة الفاعل حيث يكون المرتشي في هذه الجريمة هو كل من تتوافر فيه صفة الموظف العام الأجنبي أو الموظف الدولي، وقد عرفت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد الموظف العام الأجنبي بأنه (أي شخص يشغل منصباً تشريعياً أو تنفيذياً أو إدارياً أو قضائياً لدى بلد أجنبي ... أو أي شخص يمارس وظيفة عمومية لصالح بلد أجنبي)، أما العنصر الثاني الذي يميز رشوة الموظف العام الأجنبي أو الدولي فهو مقابل الاتجار بالعمل الوظيفي واستغلاله وهو الحصول على منفعة تجارية أو الاحتفاظ بها.

٢- **اختلاس الأموال العامة** وهي إحدى أهم جرائم الفساد بالنظر للأثار السلبية المالية الناجمة عنها والمتمثلة بهدر الأموال وممتلكات الدولة التي تعد ملكاً للمجتمع في الوقت نفسه وهي تشكل ضرباً من ضروب خيانة الأمانة للموظف المكلف بخدمة عامة، وقد نصت المادة (١٧) من الاتفاقية على أن (تعتمد كل دولة طرف ما قد يلزم من تدابير تشريعية وتدابير أخرى لتجريم قيام موظف عمومي عملاً لصالحه هو أو لصالح شخص أو كيان آخر باختلاس أو تبيد أي ممتلكات أو أوراق أو أموال مالية عمومية أو خصوصية أو أي أشياء أخرى ذات قيمة عهد بها إليه بحكم موقعه أو تسريبها بشكل آخر).

٣- **الاتجار بالنفوذ** :- تعني جريمة الاتجار بالنفوذ قيام الموظف الحكومي أو أي شخص آخر باستغلال نفوذه الفعلي أو المفترض للحصول من الإدارة أو السلطة العامة التابعة للدولة على مزايا غير مستحقة لمصلحته هو أو لصالح شخص آخر، وقد نصت المادة (١٨) من الاتفاقية على أن هذه الجريمة تتحقق بتوافر ثلاثة أركان وهو الشرط المتمثل بالموظف العام، ولكن الاتفاقية لم تقتصر على الموظف العام فحسب وإنما قد يكون الفاعل شخصاً آخر ليس موظفاً حكومياً، إذا المهم في هذه الجريمة هو أن يتم استغلال النفوذ سواء كان فعلياً أو افتراضياً للحصول على مزايا غير مستحقة في الوظيفة العامة، أما الركن المادي للجريمة فيشمل صوراً منها طلب أو قبول المزايا غير المستحقة لصالحه أو لصالح شخص آخر، والطلب يعني صدور المبادرة من الموظف أو الشخص الآخر صاحب النفوذ أما القبول فيفترض أن هناك وعداً أو عرضاً سبق أن صدر من الشخص المستفيد ثم أعقبه قبول الموظف أو الشخص صاحب النفوذ، أما الركن المعنوي للجريمة فيأخذ صورة العمد وبالنهاية فإن الخطأ غير المقصود بكافة صورته لا يكفي لتوافر الركن المعنوي لجريمة الاتجار بالنفوذ.

٤- **إساءة استغلال الوظائف** :- نصت المادة (١٩) من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد على ما يأتي ((تنظر كل دولة طرف في اعتماد ما يلزم من تدابير تشريعية وتدابير أخرى لكي تجرم تعمد موظف عمومي إساءة استغلال وظائفه أو موقعه، أي قيام أو عدم قيام بفعل ما، لدى الاضطلاع بوظائفه بغرض الحصول على مزايا غير مستحقة لصالحه هو أو لصالح شخص آخر أو كيان آخر مما يشكل انتهاكاً للقوانين)).

٥- **الإثراء غير المشروع** :- تمثل جريمة الكسب غير المشروع صورة أخرى من صور الفساد المراوغ الذي ينفذ عبر ثغرات النصوص ويخترق مفاهيمها الجامدة، وقد نصت المادة (٢٠) من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد على ما يأتي ((تنظر كل دولة طرف رهنأ بدستورها والمبادئ الأساسية لنظامها القانوني في اعتماد ما قد يلزم من تدابير تشريعية وتدابير أخرى لتجريم تعمد موظف عمومي إثراء غير مشروع أي زيادة موجوداته زيادة كبيرة لا يستطيع تعليلها بصورة معقولة قياساً إلى دخله المشروع)).

٦- **غسل الأموال المتحصلة عن جرائم الفساد:** - يعد غسل الأموال المتحصلة من جرائم الفساد أهم وأخطر صور الفساد قاطبة وذلك لسببين أولهما أن جرائم الفساد هي جرائم مالية بالأساس ويمثل الدافع المالي فيها الباعث الحقيقي على ارتكابها، وثانيها أن غسل عائدات الفساد مثل غسل أو تبييض عائدات أي جريمة أخرى لا تعد فقط جريمة مالية بل هي إحدى جرائم عرقلة سير العدالة لأن وسائل غسل الأموال تزيد من صعوبة كشف الجريمة وتبعاتها بشكل مباشر.

٧- **إخفاء الأموال المتحصلة عن جرائم الفساد:** - تراجعت أهمية إخفاء الأموال المتحصلة عن جرائم الفساد بسبب تجريم عمليات غسل الأموال المتحصلة من الفساد بمعنى أن كلا الجريمتين تشتركان في العديد من العناصر سواء تعلق الأمر بالإخفاء أو في الغسل، وقد تضمنت المادة (٢٤) من الاتفاقية على أنه ((من غير المساس بأحكام المادة (٣) من هذه الاتفاقية تنظر كل دولة طرف في اعتماد ما قد يلزم من تدابير تشريعية وتدابير أخرى لتجريم القيام عمداً عقب ارتكاب أي فعل من الأفعال المجرمة وفقاً لهذه الاتفاقية دون المشاركة في تلك الجرائم، بإخفاء ممتلكات أو مواصلة الاحتفاظ بها عندما يكون الشخص المعني على علم بأن الممتلكات متأتية من أي من الأفعال المجرمة وفقاً لهذه الاتفاقية)).

٨- **عرقلة سير العدالة:** - تشكل عرقلة سير العدالة بالتأثير في الشهود أو الموظفين المناط بهم تنفيذ القانون إحدى العقوبات التي تحد من مكافحة الفساد، وقد نصت المادة (٢٥) من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد على تجريم عرقلة سير العدالة.

أساليب معالجة الفساد: - إن الإجراءات الوقائية والعلاجية إزاء ظاهرة الفساد الإداري والمالي يجب أن تحدد في ضوء تشخيصات ميدانية لأسباب هذه الظاهرة فهناك من الإجراءات التي قد تساعد في نشأة الفساد الإداري نتيجة وجود فرص ومحفزات مؤاتيه لممارسته فالحلول هنا تكون باختزال وإزالة تلك الفرص والعمل على مضاعفة العقوبات أو المردودات السلبية لممارسات الفساد وجعلها أكثر من المردودات الايجابية التي يمكن

أن ينالها مقترفو تلك الحالات وتتم إزالة أو تقليص تلك الفرص بواحد أو أكثر من الأساليب المدرجة في أدناه: -

- ١- العمل على تحديد وتقليص النطاق البشري لظاهرة الفساد الإداري والمالي المحتملة وذلك عن طريق عزلها قدر الإمكان عن البيئة التي تعمل ضمنها بعد التعرف على أبعادها ميدانياً.
- ٢- تقليص وتحديد النطاق الهيكلي التنظيمي لظاهرة الفساد الإداري والمالي عن طريق عزلها عما يحيطها تنظيمياً.
- ٣- العمل على تحويل ظاهرة الفساد من حالاتها النظامية إلى حالتها غير النظامية أو على الأقل إضعاف السمة التنظيمية لها الذي من شأنه أن يضعف ويشتت القرارات الصادرة عن المنظومة الفاسدة ويقلل في الوقت نفسه من مقاومتها وصمودها إزاء إجراءات الوقاية والعلاج التي يمكن أن تتخذ بصدد.
- ٤- العمل على تحويل ظاهرة الفساد من حالة السرية إلى الحالة العلنية وبذلك يمكن التعرف على الهيكلية التنظيمية لها وكشف قياداتها وأهدافها وأساليب عملها مما يسهل وضع الإجراءات الوقائية والعلاجية لها. (جبر ، ٢٠١١ : ٥٣ ، ٥٤)

٣-٢-٧ تأثير الفساد على الاقتصاد الوطني:

يؤثر الفساد على الاقتصاد الوطني بالفساد من خلال ما يأتي: -

1. ضعف الاستثمار وهروب الأموال خارج البلد وما يتبعه من قلة فرص العمل وزيادة البطالة والفقر.
2. ضياع أموال الدولة والتي كان من الأجدر استثمارها في مشاريع تخدم المواطنين. (الذهبي، ١٢٣: ٢٠٠٥)
3. إن ممارسة الفساد تؤدي إلى تمزيق الحياة الاقتصادية من حيث الآليات المحركة لها وحجم تأثيرها في البناء والوظائف المختلفة في المجتمع.

4. يؤدي الفساد إلى تآكل الثروة البشرية عن طريق المشروعات عديمة الجدوى مما ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني. (الرفاعي وجمعة، 2005:8)

5. الفساد يؤدي إلى تسريب الثروة الوطنية إلى خارج البلد إذ إن الفاسدين يهربون أموالهم إلى الخارج خشية المساءلة. (العيساوي، 2009:5)

٣-٢-٨- دور تقارير التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي

وتبرز أهمية التدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد عن طريق التماس المباشر بين موظفي التدقيق وجميع الأنشطة التي يمارسونها، حيث أن خضوع هذه الأنشطة للتدقيق بشكل مباشر ومستمر من قبل موظفي التدقيق الداخلي يجعل هؤلاء على إطلاع بكل التغييرات التي تحدث في أثناء عملية تنفيذ هذه الأنشطة كذلك تجعلهم على إطلاع بمجالات الانحراف التي تحدث في أثناء تنفيذ الأنشطة الخاضعة للتدقيق.

ومن أهم مقومات التدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري توفير مستلزمات النهوض بواقع وظيفة التدقيق الداخلي وجعلها أكثر كفاءة وفاعلية في تنفيذ المهام والواجبات المناطة بها.

ومما تجدر الإشارة إليه أن انعدام نظام رقابة داخلية فعال (يتضمن جهاز تدقيق داخلي كفوء) يساعد على الكشف عن المخالفات المالية والانحرافات من شأنه ان يشجع الفساد الإداري بصوره كافة وان لوجود نظام رقابة داخلي أثر كبير في دعم المؤسسات الحكومية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري لان ذلك يوفر إجراءات لحماية ممتلكات وموارد الوحدات من الضياع وسوء الاستعمال وكذلك ضمان الدقة وزيادة الثقة في سجلات المحاسبة والتي على أساسها يقاس مقدار الالتزام بالسياسات الموضوعه فضلاً عن إجراءات تقويم عملياتها كافة (الذهبي: ٢٠٠٨، ٨٤)

ويبرز اثر الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي وذلك عن طريق الإجراءات والوسائل والسبل التي يمكن إتباعها في ظل هذا النظام الذي

يهدف من ورائها إلى تحقيق عدد من الأهداف المتمثلة في حماية موجودات الوحدة الاقتصادية (النواس: ٢٠٠٨، ٥)

أن وجود نظام كفوء وفاعل للرقابة والتدقيق الداخلي لوحده لا يفي بمتطلبات القضاء على الفساد المالي والإداري وان ذلك يتطلب انتهاج مجموعة من الاستراتيجيات التي تعمل على الآتي:- (النواس، ٢٠٠٨: ٦)

١ - تعزيز الاستقرار السياسي وتوفير شروط الحكم الرشيد الذي يُبقي سياسات اقتصادية واجتماعية سليمة تشترط كفاءة استعمال الموارد البشرية والاقتصادية المتاحة وفعاليتها.

٢ - تنشيط إثر منظمات المجتمع المدني عن طريق توعية المجتمع بأثار الفساد الإداري والمالي التي دمرها المهنيون في القطاع الحكومي والخاص

٣ - أتباع الشفافية وزيادة درجتها عن طريق التزام اعتماد المعايير الدولية المحاسبية والتدقيقية إذ تُعد من أهم متطلبات مكافحة الفساد الإداري

٤ - تشكيل لجنة مشتركة بين الجهات الرقابية تقوم عن طريق تنسيق اعمالها بإصدار اللوائح الإرشادية والتعليمات ومتابعة تنفيذها وبما يكفل الحد من الفساد المالي والإداري

إن نظام الرقابة الداخلية الذي تعد وحدات التدقيق الداخلي احد الأركان الأساسية له يعد صمام أمان لمواجهة الفساد الإداري والمالي والحد منه، وان ضعف هذا النظام يعني فتح الباب إمام الفساد و انتشاره، إذ أن انعدام نظام رقابة داخلية كفوء وفاعل يعني جواز المرور لعمليات المخالفات المالية والانحرافات الادارية كافة، و إن ضعف أو غياب وحدات التدقيق الداخلي تجعل النظام المالي والاداري عرضة للتجاوزات والاختراقات (جليلة، ٢٠٠٨ : ٤٢)

الخلاصة

لقد عرض هذا الفصل عرضاً مفصلاً لموضوع مهم جداً في الواقع العملي في العراق إذ إن الازمات التي يتعرض لها العراق في الادارة المالية موضوع معقد ويحتاج الى كثير من التحسين ، حيث عرض هذا الفصل ادارة الازمات واهدافها وانواعها ومعوقات اكتشافها ومهام ادارتها ، حيث تعد إدارة الأزمات العملية الإدارية المستمرة التي تهتم بالتنبؤ بالأزمات المحتملة من خلال الاستشعار ورصد المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية التي تولد الازمات وتعبئة الموارد والامكانيات المتاحة لمنع أو الإعداد للتعامل مع الأزمات بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية، وتعد مهام ادارة الازمات من الأهمية بمكان لجميع متخذي القرارات في الشركات والتي من شأنها تحديد الأولويات لتفادي حدوث مشاكل قد تؤدي الى انهاء الشركة من السوق.

وقد بينت الفصل دور التدقيق الداخلي في ادارة الازمات ، حيث ان التدقيق الداخلي له دور كبير في التنبؤ بالأزمات ومعالجتها .

وعرض الفصل ترشيد الإنفاق حيث انه يتضمن ضبط النفقات العامة، واحكام الرقابة عليها، والوصول بالتبذير والإسراف إلى الحد الأدنى، وتلافي النفقات غير الضرورية، وزيادة الكفاية الإنتاجية، ومحاولة الاستفادة القصوى من الموارد الاقتصادية والبشرية المتوفرة.

وقد استعرضت الدراسة الموازنة العاملة للدولة وبشكل واف لما لها دور هام في تنفيذ الخطط والبرامج الحكومية الى جانب اعتبارها اساساً تقاس عليه ارقام التنفيذ الفعلي.

وقد استعرض الفصل الفساد الاداري والمالي حيث بين مفهوم وانواع ومظاهر الفساد الاداري والمالي وأسبابه واثاره الاقتصادية .

ومن اجل مكافحة الفساد المالي والاداري صادق العراق على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ، فضلاً عن أن هذه الاتفاقية تمثل استراتيجية دولية شاملة لمكافحة الفساد تعتمد على اتخاذ مجموعة من التدابير التشريعية وغير التشريعية، تُنشئ لنفسها آلية لمراقبة التنفيذ من خلال مؤتمر للدول الأعضاء وترمي إلى التعاون القضائي بين الدول المنطوية تحتها لمكافحة ظاهرة الفساد.

