

إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل للوحدات الحكومية وفقاً لمبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية-دراسة في مديرية تربية محافظة نينوى-

**Internal control procedures for the rehabilitation of government units according to the principles of governance in government units - a study in the Directorate of Education of Nineveh Governorate –**

الباحث. عمر كمال الدين مصطفى القصاب  
أ.م.د. كبرى محمد طاهر حمودي  
[kubraa\\_mhamd@uomosul.edu.iq](mailto:kubraa_mhamd@uomosul.edu.iq)  
[omarabap261@student.uomosul.edu.iq](mailto:omarabap261@student.uomosul.edu.iq)

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الموصل

تاريخ استلام البحث 2022/ 1/12 تاريخ قبول النشر 2022/3/8 تاريخ النشر 2023/12/ 30

### المستخلص

هدف البحث إلى إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل للوحدة الحكومية المتضررة من الاعمال الحربية وفقاً لمبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية، وقد شملت الدراسة عدداً من المتغيرات والتعرف عليها، للحد من الاختلاس والهدر والاسراف بالمال العام في الوحدات الحكومية، ولتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياتها شرعنا في مديرية تربية محافظة نينوى من خلال معايشة واقع إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل في الوحدة المتضررة، ومن أهم نتائج البحث التي توصل لها الباحث: أن إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل للوحدة الحكومية كانت مطبقة وفقاً لمبادئ الحوكمة في الوحدات (الشفافية، المشاركة، المساءلة) وللمحد من الهدر والاختلاس والترشيد بالمال العام، ومع اتباع الوحدة الحكومية للإجراءات وفقاً لمبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية لكن هناك بعض من الإجراءات لم تطبق على أرض الواقع في الوحدة لهذا تؤدي إلى وجود ثغرات في الوحدة. وقد خلص البحث إلى بعض التوصيات ومن أهمها: ضرورة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ليوكب التطورات التي تحصل في الدول المتقدمة لتكون إجراءات إعادة التأهيل متوافقة بشكل كامل مع مبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية، وضرورة وضع مراقبين للتأكد من تطبيق جميع الإجراءات لإعادة التأهيل،  
**الكلمات المفتاحية:** الشفافية، المشاركة، المساءلة، الحوكمة، إعادة التأهيل للوحدات الحكومية، إجراءات الرقابة الداخلية

### Abstract

The research aimed to internal control procedures for the rehabilitation of the government unit affected by military operations in accordance with the principles of governance in government units. The study included a number of variables and their identification, to reduce embezzlement, waste, and extravagance of public funds in government units. To achieve the research objectives and test its hypotheses, we embarked on the Education Directorate. Nineveh Governorate by experiencing the reality of internal control procedures for rehabilitation in the affected unit, Among the most important results of the research reached by the researcher: that the internal control procedures for the rehabilitation of the government unit were applied in accordance with the principles of governance in the units (transparency, participation, accountability) and to reduce waste, imbalance, and rationalization of public money, and with

the government unit following the procedures in accordance with the principles of governance in the government units. But there are some procedures that were not applied on the ground in the unit, which leads to gaps in the unit. The research concluded with some recommendations, the most important of which are: the need to pay attention to the internal control system to keep pace with developments taking place in developed countries so that rehabilitation procedures are fully compatible with the principles of governance in government units, and the necessity of placing observers to ensure that all rehabilitation procedures are implemented.

**Keywords :** Transparency , Shavr , Accountability ,Governance. Rehabilitation of Government units , Internal Control Procedures

### مقدمة:

تعد إجراءات الرقابة الداخلية خط دفاع رئيسي للوقاية من المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الوحدات الحكومية مثل الاحتيال والخطأ والغش، وعدم المحافظة على الأصول والاستعمال الغير مشروع لها، وترتبط مع مبادئ الحوكمة، إذ تكون على شكل تشريعات وقوانين وسياسات لتحقيق الأهداف بشكل مهني وأخلاقي بكل شفافية ونزاهة وفق آليات للمتابعة والتقييم ونظام صارم للمساءلة لضمان كفاءة وفعالية الأداء، وتوفير الخدمات الحكومية بعدالة من أجل ضمان تحقيق النتائج المطلوبة من قبل الأطراف ذات العلاقة.

### المبحث الاول: منهجية الدراسة والدراسات السابقة

#### أولاً: منهجية البحث

#### 1- مشكلة الدراسة:

تعرض أغلب الوحدات الحكومية إلى دمار، حيث تم إعادتها من خلال التأهيل، واتباع إجراءات الرقابة الداخلية من أجل منع الهدر في المال العام وفقاً لمبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية، إذ يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية:

1. ما دور إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل للوحدات الحكومية في ترشيد الإنفاق العام، ومنع الإسراف والهدر في الوحدات الحكومية؟
2. ما مدى توافق إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل للوحدات الحكومية مع مبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية (الشفافية، المشاركة، المساءلة)؟

#### 2- أهمية الدراسة:

تعرضت بعض المحافظات إلى عمليات إرهابية وأدى ذلك إلى تخریب وتدمير أغلب الوحدات الحكومية الحيوية، فعملت الحكومة إلى إعادة تأهيلها، وتظهر أهمية الدراسة في:

1. تناولها لإجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل للوحدة الحكومية المتضررة من الأعمال الحربية.
2. توافق إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل وفقاً للحوكمة في الوحدات الحكومية.
3. والرقابة الداخلية تعد المراقب العام على عمليات إعادة التأهيل في الوحدة الحكومية من جديد، ومساءلة الأشخاص الذين يكونون مسؤولين عن صرف الأموال المخصصة لإعادة التأهيل للوحدة الحكومية.

#### 3- هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى توجيه العاملين في الوحدة الحكومية إلى إتباع إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل للوحدة الحكومية، وتكون وفقاً لمبادئ الحوكمة في الوحدة الحكومية، وإلى تحقيق الآتي:

1. بيان إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل للوحدة الحكومية في ترشيد الإنفاق العام، ومنع الإسراف والهدر في الوحدة الحكومية.

2. بيان مدى توافق إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل للوحدة الحكومية وفقاً لمبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية.

#### 4- فرضية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:

1. لا يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل للوحدة الحكومية في ترشيد الإنفاق العام، ومنع الإسراف والهدر في الوحدة الحكومية.

2. تتوافق إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل للوحدة الحكومية مع مبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية (الشفافية، المشاركة، المساءلة).

#### ثانياً: الدراسات السابقة:

1. دراسة (النعمي، 2011)، رسالة ماجستير بعنوان (تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات دراسة في عينة من الشركات في محافظة نينوى)، إذ تهدف إلى إلقاء الضوء على أهمية نظام الرقابة الداخلية وأهميته في تطبيق حوكمة الشركات وتحقيق أهدافها، وأثبتت الدراسة تطبيق مفهوم حوكمة الشركات فلا بد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية كأداة لأحكام الضبط والرقابة على التصرفات التي تتم في الشركة، ويتمثل دور نظام الرقابة الداخلية وأهميته في حوكمة الشركات من خلال إسهامه في تحقيق أهداف حوكمة الشركات وهي: الحد من ادراج الأرباح، والحد من الفساد المالي، والمحافظة على موجودات الشركة، وتقّدم الشركة ازدهارها، وكذلك من خلال إسهام نظام الرقابة الداخلية في تعزيز قواعد حوكمة الشركات (الاستقلالية، المسؤولية، العدالة، الشفافية، المساءلة).

2. دراسة (الحمادي، 2019)، رسالة ماجستير بعنوان (استخدام المعلومات المحاسبية في تقييم البدائل لإعادة إعمار المدينة القديمة في الموصل- دراسة تطبيقية-)، إذ هدف الدراسة إلى الوصول لبدائل تمثل نتائج ومقترحات لمتخذي القرار للجهات الحكومية المسؤولة عن إعادة إعمار المدينة القديمة في الموصل للاسترشاد بها لتنفيذ خطة إعادة الإعمار، والتعرف بالمعلومات المحاسبية، وخصائصها النوعية، وأهميتها من أجل المساعدة في تقييم بدائل إعادة الإعمار. وأثبتت الدراسة أن للمعلومات المحاسبية قدرة تنبؤية تساعد في ترشيد الجهة التي سوف تقوم باتخاذ القرار لاختيار البديل الأنسب لإعادة الإعمار للمدينة القديمة في الموصل، وأن للمعلومات المحاسبية دور هام عند تقييم بدائل الإعمار لتوفيرها صورة واضحة أمام متخذ القرار لكافة الأمور المالية المتعلقة بإعادة الإعمار للمدينة القديمة في الموصل.

3. دراسة (Alazzam et\_al ، 2013)، بحث منشور بعنوان (The Reality of The Internal control in Industrial companies in Aqaba City)، إذ تهدف الدراسة إلى معرفة مدى سعي إدارات الشركات

الصناعية في مدينة العقبة في الأردن لتحقيق أهداف وغايات نظام الرقابة الداخلية، وأيضاً بيان ما إذا كان هناك هيكل تنظيمي ملائم لنظام الرقابة الداخلية، والتحقق من وجود القدرة الكافية لتقييم المخاطر، ومدى تعزيز سيطرة الإدارة التنفيذية على الرقابة الداخلية في تلك الشركات. وتوصلت الدراسة إلى أن إدارات الشركات الصناعية في مدينة العقبة تسعى إلى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، لكنها لا تعتمد على مفهوم تبادل المعلومات والتواصل بين الموظفين والإدارات، وبالرغم من توفر هيكل تنظيمي مناسب فيها، إلا أنه ليس مرناً إلى الحد الذي يسمح بإجراء تعديلات مستقبلية عليه، إذ وجد أن هناك قدرة كافية في تلك الشركات على تقييم مخاطرها، وأن هناك سيطرة للإدارات التنفيذية على تعزيز الرقابة الداخلية فيها.

أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة ما يلي:

وتمت الاستفادة من الدراسات السابقة في إعداد الجانب النظري للبحث إذ تمثل مجموعة من التراكمات المعرفية لموضوع البحث، ومن خلال الدراسات السابقة أكد بأن إجراءات الرقابة الداخلية ومبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية لهما أثر كبير في الوحدة الحكومية من ناحية المحافظة على المال العام من الإسراف والهدر وترشيده، وتعزيز إجراءات الرقابة الداخلية وفق لمبادئ الحوكمة، ومتابعة الوحدات الحكومية على إتباع تلك الإجراءات وفق لمبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية. وتميز البحث الحالية عن الدراسات السابقة وبما يلي:

1. معرفة مدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل وفق لمبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية (الشفافية، المشاركة، المساءلة).
2. تقديم إطار نظري لإجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل للوحدات الحكومية وفق لمبادئ الحوكمة (الشفافية، المشاركة، المساءلة).
3. إذ تم تقديم نموذج مقترح لتعزيز إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل في الوحدات الحكومية وفقاً لمبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية، وتطبيقها بشكل كامل للمحافظة على المال العام.

### المبحث الثاني: الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية والحوكمة في الوحدات الحكومية

#### 1-2 مفهوم وأهداف نظام الرقابة الداخلية:

يُعدّ نظام الرقابة الداخلية جزء مهم في الوحدة الحكومية لتنظيم وتوجيه عملياتها، ويعتبر كذلك أيضاً خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح الوحدة الحكومية والترشيد في الإنفاق على الوحدات، ويعد نظاماً لضبط الأداء ويضمن تحقيق أهداف الوحدة الحكومية، وقد تم تعريف الرقابة الداخلية وكما يلي: بأنها "نظام متكامل للضوابط الداخلية المالية وغيرها من الضوابط المعمول بها من أجل توفير ضمان معقول لسير العمل بشكل فعال وكفوء، والرقابة الداخلية للأموال والامتثال للقوانين واللوائح" (Siayor, 2010:14)، وإذ أصدر المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI) بأن "النظام الرقابي في الوحدة الحكومية محدد ومعرف، ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات ويشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والإجراءات الرقابية والأعمال التي تتناسب مع خصائص كل وحدة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة داخل الوحدات من جهة، ويمكنها الأخذ بالحسبان كافة المخاطر المؤثرة فيها بما في ذلك التشغيلية والمالية من جهة أخرى" (فارس وبهاء الدين، 2018: 2). ومما سبق يمكن تعريف الرقابة الداخلية في الوحدة الحكومية بأنها "مجموعة من السياسات والإجراءات والطرق المتبعة داخل الوحدة بهدف حماية الأصول وأموال الوحدة وتحقيق الأهداف المطلوبة بما ينسجم

مع التشريعات والقوانين والتعليمات الإدارية، وتزويد الإدارة العليا بالمعلومات الصحيحة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، والتي تساعد على الارتقاء بمستوى وسمعة الوحدة".

ويهدف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الحكومية إلى تنفيذ برامج خطة التنمية في الدولة، الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، وبالتالي فإن ترشيد الإنفاق والمحافظة على المال العام يعتبر من أهم أوليات الرقابة الداخلية في الوحدة الحكومية. وأن الهدف الرئيسي الذي تحققه الوحدة الحكومية من وجود نظام الرقابة الداخلية هو التوفيق بين تصرفات العاملين، وأهدافها التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها، ومن أهداف نظام الرقابة الداخلية: (الرمحي، 2017: 117)

1. أن العمليات تكون ذات كفاءة وفاعلية.
  2. هناك التزام بالقوانين والأنظمة والتشريعات والإجراءات واللوائح.
  3. تكون التقارير ملائمة ويمكن الاعتماد عليها.
- ومما سبق يمكن أن نستنتج أهداف لنظام الرقابة الداخلية وكما يلي:
1. تنفيذها للعمليات بكل كفاءة، وفاعلية، وبطريقة منظمة وأخلاقية.
  2. التزامها بالقوانين والأنظمة، والتشريعات الموضوعية.
  3. توفير معلومات تتصف بالدقة، ودرجة الاعتماد عليها.
  4. منع الاستغلال والإسراف والهدر بالمال العام من خلال المراقبة الجيدة.
- 2-2 مفهوم وأهداف الحوكمة في الوحدة الحكومية

يشير البعض إلى أن مصطلح حوكمة الوحدات الحكومية ظهر في بداية السبعينات. كذلك قادت التحقيقات في فضائح (Watergate) إلى ظهور قانون الحد من ممارسات الرشوة والفساد لعام 1977م، والذي تضمن فقرات حول ضرورة وضع وتدقيق أنظمة وإجراءات للرقابة الداخلية، والحفاظ عليها. ويعتبر مفهوم الحوكمة مختلف نتيجة ارتباط هذا المفهوم وتداخله مع مجموعة متنوعة من المجالات الاقتصادية والقانونية والمالية والتنظيمية. إذ تم تعريف الحوكمة في الوحدات الحكومية "الآلية والمعايير التي تحكم أداء الوحدات الحكومية، كالمساءلة والشفافية والإفصاح والاستقلالية، والمشاركة وتوفير ميثاق للسلوك وأخلاقيات العمل، والالتزام به بما يمكن الوحدات من التوجيه الصحيح لأدائها نحو تحقيق رسالتها وأهدافها الاستراتيجية، والتحقيق المتوازن لمتطلبات جميع الأطراف" (مسلم، 2016: 242). ومما سبق يستنتج الباحث بأن الحوكمة في الوحدات الحكومية هي "مجموعة الإجراءات والسياسات والقوانين والهيكل التنظيمية والضوابط لتحقيق الأهداف بأسلوب مهني وأخلاقي وبكل شفافية ووضوح، وفق آليات للمتابعة، ونظام صارم للمساءلة، لضمان وكفاءة وفاعلية الأداء، ومشاركة الجميع لتوفير الخدمات الحكومية بكل عدالة ونزاهة".

أما أهداف الحوكمة فتعتبر الوحدة الحكومية ذات حوكمة قوية إذا امتلكت الأطراف التشريعية والتنظيمية والإجرائية التي تمكنها من الأداء الجيد في إدارة البرامج، وتقديم الخدمات بكفاءة وفاعلية من خلال اتخاذ القرارات وإجراءات الرقابة الداخلية وفقاً للتشريعات النافذة، وأهدافها وغايتها هو تعزيز ثقة المواطنين بالدولة ووحدها، ويتم ذلك من خلال الأهداف التالية: (الجليلي، 2020: 30) و (Loffler & Bovarid، 2009: 208)

1. تحقيق الشفافية والإفصاح من خلال العمل وفق آليات، وأطر تتسم بالوضوح، وتمكن الموظفين من ممارسة أعمالهم بشكل كامل، ومساعدتهم على العطاء، والمشاركة الفاعلة في جميع الأنشطة في الوحدة الحكومية.
2. تحقيق مبدأ العدالة والمساواة بين الموظفين في الوحدة الحكومية، للحصول على أداء مرتفع من جميع الفئات.
3. إنشاء نظام معزز للمساءلة، ويعزز أهداف الوحدة الحكومية، وهذا يؤدي إلى تعزيز الرقابة الداخلية على أنشطة الوحدة ثم يعزز بدورها حماية المصلحة العامة.
4. حماية المال العام من الهدر والإنفاق والاستغلال الأفضل له من خلال تحسين الفاعلية والكفاءة والاقتصادية في الإدارات.
5. وجود إدارة مهنية مستقلة تصدر التوجيه السليم، وتشرف على عمل الوحدة الحكومية.
6. تحقيق مبدأ المساءلة والمحاسبة في الوحدة والالتزام بالقوانين والأنظمة.
7. رفع مستوى قدرات الوحدة الحكومية من خلال تعزيز وتطوير الأداء للوحدات عن طرق تقييم إجراءات الرقابة الداخلية بشكل مستمر.
8. تعزيز المشاركة لجميع الأطراف من الإداريين والقيادات في عمليات صنع القرارات في الوحدة. ومما سبق نستنتج بعض الأهداف التي تخص الحوكمة في الوحدة الحكومية وهي كالآتي:

  1. تحديد الاتجاه الاستراتيجي والاستخدام الأمثل للموارد، وتعزيز المساءلة، وحسن توزيع الخدمات وإدارتها في اتخاذ القرارات.
  2. تعد عامل أساسي في خلق المناخ الجيد للأعمال، وتعمل على تعظيم قيمة الوحدة الحكومية.
  3. زيادة كفاءة وفاعلية الإفصاح والشفافية والمساءلة، والرقابة الداخلية في الوحدة.

2-2-2 مبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية.

إذ تعتبر الحوكمة منهجاً وأسلوباً يجب الالتزام به من قبل الوحدات الحكومية لتحديد المسؤوليات، وخلق الثقة للمتعاملين معها، وإعطائهم الفرص ليؤدي دورهم في أي ممارسات خاطئة وصولاً إلى أداء متميز من خلال العمل على تطبيق مبادئ الحوكمة، وتأكيد الالتزام بها. وإن مبادئ الحوكمة في الوحدة الحكومية هي كما يلي:

  1. الشفافية: تعتبر الشفافية الوضوح لما يجري ويدور داخل الوحدات الحكومية، مع سهولة تدفق المعلومات الدقيقة والموضوعية، وسهولة استعمالها، وتطبيق الموظفين لها فعلاً في الوحدات (الهروط، 2018: 15)، وتساعد الشفافية على إيجاد ترابط للوحدات، وتفعيل دور الموظفين للتأثير في القرارات، وتعمل على التقليل من الغموض، والتخلص من الفساد، وتعمل الشفافية على تحقيق الانضباط بشكل غير مباشر، فمن خلالها يتحقق الحرص والدقة والإنجاز (المروان وآخرون، 2021: 144).
  2. المساءلة: تحدث المساءلة عندما تكون هناك علاقة بين شخص أو هيئة أو إدارة مسؤولة عن إنجاز عمل ما أو مهمة، وهي تخضع للإشراف والتوجيه، وعليها إعداد المعلومات الكاملة حول إنجاز تلك المهام أمام ذوي العلاقة (Bovens، 2006: 2)، وتعتبر المساءلة هي وسيلة يتم عبرها متابعة الموظفين وكيفية استخدامهم للصلاحيات والمسؤوليات والسلطات الموكلة لهم (الراسبي، 2012: 49).
  3. النزاهة: وتعد النزاهة جوهر الحوكمة في الوحدات الحكومية، لحماية المصلحة العامة من الهدر والإسراف، وتعزيز القيم الأساسية مثل الالتزام بنظام ديمقراطي تعددي يقوم على سيادة القانون واحترام حقوق الإنسان، وهي

أيضاً الحجر الأساسي في النظام العام للحوكمة (<https://www.oecd.org>)، وتركز الحوكمة الجيدة على وجود النزاهة المالية والأخلاقية، كركيزة أساسية للحوكمة، كما تعد البنود المتعلقة بالرقابة الداخلية من الأمور المهمة التي تسعى إليها الوحدات من خلال تطبيق مبدأ النزاهة (فارس، 2009: 32).

