

الرقابة الداخلية ومدى مساهمتها في تحقيق الاستخدام الأفضل للمنح والمساعدات الدولية - بحث تطبيقي لمنحة الكونغرس الأمريكي في وزارة الموارد المائية

شوكت عبدالواحد مجمان**

أ.م.د. علي محمد ثجيل المعموري*

المستخلص

تعد المنح والمساعدات الحكومية ركناً أساسياً في أية خطة تنمية تروم الدولة القيام بها وخاصةً في مرحلة النمو لدفع الاقتصاد القومي نحو التطور والتقدم ، ومن جانب آخر أصبح هناك التزام على المنشآت التي حصلت على هذه المنح والمساعدات في توفير معلومات تحتاج إليها الجهات الحكومية وغير الحكومية في الحصول أو الوصول إلى مؤشرات تمكنها من تقييم مدى التزام تلك المنشآت بالسياسات والبرامج الحكومية التي أسندت إليها ، ويحتاج الأمر إلى قياس كفاءة إستغلال تلك الموارد الممنوحة والحكم على فاعليتها في تحقيق أهدافها ولا يمكن ان يتحقق ذلك الا بوجود اجراءات تدقيقية فعّالة ينبغي ان تتمتع بها الرقابة الداخلية للجهات المتلقية للمنح والمساعدات الدولية. تكمن مشكلة البحث في عدم وجود اجراءات واضحة وصريحة للرقابة الداخلية على المنح والمساعدات قبل وبعد الاستلام ومن ثم هدر فرصة الاستغلال الافضل لها في تحقيق الاهداف المرتبطة بها. ومن هنا تتبّع اهمية البحث من اهمية الرقابة الداخلية باعتبارها صمام الامان التي من خلالها تضمن ادارت المؤسسات الحكومية تحقيق مستوى افضل وتحقيق اهداف المنح والمساعدات وتقديم المقترحات والحلول التي تحسن من اداءها. وفي ضوء ذلك توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها (عدم لمس دور مؤثر وفعال للرقابة الداخلية في الرقابة على المنح المستلمة ، وخاصة فيما يتعلق باصدار التقارير المتعلقة بالمنح المستلمة ومتابعة التصرف بها ورفعها الى الادارة العليا ليتسنى لها اتخاذ الاجراءات المناسبة).

وعلى ضوء النتائج أعلاه يوصي البحث (إبلاء ضوابط الرقابة الداخلية المتعلقة بالمنح المستلمة والتصرف بها العناية الكافية من أجل ضبط عملية استعمال الاموال المخصصة لتحقيق الاهداف المرجوة منها).

Internal control and its contribution to the best use of international grants and assistance: Applied Research for the US Congress Grant in the Ministry of Water Resources

Abstract

Government grants and assistance are a cornerstone of any development plan that the state aims to carry out, especially at the stage of growth to push the national economy towards development and progress. On the other hand, there is a commitment on the institutions that have received these grants and assistance in providing information needed by governmental and non-governmental bodies in obtaining It is necessary to measure the efficiency of the utilization of these donated resources and to judge their effectiveness in achieving their objectives. Effective audit procedures should be enjoyed by the internal control of recipients of international grants and assistance. The

* جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية .

** باحث .

مقبول للنشر بتاريخ 2017/7/6

problem of the research is the lack of clear and explicit internal control procedures for grants and aid before and after the receipt and thus missed the opportunity to better exploit them in achieving the associated objectives. Hence, the importance of research stems from the importance of internal control as a safety valve through which government institutions are managed to achieve a better level and achieve the objectives of grants and assistance and provide proposals and solutions that improve their performance. In light of this, the research has reached a number of conclusions, the most important of which are (not touching an effective and effective role of internal control in controlling the grants received, especially with regard to issuing reports on the grants received and follow-up action and submit them to senior management so that they can take appropriate action).

In the light of the above findings, the research recommends (giving internal controls over the grants received and disposing of them sufficiently in order to control the use of funds allocated to achieve the desired objectives).

المقدمة:

تُعد الرقابة الداخلية من أهم الوظائف التي تركز عليها المنشآت ، لما لها من أثر في قياس و تقييم كفاءة استعمال الموارد المتاحة ، ولقد ازدادت الحاجة إلى وظيفة الرقابة الداخلية نتيجة اتساع حجم المنشآت وتشعب أعمالها. وتتزايد أهمية الرقابة الداخلية في المنشآت الحكومية وخاصة فيما يخص المنح والمساعدات إذ إن حصول المنشآت الحكومية على المنح والمساعدات يعتمد في بعض الأحيان على قدرتها في إقناع المانحين بأنها تستخدم مواردها بحكمة وعقلانية لتحقيق الأهداف المعلنة . وبما إن مستوى أداء المؤسسة يقاس من خلال النتائج التي تحققها المؤسسة بالكفاءة في استعمال مواردها المتاحة وبفاعليتها في انجاز اهدافها والمحافظة على أصولها في سبيل تحقيق أعلى المرودية من خلال الالتزام بتطبيق القوانين والانظمة والتعليمات اذ تعد ادارة المؤسسة المسؤولة عن تحقيق مستوى أداء مرضي.

المحور الاول

1- منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث

عدم وجود اجراءات واضحة وصريحة للرقابة على المنح والمساعدات الدولية قبل وبعد الاستلام ومن ثم هدر فرصة الاستغلال الافضل لها في تحقيق الاهداف المرتبطة بها.

2-1 هدف البحث

بيان دور الرقابة الداخلية في تحقيق الاستعمال الافضل للمنح والمساعدات من خلال استعراض الاجراءات المتبعة في الرقابة على المنح الدولية وتقييمها.

3-1 أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية الرقابة الداخلية باعتبارها صمام الأمان التي من خلالها تضمنت إدارت المؤسسات الحكومية تحقيق مستوى أفضل وتحقيق أهداف المنح والمساعدات وتقديم المقترحات والحلول التي تحسن من أدائها.

4-1 فرضية البحث

إن اعتماد إجراءات واضحة وسليمة من قبل القائمين على الرقابة الداخلية وتنفيذها يسهم في تحقيق الاستعمال الأفضل للمنح والمساعدات ومن ثم تحقيق الأهداف المرجوة منها.

