

الوعي الرقابي للقيادات الإدارية ودوره في تحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق المساءلة العادلة

أ.م.د. علي محمد ثجيل المعموري

تاريخ استلام البحث: 2015/5/3 تاريخ قبول النشر: 2015/5/18

ملخص البحث

يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها استعراض دور القيادات الإدارية الابداعية في تحقيق جوانب الإصلاح الاقتصادي في المؤسسات الحكومية المختلفة وبيان دور الوعي الرقابي للقيادة الإدارية في تنشيط دور نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة.

يتناول البحث ثلاث مشكلات هي ضياع الموارد المالية للدولة نتيجة تفاقم ظاهرة الفساد الإداري والمالي في غالبية المؤسسات الحكومية، وضعف دور نظام الرقابة الداخلية في المحافظة على الموارد المتاحة وتحقيق الاستخدام الأفضل لهذه الموارد على وفق الأهداف المحددة في قانون الموازنة العامة للدولة فضلاً عن ضعف الوعي الرقابي لغالبية القيادات الإدارية مما أثر سلباً في تحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية بشكل خاص وأهداف المؤسسات الحكومية بشكل عام.

ينطلق البحث في حل مشكلات البحث إلى إثبات الفرضيتين الآتيتين:

- 1- إن اعتماد منهج القيادات الإدارية الابداعية في المؤسسات الحكومية يساهم في دعم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مكافحة مظاهر الفساد الإداري والمالي وتحقيق الإصلاح الإداري المنشود في كافة مجالات الحياة الاقتصادية.
- 2- إن امتلاك القيادات الإدارية الوعي الرقابي يساهم في تحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة في مختلف المؤسسات الحكومية.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

1. عدم وجود مرجعية فنية واضحة المعالم ذات إطار قانوني وتنظيمي يمكن الرجوع إليها في القضايا التي تواجه أقسام التدقيق والرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية.
2. ضعف إدراك الإدارات العليا لدور الرقابة الداخلية في المحافظة على المال العام ولدورها في دعم جهود الإدارة لتحقيق أهداف المؤسسة وتخفيض المسائلة عنها.
3. ضعف استجابة الإدارات العليا لحاجة أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي بتعيين مدراء لأقسام الرقابة والتدقيق الداخلي يحملون شهادات عليا متخصصة في المحاسبة والتدقيق وفي تعيين عدد كافٍ من المدققين الذين يحملون شهادة متخصصة في المحاسبة.
4. ضعف التأهيل الرقابي للمدققين الداخليين بما يلبي المتطلبات الأساسية للوظيفة الرقابية.

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات من أهمها:

1. التوصية لمجلس الوزراء بإعداد برنامج حكومي لإصلاح نظام الرقابة الداخلية بمعزل أو ضمن برنامج حكومي شامل للإصلاح الإداري لمختلف جوانب الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية.
2. تعيين مدققين في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي ممن يحملون شهادة البكالوريوس في المحاسبة على الأقل في كافة المؤسسات الحكومية وأن يكون المدققين في مقر الوزارات ممن يحملون شهادة عليا في المحاسبة.
3. التوصية لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي بإنشاء دراسة عليا متخصصة في الرقابة والتدقيق الداخلي يشغل من يحصل عليها مسؤولية إدارة أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي.
4. إنشاء مرجعية فنية للرقابة الداخلية يكون مقرها وزارة المالية مع الإبقاء على المرجعية الإدارية للارتباط بأعلى السلم الإداري وبما يساهم في تحقيق فاعلية النظام.

Awareness of the regulatory and administrative leadership and its role in achieving the effectiveness of the internal control system and achieve fair accountability

Dr. Ali Mohammed Thijel Al-Mamouri

Summary

The research aims to achieve a set of the most important objectives of the review of the role of creative administrative leadership in achieving aspects of economic reform in various government institutions and indicate the role of supervisory awareness of administrative leadership in the revitalization of the role of the internal control system to achieve the best use of available resources.

This paper deals with three problems is the loss of financial resources of the state as a result of the growing phenomenon of administrative and financial corruption in the majority of government institutions, and the weakness of the role of the internal control system in the province on the resources available and to achieve the best use of these resources in accordance with the specified in the state budget law targets as well as weak oversight awareness of the majority administrative leadership, adversely affecting the achievement of the effectiveness of internal control system in particular, and the objectives of government institutions in general.

Find kicks off in search solution to the problems of proving the following two hypotheses:

1. The creative approach to the adoption of administrative leaders in government institutions contribute to support the effectiveness of the internal control system in the fight against manifestations of the administrative and financial corruption and achieve the desired administrative reform in all areas of economic life.
2. The acquisition of administrative leadership awareness oversight contributes to the effectiveness of the internal control system in achieving the best use of available resources in various government institutions.

The researcher reached a set of conclusions including:

1. lack of technical reference clearly defined legal and regulatory framework can be referenced in the issues facing the audit and internal control departments in government institutions.
2. weakness of senior management to recognize the role of internal control in the maintenance of public money and its role in supporting the administration's efforts to achieve the goals of the institution and reducing accountability.
3. weak senior management in response to the need for oversight and internal audit departments to appoint directors of the sections of Control and Internal Audit hold advanced degrees specializing in accounting, auditing and in the appointment of sufficient number of auditors who have specialized degree in accounting.
4. twice the regulatory qualification of internal auditors to meet the basic requirements of the regulatory function.

The researcher presented a set of recommendations including:

1. To recommend to the Council of Ministers to prepare a government program for the reform of the internal control system in isolation or within a comprehensive government program of administrative reform various aspects of the political, economic, social and cultural life.
2. the appointment of auditors in control and internal audit departments who hold a bachelor's degree in accounting at least in all government institutions and that the auditors at the headquarters of the ministries who hold graduate degree in accounting.
3. recommendation to the Ministry of Higher Education and Scientific Research, specializing in the creation of Control and Internal Audit holds graduate study obtained from the responsibility of oversight and internal audit departments management.
4. Create a technical reference for internal control is based in the Ministry of Finance while maintaining the administrative reference to link to the top of the hierarchy and what contributes to the effectiveness of the system.

المقدمة

لقد دفعت الأزمات المالية العديدة التي حصلت على مستوى العالم والتي أدت إلى آثار مدمرة على الاقتصاديات الحكومية نتيجة إفلاس العديد من الشركات والمصارف دفعت إلى البحث عن وسائل وأدوات للرقابة عن نشاطات منظمات الأعمال من أجل الحفاظ على مصالح الدولة والمجتمع ومصالح الأطراف ذات العلاقة بقطاع الأعمال للحد من التصرفات غير السليمة للمديرين التنفيذيين فيها وتفعيل دور مجالس الإدارة وتطبيق ضوابط الإفصاح والشفافية فيها. أن موضوع الإدارة الرشيدة يكتسب أهمية كبيرة في ترسيخ عمليات الإصلاح المالي والاقتصادي للدولة وبناء أنظمة مؤسسية تعتمد أدوات ووسائل رقابية تتضمن حقوق أصحاب المصالح وتحدد قدر الإمكان من حدوث المشاكل والأزمات المالية والاقتصادية في الدول عن طريق مبادئ ومعايير تشكل أدلة عمل لمنظمات الأعمال لكي تكون فاعلة في عالم الأعمال المتغير والمتجدد. (الامام، 2007: 1086) وإن عدم تحقيق ذلك نتيجة ضعف الشخصية القيادية والوعي الرقابي للمستويات الإدارية العليا سيكون له الأثر المباشر في ضياع الموارد المالية للدولة وتفاقم ظاهرة الفساد الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية، وإضعاف دور نظام الرقابة الداخلية في المحافظة على الموارد المتاحة وتحقيق الاستخدام الأفضل لهذه الموارد.

1 المبحث الأول: منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث: يتناول البحث المشكلات الآتية:

- 1- ضياع الموارد المالية للدولة نتيجة تفاقم ظاهرة الفساد الإداري والمالي في غالبية المؤسسات الحكومية.
- 2- ضعف دور نظام الرقابة الداخلية في المحافظة على الموارد المتاحة وتحقيق الاستخدام الأفضل لهذه الموارد على وفق الأهداف المحددة في قانون الموازنة العامة للدولة.
- 3- ضعف الوعي الرقابي لغالبية القيادات الإدارية مما اثر سلباً في تحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية بشكل خاص وأهداف المؤسسات الحكومية بشكل عام.

2-1 أهمية البحث: يستمد البحث أهميته من أهمية الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي والإداري لاسيما في ظل امتلاك القيادات الإدارية جوانب الإبداع والوعي الرقابي الذي يمكنها من تحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة في ظل اتساع ظاهرة الفساد الإداري وتفاقم آثارها وتأثيره في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

3-1 فرضيات البحث: ينطلق البحث إلى إثبات الفرضيتين الآتيتين:

3- إن اعتماد منهج القيادات الإدارية الإبداعية في المؤسسات الحكومية يساهم في دعم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مكافحة مظاهر الفساد الإداري والمالي وتحقيق الإصلاح الإداري المنشود في كافة مجالات الحياة الاقتصادية.

4- إن امتلاك القيادات الإدارية الوعي الرقابي يساهم في تحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة في مختلف المؤسسات الحكومية.

4-1 أهداف البحث: يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية

1- تسليط الضوء على ظاهرة الفساد الإداري والمالي ودور نظام الرقابة الداخلية في مكافحتها والحد من آثارها.

2- استعراض دور القيادات الإدارية الإبداعية في تحقيق جوانب الإصلاح الاقتصادي في المؤسسات الحكومية المختلفة.

3- بيان دور الوعي الرقابي للقيادة الإدارية في تنشيط دور نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة.

5-1 مصادر جمع البيانات: سيتم الحصول على البيانات اللازمة لمناقشة مشكلات البحث وإثبات فرضياته بالاستعانة بالكتب والبحوث والدوريات العربية والأجنبية المتوفرة في المكتبات الجامعية والمكتبات العامة فضلاً عن المعلومات المتوفرة على شبكة المعلومات

6-1 الأسلوب العلمي: سيتم اعتماد المنهج الوصفي في تناول مشكلات البحث وإثبات فرضياته في الجاني النظري كما يتناول المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي من خلال دراسة انتقادية لظاهرة الفساد المالي والإداري ودور الوعي الرقابي للقيادات الإدارية في مكافحتها.

7-1 مجتمع البحث وعينته:

يتمثل مجتمع البحث بمراقبي الحسابات العاملين في الهيئات الرقابية لديوان الرقابة المالية الاتحادي لأنهم يتمتعون باستقلالية عالية في بيان جوانب القصور في أداء أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي وفي تحديد جوانب القصور في الوعي الرقابي للقيادات الإدارية وجوانب الدعم المطلوبة لقيامهم بعمليات التدقيق المالي وتقويم الأداء لكافة المؤسسات الحكومية والشركات العامة ومن أهم ما يتم التركيز عليه في عملهم هو كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته وقد تم اخذ عينة من هذا المجتمع قدرها (50) مدققاً.

2 المبحث الثاني: الإطار العام للرقابة الداخلية ودوره في مكافحة الفساد المالي والإداري

1-2 مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهدافه

خضع مفهوم نظام الرقابة الداخلية للعديد من التطورات التي أثرت في صياغة العديد من التعريفات استجابة للتطورات الحاصلة في مهنة التدقيق، حيث كان يقصد في بادئ الأمر بالرقابة الداخلية على أنها الإجراءات والطرق المستعملة في الوحدة الاقتصادية للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات، كما كان ينظر إلى الرقابة الداخلية على أنها نظام خاص بتوزيع العمل والاختصاصات والمسؤوليات بين موظفي الوحدة الاقتصادية بحيث تتم فيه مراقبة أعمال موظف من قبل موظف آخر. (الآلوسي، 2003، 214)

ثم بدأت التعريفات تتجه لتوسيع معنى الرقابة الداخلية مع عدّ الضبط الداخلي إحدى حلقاتها حيث عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في الوحدة الاقتصادية بهدف حماية أصولها وضبط وتدقيق البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية. (عبدالله، 1998، 163) كما عرفها المعيار الدولي (400) بأنها كافة السياسات والإجراءات أو الضوابط الداخلية التي تتبناها إدارة الوحدة الاقتصادية لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفاء والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب. (IAS, 400, 2003, 8)

ويمكن تحديد الأهداف الرئيسة لنظام الرقابة الداخلية بالشكل الآتي: (عبدالله، 1998، 163)

• حماية أصول الوحدة الاقتصادية من الاختلاس والتلاعب والمحافظة على حقوق الغير بالوحدة.

