

الرقابة السابقة واللاحقة على نشاط الشركات (دراسة مقارنة)

د. دمرید حسام جمیل

مدير عام دائرة تدقيق نشاط الشركات / ديوان الرقابة المالية الاتحادية

يهدف البحث إلى التعريف بمفهوم الرقابة السابقة واللاحقة للصرف على نشاط الشركات، وبيان حدود ومهمات ومسؤوليات كل نوع من هاتين الرقابتين في الكشف عن التحريفات الجوهرية في البيانات المالية، وإضفاء الثقة في هذه البيانات، من خلال تكامل هاتين الرقابتين اللتين تعد إحداهما مكملية للأخرى، فضلاً عن إجراء المقارنة بين الرقابتين، وبيان نقاط القوة والضعف، واقتراح الاستجابات اللازمة لزيادة فاعليتها في الرقابة على نشاط الشركات، واستملت أدوات البحث على مقارنة الإجراءات الرقابية المعتمدة من قبل الجهات التي تعتمد الرقابة السابقة للصرف في الشركات مع إجراءات التدقيق المعتمدة من الجهات الرقابية الخارجية، التي تعتمد الرقابة اللاحقة للصرف، واستهدف البحث إحدى الشركات المساهمة المختلطة العاملة في العراق للسنوات (2021-2023)، وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات التي أعطت الأفضلية للرقابة اللاحقة للصرف على حساب الرقابة السابقة للصرف في الشركات، وذلك نابع عن مجموعة الأدوات الرقابية المعتمدة من قبل هيئة الرقابة الخارجية.

الكلمات المفتاحية: الرقابة السابقة، الرقابة اللاحقة، إجراءات التدقيق، إطار COSO، معايير التدقيق الدولية.

The research aims to define the concept of prior and subsequent expenditure control in corporate activities, and to clarify the limits, tasks, and responsibilities of each type of control in detecting material misstatements in financial data and enhancing trust in this data through the integration of these two types of control, where one complements the other. Additionally, it compares the two types of control, highlighting strengths and weaknesses, and proposes necessary responses to increase their effectiveness in controlling corporate activities. The research tools included a comparison of the control procedures adopted by entities that rely on prior expenditure control in companies with the auditing procedures adopted by external regulatory authorities that rely on subsequent expenditure control. The research focused on one of the mixed joint-stock companies operating in Iraq for the years (2021-2023), and it concluded with a set of findings that favored subsequent expenditure control over prior expenditure control in companies, due to the variety of control tools adopted by the external regulatory authority.

Keywords: Prior control, subsequent control, auditing procedures, COSO framework, international auditing standards.

القبول

2024/12/12

الرجاء

2024/11/19

الاستلام

2024/11/5

المقدمة

يُعدُّ نشاط الشركات من الأنشطة المهمة على مستوى كلّ دولة، إذ تسهم هذه الشركات في تدعيم عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ناهيك عن إسهاماتها البيئية، وبهدف تحقيق أهداف الشركات يتوجب الأخذ بنظر الاعتبار سلامة بياناتها المالية، وخلوها من أيّ تحريفات جوهرية، لذا أخذت الدول في تشريع القوانين والأنظمة، وتوفير الأدوات اللازمة، للحد من التّحريفات الجوهرية في البيانات المالية لتلك الشركات، ومن بين أبرز الأدوات الفاعلة في تحقيق ذلك، تعزيز دور الأجهزة الرقابية في الشركات والدولة، ومن بين أنواع الرقابة ما يتعلق بالرقابة السابقة للصّرف، واللاحقة للصّرف، إذ إنّ هناك دوراً فاعلاً لهاتين الرقابتين في إضفاء الثقة بالبيانات المالية للشركات، لما لتلك البيانات من أثر في قرارات المستثمرين والمقرضين وأصحاب المصالح من أجل تحقيق النمو الاقتصادي والتنمية على نطاق واسع.

ولقد جاء هذا البحث ليسلط الضوء على إجراءات الرقابة المعتمدة من قبل الأجهزة الرقابية الداخلية للشركات، وبيان مدى فاعلية تلك الإجراءات في تعزيز جودة البيانات المالية للشركات، وإضفاء الثقة عليها عن طريق مقارنة بين الرقابتين، وتشخيص نقاط القوة والضعف في كلا النوعين بغرض تعزيز نقاط القوة، ومعالجة نقاط الضعف في تلك الإجراءات.

المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

1-1 منهجية البحث

1-1-1 إستكالية البحث

هناك العديد من التّحدّيات التي تعاني منها الأجهزة الرقابية في العراق، ولا سيّما فيما يتعلق بكفاءة وفاعلية أعمال أقسام التدقيق الداخلي في الشركات، التي تعتمد الرقابة السابقة للصّرف للمساعدة في كشف الأخطاء قبل وقوعها، إذ تُعدُّ هذه الرقابة مانعة للأخطاء، ورغم ذلك تكتشف هيئات ديوان الرقابة المالية الاتحادي العديد من المخالفات الجوهرية رغم تطبيقها للرقابة اللاحقة للصّرف (الرقابة الكاشفة)، إذ يوجد قصور ملحوظ في الأداء الفعلي لأقسام التدقيق الداخلي في الشركات نابع من عدم تخصص ملاك التدقيق الداخلي، وكفاية عددهم، وعدم وجود برامج تدقيقية ملائمة لأنشطة الشركة، تسهم في اكتشاف حالات الهدر، وعدم الكفاءة في الإدارة، فضلاً عن

القصور في الإجراءات المستخدمة في تنفيذ الأعمال الرقابية، وعدم اكتشافهم المخالفات الجوهرية بشكل فاعل.

2-1-1 أهمية البحث

تبرز أهمية البحث من دوره في إجراء المقارنة في الأداء الفعلي بين الرقابة السابقة على الصّرف، وبيان فاعلية كلّ منها في البيئة العراقية، وتوفير الاستجابات اللازمة لتعزيز دور الرقابة السابقة، واكتشاف ومعالجة نقاط الضعف، وتدعيم نقاط القوة في الإجراءات المعتمدة للرقابة السابقة للحدّ من التحريفات الجوهرية في البيانات المالية للشركات.

3-1-1 أهداف البحث

يهدف البحث إلى:

- أ. التعريف بمفهوم الرقابة السابقة واللاحقة للصّرف وإجراءات كلّ نوع.
- ب. مقارنة بين الرقابة السابقة واللاحقة للصّرف، وتشخيص نقاط القوة والضعف في الرقابة السابقة.
- ج. توفير الاستجابات الضرورية لتعزيز دور الرقابة السابقة واللاحقة للصّرف في البيئة العراقية.

4-1-1 فرضية البحث

اعتماد معايير التدقيق الداخلي العالمية، وإرشادات لجنة معايير التدقيق الداخلي (الأنتوساي) من قبل أجهزة التدقيق الداخلي، يسهم في تحقيق الكفاءة في عمل هذه الأجهزة وفعاليتها، من خلال اكتشاف الأخطاء والانحرافات أولاً بأول.

5-1-1 أدوات البحث

اشتملت أدوات البحث مقارنة التقارير الرقابية الصادرة عن الجهات التي تعتمد الرقابة السابقة للصّرف في الشركات مع التقارير الصادرة عن الجهات الرقابية الخارجية التي تعتمد الرقابة اللاحقة للصّرف، مع فحص عينة من الحسابات للشركة موضوع البحث للتحقق من موضوعيتها وتوافقها والإطار المالي المنطبق في العراق.

2-1 الدراسات السابقة

1-2-1 دراسة (عبد الرحمن، 2023) بعنوان "دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العامة في السلیمانیة (دراسة ميدانية في جامعة رابین)"⁽¹⁾، وهدفت الدراسة إلى معرفة دور الرقابة الداخلية بشكل عام، والرقابة المحاسبية بشكل خاص في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العامة في السلیمانیة، ومن خلال التعرف على الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية ومكوناته، ووسائله، ومقوماته، فضلاً عن التعرف على الإجراءات التطبيقية، وبيان مدى مساهمته في تحسين الأداء المالي، وخلصت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات، التي أبرزت الإسهامات الإيجابية المتأتية من تطبيق الرقابة الداخلية بشكل عام، والرقابة المحاسبية بشكل خاص في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العامة في السلیمانیة.

2-2-1 دراسة (موسی، 2022) بعنوان "دور التدقيق الداخلي في نجاح المنظمة"⁽²⁾، هدفت الدراسة إلى بيان مدى مساهمات التدقيق الداخلي في الواقع النظري لما للتدقيق الداخلي من شمول واسع نابع من امتداده إلى وحدات المنشأة كافة، وتوصلت الدراسة إلى النظر في دور التدقيق الداخلي (IA) في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في البنوك الإسلامية الأردنية، واستخدمت الدراسة البحثية منهجية المسح لفحص دور التدقيق الداخلي، بما في ذلك الاستقلالية، والموضوعية، وقابلية التحقق، والعناية المهنية، والحيادية، للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية في البنوك الإسلامية الأردنية، وأظهرت النتائج أن هناك دوراً للتدقيق الداخلي في تقييد تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية في البنوك الإسلامية الأردنية.

3-2-1 دراسة (دغة وعنان، 2019) بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية"⁽³⁾، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وهذا من خلال الإجابة على مجموعة من الإشكاليات التي تمثلت بما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟ واستخدمت الدراسة بعض الأدوات المستعملة في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الجهة موضوع البحث فعال، وذلك يعود

إلى الإجراءات المتبعة داخل المؤسسة عن طريق الرقابة، والفحص المستمر للأنشطة والعمليات جميعاً التي تتم داخل المؤسسة.

