



Internal audit of spending units and its impact on the efficiency of the federal budget

ام.د. سالم عواد هادي
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد

طه محسن عبدالله
وزارة الاعمار والاسكان

المستخلص

يتلخص دور الرقابة الداخلية على فعالية الموازنة من خلال تحليل لواقع الموازنة في عينة البحث إذ تم دراستها في مرحلتها التحضير والاعداد ومرحلة التنفيذ وتبين من خلالها عدم التزام العينة بما ورد في منشور وزارة المالية من تعليمات وسقف محدد بمبالغ التقديرات وكذلك عدم وجود أسس ومعايير علمية يتم إعتماؤها في عملية الإعداد ومنتج عن ذلك من حصول انحرافات بنسب كبيرة سواء عند مناقشة وزارة المالية أو عند التنفيذ كحصول تدني في نسب التنفيذ وعدم وجود تخصيصات لبعض البنود رغم وجود حاجة لها وكذلك حصول مناقشات بنسب كبيرة سواء مناقشات بالزيادة أو بالنقصان وهدف البحث الى تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي وانعكاس هذا الدور على فعالية الموازنة من خلال المراحل التي تمر بها الموازنة ما يترتب عليه نتائج إيجابية عند التنفيذ وكانت أهم الاستنتاجات عدم وجود دور للرقابة الداخلية في عملية الإعداد والتحضير رغم نص منشور وزارة المالية على مساهمة قسم التدقيق الداخلي وبقية الاقسام المعنية بذلك وعدم استخدام الأمثل للتخصيصات وعدم وجود معايير يركن إليها عند وضع التقديرات وإنما المبالغة في التقديرات لتجنب تخفيض وزارة المالية في المناقشة وكانت أهم التوصيات ضرورة إعتما المعايير والأسس العلمية أو العملية عند إعداد تقديرات الموازنة وزيادة الاستقلالية للرقابة الداخلية والتوسع في نشاطها وعدم إقتصارها على الأعمال الروتينية لتغطي كل الفعاليات المالية ومنها المشاركة في إعداد وتدقيق تقديرات الموازنة .

Abstract:

The role of internal control is based on the effectiveness of the budget through an analysis of the reality of the budget in the research sample as it was studied in the preparation and preparation stages and the implementation stage. The sample showed that the sample did not comply with what is stated in the Ministry of Finance publication of instructions and ceilings. In the process of preparing and resulting from the occurrence of deviations in large proportions both in the discussion of the Ministry of Finance or when implementation as a low rate of implementation and the absence of allocations for some items, although there is a need for them as well as the transfer of large proportions of transfers both up or down and the purpose of the research to highlight the role Which is played by the internal audit and the reflection of this role on the effectiveness of the budget through the stages of the budget resulting in positive results in the implementation of the most important conclusions lack of a role of internal control in the process of preparation and preparation, despite the text of the Ministry of Finance on the contribution of the Internal Audit Department and the rest of the sections concerned and not The most important recommendations were the need to adopt standards and scientific or practical foundations when preparing budget estimates, increasing the independence of internal control and expanding its activity, and not limited to routine

work to cover all events. Including participation in the preparation and audit of budget estimates.

المقدمة

يحتل نظام الرقابة الداخلية في أي وحدة اقتصادية أهمية كبيرة لما يوفره من اجراءات ووسائل رقابية فعالة عند مزاوله أي نشاط داخل الوحدة أن الهدف من وجود نظام رقابة داخلية هو حماية موجودات المنشأة والاطمئنان من دقة البيانات المحاسبية والاحصائية ولتحقيق الكفاءة الانتاجية القصوى ولضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الادارية المرسومة وبذلك يتضح بأن الرقابة الداخلية نشاط لا يقتصر على مراقبة النواحي المالية والمحاسبية فقط وإنما يشمل النشاط الاجمالي للوحدة الاقتصادية كما ان متابعة تنفيذ هذا النظام وتقييمه بصورة مستمرة تعتبر المسؤولية الاساسية للادارة وان للرقابة اهمية كبيرة على الموازنة وتكمن أهمية الرقابة على الموازنة العامة من خلال تحقيقها لأهدافها التي رسمتها لها وأقرتها السلطة التشريعية .