- الثقة بالبيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية.
- تنظيم الوحدة لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات .
- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية .

2-2 عناصر الرقابة الداخلية:

قسم معيار الدقيق الدولي رقم 315 الرقابة الداخلية على خمسة عناصر والتي أكد عليها أيضاً المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وتشمل: (زويلف والجوهر، 2007: 606-607)

1. **بيئة الرقابة:** هي التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمديرين والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها. وتتضمن الرقابة عدة مكونات فرعية تتمثل بالاستقامة والقيم الأخلاقية، والالتزام بالمقدرة الفنية والجدارية، ووجود لجنة للمراجعة، وفلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي، والهيكل التنظيمي، وتحديد المسؤولية والصلاحيات، وسياسات إدارة الموارد البشرية (أرينز و لوبك، 2005: 383-384).

2. **تقدير المخاطر:** يمثل تقدير خطر التقرير المالي، تعريف الإدارة وتحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولا يقتصر الأمر على القوائم المالية فقط وما يرتبط بها من مخاطر بل يتعدى ذلك إلى جميع الأنشطة. (Aren, et.al., 2006: 277).

3. **أنشطة الرقابة:** وتتمثل هذه الأنشطة بالسياسات والإجراءات التي لم تتضمنها العناصر السابقة مثل إجراءات الفصل الملائم بين الواجبات، والتصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة، والمستندات والسجلات الملائمة، والرقابة الفعلية (المادية على الأصول والدفاتر)، والتقييم المستقل للأداء (الذنيبات، 2006: 182).

4. **نظم المعلومات والاتصالات:** إن النظام المحاسبي هو مجموعة متناسقة ومتكاملة من الوسائل والإجراءات والأساليب مصممة لغرض معالجة الأحداث والوقائع الاقتصادية التي تؤثر على نتيجة نشاط المنظمة ومركزها المالي بطريقة ملائمة لطبيعة عملها وبشكل اقتصادي يساهم في حماية موجوداتها ووفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية وتقديم المعلومات والتقارير المطلوبة إلى الجهات المستفيدة في الوقت المناسب (Porter, et.al., 2005: 238-239). وفتح التطور الحديث في تكنولوجيا المعلومات وشبكة المعلومات الدولية بشكل خاص المجال أمام إمكانيات جديدة لتوصيل ونقل المعلومات بكفاءة وسرعة محلياً ودولياً وبالشكل الذي يعزز أهمية المعلومات وإعطائها ميزة الوصول السريع (OECD, 2001: 7).

5. **الإشراف والمتابعة:** ويشمل الإجراءات اللازمة لمتابعة تطبيق مختلف الجوانب الرقابية للتحقق من أنها تعمل حسب ما خطط لها، ويتمثل بالتقييم المستمر ورقابة الجودة. وتتولى القيام به العديد من الأطراف منها أجهزة التدقيق الداخلي ولجان التدقيق (Arens, et. al., 2006: 282).

3-2 مسؤولية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تعد الإدارة هي المسؤولة عن تصميم واستمرارية نظام الرقابة الداخلية وبما ينسجم مع متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية التي هي من مسؤوليات الإدارة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، وقد الزم قانون sarbanas-oxley الأمريكي المعروف بقانون (SOX) إدارة كل شركة مساهمة في الولايات المتحدة بإصدار تقرير داخلي حول الرقابة الداخلية يحدد مسؤولية الإدارة عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتشغيله وتقويم فاعلية النظام والإطار الذي يحكم عمل الرقابة الداخلية. (Arens, et. al., 2006: 271).

في حين تناولت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية مسؤولية مراقب الحسابات عن فحص نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنها، وقد طالبت معايير التدقيق الأمريكية ضرورة قيام مراقب الحسابات بإخبار لجنة التدقيق في الوحدة الاقتصادية بأوجه القصور العامة في تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية التي قد تؤثر في قدرة الوحدة على اعداد قوائم مالية سليمة تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للوحدة ونتيجة نشاطها. (نور وآخرون، 2007، 105)، كذلك على مراقب الحسابات أن يحصل على دليل إثبات تدقيق كافٍ وملائم عن الالتزام بالقوانين واللوائح التي يرى المراقب أنها بوجه عام لها تأثير في تحديد القيم والا فصاحات العامة في القوائم المالية. (لطي، 2008، 355)

2- 4 مناهج تقويم الأداء ودور الرقابة الداخلية في تحقيق فاعليتها

اختلفت وجهات النظر الرقابية بشأن مناهج تقويم الأداء الواجب اعتمادها ودور الرقابة الداخلية في ظلها كون إن الرقابة الداخلية تعد متغيراً تابعاً للمتغير المستقل وهو المدخل التي سيعتمد في تقويم الأداء، إن وجهات النظر المهنية الرقابية تسعى لتبني أحد المداخل الثلاثة الآتية:

1- تدقيق المشروعات: يسعى هذا المدخل ابتداءً إلى التركيز على تقويم أداء أقسام الحسابات والأقسام الأخرى من خلال التدقيق المستندي السابق واللاحق لكافة مجالات الموارد والنفقات للتحقق من مدى مطابقة إجراءاتها للقوانين والتعليمات النافذة، وإن تقويم الأداء هو مسؤولية الإدارة والجهات الرقابية الخارجية.

2- تقويم الأداء: يسعى هذا المدخل إلى إبعاد الرقابة الداخلية عن تدقيق المشروعات وتركيز الجهود على تقويم الأداء مستنديين إلى وجهة نظر تقول إن العالم قد غادر تدقيق المشروعات باتجاه تقويم الأداء لاسيما في ظل القصور الواضح في أداء المؤسسات الحكومية وانعدام فاعليتها وتعالى الأصوات المنادية بخصخصة القطاع العام،

3- التوجه الوطني: استخدم هذا المدخل في تجربة ديوان الرقابة المالية الهولندي كمراقب حسابات خارجي، وهو ما بات يعرف في العراق بالتجربة الهولندية، يقوم هذا المدخل على دراسة المشاكل الكبرى التي تواجه المجتمع بشكل عام ولا تقتصر آثارها على وزارة معينة، وإن معالجة هذه المشاكل تتطلب برنامج حكومي شامل تساهم فيه عدة وزارات ويرتبط بفترة زمنية مستقبلية تمتد إلى عدة سنوات، واستناداً لهذه التجربة يكون البعد الرقابي الداخلي والخارجي مرافقاً لعملية تنفيذ هذا البرنامج.

إن للرقابة الداخلية دوراً هاماً وأساسياً في المداخل الثلاثة السابقة، ولا يمكن لهذه المداخل أن تنجح دون دور فاعل وكفء للرقابة الداخلية. والسؤال الذي يتبادر إلى أذهان الجهات الرقابية هو أي من المداخل الثلاثة يخدم العراق في المرحلة الراهنة؟

إن العراق في المرحلة الراهنة غير مهياً بأي حال من الأحوال لتطبيق التجربة الهولندية لأنها تستند إلى بعد مؤسساتي متكامل يخلو من الفساد المالي والإداري إلا بحدود ضيقة جداً لاسيما في الجهات التي تساهم في تطبيق البرنامج المحدد للتجربة، بمعنى أنه لا يمكن تطبيق التجربة الهولندية في مؤسسات يسود فيها الفساد المالي والإداري وإن البيانات المالية محرفة بشكل كبير وإن الأداء التشغيلي بأدنى مستوياته وإن فاعلية الرقابة الداخلية تكاد تكون معدومة. وبذلك فإن العراق في الوقت الراهن بأمر الحاجة إلى تدقيق المشروعات وتقويم الأداء، وإن الأولوية بالتطبيق هي لتدقيق المشروعات ثم لتقويم الأداء لأسباب عدة من أهمها:

- إن تقويم الأداء يستند على تدقيق المشروعات لأنه يعتمد ابتداءً على البيانات المالية التي يفترض أن تكون دقيقة، وإن هذا الجانب يؤمنه تدقيق المشروعات.

- إن تدقيق المشروعات لا يستند على تقويم الأداء، وهو بذلك يعد متغيراً مستقلاً لعملية تقويم الأداء التي تعد متغيراً تابعاً لتدقيق المشروعات.

- إن تدقيق المشروعات يعالج حالات الفساد المالي والإداري في بدايتها لارتباطه بالتدقيق المستندي السابق للصرف، بينما يعالج تقويم الأداء حالات الفساد المالي والإداري بعد تحققها وقد يكون بعد ضياع الموارد.

- إن عملية الإصلاح الإداري تستند في المرحلة الأولى إلى تدقيق المشروعات وتستند في مراحلها اللاحقة إلى تقويم الأداء.

- إن تدقيق المشروعات المستند إلى أسس علمية قد يحقق غالبية أهدافه ويتحقق كافة أهدافه من خلال دعم تقويم الأداء في الفترات اللاحقة.

- إن تقويم الأداء قد يحقق أهدافاً متواضعة جداً في ظل قصور تدقيق المشروعات وضعف فاعليته، وهو ما يحصل في المؤسسات الحكومية حالياً.

استناداً إلى ما سبق فإن الأمر يستلزم تركيز الجهود الحكومية ببرنامج وطني شامل لإصلاح واقع الرقابة الداخلية أمده (5) سنوات تقوده القيادات الإدارية الإبداعية في الدولة لإنجاح تدقيق المشروعات

من خلال إعادة البناء المعرفي للعاملين في أجهزة الرقابة الحكومية، ومد هذه الأجهزة بالكفاءات الرقابية الكافية التي تؤمن إنجاز هذا التدقيق، والتوسع في برنامج التعليم المستمر لهذه الملاكات، وإن يتضمن البرنامج خطة شاملة أمدها عشر سنوات لتقويم أداء المؤسسات الحكومية تساهم فيه كافة الكفاءات الإدارية والفنية والرقابية الداخلية والخارجية المبدعة، وإن فاعلية هذين البرنامجين من الممكن أن يكون نواة لتطبيق التجربة الهولندية.

