

Evaluation of the reality of the whistleblowing system on the quality of internal auditing - a case study in the General Company of Ur

Khadija Naji Farhan

University (ATU)/ Technical College of
Management/ Kufa

khadija.hussein@student.atu.edu.iq

Received:29/8/2024

Prof. Dr. Asmaa Mahdi Hussein Al-Hashimi

University (ATU)/ Technical College of
Management/ Kufa

asmaa.mahdi@atu.edu.iq

Published:30/6/2025

Accepted: 6/10/2024

Abstract

This research aims primarily to study the evaluation of the reality of the whistleblowing system on the quality of internal auditing in Ur General Company. The research problem revolves around "How does the evaluation of the reality of the whistleblowing system contribute to the quality of internal auditing in Ur General Company?" The research was based on the hypothesis that "there is a positive contribution in evaluating the reality of the whistleblowing system on the quality of internal auditing in Ur General Company." The researcher relied on the descriptive analytical approach, where he designed a checklist for each of the whistleblowing system, consisting of 7 items, and containing 24 indicators, and the quality of internal audit, consisting of 7 items and containing 14 indicators targeting managers and department heads in Ur General Company, with a sample size of 60 individuals. The average method was used to extract the percentages. The research concluded with a set of conclusions, including that the system of reporting violations contributes to enhancing confidence in the integrity and transparency of the internal audit process, which encourages employees to cooperate with internal auditors, and that the existence of an effective system for reporting violations contributes significantly to improving the quality of internal audit, as it helps in detecting violations and problems early. The research came out with a set of recommendations, the most prominent of which is emphasizing the need to conduct a periodic evaluation of the whistleblowing system to ensure the continuity of its effectiveness and suitability to the changing needs of the company and to submit periodic reports on its effectiveness and its impact on the quality of internal audit.

Keywords: The whistleblowing system, Internal audit, Internal audit quality.

تقييم واقع نظام التبليغ عن المخالفات على جودة التدقيق الداخلي - دراسة حالة في شركة اور العامة

أ.د. أسماء مهدي الهاشمي

الكلية التقنية الادارية - كوفة

خديجة ناجي فرحان

الكلية التقنية الادارية - كوفة

المستخلص:

يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلى دراسة تقييم واقع نظام التبليغ عن المخالفات على جودة التدقيق الداخلي في شركة أور العامة، وتتمحور مشكلة البحث "كيف يساهم تقييم واقع نظام التبليغ عن المخالفات على جودة التدقيق الداخلي في الشركة أور العامة؟" استند البحث على فرضية مفادها "هناك اسهامه ايجابية في تقييم واقع نظام التبليغ عن المخالفات على جودة التدقيق الداخلي في الشركة أور العامة" وقد اعتمدت الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي، حيث قام بتصميم قائمة فحص لكل من نظام التبليغ عن المخالفات، تتكون من ٧ بنود، ويحتوي على ٢٤ مؤشراً، وجودة التدقيق الداخلي، تتكون من ٧ بنود ويحتوي على ١٤ مؤشراً استهدفت المدراء ورؤساء الأقسام في شركة أور العامة، بحجم عينة بلغ ٦٠ فرداً ولقد تم استخدام طريقة المتوسطات لاستخراج النسب. وخلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات منها يساهم النظام التبليغ عن المخالفات في تعزيز الثقة في نزاهة وشفافية عملية التدقيق الداخلي، مما يشجع الموظفين على التعاون مع المدققين الداخليين، أن وجود نظام فعال للتبليغ عن المخالفات يساهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق الداخلي، حيث يساعد في الكشف عن المخالفات والمشكلات بشكل مبكر ، وخرج البحث بمجموعة من

التوصيات من أبرزها التأكيد على ضرورة إجراء تقييم دوري لنظام التبليغ عن المخالفات لضمان استمرارية فعاليته وملاءمته للاحتياجات المتغيرة للشركة وتقديم تقارير دورية عن فعاليته وتأثيره على جودة التدقيق الداخلي.

الكلمات المفتاحية: نظام التبليغ عن المخالفات، التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي.

المقدمة: Introduction

تعد أنظمة التبليغ عن المخالفات أداة حيوية لتعزيز الشفافية والمساءلة في الوحدة الاقتصادية، لأنها تسهل على الموظفين وأصحاب المصلحة الآخرين الإبلاغ بسرية وأمان عن المخالفات المحتملة. وفي بيئة الأعمال الحديثة، أصبحت هذه الأنظمة جزءاً لا يتجزأ من حوكمة الشركات، وهي ضرورية لتنمية الثقة بين أصحاب المصلحة وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية. وفي هذا الصدد، أصبح من الضروري بشكل متزايد تقييم كفاءة وفعالية أنظمة التبليغ عن المخالفات داخل الوحدة الاقتصادية، لا سيما فيما يتعلق بدورها في تحسين جودة عمليات التدقيق الداخلية. تشمل عملية التدقيق الداخلي تقييم ومراجعة الأنشطة المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية لضمان الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات الداخلية، فضلاً عن تحسين الكفاءة التشغيلية. ويرتبط نجاح عمليات التدقيق الداخلي بشكل كبير على توافر معلومات دقيقة وموثوقة. وهذا يؤكد أهمية نظام الإبلاغ عن المخالفات كأداة رئيسية لتقديم مثل هذه المعلومات، حيث يمكنه الكشف عن المخالفات والمخالفات التي قد لا تكون واضحة للمدققين الداخليين بطرق أخرى. إن وجود نظام فعال للتبليغ عن المخالفات يمكن أن يساهم في اكتشاف أوجه القصور والثغرات في العمليات الداخلية، مما يمكن المدققين الداخليين من تحسين أدائهم وزيادة دقة تقاريرهم.

المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات السابقة: -

١-١ منهجية البحث

١-١-١ مشكلة البحث: كيف يساهم تقييم واقع نظام التبليغ عن المخالفات على جودة التدقيق الداخلي في شركة أور العامة في العراق؟

١-١-٢ أهداف البحث: يسعى البحث لتحقيق الأهداف الآتية:

١-٢-١-١ تقييم مدى فعالية نظام التبليغ عن المخالفات في اكتشاف الأخطاء والانحرافات المالية والإدارية أي قياس قدرة النظام على اكتشاف المخالفات المؤثرة على التدقيق الداخلي.

١-٢-١-٢ تحديد المتطلبات التي يجب تنفيذها لتحسين جودة التدقيق الداخلي.

١-٢-١-٣ تقييم دور نظام التبليغ عن المخالفات في تحسين فعالية عمليات التدقيق الداخلي أي قياس مدى تأثير النظام في اكتشاف المخالفات ومنعها.

١-٢-١-٤ تحديد الأثر المباشر لتقييم نظام التبليغ عن المخالفات على كفاءة المدقق في اكتشاف المخالفات المالية والمحاسبية.

١-٢-١-٥ التعرف على العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام تقييم المبلغين عن المخالفات في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

١-٣-١ أهمية البحث: تبرز أهمية البحث من خلال النقاط الآتية:

١-٣-١-١ الاهتمام بنظام التبليغ عن المخالفات في عينة البحث، حيث يلعب هذا النظام دوراً كبيراً في تحقيق استقرار الموظفين، لأنه حالة من حالات القبول لدى الموظف والشعور بالأمان والاستقرار في بيئة العمل وزيادة الولاء والانتماء.

١-٣-١-٢ تسليط الضوء على أهمية جودة التدقيق الداخلي، وأهدافها، وخصائصها، ومزاياها وأبعادها، فضلاً عن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي.

١-٣-٣ يؤدي وجود نظام فعال للتبليغ عن المخالفات الى تقليل المخاطر المالية والقانونية التي قد تواجهها الشركات نتيجة عدم الامتثال او الفساد، من خلال تحسين جودة التدقيق يمكن تقليل فرص حدوث انتهاكات او مخالفات.

١-١-٤ **فرضية البحث:** يمكن صياغة فرضية البحث وفقا لمشكلة البحث اعلاه:

هناك مساهمة ايجابية في نظام التبليغ عن المخالفات على جودة التدقيق الداخلي في شركة اور العامة في العراق.

١-١-٥ **منهج البحث:** اعتمدت الباحثة على المنهج الاستنباطي في جمع البيانات والمعلومات، وذلك بالرجوع إلى المصادر والكتب التي تناولت موضوع البحث، اما في الجانب التطبيقي فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لاستخراج نتائج البيانات والتي تم جمعها من قوائم الفحص وتحليل البيانات لعينة البحث فضلا عن المقابلات الشخصية والزيارات الميدانية، لغرض الوقوف على واقع نظام التبليغ عن المخالفات وجودة التدقيق الداخلي في الشركة بهدف ((تقييم واقع نظام التبليغ عن المخالفات على جودة التدقيق الداخلي - دراسة حالة في شركة اور العامة))

١-١-٦ **حدود المكانية والزمانية للبحث:**

١-٦-١-١ الحدود المكانية: تمثلت الحدود المكانية بشركة أور العامة في محافظة ذي قار المتخصصة في تصنيع المنتجات الكهربائية.