اولا : منهجية البحث ودراسات سابقة

١-١ منهجية البحث

١- مشكلة البحث :

ان ضعف دور الرقابة الداخلية خلال مراحل اعداد وتنفيذ الموازنة يضعف من فعالية الموازنة ويؤدي الى وضع تقديرات غير دقيقة مما ينتج عنه هدر وتبذير في المال العام وإرباك في العمل عند التنفيذ

٢- أهمية البحث :

تتبع اهمية البحث من أهمية الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية كونها مرحلة مهمة من المراحل التي تمر بها الموازنة سواء في الاعداد والتنفيذ

٣- أهداف البحث :

يهدف البحث الى تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه الرقابة وإنعكاس هذا الدور على فاعلية الموازنة من خلال المراحل التي تمر بها الموازنة ما يترتب عليه نتائج ايجابية عند التنفيذ

٤- فرضية البحث :

أن تعزيز دور الرقابة الداخلية في مرحلة إعداد وتنفيذ وتقييم الموازنة في وحدات الانفاق يسهل اجراءات مسائلة تلك الوحدات في ضوء مؤشرات الاداء .

٥- حدود البحث :

أ- الحدود المكانية:

تم القيام بالجانب التطبيقي والعملي في وزارة الصحة .

ب- الحدود الزمانية :

السجلات والقوائم المالية والبيانات المالية والكشوفات الملحقة بها الخاصة بعينة البحث لعام ٢٠١٣ .

دراسات السابقة :

أ- دراسة الزهاوي ، ٢٠٠٨ (الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة في القانون العراقي)

تكمن اهمية الدراسة لكون الرقابة على تنفيذ الموازنة اهمية بالغة لما لها من اثر بالغ ومساهمة فاعلة ورئيسة في مكافحة الفساد المالي فعلاقة الرقابة المالية بالفساد علاقة عكسية لازمة فكلما زادت فاعلية الرقابة المالية

على تنفيذ الموازنة العامة للدولة يقل الفساد المالي في البلد وهدفت الدراسة الى معرفة مكامن الضعف والقوة في الجهاز الرقابي العراقي ومعرفة المشكلات والعقبات القانونية والبحث عن اليات فعالة وعملية من الناحية القانونية من اجل اعتماد جهاز رقابي قادر على مواجهة التحديات الكبيرة .

ب- العفاسي ، علي محمد حسن ، ٢٠١٤ (رقابة ديوان المحاسبة الادارية والمالية على الاجهزة الحكومية)

تتضح اهمية الدراسة من خلال اهمية الدور المحوري الذي يلعبه ديوان المحاسبة في المحافظة على المال العام كونه اعلى السلطات الرقابية على اموال الدولة كما تتضح اهمية الدراسة من خلال بيان حدود رقابة ديوان المحاسبة الادارية والمالية على الاجهزة الحكومية بما يحقق العدالة ويضمن حماية المال العام دون حدوث تداخل بين حدود وصلاحيات الاجهزة المختلفة للدولة

ج - دراسة زلاسي ، لطفي فاروق ، ٢٠١٥ (دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية)

تتبع اهمية الدراسة من كونها تلقي الضوء على دور الرقابة المالية كأحدى انواع الرقابة المالية الممارسة على صرف النفقات العمومية وتزداد اهمية الموضوع من خلال محاولة توضيح الاجراءات العملية لممارسة الرقابة المالية في الجزائر . تهدف الدراسة الى ابراز الدور الذي يلعبه المراقب المالي في ترشيد صرف النفقات العمومية والحرص على عدم مخالفة القوانين والتشريعات المعمول بها من طرف الامر بالصرف في اطار صرف النفقات العمومية بالاضافة الى التأكد من توجيه صرف هذه النفقة نحو تحقيق الاهداف ونشر المنفعة العامة.

