

جامعة آل البيت  
كلية إدارة المال والأعمال  
قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان

**أثر الحوكمة المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات  
الرسمية العراقية في مدينة بغداد**

**The Effect of Corporate Governance on the Internal Auditing  
in Iraqi Public Universities in Baghdad City**

إعداد الطالب

**سراج رزوقي عباس المشهداني**

١١٢٠٥٠٤٠١٣

اشراف

**الدكتور عبدالرحمن خالد الدلابيح**

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

٢٠١٤

## تفويض

أنا سراج رزوقي عباس المشهداني، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع: 

التاريخ: ٣ / ٤ / ٢٠١٤

## إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

الرقم الجامعي: 1120504013

أنا الطالب: سراج رزوقي المشهداني

الكلية: إدارة المال والأعمال

التخصص: محاسبة

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان:

### أثر الحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والإطاريح العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو إطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب: ..... التاريخ: 2014/٣/٢٠



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يُؤْتِي الْحِكْمَةَ مَنْ يَشَاءُ وَمَنْ يُؤْتَ الْحِكْمَةَ فَقَدْ أُوتِيَ  
خَيْرًا كَثِيرًا وَمَا يَذَّكَّرُ إِلَّا أُولُو الْأَلْبَابِ

البقرة: ٢٦٩  
صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ



## الإهداء

إلى المعطي بلا كلل الغافر بلا ملل ربي أوزعني أن اشكر نعمتك  
التي أنعمت علي وعلى والدي وأن اعمل صالحا ترضاه  
أجلالاً

وتعظيما

إلى خاتم الأنبياء والمرسلين، سيدنا ونبينا محمد (صلى)  
أفضل الصلاة وأتم التسليم

حبا

وامتنانا

إلى عراق العزة والإباء موطني

سمائك مجددا وأرضك سلام

عزا و

شموخا

إلى الذي علمني كيف اجعل الصبر جسرا الى الطموح

المربي الفاضل، ومصدر الحلم والأناة، والدي

شكرا و عرفانا

إلى التي جعل الله الجنة تحت قدميها،

والحنان يتدفق من بين يديها، والدتي

حبا

وإخلاصا

إلى من تحلو الحياة بوجودهم وتشرق الدنيا برضاهم

إخوتي وأخواتي

حبا

ووفاءً

إلى الشمعة التي تحترق من أجلي، تلك التي ساندتني في السراء والضراء

زوجتي المخلصة

حبا و اكراما

إلى من تحمل مرار الفراق من أجلي

ولدي العزيز، وفلذة كبدي، حسن

مودة وعطفا

الباحث

سراج رزوقي عباس المشهداني

## الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم النبيين وسيد المرسلين محمد صلى الله عليه وعلى اله وصحبه أجمعين.

اللهم لك الحمد كثيرا وشكرا جزيلا لما تكرمت علي به من نعمة الصبر والقدرة على إتمام هذه الدراسة. لا يسعني وأنا اختتم هذا الجهد العلمي المتواضع إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذي ومشرفي الدكتور عبد الرحمن خالد الدلابيح لما أبداه من جهد وتوجيه واهتمام متواصل وحرص ومتابعة فجزاه الله عني خيرا الجزاء وله مني وافر التقدير والاحترام .

كما اتقدم بجزيل الشكر والامتنان الى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الذين سيهدونني بسخاء أفضل ما لديهم من خبرات ، ومعلومات كي يخرج هذا العمل بأفضل صورة . والشكر الموصول لاعضاء هيئة التدريس والعاملين في جامعة آل البيت بصفة عامة وكلية إدارة المال والأعمال بصفة خاصة لما بذلوه من جهد اثناء مدة الدراسة وتحكيم الاستبانة، كما اتقدم بالشكر للعاملين في الجامعات العراقية في مدينة بغداد. ويسعدني أن اتقدم بالشكر الى كل من ساعدني على انجاز رسالتي واطمئن بالذكر اخي العزيز الاستاذ خالد السلماوي، والاخ العزيز عماد العنابي .  
لهم مني جميعا كل الشكر والاحترام ...

الباحث

## قائمة المحتويات

### Contents

٥	الإهداء
ز	قائمة المحتويات
١	أولاً- المقدمة:
١	ثانياً- مشكلة الدراسة:
٢	ثالثاً- أهداف الدراسة:
٣	رابعاً- أهمية الدراسة:
٣	خامساً- فرضيات الدراسة:
٤	سادساً- نموذج الدراسة:
٦	سابعاً- الدراسات السابقة:
١٧	ثامناً- ما يميز هذه الدراسة:
١٧	تاسعاً- حدود الدراسة:
١٨	عاشراً- التعريفات الإجرائية:
١٩	الفصل الاول الحاكمة المؤسسية
٢٠	١-١ تمهيد:
٢٠	٢-١ مفهوم الحاكمة المؤسسية:
٢٢	٣-١ أسباب ظهور وتطور الحاكمة المؤسسية:
٢٤	٤-١ أهمية الحاكمة المؤسسية وأثار غيابها:
٢٦	٥-١ أهداف الحاكمة المؤسسية:
٢٧	٦-١ مقومات الحاكمة المؤسسية:
٢٧	٧-١ ركائز الحاكمة المؤسسية:
٢٩	٨-١ خصائص الحاكمة المؤسسية:
٣٠	٩-١ الأطراف المؤثرة في فاعلية تطبيق الحاكمة المؤسسية:
٣١	١٠-١ مبادئ الحاكمة المؤسسية:
٣١	١-١٠-١ مبادئ الحاكمة المؤسسية في القطاع الخاص:
٣٣	٢-١٠-١ مبادئ الحاكمة المؤسسية المملوكة للدولة:
٣٦	١١-١ واقع الحاكمة المؤسسية في التشريع الحكومي العراقي:
٣٩	الفصل الثاني التدقيق الداخلي
٤٠	١-٢ تمهيد:
٤٠	٢-٢ مفهوم التدقيق الداخلي:
٤٢	٣-٢ أهداف وأهمية التدقيق الداخلي:
٤٤	٤-٢ أنواع التدقيق الداخلي:

٤٥	٥-٢: وظائف التدقيق الداخلي:
٤٦	٦-٢: صلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي:
٤٨	٧-٢: مجالات التدقيق الداخلي:
٤٨	٨-٢: فوائد التدقيق الداخلي:
٥٠	٩-٢: عيوب التدقيق الداخلي:
٥١	١٠-٢: مخاطر التدقيق الداخلي:
٥٢	١١-٢: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:
٥٤	١٢-٢: ميثاق السلوك الأخلاقي للتدقيق الداخلي:
٥٥	١٣-٢: واقع التدقيق الداخلي في الجامعات العراقية الرسمية:
٦٠	١٤-٢: العلاقة بين الحاكمية المؤسسية والتدقيق الداخلي:
٦٢	الفصل الثالث الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي
٦٣	١-٣ تمهيد
٦٣	٢-٣ مجتمع الدراسة وعينتها
٦٤	٣-٣ مصادر جمع البيانات
٦٥	٤-٣ أساليب جمع البيانات
٦٦	٥-٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات
٦٧	٦-٣ ثبات أداة الدراسة:
٦٨	٧-٣ اختبار التوزيع الطبيعي (Normality):
٦٨	٨-٣ اختبار الارتباط الخطي
٦٩	٩-٣ الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة
٧١	١٠-٣ وصف المتغيرات المستقلة
٨٢	١١-٣ وصف المتغير التابع: التدقيق الداخلي
٨٤	١٢-٣ نتائج تحليل اختبار الانحدار المتعدد:
٨٥	١٣-٣ نموذج الدراسة الميدانية
٨٥	١٤-٣ اختبار فرضيات الدراسة
٨٧	١٥-٣ النتائج والاستنتاجات
٨٨	١٦-٣ التوصيات
٩٠	قائمة المراجع
٩٠	أولاً: المراجع العربية
٩٦	ثانياً المراجع الأجنبية
٩٩	قائمة الملاحق
١١٦	Abstract

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٦٠	مجتمع وعينة الدراسة	٠١
٦١	عدد الاستبانات الموزعة والمستردة والمعتمدة في التحليل	٠٢
٦٢	أوزان الإجابة عن الأسئلة	٠٣
٦٣	مقياس مقياس التحليل	٠٤
٦٤	نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ للتحقق من درجة مصداقية وثبات البيانات الواردة في الاستبانة	٠٥
٦٥	اختبار (One Sample Kolmogorov-Smirnov test) للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع (ن=١٤٢)	٠٦
٦٦	اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح للمتغيرات الدراسة	٠٧
٦٧	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية	٠٨
٦٨	وصف مبدأ توفر إطار فعال للحاكمة المؤسسية	٠٩
٦٩	وصف مبدأ توفر إطار فعال للحاكمة المؤسسية على مستوى الفقرات الفرعية	١٠
٧٠	وصف مبدأ حقوق الملاك (حق المال العام)	١١
٧١	وصف مبدأ حقوق الملاك (حق المال العام) على مستوى الفقرات الفرعية	١٢
٧٢	وصف مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح	١٣
٧٢	وصف مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على مستوى الفقرات الفرعية	١٤
٧٣	وصف مبدأ الإفصاح والشفافية	١٥
٧٤	وصف مبدأ الإفصاح والشفافية على مستوى الفقرات الفرعية	١٦

٧٥	وصف مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة	.١٧
٧٥	وصف مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة على مستوى الفقرات الفرعية	.١٨
٧٦	وصف المتغير التابع: التدقيق الداخلي	.١٩
٧٦	وصف المتغير التابع: التدقيق الداخلي على مستوى الفقرات الفرعية	.٢٠
٧٨	أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع	.٢١
٧٩	نموذج الدراسة	.٢٢

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملاحق	رقم الملاحق
٩٢	كتاب ديوان الرقابة المالية العراقي بتطبيق مبادئ الحاكمة المؤسسية المملوكة للدولة	.١
٩٥	الاستبانة	.٢
١٠٠	أسماء المحكمين	.٣
١٠١	معايير التدقيق الداخلي	.٤

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
٣٣	مبادئ الحاكبية المؤسسية	.١

## قائمة الاختصارات

Meaning	Abbreviation
Organisation Economic Co-Operation and Development	OECD
Institute of Internal Auditors	IIA
International Financial Center	IFC
Center For Interational Private Enterprise	CIPE

## ملخص الدراسة

"أثر الحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد"

### إعداد

الطالب: سراج رزوقي عباس المشهداني

### إشراف

الدكتور: عبد الرحمن خالد الدلاييح

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر الحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد، وذلك من خلال أثر المتغير المستقل مقاساً بمبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية، ومبدأ حق المال العام، ومبدأ أصحاب مصالح الحاكمية المؤسسية، ومبدأ الإفصاح والشفافية، ومبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة، وأثرها على المتغير التابع على التدقيق الداخلي.

اعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة على استبانته تم تصميمها لمعالجة الجانب العملي، وقام بتوزيعها على أفراد عينة الدراسة من المدققين الداخليين العاملين في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد، وعددها (٤)، وتم توزيع (١٥١) استبانة على المدققين الداخليين، وتم استرجاع (١٤٢)، استبانة كلها كانت خاضعة للتحليل وقد تم تحليل بيانات الاستبانة باستخدام (spss) للعلوم الاجتماعية، وذلك باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية ومن خلال التحليل الوصفي، كالمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، وتم اختبار فرضيات الدراسة بواسطة اختبار الانحدار المتعدد، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج:

١. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد.
٢. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على التدقيق الداخلي في الجامعات العراقية الرسمية في مدينة بغداد.
٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة على التدقيق في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد.
٤. عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ حقوق الملاك (حق المال العام) على التدقيق الداخلي في الجامعات العراقية الرسمية في مدينة بغداد.

٥. عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ الإفصاح والشفافية على التدقيق الداخلي في

الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد

وعلى ضوء النتائج يوصي الباحث بمجموعة من التوصيات من أهمها:

١. زيادة اهتمام الجامعات الرسمية العراقية بتطوير هيكل الحاكمية المؤسسية لديها، لما لها

من دور في تعزيز عمل دائرة التدقيق الداخلي

٢. ضرورة اهتمام الجامعات الرسمية العراقية بمبدأ حقوق الملاك (حق المال العام)؛ وذلك

من أجل الحفاظ على المال العام في الجامعات.

ضرورة قيام الجامعات الرسمية العراقية بتفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية، وعمل دورات للعاملين

تتعلق بالإفصاح والشفافية؛ كأحد متطلبات المرحلة الحالية، وذلك من خلال تحقيق م

## أولاً- المقدمة:

صداقية عمل التدقيق الداخلي.

حظي مفهوم الحاكمة المؤسسية corporate governance بالاهتمام من منظمات الأعمال العامة والمؤسسات الحكومية الخاصة في الآونة الأخيرة في الكثير من دول العالم. حتى اعتبر أحد متطلبات الإدارة الناجحة، وذلك بعد الأحداث التي مر بها الاقتصاد العالمي والتي أدت إلى إعادة النظر في الخطط المستقبلية وفي التوجهات الإدارية، وفي الأداء المؤسسي بناء على واقع بيئة الأعمال. وقد أدى ذلك إلى سعي مجموعة من المؤسسات الدولية والحكومية للبحث عن وسائل الرقابة وأدواتها على نشاط المؤسسات؛ بقصد الحفاظ على حق المال العام، ومصالح الدولة، ذلك الدور الذي يركز على ضرورة وضع الضوابط والآليات الرقابية التي تضمن حسن إدارة المؤسسات؛ مما يحافظ على مصالحها، ويحد من التصرفات غير السليمة للمديرين التنفيذيين فيها، وتفعيل دور مجالس الإدارة، وتطبيق ضوابط الإفصاح، والشفافية فيها سواء كانت مؤسسات حكومية أم شركات قطاع خاص

ونظراً للدور الذي تقوم به المؤسسات التعليمية الحكومية في العراق، وكونها أحد أهم الأدوات التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق أهدافها الاجتماعية. فإن وجود نظام تدقيق متكامل فيها يعزز مصداقية عملها وتقديم خدمات أفضل للمجتمع، لذلك لا بد من وجود قواعد وإجراءات تحكم عمل تلك المؤسسات حتى يتم الحفاظ على اصول المؤسسة وتوفير الحماية الكافية لها، ونتيجة لذلك بدأ ينظر إلى التدقيق الداخلي من خلال مفهوم أوسع من دوره في الرقابة والتدقيق على العمليات المالية في المؤسسات الحكومية فقط، ليتوسع ويشمل التركيز على الرقابة الداخلية، وتقييم المخاطر. لذلك تعد أجهزة الرقابة والتدقيق صمام أمان للمؤسسات الحكومية عامة والمؤسسات التعليمية خاصة؛ فلا بد من النظر في تلك الأجهزة الرقابية وبيان أثر تطبيق مبادئ الحاكمة المؤسسية عليها.

## ثانياً- مشكلة الدراسة:

لما كان قطاع الخدمات قد شغل حيزاً كبيراً في كثير من اقتصاديات الدول، ونظراً لأثره المهم في توفير الخدمة، وكيفية حصول المستفيد على مثل هذه الخدمات بأفضل البدائل المتاحة للحصول على كفاية عالية في الخدمة ولأن النظام المحاسبي الحكومي يلعب دوراً كبيراً لذلك كان لا بد من تأمين هذا النظام بالقوانين والقواعد المطبقة، ومعرفة مدى الالتزام بها، وعليه ينبغي ان يوجد جانب رقابي يحافظ على المال العام من التلاعب. وبما أن للتدقيق الداخلي الدور

الكبير في الحفاظ على تلك الأموال، لارتباطه بمعرفة تأثير الحاكمية المؤسسية ومدى مساعدتها على تفعيل الاداء لجهاز التدقيق الداخلي وأستقلالية النسبية، مما دفع الباحث إلى معرفة أثر ذلك المفهوم على الجامعات بهدف الإجابة عن السؤال الرئيس الاتي:  
هل هناك أثر للحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد؟ وينبثق عن السؤال السابق الأسئلة الفرعية الآتية:-

- ١- هل يوجد أثر لمبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد؟
- ٢- هل يوجد أثر لمبدأ حقوق الملاك (حق المال العام) على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد؟
- ٣- هل يوجد أثر لمبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد؟
- ٤- هل يوجد أثر لمبدأ الإفصاح والشفافية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد؟
- ٥- هل يوجد أثر لمبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد؟

### ثالثاً- أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في بيان أثر الحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد. وسيتم تحقيق ذلك عن طريق الأهداف الفرعية التالية:-

- ١- بيان مدى تأثير مبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد.
- ٢- بيان مدى تأثير مبدأ حقوق الملاك (حق المال العام) على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد.
- ٣- بيان مدى تأثير مبدأ العلاقات مع اصحاب المصالح على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد.

٤- بيان مدى تأثير مبدأ الإفصاح والشفافية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد.

٥- بيان مدى تأثير مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد.

#### رابعاً- أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من أهمية نظام التدقيق الداخلي، ودوره في المؤسسات الحكومية بشكل عام، والجامعات بشكل خاص. ولما كان نظام التدقيق الداخلي، أحد العناصر الرئيسية في الحاكمية المؤسسية، جاءت أهمية دراسة أثر الحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية.

وقد برزت أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تعالجه عن طريق ماياتي :

- الاطلاع على الحاكمية المؤسسية بشكل عام في الجامعات الرسمية العراقية وبشكل خاص تعميق المعرفة في هذا المجال كمرحلة جديدة في ممارسة أسلوب الإدارة الرشيدة
- محاولة الكشف عن الأثر المتوقع للحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي من خلال نتائج هذه الدراسة، وتقديم توصيات والتي يتطلع الباحث للاستفادة منها من قبل الجامعات الرسمية العراقية .
- الاستفادة منها من قبل ادارة الجامعات الرسمية العراقية في بغداد في تحسين اجهزة التدقيق الداخلي من خلال الالتزام بمبادئ الحاكمية المؤسسية.

#### خامساً- فرضيات الدراسة:

على ضوء مشكلة الدراسة وأسئلتها، والأهداف المحددة لها، قامت الدراسة على فرضيات صفرية وعلى الوجه التالي:

١ H٠: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد.

٢ H٠: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ حقوق الملاك (حق المال العام) على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد.

٣ H٠: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد.

٤ H٠: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ الإفصاح والشفافية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد.

٥ H٠: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد.

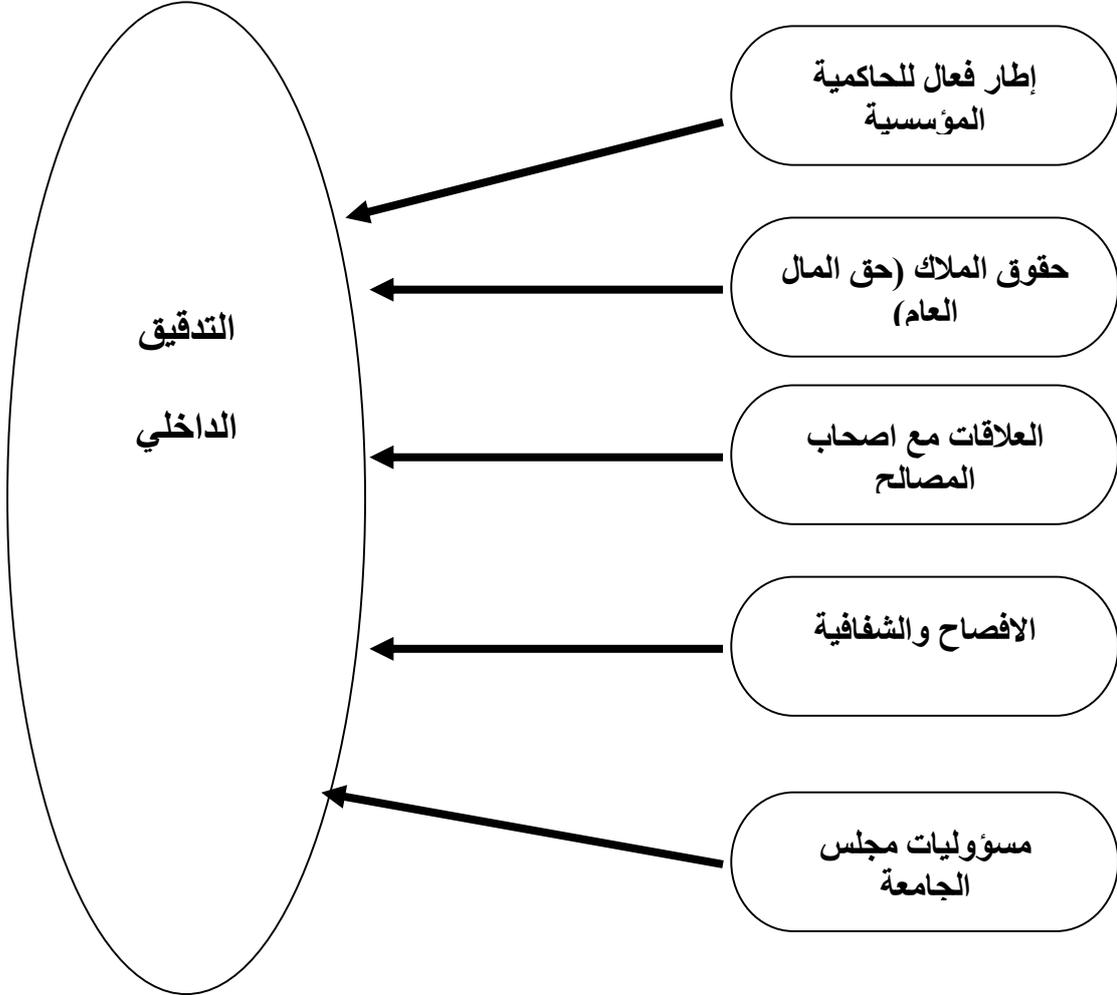
#### سادسا- نموذج الدراسة:

تم تصميم نموذج توضيحي يمثل أثر التغييرات المستقلة (مبادئ الحاكمية المؤسسية المملوكة للدولة) على المتغير التابع للتدقيق الداخلي.

المتغير التابع

المتغير المستقل

مبادئ الحوكمة المؤسسية



المصدر إعداد الباحث

## سابعاً- الدراسات السابقة:

### أ - الدراسات العربية:

١- دراسة العبدلي (٢٠١٢). بعنوان: "أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق

الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي، في الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وتم تصميم استبانة لهذا الغرض وزعت على أفراد عينة الدراسة البالغ عددهم (١١٤)، مكونة من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومديري التدقيق الداخلي.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك تأثير لتطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية التي هي (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسئولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي، وأوصت هذه الدراسة بأهمية الالتزام بالإفصاح والشفافية وذلك لتأثيرهما الواضح في جودة التدقيق الداخلي، ومراعاة مدى التقيد والالتزام بتنفيذ المهام التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل موظفي الشركة. وتم الاستفادة من هذه الدراسة في تصميم الاستبانة.

٢- دراسة الشرايري، (٢٠١٢). بعنوان: "أثر الحاكمية على فاعلية التدقيق الداخلي في ظل

مبادئ لجنة بازل المحدثه - دراسة حالة البنوك التجارية في الأردن"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر الحاكمية على فاعلية التدقيق الداخلي في البنوك التجارية العاملة في الأردن وعددها (٢٢)، وقد تم تصميم استبانة لهذه الدراسة، وزعت على المدققين الداخليين وأعضاء مجلس الإدارة، وبلغ عدد الاستبانات (١٠٢)، وزعت على المدققين الداخليين العاملين في الإدارات العامة في البنوك التجارية العاملة في الأردن، وأعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين بصفاتهم أعضاء لجنة تدقيق في كل بنك.

وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود أثر لمبادئ المساءلة لجنة بازل الأربعة وهي (مبدأ توفر الشفافية، مبدأ توفر نظام حوافز إستراتيجي، مبدأ وجود هيكل إداري يعزز المساءلة، ومبدأ فهم البيئة للعمليات) على فاعلية التدقيق الداخلي.

بينما لا يوجد أثر للحاكمية على المبادئ الأخرى وهي (مبدأ دعم الإدارة العليا لأستقلالية المدقق الداخلي، ومبدأ وجود سياسات ونظم ومبادئ للإدارة التنفيذية، ومبدأ توفر الادراك والتأهيل لأعضاء مجلس الإدارة، ومبدأ تبني مجلس الإدارة لمعايير مراقبة الأهداف الاستراتيجية) على فاعلية التدقيق الداخلي.

وأوصت هذه الدراسة إلى توفير الدعم من قبل الإدارة العليا لاستقلالية المدقق الداخلي مما يعزز مستوى فاعلية التدقيق الداخلي، وتم الاستفادة من هذه الدراسة للمقارنة بينها وبين نتائج دراسة الباحث.

### ٣- دراسة زريقات (٢٠١١). بعنوان: "أثر دليل الحاكمية المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر تعليمات الحاكمية المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية وذلك اعتماداً على مدى تأثير بنود هذا الدليل على مكونات جودة التدقيق الداخلي التي حددها معهد المدققين الداخليين. وقام الباحث بعمل استبيان مخصص لهذا الغرض وعددها (٧٥) وزع على عينة الدراسة المكونة من المدققين الداخليين والمديرين الماليين في البنوك.

وتوصلت الدراسة إلى وجود دور مهم لتعليمات دليل الحاكمية المؤسسية في تحسين جودة التدقيق الداخلي للبنوك الأردنية، وذلك عن طريق تأثير تعليمات هذا الدليل وبشكل مهم إحصائياً في مكونات جودة التدقيق الداخلي المتمثلة في زيادة الالتزام بميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، وزيادة الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي وتطوير الأداء المهني للمدققين الداخليين، وتحسين ممارسات وأساليب التدقيق الداخلي، وأوصت هذه الدراسة للقطاعات الاقتصادية الأخرى والجهات المشرفة عليها وخلاف البنوك بضرورة تبني مثل هذا الدليل لأنه يحسن من ممارسات وأساليب التدقيق الداخلي التي يطبقها المدققون الداخليون في البنوك التجارية الأردنية، وتم الاستفادة من هذه الدراسة لأثراء الجانب النظري.

٤- دراسة الحميدي، (٢٠١١). بعنوان: "أثر الحاكمية المؤسسية على جودة المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الأردنية المدرجة في بورصة عمان"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر الحاكمية المؤسسية على جودة المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الأردنية وذلك من خلال مبادئ الحاكمية المؤسسية الصادرة عن المنظمة العالمية بالتنمية والتعاون الاقتصادي وهي (مبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية، ومبدأ المساواة في المعاملة بين المساهمين، ومبدأ حماية حقوق المساهمين، ومبدأ دور أصحاب المصالح في الحاكمية المؤسسية، ومبدأ الإفصاح والشفافية، ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في الحاكمية المؤسسية وأثر هذه المبادئ على جودة المعلومات المحاسبية)، واعتمدت هذه الدراسة على جمع البيانات من خلال عمل استبانة وزعت (٨٣) على أفراد عينة الدراسة المتمثلين في المدققين الداخليين العاملين في البنوك التجارية الأردنية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود أثر الحاكمية المؤسسية على جودة المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الأردنية، وأوصت هذه الدراسة بضرورة سعي البنوك التجارية الأردنية إلى تعزيز مستوى الحاكمية المؤسسية من خلال تفعيل دور أصحاب المصالح في الحاكمية، وتفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية، وتعزيز مبدأ حماية حقوق المساهمين، وضرورة قيام مجلس الإدارة بأداء مهامه ومسؤولياته على نحو فعال في ظل الحاكمية المؤسسية. وقد تم الاستفادة من هذه الدراسة في تصميم الاستبانة ولمقارنة النتائج.

٥- دراسة كزار (٢٠١١). بعنوان: " تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات – بحث تطبيقي في مصرف الرشيد"

هدفت هذه الدراسة إلى تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل حاكمية الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بعمل (٦٠) استبانة، وزعت على عينة الدراسة المكونة من المدققين الداخليين في فروع مصرف الرشيد، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنّ أي تنظيم إداري ومالي لا يكون في نظام الرقابة الداخلية مبنياً على الأسس العلمية السليمة والملائمة يعد تنظيمًا ناقصاً، ولا يحقق الأهداف المطلوبة من إيجاده، وتعد الحاكمية نظام يتم بواسطته توجيه الوحدات الاقتصادية والرقابية على أنشطتها.

إذ يحدد هيكل وإطار توزيع الواجبات والمسؤوليات وذلك من خلال مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين الإدارة من ناحية والمالكين وأصحاب المصالح من ناحية أخرى بهدف تحسين الأداء وبالشكل الذي يمكن الوحدة من الاستجابة لمتطلبات البيئة الداخلية والخارجية، وأوصت هذه الدراسة بضرورة إنشاء نظام رقابة داخلية متكامل، وضرورة توافر الأركان الأساسية لغرض تحقيق أهداف نظام الحاكمة، إذ إن النظرة لهذا النظام ليست أحادية. بل إنها ثلاثية تتمثل البعد الاقتصادي من حيث المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، والبعد الاجتماعي من حيث أثر القيم ومستويات السلوك والعلاقات المتبادلة بين جميع الأطراف ذات العلاقة، والبعد البيئي من حيث إنتاج السلعة وتقديم الخدمة في البيئة، وتم الاستفادة من هذه الدراسة لأثرها الجانبي النظري.

٦- دراسة مولود (٢٠١١). بعنوان: "تأثير حوكمة الشركات على فاعلية الرقابة الداخلية - بحث تطبيقي في عينة من الوحدات الاقتصادية في محافظة أربيل"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر حاكمية الشركات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية ولغرض التحقق من هدف هذه الدراسة قام الباحث بتوزيع (٦٥) استمارة استبانة، وزعت على عينة الدراسة المكونة من المديرين الماليين والمدققين الداخليين للوحدات الاقتصادية في محافظة أربيل.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن وجود حاكمية للشركات أمرٌ ضروري، وذلك لإيجاد نظام رقابي محكم يمكن أن يساهم في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية من خلال عملية إدارة المخاطر في تحديده للجهات. وتوزيعه للمسؤوليات والصلاحيات بين مختلف الأطراف المشاركة للحد من هذه المخاطر. وأن وجود جهاز تدقيق داخلي كفوء، ولجنة التدقيق، يساهمان في حماية حقوق المساهمين والحفاظ على الأموال وتوفير المعلومات الموثقة، بما يتطلب ضرورة التعاون البناء بينهما من جهة، وبينهما وبين المدقق الخارجي من جهة أخرى، وهذا يعد من الدعائم الأساسية لحاكمية الشركات.

وأوصت هذه الدراسة بضرورة إلزام الوحدات الاقتصادية كافة لتحديد متطلبات الحاكمية والعمل بموجبها، وإعداد برامج تعليمية ودورات تدريبية للعاملين في أنظمة الرقابة الداخلية لغرض تأهيلهم بالإيفاء بمتطلبات الأداء الصحيح والسليم وإذكاء وعيهم بمخاطر الفساد الملازمة لأداء وظائفهم، وتم الاستفادة من هذه الدراسة في تصميم الاستبانة.

٧- دراسة الطعاني (٢٠٠٩). بعنوان: "أثر مخاطر الحاكمية المؤسسية على خطة التدقيق

وألعاب المدقق الخارجي للشركات المساهمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر مخاطر الحاكمية المؤسسية على خطة التدقيق وألعاب المدقق الخارجي للشركات المساهمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، وقد صممت استبانة لهذه الدراسة وزعت على مدققي الحسابات الخارجيين وعددهم (١٠٥) و(٦٢) من مفتشي الجهات الرقابية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود أهمية لخطة التدقيق والتي تتضمن طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات التدقيق، وهي من شأنها التقليل من مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول، ووجود أهمية لزيادة اتعاب التدقيق وذلك في حال وجود تجاوزات في الشركة موضوع التدقيق لمتطلبات الحاكمية المؤسسية المنصوص عليها من قبل الجهات الرقابية.

من أهم التوصيات التي أوصت بها هي على مكاتب التدقيق أن تقوم بإبلاغ الجهات الرقابية ذات العلاقة، في حال تبين لديها أن الشركة موضع التدقيق تتجاوز متطلبات الحاكمية المؤسسية المنصوص عليها من قبل الجهات الرقابية ذات العلاقة. وضرورة قيام مكاتب التدقيق لتعديل خطة التدقيق من حيث طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات التدقيق، وذلك في حال وجود تجاوزات في الشركة موضع التدقيق لمتطلبات الحاكمية المؤسسية المنصوص عليها من قبل الجهات الرقابية، وتم الاستفادة من هذه الدراسة في تصميم الاستبانة.