2-5 أسباب ظهور حالات الفساد الإداري والمالي:

لقد أورد الباحثون المتخصصون في الفكر الإداري الحديث عدة أسباب لظهور الفساد الإداري، فمنهم من عزا ذلك إلى عوامل سياسية ومنهم من عزاها إلى عوامل قيمية واقتصادية، إن ظاهرة الفساد الإداري والمالي هي ظاهرة سلبية وهدامة للقيم الوظيفية ولأهداف المصلحة العامة التي تسعى لتحقيقها الوحدات الإدارية الحكومية، ومن أسباب ظهور حالات الفساد الإداري وتناميها ما يأتي :

1. الصلاحيات الواسعة في اتخاذ القرارات التي تعطى لموظفين معينين مما يمكنهم من توجيه صياغة القرارات باتجاهات متباينة تحقيقاً لمصالحهم أو لمصالح فئات معينة .
 2. ضعف أو غياب الدوافع القيمة عند الموظف الحكومي.
 3. الانتماءات العشائرية والولاءات الطبقية وعلاقات القرى والمنافع التي تؤدي إلى مخالفة القانون وقواعد العمل السليمة.
 4. ضعف الاتجاهات الثقافية في المجتمع التي تتيح الفرص لبعض الموظفين تجاوز النصوص القانونية والقواعد الأخلاقية والتصرف بشكل متعال ويتخذ القرارات التعسفية بمعزل عن القانون.
 5. ضعف جهاز القضاء وفساد الساسة وافتقار الدولة لمعايير المساءلة تسهل الانحراف في سلوك العاملين وتزيد من خرق القوانين وتسهل عملية الانقلاب من العقاب، وهنا يستشري الفساد الإداري .
 6. فقدان الجمهور لإيمانه بعدالة الدولة مما يشكل ضغطاً إضافياً على العاملين للانحراف.
 7. خوف العاملين من بطش السياسيين يشكل فساداً إدارياً إذ أن العاملين يلبون رغبات السياسيين وينفذون وساطتهم وأوامرهم ليحافظوا على وظائفهم.
 8. كثرة التغيرات السياسية والوزارية التي تقتصر إلى الخبرة والجدارة والإخلاص
 9. تهاون الجهاز الإداري من معالجة الانحراف مما يخلق اليأس في نفوس الموظفين المخلصين.
 10. ضعف ملائمة الهياكل التنظيمية لطبيعة العمل وعدم توزيع الاختصاصات والمسؤوليات والصلاحيات بصورة عملية فضلاً عن تضخم الدوائر بالبطالة المقنعة وهو ما يؤدي إلى ضعف قدرة الجهاز الإداري عن تلبية حاجات المواطنين.
 11. ضعف أساليب الرقابة والمساءلة لعدم وجود أهداف للوظيفة ومعايير للإنجاز. (المؤمن وآخرون، 1997: 66-67)
 12. التفاوت في توزيع الدخل والرواتب والمخصصات للموظفين .
 13. غياب النظم الخاصة بالحوافز التي تساعد العاملين الجادين لبذل مزيد من العطاء والتمسك بأخلاقيات ومتطلبات العمل، ولكي يخلق في نفوسهم الانتماء والولاء للوطن والمجتمع.
 14. عدم تحديد الرواتب والمخصصات على أساس علمي سليم مبني على تحليل وتوصيف الأعمال، فضلاً عن فقدان التناسب بين محتويات العمل وصعوبات العمل ومستوى الرواتب المخصصة له، مع فقدان العدالة في سياسات الترقية والترقية .
 15. ضعف الرقابة والتدقيق الداخلي نتيجة سيادة مظاهر الفساد وهو ما يسهل تمرير العمليات المالية والمحاسبية غير المشروعة.
 16. شعور المفسدين بالأمان نتيجة بطء نظام العدالة وضعف بطيئاً جداً في استجابته للمخالفات.
 17. غياب الشفافية والمساءلة مما يتيح التستر على الفساد وارتفاع مستوياته من خلال رفض تقديم أية معلومات أو إعطاء المعلومات الخاطئة. (فرحان، وآخرون، 2006: 6)
- إن الواقع يشير إلى إنه مهما اختلفت الأسباب والعوامل لظهور الفساد الإداري والمالي إلا إن القاسم المشترك لتلك الأسباب يشير إلى انعدام دور الرقابة الداخلية كونها خط الدفاع الأول في مكافحة

الفساد الإداري والمالي والحد من آثاره، وإن إصلاح نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى الحد من آثار تلك الأسباب وتقليل حالات الفساد بشكل كبير.

2-6 مظاهر الفساد المالي وآثاره على المستوى الوطني

هنالك علاقة عكسية بين المساءلة العادلة واتساع ظاهرة الفساد المالي والإداري، ولهذا سيعبر الباحث لأغراض هذا البحث عن المساءلة العادلة بمكافحة ظاهرة الفساد. وفي دراسة قدمها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي UNDP، بينت فيه أهم مظاهر الفساد في الشكل الآتي:

شكل (1) مظاهر الفساد



المصدر: Global Dynamics Of Corruption, October 2002

إن المكاسب المادية والمعنوية التي يجنيها المفسد هي التي تدفعه لارتكاب مثل هذه الأفعال التي قد تأخذ واحداً أو أكثر من المظاهر المدرجة في أدناه:-

- 1- **الرشوة:** وتعني حصول الشخص على منفعة مالية في الغالب الأعم لتمرير أو تنفيذ أعمال خلاف التشريعات والقواعد القانونية المنظمة للأعمال أو أصول المهنة.
- 2- **المحسوبية:** تمرير ما تريده (التنظيمات السياسية أو الإقليمية أو المناطقية أو العوائل المهيمنة) من خلال نفوذهم من غير استحقاقهم لها أصلاً.
- 3- **المحاباة:** تفضيل جهة على أخرى من غير حق كما في منح المقاولات والعطاءات.
- 4- **الوساطة:** أي تدخل شخص ذي مركز (وظيفي أو تنظيم حزبي سياسي لصالح من لا يستحق التعيين أو إحالة العقد أو إشغال المنصب).
- 5- **الابتزاز والتزوير:-** الحصول على الأموال من الأشخاص مستغلاً موقعه الوظيفي بتبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في الضريبة أو تزوير الشهادات الدراسية أو تزوير النقود.
- 6- **الاختلاس:** هو سرقة المال العام والتهريب باستخدام الصلاحيات الممنوحة للشخص أو الاحتيال أو استغلال الموقع الوظيفي للتصرف بأموال الدولة بشكل سري من غير وجه حق أو تمرير السلع عبر منافذ السوق السوداء أو تهريب الثروة النفطية.

إن مظاهر الفساد المالي والإداري السابقة ينتج عنها الآثار الآتية على المستوى الوطني:

1. تشويه الإنفاق الحكومي، إذ يتركز هذا الإنفاق على اختيار المشروعات التي تدر رشاً أعلى والمشروعات غير المجدية مما يؤدي إلى تآكل الموارد المالية للدولة ويؤثر سلباً في مصداقيتها نتيجة ارتفاع تكلفة إدارة الدولة بهيئتها المختلفة.
2. الفساد يضعف مصداقية الدولة ويؤدي إلى إلحاق الضرر في الثقة العامة للدولة حيث يؤدي الفساد إلى تآكل الموارد البشرية عن طريق.

3. الفساد يساهم في إضعاف الاستثمار الأجنبي وإعاقة النمو الاقتصادي لاضطرار المستثمرين أحياناً إلى اللجوء للرشوة لإنجاز أعمالهم مما يزيد من تكلفتها.
4. فقدان الحكومة موارد طائلة نتيجة انخفاض الإيرادات الحكومية نتيجة ارتباط بعض المسؤولين الفاسدين بهذه الأنشطة.
5. زيادة حجم الديون الخارجية مع عدم القدرة على سداد تلك الديون أو فوائدها فقط بسبب توجيه الموارد إلى غير وظائفها الأساسية.
6. التوزيع غير العادل للدخل بين أبناء المجتمع مما يسهم في شيوع حالات الفقر وتزدي الأوضاع المعيشية وظهور تحولات سريعة ومفاجئة في التركيبة الاقتصادية للمجتمع.
7. الفساد يفسح المجال للمتسلطين في جهاز الدولة أن يشجعوا المشاريع الكبيرة ذات الإنفاق العسكري على حساب مشاريع الخدمات لما لهذه المشاريع الكبيرة من فرص أكبر للفساد لاسيما المرتبطة بالشركات العالمية.
8. احتمالات امتداد الفساد إلى الجهاز القضائي وعندها تنتفي العدالة.
9. يضعف الفساد من مصداقية الدولة ويفقد أصحاب النفوذ احترام وثقة الناس بهم وعندها يصبح من العسير استعادة هذه الثقة.

3 المبحث الثالث: القيادات الحكومية الإبداعية ودورها في إصلاح أنظمة الرقابة الداخلية

إن المدير هو الشخص الذي يحتل موقعاً في الهيكل التنظيمي وان كفاءته تعتمد على كفاءة عملية اختياره بينما القائد هو احد منتسبي الوحدة الاقتصادية له القدرة على انجاز الأعمال والتأثير الإيجابي على الآخرين لتحقيق أهداف معينة بغض النظر عن المستوى الإداري أو الفني الذي يشغله فيما يمتلك القائد الإداري مزايا الاثنين معاً، إن نجاح المؤسسات الحكومية يعتمد على وجود عدد من القادة الإداريين يتناسب مع خصوصية المؤسسات وطبيعة الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

يفصل الفكر الإداري دائماً بين مفهوم المدير و مفهوم القائد في حين أن كلا المفهومين يرتبطان ارتباطاً وثيقاً من خلال المهام المناطة بكليهما. إن المدير يسعى دائماً إلى تحقيق أهداف محددة في حين أن القائد يحدد الأشياء التي يجب تحقيقها (زايد، 2002: 23) فمن الممكن أن يكون شخصاً ما مديراً متميزاً دون أن يكتسب صفة القيادة لمجموعة عمل معينة، وان المنظمات المتميزة إدارياً هي تلك المنظمات التي تحوي أعداداً كبيرة من القادة المبدعين و المتميزين من القمة إلى القاعدة على جميع المستويات. (هوارى، 2005: 4)

3-1 خصائص القيادات الإدارية الحكومية المبدعة

تعتمد فلسفة التصرف الإبداعي للقيادات الإدارية على الرقابة الاستراتيجية التي تتطلب منها امتلاك وعي رقابي عالي لتحقيق أهداف القيادة الاستراتيجية. (خمخام، 2006: 23) وفيما يأتي أهم خصائص القيادات الإدارية الحكومية لتحقيق الإبداع المطلوب: (الخفاجي والبغدادي، 2001: 6-7) (الكبيسي، <http://edueast.gov.sa>).

- 1- التجاوب والتفاعل الإيجابي مع البيئة الخارجية. بالإضافة إلى البيئة الداخلية.
- 2- الانفتاح والمشاركة ومهارة الاستمتاع والإنصات. لصوت العقل بغض النظر عن مصدره.
- 3- الرؤية الناقدة للأفكار والقدرة على توظيفها والبناء عليها.
- 4- ذو رؤية تكاملية وشمولية. لكافة الجوانب التخطيطية والتنفيذية والرقابية.
- 5- يتقبلون النقد ويتجاوزون الأخطاء وكأنها طريق النجاح. وهذا يتطلب التجاوب مع الرقابة الداخلية كونها أداة مهمة لديمومة التواصل في طريق النجاح.
- 6- ميلون للمنافسة والمغامرة ويقبلون التحدي والمخاطرة المحسوبة.
- 7- طموحون يؤمنون بقدرات الإنسان على صناعة مستقبلهم وعدم الركون إلى حالة الفشل التي تعصف بمؤسساتهم والاستسلام لها بل لديهم الاستعداد للتعاون مع كافة الأنظمة الفاعلة في المؤسسة ومنها نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف النظم الفرعية والمؤسسة.
- 8- محبون للعلم والتعلم وحريصون على نقل معرفتهم للآخرين. وكذلك الاستعانة بمعرفة الآخرين وخبراتهم المتخصصة في وظائفهم التي يؤدونها المستندة إلى استخدام التقنيات الحديثة في مجالات التخصص واعتماد التكنولوجيا التي أصبحت ضرورة في العمل في بيئة الأعمال.

9- يؤمنون بحرية الاختيار وان الإنسان مخير فيما يسأل عنه، ولهذا يدعمون الأفراد المخلصين العاملين في مختلف الوحدات التنظيمية لأداء أعمالهم مع ترسيخ تطبيقات تقويم الأداء المستندة إلى الثواب والعقاب والتي يمثل نظام الرقابة الداخلية الفعال إحدى أهم مرتكزاته.

10- استخدام موارد المنظمة الملموسة وغير الملموسة لبلوغ موقعاً قيادياً لا تابعاً.

2-3 المهارات الذاتية للقيادات الإدارية المبدعة

إن الإدارات الحكومية في الوقت الراهن تمارس بأفضل الأحوال المهام التقليدية الآتية: (القحطاني، 2006، 23)

- 1- تنفيذ الأوامر والتعليمات.
- 2- تطبيق الأنظمة واللوائح حرفياً.
- 3- متابعة تنفيذ الأعمال والمهام.
- 4- الرفع بالتقارير والإنجازات.
- 5- تطبيق الخطط كما جاءت دون تعديل.
- 6- توجيه العاملين.