ثانيا : الاطار المفاهيمي للموازنة العالمية والرقابة الداخلية

١ - مفهوم الموازنة العامة

الموازنة هي الاداة الرئيسية في تحقيق الاداء العام والوسيلة التي تستخدمها السلطة التشريعية للاستدلال عن كفاءة اجهزتها سواء التشريعية او التنفيذية والرقابية من خلال النظر الى مدخلات ومخرجات هذه الموازنة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية (سلوم ، والمهاني ، ٢٠٠٧ : ٩٥) كما عرفت الموازنة بأنها البرنامج المالي للجهاز الاداري في فترة زمنية محددة يظهر فيه تقدير النفقات العامة وتقدير الموارد اللازمة. (الحسيني ، ١٩٩٩ : ٧٣) كما عرفها وقد عرفها قانون الادارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ المعدل في المادة (٤) القسم الثاني بأنها برنامج مالي يقوم على التخمينات السنوية لايرادات ونفقات والتحويلات والصفقات العينية للحكومة (قانون الادارة المالية والدين العام رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤) كما تعرف الموازنة بأنها وسيلة للتعبير الرسمي للخطط وأهداف الادارة التي تغطي جميع جوانب العمليات لفترة زمنية معينة. (1: shim & joel, 2009) وقد عرفت الموازنة بأنها خطة كمية لاستغلال الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية خلال فترة محددة في المستقبل . (لظفي ، ٢٠١١:٢٩) وعرفها (shah) هي خطة قابلة للتنفيذ من الناحية القانونية معبراً عنها بالنقد لعمليات الفترة المالية وهي بيان للأهداف والسياسات العامة التي تترجم الى تخصيص الموارد المالية وتكون شاملة لجميع ايرادات الحكومة ونفقاتها. (shah , 2007:179)

٢- أهمية الموازنة :

١- أنها تمثل خطة الدولة بخصوص نفقاتها والإيرادات التي تحصل عليها لتمويل هذه النفقات وتعد أداة مهمة من أجل توجيه موارد المجتمع وإمكاناته لتحقيق أهداف من خلال قيام الدولة بتوجيه واستخدام هذه الموارد . وهذه الأهداف تعبر عن خيارات المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية . (خلف ، ٢٠٠٨ : ٢٧٩)

٢- أداة اجتماعية : يمكن من خلالها إعادة توزيع الدخل من خلال رفع الضرائب على الدخل المرتفعة مقابل تقديم خدمات تعليمية لذوي الدخل المحدود.

٣- أداة لحماية الصناعة المحلية : من خلال فرض الضرائب على المنتجات والخدمات التي لها مثل محلي . (الوردان ، الدباس ، ٢٠٠٩ : ١٤٦)

٤- للموازنة أهمية من الناحية السياسية فهي انعكاس لبرنامج عمل الحكومة خلال مدة محدودة من الزمن وانها تترجم خطة الدولة السياسية الى ارقام وهي الى جانب ذلك اذن تمنحه السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية بالانفاق والحباية . (الخطيب والمهاني ، ٢٠٠٨ : ٢٦٩)

٣- قواعد الموازنة العامة :

أ : قاعدة سنوية الموازنة :- والمقصود بذلك أن تعد الموازنة العامة لفترة زمنية مقدارها عام وأن تكون موافقة السلطة التشريعية عليها سنوياً وذلك لانها تساعد في إجراء المقارنة بين مختلف بنود الموازنة بين سنة وأخرى مما يساهم في رسم السياسات المالية والتنمية . (اللوزي وآخرون ، ١٩٩٧ : ٢٢).