٨- دراسة الدوغجي، (٢٠٠٩). بعنوان: "فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة

الشركات". هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال لمدققي الحسابات الداخليين من خلال ما يجب أن تلتزم به الشركات في إعدادها للتقارير والقوائم المالية وغير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية وتكون شفافة ونزيهة، ولتحقيق ذلك قام الباحث بإعداد استبانة وزعت على عينة الدراسة المكون من المحاسبين القانونيين وعددهم (٣٥).

وتوصلت هذه الدراسة أن التدقيق الداخلي يعد من الأنشطة الداعمة للحاكمية، وأصبح الطلب على خدمات المدققين الداخليين المؤهلين وذوي الخبرة العالية، وأن لمكاتب التدقيق الخارجي دوراً مهماً في تأكيد مصداقية التقارير والقوائم المالية المنشورة لخدمة المجتمع عن طريق جودة الخدمة المقدمة وتفعيل عملية التناوب .

وأوصت هذه الدراسة بأن تتولى نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين نشر المعرفة المهنية لمهنة التدقيق الداخلي والتأكيد على الالتزام بقواعد وسلوك المهنة، ومنح الحماية لهم جراء تعسف الإدارة وإقامة دورات تطويرية مستمرة، وتم الاستفادة من هذه الدراسة في الجانب النظري.

٩- دراسة مراد (٢٠٠٨). بعنوان: "دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في سوريا" هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في سوريا، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم وتوزيع استبانة عشوائية وعددها (٦٠) على أفراد عينة الدراسة التي شملت مراجعي الحسابات الداخليين في الشركات المساهمة والمديرين الماليين في تلك الشركات والمحاسبين القانونيين.

وتوصلت الدراسة إلى ضرورة التبليغ عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر وفاعلية الرقابة للمستويات الإدارية المناسبة للشركة والمساعدة في إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقاً للمستويات النوعية ومساعدة المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة. ومساعدة لجنة المراجعة في الكشف عن حالات الغش والتلاعب في الشركة، والتأكد من وجود سياسات واجراءات تضمن احترام الشركة للأنظمة واللوائح، وتم الاستفادة من هذه الدراسة للأطلاع على الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية في الحاكمية المؤسسية.

١٠- دراسة السيد علي (٢٠٠٨). بعنوان: "أثر رأس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية "

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر رأس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مديري التدقيق الداخلي، ومجلس الإدارة، والمدراء التنفيذيين، ولجنة التدقيق وعددهم (٩٣).

وتوصلت هذه الدراسة إلى أنّ أهمية رأس المال الفكري تأتي من كونه أكثر الموجودات قيمة في القرن الحادي والعشرين في ظل ما يسمى (اقتصاد المعرفة)؛ لأنه يمثل قوة علمية فاعلة وقادرة على إدخال تعديلات جوهرية على مسار الشركات ونشاطاتها المختلفة، مما يساهم في الرفع من كفاءة الحاكمية المؤسسية فيها.

أما التدقيق الداخلي فقد تطور مفهومه بظهور مفهوم الحاكمة المؤسسية، فأضيفت إلى خدماته المتمثلة بخدمة تقييم أدوات الرقابة خدمات جديدة مثل خدمات تقييم المخاطر، وتقديم الاستشارات، والخدمات الخاصة بالحاكمة المؤسسية، وأوصت هذه الدراسة على ضرورة فهم وإدراك أهمية رأس المال الفكري، ومهنة التدقيق الداخلي من قبل إدارة الشركات لما يمثلانه من قيمة خاصة ترفع من كفاءة الحاكمة المؤسسية في الشركات، وتم الاستفادة من هذه الدراسة لأثرها الجانب النظري وأيضا في تصميم الاستبانة.

#### ١١- دراسة عيسى (٢٠٠٨). بعنوان: "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية"

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك باستخلاصها مما اقترحت المعايير التي أصدرتها المؤسسات المهنية، عن طريق ما اقترحت الكتب السابقة في هذا المجال، ويهدف الشق التطبيقي إلى اختيار تأثير تلك العوامل على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، والتحقق علميا مما إذا كان لجودة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات في مصر، وقام الباحث بعمل استبانة وزعت (٨٠) استمارة على عينة الدراسة المتكونة من (مديرين أقسام التدقيق الداخلي، ورؤساء لجان التدقيق، وشركاء التدقيق).

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك اتفاقاً بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاث (مديرين أقسام التدقيق الداخلي، ورؤساء لجان التدقيق، وشركاء التدقيق الداخلي) على زيادة أهلية المراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى العلمي، وزيادة مستوى الخبرة المهنية، وزيادة مستوى التدريب والتأهيل يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية، كما تولت الدراسة إلى أن زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وأوصت هذه الدراسة بالاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية لتحسين حوكمة الشركات وتم الاستفادة من هذه الدراسة في تصميم الاستبانة.

#### ١٢- دراسة الروزنامجي (٢٠٠٧). بعنوان: "التحكم المؤسسي في التدقيق الداخلي".

هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح أسس حوكمة الشركات ودور التدقيق الداخلي حيالها بوصفها إحدى عناصرها الرئيسية في ضوء بيئة قانونية تحدد صلاحياته ومسؤولياته، وكذلك تهدف إلى قياس قدرة قسم التدقيق الداخلي والعاملين فيه على حماية اصحاب المصالح جميعاً بدءاً

بالمسؤولين حتى صغار المستثمرين، وقام الباحث بعمل استبانة تم توزيعه على عينة الدراسة المكونه من (٩٢) مدققا داخليا.

وتوصلت الدراسة إلى أنّ التشريع والقوانين هي من أجل توجيه الحوكمة الجيدة ومعاينة من يخالف تلك القوانين والتعليمات إلا أن تطبيقها وتحقيقها لا يتم إلا بواسطة أولئك الذين يملكون ويوجهون الشركة والمتمثلين بمجلس إدارة الشركة والمدراء التنفيذيين وتم الاستفادة من هذه الدراسة في اثراء الجانب النظري.

١٣- دراسة المشهداني (٢٠٠٧). بعنوان: "الإطار المقترح لحوكمة الشركات ، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية "

هدفت هذه الدراسة إلى تأطير مفهوم وصياغة إطار مقترح لحوكمة الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

وتوصلت الدراسة إلى تبني هذا الإطار من قبل الهيئة المشرفة على السوق من خلال الالتزام بالمبادئ والمعايير التي يتضمنها، وتشكيل لجنة عمل مستقلة لحوكمة الشركات تتكون من الخبراء المختصين من أكاديميين ومهنيين وممثلين عن القطاع الخاص في العراق، يهدف إلى زيادة الفهم لقضايا حوكمة الشركات وإنجاز التغييرات المطلوبة في مختلف المجالات ومنها المجالات المحاسبية والتدقيقية فضلا عن المجالات القانونية والتنظيمية بالإضافة الى تعزيز ثقافة الحوكمة، ورفع الفهم والإدراك بأهميتها ضمن آليات محددة علما ان الجانب الميداني هو اطار مقترح لحوكمة الشركة المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وتم الاستفادة منها في اثراء الجانب النظري.

١٤- دراسة يعقوب (٢٠٠٦). بعنوان: "التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي "دراسة تطبيقية على المصارف العراقية الخاصة".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى إمكانية تطبيق مبادئ ودعائم التحكم المؤسسي في المصارف العراقية الخاصة وبيان أثر وظيفة التدقيق الداخلي الحديثة لدعم التحكم المؤسسي، والتوصل إلى أنموذج مقترح لعمل المصارف العراقية الخاصة مبين فيه أثر وظيفة التدقيق الداخلي الحديثة لدعم التحكم المؤسسي، ولغرض تحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بعمل استبانة، وعددها (١٥٥) وزعت على عدد من أعضاء مجلس الإدارة، المدراء التنفيذيين، مدراء

الحسابات، مدراء التدقيق، مدراء الفروع والأقسام، والمحاسبين والمدققين الداخليين. وتوصلت الدراسة إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي مهمة جداً في تعزيز التحكم المؤسسي مع أن هذه الوظيفة لم ترق إلى ما آلت إليه الوظيفة في الدول الأجنبية، ولم يعد القصور فيها يرجع إلى الانظمة الرقابية وأدواتها المستخدمة في الشركات المسأهمة فحسب بل إلى عدم اهتمام الحكومة والمنظمات والجمعيات في الوطن العربي والعراق خاصة بمهنة التدقيق الداخلي وأعطائها القدر اللازم من الأهمية أسوة بالتدقيق الخارجي، وتم الاستفاده من هذه الدراسة في تصميم الاستبانة.

#### ١٥- دراسة القشي (٢٠٠٦). بعنوان: "الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأسباب التي أدت إلى انهيار شركة انروت للطاقة وشركة ارثر اندرسون للتدقيق والتعرف على ماهية الحاكمية المؤسسية ومفهومها الحديث وفق التشريع الأمريكي الذي طور عام ٢٠٠٦ واعتمدت هذه الدراسة على التحليل الوصفي الاستنباطي، وتوصلت الدراسة إلى أن المشكلة لاتتعلق بمعايير المحاسبة او معايير التدقيق المعمول بها لكن المشكلة الرئيسية تنحصر في اخلاقيات المهنة ذاتها والبحث عن وسيلة لضبط أخلاقيات المهنة وجميع الاستطلاعات التي تم الاطلاع عليها، المستقاة من البيئة الأمريكية أظهرت أن الحاكمية المؤسسية بمفهومها الحديث صعبة التطبيق على أرض الواقع.

#### ب - الدراسات الأجنبية:

#### ١- دراسة Archambeault. (٢٠٠٨). بعنوان: " The Need For an internal Auditor Report " to external Stakeholders to Improve Governance Transparency.

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في الحاجة إلى إيجاد تقرير تدقيق داخلي لزيادة شفافية الحاكمية للفئات المهمة لمصالح الشركة في الولايات المتحدة حيث عملت الدراسة على البحث في الفوائد المتوقعة لتقرير التدقيق الداخلي من حيث زيادة كل من الشفافية والمساءلة كما بحثت في تكاليف هذا التقرير المتمثلة في زيادة كم المعلومات الذي تقدم علاوة على التكاليف المادية، وقام الباحث بعمل استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة المكونه من (١٢٠) من المساهمين.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن مثل هذا الإفصاح عن أنشطة ونتائج عمليات التدقيق الداخلي من خلال تقرير نموذج موحد سيعمل على تقديم فائدة كبيرة تفوق التكاليف المرتبطة به وخصوصا فيما يتعلق بتقديم افصاحات تمكن المستخدمين من تقييم جودة الحاكمية والشفافية داخل الشركات وتم الاستفادة منها في تصميم الاستبانة.

## ٢- دراسة O'Leary and Stewart (٢٠٠٧). بعنوان: "Governance Factors Affecting

### "Internal Auditors Ethical Decision Making– An Explanatory Study.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر الحاكمية المؤسسية في اتخاذ المدققين الداخليين لقراراتهم المرتبطة بأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، وقد استقصى الباحث أثر مجموعة من عناصر الحاكمية المؤسسية، مثل دعم لجنة التدقيق وتكامل الإدارة والسياسات المحاسبية وخصائص المدقق الخارجي من خلال طرح استبانة تضم هذه العوامل وغيرها على (٦٦) مدققاً داخلياً للوقوف على أثر مثل هذه العوامل في آلية اتخاذ المدققين الداخليين لقراراتهم.

و توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة مهمة بين جودة التدقيق الخارجي من جهة وبين اتخاذ المدققين الداخليين لقراراتهم المتأثرة بأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي من جهة أخرى، وتوصلت أيضاً إلى أنه لم تجد مثل هذه العلاقة عند اختبارها بقيمة عناصر الحاكمية المؤسسية مثل دعم لجنة التدقيق وتكامل الإدارة والسياسات المحاسبية وتم الاستفادة من هذه الدراسة في تصميم الاستبانة.

## ٣- دراسة Mihret and Yismaw (٢٠٠٧). بعنوان : "Internal Audit" Effectiveness An

### "Ethiopian Public Sector Case Study.

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي في قطاع مؤسسات التعليم العالي العامة في أثيوبيا، وحددت هذه الدراسة بعض العناصر الهامة كمقياس لجودة التدقيق، مثل خبرة المدققين الداخليين ونطاق عملهم إضافة إلى كفاءة التخطيط والاتصال المتاح لدى المدققين الداخليين، وقام الباحث بعمل استبانة وزعت على عينة الدراسة المكونه من (٦٥) مدققاً داخلياً.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مثل هذه العوامل تساهم وبشكل مهم في تحسين كفاءة التدقيق الداخلي، كما توصلت إلى أن هناك أثراً مهماً للدعم الذي تقدمه الإدارة لقسم التدقيق

الداخلي في تحسين كفاءة أنشطة التدقيق الداخلي بينما لم تجد أثراً للتقسيمات الإدارية وخصائص الوحدات الخاضعة للتدقيق في كفاءة أنشطة التدقيق الداخلي ، تم الاستفادة من هذه الدراسة في تصميم الاستبانة.

#### ٤- دراسة Joshua, Ronen (٢٠٠٦). بعنوان: " A Proposed Corporate Governance Reform: Financial Statements Insurance"

هدفت هذه الدراسة اقتراح إصلاح حاكمية الشركات، من خلال التأمين على خطر القوائم المالية، واعتمدت هذه الدراسة على استبانة لجمع المعلومات، وزعت (٨١) استمارة على المدققين الداخليين، بهدف استبعاد التعارض في المصالح الذي يعد مصدر تهديد دائم للعلاقة بين مراقب الحاسبات وعماله، ومن ثم زيادة جودة القوائم المالية.

وتوصلت هذه الدراسة الى ان لهذا الاقتراح آثاراً ايجابية على أسعار الأوراق المالية، كما أن جودة القوائم المالية المتوقعة معه ستكون مرشداً جيداً أو مرشداً أفضل لتخصيص وتوزيع الموارد. وقد اكدت هذه الدراسة على أنه يعد التعارض في المصالح المتأصل بين المراجع والعميل مشكلة كبرى في ظل حاكمية الشركات، وأن مقترح إصلاح حاكمية الشركات (تأمين القوائم المالية ضد التضليل فيها )، يمكن المستثمر من الحصول على مبلغ التأمين، نتيجة اتخاذه قرارات خاطئة بسبب التضليل في قوائم المالية . إن قيام الشركات في الصناعات المختلفة بالتأمين على قوائمها عن طريق إجراء عقد تأمين مع شركة تأمين، مقابل دفع مبالغ مالية لشركة التأمين (علاوة)، ويضمن حصول المستثمر الذي يتخذ قرارات استثمارية خاطئة بناء على قوائم مالية مضللة على مبلغ التعويض.

#### ٥- دراسة The Institute of Internal Auditors UK and Ireland (٢٠٠٤). بعنوان: "The Role of Internal Auditors in Risk Management"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان الطرق المستخدمة من قبل المدققين الداخليين للحفاظ على الموضوعية التي تطلبها المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، بخصوص الممارسات المهنية عند تقديم الخدمات التوكيدية والاستشارية من قبل المدققين الداخليين، وتم توزيع مجموعة من استمارات الاستبانة على مديري ادارة الشركات.

وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن إدارة المخاطر هي العنصر الاساسي في الحاكمية المؤسسية، الإدارة هي المسؤولة عن وضع وتشغيل إدارة المخاطر نيابة عن مجلس الإدارة والدور الاساسي في التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المشاريع الكبيرة هو تقديم توكيد

إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة حول فاعلية إدارة المخاطر.

### ثامنا- ما يميز هذه الدراسة:

ساهمت الدراسات السابقة في إثراء هذه الدراسة أثناء تطوير الإطار النظري للدراسة، وفي تطوير أداة الدراسة، وفي تصميم الاستبانة، وعلى الرغم من تعدد الدراسات التي تناولت موضوع الحاكمية المؤسسية إلا أن هذه الدراسة تميزت عن غيرها بما تأتي:

- أجريت هذه الدراسة على الجامعات الرسمية العراقية كأحد دعائم التعليم، وكذلك التزام هذه المؤسسات بمبادئ الحاكمية المؤسسية المملوكة للدولة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
- تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة كونها أخذت عينة الدراسة من القطاع الحكومي في العراق، في حين أشارت الدراسات السابقة إلى الحاكمية المؤسسية في قطاع الشركات والبنوك فقط.

### تاسعا- حدود الدراسة:

1. أجريت هذه الدراسة على الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد المدرجة ضمن تصنيف الجامعات العربية .
2. وجهت استبانة هذه الدراسة الى المدققين الداخليين العاملين في الجامعات الرسمية العراقية .
3. تناول المتغير المستقل الحاكمية المؤسسية مقاسا بمبادئها الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ( Organisation Economic Co-Operation and Development ).
4. استثنى مبدأ المعاملة العادلة لحاملي الأسهم، وذلك بسبب ملكية الجامعة للدولة، لأن هناك مساهم واحد هو وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية فلا يوجد ما يجعل لمبدأ المعاملة العادلة لحملة الأسهم من دور.

## عاشرا- التعريفات الإجرائية:

الحاكمية المؤسسية: (OECD, ٢٠٠٤, p:٣) هي: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه ومراقبة الشركة، وان هيكل الحاكمية يحدد توزيع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف المعنية مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين وأصحاب المصالح في الشركة، كما يوضح هيكل الحاكمية قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات ووضع أهداف الشركة وإجراءات تحقيق هذه الأهداف ومراقبة الأداء".

التدقيق الداخلي: "عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات بشكل موضوعي، تتعلق بتأكيدات خاصة وبتصرفات وأهداف اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين" (لطفي، ٢٠٠٥، ص:١٨).

# الفصل الاول

## الحاكمة المؤسسية

- ١-١ : تمهيد
- ٢-١ : مفهوم الحاكمة المؤسسية
- ٣-١ : أسباب ظهور وتطور الحاكمة المؤسسية
- ٤-١ : أهمية الحاكمة المؤسسية وأثار غيابها
- ٥-١ : أهداف الحاكمة المؤسسية
- ٦-١ : مقومات الحاكمة المؤسسية
- ٧-١ : ركائز الحاكمة المؤسسية
- ٨-١ : خصائص الحاكمة المؤسسية
- ٩-١ : الأطراف المؤثرة في فاعلية تطبيق الحاكمة المؤسسية
- ١٠-١ : مبادئ الحاكمة المؤسسية
- ١-١٠-١ : مبادئ الحاكمة المؤسسية في القطاع الخاص
- ٢-١٠-١ : مبادئ الحاكمة المؤسسية المملوكة للدولة
- ١١-١ : واقع الحاكمة المؤسسية لدى التشريع الحكومي العراقي

## ١-١ تمهيد:

نظراً للتقلبات الاقتصادية التي احتلت العالم ومنها دول شرق اسيا وأمريكا وروسيا، وكذلك فقدان الثقة في بعض شركات التدقيق المعروفة مثل Arthur Anderson، والأزمات الاقتصادية التي مرت بها أكبر الشركات مثل Enron و World com (الجنابي، ٢٠٠٨). كان لابد من إنشاء نظام يؤمن توجيه جميع الأعمال، وإدارتها داخل وخارج الشركة مما أدى الى التأكد من أن تنفيذ الأعمال تمت وفق أسلوب محكم يحدد مسؤوليات وواجبات أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية للشركة، والذي أدى إلى التفكير في وضع مجموعة من القواعد والمعايير أطلق عليها مصطلح (Corporate Governance) أو ما يعرف بـ (الحاكمية المؤسسية)، وذلك مما أدى الى الحصول على أداء أفضل وتوفير الرقابة القوية عليها لحماية الأطراف ذات العلاقة.

## ٢-١ مفهوم الحاكمية المؤسسية:

ظهر مصطلح الحاكمية المؤسسية على غرار مصطلحات أخرى مثل الخصخصة أو إزالة القيود أو العولمة، وكلها مصطلحات حديثة على الواقع الاقتصادي، تعمل بفلسفة وإطار عمل حديث يهدف إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية في أداء المؤسسات " (الامام، ٢٠٠٥)، وتعددت التعاريف للحاكمية المؤسسية فقد عرفها سليمان (٢٠٠٦، ص١٧) بأنها "مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات في ما بين المشاركين في إدارة الشركة.

الحاكمية المؤسسية: "النظام الذي يتم عن طريق توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية" (نصر والسيد، ٢٠٠٦، ص:١٦).

وعرّف مجلس معايير المحاسبة الأسترالي الحاكمية على أنها " النظم والطرانق التي من خلالها تضع الشركة أهدافها، والسبل الكفيلة بتحقيقها، ومراقبة تحقيق هذه الأهداف". كما عرفها Cleasens (٢٠٠٣، p٦) باعتبارها مجموعة من المؤسسات والسياسات المشتركة في تلك الوظائف المرتبطة بالشركات، والتي تتمثل بتجميع الموارد وتقسيم وتوزيع الأسهم، ونقل الموارد عن طريق الوقت والمساحة، وإدارة المخاطر، وتوليد وتقديم المعلومات، والتعامل مع المشاكل الحساسة، وحل مشاكل المنافسة التي تنشأ بين الشركات. فعلى سبيل المثال،

ستعمل كل من الأسواق والمؤسسات على التأثير على الطريقة التي تؤثر بها الحاكمية المؤسسية من خلال توليد وتوفير المعلومات الشفافة وعالية الجودة.

وعرفها Tricker (٢٠٠٩، p٣٩) بأنها عبارة عن ممارسة السلطة على الوحدات المؤسسية".

وعرفها يعقوب وعزاوي (٢٠٠٨) بأنها "توفير الإجراءات الرقابية الملائمة لضمان سير عمل الشركات على أفضل وجه ممكن لحماية وضمان أموال المساهمين وحماية حقوق أصحاب المصالح، وذلك بتفعيل الأدوار الرقابية والإشرافية في الشركات، وتعزيز دور التدقيق الخارجي ومنحه الاستقلالية الكافية بهدف ضمان توفير الشفافية في التقارير المالية وتعزيز المصادقية والثقة بها، وجذب الاستثمارات الوطنية والأجنبية". (ص ٣٢٧).

ويسعى مفهوم الحاكمية المؤسسية لتوضيح كيفية عدم استغلال الإدارة لأموال المستثمرين، وإمكانية التأكد من أن الإدارة تعمل على تعظيم الأرباح، والحفاظ على مستوى الأسهم لدى الشركة، ينتج عن ذلك إبراز أهمية مفهوم الحاكمية المؤسسية في تأكيد الالتزام بالسياسات، والإجراءات الرقابية، ومالها من دور في جذب المستثمرين وتقوية اقتصاد الدولة، عن طريق وضع مبادئ للترابط بين مجلس الإدارة والمستثمرين وصولاً إلى نوع من الشفافية في التعامل بين مجلس الإدارة والمستثمرين، وهذا ما يمنع الوقوع بالأزمات المالية مستقبلاً، ودورها في جذب الاستثمارات وتدعيم اقتصاديات الدولة، من خلال وضع أسس للعلاقة بين مجلس الإدارة والمديرين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشكل الذي يؤدي إلى وجود شفافية في التعامل بين هذه الأطراف، الأمر الذي يمنع حدوث أزمات مالية في المستقبل (القطاونه، ٢٠١١). ويلاحظ مما سبق أن مفهوم الحاكمية يركز على الرقابة على الشركات، وتصرفات القائمين عليها، وتحديد مسؤولياتهم ويؤكد على أهمية مشاركة الأطراف الأخرى كالمساهمين والموظفين وغيرهم ومن هنا يرى الباحث أن الحاكمية المؤسسية تعني نظاماً للإدارة والرقابة يشمل توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة للمنظمة، ووضع القواعد والإجراءات بهدف رفع الأداء لأدى خدمة المساهمين، وأصحاب المصالح، ومن ثم تحسين صورة المنظمة والمجتمع بصفة عامة.

### ٣-١ أسباب ظهور وتطور الحاكمية المؤسسية:

مع انفصال الملكية عن الإدارة في الشركات، خول المالكون مجالس الإدارة لمراقبة أداء تلك الشركات بالنيابة، إذ إن انفصال الملكية عن الإدارة عُدَّ من المواضيع المهمة للشركات وخاصة في ظل العولمة والنمو الاقتصادي المتزايد في العالم حيث توجب على المؤسسات توكيل مسئولية ادارتها، وقد نجم عن ذلك؛ ظهور نظرية الوكالة ( Agency Theory ) وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المساهمين مما أدى الى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي يقوم به أعضاء مجالس الإدارة فضلاً عن المديرين التنفيذيين بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، ومنها استغلال بعض المديرين بحسب الصلاحية المخولة لهم بغرض تحقيق أهداف خاصة بهم والقيام بأعمال لا أخلاقية تتنافى مع الأسس والقواعد القانونية مثل جذب المدققين لإعداد تقارير مالية تحقق مصالح المديرين الخاصة، وصاحب ذلك قيام العديد من دول العالم بالاهتمام بمفهوم الحاكمية عن طريق قيام كل من الهيئات المهنية والمشرعين بإصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ (المشهداني، ٢٠١٢).

ويرجع الأساس الأول لمفهوم الحاكمية إلى انهيار ( Watergate ) في الولايات المتحدة الأمريكية ولحقها انهيار شركة ( Penn Central Company ) في السبعينات من القرن الماضي، رافقها الكشف عن بعض الحالات من الفساد المالي في كثير من الشركات التي تعمل في مجال التجارة الخارجية، وعلى أثر ما تقدم فقد تم صياغة قانون Foreign Corrupt Practices Act في سنة ١٩٧٧ وتضمن فيه صياغة ومراجعة أجهزة الرقابة الداخلية (يعقوب، ٢٠٠٦)

ومن هنا أصبحت الحاجة ماسة إلى ما يُدعى بالحاكمية المؤسسية ثم تطورت فكرة هذا المفهوم أكثر نتيجة للجهود المبذولة من قبل المنظمات الدولية كمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، حيث أصدرت مبادئ الحاكمية المؤسسية سنة ١٩٩٩ وقامت بالتعديل عليها سنة ٢٠٠٤ لترتكز عليها الشركات، ولم تقتصر جهودها على الشركات فقط بل أصدرت مبادئ خاصة بالحاكمية المؤسسية المملوكة للدولة سنة ٢٠٠٥. ولم يقتصر الاهتمام بالحاكمية من قبل تلك المنظمة فقط بل اهتمت الدول الأوروبية بموضوع الحاكمية المؤسسية، فقد وضعت ألمانيا

سنة ٢٠٠٠ ما يسمى قوانين الحوكمة المؤسسية الألمانية ( German Code of Corporate Governance) وفي عام ٢٠٠٠ أصدرت اندنوسيا ما يسمى بحزمة قوانين الحوكمة المؤسسية (Code of Good Corporate Governance)، وفي البرازيل أصدرت توصيات الحوكمة المؤسسية في عام ٢٠٠٠ (Recommendation on Corporate Governance) وكان للإمارات العربية المتحدة دورٌ متميزٌ حيث أسس مركز دبي المالي العالمي في شباط من عام ٢٠٠٦ معهد حوكمة الشركات بالتعاون مع عدد من المؤسسات المالية الإقليمية والدولية المرموقة، وقد شارك في تأسيس هذا المعهد كل من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، ووزارة المالية والصناعة في دولة الإمارات العربية المتحدة، ومركز المشروعات الدولية الخاصة (Center For Interational Private Enterprise)، ومؤسسة التمويل الدولية (International Financial Center)، واتحاد المصارف العربية (UAB)، ويهدف هذا المعهد إلى تطوير أفضل الممارسات في مجال تعزيز الإصلاحات وإرساء مبادئ الإفصاح والشفافية في قطاع الشركات (السعيد، ٢٠٠٨).

أما في المملكة الأردنية الهاشمية فقد أصدرت دليل الحوكمة المؤسسية للبنوك في الأردن عام ٢٠٠٧، وذلك استناداً لما جاء في مبادئ الحوكمة المؤسسية عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، وتم تطبيقه من تاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١ (البنك المركزي الأردني، ٢٠٠٧).

أما في العراق فقد اصدر ديوان الرقابة المالية تعميماً سنة ٢٠٠٧ بتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية المملوكة للدولة، وفقاً لما جاء في مبادئ الحوكمة المؤسسية المملوكة للدولة الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وسوف يتطرق إليها الباحث بالتفصيل لاحقاً، وهناك جهود أخرى في بعض الدول العربية تسعى للالتزام بقواعد الحوكمة ومنها لبنان، وتونس، وعدد من دول التعاون الخليجي. ومما سبق يظهر (ديوان الرقابة المالية، ٢٠٠٧). وضع للمدققين الداخليين كثيراً من الخدمات لمواجهة التطور الكبير الحاصل في مفهوم الحوكمة بما يتناسب مع متطلبات التدقيق الشامل على جميع الأنشطة في الشركة، وذلك من خلال عدة أساليب حديثة متعددة لقياس عمل التدقيق وتقييم نسبة المخاطر، ومتابعة تنقل المعلومات بصورة جيدة والإفصاح عن سياسات الشركة التي يمكن من خلالها اتخاذ القرارات الصائبة (الدوغجي، ٢٠٠٩).

وتوجد بعض الآليات أثرت في ظهور الحاكمية المؤسسية وتتمثل بالآتي (Jing, ٢٠٠٩):

١. النموذج الاقتصادي (نموذج تعاقدى) للحاكمية المؤسسية.
٢. المحددات السياسية والتاريخية للحاكمية المؤسسية.
٣. العوامل الاجتماعية و الثقافية التي تؤثر على الحاكمية المؤسسية.
٤. وجهات النظر القانونية والمؤسسية في مجال الحاكمية المؤسسية.

#### ٤-١ أهمية الحاكمية المؤسسية وآثار غيابها:

بظهور الأزمة المالية الآسيوية في عام ١٩٩٧، والتي تعد أزمة ثقة في المؤسسات التي تعمل على تنظيم الأعمال بين الشركات والحكومة، أخذ العالم ينظر نظرة جديدة إلى الحاكمية المؤسسية، مما أدى إلى الاهتمام فيها، وبرز هذا الاهتمام حتى في الدول التي تعتبر أسواقاً مالية عالية الكفاءة (الذبية وآخرون، ٢٠١١)، وتظهر أهمية الحاكمية من خلال الآتي: (الخضري، ٢٠٠٥).

١. محاربة الفساد المالي والإداري في القطاع العام والخاص، وعدم السماح بوجوده أو باستمراره، والقضاء عليه.
٢. توفير النزاهة والحيادية لكافة العاملين في المؤسسات الحكومية منها والشركات، ابتداء من الإدارة العليا، والإدارة الوسطى وصولاً إلى العاملين.
٣. التحقق من سلامة وصحة الإجراءات، وضمان عدم وجود أي أخطاء متعمدة أو غير متعمدة والعمل على معالجتها ومنع تكرارها.
٤. تحقيق الاستقامة ومنع الانحرافات التي يشكل وجودها تهديداً حقيقياً للمصالح.
٥. الحد من الأخطاء والقصور إلى أدنى مستوى ممكن من خلال استخدام مجموعة من الأنظمة والإجراءات الوقائية الكفيلة لمنع أو تقليل الأخطاء، وبالتالي تجنب المؤسسات والشركات تكاليف وأعباء هذا الحدث.
٦. تنشيط فاعلية التدقيق الداخلي من خلال وسائل الضبط الداخلي، ومقارنة ما تم إنفاقه بالإنجاز المتحقق باعتبار أن العاملين في مجال المراجعة الداخلية هم أكثر معرفة وإطلاعاً على ما يحدث داخل المؤسسة أو الشركة.

٧. التأكد من فاعلية عمل التدقيق الخارجي، خاصة وأن القائمين على التدقيق الخارجي على درجة مناسبة من الاستقلالية، وعدم خضوعهم لأي ضغط من قبل مجلس إدارة المؤسسة في الشركة، أو من أي جهة أخرى موضع التدقيق.

وفي واقع الأمر، فإن الحاكمية أداة جيدة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة المؤسسات الشركات، وبأسلوب علمي وعملي يؤدي إلى توفير اطر عامة، لحماية أموال المستثمرين والمقرضين، وتحقيق وصيانة نظام بيانات ومعلومات عادل وشفاف.