4-2-1 دراسة (جريسات، 2022) بعنوان "العوامل المؤثرة في رفع كفاءة وفاعلية وحدة الرقابة الداخلية ودورها في تحسين أداء عمل البلديات/ دراسة حالة بلدية الفحيص"⁽⁴⁾، هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل التي لها الأثر في تعزيز الكفاءة والفاعلية لدى وحدات الرقابة الداخلية، وأثر ذلك في تحسين أداء عمل البلديات، وذلك عن طريق التعرف على مسؤوليات وحدة الرقابة الداخلية في البلدية عينة البحث، ومحاولة معرفة العوامل المؤثرة في تعزيز أداء وحدة الرقابة الداخلية في بلدية الفحيص، وتوصلت الدراسة لوجود مشكلات تحد من فاعلية وحدة الرقابة الداخلية، وتطويرها في البلديات، ومن بين أهم تلك المشكلات ما يرتبط بضعف القيادات الإدارية الناتجة عن قرارات تعيينهم لم تستند للكفاءة المهنية، إنما تخللتها التدخلات السياسية، وأوضحت الدراسة ضعف دور السلطة التشريعية، وهيمنة السلطة التنفيذية عليها.

المبحث الثاني: الإطار النظري للرقابة السابقة واللاحقة للصرف وإجراءات تنفيذها

تعد الرقابة المالية السابقة للصرف من أنجح وأهم أنواع الرقابة، إذ تُعنى بالمراقبة الفعالة على الأعمال والتصرفات المالية، ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى تقادي وقوع الأخطاء والمخالفات المالية، بافتراض عدم تسيير أي معاملة مالية دون التأييد من قبل الجهاز الرقابي في المنشأة على سلامة المعاملة، ومطابقتها للقواعد المعمول بها⁽⁵⁾ ولكن لوحظ في الآونة الأخيرة تركز في عمل هذا النوع من الأجهزة الرقابية، وذلك ناتج عن عدد من الأسباب التي تعود إلى الجهل المحاسبي، وعدم استساغة التعليمات المرعية لعمل المنشأة، فضلاً عن كثرة وتعقد المعاملات في منشآت الأعمال، وعدم فهم الفريق الرقابي لطبيعة نشاط المنشأة الذين يعملون فيها، وقد يُعزى سبب الإخفاق في تشخيص المخالفات المالية وغير المالية إلى الضغوط التي تمارسها الإدارة العليا على الرقابة الداخلية، وكثرة التعليمات التي تصدرها وتعارضها، ذلك أدى إلى تشخيص الكثير من المخالفات من قبل الجهاز الرقابي الخارجي المعني بتنفيذ الرقابة اللاحقة للصرف.

2-1 نظرة عامة عن الرقابة

تتميز بيئة الأعمال اليوم بالتعقيد الكبير والتغيرات الكبيرة، التي تدفع بيئة الأعمال إلى الضغوط والمنافسة الشديدة، كما إن استخدام أساليب الإدارة المواكبة للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال يحدث فرقاً بين المؤسسات ونجاحها في البيئة، وإن من أهم وظائف الإدارة هو توفير الرقابة الفاعلة، التي تساعد في التخطيط السليم، وتنظيم الأعمال، وتعزيز التوجيه، إذ تعد الرقابة عصب حياة منشآت الأعمال، ومن دونها لن تستطيع الإدارات تشخيص جوانب القصور في الأنشطة والعمليات التي تمارسها، وتعد الرقابة أداة فعالة لإدارة أي منشأة أعمال، بوصفها تضم العديد من الأنظمة الفرعية للتنظيم والمعلومات (التخطيط، والرقابة، والميزانية، والحسابات، والمحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف، وغير ذلك)، وتتمثل مهماته في تحديد الأهداف، والتخطيط، ومراقبة تنفيذ الخطأ، واكتشاف الانحرافات، وتحليل الانحرافات، واقتراح التصحيحات اللازمة⁽⁶⁾، وتهدف الإدارة من توفيرها لنظام رقابي قوي ومتكامل إلى ضمان سير العمل تجاه تحقيق الأهداف الموضوعية وفق الخطط المحددة، وتعد الرقابة من الوظائف الإدارية المهمة المتضمنة الأعمال والقرارات التي تقوم بها الإدارة للتحقق من أن نتائج الأعمال المنجزة متطابقة مع ما حُدد مسبقاً في الخطأ، وتعد الرقابة وظيفة إدارية في المستويات الإدارية جميعاً، فهي لا تقتصر على الإدارة العليا، بل تختلف من مستوى إلى آخر حسب اختلاف الصلاحيات الممنوحة لكل مستوى من مستويات الإدارة⁽⁷⁾، وقد كانت عمليات الرقابة بموجب التشريعات، والقوانين، واللوائح، كما هو الحال في الرقابة الخارجية، ومن بين أنواع الرقابة رقابة المنع (السابقة للصرف)، ورقابة الاكتشاف (الرقابة اللاحقة للصرف)⁽⁸⁾، وتختلف الجهات المطبقة لهذه الأنواع من الرقابة، فيمكن تطبيق الرقابة السابقة للصرف من قبل جهاز التدقيق الداخلي في المنشأة، أما الرقابة اللاحقة فيمكن تطبيقها داخلياً من قبل وحدات التدقيق الداخلي، أو ما تقوم به السلطات المهنية المستقلة المتمثلة بديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق، وسنوضح ماهية كل نوع من الرقابة وإجراءاتها.

2-2 ماهية الرقابة السابقة للصرف

1-2-2 مفهوم وتعريف الرقابة السابقة للصرف وأهدافها

الرقابة بمفهومها العام مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تهدف إلى التّحقّق من سلامة شيء ما، بموجب معايير ملائمة ومقبولة من قبل الأطراف جميعاً ذات العلاقة بذلك الشّيء⁽⁹⁾ أمّا الرّقابة الماليّة السّابقة للصّرف فهي وظيفة من وظائف الإدارة الماليّة التي تستخدمها المنظّمات لإدارة وتوجيه وتخصيص الموارد الماليّة بكفاءة وضمان سير العمليّات بسلاسة⁽¹⁰⁾، وينظر إليها أيضاً كطريقة للكشف عن أيّ احتيال قد يظهر في المستندات الماليّة ومنعه تأمين الأصول في المنظّمة، ولقد تنوّعت أشكال وأنواع الرّقابة الماليّة في البيئة المعاصرة، وذلك استجابةً للتّطوّرات الحاصلة في بيئة الأعمال، كما إنّ أحد أبرز أهداف الرّقابة الماليّة هو الرّقابة على تحصيل الإيرادات العامّة من جهة، والرّقابة على الصّرف من الاعتمادات الماليّة ضمن الحدود الواردة في الموازنات لمنشآت الأعمال من جهة أخرى، ومن بين تلك الأنواع ما يُعرف بالرقابة السّابقة للصّرف، أو ما يعرف بالرقابة قبل التّنفيذ (الرقابة المانعة)، التي تقوم بها الهيئات الرّقابيّة قبل القيام بالصّرف، وذلك بغرض اكتشاف الأخطاء قبل وقوعها⁽¹¹⁾، ولقد تعدّدت التّعريفات الخاصّة بالرقابة السّابقة للصّرف حسب وجهات نظر الباحثين، ولكن السّمات الأساس لهذا النوع من الرّقابة هو نفسه في التّعريفات جميعاً، التي تتمحور بشأن زمن تنفيذ العمليّة والهدف منها، وعُرفت الرّقابة السّابقة بأنّها "الرقابة التي تتم قبل اتّخاذ الإجراءات التّنفيذيّة التي تودّي إلى صرف الأموال، إذ لا يجوز لأيّ وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام، أو دفع أيّ مبلغ قبل استحصال الموافقة من الجهة المختصة بالرقابة قبل الصّرف"⁽¹²⁾، وعُرفت الرّقابة السّابقة للصّرف أيضاً بأنّها "مجموعة الإجراءات التي يتم وضعها بغرض منع وقوع أيّ أخطاء أو انحرافات، وتستخدم بهدف الكشف عن الأخطاء قبل وقوعها ومحاولة تقليلها إلى الحد الأدنى"⁽⁸⁾، كما إنّ هدف هذا النوع من الرّقابة هو الاحتراز والوقاية من الوقوع في الأخطاء والانحرافات⁽¹³⁾، وتهدف الرّقابة بصورة عامّة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، منها ما يرتبط بالأهداف القانونيّة، التي تتمثّل بالتأكّد من مطابقة ومسايرة الإنفاق والإيرادات الماليّة وفق ما مقرر قانوناً، ومنها ما يرتبط بأهداف إداريّة تركز على رفع كفاءة وإنتاجيّة العاملين من خلال تقييم أدائهم، وتشخيص حالات الإخفاق في عملهم، ومساعدة الإدارة في اتّخاذ القرارات الصّائبة، فضلاً عن المساعدة على تقييم الأداء العام للمنشأة،

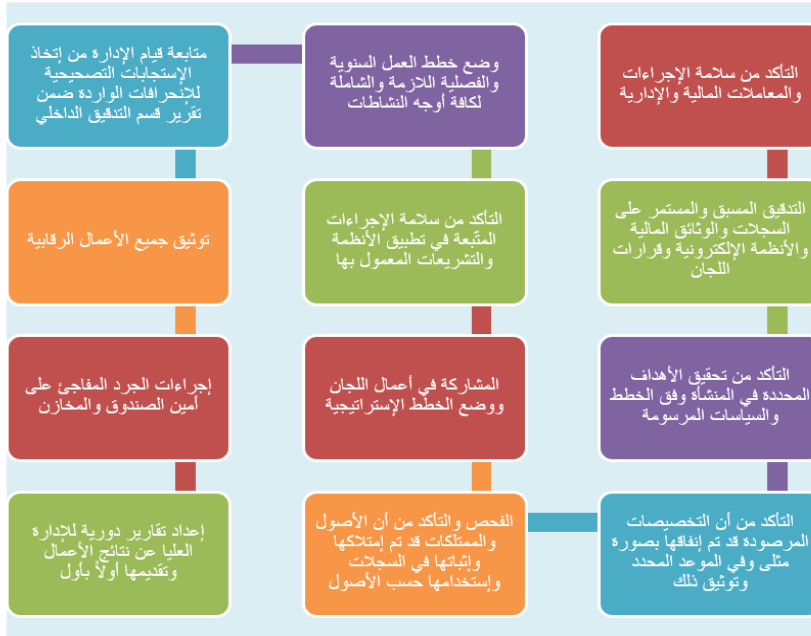
وتحديد مركزها المالي⁽¹⁴⁾، واستنادًا لما سبق، يرى الباحث بأن الرقابة السابقة هي نوع من أنواع الرقابة الاحترازية، التي تسعى للتحقق من موضوعية العمليات المالية في منشآت الأعمال، كما تُعدُّ جوهرية في أي منشأة لدورها البارز في تشخيص الأخطاء، والانحرافات عن الخطط والسياسات الموضوعية مسبقًا.