4العدالة (المساواة): وتعني المساواة بأن الوحدة الحكومية تتصف بالعدل والمساواة مع الجهات المعنية الخاصة بها، وتعمل على تحفيز الآخرين وإلهامهم للعمل معاً لإدراك رؤية الوحدات الحكومية ورسالتها (<https://www.enec.gov.ae>)، وأيضاً تعتبر في إطار الحوكمة بالوحدة الحكومية بأن الجميع متساوين بالحقوق والحريات والكرامة، وعلية فعلى جميع الأفراد أن يخضعوا للمساواة وعدم التمييز على أساس حزبي أو طبقي أو طائفي أو أي نوع آخر، وتطوير إجراءات الرقابة الداخلية لمنع التمييز داخل الوحدات الحكومية (معهد الأبحاث التطبيقية القدس، 2012: 46).

5المشاركة: وتعني إتاحة الفرصة للموظفين، وجميع الاطراف المعنيين في الوحدات الحكومية للمشاركة في صنع السياسات التنظيمية والتشريعات والاستراتيجيات والإجراءات المناسبة، ووضع قواعد العمل لمختلف المجالات، ونشاطات تلك الوحدات (ربابعة، 2019: 11)، وتعني أيضاً بأن للجميع له حق المشاركة في اتخاذ القرار، إما مباشرة أو بواسطة وحدات تشريعية وسيطة، وأيضاً تركّز المشاركة على حرية التجمع، وحرية الحديث، وعلى توفر القدرات للمشاركة البناءة (الجواري، 2020: 72).

ومما سبق يمكن أن نستنتج بأن مبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية يمكن أن تترابط وتتكامل مع بعضها بحيث أن تعكس النزاهة موثوقية وصدق المعلومات المخرجة، وأخلاقية، وقانونية الإجراءات وهذا كله مرتبط أساساً عند تطبيق مبدأ الشفافية، وبحيث لا يمكن التكلم عن المساواة (العدالة) والمشاركة والديمقراطية من دون وجود شفافية إذ تعكس الحقيقة كما هي في الوحدة الحكومية، وهذا كله يؤدي إلى حصول معلومات دقيقة وواضحة وشاملة، وهذا كله يؤدي إلى التوجه باتجاه مبدأ المساءلة، وهذا يؤدي إلى محاربة ومكافحة الفساد في الوحدات الحكومية.

#### أما فيما يخص مبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية وفق ديوان الرقابة المالية

يعد ديوان الرقابة المالية الذي تم تأسيسه بموجب القانون رقم 17 لعام 1927م وحدة حكومية مستقلة إدارياً ومالياً، وذات شخصية معنوية تُساعد في تعزيز الاقتصاد، ومصادقية الحكومة العراقية، وقد منح ديوان الرقابة المالية بموجب قانونه الحالي رقم 6 لعام 1990م المعدل العديد من الصلاحيات التي تُعزز من استقلاليته الإدارية والتنظيمية، وبالشكل الذي يساعده في إنجاز المهام الموكلة إليه، والأنشطة التي يسعى ديوان الرقابة المالية لتفديمها للجهات الخاضعة لنطاق رقابته، حيث سعى ديوان الرقابة المالية إلى تعزيز مبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية (الشفافية والمساءلة والمشاركة) من خلال التعرف بأنشطته، ونتائج مهامه الرقابية، وما توصل إليه بشأن مجمل أعمال الرقابة الداخلية والتدقيق وفي سبيل تحقيق ذلك يعتمد مجموعة من إجراءات الرقابة الداخلية التي تعزز ذلك ابتداءً من وضع خطة العمل الرقابي، وانتهاءً بإعداد التقارير المالية.

وتهتم الأجهزة الرقابية على تحقيق الشفافية والوضوح لأعمال الوحدات الحكومية، وتعمل أيضاً على تدعيم مبدأ المساءلة من خلال تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية القانونية التي تضمن مكافأة المُجدِّ ومعاينة المخالفين على كافة المستويات للوحدات الحكومية، والشفافية تعني الوضوح في نشر المعلومات والبيانات والإجراءات المتبعة في الوحدات الحكومية، وحرصها على تدقيقها وعلانية تداولها عبر مختلف وسائل الإعلام مع مراعات المعلومات،



السرية للوحدات الحكومية، والشفافية اليوم تعد من المفاهيم الحديثة والمتطورة، ومطلباً تسعى إليه الحكومة للعمل به وإبراز الشفافية كوجه من أوجه الديمقراطية، ومفهوم من مفاهيم الحضارة، لكونها تمثل عنصر الثقة بالحكومة عن طريق فرض رقابة الدولة على أعمال الوحدات، ومنع انتشار الفساد ومكافحته، ولهذا السبب تم اعتماد الشفافية على الصعيد المحلي والإقليمي والدولي بسبب ما اكتسبت من أهمية كبيرة على المستوى العملي والعلمي، ويمكن بيان أهميتها من خلال ما يلي: (العجيلي والمنديل، 2018: 221)

1. تعمل الشفافية على إزالة الغموض في أعمال الوحدات الحكومية ومعرفة العاملين فيها للأهداف التي تسعى لتحقيقها الوحدات.
2. تمثل الشفافية أحد أهم عوامل نجاح الحكومة، إذ تعمل على زيادة الجودة في الأداء الشخصي، فإتاحة الفرصة للمواطنين بالمشاركة في اتخاذ القرارات تؤدي إلى زيادة وعيهم ومعرفتهم بالخيارات المتاحة لهم، وتعمل على تحقيق العدالة في الوحدات.
3. وتعد الشفافية ركن أساسي من أركان تحقيق المساءلة التي تعمل على الوقاية من الأخطاء الصادرة عن الحكومة، وتعمل على محاربة الفساد ومكافحته، وتسهيل إجراءات الرقابة الداخلية للعمل الإداري، وسرعة إنجازة بعيداً عن الاجتهادات الشخصية في التفسير الخاص بالأنظمة والتعليمات.
4. تُظهر المصادقية في إدارة الوحدة أمام الحكومة والرأي العام، من خلال الصدق في أعمالها والإعلان عن نشاطها وأهدافها.

وفيما يخص المساءلة فتعني القدرة على مساءلة المسؤولين على اختلاف مستوياتهم، أي دون تمييز بسبب مناصبهم، لتشكل ركيزة أساسية لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية، إذ لا رقابة بدون مساءلة ولا مساءلة بدون رقابة، فهي بذلك تساعد الوحدات الحكومية على مكافحة الغش والفساد وتدعيم الشفافية، لتكون العلاقة بينهم علاقة طردية أي كلما زاد معدل الشفافية أدى ذلك إلى زيادة معدل المساءلة والعكس صحيح، وأن أجهزة الرقابة الداخلية مهمتها المحافظة على المال العام، وضمان حسن استخدامه، والارتقاء بالوحدات الحكومية، وأن ديوان الرقابة المالية يتجه إلى تطوير الأساليب والأدوات وطرق إجراءات الرقابة الداخلية لتواكب التطور في البيئة المحيطة، ومن خلال الاعتماد على مبدأ الشفافية والمساءلة وكالاتي: (البلداوي، 2011: 94)

1. التحديد الواضح لمهمة الأجهزة الرقابية المختلفة، ومنع حدوث أي تدخل في اختصاصات أجهزة الرقابة في الوحدات الحكومية.
  2. استقلالية أجهزة الرقابة العليا، وذلك لمنع التبعية لأي جهة مما يؤثر على دورها الرقابي في الوحدات.
  3. ضرورة العمل على الارتقاء بمؤهلات الموظفين في الأجهزة بصورة مستمرة.
  4. ضرورة أن تتبنى أجهزة الرقابة الإتجاهات الحديثة في مجالات إجراءات الرقابة الداخلية.
  5. مساهمة الأجهزة الرقابية بصورة فعّالة في تصميم وإعداد إجراءات الرقابة الداخلية والضبط الداخلي.
- وتساهم المشاركة على نحو فعال في إعداد وتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية في الوحدة الحكومية، وتعمل من خلالها على زيادة مستويات المساءلة والشفافية، والرقابة الداخلية على تصرفات المسؤولين خاصة فيما يخص إعادة التأهيل للوحدة الحكومية بالإنفاق للمال العام.
- 3-2 إجراءات الرقابة الداخلية عادة التأهيل للوحدة الحكومية



إذ عرف إعادة التأهيل بأنه "الإجراءات الساعية إلى توطيد السلام وتعزيز التنمية وتأهيل الوحدات الحكومية وكذلك الاعتناء بالإنسان على أنه المتضرر الأكبر من النزاع، بالإضافة لعملية المصالحة وضمان الاستقرار، وقيادة مرحلة جديدة لما بعد الصراع" (إبراهيم، 2016: 32)، وعرف أيضا بأنه "إعادة بناء ما تضرر بشكل كلي أو جزئي بفعل كارثة طبيعية كالزلازل والفيضانات، أو بشرية كالحروب والنزاعات المسلحة، ولا تقتصر عمليات التأهيل الذاتي على الجوانب المادية بل تشمل الأمور الاقتصادية والاجتماعية والبيئية" (جبر والقرغولي، 2019: 71).

أما إجراءات الرقابة الداخلية المتبعة في إعادة التأهيل فهي كما يلي:

1. إجراءات الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية: إجراءات الرقابة الداخلية هي مجموعة من السياسات والقوانين واللوائح والإجراءات والأنشطة والضوابط المصممة التي تتبع لتحقيق أهداف الوحدات من الاعتماد المسبق للعمليات، والدفع والصرف والتحويل والتحليل للوحدات، والتدقيق على دقة تطبيق هذه الإجراءات بالشكل المطلوب.

