

تقويم وظيفة التدقيق الداخلي وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية (IIA)
في مديرية بلديات محافظة نينوى¹

Evaluation of the internal audit function according to the International Internal Audit Standards (IIA) in the Directorate of Municipalities of Nineveh Governorate

أ.م.د. كبرى محمد طاهر حمودي
كلية الادارة والاقتصاد /جامعة الموصل
kubraa_mohamed@uomosul.edu.iq

الباحث/عبد السلام حبو محمد الحبو
كلية الادارة والاقتصاد /جامعة الموصل
Abdalsalamalhabow@gmail.com

Asst. Prof. Dr. Kobra M. T. Hamoudi

Researcher. Abdalsalam H.M. Alhabow

تاريخ استلام البحث 2021/ 8 /11 تاريخ قبول النشر 2021/ 10 /6 تاريخ النشر 2022/4 / 3

المستخلص

هدف البحث الى التعرف على مدى تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من قبل المدققين العاملين في مديرية بلديات محافظة نينوى، ولتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياتها شرعنا بدراسة تطبيقية في مديرية بلديات محافظة نينوى وتم معاشرة واقع اجراءات التدقيق الداخلي في المديرية والمؤسسات البلدية التابعة لها، وكان من أهم نتائج الدراسة التي توصل لها الباحثان هي قصور في اتباع معايير التدقيق الداخلي للقيام بدوره الفاعل في مديرية بلديات محافظة نينوى، وعدم تبني الاهداف الحديثة لوظيفة التدقيق الداخلي، كذلك عدم تبنيه لمعايير التدقيق الداخلي الدولية (IIA)، وعدم وجود ميثاق و برنامج واضح للتدقيق الداخلي.

يوصي البحث بضرورة تبني خطة واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة عينة البحث، و ممارسة مهامهم وفق المعايير والإصدارات المهنية لوظيفة التدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للتدقيق الداخلي، وضرورة تفعيل دور التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي وفق الابعاد الحديثة لهذه الوظيفة وذلك لدورها الايجابي في إضافة قيمة وتحسين العمليات والمساعدة على تحقيق الأهداف.

الكلمات المفتاحية:- التدقيق الداخلي ، معايير التدقيق الداخلي الدولية (IIA) ، مديرية بلديات محافظة نينوى.

Abstract

The aim of the research is to identify the extent of the application of international standards for internal auditing by auditors working in the Directorate of Municipalities of Nineveh Governorate. To achieve the objectives of the study and test its hypotheses, we conducted an applied study in the Directorate of Municipalities of Nineveh Governorate. The results of the study reached by the researcher are the absence of regulations governing the performance of internal auditing to play an active role in government sectors, and the lack of adoption of the modern objectives of the internal audit function, as well as its failure to adopt the International Internal Audit Standards (IIA), and the absence of a charter and a clear program for internal auditing.

The study concluded with a number of recommendations, the most important of which are: the necessity of adopting a clear plan for the internal audit function in the public sector,

¹ بحث مستل من رسالة ماجستير للباحث الاول

an internal audit program, developing the skills of internal auditors in the public sector and practicing their tasks according to standards and publications, and the need to pay attention to activating the role of internal audit in government sectors according to modern dimensions. For this job given its positive role in adding value and improving the effectiveness of operations and

Keywords: Internal Audit, International Internal Audit Standards (IIA), Directorate of Municipalities of Nineveh Governorate,

المقدمة

يعد التدقيق الداخلي أحد أهم دعائم الإدارة الناجحة في القطاع العام، كونه يعد مصدر معلومات للإدارة ونقطة فحص للإجراءات والمعاملات التي تخص تلك الوحدات ، وقد حظي التدقيق الداخلي باهتمام كبير من قبل الباحثين والأكاديميين ويتركز الاهتمام بجوانب مختلفة تتعلق بموضوع التدقيق الداخلي ، واستجابة لذلك تتحرك هذه الوحدات لتطوير عملياتها وتحسين أساليب هذه الوظيفة لكي تتمكن من توفير المزيد من المعلومات الملائمة والموثوقة لتحقيق أهدافها، لذلك تشهد وظيفة التدقيق الداخلي منذ أواخر القرن الماضي تطورات هائلة ، خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية ، وذلك من خلال إصدار معهد المدققين الداخليين لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (IIA) وأجرى تعديلات على هذه المعايير والتي تضمنت توسيع المهام المنوطة به بإضافة مهام جديدة وخدمات استشارية وتأكيدية ، ونظرا لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في وحدات القطاع العام و دورها في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، جاء هذا البحث لتسليط الضوء على مدى تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى لمعايير التدقيق الداخلي الدولية (IIA).

1. المبحث الاول: منهجية البحث

2. 1 مشكلة البحث:

جاءت فكرة هذه البحث للتعرف على مدى تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى لمعايير التدقيق الداخلي الدولية (AII) من خلال الاجابة على هذه الاسئلة :

- 1- هل ان وظيفة التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى تواكب المتطلبات الحديثة لهذه الوظيفة؟
- 2- مدى تبني وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة عينة البحث لمعايير الدولية للتدقيق الداخلي الدولية (AII).

1. 2 اهداف البحث:

يهدف البحث الى توجيه اهتمام المدققين العاملين في القطاع العام نحو الاهداف الحديثة للتدقيق الداخلي و تهدف الى تحقيق الاتي:

- 1- رفع المستوى المهني للمدققين الداخليين في مديرية بلديات محافظة نينوى من خلال تبني المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.
- 2- تحسين و تطوير نوعية الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي (الاستشارية والتأكيدية) في مديرية بلديات محافظة نينوى من خلال تبني المفاهيم الحديثة لهذه الوظيفة

1. 3 أهمية البحث:

تستمد هذه البحث أهميتها من الاتي:

- 1- أهمية التدقيق الداخلي في وحدات القطاع العام و دوره في تحقيق اهدافها،

2- ضرورة ممارسة وظيفة التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لغرض تحقيق اهدافها.

1. 4 فرضيات البحث

لتحقيق هدف البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

1- يمارس التدقيق الداخلي اجراءاته في مديرية بلديات محافظة نينوى وفق المفهوم التقليدي للتدقيق الداخلي.

2- عدم تبني التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (IIA) والمفاهيم التي تقوم عليها.

1. 5 منهجية البحث

تم اتباع المنهج الوصفي لغرض عرض الجانب النظري من البحث من خلال الاستعانة بالوثائق الرسمية والرسائل والأطاريح الجامعية والدوريات والمؤتمرات والندوات والكتب ذات العلاقة بموضوع البحث ، كما تم الاعتماد على المنهج التحلي ودراسة الحالة من خلال الملاحظات والمشاهدات واللقاءات التي يجريها الباحثان في شعبة التدقيق و مع المدققين الداخليين العاملين في مديرية بلديات نينوى.

1. 6 عينة البحث

المدققين الداخليين و اقسام التدقيق الداخلي في مديرية بلديات نينوى والمؤسسات البلدية التابعة لها في الاقضية والنواحي.