ب : قاعدة وحدة الموازنة: يقصد بوحدة الموازنة أن تدرج جميع إيرادات الدولة ونفقاتها في موازنة واحدة ويتم تسوية هذه القاعدة من ناحيتين الناحية المالية إذ ان تطبيق هذه القاعدة يسهل معرفة المركز المالي للدولة وكما يساعد الباحثين الماليين والاقتصاديين فيما اذا كانت هذه الموازنة متوازنة من عدمه .. وهناك استثناءات على قاعدة الوحدة وهي الموازونات المستقلة والموازونات المحلقة والموازونات الرأسمالية . (ذنيبات ، ٢٠٠٣ : ٢٧٦)

ج: قاعدة الشمول : يقصد بقاعدة الشمول أن تدرج جميع نفقات الدولة وإيراداتها في وثيقة واحدة دون أن يدرج الناتج الصافي بينهما فقط أي تشمل الموازنة العامة على جميع النفقات والإيرادات فتسجل بصورة إجمالية دون إجراء مقاصة بينهما فلو أُجريت مقاصة بين نفقات أي دائرة وإيراداتها التي تحصل عليها لكننا أمام قاعدة أخرى تعرف بقاعدة الصافي . (الداودي ، ٢٠١٣ : ١٧٦)

د- قاعدة عدم التخصيص : تقضي هذه القاعدة أن تكون الموارد والنفقات الواردة بالموازنة غير محدودة فلا يجوز تخصيص إيرادات معينة لمقابلة نفقات معينة لأن التخصيص قد يفقد الموازنة العامة مرونتها فضلاً عن انه يؤدي الى الاسراف اذا كان حجم الايراد المخصص للنفقات تقل عن النفقات اللازمة لاداء خدمة (الشحادة وآخرون، ٢٠١١ : ١١٤)

هـ- قاعدة التوازن : ويقصد ضرورة تساوي موارد الدولة مع نفقاتها العامة وعند زيادة الموارد عن النفقات يطلق على الزيادة فائض الموازنة أما عند زيادة النفقات عن الموارد يطلق على الفرق عجز الموازنة العامة وعلى هذا ينبغي ان يكون هذا الفائض أو العجز في الموازنة العامة مخططا بشكل لا يضر بأقتصاد الدولة. (هلاي ، ٢٠٠٢ : ٦٣)

٤- اساليب اعداد الموازنة :

من اساليب اعداد الموازنة والذي يعد من اقدم انواع الموازنات الحكومية والمعروفة حالياً واكثرها في دول العالم وهي مطبقة على نطاق واسع في الدول النامية موازنة البنود (التقليدية) وسوف يتم التطرق لهذا النوع من الموازنة باعتبارها هو النموذج المعتمد في العراق والمطبق من قبل عينة البحث
موازنة البنود (الموازنة التقليدية)

وهي أقدم صورة من الموازنة وتمتاز بالسهولة والبساطة في إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها فضلاً عن ذلك يسهل فهمها من جانب غير المختصين وتبنى الموازنة التقليدية على التويب النوعي للمصروفات والإيرادات في أبواب ومجموعات وبنود وأنواع وتخصيص الإعتمادات لكل منها حتى يمكن التعرف على العناصر التصيلية للمصروفات ومصادر الإيرادات فضلاً عن ذلك فهي تستخدم توبيبات أخرى كالتويب الإداري والاقتصادي (الحسيني ، ١٩٩٩ : ١١١) ويطلق عليها عدة مسميات منها موازنة البنود وموازنة الرقابة والموازنة الجزئية او الموازنة المتدرجة أو الموازنة المتزايدة جزئياً ومازال استخدام الموازنة التقليدية مستمراً في معظم بلدان العالم لما تتمتع به من مميزات وهي :- (Shabalala , 2005 : 28)

- أ- تتميز بقابليتها للفهم
 - ب- تجعل عملية اتخاذ القرارات سهلة
 - ج- أداة فعالة للرقابة المالية
 - د - إنها عملية في التنفيذ وسهولة التطبيق بانتظام في الوحدات
- وهذه القدرة على تقييم الاداء والمسائلة بمثابة حافز لتحسين الجودة او الخدمة وتقديم نتائج إيجابية . (12) : (Richard,2003)

