

تقويم فاعلية الرقابة على أداء الحكومات المحلية في ضوء بعض متطلبات قانون SOX
(دراسة تطبيقية في عينة من المحافظات العراقية)

Evaluation the effectiveness of control the performance of local governments in the light of some of the requirements of SOX Act
(Study in a sample of the Iraqi provinces)

أ.م.د. محمد حلو داود الخرسان* م.د. عبد الرضا حسن سعود**

helo_alkhrsan@yahoo.com abdulridhasaud@gmail.com

تاريخ استلام البحث: 2015/2/22 تاريخ قبول النشر: 2015/3/19

المستخلص :

تزداد أهمية الرقابة الداخلية بزيادة حجم الاعمال التي تقوم بها الوحدة، وان تنفيذ الحكومات المحلية لجزء من الموازنة الاستثمارية دعى الى ان يكون للرقابة الداخلية دور مهم في تنفيذ تلك الحكومات للمهام الملقة على عاتقها، من هنا فان هدف البحث يتركز على تقويم فاعلية هذا النوع من الرقابة وذلك في ضوء بعض المتطلبات التي جاء بها قانون (SOX). وقد استند البحث الى فرضية مفادها أن التزام الحكومات المحلية ببعض ما جاء به قانون SOX يقود الى تفعيل الرقابة على المال العام عند تنفيذ الموازنة من قبل تلك الحكومات.

وقد تضمن البحث ثلاثة محاور تركز الأول على التعرف على ماهية الرقابة على المال العام، أما المحور الثاني فتناول قانون SOX مع إجراءات الرقابة التي يتضمنها هذا القانون، أما المحور الثالث فتضمن الجانب العملي من خلال دراسة تحليلية للعمل الرقابي على أداء الحكومات المحلية لعينة من المحافظات العراقية. وخلص البحث إلى جملة استنتاجات وتم وضع التوصيات المناسبة لها.

Abstract:

The control is of great importance in the administrative process and is one of the most important pillars of this process, and must regulate the process control makes them an effective tool in developing and directing administrative activity its entities different, so research aims to attempt to evaluate the effectiveness of control of the performance of local governments represented by the implementation of the general budget and determine points by which they can improve and develop the control performance in the light of some of the requirements that come with the Sarbanes - Oxley (SOX). The research is based on hypothesis that they are the commitment of local governments, somewhat it comes with SOX law leads to the activation of the control of public funds when the implementation of the budget by those governments.

The research is divided into three sections singled out the first ones to recognize the nature of the control of of public funds, while the second topic addressed the law of SOX in terms of the concept and the basic features and objectives it seeks to achieve, as well as to clarify the structural build upon, and fasten it with control procedures, while the third section guarantees the practical side through an analytical study of the performance of the supervisory work of the local government of the province of Dhi Qar. The research found, some important conclusions where appropriate recommendations have.

* رئيس قسم المحاسبة في الكلية التقنية/ناصرية.
** مساعد رئيس جامعة سومر للشؤون العلمية.

المقدمة :

تزايد الاهتمام باللامركزية الادارية في العراق وبشكل ملحوظ بعد التغيير السياسي في عام 2003 وادى ذلك الى زيادة المهام الملقاة على عاتق الحكومات المحلية في تنفيذ الجزء الاكبر من الموازنة العامة والذي له تماس مباشر مع الخدمات المقدمة للمواطنين، وحيث أن التصرف بالمال العام من قبل الحكومة المحلية يتطلب وجود رقابة فاعلة، كان لابد من التركيز على موضوع الرقابة ويجاد السبل لتحسين وتطوير الاساليب والاجراءات الرقابية بما يضمن الحفاظ على المال العام. وفي هذا البحث سوف يتم ربط الرقابة على أداء الحكومة المحلية في مجال تنفيذ الموازنة مع إمكانية الاستفادة من الخدمات التي يقدمها قانون ساربينز- أوكسلي Sarbanes-Oxley (SOX) ¹ وهو القانون الأمريكي الذي صدر في تموز 2002 اثر الفضائح والانهيار في الشركات الأمريكية نتيجة حالات التزوير والتلاعب بالقوائم والبيانات المالية لتلك الشركات، والذي من خلاله تم تحديد مؤشرات الرقابة التي يجب أن تلتزم بها جميع الشركات العامة والخاصة، وتم ذلك الربط من خلال دراسة تحليلية لإجراءات الرقابة الداخلية والخارجية في عينة من المحافظات العراقية، ومقارنتها ببعض تلك المؤشرات التي حددها القانون المذكور كأساس لوجود رقابة فاعلة.

مشكلة البحث:

من أجل منع حالات الهدر والتلاعب في المال العام عند تنفيذ الموازنات لابد من تحسين وتفعيل إجراءات الرقابة من قبل الجهات المختلفة المعنية والاستجابة لنتائج تلك الرقابة من قبل الحكومات المحلية .

ويمكن تلخيص المشكلة في التساؤل الآتي: هل هناك إمكانية لتحسين وتفعيل دور الرقابة على أداء الحكومات المحلية للمحافظة على المال العام وذلك من خلال الاستفادة من بعض متطلبات قانون SOX.

أهمية البحث :

تكمن أهمية هذا البحث من تزايد حجم الأموال والمشاريع التي تدار من قبل الحكومة المحلية ضمن تنفيذ الموازنة بشقيها الجاري والاستثماري وأثرها في الاقتصاد ، والتي تتطلب رقابة فاعلة وشاملة على تنفيذ هذه الموازنات وبشكل مباشر بما يضمن التطبيق الكفوء والفعال للقوانين والأنظمة والتعليمات، وهنا يأتي دور الجهات الرقابية في متابعة تنفيذ الموازنات للحكومات المحلية، لضمان الإفصاح والشفافية والمساءلة والاستقلالية والعدالة بوصفها مقومات ضرورية لرفع أداء المؤسسات الحكومية والقضاء على الفساد المالي ، وتزايد أهمية هذا الموضوع لأنه يحاول الاستفادة من احداث الاساليب في الرقابة والمتمثلة في قانون SOX في تفعيل دور الرقابة للمحافظة على المال العام ومنع الهدر والتلاعب في ذلك المال عند تنفيذ الموازنة من قبل الحكومة المحلية، وان منع هدر المال العام والمحافظة عليه يعود بدوره إلى تقديم أفضل الخدمات لأفراد المجتمع، وصولاً إلى معرفة مكامن القوة والضعف فيها ، ومن ثم البحث عن الآليات والطرائق اللازمة لتطويرها للحد من الفساد والحفاظ على اقتصاد الدولة وتسخيرها في سبيل المجتمع والمصلحة العامة .

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

- إلقاء الضوء على (قانون SOX) من حيث المفهوم والسمات ومتطلبات التطبيق والمكونات الرئيسية.
- استعراض إجراءات الرقابة على المال العام من خلال متابعة تنفيذ الحكومة المحلية للموازنة.
- الربط بين بعض ما جاء به قانون SOX واجراءات الرقابة على المال العام المتبعة بغرض الاستفادة من الاساليب الحديثة في القانون المذكور.

