مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية
IASJ
المجلات الاكاديمية العراقية

الرقابة على المشاريع الاستثمارية ودورها في اصدار التقارير الثلاثية
بحث تطبيقي على عينة من المشاريع الاستثمارية في المحافظات

وعد هادي عبد الحساني *
جامعة المثنى / كلية الادارة والاقتصاد

معلومات المقالة

تاريخ البحث
الاستلام : 2018/11/27
تاريخ التعديل : 2018/12/11
قبول النشر : 2018/12/16
متوفر على الأنترنيت:2019/3/27

الكلمات المفتاحية :
تقارير الرقابة الثلاثية
المشاريع الاستثمارية
البيانات المالية
الاداء
الإنجاز المالي الفعلي

الملخص

يهدف البحث الى التعرف على الاطار النظري لتقارير الرقابة الثلاثية على المشاريع الاستثمارية ، وبيان دور رقابة (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية)على المشاريع الاستثمارية من خلال تفعيل التقارير الرقابية وتطبيقها على عينة من المشاريع الاستثمارية في العراق وتحديد نقاط الخلل والضعف من اجل تلافيها في المستقبل. ومن اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث هي لا يوجد تقرير رقابي ثلاثي (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية) على المشاريع الاستثمارية في العراق وانما يوجد تقرير رقابي تخصصي على اعمال المشاريع الاستثمارية للجهة الخاضعة للرقابة. بلغت نسبة الانجاز المالي الفعلي الاجمالية (7.5%) من اجمالي التخصيصات للتشكيلات التي تقل نسب انجازها عن 25% وان عدم صرف المبالغ المالية من جانب وعدم الانجاز المادي من جانب اخر يفقد المؤسسات الحكومية الفرصة في بناء مشاريعها الاستثمارية والتي بدورها تقدم خدمة . ومن اهم التوصيات هي ضرورة وجود تقرير رقابي ثلاثي (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية) على المشاريع الاستثمارية في العراق خاصة وان ديوان الرقابة المالية الاتحادي لديه القدرة في تقديم مثل تلك التقارير تحدد فيها نقاط الضعف ومعالجتها من اجل تلافيها في المستقبل. حث المؤسسات الحكومية على تفعيل عملية اعادة المشاريع الاستثمارية بعدها الركيزة الاساسية وعدم تفويت الفرصة مرة اخرى في حالة اعادة التخصيصات الاعادة تلك المشاريع.

© 2019 جامعة المثنى . جميع الحقوق محفوظة

Abstract

The objective of the research is to identify the theoretical framework of the tripartite control reports on investment projects, and to show the role of monitoring (performance, compliance, financial statements) on investment projects by activating the control reports and applying them to a sample of investment projects in Iraq and identifying points of imbalance and weakness in order to avoid them in the future. . The most important conclusions reached by the researcher is that there is no tripartite oversight report (performance, commitment, financial statements) on investment projects in Iraq, but there is a specialized audit report on the work of investment projects of the controlled entity. (7.5%) of the total allocations for the formations with less than 25% completion rates. The non-disbursement of financial funds by the non-completion of material by the other loses the governmental institutions the opportunity to build their investment projects, which in turn provide service. The most important recommendations are the need for a tripartite oversight report (performance, commitment, financial statements) on investment projects in Iraq, especially that the Federal Audit Bureau has the ability to provide such reports to identify weaknesses and address them in order to avoid them in the future. Urging government institutions to activate the process of return of investment projects after the main pillar and not to miss the opportunity again in the case of reallocations of those projects.

المقدمة

لقد اختلفت المفاهيم بشأن المشروع الاستثماري تماشياً مع التطور الاقتصادي الذي يشهده العالم، عبر عنه بالقرار الاستثماري الذي يبغي إلى خلق خطوط من الإنتاج على امتداد فترات زمنية معينة ، و أي كانت المفاهيم المعطاة عن المشروع الاستثماري فإنه في المحصلة الاخيرة قرار استثماري ذو غاية قد تكون لغرض تحقيق عائد مادي وهو الربح كما هو الغالب في جميع مشاريع القطاع الخاص أو تتعدى ذلك لتحقيق الاهداف

* Corresponding author : G-mail addresses : Waadabd24@yahoo.com.
© 2019 AL – Muthanna University . All rights reserved . DOI:10.52113/6/2019-9-1/190-207

الاجتماعية لرفع معدلات التشغيل، وخلق دخول جديدة ، والاهداف الاقتصادية في استغلال الموارد المحلية ، زيادة حصيلة الدولة من الصرف الأجنبي، و وهذا ما موجود في المشروعات العامة ، وبما ان موضوع البحث على المشاريع الاستثمارية العامة والتي اغلبها تعاني من توقف كلي او توقف جزئي بسبب التقشف المالي ، الامر الذي يتطلب تفعيل تقارير الرقابة الثلاثية (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية) ، الذي يعني دمج كل من رقابة الاداء والالتزام والبيانات المالية في تقرير موحد لبيان نتائج الرقابة والتدقيق على العينة محل الفحص والتي تكون واسعة نطاق من خلال تحديد نقاط الخلل والضعف العامة وتقديمها الى الجهات المختصة من اجل تلافيها في المستقبل وتقديم الاستنتاجات والتوصيات ، ولتحقيق اهداف البحث تم تقسيم البحث الى اربعة محاور المحور الاول تناول منهجية البحث ودراسات سابقة والمحور الثاني تقرير الرقابة على المشاريع الاستثمارية وتناول والمحور الثالث الجانب العملي الرقابة على المشاريع الاستثمارية **:** والمحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات

منهجية البحث

مشكلة البحث

تعد المشاريع الاستثمارية الركيزة الاساسية لتحقيق التنمية المكانية والاقتصادية والاجتماعية ولقد انفقت الحكومة العراقية مبالغ كبيرة على انشاء المشاريع الاستثمارية في البلاد ، وان هذه المشاريع تحتاج الى رقابة تخصصية لذا تكمن مشكلة البحث في ضل التساؤل الاتي :

1. هل يوجد تقرير رقابة اداء موحد على المشاريع الاستثمارية في العراق ؟.
2. هل يوجد تقرير رقابة الالتزام موحد على المشاريع الاستثمارية في العراق ؟
3. هل يوجد تقرير رقابة البيانات المالية موحد على المشاريع الاستثمارية في العراق ؟

أهمية البحث

يستمد البحث اهميته من اهمية المشاريع الاستثمارية في العراق والمبالغ الطائلة التي انفقت عليها ، كما يستمد اهميته من اصدار التقارير الثلاثية (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية) الموحدة على المشاريع الاستثمارية في العراق، من اجل تحديد نقاط الخلل والضعف في تلك المشاريع وتلافيها في المستقبل.

أهداف البحث

يهدف البحث الى الاتي :

1. التعرف على الاطار النظري للتقارير رقابة الثلاثية على المشاريع الاستثمارية .
2. بيان دور رقابة (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية)على المشاريع الاستثمارية من خلال تفعيل التقارير الرقابية .

فرضية البحث

يستند البحث على فرضية مفادها ((ان تفعيل عملية اصدار التقارير الرقابية الثلاثية على المشاريع الاستثمارية في المحافظات يسهم في تحديد نقاط الضعف في اداء تلك المشاريع من اجل تلافيها في المستقبل))

الحدود المكانية والزمانية للبحث

- ✓ الحدود المكانية : عينة من المشاريع الاستثمارية في المحافظات.
- ✓ الحدود الزمانية : المشاريع الاستثمارية في المحافظات للمدة (2009-2017).

منهج البحث

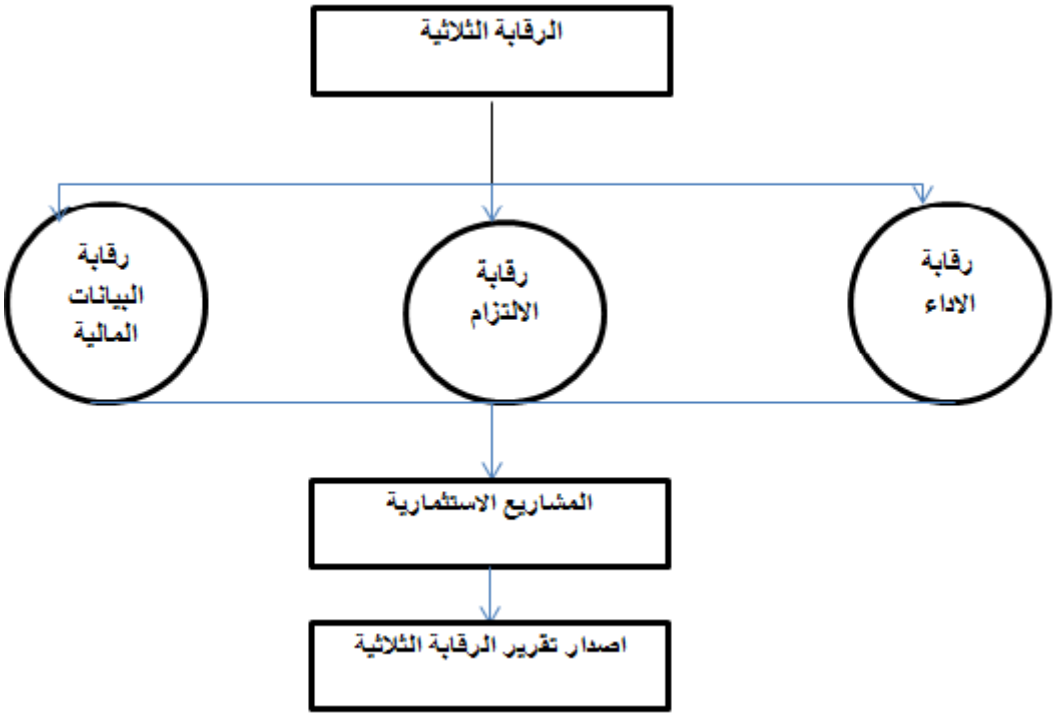
تم الاعتماد على المنهجي : اولاً المنهج الاستنباطي : لغرض التحول من العام في موضوع البحث الى الخاص عبر تعرف على ماهية التقارير الرقابة الثلاثية على المشاريع الاستثمارية ، والتحول الى الجانب التطبيقي الخاص بتفعيل عملية الرقابة الثلاثية على المشاريع الاستثمارية. ثانياً المنهج الاستقرائي : لغرض التحول من الخاص في موضوع البحث الى العام عبر تعميم التوصيات الخاصة بتفعيل عملية الرقابة الثلاثية على المشاريع الاستثمارية في العراق ، كما تم استخدام المنهج التحليلي على عينة البحث .