2. المبحث الثاني: التدقيق الداخلي والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي (IIA)

2. 1 مفهوم وتعريف التدقيق الداخلي

"يعد التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة ضمن المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها و تهدف لمساعدة الإدارة و الأفراد في أداء مسؤولياتهم بفعالية" (Robert, et. al., 2009, p. 3).

كما تم تعريفه بأنه عبارة عن فحص مهني مستقل يقوم به شخص مؤهل عملياً وعلمياً بالاعتماد على فحص السجلات والدفاتر المحاسبية واثبات صحة وسلامة القوائم المالية بهدف اعطاء رأي فني محايد. (جميلة، 2018 (3):

ولقد قدمت تعريفات عديدة للتدقيق الداخلي، تتمثل ابتداءً في تعريفات معهد المدققين الداخليين الامريكي The (Institute of Internal Auditors) (IIA)، ففي عام 1947 صدر أول تعريف للمعهد عن التدقيق الداخلي الذي اعتبر بأنه "تشاط تقويمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف الى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية وغيرها، وذلك كأساس لخدمة الإدارة، انها رقابة ادارية تمارس عن قياس وتقييم فاعلية اساليب الرقابة الاخرى".

وقد عرّف مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي التدقيق الداخلي بأنه جهاز تقويمي ضمن تشكيلات الوحدة ويعد أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تُنشئ الإدارة للقيام بخدماتها وطمأنتها على ان وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من حماية أصول أموال الوحدة الاقتصادية والتحقق من إتباع موظفي الوحدة الاقتصادية للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة له. (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، 2000، دليل رقم 4، 2-3)

ومن خلال المفهوم الحديث فإن التدقيق الداخلي يتضمن وظيفتين رئيسيتين:
أ. خدمات التأكيد الموضوعي: وتتضمن عملية فحص موضوعي للأدلة لغرض تقديم تقييم مستقل لمدى فاعلية وكفاءة إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية، مثال ذلك العمليات المالية و الأداء و الالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية، وأمن نظام للمعلومات".
ب. الخدمات الاستشارية: وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المنشأة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها ومثال ذلك: المشورة، النصيح، تصميم العمليات التدريب. (رضوان، 2012: 12)
2.2 أهداف التدقيق الداخلي

- تتمثل الأهداف الحديثة للتدقيق الداخلي بالآتي: (محمد علي، 2019، 32)
- 1- الإشراف على الرقابة الداخلية: يمكن ان يكلف قسم التدقيق الداخلي بمسؤولية تدقيق أنظمة الرقابة والاشراف على عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها.
 - 2- فحص المعلومات المالية والتشغيلية: يمكن أن يكلف قسم التدقيق الداخلي بتدقيق الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية ولعمل استفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.
 - 3- تدقيق الأنشطة التشغيلية: يمكن أن يكلف قسم التدقيق الداخلي بتدقيق الأنشطة التشغيلية من الناحية الاقتصادية ومن ناحية الفاعلية والكفاءة بما في ذلك أنشطة المنشأة غير المالية.
 - 4- تدقيق الالتزام بالقوانين والأنظمة: يمكن أن يكلف قسم التدقيق الداخلي بتدقيق الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.
 - 5- إدارة المخاطر: يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة المؤسسة في تحديد وتقييم المخاطر المهمة ، والعمل على تحسين أنظمة الرقابة و إدارة المخاطر.
 - 6- الحوكمة: يعمل التدقيق الداخلي على تقييم عمليات الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقه لأهدافها المتعلقة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء وتوصيل المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلي الجهات المعنية .
- 2.3 أنواع التدقيق الداخلي

يمكن تحديد ابرز انواع التدقيق الداخلي واكثرها شيوعاً بالآتي:

- 1- التدقيق المالي:
ان هدف التدقيق المالي هو التحقق من دقة وصحة البيانات والمعلومات المالية وهل بالامكان الاعتماد عليها لتأكد من ان عمليات الصرف تمت حسب الضوابط والتعليمات والقوانين النافذة
- 2- تدقيق الالتزام
وهو عملية تقييم مستقل فيما إذا كانت الأنشطة و العمليات و المعاملات والمعلومات المالية تتفق في جميع نواحيها مع الأنظمة الموضوعية (3 : 2010، INTOSAI)، و يرمي إلى التأكد من مراعاة المنشأة والتزامها

بالقوانين و الأنظمة والتعليمات النافذة و المعمول بها في محيط عملها ، اضافة إلى التأكد من الالتزام للمستويات الإدارية المختلفة كافة بالقوانين و اللوائح و التعليمات التي تصدرها الوحدة و المتعلقة بالنظام الداخلي لها.

3- التدقيق التشغيلي

ان التدقيق الداخلي التشغيلي هو مجال غير تقليدي نشأ نتيجة التطورات التي حدثت في مجال وظيفة التدقيق الداخلي ولقد عرف على انه "المراجعة الشاملة للوظائف المختلفة داخل المؤسسة للتأكد من كفاءة وفاعلية وملائمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال هذه الوظائف . " (حمایزیه ، 2016: 35)

كما اضاف معهد المدققين الداخليين الأمريكي الى التدقيق الداخلي ثلاثة أنواع أساسية أخرى بالاضافة الى الانواع التي تم ذكرها اعلاه وذلك للوصول الى اهداف التدقيق وهذه الانواع هي:- (الغالي ، 2015: 37)

1- تدقيق العمليات ب- تدقيق نظم المعلومات ج- تدقيق الاداء ت - التدقيق البيئي

أ - تدقيق العمليات

هو عملية فحص و تدقيق لجميع عمليات الوحدة المختلفة بهدف التأكد من تنفيذها وانجازها وفقاً للسياسات المعتمدة من قبل الإدارة العليا و التحقق من ان مختلف المستويات الإدارية تنجز وظائفها و اعمالها بفاعلية وكفاءة .

ب- تدقيق نظم المعلومات

يركز هذا النوع من التدقيق الداخلي على اختبار امن تشغيل بيانات نظم المعلومات و نزاهتها اضافةً إلى البيانات المرتبة و المعلومات التي أخرجتها هذه النظم و ذلك من خلال اختبار السجلات الخاصة بالعمليات المالية و التشغيلية و التقارير التي تتضمن معلومات تتميز : بالدقة ، وصدق التمثيل ، والتوقيت المناسب مفيدة و كاملة ، و أن للتدقيق الداخلي مساهمة كبيرة، ودور فعال وذلك من خلال إمكانية الحد من المخاطر وبناء نظام رقابة سليم لهذه البيئة ومن أجل القيام بعملية التدقيق بكفاءة. (جميلة ، 2018 : 28)

ت- تدقيق الاداء

يرمي هذا النوع من التدقيق إلى التحقق من الفاعلية و الكفاءة الاقتصادية لأداء العاملين و مدى التزامهم بالقوانين و الأنظمة والتعليمات و يسمى هذا النوع من التدقيق (بالتدقيق الإداري) كونه يقوم باختبار عام للإجراءات والسياسات الإدارية المختلفة .

