

تطوير أداء وحدات الرقابة الداخلية العاملة في القطاع الحكومي في ضوء مخطلة إدارة المخاطر - دراسة ميدانية في الوحدات الحكومية العراقية لاقتراح نموذج عمل إدارات الرقابة الداخلية في ضوء مخطلة إدارة المخاطر

م.د. نضال عزيز مهدي *
نبيل عبد الحر تومان الجبوري **

المستخلص:

يهدف البحث الى إجراء دراسة تحليلية لواقع حال عمل وحدات الرقابة الداخلية الحكومية في العراق ومن ثم تحديد الصعوبات والتحديات التي تواجه مهنة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية العراقية وفقاً للدور المنشود لإدارة الرقابة الداخلية في ظل إدارة المخاطر والتعرف على المفهوم الجديد لمهنة الرقابة الداخلية والمهام والمسؤوليات الحديثة الملقاة على عاتق إدارة الرقابة الداخلية الحكومية وفقاً لمفهوم إدارة المخاطر، ومن أجل تحقيق أهداف البحث فقد تم استخدام المنهج الإستقرائي في دراسة وتقييم واقع حال عمل وحدات الرقابة الداخلية الحكومية العراقية، كما استخدمت الاستبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بموضوع البحث، وقد توصل البحث الى مجموعة من النتائج منها إن البنية الأساسية لنشاط الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية العراقية تعاني من التمسك بالمفهوم التقليدي وابتعادها عن المفهوم الحديث الذي يركز على إدارة المخاطر، فضلاً عن توافر دليل ميداني مستنبط من البيئة المهنية لنشاط الرقابة الداخلية في بيئة العمل الحكومية العراقية يؤكد ضرورة تحول إدارات وحدات ودوائر الرقابة الداخلية من المدخل التقليدي إلى مدخل الرقابة الداخلية على أساس المخاطر، وذلك بهدف الإرتقاء بمستوى جودة أداء المدقق الداخلي.

واوصى البحث الى ضرورة إدخال تغييرات تنظيمية على إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي مع إعادة صياغة هدف الرقابة الداخلية وتأهيل وتدريب المدقق الداخلي بما يحقق له التعليم المستمر، كما اوصى البحث الى ضرورة اصدار تشريع موحد ينظم ممارسة المهنة وإصدار معايير وإرشادات مهنية واضحة ومقبولة لخدمات الرقابة والتدقيق الداخلي ممكن الرجوع إليها.

Abstract:

The research aims to conduct an analytical study of the reality of the event the work of government and internal oversight units in Iraq and then determine the difficulties and challenges facing the profession of internal control in the Iraqi government units ,According to the desired role for the management of internal controls in light of the risk management and learn about the new concept of the profession of internal control and modern tasks and responsibilities of government management and internal control in accordance with the concept of risk management In order to achieve this the goals of the research, the use of inductive approach in the study and evaluation of the reality of the work of the Iraqi government and units of internal control, also used the questionnaire to collect preliminary data on the subject of research, it has reached Find a set of conclusions, including the infrastructure for the activity of the internal control of the Iraqi government units suffer from adhering to the traditional sense and distancing itself from the modern concept, which focuses on risk management, Bladavh to availability breeder field guide of the professional

* الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .

** محاسب قانوني/ مراقب حسابات .

مقبول للنشر بتاريخ 2015/10/6

environment of the activity of internal control in the Iraqi government work environment stresses the need to shift units departments and the internal oversight services of the traditional entrance to the internal control entrance to the risk-based , with the aim of elevating the level of the quality of the performance of the internal auditor.

He recommended research to the need for regulatory changes on the Control and Internal Audit Department with the reformulation of the goal of internal control and rehabilitation and education and training of internal auditor in order to achieve his continuing education, as recommended research to the need to pass a unified legislation regulating the practice of the profession and the issuance of standards and guidelines for professional and clear and acceptable for Oversight Services Internal Audit possible reference.

مقدمة:

إن إدارة المخاطر مفهوم يكاد يكون غامضاً جداً في القطاع الحكومي، كما أن هذا المفهوم يلقي أي اهتمام في الوسط الرقابي، وأغلبهم يجدون أن القطاع الحكومي يعمل في ظل مجموعة من القوانين والأنظمة والتعليمات وبالتالي لا توجد حاجة ماسة لتقييم تلك المخاطر نظراً لأن تلك القوانين والأنظمة والتعليمات تشكل المظلة التي تنظم العمل الحكومي.

إن القوانين والأنظمة تكون في الغالب عبارة عن قواعد عامة لاتتضمن أية تفاصيل محددة، ثم تأتي التعليمات لشرح وتفسير هذه القوانين والأنظمة مع وضع بعض الإجراءات التنفيذية لها، وهي بالطبع تحتوي على بعض الإجراءات الرقابية التي تقلل من بعض المخاطر، إلا إنها تكون ثابتة لسنوات طويلة لا تتغير بتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والبيئة المحيطة، فضلاً عن أنه يتم التعامل مع هذه القوانين والأنظمة والتعليمات بشكل روتيني وشكلي التي، وعلى الرغم من تطبيقها في كثير من الأحيان، إلا أننا نجد أن العديد من مشروعات القطاع العام لا زالت تعاني من التعثر وسوء الأداء ووجود حالات من الفساد المالي والإداري بل وصل الأمر الى ظهور مشروعات وهمية بالرغم من أنها مكتملة الإجراءات النظامية والقانونية. وعند اكتشاف مثل هذه الحالات يتم اتخاذ إجراءات وقتية تتعامل مع وقوع الحدث نفسه دون إتخاذ أية إجراءات وقائية تقلل من حدوث هذه الحالات في المستقبل.

إن رفع مستوى أداء الوحدات الحكومية لا يتم ببساطة من خلال فرض مجموعة من القوانين والأنظمة والتعليمات، وإنما يتم رفع الأداء الحكومي من خلال تطبيق آليات تساعد الوحدة الحكومية في تنفيذ أهدافها المرسومة وتحقيق تطلعات المستفيدين من خدماتها التي تقدمها، فعلى أي وحدة حكومية أن تمتلك أهدافاً واضحة ومفهومة، ثم على الوحدة الحكومية تعريف وتقييم أولويات المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها والتي تؤثر على وتمنع تحقيق الأهداف المرسومة ثم تؤسس الطرق الفعالة لمعالجة تلك المخاطر، وعليها أيضاً أن تمتلك مؤشرات تحذيرية مبكرة تساعد في تعريف ومعالجة المواقف السلبية في التوقيت المناسب ومن قبل الأشخاص المناسبين.

تم تقسيم البحث على أربعة أجزاء تناول الجزء الأول منهجية البحث أما الجزء الثاني تناول الجانب النظري للموضوع من حيث مفهوم واهداف وسمات ادارة المخاطر واثره على مهنة الرقابة الداخلية، ودور الرقابة الداخلية في تقييم كفاءة عمليات ادارة المخاطر ، أما الجزء الثالث فقد تناول الجانب العملي والذي تم الاعتماد فيه على تصميم استمارة استبانة تم توزيعها على عينة من موظفي دوائر الرقابة الداخلية في التشكيلات والوزارات الحكومية، ومن المحاسبين القانونيين في جهات الرقابة الحكومية الذين يتولون مهام التدقيق الخارجي للوحدات الحكومية، ومن أساتذة الجامعات الذين يتولون تدريس مادة التدقيق ، ومن ثم صياغة الإطار المقترح من المتغيرات ذات التأثير المباشر من خلال القيم المرتفعة والناجمة من التحليل الاحصائي ، أما الجزء الرابع فقد تناول اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها فضلاً عن اقتراح عدد من التوصيات اعتماداً على تلك الاستنتاجات .

الكلمات المفتاحية :- مدخل ادارة المخاطر ،الرقابة الداخلية ، المخاطر المؤسسية ، معايير الرقابة الداخلية ، تقييم المخاطر.

الفصل الاول منهجية البحث

مشكلة البحث :

شهدت البيئة المحيطة بالوحدات الحكومية كغيرها من المؤسسات العاملة في البلد العديد من التغييرات والتطورات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية والتي أثرت على البيئة الداخلية لتلك الوحدات سواء إيجاباً أو سلباً مما أدى ذلك إلى عدم استقرار ظروف العمل، وقد أثبتت المستندات العملية والممارسات التطبيقية ضعف الدور التقليدي لمهام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي العراقي في تأدية الأعمال الرقابية بهدف التحقق من سلامة العمل المالي خصوصاً مع إنتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري التي إستشرت في السنوات القليلة الماضية، أن الإقتصاد العراقي إقتصاداً ريعياً أحادي المورد ويعتمد بشكل جوهري على الثروة النفطية التي تعاني هي الأخرى من عدم الإستقرار في أسعار بيعها مما يزيد من المخاطر التي تتعرض لها هذه الوحدات. ومن هذا المنطلق، فإن الأمر يتطلب نظام رقابي داخلي فعال لتطبيقه في تلك الوحدات بإعتباره المصدر الأول للمخاطر التي تواجهها تلك الوحدات، لذا تتمثل مشكلة البحث في الأسئلة الآتية:

1. هل أن مهنة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية العراقية تواكب المتطلبات الحديثة لهذه المهنة وفق مدخل إدارة المخاطر؟

2. هل أن اعتماد التدقيق الداخلي على مدخل إدارة المخاطر يساهم في تحسين جودة الأداء المهني وبما يقلل أو يقضي على ظاهرة الفساد المالي والإداري ويتلائم مع طبيعة العمل في ظل الإتجاهات الحديثة؟

أهمية البحث:

إن أهمية البحث تتبلور في إن مهام الرقابة الداخلية قد تطورت بشكل سريع، وقد أدت ظاهرة العولمة وما تبعها من آثار إلى زيادة سرعة التغيير التنظيمي لمواكبة تغييرات جوهرية في بيئة عمل المؤسسات الداخلية والخارجية، وتمثل التغييرات التنظيمية المصدر الرئيس لمخاطر الأعمال لما يصاحبها من ممارسات إدارية ومالية تنطوي على أحكام شخصية للإدارة العليا، لذا فأهمية البحث تتجسد بتوضيح دور الرقابة الداخلية في ظل الإتجاه الجديد للبيئة المعاصرة لمهنة التدقيق الداخلي وفق مدخل إدارة المخاطر ومحاولة تطوير جودة خدمات الرقابة الداخلية في ظل الإتجاهات الحديثة وتأثير تطبيق مدخل إدارة المخاطر على زيادة وفاعلية ضوابط الرقابة الداخلية مع التطرق إلى محتويات ومعايير وإرشادات التدقيق الداخلي الخاصة بإدارة المخاطر.

أهداف البحث:

يهدف البحث للقيام بدراسة تحليلية لواقع حال عمل وحدات الرقابة الداخلية الحكومية في العراق ومن ثم محاولة إقتراح نموذج لعمل الرقابة الداخلية يتلائم والتغييرات السريعة في الأنشطة والعمليات التي تمارسها الوحدات الحكومية في ضوء إدارة المخاطر التي تواجهها تلك الوحدات، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- 1) التعرف على واقع مهنة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية العراقية،
- 2) تحديد الصعوبات والتحديات التي تواجه مهنة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية العراقية وفقاً للدور المنشود لإدارة الرقابة الداخلية في ظل إدارة المخاطر.
- 3) التعرف على المفهوم الجديد لمهنة الرقابة الداخلية والمهام والمسؤوليات الحديثة الملقاة على عاتق إدارة الرقابة الداخلية الحكومية وفقاً لمفهوم إدارة المخاطر.

فرضيات البحث :

- ❖ الفرضية الأولى: " إن التزايد في مخاطر الأعمال في ظل البيئة الحديثة أدى إلى عدم فاعلية مهام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية العراقية".
- ❖ الفرضية الثانية: "توجد علاقة إرتباط معنوية بين اعتماد المدققين الداخليين على مدخل إدارة المخاطر وبين تحسين جودة أداء أنظمة الرقابة الداخلية الحكومية".
- ❖ الفرضية الثالثة: " توجد علاقة إرتباط معنوية بين مدخل الرقابة الداخلية على أساس إدارة المخاطر وبين القضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري في القطاع الحكومي".

حدود البحث الزمانية والمكانية:

سيتم تطبيق الدراسة الميدانية على وحدات الرقابة الداخلية الحكومية العراقية، وستغطي الدراسة المدة مابعد عام 2003 وهو العام الذي شهد بداية التغييرات والتطورات التي مرت ولا تزال تعصف بالبلد، ومنها التغيير السياسي الذي انعكس بآثاره على تغييرات إقتصادية واجتماعية ومهنية كان المؤشر البارز من بينها ظاهرة الفساد المالي والإداري في الأداء الحكومي .

منهج وخطة البحث:

سيتم اعتماد المنهج الإستقرائي في دراسة وتقييم واقع حال عمل وحدات الرقابة الداخلية الحكومية العراقية، كما سيتم استخدام المنهج الإستنباطي عن طريق إستنتاج العلاقة بين تطبيق مدخل إدارة المخاطر في تحسين أداء المدققين الداخليين والمساهمة في القضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري من خلال إختبار فرضيات البحث .

