



جامعة الجنان  
طرابلس - لبنان  
كلية إدارة الأعمال  
قسم الدراسات العليا

## تقييم أداء أنظمة الرقابة الداخلية وفق البرامج والإجراءات الرقابية

(دراسة ميدانية في مجلس الوزراء العراقي - صندوق استرداد اموال العراق)

(Evaluation of Internal Control Performance According to Control Programs & System (an applied study in the Council of Ministers of Iraq - Iraq Funds Recovery Fund))

رسالة أُعدت استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

ايمن نعمان عيادة

إشراف

د.م. هائل أبو رشيد

العام الجامعي

٢٠٢٢ - ٢٠٢٣ م

١٤٤٣ - ١٤٤٤

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿\* اللَّهُ نُورُ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضِ مِثْلُ نُورِهِ كَمِشْكُوتٍ فِيهَا مِصْبَاحٌ

الْمِصْبَاحُ فِي زُجَاجَةٍ الزُّجَاجَةُ كَأَنَّهَا كَوْكَبٌ دُرِّيٌّ يُوقَدُ مِنْ شَجَرَةٍ

مُبَارَكَةٍ زَيْتُونَةٍ لَا شَرْقِيَّةٍ وَلَا غَرْبِيَّةٍ يَكَادُ زَيْتُهَا يُضِيءُ وَلَوْ لَمْ تَمْسَسْهُ نَارٌ

نُورٌ عَلَى نُورٍ يَهْدِي اللَّهُ لِنُورِهِ مَنْ يَشَاءُ وَيَضْرِبُ اللَّهُ الْأَمْثَلَ لِلنَّاسِ

وَاللَّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ ﴿٣٥﴾ [النور: ٣٥]

صدق الله العظيم

## الإهداء

الى والدي العزيز ... أطل الله عمره .

الى والدتي الحبيبة ... أسكنها الله فسيح جناته .

الى زوجتي الغالية ... عرفاناً وإكراماً لتضحيتها وعطائها ومساندتها لي في دراستي وحياتي .

إلى إخوتي الاعزاء ... إبتداءً بأخي الكبير (د. هيثم) وإنتهاءً بأخي الصغير ( عيادة ) أدامهم الله ذخراً وعوناً لي في دنياي وآخرتي .

الى فلذات كبدي أولادي ... أمين , علي , أفنان .

الى الصرح الذي تعلمت منه ( جامعة الجنان\_ لبنان\_طرابلس)

ايمن نعمان الكبيسي

## شكر وتقدير

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك ولعظيم سلطانك ومجداك ما منحتني من صبر وقدرة لإكمال هذا البحث , وأجز اللهم عني بالخير كل من مد لي يد العون والمساعدة وانت خير الشاكرين .

أتقدم بالشكر والتقدير والامتنان إلى أستاذي الفاضل الدكتور (هائل أبو رشيد) الذي أشرف على هذا البحث فجزاه الله خير الجزاء .

كما أتقدم بالشكر الجزيل الى اساتذتي الأفاضل لما قدموه لي من مساعدة لإتمام دراستي .

واتقدم بالشكر الجزيل الى جميع اساتذة جامعة الجنان - كلية إدارة الأعمال - قسم المحاسبة , وكذلك زملائي وإخواني في قسم الدراسات العليا للمحاسبة , لمساعدتهم لي في إكمال دراستي وعلى ما منحوه لي من علمهم فجزاهم الله خير الجزاء .

كما أتقدم بالشكر والتقدير والاحترام الى السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة لقبول مناقشة وتقويم هذا البحث راجياً من الله تعالى أن ينال رضاهم , فهو الموفق وهو الهادي الى أفضل السبيل .

## محتويات الدراسة

| رقم الصفحة | المواضيع                                       |
|------------|------------------------------------------------|
| ب          | الآية القرآنية                                 |
| ج          | الإهداء                                        |
| د          | الشكر والتقدير                                 |
| هـ         | محتويات الدراسة                                |
| ز          | قائمة المخططات ، قائمة الجداول ، قائمة الملاحق |
| ط          | الخلاصة                                        |
| ي          | Abstract                                       |
| ك          | المقدمة                                        |
| ١ - ٢٠     | <b>الفصل الاول : الجانب التمهيدي</b>           |
| ٢          | المبحث الاول : الإطار العام للدراسة            |
| ٢          | اشكالية الدراسة                                |
| ٤          | اهمية الدراسة                                  |
| ٥          | اهداف الدراسة                                  |
| ٥          | فرضيات الدراسة                                 |
| ٦          | منهجية الدراسة                                 |
| ٧          | محددات الدراسة                                 |
| ٨          | الاطار العام للمتغيرات أو نموذج الدراسة Model  |
| ٩          | الصعوبات العلمية                               |
| ١٠         | المصطلحات الإجرائية                            |
| ١٢         | مجتمع وعينة الدراسة                            |
| ١٣         | المبحث الثاني : الدراسات السابقة               |

|         |                                                                                                  |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ٢١ - ٤٥ | <b>الفصل الثاني : الرقابة الداخلية</b>                                                           |
| ٢٢      | المبحث الاول : مفهوم وخصائص ومزايا نظام الرقابة الداخلية                                         |
| ٢٧      | المبحث الثاني : أهداف ومهام وأغراض الرقابة الداخلية                                              |
| ٣١      | المبحث الثالث : مقومات انظمة الرقابة الداخلية                                                    |
| ٤٦-٧٤   | <b>الفصل الثالث : تقييم الأداء</b>                                                               |
| ٤٦      | المبحث الأول : مفهوم , أهمية , أهداف , مناهج , مستلزمات تقييم الأداء                             |
| ٥٢      | المبحث الثاني : خطوات ومراحل عملية تقييم الأداء                                                  |
| ٥٦      | المبحث الثالث : معايير ومؤشرات تقييم الأداء                                                      |
| ٦٠      | المبحث الرابع : الطرائق والمتطلبات والإجراءات والبرامج المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية      |
| ٧٥-١١١  | <b>الفصل الرابع : الدراسة الميدانية</b>                                                          |
| ٧٥      | المبحث الاول : مهام وأغراض صندوق استرداد اموال العراق في ظل التشريعات النافذة                    |
| ٨٥      | المبحث الثاني : تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة في صندوق استرداد أموال العراق |
| ٩٩      | المبحث الثالث : تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للسلف المالية في صندوق استرداد اموال العراق     |
| ١١٢-١٢١ | <b>الاستنتاجات والتوصيات</b>                                                                     |
| ١١٢     | الاستنتاجات                                                                                      |
| ١١٧     | التوصيات                                                                                         |
| ١٢٢-١٢٤ | <b>المصادر</b>                                                                                   |
| ١٢٢     | المصادر العربية                                                                                  |
| ١٢٤     | المصادر الاجنبية                                                                                 |
| ١٢٥-١٣٢ | <b>الملاحق</b>                                                                                   |

## قائمة المخططات

| الرقم | العنوان                                                   | رقم الصفحة |
|-------|-----------------------------------------------------------|------------|
| ١-    | المخطط الانسيابي لنظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة | ٩٢         |
| ٢-    | المخطط الانسيابي لنظام الرقابة الداخلية للسلف المالية     | ١٠٥        |

## قائمة الجداول

| الرقم | العنوان                                                       | رقم الصفحة |
|-------|---------------------------------------------------------------|------------|
| ١-    | جدول اسئلة الاستقصاء لنظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة | ٩٣         |
| ٢-    | جدول اسئلة الاستقصاء لنظام الرقابة الداخلية للسلف المالية     | ١٠٦        |

## قائمة الملاحق

| رقم الملحق | العنوان                                                                                                                    | رقم الصفحة |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| ملحق رقم ١ | كتاب عدم ممانعة بالدراسة                                                                                                   | ١٢٥        |
| ملحق رقم ٢ | قائمة بأسماء مسؤولي مجلس الوزراء - صندوق استرداد اموال العراق الذين تمت مقابلتهم بشأن أسئلة الاستقصاء والمخططات الانسيابية | ١٢٧        |
| ملحق رقم ٣ | كتاب صادر عن مجلس الوزراء - صندوق استرداد اموال العراق , يتضمن تسهيل مهمة الباحث                                           | ١٢٨        |
| ملحق رقم ٤ | طلب تحكيم اسئلة استقصاء محكمين                                                                                             | ١٢٩        |
| ملحق رقم ٥ | قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين في الجامعات لأسئلة الاستقصاء                                                                | ١٣٠        |
| ملحق رقم ٦ | اسئلة استقصاء بحث الماجستير                                                                                                | ١٣١        |

## الخلاصة

تتاول البحث تقييم اداء انظمة الرقابة الداخلية وفق الاجراءات والبرامج الرقابية إذ تتاول الجانب التمهيدي الإطار العام للدراسة ( اشكالية الدراسة، اهمية الدراسة، اهداف الدراسة، فرضيات الدراسة، منهجية الدراسة، محددات الدراسة، نموذج الدراسة، الصعوبات العلمية، المصطلحات الإجرائية بالإضافة الى الدراسات السابقة، كما تتاول الرقابة الداخلية ( مفهوم وخصائص ومزايا نظام الرقابة الداخلية، أهداف ومهام وأغراض الرقابة الداخلية، مقومات انظمة الرقابة الداخلية)، وتتاول ايضاً تقييم الأداء ( مفهوم وأهمية وأهداف ومناهج ومستلزمات تقييم الأداء، خطوات ومراحل عملية تقييم الأداء، معايير ومؤشرات تقييم الأداء، الطرائق والمتطلبات والإجراءات والبرامج المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ) حيث تم الاعتماد على الكتب والبحوث والاطاريح في إغناء الجانب النظري، وقد كان الهدف من الدراسة التعرف على مهام وأغراض صندوق استرداد اموال العراق في ظل التشريعات النافذة وتقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة والسلف المالية في صندوق استرداد أموال العراق، وقد توصل الباحث على جملة من الاستنتاجات أبرزها ان لنظام الرقابة الداخلية دور كبير وفَعَال في المحافظة على موجودات صندوق الاسترداد ، كذلك فإن من الصعوبة استرداد اموال خرجت من العراق قبل عام ٢٠٠٣ حيث انها اموال عائدة للدولة ومسجلة بأسماء مواطنين عراقيين خرجوا في زمن النظام السابق وأودعت في بنوك عالمية بأسمائهم الشخصية لذلك من الصعب ملاحقة هذه الاموال باعتبارها اموال شخصية بنظر الجهات الاجنبية، وعليه فان استرداد اموال العراق بحاجة لجهود داعمة داخليا من خلال السلطة التشريعية وحازمة من السلطة التنفيذية ، ولجهود خارجية من خلال التنسيق مع مكاتب المحاماة وشركات التحري الاجنبية وعقد الاتفاقيات دولية لاسترداد الاموال في المرحلة المقبلة .

كما أوصى الباحث ضرورة التنويع في استخدام وسائل دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية وعدم الاقتصاد على وسيلة واحدة ، وذلك للاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها وبما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية، ويجب ان يؤسس في صندوق استرداد اموال العراق نظام داخلي وهيكل تنظيمي مصادق عليه من خلال استمرار متابعة مجلس ادارة الصندوق مع كل من مجلس الدولة ووزارة التخطيط ووزارة المالية ، لأهمية هذا المفصل المهم في استرداد الحقوق المالية لجمهورية العراق .



## **ABSTRACT**

"The research discusses the evaluation of the performance of internal control systems in accordance with procedures and control programs. It covers the preliminary aspect of the study, including the study's problem, significance, objectives, hypotheses, methodology, determinants, study model, scientific challenges, procedural terms, and previous studies.

The study also delves into internal control, encompassing its concept, characteristics, and advantages, as well as the goals and tasks it serves. It explores the components of internal control systems.

The primary goal of this study was to understand the tasks and purposes of the Iraq Recovery Fund in light of current legislation and assess the performance of the internal control system for fixed assets and financial advances within the Iraq Recovery Fund.

The researcher reached several conclusions, notably that the internal control system plays a significant and effective role in preserving the assets of the Iraq Recovery Fund. Recovering funds that exited Iraq before ٢٠٠٣ is challenging, as they are considered personal funds by foreign authorities, deposited in international banks under the names of Iraqi citizens. Hence, the retrieval of these funds requires concerted efforts internally, involving the legislative and executive authorities, and externally, through coordination with international law firms and foreign investigation companies, along with the negotiation of international agreements for fund recovery in the future.

The researcher also recommended diversifying the use of study methods and not relying on a single method to assess the effectiveness of the internal control system. This approach ensures the utilization of the advantages of different methods while mitigating their disadvantages, ultimately leading to a comprehensive evaluation of the internal control system. Furthermore, it is essential for the Iraq Recovery Fund to establish an internal system and organizational structure approved through ongoing coordination with the Board of Trustees, the State Council, the Ministry of Planning, and the Ministry of Finance, given the crucial role this aspect plays in reclaiming the financial rights of the Republic of Iraq".

## المقدمة

نظرا لاتساع الوحدات الاقتصادية بظهور الاقسام والفروع المتعددة والتوسع في حجم المنشآت وتعدد الانشطة الادارية والمالية والتنظيمية وبالتالي صعوبة السيطرة والإشراف الشخصي على هذه الانشطة ، يأتي دور الرقابة الداخلية لتذليل هذه الصعوبات .

وليس العبرة في وضع نظام سليم للرقابة الداخلية لأية منشأة ولكن العبرة في تنفيذ هذا النظام بدقة ، إن النتائج المترتبة عن عدم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية في المنشأة هي النتائج نفسها المترتبة عن وجود نظام للرقابة الداخلية في المنشأة ولكنه غير مطبق .

كذلك فأن ظهور المنظمات الكبيرة التي توظف أعدادا كبيرة من العاملين أوجدت الحاجة الى كوادر فنية وإدارية ذات خبرات متخصصة تتولى مهمة إدارة نشاط هذه المنظمات كل في حدود اختصاصه .

إن ازدياد المسؤوليات والاختصاصات الملقاة على عاتق الإدارة اضطرتها الى تفويض بعض اختصاصاتها الى المستويات الإدارية الأدنى لتكتفي بالتخطيط ورسم السياسات العامة ووضع الإجراءات اللازمة لنجاحها

لذلك احتاجت الإدارة الى عمل الغير لكي يساعد في أنشطة الإدارة المختلفة ، وهكذا ظهرت مشكلات السلطة والمسؤولية ، الاتصال والتنظيم ، ومن هنا يبدأ الهيكل الكامل للمشكلات التنظيمية بالظهور والحاجة الى نظام رقابي سليم ومتكامل ، يتمثل في نظام للرقابة الداخلية يستند لمعايير وإجراءات موضوعية مطبقة ومعتمدة في المنظمات .

## الفصل الاول : الجانب التمهيدي

- المبحث الاول : الإطار العام للدراسة
- المبحث الثاني : الدراسات السابقة

## الفصل الاول

### الجانب التمهيدي

يُعد الجانب التمهيدي الخطوة الاولى في البحث العلمي الذي يوضح المسار العلمي الذي اختاره الباحث ، ولتسهيل تقييم وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية يجب تسليط الضوء على الإمتثال للقواعد واللوائح والسياسات التنظيمية كما يجب تحديد الأدوار والمسؤوليات المختلفة على جميع المستويات ، كما إن الإدارة تعزز الثقافة التنظيمية وتحفز العاملين في المؤسسات بما يتماشى مع السياسات الخاصة بالرقابة الداخلية التي تم وضعها لتحقيق الاهداف المنشودة ، ودائما ما تقع مسؤولية تحقيق نظام سليم للرقابة الداخلية على عاتق أعلى مستوى بالسلطة وعدم تفويضها الى المستويات الدنيا اللذين يفتقرون الى السلطات التنفيذية فمن المهم جدا تحديد الأدوار والمسؤوليات المختلفة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية .

سيتم في هذا الفصل تناول منهجية الدراسة بشكل عام والدراسات السابقة التي لها علاقة بهذا الموضوع قبل الدخول بالجانب النظري والميداني .

## المبحث الاول

### الإطار العام للدراسة

#### إشكالية الدراسة

لقد اصبح تقييم أداء أجهزة الرقابة الداخلية من الموضوعات المهمة نظرا لحاجة المنظمات الى التقييم المستمر لأنشطتها المتعددة لغرض معرفة مدى قدرتها على تحقيق أهدافها والكشف عن الانحرافات في الأداء الفعلي عن الأداء المخطط أو الأداء للسنوات السابقة والأخذ بأسباب النجاح ومعالجة نقاط الخلل والضعف وتفاديها في المستقبل .

من ما سبق يمكن طرح الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو الآتي، هل يمكن لأجهزة الرقابة الداخلية في ظل عدم وجود برامج ومؤشرات متخصصة لتقييم الأداء من إعداد تقارير تعكس واقع الاداء في المؤسسات الحكومية ؟

وإستناداً لما ورد أعلاه فقد وضع الباحث مجموعة من الاسئلة والتي تتمثل في :-

١- هل ان انظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات الحكومية على درجة عالية من الكفاءة والفاعلية .

٢- هل تم استخدام برامج واجراءات رقابية موضوعية لتقييم اداء الاجهزة الرقابية في المؤسسات الحكومية .

٣- هل ان قانون المؤسسات الحكومية ذات الصلة بإسترداد الاموال المنهوبة بالخارج يتطابق

مع الواقع العملي.

٤- هل هنالك خطة لتطوير قانون استرداد الاموال المنهوبة .

ومن أجل المعالجة الدقيقة والمفصلة للإشكالية تم طرح الاسئلة الفرعية الخاصة بعينة الدراسة

(صندوق استرداد اموال العراق) وهي مجموعة من الاسئلة التالية :

- هل ان تقييم أداء أنظمة الرقابة الداخلية في صندوق استرداد اموال العراق للموجودات

الثابتة يتم بكفاءة وفاعلية .

- هل ان تقييم أداء أنظمة الرقابة الداخلية في صندوق استرداد اموال العراق للسلف المالية

يتم بكفاءة وفاعلية .

- هل ان المعايير والبرامج الرقابية الموجودة والمطبقة في صندوق استرداد اموال العراق

تتطابق مع المعايير والبرامج الموجودة في هيئة النزاهة الاتحادية من الناحية العملية

والنظرية وهل ان هذه المعايير تتطابق مع المعايير المحلية والدولية .

- هل ان هنالك نظام داخلي وهيكل تنظيمي لقانون صندوق استرداد اموال العراق ، بحيث

يطوّر من استرداد الاموال ويسرع من تسوية المديونية .

## أهمية الدراسة وسبب اختيارها

**الأهمية العلمية :** ان اداء انظمة الرقابة الداخلية ودورها في مكافحة الفساد والهدر في الاموال يعتبران من أهم مبادئ الحوكمة في المؤسسات العامة والحكومية، وإن ازدياد أهمية وجود نظام سليم للرقابة الداخلية في المنشآت هو أحد عناصر الاطمئنان الرئيسية لإدارتها وهو يوفر البيانات والمعلومات السليمة للقياس وتقييم الاداء واتخاذ القرارات ، إذ إن الرقابة الداخلية هو أسلوب ذاتي في المنشأة لضمان حسن سير العمل فيها وحماية أموالها وكذلك تأمين انسيابية البيانات والمعلومات الى الإدارة العليا هذا من جانب ، والتأكد من إلتزام الموظفين بالخطط التنظيمية والإدارية ورفع الكفاية الإنتاجية من جانب آخر .

**الأهمية العملية :** تقوم الرقابة الداخلية بتحديد البروتوكول والإجراءات التي سيعمل فيها كل موظف في المؤسسات الحكومية او الاقتصادية ، وبالتالي تكون الصورة واضحة لكل موظف حول المهام الموكلة اليه وكيف يمكن ان يقوم بها ، بدلاً من أن يقوم كل موظف بخلق تصور خاص به عن طبيعة كل عمل وكيفية ادائه ، كما يمكن للرقابة الداخلية تحديد الاجراءات المكررة التي يمكن الاستغناء عنها وبالتالي رفع الكفاءة الوظيفية

توجد العديد من الاسباب التي دفعت الباحث لإختيار موضوع الدراسة منها :

- ١- وجود رغبة لدى الباحث لدراسة وتحليل هذا الموضوع لكونه يعمل ضمن هذا السلك .
- ٢- بيان اهمية دور انظمة الرقابة الداخلية في عمل صندوق استرداد اموال العراق .
- ٣- بيان دور واهمية صندوق استرداد اموال العراق في استرداد الحقوق المالية لجمهورية العراق والتي حصل عليها الغير بطرق غير مشروعة .

## اهداف الدراسة

ان الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحديد مدى فاعلية النظام ليتم في ضوءه تخطيط الإجراءات فضلاً عن تقديم التوصيات للوصول بنظام الرقابة الداخلية الى المستوى الذي يحقق فيه أهدافه بصورة اقتصادية ومرشدة ، وتوجد عدد من الوسائل التي يمكن استخدامها في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أهمها أسئلة الاستقصاء والمخططات الانسيابية والمذكرات الوصفية ، وان الغرض من استخدامها هو التوصل الى حكم بشأن درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة الاقتصادية الخاضعة للرقابة.

## فرضيات الدراسة

ان استخدام برامج وإجراءات رقابية موضوعية لتقييم أداء الأجهزة الرقابية في المنشآت يؤدي الى تحقيق الكفاءة والفاعلية في أداء النظام ( الرقابة ) وذلك من خلال تطبيقها بالشكل الكامل والصحيح ، وإن دور صندوق استرداد اموال العراق هو التأكيد على تطبيق هذه الاجراءات والبرامج في عمله وبالمتابعة مع الجهات التي يعمل معها ومتابعتها وكذلك تطويرها بالمستقبل ، لتحقيق أهداف البحث تم إختبار الفرضيات التالية :

١- الرقابة الداخلية في مجلس الوزراء/صندوق استرداد اموال العراق تعمل على التأكد والإهتمام بتطبيق اللوائح والقوانين المنظمة للأداء المالي.

٢- الرقابة الداخلية في مجلس الوزراء/صندوق استرداد اموال العراق تعمل على المحافظة على المال العام من السرقة والإختلاس وحفظ أصول المؤسسة .

٣- انظمة الرقابة الداخلية في مجلس الوزراء/صندوق استرداد اموال العراق تتوفر فيها المقومات الأساسية المطلوبة لإنشاء نظام رقابي فعّال ومؤثر .



### منهجية الدراسة

- يعتبر التقييم المستمر لأداء أنظمة الرقابة الداخلية لكافة المؤسسات وخصوصا المؤسسات الحكومية من الموضوعات المهمة لتحديد مدى فاعلية أنشطة هذه المؤسسات .
  - ينعكس التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية على توافر البيانات والمعلومات الصحيحة وبالتالي زيادة اطمئنان الادارة واعداد التخطيط السليم .
  - تم تقييم أداء أنظمة الرقابة الداخلية في صندوق استرداد اموال العراق للموجودات الثابتة بطريقتي أسئلة الاستقصاء Questionnaire، والمخططات الانسيابية Flowcharts، ومن ثم يتم تحديد كفاءة وفاعلية اداء هذا النظام
  - تم تقييم أداء أنظمة الرقابة الداخلية في صندوق استرداد اموال العراق للسلف المالية بطريقتي أسئلة الاستقصاء Questionnaire، والمخططات الانسيابية Flowcharts، ومن ثم يتم تحديد كفاءة وفاعلية اداء هذا النظام
- وأعتمد الباحث في دراسته هذه على الوسائل الآتية :-
- أ. نظريا، من خلال الكتب والمراجع العربية منها والاجنبية والبحوث والاطاريح ودليل الوزارات العراقية والانترنت، وقد استخدم الباحث في الجانب النظري موضوعي نظام الرقابة الداخلية، وتقييم الأداء
  - ب. عملياً، من خلال الوثائق الرسمية بشكل عام فضلاً عن المقابلات والمداولات مع السادة المسؤولين .
  - ج. وقد استخدم الباحث الاسلوب الوصفي والمنهج التحليلي بتحليل المضمون وتحليل العمل في الدراسة الميدانية ، وتوزيع استمارة الفحص ( الاستقصاء ) على مجموعة موظفي صندوق استرداد اموال العراق كل حسب اختصاصه لدراسة واقع نظام الرقابة الداخلية ودورها في تقييم الأداء وحسب مؤشرات الكفاءة والفاعلية والاقتصادية لصندوق الاسترداد.

## محددات الدراسة

- أما فيما يخص حدود الدراسة فهي :
- الحدود المكانية : كافة الاجهزة الرقابية التي تُعنى بإسترداد الاموال المهربة بالخارج ومكافحة الفساد الاداري والمالي .
- الحدود الزمنية : ستغطي الدراسة الميدانية الفترة الزمنية المتوقعة من تاريخ الموافقة على الخطة استنادا الى قرار مجلس الجامعة رقم (١٣٤) جلسة رقم (١٩) المنعقدة بتاريخ ٢٠٢٣/١/١٤ (رقم الصادر / ٤٢٤٩) في ٢٠٢٣/١/٢٨ ، ولغاية انتهاء الموسم الدراسي في ٢٠٢٣/٥/٢٨
- الحدود البشرية : المحاسبين ومدققي الحسابات الداخليين والخارجيين العاملين في الاجهزة الرقابية .
- الحدود الموضوعية : تتمثل بمتغيرات الدراسة ، تقييم اداء انظمة الرقابة الداخلية للمجودات الثابتة لصندوق استرداد اموال العراق ، تقييم اداء انظمة الرقابة الداخلية للسلف المالية لصندوق استرداد اموال العراق .

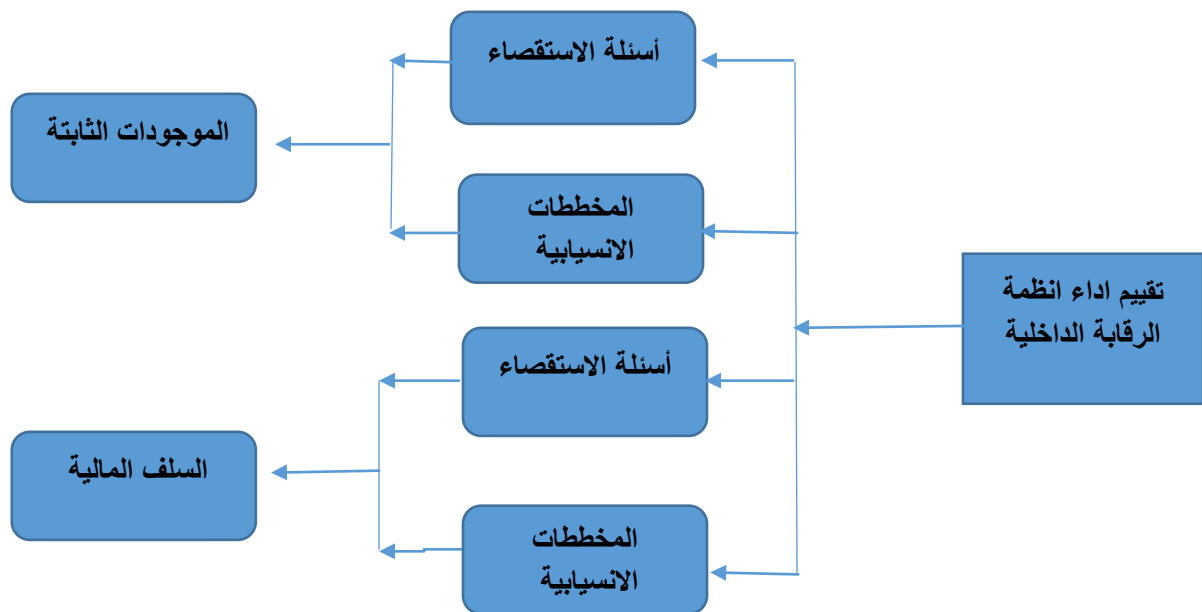
## الإطار العام للمتغيرات أو نموذج الدراسة ( Model )

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة ، وإنسجاما مع مشكلة الدراسة وأهدافها ، فقد تم تحديد المتغيرات المستقلة والتابعة التي تؤدي اغراض الدراسة الحالية من ناحية معالجة المشكلة ووصولاً الى تحقيق اهدافها ، وتنقسم متغيرات الدراسة الى :

١- المتغير المستقل : أنظمة الرقابة الداخلية لصندوق استرداد اموال العراق

٢- المتغير التابع : الموجودات الثابتة بأسلوبي اسئلة الاستقصاء والمخططات الانسيابية ، السلف المالية بأسلوبي اسئلة الاستقصاء والمخططات الانسيابية

وتم تمثيل العلاقة بين متغيرات الدراسة من خلال النموذج التالي :



الشكل رقم (١) نموذج الدراسة من تصميم الباحث استنادا لمشكلة الدراسة وأهدافها

## الصعوبات العلمية أو ذات الطابع العملي التي واجهت الطالب خلال إعداد البحث

١- يوجد اختلاف في بيئة ومكان الدراسة , حيث اعتمدت الدراسة الحالية على آراء الموظفين الماليين والمدققين والمحققين والتحريريين في صندوق استرداد اموال العراق وهيئة النزاهة الاتحادية العراقية، وحيث ان هذه الجهات تتعامل مع ملفات حساسة جداً، مما يستلزم اخذ الموافقات الضرورية لاستكمال اعمال هذا البحث، كما ان مكان هذه الجهات هو ايضا حساس جدا لكونه داخل المنطقة الخضراء في بغداد وهي منطقة محصنة جداً.

٢- اعتماد الدراسة على البحث الميداني لعينة الدراسة والمتمثلة بتقييم انظمة الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة والسلف المالية في صندوق استرداد اموال العراق وكذلك قانون صندوق الاسترداد، وقد واجه الباحث صعوبة في الحصول على مصادر حديثة لهذه المواضيع، حيث ان اغلب مصادر الباحث اعتمدت على الانظمة السارية في هذه الجهات والصادرة عن الجهات التشريعية العراقية ووزارة المالية العراقية وديوان الرقابة المالية الاتحادي وحيث ان هذه القوانين قد صدرت منذ فترة طويلة جدا لذلك فقد تم مواجهة صعوبة التحديث أو الحصول على مصادر حديثة .

٣- يحتاج هذا البحث الى دراسة تتضمن رأي موظفي صندوق استرداد اموال العراق لمعرفة قوة نظام الرقابة الداخلية المعمول في صندوق الاسترداد لأهمية هذا المفصل في استرداد الحقوق المالية لجمهورية العراق، وحيث ان هذه الجهة بحاجة الى تغيير في قوانينها وتعليماتها السارية، لذلك فقد واجه الباحث صعوبة في الربط بين القانون المطبق فعلاً والنظام الداخلي والهيكل التنظيمي المعمول به حالياً .

## المصطلحات الإجرائية

**الرقابة الداخلية :** وسيلة فعّالة لدعم الإدارة لتحقيق أهدافها بأفضل وجه وبأقل كلفة، حيث ان هنالك ثلاثة أقسام لنظام الرقابة الداخلية وهي :

- **الرقابة الادارية :** تشمل الخطة التنظيمية وكل الطرائق والإجراءات التي تتعلق اساسا برفع الكفاية الوظيفية وتعمل على تطبيق السياسات الادارية، وادواتها هي الموازنة التخطيطية والتكاليف المعيارية ودراسات الوقت والحركة وبرنامج تدريب العاملين ونظم المعلومات .
- **الرقابة المحاسبية :** وهو ذلك الجزء من الرقابة الداخلية الذي يُعنى بتحقيق الغايات المحاسبية للمنظمة فهو يهتم بتحقيق العمليات المالية ويتمثل ذلك بالإلتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية والمالية والمحافظة على موارد وممتلكات المنظمة وتحضير التقارير المالية، فالرقابة المحاسبية تشتمل على نتائج عملية تدقيق وفحص العمليات الحسابية والمحاسبية وصحة المستندات المؤيدة لها بوجه عام فهي تمثل اذن وجه تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والاحداث المالية وتفسير النتائج منها .
- **الضبط الداخلي :** وهو تقسيم العمل والمسؤوليات بحيث يتم تنفيذ العمل على التوالي أي لا ينفرد شخص واحد بعملية كاملة او إجراء محاسبي كامل وهو نظام كلي للسيطرة يحوي خطة المنشأة وكافة الطرائق التنسيقية والاجراءات المتخذة في المنشأة لغرض حماية موجوداتها وفحص دقة الاعتماد على المعلومات الحسابية التي تُتَمي الكفاية الإنتاجية وتشجيع الإلتزام

بالسياسات الادارية، كما انه نظام تنشؤها الادارة لغرض تسيير أعمالها فهي تحوي على التدقيق الداخلي والضبط الداخلي واي شكل من اشكال الضبط .

**تقييم الاداء :** التقييم هو عبارة عن مجموعة من الاجراءات والنسب والمؤشرات والمعايير التي تستخدم في تحديد قيمة، وبيان مدى تحقق الاهداف التي وضع المشروع من اجلها، اي مقدار ما يحققه من عوائد .

وعليه فإن التقييم يعتمد على مجموعة من النسب والمؤشرات والمعايير لتكون أساسا في اجراء عملية التقييم، وان هنالك إتجاهان فيما يتعلق بتحديد مفهوم تقييم الاداء، أولهما هو وجود عمليات واجراءات معينة يجب توافرها لكي نتمكن من تحقيق الرقابة الفعالة وثانيهما يهتم بالأجهزة التي تتولى الاشراف والاداء وجمع المعلومات وتحليل النتائج، انن رقابة الاداء نظام متكامل، كما ان اهم مؤشرات تقييم الاداء تتمثل في :

- **الكفاءة :** تشير الكفاءة الى النسب بين المخرجات والمدخلات وعلى سبيل يقال ان الادارة كفأ اذا قامت بإنتاج اكثر او افضل باستخدام موارد اقل من العمل والمواد وزمن الآلات وخلال مدة زمنية قصيرة .
- **الفاعلية :** وتتمثل فيما اذا كانت الاهداف واساليب تحقيقها تتفق مع الاهداف والاساليب المقررة وكشف الانحرافات وتقديم المقترحات التي من شأنها استمرار المظاهر الايجابية في الاداء ومعالجة النواحي السلبية .
- **الاقتصادية :** وتشمل دراسة العلاقة بين الكلفة والعائد ويمكن دراستها على مستوى الوحدة الاقتصادية كلها، او لكل قسم او فرع او نشاط بمفرده

## مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة المستخدم هو مجتمع المحاسبين والمدققين الداخليين والخارجيين والماليين وكافة المهتمين بهذا الجانب من الراغبين بالاستثمار في استرداد الاموال المهربة خارج الدول عن طريق اسلوب التعاقد مع شركات خاصة باسترداد هذه الاموال والمعنيين بذلك .

كما إن العينة المستخدمة للدراسة هي صندوق استرداد أموال العراق التابع لمجلس الوزراء العراقي ، عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للسلف في صندوق استرداد اموال العراق ، وبأسلوب المخططات الانسيابية وأسئلة الإستقصاء (الإستبيان) وعن طريق المقابلة الشخصية وذلك حسب خبرتهم وموقعهم الوظيفي في المؤسسة .

## المبحث الثاني

### الدراسات السابقة

تُعد الدراسات السابقة من المرتكزات المهمة لبناء الإطار الفكري والميداني لأية دراسة، إذ يعد البحث العلمي إكمالاً لما توصل إليه الآخرون، وعلى هذا الأساس سيتم تناول عرض مختصر لعدد من الدراسات العربية وكذلك الدراسات الاجنبية التي تناولت موضوع البحث أو أحد جوانبه .

#### الدراسات السابقة

١- دراسة ( الغامدي ، محمد علي الغامدي ) ، بعنوان الرقابة الداخلية الإدارية وأثرها على أداء

المنظمات ، ٢٠٠٩

من خلال دراسة البحث فقد توصل الباحث الى مجموعة من النقاط وكالتالي :

أ- مفهوم الرقابة الداخلية يكاد يكون متفق عليه دولياً ، وعلى هذا الاساس تم الاعتماد على مفهوم موحد للرقابة الادارية .

ب- هناك فرق عندما نتحدث عن الرقابة كمفهوم وكنظام .

ج- عند تصميم أي نظام للرقابة في القطاع الحكومي فهو يتكون من أهداف وأركان لا بد من أخذها بالاعتبار .

د- وجود العديد من المشاكل في الشركات عن تطبيق نظام الرقابة الداخلية ، حيث ان تصميم نظام الرقابة الداخلية يجب ان يتناسب مع طبيعة وحجم المنظمة كما يجب تقييم النظام بشكل دوري بحيث يتم تطوير نظام القوة وتصحيح نقاط الضعف

هـ- كما يوصي الباحث بأن يتم اصدار أنظمة رقابة داخلية مبنية على أساس علمي ومهني بحيث تمثل معايير عامة على ضوئها يتم تصميم إجراءات رقابة داخلية من قبل الجهات نفسها تتلائم مع حجمها وطبيعة أعمالها وذلك بالتنسيق مع وزارة المالية وديوان المراقبة العامة ويتم اعتمادها من قبل مجلس الوزراء على أن يتم تقييمها بشكل دوري .



٢- دراسة ( بابكر، يوسف محبوب بابكر)، بعنوان ( الرقابة الداخلية ودورها في تقويم الاداء المالي بالوحدات الحكومية ) ، ٢٠١٠،

من خلال دراسة البحث توصل الباحث الى ضعف الإداء المالي وعدم الالتزام باللوائح والقوانين المنظمة للعمل بوزارة المالية والإقتصاد - الخرطوم مما أدى الي عدم تحقيق الاهداف الممنوعة بها والي عدم الإنضباط لتأدية الأعمال الموكلة للعاملين بها ، وتفهمهم لأدوارهم مما ينعكس أثره السالب علي الإداء المالي، كما ان هدف البحث هو التعرف على الرقابة الداخلية واهدافها ومقوماتها الاساسية والتعرف علي الرقابة الحكومية ومقوماتها والتفتيش المالي للوحدات الحكومية والتعرف على خصائص الانشطة الحكومية وأهم ميزاتها والهدف منها والتعرف على النظام المحاسبي الحكومي والوحدة المحاسبية الحكومية وتحديد صعوبات ومشاكل الأداء للأجهزة الحكومية وتبيان دور الرقابة الداخلية في تقويم الأداء المالي في الوحدات التابعة لوزارة المالية والإقتصاد - الخرطوم و مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات وتحقيق الأهداف الممنوعة بها، كما ان أهم النتائج التي تم التوصل إليها الباحث تمثلت في اللوائح والقوانين المنظمة للأداء لا يتم تطبيقها بصورة صحيحة في بعض الوحدات التابعة للوزارة وضعف الأداء المالي وأنظمة الرقابة الداخلية والمقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية من ما يؤدي الي عدم تحقيق الأهداف، كما ان وجود المراجعة الداخلية ضروري للتأكد من حماية أموال الدولة والتأكد على إستخدامها في الأغراض المحددة ،بينما أهم توصيات الباحث هي الإلتزام بتطبيق الوحدات للقوانين واللوائح التي تصدرها وزارة المالية وتشجيع وسائل الرقابة وتطوير اساليب البحث العلمي والتحليل المالي والتدريب الدائمي للعاملين لمعرفة اللوائح والقوانين ، والإهتمام بنظم الرقابة الداخلية والعمل علي استكمال مقوماتها المهمة والإدارية والمالية لضمان كفاءتها وفعاليتها وتدعيم تشكيلات الرقابة الداخلية بما يكفل تطوير قواعد وإجراءات الرقابة الداخلية تحقيقا للأهداف.