2. إجراءات الرقابة الداخلية لتنفيذ المشاريع في الوحدات الحكومية

أولاً: إجراءات الرقابة الداخلية الأساسية لتنفيذ المشاريع في الوحدات الحكومية: حيث اشتملت على متطلبات وكما يأتي: (عبدالله، 2012: 500)

1. إعداد دراسة الجدوى الاقتصادية والفنية للمشروع، معتمدة بموجب التعليمات رقم (1) لسنة 1984م الصادرة عن مجلس التخطيط الملغاة، ومصادقتها من قبل وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي ليتم إدراجها في الموازنة.

2. وجود دراسة مستحدثة عن الكلفة التخمينية للمشروع المطلوب إجراؤه ضمن تقرير دراسة الجدوى بغية استخدامها كمقياس عند تحليل العطاءات.

3. توفير تخصيصات لتنفيذ العقد في الوزارات العامة الاتحادية.

4. تعيين الشروط والمواصفات وجدول الكميات والخرائط، وغير ذلك مما هو ضروري لتنفيذ المشروع.

5. وجود مصادقات الجهات المعنية على الموقع وخصخصة الأراضي المطلوبة للمشروع.

6. إزاحة المشكلات القانونية والمادية إن وجدت في موقع العمل بما في ذلك إجراءات استملاك الموقع.

7. أن يكون الموقع جاهز للمباشرة بالعمل فيه، من حيث كل الموقع أو جزء منه، والمنهاج الزمني المقرر.

ثانياً: إجراءات الرقابة الداخلية لتحديد أسلوب تنفيذ المشاريع: حيث يجب تنفيذ المشاريع بأحد الأسلوبين: (عبدالله، 2012: 501)

- أسلوب التنفيذ المباشر: ويقصد بأن تقوم الوحدات الحكومية بواسطة كوادرها بإعداد الدراسات والتصاميم الأساسية والمواصفات، ثم التصاميم المفصلة والقيام بأعمال التأهيل والنصب، وشراء وتوفير المواد والمعدات اللازمة لتنفيذ المشروع لحين تسليمه، وتقوم في بعض الأحيان الوحدات الحكومية بترك جزء أو أجزاء من العمليات وإحالتها إلى جهات متخصصة أو المشاركة مع مقاولين محليين أو أجانب في إكمال تنفيذ المشروع. واستخدام الفنيين لتعزيز كوادرها من الأجهزة المنفذة.

- أسلوب الإحالة للمقاولين - وتحال إلى المقاولين بأحد الأسلوبين:

1. أسلوب المناقصة العامة: ويتم ذلك من خلال إعلان الدعوة إلى جميع الراغبين في المساهمة بإجراء المشروع بالصحف المحلية والأجنبية حسب طبيعة المشروع المنفذ لمدة محددة، وبعد تسلم العطاءات وفتحها من اللجنة الخاصة يتم تحليلها ودراستها واختيار أفضل العروض.
2. الدعوة المباشرة للمناقصة: وذلك بتوجيه دعوة إلى عدد معين من المقاولين نظراً لاستطاعتهم وكفاءتهم الفنية والمالية.
- هناك صيغ عديدة من أجل تحديد مبلغ المقابلة لتنفيذ المشروع سواء بأسلوب المناقصة العامة أو الدعوة المباشرة للمناقصة وهي كالآتي:
1. مقابلة المبالغ المقطوعة ومواصفات ومخططات فنية: إن طبيعة المشروع والتصاميم الهندسية هما المعيار لتحديد ما إذا كان هذا النوع من العقود هو الملائم أم لا، وعلى فإن مخططات المشروع يتحتم أن تكون مكتملة، وبذلك تكون الأعمال المراد تنفيذها محددة من خلال توفر المواصفات والمخططات، وبذلك يستطيع المقاول من حساب الكميات بصورة دقيقة وصحيحة، وتسعيرها وتحديد المبلغ المقطوع الذي يتم التعاقد عليه.
2. مقابلة الفقرات المسعرة: يعد هذا النوع من الأنواع الأكثر شيوعاً في الوحدات الحكومية العراقية حيث أن معظم المقاولات الإنشائية تكون على مبدأ تسعير جداول الكميات، وتتوفر في هذه الحالة تصاميم مفصلة كاملة مع المواصفات الفنية للمواد والعمل والشروط العامة والخاصة، ومن منافع هذه الطريقة أيضاً أن كافة المقاولين يقومون بإعطاء أسعارهم على أساس واحد لحجم الأعمال، وكذلك تقليل احتمال الخطأ.
3. مقابلة تسليم المفتاح الجاهز: يلجأ المقاول إلى هذه الطريقة في الحالات المستعجلة أو التخصصية جداً وربما الاستراتيجية، والتي يتكفل المقاول فيها بإعداد التصاميم المكتملة والتنفيذ والصيانة، على أساس متطلبات تضعها الوحدة الحكومية للمشروع المراد تنفيذه. وهذه الطريقة تكون للمشاريع الصغيرة، وتكون غير مرغوب فيها بالمباني العامة والصحة وما شابهها بسبب تحديد مواصفاتها بشكل دقيق.
4. مقابلة الكلفة زائد نسبة الربح: وهذه الطريقة تستخدم في حالات خاصة حيث يسدد للمقاول الكلف الحقيقية للمواد والعمال والمعدات وغيرها، ويضاف لها أجور النفقات العامة غير المباشرة.
5. مقابلة جدول الأسعار: وهي الطريقة التي تتبع في الحالات المستعجلة إذ يتم الاتفاق مع المقاول على جدول بأسعار واحدة لفقرات عديدة ومرتبقة التنفيذ في المشروع، وتكون هذه الأسعار أساساً لحساب كلفة العمل المنجز أو حساب مستحقات المقاول عن الذرعات المقدمة، وفي هذه الطريقة أيضاً يقتضي اعتماد أقصى درجات الدقة في انتقاء المقاول المتمرس ذو الخبرة الجيدة لتفادي سوء التقييم للأسعار، ومن ثم وقوع المقاول بمشاكل أو خسارة وعرقلة تقدم المشروع.
- ثالثاً: إجراءات الرقابة الداخلية لتجهيز مستندات المناقصة: وهي الوثائق والمستندات التي تقدم عادة للمقاولين لدراسة المشروع، ومن ثم تقديم العطاءات لمدير الوحدة مهياً لاختيار المقاول الملائم الذي سوف يقوم بتنفيذ المشروع، وتشمل هذه الوثائق على: (الشوك وحמיד، 2009: 5)
1. متطلبات وشروط الوحدة الحكومية: وهي عبارة عن دعوة من الوحدة الحكومية إلى المقاولين لدخولهم المناقصة.
2. عطاء المقاول: وهو الرسالة الموجهة من المقاول إلى الوحدة الحكومية يفيد فيه موافقة المقاول على الدخول إلى المناقصة بالشروط المذكورة في دعوة الوحدة الحكومية للمناقصة، وأنه قد تم دراسة بنود المناقصة المختلفة.

3. شكل العقد: العقد هو عبارة عن وثيقة موافقة رسمية نهائية، ومكتوبة بين طرفي العقد لتنفيذ مشروع هندسي محدد، وهما الوحدة الحكومية وتسمى الطرف الأول، والشركة المنفذة (المقاول) وتسمى الطرف الثاني، ويوضح العقد حقوق والتزامات كل طرف تجاه الآخر

رابعاً: إجراءات الرقابة الداخلية للإعلان عن المناقصة :

ويتم الإعلان عن المناقصة من خلال وسائل الإعلام المختلفة كالصحف اليومية الوطنية واسعة الانتشار، التلفزيون والإذاعة، المواقع الإلكترونية الرسمية للوحدة، فضلاً عن الإعلان من خلال لوحات جدارية في المناطق المجاورة من موقع الوحدة الحكومية الساحات العامة في المدينة (وزارة التخطيط، 2008: 3).

خامساً: إجراءات الرقابة الداخلية لاختيار المقاول الذي وقع عليه اختيار تنفيذ المشروع:

تشكل لجان لفتح العطاءات وتحليلها من خلال هذه اللجان يتم اختيار العطاء الأفضل وفق المعايير الفنية المحددة، إذ تعمل الوحدة الحكومية على إرسال خطاب رسمي للمقاول الذي وقع عليه الاختيار لتعلمه بأنه قد تم اختياره لتنفيذ المشروع، مع تعيين موعد لتوقيع العقد في صورته النهائية.

سادساً: إجراءات الرقابة الداخلية لتوقيع العقد:

وبعد الاتفاق بين الوحدة والمقاول بالصورة النهائية، وهو ملزم للطرفين من الجوانب القانونية على محتويات العقد، وحسب جداول الكميات الخاصة بالمقاول، بحيث يتضمن موافقة المقاول على تنفيذ الأعمال الإنشائية مقابل مبالغ مالية تدفع له من قبل الوحدة، بطريقة معينة وبزمن متفق عليه بناءً على الشروط التي قد انعقدت عليها (لوج، 2008: 15-17).

سابعاً: إجراءات الرقابة الداخلية لتنفيذ العقد:

تبدأ مراحل تنفيذ المشروع بعد إمضاء أو توقيع العقد مع المقاول، وتحتوي هذه المرحلة جميع نشاطات المقاول المتعلقة بالإعداد للمشروع، شراء المواد والتجهيزات، تحضير وإعداد المواد داخل وخارج الموقع سواء تم تنفيذها من قبل المقاول الرئيسي أو من قبل مقاولين فرعيين، وكذلك جميع النشاطات المتعلقة بإجراء المشروع حتى تسليمه. وعلى المقاول إكمال أعمال التأهيل خلال المدة المتفق عليها على أن تحتسب تلك المدة من تاريخ البدء على أن يراعي أية متطلبات من المقاول حول إنجاز أعمال محددة قبل غيرها من الأعمال (هيئة التخطيط، 2000، 25).

الجانب العملي: في مديرية تربية محافظة نينوى

واقع إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل الذاتي في مديرية تربية محافظة نينوى.

1. إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات إعادة تنفيذ الوحدة:

1. تشكل لجنة تسمى (لجنة تنفيذ العمل أمانة) برئاسة مهندس من ذوي الخبرة، وعضوين في الأقل على أن يكون أحدهما موظفاً مالياً وعلى أن لا يكون العضو المالي مسؤولاً عن قبول المستندات التي تقدمها اللجنة للصرف.
2. لا يجوز اشتراك الموظف المشترك في لجان التنفيذ أمانة بأكثر من لجنة، وفي اللجان الأخرى لا يحق للموظف الاشتراك بأكثر من (3) لجان.

3. تشكيل لجان فنية تسمى (لجنة الكشف التخميني) إذ يترأس هذه اللجنة مهندس من ذوي الخبرة، وتتولى هذه اللجنة إعداد الكميات والمواصفات والكلفة التخمينية، وإعداد المخططات إن تطلب الأمر ذلك، ويتم المصادقة عليها من قبل الأمر بالصرف بغية اعتمادها لأغراض تنفيذ العمل.

4. تشكيل لجنة فنية تسمى (لجنة الاستلام) إذ تقوم بتسلم العمل من لجنة تنفيذ العمل أمانة، والتأكد من المواصفات والوصلات من لجنة تنفيذ العمل أمانة عند تعزيز السلفة، وتدقيق كل المواصفات المتفق عليها ومطابقتها مع العمل المنجز من قبل لجنة تنفيذ العمل أمانة.
5. يتم التعاقد مع مقاول لتنفيذ جزء من العمل أو المشروع المقرر تنفيذه أمانة عن طريق مقاول خارجي بنسبة لا تزيد (40 %) من الكلفة المصدقة وفق التعليمات لتنفيذ العقود الحكومية.
2. إجراءات التدقيق على الكشوفات:
  1. التأكد من الموافقات والتي تكون صادرة وموقعة من مدير الأبنية، وموافقة المدير العام.
  2. التأكد من التوافق على الكشف التخميني من قبل كل من لجنة إعداد الكشف التخميني، ولجنة التسعير مع ختمها، ولجنة تدقيق الكشوفات مع ختمها، ومدير الأبنية مع ختمها، ومصادقة المدير العام.
  3. التأكد من كشف حجز المبلغ المخصص لإعادة الاعمار ويكون صادر من الأبنية وموقع من مدير الحسابات ومسؤول الموازنة والمدير العام.
  4. التأكد من طلب السلفة وتوقيع كل من أعضاء لجنة التنفيذ أمانة، وتأكيد مدير الحسابات وتأييد مدير الأبنية.
  5. التأكد من محضر الاستلام النهائي بعد انتهاء السلفة، وموقع من لجنة الاستلام ولجنة المدارس وختمها.
3. إجراءات الرقابة على السجلات المحاسبية والإدخال المخزني:
  1. مسك سجل خاص من نموذج محاسبة (66) تسجل فيه كافة السلف المدفوعة إلى لجنة التنفيذ أمانة في جانب المقبوضات (المدين) من حقل الصندوق إذ كان بحوزة اللجنة، وبالجانب (الدائن) المدفوعات من حقل الصندوق عن مبالغ مستندات الصرف التي دفعت محتوياتها إلى لجنة التنفيذ أمانة.
  2. التأكد من تنظيم كتاب تحاسب ضريبي من قبل محاسب لجنة التنفيذ للعمل وتسجيلها في السجلات.
  3. التأكد من معاملات الصرف وفحص المستندات المرفقة، ومدى توفر الشروط الخاصة والتعليمات المتعلقة بتنفيذ قانون الموازنة العامة وفق الصلاحيات الممنوحة.
  4. التأكد من صرف سلفة من جانب لجنة المشتريات، أو مدير الوحدة في حالة طلب السلفة من مقر الدائرة وتسجيلها في السجلات المحاسبية.
  5. التأكد من بطاقة الصنف الخاصة بالمواد، إذ يتم إعداد بطاقة صنف لكل مادة وترقم المواد، وتعد هذه من الإجراءات التنظيمية لسهولة الجرد وسهولة الوصول إليها.

ثانيا : التحليل والتقييم لمديرية تربية محافظة نينوى

من خلال استعراض واقع إجراءات الرقابة الداخلية في عينة الدراسة، ومعايشة الباحث لعمليات وإجراءات الرقابة الداخلية، وجمع البيانات والمعلومات من الملاحظات المباشرة فضلاً عن قيام الباحث بعمل لقاءات شخصية مع الموظفين في عينة الدراسة لغرض تعزيز الدراسة وجعلها أكثر شمولية، وطرح مجموعة من الأسئلة، وتم الحصول على الاجابات المناسبة، وقام الباحث بالتحليل والتقييم الذاتي ولكل وحدة حكومية على انفراد باستخدام:

#### 1. التقييم الذاتي لمديرية تربية محافظة نينوى

قام الباحث بالتقييم الذاتي لإجراءات الرقابة الداخلية وفق مبادئ حوكمة القطاع العام في مديرية تربية محافظة نينوى من خلال عمل مقارنة بين واقع الرقابة الداخلية في مديرية تربية نينوى ومعايير الأنتوساي، معتمداً على التقدير

الشخصي للباحث مع مساعدة من قبل موظفي الوحدة في تحديد النسب والتي يبينها الجدول التالي، حيث تم استخراج نسب التطبيق النهائية من خلال قسمة مجموع النسب لكل محور على عدد فقرات المحور (نسبة التطبيق الكلي = مجموع النسب الكلي / عدد فقرات المحور) وتبين الآتي:

جدول نسب تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية لمبادئ الحوكمة على وفق متطلبات معايير الأنشاسي في مديرية تربية محافظة نينوى

الرقابة الداخلية وفق الأنشاسي			واقع تطبيق الرقابة الداخلية في عينة الدراسة	
ت	المحور الأول: معايير الرقابة الداخلية للقطاع العام (INTOSAI GOV)	قوي	ضعيف	نسبة التطبيق
1	وجود إطار عمل تنظيمي قوي لتدعيم الرقابة الداخلية وتطبيق الأنظمة والقوانين والمحافظة على المال العام	✓		65%
2	ضمان وجود إجراءات رقابية داخلية واضحة وذات صلة وملائمة مع العمل لكي يتم تطبيقها في عملية الرقابة المالية	✓		70%
3	تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية من خلال التعليم والتطوير المستمر من أجل المحافظة على المال العام		✓	40%
4	متابعة إجراءات الرقابة الداخلية لضمان اتباع قواعد الإجراءات القانونية لتسهيل عملية الرقابة المالية وتطويرها وتحسينها	✓		65%
	نسبة تطبيق معايير الرقابة الداخلية للقطاع العام			
	60%			
	المحور الثاني: مبادئ الحوكمة (ISSAI 20)			
1	تقوم أجهزة الرقابة الداخلية بأداء مهماتها ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية	✓		85%
2	الإفصاح عن إجراءات الرقابة الداخلية التي يتم اتباعها في الوحدة وبالشكل القانوني إلى العموم لمعرفة الإجراءات		✓	35%
3	إجراءات الرقابة الداخلية تعتمد العمليات التي تتميز بالموضوعية والشفافية	✓		80%

4	إجراءات الرقابة الداخلية تطبيق معايير النزاهة والأخلاقيات على موظفيها في مختلف المستويات	معايير النزاهة والأخلاقيات تطبق في الوحدة الحكومية	✓	70%
5	قيام الوحدة بالاستعانة بمصادر خارجية من أجل إنجاز أنشطتها وتعمل على التأكد من شفافيتها ومساءلتها	لا تقوم الوحدة في أغلب الأحيان بالاستعانة أو الاستشارة بمصادر خارجية	✓	30%
6	إجراءات الرقابة الداخلية تقوم بأداء عملياتها بكفاءة وفعالية وطبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها	تعمل إجراءات الرقابة الداخلية بكل كفاءة وفعالية في الوحدة	✓	75%
7	على الوحدة الحكومية القيام بإعداد تقارير ليستفيد منها العموم حول الاستنتاجات والأنشطة الحكومية بصورة عامة	تعمل الرقابة الداخلية بإعداد التقارير وعدم نشرها للعموم باعتبارها سرية	✓	30%
8	تقوم أجهزة الرقابة الداخلية بنشر أعمالها الرقابية على وسائل الإعلام والمواقع الإلكترونية ووسائل أخرى	تقوم بنشر أعمال الوحدة بعد إكمالها ولا تقوم بنشر ما عملت عليه الرقابة الداخلية	✓	35%
9	ضرورة مشاركة جهات خارجية في عمليات الاعمار لأجل تحسين عملية الرقابة الداخلية عليها	تعمل الوحدة على المشاركة مع الوحدات الأخرى للمساعدة في عملية الاعمار	✓	75%
نسبة تطبيق مبادئ الحوكمة				57.2%

\*المصدر: الجدول من إعداد الباحث

وتلخيص لما سبق يمكن قول أن نسبة تطبيق المحور الأول في مديرية تربية محافظة نينوى هي 60% وتعد هذه النسبة مؤشراً جيداً ومقبولاً في تطبيق هذا المحور، فيما يخص نسبة تطبيق المحور الثاني فكانت 57.2% وهذه النسبة تعد مؤشراً مقبولاً، ونستنتج بذلك أن مديرية تربية محافظة نينوى تتبع وتطبق إجراءات الرقابة الداخلية في المحافظة على المال العام، ووفق مبادئ الحوكمة لما نصت عليها المبادئ الخاصة الأنثوساي.

## 2. تحليل استمارة الفحص لمديرية تربية نينوى

قام الباحث بالاستعانة باستمارة الفحص والمقابلات الشخصية مع عدد من موظفي مديرية تربية محافظة نينوى، وتم توجيه الأسئلة الموجودة في الاستمارة وأخذ النتائج منهم وبيان نسبة تطبيق الإجراءات بصورة مباشرة، وكما مبين في الجدول التالي:

تم تقسيم استمارة الفحص إلى محورين. الأول (إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات إعادة التأهيل ومنع الإسراف والهدر بالمال العام)، وأما المحور الثاني فقد كان (مدى تطابق إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات إعادة التأهيل الذاتي للوحدات الحكومية وفق مبادئ حوكمة القطاع العام)، إذ تم تقسيم المحور الثاني إلى ثلاثة نقاط حسب مبادئ الحوكمة في القطاع العام وكالاتي:

1. مدى تطابق إجراءات الرقابة الداخلية لمبدأ الشفافية في الدوائر المعنية.
2. مدى تطابق إجراءات الرقابة الداخلية لمبدأ المساءلة في الدوائر المعنية.