ت -التدقيق البيئي

ان الهدف من هذا النوع من التدقيق الداخلي هو قياس التزام الوحدة بالقوانين والمعايير الخاصة بالبيئة و تدقيق نظم إدارة البيئة وبما يقلل من المخاطر البيئية في المستقبل و يحقق التنمية المستدامة .وذلك عن طريق معالجة الانبعاثات السامة ومعالجة النفايات ، نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زياده عائد ، وتحسين عمليات المؤسسة في تحقيق اهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقويم وتحسين فاعليه عمليات الحد من المخاطر والرقابة والسيطرة ، وعرف التدقيق البيئي من قبل ديوان الرقابة المالية في العراق على انه تقويم نتائج تنفيذ السياسات والخطط والبرامج الوطنية والمحلية في مجال حماية وتحسين البيئة، وقياس إثر عمليات المنظمة المختلفة على البيئة بموجب المعايير المعتمدة وبيان كلف ذلك كلما كان ممكناً. (الجبوري ، 2019 : 183)

وهناك أنواع أخرى من التدقيق الداخلي وهو التدقيق الداخلي لأغراض خاصة: وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالدور الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من أحداث تفوضه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الطريقة أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت، إذ أنه في الغالب يكون بصورة فجائية وغير مدرج في خطة التدقيق الداخلي، ويشتمل مثل هذا النوع من التدقيق على عمليات التفتيش الفجائي التي تهدف لاكتشاف الفساد أو الغش. (النونو، 2009، 24)

2. 4 المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ((IIA

إن إجراءات التدقيق تختلف عن معايير التدقيق، إذ أن معايير التدقيق هي الإطار العام لعمليات التدقيق، فهي لا تخضع للحكم الشخصي، و هي تمثل الخطة العامة لعملية التدقيق التي إذا ما اتبعت سوف تساعد المدقق على اتمام عملية التدقيق المكلف بها بنجاح، بينما الإجراءات فهي الوسيلة أو الطريقة التي يستخدمها المدقق والتي تساعده من تنفيذ عملية التدقيق بصورة فعلية، فهي تخضع إلى تقدير المدقق وحكمه الشخصي وتختلف من مدقق إلى آخر، فله حرية الاختيار فيما يراه مناسباً و ضرورياً من إجراءات في سبيل تحقيق أهداف التدقيق بشرط أن تكون وفقاً للمعايير ولا تتعارض معها (الجبالي وآخرون، 2017: 168). أو هي الخطوات التي يقوم بها المدقق خلال عملية التدقيق، بالرغم من الاختلاف بالمعنى إلا أنهما مرتبطتان فمن أجل القيام بالإجراءات اللازمة لعمل المدقق لا بد أن تكون هذه الإجراءات ملائمة للمعايير الموضوعية لكي تتم عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية (الزبيدي، 2017: 60).

وأشار Buregeya أن كل مهنة تطلب مجموعة من المعايير تحكم ممارساتها وإجراءاتها العامة وأخلاقياتها، ويعد معهد المدققين الداخليين (IIA) هو الرائد في إصدار المعايير الخاصة بممارسة التدقيق الداخلي، أن معايير معهد المدققين الداخليين تمثل إطاراً واضحاً لدور التدقيق الداخلي، وتعد المعايير إلزامية التطبيق من قبل المدققين الداخليين (Buregeya، 2007: 58-59).

وإن آخر تعديل لمعايير التدقيق الداخلي ودخل حيز التنفيذ في الأول من كانون الثاني /2017، حيث أصدر المعهد (IIASB) تنقيحاً للمعايير بعد إعادة النظر فيها وتمت الموافقة عليها من مجلس الرقابة، (فليح، هادي، 2020: 94).

وتشمل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، معايير الخصائص اللازم توافرها ومعايير الأداء، فأما معايير الخصائص اللازم توافرها فتتناول، خصائص الأجهزة والأفراد الذين يتولون أداء أنشطة التدقيق الداخلي، وأما معايير الأداء فتحدد طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، وتعد بمثابة معايير للجودة، بما يمكن معه من تقييم أداء تلك الأنشطة على أساسها، وتقسم كالآتي:

1- معايير الخصائص (السمات)

2- معايير الأداء

المجموعة الأولى:- معايير الخصائص (السمات)

1000- الغرض، والسلطة، والمسؤولية

يضمن الغرض من المسؤولية التي تقع على الأفراد القائمين بنشاط التدقيق الداخلي والسلطة التي منحت لهم مع وجوب تثبيتها رسمياً بموجب ميثاق أو لائحة التدقيق الداخلي، و بما يتماشى مع هدف التدقيق الداخلي ومع الجوانب الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ومبادئ أخلاقيات المهنة، والمعايير، وتعريف التدقيق الداخلي، "يجب أن يقوم المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي

بمراجعة مستمرة لوثيقة التدقيق الداخلي وتقديمها الى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليها." (رضوان ،2012 : 17)

1100- الاستقلالية والموضوعية

يجب أن يقوم المدقق بمعمله بأمانه واستقامة وموضوعية في كافة مراحل التدقيق من دون تحيز لأي طرف او جهة معينة و ان يكون عمل التدقيق الداخلي مستقل ، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية. (النونو ، 2009 : 55)

1200- المهارة والعناية المهنية اللازمة

من الواجب ان تنجز مهام التدقيق الداخلي بمهارة ومع مراعاة العناية المهنية اللازمة.

1300- "برنامج تأكيد وتحسين الجودة"

يتوجب على مدير التدقيق الداخلي أن يبقي على "برنامج تأكيد وتطوير وتحسين الجودة" ، بحيث تشمل جميع نواحي عملية التدقيق الداخلي، ويتم اعداد برنامج تأكيد وتحسين الجودة لكي يتمكن من تقييم تطابق عملية التدقيق الداخلي مع المعايير، وتقييم مدى اتباع مبادئ وأخلاقيات المهنة من قبل المدققين الداخليين. (فليح و هادي ،2020 : 95)

المجموعة الثانية: معايير الأداء

وتتكون من سبعة معايير رئيسية تبدأ من 2000 الى 2600 و يشتق منها معايير فرعية اخرى ، الهدف منها تحديد نشاط التدقيق الداخلي و وضع المقاييس التي يعتمد على اساسها قياس عمليات التدقيق الداخلي وكالاتي : (زروقي و حسياني ، 2020 : 180)

2000- إدارة نشاط التدقيق الداخلي

يتوجب على المدير التنفيذي للتدقيق أن يقود نشاط التدقيق الداخلي بصورة فعالة وان يضع خطة مبنية على اساس المخاطر لغرض ضمان اضافة قيمة للمؤسسة والتأكد ان موارد التدقيق كافية و يتم استغلالها بصورة صحيحة لغرض تنفيذ وانجاز الخطط . (protiviti ,2009: 62)

2100- طبيعة العمل

ينبغي أن يشارك التدقيق الداخلي بتقييم عمليات" الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة" والمشاركة في تطويرها و تحسينها ، وذلك من خلال اتباعه لأسلوب منظم ومنهجي ويرتكز على المخاطر. (يزيد ، 2016 : 49)

2200 - تخطيط مهمة التدقيق الداخلي

يتم بموجبه وضع الخطط المناسبة للقيام بالمهمة وكذلك يتم تحديد حجم ومدى عملية التدقيق ، "وينبغي علي المدققون الداخليون أن يقوموا بتحديد وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة ، ونطاقها، وتوقيتها،" والموارد المخصصة لها، كما يجب أن تأخذ الخطة في عين الاعتبار الاستراتيجيات والأهداف ومخاطر المؤسسة ذات الصلة بالمهمة وان يتضمن برنامج العمل الخدمات الاستشارية. (فليح ، هادي ،2020: 95)

2300 - "تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي"

من الضروري أن يقوم المدققين الداخليين بتحديد وتحليل وتقييم واثبات المعلومات اللازمة ، وبالشكل الكافي لغرض إنجاز أهداف مهمة التدقيق.

