انموذج مقترح لعمل لجان التدقيق في القطاع العام وتفاعله مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي للحد من حالات الاحتيال

Proposed model for the work of audit committees in the public sector and its interaction with the Federal Board of Supreme Audit to reduce the incidents of fraud

أ.م.د. فيحاء عبدالله يعقوب المعهد العالى للدراسات المحاسبية والمالية	محمد عبدالجليل عباس ديوان الرقابة المالية الاتحادى

الملخص

ان الاهتمام المتزايد من الهيئات العلمية الدولية المتخصصة للدور الذي يمكن ان تؤديه لجنة التدقيق كأحد اليات حوكمة الشركات في زيادة الدقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها الرقابي على عملية اعداد التقارير المالية وأشرافها على وظيفة الرقابة الداخلية في الشركات وتدعيم أستقلاليته. وتنسيق الجهود ما بين التدقيق الداخلي العاملة في مؤسسات الدولة والمدقق الخارجي المتمثل بـ(ديوان الرقابة المالية الاتحادي) لازالة الملاحظات والمخالفات والحد من حالات الاحتيال، وقد بني هذا البحث على أنموذج تطبيقي لعمل لجنة التدقيق في القطاع العام (المؤسسات الحكومية) في العراق التي تفتقد مثل تلك اللجان ولاسيما الحوكمة في أجهزة الدولة الرسمية التي ضربها حالات الاحتيال المختلفة وسادها الفساد المستشري في كافة مرافقها المختلفة، ومايقوم به ديوان الرقابة المالية من دور بارز ومهم في أكتشاف الملاحظات والمخالفات المالية وحالات الاحتيال والتلاعب المالي في المؤسسات الحكومية ووفقا لقانونه رقم (31) لسنة 2011 المعدل.

Abstract

This growing interest of the international scientific specialized commissions is due to the role that the audit committee can play, as one of companies' governance tools, to increase the accuracy and transparency of the financial information disclosed by the companies, through its oversight role on the process of preparing financial reports, its supervision on the internal audit function within the companies, and supporting its independency, as well as coordinating the efforts between the internal control unites and the external auditor represented by the (Board of Supreme Audit) to clear the observations and irregularities in order to reduce the fraud cases.

This research was built on an applied sample of audit committee works in the public sector (state institutions) in Iraq which lacks of such committees; that form part of the governance tools, and those institutions are hit by various

types of fraud and a rampant corruption is dominating their entire facilities, moreover, the Board of Supreme Audit plays a significant role in detecting the financial irregularities, cases of fraud and financial manipulation within the state institutions, pursuant its law 31 (2011).

المقدمة

ان ما يحدث في العراق من حالات الاحتيال والتضليل والمخالفات المالية والقانونية وتبديد للمال العام اثر بشكل سلبي على عجلة التطور في جميع مرافق الدولة، لذا يهدف البحث الى تفعيل قانون الشركات العام بتشكيل لجنة التدقيق موضحا المهام والمسؤوليات لهذه اللجنة للعمل والتنسيق مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي، والاستفادة من عملها في المؤسسات الحكومية وايجاد عمل تفاعلي منسق ما بين لجنة التدقيق وعمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال وضع ألية مقترحة لعمل لجنة التدقيق في المؤسسات الحكومية وفقا للمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية و القوانين المحلية وبما يتلائم مع طبيعة عمل المؤسسات الحكومية التي تواجه عدة مشاكل ولاسيما منها ضعف نظام الرقابة الداخلية وجهاز التدقيق الداخلي من حيث أستقلاليته وكفاءته العلمية والعملية الى جانب وجود الكثير من الملاحظات والمخالفات المالية الواردة في تقارير المدقق الخارجي (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) المتمثلة بعدم جدية بعض أدارات المؤسسات الحكومية في تصفية تلك الملاحظات والمخالفات المالية.

ولتحقيق هدف البحث سيتم تقسيم البحث الى ثلاثة محاور:-

- المحور الاول منهجية البحث والدراسات السابقة.
- المحور الثاني الاطار النظري.
- المحور الثالث دراسة واقع حال بعض الوحدات الحكومية والانموذج المقترح لعمل لجنة التدقيق في القطاع العام.

المحور الاول
منهجية البحث والدراسات السابقة

1- <u>مشكلة البحث</u>

تكمن مشكلة البحث في وجود الكثير من الملاحظات تحت بند مخالفة القوانين والانظمة والتعليمات في تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي الخاصة بتدقيق الوحدات الحكومية، والبعض من هذه الملاحظات المؤشرة في جوهرها ذات طابع أحتيال وعدم جدية بعض ألادارات بالاخذ بتوصيات وملاحظات الديوان في تصفيتها ولعدة سنوات سابقة فضلاً عن افتقار بعض الوحدات الى المهنة والخبرة الذي ينعكس بشكل كبير على تزايد مشاكل ضعف انظمة الرقابة الداخلية ومنها جهاز التدقيق

الداخلي وبالشكل الذي يساهم في عدم الاستجابة لتلك التقارير الرقابية، بالرغم من تعدد الجهات الرقابية لهذه الوحدات ومنها مكتب المفتش العام ومجالس الادارة والتدقيق الداخلي.

2- أهمية البحث

يستمد البحث اهميته من القاء الضوء على مفهوم عمل لجنة التدقيق في القطاع العام ودورها في الحد من حالات الاحتيال والتلاعب والاشراف على الرقابة الداخلية وتدعيم استقلالية المدقق الداخلي وتكاملها مع مهام المدقق الخارجي المتمثل بديوان الرقابة المالية الاتحادي، من خلال اقتراح الية تطبيق عمل تلك اللجان.

3- أهداف البحث: يهدف البحث الى تحقيق الاتي:-

- التعرف على مفهوم و مهام وصلاحيات ومسؤوليات لجنة التدقيق.
- التعرف على بعض مفردات القوانين والأنظمة والمعايير الخاصة بالاحتيال والتلاعب.
- الوصول الى الية مقترحة للتعاون والتنسيق ما بين لجنة التدقيق وديوان الرقابة المالية الاتحادي في الحد من حالات الاحتيال في الوحدات الحكومية.

4- فرضية البحث

ان عمل لجنة التدقيق في القطاع العام يساهم في تكامل عمل الجهات الرقابية داخل الجهات الخاضعة للرقابة وتقليل فجوة التوقعات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) وبما يؤمن الحد من حالات الاحتيال ومن خلال رسم اجراءات عمل منسقة لتلك اللجنة.

5- **الحدود الزمانية والمكانية**

- **الحدود المكانية:** تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي (دراسة بعض الملاحظات والاخطاء الجوهرية الواردة في التقارير عن بعض الجهات الخاضعة لرقابته.
- **الحدود الزمانية:** التقارير الصادرة للسنوات (2008, 2009, 2010, 2011).

الدراسات السابقة

❖ **دراسة (ذياب/2010)** بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية الموسوم " **دور لجان التدقيق في تعزيز فاعلية حوكمة الشركات المساهمة في العراق بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة**".

تهدف هذه الدراسة الى أيجاد علاقة ذات دلاله معنوية بين لجان التدقيق في المصارف العراقية الخاصة وبين تعزيز فاعلية الحوكمة في تلك المصارف.

توصلت الدراسة بأن هناك دور للجان التدقيق في تعزيز فاعلية الحوكمة وذلك من خلال مساهمة اللجنة في زيادة فاعلية المدقق الداخلي والخارجي ومساعدة مجلس الأدارة في تنفيذ الأعمال الموكلة لهم.

أوصت الدراسة بضرورة تعزيز ثقافة الحوكمة في الشركات العراقية ولاسيما المصارف ضمن المفاهيم الثقافية السائدة لدى أعضاء مجلس الإدارة والإدارات التنفيذية مع أهمية تنفيذ آلياتها. فضلاً عن العمل على تطوير لجان التدقيق من ناحية الاستقلالية وامتلاك المؤهلات العلمية والعملية للأعضاء والمهام الموكلة للجنة.

❖ **دراسة (دحدوح / 2008) دور لجان التدقيق في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الاردنية.**

تهدف هذه الدراسة إلى: التعرف على الانشطة التي تمارسها لجنة التدقيق وتؤدي الى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات وفعاليتها.

اهم نتائج الدراسة: هناك مجموعة من الانشطة يمكن ان تمارسها لجنة التدقيق وتسهم في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات وفعاليتها واهم هذه الانشطة:

- العمل على تفعيل دور التدقيق الداخلي بوصفها من اهم مكونات بيئة الرقابة في الشركة.
- دراسة التقارير الخاصة بتطوير النظم المحاسبية والاجراءات المالية والادارية ومراجعتها واقتراح التعديلات الواجب ادخالها عليها.
- مناقشة مراقب الحسابات الخارجي بشأن اوجه الضعف في الرقابة الداخلية ومدى جودة المبادى والسياسات المحاسبية التي تطبقها الشركة في اعداد التقارير المالية.

❖ **دراسة (Audit Committee Responsibilities (keinath and walo / 2004**

تهدف هذه الدراسة الى التعريف بالمسؤوليات الاساسية للجنة التدقيق ودورها الاشرافي على اجراءات اعداد التقارير المالية لذلك تضمنت" انه يجب على لجنة التدقيق ان تقوم بمراجعة التقارير المالية مع كل من الادارة والمراجع الخارجي وان تقوم بأعادة النظر بآلية أختيار الادارة لسياساتها المحاسبية "وتضمنت الدراسة عينة ل100 شركة مدرجة في مؤشر ناسداك كل منها لديها لجنة مراجعة وذلك لتحديد نسبة تنفيذ لجنة التدقيق لمسؤولياتها.

توصلت الدراسة الى ان نسبة (100%) من لجان التدقيق بالشركات تكون مسؤولة عن مراجعة التقارير المالية السنوية و(95%) من الشركات اظهرت ان لجنة التدقيق تقوم بمناقشة هذه التقارير مع الادارة والمراجع الخارجي، ونسبة (84%) من لجان التدقيق تقوم بمراجعة التقارير الفصلية ونسبة (68%) تقوم بمناقشة هذه التقارير الفصلية مع كل من الادارة والمراجع الخارجي. فضلا عن انها تصدر تقرير يرفق مع التقارير المالية.

أوصت الدراسة الى ان لجنة التدقيق تؤدي دورا فعالا بالاشراف على التقارير المالية ، والاشراف على التزام الشركة بالقوانين والانظمة بالاضافة الى دورها الاساسي بتحسين تقنيات الافصاح.

❖ **دراسة Fraud and the Role of the Audit Committee (Cutler/2004)**

تهدف هذه الدراسة الى التعريف بالدور الذي يقوم به لجان التدقيق في الحد من حالات الاحتيال من خلال تطبيق ماجاء في معيار SAS99 الخاص بالاحتيال المالي والدور الاشرافي والرقابي وتنسيق العمل مع مجلس الادارة من جهه ومراقب الحسابات من جهه اخرى.

توصلت الدراسة الى الدور المهني الذي تمارسه لجان التدقيق من خلال تطبيق ماجاء في معيار SAS99 ادت الى تقريب وجهات النظر بين مجلس الادارة والمدقق الخارجي وايجاد تسويات للمشاكل في القوائم المالية وكذلك الحد من حالات الاحتيال.

أوصت الدراسة الى ان تفعيل عمل لجان التدقيق والزام الشركات بتطبيقه يؤدي الى دور بارز في الشركات من خلال الحد من حالات الاحتيال من قبل مجلس الادارة او العاملين فيها.

❖ **دراسة (Bromilow &Berlin, 2005): Audit Committee Effectiveness**

تهدف هذه الدراسة الى بيان العناصر الأساسية التي يجب إن ترتكز عليها لجان التدقيق في تأدية إعمالها ومهامها بفاعلية اهم نتائج الدراسة من خلال أعتماد الدراسة على عينة مكونة من(22) شركة ايرلندية توصلت الى أن لجان التدقيق تفتقر الى العديد من العناصر التي قد تؤثر على فاعلية اللجنة في تنفيذ مهامها.

اهم التوصيات: أوصت الدراسة الى اعتماد خطة عمل لها، وأن تجتمع دورياً بشكل منتظم وكلما دعت الحاجة، وأن تكون اجتماعاتها وفق جدول إعمال معد مسبقا، وان يتم تدوين محاضر الاجتماعات بصورة رسمية، وان تناقش لجان التدقيق المدققين الداخليين والخارجيين والإدارة التنفيذية في القضايا ذات الصلة بإعمالهم.

موقف الدراسة الحالية من الدراسات السابقة وما تميزت عنها:

تناولت جوانب الدراسات السابقة مجالات مختلفة ذات صلة بموضوع الدراسة الحالية، والتي كان لها الأثر الكبير في اغناء هذا البحث في الجانب النظري والتطبيقي وما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، بانه سوف يتم التطرق الى أهمية عمل لجنة التدقيق في القطاع العام وتكاملها مع مهام ديوان الرقابة المالية الاتحادي المتمثلة بالتدقيق الخارجي من جهة والتدقيق الداخلي من جهة اخرى للوصول الى صحة ودقة القوائم المالية الخالية من حالات الاحتيال والتلاعب، فضلا عن رفع مستوى كفاءة الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية ومدى استجابة تلك المؤسسات لتقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تصفية الملاحظات والمعوقات والمخالفات المالية وعدم تكرارها في السنة اللاحقة. حيث لم تتطرق الدراسات السابقة الى عمل لجنة التدقيق في المؤسسات الحكومية من جهه وتنسيق العمل مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي من جهة اخرى للحد من حالات الاحتيال والتلاعب.

المحور الثاني

لجنة التدقيق ودورها في الحد من حالات الاحتيال

يعد ألاحتيال المالي ممارسات منافية للاخلاق والقانون مثل (ألاختلاس، السرقة، الرشوة) وما شابهها من أعمال أخرى يسودها ألخداع والمكر والطرق ألملتوية والتبريرات غير المنطقية بغرض الحصول على منافع مادية سواء من شخص اخر او من مؤسسة خاصة او حكومية ، وضرب الاحتيال الكثير من أقتصاديات دول العالم سواء النامية أو المتقدمة.

يُعد الاحتيال كمفهوم قانوني، يشمل الخيانة أو الخداع أو التحفظ أو خيانة الأمانة التي يتم إستخدامها لتحقيق بعض الفائدة غير العادلة أو غير الشريفة، على أنه تداخل غير قانوني يحدث بين جهتين، أذ يقوم الطرف الأول بالخداع المتعمد للطرف الآخر من خلال وسائل العرض المزورة من أجل الحصول على مزايا محظورة وجائرة **(دليل ألاسوساي،2003، ص11)**

وعرفها المعهد الامريكي لمكافحة الاحتيال و الاختلاس على" أنها استخدام شخص ما لوظيفته في سبيل الحصول على ثروة شخصية من خلال تعمد سوء استخدام أو سوء تطبيق لموارد الشركة أو أصولها" **(ACFE,2004,p3)** وكذلك عرفت بأنها أحداث متعمدة ينتج عنها تحريف جوهري بالقوائم المالية محل التدقيق **(SAS,No.99,p1)**

وأشار معيار التدقيق الدولي رقم (240) لسنة 2010 الى مصطلح ألاحتيال على أنه" فعل متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من قبل ألادارة أو المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو أطراف أخرى، وهذا الفعل يتضمن أستخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية ".

ويرى الباحثان بأنه يمكن تعريف ألاحتيال بأنه قيام شخص ما بسلوك غير أخلاقي بأعمال ألاخفاء أو تضليل القوائم المالية أو ألاختلاس أو الرشوة أو تزوير المستندات أو عن طريق أستغلال نفوذه بقصد الحصول على منافع ذاتيه بصفة غير قانونية.

للاحتيال عدة أسباب وابرزها هي:ـ (FRAUD PREVENTION, 2005,p10)

1. ضعف هيكل الرقابة الداخلية للشركة.
2. عدم وجود أو تفعيل لجنة التدقيق.
3. حوكمة الشركة الأقل كفاءة أو عدم وجودها.
4. محاولة تغطية اختلاس أو عجز في النقدية أو الرغبة في اختلاس بعض أصول المنشأة أو الحصول على مكافأت وحوافز اضافية بناء على ألاداء المالي للشركة لتحقيق مكاسب شخصية.
5. وجود ضغوط غير اعتيادية من داخل وخارج المنشأة لتحقيق أغراض عديدة منها حاجة المنشأة إلى تعظيم اتجاه الربح.
6. ميل إدارة المنشأة نفسها واستعدادها لارتكاب المخالفات لرغبتها في تخفيض العبء الضريبي الواقع على المنشأة.
7. إظهار وضع الشركة بشكل أفضل مما هو عليه وتشجيع المستثمرين على شراء أسهمها.

يتضمن التقرير المالي ألاحتيالي تحريفات متعمدة مثل حذف مبالغ أو افصاحات في البيانات المالية من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية ، ويمكن أن يتضمن تقديم التقارير المالية ألاحتيالية مايلي:

أ – الخداع كالتلاعب أو التزوير أو أجراء تغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق المدعمة التي أعدت منها البيانات المالية.

ب– التمثيل الخاطئ للبيانات المالية، او الحذف المتعمد لعمليات أو معلومات جوهرية.

ج– سوء أستعمال متعمد للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو ألاعتراف أو التصنيف أو العرض أو ألافصاح.