**٣-(Douglas, ٢٠١١) (Internal Control And Its Contributions To Organizational Efficiency And Effectiveness) . ٢٠١١**

هدفت الدراسة إلى التعرف على الرقابة الداخلية ومساهمتها في الكفاءة والفعالية التنظيمية، ودراسة حالة على ايكو مصرف الغاني وتقييم مدى كفاءتها وفعاليتها بعد الأزمة المالية العالمية ، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لأغراض الدراسة ، وحللت عينة الدراسة في ٣٠ موظف من العاملين في مصرف ايكو الغاني ، ومن نتائج الدراسة هناك تدابير وضعتها إدارة إيكو مصرف الغاني لتعزيز الإمتثال للقوانين والأنظمة والتعليمات الرقابية وتبين فعالية الرقابة الإدارية في المصرف حيث أنه هناك التزام من قبل الموظفين بالسياسات والاجراءات الإدارية ، ووحدة التدقيق الداخلي في المصرف تقيم باستمرار كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المعمول به .

٤- دراسة (احمد، أزاهير محمد طه)، بعنوان ( دور المراجعة الداخلية في تقويم فعالية نظم الرقابة

الداخلية) ، ٢٠١٢

من خلال دراسة البحث توصل الباحث الى العديد من النتائج أهمها وجود المراجعة الداخلية لوزارة المالية أدى الى المساهمة في فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وعملها، وفعالية نظام الرقابة الداخلية يمثل أساس قياس الأداء للمستويات الإدارية والمالية ومدى كفاءة المراجعة الداخلية ، والهيكل التنظيمي الكفوء لوزارة المالية مقوم اساسي يحدد المسؤوليات والصلاحيات وفصل المهام ، وتعتمد كفاءة نظام المراجعة الداخلية على مدى إلتزام إدارة المراجعة الداخلية لتطبيق وتطوير معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وأوصى الباحث بعدة توصيات من أهمها ضرورة اهتمام وزارة المالية والاقتصاد بتطوير الادارة العامة للمراجعة الداخلية للمساهمة في تقييم أنظمة الرقابة

الداخلية وزيادة فاعليتها وتطوير النظام المحاسبي بالوزارة وتدريب العاملين على ضمان الحصول على المعلومات في الوقت والدقة المناسبة ، والتزام اجهزة الدولة بالعمل وفقا للقوانين والتعليمات والنظم المحاسبية المتعارف عليها والمنشورات المالية المهمة التي تصدرها وزارة المالية وذلك لضمان ضبط المال العام وفقا لسياسة الدولة، وضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية للتدقيق والرقابة الداخلية وخاصة النظم المحاسبية الالكترونية الحديثة لضمان جودة تطوير الاداء وضبط الرقابة الداخلية.

٥- دراسة (السامرائي) بعنوان ( أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية دراسة تحليلية على شركات صناعة الادوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان ) ، ٢٠١٦م

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية ، وتكون مجتمع الدراسة من شركات صناعة الأدوية المدرجة في بورصة عمان لعام (٢٠١٦) والبالغ عددها (٦) شركات ، اما عينة الدراسة شملت المدراء الماليين والمحاسبين وأعضاء لجان التدقيق الداخلي ورؤساء لجان التدقيق الداخليين والمدققين الداخليين العاملين في شركات صناعة الادوية المدرجة في بورصة عمان والبالغ عددها (٦١) مفردة ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام منهج الوصف التحليلي بالإضافة الى استخدام كل من تحليل الانحدار البسيط المتعدد وتحليل المسار لاختبار الفرضيات .

وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج من أهمها: أن البيئة الرقابية ومستوى المعلومات والاتصالات ومستوى المراقبة والضبط ومستوى تقييم المخاطر ونتائج المتوسطات والانحرافات المعيارية في شركات الادوية من وجهة نظر العينة كانت مرتفعة وأوصت الدراسة الى تفعيل دور

لجان التدقيق الداخلي وتقييم جودة التقارير المالية قبل رفعها للإدارة وتركيز التقارير الخاصة بنقاط الضعف التي تواجه العاملين في نظام الرقابة الداخلية كذلك وضع برامج رقابية جيدة وفعالة ورفع مستوى الرواتب والحوافز بالإضافة الى تقييم المخاطر التي تواجه الشركة باستمرار .

## ٦- دراسة (حلوة عبد العظيم ) ، بعنوان (دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي

في المؤسسة الاقتصادية) الجزائر "جامعة قاصدي مرباح بورقلة ، ٢٠١٧

هدفت الدراسة الى محاولة الوصول إلى إجابة على الاشكالية المطروحة وتوضيح مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الاداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية ، حيث يساهم نظام الرقابة الداخلية بشكل فعّال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، ويتوقف الحصول على معلومات ذات مصداقية على إتباع مجموعة من المبادئ وأسس نظام الرقابة الداخلية ، والسير وفق إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة يُمكن من الوصول إلى أداء محاسبي جيد وفعّال ، ونظراً لما يتيح نظام الرقابة الداخلية من أدوات رقابية فإنها تؤثر على فعّالية وكفاءة الاداء المحاسبي في المؤسسة ، ويعتمد المراقب على مختلف القوانين والتشريعات والمراسيم والجرائد في أداء مهمته ، والمؤسسة محل الدراسة لها نظام رقابي داخلي جيد بالرغم من الصعوبات التي تواجهه ، وتتوقف درجة مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي على مدى قناعة المستويات الإدارية بأهمية الرقابة الداخلية كوسيلة فعّالة تمثل أحد أهم مصادر المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في تفعيل الأداء المحاسبي ، وتعتبر الرقابة الداخلية أداة فاعلة في عملية تفعيل وتحسين الأداء المحاسبي بالإضافة إلى الدور الرقابي الذي تلعبه ، وتسعى المؤسسة دوماً إلى تطوير وتحسين نظام الرقابة الداخلية وتكوين مراقبين للوصول بالمؤسسة إلى أعلى مستوى من التسيير وتحسين مستوى الاداء بصفة عامة والاداء المحاسبي بصفة خاصة .

٧- Doyle & Mcvay, ٢٠١٧ ( **Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting** ) , ٢٠١٧

هدفت الدراسة لدراسة أثر جودة المستحقات والرقابة الداخلية على التقارير المالية، اما عينة الدراسة تمثلت ب (٧٠٥) شركة خلال الاعوام ٢٠٠٢-٢٠٠٥م , ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام

المنهج الوصفي التحليلي [www.manaraa.com](http://www.manaraa.com)

وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج من أهمها: تبين وجود ضعف مادي بسبب تقدير سيئ للمستحقات لا يحقق تدفق النقدية ، والعلاقة بين ضعف الرقابة الداخلية وانخفاض جودة المستحقات تقود الي كشف الضعف في مستويات الشركة ككل ، ويكون من الصعب التدقيق فيها، ويمكن الحصول على نفس النتائج في حال استخدام أربع نماذج لقياس المستحقات وهي تقدير الاستحقاقات، متوسط جودة المستحقات، المحاسبة التاريخية، استمرار الارباح وأوصت الدراسة: إدراج خصائص قوية في الشركة تساعد في تقدير المستحقات بشكل أفضل، معرفة مقررات الضعف المادي والرقابي، وتصحيح الانحرافات الذاتية .

٨ - دراسة (علي، عاصم عبدالقادر دفع الله علي)، بعنوان ( دور موازنة البرامج والاداء في فاعلية

الرقابة الداخلية بالتشكيلات الحكومية دراسة ميدانية على الجامعات الحكومية العاملة بولاية

الجزيرة) ، ٢٠٢١

ظهرت موازنة البرامج والاداء كاتجاه متطور في وضع الاهداف التي ترغب الوحدات الحكومية في تنفيذها من خلال تلك الاهداف وبرامج وانشطة مهمة والعمل على قياس الاداء في تنفيذ تلك البرامج والانشطة لتحقيق الاهداف الموضوعية بشكل دقيق ، تناولت هذه الدراسة دور موازنة البرامج والاداء في فاعلية التدقيق والرقابة الداخلية بالمؤسسات الحكومية، كما تمثلت مشكلة الدراسة فيما هو دور موازنة البرامج والاداء في فاعلية الرقابة الداخلية لأهميتها بالمؤسسات الحكومية، حيث هدفت الدراسة الى التعرف على الوظائف الاساسية لموازنة الوظائف والاداء الحكومي، المقومات المهمة لموازنة البرامج والاداء، وتتبع اهمية الدراسة في ان موازنة الاداء تعد من الموازنات الحديثة للرقابة في المؤسسات الحكومية بشكل خاص الجامعات الحكومية بولاية الجزيرة، انتهجت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي من خلال اختيار عينة من الباحثين في الجامعات الحكومية في ولاية الجزيرة ومن ثم الحصول على المعلومات الاولية عن طريق توزيع الاستقصاء التي تم اعدادها لهذا الغرض، وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج اهمها : ان اهم الوظائف الاساسية لموازنة الاداء تتمثل في تحديد وحدات العمل، ومراقبة الرؤساء لمؤوسيتهم، معالجة الانحراف في الاداء بشكل مستمر، وان اهم المقومات السليمة لموازنة البرامج والاداء تتمثل في المشاركة في اعداد وتنفيذ الموازنة، وان البرامج تتسم بالوضوح وقابليتها للتنفيذ، وان اهم خطوات اعداد موازنة الاداء تتمثل في تحليل مدخلات ومخرجات برامج الموازنة العامة، وكان من اهم توصيات الدراسة ضرورة تحديد عمليات القياس والمراقبة للأداء، توصيل المعلومات المهمة للخطط والسياسات، ضرورة الاهتمام بتوفير نظم محاسبية جيدة، تطوير النظام الحكومي باستمرار للمساعدة في عملية احكام الرقابة الداخلية .

## ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة والمعرضة آنفا :

١- من خلال الاطلاع على هذا المبحث تم التوصل الى وجود العديد من المشاكل في المؤسسات الحكومية والخاصة عند تطبيق نظام الرقابة الداخلية ، حيث ان تصميم نظام الرقابة الداخلية يجب ان يتناسب مع طبيعة وحجم المنظمة ، كما يجب تقييم النظام العام بشكل دوري بحيث يتم تطوير نقاط القوة وتصحيح الانحرافات ونقاط الضعف، ان فعالية نظام الرقابة الداخلية يمثل أساس قياس الأداء للمستويات الإدارية والمالية ومدى كفاءة المراجعة الداخلية فيها ، والهيكل التنظيمي الكفوء للمؤسسات يعتبر مقوم اساسي يحدد المسؤوليات والصلاحيات، حيث يساهم نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وبذلك فإن الدراسات السابقة قد تناولت تقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها في بعض القطاعات ومنها القطاع الحكومي

٢- الدراسة الحالية تسعى الى دراسة دور نظام الرقابة الداخلية في تقييم الأداء في الوحدات الحكومية الهادفة لتقديم الخدمات وتشخيص نقاط الضعف وتحليلها ومحاولة تعديل مسارها وتشخيص نقاط القوة وتحسين ادائها وهي من الدراسات القليلة التي أجريت حسب علم الباحث .

## الجانب النظري ...

### الفصل الثاني : الرقابة الداخلية

المبحث الاول : مفهوم وخصائص ومزايا نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني : أهداف ومهام واغراض الرقابة الداخلية

المبحث الثالث : مقومات أنظمة الرقابة الداخلية

### الفصل الثالث : تقييم الاداء

المبحث الاول : مفهوم تقييم الاداء ، أهميته ، وأهدافه ، ومناهجه ،  
ومستلزماته

المبحث الثاني : خطوات ومراحل عملية تقييم الاداء

المبحث الثالث : معايير ومؤشرات تقييم الاداء

المبحث الرابع : الطرائق والمتطلبات والإجراءات والبرامج المتبعة لتقييم  
نظام الرقابة الداخلية



## الفصل الثاني

### الرقابة الداخلية

ان ظهور الشركات المساهمة ذات الامكانيات المالية الضخمة ادت الى أمور ثلاثة أولها انفصال الملكية عن الادارة والاعتماد على مديرين مهنيين لإدارة أعمال المنظمة ومن ثم حاجة أصحاب المنظمة الى بيانات موثوق بها للتحقق من الحفاظ على أموالهم وكفاءة ادارتها، وثانيها تشعب البناء التنظيمي للمنظمة وتعقده والذي أدى إلى ضرورة تحديد المهام والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية (فرع/ ادارة/ قسم) ومن ثم حاجة الادارة العليا الى بيانات دقيقة عن هذه الوحدات وثالثها أن للجهات الحكومية حاجة الى بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط هذه المنظمات وآثاره في الاقتصاد القومي ، وتظهر الحاجة الضرورية للرقابة الداخلية لتحقيق هذا الهدف .

## المبحث الاول

### مفهوم وخصائص ومزايا نظام الرقابة الداخلية

ظهرت الحاجة الى الرقابة كون الاهداف والخطط والدراسات يتم أدائها من قبل الافراد وقد يؤديها في مختلف الظروف والادوات <sup>(١)</sup>

تطور تعريف الرقابة الداخلية في وقتنا الحالي عما كان عليه في الماضي إذ اتسع نطاق هذه الرقابة وتشعبت اهدافها ، وقد كانت الرقابة الداخلية تهدف في بدايتها الى وضع مجموعة من الوسائل لمراقبة حركة النقدية والتقليل من الاخطاء والغش وحماية الاصول والموجودات ففي سنة ١٩٣٦ اصدر معهد المحاسبين في أميركا تعريفاً للرقابة الداخلية وهو أنها (مجموعة من الوسائل التي تتبناها المنشأة لحماية النقدية والاصول الاخرى وكذلك لضمان الرقابة المحاسبية بالدفاتر <sup>(٢)</sup> .

وفي سنة ١٩٥٠ كان موضوع الرقابة الداخلية مقتصرًا على مفهوم الرقابة الداخلية كإجراءات للاحتياط ضد الاخطاء والتلاعب. وهذا ما اشار اليه Dieksee إذ عرف الرقابة الداخلية بانها (تتضمن خطة تنظيمية تشمل الطرائق المتناسقة الاجراءات المتخذة داخل المشروع لحماية موجوداتها، وضبط دقة وجدارة بياناتها المحاسبية ورفع الكفاءة الانتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات التي تفرضها الإدارة) <sup>(٣)</sup> وفي سنة ١٩٥٣ اصدر معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا تعريفاً آخر للرقابة الداخلية وهو أنها : ( نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة من مالية وتنظيمية ومحاسبية وضعتها الادارة ضماناً لحسن سير العمل في المنشأة) <sup>(٤)</sup> .

يتضح من التعريفات السابقة للرقابة الداخلية انها تتطور بصورة مستمرة تبعاً لتطور علم الادارة، ولكي يتماشى تعريف الرقابة الداخلية مع المفاهيم الادارية الحديثة يجب وضعه شاملاً. (( فالرقابة الداخلية تعرف بأنها تتضمن كافة الوسائل والاجراءات المستخدمة داخل المشروع والتي تهدف إلى حماية اصول واموال المنظمة، والتحقق من صحة البيانات المحاسبية والاحصائية،

<sup>١</sup> Peter D.Eston , self selection of auditors and audit pricing in private firms – the accounting review vo ١٧٩ January ٢٠٠٧-

<sup>(٢)</sup> الجزائر ، محمد محمد ، المراقبة الداخلية – دراسة وسائل تحقيق الرقابة الوقائية ورفع الكفاءة الانتاجية ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٧٤ ، ص ٩ .

<sup>٣</sup> Johnson, Kenneth P. and Jaenicke, Henry R., Evaluating Internal control, New York, Johnwily & Sons Inc, ١٩٨٠.

<sup>(٤)</sup> الجزائر ، محمد محمد ، مصدر سابق ، ص ١٠ .

واكتشاف الاخطاء والغش والاختلاس ولتحقيق الكفاية الانتاجية القصوى، وضمان التزام العاملين في المشروع بالسياسات الادارية من اجل تحقيق اهدافها، ويتسع إلى ما بعد تلك القضايا التي تتعلق بصورة مباشرة بالوظائف المحاسبية والمالية ((<sup>(١)</sup>).

وعلى هذا الاساس فإن انظمة الرقابة الداخلية لا تقتصر فقط على النواحي المحاسبية والمالية بل تشمل ايضاً النشاط الاداري والفني. وقد استمدت الرقابة الداخلية وجودها الاساسي من الحاجة إلى الاطمئنان على صحة الحسابات والبيانات المستخرجة من السجلات، وتطور مفهوم واهداف الرقابة الداخلية مع تطور العلوم الادارية الاخرى لمواكبة التطور والتوسع الحاصل في النشاط الاقتصادي مما جعلها تهتم بأمور المحافظة على الموجودات والموارد وحسن استغلالها وضمان التزام المنفذين بالسياسات والخطط المعدة فضلاً عن رفع الكفاءة الانتاجية، لذا قيل في هذا المجال بأن الرقابة الداخلية هي :

(( وسيلة فعالة لدعم الادارة لتحقيق أهدافها بأفضل وجه وبأقل كلفة))<sup>(٢)</sup> وتشكل أجهزة الرقابة الداخلية أحد العناصر الاساسية التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية، إذ يقصد بجهاز الرقابة الداخلية الجهة التي تتولى مهمة الفحص والمراجعة المنتظمة للمعاملات المالية والحسابية للمنشأة والتحقق من قانونيتها وصحتها وتثبيتها في المستندات والسجلات، وغير ذلك من العمليات الاخرى التي تهتم ادارة المنشأة.

وهذه المهام والاجراءات تؤديها جهة او قسم مستقل داخل المنشأة هو قسم الرقابة الداخلية .

(١) حنا رزوقي ، تطور النظام المحاسبي الحكومي والادارة المالية في العراق ، ١٩٨٠، ص ٢٥.

(٢) برنامج عمل اقسام الرقابة الداخلية في المنشآت الصناعية، الذي اعد بموجب الامر الصادر عن ديوان الرقابة المالية برقم ٢٢٢٨ في ٣٠/١١/١٩٨٧.

كما توجد ثلاثة مفاهيم اساسية تشكل اساس دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة وهي :

### ١ - مسؤولية الادارة Management Responsibility

يجب على الادارة وليس المراقب، ان تصمم وتحافظ على الرقابة داخل الشركة. ويتفق هذا المفهوم مع المتطلب الخاص بمسؤولية الادارة ، وليس المراقب، عن إعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

### ٢ - التأكيد المناسب Reasonable Assurance

يجب ان تصمم الادارة الرقابة الداخلية التي توافر تأكيداً مناسباً، وليس مطلقاً: بأن القوائم المالية قد تم اعدادها على نحو عادل، وتقوم الإدارة بتصميم الرقابة الداخلية مع مراعاة كل من التكاليف والمنافع ، ولا ترغب الادارة عادةً بوجود نظام مثالي للرقابة الداخلية لأنه يستتفد تكاليف كبيرة. وعلى سبيل المثال ، من غير المناسب ان يتوقع قيام الادارة في شركة صغيرة بتعيين افراد اضافيين في قسم المحاسبة لتحقيق تحسن قليل في امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية، إذ يكون الامر اقل كلفة من أن يؤدي المراقب عملاً أكثر توسعاً وبتكاليف أكثر للرقابة الداخلية .

### ٣ - القيود الطبيعية Inherent Limitations

لا يمكن ان ينظر إلى الرقابة الداخلية على إنها فعّالة بشكل تام ، وأن استطاع المصممون وضع نظام مثالي، إذ ستتوقف فعّالية النظام على كفاية الافراد الذين ينفذونه وإمكانية الاعتماد عليهم. وعلى سبيل المثال، بفرض انه وضع اجراء جيد لجرد المخزون وتطلب ذلك ان يقوم عاملان بجرد المخزون على نحو مستقل ، فاذا لم يستوعب أي من العاملين او اذا ادى الاثنان عملهم بتراخ، سيجري الجرد على نحو خاطئ، او قد يقرر العاملان زيادة الكميات على نحو متعمد لتغطية سرقة المخزون التي قام بها احدهما او كلاهما، ونظراً لوجود القيود الطبيعية على الرقابة ولأن المراجع لا يستطيع الحصول الا على تأكيد مناسب عن فعاليتها، سيتم تحديد مستوى خطر الرقابة دائماً بأكبر من الصفر. ولذلك حتى مع افضل انواع الرقابة الداخلية فعالية ، يجب على المراقب ان يجمع ادلة المراقبة الاخرى بخلاف اختبارات الرقابة لكل حساب رئيس بالقوائم المالية.

- أما الخصائص الرئيسية لنظام سليم للرقابة الداخلية فهي: (١) (٢)

- ١- وجود خطة تنظيمية سليمة للمنظمة توضح الادارات الرئيسية وإدارة الأقسام وتحديد سلطاتها ومسؤولياتها بصورة دقيقة حتى تحقق استقلال الادارات التي تقوم بالعمل عن الإدارات التي تحتفظ بالأصول وعن تلك التي تجري فيها المحاسبة عن تلك العمليات والاصول .
- ٢- وجود نظام محاسبي متكامل يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ، وتصميم النماذج لكل عملية، وإصدار الادارة دليلاً لإجراءات كل عملية والنماذج المستخدمة فيها وخط سيرها الذي يجب اتباعه في تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض البيانات والمعلومات المحاسبية فضلاً عن الاجراءات الآتية:
  - أ- اثبات العمليات في السجلات أولاً بأول وعدم تأخيرها بعد التأكد من سلامة المستند.
  - ب- يجب ان لا يشترك موظف في مراجعة العمل الذي يقوم به وان يقوم شخص آخر بالمراجعة بهدف الفحص الدقيق من وجهة نظر مغايرة.
  - ج- الاستعانة بالآلات الحاسبة التي تقلل من احتمالات الخطأ والغش وكذلك تحقق السرعة في انجاز الاعمال المحاسبية.
  - د- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري كموازن المراقبة العامة والحسابات الإجمالية في سجل الإستاد العام لمراقبة الحسابات والمصروفات.
  - هـ- اجراء الجرد الفعلي للبضاعة والنقدية والاستثمارات وغيرها دورياً وبشكل مفاجئ يقوم به اشخاص لم تكن بعهدتهم ولا القيد بالدفاتر، ومطابقتها مع ارصدها الموجودة في الدفاتر، واجراء مطابقات دورية بين الكشوفات المصادقة من الغير مع الارصدة الدفترية المقابلة.
- ٣- اعتماد اسلوب المراجعة الداخلية سواء اكانت المراجعة قبل الصرف أم بعده للتأكد من قانونية وصحة التصرفات المالية وغيرها.
- ٤- اعتماد اساليب عمل او انظمة خاصة بكل نشاط من أنشطة المنظمة تتضمن الخطوات والاجراءات الواجب اعتمادها بالتفصيل بحيث لا تفسح المجال للتصرف الشخصي.
- ٥- توافر اجراءات ضبط كافية بالنسبة لأصول واموال المنشأة لحمايتها من احتمالات اساءة التصرف او التلف واستخدامها بشكل فاعل

(١) برنامج عمل اقسام الرقابة الداخلية ١٩٨٧.

(٢) الجزائر ، محمد محمد ، رسالة ماجستير، كتاب اصول المراجعة وانظمة الرقابة الداخلية، ١٩٧٤ ، ص ٨٢-٨٨.

- مزايا نظام الرقابة الداخلية <sup>(١)</sup> :

- ١- يمكن من خلالها ان تطمأن الإدارة والجهات المالكة والدوائر المعنية على سلامة وحسن استغلال الاموال المستثمرة في النشاط.
- ٢- تقوم ادارة المنشأة بتوفير بيانات دقيقة عن النشاط لغرض اعتمادها في رسم الخطط واتخاذ القرارات.
- ٣- تفيد جهات أخرى خارج المنشأة في الحصول على البيانات الحقيقية والمعبرة عن أوجه النشاط كالمحاسب القومي على سبيل المثال.

---

(١) شبكة كويتي [www.kuwaite.com](http://www.kuwaite.com) .

## المبحث الثاني

### أهداف ومهام واغراض الرقابة الداخلية

في ضوء التعريف الذي اوردته المعهد الامريكي للمحاسبين والخاص بالرقابة الداخلية تشمل اهداف الرقابة الداخلية الآتي <sup>(١)</sup> :

#### ١ - حماية اصول المنشأة من أي تلاعب او اختلاس او سوء استخدام :

هنالك تفسيرات متعددة لمصطلح (الحماية) وإحدى هذه التفسيرات انها عبارة عن تحقيق الوقاية من الاخطاء المتعمدة في معالجة العمليات وذلك بقصد اخفاء غش او اختلاس، وقد يقصد بالحماية الوقاية من الاخطاء غير المتعمدة وذلك نتيجة التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية وقد يقصد بالحماية الوسائل المتبعة للمحافظة على الموجودات ضد كافة الامور غير المرغوب بها مثل الغش، والاختلاس، والسرقة، والخسارة.

#### ٢ - التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرار <sup>(٢)</sup> :

يبدأ المشروع بعدد من العمليات التي تعد المجال لتطبيق نظام الرقابة الداخلية. وتتمثل هذه العمليات (بالتصريح) او الموافقة على مجموعة من القرارات الادارية والسياسات الخاصة بإجراء التبادل او التحويل او استخدام الموجود لأغراض محددة فالموافقة قد تكون خاصة بعملية معينة كالتصريح بمنح خصم كمية لأحد العملاء او قد تكون الموافقة عمومية. اما (التنفيذ) فيشمل اتخاذ مجموعة من الخطوات المتتابعة والتي تفصل فيها كل خطوة عن الاخرى من حيث مسؤولية التنفيذ ومثال ذلك عملية البيع إذ تتضمن استلام الطلب من العميل، وإعداد البضاعة، والشحن، وإعداد القوائم ويتطلب الامر تحديد المسؤولية عن كل خطوة من هذه الخطوات بحيث لا يقوم موظف واحد بتنفيذ اكثر من خطوة. أما (التسجيل) فهو ما يترتب على تنفيذ العملية من آثار مالية على موجودات المشروع في السجلات المعدة لهذا الغرض من يوميات فرعية، دفاتر الاستاذ المساعدة، يوميات عامة، استاذ عام. وتتطلب (المحاسبة) عن العمليات ان تضع كل حركة للموجود منذ لحظة الاستحواذ عليه وحتى التصرف فيه او استخدامه في عملية اخرى وذلك من خلال مسك سجلات للموجودات واجراء -

(١) د. عبدالرزاق محمود عثمان، اصول التدقيق والرقابة الداخلية ١٩٩٩.

(٢) نفس المصدر السابق .

المقارنات بين هذه السجلات والموجودات المثبتة فيها . وإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات التي يمر بها اتمام العمليات مع اجراء الرقابة الداخلية وبصورة مستمرة لما يتم تسجيله وبمعرفة قسم الرقابة الداخلية في المشروع فان البيانات المحاسبية التي يتم التوصل اليها بخصوص العمليات يمكن الاعتماد عليها.

### ٣- زيادة الكفاية الانتاجية للمنشأة<sup>(١)</sup>:

أحد أهداف إدارة المشروع هو العمل على تجنب نواحي الاسراف في استخدام المواد المتاحة للمشروع . وتتعدد الاساليب للوصول إلى هذا الهدف من اهمها الموازنات التخطيطية والتي هي اسلوب بمقتضاه يتم وضع تقديرات، وقيمة البرامج وانشطة المشروع لمدة مستقبلية في صورة خطة شاملة منسقة يوافق عليها ويرتبط بها المسؤولون والمنسقون ومن الأساليب الأخرى للوصول الى هذا الهدف هي التكاليف المعيارية والتي هي اسلوب للرقابة وترشيد الادارة في اتخاذ القرارات وذلك لأنها تقدم بيانات لتكاليف الانتاج بعد حدوثها، وكذلك فان من اساليب الوصول إلى هدف ادارة المشروع دراسة الزمن والحركة، وأن طرائق الرقابة على هذه الأساليب يتطلب اعداد نظام للتقارير الدورية لتدفق المعلومات خلال المستويات الادارية المختلفة وكذلك اعداد برامج تدريبية لرفع كفاءة الاداء للعاملين.

### ٤- الالتزام بما تقتضيه السياسات الادارية المرسومة<sup>(٢)</sup>:

الالتزام بالسياسات والقرارات الادارية التي تشمل القواعد والاجراءات التي تضعها الادارة للوصول الى الاهداف المرسومة، والتقليل من الاخطاء والسرقة التي قد تحدث، والالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة وتحديد الاجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسيابية العمل .

### - الأهداف الأخرى :

كما أن هنالك مجموعة من الاهداف للرقابة الداخلية وهي <sup>(٣)</sup> :

- ١- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.
- ٢- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات .
- ٣- حسن اختيار الافراد للوظائف التي يشغلونها.
- ٤- تحديد الاجراءات التنفيذية بطريقة تضمن انسياب العمل .

(١) المنصوري ، موفق محمد جواد ، رسالة ماجستير جامعة بغداد .

<sup>٢</sup> Alan Trenerry, (١٩٩٩), principles of internal control, South china printing, Hong Kong.

(٣) شبكة كويتي www.kuwaite.com .



- مهام أجهزة الرقابة الداخلية <sup>(١)</sup> :

- ١- التدقيق والفحص الشامل لكافة أوجه نشاط المنظمة (المالية والإدارية والفنية) ودراسة التقارير الدورية لنشاط الدوائر الفرعية ومقارنتها بالخطط المرسومة، والتحقق من مستويات تنفيذ الأهداف المحددة وطلب الإيضاحات اللازمة بالانحرافات وإعطاء الرأي بشأنها.
- ٢- تدقيق مستندات الصرف والقبض والقيود على وفق البرنامج المعد للقسم وعدم قبول الصرف لأي مبلغ لا تتوافر فيه شروط الصرف المحددة بالقوانين والتعليمات النافذة .
- ٣- اختبار عمليات التسجيل والترحيل في السجلات المحاسبية الرئيسة والمساعدة والتحقق من صحة البيانات المحاسبية والمالية والإحصائية المستخرجة منها.
- ٤- المساهمة والإشراف على كافة عمليات الجرد للموجودات الثابتة والمخزنية والنقدية خلال السنة وفي نهايتها .
- ٥- متابعة إجراءات تصفية الأرصدة الموقوفة في السجلات.
- ٦- متابعة أعمال اللجان المشكلة في المنظمة والتحقق من أداء واجباتها بصورة سليمة من دون تأخير.
- ٧- تدقيق الحسابات الختامية للمنظمة ومتابعة استكمال متطلبات إعدادها.
- ٨- متابعة إجراءات الدوائر والأقسام بصدد معالجة الملاحظات الواردة في تقارير ديوان الرقابة المالية.
- ٩- مراجعة وفحص إجراءات ومتطلبات أنظمة الرقابة الداخلية المعتمدة بصورة دورية وفي ضوء المستجدات بهدف تطوير هذه الأنظمة.
- ١٠- المساهمة في إعداد النظم والإجراءات والدراسات التي تطلبها الإدارة والجهات الأخرى.
- ١١- إعداد تقارير دورية تتضمن نتائج أعمال قسم الرقابة الداخلية ترفع إلى الإدارة العليا مباشرة.

(١) برنامج عمل أقسام الرقابة الداخلية في المنشآت الصناعية ١٩٨٧.

### -أغراض أجهزة الرقابة الداخلية<sup>(١)</sup>

- ١- الاشراف الدقيق على الافراد وادارة واستخراج اصول المنظمة ، وعليه فمن الضروري ان يتم تقسيم العمل وتحديد المسؤوليات ومراكز السلطة.
  - ٢- يجب توفير نوع من الرقابة الذاتية على الدفاتر والسجلات، فالحسابات الاجمالية تعد وسيلة للرقابة على مجموعة الحسابات الفرعية الخاصة بها.
  - ٣- التحقق من الالتزام باللوائح والسياسات التي تضعها الادارة وان الاجراءات المحددة لكل عملية تتم على وفق دورتها المحددة والسليمة لتيسر عملية تجميع وتنسيق البيانات والمعلومات وتقديمها للإدارة لاستخدامها في مجال اتخاذ القرار.
  - ٤- تحديد تخصص كل من الادارات المختلفة، وتوصيف الاعمال وتوزيعها على العاملين في المنظمة، وتوزيع المسؤوليات والصلاحيات بشكل واضح بين الادارات والعاملين لتمكين الادارة من تحديد موقع الخطأ والاهمال.
  - ٥- ضرورة توافر الادوات الوقائية التي من شأنها ان تحمي موجودات المنشأة من التلف والسرقة والضياع ومنها استخدام الاقفال وحراسة باب المصنع وغلق ابواب الاقسام ... الخ ، كذلك التأمين على الموجودات ضد السرقة والحريق والتأمين على الاشخاص الذين بعهدتهم اموال ضد خطر خيانة الامانة.
  - ٦- تكوين جهاز للتدقيق الداخلي إذ تعد وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الادارية المتمثلة بالمتابعة والسيطرة وتقوم الادارة بتحقيقها عن طريق تأسيس شعبة خاصة او مستقلة للقيام بأعمال التدقيق الداخلي تكون من واجباتها القيام بالتدقيق التفصيلي للمستندات والحسابات للتأكد من صحة المعاملات، والقيام بالجرد والمطابقات، والقيام بالدراسات (اما دراسات عامة لتحسين المراقبة الداخلية، أو القيام بدراسات وفحوصات في ما يخص قضايا معينة توكل الى جهاز التدقيق الداخلي من قبل الادارة العليا).
- ولذلك يجب ان يتوافر في التدقيق الداخلي شرطان اساسيان هما : اكتشاف الاخطاء والغش والاختلاس وغيرها من الامور غير المقبولة، والشرط الثاني هو استقلالية المدقق الداخلي بحيث لا يقع تحت سيطرة الاشخاص الذين يقوم بفحص نشاطاتهم.

(١) حسين هادي حسين ، رسالة ماجستير ١٩٨٩.

## المبحث الثالث

### مقومات أنظمة الرقابة الداخلية

في البداية نود ان نبين بان هنالك ثلاثة اقسام لنظام الرقابة الداخلية وهي:

اولاً: الرقابة الادارية

ثانياً: الرقابة المحاسبية

ثالثاً: الضبط الداخلي

#### اولاً: الرقابة الادارية:

تعرف الرقابة الادارية بأنها ((تشمل الخطة التنظيمية وكل الطرائق والاجراءات التي تتعلق اساساً برفع الكفاية الوظيفية وتعمل على تطبيق السياسات الادارية وترتبط بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية ويدخل ضمنها ادوات مختلفة كالموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية ودراسات الوقت والحركة وبرامج تدريب العاملين ونظم المعلومات))<sup>(١)</sup> .

هذا وتتحدد مجالات تخصص الرقابة الادارية على النحو الاتي:

١- **التخطيط** : يختص بتحديد الاجراءات التي تستهدف تحقيق الاهداف وكيفية التنفيذ ويتضمن التنسيق، وان افضل مرحلة مناسبة لإرساء قواعد سليمة هي التنسيق للمرحلة التي تخطط فيها برامج الاعمال وتحدد فيها مجالات النشاط.

٢- **الرقابة** : تختص بالإجراءات التي تكفل تحقيق الاهداف المخططة وتتضمن الاشراف - وضمان التغذية بالمعلومات وتحقيق الكفاية بمنع أي تداخل في تنفيذ الخطة .  
والخلاصة ان للرقابة الادارية مجالين هما: التخطيط والرقابة .

اما وسائل الرقابة الادارية فقد حدث تطور في مهام الادارة فلم تعد تقوم برسم السياسات ومتابعة التنفيذ ، والرقابة وحسب بل تجاوزته إلى استغلال الموارد والامكانيات البشرية والمادية المتاحة بكفاءة عالية وبكلفة اقل ومن ثم رفع الكفاءة الانتاجية. وللوصول إلى هذه الاهداف كان لابد من استخدام وسائل ادارية مختلفة ومنها:

(١) د. عبدالرزاق محمد عثمان ، ١٩٩٩ ، كتاب اصول التدقيق والرقابة الداخلية.

