



جامعة الموصل
كلية الإدارة والاقتصاد

دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي بالتطبيق في مديرية خزينة محافظة نينوى

أحمد جاسم محمد علي حيدر الطائي

رسالة الدبلوم العالي في التدقيق ومراجعة الحسابات

بإشراف

الأستاذ

الدكتور زياد هاشم السقا

دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي بالتطبيق في مديرية خزينة محافظة نينوى

بحث تقدم به

أحمد جاسم محمد علي حيدر الطائي

إلى

مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة الموصل
وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي التخصصي
في التدقيق ومراجعة الحسابات

بإشراف

الأستاذ

الدكتور زياد هاشم السقا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى:

﴿وَقُلْ رَبِّ ادْخِلْنِي مُدْخَلَ صِدْقٍ وَأَخْرِجْنِي مُخْرَجَ صِدْقٍ

وَأَجْعَلْ لِي مِنْ لَدُنْكَ سُلْطَانًا نَصِيرًا﴾ ٨٠

صدق الله العظيم

سورة هود

إقرار المشرف

أشهد أن إعداد هذه الرسالة الموسومة بـ (دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في مديرية خزينة محافظة نينوى) جرى بإشرافي في جامعة الموصل/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي في المحاسبة/ تدقيق ومراجعة الحسابات.

التوقيع:

المشرف: أ. د. زياد هاشم السقا

التاريخ: ٢٤ / ١١ / ٢٠١٩

إقرار المقوم اللغوي

أشهد أن هذه الرسالة الموسومة بـ (دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في مديرية خزينة محافظة نينوى) تمت مراجعتها من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد فيها من أخطاء لغوية وتعبيرية وبذلك أصبحت الرسالة مؤهلة للمناقشة قدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحة التعبير.

التوقيع:

الاسم: م. د. مقبول علي النعمة

التاريخ: ١٧ / ١١ / ٢٠١٩

إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على التوصيتين اللتين تقدّم بها المشرف، والمقوم اللغوي أشرح هذه الرسالة للمناقشة.

التوقيع:

الاسم: أ. م. د. لقمان محمد أيوب الدباغ

التاريخ: ٢٤ / ١١ / ٢٠١٩

إقرار رئيس قسم المحاسبة

بناءً على التوصيات التي تقدّم بها المشرف والمقوم اللغوي ورئيس لجنة الدراسات العليا أشرح هذه الرسالة للمناقشة.

التوقيع:

الاسم: أ. م. د. لقمان محمد أيوب الدباغ

التاريخ: ٢٤ / ١١ / ٢٠١٩

قرار لجنة المناقشة

نشهد بأننا أعضاء لجنة المناقشة قد اطلعنا على هذا البحث الموسوم بـ (دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في مديرية خزينة محافظة نينوى)) وناقشنا الطالب في محتوياته وفيما له علاقة بها بتاريخ ٢٦ / ١٢ / ٢٠١٩ ، وإنها جديرة لنيل شهادة الدبلوم العالي في مراجعة وتدقيق الحسابات.

أ.م. د. فيحاء عبد الخالق يحيى البكوع

كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة الموصل

٢٦ / ١١ / ٢٠١٩

رئيساً

أ.م. د. سنان زهير محمد جميل

كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة الموصل

٢٦ / ١١ / ٢٠١٩

عضواً

أ. د. زياد هاشم السقا

كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة الموصل

٢٦ / ١١ / ٢٠١٩

عضواً ومشرفاً

قرار مجلس الكلية

اجتمع مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجلسته.....
المنعقدة بتاريخ / / وقرر التوصية بمنح شهادة الدبلوم العالي في مراجعة وتدقيق الحسابات.

عميد كلية الإدارة والاقتصاد

ثائر احمد السمان

٢٦ / ١١ / ٢٠١٩

مقرر مجلس الكلية

٢٦ / ١١ / ٢٠١٩

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى غرة جيبني، من أحمل اسمه بكل فخر، من أهداني
السعادة دون مقابل، إلى النور الذي ينير لي درب النجاح، إلى من علمني الصبر:

والدي العزيز

إلى من ربنتي وأنارت دربي وأعانتني بالصوت والدعوات، إلى معنى الحب
والحنان، إلى أغلى إنسان في هذا الوجود، التي علمتني معنى الكفاح وأوصلتني إلى
ما أنا عليه:

أمي الغالية

إلى من كانت معي بكل حركاتي وسكناتي، إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي:

خطيبتني الغالية

إلى من بهم أكبر، إلى من عرفت معهم معنى الحياة.. إلى من أرى التفاؤل
بعينهم والسعادة في ضحكتهم.. إلى رياحين حياتي:

إخوتي

إلى من أضاء بعلمه عقل غيره، وهدى بالجواب الصحيح حيرة سائله فأظهر
بسماحته تواضع العلماء وبرحابته سماحة العارفين:

الأستاذ الدكتور زياد هاشم يحيى السقا

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيد المرسلين، محمد النبي الأمي وعلى آله وصحبه أجمعين أما بعد:

يا رب لك الحمد والشكر، ولك الفضل على إنجازي هذا البحث، وتجاوزي مشاقه. وأتقدم بجزيل الشكر والثناء وخالص التقدير لأستاذي وقדوتي الدكتور الأستاذ زياد هاشم السقا الذي أشرف على إنجاز هذا البحث، وعلى تواضعه ومساندته وتقديمه النصح والتوجيه طول مدة البحث، وأسأل الله عز وجل أن يرزقه العفو والعافية في الدنيا والآخرة. كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى عميد كلية الإدارة والاقتصاد الدكتور ثائر أحمد السمان، ومعاون العميد للشؤون العلمية الدكتور وحيد محمود رمو، ورئيس قسم المحاسبة الدكتور لقمان أيوب الدباغ، وإلى مقررة الدراسات العليا الدكتورة كبرى محمد طاهر، والدكتورة فيحاء عبد الخالق يحيى البكوع والدكتور سنان زهير محمد جميل وإلى جميع أساتذتي في قسم المحاسبة. وأتوجه بالشكر والثناء لأساتذتي أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل وتحملهم عناء قراءته وتقييمه.

وأقدم بالشكر والامتنان إلى مدير مديرية خزانة محافظة نينوى الأستاذ رائد محمود أحمد، وأخي وزميلي معاون مديرية خزانة محافظة نينوى الأستاذ أمجد يونس الدليمي، والأستاذ محمد حامد نعمان، وكل موظفي هيئات التدقيق في مديرية خزانة محافظة نينوى، وذلك لتعاونهم معي طول مدة البحث.

والشكر الموصول إلى كل من كانت له يد عون وإسناد، أو كلمة نصح وإرشاد لإخراج هذا العمل إلى حيز الوجود، سائلاً المولى عز وجل أن يجعله في ميزان حسناتهم.

الباحث

الملخص

تسعى الدراسة للتعرف على دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية المتمثلة بمديرية خزينة محافظة نينوى.

ركز الجانب النظري في البحث على مفهوم التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي ومقوماته وأهميته في تحسين أداء المالي في وحدات القطاع الحكومي وتوضيح أهدافه والمعايير التي يعتمد عليها في قياس وتقييم عمله.

أما الجانب العملي فقد ركز على دور هيئات التدقيق الداخلي في مديرية خزينة محافظة نينوى والتعرف على أهم المشاكل والمعوقات، وتحديد ما إذا كانت هناك نقاط ضعف تواجه وظيفة التدقيق الداخلي وإمكانية حلها، ومن ثم إيجاد طرق لتطوير وظيفة التدقيق الداخلي عبر تطبيق معايير التدقيق الداخلي.

ومن بين أهم النتائج التي تم الوصول إليها هي قلة الدورات التدريبية العلمية التي تقدم إلى المدققين الداخليين في هيئات التدقيق في مديرية خزينة محافظة نينوى، وكذلك غياب التحفيز المالي للموظفين في هيئات التدقيق أو غياب نظام خاص بالحوافز الذي يزيد من عمل المدققين، وعدم استخدام التكنولوجيا الحديثة في عملية التدقيق، أي عدم استخدام الحاسوب في عملية تدقيق المعاملات والأعمال، وهذا يؤدي إلى استغراق وقت أطول، وبذل جهد أكبر من قبل المدققين، كذلك هناك قصور في تطبيق كافة معايير التدقيق الحكومي في مديرية خزينة نينوى.

ومن أهم التوصيات التي أتقدم بها الباحث هي زيادة عدد الدورات التدريبية للمدققين الداخليين في مديرية خزينة محافظة نينوى من أجل زيادة المعرفة، وتطوير الخبرة والقدرات الذاتية، ورفع مستوى الأداء المهني للمدققين الداخليين، كذلك ضرورة زيادة الدعم الحكومي للمدققين الداخليين من خلال تقديم الحوافز الشهرية والمكافآت التي تحسّن من عمل المدققين والارتقاء بوظيفة التدقيق، ومن ثم ضرورة استخدام الوسائل الإلكترونية الحديثة (الحاسوب) في عملية التدقيق، لكي يتم إنجاز المعاملات والأعمال في الوقت المناسب وتقليل الوقت والجهد والتكلفة في عملية التدقيق، فضلاً عن ضرورة تطبيق كافة المعايير التدقيق الحكومية من أجل زيادة فاعلية عملية التدقيق وكفاءتها في الوحدات القطاع الحكومي.

ثبت المحتويات

الموضوع	الصفحة
الملخص	أ
ثبت المحتويات	ب
ثبت الاشكال	ج
ثبت المختصرات	ج
الفصل الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة	٨-١
المبحث الأول: منهجية البحث	٢-١
المبحث الثاني: دراسات سابقة	٦-٣
الفصل الثاني: التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي	٢٤-٧
المبحث الأول: مفهوم التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي وأهميته وخصائصه ومقوماته	١٤-٧
المبحث الثاني: أهداف التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي وأنواعه	١٨-١٥
المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي	٢٤-١٩
الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية في مديرية خزينة محافظة نينوى	٣٩-٢٥
المبحث الأول: نبذة عن مديرية خزينة نينوى	٢٩-٢٥
المبحث الثاني: دور هيئات التدقيق في ضبط الأداء المالي في مديرية خزينة محافظة نينوى	٣٣-٣٠
المبحث الثالث: آفاق تطوير وظيفة التدقيق الداخلي في مديرية خزينة محافظة نينوى	٣٦-٣٤
الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات	٣٧
المبحث الأول: الاستنتاجات	٣٩-٣٧
المبحث الثاني: التوصيات	٤١-٤٠
ثبت المصادر	٤٧-٤٢
المستخلص باللغة الإنكليزية	B-A

ثبت الأشكال

الصفحة	عنوانه	رقم الشكل
٢٧	الهيكل التنظيمي لمديرية خزينة محافظة نينوى	١-٣

ثبت المختصرات

المختصر	العنوان باللغة الإنكليزية	العنوان باللغة العربية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين

الفصل الأول

منهجية البحث ودراسات سابقة

المبحث الأول

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال التساؤل الرئيس، هو: كيف يمكن أن يُسهم التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية؟

ثانياً: أهمية البحث

يمكن تلخيص أهمية البحث اعتماداً على أهمية التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية بصورة خاصة فضلاً عن إمكانية البحث في الكيفية التي يمكن أن يُسهم التدقيق الداخلي من خلالها في ضبط الأداء المالي وفق ما ركزت عليه الدراسات والبحوث العلمية، فضلاً عن أهمية توضيح ذلك من خلال الدراسة التطبيقية في مديرية خزينة محافظة نينوى.

ثالثاً: هدف البحث

يهدف البحث إلى:

- ١- توضيح الإطار النظري للتدقيق الداخلي في ضوء الدراسات والبحوث والإصدارات الحديثة عن الجمعيات والمنظمات المهنية والباحثين في مجال التدقيق لمواكبة التغيرات والمستجدات البيئية التي تعيشها منظمات الأعمال.
- ٢- التعرف على كيفية عمل التدقيق الداخلي ومدى إسهامه في ضبط الأداء المالي في مديرية خزينة محافظة نينوى.
- ٣- تقويم وظيفة التدقيق الداخلي في مديرية خزينة محافظة نينوى والتعرف على الصعوبات والمعوقات واتخاذ الإجراءات اللازم اتخاذها للتخلص منها في ضوء معايير التدقيق الحكومي.

رابعاً: فرضية البحث

"يمكن أن يُسهم التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في مديرية خزينة محافظة نينوى من خلال الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية".

خامساً: منهج البحث

لتحقيق أهداف البحث وفرضيته، تم استخدام المنهج الوصفي في عرض جانب المعلومات النظري من خلال الاستعانة بالرسائل الجامعية والكتب والمراجع العلمية الدورية والدراسات الأجنبية التي تناولت موضوع البحث، فضلاً عن الاستعانة في البيانات والسجلات والتقارير وغيرها، فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات الدولية (الإنترنت).

أما الجانب العملي فقد اعتمد الباحث في توفير المعلومات على دراسة واقع التدقيق الداخلي، وعلى الدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في خزانة محافظة نينوى، وذلك من خلال الاعتماد على الملاحظة المباشرة من خلال التطبيق وسير العمليات، مع الاستعانة ببعض الوثائق والمستندات المتعلقة بمديرية خزانة محافظة نينوى.

سادساً: خطة البحث

يتكون البحث من أربعة فصول.

يتناول الفصل الأول منهجية البحث ودراسات سابقة ضمن مبحثين، الأول عرض المنهجية، والثاني دراسات سابقة.