فرضية البحث :

على ضوء مشكلة البحث وهدفه يمكن صياغة الفرضية الآتية :
(الترام الحكومات المحلية ببعض ما جاء به قانون SOX يقود الى تفعيل الرقابة على المال العام عند تنفيذ الموازنة من قبل تلك الحكومات).

¹ سيتم استخدام المختصر SOX للإشارة الى قانون ساربينز- أوكسلي أين ما ورد في البحث.

منهج البحث :

يقوم هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي الاستنباطي في جانبه النظري وذلك من خلال عرض أهم المواد القانونية والفقرات التي يتضمنها قانون SOX و المؤثرة في كفاءة الرقابة ومدى فاعليتها في الحفاظ على المال العام عند تنفيذ الموازنة من قبل الحكومة المحلية، فضلاً عن ذلك مراجعة واستخدام المصادر المتاحة للدراسات المنشورة وغير المنشورة والدوريات العالمية والمحلية لاختيار أحدث المستجدات الخاصة بما تم تناوله عن الرقابة وقانون SOX، أما الجانب العملي فقد تم اعتماد المنهج الاستقرائي للوصول الى النتائج وتعميمها على مجتمع الدراسة.

المبحث الأول : الرقابة على النشاط المالي للوحدات الحكومية**تمهيد:**

إن للرقابة أهمية كبيرة في العملية الإدارية وتعد من أهم ركائز هذه العملية، ولا بد من تنظيم عملية الرقابة بشكل يجعل منها أداة فاعلة في تطوير وتوجيه النشاط الإداري بكياناته المختلفة، ومن المعلوم أن الأجهزة الحكومية تهدف من وراء إنشائها إلى تقديم الخدمات للمواطنين، ويأتي دور الأجهزة الرقابية لضمان تقديم هذه الخدمات بأسرع وقت وبأقل جهد وتكلفة ممكنة وبالشكل المطلوب قانوناً.

ويمكن تعريف الرقابة على أنها المقارنة المستمرة بين الخطط والاداء الفعلي وتشخيص الانحرافات من خلال التغذية الراجعة للبيانات، ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية التي تتركز على المخطط او الاداء الفعلي او الاثنين معا في اطار الظروف والمتغيرات الداخلية وتلك المحيطة بالمنشأة (الشماع، 1992: 153). كما ان هناك من يعرفها على انها عمليات السيطرة التنظيمية المستمرة على تطبيق خطط المنظمة بصورة كفوءة وفعالة وبما يضمن تحقق أهدافها دون هدر في الموارد والقدرات المادية والمالية والبشرية، كما انها وسيلة لتحديد مناطق ومجالات الاخفاقات ووضع المعالجات اللازمة لتصحيحها (الصقال، 2008: 6).

وبذلك يمكن القول ان الرقابة هي العملية التوجيهية للتأكد من أن الأموال التي تم إنفاقها وفقاً لما هو مخطط أو مرسوم لتحقيق الأهداف المراد الوصول إليها وبعبارة أخرى يتم البحث عن أسباب الانحراف عن الهدف والعمل بالبحث عن المتسبب في هذا الانحراف ومسأله ومعالجة الانحراف حتى لا يتكرر مرة أخرى.

1-1 : مهام الرقابة المالية في المؤسسات الحكومية: (ديوان الرقابة المالية، 2004: 8)

يمكن تلخيص اهم اهداف ومهام الرقابة المالية وذلك قدر تعلق الامر بالمؤسسات الحكومية بالاتي:

- حماية الاموال العامة، والتأكد من ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية وسلامة التصرفات المالية واتباع القوانين واللوائح والأنظمة.
- العمل على توجيه الأجهزة الحكومية الى الاداء الافضل وتحسين وتطوير اجراءات الاعمال المالية.
- رقابة وتدقيق حسابات الجهاز الحكومي الخاضع للرقابة والتحقق من سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية بخصوص الانفاق العام وجباية الإيرادات.
- ضمان حسن استخدام الاموال والاقتصاد في الانفاق.
- ضمان عدم خروج مسار الصلاحيات الحكومية عن الحدود المرسومة وفقاً لبنود الموازنة.
- إبداء الرأي في القوائم والبيانات والتقارير المتعلقة بنتائج الاعمال والاوزاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة وبيان ما إذا كانت منظمة وفق المتطلبات القانونية والقواعد والاصول المحاسبية المعتمدة وتعكس حقيقة المركز المالي وعوائد الاستثمار المقررة ونتيجة النشاط.
- تقويم الاداء وفقاً لأحكام القوانين النافذة.
- تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية وما يتعلق بها من أمور ادارية وتنظيمية.
- المساهمة في وضع وتطوير القواعد والاصول والمعايير الرقابية والمحاسبية.
- الكشف عن اي أخطاء او انحرافات او مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية وتحليلها وتحديد أسبابها وسبل معالجتها.

2-1 أنواع الرقابة واساليب تنفيذها:

هناك أكثر من نوع للرقابة المالية يمكن للوحدات الحكومية ان تحكم الرقابة على المال العام من خلالها وذلك بحسب طبيعة العمل المراد مراقبته (رشيد وآخرون، 2012: 328):

أولاً) الرقابة السابقة: وهي شائعة الاستخدام في الوحدات الحكومية لاسيما في التدقيق الداخلي، وتتمثل بفحص وتدقيق التصرفات المالية كافة للوحدة ، وهي لا تنصب على المعاملات المالية فقط وإنما تذهب الى أبعد من ذلك ولمختلف نشاطات الوحدة ، وبالتالي فإن الرقابة الداخلية الفعالة تعمل على تضيق حالات الهدر والاسراف والتلاعب وحالات الغش والفساد الى أدنى حد ممكن بشرط توفر كافة المقومات والمتطلبات اللازمة لتنفيذ مهامها، ان التدقيق والفحص السابق للصرف يسيطر على اداء الوحدة ويضعها في الطريق السليم وكل ما يصرف يكون وفقاً للقوانين والتعليمات النافذة.

ثانياً) الرقابة اللاحقة: في هذا النوع من الرقابة لا يتم تقويم التصرفات المالية الا بعد حدوثها فعلا اي بعد نهاية السنة المالية مما يجعل الرقابة اللاحقة ذات طابع تقويمي او تصحيحي ويركز على ابداء الرأي بالتصرفات المالية.

ورغم ان هناك من يرى ان يضيف الرقابة اثناء عملية الصرف لكن وجهة نظر الباحث ان الصرف هو نقطة في الزمن وكل انواع الرقابة اما ان تكون قبل هذه النقطة وبالتالي تصنف كرقابة سابقة او تكون بعدها وتصنف كرقابة لاحقة.