- ١- **الموازنات التخطيطية:** وهي عبارة عن ترجمة عينية ومالية لخطة المشروع في مدة زمنية في المستقبل ومن ثم فهي عبارة عن تقديرات مبنية على دراسة علمية وعملية لما يجب ان يكون عليه نشاط المشروع الجاري من موارد واستخدامات ونشاطه الاستثماري ومصادر تمويله ، ويتبين ان الموازنات التخطيطية هي عبارة عن أداة رقابية فعالة على انتاج المشروع ومستلزماته وايراداته كماً وقيمة وعلى نشاطه الاستثماري .
- ٢- **التكاليف المعيارية:** وهي ان نحدد مقدماً وقبل البدء في العمليات الانتاجية ما يجب ان تكون عليه التكاليف بالنسبة للمواد والاجور والمصروفات في ظل ظروف تشغيل معينة ولاشك ان وجود نظام تكاليف معيارية يؤدي إلى وضع التكاليف الفعلية تحت رقابة مستمرة وضغطها إلى اقصى حد ممكن وذلك بالقضاء على الاسراف ومن دون التأثير في الجودة المطلوبة ،<sup>(١)</sup> وتستخدم التكاليف المعيارية في قياس كفاءة الاستخدام الفعلي لعناصر التكاليف وكذلك لقياس وتقييم الاداء الفعلي للعمليات الانتاجية كما انها تسمح بمراقبة وضبط عناصر التكاليف وترشيد الادارة العليا عن طريق تقديم البيانات التكاليفية، ووضع الموازنة التخطيطية ومتابعة تنفيذها، وتحسين الانتاج.
- ٣- **التدريب :** ان لتدريب العاملين اهمية وذلك بقصد رفع مستوى أدائهم وتأهيلهم لتولي مهام إشرافية في المشروع ، والاشكال التي يأخذها التدريب إما أن تكون دورات تدريبية داخل المنظمة أو خارجها وأن عملية التدريب لا تقتصر على نوع معين من الموظفين وانما تمتد لتشمل جميع الموظفين وفي جميع المستويات الادارية بما في ذلك الادارة العليا.
- ٤- **التحليل المالي:** وهو عبارة عن دراسة تحليلية انتقادية واعية للبيانات المالية التي تتضمنها دفاتر وسجلات المشروع وقوائمه المالية وذلك بقصد تحقيق غرض او هدف معين.
- ٥- **التقارير :** التقرير اداة او وسيلة لعرض بيانات اعدت لغرض معين على مستوى اداري او جهة معينة وتختلف طرائق عرض البيانات ويمكن تقسيم التقارير وتبويبها بطرائق متعددة ، وكل طريقة تتوقف على عوامل متعددة ومن هذه التقسيمات على وفق الهدف من اعداد التقارير وفيما اذا كانت دورية او غير دورية وهو كالاتي:

(١) Kieso , Donald E. Kieso & J.Waygandt , intermediate accounting , part one , ٢٠٠٩ , page ٤٥٣

أ. **تقارير النشاط** : يتضمن هذا النوع من التقارير بيانات واحصاءات تتعلق اساساً باستخدام

مستلزمات الانتاج والطاقة الانتاجية ودرجة الكفاية الانتاجية للوحدة الاقتصادية وتعد هذه

التقارير على اساس قيمي فقط ومن الافضل ان تعد على اساس كمي ونقدي معاً.

ب. **تقارير دورية** : هذه التقارير تعد في مدد معينة وفي مواعيد محددة وذلك بهدف توصيل

البيانات الضرورية إلى المستويات الادارية المختلفة في المنظمة وهذه البيانات لازمة لمتابعة

ومراقبة اوجه النشاط المختلفة والتي لها صفة التكرار والدورية.

ج. **تقارير خاصة** : يبدو من هذه التسمية أن هذه التقارير تتصف بانها غير دورية أي لا تتسم

بالتكرار المنتظم فالغرض من اعدادها خاص وتعد على وفق الظروف والاحوال ويغلب عليها

الطابع الاستشاري وذلك بهدف المساعدة في اتخاذ القرار في موضوع معين ، تجمع بيانات هذه

التقارير من مصادر مختلفة ومتعددة وهذه البيانات تتأثر بغيرها وتؤثر فيه وترتبطها ببعضها

علاقات قوية .

## ثانياً: الرقابة المحاسبية :

وتعرف بانها (ذلك الجزء من نظام الرقابة الداخلية الذي يُعنى بتحقيق الغايات المحاسبية

للمنظمة فهو يهتم بتحقيق العمليات المالية ويتمثل ذلك بالالتزام بالسياسات والاجراءات المحاسبية

والمالية والمحافظة على موارد وممتلكات المنظمة وتحضير التقارير المالية التي تتوافر فيها الدرجة

المطلوبة من الثقة. فالرقابة المحاسبية تشتمل على نتائج عملية تدقيق وفحص العمليات الحسابية

والمحاسبية وصحة المستندات المؤيدة لها بوجه عام فهي تمثل اذن وجه تسجيل وتبويب وتلخيص

العمليات والاحداث المالية وتفسير النتائج منها).

فهذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية الموارد المالية من الضياع ويضمن سلامة ودقة

البيانات المحاسبية والتي تتخذ اساساً لاتخاذ القرارات المهمة من قبل المعنيين بشأن الأمور المالية في

المشروع والحكم على مركزها المالي من خلالها <sup>(١)</sup> .

اما الرقابة المحاسبية فهي التي تنصب على الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات الخاصة

بالصرف والتحصيل وكذلك مدى مطابقة التخصيصات المالية المخططة مع المبالغ المصروفة فعلاً

والتأكد من ان العمليات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات تمت على وفق الاصول والاعراف

---

(١) د. عبدالرزاق محمد عثمان ، ١٩٩٩ ، كتاب اصول التدقيق والرقابة الداخلية.

المحاسبية كما تمتد الرقابة المحاسبية إلى فحص النظام المحاسبي المتبع ونظم الرقابة الداخلية والتحقق من سلامة تطبيق الانظمة والتعليمات الخاصة بالأمور المالية والاقتصادية للوحدة وأخيراً اعداد التقارير الخاصة بالحسابات الختامية وقائمة المركز المالي ومدى تعبيرها عن نتيجة اعمال الوحدة - الاقتصادية في ذلك التاريخ وامكانية الاعتماد عليها من قبل المستفيدين منها ثم انتهاء اهم الملاحظات عن الانحرافات والامور غير الطبيعية التي واجهها المراقب في اثناء عمله <sup>(١)</sup> .

اما ادوات ووسائل الرقابة المحاسبية فهي <sup>(٢)</sup> :

هناك العديد من الأدوات والأساليب التي يمكن استخدامها للقيام بالرقابة وسوف نستعرض أكثرها انتشاراً :

١- الميزانية التقديرية : وهي الأكثر استخداماً ومنهم من يعتبرها الأداة الأساسية لتحقيق الرقابة ويمكن تصنيفها إلى:

- أ- الميزانية التقديرية التشغيلية : تختص بمراقبة التكاليف والإيرادات والأرباح.
- ب- الميزانية التقديرية المالية : تستهدف تأمين التكامل والتطابق بين الخطة المالية للمؤسسة وخططها التشغيلية ومن أهمها :
- الميزانية التقديرية للنفقات الرأسمالية: تعد خصيصاً للإنفاق الرأسمالي في المباني، الأراضي، الآلات... الخ .
- الميزانية التقديرية النقدية: وهي التنبؤ بالمقبوضات والمدفوعات النقدية والتي على أساسها المقبوضات والمدفوعات الفعلية .
- الميزانية التقديرية التمويلية: ويعني الاحتياجات التمويلية للمؤسسة.
- ٢ - البيانات الإحصائية: أي عرض جميع الأنشطة وعمليات المؤسسة في شكل بيانات إحصائية تكون إما بيانات تاريخية أو بيانات عن فترات مقبلة ويفضل أن تعرض هذه البيانات في شكل خرائط ورسوم بيانية ، إلا أن هذه الطريقة من الرقابة تحتاج إلى تحليل .

(١) حسين هادي حسين، رسالة ماجستير ١٩٨٩.

(٢) غلا رسلان محمود المغير ،، أساليب حديثة للرقابة الداخلية في تعزيز عمل المؤسسات الحكومية ،،

[www.ajsp.net](http://www.ajsp.net) ،، العدد واحد وأربعون ، ٢٠٢٢/٣/٢

٣ - التقارير والتحليل الخاصة: بالرغم من أن الحسابات التقليدية والتقارير الإحصائية الدورية تقدم قدراً كبيراً من المعلومات الضرورية، إلا أنه قد يوجد بعض المجالات والمناطق لا يصح لها ذلك، وفي هذه الحالة فإن التقارير والتحليل الخاصة يمكنها سد هذه الثغرة.

٤ - تحليل نقطة التعادل: هذه الوسيلة من الرقابة تبين العلاقة بين المبيعات والتكاليف بطريقة يمكن معها معرفة الحجم الذي تكون الإيرادات مساوية بالضبط للتكاليف، وعند حجم أقل من ذلك تتحمل المؤسسة خسارة وفي حالة زيادة الحجم عن حجم التعادل فإنها تحقق ربحاً.

٥ - المراجعة الداخلية: وهي تقويم الأداء المحاسبي والمالي والاداري للمؤسسة ، ويقوم بهذه المراجعة هيئة من المراجعين الداخليين بالمؤسسة .

٦ - الملاحظات الشخصية: بالرغم من تطورات أساليب الرقابة إلا أنه لا يمكننا تجاهل أهميتها عن طريق الملاحظة الشخصية لأن مهمة العملية التدقيقية في الأخير هي التأكد من أن أهداف المؤسسة تتحقق بواسطة الأفراد من خلال قياس الأنشطة التي يقومون بها .

٧ - تحليل القوائم المالية: ويكون ذلك من خلال :

أ- قائمة المركز المالي: تعني ظاهرة الوضعية المالية للمؤسسة في زمن معين في أول الدورة المالية (الميزانية الافتتاحية) أو في آخرها ( الميزانية الختامية) وتتوقف مصداقيته على مدى تمثيلها للواقع.

ب- قائمة النتائج: تتمثل في تحليل النسب المالية ومن أهم هذه النسب :

- نسب السيولة: تقيس قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها في المدى القصير .
- نسب الديون: تقيس أهمية التمويل المقدم من الدائنين أو مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي عن طريق فوائدها .
- نسب الدوران: تقيس قدرة المؤسسة على الحركة والنشاط مثل سرعتها في بيع البضائع .

### ثالثاً: الضبط الداخلي:

يشير نظام الضبط الداخلي إلى مجموعة من الاجراءات الادارية والمحاسبية التي تحقق ضبط عمليات المنشأة وبطريقة تلقائية ومستمرة. ويقصد بالضبط الداخلي (النظام الكلي للسيطرة سواء أكانت مالية أم غيرها والتي تُنشؤها الادارة لغرض تسيير اعمالها، فهي تحوي على التدقيق الداخلي والضبط الداخلي واي شكل من اشكال الضبط) <sup>(١)</sup>.

كما يعرف الضبط الداخلي بأنه (تقسيم العمل والمسؤوليات بحيث يتم تنفيذ العمل على التوالي أي لا ينفرد شخص واحد بعملية كاملة او اجراء محاسبي كامل وهو نظام كلي للسيطرة يحوي خطة المنشأة وكافة الطرائق التنسيقية والاجراءات المتخذة في المنشأة لغرض حماية موجوداتها وفحص دقة الاعتماد على المعلومات الحسابية التي تنمي الكفاية الانتاجية وتشجع الالتزام بالسياسات الادارية) <sup>(٢)</sup>

### فأهم الخصائص التي يتصف بها هذا النظام هي :

- ١- يعد نظام الضبط الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية فهو يتعامل مع النظام الاداري والمحاسبي بل ويتداخل معهما.
- ٢- يجب ان يتصف نظام الضبط الداخلي بالمرونة وبالإمكان تعديل هذا النظام وبخاصة عند حصول تغيرات في المنشأة.
- ٣- ليس بالإمكان تصميم نظام ضبط داخلي إنموذجي يصلح تطبيقه في جميع المنشآت بل يختلف من منشأة لأخرى على وفق طبيعة نشاط المنشأة.
- ٤- يجب ان يكون تصميم نظام الضبط الداخلي بشكل تتخذ فيه العمليات أولاً بأول وبطريقة تلقائية وفي الوقت الذي تتم فيه العملية.
- ٥- يقوم نظام الضبط الداخلي على اساس قيام عدد من الموظفين بتنفيذ العمل وبشكل يسمح بتقسيم العمل فيما بينهم وبذلك لا تتركز سلطة تنفيذ العملية - بالكامل على موظف واحد اذ في حالة تركزها على شخص واحد او في حالة تواطؤ الموظفين المتخصصين فان النظام سوف ينهار.

(١) الطحان، صبيح ، اصول التدقيق الحديث ، ١٩٧٦ ، المكتبة الوطنية (بغداد).

(٢) عبدالرزاق عثمان، اصول التدقيق والرقابة الداخلية ، ١٩٩٩ .



### ان الهدف من نظام الضبط الداخلي يمكن ان ينحصر في النواحي الاتية:

١- توفير بيانات ومعلومات محاسبية وإدارية دقيقة للإدارة لكي تتمكن من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وهنا لابد ان تكون هذه البيانات التي تعتمد عليها الإدارة وتبني قرارها في ضوءها صحيحة ودقيقة .

٢- توفير وسيلة الحفاظ على موجودات المنشأة من السرقة او سوء الاستعمال.

٣- توفير الوسيلة اللازمة للسيطرة على مختلف نشاطات المنشأة وذلك لأجل التأكد من ان السياسات الموضوعة قد تم التمسك بها وان تنفيذا قد تم بالشكل الذي رسمته الإدارة فالإدارة لا تستطيع ان تراقب كل صغيرة وكبيرة يقوم بها الموظفون ولكن اذا ما توافر نظام ضبط داخلي جيد فان الإدارة تتمكن من محاسبة كل من يخالف السياسات والتعليمات التي تم اقرارها.

كما أن المنشأة اذا اراد ان تضع نظام ضبط داخلي سليم يمكنها الاعتماد عليه فلا بد من توافر العناصر الاتية :

#### ١- تحديد المسؤوليات والسلطات :

في كل نظام للضبط الداخلي لابد ان تحدد واجبات ومسؤوليات كل موظف داخل المنشأة بما في ذلك موظفو الحسابات ويتم ذلك عن طريق وضع خطة تنظيمية سليمة يتم بموجبها تقسيم المنشأة على اقسام واضحة ومستقلة في واجباتها ومسؤولياتها بحيث ان كل عملية تنفذ يكون المسؤول عن تنفيذها اكثر من قسم، أي ان تحديد المسؤوليات والسلطات للأقسام المختلفة يجب ان يكون بشكل يؤدي إلى تكامل وتنسيق الجهود المبذولة وعدم تضاربها ويمتد هذا إلى مستوى الموظفين داخل الإدارات المختلفة وبشكل بحيث لا يقوم موظف واحد بأداء عملية بأكملها وانما يتم تقسيم العملية الواحدة على مجموعة من الخطوات وبالتالي اخضاع عمل كل موظف لرقابة موظف آخر وبهذه الطريقة سيتم تحديد المسؤولية عن أي خطأ او غش قد يحدث.

#### ٢- وضع الاجراءات التفصيلية التي تحدد خطوات اداء كل عملية :

إن هذه الاجراءات تختلف من منشأة لأخرى وذلك على وفق حجم كل منشأة ان كل موظف يقوم بتأدية عمل يجب ان يكون على علم تام بالاجراءات التي يجب اتباعها عند تنفيذ العملية. ان وضع الاجراءات التفصيلية التي تحدد خطوات اداء كل عملية تقتضي التغيير في الواجبات المناطة بالموظفين من وقت لآخر، ان تغيير المهام التي يكلف بها الموظفون تساعد في اكتشاف الاخطاء التي يكون الموظف السابق قد ارتكبها.

### ٣- وضع طرائق للإثبات والمطابقة:

عند تقسيم العمل بين الموظفين المتخصصين لابد من وجود وسائل وطرائق تستخدم لأجل اثبات صحة العمليات التي تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات وذلك للتحقق من دقة العمل الحسابي والمحاسبي الذي انجز. يوجد هناك طرائق عديدة تستخدم عند عملية الإثبات فاتباع القيد المزدوج يعد خير وسيلة للتأكد من الدقة الحسابية والمحاسبية اما الوسائل التي تستخدم في تحقيق هذا الهدف فهي:

أ. الحسابات الاجمالية (حسابات المراقبة).

ب. استخدام الآت الحاسبة.

ج. مذكرة تسوية حسابات الصرف.

د. مطابقة الحسابات المدينة والدائنة مع المصادقات الدورية التي ترسل لهم والتي يتم استلام الرد عليها.

### ٤- تصميم المستندات :

إن تصميم المستندات يعد وسيلة هامة وعنصراً هاماً من عناصر نظام الضبط الداخلي الامر الذي يتطلب عناية مناسبة وذلك لان هذه المستندات ستكون اساس العمل المحاسبي، وعن طريق المستند يمكن محاسبة الموظفين المسؤولين عن تحريرها فالتوقيع على المستند يجعل الموقع امام مسؤولية تلزمه التصرف في حدود الصلاحيات الممنوحة له .

### ٥- ثبات الاجراءات:

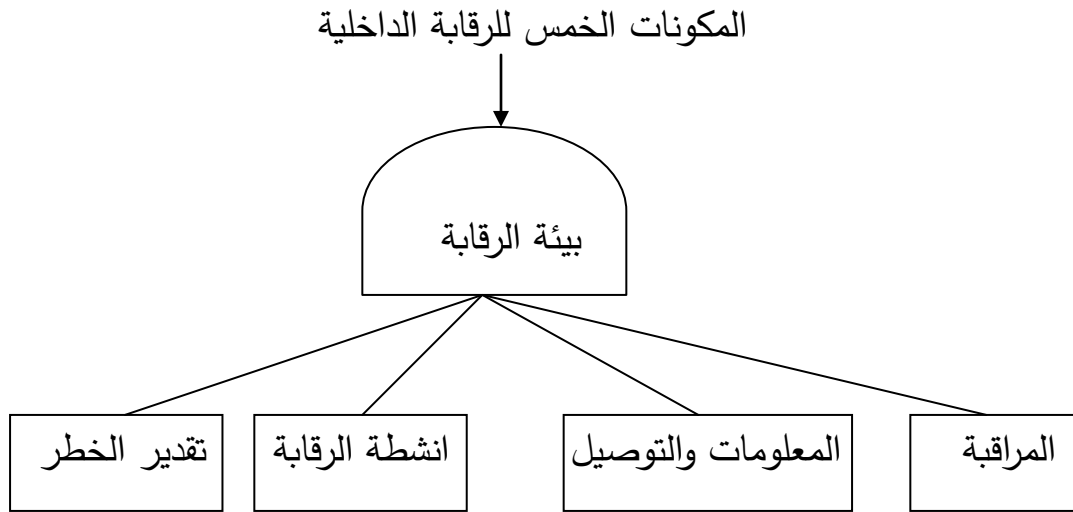
إن تثبيت الاجراءات الخاصة بنظام الضبط الداخلي يساعد في تحقيق الانتظام والاستقرار عند اجراء العمليات المختلفة وعليه فإن كل موظف يتصرف في حدود ونطاق مسؤوليته ويقوم بتأدية واجبه كما يجب ، ان اثبات الاجراءات يتم عن طريق تثبيت الاجراءات الخاصة بالعمل وبشكل مكتوب وبتفصيل دقيق كما تتبع بعض الامور منها ان يعد دليل خاص بالحسابات مع اعطاء وصف لكل حساب، واعداد خرائط وبشكل تفصيلي تبين اجراءات مرور المستندات من قسم لآخر تحديد واجبات ومسؤوليات كل موظف .

### ٦- استخدام موظفين اكفاء :

إن كافة المنشآت تحرص على الحصول على موظفين اكفاء، وبما ان نظام الضبط الداخلي يحتاج إلى موظفين يحملون مؤهلات معينة فان الامر يتطلب بذل عناية عند استخدام الموظفين هذا من جهة ومن جهة أخرى فان الامر يتطلب قيام المنشأة بتنظيم دورات تدريبية في مختلف التخصصات وذلك بهدف زيادة الكفاية الانتاجية الامر الذي يساعد في ايجاد نظام للضبط الداخلي.

وقد اصدر المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (COSO) وهي لجنة مكونة من (AICPA) و (AAA) ومعهد المحاسبين الإداريين ومعهد المدققين الداخليين ، البيان رقم (٧٨) والذي أشار الى أن أنشطة الرقابة تتألف من مجموعة من المكونات وهي:<sup>(١)</sup>

- ١- بيئة الرقابة.
- ٢- تقدير الخطر.
- ٣- أنشطة الرقابة.
- ٤- المعلومات والتوصيل
- ٥- المراقبة .



تشمل الرقابة الداخلية خمس فئات من عناصر الرقابة تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكيد مناسب لتحقيق اهداف الرقابة الخاصة بالإدارة، ويطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية، ويوضح الشكل ان بيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات الاخرى ومن دون وجود بيئة رقابة فعالة لن ينتج عن العناصر الاربعة الاخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها، وتحتوي الفئات على العديد من صور الرقابة ويهتم المراقب اساساً بأنواع الرقابة التي تصمم لمنع او اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وفيما يأتي شرح لهذه المكونات الخمس:

<sup>١</sup> Alvin A.Arens, James k. Loebbek. ٢٠٠٢/ Auditing : An Integrated Approach.

## ١ - بيئة الرقابة The Control Environment :

ان جوهر الرقابة الفعالة في المنظمة يعتمد على اهتمام ادارتها بها، فاذا كانت الادارة العليا ترى ان الرقابة شيء هام ، سيستجيب لذلك باقي افراد المنظمة من خلال تنفيذ نظم الرقابة الموضوعة، لذا فإن بيئة الرقابة يمكن أن تعرف تجانس العمليات الرقابية في المنظمة وهي التأكد من أن العاملين يؤدون انشطتهم وأعمالهم بشكل يتوافق والمسؤوليات المناطة إليهم<sup>(١)</sup> ، كما انها تعكس كافة السياسات والتصرفات التي تعكس توجهات الادارة بخصوص الرقابة الداخلية في المنظمة كما ان لها تأثير جوهري على الطريقة التي يتم بها غدارة الأنشطة وتقدير المخاطر كما انها تتأثر بثقافة المنظمة وتاريخها وتؤثر على وعي الموظفين وسلوكهم<sup>(٢)</sup>، وإذا ادرك افراد المنظمة عدم اهتمام الإدارة العليا بالرقابة فمن المؤكد ان الاهداف الرقابية للإدارة لن يتم تحقيقها، وبيئة الرقابة تشمل التصرفات والسياسات والاجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة، اما المكونات الفرعية التي يجب على المراقب مراعاتها فهي:

### - الاستقامة والقيم الاخلاقية:

وتعد منتجاً للمعايير الاخلاقية والسلوكية بالوحدة وكيف يمكن توصيلها والالزام بها في الممارسة. وتشمل تصرفات الادارة لإزالة او تخفيض الحوافز التي تدفع الافراد إلى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة او غير قانونية.

### - الالتزام بالصلاحيات:

تتمثل الصلاحية بالمعرفة والمهارة الضرورية لتنفيذ الافراد للمهام المكلفين بها، ويشمل الالتزام بالصلاحية مراعاة الأمور التي تحددها الادارة لمستويات الصلاحية للأعمال المحددة وكيف يمكن ترجمة هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة الواجب توافرها.

### - مشاركة مجلس الادارة او لجنة التدقيق:

لجنة المراقبة تُعد مسؤولة عن الاشراف على عملية التقارير المالية في المنشأة وكذلك فهي تقوم بالاتصال المستمر بكل من المراقبين الداخليين والخارجيين، ويسمح ذلك لكل من المراقبين واعضاء مجلس الادارة ببحث الامور التي قد ترتبط بأشياء مثل تصرفات الادارة.

<sup>١</sup> U. B. P. Understanding internal controls A Reference Guide for Managing.

<sup>٢</sup> James A. Hall, (٢٠١١), information technology auditing and assurance, third edition, South-Western, Cengage Learning

### - فلسفة الإدارة واسلوب التشغيل :

توافر الإدارة عبر الأنشطة التي تقوم بها اشارات واضحة للعاملين عن مدى اهمية الإدارة، وعلى سبيل المثال، هل تتحمل الإدارة المخاطر الكبيرة؟ وهل تم وضع خطط الارباح وبيانات الموازنة على انها افضل ما يمكن من خطط أو على انها الاهداف الأكثر احتمالاً؟ كيف يمكن وصف الإدارة ((هل هي إدارة بيروقراطية ومترهلة)) ((هل هي إدارة هزيلة وضعيفة)) يهيمن عليها فرد واحد أو أنها ((إدارة جيدة)). ان فهم هذه الجوانب وما يماثلها من فلسفة الإدارة واسلوب التشغيل يمكن المراقب من ادراك اتجاه الإدارة نحو الرقابة .

### - الهيكل التنظيمي :

يعرف الهيكل التنظيمي للوحدة خطوط السلطة والمسؤولية الموجودة بها، ومن خلال فهم الهيكل التنظيمي، يستطيع المراقب ان يتعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل وادراك كيف يتم تنفيذ الرقابة.

### - تعيين السلطة والمسؤولية :

هنالك جوانب هامة تتعلق بالسلطة والمسؤولية والامور المشابهة المرتبطة بالرقابة، وقد تشمل هذه الجوانب عناصر مثل مذكرات الإدارة العليا فيما يتعلق بأهمية الرقابة والامور المرتبطة بها والخطط التشغيلية والتنظيمية الرسمية، وتوصيف عمل الموظفين والسياسات المرتبطة به.

### - سياسات وممارسات الموارد البشرية:

يتمثل الجانب الاهم في الرقابة الداخلية بالأفراد، فان كان العاملون اكفاء وموثوق بهم قد لا توجد عناصر الرقابة الاخرى ومع ذلك يمكن ان تنتج قوائم مالية يعتمد عليها، إذ يستطيع الافراد الامناء والاكفاء العمل بمستوى عال من الجودة على الرغم من وجود عناصر قليلة من الرقابة تدعمهم، ونظراً لأهمية وجود افراد اكفاء يوثق بهم لتحقيق رقابة فعالة ، يعد كل من طرائق تعيين الافراد وتقييمهم وتدريبهم، ترقية الافراد ومنح المكافآت لهم جانباً هاماً في هيكل الرقابة الداخلية.

### ٢- تقدير الخطر Risk Assessment :

إن جوهر عمل الرقابة الداخلية هو تحديد المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف المنظمة، ثم تحديد الأولويات لإدارة تلك المخاطر، ولذلك فأن وضع الأهداف والغايات تمثل جوهر عمل الرقابة الداخلية <sup>(١)</sup> ، ويمثل تقرير خطر التقرير المالي تعريف الإدارة وتحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وعلى سبيل المثال اذا قامت شركة على نحو متكرر ببيع منتجاتها بسعر يقل عن كلفة المخزون بسبب التغيرات التكنولوجية السريعة، فمن الضروري

<sup>١</sup> COSO ,Enterprise Risk Management- Integrated Framework. www.coso.org. ٢٠٠٤.

للشركة ان تضع الرقابة الملائمة للتغلب على خطر الزيادة في المخزون، ويختلف تقدير الادارة للخطر عن تقدير المراقب له ، إذ تقوم الادارة بتقييم الاخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطاء والمخالفات. اما المراقبون فيقيمون الاخطار لتحديد حجم الادلة الضروري في المراقبة. فاذا قامت الادارة بتقدير فعال للأخطار واستجابت لها على نحو مناسب سيقوم المراقب بجمع عدد أقل من الادلة بالمقارنة مع حالة فشل الادارة في التعرف على الأخطار الهامة او الاستجابة لها .

### ٣- أنشطة الرقابة Control Activities <sup>(١)</sup> :

هي السياسات والانشطة التي تساعد في التأكد من ان تعليمات الادارة يتم تنفيذها فهي تساعد على التأكد من ان التصرفات الضرورية يتم اتخاذها لمواجهة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة، وتتمثل أنشطة الرقابة بالسياسات والاجراءات التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الاخطار عند تحقيق اهداف الوحدة ويوجد العديد من الانشطة الرقابية في أية وحدة، ومع ذلك يمكن ان تصنف الانشطة الرقابية على الفئات الآتية :

#### أ - الفصل الملائم بين الواجبات:

توجد اربعة مؤشرات عامة للفصل بين الواجبات لمنع التحريفات المتعمدة وغير المتعمدة التي يجب ان يهتم بها المراقب:

- الفصل بين حيازة الاصول والمحاسبة عنها:
- الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية عن حيازة ما يرتبط بها من اصول :
- الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية امساك الدفاتر:
- الفصل بين الواجبات في إطار التشغيل الالكتروني للبيانات:

#### ب- الترخيص للملائم للعمليات المالية والانشطة

#### Proper Authorization of Transactions and Activities

لكي توجد رقابة جيدة ، يجب ان يوجد ترخيص ملائم لكل عملية مالية فاذا قام أي شخص في المنظمة بحيازة او التعامل مع الاصول، ستحدث فوضى داخل المنظمة ويمكن ان يكون الترخيص عاماً او محدداً ، ويعني الترخيص العام ان تضع الادارة السياسات التي يجب اتباعها داخل المنظمة ويتم اصدار التعليمات إلى المرؤوسين لتنفيذ هذه التراخيص العامة عن طريق الموافقة على العملية المالية التي تتم ضمن حدود السياسة الموضوعية. ومن أمثلة ذلك قوائم الاسعار الثابتة لبيع المنتجات،

(١) الحيايى , قططان عبدالله حسن ” أثر نظام الرقابة الداخلية في اختيار مراقب الحسابات لأدلة الاثبات ” ,

اطروحة دكتوراه , المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية , جامعة بغداد ٢٠١١ .

حدود الائتمان للعملاء، والنقاط المحددة لإجراء عمليات الحيازة، ويوجد فرق بين الترخيص والموافقة فالترخيص يعبر عن قرار سياسي يتعلق بفئة عامة من العمليات المالية او بعمليات مالية محددة. اما الموافقة فتتعلق بتنفيذ القرارات العامة بالترخيص التي اصدرتها الادارة.

### ج - الوثائق والسجلات الملاءمة Relevance Document and Records

تعتبر المستندات والسجلات عن اشياء مادية يتم من خلالها تسجيل وتلخيص العمليات المالية وتشمل عناصر متعددة مثل : فواتير البيع، طلبات الشراء، الدفاتر المساعدة ، يومية المبيعات، وبطاقات الوقت للعاملين. وفي ظل النظم المحاسبية الالكترونية، يتم الاحتفاظ بالعديد من هذه المستندات والدفاتر بصورة ملفات في الحاسب الالكتروني ليتم طبعها لأغراض محددة، وتعد كل من المستندات التي يتم بناء عليها اجراء التسجيل الاصيلي، والدفاتر التي يتم فيها تسجيل العمليات المالية من الاشياء الهامة، ولكن عادة ما تكون المستندات غير الملائمة اكثر اسباب المشكلات الكبرى في مجال الرقابة، ويجب توافر عدد من المبادئ المناسبة التي تحكم تصميم واستخراج المستندات والسجلات وهي:

- الترقيم السابق المتتابع لتسهيل الرقابة على المستندات الضائعة والمساعدة على التوصل للمستندات عند الحاجة.
- الاعداد في وقت حدوث العملية المالية او بعد وقوعها بزمان قليل قدر الامكان إذ تكون السجلات اقل قابلية للاعتماد عليها بعد مرور مدة زمنية طويلة وتزيد فرص التحريف بها.
- التصميم لأغراض متعددة قدر الامكان لتخفيض عدد الاشكال وعلى سبيل المثال يمكن ان يعد التصميم والاستخدام الملائمين لمستند الشحن اساسا لإخراج البضاعة من المخزون لإدارة الشحن، إبلاغ العميل بفاتورة تتضمن كمية البضاعة المشحونة اليه وتاريخها الصحيح.
- تنظيمها على نحو يعزز الاعداد الصحيح ويمكن ان يتم ذلك من خلال توفير درجة من الفحص الداخلي للشكل او السجل ومثلاً يجب ان يتضمن المستند تعليمات عن الشخص الذي سيوجه اليه، مساحات خالية للترخيص والموافقة، وعند ادخال البيانات الخاصة بإعداد المستندات إلى الحاسب الالكتروني، يعد تصميم الشاشة للمخرجات بالحاسب إحدى آليات الرقابة الهامة.
- دليل الحسابات : يرتبط دليل الحسابات Accounts chart كإحدى صور الرقابة بالمستندات والسجلات ويتم من خلالها تصنيف العمليات المالية إلى حسابات تتعلق بالميزانية واخرى تتعلق بقائمة الدخل، ويعد هذا الدليل صورة رقابية هامة لأنه يوافر إطار عمل للمعلومات التي سيتم

تقديمها لكل من الادارة ومستخدمي القوائم المالية ويساعد هذا الدليل على منع اخطاء التبويب اذا تم فيه وصف كل نوع من حسابات العمليات المالية على نحو دقيق.

#### د - الرقابة المادية على الاصول والدفاتر: Physical Control over Assets an Records

من الضروري ان توجد رقابة داخلية مناسبة لحماية الأصول والدفاتر ، فاذا تركت الاصول من دون حماية يمكن ان تسرق وفي حالة وقوع ذلك سيصاب التشغيل المحاسبي بفوضى خطيرة وحين يستخدم الحاسب الالكتروني بشكل واسع فمن الضروري حماية اجهزته، إذ تعد الاجهزة والبرامج اشياء مكلفة جداً، وتمثل اهم انواع مقاييس الحماية للحفاظ على الاصول والدفاتر في استخدام الرقابة الفعلية، وتوجد ثلاث فئات من الرقابة ترتبط بحماية معدات التشغيل الالكتروني للبيانات، البرامج ، وملفات البيانات وكما يحدث مع الأصول الأخرى يتم استخدام الرقابة المادية لحماية تجهيزات الحاسب .

#### هـ- الضبط المستقل للأداء Independent checks on performance

تتمثل الفئة الاخيرة من اجراءات الرقابة بإجراء فحص مستمر وفعال للعناصر الاربعة الاخرى، يطلق عليه الضبط المستقل او التحقق الداخلي، وترجع اهمية الضبط المستقل إلى احتمال تغير الرقابة الداخلية عبر الزمن مالم توجد آلية للمراجعة المستمرة، إذ ينسى الافراد عادة او يصابون بعدم الاكتراث ما لم يقوم شخص ما بالمتابعة وتقييم ادائهم. ويجب ان توافر الاستقلال في الشخص الذي ينفذ اجراءات التحقق الداخلية بحيث يكون محايداً .

#### ٤ - المعلومات والتوصيل (الاعلام) : Information and Communication

يتمثل الغرض من نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي ب : تعريف، وتجميع ، وتبويب ، وتحليل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة وتحديد المسؤولية عن الاصول المرتبطة بها. ويوجد لنظام المعلومات والتوصيل المحاسبي عدد من المكونات الفرعية تتشكل اساساً من مجموعة العمليات المالية مثل المبيعات، ومردودات المبيعات ، والتحصيلات ، والحيازة ، غيرها . اما في الشركات الصغيرة التي يوجد فيها نشاط كبير للملاك، يمكن ان يوافر نظام بسيط للمحاسبة الالكترونية يُنفذه محاسب امين وكفاء فقط نظاماً محاسبياً للمعلومات، اما في الشركات الكبرى ، فيتطلب الامر توافر نظام أكثر تعقيداً يجب ان يتم فيه تعريف المسؤولية على نحو دقيق ووضع اجراءات مكتوبة.



## ٥ - المراقبة Monitoring <sup>(١)</sup> :

تتعلق أنشطة الرقابة بالتقرير المستمر او التقرير لمدة معينة عن جودة أداء الرقابة الداخلية، تقوم به الادارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة. ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل : دراسة الرقابة الداخلية الحالية، وتقارير المراقب الداخلي، وتقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، والتغذية العكسية من العاملين

من خلال ما تقدم أعلاه في هذا الفصل والذي يهدف الى تسليط الضوء على الحاجة الى الرقابة الداخلية كعامل رئيسي مؤثر في البيئة الداخلية والخارجية للوحدات الحكومية ، حيث تواجه المؤسسات العامة الكثير من التحديات ، ولذلك هناك ضرورة قصوى لتقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة فيها ، وهذه حقيقة نعتقد بها لما لها من آثار مباشرة على تقليل المخاطر في كافة النواحي وخاصة في التقارير المالية ، نحن نعتبر ان وجود أنظمة مطبقة بشكل كامل وصحيح للرقابة الداخلية داخل المؤسسات الحكومية يمكن ان يمنع التلاعب في هذه التقارير ، علاوة على ذلك تؤدي الوظيفة الرقابية تحسسين أداء المؤسسات الحكومية

(١) Sowyers: Internal Auditing, ٢٠٠٢.

## الفصل الثالث : تقييم الاداء

**المبحث الاول :** مفهوم تقييم الاداء، أهميته ، وأهدافه ، ومناهجه ، ومستلزماته

**المبحث الثاني :** خطوات ومراحل عملية تقييم الاداء

**المبحث الثالث :** معايير ومؤشرات تقييم الاداء

**المبحث الرابع :** الطرائق والمتطلبات والإجراءات والبرامج المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية

## الفصل الثالث

### تقييم الاداء

احتل موضوع تقييم الاداء مكاناً مهماً ضمن مفهوم الرقابة لما له من اهمية كبيرة في قياس فعالية المنظمة من خلال التأكد من مدى تحقيقها للأهداف التي انشأت من أجلها ومدى استغلال الموارد المتاحة لتحقيق هذه الاهداف وكذلك تقويم الجدوى الاقتصادية للمنظمات القائمة واتخاذ القرارات الرشيدة بشأن ابقائها أو التوسع فيها أو إلغائها باستخدام كافة المؤشرات والمعايير الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

### المبحث الاول

#### مفهوم تقييم الاداء ، أهميته ، أهدافه ، مناهجه ، مستلزماته

##### ١ - مفهوم تقييم الاداء :

فالتقييم هو عبارة عن مجموعة من الاجراءات والنسب والمؤشرات والمعايير التي تستخدم في تحديد قيمة ، وبيان مدى تحقق الاهداف التي وضع المشروع من اجلها، أي مقدار ما يحققه من عوائد <sup>(١)</sup> .

وعليه فان التقييم يعتمد على مجموعة من النسب والمؤشرات والمعايير لتكون اساساً في اجراء عملية التقييم كما يجب ان يستوعب التقييم كل مراحل العملية الادارية ابتداءً بالتخطيط وتحديد الاهداف ووسائل تنفيذها وصولاً الى النتائج النهائية والتغذية العكسية .

وعرف القاموس التجاري تقييم الاداء على انه ( إنجاز مهمة معينة تقاس بموجب معايير محددة مسبقاً للدقة والاكتمال والتكلفة والسرعة <sup>(٢)</sup> )

إن هناك اتجاهان فيما يتعلق بتحديد مفهوم تقييم الاداء، أولهما هو وجود عمليات واجراءات معينة يجب توافرها لكي نتمكن من تحقيق الرقابة الفعالة، وثانيهما يهتم بالأجهزة التي تتولى الاشراف والاداء وجمع المعلومات وتحليل النتائج فرقابة الاداء نظام متكامل، إذ تتحدد المدخلات بشكل معلومات وحالات رقابية اما العمليات فتتضمن تنفيذ عمليات الرقابة نفسها ومن ثم

(١) فليح : حسن جهاد ،تقييم الاداء في الانشطة الانتاجية ١٩٨٠ ص ١٤-١٥ .