إن هذه المهام التي تمارسها الإدارات التقليدية لا تتلاءم مع متطلبات البيئة الحالية والمتغيرات التي تحكمها، وإن المؤسسات الحكومية في الوقت الحالي بحاجة إلى نموذج من القادة المبدعين القادرين على حشد الطاقات من خلال رؤية مبدعة وتوجيه هذه الطاقات الخلاقة نحو مستقبل أفضل للمنظمة. هؤلاء القادة المفكرين الذين يستطيعون قراءة الأحداث ورصد المتغيرات في بيئة الأعمال المتغيرة والمتجددة والذين يتمكنون من إدارة المعلومات والتعامل مع المتغيرات بشكل مبدع يقود المنظمة إلى شواطئ الأمان لتحقيق النجاح المنشود. (الورفلي، 2007: 207) وفيما يأتي أهم المهارات الذاتية العامة التي يمتلكها للقادة المبدعين لإنجاز التغيير المطلوب لتحقيق الإصلاح الإداري المنشود: (القحطاني، 2006، 19)

- 1- التميز بدرجة عالية من الانضباط الشخصي في كافة التعاملات.
- 2- الوفاء بالتعهدات والالتزامات.
- 3- القدوة الحسنة للآخرين والتواضع والسهولة والبساطة في التعامل.
- 4- الاعتراف بالخطأ عند الوقوع فيه.
- 5- المبادرة والأخذ بزمام الأمور.

3-3 تحديات الإبداع للقيادات الإدارية الحكومية

يواجه القادة الإداريون المبدعون في المؤسسات الحكومية العديد من التحديات والصعوبات التي تمثل تحدياً حقيقياً أمام حركة الإصلاح الشاملة في هذه المؤسسات، ومن هذه الصعوبات: (القحطاني، 2006: 26) (زايد، 2002: 25)

- 1- قناعة القائد بعدم حاجته إلى التدريب والتطوير الذاتي وأنه دائماً على صواب وقراراته دائماً سليمة.
 - 2- الاعتقاد بمعرفة التوجهات الشخصية سلفاً وأنه لا حاجة لمراجعتها.
 - 3- عدم وعي أو إلمام القائد بما يريد تحقيقه شخصياً بحياته و بمجتمعه.
 - 4- عدم الربط بين نظرة القائد لذاته و تصوره لمستقبل المنظمة.
 - 5- صعوبة تحقيق الطموحات الشخصية التي يحددها القائد المبدع نتيجة لعدم قناعة المستويات الإدارية العليا والتنفيذية بإمكانية تطبيقها.
 - 6- سيطرة المديرين التقليديين على المناصب القيادية في المنظمات.
 - 7- التأثير السلبي على تطلعات القائد الإداري وتعامله مع ذاته من الأفراد المحيطين فيه.
 - 8- ضعف التقنية المستخدمة وعدم القدرة على تحديثها.
 - 9- سيطرة الفكر التقليدي على التنظيم الإداري ومقاومة التغيير وتقبل الفكر الاستراتيجي.
 - 10- عدم توفر المرونة الإدارية لتبني الأفكار الإبداعية و التطويرية اللازمة.
 - 11- سيطرة اللوائح و الأنظمة البيروقراطية الجامدة على المنظمة.
- 4-3 نتائج فقدان القيادات الإدارية الإبداعية

إن فقدان القيادات الإدارية المبدعة في المؤسسات الحكومية في العراق أدى إلى سيادة الظواهر الآتية: (ياسين والتميمي، 2007: 1158-1159)

1. الكساد الاقتصادي: حيث تمر البلد في مرحلة كساد اقتصادي وليس في مرحلة ركود اقتصادي لان الركود حالة مؤقتة يمكن الخروج منها، ولا يلوح في الأفق في ظل البرامج الحكومية ما يشير إلى خروج البلاد من الأزمة الاقتصادية بالأمد القريب.
 2. البطالة: حيث تتفاقم أزمة البطالة بين المواطنين القادرين على العمل وخاصة في قطاع الخريجين الباحثين عن الوظيفة، وتزداد نسبة العاطلين عن العمل سنة بعد أخرى لتصل هذه الأيام إلى نسبة عالية، فضلا عن الاختلالات الهيكلية المزمنة في بنية الاقتصاد العراقي واعتماده على النفط بدلاً من القطاع الصناعي والزراعي والتجاري والخدمات.
 3. سوء التخطيط وقلة الاهتمام بمختلف القطاعات الاقتصادية.
 4. انخفاض مستوى المعيشة وتردي الأحوال الاجتماعية، إذ توالى زيادات الأسعار في حين لم تطرأ أي زيادات عادلة على الرواتب والأجور للأكثرية الأوسع والأعم من الشعب، مما جعل معدلات التضخم تزداد على معدلات نمو الدخل القومي، وقد أدت الأوضاع المعيشية المتردية إلى شيوع حالات اجتماعية مرضية تفشت بين جيل الشباب نتيجة حالة عدم الأمن والاستقرار.
 5. تواضع نسبة النمو في الناتج المحلي الإجمالي والاختلال المتزايد للعدالة الاجتماعية في توزيع الناتج والدخل القومي والعجز المتنامي في الموازنة والتشوّهات في بنود الإيرادات ومكونات المنظومة الضريبية والاختلالات في السياسات النقدية ونتائجها.
- رغم كل ذلك تبقى إمكانية الخروج من الأزمة الاقتصادية الحالية إذا انتهجت الحكومة المركزية برامج اقتصادية تعتمد على التخطيط العلمي المدروس وأشرت في وضع هذه البرامج والخطط قيادات إدارية وفنية متخصصة ومبدعة من أجل تحقيق أهدافها بالإصلاح والتنمية فضلاً عن بث روح المبادرة والإبداع لدى الأفراد العاملين في مختلف المؤسسات الحكومية وتجسيد التعاون والتنسيق بين مخرجات التعليم وحاجات التنمية الاقتصادية المستدامة.

3-5 علاقة الدور الرقابي للقيادات الإدارية بنظام الرقابة الداخلية

تختص وظيفة الرقابة بالتحقق من أن الأهداف والخطط والسياسات والإجراءات قد تم تنفيذها بأفضل صورة وأنه قد تم اكتشاف الانحرافات وتحديد المسؤولين عنها لارتباط الرقابة بتحديد واضح للمسؤولية أو الواجبات وبذلك ترتبط وظيفة الرقابة. الرقابة هي إحدى وظائف القيادات الإدارية الأساسية، فهي تقوم بإدارة الأعمال ومتابعتها وتقييمها، فالرقابة تكشف عن مدى تحقيق هذه الأهداف وهي بذلك قياس الأداء وتصحيحه.

إن نظام الرقابة الداخلية يمكن أن يساهم في تحقيق أهداف الوظيفة الرقابية للقيادات الإدارية كونها وجهان لعملة واحدة من خلال الجوانب الآتية:

- 1- مساعدة القيادة في ضمان أن الأداء يتم وفقاً للخطط الموضوعية.
- 2- التأكد من تنفيذ المهام والواجبات الموضوعية بشكل علمي وكما ينبغي إتمامها.
- 3- معرفة الأخطاء في الوقت المناسب واكتشاف جوانب القصور في الأداء وأسباب نشوء هذا القصور لتجاوزها وتجاوز الآثار الناشئة عنها بأقصى سرعة ممكنة.
- 4- تحديد جوانب النجاح والتميز واستخلاص النتائج منها لأجل تعميمها وتوسيع اتجاهاتها لتشمل جوانب أخرى في الأداء داخل المؤسسة.

تمارس القيادات الإدارية العليا ثلاثة مظاهر للرقابة هي:

- 1- **الرقابة على مستوى المؤسسة:** يسعى هذا النوع من الرقابة إلى محاولة تقييم الأداء الكلي للمؤسسة وأجزاء مهمة منها خلال فترة زمنية معينة. وعلى هذا يتحدد إلى أي مدى تقوم المؤسسة كوحدة واحدة بتحقيق الأهداف الموضوعية وجوانب الرقي في الأداء الكلي لأنشطتها.
- 2- **الرقابة على مستوى العمليات:** يرتبط هذا النوع من الرقابة بالأداء اليومي للعمليات اليومية في كافة الأنشطة داخل المؤسسة.
- 3- **الرقابة على مستوى الأفراد:** يختص هذا النوع من الرقابة بمحاولة تقييم أداء الأفراد والرقابة على أعمالهم وسلوكهم.

3-6 دور فاعلية الرقابة الداخلية في دعم الوظيفة الرقابية للقيادات الإدارية

إن فاعلية الرقابة الداخلية لا تهدف إلى العقاب ومنح الثواب ولكنها تهدف إلى التعرف على أسباب الانحرافات وكيفية علاجها وتحقيق ديمومة الأداء الجيد وضمان استمراريته بالمستوى المرضي. إن فاعلية نظام الرقابة الداخلية يساعد القيادات الإدارية في تحقيق الوظيفة الرقابية للقيادات الإدارية من خلال جوانب الإسناد الآتية:

1. **تقديم معلومات ملائمة:** يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقديم معلومات دقيقة غير مشوهة عن جوانب الأداء المختلفة وبالشكل الذي يدعم عملية اتخاذ القرارات الرشيدة لإصلاح جوانب القصور في الأداء.
2. **ملاءمة توقيت مخرجات النظام :** أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يمتلك القدرة على تقديم التقارير الرقابية إلى الإدارة العليا دون تأخير لاسيما وأن التقارير الرقابية المتأخرة تفقد فائدتها في عملية الإصلاح الإداري وفي مكافحة جوانب الفساد المالي.
3. **تفوق المنافع الرقابية على تكاليفه:** إن فاعلية نظام الرقابة الداخلية تجعل المنافع المتحققة منه تتجاوز تكاليف هذا النظام، وذلك من خلال تقليل الهدر في استخدام الموارد المتاحة وزيادة القيمة المتحققة من تحسين الأداء نتيجة كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية.
4. **سهولة إدراك مخاطر التشغيل:** إن فاعلية نظام الرقابة الداخلية تعتمد منهج التدقيق المستند إلى المخاطر، إن هذا المنهج يساعد القيادات الإدارية في التعرف على مخاطر التشغيل واتجاهات هذه المخاطر وآثارها وهو ما يساهم في إيجاد الحلول الملائمة لمعالجتها والحد من آثارها أول بأول.
5. **التركيز:** إن فاعلية نظام الرقابة الداخلية يساهم في تركيز انتباه القيادات الإدارية على جوانب الاختناقات والانحرافات المادية في الأداء وعدم تشتت جهودهم على المشاكل التقليدية البسيطة.
6. **تسهيل اتخاذ القرارات:** أن فاعلية نظام الرقابة الداخلية يساهم في تقديم معلومات واضحة ومحددة تصلح أساساً لاتخاذ القرارات دون الحاجة لتفسير والتحليل وتكون نتيجة تسهيل مهمة القيادات الإدارية في عملية الإصلاح الإداري والمالي.
7. **تقليل الشعور بالإحباط لدى العاملين:** إن فاعلية نظام الرقابة الداخلية تساهم في تحقيق المساواة العادلة بين العاملين، وهو سيساهم في اتخاذ القرارات في مجال الثواب والعقاب وبما يحقق رفع الروح المعنوية لدى العاملين وتقليل حالات الإحباط لديهم.
8. **تنمية الرقابة الذاتية:** إن فاعلية نظام الرقابة الداخلية تساهم في تنمية الرقابة الذاتية لدى المستويات الإدارية المختلفة والأفراد العاملين في معيبتهم.

3-7 أثر الوعي الرقابي للقيادات الإدارية في إصلاح نظام الرقابة الداخلية

يعيش العالم الآن عصر التحول الكبير في الاقتصاد والتجارة والأعمال وبات واضحاً تأثير القوى العديدة التي أفرزت متغيرات بيئية مهمة حيث برز العديد من المفاهيم والنظريات والمداخل في منظمات الأعمال التي أدت إلى إعادة النظر في الخطط المستقبلية وفي التوجهات الإدارية وفي الأداء المؤسسي بناءً على واقع بيئة الأعمال، إن بروز الحاجة إلى القيادات الإبداعية جاء نتيجة تغير دور الدولة وتغير أدوار منظمات الأعمال نتيجة التغيرات الكبيرة التي شهدتها العالم في الفترة الأخيرة والاتجاه الكامل إلى اقتصاديات السوق الحرة والخصخصة وانسحاب الدولة من الملكية والإدارة للقيام بدور المراقب للأنشطة الاقتصادية والمنظم لحركة السوق، (الإمام، 2007: 1089-1090) أن هذا التغيير يتطلب تجسيد مبدأ القيادة الإدارية المبدعة وتحقيق شفافية أكثر من خلال وضع الضوابط ووسائل الرقابة التي تضمن حسن إدارة المنظمات بما يحافظ على مصالح الأطراف ذات العلاقة والحد من التصرفات غير السليمة للمديرين التنفيذيين فيها وتفعيل دور مجالس الإدارة بها لاسيما في ظل انهيار منظومة الرقابة الداخلية في غالبية المؤسسات الحكومية.