الفصل الرابع الجانب العملي للدراسة

المبحث الأول

ترميز متغيرات الدراسة وصدق الاستبانة وثباتها

المبحث الثاني

التحليل الوصفي لحاور الدراسة

المبحث الثالث

اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة وفرضياتها

الفصل الرابع: المبحث الاول

ترميز متغيرات الدراسة وصدق الاستبانة وثباتها

تمهيد:

تم توزيع ١٥٠ استبانة على عينة من المدققين الداخليين في دوائر القطاع العام في محافظة الديوانية واسترجع منها ١٤٠ استبانة فيما تم اهملت ٥ استبانات غير صالحة للتحليل فيما اعتمدت منها ١٣٥ صالحة للتحليل ، وسنتطرق في هذا المبحث الى ترميز متغيرات الدراسة وصدق الاستبانة وثباتها

اولاً: ترميز متغيرات الدراسة:

تم الاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS – V20) لاستخلاص نتائج الدراسة وتحليل البيانات، وقد تم ترميز بيانات محاور الدراسة الثلاثة للتحقق من صحة فرضيات الدراسة وتحقيق هدفها بطريقة احصائية تتصف بالدقة والوضوح، والجدول الاتي يبين ذلك :

جدول (٧) ترميز متغيرات الدراسة

عدد الفقرات	الرمز	نوعه	المتغير
١٧	y	مستقل	المحور الاول/ تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية
١٠	X	وسيط	المحور الثاني/ تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية
١٤	z	تابع	المحور الثالث / تقارير التدقيق الداخلي من خلال ترشيد الانفاق العام والفساد المالي في الوحدات

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

			الحكومية
المصدر: من اعداد الباحث			

ثانياً: قياس ثبات وصدق استمارة الاستبيان:

• ثبات الاستبيان

يقاس ثبات الاستبيان للتأكد من مدى مطابقة وصلاحيه استمارة الاستبيان وإمكانية الاعتماد على بياناتها في التحليل الاحصائي باستعمال معامل الفا كرونباخ (Cronpach Alpha) وهو مقياس لثبات اسئلة الاستبيان تتراوح قيمته بين الصفر والواحد الصحيح ، فاذا كانت قيمته مساوية للصفر فهذا يعني عدم وجود ثبات في البيانات ، واذا كانت قيمته تساوي واحد فان هناك ثبات تام في البيانات ، وتعتبر قيمته التي تساوي (٦٠%) مقبولة للحكم على ثبات الاستبيان ، وقد تم قياسه لجميع فقرات الاستبيان وكذلك لكل محور من محاور الدراسة ، والجدول الاتي يبين نتائج الاختبار.

جدول (٨) نتائج اختبار معامل الفا كرونباخ

الصدق الذاتي	معامل الفا كرونباخ (Cronpach Alpha)	عدد الفقرات	محاور الاستبيان
0.997	0.995	17	المحور الأول
0.996	0.993	10	المحور الثاني
0.996	0.994	14	المحور الثالث
0,998	0.997	41	محاور الدراسة مجتمعة

الصدق الذاتي= الجذر التربيعي الموجب لمعامل الفا كرونباخ

يبين الجدول (٨) قيمة معامل الفا كرونباخ (Cronpach Alpha) لكل محور من محاور الدراسة، وقد بلغت (٠,٩٩٣، ٠,٩٩٤، ٠,٩٩٥) على التوالي، في حين بلغت

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

قيمته لجميع محاور الاستبيان مجتمعة (٠,٩٩٧) وهي اكبر من قيمته لكل محور والسبب في ذلك ان معامل الفا كرونباخ يزداد بزيادة عدد الفقرات وهذا يؤدي الى زيادة الثبات في الاستبيان، كما يلاحظ ان قيمة الصدق الذاتي كانت مرتفعة لجميع محاور الدراسة اذ بلغت (٠,٩٩٧، ٠,٩٩٦، ٠,٩٩٦) بينما بلغت لجميع المحاور (٠,٩٩٨) اذ يؤكد ان الثبات مرتفع ودال احصائياً.

• صدق المقياس

١. الاتساق الداخلي

يستعمل الاتساق الداخلي لدراسة مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي اليه ، ويتم قياسه عن طريق احتساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه وكذلك الدرجة الكلية للاستبيان ، وقد تم احتسابه بين كل فقرة من فقرات محاور الدراسة الثلاثة مع الدرجة الكلية للمحور التابعة له ، وكذلك بين كل فقرة من فقرات المحاور والدرجة الكلية لجميع فقرات الاستبيان مجتمعة .

جدول (٩) معاملات الارتباط لفقرات المحور الاول من الدراسة

معاملات ارتباط بيرسون		الفقرات
الكلي	بين الفقرات	
0.978**	0.978**	y1 توجد خطة سنوية لدى التدقيق الداخلي للحد من الانفاق العام الجاري غير الضروري
0.980**	0.981**	y2 تهدف خطة التدقيق الداخلي السنوية في الدائرة الى الحد من الاسراف في المكافآت
0.980**	0.980**	y3 تهدف خطة التدقيق الداخلي السنوية في الدائرة الى الحد من الاسراف في شراء القرطاسية
0.975**	0.974**	y4 تهدف خطة التدقيق الداخلي السنوية في الدائرة الى الحد من الاسراف في زيادة الإجراءات الرقابية للحد من الاسراف في الصيانة.

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

0.982**	0.985**	توجد إجراءات كافية للحد من الاسراف في الإيفادات غير الضرورية.	y5
0.973**	0.979**	توجد إجراءات كافية لدى التدقيق الداخلي في عدم تجاوز الإدارة العليا في الدائرة صلاحياتها المالية في الانفاق الجاري	y6
0.969**	0.970**	تم اكتشاف الكثير من حالات الانفاق غير الضروري في الخمس سنوات الماضية في الدائرة، وتم منعها.	y7
0.908**	0.945**	تلتزم الإدارة العليا بملاحظات وتحفظات المدقق الداخلي بخصوص الاسراف في النفقات الجارية وتسعى لإيقافها	Y8
0.980**	0.975**	تلتزم الدائرة بالتخصيصات المعتمدة للموازنة الجارية دون تجاوزها.	Y9
0.981**	0.978**	تلتزم لجان المشتريات والصيانة بقواعد السلوك الأخلاقي عند الشراء دون الاسراف والمبالغة بالأسعار.	Y10
0.882**	0.936**	لا يسمح للموظف الحسابي وموظفو التدقيق الداخلي من لهم علاقة بتسجيل وتدقيق المعاملات المالية بالاشتراك بلجان المشتريات.	Y11
0.986**	0.984**	ان اختيار لجان المشتريات عادة يكون من الموظفين الكفاء وممن يتمتعون بالنزاهة.	Y12
0.986**	0.983**	توجد رقابة كافية على النفقات النقدية ولا يمكن للمحتالين تجاوز الضوابط.	Y13
0.985**	0.984**	توجد رقابة كافية على مخازن المشتريات والأدوات الاحتياطية ولا يمكن اختراق الضوابط.	Y14
0.987**	0.983**	توجد رقابة كافية على خزانات الوقود	Y15
0.836**	0.899**	وجود رقابة صارمة على أجور العمال الموقتين وان الضوابط كافية لاكتشاف أي تلاعب.	Y16
0.846**	0.910**	وجود إجراءات رقابة كافية على نفقات الماء والكهرباء والحد من الاستهلاك غير المبرر.	Y17

ملاحظة (**): تشير الى ان مستوى المعنوية المصاحب لمعامل الارتباط اقل من $\alpha = 0.05$

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

يبين الجدول (٩) معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الأول (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية) مع الدرجة الكلية للمحور وكذلك الدرجة الكلية لجميع فقرات الاستبيان، واتضح انها ذات دلالة احصائية اذ كانت القيمة الاحتمالية المصاحبة لمعاملات الارتباط اقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) ، وهذا يدل على ان المحور الاول من الاستبيان صادق لما وضع لقياسه.

جدول (١٠) معاملات الارتباط للمحور الثاني للاستبيان

معاملات ارتباط بيرسون		الفقرات	
الكلي	بين الفقرات		
0.960**	0.989**	الرقابة على تنفيذ الاعمال الحكومية عن طريق التنفيذ المباشر كافية للحد من الهدر بالإنفاق الاستثماري.	X1
0.953**	0.961**	لدى التدقيق الداخلي القدرة على كشف مغالاة في أسعار المواد المشتراة، والاعمال الفرعية المنفذة، لتنفيذ الاعمال الحكومية عن طريق التنفيذ المباشر.	X2
0.961**	0.976**	توجد إجراءات كافية على شراء الأثاث للحد من الانفاق غير الضروري.	X3
0.949**	0.969**	يسهم التدقيق الداخلي في الحد من شراء الأجهزة غير الضرورية رغم وجود تخصيصات في الموازنة.	X4
0.955**	0.985**	يسهم التدقيق الداخلي في الرقابة على الكلف التخمينية للمشاريع الاستثمارية لترشيد الانفاق العام الاستثماري.	X5
0.947**	0.970**	توجد اجراءات تدقيق كافية على صرف مستحقات المقاولين واستقطاع الغرامات التأخيرية.	X6
0.981**	0.979**	توجد إجراءات كافية على عدم تجاوز التخصيصات للموازنة الاستثمارية.	X7
0.974**	0.982**	توجد رقابة كافية على الانفاق العام للمشاريع الاستثمارية	X8

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

		ضمن تعليمات التنفيذ امانة.	
0.959**	0.988**	توجد رقابة كافية على الانفاق العام للمشاريع الاستثمارية ضمن تعليمات التنفيذ المباشر.	X9
0.967**	0.966**	توجد إجراءات كافية لتدقيق سلف المقاولين على مشاريع الخطة الاستثمارية للحد من الانفاق غير المبرر.	X10

ملاحظة (**) تشير الى ان مستوى المعنوية المصاحب لمعامل الارتباط اقل من $\alpha = 0.05$

يوضح الجدول (١٠) معاملات الارتباط لجميع فقرات للمحور الثاني للدراسة (دور تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية) مع الدرجة الكلية للمحور ذاته والدرجة الكلية للاستبيان ككل ، وهي ذات دلالة معنوية اذ كانت القيمة الاحتمالية المصاحبة لمعاملات الارتباط اقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) ، وهذا يعني ان المحور الثاني صادق لما وضع لقياسه.

جدول (١١) معاملات الارتباط للمحور الثالث من الاستبيان

معاملات ارتباط بيرسون		الفقرات	
الكلي	بين الفقرات		
0.962**	0.966**	لا توجد حالات تجاوز التخصيصات المعتمدة للموازنة الجارية والرأسمالية.	Z1
0.976**	0.975**	يتم تشكيل لجان المشتريات والصيانة بالتعليمات ذات العلاقة	Z2
0.965**	0.971**	يتم مراقبة الانفاق العام الجاري والاستثماري بدقة ومنع حالات التجاوز على الأموال العامة.	Z3
0.968**	0.972**	للتدقيق الداخلي دور واضح ومهم في اختيار لجان المشتريات ممن يتمتعون بالنزاهة.	Z4
0.968**	0.971**	تتمتع الإدارة العليا والوسطى بالنزاهة والشفافية من خلال معالجة ملاحظات التدقيق الداخلي	Z5
0.942**	0.950**	توجد إجراءات رادعة على المغالاة في أسعار لجان	Z6

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

		المشتريات.	
0.968**	0.972**	توجد إجراءات من قبل التدقيق الداخلي للتأكد من ان جميع المشتريات تم فحصها من قبل لجنة الفحص قبل استلامها.	Z7
0.945**	0.947**	توجد إجراءات من قبل التدقيق الداخلي لشراء الوقود من شركة المنتجات النفطية الحكومية ولا يوجد أي تلاعب بالأسعار.	Z8
0.946**	0.968**	توجد إجراءات من قبل التدقيق الداخلي على خزانات الوقود ولا توجد سرقات او هدر نتيجة دور التدقيق الداخلي المستمر.	Z9
0.969**	0.975**	توجد إجراءات من قبل التدقيق الداخلي على مخازن المواد والأدوات الاحتياطية ولا يمكن اختراق الضوابط.	Z10
0.963**	0.976**	وجود رقابة صارمة على الرواتب والأجور وان الضوابط كافية لاكتشاف أي تلاعب.	Z11
0.967**	0.980**	وجود رقابة صارمة على أجور العمال الموقتين وان الضوابط كافية لاكتشاف أي تلاعب.	Z12
0.952**	0.968**	توجد رقابة كافية على النفقات النقدية ولا يمكن للمحتالين تجاوز الضوابط.	Z13
0.980**	0.980**	يوجد تعاون بين التدقيق الداخلي والأجهزة الرقابية والتحقيقية للكشف عن الهدر بالمال العام	Z14

ملاحظة (***) تشير الى ان مستوى المعنوية المصاحب لمعامل الارتباط اقل من $\alpha = 0.05$

يبين الجدول (١١) قيم معاملات ارتباط بيرسون لجميع فقرات المحور الثالث (دور تقارير التدقيق الداخلي وترشيد الانفاق العام والفساد الإداري والمالي) مع الدرجة الكلية للمحور وللاستبيان ككل ، وهي ذات دلالة احصائية اذ كانت القيمة الاحتمالية لمعاملات الارتباط اقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) ، وهذا يؤكد ان المحور الثالث من الاستبيان صادقاً لما وضع لقياسه.

٢. الصدق البنائي

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

يستعمل الصدق البنائي لقياس صدق استمارة الاستبيان ، اذ يقيس مدى تحقق الأهداف التي نسعى الوصول اليها ، ويتبين من خلاله ارتباط كل محور من محاور الاستبيان مع الدرجة الكلية للمحاور مجتمعة ، وقد تم احتسابه لمحاور الدراسة وهي موضحة في الجدول الآتي.

جدول (١٢) معاملات الارتباط لجميع محاور الدراسة

محاور الدراسة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig
المحور الأول	0.998**	0.000
المحور الثاني	0.984**	0.000
المحور الثالث	0.993**	0.000

ملاحظة (**) تشير الى ان مستوى المعنوية المصاحب لمعامل الارتباط اقل من $\alpha = 0.05$

نتائج الجدول (١٢) تبين ان معاملات الارتباط لجميع محاور الدراسة ذات دلالة إحصائية اذ ان القيمة الاحتمالية المصاحبة لمعاملات ارتباط بيرسون اقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) ، وهذا يعني ان محاور الدراسة الثلاثة صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه .

الفصل الرابع: المبحث الثاني

التحليل الوصفي لمحاوير الدراسة

تستعمل الإحصاءات الوصفية لوصف خصائص البيانات لتسهيل عملية تحليلها ، وقد تم احتساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات المعلومات العامة ولكل متغير من متغيرات محاور الدراسة الثلاثة ، وكذلك احتساب الاهمية النسبية وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي كقيمة تقديرية لكل فقرة من فقرات محاور الدراسة الثلاثة .