الفصل الثاني الجانب النظري

1-1 مفهوم وأهداف وسمات إدارة المخاطر:

لا يوجد مفهوم محدد للمخاطر حيث تعددت المفاهيم لهذا المصطلح ويلاحظ إنها تشترك جميعها في وجود آثار سلبية للمخاطر على عمليات المؤسسة وأصولها بكافة أنواعها ووجود حالات عدم التأكد او عدم الاستقرار في اعمالها وإما اهم تعريف هو ما جاء به معهد المدققين الداخليين الامريكيين " (IIA,2004) حيث عرف المخاطر كما يأتي :-

" مفهوم يستخدم لقياس حالات عدم التأكد في عمليات التشغيل والتي تؤثر على قدرة المؤسسة في تحقيق اهدافها ويمكن أن يكون الاثر الايجابي او سلبي فإذا كان الاثر سلبي يطلق عليه خطر ، تهديد وإذا كان إيجابي يطلق عليه فرص "

أما بالنسبة لمفهوم ادارة المخاطر ايضا" تعددت المفاهيم له وفيما يأتي اهم المفاهيم التي تناولت ادارة المخاطر :-
أنها " عملية مستمرة يتم من خلالها التعرف على المخاطر وتحديد ومواجهتها، وإتخاذ القرار بشأنها، وذلك بهدف قياسها من أجل مراقبتها والتحكم فيها، والسيطرة على عدم التأكد، وتدعيم عملية إتخاذ القرار، وتقديم تقرير عنها وعن الفرص والتهديدات المتاحة، بالإضافة الى وضع خطط إستراتيجية أكثر فعالية بهدف تعظيم قيمة المؤسسة" (IIA,2004).

كما تعرف بأنها " إدارة يتم تفعيلها بواسطة مجلس إدارة المؤسسة وباقي العاملين داخلها على المستوى الإستراتيجي، وتصمم بغرض تعريف الأحداث الهامة التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة، وتحديد المخاطر المتعلقة بها بغرض توفير تأكيد معقول بأن هذه المخاطر في الحدود التي تقبلها المؤسسة وغير مؤثرة على تحقيق أهدافها" (COSO,2004).

كما تعرف إدارة المخاطر بأنها " عمليات منظمة مصممة لتعريف، تقييم، إدارة ، والسيطرة على المخاطر" (National Treasury,2010,p;16).

أما في القطاع الحكومي ، فلا يعد مفهوم إدارة المخاطر من المفاهيم الجديدة ، لكن ما هو جديد، هو كيفية أو آلية دمج مفهوم إدارة المخاطر في العمليات الإستراتيجية وإتخاذ القرارات في المؤسسات الحكومية والإبتعاد عن الممارسات القديمة لإدارة المخاطر، وبالرغم من ذلك، فإن عدد قليل جداً من التطبيقات الناجحة لإدارة المخاطر في القطاع الحكومي وفق الممارسات الحديثة يمكن أن نجده في الواقع العملي وربما يعود السبب في ذلك إلى تعدد المهام وتنوع الأهداف للمؤسسات الحكومية، ففي إستبيان للرأي أدارته جامعة ولاية كارولينا الشمالية في الولايات المتحدة الأمريكية حول إدارة المخاطر في المؤسسات الحكومية لسبعمئة مؤسسة حكومية متخصصة في صناعات مختلفة، أظهرت نتائج الإستطلاع أن 44% من العينة المسحوبة قد أكدت بأنها لا تمتلك عمليات لإدارة المخاطر على مستوى المؤسسة وليست لديهم خطط مستقبلية للبدء بمثل هذه العمليات (Beasley & Others,2009)
وتعرف إدارة المخاطر المؤسسية (Enterprise Risk Management – ERM) على أنها" عملية تنفذ بواسطة الإدارة وبقية الموظفين وتطبق في إطار إستراتيجي ومن خلال المؤسسة الحكومية، وتصمم للتعرف على الأحداث المحتملة التي تؤثر على كيان المؤسسة ككل، ولتوفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة" (COSO,2004).

ومن التعريفات السابقة، فمن الممكن إستنتاج تعريف لإدارة المخاطر في العمل الحكومي على أنها:
" عملية تحديد وقياس وتقييم مستمرة للمخاطر المتوقعة عن طريق نشر ثقافة وفكر جديدين لدى الإدارة والعاملين في المؤسسة الهدف منها هو التعرف على الأحداث التي من شأنها أن تعوق تحقيق أهداف المؤسسة وذلك من خلال نشر فهم جيد للمخاطر المحيطة بالنشاط لتحديد الطرق المناسبة للتعامل مع هذه المخاطر والإستفادة من الفرص التي قد تترتب عليها في إتخاذ القرارات وتنفيذ إستراتيجية المؤسسة".
أما سمات هذه العملية، فقد أشار إليها (عبد العال، 2005) و(COSO, 2004) الى أهم السمات التي تتميز بها عملية إدارة المخاطر وهي:

- أنها عملية مستمرة يتم تنفيذها بواسطة إدارة المؤسسة.
- تنفذ بواسطة العاملين في كل مستوى تنظيمي داخل المؤسسة.
- إدارة المخاطر مسؤولية جميع العاملين في المؤسسة.
- تطبق عبر جميع المستويات التنظيمية في المؤسسة، حيث تطبيق داخل كل مستوى إداري، وداخل كل وحدة تنظيمية، وتتضمن رؤية شاملة لتوليفة المخاطر التي يمكن أن تواجه المؤسسة.

- تصمم لتعريف الأحداث الجوهرية التي تؤثر على المؤسسة، وعلى إدارة المخاطر في حدود مدى قابلية المؤسسة لتحمل المخاطر.
- تمكن من توفير تأكيد معقول لإدارة المؤسسة عن مدى تحقيق الأهداف المرغوبة.

كما أن أهداف عملية إدارة المخاطر تتركز في المحاور الآتية : (Hardy,2010)

- إكتساب فهم وتوعية لأهمية المحافظة على المصدقية العالية للمؤسسة الحكومية.
- منح الفرصة للمؤسسات الحكومية لإتخاذ قرارات مدروسة بشكل معمق.
- زيادة المعرفة والفهم للمخاطر المحيطة بنشاط المؤسسة .
- تطوير وتحسين ثقافة المخاطر.
- ربط مخاطر المؤسسة مع البرامج والأهداف والغايات،
- تزويد معاني أكبر للفاعلية والكفاءة من عملية إدارة المخاطر.
- الإتفاق على القيم الأساسية وعلى منهج إدارة المخاطر المتكامل.

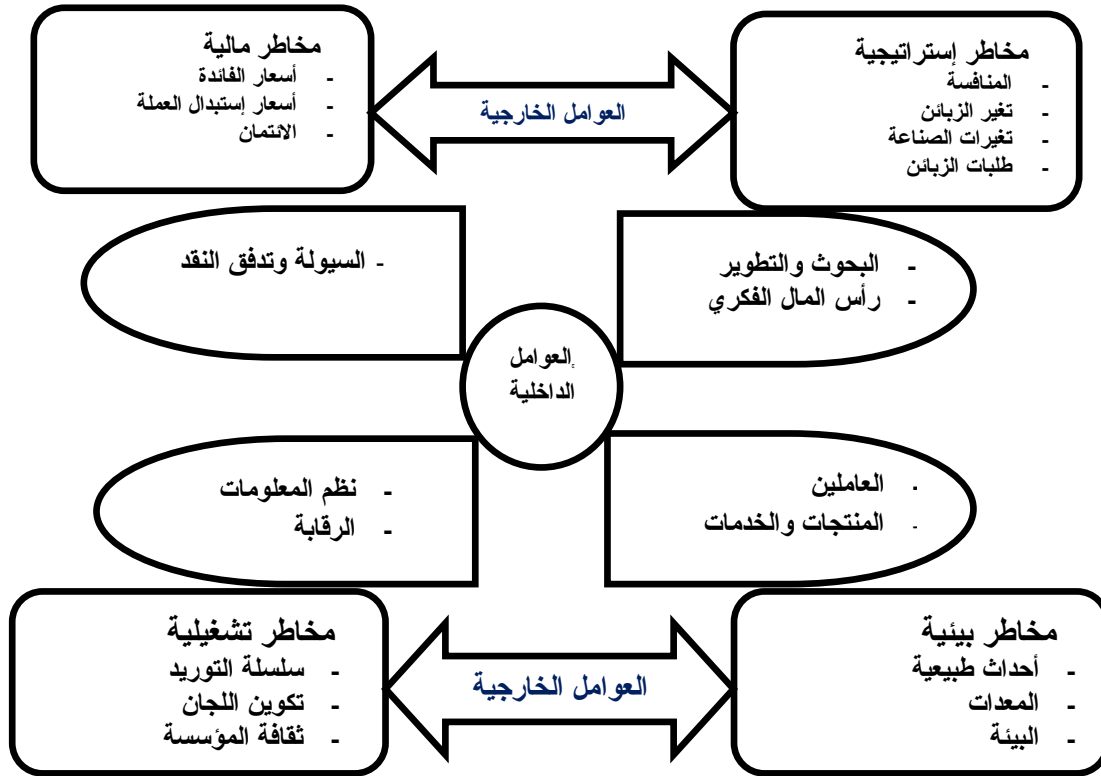
أما أهم التحديات التي تواجه إدارة المخاطر المؤسسية فهي: (Previous Resource, 2010)

- إمكانية توفير التقييم الأساس والمناسب للمخاطر لدعم الإدارة .
- قلة العناية الكاملة لإدارة المخاطر المؤسسية على المستوى التنفيذي في المؤسسة.
- عدم إعتبار إدارة المخاطر المؤسسية تطبيق إداري إستراتيجي وإنما مهمة إضافية .
- عدم وضع إدارة المخاطر المؤسسية ضمن الأولويات الرئيسية، إذ يشارك العاملون في مشروعات خاصة مختلفة بمبادرات ذات صلة بالمخاطر، لكنهم لا يدعمون تنفيذ برنامج المخاطرة بشكل مباشر.
- تعدد وتنوع المتطلبات والتشريعات الحكومية .
- النقص في فهم ثقافة إدارة المخاطر.
- النقص في مهارات خبراء إدارة المخاطر المؤسسية.
- ضعف الأنظمة الرقابية الداخلية في المؤسسة .
- مواعمة المنافع المتحققة من إدارة المخاطر مع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

2-1 مكونات وأنواع المخاطر التي تواجه المؤسسات الحكومية:

تتألف إدارة مخاطر من ثمانية عناصر مترابطة. وهي مستمدة من الطريقة التي تدير فيها الإدارة أعمالها وتتكامل مع العملية الإدارية. والمكونات هي: البيئة الداخلية، تحديد الأهداف، تعريف الأحداث، تقييم المخاطر، الاستجابة للمخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة. وفي تطبيق عناصر إدارة المخاطر، ينبغي أن تنظر المؤسسة إلى كامل نطاق أنشطتها في جميع المستويات. كما ينبغي أن تدرس الإدارة المبادرات والمشاريع الجديدة باستخدام إطار عمل إدارة المخاطر (INTOSAI 2007)، ولقد أوضحت معايير إدارة المخاطر الصادرة من معهد إدارة المخاطر (The Institute of Risk Management) عام 2000 أن المخاطر التي تواجه المؤسسات والعمليات التي تقوم بها ناتجة عن بعض العوامل الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة، والشكل رقم (1) يوضح أمثلة لبعض العوامل الداخلية والخارجية المسببة للمخاطر التي تم تصنيفها تبعاً لنوعية وطبيعة الخطر إلى: مخاطر إستراتيجية، مخاطر مالية، مخاطر تشغيلية، مخاطر بيئية (Hazard Risks)

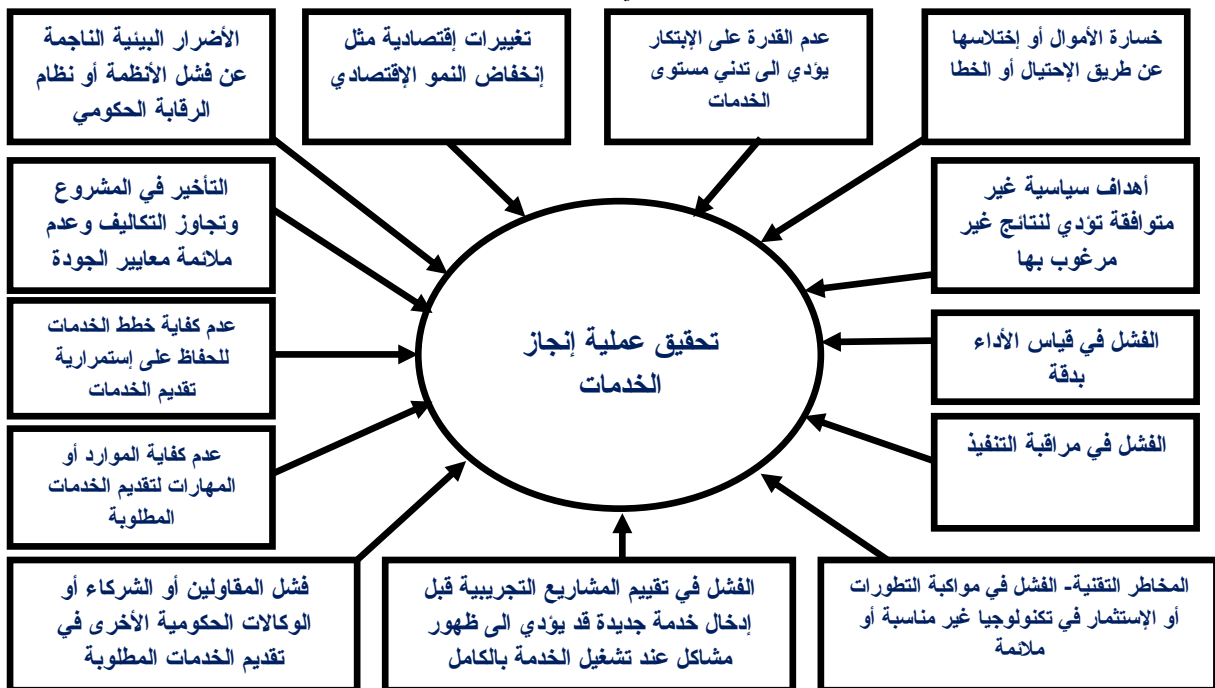
الشكل (1)
العوامل الداخلية والخارجية المسببة للمخاطر



المصدر: معهد إدارة المخاطر عام 2000 .

