

تطوير أداء اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية الخدمية من خلال تطبيق المعايير والمفاهيم الدولية- نموذج مقترح في المديرية العامة لتربية النجف الاشرف

م.م. العباس فاضل عبد الهادي

م.م. عمار سليم العامري

م.م. وسام هادي جواد

المقدمة:

إن واقع اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في العراق بحاجة الى تطوير واعادة صياغة للمعايير والتعليمات التي تحكم عمله حيث ان الارتقاء بأداء الرقابة والتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية عامة والخدمية منها خاصة يؤدي الى الحد من ظاهرة الفساد الاداري والمالي وكذلك التقليل من المخالفات الوظيفية والارتقاء بالمهام الوظيفية الى مستوى تحقيق الاهداف وتجاوز الاخطاء ، لذا اتخذت منهجية البحث اتجاها لتطوير اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي انطلاقا من اهميتها ودورها الفعال في تقويم المسار الوظيفي وذلك من خلال اتخاذ المعايير الدولية اساس للتطوير وامكانية تطبيقها من خلال برنامج مخطط .

المبحث الاول: منهجية البحث:

-مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في ان اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية بشكل عام والخدمية منها بشكل خاص تفتقر الى تطبيق معايير الاداء المهني وكذلك تفتقر الى تطوير ادائها وفق المناهج والاساليب المهنية الدولية مما يجعلها غير قادرة على ان تكون الاداة الفاعلة في تقويم اداء الوحدات الحكومية الخدمية.

-فرضية البحث:

ان تطوير وتفعيل اقسام الرقابة الداخلية وفق معايير رقابية دولية واسس عملية مخططة تجعل منها اداة قادرة على تقويم اداء الوحدات الحكومية .

-منهجية البحث :

١ . المنهج الاستنباطي :

حيث تم جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالبحث عن طريق الدراسات السابقة والاستعانة بالكتب العلمية والرسائل والاطاريح وجمع المعلومات من شبكة المعلومات العالمية (الانترنت).

٢ . المنهج الاستقرائي :

حيث تم جمع وتحليل البيانات والتقارير الخاصة بالرقابة الداخلية من خلال دراسة الحالة التطبيقية على عينة عمدية وهي المديرية العامة لتربية النجف الاشرف.

-اهداف البحث:

- ١ . بيان اهم المعايير والمفاهيم الدولية المنظمة لأداء أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي وامكانية تطبيقها فيها
 - ٢ . الارتقاء بأداء أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي الى مرحلة تجعل منها أنموذجا فاعلا لتحقيق الاهداف للوحدات الحكومية وفقا للمعايير الدولية من خلال اقتراح تطبيق المعايير والمفاهيم الدولية وفق برنامج معين
- المبحث الثاني: الرقابة والتدقيق الداخلي في ظل المفاهيم والمعايير الدولية:**

اولا : الاطار النظري للرقابة والتدقيق الداخلي

١ . مفهوم الرقابة الداخلية:

تطورت التعاريف الخاصة بالرقابة الداخلية نتيجة تطور مفهوم الرقابة الداخلية الذي رافق تطور مهنة التدقيق حيث عرفت الرقابة الداخلية ب: (الاجراءات والطرق المستعملة في المؤسسة للمحافظة على النقدية والموجودات الاخرى واكتشاف الاخطاء للمحافظة على دقة السجلات، كما كان ينظر الى الرقابة الداخلية على إنها نظام خاص بتوزيع العمل والاختصاصات والمسؤوليات بين موظفي المؤسسة بحيث تتم مراقبة اعمال موظف من قبل موظف اخر). (الالوسي، ٢٠٠٣: ٢١٤)

وبعدها تطور مفهوم الرقابة الداخلية مع عدّ الضبط الداخلي احدى حلقاتها فأصبحت تتكون (من الهيكل التنظيمي وكل الطرق والمقاييس المستعملة داخل المؤسسة لحماية الموجودات واختبار مدى دقة البيانات

المحاسبية ودرجة الوثوق فيها وتحقيق الكفاية التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية الموضوعة) (الالوسي، ٢٠٠٣: ٢١٤).

اما تعريف لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فنص على انها (الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المنشأة بهدف حماية موجوداتها وضبط وتدقيق البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الانتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة). (عبدالله، ١٩٩٨: ١٦٣). وقدم مجمع المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز (ICAEW) تعريفاً للرقابة الداخلية على انها (النظام الكلي للرقابة الذي يهدف الى توفير تأكيد معقول بخصوص كفاءة وفاعلية التشغيل وامكانية الثقة في المعلومات والتقارير المالية والالتزام بالقوانين) (رفعت، ٢٠٠٧: ٧).

كذلك عرّفت المنظمة العربية للتنمية الرقابة الداخلية بأنها (الطرق والاساليب التي تتبناها ادارة الوحدة بما في ذلك مجلس ادارتها ومديروها وموظفوها لتوفير تأكيد معقول بتحقيق اهداف الوحدة الآتية: (رفعت، ٢٠٠٧: ٧)

١- حماية موجودات المؤسسة والحد من وقوع الاخطاء واكتشافها فور وقوعها ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها ومنع الغش فيها.

٢- فاعلية وكفاءة الاحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها الوحدة بما في ذلك استخدام الموارد بشكل ملائم وزيادة الانتاجية).

كما أعطت لجنة رعاية المؤسسات (لجنة COSO) مفهوماً آخر للرقابة الداخلية وهو "الرقابة الداخلية هي عمليات تتأثر بمجلس ادارة المؤسسة والادارة والافراد الآخرين في المؤسسة تصمم لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في المجالات الآتية (الغزاوي، ٢٠٠٨: ٤٩):

● مقدار كفاءة العمليات وفعاليتها.

● مقدار اعتماد على التقارير المالية.

● مقدار الالتزام بالقوانين والانظمة المعمول بها".

اما مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق فأوضح بان الرقابة الداخلية هي (مجل السياسات والاجراءات المتخذة من قبل الادارة التي تكفل تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية وتضمن التنفيذ المنظم والعملي للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الادارية والمحافظة على الاصول واكتشاف ومنع الاخطاء ودقة القيد واكتمال السجلات وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعمل عليها في الوقت المناسب) (دليل التدقيق العراقي رقم ٤، ٢٠٠٠، ف/٤) .

