



دور التدقيق الداخلي في تصفية ملاحظات تقرير الرقابة الخارجية بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

فاضل حسين عباس^{a*} ، حنان عبد الامير كاظم^b
a جامعة ذي قار / كلية الادارة والاقتصاد
b وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المخلص

يهدف البحث الى تسليط الضوء على ماهي التدقيق الداخلي وتقارير الرقابة الخارجية . وبيان دور المدقق الداخلي في تصفية ملاحظات تقارير الرقابة الخارجية من خلال الاطلاع على تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي وتحديد الظواهر المشركة في اغلب المؤسسات الحكومية والقطاع المشترك ومن اهم الاستنتاجات التي توصل لها البحث هي عدم جدية المدقق الداخلي في المؤسسات الحكومية من تصفية جميع الملاحظات والإيضاحات والتحفظات الواردة في تقرير الرقابة الخارجية المتمثلة بديوان الرقابة المالية الاتحادي . ومن اهم التوصيات التي توصل لها البحث هي تفعيل دور المدقق الداخلي في المؤسسات الحكومية في تصفية جميع الملاحظات والإيضاحات والتحفظات الواردة في تقرير ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

معلومات المقالة

تاريخ البحث

الاستلام: 2020/6/11
تاريخ التعديل: 2020/6/17
قبول النشر: 2020/6/21
متوفر على الأنترنت: 2020/9/30

الكلمات المفتاحية :

التدقيق الداخلي
تقرير الرقابة الخارجية
الملاحظات المشتركة
ديوان الرقابة المالية
التدقيق المالي

The Role of Internal Audit in Filtering the Observations of the External Control Report : An Applied study on the Federal Office of Financial Supervision

Fadel Hussein Abbas^{*a} , Hanan Abdul Amir Kazem^b
a University of Thi-Qar , college of Administration and Economics.
b Ministry of Higher Education and Scientific Research.

Abstract

The research aims to shed light on what is the internal audit and external control reports . The role of the internal auditor in filtering the observations of external oversight reports is achieved by reviewing the reports of the Federal Financial Supervision Bureau and identifying the common phenomena in most government institutions and the public sector. Among the most important recommendations reached by the research is to activate the role of the internal auditor in government institutions in assessing all the issues contained in the report of the Federal Financial Supervision Bureau.

Keywords: internal audit, external oversight report, joint notes

مفهوم حوكمة الشركات التي جاءت لتمثل الحل المناسب لمعالجة أسباب الانهيار وأزمة الثقة التي ترتبت عليه والتي طال تأثيرها أغلب التعاملات في الأسواق العالمية والتي كان من أهم مسبباتها الرئيسية هو التضليل وضعف مستوى التدقيق الداخلي مما أدى إلى فقدان الثقة في إدارات ومجالس إدارات الشركات والأنظمة الرقابية والمحاسبية المتبعة في تلك الشركات الأمر الذي أثر على مدى إقبال المستثمرين للاستثمار في تلك الشركات وبذلك

المقدمة

لقد ساهمت الأزمات والانهيارات والفضائح التي حدثت في الشركات الأمريكية مثل شركة Enron للطاقة ، والتي تبعها انهيار شركة Anderson التي تمثل أكبر شركة تدقيق في العالم وذلك لثبوت تورطها بانهيار شركة Enron وغير ذلك من العوامل التي ساهمت كلها بدفع مفهوم جديد إلى الظهور وهو

*

Corresponding author : E-mail addresses :

2020 AL – Muthanna University . DOI:10.52113/6/2020-10-3/240-253

فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية مفادها ((ان المدقق الداخلي في المؤسسات الحكومية له دور فعال في تصفية الملاحظات الواردة في تقارير الرقابة الخارجية)

حدود البحث

الحدود الزمانية : تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي (2018 - 2019).

الحدود المكانية : المؤسسات الحكومية ذات القطاع العام .

اسلوب البحث

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال المصادر العلمية اما في الجانب العملي فقد استخدم المنهج الاستنباطي من خلال اعتماد تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي .

مصادر البحث

اعتمد الباحث في اغناء الجانبين النظري والعملي للبحث على المصادر وحسب الاتي :

1. الجانب النظري : (الكتب العربية والاجنبية ، الاطاريح والرسائل العلمية ، البحوث العلمية ، معايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي الدولية ، الاتفاقيات الدولية ، الانترنت) .
2. الجانب العملي: (القوانين والانظمة والتعليمات ، المعايير الدولية والادلة المحلية ، البيانات المالية ، البيانات الاحصائية ، السجلات الخاصة بعينة البحث ، التقارير الرقابية لديوان الرقابة المالية الاتحادي).

اصبحت وظيفة التدقيق الداخلي في بيئة الأعمال الحديثة وظيفية دعم رئيسية لكل من المساهمين، الإدارة، المدققين الخارجيين. حيث يتوقف مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي وعلى نتائج تقويمه لفعالية نشاط التدقيق الداخلي ولتحقيق اهداف البحث قسم الى اربعة محاور (محور الاول منهجية البحث ودراسات سابقة ، المحور الثاني الاطار النظري للبحث ، محور الاطار العملي للبحث ، محور الرابع الاستنتاجات والتوصيات)

منهجية البحث

إنّ الخطوة الاولى في عملية اعداد البحث العلمي هي منهجية البحث ، لذا سيعرض الباحث بوساطتها مشكلة البحث واهميته واهدافه والفرضية التي أستند عليها واسلوب البحث والحدود المكانية والزمانية والمصادر المعتمدة في جمع البيانات.

مشكلة البحث

يقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتقديم تقارير رقابية عديدة متضمنة تحفظات و ملاحظات ويتطلب الامر قيام المدقق الداخلي بتصفية تلك التحفظات والملاحظات الواردة في تقارير رقابة الالتزام والرقابة المالية ورقابة الاداء وبالتالي يمكن صياغة مشكلة البحث في ظل التساؤلات الاتي :

1. هل يوجد دور للمدقق الداخلي في تصفية ملاحظات تقرير رقابة الالتزام؟
2. هل يوجد دور للمدقق الداخلي في تصفية ملاحظات تقرير رقابة الاداء؟
3. هل يوجد دور للمدقق الداخلي في تصفية ملاحظات تقرير رقابة المالية؟

اهداف البحث

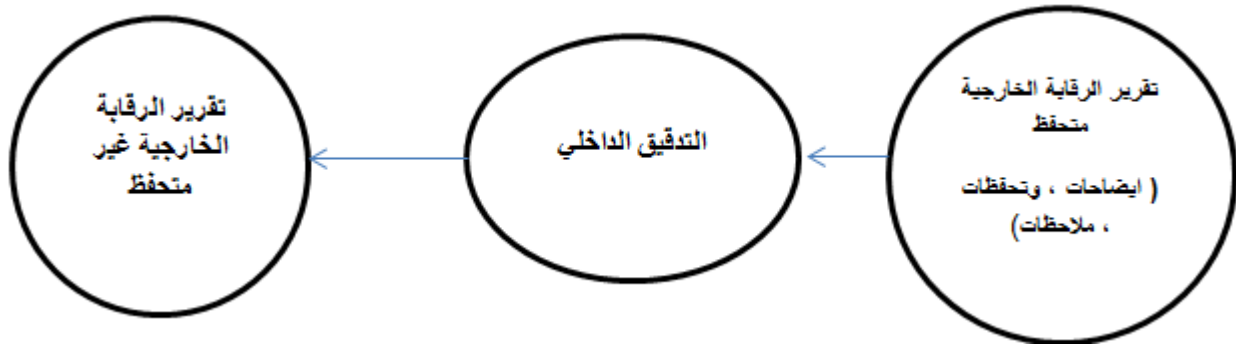
يهدف البحث الى تحقيق الاهداف الاتي :

1. تسليط الضوء على ماهي التدقيق الداخلي وتقارير الرقابة الخارجية .
2. بيان دور المدقق الداخلي في تصفية ملاحظات تقارير الرقابة الخارجية.