أما الفصل الثاني فقد تناول الإطار النظري للتدقيق الداخلي وقسم على ثلاثة مباحث، الأول مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته وخصائصه ومقوماته، والثاني أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه، والثالث معايير التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي.

أما الفصل الثالث فقد تناول الجانب العملي، وقسم على ثلاثة مباحث، الأول نبذة عن مديرية خزانة محافظة نينوى، الهيئات التدقيق المسؤولة عن عملية التدقيق في مديرية خزانة محافظة نينوى، والثالث آفاق تطوير التدقيق الداخلي في مديرية خزانة محافظة نينوى.

وأما الفصل الرابع فقد قسم الى مبحثين، ليتناول المبحث الاول أبرز الاستنتاجات التي أفرزتها نتائج البحث، وتناول المبحث الثاني أبرز التوصيات.

المبحث الثاني

دراسات سابقة

يتناول هذا المبحث عدداً معيناً من البحوث والدراسات العربية والأجنبية التي تناولت فيها موضوعات لها علاقة بالتدقيق الداخلي وكيفية تطويره والموضوعات ذات العلاقة وعلى النحو الآتي:

١. دراسة (المدلل ٢٠٠٧) (رسالة ماجستير) بعنوان: (دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري)

هدف هذه الرسالة هو:

- ١- التعرف على أهمية التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية الإدارة في ضبط الأداء المالي والإداري في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
- ٢- التعرف على دور التدقيق الداخلي في تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية في بيئة المؤسسات الفلسطينية.

٣- عرض الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وتتبع مدى إمكانية تطبيقها في فلسطين. النتائج التي توصلت إليها:

- ١- هناك دور ملموس لوظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري.
- ٢- إن وحدات التدقيق الداخلي تقوم بدور جيد وهو تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية.
- ٣- إن هناك علاقة بين توفير درجة كافية من الاستقلالية لوحدة التدقيق الداخلي وضبط الأداء.

٢. دراسة (قسيمه أكرم، ٢٠١٦) (رسالة ماجستير) بعنوان: (دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وحدة أوماش بسكرة)

هدف هذه الدراسة هو:

- ١- التعرف على الدور الأساس الذي يقوم به التدقيق الداخلي من أجل تحسين الأداء في الوحدات الاقتصادية.
- ٢- التعرف على الإجراءات والوسائل التي يستخدمها المدقق في أثناء عمله.
- ٣- الاطلاع على أهم الصعوبات التي تواجه مهمة التدقيق الداخلي.

النتائج التي توصلت إليها:

- ١- يعتمد التدقيق الداخلي على مجموعة من الأهداف الأساسية التي ازدادت مع تطور مفهومه خصائصه وأهميته في الوحدات الاقتصادية، إذ يعد من أهم العناصر التي لا يمكن الاستغناء عنها.
- ٢- من أجل أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً وشفافاً وموضوعياً في أداء عمله ينبغي أن يكون قسم التدقيق الداخلي مستقلاً عن جميع العمليات التي يتم تدقيقها.
- ٣- تعتمد الإدارة العليا على التدقيق الداخلي لأنه يعدّ أداة إدارية للوحدة الاقتصادية.

٣. دراسة (عادل رحومه ٢٠١٦) (رسالة ماجستير) بعنوان: (دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين - دراسة حالة للشركة الجزائرية للتأمينات - GAAT-)

الهدف من الرسالة هو:

- ١- التعرف على المراجعة الداخلية للشركة.
- ٢- التعرف على سير العمل المراجع الداخلي وإجراءاته وأساليبه المتبعة لتحسين الأداء.
- ٣- الاهتمام بالنواحي الوظيفية للمراجعة الداخلية والدور التي تؤديه في مجال تحسين الأداء المالي.

النتائج التي توصلت إليها:

- ١- يمكن القول أن المراجع الداخلي يقوم بها موظف من داخل المؤسسة، يعمل على تحديد نقاط القوة والضعف للشركة.
- ٢- يقوم المراجع الداخلي بتقديم النصائح والاقتراحات للإدارات لتصحيح الأخطاء، وثم الوصول الأهداف المرجوة.
- ٣- تطبيق الإدارة العليا لهذا التوصيات يؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة، ومن ضمنها تحسين الأداء.

٤. دراسة (علوان ٢٠١٨) (رسالة ماجستير) بعنوان: (دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية)

الهدف من الرسالة هو:

- ١- التعرف على أهمية وأهداف والمخاطر التي تواجه التدقيق الداخلي في المؤسسات.
- ٢- التعرف على مناهج ودوره في تحسين كفاءة المؤسسة وفعاليتها، باستخدام قواعد ومعايير متعارف عليها.
- ٣- العمل على ربط الأداء المالي بالتدقيق الداخلي بوصفه أداة رقابية تسهم في تحسين الأداء المالي.

النتائج التي توصلت إليها:

- ١- لا يمكن للإدارة الرقابية الاستغناء عن مهام التدقيق الداخلي، لأنه يعدّ أداة للكشف عن نقاط القوة والضعف في المؤسسة.
- ٢- يعدّ الأداء المالي من اهم الوسائل لقياس الوضع المالي في المؤسسات الاقتصادية والصناعية.
- ٣- للوصول إلى التقرير النهائي فإنه يجب اتباع منهجية متمثلة في مسار التدقيق، وينبغي اتباعها المنهجية بكل حذافيرها للوصول إلى رأي صادق وسليم.

٥. دراسة (الصائغ ٢٠١٣) (رسالة ماجستير) بعنوان: (إعادة هندسة وظيفة التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بالتطبيق على شركة توزيع المنتجات النفطية الهيئة الغربية/ فرع نينوى)

تسهم معايير التدقيق الداخلي بوصفها مقاييس لنوعية الأداء التي يمكن للمدقق الداخلي أن يلتزم بها في الارتقاء بواقع هذه الوظيفة من خلال هدف هذه الرسالة، وهو:

- ١- رفع مستوى أداء وظيفة التدقيق الداخلي في المنظمات من خلال تشخيص أوجه القصور والتعرف على المعوقات والمشاكل التي تؤثر في أداء هذه الوظيفة .
- ٢- التعرف على معايير التدقيق الداخلي الدولية وكيفية توظيفها لخدمة هذه الوظيفة والتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير التدقيق الداخلي في منظمات القطاع العام.
- ٣- التعرف على دور إعادة هندسة وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل المهام الجديدة لهذه الوظيفة.

النتائج التي تم التوصل إليها:

- ١- دعم استقلالية المدقق الداخلي.
- ٢- أن تحصل وظيفة التدقيق الداخلي على سلطة تتحدد بموجبها الصلاحيات والمسؤوليات.
- ٣- إعادة الهندسة هو أسلوب يسعى إلى رفع مستوى كفاءة العمليات بهدف إضافة قيمة وخلق ترابط بين أجزاء الوظائف وخلق آلية عمل تعتمد أسلوب تقييم الأداء والتكامل والمشاركة في الرأي.
- ٤- إن هناك دوراً لمعايير التدقيق ضمن مراحل إعادة الهندسة في الارتقاء بواقع وظيفة التدقيق الداخلي:
- زيادة الوعي بأهمية وجود بيئة رقابية قوية وزيادة الوعي بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي.
- النظر لدور هذه الوظيفة من منظور واسع والاقتناع بضرورة تفعيل المهام الحديثة للتدقيق الداخلي.

مدى الاستفادة من الدراسات السابقة (تقييم) وتميز الدراسة الحالية عنها، يلاحظ من خلال:

- ١- إن أغلب الدراسات السابقة، قد ركزت على توضيح وظيفة التدقيق الداخلي وأهميته فيما يخص للإدارة العليا، وأيضاً من أجل تحقيق رقابة داخلية فعالة، والدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي من أجل تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية، ومعرفة الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي في المؤسسات، ومدى التزام الشركات والمؤسسات بمعايير التدقيق الداخلي.
- ٢- تناولت الدراسات السابقة الصعوبات والتحديات التي تواجه التدقيق الداخلي، وأيضاً الوسائل الرقابية والتدقيق على الأموال العامة والخاصة، كما عملت الدراسات السابقة على كيفية تفعيل الطرق أو الوسائل الكفيلة في لتفعيل التدقيق والرقابة على الأداء المالي والإداري وتحسين قدرتهم ورفع كفاءتهم.
- ٣- ركزت الدراسات السابقة على التطبيق في وحدات القطاع العام وقطاع المصارف، في حين تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من حيث إنها تعمل على توضيح دور التدقيق الداخلي من أجل ضبط الأداء المالي في وحدات القطاع الحكومي وفي ظل وجود معايير التدقيق الداخلي الحكومي.
- ٤- هذه الدراسة الأولى التي تم فيها التعرف على دور التدقيق الداخلي مديرية خزينة محافظة نينوى في وحدات القطاع الحكومي.

الفصل الثاني

التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي

يتم تقسيم هذا الفصل على ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مفهوم التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي وأهميته وخصائصه ومقوماته.

المبحث الثاني: أهداف وأنواع وإجراءات التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي.

المبحث الأول

مفهوم التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي وأهميته وخصائصه

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي

تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي بصورة عامة، إذ سيتم استعراض أهم تعريفات التدقيق الداخلي:

إذ قام معهد المدققين الداخليين بتقديم أول تعريف للتدقيق الداخلي في بداية عام ١٩٤٧ في أول نشرة أصدرها بعنوان Statement of Responsibilities of the Internal Auditor، إذ عرفه المعهد في ذلك الوقت بأنه:

"النشاط التقييمي المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم الخدمات الوقائية للإدارة" (الرملي، ١٩٩٤، ٢٥٢).

وعرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه: فعالية تقييمية مقامة ضمن المنظمة، ومن ضمن وظائفه اختيار وتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعالتهما (IFAC2, 2001, 21).

وتوالى بعد ذلك التعريفات الصادرة عن معهد المدققين الداخليين إذ قام المعهد تحديث التعريف كلما اقتضت التطورات المهنية وتلك التي تطرأ على الوحدات، وقد عرف المعهد عام ٢٠٠٤ التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط تأميني واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات الوحدة عبر مساعدتها في تحقيق أهدافها بواسطة إكساب الوحدة آلية منظمة ومنهج انضباطي لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات حوكمة الشركات" (المدلل، ٢٠٠٧، ٤٤).

وقد عرف التدقيق الداخلي بأنه "وظيفة تقييم مستقلة، ينشأ داخل المؤسسة لتدقيق العمليات كخدمة للإدارة وهو وسيلة إدارية رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى" (سلامة، ٢٠١٠، ٢٩).

إن التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي يمكن أن يوصف بأنه: تدقيق مالي أو تدقيق أداء في الوحدات الحكومية أو الوحدات الاقتصادية التي يتم إدارتها من قبل الحكومة (جمعة، ٢٠١١، ٢٨٦-٢٨٧).

وكما عرف التدقيق الداخلي بأنه جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنظمة، ويعد أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة، تنشأ الإدارة للقيام بخدماتها وطمأنتها على أن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود على نحو مستمر، لضمان دقة المحاسبية والإحصائية، وللتأكد من حماية أصول أموال منظمة، والتحقق من اتباع موظفي المنظمة السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم. (السعدون، ٢٠١٣، ٣٥).

أن التدقيق الحكومي نوعان أساسيان هما: (الشوا، ٢٠١٤، ٢٧)

- ١- التدقيق المالي ويشمل تدقيق البيانات المالية فقط.
 - ٢- تدقيق الأداء ويشمل تدقيق الاقتصاد، والكفاءة والفاعلية.
- ويقع على عاتق من يقوم بعمليات التدقيق الحكومي الالتزام بالأمور الآتية: (الشوا، ٢٠١٤، ٢٧)

- ١- تنفيذ أعمال التدقيق من قبل أشخاص لديهم الصورة الشمولية والخبرات الضرورية للقيام بهذه المهام.
- ٢- وضع الإجراءات للتوظيف والتشغيل والتطوير المستمر.
- ٣- المحافظة على الاستقلالية.
- ٤- اتباع المعايير الملائمة والمتعلقة بتخطيط أعمال التدقيق وتنفيذها والإبلاغ عن النتائج.
- ٥- أن يكون لديهم نظام موثوق للرقابة على الجودة.

في ضوء ما سبق من التعاريف يمكن للباحث أن يعرف التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي بأنه:

عملية منظمة ومستقلة لتقييم الأداء المالي في الوحدات الحكومية وللتأكد من مدى الالتزام بالقواعد والتعليمات الصادرة من الجهات العليا، ومدى تحقيق الكفاءة والفاعلية في العمليات.

ويعدّ التدقيق الداخلي أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالية، إذ يؤدي التدقيق الداخلي دوراً رقابياً في دعم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الذي يعمل على حماية دقة البيانات المحاسبية وحماية أصول الوحدة وأموالها، والتأكد من التزام الموظفين في الخطط والإجراءات المرسومة، فوجود التدقيق الداخلي داخل الوحدة يؤدي دوراً مهماً في تقييم المخاطر ودعم الحوكمة، وفي زيادة كفاءة وفاعلية النظم الأخرى.

ثانياً: أهمية التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي

ويعدّ التدقيق الداخلي وسيلة استكشافية تحدد موضع الانحراف بين الواقع والمعايير الموضوعة مسبقاً، بالإضافة لكونه وسيلة تمنع وقوع الأخطاء والتضليل، وكذلك استشارية، إذ إن توصيات المدقق الداخلي تسهم بتحديد التحسينات اللازمة (Kagermann et al, 2008, 3).