صنف معيار التدقيق الدولي 240 عوامل المخاطرة (التقارير المالية ألاحتيالية، سرقة الموجودات) ويمكن ترتيبها على وفق الدوافع الثلاث للاحتيال (الحوافز / الضغوط، الفرص، ألاتجاه العقلي والرشد للافراد) وكما موضح في الشكل (1).

شكل (1)
عوامل مخاطرة ألاحتيال

عوامل المخاطرة الناجمة عن تقارير مالية احتيالية	عوامل المخاطرة الناجمة عن سرقة الموجودات

الحوافز/الضغوط	الفرص	تبريرات المواقف	الحوافز/الضغوط	الفرص	تبريرات المواقف
• ضعف أنظمة الرقابة على الميزانية • الخصخصة • تشريعات أو تنظيمات أو توجيهات جديدة • قرارات سياسية مثل (تحويل موقع العمليات). • برامج بدون تمويل أو مخصصات كافية • توريد بضائع وخدمات في بعض المجالات مثل الدفاع • أسناد نشاطات حكومية الى أطراف خارجية • تغيرات في القيادة السياسية • عمليات شراكة عامة وخاصة.	• بيئة مغلقة تتميز بشبكات وروابط سياسية قوية. • متابعة غيرفعالة من قبل ألادارة نتيجة (سيطرة شخص واحد، رقابة ضعيفة أو أشراف غيرفعال). • هياكل تنظيمية هرمية وبيروقراطية وما ينتج عنها من ثقافة الولاء والطاعة الناجمة عن التسلسل القيادي وحكم واضح المعالم • عناصر الرقابة الداخلية ضعيفة نتيجة (متابعة غيرفعالة لانظمة الرقابة ،معدلات دوران الموظفين مرتفعة ،أنظمة محاسبية أومعلومات غيرفعالة). • المسؤولين في المناصب العليا الذين يمكن ان يستغلوا ذلك لاستخدام سلطتهم بشكل سيئ	• تنفيذ غيرفعال لقيم الشركة من قبل ألادارة أو أيصال قيم أو معايير أخلاقية غير مناسبة. • دور ألادارة غير المالي المتزايد في أختيار السياسات المحاسبية أو في تحديد التقديرات الجوهرية. • معلومات ماضية بانتهاك قوانين ألاوراق المالية أو القوانيين وألانظمة أخرى. • فشل ألادارة في معالجة الضعف في الرقابة الداخلية أو أيجاد حلول مناسبة. • أهتمام ألادارة بأستخدام وسائل غير مناسبة بتخفيض ألارباح لأسباب هامة لها. • علاقة غير جيدة بين ألادارة والمدقق الحالي او السابق.	• ألالتزامات المالية الشخصية تولد ضغوطا على ألادارة أوالموظفين الذين لهم أمكانية الوصول الى النقد أو الموجودات والتي تعتبر عرضة للسرقة. • العلاقات العدائية بين الشركة والموظفين من خلال (تسريح فعلي أو متوقع للموظفين ، عدم الانصاف في الترقيات أو المكافأت أو التعويضات بين الموظفين) • دوافع خارجية متنفذة على الموظفين للقيام بأعمال السرقة أو سوء الاستعمال لتحقيق غايات خاصة. • عمليات التوريد (المناقصات) في القطاع العام مثل (العقود الحساسة سياسيا)	• مبالغ نقدية كبيرة في الصندوق وعدم ألاهتمام بالحد الاعلى للاحتفاظ بالنقد. • بنود مخزون صغيرة الحجم أو ذات قيمة عالية أو عليها طلب كبير. • موجودات سهلة التحويل (السندات الكاملة او رقائق الحاسوب المختلفة • موجودات صغيرة الحجم أو لم تتحدد ملكيتها. • وجود هيكل غير ملائم للرقابة الداخلية على الموجودات مما يزيد من خطر تعرضها للاسرقة (عدم الفصل بين المهام وألاشراف الملائم وسوء عملية تسجيل الموجودات أو عدم توخي الحذر في أختيار الموظفين لحيازة الموجود أو عدم أستخدام تقنية المعلومات للحفاظ على الموجودات).	• عدم ألاخذ بنظر ألاعتبار للحاجة الى متابعة أو تقليل مخاطر سرقة الموجودات. • عدم أهتمام الرقابة الداخلية لسرقة الموجودات بتجاوز أساليب الرقابة الحالية أو عدم معالجة العيوب في نظام الرقابة الداخلية. • سلوك يدل على عدم الرضا عن الشركة أو طريقة معاملتها للموظفين • التسامح بشأن السرقات الصغيرة • نمط الحياة أو تغيرات في السلوك يشير الى احتمال السرقة وسوء ألاستعمال.

المصدر من اعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر.

لجان التدقيق

لقد لاقت فكرة لجنة التدقيق أهتماما ملحوظا في الادب المحاسبي والتدقيقي سواء المجامع العلمية والمهنية او من الباحثين، نتيجة للاخفاقات والهزات المالية وأنهيار كبرى الشركات العالمية ولاسيما حالات الاحتيال والتلاعب والتضليل في القوائم المالية وفقدان ثقة الجهات المستفيدة بهذه القوائم المالية، ويرجع هذا الاهتمام المتزايد من قبل الهيئات العلمية الدولية المتخصصة للدور الذي يمكن ان تؤديه لجنة التدقيق كأحد ألليات حوكمة الشركات في زيادة الدقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات. وذلك من خلال دورها الرقابي على عملية أعداد التقارير المالية وأشرافها على وظيفة الرقابة الداخلية في الشركات. وتنسيق الجهود مابين وظيفة التدقيق الداخلي العاملة في مؤسسات الدولة والمدقق الخارجي المتمثل ب(ديوان الرقابة المالية الاتحادي) لازالة الملاحظات والمخالفات والحد من حالات الاحتيال.

تعريف لجنة التدقيق

لا يوجد تعريف موحد للجنة التدقيق لأختلاف مهامها ومسؤولياتها ودورها من شركة الى أخرى، ومن دولة الى أخرى، لذا سيقوم الباحثان بعرض مجموعة من التعريفات المتعلقة بها. لقد تم تعريف لجنة التدقيق من قبل لجنة (Tread way) سنة 1987 بأنها جزء أساسي من أي نظام يصمم لحماية التقارير المالية من الاحتيالات **(Soltoni , 2007 ,p 103 – 104)**

لقد تم تعريف لجنة التدقيق بموجب قانون(Sarbanes Oxley)"هي لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تشرف على التقارير المالية ومدى كفاية الإفصاح. ويتم اختيار أعضاء لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة ومن بينهم يتم اختيار رئيس اللجنة ويجب مراعاة مؤهلات الأعضاء واستقلاليتهم **(Wiki/Audit committee)**".

وعرفتها المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)[1] "بأنها لجنة مكونة من مديري الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة. وتتلخص مهامها في ترشيح المدقق الخارجي، ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فعاليته وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر

وعرفت على أنها لجنة مكونة أكثر من ثلاث مديرين غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للادارة المالية ومن أهم أعمالها الاشراف على تدقيق التقارير المالية، وتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومناقشة نتائج التدقيق مع كل من المدقق الداخلي والخارجي.

(Audit committee Charte. 2010. p2.)

ويرى الباحثان في تفعيل لجنة التدقيق بالوحدات الحكومية بالاعتماد على ما جاء في التعريفات أعلاه بأنها لجنة علمية وعملية مستقلة مكونة بما لايقل عن 3 أعضاء غير التنفيذين تشكل في كل وحدة حكومية يتمتعون بالاستقلالية وتمارس أعمالها في فحص ألايرادات والنفقات العامة للدولة ومتابعة الانحرافات، وتقييم أجراءات الرقابة الداخلية وتدعيم أستقلالية المدقق الداخلي ورفع كفاءته ودورها ألاشرافي في تنسيق وتفاعل الجهود مابين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) للوصول الى قوائم مالية خالية من حالات الاحتيال والتلاعب وتطبيق القوانين والانظمة والتعليمات وفق المعايير المحلية والدولية وأتباع أفضل السياسات المحاسبية المقبولة قبولا عاما وحصر الخلافات وتصفية الملاحظات وعدم تكرارها بما يهدف المحافظة على المال العام بأكمل وجه.

أهمية لجنة التدقيق

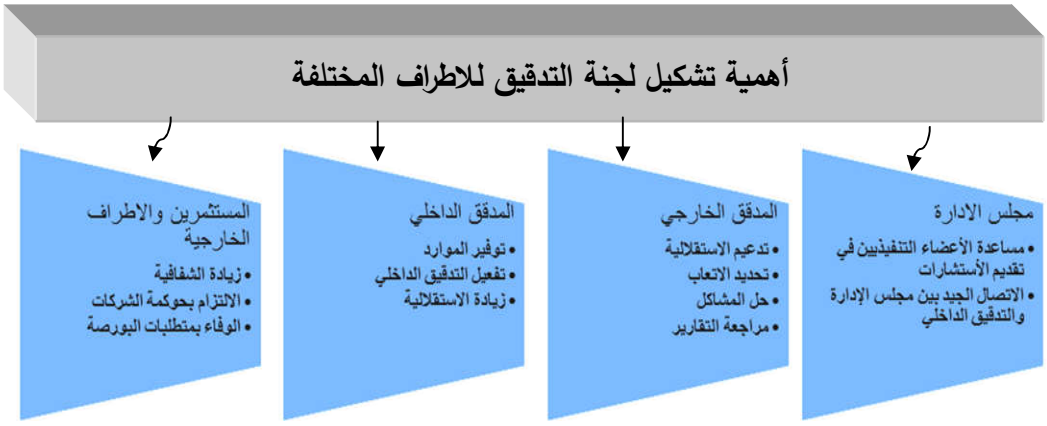
يجب على مجلس الإدارة أن يقوم بجمع قدر هائل من المعلومات التي يقوم بفهمها ثم العمل بمقتضاها حتى يتحقق له الإشراف بدرجة كافية على إدارة الشركة ومن ثم فإن تفويض المهام المعقدة إلى لجان متخصصة يُمكن مجلس الإدارة من التركيز بكفاءة على النواحي المتفرقة من العمل، ويعد

[1] **Canadian Institute of Chartered Accountants**

أختيار لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذين ويجب أن يكون هؤلاء الاعضاء على قدر عال من المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الرغبة في الاشراف على عملية أعداد التقارير المالية. وكما مبين في الشكل (2).

الشكل (2)

أهمية تشكيل لجنة التدقيق للاطراف المختلفة



(من أعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر)

مهام لجنة التدقيق ومبررات تشكيلها

تتمثل مهام لجنة التدقيق في الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة والالتزام بتعليماتها، أذ تساعد اللجنة مجلس الإدارة في تلبية مسؤولياته القانونية والعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وأبرزها متابعة مدى أستجابة المسئولين عن المحاسبة والتدقيق بالشركة لتساؤلات المدقق الخارجي حول أسباب حالات الاحتيال والتلاعب في القوائم المالية وأوجه القصور في الرقابة الداخلية واثرها على عملية أعداد التقارير المالية. **(شحاته وعلي، 2007، ص 312)**

وقد اشارت لجنة إعداد التقارير المالية (FRC)[2] في المملكة المتحدة في تقريرها الدليل الموحد للجنة التدقيق إلى مهام لجان التدقيق بالآتي:-

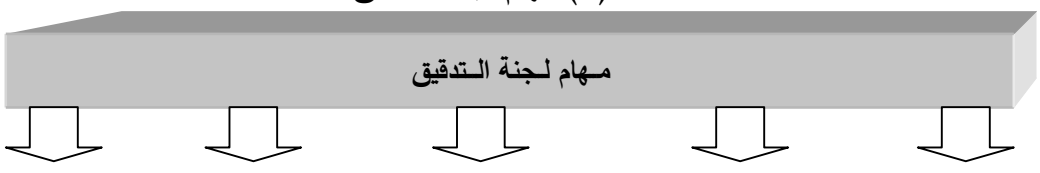
1. التأكد من نزاهة وسلامة التقارير المالية وإجراءات التدقيق وذلك من خلال تأكيد استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي خلال قيامه بالعمل.

[2] **Financial Reporting Council**

2. التأكد من امتلاك الشركة لنظام رقابة داخلي سليم أو أية أنظمة للرقابة على المخاطر غير المالية، كما أن للجنة التدقيق دوراً خاصاً في التأكيد الذي يعطيه مجلس الإدارة إلى أصحاب المصالح حول نزاهة وسلامة تدقيق الشركة وإجراءات التدقيق الداخلي فيها.
3. وفي حال حدوث بعض الأخطاء فأن للجنة التدقيق دوراً في تصحيح تلك الأخطاء فعلى سبيل المثال أن فشل عملية التدقيق على ما يبدو تقود إلى الإفلاس أو حتى سوء الإدارة المتعمد في القرارات المتعلقة بالتقارير المالية وهذا يمكن أن يضع اللجنة في علاقة عكسية مع كل من المدقق الخارجي والداخلي، و إن على لجنة التدقيق أن تكون مستعدة لقبول الدور في حال الضرورة.
4. مواجهة القرارات الجدية والصعبة والمتخذة من قبل الإدارة في حال ثبوت عدم صلاحيتها وملاءمتها لظروف الشركة وذلك من خلال الرجوع إلى الخبراء حول تلك القرارات المتخذة من قبل الإدارة ومدى صلاحيتها والتقاط الإشارات حول حدوث المشاكل أو الأزمات وفي مرحلة متقدمة قبل حدوثها ومحاولة التصدي لها ومنع وقوعها.(**Smith, Report , 2003 ,p 4**)

وتجدر الإشارة إلى أن لجنة التدقيق تكلف بصفة عامة بالإشراف على ثلاث نواحي رئيسة في كل من إعداد القوائم المالية والرقابة الداخلية وعملية التدقيق وكما يأتي في الشكل (3).

الشكل (3) مهام لجنة التدقيق



القوائم المالية	الرقابة والتدقيق الداخلي	أدارة المخاطر	المرونة والتوافق والملائمة	قنوات الاتصال
•مناقشة القوائم المالية مع ألادارة •ضمان معالجة ألامور كافة مع المدقق الداخلي والخارجي •التحقق من عدم وجود حالات الاحتيال والتلاعب بها	•فحص أهداف الرقابة الداخلية وألاشراف عليها •مناقشة مدى كفاية الرقابة الداخلية •ضمان أن الرقابة الداخلية تعمل وفقا للمعايير المهنية	•وجود عملية رسمية لتحديد وتقدير وأدارة المخاطر فكل مستويات الشركة •التحديث المستمر لادارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغيرات الجارية •وجود سجلات معدة للمخاطر توفر أساسا لرقابة داخلية فعاله	•مراجعة دليل السلوك ألاخلاقي •ضمان وجود أوجه رقابة مناسبة تعمل ضد ألاحتيال والتلاعب •ضمان وعي العاملين بمخاطر ألاحتيال للعمل على أكتشافها	•تحسين مستوى ألاتصال مع المدققين الداخليين والخارجيين •لرئيس اللجنة أن يوفر سبل ألاتصال به شخصيا من قبل المدققين الداخليين والخارجيين وبأي وقت يطلبونه •ألاجتماع مع أحد المسؤولين بمكتب المدقق الخارجي مرة واحدة علاقل سنويا

(من أعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر)

أولا: القوائم المالية: تعد لجنة التدقيق وظيفة إشرافية ورقابية، ولا يدخل في دور لجنة التدقيق قيامها بإعداد القوائم المالية أو الإفصاح او اتخاذ القرارات الفعلية فيما يخص إعداد هذه القوائم إذ أن تلك هي مسؤولية الإدارة المالية وجهاز التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين وإن إشراف لجنة التدقيق فيما يخص اعداد القوائم المالية يتضمن الآتي:- **(ميخائيل, 2009, ص99)**

1. مناقشة القوائم المالية مع ألادارة العليا.
2. ضمان أن جميع ألامور التي أثارتها بواسطة التدقيق الداخلي والخارجي قد تم معالجتها بشكل سليم
3. ضمان موافقة مجلس الادارة على القوائم المالية.
4. النظر في السياسات المحاسبية المستخدمة وتقدير المجالات التي أستخدمت فيها.
5. تقدير مدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمين
6. التحقق من عدم وجود حالات الاحتيال والتلاعب في القوائم المالية.

ثانيا: الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي: يقوم مجلس الإدارة في هذا المجال بتفويض المسؤولية إلى لجنة التدقيق لكي تقوم بالمهام الآتية:- **(louwers , 2011 , p82)**

1. المشاركة في تعيين المدققين الداخليين.
2. فحص أهداف الرقابة الداخلية وألاشراف عليها وضمان أنها توفر الحد الاساسي للتحقق من أدارة المخاطر.
3. الموافقة على أستراتيجية الرقابة الداخلية وخطتها السنوية والتغيرات التي تجرى عليها.

4. مناقشة مدى كفاية الرقابة الداخلية مع المدقق الداخلي.
5. النظر في أي مساءلة قانونية تؤثر على الشركة.
6. ضمان أن الرقابة الداخلية تعمل وفقا للمعايير المهنية.
7. النظر في التقارير الواردة من التدقيق الداخلي.
8. ضمان وجود أتصالات جيدة بين المدققين الداخليين والخارجيين ومجلس ألادارة والمديرين التنفيذيين

ثالثا: أدارة المخاطر

يجب أن تضمن لجنة التدقيق وجود نظام فعال لادارة المخاطر بالشركة وأنه يدعم أوجه الرقابة، وكذلك يجب التأكد من ألامور ألاتية: **(p5**, 2012 , KPMG)

1. وجود عملية رسمية لتحديد وتقدير وأدارة المخاطر في كل المستويات بالشركة.
2. أن سياسة المخاطر مستمدة من مجلس الادارة الذي يضمن بدوره كفاءة وفاعلية هذه المهمة.
3. أن المديرين التنفيذيين وألادارة العليا وكذلك كافة العاملين بالشركة يفهمون أدوارهم بالنسبة لادارة المخاطر
4. ضمان أن هناك هياكل مناسبة وترتيبات فعالة موجودة لضمان وجود أدارة فعالة للمخاطر.
5. أن يتم توفير التقارير الى المديرين التنفيذيين.
6. التحديث المستمر لادارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغييرات الجارية
7. وجود سجلات معدة للمخاطر توفر أساسا لرقابة داخلية فعالة.