كما أشار الدليل الإرشادي لمعايير الرقابية الداخلية بعنوان "معلومات إضافية حول إدارة المخاطر" والصادر من منظمة الإنتوساي عام 2007 الى أمثلة من المخاطر النمطية التي من الممكن أن تواجه المؤسسات الحكومية والموضحة في الشكل رقم (2) أدناه:

الشكل (2)
بعض المخاطر النمطية التي تواجه المؤسسات الحكومية



المصدر : منظمة الإنتوساي عام 2007

3-1 مفهوم الرقابة الداخلية في ضوء إدارة المخاطر:

إن الأزمات والإنهيارات في كبريات المؤسسات العالمية، وإستمرار ظهور حالات الإحتيال والإختلاس في الأموال العامة، وإستمرار ظاهرة المشاريع الحكومية المتعثرة وغير المنتجة، كل ذلك أظهر الحاجة الى ضرورة إتباع أسلوب جديد للرقابة الداخلية بحيث يمكن أن يتعامل من خلاله النظام الجديد مع المخاطر التي قد تعيق تحقيق أهداف المؤسسات، والإنتقال من ممارسة أنشطة الرقابة على المستوى التنفيذي إلى ممارسة هذه الأنشطة على المستوى الإستراتيجي للمؤسسة (Hong Wu, 2002).

ولقد أوضحت المعايير المهنية التي أصدرها المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين (Institute of Internal Auditor) أهمية دور الرقابة الداخلية في إدارة المخاطر، إذ أشار كل من المعيار رقم (2100) والمعيار رقم (2110) إلى أن الرقابة الداخلية ينبغي أن تساهم في التعرف على المخاطر وتقييمها والتأكد من فعالية إدارة المخاطر (IIA,2004).

ويشير (Bagshaw,2002) إلى أن الرقابة على أساس إدارة المخاطر تعني "إتساع مجال الرقابة الداخلية ليشمل كافة الإجراءات اللازمة لتقييم إدارة المخاطر بالمؤسسة، مما يوفر للمدقق الداخلي رؤية واضحة تمكنه من تقديم التوصيات بتبني إجراءات رقابية جديدة، أو حذف إجراءات رقابية متقادمة، والتي أصبحت غير فعالة بمرور الوقت، وهذا يجعل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة في حالة حركة مستمرة بحيث يواكب التغير في المخاطر الموجودة في بيئة النشاط بدلاً من الجمود لفترات طويلة مما يسهل إختراق نظام الرقابة الداخلية المطبق". ولعل هذه المشكلة هي من أبرز المشاكل التي تواجه وحدات الرقابة الداخلية الحكومية في العراق حيث أن برامج عمل أغلب تلك الوحدات لا تتعدى تدقيق المشروعات مستندة في ذلك على قاعدة القوانين والأنظمة والتعليمات التي أصبح الكثير منها لا ينسجم مع التطورات الكبيرة والمتسارعة في الواقع العراقي، مما يجعل برامج الرقابة الداخلية بدورها جامدة وغير متطورة وقد لا تنسجم في الكثير من الأحيان وليس بمقدورها إكتشاف حالات التلاعب والإحتيال في المال العام.

ولعل من الملاحظ على المفهوم السابق بأنه لم يتطرق الى المهام الأخرى التي يمكن أن يقوم بها المدقق الداخلي للتأكد من فعالية طرق التعامل مع المخاطر كخدمة إستشارية كما هو وارد في معايير الرقابة الداخلية.

من جهة أخرى، يمكن أن تقوم كل من إدارة المؤسسة والرقابة الداخلية بإستكشاف وتحديد المخاطر من خلال دراسة إستراتيجية النشاط وإجراءاته ودراسة كافة أنواع السياسات وكافة أنشطة الإتصال، لإعداد قائمة تتضمن حصراً شاملاً لمخاطر النشاط، مع ملاحظة إختلاف أهداف الطرفين في التعرف على وتحديد المخاطر، إذ تتطلع الإدارة لإختيار طرق التعامل المناسبة تجاه المخاطر، بينما يستكشف المدقق الداخلي المخاطر للتأكد من أن الإدارة قد أملت بجميع مخاطر النشاط. (Lam,2000)

كما بينت دراسة (Curtis,2004) إلى أنه يجب على المدققين الداخليين التحول من الإهتمام بعملية النشاط في ظل نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة، إلى الإهتمام بعملية النشاط في ظل بيئة المخاطر لتجنب الأزمات التي قد تتولد من حدوث المخاطر، وذلك بالتركيز على كيفية إدارة المخاطر وضرورة توافر رؤية شاملة لمخاطر النشاط بإتباع مدخل إدارة المخاطر في الرقابة الداخلية. (Selim&McNamee,1999)

ويصف (Turnball) نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة إن له الدور الرئيس في إدارة المخاطر والتي تكون مهمة في تحقيق أهداف المؤسسة، كما يؤكد على أن أهداف المؤسسة، نظامها الداخلي، والبيئة التي تعمل فيها تتغير بإستمرار، وبالتالي فإن النظام الفعال والسليم للرقابة الداخلية يعتمد على تقييم شامل ومنتظم لطبيعة ومدى المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة، وإن الغرض من الرقابة الداخلية يجب أن يكون المساعدة في إدارة ومراقبة المخاطر بشكل مناسب (Chapman,2006).

كما يبين معهد المدققين الداخليين في المملكة المتحدة وإيرلندا "أنه ومن أجل إضافة القيمة، فإنه عادةً يكون من المفيد أن يمنح التدقيق الداخلي مشورة إستباقية أو يدرّب الإدارة على تطبيقات إدارة المخاطر المصاحبة لأنشطتها" (معهد المدققين الداخليين في المملكة المتحدة وإيرلندا، 2004).

هذا ويمكن للباحثين إستخلاص أن الرقابة الداخلية في ظل المدخل التقليدي تتعامل مع المخاطر بعد وقوعها بسبب الإعتماد على بيانات تاريخية، في حين أن الرقابة الداخلية في ظل مدخل إدارة المخاطر تتعامل مع المخاطر قبل وقوعها نتيجة الإعتماد على التنبؤ المستقبلي وتقييم المخاطر وتقديم التوصيات بشأنها.

4-1 السمات الأساسية للرقابة الداخلية في ضوء مدخل إدارة المخاطر:

يشمل نظام الرقابة الداخلية مجموعة السياسات والعمليات والمهام والسلوكيات والجوانب الأخرى التي تساعد إدارة المؤسسة في الجوانب التالية: (Chapman,2006)

- تسهيل عملياتها بكفاءة وفعالية من خلال تمكينها من الإستجابة، وبشكل مناسب، لمخاطر الأعمال الجوهرية، المالية، التشغيلية، الامتثال، وبقية أنواع المخاطر الأخرى وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا يشمل المحافظة على الموجودات من سوء الإستخدام، أو الخسائر، أو الإحتيال، والتأكد أن كافة المطلوبات قد تم الإعتراف بها وإدارتها بشكل سليم.
- المساعدة على ضمان جودة التقارير الداخلية والخارجية، وهذا يتطلب المحافظة على نظام تسجيل مناسب، ومجموعة من العمليات التي تضمن تدفق المعلومات في التوقيت المناسب، وذات صلة وموثوقية من داخل وخارج المؤسسة،

- المساعدة على ضمان الإمتثال والإكتمال لكافة المتطلبات القانونية، والتشريعية، والسياسات الداخلية المتعلقة بإجاز الأعمال.
 - كما يرى (Crawford & Stein, 2002) أن الرقابة الداخلية يمكن أن توافر تأكيداً عن مدى التزام إدارة المؤسسة بمستويات المخاطر المقبولة، وإن وحدات المؤسسة وأقسامها تمارس عملها في ضوء هذه المستويات. ويضيف (Knechel, 2007) أن تقييم الآثار المحتملة للمخاطر يعد أحد مدخلات عملية التخطيط لبرنامج الرقابة الداخلية، كما إنها تؤخذ بالإعتبار أثناء تقييم إجراءات الرقابة الداخلية. وقد بينت دراستا (Percy, 1999 & Houston, 1999) أن هناك بعض النقاط الهامة التي يجب أخذها بنظر الإعتبار عند وضع برنامج الرقابة الداخلية في ظل مدخل إدارة المخاطر، وهي كالتالي:
 - استخدام المدقق الداخلي أساليب وادوات تقييم المخاطر وتوثيقها في جدول الرقابة ضمن الخطة السنوية لبرنامج الرقابة الداخلية،
 - ضرورة توافر فهم شامل لعمليات المؤسسة التي تم إستكشاف مخاطرها وتقييم آثارها،
 - ربط المخاطر المكتشفة على مستوى كل وحدة أو قسم بالمخاطر المكتشفة على المستوى الإستراتيجي لتكوين رؤية شاملة للمخاطر التي تعيق تحقيق أهداف المؤسسة،
 - ضرورة إعادة النظر كل مدة في الخطة السنوية للرقابة إعتماً على التقييم الحالي للمخاطر .
 - الربط بين الأهداف المتوخاة من تطبيق نظام الرقابة الداخلية وأهداف الوحدة أو القسم الخاضع للرقابة وبين مهمة المؤسسة ككل، وتصميم إختبارات وإجراءات الرقابة على هذا الأساس لتحقيق هدف الرقابة. ومن الملاحظ أن الإعتبارات الواردة في أعلاه تساعد على سير عملية الرقابة الداخلية وفقاً لمدخل إدارة المخاطر بشكل موضوعي بحيث تغطي كافة أوجه النشاط في المؤسسة، وتساعد على التعامل المباشر مع المخاطر التي قد تعيق تحقيق أهدافها.
 - وقد أشار المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين إلى أن هناك بعض المسؤوليات تدخل ضمن دور الرقابة الداخلية ، وإن بعض المسؤوليات لا تدخل ضمن هذا الدور، وهي على النحو التالي (IIA, 2004 & العبادي، 2007):
 - **المسؤوليات التي تدخل ضمن دور الرقابة الداخلية في إدارة المخاطر:**
توفير تأكيد عن فعالية إدارة المخاطر، توفير تأكيد عن أن إدارة المخاطر تم تقييمها بشكل سليم، تقييم عمليات إدارة المخاطر، تقييم إعداد التقارير عن المخاطر الرئيسية وإدارتها، متابعة ومراجعة عملية إدارة المخاطر الرئيسية.
 - **المسؤوليات التي تدخل ضمن دور الرقابة الداخلية في إدارة المخاطر وفي ظل وجود إجراءات وقائية (مهام الحماية):**
تسهيل عملية التعرف على وتقييم المخاطر، تدريب الإدارة ومساعدتها في إجراءات الإستجابة للمخاطر، التنسيق بين أنشطة إدارة المخاطر وتقديم النصح والإرشاد، المحافظة على والمساعدة في تطوير إطار إدارة المخاطر، وضع حاجز للدفاع عن إدارة المخاطر، تقديم الإقتراحات المتعلقة بإستراتيجية إدارة المخاطر للإدارة لمساعدتها في إتخاذ القرارات بشأنها، دعم عملية التقرير عن المخاطر القائمة والمحيطة بالمؤسسة.
 - **المسؤوليات التي لا تدخل ضمن دور الرقابة الداخلية في إدارة المخاطر:**
تحديد أهداف وإستراتيجية إدارة المخاطر وتطويرها، رسم سياسة إدارة المخاطر ووضع إطار لإجراءات التعرف عليها وتحديدها وإدارتها، تحديد الحدود المقبولة للخطر، إتخاذ قرار للإستجابة للمخاطر وتنفيذه، رفع تقارير دورية إلى الإدارة العليا عن مشاكل إدارة المخاطر.
 - هذا، وقد إنتهى المجمع الأمريكي للمدققين الداخليين بالتأكيد على ضرورة أن يفهم العاملين في المؤسسة أن الإدارة هي المسؤولة عن إدارة المخاطر، وإن المدقق الداخلي يقدم فقط النصيحة والدعم والمساعدة في قرارات إدارة المخاطر، وإن طبيعة مسؤولية الرقابة الداخلية عن إدارة المخاطر يجب أن توثق في خطة/ برنامج الرقابة، ويوافق عليها من لجنة المراجعة في المؤسسة، وأنه يجب أن يبتعد المدقق الداخلي عن تقديم التأكيد أو النصيحة أو الإستشارة عن جوانب إدارة المخاطر التي تخرج عن نطاق تخصصه ومعارفه ومهاراته وتحتاج إلى معارف فنية وعملية متخصصة (نفس المصدر السابق).
- 5-1 متطلبات تفعيل دور الرقابة الداخلية في ظل مفهوم إدارة المخاطر:**
- يتطلب تطبيق مدخل الرقابة الداخلية وفقاً لمفهوم إدارة المخاطر إلى توافر مجموعة من المتطلبات أبرزها: (السيسي، 2007) و (الجندي، 2008)
- ضرورة تأهيل جميع أعضاء وحدة الرقابة الداخلية التأهيل الكافي الذي يمكنهم من تقييم فعالية إدارة المخاطر،
 - ضرورة أن يكون نطاق عمل الرقابة الداخلية غير مقيد، وأن يتضمن تقديم تقرير يظهر كافة التأكيدات الموضوعية المطلوبة للإدارة العليا ولجنة المراجعة في المؤسسة،
 - ضرورة توافر الإستقلال التام لوحدة الرقابة الداخلية وأن يكون هناك إتصال دائم وفعال بينها وبين كل من الإدارة العليا ولجنة المراجعة والمدققين الخارجيين،