إن أثر الوعي الرقابي في الإصلاح الشامل لواقع الرقابة الداخلية يرتبط أساساً باختيار ملاك الرقابة الداخلية كما يرتبط بالبناء السليم لهيكل الإجراءات الرقابية، وفيما يأتي أهم الجوانب التي يجب على القيادات الإدارية التركيز عليها لإصلاح نظام الرقابة الداخلية:

1. اختيار المدققين الداخليين الذين يتمتعون بالنزاهة والحيادية.

2. اختيار قيادات إدارية مبدعة لإدارة نظام الرقابة الداخلية تمتلك خبرة عملية ملائمة لطبيعة نشاط المؤسسة فضلاً عن التأهيل العلمي العالي في المحاسبة والتدقيق.
3. اختيار المدققين الذين يحملون تأهيل عالٍ في المحاسبة والتدقيق والتخصصات اللازمة لتطبيقات الرقابة الداخلية.
4. الالتزام العالي بالمتطلبات القانونية والأنظمة والتعليمات والتوجيهات المركزية التي تحقق فاعلية العملية الرقابية.
5. متابعة الإجراءات التصحيحية بشكل مكثف ولكافة حالات القصور في الأداء.
6. الاستفادة من التكنولوجيا الحديثة والتطبيق السليم للتقنيات الرقابية الحديثة كلما أمكن ذلك.
7. السعي لتحقيق شفافية العمليات ولكافة أنشطة المؤسسة بشكل عام ولأنشطة الرقابة الداخلية بشكل خاص.
8. تعزيز خطوط الصلاحية والمسؤولية واعتماد قواعد المساءلة في ضوءها دون استثناءات.
9. التأكد من أن الإدارات العليا تعتمد تطبيقات الإدارة الرشيدة بطريقة شفافة أساسها النظرة المؤسسية في الأداء.
10. تحقيق الاستخدام الأفضل لملاك الرقابة الداخلية ووفق خصوصية عمليات المؤسسة وطبيعة المخاطر الرقابية التي تواجهها.
11. التأكد من مراعاة انتشار القيم الأخلاقية ضمن البيئة الرقابية الداخلية بشكل خاص وفي المؤسسة بشكل عام.

3-8 دور الحكومة المركزية في إصلاح نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية

إن عملية إصلاح نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية لا يمكن تحقيقها دون دور فاعل للحكومة المركزية يستند إلى برنامج شامل للإصلاح في كافة جوانب الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية من خلال الاستفادة من دورها التكاملي الإيجابي مع السلطتين التشريعية والقضائية ودعمها للسلطة الرابعة (الإعلام) فضلاً عن إدارتها للسلطة التنفيذية، وبقدر تعلق الأمر بموضوع البحث فإن دور الحكومة المركزية يأخذ الأبعاد الآتية:

- 1- تبني القيادات الحكومية منهج الإصلاح الإداري الشامل ودعم كافة العناصر المنضوية تحت مظلة مشروع الدفاع المقدس لحماية موارد العراق والتحقق من الاستخدام الأفضل لها حمايةً للحقوق المشروعة للأجيال الحالية والأجيال المستقبلية.
- 2- تبني سياسة اختيار القيادات الإبداعية للمناصب القيادية الحكومية العليا بديلاً عن السياسات المعتمدة حالياً في الاختيار.
- 3- توجيه أجهزة الرقابة الداخلية كمرحلة أولى والمؤسسات الرقابية الأخرى كمرحلة متممة للاطلاع بدورها الاستراتيجي التفصيلي في مكافحة الفساد المالي والإداري والمحافظة على المال العام.
- 4- انتهاج سياسة داعمة للسلطة القضائية تتيح لها معاقبة كافة الأطراف التي لها دور مباشر أو غير مباشر في حالات الفساد الإداري والمالي وسوء استخدام المال العام.
- 5- توجيه وزارة التعليم العالي والبحث العلمي والجامعات الحكومية والأهلية لتبني برنامج تعليمي لتأهيل ملاكات محاسبية ورقابية بمستوى عالٍ من المعرفة النظرية والعملية مع استعداد الحكومة المركزية لتقديم كافة التسهيلات اللازمة لتحقيق أهداف هذا البرنامج.
- 6- توجيه الإعلام العراقي بوسائله المختلفة لإشاعة ثقافة الروح الوطنية لدى المواطنين والعاملين في المؤسسات الحكومية وجعل المحافظة على المال العام والإبلاغ عن حالات الفساد الإداري والمالي واجباً مقدساً.

4 المبحث الرابع: الجانب العملي

لغرض دراسة مشكلات البحث وإثبات فرضياته من خلال استعراض واقع الرقابة الداخلية في العراق وطبيعة تعامل القيادات الإدارية في المؤسسات الحكومية مع نظام الرقابة الداخلية بمفاصله المتعددة كان لدى الباحث مدخلين أساسيين أولهما تحليل هذا الواقع من خلال إجابات المدققين العاملين في أقسام التدقيق والرقابة الداخلية أو إجابات القيادات الإدارية في مؤسسات الدولة المختلفة، إن إجابات العينة استناداً إلى هذا المدخل يشوبها تحيز كبير لأن كل من المدققين الداخليين والقيادات

الإدارية ستحاول الحصول على أكبر قدر من المكاسب البحثية من خلال إجاباتها على أسئلة الاستبانة، واستناداً إلى ذلك ستكون نتائج البحث مشوهة وغير موضوعية، وأما المدخل الثاني فإنه يقوم على الاستعانة بهيئات الرقابة المالية العاملة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي للتعرف على واقع الرقابة الداخلية في العراق ومعرفة جوانب القوة والقصور فيه، وكذلك التعرف على جوانب القصور في الوعي الرقابي للقيادات الإدارية وتأثيرها في مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية فضلاً عن تحديد ملامح الدعم الحكومي المطلوبة للارتقاء بواقع الرقابة الداخلية تمهيداً لمكافحة الفساد المالي والإداري والحد من آثاره. لقد تبني الباحث هذا المدخل لأن مدققي الهيئات الرقابية العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي يتمتعون باستقلالية عالية وليس لهم مصلحة في إخفاء الحقائق وأنهم على معرفة تامة بجوانب القوة والقصور في عمل أنظمة الرقابة الداخلية وطبيعة الدعم الذي تقدمه القيادات الإدارية وجوانب القصور في هذا الدعم لاسيما وإن عملهم يركز أساساً على فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية، ولهذا تم أخذ عينة من هذا المجتمع قدرها (50) مدققاً.

4-1 توزيع أفراد عينة البحث

يوضح الجدول رقم (1) توزيع أفراد عينة البحث استناداً إلى الخبرة العملية في مجال التدقيق، وقد شكلت خبرات عينة البحث التي تتجاوز (10) سنوات خبرة عملية في مجال التدقيق ما نسبته 72% من عينة البحث وهذا ما سيدعم وجهة النظر العلمية في الإجابة على محاور الاستبانة، كما إن نسبة 28% من أفراد العينة هم ممن يملكون خبرة دون الـ (10) سنوات وهي خبرة لا يستهان فيها في العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لأن غالبية المهام التي يمارسونها تكون بإشراف مباشر من الرقيب المالي الأقدم وبإشراف غير مباشر من معاون رئيس الهيئة ومتابعة القيادات الفنية الأخرى.

جدول رقم (1) توزيع أفراد عينة البحث

فئات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 10 سنوات	14	28%
10 - 15 سنة	20	40%
16 - 20 سنة	10	20%
أكثر من 20 سنة	6	12%
الإجمالي	50	100%

وعند تحليل إجابة عينة البحث على المعلومات الشخصية تبين إن كافة أفراد عينة البحث هم من الحاصلين على شهادة متخصصة في المحاسبة أو التدقيق وإن كافة أفراد عينة البحث قد قاموا بعمليات تدقيق مالي وتدقيق أداء، وهذا سيؤثر إيجابياً في نتائج البحث وتوصياته. وفيما يأتي نتائج تحليل محاور الاستبانة:

4-2 المحور الأول: جوانب القصور في أداء نظام الرقابة الداخلية.

يشير الجدول رقم (2) إلى جوانب القصور في أداء أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية استناداً إلى إجابات عينة البحث.

جدول رقم (2) جوانب القصور في أداء نظام الرقابة الداخلية

ت	التفاصيل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التأييد
1	تعيين مدراء في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لا يحملون شهادات عليا متخصصة في المحاسبة والتدقيق.	4.87	0.61	97.4%	مرتفع
2	تعيين مدققين أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لا يحملون شهادة متخصصة في المحاسبة أو التدقيق.	4.68	0.46	93.6%	مرتفع
3	إن المدققين في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لا يملكون الخبرة الكافية لتقويم الأداء.	4.81	0.50	96.2%	مرتفع
4	انخفاض عدد العاملين بأقسام الرقابة والتدقيق الداخلي قياساً بطبيعة المهام الموكلة إليهم.	4.83	0.72	96.6%	مرتفع
5	تواجد المفسدين في المؤسسات الحكومية على الرغم من اكتشاف حالات تلاعبهم.	4.82	0.48	96.4%	مرتفع
6	انخفاض المخصصات التي يتقاضاها المدققين الداخليين قياساً بنظرانهم في الأجهزة الرقابية الأخرى.	4.82	0.89	96.4%	مرتفع

7	ضعف برامج التعليم المستمر لتطوير ملاكات الرقابة الداخلية.	4.81	0.43	96.2%	مرتفع
8	ضعف الالتزام بالوصف الوظيفي لملاك الرقابة والتدقيق الداخلي.	4.77	0.22	95.4%	مرتفع
9	ضعف استجابة الإدارات العليا في توفير مستلزمات عمل أنظمة الرقابة الداخلية اللازمة لإنجاز مهامها بكفاءة وفاعلية.	3.00	0.40	60%	متوسط
10	قصور في استخدام التقنيات والتكنولوجيا الحديثة اللازمة للمهام الرقابية.	4.85	0.88	97%	مرتفع
	الإجمالي	4.33	0.56	92.3%	مرتفع

تشير إجابات أفراد العينة إن هنالك قصورا كبيرا في أداء أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على الفقرات ذات العلاقة بهذا الجانب (4.33) على المقياس الخماسي وبانحراف معياري متوسط قدره (0.56) أو بنسبة أهمية (92.3%) من القيمة القصوى للمقياس المستخدم، ومن تحليل الجدول يظهر إن تعيين مدراء في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لا يحملون شهادات عليا متخصصة في المحاسبة والتدقيق تمثل القصور الأكبر في نظام الرقابة الداخلية فيما تمثل ضعف استجابة الإدارات العليا في توفير مستلزمات عمل أنظمة الرقابة الداخلية اللازمة لإنجاز مهامها بكفاءة وفاعلية الجانب الأقل قصورا في الأداء قياساً بجوانب القصور الأخرى المحددة في الجدول أعلاه. وعليه فإن جوانب القصور في الأداء تؤثر بشكل كبير في كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية.

4-3 المحور الثاني: جوانب القصور في الوعي الرقابي للقيادات الإدارية الحكومية العليا

يشير الجدول رقم (3) إلى جوانب القصور في الوعي الرقابي للقيادات الإدارية الحكومية العليا استناداً إلى إجابات عينة البحث.

