

## دور التدقيق الداخلي في الرقابة على الموازنة للحكومات المحلية - دراسة ميدانية في الحكومة المحلية لمحافظة ذي قار

كاظم خماط سلمان<sup>a</sup> محمد فريح حسان<sup>b</sup>

### الملخص

**استهدفت** الدراسة التعرف على الاسس العلمية المتعلقة بمفاهيم وانواع الموازنات واجراءات الرقابه عليها . اجريت الدراسة على الحكومة المحلية في محافظة ذي قار , وبنيت الدراسة على فرضيتين هما ضعف دور الرقابة على تنفيذ الموازنات يؤدي الى زيادة ظاهرة الفساد , فضلا عن ضعف الاستجابة الى نتائج الرقابة على تنفيذ الموازنات يؤدي الى نفس النتيجة .

استخدم الباحثان الاسلوب الوصفي في الجانب النظري والتطبيق العملي للوصول الى المعلومات التي يستفيد منها الباحثان في بحثهما . توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها ان الموازنة العامة تمثل نظام له مدخلات ومعالجة ومخرجات وتتطلب الرقابة على تنفيذ تلك الموازنة ان تعمل اجهزة التدقيق الداخلي بمفهوم رقابة كفاءة الاداء للحد من ظاهرة الفساد المالي , فضلا عن ضعف وعي اغلب الادارات لنظام الرقابة الداخلية واهميته .

وخرجت الدراسة بجملة من التوصيات اهمها ان نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع البحث يتطلب اهتمام اكثر لتوفير عناصر الرقابة الداخلية وتوفير الاجواء المناسبة للحفاظ على العناصر الكفوءة من اجل ضمان تنفيذ عمليات الرقابة الداخلية بافضل مايمكن . فضلا عن نشر الوعي الرقابي في الوحدات الاقتصادية وبيان عواقب الاقدام على حالات التلاعب والمخالفات .

### المقدمة

لتنفيذ مبدأ اللامركزية ومنهجية الإدارة الحكومية في إعداد الموازنات وأسلوب تمويلها من مصادر محلية واعتمادات مخصصة من الموازنة الاتحادية، وهذا نقلت مسؤولية التمويل والإنفاق من الحكومة المركزية إلى الوحدات المحلية بهدف المبادرة بتخطيط وتنفيذ المشروعات.

إن صياغة واعتماد الموازنة لا تتم بتحليل معلومات القوائم المالية كمخرجات النظام المحاسبي الحكومي كمصدر يفي بالاحتياجات الحالية والمستقبلية وبالتالي فإن المعلومات التي تحصل عليها

إن التطور التاريخي لمفهوم الدولة منذ نشوئها لغاية اليوم أخذ بعداً جديداً إذ اتجهت فلسفة بنائها من مفهوم المركزية إلى اللامركزية، وانعكس ذلك على مفهوم الموازنة التي لم يعد مفهومها الأساس مقصوراً على وضع تقديرات لما سيتم تحصيله من إيرادات، ثم وضع حدود الاعتمادات المصرح بإنفاقها في الأغراض المخصصة لها وإنما عدت الموازنة مرحلة سنوية من مراحل الخطة طويلة الأجل.

وقد ازداد اهتمام دول العالم بالاعتماد على الحكومات المحلية كمؤسسات أكثر فاعلية في التنمية المستدامة لمجتمعاتها وأنها الأساس والمصدر الرئيس

a - المدرس ، جامعة ذي قار ، كلية القانون

b - المدرس المساعد ، جامعة ذي قار ، قسم الرقابة والتدقيق الداخلي

- أ- توضيح بعض الأسس العلمية المتعلقة بمفاهيم وأنواع الموازنات .
- ب- توضيح اجراءات الرقابة على المال العام من خلال متابعة تنفيذ الموازنات للوحدات الحكومية بوصفها عين الإدارة في الرقابة على التصرف بالمال العام والحد من حالات الفساد الاداري والمالي .
- ج- تسليط الضوء على حالة الإرباك والقصور في الرقابة على عملية تنفيذ الموازنة.

#### 1- مشكلة البحث

هناك حالات من الفساد المالي عند تنفيذ الموازنات من قبل الوحدات الحكومية وأحد الأسباب المهيئة لهذا الفساد هو ضعف إجراءات الرقابة من قبل اجهزة التدقيق الداخلي المعنية بعملية الرقابة من جانب , و ضعف الاستجابة لنتائج الرقابة من قبل الوحدات الحكومية من جانب اخر.

#### 2-أهمية البحث

تكمن أهمية هذا البحث من تزايد حجم الأموال والمشاريع التي تدار من قبل الوحدات الحكومية ضمن تنفيذ الموازنة بشقيها الجاري والاستثماري وأثرها في الاقتصاد , والتي تتطلب رقابة فاعلة وشاملة على تنفيذ هذه الموازنات وبشكل مباشر وإمكانية التطبيق الكفوء والفعال للقوانين والانظمة والتعليمات، وكذلك بيان دور الجهات الرقابية في متابعة تنفيذ الموازنات للحكومات المحلية، وهو الأمر الذي يضمن الإفصاح والشفافية والمساءلة والاستقلالية والعدالة بوصفها مقومات ضرورية لرفع أداء المؤسسات الحكومية والقضاء على الفساد المالي , الذي يعود بدوره الى تقديم افضل الخدمات لأفراد المجتمع, وصولاً إلى معرفة مكان القوة والضعف فيها .

#### 3-هدف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الآتي :-

#### 4 - فرضية البحث

ينطلق البحث لإثبات الفرضيات التالية:-

- أ- ضعف دور الرقابة على تنفيذ الموازنات يؤدي الى ضعف اجراءات الحد وتقليل ظاهرة الفساد المالي.
- ب- ضعف الاستجابة لنتائج الرقابة على تنفيذ الموازنات من قبل الحكومات المحلية يؤدي الى ضعف اجراءات الحد وتقليل ظاهرة الفساد المالي.

#### 5- أسلوب البحث

تم استخدام المنهج الوصفي الاستقرائي للبحث عن المعرفة ولتوضيح دور الرقابة في متابعة تنفيذ الموازنات , فضلاً عن استخدام المنهج التحليلي للوصول إلى المعلومات التي يستفيد منها الباحثان في بحثهما .

#### 6- الحدود المكانية والزمانية للبحث

يتناول البحث الأساليب والإجراءات المعتمدة من قبل أجهزة التدقيق الداخلي في متابعة تنفيذ الموازنات للحكومات المحلية وكانت عينة البحث الحكومة المحلية في ذي قار كأحدى الحكومات المحلية في العراق التي تقوم بتنفيذ الموازنات المخصصة لها ضمن الموازنة العامة للدولة .

اما الحدود الزمانية فتتمثل في اجراء البحث على عملية تنفيذ الموازنة للمحافظة خلال السنوات

2014-2013.

## 7- أساليب جمع البيانات

- لغرض انجاز البحث بجانبه النظري والعملية تم اعتماد المصادر الآتية:
- أ- الكتب والدوريات والرسائل الأكاديمية والمهنية.
- ب- القوانين والأنظمة والتشريعات ذات الصلة.
- ج- سجلات ديوان محافظة ذي قار المالية.

## المبحث الأول (الاطار المفاهيمي)

### 1- الموازنة العامة

تكتسب الموازنة أهمية خاصة في أقتصادات الدول النامية بوصفها من أهم أدوات التخطيط المالي التي تحدد أهداف الحكومة وسياستها وبرامجها في كيفية استغلال الموارد وعملية توزيعها وتعد الموازنة العامة فيما يتعلق بالسلطة التشريعية أداة التوجيه والرقابة على السلطة التنفيذية للتحقق من أن الاعتمادات المخصصة قد استخدمت في الأغراض المحددة لها.

وفضلاً عن ذلك فإنها أداة رئيسة للاستدلال على كفاءة أجهزة الدولة من خلال النظر إلى مدخلات ومخرجات الموازنة في تحقيق التنمية الاقتصادية ويفهم من ذلك أن الموازنة التي تبني على أسس موضوعية تتمثل بالتخطيط والتنفيذ والرقابة تكون دعامة للتطور الاقتصادي والاجتماعي وتنعكس إيجابياً على رفاه المجتمع وأداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعي لتحقيق التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية.