ولذا يرى (صالح) أن أهمية الحاكمية المؤسسية تعمل كنظام شامل إذا استثمرته الشركة أو المؤسسة بالصورة الصحيحة، مما يجعلها متمكنة التعامل مع متغيرات البيئة الخارجية، وزيادة معطيات البيئة الداخلية، وتقليل حالات الخلاف بين اصحاب المصالح، وزيادة حالات الاتحاد بينهم، بما يحقق الميزة التنافسية (صالح، ٢٠٠٦).

إن غياب الحاكمية المؤسسية سوف يظهر بعض المساوئ التي ستلحق أضراراً مادية ومعنوية للشركات، ومن أهمها: أن عدم تطبيق متطلبات الحاكمية المؤسسية بمبادئها ومقوماتها والركائز التي تستند عليها يؤدي الى انتشار الفساد المالي والإداري، وفقدان النزاهة وعدم إظهار حقيقة القوائم المالية للواقع الفعلي لعمل تلك الشركات والمؤسسات، وأن عدم تطبيق الإجراءات والقواعد الواضحة للحاكمية المؤسسية يؤدي إلى فقدان الثقة بين المستثمر والشركات وبالتالي عدم الشعور بالمسئولية في ظل ضياع كامل للحقوق والالتزامات.

وباستمرار ذلك يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال، وتحتاج إلى تدخل إصلاحي عاوى، مما يؤدي الى عدم التزام العاملين بالتعليمات، إذ ظهر أن سبب الأزمات المالية التي ظهرت في بعض الدول هو غياب دور الحاكمية وضعف أساليب الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات، ومع غياب الاستقلالية التي يتمتع بها التدقيق الخارجي ينتج ضعف الاستثمارات مما يؤدي إلى عدم وضوح الحقوق والواجبات التي تجذب المستثمرين للاستثمار في القطاعات المختلفة (الخصري، ٢٠٠٥).

## ٥-١ أهداف الحاكمية المؤسسية:

إن تطبيق قواعد ومبادئ الحاكمية بشكل جيد وسليم يؤدي الى تحقيق مجموعة من الأهداف ومن أهمها: (Claessens، ٢٠٠٧)

١. تحقيق مستوى جيد من العلاقات مع الجهات ذات العلاقة بالشركة.
  ٢. تحقيق نتائج مالية وتشغيلية للشركة التي تطبق الحاكمية تطبيقاً جيداً، أفضل من غيرها من خلال الاستغلال الأمثل للموارد، وتحقيق المستوى الأفضل لأداء الإدارة.
  ٣. يسهل تطبيق الحاكمية في حصول الشركات على التمويل اللازم لها وبتكلفة معقولة.
- إن تحقيق المستوى الجيد في تطبيق الحاكمية يؤثر على مستوى الاقتصاد ككل من خلال تقليل احتمال حدوث الانهيارات المالية في الشركات، والقضايا التي تهز الثقة في اقتصاد الدولة.
٤. إدخال القضايا البيئية، والأخلاقية في منظومة صنع واتخاذ القرار (الخضري، ٢٠٠٥).
  ٥. زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين، وتحسين معدلات دوران العمالة، واستقرار العاملين، وتنمية الصورة الذهنية الايجابية عن الشركة. سواء لدى العاملين فيها، أو لدى المتعاملين معها، او عند الجماهير العريضة بصفة عامة.

ويرى (الراشد) أن الغرض من تبني آليات الحاكمية ومبادئها يتمثل بالاتي: (الراشد، ٢٠٠٩)

١. توفير النزاهة والثقة من خلال تطوير ثقافة قيم السلوك المهني والأخلاقي و إرساء وتقوية المساءلة، والمصداقية، والشفافية.
  ٢. المساهمة في استقرار الاستثمار، والنمو الاقتصادي والأسواق المالية.
- وبذلك فإن تطبيق الحاكمية يؤدي إلى رفع مستوى أداء الشركة، لتكون في وضع تنافسي قوي، وبما أن مجلس إدارتها هو الوكيل المسئول عن أصولها وممتلكاتها، فإن سلوكياتها يجب ان تكون باتجاه إضافة قيمة لتلك الأصول مما ادى الى بناء شركة ناجحة، وتعزيز قيمة مساهميتها من خلال تبني متطلبات الإفصاح والشفافية التي تعزز وتزيد الكفاءة وتطور الأسواق المالية.
٣. تحقيق الميزة التنافسية من خلال تحسين القيمة السوقية للأسهم لمالكي تلك المؤسسات.

## ٦-١ مقومات الحاكمية المؤسسية:

تمثل المقومات الآتية الدعائم الأساسية التي يجب توافرها حتى يمكن الحكم بتطبيق الحاكمية المؤسسية في الوحدة الاقتصادية، وعليه يجب ان تتوفر مجموعة من المقومات لتطبيق الحاكمية المؤسسية وتنقسم هذه المقومات الى مجموعتين هما: (سليمان، ٢٠٠٦)

١. المجموعة الاولى: تتمثل بالمقومات الخارجية، تشمل المناخ الذي تعمل فيه الشركات وهذا يختلف من دولة الى اخرى من حيث القوانين، واللوائح وسوق الأوراق المالية، وتختلف أيضا من حيث النظام المحاسبي المتبع في الشركات، ويختلف من حيث الأجهزة الرقابية المتبعة، ومدى كفاءتها، وللمؤسسات غير الحكومية دور في التزام أعضائها من النواحي الأخلاقية والسلوكية لتضمن كفاءة الشركات والأسواق المالية.

٢. المجموعة الثانية: وتتمثل بالمقومات الداخلية حيث تشمل القواعد، والانظمة المطبقة داخل الشركة من هيكل إداري جيد، واتخاذ قرارات، وتوزيع المسؤوليات والواجبات بين الأطراف المعنية، وهذا مما يجعل النتائج جيدة على المدى الطويل.

ويرى (مطر) أن مقومات الحاكمية المؤسسية تتمثل بالآتي: (مطر، ٢٠٠٣)

١. توفير قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم.
٢. توفير هيكل تنظيمي يحدد بوضوح السلطات والمسؤوليات.
٣. إيجاد رؤية واضحة لاستراتيجية الشركة وسبل تحقيقها.
٤. إيجاد لجنة تدقيق تقوم بموجب الصلاحيات المخولة إليها في ممارسة دورها الرقابي على أعمال التدقيق الداخلي والخارجي.

٥. توفير نظام فعال للتقارير يتسم بالشفافية والإفصاح الكافي عن المعلومات المحاسبية المالية وغير المالية عن أداء الشركة مع ضمان توفير الإفصاح والشفافية لجميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

ويرى الباحث أن تلك المقومات التي ذكرت سـالفاً تنطبق مع ما جاء بمبادئ الحاكمية المؤسسية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD.

## ٧-١ ركائز الحاكمية المؤسسية:

للحاكمية المؤسسية مجموعة من الركائز يجب توافرها عند تطبيقها لكي تعبر عن مصداقية عملها وهذه الركائز تتمثل بالآتي: (الذبية وآخرون، ٢٠١١)

١. السلوك الأخلاقي: يعد أحد موضوعات التلاعب المحاسبي مثل إدارة الأرباح، وتمهيد الدخل، والمحاسبة الإبداعية، ومحاسبة التخلص من كل الخسائر في فترة مالية واحدة،

ويقصد بإدارة الأرباح: اختيار سياسات محاسبية من قبل الشركة لتحقيق أهداف معينة لدى الإدارة، وتستخدم عندما يتمتع المديرون بنوع من المرونة والحرية في اختيارهم لبعض الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات الحكم الشخصي لبعض الفقرات في التقارير المالية. أما تمهيد الدخل فيعتبر تلاعب للمكاسب بهدف جعل الدخل مستقرًا نسبيًا، وتتم عملية تمهيد الدخل من خلال بعض الطرق، منها دمج المصاريف المستقبلية بالربح الحالي بدلا من الربح التالي، مع قدرة الإدارة على تسجيل مكاسب إيجابية أكبر في الفترة التالية. أما المحاسبة الإبداعية فهي عكس مفهومي إدارة المكاسب وتمهيد الدخل فهنا تلجأ الشركة لاستغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي مع الاستفادة من تعدد السياسات المحاسبية مثل تغيير طرق المخزون السلعي وغيرها من الطرق والإجراءات؛ وهذا كله يؤثر سلبا في القيم المالية والمركز المالي بشكل عام بالشركة؛ وعليه يجب أن يتمتع الشخص المكلف بإنجاز العمل المحاسبي بسلوك أخلاق عالية حتى تجنبه بالوقوع بما ذكر آنفاً.

٢. تفعيل دور اصحاب المصلحة لضمان فاعلية الحاكمية المؤسسية: لأصحاب المصالح دور كبير في تطبيق الحاكمية المؤسسية، وتتمثل اصحاب المصالح بلجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛ فلجنة التدقيق لها الدور الكبير في تفعيل عمل الحاكمية المؤسسية، لأنها متكونة من مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث يكون لها دور فعال لالتزام الشركة بالقواعد، والمبادئ والمعايير المحاسبية والتدقيقية المتعارف عليها. اما التدقيق الداخلي يعتبر ركيزة أساسية في تفعيل عمل الحاكمية المؤسسية، فإذا لم ينجز عمله بالشكل الصحيح فانه سوف يفقد دوره التقليدي في الشركة. أما التدقيق الخارجي فله الدور الكبير في تطبيق الحاكمية المؤسسية وذلك من خلال تمتعه بالاستقلالية التامة.

٣. إدارة المخاطر: تعتبر إحدى الركائز الأساسية والضرورية للحاكمية المؤسسية حيث يتوصل عن طريقها الى معرفة طبيعة المخاطر التي تواجهها الشركة سواء كانت خارجية

٤. أم داخلية أم مخاطر عالية التأثير ومنخفضة الى حد مقبول عن طريقها يمكن المحافظة على استمرارية الشركة.

### ٨-١ خصائص الحاكمية المؤسسية:

إن الغرض الأساسي من صياغة مبادئ الحاكمية هو الوصول إلى الخصائص التي توفر الأداء الفعال، والمسئولية والمساءلة، والحصول على ثقة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة. إذ تمثل هذه الخصائص الدعائم الأساسية لنظام الحاكمية، والتي ينبغي أن تراعى من قبل الحكومات والمؤسسات عند صياغة مبادئ الحاكمية وكما موضح بالشكل الآتي: (حماد، ٢٠٠٥)

١. الانضباط: ويقصد به تطبيق السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
٢. الشفافية: عرض صورة حقيقية لكل ما يحدث في المؤسسة، او الشركة.
٣. الاستقلالية: التمتع بنوع من الاستقلالية التي تقلل والى حد كبير من تضارب المصالح المشتركة بين الأطراف المشاركة (مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية، والمدققين، والمالكين، وأصحاب المصالح الآخرين).

٤. المسئولية: ويقصد بها أن المؤسسة تضمن حقوق جميع الأطراف المالكة للمؤسسة أو الشركة

٥. المساءلة: وهي تقويم وتقدير لأعمال مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية.

٦. العدالة: هي المساواة في الحقوق والواجبات لجميع أصحاب المصالح.

٧. المسئولية الاجتماعية: النظر إلى المؤسسة باعتبارها المواطن الجيد .

ويرى الباحث أن الانضباط يعني تبني قوانين وتشريعات وتعليمات توضح الحقوق، وتحدد الواجبات، وهي تعد صمام الأمان الرئيس الضامن للحاكمية، والشفافية تعني إظهار حقيقة الأوضاع فيها، بحيث تجعل كافة الأطراف على معرفة كاملة بحقيقة ما يجري في هذه المؤسسة، والمسئولية تتم عن طريق اللوائح والقوانين التي يضعها مجلس الإدارة، وتشجع على التعاون المشترك بينها وبين تلك الأطراف، والمساءلة تعني الكشف عن أية عملية تلاعب، أو نصب واحتيال يمكن أن تؤثر على عمل المؤسسة أو الشركة حاضراً ومستقبلاً، والعدالة تعني عدم التمييز، والتحيز لمصلحة فئة على أخرى من خلال أخفاء المعلومات، وتوزيع الحقوق، والمسئولية الاجتماعية تمثل رفع الوعي الاجتماعي وبمستوى عال من السلوك المثالي والقيم للعاملين فيها.

## ٩-١ الأطراف المؤثرة في فاعلية تطبيق الحاكمية المؤسسية:

يتأثر تطبيق الحاكمية المؤسسية بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحاكمية، وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفراداً كتلة متحالفة أو أي شركات أخرى؛ بما يمكن ان يؤثر في سلوك الشركة، وتتمثل هذه الأطراف بالآتي: (سليمان، ٢٠٠٦)

١- المساهمون: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة، أو مختلفة في بعض الأحيان، وفي إطار الحاكمية الصحيحة للشركات يجب الاعتراف بحقوق المساهمين كما يرسمها القانون.

٢- مجلس الإدارة: يتكون من مجموعة من الأعضاء (تنفيذيين و غير تنفيذيين) يقومون بتمثيل حملة الأسهم، والأطراف الأخرى المتمثلة بأصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم من خلال أعضائه باختيار المديرين التنفيذيين الذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية للأعمال في الوحدات الاقتصادية بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للوحدات الاقتصادية، والمحافظة على حقوق حملة الأسهم، وهؤلاء لهم تأثير مباشر في تطبيق الحاكمية المؤسسية.

٣- الإدارة: تتولى مسؤولية الإدارة الفعلية للوحدات الاقتصادية، وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة. وتعد الإدارة مسؤولة عن الإفصاح عن المعلومات بشفافية، وكذلك عن زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية عن طريق تحقيق الربح المرضي، واللازم لإشباع رغبات المستثمرين.

٤- أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأشخاص لديهم مصلحة داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والموظفين، وتجدر الإشارة إلى أنه قد تكون مصالحهم متعارضة ومختلفة داخل الشركة، فمثلا الدائنون يهتمون بقدرة الشركة على سداد ديونهم .

وتوجد أطراف أخرى تؤثر على فاعلية تطبيق الحاكمية المؤسسية وتتمثل بالآتي

(Rafael & Requel, ٢٠١١)

١. القطاع الذي تعمل فيه الشركة بالإضافة إلى المعلومات عن مجموعتها من المنتجات والخدمات: وتعمل هذه العوامل على توجيهه وإرشاد بناء نموذج الحاكمية.

٢. إستراتيجية الأعمال: وتؤثر على الطريقة التي سيتم بها بناء النموذج .

٣. سلسلة القيمة العملية الكلية: ويعتبر هذا العامل أساساً لإدارة العمليات؛ لأنه يجمع العمليات القطاعية الرئيسية في الشركة ..

٤. السياسات والمبادئ المؤسسية: وقد تكون هذه العوامل مقيدة أو قيادية، ولكنها دائماً توجه الإجراءات المؤسسية.

٥. التصميم التنظيمي وبنائات السلطة: وتعتبر هذه العوامل قيوداً مفروضة على وظائف معينة لنموذج الحاكمية نظراً لخصائص البناء المؤسسي (الوظيفية، والجغرافية، الخ).

٦. الأدوات الموجهة نحو العمليات الموجودة: وتعتبر عوامل لتسهيل وتمكين بناء نموذج العملية.

٧. عملية النضج في المؤسسة: وتعمل بالتأثير على الطريقة التي يتم بها بناء العمليات وتوحيدها وتوثيقها وإدارتها وتحسينها.

## ١٠-١ مبادئ الحاكمية المؤسسية:

نظراً للاهتمام الكبير في موضوع الحاكمية المؤسسية؛ فقد أكدت الكثير من المنظمات والدول بالعمل على تفعيل هذا المفهوم حيث أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مجموعة من المبادئ وذلك بهدف تطوير الإطار القانوني والمؤسسي لتطبيق هذه المبادئ، ويتبين هنا أنه لا يوجد نموذج موحد لتطبيق تلك المبادئ يؤدي إلى الوصول لنفس النتائج في جميع الدول، ويعود السبب في ذلك إلى الاختلاف بالسياسات الاقتصادية المرتبطة في كل دولة. وقد ظهرت مبادئ نتجت عن تجارب في عدة دول منها الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، والمانيا وغيرها من الدول حيث كل دولة لها مبادئ تخصها بحسب طبيعة السياسة الاقتصادية المتبعة فيها (الجنابي، ٢٠٠٨).

وبالرجوع إلى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فقد صدرت مبادئ تخص كلاً من القطاع الخاص والعام ففي سنة ١٩٩٩ أصدرت خمسة مبادئ للحاكمية المؤسسية، ومن ثم إضافة مبدأ سادس في سنة ٢٠٠٤ وهي تخص القطاع الخاص. أما في سنة ٢٠٠٥ فقد أصدرت مبادئ تخص القطاع العام وعددها ستة، وسوف نشرح بالتفصيل كلاً من هذه المبادئ.

### ١٠-١-١ مبادئ الحاكمية المؤسسية في القطاع الخاص:

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خمسة مبادئ لحاكمية مؤسسات القطاع

الخاص في سنة ١٩٩٩ ثم أضافت إليها في سنة ٢٠٠٤ مبدأ سادساً من خلال موقعها على شبكة الانترنت وهي كالاتي: (OECD, ٢٠٠٥)

#### **المبدأ الأول: ضمان وجود إطار فعال للحاكمية المؤسسية:**

ينبغي أن يشجع إطار الحاكمية على رفع مستوى شفافية، وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، وضرورة تطوير هيكل الحاكمية، ويكون له تأثير في الأداء الاقتصادي الكلي، وأن يعمل على رفع مستوى الشفافية، والافصاح، ونزاهة السوق ويجب ان تتمتع الجهات الإشرافية، والتنظيمية بالسلطة والنزاهة، والقدرة على القيام بواجباتها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية.

#### **المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين:**

ينبغي أن يوفر إطار الحاكمية الحماية للمساهمين، وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم، وأن يحمي إطار الحاكمية لحقوق المساهمين مثل تأمين أساليب تسجيل الملكية، ونقل أو تحويل ملكية الاسهم، وكيفية الحصول عن المعلومات الخاصة بالشركات في زمن ووقت مناسبين وبصفة منتظمة، والعمل على المشاركة في التصويت للاجتماعات العامة للمساهمين للقيام لانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، والمعلومات الخاصة بطرح الأسهم الإضافية، واي معلومات عن التعاملات المالية، وغير العادية التي تسفر في النتيجة عن بيع الشركات.

#### **المبدأ الثالث: المعاملة العادلة بين المساهمين:**

ينبغي أن يضمن إطار الحاكمية معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية، والمساهمين الأجانب، وينبغي أن تتاح الفرصة للمساهمين كافة للحصول على تعويض فعال في حال انتهاك حقوقهم ومعاملة كافة المساهمين المنتمين لنفس الفئة معاملة متساوية، وأن يكون لهم نفس حقوق التصويت، وعليه فإن جميع المساهمين يجب تمكينهم من الحصول عن المعلومات المتعلقة لتلك الحقوق خصوصاً قبل قيامهم لشراء الأسهم في أي شركة، وعدم اعطاء الحق للشركات في تداول أسهمها بصورة لا تنم عن المصادقية والشفافية في الإفصاح عن تلك الأسهم المتداولة.

#### **المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في الحاكمية المؤسسية:**

ينبغي أن يعترف إطار الحاكمية بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح

في خلق الثروة، وفرص العمل، واستدامة الشركات السليمة ماليًا، ويجب أن يكون للحاكمية آليات متميزة لمشاركة أصحاب المصالح، وأن تكفل تلك الآليات تحسناً لمستويات أداء الشركات، لذلك عندما يكون هناك مشاركة فاعلة لأصحاب المصالح في الحاكمية فإن ذلك سوف يكفل فرصة حصولهم على المهام الكافية عن إسهاماتهم في تلك العمليات.

#### **المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية:**

ينبغي أن يضمن إطار الحاكمية القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن الموضوعات الهامة كافة والمتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية، ويشمل هذا النتائج المالية والتشغيلية في الشركة، وحقوق الأغلبية من حيث حق التصويت، والمسأهمة، فضلاً عن بيان مكونات أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ومرتباتهم، وجميع المزايا الممنوحة لهم، وتوفير قنوات توصيل المعلومات مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة، وتوضيح أهداف الشركة وأهميتها بالنسبة للمجتمع.

#### **المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة:**

ينبغي أن يعمل إطار الحاكمية الجيد على توضيح الخطوط الإرشادية، والاستراتيجيات المطلوبة لتوجيه الشركات، كما يجب أن تكون هناك متابعة فعالة للإدارة التنفيذية للشركات من قبل مجلس إدارتها، وعليه يجب أن يكون عمل مجلس الإدارة على أساس توافر المعلومات كاملة، فضلاً عن ضرورة توافر النوايا الحسنة حين أداء أعمالهم، والالتزام بجميع القواعد المطبقة، والمتعلقة بحاكمية الشركات على أعلى المستويات، مما يحقق مصالح الشركة والمساهمين، ويجب على مجلس الإدارة التركيز على القضايا المهمة كتعارض المصالح مابين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمساهمين.

### **٢-١٠-١ مبادئ الحاكمية المؤسسية المملوكة للدولة**

أصدرت مبادئ الحاكمية المؤسسية المملوكة للدولة في سنة ٢٠٠٥ من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، وقد تم تطبيقها في العديد من الدول، فيما اعتبرت مرجعاً للمقارنة لدول أخرى وإنّ أهم هذه المبادئ ما يأتي: (OECD, ٢٠٠٥)

#### **المبدأ الأول: ضمان إطار قانوني وتنظيمي فعال للمؤسسات المملوكة للدولة:**

ينبغي ضمان إطار قانوني وتنظيمي للمؤسسات المملوكة للدولة يحقق مرونة في الأسواق إذ إن المؤسسات المملوكة للدولة وشركات القطاع الخاص تتنافس لكي تتجنب التشويه السوقي،

والهيكل الجديد يجب أن يعزز، ويكون منسجماً بشكل كامل مع مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، وكما موضح بالشكل رقم (١)

#### **المبدأ الثاني: الدولة تسد مسد المالك:**

ينبغي أن تقوم الدولة مقام المالك المبلغ والفعال، لتؤسس سياسة ملكية واضحة وبناءة بضمان أن التحكم للمؤسسات المملوكة للدولة يعزز بأسلوب شفاف وذو مسؤولية مع الدرجة الضرورية من الاحترافية والفعالية، وكما موضح بالشكل رقم (١)

#### **المبدأ الثالث: المعاملة العادلة لحاملي الأسهم:**

ينبغي ان تقوم الدولة والمؤسسات المملوكة لها بتمييز الحقوق لجميع المساهمين طبقاً لمبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي للتحكم المؤسسي لضمان معاملتهم العادلة، والوصول العادل للمعلومات المشتركة، وكما موضح بالشكل رقم (١)

#### **المبدأ الرابع: العلاقات مع أصحاب المصالح:**

ينبغي على سياسة ملكية الدولة أن تميز بشكل تام مسؤوليات المؤسسات المملوكة للدولة تجاه أصحاب المصالح، واحترام حقوقهم بموجب القانون، أو من خلال الاتفاقيات المتبادلة، وفي هذا الجانب نشير إلى مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للتحكم المؤسسي، وكما موضح بالشكل رقم (١)

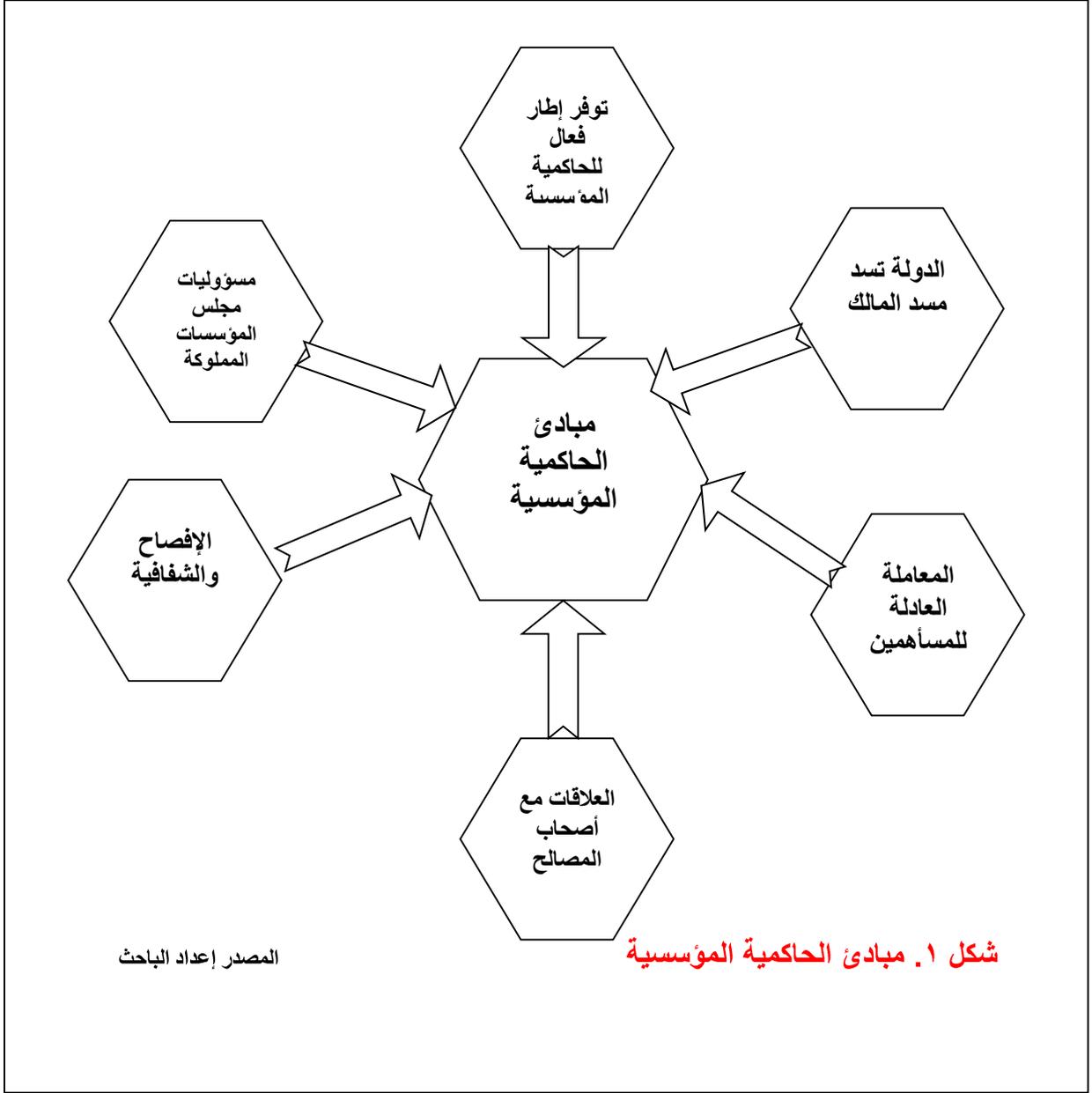
#### **المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية:**

ينبغي على المؤسسات المملوكة للدولة أن تعتمد معايير عالية من الشفافية طبقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وكما موضح بالشكل رقم (١).

#### **المبدأ السادس: مسؤوليات مجالس المؤسسات المملوكة للدولة:**

ينبغي على مجالس المؤسسات المملوكة للدولة امتلاك السلطة الضرورية، والكفاءات، والموضوعية لانجاز وظائفها للإرشاد الإستراتيجي ومراقبة العمل الإداري، إن المجالس يجب عليها العمل بتكامل وتكون مسئولة عن تصرفاتها،

وكما موضح بالشكل رقم (١)



## ١١-١ واقع الحاكمية المؤسسية في التشريع الحكومي العراقي:

بعد النجاح الذي حققته المنظمة الدولية للتعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في مجال القطاع الخاص، حيث أصدرت مبادئ للحاكمة المؤسسية، والتي تختص بالشركات والبنوك سنة ١٩٩٩ وعددها خمسة، وبعدها قامت بإضافة مبدأ سادس بسنة ٢٠٠٤ لها، وكما ذكر الباحث سابقاً، وفي عام ٢٠٠٥ قامت بإصدار مبادئ تخص المؤسسات المملوكة للدولة، وتأسيساً على ما تقدم جاءت الدعوة لتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية في المؤسسات المملوكة للدولة في العراق، حيث قام ديوان الرقابة المالية في العراق بإصدار مبادئ للحاكمة المؤسسية المملوكة للدولة بكتابه المرقم ٦٨١ لسنة ٢٠٠٧ (ديوان الرقابة المالية العراقي، ٢٠٠٧).

والعمل على تطبيقها، وهي منبثقة من مبادئ الحاكمية المؤسسية الصادرة عن المنظمة الدولية للتعاون الاقتصادي والتنمية لعام ٢٠٠٥، الذي هو أعلى هيئة رقابية في العراق بموجب المادة (٥) من القرار رقم (٣٣) لسنة ٢٠١١ الصادر من رئاسة الجمهورية الذي ينص "الديوان هيئة مستقلة مالياً وإدارياً له شخصية معنوية ويعد أعلى هيئة رقابية مالية، يرتبط بمجلس النواب يمثله رئيس الديوان، او من يخوله"، وفي القرار نفسه قرت المادة (٨) كل من تخضع لرقابة وتدقيق الديوان وهي الجهات الآتية:

أولاً: مؤسسات ودوائر الدولة والقطاع العام، أو أي جهة تتصرف بالأموال العامة جباية أو إنفاقاً أو تخطيطاً، أو تمويلاً، أو صيرفة، أو تجارة، أو إنتاج، أو أعيان (خدمات عينيه)، أو انتاج السلع والخدمات.

ثانياً: أي جهة ينص قانونها، او نظامها على الرقابة وتدقيق الديوان.

كما نصت المادة (١٠) من قرار رئاسة الجمهورية رقم (٣٣) لسنة ٢٠١١ على الآتي (تشمل رقابة الديوان فحص، وتدقيق المعاملات، والتصريفات بالايردات، والنفقات العامة، والالتزامات المالية كافة تخطيطاً، أو جباية، أو انفاق، والموجودات بأنواعها للتحقق من صحة تقييمها وتسجيلها في الدفاتر والسجلات النظامية والتأكد من وجودها وعائديتها، وكفاءة وسلامة تداولها، واستخدامها وإدامتها (صيانتها) والمحافظة عليها والمستندات والعقود والسجلات والدفاتر الحسابية والموازنات والبيانات المالية، والقرارات، والوثائق، والأمور الإدارية ذات العلاقة بمهام الرقابة.

وتناولت المادة (١١) من القرار نفسه (يؤدي الديوان أعمال الرقابة والتدقيق وفقا للقواعد والأصول والمعايير المحلية والدولية المعتمدة والطرق والوسائل المتعارف عليها) (جريدة الوقائع العراقية، ٢٠١١)،

ولما تقدم فإن ديوان الرقابة المالية في العراق هو أعلى جهة رقابية على مؤسسات الدولة وان ما يصدره من توجيهات وإرشادات تكون نافذة على كافة المؤسسات الحكومية في العراق، وبما أن الجامعات الرسمية هي إحدى المؤسسات الحكومية في العراق والخاضعة للقوانين والتشريعات الحكومية من قبل الحكومة العراقية، وعليه فقد تم العمل بهذه المبادئ حسب ما جاء بكتاب ديوان الرقابة المالية العراقي. و هي كالآتي: (ديوان الرقابة المالية، ٢٠٠٧)

#### ١. ضمان إطار قانوني وتنظيمي فعال للمؤسسات المملوكة للدولة:

- ينبغي توفر ضمان إطار قانوني وتنظيمي للمؤسسات المملوكة للدولة يحقق مرونة في الأسواق إذ إن المؤسسات المملوكة للدولة وشركات القطاع الخاص تتنافس لكي تتجنب تشويه الأسواق، والإطار القانوني الجديد يجب أن يعزز ويكون منسجما بشكل كامل مع مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي لحاكمة المؤسسات.

- ينبغي أن يكون هنالك فصل واضح بين وظيفة الملكية للدولة ووظائف الدولة الأخرى، التي قد تؤثر على المؤسسات المملوكة للدولة، ولاسيما بما يتعلق بتنظيم السوق.

- ينبغي على الحكومة أن تسعى إلى تبسيط وترشيد العمليات والممارسات والشكل القانوني للمؤسسات المملوكة للدولة التي تعمل بموجبها.

#### ٢. الدولة تسد مسد المالك:

- ينبغي على الدولة أن تقوم مقام المالك المبلغ والفعال لتؤسس سياسة ملكية واضحة وبثاءة بضمان أن حاكمة المؤسسات المملوكة للدولة تعزز بأسلوب شفاف وبمسئولية مع الدرجة الضرورية من الاحترافية والفعالية.