5-1 أسلوب البحث

سيتم اعتماد المنهج الاستنباطي في تناول مشكلة البحث وإثبات فرضيته في الجانب النظري، ويتم اعتماد المنهج الاستقرائي الوصفي التحليلي في الجانب العملي.

6-1 مجتمع البحث وعينته

يتمثل مجتمع البحث بالوزارات الحكومية التي تحصل على منح ومساعدات دولية، وتم اختيار وزارة الموارد المائية ومنحة الكونغرس الأمريكي المقدمة للوزارة في عام 2004 كعينة للبحث.

7-1 مصادر جمع البيانات

لغرض إنجاز هذا البحث بجانبه النظري والعملي اعتمد الباحث على المصادر الأساسية الآتية:-

الكتب العربية والاجنبية المتوفرة في المكتبات الجامعية وفي المؤسسات الرسمية الأخرى .

الكتب الرسمية والوثائق والأدلة والتقارير الخاصة بالجهات عينة البحث .

الدوريات والبحوث المنشورة على شبكة الانترنت .

الرسائل والاطاريح الجامعية المتوفرة في المكتبات او المنشورة على الانترنت .

التقارير الاحصائية المنشورة للهيئات والمؤسسات المحلية والدولية المانحة والمتلقية .

المحور الثاني

2- الاطار النظري للبحث

2-1- مفهوم الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية ليست هامة لإغراض الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية والمالية للمنظمة فقط ، إنما هي جوهرية لإدارة المنشأة ، ولجميع المتعاملين مع المنشأة لديهم اهتمام بضوابط الرقابة الداخلية ففي كثير من أجزاء العالم أكد المنظمين على أهمية الرقابة الداخلية عن طريق إلزام الإدارة بعمل تقارير سنوية عامة بشأن فاعلية ضوابط الرقابة الداخلية (لطفي، 2008: 282)

تمثل الرقابة الداخلية مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المنشأة و لضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها ، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعية. ولقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه (نظام الفحص الداخلي والتدقيق الداخلي المطبق من قبل المنشأة من أجل تمكين إدارة المنشأة من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسؤوليتها)

وعرفت اللجنة الراعية للمنظمات (COSO)⁵ المنبثقة عن لجنة (Trade way) في سنة 1992 بأنها (العملية، التي يقوم بها مجلس الإدارة ، والإدارة، وغيرهم من الموظفين، ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الآتية (Robertson & Louwers, 2002:144) :

موثوقية التقارير المالية.

فاعلية وكفاءة العمليات.

الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها) .

وفي السياق ذاته عرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للتدقيق (INTOSAI) في سنة 2004 بأنها "عملية متكاملة تقوم بها إدارة وموظفي إحدى الجهات أثناء سعيها لأداء مهامها ، ويتم تصميمها بحيث توفر ضمانا معقولا بأن الأهداف العامة الآتية يتم تحقيقها (انتوساي ، 2004 :6):

تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر .

أستيفاء التزامات محاسبة المسؤولية.

الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها

تفادي خسارة الموجودات

كذلك يمكن إن تعرف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة للمحافظة على أصول المنشأة والتأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءات الانتاجية والالتزام بالسياسات المحاسبية. وبذلك نجد أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن عدد من الاهداف منها (عبدالعال، 2006:26):

توفير الحماية اللازمة لأصول المنشآت.

توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.

زيادة الكفاءة الإنتاجية.

التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات

وقد عرف معيار التدقيق الدولي رقم 400 نظام الرقابة الداخلية (بأنه كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة المنشأة وكفاءة للعمل . والمتضمنة ألتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.

أن الرقابة الداخلية تعني " العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق اهداف الوحدة الآتية(جمعة، 2008:98):

⁵ (COSO) :هي مختصر (Committee Of Sponsoring Organizations) وتعني اللجنة الراعية للمنظمات (لجنة

ترادوي) تأسست سنة 1987 وهدفها معرفة العوامل المسببة لحالات التزوير بالقوائم المالية ، وتتكون من المنشآت الاتية :

جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) ، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، معهد المدراء الماليين الدولي (FEI)

، ومعهد المحاسبين الاداريين (IMA) (Bates, 2008:38)

موثوقية تقديم التقارير المالية .

فاعلية وكفاءة العمليات.

الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة

بذلك فإن الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من الاهداف السابقة

2-2 أهداف نظام الرقابة الداخلية على المنح الخارجية :

1-2-2 اهداف نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر الجهات المانحة

لقد اشارت إصدارات ISA's بشأن المسائل الدراسية في التدقيق بأن نظام الرقابة الداخلية على المنح الخارجية الممنوحة يهدف إلى ، (المسائل الدراسية في التدقيق، 2006: 2-1):-

مساعدة الإدارة على الالتزام بسياسات الممول عند تحويل الأموال.

توجيه الإدارة إلى إدارة المخاطر عند تصميم البرنامج وتنفيذه .

وتتطلب سياسة الممولين عند تقديم التمويل (المنح) :-

إدارة المنح بشكل شديد التأثير بالمخاطرة .

المساءلة بحيث تكون النتائج فعالة .

المساءلة بحيث يكون الوصول إلى النتائج بكفاءة .

أن تقوم الإدارة بتدقيق المنحة بالاعتماد على التدقيق المبني على أساس المخاطرة .

2-2-2 أهداف إدارة المؤسسة التي تدير المنحة

تهدف إدارة المؤسسة التي تدير المنحة الى تحقيق مجموعة من الاهداف (المسائل الدراسية في التدقيق، 2006: 20):-

فهم المخاطر المرتبطة بالمنحة .

فهم نوع وجودة الخدمة التي قررت الجهة المانحة تقديمها .

ضمان توفر المواد اللازمة لإدارة هذه المخاطر .

المقابلة بين الإدارة الخلاقة وإدارة المخاطر.

وبذلك فإن الجهة المانحة تعمل مع إدارة المؤسسة التي تدير المنحة على تحقيق الآتي:-

خلق نظام اداري مبني على الإدارة والتقييم .

وضع معايير وأنظمة رقابية مناسبة .

وضع أنظمة لإدارة المخاطر .