إن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي تبرز من خلال ما توفره هذه الوظيفة من حماية للأنظمة المعمول بها في المنظمة، وكذلك كونها حجر الزاوية الذي تعتمد عليه إدارة المنظمات في التحقق من الأداء المالي، وتؤكد جميع الأنظمة الإدارية على أهميتها كونها أداة مهمة ليس للإدارة فحسب بل للمنظمة ككل، وتؤدي دوراً أساسياً في تقدير فاعلية النظام المطبق لتحقيق متطلبات المستفيدين وتطبيق المعايير المختلفة، وهي وسيلة مهمة للتأكد والتحقق من التزام المنظمات بالسياسات المالية والإدارية والتشريعات العامة المتبعة (المدهون، ٢٠١١، ٢٦).

وتظهر أهمية التدقيق الداخلي للإدارة من خلال تقديم الخدمات الآتية: (سالم، ٢٠١٢،

(٢٨

- ١- خدمات وقائية: إذ تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود الحماية الكاملة للأصول أو حماية السياسات الإدارية من الانحرافات عند التطبيق الفعلي لها.
- ٢- خدمات تقييمية: إذ تعمل هذه الوظيفة على قياس فاعلية نظم الرقابة وإجراءاتها في الوحدة الحكومية وتقويمها، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.
- ٣- خدمات إنشائية (بناءة): إذ تقوم هذه الوظيفة باقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعة داخل الوحدة، وتطمئن الإدارة على سلامة المعلومات المقدمة لها ودقتها.

وذكر (Paolo, 2012, 90-173) (R. Mithdey, Ashok, 2012, 56) أن أهمية التدقيق الداخلي تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة قيمة للمنظمة، إذ نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام وظيفة المدقق الداخلي بدوره الاستشاري والتأميني إنما يهدف بالأساس إلى إضافة قيمة للمنظمة، ووضع المعهد هدفاً نهائياً واستراتيجياً لوظيفة التدقيق الداخلي، وأشار المعهد إلى أن إضافة القيمة يتم من خلال تحسين

فرص إنجاز أهداف المنظمة وزيادتها، وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر التشغيلية إلى مستويات مقبولة، فضلاً عن اعتبار وجود وظيفة للتدقيق الداخلي في المنظمات أحد ضمانات التنمية المستدامة فيها بما يوفره من جودة في الأداء داخل المنظمة في مختلف المستويات وفي أنواع العمليات المحاسبية والمالية والإدارية جميعها.

يرى الباحث ان أهمية التدقيق الداخلي تكمن من خلال الخطوات والإجراءات الموضوعة من قبل الجهات العليا التي تسهم في وضع خط عمل مستقيم للوحدة الحكومية، وان أهمية التدقيق الداخلي تكتمل من خلال ما تقدمه هذه الوظيفة من حماية للأنظمة والقواعد المتبعة في الوحدات الحكومية، وايضاً تلعب دور مهم وكبير في زيادة فاعلية النظام المطبق في الوحدات الحكومية، بالإضافة الى تقديمه العديد من الخدمات للجهات المستفيدة ، وتكمن أهمية التدقيق من خلال جميع الخدمات التي يقدمها الى تزيد من فاعلية المعلومات وصحتها التي تقدم الى الإدارة لكي يتسنى لها اتخاذ القرارات الملائمة في الوحدة الحكومية.

ثالثاً: خصائص التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي

يعد التدقيق وظيفة مستقلة عن بقية النشاطات والعمليات التي تخضع لفحص المدقق الداخلي، وهذا الاستقلال يعد حجر الزاوية في موضوعية نتائج المدقق الداخلي وتوصياته ومدى ملاءمتها ومدى قبولها والاعتماد عليها(الجابري، ٢٠١٤، ١٨).

خصائص التدقيق الداخلي الحكومي تتمثل بالآتي: (العفيفي، ٢٠٠٩، ٤٥)

- ١- إنها وظيفة تنشأ داخل الوحدة الحكومية، ومن ثم ضرورة أن يوجد بالهيكل التنظيمي للمنشأة شخص مسؤول عنها.
- ٢- يقوم بها موظفون من داخل الوحدة وتابعون لها.
- ٣- مهمتها فحص أنشطة المنشأة وتقييمها.
- ٤- أن يتم تأديتها بطريقة موضوعية.
- ٥- تحدد الإدارة مجال نطاق عملها.
- ٦- من يقوم بها يكون مستقلاً عن الأنشطة محل الفحص والتقييم.

وأضافت (سعاد، ٢٠٠٩، ٥٤) أن التدقيق الداخلي يمتاز بأهم الخصائص، وهي:

- ١ - التدقيق الداخلي وظيفة شاملة، فهي تطبق في المؤسسات وفي كل الوظائف، إذ تنصب على كل وظائف المؤسسة بهدف خدمة الإدارة.
- ٢ - التدقيق الداخلي وظيفة دورية، إذ تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.

رابعاً: مقومات تتعلق بذات المدقق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي

١ - استقلال المدقق الداخلي وموضوعيته

لا تعدّ الخدمات الوقائية والتدقيقية ذات قيمة بعيداً عن مفهوم الموضوعية والاستقلالية، إذ يعدّ مفهوم الاستقلالية على نحو عام حجر الزاوية في أية عملية رقابية أو تقييمية، إلى أنه يتطلب من المدقق أن يكون مستقلاً في الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، ومبتعداً عن تضارب المصالح، وأن يكون بعيداً عن تأثير مصالحه الشخصية في الوحدة، وهذا شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط (مجاهد، ٢٠٠٤، ٢٠٧).

أما مفهوم الموضوعية فيتعلق بنوعية التقديرات والقرارات والأحكام وجودتها انطلاقاً من الحالة الذهنية التي يمر بها، والتي لا يشعر من خلالها بتضارب المصالح (Mutchler, 2004, 235).

ووضع (معهد المدققين الداخليين IIA) مفهوماً لاستقلال المدقق الداخلي، وأشار فيه إلى أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تتمتع بالاستقلالية الكاملة، وأن المدقق الداخلي يجب أن يكون موضوعياً في أداء مهمة التدقيق، وقد وضع المعهد تعريفاً للاستقلال بأنه:

Independence : The freedom from conditions that threaten objectivity or the appearance of objectivity.

بمعنى تحرر المدقق من جميع الشروط التي تهدد موضوعيته أو تبدو كذلك، وقد أشار المجمع العربي للمحاسبين إلى أهمية عدم اشتراك المدقق الداخلي في الأعمال التي تخضع لتدقيقه وانتقاده، وكذلك أهمية تمتعه بالمركز التنظيمي المناسب (المجمع العربي للمحاسبين أ، ٢٠٠١، ٢٣٠).

كما أن الموضوعية تتحقق عبر تحديد العاملين في قسم التدقيق الداخلي وتغيير وتبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت لآخر، وعدم قيام المدقق بمهام وأعمال تخص إدارات وأقسام أخرى وتدقيق نتائج التدقيق الداخلي قبل كتابة التقرير (الصبار، ٢٠١٢، ٧٧).

٢ - المكانة التنظيمية

وبتأثر موقع وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي بطبيعة الدور الذي تؤديه، فحينما كان دور التدقيق الداخلي مقصوراً على عملية التدقيق التقليدي المتعلقة بالمجالات المالية والمحاسبية فقد كانت هذه العملية واقعة تحت سلطة المدير المالي أو نائب المدير المالي، أما في ظل التدقيق الداخلي المعاصر الذي اتسع نطاقه ليشمل الجوانب التشغيلية والمالية والمحاسبية، فقد تغير موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للوحدة، فأصبحت دائرة مستقلة عن سلطة المدير المالي تابعة للإدارة العليا في الوحدة. ويجب أن تؤخذ عند تحديد الموقع التنظيمي المناسب لوظيفة التدقيق الداخلي الاعتبارات الآتية: (عبد المغني، ٢٠٠٣، ٣٤)

- ١- أن يحدد موقعها عند المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا لها.
- ٢- أن تكون مسؤولة أمام جهة محددة في الوحدة تتمتع بقدر كافٍ من السلطة، تسمح بتدعيم استقلالية المدقق الداخلي وتتيح له مجالاً واسعاً لتأدية أعماله.
- ٣- أن لا يقوم المدققون الداخليون بتأدية أية أعمال أو أنشطة تنفيذية، وذلك لتجنب تعارض المصالح، الذي يكون أحد أسبابه قيام المدقق الداخلي بفحص المجالات وتقييمها من التي كان أو ما يزال يقوم بالمشاركة في تنفيذها، إذ يكون صعباً أو مستحيلاً على المدقق الداخلي أن يبقى موضوعياً، ولتفادي هذه المشكلة يجب أن يكون الموقع التنظيمي لدائرة التدقيق عند المستوى الذي يحقق الفصل التام بين مهام التدقيق التي تمارسها هذه الدائرة وبين مهام الإدارة التنفيذية وأنشطتها.

٣ - المتطلبات المعرفية والمهنية والأخلاقية

لا شك في أن التطورات التي حدثت على وظيفة التدقيق الداخلي تستوجب تطوراً موازياً في المواصفات والمتطلبات المعرفية والمهنية، وتتضمن هذه المتطلبات المعرفية للمدقق الداخلي الكفاءة العلمية والعملية التي من شأنها أن تطور أداء الموظفين في قسم الرقابة والتدقيق في أي وحدة، إذ إن من الضروري أن يتم الأخذ بالأساليب العلمية في تطوير أداء المدققين الداخليين وتعزيز خبراتهم عبر سياسات مناسبة من التدريب أو حتى أفراد شهادات أكاديمية للمهنة، بحيث تتركز الدراسة الأساسية فيها في مجالي الإدارة والمحاسبة، و لا بد من الإقرار بأن هذا لا يعد كافياً، وأن المطلوب ليس فقط منهجاً يلبي حاجات المدقق الداخلي (المدل، ٢٠٠٧، ٦٩).

وتؤكد معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، على ضرورة التزام المدققين الداخليين بقواعد وأسس مناسبة للسلوك المهني أثناء تأديتهم لعملهم، بحيث لا يكون هناك أي شك في نزاهتهم وموضوعيتهم أثناء تأديتهم لعملية التدقيق، ويمكن تلخيص قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي والصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي لعام ٢٠٠٧ فيما يلي (AII, 2004, 4):

الأول - النزاهة

ويتضمن القواعد السلوكية الآتية:

- ١ - يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.
- ٢ - يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون وأن يكتشفوا أية أفعال سلبية بوساطة القانون أو المهنة.
- ٣ - يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تكون معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو للوحدة التي يعملون فيها.
- ٤ - يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا وأن يسهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون فيها.

الثاني - الموضوعية

ويتضمن القواعد السلوكية الآتية:

- ١ - يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو أن يكون من المفترض أن تضعف تقييم العمليات.
- ٢ - يجب على المدققين الداخليين أن لا يقبلوا أي شيء كالهدايا والخدمات وغيرها مما يضعف ربما أو من المفترض أن يضعف من حكمهم المهني.
- ٣ - يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم.

الثالث - السرية

ويتضمن القواعد السلوكية الآتية:

- ١ - يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم وحمايتهم.

٢- يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون، أو يضر بالأهداف وبالأخلاقيات التي يفترض أن تكون سائدة في الوحدة التي يعملون فيها.

الرابع - الكفاءة المهنية

ويتضمن القواعد السلوكية الآتية:

- ١- يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا مهامهم بالمعرفة والخبرة والمهارة الضرورية.
- ٢- يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة الداخلية للتدقيق الداخلي.
- ٣- يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وجودة أعمالهم.

المبحث الثاني

أهداف وأنواع التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي

أولاً: أهداف التدقيق الداخلي

أولاً: الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي

- ١- التأكد من اتباع السياسات والإجراءات والقواعد والتعليمات ومدى الالتزام بها.
- ٢- تقويم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية.
- ٣- المحافظة على أموال وموارد المؤسسة من الاختلاس وسوء الاستعمال.
- ٤- التحقق من مدى البيانات المالية.

ثانياً: الأهداف الثانوية للتدقيق الداخلي:

- ١- تنفيذ برامج التدريب التي تنظمها إدارة الأفراد للعاملين الجدد والقدامى.
 - ٢- المنع من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب أو الحد منها.
- إن هدف التدقيق الداخلي لا يقتصر على الفحص والتحليل، بل انتقل إلى هدف أشمل، والمتمثل بتطوير عمليات الإدارة ومساعدتها لأداء أعمالها بكفاءة وفعالية (الحسبان، ٢٠٠٩، ١٠٦-١٠٧).

وقد تعددت أهداف التدقيق الداخلي لتشمل ما يلي (النونو، ٢٠٠٩، ٢٩):

- ١- هدف الحماية: وهي عملية مقارنة بين الأداء الفعلي والمعايير.
 - ٢- هدف البناء: وهي عرض أساليب واقتراح علاجات لتصحيح المخالفات بين الأداء الفعلي والمعايير.
 - ٣- هدف الشركة: وهو بناء روح للشركة الفعالة بين العاملين لتحقيق الأهداف.
- أما أهداف التدقيق الداخلي في الوقت الحاضر فتشمل ما يلي (ذنيبات، ٢٠٠٨، ٢٨٣):
- ١- تقديم تأكيد عن مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات المخططة.
 - ٢- تقديم التأكيد عن مدى كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية وفعاليتها.
 - ٣- تقديم التأكيد عن أن البرامج تنفذ كما هو مخطط لها.