أهمية البحث

يستمد البحث اهميته من اهمية تقارير الرقابة الخارجية في تحديد نقاط الضعف والقوة عبر تدقيق الاداء والتدقيق المالي وتدقيق الالتزام ودور المدقق الداخلي في مؤسسات القطاع العام من تصفية الملاحظات الواردة في تلك التقارير.

مخطط البحث



دراسات سابقة

عنوان الدراسة (الحساني ، 2019)

الرقابة على المشاريع الاستثمارية ودورها في اصدار التقارير الثلاثية

بحث تطبيقي على عينة من (المشاريع الاستثمارية في المحافظات)

هدف الدراسة ويسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتي :

1. التعرف على الاطار النظري للتقارير رقابة الثلاثية على المشاريع الاستثمارية .

2. بيان دور رقابة (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية) على المشاريع الاستثمارية من خلال تفعيل التقارير الرقابية .

الاستنتاجات من اهم الاستنتاجات هي :

1. لا يوجد تقرير رقابي ثلاثي (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية) على المشاريع الاستثمارية في العراق وانما يوجد تقرير رقابي تخصصي على اعمال المشاريع الاستثمارية للجهة الخاضعة للرقابة.

2. بلغت نسبة الانجاز المالي الفعلي الاجمالية (7.5%) من اجمالي التخصيصات للتشكيلات التي تقل نسب انجازها عن 25% وان عدم صرف المبالغ المالية من جانب وعدم الانجاز المادي من جانب اخر يفقد المؤسسات الحكومية الفرصة في بناء مشاريعها الاستثمارية والتي بدورها تقدم خدمة وادناه شكل يوضح نسب الانجاز للتشكيلات اين الشكل؟؟؟

التوصيات من اهم التوصيات :

1. ضرورة وجود تقرير رقابي ثلاثي (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية) على المشاريع الاستثمارية في العراق خاصة وان ديوان الرقابة المالية الاتحادي لديه القدرة على تقديم مثل تلك التقارير وتحديد نقاط الضعف فيها ومعالجتها من اجل تلافيها في المستقبل .

2. حث المؤسسات الحكومية على تفعيل عملية اعادة المشاريع الاستثمارية بعدها الركيزة الاساسية وعدم تقويت الفرصة مرة اخرى في حالة اعادة التخصيصات لاعادة تلك المشاريع.

(دور التدقيق الداخلي في تعزيز تقارير الأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية العراقية)

هدف الدراسة ويسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتي :

- 1- بيان مفهوم التدقيق الداخلي بشكل عام والتدقيق الاجتماعي بشكل خاص.
- 2- تحديد المشاكل التي تقف امام المدققين الداخليين للقيام بعملية تدقيق تقارير الأداء الاجتماعي .
- 3- محاولة التعرف على احتياجات المدققين الداخليين للقيام بعملية تدقيق تقارير الاداء الاجتماعي.
- 4- بيان الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي بعملية تعزيز الاداء الاجتماعي .

الاستنتاجات من اهم الاستنتاجات هي :

1. يلعب التدقيق الداخلي دوراً مركزياً في تطوير انظمة الابلاغ عن الاداء الاجتماعي في كلا من مستويات التشغيل والاستراتيجيات.
2. يقوم التدقيق الداخلي بتقديم مجموعة من الخدمات الاستشارية في مجال تطوير تقارير الاداء الاجتماعي وحسب كبر وحجم التقرير.
3. يوجد ارتباط طردي ذو دلالة معنوية بين التدقيق الداخلي وتقارير الاداء الاجتماعي .
4. توجد تقارير خاصة بالأداء الاجتماعي بشكل منفصل عن القوائم المالية وانما من ضمنها وان جميع بياناتها هي بيانات كمية . السؤال هو هل توجد ام لا توجد لتكون من ضمنه
5. أثبت التحليل الاحصائي أن هناك دور إيجابي للتدقيق الداخلي في تقرير الاداء الاجتماعي.

التوصيات من اهم التوصيات هي:

1. ينبغي على إدارة الشركة اعطاء المزيد من الصلاحيات الى أقسام وشعب التدقيق الداخلي والاهتمام به وخصوصاً فيما يتعلق بالجوانب الاجتماعية.
2. ينبغي على إدارة الشركة ان تقوم بزيادة التدريب والاهتمام بالجانب البشري وتنمية المهارات لديهم كونها العنصر الاساسي في العملية الانتاجية.
3. زيادة الوعي لدى المدققين الداخليين بأهمية التدقيق الاجتماعي لما يعود به من نفع على جميع الأفراد سواء داخل الشركة أو خارجها .
4. ينبغي على المدققين الداخليين العاملين في الشركات وفروعها الافصاح في تقاريرهم عن الجوانب السلبية أو حالات عدم الالتزام بالعملية اي عملية تقصد

(دور شفافية تقارير الاجهزة الرقابية العليا في مكافحة ممارسات الفساد المالي في البيئة العراقية)

هدف الدراسة ويسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتي :

1. أهداف معرفية: تتمثل في المفاهيم النظرية للفساد والشفافية ومبادئها وتوضيح نوعية العلاقة والارتباط بين

الشفافية والفساد.

2. الاهداف التطبيقية : تتمثل في دراسة لعينة من تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادية وتحليل شفافية الملاحظات المثبتة في تلك التقارير

الاستنتاجات من اهم الاستنتاجات هي :

1. يعد الفساد المالي المعول الهدام لبناء صرح العراق الجديد وهذا ما اكدته التقارير الدولية التي جعلت العراق في مصاف الدول الاكثر فساداً في العالم .
2. عدم إمكانية وضع ميزانية للايرادات المتوقع استحصالها وذلك لصعوبة حصر الايرادات التي تستوفيها لعدم توفر قاعدة بيانات ، قدم الإجراءات المعتمدة في عملية تقدير الاملاك التابعة لأمانة بغداد وكثرة التجاوزات على تلك الاملاك مما يصعب وضع استراتيجية لتقدير تلك الايرادات المستقبلية.
3. شفافية الإفصاحات والايضاحات والملاحظات المثبتة في تقارير الديوان والتي تساهم في الحد من السلوك الانتهازي للوحدات الاقتصادية وتعزز ثقة الجمهور .
4. ان التقارير الرقابية التي يقدمها ديوان الرقابة المالية الاتحادي في مختلف أنواعها وما تتضمنه من توصيات لمعالجة نواحي القصور تعد مصدراً رئيساً لا يبراز ما يجري من تصرفات داخل وحدات واجهزة الدولة.