### 1-1- الموازنة العامة من حيث المفهوم

والأهمية والأهداف :-

1-1-1 :- مفهوم الموازنة :-

تعد الموازنة العامة أداة الحكومة في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية كما تمثل الركيزة الأساسية لنظام المحاسبة الحكومية وترتبط الموازنة العامة للدولة ارتباطاً وثيقاً بخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية إذ يتم تقسيم الخطة العامة للتنمية إلى خطط سنوية وتفصيلية يتم ترجمتها في شكل موازنة سنوية تمثل برنامج العمل للقطاعات المختلفة وتحدد مسؤوليتها عن تنفيذ خطة التنمية. وأن تطور مفهوم الموازنة جعل من الموازنة العامة المرآة التي تعكس مختلف السياسات التي تتبعها الدولة، وذلك لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

وفي الدول العربية فإن هذه الوثيقة كانت تسمى بالميزانية حتى عام 1972 إذ اتخذ المؤتمر العربي السادس للعلوم الإدارية قراراً أوضح بموجبه استخدام مصطلح الموازنة وعد مصطلح الميزانية معبراً عن جداول عرض المركز المالي للدولة في ختام السنة المالية (محمد، 1996: 1).

وعرفت حسب قانون الإدارة المالية رقم 95 لسنة 2004 في العراق (( برنامج مالي يقوم على التخمينات السنوية لإيرادات ونفقات وتحويلات الصفقات العينية للحكومة )) (قانون الإدارة المالية رقم 95، 2004: 7).

### 1-1-2 :- أهمية الموازنة العامة للدولة :-

تبرز أهمية الموازنة في النواحي الآتية :-

1- أداة للرقابة المركزية على المال العام إذ أن تحقيق التقديرات في مراحل التنفيذ واقتراب التنفيذ الفعلي من المخطط وتحديد التجاوزات والانحرافات يعد الأداة المهمة والأساسية لقياس الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة (الجزراوي، 2007: 1).

- 2- تبرز أهمية الموازنة أداة مهمة في مواجهة الازمات الاقتصادية وذلك عن طريق التحكم في عمليات الانفاق او في مصادر الإيرادات ومعدلاتها ويتم ذلك بوقوف الحكومة في مسار معاكس للتيارات السائدة في الحياة الاقتصادية ففي حالة التضخم تعمد الدولة الى امتصاص الطلب الزائد عن طريق فرض مزيد من الضرائب وتخفيض النفقات العامة وفي حالة الكساد فتعمد الى الإفادة من الفوائض التي تراكمت لديها (السيد علي, 1984: 355).
- 3- استخدام الموازنة أداة تخطيطية سواء كان ذلك على مستوى الدولة أم على مستوى الوحدة الحكومية التي تعد الموازنة العامة فيما يتعلق بها الأداة الوحيدة لتنفيذ نظرية الاموال المخصصة والوصول إلى الأهداف المحددة (الشميري, 1998: 12).
- 4- الموازنة تعد أداة مهمة لتحقيق التطور والتوازن المالي العام وذلك عن طريق تخصيص جزء من الإنفاق العام لأجل إنجاز بعض الاستثمارات الأساسية في بعض فروع النشاط الاقتصادي في محاولة لزيادة معدلات الإنتاج القومي (الشيخلي, 2007: 20).
- 1-1-3- أهداف الموازنة العامة للدولة :-  
الموازنة هي الإطار الذي تنعكس عليه اختيارات الدولة (السلطة التنفيذية) لأهدافها وأداتها الى تحقيق تلك الأهداف , وهنا برزت أهمية النشاط المالي كأحد الادوات الرئيسة في تحقيق أهداف المجتمع وقد أستدعي ذلك ضرورة النظر الى الموازنة العامة في ظل إطار كبير يعبر عن نشاط المجتمع بأكمله (ابو حشيش , 1996: 271).
- يمكن تلخيص أهداف الموازنة العامة في ثلاث نقاط رئيسة:- (Wilson & Kattelus, 2004: 490)
- 1- أهداف تخطيطية :-  
أ- تهدف الموازنة إلى تحويل خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية إلى برنامج سنوي.  
ب- تحديد احتياجات وحدات الجهاز الحكومي للأموال وحصر الموارد ومصادر التمويل الأخرى خلال المدة القادمة.
- 2- أهداف رقابية:-  
أ- تهدف الموازنة إلى تحقيق رقابة أكثر فاعلية على عمليات التنفيذ وذلك من خلال تقويم الأداء بمقارنة الإيرادات والمصروفات الفعلية بتقديرات الموازنة وتحليل الفروق واقتراح الإجراءات التصحيحية.  
ب- ضبط وترشيد الإنفاق الحكومي.
- 2- أهداف سلوكية:  
تهدف الموازنة إلى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين بالجهاز الحكومي من خلال ما يأتي:-  
أ- إفساح المجال للعاملين للمشاركة في إعداد الموازنة ووضع أهداف ومعايير مقبولة من جانبهم وغير مفروضة عليهم من سلطات أعلى.  
ب- تحقيق التغذية المرتجعة بما يمكن الرؤساء من التعرف على حقيقة ما يجري في أماكن العمل وإدراك حقيقة شعور العاملين وإحساسهم.
- 1-2- قواعد (مبادئ) إعداد الموازنة وتصنيفاتها  
1-1-2- قواعد (مبادئ) إعداد الموازنة:-  
أ- مبدأ سنوية الموازنة:-  
يعني استقلال كل مدة زمنية من المدد المالية بإيراداتها ومصروفاتها وتعد من المبادئ المستقرة حتى الآن، وذكر في قانون الإدارة المالية رقم (95) لسنة 2004 الصادر عن سلطة الائتلاف في العراق أن الموازنة تقرر لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي أقرت فيها وأن التخصيصات غير المنفقة والموافق

فالتوازن الاقتصادي هو توازن بين الدخل القومي والانفاق القومي المتوقع وضمن هذه النظرة لا ينصرف إلى مجرد التوازن الحسابي

ويلاحظ أن التوازن لم يعد ممكناً في معظم موازنات دول العالم، وتلجأ الدول إلى وسائل متعددة لتغطية العجز في موازنتها مثل اللجوء إلى المدخرات المحلية أو الاقتراض من الجهاز المصرفي أو من الخارج إذ ينعكس أثر العجز في شكل أسعار تضخمية وأعباء سنوية ثابتة لخدمة الديون (الجزراوي، 2007: 2).

#### 2-2-1: تبويب ( تصنيف الموازنة العامة للدولة ) :-

يقصد بتبويب الموازنة تصنيف أنواع الاستخدامات والموارد وترتيبها في تقسيمات رئيسية وفرعية وإعطاء كل منها أرقاماً متسلسلة ورموز لكي تشكل في النهاية نظاماً يوضح التقسيمات المختلفة لموازنة الجهاز الإداري للدولة ، ويهدف التبويب إلى التنسيق بين الاستخدامات والموارد لإبراز أوضاع الحكومة وتحقيق الأهداف وإلى سهولة تنفيذ الموازنة والرقابة ويساعد على عمليات التحليل (الصانغ، 1989: 41).

وتختلف أسس التبويب على وفق نوع الموازنة فنجد أن التبويب النوعي هو أساس موازنة البنود في حين أن التبويب بحسب النتائج والأداء هو الأساس في موازنة البرامج ويلاحظ أن أسس التبويب المختلفة ليست بديلة بل هي مكملة فبجانب التبويب النوعي في موازنة البنود يستخدم التبويب الاقتصادي (حماد والبحر ، 1990: 87)

وفيما يأتي أهم تقسيمات الموازنة العامة للدولة :-

#### أ - التقسيم الإداري :-

بموجب هذا التقسيم الذي يستخدم للإنفاق العام فقط توزع النفقات العامة على وفق الوزارات

عليها سوف تسقط عند نهاية السنة المالية ما عدا الحد الذي تكون فيه البضائع والخدمات قد طلبت بموجب عقود تم إبرامها مع الجهات المجهزة .

#### ب- مبدأ شمولية الموازنة:-

ويستلزم أن تغطي الموازنة العامة كل الوحدات والمؤسسات الحكومية التي تقوم بعمليات حكومية، لكي تقدم الموازنة رؤية موحدة ومتكاملة لهذه العمليات ليصوت عليها ككل من قبل السلطة التشريعية (صندوق النقد الدولي، 2005: 39).

#### ج- مبدأ وحدة الموازنة:-

ويعني بهذا أن الدولة تنظم موازنة واحدة تتضمن أوجه النفقات والإيرادات مهما اختلفت مصادرها ومهما تعددت مؤسساتها التي يتضمنها التنظيم الإداري للدولة ، ويلاحظ أن بعض الاقتصاديين يميز بين وحدة الموازنة وعمومية الموازنة بالرغم من تكاملها وتعبيرهما في الواقع عن فكرة واحدة ولكن من زاويتين مختلفتين إذ يتطلب مبدأ وحدة الموازنة أعداد وثيقة واحدة للموازنة ويحضر وجود عدد من الموازنات ومبدأ عمومية الموازنة يقضي ان تدرج في الموازنة العامة الإيرادات العامة كافة والنفقات العامة كافة كلاً على حدى ، ومن خصائص هذا المبدأ (( انه يحول من دون تلاعب الجهاز الحكومي في ماهية الانفاق والاعتماد ويكشف عن اساءة استعمال النفقات العامة ويساعد على ايجاد نظام محاسبي موحد لحسابات الحكومة)).