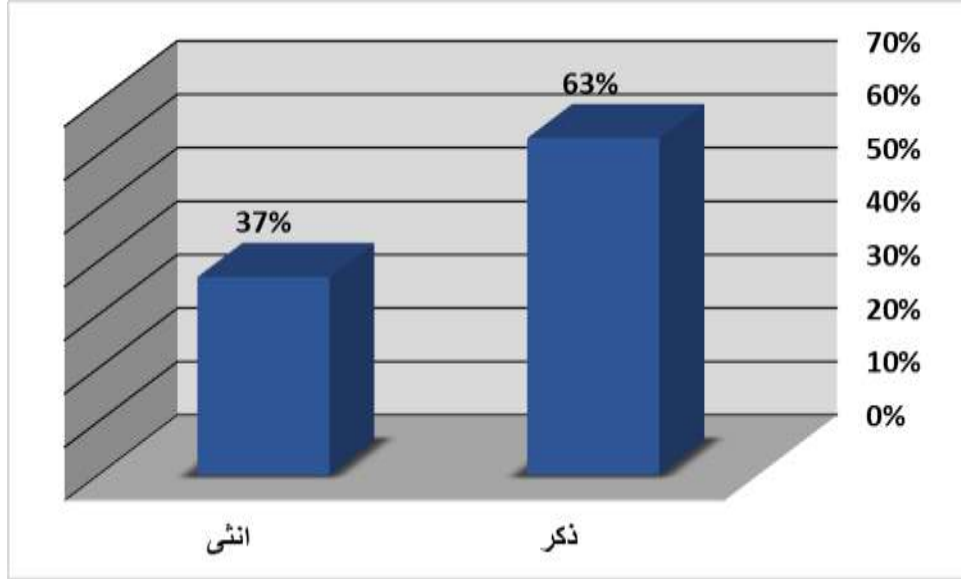
اولاً : تحليل المعلومات العامة لعينة الدراسة

١. الجنس

جدول (١٣) توزيع عينة الدراسة بحسب الجنس

الجنس	عدد الحالات	النسبة المئوية
ذكر	85	63 %
انثى	50	37 %

يتضح من الجدول (١٣) ان اعلى نسبة من المستجيبين كانت من الذكور ، اذ بلغت (٦٢%) وهي تمثل اكثر من نصف العينة ، في حين بلغت نسبة الاناث (٣٧%) فقط ، وكما هي موضحة بالشكل البياني الآتي



شكل (٦) توزيع عينة الدراسة بحسب الجنس

2 - الفئات العمرية

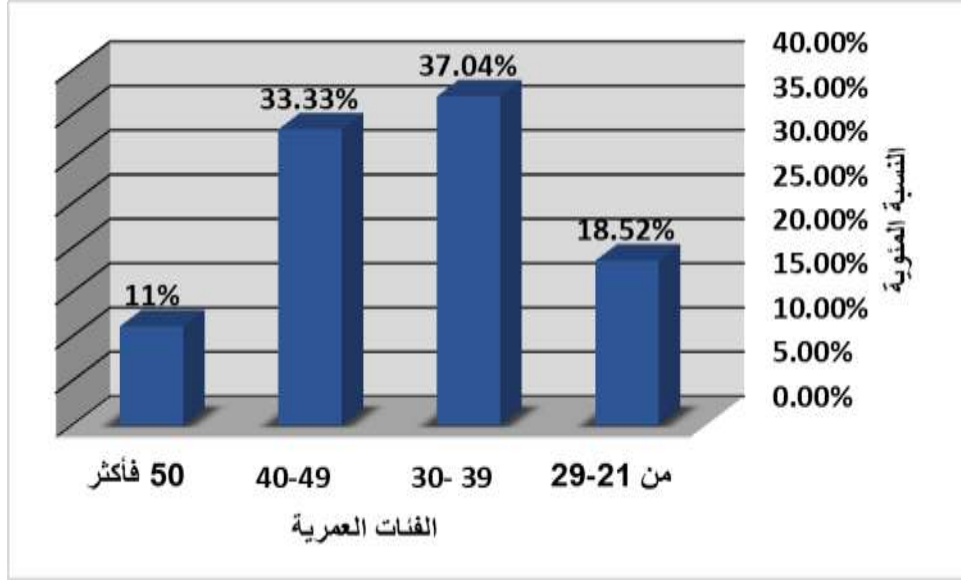
جدول (١٤) توزيع عينة الدراسة بحسب العمر

النسبة المئوية	عدد الحالات	العمر
18.52 %	25	من ٢١-٢٩
37.04 %	50	٣٠-٣٩
33.33 %	45	٤٠-٤٩
11,11 %	15	٥٠ فأكثر

يتبين من الجدول (١٤) توزيع افراد عينة الدراسة بحسب فئاتهم العمرية ، واتضح ان اعلى نسبة كانت للمستجيبين الذين تتراوح أعمارهم بين (٣٠-٣٩) سنة ، اذ بلغت نسبتهم (٣٧,٠٤%) من اجمالي العينة ، تلتها نسبة المستجيبين الذين تقع أعمارهم ضمن الفئة العمرية (٤٠-٤٩) سنة بنسبة (٣٣,٣٣%) ، ومن ثم الفئة العمرية (٢٩-٢١) سنة اذ كانت

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

نسبتهم (١٨,٥٢%) ، في حين كانت اقل نسبة للمستجيبين هم الذين تقع أعمارهم ضمن الفئة العمرية (٥٠) سنة فأكثر ، اذ بلغت (١١,١١%) من اجمالي العينة ، والشكل البياني الاتي يوضح ذلك .



شكل (٧) توزيع عينة الدراسة بحسب العمر

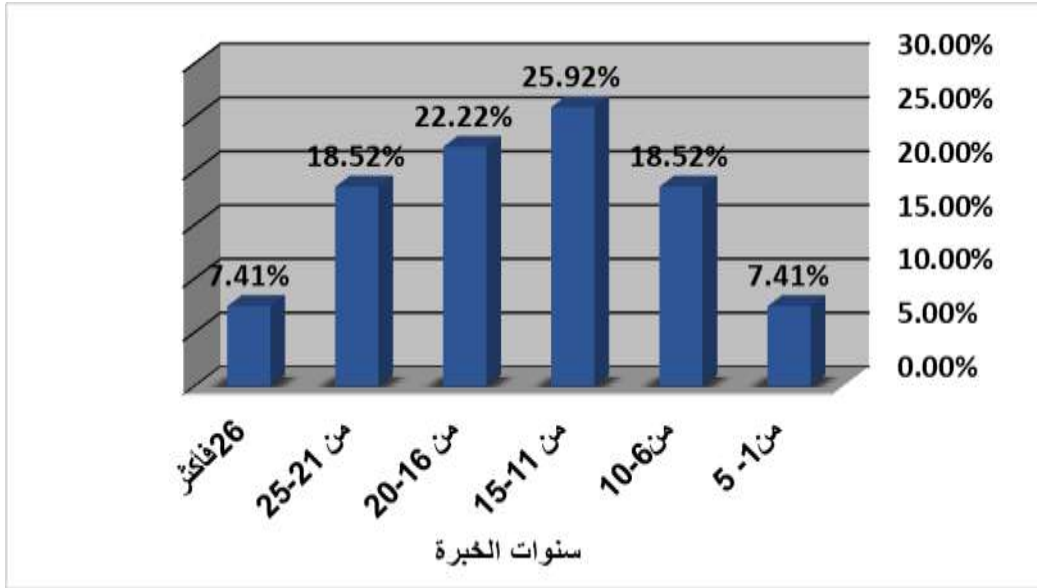
3 - سنوات الخبرة (الخدمة)

جدول (١٥) توزيع افراد العينة بحسب سنوات الخدمة

النسبة المئوية	عدد الحالات	سنوات الخبرة
7.41 %	10	من ١ - ٥
18.52%	25	٦ - ١٠
25.92 %	35	١١ - ١٥
22.22%	30	١٦ - ٢٠
18.52%	25	٢١ - ٢٥
7.41 %	10	٢٦ فأكثر

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

يبين الجدول (١٥) توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة ، وبلغت اعلى نسبة للمستجيبين الذين تتراوح سنوات خبرتهم بين (١١-١٥) سنة (٢٥,٩٢%) ، تلتها نسبة المستجيبين الذين تتراوح سنوات خبرتهم بين (١٦-٢٠) سنة بنسبة (٢٢,٢٢%) ، ومن ثم نسبة المستجيبين الذين تتراوح سنوات خبرتهم بين (٦-١٠) سنوات و(٢١-٢٥) سنة بنسبة (١٨,٥٢%) ، في حين كانت اقل نسبة للذين تتراوح سنوات خبرتهم بين (١-٥) سنوات و(٢٦) سنة فاكثر ، اذ بلغت (٧,٤١%) من اجمالي الافراد المستطلعة آراؤهم ، والشكل الآتي يبين ذلك .

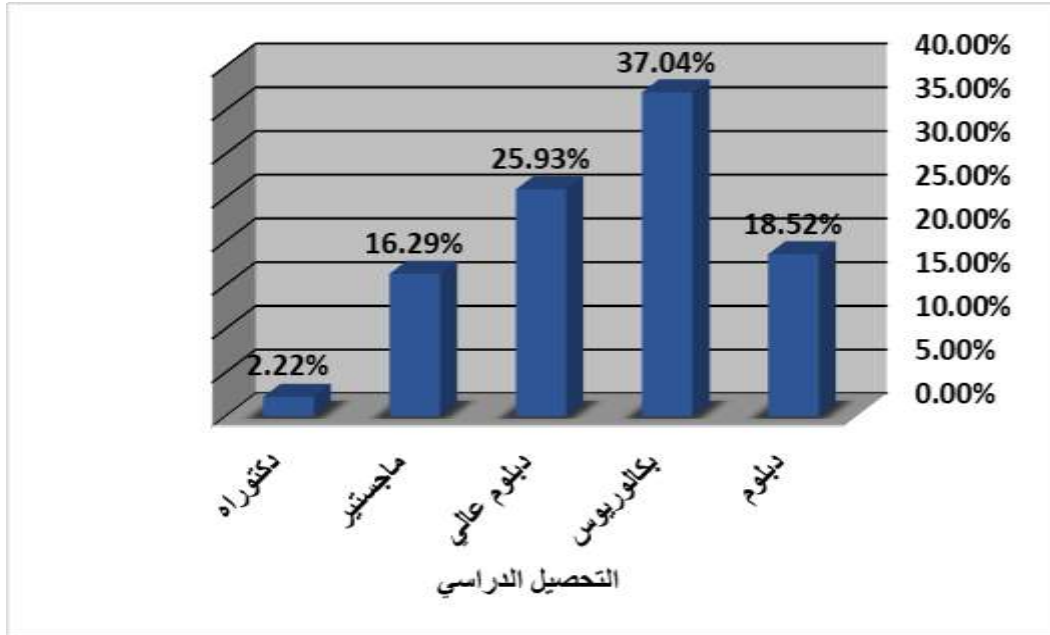


شكل (8) توزيع افراد العينة بحسب سنوات الخدمة

جدول (١٦) توزيع افراد عينة الدراسة بحسب التحصيل الدراسي

النسبة المئوية	عدد الحالات	التحصيل العلمي
18.52%	25	دبلوم
37.04%	50	بكالوريوس
٢٥,٩٣%	٣٥	دبلوم عالي
١٦,٢٩%	٢٢	ماجستير
٢,٢٢%	٣	دكتوراه

تشير الأرقام في الجدول (١٦) الى توزيع افراد العينة حسب تحصيلهم الدراسي ، وتبين ان نسبة الذين يحملون شهادة الدبلوم (١٨,٥٢%) ، وان نسبة الذين يحملون شهادة البكالوريوس (٣٧,٠٤%) وهي تمثل اكبر نسبة وتمثل اكثر من ثلث العينة ، وبلغت نسبة الذين يحملون شهادة الدبلوم العالي (٢٥,٩٣%) وهي اكبر من ربع العينة ، وبلغت نسبة الذين يحملون شهادة الماجستير (١٦,٢٩%) ، وكانت اقل نسبة لحملة شهادة الدكتوراه بنسبة (٢,٢٢%) ، وكما في الشكل الاتي .



شكل (٩) توزيع افراد عينة الدراسة بحسب التحصيل الدراسي

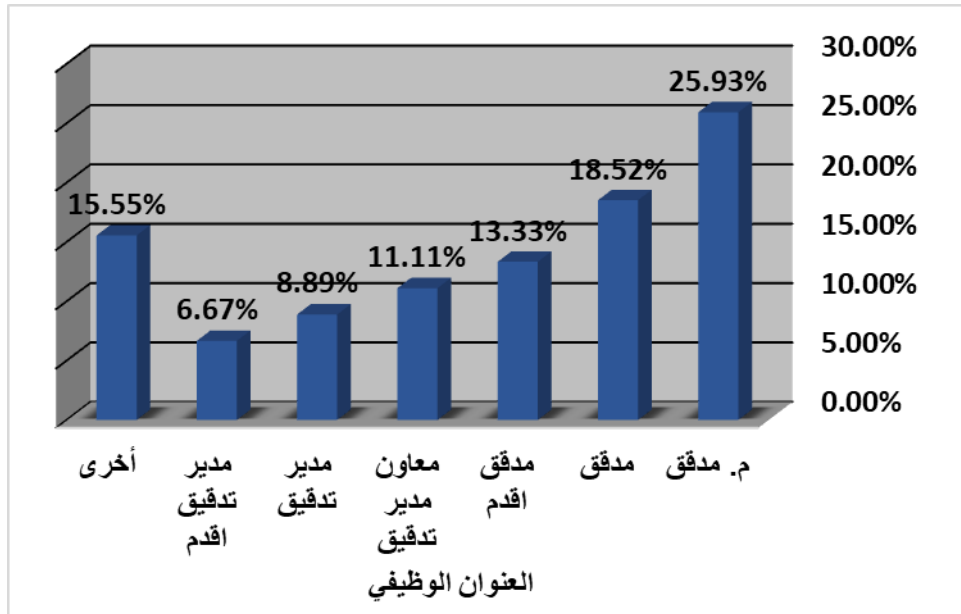
5 – العنوان الوظيفي

جدول (١٧) توزيع عينة الدراسة بحسب العنوان الوظيفي

النسبة المئوية	عدد الحالات	العنوان الوظيفي
25.93%	35	م. مدقق
18.52%	25	مدقق
13.33 %	18	مدقق اقدم
11.11%	15	معاون مدير تدقيق
8.89 %	12	مدير تدقيق
6.67%	9	مدير تدقيق اقدم
15.55 %	21	أخرى

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

يتضح من بيانات الجدول (١٧) توزيع الافراد المستطلعة آراؤهم حسب العنوان الوظيفي ، وبينت النتائج ان اعلى نسبة للمستجيبين هم من يحملون صفة (م . مدقق) اذ بلغت (٢٥,٩٣%) ، جاء بعدها نسبة المستجيبين الذين يحملون صفة (مدقق) بنسبة (١٨,٥٢%) ، ومن ثم الذين يحملون صفات وظيفية أخرى بنسبة (١٥,٥٥%) ، وبعدها الذين يحملون صفة (مدقق اقدم) بنسبة (١٣,٣٣%) ، ومن ثم الذين يحملون صفة (معاون مدير تدقيق) بنسبة (١١,١١%) ، جاءت بعدها نسبة الذين يحملون صفة (مدير تدقيق) اذ بلغت (٨,٨٩%) ، وكانت اقل نسبة للمستجيبين الذين يحملون صفة (مدير تدقيق اقدم) اذ بلغت (٦,٦٧%) .



الشكل (١٠) توزيع عينة الدراسة بحسب العنوان الوظيفي

ثانياً : التحليل الوصفي لمحاور الدراسة

المحور الأول : العلاقة بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية

يتضح من الجدول (١٨) ادناه نتائج التحليل الوصفي لكل فقرة من فقرات المحور الاول للدراسة ، اذ تم احتساب (التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية) لجميع فقرات المحور الاول (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية) من الدراسة ، وقد تبين ان الفقرة (y7) (تم اكتشاف الكثير من حالات الانفاق غير الضروري في الخمس سنوات الماضية في الدائرة، وتم منعها) حصلت على اعلى اهمية نسبية من بين فقرات المحور الاول من الاستبيان اذ بلغت أهميتها النسبية (84.2) ، بمتوسط حسابي قدره (٤,٢١) وانحراف معياري (١,٠٠١) ، وهذا يدل على ان الفقرة المذكورة قد حققت اعلى مستوى من الاتفاق بحسب اراء افراد العينة المستطلعين ، تلتها الفقرة (y16) (وجود رقابة صارمة على أجور العمال الموقتين وان الضوابط كافية لاكتشاف أي تلاعب) اذ كانت اهميتها النسبية (٨٠,٨) بمتوسط حسابي (٤,٠٤) وانحراف معياري (١,١١٩) ، ثم تلتها الفقرة (y10) (تلتزم لجان المشتريات والصيانة بقواعد السلوك الأخلاقي عند الشراء دون الاسراف والمبالغة بالأسعار) اذ كانت اهمتها النسبية (٧٩,٨) بمتوسط (٥٠,٤) وانحراف معياري (١,٢٧٣) . بينما نالت الفقرة (y1) (توجد خطة سنوية لدى التدقيق الداخلي للحد من الانفاق العام الجاري غير الضروري) اقل اهمية نسبية من بين جميع فقرات المحور الاول من الدراسة اذ بلغت (٧٢,٨) بمتوسط حسابي (٣,٦٤) وانحراف معياري (١,٤٦٤) .