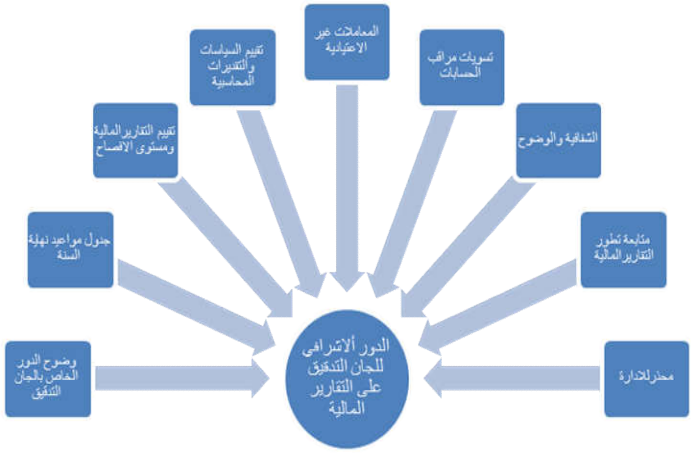
رابعا: المرونة والتوافق والملائمه.(Prottiviti , 2012, p22)

1. الاشراف على النظم والاجراءات الموجودة لضمان ان الشركة قادرة على منع وأكتشاف والرد على أدعاءات الاحتيال والتلاعب.
2. مراجعة دليل السلوك ألاخلاقي وتلقي تقرير ملخص عن أي خروج عنه وتقييم أية أجراءات حياله.
3. ضمان وجود أوجه رقابة مناسبة تعمل ضد الاحتيال وعدم النظام.
4. ضمان وعي العاملين بمخاطر الاحتيال ووجود أجراءات مهمة لاكتشافها أوأساءة الاستخدام عند حدوثها.
5. ضمان دراسة مجالات المخاطر العالية وتفهم الجوانب وألاحكام القانونية بشأنها وكيفية مواجهتها.
6. التأكد من وجود فهم عالي للشركة حول أهمية المخاطر الضريبية الكبيرة من خلال زيادة فعالية عمليات التدقيق الضريبية.

خامسا: قنوات الاتصال

تؤدي لجنة التدقيق دورا مهما في تحسين مستوى الاتصال مع المدققين الداخليين والخارجيين لتعزيز أستقلالهم، ومراجعة خطط التدقيق للعام التالي والموافقة عليها وتنفيذها. وأحدى الوظائف المهمة للجنة هي تحسين ألاتصالات مع المدققين وتعزيز مكانتهم ووضعهم، وينبغي على رئيس اللجنة أن يوفر لكل من المدققين الداخليين والخارجيين سبل ألاتصال به شخصيا في أي وقت يطلبونه. وينبغي أن يجتمع مع أحد المسئولين بمكتب المدقق الخارجي مرة واحدة على ألاقل سنويا **(نصرعلي,2009، ص205)**.

الشكل (4): الدور الاشرافي للجنة التدقيق على التقارير المالية



(من أعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر)

1- **وضوح الدور الخاص بلجنة التدقيق:** تركز لجنة التدقيق بشكل عام على جوانب الرقابة والتدقيق للتقارير المالية وذلك من خلال إثارة الأنتباه إلى الاتي:
- رأي وتقرير مراقب الحسابات.
- أية مواضيع مهمة مثارة في كتاب التمثيل المعد من قبل الإدارة الى مراقب الحسابات.
- تقارير التدقيق الداخلي.
- أية أمور أخرى متعلقة بعملية التدقيق.

2- **جدول مواعيد نهاية السنة:** إذ إن أيّ تأخيرات في إعْداد وتدقيق القوائم الماليةَ يَجِبُ أَنْ تتابعَ من قبل لجنة التدقيقَ وكما ينبغي أن تشير لجنة التدقيق إلى المشاكل الكامنة في إعداد التقارير المالية أوتدقيقها من قبل مراقب الحسابات، ومن أجل أن تقوم لجنة التدقيق بدورها بشكل فاعل وكفوء فإنَ أعضاءها يجب أن يكونوا على قدر كافٍ من الفهم للبيئة المعد فيها التقارير المالية.

3- **تقويم التقارير المالية ومستوى الإفصاح:** إن الإدارة مسؤولة مسؤولية كاملة عن إعداد التقارير المالية على وفق الإفصاح والدقة المطلوبة ووفقاً للمباديء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وإنه على

لجنة التدقيق أن تقيم تلك التقارير المالية ومدى كفاية الإفصاح من عدمه إذ إن الإفصاح في التقارير المالية يجب أن يعكس وبشفافية مستوى الأداء في الشركة.

4- تقييم السياسات المحاسبية والتقديرات والتسويات الجوهرية:-

أ- مدى ملاءمة الإختيارات الإدارية للمباديء والسياسات المحاسبية ذات الأهمية الجوهرية من عدمها.

- هل تغيرت من سنة الى أخرى ولماذا هذا التغير إن وجد.
- ما مدى تأثير تلك التغيرات على التقارير المالية في الفترة الحالية والمستقبلية.

ب- أحكام الإدارة حول التقديرات المحاسبية ذات الأهمية الجوهرية.

- ما هي الفرضية الأساسية لأختيار تلك التقديرات.
- مدى تأثر التقارير المالية بتلك التغيرات في تلك الإفتراضات.
- الدرجة النسبية للمخاطرة أو المحافظة في النتائج للتقديرات المحاسبية.

ج- ما هي المعالجات المحاسبية البديلة.

- المعالجات المحاسبية في الشركات المثيلة بالإعتماد على المعلومات المتاحة.
- ما مدى قناعة مراقب الحسابات بالسياسات والتقديرات المحاسبية وهل تمت المصادقة عليها من قبل اللجنة المالية في الشركة وهل هي متوافقة مع المبادئ والتطبيقات المقبولة قبولاً عاماً.

5- المعاملات غير الإعتيادية وغيرالمؤكدة:- إن على لجنة التدقيق أن تقيم المعالجات للمعاملات غير الإعتيادية أو المعقدة مع مراعاة:

- هل تم الكشف عن المعاملات غير الإعتيادية ضمن التقارير المالية.
- ما هي العناصر المتأثرة محاسبياً بالمعاملات غير الإعتيادية.
- ما مدى ملاءمة الإفصاح وأخذه بالإحتمالات الطارئة وغير المؤكدة (قدر تعلقها بالمعاملات غير الإعتيادية).

6- توصيات مراقب الحسابات:- إنَ على لجنة التدقيق مراجعة توصيات مراقب الحسابات بشأن التسويات والمتغيرات التي عملتها الإدارة في التقارير المالية وكذلك التسويات التي كان على الإدارة أن تعدها ولكنها أغفلت القيام بها والوقوف على أسباب وذلك من خلال:

- فهم الأسباب وراء إساءة أعداد التقارير المالية.
- تشجيع الإدارة لتسوية الخلافات حول عملية التدقيق مع مراقب الحسابات وحل أية مشاكل ممكن أن تنشأ بين الإدارة ومراقب الحسابات.

7- الشفافية والوضوح:- تقوم لجنة التدقيق بتقييم مدى الشفافية والوضوح في التقارير المالية ومدى الإفصاح فيها وذلك من خلال طرح الأسئلة المتمثلة بالآتي:

- مدى كفاية الإفصاح في التقارير المالية.

- مدى وضوح وتكامل الإفصاح في الملاحظات الهامشية للتقارير المالية.

8- متابعة تطور التقارير المالية: يجب على لجنة التدقيق مراعاة أية تغييرات في المباديء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تحدث على التقارير المالية وكذلك مدى قناعتها بـ:

- مدى تطبيق المتطلبات الجديدة وبما ينسجم وطبيعة عمل الشركة.
- مدى قدرة الإدارة على تكريس الموارد وإثارة الإنتباه لفهم التطورات الحديثة في التقارير المالية.

9- أن تعمل لجنة التدقيق كمحذر للإدارة:- أي إن على لجنة التدقيق أن تعمل كمحذر للإدارة من أية سياسات محاسبية غير ملائمة ولها أن تتساءل عن القواعد التي اتبعتها الشركة عند اجرائها التسويات المهمة وذات الأثر الجوهري في التقارير المالية.

تقرير لجنة التدقيق

يتطلب من لجنة التدقيق أن يفصح تقريرها المعد الى مجلس ألادارة عن مدى دقة القوائم المالية الخالية من حالات ألاحتيال وعن أداء اللجنة السنوي وعرض التقرير مع القوائم المالية السنوية الى مجلس الادارة ويتم نشره ضمن التقارير السنوية بحيث يتضمن هذا التقرير الفقرات الاتية:

- ملخص مهام اللجنة.
- أسماء أعضاء لجنة التدقيق خلال الفترة والخبرات العلمية والعملية المتوفرة لديهم.
- توضيح للواجبات والمهام التي قامت بها اللجنة بتنفيذها كافة.

(دليل عمل لجان المراجعة، مركز المديرين المصرين، 2008، ص18_20)

المحور الثالث

دراسة واقع حال بعض الوحدات الحكومية والانموذج المقترح لعمل لجنة التدقيق في القطاع العام.

سيتم تقسيم هذا المحور الى فقرتين الاولى دراسة واقع حال بعض الوحدات الحكومية من واقع تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي، والمحور الثاني الانموذج المقترح لعمل لجنة التدقيق في القطاع العام.

اولاً: دراسة واقع حال بعض الوحدات الحكومية

بعض الملاحظات المدرجة في تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي

اولا:- وجود عدد من الشركات العامة ودوائر الدولة لم تقدم بياناتها المالية في نهاية كل سنة مالية 12/31 الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي لتدقيقها وبيان الرأي فيها خلافا لقانون الادارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004م. من القسم 14 / التدقيق الخارجي والذي ينص على (تخضع الموازنة الفدرالية والموازنة التكميلية الى عملية التدقيق السنوي من قبل ديوان الرقابة المالية ووفقا للقانون). وكما مبين في الجدول (1)

جدول (1)

بأسماء الوزارات وعدد تشكيلاتها التي لم تقدم بياناتها المالية في نهاية كل سنة

ت	الوزارة	عدد التشكيلات التابعة لكل وزارة في السنة			
		2008	2009	2010	2011
1	هيئة الحج والعمرة	2	2	2	1
2	شركات القطاع المختلط	5	4	0	2
3	أمانة بغداد	1	1	0	1
4	التعليم العالي والبحث العلمي	8	7	4	5
5	الصحة	2	2	1	0
6	المالية	4	3	2	1
7	الصناعة	25	20	15	10
8	التخطيط	1	1	1	1
9	جمعية الهلال الاحمر	1	1	1	1
10	المفوضية المستقلة للانتخابات	0	1	1	0
11	الاتصالات	2	3	1	0
12	الاعمار والاسكان	1	1	1	1
13	الكهرباء	1	0	1	1
14	الخارجية	1	1	1	1
15	النفط	0	0	0	1
	المجموع	54	47	31	26

ويرى الباحثان ان مخالفة الشركات العامة ودوائر الدولة بعدم ارسال بياناتها المالية الى المدقق الخارجي المتمثل بديوان الرقابة المالية الاتحادي وتأخرها بشكل ملحوظ خلال الفترة المحصورة مابين 2008 و2011 يورد الشك الى وجود الكثير من العمليات المالية والتسويات غير منجزة في الفترة المالية التي يجب على المؤسسات الحكومية انجاز مهامها حيث التأخر قد يشير الى ادخال بيانات مالية ومعلومات للسنة للاحقة الى السنة السابقة للوصول الى نتائج افضل مما يؤدي الى تحسين صورتها المالية او من خلال اجراء تسويات صورية على عملياتها المالية مثل تحسين المخزون او استلام النقدية بالاضافة الى ضعف الرقابة الداخلية هنا بشكل عام هذا مما يسبب الى ضعف منظومة الرقابة بأكملها نتيجة لعدم وجود جهة اشرافية رقابية على الرقابة الداخلية في تلك الوحدات الحكومية مما يشكل مخالفة مالية صريحة في طياتها مؤشر للاحتيال والتلاعب.

ثانيا:- استمرار العديد من الادارات في تزويدنا ببياناتها المالية وهي غير مستوفية لمتطلبات انجاز تدقيقها مما يستدعي اعادتها إلى هذه الادارات خارج الموعد المحدد قانونا وذلك خلافا لاعمام الامانة

العامة لمجلس الوزراء ذي العدد (م.ت/41089/1/1/8) في 2010/11/30 المتضمن متطلبات انجاز البيانات المالية لسنة/2010 وكما مبين أدناه في الجدول (2).

جدول (2)

الإدارات التي قدمت بياناتها المالية إلى الديوان وتم إعادتها لعدم استكمالها لمتطلبات الإصدار ولم تقدم لغاية 2011/2/29

الوزارة	المحافظة	اسم الدائرة	السنة المالية
الخارجية	بغداد	الممثليات السياسية والقنصلية	2007 - 2009
	بغداد	ديوان وزارة الخارجية	2010
الصناعة والمعادن	بغداد	شركة النداء العامة	2003 - 2008
	بغداد	شركة ابن الوليد العامة	2003 - 2008
	بغداد	شركة النخيل العامة	2002
	بغداد	شركة العبور العامة	2003 - 2009
	كركوك	شركة صلاح الدين العامة	2008
التعليم العالي والبحث العلمي	ديالى	جامعة ديالى	2010
	بغداد	كلية الرشيد الجامعة	2009، 2010
الدوائر غير المرتبطة بوزارة	بابل	محافظة بابل	2010
	بغداد	المحكمة الجنائية العليا	2009-2010
الاتصالات	بغداد	الشركة العامة للاتصالات والبريد	2004-2010

ان عدم استكمال متطلبات انجاز البيانات المالية قد تورد الى فقرتين اساسيتين.

اولا هو بشكل مقصود من قبل المؤسسات الحكومية لتمرير بياناتها المالية الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي نتيجة اخفاء بعض البيانات والمعلومات المهمة.. ثانيا يعود السبب الى ضعف الرقابة الداخلية وعدم كفاءة التدقيق الداخلي بشكل عام ويعود السبب في ذلك لعدم وجود جهة اشرافية رقابية داعمة للرقابة الداخلية.. ثالثا عدم جدية بعض الوزارات والتشكيلات التابعة لها في تصفية ومعالجة الملاحظات الواردة في تقارير ديوان الرقابة المالية رغم تأكيداته ومتابعاته المستمرة. وعدم قيام البعض الاخر بالرد على هذه التقارير ألامر الذي يشكل مخالفة لاحكام المادة (11) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم 6 لسنة 1990 المعدل مما يؤدي الى الضياع والهدر في الاموال والتي تنص الفقرة على:-

أولا: (تعتبر مخالفة مالية لاغراض هذا القانون الافعال والتصرفات الاتية):-

أ- خرق القوانيين والانظمة والتعليمات والبيانات المالية.

ب- ألاهمال والتقصير الذي يؤدي الى الضياع أو الهدر في الاموال أو الاضرار بالاقتصاد الوطني.

ج- أنتهاك قانون أنضباط موظفي الدولة والقطاع العام أو الانظمة الاخرى التي تعلن من قبل مفوضية النزاهة العامة.

وكما مبين ادناه في الجدول (3) بعض الوزارات والتشكيلات التابعة لها لم تقم بالرد على تقارير الديوان:

جدول (3)

بأسماء الوزارات وعدد تشكيلاتها التي لم تقم بالرد على تقارير الديوان

ت	الوزارة	عدد التشكيلات التابعة لكل وزارة في السنة			
		2008	2009	2010	2011
1	دواوين الاوقاف	2	3	2	3
2	الصناعة والمعادن	6	6	9	13
3	النفط	7	8	2	5
4	البلديات والاشغال العامة	19	17	48	16
5	التربية	16	13	7	12
6	التعليم العالي والبحث العلمي	25	29	11	38
7	المالية	16	15	29	3
8	الصحة	32	28	6	11
9	العدل	7	8	13	0
10	الثقافة	9	8	9	5
11	الخارجية	1	2	1	2
12	التخطيط	1	2	4	0
13	الهجرة والمهاجرين	1	1	1	3
14	النقل	1	2	8	4
15	البيئة	2	1	3	0
16	الاتصالات	2	2	3	2
17	الزراعة	3	4	10	9
18	الكهرباء	6	5	5	8
19	الموارد المائية	5	4	8	4
20	العمل الشؤون الاجتماعية	8	6	2	4
21	أمانة بغداد	5	4	6	4
22	الشباب والرياضة	2	2	5	1
23	البنك المركزي	1	1	0	1
24	التجارة	3	0	5	2
25	الاعمار والاسكان	2	0	5	2
26	شركات القطاع المختلط	10	8	13	3
	المجموع	177	179	215	155

- **التقارير هي (بيانات مالية، نتائج أعمال، زيارات تفتيشية، رقابة تخصصية، تقويم اداء)**

ويرى الباحثان ان عدم اجابة الجهات الخاضعة للرقابة على تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمتمثلة بأبرز الملاحظات ونقاط الخلل المشخصة قد يعود السبب الى المأزق التي تمر به الوحدة الحكومية كيف تتصرف لمعالجة هذه الامور لما تحمل في طياتها الى تلاعب واحتيال وعدم كشف الحالات امام ديوان الرقابة المالية الاتحادي وكذلك ضعف جانب الرقابة الداخلية في الوحدة الحكومية.