وهناك تصنيف آخر للرقابة يعتمد على من يقوم بها:

أولاً) الرقابة الداخلية: وهي موجودة في كافة الوحدات الحكومية وتتمثل بالمفتش العام في الوزارات نزولاً الى كل المديريات والاقسام وهي تكون بتدقيق شامل (100%) للتصرفات المالية مما يؤدي الى اكتشاف مبكر للأخطاء وحالات الغش والتلاعب.

ثانياً) الرقابة الخارجية: وهي عادة ما تتم من قبل هيئات تدقيق خارجية لا ترتبط بالوحدة الادارية الخاضعة للتدقيق اي انها مستقلة وتقدم تقاريرها الى السلطة التشريعية وفي العراق تتمثل هذه الهيئات بديوان الرقابة المالية وهيأة النزاهة والرقابة البرلمانية.

ومن الجدير بالذكر ان هناك تكامل بين كل من الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية وان برنامج التدقيق الذي يضعه المراقب الخارجي يتوقف على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ، وبذلك فان وجود نظام رقابة داخلية فعال مع تدقيق خارجي محكم ومهني من شأنه ان يغلق كافة الفجوات والثغرات لنقاط الضعف وبالتالي المحافظة على المال العام.

3-1 جهات الرقابة المالية في العراق

هناك ثلاث جهات رئيسة تتولى الرقابة المالية في العراق:

أولاً) رقابة السلطة التشريعية: وهي الأكثر عمومية وتتمثل برقابة مجلس النواب وهو صاحب السلطة المطلقة في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة فضلاً عن رقابة مجالس المحافظات على الاداء المالي للحكومات المحلية.

ثانياً) رقابة الأجهزة العليا: وهي الأجهزة الرقابية التي لها كيان قانوني مستقل اي لا ترتبط بالسلطة التنفيذية، وتتمثل في العراق بديوان الرقابة المالية والذي له تاريخ طويل في مجال الرقابة حيث تأسس عام 1925 بموجب أول دستور عراقي، وكذلك هيأة النزاهة وهي حديثة العهد حيث تأسست بموجب القانون رقم (30) لسنة 2011 وهي تمارس الرقابة على القطاع العام في مخالفات الوظيفة العامة ومن ضمنها المخالفات المالية.

ثالثاً) رقابة السلطة التنفيذية على نفسها: يمكن ان نطلق عليها الرقابة الداخلية وتتمثل بالمفتش العام الموجود في كل وزارة فضلاً عن اقسام التدقيق الموجودة في كل الوحدات والتشكيلات الإدارية المكونة لمؤسسات الدولة.

المبحث الثاني: قانون ساربنز – أوكسلي (SOX)

تمهيد :

ساربنز - أوكسلي هو قانون أمريكي يوجب على الشركات أن تضمن وتعتد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية. حسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي CEO ومدير القطاع المالي CFO مسؤولية شخصية عن إعلان بيانات مالية خاطئة. وقد جاء هذا القانون إثر تداعيات

المخالفات المالية الجسيمة التي أدت إلى انهيار شركتي إنرون وورلد كوم (http://ar.wikipedia.org). وقد صدر في تموز 2002 ، ووضع معايير جديدة أو محسنة لجميع الشركات الأمريكية وإدارتها والمحاسبة العامة، وينسب اسمه إلى مقدمه السناتور الأمريكي (بول ساربنس) (D-MD) والممثل مايكل جيمي اوكسلي (R-OH). وقد جاءت أهداف ومتطلبات هذا القانون متفقة تماماً مع التقارير والأطر الرقابية المشتركة التي أصدرتها المنظمات المهنية الدولية والتي تتضمن الآتي: (Kate,2007:8)

- منع التزوير بالقوائم المالية.
- تقديم تقارير مالية أكثر شفافية.
- تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات العامة.
- معاقبة المفسدين عن حالات التزوير في القوائم المالية.
- حماية المستثمرين والجهات الأخرى.

1-2 المكونات الرئيسية لقانون SOX: (James & Steve, http://www.ey.com)

- أولاً) وضع اشراف مستقل على التدقيق في الشركات العامة من خلال:
- تأسيس مجلس اشراف محاسبي على الشركات العامة PCAOB.
- منح PCAOB سلطة التفتيش والتنفيذ ووضع المعايير.
- تعزيز لجان التدقيق وحوكمة الشركات وذلك من خلال:
- استقلالية لجان التدقيق عن الادارة لكل الشركات المساهمة.
- لجان التدقيق المستقلة وليس الادارة هي المسؤولة المباشرة عن التعيين والمكافآت والاشراف على المدقق الخارجي.
- الافصاح فيما اذا كان على الاقل شخص واحد كخبير مالي في لجنة التدقيق.
- ثالثاً) تعزيز الشفافية والمسؤولية التنفيذية وحماية المستثمر وذلك من خلال:
- افصاح شركات التدقيق عن معلومات معينة حول عملياتها للمرة الأولى متضمنة اسماء العملاء والأجور ونوعية الاجراءات الرقابية.
- توقيع الرئيس التنفيذي CEO والمسؤول المالي CFO على التقارير المالية.
- الحظر على موظفي الشركات والمديرين من استخدام طرائق احتيالية لتضليل المدققين.
- توفير حماية للمبلغين الذين توظفهم الشركات العامة للتبليغ عن اي مخالفات في التقارير المحاسبية والرقابة الداخلية.
- وضع تقييم من قبل الادارة لقياس فاعلية نظام الرقابة الداخلية على الابلاغ المالي ومدقي الحسابات.
- وضع برنامج في هيئة الأوراق المالية SEC يحتوي على صناديق اموال عادلة Fair Funds لزيادة الاموال المتاحة لتعويض ضحايا الاحتيال في الاوراق المالية.
- رابعاً) تعزيز استقلالية المدقق وذلك من خلال:
- الحظر على شركات التدقيق من القيام بأعمال غير تدقيقية للشركات التي يتم تدقيقها.
- وجود لجنة تدقيق للمصادقة المسبقة على كل الاعمال التدقيقية وغير التدقيقية.
- ان تكون هناك مناوبة بتغيير مراقب الحسابات الخارجي كل خمس سنوات بدلا من سبع.

2-2 الأهداف الأساسية للقانون:

- يتضمن هذا القانون جملة من الأهداف الداعية إلى النهوض بالبيئة المحاسبية واكتساب الثقة لدى المستثمرين ودوائر الضريبة وغيرهم من أصحاب المصالح والجهات الأخرى ومن أهمها:
- الشفافية في تقديم المعلومات المالية، وتحقيق تلك الشفافية بدراسة القوائم المالية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات أو بيانات غير صحيحة وان تكون تلك البيانات والمعلومات ذات أهمية نسبية، والتأكد من انه لم يحذف من تلك القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ من شأنها جعل هذه القوائم مضللة (Tackett, 2004:6).