3. مدى تطابق إجراءات الرقابة الداخلية لمبدأ المشاركة في الدوائر المعنية.  
إذ تم استخراج النسب لكل وحدة على حدة وكما يلي:

#### جدول تحليل استمارة الفحص لمديرية تربية محافظة نينوى

ت	إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات إعادة التأهيل الذاتي ومنع الإسراف والهدر بالمال العام	نعم	لا	نسبة التطبيق
1	هل عملية إعادة التأهيل الذاتي في الوحدات الحكومية تتم وفق القوانين واللوائح وبما يحقق الترشيح في المال العام؟	✓		80%
2	هل إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بعمليات إعادة التأهيل الذاتي كافية لمنع أو الحد من الهدر في المال العام؟		✓	40%
3	هل يتم اعتماد مبدأ الشفافية في الإعلان عن الأموال المخصصة لإعادة التأهيل الذاتي في الوحدات الحكومية والآليات المعتمدة في إنفاقها؟	✓		80%
4	هل يتم مراعاة الفصل بين الوظائف عند اختيار لجان تنفيذ عملياً لإعادة التأهيل الذاتي (التنفيذ أمانة) في الوحدات الحكومية؟		✓	40%
5	هل تلتزم الوحدة في الإفصاح عن إصدار التقارير المالية لإعادة التأهيل الذاتي للوحدة من أجل بيان صرف الأموال العامة؟	✓		70%
	نسبة التطبيق			62%

\*المصدر: الجدول من إعداد الباحث

ومن خلال الجدول أعلاه نستخلص بأن مديرية تربية محافظة نينوى في المحور الأول تتبع إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات إعادة التأهيل الذاتي ومنع الإسراف والهدر بالمال العام وترشيح الإنفاق العام بنسبة تطبيق 62%، وهذه النسبة تعد مؤشراً جيداً، إذ أن الوحدة الحكومية تعمل وفق الأنظمة والتشريعات المتعارف عليها في عمليات إعادة التأهيل الذاتي للوحدة، وتفصح الوحدة عن الأموال المخصصة للإعمار بشفافية مما يؤدي ذلك إلى الإفصاح عن التقارير المالية للتأهيل الذاتي، وهناك بعض الإجراءات التي لم تتطرق الوحدة إلى اتباعها بشكل كامل من خلال فصل الوظائف في اختيار لجان التنفيذ، ولا يوجد تطوير لإجراءات الرقابة الداخلية ولهذا يوجد فيها ضعف في بعض الأحيان لمنع الهدر والاختلاس بالمال العام.  
ولبيان مدى مصداقية البيانات وتحليل الردود لل فقرات، وتناسباً مع الإجراءات فالجدول التالي يوضح تحليل استمارة الفحص لمديرية التربية وكما يلي:

#### جدول تحليل استمارة الفحص لمديرية تربية محافظة نينوى لمبدأ الشفافية

مدى تطابق إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات إعادة التأهيل الذاتي للوحدات الحكومية وفق مبادئ حوكمة القطاع العام				
ت	1- مدى تطابق إجراءات الرقابة الداخلية لمبدأ الشفافية	نعم	لا	نسبة التطبيق
1	هل تقوم الوحدة في الإفصاح عن الأنظمة واللوائح المنظمة للعمل داخل الوحدة الحكومية؟		✓	20%
2	هل القوانين والأنظمة والتعليمات الإدارية والمالية تطبق بكل شفافية لأجل منع إهدار المال العام في الوحدة الحكومية؟	✓		80%
3	هل تيم مراعاة الضوابط والتعليمات بتشكيل لجان التنفيذ أمانة لإعادة التأهيل الذاتي للوحدة الحكومية بشفافية؟	✓		70%



70%	✓	هل هناك تحديد واضح لإجراءات الرقابة الداخلية عند تنفيذ أعمال التأهيل الذاتي للوحدة الحكومية ومراقبة النفقات والمصادقة عليها؟	4
90%	✓	هل يتم تدقيق حسابات التشكيلات الفرعية لإجراء القيود المحاسبية الواردة بكتاب ديوان الرقابة المالية؟	5
40%	✓	هل يتم الإعلان عن المعلومات المالية في الموقع الإلكتروني للوحدة الحكومية بشفافية؟	6
60%	✓	هل يتم تشكيل لجنة من الوزارة المعنية بالوحدة بشفافية للإشراف على لجان الجرد والتنفيذ المشككة من قبل الوحدة الحكومية؟	7
70%	✓	هل يتم الرجوع إلى السجلات وقوائم الجرد للسنة السابقة بشفافية في حالة عدم وجود السجلات عند المطابقة؟	8
60%	✓	هل يتم أخذ المعلومات عن الموجودات من موظفي الأقسام والشعب لجرد الموجودات التي كانت بحوزتهم بشفافية؟	9
70%	✓	هل يتم تقديم طلب ترميم من قبل الوحدة المتضررة يذكر فيه كافة المعلومات بشفافية؟	10
70%	✓	هل يتم تشكيل لجنة التسعير لتحديد قيمة الأضرار بكل شفافية ونزاهة في الوحدة الحكومية؟	11
80%	✓	هل يتضمن طلب صرف السلف نسبة الإنجاز الفعلي والمتبقي ومقارنتها مع المخطط بشفافية؟	12
70%	✓	هل يتم إعداد كشوفات خاصة بإعادة التأهيل الذاتي تتضمن (الكميات والمبالغ) من لجنة فنية مختصة مصادقة عليها من قبل رئيس الدائرة مع مراعاة تدقيق الكشوفات من قبل اللجنة التدقيق الفنية بشفافية؟	13
80%	✓	هل يتم إجراء الإعلان عن المناقصة في الصحف اليومية الوطنية والإذاعة والتلفزيون والمواقع الإلكترونية الخاصة بالوحدة أو الوزارة بشفافية؟	14
66.42%		نسبة التطبيق	

\*المصدر: الجدول من إعداد الباحث

نستنتج من الجدول أعلاه بأن مديرية تربية محافظة نينوى تتبع مبدأ الشفافية بنسبة تطبيق 66.42% وهذه النسبة تعد مؤشر جيداً، وهو دليل على أن الوحدة الحكومية تقوم بتطبيق القوانين والأنظمة بشفافية من أجل منع الإسراف والهدر بالمال العام، وقيام الوحدة بطلب تشكيل لجنة من الوزارة للإشراف على لجان الجرد والتنفيذ وقيام الوحدة بإعداد الكشوفات الخاصة بإعادة التأهيل الذاتي من قبل اللجنة الفنية والمصادقة عليها، ولكن هناك بعض الإجراءات لا تتبعها الوحدة بشكل كامل، فمثلاً الوحدة لا تقوم بإفصاح عن القوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات المنظمة للعمل في داخل الوحدة، ولا تفصح عن الأموال المخصصة لإعادة التأهيل الذاتي على الموقع الإلكتروني للوحدة.

والجدول أدناه يتطرق في تحليل استمارة الفحص الخاصة بفقرات إجراءات المساءلة المتبعة في مديرية تربية محافظة نينوى وكما يلي:

## جدول تحليل استمارة الفحص لمديرية تربية محافظة نينوى لمبدأ المساءلة

ت	2- مدى مطابقة إجراءات الرقابة الداخلية لمبدأ المساءلة في الدوائر المعنية	نعم	لا	نسبة التطبيق
1	هل تتوافق قوانين المساءلة بشأن أداء أعضاء اللجنة مع القوانين والأنظمة لتحديد دور مجالس الوحدة والأقسام؟	✓		90%
2	هل هناك نظام متكامل للمساءلة يؤدي إلى التأكد من تنفيذ نظام الرقابة الداخلية وفق القوانين والأنظمة المعمول بها؟	✓		70%
3	هل تم تنظيم محاضر أصولية للموجودات المفقودة أو المسروقة التي كانت بعهدة الموظف أو عن طريق إقامة دعاوى قضائية من جراء ظروف قاهرة ومساءلة المسؤول عن إعدادها بصورة مخالفة؟	✓		70%
4	هل يتم التحقق من قيام اللجان المركزية بتقدير الكلف الاستبدالية للموجودات المتضررة وتدقيق البيانات والأسس المعتمدة في التقييم لمساءلة المخالفين؟	✓		20%
5	هل يتم فحص جميع العمليات الحاصلة على قوائم الجرد والمطابقة وتدقيقها ومساءلة المخالف؟	✓		80%
6	هل يمكن مساءلة لجنة التنفيذ عند قيامها بأكثر من عمل في آن واحد؟	✓		30%
7	هل يمكن مساءلة العضو المشترك في لجنة التنفيذ عند الاشتراك في أكثر من ثلاث لجان كعضوية في آن واحد؟	✓		70%
8	هل يتم مسك سجل المحاسبة نموذج (66) لتسجيل كافة عمليات إعادة التأهيل الذاتي ومساءلة المخالف؟	✓		100%
9	هل يتم مساءلة اللجنة في حالة عدم الإعلان عن المناقصة في الصحف اليومية الوطنية والمواقع الإلكترونية لتنفيذ جزء من العمل عن طريق المقال؟	✓		70%
10	هل يتم مساءلة المقال في حالة عدم تقديم التندر للمشروع حسب الطلب والمواصفات التي تخص الوحدة الحكومية لعملية إعادة التأهيل؟	✓		80%
11	هل يتم مساءلة لجنة التنفيذ عند قيامها بالتعاقد مع مقال خارجي لتنفيذ جزء من العمل إذ لم يستوجب الأمر للتعاقد؟	✓		60%
12	هل يتم اعتماد التصنيف الخاص للمقاولين الصادر عن وزارة التخطيط عند إحالة العمل إلى مقال خارجي؟	✓		70%
13	هل يتم تنظيم عقد مع المقال الخارجي يتضمن حق الوحدة الحكومية في حالة إخلال المقال بأحد شروط العقد؟	✓		90%
	نسبة التطبيق الكلي			69.23%

\*المصدر: الجدول من إعداد الباحث

يستخلص الباحث من خلال الجدول أعلاه بأن مديرية تربية محافظة نينوى اتبعت مبدأ المساءلة في داخل الوحدة إذ كانت نسبة التطبيق 69,23%، وهذه النسبة تعد مؤشراً جيداً، وهذا يشير إلى أن الوحدة تقوم بمساءلة أغلب المخالفين فيها، وتعمل الوحدة ضمن نظام متكامل للمساءلة وللتأكد من تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية، وهناك بعض الفقرات لم تقم الوحدة باتباعها، إذ أن الوحدة الحكومية لا تقوم بمساءلة المخالفين عند تقدير الكلف الاستبدالية

للموجودات المتضررة في داخل الوحدة، ومن تدقيق البيانات والأسس المعتمدة، وعدم قيامها بمساءلة العضو المشترك بلجنة التنفيذ أمانة عند الاشتراك في أكثر من ثلاث لجان كعضوية في آن واحد.