(٢) حسين، وفاء، ٢٠١٥ ، تقويم اداء ادارة الرقابة الداخلية في جهات القطاع العام في سورية مع التطبيق على مؤسسات المياه، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد. جامعة دمشق .

نحصل على المخرجات وهي قد تكون ترشيديه ومثال ذلك الاداء والانتاجية، والوقت ، والكلفة ، والضياع ، والتآلف وغيرها<sup>(١)</sup>.

اما التغذية العكسية فتتمثل بمراعاة النتائج التي يتم التوصل اليها وتحليلها وبيان اسبابها لتلافي حدوثها مستقبلاً عند اعداد الخطط المقبلة.

## ٢ - اهمية واهداف تقييم الاداء : (٢) (٣)

لابد لنا ونحن نتناول موضوع رقابة الاداء ان نتعرف على اهمية واهداف هذا الموضوع بالنسبة للوحدة الاقتصادية وهي كالآتي:

- ١- لتحقيق نوع من النمطية او التوافق (standardization) بين أداء العاملين .
- ٢- لتحقيق نوع من النمطية او التوافق على مستوى السلعة او الخدمة المقدمة.
- ٣- للحد من السرقات والاختلاسات وضياع اموال المنظمة وممتلكاتها.
- ٤- لتحديد مقدار السلطة المفوضة للمسؤولين مع تحديد طبيعة اعمالهم.
- ٥- لتحقيق مستويات معينة من كمية المواد والسلع كما في حالة الرقابة على التخزين.
- ٦- لقياس الانجاز او مستوى الاداء الفعلي.
- ٧- للقيام بتوجيه اداء الافراد وتحفيزهم.
- ٨- لتحقيق بعض الفوائد للمعني بوضع الخطط كما هو الحال في اعداد الموازنات والتنبؤ بحجم المبيعات المستقبلية والاعتماد على حقائق موضوعية وليس على تقديرات شخصية.
- ٩- فضلاً عن استخدامها للتأكد من ان المنظمة قد حققت اهدافها العامة.
- ١٠- تزودنا مؤشرات تقييم الاداء بالأساس الذي يتم بمقتضاه اجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة في اطار الوحدة الاقتصادية من ناحية والوحدات النوعية في المؤسسة من ناحية اخرى.
- ١١- توجيه واشراف الادارة العليا على مراكز المسؤولية التي تكون في حاجة قصوى اليها.

(١) النجار : د. فريد راغب، التنظيم والعمليات الادارية والتنظيمية ١٩٧٧.

(٢) الزغبى . فايز الزغبى ، الرقابة الادارية في منشآت الاعمال ١٩٩١.

(٣) ديوان الرقابة المالية، دليل وبرنامج تقييم الاداء.

اما اهمية رقابة الاداء فهي توجيه الاداء نحو تحقيق (فاعلية، كفاءة، اقتصادية او توفير رؤية. فأبعاد رقابة الاداء تشمل ما يأتي:

- ١- **الكفاءة:** تشير الكفاءة إلى النسب بين المخرجات والمدخلات وعلى سبيل المثال يُقال ان الادارة كفاً اذا قامت بإنتاج اكثر او افضل باستخدام موارد اقل من العمل والمواد وزمن الآلات وخلال مدة زمنية قصيرة.
- ٢- **الفاعلية:** وتتمثل فيما اذا كانت الاهداف واساليب تحقيقها تتفق مع الاهداف والاساليب المقررة وكشف الانحرافات وتقديم المقترحات التي من شأنها استمرار المظاهر الايجابية في الاداء ومعالجة النواحي السلبية .
- ٣- **الاقتصادية:** وتشمل دراسة العلاقة بين الكلفة / العائد ويمكن دراستها على مستوى الوحدة الاقتصادية كلها، او لكل قسم او فرع او نشاط بمفرده، اي تعني قدرة الوحدة على تخفيض كلف المدخلات للعملية الإنتاجية مع المحافظة على مستوى معين من الإنتاج او الخدمات المقدمة للمستفيدين، سواء كانت في الكمية المقررة او النوعية المخطط لها، ومن ثم تأدية الوحدة لوظائفها وبكلفة ممكنة مع عدم حصول الإسراف او الهدر في الموارد المحددة للوحدة<sup>(١)</sup>، فعلى سبيل المثال يمكن تخفيض كلفة المستلزمات المستخدمة وذلك عن طريق تحسين سياسات الشراء ونظم رقابة المخزون بهدف التحقق من :  
أ. اتباع الوحدة الحكومية لعمليات الشراء السليمة للحصول على الموارد بالنوعية والكمية والجودة والتكلفة الجيدة .  
ب. استخدام الوحدة الحكومية الكمية المناسبة من الموارد (الموظفين والمعدات والمرافق) في إنتاج أو تقديم الكمية والنوعية المثلى من الخدمات في الوقت المحدد .  
ج. تطبيق القوانين والتعليمات الحكومية او الشروط التعاقدية التي تحكم أو تؤثر على صيانة واستخدام الموارد وتقديم الخدمات<sup>(٢)</sup> .

(١) حسين، اشواق علي، ٢٠٢٠ ، تقييم الاداء المنظمي ، دراسة حالة في مديرية ماء ميسان، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية ، مجلد ٢٦ ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد.

(٢) السندي، علي مال الله عبدالله ، ٢٠٢١ ، تحليل الابلاغ المالي وفق IPSASB\_RPGS ١٤ ودوره في تقييم اداء الوحدات الحكومية باستخدام مؤشرات نموذج مقترح/ PEFA نموذج مقترح / اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

### ٣ - مناهج تقييم الاداء :

هناك العديد من المناهج العلمية التي يمكن للأجهزة القائمة بالتقييم اتباعها وهي كما يأتي:

١- **منهج التحليل الاقتصادي<sup>(١)</sup>** : ويتم على وفق هذا المنهج استخدام ادوات التحليل الاقتصادي من خلال الالمام بالنظريات الاقتصادية المعروفة وكيفية عملها وهذه النظريات هي :

أ- نظرية الطلب

ب- نظرية الانتاج

ج- نظرية الثمن

د- نظرية الربح

هـ- نظرية الاستثمار

٢- **منهج التحليل التنظيمي** : ويستند هذا المنهج إلى نظرية النظم والتي تنظر إلى المنظمة على انها نظام مفتوح على البيئة ومن ثم تحصل على الموارد الاساسية من هذه البيئة بشكل مدخلات وترمي بها إلى البيئة نفسها بشكل مخرجات . كما انها تعد المنظمة ذات حركة مستمرة من خلال الانشطة والعمليات التي تقوم بها وان السكون حالة استثنائية كما لابد ان تكون هناك تغذية عكسية لهذا النظام المتكامل لأجل تطويرها وفهم الظروف المحيطة بها.

٣- **منهج التحليل البرامجي**: ويتبع هذا المنهج في المنظمات غير الهادفة للربح والتي تقسم اعمال المنشأة إلى برامج وانشطة ومشروعات على وفق اهدافها ويتم تقييم البرنامج من خلال : هدف البرنامج، وصف طبيعة البرنامج، وخطة العمل، ومستلزمات تنفيذ الخطة، وتحديد الاختبارات المتاحة، ومدة البرنامج، ووحدة الاداء، ومؤشرات الاداء، وكلفة البرنامج ، وايرادات البرنامج، وارتباط البرنامج مع البرامج الاخرى، والتقييم النهائي للبرنامج.

٤- **منهج التحليل المالي**: التحليل المالي هو فحص القوائم المالية والبيانات المنشورة لوحدة معينة عن مدة ماضية بقصد تقديم معلومات تفيد في مدى تقدم الوحدة من خلال مدة الدراسة والتنبؤ بنتيجة الاعمال في مدد مقبلة.

(١) شريف ، د. علي شريف ود. احمد ماهر، اقتصاديات الادارة ١٩٨٧.

- ٥- **منهج الرقابة الادارية<sup>(١)</sup>**: ويتضمن هذا المنهج تقييم اداء المنشأة من خلال تقييم فعاليتها ووظائفها الاتية:
- الوظيفة الاقتصادية ، والهيكل التنظيمي، وصحة الايرادات، والبحث والتطوير ، وفاعلية الادارة العليا، والسياسات المالية، وكفاءة الانتاج، ورقم المبيعات، ونوعية التنفيذيين، وصحة توافق الاسعار مع اهداف المنظمة.
- ٦- **منهج محاسبة نتائج الاعمال<sup>(٢)</sup>**: يهدف هذا المنهج إلى الوصول إلى القيمة الحقيقية للأداء وبالتالي ربح الاداء. إذ ان الربح المحاسبي الظاهر في القوائم المالية تكتنفه أمور قد تجعله لا يمثل الأداء الحقيقي كالقواعد والمبادئ المحاسبية وتغيرات مستوى الاسعار والاعانات المستلمة من الدولة... الخ .
- ٧- **منهج محاسبة المسؤولية<sup>(٣)</sup>** : ويظهر على وفق هذا المنهج وفي تحليلها النهائي مدى اسهام كل مركز من مراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية في رقم الربح او الخسارة كما يظهر تقييم الاداء فيما يتعلق بكل منها في ضوء النتائج المتحققة.
- ٨- **منهج وظائف المنشأة**: وفيه يعتمد على وظائف المنشأة اساساً للتقييم ، إذ تستخدم معايير ومؤشرات معينة لتقييم كل وظيفة وكما يأتي:
- تقييم ادارة الانتاج، تقييم ادارة التسويق ،تقييم الادارة المالية، تقييم ادارة الافراد
- ٩- **منهج الوظائف الادارية**: يكون التقييم هنا من خلال دراسة الوظائف الادارية والتي تشمل التخطيط والتنظيم والرقابة وباستخدام مؤشرات لكل منها.
- ١٠- **منهج تدقيق العمليات**: وبموجب هذا المنهج تُقسم فعاليات المنشأة إلى مجموعة من المجالات، إذ يوضع برنامج للتحقق من انجاز كل فعالية بطريقة وضع برامج التدقيق الاعتيادي نفسها مثل الشراء والنقل والرقابة النوعية... الخ.

(١) الشيرازي: عباس محمود الشيرازي: النظرية المحاسبية ١٩٩٠.

(٢) ديوان الرقابة المالية، دليل وبرنامج تقييم الاداء العام ، ص ١٥.

(٣) احمد محمد بسيوني، المحاسبة الادارية، اختبار نظري، اساليب علمية ، ١٩٨٨.

#### ٤ - مستلزمات تقييم كفاءة الاداء :

ان مقومات نجاح أي نظام سليم لرقابة كفاءة الاداء لا بد وان يكون مبنياً على تحديد مجموعة من المقومات الرئيسة اللازمة لإنجاح هذا النظام ويمكن ان نستعرض اهم هذه المستلزمات:

- ١- وضع الاهداف التفصيلية، الرئيسة والفرعية، والتعبير عنها بالأرقام والنسب.
- ٢- وضع الهياكل التنظيمية بما ينسجم مع الاهداف.
- ٣- اعداد الموازنات التخطيطية على وفق الهياكل ومراكز المسؤولية.
- ٤- وضع صيغ واجراءات العمل بما يتناسب مع تحقيق الاهداف.
- ٥- تحديد مراكز المسؤولية للمستويات الادارية المختلفة.
- ٦- اعتماد مبدأ المرونة لوضع الخطط والسياسات.
- ٧- الربط بين الاموال المنفقة والموارد البشرية المستخدمة.
- ٨- اختيار وتحديد وحدات القياس الخاصة بكل قطاع بما يتلاءم مع طبيعة كل قطاع .
- ٩- تحديد معايير الاداء القياسية والاعتيادية لعوامل الانتاج المستخدمة.
- ١٠- وجود جهاز كفوء لتنفيذ عملية تقييم الاداء.
- ١١- يجب ان يعتمد تقييم الاداء على النشاطين الاستثماري والجاري <sup>(١)</sup> .
- ١٢- يجب ان يتصف تقييم الاداء بالشمول ليغطي مختلف اوجه نشاط الوحدة.
- ١٣- التأكد من ان الوحدات العامة وموظفيها لديها نظام محاسبة لأدائها واداء موظفيها.
- ١٤- التأكد من تخصيص الموارد لتلك الأنشطة التي تساهم بأكبر قدر من الفعالية في تحقيق الأهداف الأساسية للوحدة <sup>(٢)</sup>

(١) ديوان الرقابة المالية ، اجراءات وبرامج تقييم الاداء .

(٢) حسين، اشواق علي، ٢٠٢٠ ، تقييم الاداء المنظمي ، دراسة حالة في مديرية ماء ميسان، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية ، مجلد ٢٦ ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد (ص ١٩٧ - ١٩٨)



## المبحث الثاني

### خطوات ومراحل عملية تقييم الاداء

تمر عملية تقييم الاداء بعدة خطوات ومراحل متتابعة وهي كالاتي :

#### ١ - المرحلة الاولى: المسح الاولي:

يعد المسح الاولي الخطوة الاولى في عملية تقييم الاداء والهدف منه هو تكوين صورة أولية عن طبيعة عمل المنشأة ونشاطها واهدافها.

تعد هذه الخطوة لازمة حين تؤدي هذه المهمة لأول مرة ،اما اذا كان للرقيب تصوراً أولياً عن الجهة التي يقوم بتقييمها فعندئذ يمكن تجاوز هذه العملية وتكون هذه العملية من خلال الزيارات الميدانية للمنشأة واللقاءات مع ادارتها إذ يتم تكوين فكرة أولية عن النواحي الآتية :

أ - طبيعة عمل المنشأة واهدافها الرئيسية والفرعية، وتاريخ تأسيسها، وهيكلها، وموقعها.

ب- القوانين والتشريعات والانظمة التي تحكم عملها .

ج- طرائق ووسائل العمل.

د - سياسة المنشأة المالية والادارية.

هـ - مصادر موارد المنشأة المالية والبشرية والتكنولوجية.

ح - علاقة المنظمة بالبيئة المحيطة بها.

#### ٢ - المرحلة الثانية : جمع الحقائق والبيانات :

وفي هذه المرحلة تجمع البيانات والمعلومات التي يراها القائم بعملية التقييم ضرورية لأداء عمله في ضوء ما تم الحصول عليه من انطباعات في المرحلة الاولى، وتجمع هذه البيانات اما بصورة كاملة وهي طريقة مكلفة من حيث الجهد والوقت والكلفة او بطريقة الانتقاء أو تراعى المدة الزمنية والاهمية النسبية للبيانات وكلفة الحصول عليها وحجم التفاصيل، فضلاً عن طريقة المعاينة التي تستخدم ويتم ذلك عن طريق:

أ - الرجوع إلى السجلات والوثائق والتقارير.

ب- المشاهدات والملاحظات الشخصية.

ج- المقابلات الشخصية.

د - قوائم الاستقصاء.

هـ - البيانات والمعلومات المنشورة كالقوائم المالية وغيرها.

### ٣- المرحلة الثالثة : تصنيف البيانات <sup>(١)</sup> :

- إذ تصنف المعلومات في جداول واشكال على وفق مقتضيات العمل وهي إما أن تكون:
- أ- على وفق المدد الزمنية: أي مقارنة معلومات المنشأة نفسها لمدد زمنية مختلفة .
  - ب- على وفق المكانة : أي مقارنة معلومات المنشأة بمعلومات المنشآت المماثلة.
  - ج- على وفق الوحدات التنظيمية: مثل مراكز المسؤولية، او مراكز الكلفة .
  - د- على وفق القرار: مثل الكلفة الناتجة من قرارات داخل المنشأة ، والكلف الناتجة عنها.
  - هـ- على وفق الاسباب: مثل تقييم الوقت الضائع على وفق أسبابه، والاجازات، وغياب العمال.
  - و- على وفق مصدرها: مثل البيانات والنسب المتعلقة بالميزانية العامة، والمتعلقة بحساب العمليات الجارية والمشاركة.

### ٤- المرحلة الرابعة : تحديد المعايير الرقابية <sup>(٢)</sup>:

تمثل هذه المرحلة المكانة البارزة بين مراحل تقييم الاداء، إذ ان عملية التقييم قائمة بالأساس على تحديد المؤشرات والمعايير الادائية الخاصة بكل نشاط. إذ لابد من التعرف على العوامل المؤثرة والمحددة للمعيار المناسب في ضوء دراسة طبيعة النشاط المراد تقييمه. فضلاً عن أهمية اختيار اقل عدد ممكن من المعايير التي تغطيها معظم أنشطة المشروع في عملية التقييم، وذلك لان كثرة المعايير تؤدي إلى تداخلها، كما ان الوضوح في المعايير يعد من الامور المهمة، إذ ان المعايير لابد ان توضح المستوى الذي يمكن ان يقارن فيه اداء معين سواء أكان ذلك المستوى كمياً أم قيمياً كأن يكون ذلك المستوى حد ادنى لا يجوز ان يقل عنه أو حد اعلى لا يجوز تجاوزه.

كذلك يجب ان يكون اختيار المعايير في ضوء دراسة اهداف الوحدة وظروفها ووظائفها وتنظيمها الاداري حتى يتحقق لها الواقعية والفاعلية، بحيث تكون مفهومه ومقنعة من جميع المسؤولين للتمكن من إجراء المقارنة بسهولة لتحديد الفروق بحيث يتقبل هؤلاء المسؤولين الانحرافات ويعترفون بالمسببات التي تظهر بعد التحليل.

(١) ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الادارية والمالية.

(٢) جورج وردة، تقييم اداء المعامل الانتاجية لأمانة العاصمة، ١٩٨٦.

## ٥- المرحلة الخامسة : مقارنة الاداء الفعلي بالمعايير المحددة وتحديد

### الانحرافات وتحليلها<sup>(١)</sup>:

ويتم في هذه المرحلة قياس كفاءة الاداء الفعلي من خلال مقارنته بالمعايير التي اعتمدت والتوصل إلى الانحرافات التي قد تظهر فقد يلاحظ انحراف كمي لأن كمية الانتاج لم تطابق المعايير الموضوعة نتيجة تخلف واحد او أكثر من العوامل الضرورية لإنجازه او ان يكون الانحراف نوعياً أي ان الوحدات المنتجة لا تطابق المواصفات النوعية المعيارية الموضوعة. وقد يكون الانحراف زمنياً أي تخلف الانتاج عن مواعيده المقررة ، او ان انحرافاً قيمياً بسبب انخفاض كمية الانتاج او اختلاف سعر البيع عما هو محدد.

وأياً كان نوع الانحراف فلا بد من دراسة اسبابه وتحليلها والوقوف على ايجاد الحلول والبدائل للحد منها ومعرفة اسبابها سواء أكانت هذه الانحرافات ايجابية أم سلبية.

## ٦- المرحلة السادسة : تحديد المسؤولية<sup>(٢)</sup> :

يعرف مركز المسؤولية بانه مجال نشاط فني او اداري يتم تنفيذه بتأليف معين من عناصر الانتاج وتحت اشراف مسؤولية محددة، وقد يكون مركز المسؤولية عبارة عن فرع او ادارة او قسم او مركز كلفة وقد يكون وحدة مستقلة سواء أكانت فنية أم ادارية يرأسها شخص مسؤول عن ادائها.

وبتحديد مركز المسؤولية تحدد التصحيحات اللازمة والملائمة وربطها بالمسؤول عن النشاط وتقييم موقف المسؤول سواء من ناحية المكافأة أم فرض العقوبة الرادعة

## ٧- المرحلة السابعة : اتخاذ الاجراءات التصحيحية ومتابعتها:

بعد ان تم تحديد الانحرافات وتم تشخيصها وربطها بمراكز المسؤولية وتحليل الاسباب التي ادت إلى حدوثها لابد من اتخاذ الاجراءات الكفيلة بتصحيحها وفي هذه المرحلة تحدد الحلول البديلة واختيار البديل الافضل لكونه : يحقق الاقتصاد في الموارد ويزيد كفاءة العمل او يُحسن الخدمة المقدمة، اكثر تحقيقاً للأهداف الموضوعة، يوازن بين الفوائد القصيرة والبعيدة المدى، الواقعية<sup>(٣)</sup>

(١) فليح ، حسن جهاد، تقييم الاداء في الانشطة الانتاجية، ١٩٨٠.

(٢) بسيوني، احمد محمد ، المحاسبة الادارية اطار نظري اساليبيه عملية، ١٩٨٨.

(٣) ديوان الرقابة المالية، دليل وبرنامج تقييم الاداء العام ، ص ٣٤.

## ٨- المرحلة الثامنة : التقرير :

إذ يتم أولاً اعداد مسودة التقرير بأسلوب علمي ومهني واستناداً إلى ما اكتشف من حقائق ومعلومات خلال اعمال الرقابة والتدقيق، ثم تناقش هذه المسودة مع المسؤولين المعنيين في الجهة الخاضعة للتقييم وبمرونة وصراحة وتبادل وجهات النظر بشأن الامور الرئيسة التي ثبتت في التقرير .

ولغرض ان تكون تقارير الاداء فعالة في الرقابة وتقييم الاداء يراعى عند اعدادها ما يأتي:

- أ- اعداد التقارير على وفق المستويات الادارية في الهيكل التنظيمي للوحدة .
- ب-تحقق السهولة والوضوح في اعداد التقارير أي ان يكون مختصراً وان يتضمن عرض البيانات التي تغطي كل الحقائق.
- ج- تحقق السرعة والدقة في اعداد وتقديم التقارير .
- د- مناسبة مضمون وتفاصيل التقرير لنطاق المسؤولية والاحتياجات والمستويات الادارية.
- هـ- ثبات شكل وعناصر التقرير لعمل المقارنة السليمة.
- و- اعتماد التقارير على الاساليب التوضيحية والتحليلية واستخراج مختلف وسائل العرض والتعبير .

## المبحث الثالث

### معايير ومؤشرات تقييم الاداء

اولاً: انواع المعايير المستخدمة في تقييم الاداء<sup>(١)</sup> :

يمثل المعيار أداة قياس ذات مواصفات محددة تنطوي على التنفيذ وتتعلق بالمستقبل كما انه يمثل الهدف الذي يرجى تحقيقه ذلك لأنه يعبر عن مستوى معين لكفاية ما يمكن تحقيقه . إذ عادة ما تترجم الخطط والاهداف والسياسات والاجراءات والبرامج الخاصة في أية وحدة إلى معايير قياسية يمكن تقييم النتائج في ضوءها .

وهناك عدة تقسيمات للمعايير :

- ١- **المعايير الطبيعية** : والتي تتعلق بقياس نتائج غير مالية مثل ساعات العمل البشري او الآلي لكل وحدة منتجة او قد تتعلق بالجودة مثل قوة تحمل الصدمة للسيارات وغيرها.
- ٢- **معايير الكلفة** : وهي المعايير التي تعكس الناحية المالية المتعلقة بمصروف معين لإحدى البرامج . مثل معايير الكلفة المباشرة وغير المباشرة لإنتاج الوحدة في الساعة، كلفة البيع لكل وحدة مبيعة ... الخ.
- ٣- **معايير رأس المال**: وهي المعايير التي ترتبط برأس المال اساساً وليس بكلفة العمليات ولذلك فهي ترتبط دائماً بالميزانية العمومية للمنظمة ويعد معدل العائد على الاستثمار اهم هذه المعايير فضلاً عن عدة معايير اخرى مثل نسبة الاصول الثابتة إلى اجمالي الاصول.
- ٤- **معايير الدخل**: وترتبط هذه المعايير بالمبيعات او مصدر الدخل الرئيس للمشروع. وتتباين على وفق نوع النشاط كأن تكون : متوسط المبيعات إلى كل عميل ، إيرادات الحافلة لكل كيلومتر، وما إلى ذلك.

---

(١) ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية والادارية، اجراءات وبرامج تقييم الاداء.

وهناك تقسيم آخر للمعايير وهي:

- ١- **المعايير الزمنية:** مثل عدد ايام العمل في السنة، الوقت الذي يحتاجه انتاج وحدة واحدة من المنتج وغيرها.
  - ٢- **المعايير الفنية:** والتي توضع بموجبها خبرة الخبراء الفنيين والهندسيين ومنها كمية المواد الاولية المستخدمة في وحدة المنتج وغيرها.
  - ٣- **المعايير التاريخية:** وهي تلك المعايير المستخرجة من السجلات والدفاتر عن الاداء السابق، ويشترط لإجراء المقارنة التاريخية تماثل الظروف فيما يخص النشاط من سنة لأخرى وعدم حصول توسع او تقليص في الطاقة الانتاجية وغيرها.
  - ٤- **المعايير الخارجية :** وهي المعايير الخاصة بمنظمات أخرى مثالية مثلاً او تلك التي تفرضها جهة خارجية محلية او دولية مثل معدل التضخم ، معدل الاسعار.
  - ٥- **معايير الكلفة :** مثل كلفة الوحدة الواحدة من المنتج، كلفة ساعة العمل المباشر، كلفة المرحلة الواحدة من مراحل الانتاج وغيرها.
  - ٦- **المعايير الاقتصادية:** مثل السعر القياسي للمنتجات المتماثلة، او سعر السلع البديلة ومعدل السعر في الاسواق الخارجية والسعر التنافسي للمنتج.
  - ٧- **معايير تخطيطية :** وهي معايير داخل المنشأة منها، الاهداف العامة للمنشأة والاهداف الفرعية لفروع النشاط والمعايير الموضوعية في دراسات الجدوى الفنية والاقتصادية والارقام المدرجة في الموازنات التخطيطية.
  - ٨- **المعايير المهنية والوظيفية:** وهي المعايير التي تصدرها المنظمات المهنية والمتخصصة الاقليمية والدولية، مثل معايير الاعداد المهني للمدققين والمحاسبين والمعلمين وغيرها من الفئات المهنية.
  - ٩- **معايير قانونية :** منها نسبة المطلوبات إلى رأس المال المقرر في قوانين الشركات وفق التعليمات والسياسات السعرية العامة .
- ويلاحظ من التقسيمات السابقة أنها متداخلة فالمعايير الفنية قد تكون داخلية او خارجية وهكذا أي ان هناك عدة اسس للحكم على أي معيار وقد تكون هذه الأسس ملموسة، داخلية او خارجية، موضوعية او تحكمية <sup>(١)</sup> .

(١) موفق محمد جواد المنصوري ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، ١٩٩٦ .

### ثانياً: انواع المؤشرات المستخدمة في تقييم الاداء :

هنالك العديد من المؤشرات المستخدمة في تقييم الاداء بحيث يصلح مشكلة فيما يتعلق بتحديد تلك المؤشرات الممكن استخدامها في تقييم وحدة اقتصادية معينة. فقد اقترح سبنسر تاكر اربعمائة وتسعة وعشرون مؤشراً او نسبة ابتدائية وثانوية ومتقدمة يمكن بها تقييم اداء المنظمة الا انه يمكن اختيار حد ادنى من المؤشرات <sup>(١)</sup> والتي تتحدد في ضوء طبيعة النشاط واهدافه فيما يصلح مثلاً لتقييم الاداء في مجال الصناعة لا يصلح لتقييم الاداء في المجالات الخدمية وهكذا.

كذلك فان نوع النظام الاقتصادي السائد يؤدي دوراً في تحديد المؤشرات فمثلاً الانظمة الرأسمالية تستخدم مؤشر الربحية معياراً لتقييم الاداء فيما تستخدم الانظمة الاشتراكية مؤشرات اجتماعية لتقييم اداء منظماتها , وبصورة عامة يمكن تقسيم المؤشرات إلى: <sup>(٢)</sup>

#### ١ - مؤشرات الفاعلية :

وهي التي تتعلق بالمخرجات او الاهداف من حيث درجة ومستوى التحقق كما ونوعاً.

#### ٢ - مؤشرات الكفاءة:

وهي التي تقيس العلاقة بين المخرجات والمدخلات او بين المخرجات واحد عناصر المدخلات وتسمى (الانتاجية) وهي تركز على الجانب الكمي فقط من دون الجانب النوعي، لذلك فان الاداء قد يكون كفوء الا انه غير فعال.

#### ٣ - مؤشرات اقتصادية:

وهي التي تتعلق بالمدخلات، أي الموارد فقط وتركز على جانب الكلف أي من حيث ترشيد استخدام الموارد.

#### ٤ - المؤشرات الخارجية او العامة :

وهي التي تقيس الاداء من وجهة نظر البيئة، وليس من وجهة نظر الإدارة، ونقصد بالبيئة المجتمع والاقتصاد الوطني وقد تكون هذه المؤشرات سياسية او اقتصادية او اجتماعية وهي تركز على مدى اسهام الاداء في تحقيق اهداف السياسات العامة للدولة والاثار الاخرى في حياة المجتمع والاقتصاد.

(١) فليح ، حسن جهاد، تقييم الاداء في الانشطة الانتاجية، ١٩٨٠.

(٢) نجم ، د. عبدالصاحب نجم، خالد ياسين، اسس ومعايير التخطيط وتقييم اداء العمل الرقابي في الاجهزة العليا للرقابة المالية ، ١٩٩٢.

وسنتطرق إلى مجموعة من المؤشرات المشتركة على وفق أهميتها:

أ- **المؤشرات المالية:** وهي النسب التي بواسطتها تدرس كفاءة المنشأة في استخدام اموالها بصورة جيدة بحيث تحقق الهدف من استثمار هذه الاموال في تلبية الطلب على منتجاتها. وهناك العديد من هذه النسب المالية والتي يمكن استخدامها من خلال الربط بين رقمين او اكثر من ارقام الميزانية العامة او الحسابات الختامية او حسابات التكاليف ومن اهم هذه المؤشرات معدل العائد على الاستثمار.

ج- **مؤشرات الربحية :** إذ ان نسبة الربح إلى المبيعات يساوي صافي الربح على صافي قيمة المبيعات وهذه النسب توضح لنا ما يأتي:

- التغير في مستوى المبيعات.
  - التغير في المزيج الانتاجي المباع.
  - التغير في اسعار البيع.
  - التغير في تكاليف المواد الاولية والخدمات التي استخدمت للإنتاج المباع.
- وهذه النسب تكون عالية كلما كان اداء المنشأة ناجحاً اما اذا كانت منخفضة فيرجع إلى الدراسات التفصيلية المتعلقة بتكاليف الانتاج والبيع وتكاليف الادارة.

د - **مؤشر نسبة الكفاية (معدلات الدوران) :**

تتكون نسبة الكفاية او معدلات الدوران من رقم المبيعات كبسط لمعظم الحالات وقيمة العنصر المراد قياس معدل دورانه كمقام. والهدف من هذه النسب هو اظهار مدى كفاية التشغيل فيما يتعلق بعناصر الاصول ومدى التناسق في استخدام مصادر الاموال عند قياس معدل دوران الخصوم.

هـ - **مؤشرات تقييم الدخل <sup>(١)</sup> :**

وهناك العديد من المؤشرات لتقييم الدخل منها معدل نمو الدخل، المساهمة في الدخل القومي ، نسبة الانحراف في الدخل، نسبة الاداء في الدخل ... الخ .

---

(١) ديوان الرقابة المالية، دليل وبرنامج تقييم الاداء العام.



## المبحث الرابع

### الطرائق والمتطلبات والاجراءات والبرامج المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية

أولاً - طرائق (وسائل) تقييم نظام الرقابة الداخلية <sup>(١)</sup> <sup>(٢)</sup> :

#### ١ - وسيلة الملخص التذكيري :

وهذا الملخص عبارة عن بيان عام بالطرائق والوسائل التي يتميز بها نظام سليم للضبط الداخلي ويستخدم في المنشآت الصغيرة وذات الطبيعة المتشابهة، وأهم مميزات هذا الملخص كونه يعطي قدراً مناسباً لصندوق استرداد اموال العراق بالتصرف في تقييم نظم الرقابة الداخلية واختصاراً في الوقت والجهد المبذولين وعدم اغفال أية نقطة من النقاط الرئيسية ويعاب على هذه الطريقة انها لا تعطي للمراقب الاثبات الكتابي لما يضمنه من ملاحظات عن النظام في تقريره، ولا تستخدم إلا في المنشآت ذات الطبيعة المتشابهة، ولا تدع مجالاً للرقيب لتطوير معلوماته اذا ما تضمنت تفاصيل كثيرة.

#### ٢ - وسيلة التقرير الوصفي:

على وفق هذه الطريقة يطلب من القائمين بعملية المسح تقديم تقرير خاص يشرح الاجراءات المتبعة في كل عملية من العمليات التي تحدث داخل المنشأة مع وصف نظام الضبط وخط سير المستندات، وينتهي التقرير بإيضاح نقاط الضعف الموجودة في النظام ومحاسنه . وتستخدم هذه الطريقة في المنشآت الصغيرة جداً والتي يكون عادة نظام الضبط الداخلي فيها محدداً وبسيطاً .

(١) ديوان الرقابة المالية ، دليل الرقيب المالي، الفصل الثاني.

(٢) اشتيوي، إدريس عبد السلام ، المراجعة مبادئ وإجراءات ، ١٩٩٠.

### ٣- وسيلة فحص النظام المحاسبي:

تتم دراسة كفاية نظم الضبط الداخلي على وفق هذه الطريقة عن طريق الحصول على قائمة بالدفاتر المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وتدقيقها، وقائمة بأسماء الأشخاص المسؤولين عن الاحتفاظ بعهددة الاصول وقائمة تبين طبيعة المستندات المثبتة لحركة الاموال الواردة للمنشأة والصادرة منها ودورة تلك المستندات ، ويتم اجراء دراسة مقارنة لهذه القوائم لغرض التأكد من فصل وظيفة اداء العمليات عن وظيفة الاحتفاظ بالأموال ووظيفة المحاسبة عن العمليات والاصول بشكل يؤدي الى التأكد من توافر نظام سليم للضبط الداخلي، يؤخذ على هذه الطريقة انها قد تصبح مطولة لاسيما في المنشأة الكبيرة وان النظام المحاسبي لا يشتمل على جميع المعلومات الخاصة بنظم الضبط الداخلي في المنشأة.

### ٤- وسيلة دراسة الخرائط التنظيمية (خرائط التدفق) Flowcharts:

خرائط النظم عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الاجراءات والمعلومات ، ونقاط الرقابة المحاسبية والادارية، وتقسيم العمل بين الوظائف المختلفة، ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها. وهذه الخرائط قد تكون موجودة اصلاً ضمن النظام المالي والاداري للدائرة المعنية ، وفي هذه الحالة على المراقب دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الاجراءات والمعلومات واكتشاف نقاط ضعف فيها. اما اذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المحتج بأن يقوم بتصميم خرائط النظم بعد ان يكون قد حصل على وصف كامل لاجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة, وتستخدم عدة رموز في اعداد خرائط النظم، وهي رموز متعارف عليها عالمياً، ولان الغرض الاساسي من خرائط النظم هو توضيح تدفق المعلومات خلال النظام فيجب استخدام خطوط اتجاه تدفق المعلومات والبيانات بين عملية وأخرى او بين رمز وآخر

## ٥- وسيلة الاستقصاءات النموذجية Questionnaire

على وفق هذه الطريقة تحضر قائمة استقصاءات نموذجية تشمل الانشطة المختلطة في المنشأة، وعند الحصول على الاجابة يفصح عن مدى قوة او ضعف نظام الضبط الداخلي، ويجب ان تكون الاسئلة واضحة والاجابة مختصرة ويجب اختبار صحة الاجابات من قبل الرقيب بأجراء عدة عمليات فحص واختبار للتأكد من تطبيق النظام المشار اليه في الاجابة.

تتميز هذه الطريقة بإمكانية استخدامها لعدة منشآت بإجراء تغييرات طفيفة عليها وان اعتمادها يساعد في عدم اغفال أي جانب من جوانب الضبط الداخلي ويجب اعادة النظر فيها دورياً بإضافة ما يستجد في وضعية الضبط الداخلي وهذه الطريقة من اكثر الطرائق استخداماً في استقصاء نظام الضبط الداخلي .

## ثانياً : خطوات تقييم نظام الرقابة :

قبل تواجد الرقيب في الادارة المراد اجراء المسح الميداني الاولي فيها يقتضي قيام المكلف بما يأتي:

١- دراسة كافة ما متوافر من بيانات ومعلومات (قوانين وانظمة وكراسات وكتب عن الادارة) بهدف تكوين فكرة واضحة قبل الاتصال بمنتهبي المنشأة .

٢- استناداً إلى الفقرة المذكورة آنفاً يتم استنباط الحلقات الرئيسة التي يسأل عنها الرقيب.

٣- اجراء عملية الاستقصاء من القاعدة الادارية والتنظيمية ، ابتداء يكون من الشعب والاقسام والمديريات لغاية الوصول إلى مرحلة مناقشة المعلومات مع الادارة العليا.

٤- لغرض اختبار صحة المعلومات التي تم الحصول عليها على الرقيب خلق الفرص التي تكشف له دقة المعلومات وذلك بإعادة توجيه نفس الاسئلة نفسها إلى اشخاص آخرين في الشعبة نفسها او القسم او الحصول على شيء مكتوب عن تلك المعلومات.

- ٥- على الرقيب توجيه الاسئلة بلغة سلسة وواضحة وعدم افتراض ان الاشخاص الذين يقابلهم في عملية المسح هم بالمستوى المهني نفسه الذي هو فيه.
- ٦- يجب أن يكون للرقيب مرافق او مساعد لغرض تثبيت احداث المناقشة لكي يتم الاسترسال بالحديث ويتم اعادة صياغة ما كتب بعد الانتهاء من المناقشة بغية الحفاظ على اجواء المناقشة.
- ٧- على الرقيب ايضاح الهدف من المسح لجميع الاشخاص الذين يتم الاستفسار منهم لغرض خلق الثقة بينه وبين موظفي المنشأة.
- الاسئلة والاستفسارات التي يوجهها الرقيب للأشخاص لأغراض المسح (١) .
- ١- الحصول على اجابات دقيقة وسريعة عن هذه الاستفسارات.
- ٢- إثارة اجواء المناقشة العلمية والحصول على معلومات اخرى لم يُسأل عنها .