جدول رقم (3) جوانب القصور في الوعي الرقابي للقيادات الإدارية الحكومية العليا

ت	التفاصيل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التأييد
1	ضعف في إدراك الإدارة العليا لدور الرقابة الداخلية في المحافظة على المال العام.	3, 34	0.33	67%	مرتفع
2	عدم إدراك الإدارة العليا لدور الرقابة الداخلية في دعم جهود الإدارة في تحقيق أهداف المنظمة وتخفيض المسائلة عنها.	3, 79	0, 48	95%	مرتفع
3	تعيين مدراء في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لا يحملون شهادات عليا في المحاسبة والتدقيق.	4, 75	0.32	95%	مرتفع
4	تستجيب الإدارات العليا لطلب أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي بتعيين مدققين يحملون شهادة متخصصة في المحاسبة أو الدقيق.	4, 81	0.46	96%	مرتفع
5	إن مفردات مادة الرقابة والتدقيق في مرحلة البكالوريوس في الجامعات العراقية لا تلبي المتطلبات الأساسية للوظيفة الرقابية.	3, 35	0.40	65%	متوسط
6	بطيء إجراءات حسم قضايا الفساد المحالة إلى هيئة النزاهة والقضاء.	4, 80	0.78	96%	مرتفع
7	ضعف دعم مكتب المفتش العام لنظام الرقابة الداخلية والرغبة في ضمها إليه.	4, 71	0,48	94,2%	مرتفع
8	ضعف مشاركة أقسام التدقيق والرقابة الداخلية في عملية تقويم الأداء.	4, 78	0.42	95,6%	مرتفع
9	ضعف برامج التعليم المستمر ذات العلاقة بالرقابة الداخلية.	4, 68	0.24	93,6%	مرتفع
10	قصور الوصف وظيفي للوظائف العامة بشكل عام وللوظيفة الرقابية بشكل خاص وضعف الالتزام فيه.	3, 30	0.79	66%	متوسط
	الإجمالي	4, 20	0,47	86,3%	مرتفع

تشير إجابات أفراد العينة إن هنالك قصورا كبيرا في الوعي الرقابي للقيادات الإدارية العليا، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على الفقرات ذات العلاقة بهذا الجانب (4.20) على المقياس الخماسي وبانحراف معياري متوسط قدره (0.47) أو بنسبة أهمية (86.3%) من القيمة القصوى للمقياس المستخدم، ومن تحليل الجدول يظهر إن عدم استجابة الإدارات العليا لطلب أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي بتعيين مدققين يحملون شهادة متخصصة في المحاسبة أو الدقيق. تمثل القصور الأكبر اتجاه نظام الرقابة الداخلية فيما تمثل قصور الوصف الوظيفي للوظائف العامة بشكل عام وللوظيفة الرقابية بشكل خاص وضعف الالتزام فيه الجانب الأقل قصورا في الأداء قياساً بجوانب القصور الأخرى المحددة في الجدول أعلاه. وعليه فإن جوانب القصور في الوعي الرقابي كان لها الأثر المباشر في نشوء جوانب القصور المحددة في المحور الأول الأداء تؤثر بشكل كبير في كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية. وتؤكد هذه النتيجة قيمة t المحسوبة والواردة في الجدول رقم (4) حيث

كانت أكبر من الجدولية على أساس مستوى دلالة (0.05). لذا تقبل الفرضية الثانية والتي تفيد إن امتلاك القيادات الإدارية للوعي الرقابي يساهم في تحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة في مختلف المؤسسات الحكومية والعكس صحيح

جدول رقم (4) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

t المحسوبة	t الجدولية	SIG.t	المتوسط الحسابي
18.632	1.96	0.000	4.20

4-4 المحور الثالث: ملامح الدعم الحكومي المطلوبة لإصلاح واقع نظام الرقابة الداخلية
يشير الجدول رقم (5) إلى ملامح الدعم الحكومي المطلوبة لإصلاح واقع نظام الرقابة الداخلية استناداً إلى إجابات عينة البحث.

جدول رقم (5) ملامح الدعم الحكومي المطلوبة لإصلاح واقع نظام الرقابة الداخلية

ت	التفاصيل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التأييد
1	إن مكافحة الفساد في المؤسسات الحكومية بحاجة إلى إصلاح نظام الرقابة الداخلية بمعزل عن برنامج حكومي شامل للإصلاح الإداري لمختلف جوانب الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية.	4 , 89	0 , 82	97%	مرتفع
2	إن مكافحة الفساد في المؤسسات الحكومية بحاجة إلى إصلاح نظام الرقابة الداخلية بمعزل عن برنامج حكومي شامل للإصلاح الإداري لمختلف جوانب الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية.	4 , 83	0 , 66	96,6%	مرتفع
3	هنالك حاجة لتعيين مدراء في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي ممن يحملون شهادات عليا في المحاسبة والمحاسبة القانونية.	4 , 80	0 , 64	91%	مرتفع
4	هنالك حاجة لتعيين مدققين في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي ممن يحملون شهادة البكالوريوس في المحاسبة على الأقل.	4 , 89	0 , 89	97,8%	مرتفع
5	هنالك حاجة لتطوير مفردات مادة الرقابة والتدقيق في مرحلة البكالوريوس في الجامعات العراقية على وفق متطلبات الوظيفة الرقابية وزيادة ساعاتها	4 , 88	0 , 31	97,6%	مرتفع
6	هنالك حاجة لإنشاء دراسة عليا متخصصة في الرقابة والتدقيق الداخلي، يشغل من يحصل عليها مسؤولية إدارة أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي.	3 , 34	0 , 79	66,8%	متوسط
7	إن حسم هيئة النزاهة والقضاء قضايا الفساد المحالة لها يساهم في تقوية دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي والإداري.	4 , 87	0 , 59	96,4%	مرتفع
8	إن تبني حملات إعلامية لإشاعة القيم الأخلاقية في المجتمع يساهم في دعم دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي والإداري والشعور بعدالة الدولة	4 , 80	0 , 64	96%	مرتفع
9	إن دعم مكتب المفتش العام وهيئة النزاهة بخصوصية التدقيق المستندي يساهم في دعم دور لنظام الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي والإداري.	4 , 79	0 , 66	95,8%	مرتفع
10	إن دعم الإدارات العليا لخصوصية دور نظام الرقابة الداخلية في عملية تقويم الأداء يساهم في تحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة.	4 , 76	0 , 25	94,2%	مرتفع
11	إن إنشاء مرجعية فنية للرقابة الداخلية يكون مقرها وزارة المالية مع الإبقاء على المرجعية بأعلى السلم الإداري يساهم في تحقيق فاعلية النظام.	4 , 82	0 , 52	96,4%	مرتفع
12	إن إنشاء جمعية عراقية للمدققين الداخليين يساهم في تحقيق دعم إضافي لدور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي والإداري.	4 , 79	0 , 32	94,8%	مرتفع
13	إن تبني الأمانة العامة لمجلس الوزراء برنامج حكومي للتعليم المستمر لملاكات ديوان الرقابة الداخلية يكون مقره في وزارة المالية أو ديوان الرقابة المالية الاتحادي أو جامعة بغداد يساهم في رفع كفاءة المدققين الداخليين.	4 , 00	0 , 93	80%	مرتفع
14	إن إعداد وصف وظيفي للوظائف العامة يساهم في تحديد الصلاحيات والمسؤوليات ودعم جهود نظام الرقابة الداخلية في تحقيق المسائلة العادلة.	4 , 71	0 , 72	94,2%	مرتفع
15	إن اعتماد برنامج حكومي لتعيين القيادات الإدارية العليا في الدولة يستند إلى الكفاءة والخبرة وبعيداً عن الولاءات الضيقة غير الوطنية يساهم في دعم جهود نظام الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد الإداري والمالي.	4 , 79	0 , 66	95,8%	مرتفع
16	إن تقليل التفاوت في الرواتب والمزايا المختلفة يساهم في الاعتقاد بعدالة الدولة ودعم نظام الرقابة الداخلية بمكافحة الفساد الإداري والمالي.	4 , 68	0 , 42	94,6%	مرتفع
	الإجمالي	4 , 67	0 , 61	92,8%	مرتفع

تشير إجابات أفراد العينة إن هنالك (16) مطلباً أساسياً ينبغي على الجهات الحكومية المختلفة القيام بها لإصلاح واقع الرقابة الداخلية في العراق، وأن هذه المتطلبات منسجمة مع بعضها البعض الآخر ومتكاملة فيما بينها لتحقيق الهدف الأسمى منها وهو إصلاح واقع الرقابة الداخلية في العراق ومكافحة الفساد المالي والإداري من خلال هذا الإصلاح وبما يحقق المحافظة على المال العام وحسن إدارته، تبرز أهمية هذه المتطلبات من خلال اتفاق أفراد العينة على أهميتها وبمتوسط حسابي قدره (4.20) على المقياس الخماسي وبانحراف معياري متوسط قدره (0.47) أو بنسبة أهمية مرتفعة قدرها (86.3%) من القيمة القصوى للمقياس المستخدم، وعلى الرغم من تكامل هذه المتطلبات إلا إن مكافحة الفساد في المؤسسات الحكومية بحاجة ابتداءً إلى إصلاح نظام الرقابة الداخلية بمعزل عن برنامج حكومي شامل للإصلاح الإداري لمختلف جوانب الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية وإن تعيين مدققين في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي ممن يحملون شهادة البكالوريوس في المحاسبة على الأقل يمثلان المتطلبات الأكثر أهمية للبدء بهما استناداً إلى وجهة نظر أفراد العينة وهو يتوافق مع وجهة نظر الباحث التي تمت الإشارة لها في الجانب النظري، وإن إنشاء دراسة عليا متخصصة في الرقابة والتدقيق الداخلي، يشغل من يحصل عليها مسؤولية إدارة أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي تمثل مطلب مهم وحلقة أساسية من حلقات الإصلاح إلا أنه يقع في آخر سلم المتطلبات الأساسية لإصلاح واقع الرقابة الداخلية في العراق استناداً إلى وجهة نظر عينة البحث، وقد يرجع السبب في ذلك إلى اعتقادهم بأن الدراسة ستكون نظرية وليست دراسة نظرية وعملية في آن واحد شأنها شأن شهادة المحاسبة القانونية المعتمدة في جامعة بغداد والتي يدعمها ديوان الرقابة المالية الاتحادي بشكل تام. تؤكد أهمية هذه المتطلبات ودورها قيمة t المحسوبة والواردة في الجدول رقم (6)، إذ كانت أكبر من الجدولية على أساس مستوى دلالة (0.05). لذا تقبل الفرضية الأولى والتي تقيد إن اعتماد منهج القيادات الإدارية الإبداعية في المؤسسات الحكومية يساهم في دعم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مكافحة مظاهر الفساد الإداري والمالي وتحقيق الإصلاح الإداري المنشود في كافة مجالات الحياة الاقتصادية والعكس صحيح.

جدول رقم (6) نتائج اختبار الفرضية الأولى

المحسوبة t	الجدولية t	SIG.t	المتوسط الحسابي
18.201	1.96	0.000	4.67

5-4 دراسة تقويمية لإحدى الوزارات وواقع الرقابة الداخلية فيها استناداً لتقارير الديوان

فيما يأتي أهم الملاحظات التي أظهرها تقرير ديوان الرقابة المالية الاتحادي عن إحدى الوزارات والتي تظهر جوانب القصور الآتية:

- 1- تأخرت الوزارة في تقديم بياناتها المالية للسنة موضوع التقرير إلى الديوان، إذ قدمت إلى الديوان في 2010/3/31 ولوجود نواقص جوهرية وعدم إعدادها وفق متطلبات إعداد البيانات المالية استناداً إلى كتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء ذي العدد (4217) في 2009/2/16 وتم إعادتها إلى الوزارة ومن ثم أعيدت إلى الديوان بصيغتها النهائية في 2012/6/13 وذلك لوجود التحفظات والملاحظات منها (الموجودات الثابتة، وتداخل حسابات السلف، الأمانات، المدينون، الدائنون، حسابات جارية، بين مركز الوزارة والدوائر التابعة لها).
- 2- تقرير الإدارة: إن تقرير الإدارة لا يتضمن كافة المؤشرات المالية المطلوبة عن نشاط الوزارة والمبينة تفصيلها أدناه:-

- لم يوضح المؤشرات العامة في أداء الوزارة من حيث تحقيق الأهداف الموصوفة في القانون الأساسي ونظامها الداخلي ومدى مساهمتها في سد الطلب على خدماتها.
 - المؤشرات المالية من حيث بيان التخصيصات المالية المنقحة للوزارة لسنة 2009.
 - الخطط المستقبلية للوزارة والمتضمنة الخطط السنوية ونتائج تنفيذها ومعوقات تنفيذها.
- 3- نشاط الوزارة: من خلال دراسة الخطة السنوية المقدمة من قبل الدوائر التابعة للوزارة لوحظ إن عدد الدوائر المقدمة (11) دائرة من أصل (20) دائرة كما إن قسماً من الدوائر قدمت إنجازات العمل خلال السنة دون إعداد خطة سنوية لتحديد أهدافها كما إن قسماً من الدوائر التابعة للوزارة أجابت بعدم وجود خطة سنوية لها خلال سنة 2009.