2400 - تبليغ النتائج

"ينبغي على المدققين الداخليين ان يبلغوا نتائج عملية التدقيق".

2500 - مراقبة سير العمل

يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام لمتابعة النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة، وأن يحافظ على هذا النظام. (أحمد، 2009 : 34)
2600- التبليغ عن قبول المخاطر

في حالة اعتقاد مدير التدقيق الداخلي أن الإدارة العليا قد قبلت مستوى غير مقبول من المخاطر ، فإنه يلزم عليه أن يناقش ذلك مع الإدارة العليا وتحديد الخطأ و الإبلاغ عن نتائج هذا الأداء وإذا لم يحسم الأمر فيجب أن يرفع تقريراً إلى مجلس الإدارة لمواجهتها (محمد ، 2017 : 30).

الجانب العملي

3. المبحث الثالث: دراسة تطبيقية في مديرية بلديات محافظة نينوى

3.1 نبذة تعريفية عن مديرية بلديات محافظة نينوى

هي إحدى تشكيلات وزارة البلديات الاعمار والاسكان والبلديات العامة، وتعد الجهة الرئيسية في رسم السياسة الوطنية المتعلقة بجميع الخدمات البلدية، ورفع النفايات الصلبة فضلاً عن اهتمامها بشبكات الطرق البلدية، وإدارة العقارات العامة نحو تحديد استعمالات الأرض، والتخطيط العمراني، وتأسيس استراتيجيات تطوير المدن، والمستقرات الريفية، وتحسين بيئتها، والتي تقدم خدماتها عن طريق مؤسساتها البلدية في عموم المحافظة، إذ تكون هذه الخدمات ذات اتصال مباشر بحياة المواطنين اليومية، ولها تأثير بالغ عليها، وتساهم في نظافة المدينة وجمالها وازدهارها.

وتقسم مديرية بلديات المحافظة إلى مديرية عامة وثلاثة أصناف تابعة لها وهي:

1. الصنف الأول مديرية بلدية.(سنجار ، تلعفر، تلكيف ، البعاج)
2. الصنف الثاني مديرية بلدية (الحدانية ، بعشيقه ، الحضر ، القيارة ، حمام العليل ، ربيعة ، القوش ، مخمور ،الشمال)
3. الصنف الثالث والرابع مديرية بلدية (برطلة ، الشخان ، العياضية ، تل عبطه ، القحطانية ، الفاروق ، قراج ، العدنانية ، ديبكة ، الشورة ، النمروذ ، المحلبية ، فايدة ، القيروان ، ، الكوير، زمار ، وانة ، النمروذ).

3.2 النظام المحاسبي المعمول به في مديرية بلديات محافظة نينوى

يتم تحديد نوع النظام المحاسبي الذي تعتمد عليه الوحدة الحكومية حسب طبيعة التقسيمات الإدارية والمالية للوحدة الحكومية من حيث طبيعة نشاطها وأسلوب تمويلها، إذ أن مديرية بلديات محافظة نينوى تعتبر من وحدات القطاع العام ذات نشاط خدمي ، وتتلقى تمويلاً مركزياً من الحكومة المركزية والمحلية وتطبق النظام المحاسبي الحكومي ، ويرتبط بها إدارياً وفنياً 31 مؤسسة بلدية في الاقضية والنواحي في محافظة نينوى ذات نشاط خدمي و اقتصادي تهدف إلى تحقيق الربح، وتمول ذاتياً من راس مالها ومواردها وقد تحقق ربح أو خسارة، وكذلك تقديم الخدمات، وتتلقى منح تشغيلية من مديرية بلديات المحافظة لغرض مساعدتها في تقديم الخدمات و ممارسة نشاطها ، و تطبق المؤسسات البلدية النظام المحاسبي الموحد للبلديات وهو نظام تم اعداده من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادية وهو مشتق من النظم المحاسبي الموحد و يأخذ بالمبادئ المحاسبية ويعتمد أساس الاستحقاق، يعرف النظام المحاسبي الموحد للبلديات بأنه خطة تتمثل بمجموعة من الترتيبات المتعلقة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى

الوحدة والقيام بأعداد القوائم المالية والحسابات الختامية في ضوء اطار موحد من الاسس والقواعد التعاريف والمصطلحات والمعالجات المحاسبية لخدمة اهداف محددة (ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد للبلديات، 2012:4).

3.3 الهيكل التنظيمي لمديرية بلديات المحافظة.

ترتبط مديرية بلديات محافظة نينوى ادارياً/ بمحافظة نينوى/ الدائرة الادارية والمالية وفنياً بمديرية البلديات العامة في وزارة الاعمار والاسكان و البلديات والأشغال العامة وتتكون مديرية البلديات من ثلاثة عشرة شعبة حسب الهيكل التنظيمي الذي يتمثل بالشكل

جدول رقم (1) الهيكل التنظيمي لمديرية بلديات محافظة نينوى

أ / الشعب الادارية والقانونية والمالية التي هي تحت اشرف معاون الاداري	ب / الشعب الفنية التي هي تحت اشرف معاون الفني
شعبة ادارة الموارد البشرية	شعبة المشاريع
شعبة الموازنات	شعبة البيئة
شعبة التدقيق	شعبة تنظيم المدن
شعبة القانونية	شعبة التخطيط والمتابعة
شعبة الأمور المالية	شعبة الاليات
شعبة المخازن	شعبة الورشة المركزية
شعبة الأملاك	شعبة التخطيط والمتابعة

3.4 شعبة التدقيق

تتكون هذه الشعبة من وحدات (تدقيق السجلات – التدقيق المستندي – الرقابة المالية) ومن اهم مهامها تلك التي تتمثل بالرقابة الداخلية في تدقيق جميع اعمال شعب المديرية وخاصة النواحي الحسابية، منها واكتشاف الأخطاء، ومتابعة المديرية البلدية عن طريق الزيارات الميدانية، والاطلاع على اعمال تلك المؤسسات، وابداء التوصيات والتوجيهات بشأن عمل تلك المؤسسات، فضلاً عن الى تدقيق الجداول الحسابية، والمنح الشهرية، وتدقيق حسابات الخطة والمنحة ورواتب موظفي المؤسسات البلدية ، كما تمارس شعب التدقيق في المؤسسات البلدية في الاقضية والنواحي نفس المهام في تدقيق جميع اعمال شعب المؤسسة البلدية بالإضافة الى تدقيق سجلات الاملاك ومعاملات الاراضي والتخصيص ، ويبلغ عدد الموظفين العاملين في التدقيق والحاصلين على بكالوريوس محاسبة (37) سبعة وثلاثون موظف سبعة منهم في مقر الدائرة و الباقي موزعين على المؤسسات البلدية وبواقع مدقق واحد في كل مؤسسة بلدية جميعهم حاصلين على شهادة البكالوريوس في المحاسبة.