#### د- مبدأ توازن الموازنة:

النظرة التقليدية لمبدأ الموازنة هو التوازن الحسابي ,مجموع تخصيصات الإيرادات يساوي مجموع تخصيصات النفقات من دون عجز أو وفر في الموازنة , أما النظرة الحديثة فهي مفهوم أعم وأشمل

وبين هذا النوع من التقسيمات الأهمية النسبية التي تحظى بها كل وظيفة من الوظائف ومن خلال تخصيصاتها من الانفاق ويساعد التقسيم الوظيفي على مقارنة ما ينفق على الوظائف الرئيسة من سنة لأخرى أو مقارنة حصة كل وظيفة من المجموع العام للمصروفات للسنة نفسها . (السلوم, 2001: 55)

أن هذا التقسيم يستخدم للأغراض الاحصائية التي تخدم المخطط المالي، ولا تستخدم من قبل ادارات الدولة في التخطيط أو التنفيذ واجراء الرقابة إذ ينحصر استخدام التقسيم الوظيفي من قبل وزارة المالية ووزارة التخطيط (البلداوي والسلوم, 2000: 91).

#### و- التقسيم الجغرافي:-

بموجبه توزع النفقات العامة والإيرادات العامة بحسب المناطق والأقاليم الخاصة بالدولة وبيان حصة كل منطقة من حجم الانفاق .

#### ز- التقسيم على وفق البرامج والأنشطة:-

يعتمد هذا التقسيم للنفقات على تحديد العلاقة بين أعمال ومشاريع الدولة التي تهدف القيام بها خلال المدة القادمة وكلف هذه المشاريع وليس بما تنفقه الدولة على شراء السلع والخدمات فقط إذ بموجبه توزع أهداف الدولة الى عدد من البرامج والأنشطة وتحديد كلف كل برنامج او نشاط في ضوء معايير القياس المناسبة .

#### 3-1 إعداد الموازنة والمشكلات التي تواجهها:-

تتطلب عملية إعداد الموازنة مجموعة من الاجراءات الادارية والمالية تتخذها السلطة التنفيذية حتى تتمكن من خلالها تنفيذ السياسة المالية للدولة، فالسلطة التنفيذية هي المسؤولة عن عملية اعداد

والوحدات الإدارية للدولة وبعض النفقات لايمكن ربطها بإدارة معينة , على هذا الأساس تترك ضمن اعتمادات وزارة المالية مثل نفقات الدين العام والطوارئ والدعم وغيرها ويتميز هذا التقسيم بما يأتي:- (السلوم والمهايني , 2008 : 5)

1- إمكان إعداد تقديرات الموازنة على أساس السلع والخدمات التي تقدمها الوحدة الحكومية.

2- امكان ربط تقديرات الموازنة ومتابعة تنفيذها بوحدة معينة .

3- امكان مقارنة عناصر النفقات في وحدة معينة على مدد مالية مختلفة .

#### ب- التقسيم الاقتصادي:-

ويتضمن تقسيم المصروفات على وفق طبيعتها الاقتصادية فضلا عن الإيرادات ومدى تأثيرها في النشاط الاقتصادي وبطريقة تساعد على متابعة وتحليل العمليات في الاقتصاد القومي.

#### ج- التقسيم النوعي :-

ويقصد به تصنيف النفقات والإيرادات بحسب أنواع وطبيعة النفقات التي تتعامل معها الوحدة الحكومية فعلى سبيل التمثيل تبوب النفقات إلى نفقات العاملين - نفقات السلع والخدمات والصيانة... الخ, أما الإيرادات فتقسم بحسب مصادرها الضرائب - الإيرادات النفطية - الرسوم... وهكذا (السلوم والمهايني, 2008 : 6).

#### هـ- التقسيم الوظيفي:-

وبموجب هذا التقسيم توزع النفقات بحسب أنشطة الدولة تعليم ، صحة ، دفاع ، زراعة، ... الخ إذ تشمل كل وظيفة مجموعة من الأنشطة التي يؤدي القيام بها الى بلوغ هدف رئيسي من أهداف الدولة

البيانات التي تستخدمها الإدارة العليا في توجيه السياسات العامة في المنشأة. (عثمان، 2005 : 102).

#### 1-4-1 مفهوم التدقيق الداخلي :

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في توجيه عمليات الوحدة الاقتصادية نحو النجاح إذ تساعد في فحص وتقييم الأنشطة المالية، الإدارية والتشغيلية وتزويد الإدارة على المستويات كلها بالمعلومات اللازمة للمساعدة في تحقيق الضبط والحماية للأصول والعمليات التي تقع تحت مسؤوليتهم (المؤتمر العربي الأول، 2005:1).

وفي بداية وجوده اقتصر على التدقيق الحسابي للمستندات بعد الصرف (تدقيق لاحق)، لغرض اكتشاف أخطاء التسجيل بالدفاتر، أما فيما بعد وكنتيجة حتمية لتوسع عمل بعض الوحدات الاقتصادية، أصبح التدقيق الداخلي يضم التدقيق الحسابي قبل الصرف (تدقيق سابق)، لغرض التأكد من سلامة الإجراءات، ولقد اتضح بعد ذلك إمكان استعمال التدقيق الداخلي لخدمة الإدارة العليا في المجالات جميعها، مما تتطلب معه ضرورة تطوير هذه الأداة وتوسيع نطاقها لتشمل نواحي النشاط جميعها للتحقق من مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهمات (الصبان وهلال، 2000 : 43).

وعليه فالمدقق الداخلي يجب أن يؤدي مهمات التدقيق الداخلي بأسلوب مناسب وطريقة محايدة ودون انحياز، وينبغي تفادي تنازع المصالح، وينجز كل أعمال التدقيق بما يقتضيه العمل من عناية مطلوبة على وفق أفضل الممارسات التي أوصى بها معهد المدققين الداخليين ويجب أن يحترم المدقق الداخلي الطابع السري ويحافظ عليه فيما يتعلق بأية معلومات محصّلة أو مستلمة في إطار عملية

الموازنة وتتولى فيما بعد اعتمادها من السلطة التشريعية. (الخطيب والشامية، 2003: 275)

إن عملية الإعداد تمر بدورة لاستمرارها من سنة لأخرى والمقصود بدورة الموازنة هي المراحل التي تمر بها الموازنة بدءاً بالتحضير والإعداد وانتهاءً بتقديم الحساب الختامي للدولة، وقد تعارف معظم كتاب المالية العامة والموازنة العامة على تقسيم دورة الموازنة الى خمسة مراحل هي:- (السلوم وعباس، 2000: 97)

أولاً: مرحلة الإعداد

ثانياً: الاعتماد والمصادقة

ثالثاً: التنفيذ .

رابعاً: الرقابة على تنفيذ الموازنة .

خامساً: الحسابات الختامية.

#### 1-4- التدقيق الداخلي:

هو جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة، ويعد أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة، وتقوم الإدارة بوضع هذا الجهاز لخدمتها ولطمأنتها، على إن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر. (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، دليل رقم(4)).

أما الخدمة التي يقدمها جهاز التدقيق الداخلي فهي: ضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، والتأكد من حماية أموال المنشأة، والتحقق من اتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم (الصبان وعلي، 2002 : 30)، وتعد خدمات التدقيق الداخلي خدمات وقائية وإنشائية للإدارة العليا، إذ إنها وقائية لأنها تمنع الخطأ قبل وقوعه، وتحافظ على أموال المنشأة، لأنها تضمن دقة

التدقيق، ولا يستعمل تلك المعلومات إلا في حدود ما هو ضروري لإجراء التدقيق.

4- التقرير بأن ما يتم من إجراءات في ضمن هذا المجال يقع في الإطار القانوني المحدد له من المسؤوليات والصلاحيات، وأنه لا يوجد خرق في هذا الجانب.

5- التحقق من مطابقة الواقع العملي لما ورد في خطط الوحدة الاقتصادية، وأن الانحرافات إن وجدت فهي معروفة ومحددة ومسيطر عليها أو يمكن دراستها وتقويمها لمعالجتها وتلافيمها مستقبلاً.

6- متابعة الأداء وتقويم الفاعليات والحكم بشكله النهائي والتوصية بالحلول إلى الإدارة العليا بمطلق الحيادية والاستقلالية التامة بعيداً عن ضغوط وتأثيرات أية جهة كانت داخلية أو خارجية.