التوصيات من اهم التوصيات:

- 1- يتطلب توفر قاعدة بيانات يتم انشاءها بشكل يتلائم مع طبيعة عمل الامانة؟؟؟ ونوع الايرادات التي يتم جبايتها .
- 2- يتطلب من الامانة؟؟؟ اعتماد البات جديدة في إعادة دراسة تقديرات الاملاك التابعة لها والتعاون مع القضاء والجهات المختصة لرفع تلك التجاوزات .
- 3- يتطلب إعادة تحديث التشريعات والقوانين والانظمة التي تنظم عمل جباية الايرادات الحكومية .
- 4- يتطلب صياغة نصوص تجيز استخدام التقارير الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي من قبل أفراد المجتمع كأداة ادانة ضد الفاسدين والمتلاعبين بالمال العام وعلى كافة المستويات الادارية..

الاطار النظري

ما يميز الدراسة الحالية عن دراسات سابقة:

ماهية التدقيق الداخلي وتقارير الرقابة الخارجية

اولا : التدقيق الداخلي

1. تعريف التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي طريقة منظمة للوصول وبموضوعية إلى أدلة وقرائن تثبت صحة ما هو مثبت في الدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للوحدة وتقييمها وكذلك التأكد من درجة التطابق مع ما هو مثبت في الدفاتر والسجلات وايصال النتائج إلى الأطراف المعنية. (William, 2001:4) ، وقد عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية American Accounting Association (AAA) التدقيق بشكل عام بأنه عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة

1. ركزت دراسة (الحساني) على تقارير الرقابة الخارجية للمشاريع الاستثمارية فقط .

2. ركزت دراسة (الطائي) على دور التدقيق الداخلي في تعزيز تقارير الأداء الاجتماعي فقط.

3. ركزت دراسة (يعقوب ، وحميد) على تقارير الاجهزة الرقابية العليا في مكافحة ممارسات الفساد المالي .

4. بينما الدراسة الحالية ركزت على دور المدقق الداخلي في تفعيل تقارير الرقابة الخارجية . وبيان دور المدقق الداخلي في تصفية ملاحظات وايضاحات وتحفظات تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، كما ركزت على تسليط الضوء على الظواهر المشتركة في اغلب المؤسسات الحكومية والقطاع العام.

التغييرات اللازمة على المهام والتعليمات والإجراءات لجعلها تحدث بالطريقة التي خطت لها.

2. اهداف التدقيق الداخلي

يكون نجاح أي نشاط في تحديد الاهداف بدقة ووضوح وتحديد الوسائل لتحقيق الاهداف مع مراعاة الفاعلية والكفاءة والاقتصادية وهذا ينطبق على نشاط التدقيق الداخلي بوصفه نشاط تقويم الانظمة وفعاليات المنشأة كافة. ولقد صاحب تطور مهنة التدقيق الداخلي تطور ملحوظ في اهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية. وقد حدد معهد المدققين الداخليين الامريكي اهداف التدقيق الداخلي بالاتي: (الاوسي، 2008: 17-18)

1. التأكد من الخطط والسياسات والاجراءات الموضوعه من قبل الادارة تنفذ كما هي دون أي انحراف.
2. تدقيق وتقييم مدى فعالية وكفاءة وسائل الرقابة المالية والمحاسبية التي تتبعها المنشأة.
3. التأكد من توفر حماية كافية لأصول المنشأة ضد السرقة والاختلاس والاسراف.
4. التحقق من امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والاحصائية المثبتة في دفاتر وسجلات المنشأة.
5. تقويم الاداء على مستوى مراكز المسؤولية.

ولا بد من ملاحظة ان هدف التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية اوسع من القطاع الخاص اذ انه يشمل حماية المال العام بالاضافة الى التأكد من مدى تطبيق القوانين والانظمة والتعليمات والسياسات المالية ، وتطوير الإدارة الحكومية لتصبح إدارة فعالة لتنفيذ الانشطة الموكلة اليها بطريقة منظمة في حين نجد أن الهدف الرئيسي من التدقيق الداخلي في القطاع الخاص هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي ونتيجة النشاط مساعدة الادارة في ادائها لمسؤولياتها بشكل فعال وذلك عن طريق تزويدها بتقارير موضوعية وتوصيات وملاحظات بناءه تختص بنشاط الوحدة بشكل عام.

3. اهمية التدقيق الداخلي

ترجع أهمية التدقيق الداخلي بحكم كونه وظيفة داخلية من الوظائف الرئيسية التابعة للإدارة العليا وقيمة فيها بتقديم العديد من الخدمات داخل المنشأة أهمها ما يلي: (اليوسف، 2010: 17-18).

مسيرة هذه العناصر للمعايير الموضوعه ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية (Gramling et al., 2012:5) ، وعرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه "وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل الشركة لفحص وتقويم الانشطة كخدمة لها ، بهدف مساعدة افراد الشركة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية من خلال تزويد الافراد العاملين بالشركة بالتحليلات والتقويمات والتوصيات (Robert,et.al,2009:3) والمشورة والمعلومات المختصة بفحص الانشطة وتشمل اهداف التدقيق ايضاً توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة" (يعقوب، 2006: 120-121). كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (ISAC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي بأنه " عملية تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل الشركة كخدمة لها، وتشمل وظائفها في الفحص ، والتقويم ، والمراقبة لمدى كفاية وفعالية انظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية طورت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين (IIA) تعريفاً للتدقيق الداخلي اشارت فيه الى انه " نشاط مستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف الى اضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها ، ويساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق اهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وفعالية الرقابة وفعالية عملية إدارة التحكم المؤسسي".

(Kagermann,et.al,2008:4) وعرف ايضاً على انه قسم محدد في الوحدة الاقتصادية يتكون من مجموعة من المدققين لديهم الخبرة العلمية والعملية في المجال المحاسبي بالإضافة الى المجالات الأخرى، يقومون بتقديم ضمان عن عمليات هذه الوحدة بشكل موضوعي ومستقل لتحقيق الاهداف المنشودة ، كذلك تقديم الخدمات الاستشارية التي تساعد الادارة في الوصول الى القرارات الصائبة (الحايك، 2013:396) لذا بموجب المفهوم الحديث فإن التدقيق الداخلي يشتمل على وظيفتين وهما: (رضوان، 2012: 12)

- أ. خدمة التأكيد الموضوعي: هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية، مثال ذلك العمليات المالية، الأداء، الالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية، وأمن نظام للمعلومات.
- ب. الخدمات الاستشارية: وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدات تنظيمية داخل المنشأة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها .

ويرى الباحثان ان التدقيق الداخلي يعني العمليات المنظمة التي تهدف إلى متابعة تنفيذ الخطط المالية ومدى تحقيق الاهداف المرسومة والتعاون بين الوحدات الادارية والتأكد من كفاءة استخدام مواردها ومساعدة الادارة في كشف الانحرافات واتخاذ

1. خدمات وقائية: وهي الاجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المنشأة لهدف الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة او الاختلاس او الهدر (الاسراف) وحماية السياسات المختلفة في تلك المنشأة (الادارية والانتاجية والمالية)من تحريفها أو تغييرها بلا مبرر.
 2. خدمات تقييمية: حيث تقوم بقياس وتقييم فاعلية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المشروع وقد يستخدم المدقق الداخلي الادوات نفسها التي يستخدمها المدقق الخارجي بالتعاون معاً لما في ذلك من تيسير لمهمة كل منها .
 3. خدمات إنشائية: وهي التي تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل الشركة سواء أكانت هذه الأنظمة إدارية أم مالية أم فنية .
 4. خدمات علاجية: وهي الأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها او التوصيات التي يتضمنها تقرير تدقيقه والخاصة بإصلاح أية أخطاء او علاج اوجه القصور في مختلف هذه الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي أو يساهم فيها والتي تتم بسبب الاتي:
 - أ. وجود المدقق الداخلي طوال الوقت داخل المشروع ومعايشته للمشاكل الداخلية فيه .
 - ب. عمل المدقق الداخلي يتم بصورة منتظمة على مدار العام وبصورة شاملة للعمليات كافة.
- ومما سبق نجد ان التدقيق الداخلي له أهمية كبيرة في أعمال المدقق و اعمال الوحدات الاقتصادية ، كونه يخدم العديد من الاطراف ذات المصلحة ، إذ يوفر معلومات تبين بها مدى عدالة المركز المالي للوحدة الاقتصادية وإذا ما تم إعداد البيانات المالية من جميع النواحي الجوهرية بحسب المعايير والاعراف المحاسبية لإعداد التقارير المالية فضلاً عن حماية موجودات الوحدات الاقتصادية من الضياع والسرقة والاهمال.
- #### 4. انواع التدقيق الداخلي
- يقسم التدقيق الداخلي الى عدة انواع منها :
1. التدقيق المالي Financial Audit : ويقصد به تحليل نشاط المنشأة الاقتصادي وتقييم الأنظمة المحاسبية وأنظمة المعلومات والتقارير المالية ومقدار الاعتماد عليها .
 2. تدقيق الالتزام Compliance Audit : وهو تدقيق الضوابط الرقابية والمالية والعمليات التشغيلية (للحكم على جودة الأنظمة وملاءمتها التي وضعت لتأكد الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والاجراءات .
3. التدقيق التشغيلي : وهو تدقيق شاملة للوظائف المختلفة داخل المنشأة للتأكد من كفاءة هذه الوظائف وفعاليتها وملائمتها عن طريق تحليل الهيكل التنظيمي وتقييم حجم كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مقدار تحقيق أهداف المؤسسة عن طريق هذه الوظائف .
 4. التدقيق الإداري Management Audit: تقييم الممارسات الإدارية والاداء الكلي وتتبع المخالفات المرتكبة لمبادئ الإدارة والعمل على توجيه الإدارة هذه المبادئ ضمن وظائف الإدارة. (داوود،2010: 51).
- #### 5. الشروط الواجب توافرها لتفعيل التدقيق الداخلي
- التدقيق الداخلي يكون فعالاً إذا توفرت الشروط التالية: (محسن،2011: 20)
1. توافر المؤهلات والخبرات الكافية لدى المدقق الداخلي.
 2. يجب أن يخطط برامج التدقيق الداخلية وان تنفذ بعناية ودقة.
 3. يجب أن تعد تقارير واضحة وحاسمة بواسطة المدقق الداخلي.
 4. يجب أن تتخذ الإجراءات التصحيحية فور عرض التقارير على المسؤولين.
 5. يجب أن ترفع التقارير إلى احد كبار المسؤولين بالمنشأة وان تحظى باهتمام وبتأييد الإدارة.
 6. يجب أن يدرك المدقق الداخلي أن عمله ذو طبيعة استشارية فقط وليس مباشرة أو تنفيذية.
- ونرى مما سبق ان التأهيل العلمي والمهني للمدققين الداخليين والخبرة من أدنى الشروط التي يجب أن تتوفر بهم بالإضافة الى خضوعهم للدورات المهنية المتخصصة التي تزيد من دقة وفاعلية أداء التدقيق الداخلي.
- #### 6. عناصر التدقيق الداخلي
- أن العناصر الاساسية التي يجب أتباعها في التدقيق الداخلي وتحقيقه لأهدافه ووظائفه وخدماته يرتبط ارتباطاً مباشراً بمجموعة من العناصر أو الأركان تتلخص في الاتي: (اليوسف، 2010: 18-19)
1. الفحص والتدقيق: الفحص عنصراً أساسياً من عناصر التدقيق الداخلي والذي يبحث حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث:
 - أ. الدقة في تسجيل هذه العمليات دفترياً .

يرفع هذا التقرير الى الادارة العليا التي يتبعها التدقيق الداخلي لتنفيذ ما جاء بهذا التقرير من توصيات وآراء وملاحظات وتحفظات .

ثانيا : تقرير الرقابة الخارجية

1. مفهوم تقرير الرقابة الخارجية : يعد تقرير الرقابة الخارجية الركيزة التي تستند اليها الجهات المختلفة كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم ، اذ تولي تلك الجهات تقرير المدقق عناية فائقة و تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية . يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق ، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية ، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص ، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال ، وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق ، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل . يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال ، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال .

وترفع هذه التقارير في نهاية عمل التدقيق الى أعلى سلطة تنفيذية ويجب ان تكون هذه التقارير واضحة، ومختصرة وموضوعية.(حكمت، 2007: 65) بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير(الورقة البحثية الثالثة "معايير التدقيق") ، برأيي هذه العيارة تحذف لان لا توجد ورقة بحثية ثالثة ويتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، الالتزام والوثبات في تطبيقها ، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه ويمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية . (مازون ، 2011 : 41) وتتطلب المعايير المهنية ان يتم اصدار تقرير في حالة تعامل منشأة المحاسبة (الوحدة الاقتصادية) مع القوائم المالية . ويحدث هذا التعامل حتى لو ساعدت منشأة المحاسبة فقط في اعداد القوائم المالية وعدم قيامها بالمراجعة ، وفي مثل هذه الحالة يتم اصدار تقرير عن المراجعة والفحص ، ولكنه لا يعد بالتأكيد تقريبا عن التدقيق . ومن الملائم فقط اصدار تقرير التدقيق عندما يتم القيام بالتدقيق فعلا . (ارنر لوبك ، 2009 : 63).

ب. التوجيه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية المدين والدائن.

ج. مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من القرائن الرئيسة في التدقيق .

إن عنصر التحقق مع أنه من عناصر التدقيق الداخلي فهو من عناصر التدقيق الخارجي كذلك.

2. التحليل Analysis: وهذا العنصر يدور في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها ويستخدم المدقق الداخلي العديد من الأساليب لتنفيذ عملية التحليل هذه منها أدوات التحليل المالي والمقارنات وإيجاد العلاقات المختلفة بين عناصر القوائم المالية في المشروع ، وتحليل النتائج على مستوى الأقسام وعلى مستوى المشروع لعدد من السنوات وغير ذلك من الأساليب.