- ضرورة الإلتزام بالمعايير والإصدارات المهنية المتنوعة لكل من المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين IIA، ولجنة COSO، ومركز المشروعات الدولية الخاصة، ونصوص قانون Sarbanes Oxley،
- ضرورة أن يكون هناك إطار فعال لإدارة المخاطر يتضمن الأهداف الإستراتيجية المطلوب تحقيقها، والمخاطر التي تعيق تحقيق الأهداف وكيفية تحديدها ومواجهتها، وكيفية إستغلال الفرص ومتابعة التهديدات وتجنبها، فضلاً عن تحديد المهام والمسؤوليات الخاصة بإدارة المخاطر،
- ضرورة وضع نظام رقابة داخلية فعال يتم دراسته وفحصه وتقييمه من وقت لآخر،
- ضرورة إجراء ووضع نظام الفحوصات اللازمة من قبل لجنة المراجعة للتأكد من كفاءة وفعالية أداء الرقابة الداخلية، وموضوعية تأكيداتها، وملائمة مقترحاتها، وملاحظتها للتطوير والتحسين المستمر فضلاً عن للتأكد من إستقلاليتها وحيادها،
- ضرورة وضع دليل للرقابة الداخلية يتضمن رسالتها، أهدافها، معاييرها المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي، ومسؤولياتها تجاه إدارة المخاطر وعمليات الرقابة والحوكمة، فضلاً عن نطاق عملها ووضعها في الهيكل التنظيمي الذي يوفر لها الإستقلال الكافي.

6-1 الواقع العملي لنشاط وحدات الرقابة الداخلية الحكومية في العراق:

إن نظرة سريعة للواقع العملي لنشاط وحدات الرقابة الداخلية الحكومية العاملة في العراق توضح أن هذه الوحدات لاتزال تمارس نشاطها الرقابي الذي يتمحور في أغلب الأحيان بتطبيق ممارسات الرقابة قبل الصرف ووفقاً للمفهوم التقليدي للرقابة الداخلية بإستثناء القطاع المالي الحكومي الذي شرع بتأسيس أقسام متخصصة في إدارة المخاطر في محاولات لا تزال في بدايتها للإنتقال بواقع عمل وحدات الرقابة الداخلية من المفهوم التقليدي إلى مفهوم الرقابة الداخلية في ضوء إدارة المخاطر. فضلاً عن أن الأجهزة الرقابية الحكومية الخارجية لاتزال هي الأخرى بعيدة عن الخروج بتوصيات لتطبيق مفهوم الرقابة الداخلية في ضوء إدارة المخاطر عند فحصها وتقييمها لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات الحكومية على الرغم من إصدار ديوان الرقابة المالي- الجهاز الرقابي الحكومي الخارجي - لدليل إرشادي حول منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر والذي أكد في بعض جوانبه على أهمية المفهوم الحديث للرقابة الداخلية في ضوء إدارة المخاطر عرف أنشطة الرقابة الداخلية على أنها " السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان أن تعليمات الإدارة يتم تنفيذها، على سبيل المثال إنه يتم إتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الوحدة الإقتصادية" (ديوان الرقابة المالية، 2011).

وفي الوقت نفسه ، فإن الدليل الإسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي في الوزارات والصادر أيضاً عن ديوان الرقابة المالية قد وضّح أن أنواع التدقيق الداخلي هي التدقيق المالي (Financial Audit) وتدقيق الإلتزام (Compliance Audit) والتدقيق التشغيلي (Operational Audit) دون الإشارة لإدارة المخاطر كمفهوم حديث وعلاقته بالرقابة الداخلية، وقد حدد الدليل أبرز مهام وحدات الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية بما يلي: (ديوان الرقابة المالية، بلا سنة نشر)

- التدقيق والفحص الشامل لكافة أوجه نشاط المنشأة(المالية والإدارية والفنية) ودراسة التقارير الدورية لنشاط الدوائر الفرعية ومقارنتها مع الخطط المرسومة والتحقق من مستويات تنفيذ الأهداف المحددة.
- تدقيق مستندات الصرف والقبض والقيود حسب البرنامج المعد للقسم وعدم قبول الصرف لأي مبلغ لا تتوفر فيه شروط الصرف المحددة بالقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة ومراعاة الإلتزام بالإجراءات المعتمدة بالنظام المحاسبي الموحد والنظام المحاسبي اللامركزي،
- اختبار عمليات التسجيل والترحيل في السجلات المحاسبية الرئيسية والمساعدة والتحقق من صحة البيانات المحاسبية والمالية والإحصائية المستخرجة منها،
- متابعة إجراءات تصفية الأرصدة الموقوفة في السجلات،
- تدقيق البيانات الختامية للمنشأة ومتابعة استكمال متطلبات إعدادها،
- مراجعة وفحص إجراءات ومتطلبات أنظمة الرقابة الداخلية المعتمدة بصورة دورية وفي ضوء المستجدات بهدف تطوير هذه الأنظمة،
- المساهمة في أعداد النظم والدراسات المطلوبة من قبل الإدارة والجهات الأخرى،
- أعداد تقارير دورية تتضمن نتائج أعمال قسم الرقابة الداخلية ترفع الى الإدارة العليا مباشرة،
- الإسترشاد بمعايير المحاسبة والتدقيق العراقية والدولية.

ويلاحظ من إستعراض المهام الواردة في أعلاه، أن التركيز لا زال متجهاً نحو المفهوم التقليدي للرقابة الداخلية مبتعداً عن مفهومها الحديث وفقاً لإدارة المخاطر، ويؤكد الخبير المالي والمصرفي (كريم حمود فرج) في وقفته النقدية لحال الرقابة المالية في الوقت الراهن على التوجه نحو الإبقاء على مديريات الرقابة الداخلية في الإدارات التنفيذية بالدولة وتحويل قسماً منها إلى إدارات عامة ، تحدد واجباتها بطريقة مكررة مع الواجبات التي ينهض بها كل من ديوان الرقابة المالية ودائرة المفتش العام وتوسيع عمليات الرقابة السابقة للصرف لهذه الأجهزة ، مما أدى الى إتكال ديوان الرقابة المالية ودوائر المفتشين العموميين في الوزارات بالنهوض لمهمة الرقابة على المال العام قبل الصرف أو بعد وفقاً للنصوص القانونية الواردة في قوانين عملها وبشكل واضح. (فرج، 2011).

الفصل الثالث الجانب العملي

3-1 الهدف من الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار فروض الدراسة والتحقق من مدى صحتها فيما يتعلق بإمكانية السيطرة وتقليل المخاطر التي تتعرض لها الوحدات الحكومية العراقية، وبيان إمكانية بناء إطار مقترح لتطوير مهام الرقابة الداخلية في ظل الإتجاهات الحديثة للأعمال. وقد اعتمد الباحثان على بيانات غير كمية تتمثل في إتباع أسلوب البحث الميداني من خلال قوائم الإستبيان المدعمة بالمقابلات الشخصية لتجميع البيانات اللازمة للدراسة.

3-2 مجتمع وعينة البحث:

شمل مجتمع البحث الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة العاملة في جمهورية العراق وعددها (25) وزارة و (20) تشكيل غير تابع لوزارة، فضلاً عن الرئاسات الثلاث (رئاسة الجمهورية ورئاسة مجلس النواب ورئاسة مجلس الوزراء)، وبذا يتضمن مجتمع البحث (48) تشكيل حكومي، وقد تم إستبعاد بعض الوزارات والجهات غير التابعة لوزارة وحسب تنوع وتعقيد المهام والأنشطة التي تمارسها الجهات المشمولة في مجتمع البحث وكذلك حسب الأهمية النسبية لكل تشكيل من حيث التخصيص المالي لذلك التشكيل والمعتمد وفق قانون الموازنة العامة للدولة لعام 2013، وبعد تعديل مجتمع الدراسة بتلك المتغيرات، أصبح عدد التشكيلات الحكومية الداخلية في مجتمع البحث (30) تشكيل بضمنها الرئاسات الثلاث.

تم إختيار عينة الدراسة من موظفي دوائر الرقابة الداخلية في التشكيلات والوزارات الحكومية، ومن المحاسبين القانونيين في الجهات الرقابة الحكومية الذين يتولون مهام التدقيق الخارجي للوحدات الحكومية، ومن أساتذة الجامعات الذين يتولون تدريس مادة التدقيق، وتحقيقاً لأهداف البحث، تم تحديد مجتمع الدراسة من ثلاث فئات وذلك للحصول على البيانات الأولية لإستكمال الجانب الميداني، ويوضح الجدول رقم (1) في أدناه تقسيم عينة البحث حسب الفئة التابعة لها والمستقصى آراء أفرادها:

جدول (1)

إستمارات الإستبيان الموزعة والمستلمة لعينة الدراسة

الفئة	الموزعة	%	المستلمة	%
مدراء إدارة التدقيق الداخلي	45	45	40	42
المراقبون والمحاسبون القانونيون	30	30	30	31,6
الأكاديميون (أساتذة الجامعات)	25	25	25	26,4
المجموع	100	%100	95	%100

كما يوضح الجدول رقم (2) تقسيم عينة البحث حسب الخصائص الديموغرافية للمستقصى عنهم وكما في أدناه:

جدول (2)

المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، والعنوان الوظيفي لعينة البحث

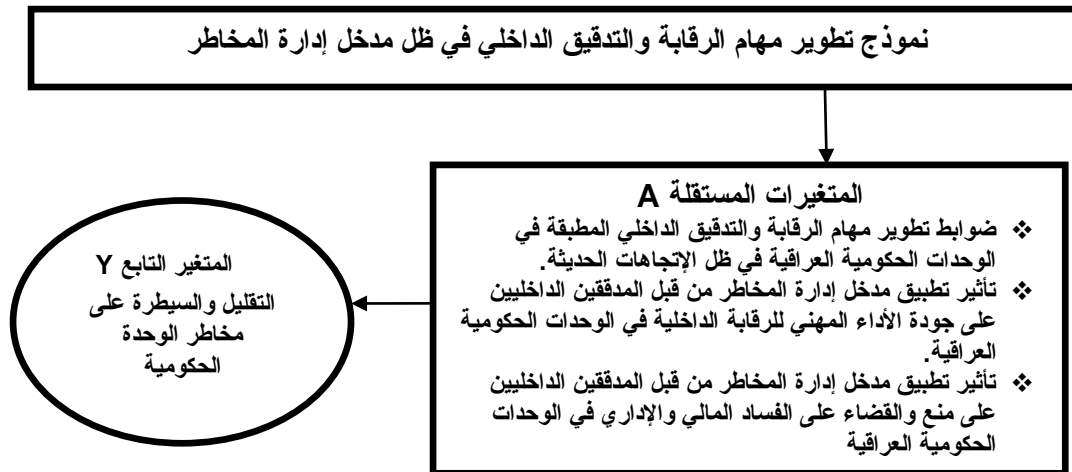
نوع الشهادة	التخصص	%	العدد	سنوات الخبرة	%	العدد	العنوان الوظيفي	العدد	%
أكاديمية:	دكتوراه	10,5	10	من 1-5	20	21	مدقق	30	31,6
	ماجستير	16	15	من 6-15	45	47,4	مدير تدقيق	20	21
	بكالوريوس	42	40	من 15-30	30	31,6	مدير تدقيق أقدم	10	10,5
مهنية:	محاسبة قانونية	21	20				معاون مدير عام	5	5,2
	دبلوم/عليا	10,5	10				مدير عام	5	5,2
							مدرس جامعي	15	16
							إستاذ جامعي	10	10,5
العدد	%100	95	95	%100	95	95		95	%100

يتضح من الجدول السابق أن الخصائص الديموغرافية لعينة البحث مناسبة وكبيرة ومتخصصة في مجال الدراسة، ويمكن الإعتماد على النتائج المستحصلة منها.