ويتم تحقيق هذه الأهداف وتنفيذها من قبل قسم أو (شعبة) التدقيق الداخلي، ولغرض نجاح هذه الشعبة في الأعمال يجب أن تتوافر لها المستلزمات الآتية (عنيزة، 1998: 12):-

أ- الاستقلال

ب- توفير الكوادر المؤهلة

ج- توفير الخطط والبرامج

د- ضرورة كتابة التقارير ورفعها

ولقد أشارت الممارسات المهنية الحديثة للتدقيق الداخلي، وآخر ما توصلت إليه منظمات أبحاث المدققين الداخليين المنبثقة عن جمعية المدققين الأمريكية إلى إن الهدف من التدقيق الداخلي هو تحسين أداء الوحدة الاقتصادية عن طريق إدارة فاعلة وممارسة مفهوم تحمل المسؤولية، كما أشارت إلى أن دور التدقيق الداخلي يتلخص بتزويد الوحدة بما يؤكد أن الأخطار التي تتعرض لها الوحدة

التدقيق، ولا يستعمل تلك المعلومات إلا في حدود ما هو ضروري لإجراء التدقيق.

## 1-2-4-1- أهداف التدقيق الداخلي وأساليبه

### 1-2-4-1 أهداف التدقيق الداخلي

يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها بإعطاء آراء مستقلة وموضوعية فضلاً عن النشاط الاستشاري الذي يهدف إلى زيادة وتحسين العمليات من خلال عملية التدقيق المستقلة وتقييم فاعلية العمليات والضبط وتزويد الإدارة بالتحليل الموضوعي والاقتراحات البناءة (المؤتمر العربي الأول، 2005: 1).

وتشمل أهداف التدقيق الداخلي السعي إلى ضمان الرقابة الفاعلة من حيث الكلفة وتحديد الوسائل الكفيلة بتحسين درجة الفاعلية والتخفيض والترشيد في الإجراءات الداخلية واستعمال الموارد وضمان الالتزام بالمعايير وأخلاقيات العمل فضلاً عن أفضل الممارسات، ويمكن توضيح جانباً من تلك الأهداف كالاتي (الهاشمي، 2005: 39):-

1- المحافظة على أموال الوحدة (بالنسبة للإيرادات والمصروفات) من خلال بيان صحة الإجراءات المالية من بدايتها وانتهاءً بإجراءات الترحيل والمطابقة والفحص.

2- ضمان وجود الأوامر والموافقات والمستندات الأصولية المعززة لتكوين الإيرادات أو لحصول المصروفات وتثبيتها في سجلات الوحدة الاقتصادية على أن تكون متماشية مع القوانين والتعليمات النافذة.

3- التأكيد على قيام الموظفين المختصين بواجباتهم على أكمل وجه دون هدر أو ضياع في أموال الوحدة

وقائمة التدفق النقدي، وتتضمن أيضاً كشافاً بالملاحظات المرفقة مع هذه الكشوفات (Arens&Loebbeck, 2000: 11).

#### ثانياً- تدقيق العمليات :

أستعمل تدقيق العمليات في السابق لمعرفة التنوع في الأنشطة التي تتضمن تقييم أداء الإدارة ، خطط الإدارة، ونظم رقابة الجودة، وأنشطة عمليات معينة ، فضلاً عن تقييم الأقسام ، إن هذا النوع من التدقيق يتعلق بالعمليات غير المالية للوحدة الاقتصادية ، وبشكل عام فإن تدقيق العمليات يتم من قبل المدققين الداخليين ، لكن في بعض الحالات يشارك المدققون الخارجيون في أداء هذا النوع من التدقيق.

وبالرغم من أن تدقيق العمليات هو مفهوم يتعامل مع الكفاءة والفاعلية، فهناك اتفاق قليل على استعمال مصطلح واحد لهذا المفهوم، فالعديد من الأشخاص يفضلون استعمال مصطلح التدقيق الإداري "Management Auditing" أو تدقيق الأداء "Performance Auditing" بدلاً من تدقيق العمليات لوصف فحص الكفاءة والفاعلية للوحدة الاقتصادية (Arens&Lobbeck, 2005, 797).

#### ثالثاً- تدقيق الإلتزام Compliance Audit

وهو عبارة عن تدقيق الضوابط الرقابية المالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملاءمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الإلتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات (عبد العزيز، 2008 : 140).

((ويجب أن يكون التدقيق الداخلي في جميع المناطق الوظيفية أن يضيف قيمة وعدم النظر إليه بوصفه متطلباً من المتطلبات فقط وأدائه هو لمجرد الأيفاء بهذا المتطلب بل يجب معاملة التدقيق الداخلي على

الاقتصادية قد تم فهمها وإدارتها بطريقة ملائمة في أطار التغيرات الديناميكية في بيئة الوحدة وكل ما يحيط بها.

أما دور المدقق في الوحدات الحكومية فهو التأكد من تطوير المعايير والسياسات والإجراءات، وأن تلتزم بها تلك الوحدات ، ويجب أن يكون موظفوا التدقيق الداخلي بالمستوى المطلوب من حيث الخبرة والكفاءة لإجراء عملية التدقيق بشكل دقيق يضمن المتابعة الحقيقية لصرف الأموال المخصصة في موازنة تلك الوحدات. (Office of Internal Auditing, 2000, 1).

#### 1-2-4-2 أساليب التدقيق الداخلي

هناك ثلاثة انواع من اساليب التدقيق الداخلي هما التدقيق المالي وتدقيق العمليات وتدقيق الإلتزام ويمكن توضيح هذه الأنواع بشكل مفصل وكالاتي:-

#### أولاً- التدقيق المالي :

وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققون الداخليون التابعون للوحدة الاقتصادية وذلك من أجل حماية أموال الوحدة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتدقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للوحدة وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية (القوصيني، 2005: 9).

ويتضمن التدقيق المالي التحقق من مدى مطابقة الكشوفات المالية كافة للمعايير المحددة مسبقاً وعادةً ما تتمثل هذه المعايير بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، ويتضمن أيضاً تدقيق الكشوفات المالية المعدّة على وفق الأسس المحاسبية التي تتناسب مع عمل الوحدة الاقتصادية، هذه الكشوفات المالية تتضمن في الغالب قائمة المركز المالي ، كشف الدخل،

ومدى الملاءمة التي يبديها في الأنسجام مع الأنظمة الأخرى (العزاوي، 2003:139).

#### ب- تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تقييم نظام الرقابة الداخلية يعد من واجبات التدقيق الداخلي على وفق ما حدده معهد المدققين الداخليين في المملكة المتحدة، هذا التقييم يصفه تقييماً ذاتياً لأداء الرقابة الداخلية، ويعد جزءاً من وظيفة التدقيق الداخلي، حيث يتم إنجازه خلال سير العمل اليومي الاعتيادي، ويكون باتجاهين:-

الأول- تقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بمدى ملاءمته لمواجهة التهديدات المحتملة للمخاطر.  
الثاني- تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية من حيث كفاءته في مواجهة التهديدات المحتملة للمخاطر وكفاءته.

#### ج- التقارير الإدارية:

هذه التقارير التي تتعلق بتطبيق العاملين في الإدارات المختلفة ومدى الالتزام بالتعليمات والضوابط الإدارية.

#### د- تقارير تقييم الأداء:

مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأداء المخطط والمستهدف طبقاً لما جاء في الموازنة من معايير الأداء، وتتم هذه بأعداد ما يسمى بتقارير تقييم الأداء التي يمكن من خلالها تحديد انحرافات التنفيذ كما هو مخطط أو مستهدف تمهيداً لبحث أسباب هذه الانحرافات واتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية لتصحيح التنفيذ الفعلي ثم ضمان تحقيق كفاءة الاعمال (بدر، 2009:29).

#### المبحث الثاني (الجانب التطبيقي للبحث)

أنه أداة للتحسين، أي بمعنى أن تستخدم كل من المطابقة والفاعلية أو نواحي التحسين، ذلك أنه يسهل عملية التحسين من خلال تعريف وتحديد الأجزاء الضعيفة في سلسلة العمليات، إذ أن تقارير التدقيق الداخلي يمكن أن تكون قاعدة أساسية للبدء بمشاريع التحسين المستمر، وبهذا فإن التدقيق الداخلي هو المسؤول عن التأكيد من كون الأعمال التصحيحية قد تم تنفيذها)) (العزاوي، 2002:95).

#### 1-4-3 تقارير التدقيق الداخلي: أنواعها ومحتوياتها

بعد إنتهاء المدقق الداخلي من عمله يقدم تقريره الذي يعرض فيه المعلومات ويثبت الأسباب التي نتجت عنها المشكلات والانحرافات ثم التوصيات والاقتراحات التي يراها لازمة لتصحيح هذه الانحرافات وهذه التقارير إما أن تكون مؤقتة أو نهائية.

- تقارير مؤقتة: تتضمن المشكلات والمعوقات التي صادفت المدقق الداخلي واقتراح المعالجات المصححة والواجب أتباعها حالاً ودون أنتظار الى وقت تقديم التقرير النهائي.