مصادر جمع البيانات

لغرض انجاز البحث تم الاعتماد على المصادر الآتية :

1. المصادر رئيسة : الكتب العربية والاجنبية، القوانين والانظمة والتعليمات المحلية .
2. المصادر الثانوية : الدوريات والرسائل الأكاديمية والمهنية .

مخطط البحث



دراسات سابقة

- ✓ **دراسة عبد الرضا ، (2009) :** بعنوان رقابة مصروفات المشاريع الاستثمارية في ظل الموازنة الاتحادية في العراق- دراسة تحليلية لهيكل معلومات الموازنة العامة الاتحادية ودليل الحسابات.

هدف الدراسة	تقديم مقترح انموذج لهيكل معلومات الموازنة العامة الاتحادية يحقق الرقابة الفاعلة والكفؤة على مصروفات المشاريع الاستثمارية.
اهم الاستنتاجات	ينبغي التخصيص الانسب للموارد العامة واستخدامها للصرف توجيه كل الموارد الحكومية من مصادرها المختلفة إلى وعاء مشترك (الخزينة العامة) وعدم تخصيص ايراد معين أو استقطاع جزء من ايراد معين لتغطية مصروف معين تطبيقاً لمبدأ وحدة الموازنة العامة.
اهم التوصيات	الالتزام الكامل بمبدأ وحدة الموازنة، وذلك بتوجيه جميع الإيرادات ومن مختلف مصادرها إلى الخزينة العامة .

- ✓ **دراسة ، الطائي ، (2014) :** بعنوان ، تفعيل دور الرقابة الخارجية على مشاريع الموازنة الاستثمارية للحكومات المحلي " بحث تطبيقي في حكومة محافظة ذي قار المحلية.

هدف البحث	1. بيان دور ومسؤولية جهات الرقابة الخارجية في الرقابة على تنفيذ مشاريع الموازنة الاستثمارية للحكومات المحلية وبما يؤمن التنفيذ السليم لتلك المشاريع ، فضلا عن على حالة الإرباك والقصور في تنفيذ الموازنة الاستثمارية للحكومات المحلية
اهم الاستنتاجات	1. إن إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في العراق لم يشهد أي تطور أو تحديث على الرغم من كل المتغيرات الاقتصادية الهائلة التي مر بها العراق لاسيما إن تطبيق موازنة البنود لا يتفق مع متطلبات الإدارات الحكومية الحديثة.

اهم التوصيات	ضرورة قيام وزارة المالية بتطوير إعداد وتنفيذ الموازنة العامة الاتحادية من خلال اعتماد الموازنة التعاقدية أو موازنة البرامج والأداء لإعداد الموازنة الاستثمارية ، الذي يكفل رقابة فاعلة على النفقات وتحليل الأنشطة والاهتمام بما تم أنجازه من الأموال التي أنفقت.

✓ **دراسة (Jarrell Blake Whitman) (2014) بعنوان (أهمية التخطيط في الاختيار الأمثل لمواقع المشاريع). Construction Site Utilization Planning Best Practices**

هدف البحث	تحديد خطوات لاختيار موقع المشروع. فضلا عن تحديد أفضل الممارسات لاختيار موقع المشروع. و وضع خطة معيارية لاختيار الموقع يمكن الرجوع اليها.
اهم الاستنتاجات	في نهاية كل مشروع يجب جمع المعلومات والحقائق التي توصل لها فريق التنفيذ والعمل على جعلها معايير يحتذى بها في المشاريع القادمة وخصوصا في ما يتعلق بالأحداث والظروف الغامضة غير المتوقعة.
اهم التوصيات	ينبغي وضع خطة من قبل القائمين على تخطيط المشاريع في اختيار موقع المشروع والعمل على تطويرها بصورة مستمرة .

اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

ان ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هي مصطلح تقارير الرقابة الثلاثية (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية) الذي يطبق انواع الرقابة من حيث الهدف على عينة واسعة النطاق مثل المشاريع الاستثمارية في المحافظات واعطاء ملخص عن هذه المشاريع من خلال عرض مجموع من الجداول تتضمن تنفيذ الرقابة الثلاثية عليها لتحديد نقاط الخلل والضعف وتقديمها الى الجهات المختصة من اجل تلافيها في المستقبل .

الاطار النظري

التقرير رقابي على المشاريع الاستثمارية

اولاً : مفهوم واهمية تقرير الرقابة الثلاثية (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية)

يعد مفهوم التقرير الرقابي على انه عرض رسمي للوقائع الخاصة بمشكلة معينة او بموضوع محدد تكون طريقة العرض تحليلي وبشكل مبسطة، اي ترجمة للأحداث التي تواجه او تقوم بها الوحدة الاقتصادية ، (الطراونة واخرون، 2012 : 71) .كما يمثل تقرير الرقابة عرض تحليلي لنتائج المدقق الخارجي واستنتاجاته وتوصياته بشأن ما تبين له من ايضاحات ملاحظات وتحفظات، اي يعطي صورة صادقة عن تنفيذه لمهامه الرقابية والتدقيقية عن مدى الالتزام الجهة الخاضعة للرقابة بالقوانين واللوائح واستخدامها الامثل للأموال العامة والذي يساهم في زيادة فاعلية أداء الجهات الخاضعة للرقابة، ورفع مستواها الإدارة المالية للدولة ومن ثم تحقيق أهداف التنمية المستدامة ، (الاربوساي ، 2013 : 6) .ويرى (الهاشم) التقرير الرقابي عبارة عن تقرير صادر من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدولة يعرض فيه ما تم تناوله من موضوعات محددة مصاغة بشكل كافي وموضوعي و لإعطاء وجهة نظر واضحة وصحيحة لا مجال فيها للاجتهاد والتفسير (الهاشم ، 2005: 6) . وكما يرى (سلمان) بأن تقرير الرقابة ما هو الا وثيقة مكتوبة صادرة من جهة توفرت بها جميع المقومات العلمية والعملية ، وتوافرت لها ضمانات تجعلها اهلا لإبداء الرأي الفني الموضوعي المحايد بواقع ومستوى أداء الجهة الخاضعة للرقابة، (سلمان ، 1986 ، 16) .اما بخصوص اهمية تقرير الرقابة فأن الأهمية تكون اهمية نسبية لتحديد نوع تقرير الرقابة في إبداء الرأي الفني المحايد الذي يتلاءم مع كل حالة تواجه المدقق الخارجي ، إذ تؤثر درجة الأهمية النسبية بشكل مباشر على نوع الرأي الذي يتم التعبير عنه في تقريره ، ويمكن تحديد قرارات المدقق الخارجي المتعلقة بالأهمية النسبية على وفق حالات، عدم إتباع المبادئ المحاسبية المعتمدة و القيمة النقدية مقارنة بأساس وفق الأساس الذي اعتمد عليه المدقق الخارجي لتحديد القيمة النقدية الذي يتسم بالأهمية النسبية و قابلية قياس التحريفات والأخطاء الجوهرية و طبيعة العنصر (القريشي : 2011: 83-85) . وبالتالي يمكن اعطاء الاهمية للتقرير الرقابة من خلال الاتي (الوائلي والجبوري ،2007، 97- 98) :

1. يعد تقرير الرقابة مستند موثوق فيه و مطلوب لكافة مستخدمي القوائم المالية التي يهمها التعرف على الأداء المالي للوحدة الاقتصادية .
2. يعد تقرير الرقابة ذو كفاءة و فاعلية في تقديم المعلومات عن الاحداث الفعلية والمحتملة و تحقيق إشباع حاجة مستخدمي معلومات التقرير بالقدر الإمكان.

3. يعد تقرير الرقابة أساساً لربط الضريبة مع نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ، و يعد مستند لتحديد مسؤولية المدقق الخارجي جنائيا و تأديبيا و مدنيا.

4. يمثل تقرير الرقابة الانعكاسات والنتائج للمدى الذي وصلت فيه مهنة المحاسبة والرقابة من الناحية العلمية و العملية و مدى وفائها بحاجات البيئة المتغيرة للمجتمع المتطورة من المهنة ، (حلمي: 317:2005 -316).

يرى الباحث ان مفهوم تقرير الرقابة الثلاثية يعني دمج كل من رقابة الاداء والالتزام والبيانات المالية في تقرير موحد لبيان نتائج الرقابة والتدقيق على العينة محل الفحص والتي تكون واسعة نطاق من خلال تحديد نقاط الخلل والضعف العامة وتقديمها الى الجهات المختصة من اجل تلافيها في المستقبل .

ثانياً : السمات الرئيسية لتقرير رقابة ثلاثي

من اهم السمات الرئيسة لتقرير رقابة ثلاثية هي : (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي :1999: دليل رقم (2)).