وأهم الميادين التي يتم توجيه الاسئلة بشأنها فهي:

#### ١- العنصر البشري :

ان الاهداف المتوخاة من الحصول على هذه المعلومات، هي الحصول على اجابات عن الجهد البشري ومدى ملاءمته للعمل الذي يقوم به، او مع المسؤولية المناطة به، ومقارنة ذلك بالمتطلبات القانونية والتعليمات ذات العلاقة كقانون وتعليمات الملاك مثلاً، ان ذلك يعطي صورة للرقيب عن مدى انسجام المؤهلات المطلوبة للأعمال التي يقوم بها. وأهم المعلومات التي تطلب عن هذا العنصر هي : العناوين الوظيفية والمؤهلات وتاريخ التعيين في الخدمة والخبرات السابقة والواجبات التي يقومون بها، وواجباتهم على وفق أوامر تقسيم العمل ، وأية معلومات أخرى تخص العاملين قد تظهر الحاجة اليها خلال المناقشة.

(١) <http://www.bsairaq.net/pdf/ch٢.htm>.

## ٢- السجلات والمستندات :

ان الهدف من طلب المعلومات المتعلقة بالسجلات والمستندات هو التعرف على حقيقة السجلات المسوكة ومقارنة ذلك بالنظم المتبعة وما يرد بها من تحديدات سواء أكانت محاسبية أم ادارية أم احصائية وعلى وفق احتياجات وطبيعة عمل كل شعبة. يستفسر الرقيب في هذا الميدان عن انواع السجلات المسوكة، ويلاحظ سلامة التسجيل فيها وان التسجيل يتم فيها اولاً بأول سواء أكانت تلك السجلات للأغراض الادارية أم المحاسبية أم الاحصائية كما ويستفسر الرقيب عن الاستثمارات والنماذج المستخدمة والربط بينها وبين السجلات.

## ٣- الدورة المستندية واجراءات الضبط الداخلي:

ان توافر المعلومات عن هذا الموضوع يؤشر لدى الجهاز الرقابي سلامة انجاز الاعمال من حيث الوقت الملائم للإنجاز وما يتعلق بتأثيرها بجهات تسبقها او تليها سواء أكانت داخلية أم خارجية، وبذلك يتعرف الرقيب على مواقف تلك الجهات ويحدد مسؤوليتها بشكل صريح، واهم المعلومات التي يطلبها الرقيب في هذا الميدان هي الدورة المستندية إذ يتحسس الرقيب مدى توافر عناصر الضبط الداخلي في هذه الدورة ويحدد الحلقات الضعيفة فيها.

## ٤- الاعمال الموقوفة والمتراكمة.

ان الهدف من الحصول على معلومات بهذا الشأن يتجلى في كونها خلل يتطلب تشخيص اسبابه ميدانياً بغية وضع المقترحات والتوصيات بشأنها، يستفسر الرقيب فيها اذا كانت هناك اعمال موقوفة ومتراكمة، وحجم المعاملات الموقوفة ويجب ان يكون الرقيب حذراً في طلبه لهذه المعلومات لان الموظفين يترددون عادة في تقديم مثل هذه المعلومات.

**٥- المشكلات الفنية والادارية:**

على الرقيب المكلف بالمسح ان يسأل العاملين عن مشكلاتهم مشاكلهم الادارية والفنية مباشرةً ويعمل الرقيب على اغناء هذه الاجابات وتعميقها بإعادة توجيه السؤال بشأنها إلى اكثر من موظف وان يستنبط مدى تأثير تلك المشكلات في أداء الاعمال وموقف الادارة العليا تجاهها ومدى الاجراءات التي اتخذتها الادارة كلها وتلافيها.

**٦- التقارير الاحصائية والدورية وخطط العمل السنوية:**

يقوم فريق المسح الرقابي بالحصول على نسخ من التقارير والاحصائيات ويتم الاستفسار عن الجهات التي ترسل اليها ومواعيدها، واجراء الاختبار اللازم للتأكد من صحة وسلامة المعلومات الواردة فيها ومدى الملائمة بين الخطط الموضوعة والانجاز الوارد في تلك التقارير.

**٧- على الرقيب دراسة ما متوافر من احصائيات ومعلومات للسنوات الخمس الاخيرة لغرض التعرف على التطور التاريخي للإدارة وعمل أرشيف بذلك يسهل الرجوع اليه.**

**٨- يجب ان تنتهي اعمال المسح بتقرير مفصل يتضمن الوصف والمعلومات المطلوبة والاجابات ثم التوصيات والاستنتاجات والمقترحات.**

### ثالثاً : الاجراءات والبرامج المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركات العامة<sup>(١)(٢)</sup>

يتطرق هذا الجزء من المبحث إلى الإجراءات والبرامج المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية في منشآت وزارة الصناعة والتي أعدت استناداً إلى كتاب ديوان الرئاسة المنحل المرقم ش ص / ٤٧٢٥٨ في ١١/٧/١٩٨٧ من قبل اللجنة المشكلة بموجب الامر الديواني الصادر من ديوان الرقابة المالية برقم ٢٢٢٨ في ١١/٣٠/١٩٨٧ لدراسة تطوير برنامج عمل اقسام الرقابة الداخلية في المنشآت الصناعية والمعد من قبل وزارة الصناعة وكالاتي:

- ١- برنامج تقييم نظام الرقابة الداخلية للتنظيم الاداري والمالي .
- ٢- برنامج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمبيعات .
- ٣- برنامج تقييم نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة .
- ٤- برنامج تقييم نظام الرقابة الداخلية للموجود النقدي .
- ٥- برنامج تقييم نظام الرقابة الداخلية للرواتب والاجور .
- ٦- برنامج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات .
- ٧- برنامج تقييم نظام الرقابة الداخلية للموجود المخزني .

---

(١) ديوان الرقابة المالية ، دليل الرقيب المالي.

(٢) برنامج عمل اقسام الرقابة الداخلية في المنشآت الصناعية.

## رابعاً :- عناصر الرقابة الداخلية للسيطرة على التصرفات المالية للوحدة اللامركزية(مقر الوزارات والجهات الغير مرتبطة بوزارة) <sup>(١)</sup>

يمثل نظام الرقابة الداخلية الاجراءات الواجب مراعاتها من قبل الوحدة لضمان سلامة تصرفاتها المالية، وتتحدد هذه الاجراءات تبعاً لنوع وطبيعة الحسابات التي يتم التصرف بها وكما يلي:-

### ١- الرقابة على المصروفات النهائية

تراعى النواحي التالية عند تنفيذ المصروفات النهائية:-

أ -أن يكون هناك مستند صرف بنموذج معين حددته دائرة المحاسبة بوزارة المالية.

ب -أن تكون المصروفات موثقة بمستندات صرف أصولية.

ج-توثيق المصروفات الموجهة نحو اقتناء الاصول الثابتة والمخزنية بشهادة ادخال مخزني تؤيد استلام الوحدة لتلك الموجودات بشكل كامل اضافة الى قائمة المجهز والوثائق الاساسية المعززة للصرف المشار اليها في الفقرة السابقة او تأييد استلامها لأستعمالها في النشاط مباشرة بعد الاستلام كما يشترط بالنسبة لمشتريات الاصول من الخارج ارفاق شهادة الفحص التي تؤيد صحة وسلامة الاصول ومطابقتها للمواصفات المتفق عليها مع المجهز.

د -أن تكون هناك تخصيصات تكفي لتغطية مبلغ المصروفات المراد تأديتها.

هـ -أن تكون هناك صلاحية للوحدة في التصرف بالتخصيصات الموضوعة تحت تصرفها وأن الغرض المراد الصرف عليه مسموح به حسب التعليمات النافذة.

و -أن يوقع مستند الصرف من قبل اثنين على الاقل هما الموظف الحسابي المسؤول (المحاسب او مدير الحسابات) والأمر بالصرف (الرئيس الاعلى للوحدة) وحسب الصلاحيات المخولة ولا يجوز الجمع بين الصفتين في شخص واحد.

(١) تعليمات النظام المحاسبي اللامركزي ، وزارة المالية ، ١٩٨٩



ز - أن تخضع المصروفات للتدقيق السابق للصرف قبل قبولها في الحسابات بشكل نهائي

ح - استكمال توقيع المستفيد على مستند الصرف مباشرة الذي تم تأدية المبلغ بموجبه او استناداً الى وصل القبض المرسل من الجهة المستفيدة أن كانت شخصاً معنوياً.

ط - الالتزام الكامل والدقيق بتبويب المصروفات وفقاً لدليل الموازنة المعتمد مع ملاحظة عدم تجاوز التخصيصات المعتمدة في الموازنة.

## ٢- الرقابة على الإيرادات النهائية

أ - أن تكون الوحدة مخولة قانوناً صلاحية استكمال الإيرادات من مصادرها المحددة في الموازنة ويحدد الموظف المسؤول عن استلامها.

ب - أن تبويب الإيرادات على حساباتها المختصة وفقاً لما حدد لذلك في دليل الموازنة ولحساباتها المختصة.

ج - عدم اللجوء الى استخدام اساس الاستحقاق في تسجيل الإيرادات الا في الحالات المحددة قانوناً او بموافقة وزير المالية .

د - أن تتولى الوحدة متابعة استكمال إيراداتها في المواعيد المقررة لذلك ومقارنة ما تم استكماله منها مع التخمينات المعتمدة وتسجيل ما تحقق من الإيرادات ولم يستكمل خلال السنة في سجل التحقيقات ليتم متابعة استكماله في السنة اللاحقة (فيما يخص دوائر الجباية) .

هـ - لا يجوز قبض الإيرادات لحساب الخزينة العامة بواسطة صكوك شخصية ما لم تكن مصدقة من المصرف المسحوب عليه.

و - لا يجوز جباية الإيرادات الا بموجب المستندات المقررة في دائرة المحاسبة وهي بالنسبة للدوائر الحكومية محاسبة /٣٧ أ ومحاسبة /٣٨ أ بالنسبة لقبض الإيرادات بواسطة الجباة.

### ٣- الرقابة على السلف

تراعى النواحي التالية عند اللجوء الى الصرف على حسابات السلف:-

أ - ان يكون حساب السلف المراد الصرف عليه قد أُقر من قبل دائرة المحاسبة بتعليمات تنظم اجراءاته تفصيلياً.

ب - ان تكون الوحدة مخولة صلاحية دفع السلف وبعبكسه يتم الرجوع الى الجهة المخولة لأستحصال موافقتها على ذلك.

ج - التأكد من توفر التخصيصات اللازمة في موازنة الوحدة بالنسبة لصرف السلف التي يتم تسويتها وخصمها على اعتمادات الموازنة .

د - أن تدفع السلفة في موعد مقارب تماماً لموعد استخدامها في الغرض الذي دفعت من أجله.

هـ - ان يحدد مبلغ السلفة بشكل دقيق يتناسب وحجم النفقات التي يتطلبها انجاز الغرض المراد صرف السلفة من أجله.

و - ان تتولى الوحدة إجراء تسوية السلفة حال انتهاء الغرض الذي دفعت من اجله واسترداد المتبقي من مبلغها صفقة واحدة او حسب التعليمات الخاصة بكل نوع من انواع السلف

ز- ان تتولى الوحدة تسجيل السلف المصروفة في المجموعة الدفترية الممسوكة لديها محللة حسب انواع السلف المحددة في دليل الحسابات بحيث يمكن عرض نتائج ذلك ضمن مرافقات موازين المراجعة وبالتالي السيطرة على كل نوع منها.

ح- أن تتولى الوحدة تقديم جداول تحليلية تتضمن مفردات وتفاصيل الارصدة الموقوفة في كل نوع من انواع السلف وبشكل متراكم لنهاية وختام كل سنة مالية وذلك ضماناً لعدم ضياع تلك المفردات وليمكن للوحدة متابعة استحصالتها في السنة اللاحقة حسب مواعيدها .

#### ٤- الرقابة على الامانات

تراعى النواحي التالية عند استخدام حسابات الامانات:-

- أ - أن يتم تسجيل الامانات وفقاً للحسابات التي حددت لذلك في دليل الحسابات وحسب التعليمات الخاصة بكل حساب
- ب - ان يتم تثبيت اسم الجهة التي قامت بتسديد الأمانة والجهة التي يعود اليها مبلغها والغرض الذي استوفيت من اجله وان تكون الدائرة مخولة بقبض تلك الامانات وبموجب وصولات .
- ج - ان تُعاد الأمانات الشخصية الى اصحابها الحقيقيين وبأسمائهم الصحيحة وبعد تقديمهم طلباً خطياً بذلك ويتم الدفع بموجب مستند الصرف المقرر.
- د - ان تلاحظ الوحدة المدة القانونية المنصوص عليها في المادة/٤٥ من قانون اصول المحاسبات العامة والتي تتقادم بانتهائها الامانات, هذا مع الاخذ بنظر الاعتبار تاريخ انتفاء الحاجة من موقفية مبلغها.
- هـ - ان تتولى الوحدة مسك مجموعة دفترية محللة وحسب انواع الامانات المحددة في دليل الحسابات بحيث يمكن عرض نتائج ذلك ضمن مرفقات موازين المراجعة الشهرية وبالتالي السيطرة على كل نوع منها.
- و - تقديم جداول تحليلية تتضمن مفردات وتفاصيل الارصدة الموقوفة في كل نوع من انواع الامانات وبشكل متراكم لنهاية وختام كل سنة مالية وذلك ضماناً للسيطرة على تلك المفردات وليمكن الوقوف على تفاصيلها من سنة الى اخرى ولحين موعد اعادتها او تسويتها النهائية من الحساب.

## ٥ - الرقابة على الحسابات الجارية

ويقصد بها الحسابات التي تنظم العلاقة التمويلية بين قسم الامور النقدية بدائرة المحاسبة والوحدة اللامركزية من ناحية او بين الوحدة الرئيسية او الخزينة المختصة وفروعها المسؤولة عن تمويلها نيابة عن دائرة المحاسبة حيث تتحدد عناصر الرقابة الداخلية للسيطرة على هذا النوع من الحسابات بما يلي:-

أ - ان تخصص الوحدة صفحة استاذ لكل جهة لها , معها علاقة التمويل ليتمكن السيطرة على المبالغ المدفوعة او المقبوضة بين الودعتين.

ب - ظهور المبالغ المقبوضة والمدفوعة في حسابات الوحدات التي نشأت بينها علاقة التمويل وخلال نفس الفترة قدر الامكان.

ج - ان يكون سند قيد التمويل معززاً بالإشعار المدين الصادر عن المصرف لأمر الجهة الممولة وبالإشعار الدائن لأمر الجهة التي تم تمويلها.

د - التأكد من ظهور مبلغ التمويل في عمود المدين في كشف البنك المرسل الى الدائرة التي قامت بالتمويل وفي عمود الدائن في الكشف الذي يرسله المصرف الى الدائرة التي تم تمويلها.

هـ - ان يكون ما مسجل في الجانب المدين من حسابات الوحدة التي قامت بالتمويل مساو تماماً للمبلغ المسجل في الجانب الدائن من حسابات الوحدة التي استلمت مبلغ التمويل وبما يؤمن (تصفير) رصيد الحساب الجاري عند توحيد حسابات الدائرة الرئيسية مع حسابات فروعها.

## ٦ - الرقابة على حساب البنك

تراعى النواحي التالية عند مراقبة الحساب الجاري مع البنك:

أ - يجب اجراء مطابقة كشف البنك مع عمود حقل البنك في سجل اليومية العامة مرتين في الشهر وذلك في منتصف الشهر وفي اليوم الاخير منه.

ب -ان تتولى الوحدة متابعة ظهور المبالغ المودعة من قبلها في حسابها الجاري وذلك عن طريق مطابقة مبالغ قسائم الايداع بما مقيد في كشف البنك ومتابعة أي اختلاف

ج -اعداد قائمة بالصكوك الموقوفة (غير المسحوبة) عند كل مطابقة ولنهاية كل شهر بعد تأشير ما تم سحبه من صكوك صادرة في كشف البنك.

د -اعداد جداول بمفردات المبالغ الاخرى التي تشكل عنصر من عناصر الاختلاف بين الرصيد الدفترى والرصيد النقدي الذي يظهره كشف البنك او شهادة تأييد الرصيد بالحساب الجاري.

هـ -اجراء متابعة بين الرصيد الدفترى والرصيد النقدي ضمن أية فترة من الشهر وعلى الاخص منتصف ونهاية كل شهر واثبات تفاصيل ذلك ضمن شهادة الموجود النقدي في البنك محاسبة /٤٤ وعلى النحو المبين بمنشورنا رقم ٨ لسنة ١٩٨٧ (ملحق رقم ٤)

و -على الوحدة متابعة تصفية كافة المبالغ الموقوفة بين الرصيد الدفترى ورصيد كشف البنك وعدم فسح المجال الى تدويرها من شهر الى آخر عدا الصكوك الموقوفة والتي ينبغي اجراء تسويتها وشطب مبلغها من قائمة الصكوك الموقوفة حال انقضاء المدة القانونية الخاصة بها والبالغة (٦) أشهر وعشرة ايام.

## ٧-الرقابة على الموجودات الثابتة

أ -ان تكون هناك تخصيصات في موازنة الوحدة تكفي لتغطية كلفة الموجودات المراد اقتناؤها.

ب -ان تكون هناك صلاحية منصوص عليها بقانون او تعليمات تسمح بشراء ذلك النوع المعين من الاصول الثابتة، وبعبكسه تستحصل الموافقة اللازمة من الجهة المخولة قانوناً.

ج -ان توثق النفقات الموجهة نحو اقتناء الاصول الثابتة بقائمة المجهز المعززة للصرف اضافة الى شهادة الاستلام المخزني التي تؤيد صيانة الوحدة للأصول المقتناة

او تأييد استلام الجهة المعنية ان كان الموجود قد دخل الاستعمال المباشر دون ادخاله المخازن.

د -ان توثق المشتريات الخارجية (الاستيرادات) من الاصول الثابتة بشهادة الفحص الصادر من الجهة الفنية التي تؤيد صحة ومطابقة الموجودات المقتناة للمواصفات المتفق عليها مع المجهز اضافة الى ما تم ذكره في النقطة السابقة.

هـ -ان تتولى ادارة الوحدة تثبيت قيمة الاصول الثابتة ومواصفاتها الكاملة في سجلات(او بطاقات بمستوى كل نوع من انواع الموجودات) وبموجب النماذج التي تحددها دائرة المحاسبة. وذلك اعتماداً على شهادات الاستلام المخزني مع ملاحظة تثبيت أي نوع من انواع التصرفات بتلك الموجودات (كنقلها الى إدارات فرعية او اهدائها الى الغير او بيعها او شطبها) وذلك في السجلات ذاتها.

و -اجراء جرد دوري في نهاية كل سنة للموجودات الثابتة للتحقق من كونها لا زالت بحيازة الوحدة ومستغلة ضمن نشاطها وللوقوف على الفروقات الخاصة بنتائج الجرد مع سجلات الموجودات الثابتة الممسوكة من قبل الادارة وتحديد تلك الفروقات والمسؤولية المترتبة عليها.

ز -عند اجراء القيود النظامية لتسجيل قيمة الاصول الثابتة محاسبياً فإن الامر يقتضي التثبت من صحة الرصيد المحاسبي لكل موجود مع ما مثبت في سجلات الموجودات الثابتة والتسويات الجارية عليها لما بعد الجرد السنوي.

## ٨ -الرقابة على الموجودات المخزنية

أ -تحضير شهادات ادخال واخراج مخزني بالموجودات المخزنية على مختلف اصنافها الداخلة لمخازن الوحدة والخارجة منها وان تثبت حركة كل صنف منها استناداً الى ذلك في سجلات مخزنية او بطاقات تعتمدها دائرة المحاسبة للسيطرة على حركة المواد المخزنية.

ب -التأكيد على وجود لجنة لفحص واستلام المواد المخزنية لضمان التثبت من سلامتها ومطابقتها للمواصفات المتفق عليها

ج -التأكيد على وجود محاضر استلام موقعة من قبل الادارة وممثل عن شركة التأمين الوطنية بالنسبة الى الموجودات المخزنية المستوردة من الخارج .

د -ان يعد مسؤول المخازن تقارير دورية خاصة بالمواد التالفة والمتضررة او الناقصة او الفائضة عن حاجة الوحدة ليتمكن تقرير ما يمكن اتخاذه بهذا الشأن وفقاً للصلاحيات المعتمدة

هـ -ان يكون هناك تنسيقاً قائماً بين مسؤول المخازن ولجنة المشتريات لتحديد احتياجات الوحدة من المستلزمات السلعية وذلك ضماناً لتوفير المواد المطلوبة على مدار السنة، او من ناحية ثانية لتفادي تراكم المواد الفائضة عن حاجتها، هذا مع مراعاة ان تكون المواد المشتراة قد اقتتيت من وحدات القطاع العامة او وكلائه او من القطاع الخاص في حالة التأييد بعدم توفر المواد لدى القطاع العام وفق تعليمات تنفيذ الموازنة السنوية.

و -ان تكون هناك عمليات جرد دوري او عند نهاية كل سنة للتثبت من صحة ارصدة الموجودات المخزنية بموجب شهادة الجرد مع ارسدتها بموجب السجلات ولتحديد الفروقات الحاصلة بين ذلك واجراء التسويات الخاصة بها بعد تحديد مسؤولية ادارة المخازن عن ذلك .

ويُعد هذا العرض المختصر لنظام الرقابة الداخلية أداة مهمة لأجهزة الرقابة الداخلية والإدارة في الشركات العامة وفي مقر الوزارات العراقية الممولة مركزياً لغرض الاستفادة منها في تطوير عملها المستقبلي ، ولأغراض البحث سنقوم بإجراء التقييم لنظامين ، هما الموجودات الثابتة والسلف لأهميتهما من جهة ، ولكون تقنيات التطبيق على الأنظمة الأخرى لا تختلف بشكل كبير عن هذه الأنظمة وهذا ما نحاول عمله في الدراسة لميدانية .

## الجانب الميداني ...

### الفصل الرابع : الدراسة الميدانية

**المبحث الاول : مهام وأغراض صندوق استرداد أموال العراق في ظل التشريعات النافذة**

**المبحث الثاني : تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة في صندوق استرداد اموال العراق**

**المبحث الثالث : وتقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للسلف المالية في صندوق استرداد اموال العراق**



## الفصل الرابع

### الدراسة الميدانية

في إطار استكمال هذا البحث, إرتأينا إسقاط الدراسة النظرية في تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية على الواقع داخل المؤسسة من اجل اكتشاف الأخطاء والمشاكل وتحليلها .

إن مجتمع الدراسة المستخدم هو مجتمع المحاسبين والمدققين الداخليين والخارجيين والماليين وكافة المهتمين بهذا الجانب من الراغبين بالاستثمار في استرداد الاموال عن طريق اسلوب التعاقد والمعنيين بإسترداد الحقوق المالية لبلادهم .

كما إن العينة المستخدمة للدراسة هي صندوق استرداد أموال العراق التابع لمجلس الوزراء العراقي، وعن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة والسلف المالية في صندوق استرداد اموال العراق ، وبأسلوب المخططات الانسيابية وأسئلة الإستقصاء (الإستبيان) .

## المبحث الأول

### مهام وأغراض صندوق استرداد أموال العراق في ظل التشريعات النافذة

يرتأي الباحث إدراج بعض من المفاهيم التي ترتبط بهذا الموضوع وهي :

#### الأساس القانوني<sup>(١)</sup>

- تأسس صندوق استرداد أموال العراق بموجب القانون رقم (٩ لسنة ٢٠١٢) حيث كان يترأس الصندوق وكيل وزير من وزارة المالية إضافة لمهامه .
- تم تعديل القانون في عام ٢٠١٩ بموجب القانون رقم (٧ لسنة ٢٠١٩) وأصبح برئاسة رئيس هيئة النزاهة الاتحادية إضافة لمهامه .

---

(١) قانون صندوق استرداد أموال العراق رقم (٩) لسنة ٢٠١٢ المعدل بالقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٩

## الهدف

يهدف صندوق استرداد أموال العراق إلى استرداد الحقوق المالية لجمهورية العراق كافة التي حصل عليها الغير (من العراقيين والأجانب) بطرق غير مشروعة نتيجة سوء استخدام برنامج النفط مقابل الغذاء والحصار والتهريب أو التخريب الاقتصادي أو استغلال العقوبات المفروضة على العراق في حينه لتحقيق مكاسب مالية على حساب الشعب العراقي وتسلم أي تعويض يترتب لجمهورية العراق جراء أي قرار شرعي ومعترف به و لغرض استرداد أموال العراق قبل عام ٢٠٠٣ وتشجيع المتعاونين ومنح صلاحيات أوسع لإدارة الصندوق وتزويد بنسخ من التقارير .

## الإدارة

يدير صندوق استرداد أموال العراق مجلس ادارة يتكون من:

اولا: رئيس هيئة النزاهة الاتحادية رئيسا

ثانيا: مدير عام دائرة الاسترداد في هيئة النزاهة الاتحادية عضوا ونائبا للرئيس

ثالثا: ممثل بدرجة مدير عام عن الوزارات والجهات الاتية ومن ذوي الاختصاص اعضاء في المجلس ولكل من (وزارة الخارجية، وزارة النفط، وزارة المالية، وزارة العدل، وزارة التجارة، البنك المركزي العراقي، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، جهاز المخابرات الوطني العراقي، الهيئة الوطنية العليا للمساءلة والعدالة)

## تشكيلات الصندوق

- مجلس ادارة الصندوق
- لجنة التدقيق والتحري والتحقيق.
- لجنة التسوية.
- قسم السكرتارية.
- قسم التحري والتحقيق.
- قسم التدقيق والرقابة الداخلية.
- قسم تكنولوجيا المعلومات.
- سكرتير مجلس ادارة الصندوق

## المهام

- إدارة أعمال الصندوق وفق الأهداف المحددة له.
- الاستعانة بمن يراه مناسباً من ذوي الاختصاص من داخل العراق وخارجه والتعاقد معهم وتحديد المكافآت التي تمنح لهم.
- اقتراح عقد الاتفاقيات الدولية مع الدول أو المنظمات الإقليمية والدولية في شأن تحقيق أهداف صندوق الاسترداد .
- استخدام وسائل الاتصال كافة لتنفيذ المهام الموكلة إليه.
- إقامة الدعاوى المدنية والجزائية داخل العراق أو خارجه على الأشخاص الطبيعية والمعنوية وتوكيل المحامين من داخل العراق أو خارجه.
- اعفاء المتعاونين مع الصندوق من المبالغ المترتبة بذمتهم وبنسبة (٢٥%) ولغاية (٥) مليون دولار من المال المسترد كحد اعلى وتستحصل موافقة مجلس الوزراء لما زاد عن ذلك.
- تقسيط المبالغ التي يتفق على استردادها وبما لا يزيد على أربعة أقساط خلال مدة لا تزيد على (٦) ستة أشهر من تاريخ الاتفاق لقاء ضمانات.
- إجراء المقاصة مع مستحقات المتعاونين لدى الدوائر العراقية المختلفة بالمبالغ المتفق عليها وبما لا يتجاوز النسبة المنصوص عليها اعلاه.
- فتح حساب مغلق أو أكثر في المصارف داخل العراق أو خارجه باسم وزارة المالية لإيداع الإيرادات التي يحصل عليها الصندوق .
- منح مكافأة للمخبر بنسبة (١٠%) على ان لا تتجاوز (٥) ملايين دولار من المال المسترد ، توزيع المكافآت على المخبرين في حالة تعددهم بنسب محددة من تلك المكافآت لكل منهم حسب دوره في استرداد الأموال .
- التعامل مع طلبات المحجوزة اسماءهم في قائمة الجزاءات الدولية .

## المتعاون

هو الشخص الذي بحيازته او مودعة باسمه أموال او أصول (مجوهرات مصوغات، سندات) او عقار وكل ماله قيمة مادية من الأموال العائدة للعراق، و يرغب بالتعاون مع الصندوق لغرض اعادتها، حيث يتم اعفائه من المبالغ المترتبة بذمته وبنسبة (٢٥%) ولغاية (٥) مليون دولار من المال المسترد كحد اعلى وتستحصل موافقة مجلس الوزراء لما زاد عن ذلك

## المخبر

هو الشخص الذي يملك معلومات عن وجود أموال ( ليست بحيازته ) او أصول (مجوهرات مصوغات، سندات) او عقار وكل ماله قيمة مادية من الأموال العائدة للعراق ، ويرغب بالأخبار عنها لغرض الاستدلال عليها واستردادها بالطرق التي رسمها القانون ، ويمنح مكافأة للمخبر بنسبة (١٠%) من المال المسترد على ان لا يتجاوز المبلغ (٥) ملايين دولار من المال المسترد، وتوزع المكافآت على المخبرين في حالة تعددهم بنسب محددة وحسب دور كل منهم في استرداد المال .

## آلية التعاقد مع صندوق استرداد اموال العراق

في حال ابدى أي محامي او مكتب محاماة او شركة تحري ، مختصين بالتحري واسترداد الأصول ، او من يملكون الخبرة لتقديم المشورة، بإمكانهم ارسالها بواسطة البريد الإلكتروني للصندوق ووفق الضوابط المحددة من قبل صندوق استرداد اموال العراق وملخصها لغرض توقيع عقد عمل او عقد سرية معلومات :

( بيان اسم الشركة ونوع العرض وتخصصها ، تكون بطلب مكتوب بالعرض المقدم وآلية العمل المقترحة، ويود الباحث ان ينوه بأن صندوق استرداد اموال العراق مستثنى من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم ٢ لسنة ٢٠١٤ والضوابط الملحقة به ومن الوثائق القياسية، لذلك فأن شروط التعاقد يكون حسب صيغة العقد المتفق عليها بين الطرفين)

### إجراءات صندوق استرداد اموال العراق بشأن أموال النظام السابق:

يتعامل صندوق الاسترداد مع هذا الملف من خلال تمثيل مدير عام دائرة الاسترداد في هيئة النزاهة الاتحادية بالإضافة الى صفته نائب رئيس مجلس إدارة صندوق استرداد اموال العراق، فهو عضواً في لجنة تجميد أموال الإرهابيين المشكلة وفق نظام رقم (٥) لسنة ٢٠١٦، حيث ان من مهام هذه اللجنة النظر في طلبات رفع التجميد عن أموال أزام النظام السابق ، ولبيان مختصر عن هذه اللجنة، يود الباحث أن يبين إن هذه اللجنة منبثقة عن قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الارهاب رقم (٣٩) لسنة ٢٠١٥ والتعليمات الصادرة بموجبه وهي تعليمات رقم (٥) لسنة ٢٠١٦ حيث تناول القانون المذكور نصوصاً تشير الى آليات حجز وتجميد أموال المتهمين الارهابيين والجهات المنفذة لها ووضع تعاريف مفصلة عن تمويل الارهاب والمقصود من العمل الارهابي حيث نصت المادة (١٥) من القانون آنف الذكر على انه (( تشكل في الأمانة العامة لمجلس الوزراء لجنة تسمى (لجنة تجميد أموال الارهابيين) تتولى تجميد أموال الإرهابيين أو غيرها من أصول الأشخاص الذين حددتهم لجنة العقوبات التابعة للأمم المتحدة والمُنشأة بموجب قرارات مجلس الأمن اذا كانت تعمل بمقتضى الفصل السابع عن ميثاق الأمم المتحدة أو الذين تم تصنيفهم على الصعيد الوطني أو بناء على طلب دولة أخرى استناداً الى قرارات مجلس الأمن .

ومما تجدر الإشارة إليه ان المجتمع الدولي ولغرض وضع حلول لموضوع تجميد الاموال والاصول بشكل عام ومنها ما يتعلق بوضع العراق الخاص بتجميد اموال مسؤولي النظام السابق فقد إتخذ بهذا الصدد عدة قرارات ، وبهذا الجانب نود الإشارة الى الاتي:

١. **على المستوى الدولي** اتخذ مجلس الامن الدولي قرارات عدة في مجال الحفاظ على أموال جمهورية العراق التي تم الاستحواذ عليها قبل عام ٢٠٠٣ وبهذا الشأن فقد صدر قرار مجلس الامن المرقم (١٤٨٣) لسنة ٢٠٠٣ وبموجب الفقرة (٢٣) منه تم تجميد أي أموال او أصول او موارد اقتصادية ملك لحكومة العراق السابقة او الهيئات الحكومية او المؤسسات او الوكالات التابعة لها الموجودة خارج العراق بالإضافة الى الأموال او الأصول او الموارد الاقتصادية التي حصل عليها مسؤولون كبار في النظام العراقي السابق وافراد اسرهم الاقربون بما في ذلك الكيانات التي يمتلكها او يسيطر عليها بصورة مباشرة او غير مباشرة او أي اشخاص يتصرفون بالنيابة عنهم او بتوجيه منهم.

وبموجب قرار مجلس الامن رقم (١٥١٨) لسنة ٢٠٠٣ فقد تم انشاء لجنة تابعة لمجلس الامن مؤلفة من جميع أعضاء المجلس. من أجل مواصلة تحديد هوية الافراد والكيانات لكبار مسؤولي النظام العراقي السابق وأفراد عائلاتهم الأقربين، بما في ذلك الكيانات التي يملكونها أو يسيطرون عليها هم أو أشخاص يعملون نيابة عنهم، من الخاضعين للتدابير المفروضة.

٢. **وعلى المستوى الوطني** صدر نظام تجميد أموال الإرهابيين ذي العدد (٥) لسنة ٢٠١٦ والذي بموجبه تم تشكيل لجنة في الأمانة العامة لمجلس الوزراء تسمى (لجنة تجميد أموال الارهابيين) تتولى تطبيق العقوبات المالية المستهدفة المرتبطة بالأموال او الموارد الاقتصادية الخاصة بالإرهابيين او تطبيق القرارات الصادرة عن مجلس الامن (بضمنها ما يتعلق بالقرار رقم ١٥١٨ لسنة ٢٠٠٣) أعلاه. وتتمثل هذه اللجنة برئاسة نائب محافظ البنك المركزي العراقي وعضوية الجهات كل من (وزارة المالية، وزارة الداخلية، وزارة الخارجية، وزارة العدل، وزارة التجارة، وزارة الاتصالات، هيئة النزاهة الاتحادية، جهاز مكافحة الإرهاب، جهاز المخابرات الوطني).

٣. **دور صندوق استرداد اموال العراق فيما يتعلق برفع الأسماء من قائمة الجزاءات الدولية:** استنادا الى (آلية عمل استرداد الأصول المالية) التي اقترنت بموافقة رئيس مجلس الوزراء فان الصندوق يضطلع بمهمة سائدة للجنة تجميد أموال الإرهابيين حيث يمثل مدير عام دائرة الاسترداد عن هيئة النزاهة الاتحادية وهو ذات الممثل عن صندوق استرداد أموال العراق ، من خلال التواصل مع المشمولين بقائمة لجنة الجزاءات الدولية لغرض تقديم الكشوفات المالية للأموال المنقولة وغير المنقولة المشمولين بقائمة لجنة الجزاءات الدولية المشكلة بموجب القرار (١٥١٨) لسنة ٢٠٠٣ حيث تضم هذه القائمة أسماء اشخاص (٨٦) شخص من كبار مسؤولي او أقرباء رئيس النظام السابق ، وتضم أيضا قائمة بالشركات الواجهية التي تم تأسيسها في ظل فترة النظام السابق، حيث تنحصر مهمة صندوق الاسترداد بشأن الأشخاص هو استرداد ما بذمتهم من أموال او عقارات تعود ملكيتها لجمهورية العراق من خلال تقديم الشخص المعني استثمار الكشوفات المالية للأموال المنقولة وغير المنقولة بالإضافة الى تعهد خطي بصحة المعلومات المقدمة ، اما ما يتعلق بالشركات فان صندوق الاسترداد يتعامل مع هذه الملفات وفق لجان خاصة مشكلة مع المؤسسات المعنية .

٤. ينفذ صندوق الاسترداد مهامه بصدد هذا الملف من خلال استمارة تم نشرها على موقع الصندوق الرسمي ليتسنى لمقدم الطلب سحبه من هذا الموقع وإرساله الى صندوق الاسترداد سواء بشكل مباشر من قبله او من خلال وكيله القانوني على ان يتضمن إجراءات تقديم المعلومات من امام سفارة العراق في الدولة التي يقيم بها مقدم الطلب لغرض توثيقها بشكل رسمي، وتتضمن هذه الاستمارة كافة المعلومات المطلوبة لغرض اجراء التحري عن امواله المنقولة وغير المنقولة ويكون ذلك من خلال التنسيق مع مكتب غسيل الاموال ومكافحة الفساد او المعلومات المسجلة في الصندوق بالإضافة الى الجهات ذات العلاقة ، كما يلتزم مقدم الطلب بتقديم تعهد بصحة المعلومات المقدمة في ضوء الاستمارة المشار اليها أعلاه.
٥. استنادا الى التوصية الواردة في الاجتماع الوطني الخامس المنعقد في وزارة الخارجية فقد شكل فريق برئاسة وزارة العدل وعضوية هيئة النزاهة الاتحادية وجهاز المخابرات الوطني والهيئة الوطنية للمساءلة والعدالة ووزارة المالية لغرض الانتقال الى دور الإصلاح في بغداد والمحافظات واللقاء بالمشمولين بقائمة الجزاءات واستلام الكشوفات الخاصة بالأموال المنقولة وغير المنقولة والممتلكات وطلبات الحذف، وقد تمخضت جهود الفريق أعلاه بحذف (٨) أسماء من قائمة الجزاءات من (خلال لجنة تجميد أموال الإرهابيين ) بعد اتخاذ كافة الإجراءات المتعلقة بالكشوفات المالية قدر تعلق الامر بصندوق استرداد أموال العراق .
٦. ومما تجدر الإشارة اليه ان العمل بهذا الملف يواجه مشكلة التواصل مع المشمولين بقائمة لجنة الجزاءات الدولية حيث لا تتوفر في بعض الأحيان معلومات عن محل اقامتهم بالإضافة الى ان إجراءات العمل بهذا الملف تحتاج الى وقت طويل لأغراض تتعلق بإجراءات التحري سواء من الناحية المالية او الأمنية، كما ان صندوق استرداد اموال العراق لا يملك المعلومات الكافية وانما يتعامل مع ملف الكشوفات المالية من خلال التعهد وان المعلومات التي ترد في هذه الكشوفات يمكن التأكد من صحتها من خلال مكتب مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب، وان ابرز المشاكل التي ترد في هذا الملف هو في حالة تقديم معلومات ضمن الكشوفات تكون مغايرة للمعلومات التي يقدمها مكتب مكافحة غسل الاموال وتمويل الارهاب ، وقد اتخذ صندوق استرداد اموال العراق بهذا الجانب عدة إجراءات منها ما يتعلق بالتحقيق بالتعامل مع صندوق الاسترداد من خلال الموقع الرسمي له ووضع رقم هاتف جوال لهذا الغرض حصرا ، وقد اثمرت جهود صندوق الاسترداد الى تواصل بعض المشمولين بقائمة

الجزءات الدولية مع الصندوق حيث حضر عدة اشخاص الى مقر الصندوق بالإضافة الى محاميهم .