ولتحليل الفقرات الواردة في استمارة الفحص لمديرية التربية لمحافظة نينوى والخاصة بمبدأ المشاركة من خلال الجدول أدناه وكما يلي:

جدول تحليل استمارة الفحص لمديرية تربية محافظة نينوى لمبدأ المشاركة

ت	3- مدى مطابقة إجراءات الرقابة الداخلية لمبدأ المشاركة في الدوائر المعنية	نعم	لا	نسبة التطبيق
1	هل تقوم الوحدة بتشكيل لجان عمل مشتركة بين الأقسام لتنفيذ مبادئ العمل الجماعي؟	✓		80%
2	هل هناك مشاركة من قبل قيادات الوحدة وإداراتها والهيئة الأكاديمية والإدارية في رسم السياسات العامة للوحدة أو الأنظمة أو التعليمات؟	✓		80%
3	هل هناك مشاركة في إعداد دراسة جدوى فنية للمشروع بموجب التعليمات والقوانين عن مجلس التخطيط ومن قبل وزارة التخطيط ليتم إدراجها في الموازنة الاستثمارية؟	✓		80%
4	هل يتم استدعاء خبراء محاسبين أو مدققين للاستعانة بخبراتهم بشأن أمور الرقابة الداخلية؟	✓		70%
5	هل تم التنسيق والتعاون بين الإدارات ضمن الوحدة لتوفير معلومات من شأنها أن تؤدي إلى إنجاح عملية الرقابة الداخلية؟	✓		60%
6	هل اللجنة المنفذة للمشروع تقوم بمشاركة الوحدة في سؤال عمل أي قسم أهم لبدء التنفيذ فيه؟	✓		10%
7	هل تقوم اللجنة المنفذة للمشروع بالمشاركة في عملية الشراء للمواد الضرورية مع الوحدات الحكومية الأخرى؟	✓		60%
8	هل هناك مشاركة من قبل الوحدة والوزارة في تشكيل لجنة مشتركة لإعداد كشف تخميني للأضرار؟	✓		70%
9	هل هناك لجان مشتركة لتحديد الأسعار من الوحدة والوزارة؟	✓		90%
10	هل هناك مشاركة بين اللجان المشكلة في الوحدة في تدقيق قوائم الجرد والمصادقة عليها مع المدقق الداخلي؟	✓		80%
11	هل تعتمد المشاركة بين لجنة التنفيذ أمانة وبين المقاول الخارجي لتنفيذ جزء من العمل؟	✓		80%
12	هل تمت مشاركة بين الوحدة الحكومية ومنظمات المجتمع المدني في إعادة التأهيل للوحدة الحكومية؟	✓		60%
13	هل هناك مشاركة بين الوحدات الحكومية في مساعدة الوحدة المتضررة في إعادة التأهيل؟	✓		20%
	نسبة التطبيق الكلي		✓	64.61%

\*المصدر: الجدول من إعداد الباحث

نستنتج من الجدول أعلاه بأن مديرية تربية محافظة نينوى اتبعت مبدأ المشاركة في الوحدة وكانت نسبة التطبيق 64.61%، وهذه النسبة تعد مؤشراً جيداً، وهذا دليل على أن الوحدة تقوم بالمشاركة لإنجاح أهداف إجراءات الرقابة الداخلية في داخل الوحدة من خلال قيامها بعمل لجان مشتركة بين الأقسام لتنفيذ مبادئ العمل الجماعي، وعمل لجان مشتركة في الوحدة لتدقيق القوائم والمصادقة عليها، وهناك بعض الإجراءات تقوم الوحدة باتباعها بشكل ضعيف،

كاللجنة المنفذة للمشروع لم تعمل على مشاركة الوحدة في سؤالهم عن عمل أي قسم أو فرع لأهميته وانجازه بالسرعة الممكنة، ولم تعمل اللجنة المنفذة للمشروع مع الوحدات الأخرى مثال ذلك شراء المواد الضرورية لإعادة تأهيل الوحدة.

ومما سبق يستنتج الباحث بأن مديرية تربية محافظة نينوى تتبع مبادئ الحوكمة للوحدات الحكومية وبدرجة جيدة جداً، بسبب أن المحافظة قد خرجت من حرب ضد العصابات الإرهابية ومن خلال التقييم الذاتي وتحليل استمارة الفحص نستخلص بأن مديرية التربية تتبع إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات إعادة التأهيل الذاتي، وكانت وفق مبادئ حوكمة القطاع العام وكانت نسب التطبيق في استمارة الفحص للمحور الأول والثاني هي (62%، 66.75%). ومن خلال الإجراءات المتبعة في الوحدة الحكومية لمديرية التربية لمحافظة نينوى التي حصل عليها الباحث من خلال استمارة الفحص بالخروج ببعض من نقاط القوة المتبعة في الوحدة، وبعض من نقاط الضعف في الوحدة وكالاتي:

أولاً : نقاط القوة لإجراءات الرقابة الداخلية عند إعادة تأهيل الوحدات الحكومية في مديرية تربية محافظة نينوى:

1. إن عمليات إعادة التأهيل الذاتي للوحدة الحكومية تتم وفق القوانين والأنظمة والتعليمات واعتمادها مبدأ الشفافية في الإفصاح عن التقارير المالية الخاصة بإعادة التأهيل الذاتي للوحدة لمنع الاختلاس والهدر بالمال العام.
2. تعمل الوحدة ضمن الضوابط والتعليمات في تشكيل لجان التنفيذ أمانة لإعادة التأهيل الذاتي، إذ يترأس لجنة التنفيذ أمانة مهندس من ذوي الخبرة، وتحديد إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بمراقبة النفقات والمصادقة عليها بشفافية.
3. قيام لجنة فنية مختصة بإعداد كشوف تخمينية تكون متخصصة في إعادة التأهيل الذاتي للوحدة ويتضمن هذا الكشف المبالغ والكميات، ويتم المصادقة عليها من قبل اللجنة ورئيس الوحدة ومن قبل لجنة المدققين الفنية.
4. قيام الوحدة بتنظيم المحاضر الأصولية للموجودات المفقودة أو المسروقة التي كانت بعهدة الموظفين، ومساءلة المسؤولين عن إعداد تلك المحاضر إذ كانت بصورة مخالفة، وتقوم لجان التنفيذ بمسك سجل المحاسبة نموذج (66) لتسجيل كافة العمليات التي تجريها ومساءلة اللجنة في حالة لم يتم تسجيلها.
5. يتم إعداد دراسة جدوى فنية للمشروع بموجب القوانين والتعليمات وتكون مشتركة بين الوحدة، وتشكيل لجان لتحديد الأسعار قبل البدء بتنفيذ المشروع، وأيضاً تعمل وحدات أخرى في مساعدة الوحدة في إنجاز العمل.

ثانياً : نقاط القصور أو الضعف:

1. إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات إعادة التأهيل الذاتي في الوحدة غير قادرة أو غير مسيطرة على أغلب العمليات التي تجري في تنفيذ المشروع للحد من الإسراف والاختلاس بالمال العام.
2. عدم الإعلان عن أسماء لجنة التنفيذ أمانة للمشروع، ومن يترأس هذه اللجنة على مواقع الوحدة لمعرفة الجميع بمن يقوم بالعمل لتحقيق الشفافية، وعدم محاسبة أعضاء اللجنة المنفذة للمشروع في الاشتراك في أكثر من ثلاث لجان في آن واحد.

3. لا تعمل اللجنة المنفذة للمشروع بسؤال الوحدة عن أي قسم أهم لبدء العمل فيه على السرعة الممكنة، ولا تقوم اللجنة بعمليات الشراء للمواد الضرورية من الوحدات الحكومية الأخرى.
  4. تجزئة مبالغ الكشوفات التخمينية لغرض التهرب من المزايدات، وتكون ضمن صلاحيات رئيس الوحدة، وهذا يعد مخالفًا للتعليمات والضوابط.
  5. لا توجد مراقبة على المقاول الذي تم إحاله جزء من المشروع إليه في تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات الواجب اتباعها من قبل المقاول للحفاظ على أموال الوحدة من الاختلاس والهدر.
- إعداد نموذج مقترح لتعزيز إجراءات الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وفقاً لمبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية.
- نستخلص مما سبق أن الوحدة الحكومية عينة الدراسة تطبق إجراءات الرقابة الداخلية وبنسب جيدة وكانت وفق مبادئ حوكمة القطاع العام، إذ يرى الباحث على الوحدة الحكومية تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية بشكل كامل وبنسبة (100%) للحد من ظاهرة الفساد التي بدأت بالشيوع بالوحدات الحكومية والحد من الهدر والإسراف، والترشيد بالمال العام، وكما مبين في الجدول أدناه وكالاتي:

