

تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل قانون المحافظات غير المنتظمة بإقليم (٢١)
لسنة / ٢٠٠٨ المعدل-بحث تطبيقي في الإدارة المحلية لمحافظة النجف الأشرف

Evaluation of the internal control system under the law of governorates not organized
in a region (٢١) for the year / ٢٠٠٨ amended-Applied research in the local
administration of the province of Najaf

م. حيدر كريم كاظم الرماح

teacher. Haider Karim Kazim Al-Ramah

DOI: [https://doi.org/10.36322/jksc.v1i74\(A\).17671](https://doi.org/10.36322/jksc.v1i74(A).17671)

المخلص:

تناول البحث الرقابة الداخلية وفق قانون المحافظات غير المنتظمة بإقليم ٢٠٠٨/٢١ المعدل والإجراءات التي قامت بها دائرة الشؤون الإدارية والمالية بمحافظة النجف الأشرف إذ كانت مشكلة البحث في حداثة هذا الموضوع وعدم وجود بحوث بخصوص تقييم الرقابة الداخلية بعد نفاذ قانون المحافظات غير المنتظمة بإقليم رقم ٢١/لسنة ٢٠٠٨ المعدل والحاجة الى زيادة اجراءات فعالية الرقابة الداخلية لمواكبة تلك التطورات وتطبيق أحدث أساليب الرقابة لتقديم المعلومات بدقة والوقت المطلوب للكشف والتقارير المالية.

وتم اختيار عينة البحث في الدائرة الادارية والمالية في محافظة النجف الاشرف بهدف الوصول الى مستوى جيد في ادائها كونها من الوحدات الحديثة التكوين وذو كادر كبير جدا ويهدف البحث الى تقويم إجراءات الرقابة الداخلية في الإدارات المحلية المعمول بها والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المتخذة بعد تطبيق قانون المحافظات غير المرتبطة بإقليم.
الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية, قانون المحافظات, النظام اللامركزي .

Abstract:

The study dealt with internal control according to the amended Governorates Law in a Region 21/2008 and the procedures carried out by the Department of Administrative and Financial Affairs in the Governorate of Najaf, as the problem of research was in the novelty of this topic and the lack of research regarding the evaluation of internal control after the implementation of the Law of Governorates not organized in Region No. 21 / for the year The amended 2008 and the need to increase the effectiveness of internal control procedures to keep pace with these developments and to apply the latest methods of control to provide accurate information and the time required for financial statements and reports.

The research sample was selected in the Administrative and Financial Department in the Al-Najaf Governorate with the aim of reaching a good level in its performance as it is one of the newly formed units with a very large cadre. The research aims to evaluate the internal control procedures in the applicable local administrations and verify the extent of commitment to the policies and procedures that must be available after Application of the law of governorates not associated with a region.

Keywords: Internal Auditing, Law of Provincial Councils, Decentralized System.



المقدمة:

بعد صدور قانون المحافظات والذي اعطى صلاحيات واسعة للمحافظات وفق النظام اللامركزي وانشاء دائرة الشؤون الادارية والمالية وتمخض عن ذلك العديد من الاجراءات التي تم اتخاذها من قبلها في سبيل تحقيق ذلك ومنها نقل العديد من الصلاحيات الادارية والمالية والتوسع بها ونظرا لصعوبة العمل وقلة الخبرة في الموارد البشرية في تلك المحافظات فقد واجهت العديد من المشاكل لغرض ترتيب هذه الوظائف والصلاحيات بما ينسجم مع توجه الدولة الجديد المائل على أساس النظام الاتحادي والنظام اللامركزي والذي هو من أساليب تنظيم العمل، حيث تمنح الوحدات المختلفة قدراً كبيراً من الإدارة الذاتية، وهذا يعني منح الصلاحيات، والمسؤوليات للمستويات الأدنى في التنظيم الإداري.

-منهجية البحث:

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث بالتساؤل التالي:

هل تحقق نظم الرقابة الداخلية بعد تطبيق قانون المحافظات رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل الكفاءة والفعالية ؟

أهمية البحث:

ينبع البحث من عدم وجود بحوث جديدة بخصوص تقييم نظم الرقابة الداخلية بعد نفاذ قانون المحافظات غير المنتظمة باقليم والحاجة الى زيادة فاعلية نظم الرقابة الداخلية لمواكبة ذلك التطور وتطبيق احداث الاساليب لتقديم معلومات دقيقة وصحيحة عن نتائج الاعمال والمركز المالي .

الهدف :

ابتغى البحث الى تقويم إجراءات الرقابة الداخلية في الإدارات المحلية المعمول بها والتحقق بالالتزام بالسياسات والاجراءات الواجب توفرها بعد تطبيق قانون المحافظات غير المرتبطة بإقليم .

فرضية البحث:

يستند البحث على فرضية مفادها ان نظم الرقابة الداخلية تحتاج الى تطوير لتلبية متطلبات قانون المحافظات غير منتظمة بإقليم رقم (٢١) لسنة/٢٠٠٨ (المعدل) والتحقق من مدى وجود إجراءات رقابة داخلية سليمة بالأيقونة التي تؤدي بالسيطرة على الممتلكات والمحافظه عليها وزيادة درجة الاعتماد على البيانات المالية والالتزام بالسياسات المالية والإدارية .

المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية:

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية

عند تصميم نظام الرقابة الداخلية يوجد لكل من الادارة والمدقق بعض الاهتمامات المشتركة فضلا عن وجود اهتمامات خاصة لكل طرف منهما وتتمثل الاهتمامات المشتركة في تقييم النظام (أرنيز لوبك , ٢٠٠٤: ٣٧٨) وبما أن النظام يحتوي على مجموعة من السياسات policies والاجراءات procedures والتي تساعد الادارة في امدادها بان الاهداف الاساسية قد تم انجازها بحيث تكون المنافع من الرقابة الداخلية اكثر من التكاليف (c/p) التي صرفت من اجلها مع مراعاة الجودة والنوعية فضلا عن تقليل مخاطر الرقابة .