٧. بصدد التعامل مع ملفات لجنة الجزاءات الدولية (١٥١٨) لسنة ٢٠٠٣ فقد أنجز صندوق استرداد اموال العراق اجراءاته بشأن الكشوفات المالية للأموال المنقولة وغير المنقولة وبناءاً على الطلبات المقدمة للصندوق بحذف الأسماء من قائمة الجزاءات الدولية وبلغ عدد الأشخاص الذين حذفت أسماءهم من قائمة لجنة الجزاءات الدولية (١٦) اسم من أصل (٨٦) اسم، اما الشركات الواجبة فان العمل لا يزال جاري بشأن (١٠) شركات واجبة من أصل (٢٠٨) شركة، وحاليا فان صندوق استرداد اموال العراق مستمر بالعمل لرفع الأسماء للطلبات المقدمة وبلغ عددها حالياً (٧) اشخاص

- المشاكل والمعوقات التي واجهت صندوق استرداد اموال العراق والاجراءات المتخذة لمعالجتها:

| ت | المعوقات                                    | السبب                                                        | الحلول                                                                     | الملاحظات                                           |
|---|---------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| ١ | محدودية الكادر البشري و عدم وجود كادر متخصص | عدم وجود ملاك دائم لصندوق استرداد اموال العراق               | تنسيب موظفين من الجهات ذات العلاقة للعمل بالصندوق والعمل على تشكيل ملاك له | فصل عمل الصندوق عن الجهات الساندة بصورة تامة        |
| ٢ | عدم وجود تعليمات تسهل تنفيذ القانون         | تأخر إجراءات إقرارها                                         | متابعة استكمال إصدارها بالتعاون مع مجلس شوري الدولة                        | تم مفاتحة مجلس الدولة ووزارة التخطيط بذلك           |
| ٣ | عدم وجود هيكلية                             | بسبب عدم الإشارة الى تقسيمات بموجب القانون وعدم وجود تعليمات | اصدار هيكلية مؤقتة وفق قانون استحداث التشكيلات                             | استنادا لقانون استحداث التشكيلات رقم (١٢ لسنة ٢٠١١) |



|   |                            |                                                 |                                                                                            |                                                                 |
|---|----------------------------|-------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| ٤ | عدم وجود<br>صلاحية صرف     | بسبب عدم توفر<br>السند القانوني<br>الواضح للصرف | تم مفاتحة الأمانة العامة<br>لمجلس الوزراء ومكتب<br>رئيس الوزراء وتم اخذ<br>الموافقة بالصرف | هناك عمل على<br>النص صراحة<br>بموجب التعليمات<br>المزمع إصدارها |
| ٥ | عدم وجود موقع<br>مستقل     | لعدم تخصيص أي<br>عقار حكومي<br>للسندوق          | تم تأجير بناية وصيانتها                                                                    | هناك خطوات<br>لتخصيص بناية<br>حكومية                            |
| ٦ | عدم وجود الدعم<br>اللوجستي | بسبب عدم وجود<br>موازنة مخصصة في<br>حينها       | تم شراء المواد الضرورية<br>وتوفير الدعم اللوجستي                                           | هناك عمليات<br>شراء وصيانة<br>مستمرة                            |

#### الهيكل التنظيمي المقترح لتشكيلات الصندوق :

هنالك مخاطبات مستمرة بين صندوق الاسترداد ووزارة التخطيط / المركز الوطني للتطوير الادري وتقنية المعلومات لغرض اعداد هيكل تنظيمي مقترح وفق ما ورد ادناه ، بالإضافة الى مخاطبات بين صندوق الاسترداد ومجلس الدولة لغرض اعداد نظام داخلي لصندوق الاسترداد، وما زالت المخاطبات مستمرة لغاية الان، أما الهيكلية المقترحة، المضافة الى اللجان الواردة تفصيلها بالقانون، والتي تمت المصادقة عليها من قبل مجلس ادارة الصندوق فهي كالتالي :-

١. مجلس ادارة الصندوق .
٢. لجنة التدقيق و التحري والتحقيق .
٣. لجنة التسوية .
٤. قسم السكرتارية.
٥. قسم التحري والتحقيق .
٦. قسم تكنولوجيا المعلومات .
٧. قسم التدقيق والرقابة الداخلية .
٨. سكرتير مجلس ادارة الصندوق ( بمستوى شعبة ) .

## آلية تلقي الطلبات

- طلب تحريري ويكون بالحضور الشخصي (حضور المخبر او المتعاون او وكيله الى مقر صندوق استرداد اموال العراق ) ، او عبر البريد الالكتروني الخاص بصندوق اســـــترداد امــــــــــــوال العــــــــــــــــراق
- ( [info@ifar.gov.iq](mailto:info@ifar.gov.iq)) او الموقع الالكتروني : [www.ifar.gov.iq](http://www.ifar.gov.iq)
- اتصال هاتفي من داخل العراق على الرقم (٥٥٥٩) او من الخارج على برنامج الواتس آب (٠٧٨٢٨٨٨١١٤٤)
- كتب من جهات رسمية عن اموال بذمة شركات اجنبية او اموال مجمدة عائدة للوزارة او الاشخاص.
- رصد صحفي ومعلومات عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي او معلومات مجهولة المصدر .

## المبحث الثاني

### تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة في صندوق استرداد

#### أموال العراق

في البداية نود أن نتحدث عن واقع الهيكل التنظيمي المالي لصندوق الاسترداد إذ يُعد بناء الهيكل التنظيمي الخطوة الأساسية في وضع كيان واضح وملمس لأي مؤسسة .

وحين ينظر الباحث الى هيكل صندوق استرداد اموال العراق يجد ان رئيس هيئة النزاهة الاتحادية هو ذاته رئيس مجلس ادارة صندوق استرداد اموال العراق، حيث ان إشرافه على دوائر هيئة النزاهة تؤدي الى عدم قدرته على الاشراف على اقسام صندوق استرداد اموال العراق، بسبب ضخامة إلتزاماته في هيئة النزاهة، مما استدعى ذلك الى تخويل جزء من صلاحياته الى نائب رئيس مجلس ادارة صندوق استرداد اموال العراق، كذلك فان نائب رئيس مجلس ادارة صندوق الاسترداد هو ذاته مدير عام دائرة الاسترداد في هيئة النزاهة الاتحادية، حيث ان ذلك قد أدى الى زيادة عبئ العمل الإداري والفني على نائب رئيس مجلس ادارة الصندوق، والذي يمتاز بضخامة حجم العمل في كلتا الدائرتين ،وبالتالي مضاعفة قدرته ووقته وجهده، مما يتطلب ضرورة تجميع الوظائف على أسس متعددة وبما يفيد في تحديد نطاق إشراف أمثل لرئيس ونائب رئيس مجلس ادارة صندوق استرداد اموال العراق .

كما لاحظ الباحث ان موازنة صندوق استرداد اموال العراق قد بلغت ( ١٥.٠٤٠.٠٥٠.٠٠٠ ) خمسة عشر مليار واربعون مليون وخمسون الف دينار عراقي لعام ٢٠٢١ ، وقد كان مجموع المصروف منها ( ١.٥٣٤.٧٠٧.٦٧٧ ) مليار وخمسمائة واربعة وثلاثون مليون وسبعمئة وسبعة آلاف وستمئة وسبعة وسبعون دينار ،وبنسبة اداء مالي بلغ ( ١٠%) لغاية ٢٠٢١/١٢/٣١ وهذا يدل على كفاية التخصيصات المالية لصندوق استرداد اموال العراق من جهة وضعف نسب تنفيذ الموازنة من جهة اخرى، والسبب هو ان التخصيصات المالية كانت لأول مرة تخصص لصندوق استرداد اموال العراق لعام ٢٠٢١، كما ان المصادقة على الصلاحية لرئيس مجلس ادارة صندوق استرداد اموال العراق بالصرف تمت في نهاية السنة المالية لذلك فقد كانت نسبة تنفيذ الموازنة الخاصة بالصندوق ضعيفة

كما لاحظ الباحث ان الموارد البشرية الخاصة بصندوق استرداد اموال العراق قليلة جدا لا تتناسب وحجم العمل فيه ، حيث بلغ عدد موظفي صندوق استرداد اموال العراق والمنسبين من الوزارات والجهات الغير مرتبطة بوزارة هم تقريباً ( ٢٨ ) موظف ويتم تصنيفهم وفقاً للتحصيل الدراسي كالآتي:-

| التحصيل<br>الدراسي | دكتوراه | ماجستير | دبلوم<br>عالي | بكالوريوس | دبلوم | اعدادية | متوسطة | ابتدائية | يقرأ<br>ويكتب | المجموع |
|--------------------|---------|---------|---------------|-----------|-------|---------|--------|----------|---------------|---------|
| العدد              | ١       | ١       | ٢             | ١٧        | ١     | ٤       | ----   | ٢        | -----         | ٢٨      |
| النسبة             | %٤      | %٤      | %٧            | %٦٣       | %٤    | %١٤     |        | %٤       |               | %١٠٠    |

ان قلة عدد الموظفين في الهيكل التنظيمي وخصوصا المالي ، يقابله قلة عدد المديرين الذين يتبعون الى رئيس مجلس ادارة صندوق الاسترداد والذين يصل عددهم (٤) مدير قسم فقط مقارنة بضخامة عمل ملفات استرداد اموال العراق بالخارج، وهذا ما يربك عمله ويجعله منشغلاً باستمرار من دون التفكير بالتخطيط والرقابة ، ففي ضوء ذلك كيف يتحقق الإشراف الدقيق على هذه الوظائف وكيف يتحقق التنسيق الفعال بين كل عناصر التنظيم ، علاوة على قلة مصادر المعلومات .

ويُعد النظام المحاسبي من المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية ، إذ أن النظام المحاسبي السليم يكفل للإدارة إمكانية تحقيق الضبط الداخلي، وينبغي أن يكون النظام وسيلة وأداة بيد الإدارة لتحقيق الرقابة على السجلات والعمليات المالية .

وتجدر الإشارة هنا الى أن وجود النظام المحاسبي السليم يضمن تحقيق رقابة محاسبية تهدف الى:

- أ - المحافظة على أصول صندوق الاسترداد وضمان كفاية استخدامها .
- ب - التأكد من سلامة ودقة السجلات المالية .
- ج - التأكد من الحصول على بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها .

وأن ذلك يتم تحقيقه من خلال الإجراءات الآتية :

- ١- التأكد من إن جميع العمليات قد تم تنفيذها طبقاً لإجراءات سلطة التخويل في الإدارة.
- ٢- التأكد من إن العمليات قد تم إيقافها في السجلات والدفاتر بطريقة تسمح بإعداد القوائم المالية ، طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وأن السجلات يمكن الاعتماد عليها لتتبع المتغيرات في أصول صندوق استرداد اموال العراق .
- ٣- إن التصرف بالأصول يتم على وفق إجراءات التفويض التي يضعها رئيس مجلس إدارة صندوق استرداد الاموال .

### أساليب الرقابة على الموجودات الثابتة <sup>(١)</sup> :

الموجودات الثابتة هي تلك الموجودات التي تم الحصول عليها بهدف تحقيق اهداف المؤسسة ، الامر الذي يتطلب فرض رقابة عليها تتناسب مع هذه الاهمية ، وتشمل الرقابة على الموجودات الثابتة كيفية الحصول عليها، وعلى حيازتها واستخدامها ، بهدف الحصول على اعلى كفاءة ممكنة في استخدامها.

ويجب ان تشترك الاقسام المختلفة في المؤسسة في تحديد المواصفات الفنية المطلوبة لهذه الموجودات، وتقييم الموجودات الحالية ،وتحديد لجنة المشتريات والاقسام ذات العلاقة، والكلفة المناسبة للحصول على تلك الموجودات ،وان تدرس الادارة المالية التخصيصات المالية اللازمة لتمويل عمليات الشراء لتلك الموجودات.

وبشكل عام فان الركائز الاساسية لنظام الرقابة الداخلية على الموجودات الثابتة يمكن تحديدها بالاتي:

- ١- ان تكون هناك تخصيصات في موازنة الوحدة تكفي لتغطية كلفة الموجودات المراد اقتنائها عن طريق الشراء .
- ٢- ان تكون هناك صلاحية منصوص عليها بقانون او تعليمات تسمح بشراء ذلك النوع المعين من الاصول الثابتة، وبعبكسه تستحصل الموافقة اللازمة من الجهة المخولة قانوناً.
- ٣- ان توثق النفقات الموجهة نحو اقتناء الاصول الثابتة بقائمة المجهز المعززة للصرف اضافة الى شهادة الاستلام المخزني التي تؤيد صيانة الوحدة للأصول المقتناة او تأييد استلام الجهة المعنية ان كان الموجود قد دخل الاستعمال المباشر دون ادخاله المخازن.

---

(١) تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي الصادر عن وزارة المالية لعام ٢٠١٣

- ٤- ان توثق المشتريات الخارجية (الاستيرادات) من الاصول الثابتة بشهادة الفحص الصادر من الجهة الفنية التي تؤيد صحة ومطابقة الموجودات المقتناة للمواصفات المتفق عليها مع المجهز اضافة الى ما تم ذكره في النقطة السابقة.
- ٥- ان تتولى ادارة الوحدة تثبيت قيمة الاصول الثابتة ومواصفاتها الكاملة في سجلات (او بطاقات بمستوى كل نوع من انواع الموجودات) وبموجب النماذج التي تحددها دائرة المحاسبة في وزارة المالية، وذلك اعتماداً على شهادات الاستلام المخزني مع ملاحظة تثبيت أي نوع من انواع التصرفات بتلك الموجودات (كنقلها الى إدارات فرعية او اهدائها الى الغير او بيعها او شطبها) وذلك في السجلات ذاتها.
- ٦- اجراء جرد دوري في نهاية كل سنة للموجودات الثابتة للتحقق من كونها لا زالت بحياة الوحدة ومستغلة ضمن نشاطها وللوقوف على الفروقات الخاصة بنتائج الجرد مع سجلات الموجودات الثابتة الممسوكة من قبل الادارة وتحديد تلك الفروقات والمسؤولية المترتبة عليها
- ٧- عند اجراء القيود النظامية لتسجيل قيمة الاصول الثابتة محاسبياً فإن الامر يقتضي التثبت من صحة الرصيد المحاسبي لكل موجود مع ما مثبت في سجلات الموجودات الثابتة والتسويات الجارية عليها لما بعد الجرد السنوي .

## واقع نظام الرقابة الداخلية على الموجودات الثابتة في صندوق استرداد اموال العراق:

لقد اطلع الباحث من خلال دراسته لواقع الموجودات الثابتة في صندوق استرداد اموال العراق على طبيعة العمل المحاسبي والتسجيل بالسجلات وقام بمقابلة الاشخاص المسؤولين عن الموجودات الثابتة في قسم السكرتارية/الشعبة المالية ، وبعد هذا كله فقد حدد الباحث طبيعة نظام الرقابة الداخلية على الموجودات الثابتة في صندوق استرداد اموال العراق بما يأتي:

١- ضعف الاداء المالي لشراء الاصول، فمن خلال دراسة مدى كفاية التخصيصات ونسب التنفيذ فقد لاحظ الباحث ان التخصيصات المالية لعام ٢٠٢١ كافية، ولكن نسبة التنفيذ قد بلغت ١٠% فقط من مجموع التخصيصات السنوية ،حيث ان موازنة صندوق استرداد اموال العراق بلغت (١٥.٠٤٠.٠٥٠.٠٠٠) خمسة عشر مليار واربعون مليون وخمسون الف دينار عراقي لعام ٢٠٢١ ، وقد كان مجموع المصروف منها (١.٥٣٤.٧٠٧.٦٧٧) مليار وخمسمائة واربعة وثلاثون مليون وسبعمائة وسبعة آلاف وستمائة وسبعة وسبعون دينار .

٢- يمثل رئيس مجلس ادارة الصندوق هو ذاته رئيس هيئة النزاهة الاتحادية لذلك فأن الموافقات على الشراء بالبريد الاعتيادي تستغرق وقت طويل لاستكمالها، مما يؤدي الى تأخير شراء المواد الضرورية لديمومة العمل .

٣- لم نلاحظ تخويل صلاحيات واسعة من قبل رئيس المجلس الى نائب رئيس المجلس خصوصاً بالتعاقد على الشراء مما يؤدي الى إعادة معاملة الشراء الى رئيس المجلس وبالتالي حصول تأخير في انجاز المعاملة .

٤- لم يتم استخدام اسلوب الترميز او الترقيم للأصل الثابت لتسهيل تمييزه وتسهيل عملية التسجيل والجرد .

٥- غياب المبادئ الاساسية في الرقابة الداخلية على الموجودات الثابتة ، فلم نلاحظ توزيعاً للواجبات او تحديداً للمسؤوليات، فالمسؤول عن الموجودات حالياً موظف واحد فقط من الشعبة المالية ولجميع اقسام صندوق استرداد اموال العراق.

٦- لم يطبق صندوق الاسترداد سياسة التأمين للحفاظ على موجوداته الثابتة من السرقة والحريق وغيرها من الاخطار الاخرى.

٧- عدم فصل الوظائف المتعلقة بالسيطرة على الموجودات وقيام موظف واحد فقط من الشعبة المالية بكل ما يتعلق بالموجودات الثابتة .

٨- من خلال اطلاع الباحث على السجلات المالية للموجودات الثابتة ( سجل محاسبة ١٣ ) فقط تم ملاحظة عدم تنظيم او ترتيب في السجل حيث ان كافة الاصول الثابتة مؤشرة ومسجلة في سجل واحد .

ولغرض تقييم نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة في صندوق استرداد اموال العراق فقد اتبع الباحث اسلوبين:

الاسلوب الاول :

اسلوب المخططات الانسيابية Flowcharts

الاسلوب الثاني :

اسلوب اسئلة الاستقصاء Questionnaire.

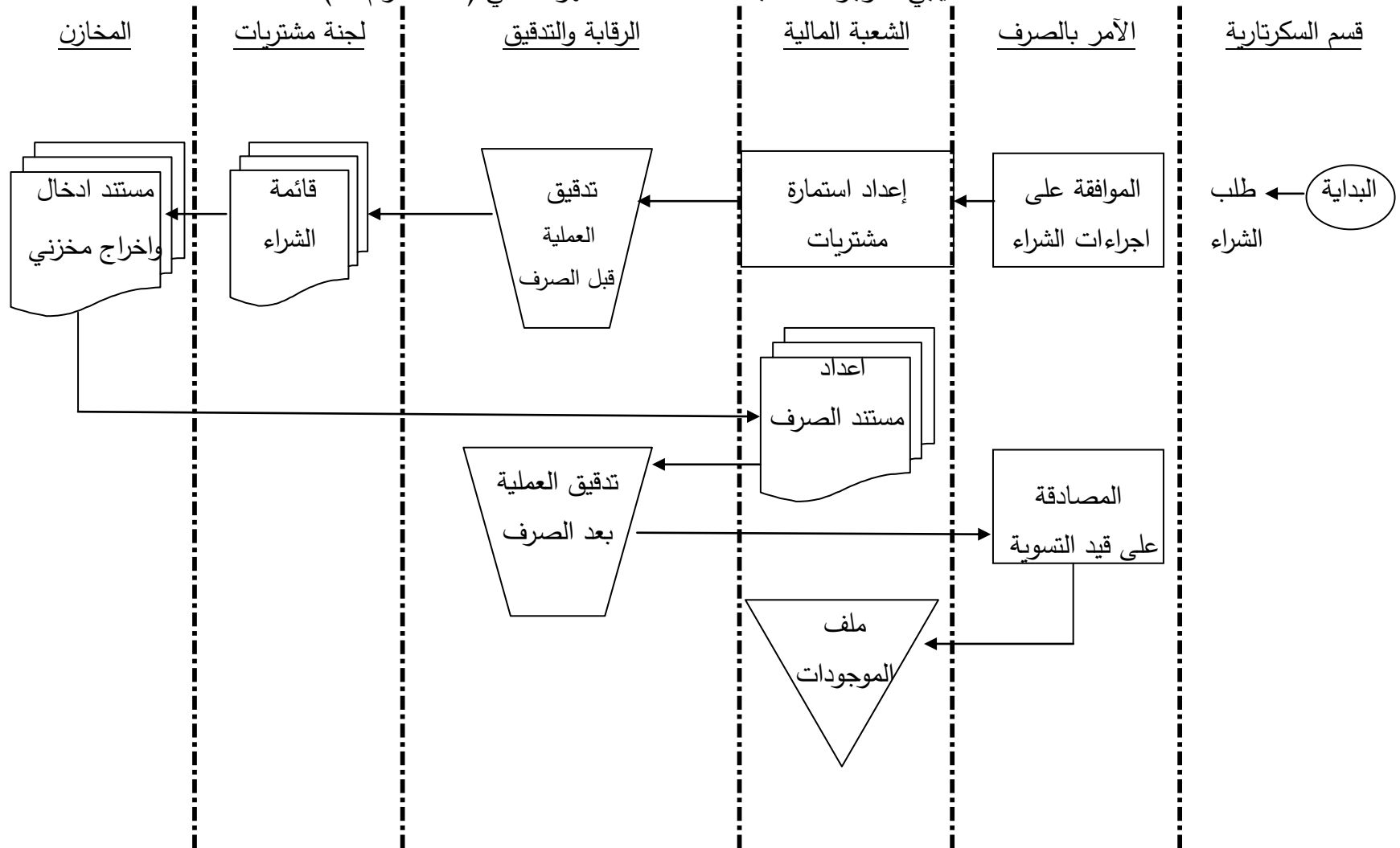
ويمكن توضيح الاسلوب الاول (اسلوب المخططات الانسيابية) على وفق اجراءات الرقابة الداخلية على الموجودات الثابتة وكالاتي:



### خطوات شراء الموجودات الثابتة



اما المخطط الانسيابي للموجودات الثابتة Flowcharts فهو كالآتي: (مخطط رقم ١ )



اما الاسلوب الثاني وهو اسلوب اسئلة الاستقصاء Questionnaire , والتي تم توزيعها على موظفي الشعبة المالية وبعدهد (٣) وموظفي قسم التدقيق والرقبة الداخلية وبعدهد (٣) ، أي بمجموع (٦) استمارات ، والتي تم اعدادها كالآتي:

جدول رقم (١)

| الوزن النسبي | كلا | الى حد ما | نعم | أ نموذج تقييم نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة                                                                                                                               |   |
|--------------|-----|-----------|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| ٣            |     |           | ✓   | هل هنالك تخصيصات كافية لشراء أي أصل ثابت تحتاجه المؤسسة                                                                                                                             | ١ |
| ١            | ✓   |           |     | هل تمت استغلال هذه التخصيصات بدرجة تتناسب مع عمل صندوق استرداد اموال العراق لشراء الاصول الضرورية .                                                                                 | ٢ |
| ٢            |     | ✓         |     | هل تم تحويل جزء من صلاحيات الرئيس الاعلى بالصرف لشراء الاصول                                                                                                                        | ٣ |
| ١            | ✓   |           |     | هل هناك فصل واضح بواجبات الاشخاص الذين يسجلون في السجلات الرئيسية (اليومية العامة، الاستاذ العام) والاشخاص الذين بحوزتهم الموجودات والاشخاص الذين يسجلون في السجلات الفرعية .       | ٤ |
| ٣            |     |           | ✓   | هل تتم مطابقة بيانات الحسابات الاجمالية في السجلات المحاسبية لدفتر الاستاذ مع السجل الفرعي (سجل المراقبة) للموجودات الثابتة بمدد دورية.                                             | ٥ |
| ٣            |     |           | ✓   | هل تقوم الدائرة او المؤسسة بجرد دوري لعناصر الموجودات الثابتة وهل تقارن نتائج الجرد مع السجلات المختلفة .                                                                           | ٦ |
| ٢            |     | ✓         |     | هل ان القائمين بالجرد لا علاقة لهم بحيازة هذه الموجودات او التسجيل بالسجلات المختلفة , وهل هنالك لجنة لجرد الموجودات الثابتة في نهاية السنة المالية , وهل هنالك لجنة مطابقة الاصول. | ٧ |

| الوزن النسبي | كلا | الى حد ما | نعم | أ نموذج تقييم نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة                                                                                                                                           |    |
|--------------|-----|-----------|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ٢            |     | ✓         |     | هل هناك رقابة فعّالة على استعمال وصيانة الاصول في صندوق الاسترداد .                                                                                                                             | ٨  |
| ١            | ✓   |           |     | هل يوجد برنامج لصيانة التصلّيات الضرورية للأصول .                                                                                                                                               | ٩  |
| ١            | ✓   |           |     | هل تجري الدائرة اعادة تقييم دورية لموجوداتها الثابتة للوصول إلى المبلغ الواجب التأمين عليه .                                                                                                    | ١٠ |
| ٢            |     | ✓         |     | هل ان سجلات الموجودات الثابتة منظمة بحيث للسيارات سجل وللأبنية سجل وكذلك للأثاث ويسجل فيها تفاصيل هذه الموجودات فمثلاً سجل السيارات تخصص عدد من صفحاته لكل سيارة ويسجل فيه تاريخ الشراء وغيرها. | ١١ |
| ٢            |     | ✓         |     | هل ان شطب وبيع الموجودات الثابتة يتطلب مصادقات اصولية من اشخاص ليس لهم علاقة بحياسة هذه الموجودات او التسجيل بالسجلات وهل تعلم الشعبة المالية بذلك لإجراء القيود اللازمة .                      | ١٢ |
| ١            | ✓   |           |     | هل هنالك ترميز للموجودات الثابتة استنادا للتعليمات الحسابية                                                                                                                                     | ١٣ |
| ٣            |     |           | ✓   | هل قام صندوق استرداد اموال العراق بإهداء بعض من موجوداته الثابتة الى جهات اخرى , وهل هنالك آلية للإهداء .                                                                                       | ١٤ |

## تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة:

بعد ورود الاجابات على الاسئلة أعلاه وبعدد (٦) استمارات لستة أشخاص والتي كانت جميعها متطابقة , وهنالك مجموعة من الملاحظات التي قام الباحث بتثبيتها عن اسئلة اسلوب الاستقصاء وهذه الملاحظات هي :

- ١- فيما يخص السؤال الاول فقد كانت الاجابة (نعم)، حيث ان موازنة صندوق استرداد امول العراق بلغت (١٥.٠٤٠.٠٥٠.٠٠٠) خمسة عشر مليار واربعون مليون وخمسون الف دينار عراقي لعام ٢٠٢١، وهي تخصيصات كافية بالنسبة لعمل صندوق الاسترداد وكوادره
- ٢- فيما يخص السؤال الثاني فقد كانت الاجابة (كلا)، حيث بلغت نسبة التنفيذ ١٠% فقط من مجموع التخصيصات السنوية وقد كان مجموع المصروف منها (١.٥٣٤.٧٠٧.٦٧٧) مليار وخمسمائة واربعة وثلاثون مليون وسبعمئة وسبعة آلاف وستمئة وسبعة وسبعون دينار، وهذا يدل على ضعف الاداء المالي لصندوق الاسترداد العراقي، وان هنالك اسباب لذلك منها حادثة تأسيس تخصيصات مالية لصندوق الاسترداد في الموازنة العامة لدى وزارة المالية، ولوجود اسباب قانونية في منح صلاحية للصرف لرئيس مجلس ادارة صندوق استرداد اموال العراق
- ٣- فيما يخص السؤال الثالث فقد كانت الاجابة (الى حد ما) ،بسبب ان الرئيس الاعلى قد خول نائبه بالصرف لغاية عشرة ملايين دينار فقط ،وليست له صلاحية بالصرف لما زاد عن ذلك، وهي ليست كافية ،كما ان الرئيس الاعلى لم يخول صلاحية توقيع العقود مهما كانت قيمتها لأي شخص آخر وهذا يؤدي الى تأخير المعاملات المالية والسبب في ان رئيس المجلس لا يوافق على الصرف إلا بعد أخذ رأي التدقيق الداخلي والدائرة المالية وحيانا الدائرة القانونية لهيئة النزاهة الاتحادية لكونه رئيس الهيئة ايضا .
- ٤- فيما يخص السؤال الرابع فقد كانت الاجابة (كلا) , لأن العمل في السجلات الرئيسية والفرعية للموجودات الثابتة يعمل به موظف واحد فقط مسؤول عن هذه السجلات فلم يكن هنالك فصل واضح بين واجباتهم.

- ٥- فيما يخص السؤال الخامس فقد كانت الاجابة (نعم) ، إذ تتم المطابقة بشكل دوري.
- ٦- فيما يخص السؤال السادس فقد كانت الاجابة (نعم) ، إذ تتم جرودات شهرية وسنوية وبشكل دوري للموجودات الثابتة وتتطابق مع السجلات.
- ٧- فيما يخص السؤال السابع فقد كانت الاجابة (الى حد ما) ، إذ ان القائمين بالجرد هم قسم السكرتارية ولهم علاقة بحيارة هذه الموجودات بسبب قلة كادر عمل موظفي صندوق استرداد اموال العراق، وهنالك لجنة لجرد الموجودات الثابتة في نهاية السنة المالية، ولكن لم يتم تشكيل لجنة مطابقة الاصول في نهاية سنة ٢٠٢١ لعدم اطلاع المعنيين في صندوق الاسترداد على التعليمات الخاصة بلجنة المطابقة .
- ٨- فيما يخص السؤال الثامن فقد كانت الاجابة ( إلى حد ما ) ، لأن مسؤولية الرقابة على الاصول هو من مهام قسم التدقيق والرقابة الداخلية ،وتتم الرقابة بشكل متقطع بسبب قلة الكادر التدقيقي اذا يبلغ عدد المدققين (٢) بالإضافة الى مدير القسم .
- ٩- فيما يخص السؤال التاسع فقد كانت الاجابة (كلا)، حيث لم نلاحظ استخدام النظام الالكتروني في تسجيل صيانة الاصول وانما فقط النظام اليدوي في تأشير هذه الاصول بالسجلات الخاصة بها .
- ١٠- فيما يخص السؤال العاشر فقد كانت الاجابة (كلا) ، حيث لم نلاحظ قيام صندوق استرداد اموال العراق بالتأمين على الاصول لدى شركة التأمين الوطنية .
- ١١- فيما يخص السؤال الحادي عشر فقد كانت الاجابة (إلى حد ما ) ،حيث ان هنالك سجل واحد تأشير فيه كافة الاصول وهو سجل محاسبة ١٣ حسب النظام المحاسبي الحكومي ،ومن الممكن فتح سجلات فرعية مساعدة ،ولكن لا توجد سجلات فرعية تستوجب فتحها لتأشير الاصول لدى صندوق الاسترداد لعدم الحاجة اليها .

- ١٢- فيما يخص السؤال الثاني عشر فقد كانت الاجابة (إلى حد ما ) ، إذ ان شطب وبيع الموجودات الثابتة يتطلب مصادقات اصولية من اشخاص ليس لهم علاقة بحياسة هذه الاصول او التسجيل بالسجلات، إلا إن ذلك غير معمول في صندوق الاسترداد بسبب قلّة كادر الموظفين الماليين بالصندوق، أما فيما يخص الشعبة المالية فهي تقوم بإجراء القيود اللازمة لذلك .
- ١٣- فيما يخص السؤال الثالث عشر فقد كانت الاجابة (كلا)، حيث لم يقوم صندوق استرداد اموال العراق بترميز موجوداته الثابتة ، حيث ان ذلك الاجراء يعتبر ضروري جداً ليسهل عليه عملية الجرد الدوري او السنوي للوقوف على الفروقات الخاصة بنتائج الجرد مع سجلات الموجودات الثابتة الممسوكة والمسؤولية المترتبة عليه من حيث ذمة استلام المعني لكل موجود ثابت .
- ١٤- فيما يخص السؤال الرابع عشر فقد كانت الاجابة (نعم) ، إذ تم الاهداء الى هيئة النزاهة الاتحادية (جهاز الماسح الضوئي سكونر، وجهاز استنساخ) غير مستخدم وذي تقنية عالية وبمبالغ عالية ، أما الآلية فهي ان الاهداء لا يكون إلا عندما تكون هنالك موجودات فائضة عن حاجة صندوق الاسترداد وان هنالك جهة اخرى بحاجة اليها ويكون الاهداء وفقا لتعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية العراقية .

## تحليل النتائج :

ولغرض تحديد النسبة المئوية للإجابة عن الاسئلة الواردة الذكر كدليل لفاعلية النظام الرقابي للموجودات الثابتة على وفق المعادلة الآتية .

$$\%100 \times \frac{\text{مجموع الأوزان الناتجة عن الاختيار الفعلي}}{\text{مجموع الأوزان للإجابات (نعم)}} =$$

$$12 = 3 \times 4 \quad \text{نعم :}$$

$$10 = 2 \times 5 \quad \text{إلى حد ما :}$$

$$5 = 1 \times 5 \quad \text{كلا :}$$

عدد الاسئلة → 14

$$\frac{27}{27}$$

فيما لو كانت الإجابة (نعم) (المثالي)

$$42 = 3 \times 14$$

$$\%64.28 = \frac{27}{42}$$

أما المتوسط الحسابي فهو كآآتي فقد بلغ :

$$1.92 = \frac{27}{14}$$

حيث ان التدرج الاول (نعم) وزناً نسبياً مقداره (3)

والى التدرج الثاني (إلى حد ما) وزناً نسبياً مقداره (2)

والإجابة بـ(كلا) وزناً نسبياً مقداره (1)

ونلاحظ أن النسبة المئوية للإجابة بـ(نعم) قد بلغت (64%) وهذه النسبة مقبولة وذلك حسب الوضع الحالي للبلد بشكل عام ولصندوق الاسترداد في بداية عمله بشكل خاص.



## المبحث الثالث

### تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية للسلف المالية في صندوق استرداد

#### اموال العراق

من الضروري معرفة واقع السلف المالية في النظام المحاسبي الحكومي في العراق، حيث إن الأصل ان تكون كافة مصروفات الدولة بإداراتها المختلفة مقيدة بالأعمال والمشروعات المقررة في جدول المصروفات (الاستخدامات) في الموازنة العامة للدولة وان حدود القدرة الإنفاقية لكل وحدة محاسبية بحدود التخصيصات المعتمدة في الموازنة وفق نظرية الاموال المخصصة حيث ان هذه النظرية في المحاسبة الحكومية هي ( القدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية تحدد كما ونوعاً بما يوضع تحت تصرفها من ايرادات في فترة زمنية محدد)<sup>(١)</sup>، وعلى هذا الاساس فإنه من المفروض ان لا تخرج نفقات الوحدات المحاسبية عملاً بهذه القاعدة .

ان قبول هذا المبدأ كأساس للتنظيم المحاسبي في الحسابات الحكومية يصطدم بجملة نواحي قانونية وواقعية يمكن تحديدها بالآتي :-

١- ان قبول الصرف بصورة مباشرة يتطلب تحديد المبلغ الواجب الصرف بشكل نهائي، في حين انه قد تصادف بعض الحالات التي تتطلب دفع مبالغ من الصندوق قبل ان يتحدد المبلغ الحقيقي واجب الصرف ،فلو اراد احد موظفي صندوق الاسترداد السفر لإنجاز مهمة معينة وطلب قبل سفره مبلغ معين مقدماً لتعويضه عن النفقات التي سيصرفها، هنا لا يمكن تحديد المبلغ الواجب الصرف حيث ان تحديده يعتمد على اكمال المهمة ،وعليه لا بد من اللجوء الى حساب وسيط يتوسط عملية خروج مبالغ من الصندوق وعملية الصرف النهائي، وهذا الحساب الوسيط يطلق عليه (حساب السلف) .

٢- نصت المادة (٢٦) من قانون اصول المحاسبات العامة العراقي رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠ المعدل انه يجب ان تؤيد كل معاملة صرف بالمستندات وتُعزز بإيصالات تؤخذ من ذوي العلاقة ،ومما لا شك فيه ان هذا المبدأ سليم ،ولو رجعنا الى المثال السابق فإنه حتى اذا كان بالإمكان التكهن بما يحتمل ان يصرفه الموظف المكلف فإنه من المستحيل الحصول

(١) الصائغ ، حنا الصائغ ، ١٩٨٩ ، المحاسبة الحكومية والادارة المالية العامة ، نظرية الاموال المخصصة ،

على الوصولات المؤيدة لصحة الصرف ،وبذلك فلا بد من الالتجاء الى حساب وسيط وهو حساب السلف

٣- توجب بعض الاتفاقيات وعقود التجهيز وعقود الانشاء دفع مبالغ مالية مقدماً لغرض ضمان الشراء او التنفيذ لقاء كفالة مصرفية ( خطاب ضمان) مما يستوجب اللجوء الى حساب السلف.

٤- تتضمن قوانين تصديق الموازنة تخويل وزير المالية صلاحية الموافقة على دفع سلف في سنة مالية على حساب تخصيصات السنة المالية التالية، وبالطبع لا بد من الالتجاء الى حساب وسيط وهو حساب السلف .

### أساليب الرقابة على السلف المالية

يتم اللجوء الى حساب السلف لمعالجة حالات التسليف التي تلجأ اليها الوحدة المحاسبية الحكومية لتنفيذ عمل او شراء سلعة او تنفيذ خدمة تحتاج اليها الوحدة المحاسبية، على حساب تخصيصات معتمدة بالموازنة ،عندما يتعذر الصرف المباشر لأسباب تتعلق بالتوثيق المستندي او تحديد المبلغ واجب الصرف او كليهما .