- التحقق من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومدى فاعليتها في منع عمليات الغش واكتشاف الأخطاء المحاسبية حال حدوثها، والتحقق من قدرة الشركة على القيام بتنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التأكد من جودة التنفيذ لتلك الأنشطة والثبات على ذلك (Tae, 2004: 188).
- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة وملاحظة أي تغيير في هذه السياسات المتبعة، وملاحظة مدى ملاءمة هذه السياسات لطبيعة عمل الشركة وأثرها على المركز المالي ونتائج الأعمال.
- الإشراف على عمليات التقصي والبحث عن عمليات الغش والأخطاء التي من شأنها أن تحدث في الشركة (Kate, 2007: 9).
- دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني والأخذ بالآراء الواردة فيها.
- التحقق من استقلالية مدققي الحسابات الداخليين ورفع كفاءتهم ووضع نظام للتدقيق الداخلي في الشركة ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تأكيد تلك الاستقلالية.
- اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة إحدى الشركات للقوانين والقواعد والأنظمة، حيث تفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وتفرض إجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المدققين (Tackett, 2004: 189).

3-2 السمات الأساسية لقانون SOX:

تتمثل السمات الأساسية لهذا القانون بالاتي: (Oxley Act, 2002: 26-30)

- تأسيس مجلس أعلى للمحاسبة لمراقبة أداء أعمال المحاسبين القانونيين وحماية المستثمرين وإعادة الثقة في تقاريرهم، ويتطلب تسجيل جميع المحاسبين القانونيين كأعضاء في هذا المجلس وإتباع تعليماته المستقبلية بدقة.
- تطبيق القواعد المقترحة بصرامة للمحافظة على استقلال مراقب الحسابات بما في ذلك الرفع من صلاحيات لجان التدقيق ومنع مراقبي الحسابات من مزاولة الأعمال الاستشارية للعميل نفسه.
- مطالبة المديرين التنفيذيين والماليين للشركات بتوقيع شهادة قسم (يمين) كل ثلاثة أشهر يشهدون فيها بعدم علمهم بوجود أخطاء أو غش في القوائم المالية بالإضافة إلى مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في اكتشافها.
- العمل على الرفع من مستوى الإفصاح والشفافية لكل الإحداث المالية المؤثرة في عناصر القوائم المالية سواء داخل القوائم المالية أو خارجها، بالإضافة إلى الإفصاح عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية، وضرورة إصدار قواعد تحدد آداب وسلوك المديرين.
- الرفع من مستوى المحللين الماليين ومنع عمليات التحليل المالي لخدمة أغراض خاصة.
- العقوبات المالية والجنائية على جميع الأطراف ذات العلاقة في حالة وقوع المخالفات بقصد أو بدونه.

4-2 هيكلية قانون SOX:

يتضمن هذا القانون احد عشر باباً ويتكون كل باب من عدة أقسام، وهي كالآتي:

(Linda, 2009: 381-414).

- 1- مجلس مراقبة حسابات الشركة:
 - الباب الأول: ويتكون من تسع أقسام، ويشكل مجلس لمراقبة حسابات الشركات العامة من اجل توفير رقابة مستقلة على مكاتب مراقبي الحسابات وتحديد الإجراءات المحددة للالتزام بضوابط السلوك المهني، ومما لاشك فيه فان هذا الباب يعزز من إمكانية الاعتماد على الخدمات التي تقدمها مكاتب المدققين الخارجيين عند انتدابهم لتدقيق الدوائر الحكومية عند الحاجة لذلك.
- 2- استقلالية مراقب الحسابات:
 - الباب الثاني: يتضمن تسعة أقسام ويضع المعايير لاستقلالية مراقب الحسابات والقواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق لما لها من اثر على شفافية وموثوقية التقارير المالية والمعلومات المصرح عنها، ومن المؤكد إن تلك الاستقلالية سوف يتم الاستفادة منها بشكل كبير في التحقق من سلامة

إجراءات تنفيذ الموازنة من قبل الحكومات المحلية عند الطلب من جهة مستقلة ومحايدة من التحقق من ذلك.

3- مسؤولية الشركات:

■ الباب الثالث: ويتألف من ثمانية أقسام تركز على تحديد مسؤولية موظفي الشركات من دقة البيانات المعروضة بالتقارير المالية، وفي هذا المدخل أهمية كبيرة عند تطبيق متابعة تنفيذ الموازنة من قبل الموظفين العموميين لأن التزام الموظفين بتلك المسؤوليات سوف يكون رادعا لهم بعدم التضليل في تلك القوائم من جانب وعامل معزز للثقة في تلك القوائم من جهة أخرى.

4- تعزيز الإفصاح عن البيانات المالية:

■ الباب الرابع: ويتكون من تسعة أقسام يصف تعزيز شروط الإفصاح عن المعاملات المالية بما في ذلك الأحداث التي يجب الإفصاح عنها خارج الميزانية بإيضاحات، وأثرها على المعاملات المالية، كما أنه يتطلب تقديم التقارير في الوقت المناسب للتغيرات في الوضع المالي، ويتطلب هذا القسم:

■ إيضاح بأن الإدارة مسؤولة عن وضع هيكل للرقابة الداخلية وإجراءات تطبيقها.

■ تقييم لفاعلية ضوابط الرقابة الداخلية للتقرير المالي في نهاية السنة المالية.

■ تقديم تقرير من مراقب حسابات الشركة بالتصديق على تقرير تقييم الإدارة للرقابة الداخلية.

5- تحليل وتعارض المصالح:

● الباب الخامس: ويتكون من قسم واحد فقط ويشمل إجراءات هادفة إلى المساعدة في استعادة الثقة لدى مستعملي التقارير المالية وتحدد قواعد السلوك الإلزامي لمحللي الأوراق المالية في الكشف لإيضاح التعارض في المصالح بين الإدارة والمالكين والأطراف الأخرى، ولهذا الباب أهمية كبيرة بالنسبة للجهات المنفذة للموازنة والجهات التي تراقب ذلك التنفيذ والتي ينبغي لها مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

6- موارد وسلطة اللجنة:

● الباب السادس: ويتألف من أربعة أقسام ويعطي الحق والسلطة للجنة مراقبة عمليات البورصة لغرض الرقابة على الأوراق المالية في التعامل مع المحللين الماليين ويضع قيود تحد من ممارسة المهنيين بصفة وسيط أو مستشار أو تاجر.

7- الدراسات والتقارير:

● الباب السابع: ويتألف من خمسة أقسام، ويخاطب مراقب الحسابات القائم بالعمل ضمن لجنة مراقبة عمليات البورصة ويقدم مختلف الدراسات الاستشارية.

8- الاحتيال والمسألة الجنائية للشركات:

● الباب الثامن: ويتألف من سبعة أجزاء ويصف العقوبات الجنائية للتزوير والتلاعب بحسابات الشركة وإتلاف أو تغيير السجلات المالية التي يجب عرضها في التحقيقات مع توفير الحماية للمبلغين وقوة الإرشاد.