مهام شعبة التدقيق في مديرية بلديات محافظة نينوى ومؤسساتها البلدية:

1- تدقيق إجراءات المتعلقة بعمليات المصروفات من حيث تدقيق الادلة الموضوعية والموافقات الاصولية وفق الصلاحيات وتبويب المصروفات في المستند.

2- تدقيق الرواتب الخاصة بالعاملين لكل شهر .

- 3- تدقيق السجلات الحسابية كسجل اليومية العامة و المدفوعات، وسجل الاستخدامات، وسجل الإيرادات، وسجل الصندوق والاستاذ العام الخاصة بالمؤسسات البلدية.
- 4- تدقيق معاملات المقبوضات والإيرادات شهرياً.
- 5- تدقيق سلف المشتريات، وسلف الوقود، وتصليح السيارات وسلف المنح التشغيلية.
- 6- إبداء الرأي بخصوص المعاملات المالية الخاصة بالمؤسسة.
- 7- متابعة تشكيل اللجان بكافة أنواعها ذات الطابع المالي والحسابي والمشاركة فيها.
- 8- تدقيق المعاملات الخاصة بشطب الأثاث والأجهزة والموجودات الثابتة ، وتقديم التوصيات والتوجيهات المتعلقة بها.
- 9- تهيئة معاملات إتلاف الأوراق الرسمية، وإصدار قراراتها، ومتابعة أعمال اللجان الرئيسة للحفاظ على الوثائق والمستندات الرسمية.
- 10- تدقيق معاملات إتلاف المواد المخزنية.
- 11- متابعة الاجتماعات التي تقيمها المديرية.
- 12- تدقيق سلف المقاولين والذرات و والحث على تجديد خطابات الضمان.
- 13- تدقيق مستندات القيد والصرف.
- 14- متابعة تقارير هيئات التدقيق والرقابة اللاحقة لعمليات الصرف بما فيها تقارير ديوان الرقابة المالية،
- 15- متابعة اوامر تكليف لجان الجرد السنوي، واعطاء التعليمات الخاصة بعملية الجرد، ومقارنة الزيادة والنقص مع المشتريات والمشتوبات ، وتثبيت الفروقات في السجلات.
- 16- تدقيق حركة الصكوك المسحوبة والحوالات ، وتدقيق الاوليات والمستندات الثبوتية ، والتوقيع على أستمارات تنظيم الصكوك ، ومسك سجل لترقيم ومتابعة معاملات الصرف.
- 17 - تدقيق سجلات وقوائم اجور العمال (التنظيفات)
- 18- تدقيق سجلات شعبة الاملاك و عقود الايجار والاستئجار (خاص بالمؤسسات البلدية)
- 19- تدقيق موازين المراجعة الشهرية وجداول الايرادات والمصروفات للمؤسسات البلدية
- 20- القيام بزيارات تدقيقية للمؤسسات البلدية في الاقضية والنواحي واصدار التوجيهات الفنية لشعب التدقيق في المؤسسات البلدية
- 21- تدقيق المعاملات الخاصة بتوزيع قطع الاراضي و معاملات البيع والتخصيص . (المصدر. مديرية بلديات محافظة نينوى ، شعبة التدقيق)
3. 5 مرحلة تحليل وتقييم الدراسة

من خلال استعراض واقع حال اجراءات التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى و المؤسسات البلدية التابعة لها ، ومعايشة الباحثان لعمليات و أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي و جمع البيانات والمعلومات عن طريق الملاحظات المباشرة ، تم التوصل الى تقييم لوظيفية التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى اعتمد على

التقييم الذاتي والحكم الشخصي ، وكذلك تم تحديد نقاط الضعف واقتراح المعالجات المناسبة لمواطن الضعف وتعزيز نقاط القوة وكالاتي:

التقييم الذاتي: قام الباحثان من خلال اللقاءات والاجتماعات التي اجروها مع المدققين، بتقييم واقع وظيفة التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى وتحديد نسبة تطبيق المعايير معتمدين في تحديد تلك النسب على التقدير الشخصي.

جدول رقم (2) تقييم واقع وظيفة التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى

المعيار	التدقيق الداخلي وفق المعايير	واقع التدقيق الداخلي	مطبق	غير مطبق	نسبة التطبيق
*الهدف والسلطة والمسؤولية	وجود ميثاق للتدقيق الداخلي يحدد فيه السلطة والمسؤولية وطبيعة الخدمات التي يقوم بها المدقق	يتم اصدار امر تكليف للقيام بأعمال التدقيق الداخلي ولا يوجد ميثاق للتدقيق الداخلي	√		20%
* الاستقلالية والموضوعية	تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي باستقلالية تامة و يؤدي المدقق الداخلي عمله بموضوعية و دون اي تحيز	يرتبط التدقيق الداخلي بالإدارة العليا و تراعى عملية الفصل بين الوظائف	√		60%
*الكفاءة والعناية المهنية	يجب ان يمتلك المدقق الداخلي الكفاءة ، ويبدل العناية المهنية اللازمة	يملك يمتلك المدقق الداخلي الكفاءة ، ويبدل العناية المهنية اللازمة	√		70%
*تأكيد الجودة وبرامج التحسين .	اهتمام من الإدارة لوضع برامج لقياس جودة أعمال التدقيق. هل تضع الادارة برامج تطوير وتنمية الموظفين داخل شعبة التدقيق الداخلي	لا توجد اي خطط موضوعية من قبل الادارة لقياس جودة الاعمال او تطوير شعبة التدقيق	√		15%
نسبة تطبيق معايير السمات					
					41,5%
*إدارة نشاط التدقيق الداخلي	يجب ان يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع خطة يحدد فيها سياسات واجراءات نشاط التدقيق الداخلي وتكون مبنية على اساس المخاطر وابلاغ الادارة بهذه الخطة بصورة دورية	لا توجد اي خطة لنشاط التدقيق الداخلي ولا يتم تحديد للمخاطر	√		20%
* طبيعة العمل	يساهم التدقيق الداخلي في تقييم عمليات الحوكمة والرقابة وادارة المخاطر هل يساعد التدقيق الداخلي في تحسين الضوابط الرقابية و الحد من المخاطر	يعمل التدقيق الداخلي على تقييم العمليات الرقابية و زيادة الاجراءات الرقابية فقط	√		40%

15%	√		لا توجد اي من هذه الاجراءات	يتم وضع خطة لكل مهمة يحدد فيها نطاق المهمة وتوقيتها والموارد المخصصة لها و يتم توثيق برامج العمل التي تحقق أهداف مهمة التدقيق	* تخطيط التكاليف (المهمة)
60%		√	يتم جمع المعلومات المهمة بغرض تحقيق اهداف التدقيق	يتم تحديد المعلومات الموثوقة لغرض تحقيق اهداف المهمة و يتم الإشراف على مهمة التدقيق بصورة جيدة ،و بما يساعد على تحقيق أهدافها	* أداء العمل (تنفيذ المهمة التدقيقية)
70%		√	يقوم المدقق الداخلي برفع تقريره الى الادارة العليا يتضمن الملاحظات والتوصيات	يقوم المدققين الداخليين بتبليغ نتائج مهام التدقيق (أهداف تلك المهمة، ونطاقها، ونتائجها)	* إبلاغ النتائج (توصيل النتائج)
30%	√		لا يوجد اي نظام او برنامج للمتابعة	يتم وضع نظام او برنامج لمتابعة النتائج التي تم ابلاغها للادارة و يتم تقييم اجراءات الرقابة التي تتخذها الادارة لمعالجة نقاط الضعف او الخلل او للحد من المخاطر	* برامج الرقابة
10%	√		لا توجد اي من هذه الاجراءات	تتم مناقشة الادارة العليا في حالة تحملها مخاطر غير مقبولة هل يتم اعداد تقرير يوضح المخاطر التي تجاهلتها الادارة ولم تتخذ اجراءات للحد منها	* رضا وقبول الإدارة للمخاطر
35%	نسبة تطبيق معايير الاداء				

ومن خلال معايشة واقع اجراءات وظيفية التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى ، وقيام الباحثان بتحليل وتقييم الواقع بالاعتماد على التقييم الذاتي تبين ان وظيفة التدقيق الداخلي تعاني من ضعف او قصور في تبني معايير التدقيق الداخلي الدولية (IIA) الا في ممارسات محدودة ، كما توصل الباحثان الى مجموعة من نقاط الضعف والقصور يمكن عرضه بالاتي:

- 1- قلة الكادر الوظيفي لشعبة التدقيق في مديرية بلديات محافظة نينوى مقارنةً بحجم الاعمال التي تقوم بها وضخامة المبالغ والمشاريع ، بالإضافة الى قيامه بتدقيق حسابات المؤسسات البلدية .
- 2- عدم اطلاع إدارة التدقيق الداخلي على أهم التطورات والأحداث داخل المؤسسة مثل التغييرات او التعديل في الأهداف الاستراتيجية وبالتالي سينعكس ذلك بالسلب على خطة التدقيق السنوية ومن ثم عدم تحقيق التدقيق لأهدافه ومسؤولياته.

- 3- الفهم الخاطئ من قبل الاطراف الاخرى لدور ومهمة المدقق الداخلي على أنه يبحث عن أخطاء وعثرات الموظفين ، وعدم الفهم الحقيقي لدور ومهمة التدقيق الحقيقية من أنه صمام الأمان والحماية من كثير من المخاطر المحتملة التي من الممكن أن تواجهها المؤسسة.
- 4- عدم المام المدققين الداخليين في مديرية بلديات نينوى بجميع انواع التدقيق الداخلي والإصدارات المهنية والمعايير ذات العلاقة.
- 5- ارتباط المدقق الداخلي في المؤسسات البلدية بمدير البلدية في الاقضية والنواحي يضعف من استقلاليته و موضوعيته.
- 6- عدم وجود قاعدة بيانات في شعبة التدقيق الداخلي وعدم استخدامه للبرامج التقنية في عمليات التدقيق

اختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية هذا البحث ، فقد تم الوصول إلى نتائج حولها من خلال الجانب النظري والتطبيقي و كما يلي:

يمارس التدقيق الداخلي اجراءاته في المؤسسة عينة البحث وفق المفهوم التقليدي للتدقيق الداخلي، فقد اثبتت البحث صدق هذه الفرضية وان التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى والمؤسسات البلدية التابعة لها يمارس الدور التقليدي لهذه الوظيفة ، حيث لا يوجد المام كافي لدى المدققين الداخليين بالمعايير والاصدارات المهنية التي تناولت هذا الموضوع ، مما يتطلب توسيع ادراكهم وتعريفهم بالمعايير المهنية و الاطر التي تناولت الابعاد الحديثة لهذه الوظيفة ودورها في عمليات الرقابة ، كون أن هذه المعايير والاطر تضع المبادئ الأساسية التي تحت المدققين الداخليين على الالتزام بها عند ممارستهم لمهامهم و تساعد المدقق الخارجي في التدقيق حيث تطمئنه على متانة وكفاءة عمل المدققين الداخليين

3. 6 مقترح تقويم وظيفة التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (IIA)

مقترح لتقويم اجراءات التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى جدول رقم (3)

ت	الإجراءات التي يجب اتخاذها
1	إعداد ميثاق للتدقيق الداخلي، بصيغة رسمية تحدد الغرض من أنشطة التدقيق الداخلي ، ويحدد وضع وطبيعة أنشطة التدقيق ضمن المنظمة (يصمم بطريقة تتلاءم مع نشاطها) ويفوض المدقق بصلاحيات الاطلاع على سجلات المنظمة والاتصال بموظفيها، ويقوم المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي بمهمة الاطلاع عليها دوريا ، وتعديل الوثيقة إن لزم الأمر .
2	تغيير الهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي ، وتوسيع مهامها ونشاطاتها وربط العلاقة التنظيمية للمدير التنفيذي للتدقيق الداخلي بالمدير العام ، كسلطة عليا وكجهة لا تعمل ضمن حدود المؤسسة ، وأن هذا الإجراء يدعم استقلالية المدقق الداخلي وموضوعيته بشكل كبير ، وتعد الاستقلالية والموضوعية في الرأي من الأركان الأساسية لهذه الوظيفة وأحد مبررات وجودها وبدونهاما تفقد الوظيفة قيمتها.
3	تحسين وتطوير كادر شعبة التدقيق الداخلي عن طريق : 1- تكليف حملة الاختصاص (محاسبة ، تدقيق حسابات) للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي.

2- اشراك موظفي شعبة التدقيق بدورات تطويرية لزيادة مهاراتهم ومعرفتهم بالمعايير والإصدارات المهنية 3- توسيع ادراك المدققين الداخليين بالتطورات الحديثة لهذه الوظيفة ونوع الخدمات التي تقدمه .	
4 يجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي استخدام مزيج المعرفة والمهارة والخبرة لديه لتحديد وتخطيط الإجراءات والسياسات الكفيلة بتوظيف موارد التدقيق الداخلي توظيفاً فعالاً لتحقيق الخطة المعتمدة ، يجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي بعقد جلسات لتبادل الأفكار والرأي واعتماد المناقشات حول عمليات التدقيق والتعرف على مشاكل الموظفين لديه ومعوقات العمل ، ورفع تقارير بها إلى الإدارة العليا لإيجاد حلول لها . يجب أن يتولى مدير كل وحدة المصادقة على برامج العمل الخاص بوحده قبل البدء بتطبيقه لتحقيق من هدف مهمة . يتولى المدير التنفيذي مهمة تبليغ نتائج المهام ،بعد التأكد من جودة المهام بأنها دقيقة ،وموضوعية ،وواضحة ،وموجزة ،وبناءة وكاملة وتصدر بالوقت المحدد. يجب أن يتولى المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي مراقبة كيفية التصرف إزاء نتائج المهام الاستشارية التي قام بها . يجب أن يتولى المدير التنفيذي مهمة التأكد وصول نتائج التدقيق إلى الجهات المستفيدة وفي الوقت المناسب .	
5 - تشكيل وحدة لتقديم الخدمات الاستشارية ،ضمن حدود يتم تحديدها من قبل المدير التنفيذي، وينبغي أن تشمل خطة العمل على الأعمال الاستشارية المزمع القيام بها ، وأن أمر قبول الاستشارات بناء على استهداف تحسين إدارة المخاطر والحد منها وتحسين عمليات المنظمة ، وهي من صلاحية مجلس إدارة المنظمة. - الإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة في الوقت المناسب. استحداث وحدة تتولى مهام إدارة المخاطر وتتولى الإجراءات الآتية : أ- يركز المدقق الداخلي في أداء عمله على المخاطر المهمة التي يتم تحديدها من قبل الإدارة ومراجعة عمليات إدارة المخاطر داخل المنظمة . ب- منح الثقة في عملية إدارة المخاطر . ج- تقديم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات تقييم إدارة المخاطر . د- تسهيل أنشطة تحديد وفحص المخاطر ،وأيضا تعليم ،وتوجيه العاملين. هـ- تنسيق عملية إعداد التقارير الخاصة بإدارة المخاطر ،وتقديمها لمجلس الإدارة .	
6 تطوير كادر التدقيق الداخلي من حيث ، الشهادات والسماح لهم بالحصول على تخصصات دقيقة ،وإدخالهم في دورات تدريبية ، وفق جدول بحيث تشمل الكادر جميعه ، والتواصل مع المنظمات المهنية والمراكز البحثية والمعاهد والجامعات وبما يعزز من تطوير وتحسين عمل هذه الوظيفة.	
7 1- إدخال تقنيات الحاسوب وبشكل ضروري في عمليات التدقيق وتطوير مهارات استخدام التقنية لدى الأفراد من خلال برامج تأهيلية وإجبارية تحدد ضمن جدول زمني من قبل المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي لتطوير المهارات التقنية لديهم لتصل إلى درجة متطورة تمكنهم من استخدام التقنية في عمليات التدقيق، والاعتماد على الانترنت والبريد الالكتروني، 2-التنوع في اداء العمل بين العمل المكتبي و العمل الميداني وتقييم اجراءات الرقابة لموجودات المؤسسة ، واجراء الجرد المفاجيء والقيام بالجولات الميدانية 3- اشراك موظفي التدقيق الداخلي في لجان و ورش عمل لزيادة بعرفتهم بالتخصصات الاخرى الفنية والادارية ومتابعة المشاريع	

4- القيام بجولات ميدانية وزيارات لمتابعة عمل شعبة البيئة و المخلفات الصلبة والتأكد من اجراءات السلامة العامة للعاملين في هذا المجال و مواقع الطمر الصحي وتقييم اجراءات الحد من المخاطر البيئية وبما يحقق التنمية المستدامة	
8 - تشكيل لجان إشرافية دائمة، من أفراد شعبة التدقيق الداخلي تتولى مهام متابعة الأداء وإجراء مراجعة مستمرة بحيث يكون عمل هذه اللجنة مكملاً لأعمال التدقيق، من خلال توفير آليات تستخدم كمقارنة مرجعية، لتأكيد الجودة وضمان الإذعان للمعايير إدخال استخدام عبارة تم التدقيق وفق المعايير بعد موافقة من اللجنة الإشرافية لمتابعة جودة الأداء لعميات التدقيق الداخلي . تمييز موظفي التدقيق الداخلي بمزيد من الخصوصية والصلاحيات التي تمكنه من اداء عمله واخذ دوره الحقيقي في مساعدة الادارة على تحقيق اهدافها ، واعطاءه دور التدقيق والتفتيش والمتابعة بموجب امر اداري يحدد له هذه الادوار ويخوله تقديم الاستشارات والتوصيات والتأكدات اللازمة	8
8 - تشكيل لجان إشرافية دائمة، من أفراد شعبة التدقيق الداخلي تتولى مهام متابعة الأداء وإجراء مراجعة مستمرة بحيث يكون عمل هذه اللجنة مكملاً لأعمال التدقيق، من خلال توفير آليات تستخدم كمقارنة مرجعية، لتأكيد الجودة وضمان الإذعان للمعايير إدخال استخدام عبارة تم التدقيق وفق المعايير بعد موافقة من اللجنة الإشرافية لمتابعة جودة الأداء لعميات التدقيق الداخلي . - تمييز موظفي التدقيق الداخلي بمزيد من الخصوصية والصلاحيات التي تمكنه من اداء عمله واخذ دوره الحقيقي في مساعدة الادارة على تحقيق اهدافها ، واعطاءه دور التدقيق والتفتيش والمتابعة بموجب امر اداري يحدد له هذه الادوار ويخوله تقديم الاستشارات والتوصيات والتأكدات اللازمة	8
9 وضع خريطة عمل توضح جميع أنشطة التدقيق للوحدات والإجراءات الخاصة بكل وحدة في بداية كل سنة، وتتم المصادقة عليها من المدير التنفيذي لشعبة التدقيق الداخلي والادارة العليا . وحفظ نسخ منها لدى جميع الإدارات ،مع توزيع نسخ لمديري الأقسام الأخرى.	9
10 يجب ان يقوم المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي بمناقشة الادارة العليا عن قبولها للمخاطر وان يقوم بتقديم تقرير لمجلس الادارة او من يحل محله عن قبول الادارة لمستوى غير مقبول من المخاطر.	10

4. الاستنتاجات والتوصيات

4. 1 الاستنتاجات : من خلال ما تم عرضه من نتائج في متن البحث تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية المتعلقة بالجانب النظري والتطبيقي:

1. إن لكل من الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي اهتماماته ومسؤولياته تجاه أنظمة التدقيق الداخلي في المؤسسة، فالإدارة يقع على عاتقها إعداد نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه، ويقع على عاتق الجهات التدقيقية الداخلية والخارجية فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمها للتحقق من مدى الاعتماد عليه، وتوصيل نتائج الفحص إلى الإدارة.

2. ان التطور في مفهوم وظيفة التدقيق الداخلي من دوره التقليدي المتمثل بالفحص والبحث عن الاخطاء الى دور استشاري تأكيدي يساعد الادارة على تحقيق اهدافها المستقبلية.