١-٦-٢-١ الحدود الزمانية: تمثلت الحدود الزمانية لسنة ٢٠٢٤.

١-١-٧ **مسوغات اختيار البحث:** من بين أهم الأسباب التي دفعت الباحثة لاختيار موضوع البحث وعينة البحث هي:

١-٧-١-١ تحفيز شركة اور العامة على تحقيق جميع متطلبات نظام التبليغ عن المخالفات.

١-٧-٢-١ مكانه وأهمية موضوع نظام التبليغ عن المخالفات على المستوى العالمي والمحلي.

١-٧-٣-١ تحسين جودة التدقيق الداخلي في شركة اور العامة.

١-٧-٤-١ قلة دراسات سابقة تناولت هذا الموضوع.

١-٨-١ **محددات البحث:**

١-٨-١-١ عدم توفر معلومات كافية عن نظام التبليغ عن المخالفات.

١-٨-٢-١ بعد مسافة شركة اور العامة عينة البحث.

١-٨-٣-١ ندرة المصادر والدراسات السابقة.

٢-١ دراسات السابقة:

١-٢-١ **A systematic review of the literature on the implementation of (Meiryani et al, 2023)**

whistleblowing systems in preventing financial accounting fraud مراجعة منهجية للأدبيات المتعلقة بتنفيذ

أنظمة التبليغ عن المخالفات في منع الاحتيال المحاسبي المالي بحث منشور في مجلة تكنولوجيا المعلومات النظرية والتطبيقية يهدف هذه بحث إلى تحديد تأثير العوامل التي تؤثر على تنفيذ نظام التبليغ عن المخالفات في دعم منع الاحتيال المالي / المحاسبي في بيئة الشركات. بالإضافة إلى ذلك، تريد هذه الدراسة فحص سياسة التبليغ عن المخالفات كمتغير معتدل على العلاقة بين العوامل التي تؤثر على نظام التبليغ عن المخالفات وتنفيذ الحوكمة الجيدة للشركات وعلاقتها بلجنة التدقيق. تستخدم هذه الدراسة نهجاً بحثياً نوعياً باستخدام مراجعة منهجية للأدبيات لمعرفة ما إذا كان هناك نمط من العلاقة بين العوامل التي تؤثر على فعالية الإبلاغ عن نظام التبليغ عن المخالفات والحوكمة الجيدة للشركات. إن ما يترتب على هذا البحث هو أن الشركات بحاجة إلى ضمان سلامة المبلغين عن المخالفات في نظام الإبلاغ عن المخالفات. وتوصل الباحث الى جملة من الاستنتاجات استناداً إلى نتائج مراجعة الأدبيات المنهجية، فإنه يظهر أن المواقف تجاه التبليغ عن المخالفات، والالتزام التنظيمي، والتكاليف الشخصية، وخطورة الاحتيال، والمسؤولية الشخصية تؤثر على اهتمام الموظف باتخاذ إجراءات التبليغ عن المخالفات. ومع ذلك، فإن المواقف تجاه التبليغ عن

المخالفات، والالتزام التنظيمي، ومستوى خطورة الاحتيال، والمسؤولية الشخصية لا تؤثر جزئياً على اهتمام الموظف باتخاذ إجراءات التبليغ عن المخالفات. إنه مجرد عامل التكلفة الشخصية، الذي له تأثير سلبي وهام على اهتمام الموظف باتخاذ إجراءات التبليغ عن المخالفات. من خلال التبليغ عن المخالفات، يسهل على المدقق اكتشاف الاحتيال، وبالتالي تمكين المدقق من العثور على الاحتيال والتبليغ عنه.

٢-٢-١ (Hamad, 2023) (تحسين جودة التدقيق الداخلي وفق مكون المهنية لإطار الكفاءة الصادر عن (IIA)

بحث منشور في مجلة العراقية للعلوم الاقتصادية هدف البحث إلى التعرف على إطار الكفاءة الصادر عن (IIA) (مكون المهنية، وعناصره حيث ظهرت الحاجة لمعرفة مدى التزام التدقيق الداخلي في عينة البحث بإطار الكفاءة الصادر عن (IIA) وتتخلص مشكلة البحث من خلال ضعف التزام التدقيق الداخلي لعينة البحث بمكون المهنية وعناصره للإطار لتحسين جودة أدائه. وبيان أهمية هذه العناصر في تحسين جودة التدقيق الداخلي، بهدف تحسين جودة التدقيق الداخلي وتقليل مخاطر الفساد المالي والإداري في الوحدة الاقتصادية، ولغرض تحقيق أهداف البحث تم تصميم استبانة من عدة محاور تضمنت العديد من الاسئلة التي وجهت الى العاملين في مجتمع وعينة الباحثين وهم من المدققين الداخليين وبعض الاختصاصات الاخرى بهدف إثبات فرضية الباحثين في التزام التدقيق الداخلي لعينة البحث بمكون المهنية لتحسين جوده أدائه. وتوصل الباحث الى جملة من الاستنتاجات أهمها إن الالتزام بمكونات إطار الكفاءة بشكل عام ومكون المهنية وعناصره بشكل خاص يُحسن من جودة أداء التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية عينة البحث، كما قدم الباحث مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة مواكبة التطورات التي طرأت على التدقيق الداخلي، والعمل على تفعيل مكونات وعناصر إطار الكفاءة ومنها مكون المهنية لعينة البحث، لغرض تحسين جودة أداء التدقيق الداخلي.

٣-٢-١ مجالات التميز والاختلاف عن دراسات السابقة:

تمثل دراسات السابقة تراكماً معرفياً استطاعت الباحثان من خلاله التوصل الى حقائق علمية، الدراسة الحالية تتميز عن دراسات السابقة فيما يأتي: -

١-٣-٢-١ يعد هذه البحث جديدة، ويضيف للدراسات السابقة في مجال الاختصاص، فضلاً عن أنها غير متكررة،

كونه تناول متغير جديد على المحاسبة (نظام التبليغ عن المخالفات).

٢-٣-٢-١ لا توجد دراسة عربية أو أجنبية حسب علم الباحث تناولت أثر تقييم نظام التبليغ عن المخالفات على جودة

التدقيق الداخلي.

٤-٢-١ مجالات الافادة من دراسات السابقة:

١-٤-٢-١ الإسهام في تعزيز التصورات الأساسية والاتجاهات المعرفية للجانب النظري.

٢-٤-٢-١ تحديد الأساليب الكمية والإحصائية المعتمدة في الدراسات السابقة وتطويرها في الجانب العملي للدراسة.

٣-٤-٢-١ الاهتمام بموضوع نظام التبليغ عن المخالفات جودة التدقيق الداخلي والإفادة من الأسس العلمية والتطبيقية

لهما كونه يمثل نقلة نوعية في مجال المعرفة.

المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام التبليغ عن المخالفات وجودة التدقيق الداخلي

١-٢ نظام التبليغ عن المخالفات:

١-١-٢ مفهوم نظام التبليغ عن المخالفات: نظام التبليغ عن المخالفات هو وسيلة يمكن استخدامها من قبل الأطراف الداخلية في الشركة لتقديم شكاوى حول الإجراءات أو السلوكيات المتعلقة بالاحتيال ومدونة الأخلاقيات وانتهاكات القانون ولوائح الشركة التي يرتكبها أفراد من داخل الشركة، حيث يجب أن يكون نشاط التبليغ عن المخالفات هذا تتم بموضوعية وليس لمجرد المصالح (Khomsiyah, 2023:687). قد اكتسب مفهوم التبليغ عن المخالفات شعبية كبيرة عندما كشف شارون واتكينز (Sharon Watkins)، الذي عمل في شركة أنرون (Enron)، والتي تعتبر أكبر فضيحة محاسبية في التاريخ، وسينثيا كوبر (Cynthia Cooper)، نائب رئيس شركة وورلد كوم (WorldCom)، عن عمليات الاحتيال المحاسبي داخل شركتهما. وبعد هذه الأحداث،