مفهوم الرقابة الداخلية: أنها الخطة التنظيمية والسجلات والاجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المنشأة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بأعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (التميمي : ٢٠٠٦ : ٨١) , أو هي مجموعة الاجراءات والوسائل التي تتبناها ادارة المنشأة في وضع الخطة التنظيمية لغرض حماية الموجودات والاطمئنان الى دقة البيانات المحاسبية والاحصائية ولتحقيق الكفاية الانتاجية القصوى ولضمان تمسك العاملين بالسياسات والخطط المرسومة (أرنيز، لوبك : ٢٠٠٤: ٣٧٠)



بناءً على ما تقدم من التعاريف نجد انها تعكس المفهوم الضيق للرقابة الداخلية ومرادفة مصطلح الضبط الداخلي حيث كانا يعتبران لفظين لمعنى واحد، وقد جاءت التعاريف بعد ذلك في اتجاه اوسع لما هي عليه الرقابة الداخلية وقد اعتبر الضبط الداخلي احدى حلقاتها ابيح استخدام الرقابة الداخلية في الفترة الاخيرة بدل الضبط الداخلي "(الالوسي، ٢٠٠٣: ٢١٣)، وذلك نتيجة لتطور مفهوم الرقابة واتساع اهدافها ، غير أن من أهم التعاريف :

التي أوردها المعهد الامريكي سنة ١٩٣٦ على أنه " مجموعه من الطرائق والمقاييس التي تتبناها المنشأة بقصد حماية النقدية والموجودات الاخرى وكذلك ضمان الدقة المحاسبية للعمليات المثبتة في الدفاتر " (عثمان . ١٩٩٩ : ٦٩)، حسبما كما عرف نظام الرقابة الداخلية في المعيار الأمريكي ٧٨- SAS على النحو الآتي : نظام الرقابة الداخلية هي عملية ينفذها مجلس الإدارة أو إدارة المنشأة والموظفون الآخرون تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف الآتية (جمعة: ٢٠٠٠: ١٨٩) :

• الثقة في التقارير المالية .

• الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة .

• فعالية وكفاءة العمليات .

أو " النظام الكلي للرقابة المالية وغير المالية على حد سواء تضعه الادارة لتتمكن من الاستمرار في تنفيذ مهامها بأسلوب منظم وحماية موجوداتها قدر الامكان وضمانها فضلا عن دقة سجلاتها المحاسبية وموثوقيتها وكذلك الرقابة على تحسين الكفاية التشغيلية وضمان الالتزام بالسياسات الادارية للمنشأة " (الصحن، وآخرون ، ٢٠٠٨ : ٧) ، وقد عرفه ديوان الرقابة المالية بأنه "أنواع السياسات والاجراءات التي تتخذها الادارة التي تكفل تحقيق أهداف المنشأة وتضمن التنفيذ المنظم والعمل للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الادارية والمحافظة على الموجودات واكتشاف الاخطاء ودقة القيد واكتمال السجلات



وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعامل عليها في الوقت المناسب " (ديوان الرقابة المالية : ٢٠٠٦ : ١٣) .

ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية:

إن لكل نظام في الكون هدفاً أو مجموعة من الأهداف يسعى لتحقيقها، وللرقابة الداخلية أهداف تطورت مع تطور مفهومها فكان الهدف الأساسي لها عند نشوئها ، وقبل الاعتراف بأهميتها هو "وضع جميع القواعد والإجراءات الضرورية للمراقبة على النقدية بوصفها أكثر الأصول قابلة للاختلاس ، والقدرة على التصرف بها بسهولة، ثم تطور لينصب على المخزون بأنواعه وبعدها ليشمل جميع أصول الوحدة الاقتصادية جميعها ويتمثل الهدف الرئيس الذي تجب أن تصبو اليه الوحدة من وضع وتطبيق نظام الرقابة في اتفاق بين سلوك العاملين وأهداف الوحدة المنشودة (توماس وهنكي ، ٢٠٠٩ : ٣٧٠) ، وفيما يأتي أهداف الرقابة الداخلية من وجهة نظر بعض الهيئات والمعاهد العلمية والأطر :

❖ المعهد الأمريكي للمحاسبين ١٩٤٩ (AICPA)

إن أهداف نظام الرقابة الداخلية على وفق ما أورده المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA) عام ١٩٤٩ هي (١٤ : ٢٠١١ ، Hall) :

١. المحافظة على موجودات المنشأة.

٢. التحقق من البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها.

٣. تنمية الكفاءة الإنتاجية.

٤. الالتزام بالتشريعات والسياسات والإجراءات المرسومة.

، وفي ما يأتي شكل يوضح نظام الرقابة الداخلية كدرع يحمي أصول المنشأة من الأحداث غير المرغوب بها :



شكل رقم (١) أهداف الرقابة الداخلية



(Hall, ٢٠١١ : ١٥).

❖ : الهيئة الفرنسية ١٩٧٧ (FEAC) .

❖ : معهد المحاسبين بإنجلترا وويلز ١٩٧٨ (ICAEW) .

❖ : معهد المدققين الداخليين بأمريكا ١٩٧٨ (IIA) .

إن أهداف نظام الرقابة الداخلية وفق المعاهد والهيئات أعلاه (٤,٣,٢) تتشابه مع أهداف الرقابة التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بخلاف هدف المحافظة على استمرارية الوحدة التي أشارت إليها الهيئة (FEAC) وفي أدناه الجدول الآتي يوضح الاهداف وفق رؤية مختلف الهيئات والمعاهد :





جدول رقم (١) أهداف الرقابة الداخلية

المجمع الأمريكي للمحاسبين (AICPA)-١٩٤٩	الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين ١٩٧٧- (FEAC)	معهد المحاسبين بإنجلترا وويلز (ICAEW)-١٩٧٨	معهد المدققين الداخليين بأمريكا ١٩٧٨-(IIA)
الأهداف	الأهداف	الأهداف	الأهداف
١- الحماية:	١- ضمان المحافظة (الحماية) على:	١- الحماية:	١- الحماية الكاملة:
١- الأصول بأنواعها	١- الأصول بأنواعها	١- الأصول بأنواعها	١- الأصول بأنواعها
ب- ضبط الدقة والثقة في البيانات المحاسبية	١- الأصول بأنواعها	ب- ضبط الدقة في البيانات المحاسبية	ب- تكامل البيانات وملاءمتها
٢- تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية الموضوعة مقدما	٢- تطبيق تعليمات الادارة	٢- احترام السياسات الإدارية	٢- احترام السياسات الادارية والخطط والإجراءات
٣- الارتقاء بالكفاية الإنتاجية	٣- تدعيم الاداء وتحسينه	٣- توجيه سائر العمليات المطلوبة	٣- الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد
	٤- المحافظة على استمرارية الوحدة.		٤- تحقيق الاهداف المرتبطة بكل نشاط او برنامج.