وكما ان نظام الرقابة الداخلية يعد نظاماً شاملاً لتوجيه انجاز الاهداف في مجالات اعداد التقارير المالية والالتزام بالقوانين والتعليمات، ويشمل الطرائق التي من خلالها تفوض الادارة العليا الصلاحيات وتحدد المسؤوليات للوظائف مثل البيع والشراء والاعمال المحاسبية والانتاج، كما تشمل الرقابة الداخلية برنامج تهيئة المستويات المختلفة من الادارات لتقاريرهم وتحليلاتهم التي تمكن المدراء التنفيذيين من المحافظة على الرقابة على مختلف الانشطة في المنظمات الكبيرة، وان استخدام الموازنات ومعايير الانتاج ومختبرات الفحص، ودراسة الحركة والوقت وبرامج تدريب الموظفين لازالت تمثل جزء من وسائل الرقابة الداخلية .

(٢٠٠١ : ٢٤١) Pany & Whittington

٢. اهداف الرقابة الداخلية:

تتمثل الاهداف العامة على وفق معايير الرقابة الداخلية والتي اشار اليها الدليل الارشادي للمنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI) كالآتي :

اولاً: تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي واخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر

يجب ان تكون العمليات التشغيلية للمنشأة نظامية واخلاقية واقتصادية وفعالة ومؤثرة وان تكون كذلك متناسقة مع المهام التي تقوم بها المنشأة . ويقصد بالنظامية هنا ان تكون بطريقة منظمة جدا وممنهجة ، اما الشكل الاخلاقي فانه يتعلق بالمبادئ الاخلاقية حيث اصبح من الامور المؤكدة كثيرا منذ التسعينيات على اهمية السلوك الاخلاقي ومنع التلاعب والفساد والكشف عنهم في القطاع الحكومي ، اما المقصود بالجانب

الاقتصادي فهو الا تتسبب العمليات التشغيلية عن ضياع او هدر المال او تبذيره وذلك بالحصول على القدر المناسب من الاصول بالنوعية المناسبة واستلامها في الوقت والمكان المناسبين باقل التكاليف .
بينما تشير الفعالية الى الاصول المستخدمة في تحقيق الاهداف وهي تعني الحد الأدنى من الاصول الداخلة في الانتاج لتحقيق كمية ونوعية محددة من المنتجات .

اما اثر العمليات التشغيلية فهو يشير الى تحقيق الاهداف او الى ان حجم الانتاج يتفق مع الاهداف الموضوعية او انه يعادل الاثر المطلوب على ذلك النشاط .

ثانياً: استيفاء التزامات محاسبة المسؤوليات:

محاسبة المسؤولية هي عملية تكون بموجبها المؤسسات الخدمية الحكومية والافراد مسؤولين عن قراراتهم وتصرفاتهم بما في ذلك ادارتهم للأموال العامة وبعادلة ومن كافة الجوانب الاداء .

ويتحقق ذلك بتطوير والاحتفاظ بالمعلومات المالية وغير المالية على ان تكون موثوقة وذات صلة وكذلك بالإفصاح العادل عن تلك المعلومات في تقارير دورية يتم تقديمها الى المستفيدين ذوي العلاقة .

ثالثاً: الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها:

يتعين على المنشآت ان تتبع العديد من القوانين واللوائح ، ففي المنشآت الحكومية تعمل القوانين واللوائح على تنظيم اعمال تحصيل وانفاق الايرادات والاموال الحكومية وطريقة التشغيل، وتتناول تلك القوانين الميزانيات التقديرية والمعاهدات الدولية وقوانين الاجهزة الادارية للدولة وقوانين المحاسبة وحماية البيئة والحقوق المدنية وضريبة الدخل وقوانين مكافحة التلاعب والفساد.

رابعاً: تفادي خسارة الاصول بسبب الفاقد وسوء الاستغلال وسوء الادارة والاختفاء والتلاعب والمخالفات رغم انه يمكن النظر الى الهدف الرابع على انه متفرع من الهدف الاول الا ان مغزى حماية الاصول الحكومية يحتاج الى التوكيد عليه. ونظرا لان الاصول الحكومية عادة ما تجسد اموالا عامة وطريقة استخدامها للمصلحة العامة فإنها وبشكل عام تتطلب عناية خاصة . فضلا عن ذلك فان اعداد الميزانيات باتباع الاساس النقدي مازال اجراءً واسع الانتشار في القطاع الحكومي ولكنه لا يوفر ضمانا كافيا بخصوص

اقتناء واستخدام الأصول والتصرف فيها . ونتيجة لذلك تفتقر الدوائر الحكومية دائماً الى وجود سجلات لكافة أصولها مما يجعل تلك الأصول عرضة للسرقة وبالتالي فإنه يجب غرس الضوابط الرقابية في كافة الأنشطة المتعلقة بإدارة أصول المنشأة بدءاً من الاقتناء وانتهاءً بالتصرف فيها بالبيع . كما تعتبر الأصول الأخرى مثل المعلومات والمستندات المصدرة والسجلات هي أيضاً أصول معرضة لمخاطر السرقة وسوء الاستغلال أو التلف .

(www .INTOSAI.org)

٣. المبادئ الأساس لتقويم وتحسين نظام الرقابة الداخلية:

(www.socpa.org.sa)

قدم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في (يوليو ٢٠١٣) دليلاً إرشادياً لتقويم وتحسين نظم الرقابة الداخلية القائمة من خلال تسليط الضوء على عدد من المجالات التي غالباً ما فشل فيها التطبيق العملي لتلك المعايير في الكثير من المنشآت . ويتضمن هذا الدليل مجموعة من المبادئ الأساس والتي تم صياغتها لتيسير عملية تقويم وتحسين نظم الرقابة الداخلية وتمثل هذه المبادئ بالآتي :

أولاً: دعم أهداف المنشأة : يتم تطبيق نظام الرقابة الداخلية لمساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها ، وفي الوقت نفسه تتسق مع القواعد والسياسات التي تطبقها المنشأة . لهذا يجب على المنشأة أن تجعل الرقابة الداخلية جزءاً من إدارة المخاطر على أن يكون كلاهما جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة .

ثانياً: تحديد الأدوار والمسؤوليات : يتعين أن تحدد المنشأة مختلف الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية ، متضمنة الهيئة الإدارية ، الإدارة بكل مستوياتها ، العاملين ، وجهات الرقابة الداخلية والخارجية ، بالإضافة لتنسيق عملية التعاون فيما بين هذه الفئات .

ثالثاً: تعزيز وترسيخ ثقافة التحفيز : يتعين على الهيئة الإدارية بالمنشأة وإدارتها أن تعزز الثقافة التنظيمية التي تحفز أعضاء المنشأة على التصرف بما يتفق مع استراتيجية وسياسات إدارة المخاطر التي وضعتها

الهيئة الادارية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية ، من اجل تحقيق اهداف المنشأة . ولاشك ان تصرفات الادارة العليا تمثل عنصرا حاسما في هذا المجال .