ذكر (جمعة، ٢٠١١، ٤٧) أن من أهم أهداف التدقيق الداخلي:

١. التحقق من مدى الالتزام بسياسات المنظمة وخططها وإجراءاتها الموضوعية.
٢. التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المنظمة من أنواع الخسائر جميعها.
٣. التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية التي تتولد داخل المنظمة.

٤. تقويم نوعية الأداء المنفذة على مستوى مراكز المسؤولية التي كلف العاملين بالقيام بها.
٥. تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المنظمة وتطويرها.
٦. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على الأسباب التي حالت دون تحقيق المنظمة لأهدافها الموضوعة.
٧. تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة بالأهداف المرسومة.
٨. زيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها.
٩. تقييم فعالية إدارة المخاطر وتحسينها.
١٠. تقييم فعالية الرقابة وفعالية عمليات التحكم وتحسينها.

ثانياً: أنواع التدقيق الداخلي في وحدات القطاع الحكومي

على الرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة بمكان فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء التدقيق. فمن الصعوبة أن يتم تدقيق تشغيلي دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي والإداري، أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات، إذ إن معهد المدققين قد اعتمد على تقسيم التدقيق الداخلي على الأقسام الآتية من أجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف التدقيق (حفيسة، ٢٠١٥، ٣٤).

ويمكن تقسيم أنواع التدقيق الداخلي على: (عبدالله، ١٩٩٨، ١٢٦)

- التدقيق الداخلي المالي: Financial Internal Auditing
- التدقيق الداخلي التشغيلي: Operational Internal Auditing
- تدقيق المهام الخاصة: Special Assignments Audit

١ - التدقيق الداخلي المالي:

يتمثل في الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المالية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً (المدلل، ٢٠٠٧، ٥٦).

وينقسم هذا النوع من التدقيق على قسمين: (النونو، ٢٠٠٩، ٢٣)

أ- التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف: وهي تكليف موظف معين بتدقيق عمل موظف آخر لضمان اكتمال العملية وسلامة الإجراءات، وهي نوع من أنواع الرقابة على الأعمال قبل العملية وأثنائها.

ب- التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف: ويتم أخذ عينات وفحصها وذلك لضمان سير الأداء المالي على وفق القوانين الموضوعية والمقررة.

٢- التدقيق الداخلي التشغيلي

يعد التدقيق الداخلي التشغيلي هو المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي، ونشأ هذا النوع كوليد للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي (الكاشف، ٢٠٠٠، ٢٥٧)، ويسعى هذا النوع من التدقيق الداخلي إلى فحص أعمال الشركة ككل وتقييمها، لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة، وذلك وفق خطة معدة مقدماً ومتفق عليها مع الجهات العليا في الشركة، ويعرف (العمرى وعبد المغني، ٢٠٠٦، ٣٤٨) هذا النوع من التدقيق بأنه:

"الفحص الشامل للوحدة التشغيلية أو المنشأة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي، وفقاً لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية؛ وذلك للتحقق من كفاءة العمليات التشغيلية واقتصاديتها".

ويشكل التدقيق الداخلي التشغيلي دوراً استشارياً أميناً للإدارة العليا حيث يقدم المدققون الداخليون لها التقارير التي تخدم جميع المستويات الإدارية بناءً على نتائج تدقيقهم والتي تمكن الإدارة من: (العمرى وعبد المغني، ٢٠٠٦، ٣٤٨)

١. تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقاً لأهداف الإدارة أو وفقاً لمقياس آخر.
٢. الاطمئنان إلى أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية.
٣. الحصول على معلومات موضوعية حول كفاءة تنفيذ خطط الإدارة وسياساتها في كل الميادين التشغيلية، وحول فرص تطوير الفعالية والكفاءة في تنفيذ الخطط واستغلال الفرص المتاحة.

٤. الحصول على معلومات مناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية.

٥. إعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها للعمل أساساً.

٣- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة

هذا النوع يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفة الإدارة العليا بالقيام بها، ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين، ولكنه يختلف من ناحية التوقيت، إذ إنه غالباً ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي،

ويتمثل هذا النوع في عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد (إبراهيم، ١٩٩٨، ١٠٢).

وأضاف (المدهون، ٢٠١١، ١٧) أنواع التدقيق الداخلي وكما يأتي:

٤- تدقيق الالتزام

هو عبارة عن جودة وملاءمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات الموضوعة من قبل الإدارة والإجراءات.

ويستخدم تدقيق الالتزام في القطاع الخاص والقطاع غير الربحي، إذ توجد سياسات موضوعة واتفاقيات تعاقدية، ومتطلبات قانونية يجب التأكد من التزام المنشأة بها (Jarbou, 2008, 8).

وقد ذكر (الحايك، ٢٠١٣، ٣١٦) نوعاً آخر من أنواع التدقيق الداخلي وكما يأتي:

٥- التدقيق البيئي

هو عملية تحقق موثقة ونظامية تتم على نحو موضوعي عبر الحصول على أدلة، والقيام بعملية تقييمها من أجل التحقق فيما إذا كانت هناك اختراقات بيئية متعلقة بالأنشطة التي تؤثر في البيئة.

المبحث الثالث

معايير التدقيق الداخلي

معايير التدقيق الداخلي هي مستويات للأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للوظيفة، وتهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحديد الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، ويعتمد عليها في الحكم على أداء مدقق الحسابات ونوعية العمل المنجز، ومن ثمّ توفير مستوى معين من الثقة بعمل المدقق (ذنيبات، ٢٠٠٦، ٧٥).

وقد عرف معهد المدققين الداخليين المعيار: إعلان رسمي ومهني يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي، يحدد متطلبات أداء نطاق عريض عن أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي (النونو، ٢٠٠٩، ٥١).

إنّ تمثّل المعايير أنموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقاً لما تم اعتماده من معهد المدققين الداخليين (IIA)، وقد أخذ معهد المدققين الداخليين على عاتقه مهمة تطوير معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، ومتابعة تطويرها وتحديثها وفقاً لمتطلبات ما يستجد من أحداث وتطورات مع مرور الزمن، وتكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي بما يأتي (النونو، ٢٠٠٩، ٥٢-٥٣):

- ١- تعدّ معايير التدقيق ضرورية بالنسبة للمدققين الداخليين؛ لأنها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن بها عند ممارستها لمهامهم.
- ٢- تعدّ معايير التدقيق ضرورية بالنسبة للإدارة، إذ إن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون سيمكن الإدارة من اعتماد التقارير المقدمة لها من قبلهم عند أدائهم لوظائفهم في المنشأة.
- ٣- يعدّ وجود معايير تدقيق يلتزم بها المدققون الداخليون ضرورية للمدقق الخارجي، لأنها تطمئنه على متانة عمل المدققين الداخليين وكفاءته.
- ٤- يتمّ الاسترشاد بالمعايير الدولية عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

٢ - أهداف معايير التدقيق الداخلي

تهدف المعايير إلى قياس مدى دقة عملية التدقيق؛ إذ تدعم هذه المعايير اتجاه جودة المعايير التدقيق الداخلي من خلال الاهتمام بجودة الأداء، مثل الموضوعية والكفاءة المهنية، وتتضمن أهداف المعايير ما يلي: (إبراهيم، ٢٠١٦، ٥١)

١. توفير قدر من الموضوعية عن طريق تقليص التفاوت في أداء المدققين لمهامهم.
 ٢. تحديد المسؤولية المتعلقة بالمدقق حال مخالفته المعايير.
- قد حدد معهد المدققين الداخليين أهداف معايير التدقيق الداخلي بأنها (المدهون، ٢٠١١، ١٨):

- ١- بيان المبادئ الأساسية التي تمثل الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- ٢- وضع إطار الأداء وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع حد ممكن.
- ٣- وضع أسس لقياس وتقييم أداء التدقيق الداخلي.
- ٤- تحسين العمليات التنظيمية والتشغيلية.

تعد معايير الممارسة المهنية الصادرة من معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) الأكثر انتشاراً وتطبيقاً في العالم؛ لأنها تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال، فقد وضع المعهد خمسة معايير عامة للتدقيق الداخلي هي: (الطائي، ٢٠١٨، ٢١)

- ١- معيار استقلال المدقق الداخلي.
- ٢- معيار الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي.
- ٣- معيار نطاق التدقيق الداخلي.
- ٤- معيار أداء عمل التدقيق الداخلي.
- ٥- معيار أداء قسم التدقيق الداخلي.

إن قسمت معايير التدقيق الداخلي على مجموعتين رئيسيتين بناء على الصفات أو الأداء وهي على النحو الآتي: (إبراهيم، ٢٠١٦، ٣٦)

١. معايير الصفات أو الخصائص: وهي تصف خصائص الأفراد الذي يؤدون عملية التدقيق الداخلي، مثل المسؤولية والاستقلالية والموضوعية والكفاءة والعناية المهنية اللازمة في العمل. ويطلق عليها اسم المعايير الشخصية؛ لأنها تتعلق بالصفات الشخصية للمدقق، المتعلقة باستقلاليته وكفاءته وعنايته المهنية وغيرها.

٢. معايير الأداء: إذ تصف طبيعة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن من خلالها قياس عملية التدقيق الداخلي، فضلاً عن توفيرها معايير الجودة التي يمكن من خلالها تقييم أداء أنشطة التدقيق الداخلي.

٣- تصنيف معايير التدقيق الداخلي

ثانياً_ معايير الأداء	أولاً_ معايير الصفات
<p>١- إدارة نشاط التدقيق الداخلي</p> <p>يقتضي هذا المعيار من مدير التدقيق الداخلي إنشاء خطة مبنية على المخاطر لتحديد أوليات نشاط التدقيق لتحقيق أهداف المؤسسة، وكذلك تبليغ خطة التدقيق واخذ الموافقة عليها من الإدارة العليا (النونو، ٢٠٠٩، ٣٩).</p> <p>وقد اشتمل هذا المعيار على المعايير الفرعية الآتية: (عبدالله، ٢٠١٢، ٦١)</p> <p>١. التخطيط: أن يضع مدير التدقيق الداخلي الخطط اللازمة بما تتماشى مع أهداف المنظمة.</p> <p>٢. الاتصال والموافقة: ضرورة اتصال مدير التدقيق الداخلي بالإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة لإبلاغها بالخطط والتغيرات الجوهرية عليها والحصول على الموافقة عليها.</p> <p>٣. إدارة الموارد: يجب التأكد من كفاية موارد أنشطة التدقيق الداخلي لإنجاز خطة التدقيق الداخلي.</p> <p>٤. السياسات والإجراءات: يجب توفير تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات لإرشاد المدققين الداخليين.</p> <p>٥. التنسيق: ضرورة توصيله للمعلومات وتنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخلية والخارجية التي</p>	<p>١- معيار الغرض والسلطة والمسؤولية</p> <p>ينص هذا المعيار على تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية المتعلقة بأنشطة التدقيق الداخلي في قانون يتماشى مع المعايير ويوافق عليه المجلس رسمياً. (الصائغ، ٢٠١٣، ٣٧)</p>

<p>تقوم بتزويد المنظمة بالخدمات التأكيدية والاستشارية، منعاً لازدواج العمل وضياح الجهود.</p> <p>٦. التقارير: رفع تقاريره دورياً إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي المتعلقة بالخطوة وصلاحياتها ومسؤولياتها، فضلاً عن القضايا المهمة والجوهرية.</p>	
<p>٢- معيار طبيعة العمل</p> <p>ينص هذا المعيار على أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تسهم في تحسين إدارة المخاطر والرقابة وعملية التحكم المؤسسي، مستخدماً منهجاً منتظماً ومنضبطاً، إذ تنفّرع من هذا المعيار ثلاثة معايير: المعيار الأول يتعلق بإدارة المخاطر من خلال إسهام التدقيق الداخلي في تقييم المخاطر وتحسينها، والمعيار الثاني يتعلق بتقييم أنظمة الرقابة وتفعيلها، أما المعيار الثالث فيتعلق بوضع التوصيات المناسبة بعملية التحكم المؤسسي (الصائع، ٢٠١٣، ٣٨).</p>	<p>٢- معيار الاستقلالية والموضوعية</p> <p>ينص هذا المعيار على استقلالية التدقيق الداخلي وموضوعيته في مراحل التدقيق جميعها، وتنفّرع منه ثلاثة معايير فرعية: معيار يتعلق بالاستقلال التنظيمي للتدقيق الداخلي من خلال موقعه في أعلى الهرم الوظيفي وعدم تدخل أية جهة لتحديد نطاق أداء عمله وتوصيل نتائجه، ومعيار يتعلق بالموضوعية الشخصية، ينص على أن المدققين الداخليين يجب أن يتميزوا بالنزاهة والتجرد وتجنب أي تعارض في المصالح، ومعيار يتعلق بمعالجة الضعف في الاستقلالية والموضوعية والكشف عنه للجهات ذات الاختصاص (الصائع، ٢٠١٣، ٣٧).</p>
<p>٣- معيار تخطيط مهام التدقيق</p> <p>يقتضي هذا المعيار من المدير التدقيق الداخلي وضع خطة بناء على المخاطر لتحديد أوليات عملية التدقيق بناء على الأهداف المؤسسة، ويجب أن</p>	<p>٣- معيار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة</p> <p>يحتوي هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية: معيار يتعلق بالكفاءة (المعرفة والمهارة) الواجب توافرها في المدققين الداخليين، ومعيار يتعلق</p>