بدأ مفهوم "التبليغ عن المخالفات" يجذب اهتمامًا كبيرًا في الأوساط الأكاديمية واكتسبت الأبحاث حول هذا الموضوع أهمية متزايدة (Aktan, 2015: 20). مفهوم التبليغ عن المخالفات، والذي يعني "Whistleblowing" باللغة الإنجليزية يشير إلى عملية التبليغ أو الكشف عن السلوك السيئ أو الخاطئ المحتمل الذي يحدث داخل المنظمة. بعبارة أبسط، التبليغ عن المخالفات هو عملية التبليغ عن السلوك غير القانوني أو غير الأخلاقي للسلطات داخل المنظمة أو خارجها لمنعها من إيذاء الأشخاص أو المؤسسات داخل المنظمة أو خارجها. يقوم الأشخاص الذين ينفذون هذا الإجراء بتقديم المعلومات إلى السلطات التي لديها سلطة حل المشكلة داخل المنظمة أو خارجها (Aktan, 2015: 20-21). يمكن اعتبار فعل الكشف عن المعلومات شكلاً من أشكال السلوك الذي يشجع على الكشف عن المخالفات بطريقة طوعية أو مرتبطة بالواجب، ويسعى إلى تحقيق مصلحة المجتمع، وتمكين الأفراد. وعلى الرغم من وجود استثناءات، إلا أنه يهدف بشكل عام إلى السلوك الذي يوفر منفعة اجتماعية ويحفز الناس (Latan et al., 575: 2018) عندما يقوم أحد الموظفين بالتبليغ عن ارتكاب أي خطأ أو سلوك غير أخلاقي داخل المنظمة، غالبًا ما يُشار إلى ذلك على أنه الكشف عن المعلومات الداخلية وقد يقوم بعد ذلك بنقل المعلومات إلى رئيس أو مشرف أو شخص مفوض داخل المنظمة. ومع ذلك، فإن نقل المعلومات إلى سلطة خارج المنظمة، مثل وسائل الإعلام أو المؤسسات الحكومية أو المنظمات المهنية، يسمى الكشف عن المعلومات الخارجية. يجوز للأفراد الذين يختارون التبليغ عن الاحتيال كما هو موضح هنا التبليغ عنه داخليًا إلى الإدارة أو خارجيًا إلى الأطراف ذات الصلة. يعد الكشف عن المعلومات الداخلية مفيدًا للإدارة لأنه يسمح بتصحيح الانتهاكات في الوقت المناسب. وعلى العكس من ذلك، يعد الكشف عن المعلومات الخارجية أكثر تكلفة بالنسبة للمنظمة ويميل إلى الحدوث عندما تكون التقارير الداخلية غير فعالة (Lee & Fargher, 2018: 7).

٢-١-٢ عناصر نظام التبليغ عن المخالفات: - يمكن لنظام التبليغ عن المخالفات الجيد أن يكون أداة فعالة للغاية في اكتشاف المخالفات والاحتيال ومنعه. أظهرت العديد من الدراسات أن النظام الفعال للتبليغ عن المخالفات يجب أن يستوفي العناصر الأربعة التالية: (Nugroho, 2015: 35) (Rahmatika & Firmansyah, 2023: 200)

١-٢-١-٢ عدم الكشف عن هويته: يجب أن يحافظ النظام الجيد على سرية هوية المبلغين، حتى يتمكنوا من التبليغ عن المخالفات والاحتيال داخل المنظمة دون خوف، عندما يكون التبليغ جزءًا من المخالفة، فقد يسهل التحقيق في المخالفة المبلغ عنها.

٢-٢-١-٢ الاستقلال: سيُشعر الموظف بالارتياح إذا تمت متابعة المخالفة التي يبلغ عنها من قبل جهة مستقلة، أي أنه لا علاقة له بالمنظمة أو الجهة التي ارتكبت المخالفة.

٣-٢-١-٢ سهولة الوصول: يجب أن يكون لدى الموظفين عدة قنوات للتبليغ عن المخالفات. وتشمل هذه الهاتف والبريد الإلكتروني وأنظمة الإنترنت والفاكس. وهذا يضمن أن جميع الموظفين (من كبار المديرين إلى العمال) يمكنهم التبليغ عن المخالفات بشكل مجهول من خلال هذه القنوات.

٤-٢-١-٢ المتابعة: تتم بعد ذلك متابعة الانتهاكات المبلغ عنها من خلال نظام التبليغ عن المخالفات لتحديد الإجراءات اللازمة للتحقيق في الانتهاك. سيُظهر هذا فوائد النظام ويمكن أن يشجع الموظفين على أن يكونوا أكثر نشاطًا في التبليغ عن المخالفات.

٣-١-٢ فوائد نظام التبليغ عن المخالفات: - أن وجود نظام فعال للتبليغ عن المخالفات سيشجع مشاركة المجتمعية وموظفي الشركة ليكونوا أكثر شجاعة في العمل لمنع الاحتيال والفساد وغيرها من المخالفات من خلال التبليغ عنه إلى الأطراف التي يمكنها التعامل معه، ومن المتوقع أن يتمكن نظام التبليغ عن المخالفات من تقليص ثقافة "الصمت" نحو ثقافة "الصدق والصراحة". بعض فوائد تطبيق نظام التبليغ عن المخالفات هي كما يلي: (Miranda, 2023: 30) (Makhmuro & Nurcahya, 2023: 363)

- ١-٣-١-٢ توافر وسيلة لنقل المعلومات المهمة والحيوية للشركة إلى الأطراف التي يجب عليها التعامل معها بشكل آمن على الفور.
- ٢-٣-١-٢ ظهور عزوف عن ارتكاب عمليات الاحتيال والفساد وغيرها من المخالفات، مع تزايد الرغبة في التبليغ عن المخالفات، بسبب الثقة في نظام التبليغ فعال.
- ٣-٣-١-٢ توافر آليات الكشف المبكر عن المشاكل المحتملة الناجمة عن المخالفة.
- ٤-٣-١-٢ هناك فرصة لمعالجة مشاكل المخالفات داخلياً أولاً، قبل أن تتفاقم إلى مخالفات علنية
- ٥-٣-١-٢ تقليل المخاطر التي تواجه الشركة نتيجة المخالفات في الشؤون المالية والعمليات والقانون وسلامة العمل والسمعة.
- ٦-٣-١-٢ خفض تكاليف التعامل مع عواقب الانتهاكات.
- ٨-٣-١-٢ توفير مدخلات للشركة للنظر بشكل أكبر في المجالات الهامة وعمليات العمل التي بها نقاط ضعف في الرقابة الداخلية، وكذلك لتصميم الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- وفقاً للجنة الوطنية لسياسة الحوكمة KNKG، يوفر النظام الجيد للتبليغ عن المخالفات التسهيلات والحماية التالية (حماية المبلغين عن المخالفات): (Nugroho, 2015:37)
- ١-٨-٣-١-٢ مرافق قناة التبليغ (الهاتف، الرسالة، البريد الإلكتروني).
- ٢-٨-٣-١-٢ حماية سرية هوية المبلغ.
- ٣-٨-٣-١-٢ الحماية من الانتقام من الطرف أو الشركة المبلغ عنها.
- ٤-٨-٣-١-٢ معلومات المتابعة، في شكل متى وكيف وإلى أي مؤسسة يتم تقديم المتابعة.
- ٢-٢ جودة التدقيق الداخلي**
- ١-٢-٢ مفهوم التدقيق الداخلي: - تقليدياً، تم إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي بغرض توفير معلومات محاسبية موثوقة وحماية أصول الشركة. ومع ذلك، أدت زيادة المنافسة وصعوبات الوصول إلى الأسواق إلى زيادة حاجة الشركات للاستجابة لمخاطر الفشل والتقلبات الاقتصادية المنهجية من خلال التدقيق الداخلي. يزيد التدقيق الداخلي من موثوقية الشركات من خلال تسهيل تحليل الوضع المالي والمخاطر الاقتصادية. من خلال التكيف مع التغيرات في عالم الأعمال، يتم التعرف على وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها المجموعة المهنية الأكثر قدرة على دعم الأداء المستقر للشركة وتحسين عمليات الحوكمة الرئيسية (Umaralievich & Jurayevna, 2020: 2). وفقاً لمعهد المدققين الداخليين، التدقيق الداخلي؛ "إنه نشاط ضمان واستشاري مستقل وموضوعي يهدف إلى تحسين أنشطة المنظمة وإضافة قيمة إليها. يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة في المنظمة. يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المنظمة في المجالات التالية (IIA, 2023):
- ١-١-٢-٢ خلق القيمة وحمايتها واستدامتها،
- ٢-١-٢-٢ عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة،
- ٣-١-٢-٢ اتخاذ القرار والرقابة،
- ٤-١-٢-٢ السمعة والموثوقية بين أصحاب المصلحة،
- ٥-١-٢-٢ القدرة على خدمة المصلحة العامة.
- لكي يحقق التدقيق الداخلي أقصى قدر من التأثير، يلزم ما يلي (IIA, 2023):
- ١-٥-١-٢-٢ يجب أن يتم تنفيذ نشاط التدقيق الداخلي من قبل مدققين داخليين مؤهلين وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية مع مراعاة المصلحة العامة.

٢-٥-١-٢-٢ وضع وظيفة التدقيق الداخلي بشكل مباشر ومستقل عن مجلس الإدارة،

٣-٥-١-٢-٢ يجب أن يكون المدققون الداخليون غير متحيزين ومنغلقيين على التأثيرات الخارجية وملتزمين بإجراء تقييمات موضوعية.