رابعا: ربط نظام الرقابة الداخلية بالأداء الفردي : يتعين على الهيئة الادارية بالمنشأة وادارتها ، ان تربط تحقيق اهداف الرقابة الداخلية بأهداف الاداء لكل فرد من افراد المنشأة . فكل فرد من افراد المنشأة يجب ان يكون مسؤولاً عن انجاز المهام الموكلة اليه، والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية .

خامساً: ضمان توافر المهارات الكافية : يتعين ان يكون لدى الهيئة الادارية بالمنشأة وادارتها ، والمشاركين الاخرين في نظام حوكمة المنشأة من المعارف والمهارات والقدرات ما يكفي للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالادوار التي يقومون بها .

سادساً: الاستجابة للمخاطر : يتعين دائماً تصميم وتطبيق نظام واجراءات الرقابة الداخلية ، استجابة لمخاطر محددة ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها .

سابعاً: التواصل بشكل منتظم: يتعين ان تظمن الادارة وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات بالمنشأة، فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ونتائجها على جميع المستويات ، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع افراد المنشأة .

ثامناً: المتابعة والتقويم : يتعين ان تتم متابعة وتقويم اساليب الرقابة ، سواء كانت اساليب رقابة فردية ، ام نظام الرقابة الداخلية بشكل منتظم . ان اكتشاف مستويات خطر غير المقبولة ، وفشل عملية الرقابة ، او الاحداث التي تقع خارج نطاق الخطر المقبول ، يمكن ان يكون مؤشرا على عدم فعالية الاساليب المتبعة في الرقابة الفردية ، او نظام الرقابة الداخلية ، ما يستدعي تحسينها وتطويرها .

تاسعاً: توفير الشفافية والمساءلة : يتعين ان تقوم الهيئة الادارية مع ادارة المنشأة بتقديم تقارير دورية الى اصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها المنشأة ، والاداء الفعلي لهذا النظام .

٤. مفهوم التدقيق الداخلي:

يعد التدقيق الداخلي احد اقسام نظام الرقابة الداخلية والجزء المهم منها وله عدة تعاريف اهمها :

التدقيق الداخلي هو: مجموعة من أوجه النشاط المستقلة التي تنشؤها الإدارة للقيام بخدماتها في التحقق من العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان صحة البيانات المحاسبية والاحصائية والتأكد من كفاية المخصصات المعدة لحماية موجودات وأموال المؤسسة ، والتحقق من إتباع العاملين في المؤسسات للسياسات والخطط والاجراءات الادارية المرسومة، واخيراً قياس مدى صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الاخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم ادخالها عليها حتى تصل المؤسسة الى درجة الكفاية في تحقيق اهدافها . (عبدالله، فيحاء، ٢٠٠٦: ١٢٠).

وقد عرف من قبل معهد المدققين الداخليين الامريكيين (IIA) في عام ٢٠٠١ بأنه : (نشاط مستقل وموضوعي وتوكيدي واستشاري صمم من اجل اضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ويساعد المؤسسة على تحقيق اهدافها من خلال الالتزام بمنهج نظامي منضبط لتقييم وتحسين فاعلية كل من ادارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم المؤسسي) . (عبد الله و الرمحي، ٢٠١٢: ١).

كما بين مجمع المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز في نشرة أصدرها سنة ١٩٦٤ مفهوماً للتدقيق الداخلي اوضح بأنه: " تدقيق للأعمال والسجلات يتم داخل المشروع بصفة مستمرة أحياناً وبوساطة موظفين يخصصون لهذا الغرض، ويختلف مجال التدقيق الداخلي وأهدافه كثيراً في المشروعات المختلفة، وقد يمتد خاصة في المشروعات الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالمجالات المحاسبية بطبيعتها. " وقد أشار هذا التعريف إلى مجال التدقيق المالي ومجال تدقيق الأعمال. ويمثل نقطة الاختلاف عن التعريف الذي سبقه، إلا أنه يشترك معه على أن التدقيق الداخلي يعتمد بطبيعته التقويم والقياس والمراجعة بوصفها وسائل لتحقيق أهدافه (الغزالي، ٢٠٠٨: ٦٥).

أما المجمع الأمريكي للمحاسبين (AICPA) فقد أورد مفهوماً للتدقيق الداخلي بين أنه: "تدقيق العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر الذي ينفذه أشخاص يعينون أو يستخدمون على وفق شروط خاصة". كما عرفته لجنة معايير (ISAC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنه: " تقويم الأنشطة المتعارف

عليها داخل المشروع بوصفه خدمة له، وتشمل وظائف الفحص والتقييم والمراقبة بهدف تحديد مقدار كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبة وفعاليتها " (الغزاوي، ٢٠٠٨: ٦٥).

أما مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق أوضح بأن التدقيق الداخلي هو " قسم تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويُعد أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها وطمأنتها على أن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية عن طريق مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من حماية أصول وأموال المنشأة والتحقق من أتباع موظفي المنشأة السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم .(دليل التدقيق العراقي رقم ٤، ٢٠٠٤).

٥. المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (مجلس معايير التدقيق الداخلي الأمريكي (ASB)

A. المعايير الخاصة:

وتوضح خصائص المنظمات والأشخاص الذين يقومون بأداء نشاطات التدقيق الداخلي.

B. معايير الأداء :

تصنف طبيعة نشاطات التدقيق الداخلي وتقدم معايير نوعية في مقابل الأداء الفعلي لكي يمكن تقييم الأداء.

C. المعايير التطبيقية :

تطبق هذه المعايير على أنواع خاصة من الأعمال. ويمكن توضيح الأنواع الرئيسية من المعايير الخاصة ومعايير الأداء بالجدول (٢-١) في أدناه:-

جدول رقم (١-٢)

المعايير الخاصة ومعايير الأداء للتدقيق الداخلي

وصف المعيار	طبيعة المعيار
المعيار الخاص	١٠٠٠: الغرض والصلاحيات Purpose , Authority and Responsibility إن أغراض وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي يجب إن تصرف بشكل رسمي في رخصة العمل أو العقد بشكل متناسق مع المعايير ويصادق من قبل مجلس الإدارة .
المعيار الخاص	١١٠٠: الاستقلالية والموضوعية Independence and objectivity إن نشاط التدقيق الداخلي يجب إن يكون مستقل وإن المدققين الداخليين يجب ان يكونوا موضوعيين في اداء اعمالهم.
المعيار الخاص	١٢٠٠: البراعة والعناية المهنية المناسبة Proficiency and Due professional care ان الأعمال يجب ان تؤدي ببراعة مع بذل العناية المهنية المناسبة.
المعيار الخاص	١٣٠٠: التأكد النوعي وبرامج التحسينات Quality Assurance and improvement program ان مدير قسم التدقيق الداخلي يجب ان يطور ويحتفظ بالتأكد النوعي وبرامج التحسينات التي تغطي كل جوانب التدقيق الداخلي والاستعراض المستمر لفاعليته . ان هذا البرنامج يتضمن التقييم النوعي الدوري الداخلي والخارجي وكل جزء من هذا البرنامج يجب ان يصمم بمساعدة نشاط التدقيق الداخلي في اضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة وتقديم خدمات التأكد حول ان نشاط التدقيق الداخلي يتناسق مع المعايير والادلة الاخلاقية.

المعيار الخاص	٢٠٠٠ : إدارة نشاط التدقيق الداخلي Managing the Internal Audit Activity . ان مدير قسم التدقيق الداخلي يجب ان يدير بفاعلية نشاط التدقيق الداخلي للتأكد من اضافة القيمة للمنظمة.
المعيار الخاص	٢١٠٠ : طبيعة العمل Nature of work . ان نشاط التدقيق الداخلي يجب ان يقيم ويساعد في تحسين ادارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم من خلال استخدام مدخل منهجي منظم.
المعيار الخاص	٢٢٠٠ : تخطيط الاعمال Engagment planning . ان المدققين الداخليين يجب ان يطورو ويسجلوا خطة عمل متضمنة النطاق والاهداف والتوقيت وتخصيص الموارد.
المعيار الخاص	٢٣٠٠ : أنجاز الاعمال Performing the Engagement . ان المدققين الداخليين يجب ان يحددوا ويحللوا ويقيموا ويسجلوا المعلومات الملائمة لانجاز أهداف المنظمة .
المعيار الخاص	٢٤٠٠ : توصيل النتائج Communicating Results . ان المدققين الداخليين يجب ان يقوموا بتوصيل نتائج الاعمال.
المعيار الخاص	٢٥٠٠ : أستعراض التقدم monitoring progress . ان مدير قسم التدقيق الداخلي يجب ان يضع ويحتفظ بنظام العرض وتنظيم النتائج التي يتم توصيلها للإدارة .

المبحث الثالث: الإطار التطبيقي المقترح لتطوير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في المديرية العامة لتربية النجف الاشرف وفق المعايير والمفاهيم الدولية:

اولا : نبذة مختصرة عن المديرية العامة لتربية النجف وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي فيها:

تُعَدُّ المديرية العامة للتربية في محافظة النجف الأشرف إحدى أهم تشكيلات وزارة التربية في جمهورية العراق وهي مع نظيراتها المديريات العامة في محافظة بغداد والمديريات الأخرى في محافظات قطرنا تُشكّل بمجموعها وزارة التربية، وقد تأسست المديرية العامة للتربية في محافظة النجف الأشرف بتاريخ ١٩٧٦/٢/٩ بعد أن كانت مرتبطة إدارياً مع مديرية تربية كربلاء ، إذ كان النجف الأشرف حينذاك قضاءً إدارياً تابعاً إلى لواء كربلاء المقدسة ، ويقع مقر المديرية العامة بالقرب من بناية محافظة النجف الأشرف الحالي على الطريق العام لشارع نجف - كوفة ، وتتكون المديرية العامة للتربية من عد اقسام ضمن تشكيلاتها الرئيسية ومن اهم هذه الاقسام هو قسم الرقابة والتدقيق الداخلي الذي يرتبط بالمدير العام ضمن الهيكل التنظيمي ويعد من الاقسام الرقابية والتقييمية لنشاط المديرية .

وقد تم اختيار مجتمع الوحدات الحكومية الخدمية لتطوير اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي وكعينة عمدية قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في المديرية العامة لتربية النجف الاشرف لما لها من تأثير مهم في القطاع الحكومي الخدمي كونها تقدم الخدمة لشريحة كبيرة ومهمة في المجتمع .

ثانيا : قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في المديرية العامة لتربية النجف الاشرف

ويعد من الاقسام الهامة في المديرية ، التي ترتبط بالمدير العام ، ويعمل هذا القسم بموجب الية عمل ترسمها الوزارة وخطة سنوية تعد من قبل مدير القسم ، وترفع للوزارة بعد موافقة المدير العام عليها ، ويكون هذا القسم مسؤول عن عملية التدقيق السابق للصرف بعد التأكد من سلامة العمليات ، وصحة الحسابات والالتزام بتنفيذ القرارات والتعليمات والقوانين النافذة ، إضافة إلى التدقيق المستندي وجرد ومطابقة الصندوق شهرياً، ويقسم عمل القسم الى المهام الاتية :

١. تدقيق الحسابات اليومية والرواتب الخاصة بمنتسبي المديرية : وتشمل :

- أ. تدقيق رواتب الموظفين بدءاً من المعيّنين بعقد أو بأوامر إدارية ومراجعة كافة المتغيرات التي تحدث خلال الشهر من خلال تدقيق سجل رواتب محاسبة رقم (٨) .
- ب. تدقيق سجل يومية الصندوق ووصلات القبض مع قسائم الإيداع بالمصرف ، والقيام بعملية الجرد المفاجئ للصندوق.
- ت. إجراء عملية التدقيق السابق للمصرف ، وفي حالة وجود أي ملاحظات أو استفسارات على عملية الصرف يتم الاتصال بقسم الحسابات لغرض إيضاح الملاحظات وإعادة المعاملة لغرض معالجتها.
- ث. تدقيق العمليات الخاصة بالموظفين لأغراض السفر والإيفاد .
- ج. الاشتراك في اللجان الخاصة بالمشتريات والجرد وتحليل العطاءات.
٢. تدقيق المخازن والعقود ومطابقة كشف المصرف والحركات النقدية : وتشمل :
- أ. تدقيق البطاقات المخزنية وحركة المخزون من المخزن واليه ، إضافة إلى تدقيق سندات الإدخال و الإخراج المخزني.
- ب. تدقيق موازين المراجعة التي تصدر بصورة شهرية ، ومطابقة كشف المصرف للمديرية.
- ت. تدقيق عقود الشراء ، وتدقيق المناقصات التي تقوم المديرية بالإعلان عنها لغرض التجهيز .
- أما عن ملاك قسم الرقابة والتدقيق الداخلي فإنه متباين من ناحية الاختصاص والشهادة ، و موضح في الجدول (٣_١) أفراد القسم حسب سنوات الخدمة والشهادة والاختصاص لعام ٢٠١٨.
- جدول (٣_١) أفراد قسم الرقابة والتدقيق الداخلي حسب سنوات الخدمة والشهادة والاختصاص لعام ٢٠١٨.

الاختصاص		الشهادة					عدد أفراد القسم	سنوات الخدمة
أخرى	محاسبة	دبلو م	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	محاسبة قانونية		

• الإشراف على تنفيذ خطط المديرية المرسومة وسياساتها وكشف الانحرافات ووضع التوصيات لمعالجتها ومنع حدوثها مستقبلا ، وبما ان المديرية العامة للتربية هدفها الاساس هو تنشئة جيل واعٍ وعلى قدر كافي من العلم والمعرفة وكذلك تحقيق ميزة تنافسية بين مديريات العراق من خلال تحقيق نسب النجاح العالية فهنا يتم متابعة تنفيذ هذه الخطة من قبل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وتحديد المعوقات التي تحد من تنفيذها.

• القيام بالفحص والتدقيق الشامل لأنشطة المديرية والمتمثلة بنشاط الاقسام التابعة لها وهنا يتم الفحص وفقا للأهمية النسبية لنشاط القسم وكذلك ارتباط القسم بتحقيق هدف المديرية العامة وحيث تتدرج الاقسام من حيث اهميتها وتحقيقها للأهداف وكما يلي يتصدر الاقسام اهمية قسم الامتحانات ونشاطه هو ادارة العملية المتعلقة بتحقيق الامتحانات للطلبة وتوفير المستلزمات الضرورية لأداء الامتحانات ومتابعة تحقيق نسب النجاح وتحديد اسباب الاخفاقات ويتبعه قسم الحسابات حيث انه القسم المعني بإدارة الامور المالية وتوفير الاعتمادات المالية والاشراف على انفاقها ويتبعه قسم الاشراف الاختصاصي والتربوي وهو القسم الرقابي والتوجيهي للعملية التربوية وتتدرج باقي الاقسام الاخرى حسب اهميتها وهنا يبرز دور قسم الرقابة والتدقيق الداخلي من خلال دراسة خطة الاقسام ومعرفة نشاطها ومتابعة تنفيذ هذه الخطة بما يتوافق مع الانظمة والقوانين والتعليمات وتحديد الانحرافات ومعرفة اسبابها وتحديد الطرق لمعالجتها .

ب. الاهداف التقريرية : وتتضمن رفع تقارير آنية ودورية إلى المدير العام والوزارة وديوان المحافظة عن المخالفات المكتشفة وإعطاء التوصيات لحلها، وحيث ان التقرير هو الاداة والوسيلة المعبرة عن رأي التدقيق والرقابة ويعتبر الدليل العملي لأداء قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لذا فان قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في المديرية العامة معني برفع واعداد تقارير بأشكال مختلفة، وهي :

١. تقارير الأداء: وتركز على تقييم وتقويم اداء نشاط اقسام المديرية العامة .
٢. تقارير الاجابة ومتابعة ملاحظات الجهات الرقابية المتمثلة بديوان الرقابة المالية ومكتب المفتش العام.
٣. تقارير الاجابة ومتابعة البريد الوزاري .

٤. تقارير الرقابة على الحسابات الختامية .
٥. تقارير الاجابة عن بريد ديوان المحافظة .
- ت. الاهداف الالتزامية : وتتضمن المتابعة المستمرة لأداء الاقسام وإجراء الزيارات التدقيقية الميدانية والجرد المفاجئ والحث على الالتزام بالقوانين والتعليمات النافذة ومواكبة التجديد والتحديث للقوانين والتعليمات.
- (٢). تحديد المخاطر التي تواجه تحقيق الاهداف : حيث يواجه كل هدف تهديد أو مخاطر يعيق تحقيقه، وينجم عن تحديات في البيئة الداخلية أو من البيئة الخارجية، وغالباً ما تتغير المخاطر أو تنشأ مخاطر جديدة في ظل تغير الظروف والأحداث الداخلية والخارجية والأهداف.
- وتتمثل هذه المخاطر التي تواجه الاهداف المصنفة اعلاه بـ
- (١) مخاطر الاهداف التشغيلية :
 - كفاءة الموظفين والمستوى التعليمي لديهم والمهارة في العمل .
 - كفاءة البرامج والخطط الخاصة بالتدقيق والسياسات المتبعة .
 - الخبرة والعدد الكاف لإنجاز الاعمال.
 - إعاقة العمل في الأقسام ومخاطر الاكتشاف المحتملة.
 - كفاية الوقت وفق الخطط المرسومة .
- (٢) مخاطر الاهداف التقريرية :
 - التوقيت الملائم لبيان نتائج الاعمال.
 - استجابة الإدارة لنتائج التدقيق والرقابة .
 - ملائمة التوصيات مع الحدث والموضوعية في الطرح.
- (٣) مخاطر الاهداف الالتزامية :
 - التركيز على التدقيق المستندي .
 - كفاءة الملاك وفعاليته وبرامج التدقيق .

- ضعف الدور الرقابي للإدارة العليا على أنشطة المديرية .
 - (٣). تحديد الأنشطة الرقابية: تمثل السياسات والإجراءات التي تساعد الإدارة في التصدي للمخاطر ، وتشخيص نقاط الضعف، ومعالجتها لتحقيق أهدافها، وهذه الإجراءات تمكن الإدارة من بناء أهدافها التشغيلية ، وتم تصنيف الأنشطة الرقابية إلى خمسة أنشطة كالآتي:
 - الفصل الملأئ بين المهام.
 - التصريح الملأئ للمعاملات المالية والأنشطة.
 - المستندات والسجلات الملأئة.
 - الرقابة المادية على الأصول والسجلات.
 - المراقبة المستقلة للأداء.
- يمكن توظيف الأنشطة الخمسة للرقابة الداخلية على وفق الأنموذج المقترح للحد من المخاطر كأحد إجراءات الإدارة في مواجهة المخاطر التشغيلية والتقريرية والالتزام ، وكذلك إمكانية الاستفادة منه في وضع الأهداف الاستراتيجية وكما يلي :
- المخاطر التشغيلية : نواجه نوع من المخاطر يتمثل بقلة الملاك والكادر المتخصص لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي حيث ان الكادر المكون من ٢٥ موظف منهم ١٩ اختصاص محاسبة و ٦ من اختصاص اخر لا يفي بغرض التدقيق والرقابة الداخلية على نشاط اقسام المديرية ولمواجهة هذا النوع من المخاطر بنشاط رقابي مقترح هو ضرورة التوجه الاداري عن طريق التخطيط السليم لرفد قسم الرقابة والتدقيق بالكادر المتخصص والمهني .
- الخطر التشغيلي الاخر هو تلكؤ القسم لأداء مهامه الرقابية على الأنشطة للأقسام ويمكن مواجهة هذا النوع عن طريق دور الادارة في رسم السياسات والاجراءات التي توضح صلاحيات قسم الرقابة والتدقيق والهدف من ادائه الرقابي واهميته وكذلك الدعم الاداري لهذا القسم يساهم في تحقيق اهدافه.

أما الأخطار التقريرية فمنها ما يتعلق بالتوقيت الملائم لتقديم التقارير وما تتضمنه من توصيات لتقويم الأداء ويمكن درء هذه المخاطر من خلال تفعيل دور الإدارة لأهمية التقارير الرقابية وضرورة توفير الآلية الملائمة لاستثمار توصياتها من خلال الاجتماعات الدورية واللقاءات المتكررة بالقائمين على إدارة العمل الرقابي ومما يجعل التقرير يحقق مبتغاه .

وكذلك من الأخطار التقريرية خطر استقلالية قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وتجاهل الإدارة للتقارير الرقابية والذي يواجه بتفعيل استقلالية قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بجعل ارتباطه بالجهات الإدارية العليا من الناحية التنظيمية مما يضمن حيادية القرار والعمل الرقابي للقسم .

وقد تتضمن الأخطار التقريرية عدم مطابقة التقارير الرقابية للأحداث التي تم الرقابة عنها وقد تكون مضللة إلى حد ما وهنا يجب مواجهة هكذا نوع من المخاطر عن طريق تكوين كادر مؤهل مهنيًا للرقابة والتدقيق من الناحية الأكاديمية والعملية وتفعيل الإشراف على الكادر والمتابعة الدائمة للعمل الرقابي .

أما المخاطر الالتزامية فتتحدد بالتقييد بالتدقيق المستندي وغياب الخطط الرقابية ويواجه بتوجه الإدارة العليا للأداء الرقابي وتوجيه قسم الرقابة والتدقيق الداخلي للتخطيط للعمل الرقابي وكذلك العمل على تطوير الكادر الرقابي وهنا قد نواجه عدم كفاءة الكادر وضعف البرامج الرقابية التي يتوجب التخطيط لتطويرها .

(٤). تحديد المعلومات والاتصالات :

تعد المعلومات والاتصالات من الوسائل الجوهرية الهامة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية ، ويمكن تقسيمها على نوعين :

(١) المعلومات والاتصالات الداخلية :

تبادل المعلومات بين الإدارة والموظفين لتواصل مسؤولية الرقابة في جميع أنحاء المؤسسة وتوفير المعلومات في شكل إطار زمني يسمح للموظفين بالاطلاع على مسؤولياتهم، فهو يحيط بأنشطة رقابة نظم الاتصال والمعلومات التي تمكن المديرية من التقاط ومبادلة المعلومات التي تلزم بإجراء عملياتها وإدارتها وضبطها . ولتفعيل الدور الرقابي لوحدة الرقابة والتدقيق الداخلي فيما يتعلق بجانب المعلومات والاتصالات يجب ان

تتوافر مقومات نظم المعلومات والاتصالات داخل المديرية ومن خلال متابعة الإدارة وفرضها اجراءات لتوفير نظم المعلومات والتي يمكن تحديدها بالاتي :

- تفعيل نظام المعلومات الخاص بقسم الرقابة والتدقيق الداخلي عن طريق وضع برنامج شبكة المعلومات الالكترونية والذي يضمن ايصال المعلومات الى الاطراف المستفيدة حيث يتمثل هذا البرامج بـ

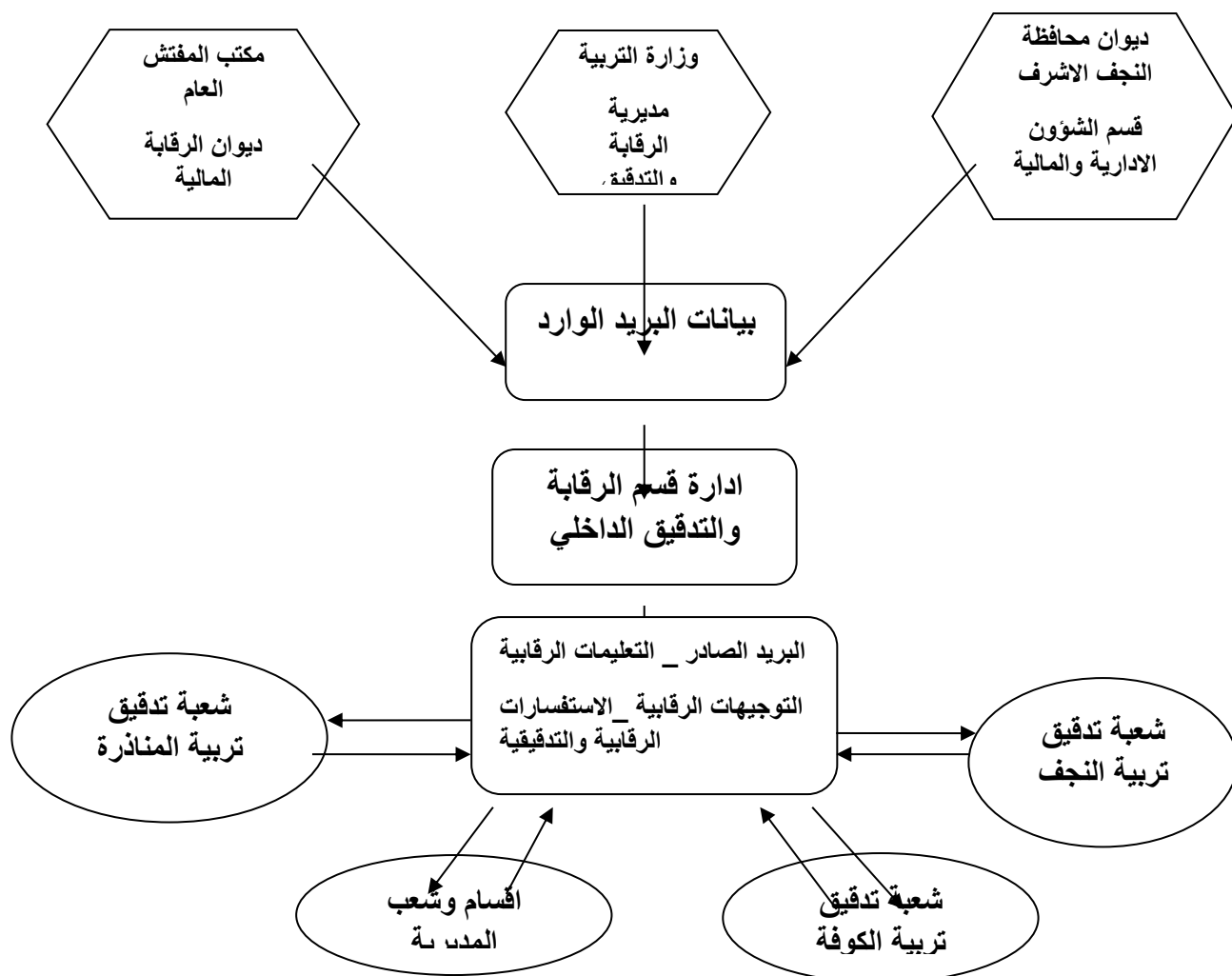
_ ايصال المعلومات الاساسية لغرض الرقابة والتدقيق والتي تتمثل بالبريد الوزاري وبريد ديوان المحافظة وملاحظات وتحفظات ديوان الرقابة المالية وكذلك مكتب المفتش العام الى الموظفين التابعين لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي وهنا دور القسم بإيصال تلك المعلومات يجب ان يراعي التوقيت المناسب والدقة ولأجل تحقيق ذلك يتطلب عمل شبكة اتصال الكترونية تربط من خلال موقع الكتروني موحد لفروع القسم يديره موظف ذو مهارة باستخدام الحاسبة وكذلك المهنية الرقابية تحت اشراف وتوجيه مدير القسم ومن خلال هذا البرنامج يتم ايصال التعليمات والتوجيهات الى الموظفين وكذلك عملية التغذية العكسية لعملية الرقابة وحل المعوقات التي تواجه الموظفين بأداء مهامهم مما يكفل تحقيق اقصى غاية مرجوة من عملية الرقابة والتدقيق الداخلي وكذلك توحيد العمل الرقابي على مستوى شعب ووحدات القسم.

- توفير نظام للمعلومات متكامل يشمل كافة أقسام المديرية (الاشراف التربوي ، الاشراف الاختصاصي ، الموارد البشرية، الحسابات،...) من خلاله يتم تبادل المعلومات وتوصيلها إلى الإدارة العليا لتمكن الإدارة من وضع الأهداف التشغيلية والاستراتيجية وتحديد المخاطر والفرص واتخاذ القرار المناسب.

- تفعيل نظام المعلومات المحاسبية من خلال تجهيز التقارير المحاسبية التي توفر المعلومات اللازمة للمساءلة المالية والمساءلة الادارية والمساءلة عن الاداء وكذلك توفير معلومات لتقويم نتائج نشاط المديرية خلال السنة من خلال مقارنة النتائج الفعلية والمخططة في الموازنة المعتمدة وبيان الاداء المالي ونتائج العمليات .

- توفير شبكة اتصال للمعلومات بين الادارة والمستويات الادارية وبين المستويات الادارية نفسها .

- تفعيل دور الاعلام التربوي للمديرية وخاصة الجانب الالكتروني من خلال تطوير موقع المديرية الالكتروني والبريد الالكتروني لاستلام شكاوى المواطنين .
- ويمكن توضيح الية اقبال المعلومات الداخلية لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي من خلال برنامج شبكة المعلومات الالكترونية بالشكل (٣_١) الاتي :



شكل (٣ _ ١) اعداد الباحث

(٢) المعلومات والاتصالات الخارجية :

توصيل المعلومات من قبل الإدارة إلى الأطراف المستفيدة لإبلاغهم بالأهداف وسياسات وإجراءات الإدارة وأنشطتها الرقابية وهنا تتمثل الإدارة بالهرم الإداري للمستوى الأول ويمثل الإدارة العليا والمستوى الثاني ويمثل الإدارة الوسطى والجدول (٣ _ ٢) يوضح نوع المعلومات التي يتواصل من خلالها قسم التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا والجهات المستفيدة والآلية المقترحة لإيصال المعلومات وفق المعايير الدولية :

جدول (٣ _ ٢) المعلومات والاتصالات الخارجية والجهات المستفيدة

اهم المعلومات	الجهات المستفيدة	دور الادارة في ايصال المعلومات
القوائم المالية	• ديوان الرقابة المالية • مكتب المفتش العام • ديوان المحافظة • الوزارة	إصدار القوائم المالية والمصادق عليها من جهة رقابية مستقلة (ديوان الرقابة المالية الاتحادي).
تقرير الإدارة	• ديوان الرقابة المالية • مكتب المفتش العام	إصدار تقرير الإدارة السنوي عن أداء المديرية والأقسام التابعة لها، ويرفق مع القوائم المالية لتوصيل المعلومات عن كفاءة وفاعلية الأقسام العاملة وتنفيذ الخطط ، وضرورة ان يتضمن تقرير الادارة الفقرات التالية : أ- نبذة مختصرة عن المديرية تتضمن (تاريخ تأسيسها ، طبيعة نشاطها ، القانون الذي يحكمها ، أهدافها الرئيسية والفرعية).

ب- كشف بإعداد العاملين في المديرية المصدق والمنقح والفعلي موزعا حسب المستويات الإدارية والفنية. ج- النشاطات والتوسعات الجديدة التي حدثت خلال السنة والنشاطات والتوسعات في المستقبل القريب. د- مدى تحقيق المديرية لأهدافها الموصوفة في القانون الأساسي . هـ- مجموع الإيرادات النهائية المخزنة والمتحققة . و- نسب النمو والتطور ومدياتها في نشاط المديرية للسنة الحالية قياسا بالسنوات السابقة . ز- بيان مقدار التخصيصات المنفذة والمصروفات النهائية للسنة المالية . اثر نشاط المديرية على حياة المجتمع والاقتصاد الوطني ومدى مساهمتها في توفير العمل وتحسين ظروفه وأساليبه وأي مساهمات أخرى .		
_ هذه التقارير تعد من أهم التقارير الرقابية التي تصدر من جهة مستقلة وهي ديوان الرقابة المالية وهنا يتمثل دور الادارة العليا بتوفير المعلومات والتسهيلات المناسبة لعمل الديوان وكذلك توفير المستندات	• مكتب الوزير • الادارة العليا • الادارة الوسطى (الاقسام بفروعها ،	تقارير الرقابة الخارجية

قسم الرقابة والتدقيق الداخلي)	والسجلات الخاضعة للرقابة والتدقيق من أجل تقييم وتقويم عمل المديرية . _ اما دور الادارة الوسطى المتمثلة بقسم الرقابة والتدقيق الداخلي الذي يمثل حلقة الوصل الرئيسية والمهمة لاداء عمل الجهات الرقابية الخارجية والذي يؤدي دورا مهما في ايصال البيانات ومناقشة المعلومات الرقابية بين الادارة العليا وباقي الاقسام التابعة للمديرية والجهات الرقابية الخارجية .
-------------------------------	--

المصدر : (اعداد الباحث) .

(٥) المتابعة والتقويم :

وهنا تتم المتابعة بمستويين الاول من قبل مدير الرقابة والتدقيق على كادر الرقابة وتتحقق من خلال عملية الرقابة المتمثلة بالتغذية العكسية وعملية التدقيق الموازي من خلال تدقيق سندات الصرف التي يتم تدقيقها من قبله وايضا من خلال برنامج متابعة مراحل التدقيق بشكل دوري وحسب خطة التدقيق وتتمثل في المديرية عينة البحث بتدقيق معاملات الصرف وكذلك تدقيق صرف الرواتب وايضا متابعة عملية الرقابة المتمثلة برقابة اداء الاقسام من خلال التقارير المقدمة من قبل الكادر والتي ترفع اليه لغرض التقييم والمتابعة وبهذا يتحقق المتابعة والتقييم المباشر اما المستوى الثاني فيتحقق من قبل الادارة العليا مع مدير الرقابة وهو متابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع في المديرية ويمكن اتباع التقييم الخارجي كدليل على اداء نظام الرقابة حيث انعكاس تقارير الرقابة الخارجية المتمثلة بتقرير ديوان الرقابة المالية وتقرير المفتش العام عن اداء المديرية يوضح نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة المتبع في المديرية وعليه يتم التقويم والتعديل .

(٦) توفير الشفافية والمساءلة :

ويمكن توفيرها من خلال التقارير الدورية المشتركة بين ادارة قسم الرقابة الداخلية والادارة العليا والتي يتم رفعها الى الجهات المسؤولة عن المديرية المتمثلة بالوزارة وديوان المحافظة والتي تشخص المخاطر المكتشفة والتي تواجه المديرية والتي تتطلب حلولها لمعالجتها .

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات:

اولا : الاستنتاجات:

من خلال دراسة موضوع البحث في الجانبين النظري والعملي، وما تم التوصل إليه من نتائج، استطاع الباحث الوصول إلى مجموعة من الاستنتاجات التي تساعد الجهات ذات العلاقة بالرجوع إليها والاستفادة منها، وتمثلت بالاتي:

١. لازالت المعايير المحلية للرقابة والتدقيق الداخلي غير متلائمة مع المعايير والمفاهيم الدولية الحديثة .
٢. عدم الاهتمام بتطوير اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي من قبل متخذي القرار بالرغم من كونها تعد من اهم الاقسام في الوحدات الحكومية وبالأخص الخدمية منها .
٣. ان اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لازالت تعمل بنظام تنفيذ التعليمات واللوائح التي لا تواكب التطور في مجال الرقابة والتدقيق .
٤. عدم توجه ادارة المديرية عينة البحث الى اتخاذ الطرق المناسبة لتطوير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وجعله من الاقسام الحيوية والهامة لتحقيق اهداف المديرية .
٥. عدم استقلالية قسم الرقابة والتدقيق الداخلي من ناحية الارتباط الاداري يعد احد اسباب عدم فاعلية الاداء الرقابي للقسم .
٦. عدم رفد القسم بالكادر المهني من ذوي الشهادات العليا ومن ذوي الاختصاص والذي ينعكس على عملية تطوير القسم .
٧. لم يأخذ قسم الرقابة والتدقيق الداخلي دوره كأداة فاعله للتخطيط ولمتابعه تحقيق اهداف المديرية وذلك لضعف الاهتمام بهذا القسم وعدم تطويره .

ثانيا : التوصيات :

١. على الجهات واضعة القرار المتمثلة بمجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ونقابة المحاسبين والمدققين وديوان الرقابة المالية اتخاذ الاجراءات المناسبة لإعادة اصدار معايير تدقيق داخلي محلية متوافقة مع المعايير والمفاهيم الدولية.
٢. على الجهات التنفيذية في الحكومة المتمثلة بالوزارات اعادة هيكلة الارتباط الاداري لأقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لضمان استقلاليتها وتفعيل ادائها الرقابي .
٣. على الجهات التنفيذية في الحكومة المتمثلة بالوزارات الاهتمام بتطوير اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي من خلال اعتماد مناهج المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في اصدار التعليمات والتوجيهات الوزارية لهذه الاقسام .
٤. على ادارة المديرية العامة لتربية عينة البحث تطوير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي من خلال اعتماد الدورات التي تعتمد منهج معايير التدقيق الدولية .
٥. اعتماد البرنامج التطويري المستند على المعايير الدولية المقترح من قبل الباحث لتطوير اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي وذلك لتحقيق الاهداف الرقابية .
٦. خطوات تطوير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي تبدأ من اعادة هيكلة الارتباط الوظيفي للقسم ووضع استقلالية مناسبة لارتباط القسم بجهة تعطي حرية لتطبيق الاداء الرقابي بعيدا عن الانحياز في العمل.

المراجع:

١. الالوسي ، حازم هاشم ، (الطريق الى علم المراجعة والتدقيق - المراجعة نظريا) ، ج/١ ، الجامعة المفتوحة - طرابلس/ ليبيا ، ٢٠٠٣ .
٢. رفعت ، فراس احسان ، (تقويم وتطوير نظام الرقابة الداخلية في مديرية زراعة نينوى) ، اطروحة مقدمة الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين فرع /نينوى ، العراق ، ٢٠٠٧ .
٣. عبد الله ، خالد امين ، (التدقيق والرقابة في البنوك) ، ط/١ ، معهد الدراسات المصرفية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ١٩٩٨ .

٤. عبدالله ، فيحاء يعقوب ، التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي ،دراسة تطبيقية على المصارف العراقية الخاصة ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية - بغداد ٢٠٠٦
٥. الغزاوي ، زكي جبار كاظم ، دور قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ومسؤوليته في الحد من ظاهرة الفساد الإداري في الدوائر الحكومية (تحليل في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لوزارة المالية والهيئة العامة للضرائب) ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين / بغداد ، ٢٠٠٨ .
٦. الغزاوي ، زكي جبار كاظم ، دور قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ومسؤوليته في الحد من ظاهرة الفساد الإداري في الدوائر الحكومية (تحليل في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لوزارة المالية والهيئة العامة للضرائب) ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين / بغداد ، ٢٠٠٨ .
- ٧ . مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق ، دليل التدقيق رقم (٤) ، ٢٠٠٠ .
ثانياً: التعليمات والمعايير :
- ١ . مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق ، دليل التدقيق رقم (٤) ، ٢٠٠٠ .
- ٢ . مكتب المسائلة الحكومية للولايات المتحدة ، المراقب العام للولايات المتحدة (GAO)، معايير الرقابة الحكومية ، تموز ٢٠٠٧/
- ثالثاً : المراجع الاجنبية :
- O. Ray Whittington & Kurt Pany, (Principles Of Auditing and Other Assurance Services), Thirteenth Edition , 2001.

رابعاً : الانترنت:

١. www.intosai.org . International Organization Of Supreme Audit Institutions , USA .
٢. (www.socpa.org.sa) Saudi Organization Of Certified Public Accountant, KSA.