رابعا:- المبالغ المستحقة والغير مدفوعة لوزارة المالية

عدم قيام عدد كبير من مؤسسات الدولة بتسديد ما بذمتها من مبالغ مستحقة لوزارة المالية, والمتمثلة بالتوقيفات التقاعدية والضرائب وحصة الخزينة من الارباح وغيرها حيث تجد بعض الوزارات التي لم تقم بسداد ما بذمتها الى وزارة المالية ولم تقم باعداد كشف التدفق النقدي على رغم من تأكيدات ديوان الرقابة المالية الاتحادي وكما موضح في الجدول (4)، ويعود سبب ذلك في رأي الباحثان الى ضعف الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية او استخدام هذه المستحقات المالية في انشطة اخرى

مخالفة للانظمة والتعليمات او لاجراء تسويات مالية لتغطية عجز او مخالفات اخرى ونتيجة ذلك يعود لعدم وجود جهة اشرافية رقابية المتمثلة بلجنة التدقيق:-

جدول(4)

الوزارات التي لم تسدد ما بذمتها الى وزارة المالية

ت	الوزارة	2008/ مليون	2009/ مليون	2010/ مليون	2011/ مليون	المجموع/ مليون	النسبة المئوية
1	التجارة	1	19104	185850	-----	204955	6.7
2	النفط	134471	19038	62594	162244	378347	12.4
3	الصناعة	151276	809377	267582	262278	1490513	48.9
4	النقل	1850	13309	543	80203	95905	3.1
5	الاتصالات	455	----	445	327	1227	1.04
6	العلوم والتكنولوجيا	391378	----	-----	----	391378	12.8
7	المالية	2698	316418	---	447	319563	10.5
8	التربية	----	---	3938	----	3938	0.12
9	الكهرباء	778	23365	61834	17344	103321	3.4
10	الثقافة	----	235	-----	-----	235	0.007
11	الصحة	-----	1358	1358	----	2716	0.09
12	الزراعة	-----	1917	----	9421	11338	0.37
13	الاعمار والاسكان	----	2352	9098	18141	29591	0.98
14	الموارد المائية	----	4651	1521	1521	7693	0.25
15	قطاع المختلط	2436	---	---	----	2436	0.09
	المجموع	685347	1211212	594766	551926	3043251	%100

خامسا:- عدم قيام عدد من الدوائر بإتخاذ الإجراءات القانونية بخصوص السيارات المسروقة أو بطء الإجراءات القانونية المتخذة من قبل دوائر أخرى وتحديد المسؤولية التقصيرية عنها ضماناً لحقوق الدولة والجدول رقم (5) يبين الدوائر التي لم تقم باتخاذ الاجراءات القانونية بشأن هذا الموضوع.

وكذلك عدم قيام العديد من الإدارات بتوثيق ملكية السيارات المشتراة من قبلها بتسجيلها لدى دوائر المرور العامة. ان السبب قد يعود الى نوعين من الاحتيال او الغش هما غش الادارة او غش العاملين حيث البعض ادى الى المماطلة في اتخاذ الاجراءات القانونية والبعض منها لم تقم الوحدة الحكومية بتسجيل ممتلكاتها من السيارات لدى دوائر تسجيل المرور العامة مما يوفر فرصة للسرقة والتلاعب بهذه الممتلكات العائة للدولة. نتيجة ذلك لعدم وجود جهة اشرافية رقابية في داخل الوزارة المعنية تقوم بدورها الاشرافي على الرقابة الداخلية بشكل عام وكما مبين ادناه في الجدول (5).

جدول (5)

السيارات والآليات المسروقة التي لم يتم حسمها

ت	2008	2009	2010	2011	المجموع
التجارة	197	363	62	----	622
العمل	18	12	3	---	33
النفط	243	20	---	28	291

الصناعة	---	47	11	14	72
النقل	62	---	27	38	127
الاتصالات	7	351	---	---	358
العلوم والتكنولوجيا	395	149	---	---	544
المالية	2	7	----	21	30
التعليم العالي	82	8	10	16	116
التربية	53	5	4	----	62
الكهرباء	248	34	18	3	303
الثقافة	12	28	---	---	40
الصحة	76	---	72	159	307
الزراعة	79	67	110	106	362
الاعمار والاسكان	212	37	795	713	1757
الموارد المائية	211	---	3	54	268
قطاع المختلط	10	10	---		20
البلديات	180	499	224	218	1121
الخارجية			67		67
العدل	3	1	---	14	18
التخطيط	9	---	6	---	15
دواوين الاوقاف	4	---	1	---	5
امانة بغداد	63	23	---	---	86
مجلس القضاء الاعلى	56	---	---	---	56
السياحة	87	1	---	1	89
المجموع	2309	1662	1413	1385	6769

سادسا:- <u>تعليمات تنفيذ العقود الحكومية</u>

من خلال قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتدقيق العديد من العقود المنفذة من قبل الشركات العامة ودوائر الدولة تم تأشير العديد من الملاحظات ونقاط الخلل والضعف في اجراءات التنفيذ وكما مبين أدناه:-

1- تأخر بعض الوزارات والتشكيلات التابعة لها بتقديم نسخ من العقود المبرمة من قبلها إلى ديوان الرقابة المالية الاتحادي والتي تزيد قيمتها عن(150) مليون دينار(مائة وخمسين مليون دينار) أو ما يعادلها بالدولار الأمريكي خلال(15) يوما من تاريخ توقيع العقد خلافاً لما جاء بكتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء المرقم(ش و/17288/1/8) في 2005./12/11

2- لم تقم اغلب الوزارات والتشكيلات التابعة لها بمفاتحة وزارة التخطيط لغرض التحقق من صحة وسلامة موقف الشركات المتعاقد معها من الناحية القانونية (ورودها في القائمة السوداء) أو تناسب درجة تصنيف المقاول مع كلفها خلافاً لتعليمات مجلس الوزراء بكتابه المرقم(1438/27/1/6) في 2005/2/17.

3- عدم وجود دراسة جدوى اقتصادية لأغلب المشاريع التي تم التعاقد على تنفيذها.

4- يتم التعاقد مع الشركات الوسيطة بدلا من التعاقد مباشرة مع الشركات المصنعة ومن قبل الدوائر التي تتميز بخصوصية في العمل كما في وزارات(النفط والكهرباء) مما ادى الى عدم الالتزام بتوفير المعدات والمواد ذات النوعية والمواصفات وفقا للشروط التعاقدية لبعض العقود.

5- إتباع أسلوب الدعوات المباشرة دون وجود مبررات موضوعية وفنية سواء منها ما يتعلق بالعقود التي ليس لها طابع تخصصي أو تميز بعض المجهزين المحالة عليهم عقود التجهيز.

6 – لم يتم إلزام اغلب المقاولين بتقديم كفالات حسن الأداء، إضافة إلى عدم تناسب المبالغ المستوفية مع النسب المحددة في بعض الحالات لمبالغ العقود المبرمة.

7- عدم تضمين بعض العقود شرط الغرامات الجزائية لضمان التزام المتعاقدين بتنفيذ بنود العقد بالمواصفات المتفق عليها وفي أوقاتها المحددة واستخدام الوزير المختص لصلاحية التمديد او الاعفاء من الغرامات التأخيرية.

8 – طول الفترة الزمنية في بعض الأحيان بين تاريخ الإحالة وتاريخ توقيع العقد.

ويرى الباحثان ان عدم الالتزام بالانظمة والتعليمات تنفيذ العقود الحكومية مما يحمل في طياتها حالات التلاعب والاحتيال، لما تحمله العقود الحكومية من مبالغ ضخمة قد يؤدي الى تبديد المال العام واساءة استخدامه لمصالح شخصية او فئوية. حيث يأتي دور لجنة التدقيق هنا في الاشراف والرقابة على الية تنفيذ العقود الحكومية بشكل سليم.

سابعا:- <u>نتائج تنفيذ الموازنة الجارية والاستثمارية</u>

خلافاً لتعليمات تنفيذ الموازنة استمرت بعض الدوائر بالقيام بما يلي:-

1 – صرف مبالغ او دخول بالتزام دون توفر الاعتماد المالي اللازم لها.

2- التجاوز بالصرف على التخصيصات المعتمدة اضافة الى تبويب بعض المصاريف في غير التبويب المحاسبي الصحيح لتلافي التجاوز على التخصيصات.

3- صرف مبالغ من تخصيصات الموازنة الاستثمارية(الرأسمالية) لأغراض الإنفاق الجاري (او التشغيلي).

ويرى الباحثان ان التجاوز على التخصيصات المعتمدة او التلاعب بالتبويبات المحاسبية او تحويل تخصيصات الراسمالية الى الجارية او بالعكس يعد شكلا من اشكال الاحتيال والتلاعب فالدور الرقابي الاشرافي للجنة التدقيق يعد مهما للحد من حالات الاحتيال والتلاعب الذي يؤدي الى تبديد المال العام.

ثامنا:- <u>الموجودات الثابتة والمخزنية</u>

استمرار حالات الخلل والضعف في إجراءات الرقابة والسيطرة على تلك الموجودات، يذكر منها:

1- لم يتم مسك سجل محاسبة (13) للسيطرة على الموجودات الثابتة من قبل العديد من التشكيلات مما أدى إلى عدم مطابقة نتائج الجرد وتحقيق السيطرة عليها.

2- خلافاً لتعميم الامانة العامة لمجلس الوزراء المرقم(9343) والمؤرخ في 2006/10/19 المعطوف على كتاب ديوان الرقابة المالية 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 بموجوداتها الثابتة.

ب- قيام بعض الوزارات والدوائر التابعة لها بجرد موجوداتها الثابتة كما في نهاية السنة المالية إلا أنها لم تقم بمطابقة نتائج الجرد مع السجلات مما أدى إلى فقدان الجدوى من عملية الجرد.

ج- أظهرت مطابقة نتائج الجرد للموجودات الثابتة والمخزنية مع السجلات المختصة لبعض التشكيلات وجود العديد من الفروقات بالزيادة والنقصان لم يتم تحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها.

د- عدم قيام بعض الوزارات بتنظيم القيود النظامية المتقابلة للسيطرة على الموجودات الثابتة والمخزنية وتثبيتها في السجلات المالية كما نصت عليه الفقرات(7 و8) من تعليمات النظام المحاسبي الحكومي لسنة/1989.

هـ- توجد لدى بعض التشكيلات العديد من الآليات والأجهزة العاطلة عن العمل ومنذ سنوات سابقة لم تتخذ الإجراءات اللازمة لإصلاحها أو بيعها وفق القوانين النافذة.

و- وجود مواد مخزنية راكدة وفائضة عن احتياج بعض الدوائر مما يؤشر عدم الدقة في تقدير الحاجة الفعلية منها وبالتالي تعطيل جزء من رأس المال العامل مما يتطلب اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحديد احتياج الدوائر التابعة من تلك المواد أو بيعها وفق قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم(32) لسنة/1986 (المعدل).

ز- استلام أغلب الوزارات موجودات من منظمات إنسانية وجهات أخرى لم يتم تسعيرها وتسجيلها في السجلات المختصة.

3- لم تقم بعض الدوائر بتسجيل الأراضي والمباني العائدة لها لدى دوائر التسجيل العقاري.

ويرى الباحثان ان عدم الاهتمام بجرد الموجودات الوحدة الحكومية او عدم تشكيل لجان للجرد او عدم تسعير المواد المجرودة او تصنيفها او تسجيلها لدى مؤسسات التسجيل العقاري او عدم الكشف عن الفروقات المخزنية وتضمين مبالغها على ذمة المقصرين يؤدي الى حالة من التلاعب والاحتيال حيث تشير اغلب نتائج الجرد الى وجود حالات السرقة.

تاسعا:- <u>الموجود النقدي</u>

خلافا لنظام الرقابة الداخلية على الموجود النقدي لوحظ ما يلي:-

أ- يتم استلام مبالغ نقدية عالية بدلا من الصكوك مما يؤدي إلى فقدان السيطرة والرقابة على النقد.

ب- تأخر إيداع المبالغ المتجمعة لدى أمناء الصناديق في المصارف أولا بأول مما قد يعرضها إلى الفقدان أو إساءة التصرف.

ج- عدم تصفية السلف المستديمة في نهاية السنة.

د- عدم متابعة وتصفية الصكوك والحوالات قيد التحصيل المدورة من سنوات سابقة.

هـ- عدم مسك سجل محاسبة/16 للسيطرة على الاستمارات والمستندات الهامة(وصولات القبض، دفاتر الصكوك.... الخ)

و- لم تقم اغلب الدوائر بتصفية الموقوفات الظاهرة في مطابقات كشوفات المصرف والتي قد تتضمن حالات تلاعب في الموجودات النقدية والمدورة من عدة سنوات سابقة والمتمثلة بما يلي:-

1 – الصكوك الموقوفة وبمبالغ كبيرة البعض منها مدور من سنوات سابقة.

ت	أسم الوزارة	مبالغ الصكوك الموقوفة (مليون دينار)
1	النفط	13754
2	التربية	1395
3	الداخلية	312
4	الشركات الصناعية	126
5	التعليم العالي	285
6	الصحة	8181
7	البلديات والاشغال العامة	535
8	النقل	47
9	الموارد المائية	16

2- الإيداعات الظاهرة في السجلات وغير ظاهرة في كشف المصرف.

ت	أسم الوزارة	المبالغ (مليون دينار)
1	النقل	6866
2	الزراعة	185
3	الصناعة والمعادن	314
4	التعليم العالي	1619
5	شركات النقل	171

3- المسحوبات الظاهرة في كشف المصرف ولم تظهر في السجلات.

ت	أسم الوزارة	المبالغ (مليون دينار)
1	النقل	3657
2	الاعمار والاسكان	25
3	الصناعة والمعادن	536

4	الشركات الصناعية	36

ويرى الباحثان ان جميع ماورد اعلاه من نقاط خلل جوهرية وعدم معالجتها قد يؤدي الى وجود حالات تلاعب واحتيال وبالنتيجة سرقة النقد الموجود لدى الوحدات الحكومية وبالاخص النقد المدور من سنوات سابقة المتمثلة بايداعات الظاهرة في السجلات ولم تظهر في كشف المصرف والمسحوبات الظاهرة في كشف المصرف ولم تظهر بالسجلات ولخطورة المبالغ المشخصة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ضرورة تشكيل لجنة تدقيق في الوحدات الحكومية للقيام بمهام خاصة تساعد على الحفاظ الي المال العام بتنسيق جهودها مع المدقق الخارجي المتمثل بديوان الرقابة المالية الاتحادي.

عاشرا:- كشف التدفق النقدي

لم تقم اغلب الدوائر بتقديم او اعداد كشف التدفق النقدي وفقا لمتطلبات القاعدة المحاسبية رقم(7) الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق رغم اهمية هذا الكشف في توفير معلومات حول التدفقات النقدية لمستخدمي البيانات المالية بقصد ايجاد اسس تساعد في تحديد وتقويم قدرة الادارات الحكومية على توليد النقد ومجالات استخدامه وتوقيتاته ودرجة التأكد من تحققه في المستقبل. حيث يعد كشف التدفق النقدي من ابرز الكشوفات المالية الذي يبين حركة تدفق النقد الداخل والخارج.

حادي عشر:- لجنة التدقيق المتقاطع

شكلت اللجنة العليا للتدقيق المتقاطع بموجب كتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء ذي العدد(ش ل/ت/ ديواني/13073) في 2008/6/8 برئاسة ديوان الرقابة المالية وعضوية وكلاء الوزارات (المالية، التخطيط، العلوم والتكنولوجيا) تتولى القيام بالتدقيق المتقاطع لأسماء موظفي الدولة مع بعضها البعض ومع المتقاعدين والحاصلين على المنح بأنواعها.

واستكملت اللجنة اغلب قاعدة البيانات للموظفين خلال عام/2009 وشملت(معلومات موظفي الدولة حسب الوزارات والدوائر غير المرتبطة بوزارة وتشكيلاتها وهيئة التقاعد الوطنية، شبكة الحماية الاجتماعية، البطاقة التموينية) وباشرت بإجراء التدقيق المتقاطع 2010/10/3 ولغاية 2012/7/23 بواقع 17 تقريرا وتضمنت الاتي:-

شبكة الحماية	القروض	التقاعد	بين الوزارات
7197	3815	8405	3504

وادناه اهم المؤشرات والملاحظات التي وردت فيها:-

أ- بيانات استمارات التدقيق المتقاطع للوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة: لازالت بعض الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة لم ترسل بياناتها الإحصائية إلى اللجنة على الرغم من انتهاء المدة المحددة لتقديم البيانات من قبل الوزارات والجهات الأخرى بموجب تأكيد الأمانة العامة لمجلس الوزراء بكتابيها المرقمين(م.ت/1920/2/1/1/8) و(م.ت/24324/11/2/1/8) في 1/18 و2010/7/11

على التوالي وكتاب لجنة الشؤون الاقتصادية المرقم(192) في 2010/5/26 والذي حدد تاريخ 2010/8/1 كحد أقصى لتقديم البيانات وكتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء المرقم (م.ت/34673/11/2/1/8) في 2010/10/6 الذي حدد مدة (30) يوم (ثلاثون يوما) لاستكمال البيانات من قبل الوزارات والجهات الأخرى إلا ان بعض الجهات لم تقدم بياناتها والبعض الأخر لم تستكمل بياناتها.