2-2-2 إجراءات تنفيذ الرقابة السابقة للصرف

تختلف إجراءات تنفيذ الرقابة السابقة للصرف من جهة لأخرى حسب طبيعة نشاط المنشأة من الناحية الخاصة، ولكن من الناحية العامة فهي متشابهة في المنشآت جميعًا، ولا سيما فيما يتعلق بالهدف من الرقابة السابقة أو الاحترازية في منشآت الأعمال، وتمثل إجراءات الرقابة السابقة للصرف عملية مصممة لتوفير ضمان معقول، فيما يتعلق بتحقيق كفاءة وفاعلية العمليات في المنشأة، وموثوقية التقارير التي أُعدت، والامتثال للقوانين والتعليمات واللوائح⁽¹⁵⁾، وتُعدُّ عملية الرقابة السابقة بالغة الأهمية، لأن الأخطاء والاحتياال يمكن أن يتسببًا بعرقلة عمليات وأنشطة المنشأة، ومن ثم فمن المهم لأي منشأة أن تضع ضوابط وإجراءات احترازية لضمان الوفاء بالمتطلبات والتعليمات النافذة بشكل يتناسب والمسؤوليات، وتقديم تقارير كاملة ودقيقة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال وضع مجموعة من الإجراءات، التي تعتمد على انموذج إطار (كوسو) (COSO)*، بما في ذلك مكوناته الشاملة لبيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والاتصالات، والمعلومات، والمراقبة⁽¹⁶⁾، وقد يتبادر إلى الذهن بأن تعدد الإجراءات قد يخلق نوعًا من عدم استساغة العمل الرقابي السابق للصرف، ولكن من الصعوبة تطبيق إجراء واحد يضمن اكتشاف المعاملات غير الصحيحة، أو غير المتوافقة مع القوانين والتعليمات لمنشأة الأعمال، بل توجد مجموعة من الضوابط يمكن تطبيقها معًا للسيطرة على المخاطر إلى مستويات مقبولة⁽¹⁷⁾،

* إطار كوسو (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) COSO صادر عن لجنة (Treadway) بوصفها منظومة متكاملة من معايير الرقابة الداخلية الفعالة، وهو إطار عمل شامل معروف عالميًا لتقييم نظام الرقابة الداخلية، طُوِّر بهدف مساعدة المنظمات على تصميم وتنفيذ وتقييم الضوابط الداخلية، التي تعزز الكفاءة، والشفافية، وتقلل من المخاطر وإدارتها بطريقة سليمة، ووضع إجراءات رقابية للسيطرة على الآثار السلبية الناجمة عن هذه المخاطر، والمرتبطة بالعمليات المالية، والإدارية، والتشغيلية، وتطور هذا الإطار بواسطة منظمة جمعية تدقيق.

هذا فضلاً عن أنّ عمليّة الرّقابة السّابقة للصّرف هي من مهمّات قسم التّدقيق الدّاخلي في المنشأة، ويمكن تلخيص إجراءات هذا القسم بالشّكل الآتي:



شكل (1): إجراءات الرّقابة الواجب تنفيذها من قبل قسم التّدقيق الدّاخلي.

المصدر: إعداد الباحث باعتماد "وزارة التخطيط والتعاون الدولي، 2016، (دليل الإجراءات الرقابية)، الأردن: 3" (18).

3-2-2 عناصر نظام الرقابة الداخلية

حتّى يحقّق نظام الرّقابة الدّاخليّة أهدافه؛ لا بدّ أن يقوم على أسس وعناصر معيّنة، إذ يتوجّب على إدارة المنشأة توفير الآتي: (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، ودليل التّدقيق رقم (4): (3) (19):

أ. وجود خطة تنظيمية وإدارية تحدّد الإطار العام لتوجيه وضبط نشاط المنشأة، من خلال وجود هيكل تنظيمي قادر على توضيح سياسات تفويض الصّلاحيّة، وتحديد المسؤوليّة، وتوفير إجراءات لا تسمح لأيّ فرد بمخالفة نظام الضّبط عن طريق إيجاد فصل واضح بين الوظائف المتعارضة، مثل، الفصل بين وظيفتي الحياة والتّسجيل.

ب. إيجاد موظفين أكفاء، إذ يعتمد التطبيق السليم لأي نظام على كفاءة وأمانة الأشخاص القائمين به.

ج. نظام محاسبي يقوم على مجموعة متكاملة من السجلات والمستندات، ودليل مبوب للحسابات يُراعي في وضعه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

د. إجراءات سليمة لتسجيل العمليات المحاسبية بالسرعة المناسبة، وبالقائمة الصحيحة، والتبويب المحاسبي الصحيح، والمدة المحاسبية التي تمت فيها هذه العمليات، من أجل تسهيل إعداد المعلومات المالية ضمن إطار سياسات محاسبية معترف بها، وبطريقة تسمح بتحديد المسؤولية المحاسبية.

هـ. إجراءات سليمة لتفويض الصلاحيات، وتحديد المسؤوليات والواجبات بدقة ووضوح.
و. التقويم والتحديث المستمر لنظام الرقابة الداخلية لتحاشي احتمال تقادم الإجراءات الرقابية.

ز. إجراءات الضبط: هي تلك السياسات والإجراءات التي تقوم الإدارة باستنباطها لتحقيق الأهداف المنوطة بها، وتتضمن هذه الإجراءات:

1. إصدار التعليمات ووضع الإجراءات لتنفيذها.
2. فحص الدقة المحاسبية والحسابية للسجلات.
3. الرقابة على التطبيقات ونظم التشغيل الذاتي للمعلومات، مثل التغيرات في برامج الحاسوب، والوصول إلى الملفات.
4. الفحص الدوري، وحسابات المراقبة، وموازن المراجعة.
5. أدلة الإثبات والتوثيق والسيطرة على المستندات.
6. مطابقة نتائج الجردات مع السجلات.
7. محدّدات الاعتماد على الموجودات والسجلات.
8. مقارنة وتحليل النتائج المالية مع الموازنات.

4-2-2 مكونات نظام الرقابة الداخلية

1. البيئة الرقابية: ويقصد بها السياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والموظفين تجاه نظام الرقابة الداخلية، ومدى أهمية هذا النظام للوحدة الاقتصادية، فمثلاً إذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء مهم سيدرك باقي الأفراد في الوحدة الاقتصادية ذلك، ويستجيبون له من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعية، أما إذا أدرك الأفراد في الوحدة الاقتصادية عدم أهمية الرقابة للإدارة العليا، وأن الإدارة العليا لا تدعم الرقابة؛ فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية للإدارة لن تُحقق⁽²⁰⁾.

2. تقدير المخاطر: هي عملية تحديد وتحليل المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، إذ تتعرض الوحدات الاقتصادية إلى مخاطر عديدة في أثناء مزاولتها لأعمالها، سواء أكانت هذه المخاطر داخلية أم خارجية؛ لذا لا بد أن تحدد إدارة الوحدة الاقتصادية هذه المخاطر لغرض دراستها، وتحليلها، ووضع الإجراءات الرقابية اللازمة لإدارتها، وتخفيضها إلى المستوى المقبول، فمثلاً إذا قامت الإدارة بتقدير المخاطر بشكل فعال، واستجابت لها على نحو مناسب، سيقوم المدقق بجمع أقل عدد من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف على تلك المخاطر⁽²¹⁾.

إنّ هناك مخاطر عديدة تواجه المؤسسات جميعاً، سواء أكانت هذه المخاطر من داخل المؤسسة أم من خارجها، بصرف النظر عن حجمها أو طبيعتها عملها⁽²²⁾، وتقوم الإدارة بتقييم هذه المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لتقليل الأخطاء والمخالفات⁽²³⁾، ويمكن أن تحدث هذه المخاطر لأسباب عديدة، منها الآتي⁽²⁴⁾:

أ. التغييرات في البيئة التشغيلية للمؤسسة.

ب. التوسع في عمليات المؤسسة.

ج. إعادة هيكلة المؤسسة.

3. الأنشطة الرقابية: تشمل الأنشطة الرقابية مجموعة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى ضبط عمليات الوحدة الاقتصادية، ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة، كما إنها تؤدي إلى التأكد من اتخاذ الإجراءات الضرورية لإدارة المخاطر، وهي عملية قياس وتقييم

للمخاطر وتطوير استراتيجيتها التي تواجه الوحدة الاقتصادية في سعيها لتحقيق أهدافها، ويوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أي وحدة اقتصادية يمكن تصنيفها إلى الآتي (25-26):

أ. الفصل الملائم بين الواجبات: يعني فصل المهمات المتعارضة، مثل، فصل وظيفة الشراء عن وظيفة الاستلام، أو وظيفة مشغل الحاسوب عن وظيفة المبرمج.

ب. الضوابط المادية (المستندات، والسجلات الملاءمة): يعني هذا الضوابط الموضوعية لغرض حماية الموجودات والسجلات.

ج. معالجة المعلومات: يعني الضوابط المعنية بدقة ترحيل واكتمال العمليات، وصحة المفوضين عليها.

د. مراجعة الأداء (الضبط المستقلة للأداء): تعني مراجعة الأداء الفعلي مقارنة مع المخطط أو مقارنة الوحدة مع غيرها.