3-2 الرقابة الداخلية على المنح الخارجية

أن تدقيق المشروع الممول عن طريق المنح الخارجية هو الطريقة الفعالة للتأكد من استعمال الأموال حسب الهدف المحدد لها ، والالتزام بالشروط الموضوعه ، والثقة بالبيانات المالية . إنَّ المعاملة المحاسبية والرقابة على

المنح والمساعدات الحكومية معتمدة على طبيعة المنح المقدمة والشروط الملحقة بها ، وذلك لأن المساعدات الخارجية تكون بأشكال مختلفة ، فهي يمكن أن تأخذ شكل منحة ، أو قرض قابل للتنازل عنه ، أو أشكال أخرى من المساعدات ، مثل تقديم نصيحة فنية أو خدمة ... الخ .

وتُعَدُّ الإدارة المسؤول الأول عن ضمان أن يعكس إطار التدقيق بدقة وشمولية تحليل المخاطر المحتملة التي تواجهها البرامج ، وعلى الإدارة أن تتَّوَمَّ المخاطر وتديرها وتعمل على تقليل أثرها . والإدارة هي المسؤولة عن التقارير المالية، وعن مراقبة العمل، ومتابعة الألتزام بشروط المنحة ، وتأكيد أنَّ المنحة قد حققت الأهداف المطلوبة (المطارنة،2006:206).

4-2 نظام الرقابة الداخلية على المنح الخارجية

فيقصد به وضع إطار التدقيق المبني على أساس المخاطرة ، وهو عبارة عن وثيقة (دليل) يشرح التداخل بين مفاهيم المخاطرة والاستراتيجيات والمفاهيم المستخدمة لإدارة البرامج الممولة عن طريق المنح ، وتتمثل مقومات هذا الإطار بالآتي. (حماد،2004: 51)

يوفر هذا الإطار معلومات بشأن البرامج بما في ذلك المخاطر الملازمة الداخلية أو الخارجية التي تواجهها البرامج

توضيح المخاطر التي قد تؤثر في قدرة تحقق أهداف البرامج .

وصف للأساليب الممكن استخدامها لإدارة المخاطر .

شرح لعمليات المراقبة وتدقيق المشروع والرقابة الداخلية وإجراءات كتابة التقارير .

فهم المدراء والموظفين للمخاطر وأساليب إدارتها .

رفع درجة المساءلة بشأن تحقق الأموال .

وقد عُرِّفَ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مخاطر الرقابة الداخلية " على أنها المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في احد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات والذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو في نوع آخر من العمليات ولا يمكن تحديد نوعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية".

ويعرف أيضا بأنه " الخطر الناتج عن العرض غير السليم الذي قد يحدث في القوائم المالية والذي لا يتم منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب بواسطة الإجراءات الهيكلية بنظام الرقابة الداخلي للمنشأة ومن خلال التعريف للمخاطر يمكن تحديد المخاطر المتعلقة بالمنح وهي كالآتي:-

عدم تسجيلها في الدفاتر اليومية وترحيلها إلى حسابات الأستاذ.

عدم التنبؤ بالنسبة للنوع.

عدم التحقق والتسوية.

5-2 تقييم المخاطر

إن تقييم المخاطر هو عملية تحديد الظروف والإحداث التي يمكن إن تمنع الإدارة من تلبية أهداف المنح وقياس احتمالية حدوث تلك المخاطر، ويمكن تحديد المخاطر التي تواجهها المنشأة فيما يتعلق بتحقيق أهداف المنح بما يأتي (report financial fraud 2012:22) :

أهداف المنح قد تكون غير واضحة أو غامضة.

عدم وجود فصل كافي للواجبات والمهام (التسجيل، والحيازة، والتفويض).

عدم تمتع الموظفين بخبرات ملائمة .

الأنظمة وتكنولوجيا المعلومات .

الغش نتيجة الأفعال السيئة والمقصودة التي ترتكب من اجل الحصول على

منافع شخصية.

إمكانية تسجيل معاملات مالية لم تحدث فعلياً (معاملات وهمية).

عدم تسجيل معاملات مالية حدثت فعلاً (حذف معاملات حقيقية).

تسجيل معاملات مالية بغير قيمتها الحقيقية.

عدم التصنيف الصحيح للمعاملات المالية .

تسجيل تلك المعاملات في غير الفترة العائدة لها فعلا .

ومن اجل معالجة المخاطر المذكورة في أعلاه ، لا بد للإدارة من إجراء تقييمات دورية ومتكررة للمخاطر واستحداث وتطبيق الإجراءات الكفيلة بمنع حدوث تلك المخاطر أو على الأقل اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب إن حدثت ، وتشمل هذه الإجراءات عادة وضع أهداف واضحة للمنح وبمن دون إي غموض فيها ، ففي حالة وجود غموض في أهداف وبرنامج المنحة ، قد يزيد من مخاطر استعمال الأموال المنحة خارج نطاق البرنامج الخاص بها، و الفصل بين المهام المتعارضة بحيث لا يقوم شخص معين بتأدية مهمتين متناقضتين أو أكثر، والتأكد من وجود الموافقات الضرورية على المعاملات قبل تنفيذها ، ووجود المستندات والوثائق والسجلات المدعمة للمعاملات المالية، والحماية المادية للموجودات والسجلات والمحافظة عليها، فضلا عن المراجعة المستمرة والدقيقة من قبل أشخاص آخرين في المنشأة غير الذين قاموا بتنفيذ المعاملة للتأكد من التطبيق السليم للإجراءات المذكورة آنفاً (أبو دية، 2007 : 12)

6-2 دور الإدارة في الرقابة على المنح الخارجية:-

يبرز الدور الاساسي للإدارة من خلال إعداد وصف للمشروع يتضمن ما يأتي :

خلفية المشروع وأهدافه والحاجة إليه .

الفئة المستهدفة .

الموارد اللازمة .

آلية التنفيذ .

العوامل الداخلية والخارجية للمخاطر التي قد تنتج عن :-

القوانين والتشريعات .

تصميم البرنامج وبيئة العمل

ويرى الباحث ان دور الادارة على المنح الدولية تمارسة بشكل مباشر من خلالها وغالباً ماتمارسة من خلال الرقابة الداخلية كونها الاداة الرئيسية لوظيفة الادارة في الرقابة.