ويجب على مانح السلفة ان يقوم بتحديد مواعيد وظروف قبول التسليف، وتحديد صلاحية التسليف، وتحديد مبلغ السلفة، وتحديد موعد استرداد السلفة، وتحقيق الرقابة الكافية على السجلات المخصصة لهذا الحساب .

وبشكل عام فان الركائز الاساسية لنظام الرقابة الداخلية عند اللجوء الى الصرف على حسابات السلف كالآتي<sup>(١)</sup> :-

١- ان يكون حساب السلف المراد الصرف عليه قد اقر من قبل دائرة المحاسبة بتعليمات تنظم اجراءاته تفصيليا .

٢- ان تكون الوحدة مخولة صلاحية دفع السلف وبعبءه يتم الرجوع الى الجهة المخولة لاستحصال موافقتها على ذلك .

(١) تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي الصادر عن وزارة المالية العراقية ٢٠١٣

- ٣- التأكد من توفر التخصيصات اللازمة في موازنة الوحدة بالنسبة لصرف السلف التي يتم تسويتها وخصمها على اعتمادات الموازنة .
- ٤- أن تدفع السلفة في موعد مقارب تماما لموعد استخدامها في الغرض الذي دفعت من أجله .
- ٥- ان يحدد مبلغ السلفة بشكل دقيق يتناسب وحجم النفقات التي يتطلبها انجاز الغرض المراد صرف السلفة من أجله .
- ٦- ان تتولى الوحدة اجراء تسوية السلفة حال انتهاء الغرض الذي دفعت من اجله واسترداد المتبقي من مبلغها صفقة واحدة او حسب التعليمات الخاصة بكل نوع من انواع السلف .
- ٧- ان تتولى الوحدة تسجيل السلف المصروفة في المجموعة الدفترية الممسوكة لديها محللة حسب انواع السلف المحددة في دليل الحسابات بحيث يمكن عرض نتائج ذلك ضمن مرافقات موازين المراجعة وبالتالي السيطرة على كل نوع منها.
- ٨- أن تتولى الوحدة تقديم جداول تحليلية تتضمن مفردات وتفاصيل الارصدة الموقوفة في كل نوع من انواع السلف و بشكل متراكم وختام كل سنة مالية لعدم ضياع تلك المفردات وليمكن للوحدة متابعة استحصالها في السنة اللاحقة حسب مواعيدها.

### **واقع نظام الرقابة الداخلية على السلف المالية في صندوق استرداد اموال العراق:**

- لقد اطلع الباحث من خلال دراسته لواقع السلف المالية في صندوق استرداد اموال العراق على طبيعة العمل المحاسبي والتسجيل بالسجلات وقام بمقابلة الاشخاص المسؤولين عن منح السلف في قسم السكرتارية/الشعبة المالية ، وبعد هذا كله فقد حدد الباحث طبيعة نظام الرقابة الداخلية على حساب السلف في صندوق استرداد اموال العراق بما يأتي:
- ١- غياب المبادئ الاساسية في الرقابة الداخلية على السلف ، فلم نلاحظ توزيعاً للواجبات او تحديداً للمسؤوليات، فالمسؤول عن السلف حالياً موظف واحد فقط من الشعبة المالية وهو مسؤول الشعبة ولجميع لجان صندوق استرداد اموال العراق .
  - ٢- لم يلاحظ الباحث تسجيل قيود السلف المدينة والدائنة في سجل السلف محاسبة /٤ او أي سجل تفره دائرة المحاسبة من واقع المستندات المقدمة ،حيث استخدم صندوق استرداد اموال العراق النظام الالكتروني فقط لتسجيل السلف .
  - ٣- تم ملاحظة عدم اجراء عمليات متابعة دورية على ارصدة السلف والمدينون الموقوفة واعداد كتب مطالبة للجهات المدينة حيث ان المدينون في صندوق استرداد اموال العراق بعدد (٢)،

- احدهما بمبلغ ٢١,٠٠٠,٠٠٠ واحد وعشرون مليون دينار والآخر بمبلغ ١,٤٠٠,٠٠٠ مليون واربعمائة الف دينار، ولم نلاحظ وجود متابعة لتسوية المبالغ التي بذمتهم .
- ٤- تم ملاحظة مطابقة سجل السلف وسجل المدينون الالكتروني مع ( اجمالي السلف والمدينون) الذي يعكسه حقل السلف والمدينون في سجل اليومية العامة (محاسبة ٨٦) و مع انواع السلف والمدينون في ميزان المراجعة الشهري .
- ٥- تم ملاحظة اعداد جداول تحليلية في حسابات السلف والمدينون ولنهاية السنة المالية وفترة الحسابات الختامية وقد تم مطابقتها مع الارصدة المثبتة في الحقل رقم ٦/ من سجل توحيد الحسابات/ محاسبة .

ولغرض تقييم نظام الرقابة الداخلية للسلف المالية في صندوق استرداد اموال العراق فقد اتبع الباحث اسلوبين:

الاسلوب الاول :

اسلوب المخططات الانسيابية Flowcharts

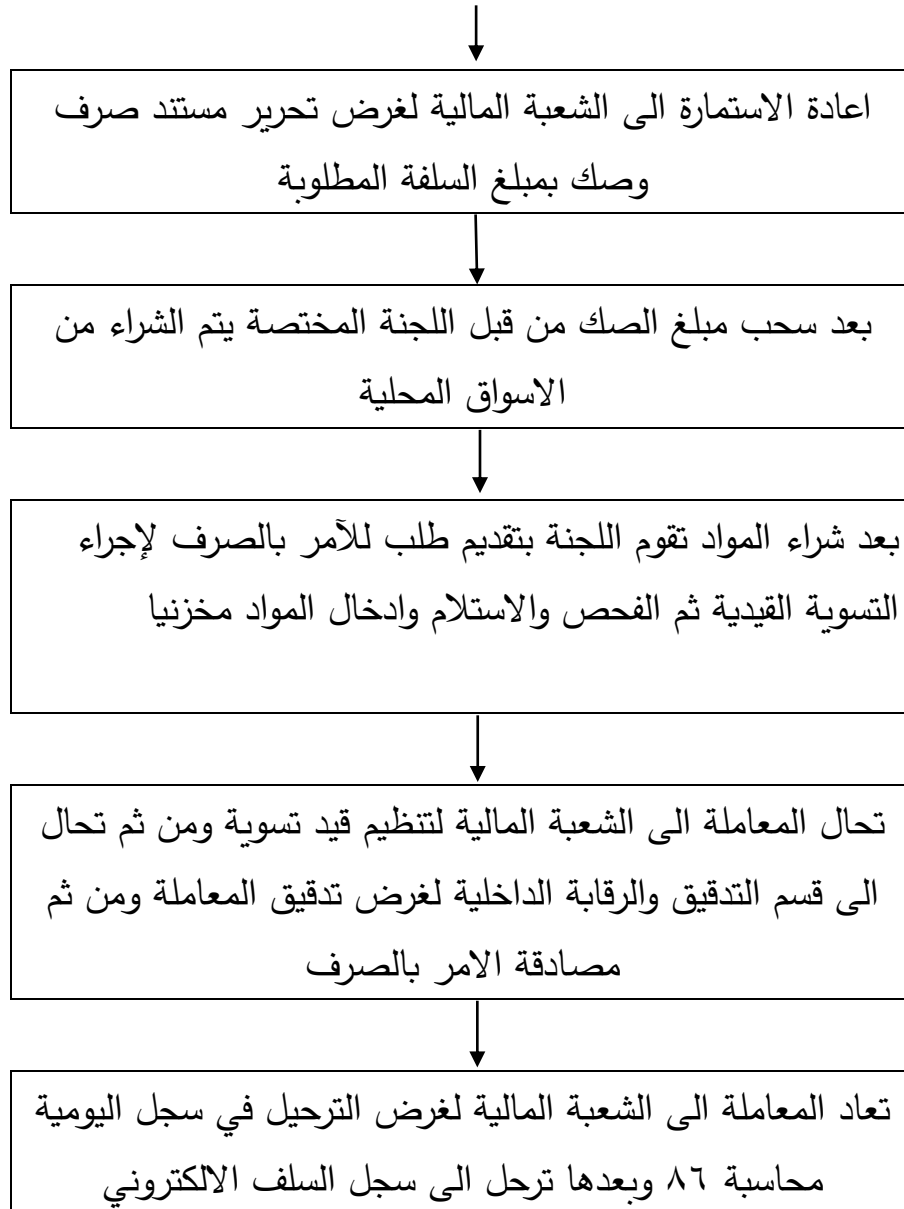
الاسلوب الثاني :

اسلوب اسئلة الاستقصاء Questionnaire.

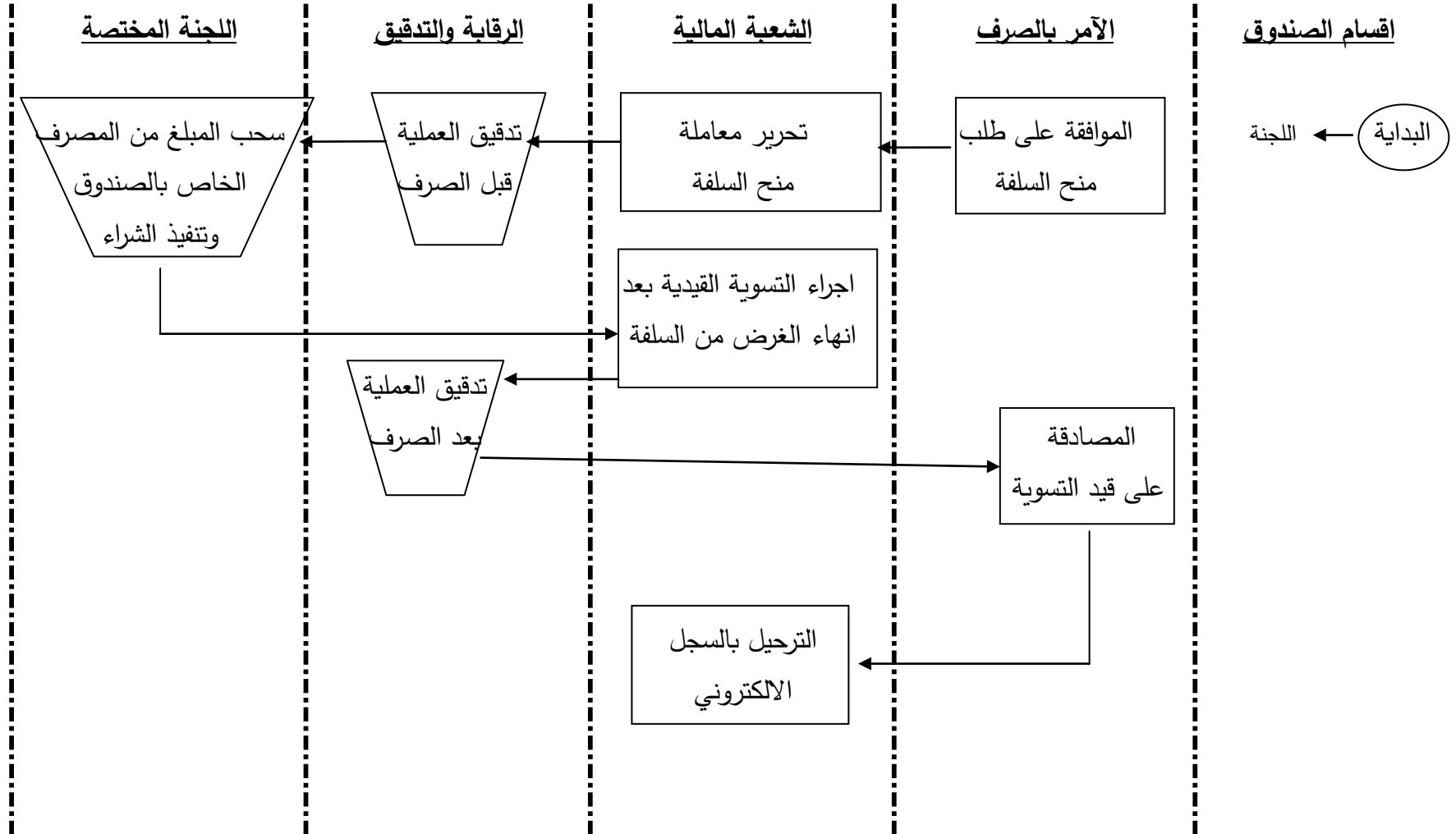
ويمكن توضيح الاسلوب الاول (اسلوب المخططات الانسيابية) على وفق اجراءات الرقابة الداخلية على السلف وكالاتي:

### خطوات اعداد وتقديم السلف ( خارطة تدفق السلف ) :-





اما المخطط الانسيابي للسلف المالية Flowcharts فهو كالآتي: (مخطط رقم ٢)



اما الاسلوب الثاني وهو اسلوب اسئلة الاستقصاء Questionnaire والتي تم توزيعها على موظفي الشعبة المالية وبعده (٣) وموظفي قسم التدقيق والرقابة الداخلية وبعده (٣) ، أي بمجموع (٦) استمارات ، والتي تم اعدادها كالآتي:

| ت  | أنموذج تقييم نظام الرقابة الداخلية للسلف المالية                                                                                                                                      | نعم | إلى حد ما | كلا | الوزن النسبي |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----------|-----|--------------|
| ١  | هل هنالك سلف لا يتم إطفائها في نهاية السنة المالية من قبل اللجان او الموظف الذي يتم منحه للسلفة .                                                                                     |     | ✓         |     | ٢            |
| ٢  | هل هنالك فصل في المهام بين موظف السجلات ( اليومية , الموازنة) وموظف الصرف والتسوية .                                                                                                  |     |           | ✓   | ١            |
| ٣  | هل تسجل السلف على الحاسب الالكتروني                                                                                                                                                   | ✓   |           |     | ٣            |
| ٤  | هل تسجل السلف بالسجلات يدويا ( محاسبة ٤ )                                                                                                                                             |     |           | ✓   | ١            |
| ٥  | هل يتم قبض مبالغ السلف بوصلات مطبوعة (نظامية)                                                                                                                                         | ✓   |           |     | ٣            |
| ٦  | هل يتم مطابقة الحسابات الفرعية ( السلف , المصاريف) مع الحساب الرئيسي بشكل دوري .                                                                                                      | ✓   |           |     | ٣            |
| ٧  | هل يقوم موظف السجلات بمتابعة السلف بشكل دوري وهل هنالك آلية مناسبة من اجل اطفائها                                                                                                     | ✓   |           |     | ٣            |
| ٨  | هل هنالك سقف مالية لاستلام الصك الخاص بصرف مبلغ السلف من المصرف كشخص واحد ام لجنة كاملة لاستلام صك السلفة ، وهل هنالك تعليمات خاصة بهذا الموضوع من التشكيل الاداري ام من البنك المختص |     | ✓         |     | ٢            |
| ٩  | هل ان الموظف المسؤول عن الصرف والتسويات لا علاقة له باستلام المبالغ والاشتراك باللجان                                                                                                 | ✓   |           |     | ٣            |
| ١٠ | هل يجري جرد مفاجئ للسلف في صندوق استرداد اموال العراق                                                                                                                                 |     | ✓         |     | ٢            |
| ١١ | هل هنالك رقابة داخلية فاعلة قبل واثناء صرف السلفة وتسويتها، اي هل هنالك آلية للرقابة لغرض متابعة ومعالجة حالات التسليف                                                                | ✓   |           |     | ٣            |



| ت  | أنموذج تقييم نظام الرقابة الداخلية للسلف المالية                                                             | نعم | إلى حد ما | كلا | الوزن النسبي |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----------|-----|--------------|
| ١٢ | هل يتم تظهير الصكوك الخاصة بالسلف بأسم اللجنة الخاصة بمنح السلف أم بأسم الشخص المستفيد أم بأسم شخص آخر       |     |           | √   | ١            |
| ١٣ | هل يتم حفظ مبالغ السلف في قاصة حديدية خاصة باللجنة                                                           |     | √         |     | ٢            |
| ١٤ | هل هنالك صلاحية تخويل من الرئيس الاعلى لصرف مبالغ السلف                                                      |     | √         |     | ٢            |
| ١٥ | هل هناك تأمين ضد خيانة الامانة او ضمانات اخرى على الموظفين المتخصصين بالمقبوضات.                             |     | √         |     | ٢            |
| ١٦ | هل توجد معايير مكتوبة للتمييز بين انواع السلف لان هذا يساعد الموظف الحسابي في تبويب ومنح نوع السلف           | √   |           |     | ٣            |
| ١٧ | هل ان منح السلف تتم بواسطة صكوك حصرا                                                                         |     | √         |     | ٢            |
| ١٨ | هل توجد معالجات من قبل الموظف الحسابي , للسلف التي لم يتم اطفائها عند انتهاء السنة المالية                   | √   |           |     | ٣            |
| ١٩ | هل تؤيد اعمام وزارة المالية الخاص بفرض غرامات ٧% في حال عدم اطفاء السلفة المؤقتة خلال شهر في حال عدم تسويتها | √   |           |     | ٣            |

### تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للسلف المالية :

بعد ورود الاجابات على الاسئلة أعلاه وبعدد (٦) استمارات لسته أشخاص والتي كانت جميعها متطابقة , وهناك مجموعة من الملاحظات التي قام الباحث بتثبيتها عن اسئلة اسلوب الاستقصاء وهذه الملاحظات هي :

١- فيما يخص السؤال الاول فقد كانت الاجابة (الى حد ما)، حيث ان هنالك سلف لا يتم اطفائها في نهاية السنة المالية ، مثل سلف السفر والسلف المؤقتة نظرا لتأخر بعض الاجراءات ،مثل استلام المواد وفحصها وادخالها مخزينا ،وحالات الايفاد لموظفي صندوق استرداد اموال العراق، وسلف تنفيذ الاعمال والخدمات ، بإستثناء السلف المستديمة حيث يجب اطفائها في نهاية السنة المالية قبل ١٢/٣١ من كل سنة .

٢- فيما يخص السؤال الثاني فقد كانت الاجابة (كلا)، لا يوجد فصل بالمهام بسبب قلة كادر موظفي الشعبة المالية لصندوق استرداد اموال العراق والذي يبلغ عددهم فقط ثلاثة موظفين

٣- فيما يخص السؤال الثالث فقد كانت الاجابة (نعم) ،حيث ان هنالك برنامج محاسبي خاص بتبويب جميع العمليات المحاسبية وامكانية سحب جميع الكشوفات للحسابات الوسيطة ومنها حساب السلف المالية

٤- فيما يخص السؤال الرابع فقد كانت الاجابة (كلا) ،بسبب عدم اعتماد السجل اليدوي (سجل محاسبة٤) في صندوق استرداد اموال العراق والاكتفاء بالسجل الالكتروني فقط .

٥- فيما يخص السؤال الخامس فقد كانت الاجابة (نعم) ،حيث يتم القبض بموجب وصولات خاصة بصندوق الاسترداد اضافة الى ذلك يثبت عليها ختم امين الصندوق عند القبض .

٦- فيما يخص السؤال السادس فقد كانت الاجابة (نعم) ،حيث يتم المطابقة بشكل شهري عند سحب حسابات كل شهر بموجب ( ميزان المراجعة الشهري) .

٧- فيما يخص السؤال السابع فقد كانت الاجابة (نعم) ،حيث يقوم موظف السجلات بمتابعة السلف المتراكمة نهاية كل شهر وتطبق الآلية المعتمدة من قبل وزارة المالية على السلف المتأخرة ( فيما يخص السلف المؤقتة) حيث يتم فرض غرامة ٧% من قيمة السلفة الممنوحة بعد انتهاء التاريخ المحدد لمنح السلفة ،فيما يخص سلف الايفاد والسفر يتم استقطاع مبلغ ١٠% عند تأخر تسوية السلفة اكثر من ثلاثين يوم من تاريخ استمارة الايفاد كوارد للدائرة .

٨- فيما يخص السؤال الثامن فقد كانت الاجابة (الى حد ما) ،هنالك ضوابط محددة من قبل المصرف المختص ( المسؤول عن الحساب الجاري الخاص بالصندوق) حيث حدد مبلغ أقل من ١٠ مليون دينار بأسم شخص واحد من اعضاء لجنة استلام مبلغ السلفة، وكلجنة من ثلاثة اشخاص عما زاد عن ١٠ مليون دينار حيث يكون الاستلام بكتاب صادر من صندوق استرداد اموال العراق ومعنون الى المصرف المعني ومثبت فيه اسماء اعضاء اللجنة ورقم الصك والمبلغ المطلوب.

٩- فيما يخص السؤال التاسع فقد كانت الاجابة (نعم) ،حيث نصت التعليمات الخاصة بالنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي بعدم اشتراك اي موظف من موظفي الحسابات والمعني بالصرف في كافة اللجان ذات الطابع المالي .

١٠- فيما يخص السؤال العاشر فقد كانت الاجابة (الى حد ما) ،بسبب قلة كادر موظفي قسم التدقيق والرقابة الداخلية في صندوق استرداد اموال العراق حيث يبلغ عددهم ثلاثة موظفين فقط

١١- فيما يخص السؤال الحادي عشر فقد كانت الاجابة (نعم) ، حيث يتم منح السلف على اساس الامر الاداري الخاص بتشكيل اللجان وهنا يبدأ دور الرقابة الداخلية على الصرف ، حيث تكون آلية تسليم السلف الى اللجان المختصة بموجب الامر الاداري الصادر اعلاه وكل حسب الاختصاص ( اي كل لجنة باختصاصها كلجنة صرف اجور المكالمات الهاتفية ،ولجان المشتريات ، ولجان صرف الوقود ، ولجان الصيانة )

١٢- فيما يخص السؤال الثاني عشر فقد كانت الاجابة (كلا) ،حيث يتم صرف الصك بأسم صاحب العلاقة حصراً وهو المسؤول عن سحب مبلغ الصك من المصرف المختص حصراً ،ولا يجوز التظهير في النظام المحاسبي الحكومي بتاتاً .

١٣- فيما يخص السؤال الثالث عشر فقد كانت الاجابة (الى حد ما) ، حيث ان هناك اكثر من لجنة تخص عمل الصندوق ولا يمكن تأمين قاصات حديدية لكل اللجان ،حيث تم ملاحظة وجود قاصة حديدية في الشعبة المالية، وفي قسم التدقيق والرقابة الداخلية، ويجب توفير قاصة حديدية ثالثة خاصة باللجان ،ففي بعض الاحيان تقوم اللجان باستخدام هاتين القاصتين لحفظ المبالغ الخاصة بالسلف .

- ١٤- فيما يخص السؤال الرابع عشر فقد كانت الاجابة (الى حد ما)، حيث ان الأمر بالصرف (الرئيس الاعلى) قد قام بمنح صلاحيات لنائبه بمبالغ محددة لا تتجاوز ١٠ مليون دينار لكل حالة، أما فيما يخص العقود فلا يوجد اي تخويل بالصرف سوى للرئيس الاعلى ،وهذا يؤدي الى تعطيل الاعمال ذات المبالغ العالية .
- ١٥- فيما يخص السؤال الخامس عشر فقد كانت الاجابة (الى حد ما) ،لم يتم التأمين خلال سنة ٢٠٢١ على امين الصندوق بسبب حادثة تشكيل الصندوق.
- ١٦- فيما يخص السؤال السادس عشر فقد كانت الاجابة (نعم) ،حيث ان هنالك معايير مكتوبة للتمييز بين انواع السلف مدرجة ضمن تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي بالإضافة الى ذلك ان الاوامر الادارية الصادرة بتشكيل اللجان تحدد اختصاص كل لجنة .
- ١٧- فيما يخص السؤال السابع عشر فقد كانت الاجابة (الى حد ما) ، حيث ان هنالك سلف لأغراض طارئة تكون مبالغها قليلة دون المليون دينار يتم منحها عن طريق سلفة النثرية الخاصة بأمين الصندوق ،وما زاد عن ذلك يتم تحرير صك صادر من الشعبة المالية بأسم الشخص المستلف .
- ١٨- فيما يخص السؤال الثامن عشر فقد كانت الاجابة (نعم) ، حيث يتم التبليغ بشكل تحريري للموظف المستلف والمتأخر في اجراءات التسوية وعند تجاوزه المدة المحددة يتم اجراء الاستقطاع من راتبه على شكل دفعات او حسب ما يراه الرئيس الاعلى بدفع المبلغ صفقة واحدة .
- ١٩- فيما يخص السؤال التاسع عشر فقد كانت الاجابة (نعم) ، هنالك تأييد من قبل موظفي الشعبة المالية لهذا الإجراء ،حيث ان ذلك يحد من الهدر بالمال العام اضافه الى تنظيم آلية منح السلف والمراقبة عليها .

## تحليل النتائج :

ولغرض تحديد النسبة المئوية للإجابة عن الاسئلة الواردة الذكر كدليل لفاعلية النظام الرقابي للسلف على وفق المعادلة الآتية .

$$\text{مجموع الأوزان الناتجة عن الاختيار الفعلي} \\ \%100 \times \frac{\text{مجموع الأوزان للإجابات (نعم)}}{\text{عدد الاسئلة}} =$$

$$\text{نعم : } 27 = 3 \times 9$$

$$\text{إلى حد ما : } 14 = 2 \times 7$$

$$\text{كلا : } 3 = 1 \times 3$$

عدد الاسئلة → 19

44

فيما لو كانت الإجابة (نعم) (المثالي)

44

$$57 = 3 \times 19$$

$$\%77 \text{ تقريباً} = \frac{44}{57}$$

أما المتوسط الحسابي فهو كآآتي فقد بلغ :

44

$$2.31 = \frac{44}{19}$$

حيث ان التدرج الاول (نعم) وزناً نسبياً مقداره (3)

والى التدرج الثاني (إلى حد ما) وزناً نسبياً مقداره (2)

والإجابة بـ(كلا) وزناً نسبياً مقداره (1)

ونلاحظ أن النسبة المئوية للإجابة بـ(نعم) قد بلغت (%77) وهذه النسبة جيدة وذلك حسب الوضع الحالي للبلد بشكل عام ولصندوق الاسترداد في بداية عمله بشكل خاص

## الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

### التوصيات

## الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

إن أهم ما توصلت إليه الدراسة من استنتاجات وما خرجت به من نتائج بجانبها النظري والعملية يتلخص بالآتي:

#### أولاً : الاستنتاجات المستخلصة من الجانب النظري :-

١- تشير الدلائل المستسقة من أدبيات المراقبة إلى أن بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية وتطورها يرجع إلى العصور القديمة وأن مفهومها قد ارتبط بالأهداف المتوخى تحقيقها منها ، فحين كانت أهدافها حماية النقدية كانت تعرف بأنها مجموعة الإجراءات التي تتبع لحماية النقدية ، وحين توسعت أهداف الحماية لتشمل الأصول الأخرى امتد تعريفها ليشمل بقية الأصول الأخرى وأهمها المخزون ، وبتزايد الاهتمام بتحقيق كفاية استخدام الموارد الانتاجية تأثر مفهومها ليشمل سائر أساليب الارتقاء بالكفاية الانتاجية ، ويظهر ذلك جلياً من التعريفات انطلاقاً من تعريف (AICPA) عام ١٩٤٩ وما تلاه من تعريفات تناولها الكتاب والمنظمات المهنية والعلمية إذ لم تخرج عن الخطوط العريضة التي رسمها تعريف AICPA وأن أختلف أسلوب التعبير عنها .

٢- تطور مفهوم الرقابة الداخلية من النظرة الضيقة التي تحصره في مجرد الوسائل والإجراءات التي تكفل الحفاظ على أصول الوحدة الاقتصادية إلى مفهوم واسع تضمن مجموعة من المكونات أو العناصر المترابطة التي تعد مقياساً يمكن على أساسها تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وقد تم تحديد تلك العناصر في المعهد الأمريكي (AICPA) والتي تم تحديدها في خمسة عناصر هي (بيئة الرقابة ، تقدير الخطر ، نظام المعلومات والاتصال ، أنشطة الرقابة، المتابعة) .

٣- إن من أهم الوسائل التي تساند الإدارة في تحقيق أهدافها هي وجود قسم للتدقيق والرقابة الداخلية يقوم بأداء الأعمال المناطة به ، وينبغي أن يكون هذا القسم مستقلاً عن بقية الأقسام الأخرى داخل الدوائر الرسمية وأن يكون مرتبطاً مباشرة بالإدارة العليا ومسؤولاً مباشرة أمامه، وتزداد الحاجة إلى وجود عدة فروع لهذا القسم في الوحدات الحكومية الكبيرة التي تمتلك فروعاً منتشرة جغرافياً إذ أن هذا القسم يكون حلقة الوصل بين المركز الرئيس والفروع التابعة له .

- ٤- تعد بيئة الرقابة أساساً للمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية ، وتتضمن عدداً من العوامل بعضها ذي صلة مباشرة بالإدارة وهي نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية وتعهد الإدارة بالكفاءة وفلسفتها ونمطها ، كما يتعلق بعضها الآخر بتنظيم الوحدة ويتضمن الهيكل التنظيمي ، وتحديد السلطة والمسؤولية ، وتتمثل بقية العوامل في اجراءات وممارسات شؤون الموظفين ، وطريقة تشكيل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وتنفيذهم لواجباتهم .
- ٥- إن الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحديد مدى فاعلية النظام ، ليتم في ضوءه تخطيط الإجراءات للوصول بنظام الرقابة الداخلية إلى المستوى الذي يحقق فيه أهدافه بكفاءة وفاعلية وتتطلب عملية التقييم المرور بمجموعة من الخطوات والمراحل ابتداءً من المسح الآلي ومروراً بجمع الحقائق والبيانات وتصنيف البيانات وتحديد المعايير الرقابية ومقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المحددة وتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد مراكز المسؤولية واتخاذ الاجراءات التصحيحية ومتابعتها وانتهاءً بمرحلة التقرير .
- ٦- توجد عدد من الوسائل التي يمكن استخدامها في دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية أهمها اسئلة الاستقصاء والمخططات الإنسيابية والمذكرات الوصفية ، وأن تلك الوسائل لا تمثل بدائل مستقلة عن بعضها إذ أن في وسع المراقب استخدام أكثر من وسيلة للحصول على فهم للنظام الخاضع للدراسة ، وأن الغرض من استخدامها هو التوصل إلى حكم بشأن درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة الحكومية الخاضعة للرقابة.
- ٧- يوجد اهتمام متزايد بالتقرير عن نظام الرقابة الداخلية من جانب إدارة الوحدات المحاسبية وللكتير من الأطراف الخارجية التي لها علاقة بنشاط هذه الوحدات ، مما حدا ببعض المنظمات المهنية ومن أهمها (AICPA) و (IFAC) ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق أن تصدر العديد من التوصيات والنشرات والمعايير والأدلة بشأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية (Study and Evaluation of Internal control System) ، وقد استقر الرأي عند تلك المنظمات المهنية إلى أن مسؤولية تصميم نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه تُعد من مسؤولية الإدارة ، في حين تقع على عاتق مراقب الحسابات مسؤولية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والإبلاغ عن جوانب القصور فيه .



- ٨- ان من الصعوبة بمكان استرداد اموال خرجت من العراق قبل عام ٢٠٠٣ ، حيث انها اموال عائدة للدولة ومسجلة بأسماء مواطنين عراقيين خرجوا في زمن النظام السابق وأودعت في بنوك عالمية بأسمائهم الشخصية لذلك من الصعب جدا ملاحقة هذه الاموال باعتبارها اموال شخصية بنظر الجهات الاجنبية ،وعليه فان استرداد اموال العراق المنهوبة بحاجة لجهود داعمة داخليا من خلال السلطة التشريعية وحازمة من السلطة التنفيذية ، ولجهود داعمة خارجية من خلال التنسيق مع مكاتب المحاماة وشركات التحري الاجنبية وعقد الاتفاقيات دولية لاسترداد الاموال في المرحلة المقبلة حيث ان استعادة الاموال المنهوبة من العراق والتي تقدر بمئات ملايين الدولارات ستساهم بتطوير البنى التحتية وتساعد في توفير فرص العمل في المجتمع لذلك يقوم العراق حاليا بتطبيق قانون صندوق استرداد اموال المنهوبة اسوة بعدد من البلدان وهذه الخطوة ستشجع المجتمع على الانخراط بعملية الاسترداد ، خصوصا وان المؤتمر الدولي لاسترداد الاموال المنهوبة الذي عقد برعاية رئيس الوزراء العراقي ، وبمشاركة رئيس الجامعة العربية أحمد أبو الغيط وعدد من وزراء العدل ورؤساء مجالس قضاء وأجهزة رقابية لعدد من الدول ، فضلاً عن عدد من ممثلي جمعيات ومنظمات، وشخصيات قانونية وأكاديمية وإعلامية عربية ذات صلة بموضوع استرداد الاموال ومكافحة الفساد، يُؤمل منه أن يعالج مواضيع مهمة تتعلق بقضايا استرداد الأموال المنهوبة والأصول المهربة، وإيجاد السبل الكفيلة بتيسير عمليات استردادها، ومنع توفير البيئات والملذات الآمنة لها.
- ٩- وبشكل عام فإن ان المعايير والبرامج الرقابية الموجودة والمطبقة في صندوق استرداد اموال العراق تتطابق مع المعايير والبرامج الموجودة في هيئة النزاهة الاتحادية من الناحية العملية والنظرية وان هذه المعايير تتطابق مع المعايير المحلية .

## ثانياً : الاستنتاجات المستخلصة من الجانب العملي :

### أ - للموجودات الثابتة :

- ١- عند القيام بعملية تسجيل الأرصدة وتنظيم القيد المحاسبي للموجودات الثابتة لوحظ بأن هذا العمل يقوم به موظف واحد فقط .
- ٢- تم ملاحظة المبالغ المرصودة في موازنة صندوق استرداد اموال العراق كانت عالية جداً ، وهي تخصيصات كافية لشراء الاصول الضرورية لتحقيق اهدافه .
- ٣- ترفق قائمة الشراء مع مستند قيد المبالغ ويُرسل هذا المستند فقط إلى الرقابة الداخلية .
- ٤- عند إهداء الموجودات الثابتة ، تنظم المعالجة المحاسبية وعلى وفق الموافقات الأصولية ، حيث تم إهداء (جهاز الماسح الضوئي سكرنر، وجهاز استنساخ) الى هيئة النزاهة الاتحادية وهي أجهزة غير مستخدمة وذي تقنية عالية وبمبالغ عالية ، ووفقاً لتعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية العراقية لعام ٢٠٢١ .
- ٥- في مرحلة بيع الموجودات الثابتة بعد شطبها وتثمينها وفقاً لقانون بيع وايجار اموال الدولة لوحظ ما يأتي :
  - أ. بعد حصول الموافقة الأصولية على البيع يتم الإعلان عنه متضمناً مواصفاته .
  - ب. عند المزايدة ورسوها على المزايد الأخير ، تصادق على البيع اللجنة المشكلة لهذا الغرض
  - ج. بعد قبض الثمن حال انتهاء المزايدة ، ينتظر خمسة أيام ومن ثم تنظم المعالجة المحاسبية وتدقق من قبل الرقابة الداخلية .
- ٦- عدم وجود برنامج لصيانة الاصول وعدم إعادة تقييم دورية لموجوداتها الثابتة للوصول إلى المبلغ الواجب التأمين عليه.
- ٧- ان القائمين بجرد الاصول الثابتة هم لجنة مختصة بجرد الاصول في نهاية السنة المالية ولهم علاقة بحياسة هذه الموجودات ، ولم يتم تشكيل لجنة مطابقة الاصول في نهاية السنة.
- ٨- لم نلاحظ استخدام صندوق استرداد اموال العراق لنظام ترميز الموجودات الثابتة .
- ٩- ان مسؤولية الرقابة على الاصول هو من مهام قسم التدقيق والرقابة الداخلية ، وتتم الرقابة بشكل متقطع بسبب قلّة الكادر اذ يبلغ عدد المدققين (٢) بالإضافة الى مدير القسم .

## ب - السلف المالية :

- ١- ان هنالك سلف لا يتم اطفاءها في نهاية السنة المالية نظرا لتأخر بعض اجراءات التسوية المالية ، بإستثناء السلف المستديمة حيث يجب اطفائها في نهاية السنة المالية قبل ١٢/٣١ من كل سنة .
- ٢- هنالك برنامج محاسبي خاص بتبويب جميع العمليات المحاسبية (سجل الكتروني) لحساب السلف وعدم اعتماد السجل اليدوي (محاسبة ٤) لتدوين القيود المحاسبية لحسابات السلف والامانات في صندوق استرداد اموال العراق .
- ٣- هناك اكثر من لجنة تخصص عمل صندوق استرداد اموال العراق ولا توجد قاصات حديدية للجان عند استلامها للسلف المستديمة ،كلجنة المشتريات ولجنة صرف كارتات الشحن ولجنة صرف الوقود ولجنة الصيانة ،حيث تم ملاحظة وجود قاصة حديدية في الشعبة المالية ، وفي قسم التدقيق والرقابة الداخلية فقط ، مما يضطر اللجان الى ان تقوم باستخدام هاتين القاصتين لحفظ المبالغ الخاصة بالسلف .
- ٤- ان الأمر بالصرف رئيس مجلس ادارة صندوق استرداد اموال العراق قد قام بمنح صلاحيات لنائبه بمبالغ محددة لا تتجاوز ١٠ مليون دينار لكل حالة ،أما فيما يخص العقود فلا يوجد اي تخويل بالصرف سوى للرئيس الاعلى.
- ٥- لم يقوم ادارة صندوق استرداد اموال العراق بالتأمين ضد خيانة الامانة او ضمانات اخرى على الموظفين المتخصصين بالمقبوضات النقدية .
- ٦- لا يوجد فصل بالمهام بين موظفي الشعبة المالية ،بسبب قلّة الكادر المالي .
- ٧- عدم وجود متابعة جادة للحسابات الوسيطة بشكل عام .

## التوصيات

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من استنتاجات ، يتقدم الباحث بمجموعة من التوصيات إلى كل الجهات التي يمكن أن تسمح بتنمية الاهتمام بالرقابة الداخلية .