4. المعلومات والتوصيل (الإعلام): لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً يتطلب إلى جانبه توفير نظم معلومات يعتمد عليها بالشكل الذي يغطي كامل نشاطات الوحدة الاقتصادية المهمة، مع وجود قنوات اتصال فعالة للتأكد من أن الموظفين كافة يدركون ويلتزمون بشكل كامل بالسياسات والإجراءات الرقابية ذات الصلة بعملهم، وتحديد دورهم، ومسؤولياتهم ضمن هذا النظام (27).

5. المراقبة: هي العملية التي من خلالها تقوم جودة أداء نظام الرقابة الداخلية على طول الوقت، إذ تتضمن اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وتقييم عناصر الرقابة في الوقت المناسب لضمان استمرار عملية الرقابة بشكل فعال. (الأنتوساي-لجنة معايير الرقابة الداخلية)*.

* لجنة معايير الرقابة الداخلية هي جزء من الأنتوساي (INTOSAL) (28)، وهي معنية بوضع المعايير والإرشادات المتعلقة بالرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية، وتعمل هذه اللجنة على تحديد وصياغة مبادئ وأطر عمل تساعد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (Supreme Audit Institutions-SAIS) على تقييم وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة.

5-2-2 الرقابة الداخلية الفعالة

إنّ نتائج تقييم نظام الرقابة الداخليّة للمدقّق الخارجي تؤثر في تصميم برنامج التدقيق، وحجم عينة التدقيق الخاضعة للاختبارات والإجراءات، التي ينوي القيام بها، وذلك للتحقق من المبالغ الواردة بالقوائم الماليّة، فحينما يكون نظام الرقابة الداخليّة قويًا، وفعّالًا، ومطبّقًا، ويمكن الاعتماد عليه؛ فإنّ المدقّق يقوم بما يلي:

1. الحدّ من الاختبارات التي سيجريها على الدفاتر والسجلات، وذلك باستخدام أسلوب العينة الإحصائيّة، إذ إنّ مراجعة العمليّات الماليّة بالكامل أمر لا داعي له، طالما أنّ نظام الرقابة يمكن الاعتماد عليه، فأسلوب العينة الإحصائيّة مستمد من نظريّة الاحتمالات في الرياضيات، فإذا اخترنا عينة من العمليّات الماليّة بطريقة عشوائيّة، فإنّنا سوف نحصل على نتائج جيّدة عن العمليّات الماليّة التي اختيرت منها هذه العينة، ولكن يجب على المدقّق أن يراعي عدم التحيّز عند اختيار العينة، ويعني عدم التحيّز أن تعطي كلّ مفردة من العمليّات الماليّة الفرصة نفسها بأن تكون من ضمن مفردات العينة، وفي هذا المجال يقوم المدقّق بتحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاح العينة، كأن يحدّد نسبة (95%)، وأن يترك نسبة (5%) كحدّ أعلى للخطأ، إذ إنّ الوصول بنتيجة التدقيق إلى (100%)، لا يمكن أن يحدث في عمليّة التدقيق إن لم يكن مستحيلًا.

2. بعد الحدّ من الاختبارات يتوسّع المدقّق في الإجراءات للتحقق من بنود قائمة الدخل جميعًا، وقائمة المركز المالي نذكر منها:

أ. التأكّد من وجود الأصول عن طريق الجرد، سواء أكان بالعد، أم القياس، أم المشاهدة.

ب. التأكّد من ملكيّة المنشأة لهذه الموجودات.

ج. التأكّد من صحّة تقويم الأصول في الميزانيّة.

د. التأكّد من الدقّة الحسابيّة للمبالغ الواردة في القوائم الماليّة، والسجلات.

هـ. القيام بالمراجعة المستنديّة، والانتقاديّة.

و. التّحقّق من الإفصاح الكامل عن الحقائق الماليّة، والعرض السليم للبيانات

في القوائم الماليّة.

3-2 ماهية الرقابة اللاحقة للصرف

1-3-2 مفهوم وتعريف الرقابة اللاحقة

توفّر الرّقابة مجموعة من الأدوات المفيدة للإدارة تهدف إلى تمكين المدير من إدارة الشؤون المالية وغير المالية في المنشأة بطريقة فعّالة، وتستند الأدوات الرّقابية المعمول بها داخل المنشأة على نظام محاسبي جيّد، ووجود سياسات وتعليمات مشرّعة تسعى لتحقيق أهداف المنشأة وتطويرها⁽²⁹⁾، ومن بين أنواع الرّقابة المعمول بها في منشآت الأعمال الرّقابة اللاحقة، إذ تحتل الرّقابة اللاحقة أهميّة كبيرة، نظرًا للأطراف المستفيدة من التّقارير الصّادرة عنها، ويعزّز هذا النوع من الرّقابة العمليّة الإداريّة من حيث اتّخاذ القرار والتّخطيط السّليم⁽³⁰⁾، وتفيد المستثمرين الحاليين والمرتبين لترشيد قراراتهم، وغيرهم من المستفيدين من تلك التّقارير.

وعرّفت الرّقابة اللاحقة بوصفها أداة رقابية بعديّة، تستخدمها العديد من الجهات والهيئات المخوّلة للقيام بعملية مراقبة وتدقيق الأعمال المنجزة، وتشخيص الانحرافات والمخالفات، وتقديم التّوصيات اللازمة لمحاسبة المخالفين، ومعالجة نقاط الخلل المكتشفة⁽³¹⁾، وعُرّفت بأنّها مجموعة من الإجراءات الموضوعية بغرض كشف الأخطاء المرتكبة من قبل الأفراد العاملين، ومنع تكرارها، فهي تُعدّ رقابة تحذيريّة تشير إلى وجود خلل في أعمال الرّقابة يجب تشخيصه ومعالجته مستقبلاً⁽⁸⁾. ويرى الباحث بأنّه يمكن تطبيق أسلوب الرّقابة اللاحقة من قبل الإدارة بتكليف فريق عمل متخصص من قسم التدقيق الداخلي لأداة هذه المهمّة، أو قد تكون مفروضة بموجب القوانين واللوائح المعمول بها داخل البلد، كما هو الحال بالنّسبة للتّدقيق الخارجي، ولعلّ هذا النوع من الرّقابة له منافع عديدة نابعة من استقلال الجهة القائمة بالرّقابة في التّحقّق من التزام الأفراد في المنشأة بالتّعليمات الصّادرة والمرعية لأعمال المنشأة، وإصدار تقرير مهني مستقلّ يُعبّر عن مدى التزام الجهة موضوع التدقيق بالتّعليمات والأنظمة المعمول بها، وسنركّز في هذا المحور على توضيح إجراءات التدقيق الخارجي في تنفيذ الرّقابة اللاحقة للصّرف، نظرًا لدورها الجوهرية في تشخيص المخالفات والتّوصية بتصحيحها، وأدناه شرح مفصّل عن صلاحيّات ومهمّات ديوان الرّقابة الماليّة الاتّحادي (رقابة لاحقة).

2-3-1 ديوان الرقابة المالية الاتحادي

يُعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي من الهيئات الرقابية المستقلة، وله شخصية معنوية، كما يمثل أعلى هيئة رقابية في العراق، يرتبط بمجلس النواب، ويهدف إلى الحفاظ على المال العام، ودعم المساءلة العامة، وتعزيز الاقتصاد، وأدناه مهماته، وصلاحياته، ونطاق رقابته في ضوء قانونه رقم (31) لسنة 2011 (المعدل):

1. رقابة وتدقيق حسابات ونشاطات الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة التصرف في الأموال العامة، وفاعلية تطبيق القوانين، والأنظمة، والتعليمات على أن يشمل ذلك:

أ. فحص وتدقيق معاملات الإنفاق العام للتأكد من سلامتها، وعدم تجاوزها الاعتمادات المقررة لها في الموازنة، واستخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، وعدم حصول هدر، أو تبذير، أو سوء تصرف فيها، وتقويم مردوداتها.

ب. فحص وتدقيق معاملات تخمين وتحقق جباية الموارد العامة للتأكد من ملاءمة الإجراءات المعتمدة، وسلامة تطبيقها.

ج. إبداء الرأي في القوائم والبيانات المالية والتقارير المتعلقة بنتائج الأعمال والأوضاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة، وبيان ما إذا كانت منظمة وفق المتطلبات القانونية والمعايير المحاسبية المعتمدة، وتعكس حقيقة المركز المالي، ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية.

2. رقابة تقويم الأداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

3. تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية، والرقابية، والإدارية، وما يتعلق بها من أمور تنظيمية وفنية.

4. تقويم الخطط والسياسات المالية والاقتصادية الكلية المقررة لتحقيق الأهداف المرسومة للدولة والالتزام بها.

5. إجراء التحقيق الإداري في الأمور التي يطلب مجلس النواب إجراء التحقيق فيها.

وهنا يُمارس الديوان مهمات الرقابة اللاحقة للصرف على الجهات الخاضعة لتدقيقه، استناداً

للمادة (8) من قانونه التي حددت الجهات الخاضعة لنطاق تدقيق الديوان، وهي:

1. مؤسسات ودوائر الدولة والقطاع العام، أو أي جهة تتصرف في الأموال العامة جبايةً، أو إنفاقاً، أو تخطيطاً، أو تمويلًا، أو صيرفةً، أو تجارةً، أو إنتاج أعيان، أو إنتاج السلع والخدمات.

2. أي جهة ينص قانونها أو نظامها على خضوعها لرقابة وتدقيق الديوان.

وحددت المادة (13) من قانونه صلاحيات الديوان بالآتي:

1. الاطلاع على الوثائق، والسجلات، والمعاملات، والأوامر، والقرارات ذات العلاقة بمهمات الرقابة والتدقيق، وله إجراء الجرد الميداني، أو الإشراف عليه، والحصول على الإيضاحات، والمعلومات، والإجابات من المستويات الإدارية، والفنية المعنية في حدود ما هو لازم لأداء مهماته.

2. تدقيق البرامج السرية والنققات المتعلقة بالأمن الوطني، ولرئيس الديوان تخويل من ينوب عنه لإجراء التدقيق، وإعداد التقارير المتعلقة به.

3. القيام بعمليات الفحص استنادًا لقرار من المجلس للمنح، والإعانات، والقروض، والتسهيلات، والامتيازات، والاستثمارات، والتحقق من أنها موزعة للأغراض التي قدمت من أجلها.

كما ويمارس ديوان الرقابة المالية الرقابة السابقة للصرف في بعض الأحيان، بناءً على تكاليفات ترد إليه من مجلس الوزراء، أو بموجب قانون الموازنة، مثل (تدقيق مستحقات المقاولين والفلاحين قبل الصرف بقرار تعويض المقاولين بسبب زيادة سعر صرف الدولار)، ويرى الباحث أن هذه التكاليفات من شأنها التأثير على خطة إنجاز الديوان لمهامه الواردة في المادة (6) من قانونه المذكور آنفًا.

2-1-3-2 التدريب والتأهيل

حددت المادة (3) الفقرة (رابعًا) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (1) لسنة/2012، أن دائرة الشؤون الفنية والدراسات في الديوان تتولى التدريب والتأهيل لموظفي الديوان وكالاتي:

1. إعداد الخطط السنوية والاستراتيجية لتدريب وتأهيل العاملين في الديوان وفقًا للمؤشرات المتعمدة في الخطة السنوية.

2. تحديد الاحتياجات التدريبية لموظفي الديوان في ضوء عنواناتهم الوظيفية والدوائر التي يعملون فيها.
 3. تأمين مستلزمات تنفيذ الخطط التدريبية بما في ذلك إدارة القاعات والمختبرات، وتهيئة احتياجاتها بالتنسيق مع دوائر التدقيق والأقسام المختصة في الديوان.
 4. تنظيم إجراءات الاستعانة بالمحاضرين أو المدربين من داخل الديوان أو من خارجه.
 5. متابعة البرامج والفرص التدريبية داخل العراق وخارجه، وتنظيم مشاركات العاملين في الديوان فيها.
 6. متابعة التدريب العملي أو الميداني في الديوان لطلاب المعاهد، والكليات، والدراسات العليا.
 7. إعداد خطة منح الإجازات الدراسية لموظفي الديوان في ضوء احتياجات الديوان، ومتابعة شؤون الموظفين المجازين دراسياً، أو المقبولين في الدراسة المسائية، واتخاذ الإجراءات المناسبة في شأنهم.
 8. إعداد وتنظيم برامج لتدريب العاملين في الديوان على الأنشطة المتخصصة للجهات الخاضعة لرقابته بالتنسيق مع تلك الجهات.
 9. تنظيم دورات تدريبية لموظفي الدوائر الخاضعة لرقابة الديوان، أو للعاملين في القطاع الخاص في المجالات المحاسبية والرقابية.
 10. إدارة وتنظيم المكتبة في مركز الديوان، وتأمين احتياجاتها.
- (نستج من كل ما ذكر آنفاً بأن موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادية يتمتعون بدرجة عالية من المهارة والكفاءة العلمية والعملية، ومستمرّون في مواكبة التطور في العمل الرقابي وفقاً للمعايير المحلية والدولية).
- كما جاء في المادة (25/خامساً) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادية المشار إليه آنفاً، (يرتبط بمكتب رئيس الديوان المركز التدريبي، ويرأسه مدير عام حاصل على شهادة عليا، يهدف إلى تدريب وتطوير قدرات العاملين في الديوان والجهات الأخرى في المجالات المحاسبية، والرقابية، والإدارية، والقانونية، التي لها علاقة بمهام الديوان، وينظم تشكيلاته، وأهدافه، والشهادات التي

يمنحها، وأجور المحاضرات فيه بنظام يصدره مجلس الوزراء باقتراح من الديوان)، وهنا يبرز دور الديوان في تدريب موظفي الجهات الخاضعة لنطاق عمله.

2-3-2 إجراءات الرقابة اللاحقة

لغرض تحقيق أهداف الرقابة اللاحقة؛ لا بدّ من تطبيق مجموعة من الإجراءات التّدقيّة، التي نوضحها بالشّكل الآتي:



شكل(2): إجراءات الرقابة الخارجيّة⁽³²⁾.

المبحث الثالث: الجانب العملي للرقابة السابقة واللاحقة للصرف وإجراءات تنفيذها

في صدد تنفيذ الجانب العملي للبحث، اختيرت الشركة (س) كعينة لتطبيق البحث عليها، إذ تُعدُّ هذه الشركة من بين الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وهي من بين الشركات الهادفة للربح، كما إنَّ طبيعة نشاط الشركة سياحي، وتعمل بموجب قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 (المعدل)، والتعليمات الصادرة عن هيئة السياحة، وملكية الشركة مختلطة ما بين القطاع العام، والقطاع الخاص، وللشركة وحدة تدقيق داخلي، وتخضع لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية الاتحادي استناداً إلى ما نصَّ عليه قانون الشركات المذكور آنفاً.

وبعد دراسة وتحليل التقارير الصادرة عن وحدة التدقيق الداخلي للشركة، بصفتها تعتمد تطبيق الرقابة السابقة للصرف، وتقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي، بصفته يطبّق الرقابة اللاحقة للصرف؛ تبين هناك تفاوت في التقارير الصادرة عن تلك الجهتين، مع العديد من الملحوظات الجوهرية، التي اكتشفها ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ولم تكتشفها وحدة التدقيق الداخلي، تحتم علينا البحث في أسباب ذلك، والقيام بعملية تقييم لأداء وحدة التدقيق الداخلي على وفق معايير (الأنتوساي)، ومعايير التدقيق الدولية، للوصول إلى أسباب الإخفاق في كشف العديد من المخالفات الجوهرية.

3-1 فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية

قام الباحث بفحص واختبار نظام الرقابة الداخلية لشركة (س)، طبقاً للمقتضيات والتشريعات المحلية المرعية، ووفقاً للقواعد والأدلة المعتمدة، واستناداً إلى تقرير لجنة (COSO)، بعنوان "الإطار المتكامل للرقابة الداخلية"، الذي حدّد مكونات الرقابة الداخلية بخمسة مكونات هي:

1. بيئة الرقابة.
2. تقدير المخاطر.
3. أنشطة الرقابة.
4. المعلومات والاتصالات.
5. المتابعة.

وأستخدمت الوسائل الآتية لجمع البيانات عن نظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة، وهي:

1. قوائم الاستقصاء المعدة وفقاً لمكونات الرقابة الداخلية الصادرة عن لجنة (COSO)، والمعتمدة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي/ دائرة الشؤون الفنية والدراسات، بموجب كتابه المرقم بالعدد (9/10/5/2) في 2020/2/10، بعد إجراء بعض التعديلات عليها للتوافق وطبيعة نشاط الشركة.

2. المقابلات والاستفسارات الشفوية مع قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الشركة.

3. الاستعلام عن طريق مذكرات تحريرية موجهة لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي.

4. الزيارات الميدانية إلى مقرات العمل، والاطلاع على التدقيق المستندي وآلية العمل.

وندرج أدناه عينة من الأسئلة المعتمدة في قائمة الاستقصاء مع توضيح إجابات قسم

التدقيق الداخلي في الشركة عينة البحث والوزن القياسي المعتمد لكل إجابة.

جدول (1): قائمة استقصاء (فحص نظام الرقابة الداخلية للشركة)*.

ت	السؤال	الإجابة		الوزن القياسي
		نعم	كلا	
1	هل يوجد نظام داخلي ينظم عمل الشركة؟	3		3
2	هل تعتمد الإدارة خططاً قصيرة وطويلة الأجل لتحقيق أهدافها؟		2	2
3	هل توجد لوائح تحريرية باختصاصات وصلاحيات الإدارات المختصة؟	2		2
4	هل هناك نظام يضمن تحديد البدائل عند غياب الموظفين؟	1		1
5	هل تتبع الشركة خطة لتغيير الموظفين على مدد دورية وبما لا يؤثر على سير العمل؟	1		1
6	هل تتأكد إدارة الشركة من أن موظفيها مدربون بشكل جيد للقيام بأعمالهم؟	2		2
7	هل يزود الموظفون بالنشاط بشكل فعال بما يتناسب وعبء العمل؟	2		2
8	هل تُعَيَّر اللجان المشكلة داخل الشركة بصورة دورية؟	3		3
9	هل تُشكل لجنة خاصة بالجرد (فرعية، مطابقة، ومركزية)؟	2		2
10	هل إن قسم التدقيق الداخلي مستقل عن أقسام الحسابات والإدارة؟	3		3
11	هل إن إدارة الشركة تتبنى أساليب منهجية وحديثة في مجال الرقابة والتدقيق؟	2		2
12	هل إن أعمال قسم التدقيق تغطي نشاطات الشركة كافة؟	3		3
13	هل يقوم مجلس الإدارة بدراسة ومناقشة السياسات والإجراءات؟	2		2
14	هل توجد لجنة تدقيق ترتبط بمجلس الإدارة؟	3		3
15	هل يوجد تحقق من أن أعضاء لجنة التدقيق مستقلون عن موظفي الأقسام الأخرى في الشركة، ولا تربطهم علاقات اقتصادية، أو اجتماعية، أو شخصية؟	3		3
16	هل تقوم لجنة التدقيق بالإشراف على السياسات والإجراءات المحاسبية وأساليب الرقابة؟	2		2