(التطبيقلي , ٢٠٠٨ : ٩٠)

ثالثاً : معايير التدقيق الدولية والمحلية بشأن نظام الرقابة الداخلية :

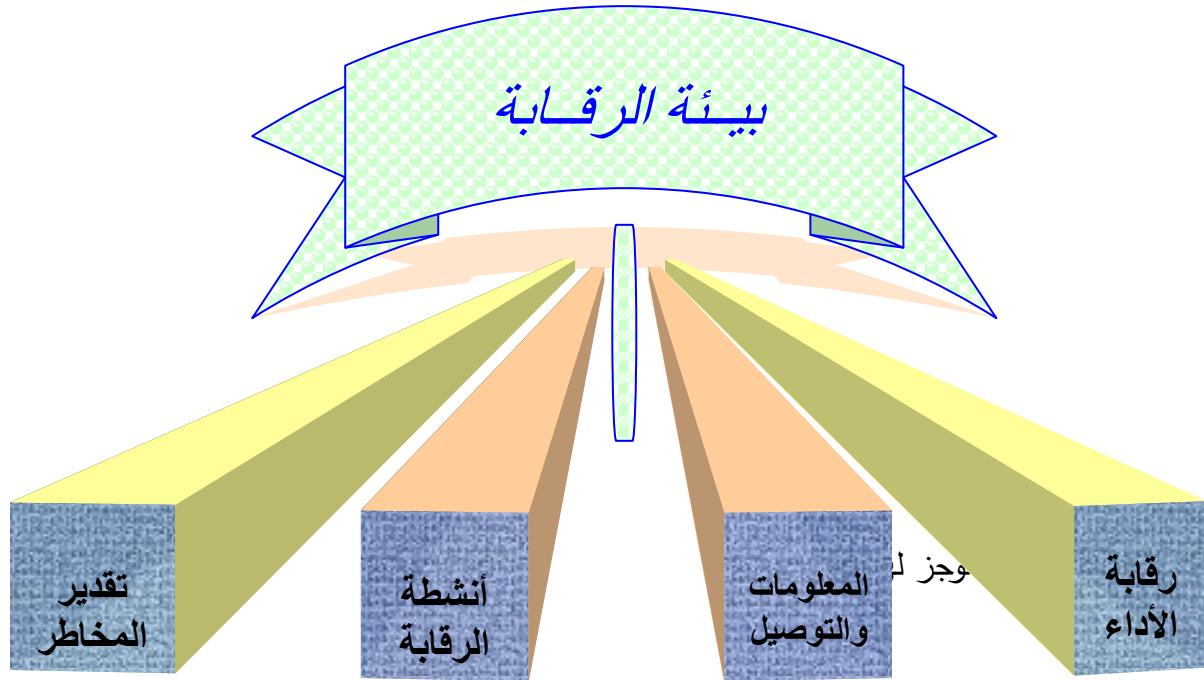
صدر عدد من المعايير الدولية والمحلية التي تناولت معايير التدقيق ودراسة انظمة الرقابة الداخلية والتي لاقت قبولاً عاماً وفيما يأتي النقاط الرئيسية من هذه المعايير :

١ : المعيار رقم ٧٨ الامريكي :





تناول هذا المعيار تعريف نظام الرقابة الداخلية ومكوناته حيث تم فيه تحديد خمس فئات من عناصر الرقابة الداخلية تصميمها وتنفيذها الادارة لتوفير توكيد مناسب على تحقيق اهداف الرقابة ويوضح الشكل رقم (٢) هذه المكونات وان بيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات الاخرى.
شكل رقم (٢) المكونات الخمس لنظام الرقابة الداخلية



اشار المعيار الى ان بيئة الرقابة تمثل جوهر الرقابة الفاعلة في الوحدة فاذا كانت الادارة العليا ترى ان الرقابة شيء هام سيدرك باقي الافراد ذلك وسيستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعية وبالعكس اذا كانت الادارة العليا لا تدعم الرقابة فمن المؤكد ان الاهداف الرقابية للإدارة لن يتم تحقيقها وتشمل بيئة الرقابة كما ورد في المعيار (ستينبارت , ورومني , ٢٠٠٩ : ٣٠٣ - ٣٠٦):



- الامانة والقيم الاخلاقية .
- الالتزام بالكفاءة .
- فلسفة الادارة وطريقة قيامها بعملها.
- الهيكل التنظيمي.
- توزيع السلطة والمسؤولية .
- السياسات والممارسات الخاصة بالموارد البشرية.

ب- تقدير المخاطر:

أشار المعيار الى ان تقدير المخاطر لأغراض التقارير المالية يعني تحديد وتحليل وادارة الوحدة للمخاطر المتعلقة بأعداد قوائم مالية عادلة ومعدة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويجب ان يعطي تقدير المخاطر بواسطة الادارة اعتباراً خاصاً للمخاطر التي يمكن ان تنجم عن الظروف المتغيرة مثل الانواع الجديدة من الاعمال والمعاملات التي تتطلب اجراءات محاسبية جديدة (ارنز وآخرون, ٢٠١٣ : ٤٧٥).

ج - أنشطة الرقابة:

ان أنشطة الرقابة تتضمن السياسات والاجراءات التي تساعد في التأكيدات بأن توجيهات الادارة تم تنفيذها او انها تساعد في التأكيد بأنه تم اتخاذ الاجراءات الضرورية المتعلقة بمخاطر تحقيق اهداف الوحدة وقد اشار المعيار الى ان أنشطة الرقابة يمكن تصنيفها الى (المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا, الانتوساي : ٢٠١٢):

- الفصل الملائم بين الواجبات .
- التصريح الملائم للعمليات المالية والانشطة .
- المستندات والسجلات الملائمة .
- الرقابة الفعالة على الاصول والدفاتر .



ء- المعلومات والتوصيل:

يتمثل الغرض من نظام المعلومات المحاسبي في تجميع، تبويب، تحليل والتقدير عن العمليات المالية للوحدة وتحديد المسؤولية عن الاصول المرتبطة بها .

٢ : المعيار رقم (١) الصادر عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين :

يوضح هذا المعيار ما يلي (Ratcliffe T. & Charles E., ٢٠٠٩: ٥٦):

١- مسؤولية الإدارة :

تعتبر الادارة مسؤولة عن انشاء نظام للرقابة الداخلية والمحافظة عليه والاشراف المستمر على تنفيذه وتطويره بما يلئم الظروف.

ب- التأكيد المعقول : نظام الرقابة الداخلية يعطي تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً.

ج- الفصل بين الوظائف:

هناك وظائف متعارضة مع اغراض الرقابة المحاسبية وهي تلك الوظائف التي تضع شخصاً في مركز يسمح له بارتكاب الاخطاء المتعمدة والغش وتغطية ذلك أثناء قيامه بواجباته العادية وعلى ذلك فانه من الضروري الفصل بين الوظائف كالترخيص او التصريح بالعمليات والتسجيل في الدفاتر والاحتفاظ بالأصول . ان هذا الفصل يقلل من فرص ارتكاب الاخطاء والغش ويدعم الرقابة المحاسبية.

د- تنفيذ العمليات :

أن التأكيد من أن العمليات يتم تنفيذها طبقاً لما هو معتمد يتطلب دليل أثبات مستقل بأن التصريح بالعمليات يصدر من أشخاص لهم الصلاحية بذلك وأن العمليات لا تخالف ما تم التصريح به.