9- تعزيز العقوبة وجرائم المديرين الماليين:

● الباب التاسع: ويتكون من قسمين ويتناول زيادة العقوبات على الإدارات العليا بعد تصنيف المديرين وفق المستويات الوظيفية وفرض أقوى الأحكام والمبادئ التوجيهية في حالة عدم اعتماد التقارير المالية للشركات ويوصف بأنه جريمة جنائية، ولهذا الباب أهمية في التزام الوحدات الحكومية التي يطبق فيها قانون SOX بعدم استغلال الإدارات العليا لنفوذها في التلاعب بالأموال العامة أو سوء التنفيذ للموازنة وضعف المتابعة والإشراف من قبل الإدارات العليا الأمر الذي يترتب عليه ضياع للأموال العامة.

10- الإقرارات الضريبية للشركات:

● الباب العاشر: يتكون من قسم واحد يختص بإجراءات اعتماد الإقرارات الضريبية من مراقبي الحسابات، كما يتضمن الإشارة إلى ضرورة التوقيع من قبل الرئيس التنفيذي للشركة على الإقرار الضريبي، ومن الواضح جدا أهمية ذلك للوحدات الخاضعة للتحاسب الضريبي، وكذلك يمكن

الاستفادة منه عند تنفيذ الموازنة من خلال متابعة الحكومة المحلية عند قيامها بإرسال نسخ من التعهدات والتصاريف ومبالغ المقاولات وإحالة مشاريع تنفيذ الموازنة للدوائر الضريبية المختصة بهدف المحافظة على الأموال العامة ومنع التهرب الضريبي.

11- الغش والتلاعب في سجلات الشركة:

• الباب الحادي عشر: ويتألف من سبعة أقسام ويحدد الطرق المتبعة التي تقوم بها الشركات في الغش والتلاعب وفق سجلات وتطبيقات تتضمن أبعاد إجرامية ولتلك الجرائم عقوبات محددة، ومما لا شك فيه أن لهذا الباب أثراً إيجابياً في خلق نوع من الاطمئنان لدى الإدارات العليا ولدى جهات الإشراف والرقابة المختلفة عندما يتوفر لديها اليقين بأن قانون SOX يهتم بفرض تلك العقوبات.

ويتضح مما سبق أن هذا القانون لا يقتصر على ضرورة القيام بإجراءات تدقيق فعالة فحسب بل يمتد إلى مسؤولية الإدارة ومراقبي الحسابات بإبداء الرأي الفني في نظام الرقابة الداخلية المطبق ومدى توافقه مع القانون، وإجراء تقييم له عند نهاية كل سنة للتأكد من مدى فاعليته بالنسبة للتقارير المالية.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

تمهيد :

يتضمن الجانب التطبيقي دراسة تحليلية لإجراءات الرقابة للوحدات الحكومية التي تشكل الحكومة المحلية في ثلاث محافظات عراقية هي كربلاء وواسط وذي قار وقد أكتفى الباحثان بثلاث محافظات لوجود تشابه كبير يصل إلى حد التماثل في الإجراءات الرقابية المتبعة لدى الحكومات المحلية في أغلب المحافظات العراقية كونها تخضع لرقابة ديوان الرقابة المالية وذلك فيما يتعلق بالرقابة الخارجية والفروقات أن وجدت فهي تنحصر بالتدقيق الداخلي.

3 - 1 مهام الحكومة المحلية في العراق:

يعد العراق من أحدث الدول الفيدرالية في العالم بعد التحول الديمقراطي الذي حصل فيه وتبنى الدستور الدائم لعام 2005 للفيدرالية واللامركزية الإدارية كأسلوب لنظام الحكم فيه. لا خلاف في أن التنظيم الإداري في العراق قد شهد تطبيق نظام المركزية الإدارية بأشدها صوراً على الرغم من أن الدساتير العراقية السابقة، والقوانين التي صدرت في ظلها، أشارت إلى تبني نظام اللامركزية الإدارية، ألا أن التحولات الدستورية والقانونية التي شهدتها العراق بعد عام 2003، والمتبعة بصور قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية فضلاً عن صدور أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (71) في 6 / 4 / 2004 الخاص بتنظيم السلطات المحلية، قد أدت إلى تبني نظام اللامركزية الإدارية.

ولم يقتصر أمر تنظيم العلاقات بين السلطة المركزية في العاصمة وبين المحافظات على مستوى النصوص بل امتد ليشمل الواقع العملي والتطبيقي من خلال منح الأقاليم والمحافظات استقلالاً إدارياً مع قدر من الوظيفة التشريعية، وتختلف درجة المركزية أو اللامركزية حسب درجة تفويض السلطة. ويتم حصر اختصاصات الحكومة المحلية في دائرة جغرافية معينة متمثلة بالمحافظة لإدارتها وتقديم الخدمات المحلية لتحقيق التنمية فيها إلى جانب الحكومة المركزية المسؤولة عن وضع السياسة العامة والخطط القومية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والإشراف على تنفيذها، ومن مزايا الحكومات المحلية الآتي: (شكاره، 2010 : 89)

- تخفيف العبء على الوزارات بالنسبة لبعض الأعمال التي يمكن القيام بها محلياً مما يؤدي إلى سرعة إنجاز الأعمال وذلك للمعرفة بالظروف والاحتياجات المحلية والوصول إلى أفضل الحلول للمشاكل المحلية وينعكس ذلك بالتالي على المواطن.
- توزيع الأعمال والمسؤوليات بين الحكومة المركزية والمحلية لتسهيل أداء الخدمات للمواطنين والنهوض الاقتصادي والاجتماعي.
- التحول نحو الإيجابية في إشراك المواطنين بإدارة الشؤون المحلية وتجنب السلبية بالاعتماد على الجهود الذاتية لتوفير الخدمات بدلاً من الاعتماد على الحكومة المركزية.
- تنمية الكفاءات الفنية والإدارية والمساهمة في تطوير العمل بجميع المناطق على المستوى المحلي والقومي.

3 - 2 دراسة تحليلية لإجراءات الرقابة في ضوء قانون SOX لعينة من الحكومات المحلية:

من خلال الاطلاع على الإجراءات المتبعة في عمل أقسام التدقيق في المحافظات عينة البحث (ذي قار، واسط، كربلاء) ومحاولة ربطها بهيكلية قانون SOX المكون من احد عشر باباً وكل باب يشتمل على عدد من الأقسام، وبذلك فان الجانب التطبيقي من البحث سيتضمن تحليل لإجراءات الرقابة في ضوء ما جاء بهذا القانون في بعض أبوابه والتي يمكن تكييفها لتحسين العمل الرقابي للحكومات المحلية.