17	هل يقوم مجلس الإدارة بعقد اجتماعات مغلقة مع لجنة التدقيق؟ وهل هناك تحقق من دقة عملهم؟	3	3
18	هل يوجد سجل توثق فيه المعاملات المالية المهمة؟	2	2
19	هل يعين المدير المفوض بموجب أمر من مجلس الإدارة؟	3	3
20	هل تُحدد أجور المدير المفوض ومكافآته؟	3	3
21	هل هناك إشراف على أعمال المدير المفوض من قبل مجلس الإدارة؟ وهل وُضعت صلاحيات واضحة له؟	3	3
22	هل يقوم مجلس الإدارة بمتابعة تنفيذ قرارات الهيئة العامة في الشركة؟	3	3
23	هل التزم مجلس الإدارة بالجدول الزمني في تقديم الحسابات الختامية للهيئة العامة؟ وهل أعد تقرير شامل عنها؟	3	3
24	هل توجد سياسات وإجراءات خاصّة بالتعيين، والتدريب، والتقييم، والترقية، وتعويض الموظفين، بغرض توفير عدد مناسب وكاف من العاملين، بما يؤمن تغطية عمليات وأنشطة الشركة؟	2	2
25	هل هناك نظام لقياس أو تقييم أداء العاملين في الشركة؟	2	2
26	هل إن تعيين الموظفين الجدد لا يتم إلا بعد حدوث شاغر في الملاك، وتوفر الاعتماد اللازم للشركة؟	2	2
27	هل تتبع الشركة نظاماً للتأمين على موجوداتها؟	3	3
28	هل تمّ التأمين عن المسؤولية الشخصية للموظفين الذين بعهدتهم موجودات وأموال؟	3	3
29	هل تتبع الشركة نظام الميزانيات التخطيطية؟	3	3
30	هل تابع مجلس الإدارة تنفيذ الخطة السنوية؟	2	2
31	هل قُدمت تقارير دورية لمراقب الحسابات؟	2	2
32	هل يجري تقديم تقارير سنوية من قبل مجلس الإدارة إلى الهيئة العامة في الشركة؟	3	3
33	هل يقوم مجلس الإدارة بعمل الدراسات الإحصائية والجدوى الاقتصادية والفنية بغية تطوير نشاط الشركة؟	2	2
34	هل كانت هناك مراعاة التخصص العلمي والعنوان الوظيفي لإشغال الوظائف داخل الشركة؟	2	2
35	هل توجد خطة واضحة لتدريب العاملين بالشركة؟	3	3
36	هل يوجد دليل لقواعد السلوك الأخلاقي معتمد داخل الشركة؟	3	3
37	هل أجريت عملية مقارنة بين السياسات المكتوبة وبين المنفذ من تلك السياسات؟	2	2
38	هل رُصدت انحرافات بين السياسات المكتوبة والمنفذة في الشركة؟	2	2
39	هل حدث علاج للانحرافات بصورة موضوعية وشاملة؟	2	2
40	هل بُلغ الموظفون بمستوى أدائهم بين الحين والآخر؟	1	1
41	هل حُفّز العاملون الأكفاء؟	2	2
42	هل كانت هناك محاسبة للمقصرين بأداء عملهم؟	2	2
43	هل حُدّد الأشخاص الممنوحة لهم الصلاحيات والتخويل الملائم للقيام بالعمليات اليومية، ولهم حقّ الولوج أو النفاذ إلى الموجودات والسجلات المحاسبية؟ وهل هي يدوية أم ممكنة على الحاسبة؟	1	1
44	هل إن العمليات المنفذة كانت وفقاً للتأريض الملائم الممنوح من قبل إدارة الوحدة؟	2	2

45	هل هناك أساليب للرقابة على تفويض السلطات والصلاحيات، وإعداد التقارير والتخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية والمساءلة؟	2	2
46	هل حُدد الشخص المسؤول عن سلامة مقرات العمل وموجوداتها؟	2	2
47	هل كانت هناك مراجعة للأعمال التي يقوم بها الموظفون؟ وهل وثقت عملية التدقيق؟	2	2
48	هل تشجع الإدارة وتعمل على إجراء الاختبارات المستقلة للأداء في بيئة الرقابة الداخلية؟	3	3
49	هل توفر إدارة الشركة الوسائل اللازمة لحماية الموظفين وموجوداتها من الحرائق؟	3	3
50	هل يوجد هيكل تنظيمي يوضح خطوط الاتصال بين أقسام الشركة؟ وهل يتفق وطبيعة المهمات المنقذة؟	2	2
51	هل إن الهيكل التنظيمي الموضوع يتفق وأهداف الشركة، ويتصف بالمرونة، ويوضح خطوط الاتصال، والصلاحيات، والمسؤوليات؟	2	2
52	هل حدثت استشارة لقسم التدقيق الداخلي عند إجراء أي تعديل على الهيكل التنظيمي؟	2	2
53	هل رُفعت تقارير دورية إلى إدارة الشركة؟ وهل تتعامل الإدارة بجدية مع تلك التقارير؟	3	3
54	هل تقوم الإدارة بأخذ دورها في مجال تعزيز قيم النزاهة والقيم الأخلاقية في التعاملات الداخلية والخارجية؟	3	3
55	هل كان هناك تحقق من موافقة مجلس الإدارة حال نقل موظفي التدقيق الداخلي إلى الأقسام الأخرى؟	3	3
	المجموع	106	23
		129	

*بيئة الرقابة: وهي تمثل جوهر الرقابة الفعالة في الجهة، إذ إنها تشمل التصرفات، والسياسات، والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا.

$$\text{مستوى خطر الرقابة} = 100 * \frac{106}{23} = 22\%$$

وبعد تطبيق الأدوات المستخدمة بشأن فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية في الشركة عينة البحث، تبين لنا الملاحظات الآتية:

1. لا يوجد لدى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الشركة دليل للإجراءات، وبرامج عمل واضحة تُنفذ من خلالها إجراءات التدقيق.
2. عدم وجود إجراءات ضبط داخلي معتمدة من قبل إدارة الشركة.
3. اقتصرت تقارير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي المقدمة إلى مجلس الإدارة على تقارير مالية عن الأرباح والخسائر فقط، ولم تشمل على الأبعاد غير المالية، ومتابعة أداء العاملين، وتشخيص نقاط الضعف في مستويات الإدارات الوسطى والدنيا.
4. عدم وجود خطة واضحة لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي لإنجاز أعمال التدقيق.

5. تضمّن ملاك القسم بعض العنوانات الوظيفيّة والتّحصّيلات العلميّة التي لا تتوافق وطبيعة عمل القسم، وكما مبين أدناه:

جدول(2): ملاك قسم الرقابة والتدقيق الداخلي.

ت	العنوان الوظيفي	التّحصيل الدراسي	الاختصاص العلمي	تأريخ التّعيين
1	مدير قسم الرّقابة والتّدقيق الدّاخل	بكالوريوس إدارة واقتصاد	قسم الاقتصاد	25 سنة
2	معاون مدير قسم الرّقابة والتّدقيق الدّاخل	بكالوريوس تقنيات ماليّة	كهرباء	12 سنة
3	مدقّق أقدم	بكالوريوس حاسبات	حاسبات	12 سنة
4	مدقّق	بكالوريوس إعلام	إذاعة وتلفزيون	12 سنة
5	مدقّق	معهد إدارة تقني/ سياحة	اختصاص عام	11 سنة

6. عدم إشراك موظفي القسم ببرامج تدريبية، وغياب خطة واضحة لتدريب العاملين، تتناسب والمستوى الوظيفي لقسم الرّقابة والتّدقيق الدّاخل في الشركة.

7. لا توجد في الشركة لجنة تدقيق مستقلة ومرتبطة بمجلس إدارة الشركة.

8. لم يتم قسم الرّقابة والتّدقيق الدّاخل بالاحتفاظ بسجل توثيق للمعاملات المهمّة في الشركة.

9. لا تعتمد إدارة الشركة دليلاً لقواعد السلوك الأخلاقي.

10. لا يوجد فصل بين المهمّات والوظائف على مستوى الشركة، فضلاً عن غياب دليل معتمد يتضمّن إجراءات الفصل بين المهمّات.

11. لا تستخدم إدارة الشركة نظام التّقييم المسبق للسجّلات.

12. لم تُصنّف المخاطر التي تواجه نشاط الشركة وآلية التعامل معها بصورة مجدية.

13. لا يوجد تواصل فعال بين قسم الرّقابة والتّدقيق الدّاخل والمعينين بإدارة المخاطر، مع عدم وضع استجابات للمخاطر المحيطة بنشاط الشركة.

14. عدم وضع إجراءات عمليّة لتحديد المخاطر المتعلّقة بالأنشطة وأنظمة المعلومات.

15. لا توجد قنوات اتّصال فعّالة بين الشركة والأطراف ذات العلاقة من (العملاء، والموردين... إلخ).

16. عدم قيام إدارة الشركة بتعديل مكونات الرّقابة الدّاخلية بما يتلاءم والتّغيرات الحاصلة في ظروف العمل.

17. لا يُعتمد على موازنة تقديرية للنّفقات الرّأسمالية في الشركة.

18. عدم فصل المواد المستعملة والقديمة عن المواد الجديدة في مخازن الشركة.

2-3 تقييم هيئة الرقابة المالية الخارجية والمطبقة للرقابة الساحة للصرف

تُعدّ الجهة المعنية بالرقابة الخارجية إحدى هيئات ديوان الرقابة المالية الاتحادي المستقلة، وهي تتكوّن من مجموعة من الموظّفين الذين يمتلكون تخصّصات متنوّعة، وجلبها في تخصّصات المحاسبة والتدقيق، وأدناه التخصّصات لموظّفي هيئة الرقابة الخارجية:

جدول(3): ملاك هيئة الرقابة الخارجية.

ت	العنوان الوظيفي	التحصيل الدراسي	الاختصاص العلمي	مدة الخدمة
1	رئيس الهيئة	دكتوراه	محاسبة قانونية	20 سنة
2	معاون رئيس هيئة	بكالوريوس	محاسبة	16 سنة
3	رقيب مالي أقدم	بكالوريوس	محاسبة	12 سنة
4	مشاور قانوني	بكالوريوس	قانون	11 سنة

وبعد إجراء المقابلات الشخصية مع أفراد هيئة الرقابة الخارجية، والاطلاع على إجراءاتهم في تنفيذ عملية الرقابة والتدقيق؛ توصلنا إلى النتائج الآتية:

1. وجود عدد كاف من الموظّفين في الهيئة الرقابية لإجراء عملية التدقيق والرقابة، فضلاً عن خدماتهم التراكمية في تدقيق نشاط الشركة.
2. إنّ التخصّصات العلمية لهيئة الرقابة الخارجية تتوافق وطبيعة النشاط الذي تقدّمه الهيئة.
3. إشراك أعضاء الهيئة الرقابية بدورات تخصّصية في مجالي المحاسبة والتدقيق بشكل مستمر.
4. إجراء عملية الرقابة والتدقيق من قبل الهيئة الرقابية بالاستناد إلى برنامج تدقيق معتمد من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
5. توجد جهات ساندة لعمل الهيئة الرقابية تعزّزهم بأهمّ التعليمات الطارئة على أعمال الجهة محلّ التدقيق.