### أولاً : التوصيات الخاصة بالجانب النظري :

- ١- بما أن عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية غالباً ما تتم بواسطة فريق عمل توزع بين أعضائه المهام والمسؤوليات فإن الباحث يوصي المراقبين بضرورة وضع سياسات واجراءات بشأن تعيين الأفراد المؤهلين للعمل في مكاتبهم في حال وجود نقص بالكوادر المهمة بحيث تتوافر فيهم الصفات المهنية والعلمية اللازمة لضمان قيامهم بأداء المهام الموكلة إليهم بكفاءة عالية ، فضلاً عن الإشراف والتوجيه المستمر لهم في أثناء أداء مهامهم بما يكفل تنفيذ مهام التدقيق في ضوء المعايير المهنية .
- ٢- ضرورة الاستفادة من المعايير الرقابية الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، واتخاذها أساساً لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية التي يراقبونها لتحديد مواطن القوة أو الضعف فيها وتقديم المقترحات لرفع كفاءتها وفعاليتها .
- ٣- ضرورة التنوع في استخدام وسائل دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحدة ، وذلك للاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها وبما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية .
- ٤- يجب إعادة تنظيم قانون صندوق الاسترداد بحيث يكون منظم وفقاً لتشكيلات ادارية على اساس هيكل تنظيمي منظم بدلاً من الشكلية القانونية الحالية والقائمة على اللجان، لكي يكون متوافقاً مع بقية تشكيلات الجهات الغير مرتبطة بوزارة في جمهورية العراق .
- ٥- يجب ان يؤسس صندوق استرداد اموال العراق نظام داخلي وهيكل تنظيمي مصادق عليه من خلال استمرار متابعة مجلس ادارة الصندوق مع كل من مجلس الدولة ووزارة التخطيط ووزارة المالية ، لأهمية هذا المفصل المهم في استرداد الحقوق المالية لجمهورية العراق .

## ثانياً : التوصيات الخاصة بالجانب العملي :

### أ - الموجودات الثابتة :

- لغرض زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة يوصي الباحث ما يأتي :
- ١- حيث تقوم الموظفة بعملية تسجيل الأرصدة وتنظيم القيد المحاسبي للموجودات الثابتة ، يجب أن يكون هنالك موظف آخر في الشعبة المالية ليساعده في أداء واجباته ويكون بديلاً عنه في حال تمتعه بإجازة وكذلك يقوم بتدقيق العمل المنجز في الشعبة المالية .
  - ٢- يرى الباحث ان يتم استغلال هذه التخصيصات بالشكل الصحيح لان زيادة نسبة الانجاز للمبالغ المرصدة ضمن موازنة الصندوق يؤمن إعادة تخصيص مبالغ تحقق اهدافه في موازنات السنوات اللاحقة ، وإن ضعف نسبة تنفيذ الموازنة ( أي تقنين الشراء رغم الحاجة ) سيؤدي الى ضعف التخصيصات المرصدة من قبل وزارة المالية لصندوق استرداد اموال العراق للسنوات اللاحقة وبالتالي ضعف قدرته على تحقيق اهدافه .
  - ٣- ترفق قائمة الشراء مع مستند قيد المبالغ المضافة ويجب ان تكون معززة بموافقة الأمر بالصرف ومن ثم تُرسل إلى قسم التدقيق والرقابة الداخلية لاستكمال الشكلية القانونية للمعاملة .
  - ٤- تم الاهداء الى هيئة النزاهة الاتحادية (جهاز الماسح الضوئي سكرن، وجهاز استنساخ) وهي اجهزة غير مستخدمة وذي تقنية عالية وبمبالغ عالية ، ووفقا لتعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية العراقية ، يوصي الباحث الى توخي الدقة في باب اهداء الاصول الثابتة الى جهات أخرى حيث ان صندوق الاسترداد هو تشكيل حديث ويتوسع مع مرور الزمن مما يؤدي الى زيادة ضخامة العمل وبالتالي زيادة الحاجة الى هذه الاصول التي تم اهداءها خصوصا في حال حصول تقشف في البلد وعدم قدرة صندوق الاسترداد على شراء مثل هذه الاصول مستقبلاً .

- ٥- في حالة بيع الموجودات الثابتة يقترح الباحث ما يأتي :
- أ. يضاف للإجراء (أ) في الاستنتاجات أنه يقوم أمين المخزن بتأشير كافة المواصفات للموجودات الثابتة المراد بيعها .
- ب. فضلاً عن الإجراء (ب) المقابلة تدقق من قبل الرقابة الداخلية مثل رفعها لنائب رئيس صندوق الاسترداد للمصادقة على المزايدة .
- ج. بعد الإيعاز بقبض المبلغ ينتظر خمسة أيام لاحتمال (كسر قرار البيع) وبعدها يوعز لمخزن المخلفات بتسليم الموجود المباع ، وتنظيم المعالجة المحاسبية بذلك وتدقق من قبل موظف في الشعبة المالية ومن ثم تدقق من قبل قسم التدقيق والرقابة الداخلية .
- ٦- يوصي الباحث بضرورة استخدام النظام الالكتروني في تسجيل صيانة الاصول وتوجه صندوق الاسترداد الى نظام الأتمته خصوصاً وان قسم تكنولوجيا المعلومات في صندوق استرداد اموال العراق يعمل على التوجه نحو التعاقد مع شركة خاصة بنظام الأتمته، وكذلك ضرورة التأمين لدى شركة التأمين الوطنية حسب القانون العراقي .
- ٧- يوصي الباحث بزيادة كادر موظفي صندوق استرداد اموال العراق لكي يتحقق مبدأ الفصل بالمهام والواجبات ، وكذلك بضرورة تشكيل لجنة مطابقة الاصول في نهاية كل سنة مالية للتأكد من صحة ارصدة الاصول بموجب شهادة الجرد مع ارصدها بموجب السجلات ولتحديد الفروقات الحاصلة بين ذلك واجراء التسويات الخاصة بها بعد تحديد مسؤولية ادارة المخازن عن ذلك .
- ٨- يوصي الباحث ان يقوم صندوق استرداد اموال العراق بترميز موجوداته الثابتة ليسهل عليه عملية الجرد الدوري او السنوي للوقوف على الفروقات الخاصة بنتائج الجرد مع سجلات الموجودات الثابتة الممسوكة والمسؤولية المترتبة عليه من حيث ذمة استلام المعني لكل موجود ثابت .
- ٩- هنالك أهمية كبيرة للرقابة الداخلية على أصول صندوق استرداد اموال العراق ، يوصي الباحث بزيادة الكادر التدقيقي ، لأنه يمثل خط الدفاع الاول للإدارة العليا أو الأمر بالصرف بالإضافة الى أهميته الكبيرة في الحفاظ على المال العام وحمايته من الغش والاختلاس والسرقة .

## ب - السلف المالية :

١- ان فسخ المجال لقبول التسليف لا تحمي الخزينة من المخاطر التي تتعرض لها بسبب اللجوء الى حساب السلف باعتبار ان هذا الحساب يفسح المجال أمام سحب مبالغ من الصندوق دون توثيق مستندي ودون تحديد مبلغ حقيقي واجب الصرف مما يُعرض السيولة النقدية في الصندوق الى الشتات لفترة زمنية معينة بين دفع السلفة وصرفها ، يوصي الباحث بإطفاء كافة السلف في نهاية السنة المالية وبوضع محددات وضوابط المنح السلف منها على مانح السلفة ان يقوم بتحديد مواعيد وظروف قبول التسليف، وتحديد صلاحية التسليف ، وتحديد مبلغ السلفة ، وتحديد موعد استرداد السلفة ، وتحقيق الرقابة الكافية على السجلات المخصصة لهذا الحساب.

٢- يوصي الباحث باعتماد سجل محاسبة ٤ في صندوق استرداد اموال العراق وعدم الاكتفاء بالسجل الالكتروني فقط ، وذلك استناداً لتعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي الصادر عن وزارة المالية العراقي .

٣- يجب تأمين قاصات حديدية للجان السلف المستديمة، وعدم استخدام القاصات الحديدية الخاصة بالشعبة المالية وقسم التدقيق والرقابة الداخلية ، لحفظ المبالغ الخاصة بالسلف ، كذلك لا يجوز حفظ مبالغ اللجان في الصندوق الخاص بالانثرية للشعبة المالية لأنه يمثل مخالفة حيث ان ممثلي ديوان الرقابة المالية العاملة في صندوق استرداد اموال العراق سوف يحول هذا المبلغ الى ايراد، لان هذه المبالغ يجب ان تسجل إما بصيغة امانات او يجب معرفة صاحبها وإلا تسجل كإيراد ، لذلك فمن الخطر استخدام قاصات اخرى غير اللجان الخاصة بالسلف .

٤- يوصي الباحث بإعادة مفاتحة الأمر بالصرف رئيس مجلس ادارة صندوق استرداد اموال العراق لغرض زيادة صلاحيات نائبه بمبلغ ٥٠ مليون دينار لكل حالة، وكذلك تخويله بالصرف للتعاقدات ، وذلك لسرعة سير إجراءات منح السلف وانجاز العمل المطلوب ، حيث ان حصر تخويل العقود للرئيس الاعلى قد يؤدي الى قيامه بمفاتحة عدة جهات لبيان الرأي بصدد صرف مبالغ السلف ، مثل مفاتحة هيئة النزاهة الاتحادية لإعلامه رأيهم بالصرف، وهذا يؤدي الى تأخير معاملة الصرف وبالتالي تأخير انجاز المهمة المطلوبة .

- ٥- يجب على صندوق استرداد اموال العراق بالتأمين ضد خيانة الامانة التي تكون في عهدة أمناء الصندوق ، وذلك مقابل ان يقوم صندوق الاسترداد بدفع قسط سنوي الى شركة التأمين الوطنية ، حيث تتولى الاخيرة تعويض صندوق الاسترداد عن أي خسارة قد تنشأ من عدم استرداد قيمة العجز من أمين الصندوق مباشرة .
- ٦- يوصي الباحث بزيادة الكادر المالي والكادر التدقيقي لضرورة الفصل بين المهام والواجبات، وكذلك بمتابعة السلف المتراكمة نهاية كل شهر .
- ٧- وكذلك يوصي الباحث بتشكيل وحدة في الشعبة المالية لمتابعة كافة الحسابات الوسيطة المتمثلة بالسلف والمديون والامانات والدائنون ، وأن تقوم بإعداد جداول تحليلية تتضمن مفردات وتفصيل الارصدة الموقوفة في كل نوع من انواع السلف وبشكل متراكم لنهاية وختام كل سنة مالية وذلك ضماناً لعدم ضياع تلك المفردات وليمكن للوحدة متابعة استحصالتها في السنة اللاحقة حسب مواعيدها.



## المصادر

### أولاً - الكتب العربية

- ١- أشتيوي ، إدريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة مبادئ وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر والطباعة، الجماهيرية العربية الليبية ، ١٩٨٨ .
- ٢- بسيوني ، أحمد محمد بسيوني ، المحاسبة الإدارية ، إطار نظري ، أساليب علمية ، ١٩٨٨ .
- ٣- د. خالد ياسين ، أسس ومعايير التخطيط وتقييم الأداء ، ١٩٩٢ .
- ٤- الجزار ، محمد محمد ، المراقبة الداخلية - دراسة وسائل تحقيق الرقابة الوقائية ورفع الكفاءة الانتاجية ، ١٩٧٤ .
- ٥- رزوقي ، حنا رزوقي ، تطور النظام المحاسبي الحكومي والإدارة المالية في العراق ، العدد الثاني ، ١٩٨٠ .
- ٦- الصائغ ، حنا الصائغ ، النظام المحاسبي الحكومي والإدارة المالية العامة ، الجزء الأول ، ١٩٨٩ .
- ٧- الشيرازي ، عباس محمد الشيرازي ، النظرية المحاسبية ، ١٩٩٠ .
- ٨- شريف ، د. علي الشريف ، اقتصاديات الإدارة ، ١٩٨٧ .
- ٩- الزغبى ، فايز الزغبى ، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال ، ١٩٩١ .
- ١٠- الطحان ، صبيح الطحان ، أصول التدقيق الحديث ، ١٩٧٦ (المكتبة الوطنية)
- ١١- فليح ، حسن جهاد ، تقييم الأداء في الأنشطة الانتاجية ، ١٩٨٠ .
- ١٢- د. عبد الرزاق محمود عثمان ، أصول التدقيق والرقابة الداخلية ، ١٩٩٩ .
- ١٣- النجار ، د. فريد راغب النجار ، النظم والعمليات الإدارية والتنظيمية ، ١٩٧٧ .
- ١٤- نجم ، د. عبد الصاحب نجم ، أسس ومعايير التخطيط وتقييم أداء العمل الرقابي في الأجهزة العليا للرقابة المالية ، ١٩٩٢ .
- ١٥- وردة ، جورج وردة ، تقييم أداء المعامل الانتاجية لأمانة العاصمة ، ١٩٨٦ .

## ثانياً - البحوث والرسائل الجامعية ودليل الكتب للوزارات والبرامج والانترنت

- ١- حسين هادي حسين ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، ١٩٨٩ .
- ٢- محسن بابقي عبد القادر أحمد ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٢ .
- ٣- موفق محمد جواد المنصوري ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، ١٩٩٦ .
- ٤- لجنة طرائف التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين .
- ٥- برنامج عمل أقسام الرقابة الداخلية في المنشآت الصناعية ، ١٩٨٧ .
- ٦- تعليمات النظام المحاسبي اللامركزي، وزارة المالية ، ١٩٨٩
- ٧- إجراءات تقييم الأداء ، ديوان الرقابة المالية .
- ٨- دليل الرقيب المالي ، ديوان الرقابة المالية (الفصل الثاني) .
- ٩- دليل دائرة الشؤون الفنية والإدارية ، ديوان الرقابة المالية .
- ١٠- دليل وبرنامج تقييم الأداء ، ديوان الرقابة المالية .
- ١١- الحيايي ، قحطان عبدالله حسن ، أثر نظام الرقابة الداخلية في اختيار مراقب الحسابات لأدلة الاثبات ، اطروحة دكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد ٢٠١١ .
- ١٢- قانون صندوق استرداد أموال العراق رقم (٩) لسنة ٢٠١٢ المعدل بالقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٩ .
- ١٣- حسين، وفاء، ٢٠١٥ ، تقويم اداء ادارة الرقابة الداخلية في جهات القطاع العام في سورية مع التطبيق على مؤسسات المياه، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة دمشق .
- ١٤- حسين، اشواق علي، ٢٠٢٠ ، تقييم الاداء المنظمي ، دراسة حالة في مديرية ماء ميسان، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية ، مجلد ٢٦ ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد
- ١٥- السندي، علي مال الله عبدالله ، ٢٠٢١ ، تحليل الابلاغ المالي وفق IPSASB\_RPGS ودوره في تقييم اداء الوحدات الحكومية باستخدام مؤشرات

انموذج مقترح/ PEFA انموذج مقترح / اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد،  
جامعة الموصل.

١٦- غلا رسلان محمود المغير ، أساليب حديثة للرقابة الداخلية في تعزيز عمل  
المؤسسات الحكومية ، [www.ajsp.net](http://www.ajsp.net) ، العدد واحد واربعون ، ٢٠٢٢/٣/٢

١٧- شبكة الديوان <http://www.bsairaq.net/pdf> .

١٨- شبكة كويتي [www.kuwaite.com](http://www.kuwaite.com) .

### ثالثاً – الكتب الأجنبية :

- ١- Jamesk. Loebbeek, Alvin A. Arens/ Auditing: An Integrated Approach, ٢٠٠٢.  
ترجمة : د. محمد الديسهلي ، ٢٠٠٢ ، كتاب مدخل متكامل .
- ٢- Sowyers: Internal Auditing, ٢٠٠٣ .
- ٣- U. B. P. Understanding internal controls A Reference Guide for Managing.
- ٤- COSO, Enterprise Risk Management- Integrated Framework. [www.Coso.org](http://www.Coso.org). ٢٠٠٤ .
- ٥- Johnson, Kenneth P. and Jaenicke, Henry R., Evaluating Internal control, New York, John wily , ^ Sonc Inc, ١٩٨٠.
- ٦- Alan Trenerry, (١٩٩٩), principles of internal control, South china printing, Hong Kong.
- ٧- Peter D.Eston , self selection of auditors and audit pricing in private firms – the accounting review vo ١٧٩ January ٢٠٠٧-
- ٨- Kieso , Donald E. Kieso & J.Waygandt , intermediate accounting , part one , ٢٠٠٩ , page ٤٥٣
- ٩- James A. Hall, (٢٠١١), information technology auditing and assurance, third edition, South-Western, Cengage Learnin

## ملحق رقم (١) كتاب عدم ممانعة بالدراسة

كويساري عيراق  
ده سترى ده سترى بيكرتو  
Federal Commission of Integrity  
Administrative and financial office



جمهورية العراق  
هيئة النزاهة الاتحادية  
الدائرة الإدارية والمالية

العدد: د/٣/ب/ ٢٠٢٢  
التاريخ: ٢٠٢٢/٢/٢١

### أمر وزاري

إستناداً لإحكام المادة (٦/أولاً) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة ٢٠١١ المعدل ، وما جاء بمحضر وتوصيات اللجنة المولفة بالأمر الوزاري (سكرتارية/١٧٥ في ٢٠٢١/٣/١٦) رقم ١٨ لسنة ٢٠٢٢ المصادق عليه بتاريخ ٢٠٢٢/٣/١٧ وبخصوص موظفي الهيئة الدارسين على النفقة الخاصة للعام الدراسي (٢٠٢١-٢٠٢٢) تقرر الآتي :-

- منح الموظفين الواردة اسمائهم في القائمة (أ) المرافقة ربطاً من الذين تنطبق عليهم الضوابط الواردة في الأمر الوزاري (سكرتارية/١٧٦ في ٢٠٢١/٣/١٦) كتاب (عدم ممانعة) حين التخرج بناءً على طلبهم وفق الصيغة الواردة في محضر اللجنة اعلاه رقم (١٢) سنة ٢٠٢١ لغرض تقييم الشهادة في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بإستثناء التسلسلات المرفوضة بعبارة عدم الموافقة .
- منح الموظفين الواردة اسمائهم في القائمة (ب) الكتب والموافقات المؤشرة ازاء كل منهم بإستثناء التسلسلات المرفوضة بعبارة عدم الموافقة .
- ان منح كتاب التأيد او عدم الممانعة لا يعني باي حال من الأحوال احتساب الهيئة لتلك الشهادة .

### المرفقات:-

- القائمة (أ) تبدأ بالصفحة رقم (١) بإسم السيدة مروة عبد الكريم كاظم وتنتهي بالصفحة رقم (٣٠) بإسم السيد ليث شاكر عيسى عبد الله .
- القائمة (ب) تبدأ بالتسلسل (١) بإسم السيد ريبوار كريم مجيد وتنتهي بالتسلسل (٥) بإسم السيدة رافقة عبد الرزاق عبد النبي .

علاء جواد حميد  
رئيس هيئة النزاهة الاتحادية / وكالة  
٢٠٢٢/٢/٢١

### صورة عنه إلى:

- مكتب رئيس الهيئة / للفضل بالاطلاع وتبليغ موظفيكم الواردة اسمائهم في القوائم المرافقة ربطاً ... مع التقدير.
- سكرتارية نائب رئيس الهيئة / للفضل بالاطلاع وتبليغ موظفيكم الواردة اسمائهم في القوائم المرافقة ربطاً ... مع التقدير.
- دائرة التخطيط والبحوث/لجنة دراسة طلبات الدراسات العليا المرقمة (٥١/د/٢٠٢١)/كتاباتكم ذي العدد (سكرتارية/٢٦٦ في ٢٠٢٢/٣/١٧) لإجراء اللازم... مع التقدير
- دوائر الهيئة كافة/مكتب المدير العام/ لإجراء اللازم وتبليغ موظفيكم الواردة اسمائهم في القوائم المرافقة ربطاً ... مع التقدير.
- الأقسام الراسية / لإجراء اللازم وتبليغ موظفيكم الواردة اسمائهم في القوائم المرافقة ربطاً ... مع التقدير.
- شعبة العقود / لإجراء اللازم وتبليغ موظفيكم الواردة اسمائهم في القوائم المرافقة ربطاً ... مع التقدير.
- الدائرة الادارية والمالية / معاونية الشؤون الادارية / قسم إدارة الموارد البشرية/ شعبة التخطيط والتدريب والتطوير/شعبة شؤون الموظفين والملاك/الأجازات/ للتأشير وإجراء اللازم ... مع التقدير.
- الاضباط الشخصية .

Hotline  
Free number : 154  
Asiacell : 07718888854  
P.O.Box : Almamoon ( 6041)  
www @ nazaha.iq

البريد الإلكتروني للدائرة الإدارية والمالية  
manag\_la@nazaha.iq  
للإبلاغ عن تضخم الأموال والكسب غير المشروع  
Blaghat@nazaha.iq 07800701653  
حكومة المواطن الإلكترونيّة www.ca.iq

الخطوط الساخنة  
الرقم المجاني ١٥٤  
اسيا سيل ٠٧٧١٨٨٨٨٨٥٤  
صندوق بريد : المامون (٦٠٤١)

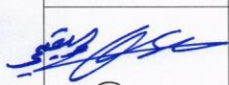
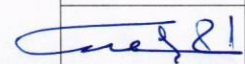
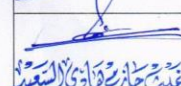
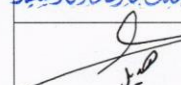
|    |               |              |    |    |            |             |              |                       |          |     |                                             |
|----|---------------|--------------|----|----|------------|-------------|--------------|-----------------------|----------|-----|---------------------------------------------|
| ٦٤ | مي محمد يونس  | تربية رياضية | ٧٧ | ٤٥ | معاون مدير | مدير القسم  | ازاد / ايران | ادارة الاعلام الرياضي | لم مباشر | كلا | عدم الموافقة كون الشهادة خارج اختصاص اللجنة |
| ٦٥ | عمود فلاح حسن | علوم حاسبات  | ٥٩ | ٣٦ | معاون رئيس | مدير المكتب | ازاد / ايران | علوم حاسبات           | لم مباشر | كلا | عدم الموافقة لعدم استيفاء شروط المعدل       |

قائمة خاصة بالطلبة المقدمة من موظفي دائرة الاسترداد

| ت  | الاسم الرباعي         | التخصص                  | معدل التخرج | عمر الموظف | الميزان الوظيفي    | مصادقة رئيس الدائرة | الجامعة والكلية التي تخرج منها | التخصص الدقيق الذي يزعم الموظف اكمال الدراسة فيه | تاريخ المباشرة بالدراسة | المقاعد المضافة | توصية اللجنة                                 |
|----|-----------------------|-------------------------|-------------|------------|--------------------|---------------------|--------------------------------|--------------------------------------------------|-------------------------|-----------------|----------------------------------------------|
| ٦٦ | صفاء الدين محمد جواد  | نظم معلومات / تكنولوجيا | ٧٣          | ٤٢         | معاون رئيس مبرمجين | نعم                 | الاسلامية/لبنان                | ماجستير هندسة حاسبات                             | لم مباشر                | كلا             | عدم جامعة                                    |
| ٦٧ | ابن نعمان عيادة نجلان | محاسبة                  | ٦٧          | ٤٥         | مدير حسابات        | نعم                 | البحراني/لبنان                 | ماجستير محاسبة                                   | ٢٠١٧/٣/١٨               | كلا             | عدم جامعة                                    |
| ٦٨ | فهي حسن زائر منعم     | قانون                   | ٥٧          | ٥٠         | مشارر قانوني       | نعم                 | ازاد/ايران                     | ماجستير قانون عام                                | لم مباشر                | كلا             | عدم الموافقة لعدم استيفاء شرطي العمر والمعدل |
| ٦٩ | وائل خالد كاظم خلف    | قانون                   | ٥٦          | ٤٤         | محقق               | نعم                 | ازاد/ايران                     | ماجستير قانون عام                                | لم مباشر                | كلا             | عدم الموافقة لعدم استيفاء شرط المعدل         |
| ٧٠ | باسم جاسم محمد حسن    | قانون                   | ٦٢          | ٥٠         | مشارر قانوني       | نعم                 | الاسلامية/لبنان                | ماجستير قانون عام                                | لم مباشر                | كلا             | عدم الموافقة لعدم استيفاء شرطي العمر والمعدل |
| ٧١ | اسامة نادر لطيف محمد  | هندسة برمجيات           | ٣٩          | ٥٥         | مهندس اقدم         | نعم                 | الاسلامية/لبنان                | ماجستير هندسة حاسبات واتصالات                    | لم مباشر                | كلا             | عدم الموافقة لعدم استيفاء شرط المعدل         |

## ملحق رقم (٢)

قائمة بأسماء مسؤولي مجلس الوزراء - صندوق استرداد اموال العراق الذين تمت مقابلتهم  
بشأن أسئلة الاستقصاء والمخططات الانسيابية

| ت   | اسم المدير العام او<br>المسؤول المعني | المنصب الخاص بموظفي صندوق<br>استرداد اموال العراق  | التوقيع                                                                             |
|-----|---------------------------------------|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| ١-  | د. معتز فيصل العباسي                  | نائب رئيس مجلس ادارة صندوق<br>استرداد اموال العراق |    |
| ٢-  | عبدالناصر طاهر منذر                   | مدير قسم السكرتارية                                |    |
| ٣-  | محمد سؤدد ساعد علي                    | مدير قسم التحري والتحقيق                           |    |
| ٤-  | اسامة ثائر لطيف                       | مدير قسم تكنولوجيا المعلومات                       |    |
| ٥-  | علي ولاء قاسم                         | مسؤول شعبة الرقابة                                 |   |
| ٦-  | احمد موسى حسين                        | مسؤول شعبة التدقيق الخارجي                         |  |
| ٧-  | سيف ناصر عبدالحميد                    | مسؤول الشعبة المالية                               |  |
| ٨-  | قصي صباح ناھي                         | مسؤول الشعبة الادارية                              |  |
| ٩-  | غيث حازم هادي                         | مسؤول السجلات في الشعبة المالية                    |  |
| ١٠- | هديل فايق خزعل                        | مسؤولة المخازن في قسم السكرتارية                   |  |



## ملحق رقم (٣)

كتاب صادر عن مجلس الوزراء - صندوق استرداد اموال العراق , يتضمن تسهيل مهمة الباحث

Republic of Iraq  
Council of Ministers  
Iraqi Fund for Assets Recovery



جمهورية العراق  
مجلس الوزراء  
صندوق استرداد اموال العراق

العدد : ص / س / ٤٠٨  
التاريخ : ٢٠٢٣ / ٦ / ٥

الى / تشكيلات صندوق استرداد اموال العراق

م / تسهيل مهمة

تحية طيبة ...

استنادا الى موافقة السيد رئيس مجلس ادارة صندوق استرداد اموال العراق على أصل طلب  
الباحث السيد ( أيمن نعمان عيادة )  
راجين تسهيل مهمة الموما اليه اعلاه لاستكمال متطلبات بحثه الموسوم ( تقييم أداء  
انظمة الرقابة الداخلية وفق البرامج والاجراءات الرقابية - دراسة ميدانية في مجلس الوزراء  
صندوق استرداد اموال العراق )  
لاتخاذ ما يلزم وفقا لأحكام القانون ... مع التقدير .

الدكتور

معتز فيصل العباسي

نائب رئيس مجلس ادارة صندوق استرداد اموال العراق

مدير عام دائرة الاسترداد

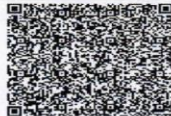
٢٠٢٣ / ٦ /



نسخة منه الى :-

- مكتب السيد رئيس مجلس ادارة صندوق استرداد اموال العراق / للتفضل بالاطلاع ... مع التقدير .
- قسم السكرتارية / للتفضل بالاطلاع واتخاذ ما يلزم ... مع التقدير .
- الصادر .

Baghdad - International Zone  
Inside Iraq : 5559  
Outside Iraq : +9647828881144  
E-mail : info@ifar.gov.iq  
Website : www.ifar.gov.iq



بغداد - المنطقة الدولية  
للاتصال من داخل العراق : ٥٥٥٩  
للاتصال من خارج العراق : +٩٦٤٧٨٢٨٨٨١١٤٤  
البريد الالكتروني : info@ifar.gov.iq  
الموقع الالكتروني : www.ifar.gov.iq



ملحق رقم ( ٤ )

طلب تحكيم اسئلة استقصاء محكمين

جامعة الجنان

طرابلس - لبنان

كلية ادارة الاعمال

الدراسات العليا

يسرني ان اضع بين ايديكم الكريمة هذا الاستبيان لإجراء رسالة ماجستير في إدارة الأعمال تخصص محاسبة ، بعنوان ( تقييم أداء أنظمة الرقابة الداخلية وفق البرامج والجراءات الرقابية-دراسة ميدانية في مجلس الوزراء العراقي \_صندوق استرداد اموال العراق) ولما لجنا بكم من خبرة في مجال تحكيم وبما تتمتعون به من كفاءة علمية عالية يرجى من سيادتكم التكرم بالموافقة على تقييم هذه الاسئلة من حيث مناسبة وأهمية ووضوح كل عبارة من العبارات للتعبير عن البعد الذي قصد به من ناحية ولأداء القياس بشكل عام في ضوء الاهداف التي تسعى الدراسة تحقيقها.

علما ان اسلوب البحث هو الاسلوب الوصفي والدراسة المسحية بتحليل العمل والمحتوى وان ابعاد المتغير المستقل ( أنظمة الرقابة الداخلية) وادواته هو تقييم الأداء.

وابعاد المتغير التابع ( الموجودات الثابتة والسلف المالية ) وادواته هو اسئلة الاستقصاء والمخططات الانسيابية .

المشرف

د.م. هائل ابورشيد

الطالب

ايمن نعمان عيادة

شاكرين لكم حسن تعاونكم



## ملحق رقم (٥)

## قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين في الجامعات لأسئلة الاستقصاء

| ت  | اسم المحكم                        | التخصص                      | الدرجة العلمية | مكان العمل                                                                          |
|----|-----------------------------------|-----------------------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| ١- | د. حسن كامل<br>الاعرج             | مالية                       | استاذ<br>مساعد | جامعة البحرين للتكنولوجيا<br>h.alaaraj@utb.edu.bh                                   |
| ٢- | د. سعد سلمان عواد<br>المعيني      | محاسبة                      | استاذ          | الكلية التقنية الادارية/ بغداد<br>مساعد رئيس هيئة التعليم التقني<br>٠٠٩٦٤٧٩٠١٧٦٨٤٥٥ |
| ٣- | د. حيدر علي<br>الدليمي            | علاقات<br>اقتصادية<br>دولية | استاذ          | عميد كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بابل<br>Bus.hayder.ali@uobabylon.edu.i<br>q       |
| ٤- | د. صلاح الدين محمد<br>أمين الامام | ادارة<br>مصارف<br>وتمويل    | استاذ<br>مساعد | الكلية التقنية الادارية/ بغداد<br>Dr.salahamaah@yahoo.co.uk                         |
| ٥- | د. وليد عبدالله رحيمة             | احصاء                       | استاذ<br>مساعد | الكلية التقنية الادارية/ بغداد<br>Dr.waleed@mtu.edu.iq                              |
| ٦- | د. علي مال الله<br>عبدالله        | محاسبة                      | استاذ<br>مساعد | الكلية التقنية الادارية/الموصل<br>Aliudit1970@gmail.com                             |
| ٧- | د. وليد خالد شهاب                 | محاسبة                      | استاذ          | الكلية التقنية الادارية/الموصل<br>Wakeed_khalid@ntu.edu.iq                          |
| ٨- | د. فراس خيرى جابر                 | هندسة                       | استاذ          | الكلية التقنية الادارية/الموصل<br>Dr.firas@mtu.edu.iq                               |
| ٩- | د. سهاد صبيح<br>الصفار            | محاسبة                      | استاذ<br>مساعد | الكلية التقنية الادارية/ بغداد                                                      |

## ملحق رقم (٦)

## أسئلة استقصاء بحث الماجستير

| الوزن النسبي | كلا | الى حد ما | نعم | أ نموذج تقييم نظام الرقابة الداخلية للموجودات الثابتة                                                                                                                                           |    |
|--------------|-----|-----------|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
|              |     |           |     | هل هنالك تخصيصات كافية لشراء أي أصل ثابت تحتاجه المؤسسة                                                                                                                                         | ١  |
|              |     |           |     | هل تمت استغلال هذه التخصيصات بدرجة تتناسب مع عمل صندوق استرداد اموال العراق لشراء الاصول الضرورية .                                                                                             | ٢  |
|              |     |           |     | هل تم تخويل جزء من صلاحيات الرئيس الاعلى بالصرف لشراء الاصول                                                                                                                                    | ٣  |
|              |     |           |     | هل هناك فصل واضح بواجبات الاشخاص الذين يسجلون في السجلات الرئيسية (اليومية العامة، الاستاذ العام) والاشخاص الذين بحوزتهم الموجودات والاشخاص الذين يسجلون في السجلات الفرعية .                   | ٤  |
|              |     |           |     | هل تتم مطابقة بيانات الحسابات الاجمالية في السجلات المحاسبية لدفتر الاستاذ مع السجل الفرعي (سجل المراقبة) للموجودات الثابتة بمدد دورية.                                                         | ٥  |
|              |     |           |     | هل تقوم الدائرة او المؤسسة بجرد دوري لعناصر الموجودات الثابتة وهل تقارن نتائج الجرد مع السجلات المختلفة .                                                                                       | ٦  |
|              |     |           |     | هل ان القائمين بالجرد لا علاقة لهم بحيازة هذه الموجودات او التسجيل بالسجلات المختلفة , وهل هنالك لجنة لجرد الموجودات الثابتة في نهاية السنة المالية , وهل هنالك لجنة مطابقة الاصول.             | ٧  |
|              |     |           |     | هل هناك رقابة فعالة على استعمال وصيانة الاصول في صندوق الاسترداد                                                                                                                                | ٨  |
|              |     |           |     | هل يوجد برنامج لصيانة التصليحات الضرورية للأصول .                                                                                                                                               | ٩  |
|              |     |           |     | هل تجري الدائرة اعادة تقييم دورية لموجوداتها الثابتة للوصول إلى المبلغ الواجب التأمين عليه .                                                                                                    | ١٠ |
|              |     |           |     | هل ان سجلات الموجودات الثابتة منظمة بحيث للسيارات سجل وللابنية سجل وكذلك للأثاث ويسجل فيها تفاصيل هذه الموجودات فمثلاً سجل السيارات تخصص عدد من صفحاته لكل سيارة ويسجل فيه تاريخ الشراء وغيرها. | ١١ |
|              |     |           |     | هل ان شطب وبيع الموجودات الثابتة يتطلب مصادقات اصولية من اشخاص ليس لهم علاقة بحيازة هذه الموجودات او التسجيل بالسجلات وهل تعلم الشعبة المالية بذلك لإجراء القيود اللازمة .                      | ١٢ |
|              |     |           |     | هل هنالك ترميز للموجودات الثابتة استنادا للتعليمات الحسابية                                                                                                                                     | ١٣ |
|              |     |           |     | هل قام صندوق استرداد اموال العراق بإهداء بعض من موجوداته الثابتة الى جهات اخرى , وهل هنالك آلية للإهداء .                                                                                       | ١٤ |

| ت  | أنموذج تقييم نظام الرقابة الداخلية للسلف                                                                                                                                              | نعم | إلى حد ما | كلا | الوزن النسبي |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----------|-----|--------------|
| ١  | هل هنالك سلف لا يتم إطفائها في نهاية السنة المالية من قبل اللجان او الموظف الذي يتم منحه للسلفة .                                                                                     |     |           |     |              |
| ٢  | هل هنالك فصل في المهام بين موظف السجلات ( اليومية , الموازنة ) وموظف الصرف والتسوية .                                                                                                 |     |           |     |              |
| ٣  | هل تسجل السلف على الحاسب الالكتروني                                                                                                                                                   |     |           |     |              |
| ٤  | هل تسجل السلف بالسجلات يدويا ( محاسبة ٤ )                                                                                                                                             |     |           |     |              |
| ٥  | هل يتم قبض مبالغ السلف بوصلات مطبوعة (نظامية)                                                                                                                                         |     |           |     |              |
| ٦  | هل يتم مطابقة الحسابات الفرعية ( السلف , المصاريف ) مع الحساب الرئيسي بشكل دوري                                                                                                       |     |           |     |              |
| ٧  | هل يقوم موظف السجلات بمتابعة السلف بشكل دوري وهل هنالك آلية مناسبة من اجل اطفائها                                                                                                     |     |           |     |              |
| ٨  | هل هنالك سقف مالية لاستلام الصك الخاص بصرف مبلغ السلف من المصرف كشخص واحد ام لجنة كاملة لاستلام صك السلفة ، وهل هنالك تعليمات خاصة بهذا الموضوع من التشكيل الاداري ام من البنك المختص |     |           |     |              |
| ٩  | هل ان الموظف المسؤول عن الصرف والتسويات لا علاقة له باستلام المبالغ والاشترك باللجان                                                                                                  |     |           |     |              |
| ١٠ | هل يجري جرد مفاجئ للسلف في صندوق استرداد اموال العراق                                                                                                                                 |     |           |     |              |
| ١١ | هل هنالك رقابة داخلية فاعلة قبل واثاء صرف السلفة وتسويتها، اي هل هنالك آلية للرقابة لغرض متابعة ومعالجة حالات التسليف                                                                 |     |           |     |              |
| ١٢ | هل يتم تظهير الصكوك الخاصة بالسلف بأسم اللجنة الخاصة بمنح السلف أم بأسم الشخص المستفيد أم بأسم شخص آخر                                                                                |     |           |     |              |
| ١٣ | هل يتم حفظ مبالغ السلف في قاصة حديدية خاصة باللجنة                                                                                                                                    |     |           |     |              |
| ١٤ | هل هنالك صلاحية تحويل من الرئيس الاعلى لصرف مبالغ السلف                                                                                                                               |     |           |     |              |
| ١٥ | هل هناك تأمين ضد خيانة الامانة او ضمانات اخرى على الموظفين المتخصصين بالمقبوضات                                                                                                       |     |           |     |              |
| ١٦ | هل توجد معايير مكتوبة للتمييز بين انواع السلف لان هذا يساعد الموظف الحسابي في تبويب ومنح نوع السلف                                                                                    |     |           |     |              |
| ١٧ | هل ان منح السلف تتم بواسطة صكوك حصرا                                                                                                                                                  |     |           |     |              |