- تقارير نهائية: تقدم بعد أنتهاء المدقق الداخلي من عملية التدقيق وليس لها شكل محدد، بل تختلف باختلاف المنشأة والمدقق وطبيعة النشاط.

وهناك تقارير مقترحة لوحدة التدقيق الداخلي، حيث تقدم الوحدة نتاج عملها على شكل تقارير عن الأنشطة والفعاليات المختلفة وتأخذ التقارير أشكالها (المالية، الإدارية، الأداء) التي تقدم للأطراف المختلفة داخل المؤسسة وخارجها وكالاتي:

#### أ- تقرير تقييم النظام المحاسبي:

التقرير عن مدى إمكان النظام المحاسبي من تأدية المهمة التي يقوم بها وتأمينه للضوابط الرقابية،

1-2 تحليل حساب تنفيذ الموازنة التشغيلية لديوان محافظة ذي قار:-

الجدول الاتي بين حساب تنفيذ الموازنة الجارية لديوان محافظة ذي قار لعامي 2013 و2014.

٢٠١٤ / مليون دينار			٢٠١٣ / مليون دينار			اسم الحساب
نسبة التنفيذ %	المصرف الفعلي	التخصيص	نسبة التنفيذ %	المصرف الفعلي	التخصيص	
١٠٥	٥٤٠٠	٥١١٨	٧٨	٥١١٨	٦٥٧٥	الرواتب
٧٥	١٠٧٨٣	١٤٣٦٥	٩٥	١٤٣٦٥	١٥٠٧٠	المستلزمات الخدمية
٧٦	٦٦٤	٨٨٢	٧٩	٨٨٢	١١١٠	المستلزمات السلعية
٥	٥٤	١٢٨٠	٩٣	١٢٨٠	١٣٧٦	صيانة الموجودات
١	٤	٨٧٥	٥٦	٨٧٥	١٥٧٠	النفقات الرأسمالية
	١٦٩٠٥	٢٢٥٢٠		٢٤٥٢٠	٢٥٧٠١	مجموع النفقات التشغيلية
٤٣	٢٩٧٩	٧٠١٥	٩١	٧٠١٥	٧٧١١	النفقات الأخرى
٦٨	١٩٨٨٤	٢٩٥٣٢	٩٥	٣١٥٣٥	٣٣٤١٢	المجموع
						الإيرادات
١٥٥	٣٥٧	٢٩٣	٩٨	٢٩٣	٣٠٠	عوائد الملكية
٨٠	١٩١	٢٤٠	٩٣	٢٤٠	٢٦٠	حصيلة بيع السلع
٠	صفر	صفر	صفر	صفر	٥٧٨	غرامات وعقوبات
٦٨	٥١	٧٦	١٦	٧٦	٥٠٢	إيرادات متنوعة
٢٢٩	١٦	٧	٨٨	٧	٨	ضريبة الدخل
١٠٠	٦١٥	٦١٦	٣٨	٦١٦	١٦٤٨	مجموع الإيرادات

ومن الجدول اعلاه يتبين مايلي:-

ج- حققت الإيرادات المحصلة لعام 2014 نسبة كاملة بشكل إجمالي حيث بلغت (100%) من الإيرادات المخمئة لنفس العام مع تذبذب في مكوناتها بين تجاوز المخمن بمقدار (129%) كما في ضريبة الدخل وعدم تحقق المخمن بمقدار (32%) كما في الإيرادات المتنوعة. في حين كانت نسبة الإيرادات المحققة لعام 2013 نسبة متدنية حيث بلغت (38%) من الإيرادات المخمئة لنفس العام ويرجع ذلك للتذبذب الحاد في تحقيق بعض مكونات الإيرادات الإجمالية والتي تراوحت بين (صفر% و 98%) لإيرادات العديدين غرامات وعقوبات و عوائد الملكية على التوالي من العام المذكور.

أ- تجاوز نسبة الصرف على باب الرواتب بمقدار (5%) خلال عام 2014 مقارنة بعام 2013, في حين انخفضت بشكل حاد نسبة الصرف على النفقات الرأسمالية وصيانة الموجودات حيث بلغت (1% و 5%) على التوالي خلال عام 2014 بعد ان حققت نسبة (56% و 93%) على التوالي خلال عام 2013, في حين تميزت نسبة الصرف على باب المستلزمات السلعية بالثبات النسبي خلال العامين المذكورين.  
ب- وبشكل إجمالي لوحظ انخفاض نسبة تنفيذ الموازنة للمصروفات لعام 2014 بمقدار (27%) عن النسبة المتحققة خلال عام 2013 حيث كانت (68% و 95%) للسنتين المذكورتين على التوالي.

كذلك بإعداد تقارير دورية عن أهم الملاحظات والحالات المكتشفة من قبلها ورفعها للمحافظ.

5- افتقار كادر القسم للتخصصات التي تؤهلها لإداء العمل الرقابي حسب ماتشير إليه معايير التدقيق الدولية والمحلية التي جزء منها هو التأهيل العلمي والعملية إذ يتكون القسم من ستة موظفين يحملون المؤهلات العملية التالية (بكالوريوس آداب , دبلوم محاسبة, إعدادية)

وعليه فأن هذا القسم بحاجة إلى ملاك مؤهل علمياً وعملياً وعلى دراية كافية بالأنظمة والتعليمات والضوابط الرقابية و العمل التدقيقي واشراكه في دورات تدريبية لاكتساب الخبرة , إذ يدار القسم من قبل موظف خريج كلية الآداب, دون قيام المحافظة بتكليف موظفين يحملون المؤهلات العلمية في المحاسبة والتدقيق تمكنهم من أداء المهمات المناطة بهم على أتم وجه , مما يتطلب رفد القسم بالكوادر المؤهلة علمياً وعملياً.

3-2 الإجراءات الرقابية التي يقوم بها قسم التدقيق الداخلي :

2-3-1- إجراءات وضوابط الرقابة الخاصة بالصرف عدا الرواتب

الإجراءات المنفذة في محافظة ذي قار:

أ- متابعة الصكوك الموقوفة وتصرفتها ضمن المدة المقررة قانوناً.

ب- تدقيق جمع موازين المراجعة ومطابقة السجلات ، وجرد الصندوق بصورة دورية للتأكد من صحة القبض والإيداع والموجود النقدي في محافظة ذي قار الا ان هذا الاجراء لم يتم في مجلس المحافظة.

د- جرى اعتماد المبالغ الممولة من وزارة المالية كتخصيص خلال عام 2014 بسبب عدم اقرار موازنة للعام المذكور, لذا يلاحظ انخفاض التخصيص لعام 2014 بنسبة (11%) مقارنة بعام 2013, كما ان انخفاض نسبة الصرف على بعض ابواب الموازنة خلال عام 2014 ادى الى انخفاض نسبة تنفيذ الموازنة الاجمالي بمقدار (27%) مقارنة بعام 2013.

## 2-2 قسم التدقيق الداخلي في ديوان محافظة ذي قار

من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لمحافظة ذي قار , فضلاً عن الزيارات الميدانية للقسم والاستفادة من تقارير ديوان الرقابة المالية اتضح مايلي :-

1- يرتبط قسم التدقيق الداخلي إدارياً بالمحافظ ويتولى القسم مهمات التدقيق الداخلي السابق للصرف على معاملات صرف المبالغ المخصصة في موازنة محافظة ذي قار بشقها الجاري والاستثماري , وهذا الارتباط بالمحافظ مباشرة يعطيه نوعاً من الاستقلالية التي تساعد على ممارسة عمله .

2- لا تتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي خطط أو برامج تدقيق تعتمد عليها في أداء عملها مما يعد عملها غير منظم ولا يستند إلى معايير التدقيق المعتمدة للمدقق الداخليين .

3- يركز التدقيق الداخلي حالياً على الاهداف التقليدية بشكل اساسي التي تتعلق بالوظيفة الوقائية للرقابة الداخلية من خلال التأكيد على التدقيق المالي من خلال القيام بالتدقيق المستندي, وانحسار التأكيد على الاهداف في مجالات وظيفية كفاءة الأداء.

4- عدم قيام القسم بإجراء الزيارات المفاجئة للأقسام الأخرى للاطلاع على سير العمل فيها , وعدم القيام

ج- في حالة وقوع صرف مخالف للتعليمات يقوم المدقق بتثبيت رأيه على مذكرة الصرف تحريراً لغرض اطلاع الأمر بالصرف عليها .

د- عدم التجاوز على الصلاحيات الممنوحة للسلادة رؤساء الأقسام والصرف في حدودها وما زاد عن ذلك يتطلب استحصال موافقة الرئيس الأعلى .

هـ- التأكد من أن الأشخاص الذين يقومون بتنظيم قوائم الرواتب لا يقومون بتوزيعها .

و- تدقيق الرواتب بالنسبة للحالات التي يصدر فيها تعديل راتب أو منح قدم والرجوع إلى الأوليات .

### الإجراءات غير المنفذة

أ- عدم تدقيق الأوامر الإدارية الخاصة بمنح الإجازات والانقطاع للموظفين للتحقق من التزام الموظفين بالأوامر الإدارية الصادرة لغرض التحقق من احتساب الاستحقاق الفعلي لرواتب الموظفين

ب- عدم متابعة الاستقطاعات من التوقيفات التقاعدية والضريبية على وفق التعليمات وإرسالها بدون تأخير إلى الجهات المستفيدة .

2-3-3 الإجراءات والضوابط الرقابية الخاصة بالمخازن

### الاجراءات المنفذة

- التحقق من ادخال المواد مخزناً من خلال تدقيق سند الادخال المخزني المرفق مع معاملة الصرف للمواد المشتراة .

### الاجراءات غير المنفذة

أ- الاطلاع على سجلات المخازن ومراعاة إجراءات التصحيح الأصولية في سجلات المخازن .

ب- جرد مواد المخازن ومطابقتها مع السجلات المخزنية .

ج- مطابقة قوائم الجرد مع السجلات وملاحظة الفروقات والتأكد من توقيع رئيس لجنة الجرد وأعضائها .

د- متابعة الجرد المخزني والمطابقة في نهاية السنة المالية .

ج- في حالة وقوع صرف مخالف للتعليمات يقوم المدقق بتثبيت رأيه على مذكرة الصرف تحريراً لغرض اطلاع الأمر بالصرف عليها .

د- عدم التجاوز على الصلاحيات الممنوحة للسلادة رؤساء الأقسام والصرف في حدودها وما زاد عن ذلك يتطلب استحصال موافقة الرئيس الأعلى .

هـ- التأكد من أن الأشخاص الذين يقومون بتنظيم قوائم الرواتب لا يقومون بتوزيعها .

و- تدقيق الرواتب بالنسبة للحالات التي يصدر فيها تعديل راتب أو منح قدم والرجوع إلى الأوليات .

### الإجراءات غير المنفذة

أ- لا يقوم بإجراء المطابقة الشهرية لكشف البنك من قبل المدقق وتأييد الرصيد من قبل المصرف في نهاية العام وتزويد هيئة الرقابة المالية العاملة في المحافظة بنسخة منه .

ب- لا يتم المطابقة بين نتائج الجرد الفعلي للنقد الموجود في نهاية السنة مع الرصيد الظاهر في الكشوف الختامية .

ج- التحقق من توخي الدقة في التبويب وعدم التجاوز على التخصيص المرصد في الميزانية مهما كانت الأسباب إلا بموافقة رسمية تحريرية .

2-3-2 الإجراءات والضوابط الرقابية الخاصة بالرواتب والمخصصات

### الإجراءات المنفذة من قبل الرقابة الداخلية:

أ- تدقيق قوائم صرف الرواتب والمخصصات على وفقا للصلاحيات المخولة للقسم .

ب- التحقق من التخصيص الموجودة في الموازنة قبل القيام بعملية صرف الرواتب .

ج- تدقيق الرواتب ومقارنتها مع الأوامر الصادرة بالتعيين أو الترفيع أو العلاوة أو الإحالة على التقاعد حسب التعليمات .

د- تدقيق المخصصات الممنوحة والتأكد من صحة الاستحقاق ولكن ليس بالدقة التامة حيث هناك

ب- التأكد من وجود دراسة الجدوى الفنية و الاقتصادية للمشروع المطلوب تنفيذه، وإنها أعدت من قبل الجهات المستفيدة وأن هذه الدراسة على وفق المعايير المعمول بها ومصادق عليها من قبل الجهات ذات العلاقة .

ج- التحقق من استملاك الأراضي واكتمال المخططات وجداول الكميات والخرائط وكل ما هو ضروري لتنفيذ الكامل لتجنب التغيير في أثناء عملية التنفيذ .

د- التحقق من تشكيل اللجان والمحافظة على استقلالية كل لجنة وعدم تكليف الموظف الواحد بأكثر من لجنة.

هـ- التأكد من أن الضمانات المنصوص عليها بالعقد كافية في حالة إخلال الطرف الثاني (الشركات المنفذة) بشروط العقد حفاظاً على المال العام .

و- التحقق من اعداد التقارير الدورية عن الإنجاز ونسبه ومدى قدرة الشركات المنفذة على التنفيذ بالمدة المحددة وأيام الاشتغال والتوقف وأسباب التوقف.

ز- المتابعة الميدانية للمشروع من خلال الزيارة لموقع العمل للتحقق من التنفيذ الفعلي لتلك المشاريع وأنه يتم على وفق شروط التعاقد ويحقق الكفاءة في التنفيذ .

#### 2-3-6 إجراءات تدقيق السلف والأمانات المنفذة

##### الاجراءات المنفذة

تدقيق سجلات السلف والأمانات والتحقق من ترحيل مستندات الصرف والقبض لتلك الحسابات، فضلاً عن التحقق من وجود أوامر إدارية بمنح تلك السلف وقبض الأمانات.

##### الاجراءات غير المنفذة

هـ- التحقق من الإجراءات الشكلية والقانونية لمستندات الإدخال والإخراج المخزني.

و- التحقق من مسك سجل محاسبية (13) والذي يستخدم للسيطرة على الموجودات الثابتة والمخزنية على وفق للشروط المحددة في النظام المحاسبي المطبق .

#### 2-3-4 إجراءات تدقيق الذمم المدينة والدائنة

##### الإجراءات المنفذة

- التحقق من مسك السجلات الخاصة بالذمم المدينة والدائنة والأسماء .

##### الاجراءات غير المنفذة

أ- متابعة تثبيت مبالغ الذمم المدينة والدائنة من سنوات سابقة ومتابعة تصفيتهما .

ب- الحصول على تأييدات من المدينين والدائنين بأرصدة حساباتهم في نهاية السنة .

2-3-5 إجراءات والضوابط الرقابية الخاصة بتدقيق عقود مشاريع الخطة الاستثمارية .

##### الاجراءات المنفذة

أ- تدقيق معاملات صرف مبالغ مشاريع الخطة الاستثمارية حسب ذرعات العمل .

ب- مطابقة الكميات والمبالغ الواردة في ذرعات العمل الواردة للدائرة مع العقد المبرم مع الشركات المنفذة.

##### الإجراءات غير المنفذة

أ- التحقق من توافر التخصيص المالي للمشروع ومدى توافر الشروط الموضوعية في الإعلان من حيث اسم المشروع ومكانه والمدة لاستلام العطاءات وتاريخ غلق المناقصة أو شروط أخرى تضمن الشفافية في الإعلان وغيرها.

- أ- تدقيق حسابات السلف والأمانات الموقوفة لمدد طويلة في السجلات ومتابعة تصفيتهما.
- ب- التحقق من تسوية السلف المستديمة والمؤقتة الموجودة بحوزة المنتسبين وتصفيتهما في نهاية السنة وإعداد كشوف بالتحليل الخاصة ومطابقتها.
- ج- إجراء الجرد المفاجئ للسلف للتحقق من مطابقة الموجود الفعلي مع رصيدها الظاهر في السجلات
- د- تدقيق سجل التوحيد الخاص بأرصدة حسابات السلف والامانات ومطابقتها مع موازين الأرصدة.
- هـ- متابعة املاك الإدارة المحلية المتجاوز عليها من قبل المواطنين أو الأحزاب والتيارات السياسية والدينية لغرض العمل الجاد على رفع تلك التجاوزات.
- و- جرد الموجودات الثابتة ومطابقة نتائج الجرد مع السجلات المسوكة ومعرفة مدى التطابق والتوافق بين السجلات والواقع الفعلي، والتحرري عن أسباب الإنحرافات ان وجدت ومعالجتها.
- ز- التحقق من التأمين على الموجودات من مخاطر الحريق والمخاطر الأخرى.

### 2-3-8 اجراءات تدقيق الايرادات

#### الاجراءات المنفذة

- أ- التحقق من قطع وصل قبض بالإيرادات المستلمة.
- ب- التحقق من تسجيل الايرادات في سجل الصندوق.
- ج- التحقق من ايداع المبالغ المستلمة من قبل امين الصندوق لدى البنك ومطابقة قسائم الايداع مع سجل الصندوق.

#### الاجراءات غير المنفذة

- أ- متابعة تحصيل الايرادات من الأطراف المدينة التي لم تسدد كامل المبالغ المستحقة عليها أو لم تسدد ديونها أصلاً منذ مدد طويلة.
- ب- التحقق من وجود تخطيط للإيرادات المتوقع الحصول عليها ضمن الموازنات التخمينية التي تعدها الحكومة المحلية في محافظة ذي قار.
- ج- جرد جلود وصولات القبض والتحقق من مسك سجل مراقبة المستندات (م/16) لإحكام السيطرة على صرف تلك الجلود.

#### الاجراءات الأخرى غير المنفذة

- أ- متابعة اللجان التحقيقية والدعاوى المقامة من الغير أو عليه والحث على تصفيتهما بأسرع وقت.

### 2-3-7 اجراءات تدقيق الموجودات الثابتة

#### الاجراءات المنفذة

- أ- تدقيق مستندات شراء الموجودات الثابتة ومطابقتها مع طلب الشراء.
- ب- تدقيق مستندات الإدخال والإخراج المخزني للموجودات.

#### الإجراءات غير المنفذة

- أ- التحقق من مسك سجل نظامي للموجودات الثابتة يبين نوع الموجود والرقم الرمزي له، رقم سند الادخال والاخراج المخزني والحالة التي عليها ومكان وجوده.
- ب- التوصية بترميز الموجودات الثابتة لغرض أحكام الرقابة عليها.
- ج- التحقق من إجراء القيود المحاسبية المتقابلة وأظهارها في البيانات المالية للسيطرة على موجودات الدائرة.
- د- متابعة الموجودات العاطلة والمتوقفة عن الخدمة ومعرفة سبب توقفها، واتخاذ الاجراءات اللازمة لغرض صيانتها، أو تشكيل لجان لشطبها.

هـ- توافر الموظفين من أصحاب الخبرة والاختصاص في علوم المحاسبة والتدقيق تؤهلهم لأداء العمل الرقابي ، وبأشراكهم في دورات تخصصية لزيادة الخبرة والمعرفة .

### الاستنتاجات

1- تمثل الموازنة العامة نظام معلومات له مدخلات (بيانات وتعليمات ونماذج مستندية وحسابات ختامية وسجلات) ودورة تشغيل (إعداد وتنفيذ ورقابة) تنتج عنه مخرجات تتمثل (بتقارير مالية دورية وسنوية عن عملية التنفيذ فضلا عن تقارير رقابية من السلطة التنفيذية والتشريعية) فضلا عن التغذية العكسية من المخرجات الى المدخلات .

2- إن التدقيق الداخلي وجد لخدمة الإدارة سابقا واتسع نطاق عمله وأصبح نشاطاً استشارياً موضوعياً مستقلاً مصمماً لغرض إضافة قيمة وتحسين العمليات التشغيلية للمنظمة ويساعد المنظمة ككل في تحقيق وإنجاز أهدافها من خلال استخدام مدخل منظم لتقييم وتحسين فاعلية الإدارة في مواجهة المخاطر وفرض الرقابة وأحكام العمليات من خلال اعتبار هذه الانظمة على وفق نظرية الوكالة من الوسائل التي تتبناها الإدارة لتوضيح مدى كفاءتها في القيام بوظائفها الأساسية.

4- تتطلب الرقابة العمل بمفهوم رقابة كفاءة الأداء وهو فحص موضوعي تشخص به السياسات والنظم وإدارة العمليات ومقارنة الإنجاز بالمخطط والنتائج بالمعايير والممارسة بالسياسة بغية كشف الانحرافات السلبية والإيجابية وبيان أسبابها والتأكد من إدارة الموارد الاقتصادية بكفاءة وتحديد أسباب التبذير والإسراف وسوء الاستعمال ومعالجة أوجه الانحراف

ب- متابعة عمل اللجان الداخلية المشكلة في الدائرة لغرض معرفة قيام تلك اللجان بأداء الاعمال المكلفة بها ورفع تقرير عن سير العمل لهذه اللجان الى رئيس الدائرة .

ج- المساهمة في وضع جدول زمني لإعداد الحسابات الختامية وتقديمها في الوقت المحدد للجهات الرقابية القائمة بعملية التدقيق الخارجي .

د- التنسيق مع ديوان الرقابة المالية ورفع تقارير عن أهم الملاحظات المكتشفة من قبل القسم لمساعدة الديوان في أداء عمله وتحقيق الهدف المنشود من عملية الرقابة .

2-4 المستلزمات غير المتوافرة لتنفيذ عملية التدقيق في القسم

أ- عدم الاحتفاظ باضبارة تعليمات حسابية يستند إليها موظفو التدقيق الداخلي في تنفيذ عمليات التدقيق .

ب- إعداد أوراق عمل خاصة لكل موظف من موظفي القسم بالملاحظات المكتشفة من قبله وفتح الملفات الخاصة مثل الملف الدائم والملف الجاري وملف المراسلات سنوياً.

ج- إعداد التقارير ورفعها إلى الإدارة العليا من قبل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي على نتائج تنفيذ الموازنات ، وتشكيل لجان للجرد ولجان لتصفية السلف والأمانات (الموقوفات) في السجلات .

د- متابعة تقارير ديوان الرقابة المالية التي تخص تدقيق الحسابات الختامية والتحقق من شرعية صرف أموال الموازنات وكذلك تقارير تقويم الأداء التي يعدها الديوان عن أداء الحكومة المحلية ، والعمل على تصفية الملاحظات الواردة في هذه التقارير بهدف عدم تكرارها مستقبلاً.

- في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق فاعلية وكفاءة واقتصاد في التنفيذ.
- 5- إن من أهم المشكلات التي تواجه نظام الرقابة الداخلية ضعف وعي أغلب الإدارات لدور هذا النظام وأهميته , وعدم تفهم المنفذين للخطط والسياسات الموضوعية.
- 6- محدودية نشاط أقسام التدقيق الداخلي وعدم اهتمام الإدارة العليا بها , وضعف درجة استقلاليتها وعدم تغطيتها جميع نشاطات الوحدة , وقيامها بالأعمال الروتينية , وانخفاض مستوى التأهيل العلمي والمهني للملاكات العاملة في هذه الأقسام , يعد أبرز نقاط الضعف التي توجه لنظام الرقابة الداخلية , وهذا يتطلب اعتماد الأسس العلمية في عملية الاختيار بقصد الحصول على أفراد مؤهلين للقيام بمتطلبات العمل ويدفع بشكل متدرج ومتزايد باتجاه تحقيق أهداف ونطاق عمل هذا الجهاز وبالتالي انعكاساته على الأداء الإداري والمالي , واتضح أن أغلب العاملين في جهاز الرقابة الداخلية في الحكومة المحلية في محافظة ذي قار لا يحملون المؤهل العلمي الذي يساعدهم على اداء عملهم .
- 7- إن نطاق عمل التدقيق الداخلي ما زال محدودا ويقتصر على الجوانب المحاسبية والتدقيق المستندي فقط من دون متابعة أسباب التجاوز على الاعتمادات المخصصة والمخالفات الحاصلة للقوانين والأنظمة , ولا يمتد إلى الجوانب الإدارية , ويفترض أن يتم تحديد نطاق عمل المدقق الداخلي بشكل واضح وصريح على وفق المفهوم العلمي الصحيح والمحدد له على وفق معايير التدقيق الداخلي لتنظيم عمل هذه الأجهزة في دوائر الدولة لأن أجهزة التدقيق تفتقر إلى وجود
- معايير خاصة تتلاءم مع البيئة العراقية ولا توجد قواعد تحدد سلوك المدقق الداخلي.
- 8- تعدد المخالفات وتنوعها يعود إلى مجموعة من الأسباب التي لم تتخذ الإدارة الإجراءات الكفيلة لتداركها ومنع وقوعها أو الحد منها ومن بين أهم هذه الأسباب ما يلي :-
- ضعف الأنظمة المحاسبية والرقابية وعدم تطويرها والاهتمام بها .
- عدم اختيار العاملين المؤهلين علمياً وعملياً لإشغال الوظائف ومنها الوظائف الحاسبية والرقابية .
- عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وخاصة ما يتعلق بالجوانب المالية والرقابية وعدم الالتزام بالقواعد والمعايير المحاسبية والرقابية المعتمدة .
- 9- عدم وجود رقابة على المبالغ والمواد والموجودات المستلمة على سبيل الهبة , التبرع , الهدية , المنح والمساعدات وتقييمها وإثباتها في السجلات وقت استلامها , يؤدي إلى إساءة التصرف بها واستخدامها لأغراض خاصة .
- 10- عدم تدريب العاملين وخاصة في مجال المحاسبة والتدقيق وتنمية قدراتهم وأفكارهم , ما له من الأثر في منع أو الحد من ارتكاب التلاعب والمخالفات أو إمكانية اكتشافه .
- 11- يعد تواجد موظفي الرقابة والتدقيق لاسيما موظفوا الرقابة الخارجية في الوحدات الاقتصادية والدوائر والفروع التابعة لها , عاملاً بالغ الأثر في منع ارتكاب التلاعب والمخالفات لدى القائمين بهذه الحالات أو الحد منها , نتيجة تولد الخوف والتردد وخلق عاملٍ أدبي ونفسي قبل الإقدام عليه , فضلاً عن الاطلاع على الحالات المكتشفة وقت وقوعها أو اكتشافها لحث الإدارة باتخاذ الإجراءات اللازمة

ضرورة تعزيز هذه الشعبة بالملاك المؤهل في إدارتها وإعداد تقرير استلام نظامي لكل طلبيه وارده .

4- رفع أداء أجهزة التدقيق الداخلي وإعادة النظر بأنظمتها ووضع المعايير اللازمة لذلك والاستعانة بمعايير التدقيق التي تصدرها المعاهد والمنظمات المهنية ، مع ضرورة التنسيق مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي من أجل مواجهة آفة الفساد الإداري والمالي في أجهزة الدولة بشكل جدي مع رفع أداء المؤسسات الحكومية بما يسمح بتحقيق أهدافها والارتقاء بالواقع المؤسسي للدولة العراقية .

5- نشر الوعي الرقابي في الوحدة الاقتصادية وعواقب الإقدام على حالات التلاعب والمخالفات ، فضلاً عن نشر الوعي القانوني من حيث العقوبة التي ستواجه مرتكبي هذه الحالات ، وكذلك نشر الوعي الأخلاقي والتعاون والتكاتف فيما بين العاملين لتحقيق أهداف الوحدة وتحفيزهم معنوياً ومادياً.

6- تجاوز الإطار التقليدي في تدقيق حسابات الوحدات الحكومية وهو الامتثال للقوانين والأنظمة الحكومية والقواعد المحاسبية إلى المساءلة عن الأموال العامة والمطالبة بمعلومات عن المردود والفاعلية من عملية الإنفاق العام لمعرفة القيمة التي تم تحقيقها من إنفاق الأموال العامة بوصف هذه الأموال ملكية اجتماعية.

#### المصادر

المصادر والمراجع العربية :

اولاً- القوانين والتعليمات وأدلة التدقيق والوثائق الرسمية:

- قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 .

بصدها وكذلك الإجراءات الواجب القيام بها لمنع تكرار مثل هذه الحالات .

12- عدم وجود دور للرقابة الداخلية في عملية إبرام العقود والمناقصات حيث إن دور الرقابة الداخلية يبدأ بعد عملية الصرف دون متابعة عملية التعاقد والتحقق من شرعيتها ومطابقتها للقوانين والتعليمات ، وكذلك عدم قيام الأجهزة الرقابية الداخلية والخارجية باجراء الزيارات الميدانية لمواقع العمل للتحقق من التنفيذ السليم لتلك الاعمال .

#### التوصيات

1- تطوير نظام المعلومات المحاسبي الحكومي وزيادة فاعليته في مجال الرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات، مع ضرورة اهتمام الإدارات العليا بتوفير الكوادر المحاسبية الكفوءة وذات الخبرة بتطبيقات النظام المحاسبي .

2- ضرورة توفير الاستقلال الكافي لأعمال التدقيق الداخلي مع ضرورة توفير الكوادر الإشرافية من المؤهلين لهذه المهمات علمياً وعملياً وبالشكل الذي يكفل الاستفادة من مهاراتهم الفكرية والفنية والإنسانية في إدارة العاملين إدارة سليمة تسهم في زيادة كفاءة الجهاز فضلاً عن توفر الأدلة الواضحة التي تمنع وجود التداخل في الواجبات المحددة لكل موظف ، لأنه يعد الدعامة الرئيسة لاكتشاف التلاعب والمخالفات أو منعها أو الحد منها ، وأنه الوسيلة التي تدعم موقف الإدارة من الإيفاء بجزء من مسؤوليتها تجاه التلاعب والمخالفات .

3- ضرورة التأمين على الموجودات الثابتة والمتداولة كافة ضد الأخطار المحتملة وضرورة تشكيل شعبة أو قسم للفحص والقبول للمواد المشتراة نظراً لأهميته في تحديد صلاحية المواد ومطابقتها للمواصفات مع

- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، الادلة الرقابية، دائرة الشؤون الفنية والدراسات في ديوان الرقابة المالية 2005.
- ثانياً- الكتب العربية:
- العزاوي، محمد عبد الوهاب، إدارة الجودة الشاملة، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005م.
- السيد علي، عبد المنعم، مدخل في علم الاقتصاد، الجامعة المستنصرية 1994.
- الصائغ، حنا رزوقي، المحاسبة الحكومية والأدارة العامة، مطبعة الزمان، بغداد، 1989.
- الصبان، محمد سمير، وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، القاهرة، 2000.
- الصبان، محمد سمير و علي، عبد الوهاب نصر، " المراجعة الخارجية"، الدار الجامعية للنش، الإسكندرية، 2002.
- عثمان، عبدالرزاق محمد، اصول التدقيق والرقابة الداخلية، جامعة الموصل 1999.
- حماد، احمد هاني والبحر، حصة محمد احمد، اصول المحاسبة الحكومية، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1990.
- ثالثاً- الرسائل والأطاريح الجامعية:
- ابو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، 2005.
- الهاشمي، ضياء شمخي جبار، تقويم آلية التدقيق الداخلي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، رسالة دبلوم عالي في الضرائب مقدمة إلى
- المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد، (غير منشورة)، 2005.
- الصبان، محمد سمير وهلال، عبد الله، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، 2000.
- الشميري، نجيب عبد الغني، نظام الموازنة العامة للدولة - البرنامج الأستثماري ودورها في الرقابة على تنفيذ المشاريع الأثمانية، رسالة ماجستير محاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 1998.
- الشخلي، اشواق عبد الرحمن، مدى فاعلية نظام -التخطيط - البرمجة - الموازنة وانعكاسة على النظام المحاسبي الحكومي، أطروحة دكتوراه فلسفه محاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2007.
- محمد، منير شاكر، مضامين أستخدام موازنة الاساس الصفري في المنشأة العامة لنقل الركاب، اطروحة دكتوراه فلسفه محاسبة، الجامعة المستنصرية، 1996.
- عنيزة، حسين هادي، "نظام الرقابة الداخلية- دراسة محاسبية في المنشأة العامة لصناعة الالبسة الجاهزة في النجف"-، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1989.
- رابعاً- الدوريات والنشرات والمجلات العربية:
- البلداوي، نزار فليح والسلوم، حسن عبد الكريم (المصروفات العامة بين التخطيط والتنفيذ) مجلة كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية العدد 29 سنة 2000.

- Fess, Phelps E. &Waren, Carl S.,” Accounting Principles”, 14<sup>th</sup> Ed. South Western Publishing Co.,USA,1984.
- السلوم , حسن عبد الكريم والمهايني، محمد خالد(الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة) مجلة كلية الادارة والاقتصاد والجامعة المستنصرية العدد 64 سنة 2007.
- خامساً- المؤتمرات والندوات والمحاضرات:
- إصلاح وتبويب الموازنة , صندوق النقد الدولي العراق , 2005.
- الجزراوي , ابراهيم محمد علي (محاضرات نظم متخصصة ) طلبة ماجستير محاسبة جامعة بغداد 2007 .
- القوصيني ، محمد مصطفى، التقنيات الحديثة في تدقيق الميزانيات والقوائم المالية, برنامج تدريبي، عمان، 2005.

### Foreign References

- Arenas, Alvin A, and Lubbock, James k.” Auditing an integrated Approach”,

### The role of the internal audit in control on budget local governments

#### Field study in the local government province a the qar

Kadhim Khatem Salman <sup>a</sup>

Mohamed Farih Hassan <sup>b</sup>

### Abstract

The study aimed to identify the scientific bases relating to the concepts and types of budgets and control procedures on them. The study was conducted at the local government in the province of Dhi Qar, the study built on two assumptions are weak oversight role in the implementation of budgets lead to increased corruption, as well as the poor response to the results of control over budget execution leads to the same result.

The researchers used the technique in a descriptive theory and practical application of access to information that benefits the researchers in their research. Reached study to a set of conclusions the most important of the general budget represents a system that has the input, processing and output requires control over the implementation of the budget to operate the internal audit concept of control

efficiency performance devices to reduce the phenomenon of corruption, as well as weak awareness of most of the departments of internal control system and its importance.

The study came out a set of recommendations that the most important of the internal control system in the enterprise in question requires more attention to the provision of internal control elements and to provide an appropriate atmosphere to maintain efficient elements in order to ensure the implementation of internal controls what can be the best. As well as the publication of the regulatory awareness in the economic units and the statement of the consequences of the exercise of cases of fraud and irregularities.

---

a - Teacher, Dhi Qar University, Faculty of Law .

b - Assistant Lecturer, Dhi Qar University, Department of Internal Audit and Auditing.