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

جدول (١٨) الإحصاءات الوصفية للمحور الأول للدراسة

الاولية حسب الهمية النسبية	الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النسبة المئوية					التكرارات					الاسئلة
				اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	
السابع عشر	72.8	1.464	3.64	42.2	17.8	15.6	10.4	14.1	57	24	21	14	19	y1
السادس عشر	73.4	1.491	3.67	45.2	16.3	12.6	11.9	14.1	61	22	17	16	19	y2
الثالث عشر	75.22	1.422	3.761	43.7	23	11.1	9.6	12.6	59	31	15	13	17	y3
الخامس عشر	73.42	1.398	3.67	38.5	24.4	14.8	9.6	12.6	52	33	20	13	17	y4
الرابع عشر	75.2	1.507	3.76	46.7	23	7.4	5.9	17	63	31	10	8	23	y5
الرابع	79.6	1.200	3.98	49.6	19.3	10.4	20.7	·	67	26	14	28	·	y6
الأول	84.2	1.001	4.21	52.6	25.2	12.6	9.6	·	71	34	17	13	0	y7
الثاني عشر	75.4	1.298	3.77	40	24.4	15.6	12.6	7.4	54	33	21	17	10	Y8
الحادي عشر	77.4	1.437	3.87	48.1	24.4	9.6	2.2	15.6	65	33	13	3	21	Y9
الثالث	79.8	1.273	3.99	50.4	23	7.4	14.1	5.2	68	31	10	19	7	Y10
الخامس	78.8	1.274	3.94	45.2	28.9	8.1	10.4	7.4	61	39	11	14	10	Y11
التاسع	78	1.360	3.90	48.9	21.5	10.4	9.6	9.6	66	29	14	13	13	Y12
العاشر	77.42	1.448	3.87	51.1	19.3	8.9	7.4	13.3	69	26	12	10	18	Y13
السابع	78.4	1.382	3.90	49.6	20.7	11.1	7.4	11.1	67	28	15	10	15	Y14
الثامن	78,2	1.384	3.90	48.9	22.2	9.6	8.1	11.1	66	30	13	11	15	Y15

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

الثاني	80.8	1.119	4.04	45.2	29.6	13.3	8.1	3.7	61	40	18	11	5	Y16
السادس	78.6	1.250	3.93	43.7	27.4	14.8	5.9	8.1	59	37	20	8	11	Y17

المحور الثاني : العلاقة بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية

يبين الجدول (١٩) ادناه نتائج التحليل الوصفي لكل فقرة من فقرات المحور الثاني للدراسة ، اذ تم احتساب (التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية) لجميع فقرات المحور الثاني (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية) من الدراسة ، وتشير النتائج الى ان الفقرة (x4) (يسهم التدقيق الداخلي في الحد من شراء الأجهزة غير الضرورية رغم وجود تخصيصات في الموازنة) حصلت على اعلى مرتبة من حيث الأهمية النسبية حسب اراء الافراد المستطلعة آرائهم ، اذ بلغت أهميتها النسبية (٨٥,٨٨٢) بمتوسط حسابي (٤,٢٩٤) وانحراف معياري (٠,٩٣٥٨) ، وحصلت الفقرة (x3) (توجد إجراءات كافية على شراء الأثاث للحد من الانفاق غير الضروري) على المرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية حسب اراء العينة المستطلعة ، اذ كانت أهميتها النسبية (٨٤,١١٨) بمتوسط حسابي (٤,٢٠٥) وانحراف معياري (٠,٩٨٩٧) ، وجاءت في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية النسبية الفقرة (x6) (توجد اجراءات تدقيق كافية على صرف مستحقات المقاولين واستقطاع الغرامات التأخيرية) ، اذ بلغت أهميتها (٨٣,٦٧٦) بمتوسط حسابي (٤,١٨٣) وانحراف معياري (١,٢٠٦١) .

وقد حصلت الفقرة (x10) على المرتبة العاشرة والأخيرة من حيث الأهمية النسبية ، اذ كانت أهميتها النسبية اقل من جميع فقرات المحور فقد بلغت (١,٢٠٦١) بمتوسط حسابي (٤٠,٤) وانحراف معياري (١,٢٠٦١) .

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

جدول (١٩) الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني للدراسة

الاولية حسب الهمية النسبية	الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النسبة المئوية					التكرارات					الاسئلة
				اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	
السادس	82.794	1.1493	4.139	51.5	27.2	11.0	4.4	5.9	70	37	15	6	8	X1
السابع	82.352	1.0958	4.117	48.5	27.9	14.7	6.6	2.2	66	38	20	9	3	X2
الثاني	84.118	0.9897	4.205	50.7	27.2	16.2	3.7	2.2	69	37	22	5	3	X3
الأول	85.882	0.9358	4.294	53.7	29.4	11.0	4.4	1.5	73	40	15	6	2	X4
الخامس	83.382	1.1518	4.169	53.7	25.7	10.3	4.4	5.9	73	35	14	6	8	X5
الثالث	83.676	1.2061	4.183	56.6	24.3	7.4	4.4	7.4	77	33	10	6	10	X6
التاسع	78.2	1.341	3.91	46.3	27.2	8.1	8.1	10.3	63	37	11	11	14	X7
الرابع	83.6	0.968	4.18	48.5	30.1	12.5	8.8	0	66	41	17	12	0	X8
الثامن	82	1.156	4.10	48.5	30.1	11.0	3.7	6.6	66	41	15	5	9	X9
العاشر	78	١,٢٠٦١	3.90	40.4	32.4	9.6	11.8	5.9	55	44	13	16	8	X10

المحور الثالث : العلاقة بين تقارير التدقيق الداخلي في ترشيد الانفاق في الوحدات الحكومية في الحد من الفساد المالي

تشير البيانات في الجدول (١٩) ادناه الى الإحصاءات الوصفية لكل فقرة من فقرات المحور الثالث للدراسة ، اذ تم احتساب (التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية) ، واتضح من النتائج ان الفقرة (z9) (توجد إجراءات من قبل التدقيق الداخلي على خزانات الوقود ولا توجد سرقات او هدر نتيجة دور التدقيق الداخلي المستمر) حصلت على المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بنسبة (٨٤,٢٦٤) ومتوسط حسابي (٤,٢١٣) وانحراف معياري (١,٠٩١٤) ، وجاءت في المرتبة الثانية الفقرة (z8) (توجد إجراءات من قبل التدقيق الداخلي لشراء الوقود من شركة المنتجات النفطية الحكومية ولا يوجد أي تلاعب بالأسعار) اذ كانت أهميتها النسبية (٨٤,١١٨) ومتوسطها الحسابي (٤,٢٠٥) وانحرافها المعياري (٠,٩١٩٨) ، وفي المرتبة الثالثة جاءت الفقرة (z12) (وجود رقابة صارمة على أجور العمال الموقتين وان الضوابط كافية لاكتشاف أي تلاعب) بأهمية نسبية (٨٣,٦٧٦) ومتوسط حسابي (٤,١٨٣) وانحراف معياري (١,٠٥٥٥) .

وحصلت الفقرة (z7) (توجد إجراءات من قبل التدقيق الداخلي للتأكد من ان جميع المشتريات تم فحصها من قبل لجنة الفحص قبل استلامها) على اخر مرتبة من حيث الأهمية النسبية ، اذ بلغت نسبتها (٧٥,٧٣٦) بمتوسط حسابي (٣,٧٨٦) وانحراف معياري (١,٢٩٠٤) .

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

جدول (٢٠) الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث للدراسة

الاولية حسب الاهمية النسبية	الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النسبة المئوية					التكرارات					الاسئلة
				اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	
الرابع	83.53	1.1603	4.176	55.1	25.7	4.4	11.0	3.7	75	35	6	15	5	z1
الثامن	82.5	1.1446	4.125	51.5	27.2	6.6	11.8	2.9	70	37	9	16	4	z2
التاسع	81.764	1.0361	4.088	44.9	30.1	16.2	6.6	2.2	61	41	22	9	3	z3
السابع	82.648	1.1725	4.132	52.2	27.9	5.1	10.3	4.4	71	38	7	14	6	z4
العاشر	80.736	1.2074	4.036	47.1	29.4	11.0	5.1	7.4	64	40	15	7	10	z5
الحادي عشر	80	1.0470	4.000	45.6	17.6	27.9	8.8	٠	62	24	38	12	0	z6
الرابع عشر	75.736	1.2904	3.786	44.1	15.4	20.6	14.7	5.1	60	21	28	20	7	z7
الثاني	84.118	0.9198	4.205	52.2	18.4	27.2	2.2	٠	71	25	37	3	0	z8
الأول	84.264	1.0914	4.213	53.7	27.2	11	2.9	5.1	73	37	15	4	7	z9
الثاني عشر	78.97	1.1883	3.948	47.1	17.6	22.1	9.6	3.7	64	24	30	13	5	z10
السادس	83.236	1.1036	4.161	55.1	17.6	18.4	5.9	2.9	75	24	25	8	4	z11
الثالث	83.676	1.0555	4.183	53.7	21.3	16.9	5.9	2.2	73	29	23	8	3	z12
الخامس	83.382	1.0296	4.169	52.9	18.4	23.5	2.9	2.2	72	25	32	4	3	z13
الثالث عشر	77.794	1.2804	3.889	45.6	22.1	14.7	11.0	6.6	62	30	20	15	9	z14

الفصل الرابع: المبحث الثالث

اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة وفرضياتها

اولا : اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات محاور الدراسة

يعد التوزيع الطبيعي من اكثر التوزيعات الإحصائية أهمية وأوسعها استخداماً في التحليل الاحصائي ، وعند اختباره لبيانات كل محور من محاور الدراسة باستعمال مقياس كولمكروف-سميرنوف (K-S) تبين انها لا تتبع التوزيع الطبيعي ، وقد تمت معالجتها باستعمال أسلوب الأرقام العشوائية وتوليد بيانات جديدة تتبع التوزيع الطبيعي لاستعمالها في الحصول على نتائج التحليل الاحصائي ، وتم اختبار المتغيرات المتولدة والجداول الاتية تبين النتائج .

جدول (21) اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الاول لعينة الدراسة

القيمة الاحتمالية Sig	قيمة اختبار K-S	المتغيرات
0.001	0.107	y1
0.200	0.044	y2
0.21	0.045	y3
0.203	0.053	y4
0.121	0.044	y5
0.240	0.046	y6
0.156	0.033	y7
0.209	0.033	Y8
0.105	0.045	Y9
0.098	0.042	Y10
0.201	0.057	Y11

0.072	0.042	Y12
0.16	0.061	Y13
0.300	0.050	Y14
0.065	0.035	Y15
0.203	0.044	Y16
0.206	0.054	Y17

يتبين من الجدول (21) نتائج اختبار كولمكروف- سميرنوف (K-S) للمتغيرات المتولدة للمحور الأول من الدراسة ، وكانت القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار (P-Value) ولجميع فقرات المحور الاول (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية) من الدراسة كانت اكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) ، اي انها تتبع التوزيع الطبيعي

جدول (22) اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني لعينة الدراسة

القيمة الاحتمالية Sig	قيمة اختبار K-S	المتغيرات
0.031	0.068	X1
0.203	0.036	X2
0.276	0.053	X3
0.205	0.058	X4
0.131	0.036	X5
0.249	0.048	X6
0.186	0.037	X7

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

0.089	0.034	X8
0.134	0.057	X9
0.078	0.046	X10

يوضح الجدول (22) نتائج اختبار كولمكروف- سميرنوف (K-S) للمتغيرات المتولدة للمحور الثاني من الدراسة ، وكانت القيمة الاحتمالية لاحصاء الاختبار (P-Value) ولجميع فقرات المحور الثاني (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية) من الدراسة وكانت جميعها اكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) ، وهذا يعني انها تتبع التوزيع الطبيعي .

جدول (23) اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث لعينة الدراسة

القيمة الاحتمالية Sig	قيمة اختبار K-S	المتغيرات
0.024	0.083	z1
0.25	0.044	z2
0.132	0.044	z3
0.084	0.072	z4
0.192	0.041	z5
0.148	0.049	z6
0.246	0.028	z7
0.341	0.046	z8
0.109	0.054	z9
0.092	0.048	z10

0.0709	0.044	z11
0.190	0.043	z12
0.25	0.058	z13
0.056	0.060	z14

يظهر الجدول (23) نتائج اختبار كولمكروف- سميرنوف (K-S) للمتغيرات المتولدة للمحور الثالث من الدراسة ، وكانت القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار (P-Value) ولجميع فقرات المحور الثالث (تقارير التدقيق الداخلي في ترشيد الانفاق العام والفساد الإداري والمالي) من الدراسة وتبين انها اكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) ، وهذا يشير الى انها تتبع التوزيع الطبيعي .

ثانيا : اختبار فرضيات الدراسة

• اختبار علاقات الارتباط

تم استعمال تحليل الارتباط الخطي البسيط الذي يهتم بتقدير واختبار فرضيات التحقق من قوة واتجاه علاقة الارتباط بين المتغيرات وابعادها في الفرضيات ، اذ تم اختبار العلاقة بين المحور الاول والمحور الثاني ومعرفة مدى ارتباطها مع المحور الاول المتمثل تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية ، وكانت النتائج كالاتي :

الفرضية الأولى :

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في

الوحدات الحكومية بمستوى معنوية 5%

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في

الوحدات الحكومية بمستوى معنوية 5%

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

جدول (24) معامل الارتباط الخطي البسيط في اثبات ارتباط المحور الاول للدراسة

معايير الدراسة	معامل ارتباط	القيمة الاحتمالية Sig
المحور الأول	0.925	0.000

يبين الجدول (24) علاقة الارتباط في المحور الاول للدراسة، وتبين وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية، اذ بلغ معامل الارتباط (0.925) بمستوى معنوية (P-Value =0.000) وهو اقل من المستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) المحدد للاختبار ، وهذه النتائج تشير الى ان اي زيادة في تقارير التدقيق الداخلي للدراسة يقابله ازيادة في ترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية للدراسة ، وهذا يعني رفض فرضية العدم (H_0) وقبول فرضية البديلة (H_1) بمعنى (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية).

الفرضية الثانية :

H_0 : لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية في الوحدات الحكومية بمستوى معنوية 5%
 H_1 : توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية في الوحدات الحكومية بمستوى معنوية 5%

جدول (25) معامل الارتباط الخطي البسيط بين المحور الثاني للدراسة

معايير الدراسة	معامل ارتباط	القيمة الاحتمالية Sig
المحور الثاني	0.895	0.000

يوضح الجدول (25) علاقة الارتباط بين المحور الاول و المحور الثاني للدراسة ، واتضح وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بينهما ، اذ كانت قيمة معامل الارتباط (0.895) بمستوى معنوية (P-

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

زيادة في المحور الاول للدراسة يقابلها زيادة للمحور الثاني للدراسة ، وهذا يعني رفض فرضية العدم (H_0) وقبول فرضية البديلة (H_1) بمعنى (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية في الوحدات الحكومية بمستوى معنوية 5%).

الفرضية الثالثة:

H_0 : لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين تقارير التدقيق الداخلي من خلال ترشيد الإنفاق في الحد من الفساد المالي بمستوى معنوية 5%

H_1 : توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين تقارير التدقيق الداخلي من خلال ترشيد الإنفاق في الحد من الفساد المالي بمستوى معنوية 5%

جدول (26) معامل الارتباط الخطي البسيط بين المحور الاول والمحور الثالث للدراسة

محاور الدراسة	معامل ارتباط	القيمة الاحتمالية Sig
المحور الثاني	0.895	0.000

يوضح الجدول أعلاه علاقة الارتباط بين المحور الأول والمحور الثالث للدراسة، وأتضح وجود علاقة ارتباط عكسية بينهما، إذ كانت قيمة معامل الارتباط (0.895)، بمستوى معنوية ($P\text{-Value} = 0.000$) وهو وهو اقل من المستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) المحدد للاختبار، وهذا يعني ان أي زيادة في المحور الأول للدراسة يقابلها انخفاض للمحور الثالث للدراسة، وهذا يعني رفض فرضية العدم (H_0) وقبول الفرضية البديلة بمعنى (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين تقارير التدقيق الداخلي من خلال ترشيد الإنفاق في الحد من الفساد المالي بمستوى معنوية 5%)

• اختبار فرضيات التأثير

لدراسة العلاقة بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية والمتمثلة بالمحور الأول من الدراسة وتأثيرها على المحور الثاني للدراسة والمتمثل بالعلاقة بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية، وكذلك دراسة العلاقة بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية والمتمثل بالمحور الأول وتأثيرها على المحور الثالث المتمثل بالعلاقة بين تقارير التدقيق الداخلي من خلال ترشيد الإنفاق في الوحدات الحكومية في الحد من الفساد المالي.