لم يجد الباحثان فروقات مادية في الاجراءات المتبعة لأعمال الرقابة بين المحافظات عينة البحث اذ إن مراقب الحسابات الخارجي يتمثل بديوان الرقابة المالية الاتحادي وهذا له اجراءاته الموحدة على كل الحكومات المحلية فهو يخصص موظفين للعمل الرقابي بشكل دائم في ديوان المحافظة ويدقق حسابات المجلس بشكل دوري، اما أقسام التدقيق الداخلي فهي ايضا تتبع الاجراءات نفسها ولكن تختلف في ارتباطها الاداري والذي سيتم الاشارة اليه لاحقا، ويمكن تقييم فاعلية الاجراءات الرقابية على أداء الحكومات المحلية من خلال استعراض بعض متطلبات قانون SOX والتي يمكن تكييفها للقطاع الحكومي وكالاتي:

أولاً: مجلس الإشراف على حسابات الوحدة:

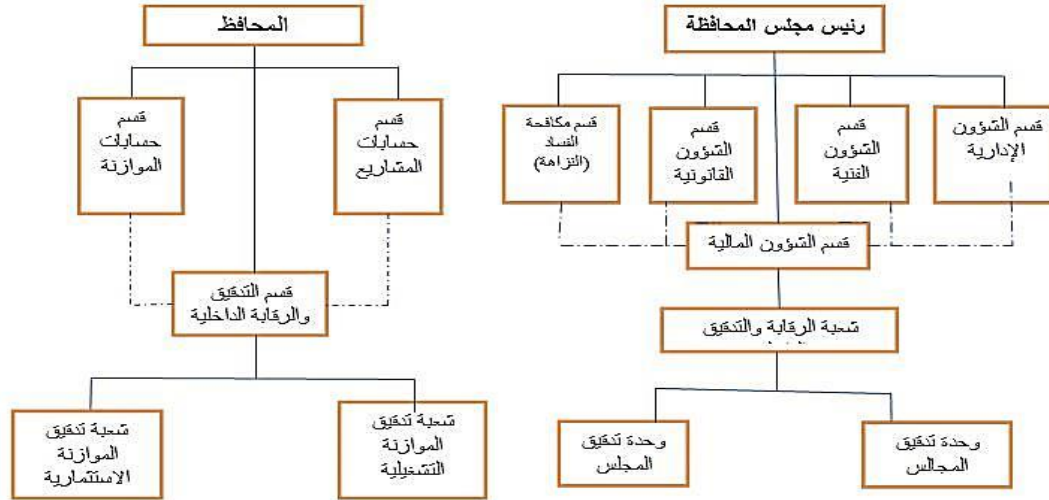
يتطلب هذا الباب من القانون المذكور وجود مجلس أو هيئة توفر إشراف مستقل على أعمال مراقب الحسابات ، وهنا يبرز التساؤل الاتي من يشرف على عمل موظفي ديوان الرقابة المالية الذين يمثلون المراقب الخارجي على أعمال الحكومة المحلية؟ وبطبيعة الحال لا يوجد مجلس أو جهة تشرف على عمل الديوان إلا من الديوان نفسه ومن ثم لا يمكن أن نطلق على ذلك إشراف مستقل، وان تواجد موظفي الديوان بشكل دائم في ديوان المحافظة وعلى الرغم من إن ذلك من شأنه أن يخلق رادع لدى الموظفين لعدم ارتكاب مخالفات غير مقبولة لكنه في الوقت نفسه يولد علاقات بين المراقب الخارجي والموظفين والمتعاقدين يمكن أن يكون لها تأثير سلبي على الالتزام وعدم تجاوز القوانين والتعليمات النافذة، ومما يعزز ذلك اتضح لدى الباحثين ومن خلال الاطلاع على الأعمال التي يقوم بها موظفو ديوان الرقابة المالية وفي جميع المحافظات عينة البحث أن هناك بعض أعمال تدقيق سابق للصرف إي انهم يقومون بتدقيق كافة عقود التجهيز والانشاء قبل الإحالة وتنفيذ العمل اذا ما كانت مبالغها تفوق 150 ألف دولار أي ان هناك حد معين للصرف يتطلب تدقيق الأوليات من قبل المراقب الخارجي قبل الصرف وبذلك فمراقب الحسابات الخارجي يمارس الدور نفسه الذي يمارسه المدقق الداخلي. كل ذلك يتطلب وجود لجنة أو مجلس مستقل للإشراف على أعمال التدقيق الخارجي والداخلي من الناحية الفنية فقط وإعطاء رأي بشأن ذلك، ولعل ما يساعد في هذا المجال القرار الأخير الذي تبناه مجلس النواب العراقي والذي يقضي بضرورة إشراك مكاتب مختصة او منظمات مهنية في متابعة تنفيذ التصرفات المالية للوحدات الحكومية.

ثانياً: استقلالية مراقب الحسابات:

ضمن موضوع استقلالية مراقب الحسابات يضع قانون SOX جملة من المعايير لاستقلالية مراقب الحسابات والقواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق لما لها من اثر على شفافية وموثوقية التقارير المالية والمعلومات المصرح عنها، وفي ضوء تلك المعايير هل يمكن القول إن هناك استقلالية للمدقق أو مراقب الحسابات لدى الحكومات المحلية؟ وللإجابة على هذا التساؤل يجب على الباحثين استعراض بعض المعايير التي جاء بها القانون المذكور من جانب ومقارنتها بما هو قائم من عمل رقابي لدى الحكومة المحلية للمحافظات عينة البحث من جانب آخر.

العمل الرقابي لدى الحكومات المحلية في المحافظات المتمثلة بديوان المحافظة وكذلك مجلس المحافظة لا يختلف كثيراً عن الدوائر الحكومية الأخرى اذ يوجد مدقق داخلي على مستوى قسم في ديوان المحافظة ولجميع المحافظات عينة البحث، بينما نجده يختلف في المجلس من مستوى شعبة في محافظة ذي قار الى مستوى قسم في محافظتي واسط وكربلاء ليتولى التدقيق السابق للصرف، فضلاً عن وجود تدقيق لاحق للصرف من قبل مراقب حسابات خارجي يتمثل بديوان الرقابة المالية والذي يمارس في حالات محددة رقابة سابقة كما سبق وان تمت الاشارة الى ذلك. والشكل (3) يوضح موقع المدقق الداخلي في الهيكل التنظيمي للحكومة المحلية لمحافظة ذي قار وهو يحتل ذات الموقع

للمحافظات عينة البحث الأخرى باستثناء ان قسم التدقيق الداخلي في مجلس المحافظة يرتبط اداريا برئيس المجلس في محافظتي واسط وكربلاء.
شكل (3) موقع التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي في كل من ديوان ومجلس محافظة ذي قار