وأهم الانتقادات التي توجه الى الموازنة التقليدية هي : (الخطيب والمهاني ، ٢٠٠٨ : ٢٨٥)

- أ- التركيز فقط على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة .
- ب- توفير معلومات وبيانات غير كافية في مجال التخطيط واتخاذ القرارات .
- ج- عدم إمكانية متابعة أداء البرامج والانشطة الحكومية وتقييمها نظراً لتوزيع الاستخدامات والموارد على الوحدات والادارات المتعددة أو على الحسابات المتنوعة وليس على البرامج والانشطة .
- د- أن أهم ما يركز عليه هذا الأسلوب هو عملية الحصول على الأموال ولا يركز على نتائج الأداء كما أن هذا الأسلوب يعتمد وسائل وأدوات غير علمية عند تقدير الحاجة للأموال ، ثم أن الأدوات الرقابية التي تصاحب عملية تنفيذ الموازنة محدودة ومتمثلة في عدم تجاوز المخصصات المقدره في الموازنة أو عدم الأنفاق على أية مجالات ليس لها تخصيص . (هادي ، ٢٠١٤ : ٨)

٥- مراحل الموازنة

ان المراحل التي تمر بها الموازنة العامة هي :

- أ- مرحلة التحضير والاعداد
- ب- مرحلة التشريع

ج- مرحلة التنفيذ

د- مرحلة الرقابة وتقييم الاداء

أ- مرحلة التحضير والاعداد : تعد مرحلة التحضير والاعداد من اهم مراحل الموازنة وتبدأ بتعليمات تصدر من وزارة المالية وترسل الى الوزارات والدوائر الحكومية التابعة لها والاجهزة الحكومية الاخرى الداخلة ضمن الموازنة العامة للدولة وتتضمن

١- التوجيهات العامة لأعداد الموازنة

٢- الجدول الزمني لأعداد الموازنة

٣- تعليمات واستمارات (كشوفات) اعداد الموازنة (اسماعيل وعدس ، ٢٠١٠ : ١٣٩)

ب- مرحلة التشريع : هذه المرحلة المرحلة من دورة الموازنة العامة تتولاها السلطة التشريعية بالكامل والممثلة بالبرلمان ويتولى البرلمان مناقشة مشروع الموازنة العامة من خلال لجان متخصصة داخل البرلمان وتعرض كل الاقتراحات في تعديل مشروع الموازنة على اعضاء البرلمان للموافقة عليها بعد ان يتم مناقشتها وعادة تبدأ المناقشة في موضوع الانفاق العام وتنتهي الايراد العام ويصدر البرلمان احد هذه القرارات اما الموافقة او الرفض او الموافقة مع التعديل (الزبيدي ، ٢٠١٤ : ١٤٢)

ج- مرحلة التنفيذ : في بداية هذه المرحلة تبدأ الوحدات الادارية الحكومية بالصرف والارتباط في حدود ماخصص لها من مبالغ لكل وجه من أوجه الانفاق وكذلك تحصيل الايراد العامة الواردة في هذه الموازنة من المصادر المبينة فيها وتبدأ عملية التنفيذ بدءا من اليوم التالي لانتهاؤ المدة الزمنية للموازنة السابقة والذي يمثل اليوم الاول لحلول الموازنة الجديدة بعد ان تكون السلطة التشريعية قد صادقت عليها وأجازتها (عبدالله ، ٢٠٠١ : ١٢٩)

د- مرحلة الرقابة وتقييم الاداء : تعد هذه المرحلة هي المرحلة الاخيرة التي تمر بها الموازنة العامة وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الموازنة . والهدف منها هو التأكد من أن تنفيذ الموازنة قد تم على الوجه المحدد للسياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وأجازته السلطة التشريعية أي ان كل عملية مالية يقوم بها أي مشروع تستلزم وجود رقابة مالية من نوع معين وبناء على ذلك فأن الهدف الاساسي من الرقابة على تنفيذ الموازنة هو ضمان تحقيقها لاقصى قدر من المنافع للمجتمع في حدود السياسة العامة للدولة وتأخذ الرقابة على تنفيذ الموازنة عدة صور مختلفة وهي الرقابة الادارية والرقابة التشريعية والرقابة المستقلة . (ناشد ، ٢٠٠٦ : ٣٤١)