4- جاري دائرة المحاسبة: وجد فرق بمبلغ (53) مليون دينار بين مبلغ التعزيزات خلال السنة الظاهر في السجلات المالية والمبلغ الظاهر في تأييد وزارة المالية دائرة المحاسبة وذلك بسبب عدم قيام الوزارة بإجراء تلك التسويات.

5- نتائج تنفيذ الموازنة الجارية والاستثمارية :-

- بلغت نسبة تنفيذ الموازنة الجارية لمركز الوزارة (72%) من التخصيصات السنوية وقد لوحظ انخفاض نسبة التنفيذ في حساب المستلزمات السلعية والتي بلغت (62%) والموجودات الغير مالية (68%) مما يؤثر عدم الدقة عند إعداد التخصيصات في الموازنة الجارية .
- أظهرت نتائج تنفيذ الموازنة الجارية لمركز الوزارة حصول تجاوز على التخصيصات المرسدة في حساب المصروفات الأخرى بمبلغ يتجاوز (11) مليار دينار خلافاً لتعليمات تنفيذ الموازنة الفيدرالية لسنة 2009.

- عدم استخدام مبالغ التخصيصات لبعض أنواع المصاريف وبمبلغ يتجاوز (426) مليون دينار عراقي، الأمر الذي أدى إلى حجز مبالغ في الموازنة دون الاستفادة منها .
- عدم الدقة في تقدير إيرادات الموازنة الجارية حيث بلغت نسبة التنفيذ (340%).
- وجود مبلغ يتجاوز (59) مليار دينار يمثل حسابات جارية دائنة مخالفة لطبيعتها المحاسبية لم تقم الوزارة بتصفيته على الرغم من طلب ديوان الرقابة المالية ذلك.
- وجود مبلغ يتجاوز (30) ملياراً يمثل مصاريف مستحقة وغير مدفوعة ظهرت ضمن أرصدة حسابات الدوائر التابعة للوزارة لسنة (2008) والمدورة مع حسابات مركز الوزارة لم تقم بتصفيته ونقلها إلى حساب الدوائر على الرغم من طلب الديوان ذلك.
- لم تقم الوزارة بمسك سجل خاص بالمشاريع موضحاً فيه كلفة المشروع، والتخصيص الإجمالي، التخصيص السنوي، المبالغ المصروفة على كل مشروع ، كما لم تقم الوزارة بتنظيم كشف بمصروفات مشاريع الموازنة الاستثمارية وبيان نسب الانجاز المالي والفني بالرغم من طلب ديوان الرقابة المالية ذلك والاستفسار في 2012/12/31.

6- مخالفة القوانين والأنظمة والتعليمات لم تقم الوزارة بإبلاغ ديوان الرقابة المالية الاتحادي عن المخالفات المالية المكتشفة ونتائج التحقيق في تلك المخالفات خلافاً لقانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومنها تكرار الصرف للرواتب وبدلات الإيجار بمبلغ (26410) دولاراً، واختلاس مبلغ قدره (3794) دولاراً، وتلاعب بالمال العام والاختلاس.

7- نقدية لدى المصارف: ظهر الحساب الجاري لأحد الحسابات دائناً عكس طبيعته المحاسبية بمبلغ يتجاوز (578) مليون كما في 2009/12/31 وذلك لتحرير صكوك يوم 2009/12/31 بمبلغ يتجاوز (1289) مليون دينار.

8- السلف والأمانات: أ- لم تقدم الوزارة التحاليل الخاصة بالأرصدة المتراكمة المتبقية على مستوى الأسماء بعد إجراء التعديلات الواردة بكتاب وزارة المالية المرقم (19072) في 2012/10/17 لحسابات (السلف، الأمانات، المدينون، الدائنون) كما في 2009/12/31 على الرغم من طلب الديوان ذلك في 2012/12/31، وذلك لعدم قيام الوزارة بمسك سجلات تحليلية على المستوى الشخصي، كما تأخرت الوزارة بتسوية السلف المؤقتة والممنوحة خلال عام 2009 على الرغم من انتهاء الغرض منها، إذ لا تزال موقوفة في السجلات خلافاً لتعليمات النظام المحاسبي اللامركزي، وتكرار منح سلف مؤقتة أخرى باسم نفس الشخص ولنفس الغرض دون تسوية السلفة السابقة، فضلاً عن منح سلف لإفراد منسبين من وزارة أخرى لتمشية أعمالهم وليس من خلال لجنة المشتريات المختصة خلافاً لتعليمات تنفيذ الموازنة لسنة 2009، كما تم منح سلف بتاريخ 2009/12/31 خلافاً لكتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء المرقم في 2009/12/9 والذي ينص على تحديد تاريخ تسديد السلف في 12/20 من كل سنة، بلغ تأثير هذه المخالفات مبلغاً وقدره (373) مليون دينار بالإضافة إلى ذلك ظهر رصيد حساب سلف الدفعات الأولية خلافاً لطبيعته المحاسبية برصيد يتجاوز (181) مليون دينار بسبب إجراء القيد بشكل خاطئ، إذ

- ثبت المبلغ (202) مليون دينار في حين أن المبلغ الصحيح هو (20) مليون ومائتي ألف دينار وتمت معالجة الفرق في 2011/8/28.
- 9- الأمانات: بلغ رصيد أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة مبلغاً يتجاوز مليار و (606) مليون دينار كما في 2009/12/31 من ضمنه رصيد مدور من سنوات سابقة يتجاوز (536) مليون دينار. كما إن رصيد حساب أمانات الضرائب المخالف لطبيعته المحاسبية رصيد موقوف منذ سنوات يتجاوز (7) مليون دينار مخالفة لطبيعتها المحاسبية لم تقم الوزارة بتصفيتها بالرغم من طلب الديوان ذلك في 2012/12/31 كما
- 10- الحسابات المدينة والدائنة: قامت الوزارة بتصفية بعض الأرصدة الموقوفة منذ سنوات سابقة في الحسابات المدينة والدائنة استناداً لتوجيهات وزارة المالية في 2012/10/17 وذلك لتدخل أرصدة الحسابات نتيجة انفصال مركز الوزارة عن بعض دوائرها في 2007، 2009 وتم تسجيل قيود التعديل ضمن بيانات سنة 2012، إذ تم تصفية مبلغ يتجاوز (97) مليار دينار من السلف المؤقتة ومبلغ يتجاوز (2) مليار دينار مدينون مختلفون ومبلغ يتجاوز (131) مليون دينار أمانات أخرى متنوعة ومبلغ يتجاوز (4) مليار دينار من حساب دائني الدوائر وجهات أخرى. كما إن الوزارة لم تقم بتصفية الأرصدة الموقوفة للحسابات المدينة والدائنة منذ سنة 2003 ولغاية 2006 أكثر من (2) مليار لكل منهما وذلك لاستمرار عمل لجنة فريق التصفية بتصفية الأرصدة وإطفاء ما سدد من (السلف، الأمانات، المدينون، الدائنون) للفترة أعلاه ولغاية 2013/2/25. وإن الوزارة لم تقم بتصفية رصيد الحسابات الجارية الدائنة المخالف لطبيعته المحاسبية والمدور من السنوات السابقة عن تمويل الدوائر التابعة لها على الرغم من فصله عن حسابات المركز وبمبلغ يتجاوز (3) مليار دينار) رغم تأكيد ديوان الرقابة المالية خلال السنوات السابقة والاستفسار في 2012/12/31.
- 11- الموجودات الثابتة والمخزنية: تم جرد الموجودات الثابتة والمخزنية في نهاية السنة إلا أنه لم تجر مطابقة النتائج مع السجلات المختصة لكون تلك السجلات لم تظهر فيها جميع الموجودات الثابتة بالإضافة إلى عدم قيام الوزارة بمسك سجلات سيطرة مخزنية مما أفقد عملية الجرد أهميتها، كما لم يتم إظهار أقيام الموجودات الثابتة والمخزنية في قائمة المركز المالي كما في 2009/12/31 والسنوات السابقة ضمن القيود النظامية المتقابلة خلافاً لتعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي، هذا مع العلم أن قيمة الموجودات غير المالية المشتراة خلال السنة الحالية تتجاوز (10) مليار دينار رغم طلب ديوان الرقابة ذلك في 2012/12/31.
- 12- مصرفات الموازنة الجارية: على الرغم من وجود دور ضيافة للوزارة إلا أن الوزارة قامت بتسديد أجور سكن بعض مسؤولي الوزارة في فندق الرشيد والمنصور وإيجار مباني لدور حماية الوزير وموظفي الوزارة وبمبلغ كلي قدره (2155) مليون دينار. كما تم تعيين أفراد حماية أكثر من العدد المسموح به للوزير والوكلاء والمحامي الشخصي للوزير بمقدار 350 شخصاً خلافاً لكتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء المرقم (1515) في 2008/6/29 و (11645) في 2009 / 4 / 21 . كما تم شراء أسلحة واعتده شخصية من السوق المحلية دون تنظيم مستند إدخال وإخراج مخزني خلافاً لكتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء المرقم (444) في 2009 / 1 / 11 ، كما تم تحميل حساب ضيافة ووفود بمبالغ الإكراميات ودعوات العشاء والهدايا المصروفة عند الإيفاد والسفر وبمبلغ تجاوز 600 مليون دينار دون قوائم عن 5 زيارات خلال 4 اشهر فقط خلافاً لكتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء المرقم (14659) في 2008/6/23 والذي نص على اعتماد مبلغ (300) دولار كمخصصات ضيافة في بلد الإيفاد.
- 13- المتطلبات التنظيمية: عدم تطابق المعلومات المثبتة في تقرير الإدارة عن عدد العاملين في الوزارة لسنة 2009 ، إذ بلغت الزيادة 215 موظفاً بزيادة 20% عن الملاك المصادق عليه.
- 14- العقود: لم يتم إرسال العقود التي تزيد مبالغها عن (150) مليون دينار إلى ديوان الرقابة المالية خلافاً لكتاب مجلس الوزراء المرقم (ش و/ 17288/1/8) في 2005/12/11، قيام الوزارة بقبول العطاءات وإحالة المناقصات على الشركات المتعاقد معها على الرغم من عدم مطابقتها للمواصفات والشروط المطلوبة خلافاً لتعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008 وكذلك

الشروط المعلن عنها من قبل الوزارة كما لم يتم مسك سجلي العقود (محاسبة/ 17) والعطاءات الواردة لتحقيق الرقابة والسيطرة عليها، ومن خلال الاطلاع على شهادات التأسيس لبعض الشركات المتعاقدة مع الوزارة تمت ملاحظة إن رأسمالها لا يتناسب وحجم الالتزامات المالية للعقود المبرمة مع الوزارة ومن الأمثلة على ذلك وجود شركتين رأسمال كل منهما مليونين دينار أبرمتا عقوداً مع الوزارة بمبلغ (249) و (1176) مليون دينار على التوالي. كما تعاقدت الوزارة مع إحدى شركات الحماية لتجهيز الوزارة بسيارات مصفحة عدد (10) وبمبلغ (1108000) دولار بأسلوب الشراء المباشر من الشركة دون الإعلان عن المناقصة ودون عقد قانوني موضحة سبب ذلك بأنه سبق التعامل مع الشركة المذكورة، كما تعاقدت الوزارة مع الشركة العامة لتجارة السيارات لتجهيزها بسيارات واليات مختلفة الأنواع موديل (2010)، و لم تقم الوزارة باتباع أسلوب المناقصة أيضاً وتم إعداد العقد وصياغته دون تاريخ توقيع العقد من قبل الشركة المجهزة وليس من قبل شعبة العقود في الوزارة بخلاف ما نصت عليه تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008، وخلافاً لذلك قامت الشركة بتجهيز بعض السيارات موديل 2009 فضلاً عن تأخير تسليمها بفترة طويلة وبعد موافقة الوزارة على تبديل نوع السيارة وموديلها.