- ينبغي على الحكومة وضع وإصدار السياسات التي تحدد الأهداف العامة لملكية الدولة، ودور الدولة في حوكمة المؤسسات المملوكة للدولة، وكيف سيتم تنفيذ سياسة الملكية.

- ينبغي على الحكومة أن لا تكون مشاركة يوماً بيوم بإدارة المؤسسات المملوكة للدولة والسماح لهذه المؤسسات بكامل الاستقلالية التنفيذية لتحقيق الأهداف المحددة.

- ينبغي على الدولة السماح لمجالس المؤسسات المملوكة للدولة ممارسة مسؤولياتهم واحترام استقلاليتهم.

### ٣. المعاملة العادلة لحاملي الأسهم:

ينبغي على الدولة والمؤسسات المملوكة للدولة تمييز الحقوق لجميع المساهمين طبقاً لمبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي لحوكمة المؤسسات لضمان معاملتهم المعاملة العادلة والوصول العادل للمعلومات المشتركة.

### ٤. العلاقات مع أصحاب المصالح:

ينبغي على سياسة ملكية الدولة أن تميز بشكل تام مسؤوليات المؤسسات المملوكة للدولة اتجاه أصحاب المصالح واحترام حقوقهم بموجب القانون أو من خلال الاتفاقيات المتبادلة.

### ٥. الإفصاح والشفافية:

- ينبغي على المؤسسات المملوكة للدولة أن تعتمد معايير عالية من الشفافية طبقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة المؤسسات.

- ينبغي على المؤسسات المملوكة للدولة تطوير كفاءة التدقيق الداخلي إنشاء قسم مستقل لتدقيق الداخلي الذي يتم الإشراف عليه من قبل لجنة التدقيق أو ما يعادلها من أجهزة المؤسسة وعلى قسم التدقيق الداخلي تقديم تقاريره مباشرة إلى مجلس إدارة المؤسسة.

- ينبغي أن تخضع المؤسسات المملوكة للدولة ولاسيما الكبيرة منها إلى التدقيق الخارجي المستقل سنوياً على أساس المعايير الدولية مع وجود إجراءات رقابية تحدد الدولة ولا تغني عن التدقيق الخارجي المستقل.

### ٦. مسؤوليات مجالس المؤسسات المملوكة للدولة:

- ينبغي على مجالس المؤسسات المملوكة للدولة امتلاك السلطة الضرورية والكفاءة والموضوعية لانجاز وظائفها للإرشاد الاستراتيجي ومراقبة العمل الإداري، إن المجالس يجب عليها العمل بتكامل وتكون مسؤولة عن تصرفاتها.

- ينبغي على مجالس إدارة المؤسسات المملوكة للدولة القيام بمهامها في الرقابة على الإدارة، والإرشاد الاستراتيجي، بالشكل الذي يحقق الأهداف التي وضعتها الدولة أو المؤسسة، وينبغي أن يكون لهم سلطة تعيين وفصل المدير التنفيذي.

## الفصل الثاني التدقيق الداخلي

- ١-٢ تمهيد
- ٢-٢ مفهوم التدقيق الداخلي
- ٣-٢ اهداف وأهمية التدقيق الداخلي
- ٤-٢ انواع التدقيق الداخلي
- ٥-٢ وظائف التدقيق الداخلي
- ٦-٢ صلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي
- ٧-٢ مجالات التدقيق الداخلي
- ٨-٢ فوائد التدقيق الداخلي
- ٩-٢ عيوب التدقيق الداخلي
- ١٠-٢ مخاطر التدقيق الداخلي
- ١١-٢ أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
- ١٢-٢ ميثاق السلوك الأخلاقي للتدقيق الداخلي
- ١٣-٢ واقع التدقيق الداخلي في الجامعات العراقية الرسمية
- ١٤-١ العلاقة بين الحاكمية المؤسسية والتدقيق الداخلي

## ٢-١: تمهيد

شهد النشاط الاقتصادي تطوراً واضحاً نتج عنه انبثاق وحدات اقتصادية تضم مجموعة من الوظائف التي يصعب التحكم فيها جميعاً مما دفع ذلك الى إيجاد وسيلة تحدد وتقيم وتحمي ممتلكاتها من الإسراف وحفظ الأموال، وكذلك تضمن لها الاستمرار لتحقيق الأهداف الموضوعة مسبقاً ومن ثم تنظيم شامل للرقابة على عمل الوحدة الاقتصادية، وتقييم الأداء، ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق؛ الأمر الذي أدى الى أن أصبح الملاك عاجزين عن القيام بجميع الوظائف بأنفسهم، فظهرت الحاجة الى المدققين، للمساعدة في تنفيذ الأعمال بسهولة ونتيجة لذلك قام المالكون بتعيين مديرين مهنيين وتفويض السلطات إليهم.

إن ظهور إدارة علمية حديثة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة في المؤسسات الاقتصادية أدى الى زيادة الاهتمام بمفهوم التدقيق الداخلي. قد نشأ بعد ظهور المراجعة الخارجية التي يقوم بأدائها محاسبون عامون في مدة طويلة بعد ان عانت المشروعات الكثير من الاختلاسات، والتزوير التي لم يكن بإمكان المدقق الخارجي إيجاد حل إلا بعد إنشاء جهاز يقوم بالتدقيق الداخلي على طول وكان يطلق عليه بالتدقيق الداخلي، ومع تطور مفهوم الرقابة أصبح يطلق على التدقيق الداخلي الضبط الداخلي.

## ٢-٢ مفهوم التدقيق الداخلي:

تعني كلمة التدقيق Audit الاستماع مضافة إلى معنى فحص الحسابات والسجلات واختبارها، وهذا ما تؤكد المعاجم العربية والانكليزية كافة، ويبدو، من المعنى الظاهر لكلمة التدقيق أنها تنطوي على عمل رقابي يستند في أساسه على نشاطي الفحص والتحقيق اللذين يؤديان بواسطة شخص معين، أو جهة معينة بهدف الحصول على المعلومات اللازمة للتحقق من تنفيذ المهام والتقييد بالمعايير، والحفاظ على الموارد وبلوغ الأهداف (جمعة، ٢٠٠٥).

نشأ الطلب الأساسي على هذه المهنة نتيجة للحاجة الملحة الى ضرورة توفير وسيلة تحقيق مستقلة بغرض الحد من الغش، والأخطاء في السجلات المحاسبية للشركات، وبغرض حماية أصول الشركات المختلفة. ومما سبق يمكن أن يعرف التدقيق الداخلي (الوقاد، ووديان، ٢٠١٠، ص: ٢٠٤) بأنه "نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة يهدف الى فحص وتقييم النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية، يقوم به جهاز داخلي مستقل عن إدارة المنشأة، وتقديم

ضمان واطمئنان للإدارة عن مدى كفاية الإجراءات، وتنفيذ السياسات الموضوعية وقياس الأداء، وتقييم فاعلية إجراءات وسائل الرقابة الداخلية، وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافه".

كما عرف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين (١٩٩٩، Institute Of Internal Auditors) في نشرته عام ١٩٩٩ بأنها "نشاط او وظيفة استشارية تأكيدية وهادفة تنشئها المنظمات لتحسين عملياتها وإضافة قيمة لها وتساعد في تحقيق أهدافها من خلال منهج محدد وواضح، وذلك لتقييم وتحسين فاعلية العمليات والرقابة والتوجيه".

و عرفها (٢٠٠٧، p:٤، AUASB) بأنها نشاط استشاري مصمم لتحسين وإضافة قيمة لعمليات المؤسسة، ويساعد الوكالات على تحقيق أهدافها من خلال جلب نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحاكمة.

و عرفها سواد (٢٠٠٩، ص:٨٧) التدقيق الداخلي بأنه "تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر في بعض الأحيان ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل الى الكفاية الإنتاجية القسوى والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي وطرق المراقبات الأخرى".

و عرف دهمش (٢٠٠٥، ص:٢١٤) "التدقيق الداخلي الحكومي بأنه عملية الفحص والاختبار المهني والموضوعي المنتظم للعمليات المالية والإدارية وغيرها من عمليات الوحدة الحكومية التي تتم عادة بعد تنفيذ هذه العمليات لخدمة أغراض الإدارة".

وبناءً على ماتقدم فإن التدقيق الداخلي يعد الجزء الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية الذي تضعه الإدارة للحفاظ على أموالها و ممتلكاتها ومصالحها، ومن غير الممكن ان يوجد نظام سليم للرقابة الداخلية بدون وجود نظام للتدقيق الداخلي.

ويرى الباحث أن التدقيق الداخلي هو وظيفة داخلية، تتولى عملية تحددتها الإدارة العليا وبموجبها، يتشكل فريق عمل مكون من شخص، أو مجموعة أشخاص، يتمتعون بقدر من الاستقلالية، ويمنحون الصلاحيات الكافية لإنجاز الأعمال الموكلة إليهم، لتحقيق أهداف المنشأة، ولتقويم كفاية عمل الإدارات داخل المنشأة.

## ٣-٢ أهداف وأهمية التدقيق الداخلي:

يتمثل الهدف الرئيس لعملية التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش، والأخطاء الفنية، والأخطاء المتعلقة بعدم تطبيق القوانين، والأنظمة، والتشريعات المرتبطة بعملية التدقيق، ويركز المدقق على الفحص المستندي للسجلات والأوراق المالية، ويأتي ذلك تلبية لرغبة الإدارة التي كانت تملك الوحدة الاقتصادية (الخراعي، ٢٠٠٨). حيث نشأ التدقيق الداخلي وتطور مع تزايد الحاجة إليه للمحافظة على الموارد المتاحة، واطمئنان مجالس الإدارة إلى سلامة العمل، وحاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات، مما أدى إلى اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات، ورسم السياسة المستقبلية. وتتمثل أهداف التدقيق الداخلي بالنقاط الآتية:

١. حماية أصول الوحدة الاقتصادية: ويقصد بها حماية الوحدة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية، ونجد في هذا المجال الحماية الأولى مادية، ويقصد بها حماية الأصول من الإضرار التي يمكن أن تتعرض له من جراء العوامل الخارجية من سرقة، أو تلف إذ لم تحفظ في مخازن مهياة خصيصاً لذلك، أما الثانية فهي محاسبية، ويقصد بها متابعة السجلات المخزنية بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام المواد وإدخالها إلى المخازن، وعملية استثمار الأصول وغيرها من الحالات (توماس وهنكي، ١٩٩٩)، وتكمن أهمية تحقيق هذا الهدف من خلال تعزيز الثقة لدى المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة بقسم التدقيق الداخلي، وما يؤديه من أعمال لحماية كافة ممتلكات الشركة أو المؤسسة.

٢. ضمان الدقة وجودة المعلومات: ويعد من أهم الأهداف، بحيث يوفر للمؤسسة أو للشركة، للأطراف الخارجية المعلومات الصحيحة والدقيقة عن الوحدة الاقتصادية، ومن ثم اتخاذ قرارات تكون سليمة في معظمها، فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلباً في الوحدة الاقتصادية وعلى المتعاملين معها كذلك، وهذا يؤدي إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة أو الشركة، وهذا يعكس سلباً على مستقبلها وعليه يجب التأكد من تطبيق المعلومات؛ بالشكل الصحيح، والتأكد من أن جميع التعليمات المكتوبة وغير المكتوبة قد تم تنفيذها كما يجب، وقبل إصدار هذه التعليمات التأكد من أن التعليمات ذات هدف واضح، ومناسبة وبسيطة وموجهة لمسؤولين وأشخاص محددين وبعد ذلك يتم التأكد من أن التنفيذ قد تم

بشكل سليم (كزار، ٢٠١١). وتكمن أهمية تحقيق هذا الهدف في التأكد من سلامة الأنظمة الرقابية الداخلية حتى تكون خالية من الثغرات فكلما كان نظام الرقابة الداخلية سليماً تكون عملية التدقيق سهلة (كايد، ٢٠١٠).

٣. التأكد من المعلومات المقدمة الى الإدارة أن تكون ذات دقة كافية وواقعية حيث يتطلب ذلك فحص جميع المعاملات المالية في المؤسسات من عمليات إيرادات ومصروفات قداجريت بصورة صحيحة، والهدف منها منع عمليات الغش والخطأ وزيادة الثقة في السجلات المحاسبية (سواد، ٢٠٠٩). وتتمثل أهمية تحقيق هذا الهدف من خلال زيادة اللامركزية، والاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي، كذلك تعدد المستويات الإدارية في المنظمة، الأمر الذي أدى إلى دفع الإدارة العليا الى تفويض السلطات والمسؤوليات، ومن ثم حاجة الإدارة الى التأكد من سلامة استعمال السلطات المفوضة وتحمل المسؤوليات، وفق للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها (عثمان، ١٩٩٩).

٤. ضمان تحقيق السير حسب السياسات الإدارية، وتنفيذ القرارات المرتبطة لتحقيق الأهداف المحددة، وضمان توفير المعلومات الملائمة التي تمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة" (الوقاد ووديان، ٢٠٠٩)، ويأتي أهمية هذا الهدف من خلال أتساع نطاق الخدمات الإدارية الذي يشمل مراجعة، وفحص، وتقييم كافة الأنشطة، والعمليات المالية، والإدارية في سبيل خدمة الإدارة ومساعدتها في تحقيق أهدافها.

٥. مساعدة الإدارة في أداء واجباتها بفاعلية وكفاية من خلال إمداد الإدارة بتحليل للبيانات المالية والمشاكل التي تواجه الأنظمة الرقابية، والخطط والإجراءات (عبد الله، ٢٠١٢، ب)، وتكمن أهمية تحقيق هذا الهدف في تزويد الإدارة بالبيانات الدقيقة، وبشكل دوري لضمان تنفيذ الواجبات بكفاءة وفاعلية (عثمان، ١٩٩٩).

هذا وتوجد أهداف للتدقيق الداخلي تحسن قدرة الإدارة على أداء مهامها و تحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحاكمية المؤسسية وتتمثل هذه الاهداف بالاتي ( HM Treasury, ٢٠١٣)

١. رأي التدقيق الداخلي السنوي.
٢. ملخص للعمل الذي يدعم الرأي.
٣. نتائج ضمان الجودة وبرنامج التطوير.

## ٢-٤ أنواع التدقيق الداخلي:

يمارس المدققون الداخليون أنواعاً عديدة من التدقيق في الوحدات التي يعملون بها، وهذه الأنواع هي: (الراوي، ٢٠١١)

١. التدقيق المالي: يعرف التدقيق الداخلي بأنه الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها وتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى مسبقة، وهذا النوع من التدقيق يشمل نوعين هما: الرقابة الداخلية قبل الصرف، إذ يشير هذا النوع إلى إحدى مراحل التدقيق الداخلي الذاتي، وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ. أما النوع الثاني فهو الرقابة الداخلية بعد الصرف، وينفذ حسب خطة التدقيق الداخلي باختيار عينات لفحصها من قبل المدقق الداخلي، وذلك لتتأكد الإدارة العليا من ان العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها وبما يضمن تحقيق الأهداف، ويعد التدقيق الداخلي المالي أداة مهمة تمكن الإدارة العليا من الاطمئنان الى دقة البيانات المالية، وحفظ الأصول والوجود المادي لها لحمايتها من عمليات التلاعب، أو الضياع أو الاختلاس.

٢. تدقيق النشاط: ويعرف بأنه الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما اذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعة المتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية، فضلاً عن تقييم إجراءات مختلف العمليات، ويتضمن التدقيق أيضاً التوصيات اللازمة لمعالجة المشكلات وطرائق زيادة الكفاءة والربحية (التميمي، ٢٠٠٦)، ويعتبر هذا النوع من التدقيق تدقيقاً شاملاً للوظائف المختلفة داخل الوحدة للتأكد من كفاءة هذه الوظائف، وفعاليتها، ملائمتها مع الهيكل التنظيمي،

وتقويم حجم كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مقدار تحقيق أهداف الوحدة عن طريق هذه الوظائف، ويعتبر أيضاً إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط المؤسسة، وتقديم تقرير مناسب الى الإدارة المختصة حول النتائج، وإعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات (الغزاوي، ٢٠٠٨).

٣. التدقيق الإداري: وهو الذي يشمل فحص الأنشطة غير المالية والمحاسبية، وعليه يتطلب التعرف على السياسات والإجراءات المتبعة في المؤسسة ومن الأعمال التي يتوجب القيام بها اختبار الأنشطة الإنتاجية من حيث مستوى كفاءتها، وجودتها، والتأكيد على تدريب الموظفين والعمل على تطوير وتحسين ورفع مستوى الأداء للعاملين (سواد، ٢٠٠٩).

٤. تدقيق الالتزام: ويعد هذا النوع من التدقيق؛ لأدى التأكد من أن القوانين والأنظمة التي وضعت من الجهات المختصة تم الالتزام بها، وان إجراءات الجودة أيضاً قد طبقت بشكل جيد، ويسمى هذا التدقيق أيضاً بتدقيق الرقابة (التميمي، ٢٠٠٦).

٥. التدقيق الداخلي لأغراض خاصة: وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي بحسب ما يتطلبه الأمر من أعمال تدقيق للإدارة العليا، إذ إن هذا النوع من التدقيق غالباً ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي، ويشمل هذا النوع من التدقيق عمليات التفتيش الفجائي، والذي يهدف الى اكتشاف الغش والفساد وإجراء تحقيقات متعلقة بهذا الموضوع (الراوي، ٢٠١١).

## ٥-٢: وظائف التدقيق الداخلي:

تعد وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف للإدارة حيث من خلالها يتم فحص البيانات المالية، واكتشاف نقاط الضعف فيها، وضمان حسن سير العمل في الوحدة الاقتصادية، وتؤكد وظيفة التدقيق الداخلي على ضرورة بحث التصرفات غير القانونية في ممتلكات الوحدة الاقتصادية، والعمل على وضع قوانين وإجراءات للحد من تلك التصرفات، وتتمثل وظائف التدقيق الداخلي بمايلي: (جمعة، ٢٠٠٥)

### ١. الفحص:

ويعني/ مفهوم الفحص التدقيق للأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الآتي:

- التأكد من تطبيق الأنظمة والإجراءات المحاسبية ومدى الالتزام بها
- التأكد من الحماية الكافية لموجودات المؤسسة او الشركة من جميع أنواع التلاعب.
- فحص مستوى عمل الرقابة الداخلية في ما يخص العزل بين وظيفة الاحتفاظ، ووظيفة التنفيذ، ووظيفة المحاسبة.
- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات، وبحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله، و بما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال.

## ٢. تقييم الخطط والإجراءات:

ان هدف هذه الوظيفة كشف نقاط الضعف، أو النقص في النظم والإجراءات التي تستخدمها الشركة بقصد اقتراح التعديلات والتحسينات اللازمة، ولا يقتصر فقط على أنظمة المحاسبة، أو نظم الرقابة الداخلية بل يجب ان تعطي المدقق الداخلي السلطة اللازمة لفحص جميع أوجه نشاط الوحدة الاقتصادية.

## ٣. التحقق من صحة البيانات المحاسبية والإحصائية:

تعتمد المستويات الإدارية المختلفة على البيانات، والتقارير المحاسبية، والإحصائية التي تقدم لها لاتخاذ القرارات اللازمة لتيسير أعمال المؤسسة او الشركة، وفي رسم سياساتها المستقبلية. ويقوم المدقق الداخلي بالتحقيق في هذه البيانات وملاءمتها للأغراض التي ستستخدم فيها، وبذلك يتم توجيه المنشأة بوساطة الإدارة في الاتجاه الصحيح. ومما سبق يتضح للباحث ان إدارة التدقيق الداخلي تعمل لصالح الإدارة، وتعد ساعدها الأيمن اذ عن طريقها تطمئن الإدارة إلى أن كل شخص يقوم بالعمل المناط به، وفي حدود اختصاصاته، كما يقوم التدقيق الداخلي أيضا بالتنسيق بين الإدارات المختلفة، وذلك بحكم علاقاتها بكل إدارة من إدارات المؤسسة او الشركة.

## ٢-٦. صلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي:

تتمتع دائرة التدقيق الداخلي بنوع من الاستقلالية، لتتمكن من ممارسة صلاحياتها بشفافية وكفاءة عالية، وفي نفس الوقت على دائرة التدقيق الداخلي مسؤولية متابعة الخطط السنوية للوحدة الاقتصادية، وتقديم الخدمات الاستشارية لهم وكذلك تطبيق المعايير المهنية المتعارف عليها، ومن أهم الصلاحيات التي تتمتع بها دائرة التدقيق الداخلي هي:

١. الوصول لأي معلومات تفيد المدقق الداخلي من دون اي قيد أو شرط من قبل الموظفين
٢. الارتباط غير الملزم بلجنة التدقيق .

٣. تحديد عمل التدقيق الداخلي بضمها اختبار الأنشطة وتطبيق الإجراءات المطلوبة ليتم تحقيق أهداف التدقيق. (الإمارة، ٢٠٠٧).

٤. إمكانية توفير جميع المعلومات للمدقق الداخلي والتي يراها ضرورية لأغراض التدقيق، والاطلاع على جميع السجلات المحاسبية والسجلات المخزنية، بحسب علاقتها بعمل التدقيق.

٥. تعيين الصلاحيات التي تجعل المدقق الداخلي يؤدي عمل الرقابة والتدقيق المالي على العمليات المختلفة بصورة جيدة، ومدى توافقها مع القوانين، والأنظمة والتعليمات النافذة، وغيرها من أنواع التدقيق المتعلقة بالعمليات التشغيلية والأداء.

٦. معرفة أية ضوابط أو محددات يجب على المدقق الداخلي الالتزام بها عند قيامه بعملية التدقيق، فعلى سبيل المثال يجب أن لا يعطى المدقق الداخلي مسؤوليات تشغيلية أو أية صلاحيات تتعلق بالأنشطة التي يقوم بتدقيقها، كما يجب أن لا يعطى أية مهمات لا تقع ضمن حدود قدراته وخبراته ومؤهلاته، أو ان يقوم بوضع أنظمة وإجراءات سوف يقوم هو نفسه في نهاية الأمر بمراجعتها وتدقيقها عند قيامه بمهمة التدقيق.

٧. معرفة المبادئ والمعايير التي تخص التدقيق الداخلي المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وتطبيقها من قبل المدققين الداخليين. (دهمش، ٢٠٠٠)

أما بالنسبة للمسؤوليات التي تقع على عاتق دائرة التدقيق الداخلي فتتمثل بما يأتي: (ديوان الرقابة المالية العراقي).

١. وضع خطة التدقيق السنوية بناءً على حجم المخاطر المحتملة لأنشطة الوحدة الاقتصادية، وتقديمها للجنة التدقيق لغرض مراجعتها والمصادقة عليها وعلى أية تعديلات تطرأ عليها في أثناء مدة التنفيذ.

٢. تقديم خدمات التوكيد الى الإدارة والمجلس ولجنة التدقيق بشأن حجم كفاءة نظام الرقابة الداخلية لإدارة المخاطر ومعالجتها .

٣. تقديم الخدمات الاستشارية الى الإدارة والمجلس ولجنة التدقيق التي تساعد في تسهيل تطوير الأنظمة الفعالة لإدارة المخاطر، والرقابة الداخلية وتعزيزها.

٤. إعلام لجنة التدقيق بالتوصيات التي تتضمنها التقارير الصادرة عن التدقيق الداخلي، ومرآحل تنفيذ هذه التوصيات، ونتائج العمل بها وأية نتائج ايجابية حققتها الوحدة الاقتصادية نتيجة تطبيق التوصيات .

٥. المساعدة في القيام بالتحقيقات الخاصة مثل أعمال الغش، والتزوير، وعدم الإذعان (الالتزام)، وإعلام الإدارة ولجنة التدقيق بالنتائج .
٦. التعاون، والتنسيق المستمر مع المدقق الخارجي بغرض ضمان التغطية الوافية لإعمال التدقيق وتقليل الازدواجية قدر الإمكان.
٧. استعمال مهنيين على درجة كافية من المعرفة، والمهارة، والخبرة وكذلك أية موارد غير بشرية لتنفيذ خطة التدقيق.

## ٧-٢ مجالات التدقيق الداخلي:

من الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي هو تقديم الخدمات المطلوبة للمؤسسة او الشركة المعنية بالتدقيق. فالمدققون الداخليون وهم يقومون بعملهم يقدمون خدماتهم للمؤسسة ككل بدءاً بأصغر موظف وانتهاءً بمجلس إدارتها . وفي ما يخص للخدمات التي يقدمونها فهي تتمثل بما يأتي:

١. تدقيق القوائم المالية وأنظمة الرقابة المحاسبية.
٢. مراجعة أنظمة الرقابة والتأكد من ملائمتها مع السياسات والخطط الموضوعية من قبل المؤسسة الضوابط التي تحكمها.
٣. تقييم مستوى كفاءة العمليات.
٤. مقارنة الأهداف المخطط لها بالأهداف التي تم انجازها (عبدالله، ٢٠١٢، أ).
٥. الاطلاع على الأعمال المراد انجازها، وماهي الأهداف المرجوة منها؟
٦. اختيار البرنامج المناسب للتدقيق ووضع الخطط للتنفيذ.
٧. اختيار عينة للتأكد من سلامة انجاز الأعمال.
٨. مقارنة التنفيذ مع الخطط النظرية الموضوعية.
٩. إعداد التقارير لمختلف المستويات الإدارية عن انجازها للأعمال وتوضيح الفروقات وأسبابها، وإيجاد الحلول المناسبة لها.

## ٨-٢ فوائد التدقيق الداخلي:

إن وجود تدقيق يتمتع بنوع من الاستقلالية والتكامل يعمل ضمن القواعد والقوانين

المتعارف عليها سيحقق للإدارة عدة فوائد يمكن إيجازها بما يأتي: (Sawyer Ropert,

Vinten, ١٩٩٧)

١. تزويد الإدارة بالمعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات، والحكم على الأشياء.
٢. تقديم الاستشارات للمديرين، ولمجلس الإدارة فيما يتعلق بالجوانب الرقابية، والتدقيقية، وتقديم المعلومات التي تتصف بكونها دقيقة ومناسبة للغرض، ويمكن الاعتماد عليها لجميع المستويات الإدارية.
٣. إحداث التطوير، عن طريق التعامل مع النشاطات المختلفة في المنظمة، التي تعني ضرورة تقييم المدقق الداخلي لطبيعة كل نشاط، والظروف المحيطة به، وارتباطه بالأنشطة الأخرى داخل التنظيم، إذ يمكن للمدقق القيام بدراسة شاملة للآثار المترتبة لما يقدم من توصيات حول نشاط معين بالقياس على الأنشطة الأخرى.
٤. توفير بيانات ومعلومات دورية يمكن الاعتماد عليها، إذ إن الحاجة إلى مثل هذه البيانات أو المعلومات التي يمكن الوثوق بها تتزايد عندما تستخدم كأساس لاتخاذ القرارات، وخاصة المتعلقة منها بتوظيف الموارد المتاحة، ومتخذي القرارات المتعلقة بهذه الموارد (العمرات، ٢٠٠٠).
٥. إن التدقيق الداخلي يعطي مؤشر لمدى تحقيق أهداف المنظمة وغاياتها، ومدى الانحراف عن المعايير الموضوعية، مما يساعد الإدارة على تصحيح مسار المنظمة، ومساعدتها في تبني السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات.
٦. إن وجود التدقيق الداخلي في المنظمة يعطي ميزة الاستمرارية لعملية التدقيق، وما يكون له أثر نفسي على سلوك العاملين من حيث درجة الاهتمام بأداء الأعمال المطلوبة منهم، وكذلك امكانية اكتشاف التلاعب والأخطاء أن وجدت أول بأول، مما يؤدي إلى عدم وجود فجوة زمنية كبيرة بين تاريخ حدوث الخطأ وتاريخ اكتشافه، كما يساعد على اقتراح سبل العلاج وتقارب حدوثها في المستقبل (الصحن والسراي، ٢٠٠٤).
٧. تخفيف تكاليف التدقيق الخارجي عن طريق توفير المدقق الداخلي قوائم المالية تخلص من الأخطاء سواء أكانت مهمة، أو غير مهمة نسبياً، أو حتى تخفيض نسبة الأخطاء فيها، فإنه يعطي صورة أفضل لعملية الفحص التي يقوم بها المدقق الخارجي، وخاصة في ما يتعلق بتقييم

نظام الرقابة الداخلية، فيما يترتب عليه تخفيض قيمة أتعاب المدقق الخارجي (السوافيري وعبد المالك، ٢٠٠٣).

ومما سبق يتبين أن للتدقيق الداخلي فوائد عديدة من شأنها أن تحد من عمليات الغش والتلاعب والخطأ سواء أكانت عمديه، أو غير عمديه، ومن هذا المنطلق نلاحظ اهتمام الإدارة بمهنة التدقيق الداخلي.

## ٩-٢ عيوب التدقيق الداخلي:

من المعروف أن عمل المدقق يبدأ بعد انتهاء عمل المحاسب، وعليه لا يمتلك العلمية التي تكفيه لمعرفة ما في داخل هذه السجلات، أي بمعنى احتمال وجود حالات من التلاعب والغش، لا يستطيع المدقق اكتشافها حتى وإن بذل العناية المهنية المطلوبة، لذلك يلجأ المدقق الداخلي للحصول على معلومات إضافية من أشخاص معينين واحتمال أن يكونوا طرفاً في عملية الغش والتلاعب، وعليه فإن القوائم المالية التي دققت لا تعكس حقيقة الوضع المالي. (المطارنة، ٢٠٠٩) ومن هنا يمكن تلخيص عيوب التدقيق بما يأتي: (لطي، ٢٠٠٨)

١. عيوب الرقابة: ويوجد ذلك العيب عندما لا يسمح بإجراء تصميم أو تشغيل للرقابة، وحسب الساق الطبيعي، فلا تكتشف الأخطاء بالوقت المحدد.

٢. العيب الجوهري: يوجد ذلك العيب وهو احتمال بعيد عندما تفشل أجهزة الرقابة الداخلية في منع اكتشاف حالات الغش والتلاعب التي تكون هامة، وينظر الى عيب الإجراء الرقابي على أنه هام إذ يؤثر عكسياً على إمكانية المؤسسة أو الشركة في تخصيص وتشغيل البيانات المالية وانسجامها مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

٣. عدم إعطاء المسؤوليات والصلاحيات الكافية لقسم التدقيق الداخلي: وهذا يحدث عند عدم اهتمام الإدارة العليا بقسم التدقيق الداخلي، وبذل العناية الكافية لهذا القسم حتى ينجز أعماله بالشكل المطلوب، وفي الوقت نفسه عدم إعطائه الصلاحيات الكافية للوصول إلى المعلومات المطلوبة بالوقت المناسب مع عدم منحه الصلاحيات المقررة لينجز المهام المكلف بها.

## ٢-١٠ مخاطر التدقيق الداخلي:

يقصد بمخاطر التدقيق قيام مدقق الداخلي بإعطاء رأي غير مناسب عن بيانات مالية محرفة بدرجة جسيمة، لكي يتمكن مدقق الحسابات من إبداء رأيه حول البيانات المالية فإنه يقوم بتصميم إجراءات تساعد على توفير القناعة المعقولة بأن البيانات المالية أعدت بصورة صحيحة من كافة النواحي المادية، إلا أنه بجدر به مراعاة احتمال وجود أخطاء مادية قد لا

تكتشف لأسباب تعود لطبيعة الاختبارات، والقصور الذاتي في إجراءات التدقيق، أو إجراءات نظام الرقابة الداخلية، وعند وجود أية دلائل تشير إلى ذلك يتحتم عليه أن يتوسع في إجراءاته لتعزيز هذه الدلائل أو نفيها، أما مخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية فتؤخذ بعين الاعتبار أثناء مرحلة التخطيط لإجراءات التدقيق، إذ يجب على المدقق الداخلي القيام بعملية تقويم شاملة لمخاطر التدقيق من خلال معرفته بأعمال ونشاطات المنشأة، والقطاع الذي تعمل فيه، ويكون هذا التقويم أساساً لتوفير المعلومات الأولية اللازمة لرسم إجراءات التدقيق التي يمكن عن طريقها التقليل من تلك المخاطر إلى الحد المقبول، ويمكن تقسيم المخاطر من وجهة نظر ديوان الرقابة المالية العراقي إلى ثلاثة أقسام وهي: (ديوان الرقابة المالية العراقي، ٢٠٠٤).