يلعب التدقيق الداخلي دوراً حاسماً في تنفيذ مبادئ حوكمة الشركات داخل الشركة وتأسيس سمعة الشركة والثقة بين أصحاب المصلحة. تعمل أنشطة التدقيق الموجهة نحو المخاطر على تعزيز مبادئ المساءلة والشفافية في إدارة الشركات من خلال منع الأخطاء والاحتيال والفساد. يمثل التدقيق الداخلي منهجاً منظماً ومنضبطاً لتقييم وتحسين حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة الداخلية في المؤسسة. تهدف أنشطة التدقيق الداخلي إلى الأغراض التالية عند تقييم عمليات حوكمة الشركات (Türedi et al, 2015: 69):

٤-٥-١-٢-٢ يدعم التدقيق الداخلي إرساء وتحسين القيم الأخلاقية للعمل.

٥-٥-١-٢-٢ يعزز الإدارة الفعالة لأداء الشركات داخل الشركة.

٦-٥-١-٢-٢ أنه يسهل ويضمن مساءلة إدارة الأعمال.

٧-٥-١-٢-٢ يساعد التدقيق الداخلي الشركة على اتخاذ الاحتياطات اللازمة من خلال إبلاغ الإدارات ذات الصلة بالمخاطر المحتملة في الوقت المناسب.

٨-٥-١-٢-٢ يضمن التدقيق الداخلي التنسيق بين مجلس الإدارة والإدارة العليا والمدققين الداخليين.

٩-٥-١-٢-٢ يسهل التدقيق الداخلي توصيل المعلومات الضرورية بين مجلس الإدارة والإدارة العليا والمدققين الداخليين.

٢-٢-٢ تعريف جودة التدقيق الداخلي: - قد عرف جودة التدقيق الداخلي بشكل عام من منظورين: أولاً، يكتشف المدقق خرقاً في التقرير والنظام المحاسبي الخاص بالعمل، وثانياً، يجب على المدقق التبليغ بشكل مستقل عن الانتهاك المكتشف لمستخدمي المعلومات. (Mersha et al, 2022: 182) ولقد تم تعريفه جودة التدقيق الداخلي أيضاً من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) بأنها "جميع السياسات التي تعتمدها مؤسسة التدقيق بغرض توفير ضمان أكبر ومعقول بأن جميع عمليات التدقيق التي تقوم بها هذه المؤسسات قد تم إنجازها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والمتحكمة بعملية التدقيق" (Naseef Maji & Ali, 2016: 285).

٣-٢-٢ أهمية جودة التدقيق الداخلي: - لقد تزايد الاهتمام بجودة التدقيق الداخلي خلال السنوات الأخيرة، إذ تنبع أهميته من خلال المجالات التالية: تأكيد الامتثال بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي، وزيادة الثقة في تقرير ومصادقية المدقق الداخلي، المساهمة في تعزيز مفهوم حوكمة الشركات، فضلاً عن تعزيز اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في التقارير المالية، وأخيراً المساهمة في سد فجوة التوقعات في التدقيق الداخلي، وتعتبر زيادة جودة التدقيق الداخلي مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة منه، ويعتبر تحقيق أعلى مستوى ممكن من الجودة في إتمام عملية التدقيق الداخلي هدفاً حاسماً للمدقق الداخلي للوفاء بالتزاماته أمام الجهات الأخرى ذات الصلة. (Hamadi et al, 2019: 599) يعد وجود وظيفة تدقيق داخلي فعالة داخل الشركات أمراً محورياً، حيث تتمثل أهمية جودة التدقيق الداخلي فيما يلي:

١-٣-٢-٢ إضافة قيمة للشركات: تكمن أهمية الجودة التدقيق الداخلي في إضافة قيمة إلى عمليات الشركة وتحسينها.

وهي تساعد الإدارة ومجلس الإدارة في أداء واجباتهم وتقديم المساعدة لأصحاب المصلحة، والتي تضيف قيمة إلى الأعمال التجارية تقاس من خلال المكاسب النقدية أو وفورات التكلفة بالإضافة إلى جودة الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي. (Botha & Wilkinson, 2019: 418)

٢-٣-٢-٢ دعم الإدارة: تلعب وظيفة التدقيق الداخلي ذات الجودة العالية دوراً مهماً في توفير المعلومات التي تحتاجها

الإدارة، حيث أنها تعتبر وسيلة دعم للإدارة، ومن هنا يهتم المدققون الداخليون بجودة عملهم مما يزيد من ثقة الإدارة في تقاريرهم وهذا له الأثر الجيد على مكانة التدقيق الداخلي في الوحدة. وبالإضافة إلى ذلك،

فإن الاهتمام بجودة التدقيق الداخلي لدى المدققين الداخليين ينسجم مع المتطلبات المهنية والأخلاقية التي يجب أن تتطوي عليها مهنة التدقيق الداخلي

(Ali, 2019: 169).

٣-٣-٢-٢ تحسين الكفاءة التشغيلية: يعمل قسم التدقيق الداخلي عالي الجودة داخل الشركة على تعزيز الكفاءة التشغيلية من خلال إدارة مخاطر الشركة، ومناقشة القضايا الاستراتيجية داخل الشركة، والحد من الأنشطة الاحتمالية، والمشاركة في صنع القرار، وتقديم المشورة الهامة من خلال حضور اجتماعات مجلس الإدارة بشكل منتظم.

(Zaidan & Neamah, 2022: 7014)

٤-٣-٢-٢ تقليل تكاليف المراجعة الخارجية: هناك تعاون وتنسيق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية حتى تتمكن من إنتاج عمليات تدقيق عالية الجودة لها فوائد اقتصادية، ولذلك فإن المدققين الخارجيين ينظرون إلى أعمال التدقيق الداخلي على أنها تساعد في القيام بواجباتهم من خلال النظر إلى مستوى جودة وظائف التدقيق الداخلي. علاوة على ذلك، يمكن للمدققين الخارجيين الاعتماد على عمليات التدقيق الداخلي أو المشاركة فيها إذا تمتع التدقيق الداخلي بالقدر الكافي من الكفاءة والموضوعية. وهذا الاعتماد يوفر الجهد والتكاليف والوقت. (Saputra & Yusuf, 2019: 1)

٥-٣-٢-٢ المساهمة في تقليل فجوة التوقعات في التدقيق: تمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها (الفروقات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المقدمة، والعوامل التي تخلق وتشكل تلك الجودة)، وأكد على أن السبب الرئيس لوجودها، هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها عشاوي ولذلك يعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات (AI-

(Laheebi, 2013: 265)

٤-٢-٢ دور نظام التبليغ عن المخالفات في جودة التدقيق الداخلي: -وفقاً للجنة الوطنية لسياسة الحوكمة KNKG لعام ٢٠٠٨ فيما يتعلق بالمبادئ التوجيهية لنظام التبليغ عن المخالفات فإن المقصود بالتبليغ عن المخالفات هو الكشف عن أفعال المخالفات أو الكشف عن الأفعال المخالفة للقانون أو الأفعال غير الأخلاقية أو الأفعال الأخرى التي يمكن أن تضر بالمنظمة أو أصحاب المصلحة، والتي يتم تنفيذها من قبل الموظفين أو قادة المنظمة لقادة المنظمات أو المؤسسات الأخرى الذين يمكنهم اتخاذ إجراءات بشأن هذه المخالفات. يتم هذا الكشف عموماً في سرية تامة، المخالفة المعنية هو فعل ينتهك اللوائح القانونية؛ واللوائح/المعايير الصناعية ذات الصلة واللوائح الداخلية للمنظمة، وكذلك التي يمكن التبليغ عنها (Dyck et al, 2010). وقد أجرى العديد من الباحثين دراسات تتعلق بنية الإبلاغ عن المخالفات. (Mustika et al, 2016) في بحثه أن نية التبليغ عن المخالفات لدى المدققين الداخليين تزيد من قدرة الكشف عن الاحتيال في البيانات المالية وغيرها من المخالفات. وكشف (Dezoort, 1998) في دراستهم أن نية التبليغ عن المخالفات يمكن أن تضعف التأثير السلبي لضغط ميزانية الوقت على أداء المدقق. وجد Astika & Dwirandra (2017) أن نية التبليغ عن المخالفات تزيد من التأثير الإيجابي للتدريب على تدقيق الاحتيال وغيرها من المخالفات ومدة التدقيق على قدرات الكشف عن المخالفات. ومن التفسير، إن نية الإبلاغ عن المخالفات لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق. ويُعتقد أن المدققين الداخليين ذوي النوايا القوية للإبلاغ عن المخالفات قادرون على زيادة التأثير الإيجابي للحساسية الأخلاقية على جودة التدقيق الداخلي. اتفقت دراستا (Peters, 2014) (Read & Rama, 2003) أن التبليغ عن المخالفات له أهمية للمدقق الداخلي لكونه يوصل معلومات عن كفاءة تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، كما أنه يقلل من خطر المخالفات وضمان لفعالية مستمرة لهيكل الرقابة الداخلية. ولهذا التبليغ يلعب دوراً حيوياً ورئيسياً كرقابة وقائية واستكشافية، وتضيف دراسة (Dezoort & Harrison, 2018) أن وجود خط ساخن للتبليغ ٧/24 أيام له أثر كبير على طريقة الكشف المبدئية عن المخالفات.