7-2 إجراءات الرقابة الداخلية على المنح الخارجية

إن إجراءات الرقابة الداخلية هي مجموعة السياسات والعمليات التي تساعد على ضمان إن صرف الأموال يكون بشكل مناسب وفقاً للقواعد المعمول بها، فالرقابة الداخلية توفر ضمانات بان استعمال الأموال قد تم صرفها للأغراض المخصص لها . فينبغي على المنشآت التي تتلقى المنح توفير الضمانات بان جميع ممتلكات المنحة سواء النقدية منها أو التي تكون على شكل موجودات أخرى، يتم استخدامها فقط في الأغراض المصرح بها، وبالتالي ينبغي على متلقي المنحة أن يتحققوا من إجراءات صحة تسديد مصاريف برنامج المنحة من حيث توفر الوثائق الداعمة والكافية لها، وان يتم تسجيلها وفق أرقام متسلسلة ، فضلاً عن تحقق الغرض من المنحة ، واسم الطرف المستفيد منها، ومبلغها، والموافقة على الصرف (الزويبي، 2015:90). إنَّ المعاملة المحاسبية والرقابة على المنح والمساعدات معتمدة على طبيعة المنح المقدمة والشروط الملحقة بها ، وذلك لأن المساعدات تكون بأشكال مختلفة ، فهي يمكن أن تأخذ شكل منحة ، أو قرض قابل للتنازل عنه ، أو أشكال أخرى من المساعدات ، مثل تقديم نصيحة فنية أو خدمة ... الخ . وتُعَدُّ الإدارة المسؤول الأول عن ضمان أن يعكس إطار التدقيق بدقة وشمولية تحليل المخاطر المحتملة التي يواجهها البرامج ، وعلى الإدارة أن تقوِّم المخاطر وتديرها وتعمل على تقليل أثرها . والإدارة هي المسؤولة عن التقارير المالية، وعن مراقبة العمل، ومتابعة الالتزام بشروط المنحة ، وتأكيد أنَّ المنحة قد حققت الأهداف المطلوبة .

يمكن أن يقوم المدقق الداخلي بتقديم النصائح المتخصصة والدعم الفني للإدارة لأغراض تحديد المخاطر وتقييمها ، كما يساعد الإدارة عند كتابة التقارير للجهة المانحة . ولذلك على المدقق الداخلي مراعاة الأمور الآتية(الشمري، 2011:37) :-

البرامج غير المعقدة وقليلة الأهمية أو الجوهرية التي تتطلب رقابة أقل تفصيلاً وأقل كلفة .

البرامج المعقدة ومرتفعة الأهمية ، والتي يتم تنفيذها في بيئة معقدة ، تحتاج إلى تفاصيل عمل أكبر واستثمار أكبر في الزمن والجهد .

على المدقق الداخلي أن يقوم المخاطر ويحدد ما إذا كان من الضروري أن تخضع المنحة للتدقيق ، وذلك بالاعتماد على درجة المخاطر التي يربتها .

ويمكن بيان إجراءات الرقابة على المنح والمساعدات على النحو الآتي:-

1-7-2 التحقق من صحة إجراءات الحصول على المنح و المساعدات

وذلك من خلال ما يأتي :

التأكد من وجود الموافقات الأصولية من الإدارة باستلام المنحة وكيفية التصرف بها بالرجوع إلى محاضر اجتماعات المجلس (القريشي، 2011: 607) .

قيام الدائرة المالية بفتح سجل/ملف لكل منحة بحيث تضع فيه نسخة من الاتفاقية الموقعة وملخص البنود الهامة في الاتفاقية لتتابعها مثل مواعيد إصدار التقارير نسخ من التقارير المالية المرسله إلى الجهة المانحة، جدول استحقاق الدفعات من الجهة المانحة، نسخ من سندات القبض المصدرة للجهة المانحة، أية تعديلات تطرأ على الاتفاقية وغيرها .

صورة من الحسابات الختامية للوحدة وميزانيتها عن آخر سنة مالية ومشروع موازنتها للعام التالي.

بيان تفصيلي بالمشاريع أو البرامج التي سيتم صرف المنحة من أجلها، وتكاليفها، والخطط الزمنية لإنجازها، وكل ما يخصها من رسومات وشروط ومواصفات ومقاييس، وبأن تكون معدة ومعتمدة بالاستعانة بمهندس معتمد، وأن يتم ختمه من الجهات المختصة، ومرفقة بتعهد كتابي من المنشأة بتحمل مسؤولية تنفيذ تلك الإنشاءات في المدة المحددة .

التنسيق الكامل بين الإدارة العليا وكل من الدائرة المالية ودائرة المشاريع في المنشأة ، بما يضمن استلام الدائرة المالية في وقت مبكر نسخة من اتفاقيات المنح كافة التي يتم توقيعها ، وذلك لتمكينها من دراسة الاتفاقية وإبراز الشروط والمتطلبات المهمة فيها لمتابعة تنفيذها في الوقت المناسب (أبو دية، 2007: 17).

2-7-2 التحقق من صحة إجراءات استعمال المنح والمساعدات

أشار دليل الرقابة على الهيئات المعانة رقم (8) الصادر عن اربوساي الى ان المنشآت تستخدم المنح والمساعدات التي تتسلمها من الجهات المانحة لتنفيذ المشاريع ذات النفع العام وفي تسديد العديد من النفقات ، إذ تتعدد أنواع النفقات حسب أوجه النشاط وطبيعته، والتي من أهمها النفقات الإدارية، ونفقات التشغيل أو الأنشطة ونفقات الخدمات والنفقات الأخرى كالنفقات الضرورية أو العاجلة أو المعتادة ، ولغرض الحصول على دعم المنشآت المهنية والحكومية ينصح بوضع نظام سليم للرقابة الداخلية لضمان أن أموالهم تدار بشكل صحيح، وإن إجراءات الرقابة الداخلية على بنود النفقات لكل نوع منها تتم وفق الآتي (اربوساي ، 2008 : 210):-

الرواتب والأجور: تتمثل إجراءات الرقابة الداخلية على الرواتب والأجور بالآتي:-

ينبغي إن يحتوي ملف الموظف على كتاب التعيين، والذي يوضح فيه الوصف الوظيفي للموظف، والصلاحيات والمسؤوليات الملقاة على عاتقه.

التأكد من عدم زيادة إجمالي الرواتب والأجور عن النسبة المحددة من إجمالي النفقات السنوية للمنشأة، ما لم تقتض طبيعة النشاط زيادتها نتيجة تشغيل الفنيين المختصين.