3. الالتزام Compliance: يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المشروع بالسياسات الإدارية والقرارات المتخذة في هذا المجال ، وفي سبيل تنفيذ هذا العنصر من عناصر التدقيق الداخلية فمن حق المدقق ان يستعين عند الحاجة ببعض القانونيين في المشروع لدرابتهم الكاملة بالجوانب القانونية والحكم على مدى الالتزام بها .

4. التقييم Evaluation: ويتمثل هذا العنصر في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أساس إن دور المدقق الداخلي يتركز في هذا العنصر تقييم ما يلي :-

أ. مدى كفاءة السياسات والإجراءات في تحقيق الاهداف.

ب. مدى فاعلية هذه السياسات والاجراءات في تحقيق الأهداف.

يكون هذا التقييم بهدف ترشيد الموارد مستقبلاً، تطوير وتحسين مستوى الاداء في المشروع .

5. التقرير Report: يعد التقرير العنصر الاخير من عناصر التدقيق الداخلي باعتباره الاداة الرئيسة التي يعبر فيها المدقق عن الاتي :-

أ. المشاكل التي واجهها وأسبابها.

ب. نقاط الضعف في السياسات والاجراءات .

ج. التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف وحل أية مشاكل.

د. النتائج النهائية التي توصل اليها نتيجة التدقيق الداخلي .

2. ماهية تقرير الرقابة الخارجية واهميته : يعد تقرير المدقق المرحلة الاخيرة في عملية التدقيق ، وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وايصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه الى جميع المستفيدين ، كما يعد وثيقة تمكن من اثبات قيام المدقق بتنفيذ واجباته ، ويوضح معيار التدقيق الدولي (700) ان هذا التقرير يمثل رأي المدقق المكتوب والواضح في القوائم المالية ككل للمنشأة التي قام بتدقيقها ، ويجب ان يعبر هذا التقرير عما اذا كانت البيانات المالية معروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية في اطار اعداد التقارير المالية المطبق ، ويمكن النظر الى ماهية تقرير المدقق من زاويتين : (الشحنة، 2015 : 233).
- أ. التقرير كمنتج نهائي : اي ان التقرير يمثل المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للمشروع .
- ب. التقرير كأداة اتصال : حيث يمثل التقرير وسيلة او اداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات عن القوائم المالية للمنشأة تحت التدقيق الى مستخدمي هذه القوائم ، ولذلك فإن هذا التقرير يمثل وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة ارسلها مدقق الحسابات الى هؤلاء المستخدمين .
- ان التقرير الذي يقوم المدقق بإعداده له اهمية كبيرة يمكن بيانها حسب الاتي:
- ✓ اهمية التقرير بالنسبة للمدقق : يمكن تحديد اهمية التقرير بالنسبة لمدقق الحسابات فيما يلي :
- يمثل التقرير دليل على انجاز المدقق لمهمة التدقيق .
- تؤثر ردود افعال الجهات التي تستفيد من تقارير التدقيق على تطوير هذه التقارير ، وقد تؤثر بالإيجاب على الجودة الكلية للتدقيق وبالتالي على سوق خدمات المدقق ، خاصة في ظل اعداد المدقق للتقرير وعرضه مستوفيا للمعايير المتعارف عليها ، وبذلة للعناية المهنية وتوافر الكفاءة المهنية فيه .
- ✓ اهمية التقرير بالنسبة للمتعاملين في سوق المال : ان تقرير مدقق الحسابات ذو اهمية خاصة بالنسبة للمتعاملين في سوق المال للأسباب التالية :
- ان رأي المدقق في القوائم المالية يؤثر في مدى اعتماد المتعاملين في سوق المال على هذه القوائم وما لتأثير ذلك على قراراتهم .
- ان تقرير المدقق به ما يطمئن المتعاملين في سوق المال الى مدى التزام ادارة المنشأة بالتشريعات واللوائح السارية ، خاصة الاقتصادية والبيئية ولذلك تأثير كبير على قرارات هؤلاء المتعاملين.
- ✓ اهمية التقرير بالنسبة لإدارة المنشأة : تهتم ادارة المنشأة بتقرير مدقق الحسابات للأسباب التالية :
- ان التقرير دليل على وفاء الادارة بمسؤوليتها عن اعداد القوائم المالية للمنشأة .
- ان رأي المدقق مؤشر على مدى التزام الادارة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند اعداد ونشر القوائم المالية للمنشأة .
- ان التقرير وسيلة لإضفاء الثقة في القوائم المالية للمنشأة .
- ان رأي المدقق وخاصة الرأي النظيف دليل على ان الادارة لم ترتكب خطأ جوهريا في القوائم المالية .
- ان رأي المدقق يطمئن ادارة المنشأة والملاك بان المنشأة تلتزم بالتشريعات والقوانين الملزمة ، ولم تقم بتصرفات غير قانونية .
3. العناصر الاساسية لتقرير الرقابة الخارجية : ان عناصر تقرير المدقق وفقا لمعايير التدقيق الدولية تتضمن بصورة عامة العناصر الاتية :
- أ. عنوان التقرير : يجب ان يعنون التقرير بعبارة تقرير حول البيانات المالية ، او تقرير مدقق الحسابات .
- ب. الجهة الموجه اليها التقرير: يجب ان يوجه التقرير الى جهة معينة وعادة يوجه الى المساهمين او اصحاب المنشأة التي يتم تدقيق قوائمها المالية .
- ج. الفقرة التمهيديّة : توضح هذه الفقرة اسم المنشأة التي تم تدقيق بياناتها ، كما تبين :
- تحديد البيانات المالية موضوع التدقيق .
- ملخص السياسات المحاسبية والايضاحات التفسيرية الاخرى.
- التاريخ والفقرة التي تغطيها البيانات المالية .
- د. مسؤولية الادارة عن البيانات المالية : تبين هذه الفقرة ان المنشأة مسؤولة عن الاعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب اطار اعداد التقارير المالية المطبق ، وتشمل هذه المسؤولية ما يلي :
- تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية.
- العرض العادل للبيانات المالية الخالية من الاخطاء الجوهرية بسبب اخطاء والاحتيال .
- اختبار وتطبيق السياسات المحاسبية العامة
- عمل تقديرات محاسبية معقولة في كل الظروف .
- هـ. مسؤولية المدقق : توضح هذه الفقرة مسؤولية المدقق والتي يمكن تحديدها في :

- ابداء الرأي حول البيانات والتقارير المالية استنادا الى اعمال التدقيق التي تتم وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، وما يتطلب ذلك من امتثال المدقق للمتطلبات الاخلاقية والتخطيط وبذل العناية.
- اداء اجراءات للحصول على ادلة تدقيق ملائمة بشأن العلامات والارصدة والافصاحات في البيانات المالية للحصول على تأكيد معقول بأن هذه البيانات خالية من الأخطاء الجوهرية

ثالثا : علاقة المدقق الداخلي بتقارير الرقابة الخارجية

يلعب التدقيق الداخلي دورا مركزيا في تصفية الملاحظات الواردة ضمن تقرير الرقابة الخارجية في جميع المستويات التشغيلية والاستراتيجية ، ويقوم المدقق الداخلي بالتأكد على هذه الملاحظات بشكل يتم اعدادها وتصميم انظمتها بشكل يشمل جميع الضوابط الداخلية اللازمة ، وان المعلومات غير المالية المنتجة والمعدة من قبل الرقابة الخارجية هي معلومات مهمة مثلها مثل المعلومات المالية ، أما على المستوى الاستراتيجي فان المدقق الداخلي يكون له راي يساعد الادارة على متابعة نقط الضعف التي حصلت ، كما لا يقتصر عمل المدقق على تقديم الضمان عن المعلومات الواردة في التقارير بل يمكن ان يقوم بتقديم مجموعة من الخدمات الاستشارية والفرص المتوقعة لخلق وحماية الاعمال الاستراتيجية ، بالإضافة الى تقديم تقرير استباقي عن التقدم المحرز في الوحدة الاقتصادية ، لذلك قيام المدقق بتدقيق تقرير الرقابة الخارجية له شقين فالأول يساعد الادارة في انشاء نظام فعال لحمايتها والثاني يتمثل في الوصول الى النتائج بشكل دقيق ولذلك فان فائدة المدقق الداخلي سوف تمتد منذ بداية التقرير حتى الوصول الى النتائج النهائية للتقرير.