3-3 نموذج البحث وإختباره إحصائياً:

يهدف نموذج البحث إلى دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في تطوير مهام الرقابة الداخلية بهدف تقليل والسيطرة على المخاطر المصاحبة لنشاط الوحدات الحكومية العراقية، والشكل التالي يوضح هيكل إطار البحث المقترح :

الشكل (3)
هيكل إطار البحث المقترح



3-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف البحث تم تحليل البيانات الناتجة من خلال أداة الدراسة (الإستبيان) باستخدام الحاسب الآلي عن طريق برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل نتائج إستمارة الإستبيان وهي:

- مقاييس الإعتدائية والصلاحية: لإختبار صلاحية أسئلة قائمة الإستبيان ومدى ملاءمتها لأهداف البحث.
- إختبار ف (F-Test): لقياس الفروق المعنوية للمتوسطات المعيارية لإستجابات أفراد عينة البحث لكل من الفئات الثلاثة محل البحث، وهل تعد ذات دلالة إحصائية؟ أي أنها فروق حقيقية أم أنها فروق تعود إلى أخطاء.
- تحليل الإرتباط (Correlation) وتقدير المساهمة النسبية (R2) لعناصر الإستبيان في أقسامه المختلفة وذلك لتحديد قوة الإرتباط بين المتغيرات المستقلة المؤثرة في تطوير مهام الرقابة الداخلية في ظل مدخل إدارة المخاطر، مع ملاحظة أن تحليل الإرتباط وتقدير المساهمة النسبية يستبعدان أثر التحيز الشخصي في إجابات المستقصى منهم، ومن هنا يمكن الإعتماد على نتائج تقدير معامل الإرتباط والمساهمة النسبية بدرجة ثقة مرتفعة.
- تحليل الإنحدار المرحلي: إستخدم الباحثان أسلوب تحليل الإنحدار المرحلي للتعرف على أهم المتغيرات التنبؤية المؤثرة في تطوير مهام الرقابة الداخلية بهدف التقليل والسيطرة على المخاطر، ويعتمد هذا الأسلوب على إختيار المتغيرات التي لا يوجد إرتباط ذاتي بينها، وبناءً على ذلك، فالمتغيرات التي تظهر في النموذج متغيرات مستقلة ومعنوية ويمكن من خلالها التنبؤ بدورها في منع والسيطرة على المخاطر بمستوى معنوية مرتفع، وفيما يلي توضيح لأهم المعالم الإحصائية لهذا الأسلوب:
 - قيمة معامل الإرتباط المتعدد للمتغيرات التي تظهر في النموذج (R): وهو يقدر قوة العلاقة الإرتباطية بين المتغيرات التي تظهر في النموذج وأثرها في تقليل والسيطرة على المخاطر في وحدات الرقابة الداخلية الحكومية العراقية.
 - المساهمة النسبية للمتغيرات التي تظهر بالنموذج (R2) وهي تظهر أهمية المتغيرات بالنموذج، بمعنى أن الإهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها يؤدي إلى منع وتقليل المخاطر في وحدات الرقابة الداخلية الحكومية العراقية بمقدار (R2).
 - قيمة (F-Value) وتقدر معنوية المتغيرات بالنموذج.
 - المساهمة النسبية R2adj تؤكد دقة النموذج وإستقلالية المتغيرات المؤثرة، كما تؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً عندما تقارب قيمتها من قيمة R2 مما يمكن معه الإعتماد على النتائج بثقة مرتفعة.

• تحليل العامل

3-4-1 مقياس الإعتدائية والصلاحية:

يوضح مقياس الإعتدائية والصلاحية مدى الإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لقائمة الإستبيان، ومدى تقييم هذه النتائج على مجتمع الدراسة وذلك من خلال مقياس ألفا، فإذا زادت قيمة المقياس عن 0,60 أمكن الإعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع، ويتم حساب معامل الصلاحية عن طريق أخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات (قيمة ألفا) وقد جاءت قيمة كل من معاملي الإعتدائية والصلاحية كما هو موضح بالجدول رقم (3) أدناه:

جدول (3)

مقاييس الاعتمادية والصلاحية كما جاءت في تحليل بنود قائمة الاستبيان

الرمز	بنود قائمة الاستبيان	أرقام لمبارت	قيمة ألفا	الصلاحية
A1	ضوابط تطوير مهام الرقابة والتدقيق الداخلي المعمول بها في الوحدات الحكومية العراقية في ظل الاتجاهات الحديثة.	8 - 1	0,79	89,22
A2	تأثير تطبيق مدخل إدارة المخاطر من قبل المدققين الداخليين على جودة الأداء المهني للرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية العراقية.	16 - 8	0,75	87,12
A3	تأثير تطبيق مدخل إدارة المخاطر من قبل المدققين الداخليين في منع والقضاء على الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية العراقية.	21 - 16	0,95	89,22
	الإجمالي	21 - 1	0,85	92,47

ويوضح الجدول رقم (3) أعلاه أن إجمالي النسب المنوية لكل من معاملي الاعتمادية والصلاحية التي بلغت (85%، 92,47%) على الترتيب، وهي نسب عالية مما يؤكد إمكانية الاعتماد على نتائج التحليلات الإحصائية، وإمكانية تطبيقها على مجتمع الدراسة.

3-4-2 نتائج اختبار F-Test:

لقياس الفروق المعنوية بين آراء فئات المستقصى منهم حول المتغيرات الخاصة بتطوير وظيفة الرقابة والتدقيق الداخلي بهدف منع والسيطرة على المخاطر، لجأ الباحثان عند تصميم الاستمارة إلى وضع مجموعة من الإختبارات لكل عنصر من عناصر الاستبيان لتقدير متوسط معياري لكل إختبار بناءً على رأي فئات المستقصى منهم، ومن خلال استخدام (F-Test) يتم تحديد أهم الإختبارات بعد إستبعاد أثر التحيز الشخصي في رأي فئات المستقصى، إذ أعتبرت الإستجابة التي يؤخذ بها هي الأعلى في قيمة المتوسط المعياري (4 فأعلى) ولا يوجد فرق معنوي بين رأي فئات المستقصى منهم.

ويقصد بعدم المعنوية إجمالي فئات المستقصى منهم في الدراسة على أهمية الإستجابة عن باقي الإستجابات التي سوف تستخدم في تحليل العامل كمتغيرات مستقلة في بناء الإطار المقترح، وبناءً على ذلك، فهذه المتغيرات هي التي يكون لها تأثير مباشر من خلال رأي فئات المستقصى منهم حول مهام الرقابة الداخلية بهدف منع والسيطرة على المخاطر في الوحدات الحكومية.

3-4-2-1 إختبار صحة الفرض الأول:

يوضح الجدول رقم (4) أدناه نتائج إختبار (F-Test) لقياس الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول ضوابط تطوير مهام الرقابة الداخلية في ظل مدخل إدارة المخاطر:

جدول (4)

نتائج إختبار (F-Test) لقياس الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول الضوابط لتطوير مهام الرقابة والتدقيق الداخلي في ظل إدارة المخاطر

الرمز	ضوابط تطوير مهام الرقابة الداخلية لمنع والسيطرة على المخاطر	المراقبون والمحاسبون والقانونيون	موظفوا ومدراء الرقابة الداخلية	الأكاديميون وأساتذة الجامعات	قيمة F	معنوية
X1	وضع إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي في مكانة واضحة في الهيكل التنظيمي للوحدة	4,43	4,68	4,66	1,18	0,310
X2	إصدار وتحديد أهداف ومهام وصلحيات إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي بشكل واضح أي وضع دليل مكتوب بالسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة الرقابة الداخلية كدليل عمل لمهام الوحدة.	4,40	4,47	4,55	0,32	0,721
X3	تعاون الإدارة العليا مع لجان التدقيق والإدارات المالية وإدارة الرقابة الداخلية في وضع نظام للرقابة الداخلية بصورة مفصلة بوضوح واضحة لرؤى ومهام إدارة الرقابة الداخلية مع تحديد إجراءات مهام التدقيق الداخلي التي تمكنها من القيام بمهامها.	4,09	4,15	4,22	0,20	0,81
X4	تقييم الأداء وتوجيهه في المستوى الإستراتيجي للوحدة الحكومية.	3,93	4,55	3,61	7,62	0,001
X5	ربط التبعية التنظيمية والإدارية للرقابة والتدقيق الداخلي إلى لجان التدقيق ويكون لها حق الإتصال المباشر والتشاور مع الإدارة العليا.	4,71	4,50	4,11	1,54	0,217
X6	توافر فريق عمل من أفراد لديهم المهارة والمعرفة والتخصص لإحجاز المسؤوليات مع تحديد الحد الأدنى من مستوى التعليم.	4,56	4,95	4,33	1,44	0,241
X7	تلقي المدقق الداخلي التدريب والتعليم المستمر على المعايير المهنية واجبة التطبيق، مع التطوير المستمر لمهارات ومعرفة وخبرة المدقق مسترشدة في ذلك بمعايير الممارسة المهنية للرقابة والتدقيق الداخلي وقواعد وأداب المهنة والسلوك الوظيفي.	3,68	4,57	4,44	2,97	0,052
X8	تصميم إدارة الوحدة الحكومية لبرامج إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي الذي يدعم بوضوح إستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي.	3,56	4,57	4,22	5,17	0,007

يوضح الجدول رقم (4) أعلاه، نتائج إختبار F-Test لقياس الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول ضوابط تطوير مهام الرقابة والتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية العراقية في ظل الاتجاهات الحديثة للأعمال،

ويلاحظ من نتائج الجدول وجود فروق معنوية على مستوى دلالة 1% في آراء فئات المستقصى منهم X4 إذ أقرت فئة موظفوا ومدراء الرقابة الداخلية هذه الوسيلة وبمتوسط معياري بلغ 4,55 بينما إنخفض المتوسط المعياري لفئتي مراقبوا الحسابات والمحاسبون القانونيون وكذلك الأكاديميين وأساتذة الجامعات إلى (3,93 و 3,61) على الترتيب. بينما أكدت نتائج أهمية باقي عناصر المتغير بعد ثبات إتفاق آراء فئات المستقصى منهم وبدون فارق معنوي وبمتوسطات معيارية عالية (أعلى من 4) مما يؤكد إمكانية دخولهم ضمن متغيرات الإطار المقترح. كما أظهرت النتائج وجود فروق معنوية على مستوى دلالة 5% في آراء المستقصى منهم بخصوص العنصر X7، إذ أقر كل من فئتي موظفوا ومدراء إدارات الرقابة الداخلية، والأكاديميين وأساتذة الجامعات على أهمية توافر المعرفة بمتوسطات معيارية بلغت (4,57 و 4,44) على الترتيب، بينما إنخفض المتوسط المعياري لفئة المراقبين والمحاسبين القانونيين بقيمة بلغت (3,68).

لذا فنتائج التحليل توضح أن هناك رغبة باتباع مدخل إدارة المخاطر ضمن مهام الرقابة الداخلية يرجع إلى أن موظفوا ومدراء الرقابة في الوحدات الحكومية لديهم القناعة بعدم كفاية الدور المطبق (التقليدي) لأنظمة الرقابة الداخلية الذي لا يكفي لتفعيل مدخل الرقابة الداخلية على أساس المخاطر ولايتلائم مع الإتجاهات الحديثة للأعمال.

3-2-4-2-2 إختبار صحة الفرض الثاني :

يوضح الجدول رقم (5) في أدناه نتائج إختبار (F-Test) لقياس الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول تأثير تطبيق مفهوم الرقابة الداخلية وفقاً لمدخل إدارة المخاطر من قبل المدققين الداخليين على جودة أداء الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية:

جدول (5)

نتائج إختبار F-Test لقياس الفروق المعنوية حول تأثير تطبيق مفهوم الرقابة الداخلية وفقاً لمدخل إدارة المخاطر على جودة أداء الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية

الرمز	تأثير تطبيق مفهوم الرقابة الداخلية وفق مدخل إدارة المخاطر على جودة أداء الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية	المراقبون والمحاسبون القانونيون	موظفوا ومدراء الرقابة الداخلية	الأكاديميون وأساتذة الجامعات	قيمة F	معنوية
X9	وضع برنامج يتضمن كافة جوانب وأنشطة التدقيق ومن ضمنها المخاطر الجوهرية المحتملة التي قد تؤثر على أهداف الوحدة الحكومية.	3,84	4,55	4,16	6,88	0,001
X10	إيجاد وسائل إتصال تتسم بالدقة والموضوعية والوضوح والوعي أن تكون بناءة ومتكاملة وفي التوقيت المناسب.	3,95	4,44	4,22	3,71	0,027
X11	إيصال النتائج بدون تأخير ليضمن النتائج الهامة والتوصيات القابلة للتطبيق وتخطيط الإجراءات التصحيحية المقترحة.	3,79	4,31	4,22	2,25	0,051
X12	متابعة الإجراءات التصحيحية التي تقوم بها الإدارة الخاضعة للتدقيق للتأكد من التنفيذ الفعال لهذه الإجراءات.	4,54	4,63	4,66	0,23	0,792
X13	في حالة قبول مدير الدائرة الخاضعة للتدقيق لمستوى الخطر الذي يعد من وجهة نظر المدقق الداخلي غير مقبول (أي خطر جوهري)، فإنه يجب على المدقق الداخلي مناقشة الأمر أولاً مع مدير الدائرة.	4,31	4,28	4,61	1,33	0,267
X14	تقوم إدارة الوحدة الحكومية بدور واضح في وضع مقاييس شاملة ومتطورة لقياس وتقييم كل من جودة، ونتائج، وأداء خدمات التدقيق.	3,78	4,52	4,50	5,35	0,006
X15	نشر الثقافة الإيجابية لإدارة الرقابة والتدقيق الداخلي في ظل مدخل إدارة المخاطر، والدعم الواضح والفعال من الإدارة العليا والإدارات المختلفة في الوحدات الحكومية لدور إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي.	4,21	4,34	4,27	0,27	0,764
X16	تركيز المدقق الداخلي على المخاطر التي قد تتعرض لها الوحدة الحكومية وتقديم المعلومات عن تلك المخاطر في الوقت المناسب يساعد التخطيط الإستراتيجي لتحقيق أهداف المؤسسة في إعداد الموازنة العامة لها بعد أخذ تلك المخاطر بنظر الإعتبار وفي تقديرات التخصيصات المالية مما يقلل من حالات الهدر للمال العام.	4,12	4,34	4,38	0,84	0,434

وتؤكد النتائج من الجدول أعلاه، وجود فروق معنوية على مستوى دلالة 5% في آراء فئات المستقصى منهم بخصوص العنصر (X10)، إذ أقر كل من فئتي موظفوا ومدراء إدارات الرقابة الداخلية وكذلك الأكاديميين على أهمية توافر وسائل إتصال دقيقة وموضوعية وملئمة وبمتوسطات معيارية بلغت (4,44 و 4,22) على الترتيب، بينما إنخفض المتوسط المعياري لفئة المراقبين والمحاسبين القانونيين بقيمة بلغت 3,95..

كما يلاحظ وجود فروق معنوية على مستوى دلالة 5% في آراء فئات المستقصى منهم بخصوص العنصر X11، إذ أقرت كل من فئتي موظفوا ومدراء إدارة الرقابة الداخلية وكذلك الأكاديميين على أهمية ه هذا العنصر وبمتوسطات معيارية مرتفعة بلغت (4,31 و 4,229) على الترتيب، بينما إنخفض المتوسط المعياري لفئة المحاسبين القانونيين بقيمة بلغت 3,79، كما أوضحت النتائج وجود فروق معنوية بمستوى دلالة 1% في آراء فئات المستقصى منهم بخصوص العنصر X14، بينما أكدت النتائج أهمية باقي عناصر المتغير بعد ثبات إتفاق آراء المستقصى منهم وبدون فارق معنوي وبمتوسطات معيارية مرتفعة (أعلى من 4) مما يؤكد أهمية هذه الصلاحيات لموظفوا ومدراء إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي التي تمكنه من أداء عمله بشكل فعال .

لذا فإن نتائج التحليل تثبت قبول الفرضية الثانية بوجود علاقة إرتباط ذات دلالة معنوية بين اعتماد المدققين الداخليين على مدخل إدارة المخاطر وبين جودة الأداء المهني، ويرى الباحثان أن تطبيق المدققين الداخليين مدخل إدارة المخاطر في مهامهم يؤدي إلى رفع مستوى وجودة المهنة لإعترافهم بمسؤولياتهم تجاه كافة الأطراف والمجتمع ككل، ويؤدي إلى اكتساب ثقة المجتمع بما يزيد فاعليتها وكفاءتها للأطراف المستفيدة وذوي المصالح.

3-2-4-3 اختبار صحة الفرض الثالث:

يوضح الجدول رقم (6) أدناه نتائج اختبار F-Test لقياس الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول تأثير تطبيق مدخل إدارة المخاطر على منع والقضاء على الفساد المالي والإداري وكما هو موضح في أدناه:

جدول (6)

نتائج اختبار F-Test لقياس الفروق المعنوية حول تأثير تطبيق مفهوم الرقابة الداخلية وفقاً لمدخل إدارة المخاطر في منع والقضاء على الفساد المالي والإداري

الرمز	تأثير تطبيق مفهوم الرقابة الداخلية وفق مدخل إدارة المخاطر في منع والقضاء على الفساد المالي والإداري	المراقبون والمحاسبون والقانونيون	موظفوا ومدراء الرقابة الداخلية	الأكاديميون وأساتذة الجامعات	قيمة F	معنوية
X17	متابعة نشر القوائم المالية بمعرفة إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي.	4,21	4,34	4,27	0,27	0,764
X18	عدم وجود تعارض بين أهداف ومصصلحة إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي وبين أهداف وإدارة الوحدة الحكومية، مع مراعاة مسألة تعارض المصالح لدى المدقق الداخلي عند قيامه بتنفيذ برنامج الرقابي.	4,09	4,31	4,27	0,64	0,526
X19	إهتمام إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي بالكشف عن أي أضرار قد تلحق بالمستفيدين من خدمات الوحدة الحكومية وذوي المصالح والعلاقة بالوحدة الحكومية.	3,85	4,28	4,72	6,41	0,02
X20	مراعاة إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي التحقق من إستقلالية المدققين الداخليين وتقديم أي مقترح من شأنه تأكيد إستقلاليتهم ومنع احتمالية وقوع أي تواطؤ وحوادث غش أو احتيال أو تزوير.	3,60	4,31	4,38	2,47	0,052
X21	إهتمام إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي بدراسة التقارير والملاحظات التي تقدمها الجهات الرقابية (ديوان الرقابة المالية وبقية الجهات) والتعرف على مدى مساهمتها في الكشف عن الفساد المالي والإداري.	4,012	4,34	4,38	0,84	0,434

ومن نتائج الجدول أعلاه يتضح وجود فروق معنوية على مستوى دلالة 1% في آراء فئات المستقصى منهم بخصوص العنصر X19، إذ أقر كل من فئتي موظفوا ومدراء الرقابة الداخلية وأساتذة الجامعات والأكاديميين على أهمية هذا العنصر بمتوسطات معيارية بلغت (4,28، و 4,72) على الترتيبين بينما إنخفض المتوسط المعياري لفئة المراقبين والمحاسبين القانونيين بقيمة بلغت 3,85. كما أوضحت نتائج الجدول وجود فروق معنوية على مستوى دلالة 5% في آراء فئات المستقصى منهم بخصوص أهمية X20، وفي الجانب الآخر، أكدت النتائج أهمية باقي عناصر المتغير بعد ثبات إتفاق آراء فئات المستقصى منهم بدون فارق معنوي وبمتوسطات معيارية عالية (أعلى من 4).

يلاحظ من النتائج السابقة معنوية متغيرات تطبيق مدخل إدارة المخاطر في منع والقضاء على الفساد المالي والإداري على مستوى 1%، ما يؤكد تأثيرها في منع والسيطرة على المخاطر في الوحدات الحكومية العراقية ونعني إثبات الفرض الثالث.

ويرى الباحثان أهمية الرقابة الداخلية وفق مدخل إدارة المخاطر لإكتشاف القصور وعمليات التواطؤ وإكتشاف أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف الهامة التي تم إختراقها وهدر الموارد ومن ثم الفساد المالي والإداري.

3-4-3 نتائج تحليل الإرتباط وتقدير المساهمة النسبية:

يوضح الجدول رقم (7) أدناه نتائج تحليل الإرتباط وتقدير المساهمة النسبية لعناصر نموذج تطوير وظيفة الرقابة والتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية العراقية وفق مدخل إدارة المخاطر:

جدول (7)
نتائج تحليل الإرتباط وتقدير المساهمة النسبية

الرمز	معامل الإرتباط R	المساهمة النسبية R2	المعنوية	الرمز	معامل الإرتباط R	المساهمة النسبية R2	المعنوية
X1	0,563	31,70	0,000	X12	0,485	23,52	0,000
X2	0,531	28,20	0,000	X13	0,687	47,20	0,000
X3	0,499	24,90	0,000	X14	0,555	30,80	0,000
X4	0,618	38,19	0,000	X15	0,337	11,36	0,000
X5	0,496	24,60	0,000	X16	0,510	26,01	0,000
X6	0,403	16,24	0,000	X17	0,602	36,24	0,000
X7	0,603	36,36	0,000	X18	0,599	35,88	0,000
X8	0,600	36,00	0,000	X19	0,649	42,12	0,000
X9	0,669	44,76	0,000	X20	0,609	37,09	0,000
X10	0,694	48,16	0,000	X21	0,624	43,21	0,000
X11	0,667	44,49	0,000				

3-4-4 نموذج الرقابة الداخلية الحكومية في ضوء مدخل إدارة المخاطر:
بلغت قيمة معامل الإرتباط المتعددة لمتغيرات النموذج (0,942) والمساهمة النسبية (0,887) بمعنى أن الإهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها يساهم في منع والسيطرة على المخاطر في الوحدات الحكومية العراقية وكما هو موضح في الجدول رقم (8) أدناه:

جدول (8)
متغيرات الإطار المقترح لتطوير مهام الرقابة الداخلية في ظل مدخل إدارة المخاطر من خلال نتائج تحليل العامل (Factor Analysis)

الرمز	العوامل المستقلة الرئيسية	العوامل المستقلة الفرعية X
A1	ضوابط تطوير مهام الرقابة والتدقيق الداخلي المعمول به في الوحدات الحكومية في ظل الإتجاهات الحديثة للأعمال.	(X6) (X2) (X1)
A2	تأثير تطبيق مدخل إدارة المخاطر على جودة الأداء المهني للرقابة الداخلية.	(X16) (X15) (X11)
A3	تأثير تطبيق مدخل إدارة المخاطر من قبل المدققين الداخليين في منع والقضاء على الفساد المالي والإداري	(X18) (X17)

إن المستجدات العملية السريعة في بيئة نشاط منشآت الأعمال والمؤسسات الحكومية قد ألفت بظلالها على التدقيق الداخلي كعلم ومهنة، كما أثبتت أن البنية الحالية للمهنة غير مواتية للإرتقاء بمستوى امزاولتها وإبراز أهميتها على مستوى الإقتصاد الوطني وخاصة في ظل الإهتمام الدولي الحديث بموضوع الرقابة الداخلية، إذ أصدرت المعاهد المهنية والمنظمات الدولية إطاراً حديثاً لممارسة المهنة ومعايير متطورة لأداء الرقابة الداخلية بإعتبار أن هذه المعايير تمثل الحد الأدنى لجودة أداء نشاط الرقابة الداخلية، ورغم ذلك، يرى الباحثان أن هناك بعض الأوجه لا يمكن تطبيقها على الوحدات الحكومية العراقية لما تتميز به هذه الوحدات من خصوصية وظروف غير مواتية، في نفس الوقت، هناك بعض أوجه القصور في الأنظمة المطبقة التي من الممكن توجيهها لجهود هذه المعاهد وتكييف بيئة عمل الوحدات الحكومية العراقية لتغطي وتواكب الأساليب الحديثة، أي تجاوز الدور التقليدي للمدقق الداخلي والإنتقال به الى المفاهيم التي برزت في الأونة الأخيرة ومنها مفهوم الرقابة الداخلية في ظل إدارة المخاطر الذي أصبح في أنظار المعاهد والمؤسسات والهيئات الدولية المهنية أداة لتحقيق الإستقرار المالي والإقتصادي في القطاع الحكومي، ووسيلة يمكن معها تحقيق الرفاه في المجتمع وخدمة الصالح العام.

إن تطوير بنية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية إلى منهجية عمل تؤدي إلى تحسين ممارسات الرقابة الداخلية من أجل تحقيق أهداف الوحدة، وفي هذا الصدد وضعت لجنة (COSO) في عام 1992 نظام للرقابة الداخلية أطلقت عليه " الإطار المتكامل للرقابة الداخلية" والذي تضمن خمسة عناصر هي : أنشطة الرقابة (Control Activities)، تقييم المخاطر (Risk Assessment)، المعلومات والإتصال (Information & Communication)، المراقبة (Monitoring)، والبيئة الرقابية (Control Environment)، وتم تنقيح هذه العناصر في عام 2004 لتشمل ثمانية عناصر أطلق عليها " الإطار المتكامل لإدارة المخاطر" والتي تعمل كمرشد أو دليل لتطبيق إدارة المخاطر بنجاح. وتشير ممارسات الرقابة الداخلية إلى إختلاف النماذج المقترحة لتطبيق إدارة المخاطر إلا أنها جميعها توصي بمنهجاً واحداً وهو ضرورة تبني الرقابة الداخلية لمنهج أكثر إيجابية (وقائي Preventive) بدلاً من المنهج التقليدي للرقابة (دفاعي Defensive)، وهو ما جاء به معهد المدققين الداخليين في المملكة المتحدة وويلز (IIA-UK) عام 1999 الذي أصدر تعريفاً جديداً للتدقيق الداخلي يعكس التطورات والإتجاهات الحديثة في البيئة المعاصرة للتدقيق الداخلي والتي تتفق مع المنهج المقترح. وبناءً لما سبق، يمكن صياغة الإطار المقترح من المتغيرات ذات التأثير المباشر من خلال القيم المرتفعة والناجئة من التحليل الواضح في الجدول السابق، وكما يلي:

- 1) وضع إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي في مكانة واضحة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية ووضع لائحة رسمية واضحة برؤى ومهام إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي مع إتاحة البيانات الإستراتيجية اللازمة لها التي تمكنها من القيام بمهام تقييم الأداء وتوجيهه في المستوى الإستراتيجي للوحدة، أي تعميق المساهمة الإيجابية لوظيفة الرقابة والتدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عملها.
 - 2) ضرورة التبعية التنظيمية والإدارية لإدارات الرقابة والتدقيق الداخلي إلى لجان تدقيق فعالة، مع ضرورة وضع إطار عام مرشد من جانب السلطات المختصة (على سبيل المثال ديوان الرقابة المالية) يلزم لجان التدقيق بمسؤوليات وواجبات محددة يجب أن تقوم بها لضمان فعاليتها وكفاءتها في تدعيم إستقلال المدقق الداخلي وتحسين جودة خدماته المهنية.
 - 3) أن يتوافر لدى المدققين الداخليين المعرفة والمهارات والكفاءات اللازمة لإنجاز مسؤوليات عمليات الرقابة والتدقيق الداخلي وفقاً لمفهوم إدارة المخاطر وأن لا يكتفى بالمعرفة والخبرة لإنجاز هذه المهام ووفقاً للمفهوم التقليدي.
 - 4) يجب على مدير إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي أن يضع برنامجاً لتأكيد جودة التدقيق يحافظ عليه ويطوره بحيث يغطي هذا البرنامج كافة جوانب أنشطة التدقيق وبضمنها المخاطر، أي توجيه إهتمامات المدقق نحو المناطق الأكثر خطورة في المؤسسة وبصورة ديناميكية ومتكررة وبشكل دوري لأغراض التحسين المستمر في كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي، وأن يقدم البرنامج تأكيداً بأن نشاط الرقابة والتدقيق الداخلي يحقق الإلتزام التام بالمعايير والممارسات المهنية وقواعد الأخلاق، وأن يشمل البرنامج تقييم كافة مخاطر النشاط، وفي حالة عدم الإلتزام الجوهرية فإنه يجب الإفصاح عن ذلك للإدارة العليا ولجنة التدقيق.
 - 5) التخطيط الإستراتيجي طويل الأمد للرقابة والتدقيق الداخلي، أي أن يتم تصميم إجراءات الرقابة وتخطيط عملية التدقيق في ضوء التقييم الدوري للمخاطر، فضلاً عن التخطيط الإستراتيجي طويل الأمد لمدة ثلاث إلى خمس سنوات لإدارة الرقابة والتدقيق الداخلي نحو تحقيق الأهداف الطويلة الأمد للإدارة العليا والعاملين في المؤسسة من خلال أخذ المخاطر الإستراتيجية بنظر الإعتبار.
 - 6) تغيير النظرة التقليدية للمدقق الداخلي ليشمل كل أصحاب المصالح المرتبطة بالوحدة الحكومية وبالمجتمع ككل والتركيز على تلبية إحتياجاتهم وتوقعاتهم من خدمات الرقابة والتدقيق الداخلي تحت إشراف لجنة التدقيق في الوحدة الحكومية.
 - 7) يتم تطبيق ميثاق للقيم والأخلاق يلتزم به أعضاء ممارسة المهنة (مبادئ أساسية وقواعد التعامل) التي تحدد دور المدقق الداخلي في البيئة الثقافية والإخلاقية للوحدة، سرية المعلومات، تقييم المخاطر، الإستقلالية، التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية وعمليات التدقيق الداخلي.
 - 8) قيام الوحدات الحكومية بإعداد برامج فعالة داخلية وخارجية لتدريب وتأهيل المدقق الداخلي بما يحقق التعليم المستمر حتى يواكب كل التغييرات الجوهرية في البيئة الداخلية والخارجية للوحدة.
 - 9) يجب أن تساعد إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي في تحديد وتقييم المصادر الجوهرية للمخاطر، كما يجب أن تساهم في ترشيد فعالية إدارة المخاطر وتحسينها، وأن تتبنى إرشادات كافية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر.
 - 10) يجب أن يحدد المدقق الداخلي المعلومات الكافية والملائمة واللازمة والتي يمكن الإعتماد عليها لتحقيق أهداف التدقيق على أن يحدد إستنتاجاته وتقييمه من عملية التدقيق في ضوء تحليله وتقييمه لتلك المعلومات مع توثيق ذلك، ويجب على مدير التدقيق الإشراف بعناية على تنفيذ عملية التدقيق ليتأكد من تحقيق الأهداف بمستوى الجودة المنشودة.
 - 11) أن يتم توصيل النتائج بدون تأخير وأن يتضمن التقرير أهداف التدقيق ونطاقه والنتائج الهامة والتوصيات القابلة للتطبيق والخطط والإجراءات التصحيحية المقترحة من الإدارة الخاضعة للتدقيق وأن تكون وسائل الإتصال دقيقة وموضوعية وواضحة وواعية وبناءة ومتكاملة وفي التوقيت المناسب.
 - 12) متابعة الإجراءات التصحيحية التي تقوم بها الإدارة الخاضعة للتدقيق للتأكد من التنفيذ الفاعل لهذه الإجراءات مع توجيه هذا التنفيذ إذا لزم الأمر.
 - 13) تقوم الإدارة العليا في الوحدة الحكومية بالمساهمة بدور واضح في وضع مقاييس شاملة ومتطورة لقياس وتقييم كل من جودة ناتج وأداء أعمال التدقيق وبما يفيد ويحسن من تخطيط ورقابة وتطوير جودة وأنشطة عمليات الرقابة والتدقيق الداخلي والتقارير الناتجة عنه.
 - 14) تصمم إدارة الوحدة الحكومية برامج إدارة عمليات الرقابة والتدقيق الداخلي بالإسلوب الذي يدعم بوضوح إستقلالية وموضوعية إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي وتأييد الإدارة العليا لأهمية ودور التدقيق الداخلي في الوحدة مسترشدة في ذلك بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وقواعد وأداب وسلوك المهنة.
 - 15) علاج أوجه القصور في ثقافة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وما يتطلبه ذلك من تطوير المدخل التقليدي للرقابة الداخلية المعمول به من خلال نشر الثقافة الإيجابية لإدارة الرقابة الداخلية في ظل إدارة المخاطر والدعم الواضح والمساندة الفاعلة من الإدارة العليا والإدارات المختلفة للوحدات الحكومية لدور إدارة الرقابة الداخلية، فضلاً عن تطوير المدخل التقليدي لنشاط الرقابة الداخلية للإرتقاء بمستوى أدائها.
- وقد تعاني الوحدات الحكومية العراقية من أصوات مضادة لهذه التغييرات في أنظمة رقابتها الداخلية، الأمر الذي يستوجب إهتماماً أكثر من قبل السلطات التشريعية والتنفيذية في البلد بإصدار التشريعات وتوفير السبل المطلوبة للنحول من المفهوم التقليدي لنشاط الرقابة الداخلية إلى المفهوم الحديث لها في ضوء مدخل إدارة المخاطر.

الفصل الرابع النتائج والتوصيات

1- النتائج :

- (1) تعاني البنية الأساسية لنشاط الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية العراقية من التمسك بالمفهوم التقليدي وابتعادها عن المفهوم الحديث الذي يركز على إدارة المخاطر مما ينعكس على كفاءة أداء هذه المهنة.
- (2) إن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية في ظل مدخل إدارة المخاطر ثبت فاعليته كأداة لتحقيق التحسين المستمر في جودة خدمات الرقابة والتدقيق الداخلي.
- (3) طبقاً لمدخل إدارة المخاطر، فإن النظام السليم لمستعملي جودة الخدمات للتدقيق الداخلي يجب أن ينبأ وينذر إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي وفريق التدقيق بالمخاطر المتوقعة قبل إكتشافها بوقت كافي.
- (4) إن جودة أداء الرقابة والتدقيق الداخلي للارتقاء بمستوى جودة خدماته في ظل الإتجاهات الحديثة يعتمد على كل من شفافية الإدارة وفعالية وإستقلالية الضوابط الرقابية التي يساهم في وضعها ومراقبة تطبيقها الأطراف العديدة المهتمة بالموضوع وسرعة توجيه جهود المدقق الداخلي نحو المساهمة الإيجابية في مجال إدارة المخاطر.
- (5) إن الجهود التي بذلت من جانب المنظمات المهنية لتطوير مهنة الرقابة والتدقيق الداخلي يساهم بدور ملحوظ في التطوير للارتقاء بجودة خدمات الرقابة والتدقيق الداخلي.
- (6) إن نسبة الإستجابة في الدراسة الميدانية وصلت (95%) من إجمالي عدد القوائم الموزعة على أفراد العينة، مما يدل على أهمية موضوع البحث للمشاركين في الدراسة وتأييدهم له.
- (7) على الرغم من أهمية دور المدقق الداخلي في تدقيق وتقييم عمليات إدارة المخاطر، فقد تم التوصل، من الواقع العملي لبيئة الرقابة الداخلية الحكومية العراقية، إلى أن المدقق الداخلي لايقوم بدور هام في رقابة وتقييم عملية إدارة المخاطر.
- (8) توصل البحث الحالي إلى توافر دليل ميداني مستنبط من البيئة المهنية لنشاط الرقابة الداخلية في بيئة العمل الحكومية العراقية إلى ضرورة تحول إدارات ووحدات ودوائر الرقابة الداخلية من المدخل التقليدي إلى مدخل الرقابة الداخلية على أساس المخاطر، وذلك بهدف الإرتقاء بمستوى جودة أداء المدقق الداخلي.
- (9) إن أفضل من يقوم بمهمة الرقابة الداخلية في ضوء إدارة المخاطر (عند توافر التأهيل المهني والإكاديمي المناسب) هو المدقق الداخلي، إذ أن معرفته ومعلوماته عن نشاطات المؤسسة التي يعمل فيها تساعده في توافر قاعدة بيانات مناسبة عن المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة، وبشكل أعمق وأكثر مما هو متاح للرقيب الخارجي.

2- التوصيات :

- (1) ضرورة إدخال تغييرات تنظيمية على إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي مثل فتح قنوات إتصال مباشر ومستمر بينها وبين إدارة التخطيط الإستراتيجي والإدارة العليا، ووضع إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي في مستوى تنظيمي بأعلى الهيكل التنظيمي للوحدة.
- (2) إعادة صياغة هدف الرقابة الداخلية ليصبح التعاون مع إدارة الوحدة في تحقيق رؤية واضحة لإستراتيجيات الوحدة تحقق إدارة للمخاطر وإستجابة للتغيرات البيئية بما يضمن نجاح الوحدة في تحقيق أهدافها.
- (3) تأهيل وتعليم وتدريب المدقق الداخلي بما يحقق له التعليم المستمر لكي يواكب كافة التغيرات الجوهرية في البيئة الداخلية والخارجية للوحدة الحكومية مع لفت إنتباه الوحدات الحكومية لأهمية الشهادات المهنية الدولية مثل شهادة المدقق الداخلي المعتمد في زيادة كفاءة موظفي إدارات الرقابة والتدقيق الداخلي في تلك الوحدات مع التأكيد على الدورات التدريبية المستمرة لمواكبة التغيرات والتطورات في المفاهيم الحديثة للرقابة والتدقيق الداخلي.
- (4) تشريع موحد ينظم ممارسة المهنة مع إصدار معايير وإرشادات مهنية واضحة ومقبولة لخدمات الرقابة والتدقيق الداخلي ذات الجودة العالية ممكن الرجوع إليها في تقييم جودة الرقابة والتدقيق الداخلي.
- (5) تطبيق ميثاق للقيم والأخلاق، وإصدار دستور بمبادئ السلوك الأخلاقي للمهنة يلتزم به أعضاء المهنة (مبادئ أساسية وقواعد التعامل) التي تحدد دور المدقق الداخلي في البيئة الثقافية والأخلاقية للوحدة.
- (6) المطالبة بالإسراع لإنشاء معهد للمدققين الداخليين يقوم بالإشراف على تنظيم شؤون المهنة.
- (7) مطالبة ديوان الرقابة المالية بالإسراع بوضع المعايير المناسبة لإدارة المخاطر في كافة الوحدات الحكومية مع إلزام الوحدات بتوفير الأساليب الحديثة لتأكيد مستوى جودة خدمات وظيفة الرقابة والتدقيق الداخلي.
- (8) تكوين فريق من المدققين الداخليين المهنيين ذوي التخصصات المختلفة يتميزوا بعقلية تحليلية واسعة وخبرة عميقة بمجال الرقابة والتدقيق الداخلي والتخفيف من الدور الرقابي والجذور المحاسبية للرقابة الداخلية والتوجيه نحو دراسة الحاضر والتنبؤ بالمستقبل بهدف المشاركة في حصر وقياس وإدارة المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الحكومية.
- (9) تطوير ودعم العلاقة بين إدارة الرقابة الداخلية وبين المدقق الخارجي ولجنة المراجعة ودوائر المفتشين العموميين والإدارة العليا في الوحدة الحكومية لمساعدة إدارة الرقابة الداخلية على القيام بالمهام الجديدة المأمول قيامها بها.

10) نقل أهداف وتجارب وأدوات إدارات الرقابة الداخلية في التجارب العربية والدولية الرائدة إلى الوحدات الحكومية العراقية بهدف الإستفادة والتعميم.

المصادر

مصادر البحث العربية:

1. الجندي، نهال أحمد، تفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثالث، (تموز، 2008)، ص: 256 – 306.
2. السبسي، نجوى أحمد، تفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر من منظور حوكمة الشركات، المؤتمر الرابع: الإتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الإقتصادية والتكنولوجية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (حزيران، 2007)، ص: 1- 49.
3. العبادي، مصطفى راشد مصطفى، تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الإقتصادية والإجتماعية التي تواجه الوحدات الإقتصادية، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، (كانون الأول، 1999)، ص: 105 – 159.
4. حسن، محمد عبد الحافظ عبد العال: إستراتيجيات تفعيل جودة ضوابط الرقابة في ظل مدخل المراجعة على أساس المخاطر، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 2005، ص 125 – 230.
5. ديوان الرقابة المالية في العراق، دليل إسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات، بلاسنة نشر، ص: 10.
6. ديوان الرقابة المالية في العراق، دليل إسترشادي لمنهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر، 2011، ص: 35.
7. فرج، كريم حمود، أفكار لإصلاح أجهزة الرقابة المالية والإدارية في العراق، مقالة منشورة في صحيفة المؤتمر العراقية، العدد 2983، (حزيران 2014)، متاحة على العنوان: <http://www.almutmar.com>
8. لجنة الإنتوساي الفرعية لمعايير الرقابة الداخلية، الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام – معلومات إضافية حول إدارة المخاطر في الجهات - ، 2007، ص 8-10.

مصادر البحث الأجنبية:

1. Bagshaw, K., the Role of Internal Audit in Risk Management, the Internal Auditor, (Apr. 2002), Vol, 59, Iss. 2, pp. 57-59.
2. Beasley, Mark S., Bruce C. Barnson V. Hancock. 2008, Rising Expectations; Audit Committee Oversight of Enterprise Risk Management. Journal of Accountancy, April 2008, pp. 46-47
3. Chapman, Robert, J., Simple Tools and Techniques for Enterprise Risk Management, British Library Cataloguing in Publication Data, 2006, pp.34-36.
4. Crawford, M. & Stein W., Auditing Risk Management: Fine in Theory But Who Can Do It In Practice, International Journal of Auditing, (July, 2002), 6, Iss. 2, pp 119.
5. Department National Treasury, Republic of South Africa, Public Sector Risk Management Framework, (April, 2010), pp.16.
6. Hardy, Karen., Breul, Jonathan., & Rabun, Denise.; Managing Risk In Government – An Introduction to Enterprise Risk Management, IBM Center for the Business of Government, 2010 Second Edition, pp.7-8
7. Hong Wu, et al, A note on Auditors, Perceptions of Business Risk, International Journal of Auditing, (Nov. 2002), Vol. 6, Iss. 3, pp.287-302.
8. Houston, R., et al., the Audit Risk Model, Risk and Audit- Planning Decisions, the Accounting Review, (July, 1999), Vol. 74, Iss. 3, pp.288-298.
9. IIA,(2004), The IIA's Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise – Wide Risk Management, The Institute of Internal Auditors, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, (September), pp. 1-8. Available at: <http://www.theiia.org>.
10. IRM, A Risk Management Standards, The Institute of Risk Management, 2002, pp.1-16, Available at: <http://www.theirm.org>.
11. Knechel, R., the Business Risk Audit: Origins, Obstacles and Opportunities, Accounting Organization and Society, (May, 2007), Vol. 32, pp.383.
12. Lam, J., Enterprise Wide Risk Management and The Role of the Chief Risk Officer, Erick.com, (Mar, 2000), pp. 1-5, Available at: <http://www.erick.com>.
13. Percy, J., Assurance Services- Visions for Futures, International Journal of Auditing, (July, 1999), Vol. 3, Iss. 2, pp. 51-54.
14. Selim, G. & McNamee, D., The Risk Management and Internal Control Relationship: Development & Validating a Model, International Journal of Auditing, (Nov. 1999), Vol. 3, Iss. 3, pp. 159.
15. The Committee of Sponsoring Organization of The Tread way Commission, COSO, (2004), Enterprise Risk Management Integrated Framework, (September), pp.1-16.

الملاحق

ملحق رقم (1) إستبانه الدراسة

إستبانه / تطوير أداء وحدات الرقابة الداخلية العاملة في القطاع الحكومي في ضوء مدخل إدارة المخاطر (دراسة ميدانية في الوحدات الحكومية العراقية لإقتراح نموذج عمل إدارات الرقابة الداخلية في ضوء مدخل إدارة المخاطر)

السيدة / السيد / الفاضلة / الفاضل /

تحية طيبة ...

يهدف هذا الإستبانه إلى توضيح أثر تطوير وظيفة الرقابة والتدقيق الداخلي وفق منهج إدارة المخاطر على جودة الأداء المهني للرقابة الداخلية ومن ثم منع والقضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية العراقية، وذلك كبحت أكاديمي يعزز البحت العلمي في العراق، كما أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحت فقط، ولضمان السرية، يمكن عدم الإشارة في قائمة الإستبانه إلى الإسم أو الوظيفة أو أسم الجهة التي يتبع لها المستقصى آرائهم.

ويؤكد الباحثان أن هنالك حاجة ماسة لمشاركتم وتعاونكم حتى نتضح لنا الصورة بشكل أفضل عن موضوع البحت، لذا نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الإستبانه، مع العم أن صحة نتائج الإستبانه تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.

شاكرين حسن تعاونكم معنا.

الباحثان

الجزء الأول:

الإسم: (إختياري)	الجنس:	طبيعة العمل
الموهل العلمي:	سنوات الخبرة:	الشهادات المهنية:

الجزء الثاني:

يرجى وضع علامة (X) على الإجابات المناسبة من وجهة نظركم:

المحور الأول:

ت	ضوابط تطوير مهام الرقابة الداخلية لمنع والسيطرة على المخاطر	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
1	وضع إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي في مكانة واضحة في الهيكل التنظيمي للوحدة					
2	إصدار وتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي بشكل واضح أي وضع دليل مكتوب بالسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة الرقابة الداخلية كدليل عمل لمهام الوحدة.					
3	تعاون الإدارة العليا مع لجان التدقيق والإدارات المالية وإدارة الرقابة الداخلية في وضع نظام للرقابة الداخلية بصورة مفصلة بوضع لائحة رسمية واضحة لرؤى ومهام إدارة الرقابة الداخلية مع تحديد إجراءات مهام التدقيق الداخلي التي تمكنها من القيام بمهامها.					
4	تقييم الأداء وتوجيهه في المستوى الإستراتيجي للوحدة الحكومية.					
5	ربط التبعية التنظيمية والإدارية للرقابة والتدقيق الداخلي إلى لجان التدقيق ويكون لها حق الإتصال المباشر والتشاور مع الإدارة العليا.					
6	توافر فريق عمل من أفراد لديهم المهارة والمعرفة والتخصص لإنجاز المسؤوليات مع تحديد الحد الأدنى من مستوى التعليم.					
7	تلقي المدقق الداخلي التدريب والتعليم المستمر على المعايير المهنية واجبة التطبيق، مع التطوير المستمر لمهارات ومعرفة وخبرة المدقق مسترشدة في ذلك بمعايير الممارسة المهنية للرقابة والتدقيق الداخلي وقواعد وأداب المهنة والسلوك الوظيفي.					
8	تصميم إدارة الوحدة الحكومية لبرامج إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي الذي يدعم بوضوح إستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي.					

المحور الثاني:

ت	ضوابط تطوير مهام الرقابة الداخلية لمنع والسيطرة على المخاطر	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
9	وضع برنامج يتضمن كافة جوانب وأنشطة التدقيق ومن ضمنها المخاطر الجوهرية المحتملة التي قد تؤثر على أهداف الوحدة الحكومية.					
10	إيجاد وسائل اتصال تتسم بالدقة والموضوعية والوضوح والوعي أن تكون بناءة ومتكاملة وفي التوقيت المناسب.					
11	إبصال النتائج بدون تأخير ليشمل النتائج الهامة والتوصيات القابلة للتطبيق وتخطيط الإجراءات التصحيحية المقترحة.					
12	متابعة الإجراءات التصحيحية التي تقوم بها الإدارة الخاضعة للتدقيق للتأكد من التنفيذ الفعال لهذه الإجراءات.					
13	في حالة قبول مدير الدائرة الخاضعة للتدقيق لمستوى الخطر الذي يعد من وجهة نظر المدقق الداخلي غير مقبول (أي خطر جوهري)، فإنه يجب على المدقق الداخلي مناقشة الأمر أولاً مع مدير الدائرة.					
14	تقوم إدارة الوحدة الحكومية بدور واضح في وضع مقاييس شاملة ومتطورة لقياس وتقييم كل من جودة، وناتج، وأداء خدمات التدقيق.					
15	نشر الثقافة الإيجابية لإدارة الرقابة والتدقيق الداخلي في ظل مدخل إدارة المخاطر، والدعم الواضح والفعال من الإدارة العليا والإدارات المختلفة في الوحدات الحكومية لدور إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي.					
16	تركيز المدقق الداخلي على المخاطر التي قد تتعرض لها الوحدة الحكومية وتقديم المعلومات عن تلك المخاطر في الوقت المناسب يساعد التخطيط الاستراتيجي لتحقيق أهداف المؤسسة في إعداد الموازنة العامة لها بعد أخذ تلك المخاطر بنظر الاعتبار وفي تقديرات التخصيصات المالية مما يقلل من حالات الهدر للمال العام.					

المحور الثالث:

ت	ضوابط تطوير مهام الرقابة الداخلية لمنع والسيطرة على المخاطر	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
17	متابعة نشر القوائم المالية بمعرفة إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي.					
18	عدم وجود تعارض بين أهداف ومصحة إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي وبين أهداف وإدارة الوحدة الحكومية، مع مراعاة مسألة تعارض المصالح لدى المدقق الداخلي عند قيامه بتنفيذ برنامجه الرقابي.					
19	إهتمام إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي بالكشف عن أي أضرار قد تلحق بالمستفيدين من خدمات الوحدة الحكومية وذوي المصالح والعلاقة بالوحدة الحكومية.					
20	مراعاة إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي التحقق من إستقلالية المدققين الداخليين وتقديم أي مقترح من شأنه تأكيد إستقلاليتهم ومنع احتمالية وقوع أي تواطؤ وحدث غش أو إحتيال أو تزوير.					
21	إهتمام إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي بدراسة التقارير والملاحظات التي تقدمها الجهات الرقابية (ديوان الرقابة المالية وبقية الجهات) والتعرف على مدى مساهمتها في الكشف عن الفساد المالي والإداري.					