التحقق من صحة حساب الأجر و ارتباطه بالعمل الفعلي وصحة أسماء العاملين بكشوف الصرف وذلك بمقابلتها مع سجلات الأجور.

لا يجوز صرف الرواتب وتسجيلها من دون المرور بإجراءات صرف الرواتب والتي تحتوي بالضرورة على الموافقة الإدارية على الصرف، وكشف توضيحي بالرواتب، و قسيمة الراتب لكل موظف، وجميع المستندات المؤيدة للصرف .

لا يجوز الزيادة أو الخصم أو إيقاف أي من الرواتب بمن دون كتاب رسمي موقع من المستوى الإداري المناسب حسب النظام الداخلي، ويجب حفظ الكتاب في ملف الموظف.

الإيجارات المدفوعة: إذ يتم التحقق من فحص إيصالات سداد الإيجار للأماكن المستأجرة ومطابقتها مع عقود الإيجار مع مراعاة الإيجارات المقدمة والمستحقة وانسجامها مع الإيجارات السائدة في الرقعة الجغرافية القريبة منها كي لا يتم استغلالها من خلال المغالاة بأسعارها أو تقديم عقود إيجار وهمية (غير حقيقية).

الماء والكهرباء: إذ يتم التحقق من فحص فواتير الماء والكهرباء طبقاً للقواعد العامة للرقابة وعلى المسدد بدفتر النقدية مع الأخذ بالاعتبار أن المنشآت غير الحكومية تتمتع بتخفيض في قيمة استهلاك الماء والكهرباء.

المشتريات: إذ يتم التحقق مما يأتي :-

سلامة إجراءات الشراء واختيار أسلوب الشراء الأفضل من حيث الجودة والسعر.

محاضر الفحص والإستلام للأصناف التي تم شراؤها، وتنفيذ شروط التعاقد وأنها تمت في حدود الإختصاصات المحددة في اللوائح القانونية.

القيام بجرد فعلي لبعض الأصناف في المخازن، وعمل محضر جرد بالعجز أو الزيادة، مع التنبيه إلى ضرورة تسوية الفروق إن وجدت، والتحقق مما يأتي:

- مدى ملائمة أماكن التخزين للأصناف المخزنة من حيث السعة ونوع المباني وإجراءات السلامة.

- استعمال الأصناف التي لها مدة صلاحية محددة ضمن تلك المدة المحددة.
- فحص حركة الصنف لمعرفة الأصناف الراكدة ومتابعة ما اتخذته المنشأة من إجراءات بشأنها.
- تقدير قيمة التالف من المخزون إن وجد وتحميله على حساب المتسبب أو حساب الإيرادات والمصروفات حسب الحالة.
- فحص مدى تناسب الكميات المخزنة مع طبيعة الاستعمال الطبيعية المخزون، ومن أن النظام المتبع يظهر الحد الأدنى والأعلى للطلب على الأصناف .

النفقات الأخرى : وتشمل باقي النفقات فيتم التحقق مما يأتي:

- صحة حصرها وتحميلها على حساب النفقات.
- صحة تبويبها مع ثبات أساس التويب من سنة إلى أخرى.
- أن النفقة تدخل في الاحتياجات الفعلية للمنشأة.
- أن أذون الصرف متسلسلة ومعتمدة.
- أن الصرف قد تم بعد تنفيذ الغير لإلتزاماتهم .
- وجود الإيصالات أو التواقيع المخولين بالتوقيع وأي وثائق داعمة للصرف.

2-3-7 التحقق من مدى استعمال المنحة في الأغراض المخصصة لها

يتم التحقق من استعمال المنحة من خلال:- (أبو دية، 2007: 18):

قيمة المنحة التي تمت الموافقة عليها.

المبالغ المستلمة واستخراج قسيمة التحصيل الخاصة بها.

ينبغي أن تودع المنح النقدية في المصرف مباشرة ، وتجنب استلام أية منحة بشكل نقدي ما أمكن. وإصدار سندات قبض رسمية تحمل أرقاماً متسلسلة ومطبوعة مسبقاً بالمبالغ المستلمة .

وضع موازنة تقديرية لكل مشروع أو منحة ، للتأكد من التقيد بتلك الموازنة أثناء التنفيذ وضرورة عدم الإلتزام بأية مصروفات تخص المشروع أو المنحة إلا بعد الحصول على موافقة الدائرة المالية بما يفيد توفر الموازنة المخصصة لذلك المصروف .

قيد قيمة المنحة بحساب إيرادات المنشأة، مع تصنيف الإيرادات المتأتية من المنح إما كإيرادات مفيدة أو غير مفيدة الاستعمال حسب شروط اتفاقية المنحة.

أوجه صرف المنحة، وتماشي عناصر الإنفاق مع تلك الأوجه، والتأكد من عدم الازدواجية في تسجيل المصاريف على أكثر من منحة أو مشروع.

التزام المنشأة التي حصلت على المنحة برد المبالغ التي لم يتم صرفها، أو رد المبالغ بالكامل في حالة عدم تنفيذ المشروع في المدة المحددة.

المحور الثالث

3- واقع الرقابة الداخلية على المنح الدولية في وزارة الموارد المائية

1-3 تعريف عينة البحث

تهدف وزارة الموارد المائية الى تزويد المواطنين بادارة متكاملة للموارد المائية في العراق. ولكونها المسؤولة عن هذا المورد الحيوي فإنها تكافح جاهدة لموازنة المتطلبات المتنافسة للحصول على الماء لاغراض الري ، الشرب ، الصناعة، توليد الطاقة المائية ، السيطرة على الفيضانات وتلبية المتطلبات البيئية بما فيها اعادة انعاش الازهار. تسعى وزارة الموارد المائية الى تحديث و تحويل هذه الوزارة من حالة الجمود الى حالة الديناميكية الفعالة لتلبية المتطلبات الحالية وتنظيم الاستعمال المستقبلي للموارد المائية المتنافسة للمواطنين. ان مجالات الاهتمام بتحسين الموارد المائية تتضمن الصيانة والتشغيل الافضل لمنشآت السيطرة المائية ومحطات الضخ والادارة الفعالة للمياه من خلال الحماية والتحسين الافضل والبحث الشامل للمشاريع التي تأخذ بنظر الاعتبار التأثيرات البيئية والمتطلبات المتنافسة والاحتياجات العامة.