ب- رواتب (إعانات) شبكة الحماية الاجتماعية: ان نتائج التدقيق المتقاطع لشبكة الحماية الاجتماعية أظهرت وجود حالات من الازدواجية في استلام رواتب شبكة الحماية الاجتماعية من جهة واستلام رواتب من دوائر الدولة من جهة اخرى.

ج- قروض دائرة العمل والتدريب المهني: يتم منح قروض يتعارض مع ضوابط منح القروض او التجاوز عليها مع التكرار في منح القروض.

د- تقاطع بين الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة: وجود عدد من الموظفين مستمرين في الخدمة على الملاك الدائم ويتعاقدون مع دوائر اخرى للعمل فيها.

هـ- المتقاعدون: وجود عدد من موظفي الدولة مستمرين بالخدمة الوظيفية ويتقاضون رواتب تقاعدية.

ويرى الباحثان ان الحجم الكبير لعدد المخالفات والتلاعب في شبكة الحماية وتسهيلات القروض وتعينات الموظفين والمتقاعدين الذي له الاثر السلبي على المال العام مما يؤشر حالة من التلاعب بالقوائم والكشوفات المالية الى جانب عدم تعاون الوزارات المعنية في تقديم المعلومات والوثائق للتأكد من صحتها من قبل لجنة التدقيق المتقاطع مما يؤشر على اخفاء معلومات مهمة تحمل في طياتها طابع احتيال مالي بأشكاله المختلفة.

ثاني عشر:- (الاحتيال في الرواتب)

من خلال تدقيق كافة المستندات الخاصة برواتب احدى الدوائر الحكومية من قيود استحقاق ومستندات الصرف لسنة 2008 و2009 ولغاية 2009/11/16 تاريخ أكتشاف الاختلاس والتلاعب تبين الاتي:-

- تنظيم قيود استحقاق شهرية بأجمالي رواتب موظفي الدائرة استنادا الى خلاصات الرواتب الا انه يتم دفع مبلغ رواتب يكون بعدة مستندات صرف تنظم حسب الاقسام والدوائر وتحرر صكوك بمبالغها لامر عدة لجان فرعية لاستلام وتوزيع الرواتب دون تشكيل لجنة مركزية لاستلام وتوزيع الرواتب، وهي أحد نقاط الخلل والضعف التي ادت الى حدوث حالة التلاعب والاختلاس في الرواتب، اذ ساعد ذلك على الافساح المجال لتشكيل لجان وهمية.
- تم الاختلاس والتلاعب في مستندات الصرف كالاتي:-

1. تقوم شعبة الرواتب بأعداد جدول شهري يتضمن اسماء الاقسام والدوائر التابعة للدائرة الرئيسية مع أسماء اعضاء اللجان المكلفة بأستلام وتوزيع الرواتب لتلك الاقسام والدوائر والمبلغ العائد لكل

لجنة ويكون مجموع الجدول مطابق لمبلغ الرواتب والاجور المستحقة في قيد استحقاق الرواتب الا ان تمت ملاحظة مبالغ محرفة في بعض مفردات ذلك الجدول دون تغيير اجمالي المبلغ الظاهر في نهاية الجدول مما يترك الاثر الواضح في تمويه للجهة التي تقوم بالتدقيق وتأشير صحة الجدول وبذلك يتم تحديد مبلغ معين وهو الفرق بالزيادة لغرض الاختلاس للجنة التي تقوم بتوزيع رواتبها ويتم تبويب المبلغ المختلس((الفرق بالزيادة)) على حساب المصرف النهائي (ح/3111) لغرض عدم تجاوز مبلغ الرواتب والاجور المستحقة في مستندات الصرف عن المبلغ المثبت في قيد الاستحقاق

2. الفترة من كانون الاول /2008 ولغاية اكتشاف الاختلاس في شهر تشرين الثاني /2009 ان قسما من مستندات الصرف والتي تعود الى لجان وهمية مسماة من قبل شخص معين لغرض استلام وتوزيع مبالغها من قبله شخصيا يتم تحريفها من خلال اضافة عدد الى يسار المبلغ الحقيقي للرواتب مع تحريف المبلغ كتابة وتغيير التبويب للمستند من حساب الرواتب والاجور المستحقة ((ح/2664)) لتبوب على حساب المصرف النهائي (ح/3111) حيث يتم اختلاس كامل مبلغ المستند ((المبلغ الاصلي للمستند + المبلغ المحرف)) ولغرض عدم اكتشاف التلاعب ولصرف رواتب منتسبي الاقسام التي تم تحريف مستندات الصرف الخاصة برواتب يتم اضافة مبالغ رواتبهم الى مبالغ اللجنة

3. يتم ترحيل المستندات المحرفة مبالغها وتبوياتها الى الحاسوب دون الاخذ بنظر الاعتبار ان التعديلات على المستندات لم يتم تعزيزها بتواقيع المخولين.

4. من خلال مراجعة الاوامر الادارية الخاصة بتشكيل لجان استلام وتوزيع الرواتب لوحظ وجود نقاط خلل والضعف التالية لم يتم تشخيصها عند تدقيق الرواتب من قبل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي على الرغم من وجود شعبة خاصة بتدقيق الرواتب في القسم وكما موضح أدناه:-

- وجود خمسة لجان وهمية لاستلام وتوزيع الرواتب.
- أن الامر الاداري بالرقم (***) في حزيران 2009 الصادر من احدى الاقسام بتشكيل لجنة للاستلام وتوزيع الرواتب القسم يتكون من اسماء تختلف عن الاسماء المثبتة على المستندات المحرفة للاشهر (حزيران ،تموز، اب / 2009)
- يتم أستلام صكوك الرواتب لبعض الاقسام من قبل اشخاص ليسوا ضمن اللجان الخاصة بتلك الاقسام المعنية.

رقم المستند	تاريخه	التفاصيل	اسماء اعضاء اللجنة	اسم مستلم الصك
5436	2008/8/3	مكافئات العيد لاحدى الاقسام	لجنة وهمية	أ
3334	2009/8/10	رواتب النادي	ب ، ج ، هـ	أ
160	2009/1/12	رواتب قسم الافراد،القانونية	ص ، ع ، خ	أ
3720	2009/9/9	رواتب قسم العقود	ح ، و ، م	ب

- خلافا لتعليمات النظام المحاسبي الموحد لوحظ القيام بتنظيم مستندات صرف الرواتب قبل قيود الاستحقاق ومثال على ذلك:-

ت	البيان	مستند الصرف	التاريخ	مستند القيد	التاريخ
1	رواتب حزيران 2008	عدة مستندات	2008/6/24	86	2008/8/24
2	رواتب تموز 2008	عدة مستندات	2008/7/22	91	2008/8/9
3	رواتب تشرين الاول 2009	عدة مستندات	2009/10/6	23	2009/10/22
4	رواتب تشرين الاول 2009	عدة مستندات	2009/10/10	32	2009/11/11

5. ضعف أجراءات الرقابة والسيطرة والضبط الداخلي على حساب الرواتب وكما مبين ادناه:-

- عدم الدقة وبذل العناية الكافية بتدقيق مستندات الرواتب والاوليات المرفقة بها والتأكد من صحة ترحيل المبالغ الى الحاسوب وعلى الحسابات العائدة لها رغم وجود شعبة خاصة لتدقيق الرواتب وكذلك شعبة لتدقيق المصروفات في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي.
- أن اغلب مستندات الرواتب من قيود استحقاق ومستندات الصرف للسنتين (2008 , 2009) يتم تنظيمها من قبل شخص واحد.اضافة الى قيامه بأعداد جداول الرواتب وكذلك هو عضو في عدة لجان مختلفة.
- عدم تحديد صلاحيات المخولين بالتوقيع على مستندات الصرف والصكوك المرفقة بها ، أذ لوحظ ان توقيع الصكوك يقتصر على كل من مدير قسم المصروفات ومدير قسم الحسابات ومدير شعبة الموازنة رغم ضخامة مبالغ الرواتب التي تستوجب توقيع صكوكها من قبل مدير عام الدائرة الادارية أو احد وكلاء الدائرة.مما يدل الى عدم وجود لوائح تحريرية لتحديد صلاحيات العاملين في كل تشكيل لتحديد المسؤولية.
- عدم قيام قسم التدقيق الداخلي باجراء مطابقات دورية بين اسماء واعداد الموظفين بموجب قوائم الرواتب وسجلات الافراد لغرض السيطرة والرقابة على الرواتب وحصر المبالغ المصروفة بالزيادة
- عدم تقديم الصكوك مع مستندات الصرف الخاصة بها الى قسم التدقيق الداخلي لغرض مطابقة المبالغ واسماء المخولين واسماء لجان سحب الرواتب.
- عدم تثبيت اسم وتوقيع الموظف الذي قام بأدخال بيانات المستندات الى الحاسوب على تلك المستندات لغرض تحديد المسؤولية.
- عدم ذكر أسم المستلم في عدد من مستندات الصرف أذ يتم الاكتفاء بتثبيت توقيعه وكما مبين في الامثله أدناه:-

ت	رقم المستند	نوعه	تاريخه
1	5601	صرف	2008/12/18

2	5602	صرف	2008/12/18
3	6004	صرف	2008/12/18
4	1717	صرف	2009/4/12
5	2166	صرف	2009/5/11
6	2167	صرف	2009/5/11
7	2545	صرف	2009/6/10
8	2922	صرف	2009/7/9

- عدم ذكر الاسماء الصريحة لكل من (المنظم، مدير شعبة الصرف، مدير قسم المصروفات، مدير التدقيق) على مستندات الصرف والقيد بجانب تواقيعهم على المستندات ومثال على ذلك:

ت	رقم المستند	نوعه	تاريخه
1	6030	صرف	2008/12/21
2	6031	صرف	2008/12/21
3	6032	صرف	2008/12/21
4	6033	صرف	2008/12/21
5	74	قيد	2008/12/23
6	56	قيد	2009/4/21
7	45	قيد	2009/5/19
8	30	قيد	2009/7/12
9	52	قيد	2009/9/15
10	جميع المستندات التي حصل فيها الاختلاس والتلاعب		

– عدم تثبيت رقم مستند القيد وتاريخه على اصل مستند الصرف وبالعكس.

– يتم تثبيت تسلسلات (أرقام) مستندات الصرف والقيد يدويا واعتمادها كرقم للمستند على الرغم من وجود ارقام مطبوعة على مستندات الصرف.

– لا يتم تأييد بتوفير التخصيص على اجمالي مبلغ الرواتب الشهري وعلى مستوى الدائرة ككل اذ يتم التأييد بتوفير التخصيص لكل معاملة صرف وعلى مستوى كل لجنة. الامر الذي يؤدي الى صعوبة التأكد فيما اذا كانت المبالغ المدفوعة لقاء الرواتب ضمن التخصيص المتوفر وبالتالي افساح المجال للتلاعب وسوء التصرف بالرواتب.

<u>واسباب هذه المخالفات تعود الى:–</u>

1. عدم وجود رقابة من قبل الجهات العليا في الوزارات المتمثلة بمجلس الادارة والذي يفترض ان تكون الجهة المسؤولة عن توفير ألية اشرافية على أعمال الوحدات الحكومية التابعة لها والمتمثلة بلجنة التدقيق التي تقوم بمهام الاشراف والمراقبة.
2. وجود خلل وقصور كبير في نظام الرقابة الداخلية وخاصة في اجراءات المعتمدة بأليات أحتساب وصرف الرواتب والتي ساهمت بشكل واسع في تمكين بعض الاشخاص من تمرير حالات التلاعب والاختلاس وكان ابرزها:–

- عدم وجود لجنة مركزية في الدائرة لاستلام وصرف الرواتب اذ يتم الاستلام والصرف عن طريق لجان فرعية مشكلة على مستوى الدوائر والاقسام، بالاضافة ان كثرة عدد هذه اللجان وعدم وجود سيطرة عليها فسح المجال لتشكيل لجان بأسماء وهمية ويتم استلام الصكوك المحررة بأسم شخص معين والتصرف بها من قبل اشخاص اخرين.
- عدم الفصل في المهام وخاصة المهام المتعلقة بالجوانب المالية المهمة حيث لوحظ ان تنظيم جداول الرواتب وقيود ألاستحقاق الخاصة بها ومستندات الصرف يتم من قبل موظف واحد في شعبة الرواتب اضافة الى ترأسه احدى لجان توزيع الرواتب.
- عدم قيام قسم التدقيق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة في تدقيق عمليات احتساب الرواتب وصرف الرواتب.
- السماح للشخص المعني بمتابعة معاملات الرواتب لدى قسم التدقيق الداخلي واستلامها بعد التدقيق وتحويلها من قبل الموظف المعني الى شعبة الموازنة لتحرير الصكوك ، الامر الذي فسح المجال أمامه للتلاعب وسوء التصرف.
- حصر صلاحيات تحرير وصرف الصكوك بالمستويات الادارية الدنيا في الدائرة (مدير الحسابات، مدير المصروفات، مدير شعبة الموازنة) دون ان يتم ذلك من قبل مدير عام الدائرة الادارية او رئيس الدائرة او احد وكلائه رغم ضخامة المبالغ المصروفة.

1. بلغ أجمالي المبالغ المختلسة في الدائرة كمايلي:

سنة 2008 ((أكثر من ثلاثة مليارات)). سنة 2009 ((أكثر من عشرة مليارات)).

وعليه سيحاول الباحثان أيجاد ألية مقترحة لتشكيل لجنة تدقيق في دوائر القطاع العام أسوة بما ألت اليه دول العالم في تشخيص كافة المشاكل والمعوقات المالية ووضع حلول لمعالجتها للوصول الى تقارير مالية موثوق بها خالية من الاحتيال

الفقرة الثانية: آلية مقترحة لعمل لجنة التدقيق في القطاع العام (التشكيل، الاهداف، المهام، التكاليف، التقرير) يصف ميثاق عمل لجنة التدقيق نطاق مسؤوليات اللجنة وكيفية قيامها بتنفيذ مسؤولياتها المناطة بها وكالاتي:-

أولا: التأسيس: بموجب هذه الوثيقة يتم تشكيل لجنة التدقيق في الوحدات الحكومية ويخول لها كافة الصلاحيات والمسؤوليات والمهام المنصوص عليها في هذه اللائحة والقرارات اللاحقة الخاصة بالادارة.

ثانيا: الغرض: تقوم لجنة التدقيق بمساعدة مجلس الادارة في الرقابة و الاشراف على عمليات الرقابة المالية الخاصة بالوحدة الحكومية وفي أطار تنفيذ هذه المهمة سوف تركز لجنة التدقيق بشكل خاص على:

- ✓ضمان نزاهة ومصداقية عمليات الرقابة الداخلية وأعداد تقارير مالية خالية من حالات الاحتيال والتلاعب بكافة اشكاله. من خلال الاشراف والرقابة
- ✓دعم وظيفة التدقيق الداخلي

- ✓ دعم وظيفة التدقيق الخارجي
- ✓ تحقيق اتصال فعال بين أدارة التدقيق الداخلي وادارة الوحدة الحكومية من جهة والرقابة الخارجية (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) من جهة أخرى.

ثالثا: تشكيل لجنة التدقيق ومؤهلات أعضائها:

1- التشكيل:- ويمكن أسناد مهمة تشكيل لجنة التدقيق في القطاع العام الى وزارة المالية بأعتبارها المسؤولة عن المال العام لضمان ألاستقلالية وتحقيق لمبدأ النزاهة وبما ينسجم مع المحافظة على المال العام من ألاسراف والتبديد والاحتيال وبالتشاور مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي لما يمتلكه من صفات علمية ومهنية واستقلالية عالية مع وجود امكانية استشارة منظمي ممارسة المهنة وفق نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية العراق بالرقم (3) لسنة 1999 في تحديد اعضاء اللجنة ، حيث تتألف اللجنة عدد من ألاعضاء لا يقل عن ثلاثة أعضاء ولايزيد عن خمسة أعضاء في الوحدات الحكومية وحسب الحاجة لتلك الوحدة. ويجب التاكد من كافة أعضاء اللجنة على دراية تامة والكافية بالنواحي المالية والمحاسبية والرقابة والتدقيق وامتلاكهم لكافة المهارات المهنية والتاهيل العلمي والعملي... وتتكون لجنة التدقيق من:

1 – محاسب قانوني. رئيسا للجنة

2 – محاسب كلفة. عضو

3 – مشاور قانوني. عضو

4 – عضو بدرجة مدير من داخل الوحدة الحكومية لهم دراية عالية بنشاط الوحدة الحكومية (مدير التدقيق الداخلي).

حيث يمكن ان تكون اعضاء اللجنة يمثلون عدة جهات، ممثلين من داخل الوحدة الحكومية، ممثلين عن سوق العراق للاوراق المالية، ممثلين من هيئة الرأي..... الخ.