<p>تحتوي على أهداف العملية والموارد الخاصة بها ونطاقها وتوقيتها (Australian National Audit Office, 2012, 34).</p>	<p>بالعناية المهنية اللازمة، الذي ينص على قيام المدققين الداخليين ببذل العناية المهنية المعقولة عند عملية التدقيق، ومعيار يتعلق بكفاءة المدقق الداخلي، الذي يوضح أنه على المدققين الداخليين أن يعملوا على تعزيز قدراتهم ومهارتهم على نحو مستمر وتطويرها (الصائع، ٢٠١٣، ٣٧).</p>
<p>٤- معيار تنفيذ مهام التدقيق</p> <p>ويشمل هذا المعيار تنفيذ المهام الآتية: (الخييسي، ٢٠١٣، ٣٧)</p> <p>أ- تحديد المعلومات: وهي قيام المدقق الداخلي ببناء استنتاجاته على التحليل الكافي والمناسب للمعلومات المحددة.</p> <p>ب- تسجيل المعلومات: على المدقق الداخلي أن يسجل المعلومات المتعلقة باستنتاجاته لدعم النتائج التي توصل إليها في التقرير.</p> <p>ت- الإشراف الكافي: وهي ضرورة وجود إشراف كافٍ مناسب، يضمن التوصل لأهداف وجودة عملية التدقيق.</p>	<p>٤- معيار تأكيد الجودة وبرامج التحسين</p> <p>ينص هذا المعيار على أنه يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يطور ويحتفظ بضبط تأكيد الجودة وبرامج التحسين وتغطية جوانب أنشطة التدقيق الداخلي جميعها، مع مراقبة استمرارية فعاليتها مع توافقها مع المعايير المهنية ودليل أخلاق المهنة، وتتفرع من هذا المعيار أربعة معايير: المعيار الأول يتعلق بتقييم برنامج الجودة من خلال مراقبة الفعالية وتقييمها داخليا وخارجياً، والمعيار الثاني يتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة ورفع تقرير بذلك لمجلس الإدارة، والمعيار الثالث يتعلق باتساق عمل المدقق الداخلي وفقاً للمعايير، والمعيار الرابع يتعلق بالإفصاح عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير الذي يؤثر في نتائج عملية التدقيق الداخلي، ومن ثم رفع تقرير بذلك لمجلس الإدارة (الصائع، ٢٠١٣، ٣٧).</p>
<p>٥- معيار توصيل النتائج (التقارير)</p> <p>ينص هذا المعيار على ضرورة قيام المدققين الداخليين برفع تقاريرهم عن نتائج عملية التدقيق للإدارة العليا، ويشمل هذا المعيار أربعة معايير فرعية وتتعلق بما يلي (المدل، ٢٠٠٧، ٦٧):</p>	

<p>أ- معيار التوصيل: وانسجامها مع أهداف المهمة ونطاقها والتوصيات وخطط العمل.</p> <p>ب- معيار جودة التوصيل: مع اتسام عملية التوصيل بالدقة والموضوعية والوضوح.</p> <p>ت- معيار الإفصاح عن عدم الالتزام بالمعايير: وتوصيل المعايير التي لم يتم الالتزام بها وسبب ذلك والأثر نتيجة ذلك.</p> <p>ث- معيار نشر النتائج: وأخيراً ضرورة نشر النتائج للأشخاص المناسبين كافة (معيار نشر النتائج).</p>	
<p>٦- معيار مراقبة التوصيات</p> <p>يوضح هذا المعيار ضرورة قيام مدير التدقيق الداخلي بمتابعة تنفيذ التوصيات والإجراءات المناسبة لتنفيذ التوصيات المبنية على النتائج (النونو، ٢٠٠٩، ٦٧).</p> <p>٧ قرار قبول الإدارة للمخاطر</p> <p>ينص هذا المعيار على أنه عندما يرى مدير التدقيق الداخلي أن الإدارة قد قبلت شيئاً من المخاطر غير المقبولة أساساً بالنسبة للمنشأة، وعليه مناقشة هذه المسألة مع المدير العام، وإذا لم يجد هذا النقاش نفعاً فإنه عليهم جميعاً رفع هذه المسألة ومناقشتها مع مجلس الإدارة للحصول على الحل واتخاذ القرار بشأنها (الطائي، ٢٠١٨، ٢٦).</p>	

المصدر: إعداد الباحث

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية في مديرية خزينة محافظة نينوى

سيتم في هذا الفصل دراسة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي من أجل ضبط الأداء المالي في مديرية خزينة محافظة نينوى وتحقيق الأهداف المراد الوصول إليها، وتحديد ما إذا كانت هناك معوقات أو نقاط ضعف تواجه وظيفة التدقيق الداخلي وإيجاد الحلول المناسبة لها من خلال تقديم المقترحات والعمل على تطوير أداء التدقيق الداخلي، سيتم تقسيم الفصل على ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: نبذة عن مديرية خزينة محافظة نينوى.

المبحث الثاني: دور هيئات التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في مديرية خزينة نينوى.

المبحث الثالث: آفاق تطوير وظيفة التدقيق الداخلي في مديرية خزينة محافظة نينوى.

المبحث الأول

نبذة عن مديرية خزينة محافظة نينوى

مديرية خزينة محافظة نينوى هي مديرية تابعة لوزارة المالية/ دائرة المحاسبة متخصصة بمتابعة وتدقيق المصروفات والإيرادات والسلف والأمانات والاعتمادات المتوفرة لكافة الدوائر المرتبطة بها، إذ إنها تمثل حلقة وصل بين وزارة المالية والدوائر الحكومية المرتبطة بها، إذ تقوم أيضاً بمتابعة الأمور والمتعلقات المالية لكافة الأقضية والنواحي التابعة لمحافظة نينوى عن طريق ممثليها في الأقضية والنواحي (مأموري المال).

تمثل مديرية خزينة محافظة نينوى إحدى المديريات التابعة لوزارة المالية العراقية وتعد وزارة المالية إحدى تشكيلات مجلس الوزراء، وتعدّ المسؤولة عن خزينة الدولة وإدارتها وتنظيم صرفيات الدولة بما تقتضيه المصلحة العامة والمحافظة على المال العام، وكذلك صرف المبالغ المستحقة من رواتب ومشاريع تشغيلية واستثمارية، وتأسست وزارة المالية عام ١٩٢٠.

تتكون وزارة المالية من عدة أقسام ومن بين أقسامها دائرة المحاسبة / الخزائن، ويبلغ عدد الخزائن في العراق ١٨ خزينة موزعة على كافة أنحاء العراق عدا إقليم كردستان، ويكون عمل الخزينة صرف المستحقات المالية للدوائر الحكومية المرتبطة بها من الرواتب والصرفيات التشغيلية والرسمالية.

وترتبط بالمديرية مجموعة من الدوائر الحكومية والبالغ عددها ٢٣ دائرة حكومية ومديرية ودار وجهاز في محافظة نينوى، فضلاً عن ذلك فإن إلى ذلك الأقضية والنواحي أيضاً مرتبطة بمديرية خزينة محافظة نينوى من حيث تدقيق المصروفات والإيرادات والسلف والأمانات ومراقبة الاعتمادات المتوفرة لكل دائرة، إذ لا يمكن للخبزينة القيام بعملية الصرف لأي دائرة مرتبطة بها في حال لم يتوفر الاعتماد المالي لهذه الدائرة.

وتسعى مديرية خزينة محافظة نينوى إلى تطبيق التعليمات والقوانين الصادرة من وزارة المالية سنوياً وحسب تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية، إذ تقوم بعمليات الصرف والإيداع لكافة الدوائر المرتبطة بها عند توفر الاعتماد المالي لأية دائرة تابعة لها، وأنها تقوم بتدقيق المعاملات والسلف والمصروفات والإيرادات والعمليات لكل دائرة مرتبطة بالخبزينة والتأكد منها قبل القيام بعملية الصرف.

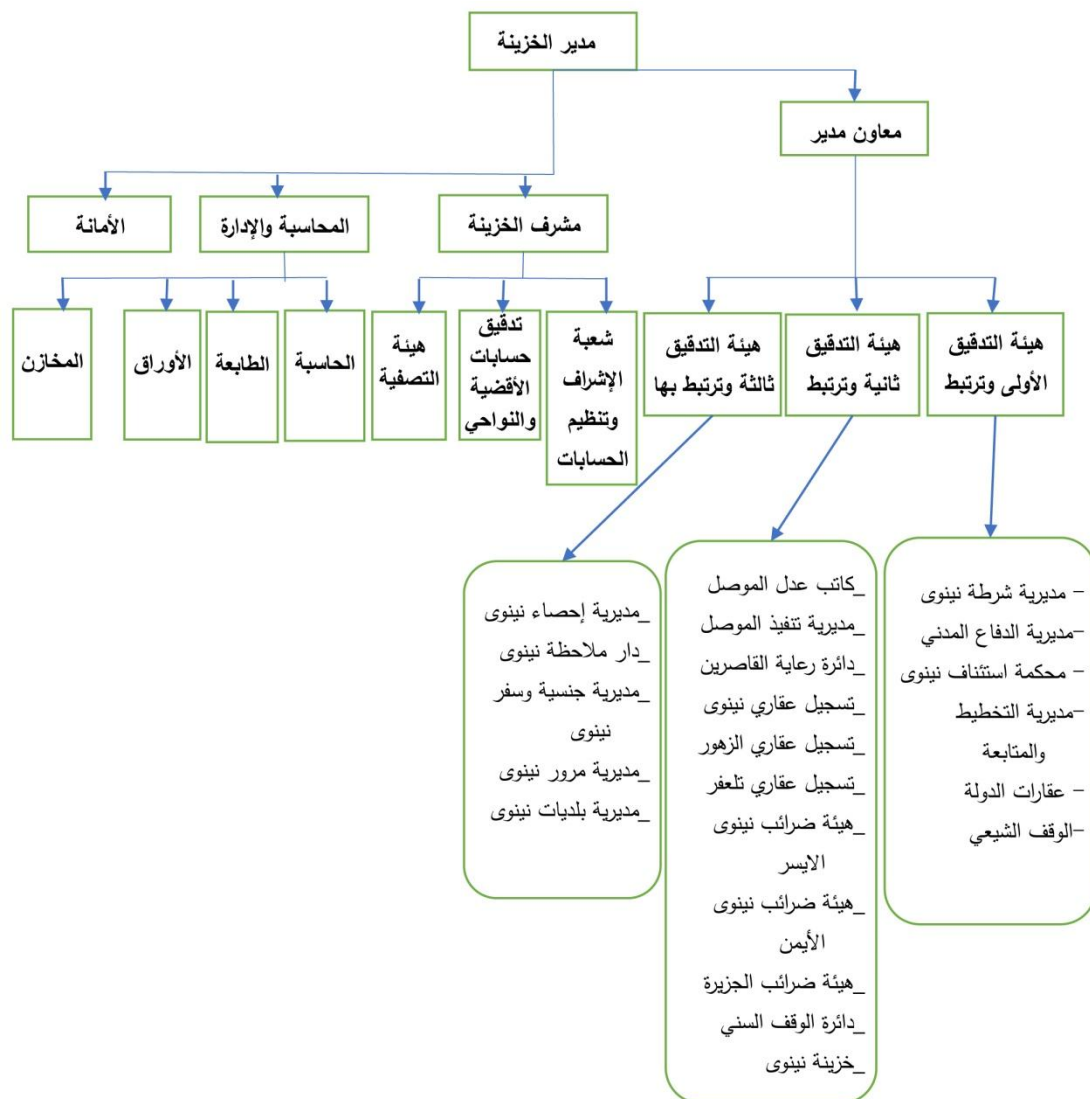
علماً أن عمل خزينة نينوى هو جلب التمويل المالي الخاص بتلك الدوائر الحكومية المرتبطة بمديرية الخزينة من حيث الرواتب والمصروفات التشغيلية من وزارة المالية. إذ إن تلك الدوائر الحكومية ليس لها علاقة في جلب تلك المبالغ المادية من وزارة المالية، وهذا ما يسمى بالنظام المركزي.

المصدر (مديرية خزينة محافظة نينوى)

أهداف خزينة محافظة نينوى

- ١- تهدف الخزينة إلى تنفيذ التعليمات والقواعد الصادرة من وزارة المالية السنوية حسب تعليمات تنفيذ الموازنة السنوية.
- ٢- تسعى خزينة نينوى إلى ضبط الأداء المالي والمحافظة على المال العام من الهدر والضياع.
- ٣- تهدف مديرية خزينة محافظة نينوى إلى خدمة الدوائر المرتبطة بها وتقديم أفضل الخدمات.
- ٤- التحقق من صحة المعاملات قبل القيام بعملية الصرف للدوائر الحكومية.
- ٥- متابعة توفر الاعتمادات لكل دائرة من الدوائر المرتبطة بها.
- ٦- تسعى إلى مكافحة الفساد المالي والإداري من خلال تنفيذ القوانين والتعليمات.
- ٧- تدقيق العمليات المالية ومراقبتها وإعداد كشوفات المطابقة، والتأكد من الحسابات وسلامة التبويبات، والتأكد من الوصولات والمعاملات.
- ٨- إعداد حسابات ختامية في نهاية السنة المالية وإرسالها إلى وزارة المالية.

يتكون الهيكل التنظيمي لمديرية خزينة محافظة نينوى من مجموعة من الأقسام، كما موضح في الشكل الآتي:



الشكل (١) الهيكل التنظيمي لمديرية خزينة محافظة نينوى

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على بيانات مديرية خزينة محافظة نينوى

ثانياً: أقسام مديرية خزينة محافظة نينوى

تتكون مديرية الخزينة من ٨ أقسام، تقوم بعمليات التدقيق والتأكد من سير العمليات بالاتجاه الصحيح، وتطبيق كافة التعليمات والقوانين الصادرة من وزارة المالية:

١- **قسم هيئات التدقيق:** تتكون مديرية خزينة محافظة نينوى من أربعة هيئات رئيسية، تقوم بتدقيق العمليات والمعاملات القادمة من الدوائر المرتبطة قبل القيام بعملية الصرف، و كل هيئة مكونة من سبعة أو ثمانية أشخاص يقومون بعمليات التدقيق، وهناك شخص يسمى مسؤول الهيئة (رئيس الهيئة) إذ يقوم بتكليف كل شخص بتدقيق معاملات دائرة معينة، وإن الدوائر المرتبطة في الخزينة موزعة على الهيئة الأولى والهيئة الثانية والهيئة الثالثة، وأما الهيئة الرابعة فهي مكلفة بتدقيق معاملات الأفضية والنواحي التابعة لمحافظة نينوى.

٢- **قسم أمانة الصندوق:** إن الوظيفة الأساس التي يقوم بها قسم أمانة الصندوق هي متابعة الإيرادات والمصروفات، ويستقبل إيرادات الخزينة، وكذلك متابعة حسابات الخزينة في المصرف من أجل المحافظة على السيولة النقدية.

٣- **قسم المحاسبة والإدارة:** يهتم هذا القسم بكافة الشؤون والمتعلقات الإدارية بذاتية الموظفين والتعينات وغيرها من الأمور التي تحتاج إلى أوامر إدارية، مثل صرف السلف وغيرها، ومتابعة رواتب الموظفين وكذلك الترقيات أو الترفيعات ومتابعة لجان المشتريات والتأكد من مستندات الصرف والقبض.

٤- **قسم المخزن:** يتولى هذا القسم أرشفة الأضابير والمعاملات والدفاتر وغيرها وحفظها في المخزن، والتي يمكن الرجوع إليها عند الحاجة منها والإفادة.

٥- **قسم الحاسبة:** يتم استخدام الحاسبة من أجل تنسيق وتنصيب البرامج الحاسبة التي يمكن الاستفادة منها في العمليات وكذلك تدريب الموظفين وتأهيلهم على الاستخدام الأمثل للحاسبة؛ من أجل تطوير مهاراتهم في استخدام الحاسبة وزيادة الكفاءة العلمية والعملية في تنفيذ العمليات والمعاملات وكافة الأمور المتعلقة بها.

٦- **قسم الطابعة:** يتم استخدام الطابعة من أجل طباعة كافة الكتب والوثائق الرسمية الصادرة من مديرية الخزينة إلى الدوائر التابعة لها.

٧- **قسم الإشراف:** يقوم بعملية الإشراف موظف من داخل مديرية خزينة محافظة نينوى يسمى مشرف الحسابات، إذ يقوم بمجموعة من المهام الرئيسية في الخزينة، وهي جمع جميع الإيرادات والمصروفات وتوحيدها في السجلات والتأكد من سلامة تبويبات كل الموارد في نهاية كل شهر، ويقوم أيضاً في نهاية السنة المالية بعمل حسابات ختامية، يتم إرسالها إلى

وزارة المالية في بغداد من أجل إجراء المطابقات اللازمة والتأكد من الاستخدام الأمثل للمال العام وحسب المخصصات المحددة.

٨- قسم الصادرة والواردة: يعمل هذا القسم على إدخال كافة المعاملات في السجلات الصادرة والواردة، وإعطاء رقم وتاريخ لكل معاملة من أجل حفظها وأرشفتها في الدفاتر.

المبحث الثاني

دور هيئات التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في مديرية خزينة نينوى

تعد هيئات التدقيق في مديرية خزينة نينوى من احد الأقسام الرئيسية في الخزينة، فهي مسؤولة عن تدقيق كافة المعاملات الخاصة بالصرف مثل الرواتب والصيانة وغيرها، وكذلك المعاملات الخاصة بإيداع المبالغ المالية مثل الضرائب، وتحتوي مديرية خزينة نينوى على أربعة هيئات تدقيق، الهيئة الأولى الهيئة الثانية، الهيئة الثالثة، الهيئة الرابعة، وإضافة إلى قسم الإشراف في الخزينة.

وتتكون كل هيئة من هيئات التدقيق في مديرية خزينة نينوى من سبعة مدققين، إضافة الى رئيس هيئة التدقيق، إذ يتم توزيع كل دائرة على موظف من هؤلاء الموظفين السبعة في الهيئة، ليهتم بعملية التدقيق لتلك الدائرة المرتبطة في الخزينة.

إذ إن كل هيئة هذه الهيئات ترتبط بها مجموعة من الدوائر من أجل القيام بعملية التدقيق الخاصة بأمر الصرف والإيراد لديها وذلك حسب القوانين والتعليمات النافذة من قانون الموازنة الاتحادية الصادرة من وزارة المالية.

ويمكن توضيح الدوائر الحكومية التي ترتبط بكل هيئة من هيئات التدقيق في الخزينة:

أولاً: هيئة التدقيق الأولى: ترتبط بها مجموعة من الدوائر الحكومية:

١- مديرية شرطة محافظة نينوى.

٢- محكمة استئناف نينوى.

٣- مديرية الدفاع المدني.

٤- مديرية التخطيط والمتابعة.

٥- دائرة عقارات الدولة.

٦- مديرية الوقف الشيعي.

ثانياً: هيئة التدقيق الثانية: ترتبط بها أيضا مجموعة من الدوائر الحكومية من حيث أوامر الصرف والإيداع حسب تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية:

١- دائرة كاتب عدل نينوى.

٢- مديرية تنفيذ نينوى.

٣- دار رعاية نينوى.

٤- دائرة تسجيل عقاري نينوى.

٥- دائرة تسجيل عقاري الزهور.

- ٦- دائرة تسجيل عقاري تلغفر.
- ٧- دائرة ضرائب الأيمن.
- ٨- دائرة ضرائب الأيسر.
- ٩- دائرة ضرائب الجزيرة.
- ١٠- مديرية الوقف السني.
- ١١- مديرية خزينة نينوى.

ثالثاً: هيئة التدقيق الثالثة: أيضاً ترتبط بها مجموعة من الدوائر الحكومية من حيث أوامر الصرف والإيداع حسب تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية:

- ١- مديرية إحصاء نينوى.
- ٢- دار ملاحظ نينوى.
- ٣- مديرية جنسية وسفر نينوى.
- ٤- مديرية المرور نينوى.
- ٥- الجهاز المركزي للتقييس والسيطرة النوعية.

رابعاً: هيئة التدقيق الرابعة: تقوم هذه الهيئة بتدقيق الأقضية والنواحي من حيث أوامر الصرف والإيداع وحسب تنفيذ تعليمات الموازنة الاتحادية الصادرة من وزارة المالية.

أبرز إجراءات تدقيق الرواتب في مديرية خزينة محافظة نينوى:

- الخطوات التي تقوم بها هيئات التدقيق من أجل ضبط الأداء المالي في مديرية خزينة محافظة من حيث الالتزام بأوامر الصرف والإيداع وتنفيذ جميع تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية:
- ١- يقوم محاسب الدائرة (أي دائرة من الدوائر المرتبطة بمديرية الخزينة وهو المخول بمراجعة مديرية الخزينة) بعمليات الصرف والإيداع، فمثلاً صرف الرواتب، إذ يقوم محاسب هذه الدائرة بجلب قوائم الرواتب المراد صرفها إلى الهيئة معززه بمستندات ثبوتية وأصولية وموقعة من قبل لجنة تنظيم الرواتب (الإدارة) ومدير القسم أو هيئة تلك الدائرة الحكومية.
 - ٢- يقوم مدقق الهيئة التدقيق في مديرية الخزينة بتدقيق قوائم الرواتب الخاصة بتلك الدائرة الحكومية المرتبطة بالخزينة من حيث عدد الموظفين الكلي.
 - ٣- وأيضاً يقوم مدقق الهيئة في مديرية الخزينة بإخراج قوائم الرواتب لنفس الدائرة الحكومية للشهر السابق من أجل مقارنتها بقوائم الرواتب للشهر الحالي لملاحظة الفروقات التي طرأت على قوائم الرواتب خلال هذا الشهر وكتابة الملاحظات عليها.

- ٤- عند انتهاء مدقق الهيئة من عملية التدقيق، سيحين وقت صرف الرواتب لتلك الدائرة الحكومية المرتبطة بمديرية الخزينة.
- ٥- بعد ذلك يقوم مدقق الهيئة في الخزينة بجمع مجموع المبالغ المستحقة للرواتب لتلك الدائرة الحكومية المرتبطة بالخزينة على مذكرة إذن الدفع (٣٦ م) ومقارنتها بخلاصة الرواتب (الراتب الصافي) ومجموع المبالغ المستقطعة أيضاً في مذكرة إذن الدفع (٣٦ م) ومقارنتها بالخلاصة الموجودة في قوائم الرواتب لتلك الدائرة الحكومية.
- ٦- يقوم مدقق الهيئة في الخزينة بتنظيم صك يتضمن مجموع مبالغ الرواتب لجميع الموظفين في تلك الدائرة الحكومية.
- ٧- بعد ذلك يتم الحصول على الموافقة من قبل المخولين بالتوقيع وهم رئيس هيئة التدقيق بالخزينة ومعاون مدير الخزينة ومدير الخزينة.
- ٨- ثم يتم الختم على الصك ختم يسمى (ختم الرواتب)، ثم يقوم محاسب تلك الدائرة الحكومية بالذهاب إلى المصرف من أجل الحصول على التمويل المالي من أجل توزيع الرواتب على الموظفين في الدائرة.

ثم أبرز إجراءات التدقيق على الصرف لأعمال الصيانة والشاء وإلخ...

- أولاً: فإن عمل أو دور مدقق الهيئة في تدقيق عمليات الشراء يكون كالاتي:
- يقوم محاسب تلك الدائرة الحكومية المرتبطة بالخزينة بتقديم جميع الوصولات الخاصة بالشراء أو الصيانة، وهذه فيها تفاصيل كثيرة:
- أ- إذا كان المبلغ إلى حد (٢,٠٠٠,٠٠٠) ديناراً عراقياً أو أقل يحتاج إلى وصولات فقط وبدون لجنة مشتريات من أجل صرف المبلغ.
- ب- إذا كان المبلغ (١٠,٠٠٠,٠٠٠) ديناراً عراقياً فما فوق ويكون فيها عروض مقدمة ومؤقتة من قبل لجنة المشتريات ولجنة اعتدال الأسعار وهذا حسب تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية (وهذه التعليمات صادرة من وزارة المالية وحسب تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٩)
- ثانياً: أما من حيث تنفيذ أعمال البناء أو الصيانة للمباني فيجب على المحاسب ما يلي من أجل قيام مدقق الهيئة بعملية التدقيق ثم صرف المبلغ المالي في صك:
- أ- ينبغي على المحاسب جلب الوصولات بالأعمال المنجزة لسحب سلفة تشغيلية مؤقتة من قبل صاحب العمل.
- ب- ينبغي تقديم تقرير بعدد أيام العمل وكذلك عدد العمال الذين قاموا بهذا العمل وهوياتهم.

ت-ينبغي على مدقق الهيئة التدقيق في مديرية الخزينة أن ينتبه إلى أن يكون التخصيص كافياً لإنجاز هذه الأعمال الموكلة إلى الدائرة، وينبغي على المدقق متابعتها بدقة حتى لا يكون هناك تجاوز على الصرف، وهذا مخالف لتعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية والأعمال الحكومية.

إضافة إلى عمل الهيئات وتسجيل المصرف النهائي والأمانات والإيرادات النهائية وسجل اليومية والسلف، إذ إن كل موظف من الموظفين موكل إليه عمل من هذه الأعمال ومتابعتها وتسجيلها يوماً بيوم في الدفاتر والسجلات، وفي نهاية الشهر يتم تقديمها إلى قسم الإشراف الذي يقوم بدوره بجمع هذه الأبواب وتوحيدها، وعمل الحسابات الختامية وميزان المراجعة لمعرفة المصروفات والإيرادات لذلك الشهر، ويتم رفعها إلى وزارة المالية، وعلى ضوءها تقوم الخزينة بطلب تمويل للشهر القادم على ضوء ما مصروف من الشهر السابق.

المبحث الثالث

آفاق تطوير وظيفة التدقيق الداخلي في مديرية خزينة نينوى

بالإمكان تطوير وظيفة التدقيق الداخلي في مديرية خزينة محافظة نينوى من خلال الاعتماد على معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (AII) والتي تتكون من قسمين:

أولاً: معايير السمات

وتقسم إلى ثلاثة معايير:

- ١- **معيار الغرض والسلطة والمسؤولية:** هناك مجموعة من المسائل يجب الاعتماد عليها من أجل تطوير وظيفة التدقيق الداخلي في مديرية خزينة نينوى:
 - أ- ضرورة وجود أهداف واضحة وصريحة لعملية التدقيق الذي يقوم به قسم التدقيق في الخزينة من أجل الارتقاء بالأداء المهني المطلوب.
 - ب- ينبغي توفير قواعد واضحة تحدد المسؤوليات التي تقع على عاتق قسم التدقيق، وكذلك الصلاحيات التي يتمتع بها قسم التدقيق في الخزينة.
- ٢- **معيار الاستقلالية والموضوعية:** إن من أهم الأمور التي يجب توفرها والتي تسهم في تطوير التدقيق الداخلي في الخزينة هي الاستقلالية والموضوعية، وهناك مجموعة من الأمور ينبغي الالتزام بها:
 - أ- تعد الاستقلالية والموضوعية أهم الركائز الأساسية للقيام بوظيفة التدقيق، لذلك يجب أن يتمتع قسم التدقيق بالاستقلالية والموضوعية وضرورة وجودهم، وبدون الاستقلالية والموضوعية يفقد التدقيق أهميته ويصبح روتينياً وغير مهم في المديرية.
 - ب- ينبغي أن ترتبط هيئات التدقيق الأربعة في مديرية خزينة نينوى بمدير الخزينة عند القيام بعملية التدقيق، وهذا الإجراء يسهم في دعم الاستقلالية والموضوعية في المديرية.
 - ت- ينبغي على المدققين الداخليين في مديرية خزينة نينوى توثيق كل المعاملات والإجراءات والعمليات التي يقومون بها وكذلك تنفيذ كل التعليمات والقواعد من أجل الحفاظ على موضوعيتهم واستقلالهم في أداء وظيفة التدقيق في المديرية.
- ٣- **معيار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة:** تعد الكفاءة العناية المهنية من أهم الوسائل التي تسهم في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي في المديرية والتي وتتم من خلال:
 - أ- ينبغي أن يكون موظفو هيئة التدقيق حاصلين على شهادة بكالوريوس محاسبة أو دبلوم العالي في المحاسبة، ويتمتعون بالخبرة الكافية والمهارة الإدارية والفنية.

ب- القيام بعملية التدقيق على مدار السنة والالتزام بالقواعد والأنظمة والتعليمات وكذلك الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي.

ت- ضرورة توفر المهارة والثقة لدى المدققين الداخليين للتعبير عن آرائهم بوضوح وفاعلية، وكذلك حسن التعامل مع الآخرين مما يسهم في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي في المديرية.

ث- ينبغي على المدققين في الخزينة ممارسة الشك المهني (الحذر) عند القيام بعملية التدقيق وأداء العمل في المديرية.

ثانياً: معايير الأداء

وتقسم على سبعة معايير:

١- **معيار إدارة أنشطة التدقيق الداخلي:** لزيادة تطور وظيفة التدقيق الداخلي لا بد من وجود إدارة أو خطة وإجراءات متبعة من قبل قسم هيئة التدقيق في توزيع الأعمال وتنفيذها، وهذا يتم من خلال ما يأتي:

أ- يفترض على مدير هيئة التدقيق في المديرية وضع إجراءات وخطط للعمل، وكذلك تقسيم العمل على عدد الموظفين الموجودين داخل هيئة التدقيق لتحقيق الخطط المرسومة.

ب- التعرف على أهم المعوقات التي تواجه موظفين هيئة التدقيق في أداء عملية التدقيق في المديرية من خلال تبادل الأفكار والمناقشات من قبل مدير هيئة التدقيق مع الموظفين، والعمل على إيجاد الحلول البديلة والمناسبة من خلال الاجتماع مع الإدارة العليا في المديرية.

٢- **معيار طبيعة العمل:** لتطوير وظيفة التدقيق الداخلي يجب أن تكون هناك خطة عمل متكاملة لتحقيق أهداف التدقيق في المديرية ويتم ذلك من خلال:

أ- ضرورة التعرف على طبيعة العمل والحصول على خدمات استشارية تسهم في إدارة المخاطر، ومعرفة نقاط القوة والضعف في هيئة التدقيق.

ب- ينبغي وجود وحدة تتولى تقييم أداء هيئة التدقيق في المديرية.

ت- ضرورة وجود وحدة يتم الاستفادة منها في إدارة المخاطر.

٣- **معيار تخطيط العمل:** يمكن تطوير عملية التدقيق الداخلي كما يرى الباحث من خلال ما يلي:

أ- تطوير موظفي هيئات التدقيق من خلال عقد الدورات التدريبية في التدقيق، سواء في داخل القطر أم خارجه، من أجل زيادة كفاءات الموظفين العاملين في الهيئات التدقيق.

ب- ترك الأساليب القديمة التقليدية، والتعرف على الأساليب والتطورات الحديثة في وظيفة التدقيق الداخلي التي تسهم في تطوير جودة التدقيق.

٤- **معيار أداء العمل:** يرى الباحث إمكانية تطوير وظيفة التدقيق الداخلي من خلال ما يلي:

أ- ينبغي استخدام التدقيق بالحاسوب في عمليات التدقيق، وتطوير كافة الموظفين وتأهيلهم على استخدام التقنية الحاسوب التي تزيد من كفاءة العمل وتعمل على تقليل الوقت والجهد واكتشاف الأخطاء بسهولة.

ب- ينبغي على المدقق الداخلي في المديرية أن يكون لديه إلمام كافٍ في استخدام الحاسوب الآلي ومختلف البرامج والتقنيات الأخرى للقيام بأداء عمله على أكمل وجه، وهذا يؤدي إلى تحسين وظيفة التدقيق في المديرية.

ت- ضرورة وجود في هيئة التدقيق متخصص في استخدام الحاسوب ومواكب للتطورات الحديثة المتعلقة بالحاسوب والبرمجيات.

٥- **معيار توصيل النتائج:** من أجل تطوير وظيفة التدقيق الداخلي يرى الباحث ما يلي:

أ- ضرورة تشكيل لجنة دائمية من أفراد هيئات التدقيق الداخلي تتولى الإشراف على متابعة أداء التدقيق الداخلي ومهامه في جميع الهيئات، ويكون عمل هذه اللجنة مكماً لعمل التدقيق والتأكد من الاعتماد المعايير التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي.

ب- ينبغي منح جميع موظفي التدقيق الداخلي من خلال تقديم الحوافز والمكافآت بصورة دورية وشهرية، من أجل تشجيعهم على أداء وظيفة التدقيق بأكمل وجه، ولكي لا يكون لهم دوافع مادية للممارسة الاختلاس والرشوة.

٦- **معيار برامج التدقيق:** إن تطوير التدقيق الداخلي كما يرى الباحث:

أ- يتم وضع برنامج عمل يوضح جميع العمليات والإجراءات الخاصة بالتدقيق في بداية كل سنة جديدة.

ب- وهذا البرنامج يتم المصادقة عليه من قبل مدير هيئة التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة، وحفظ نسخ منه لدى جميع الإدارات، مع توزيع نسخ لمديري الأقسام الأخرى.

٧- **معيار رضا الإدارة عن مستوى المخاطر:** إن من الأمور المهمة التي تسهم في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي كما يرى الباحث أن ينبغي على الإدارة العليا تقديم تقارير تكون مختومة عن مستوى المخاطر الموجودة في المديرية.

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

يتضمن هذا الفصل الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية فيما يخص استعراض دور التدقيق الداخلي ومدى إسهامه في ضبط الأداء المالي وآفاق تطوره في مديرية خزينة محافظة نينوى، إذ تم تقسيم هذا الفصل على مبحثين اثنين:

المبحث الأول: الاستنتاجات

المبحث الثاني: التوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

تمهيد:

تناول هذا المبحث أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها عن طريق الدراسة التي أجراها الباحث في موضوع دور وظيفة التدقيق الداخلي وآفاق تطوير وظيفة التدقيق الداخلي، ويمكن تحديد أهم هذه الاستنتاجات على النحو الآتي:

أولاً: الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من الجانب النظري:

١- أصبح في الوقت الحاضر الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي على نحو كبير نتيجة للدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي والذي يساعد الوحدات الحكومية أو الاقتصادية على تحقيق أهدافها وأعمالها بكفاءة وفاعلية، إذ أصبح التدقيق الداخلي قادراً على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والانحرافات الأمر الذي أدى إلى إضافة قيمة للوحدة وقدرته على تحديد درجة المخاطر.

٢- تكمن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال عدة خدمات يقدمها لجميع الأفراد في الوحدات الحكومية والاقتصادية، إذ يقوم بتقديم الخدمات الوقائية والخدمات التقييمية، وذلك لتحقيق أهداف الوحدة بكفاءة وفاعلية.

٣- إن توفير الاستقلالية لوظيفة التدقيق الداخلي يؤدي دوراً أساسياً في زيادة كفاءة التدقيق الداخلي وفاعليته في الوحدة، إذ تعد إحدى الركائز الأساسية لوظيفة التدقيق الداخلي.

٤- تعدّ معايير التدقيق الداخلي مهمة جداً بالنسبة للمدققين الداخليين؛ لأنها توضح المبادئ الأساسية التي على المدققين الداخليين الالتزام بها من أجل ممارسة المهنة وتحقيق جميع

الأهداف، وأن تطبيق المعايير التدقيق الداخلي في عملية التدقيق سوف يسهم في إنجاز عملية التدقيق على أكمل وجه، وحيث يمكن اعتماد الإدارة على التقارير المقدمة من قبل المدققين.

٥- هناك هدفان أساسيان للتدقيق الداخلي، يتحقق ذلك من خلال التركيز على هدف البناء الذي يتمثل في تقديم الخدمات ودعم إدارة الوحدة، وهدف الحماية الذي يتحقق عند ممارسة الوظيفة الأساسية للتدقيق، والمتمثلة بأعمال الفحص والمطابقة والتحقق، إذ توسع نطاق عمل التدقيق، وفضلاً عن أنه يقوم بالتدقيق المالي فإنه يقوم أيضاً بتدقيق العمليات وتدقيق الالتزام والتدقيق الإداري.

٦- إن الالتزام بالمبادئ الأخلاقية والسلوك الجيدة التي يمتلكها المدقق الداخلي هي واحدة من أهم الأمور التي تسهم في تطوير التدقيق الداخلي والالتزام بقواعد السلوك المهني، وإذ تعد الالتزام بقواعد السلوك المهني هي أساس نجاح وظيفة التدقيق الداخلي.

ثانياً: الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من الجانب العملي:

١- إن أغلب المدققين الداخليين في خزينة نينوى هم من حملة شهادة البكالوريوس، وهذه أعلى درجة علمية لدى أفراد هيئات التدقيق؛ لذلك فهذا دليل واضح على أن هناك نقص واضح في التأهيل العلمي للمدققين الداخليين.

٢- تتمتع هيئات التدقيق الداخلي بالاستقلالية في مديرية خزينة نينوى، ومما يؤدي إلى تقديم أفضل النتائج والمخرجات الخاصة بالتدقيق، وذلك سوف يحقق أهداف التدقيق الداخلي في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات وتقديم معلومات دقيقة من أجل اتخاذ القرارات.

٣- عدم استخدام التكنولوجيا في عملية التدقيق (التدقيق بالحاسوب) أي أن هناك نقصاً كبيراً في استخدام التكنولوجيا المتطورة في عملية التدقيق، بما في ذلك استخدام الحاسب الإلكتروني في عمليات التدقيق الإلكتروني، أي إن وظيفة التدقيق يتم تنفيذها على نحو تقليدي ودوري وعلى الورق، وهذا سوف يؤدي إلى تأخر إتمام العمل في الوقت المناسب وإمكانية حدوث الأخطاء عند القيام بعملية التدقيق نتيجة النسيان أو الخطأ المتعمد.

٤- بعض الأحيان يتعرض مدقق الهيئة في الخزينة إلى الإرهاق نتيجة لكبر حجم الدوائر المرتبطة في الخزينة التي يقوم بتدقيقها، مثل (مديرية شرطة نينوى) التي تحتوي على عدد كبير من المنتسبين والموظفين، وهذا سوف يؤدي إلى تأخير إنجاز العمل.

٥- هيئات التدقيق في الخزينة تتمتع بعلاقات تعاونية ومتواصلة، وهناك تنسيق بالعمل بينها وبين بقية الأقسام الأخرى في المديرية، وأن هذا التعاون يؤدي إلى إتمام العمل وإنجازه في

افضل صورة، وتوفير الجهد والتعب وتحقيق جميع الأهداف ومنها زيادة ضبط الأداء المالي والمحافظة على المال العام.

٦- قلة عدد الدورات التدريبية التي يتم فيها إدخال المدققين الداخليين في الخزينة، وهذه إحدى الأمور التي يجب التركيز عليها؛ لأن الدورات التدريبية تزيد من تأهيل المدقق الداخلي وتزيد قدرته الخاصة، وتساعده في إنجاز الأعمال على أكمل وجه، وتحقيق جميع الأهداف والارتقاء بوظيفة التدقيق الداخلي.

٧- إن الاهتمام بتقديم الحوافز المالية للمدققين الداخليين تعد من أهم العوامل التي تزيد من جودة وظيفة التدقيق الداخلي الذي يقوم بها المدقق عند عملية التدقيق، وتجعله يلتزم بأخلاقيات المهنة وعدم الحاجة إلى أخذ الرشوة أو القيام بالتلاعبات.

٨- هناك قصور في تطبيق جميع معايير التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في مديرية خزينة نينوى.