كما تتفق بعض الدراسات (IAA - SA , 2014) (IAA , 2009) (Dordevic & Dukic , 2015) على أن مسؤولية المدقق الداخلي في كشف المخالفات بالشركات تتمثل في أربعة مراحل وهي :- (تقييم خطر المخالفات - منع المخالفات - الكشف عن المخالفات - التحقيق في المخالفات). وداخل كل مرحلة من هذه المراحل يقوم المدقق الداخلي بعدة إجراءات وذلك على النحو التالي: ١-٤-٢-٢ تقييم خطر المخالفات: يقوم المدقق الداخلي بما يلي؛ توثيق والتبليغ عن المخاطر المقدرة (وتوضيح الجوانب التالية: - أنواع المخالفات التي لها احتمال ظهور أعلى، ومخاطر المخالفات الكامنة، وكفاية برامج مكافحة المخالفات وتحديد فجوة آليات الرقابة الموجودة وأثر المخالفات على عمليات الشركة)، تحديد عوامل خطر المخالفات ذات الصلة (من خلال جمع معلومات عن أنشطة وعمليات الشركة لتحديد مجالات المخالفات المحتملة وتحديد مخططات المخالفات المحتملة أيضاً)

٢-٤-٢-٢ منع المخالفات: يقوم المدقق الداخلي بعدة إجراءات وهي:
١-٢-٤-٢-٢ تحديد مدى توفر مناخ جيد من الوعي الرقابي من خلال آليات الرقابة وذلك من قبل الإدارة
٢-٢-٤-٢-٢ وجود سياسة أخلاقية مكتوبة بشأن التصرفات والأفعال الواجب القيام بها عند اكتشاف المخالفات
٣-٢-٤-٢-٢ تحديد مدى كفاية السياسات الرقابية المعمول بها.
٤-٢-٤-٢-٢ تقديم توصيات لوضع وتحسين آليات رقابة لمنع المخالفات.
٥-٢-٤-٢-٢ في مرحلتي " كشف المخالفات " و " التحقيق في المخالفات " يقوم المدقق الداخلي بما يلي: تحديد مؤشرات المخالفات ومخططات المخالفات المحتملة من خلال فحص مؤشرات المخالفات (أماكن وجود المخالفات) المالية وغير المالية، بعد كشف المخالفات تحتاج إلى جمع معلومات أكثر عن المخالفات المحتمل وذلك من خلا المقابلات والإقرارات المكتوبة، وكل هذا بهدف تحديد طبيعة المخالفات والتقنيات المستخدمة فيه والمشاركين فيه، وهنا يلعب التبليغ عن المخالفات دوراً هاماً في تقديم معلومات للتدقيق الداخلي.

٦-٢-٤-٢-٢ يكون للمدقق الداخلي أحد ثلاث أدوار في مجال التحقيق من المخالفات، وهذه الأدوار الثلاث تتمثل في؛ ليس له دور على الإطلاق، يكون مصدر هام للمعلومات (يشارك في التحقيق)، تحمل مسؤولية رئيسية في التحقيق عن المخالفات.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي لنظام التبليغ عن المخالفات وجودة التدقيق الداخلي

١-٣ نبذة تعريفية عن عينة البحث:

١-١-٣ معلومات عن الشركة وأغراضها: شركة أور العامة هي شركة عراقية حكومية تأسست عام ١٩٨٨/٤/١ نتيجة دمج كل من المنشأة العامة للقلابوات والأسلاك الكهربائية والمنشأة العامة لصناعة الألمنيوم في العراق. وهي إحدى شركات وزارة الصناعة والمعادن العراقية وتعمل الشركة بموجب قانون الشركات رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ وبرأس مال قدرة (٥٥٤٥٠٦٠٠٠) خمسمائة وأربعة وخمسون مليون وخمسمائة وستة آلاف دينار.

٢-١-٣ تهدف الشركة الى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني وتنمية الانتاج الصناعي من خلال انتاج القابلوات والاسلاك الكهربائية والريفية المعلقة والهاتفية وأسلاك اللف المعزولة بالايتميل وسبائك الالمنيوم وانتاج الصفائح والمقاطع المختلفة، بلوغ أعلى مستوى من النمو في العمل والانتاج واعتماد مبدأ الحساب الاقتصادي وكفاءة استثمار الأموال العامة وفعاليتها في تحقيق اهداف الدولة، رفع مستويات الاداء للاقتصاد الوطني بما يحقق اهداف خطط التنمية.

٣-١-٣ **عينة البحث وكيفية اختياره:** سيتم التطرق الى عينة البحث التي اختيرت من ضمن الشركات العراقية والمختصة في تصنيع المنتجات الكهربائية وتأسست الشركة لتلبية احتياجات السوق المحلي والدولي، والتي يمكن دراسة مدى التزامها بالمؤشرات والمتطلبات الحوكمة الرشيدة ونظام التبليغ عن المخالفات لسنة ٢٠٢٤.

٢-٣ **المقاييس المستخدمة في البحث وامثلة على تطبيقها:**

البند والمؤشرات الخاص بعينة البحث: هي مجموعة من البنود والمؤشرات التي تساعد في تقييم وتحليل (نظام التبليغ عن المخالفات وجودة التدقيق الداخلي) وكل بند يحتوي على مجموعة من المؤشرات التي توضح الاجراءات المتحققة وغير المتحققة في عينة البحث، وهي تتألف من محورين:

٣-٢-١ **محور التبليغ عن المخالفات:** ويضم هذا المحور سبعة (بنود) وكل بند يحتوي على مجموعة المؤشرات التي تمثل (٢٤) مؤشرا كما موضح ادناه:

٣-٢-١-١ قنوات التبليغ عن المخالفات المالية: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٤) مؤشرا.

٣-٢-١-٢ حماية المبلغين: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٤) مؤشرا.

٣-٢-١-٣ التحقيق: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٤) مؤشرا.

٣-٢-١-٤ التواصل: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٣) مؤشرا.

٣-٢-١-٥ اجراءات التصحيحية: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٣) مؤشرا.

٣-٢-١-٦ التبليغ: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٣) مؤشرا.

٣-٢-١-٧ الردع: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٣) مؤشرا.

٣-٢-٢ **محور جودة التدقيق الداخلي:** ويضم هذا المحور سبعة (بنود) وكل بند يحتوي على مجموعة المؤشرات التي تمثل (١٤) مؤشرا كما موضح ادناه:

٣-٢-٢-١ تخطيط وبرمجة أنشطة التدقيق الداخلي: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٢) مؤشرا.

٣-٢-٢-٢ إدارة وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٢) مؤشرا.

٣-٢-٢-٣ كفاءة وفعالية أداء المدققين الداخليين: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٢) مؤشرا.

٣-٢-٢-٤ فعالية التواصل والإبلاغ عن نتائج التدقيق: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٢) مؤشرا.

٣-٢-٢-٥ الامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٢) مؤشرا.

٣-٢-٢-٦ كفاءة استخدام الموارد: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٢) مؤشرا.

٣-٢-٢-٧ تقييم وتحسين ممارسات التدقيق الداخلي: يضم مجموعة من المؤشرات متمثلة (٢) مؤشرا.

تستخدم المؤشرات السابقة لمعرفة مدى التزام الوحدة الاقتصادية (عينة البحث) بأحكام وبنود نظام التبليغ عن المخالفات (قنوات التبليغ عن المخالفات المالية، حماية المبلغين، التحقيق، التواصل، اجراءات التصحيحية، التبليغ، الردع) وبنود جودة التدقيق الداخلي من خلال قياس مدى التزامها بتحقيق متطلبات نظام التبليغ عن المخالفات وجودة التدقيق الداخلي كلاً على حدة خلال فترة البحث كما هو موضح في جدول رقم (١) وجدول رقم (٣)، ومن ثم استخراج المتوسط العام للمحورين لشركة لمعرفة مستوى تحقيقها لبنود. ويمكن توضيح كيفية احتساب نسبة التحقيق عن أي محور وفق المثال الاتي:

مثال: حول طريقة احتساب مستوى تحقيق المتطلبات عن أي محور من محورين

نأخذ محور نظام التبليغ عن المخالفات يحتوي على (٢٤) مؤشرا، وقد حصلنا من شركة أور العامة لعام ٢٠٢٤ على البيانات

الآتية:

١. مؤشرات المتحققة: ١٦ مؤشرا

٢. مؤشرات غير المتحققة: ٨ مؤشرا

يعطى لكل مؤشرا تم تحقيقه درجة واحدة ثم تعادل إلى نسبة المائة (بالنسبة والتناسب) إذ إن إجمالي مؤشرات (٢١) تمثل (100%) فإن (١٦) مؤشرات المتحققة. وفقاً للمعادلة الآتية تساوي:

$$\frac{\text{المؤشرات المتحققة}}{\text{اجمالي المؤشرات}} \times 100\% = (\text{نسبة التحقيق عن المتطلبات المحور نظام التبليغ عن المخالفات})$$

$$\frac{16}{24} \times 100\% = 66.67\% \text{ نسبة التحقيق عن المتطلبات المحور نظام التبليغ عن المخالفات لشركة اور العامة في سنة ٢٠٢٤}$$

ملاحظة: يمكن احتساب نسبة التحقيق لأي محور من محورين باستخدام المعادلة السابقة.