ولذلك من الضروري ان يكون هناك ترابط بين عمل التدقيق الداخلي وعمل الرقابة الخارجية ويتحدد هذا الترابط من خلال الاهمية النسبية التي تزيد من دورهم الفاعل في حماية المؤسسة الاقتصادية. وهنا يأتي راي وتقارير الرقابة الخارجية بمثابة الارشاد والحقائق التي يسترشد بها المدقق الداخلي الذي يقوم بتصفية الملاحظات الواردة فيه والغرض منه توجيه الادارة الى نقاط الضعف ذات التأثير والتي قد تبينت للرقابة اثناء قيامها بأعمالهم ، ويرتكز دور المدقق الداخلي على تحليل كافة البنود الواردة في التقرير وهو عبئ اضافي لعملية التدقيق حيث يقوم بتصفية كافة الملاحظات واخبار الجهة العليا والرد الشامل بمهنية عالية لان الزيادة بجودة او فاعلية المدقق سوف يؤدي الى تعزيز وتحسين الاجراءات الادارية في متابعة اداءها وتطبيق قراراتها من قبل الافراد داخل الوحدة الاقتصادية ويساهم برسم صورة جيدة من خلال اعتبارها الجهة المسؤولة امام الاطراف المختلفة

- تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة وكذلك تقييم معقولية التقديرات المحاسبية التي اجرتها الادارة .

و. رأي المدقق : في هذه الفقرة يجب ان يبين التقرير بشكل واضح رأي المدقق فيما اذا كانت البيانات والتقارير المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (او معروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية) عن الوضع المالي للمنشأة و وفقا لاطار التقارير المالية المطبق ، وهذا الرأي قد يكون رأي غير متحفظ او رأي متحفظ او رأي معاكس او قد يكون الامتناع عن ابداء الرأي.

ز. انواع الرأي في تقرير الرقابة الخارجية: انواع الرأي المعدل على تقرير المدقق الخارجي هي : (معيار التدقيق الدولي ، 705 : 2-3) نقلا عن (الحساني ، 2019)

1. الرأي المتحفظ : يعبر المدقق الخارجي عن رأي متحفظ في ظل الظروف الاتية :

- عندما يحصل المدقق على ادلة تدقيق كافية ومناسبة ان الاخطاء سواء كانت على حدة او ككل جوهرية ولكنها ليست واسعة النطاق بالنسبة للبيانات المالية.

- عندما يكون المدقق الخارجي غير قادر على الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي فني محايد ، ولكن المدقق يؤكد ان اثار الاخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية ان وجدت تكون جوهرية وغير واسعة النطاق.

2. الرأي السلبي : يعبر المدقق الخارجي عن رأي سلبي عندما يحصل على ادلة تدقيق كافية ومناسبة الى ان الاخطاء سواء كانت على حدة او ككل جوهرية و واسعة النطاق على البيانات المالية.

3. الامتناع عن ابداء الرأي : يحجب المدقق الخارجي عن ابداء رأيه في ظل الاتي :

الاطار العملي

بيان دور المدقق الداخلي في تصفية ملاحظات تقارير الرقابة الخارجية

سيعتمد الباحث على ما منشور من تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي ويركز على الملاحظات المتكرر في اغلب المؤسسات الحكومية وغير معالجة وحسب الاتي :

اولا : مخالفة القوانين والانظمة والتعليمات

أ. قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004/ :

لم تقدم العديد من دوائر الدولة والشركات العامة بياناتها المالية لسنة المنتهية في 2017\12\31 الى هذا الديوان لتدقيقها وبيان الراي بها ولغاية 2018/6/30 خلافا للقانون المذكور اعلاه في حين كان يتوجب تقديمها ق قبل 2018/2/1.

ب. قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادية رقم (31) لسنة 2011/ (المعدل) :

✓ عدم جدية بعض الوزارات والتشكيلات التابعة لها في تصفية ومعالجة ملاحظات الواردة في تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي رغم تأكيدات ومتابعاته المستمرة وعدم قيام البعض الاخر بالرد على هذه التقارير الامر الذي يشكل مخالفة لا حكام المادة (2-رابعاً) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادية المشار اليه اعلاه.

✓ من خلال اجراءات المتابعة للتقارير الرقابية والاجابات الواردة من الجهات الخاضعة للرقابة اتضح بان بعض من تلك التشكيلات تقوم بالإجابة فقط على كتاب الارسال الذي يمثل خلاصة التقرير الرقابي الذي يهدف الى التركيز على اهم ما ورد في التقرير السياسي الموجه الى الوزير المختص بدلا من الاجابة على كامل التقرير ، فضلا عن ان اغلب تلك الاجابات ترد بتوقيع الجهة الخاضعة للرقابة او احد اقسامها دون توقيعها من قبل الوزير المختص المعني او رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة بالرغم من ان جميع كتب ارسال تلك التقارير من الديوان هي بتوقيع رئيس الديوان وان تلك الفرصة بعرض اعمال الرقابة امام المسؤول الاداري الاعلى لغرض مواكبة لتطور اعمال وزارته والتشكيلات التابعة لها .

✓ استمرار العديد من الادارات في تزويدنا ببيانات مالية غير مستوفية لمتطلبات انجاز تدقيقها مما يستدعي اعادتها من هذه الادارات لاستكمالها ومن ثم تعاد في الخارج الموعد المحدد قانونا.

✓ التجاوزات على ممتلكات الدولة: اشرت نتائج التدقيق ضعف الاجراءات المتخذة من قبل ادارات الدولة لإزالة التجاوزات الحاصلة على ممتلكاتها من قبل الغير سواء كانت اراضي او مباني ولم يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة ووفقا لما ورد في كتاب

مجلس الوزارة المرقم (17349) في 2005/12/11 رغم حاجاتها اليها .