المصدر: إعداد الباحثين

من خلال الشكل (3) أعلاه يتضح ان قسم التدقيق والرقابة الداخلية يرتبط بأعلى سلطة في المحافظة وهو المحافظ ولذلك ومن الناحية الشكلية تُعد استقلالية مقبولة ، بينما نجد التدقيق الداخلي في مجلس محافظة ذي قار يتمثل بشعبة ترتبط بمدير قسم الشؤون المالية بدلا من رئيس المجلس مما يؤثر على استقلالية المدقق، وهذا الشيء غير موجود في محافظتي واسط وكربلاء، ولكن وكما تمت الإشارة اليه فان قانون SOX وضع معايير مختلفة لاستقلالية المدقق، فقد وضع القانون المذكور عدد من المعايير يمكن للباحث اختيار ما يتماشى وطبيعة عمل الحكومات المحلية لقياس مدى استقلالية المدقق من خلالها في كل من ديوان ومجلس المحافظة وكالاتي:

• وجود اعمال خارج نطاق عمل المدقق:

من خلال الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع المدققين الداخليين اتضح ان هناك اعمال يقوم بها المدقق خارج نطاق عمله ، خاصة في مجلس المحافظة فهو يمارس أعمال محاسبية وقد ينوب عن مدير الحسابات في حالة غيابه، بينما نجد ذلك اقل بكثير في ديوان المحافظة ، هذا فيما يتعلق بالمدقق الداخلي اما مراقب الحسابات الخارجي والمتمثل بديوان الرقابة المالية فيمكن القول انه يتمتع باستقلالية وفقا لهذا المعيار فهو لا يمارس اية اعمال خارج نطاق الاعمال الرقابية المكلف بها.

• المناوبة في التدقيق:

وفقا لهذا المعيار والذي يتطلب تغير المدقق بين فترة وأخرى فان ذلك على مستوى التدقيق الداخلي لا يحصل في كل من ديوان ومجلس المحافظة، اما المراقب الخارجي فنجد ان موظفي ديوان الرقابة المالية يتواجدون في ديوان المحافظة باستمرار وهناك نوع من المناوبة النسبية في العمل، اما في مجلس المحافظة فنجد ان الديوان يغير الاشخاص المكلفين بالتدقيق ويعمل وفق جدول يمكن من خلاله القول انه يمنح نوع من الاستقلالية وفقا لهذا المعيار.

• تضارب المصالح

يُعد تضارب المصالح من المسائل المهمة التي تؤثر على استقلالية المدقق، ورغم ان الحكومة المحلية وخاصة ديوان المحافظة يدخل بتعاقدات كبيرة ضمن الموازنة الاستثمارية، لكنه لم يتم الانتباه إلى أهمية عدم وجود علاقة اقتصادية او اجتماعية للمدقق الداخلي او لمراقب الحسابات الخارجي بأطراف هذه التعاقدات، ويجب ان تكون هناك صيغة معينة للتأكد من عدم وجود تعارض في المصالح بين كل من المدقق الداخلي والخارجي من جهة وديوان ومجلس المحافظة

من جهة أخرى. ويمكن تلخيص استقلالية مراقب الحسابات الخارجي والمدقق الداخلي في كل من ديوان ومجلس المحافظات عينة البحث بالجدول أدناه.

جدول (1) استقلالية مراقب الحسابات الخارجي والمدقق الداخلي في ضوء معايير قانون SOX

مجلس المحافظة		ديوان المحافظة		معايير استقلالية المدقق وفقاً لقانون SOX
مراقب الحسابات الخارجي	المدقق الداخلي	مراقب الحسابات الخارجي	المدقق الداخلي	
لا يمارس أعمال خارج نطاق عمله	يمارس أعمال كثيرة خارج نطاق عمله فهو يثوب عن مدير الحسابات عند غيابه.	لا يمارس أعمال خارج نطاق عمله	يمارس بعض الأعمال خارج نطاق عمله مثل المشاركة ببعض اللجان.	وجود أعمال خارج نطاق عمل المدقق
يتم التدقيق الخارجي بشكل دوري (سنوي) ويكون بالتناوب.	لا توجد مناوبة والمدقق الداخلي ذاته يعمل لسنوات طويلة.	يتواجد موظفي الديوان بشكل مستمر ويعمل بالتناوب على فترات متباعدة نسبياً.	لا توجد مناوبة والمدقق الداخلي ذاته يعمل لسنوات طويلة.	المناوبة في التدقيق
لم يؤخذ في الحسبان عند التكاليف بأعمال رقابية.	لم يؤخذ في الحسبان عند التكاليف بأعمال تدقيقية.	لم يؤخذ في الحسبان عند التكاليف بأعمال رقابية.	لم يؤخذ في الحسبان عند التكاليف بأعمال تدقيقية.	تضارب المصالح

المصدر: إعداد الباحثين

ومن خلال الجدول أعلاه يمكن القول ان المدقق الداخلي لا يتمتع بأي استقلالية وفقاً للمعايير الواردة في قانون SOX، بينما هناك استقلالية نسبية لمراقب الحسابات الخارجي ويمكن ان تكتمل هذه الاستقلالية بأخذ تضارب المصالح في الحسبان اذ لا يتم التكاليف بأي اعمال رقابية الا بعد التأكد من عدم وجود علاقة اقتصادية أو اجتماعية لموظف ديوان الرقابة المالية بالأطراف المختلفة المتعاقدة مع الحكومة المحلية.

ثالثاً: مسؤولية الوحدة:

ويركز هذا الباب على تحديد مسؤولية موظفي الوحدة الحكومية من دقة البيانات المعروضة بالتقارير المالية المتمثلة بميزان المراجعة الشهري والسنوي والذي يمثل خلاصة العمل المحاسبي، وقد تعلق الامر بالحكومات المحلية فان عدم وجود تقسيم وتوصيف دقيق للعمل المحاسبي وقيام الموظف بأداء العمل المكلف به زميله، يجعل المسؤولية عن دقة البيانات تضامنية وبالتالي تتطلب جهد تدقيقي إضافي سواء كان من المدقق الداخلي أو من مراقب الحسابات الخارجي.

رابعاً: تعزيز الإفصاح عن البيانات المالية:

في هذا الجانب وقد تعلق الامر بالحكومة المحلية فانه يجب ان يكون هناك تعزيز للإفصاح بأكثر من ميزان المراجعة الشهري والسنوي والذي تطلبه وزارة المالية لغرض الرقابة وصرف الموازنة ، وعلى سبيل المثال نسبة الصرف المالي من الموازنة الاستثمارية يعتمد كمؤشر لقياس نسبة تنفيذ الموازنة ولكن الإفصاح عن المبالغ المصروفة ونسبة الصرف بشكل إجمالي، قد تكون مضللة اذا علمنا ان هناك جزءاً كبيراً من المبلغ المصروف هو عبارة عن سلف أولية (تشغيلية) تمنح للمقاول في بداية العمل ودون ان يكون هناك انجاز، وبالتالي لا بد من استبعاد تلك المبالغ للوصول الى نسبة المصروف من الموازنة على الانجاز الفعلي، وان من شأن تعزيز الإفصاح ان يساهم وبشكل فاعل في الرقابة على تنفيذ الموازنة.

خامساً: مسائل أخرى مختلفة:

تطرق قانون SOX إلى عدة مسائل أخرى يمكن للباحث ذكرها دون تفصيل وذلك لكونها وضعت أساساً لأعمال الشركات التجارية وربما من الصعب تكييفها لأعمال القطاع الحكومي ولكن هذا لا يمنع من الاستفادة منها في هذا المجال وإعادة النظر بالكثير من المسائل المتعلقة بالأعمال الرقابية وفقاً لما جاء به هذا القانون ، مثل كتابة التقارير وإعادة تقييم العمل الرقابي في ضوء النتائج المتحققة ، والحاجة إلى قوانين وتعليمات تحكم العمل الرقابي والنتائج المترتبة عليه والمتعلقة بأداء الحكومات المحلية المتعلقة بتنفيذ الموازنة.

الاستنتاجات والتوصيات

1-4 الاستنتاجات :

- في ضوء ما عرض سابقا يمكن تحديد الاستنتاجات الآتية :
- 1- اتباع عدد من النقاط التي جاء بها قانون SOX من شأنه ان يُفَعِّل الرقابة على المال العام عند تنفيذ الموازنة.
 - 2- وفقا لما جاء به قانون SOX فان هناك مؤشرات تدل على ضعف استقلالية المدقق الداخلي سواء من ناحية ارتباطه الاداري كما في مجلس محافظة ذي قار حيث يرتبط المدقق الداخلي اداريا بمدير قسم الشؤون المالية والادارية او من خلال ممارسته لأعمال محاسبية او عدم وجود المناوبة في التدقيق او عدم مراعاة تضارب المصالح.
 - 3- بالرغم من وجود مجلس للرقابة في مقر ديوان الرقابة المالية لكنه يمكن القول بعدم وجود لجنة او مجلس يوفر اشراف مستقل على عمل مراقب الحسابات الخارجي المتمثل بموظفي ديوان الرقابة المالية .
 - 4- تواجد موظفي ديوان الرقابة المالية المستمر في ديوان المحافظة وممارستهم لأعمال سابقة للصرف حد من دور الديوان كمراقب حسابات خارجي واخذ يشارك المدقق الداخلي اعماله.
 - 5- عدم وجود تقسيم وتوصيف دقيق للعمل المحاسبي وقيام الموظف بأداء العمل الذي كلف به زميله، جعل المسؤولية عن دقة البيانات تضامنية وبالتالي تتطلب جهد تدقيقي اضافي سواء كان من المدقق الداخلي او من مراقب الحسابات الخارجي.

2-4 التوصيات:

- في ضوء ما تم التوصل اليه من استنتاجات يمكن وضع التوصيات الآتية:
- 1- وجود لجنة او مجلس من ذوي الاختصاص وذات استقلالية كبيرة للإشراف المهني المستقل والموضوعي على عمل كل من مراقب الحسابات الخارجي المتمثل بموظفي ديوان الرقابة المالية والمدققين الداخليين لدى الحكومات المحلية، وذلك بغرض توفير رقابة فعالة على المال العام عند تنفيذ الموازنات الاستثمارية الضخمة التي يوكل تنفيذها الى تلك الحكومات.
 - 2- بغرض توفير استقلالية مقبولة للعمل الرقابي لدى الحكومات المحلية فانه يجب التركيز على:
 - اعادة النظر بالارتباط الاداري للمدقق الداخلي ليرتبط بأعلى سلطة لدى الحكومة المحلية والمتمثلة برئيس مجلس المحافظة والمحافظة .
 - المناوبة في عمل المدقق وعدم تكليف اشخاص بالعمل التدقيقي نفسه لفترة طويلة.
 - مراعاة ما يسمى بتضارب المصالح من خلال التأكد من عدم وجود اي مصلحة للقائمين بالعمل الرقابي والاعمال التي يقومون بمراقبتها.
 - الفصل التام بين الاعمال المحاسبية واعمال الرقابة وعدم السماح للمدقق القيام بأعمال محاسبية.
 - 3- توفير تدريب مستمر للقائمين على العمل الرقابي بغرض الاستفادة من تجارب الآخرين وخلق نظام رقابي محكم يوفر رقابة مقبولة على المال العام عند تنفيذ الموازنات من قبل الحكومات المحلية.
 - 4- تقسيم وتوصيف العمل المحاسبي فضلا عن نشر ثقافة التدقيق الذاتي لدى القائمين بالأعمال المحاسبية.

المراجع:

- 1- قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008.
- 2- دليل الرقيب المالي، ديوان الرقابة المالية ، بغداد، 2004.
- 3- بدر ، اسراء زهير، العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وأثرها في جودة العمل التدقيقي ، شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2009.
- 4- التميمي، هادي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

- 5- جمعة ، احمد حلمي ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 6- رشيد، إنصاف محمود، الحمداني، رافعة إبراهيم، الاعرجي، عدنان سالم، فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق/ دراسة تطبيقية على جامعة الموصل، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 8، 2012.
- 7- شكاره ، جمعة احمد ، الرقابة والتدقيق على انفاق الأموال في القطاع الحكومي، مجلة الرقابة المالية العليا ، العدد46، 2010.
- 8- الصبان ، محمد سمير، وهلال ،حسين مصطفى ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، 2000.
- 9- الصقال، أحمد هاشم، سعيد، محمد حسين مهدي، دور الرقابة الالكترونية في الحد من الفساد، وزارة التجارة، مكتب المفتش العام، العراق، 2005.
- 10- لطفي، أمين السيد ، أثر قانون ساربينز اوكسلي على مهنة المحاسبة والمراجعة، المؤتمر الثالث عشر، التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المراجعة والمحاسبة في مصر، الجمعية المصرية المالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، القاهرة، 2007 .
- 11-Arenas, Alvin A, and Lubbock, James k.” **Auditing an integrated Approach**”, prentice Hall International, Inc, 2000.
- 12-Gay Grant&Simnett, Roger, "**Auditing and Assurance Services in Australia** "3rd ed., Mc GrawHill Australia Pty Limited, 2005.
- 13-Ivy,Xiying.zhany, **Economic consequences of the Sarbanes Oxley Act of 2005**.
- 14-James, S. Turley & Steve, Howe, **The Sarbanes-Oxley Act at 10 Enhancing the reliability of financial reporting and audit quality**, <http://www.ey.com> .
- 15-Kate litvak, **The effect of the Sarbanes Oxley Act on non USA 2007**.
- 16-Linda.s.speding, **Sarbanes Oxley Act of 2009**.
- 17-Sarbanes Oxley Act of USA 2002.
- 18-Tackett, j. **Sarbanes Oxley and Audit failure; a critical examination** managerial erudition, Journal,2004.
- 19-Tae G. Ryu, & Barbara Uliss & Chul-Young Roh,(2004) , **The effect of the Sarbanes Oxley Act on Auditors' Audit .www.aabri.com**. performance East Tennessee State Universe Journal of finance and Accountancy.