استلمت وزارة الموارد المائية العديد من المنح للفترة من 2003-2010 وبمبلغ اجمالي يقارب (425) مليون دولار امريكي من منظمات وهيئات دولية مانحة عديدة وكان ابرزها منحة صندوق البنك الدولي ومنحة الكونغرس الامريكي ، اذ سيتم تناول منحة الكونغرس الامريكي كعينة للبحث.

3-2 منحة الكونغرس الامريكي في وزارة الموارد المائية

بعد الاطلاع على الاوليات والتقارير المتعلقة بالمنحة الامريكية في وزارة الموارد المائية تبين لنا ان منحة الكونغرس الامريكي بلغت (مائتان وأربعة وثمانون مليون ومائة الف دولار امريكي) لتنفيذ (12) مشروع لصالح الوزارة وكما مبين في الكشف ادناه :-

المقاول الثانوي	المقاول الرئيسي	نسبة الانجاز	الكلفة/ دولار	اسم المشروع	الجهة المستفيدة
شركة K2 العراقية	شركة تولتست	%100	3,400,000	محطة ضخ كربلاء (الرزازة)	الهيئة العامة
شركة برايم كروب	شركة تولتست	%100	19,000,000	تأهيل محطة ضخ مندلي تبديل الأنبوب الناقل للمحطة تجهيز (7) مضخات ومعدات كهربائية	لتشغيل وصيانة مشاريع الري
___	شركة بارسنز	%100	22,600,000	تأهيل سد ديالى ومعالجة النخر	
___	شركة الرافدين	___	3,600,000	مشروع ماء البصرة	
___	شركة واشنطن انترناشنال	%100	25,000,000	تجهيز المولدات	
شركة سنافي	بلاك & فيتش شركة برتولي الابطالية	%100	27,000,000		
شركة بلال	شركة واشنطن انترناشنال	___	67,000,000	تأهيل محطة ضخ الناصرية	الهيئة العامة
شركة انز ماش	بلاك & فيتش شركة واشنطن انترناشنال	___	54,000,000	تأهيل مبزل الفرات الشرقي	لتنفيذ مشاريع الري
شركة عبدالواحد	بلاك & فيتش شركة واشنطن انترناشنال	___	6,000,000	مشروع استصلاح كوت- نيرة	الاستصلاح ح

	—	—	30,000,000	دراسة حال سد الموصل وصيانتته	الهيئة العامة
	—	—	13,500,000	مشروع سد العظيم	للسدود
	—	—	13,000,000	مشروع سد الرمادي	
			2841000000	12 مشروع	المجموع

3-3 الملاحظات التي تم تشخيصها

وقد قام الباحث بالاطلاع على كافة التقارير المحاسبية والرقابية والإدارية وملاحظات ديوان الرقابة المالية الاتحادية بشأن منحة الكونغرس الأمريكي وقد تم تحليلها بعد الاطلاع على معلومات وإجراءات أكثر تفصيلاً لبيان جوانب القصور والقوة والإجراءات الرقابية على التنفيذ والاستعمال كالتالي:-

أكدت الوزارة في كتابها المرقم (21527) في 2008/12/2 المعنون الى ديوان الرقابة المالية الاتحادية ان المشاريع المنجزة (12) مشروع بكلفة اجمالية (521) مليون دولار ولم يتم ادراج اي مشروع في سجلات الوزارة، ونلاحظ الفرق في المبلغ الاجمالي النهائي المعن للمنحة بموجب التقارير الصادرة والبالغ (284100000) دولار مما يدل على ضعف نظام المعلومات الاداري والمحاسبي لدى الوزارة وعدم الجدية في متابعة اعمال المشاريع والضعف الواضح في اجراءات الرقابة الداخلية المتبعة بهذا الخصوص.

لوحظ قيام ممثلي دائرة المشاريع والعقود المسؤولة عن تنفيذ المنحة بتقليص أعمال المشاريع المخطط تنفيذها بسبب عدم كفاية التخصيص وكما يأتي:

اسم المشروع	الكلفة/دولار	العمل المخطط تنفيذه	التقليص
سدة الرمادي	13000000	أعادة تأهيل سدة الرمادي للحفاظ على منسوب الماء في مقدم السد وتنظيم الماء في مؤخرة السد وتشمل أكمل تشغيل البوابة وإزالة الترسبات فضلاً عن إعمال التطهير الأخرى.	أعمال تقييم الوضع فقط
ومن خلال الاستفسار من المهندسين والفنيين المختصين بتصميم السدود وأنشائها تبين ان تقليص اعمال تقييم الوضع هي المرحلة الأهم في اعمال التأهيل وهي التي ستحكم على مدى كفاءة عملية التأهيل وفعاليتها وان هذا التقليص سيؤثر سلباً في التحقق من الاستعمال الأفضل للمبلغ المخصص لهذا المشروع.			
سد العظيم	13500000	دراسة وتحريات وتقييم السد وتشغيله لمعرفة المشاكل التي ستؤثر على استقراره وسلامة السد على المدى البعيد واقتراح الحلول الجذرية للمشاكل.	أعمال تقييم السد فقط
نلاحظ ضخامة المبلغ المخصص لهذا المشروع مقارنة مع المشروع السابق إذ لا يتناسب مع حجم الاعمال المذكورة، فضلاً عن ذلك ان الغاء اعمال التقييم سيؤدي الى فقدان اهم ركن من عملية التحقق من ان الاموال المصروفة لهذا المشروع قد حققت الهدف منها.			
كوت/ بتيرة	6000000	استصلاح تقريبا (11) الف من دونم من مشروع ري وبزل كوت/بتيرة(H4) يتضمن (حفرات،إملاء ، عمل القنوات، نواظم، محطة ري ومحطة بزل) إضافة للتصاميم التفصيلية والكلف للقطاع (H4) وبالنسبة للقطاع (H3) عليه تقديم التصاميم التفصيلية والكلف لجزء من القطاع (8000) من دونم، فضلاً عن الأعمال المماثلة للقطاع (H4) عدا محطة البزل.	أكمال التصاميم التفصيلية للمشروع بمن دون أي أعمال تنفيذية
وبعد الاستفسار من المهندسين الزراعيين والمختصين في مجال الري والبزل تبين ان هذا الاجراء يلغي فاعلية التصاميم، لان التصاميم من دون تفاصيلها يجعلها غير فاعلة لعملية التطوير وغير مجدية للتنفيذ.			
مبزل الفرات الشرقي	54000000	أكمال حفر المبزل من كم ٨٨ – كم ١٢٥ وكل ما يتضمنه من منشآت وسدود وملحقاتها وجسور لمرور السيارات والمشاة.	التصاميم التفصيلية فقط
ومن خلال الملاحظة والاستفسار تبين ان الشركات المنفذة اعتمدت على تصاميم سابقة لها لاستغلال اموال المنحة بأقل مايمكن في التنفيذ.			