### ١. المخاطر الضمنية:

تمثل هذه المخاطر مدى قابلية أرصدة الحسابات، أو مجموعة من المعاملات للتعرض إلى خطأ مادي يتسبب في المغالاة بقيمة أرصدة تلك الحسابات، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وطبيعة أرصدة الحسابات، فالحسابات التي تعتمد بدرجة كبيرة على التقدير أو أنها معقدة في احتسابها، أو تلك التي تمثل موجودات مرغوبة، أو متحركة كالذهب، أو تلك التي تكون عرضة للتغير في ضوء طلب المستهلكين، أو التقنية فإن هذه الحسابات تكون مخاطرها الضمنية أكثر من غيرها، وعلى المدقق الداخلي في مثل تلك الحالات أن يقوم بتصميم إجراءات تساعد على توفير القناعة المعقولة وأن يتوسع في الاختبارات وإجراءات الفحص والتدقيق (ديوان الرقابة المالية العراقي، ٢٠٠٤) لتقدير المخاطر الضمنية (مخاطر القصور الذاتي) ويستخدم المدقق حكمه المهني لتقويم عدة عوامل على سبيل المثال:

• عند تدقيقه البيانات المالية التحقق من حرص الإدارة وخبرتها في إعداد البيانات المالية، الضغوط غير العادية التي تواجهها والتي تؤثر على حقيقة البيانات المالية، طبيعة النشاط والقطاع الذي تعمل فيه.

• عند قيامه بتدقيق المعاملات يوجه إجراءاته حول تسوية المعالجة القيدية للمعاملات قرب نهاية السنة، وعلى وجه الخصوص المعالجات غير العادية، الأرصة ذات الأهمية النسبية العالية كالموجودات الثابتة والأرصدة والمبالغ التي تخضع إلى التقدير ...

### ٢. مخاطر الضبط (الرقابة)

تمثل تلك المخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون ان تتوفر إمكانية منعها، أو كشفها في الوقت المناسب عن طريق النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية، أي أنها تشير إلى قصور نظام الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف أو تصحيح الأخطاء أو اكتشافها بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام. (ديوان الرقابة المالية العراقي، ٢٠٠٤).

### ٣. مخاطر الاكتشاف

تتمثل تلك المخاطر بحالات عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في الحسابات، والبيانات المالية بالرغم من إجراءات الفحص والتدقيق، التي قام بها مدقق الحسابات. (ديوان الرقابة المالية العراقي، ٢٠٠٤).

## ٢-١١ أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

تختلف مهنة التدقيق الداخلي عن التدقيق الخارجي باختلاف عمل التدقيق داخل المؤسسة أو الشركة؛ فالتدقيق الداخلي يقوم به موظفون تابعون لإدارة المؤسسة أو الشركة، والذين لا يتمتعون بالاستقلالية الكاملة، على حين يقوم بالتدقيق الخارجي مدققو حسابات من خارج المؤسسة أو الشركة يتمتعون بالاستقلال والحياد والامانة على إدارة المؤسسة أو الشركة، وعلى الرغم من أن كليهما يهدف إلى رفع الكفاية الإنتاجية للمؤسسة، أو الشركة بالطرق المختلفة في ما بينهما فإن الاختلاف بينهما واضح في ماياتي: (السوافيري وعبد المالك، ٢٠٠٣).

١. درجة الاستقلال: فالمدقق الداخلي يعد أحد موظفي المؤسسة أو الشركة، يخضع إدارياً لها، أما المدقق الخارجي فالاستقلال عن إدارة المؤسسة من أهم صفاته المهنية، بل أحد المعايير الواجب توفرها فيه. كما إن القوانين تشترط في المدقق الخارجي أن لا يكون له مصلحة لدى

- المؤسسة، او الشركة التي يقوم بتدقيقها لضمان خاصية الاستقلال.
٢. الفئات المخدومة: بما أن المدقق الداخلي يخضع للتبعية الإدارية وبالتالي فهو يلبي متطلبات الإدارة واحتياجاتها ورغباتها، أما المدقق الخارجي فهو يقدم الخدمات لجميع الطوائف منها: الإدارة، وجمهور المساهمين، وكذلك المستفيدين والجهات الحكومية.
٣. نطاق العمل: لقد تطورت عملية التدقيق الخارجي من تفصيلية الى اختباريه تقوم على أسلوب العينة الإحصائية، وذلك لعدة عوامل منها ضيق الوقت وكثرة الجهد، وضخامة التكلفة. ولكن بما أن المدقق الداخلي يعمل باستمرار طوال العام لدى المشروع فإن لديه من الوقت ما يكفي لإجراء فحص تفصيلي موسع للعمليات.
٤. طبيعة العمل: الاختلاف الأساسي هنا يأتي اعتمادا على الاختلاف في الفئات التي يخدمها، فبما أن المدقق الخارجي يهدف إلى الوصول إلى رأي محايد مستقل، يعبر عن مدى دلالة القوائم المالية والمركز المالي تستفيد منه عدة أطراف عدا إدارة المؤسسة، او الشركة فإنه يوجه اهتمامه الى العناصر التي تهتم بها تلك الفئات وهي عناصر المركز المالي ونتيجة الأعمال. أما المدقق الداخلي فإنه يخدم إدارة المؤسسة أو الشركة بصفة رئيسية، ولذلك يوجه اهتمامه الى التدقيق في القوانين والسياسات المرسومة بهدف التأكد من تنفيذها واكتشاف أي انحراف وتعديله. وهكذا فإن عمل ونشاط المدقق الداخلي لا يقتصر في نطاق المحاسبة كالمدقق الخارجي إنما يتعداه الى جميع نشاطات الشركة. (عبدالله، ٢٠١٢، ب)
٥. النظرة إلى الرقابة الداخلية: يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وأحكامها، في الوقت الذي يهدف المدقق الخارجي من وراء ذلك تقرير نطاق عملية التدقيق وحجم العينات وكمية الاختبارات اللازمة طبقا لذلك. وعلى الرغم من نواحي الاختلاف هذه فإن مجال التعامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي واسع وفسيح. فليس من شك في أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يعزز من اعتماد المدقق الخارجي على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية واستعمال أسلوب العينة. كذلك يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على الإيضاحات التي يقدمها المدقق الداخلي لما له من خبرة شاملة في عمليات وإجراءات المشروع. كما يستطيع اعتماد بعض الكشوف والقوائم والتحليلات التي أعدها المدقق الداخلي. (عبدالله، ٢٠١٢، ب).

## ١٢-٢ ميثاق السلوك الأخلاقي للتدقيق الداخلي:

حدد مجمع المدققين الداخليين الأمريكي ميثاقاً للسلوك الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به المدقق الداخلي ويتكون مما يأتي : (٢٠٠٥, IIA Coder of Ethics).

١. النزاهة: تعد أساساً مهماً واجب التحلي به من قبل المدقق الداخلي في أي شركة أو منظمه لأن توفرها يؤدي إلى ترسيخ الثقة بالمدققين أنفسهم، لذلك فإنه يجب على المدققين التحقق من الالتزام بما يلي:

- القيام بأداء أعمالهم بكل مصداقية، ونزاهة مطلقة، وبذل الجهد في تحقيق المسئوليات الملقاة عليهم عند تأدية أعمالهم.
- الالتزام بالقوانين الصادرة عن مهنة التدقيق الداخلي، ومتابعة جميع التطورات الحديثة المتعلقة بها.
- بيان أي أنشطة غير قانونية أو أعمال لا تتناسب مع توجيهات المهنة.
- احترام أهداف الشركة الأخلاقية، والمساهمة الفاعلة في تحقيقها، وبذل الجهد والوقت لذلك.

٢. الموضوعية: هنا يجب أن يمارس المدقق الداخلي أعلى مستويات المهنية المطلوبة منه لأداء عمله بكفاءة عالية، حيث عليه جمع وتقييم وإيصال المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي يقوم بتدقيقها، ويجب أن لا تكون الأحكام الصادرة بخصوص تلك الأنشطة متأثرة بمصلحة شخصية، أو مصلحة خاصة بالآخرين. لذلك فإن مجمع المدققين الداخليين، الأمريكي وعلى وفق قواعد السلوك المهني الخاص به أكد على ضرورة تدعيم موضوعية المدققين الداخليين وذلك من حيث عدم المشاركة في أي أنشطة من الممكن أن تضعف من حياديتهم، كالمشاركة على سبيل المثال في أنشطة وعلاقات تتضارب مع مصلحة الشركة، أو عدم المشاركة في أي عمل من الممكن أن تؤثر على موضوعيتهم واستقلاليتهم، ويجب الإفصاح عن جميع الحقائق بكل حذافيرها والتعبير والإبلاغ عنها في تقارير المدقق.

٣. السرية: على المدققين الداخليين الحرص على أهمية وقيمة المعلومات التي يحصلون عليها في الشركة، أو المنظمة وعدم الإفصاح عن أية معلومة يتم الحصول عليها إلا إذا كان هناك التزام مهني، أو أخلاقي أو قانوني للإفصاح. لذلك فإن ميثاق السلوك الأخلاقي الذي أكد عليه

المجمع يتطلب عدم استخدام المدقق لأي معلومة لمصلحة، أو منفعة شخصية، أو استخدامها بشكل مخالف للقوانين وأهداف الشركة الأخلاقية.

٤. الكفاءة المهنية : تعد الكفاءة المهنية عنصراً جوهرياً في تأدية مهام وظيفة التدقيق الداخلي، وتشمل (المعرفة والخبرة، واستمرارية تأهيل المدقق ضمن سياسة تدريبية منتظمة لكل من أعضاء إدارة التدقيق الداخلي) عمل مجمع المدققين الداخليين الأمريكي على إصدار دليل لتقييم جودة الخدمات المقدمة من قبل المدققين الداخليين، وقد تم تعديله عدة مرات ليتناسب مع حجم التطور الحاصل في الوظيفة ابتداء من الإصدار الأول عام ١٩٩٩ ومن ثم التعديل عام ٢٠٠٣ وأخيراً التعديل الأخير عام ٢٠٠٦ حيث ركز الدليل على الخدمات المقدمة من قبل المدققين الداخليين والمتمثلة بما يلي:

• خدمات التوكيد.

• خدمات الاستشارية.

وقد عرف المجمع خدمات التوكيد (بأنها التقييم الموضوعي للأدلة التي يقدمها المدقق الداخلي لإبداء رأي مستقل، وذلك في ما يتعلق بالعمليات، أو النظام أو غيرها من الموضوعات ذات الصلة بموضوع التدقيق).

أما الخدمات الاستشارية التي تنجز بناءً على طلب محدد من قبل الزبون عند تنفيذ المهام. فتحدد أهدافها بالاتفاق مع الزبون أي أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية تخضعان إلى الاتفاق مع الزبون.

## ٢-١٣ واقع التدقيق الداخلي في الجامعات العراقية الرسمية:

عند التطرق إلى نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة معينة، لابد من الإشارة إلى النظام المحاسبي والإداري المطبق في تلك المؤسسة. فبالنسبة للجامعات الرسمية في العراق فإنها تطبق النظام المحاسبي الحكومي، لأنها مؤسسات غير هادفة للربح. أما النظام الإداري المطبق فهو النظام اللامركزي أي بمعنى آخر إن كل كلية في الجامعة تمول من قبل رئاسة الجامعة ضمن خطة سنوية وحسب التويب والتخصيص المطلوب من قبل الكلية، أي إن لكل كلية وحدة حسابية خاصة بها وشعبة تدقيق داخلي أيضاً خاصة بكل كلية، تحتوي على مدققين اثنين على الأقل، ورئاسة الجامعة على قسم تدقيق داخلي مستقل، يقوم بالإشراف والرقابة على شعب التدقيق الداخلية في الكليات.

اما في ما يخص الأنظمة، والقواعد والإجراءات التي تحدد سير عمل نظام التدقيق الداخلي الحكومي في العراق، فقد وضع ديوان الرقابة المالية العراقي بتاريخ ١٩٩٧/١٢/٣٠ مجموعة من أدلة التدقيق تحكم عمل نظام التدقيق الداخلي وهي عبارة عن أدلة تدقيق وتعتبر بمثابة معايير محلية، وتتلخص بستة أدلة هي: (ديوان الرقابة المالية العراقي، ١٩٩٧)

١. مسؤولية مدقق الحسابات عن الأحداث اللاحقة .. يتضمن هذا الدليل الإطار العام للإجراءات الواجب القيام بها من قبل مدقق الحسابات وما ينبغي الإفصاح عنه من معلومات في البيانات المالية عن الأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية العامة وإصدار البيانات المالية، وعلى مدقق الحسابات ان يوقع ويؤرخ تقريره بتاريخ انتهاء فحصه الذي يتضمن أداءه للإجراءات اللازمة المتعلقة بالأحداث التي تقع لغاية التاريخ المدون على التقرير . على ان لا يسبق تاريخ تقرير المدقق لتاريخ اعتماد الإدارة للبيانات المالية واطلاعها على نتائج التدقيق ويتم ذلك بحصول المدقق الحسابات على نسخة موقعة على هذه البيانات، ومن الناحية العملية هناك عدة تواريخ تتعلق بالبيانات وهي:

- تاريخ تقديم البيانات المالية من قبل الإدارة الى مدقق الحسابات لتدقيقها.
  - تاريخ توقيع الإدارة على البيانات المالية المدققة واطلاعها على نتائج التدقيق.
  - تاريخ إصدار البيانات المالية ومرفق بها تقرير مدقق الحسابات.
  - تاريخ دعوة الهيئة العامة للاجتماع لمناقشة البيانات المالية وتقرير مدقق الحسابات.
  - تاريخ مصادقة الهيئة على البيانات المالية وتقرير مدقق الحسابات.
- ويجب على المدقق الداخلي أن لا يهمل تنفيذ الإجراءات في حال وجود فروع تابعة لها. (ديوان الرقابة المالية العراقي، ١٩٩٧).

٢. تقرير الدقق الداخلي حول البيانات المالية: تسعى مهنة مراقبة الحسابات إلى ترسيخ قناعة الجمهور بأهميتها كأداة محايدة، وذلك من خلال تحديد واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات بشكل واضح ومحدد لكونه شخصا مهنيا يؤدي عمله وفقا لأطر وقواعد معتمدة او متعارف عليها ولأن قطاعات متعددة من المجتمع تستند على رأيه، الأمر الذي يرتب عليه مسؤولية كاملة أمام الجهات المستخدمة لتقريره ويهدف هذا الدليل الى: (ديوان الرقابة المالية العراقي، ١٩٩٧).

- وضع القواعد وتوفير الإرشادات حول شكل ومحتوى تقرير مدقق الحسابات، الذي يصدر كنتيجة لانجازه عملية التدقيق، بقصد إعطاء رأي فني ومحايد للبيانات المالية.
- بيان أنواع الرأي الذي يعبر بواسطته مدقق الحسابات في تقريره حول البيانات المالية الخاضعة لرقابته في ضوء ما تسفر عنه نتائج التدقيق التي توصل إليها.
- المعايير الأساسية للتدقيق: يهدف هذا الدليل إلى إعطاء وصف للمعايير الأساسية التي يجب على مدقق الحسابات أن يلتزم بها لضمان تحقيق أعلى مستويات الأداء المهني المطلوبة، ولتحديد مسؤولياته المهنية، وكذلك يتضمن هذا الدليل إرشادات الالتزام بالمعايير الأساسية لتدقيق وفحص البيانات المالية الذي يجريه مدقق الحسابات لأي منشأة بغض النظر عن شكلها القانوني و القطاع الذي تعمل فيه وحجمها وطبيعة عملها، وذلك لإبداء الرأي بتلك البيانات، ويتضمن هذا الدليل الإرشادات الخاصة لمستوى الأداء المهني، والمتمثلة بالمعايير العامة والمعايير الأخلاقية ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، والتي يقصد بها مستوى الأداء المقبول والمطلوب بذله من مدقق الحسابات عند تنفيذه لإجراءات التدقيق التي يطبقها والأهداف التي يبتغي الوصول إليها، وأن الإرشادات التي يتضمنها هذا الدليل توفر الحد الأدنى من الخطوات والإجراءات الواجب الالتزام بها إثناء عملية الفحص والتدقيق . ويجب أن يكون مدقق الحسابات مؤهلاً علمياً ومهنيًا لكي يتمكن من أداء واجبه المهني وفقاً لما هو متوقع منه (ديوان الرقابة المالية العراقي، ١٩٩٧).

٤. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يهدف هذا الدليل تقديم الإرشادات الواجب اعتمادها من قبل مدقق الحسابات للتحقق من مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لنظام التدقيق الداخلي من قبل إدارة المنشأة، بقصد تحديد نوع وحجم إجراءات الفحص، والتدقيق الأساسية المطلوبة، لكي يتمكن في النهاية من إبداء رأيه بالبيانات المالية للمنشأة موضوع الفحص، والتعريف بالإجراءات المعتمدة من قبل إدارة المنشأة لتحديد أهداف نظام التدقيق الداخلي، وعلى مدقق الحسابات أن يتعرف على النظام المحاسبي ونظم التدقيق الداخلي بشكل جيد، وقياس مدى كفاءتهما في المحافظة على الموارد المادية للمنشأة، والاطمئنان على دقة البيانات المالية، وبالشكل الذي يمكنه من تخطيط عمله الرقابي، ووضع الإجراءات اللازمة لذلك. وتستعمل عبارة (نظام التدقيق الداخلي)، لوصف النظام العام للمنشأة بصورة شاملة بينما استخدمت عبارة (نظم التدقيق الداخلي) لتعني الأجزاء الفرعية من النظام. وقد عرف هذا الدليل التدقيق الداخلي أنه جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويعتبر أحد وسائل التدقيق الداخلي الفعال تنشؤه الإدارة

للقيام بخدمتها وطمأنته إلى أن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط، والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية، والإحصائية، وللتأكد من حماية أصول وأموال المنشأة، والتحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم. وفقاً لما هو مرسوم وبشكل ثابت اثناء المدة ويمكن ان تحدث انحرافات في التطبيق من أسبابها تغير هام في الموظفين، والتقلبات الموسمية الهامة في حجم العمليات، الأخطاء البشرية (ديوان الرقابة المالية العراقي، ١٩٩٧).

٥. التوثيق: يهدف هذا الدليل الى توفير إرشادات تخص التوثيق المتعلق بتدقيق البيانات، وتشمل عملية توثيق أوراق العمل الأساسية المعدة من قبل مدقق الحسابات، أو التي يمكن الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق مهما كان شكل هذه الأوراق سواء أكانت معلومات مثبتة في الأوراق أو مخزونة على الأفلام أو في الوسائل الالكترونية أو أي وسائل أخرى ويعتبر التوثيق المناسب مهما لعدة أسباب نذكر منها الآتي: (ديوان الرقابة المالية العراقي، ١٩٩٧).

- يدعم ويعزز آراء المدقق وتقاريره.
  - يرفع من كفاءة وفاعلية التدقيق.
  - يساعد المدقق في إعداد التقارير والإجابة على أي تساؤلات من المنشأة أو الأطراف الأخرى.
  - يقدم الدليل على قيام المدقق بتنفيذ إجراءات التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق.
  - يسهل عملية التخطيط والإشراف.
  - يساعد على تطوير المهارة الفنية للمدقق.
  - يساعد على تحديد مسؤولية المدقق وتقييم أدائه.
  - يقدم دليل الإثبات حول الأعمال المنجزة لمواجهة المتطلبات المستقبلية.
- وعلى مدقق الحسابات أن يضع في ذهنه ترتيب مضمون أوراق العمل بحيث يعكس درجة كفاءته وخبرته ومعرفته؛ لذا فهي تتطلب التكامل والتفصيل المقنع، ويجب ان تتضمن أوراق العمل كحد أدنى توثيق المفردات التالية: (ديوان الرقابة المالية العراقي، ١٩٩٧).
- توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن يعتمد عليها في إبداء رأيه الفني المحايد.
  - تهيئة أوراق العمل بالشكل المتكامل والمفصل لكي؛ يوفر فهماً عاماً لعملية التدقيق التي تمت، والأسس التي تم الاستناد عليها في اتخاذ القرارات الرئيسية، وتوفر فرصة لمدقق حسابات آخر لفهم طبيعة عمله فيما اذا استعين به لتكملة عمل المراقب الأول.

- أن تحتوي أوراق العمل معلومات كافية بأن البيانات المالية التي دقت تتفق مع سجلات المنشأة.
- على مدقق الحسابات ربط المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق مع برنامج التدقيق وتوثيق عمل المساعدين والإشراف عليهم.
- أن توضح أوراق العمل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها والاختبارات المؤداة للحصول على أدلة إثبات كافية وصالحة .
- أن تبين أوراق العمل ان نظام الرقابة الداخلية للمنشأة قد تم فحصه وتقويمه .
- أن تحتوي أوراق العمل على تحليل وتفسير مدقق الحسابات لكافة الأمور الهامة والتي تحتاج الى قيامه بإعطاء أحكام واستنتاجات حولها.
- نسخ من المراسلات والمذكرات الخاصة بمواضيع التدقيق التي تم تبليغها أو مناقشتها مع المنشأة.
- ٦. تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها: يهدف هذا الدليل إلى وضع معايير وتوفير إرشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية، وإعطاء صورة واضحة لما سيقوم به مدقق الحسابات في وقت معين في استخدام عدد معين من المساعدين ويعد التخطيط عملية مستمرة ومتكاملة و مترابطة قبل وخلال فترة التدقيق، ويهدف الى وضع خطة عامة لنطاق العمل التدقيقي المتوقع، وبرنامج التدقيق يحدد طبيعة، ومدى التدقيق المطلوب مع ضمان إجراء التغييرات المطلوبة على الخطة والبرنامج كلما دعت ظروف العمل إلى ذلك نتيجة ظهور أمور مستجدة أثناء تنفيذ العمل، ويجري التخطيط السليم لإجراءات التدقيق للتأكد من تجانسها مع السياسات والمعايير المهنية، ومن فاعلية الاستخدام الكفاء لجهود الأعضاء الفنيين والمساعدين، ومن الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وان التخطيط السليم لعملية التدقيق يساعد في التأكد ان المشاكل المحتملة قد جرى تشخيصها وتنسيق الأعمال التي قد يتم انجازها من قبل مراقبي حسابات آخرين او خبراء ويتطلب التخطيط وضع إطار عام وإجراءات تفصيلية لطبيعة وتوقيت نطاق عملية التدقيق المتوقعة؛ ليتمكن مدقق الحسابات من أداء أعماله بفاعلية وكفاءة وفي التوقيت المناسب. ويتحدد نطاق التدقيق طبقاً لحجم عملية التدقيق والخبرة السابقة لمدقق الحسابات ومعلوماته عن المنشأة وطبيعة نشاطه، ان إعداد خطة التدقيق من مسؤولية

- مدقق الحسابات، وله مناقشة أجزائها او بعض إجراءات التدقيق مع إدارة المنشأة؛ وذلك لتطوير فاعلية وكفاءة عملية التدقيق، وتنسيق إجراءاتها مع أعمال موظفي المنشأة. ولغرض تحقيق الهدف من التدقيق يجب على مدقق الحسابات:
- تعرف صيغة التكاليف بأعمال التدقيق والمسؤوليات القانونية المترتبة عليها.
- تحديث المعرفة بنشاط المنشأة وخصائصها ونظام التدقيق الداخلي فيها.
- تحديد مستوى الأهمية النسبية.
- تحديد مخاطر التدقيق.
- تقسيم أعمال التدقيق الى أجزاء يمكن إدارتها، والتعرف على انسيابية إجراءات التدقيق؛ لكي تحقق إدارة أفضل لها، وتحقيق الدقة في ملاحظاتها.
- وضع خطة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة باستخدام إجراءات تدقيق اقتصادية وكفاءة وفعالة.
- تحديد عدد المساعدين ومستوياتهم المطلوبة؛ لانجاز مهمة التدقيق وإيجاد التنسيق المطلوب فيما بينهم.

## ٢-١٤ العلاقة بين الحاكمية المؤسسية والتدقيق الداخلي:

عرف الحاكمية المؤسسية على أنها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسئولية والنزاهة والشفافية" (الذبية وآخرون، ٢٠١١، ص: ١٨٥).

ويعرف التدقيق الداخلي "بأنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة" (عبدالله، ٢٠١٢، ص: ١٣)

ومن خلال التعريفين السابقين للحاكمية المؤسسية، والتدقيق الداخلي يتبين أن مسؤولية مجلس الإدارة في ضمان فعالية إطار الرقابة الداخلية للمنظمة، مما يؤدي الى ان التدقيق الداخلي بمساعدة المجلس على القيام بمسؤولياته الحاكمية اتجاه منظمته، ويتبين من ذلك الدور الأساسي الذي يستطيع التدقيق الداخلي ان يقوم به في مساعدة مجلس الإدارة على ضمان كفاية الرقابة الداخلية فيصبح بالتالي جزءاً لا يتجزأ من إطار الحاكمية المؤسسية للمنظمة.

ولو نظرنا للحاكمة المؤسسية على انها نظام يتم من خلاله إدارة الشركة والرقابة عليها من خلال مجلس إدارتها، الذي يحدد أهدافها وإستراتيجيتها، وينشأ قيادة قادرة على تنفيذها، ويتابع إدارة المنظمة، ويبلغ المساهمين بنتائج اعمالها، ويخضع في ممارسته للقوانين والأنظمة الموضوعية، لذا فأن دور المدقق الداخلي في ذلك يصبح واضحا إذا ما جرى تحديد العلاقات الأساسية بين الأطراف الأساسيين في الحاكمة المؤسسية، والمتمثلين في مجالس الإدارة، ولجان التدقيق، والإدارة العليا. كما تتضح بشكل خاص العلاقة الحاسمة بين لجنة التدقيق والمدقق الداخلي، وذلك من خلال اعتماده بصورة وثيقة جداً على المدقق الداخلي عند مراجعة الرقابة الداخلية كما تنص عليه قواعد حاكمة المشروع وتوصياتها. ولهذا يبذل مجمع المدققين الداخليين جهداً كبيراً في توجيه أعضائه ليكونوا متخصصين في أصول حاكمة المشروع، وقادرين على مساعدة كل من الإدارة ومجالس الإدارة معاً، ودوام مناقشته والتعليق والتدريب على الجوانب المختلفة للحاكمة المؤسسية عموماً والتدقيق خصوصاً (السيد علي، ٢٠٠٨).

ومما سبق يتضح أنه التدقيق الداخلي جزء من الحاكمة المؤسسية لما لهو من دور في تفعيل عمل الحاكمة المؤسسية في القطاع الحكومي، والقطاع الخاص، ويعتبر كلاهما يكمل الآخر.

## الفصل الثالث الدراسة الميدانية والتحليل الاحصائي

- ١-٣ تمهيد
- ٢-٣ مجتمع الدراسة وعينتها
- ٣-٣ مصادر جمع البيانات
- ٤-٣ أساليب جمع البيانات
- ٥-٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات
- ٦-٣ ثبات اداة الدراسة
- ٧-٣ اختبار التوزيع الطبيعي
- ٨-٣ اختبار الارتباط الخطي
- ٩-٣ الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة
- ١٠-٣ وصف المتغيرات المستقلة
- ١١-٣ وصف المتغير التابع
- ١٢-٣ نتائج تحليل اختبار الانحدار المتعدد
- ١٣-٣ نموذج الدراسة
- ١٤-٣ اختبار فرضيات الدراسة
- ١٥-٣ النتائج والاستنتاجات
- ١٦-٣ التوصيات

### ١-٣ تمهيد

تناول الباحث في الفصلين السابقين والإطار النظري من خلال الرجوع الى أدبيات الدراسة، وسوف يتناول في هذا الفصل توصيف مجتمع الدراسة وعينتها، والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل، والإجراءات المتبعة لمعالجة بيانات أداة الدراسة (الاستبانة). هذا وتم تطوير الاستبانة من خلال الاستعانة بالدراسات السابقة وهي دراسة (الحميدي، ٢٠١١)، ودراسة (العبدلي، ٢٠١٢)، ودراسة (مولود، ٢٠١١)، ودراسة (الطعناني، ٢٠٠٩)، ودراسة (السيد علي، ٢٠٠٨)، ودراسة (عيسى، ٢٠٠٨).

### ٢-٣ مجتمع الدراسة وعينتها

١- يتمثل مجتمع الدراسة من الموظفين في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد وعددها (٤). وتم اختيار المدققين الداخليين فيها عينة للدراسة، وكان عددهم (١٥١). علما أن النظام المتبع في الجامعات هو النظام اللامركزي. حيث أن كل كلية تحتوي على مدققين اثنين على الأقل والجدول الآتي يوضح حجم مجتمع وعينة الدراسة موزعة على الجامعات، والأقسام فيها.

جدول رقم ١. مجتمع وعينة الدراسة

اسم الجامعة	عدد المدققين في رئاسة الجامعة	عدد الكليات والمعاهد والأقسام الهندسية في كل جامعة	العدد المخصص من المدققين لكل كلية او قسم او معهد	مجموع المدققين في الكليات	مجموع المدققين في الجامعة
جامعة بغداد	١٥	٢٤ كلية / ٤ معهد	٢	٥٦	٧١
الجامعة المستنصرية	١٠	١٢ كلية	٢	٢٤	٣٤
جامعة التكنولوجيا	٨	٤ اقسام	١	١٤	٢٢
جامعة النهرين	٨	٧ كلية / ١ معهد	٢	١٦	٢٤
مجموع عينة الدراسة					١٥١

المصدر: إعداد الباحث

وتجدر الإشارة الى أن إعداد عينة الدراسة في كل جامعة جاءت عن طريق المقابلة الشخصية التي أجراها الباحث مع مدير شؤون الموظفين في رئاسة كل جامعة. وقد استهدف الباحث المدققين الداخليين في الجامعات الرسمية العراقية للإجابة على فقرات الاستبانة، ليتسنى له معرفة أثر الحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي، ويبين الجدول التالي إحصائية لعدد الاستبانات الموزعة والمستردة والمعتمدة في التحليل.

البيان	العدد	النسبة المئوية
الاستبانات الموزعة	١٥١	١٠٠%
الاستبانات المستردة	١٤٢	٩٤%
الاستبانات غير الصالحة للتحليل	٠	٠%
الاستبانات الخاضعة للتحليل	١٤٢	٩٤%

المصدر: إعداد الباحث

يتبين من الجدول رقم (٢) أن نسبة الاستبانات المستردة بلغت ٩٤%، أما نسبة الاستبانات غير الصالحة للتحليل ٠%، ويرى الباحث أن هذه النسب تعد عالية، وبالتالي فهي مناسبة لإجراء التحليل الإحصائي والخروج بنتائج واقعية لهذا النوع من الدراسة.

### ٣-٣ مصادر جمع البيانات

١. المصادر الأولية: تتمثل في الاستبانة التي استخدمت كمصدر رئيس لجمع المعلومات عن مبادئ الحاكمية المؤسسية، وهي مبدأ إطار فعال للحاكمية المؤسسية، ومبدأ حقوق الملاك، ومبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح، ومبدأ الإفصاح والشفافية، ومبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة وأثرها على التدقيق الداخلي من ناحية أخرى إضافة الى المقابلات الشخصية لاستطلاع إعداد المدققين في بداية الدراسة الميدانية والمقابلات الشخصية بعد الحصول على نتائج الدراسة لتفسير بعض النتائج.

وكانت الأسئلة موجهة لموظفي ورؤساء قسم التدقيق الداخلي وهي كالآتي:

- ما هو سبب عدم تأثير مبدأ حق المال العام على التدقيق الداخلي؟

وكان الجواب هو عدم التزام رئاسة الجامعة بمحاسبة المقصر مما أدى إلى عدم الاهتمام بمبدأ حق المال العام.

- ما هو سبب عدم تأثير مبدأ الإفصاح والشفافية على التدقيق الداخلي؟
- وكان الجواب أن موظفي التدقيق الداخلي يتلقون أوامر شفوية من الجهات العليا في الجامعات بعدم الإفصاح عن بعض المعلومات المالية التي تخص الجامعة.
- المصادر الثانوية: تم إعداد الإطار النظري للدراسة بالاعتماد على المراجع العربية والانجليزية والمتضمن فيها متغيرات الدراسة بالإضافة إلى الرسائل والدوريات التي تطرقت للموضوع.

### ٣-٤ أساليب جمع البيانات

- هدفت الدراسة الميدانية الى اختبار أثر الحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد، أعدّة استبانة للدراسة تتناسب مع هذا الهدف؛ وهي على أجزاء:
  - الجزء الأول : اشتمل على مقدمة توضيحية للهدف العام من الاستبانة .
  - الجزء الثاني : اشتمل على العوامل الديموغرافية المتمثلة بالعمر والمؤهل العلمي والخبرة العلمية والمسمى الوظيفي، وعدد الدورات والمؤتمرات التي شارك فيها المدقق الداخلي في كل من الحاكمية المؤسسية والتدقيق الداخلي.
  - الجزء الثالث : اشتمل على مجموعة من الأسئلة (١-٣٤) تتعلق بمبادئ الحاكمية المؤسسية
  - الجزء الرابع : اشتمل على مجموعة من الأسئلة (١-١٢) تتعلق بالتدقيق الداخلي
- هذا وقد تم إعداد الاستبانة بحيث يقوم المجيب بوضع إشارة أمام كل فقرة من الفقرات الخاصة بالمحور، حيث يوجد مقابل كل فقرة أعمدة تعكس خمس مستويات للإجابة حول الموافقة من عدمها، ويمثل كل مستوى وزناً معيناً تصاعدياً من ١ الى ٥ (الزعيبي، والطلافة، ٢٠٠٦) وفقاً لمقياس ليكرت بتدرج خماسي، ويبين الجدول الآتي الإجابة وأوزانها.

جدول رقم ٣. أوزان الإجابة عن الأسئلة

الإجابة	وزن الاجابة
غير موافق بشدة	١
غير موافق	٢
موافق بدرجة متوسطة	٣
موافق	٤
موافق بشدة	٥

استناداً إلى ذلك فإن المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة سيتم التعامل معها لتفسير البيانات على النحو التالي:

**جدول رقم ٤. معيار مقياس التحليل**

الدرجة	المتوسط الحسابي
منخفض	أقل من ٢.٥٠
متوسط	٢.٥٠ – ٣.٤٩
مرتفع	فأكثر ٣.٥

المصدر: إعداد الباحث

\* تقسيم فئات الوسط الحسابي اعتماداً على مقياس ليكرت بتدرج خماسي.

### ٣-٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات

إن اختبار الأسلوب الملائم في التحليل يعتمد بشكل رئيسي على نوع البيانات المراد تحليلها، لهذا فقد اعتمدت في هذه الدراسة على عدد من الأساليب الإحصائية ومنها: برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss)؛ لاختبار فرضياتها، وذلك من أجل توظيف البيانات التي تم الحصول عليها لتحقيق أهداف الدراسة، وفي ضوء متغيرات الدراسة وأساليب القياس وأغراض التحليل فقط، استخدمت الأساليب الإحصائية التالية:

- الانحراف المعياري ( Standard deviation ) استعمل هذا المقياس للدلالة عن مقدار تشتت القيم عن وسطها الحسابي.
- كرونباخ الفا ( Cronbach Alpha ) استعمل هذا المقياس لمعرفة درجة مصداقية أسئلة الاستبانة، وتحليل الاتساق الداخلي لبيانات اداة الدراسة.
- الاختبارات القبلية ( Tribal tests ) استعمل هذا الاختبار للتأكد من انه لا يوجد ارتباط بين المتغيرات المستقلة.
- الانحدار المتعدد ( multiple regression ) استعمل هذا المقياس للعلاقة والتباين بين عدة متغيرات مستقلة مع المتغير التابع ولأختبار فرضيات الدراسة.

### ٦-٣ ثبات أداة الدراسة:

للتحقق من إثبات ومصادقية البيانات الواردة في الاستبانة المصممة، والذي على ضوءه يتحدد رفض أو قبول الاستبانة؛ فقد استعمل معامل كرونباخ (ألفا)، وكما سبق الذكر فإن قيمة معامل ألفا تتراوح بين (٠-١) وان الحد الأدنى المقبول إحصائياً لمعامل الثبات هو ٦٠% (عبد الفتاح، ٢٠٠٨) في مثل هذا النوع من الدراسات، وكلما اقتربت قيمة كرونباخ (ألفا) من الواحد كلما كانت درجة الثبات والاتساق الداخلي للإجابات أكبر، وعندها تكون مصادقية الاستبانة جيدة، ويمكن تعميم نتائجها، ويبين الجدول الآتي نتائج هذا الاختبار متغيرات الدارسة كل على حده، وللمتغيرات ككل.

جدول رقم ٥. نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ للتحقق من درجة مصادقية وثبات البيانات الواردة في الاستبانة		
المجالات	عدد الأسئلة	الاتساق الداخلي
مبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية	٨	٠.٧٦
مبدأ حقوق الملاك (حق المال العام)	٦	٠.٧٣
مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح	٧	٠.٧٣
مبدأ الإفصاح والشفافية	٦	٠.٧٢
مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة	٧	٠.٧٠
الدرجة الكلية (مجموع المتغيرات المستقلة)	٣٤	٠.٧١
التدقيق الداخلي (التابع)	١٢	٠.٧٨

المصدر: إعداد الباحث

يتبين من الجدول رقم (٥) ان قيمة معامل كرونباخ (ألفا) لإجابات أفراد العينة على فقرات الاستبانة لكل جزء على حدة، والخاص بكل فرضية من فرضيات الدراسة، كان أكبر من الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا وهو (٦٠%)، كما ان قيمة المعامل أيضا لجميع فقرات الاستبانة كان أكبر من (٦٠%) ويدل ذلك على وجود درجة كبيرة من المصادقية في الاجابات، وأن هناك اتساقاً داخلياً أيضاً بين فقرات الاستبانة، ولذا فقد اعتمدت هذه الاستبانة كمصدر أولي لبيانات الدراسة

الميدانية، وبالتالي فإنه يمكن تعميم النتائج على مجتمع الدراسة، والذي يتمثل بالجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد .

### ٧-٣ اختبار التوزيع الطبيعي (Normality):

تم التأكد من إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution) باستخدام اختبار (One Sample Kolmogorov-Smirnov test)، والجدول (٦) يبين ذلك.

جدول رقم ٦. اختبار (One Sample Kolmogorov-Smirnov test) للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع (ن=١٤٢)

المتغير	Kolmogorov-Smirnov Z	الدلالة الإحصائية
مبدأ توفر إطار فعال للحاكمة المؤسسية	١.١٠٣	.١٧٥
مبدأ حقوق الملاك (حق المال العام)	١.٠٩٦	.١٨١
مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح	١.٢٠٨	.٠٨١
مبدأ الإفصاح والشفافية	١.٣٤٣	.٠٧٠
مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة	١.٢٩٣	.٠٧١
التدقيق الداخلي	١.٣٨٧	.٠٦٣

المصدر: إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول رقم (٦) أن جميع قيم الدلالة الإحصائية لاختبار (One Sample Kolmogorov-Smirnov test) للمتغيرات تراوحت (٠.١٨١-٠.٠٦٣) وجميعها أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن جميع المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي. وكذلك استناداً لنظرية النزعة المركزية، والتي تنص إذا كان حجم العينة أكبر من (٣٠) وله وسط حسابي ( $\mu$ ) وتباين ( $\sigma^2$ )، فإن توزيع المعاينة للوسط الحسابي يقترب من التوزيع الطبيعي.

### ٨-٣ اختبار الارتباط الخطي

استخدم اختبار الارتباط الخطي بهدف التأكد من أنه لا يوجد ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة، وذلك بالاعتماد على اختبار معامل تضخم التباين (VIF)، واختبار التباين المسموح

(Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المستقلة، حيث يجب أن تكون المتغيرات المستقلة للنموذج مستقلة فيما بينها، وللتأكد من ذلك الغرض نستعين بهذا الاختبار الذي يعد أحد الطرق للتخلص من مشكلة التعدد الخطي، مع العلم أن لا يتجاوز معامل تضخم التباين للقيمة (١٠)، وقيمة اختبار التباين المسموح لا بد أن يكون أكبر من (٠.٠٥)، وبحساب المعاملات السابقة لكل المتغيرات المستقلة، كانت النتائج المتحصل عليها مدرجة في الجدول رقم (٧) كالاتي

جدول ٧. اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح لمتغيرات الدراسة

المتغيرات المستقلة	التباين المسموح Tolerance	معامل تضخم التباين VIF
مبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية	.٨١٩	١.٢٢١
مبدأ حقوق الملاك(حق المال العام)	.٨٩٧	١.١١٤
مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح	.٨٨٧	١.١٢٧
مبدأ الإفصاح والشفافية	.٩١٩	١.٠٨٨
مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة	.٨٠٠	١.٢٥٠

المصدر: إعداد الباحث

يبين الجدول (٧) أنّ قيم اختبار تضخم التباين لجميع المتغيرات أقل من (١٠)، بينما قيمة اختبار التباين المسموح به لجميع المتغيرات أكبر من (٠.٠٥)، وبالتالي يمكن القول إنه لا توجد مشكلة ارتباط عال بين المتغيرات، وهذا يدل على عدم وجود ارتباط ذي أهمية إحصائية بين المتغيرات المستقلة الواردة بجدول (الارتباط)، وهذا يعزز إمكانية استخدامها في النموذج.

### ٩-٣ الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة

نعرض في هذا الجزء وصفاً تفصيلياً لخصائص عينة الدراسة، استناداً إلى إجاباتهم

على الأسئلة الواردة في الاستبانة ضمن فقرة البيانات الشخصية والعامة، وذلك على النحو الآتي:

جدول رقم ٨. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم	٦	٤.٢
	بكالوريوس	٦٦	٤٦.٥
	دبلوم عالي	٣٣	٢٣.٢
	ماجستير	٣٣	٢٣.٢
	دكتورة	٤	٢.٨
الخبرة العملية	أقل من ٥ سنوات	٣٢	٢٢.٥
	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	٨٢	٥٧.٧
	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	٢٥	١٧.٦
	من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة	٣	٢.١
المسمى الوظيفي	رئيس قسم تدقيق داخلي	٤	٢.٨
	مدير شعبة تدقيق داخلي	٦٣	٤٤.٤
	مدقق داخلي	٥٦	٣٩.٤
	معاون مدقق داخلي	١٩	١٣.٤
عدد الدورات أو المؤتمرات التي شاركت فيها في الحاكمية المؤسسة	لا توجد أي مشاركة	٦٢	٤٣.٧
	من ١ إلى أقل من ٥ دورات	٦٦	٤٦.٥
	من ٦ إلى أقل من ١٠ دورة	١٢	٨.٥
	من ١١ إلى أقل من ١٥ دورة	٢	١.٤
عدد الدورات أو المؤتمرات التي شاركت فيها في التدقيق الداخلي	لا توجد أي مشاركة	١٥	١٠.٦
	من ١ إلى أقل من ٥ دورات	١٠٧	٧٥.٤
	من ٦ إلى أقل من ١٠ دورة	١٧	١٢.٠
	من ١١ إلى أقل من ١٥ دورة	٣	٢.١
المجموع		١٤٢	١٠٠.٠

المصدر: إعداد الباحث

- يلاحظ من الجدول (٨) أن غالبية أفراد عينة الدراسة ممن مؤهلاتهم العلمية من شهادة البكالوريوس حيث بلغ عددهم ٦٦ بنسبة ٤٦,٥ وتليها شهادة الدبلوم العالي والماجستير حيث بلغ عددهم ٣٣ وبنسبة ٢٣,٢ وهذا يتناسب مع الخبرة العلمية لدى المحييين.
- يلاحظ من الجدول (٨) أن غالبية أفراد عينة الدراسة ممن خبرتهم بين (٥-١٠) سنوات وبنسبة ٥٧,٧ ثم يليها (١١ أقل من ٥) سنوات وبنسبة ٢٢,٥ وهذا يتناسب مع المؤهل العلمي لدى أفراد عينة الدراسة.

- يلاحظ من الجدول (٨) أن غالبية أفراد عينة الدراسة من مدراء التدقيق الداخليين حيث بلغ عددهم ٦٣ وبنسبة ٤٤,٤ ثم يليه المدقق الداخلي حيث بلغ عددهم ٥٦ وبنسبة ٣٩,٤ وهذا يتناسب مع المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة.
- يلاحظ من الجدول (٨) إن غالبية أفراد عينة الدراسة ممن لديهم مشاركة في الدورات والمؤتمرات في الحاكمية المؤسسية، فالذين هم اقل من ٥ دورات حيث بلغ عددهم ٦٦ وبنسبة ٤٦,٥، وهذا ما يعزز القدرة العلمية على استيعاب أسئلة الاستبانة والإجابة عنها بصورة مناسبة، تساعد في تدعيم الحكم على فرضيات الدراسة .
- يلاحظ من الجدول (٨) أن غالبية أفراد عينة الدراسة ممن لديهم مشاركة في الدورات والمؤتمرات في التدقيق الداخليين اللذين هم من ١ إلى اقل من ٥ دورات حيث بلغ عددهم ١٠٧ وبنسبة ٧٥,٤، ثم يليها من ٦ إلى اقل من ١٠ حيث بلغ عددهم ١٧ وبنسبة ١٢,٠ وهذا يدل على اهتمام الجامعات بالدورات والمؤتمرات التي تخص التدقيق الداخلي ويدل أيضا على ان جميع أفراد عينة الدراسة مؤهلون بشكل كاف لفهم أسئلة الدراسة، والإجابة عنها برأي يعزز الاعتماد عليها في التحليل .

### ١٠-٣ وصف المتغيرات المستقلة المحور الأول: وصف مبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية

جدول رقم ٩. وصف مبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة الاحصائية	المستوى
مبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية	٣.٨٠	.٤٥٨	٠.٠٠٠٠	مرتفع

المصدر: إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لمتغير مبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية بلغ (٣.٨٠) وانحراف معياري مقداره (٠.٤٥٨) وهذا يشير إلى درجة مرتفعة من توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية مقارنة بالوسط المعياري والبالغ ٣ على مستوى الفقرات تبين الاتي.

دول رقم ١٠. وصف مبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية على مستوى الفقرات الفرعية

الرتبة	الرقم	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة الاحصائية	المستوى
١	١	تهتم الجامعة بتطوير هيكل الحاكمية المؤسسية ومنها هيكلية دائرة التدقيق الداخلي	٤.٣٦	٠.٧٠٨	٠.٠٠٠	مرتفع
٢	٣	تفي مبادئ الحاكمية المؤسسية مع متطلبات الجامعة ضمن القوانين والتعليمات النافذة	٤.٠٩	٠.٨٣٣	٠.٠٠٠	مرتفع
٣	٤	تتمتع الجهات الإشرافية في الجامعة بالسلطة والنزاهة للقيام بأعمالها بأسلوب مهني وموضوعي	٣.٩٩	٠.٨٦٧	٠.٠٠٠	مرتفع
٤	٢	يشمل التقرير السنوي للجامعة معلومات عن مدى التزام الجامعة بمبادئ الحاكمية المؤسسية	٣.٩٢	٠.٨٣٨	٠.٠٠٠	مرتفع
٥	٦	تتمتع الجهات التنفيذية في الجامعة بالسلطة والنزاهة للقيام بأعمالها بأسلوب مهني وموضوعي	٣.٩٢	١.٠٧٩	٠.٠٠٠	مرتفع
٦	٥	تتمتع الجهات التنظيمية في الجامعة بالسلطة والنزاهة للقيام بأعمالها بأسلوب مهني وموضوعي	٣.٨٩	١.٠٧٧	٠.٠٠٠	مرتفع
٧	٧	تنسجم مبادئ الحاكمية المؤسسية مع التعليمات والقوانين المطبقة في الجامعة	٣.٤٦	١.١٨٩	٠.٠٠٠	متوسط
٨	٨	تقوم الجامعة بنشر معلومات دليل الحاكمية المؤسسية بحيث تتوفر نسخة منه على موقعها الإلكتروني	٢.٧٦	١.٥٦٢	٠.٠٠٠	متوسط
		المجموع	٣.٨٠	٠.٤٥٨	٠.٠٠٠	مرتفع

المصدر: إعداد الباحث

يبين الجدول (١٠) أن المتوسطات الحسابية قد تراوحت ما بين (٢.٧٦-٤.٣٦)، حيث جاءت الفقرة رقم (١) والتي تنص على "تهتم الجامعة بتطوير هيكل الحاكمية المؤسسية ومنها هيكلية دائرة التدقيق الداخلي" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (٤.٣٦)، بينما جاءت الفقرة رقم (٣) ونصها "تفي مبادئ الحاكمية المؤسسية مع متطلبات الجامعة ضمن قوانين والتعليمات النافذة" في المرتبة الثانية وبمتوسط حسابي بلغ (٤.٠٩)، بينما جاءت الفقرة رقم (٤)

ونصها "تتمتع الجهات الإشرافية في الجامعة بالسلطة والنزاهة للقيام بأعمالها بأسلوب مهني وموضوعي" في المرتبة الثالثة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٩٩)، بينما جاءت الفقرة رقم (٢) ونصها "يشمل التقرير السنوي للجامعة معلومات عن مدى التزام الجامعة بمبادئ الحاكمية المؤسسية" في المرتبة الرابعة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٩٢)، بينما جاءت الفقرة رقم (٦) ونصها "تتمتع الجهات التنفيذية في الجامعة بسلطة والنزاهة والقيام بأعمالها بأسلوب مهني وموضوعي" في المرتبة الخامسة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٩٢)، بينما جاءت الفقرة رقم (٥) ونصها "تتمتع الجهات التنظيمية بالجامعة بالسلطة والنزاهة للقيام بأعمال بأسلوب مهني وموضوعي" في المرتبة السادسة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٨٩)، بينما جاءت الفقرة رقم (٧) ونصها "تنسجم مبادئ الحاكمية المؤسسية مع التعليمات والقوانين المطبقة في الجامعة" في المرتبة السابعة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٤٦)، بينما جاءت الفقرة رقم (٨) ونصها "تقوم الجامعة بنشر معلومات دليل الحاكمية المؤسسية بحيث تتوفر نسخة منه على موقعها الإلكتروني" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (٢.٧٦). وبلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (٣.٨٠).

#### المحور الثاني: مبدأ حقوق الملاك (حق المال العام)

جدول رقم ١١. وصف مبدأ حقوق الملاك (حق المال العام)

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة الحصائية	المستوى
مبدأ حقوق الملاك (حق المال العام)	٣.٩٢	٠.٤٢٣	٠.٠٠٠	مرتفع

المصدر: إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لمتغير حقوق الملاك (حق المال العام) بلغ (٣.٩٢) وبانحراف معياري مقداره (٠.٤٢٣) وهذا يشير إلى درجة مرتفعة من حقوق الملاك (حق المال العام) مقارنة بالوسط المعياري وبلغ ٣ على مستوى الفقرات تبين الآتي.

جدول رقم ١٢ . وصف مبدأ حقوق الملاك (حق المال العام) على مستوى الفقرات الفرعية

الرتبة	الرقم	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة الاحصائية	المستوى
١	١٣	تلتزم الجامعة بالقواعد والقوانين الحكومية التي تحكم أعضاء مجلس الجامعة للتصرف بالمال العام	٤.١١	.٨٩٧	٠.٠٠٠	مرتفع
٢	٩	يتم توضيح التغييرات في حقوق الملاك (وزارة التعليم العالي والبحث العلمي) على الجامعة بشكل دوري	٤.١٠	.٨٨٦	٠.٠٠٠	مرتفع
٣	١١	توفر الجامعة التداول الداخلي للمعلومات المالية وغير المالية بشكل يحقق الفائدة للأطراف المعنية فقط	٤.٠٥	.٩٤٠	٠.٠٠٠	مرتفع
٤	١٤	توفر الجامعة قواعد وقوانين واضحة تحكم (عمداء الكليات ورؤساء الأقسام) للتصرف بالمال العام	٣.٨٨	١.٠٢٨	٠.٠٠٠	مرتفع
٥	١٠	تقوم الجامعة بتزويد (وزارة التعليم العالي والبحث العلمي) بالمعلومات الهامة والملائمة عن الأعمال التي تقوم بها شهريا	٣.٦٨	.٨٣٠	٠.٠٠٠	مرتفع
٦	١٢	تهتم الجامعة بالالتزام بالواجبات والمسؤوليات تجاه المجتمع وتحسين الخدمات المقدمة لهم	٣.٦٨	.٩٨٥	٠.٠٠٠	مرتفع
		المجموع	٣.٩٢	.٤٢٣	٠.٠٠٠	مرتفع

المصدر: إعداد الباحث

يبين الجدول (١٢) أن المتوسطات الحسابية قد تراوحت ما بين (٣.٦٨-٤.١١)، حيث جاءت الفقرة رقم (١٣) والتي تنص على "تلتزم الجامعة بالقواعد والقوانين الحكومية التي تحكم أعضاء مجلس الجامعة للتصرف بالمال العام" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (٤.١١)، بينما جاءت الفقرة رقم (٩) ونصها "يتم توضيح التغييرات في حقوق الملاك (وزارة التعليم العالي والبحث العلمي) على الجامعة بشكل دوري" في المرتبة الثانية وبلغ المتوسط الحسابي (٤.١٠)، بينما جاءت الفقرة رقم (١١) ونصها "توفر الجامعة التداول الداخلي للمعلومات المالية وغير

المالية بشكل يحقق الفائدة للأطراف المعنية فقط" في المرتبة الثالثة وبلغ المتوسط الحسابي (٤.٠٥)، بينما جاءت الفقرة رقم (١٤) ونصها "توفر الجامعة قواعد وقوانين واضحة تحكم عمداء الكليات ورؤساء الأقسام) للتصرف بالمال العام" في المرتبة الرابعة وبلغ المتوسط الحسابي (٣.٨٨)، بينما جاءت الفقرة رقم (١٠) ونصها "تقوم الجامعة بتزويد وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بالمعلومات الهامة والملائمة عن الأعمال التي تقوم بها شهريا" في المرتبة الخامسة وبلغ المتوسط الحسابي (٣.٦٨)، بينما جاءت الفقرة رقم (١٢) ونصها "تهتم الجامعة بالالتزام بالواجبات والمسؤوليات تجاه المجتمع وتحسين الخدمات المقدمة لهم" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٦٨). وبلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (٣.٩٢).

### المحور الثالث: مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح

جدول رقم ١٣. وصف مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة الاحصائية	المستوى
مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح	٣.٧٣	٠.٤٤٧	٠.٠٠٠	مرتفع

المصدر: إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لمتغير العلاقات مع أصحاب المصالح بلغ (٣.٧٣) وبانحراف معياري مقداره (٠.٤٤٧) وهذا يشير إلى درجة مرتفعة من العلاقات مع أصحاب المصالح مقارنة بالوسط المعياري وبلغ ٣ على مستوى الفقرات تبين الآتي.

جدول رقم ١٤ . وصف مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على مستوى الفقرات الفرعية

الرتبة	الرقم	المجال	المتوسط الحسبي	الانحراف المعياري	الدلالة الاحصائية	المستوى
١	١٩	تلتزم الجامعة بقوانين التوفقات التعاقدية للموظفين المفروضة من قبل الدولة وتسديد ما يقع على عاتقها بدون تأخير	٤.١٣	.٩٢١	٠.٠٠٠٠	مرتفع
٢	١٧	تأخذ الجامعة بنظر الاعتبار مشاركة ذوي المصالح الخارجية من خلال تطبيق معايير عالية للسلوك المهني.	٣.٩٩	.٩٢٢	٠.٠٠٠٠	مرتفع
جدو ل رقم ١٤ وص ف مبدأ العلا قات مع أصحا ب المص ح على مستو ي الفقرا ت الفرع ية	جدو ل رقم ١٤ وص ف مبدأ العلا قات مع أصحا ب المص ح على مستو ي الفقرا ت الفرع ية	جدول رقم ١٤ . وصف مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على مستوى الفقرات الفرعية	جدول رقم ١٤ . وصف مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على مستوى الفقرات الفرعية	جدول رقم ١٤ . وصف مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على مستوى الفقرات الفرعية	جدول رقم ١٤ . وصف مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على مستوى الفقرات الفرعية	جدول رقم ١٤ . وصف مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على مستوى الفقرات الفرعية
٤	١٥	توفر الجامعة آليات تضمن المشاركة الفعالة لذوي المصالح داخل الجامعة	٣.٨٧	.٩٧٤	٠.٠٠٠٠	مرتفع
٥	٢٠	تلتزم الجامعة بالقوانين والعقود الملتقاة على عاتقها من قبل أصحاب المصالح	٣.٨٠	.٩٤٢	٠.٠٠٠٠	مرتفع
٦	٢١	تضع الجامعة آليات التعويض المناسب لذوي المصالح عند انتهاك حقوقهم	٣.٣٧	١.٢٤١	٠.٠٠٠٠	متوسط

الرتبة	الرقم	المجال	المتوسط الحس ابي	الانحراف المعياري	الدلالة الاحصائية	المستوى
٧	١٦	توفر الجامعة المعلومات الملائمة لذوي المصالح الخارجية التي تساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة	٣.٠٤	١.٣٨٦	٠.٠٠٠	متوسط
		المجموع	٣.٧٣	.٤٤٧	٠.٠٠٠	مرتفع

المصدر: إعداد الباحث

يبين الجدول (١٤) ان المتوسطات الحسابية قد تراوحت ما بين (٣.٠٤-٤.١٣)، حيث جاءت الفقرة رقم (١٩) والتي تنص على "تلتزم الجامعة بقوانين التوقيفات التقاعدية للموظفين المفروضة من قبل الدولة وتسديد ما يقع على عاتقها بدون تأخير" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (٤.١٣)، بينما جاءت الفقرة رقم (١٧) ونصها "تأخذ الجامعة بنظر الاعتبار مشاركة ذوي المصالح الخارجية من خلال تطبيق معايير عالية للسلوك المهني" في المرتبة الثانية وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٩٩)، بينما جاءت الفقرة رقم (١٨) ونصها "تلتزم الجامعة بالقوانين الضريبية المفروضة على موظفيها من قبل الدولة وتسديد ما يقع على عاتقها بالوقت المحدد" في المرتبة الثالثة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٩٥)، بينما جاءت الفقرة رقم (١٥) ونصها "توفر الجامعة آليات تضمن المشاركة الفعالة لذوي المصالح داخل الجامعة" في المرتبة الرابعة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٨٧)، بينما جاءت الفقرة رقم (٢٠) ونصها "تلتزم الجامعة بالقوانين والعقود الملقاة على عاتقها من قبل اصحاب المصانع" في المرتبة الخامسة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٨٠)، بينما جاءت الفقرة رقم (٢١) ونصها "تضع الجامعة آليات التعويض المناسب لذوي المصالح عند انتهاء حقوقهم" في المرتبة السادسة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٣٧)، بينما جاءت لفقرة رقم (١٦) ونصها "توفر الجامعة المعلومات الملائمة لذوي المصالح الخارجية التي تساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٠٤). وبلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (٣.٧٣).

## المحور الرابع: مبدأ الإفصاح والشفافية

جدول رقم ١٥ . وصف مبدأ الإفصاح والشفافية

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة الاحصائية	المستوى
مبدأ الإفصاح والشفافية	٣.٥٩	٠.٥٩٩	٠.٠٠٠	مرتفع

المصدر: إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لمتغير الإفصاح والشفافية بلغ (٣.٥٩) وبانحراف معياري مقداره (٠.٥٩٩) وهذا يشير إلى درجة مرتفعة من الإفصاح والشفافية مقارنة بالوسط المعياري وبالغ ٣ على مستوى الفقرات تبين الآتي.

جدول رقم ١٦. وصف مبدأ الإفصاح والشفافية على مستوى الفقرات الفرعية

الرتبة	الرقم	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة الاحصائية	المستوى
١	٢٢	تهتم الجامعة بالإفصاح عن الأداء المالي لأنشطتها كافة	٣.٩٣	١.٠٢٢	٠.٠٠٠٠	مرتفع
٢	٢٤	تعد المعلومات المفصحة عنها في القوائم المالية استناداً الى معايير التدقيق المحلية الصادرة من ديوان الرقابة المالية العراقي	٣.٩٠	١.٠٠٦	٠.٠٠٠٠	مرتفع
٣	٢٥	توفر الجامعة هيكل تنظيمي وظيفي مبني على أساس الإفصاح والشفافية	٣.٦٥	١.١٣٦	٠.٠٠٠٠	مرتفع
٤	٢٦	تضمن الجامعة الإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بها	٣.٤٩	١.٢٩٨	٠.٠٠٠٠	متوسط
٥	٢٣	تهتم الجامعة بالإفصاح عن الأداء التشغيلي لأنشطتها كافة	٣.٤٠	١.١٤٣	٠.٠٠٠٠	متوسط
		توفر الجامعة قنوات توصيل			٠.٠٠٠٠	
٦	٢٧	المعلومات للمستخدمين بالوقت الملئم	٣.١٦	١.٤٠٢		متوسط
		المجموع	٣.٥٩	٠.٥٩٩	٠.٠٠٠٠	مرتفع

المصدر: إعداد الباحث

يبين الجدول (١٦) أن المتوسطات الحسابية قد تراوحت ما بين (٣.١٦-٣.٩٣)، حيث جاءت الفقرة رقم (٢٢) والتي تنص على "تهتم الجامعة بالإفصاح عن الأداء المالي لأنشطتها كافة" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٩٣)، بينما جاءت الفقرة رقم (٢٤) ونصها "تعد المعلومات المفصحة عنها في القوائم المالية استناداً إلى معايير التدقيق المحلية الصادرة من ديوان الرقابة المالية العراقي" في المرتبة الثالثة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٦٥)، بينما جاءت الفقرة رقم (٢٦) ونصها "تضمن الجامعة الإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بها" في المرتبة الرابعة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٤٩)، بينما جاءت الفقرة رقم (٢٣) ونصها "تهتم الجامعة بالإفصاح عن الأداء التشغيلي لأنشطتها كافة" في المرتبة

الخامسة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٤٠)، بينما جاءت الفقرة رقم (٢٧) ونصها "توفر الجامعة قنوات توصيل المعلومات للمستخدمين بالوقت الملائم" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.١٦). وبلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (٣.٥٩).

#### المحور الخامس: مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة

جدول رقم ١٧. وصف مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة الاحصائية	مستوى الدلالة
مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة	٣.٧٤	٠.٤٣٤	٠.٠٠٠	مرتفع

المصدر: إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول (١٧) أن الوسط الحسابي لمتغير مسؤوليات مجلس الجامعة بلغ (٣.٧٤) وبانحراف معياري مقداره (٠.٤٣٤) وهذا يشير إلى درجة مرتفعة من مسؤوليات مجلس الجامعة مقارنة بالوسط المعياري وبلغ ٣ على مستوى الفقرات تبين الآتي.

جدول رقم ١٨. وصف مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة على مستوى الفقرات الفرعية

الرتبة	الرقم	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة الاحصائية	المستوى
١	٢٨	يعمل مجلس الجامعة على تشكيل لجان للقيام بأداء المهام الموكلة إليها	٤.١٤	٠.٧٩٥	٠.٠٠٠	مرتفع
٢	٣٢	التأكد من مدى فاعلية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية في الجامعة	٣.٩٨	١.٠٠٠	٠.٠٠٠	مرتفع
٣	٣٠	يهتم مجلس الجامعة بالأداء الوظيفي من خلال مكافأة المتميز ومحاسبة المقصر	٣.٨٨	١.٠٦٢	٠.٠٠٠	مرتفع

مرتفع	٠.٠٠٠٠	.٩١٦	٣.٧٨	يلتزم مجلس الجامعة بترشيح أعضاء مجلسه وفق الضوابط والإجراءات القانونية بشكل واضح	٣١	٤
مرتفع	٠.٠٠٠٠	.٧٩٤	٣.٧٥	يلتزم مجلس الجامعة بالإشراف على اللجان التي تقوم بأداء المهام الموكلة إليها	٢٩	٥
مرتفع	٠.٠٠٠٠	١.٠٦٢	٣.٥٥	التأكد من مدى كفاءة لجان التدقيق داخل الجامعة	٣٣	٦
متوسط	٠.٠٠٠٠	١.٤٨٨	٣.٠٨	يلتزم مجلس الجامعة بمراجعة نطاق ونتائج مدى كفاية التدقيق الخارجي	٣٤	٧
مرتفع	٠.٠٠٠٠	.٤٣٤	٣.٧٤	المجموع		

المصدر: إعداد الباحث

يبين الجدول (١٨) ان المتوسطات الحسابية قد تراوحت ما بين (٣.٠٨-٤.١٤)، حيث جاءت الفقرة رقم (٢٨) والتي تنص على "يعمل مجلس الجامعة على تشكيل لجان للقيام بأداء المهام الموكلة إليها" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (٤.١٤)، بينما جاءت الفقرة رقم (٣٢) ونصها "التأكد من مدى فاعلية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية في الجامعة" في المرتبة الثانية وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٩٨)، بينما جاءت الفقرة رقم (٣٠) ونصها "يهتم مجلس الجامعة بالأداء الوظيفي من خلال مكافأة المتميز ومحاسبة المقصر" في المرتبة الثالثة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٨٨)، بينما جاءت الفقرة رقم (٣١) ونصها "يلتزم مجلس الجامعة بترشيح أعضاء مجلسه وفق الضوابط والإجراءات القانونية بشكل واضح" في المرتبة الرابعة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٧٨)، بينما جاءت الفقرة رقم (٢٩) ونصها "يلتزم مجلس الجامعة بالإشراف على اللجان التي تقوم بأداء المهام الموكلة إليها" في المرتبة الخامسة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٧٥)، بينما جاءت الفقرة رقم (٣٣) ونصها "التأكد من مدى كفاءة لجان التدقيق داخل الجامعة" في المرتبة السادسة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٥٥)، بينما جاءت الفقرة رقم (٣٤) ونصها "يلتزم مجلس الجامعة بمراجعة نطاق ونتائج مدى كفاية التدقيق الخارجي" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٠٨). وبلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (٣.٧٤).

### ١١-٣ وصف المتغير التابع: التدقيق الداخلي

جدول رقم ١٩. وصف المتغير التابع: التدقيق الداخلي

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة الاحصائية	المستوى
التدقيق الداخلي	٣.٧٥	٠.٤٣٠	٠.٠٠٠٠	مرتفع

المصدر: إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول (١٩) أن الوسط الحسابي لمتغير التدقيق الداخلي بلغ (٣.٧٥) وبانحراف معياري مقداره (٠.٤٣٠) وهذا يشير إلى درجة مرتفعة من التدقيق الداخلي مقارنة بالوسط المعياري وبالغ ٣ على مستوى الفقرات تبين الآتي.

جدول رقم ٢٠. وصف المتغير التابع: التدقيق الداخلي على مستوى الفقرات الفرعية

الرتبة	الرقم	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة الحسائية	المستوى
١	١	تحظى دائرة التدقيق الداخلي بالاهتمام الكافي من قبل مجلس الجامعة	٤.٤١	١.٠٥٩	٠.٠٠٠٠	مرتفع
٢	٧	تلتزم دائرة التدقيق الداخلي بالمعايير المحلية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية العراقي	٤.٠٦	٠.٩٩٥	٠.٠٠٠٠	مرتفع
٣	٢	تتمتع دائرة التدقيق الداخلي بالاستقلالية والحيادية داخل الجامعة	٣.٨٩	٠.٩٥٨	٠.٠٠٠٠	مرتفع
٤	١١	يقوم مجلس الجامعة بالإشراف على تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية	٣.٨٨	٠.٩٩٣	٠.٠٠٠٠	مرتفع
٥	٣	تقوم دائرة التدقيق الداخلي برفع تقارير دورية إلى مجلس الجامعة في الوقت الملائم	٣.٨٣	١.٠٦٥	٠.٠٠٠٠	مرتفع
٦	٥	تتوفر لدى دائرة التدقيق الداخلي الأشخاص المؤهلين عمليا لإتمام مهامهم بالشكل الصحيح	٣.٧٧	١.٠٦٣	٠.٠٠٠٠	مرتفع

مرتفع	٠.٠٠٠	١.٠٩٨	٣.٧٦	وجود الخبرة العلمية لموظفي دائرة التدقيق الداخلي في الجامعة	٤	٧
مرتفع	٠.٠٠٠	١.٠٠٧	٣.٧٥	تلتزم دائرة التدقيق الداخلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي	٨	٨
مرتفع	٠.٠٠٠	١.٠٠٩	٣.٧٠	يتم وضع الخطط لدائرة التدقيق الداخلي سنوياً وفقاً لتوجيهات مجلس الجامعة	٩	٩
مرتفع	٠.٠٠٠	١.٠٦٤	٣.٧٠	تؤدي دائرة التدقيق الداخلي أعمالها بحرص وشعور بالمسؤولية	١٠	٩
متوسط	٠.٠٠٠	١.٣٨١	٣.٣٢	تهتم الجامعة بتوفير برامج لتحسين وتطوير العاملين في دائرة التدقيق الداخلي	١٢	١١
متوسط	٠.٠٠٠	١.٤٥٥	٣.٢٠	تستخدم دائرة التدقيق الداخلي التقنيات الحديثة في عملية التدقيق مثل (تقنيات التدقيق المتزامنة)	٦	١٢
مرتفع	٠.٠٠٠	٠.٤٣٠	٣.٧٥	المجموع		

المصدر: إعداد الباحث

يبين الجدول (٢٠) أن المتوسطات الحسابية قد تراوحت ما بين (٣.٢٠-٤.١٤)، حيث جاءت الفقرة رقم (١) والتي تنص على "تحظى دائرة التدقيق الداخلي بالاهتمام الكافي من قبل مجلس الجامعة" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (٤.١٤)، بينما جاءت الفقرة رقم (٧) ونصها "تلتزم دائرة التدقيق الداخلي بالمعايير المحلية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية العراقية" في المرتبة الثانية وبمتوسط حسابي بلغ (٤.٠٦)، بينما جاءت الفقرة رقم (٢) ونصها "تتمتع دائرة التدقيق الداخلي بالاستقلالية والحيادية داخل الجامعة" في المرتبة الثالثة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٨٩)، بينما جاءت الفقرة رقم (١١) ونصها "يقوم مجلس الجامعة بالإشراف على تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية" في المرتبة الرابعة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٨٨)، بينما جاءت الفقرة رقم (٣) ونصها "تقوم دائرة التدقيق الداخلي برفع تقارير دورية إلى مجلس الجامعة في الوقت الملائم" في المرتبة الخامسة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٨٣)، بينما جاءت الفقرة رقم (٥) ونصها "تتوفر لدى دائرة التدقيق الداخلي الأشخاص المؤهلين عملياً لإتمام مهامهم بالشكل الصحيح" في المرتبة السادسة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٧٧)، بينما جاءت الفقرة رقم (٤) ونصها "وجود الخبرة العلمية لموظفي دائرة التدقيق الداخلي للجامعة" في المرتبة السابعة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٧٦)، بينما جاءت الفقرة رقم (٨) ونصها "تلتزم دائرة التدقيق الداخلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي" في المرتبة الثامنة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٧٥)، بينما جاءت الفقرة رقم (٩) ونصها "يتم وضع الخطط لإدارة التدقيق الداخلي سنوياً وفقاً لتوجيهات مجلس الجامعة" في

المرتبة التاسعة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٧٠)، بينما جاءت الفقرة رقم (١٠) ونصها "تؤدي دائرة التدقيق الداخلي أعمالها بحرص وشعور بالمسؤولية" في المرتبة التاسعة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٧٠)، بينما جاءت الفقرة رقم (١٢) ونصها "تهتم الجامعة بتوفير برامج لتحسين وتطوير العاملين في دائرة التدقيق الداخلي" في المرتبة الحادي عشر وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٣٢)، بينما جاءت الفقرة رقم (٦) ونصها "تستخدم دائرة التدقيق الداخلي التقنيات الحديثة في عملية التدقيق مثل ( تقنيات التدقيق المتزامنة) بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (٣.٢٠). وبلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (٣.٧٥).

### ١٢-٣ نتائج تحليل اختبار الانحدار المتعدد:

$$Y = b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + b_4x_4 + b_5x_5$$

تم استخدام معامل B حيث اذا كانت قيمة B اكبر للمتغير المستقل يدل على وجود قوة تأثير على المتغير التابع بمستوى دلالة  $\geq 0.05$  وكانت النتيجة كما يلي:

جدول رقم ٢١. أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع

الذلالة الاحصائية	قيمة (t)	قيمة (Beta)	قيمة (B)	
			.٧٥٧	الثابت
.٠٠٠	٣.٩٦١	.٣١٧	.٢٩٨	مبدأ توفر إطار فعال للحاكمة المؤسسية
.٨٨٨	.١٤١	.٠١٠	.٠١٠	مبدأ حقوق الملاك (حق المال العام)
.٠٠٠	٤.٥٣١	.٣٢٩	.٣١٦	مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح
.٩١١	.١١١	.٠٠٨	.٠٠٦	مبدأ الإفصاح والشفافية
.٠٠٠	٤.٦٢٥	.٣٥٣	.٣٥٠	مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة

المصدر: إعداد الباحث

قيمة F المحسوبة = ١٥.٦٢٤ دلالة F الإحصائية = ٠.٠٠٠

يشير الجدول رقم (٢١) إلى إن أكثر العوامل تأثيراً في العامل التابع هو مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة حيث كانت قيمة B (٠.٣٥٠)، وجاء في المرتبة الثانية مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح حيث كانت قيمة B (٠.٣١٦)، وجاء في المرتبة الثالثة مبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية حيث كانت قيمة B (٠.٢٩٨) أما مبدأ حقوق الملاك (حق المال العام) ومبدأ الإفصاح والشفافية فليس لهما تأثير دال إحصائياً.

وان قيمة F المحسوبة والبالغة ١٥.٦٢٤ وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية  $\geq ٠.٠٥$  مما يدل على وجود دلالة إحصائية لمتغيرات الدراسة.

### ١٣-٣ نموذج الدراسة الميدانية

استخدمت الدراسة  $R^2$  لتقييم معدل الانحدار ويشير  $R^2$  الى نسبة تأثير المتغيرات مجتمعة على المتغير التابع، ومن خلال الجدول رقم (٢٢) فان الانحدار لهذه الدراسة هو ٣٦.٥% وان قيمة الارتباط هي (٠.٦٠٤) وهذا يدل على هناك علاقة ارتباط معنوية طردية بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع.

جدول رقم ٢٢. نموذج الدراسة

النموذج	R	$R^2$	Adjusted $R^2$
١	.٦٠٤(a)	.٣٦٥	.٣٤١

المصدر: إعداد الباحث

### ١٤-٣ اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية العدمية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ توفر إطار قانوني وتنظيمي فعال للحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (٢١) من متابعة قيم T للفرضية الأولى والتي تنص على انه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ توفر إطار قانوني وتنظيمي فعال للحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي، وحيث بلغت قيمة T المحسوبة ٣.٩٦١ وبدلالة إحصائية ٠.٠٠٠، وهي أقل من مستوى الدلالة ٠.٠٥ مما يدل على وجود أثر دال إحصائياً

عليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ توفر إطار قانوني وتنظيمي فعال للحاكمة المؤسسية على التدقيق الداخلي  
الفرضية العدمية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ حقوق الملاك ( حق المال العام على التدقيق الداخلي )

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (٢١) من متابعة قيم T للفرضية الثانية والتي تنص على انه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ حقوق الملاك ( حق المال العام) على التدقيق الداخلي، وحيث بلغت قيمة ت المحسوبة ٠.١٤١ وبدلالة إحصائية ٠.٨٨٨ وهي اكبر من مستوى الدلالة ٠.٠٥ مما يدل على عدم وجود أثر دال إحصائياً، عليه يتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ حقوق الملاك ( حق المال العام).

الفرضية العدمية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على التدقيق الداخلي.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (٢١) من متابعة قيم T للفرضية الثالثة، والتي تنص على انه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على التدقيق الداخلي، وحيث بلغت قيمة ت المحسوبة ٤.٥٣١ وبدلالة إحصائية ٠.٠٠٠ وهي اقل من مستوى الدلالة ٠.٠٥ مما يدل على وجود أثر دال إحصائياً عليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على التدقيق الداخلي

الفرضية العدمية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ الإفصاح والشفافية على التدقيق الداخلي

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (٢١) من متابعة قيم T لفرضية الرابعة والتي تنص على انه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ الإفصاح والشفافية على التدقيق الداخلي، وحيث بلغت قيمة ت المحسوبة ٠.١١١ وبدلالة إحصائية ٠.٩١١ وهي اكبر من مستوى الدلالة ٠.٠٥ مما يدل على عدم وجود أثر دال إحصائياً، عليه يتم قبول الفرضية

العدمية ورفض الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ الإفصاح والشفافية على التدقيق الداخلي

الفرضية العدمية الخامسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة على التدقيق الداخلي.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (٢١) من متابعة قيم T للفرضية الخامسة والتي تنص على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة على التدقيق الداخلي، وحيث بلغت قيمة ت المحسوبة ٤.٦٢٥ وبدلالة إحصائية ٠.٠٠٠ وهي أقل من مستوى الدلالة ٠.٠٥ مما يدل على وجود أثر دال إحصائياً عليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة على التدقيق الداخلي.

### ١٥-٣ النتائج والاستنتاجات

استناداً الى التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة المعنونة أثر الحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد، عن طريق تحليل البيانات واختبار الفرضيات يمكننا صياغة النتائج والاستنتاجات التالية:

١. تؤثر الحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد.

يؤثر مبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد، ويستنتج الباحث أن سبب ظهور الأثر يعود إلى اهتمام الجامعات العراقية في تفعيل الإطار الفعال للحاكمية المؤسسية في الجامعة، وتتفق نتيجة هذا المبدأ مع ماتوصلت اليه دراسة(الحميدي ٢٠١١).

٢. لا يؤثر مبدأ حقوق الملاك (حق المال العام) على التدقيق الداخلي في الجامعات العراقية الرسمية في مدينة بغداد، ويعود السبب في ذلك وبعد مقابلة رؤساء قسم التدقيق الداخلي في الجامعات عدم التزام رئاسة الجامعة بقوانين محاسبة المقصر مما أدى إلى عدم الاهتمام بمبدأ حق المال العام، وتتفق نتيجة هذا المبدأ مع ماتوصلت اليه دراسة (الحميدي، ٢٠١١) مع العلم ان هذه الدراسة تم تطبيقها في البنوك.

٣. يؤثر مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح على التدقيق الداخلي في الجامعات العراقية الرسمية في مدينة بغداد، ويستنتج الباحث أن سبب ظهور هذا الأثر قد يعود إلى اهتمام الجامعات العراقية في أصحاب المصالح والحفاظ على حقوقهم داخل الجامعة، وختلفت هذه النتيجة مع دراسة (الحميدي، ٢٠١١) ودراسة (الشريري، ٢٠١٢).

لايؤثر مبدأ الإفصاح والشفافية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد ويعود السبب في ذلك، وبعد مقابلة رؤساء قسم التدقيق الداخلي في الجامعات؛ إلى أنهم يتلقون أوامر شفوية من الجهات العليا في الجامعات بعدم الإفصاح عن بعض المعلومات المالية التي تخص الجامعة و عدم التزامهم، وتفتت هذه النتيجة مع دراسة(العبدلي، ٢٠١٢) ودراسة (الحميدي، ٢٠١١) وختلفت مع دراسة(الشريري، ٢٠١٢).

٤. يؤثر مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة على التدقيق في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد، ويستنتج الباحث أن سبب ظهور هذا الأثر قد يعود لاهتمام مجلس الجامعة بتفعيل دور الحاكمية المؤسسية فيها، والاهتمام المتزايد في قسم التدقيق الداخلي في الجامعة، وتفتت هذه النتيجة مع دراسة(العبدلي، ٢٠١١) ودراسة (الشريري، ٢٠١٢)، بينما اختلفت مع دراسة الحميدي(٢٠١١).

### ١٦-٣ التوصيات

بناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحث يوصي بما يأتي:-

١. زيادة اهتمام الجامعات الرسمية العراقية بتطوير هيكل الحاكمية المؤسسية لديها؛ لما لها من دور في تعزيز عمل دائرة التدقيق الداخلي من خلال تطوير الأنظمة الإدارية للجامعة لكي تتسجم مع مبادئ الحاكمية المؤسسية، ووضع دليل للحاكمية المؤسسية في موقع الجامعات العراقية الالكتروني على صفحتها الرئيسية بعنوان واضح.
٢. ضرورة اهتمام الجامعات الرسمية العراقية بتفعيل مبدأ حقوق الملاك (حق المال العام)، من خلال توفير قواعد وقوانين تحكم عمل عمداء الكليات ورؤساء الأقسام والتزامهم بالواجبات والمسؤوليات التي تقع على عاتقهم.
٣. ضرورة قيام الجامعات الرسمية العراقية بتفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية، وعمل دورات للعاملين تتعلق بالإفصاح والشفافية؛ كأحد متطلبات المرحلة الحالية، وذلك من أجل تحقيق مصداقية عمل التدقيق الداخلي. والإفصاح الشامل عن جميع المعلومات في

٤. مختلف الأنشطة وبالوقت المناسب، ليستطيع المستخدم إتمام العمل بالشكل الصحيح..
٥. يوصي الباحث الجامعات الرسمية العراقية على أن تشمل خطط التدريس مفهوم الحاكمية المؤسسية، وذلك لأهميتها من الجانب النظري والعملي.
٦. حث الباحثين على عمل دراسات تخص مبادئ الحاكمية المؤسسية المملوكة للدولة الصادرة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومعرفة مدى تأثيرها على التدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع العربية

الإمارة، ضمياء محمد جواد الشذر، (٢٠٠٧)، "مسئولية المدقق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر المصرفية"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد: بغداد، العراق.

الإمام، صلاح الدين، (٢٠٠٥)، "دور حوكمة الشركات في عمليات تقييم الاستثمار" - دراسة تحليلية، المؤتمر العلمي الأول لهيئة النزاهة لمعالجة الفساد المالي والإداري: بغداد، العراق.

٣١-٢

البنك المركزي الأردني، (٢٠٠٧)، "دليل الحاكمية المؤسسية للبنوك في الأردن". التميمي، هادي، (٢٠٠٦)، "مدخل الى التدقيق" دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة: عمان، الأردن. توماس، وليم، وهنكي، امرسن، (١٩٩٩)، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" دار المريخ للنشر: الرياض، السعودية.

جمعة، أحمد حلمي، (٢٠٠٥)، "مدخل الى التدقيق الحديث" دارصفاء للنشر: عمان، الأردن. جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية، "دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات"، [www.d-raqaba-m.iq](http://www.d-raqaba-m.iq)

الجنابي، ريم محسن، (٢٠٠٨)، "أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية لاسهم رأس المال في الشركات المصرفية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد: بغداد، العراق.

الجوهر، كريمة علي كاظم، (١٩٩٩)، "الرقابة المالية"، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، المكتبة الوطنية: بغداد، العراق.

حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٥)، "حوكمة الشركات-المفاهيم، المبادئ، التجارب"، الطبعة الاولى، الدار الجامعية: الاسكندرية، مصر.

الحميدي، محمد صبحي عبدالله، (٢٠١١)، "أثر الحاكمية المؤسسية على جودة المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والأعمال: المفرق، الأردن.

الخراعي، اسعد غني جهاد، (٢٠٠٨)، "إطار مقترح لحوكمة الشركات وانعكاسها على مهنة

التدقيق الخارجي"شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد: العراق بغداد.

خضير، مصطفى عيسى، (١٩٩٦)، " المراجعة المفاهيم والمعايير والاجراءات"، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود: الرياض، السعودية.

دهمش، نعيم، (٢٠٠٠)، "تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الانمائية للدول النامية"، مجلة دراسات، مجلد ١٢، العدد ٥.

الدوغجي، علي حسين، (٢٠٠٩)، "فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة الشركات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ٥٤، المجلد ١٥: بغداد، العراق، ٢٣٤-٢٧٠.

الدوغجي، علي حسين، (٢٠١٠)، "آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في اتخاذ المدقق الداخلي للقرار الأخلاقي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ٥٩، المجلد ١٦: بغداد، العراق، ٢٤٨-٢٨١.

ديوان الرقابة المالية، (٢٠٠٧)، "تطبيق مبادئ الحاكمة المؤسسية المملوكة الدولة"، العراق. الذبيبة، زياد عبد الحليم، والرمحي، نضال محمود، والجعيدي، عمر عيد، (٢٠١١)، "نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق"، دار الميسرة للطباعة: عمان، الأردن.

رئاسة جمهورية العراق، (٢٠١١)، "جريدة الوقائع العراقية"، العدد ٤٢١٧، المطبعة الوطنية: بغداد، العراق.

الراشد، إبراهيم، (٢٠٠٩)، "حوكمة الشركات و انعكاساتها المالية بالمصارف"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٢١، بغداد: العراق، ١٨٣-٢٠٥.

الراوي، سينا احمد عبدالغفور، (٢٠١١)، "استخدام منهج سيجماس ستة sigma six في ضبط جودة التدقيق الداخلي"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط: عمان، الأردن.

زريقات، قاسم محمد، (٢٠١١)، "أثر دليل الحاكمة المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد ٧، عدد ٢، ١٠١-١٢٤.

السعيد، ناصر، (٢٠٠٨)، "اتحاد المصارف العربية يطلق جائزة حوكمة البنوك

العربية"، <http://www.alqabas-kw.com/article.aspx?id=٤٠٨٥٠٥>

سواد، زهير عاطف، (٢٠٠٩)، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، دار الراية للنشر، الطبعة الاولى: عمان، الأردن.

السوافيري، فتحي رزق، وعبد المالك، محمد احمد، (٢٠٠٣)، "دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية: الاسكندرية، مصر.

الشرائري، جمال عادل، (٢٠١٢)، "أثر الحاكمية على فاعلية التدقيق الداخلي في ظل مبادئ لجنة بازل المحدثه - دراسة حالة البنوك التجارية في الأردن"، مجلة الإداري، العدد ١٣١: مسقط، عُمان، ٤١-٨.

صالح، احمد علي، (٢٠٠٦)، "بناء محافظ رأس المال الفكري من الأنماط المعرفية ومدى ملائمتها لحاكمية الشركات"، أطروحة دكتوراه، غير منشورة: كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد: بغداد، العراق.

الصحن، عبد الفتاح محمد، وسرايا، محمد السيد، (٢٠٠٤)، "المراقبة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي"، الدار الجامعية: الاسكندرية، مصر.

الطعاني، محمد اديب سعيد، (٢٠٠٩)، "أثر مخاطر الحاكمية المؤسسية على خطة تدقيق واتعاب المدقق الخارجي لشركات المساهمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الإدارية والمالية: عمان، الأردن.

عبد الله، خالد امين، (٢٠١٢)، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر: عمان، الأردن.  
عبد الله، خالد امين، (٢٠١٢)، "علم تدقيق الحسابات" دار وائل للنشر، الطبعة السادسة: عمان، الأردن.

العبدلي، محمد عبدالله حامد، (٢٠١٢)، "أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، كلية الأعمال: عمان، الأردن.

عبد الفتاح، عز، (٢٠٠٨)، "مقدمة في الاحصاء الاستدلالي، خوارزمية العلمية"، دار المريخ للنشر: الرياض، السعودية.

عثمان، عبد الرزاق محمد، (١٩٩٩)، "اصول التدقيق والرقابة الداخلية"، دار الكتب للنشر، الطبعة الثانية: جامعة الموصل، الموصل، العراق.

علي، اسامة عبد المنعم السيد، (٢٠٠٨)، "أثر رأس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحاكمة المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية"، اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا: عمان، الأردن.

العمرات، احمد صالح، (٢٠٠٠)، "المراجعة الداخلية الإطار النظري المحتوى السلوكي"، دار البشير للنشر: عمان، الأردن.

عيسى، سمير كامل محمد، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات- دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية: جامعة الاسكندرية، العدد الاول، المجلد ٤٥.

الغزاوي، زكي جبار كاظم، (٢٠٠٨)، "دور قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ومسؤوليته في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الدوائر الحكومية"، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين: بغداد، العراق.

القشي، طاهر، (٢٠٠٦)، "الحاكمة المؤسسية بين المفهوم وأمكانية تطبيقها على ارض الواقع"، المؤتمر العربي الاول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات: القاهرة، مصر العربية.

القطاونة، ايمن سليمان، (٢٠١١)، "مدى توفر ابعاد خصائص الحاكمة المؤسسية، وأثرها في دافعية العمل في البنوك التجارية العاملة في الأردن"، مجلة العلوم الإدارية: عمان، الأردن، العدد ١، مجلد ٣٨، ٣٨-٧٦.

كايد، سعود، (٢٠١٠)، "تدقيق الحسابات" دار التقدم العلمي للنشر: عمان، الأردن.

كزار، منى ناظم، (٢٠١١)، "تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات- بحث تطبيقي في مصرف الرشيد"، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين: بغداد، العراق.

لطفي، امين السيد احمد، (٢٠٠٥)، "مراجعة وتدقيق المعلومات"، الدار الجامعية للكتب: الاسكندرية، مصر.

لطفي، امين السيد احمد، (٢٠٠٨)، "المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية: الاسكندرية، مصر.

الزعبي، محمد بلال، وعباس الطلافحة، (٢٠٠٦)، "النظام الاحصائي SPSS فهم وتحليل البيانات الاحصائية"، دار وائل للنشر: الطبعة الثالثة، عمان، الاردن.

محمود، رأفت سلامة، وأحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات، (٢٠١١)، "علم تدقيق الحسابات العملي"، دار المسيرة للنشر: الطبعة الاولى، عمان، الأردن.

مراد، درويش فيصل، "دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في سوريا"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق: دمشق، سوريا.

المشهداني، عمر اقبال توفيق، (٢٠١٢)، "تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد ٢١٩، ٢٠١٩-٢٣٤.

مصطفى، سليمان، محمد، (٢٠٠٦)، "حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري"، الطبعة الأولى: الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

المطارنة، غسان فلاح، (٢٠٠٩)، "تدقيق الحسابات المعاصر" دار المسيرة للنشر، الطبعة الثانية: عمان، الأردن.

مطر، محمد عطية، (٢٠٠٣)، "دور الافصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز تفعيل التحكم المؤسسي"، المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين: عمان، الأردن، للفترة من ٢٤-٢٥ ايلول.

موسكوف، ستيفن وسيمكن، مارك، (٢٠٠٢)، "نظم المعلومات المحاسبية لتخاذ القرارات – مفاهيم وتطبيقات"، ترجمة د. كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.

مولود، داود سليمان، (٢٠١١)، "تأثير حوكمة الشركات علة فاعلية الرقابة الداخلية بحث تطبيقي في عينة من الوحدات الاقتصادية في محافظة اربيل"، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين: بغداد، العراق.

نصر، عبد الوهاب، والسيد، شحادة، (٢٠٠٦)، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة

الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الطبعة الاولى، الدار الجامعية للكتب: الاسكندرية، مصر.  
نظمي، ايهاب، والعزب، هاني، (٢٠١٢)، "تدقيق الحسابات الإطار النظري"، دار وائل للنشر:  
عمان، الأردن.  
الوقاد، سامي محمد، ووديان، لؤي محمد، (٢٠١٠)، "تدقيق الحسابات"، المجتمع العربي للنشر:  
الطبعة الاولى، عمان، الأردن.  
يعقوب، فيحاء عبد الله، (٢٠٠٦)، "التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي"، أطروحة  
دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية: بغداد، العراق.  
يعقوب، فيحاء عبدالله، وعزاوي، محمد سلمان، (٢٠٠٨)، "أثر حوكمة الشركات على تضيق  
فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة  
والاقتصاد: جامعة بغداد، العدد ٥٠، المجلد ١٠، بغداد، العراق، ٣٢٥-٣٤٥.

## ثانياً المراجع الأجنبية

- Archambeault, D.S.,Dezoort, F.T.and Holt,T.P.. (٢٠٠٨), **The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency**,Accounting Horizons,٢٢(٤):٣٧٥-٣٨٨.
- Claessens Stinj, (٢٠٠٣), "**Corporate Governance and development Global forum**"published by John Wiley and sons England.
- Claessens, Stign, (٢٠٠٧), "**Corporate Governance and Development**", Global Corporate Governance forum Retrieved on Aug., <http://www.cosearch.org>
- Cooperation and Development Publication Service, ٢٠٠٤. [www.oecd.org](http://www.oecd.org),p٣.
- HM Treasury, (٢٠١٣), "**Internai Audit Customer Handbook**" <http://www.oecd.org>
- IIA Coder of Ethics Florida [www.Theile.Org](http://www.Theile.Org) ٢٠٠٥
- Institute Of Internal Auditors (IIA).. Exposes New Internal Audit Definition, "**Internal Auditor**",١٩٩٩ [www.theila.org](http://www.theila.org)
- Joshua Ronen, (٢٠٠٦).“A proposed corporate governance reform: Financial statements insurance“, **Journal of Engineering andTechnology Management**, Vol. ٢٣, No. ١-٢, pp: ١٣٠-١٤٦

Leng jing,(٢٠٠٩), "**Corporate Governance and Financial Reform Transition Economy**".

Mihret, D.G. and Yismaw, (٢٠٠٧), **A.W. Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study**, Managerial Auditing Journal, ٢٢(٥):٤٧٠-٤٨٤.

OECD, Guidelines on the Corporate Governance of State-Owned Enterprises in OECD Countries, ٢٠٠٥. <http://www.oecd.org>

O'Leary, c. and Stewart, J. **Governance Factors Affecting Internal Auditors Ethical Decision Making An Explanatory Study**, Managerial Auditing Journal ٢٢(٨): ٧٨٧- ٨٠٨, ٢٠٠٧ .

Paim Rafael & Flexa Requel "**Process Governance: Definitions and Framework Bptrende**"(٢٠١١)

Sawyer Ropert, and Vinten "**Internal Auditing and management**" Auditing journal. [www.Theile.Org](http://www.Theile.Org). ٢٠٠٥.

The Institute of Internal Auditor,"**The Professional Practice of Framework of Internal Auditor**", Practice Advisort, January, ٢٠٠٥. [www.theila.org](http://www.theila.org)

The Institute of Internal Auditors "**International Standards For the Professional bractice of Internal auditing(Standards)**, ٢٠١٠.

The Institute of Internal Auditors UK and Ireland "**The Role of Internal Auditors in Risk Management**": [www.iaa.org.uk](http://www.iaa.org.uk) (٢٠٠٤).

Tricker bob "**Corporate Governance**"Oxford University press. New York, ٢٠٠٩.

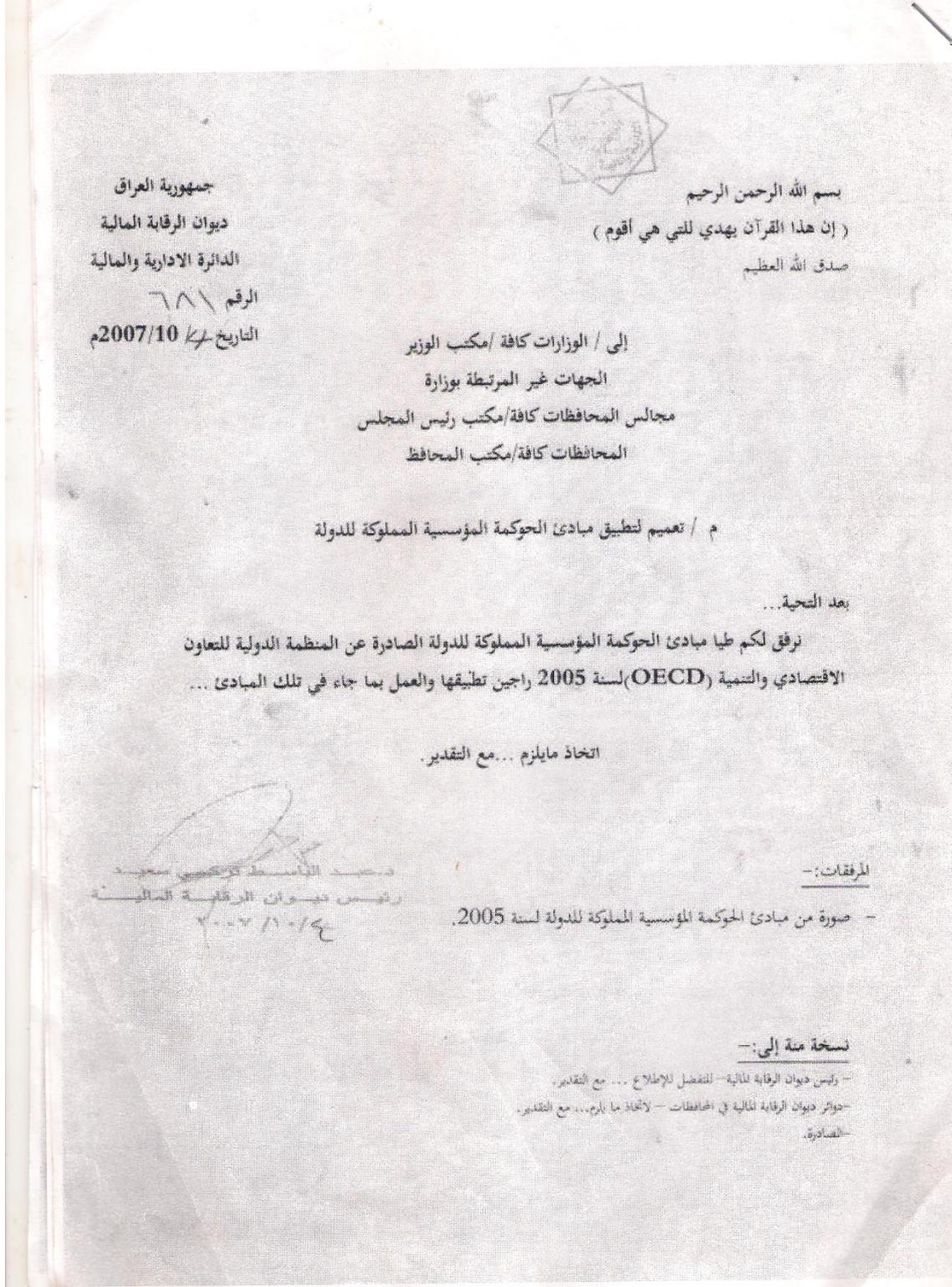
[www.oecd.org/dev/publication/tpla.htm](http://www.oecd.org/dev/publication/tpla.htm).٢٠٠٤

[www.theiia.org/ecm/guddance](http://www.theiia.org/ecm/guddance)

## قائمة الملاحق

## ملحق رقم (١)

### كتاب ديوان الرقابة المالية العراقي بتطبيق مبادئ الحاكمة المؤسسية المملوكة للدولة





جمهورية العراق  
ديوان الرقابة المالية  
الدائرة الادارية والمالية

بسم الله الرحمن الرحيم  
( إن هذا القرآن يهدي للتي هي أقوم )  
صدق الله العظيم

### 3- المعاملة العادلة لحاملي الأسهم :

ينبغي على الدولة والمؤسسات المملوكة للدولة تمييز الحقوق لجميع المساهمين طبقاً لمبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي لحوكمة المؤسسات لضمان معاملتهم العادلة والوصول العادل للمعلومات المشتركة.

### 4- العلاقات مع أصحاب المصالح:

ينبغي على سياسة ملكية الدولة أن تميز بشكل تام مسؤوليات المؤسسات المملوكة للدولة تجاه أصحاب المصالح واحترام حقوقهم بموجب القانون أو من خلال الاتفاقيات المتبادلة .

### 5- الإفصاح والشفافية:

- ينبغي على المؤسسات المملوكة للدولة أن تعتمد معايير عالية من الشفافية طبقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة المؤسسات.  
- ينبغي على المؤسسات المملوكة للدولة تطوير كفاءة التدقيق الداخلي إنشاء قسم مستقل لتدقيق الداخلي الذي يتم الإشراف عليه من قبل لجنة التدقيق أو ما يعادلها من أجهزة المؤسسة وعلى قسم التدقيق الداخلي تقديم تقاريره مباشرة إلى مجلس إدارة المؤسسة.  
- ينبغي أن تخضع المؤسسات المملوكة للدولة ولاسيما الكبيرة منها إلى التدقيق الخارجي المستقل سنوياً على أساس المعايير الدولية مع وجود إجراءات رقابة تحددها الدولة لا تعني عن التدقيق الخارجي للمستقل.

### 6- مسؤوليات مجالس المؤسسات المملوكة للدولة:

- ينبغي على مجالس المؤسسات المملوكة للدولة امتلاك السلطة الضرورية والكفاءة والموضوعية لاتخاذ ومطابقتها للإرشاد الاستراتيجي ومراقبة العمل الإداري ، أن المجالس يجب عليها العمل بتكامل وتكون مسؤولة عن تصرفاتها.  
- ينبغي على مجالس إدارة المؤسسات المملوكة للدولة القيام بمهامها في الرقابة على الإدارة، والإرشاد الاستراتيجي ، بالشكل الذي يحقق الأهداف التي وضعتها الدولة أو المؤسسة ، وينبغي أن يكون لهم سلطة تعيين وفصل المدير التنفيذي .

ملحق رقم ( ٢ ) استبانة الدراسة



جامعة آل البيت  
كلية إدارة المال والأعمال  
قسم المحاسبة  
برنامج الماجستير

أخي، أختي المحببة/..... المحترم

تحية طيبة وبعد ، ، ،

الاستمارة التي بين أيديكم هي جزء من متطلبات البحث الموسوم "أثر الحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد"، وتهدف هذه الاستبانة من خلال ما تحتويه من أسئلة إلى التعرف على آرائكم حول مدى تأثير مبادئ الحاكمية على التدقيق الداخلي. إن حرصكم على تقديم البيانات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع البحث، وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق أهداف الدراسة والخروج بالتوصيات التي تساعد في وضع حلول مناسبة لموضوع الدراسة. لذا نرجو التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة وعناية.

علما أن البيانات التي ستوفرها الاستبانة ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، وستعامل بسرية تامة.

ملاحظة :

بعد تفضلك بالاطلاع على كل سؤال ستجد مجموعة من الإجابات البديلة، يرجى وضع إشارة (✓) أمام الجواب المناسب .

ولكم فائق الشكر والتقدير

الباحث  
سراج المشهداني

اشرف الدكتور  
عبد الرحمن الدلابيح

القسم الأول: المعلومات العامة

يرجى التكرم بوضع إشارة ( ✓ ) في الفراغ بما يتناسب وإجاباتكم

دكتوراه <input type="checkbox"/>	ماجستير <input type="checkbox"/>	دبلوم عالي <input type="checkbox"/>	بكالوريوس <input type="checkbox"/>	دبلوم <input type="checkbox"/>	(١) المؤهل العلمي
٢٠ سنة فأكثر <input type="checkbox"/>	من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة <input type="checkbox"/>	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة <input type="checkbox"/>	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات <input type="checkbox"/>	أقل من ٥ سنوات <input type="checkbox"/>	(٢) الخبرة العملية
أخرى اذكرها ..... <input type="checkbox"/>	معاون مدقق داخلي <input type="checkbox"/>	مدقق داخلي <input type="checkbox"/>	مدير شعبة تدقيق داخلي <input type="checkbox"/>	رئيس قسم تدقيق داخلي <input type="checkbox"/>	(٣) المسمى الوظيفي
١٦ دورة فأكثر <input type="checkbox"/>	من ١١ إلى أقل من ١٥ دورة <input type="checkbox"/>	من ٦ إلى أقل من ١٠ دورة <input type="checkbox"/>	من ١ إلى أقل من ٥ دورات <input type="checkbox"/>	لا توجد أي مشاركة <input type="checkbox"/>	(٤) عدد الدورات او المؤتمرات التي شاركت فيها في الحاكمية المؤسسية
١٦ دورة فأكثر <input type="checkbox"/>	من ١١ إلى أقل من ١٥ دورة <input type="checkbox"/>	من ٦ إلى أقل من ١٠ دورة <input type="checkbox"/>	من ١ إلى أقل من ٥ دورات <input type="checkbox"/>	لا توجد أي مشاركة <input type="checkbox"/>	(٥) عدد الدورات او المؤتمرات التي شاركت فيها في التدقيق الداخلي

القسم الثاني:  
أثر الحاكمية المؤسسية على التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية العراقية في مدينة بغداد  
المتغير المستقل : مبادئ الحاكمية المؤسسية

ت	الفقرات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
	مبدأ توفر إطار فعال للحاكمية المؤسسية (متغير مستقل)					
١	تهتم الجامعة بتطوير هيكل الحاكمية المؤسسية ومنها هيكلية دائرة التدقيق الداخلي					
٢	يشمل التقرير السنوي للجامعة معلومات عن مدى التزام الجامعة بمبادئ الحاكمية المؤسسية					
٣	تفي مبادئ الحاكمية المؤسسية مع متطلبات الجامعة ضمن القوانين والتعليمات النافذة					
٤	تتمتع الجهات الإشرافية في الجامعة بالسلطة والنزاهة للقيام بأعمالها بأسلوب مهني وموضوعي					
٥	تتمتع الجهات التنظيمية في الجامعة بالسلطة والنزاهة للقيام بأعمالها بأسلوب مهني وموضوعي					
٦	تتمتع الجهات التنفيذية في الجامعة بالسلطة والنزاهة للقيام بأعمالها بأسلوب مهني وموضوعي					
٧	تتسجم مبادئ الحاكمية المؤسسية مع التعليمات والقوانين المطبقة في الجامعة					
٨	تقوم الجامعة بنشر معلومات دليل الحاكمية المؤسسية بحيث تتوفر نسخة منه على موقعها الإلكتروني					
	مبدأ حقوق الملاك(حق المال العام) (متغير مستقل)					
٩	يتم توضيح التغييرات في حقوق الملاك (وزارة التعليم العالي والبحث العلمي) على الجامعة بشكل دوري					
١٠	تقوم الجامعة بتزويد (وزارة التعليم العالي والبحث العلمي) بالمعلومات الهامة والملائمة عن الأعمال التي تقوم بها شهريا					
١١	توفر الجامعة التداول الداخلي للمعلومات المالية وغير المالية بشكل يحقق الفائدة للأطراف المعنية فقط					
١٢	تهتم الجامعة بالالتزام بالواجبات والمسؤوليات تجاه المجتمع وتحسين الخدمات المقدمة لهم					
١٣	تلتزم الجامعة بالقواعد والقوانين الحكومية التي تحكم أعضاء مجلس الجامعة للتصرف بالمال العام					
١٤	توفر الجامعة قواعد وقوانين واضحة تحكم (عمداء الكليات ورؤساء الأقسام) للتصرف بالمال العام					

مبدأ العلاقات مع أصحاب المصالح (متغير مستقل)					
				١٥	توفر الجامعة آليات تضمن المشاركة الفعالة لذوي المصالح داخل الجامعة
				١٦	توفر الجامعة المعلومات الملائمة لذوي المصالح الخارجية التي تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة
				ت	الفقرات
غير موافق وبشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة	
				١٧	تأخذ الجامعة بنظر الاعتبار مشاركة ذوي المصالح الخارجية من خلال تطبيق معايير عالية للسلوك المهني.
				١٨	تلتزم الجامعة بالقوانين الضريبية المفروضة على موظفيها من قبل الدولة وتسديد ما يقع على عاتقها بالوقت المحدد
				١٩	تلتزم الجامعة بقوانين التوقعات التقاعدية للموظفين المفروضة من قبل الدولة وتسديد ما يقع على عاتقها بدون تأخير
				٢٠	تلتزم الجامعة بالقوانين والعقود الملقاة على عاتقها من قبل أصحاب المصالح
				٢١	تضع الجامعة آليات التعويض المناسب لذوي المصالح عند انتهاك حقوقهم
					مبدأ الإفصاح والشفافية (متغير مستقل)
				٢٢	تهتم الجامعة بالإفصاح عن الأداء المالي لأنشطتها كافة
				٢٣	تهتم الجامعة بالإفصاح عن الأداء التشغيلي لأنشطتها كافة
				٢٤	تعد المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية استناداً الى معايير التدقيق المحلية الصادرة من ديوان الرقابة المالية العراقي
				٢٥	توفر الجامعة هيكل تنظيمي وظيفي مبني على أساس الإفصاح والشفافية
				٢٦	تضمن الجامعة الإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بها
				٢٧	توفر الجامعة قنوات توصيل المعلومات للمستخدمين بالوقت الملائم
					مبدأ مسؤوليات مجلس الجامعة (متغير مستقل)
				٢٨	يعمل مجلس الجامعة على تشكيل لجان للقيام بأداء المهام الموكلة إليها
				٢٩	يلتزم مجلس الجامعة بالإشراف على اللجان التي تقوم بأداء المهام الموكلة إليها

					٣٠	يهتم مجلس الجامعة بالأداء الوظيفي من خلال مكافأة المتميز ومحاسبة المقصر
					٣١	يلتزم مجلس الجامعة بترشيح أعضاء مجلسه وفق الضوابط والإجراءات القانونية بشكل واضح
					٣٢	التأكد من مدى فاعلية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية في الجامعة
					٣٣	التأكد من مدى كفاءة لجان التدقيق داخل الجامعة
					٣٤	يلتزم مجلس الجامعة بمراجعة نطاق ونتائج مدى كفاية التدقيق الخارجي

### المتغير التابع : التدقيق الداخلي

ت	الفقرات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق بشدة	غير موافق
١	تحظى دائرة التدقيق الداخلي بالاهتمام الكافي من قبل مجلس الجامعة					
٢	تتمتع دائرة التدقيق الداخلي بالاستقلالية والحيادية داخل الجامعة					
٣	تقوم دائرة التدقيق الداخلي برفع تقارير دورية الى مجلس الجامعة في الوقت الملائم					
٤	وجود الخبرة العلمية لموظفي دائرة التدقيق الداخلي في الجامعة					
٥	تتوفر لدى دائرة التدقيق الداخلي الأشخاص المؤهلين عمليا لإتمام مهامهم بالشكل الصحيح					
٦	تستخدم دائرة التدقيق الداخلي التقنيات الحديثة في عملية التدقيق مثل ( تقنيات التدقيق المترامنه)					
٧	تلتزم دائرة التدقيق الداخلي بالمعايير المحلية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية العراقي					
٨	تلتزم دائرة التدقيق الداخلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي					
٩	يتم وضع الخطط لدائرة التدقيق الداخلي سنويا وفقا لتوجيهات مجلس الجامعة					
١٠	تؤدي دائرة التدقيق الداخلي أعمالها بحرص وشعور بالمسئولية					

					١١	يقوم مجلس الجامعة بالإشراف على تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية
					١٢	تهتم الجامعة بتوفير برامج لتحسين وتطوير العاملين في دائرة التدقيق الداخلي

ملحق رقم (٣)  
أسماء محكمين الاستبانة

المهنة / المؤسسة	الاسم	ت
رئيس قسم المحاسبة / جامعة ال البيت	د. عودة بني احمد	١
جامعة ال البيت	د. غسان المطارنة	٢
جامعة ال البيت	د. سيف شبيل	٣
جامعة ال البيت	د. محمد السرحان	٤
جامعة ال البيت	د. ياسين طاهات	٥
جامعة ال البيت	د. محمد المشاقبة	٦
جامعة ال البيت	د. نوفان عليمات	٧
الجامعة الأردنية	د. محمود الخلاية	٨
الجامعة الأردنية	د. توفيق عبد الجليل	٩
رئيس قسم المحاسبة / جامعة اليرموك	د. ميشيل سويدان	١٠
جامعة اليرموك	د. صالح جرادات	١١
جامعة اليرموك	د. محمود قاقيش	١٢
الجامعة الهاشمية	د. عبدالله الخوالدة	١٣
رئيس قسم المحاسبة/ جامعة جدارة	د. سلام المومني	١٤
رئيس قسم المحاسبة / جامعة الزرقاء	د. منير محمد نوفل	١٥
جامعة الزرقاء	د. ابراهيم جودة	١٦
جامعة واسط / العراق- واسط	د. عباس نوار	١٧
جامعة واسط / العراق- واسط	د. إسماعيل الموسوي	١٨

## ملحق رقم (٤)

### معايير التدقيق الداخلي

ترجع بداية الاهتمام المهني بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين IIA في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٤١ وهذه الخطوة يمكن عدّها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، إذ أسهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع مجال الانتفاع من خدماته، وقد عمل المجمع على تدعيم التدقيق الداخلي وتطويره عن طريق بذل الجهود المختلفة مثل:

١. هياً الفرصة لبحث هيكل عام للمعرفة بمهنة التدقيق الداخلي وتطويره .
٢. إعداد قائمة بمسؤوليات المدقق الداخلي .
٣. إعداد دليل لأداب مهنة التدقيق الداخلي وأخلاقياتها.
٤. وضع برنامج تعليمي مستمر للتدقيق الداخلي .
٥. وضع الأسس والبرامج اللازمة لتخريج المدقق الداخلي المعتمد، والعمل على توفير التأهيل العلمي والعملية له.

وتعد أحد الجهود الفعالة لمجمع المدققين الداخليين على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من المعايير. إذ شكلت لجان عام ١٩٧٤م لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي، وفي عام ١٩٧٧م انتهت اللجنة من أعمالها، وقدمت تقريراً بنتائج دراستها، وصدّق نهائياً على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام ١٩٧٨ م. والحق إن هذه المعايير التي أقرت من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في مجمع المدققين الداخليين والجهات التابعة له تعد ميلاد وبزوغ مهنة جديدة (الغزاوي، ٢٠٠٨).

حيث قسمت هذه المعايير الى خمسة مجموعات هي: (الجوهر، ١٩٩٩)

**المجموعة الأولى:** معايير خاصة بالاستقلال المهني: وتتضمن هذه المجموعة معيارين أساسيين، هما:

١. المكانة التنظيمية: وتعني تمتع جهاز التدقيق الداخلي بحرية كافية لإنجاز جميع الاعمال وبمكانة تنظيمية ملائمة.

٢. الموضوعية: ويقصد بها على المدقق الداخلي ان يكون موضوعيا في حكمه، والاستناد على ادلة وأن يكون حيادي ولايميل لأي جهة في المؤسسة او الشركة.  
**المجموعة الثانية:** معايير خاصة بكفاية الأداء الداخلي: وتقسم هذه المجموعة إلى نوعين من المعايير، هما:

١. معايير خاصة بقسم التدقيق الداخلي: تتضمن توعية الموظفين، وتأهيلاتهم، والمعرفة، والمهارة، والانضباط الذي يجب أن يتوافر لديهم فضلا عن الإشراف.  
٢. معايير خاصة بالمدقق الداخلي نفسه : وتتضمن ضرورة التزامه بأخلاقيات الوظيفة، ومعايير الأداء، وأن تتوافر لديه المؤهلات، والمهارات للقيام بعمله بشكل صحيح، والقدرة على تنفيذ العمل بشكل يحافظ معه على علاقته الإنسانية في داخل المشروع، على المستوى التنافسي لمعلوماته الفنية من خلال التعليم المستمر.  
**المجموعة الثالثة:** تتعلق بنطاق العمل:

يتضمن نطاق عمل المدقق مراجعة مدى تكامل المعلومات، ومدى الاعتماد عليها، والتحقق من مدى الالتزام بالسياسات، والخطط، والإجراءات، والقوانين، واللوائح، والتحقق من المحافظة على الأصول، ومدى كفاية وسائل المحافظة عليها، وتقويم مدى اقتصاديات استخدام الموارد المتاحة للتنظيم، وأخيرا تقويم مدى تحقق الأهداف المرجوة من البرامج والأنشطة بالتنظيم.

**المجموعة الرابعة:** تتعلق بالمعايير الخاصة بتنفيذ عملية التدقيق :

وتتضمن هذه المجموعة ضرورة قيام المدقق الداخلي بوضع تخطيط دقيق لكل نشاط من الأنشطة الخاضعة للتدقيق، وفحص المعلومات، وتقويمها، والحصول على الأدلة الكافية لتأييد نتائج التدقيق، فضلا عن توصيل نتائج التدقيق إلى المختصين بالتنظيم، وأخيرا متابعة ما يتعلق بشأن نتائج عملية التدقيق، ومدى كفاية الإجراءات المتخذة في هذا الصدد.  
**المجموعة الخامسة:** معايير خاصة بإدارة العمل:

تتضمن هذه المجموعة ضرورة قيام مدير القسم بوضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام المتوقعة في القسم، ووضع الإجراءات والسياسات التي يجب أن يتبناها العاملون، ووضع برنامج

لتكوين قوة العمل الفني وتنميتها، وأن يعمل على التنسيق بين جهود قسمه والتدقيق الخارجي، وأن يضع برنامجاً للتحقق من كفاية أداء عملية التدقيق التي يقوم بها القسم. ونتيجة للانهيارات التي حصلت في كبرى الشركات الأمريكية وبظهور مفهوم الحاكمية المؤسسية دفعت مجمع المدققين الداخليين الأمريكي إلى إصدار معايير جديدة للتدقيق الداخلي وذلك في سنة ٢٠٠٥ وهي كالاتي: (The Institute of Internal Auditor, ٢٠٠٥)

١. معايير وصفية (السمات): تهتم هذه بشخصية وصفات الإدارة التي تنفذ عملية التدقيق الداخلي، وتتضمن أهداف ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي الوصف الوظيفي لدائرة او قسم التدقيق الداخلي في كل شركة او منظمة ويمكن إعطاء ما تضمنه هذه المعايير من مفردات مع الترقيم الخاص بها وهي كل أتي:

- أهداف ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي ١٠٠٠:

• ١١٠٠ الاستقلالية والموضوعية

• ١١١٠ الاستقلال التنظيمي

• ١١٢٠ الموضوعية الفردية

• ١١٣٠ تهديد الاستقلال والموضوعية

- الكفاءة المهنية ١٢٠٠: يجب ان تؤدي عملية التدقيق الداخلي بكل كفاءة ومهنية عالية ويتضمن هذا المعيار المعايير الفرعية الآتية:

• ١٢١٠ الكفاءة المهنية

• ١٢٢٠ العناية المهنية اللازمة

• ١٢٣٠ التطور المهني المستمر

- تأكيد الجودة وبرامج التحسين ١٣٠٠: حيث يهتم هذا المعيار بجودة أداء دائرة التدقيق الداخلي في الشركات عن طريق وضع برامج تدقيق أو متابعة أداء المدققين، والاهتمام بالتطوير المستمر لكادر التدقيق الداخلي. ويتضمن المعايير الفردية التالية:

• ١٣١٠ تقويم برامج الجودة

• ١٣١١ التقويم الداخلي لأداء المدققين

• ١٣١٢ التقويم الخارجي لأداء المدققين

• ١٣٢٠ التقرير عن برامج الجودة

• ١٣٣٠ استخدام (عبارة لقد دققنا وفقا للمعايير) أي الالتزام بمعايير التدقيق

• ١٣٤٠ الإفصاح عن عدم الإذعان(عدم الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي)

٢. معايير الأداء وتشمل المعايير الرئيسية التالية:

- إدارة أنشطة التدقيق الداخلي ٢٠٠٠: حيث يهتم هذا المعيار بتخطيط العمل لدائرة التدقيق

الداخلي والتعاون والتنسيق اللازم عند إعداد الخطة. ويتضمن المعايير الفرعية التالية .:

• ٢٠١٠ التخطيط

• ٢٠٢٠ الموافقة على الخطة (الاتصال والموافقة)

• ٢٠٣٠ إدارة الموارد

• ٢٠٤٠ السياسات والإجراءات

• ٢٠٥٠ التنسيق والتعاون

• ٢٠٦٠ التقرير الى مجلس الإدارة والإدارة العليا

- طبيعة العمل ٢١٠٠: في هذا المعيار تظهر دور دائرة التدقيق في العمل على تحسين العوامل

التي تساعد إدارة الشركات في أداء أعمالها بكفاءة وفاعلية عالية، وكيفية تطوير اعمال حوكمة

الشركات. وتتضمن المعايير الفرعية التالية:

• ٢١١٠ إدارة المخاطر

• ٢١٢٠ الرقابة (الضوابط الرقابية)

• ٢١٣٠ الحاكمية المؤسسية

- تخطيط عملية التدقيق ٢٢٠٠ (تخطيط المهمة التدقيقية): هذا المعيار يتناول أهم الاعتبارات التي

يجب أن يأخذها المدقق عند التخطيط لمهمة التدقيق من حيث تحديد أهداف ونطاق عملية التدقيق.

ويتضمن المعايير الفرعية التالية:

• ٢٢٠١ اعتبارات التدقيق

• ٢٢١٠ اهداف المهمة التدقيقية

• ٢٢٢٠ نطاق العمل التدقيقي

• ٢٢٣٠ تخصيص الموارد (توزيع الموارد الخاصة بالعمل التدقيقي)

• ٢٢٤٠ برنامج عمل المهمة التدقيقية

- تنفيذ المهمة (أداء العمل) ٢٣٠٠: هذا المعيار يأخذ بالاعتبار الأمور الواجب أخذها من قبل المدقق عند أداء العمل التدقيقي من حيث جمع وتحليل المعلومات وتقييمها. ويتضمن المعايير الفرعية التالية:

• ٢٣١٠ تحديد المعلومات

• ٢٣٢٠ التحليل والتقييم

• ٢٣٣٠ تسجيل المعلومات

• ٢٣٤٠ الإشراف على أداء العمل التدقيقي

- توصيل النتائج (التقرير) ٢٤٠٠: يبين هذا المعيار كيفية إعداد التقارير، وتوصيل النتائج إلى الجهات ذات العلاقة. ويتضمن المعايير الفرعية التالية:

• ٢٤١٠ توصيل النتائج (التقرير)

• ٢٤٢٠ جودة الاتصال

• ٢٤٢١ الأخطاء والسهو

• ٢٤٣٠ الإفصاح عن عدم الإذعان للمعايير

• ٢٤٤٠ نشر النتائج

- مراقبة الإنجاز (متابعة البرامج) ٢٥٠٠: يهتم هذا المعيار بمتابعة التوصيات الواردة في التقرير.

- رضا الإدارة عن مستوى المخاطر (قبول الإدارة للمخاطر) ٢٦٠٠ يهتم هذا المعيار بتحديد مسؤولية الإدارة حول عدم الأخذ بتوصيات المدقق، وما قد يترتب على ذلك من مخاطر نتيجة لذلك وما هي أهم الإجراءات الواجب اتخاذها في هذه الحالة .

٣. معايير التنفيذ: التي تميز بين نوعين من نشاط التدقيق الداخلي (النشاط التوكيدي) و(النشاط الاستشاري) حيث ميز بينهما عن طريق وضع الحرف (A) Assurance مقابل النشاط التوكيدي، والحرف (C) Consalting مقابل النشاط الاستشاري (The Institute of Internal Auditor, ٢٠٠٥)

بعد عرض المعايير الخاصة للتدقيق الداخلي لابد من توضيح المؤثر منها على الحاكمة المؤسسية، وذلك بالتطرق لأهم المعايير الرئيسية، او الفرعية المتأثرة بذلك:

١. معايير الصفات: أثر هذا المفهوم ظهر عند الحديث عن العناية المهنية اللازمة حيث لابد من قيام المدقق الالتزام بالعناية المهذبة اللازمة بان يأخذ بنظر الاعتبار نطاق، وكفاية وفعالية وعمليات الحاكمة والرقابة.

٢. التأكيد على الجودة والتدسين المستمر: حيث ينبغي على المدققين تصميم البرامج التي تسمح بتحسين نشاط التدقيق الداخلي، وتحسين عمليات الحاكمة المؤسسية.

٣. معايير الأداء: عند الحديث عن التخطيط يلاحظ ان المعايير بينت ان المدققين الداخليين عليهم أن ينظروا في أمر قبول الاستشارات المقترحة بناء على استهداف تحسين إدارة المخاطر وعمليات الحاكمة المؤسسية.

٤. رفع التقرير إلى مجلس الإدارة، والإدارة العليا: قيام المدققين الداخليين برفع تقاريرهم بشكل دوري الى مجلس الإدارة والإدارة العليا متضمنة لأهداف أنشطة التدقيق الداخلي، السلطات والمسؤوليات المتصلة وخطة العمل . وينبغي ان يشتمل التقرير كذلك القضايا الخاصة بالمخاطر الجوهرية، وقضايا الرقابة، وقضايا الحاكمة المؤسسية.

٥. طبيعة العمل: ينبغي أن يشمل نشاط التدقيق الداخلي تقييم الإسهام لتحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحاكمة المؤسسية باستخدام مدخل منظم ومنضبط.

٦. الرقابة: بناء على نتائج تقييم المخاطر ينبغي ان يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم كفاية وفاعلية أدوات الرقابة، والتي تنظم الحاكمة المؤسسية بالمنظمة وأنظمة معلوماتها، وينبغي ان يشمل ذلك موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية، وكفاءة وفاعلية العمليات، وحماية الأصول، والالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود الموقعة.

٧. الحاكمة المؤسسية: ينبغي على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ووضع التوصيات لتحسين عمليات الحاكمة المؤسسية لانجاز الأهداف التالية:

تدعيم الأخلاقيات المناسبة والقيم داخل المنظمة، تفعيل وتنسيق الأنشطة وتوصيل المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة.

٨. أهداف المهمة: يجب أن تتناول أهداف المهمة الاستراتيجية المخاطر وأدوات الرقابة

وعمليات الحاكمية المؤسسية التي يتم فيها الاتفاق مع العميل.

٩. نشر النتائج: يمكن أن يتم تحديد القضايا المتصلة بإدارة المخاطر والرقابة والحاكمة المؤسسية أثناء المهمة الاستشارية، وإذا كانت تلك القضايا تمثل أهمية بالغة بالنسبة للمنظمة فإنه ينبغي توصيلها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

إن هذا التطور الذي جرى في معايير التدقيق الداخلي سوف يسهم ولاشك في دعم فاعلية الحاكمية المؤسسية، بحيث يكون المدققون الداخليون على استعداد تام بتدقيق جميع العمليات في أي شركة أو مؤسسة منظمة، وإن يكونوا على دراية وفهم تأمين لنظم الرقابة المحاسبية والإدارية والأداء الاستراتيجي والتشغيلي عند جمع المعلومات العامة، والخاصة لتلك المنظمات والشركات، بالإضافة إلى معرفتهم لنظم المعلومات المحاسبية والإدارية لها، وأيضاً ضرورة معرفتهم لمدى الالتزام والامتثال للقوانين والتعليمات المتعلقة بأداءها. (السيد علي، ٢٠٠٨،)

هذا وقد وضعت أهداف لمعايير التدقيق الداخلي وهي تتمثل بالآتي (IIA, ٢٠١٠)

١. تحديد المبادئ الأساسية التي تمثل ممارسة للتدقيق الداخلي.
٢. توفير إطار لتنفيذ وتعزيز مجموعة واسعة من التدقيق الداخلي ذات القيمة المضافة.
٣. وضع أساس لتقييم أداء التدقيق الداخلي.
٤. تعزيز العمليات التنظيمية المطورة.

# Abstract

" The Effect of Corporate Governance on The Internal Auditing in Iraq  
Public Universities  
In Baghdad City"

Prepared by:

Siraj Rzoqi Abbas al-Mashhadani

Supervised by:

Dr. Abdel Rahman Khaled Adalbij

The study aims to clarify The Effect of Corporate Governance on The Internal Auditing in Iraq State Universities In Baghdad City through the impact of the independent variable measured by the principle of providing an effective framework for institutional, the principle of public money right, the principle of the corporate governance interests owners, disclosure and transparency principle, the principle responsibilities of the University Council, and its impact on the dependent internal audit

The researcher depended in data collecting on a questionnaire which was developed to dealing with practical side. The questionnaire was distributed on the sample of the study who are internal auditors working in Iraq public university in Baghdad city No (٤) all of them was subject to analysis. (١٥١) Questionnaire were distributed on internal auditors, (١٤٢) Questionnaire the researcher analyzed by using (SPSS) for the Social Sciences. In addition to a number of statistical methods and through descriptive analysis, such as arithmetic averages, standard deviations, and percentages. The study hypotheses were tested by multiple regression test. The study reached to these most important results:

- ١- there is a statistically significant for the principle providing the effective framework of corporate governance on internal audit in Iraq public university in Baghdad city.
- ٢- there is a statistically significant for the principle of relationships with owner interest on internal audit in Iraq public university in Baghdad city.
- ٣- there is a statistically significant for the principle of responsibilities of University Council on audit in Iraq public university in Baghdad city.
- ٤- There is no statically relationship for the owner rights principle (General Capital) on internal auditing in Public Iraq University in Baghdad city.
- ٥- There is no statically relationship for disclosure and transparency principle on internal auditing in Public Iraq University in Baghdad city.

In the light of these results, researcher recommended with the following recommendations:

- ١- Increase the interest of the Iraqi public universities to develop the structure of corporate governance, because of their role in promoting the work of the Internal Audit Department.

- ٢- Need the attention of the Iraqi public universities in the principle of the rights of owner (the right of public money), so in order to maintain public money in universities.
- ٣- The need for the Iraqi public universities to activate the principle of disclosure and transparency, and work sessions for employees regarding disclosure and transparency; as one of the requirements of the current phase, in order to achieve credibility of the work of internal audit.