الفرضية الأولى:

H_0 : لا يوجد تأثير لتقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية على تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية في الوحدات الحكومية عند مستوى معنوية (5%).

H_1 : يوجد تأثير لتقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية على تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية في الوحدات الحكومية عند مستوى معنوية (5%).

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

والجدول الآتي يبين نتائج الاختبار :

جدول (27) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المحور الأول والمحور الثاني

معامل الانحدار						
القيمة الاحتمالية <i>Sig.</i>	احصاء t المحسوبة	β		اختبار F		معامل التحديد R^2
				القيمة الاحتمالية <i>Sig.</i>	احصاء اختبار F المحسوبة	
0.000	-6.094	-0,877	β_0	0.000	1158, 202	0.887
0.000	34.047	1.126	β_1			

ويمكن كتابة معادلة الانحدار التقديرية وفق الصيغة الآتية :

$$\hat{y} = 0.875 + 1.126 X \quad \dots\dots (1)$$

- إذ أن

- \hat{y} تمثل المتغير المستقل (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية)

- x تمثل المتغير الوسيط (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية)

يتضح من النتائج الواردة في جدول (27) ما يأتي :

• التفسير الاحصائي:

- 1- ان قيمة اختبار (F) المحسوبة لأنموذج الانحدار الخطي البسيط قد بلغت (1158, 202) وهي معنوية عند مستوى دلالة (5 %) (لان القيمة الاحتمالية لها *Sig.* كانت تساوي (0.000) وهي اقل من مستوى الدلالة أي يوجد تأثير للمتغير المستقل في المتغير التابع مما يؤكد كفاءة ومعنوية الانموذج ككل .

٢- بلغت قيمة معامل التفسير (R^2) (0.887) ، وهذا يعني إن الانحدار الخطي يفسر ما نسبته (88.7%) من التغيرات التي تطرأ على تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية (y) . أما النسبة المتبقية والبالغة (11.3%) فتعود إلى مساهمة متغيرات أخرى غير داخلة في الدراسة الحالية.

٣- تشير المعادلة التقديرية الى وجود علاقة طردية بين المتغير المستقل المتمثل بالمحور الأول (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية) والمتغير الوسيط الذي يمثل المحور الثاني (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية) .

● التفسير المالي للنموذج:

١. أن تغير مقداره وحدة واحدة من (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية (x)) يؤثر في (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية (Y)) بمقدار (1.126) ، وبناء على ذلك فان تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات جارية لها تأثير معنوي على تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات رأسمالية .

٢. تدل النتائج اعلاه على قبول فرضية الوجود (يوجد تأثير لتقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية و تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية في الوحدات الحكومية عند مستوى دلالة (0.05)) .

الفرضية الثانية:

H_0 : لا يوجد تأثير لتقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية على تقارير التدقيق الداخلي من خلال ترشيد الانفاق العام في الحد من الفساد والمالي.

H_1 : يوجد تأثير لتقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية على تقارير التدقيق الداخلي من خلال ترشيد الانفاق العام في الحد من الفساد والمالي.

الفصل الرابع: الجانب العملي للبحث

والجدول الآتي يبين نتائج الاختبار:

جدول (28) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المحور الأول والمحور الثالث

معامل الانحدار						
القيمة الاحتمالية <i>Sig.</i>	احصاء t المحسوبة	β		اختبار F		معامل التحديد R^2
				القيمة الاحتمالية <i>Sig.</i>	احصاء اختبار F المحسوبة	
0.000	-7.920	- 0,899	β_0	0,000	1697.825	0.921
0.000	41.216	1.093	β_1			

ويمكن كتابة معادلة الانحدار التقديرية وفق الصيغة الآتية :

$$\hat{y} = 7.920 + 41.216 Z \quad \dots\dots (2)$$

- إذ أن

- \hat{y} تمثل المتغير المستقل (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية)

- Z يمثل المتغير التابع (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد الانفاق العام في الحد من الفساد والمالي)

تبين النتائج الواردة في جدول (٢٨) :

• التفسير الاحصائي:

١. قيمة اختبار (F) المحسوبة لأنموذج الانحدار الخطي البسيط بلغت (1697.825) وهي ذات دلالة احصائية عند مستوى المعنوية (5%) (لان القيمة الاحتمالية لها Sig. كانت تساوي (0.000) وهي اقل من مستوى المعنوية المحدد ، وهذا يعني وجود تأثير للمتغير المستقل في المتغير التابع مما يؤكد كفاءة ومعنوية الانموذج ككل .

٢. قيمة معامل التفسير (R^2) بلغت (0.921) ، اي إن الانحدار الخطي يفسر ما نسبته (92.1%) من التغيرات التي تطرأ على تقارير التدقيق الداخلي في ترشيد الانفاق العام في الوحدات الحكومية والحد من الفساد المالي (Z). والنسبة المتبقية (7.9%) قد تعود إلى مساهمة متغيرات أخرى غير داخلة في الدراسة الحالية .

٣. يتضح من المعادلة التقديرية وجود علاقة عكسية بين المتغير المستقل المتمثل بالمحور الأول (العلاقة بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية على تقرير التدقيق الداخلي وترشيد الانفاق العام في الوحدات الحكومية في الحد من الفساد المالي) والمتغير التابع الذي يمثل المحور الثالث (العلاقة بين تقارير التدقيق الداخلي في ترشيد الانفاق العام في الوحدات الحكومية في الحد من الفساد المالي) .

• التفسير المالي للنموذج:

١. أوضحت النتائج ان تغير مقداره وحدة واحدة من (تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية (Y)) يؤثر في (تقارير التدقيق الداخلي في ترشيد الانفاق العام في الوحدات الحكومية في الحد من الفساد المالي (Z)) بمقدار (41.216) .

٢. من النتائج اعلاه يستدل على قبول فرضية الوجود (يوجد تأثير لتقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية على تقارير التدقيق الداخلي من خلال ترشيد الانفاق العام في الحد من الفساد والمالي عند مستوى دلالة (0.05)) .

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الاول الاستنتاجات

المبحث الثاني التوصيات

الفصل الخامس: المبحث الأول

الاستنتاجات

من خلال الدراسة النظرية والعملية فقد توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات وهي وفقاً لما يأتي :-

- ١- تلعب تقارير التدقيق الداخلي دوراً مهماً في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي والعمل على تحسينها وتطويرها ولاسيما أن عمليات التدقيق الداخلي لها تأثير كبير على جميع عمليات الشركة، كما أن وظيفة التدقيق الداخلي تعد من أهم أجزاء نظام الرقابة الداخلي المطبق في الوحدة الاقتصادية.
- ٢- يقوم التدقيق الداخلي بتقديم مجموعة من الخدمات الاستشارية في مجال تطوير تقارير الاداء.
- ٣- يحقق المدققون الداخليون استقلالية خلال عملية التدقيق عندما يكونون متحررين من توجيه أو التقييد من قبل مديري الوحدات الحكومية لتحقيق هذا الاستقلال التنظيمي، فإن العديد من منظمات التدقيق الداخلي تقدم تقاريرها مباشرة إلى لجان التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.
- ٤- إن الاعتماد على التقارير التي يرفعها ديوان الرقابة المالية بخصوص التجاوزات التي تقع على الأموال العامة من الأفراد و الأجهزة الحكومية للجهات التي تقوم بعملية التحقيق والمسائلة سيعزز من أهمية التدقيق الداخلي و أخذ دوره الحقيقي في هذا الشأن .
- ٥- إن مسألة الصلاحيات ما زالت ثغرة يتسرب من خلالها الفساد الإداري والمالي إذ إن التركيز المفرط للمسؤولية وحصر الصلاحيات الإدارية والمالية بيد شخص واحد تعد من أهم نقاط ضعف نظام التدقيق الداخلي وهو ما يؤدي إلى الفساد الإداري والمالي.
- ٦- إن مسؤولية اكتشاف الفساد الإداري والحد منه تقع على الإدارة وذلك من خلال وضعها نظام رقابة داخلية سليم ومتكامل يفي بالغرض وبما يمكنها من تحقيق أهدافها.
- ٧- من خلال تحليل عينة الدراسة تبين ان معاملات الارتباط لجميع محاور الدراسة ذات دلالة إحصائية إذ ان القيمة الاحتمالية المصاحبة لمعاملات ارتباط بيرسون اقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) ، وهذا يعني ان محاور الدراسة الثلاثة صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه .

٨- أظهرت نتائج التحليل عن وجود علاقة الارتباط بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية و دور تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية ، وتبين وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بينهما ، اذ بلغ معامل الارتباط (0.925) بمستوى معنوية (P-Value =0.000) وهو اقل من المستوى المعنوي ($\alpha=0.05$) المحدد للاختبار ، وهذه النتائج تشير الى ان اي زيادة في تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية يقابلها زيادة تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية، وهذا يعني رفض فرضية العدم (H_0) وقبول فرضية البديلة (H_1) بمعنى (توجد علاقة ارتباط داله احصائياً بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية في الوحدات الحكومية).

٩- توصلت الدراسة الى وجود علاقة ارتباط عكسية معنوية بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية وتقارير التدقيق الداخلي في ترشيد الانفاق العام في الوحدات الحكومية في الحد من الفساد المالي، اذ كانت قيمة معامل الارتباط (0.895) بمستوى معنوي (P-Value =0.000) وهو اقل من المستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) المحدد للاختبار، وهذا يعني ان اي زيادة في تقارير التدقيق الداخلي في ترشيد الانفاق العام في الوحدات الحكومية في الحد من الفساد المالي ، يقابلها انخفاض في الفساد وهذا يعني رفض فرضية العدم (H_0) وقبول فرضية البديلة (H_1) بمعنى (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين تقارير التدقيق الداخلي من خلال ترشيد الانفاق العام في الحد من الفساد المالي).

١٠- تشير نتائج الدراسة الى أن اي تغيير بمقدار وحدة واحدة من (دور تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية (x)) يؤثر في (دور تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية (Y)) بمقدار (١,١٤٦) ، وبناء على ذلك فان دور تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية لها تأثير معنوي على تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية ويدل ذلك على قبول فرضية الوجود (يوجد تأثير لتقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية وتقارير التدقيق الداخلي من خلال ترشيد الانفاق العام في الحد من الفساد المالي بمستوى معنوي ($\alpha=0.05$)).

الفصل الخامس: المبحث الثاني

التوصيات

من خلال الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في المبحث السابق يقترح الباحث مجموعة من التوصيات وهي وفقاً للآتي :-

- ١- ضرورة الاهتمام بأجهزة التدقيق الداخلي من حيث المؤهلات العلمية والكفاءة والخبرة العملية واختيارهم من ذوي النزاهة وادخالهم في دورات تدريبية داخل وخارج العراق فضلاً عن منحهم مخصصات وحوافز مادية ومعنوية لغرض حثهم على النزاهة وغلق الذرائع امامهم للتواطئ مع المفسدين بحجة ان ما يحصلون عليه من اجر لا يكفي امام المهام والمسؤوليات التي يقومون بها مع ربط هذه الاجهزة بمكتب المفتش العام في الوزارات المختصة لضمان توحيد العمل الرقابي والحفاظ على استقلالية وحيادية هذه الاجهزة .
- ٢- ينبغي أن يكون نظام التدقيق الداخلي في الوحدة مبسطاً ومفهوماً ومكتوب من حيث الممارسة والتطبيق خالياً من التعقيد ، مع ضرورة توفير المرونة فيه بحيث يمكن تعديله بما يتفق ووظيفة العمل في الوحدة من دون أن يفقد فاعليته.
- ٣- لا ينبغي أن يكون موظف معين مسؤول عن عملية معينة بالكامل من بدايتها إلى نهايتها ، مع ضرورة الفصل ما بين الأعمال التنفيذية والأشرافية على أساس أنه من السهل اكتشاف الفساد الإداري إذا تم فصل العمل بين أكثر من شخص.
- ٤- توفير نظام متكامل للمعلومات لدعم المساءلة وتعزيزها من خلال أنظمة المحاسبة المالية والإدارية والقانونية والفنية كذلك وضع المؤشرات اللازمة للقيام بعملية تقويم الأداء حتى يمكن إجراء مساءلة تستند الى معلومات كافية و دقيقة ، كما يمكن وضع معايير ادارة الجودة الشاملة موضع التطبيق في المؤسسات الحكومية .
- ٥- ضرورة اعطاء دور اكبر لفريق رقابة الجودة في ديوان الرقابة المالية وان يوفر له المزيد من المقومات المادية والبشرية الكافية لأداء مهامه بكفاءة وقدرة عالية من

- خلال وضع برنامج وخطة سنوية لغرض الاشراف على اجهزة التدقيق الداخلي في دوائر الدولة وتقييم ادائهم فضلاً عن واجباتهم .
- ٦- وضع هيكل تنظيمي سليم معتمد تتوفر فيه الأسس العلمية في التنظيم ويحدد الإدارات والأقسام التي تشتملها الوحدة ويحدد العلاقات الوظيفية بين مختلف تقسيماتها ووحداتها وتوضح فيه خطوط السلطة والمسؤولية ومراكز اتخاذ القرارات.
- ٧- ضرورة تدعيم قسم التدقيق الداخلي بمهمته على الوجه الأمثل لابد من منحه الصلاحيات الكافية و المناسبة والمتمثلة بالوصول غير المقيد لجميع الأنشطة والسجلات الخاصة بالوحدة الاقتصادية وكذلك الحصول على دعم الإدارة العليا بالوحدة.
- ٨- ينبغي دراسة الاسباب الرئيسية لمظاهر الفساد المالي والاداري والمتعلقة بالمخالفات الادارية والمالية والرشوة والاختلاس وغيرها من المظاهر المسببة بضعف نظام التدقيق الداخلي وإجراءاته والعمل على معالجتها من خلال استدامة تدعيم المهارة والخبرات في قسم التدقيق الداخلي.
- ٩- وضع نظام رقابة داخلية متين وشامل يتميز بالكفاءة والفاعلية وبما يحقق اهداف الوحدة الحكومية في منع ارتكاب المخالفات والتلاعب والحد من مظاهر الفساد الإداري على أن يكون هذا النظام خاضع للتقييم باستمرار بما يمكن تعديله وتحديثه وفقاً لطبيعة العمل .
- ١٠- إن نظام التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية يعد بمثابة خط الدفاع الرئيسي الأول لمواجهة الفساد المالي والإداري ، لذا فعلى الإدارة العمل على وضع نظم قوية للتدقيق الداخلي و مراجعتها ومتابعتها والتأكد من إنها تعمل كما مصمم لها ، وأن يتم تعديلها بطريقة ملائمة لمقابلة التغير في الظروف ، لأن السبب الرئيسي لارتكاب الفساد المالي والإداري يعود الى عدم وجود نظام سليم وعدم تطويره باستمرار.

المراجع والمصادر

المراجع والمصادر

القران الكريم

المصادر العربية

أولاً:- القوانين والمعايير

- ١- الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، ٢٠٠٨.
- ٢- صندوق النقد الدولي، إصلاح وتبويب الموازنة، العراق ، ٢٠٠٥.
- ٣- قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٦) لسنة ٢٠١٩.
- ٤- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، ٢٠٠٠ (دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية – دليل التدقيق رقم ٤) .