المبحث الثاني

٢-٢ الرقابة الداخلية :

أ- تعريف الرقابة الداخلية :

عرفت الرقابة الداخلية بموجب الفقرة (٨) من معيار التدقيق الدولي رقم (٤٠٠) بأنها :

السياسات والاجراءات التي تتبناها ادارة المنشأة لمساعدتها قدر الامكان في الوصول الى أهداف الادارة المتعلقة بأدارة العمل بشكل منظم وكفاء والالتزام بسياسات الادارة وحماية الاصول ومنع واكتشاف الغش والخطا ودقة اكمال السجلات المحاسبية واعداد معلومات مالية موثوق فيها في الوقت المناسب . وعرفت الرقابة الداخلية من

المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا الانتوساي في المعيار (91) بأنها عملية متكاملة يقوم بها ادارة وموظفي إحدى الجهات أثناء سعيها لاداء مهامها ويتم تصميمها بحيث توفر ضمانا معقولا بأن الاهداف العامة التالية يتم تحقيقها ، تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي وأقتصادي وفعّال ومؤثر، استيفاء التزامات محاسبية المسؤولية ، والالتزام بالقوانين واللوائح المعول به تقادي خسارة الاصول . وتم تعريف الرقابة الداخلية بأنها : هي السياسات والإجراءات والممارسات والهياكل التنظيمية التي تهدف إلى توفير تأكيد معقول بأن أهداف المنظمة سوف تتحقق وأن أحداث غير مرغوب فيها سوف يمكن منعها أو الكشف عنها وتصحيحها. (Pickett 111 : 2011) من خلال التعاريف التي تم استعراضها في اعلاه يرى الباحث بأن الرقابة الداخلية يمكن تعريفها بأنها نظام يتم أنشائه وتصميمه من قبل الادارة ويتضمن مجموعة من الاجراءات والوسائل بهدف تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية المتمثلة في حماية اصولها واعطاء تأكيد معقول من أجل الثقة بالتقارير المالية وتحقيق الكفاءة الانتاجية القصوى والالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها داخل الوحدة .

ب- أهداف الرقابة الداخلية :

وتتمثل الهدف الرئيسي الذي ينبغي أن تحققه الوحدة من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في "التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التشغيلية التي تسعى الى تحقيقها" (توماس وهنكي ، 1989 : 370) . وتتعدد الاهداف التي تسعى ادارة الوحدة الى تحقيقها من خلال نظام الرقابة الداخلية حيث تتضمن :

- (1) - توفير الحماية اللازمة لأصول الشركة .
- (2) - زيادة الكفاءة الإنتاجية.
- (3) - توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.
- (4) - التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة (كافي ، 2014 : 171)

ج- مكونات نظام الرقابة الداخلية :

(1) - بيئة الرقابة : تتكون بيئة الرقابة من الاجراءات والسياسات والعمليات التي تعكس موقف الادارة العليا ومجلس الادارة وملاك الوحدة الاقتصادية عن أهمية الرقابة الداخلية . (Arens , Elder , 2012 : 295)

(2) - تقييم المخاطر ويتكون تقدير المخاطر من تشخيص المخاطر وتحليلها اذ يتضمن تشخيص المخاطر فحص العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية ، والمنافسة، والتغيرات الاقتصادية، وعوامل داخلية مثل نوعية وجودة المستخدمين ، وطبيعة أنشطة المنشأة وخصائص عملية معالجة نظام المعلومات. (يعقوب ، عبود ، 2014 : 325)