٣-٣ مدى التزام الشركة عينة البحث بالتحقيق نظام التبليغ عن المخالفات وجودة التدقيق الداخلي وفق المؤشرات

من خلال مؤشرات التي سيتم توضيحها في الجداول الآتية لقياس مدى تحقيق هذه المؤشرات والتي سيتم استخدامها دون المساس بأساسياتها مع تطويعها بما يتناسب مع البيئة العراقية لقياس العينة والتوصل إلى نتائج دقيقة قدر الإمكان وتتكون هذه المؤشرات من المحاور الآتية:

٣-٣-١ محور نظام التبليغ عن المخالفات: يهدف نظام التبليغ عن المخالفات إلى توفير آلية تمكن الأفراد داخل المنظمة كالموظفين من التبليغ عن المخالفات أو السلوكيات غير القانونية أو غير الأخلاقية التي قد تحدث داخل الشركة بطريقة آمنة وسرية، ويتكون من (٧) بنود و(٢٤) مؤشراً كما هو موضح في الجدول (١) والجدول (٢)، وبناءً على ذلك سيتم قياس مدى قيام الشركة اور العامة (عينة البحث)، بالتبليغ عن المعلومات المتعلقة بنظام التبليغ عن المخالفات خلال الفترة (٢٠٢٤)، ويمكن توضيح طريقة قياس مدى تحقيق المعلومات المتعلقة بنظام التبليغ عن المخالفات على النحو التالي:

$$\frac{\text{المؤشرات المتحققة}}{\text{اجمالي المؤشرات}} \times 100\% = (\text{نسبة التحقيق عن المتطلبات المحور نظام التبليغ عن المخالفات})$$

الجدول رقم (١) البنود والمؤشرات الخاصة بمعلومات نظام التبليغ عن المخالفات لشركة أور العامة في لسنة ٢٠٢٤

سنة ٢٠٢٤				التفاصيل
البند	المؤشرات الخاصة بكل بند	اجمالي	محققه	غير محققه
اولاً: مداخلات نظام التبليغ عن المخالفات المالية وغيرها				
١. قنوات التبليغ عن المخالفات المالية	١. هل يمكن للموظفين التبليغ عن المخالفات عبر الإنترنت أو من خلال هاتف ساخن أو شخصياً؟	1	1	0
	٢. هل تتوفر قنوات آمنة وسهلة الوصول للتبليغ عن المخالفات؟	1	1	0
	٣. هل تتوفر قنوات مجهولة الهوية للتبليغ عن المخالفات؟	1	0	1
	٤. هل يتم نشر معلومات واضحة حول قنوات التبليغ والإجراءات المتبعة؟	1	0	1
المجموع	المؤشرات ٤	4	2	2
٢. حماية المبلغين	١. هل توجد سياسة حماية للمبلغين توضح حقوقهم ومسؤولياتهم؟	1	0	1
	٢. هل يتم اتخاذ خطوات لمنع تسريب المعلومات الحساسة؟	1	1	0
	٣. هل يتم تقييد الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالتحقيق إلى الأشخاص المخولين فقط؟	1	0	1
	٤. هل يتم توفير دعم قانوني ونفسي للمبلغين عن المخالفات؟	1	0	1
المجموع	المؤشرات ٤	4	1	3
ثانياً: معالجة نظام التبليغ عن المخالفات				
١. التحقيق	١. هل يتم التحقيق في جميع بلاغات المخالفات بشكل سريع وفعال؟	1	0	1

٢. هل يتم التحقيق في جميع جوانب التبليغ، بما في ذلك جمع الأدلة وسماع أقوال الشهود؟	1	1	0
٣. هل يتم تحديد فريق متخصص للتحقيق في بلاغات المخالفات؟	1	1	0
٤. هل يتم اتخاذ الإجراءات المناسبة بناءً على نتائج التحقيق؟	1	1	0
المؤشرات ٤	4	3	1
١. هل يتم منح المبلغين فرصة لتقديم ملاحظاتهم على التحقيق؟	1	1	0
٢. هل يتم توفير معلومات منتظمة للمبلغين حول تقدم التحقيق؟	1	1	0
٣. هل يتم التواصل بفعالية مع المبلغين طوال عملية التحقيق؟	1	1	0
المؤشرات ٣	3	3	0
١. هل يتم اتخاذ خطوات لمعالجة الأسباب الجذرية للمخالفات؟	1	1	0
٢. هل يتم اتخاذ خطوات لمنع تكرار المخالفات؟	1	1	0
٣. هل يتم اتخاذ إجراءات تأديبية ضد مرتكبي المخالفات؟	1	1	0
المؤشرات ٣	3	3	0
ثالثاً: مخرجات النظام			
١. هل يتم عقد جلسات تدريبية للموظفين حول نظام التبليغ عن المخالفات؟	1	1	0
٢. هل يتم إطلاع الموظفين على نتائج التحقيقات والتدابير المتخذة لمنع تكرار المخالفات؟	1	1	0
٣. هل يتم نشر تقارير إحصائية دورية حول بلاغات المخالفات والإجراءات المتخذة؟	1	0	1
المؤشرات ٣	3	2	1
١. هل يساهم نظام التبليغ عن المخالفات في تعزيز ثقافة النزاهة والمساءلة في المؤسسة؟	1	1	0
٢. هل يتم ردع الموظفين عن ارتكاب المخالفات خوفاً من الإبلاغ عنها؟	1	0	1
٣. هل يتم تحسين صورة المؤسسة في نظر أصحاب المصلحة؟	1	1	0
المؤشرات ٣	3	2	1
مؤشر (٢٤)	24	16	8

المصدر: من اعداد الباحثان

الجدول رقم (٢) نسب التحقيق الخاصة بمحور نظام التبليغ عن المخالفات لشركة أور العامة في سنة ٢٠٢٤

النسب	البند
8.33%	١. قنوات التبليغ عن المخالفات المالية
4.17%	٢. حماية المبلغين
12.50%	٣. التحقيق
12.50%	٤. التواصل
12.50%	٥. إجراءات التصحيحية
8.33%	٦. التبليغ
8.33%	٧. الردع
67%	اجمالي مجموع النسب

المصدر: من اعداد الباحثان

من الجدولين اعلاه نتائج تقييم محور نظام التبليغ عن المخالفات لشركة أور لعام ٢٠٢٤ توضح توزيع الأهمية بين البنود المختلفة. فيما يلي توضيح لكل بند:

أولاً: مدخلات نظام التبليغ عن المخالفات المالية وغيرها:

١. قنوات التبليغ عن المخالفات المالية (٨.٣٣٪): تشير هذه النسبة إلى أن هناك اهتماماً نسبياً من قبل المبلغين بالتبليغ عن المخالفات المالية ومع ذلك، قد تكون هذه النسبة منخفضة إذا كانت هناك قنوات التبليغ غير فعالة أو إذا كان الموظفون يخشون الانتقام.

٢. حماية المبلغين (٤.١٧٪): هذه النسبة تشير إلى أن هناك قلقاً بشأن مدى حماية المبلغين من الانتقام. قد يكون هذا بسبب عدم وضوح سياسات حماية المبلغين أو عدم تطبيقها بشكل فعال.

ثانياً: معالجة نظام التبليغ عن المخالفات:

١. التحقيق (١٢.٥٠٪): تشير هذه النسبة إلى أن هناك اهتماماً بتحقيق في البلاغات. ومع ذلك، قد تكون هذه النسبة منخفضة إذا كانت هناك تأخيرات في إجراء التحقيقات أو إذا كانت التحقيقات سطحية.

٢. التواصل (١٢.٥٠٪): هذه النسبة تشير إلى وجود اهتمام بالتواصل مع المبلغين وإطلاعهم على نتائج التحقيق.

٣. الإجراءات التصحيحية (١٢.٥٠٪): تشير هذه النسبة إلى وجود اهتمام باتخاذ إجراءات تصحيحية في حالة ثبوت المخالفة.

ثالثاً: مخرجات نظام التبليغ عن المخالفات:

١. الإبلاغ (٨.٣٣٪): تشير هذه النسبة إلى أن هناك بعض التقدم في مجال التبليغ عن المخالفات. ومع ذلك، قد تكون هذه النسبة منخفضة إذا كانت هناك ثقافة خوف من التبليغ.