6. تزويد الهيئة الرقابية بالخبراء في شتى التخصصات حال الحاجة لهم.
 7. لديهم حياد واستقلالية عن الشركة والعاملين فيها.
- ونوضح أدناه عينة من برامج وإجراءات التدقيق المعتمدة من قبل الهيئة الرقابية.

جدول(4): عينة من برامج وإجراءات التدقيق.

ت	التفاصيل	حجم العينة	اسم وتوقيع المدقق	رقم ورقة العمل
	متطلبات إعداد البيانات المالية:			
1	التأكد من توافق البيانات المالية المقدمة مع متطلبات إعداد البيانات المالية للسنة موضوع التدقيق، وفي حال وجود نواقص جوهرية يُنسّق بين الهيئة الرقابية والجهة الخاضعة للتدقيق لاستكمالها بأسرع وقت، وفي حال امتناع الجهة عن تقديم البيانات المالية؛ تقوم دائرة التدقيق بمفاتيحة الأمانة العامة لمجلس الوزراء بشأن الامتناع، وفقاً لأحكام المادة (12) من قانون الديوان النافذ رقم (31) لسنة 2011 (المعدل).			
2	التأكد من إعداد القوائم المالية وفق الهيكلية المعتمدة في النظام المحاسبي الموحد، والالتزام بالقواعد المحاسبية المحلية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.			
	تقرير الإدارة:			
1	التأكد من أن تقرير الإدارة يتضمن الإفصاح والمؤشرات المطلوبة وفق القاعدة المحاسبية رقم (6) الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.			
2	التحقق من مدى توافق المعلومات الواردة في تقرير الإدارة مع ما لوحظ من قبل المدقق.			
	نتائج تنفيذ الموازنة التخطيطية:			
1	طلب الموازنة التخطيطية المصادق عليها من الجهات المختصة.			
2	التأكد من نسب التنفيذ المالي لبند الموازنة التخطيطية بمقارنته مع المبالغ المصروفة خلال السنة.			
3	تحديد حالات التّددّي والتّجاوز بالصّرف عن الموازنة التخطيطية والاستفسار عن أسبابها.			
4	التأكد من المناقشات والتّعبير في الموازنة التخطيطية خلال السنة، وأنها تمت وفق الصّلاحيات المعتمدة.			

			المخالفات في تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة:
			التأكد من الالتزام بتعليمات تنفيذ الموازنة التخطيطية للقطاع العام، وقانون الإدارة المالية، والتعليمات ذات العلاقة بالبيانات المالية.
			تنفيذ الإجراءات أدناه بعد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقاً لعناصرها وكما مبين بالمرافق
			الموجودات الثابتة:
1			التحقق من مسك سجلات نظامية لأنواع الموجودات الثابتة كافة متضمناً معلومات كاملة عن كل موجود، مع اسمه، ونوعه، ورمزه، وتأريخ إضافة كلفته.
2			الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والصلاحيات والتعليمات للتحقق من أن الإضافات والاستبعادات تمت بموجبها.
3			التحقق من صحة قوائم شراء الموجودات والأوليات كافة الداعمة لتلك المشتريات.
4			التحقق من صحة حصر وتجميع عناصر الاستخدامات الخاصة بالموجودات المصنعة داخلياً بالرجوع إلى سجلات التكاليف والتأكد من أن تقويمها كان على أساس كلفة إنتاجها.
5			التحقق من أن الإضافات قد سجلت بكلفة الشراء أو الإنتاج، مضافاً إليها المصاريف اللازمة لجعل الموجود جاهزاً للاستخدام.
6			التحقق من صحة إضافة مصروفات التجديدات والتحسينات على الموجود، وأنها أدت إلى إطالة عمره الإنتاجي، أو زيادة طاقته، أو كفاءته الإنتاجية.
7			التأكد من صحة تبويب المصروفات إلى إيرادية أو رأسمالية من خلال فحص حسابات المصاريف المرتبطة بها، مثل، مصروفات الصيانة، واللوازم، والمهمات... وغيرها.
8			التحقق من صحة عمليات بيع الموجودات وتنزيل كلفتها واندثارها المتراكم من السجلات وتحديد أرباح أو خسائر تلك العمليات.
9			التحقق من عمليات استبعاد الموجودات المستهلكة وتشبيتها على حساب مخزون المخلفات والمستهلكات والإجراءات المتخذة بشأنها.
10			التحقق من صحة عمليات التنازل عن الموجودات.

مما سبق يرى الباحث عدم اعتماد معايير التدقيق الداخلي العالمية، وعدم الاستعانة بإرشادات لجنة معايير التدقيق الداخلي (الأنتوساي) من قبل التدقيق الداخلي، الأمر الذي أدى إلى قصور كبير في فاعلية التدقيق الداخلي، وهو ما تسبب بعدم اكتشاف الأخطاء على الرغم من تواجد موظفي التدقيق الداخلي طيلة أيام السنة في الشركة، والتدقيق بأسلوب التدقيق الشامل، في حين أكتشفت هذه الأخطاء من قبل موظفي الرقابة الخارجية بالرغم من قيامهم بالتدقيق وفق أسلوب العينات؛ مما يؤيد صحة فريضة البحث باعتماد التدقيق الداخلي معايير التدقيق الداخلي العالمية، وإرشادات لجنة معايير التدقيق الداخلي (الأنتوساي) يسهم في تحقيق الكفاءة في عمل أجهزة التدقيق الداخلي وفعاليتها من خلال اكتشاف الأخطاء والانحرافات أولاً بأول.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

4-1 الاستنتاجات

1. عدم اعتماد معايير التدقيق الداخلي العالمية من قبل أقسام الرقابة الداخلية، التي تُعد خلاصة التجارب الناجحة للدول في مجال الرقابة الداخلية، هذا فضلاً عن أن انتشار تطبيقها يسهم في تطوير الرقابة الداخلية لمختلف القطاعات الاقتصادية.
2. وجود قصور ملحوظ في إجراءات قسم التدقيق الداخلي في الشركة عينة البحث، وعدم استساغتهم للأنظمة المحاسبية المعمول بها ومعايير التدقيق الداخلي، على عكس هيئة الرقابة الخارجية الذين يتمتعون بالفهم الكافي للمجال المحاسبي والتدقيقي، وإجراءاتهم المعتمدة لمعايير التدقيق الدولية.
3. وجود العديد من الملحوظات المكتشفة من قبل هيئة الرقابة الخارجية، وعدم اكتشافها من قبل قسم التدقيق الداخلي للشركة عينة البحث، على الرغم من تطبيقهم للرقابة السابقة للصرف، واعتماد هيئات الرقابة الخارجية التدقيق بالعينات بدلاً عن التدقيق الشامل الذي يعتمد التدقيق الداخلي.
4. عدم قيام الشركة بإشراك عاملها، ومنهم موظفو قسم الرقابة الداخلية في الدورات الضرورية لتحسين مستواهم المعرفي في مجالي المحاسبة والتدقيق على العكس من أعضاء هيئة الرقابة الخارجية.

5. عدم توافق التخصصات العلمية لأعضاء فريق التدقيق الداخلي في الشركة عينة البحث مع طبيعة الأعمال التي يؤديها على العكس من أعضاء هيئة الرقابة الخارجية.
6. عدم امتلاك قسم الرقابة الداخلية برامج خاصة للتدقيق، في حين يعمل موظفو ديوان الرقابة المالية برامج خاصة للتدقيق.
7. تدوير موظفي ديوان الرقابة المالية بصورة دورية بين الشركات؛ مما يزيد من خبرتهم العملية، في حين لم يدور موظفو قسم الرقابة الداخلية، ولا سيما أن تدوير الموظفين يسهم في اكتشاف المخالفات الإدارية والمالية، التي لا يمكن اكتشافها عند بقاء الموظف في مهمة معينة لمدة طويلة.
8. يتمتع ديوان الرقابة المالية الاتحادي باستقلال مالي وإداري عن الجهات الخاضعة لرقابته، في حين ترتبط أقسام الرقابة الداخلية بالإدارة العليا للشركة.
9. لا تعتمد إدارة الشركة على دليل لقواعد السلوك الأخلاقي، في حين يعتمد موظفو ديوان الرقابة المالية على تعليمات ومعايير السلوك الوظيفي والمهني لموظفي ديوان الرقابة المالية رقم (1) لسنة 1997.

2-4 التوصيات

1. إعداد خطة استراتيجية لتبني معايير التدقيق الداخلي العالمية للارتقاء بواقع التدقيق الداخلي في العراق، ومواكبة التطورات في مجال التدقيق الداخلي، ولا سيما (COSO، COBIT*، ERM**)، من خلال تشكيل لجنة مشتركة من الأمانة العامة لمجلس الوزراء، بالتعاون مع معهد المدققين الداخليين، والمعهد العالي للدراسات المحاسبية على أن تنجز اللجنة أعمالها خلال مدة سنة واحدة.
2. قيام دائرة الرقابة الداخلية في الأمانة العامة لمجلس الوزراء بعقد مؤتمرات أو ورش بشكل دوري وبالتعاون مع معهد المدققين الداخليين، والمعهد العالي للدراسات المحاسبية،

* إطار COBIT هو إطار لإدارة وحوكمة المعلومات والتكنولوجيا بشكل أوسع وأشمل ويستمر في ترسيخ نفسه كإطار عمل مقبول بشكل عام لحوكمة المعلومات والتكنولوجيا، ويمكن استخدامه لتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل شامل.