1. حصة الخزينة من الارباح : عدم تسديد العديد من الشركات العامة لحصة الخزينة العامة من الارباح المتحققة والتي يعود البعض منها الى سنوات سابقة.
2. مخالفات اعداد كشف التدفق النقدي : عدم قيام بعض الوزارات وتشكيلاتها بأعداد كشف التدفق النقدي كجزء من متطلبات اعداد البيانات المالية ، فضلا عن قيام بعض الوزارات وتشكيلاتها بأعداد الكشف المذكور خلاف للقاعدة المحاسبية. (7) لسنة 1996 / الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.
3. مخالفات سجل التوحيد : لم تقم بعض التشكيلات بتقديم سجل التوحيد للموازنين الجارية والاستثمارية او المصادقة عليه من قبل وزارة المالية لأغراض التدقيق .
4. التوقيفات التقاعدية : عدم القيام العديد من التشكيلات في بعض الوزارات بتسديد التوقيفات التقاعدية المستقطعة من المنتسبين لصالح هيئة التقاعد الوطنية .
5. القروض المستلمة : عدم قيام بعض تشكيلات الوزارات بتسديد القروض المستلمة من وزارة المالية عن تسديد رواتب منسيبها ومنذ سنوات سابقة.
6. تقرير الإيرادات: عدم قيام بعض التشكيلات التابعة للوزارات بتوخي الدقة بتقدير إيراداتها المتوقع الحصول عليها خلال السنة المعنية.

ثانيا : الملاحظات تقارير الرقابة الخارجية المشتركة

تضمنت التقارير الرقابية الصادرة عن هذا الديوان خلال السنة 2017/ عدد من الملاحظات والحالات والظواهر التي تتكرر حدوثها في العديد من الادارات الخاضعة للرقابة ، ولخطورتها وتأثيرها السلبي على كفاءة الادارة في المؤسسة والمال العام فقد خصص هذا الفصل من التقرير السنوي للسنة 2017/لاستعراض ابرزها ، علما بان البعض منها سبقت الاشارة اليه في التقارير السنوية السابقة التي اصدرها الديوان ، الا ان عدم اتخاذ الاجراءات اللازمة بصدها واستمرار تأثيرها على الوضع المالي ونتائج النشاط في الادارات المعنية بها ولكون العديد منها يشكل مخالفة لا حكام التشريعات النافذة فقد تم التأكيد عليها في هذا التقرير: -

1. من خلال اجراءات المتابعة للتقارير الرقابية والاجابات الواردة من الجهات الخاضعة للرقابة اتضح بان البعض من تلك التشكيلات تقوم بالإجابة فقط على كتاب الارسال الذي يمثل خلاصة التقرير الرقابي الذي يهدف الى التركيز على اهم ما ورد في التقرير الاساسي الموجه الى الوزير المختص بدلا من الاجابة على كامل تقرير ، فضلا عن ان تلك الاجابات

الاتحادي المرقم (8987) في 2006/10/15 لاحظنا ما يلي:-

أ. لم تقم بعض الوزارات والتشكيلات التابعة لها بتشكيل لجان جرد ومطابقة الموجودات الثابتة كما لم يتم اجراء الجرد في نهاية السنة المالية بالرغم من مسكها سجلات لموجوداتها الثابتة .

ب. قيام بعض الوزارات والدوائر التابعة لها بجرد موجوداتها الثابتة كما في نهاية السنة المالية الا انها لم تقم بمطابقة نتائج الجرد مع السجلات مما ادى الى فقدان الجرد من عملية الجرد.

ج. اظهرت مطابقة نتائج الجرد للموجودات الثابتة والمخزنية مع السجلات المختصة لبعض التشكيلات وجود العديد من الفروقات بالزيادة والنقصان لم يتم تحديد اسبابها واتخاذ اجراءات الازمة بشأنها .

د. عدم قيام بعض الوزارات بتنظيم القيود النظامية المتقابلة لسيطرة على الموجودات الثابتة والمخزنية وتثبيتها في السجلات المالية كما نصت عليه القرارات (87) من تعليمات النظام المحاسبي الحكومي لسنة (1989) .

هـ. توجد لدى بعض التشكيلات العديد من الاليات والاجهزة العاطلة عن العمل ومنذ سنوات سابقة لم تتخذ الاجراءات الازمة لا صلاحها او بيعها وفق القوانين النافذة .

و. ارسدة الحسابات المدينة والدائنة والسلف والامانات : ظهرت التقارير الرقابية زيادة كبيرة في ارسدة الحسابات المدينة والدائنة والسلف والامانات سواء لدى الادارات المحكومية الممولة مركزيا والشركات العامة ودوائر التمويل الذاتي ،وقد تمثلت الملاحظات الرقابية عموما بتراكم تلك الارصدة من سنة لأخرى بحيث اصبحت تشكل عبئا كبيرا على الادارات والخزينة العامة في متابعة تصنيفاتها علما بان تلك الحسابات تعتبر من الحسابات الوسيطة ذات الطبيعة المؤقتة التي تتطلب المتابعة والتصفية الانية حال انتهاء الغرض من صرفها او قبضها لتجنب المشاكل والصعوبات الناجمة من تراكمها. ومن اهم الملاحظات المشخصة حول الارصدة المدينة والدائنة بما يأتي :- بالرغم من ارسال اغلب التشكيلات كتب التأييد بالارصدة المدينة والدائنة الا انه لم ترد اي اجابة من قبل الجهات المرسله اليها معا نغذر علينا التحقق من صحة تلك الارصدة ،الامر الذي يتطلب تبليغ الدوائر والشركات والمصارف بتقديم التايدات المطلوبة منها الا ان الجهات المدينة او الدائنة خلا اسبوعين من تاريخ وصول التأييد. - لدى اغلب التشكيلات ارسدة مدينة ودائنة وسلف وامانات موقوفة من سنوات سابقة .-اظهرت السجلات العالية لبعض التشكيلات ارسدة مدينة ودائنة وسلف وامانات مخالفة لطبيعتها المحاسبية يتوجب معالجتها .

ترد بتوقيع الجهة الخاضعة للرقابة او احد اقسامها دون توقيعها من قبل الوزير المعني او رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة بالرغم من ان جميع كتب ارسال تلك التقارير من الديوان هي بتوقيع رئيس الديوان وان ذلك سيفوت الفرصة بعرض نتائج امام مسؤول الاداري الاعلى لغرض مواكبته لتطور اعمال وزارته والتشكيلات التابعة لها . واستمرار العديد من الادارات بتزويدنا ببياناتها المالية وهي غير مستوفية لمتطلبات انجاز تدقيقها مما يستدعي اعادتها الى هذه الادارات لا استكمالها ومن ثم تعاد في خارج الموعد المحدد قانونا .

2. نتائج تنفيذ الموازنة الجارية والاستثمارية : خلافا لتعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية استمرت بعض الدوائر بالقيام بما يأتي :اولا- صرف مبالغ من تخصيصات الموازنة الاستثمارية (الرأسمالية) لأغراض الانفاق الجاري (او التشغيلي) خلافا للمادة (7-ج) من تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لسنة 2016/ ، ثانيا - انخفاض نسب تنفيذ مشاريع الموازنة الاستثمارية لبعض الادارات الى ما دون نسبة (25%).

3. المشاريع المسحوبة من المقاولين : قيام العديد من الادارات بحسب المشاريع من المقاولين خلال الفترة 1/1 ولغاية 2017/12/31 ولأسباب مختلفة منها (عدم الالتزام بإنجاز الالتزامات التعاقدية وشروط التعاقد ، التلكؤ وعدم الجدية بالعمل ، عدم الاستجابة للإنذارات ، توقف الشركة عن العمل)، وقد بلغ اجمالي عدد المشاريع المسحوبة للفترة اعلاه (55) مشروع .