٢. الردع (٨.٣٣٪): تشير هذه النسبة إلى أن النظام يساهم في ردع المخالفات. ومع ذلك، قد تكون هذه النسبة منخفضة إذا كانت الإجراءات التصحيحية غير فعالة.

المجموع الكلي للنسب (٦٧٪): يشير هذا المجموع إلى أن هناك بعض الجهود المبذولة لتطوير نظام التبليغ عن المخالفات، يمكن للشركة بناء ثقافة مؤسسية قوية مبنية على الشفافية والنزاهة، مما يساهم في تحسين أدائها وسمعتها.

٣-٢-٣ محور جودة التدقيق الداخلي: يشير إلى مجموعة من المعايير والعوامل التي تضمن أن عملية التدقيق الداخلي تتم بفعالية وكفاءة، وتحقق الأهداف المرجوة منها، ويتكون من (٧) بنود و(١٤) مؤشراً كما هو موضح في الجدول (٣) والجدول (٤)، وبناءً على ذلك سيتم قياس مدى قيام الشركة أو العامة (عينة البحث)، بالتبليغ عن المعلومات المتعلقة بجودة التدقيق الداخلي خلال الفترة (٢٠٢٤)، ويمكن توضيح طريقة قياس مدى تحقيق المعلومات المتعلقة بجودة التدقيق الداخلي على النحو التالي:

$$\frac{\text{المؤشرات المتحققة}}{\text{اجمالي المؤشرات}} \times 100\% = (\text{نسبة التحقيق عن المتطلبات المحور نظام التبليغ عن المخالفات})$$

الجدول رقم (٣) البنود والمؤشرات الخاصة بمعلومات محور جودة التدقيق الداخلي لشركة أور العامة في لسنة ٢٠٢٤

سنة ٢٠٢٤		التفاصيل		
البنود	المؤشرات الخاصة بكل بند	اجمالي	محققه	غير محققه
١. تخطيط وبرمجة أنشطة التدقيق الداخلي	١. هل تأخذ خطط التدقيق الداخلي بعين الاعتبار المخاطر الرئيسية التي تواجهها المؤسسة؟	1	١	٠
	٢. هل يتم ربط خطط التدقيق الداخلي بأهداف المؤسسة الاستراتيجية؟	1	١	٠
المجموع	المؤشرات ٢	2	٢	٠
٢. إدارة وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي	١. هل يتم إعداد تقارير التدقيق الداخلي بشكل واضح وموجز؟	1	١	0
	٢. هل توجد عملية فعالة لمراقبة جودة التدقيق الداخلي؟	1	٠	١
المجموع	المؤشرات ٢	2	١	١

0	1	1	١. هل يلتزم المدققون الداخليون بمعايير الاستقلال والموضوعية والمهنية؟	٣. كفاءة وفعالية أداء المدققين الداخليين
0	1	1	٢. هل يتمتع المدققون الداخليون بالمؤهلات والخبرة اللازمة؟	
0	2	2	المؤشرات ٢	المجموع
0	1	1	١. هل يتم مشاركة تقارير التدقيق الداخلي مع أصحاب المصلحة المعنيين؟	٤. فعالية التواصل والإبلاغ عن نتائج التدقيق
1	0	1	٢. هل يتم تعريف قنوات التواصل بوضوح بين وحدة التدقيق الداخلي والإدارة وأصحاب المصلحة الآخرين؟	
1	2	2	المؤشرات ٢	المجموع
0	1	1	١. هل يتم تحديث ممارسات التدقيق الداخلي بشكل دوري لضمان الامتثال لجميع المتطلبات المعمول بها؟	٥. الامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية
1	0	1	٢. هل تلتزم وحدة التدقيق الداخلي بجميع المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؟	
1	2	2	المؤشرات ٢	المجموع
0	1	1	١. هل يتم استخدام الموارد المتاحة لوحدة التدقيق الداخلي بشكل فعال؟	٦. كفاءة استخدام الموارد
1	0	1	٢. هل يتم تقييم تكلفة وفائدة أنشطة التدقيق الداخلي بشكل دوري؟	
1	2	2	المؤشرات ٢	المجموع
1	0	1	١. هل يتم إجراء تقييمات دورية لممارسات التدقيق الداخلي؟	٧. تقييم وتحسين ممارسات التدقيق الداخلي
0	1	1	٢. هل يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين ممارسات التدقيق الداخلي بشكل مستمر؟	
1	2	2	المؤشرات ٢	المجموع
0	14	14	مؤشر (١٤)	المجموع الكلي

المصدر: من اعداد الباحثان

الجدول رقم (٤) نسب التحقيق الخاصة بمحور جودة التدقيق الداخلي لشركة أور العامة في سنة ٢٠٢٤

النسب	البند
١٤.٢٨%	١. تخطيط وبرمجة أنشطة التدقيق الداخلي
٧.١٤%	٢. إدارة وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي
١٤.٢٨%	٣. كفاءة وفعالية أداء المدققين الداخليين
٧.١٤%	٤. فعالية التواصل والإبلاغ عن نتائج التدقيق
٧.١٤%	٥. الامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية
٧.١٤%	٦. كفاءة استخدام الموارد
٧.١٤%	٧. تقييم وتحسين ممارسات التدقيق الداخلي
٦٤.٢٦%	اجمالي مجموع النسب

المصدر: من اعداد الباحثان

من الجدولين اعلاه نتائج تقييم محور جودة التدقيق الداخلي لشركة أور لعام ٢٠٢٤ توضح توزيع الأهمية بين البنود المختلفة. فيما يلي توضيح لكل بند:

١. تخطيط وبرمجة أنشطة التدقيق الداخلي (١٤.٢٨٪): يعتبر هذا البند من أهم البنود، إذ يشير إلى مدى دقة وشمولية التخطيط لعملية التدقيق. النسبة المتوسطة قد تعني أن هناك بعض الجوانب التي تحتاج إلى تحسين في عملية التخطيط، مثل تحديد الأهداف بوضوح أكبر أو تغطية جميع المخاطر المحتملة.
٢. إدارة وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي (٧.١٤٪): النسبة لهذا البند تدل على أن هناك تحديات في إدارة وتنفيذ مهام التدقيق بشكل فعال، قد يكون هناك نقص في الموارد أو الخبرات اللازمة لتنفيذ المهام المطلوبة.
٣. كفاءة وفعالية أداء المدققين الداخليين (١٤.٢٨٪): تشير النسبة إلى أن هناك بعض القصور في أداء المدققين الداخليين، وقد يكون ذلك بسبب نقص التدريب أو الخبرة، أو بسبب الضغط على الموارد.

٤. فعالية التواصل والإبلاغ عن نتائج التدقيق (٧.١٤٪): النسبة لهذا البند تدل على وجود تحديات في التواصل الفعال مع الإدارة حول نتائج التدقيق، قد يكون هناك نقص في الوضوح أو التوقيت المناسب لتقديم التقارير.
٥. الامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية (٧.١٤٪): النسبة لهذا البند تشير إلى وجود بعض المخالفات أو عدم الالتزام الكامل بالمتطلبات القانونية والتنظيمية، يجب التأكد من أن جميع أنشطة التدقيق الداخلي تتم وفقاً للمعايير المهنية والقوانين واللوائح ذات الصلة.
٦. كفاءة استخدام الموارد (٧.١٤٪): تشير النسبة إلى وجود بعض الهدر في الموارد أو عدم الاستفادة الكاملة منها. يجب تقييم استخدام الموارد بشكل دوري والعمل على تحسين الكفاءة.
٧. تقييم وتحسين ممارسات التدقيق الداخلي (٧.١٤٪): تشير النسبة إلى عدم وجود آليات كافية للتقييم والتحسين. يجب وضع خطة لتقييم أداء التدقيق الداخلي بشكل دوري، وتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين.
- يظهر إجمالي مجموع النسب بنسبة ٦٤.٢٦٪ أن هناك بعض الجوانب الجيدة في أداء التدقيق الداخلي، ولكن هناك مجال كبير للتحسين، ينبغي على الشركة وضع خطة عمل لمعالجة النقاط الضعيفة، وتعزيز التدريب والتطوير المهني، وتحسين التواصل والامتثال، لضمان تحقيق نتائج أفضل في المستقبل. من خلال ما تقدم أعلاها ان نسبة نظام التبليغ عن المخالفات عند ٦٧٪، تشير هذه النسبة إلى أن هناك مستوى جيد من التفاعل والمشاركة من قبل الموظفين في التبليغ عن المخالفات، هذا يمكن أن يوفر بيانات قيمة لفريق التدقيق الداخلي لتحليلها واستخدامها في تحسين العمليات، وان نسبة جودة التدقيق الداخلي التي تبلغ ٦٤٪ يمكن أن تستفيد من نظام التبليغ عن المخالفات. كلما زادت نسبة التبليغ، زادت الفرصة لاكتشاف المخالفات مبكراً، مما يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق من خلال معالجة القضايا قبل تفاقمها، ومن خلال هذا يمكن قبول فرضية الدراسة التي تقول هناك مساهمة ايجابية في نظام التبليغ عن المخالفات على جودة التدقيق الداخلي في شركة اور العامة في العراق.

المبحث الرابع: استنتاجات والتوصيات

١-٤ استنتاجات:

١. يساهم النظام التبليغ عن المخالفات في تعزيز الثقة في نزاهة وشفافية عملية التدقيق الداخلي، مما يشجع الموظفين على التعاون مع المدققين الداخليين.
٢. أن وجود نظام فعال للتبليغ عن المخالفات يساهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق الداخلي، حيث يساعد في الكشف عن المخالفات والمشكلات بشكل مبكر.
٣. قد تواجه أنظمة التبليغ عن المخالفات بعض التحديات، مثل الخوف من الانتقام، وعدم الثقة في النظام، وقلة الوعي بأهميته.
٤. تفاعل الإدارة مع نظام التبليغ يؤثر بشكل مباشر على فعالية التدقيق الداخلي، حيث يجب أن تكون هناك استجابة سريعة وفعالة من الإدارة تجاه البلاغات.

٢-٤ التوصيات:

١. تعزيز التخطيط وذلك من خلال وضع خطط تدقيق أكثر تفصيلاً وواقعية، وتحديد الأهداف بوضوح.
٢. التأكيد على ضرورة إجراء تقييم دوري لنظام التبليغ عن المخالفات لضمان استمرارية فعاليته وملاءمته للاحتياجات المتغيرة للشركة وتقديم تقارير دورية عن فعاليته وتأثيره على جودة التدقيق الداخلي.
٣. من الضروري دمج نتائج نظام التبليغ عن المخالفات في تقارير التدقيق الداخلي لتقييم فعالية النظام وأثره على جودة العمليات.
٤. من المهم إنشاء ثقافة مؤسسية تشجع على التبليغ عن المخالفات دون خوف من العقوبات، مما يعزز من التزام الموظفين بالمبادئ الأخلاقية.

References

1. Aktan, C. C. (2015). **Organizasyonlarda yanlış uygulamalara karşı bir sivil erdem, ahlaki tepki ve vijdani red davranışı: Whistleblowing**. Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 7(2), 19-36.
2. Ali, Abdul Rahman Saeed, (2019), **The financial crisis and its impact on the quality of internal auditing in government units: A study on a sample of internal auditors in Anbar Governorate**, Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume 15, Issue 45, pp. 163-179.
3. Al-Lahibi, Israa Kazim Obaid Hassan, (2013), **A proposed model for activating the role of the bodies regulating the auditing profession in achieving audit quality**, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 8, Issue 23, pp. 255-288.
4. Astika, I. B. P., & Dwirandra, A. A. N. B. (2017). **on Fraud Detection Capabilities**.
5. Botha, L. M., & Wilkinson, N. (2020). **A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing**. Meditari Accountancy Research, 28(3), 413-434.
6. DeZoort, F. T. (1998). **Time pressure research in auditing: Implications for practice**. The Auditor's Report, 22(1), 11- 12.
7. Dezoort, F.T. And Harrison, P.D . 2018. **Understanding Auditors' Sense Of Responsibility For Detecting Fraud Within Organizations**. J Bus Ethics149,857–874
8. Dordevic, M. And Dukić, T, .2015. **Contribution Of Internal Audit In The Fight Against Fraud**. Facta Universitatis, Series: Economics And Organization,(12)4, 297 – 309.
9. Dyck, A., Morse, A., & Zingales, L. (2010). **Who blows the whistle on corporate fraud?**. The journal of finance, 65(6),2213-2253.
10. Hamad, Muhammad Ali Hussein (2023). **Improving the quality of internal auditing according to the professional component of the competency framework issued by the IIA**, Iraqi Journal of Economic Sciences, 21 (78), 402-415.
11. Hammadi, Saleh Mahdi, Ibrahim, Ammar Ghazi, and Abdul Karim, Nizar Maan, (2019), **The impact of electronic governance on audit quality: An applied study in economic organizations**, Journal of Scientific Management and Economics, Volume 25, Issue 111, pp. 591-609.
12. Institute of Internal Auditors (IIA) (2023). **Global Internal Audit Standards. Draft For Public Comment**, <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/ippf/publiccomment-draft/iaa-global-internal-audit-standards-public-commentdraft-turkish.pdf>
13. Latan, H., Ringle, C. M. and Jabbour, C. J. C. (2018). **Whistleblowing Intentions Among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects**. Journal of Business Ethics, 152, 573-588.
14. Lee, G. and Fargher, N. L. (2018). **The Role of the Audit Committee in Their Oversight of Whistle-Blowing. Auditing**, A Journal of Practice & Theory, 37(1), 167-189
15. Makhmuro, A., & Nurcahya, Y. A. (2023). **Literature Review Of Audit Investigation Role And Whistleblowing System In Efforts To Fraud Disclosure**. CURRENT ADVANCED RESEARCH ON SHARIA FINANCE AND ECONOMIC WORLDWIDE, 2(2), 360-365.
16. Meiryani, D., Huang, S. M., Lindawati, A., Wahyuningtias, D. I. A. N. K. A., Purnomo, A. G. U. N. G., Winoto, A. G. U. S. T. I. N. U. S., & Fahlevi, M. O. C. H. A. M. M. A. D. (2023). **Systematic Literature Review on Implementation of Whistleblowing System in Preventing Financial Accounting Fraud**. Journal of Theoretical and Applied Information Technology, 101(9), 3305-3315.
17. Mersha, S. Z., Belaye, A. B., & Gobena, L. B. (2022). **Determinants of tax audit quality with audit process as the mediator in Ethiopia: the case of the ministry of revenues**. Management & Accounting Review (MAR), 21(1), 181-202.
18. Miranda, Danar Putri, 2023, **Dampak Good Corporate Governance, Pembentukan Komite Audit, dan Whistleblowing System Terhadap Deteksi Fraud Pada Perusahaan Sektor Keuangan di Bursa Efek BEI**, Tesis yang diajukan untuk memenuhi salah satu syarat memperoleh gelar sarjana pada program studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Tidar.
19. Mustika, P. L. K., Stoeckl, N., & Farr, M. (2016). **The potential implications of environmental deterioration on business and non-business visitor expenditures in a natural setting: A case study of Australia's Great Barrier Reef**. Tourism Economics, 22(3), 484-504.
20. Naseef Maji, Ahmed Hussein, Ali Baig, Tayseer Jawad Kazem, (2016), **Evaluation of internal audit quality mechanisms in the holy shrines**, Journal of the Islamic University College, Volume 2, Issue 2.
21. Nugroho, F. (2015). **Dampak persepsi karyawan Mengenai sistem pelaporan pelanggaran Mengenai pencegahan penipuan Dengan perilaku etis sebagai variabel intervening VPT Bagilaranm**.tesis Berlaku di Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Yogyakarta Untuk memenuhi beberapa persyaratan untuk mendapatkannya Gelar sarjana di bidang ekonomi,program studi akuntansi ,Jurusan Pendidikan Akuntansi,Fakultas Ekonomi,Universitas Negeri Yogyakarta
22. Peter , Bloomfield., .2014 . **Reporting Of Fraud, Whistleblowing And Security Incidents**, Infosec@Ico.Org.Uk



23. Rahmatika, D. N., & Firmansyah, F. (2023) .**Antecedents Intention of Whistleblowing System to Strengthen Sustainable Anti-Fraud Strategies: A Literature Review**
24. Read, W. J., & Rama, D. V. (2003). **Whistle-blowing to internal auditors**. Managerial Auditing Journal, 18(5), 354-362.
25. Saputra, I. G., & Yusuf, A. (2019). **The role of internal audit in corporate governance and contribution to determine audit fees for external audits**. Journal of Finance and Accounting, 7(1), 1-5.
26. The Institute of Internal Auditors Of South Africa (IIA SA) .2014. **Internal Auditors Intimidated For Blowing The Whistle**
27. The Institute Of Internal Auditors Research Foundation .2009. **An Evaluation Of Internal Auditor Responsibility For Fraud Detection**, [Www.Globaliia.Org/Standards-Guidance](http://www.globaliia.org/Standards-Guidance)
28. Türedi, H., Karakaya, G., & İldem, M. (2015). **Kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi**. Sayıştay Dergisi, (96), 55-74.
29. Tušek, B. (2015). **The influence of the audit committee on the internal audit operations in the system of corporate governance—evidence from Croatia**. Economic research-Ekonomska istraživanja, 28(1), 187-203.
30. Umaralievich, M. S. and Jurayevna, T. M. (2020). **The Role of the Internal Audit Based International Internal Audit Standards in Uzbekistan**. Journal of Media & Management, 2(1).
31. Zaidan, A. M., & Neamah, I. S. (2022). **The Effect of the Quality of Internal Audit Function to Improve the Operational Efficiency of Companies: An Empirical Study**. Webology (ISSN: 1735-188X), 19(1).