3. ان طبيعة النشاط الذي تقوم به مديرية بلديات محافظة نينوى و المؤسسات البلدية التابعة لها من مشاريع وبنى تحتية بالاضافة الى استملاك الاراض وبيعها و رفع النفائات وغيرها من الاعمال البلدية واتساع الرقعة الجغرافية التي تشملها هذه الاعمال وضخامة الاموال يتطلب من التدقيق الداخلي بذل المزيد من الجهد الاضافي والاستثنائي ، والامام بالامور الفنية و التقنية لكي يتمكن من ممارسة مهامه بكفاءة وفاعلية .
4. ترتبط شعبة التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى بالادارة العليا مباشرة (السيد مدير بلديات نينوى) مما يسهل عمل الشعبة ومتابعتها للاقسام والمديريات التابعة لها.
5. لا يوجد تقييم للتدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى في ضوء معايير التدقيق الدولي.
6. يشمل التدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى كافة شعب المديرية و يتعدى نشاطه عن العمليات المالية والمحاسبية الى الاعمال الادارية والفنية واللجان والزيارات الميدانية .
7. اعتماد التدقيق الداخلي في اجراءاته على الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق والرقابة الاصدر عن ديوان الرقابة المالية و القوانين والتعليمات التي تصدر من الادارات العليا
8. كثير من المعايير الدولية غير مطبقة، منها: عدم وجود ميثاق للتدقيق الداخلي خاص بالمؤسسة ، وعدم وجود توثيق لبعض العمليات ، وعدم وضع خطة عمل مكتوبة.

4. 2 التوصيات

استناداً إلى الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة في جانبها النظري والتطبيقي فإن التوصيات الآتية يمكن أن تسهم في الارتقاء بالتدقيق الداخلي في مديرية بلديات محافظة نينوى و كالآتي :

1. ضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي في القطاعات الحكومية واعطائه المزيد من الاهتمام و الصلاحيات التي تمكنه من اداء مهامه.
2. ضرورة تبني مفهوم التدقيق الداخلي الحديث كونه يعمل على إضافة قيمة للوحدات ، بتقديمه الخدمات التأكيدية و الاستشارية والبقاء على تقديم الخدمات التقليدية ، وكذلك تحسين عمليات الوحدة من خلال فاعلية إدارة المخاطر والرقابة.
3. وعمليات الحوكمة و توفير الإمكانيات المادية والمالية اللازمة لتبني هذا المفهوم.
4. دعم دوائر التدقيق الداخلي في تبني منهجية موحدة و الالتزام بالمعايير الدولية للارتقاء بمستوى وظيفة التدقيق الداخلي.
5. وضع برنامج تدريبي لغرض تطوير مهارات العاملين في التدقيق الداخلي، وذلك من خلال التدريب والتأهيل العلمي والمهني وبما يساعد في رفع مستوى الكفاءة والمهنية.
6. ضرورة متابعة والتزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق ، لضمان زيادة فاعلية نظم الرقابة الداخلية وتحسين الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي

المصادر والمراجع

المصادر باللغة العربية

اولاً - الوثائق والنشرات الرسمية

- 1- ديوان الرقابة المالية، (2007)، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، دليل ارشادي، جمهورية العراق .
 - 2 - ديوان الرقابة المالية و مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، (2000)، دليل التدقيق رقم(4) ، دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية .
 - 3- ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق، دليل رقابة الأداء ، ٢٠٠٦.
 - 4-ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الاولى 2012.
- ثانياً - الرسائل والاطاريح

- 1 - محمد علي، نون جهاد عطية الله، (2019)، "الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في دعم الميزة التنافسية (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية)"، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- 2 - الغالي، بوخروبة، (2015)، دور التدقيق الداخلي في تفعيل ادارة المخاطر في البنوك، (دراسة عينة لبنوك مستغانم)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن دباس،الجزائر .
- 3 - النونو، كمال محمد سعيد، (2009)، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة .
- 4 - جميلة ، ناجم ، (2018)، دور التدقيق الداخلي في الحد من مخاطر نظم المعلومات المحاسبية ،دراسة ميدانية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ،التجارية، وعلوم التسيير ، جامعة احمد دراية أدرار،الجزائر .
- 5 - رضوان ، ايهاب ديب مصطفى، (2012)، اثر التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، رسالة ماجستير ،كلية التجارة، الجامعة الاسلامية - غزة .
- 6- محمد ، تهناني عبد القادر ، 2017 ، الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تقويم الاداء المالي-دراسة حالة بنك الخرطوم ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيل

ثالثاً - البحوث والدوريات

- 1 - حمایزیه، فارس، (2016)، دور التدقيق الداخلي في المساعدة على إدارة المخاطر في المؤسسات دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة ام البواقي ، الجزائر .
- 2 - الزبيدي ، زينب خليل واخرون ، تعزيز عمل التدقيق الداخلي بأستخدام تكنولوجيا المعلومات ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة ميسان ، مجلة كلية الكوت الجامعة ،المجلد 5 ، العدد 1 .
- 3- الجبوري ، حسان حسان جاسم ، 2019 ، مدى مساهمة التدقيق البيئي في دعم القرارات الاستثمارية - دراسة استطلاعية ، بحث منشور، مجلة جامعة تكريت للعلوم الادارية و الاقتصادية ، العدد 45 ، المجلد 15

- 4- الجاوي ، طلال محمد علي وآخرون ، بدون سنة ، مدى تطبيق وحدات القطاع العام العراقية لمعايير التدقيق الداخلي الدولية من وجهة نظر مدققي ديوان الرقابة المالية للحد من الغش والاحتيال ((دراسة تطبيقية في مديرية الرقابة المالية في كربلاء)) ، بحث منشور ، كلية الادارة والاقتصاد جامعة كربلاء مجلة الادارة والاقتصاد - المجلد السادس - العدد الحادي والعشرون
- 5- زروقي ، هشام و حسياني ، عبد الحميد ، 2020، دور الممارسة الحديثة للتدقيق الداخلي في تفعيل ادارة المخاطر على ضوء معايير التدقيق الدولية - دراسة ميدانية مؤسسة الانجازات الصناعية والتركيب ، بحث منشور، مجلة معهد العلوم الاقتصادية ، العدد 2، المجلد 23
- 6- فليح ، محمد زامل و هادي ، سالم عواد ، 2020 ، قياس جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة العراقية ، بحث منشور ، مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الانسانية ، العدد الاول المجلد الاول.

المصادر باللغة الإنكليزية

- 1 - Robert, B. et. al. (2009). Guide to Internal Audit. (2nd ed.), USA: Protiviti Inc .
- 2 - INTOSAI, (2007) ,Guide lines for internal control standards for the public sector, issai.org .
- 3- Protiviti, Guide to internal Audit, Risk & Business Consulting Internal Audit, 2009
- 4- Buregeya , Pascal , 2007,the role of internal auditing in the organizational performance of the Rwanda revenue authority , Submitted in fulfillment of the requirement for the degree magister