** إطار ERM هو إطار عمل لإدارة واستراتيجية المخاطر التنظيمية على مستوى الشركة بتحديد المخاطر والاستعداد لها فيما يتعلق بالشؤون المالية والعمليات الخاصة بالشركة التي من شأنها أن تؤثر في قدرة الشركة على تحقيق أهدافها، وعند تطبيق هذا الإطار في تقييم نظام الرقابة الداخلية يركز على دمج إدارة المخاطر في جوانب العمليات التنظيمية جميعاً، مما يتيح للمنظمة القدرة على توقع وإدارة المخاطر بشكل منهجي للشركة

وممثلين عن الوزارات والجهات الأخرى، لمناقشة أهم التطورات والتحديات والمشكلات التي تواجه المدققين، ووضع الحلول لمعالجتها.

3. قيام إدارة الشركة بتوظيف عاملين أصحاب اختصاص في قسم التدقيق الداخلي لما له من دور في تنفيذ إجراءات تدقيق محكمة، وبما يتلاءم وطبيعة المهمات الموكلة لملاك التدقيق الداخلي، واستجابتهم إلى الملحوظات المكتشفة من قبل أقسام الرقابة الداخلية وعدم إهمالها.

4. قيام إدارة الشركة بتعزيز إجراءات التدقيق المعتمدة من قبل أعضاء قسم التدقيق الداخلي في الشركة، مثل (برامج التدقيق، والتدقيق الإلكتروني، والتوصيف الوظيفي الواضح ... إلخ)، أو قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتزويد هذه الجهات ببرامج تدقيق لما له من دور في تحسين كفاءة وفاعلية أداء هذه الأقسام، فضلاً عن اعتماد إدارة الشركة دليلاً لقواعد السلوك الأخلاقي لموظفي الشركة.

5. إشراك العاملين في قسم التدقيق الداخلي في دورات تطويرية لتعزيز أدائهم الرقابي للكشف عن المخالفات والأخطاء، وتقدير المخاطر في عمل الشركة من خلال الاستعانة بالمركز التدريبي التابع لديوان الرقابة المالية الاتحادي، أو المراكز المتخصصة في الجامعات العراقية، مع ربط علاوات وترفيعات الموظفين الرقابيين بمدى مشاركتهم في هذه الدورات.

6. منح الاستقلالية اللازمة لأقسام الرقابة الداخلية عن إدارة الشركة، ومنحهم الحصانة اللازمة من الضغوطات التي من شأنها التأثير في استقلالياتهم، وتوفير الموضوعية والحياد اللازم لعملهم عن طريق دعم استقلالياتهم المهنية من خلال تشكيل لجنة عليا مرتبطة بالأمانة العامة لمجلس الوزراء تدير مهماتها عن طريق موقع إلكتروني لتحقيق سرعة الإجابة لاحتياجات أقسام التدقيق الداخلي، وإعزامها على العاملين كافة في التدقيق الداخلي، تضم هذه اللجنة ضمن أعضائها على خبراء ومستشارين يمتازون بمهارات ومعرفة عالية في الاختصاصات جميعاً، وربط أقسام الرقابة الداخلية بهذه اللجنة لغرض الرجوع إليها في حالة طلب الاستشارة والمعرفة، ويكون رأي هذه اللجنة ملزماً للجهات المعنية جميعاً.

7. العمل وفق خطة فصلية أو سنوية من قبل قسم التدقيق الداخلي، وصياغة نظام رقابي قوي وفعال، مع الأخذ بنظر الاعتبار صياغة إجراءات تدقيق مناسبة ومتوافقة مع طبيعة نشاط الشركة لضمان اكتشاف الأخطاء قبل وقوعها.
8. قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي باستحداث أكاديمية للتدريب والتطوير في مجال العمل الرقابي، والاستفادة من الخبرات التي يمتلكها لتدريب وتأهيل موظفي الدولة، فضلاً عن دعم موظفي الديوان من قبل مجلس النواب ومجلس الوزراء، وبما يتناسب وتحصيلهم العلمي وجهودهم المبذولة، يُضاف لذلك دعم الديوان بموظفين من حاملي الشهادات العليا تتناسب ومهام الديوان وبأعداد تتناسب وحجم مهمات الديوان.

المصادر

- (1) عبد الرحمن، عمر حسين، (2023)، "دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العامة في السلطانية (دراسة ميدانية في جامعة رابين)"، المجلة العراقية للبحوث الإنسانية والاجتماعية والعلمية، العدد A11، العراق.
- (2) موسى، السيد علي نعمان، (2022)، "دور التدقيق الداخلي في نجاح المنظمة"، مجلة كلية الإسراء الجامعة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 4، العدد 8، بغداد، العراق.
- (3) دغة، إيمان وعنان، رحمة، (2019)، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية: دراسة حالة مؤسسة سولنغز ورقلة"، رسالة ماجستير، جامعة صاصدي مراح-ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، الجزائر.
- (4) جريسات، منار عايد، (2022)، "العوامل المؤثرة في رفع كفاءة وفاعلية وحدة الرقابة الداخلية ودورها في تحسين أداء عمل البلديات: دراسة حالة بلدية الفحيص"، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد 43، الأردن.
- (5) شيخ، عبد الصديق، (2018)، "الرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها على ميزانية الجماعات المحلية"، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد العاشر، المجلد الثاني، الجزائر.
- (6) SEDLIAČIKOVÁ, MARIANA, (2014), "Model of financial controlling", Annals of Warsaw University of Life Sciences - SGGW Forestry and Wood Technology № 88.
- (7) بوسقط، أمال، (2016)، "الرقابة التنظيمية ودورها في تحسين أداء العمال: مؤسسة الخزف الصحي بجيجل نموذجاً"، جامعة محمد خيضر-بسكرة، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، قسم العلوم الاجتماعية، رسالة ماجستير، الجزائر.
- (8) الياور، علي عصام محمد علي، (2014)، "نظام الرقابة الداخلية: الإطار النظري والإجراءات العلمية"، دار الدكتور للعلوم الإدارية والاقتصادية، الطبعة الأولى، بغداد.
- (9) العابدي، نور جمعة فالح، (2021)، "الرقابة الإشرافية ودورها في تعزيز الامتثال المصرفي: دراسة استطلاعية في عينة من المصارف العراقية"، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم العلوم المالية والمصرفية، رسالة ماجستير، العراق.
- (10) Suong Dao, (2023), "FINANCIAL CONTROL PROCESSES", Thesis CENTRIA UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES Bachelor's in Business Administration, Business Management April.

- (11) كمال، إيريني أكرم، (2021)، "مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية"، مجلة البحوث المالية، المجلد 22، العدد الأول، جامعة بور سعيد، مصر.
- (12) العكام، محمد خير، (2018)، "الرقابة المالية"، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية.
- (13) المهاني، محمد خالد والخطيب، خالد شحادة، (2004)، "المالية العامة"، مركز التعليم المفتوح، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة.
- (14) سعيد، عيماد داتو، (2021)، "محاضرات في المالية العامة"، جامعة جيلالي ليايس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- (15) SMART، (2019)، "Financial Management: Procedures and Internal Controls," Grant Management Toolbox.
- (16) Wakida, Edith, (2014), "INTERNAL CONTROLS IN FINANCIAL MANAGEMENT: Balancing Controls and Risks," UNIVERSITY OF CENTRAL FLORIDA.
- (17) Meliora, (2017), "FINANCIAL MANAGEMENT AND INTERNAL CONTROLS," Office of University Audit Rev: February, University of Rochester .
- (18) وحدة الرقابة الداخلية في وزارة التخطيط والتعاون الدولي الأردنية، (2016)، "دليل الإجراءات الرقابية"، عمان، الأردن.
- (19) مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، (2000)، "دليل التدقيق المحلي رقم (4) دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية"، ديوان الرقابة المالية، جمهورية العراق.
- (20) زوليف، أنعام محسن وعليان، نهى سمير، (2021)، "أثر تطبيق إطار COSO للرقابة الداخلية في إطار المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية العاملة في الأردن"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإدارة والاقتصاد، المملكة العربية السعودية.
- (21) إبراهيم، أحمد، (2002)، "استراتيجية المراجعة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، 17(1)، 38-10.
- (22) التميمي، هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، 2006.
- (23) أرنيوز، الفين، ولوبك، جيس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد محمد عبد القادر، وكمال الدين سعيد، مراجعة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005.
- (24) حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر. 2004.
- (25) الذنبيات، علي، (2010)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية"، النظرية والتطبيق، ط3، عمان، الأردن.
- (26) Arens، Alvin, Elder, S, Mark (2014). "Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach ", Fourteenth Edition (Global Edition), U.S.A: Pearson Education LTD.
- (27) عبد ربه، رائد، (2010)، "المراجعة الداخلية الجندرية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن.
- (28) المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI)، لجنة معايير الرقابة الداخلية، "إرشادات INTOSAI حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي".
- (29) Civicus, (2014), "Financial Control and Accountability", Financial Control and Accountability Toolkit by Janet Shapiro (email: toolkits@civicus.org).

- (30) بريش، ريمة، (2015)، "طرق وأنواع ممارسة الرقابة الإدارية على المرافق العامة والجماعات المحلية في الجزائر"، مجلة الدراسات الأفريقية، عدد 38، الجزائر.
- (31) صندالي، عبد الرزاق، (2018)، "دور الرقابة الجمركية اللاحقة في الكشف عن المخالفات المتعلقة بالامتيازات الجبائية: دراسة حالة الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار-قطاع النقل"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم اقتصادية، الجزائر.
- (32) حمدان، خولة حسين ومحمد، إسلام جاسم، (2023)، "انعكاس التخطيط لعملية التدقيق على استجابة المدقق للمخاطر وفق معيار التدقيق الدولي رقم 330"، مجلة المحاسب القانوني، العدد العاشر، الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.