4. تعدد مصادر التمويل : تم ملاحظة استمرار تعدد مصادر التمويل لا دارات ممولة مركزيا وشركات عامة خلال السنة 2017/ لتنفيذ مشاريعها وامتطلباتها التشغيلية بالإضافة الى التمويل من الموازنتين الجارية والاستثمارية حيث لوحظ وجود (موازنة تنمية الاقاليم ، القروض الخارجية .ومصادر تمويل اخرى) الامر الذي يخلو بمبدأ وحدة الموازنة وصعوبة السيطرة على حركة التدفق النقدي وتشويه عرض المصروفات في تلك التشكيلات وتوحيد الحساب الختامي للدولة.

5. الموجودات الثابتة والمخزنية : استمرار حالات الخلل والضعف في اجراءات الرقابة والسيطرة على تلك الموجودات نذكر منها ما يلي:-

- لم يتم مسك سجل محاسبية رقم (13) لسيطرة على الموجودات الثابتة من قبل العديد من التشكيلات مما ادى الى عدم مطابقة نتائج الجرد وتحقيق السيطرة عليه .
- خلاف لتعميم الامانة لمجلس الوزراء المرقم (9343) المؤرخ في 2006/10/19 المعطوف على كتاب ديوان الرقابة

2. تفعيل دور المدقق الداخلي في توافر السجلات والبيانات المالية وذلك لتفادي تقارير الرقابة الخارجية السلبية الذي يتضمن تحفظات كبيرة على المؤسسة الحكومية.
3. تفعيل دور المدقق الداخلي في المؤسسات الحكومية وتوسيع نشاطه لاستيفاء كافة الملاحظات المتكررة في تقرير الرقابة الخارجية .
4. تعزيز الاهتمام بالكفاءة المهنية للمدققين الداخليين وتطوير ادائهم واستخدام التقنيات الحديثة في انجاز اعمالهم من خلال وضع برامج تدريبية مستمرة للعاملين بقسم التدقيق لتحسين مستوى ادائهم وتطويره.
5. تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية من خلال دور التدقيق الداخلي في عناصر الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية والرقابة الادارية

المصادر

ثانيا : المصادر العربية

الحساني ، وعد هادي عبد .(2019). الرقابة على المشاريع الاستثمارية ودورها في اصدار التقارير الثلاثية : بحث تطبيقي على عينة من (المشاريع الاستثمارية في المحافظات) . بحث منشور في مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية .

الهايك ، احمد فيصل و خالد عمر اقبال و بشايرة ، محمد حمود.(2015). التدقيق الاجتماعي الداخلي مجالات ومحددات تطبيقية من قبل المدققين الداخليين دراسة تحليلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية . بحث منشور مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد الثالث والعشرون ،العدد الاول.

يعقوب ، فيحاء عبد الله .(2006). التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي : دراسة تطبيقية على المصارف العراقية الخاصة ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ،قسم المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية.

رضوان ،ايهاب ديب .(2012). أثر التدقيق الداخلي على ادارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية : دراسة حالة البنوك الفلسطينية في قطاع غزة . رسالة ماجستير منشورة في قسم محاسبة وتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية – غزة .

الاوسي، فاتن خليل مجيد .(2008). دور معايير التدقيق الداخلي في رفع كفاية اعمال التدقيق الداخلي . بحث للحصول على شهادة الدبلوم العالي في المصارف المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ،جامعة بغداد.

اليوسف ،نضال عبد الجليل .(2010). مدى امكانية اعتماد معايير التدقيق الداخلي في عمل وحدات التدقيق الداخلي بحث تطبيقي في شركة نفط الجنوب . بحث للحصول على شهادة المحاسب القانوني ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد.

- الموجود النقدي : لم تقم اغلب الدوائر بتصفية الموقوفات الظاهرة في مطابقات كشوفات المصارف والتي قد تتضمن حالات تلاعب في الموجودات النقدية والمتمثلة بما يلي
- الصكوك الموقوفة وبمبالغ كبيره البعض منها مدور من سنوات سابقة.
- الايداعات الظاهرة في السجلات وغير ظاهرة في كشف المصرف وبالعكس.
- المسحوبات الظاهرة في كشف المصرف ولم تظهر في السجلات.
- السيارات المملوكة من قبل الدولة : خلافا لكتاب الامانة لمجلس الوزراء المرقم (ش/و/12119) في 2006/11/28 لم يتم اعادة السيارات المعارة الى دوائر اخرى او بذمة موظفين خارج الخدمة او لدى قوات عسكرية لدى دوائرها الاصلية.
- التجاوز على ممتلكات الدولة : اشرت نتائج التحقيق ضعف الاجراءات المتخذة من قبل ادارات الدولة لإزالة التجاوزات الحاصلة من قبل الغير على ممتلكاتها من اراضي ومباني ووفقا لها ورد في كتاب مجلس الوزراء المرقم(17349) في 2005/12/11رغم حاجتها اليها.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

1. عدم جدية المدقق الداخلي في المؤسسات الحكومية من تصفية جميع الملاحظات والإيضاحات والتحفظات الواردة في تقرير الرقابة الخارجية المتمثلة بديوان الرقابة المالية الاتحادي .
2. من اخطر انواع تقارير الرقابة الخارجية على المؤسسة الحكومية هو تقرير السلبية الذي يتضمن تحفظات كبيرة على المؤسسة الحكومية.
3. تكرر نفس الملاحظة في تقرير الرقابة الخارجية على الرغم من عدم استيفائها في تقارير السابقة مما يدل ضعف دور المدقق الداخلي في المؤسسة الحكومية.
4. ضعف بالكفاءة المهنية للمدققين الداخليين وضعف في ادائهم واستخدامهم للتقنيات الحديثة في انجاز اعمالهم .
5. وجود عدد من الصعوبات التي تؤثر على دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية ومنها ضعف الإلمام باللوائح والانظمة والتعليمات التي تحكم المؤسسة الحكومية.

التوصيات

1. تفعيل دور المدقق الداخلي في المؤسسات الحكومية في تصفية جميع الملاحظات والإيضاحات والتحفظات الواردة في تقرير ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

صبح ، داوود .(2010). التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، اتحاد المصارف العربية ، الطبعة الثانية .

سليم ، حكمت.(2007). تدقيق داخلي قائم على قياس المخاطر .

مازون ، محمد امين .(2011). التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها بالجزائر مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية.

ثانيا : المصادر الاجنبية

Robert ,B,et.al.(2009). Guide to Internal Audit.USA:Protiviti Inc

Internal audit . Kinney,W,and Kuting,K.(2008). Kagermann,H.

Handbook.(Z.Keil,Trans).Springer-Verlag Berlin Heidelberg,USA

Gramling, Audrey A., Rittenberg, Larry E. & Johnstone, Karla M.(2012). Auditing: A Business Risk Approach, 8th ed , SOUTH-WESTERN, CENGAGE Learning, USA, 2012.

William , Boynton.(2001). 'Modern Auditing"7th Edition , John Wiley & Sons , Inc, USA.