سد ديالى	3600000	أعادة تأهيل السد وإيجاد الحلول لمنع زيادة التآكل (معالجة النخر) مؤخرة السد.	أعمال التقييم للسد فقط.
----------	---------	---	-------------------------

ايضاً ينطبق عليها ماينطبق على الملاحظة الاولى(سدة الرمادي).

مما يدل على عدم الدقة في تقديم الاعمال المخطط تنفيذها مقارنة بالمبالغ المخصصة من المنحة لتنفيذ تلك الاعمال وضعف دور الرقابة الداخلية في متابعة عملية التخطيط والتنفيذ.

تم أنجاز مشروع محطة ضخ الرزازة (كربلاء) بنسبة (100%) بكلفة (3400000) دولار (ثلاثة ملايين وأربعمائة الف دولار) عن استيراد ونصب ثلاث مضخات عمودية بتصريف (3.8) م³/ثا مع رفع المضخات العمودية الثلاثة القديمة وصيانة وتشغيل المضخات المتريفة الأفقية عدد (12) ألا أن التقرير الخاص باستلام المشروع أشار إلى مايلي:

أن المحركات الكهربائية مستعملة وجسم المضخة جديد مع وجود عيوب تصنيعية. وهذا يدل على ان هذه المحركات ليست جديدة وهل تم بالفعل اجراء تقرير استلام لها.

لم يتم حسم موضوع تبريد المحركات الرئيسية الجديدة بماء الميزل مع الشركة المجهزة. اذ كانت المضخات القديمة تعاني من مشكلة ارتفاع الحرارة في محركاتها وعدم امكانية تبريدها من ماء الميزل. وهذا يعني ان المحركات الجديدة غير مطابقة لظروف التشغيل في البيئة العراقية مما يجعلها غير مؤهلة لاتمام الاعمال المرجوه منها. لم يتم تزويد الوزارة بما يؤدي امكانية استعمالالمياه المالحة في تبريد المحركات الرئيسية.

عطل مولدتين سعة (2) ميكاواط التي تم نصبها. عدم مطابقتها للمواصفات

نتيجة عدم متابعة تنفيذ المشروع اولاً بأول من قبل قسم الرقابة الداخلية والاعتماد على تقرير الاستلام النهائي ادى الى ظهور هذه النواقص ، وبالتالي ضياع فرصة الاستفادة من الاموال الممنوحة.

بينت التقارير الخاصة بمشروع إعادة تأهيل (7) محطات ضخ ري وبزل بكلفة (22600000) دولار امريكي وبمدة تنفيذ (9) أشهر مايلي:

جرى تقليص عدد المضخات المشمولة بالتأهيل من (7) إلى (3) مضخات فقط على أن يكون النصب من مسؤولية المديرية العامة لتشغيل وصيانة مشاريع الري.

ولم نجد مايرر هذا التقليص ونلاحظ ارتفاع كلفة التأهيل للمضخة الواحدة قبل التقليص(3200000) مليون دولار امريكي مع مثيلاتها فيما لو تم التعاقد على تجهيز مضخات جديدة، اما بعد التقليص فبلغت كلفة التأهيل للمضخة الواحدة(7500000) مليون دولار امريكي، مما يدل هلى هدر الاموال المخصصة.

لم يحدد تاريخ لبدء تنفيذ المشروع.

اعتذار مكتب العقود والمشاريع عن إيصال المضخات إلى المواقع بسبب الوضع الأمني على الرغم من أن ذلك من مسؤوليتهم.

مما ادى الى تأخر تنفيذ المشروع

تم تشكيل لجنة فنية لإغراض الجرد والتدقيق الفني للمحطات (الوحدة/ 1،2، 3) والتي شخصت نقاط الخلل التالية:

(1) عدم وجود القاعدة السفلى المثبتة بهيكل جسم المضخات العمودية عدد (4) المجهزة من قبل شركة كورنيل الأمريكية.

(2) وجود تباين في قياس القاعدة العليا المثبتة لهيكل جسم المضخة اذ جهزت بقياس (240×240) سم في حين القياسات الفعلية (165×260) سم.

وهذا يدل على شكلية تقرير الاستلام، اذ يتبين من ذلك سرقة القواعد السفلية للمضخة وتركيبها بالقاعدة العليا.

- (3) المضخات غير مجهزة بكوبلن مرن بين المحرك والمضخة اذ وضع بدلها بوشة مسننة لم يراعى بها دوران المضخة باتجاه معاكس عند الإطفاء.
- (4) المضخات مجهزة ب(بولبرن تحمل) في الجزء الأعلى من المحرك وهذا يؤدي إلى استهلاكه بسرعة.
- (5) موقع اختراق أنبوب السقف الناقل للحركة مع أنبوب التصريف هو على شكل تجويف مفتوح من دون وجود فاصل وهذا يؤدي إلى صعوبة صعود المياه إلى داخل الجسم الخارجي للمضخة.
- (6) عدم تجهيز سيل للشفة الذي بداخل المحرك الكهربائي الذي ينقل الحركة لسقف المضخة.
- (7) وجود نقص في منظومة التشحيم التي تسهل حركة الشفة الناقل للحركة.
- (8) وجود سقوف معالجة بشكل غير هندسي أو فني في حوض البشارة.
- (9) لم يتم مراعاة الحد الأقصى لرفع الكرين وبالتالي ستكون هناك صعوبة بالانصب .

اي عدم مطابقتها للمواصفات السليمة لعمل المضخة.