هـ- تسجيل العمليات :

إن اهداف نظام الرقابة الداخلية بشأن تسجيل العمليات تتطلب تسجيل هذه بمبالغها الصحيحة وفي المدة التي تم فيها تنفيذ هذه العمليات وثم تبويب هذه العمليات في الحسابات المناسبة .

٣: دليل التدقيق الدولي رقم (٣):

تتناول هذا الدليل دراسة نظام الرقابة في ظل استخدام الاسلوب اليدوي في الفقرات من (١٨ - ٢٠) خلال تدقيقه وتقييمه الاولي لنظام الرقابة الداخلية حتى يتمكن من فهم البيئة الاجمالية للنظام وكيفية تسلسل العمليات واذا ما رأى المدقق انه سيعتمد على الضوابط الداخلية في تدقيقه عليه ان يأخذ بعين الاعتبار الضوابط الاولية التي تؤثر على وظيفة معالجة المعلومات إلكترونياً .

وهدف هذا الدليل هو تقديم الارشادات المحددة حول دراسة نظام المحاسبية والضبط الداخلي المرتبطة به في الانظمة التي تستخدم الحاسبات الالكترونية وتقييمها.

٤: دليل التدقيق رقم (٤) العراقي: (دليل التدقيق العراقي رقم ٤ , ٢٠٠٠ : ٣) :

صدر هذا المعيار عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بتاريخ ٢٠٠٠/٧/١٥ م ويرمي هذا المعيار الى تقديم الارشادات التي يجب ان يعتمد عليها مراقب الحسابات للتحقق من مدى الالتزام بالمبادئ الاساسية لنظام الرقابة الداخلية الذي تعمل به ادارة الوحدة بقصد تحديد نوع اجراءات الفحص والتدقيق الاساسية المطلوبة وبيان حجمها لكي يتمكن في النهاية من ابداء رأيه في البيانات المالية للوحدة التي هي موضوع الفحص والتعريف ايضاً بالإجراءات التي تعتمد عليها ادارة الوحدة لتحديد اهداف نظام الرقابة .

المبحث الثاني: قانون المحافظات غير المنتظمة بإقليم:

أولاً: مدخل إلى القانون :

حيث اصدر مجلس النواب العراقي قانون المحافظات غير المنتظمة بإقليم رقم ٢١/ لسنة ٢٠٠٨ المعدل والذي حدد بموجب البعض من مواده القانونية الصلاحيات الإدارية والمالية للمحافظات لغرض ترتيب هذه الصلاحيات بما تلاؤم مع وضع الدولة الحديث الموجود على أساس النظام الاتحادي والنظام اللامركزي

وهنا وقبل استعراض اهم المواد القانونية الواردة في قانون المحافظات لابد من استعراض اللامركزية الادارية قليلا (<https://mawdoor3.com>) :

❖ اللامركزية الإدارية هي ذلك النظام الذي يستند على اساس توزيع السلطات الوظيفية الإدارية في الدولة بين الحكومة من جهة وبين هيئات و وحدات ادارية أخرى مستقلة ومتخصصة على أساس إقليمي جغرافي من ناحية وعلى أساس فني موضوعي مصلحي من ناحية أخرى مع وجود رقابة على هذه الوحدات والهيئات اللامركزية لضمان وحدة الدولة السياسية والدستورية والوطنية ، و لضمان نجاح عملية التنسيق بين رسم السياسات العامة والخطط الوطنية وبين عملية تنفيذها وانجازها ، اي اللامركزية الإدارية تعني إسناد سلطة اتخاذ القرارات وإصدار الأوامر والتعليمات الى بعض المسؤولين في المستويات الإدارية الأدنى داخل التنظيم الإداري بهدف اعطاء العمل شكلا اكثر تنظيما ومرونة بالإضافة الى اشراك اكبر عدد من المسؤولين في عملية الادارة .

اعتمد النظام اللامركزي على عدة مقومات من أبرزها ما يأتي (التميمي: ٢٠١٨: ١٦-١٩)

أ- استقلال الهيئات اللامركزية عن السلطة المركزية؛ اذ يجب تمتع الهيئات اللامركزية للسلطة المركزية بالاستقلالية من النواحي المالية، والإدارية، ليتمكنها من تنفيذ الوظيفة الإدارية التي تقتضي منها البت في بعض الأمور بشكل نهائي، بالإضافة إلى سلطة التقرير.

ب- وجود مصالح ذاتية متميزة اذ إنّ اللامركزية تلتزم مشاركة الوحدات في إدارة المصالح الخاصة بإقليم، ومستوى معين، على وفق كفاءتها، واستجابتها لأولويات الأفراد، ومن هذا المنطلق يبرز معياران، هما:

١. تحديد اختصاصات الهيئات اللامركزية وفق الحصر، بحيث تُدرج قائمة فيها ذكر مُحدّد لاختصاصات الهيئات اللامركزية، علماً بأنّه لا يحقّ للوحدات اتّخاذ القرارات في المسائل التي لم ترد في القائمة. ومن الجدير بالذكر أنّ هذا الأسلوب يُعرف بـ(الأسلوب الإنجليزي).

٢. تحديد اختصاصات السلطات المحلية طبقاً لقاعدة عامة، بحيث يتم وضع معيار عام يتم فيه توضيح ما يمكن اعتباره اختصاصاً محلياً، مع ترك تحديد مضمونه للوحدات المحلية نفسها، وبإشراف، ومراقبة من السلطة المركزية، علماً بأن هذا الأسلوب يعرف بـ (الأسلوب الفرنسي).

❖ مزايا اللامركزية الادارية :

- أ- السرعة في حل المشكلات واتخاذ القرارات
 - ب- تدريب الرؤساء في المستويات الإدارية الدنيا.
 - ت- ظهور الأفكار المبتكرة نتيجة رفع حماس أعضاء المستويات الإدارية المتعددة وزيادة اهتمامهم بحل ما يواجههم من مشكلات.
 - ث- تحقيق التوازن في القرارات والسلطات حيث يعتبر هذا المبدأ من اهم مبادئ التنظيم.
 - ج- الارتقاء بالروح المعنوية لدى الرؤساء في المستويات الإدارية حيث يشعرون بمشاركتهم الايجابية في العمل الإداري .
 - ح- توزيع المخاطر التي تتعلق بالقرارات الضعيفة حيث يقتصر تأثيرها في قسم واحد او إدارة واحدة وليس المنظمة ككل .
 - خ- الحرص على اتخاذ افضل القرارات .
- أهم المواد القانونية الواردة ضمن قانون المحافظات: (قاعدة التشريعات العراقية)
http://iraqlid.hjc.iq:٨٠٨٠/identity_search.aspx)
- أورد قانون المحافظات العديد من المواد القانونية التي لها جوانب مالية وإدارية للتوسع في منح السلطات الصلاحيات وفق اللامركزية الإدارية وكالاتي :
- المادة السابعة:

- (١) اصدار التشريعات المحلية والانظمة و التعليمات لتنظيم الشؤون الادارية والمالية بما يمكنها من ادارة شؤونها وفق اللامركزية الادارية .
 - (٢) رسم السياسة العامة للمحافظة بالتنسيق مع الوزارات المعنية في مجال تطوير الخطط المتعلقة بالمحافظة .
 - (٣) المصادقة على مشروع الموازنة العامة للمحافظة المحال اليها من المحافظ وإجراء المناقشة بين ابوابها بموافقة الاغلبية المطلقة.
- المادة الثامنة:
 - (١) تهيئ موازنة مجلس القضاء .
 - (٢) الموافقة على خطط الموازنة لدوائر القضاء واحالتها الى المحافظ .
 - المادة الثانية والعشرون :
 - لكل وحدة ادارية شخصية معنوية , واستقلال مالي واداري ولها في سبيل ممارسة اعمالها ما يأتي:
 - (١) استيفاء الضرائب والرسوم والأجور وفقا لاحكام القوانين الاتحادية النافذة.
 - (٢) مزاوله الاختصاصات الممنوحة لها بموجب الدستور .
 - المادة الواحدة والثلاثون :
 - (١) اصدار امر تثبيت الموظفين داخل المحافظة ممن هم في الدرجة الخامسة فأقل, الذين يتم اختيارهم من الدوائر على وفق خطة الملاك التي وافق عليها المجلس.
 - (٢) اتخاذ الاجراءات الادارية والقانونية للمدراء العامين والموظفين العاملين في المحافظة بمصادقة المجلس .
 - المادة الرابعة والاربعون : تتكون الموارد المالية للمحافظة مما يأتي :

(١) الموازنة المالية للمحافظة من قبل الحكومة الاتحادية حسب المعايير الدستورية المعدة من وزارة المالية والمصادق عليها من مجلس النواب .

(٢) الإيرادات المتحصلة للمحافظة من جراء الخدمات التي تقدمها والمشاريع الاستثمارية التي تقوم بها .

(٣) الإيرادات المتحصلة من الرسوم والغرامات المحلية والمفروضة وفقا للدستور والقوانين .

(٤) الإيرادات المتحصلة من بدلات بيع وإيجار أموال الدولة المنقولة وغير المنقولة وفقا لقانون بيع وإيجار أموال الدولة والقوانين الأخرى النافذة.

• المادة الخامسة والأربعون :

(١) تؤلف هيئة عليا للتنسيق بين المحافظات تكون برئاسة رئيس مجلس الوزراء وعضوية المحافظين وتختص بالنظر في شؤون المحافظات وإدارتها المحلية والتنسيق بينها ومعالجة المشكلات التي تواجهها وبكل ما يتعلق بالشؤون المشتركة بين المحافظات .

(٢) تجتمع الهيئة بدعوة من رئيسها كل ستين يوما أو اذا دعت الضرورة.

(٣) لرئيس الهيئة بدعوة من يرى ضرورة في حضور جلسات الهيئة .

(٤) تقوم إدارة المحافظة ومجلسها باتباع النظم المحاسبية المعتمدة في عملية الحسابات .

المبحث الثالث: الجانب العملي:

تم تطبيق البحث في دائرة الشؤون الإدارية والمالية في محافظة النجف الاشرف والتي تأسست في سنة ٢٠١٦ وارتبطت بها ماليا وإداريا عدة دوائر وفقا للنظام الحكومي اللامركزي هي (دائرة الصحة والمديرية العامة للتربية ودائرة الشباب والرياضة وديوان محافظة النجف ودوائر وزارة العمل ودوائر البلدية) ويتكون الهيكل التنظيمي لهذه الدائرة من عدة اقسام وتتكون هذه الدائرة من عدة اقسام منها :

١. قسم الموازنة ويضمن الشعب التالية:

أ- شعبة المصروفات والإيرادات



ب- شعبة التخطيط المالي

ت- شعبة الملاك

٢. قسم المحاسبة والنقدية ويتضمن الشعب التالية :

أ- شعبة الأمور النقدية.

ب- شعبة النظام اللامركزي

ت- شعبة حسابات الخطة.

ث- شعبة التوحيد.

٣. قسم الموارد البشرية ويتضمن الشعب التالية:

أ- شعبة الافراد.

ب- شعبة القوى العاملة.

ت- شعبة الخدمات الادارية.

ث- شعبة التقاعد.

ج- شعبة الصادرة والواردة.

٤. قسم الخدمات القانونية ويتضمن الشعب التالية:

أ- شعبة الاستشارات القانونية.

ب- شعبة العقود.

ت- شعبة الاملاك.

٥. قسم المخازن والموجودات.

٦. قسم تكنولوجيا المعلومات .

٧. وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي



ونتيجة لتطبيق المادة الخامسة والأربعون من قانون المحافظات رقم ٢١/ لسنة ٢٠٠٨ المعدل أصدرت وزارة المالية العديد من التعاميم لتنظيم ذلك وفق المادة المشار إليها منها نقل الملاكات من الوزارات الاتحادية الى المحافظات والإيعاز الى مصرف الرافدين بفتح حسابات جارية والحصول على تبويب جديد والمصادقة على سجلات التوحيد لجميع دوائر فك الارتباط ونقل ارصدة الحسابات للدوائر المشمولة بفك الارتباط ونستعرض بعض التعاميم الواردة الى المحافظات:

- ١- كتاب وزارة المالية /دائرة المحاسبة /النظام اللامركزي ذو العدد ١١٤٢٦/٩١٤ في ٢٣/٥/٢٠١٨ والمتضمن (تحويل دائرة الشؤون الإدارية والمالية في محافظتنا صلاحية التدقيق والمصادقة على سجلات توحيد الحسابات السنوية محاسبة (٨٩) الحسابات الختامية لجميع دوائر فك الارتباط .
- ٢- كتاب وزارة المالية /دائرة الموازنة/ قسم إعداد الموازنة ٤٠٥ ذي العدد ١٥٤٢١٣ في ٢٠/١٢/٢٠١٦ والمتضمن اعتماد تبويات ضمن الابواب المستحدثة بدلا من التبويات التي كان معمول بها سابقا :

التبويب القديم			التبويب الجديد		
ت	الباب	القسم	العنوان	الباب	القسم
١	١٢/وزارة التربية	٢٢	المديرية العامة لتربية محافظة النجف الاشرف	٥٧/محافظة النجف الاشرف	٣ المديرية العامة لتربية محافظة النجف الاشرف
٢	٩/وزارة الصحة	٢٢	دائرة صحة محافظة النجف الاشرف	٥٧/محافظة النجف الاشرف	٤ دائرة صحة محافظة النجف الاشرف
٣	١٩ وزارة الزراعة	١١	مديرية زراعة محافظة النجف الاشرف	٥٧/محافظة النجف الاشرف	٢ مديرية زراعة محافظة النجف الاشرف
٤	٤٣/الدوائر غير المرتبطة بوزارة	٢٦	الادارة العامة والمحلية في محافظة النجف الاشرف	٥٧/محافظة النجف الاشرف	١ الادارة العامة والمحلية في النجف الاشرف

٣- كتاب وزارة المالية ٢٧٠٧ في ٢٠١٧/١٠/٤ الخاص بمديرية التربية المتضمن النظر لاستحداث الباب/٥٧ (محافظة النجف الاشرف) القسم (٣) المديرية العامة لتربية محافظة النجف الاشرف ضمن الموازنة العامة الاتحادية لسنة ٢٠١٧/ ولغرض نقل أرصدة حسابات المديرية من سجلات الى سجلات (اللامركزي) الباب ١٢/ (وزارة التربية) القسم (٢٢) الى سجلاتكم (جاري الفروع) (محافظة النجف الاشرف) الباب ٥٧ القسم (٣) والمتضمنة الاجراء التالي :

أ- تنظيم مستند قيد بغلق (قفل) ارصدة حسابات مديرية تربية النجف وضمن السجلات (اللامركزي) الباب ١٢/ (وزارة التربية) القسم ٢٢ وكما مبين ادناه :

من مذكورين

٦٥٧٠١٧١٣٨ ح/الدائنون /حسب التحاليل

١٧١٨٦٧٥٩١٤١ ح/مقابل الموجودات الثابتة

٩٨٤٢٦٩٢٥ ح/مقابل المخزن /حسب التفاصيل

١١٨٩٦٧٧٩٨٤٢ ح/الامانات/حسب التحاليل

الى مذكورين

١٤٠٤٧٨٥٩ ح/ بنك النفقات الاعتيادي المرقم (٩٧٥) الرصيد الدفترى

١١٠٧٨٤٥٤٨٢ ح/المدينون/ حسب التحاليل

١٧١٨٦٧٥٩١٤١ ح/الموجودات الثابتة/حسب التفاصيل

٩٨٤٢٦٩٢٥ ح/المخزن/ حسب التفاصيل

١١٤٣١٩٠٣٦٣٩ ح/حسابات جارية بين دائرة المحاسبة ودوائر النظام اللامركزي

ب- تنظيم مستند قيد بنقل (تدوير) ارصدة حسابات المديرية ضمن السجلات الباب ٥٧/ (محافظة النجف الاشرف) القسم ٣ وضمن حسابات للسنة ٢٠١٧ وكالاتي:



من مذكرين

١٤٠٤٧٨٥٩ ح/بنك النفقات الاعتيادي المرقم (٩٧٥) الرصيد الدفترى كما في ١٢/٣١/

١١٠٧٨٤٥٤٨٢ ح/المدينون/ حسب التحاليل

١٧١٨٦٧٥٩١٤١ ح/الموجودات الثابتة حسب التفاصيل

٩٨٤٢٦٩٢٥ ح/المخزن / حسب التفاصيل

١١٤٣١٩٠٣٦٣٩ ح/حسابات جارية بين دوائر النظام اللامركزي وفروعها

الى/ مذكورين

٦٥٧٠١٧١٣٨ ح/ الدائنون / حسب التحاليل

١٧١٨٦٧٥٩١٤١ ح/مقابل الموجودات الثابتة/ حسب التفاصيل

٩٨٤٢٦٩٢٥ ح/ مقابل المخزن / حسب التفاصيل

١١٨٩٦٧٧٩٨٤٢ ح/الأمانات / حسب التحاليل

استمارة الاستقصاء

قام الباحث بإعداد استمارة استقصاء نموذجية لدراسة إجراءات الرقابة الداخلية وتحليلها وبعد التأكد من الإجابات من خلال المشاهدة والاستفسارات قدر المستطاع واستخدام أدلة اختبارات الالتزام , ولغرض تحديد مواطن القوة والضعف بشكل واضح فقد قام الباحث بتفريغ بيانات هذه الاستمارات في جداول خاصة لكل مجال من مجالات الأنشطة للدائرة عينة البحث وكالاتي :

العمود الأول : القيمة المقدرة , التي تكونت من الحكم الشخصي للباحث , وبالاستعانة بما جاء في استمارة الاستقصاء .

العمود الثاني : تسلسل الأسئلة المطروحة .

العمود الثالث : الإجابات الخاصة من الدائرة الادارية والمالية في النجف (عينة البحث)





ت	الأسئلة	الإجابة	
		نعم	كلا
الإجراءات العامة			
١	هل تم إصدار أمر إداري بنقل الملاكات الوظيفية مع الدرجة والتخصيص المالي؟	*	
٢	هل تم إجراء نقل الأرصدة المالية الجديدة وتثبيتها في السجلات؟	*	
٣	هل تم إعادة تبويب تخصيصات الموازنة وفقا للقانون المذكور؟	*	
٤	هل تم نقل ملكية الموجودات الثابتة بعد حصرها وتقييمها ؟	*	
٥	هل تم المصادقة على اخر سجل توحيد قبل نقل الأرصدة ؟	*	
٦	هل تم التحقق من صحة الأرصدة المنقولة وفقا لما ورد في سجل التوحيد؟	*	
٧	هل قام قسم التدقيق الداخلي بتدقيق الأرصدة لغلق الحسابات ؟	*	
٨	هل قام قسم التدقيق الداخلي بتدقيق الأرصدة الافتتاحية المنقولة الى الدوائر	*	
الموجودات الثابتة			
٩	هل تم تسجيل الموجودات الثابتة في السجلات وإجراء القيود المتقابلة؟	*	
١٠	هل تم تسجيل الموجودات الثابتة باسم الحكومة المحلية ؟	*	
١١	هل تم استخدام الترميز او الترقيم للموجودات الثابتة بما يحقق سهولة جردها او الدلالة عليها؟	*	
١٢	هل تم استكمال نقل الموجودات الثابتة بأمر يصدر من الوزير المختص بنقل تلك الموجودات الى الادارة المحلية ؟	*	
١٣	هل تم جرد الموجودات المعارة والمستعارة وحصرها والعمل على اعادتها ؟	*	
النقدية			
١٤	هل تم إعداد مذكرة تسوية البنك عند عملية نقل الارصدة ومتابعة البنود المعلقة الواردة فيها؟	*	
١٥	هل تم متابعة الموقوفات في الحساب الجاري لدى المصرف وتصحيح الاخطاء قبل نقل الارصدة ؟	*	
١٦	هل يتم حفظ الشيكات غير المستخدمة بعهدة موظف مسؤول ومسك سجل مراقبة استخدامها ؟	*	





١٧	هل يتم تسجيل كافة المبالغ المستلمة في دفتر الصندوق وايداعها المصرف قبل تاريخ نقل الأرصدة ؟	*
١٨	هل تم المحافظة على وصولات القبض غير المستخدمة ووجود سجل للسيطرة عليها؟	*
المصروفات		
١٩	هل تم نقل التخصيصات وفقا للتبويب الجديدة بعد نقل الأرصدة ويتم الصرف عليها من قبل الشخص المخول وعدم الدخول بأي التزام مالي قبل توفر التخصيصات؟	*
٢٠	هل تم تحديد فترة او تاريخ معين للقطع لضمان عدم وجود تداخل بتواريخ نقل الارصدة ؟	*
٢١	هل تم التحقق من صحة موازين المراجعة المرفوعة ومطابقتها مع السجلات قبل عملية النقل ؟	*
٢٢	هل يتم تدقيق السجلات اليومية والمصروفات والامانات من قبل قسم التدقيق وبشكل شهري؟	*
٢٣	هل يتم توقيع قسم التدقيق على ميزان المراجعة تايدا منه بصحة البيانات الواردة فيه ومطابقة مع السجلات؟	*
المصروفات النثرية		
٢٤	هل تم جرد النقدية في الصندوق ومطابقتها مع السجلات قبل فترة القطع؟	*
٢٥	هل تم تسوية المصروفات النثرية قبل فترة القطع؟	*
تدقيق السلف		
٢٦	هل يتم منح السلفة بواسطة امر اداري من قبل الشخص المخول محدد نوعها والغرض منها والمبلغ؟	*
٢٧	هل تم التحقق من صحة الارصدة (السلف بموجب سجل التوحيد مع السجلات الفرعية مع قيد نقل الارصدة) ؟	*
٢٨	هل يتم متابعة تسوية السلف الممنوحة من قبل قسم الحسابات ؟	*
٢٩	هل يتم فرض غرامة تاخيرية على المتأخرين بسداد السلفة بالرغم من انتهاء فترة السداد؟	*
تدقيق الرواتب		





٣٠	هل يتم اصدار اوامر ادارية بالعلاوات والترفيعات مع الاحتفاظ بنسخ من تلك الاوامر من قبل الشخص المخول بعد اخذ موافقة المحافظ ؟	*
٣١	هل يتم منح الترفيعات على وفق القوانين والتعليمات السارية؟	*
٣٢	هل تم نقل التخصيصات والملاكات الوظيفية الى المحافظة؟	*
٣٣	هل تم مسك سجل الرواتب لتسجيل رواتب الموظفين وكافة المتعلقة برواتبهم؟	*
٣٤	هل تم إرسال الاستقطاعات من رواتب الموظفين اولا بأول؟	*
الامانات		
٣٥	هل تم مطابقة رصيد الامانات الظاهر في سجل التوحيد مع الارصدة التحليلة ومطابقته مع قيود نقل الارصدة عند تطبيق القانون؟	*
٣٦	هل توجد كشوفات تحليلية على مستوى الاسماء بارصدة الاشخاص الموقوفة ومراجعة أسباب الموقوفة؟	*
٣٧	هل يتم إطلاق الأمانات بعد المطالبة بإرفاق وصل قبض الامانة؟	*
٣٨	هل يتم التحقق من صحة تسجيل الأمانات في سجل الأمانات من قبل قسم التدقيق والتأييد عليه بذلك؟	
٣٩	هل يتم توقيع قسم التدقيق على جداول الامانات تاييدا منه بصحة تلك الارصدة ؟	*
الايرادات		
٤٠	هل تم التحقق من شرعية قبض الايرادات على وفق الصلاحيات الممنوحة للحكومة المحلية بموجب القوانين والتعليمات ؟	*
٤١	هل تم التحقق من وجود وصل قبض بالايرادات المستلمة؟	*
٤٢	هل تم التحقق من تنويب الايرادات على حساباتها المختصة ؟	*
٤٣	هل تم التحقق من تسجيل الايرادات في سجل اليومية العامة والترحيل الى سجل الايرادات النهائي؟	*
٤٤	هل تم مطابقة جداول الايرادات مع سجل الايرادات وسجل اليومية العامة للتاريخ نفسه ؟	





تدقيق عقود المقاولات		
٤٥	*	هل تم تشكيل دائرة عقود وفقاً لقانون التعاقدات الحكومية ؟
٤٦	*	هل تم التحقق من استحصال الموافقات الاصولية لاقامة المشروع او الحصول على الخدمات ؟
٤٧	*	هل تم التأكد من الالتزام بالتعليمات والصلاحيات الخاصة بالعقود والية تنفيذها ؟
٤٨	*	التحقق من تشكيل لجان فتح وتحليل العطاءات وفقاً للشروط المطلوبة بموجب تعليمات تنفيذ العقود العامة؟
٤٩	*	هل تم اشراك قسم التدقيق في جميع مراحل اعداد وتنفيذ العقود والمقاولات ؟
٥٠	*	هل تم اجراء مطابقة كشف الجاري لدى المصرف واتخاذ الاجراءات اللازمة لتصفية الارصدة الموقوفة؟(النقدية

حيث تم إعطاء كل سؤال إجابة (نعم) بالدرجة الكاملة بعد التأكد منها، أما الإجابات بـ(كلا) فقد أهملت درجتها وتم إعطاؤها صفراً علماً بأنه تم إعطاء درجات لهذه الأسئلة حيث تعطي القيمة الكبيرة الأسئلة ذات الأهمية النسبية العالية لفعالية الرقابة نزولاً إلى أقل رقم في المدى .
اذ تم تحديد الأوزان لأسئلة قائمة الاستقصاء بالاعتماد على مدى تطبيق كل سؤال باعتباره إجراء رقابي وباستخدام أدلة الإثبات .

وسيتم احتساب درجة الفاعلية وفق المعادلة الآتية

مجموع نقاط القوة المجاب عنها بنعم

درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية = $\frac{\text{مجموع القيم القياسية}}{\text{مجموع نقاط القوة المجاب عنها بنعم}} \times 100\%$

مجموع القيم القياسية

فاذا كانت النسبة دون ٥٠ يعتبر محور الرقابة ضعيف واذا كانت ٥٠ - ٦٠ تعتبر مقبول واذا كانت من ٦٠ - ٧٠ تعتبر متوسطة واذا كانت ٧٠ - ٨٠ تعتبر جيدة واذا كانت من ٨٠ - ٩٠ تعتبر جيدة جداً وفوق



٩٠ تعتبر ممتازة و إن الدرجة الفعلية التي يحصل عليها القائم بالتقويم هي التي توفر له الثقة والقناعة بمواطن القوة والضعف لإجراءات النظام الخاضع للتقويم ومن ثم تمكنه من وضع إجراءات تدقيق تتسجم مع فعالية النظام الخاضع للتدقيق .

مجموع نقاط القوة المجاب عنها بنعم

درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية = $\frac{\text{مجموع القيم القياسية}}{\text{مجموع نقاط القوة المجاب عنها بنعم}} \times 100\%$

مجموع القيم القياسية

٤٨

= $\frac{\text{مجموع نقاط القوة المجاب عنها بنعم}}{\text{مجموع القيم القياسية}} \times 100\%$

١٠٠

= ٤٨

وبعد تطبيق المعادلة في اعلاه اتضح للباحث ان درجة الفعالية لنظام الرقابة الداخلية في دائرة الشؤون الادارية والمالية في محافظة النجف الاشرف هي ٤٨% وهذا يعني ان نظام الرقابة الداخلي ضعيف ويستلزم على الدائرة الادارية والمالية في محافظة النجف الاشرف اتخاذ اجراءات المناسبة لرفع كفاءة الرقابة الداخلية .

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات :

١- إن الهدف من تقويم نظام الرقابة الداخلية هو تعيين مدى فاعلية النظام، ليتم في ضوءه تخطيط إجراءات التدقيق فضلاً عن تقديم التوصيات للوصول بنظام الرقابة الداخلية إلى المستوى الذي يحقق فيه أهدافه بصورة جيدة ومرشدة للدائرة الإدارية والمالية .

٢- ان إجراءات نظام الرقابة الداخلية بخصوص نقل الصلاحيات للعمل وفق النظام اللامركزي قد تضمنت العديد من الثغرات وكما تم بيانه في استمارة الاستقصاء .

٣- كانت درجة الفعالية للرقابة الداخلية هي ٤٨% مما يؤكد بان نظام الرقابة الداخلية ضعيف .

٤- نظرا لضعف الرقابة الداخلية فان الكشوفات والتقارير المالية سوف لن تعكس حقيقة البيانات لاحتمالية وجود العديد من الأخطاء وعدم اكتمال البيانات وكما تم اضاحه في استمارة الاستقصاء وخصوصا ما يتعلق بصحة الأرصدة المنقولة بالموجودات الثابتة والسلف والأمانات لعدم خضوعها الى التدقيق .

التوصيات :

١- يجب التوسع في استعمال وسائل دراسة تقييم نظم الرقابة وعدم الاعتماد على طريقة واحدة، وذلك للانتفاع من خصائص الوسائل المختلفة وتخفيف من اخطائها مازال يكفل سلامة الحكم على درجة تاثير نظام الرقابة الداخلية للدائرة الإدارية والمالية.

٢- يتوجب على الدائرة الإدارية والمالية اتخاذ العديد من الإجراءات الرقابية لسد الثغرات الموجودة ومنع الأخطاء .

٣ - يتطلب إعادة تدقيق الارصدة الافتتاحية وقيود نقل الأرصدة ووضوح نقطة القطع لنقل الارصدة والمصادقة على سجلات التوحيد بعد تدقيقها من قسم التدقيق .

٤- يتطلب إعادة تدقيق الكشوفات والتقارير المالية المرفوعة بعد إجراءات التحقق منها لتعكس حقيقة المركز المالي لدوائر فك الارتباط ووضع نظام محاسبي جيد يتضمن إجراءات كاشفة وراذعة عند توحيد موازين دوائر فك الارتباط من قبل دائرة الشؤون المالية والإدارية في محافظة النجف الاشرف واتخاذ إجراءات مناسبة لرفع كفاءة الرقابة الداخلية .

المراجع:

- أولاً : المعايير المحلية والدولية وأدلة التدقيق.
١. دليل التدقيق رقم (٤) دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية .
 ٢. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) , لجنة معايير الرقابة الداخلية (إرشادات الانتوساي حول معايير الرقابة الداخلية) , ٢٠١٢ م .
 - ٣- ديوان الرقابة المالية , دائرة الشؤون الفنية: دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات, بغداد ٢٠٠٦
- ثانياً: المصادر باللغة العربية
١. عثمان ، عبد الرزاق محمد / اصول التدقيق والرقابة الداخلية / موصل ١٩٩٩ .
 ٢. الصحن، عبد الفتاح و السرايا، محمد السيد والنصر، عبد الفتاح وشحاتة ، شحاتة السيد " المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية" الدار الجامعية ،الإسكندرية، مصر ٢٠٠٨ .
 ٣. توماس، وليم و هنكي أمرسون ، تعريب احمد الحاج ،كمال الدين سعيد ،المراجعة بين النظرية والتطبيق ، دار الميرخ للنشر ٢٠٠٩ .
 ٤. الطبقلي ، محمد وليد عبد العزيز" الرقابة الداخلية والخارجية على إدارة المخاطر المصرفية وفقاً لمقررات بازل/٢ " أطروحة مقدمة إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد/العراق ٢٠٠٨ .
 ٥. الالوسي ،حازم هاشم، "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق" الجزء الأول ، الجامعة المفتوحة، طرابلس ليبيا ٢٠٠٣ .
 - ٦- أرنز، الفين ، راندال ، ج .الر، مارك س .بيلس،" المراجعة المحاسبية وخدمات التاكيد مدخل متكامل " تعريب ومراجعة محمد عبد الفتاح العشماوي وغريب جبر غريب ، الكتاب الاول ، دار الميرخ للنشر (الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ٢٠١٣) .
 - ٧- أرنز ، الفين ولوبك ، جميس ،المراجعة مدخل متكامل ، دار الميرخ ، ٢٠٠٤ .
 - ٨- التميمي ، هادي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية / عمان / ٢٠٠٦ .
 - ٩- جمعة، احمد حلمي ، ٢٠٠٠، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر ، عمان.
- ثالثاً: الرسائل الجامعية و البحوث
١. التميمي، عقيل نجم مهدي، "نظام اللامركزية الادارية لدستور العراق "، بحث منشور في مجلة تكريت، ٢٠١٨.



رابعاً: المصادر انكليزي

٣th ed.) , ٢٠١١.," Information Technology Auditing ", South Western,١ – Hall-James A.

رابعاً: الانترنت

٢-http://iraql.d.hjc.iq:٨٠٨٠/identity_search.aspx

3- (<https://mawdoo3.com>)

4- Ratcliffe, Thomas A. &Carles E. Landers, "Understanding Internal Control and Internal Control Services", Copyright© 2009, American Institute of Certified Public Accountants, INC.(AICPA), New York,2009