المبحث الثاني

التوصيات

اعتماداً على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من قبل الباحث، ولغرض الاستفادة منها في المستقبل هناك مجموعة من التوصيات التي يراها الباحث ضرورية، وعلى النحو الآتي:

١- ينبغي أن يكون كادر هيئات التدقيق الداخلي مؤهلاً علمياً وعملياً من خلال تعيين بعض أصحاب الشهادات العلمية العليا من حاملي شهادة الدبلوم العالي والماجستير في هيئات التدقيق الداخلي في المديرية؛ من أجل تدعيم هيئات التدقيق بالكفاءات وتحسين أداء وظيفة التدقيق وزيادة وظيفة التدقيق الداخلي وتطويره في عمل الخزينة.

٢- ينبغي إعطاء الاستقلالية الكاملة للمدققين الداخليين عند قيامهم بممارسة عملية التدقيق دون تدخل من الإدارة العليا أو أية جهات أخرى والتأثير في عملية التدقيق في الوحدة.

٣- يجب استخدام الحاسوب في عمليات التدقيق (التدقيق بالحاسوب)؛ لأن استخدام الحاسوب سوف يعطي مخرجات أفضل خالية من الأخطاء وكذلك توفير الجهد والوقت واستخراج النتائج بصورة أسرع وأفضل، والحصول على عمل بكفاءة وفاعلية أكثر؛ لذلك ينبغي على الإدارة تشجيع المدققين على استخدام التكنولوجيا الحديثة في أعمال التدقيق واستخدام التقنيات والبرامج الحديثة في أداء عملهم.

٤- ينبغي زيادة عدد المدققين في الهيئات التدقيق في مديرية الخزينة؛ وذلك لكبر حجم الدوائر الحكومية المرتبطة بها ومقارنتها بحجم الخزينة، ويجب أن يكون عدد المدققين الداخليين كافياً في كل هيئة؛ لكي يتلاءم مع حجم العمل المطلوب إنجازه في الوقت المناسب.

٥- من الضروري أن يكون هناك علاقة تعاون وتنسيق بين المدققين في هيئات التدقيق وبين كافة الأقسام الأخرى، وبحيث يمكن أن يفيد المدققون الداخليون من المعلومات المتوفرة لدى موظفي الأقسام الأخرى، أو الحصول عليها منهم عندما يحتاج المدققون إليها.

٦- ينبغي زيادة عدد الدورات العلمية لكوادر هيئات التدقيق الداخلي في مديرية الخزينة في مجال التدقيق والحاسوب، وكذلك في استخدام الحاسوب والتقنيات الحديثة والمتطورة في مجال التدقيق؛ من أجل تطوير وظيفة التدقيق الداخلي في الخزينة والارتقاء بها، وكذلك من أجل رفع مستويات أداء المدققين وزيادة الخبرة لديهم.

٧- ينبغي على الحكومة تقديم الدعم الحكومي من الوزارة لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال تقديم الحوافز والمكافآت والهدايا سواء أكانت مادية أم معنوية؛ لأنها تساعد في زيادة العمل للمدققين الداخليين في مديرية خزينة محافظة نينوى.

٨- ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية من قبل المدققين الداخليين بما يتلاءم مع النشاط الذي يعملون به في مديرية الخزينة مع مراقبة أو متابعة ما طرأ عليها من تغيرات على صعيد المهنة، ومن أجل الارتقاء بمستوى مهنة التدقيق.

ثبت المصادر

المصادر العربية

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: الوثائق والنشرات الرسمية

١. جمعية المدققين الداخليين، ٢٠٠٨، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي (التغييرات التي أجريت على تلك المعايير).

ثالثاً: الرسائل والأطاريح الجامعية

١. إبراهيم، فاطمة أحمد، ٢٠١٦، "العوامل المؤثرة في جودة التقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية _ غزة.

٢. أحمد، أسيل مثنى، ٢٠١٣، واقع التدقيق الداخلي في رئاسة جامعة الموصل وآفاق تطويره، بحث دبلوم عالٍ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

٣. الجابري، محمد، ٢٠١٤، "تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن (دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن.

٤. الجواهر، كريمة علي، والعقدة، صالح، ٢٠١٢، إعادة هندسة التدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية وأثرها في تعزيز إدارة المخاطر، جامعة العلوم التطبيقية، عمان، الأردن.

٥. حفيصة، سعودى، ٢٠١٥، فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالمؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه يخضر بالوادي، الجزائر.

٦. حنان، بلخادم، ٢٠١٦، "أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسطرة.

٧. سالم، إياد حسن، ٢٠١٢، واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

٨. سعاد، شكري معمر، ٢٠٠٩، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد يوطرة، بومرداس، الجزائر.

٩. السعدون، مهند حازم علي، ٢٠١٣، تقويم نظام الرقابة الداخلية في ضوء معايير التدقيق المحلية والدولية، بحث دبلوم عالٍ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
١٠. السلامي، عارف عتيق، ٢٠٠٥، مدى التزام شركات التأمين اليمنية بمعايير التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان.
١١. الشوا، ورود ناهض، ٢٠١٤، "دور المدقق الداخلي في إدارة مخاطر بيئة العمل"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.
١٢. الصائغ، هالة عبدالهادي يحيى، ٢٠١٣، إعادة هندسة وظيفة التدقيق الداخلي في تقرير الفاعلية بإطار معايير التدقيق الداخلي الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
١٣. الطائي، وسن معن مرعي، ٢٠١٨، "واقع التدقيق الداخلي وآفاق تطويره دراسة تطبيقية في دائرة صحة نينوى"، رسالة دبلوم عالي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
١٤. الطويل، عصام محمد، ٢٠٠٩، مدى فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
١٥. عادل رحومة، ٢٠١٦، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين - دراسة حالة للشركة الجزائرية للتأمينات -GAAT-، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي.
١٦. عائشة، بلعالم، ٢٠١٥، "دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية (دراسة ميدانية) استبيان بولايتي ورقلة والأغواط"، رسالة ماجستير، علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية.
١٧. عبد المغني، فضل علي، ٢٠٠٣، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها
١٨. العفيفي، مؤمن محمد حسن، ٢٠٠٩، مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مراجعة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
١٩. العلاف، ثانية إسماعيل ذنون، ٢٠١٣، أثر تطور معايير التدقيق الداخلي الدولية في دعم حوكمة الشركات، بحث دبلوم عالي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- في البنوك التجارية اليمنية" رسالة ماجستير منشورة، جامعة اليرموك، عمان.

٢٠. قسيمة إكرام، ٢٠١٦، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وحدة أوماش بسكرة، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خضير، بسكرة.
٢١. المدلل، يوسف سعيد يوسف، ٢٠٠٧، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
٢٢. المدهون، إبراهيم رباح إبراهيم، ٢٠١١، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
٢٣. النونو، كمال محمد سعيد كامل، ٢٠٠٩، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

رابعاً: الدوريات

١. إبراهيم، أحمد علي، ١٩٩٨، "التأصيل المهني للمراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، جامعة بنها، العدد (١).
٢. جربوع، ٢٠٠٤، "دور المراجع الداخلية والمراجع الخارجي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية في فلسطين"، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (٨)، العراق.
٣. الحايك، أحمد فيصل خالد، ٢٠١٣، "التدقيق الداخلي البيئي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، مجلة ٤٠، عدد ٢.
٤. ذنبيات، علي، ٢٠٠٨، "مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، ٣٥، (٢)، ٢٨٣-٣٠٤.
٥. سلامة، مصطفى صالح، ٢٠١٠، "مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية"، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان.
٦. الشرع، علاء حسن كريم، ٢٠١٧، "مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في الشركات المساهمة العامة بالعراق"، مجلة الدراسات العليا، مجلد ٧، عدد ٢٨، جامعة المتنى، العراق.
٧. الصبار، فداء عبد المجيد، ٢٠١٢ "مدى التزام شعب الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية بالمعايير المهنية الحديثة" مجلة كلية المأمون، العدد (١٩).
٨. الرملي، محمد، ١٩٩٤، "إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الثامن، العدد الثاني.

٩. العمري، أحمد محمد، وعبد المغني، فضل عبد الفتاح، ٢٠٠٦، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية " المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ٢، العدد ٣، الأردن.
١٠. الكاشف، محمود يوسف، ٢٠٠٠ "نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة-جامعة عين شمس، العدد ٤، أكتوبر، القاهرة.
١١. الجوهر، كريمة علي، والعقدة، صالح، ٢٠١٢، إعادة هندسة التدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية وأثرها في تعزيز إدارة المخاطر، مجلة العلوم التطبيقية، جامعة العلوم التطبيقية، عمان، الأردن.

خامساً: الكتب

١. جمعة، احمد حلمي، ٢٠١١، "التدقيق الداخلي والحكومي"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
٢. جمعة، يوسف محمود، ٢٠٠٩، "الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن.
٣. جمعة، أحمد حلمي، ٢٠١١، التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، جامعة الزيتونة الأردنية.
٤. الجوهر، كريمة علي كاظم، ١٩٩٩، الرقابة المالية، المكتبة الوطنية، دار الكتب والوثائق ببغداد، الجامعة المستنصرية.
٥. الحسبان، عطا الله أحمد سويلم، ٢٠٠٩، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، جامعة إربد الأهلية، دار الزاوية للنشر.
٦. عبدالله، خالد أمين، ١٩٩٨، "التدقيق والرقابة في البنوك"، عمان، الأردن.
٧. عثمان، عبدالرزاق محمد، ١٩٩٩، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٨. القبطان، محمد، ٢٠٠٦، "قواعد المراجعة في أعمال البنوك"، دار النصر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
٩. المجمع العربي للمحاسبين أ، ٢٠٠١، "مفاهيم التدقيق المتقدمة"، المجمع العربي للمحاسبين عمان، الأردن.

A_ Official Periodical

- 1- Australian National Audit Office, (2002), Public Sector audit an investment in assurance and business improvement, Australia.
- 2- IFAC, 2001, International federation of accountants, public sector committee.
- 3- Institute of Internal Auditors AII, 2004, "Code of Ethics and Standards for The Professional Practice of Internal Audition", available at: <http://www.theiia.org/>.

B_ Journals and Periodical

- 1- John, W. & Duane Jr., (1991), Internal Auditing in the Financial Services Industry, The Internal Auditor, (Jun.), Vol. 48, Iss. 3, pp. 88 - 89.
- 2- Paolo Perego, 2012, Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third- party Assurance of Sustainability Reports, Published online.
- 3- R. Mithu Dey and Ashok Robin, 2012, The Post-SOX Evolution of the Client Portfolio of the Second Tier A Focus on Restatement and Internal Control Risk, Saunders College of Business, Rochester Institute of Technology,.

C_ BOOKS

- 1- Colbert, 2001, Furnishing a context for internal Audit Work.
- 2- Jarbou, Y., (2000), Auditing between theory and application (Theoretical framework), Palestine.
- 3- Kagermann,H,Kinney,W,and Kuting,K. (2008).Internal audit handbook.(Z. Keil, Trans.).Springr-Verlin Heidelberg, USA.
- 4- Leung, Philomena, 2003, The Role of Internal incorporates Governance and management in Australia.
- 5- Mutchler, Jane CH.7 "Independence and Objectivity: A Framework For Research 2004 Opportunities in Internal Auditing".

Abstract

The study aims to know the Role of Internal Audit in controlling the financial performance in the application of the Directorate Treasury of Nineveh.

The theoretical aspect of the research focus on the concept of internal audit in the units of the government sector and its importance and outstanding components in improving the financial performance in the units of the government sector and clarify its objectives and standards by which the interval and it measure and evaluate its work.

The practical aspect focused on the role of audit bodies in the treasury of the province of Nineveh and identify the most important problems and constraints and determine if there are weaknesses facing the internal audit function and the possibility of solving and then find ways to develop the internal audit function through the application of internal audit standards.

improve the financial performance in the units of the government sector.

Whereas the most important results reached are the lack of scientific training courses provided to the internal auditors in the audit bodies in the Treasury of Nineveh Governorate . Which increase the development of the internal audit function, As well as the absence of the financial incentives for staff audit bodies or a system of incentives that increase the work of auditors, and the lack of use modern technology in the audit process, such as the non-use of computer audit process in auditing of transactions and this leads to take more time and effort by auditors, there are also deficiencies in the implementation of all government auditing standards in the Treasury of Nineveh Governorate.

The most important recommendations I make are to increase the number of training courses for internal auditors in the Treasury Directorate of Nineveh province in order to increase knowledge and to enhance expertise and self-capabilities and skills development and raise the level of professional performance of internal auditors, and the need to increase government support for internal auditors through the provision of monthly incentives and reward that improve the work of auditors and upgrading the audit job the need to use electronic devices (computer) in the audit process in order to complete transactions and actions in a timely manner and reduce the time, effort and cost in the audit process, as well as the necessity of applying all government auditing standards to increase the effectiveness and efficiency of the audit process in the units of the government sector.

The role of internal audit in controlling the financial performance in the application of the Treasury Directorate of the province of Nineveh

A Research Submitted

By

Ahmed Jassim Mohammed Ali Haider Al-Taee

To College

the Council of Administration & Economics

University of Mosul

As a Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree

Of High Diploma Of Auditing And Control In Accounts

Supervised By

Prof.

Dr. Zeyad Hashim AL- Saqa

2019 A.D. _____ 1441 A.H.

University of Mosul

College of Administration And Economics



**The role of internal audit in controlling the
financial performance in the application of the
Treasury Directorate of the province of Nineveh**

Ahmed Jassim Mohammed Ali Haider Al-Taee

A higher Diploma Thesis Of
Audit And Control Of Accounts

Supervised By

Prof.

Dr. Zeyad Hashim AL- Saqa

2019 A.D. _____ 1441 A.H.