2- رئيس اللجنة:- يقوم رئيس اللجنة بما يأتي:_

- يكون مسؤولا أمام ادارة الوحدة الحكومية ككل عن تنفيذ أنشطة اللجنة بصورة واضحة.
- يقوم باعداد جدول أعمال أجتماعات اللجنة بعد عقد مشاورات مع ألادارة وبقية اعضاء اللجنة.
- يقترح جدول عمل وبرنامج الانشطة السنوية ليتم عرضه على اللجنة للحصول على موافقتها
- يصرح للاخرين من أدارة الوحدة الحكومية والموظفين والاطراف ذات العلاقة، لحضور أجتماعات اللجنة والمشاركة فيها على النحو الذي يراه ضروريا وملائما لتنفيذ عمل اللجنة.
- ينوب عن اعضاء اللجنة في طلب المعلومات التي تحتاجها اللجنة من أدارة الوحدة الحكومية والموظفين وغيرهم أثناء سير عملها.
- يضمن تسجيل أنشطة وقرارات اللجنة وتوصياتها في حينها وبطريقة مناسبة وأخطار ألادارة بها ومتابعتها.

- يقوم رئيس اللجنة بتنظيم وألاشراف على التقييم السنوي الخاص بفاعلية أداء اللجنة.
- يعد التقارير الدورية المتعلقة بانشطة اللجنة.

3- **الصوت المرجح لرئيس اللجنة:-** في حالة تعادل أصوات اللجنة عند التصويت على أحد الموضوعات، يرجح الجانب الذي فيه رئيس اللجنة.

4- **مشاركة ألاعضاء :-** يكون لكل عضو في لجنة التدقيق مايأتي:

- لكل عضو صوت واحد وذلك للتصويت على كافة الامور المتعلقة باللجنة.
- لايجوز للعضو تعيين بدلاء عنه باللجنة.
- يطلع أعضاء اللجنة على كافة ألامور التي قد تؤثر على أستقلاليته وقدرته على تنفيذ مسؤلياته.
- يقوم العضو بتنفيذ المهام الموكله اليه من قبل اللجنة.
- أمكانية تفويض عضو من الاعضاء لعضو اخر في التصويت نيابة عنه في حالة عدم تمكن من الحضور شخصيا او من خلال مؤتمر عبر الاتصالات.

رابعا: المهام الخاصة باللجنة

1- **الاشراف على أعداد التقارير المالية:-** تتحمل لجنة التدقيق مسؤولية:

- التعرف على المجالات الحالية المتعلقة بالمخاطر المالية التي تواجه الوحدة الحكومية وأيضا كيفية تعامل ومواجهة أدارة الوحدة لتلك المخاطر.
- دراسة أية عمليات أحتيال او تصرفات غير قانونية أو أي قصور في عمليات الرقابة الداخلية او اية قضايا مشابهه لذلك ، بالاشتراك مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي وقسم التدقيق الداخلي.
- مراجعة القضايا الرئيسية المتعلقة بالمحاسبة وبأعداد التقارير، بما في ذلك البيانات الرسمية والتنظيمية الخاصة بالخبراء والجهات الرقابية، وتقييم أثارها على القوائم المالية للوحدة الحكومية
- ألاستفسار من ادارة الوحدة الحكومية وديوان الرقابة المالية الاتحادي وقسم التدقيق الداخلي حول المخاطر الرئيسية، ودرجة تعرض الوحدة لها والخطط اللازم وضعها للتقليص من اثار تلك المخاطر
- مراجعة اية امور قانونية قد تؤثر على أعداد القوائم المالية للوحدة الحكومية بصورة كبيرة.
- دراسة القوائم المالية المرحلية والسنوية وتقييم ما أذا كانت القوائم تعكس السياسات والمعايير المحاسبية المتبعة ومدى ملائمتها.
- تقييم اثر أي معاملات معقدة او صفقات أستثنائية اوغير معتادة على القوائم المالية للوحدة الحكومية مثل تكاليف أعداد الهيكلة والافصاح عن عمليات المشتقات المالية.

- دراسة القرارات الصادرة أثناء أعداد القوائم المالية للوحدة الحكومية بما في ذلك أي عمليات تقييم للموجودات أو المطلوبات أو الضمانات أو المنتجات أو الالتزامات البيئية ومخصصات التقاضي، والتعهدات والالتزامات العرضية الاخرى.
- عقد اجتماع مع ديوان الرقابة المالية والتدقيق الداخلي لمراجعة القوائم المالية ونتائج الرقابة.
- دراسة القوائم المالية الدورية وعمليات الافصاح المبدئية والمرحلية وطلب الايضاحات اللازمة من ادارة الوحدة الحكومية وقسم التدقيق الداخلي حول مايلي:-

✓ ما أذا كانت هناك اختلافات كبيرة بين النتائج المالية الفعلية للفترة المرحلية ونتائج الموازنة أو النتائج المستهدفة.
✓ ما اذا كانت التغيرات التي حدثت في النسب والعلاقات المالية في القوائم المالية المرحلية متطابقة مع التغيرات التي تمت على اعمال الوحدة الحكومية وممارساتها التمويلية.
✓ ما أذا كان قد تم تطبيق السياسات والمعايير المحاسبية بشكل ملائم.
✓ ما اذا كان هناك تغيرات فعلية أو مقترحة على السياسات المحاسبية أو الممارسات الخاصة بأعداد التقارير المالية.
✓ ما أذا كان هناك أي احداث أو معاملات هامة أو أستثنائية.
✓ ما أذا كانت عمليات الرقابة المالية والتشغيلية للوحدة تعمل بصورة فاعلة.
✓ ما أذا كانت الافصاحات الاولية والقوائم المالية المرحلية تتضمن افصاحا كافيا وملائما

2- وظيفة التدقيق الداخلي:- تتحمل لجنة التدقيق مسؤولية:

- القيام بعد أشتراك كل من المدير المالي واقسام الرقابة الداخلية للوحدة الحكومية واية أطراف معنية أخرى، بالاشراف على مراجعة جودة وكفاية عمليات الرقابة الداخلية بالوحدة الحكومية، وما أذا كانت الادارة قد قامت بنشر الوعي بأهمية التدقيق الداخلي داخل الوحدة وهذا يتضمن تقييم تامين أنظمة الحاسوب وتطبيقاته، ومراجعة أية خطط للطوارئ لتوفير المعلومات المالية والمعلومات الاخرى.
- مراجعة إعداد وتنفيذ ونتائج برنامج العمل السنوي الخاص بالتدقيق الداخلي للوحدة الحكومية، بالاضافة الى أية أنشطة أخرى يكون قد تم انجازها خارج اطار ذلك البرنامج، وبذلك بألاشتراك مع المدقق الداخلي.
- مراجعة مدى ملائمة هيكل قسم التدقيق الداخلي بالوحدة الحكومية ومسؤلياته والكوادر العاملة به وموارده ووظيفته بألاشتراك مع المدقق الداخلي وسوف تتضمن تلك المراجعة تقييما سنويا لاداء رئيس ذلك القسم ومؤهلاته وكفاءته.

- متابعة ماتم بشأن ملاحظات وتوصيات ادارة التدقيق الداخلي.

3- ألاتصال مع المدقق الخارجي (ديوان الرقابة المالية الاتحادي)

أ- ألاطلاع ودراسة ومتابعة كافة تقارير ديوان الرقابة المالية (التقرير الخاص بالبيانات المالية للسنة المنتهية، نتائج أعمال، تقرير تقويم اداء، التقرير السنوي، وغيرها من التقارير التي يصدرها ديوان الرقابة المالية).

ب- متابعة وتصفية الملاحظات التي وردت في التقرير والوقوف على أسباب حدوثها ووضع حلول لمعالجتها وعدم حدوثها مرة أخرى بشكل موضوعي ودقيق.

ت- ألاخذ بكافة التوصيات المدرجة في تقرير ديوان الرقابة المالية عند معالجة الخلل.

ث- ألاخذ بكافة القضايا الرئيسية التي تتعلق بمبادئ وممارسات المحاسبة والرقابة بما في ذلك سياسات المحاسبة الرئيسية والتغيرات الهامة في المبادئ وممارسات الرقابة والتدقيق التي يقترحها أو يوصي بها ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

ج- تذليل كافة الصعوبات والعقبات التي يواجهها مراقب الحسابات أو يطرحها في أطار تنفيذ مهام الرقابة والتدقيق في الوحدة الاقتصادية وهذا ينطبق على أي قيود على نطاق تنفيذ هذه الانشطة او على الوصول الى العاملين أو الحصول على المعلومات أو أي خلافات تحصل مع الادارة او أعضاء قسم التدقيق الداخلي أو ألاقسام الباقية في الوحدة الحكومية.

ح- متابعة مدى أستجابة قسم التدقيق الداخلي والاقسام الاخرى للاجابة على كافة أستفسارات أو تسأولات هيئة الرقابة المالية العاملة في الوحدة الحكومية.

خ- تهيئة وتحقيق وفي الوقت المحدد أجتماعات مابين الادارة والتدقيق الداخلي ومراقب الحسابات من جهه ولجنة التدقيق من جهه اخرى لمراجعة ومناقشة كافة تفاصيل الرقابة والتدقيق

د- ألاتصال الفوري مع مراقب الحسابات عند معرفة لجنة التدقيق بأمور مهمة التي تؤدي بأساءة أستخدام المال العام أو حدوث حالات تزوير في الوثائق أو العقود أو في أي مجالات العمل أو حالات الاحتيال والتلاعب للوقوف على أسبابه ومعالجته وأذا أدعى الامر ضرورة عقد أجتماع للتباحث حول الموضوع.

ذ- متابعة حول أي تغيرات تحدث في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية من تغيرات في العمل او أستحداث او تقليص سواء في المستويات العليا أو الوسطى أو الدنيا.

ر- التحقق والتأكد من أن ألادارة قد قامت بمسوؤلياتها في أعداد البيانات المالية وألافصاح عنها بصورة عادلة طبقا للقواعد والمعايير المحاسبية المحلية والدولية.

ز- متابعة من استيفاء بنود تقرير ألادارة السنوي والتحقق من أدراج كافة أنشطتها المالية والفنية وكافة الخطط المستقبلية تماشيا مع القاعدة المحاسبية رقم (6) بشأن ألافصاح.

س- متابعة تقديم البيانات المالية الى ديوان الرقابة المالية في موعد أقصاه 31 / كانون الثاني / من كل سنة.

ش- متابعة عند أرسال العقود التي تزيد على 150 مليون أو بما يعادلها الى ديوان الرقابة المالية أرفاق أستمارة ((تدقيق المشاريع والعقود الموزعة على أساس المحافظة المستفيدة)). على أن يصادق على هذه ألاستمارة كل من مسؤول (وحدة العقود، الوحدة المالية، الرقابة الداخلية والتي تبين فيها (أسم المشروع او العقد، رقمه وتاريخة، جهه التعاقد، طبيعة التخصيص المالي، مبلغ العقد، المحافظة المستفيدة من التخصيص).

ص- متابعة عند أرسال العقود التي تزيد على 150 مليون أو بما يعادلها الى ديوان الرقابة المالية أرفاق أستمارة ((قائمة المعلومات المحوسبة)) والتي تتضمن (التسلسل، أسم الوزارة، الجهة المتعاقدة، أسم الشركة المنفذة ، جنسيتها، الاعمال المماثلة، نوع حسن تنفيذ الاداء، مدة الانجاز، موقف الشركة من القائمة السوداء، بيانات حول تصنيف الشركة أو المقاول، .....الخ).

4- مهام عمله

- مراجعة نظام الوحدة الحكومية الخاص بمراقبة ألالتزام بالقانون.
- مراجعة نتائج أي تحقيقات أو أجراءات قانونية تكون قد أتخذتها أدارة الوحدة الحكومية.
- ألاطلاع أول بأول على مدى ألتزام الوحدة الحكومية وتحديثها لقواعد ألالتزام بالقوانيين من خلال الادارة وقسمها القانوني.
- مراجعة التفاصيل الخاصة بأي تحقيقات أو مراجعات أوتساؤلات تكون قد أجرتها او طرحتها الجهات الرقابية ألعامة فيما يتعلق بسير أنشطة الوحدة أو أعداد قوائمها المالية.
- التحقق من صحة التقديرات المحاسبية بشكل جيد ودقيق وأنها ملائمة وتعطي تقديرا معقولا للبنود الخاصة بها.
- دراسة أسباب وأيجاد حلول من خلال وضع خطط سليمة للبنود التي تراوحت نسب تنفيذها للموازنة الاستثمارية مابين (11% – 58%)، وكذلك البنود التي تجاوزت نسب تنفيذها أكثر من (100%).
- وضع ألية عمل وفق جدول زمني محدد للسيارات والاليات المنسبة لدى الغير.
- المتابعة القانونية للسيارات والاليات المسروقة ، والتي تأخر في حسم موضوعها.
- متابعة تصفية ومعالجة الارصدة المدينة والدائنة الموقوفة والمدورة من السنوات السابقة والعمل على تصفيتها اول بأول.
- دراسة أسباب ومنع تكرار حالات الارصدة المدينة والدائنة المخالفة لطبيعتها والتي تؤثر سلبا على صحة البيانات المالية.

- متابعة ألاجراءات القانونية على حالات التجاوز على ممتلكات الدولة وبيان الموقف أول بأول.
- متابعة تسديد الشركة ما عليها من ألتزامات مالية اتجاه الغير (حصة الخزينة من ألارباح، حصة هيئة التقاعد الوطنية، الهيئة العامة للضرائب، مستحقات القطاع الخاص وأي جهات أخرى) وعدم تراكمها لفترات طويلة وتصفيتها اول بأول.
- دراسة أسباب ومنع حدوث تكرار في الحساب الجاري المخالف لطبيعته.
- متابعة في مسك كافة السجلات والمستندات والوثائق والكشوفات الرئيسية والتحليلية المحاسبية والمالية
- متابعة مسك ومصادقة سجل التوحيد من قبل وزارة المالية لامكانية ألاعتماد على التأييدات الواردة من وزارة المالية بخصوص التمويلات وتعزيزات الارصدة.
- متابعة أجراءات مطابقة كشف المصرف مع سجلات الوحدة الحكومية ودراسة أسباب ظهور ألايداعات والمسحوبات التي مرة تظهر في السجلات ولم تظهر في كشف المصرف وبالعكس.
- متابعة وحصر أملاك الوحدة الحكومية ومطابقتها مع دوائر التسجيل العقاري والتحقق من صحتها
- متابعة أستغلال بعض قطع ألاراضي والساحات للغرض المخصص لها دون أستغلالها في جوانب أخرى.
- متابعة والتأكد من صحة ايرادات الوحدة الحكومية وأنها بوبت في التبويب الصحيح لها.
- متابعة كافة مصروفات الوحدة والتحقق من أوجه الصرف المخصص لها وضمن الموازنة العامة للدولة
- متابعة من عدم دخول الوحدة الحكومية في التزامات مالية وأبرام عقود ومنح السلف المالية في نهاية السنة المالية.
- التأكد من قيام ألادارة بتحديث هيكلها التنظيمي بما يتناسب مع مجريات العمل والامور ألاخرى ووفق القوانيين والتعليمات الملزمة.
- التأكد من مصادقة وزارة المالية على الملاك الوظيفي للوحدة الحكومية.
- متابعة الموظفيين من عدم أشغالهم بعض لوظائف لاعلاقة لها بأختصاصاتهم.
- متابعة قيد أقيام الموجودات الثابتة والمخزنية على الحسابات النظامية المتقابلة بهدف اظهارها ضمن قائمة المركز المالي كأحد متطلبات الحسابات الختامية أحد أوجه المراقبة عليها.

- متابعة أرسال كافة العقود التي تزيد قيمتها عن 150 مليون دينار عراقي او بما يعادلها الى ديوان الرقابة المالية خلال مدة 15 يوم من تاريخ التعاقد.
- متابعة كافة الفروقات المالية والمخزنية والعمل على معالجتها ودراسة اسباب ذلك ومنع تكرارها مرة أخرى.
- التأكد من كافة النواحي الشكلية والقانونية المعمول بها في السجلات والدفاتر والوصولات والكشوفات المحاسبية.
- متابعة الصكوك الغير المسحوبة والتي مضت عليها المدة القانونية البالغة (6 اشهر و10 أيام).
- التأكد من حصر الصلاحيات وعدم التجاوز عليها من قبل المخولين في الادارة بموجب التعليمات النافذة.
- متابعة عدم صرف المبالغ من تخصيصات الموازنة الاستثمارية لاغراض الانفاق التشغيلي.
- متابعة من عدم صرف المبالغ دون توفر الاعتماد المالي اللازم لها.
- متابعة من عدم تبويب بعض الحسابات على التبويب غير المخصص لها لتلافي التجاوز على التخصيصات.
- متابعة وتحديد مصادر التمويل وحدات الانفاق العام والصرف خارج الموازنة.
- متابعة مطابقة نتائج الجرد وتحقيق السيطرة عليه.
- متابعة تشكيل لجان الجرد وتقويم عملها.
- دراسة أسباب الفروقات المخزنية (الزيادة والنقصان) ومعالجتها بالاضافة الى متابعة المواد الراكدة وبطيئة الحركة الذي يؤثر على عدم الدقة في تقدير الاحتياجات
- متابعة تسعير وتسجيل كافة موجودات الوحدة الحكومية في السجلات المختصة ومنها المستلمة من جهات غير حكومية.
- متابعة وتصفية الصكوك والحوالات قيد التحصيل.
- متابعة مسك سجل محاسبة 16 للسيطرة على الاستمارات والمستندات منها (وصولات القبض، الصرف، دفاتر الصكوك).
- متابعة الشركة بتقديم كافة حساباتها الشهرية (موازين المراجعة) في موعد لايتجاوز (10 أيام) من نهاية كل شهر الى وزارة المالية – دائرة المحاسبة.
- متابعة تقيد جميع ألايرادات دوائر الدولة الممولة مركزيا ايرادا نهائيا للخزينة العامة وعلى أن يتم أضهارها في موازين المراجعة.
- متابعة تنفيذ العقود الحكومية. من خلال:

- وجود مصادقة مسبقة من وزارة التخطيط والتعاون ألانمائي على تقارير الجدوى الفنية والاقتصادية.
- وجود دراسة محدثة عن الكلفة التخمينية للمشروع او العقد المطلوب تنفيذه ضمن تقرير دراسة الجدوى بغية أستخدامها كمقياس عند تحليل العطاءات وترسية العقود.
- متابعة والتحقق من وجود تخصيصات لقيد العقد في الموازنة العامة.
- متابعة كافة الشروط والمواصفات وجداول الكميات والخرائط وغير ذلك مما هو ضروري وتجنب أجراء أي تغيرات أو أضافات أثناء التنفيذ.
- متابعة تشكيلات لجان فتح العطاءات ومهامها وتقويم أداءها.
- متابعة تشكيلات لجان تحليل العطاءات ومهامها وتقويم اداءها.
- التحقق من صيغة العقد من النواحي الشكلية والقانونية.
- متابعة أستحصال جميع الديون الحكومية بموجب قانون تحصيل الديون الحكومية رقم (56) لسنة 1977.
- متابعة الية فتح الاعتماد المستندي لتغطية عقود الشراء الخارجي لتوريد مواد وتنفيذ عمل وشراء خدمة عند التعاقد مع الشركات العربية والاجنبية.
- متابعة وحصر الغرامات التأخيرية على المقاولة أو العقد بنسبة لاتتجاوز (10%) من مبلغ العقد. والتحقق من أحتساب نسبة الغرامات التأخيرية من خلال قسمة مبلغ العقد / مدة العقد 10%
- متابعة تحديد نسبة التحميلات ألادارية بنسبة لاتزيد عن (20%) من الكلفة الفعلية للعقد.
- التأكد من عدم أشراك منتسبي الدولة والقطاع العام في المناقصات بصورة مباشرة وغير مباشرة
- متابعة من عدم قبول التأمينات الاولية لمقدمي العطات الا أذا كانت على شكل خطاب ضمان او صك مصدق أو كفالة مصرفية ضامنة أو سندات قرض صادرة عن الحكومة العراقية، وبنسبة (1%) من مبلغ العطاء وعلى ان تكون صادرة من مصرف معتمد في العراق بموجب نشرة يصدرها البنك المركزي العراقي عن الكفاءة المالية للمصرف.
- متابعة التأمينات النهائية لضمان حسن التنفيذ لكافة العقود بنسبة (5%) من مبلغ العقد صادرة عن مصرف معتمد في العراق ولا تطلق الابعد صدور شهادة القبول النهائية وتصفية الحسابات النهائية.
- متابعة والتحقق من الاثار القانونية الناجمة عن أخلال المتعاقدين بألتزاماتهم التعاقدية
- متابعة السلف التشغيلية أو الاولية وسلف تقدم العمل.

- متابعة والتحقق من اعتماد أحد الاساليب التالية من قبل الجهات المتعاقدة عند تنفيذ مشاريع الموازنة أو العقود العامة بمختلف انواعها مع بيان أسباب أستخدام هذا النوع من قبل الجهة المتعاقدة (المناقصة العامة، المناقصة المحدودة، المناقصة بمرحلتين، الدعوة المباشرة، أسلوب العطاء الواحد، لجان المشتريات).
- متابعة والتأكد من درجة تصنيف المقاولين (الدرجة الاولى، الثانية،... العاشرة)
- متابعة وتنسيق مع قسم التسجيل وتصنيف المقاولين في وزارة التخطيط والتعاون الانمائي حول قاعدة البيانات المحدثة عن شركات المقاولات والمقاولين وتزويد الجهات المختصة وذات العلاقة بالمعلومات عند طلبها.
- متابعة والتحقق من أصدار التأييدات الخاصة بصحة صدور الهويات الخاصة بالتسجيل والتصنيف المقاولين.
- متابعة عند التعاقد من الشركات والمكاتب الذين عليهم حظر التعاقد(القائمة السوداء) ولمدة لاتزيد على سنتين في أحدى الحالات التالية:
  1. التعامل مع الشركات الاجنبية المقاطعة.
  2. ثبوت رشوة احد منتسبي الحكومة.
  3. ثبوت القيام بتزوير العطاءات أو أية وثيقة من مستندات المقاولة.
  4. ثبوت تقديم معلومات أو أمور مغايرة للحقيقة فيما يتعلق بالعمل المحال عليه بقصد الاضرار بالمصلحة العامة.
  5. ثبوت مخالفة شروط المقاولة او المواصفات الفنية المتعاقد عليها بقصد ألاضرار بالمصلحة العامة.
  6. ثبوت عدم الالتزام بأداب المهنة بأتباع أساليب المنافسة غير المشروعة.
  7. ألامتناع عن توقيع العقد بعد التبليغ بقرار الاحالة.
  8. سحب العمل بسبب ثبوت التلكؤ بتنفيذ المقاولة او أخلاله بألتزاماته التعاقدية.
- تدقيق معادلة الإنتاج بالاعتماد على قوائم جرد البضاعة التامة الصنع للسنة الماضية والسنة الحالية مبيعات السنة الحالية، كشوفات الإنتاج بالكميات فقط.
- التحليل المالي للبيانات الختامية كما انه من الممكن تحليل كل الأمور التي ترد في استمارة قيد المنتسب عن طريق تقرير تعده الحاسبة
- دراسة ظاهرة تلف المواد واسبابها ومعالجتها
- إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد والأجور والمصروفات الرأسمالية ورأس المال العامل.
- التأكد من سلامة (تبويب المصروفات النهائية) على الفصل والمادة والنوع المختصة.

- التأكد من تبويب الإيرادات على العدد والمادة المختصة وفق ما هو وارد في قانون الموازنة للسنة المعنية.
- ملاحظة إبراز المطلوبات المحتملة في الميزانية.
- التأكد من صحة احتياطي التوسيعات والاحتياطات الأخرى بعد الحصول على كشف بتفاصيلها.
- اختبار صحة احتساب الاندثارات وفق النسب المقررة في النظام المحاسبي الموحد وعدم تغيرها من سنة الى أخرى.
- الاطلاع على سجل اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئة الاستشارية والتأكد من انتظامها واخذ ملاحظات بالقرارات الهامة والعقود.
- طلب كافة تقارير التدقيق الداخلي وفحصها.

رابعا: السلطات:- للجنة التدقيق أجراء التحقيقات التي تراها ضرورية لتنفيذ مهامها. فيجوز للجنة طلب الحصول على أي معلومات ترى مهمة من العاملين بالوحدة الحكومية. ويجب على كافة العاملين ألاستجابة فورا بتقديم كافة المعلومات المطلوبة الى لجنة التدقيق والتعاون كليا مع أي تحقيقات تجريها لجنة التدقيق. ويجوز للجنة أن تطلب من الادارة وموظفيها أعداد تقارير كتابية أو المشاركة في أجتماعات اللجنة لتقديم المعلومات أو المشورة اليها. كما ان للجنة الحق في وضع اجراءات ووسائل سرية خاصة بأستلام، وحفظ ومعالجة الشكاوى الخاصة بالمخالفات المالية والتزوير والمخالفات القانونية.

ويمكن للجنة التدقيق الحصول على المشورة من جهات خارجية مستقلة على النحو الذي تراه مناسبا لاعمالها، بما في ذلك مشورة الخبراء في مجالات المحاسبة والتدقيق والرقابة والشؤون القانونية والتنظيمية وغيرها فيجوز للجنة التدقيق ألاستعانة بمقدمي تلك الخدمات وذلك في مقابل مكافات تتحملها الوحدة الحكومية.

خامسا: مبادئ العمل في اللجنة:- يعمل كل عضو من أعضاء اللجنة بطريقة محايدة ومستقلة وموضوعية ، وذلك بهدف تحقيق مصالح الوحدة الحكومية وذلك طبقا للنظام الاساسي لها وميثاقها واللوائح الداخلية لها واذا أصبح عضو اللجنة على دراية باحتمال حدوث تضارب في المصالح يجب عليه أن يفصح لرئيس اللجنة عن ذلك ويجب أن يتميز عضو لجنة التدقيق بالقدرات الاتية:-

1. القدرة على التفكير المنطقي الواضح المعالم في أشياء مجردة مثل المعتقدات ألاساسية وعملية أتخاذ القرارات.
2. أن يكون له وجهة نظر كلية أي القدرة على رؤية الصور جميعها متكاملة دون التعرض لآي قيد أو أرتباك بسب أي من ألاجزاء.

3. القدرة على نقل التفكير المجرد (التعبيرية) فيما يتعلق بالشركة الى صورة واضحة يمكن ان يفهمها ألاخرون.
4. القدرة على تحمل الغموض وخاصة في المواقف التي تقل فيها دقة المعلومات المتوافرة.
5. ألاحساس بالروح الخدمية من خلال التضحية بالكسب السريع لحماية موارد الشركة ونقلها الى وضع أفضل مما كانت عليه عند تسلم مسؤولياتها.
6. القدرة على تشخيص ألاتجاهات البيئية الملائمة وهذا يعتمد على المتطلبات الاتية:-

- ألاستخدام المكثف لحلقات المناقشة للتعاون على نطاق واسع بشأن تنمية وتحليل ألاستراتيجية البيئية.
- ألاهتمام بالموقف التنافسي للتركيز على مدى الصدق في أستمرار ألاستراتيجيات الحالية
- أستخدام أسلوب حلقات العمل.
- الاستعانة بأستشاريين خارجيين.

سادسا: تقارير عن مهام عمل كل من:-

1. ألادارة: ترفع لجنة التدقيق تقريرا دوريا أو أستثنائيا الى ألادارة تبين فيها الدور الاشرافي لها على مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي وكفاءته والية عمله أضافة الى الجوانب الرقابية والتدقيقية التي قامت بها لجنة التدقيق من خلال كشف الجوانب والقصور في عمل الرقابة الداخلية أضافة الى جوانب المتابعة والتأكد التي تقوم بها اللجنة من خلال التحقق والفحص لكافة أوجه المصروفات والايرادات وكذلك الصلاحيات والمسؤوليات للمسؤولين والقائمين على العمل ومدى الالتزام بالقوانيين والتعليمات النافذة. بالاضافة الى أبلاغ الادارة في حالة وجود أي حالة أحتيال أو تلاعب في أي بند من بنود القوائم المالية ، أو سرقة لموجودات الوحدة الحكومية أو حالات أحتيال أو تلاعب سواء من قبل ألادارة أو من قبل العاملين في الوحدة الحكومية مع بيان درجة الخطورة على صحة القوائم المالية ككل.

2. نظام الرقابة الداخلية: تعد لجنة التدقيق تقريرا دوريا مباشرا تتابع فيه عمل الرقابة الداخلية ككل، والتدقيق الداخلي بشكل خاص تبين فيه كافة الملاحظات حول عمل نظام الرقابة الداخلية ومدى جودته في تطبيق كافة مقومات هذا النظام والية عمله ومدى تحقيق أهداف النظام في المحافظة على كافة موارد الوحدة الحكومية وعدم تبديد او سوء أستخدام المال العام وتحديد الانفاق العام حسب تعليمات الموازنة العامة السنوية للدولة بالاضافة الى المتابعة المستمرة لاوجه القصور التي تشوب نظام الرقابة الداخلية والعمل على تقويمه وتحسينه وتطويره بأستمرار بالاضافة الى بيان مدى ألالتزام بتطبيق القوانيين والتعليمات في مجال الرقابة والتدقيق التي يقوم بها نظام الرقابة الداخلية الى جانب درجة استقلاليته وعدم ممارسة الضغوط علية من قبل الادارة أو من جهات أخرى.

3. ديوان الرقابة المالية الاتحادي:(المدقق الخارجي): تعد لجنة التدقيق عدة تقارير الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي منها تقارير فصلية ونصف سنوية وسنوية بالاضافة الى تقارير خاصة باحتيال والتلاعب وأي حالة تستجد في أي وقت ما مما يتطلب رفع تقريرا الى ديوان الرقابة المالية. أذ على اللجنة التدقيق ان تبين في التقرير كافة أعمال الرقابة والاشراف على نظام الرقابة الداخلية وتبين فيها مدى كفاءة وفاعلية واقتصادية ذلك النظام من خلال شرح مفصل لكافة جوانب عمله مع تحديد كافة القصور التي يشوب نظام الرقابة الداخلية مع بيان درجته أستقلاليته وأمكانيته في تحقيق أهدافه في المحافظة على كافة موارد الشركة وعدم تبديد المال العام وتحقيق أفضل أوجه الصرف، على لجنة التدقيق بيان موقف حول مدى متابعة في تصفية الملاحظات الواردة في تقارير الديوان الصادرة والعمل على عدم تكرارها في السنة التالية بالاضافة الى متابعة كافة الارصدة المدينة والدائنة والشاذة مع بيان موقف بتحليلها والوقوف على أسبابها ومعالجتها الى جانب بيان مدى قيام الادارة أو العاملين في الوحدة الحكومية بالاجابة على كافة أستفسارت ديوان الرقابة المالية حول أعمال الرقابة والتدقيق، أضافة الى تقوم لجنة التدقيق في رفع تقرير فوري الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي حول أي معلومات او مؤشرات يؤدي وبشكل جوهري الى سوء أستخدام المال العام أو أستغلال النفوذ من قبل المسؤولين العاملين في الوحدة الحكومية أو التجاوز على الصلاحيات أو وجود حالات احتيال وتلاعب في القوائم المالية أو سرقة الموجودات أو سوء في تطبيق القوانيين والانظمة والتعليمات بشكل مقصود.

سابعا: خطة الكافة:– تقوم لجنة التدقيق بتحديد كافة نفقاتها التي تحتاجها لآنجاز مهامها وفق التوجيهات العامة للدولة، بما في ذلك ألاموال التي تحتاجها اللجنة للتعاقد مع المستشارين والمهنيين الخارجيين الذين قد تستعين بهم، ومن ثم أرسالها الى وزارة المالية لتوحيدها ضمن الموازنة العامة للدولة.

ثامنا: ألاجتماعات:– يجب على أعضاء اللجنة الاجتماع كلما دعت الحاجة لذلك، على ان تكون ألاجتماعات كل ثلاثة شهور على الاقل. ويجوز عقد ألاجتماعات بناء على دعوة من رئيس اللجنة أو بناء على طلب كتابي مرفوع الى رئيس اللجنة موقعا من عضوين من اعضاء اللجنة. ويحدد تاريخ ووقت ومقر عقد كل أجتماع الربع السنوي في المقررات السنوية الخاصة بأنشطة اللجنة على ان يقوم رئيس اللجنة بأخطار أعضاء اللجنة بتاريخ ووقت ومقر أي اجتماعات أضافية للجنة قبل أنعقاده بفترة مناسبة. ويقوم رئيس اللجنة بأتخاذ الترتيبات اللازمة لتسليم الاعضاء جدول الاعمال والخلفية اللازمة لاجتماعات اللجنة، أضافة الى عقد أجتماعات مع ديوان الرقابة المالية لعرض كافة الامور المهمة التي توصلت اليها اللجنة

تاسعا: المحاضر والسجلات:- يجب تحرير محضر لكل أجتماع تعقده اللجنة. ويتم تذييل المحاضر بتوقيع رئيس اللجنة وكاتب المحاضر ثم تحفظ بسجلات خاصة باللجنة. ويتسلم كل عضو من أعضاء اللجنة صورة من المحضر مع جدول الاعمال الجديد قبل أنعقاد الاجتماع التالي للجنة قبل أسبوع على الاقل. وكذلك صورة من التقارير التي سيتم عرضها في هذا الاجتماع ليتمكن الاعضاء من الاطلاع عليها قبل الاجتماع بفترة وافية.

عاشرا: سمات تقرير لجنة التدقيق:- هناك سمات يجب ان تتوفر بتقرير لجنة التدقيق بالاتية:-

أ- **الشمولية:** يجب أن يكون تقرير لجنة التدقيق شاملا بحيث يحتوي على جميع المعلومات وثيقة الصلة والمطلوبة لتحقيق أهداف الرقابة المالية وجعل موضوع التقرير مفهوما بصورة كافيه وصحيحة.

ب- **الدقة:** تتطلب الدقة ان تكون البيانات المعروضة في التقرير صحيحه وان تكون الاستنتاجات موصوفة بشكل واضح ومحدد. ويجب أن تستند الاستنتاجات إلى البيانات المالية وذلك بهدف إقناع مستخدمي التقرير بان محتوياته موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها.

ج - **الموضوعية:** تقتضي الموضوعية ان تكون صياغة التقرير متوازنة من حيث المحتوى والأسلوب. إذ ينبغي أن يعرض تقرير لجنة التدقيق الحقائق بأمانة وبعيدا عن أي تضليل، بحيث يستعرض نتائج الرقابة والاشراف بمنظور واقعي وملائم، وهذا بدوره يعني عرض تلك النتائج بصورة محايدة وموثقة.

د- **الوضوح:** يتطلب الوضوح أن يكون التقرير سهل القراءة والفهم ويجب استخدام اللغة المباشرة وغير الفنية في التقرير، وان تطلب الأمر ذلك فيجب تعريف المصطلحات الفنية والاختصارات غير المألوفة في حالة استخدامها في التقرير. وان التنظيم المنطقي والسليم لمادة التقرير وتوخي الدقة عند عرض الحقائق وتكوين الاستنتاجات هي من شروط الوضوح والبيان.

هـ- **الإيجاز:** لكي يكون التقرير بناء، يجب أن يتضمن اقتراحات مدروسة ومعبر عنها بتركيز لا يؤثر على وضوح المعنى وتحقيق الهدف من الملاحظة وبأسلوب جيد لمعالجة الأخطاء واوجه القصور والضعف التي تمت ملاحظتها.

و- **التوقيت:** وتعني إنجاز تقديم تقرير لجنة التدقيق في وقت مبكر ومناسب لكي يتيح لغالبية المستخدمين الاستفادة منه.

ز- **المتابعة:** على لجنة التدقيق أن تتأكد عما إذا تم اتخاذ إجراءات كافية من قبل الجهة الخاضعة للرقابة بشان تقريره.

يُعدّ التقرير المنتج النهائي للمهام التي قامت بها اللجنة خلال السنة. ومن خلال اطلاع الباحثان على تقارير لجان التدقيق الصادرة لم يجد نمطية أو أنموذجاً موحداً لتقرير اللجنة يمكن اعتماده كما هو الحال بالنسبة لتقرير مراقب الحسابات، وقد يكون ذلك بسبب عدم الاتفاق على

صيغة أو محتوى لتقرير لجنة التدقيق من جميع المنظمات المهنية والكتاب والباحثين، والذي كان له تأثير سلبي على كفاية الافصاح الأمر الذي قاده لاقتراح أنموذج لتقرير لجنة التدقيق يهدف الى إعداد تقرير موحد لجميع لجان التدقيق المشكلة في القطاع العام.

وفيما يأتي الشكل (5) يبين أنموذج لتقرير لجنة التدقيق يتفق مع قواعد وأحكام إعداد التقرير.

شكل (5)

تقرير لجنة التدقيق

الى / مجلس الادارة.....

م/ أعمال المراقبة وألاشراف على نشاط الوحدة الحكومية للسنة / / 20 م.

بعد التحية....

أستناداً الى أمر تشكيل لجنة التدقيق المرقم..... والمؤرخ..... والتي تقوم بأعمال المراقبة والاشراف على أعمال الوحدة الحكومية وتتكون اعضاء لجنة التدقيق من.....الرئيس و..... و..... ولديهم الخبرة الكافية في النواحي المحاسبية والمالية والقانونية والالمام بكافة عمليات وانشطة الوحدة الحكومية. وقدعقدت اللجنة.....أجتماع خلال السنة المالية..... لمتابعة مختلف ألامور وألانشطة المتعلقة بالوحدة الحكومية. وللجنة سلطات واضحة لفحص الموضوعات التي قد تؤثر على نزاهة القوائم المالية أو نظام الرقابة الداخلية للوحدة الحكومية ككل.

فضلا عن أن لديها الموارد الكافية لتنفيذ أعمالها. ولها الحق في الحصول على كافة المعلومات الضرورية. وقد حققت اللجنة أجتماعات عديدة وبأنتظام مع كل من المدققين الداخليين والمدقق الخارجي (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) ومدير التدقيق الداخلي ومدير قسم القانونية وتمت مناقشة الموضوعات الهامة وجوانب عدم الاتفاق مع الادارة حول الموضوعات الاتية:-

اولا:.....

ثانيا:.....

وتم الكشف عن التصرفات الغير قانونية وحالات الغش والاحتيال والتلاعب في مصادر والبيانات المالية للوزارة. بالاضافة قد تمت مراجعة كافة العقود المبرمة مع الغير والتاكد من سلامتها من النواحي الشكلية والقانونية...

وتم فحص نظام الرقابة الداخلية والوقوف على كافة جوانب الخلل والضعف فيه والعمل على تصحيح مساره ورفع كفأته ومعالجة كافة القصور بالاضافة الى تحسين كفاءة الموظفين العاملين في الرقابة الداخلية وأختيار المدققين الداخليين الكفؤين.

التأكد من ان الادارة قد التزمت بالقوانين والانظمة والتعليمات، بالاضافة الى التحقق من ألادارة تعمل على تطوير نشاط الوزارة على كافة مستوياتها لضمان جودة العمل. ومدى الالتزام الادارة والوزارة ككل بقواعد السلوك المهني.

تم ألاطلاع على كافة تقارير ديوان الرقابة المالية وألاخذ بنظر ألاعتبار كافة ملاحظاته وتوصياته والعمل على تصفيتها أول بأول ومنع تكرارها مستقبلا.

عضو عضو عضو رئيس لجنة التدقيق

في هذا المبحث يقدم الباحثان عددا من الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل اليها في هذا البحث وعلى النحو الآتي:-

الاستنتاجات

1. أن توافر عوامل الاحتيال الثلاث المتمثلة بالفرص والدوافع والتبرير في معظم الوحدات الاقتصادية كان السبب في نشأة عمليات الاحتيال اذ ان وجود الثغرات في نظم الرقابة الداخلية ووجود الدافع لدى الموظفين وتواطؤهم المتمثل بتحسين الوضع الاقتصادي لهم، يجعل عملية اكتشاف الاحتيال امرا صعبا ولاسيما فيما يخص المدقق الداخلي والخارجي.
2. تُعد لجنة التدقيق حجر الزاوية وآلية من آليات حوكمة الشركات وإن إنشاء لجنة التدقيق في المؤسسات الحكومية والمؤهلة علمياً وعملياً والقادرة على حل المشاكل التي يمكن أن تنشأ بين الإدارة من جهة والمدققين الداخليين أو الخارجيين من جهة أخرى يعد تعزيزا" لمفهوم حوكمة الشركات وآلية من آليات تطبيقها.
3. اسهمت معايير التدقيق الدولية في تطوير خبرة ومهارات مراقب الحسابات في اكتشاف حالات الغش والاحتيال , ومؤشرات احتمال وجود احتيال, وكيفية استجابة مراقب الحسابات لمخاطر الاحتيال على عمله ولاسيما معيار التدقيق الدولي (240).
4. عدم وجود أطار لحوكمة الشركات في القطاع العام.
5. وجود عدد من المؤسسات الحكومية لم تقدم بياناتها المالية في نهاية كل سنة 12/31 الى ديوان الرقابة المالية لتدقيقها وبيان الرأي فيها أذ تجاوزت بعض المؤسسات الحكومية اكثر من 4 سنوات لم تقدم بياناتها الى الديوان.
6. عدم جدية بعض المؤسسات الحكومية والتشكيلات التابعة لها في تصفية ومعالجة الملاحظات الواردة في تقارير ديوان الرقابة المالية على رغم من تاكيداته ومتابعته المستمرة
7. عدم قيام بعض المؤسسات الحكومية بالرد على تقارير ديوان الرقابة المالية او يكون الرد عليها غير مستوفي لهذه التقارير.
8. للديوان تطبيقات عملية في مجال الكشف عن حالات الغش والاحتيال، والمتمثلة بتولية رئاسة لجنة التدقيق المتقاطع للكشف عن حالات ازدواجية صرف الرواتب لموظفي الدولة من اكثر من جهة حكومية، و نفذ الديوان عملية فحص وتقويم انظمة الرقابة الداخلية لمقر الوزارات والتشكيلات التابعة

لها وحدد جوانب الخلل في تلك الأنظمة وإبلاغها الى الوزارات بهدف تلافي جوانب الخلل التي تساعد في تحديد وتقليل حالات الغش والفساد.

9. إن التلاعب كجزء من المخالفات المالية يعد مرادفاً لمصطلحات الاختلاس والتزوير والغش والخطأ العمدي.

10. هناك دور للجنة التدقيق في تعزيز فاعلية وكفاءة المؤسسات الحكومية وذلك من خلال:

- مساهمة لجنة التدقيق في زيادة فاعلية المدقق الداخلي.
- مساهمة لجنة التدقيق في تقليص الفجوة مابين الجهات الخاضعة للرقابة وديوان الرقابة المالية.

التوصيات

1. ضرورة تشكيل لجنة التدقيق على وفق ما جاء في المعايير الدولية ذات العلاقة والبورصات والمنظمات المهنية الدولية في المؤسسات الحكومية.
2. معالجة القصور في الإطار القانوني العراقي بتعديل النصوص الواردة في قانون الشركات العامه رقم (22) لسنة 1997 المعدل وقانون البنك المركزي العراقي رقم (56) لسنة 2004 وقانون سوق العراق للأوراق المالية رقم (74) لسنة 2004 وتعليمات رقم (6) المحدثة لسنة 2010 الخاصة بشروط ومتطلبات ادراج الشركات في سوق العراق للأوراق المالية الى لجنة التدقيق وقانون تنظيم أعمال التأمين رقم (10) لسنة 2005. بإدراج نصوص تقضي بتشكيل لجنة التدقيق وتحديد مهامها. لكون تعدد القوانين والتعليمات الصادرة بشأنها يسهم في تطوير أداء لجنة التدقيق في الشركات المساهمة.
3. تعديل قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال اضافة فقرة تؤكد على الية عمل منسقة مابين ديوان الرقابة المالية الاتحادي ولجنة التدقيق مع توضيح للمهام والمسؤليات والصلاحيات.
4. نشر حالات الاحتيال المكتشفة والمحتملة على وسائل الاعلام لاعطاء تجربة المدققين الداخليين والخارجيين وتوعيتهم بهذه المخاطر لاخذها بعين الاعتبار عند تنفيذهم اعمال التدقيق, ويتولى ديوان الرقابة المالية الاتحادي نشر هذه الحالات.
5. رفع أداء أجهزة الرقابة الداخلية وإعادة النظر بأنظمتها ووضع المعايير اللازمة لذلك مع ضرورة التنسيق مع ديوان الرقابة المالية من اجل مواجهة آفة الفساد الإداري والمالي في أجهزة الدولة بشكل جدي مع رفع أداء المؤسسات الحكومية بما يسمح بتحقيق أهدافها والارتقاء بالواقع المؤسسي للدولة العراقية.
6. تطبيق نظام الحوكمة في المؤسسات الحكومية العراقية من خلال تفعيل قواعد هذا النظام (الإفصاح، والشفافية، والعدالة والإنصاف، والانضباط، الاستقلالية، والمسؤولية والمساءلة، والمسؤولية الاجتماعية) من اجل رفع أداء هذه المؤسسات والقضاء على الفساد الإداري والمالي فيها، مع إبراز دور ديوان الرقابة المالية باعتباره المدقق الخارجي لها من خلال ما يأتي:-

أ- تخصيص (مستثمر مالك) للدولة يقوم مقام المالك الفعال لحماية حقوق ملكيتها طبقا لهيكل قانوني مدعم بتشريعات وقوانين للحفاظ على المال العام الذي هو ملك عامة المجتمع الذي يمثلهم (المستثمر المالك).

ب-تفعيل العمل بنظام المسائلة بمختلف أشكالها وتطبيق ذلك على كافه العاملين في أجهزة الدولة و المستويات كافه.

جـ- تطوير مبدأ التخطيط للعمل الرقابي بأسلوب منهجي علمي لتحديد العناصر التي تحد من مخاطر التدقيق وتحقيق أهداف عملية التدقيق بكفاءة عالية.

د- إعادة تقييم كفاءة موظفي المؤسسات الحكومية وتدريب الكوادر التي يمكن الافادة منها فضلا عن تعيين الكفاءات البشرية المؤهلة.

هـ- التقييم المستمر للمؤسسات الحكومية الإنتاجية والخدمية ومقارنة أدائها مع غيرها من المؤسسات المثيلة ذات النشاط نفسه وملاحظة التطور السنوي لأدائها.

و- إدخال الاتفاقيات الدولية الخاصة بمكافحة الفساد الإداري والمالي حيز التطبيق في البيئة العراقية وإقرار التشريعات والقوانين اللازمة لتطبيقها.

ز- حماية حقوق الأقلية في حالة دخولهم كمستثمرين مع المؤسسات الحكومية من خلال المعاملة العادلة المتساوية على قدم المساواة وتوفير وسائل تعويض فعالة ومنحهم حق التصويت

ح- حماية حقوق أصحاب المصالح المختلفة وكافة وجوانبها وضرورة تبني الإفصاح والشفافية بشكل واسع في المؤسسات الحكومية.

ط- تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة عن الأعمال والمهام الرئيسة التي منها وضع إستراتيجية المؤسسة واختيار ومكافأة ومتابعة وإحلال كبار المديرين التنفيذيين، ومتابعة الإفصاح وفق المعايير ووسائل الاتصال المتاحة وتحقيق قدر عالٍ من الشفافية والرقابة على حالات تعارض المصالح بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمالك مع تأكيد على سلامة التقارير والأنظمة المحاسبية والمالية للمؤسسة.

المصادر

العربية

اولا: الوثائق والتقارير الرسمية

1. قانون المصارف العراقية رقم (94) لسنة 2004.
2. قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 المعدل
3. قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969.
4. معايير التدقيق الدولية، الأتحاد الدولي للمحاسبية القانونيين، معيار رقم 240

ثانيا: الكتب

1- بن منظور الانصاري، **لسان العرب**، دار الحديث، القاهرة،2003.

2- جمعة، د.احمد حلمي،" **المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث – الاطار الدولي –أدلة ونتائج التدقيق**" جامعة الزيتونة الاردنية الخاصة، دار صفاء للنشر والتوزيع –عمان، الطبعة الاولى، 2009.

3- شحاتة، السيد شحاتة وعلي، عبد الوهاب، "**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**" الدار الجامعية، مصر، 2007.

4- نصر علي، عبدالوهاب، " **دور اليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات** " موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والامريكية، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2009.

5- نصر علي، عبدالوهاب، " **المراجعة وحوكمة الشركات ومسؤليات مراقب الحسابات في مواجهة الازمة المالية العالمية** " موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والامريكية، الجزء الرابع، الدار الجامعية، مصر، 2009.

6- نصر علي، عبدالوهاب، " **مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية وانهيار اسواق المال** " موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والامريكية، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2009.

ثالثا: الرسائل العلمية والأبحاث

1- دحدوح، حسين أحمد "**دور لجنة التدقيق في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفاعليتها في الشركات– دراسة ميدانية** "، دمشق، كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير، 2008.

2- ذياب, فراس علي، "**دور لجان التدقيق في تعزيز فاعلية حوكمة الشركات المساهمة في العراق**"، بغداد، بحث مقدم الى المعهد العربي لنيل شهادة المحاسبة القانونية، 2010.

رابعا: الدوريات

1- الرحيلي، عوض بن سلامة، "**لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات حالة السعودية** "، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الادارة و الاقتصاد، العدد 1 179-218 ص، الرياض، 2008.

2- الرملي، محمد احمد، " **دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية** " دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية: جامعة الاسكندرية، العدد 2، المجلد 46، يوليو2009.

3- ميخائيل، أشرف حنا، " **تدقيق الحسابات واطرافه في أطار منظومة حوكمة الشركات** "، عضو جمعية المحاسبة الامريكية، مجلة المنظمة العربية للتنمية الادارية، العدد 1، 2009.

4- "**دليل ألاسوساي الرقابي حول الاحتيال والفساد**" المنظمة الاسيوية لهيئات الرقابة العليا الاسوساي، الطبعة الثالثة، 2003.

5- "**دليل عمل لجان التدقيق**"، وزارة الاستثمار مركز المديرين المصري، 2008.

المصادر الأجنبية

First: Books

1- Bahram. Soltani, "**Auditing An International Approach**", Prentice-Hall, British library published, First published ,England, 2007.

2- Louwers,and Ramsay,Sinason,Strawser,Thibodeau**, "Auditing and Assurance Services"**, 4th Edition, Mcgraw – Hill International ed , 2011.

Second: Periodicals and Publications

1- Annemarie , K. Keinath and Judith , C. Walo **" Audit Committees Responsibilities Disclosed Since Sarbanes Oxley** ", the CPA Journal, 2010.
2- (AICPA) ,Statement on Auditing Standards NO.53,"**The Auditors Responsibility to Detect and Report Irregulators** " Journal of Accountancy, July, 1988.
3- (AICPA) , Statement on Auditing Standards NO.99, **"Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit "**Journal of Accountancy,2003.
4- (ACFE), Association of Certified Fraud Examiners,"**Report to The Nation on Occupational Fraud and Abuse**",2010.
5- **"Audit Committee Charte"** , Handbook , 2010.
6- Bromilow, C.A. and Berlin, B.L. **" Audit Committee Effectiveness",** The Corporate Board Ireland, 2005.
7- (CICA) , "**Report of Commission to Study the Public Expectations of Audit** ",Toronto, June , 1988.
8- (CICA) , "**Audit Committees: A Research Study**", Toronto, 1981.
9- Cutler &J.Wahlen"Frayd and Role the Audit Committee" March, 2004.
10- **"Fraud Prevention , Handbook**" , 2005.
11- KPMG , "**Audit Committee Institute , Ten To – Dos for Audit Committee in 2012**".
12- Protiviti ,"**Risk Business Consulting Internal Audit , Audit Committee Agenda for Non – financial Service Companies**", 2012.
13- Smith Report , Financial Reporting Council (FRC) **," Audit Committee"** Combined Code Guidance , Smith Report , London , 2003.

Third: Internet

- (Wikipedia.http://en.Org committee /Wiki/ Audit)