جدول نموذج مقترح لتعزيز إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات إعادة التأهيل الذاتي للوحدات المتضررة وفق مبادئ حوكمة القطاع العام	
ت	مقترحات إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات إعادة التأهيل ومنع الإسراف والهدر بالمال العام
1	على الوحدة الحكومية تطبيق القوانين والتعليمات الخاصة بإعادة تأهيل الوحدات الحكومية وبشكل يحد من الإسراف والهدر بالمال العام
2	قيام الوحدة الحكومية بتطوير إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات إعادة التأهيل الذاتي للوحدات بحيث تكون كافية لمنع والحد من الهدر والإسراف بالمال العام
مدى تطابق إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات إعادة التأهيل للوحدات الحكومية وفق مبادئ حوكمة القطاع العام	
ت	مقترحات لتطابق إجراءات الرقابة الداخلية لمبدأ الشفافية في عينة الدراسة
1	على الوحدات الحكومية أن تقوم بالإفصاح عن جميع الأنظمة والقوانين واللوائح التي تعمل بها الوحدة الحكومية لتكسب شفافية عالية لمنع إهدار المال العام، وعلى الوحدة تحديد الإجراءات التي تخص تنفيذ إعادة اعمار الوحدة الحكومية لمراقبة النفقات والمصادقة عليها.
2	على الوحدة الحكومية الإعلان عن المعلومات المالية التي خصصت في إعادة اعمار الوحدة على مواقع الوحدة أو الوزارة التابعة لها من أجل إبراز الشفافية في إعادة الاعمار.
3	من الضروري على الوحدات الحكومية أن تقوم بتحديد إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات إعادة التأهيل الذاتي للموظفين العاملين في الوحدات في كيفية مراقبة النفقات والمصادقة عليها من أجل المحافظة على المال العام.
ت	مقترحات لتطابق إجراءات الرقابة الداخلية لمبدأ المساءلة في عينة الدراسة
1	أن تعمل الوحدة بنظام متكامل للمساءلة يؤدي إلى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد.
2	ضرورة أن يتم التحقق من اللجان المركزية لتقدير الموجودات المتضررة وتدقيقها ومساءلة المخالفين عند إعداد تلك القوائم بشكل غير نظامي أو لا تتوافق مع الأنظمة والقوانين.
3	على الوحدة الحكومية عند جرد الموجودات المتضررة الرجوع وأخذ المعلومات من موظفي الأقسام والشعب التي كانت بحوزتهم عند فقدان السجلات أو التي تم اتلافها.
4	مساءلة أعضاء لجنة التنفيذ للمشروع إذ تم اشتراكهم بأكثر من لجنة لإعادة اعمار في نفس الوحدة لأن الاشتراك بأكثر من لجنة يمكن أن يؤدي إلى الاشغال بجزء من العمل وترك الجزء الآخر مما يؤدي إلى التلكؤ في تنفيذ المشروع.

ت	مقترحات لتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية لمبدأ المشاركة في عينة الدراسة
1	على الوحدات الحكومية المشاركة في استدعاء خبراء محاسبين ومدققين للاستعانة بخبراتهم لتعزيز تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية، والحد من الإسراف والهدر والترشيد بالمال العام.
2	ضرورة قيام الوحدة الحكومية بالمشاركة مع جميع الأعضاء في إعداد دراسة جدوى فنية للمشروع بموجب التعليمات والقوانين عن مجلس التخطيط ومن قبل وزارة التخطيط ليتم إدراجها في الموازنة الاتحادية
3	تشكيل لجنة من الوزارة المعنية بالوحدة ومشاركتها في الإشراف على لجان جرد الموجودات وتنفيذ المشروع المُشكّل من قبل الوحدة الحكومية للتخلص من الفساد.
4	أن يكون هناك تنسيق وتعاون بين الإدارات ضمن الوحدة لتوفير معلومات تفيد في عملية إعادة الاعمار وتؤدي إلى إنجاح عملية الرقابة الداخلية في الوحدة

\*المصدر: الجدول من إعداد الباحث

### الاستنتاجات

1. يتبين أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من مجموعة من الإجراءات والسياسات والأنظمة التي تعمل بواسطتها الوحدات الحكومية من تقبل احتمال وقوع الأخطاء والأعمال الغير مشروعة والمخالفات، وهي التي تساعد على حماية المال العام من الإسراف والهدر والضياع بالدرجة الأساس، ويمكنها أن تنبه الإدارة بالمشاكل المتوقعة الحصول.
2. أن أهداف إجراءات نظام الرقابة الداخلية تمثلت في تنفيذها للعمليات بكل كفاءة وفاعلية وبطريقة أخلاقية ومنظمة، وتوفير معلومات تتصف بالدقة والاعتماد عليها، والالتزام بالأنظمة والقوانين والتشريعات الموضوعية، ومنع الاستغلال بالمال العام من أجل إعادة تأهيل الوحدة الحكومية.
3. توصل الباحث إلى أن أهمية الحوكمة هي مساعدة الوحدات الحكومية في الالتزام والشفافية والنزاهة وسيادة القانون، وفتح باب المشاركة لجميع الأفراد في تحقيق أفضل النتائج، وتحقيق المساءلة بين الجميع في عدم اتباعهم إجراءات الرقابة الداخلية.
4. وتوصل الباحث أيضاً إلى أن مبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية مترابطة ومتكاملة مع بعضها البعض من خلال أن النزاهة تعكس صدق المعلومات المخرجة وقانونية الإجراءات وهذا كله مرتبط أساساً عند تطبيق مبدأ

الشفافية، بحيث لا يمكن التكلم عن العدالة والمشاركة والديمقراطية من دون شفافية، وهذا يؤدي إلى التوجه باتجاه مبدأ المساءلة لمكافحة الفساد في الوحدات الحكومية.

#### التوصيات

1. ضرورة الاهتمام بتطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ليواكب الدول المتقدمة، والارتقاء بمستواه في المحافظة على تطبيق النظام بكل تفاصيله.
2. ضرورة الاهتمام بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل الذاتي في الوحدات الحكومية عينة الدراسة ووضع المزيد من الصلاحيات والإجراءات لمساعدتها في مراقبة تنفيذ الأعمال.
3. ضرورة متابعة إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل الذاتي وبصورة مستمرة للمراقبة والتقييم لأن المتابعة الدائمة لإجراءات الرقابة الداخلية تساعد على معرفة ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية يعمل وفقاً للتصميم الموضوع له، وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض من أجزاء أو مكونات الرقابة لتتماشى مع التغيرات.
4. من الضروري على الوحدات الحكومية تطبيق التقييم الذاتي على جميع الإجراءات والتعليمات واجبت التنفيذ داخل الوحدات لبيان مدى تطبيق هذه الإجراءات والتعليمات، ومساعدة الوحدة في بيان المشاكل التي تواجهها أو متوقعة الحصول.



## المصادر

1. إبراهيم، فاطمة أحمد موسى، 2016، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق في الوزارات والمؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، غزة، فلسطين.
2. البلداوي، شاكِر عبد الكريم، 2011، دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الإفصاح والشفافية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الرابعة والثلاثون-العدد التسعون.
3. جبر، طارق عبدالعزيز، والقرغولي، مصطفى عبد الجليل، 2019، كوارث الحروب وأثارها على البيئة الحضرية، جامعة بغداد، مركز التخطيط الحضري والأقليمي، مجلة المخطط والتنمية، العدد 39.
4. الجواري، أحمد خزعل محمد، 2020، توظيف مبادئ حوكمة الموارد البشرية في الحد من ظاهرة الاحتراق الوظيفي: دراسة مقارنة لعيّنة من المستشفيات الحكومية والأهلية في مدينة الموصل، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
5. الجبلي، منال هاشم إبراهيم، 2020، حوكمة القطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
6. الحمداني، أسماء سالم محمد علي، 2019، استخدام المعلومات المحاسبية في تقييم البدائل لإعادة اعمار المدينة القديمة في الموصل دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
7. الراسبي، زهرة ناصر، 2012، تصميم نموذج مساءلة الأداء في النظام التربوي عمان، دار الخليج للنشر والتوزيع.
8. ربابعة، نائل موسى، 2019، الحوكمة وتطبيقاتها في الجامعات الحكومية: المملكة العربية السعودية نموذج تصويري للحوكمة، كلية إدارة الأعمال، جامعة جازان، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية، العدد الخامس عشر.
9. الرمحي، أزهر عطا، 2017، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، الأردن.
10. الشوك، إسبرق إبراهيم وحמיד، ذكرى عبدالسلام، 2009، مرحلة التعاقد وتأثيرها على المشروع الإنساني، وزارة الإسكان والأعمال مكتب الوكيل الأقدم، العراق.
11. عبدالله، علي مال الله، 2012، تقييم دور تعليمات تنفيذ العقود الحكومية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في تنفيذ مشاريع وبرامج الموازنة الاستثمارية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، واقع المؤتمر العلمي الأول لديوان الرقابة المالية.
12. العجيلي، صالح عبد عايد والمنديل، ناظر أحمد، 2018، دور الشفافية في الحد من الفساد الإداري، مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان الإصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع المأمول، جامعة بغداد.
13. فارس، بديرة وبهاء الدين، بيطار، 2018، دور الرقابة في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة في مطاحن الحصنة المسيلة، رسالة ماجستير، كلية العلوم والاقتصاد والتجارة وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.

14. فارس، حيدر علي، 2009، أثر حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي، أطروحة دكتوراه، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.
15. المروان، مصعب عبدالرحمن وأبو خشبة، عبد العال بن هاشم والسعد، صالح بن عبدالرحمن، 2021، دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية "دراسة ميدانية"، المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، المجلد 5 والعدد 19.
16. مسلم، بسام، 2016، مستوى ممارسة مبادئ الحوكمة الجيدة في الجامعات اليمنية دراسة ميدانية في جامعة العلوم والتكنولوجيا، مجلة الدراسات الاجتماعية، المجلد 22 والعدد 49.
17. النعيمي، عبدالواحد غازي محمد، 2011، تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات دراسة في عينة من الشركات المساهمة في محافظة نينوى، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
18. الهروط، العنود إبراهيم، 2018، الاتجاهات نحو تطبيق الحوكمة الإلكترونية في الجامعات الخاصة الأردنية وأثرها في تميز الأداء الجامعي: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
19. Alazzam, F.A., Al-Omari, B. & Abu Rumman, M., 2013, The Reality of the Internal Control in Industrial Companies in Aqaba City, Far East Journal of psychology and Business, Vol. 10 No. 2.
20. Bovaird, Tony & Löffler, Elke, 2009, Public management and governance, (2 ed).
21. Siayor, Anne Deladem, 2010, Risk Management and Internal Control Systems in the Financial Sector of the Norwegian Economy: A case study of DnB NOR ASA, Master Thesis, University of Tromsø.
22. [www.oecd.org](http://www.oecd.org)
23. [www.enec.gov.ae](http://www.enec.gov.ae)