1. الشمولية : ينبغي ان يكون تقرير الرقابة شاملاً ويتضمن جميع المعلومات الوثيقة الصلة والمطلوبة لتحقيق اهداف الرقابة وجعل موضوع التقرير مفهوماً بصورة كافية وصحيحة .

2. الدقة : تتطلب الدقة ان تكون البيانات المعروضة في التقرير صحيحة وان تكون الاستنتاجات موصوفة بشكل صحيح ، وينبغي ان تستند الاستنتاجات الى البيانات المالية وذلك بهدف اقناع مستخدمي التقرير بأن محتوى موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها.

3. الموضوعية : تقتضي الموضوعية ان تكون صياغة التقرير متوازنة وفق المحتوى والاسلوب ، إذ ينبغي عرض التقرير الرقابة بأمانة وبعيد عن التضليل ، أي عرض نتائج الرقابة بصورة محايدة وموثوقة.

4. الوضوح : يتطلب الوضوح ان يكون تقرير الرقابة سهل القراءة والفهم أي استخدام اللغة المباشرة وغير فنية في التقرير ، وان تطلب الامر تعريف المصطلحات الفنية والاختصارات غير المألوفة في حالة استخدامها في تقرير، أي يجب ان تكون الاستنتاجات من شروط الوضوح والبيان.

5. الايجاز: لكي يكون التقرير بناء ، ينبغي ان يتضمن اقتراحات مدروسة ومعبر عنها بتركيز لا يؤثر على وضوح المعنى وتحقيق الهدف من الملاحظة وبأسلوب جيد لمعالجة الاخطاء واوجه القصور والضعف التي تمت ملاحظاتها .

6. التوقيت : وتعني انجاز تقرير الرقابة في وقت مبكر ومناسب لكي يتيح لغالبية المستخدمين الاستفادة منه.

7. المتابعة : على المدقق التأكد من اتخاذ الاجراءات الكافية من قبل الجهة الخاضعة للرقابة بشأن تقريره السابق ومن ثم الابلاغ عنها.

ثالثاً : مفهوم الرقابة الثلاثية ، (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية)

تنقسم الرقابة من حيث الهدف الى ثلاثة انواع هي :

1. رقابة الاداء : ان رقابة الاداء يعبر عنها بالنشاط التقويمي الذي يتنج عنه تقييمات ومعلومات موثوق بها ، وليس مجرد وصف للأحداث وانما تقويمات واسعة تتضمن تفسير واجتهاد يتم تقديمها عن طريق تقرير يحول الى السلطة العليا في الوحدة الاقتصادية ، (Lonsdale , el at,2011: 35). كما تمثل رقابة الاداء بالفحص الموضوعي لأعمال الحكومة او انظمتها او برامجها او مؤسساتها والتي تتعلق بإحدى العناصر الثلاثة او اكثر وهي الاقتصاد والكفاءة والفاعلية والحفاظ على البيئة وادامتها ، وذلك بهدف تحسين اداء تلك المؤسسات ، وان اعماله جزء محدد ومنفصل عن اعمال الرقابة ينتج عنه عادة بيان او تقرير يتضمن مجموعة من التوصيات ،(معيار 3100، 2004: 3).

يرى الباحث : تعني رقابة الاداء بالرقابة الموضوعية لأعمال السلطة العليا المتمثلة بالحكومة والتي تتضمن ثلاثة او اكثر من عناصر الاقتصادية والكفاءة والفاعلية والبيئية والتي تفحص مدى تحقيق عينة الفحص لتلك العناصر من خلال تحديد مجموعة استنتاجات وتوصيات هدفها تلافي المعوقات في المستقبل.

2. رقابة الالتزام : يتمثل رقابة الالتزام بتأكد من مدى التزام الجهة الخاضعة للرقابة بالقواعد والاجراءات الموضوعة عبر السلطة العليا في الوحدة الاقتصادية ، وغالباً ما يقدم التقرير الناتج من رقابة الالتزام الى الادارة العليا ، لغرض التعرف عن مدى التزام العاملين بالإجراءات والقواعد التنظيمية المحددة ، وان هذا النوع من الرقابة يقوم فيه كل من المدقق الداخلي والخارجي ، (Arens, et al,2012:14) . لذا على المدقق مراعاة جملة من الامور عند رقابة الالتزام منها الحصول على ادلة رقابة كافية ومناسبة في ما يتعلق بمدى التزام المنظمة بالقوانين والتعليمات ، ويتم ذلك عبر الاستفسار من الادارة واولئك المكلفون بالحوكمة حول الامور التي توثير الشك بعدم الالتزام ، وكذلك فحص المستندات مع السلطات التنظيمية ، والملاحظة عن حالات عدم الامتثال او الشك داخل الوحدة الاقتصادية، (معاير التدقيق الدولي (250) ، 2009: 12) .

يرى الباحث : ان رقابة الالتزام تعني التأكد من التزام عينة الرقابة والتدقيق بالقوانين والتعليمات المحلية والاتفاقيات الدولية عن ممارسة انشطتها وتقديم تقرير الى السلطة العليا من اجل محاسبة الجهات المقصرة في عملها.

3. رقابة البيانات المالية : ان رقابة البيانات المالية يعني الوصول الى الادلة وتقييمها لغرض ابداء الراي الفني المحايد حول ما إذا كانت البيانات المالية معده وفق المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبول عام (GAAP) . إذ تقدم نتائج عملية رقابة البيانات المالية عبر المدقق الخارجي الى مجموعة واسعة من المستخدمين يتمثلوا بالمساهمين والدائنين والجمهور العام ، (Boynton , et al , 2001: 5). وعلى الرغم من أن الهدف العام لرقابة البيانات المالية المتمثل بأبداء الرأي الفني المحايد عن مدى اعداد البيانات المالية وفق المعايير الدولية للأعداد التقارير المالية ، الا ان عملية رقابة البيانات المالية في القطاع العام تتجاوز هذا الهدف لتشمل الابلاغ عن حالات عدم الالتزام في الصلاحيات بما في ذلك الموازنة والمساءلة والتقرير عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية ، (معيار الانتوساي ، 1240، 2).

يرى الباحث : ان رقابة البيانات المالية تعني الحصول على ادلة تدقيق كافية ووافية من اجل تكوين الرأي الفني المحايد عن البيانات المالية والكشوفات المرفقة بها وتشخيص المخالفات المالية والفني وتقديمها الى السلطة العليا ومتابعة تصفيتها في المستقبل .

رابعاً : المشاريع الاستثمارية

ان المشروع الاستثماري يمثل جزءا من برنامج استثماري ويستهدف اضافة طاقة انتاجية جديدة تصب في التكوين الرأسمالي للدولة، وتتمايز مصروفاته بعدم الاستمرارية ، إذ تنتهي حينما يكتمل المشروع الاستثماري وتبدأ مرحلة التشغيل والانتفاع، ومن أمثلة ذلك اقامة مصنع أو تشييد جسر أو شق نهر أو استصلاح أرض وغير من ذلك. (الكرخي، 1999: 649). وان الغرض من إدراج أي مشروع استثماري في الموازنة العامة الاستثمارية الهدف منه تحقيق أهداف محددة حسب نوع المشروع الاستثماري وقطاعه وتعد الخدمة التي تقدمها تلك المشاريع الاستثمارية للمجتمع لغرض رضا المواطنين ويعتمد الرضا على مدى قدرة تلك المشاريع الاستثمارية من تحقيق متطلبات المجتمع فضلا عن الاهتمام بعنصر الجودة ، (Kinney,H.et al ,2002,4 edition:304). ولغرض تحقيق الجودة المشاريع الاستثمارية ينبغي القيام بالاتي : تحليل وتصديق وثائق المقاولات الخاصة بالمشروع . توثيق كافة العمليات الفحص والزيارات الميدانية التي يتم ينبغي القيام بها. الاحتفاظ بجميع السجلات والصور التي توضح المراسلات والمذكرات بين فريق العمل اجراء الفحوصات المختبرية لجميع المواد الأولية التي يتم استخدامها .القيام بإعداد دليل استرشادي يتم الاستدلال به لضمان سلامه سير العمل(Bhonde & Shaikh , 2015:27) . وان المشروع الاستثماري بطبيعته عمل صعب ومعقد جداً جداً ، إذ ينبغي معرفة متخصصة لتحوله الى النجاح الدائم بسبب ارتباطه بالجوانب الاجتماعية والاقتصادية والتقنية في التخطيط والادارة والتنفيذ فضلا عن كثرة المتغيرات في بالبيئة المحيطة به (Aljanabei , Erzai 54: 2016) .

يرى الباحث : ان المشروع الاستثماري لغرض انشائه يتطلب توافر التخصيص المالية والارض التي يقام عليها وغالباً ما تمتد مدة المشروع الى اكثر من سنة من لحظة ترسيته على الجهة المنفذة حتى مراحل انشائه وتتخلل هذه المرحل الرقابة عليها من اجهزة رقابة عديدة ورغم الرقابة هناك مشاريع استثمارية تفشل لظروف خارجية وداخلية مما تؤثر على تحقيق اهدافه.

خامساً : قرارات المشاريع الاستثمارية

تعد قرارات المشاريع الاستثمارية من القرارات الهامة في أي وحدة اقتصادية وذلك بسبب أثر تلك القرارات الذي يمتد لمدد طويلة ، وان هذه القرارات تتطلب انفاق حالي لتحقيق المنافع في المستقبل ، ومن هذه القرارات المشاريع الاستثمارية ، (الرجبي ،224:2004) ، (جاريسون ونورين ،2002: 736) :

1. قرار استثماري (شراء الموجودات الجديدة) : هنا يتم شراء الموجودات الجديدة لم يسبق للوحدة الاقتصادية التعامل معها في الزمان والمكان ، كما هو المثال عند انشاء وحدات جديدة .
2. قرار استثماري (استبدال الموجودات) : وتتم في هذا القرار المفاضلة بين موجود ثابت مملوك وموجود ثابت اخر جديد يتم عرضه على الوحدة الاقتصادية ، ولاتخاذ هذا القرار الاستثماري تتم المقارنة بين الفائدة المطلوبة من الموجود الجديد والموجود الذي تمتلكه الوحدة الاقتصادية.
3. قرار استثماري (التوسع في نشاط الوحدة الاقتصادية) : ويتضمن هذا القرار بالتحسينات او اضافة ابنية جديدة تبغيها ظروف الوحدة الاقتصادية.
4. قرار استثماري يتعلق (بتخفيض التكلفة) : ويتضمن هذا القرار اعادة تركيب (هيكلة) العوامل في الانتاج لغرض تخفيض الكلفة مثلاً (تغيير اسلوب الانتاج من اليدوي الى الالي).
5. قرار استثماري (الاستيفاء او الاجتياز) : وهذا القرار يتعلق بما اذا كان المشروع الاستثماري المقترح يستوفي بعض معايير القبول المحددة مقدماً .
6. قرار استثماري التفضيل او المفاضلة : وهي قرارات تختص بالاختيار من بين بدائل منافسة

سادساً : أهداف الرقابة الثلاثية (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية) على المشاريع الاستثمارية

ويمكن تحديد اهداف رقابة المشروع الاستثماري بالاتي:(The Institute Of Internal Auditors,2013,14) رقابة على كفاءة إدارة المشروع الاستثماري . الرقابة والمقارنة على المواد الأولية الواصلة الى موقع العمل مع المواد التي تم انشائها في الخطة الأساسية. تقييم جودة المشروع الاستثماري من

الناحية الشكلية والقانونية . التأكد مدى التزام ادارة المشروع بكفاءة استخدام أدوات إدارة المشروع وان الرقابة على المشاريع الاستثمارية من الممكن أن يكون في أي مرحلة من مراحل عمر المشروع الاستثماري ابتداء من مرحلة التخطيط والإحالة وانتهاء بالتنفيذ الكلي للمشاريع الاستثمارية ويمكن بيان المراحل التي تخضع للرقابة في المشروع الاستثماري : (مرحلة الموافقة على المشروع الاستثماري. مرحلة تعيين الخبراء والفنيين على المشروع الاستثماري .مرحلة الحصول على التقارير دراسات الجدوى الاقتصادية، البيئية ، الدراسات المالية، الموقع ، مرحلة تقديم العطاءات من قبل المقاولين . تقييم العطاءات والإحالة على أحد شركات المقاولين ومرحلة التعاقد معها . مراحل الإنجاز المالي والمادي (مثلا 20%، 40% ....الخ).مرحلة الصيانة القانونية التي تلتزم شركة المقاول المنفذة بها . مرحلة إشغال الموجود من قبل الجهة المستفيدة بعد التنفيذ) ويمكن أن تُغطي أعمال الرقابة على المشروع الاستثماري في الأمور الاتي :-

(Malaysian Institute of Accountants:2005,9).

1. الأرض التي سيشيد عليها المشروع الاستثماري من خلال معرفة الملكية وصلاحيتها لتنفيذ اعمال المشروع .
2. التقارير والدراسات البيئية الخاصة بتأثير الأرض على المواقع المجاورة فضلا عن كلفة اقتناء الأرض.
3. الأموال المخصصة للأنشاء المشروع الاستثماري ، مصادر الأموال والكلف.
4. ماهية إجراءات التنفيذ والمحافظة من قبل رب العمل على المعايير المرغوبة بها.
5. شكل التعاقد على انشاء المشروع الاستثماري مع الشركة أو الشركات المنفذة وطريقة الإنجاز المتبعة .
6. الناحية القانونية والموافقات الرسمية والشروط الخاصة بها، ومن امثلتها التكنلوجيا المستخدمة في التنفيذ بما يتلاءم مع التطور الموجود .
7. الإشراف والمراقبة على التنفيذ والرقابة المواكبة للتنفيذ وتقديم التقارير الدورية الى الإدارات العليا .
8. سلامة الأداء المالي للشركة المقاول المنفذة ومدى تمتعها بسياسات التأمين والملاءة المالية ضد نكول الشركات المتعاقدة .
9. الموجودات الثابتة من المعدات الهندسية ومدى توافرها للعمل لدى الشركة المقاول أو الشركات المنفذة .
10. تسجيل العقد بين رب العمل والشركة المقاول المنفذة للمشروع لدى الجهات المختصة.
11. المعايير والمواصفات الفنية المطلوبة من قبل رب العمل والتغييرات على الأعمال ومدد التأخير عن المدد المحددة في العقد.
12. الرقابة على المدفوعات المالية للشركة المقاول المنفذة ومقدار السلف الممنوحة ومدى التزام الطرفين بالشروط التعاقدية .

سابعاً : العناصر الأساسية لتقرير الرقابة الثلاثية

(مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي :1999: دليل رقم (2)).

1. (اسم وعنوان المدقق الخارجي) ، (تاريخ التقرير الرقابة) :يعد تاريخ التقرير الرقابة هو بمثابة تاريخ الانتهاء من عملية الرقابة ، لان ذلك يعني بان مدقق الخارجي قد اخذ بالحسبان تأثير العمليات والأحداث ، التي علم بها حتى تاريخ الانتهاء من إصدار التقرير بشأن القوائم المالية .
2. (الجهة التي يوجه إليها تقرير الرقابة) : ينبغي أن يعنون تقرير الرقابة مدقق الخارجي إلى الهيئة العامة للوحدة الاقتصادية أو إلى المساهمين بالنسبة للجهة الخاضعة للرقابة أو إلى الجهة التي قامت بتعيين مدقق الخارجي(الموضوع) :ويقصد به تحديد البيانات المالية التي تم الرقابة عليها والمدة التي تم تغطيتها .
3. (فقرة نطاق الرقابة وتشتمل على): تحديد اسم الجهة الخاضعة للرقابة والبيانات المالية التي جرى الرقابة عليها والفترة التي تم تغطيتها والإشارة إلى القوانين والتعليمات والقواعد والأعراف التي جرت عملية الرقابة طبقا لمقتضياتها .
4. (فقرة الرأي) : على مدقق الخارجي أن يوضح في تقريره وبشكل موضوعي رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية وتقرير الإدارة تعطي صورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية ، وفيما إذا كانت تتفق مع المتطلبات القانونية .
5. (توقيع مدقق الخارجي) : ينبغي أن يوقع تقرير الرقابة من قبل المدقق الخارجي شخصيا ، فضلا عن اسمه أو اسم ديوان الرقابة المالية الاتحادي أو اسم الوحدة الاقتصادية أو المكتب الذي يتحمل مسؤولية الرقابة .

ثامناً : انواع تعديل الرأي على تقرير الرقابة الثلاثية (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية)

انواع الرأي المعدل على تقرير المدقق الخارجي هي : (معيار التدقيق الدولي ، 705 : 2-3)

1. الرأي المتحفظ : يعبر المدقق الخارجي عن رأي متحفظ في ظل الظروف الاتية : (اولاً: عندما يحصل المدقق على ادلة تدقيق كافية ومناسبة ان الاخطاء سواء كانت على حدة او ككل جوهرية ولكنها ليست واسعة نطاق بالنسبة للبيانات المالية. ثانياً: عندما يكون المدقق الخارجي غير قادر على الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي فني محايد ، ولكن المدقق يؤكد ان اثار الاخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية ان وجدت تكون جوهرية وغير واسعة النطاق).

2. الرأي السلبي : يعبر المدقق الخارجي عن رأي سلبي عندما يحصل على ادلة تدقيق كافية ومناسبة الى ان الاخطاء سواء كانت على حدة او ككل جوهرية وواسعة النطاق على البيانات المالية.

3. الامتناع عن ابداء الرأي : يحجب المدقق الخارجي رأيه في ظل الظروف الاتية : (اولاً : عندما يكون غير قادر على جمع ادلة تدقيق كافية ومناسبة لبناء رأي عليها ويؤكد ان الاخطاء الجوهرية على البيانات المالية ، ان وجدت تكون جوهرية وواسعة النطاق. ثانياً : على المدقق الخارجي يحجب الرأي في ظروف نادرة الحدوث للغاية وتنطوي على شكوك عديدة ، ان المدقق الخارجي يؤكد رغم عدم الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة ليس من الممكن تكوين رأي حول البيانات المالية).

الجانب العملي

تفعيل عملية الرقابة الثلاثية على المشاريع الاستثمارية

سيتم تطبيق الرقابة الثلاثية (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية) على عينة من المشاريع الاستثمارية في المحافظات وتحديد نقاط الخلل والضعف من اجل تلافيها في المستقبل واثبات فرضية البحث وحسب الاتي :

اولاً : حصة المحافظات من تخصيصات برنامج تنمية الاقاليم والبترودولار لعام 2017

جدول (1) توزيع تخصيصات برنامج تنمية الاقاليم والبترو دولار لعام 2017 المبلغ/الف دينار

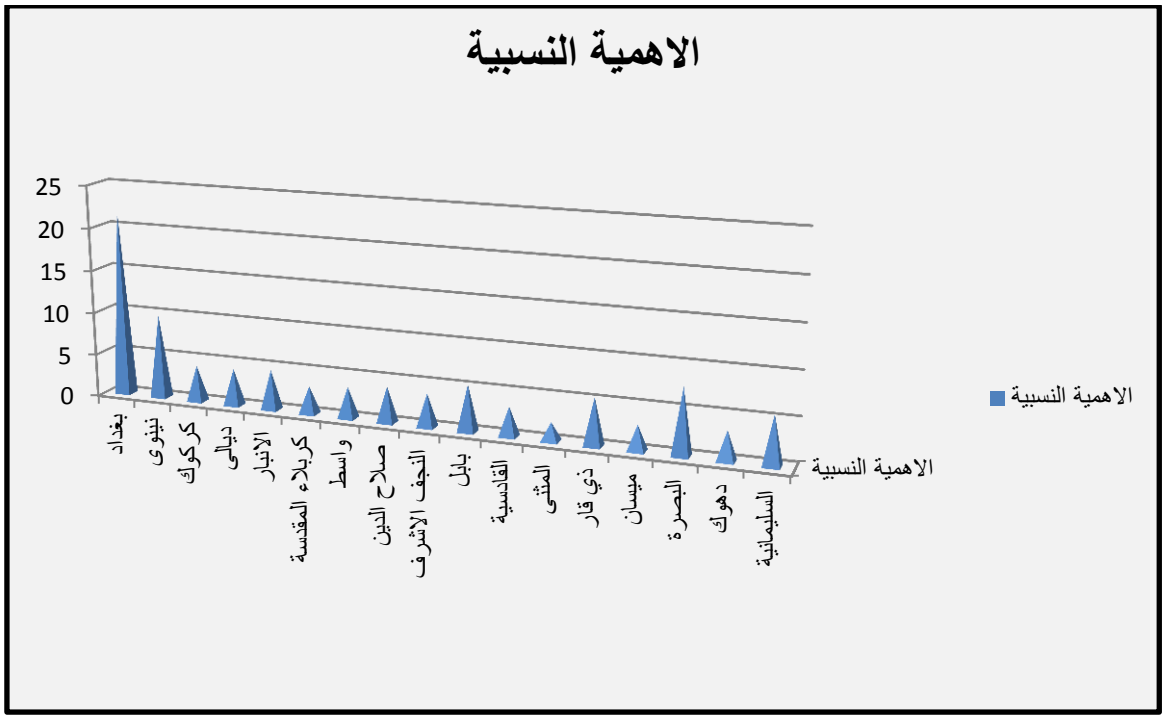
ت	المحافظة	عدد السكان	الاهمية النسبية %	حصة المحافظة من برنامج تنمية الاقاليم	الحصة من البترو دولار	الاجمالي
1	بغداد	8095645	21.37	106850000	13036642	119886642
2	نينوى	3702215	9.77	48850000	4194618	53044618
3	كركوك	1588463	4.19	20950000	70998017	91948017
4	ديالى	1622106	4.28	21400000	0	21400000
5	الانبار	1755459	4.64	23200000	222753	23422753
6	كربلاء المقدسة	1210568	3.20	16000000	0	16000000
7	واسط	1367993	3.61	18050000	27123865	45173865
8	صلاح الدين	1579662	4.17	20850000	35893604	56743604
9	النجف الاشرف	1462706	3.86	19300000	2286194	21586194
10	بابل	2045771	5.40	27000000	2661698	29661698
11	القادسية	1280622	3.38	16900000	2648969	19548969
12	المثنى	806368	2.13	10650000	1962519	12612519
13	ذي قار	2080188	5.49	27450000	16300686	43750686

14	ميسان	1106212	2.92	14600000	24824485	39424485
15	البصرة	2894591	7.64	38200000	297845950	336045950
المجموع		32598569	86.05	430250000	500000000	930250000
1	دهوك	1285040	3.39	16950000	0	16950000
2	السليمانية	2153288	5.68	28400000	0	28400000
3	اربيل	1846646	4.88	24400000	0	24400000
مجموع اقليم كردستان		5284974	13.95	69750000.000	0	69750000.000
المجموع		37883543	100	500000000.000	500000000	1000000000.000

المصدر : تقارير الجهاز المركزي الاحصائي في العراق.

يلحظ من الجدول (1) الاتي :ان الاهمية النسبية للمحافظات تراوحت بين (2.13 % - 21.37%) للمحافظات المثنى وبغداد على التوالي كما بلغت حصة محافظة المثنى من برنامج تنمية الاقاليم مبلغ (10650000) الف دينار ومن حصة البترو دولار مبلغ (1962519) الف دينار وبحصة اجمالية (12612519) الف دينار، وبنسبة (1.35%) من اجمالي برنامج تنمية الاقاليم وحصة البترو دولار ، اما محافظة بغداد بلغت حصتها من برنامج تنمية الاقاليم مبلغ (106850000) الف دينار ومن حصة البترو دولار مبلغ (13036642) الف دينار وبحصة اجمالية (119886642) الف دينار وادناه شكل يوضح الاهمية النسبية للمحافظات.

شكل (1) الاهمية النسبية للمحافظات



جدول (2) كلف المشاريع وتخصيصاتها السنوية لعام 2010حسب الوزارات وتشكيلاتها

ت	اسم القطاع	الكلف الكلية (مليون دينار)	الأهمية النسبية %	التخصيصات السنوية (مليون دينار)	الاهمية النسبية %
1	الموارد المائية	2829520	72	32600	12
2	البلديات	647000	16	63000	24
3	الاعمار والاسكان	200046	5	27350	10,46
4	رئاسة الوزراء	50000	1	50000	19
5	التعليم العالي	46428	1	21250	8
6	الكهرباء	45500	1	40000	15
7	الصناعة والمعادن	40000	1	6100	2
8	الثقافة	29000	0,7	3275	1,2
9	الداخلية	21400	0,5	7150	3
10	التجارة	14000	0,3	6000	2,14
11	الصحة	9445	0,2	5488.61	2,1
12	الزراعة	8600	0,2	750	0,3
13	مجلس القضاء الاعلى	4000	0,1	520	0,2
14	المالية	2500	0,06	1500	0,6
15	الشؤون الاجتماعية	300	0,007	50	0,02
	مجموع القطاعات	3947739	100	265534	100

المصدر: الاعتماد على سجلات وزارة التخطيط

ويلحظ من الجدول (2) الاتي :

1. بلغت كلف المشاريع الاستثمارية المخصصة والمصادق عليها من قبل وزارة التخطيط لعام 2010 (3947739) مليون دينار (ثلاثة ترليون وتسعمائة وسبعة وأربعون مليون وسبعمائة وتسعة وثلاثون مليون دينار) .
2. بلغت نسبة المشاريع الاستثمارية لقطاع الموارد المائية من اجمالي كلفة المشاريع المصادق عليها نسبة (72%) يليها المشاريع الاستثمارية لقطاع البلديات بنسبة (16%) و من ثم مشاريع الاستثمارية لقطاع الإعمار والإسكان بنسبة(5%) في حين بلغت الأهمية النسبية لباقي القطاعات النسب القليلة ، وكانت النسبة الأقل من حصة قطاع الشؤون الاجتماعية إذ بلغت الأهمية النسبية للمشاريع المصادق عليها (0,007) .
3. بلغت نسبة التخصيصات السنوية الى الكلف الكلية للمشاريع الاستثمارية المصادق عيها خلال عام 2010(7%) ، شكلت تخصيصات مشاريع قطاع البلديات النسبة الأكبر من تخصيصات الموازنة الاستثمارية حيث بلغت تلك النسبة (24%) يليها مشاريع مجلس الوزراء بنسبة (19%) وقطاع الكهرباء بنسبة (15%) والموارد المائية بنسبة (12%) والإعمار والإسكان بنسبة(10%) والتعليم العالي بنسبة (8%) في حين شكلت الأهمية النسبية لباقي القطاعات نسب قليلة من مجموع تخصيصات الموازنة الاستثمارية، وكانت النسبة الأقل من حصة قطاع الشؤون الاجتماعية حيث بلغت الأهمية النسبية لتخصيصات المشاريع الاستثمارية (0,02).

ثانياً : التشكيلات التي نسبة انجازها في المشاريع الاستثمارية اقل من 25%

جدول (3) التشكيلات التي نسبة انجازها اقل من 25%

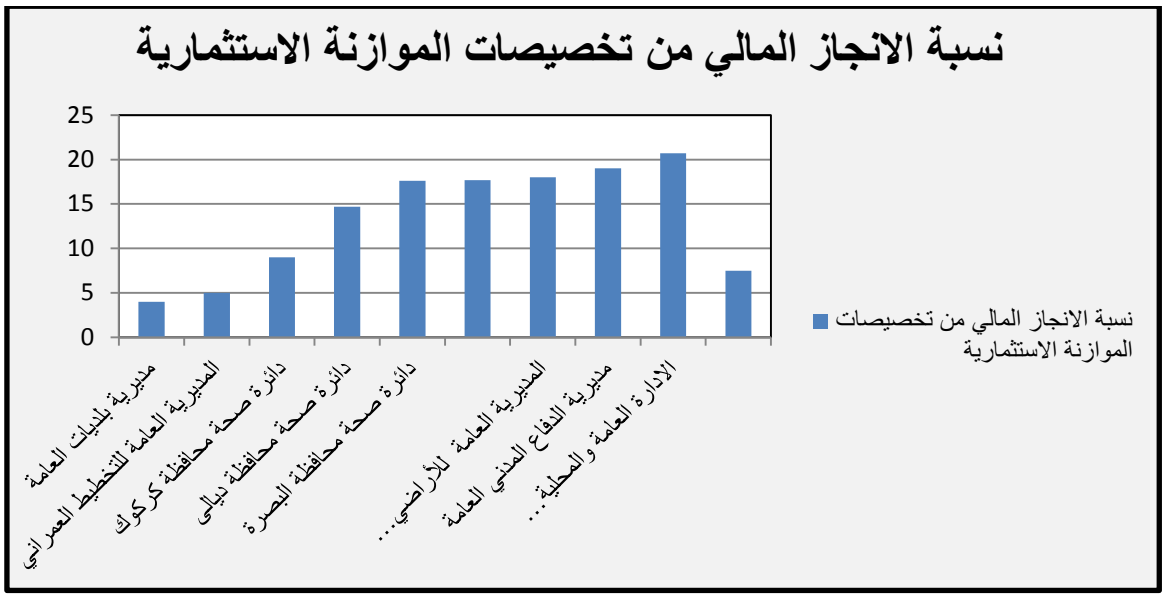
البيان	التخصيص السنوي لمشاريع الموازنة الاستثمارية 2015 المبالغ (مليون دينار) (1)	المصروف الفعلي للعام 2015 المبالغ (مليون دينار) (2)	نسبة 1/2
مديرية بلديات العامة	74898	3118	%4
المديرية العامة للتخطيط العمراني	3606	196	%5
دائرة صحة محافظة كركوك	753	69	%9
دائرة صحة محافظة ديالى	5426	799	%14.7
دائرة صحة محافظة البصرة	8037	1419	%17.6
شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية	4965	880	%17.7
المديرية العامة للأراضي الزراعية	1170	211	%18
مديرية الدفاع المدني العامة	6438	1235	%19
الادارة العامة والمحلية محافظة المثنى	553	115	%20.7
المجموع	105846	8042	%7.5

المصدر : تقرير ديوان الرقابة المالية الاتحادي للعام 2016

يلحظ من الجدول (3) الاتي :

1. بلغ مجموع التخصيص الاجمالي للتشكيلات التي تقل نسب انجازها عن 25% مبلغ (105846) مليار دينار (مائة وخمسة مليار وثمانمائة وستة واربعون مليون دينار .
2. بلغ مجموع المصروف الاجمالي للتشكيلات التي تقل نسب انجازها عن 25% مبلغ (8042) مليار دينار (ثمانية مليار واثنان واربعون مليون دينار.
3. تراوحت نسب الانجاز المالي الفعلي من التخصيصات للتشكيلات المبينة في الجدول اعلاه بين (4% - 20.7%).لكل من مديرية بلديات العامة و الادارة العامة والمحلية محافظة المثنى على التوالي .
4. بلغت نسبة الانجاز المالي الفعلي الاجمالية (7.5%) من اجمالي التخصيصات للتشكيلات اعلاه وان عدم صرف المبالغ المالية من جانب وعدم الانجاز المادي من جانب اخر يفقد المؤسسات الحكومية الفرصة في بناء مشاريعها الاستثمارية والتي بدورها تقدم خدمة وادناه شكل يوضح نسب الانجاز للتشكيلات .

الشكل (2) نسبة الانجاز المالي من تخصيصات الموازنة الاستثمارية .



ثالثاً: الرقابة التخصصية على المشاريع الاستثمارية في العراق

جدول (4) المشاريع الاستثمارية المجازة منذ تاريخ 2009 ولغاية 2015 في محافظة بغداد

ت	نوع الاجازة	العدد	المبلغ / مليون دولار	المشاريع المنجزة	المشاريع قيد الانجاز	المشاريع غير مباشر بها
1	السكني	50	7106	-	15	35
2	تجاري / خدمي	71	1337	12	20	39
3	صناعي	27	1706	17	1	9
4	سياحي	48	1080	6	9	33
5	زراعي	8	14	3	1	4
6	تعليمي	5	23	1	1	3
7	صحي	7	240	1	4	2
8	اتصالات	2	8	-	-	2
	المجموع الكلي	218	11654	40	51	127

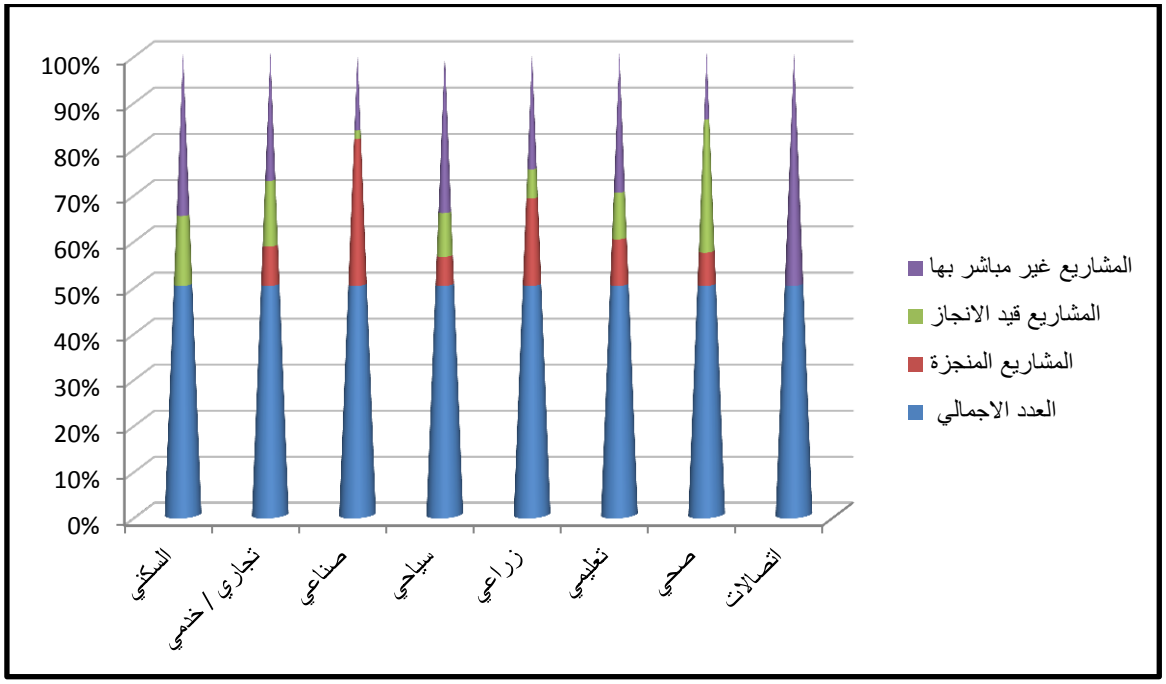
المصدر : تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي

يلحظ من الجدول (4) الاتي :

1. بلغت المبالغ المحددة لإنجاز المشاريع الاستثمارية بصورة اجمالية (11654) دولار احدى عشر مليون وستمائة واربعة وخمسون دينار ، وتراوحت بين (8 – 7106) دولار وحسب نوع الاجازة اتصالات وسكني على التوالي.
2. بلغت المشاريع الاستثمارية لمحافظة بغداد والمجازة من تاريخ (2009) ولغاية (2015) مئتان وثمانية عشر مشروع استثماري (218) مشروع .
3. بلغت المشاريع الاستثمارية لمحافظة بغداد المنجزة (40) مشروع اربعون مشروع ، والمشاريع قيد الانجاز (51) مشروع ، والمشاريع غير مباشر بها (127) مشروع. وتشكل نسبة المشاريع غير مباشر بها ، (58%) من اجمالي

المشاريع الاستثمارية المجازة وتعد هذه النسبة عالية مقارنة مع نسب المشاريع المنجزة والبالغة (18%) ، وهنا فرصة اخرى تضيع على المحافظة بسب عدم المباشرة بالمشاريع الاستثمارية خاصة في هذه الفترة بعد اعلان الدولة حالة التقشف المالي . وان اسباب التي تعود وراء ذلك ان اغلب المشاريع غير مصادق على التصاميم فضلا عن عدم التعاقد مع الجهة المالكة الارض او تسليمها وتغير جنسها. والشكل ادناه يوضح المشاريع حسب نوعها .

الشكل (3) يوضح حالة المشروع الاستثماري



جدول (5) نسبة مبلغ الإحالة الى الكشف التخميني للمشاريع الاستثمارية محافظة ذي قار

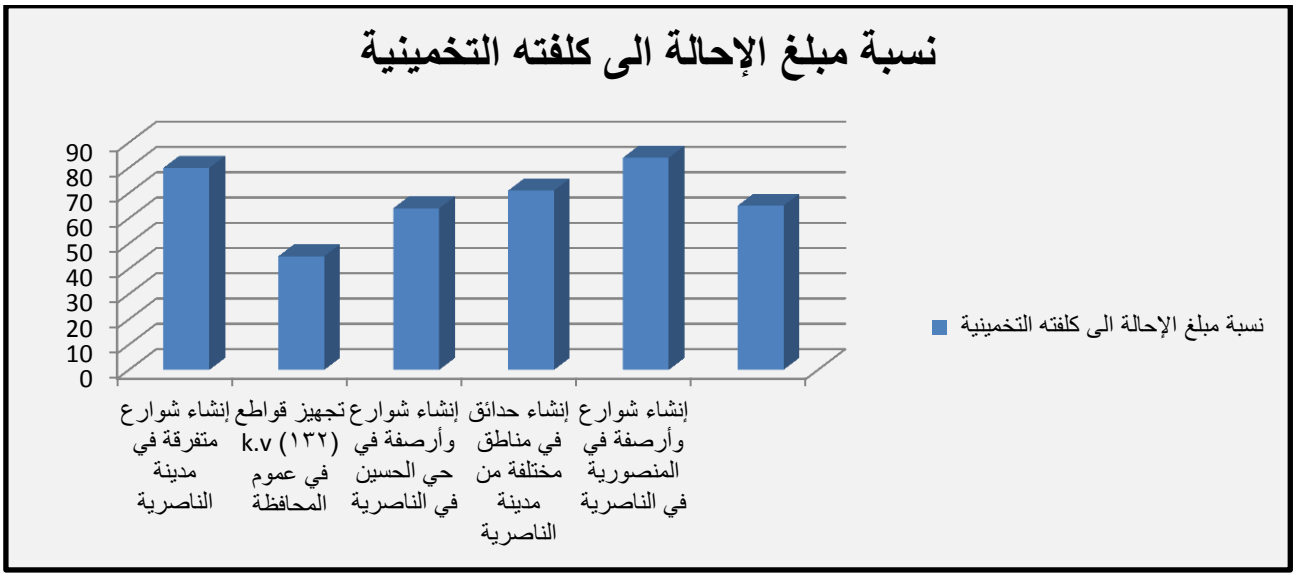
إسم المشروع	الكشف التخميني / مليون دينار(1)	مبلغ الإحالة / مليون دينار (2)	نسبة مبلغ الإحالة الى كلفته التخمينية (1/2) %
إنشاء شوارع متفرقة في مدينة الناصرية	3000	2400	%80
تجهيز قواطع (132) k.v في عموم المحافظة	3500	1572	%45
إنشاء شوارع وأرصفة في حي الحسين في الناصرية	2000	1289	%64
إنشاء حدائق في مناطق مختلفة من مدينة الناصرية	2000	1429	%71
إنشاء شوارع وأرصفة في المنصورية في الناصرية	1000	839	%84
المجموع	11500	7529	%65

المصدر : نقلا عن (عبد السيد ،2017) بالاعتماد على بيانات محافظة ذي قار

يلحظ من الجدول (5) الاتي : إن النسبة المقبولة كحد أقصى (120%) وكحد أدنى هي (80%) من الكلفة التخمينية المصممة من قبل اللجان الفنية والمالية المسؤولة عن وضع الكشوفات التخمينية للمشاريع الاستثمارية لكن كما هو واضح فإنَ محافظة

ذي قـار لـم تتقيـد بتلـك النسـب وقامـت بإحالـة مشـاريعها علـى شـركات قـدمت عطـاءات تقـل وبشـكل ملحـوظ عـن (80%) مـن الكلفـة التخمينيـة وعلـى نسـب الاتيـة (45% ، 64% ، 71%) ، للمشاريع (تجهيز قواطع (132) k.v في عموم المحافظة ، إنشاء شوارع وأرصفة في حي الحسين في الناصرية ، إنشاء حدائق في مناطق مختلفة من مدينة الناصرية) على التوالي .

الشكل (4) نسب مبلغ الاحالة الى الكلفة التخمينية المشاريع الاستثمارية .



جدول (6) يوضح العجز براس المال حسب التشكيلات

اسم الوزارة	التشكيل	السنة	العجـز مليـون دينار	راس المال / مليون دينار	نسبة العجز الى راس المال%
الكهرباء	المديرية العامة لكهرباء توزيع الرصافة	2014	74312	1816	4092
الصناعة	الشـركة العامـة للصـناعة الاطارات في النجف الاشرف	2014	6473	5030	128
	الشركة العامة للحديد والصلب	2014	14603	1405	1039
	شركة التحدي العامة	2015	1770	254	696
الاعمـار والاسكان	شـركة المعتصـم العامـة للمقاولات الانشائية	2015	3120	47	6638
شـركات القطـاع المختلط	شركة الهلال الصناعية	2015	3642	12375	29
	الشـركة الوطنيـة للصـناعات الكيمياوية والبلاستيكية	2015	2310	15187	15
	الشـركة العراقيـة لصـناعة الكارتون ومستلزماته	2015	587	7590	7.7

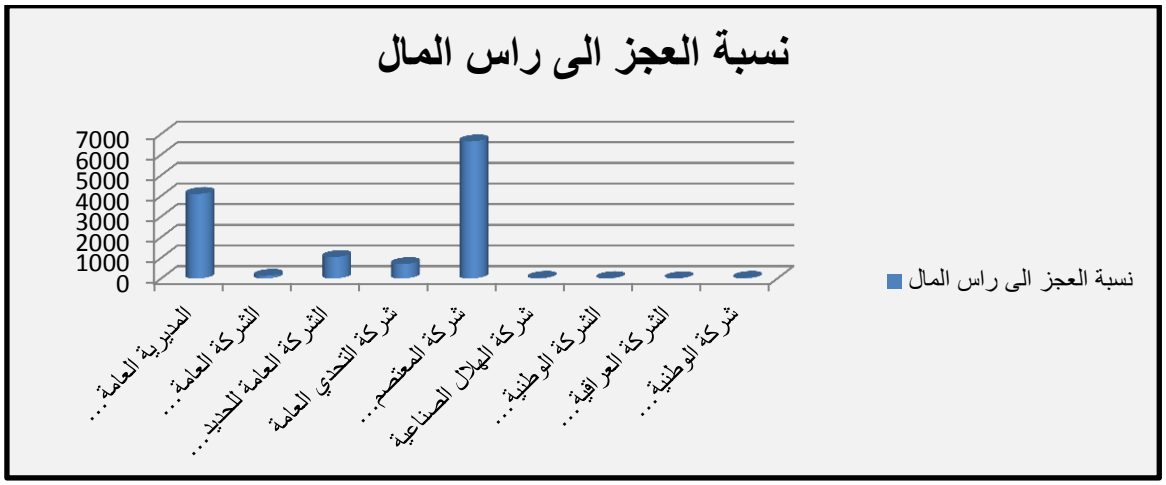
شـــركة الوطنيـــة لصـــناعة الدراجات	2015	1509	5000	30
المجموع		108326	48704	%12674.7

المصدر: تقرير ديوان الرقابة المالية الاتحادي للعام 2016

يلحظ من الجدول (6) الاتي :

1. بلـغ اجمـالي العجـز فـي راس المـال الشـركات التابعـة الـى الوزارات مبلغ (108326) مليون دينـار مائـة وثمانيـة مليـار وثلاثمائة وستة وعشرون مليون دينار ، وتراوحت بين (587 – 74312) مليـون دينـار ، للشـركات (الشـركة العراقيـة لصـناعة الكـارتون ومسـتلزماته ، المديريـة العامـة لكهربـاء توزيع الرصافة) حسب التوالي.
2. بلغ راس المال الاجمالي للشركات التابعة الى الوزارات مبلغ (48704) مليـون دينـار ثمانيـة واربعـون مليـار وسـبعمائة واربعة مليون ، وبلغت نسبة العجز الاجمالية (12674.7%) اثنى عشر الف وستمائة واربعة وسبعون. وادناه شكل يوضح نسب العجز حسب التشكيلات .

الشكل (5) نسبة العجز الى راس المال



جدول (7) صرف مبالغ من الموازنة الاستثمارية الى الموازنة التشغيلية

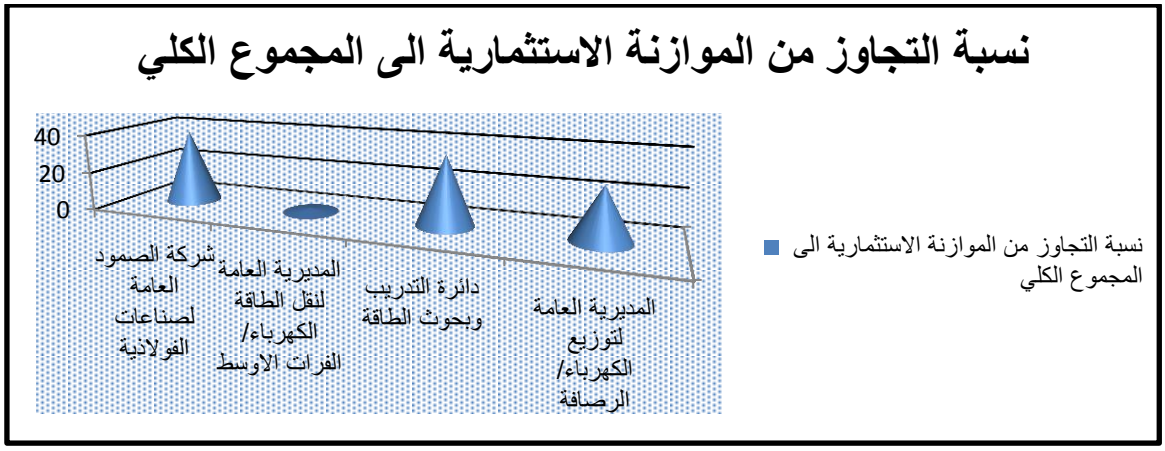
اسم الوزارة	اسم التشكيل	المبلـغ/ مليـون دينار	النسـبة الـى المجموع
الصناعة والمعادن	شركة الصمود العامة لصناعات الفولاذية	330	%39
الكهرباء	المديرية العامة لنقل الطاقة الكهرباء/ الفرات الاوسط	16	%2
	دائرة التدريب وبحوث الطاقة	309	%36
	المديرية العامة لتوزيع الكهرباء/ الرصافة	192	%27
المجموع الكلي		847	

المصدر : تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي

يلحظ من الجدول (7) الاتي :

1. تم استغلال مبلغ (330) مليون دينار من تخصيصات الموازنة الاستثمارية الى الموازنة التشغيلية كسلف تنفيذ ممنوحة الى الاعتماد المستندي الخاص بالعقد المبرم (175) في 2012/12/11.
2. قيام المديرية العامة لنقل الطاقة الكهرباء/ الفرات الاوسط باستغلال تخصيصات الموازنة الاستثمارية لتغطية الموازنة التشغيلية من خلال الصرف وعلى سبيل المثال (شراء أجهزة هواتف نقالة، مكافآت للمنتسبين ،ايفاد موظفين)
3. تم شراء سيارة إطفاء من قبل المديرية العامة للفحص والورش التابعة لوزارة الكهرباء بموجب العقد المركزي الموقع بين الوزارة والمديرية لصالح عدة مديريات وبتخصيصات هذه المديريات إذ تم شرائها من تخصيصات الموازنة الاستثمارية وتم تحويلها الى الموازنة التشغيلية.
4. قيام المديرية العامة لتوزيع الكهرباء/ الرصافة بتحويل مبلغ (192) مليون دينار من الموازنة الاستثمارية الى الموازنة التشغيلية لصرف مصاريف ايفاد ، تنصيب منظومة انترنيت). وادناه شكل يوضح نسب التجاوز على الموازنة الاستثمارية حسب التشكيلات .

شكل (6) نسب التجاوز على الموازنة الاستثمارية حسب التشكيلات



جدول (8) ارصدة السلف والامانات الموقوفة والمدورة

الوزارة	اسم الجهة	السلف مليون دينار	الامانات مليون دينار
مجلس الوزراء	الهيئة الوطنية للاستثمار	74606	61303
وزارة العدل	مديرية التسجيل العقاري العامة	2500	12603
وزارة الاعمار والاسكان	دائرة الاعمار الهندسي	106	599
وزارة الصحة	مدينة الطب	1322	8230
وزارة التربية	مديرية العامة لتربية بغداد / الرصافة الثالثة	532	-
وزارة التجارة	ديوان وزارة التجارة	-	450
المجموع		79066	83185

المصدر : تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

يلحظ من الجدول (8) الاتي :

1. بلغ مجموع السلف المدورة والموقوفة على الوزرات وتشكيلاتها مبلغ (79066) مليون دينار تسعة وسبعون مليار وستة وستون مليون دينار ، موزعة على الوزارات وتشكيلاتها (الهيئة الوطنية للاستثمار ، مديرية التسجيل العقاري العامة ، دائرة الاعمار الهندسي ، مدينة الطب ،

مديرية العامة لتربية بغداد / الرصافة الثالثة،) ، (74606 ، 2500 ، 106 ، 1322، 532) مليون دينار على التوالي .

2. بلغ مجموع الامانات المدورة والموقوفة على الوزرات وتشكيلاتها مبلغ (83185) مليون دينار ثلاثة وثمانون مليار ومائة وخمسة وثمانون دينار ، موزعة على الوزارات وتشكيلاتها (الهيئة الوطنية للاستثمار ، مديرية التسجيل العقاري العامة ، دائرة الاعمار الهندسي ، مدينة الطب ، ديوان وزارة التجارة) ، (61303 ، 12603 ، 599 ، 8230 ، 450) مليون دينار على التوالي.

اثبات او نفي فرضية البحث

بعد الاطلاع على الملاحظات الواردة في عملية تفعيل الرقابة على المشاريع الاستثمارية في العراق يمكن اثبات فرضية البحث التي مفادها ((ان تفعيل عملية اصدار التقارير الرقابية على المشاريع الاستثمارية في المحافظات يسهم في تحديد نقاط الضعف في اداء تلك المشاريع من اجل تلافيها في المستقبل))

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

1. لا يوجد تقرير رقابي ثلاثي (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية) على المشاريع الاستثمارية في العراق وانما يوجد تقرير رقابي تخصصي على اعمال المشاريع الاستثمارية للجهة الخاضعة للرقابة.

2. بلغت نسبة الانجاز المالي الفعلي الاجمالية (7.5%) من اجمالي التخصيصات للتشكيلات التي تقل نسب انجازها عن 25% وان عدم صرف المبالغ المالية من جانب وعدم الانجاز المادي من جانب اخر يفقد المؤسسات الحكومية الفرصة في بناء مشاريعها الاستثمارية والتي بدورها تقدم خدمة وادناه شكل يوضح نسب الانجاز للتشكيلات .

3. تشكل نسبة المشاريع غير مباشر بها في محافظة بغداد، (58%) من اجمالي المشاريع الاستثمارية المجازة وتعد هذه النسبة عالية مقارنة مع نسب المشاريع المنجزة والبالغة (18%) ، وهنا فرصة اخرى تضيع على المحافظة بسب عدم المباشرة بالمشاريع الاستثمارية خاصة في هذه الفترة بعد اعلان الدولة حالة التقشف المالي.

4. قيام بعض الوزارات وتشكيلاتها بالتجاوز على تخصيصات المشاريع الاستثمارية الى حساب الموازنة التشغيلية .

5. لم تقم بعض الوزارات وتشكيلاتها بتصفية ارصدة الامانات والسلف الموقوفة والمدورة من سنوات سابقة مما يؤشر حالة تحفظ في التقرير الرقابي للمدقق الخارجي المتمثل بديوان الرقابة المالية الاتحادي.

التوصيات

1. ضرورة وجود تقرير رقابي ثلاثي (الاداء ، الالتزام ، البيانات المالية) على المشاريع الاستثمارية في العراق خاصة وان الديوان لديه القدرة في تقديم مثل تلك التقارير تحدد فيها نقاط الضعف ومعالجتها من اجل تلافيها في المستقبل

2. حث المؤسسات الحكومية على تفعيل عملية اعادة المشاريع الاستثمارية بعدها الركيزة الاساسية وعدم تفويت الفرصة مرة اخرى في حالة اعادة التخصيصات الاعادة تلك المشاريع.

3. نتيجة ارتفاع اسعار النفط في الآونة الاخيرة سيكون توجه الدولة مرة اخرى على بناء المشاريع الاستثمارية لذا يتطلب الامر من المؤسسات المعنية اعادة النظر بالسياسات والخطط الخاصة بالمشاريع الاستثمارية.

4. حث الوزارات وتشكيلاتها بعدم التجاوز على تخصيصات المشاريع الاستثمارية الى حساب الموازنة التشغيلية لكون ذلك يؤثر تأثير سلبي في بناء المشاريع الاستثمارية .

5. حث الوزارات وتشكيلاتها بتصفية ارصدة الامانات والسلف الموقوفة والمدورة من سنوات سابقة لغرض ازالت التأثير السلبي على الحساب الختامي .

المصادر

المصادر العربية

اولا : الوثائق والتقارير الرسمية

الارابوساي ، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، "دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تطوير النظام المالي الحكومي"، الدورة الحادية عشر للجمعية العامة ، 2013.

جمهورية العراق، النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (1) لسنة 2012

مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي :1999: دليل رقم (2).

معيار الانتوساي ، 3100، 2004.

معايير التدقيق الدولي (250) ، 2009.

معيار الانتوساي ، 1240 .

ثانيا : الكتب والرسائل والاطاريح

الهاشم، احمد بن عبد الله .(2005) "قواعد إعداد تقارير الأجهزة العليا للرقابة المالية". مجلة الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الارابوساي)، العدد (47) .

جاريسون ، دي اتش ونورين، يك .(2002). المحاسبة الإدارية . الرياض : دار المريخ للنشر.

حلمي أحمد جمعة .(2005). مدخل إلى التدقيق الحديث .عمان ،الاردن : دار صفاء للنشر والتوزيع.

الرجبي، محمد تيسير عبد الحكيم .(2004). المحاسبة الإدارية ، الطبعة الثالثة .الكويت : دار وائل للنشر.

سلمان، محسن كاطع .(1986). "تقارير الرقابة وسبل تطويرها ومتابعتها في ديوان الرقابة المالية". بحث مقدم الى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، كجزء من متطلبات الحصول على شهادة دبلوم عالي في مراقبة الحسابات .

الطراونة ، عبد الهادي و حسين ، احمد وتوفيق ، صالح .(2012). الرقابة الإدارية" الطبعة الاولى .عمان ، الاردن : دار الحامد للنشر والتوزيع .

القريشي ، اياد ، رشيد .(2011). التدقيق الخارجي – منهج علمي نظريا وتطبيقيا ، الطبعة الأولى .العراق ، بغداد : دار المغز للطباعة والنشر.

الكرخي، مجيد عبد جعفر .(1999). الموازنة العامة للدولة-مفهومها واساليبها اعدادها واتجاهاتها الحديث .بغداد : دار الكتب للطباعة والنشر .

الوائلي، الجبوري .(2007). إسهام ديوان الرقابة المالية في عملية التخصيصية المرتقبة في العراق". بحث منشور في مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (3)، العدد(6).

عبد الرضا ، خليل إبراهيم .(2009). رقابة مصروفات المشاريع الاستثمارية في ظل الموازنة الاتحادية في العراق- دراسة تحليلية لهيكل معلومات الموازنة العامة الاتحادية ودليل الحسابات" . بحث مقدم إلى هيئة أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، 2009.

الطائي ، أسعد خليل لازم .(2014). تفعيل دور الرقابة الخارجية على مشاريع الموازنة الاستثمارية للحكومات المحلي ". بحث تطبيقي في حكومة محافظة ذي قار المحلية ، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني وهي أعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه.

المصادر الانكليزية

Aljanabei, Dhefaf Madlool Erzai, Kadhim Raheem.(2016).Performance Evaluation of the Investment Projects during the Implementation Phase.

Bhonde , Col. B.K, Shaikh, Mr. A. F.(2015). Review of Project Quality Plan ,International Journal For Research In Emerging Science And Technology.

Kinney .Raiborn .(2002).Barfield , Cost Accounting Traditions And Innovations,4 Edition.

Malaysian Institute of Accountants (MIA),2005.

The Institute Of Internal Auditors" Auditing IT Projects" 2009.

Jarrell Blake Whitman , Construction Site Utilization Planning Best Practices, 2014.

Lonsdale , J., Wilkins , P. & Ling ,T., performance auditing contributing to accountability in democratic government , 2011.

Arens,Alvin A. Elder,Randal J.&Beasley,MarkS,auditing and assurance services ,2012.

Boynton , W., Johnson, N. & Kell, G., Modrn Audting , 2001.