- من خلال الإطلاع على تقرير الاستلام الخاص بمشروع تجهيز مولدات عدد (153) وأدوات احتياطية بكلفة أجمالية مقدارها (27) مليون دولار (سبعة وعشرون مليون دولار) وبفترة تنفيذ (8) اشهر لوحظ مايلي:
- (1) عدم تجهيز الأدوات الاحتياطية خاصة وأن المولدات من النوع الجديد وغير المتداول سابقا مما يجعل إمكانية الحصول على أدوات احتياطية صعبة جدا.
- وهذا سيؤدي الى رفع كلفة الصيانة والتصليح المستقبلية، فضلاً عن عدم الالتزام بتنفيذ بنود العقد كون ان هذه الفقرة مدرجة ضمن بنود العقد.
- (2) أن تاريخ استلام المولدات تم ما بين 2004/12/1 لغاية 2006/5/3 من دون بيان أسباب التأخير علما بأن مدة التنفيذ المشروع (8) أشهر كما مر ذكره أعلاه.
- (3) أن نوع العمل هو تجهيز مولدات بسعة تتراوح ما بين (50 - 2000 KVA) ألا أن التجهيز كان بمختلف السعات.

سادسا:- تم أبرام اتفاقية بين الوزارة ووزارة الدفاع الأمريكية (مكتب العقود والمشاريع) على تنفيذ المشاريع المبنية أدناه اذ تم استحصال موافقة مجلس الوزراء على ذلك بموجب الكتاب المرقم (6765) في 2006/9/1 وتم رفعها إلى مجلس النواب للموافقة على تلك الاتفاقية علما بأن السيد الوزير قد صادق على تلك الاتفاقية قبل عرضها على المجلسين أعلاه وبرأينا كان من الأفضل استحصال الموافقات ومن ثم المصادقة على الاتفاقية:

اسم المشروع	المبلغ/ دولار	تاريخ توقيع الاتفاقية
إعادة تأهيل سدة ديالى	5225688	2006/7/25
أنشاء مزل الفرات الشرقي	38500000	2006/8/23

4-المحور الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

1-4 الاستنتاجات

يمكن ايجاز ابرز الاستنتاجات التي تم التوصل اليها بالآتي:-

عدم لمس دور مؤثر وفعال للرقابة الداخلية في الرقابة على المنح المستلمة , وخاصة فيما يتعلق باصدار التقارير المتعلقة بما تم استلامه من تلك المنح ومتابعة التصرف بها ورفعها الى الادارة العليا ليتسنى لها اتخاذ الاجراءات المناسبة.

عدم امتلاك موظفي الرقابة الداخلية الخبرة الكافية في مجال اختصاصهم وخاصة فيما يتعلق بجانب استلام المنح بدءاً من التحقق من الموافقات الاصولية وتسجيلها في الدفاتر وآلية التصرف بها والمشاريع التي تم انجازها من المنحة.

لم يتم قسم الرقابة الداخلية بأهم عمل له وهو اجراء الزيارات الميدانية لموقع العمل للمشاريع التي تم انجازها من المنحة مقارنة مع مخصص لها بموجب جداول الكميات المعدة مسبقاً واعداد التقارير بها.

لم نلمس اي اشارة الى حالات الفساد التي رافقت عملية التنفيذ للمشاريع المدرجة في جدول الاعمال وكما بينت اعلاه.

2-4 التوصيات

وعلى ضوء الاستنتاجات أعلاه يوصي الباحثان :

إيلاء ضوابط الرقابة الداخلية المتعلقة بالمنح المستلمة والتصرف بها العناية الكافية من أجل ضبط عملية استعمال الاموال المخصصة من اجل تحقيق الاهداف المرجوة منها.

عقد دورات وورش تدريبية لموظفي الرقابة الداخلية بخصوص الآليات الواجب اتباعها عند استلام المنح والتصرف بها .

ضرورة اجراء الزيارات الميدانية لمواقع العمل للتأكد من ان الاموال المخصصة من المنح قد حققت اهدافها وعدم وجود هدر لتلك الاموال.

المصادر

اولاً: المصادر العربية

أمين السيد احمد لطفي ،التطورات الحديثة في المراجعة،الدار الجامعية الإسكندرية ، 2008 م، ص282.

احمد حلمي جمعه ، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد وأخلاقيات المهنة ، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن 2008م ، ص98

إصداراتISA,s المسائل الدراسية في التدقيق كراس رقم 308001 ، 2006 .

حماد ، طارق عبد العال (2004) : موسوعة معايير المحاسبة عرض القوائم المالية ، ج2 ، دار الجامعة ، مصر .

أبو دية ، موسى ، 2007، مبادئ الشفافية ونظم المسالة في إدارة العمل الأهلي ، دليل النزاهة .

القريشي ، مدحت (2007) : التنمية الاقتصادية ، دار وائل للنشر ، ط1 ، عمان الأردن .
المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، دليل الرقابة على الهيئات المعانة ، دليل الثامن.
المطارنة، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر، دار الميسرة للنشر والتوزيع عمان، الأردن 2006 م، ص206.
الزوبعي، فاطمة فزع(2015)، فاعلية الرقابة الداخلية على المنح والمساعدات في المنظمات غير الحكومية.
الشمري، مروج علي وداعة،(2011)، لمعالجات المحاسبية عن المنح الخارجية والرقابة عليها - بحث تطبيقي في
عينة من شركات التمويل الذاتي ودوائر التمويل المركزي.
عبدلعال طارق موسوعة معايير المراجعة الدار الجامعية الإسكندرية مصر. 2006م الجزء الثاني.

ثانياً: المصادر الاجنبية

Robertson, Jack C., and Timothy J. Louwers, (2002) **Auditing and Assurance Services**, McGraw – Hill Companies, Inc., 10th ed..

"Accounting Educators Opinion About Ethics" ،M. (2008) ،C. and Watson ،Bates
.Iss. 1 ،Vol. 13 ،Journal of American Academy of Business

(2004)"**Guidelines for Internal** ، Internal Control Standards Committee،INTOSAI
Vienna.،**Control Standards**"

4- Financial Fraud Enforcement Task Force, Reducing Grant Fraud Risk
A Framework for Grant Training, ,2012 , Financial Fraud Enforcement Task Force ,
.Recovery Act, Procurement, and Grant Fraud Working Group

5- www.COSO.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm