مساهمة اجراءات الرقابة الداخلية لتحقيق ادارة مستدامة في الوحدات الحكومية – دراسة تطبيقية لمديرية تربية بغداد /الرصافة الثالثة .

الباحثة : قبس عبد الرزاق احمد

كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية

P: ISSN : 1813-6729
E : ISSN : 2707-1359

http://doi.org/10.31272/JAE.i128.82

تأريخ أستلام البحث : 2021/4/1 **مقبول للنشر بتأريخ : 2021/4/4**

المستخلص :

يهدف البحث للكشف عن دور واهمية اجراءات الرقابة الداخلية وفق اطار COSO اللجنة الراعية للمنظمات في تحديد وتشخيص العمليات والاجراءات المخالفة للقوانين والتعليمات النافذة في مديرية تربية بغداد الرصافة الثالثة ، تم اتباع المنهج الاستنباطي للجانب النظري والمنهج الاستقرائي الوصفي للجانب العملي كانت اهم استنتاجات البحث هو ان لاجراءاتالرقابة الداخلية القدرة على الارتقاء بالعمل الرقابي ومن ثم الحفاظ على الموارد البشرية والمالية والمادية والنهوض بالواقع المهني والعملي والذي سينعكس ايجابيا على تحقيق ادارة مستدامة للمديرية تنهض بعجلة التطور للبلد .

الكلمات المفتاحية : مفهوم الرقابة الداخلية ، مفهوم اطار COSO ، اجراءات الرقابة الداخلية

مجلة الادارة والاقتصاد
مجلد 46 / العدد 128 / حزيران / 2021
الصفحات :201 -214

المقدمة :

تعيش البلدان النامية اشارة الى العراق حالة من التوقف والترهل بعجلة التطور العلمي والعمراني والبنى التحتية الاساسية لدوائر القطاعات الحكومية مما انعكس سلبا على المجتمع والفرد العراقي الذي بات يعيش حالة من الفقر والاضطهاد وفقدان الحصول على خدمات ذات جودة ونوعية ضمن القطاعات الحكومية العراقية ، نتيجة انعدام توفيرالامكانات والوسائل والطرق والانظمة لتوفير بيئة عمل نظيفة تتصف بالشفافية والنزاهة .

باتت تشكل الاجراءات الرقابية جزءاً مهما من انظمة واجراءات وعمليات الدوائر الحكومية في العراق بشكل عام ومديرية تربية بغداد الرصافة الثالثة على وجه الخصوص لأنها تكفل تنفيذ عملياتها وانشطتها بنجاح وشفافية وتشخيص الاجراءات والعمليات المخالفة لتصحيحها بالوقت المناسب ضمن هيكلة وشبكة انظمة الرقابة الداخلية .

تتحكم انظمة الرقابة الداخلية بكل مجالات ومحاور العمل بالمديرية اذا ما كانت منظمة ومتوفرة ومنفذة بالسبيل والطريق الصحيح وتصب في تحقيق ادارة مستدامة للمديرية ، لاستحواذها وتحكمها بالإجراءات المالية والادارية والقانونية وكافة مجالات العمل بالمديرية ، حيث قسم البحث الى ثلاث مباحث , المبحث الاول يضم منهجية البحث ودراسات سابقة والمبحث الثاني يضم الجانب النظري والمبحث الثالث يضم الجانب العملي واخيرا الاستنتاجات والتوصيات والمصادر .

المبحث الاول - منهجية الدراسة ودراسات سابقة :

1-1 منهجية البحث :

1-1-1 مشكلة البحث : للتخلص من بؤر الفساد المالي والاداري وضبط الاجراءات والعمليات المالية والادارية وضمان نجاح عمل الدوائر والوحدات الحكومية وبالتالي تقدم وتطوير البلد، وتحقيق رفاهية الفرد ، تكمن مشكلة البحث في غياب او فقدان عينة البحث انظمة رقابية تبعا لاجراءات اطارCOSO وضعف وغياب اجراءات انظمة الرقابة الداخلية لها القدرة على تحديد الاجراءات والعمليات الضعيفة والمخالفة للقوانين والتعليمات النافذة .

2-1-1 هدف البحث :يهدف البحث الى الكشف عن دور واهمية اجراءات الرقابة الداخلية وفق اطار COSO اللجنة الراعية للمنظمات وتحديد العمليات والاجراءات المالية والادارية المخالفة وفقا لاجراءات انظمة الرقابة الداخلية واطار COSO لمديرية تربية بغداد الرصافة الثالثة لخلق بيئة ادارة مستدامة تساعد على النهوض بالواقع المهني والخدمي لعينة البحث .

3-1-1 اهمية البحث : تتجسد اهمية البحث من اهمية اجراءات انظمة الرقابة الداخلية وما تعكسه من نظام ضبط وتفعيل شامل للسلسلة الاجرائية لعمليات الوحدات الحكومية لتحقق ادارة مستدامة لها ، وعرض قوة العلاقة الارتباطية بين الوحدات الادارية والادارة العليا وماهية درجة الالتزام بتعليماتها وقراراتها المالية والادارية وما يعود بالنفع على الصالح العام والبلد .

4-1-1 فرضية البحث : تنص فرضية البحث على :

" تمتلك اجراءات الرقابة الداخلية القدرة على تحقيق ادارة مستدامة بتحديد الاجراءات والعمليات المخالفة للتعليمات والقوانين النافذة ومن ثم تصحيح تلك الاخطاء للارتقاء بعمل مديرية تربية بغداد – الرصافة الثالثة "
.

1-1-5 حدود البحث : تتمثل حدود البحث بنوعين :

- الحدود المكانية : تتمثل الحدود المكانية للبحث باختيار مديرية تربية بغداد الرصافة الثالثة عينة للدراسة ميدانية
- الحدود الزمانية : اما الحدود الزمانية فتحددت ببيانات التقرير الرقابي لديوان المالية الاتحادي العراقي ضمن عام 2018 .

1-2 دراسات سابقة :

1-2-1 دراسة ابو صافي ، 2019 ، " بعنوان مدى توافق الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة العاملة في قطاع غزة مع اطار COSO دراسة حالة شركة السكسك " تهدف الدراسة لمعرفة درجة ومستوى التوافق بين نظام الرقابة الداخلية مع اطار كوسو للشركات المساهمة الخاصة العاملة في قطاع غزة ، لذا تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي مستعينة بالاستبانة والمقابلة كأدوات لجمع البيانات ، اما نتائج البحث دلت على توافر عناصر الرقابة الداخلية وفق نموذج اطار COSO في شركة السكسك بدرجة كبيرة جدا ، اما اهم التوصيات كانت وجوب الاعتماد على الوسائل التقنية في عملية تحليل وتقييم المخاطر التي تواجه شركة السكسك وضرورة اجراء الاجراءات السليمة لمواجهة المخاطر وتعزيز الانشطة الرقابية لأنها قاعدة الرقابة الداخلية في المؤسسات.

1-2-2 دراسة الرمحي ، 2016 ، بعنوان " قياس مدى تطبيق اطار COSO من وجهة نظر المدققين في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان " ، تهدف الدراسة لقياس مدى تطبيق اطار COSO في الشركات المساهمة في بورصة عمان من وجهة نظر المدققين الخارجيين ، فتم اتباع المنهج الوصفي للتحليل وتمثلت عينة الدراسة بالمدققين الخارجيين المختصين على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان وتم اختيار 189 مدققا خارجيا موزعين ليدققوا 189 شركة مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان ، لذا صممت استبانة تقيس تلك المتغيرات ووزعت افراد العينة وكانت اهم نتائج الدراسة ان الشركات المساهمة تطبق البيئة الرقابية وتقويم المخاطر والانشطة الرقابية وفق اطار كوسو للرقابة الداخلية ولا يوجد تطبيق لعنصري المعلومات والاتصال والمراقبة ، كما تميز القطاع المالي بدرجة عالية من التطبيق لعناصر الرقابة اما القطاع الصناعي فكانت درجة التطبيق لعناصر الرقابة منخفضة اذ تبين انخفاض حاد في تطبيق مكوني اجراءات المساءلة والموارد البشرية .

1-2-3 دراسة Rizaldi, 2015،بعنوان" Analysis of the control environment in the government internal control system, a case study of government institutions in Bada Ng " ، " تحليل بيئة الرقابة في نظام الرقابة الداخلية الحكومي دراسة حالة المؤسسات الحكومية بمدينة بادا نج "، تهدف الدراسة الى تحليل بيئة الرقابة الداخلية المحلية ووضع مصنعي السياسات في المدينة لتوفي بيئة رقابية ايجابية ، لذا تم الاعتماد على المنهج الوصفي للبحث مستعينا بأدوات كالاستبانات والمقابلات المتعمقة بعدة ادوات لجمع المعلومات منها ، وكانت اهم النتائج متمثلة بأن نقاط الضعف في بيئة الرقابة الحكومية ناتجة عن هيمنة عامل القيادة وسياسات تدويرالاعمال وان امتلاك بيئة رقابية شفافة ونزيهة تسهم اسهاما كبيرا في التنفيذ الناجح لنظام الرقابة الداخلي للحكومة بشكل جيد.

المبحث الثاني

اجراءات الرقابة الداخلية ودورها في تحقيق ادارة مستدامة للوحدات الحكومية بالإشارة الى اطار COSO

2-1مفهوم الرقابة الداخلية : ركز مفهوم الرقابة الداخلية في الماضي بالحفاظ على اموال واصول الشركات، اخذ الاهتمام بالرقابة الداخلية يزيد في اوروبا بسبب زيادة حالات الغش والاحتيال فاعتبر هذا النظام خط الدفاع الاول عن مصالح الشركات ومنشآت الاعمال والاطراف ذات العلاقة بها (Cormichael , 2004 : 127) ، ظهر مفهوم الرقابة الداخلية بعد اصدار قانون للحد من الممارسات الخاطئة للولايات المتحدة الامريكية عام (1977) حيث نص القانون على امتلاك الوحدات الحكومية نظام رقابي فعال يتصف بشفافية عمله عند تسجيل البيانات وتنفيذ المعاملات ، تمثل الرقابة الداخلية جزءا مهما من النظام العام للمنشاة لتنظيم وتنفيذ عملياته بشكل سلس وشفاف يضمن تحقيق اهدافه (السامرائي ، 2016 : 14)، وعليه مر مفهوم الرقابة الداخلية بعدة تطورات فقد عرفها المجمع الامريكي للمحاسبين الأمريكي (AICPA) هي مجموعة من المقاييس والخطة التنظيمية والاجراءات لحماية اصولها ، وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية المحددة وضبط الدقة المحاسبية والارتقاء بالكفاءة الانتاجية (علي واخرون ، 2018 : 156)

واشارت الفقرة 8 من معيار التدقيق الدولي الرقم 400 (تقدير المخاطر والرقابة الداخلية) الصادرة من The Institute of Internal Auditors :

" ان الرقابة الداخلية هي مجموعة من السياسات والاجراءات الواجب على ادارة الوحدات الاقتصادية او الحكومية اتباعها لتحقيق اهدافها وضمان الالتزام بتلك السياسات لحماية اصولها واكتشاف حالات الفساد والغش ومنع الخطأ وتكامل السجلات المحاسبية وتوفير معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب (Revsine,2002:137) . حيث يرى (المدهون ، 2014 : 64) انها مجموعة من الاجراءات والوسائل لوضع وتنفيذ خطة الرقابة الداخلية المتبعة من قبل الادارة وتشكيلاتها للوحدات الحكومية لضمان تنفيذ الموظفين اليات العمل الادارية وفق الاجراءات والسياسات القانونية والضوابط لحماية مواردها المالية وغير المالية .

ويرى (ابو كميل ، 2014 : 10) ان مراقب الحسابات الخارجي عند اعداد برنامج المراجعة وتحديد الاختبارات يعتمد على اجراءات وسياسات الرقابة الداخلية حيث ان اي ضعف او قوة في نظام الرقابة الداخلي يحدد نوعية وطبيعة الحصول على الادلة والاثباتات ويحدد العمق والوقت المطلوب من تلك الادلة والاثباتات ، واي الاجراءات تحتاج التركيز عليها اكثر من الاخرى عند المراجعة لضمان كفاءة وفاعلية النظام .

ابدت الجهات الرقابية المهنية الدولية اهتماما كبيرا بأنظمة الرقابة الداخلية واصدرت عدة نشرات وتقارير لتوجيه وتنظيم وتقييم انظمة الرقابة الداخلية من اهم تلك النشرات والتقارير (بدوي ،2011 : 23-24) :

أ- النشرة الخاصة بمعهد المحاسبين القانونيين الامريكي AICPA رقم 55 والمعدل بالنشرة اللاحقة رقم 78 " Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit (SAS 55, AICPA) ، والمعنون بـ " مراعاة هيكل الرقابة الداخلية في مراجعة قوائم مالية " .

ب- النشرة الخاصة بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم ISA 315 عام 2003 المعني بتبني مقومات نظام الرقابة الداخلية والمعنون بـ" "Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement (ISA 315)" ، " فهم المنشاة وبيئتها وتقييم مخاطر الاخطاء المادية " .

ت- تقريرلجنة المنظمات الراعية للجنة Tread way والمعنون بـ " اطار متكامل للرقابة الداخلية " Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commissions' ،

"Internal Control-Integrated Framework ،المسمى باطار COSOI اصدرت هذه النشرة عام 1992 ويعد من اهم الاصدارات حيث ساهم بتطورانظمة وقواعد ومفاهيم الرقابة الداخلية ، وتوسعت في عام 2004 ليشمل اجراءات مخاطرالمشروعات الى المفاهيم السابقة لانظمة الرقابة الداخلية فاصدر تقريرا بعنوان " ادارة مخاطرالمشروع – اطارمتكامل " والمسمى باطار COSOII ، كما سيتم توضيح اطار كوسو وكيفية تقييم وتفعيل نظم الرقابة الداخلية للوحدات بشكل عام .

2- 2 مفهوم اطار COSO اللجنة الراعية للمنظمات :

تشكلت اللجنة عام 1985م وهي مكونة من خمس منظمات مهنية دولية تختص بالمحاسبة والرقابة والتدقيق كـ " معهد المدققين الداخليين (IIA) ، والمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، معهد المديرين الدوليين (FEI) ، وجمعية المحاسبة الامريكية (AAA) ، ومعهد المحاسبين الاداريين (IMA) مختصة بإعداد تقارير عن الاحتيال المالي، صدرت اول نشرة لـ COSOعام 1987م لإعداد تقارير تبين درجة كفاءة انظمة الرقابة الداخلية وتضمنت اجراءات مهمة واساسية كالتركيز على امتلاك الوحدة (نظام رقابة داخلي كفوء وقوي ، مدونة لقواعد السلوك ، وادارة قوية لإدارة مخاطر الوحدة ، ولجنة تحقيق مختصة) ، (علي واخرون ، 2018 : 159) وفي سنة 1992 اصدرت COSO اطار متكامل للرقابة الداخلية لتقييم وتفعيل وإنجاز اعمال الوحدة وتمتلك تلك النشرة اهدافااساسية تتمثل بالاتي (Rizaldi ,2015:179) :

أ- تحقيق اهدافا تشغيلية تتمثل بالاستخدام الكفوء والفعال لكل موارد الوحدة .
ب-تحقيق اهداف التقارير المالية بتوجيه عمليات الوحدة وتوثيقه بتقارير دورية الى الادارة .
ت-تحقيق اهداف الالتزام بتوجيه الادارة بكيفية الالتزام بالمتطلبات القانونية للوحدة .

2-3 اجراءات انظمةالرقابة الداخلية :

نظام الرقابة الداخلية للوحدة شانه شأن اي نظام يتكون من مجموعة من الانظمة والاجراءات الفرعية ، تنقسم اجراءات الرقابة الداخلية للوحدات بشكل عام الى:

أ- **الرقابة المحاسبية** : هي مجموعة من الاجراءات والخطوات تضعها الادارة بقصد حماية مواردها وضمان سير اجراءاتها بشكل فعال واختبار دقة وصحة البيانات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية وتشمل مهام وضع الخطة التنظيمية وتحديد المسؤوليات والفصل بين الاعمال المالية وتحديد السياسات واللوائح لتنفيذ العمليات والتصرفات المالية (الذنيبات ، 2010 : 178) .
ب-**الرقابة الادارية :** هي جميع الاجراءات والخطوات التي تختص بالعمليات التشغيلية وكيفية الالتزام بالسياسات الادارية تهدف الى التأكد من كفاءة العمليات التشغيلية وبيان درجة الالتزام باللوائح والقوانين والسياسات . (احمد ،2009 :15) .
ت-**الضبط الداخلي :** هي مجموعة من الوسائل والاجراءات تتبناها الوحدة لحماية مواردها المالية (النقدية) واصول اخرى وضمان سير العمليات الادارية (بدوي ، 2011 : 28) .
ث-خدمات التوكيد : تعتمد مجلس الادارة على التقارير المرفوعة من قبل الادارة والتدقيق الداخلي لممارسة الرقابة وتحقيق ادارة مستدامة ، حيث توفر الادارة توكيدا فيما يخص الاقرارات تجاه النتائج المخطط لها والفعلية والمتوقعة وبشان المخاطر وكيفية ادارتها اضف الى ما توفره اجراءات التدقيق الداخلي من خدمات توكيد اضافي بحكم استقلاليتها عن الادارة فان التوكيد الذي يقدمه يتصف بأعلى درجات الموضوعية والثقة (The Institute of Internal Auditors ,2018 : 10).
ج-**التدقيق الداخلي** : هي الخطوة الاخيرة من اجراءات الرقابة الداخلية للوحدة وبدونها لا قيمة لتلك الاجراءات ، حيث من خلالها يتم التحقق من تنفيذ تلك الاجراءات لان خطوات تصميم رقابة داخلية لا تنحصر فقط بوضع الاجراءات بل مستوى اداء وفعالية وكفاءة تلك الاجراءات والتحقق تنفيذها من عدمه ولا تتحقق كل ذلك الا بوجود اداة تختص بالتدقيق الداخلي (السعيدي ، 2014 : 44) .

3- 3 دور انظمة واجراءات الرقابة الداخلية في تحقيق ادارة مستدامة للوحدات :

تُصمم الرقابة الداخلية وتُنفذ من قبل الادارة والعاملين ، تساعدها على تطوير ادائها المستدام وتحقيق اهداف رئيسية وثانوية للوحدة باعتبار ان نظام الرقابة الداخلية هي :

أ- جزء لا يتجزأ من عمليات وانشطة المنظمة التي تمارس بشكل مستمر لسبب ان الادارة تستخدمه لتنظيم وتوجيه عملياتها ، حيث انها تمثل جزء من بنية المنظمة لتحقيق اهدافها بشكل تنموي ومستدام General Accounting Office,2002 : 5-6) .

ب- ان القائم على تصميمه وتنفيذه وتفعيل انظمته هو المورد البشري، فان دل نظام الرقابة الداخلية الجيد والمتميز فانه يدل على الادارة الجيدة لأنها هي من تحدد الاهداف وتضع الآليات لتنفيذه وتوجيه عملياته وتقييم انظمتها الرقابية ، إضافة الى ان الافراد العاملين بالوحدة يلعبون ايضا دورا مهما في ذلك (الذنيبات ، 2010 : 174-175) .

ت- بغض النظر عن مدى سلامة التصميم والتشغيل فان الادارة تقوم بالتصميم والتطبيق اعتمادا على مبدا الكلفة والمنفعة وبالتالي لا تعطي تأكيد مطلقا بل تأكيدا معقولا حول امكانية تحقيق اهداف المنظمة فهناك تأثيرات وعوامل خارجية تؤثر سلبا على عمل واهداف المنظمة كأخطاء الانسان والاخطاء في الاحكام والتواطئ لتجاوز انظمة الرقابة لذلك انها تعطي فقط تأكيدا معقولا وليس مطلقا General Accounting) Office,2002 : 5-6).

المبحث الثالث

دوراجراءات الرقابة الداخلية في تعزيز إجراءات وسياساتنظام العمل في مديرية تربية بغداد / الرصافة الثالثة

3-1 وصف عينة البحث (مديرية تربية بغداد الرصافة الثالثة) :

3-1-1 نبذة تاريخية عن نشوء المديرية العامة لتربية بغداد الرصافة الثالثة :

اختيرت المديرية العامة لتربية بغداد الرصافة الثالثة لتطبيق الجانب العملي من هذه الدراسة ، وفي تعريف مبسط عن المديرية تأسست سنة (2005) , وتضم المديرية خمسة عشر قسماً، تهدف الى النهوض بالواقع التعليمي والاداري وتوجيه الطالب الى التمسك بالعلم والمعرفة واساليب التفكير المعاصرة , فضلا عن تنمية قدرات الطالب الابداعية بما يضمن تكامل شخصيته جسمياً وعقلياً واجتماعياً وروحياً .

يبلغ عدد منتسبي المديرية الفعلي 1867 منتسبا حاليا تشكل عدد حملة الشهادات العليا من (والماجستير والدبلوم العالي) نسبة (4%) من الإجمالي في حين بلغت نسبة حملة شهادة البكالوريوس (70 %) وحملة شهادة الدبلوم الفني فما دون نسبة (26%) والمتبقي هم من نصيب (شهادة الابتدائية ويقرا ويكتب وامي) والبالغ عددهم 360 موظفا .

3-1-2 وحدة الرقابة الداخلية لشعبة التدقيق والرقابة الداخلية في مديرية تربية بغداد الرصافة الثالثة :
غياب وحدة الرقابة الداخلية التي تعد جزءا من شعبة التدقيق والرقابة الداخلية لمديرية تربية بغداد الرصافة الثالثة ، تمثل هذا الغياب بعدم وجود وحدة منفصلة لتحديد الموظفين المعنيين بعمل تلك الوحدة الرقابية المهمة والفعالة ذات التأثير الايجابي على عمل المديرية لكل اقسامها وبالتالي عدم تقسيم وتوزيع مهام واعمال الوحدة الرقابية الداخلية لتحديد اجراءات الواجب اتخاذها تجاه كل قسم وشعبة تابعة للمديرية لذا جاء هذا البحث ليبين دور واهمية وجود هذه الوحدة الرقابية الداخلية المنفصلة بعملها المهني من خلال تحديد اجراءاتها وفقا لمعيار كوسو (الهيئات الراعية للرقابة على المنظمات) ونتائج تطبيق تلك الاجراءات من قبل الباحثة وتشخيص الاجراءات والعمليات المالية والادارية المخالفة للانظمة والقوانين والتعليمات والخلل واتخاذ المعالجات المناسبة تجاهها لخلق وبناء ادارة مستدامة للمديرية داعمة للعلم والتعليم ومؤسسة ادارية مهنية فعالة .

3-1-3اجراءات انظمة الرقابة الداخلية للكشف عن الاجراءات والعمليات المالية والادارية المخالفة للانظمة والقوانين والتعليمات : دور انظمة الرقابة الداخلية بالكشف عن العمليات والاجراءات المالية والادارية المخالفة وفقا لاجراء اتنظام الرقابة الداخلية ، حيث سيتم في هذا المبحث الكشف عن واقع تلك الاجراءات ومدى فاعليتها بالمقارنة بينها وبين اجراءات نظام الرقابة الداخلية وفقا لاطار كوسو كما سنبين ذلك بمصفوفات جزئية لاجراءات انظمة الرقابة الداخلية :

1- مصفوفة موضوع انظمة الرقابة الداخلية عن اجراءات وعمليات الرقابة المحاسبية متمثلة بالخطة التنظيمية و تحديد المسؤوليات والفصل بين الاعمال المالية تحديد السياسات واللوائح كيفية تنفيذ العمليات والتصرفات المالية كما موضح بالجدول (1) :

جدول (1)

مصفوفة موضوع انظمة الرقابة الداخلية عن اجراءات وعمليات الرقابة المحاسبية

الانظمة الرقابية	الاجراءات الرقابية	مؤشرات الموضوع الرقابي المالي	الواقع الفعلي
اجراءات انظمة الرقابة الداخلية	اولا –الرقابة المحاسبية المختصة بـ	الخطة التنظيمية	اشبه ان تكون حروف على ورق ولا تطبق على ارض الواقع
		تحديد المسؤوليات والفصل بين الاعمال المالية	تحديد المسؤوليات موجودة بنسبة 80%
		تحديد السياسات واللوائح	تحديد السياسات موجودة بنسبة 60%
		كيفية تنفيذ العمليات والتصرفات المالية	بلغت نسبة تنفيذ الموازنة الجارية بنسبة 97% لكن بانخفاض مقداره 7% عن السنة السابقة تدني نسب التنفيذ لبعض بنود الموازنة فضلا عن عدم استغلال المبالغ المرصدة كما موضح بالجدول التالي : اسم الحساب – مبلغ التخصيص – المصروف الفعلي – نسبة التنفيذ اجور المجاري – 13580 – 680 – 5% خدمة شبكات المعلومات – 10670 – 550 – 5% ايجار وسائط النقل – 155200 – 52544 – 34%

		تطبيق الانظمة والقوانين والتعليمات النافذة	- تأخر المديرية بتقديم حساباتها للسنة موضوع التقرير . - عدم ابلاغ وزارة المالية عن المنح العينية المستلمة من جهات مختلفة وفضلا عن عدم قيام بتشكيل لجان لتقييم تلك المنح وادخالها بالسجلات المتمثلة بـ (لابتوب– سبلت – طابعة – كاميرات – حقيبة مدرسية – عارضة سكرين) . - مخالفات النقدية عدم قيام امين الصندوق بايداع المبالغ المقبوضة يوما بيوم مما ادى الى تراكمها كما بالجدول التالي :

من	الى	المبلغ الاجمالي	تاريخ قسيمة الايداع
53261في 2018/1/25	53374في2018/2/2	22418695	2018/2/3
53468في 2018/2/22	53550في2018/3/2	18928382	2018/3/2
53551في 2018/2	53597في 2018/3/10	10516542	2018/3/13

2- مصفوفة موضوع انظمة الرقابة الداخلية عن اجراءات وعمليات الرقابة الادارية متمثلة بالمخالفاتتطبيق الانظمة والقوانين والتعليمات الادارية كما موضح بالجدول (2) :

جدول (2)

مصفوفة موضوع انظمة الرقابة الداخلية عن اجراءات وعمليات الرقابة الادارية

<table>
<tr><th>انظمة الرقابة الداخلية</th><th>الاجراءات المختصة</th><th>مؤشرات موضوع الرقابة الادارية</th><th>الواقع الفعلي</th></tr>
<tr><td rowspan="4">اجراءات انظمة الرقابة الداخلية</td><td rowspan="4">ثانيا –اجراءات الرقابة الادارية المختصة بـ</td><td>تطبيق الانظمة والقوانين والتعليمات المالية والادارية</td><td>استمرار المديرية بصرف رواتب لبعض المنتسبين على الرغم من عدم استحقاقهم بسبب الوفاة واجازة بدون راتب والنقل مما يدل على عدم وجود تنسيق بين قسمي الموارد البشرية والشؤون المالية كما موضح بالجدول الجزئي التالي :
<table>
<tr><th>رقم الوصل القبض وتاريخه</th><th>اسم المستلم</th><th>المبلغ</th><th>سبب توقف الراتب</th></tr>
<tr><td>179386في2018/7/12</td><td>امل جباري مهدي</td><td>1286</td><td>وفاة</td></tr>
<tr><td>53317في2018/2/1</td><td>ميسون محمد نصير</td><td>266</td><td>نقل الى مدرسة اخرى</td></tr>
<tr><td>53443في2018/2/16</td><td>رقية كريم جعفر</td><td>1733</td><td>اجازة بدون راتب</td></tr>
</table></td></tr>
<tr><td>الامور الشكلية</td><td>خلو العديد من وصولات القبض لمعلومات مهمة مثل تاريخ الوصل ، اسم القابض ، رقم الدليل المحاسبي) مثل :
<table>
<tr><th>رقم الوصل</th><th>تاريخه</th><th>المبلغ</th><th>امانات</th><th>عدم ذكر التاريخ</th></tr>
<tr><td>54766</td><td></td><td>1697</td><td>امانات</td><td>عدم ذكر التاريخ</td></tr>
<tr><td>57928</td><td></td><td>25</td><td>تصديق وثائق</td><td>عدم ذكر تاريخ</td></tr>
<tr><td>53569</td><td>2018/3/6</td><td>844</td><td>اعادة مبلغ</td><td>رقم دليل المحاسبي</td></tr>
</table></td></tr>
<tr><td rowspan="4"></td><td>وجود 84 صكا موقوف لدى مصرف الرشيد فرع جميلة لغاية 2018/12/31 بمبلغ 875563 بضمنها 38 صك تم تحريره بنهاية السنة المالية لغرض استغلال التخصيصات المالية خلافا للمادة 2 من تعليمات الموازنة الاتحادي لعام 2018</td></tr>
<tr><td>عدم مسك المديرية سجل مطابقة الحساب الجاري مع البنك محاسبة 69 لتثبيت الحركة المستندية المدينة والدائنة للسحب والايداع للحساب الجاري الخاص بالامانات</td></tr>
<tr><td>لم تقم المديرية باتخاذ الاجراءات اللازمة بشان متابعة وتصفية الصكوك الموقوفة التي مضت عليها المدة القانونية (6 اشهر وعشرة ايام) للفقرة 6- و الفصل الخامس من النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي</td></tr>
<tr><td>استمرار المديرية بعدم تسديد المبالغ المترتبة بذمتها الى الهيئة العامة للضرائب لمدة 3 سنوات خلافا للاعمام وزارة المالية / الهيئة العامة للضرائب المرقم بـ 3 س /430 في 2007/7/8 الفقرة ثانيا التي تقتضي " بارسال المقتبسات كل ثلاثة اشهر "</td></tr>
</table>

3- مصفوفة موضوع انظمة الرقابة الداخلية عن اجراءات وعمليات الضبط المالي والاداري متمثلة باساليب اجراءات لضبط العمليات الادارية والمخالفات بتطبيق الانظمة والقوانين والتعليمات النافذة كما موضح بالجدول (3) :

جدول (3)

مصفوفة موضوع انظمة الرقابة الداخلية عن اجراءات وعمليات الضبط المالي والاداري

انظمة الرقابة الداخلية	الاجراءات المختصة	مؤشرات موضوع الرقابة الادارية	الواقع الفعلي
اجراءات الرقابة الداخلية	اجراءات الضبط الداخلي	اجراءات ضبط العمليات المالية	تخص ضبط تصرفات مالية لحساب الدائنون البالغ3979798 د. ع : -ضمن رصيد حساب دائنو رواتب واجور معادة البالغ 132974 د.ع. كما في 2018 ارصدة موقوفة ومدورة مضى عليها اكثر من 3 سنوات بلغت 20419 لم تتم تصفيتها . -ضمن حساب الدائنون ارصدة مخالفة لطبيعتها المحاسبية ومدورة من سنوات سابقة وقد بررت المديرية بان تلك الارصدة تعود لحساب الابتدائي قبل الدمج مع حسابات الثانوي والتي بلغت 24726 للمصارف والدوائر الحكومية ودوائر التنفيذ ورصيد 416642 لصكوك موقوفة وامانات مستلمة من الغير
		اساليب اجراءات لضبط العمليات الادارية	اجراءات ضبط اداري لتثبيت رصيد حسابات الموجودات الثابتة : -لتثبيت رصيد الحسابات النظامية المتقابلة للموجودات الثابتة بالسجلات للسنة المالية الحالية والسنوات السابقة وحسب ما تظهره قوائم الجرد . اجراءات ضبط ادارية على ممتلكات المديرية حول استمرار حالات التجاوز على الممتلكات العائدة للمديرية اذ بلغت 74 مدرسة وقطعة ارض لعام 2018 لم يتم اتخاذ اي اجراء قانوني بحقهم على الرغم من كثرة المخاطبات بين المديرية ومحافظة بغداد وقائمقام قضاء الصدر خلافا لقرار مجلس الادارة 21لسنة 2010 القاضي بـ (الزام الجهات المتجاوزة على المباني العائدة لوزارة التربية باخلائها فورا) .

4- مصفوفة موضوع انظمة الرقابة الداخلية عن اجراءات وعمليات التدقيق متمثلة بالمخالفات بتطبيق الانظمة والقوانين والتعليمات النافذة كما موضح بالجدول (4) :

جدول (4)

مصفوفة موضوع انظمة الرقابة الداخلية عن اجراءات وعمليات التدقيق

انظمة الرقابة الداخلية	الاجراءات المختصة	مؤشرات موضوع الرقابة الادارية	الواقع الفعلي
اجراءات الرقابة الداخلية	اجراءات التدقيق	اجراءات تدقيق وضبط ومتابعة العمليات	- اجراءات تدقيق ومتابعة وجود 247 قطعة ارض مشيدة عليها مدارس مستغلة من قبل المديرية تعود ملكيتها الى جهات مختلفة ولم تنقل ملكيتها الى المديرية وتسجيلها بمديرية التسجيل العقاري . -اجراءات ضبط وتدقيق حول عمل اللجنة المشكلة للمديرية بالأمر الاداري 4056 في 2016/11/24 والتي تضمنت : - وجود اثاث مستهلك لم يتم تحويلها الى مخزن المستهلك واستحصال الموافقات الاصولية على شطبه وبيعه وفق قانون بيع وايجار اموال الدولة رقم 21 لسنة 2013 - عدم ادخال الموجودات الثابتة لم يتم ادخالها مخزنيا والعائدة لشركة الحضارة 2008/5/391عن عقد ترميم البناية . - وجود مواد خشبية وحديدية غير متكاملة الاجزاء تم استلامها من الوزارة لسنوات سابقة لعمل رحلات والكراسي الخاصة بالمدارس . - عدم اعتماد استمارات جرد وفق نماذج معتمدة ومرفقة بكتاب ديوان الرقابة المالية الاتحادي المرقم 20553 في 11/28 / 2018 .

نلاحظ من نتائج المصفوفات الجزئية الاربعة بالجداول (1) و(2) و(3) و(4)بعد توظيف اجراءات الرقابة الداخلية ان الباحثة اقتصرت في دراستها من الجانب التطبيقي على عينات من عمليات واجراءات شعب واقسام المديرية لبيان درجة ومستوى الخطأ ونوع المخالفة ، فان دلت تلك النتائج فإنها تدل على اخفاقات متعددة لعمليات شعب واقسام المديرية لكل موضوع من اجراءات الرقابة الداخلية وبينت الباحثة نوع الخطأ ودرجة كل العينات التي اعتمدتها الباحثة هناك مخالفات حسب نوع العمل والاجراء المالي والاداري المتخذ تجاهه ، وبمجرد الوقوف على تلك المخالفات فان المديرية بامكانها تصحيح مسارها نحو الاستدامة لبناء مؤسسة قوية مستدامة تخدم الاجيال الحالية والمستقبلية وعليه تم اثبات :

الفرضية التي مفادها " بان لاجراءات الرقابة الداخلية القدرة على تحقيق ادارة مستدامة بتحديد وتشخيص الاجراءات والعمليات المخالفة للتعليمات والقوانين النافذة وتفعيل وتعزيز العمل الرقابي الداخلي لها والارتقاء بعمل مديرية تربية بغداد – الرصافة الثالثة ".

المبحث الرابع -الاستنتاجات والتوصيات :

1- الاستنتاجات : اثمرت نتائج البحث عن مجموعة من الاستنتاجات المهمة وهي كالاتي :

1. افتقار المديرية للجنة رقابة داخلية تتابع العمليات والاجراءات العملية والادارية والمالية والقانونية والمدارس وكل ما يتعلق بمجالات عمل المديرية
2. يتضح من المصفوفات الاربعة التي اعدتها الباحثة بتوظيف اجراءات الرقابة الداخلية وفق معيار كوسو ان تلك الاجراءات تمتلك مقاييس تحدد مناطق الضعف بالإجراءات والعمليات المالية والادارية المخالفة للقوانين والتعليمات .
3. ان نسبة تنفيذ الموازنة لسنة البحث كان اقل من السنة السابقة بالإضافة الى عدم صرف التخصيصات المالية المرصدة لمنافذها بالكامل بالرغم من تخصيص مبالغ مالية لها .
4. استمرار المديرية بالتأخير عن السقف الزمني لتقديم تقرير حساباتها للسنة المالية .
5. ضعف وارتخاء الاليات والشبكة العملية والادارية والمالية بين المدير العام ومدراء الاقسام
6. ضعف عملية الترابط والتناسق الاداري والعملي وانعدام روح العمل كفريق فيما بين اقسام وشعب المديرية لتحديد جوانب العمل وكيفية تطبيقها لكشف الاجراءات الادارية .
7. تجاوز قسم الشؤون المالية تعليمات وقوانين الموازنة المالية الاتحادية بصرف التخصيصات المالية المخصصة والمحددة مسبقا .
8. ضعف تنفيذ شعبة الرقابة والتدقيق الداخلي للمديرية نتائج وتوصيات تقرير الرقابة المالية الاتحادية دائرة تدقيق نشاط الخدمات العامة لعام 2018 .

2– التوصيات اثمرت نتائج البحث بمجموعة من التوصيات المهمة كالاتي :

1. وجوب انشاء وحدة خاصة بالرقابة الداخلية تتكون من افراد يملكون شهادات عليا متخصصة بمجال اعمالهم تشمل اجراءات محاسبية و مالية و ادارية و قانونية .
2. الاهتمام بكوادر شعبة التدقيق والرقابة الداخلية بإقامة دورات تطويرية بهيئة الديوان الرقابة المالية الاتحادي لكسب مهارات التدقيق والاطلاع على الاجراءات التدقيقية الحديثة والمعترف بها عالمية .
3. ضرورة تشكيل لجنة رقابة داخلية تتابع العمليات والاجراءات العملية والادارية والمالية والقانونية وكل مايتعلق بمجالات عمل المديرية وتوثيق ذلك بتقارير دورية وتزويد الإدارة المسؤولة لتفعيل وتقييم وانجاز عمل المديرية .
4. ضرورة تزويد موظفي شعبة التدقيق والرقابة الداخلية في المديرية بالكتب الادارية التي تخص باقي الاقسام لأجل اتمام عملية التدقيق وفق الية رقابية منظمة للوقوف على العمليات والاجراءات المخالفة لكل قسم والحفاظ على مواردها .

5. ضرورة بناء شبكة عمل وتعاون بين الموظفين ضمن مجالات اعمالهم وتأسيس منظومة معلوماتية عن طرق تطبيق الاوامر والكتب الادارية والية تنفيذها .
6. تاسيس وحدة رقابية مالية وادارية وتدقيقية وضبط داخلي وفقا لاطار كوسو (لجنة المنظمات الداعمة للتدقيق والرقابة) وتأكيد متابعة هذه الوحدات عملها مع قسم القانونية وما انجزته من معاملات تحقيق للبت والمتابعة بشأنها ان كانت تخص عمل المهني للمديرية او عمل الاكاديمي للمدارس .

المصادر :

أولا – المصادر العربية :

أ- الوثائق والتقارير :

1- التقرير الصادر من ديوان الرقابة المالية الاتحادية العراقي لعام 2018 عن دائرة الرقابة والتدقيق لنشاط الوحدات الحكومية (الخدمية) .

ب – الكتب :

1- الذنيبات ،على عبدالقادر، 2010 ،تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق ،عمان ، الطبعةالثالثة .

ج- الرسائل والأطاريح :

1. ابو صافي ، صابرين رشاد ، 2019 ، " مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة العاملة في قطاع غزة مع إطار COSO " دراسة حالة :شركة السكسك الجامعة الإسلامية كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ماجستيرالمحاسبة والتمويل .
2. ابو كميل ، هناء ، 2014 " تقييم فاعلية الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية " ، رسالة ماجستير غير منشورة – الجامعة الاسلامية ، غزة .
3. أحمد ، رويدة ابراهيم ، 2009 ، "تأثير التدقيق الداخلي المستند على المخاطر في كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته ، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب ، رسالة ماجستير،المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.
4. بدوي ، عبد السلام خميس ، 2011 " اثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لاطار COSO على تحقيق اهداف الرقابة " ، رسالة ماجستير منشورة ، الجامعة الاسلامية – غزة .
5. رمحي ، نضال ، 2016 " قياس مدى تطبيق اطار coso للرقابة الداخلية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، مجلة الزرقاء ، للبحوث والدراسات الانسانية 17(2)، 471-482 .
6. السامرائي ، محمد حامد مجيد ، 2016 " اثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية ، دراسة تحليلية على شركات صناعة الادوية الاردنية المدرجة في بورصة عمان " ، قسم المحاسبة - كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط .
7. السعيدي , عبير خالد أحمد، 2014 ،" تقويم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار إدارة مخاطر المشروع ومعايير الآيزو "بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية"، رسالة في المحاسبة القانونية ، المعهدالعالي ، للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد
8. المدهون ، رغد ، 2014 " العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة والداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي " ، رسالة ماجستير – الجامعة الاسلامية غزة .
9.

ت - البحوث والدوريات والمجلات العربية :

1- علي ، خالد صباح ومحيسن ،حسين علي و عبد الرضا ، ثامر كاظم ،2018 " انموذج مقترح لتقويم ادارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق اطار COSO" ، مجلة جامعة جيهان – اربيل العلمية ،اصدار خاص العدد2 الجزء -A ايلول .

Second -- Foreign References:

1- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission,(2013). Internal Control-Integrated Framework: Internal Control ,Over External Financial Reporting: a Compendium of Approaches and Examples. Committee of Sponsoring Organizations of theTreadway Commission.

2- Douglas R, Cormichael, The PCAOB and the Social Responsibility of the independent Auditor, Accounting Horizons Vol. 18, 2004.

3- Revsine, Lawrence, 2002, enron: sad but inevitable, journal of auditing and public, vol. 21.

4- General Accounting Office, 2002 Governmental Auditing Standards &Standards for Internal Control "the yellow book", USA, USAID.

5- Rizaldi, A. (2015). Control environment analysis at government internal control system: Indonesia case. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 211 (2015), 844-850.

6- Global Headquarters The Institute of Internal Auditors 1035 Greenwood Blvd., Suite 149 Lake Mary, FL 32746, USA

Abstract:

The research aims to reveal the role and importance of internal control issues in accordance with the COSO framework, the Committee Sponsoring Organizations, in identifying and diagnosing the processes and procedures in violation of the laws and instructions in force in the Baghdad Education Directorate, Rusafa III. The issues of internal control have the ability to improve the supervisory work and then preserve the human, financial and material resources and the advancement of professional and practical reality, which will positively reflect on achieving a sustainable management of the directorate that advances the country's development.

Keywords: the concept of internal control , framework concept COSO , Internal control procedures .