ثانياً:- الكتب العربية

- ١- إبراهيم، إيهاب نظمي. (٢٠٠٩) ، "التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حادثة وتطور" ، عمان ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى .
- ٢- أبو قحف، عبد السلام،(٢٠٠٢)، "دليل المدير في التفويض، إدارة الأزمات"، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية.
- ٣- أمرو، إسماعيل حسين،(٢٠٠٤)" موازنة البرامج والأداء- المفهوم – الفلسفة- الأهداف" ، جامعة الزرقاء الأردن.
- ٤- إسماعيل، خليل إسماعيل وعدس ، نائل حسن ،(٢٠١٠)، " المحاسبة الحكومية" ، الطبعة الرابعة ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان.
- ٥- اشتيوي ، ادريس عبد السلام ،(٢٠٠٨)." المراجعة معايير واجراءات" ، دار الكتاب الوطني -بنغازي ، ط٥، منشورات جامعة قاريونس.
- ٦- الالوسي ، حازم هاشم ،(٢٠٠٤)" الطريق الى علم المراجعة والتدقيق" ، دار الكتب الوطنية للنشر والتوزيع ، طرابلس ، ليبيا .

- ٧- الالوسي ، حازم هاشم ،(٢٠٠٣) "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق" ، ط ١ ، دار الكتب الوطنية ، طرابلس .
- ٨- توماس، وليم و هنكي، أمرسون، (٢٠٠٠) ،"المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر.
- ٩- جربوع ، يوسف محمد ،(٢٠٠٩)، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق" ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- ١٠- الجزراوي ، ابراهيم محمد علي،(٢٠٠٧) ،" محاضرات نظم متخصصة "، طلبة ماجستير محاسبة جامعة بغداد.
- ١١- الجزراوي، ابراهيم ، والجنابي، عامر،(٢٠٠٨)،" اساسيات نظم المعلومات المحاسبية"، بغداد.
- ١٢- الجشمعي، حيدر على عبد الله، (٢٠١٤)، " الفساد والنزاهة في العراق " الطبعة الأولى، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية.
- ١٣- جي ، دان م ، ويتجن رأي ، رامشيل ،(٢٠١١)، "المعاينة والمراجعة" ، تعريب ثناء علي القباني ، دار المريخ للنشر والتوزيع ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .
- ١٤- حماد، أكرم إبراهيم، (٢٠٠٥)، " الرقابة المالية في القطاع الحكومي " ، جبهة للنشر والتوزيع ، عمان.
- ١٥- الحميري، باسم،(٢٠١٠)، "مهارات إدارية"، ط ١، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن.
- ١٦- الخضري، محسن أحمد،(٢٠٠٣)، "إدارة الأزمات – منهج اقتصادي إداري لحل الأزمات"، ط ٢، مكتبة مدبولي للنشر والتوزيع، القاهرة.
- ١٧- الخطيب، خالد شحادة والمهياني، محمد خالد،(٢٠٠٧)، "المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان.
- ١٨- الذنبيات، علي عبد القادر،(٢٠١٠)، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية" ، الجامعة الاردنية، الطبعة الثالثة.

- ١٩- السلطان، محمد سلطان وأبو المكارم، وصفي، (٢٠٠٩)، " المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى"، دار المريخ للنشر، الرياض.
- ٢٠- الصبان، إبراهيم، (٢٠١٢)، "أصول المراجعة الخارجية"، دار التعليم الجامعي للنشر، الإسكندرية، مصر.
- ٢١- الصبان، محمد سمير، (٢٠٠١). "نظرية المراجعة واليات التطبيق"، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع.
- ٢٢- طاقة، محمد، العزاوي، هدى، (٢٠٠٧)، " اقتصاديات المالية العامة"، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر، الأردن.
- ٢٣- الطرايرة، جمال، (٢٠١٣)، "المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين"، نشرة عن طريق المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
- ٢٤- العامري، محمد بن علي شيبان، (٢٠١٩)، "ادارة الازمات"، قسم الادارة جامعة الكويت.
- ٢٥- عبد الله، خالد امين، (٢٠٠٤). " علم تدقيق الحاسبات - الناحية العملية"، ط ٢، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن.
- ٢٦- عبد الله، خالد أمين، (٢٠١٢) "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية"، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن.
- ٢٧- عبد الله، خالد امين، (٢٠١٢). "علم تدقيق الحاسبات"، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن.
- ٢٨- عثمان، عبد الرزاق محمد، (١٩٩٩)، "اصول التدقيق والرقابة الداخلية"، دار الكتاب للطباعة والنشر، الموصل، العراق .
- ٢٩- العريبيد، عصام فهد، (٢٠٠٣)، " المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان.
- ٣٠- عصفور، محمد شاكر، (٢٠٠٨)، " أصول الموازنة العامة"، دار الميسرة للطباعة والنشر والتوزيع، عمان.

- ٣١- العلي، عادل فليح، (٢٠٠٣) "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي"، دار حامد للنشر، عمان.
- ٣٢- العنزي، سعد علي (٢٠١٥)، "عناصر القوة في القيادة"، الطبعة الأولى، دار ومكتبة عدنان، بغداد.
- ٣٣- العواد، اسعد محمد علي وهاب، (٢٠١٧). "التدقيق المتقدم في إطار معايير التدقيق الدولية"، دار الكتب للنشر والتوزيع، كربلاء، العراق.
- ٣٤- العواد، اسعد محمد علي وهاب، (٢٠١٧)، "اساسيات المحاسبة الحكومية"، دار الكتب للنشر والتوزيع، كربلاء، العراق.
- ٣٥- القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين احمد، قريط، عصام نعمة، (٢٠٠٩)، "التدقيق الداخلي"، منشورات جامعة دمشق، سوريا.
- ٣٦- القرشي، اياد رشيد، (٢٠١١)، "التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا"، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، ٢٠١١.
- ٣٧- كراجه، عبد الحليم محمد، (١٩٩٧)، "المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الثالثة، دار الأمل للطباعة والنشر، الاردن.
- ٣٨- لوبك، جيمس، أرينز، الفين، (٢٠٠٥) "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر الدسيطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- ٣٩- المبيضين، عقيلة محمد يوسف، (١٩٩٩)، "النظام المحاسبي وإدارته"، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان.
- ٤٠- مسعد، محمد فضل، الخطيب، خالد راغب، (٢٠٠٩)، "دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات"، ط ١، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع.
- ٤١- المشهداني، بشرى نجم عبد الله، (٢٠١٧)، "المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد، العراق.

- ٤٢- المطارنة ، غسان فلاح ، (٢٠١٠)، "تدقيق الحسابات المعاصرة " دار المسيرة للنشر والتوزيع ، ط٢ ، عمان ، الاردن .
- ٤٣- النجار، إبراهيم عبد العزيز (٢٠٠٩)، الأزمة المالية وإصلاح النظام المالي العالمي، الدار الجامعية، مصر.
- ٤٤- النجار، فريد راغب، (٢٠٠٩)، "الأزمات والكوارث في القرن ٢١ المقارنات- الاستراتيجيات - السلوكيات"، الدار الجامعية، القاهرة.
- ٤٥- نصر ، عبد الوهاب ، شحاتة ، شحاتة السيد، (٢٠٠٦) ، " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال الواقع والمستقبل " ، الإسكندرية ، الدار الجامعية .
- ٤٦- نور ، أحمد، (١٩٩٢) "مراجعة الحسابات - من الناحيتين النظرية والعملية" ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، مصر .
- ٤٧- الهامي، محمد عادل والسقا، السيد أحمد، (٢٠٠٦)، " المحاسبة الحكومية والمحاسبة الإقتصاد القومية - مدخل معاصر، كلية التجارة ، جامعة طنطا.
- ٤٨- الواردات ، خلف عبد الله، (٢٠١٣)، " دليل التدقيق الداخلي " ، دار الرياءة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- ٤٩- وليم توماس ، وارسون وهنكي ، (٢٠٠٧)، " المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب ومراجعة د.احمد حامد و د. كمال الدين - دار المريخ للطباعة والنشر - الرياض .

ثالثاً:- الرسائل والاطاريح الجامعية.

- ١- ابراهيم، فاطمة احمد موسى، (٢٠١٦)، "العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة " ، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الاسلامية غزة.
- ٢- ابو حصيرة ، محمد أحمد عبد الرزاق، (٢٠١٥)" أثر استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة على كفاءة التدقيق الداخلي" رسالة ماجستير في علوم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الاسلامية غزة .

- ٣- أبو حمام، ماجد، (٢٠٠٩)، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية" دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية". رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- ٤- أبو سرعة عبد السلام عبد الله (٢٠١٠) ، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية : دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG ، وإدارة التدقيق الداخلي في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية "، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ٣ ، الجزائر .
- ٥- ابو شعبان، رندة محمد سعيد، (٢٠١٦)، " دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة " رسالة ماجستير في علوم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة.
- ٦- ابو علي، محمد حسن، (٢٠١٢)، "تطوير اجراءات التدقيق الداخلي لضبط الاداء المالي والإداري،" رسالة ماجستير في علوم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة.
- ٧- بولخدة، زبيدة، (٢٠١٦). "التدقيق الداخلي بواسطة استخدام تكنولوجيا المعلومات"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية-جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي-الجزائر من ص ١-١٤١.
- ٨- جعيلو، كريمة عباس، (٢٠٠٩)، " فاعلية الموازنة العامة في ظل الحكومة الإلكترونية" ، رسالة ماجستير محاسبة ، كلية الإدارة والاقتصادية، الجامعة المستنصرية.
- ٩- حبيش، علي، (٢٠١٤)، " اثار الفساد المالي على الاصلاحات الاقتصادية في الجزائر " اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر.
- ١٠- حسن، علي ميري، (٢٠١٧). " مخاطر التدقيق ازاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية -دراسة تحليلية "، رسالة ماجستير جامعة القادسية.
- ١١- الخفاجي، حسين علي محسن، (٢٠١٢)، "أثر تطبيق نظام إدارة الجودة في أداء عمل المدقق الخارجي- بحث تطبيقي في شركة أور العامة للصناعات الهندسية"، جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني وهي أعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه.

- ١٢- الذهبي، قاسم، (٢٠٠٨)، " دور ومسؤولية الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري " - المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، شهادة الحاسبة القانونية.
- ١٣- الرزق، رامي صالح عبد الله، (٢٠٠٩)، " مجالات التدقيق التشغيلي ومدى تطبيقها من قبل المدققين في الأردن"، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة العلوم التطبيقية، الاردن.
- ١٤- رضوان، إيهاب ديب مصطفى، (٢٠١٢). " أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة.
- ١٥- الزيايدي، سليمة عيدان علي عبد، (٢٠١٥)، " التدقيق الداخلي للأنشطة التشغيلية وأثره في دعم التشغيل الفعال للوحدات الصحية"، بحث معادل للدكتوراه، المعهد العالي، جامعة بغداد.
- ١٦- سالم، اياد حسن، (٢٠١٢)، "واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة دراسة ميدانية " رسالة ماجستير في علوم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة.
- ١٧- سالم، هشام عرابي، (٢٠١٦)، "عقلنة وترشيد النفقات العمومية في الجزائر في ظل قانون المالية ٢٠١٦"، رسالة ماجستير، جامعة زيان عاشور /الجزائر.
- ١٨- السلامي، عارف عتيق، (٢٠٠٥)، "مدى التزام شركات التأمين اليمنية بمعايير التدقيق الداخلي"، رسالة ماجستير غير منشورة، الأردن، جامعة آل البيت، عمان.
- ١٩- سليمان، محمد مصطفى، (٢٠٠٦)، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، دراسة مقارنة"، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- ٢٠- شراب، مريم محمد سلام، (٢٠١٣)، "دور التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية ادارة المخاطر في شركات التأمين العاملة في فلسطين"، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة.
- ٢١- الشبخلي، أشواق عبد الرحمن، (٢٠٠٧) "مدى فاعلية نظام -التخطيط - البرمجة - الموازنة وانعكاسه على النظام المحاسبي الحكومي، أطروحة دكتوراه فلسفه في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

- ٢٢- الصوص، إياد سعيد محمود، (٢٠١٢)، "مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين" رسالة ماجستير في علوم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة.
- ٢٣- طارق، قدوري، (٢٠١٦)، "مساهمة ترشيد الإنفاق الحكومي في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر دراسة تطبيقية للفترة (١٩٩٠-٢٠١٤)"، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
- ٢٤- عبد العال، رائد فؤاد محمد، (٢٠٠٩). "اساليب ادارة الازمات لدى مديري المدارس الحكومية في قطاع غزة" رسالة ماجستير منشورة كلية التربية، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين.
- ٢٥- عبدالله، وسام كاطع، (٢٠١١)، "مسؤولية مراقب الحسابات في الحد من الفساد المالي والاداري" رسالة تقدم بها الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، لنيل شهادة المحاسبة القانونية .
- ٢٦- العربي، بن علي بوعلام، (٢٠١٧)، " آليات ترشيد النفقات العامة في الجزائر" ، رسالة ماجستير، جامعة الجبالي/الجزائر .
- ٢٧- علي، عالية جواد محمد، (٢٠٠٦)، "أثر إدراك الأزمة التنظيمية في استراتيجية نظم المعلومات الإدارية- دراسة تطبيقية على عينة من القيادات الإدارية للكليات الأهلية الجامعة في بغداد"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.
- ٢٨- الغرباني، عبد القادر، (٢٠١٧)، "دور التدقيق الداخلي في ادارة ازمات الشركات"، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن امهيدي، ام البواقي.
- ٢٩- قديح، بسام، (٢٠١٣)، "أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

- ٣٠- قميني، وهيبه، (٢٠١٥)، " الحكم الراشد ومساهمته في ترشيد الانفاق العام -دراسة حالة الجزائر (٢٠٠٨-٢٠١٤)"، رسالة ماجستير، جامعة ام البواقي ، الجزائر.
- ٣١- كردودي، صبرينة،(٢٠١٤)، "ترشيد الانفاق العام ودوره في علاج عجز الموازنة العامة للدولة في الاقتصاد الإسلامي"، أطروحة دكتوراه ، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
- ٣٢- لظن، هيا مروان ابراهيم،(٢٠١٦)،"مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الاسلامية غزة.
- ٣٣- مجلة التدقيق الداخلي، (٢٠٢٠)، " ماهر المتوقع من نشاط التدقيق الداخلي " العدد الحادي عشر ، ايلول ، سبتمبر.
- ٣٤- محروق، سهام،(٢٠١٥)،"طرق وآليات ترشيد الإنفاق العام في الجزائر دراسة حالة الجزائر (٢٠٠١-٢٠١٤)"، رسالة ماجستير ، جامعة المسيلة،الجزائر.
- ٣٥- محمد، عبد العزيز جاسم،(٢٠١١)،"الاتجاهات الحديثة لدور الأمن في إدارة الأزمات"، دراسة تحليلية لشرطة دبي في مواجهة الأزمات، أطروحة دكتوراه، أكاديمية الشرطة، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- ٣٦- مخلوف، احمد،(٢٠٠٧)، "المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الاردنية"، رسالة ماجستير .
- ٣٧- المدلل،يوسف سعيد يوسف،(٢٠٠٧)،" دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالي"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل،الجامعة الاسلامية -غزة.
- ٣٨- المدهون، رغدة إبراهيم،(٢٠١٤)، "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة

- التدقيق الخارجي"، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الاسلامية غزة
- ٣٩- المسعودي ، حيدر علي جراد، العواد ، اسعد محمد علي وهاب ،(٢٠١٩)، " آلية التكامل بين الاجهزة الرقابية للحد من الفساد المالي والاداري في مؤسسات الدولة العراقية"، المجلة العراقية للعلوم الادارية ، المجلد ١٢ ، العدد ٤٧ .
- ٤٠- مشعلي، مريم، عثمانية ، نسرين ،(٢٠١٧)، " دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية في الإدارات العمومية" ،رسالة ماجستير ،جامعة ٨ ماي ،الجزائر .
- ٤١- مشعلي، مريم عثمانية، نسرين، (٢٠٠١٧)، " دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية في الإدارات العمومية" ،رسالة ماجستير، جامعة ٨ ماي ،الجزائر .
- ٤٢- معمر ، ماهر محمد عليان ،(٢٠١١). "دور مديريات التربية والتعليم في ادارة الازمات التعليمية التي تواجهها المدارس الحكومية في محافظة غزة وسبل تطويرها " ،رسالة ماجستير منشورة كلية التربية ،الجامعة الازهر ، غزة فلسطين.
- ٤٣- مناعي ، حكيمة ، (٢٠٠٩)، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر" ، بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر .
- ٤٤- مهنا، محمود (٢٠٠٣)، "إدارة الأزمات" ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.
- ٤٥- الموسوي ، الهام عطا،(٢٠٠٥)، " دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الاداري " رسالة تقدم بها الى هيئة الامناء في المعهد العالي للمحاسبين القانونيين ، لنيل شهادة المحاسبة القانونية ،جامعة بغداد.
- ٤٦- نجم ، بان توفيق ،(٢٠٠٦) ، "تقييم فاعلية اجهزة التدقيق الداخلي في المستشفيات في ظل معايير العامة للتدقيق الداخلي" ، لإكمال متطلبات نيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة ، جامعة البصرة .

٤٧- النونو ، كمال محمد سعيد كامل، (٢٠٠٩)، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الاسلامية غزة .

٤٨- الياسري ، كمال نوماس طينة، (٢٠١٥)، "تقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق تصنيف براون للمخاطر بحث تطبيقي في جامعة كربلاء"، مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية وهي اعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه.

رابعاً: البحوث والدوريات

- ١- إبراهيم، محمد عبد الله، حسين، حسن فائز، (٢٠١٨). "معايير التدقيق الداخلي للـ(IIA) في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاساته على كفاءة اداء وحدة التدقيق الداخلي"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد ١٠٨، المجلد ٢٤، ٦١٩-٦٥٢.
- ٢- احمد، شهناز فاضل، (٢٠٠٩)، "العلاقة بين تقانة المعلومات وادارة الازمات- دراسة تطبيقية"، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد ٢٤.
- ٣- الالوسي، عبدالوهاب عبدالفتاح ، بدوي، نسرین عبدالله، العكيدي، سوسن ابراهيم رجب، (٢٠١٩). "متطلبات نجاح التخطيط الاستراتيجي ودورها في استراتيجيات إدارة الازمات"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد ٢٦، المجلد ١١.
- ٤- براهيم، حناطلة،نادية،خلفة،(٢٠٢٠)،"ترشيد النفقات العامة كالية لعلاج العجز في الموازنة العامة للدولة"،مجلة الباحث للدراسات الاكاديمية،المجلد ٧،العدد ١، ٢٠٢٠.
- ٥- براهيم، حناطلة،نادية،خلفة،(٢٠٢٠)،"ترشيد النفقات العامة كالية لعلاج العجز في الموازنة العامة للدولة"،مجلة الباحث للدراسات الاكاديمية،المجلد ٧،العدد ١.
- ٦- بسعيود، سارة،(٢٠١٨)" واقع الفساد في الجزائر وآليات مكافحته"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية المجلد ٣ العدد ١.

- ٧- البكوع، احمد وعبد الخالق، احمد، مجيد منهل (٢٠١٢)، "تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري في الوحدات الحكومية"، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- ٨- بليلة، لمين، (٢٠١٨)، "الدور التنموي للدولة: بين تدابير ترشيد الإنفاق العام وضغوط الإنفاق الاجتماعي مع إشارة إلى واقع الجزائر"، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، الجزائر، المجلد ١٤، العدد ١.
- ٩- التميمي، عباس حميد، (٢٠٠٨)، "اليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري في الشركات المملوكة للدولة"، وقائع المؤتمر العلمي الاول لهيئة النزاهة.
- ١٠- جبران، محمد علي، (٢٠١٠)، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود، الرياض، ص ٤٧-١.
- ١١- جبور، علي سايج، يخلف، صفية، (٢٠٢٠)، "الحوكمة ودورها في ترشيد نفقات الجماعات المحلية كاستراتيجية للحفاظ على المال العام"، بحث منشور في مجلة اضافات اقتصادية، المجلد ٤، العدد ١، ص ٧١-٥٢.
- ١٢- الجشعمي، علي عبد الحسين، (٢٠١٢)، "اثر القيادة التحويلية في ادارة الازمات"، المجلة العراقية للعلوم الادارية، كربلاء، العدد ٧، المجلد ٣٠.
- ١٣- حداب، محي الدين، (٢٠١٩)، "ترشيد الانفاق العام كدعامة للتنويع الاقتصادي في الجزائر في ظل الأزمة النفطية الراهنة"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد ٣، عدد ٦.
- ١٤- حزوري، محمد، (٢٠٠٩)، "المخاطر الواقعة على المصارف الإسلامية"، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الرابع للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية، دمشق.
- ١٥- الخزرجي، باسم رشيد علي، (٢٠٢٠)، "إطار متكامل لوظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسات التعليم الجامعي دراسة ميدانية في جامعة تكريت"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٥١، العدد ٤٥، ج ١.

- ١٦- خلف، سلطان احمد، (٢٠١٩). "إدارة الأزمات مدخل لتحسين العلاقات التنظيمية دراسة لأراء عينة من القيادات الإدارية في معمل سمنت حمام العليل"، جامعة تكريت / كلية الإدارة والاقتصاد /مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية /المجلد ٥١، العدد ٤٨.
- ١٧- خليف، وآخرون، (٢٠١٩). "اختيار دور دبلوماسية التعامل في ادارة التنوع، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الانسانية، العدد، 42 ، جامعة الكوفة.
- ١٨- خليل، عبد اللطيف محمد، (٢٠٠٣)، " نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة-بالتطبيق على البنوك التجارية "مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، العدد : ١، المجلد ٢٥..
- ١٩- خميسي، بن رجم محمد وحكيمة حلبي، (٢٠١٢)، " الفساد المالي والاداري مدخل لظاهرة غسل الاموال وانتشارها"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- ٢٠- دحدوح، حسين أحمد، (٢٠٠٨) " دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية، وفعاليتها في الشركات"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد: 24، العدد: ١.
- ٢١- الذهبي، جاسم محمد، (٢٠٠٥)، " الفساد الإداري في العراق تكلفته الاقتصادية والاجتماعية"، الاقتصاد العراقي بين الواقع والطموح، ج ١، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- ٢٢- الرحاطة، محمد ياسين، (٢٠٠٦)، " دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في المملكة الأردنية في ظل التغيرات المعاصرة، مجلد إدارة الأعمال، مجلد ٢، عدد ٢، ٢٠٠٦.
- ٢٣- الرفاعي، غالب عوض وأحمد حلمي جمعة، (٢٠٠٥)، " مدخل مقترح لتطوير التدقيق الحكومي لمكافحة الفساد في العالم العربي في ظل الاقتصاد المبني على المعرفة"، المؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية / جامعة الزيتونة الأردنية.

- ٢٤ - سعيد، صامد عبد الامير، الغربان، سعيد فاطمة صالح، (٢٠٢٠). " جودة عمل أجهزة التدقيق الداخلي"، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد: ١٢، العدد ٢.
- ٢٥ - سلمان، سعد عبد عاير، (٢٠١٤)، "تأثير خصائص الرؤية الاستراتيجية في مراحل ادارة الازمات"، بحث استطلاعي في الشركة العامة للصناعات الجلدية ، بغداد، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم العدد: ٣٤.
- ٢٦ - السلوم، حسن عبد الكريم والمهاني، محمد خالد، (٢٠٠٧)، " الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة"، مجلة كلية الادارة والاقتصاد والجامعة المستنصرية العدد ٦٤.
- ٢٧ - شحادة، موسى عبد العزيز، (٢٠٠٩)، " الصناعة المالية الإسلامية (التحديات والمنافسة)"، المؤتمر الرابع للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية المنعقد في سوريا.
- ٢٨ - صادق، جميلة دربال عبد القادر، (٢٠١٩)، "إجراءات ترشيد النفقات العمومية في الجزائر في ظل تقلبات أسعار النفط منذ سنة ٢٠١٤"، مجلة التكامل الاقتصادي المجلد ٧، العدد ٢.
- ٢٩ - صديق، مصطفى محمد، واخرون، (٢٠١٦)، "تفعيل دور التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، مجلة التقني، المجلد: ٢٩ العدد ١.
- ٣٠ - صفوت، عمرو هشام محمد، حسين، عماد حسن، (٢٠١٧)، "ترشيد الانفاق ودوره في تحقيق الاستدامة المالية في العراق"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ٢٥.
- ٣١ - ظاهر، نزال شحيت، واخرون، (٢٠١٤)، "منهج التدقيق وفق اسلوب المخاطر"، منشورات ديوان الرقابة المالية.
- ٣٢ - عباس، فاضل حسين، كاظم، حنان عبد الامير، (٢٠٢٠)، "دور التدقيق الداخلي في تصفية ملاحظات تقرير الرقابة الخارجية - بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية لاتحادي"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد العاشر، العدد ٣، ٢٤٠-٢٥٣.

- ٣٣- العتيبي، ضرار عبد الحميد، (٢٠٠٩)، "أثر تطبيق حوكمة على سياسة التمويل المصرفية"، مداخلة في المؤتمر الاول لحوكمة الشركات (الممارسات الحالية والافاق المستقبلية)، جامعة الملك خالد، السعودية.
- ٣٤- العمري، أحمد محمد، عبد المغني، فضل عبد الفتاح (٢٠٠٦)، "مدى تطبيق معايير التحقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ٣، العدد ٣.
- ٣٥- العواد، اسعد محمد وهاب الجبوري، حيدر جميل احمد، (٢٠١٦)، " دور المحاسب القضائي في الحد من الفساد المالي والاداري"، المجلة العراقية للعلوم الادارية، العدد ٥٩، المجلد ١٥.
- ٣٦- عياد، لؤي سليم، (٢٠١٥)، " أثر استخدام الاستراتيجيات الحديثة في ادارة الازمات على الاداء التسويقي في البنوك المحلية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير منشورة كلية التجارة الجامعة الاسلامية غزة فلسطين.
- ٣٧- عيدان، فريال مشرف، (٢٠١٦)، "الفساد المالي وهدر الموارد في العراق"، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية.
- ٣٨- العيساوي، عوض خلف دلف، (٢٠٠٩)، " دور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي"، جامعة الانبار، كلية الإدارة والاقتصاد.
- ٣٩- عيسى، زاوي ومداني، طويهر طه، (٢٠١٩)، " أثر الفساد المالي على جهود التنمية الاقتصادية بالجزائر"، مجلة المقريزي للدراسات المالية والاقتصادية، المجلد: ٣، العدد ١.
- ٤٠- الفاتح، عثمان مختار، (٢٠١٤)، " الفساد الاقتصادي واثره على الاداء الاقتصادي في السودان"، مجلة أما راباك، المجلد ٥، العدد ١.
- ٤١- فرج، كريم حمود، (٢٠٠٨)، "متطلبات اقامة اقسام فعالة للرقابة الداخلية في المصارف التجارية"، اصدارات رابطة المصارف العراقية، بغداد، العراق.

- ٤٢- فليح، محمد زامل، هادي، سالم عواد، (٢٠٢٠). " قياس جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة العراقية"، مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الانسانية، العدد ١، المجلد ١.
- ٤٣- كزيز نسرين ، حميدة مختار ،(٢٠١٨) ، "ترشيد اوالإنفاق الحكومي ودوره في علاج عجز الموازنة العامة للدولة (دراسة حالة الجزائر ٢٠٠٧-٢٠١٧)" ،مجلة الابداع ،جامعة البليدة ،العدد ٨.
- ٤٤- لاشين ، محمد عبد الحميد ،(٢٠١٦) ، " آليات مقترحة لترشيد الإنفاق على التعليم الأساسي بسلطنة عمان في ضوء بعض المتغيرات الاقتصادية، مجلة كلية التربية، جامعة الأزهر، العدد ١٦٨ ، ج ١ .
- ٤٥- محسن ، اكتفاء رحيم ، الياسري ، احسان شمran ،(٢٠١٩). " أثر التدقيق الداخلي في تحسين أداء البنك المركزي العراقي " ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ،مجلد ١٤ ، العدد.
- ٤٦- مراد ، سكاك ،(٢٠١٩)، " الفساد المالي والاداري وآليات مكافحته مع الاشارة الى حالة الجزائر" مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة ، المجلد ٤ العدد ١ ، ٢٠١٩ .
- ٤٧- المومني، محمد عبد الله،(٢٠٠٩)، " دور مجالس الإدارة في الشركات الأردنية في تعزيز فاعلية لجان التدقيق"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول.
- ٤٨- النواس ، رافد عبيد ، (٢٠٠٨)، "دور أقسام الحسابات والتدقيق والرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي " ، ندوة مقامة بالتعاون مع المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين في كلية الإدارة والاقتصاد .
- ٤٩- نور ، عدنان رحيم ،(٢٠٢٠)، " القيادة التحويلية ودورها في ادارة الازمات- دراسة تحليلية في مستشفى الحسين التعليمي " ، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد ١٠ ، العدد 4 .

- ٥٠- هاشم علي ، عبد الزهرة ، عصام يونس ، (٢٠١٥) ، "انموذج اعادة تصميم وظيفة التدقيق الداخلي باعتماد ادارة المخاطر" ، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة البصرة ، المجلد ٨ ، العدد ١٥ .
- ٥١- الوائلي ، ياسر خالد بركات ، (٢٠٠٥) " الفساد الاداري مفهومه ومظاهره واسبابه " مركز دراسات المستقبل ، ٢٠٠٥ .

foreign References

المصادر الاجنبية

A. Books

- 11- Bardhan , Klitgaard ,(1997)." Corruption and Regulatory Structures",UC Berkeley <https://escholarship.org/uc/item/5np4s6qq>.
- 12- Braiotta, L., (2004), "The audit committee handbook", 4th Edition, State University of New York at Binghamton, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey,USA.
- 13- Copley, Poul, A & Angstrom Joha H.(2007)." Accounting for governmental and_for profit organizations " ,8th.ed.
- 14- Donald, Rutherford, (2002) "Routledge Dictionary of Economics", second edition, ed. Routledge, New York.
- 15- Elder, Randal, Beasley, Mark, and Arens, Alvin, (2012)." Auditing and Assurance Services, Fourteenth Edition", Pearson Education, Ltd, London.
- 16- Freeman , Robert J. & Shoulders , Craig D.(2003)." Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice", seventh edition , pearson Education , Inc .
- 17- Institute of Internal Auditors. (2010) 'Internal Auditing's role in risk management.

- 18- INTOSAI, (2010)."Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector –Further Information on Entity Risk Management" Austria, INTOSAI Internal Control Standards Subcommittee.
- 19- Kagermann ,H. ,Kinney ,W. ,and Kuting ,K ,(2008) ,Internal Audit Handbook ,Springer-Verlag Berlin Heidelberg ,USA.
- 20- Latibeaudiere, D. (2002) .“Internal audit for banks”, Bank of Jamaica.
- 21- (IIA), Institute of Internal Auditors , (2009)."Internal Standards For The Professional Practice of Internal Auditing",. http://www.iidubai.org/IPPF_Standards_01.09.doc.

B. Thesis

- 1- CANGEMI,H,(2016)." Views on internal auditing ,internal controls and Use of internal auditing", CONTROL, AND SECURITY THE EDP AUDIT, NEWSLETTER, 2016 VOL. 53, NO. 1,1.
- 2- Islam , Jahirul & Rahman , Habibur & Hossan , Takdir, (2011) " Forensic Accounting as a tool for Detecting Fraud and Corruption : An Empirical Study in Bangladesh " ASA University Review , V.5 , N.2 .
- 3- Kevin, L.J, (2000)."The Effects of Internal Audit Outsourcing on Financial Statement Users' Confidence in their Protection from Fraudulent Financial Reporting", 2000. <http://library.tamu.edu/> UMI Microform.
- 4- Soh , Dominic S. B., Bennie, Nonna Martinov,(2019)." The internal audit function :Perceptions of internal audit roles, effectiveness, and

evaluation" Electronic copy available at:
<http://ssrn.com/abstract=1860568>.