ومن خلال تحليل نقاط القصور أعلاه ولأنه تقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد البيانات المالية والإفصاح عنها بصورة عادلة طبقاً للقواعد والمعايير المعتمدة في هذا المجال، بالإضافة إلى وضع متطلبات نظام الرقابة الداخلية والالتزام بها وخاصة فيما يتعلق بالأعداد والإفصاح عن البيانات المالية بصورة واضحة وخالية من الأخطاء الجوهرية الناتجة عن التلاعب، كما تشمل هذه المسؤولية على اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة واستخدام التقديرات المحاسبية المناسبة، فإن الوزير أو من يخوله يعد مسؤولاً عن كافة جوانب القصور أعلاه على الرغم من إن القصور لا يتحملة شخص الوزير وإنما تتحملة مختلف الدوائر العاملة في الوزارة وإن المسؤولية الأكبر تتحملها الدائرة المالية والحسابات والرقابة الداخلية التي ربطت إدارياً بصورة خاطئة برئيس الدائرة المالية الأمر الذي يؤثر على استقلالية القسم في أداء الأعمال، إن هذه الإدارات وخصوصاً الرقابة الداخلية لو أدت مهامها كما ينبغي وأبلغت شخص الوزير ووكلائه بكافة جوانب القصور أعلاه لما ظهرت كل هذه التحفظات ولما كانت قد استمرت بالتكرار عبر السنوات، وكان من الممكن أن تكون حامية لشخص الوزير من التعرض إلى المساءلة بسبب هذه الأخطاء والتجاوزات. كما ينبغي الإشارة إلى أن هذه التحفظات ليست الوحيدة وإنما من المؤكد وجود غيرها بشكل كبير استناداً إلى واقع إن التدقيق الخارجي يتم استناداً إلى العينات

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات: فيما يأتي أهم الاستنتاجات التي توصل لها الباحث:

1. عدم وجود مرجعية فنية واضحة المعالم ذات إطار قانوني وتنظيمي يمكن الرجوع إليها في القضايا التي تواجه أقسام التدقيق والرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية.
2. ضعف إدراك الإدارات العليا لدور الرقابة الداخلية في المحافظة على المال العام ويتضح ذلك من ضعف الاهتمام بفاعلية التدقيق المستندي وفي مشاركة أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في عملية تقويم الأداء.
3. ضعف إدراك الإدارة العليا لدور الرقابة الداخلية في دعم جهود الإدارة لتحقيق أهداف المؤسسة وتخفيض المساءلة عنها.
4. ضعف استجابة الإدارات العليا لحاجة أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي بتعيين مدراء لأقسام الرقابة والتدقيق الداخلي يحملون شهادات عليا متخصصة في المحاسبة والتدقيق وفي تعيين عدد كافٍ من المدققين الذين يحملون شهادة متخصصة في المحاسبة.
5. ضعف التأهيل الرقابي الأكاديمي (المعرفي) لطلبة تخصص المحاسبة في الجامعات العراقية وضعف التأهيل الفني (الخبرة العملية) من خلال برامج التعليم المستمر وبما يلبي المتطلبات الأساسية للوظيفة الرقابية.
6. تواجد المفسدين في المؤسسات الحكومية على الرغم من اكتشاف حالات تلاعبهم نتيجة بطيء إجراءات حسم قضايا الفساد المحالة إلى هيئة النزاهة والقضاء.

7. قصور الوصف الوظيفي للوظيفة الرقابية بشكل خاص ورغبة الجهات الرقابية الأخرى ببسط نفوذها على هذه الوظيفة وإضعاف دورها.
 8. انخفاض المخصصات التي يتقاضاها المدققين الداخليين قياساً بنظرائهم في الأجهزة الرقابية الأخرى مما أوجد حالة من الإحباط لديهم أدت إلى تقاعسهم بأداء دورهم في مكافحة الفساد الإداري والمالي .
 9. ضعف استجابة الإدارات العليا في توفير مستلزمات عمل أنظمة الرقابة الداخلية اللازمة لإنجاز مهامها بكفاءة وفاعلية واستخدام الوسائل التكنولوجية والتقنيات الرقابية الحديثة.
- ثانياً: التوصيات:** استناداً إلى الاستنتاجات التي تم التوصل لها، فإن الباحث يقدم التوصيات الآتية:
1. التوصية لمجلس الوزراء بإعداد برنامج حكومي لإصلاح نظام الرقابة الداخلية بمعزل أو ضمن برنامج حكومي شامل للإصلاح الإداري لمختلف جوانب الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية.
 2. تعيين مدققين في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي ممن يحملون شهادة البكالوريوس في المحاسبة على الأقل في كافة المؤسسات الحكومية وأن يكون المدققين في مقر الوزارات ممن يحملون شهادة المحاسبة القانونية.
 3. التوصية إلى اللجنة القطاعية المحاسبية بتطوير مفردات مادة الرقابة والتدقيق في مرحلة البكالوريوس في الجامعات العراقية على وفق متطلبات الوظيفة الرقابية وزيادة ساعاتها بما يتلاءم مع دورها في مكافحة الفساد.
 4. التوصية لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي بإنشاء دراسة عليا معادلة للماجستير متخصصة في الرقابة والتدقيق الداخلي في مقر المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، يشغل من يحصل عليها مسؤولية إدارة أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي.
 5. التوصية للقضاء والأجهزة الرقابية المختلفة كل حسب دوره وخصوصيته بحسم قضايا الفساد المحالة لها للمساهمة في تقوية دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد.
 6. إن تبني حملات إعلامية لإشاعة القيم الأخلاقية في المجتمع يساهم في دعم دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي والإداري والشعور بعدالة الدولة
 7. التوصية للإدارات العليا بإشراك أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في كافة عمليات تقويم الأداء لدورها الكبير في مساعدة الإدارة في تحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة.
 8. إنشاء مرجعية فنية للرقابة الداخلية يكون مقرها وزارة المالية مع الإبقاء على المرجعية الإدارية للارتباط بأعلى السلم الإداري وبما يساهم في تحقيق فاعلية النظام.
 9. إنشاء جمعية عراقية للمدققين الداخليين كأحد منظمات المجتمع المدني تساهم في تحقيق دعم إضافي لدور دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي والإداري.
 10. تبني الأمانة العامة لمجلس الوزراء برنامج حكومي شامل للتعليم المستمر لملاكات الرقابة الداخلية يكون مقره في وزارة المالية أو ديوان الرقابة المالية الاتحادي أو جامعة بغداد يساهم في رفع كفاءة المدققين الداخليين.
 11. تكليف الإدارات المختلفة بإعداد وصف وظيفي للوظائف العامة بشكل عام وللرقابة الداخلية بشكل خاص يساهم في تحديد الصلاحيات والمسؤوليات ودعم جهود نظام الرقابة الداخلية في تحقيق المسائلة العادلة.
 12. إن اعتماد برنامج حكومي لتعيين القيادات الإدارية العليا في الدولة يستند إلى الكفاءة والخبرة وبعيداً عن الولاءات الضيقة غير الوطنية يساهم في دعم جهود نظام الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد الإداري والمالي.
 13. منح مخصصات إضافية للعاملين في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي وبما يتلاءم مع الدور الكبير الذي يؤديه في مكافحة الفساد الإداري والمالي .

قائمة المصادر

أولاً: المصادر العربية:

1	أرينز، الفين، و لوبك، جيمس، "المراجعة: مدخل متكامل"، تر. اليسطي، محمد محمد عبد القادر، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر: الرياض- المملكة العربية السعودية، 2005.
2	الالوسي، حازم هاشم، "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق: المراجعة نظرياً"، ج/1، الجامعة المفتوحة - طرابلس/ ليبيا ، 2003 .
3	الإمام، صلاح الدين، "إدارة الحكم الرشيد في المصارف: دراسة وتحليلية"، المؤتمر العلمي الثاني لجامعة الإسراء، عمان، الأردن، 2007.
4	لخفاجي، نعمة عباس والبغدادي، عادل هادي، "ملاحم الشخصية الاستراتيجية للمدراء: منظور معرفي"، بغداد، المؤتمر القطري عن الاتجاهات المستقبلية للإدارة المعاصرة و تحدياتها، بغداد، 6-7 نوفمبر 2001.
5	خمخام، عبد اللطيف، "قائد التحديات و التفكير الاستراتيجي"، الملتقى الرابع للجمعية السعودية للإدارة، القيادة و التفكير الاستراتيجي ... الطريق للمستقبل"، 21-22 مارس 2006.
6	الكبيسي، عامر خضر، التفكير الاستراتيجي في المنظمات العامة، http://edueast.gov.sa
7	زايد، عادل محمد، "الأداء التنظيمي المتميز: الطريق إلى منظمة المستقبل"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2002.
8	الذنيبات، علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق، ط1، الجامعة الأردنية، مطبعة الجامعة الأردنية، 2006.
9	زويلف، أنعام والجوهر، كريمة، "دور الالتزام بغناصر الرقابة الداخلية في تعزيز التحكم المؤسسي: دراسة ميدانية في قطاع التأمين الأردني"، المؤتمر العلمي الثاني لجامعة الإسراء، الأردن، 2007.
10	عبد الله، خالد أمين، "التدقيق والرقابة في البنوك"، ط/1، معهد الدراسات المصرفية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998 .
11	فرحان، عبد الهادي حميد، وظاهر، نضال شحيت، وسلمان، عبد الله، " دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد"، ديوان الرقابة المالية، 2006.
12	القحطاني، سالم بن سعيد، "القيادة الإستراتيجية بين الحاجة العلمية و الترف الفكري"، الملتقى الرابع للجمعية السعودية للإدارة، القيادة و التفكير الاستراتيجي ... الطريق للمستقبل، 21-22 مارس 2006.
13	لطي، أمين السيد احمد، "معايير المراجعة والتأكد الدولي"، الدار الجامعية، الإسكندرية/مصر، 2008 .
14	المؤمن، قيس، وحريم، حسين، وكريشان، وليد، " التنمية الإدارية"، دار زهران للنشر، الأردن، 1997 .
15	المطارنة، غسان فلاح، "تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية"، ط/1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
16	هوارى، سيد، "القائد التحولي وتغيير المستقبل : طبيعته ووظيفته ومحاوره في التغيير"، مكتبة عين شمس، القاهرة، 2005 .
17	الورفلي، ثريا علي حسين، "القائد المبدع كميزة تنافسية لمنظمات الأعمال الدولية: نموذج القائد المبدع لمواجهة التحديات الدولية المعاصرة"، مؤتمر الاتجاهات الدولية الحديثة في منظمات الأعمال التحديات و الفرص و الآفاق، جامعة الزرقاء الأهلية، الأردن، 27-29 نوفمبر 2006.

18	ياسين، فاطمة والتميمي، خالد، "واقع التنمية الاقتصادية في الأردن"، المؤتمر العلمي الثاني لجامعة الإسراء، عمان، الأردن، 2007.
----	---

ثانياً: المصادر الأجنبية:

1	Alven A. Arens & Randal J. Elder & Mark S. Beas , " Auditing and Assurance Service: An Integrated Approach " , Eleventh Edition , 2006 .
2	Arens, Alvin A, Elder, Randal J., & Beasley, Mark S., Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach , Pearson Prentice Hall, 2006.
3	International Federation Accountants Handbook of International Auditing , Assurance & Ethics Pronouncements , 2003 .
4	OECD, Principles of Corporate Governance , Organization for Economic Co-operation and Development Publications Service, 1999. www.oecd.org .
5	Porter, Brenda, Simon, Jon, & Hatherly, David, Principles of External Auditing , 2 nd ed., John Wiley & Son Ltd, England, 2005.