C. Research's

- 1- Ackermann ,Christo, Benn, Marks, Houdini, Faury, (2016),
“Internal Audit Disclosures in Annual Reports for Urban Municipalities in South Africa”, Journal of Governance and Regulation/Volume 5, No. 1.
- 2- Baharud-din, Zulkifli, Alagan Shokiyah, and Mohd Serjana Ibrahim. (2014)"Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector". International Proceedings of Economics Development and Research.
- 3- Boin,Arjin & McConnell, Allan, (2007), Preparing for critical infrastructure breakdowns; The limits of crisis management & the need for residence ,Jornal of contingencies & crisis management .Vol. (15), No. (1).
- 4- Bundy , Jonathan . Pfarrer, Michael D. Coombs ,W. Timothy ,(2017)." Crises and Crisis Management: Integration, Interpretation, and Research Development", Journal of Management Vol. 43 No. 6, July 2017 1661–1692 DOI: 10.1177/0149206316680030.
- 5- Cassandra S. L. Yee, Ahmad Sujana, Kieran ,James and Jenny K. S. Leung.,(2008)," Perceptions of Singaporean Internal AuditCustomers Regarding the Role and Effectiveness of Internal Audit", Asian Journal of Business and Accounting, 1(2)

- 6- Gurama, Zakariya 'U , Mansor , Muzainah,(2018)." Internal Audit Effectiveness: A Model Proposition", Journal of Advanced Research in Business and Management Studies 12, Issue 1 (2018) 70-78, <https://www.researchgate.net/publication/327664229>.
- 7- Gurama, Zakariya'u, Mansor, Muzainah,(2018)." Internal Audit Effectiveness in Tax Administration : A Model Proposition", Journal of Advanced Research in Business and Management Studies , Journal homepage: www.akademiabaru.com/arbms.html ISSN: 2462-1935.
- 8- Ignace , De Beelde and Gerrit, Sarens,(2006). "Internal auditors' perception about their role in risk management - A comparison between US and Belgian companies" Managerial Auditing Journal. Vol. (21) No. (1) pp.63-80.
- 9- Jachi ,Moses and Yona, Lucky ,(2019)." The Impact of Independence of Internal Audit Function on Transparency and Accountability Case of Zimbabwe Local Authorities", Research Journal of Finance and Accounting www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) DOI: 10.7176/RJFAVol.10, No.5.
- 10- James, E. H., Wooten, L. P., & Dushek, K,(2011). "Crisis management", Informing a new leadership research agenda. Academy of Management Annals, 5: 455-493.
- 11- Kahn, W. A., Barton, M. A., & Fellows, S.(2013)." Organizational crises and the disturbance of relational systems", Academy of Management Review, 38: 377-396.
- 12- Malyniak, B., Martyniuk, O., & Kyrylenko, O. (2019). Corruption and efficiency of public spending in states with various public

- management types. *Economic Annals-XXI*, 178(7-8), 17-27. doi: <https://doi.org/10.21003/ea.V178-02>.
- 13- Oyebisi Ogundana, Stephen Ogika, Michael Ogu,(2017)," Quality of Accounting Information and Internal Audit Characteristics in Nigeria", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, August 2017, Vol. 13, No. 8, 333-344 doi: 10.17265/1548-6583/2017.08.001.
- 14- Petraşcu, Daniela, Tieanu, Alexandra , " The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection", *Procedia Economics and Finance* 16 (2014) 489 – 497.
- 15- Siddiqui, J., & Podder, J, (2002). "Effectiveness of bank audit in Bangladesh", *Managerial Auditing Journal*, vol. 17: 502-510.
- 16- Spiral, Laura F. & Page, Michael, (2006), Rick management the reinvention of internal control and the changing role of internal audit, *Accounting , Auditing , Accountability Journal* , Vol . 16, N.4, www.emeradin-sight.com.
- 17- Sultonali , Mekhmonov Umaralievich., Temirkhanova Mutabar Jurayevna.,(2020).," The Role of the Internal Audit Based International Internal Audit Standards in Uzbekistan", *Journal of Media & Management*, SRC/JMM-105.
- 18- Taboli, H.R., Darooneh, Samie'e.,Ehsani,A,(2019)."Administrative Corruption: Why and How?", *International Journal of Advanced Studies in Humanities and Social Science (IJASHSS)* Available online at <http://www.ijashss.com> Volume 8, Issue 3 (2019) pp. 282-288.

- 19- Zouhair, Hambli, (2018). “The role of fiscal policy in rationalizing public expenditure in developing countries Case study of Algeria2000/2016” ‘Revue des sciences humaines, Vol. 5 No.1.

ثالثاً:- المواقع الالكترونية

- 1- <https://www.iasj.net/>
- 2- <https://1biblothequedroit.blogspot.com/2020/02/iraq-academic-scientific-journals.html>.
- 3- https://scholar.google.com/scholar?hl=ar&as_sdt.

الملاحق

ملحق رقم ١ (استمارة الاستبيان)



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد
الدراسات العليا - قسم المحاسبة

الأستاذ.....المحترم
م / استمارة استبانة

تحية طيبة وبعد....

الاستبانة التي ين ايديكم هي جزء من متطلبات البحث الموسوم "دور تقارير التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي من خلال ترشيد الإنفاق في الوحدات الحكومية" وتعد هذه الاستبانة جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة، لذلك نهيب بكم أن تولوا هذه الاستبانة بالإجابة الموضوعية والدقيقة النابعة من عمق خبراتكم العملية والتي سوف تؤدي إلى الوصول إلى نتائج دقيقة واضحة تسهم في تحقيق أهداف البحث، علماً أن جميع الإجابات تستخدم لأغراض البحث العلمي وبسرية تامة، مع عدم ذكر اسمائكم رجاءً.

مع فائق الشكر والتقدير لحسن التعاون معنا

بإشراف

أ.د. أسعد محمد علي وهاب العواد

الباحث

عباس مراد خنيطل

معلومات عامة

البيانات والمعلومات							ت
أنثى			ذكر				الجنس
٥٠ - فأكثر			٤٩-٤٠	٣٩-٣٠		من ٢٩-٢١	٢
							الفئة العمرية
٢٦ - فأكثر		٢٥-٢١	٢٠-١٦	١٥-١١	١٠-٦	من ٥-١	٣
							سنوات الخبرة (الخدمة)
أخرى	دكتوراه	ماجستير	دبلوم عالي	بكالوريوس	دبلوم		٤
							التحصيل الدراسي
أخرى	مدير تدقيق أقدم	مدير تدقيق	معاون مدير تدقيق	مدقق أقدم	مدقق	م. مدقق	٥
							العنوان الوظيفي

الملاحق

المحور الأول/ العلاقة بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية

ت	العبارات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
١	توجد خطة سنوية لدى التدقيق الداخلي للحد من الانفاق العام الجاري غير الضروري					
٢	تهدف خطة التدقيق الداخلي السنوية في الدائرة الى الحد من الاسراف في المكافآت					
٣	تهدف خطة التدقيق الداخلي السنوية في الدائرة الى الحد من الاسراف في شراء القرطاسية					
٤	تهدف خطة التدقيق الداخلي السنوية في الدائرة الى الحد من الاسراف في زيادة الإجراءات الرقابية للحد من الاسراف في الصيانة.					
٥	توجد إجراءات كافية للحد من الاسراف في الإفادات غير الضرورية.					
٦	توجد إجراءات كافية لدى التدقيق الداخلي في عدم تجاوز الإدارة العليا في الدائرة صلاحياتها المالية في الانفاق الجاري					
٧	تم اكتشاف الكثير من حالات الانفاق غير الضروري في الخمس سنوات الماضية في الدائرة، وتم منعها.					
٨	تلتزم الإدارة العليا بملاحظات وتحفظات المدقق الداخلي بخصوص الاسراف في النفقات الجارية وتسعى لإيقافها					
٩	تلتزم الدائرة بالتخصيصات المعتمدة للموازنة الجارية دون تجاوزها.					
١٠	تلتزم لجان المشتريات والصيانة بقواعد السلوك الأخلاقي عند الشراء دون الاسراف والمبالغة بالأسعار.					
١١	لا يسمح للموظف الحسابي وموظفو التدقيق الداخلي من لهم علاقة بتسجيل وتدقيق المعاملات المالية بالاشتراك بلجان المشتريات.					
١٢	ان اختيار لجان المشتريات عادة يكون من الموظفين					

الملاحق

					الإكفاء وممن يتمتعون بالنزاهة.
					١٣ توجد رقابة كافية على النفقات النقدية ولا يمكن للمحتالين تجاوز الضوابط.
					١٤ توجد رقابة كافية على المخازن المشتريات والأدوات الاحتياطية ولا يمكن اختراق الضوابط.
					١٥ توجد رقابة كافية على خزانات الوقود
					١٦ وجود رقابة صارمة على أجور العمال الموقتين وان الضوابط كافية لاكتشاف أي تلاعب.
					١٧ وجود إجراءات رقابة كافية على نفقات الماء والكهرباء والحد من الاستهلاك غير المبرر.

المحور الثاني/ العلاقة بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الرأسمالية.

ت	العبارات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
١٨	الرقابة على تنفيذ الاعمال الحكومية عن طريق التنفيذ المباشر كافية للحد من الهدر بالإنفاق الاستثماري.					
١٩	لدى التدقيق الداخلي القدرة على كشف مغلاة في أسعار المواد المشتراة، والاعمال الفرعية المنفذة، لتنفيذ الاعمال الحكومية عن طريق التنفيذ المباشر.					
٢٠	توجد إجراءات كافية على شراء الأثاث للحد من الانفاق غير الضروري.					
٢١	يساهم التدقيق الداخلي في الحد من شراء الأجهزة غير الضرورية رغم وجود تخصيصات في الموازنة.					
٢٢	يساهم التدقيق الداخلي في الرقابة على الكلف التخمينية للمشاريع الاستثمارية لترشيد الانفاق العام الاستثماري.					
٢٣	توجد اجراءات تدقيق كافية على صرف مستحقات المقاولين واستقطاع الغرامات التأخيرية.					

الملاحق

المحور الأول/ العلاقة بين تقارير التدقيق الداخلي وترشيد النفقات الجارية					
					للموازنة الاستثمارية.
					٢٥ توجد رقابة كافية على الانفاق العام للمشاريع الاستثمارية ضمن تعليمات التنفيذ امانة.
					٢٦ توجد رقابة كافية على الانفاق العام للمشاريع الاستثمارية ضمن تعليمات التنفيذ المباشر.
					٢٧ توجد إجراءات كافية لتدقيق سلف المقاولين على مشاريع الخطة الاستثمارية للحد من الانفاق غير المبرر.

المحور الثالث/ العلاقة بين تقارير التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي من خلال ترشيد الانفاق في الوحدات الحكومية .

ت	العبارات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
٢٨	لا توجد حالات تجاوز التخصيصات المعتمدة للموازنة الجارية والرأسمالية.					
٢٩	يتم تشكيل لجان المشتريات والصيانة بالتعليمات ذات العلاقة					
٣٠	يتم مراقبة الانفاق العام الجاري والاستثماري بدقة ومنع حالات التجاوز على الأموال العامة.					
٣١	للتدقيق الداخلي دور واضح ومهم في اختيار لجان المشتريات ممن يتمتعون بالنزاهة.					
٣٢	تتمتع الإدارة العليا والوسطى بالنزاهة والشفافية من خلال معالجة ملاحظات التدقيق الداخلي					
٣٣	توجد إجراءات رادعة على المغلاة في أسعار لجان المشتريات.					
٣٤	توجد إجراءات من قبل التدقيق الداخلي للتأكد من ان جميع					

الملاحق

				المشتريات تم فحصها من قبل لجنة الفحص قبل استلامها.	
				توجد إجراءات من قبل التدقيق الداخلي لشراء الوقود من شركة المنتجات النفطية الحكومية ولا يوجد أي تلاعب بالأسعار.	٣٥
				توجد إجراءات من قبل التدقيق الداخلي على خزانات الوقود ولا توجد سرقات او هدر نتيجة دور التدقيق الداخلي المستمر.	٣٦
				توجد إجراءات من قبل التدقيق الداخلي على مخازن المواد والأدوات الاحتياطية ولا يمكن اختراق الضوابط.	٣٧
				وجود رقابة صارمة على الرواتب والأجور وان الضوابط كافية لاكتشاف أي تلاعب.	٣٨
				وجود رقابة صارمة على أجور العمال الموقتين وان الضوابط كافية لاكتشاف أي تلاعب.	٣٩
				توجد رقابة كافية على النفقات النقدية ولا يمكن للمحتالين تجاوز الضوابط.	٤٠
				يوجد تعاون بين التدقيق الداخلي والأجهزة الرقابية والتحقيقية للكشف عن الهدر بالمال العام	٤١

الملاحظات الإضافية :

أسماء السادة محكمي الاستبانة

ت	اسم الأستاذ	اللقب العلمي	الاختصاص	موقع العمل
١	د. صلاح مهدي الكواز	استاذ	محاسبة كلفة وادارية	جامعة كربلاء/ الإدارة والاقتصاد
٢	د. علي إبراهيم حسين	استاذ	محاسبة مالية	جامعة تكريت/ الإدارة والاقتصاد
٣	د. محمد محمود الطائي	أستاذ	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة بابل/ الإدارة والاقتصاد
٤	د. عادل صبحي الباشا	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	الجامعة العراقية/ الإدارة والاقتصاد
٥	د. كرار سليم عبد الزهرة	أستاذ مساعد	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة الكوفة / الإدارة والاقتصاد
٦	د. جاسم عيدان براك	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	جامعة كربلاء/ الإدارة والاقتصاد
٧	د. احمد سعد جاري	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	الجامعة المستنصرية/ الإدارة والاقتصاد
٨	د. الاء شمس الله نور الله	أستاذ مساعد	محاسبة مالية وتدقيق	الجامعة المستنصرية/ الإدارة والاقتصاد
٩	د. امل محمد سلمان	مدرس دكتور	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة كربلاء/ الإدارة والاقتصاد

ABSTRACT

Abstract:

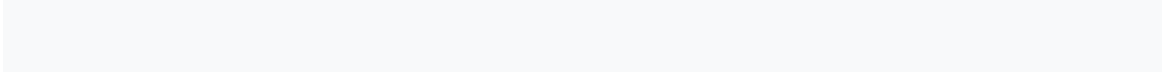
The research aims to track recent developments and trends in the field of internal auditing, whether in modern professional standards or in modern internal audit methods, and to show financial and administrative corruption and the role of international bodies and organizations in reducing it, in addition to that, a statement of the rationalization of spending in government units and how to manage crises and clarifies the role of reports Internal audit to reduce administrative and financial corruption.

The Tax Department in Al-Qadisiyah Governorate was chosen to be the research sample, where (150) questionnaires were distributed and (140) questionnaires were retrieved from them, (5) were neglected and (5) questionnaires were relied on (135) questionnaires subject to analysis. Proving the research hypotheses and after delving into the theoretical and practical aspects of the research from it, the research reached a set of conclusions, the most important of which are: the existence of a correlation relationship between internal audit procedures and the rationalization of capital expenditures and internal audit procedures and the rationalization of current expenditures, and it was found that there is a direct and moral relationship between them, as the coefficient reached Correlation (0.925) with a level of significance (P-Value = 0.000), which is less than the level of significance ($\alpha = 0.05$) specified for the test). The research reached a set of recommendations, the most important of which are: The interest in the reports of the internal auditor in the economic unit is the first main line of defense to confront financial and administrative corruption and its role in rationalizing public spending in government units.

**Ministry of Higher Education and Scientific Research
Karbala University
Economic and Administration College
Accounting Department**



**“The role of internal audit reports in reducing
financial corruption through rationalizing spending
in government units”**



**Presented to
The Council of the College of Administration and
Economics – Karbala University It is part of the Requirements
for the Degree of Master of science in Accounting**

By

Abbas Murad Khnitel Al-Zubaidi

Supervised by

Prof. Dr. Asaad Muhammed Ali Wahab Al-Awad

A.H. 1443

2022 A.D.