(3) - أنشطة الرقابة : هي وسيلة مهمة جدا لتنفيذ الرقابة الداخلية. والهدف من هذه الأنشطة هو حماية أصول الشركة وضمان موثوقية السجلات المحاسبية وتشمل أنشطة الرقابة تسجيل المعاملات ، الوثائق والسجلات ، الضوابط المادية ، التحقق المستقل الدوري ، الفصل بين الواجبات . (Belverd , 2011 : 323)

(4) - المعلومات الاتصالات : هي عنصر أساسي من عناصر الرقابة الداخلية. تقدم معلومات حول بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وإجراءات الرقابة وتستخدم المتابعة من قبل الإدارة لتوجيه العمليات و ضمان الامتثال

للتقارير القانونية والمتطلبات التنظيمية وتستخدم الإدارة أيضا المعلومات الخارجية لتقييم الأحداث والظروف التي لها تأثير في عملية صنع القرار والتقارير الخارجية . (Warren , 2011 : 174)

(٥) - المتابعة : تعني العمليات التي تستخدمها المنشأة لتقييم جدوى الرقابة الداخلية خلال الفترات الزمنية ، وتتضمن المتابعة تقييم عملية تصميم وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية على أساس زمني بالاضافة الى أخذ التصرفات التصحيحية كلما كان ذلك ضروريا . (الجمال ، ٢٠١٤ : ١٩٨)

المبحث الثالث

ثالثا : الجانب العملي

أ- عينة البحث

تم اختيار وزارة الصحة لتكون عينة للبحث والاتي نبذه ترفيفية عن العينة أن أول تشكيل رسمي تولى الشؤون الصحية في البلاد تم تأسيسه بأسم مجلس الصحة سنة ١٩٥٨ بموجب قانون الصحة العامة رقم (٤٥) لسنة ١٩٥٨ وتم إلغاؤه وشرع قانون آخر باسم قانون الصحة العامة المرقم (٨٩) لسنة ١٩٨١ ثم تأسست وزارة الصحة بموجب القانون رقم (١٠) لسنة ١٩٨٣

ب- أهداف الوزارة : إن الهدف الأساسي لوزارة الصحة وكما هو مبين في قانون وزارة الصحة المرقم (١٠) لسنة ١٩٨٣ والذي حدد هدف وزارة الصحة في تهيئة المستلزمات الضرورية التي تكفل للمواطن حق التمتع باللياقة الصحية الكاملة بدنياً وعقلياً ونفسياً و إجتماعياً . واهم ماتقوم به الوزارة لتحقيق أهدافها الآتي :

(١) - تأسيس وإدارة الوحدات الصحية الوقائية والعلاجية وتطويرها وفق معايير جودة الخدمات الصحية و المطابقة للمواصفات العالمية المعتمدة .

(٢) - العناية بخدمات الرعاية الصحية الأولية بما في ذلك رعاية الأمومة و الطفولة والشيوخوخة والصحة المدرسية وصحة الأسرة .

(٣) - السيطرة على الأمراض الإنتقالية ومكافحتها ومنع إنتشارها في الأراضي والمياه و الأجواء العراقية.

(٤) - السيطرة على الأمراض غير الإنتقالية بما يؤمن مكافحة عوامل الخطورة لتلك الأمراض .

(٥) - توفير الأدوية والمستلزمات والمعدات الطبية المختلفة اللازمة لأداء الخدمات الصحية .

(٦) - المساهمة في حماية وتحسين البيئة وتطويرها والحفاظ على مقوماتها والعمل على منع تلوثها .

رؤية وزارة الصحة للسنوات ٢٠١٣ — ٢٠١٧

مجتمع معافى جسماً ونفسياً واجتماعياً

ج- تحليل لواقع الموازنة في عينة البحث مع تطبيق الرقابة على مراحلها

نظرا لكون موازنة البنود هي النموذج المعتمد والمطبق في الدولة العراقية سوف يتم اجراء دراسة تحليلية لواقع هذه الموازنة وتم اختيار سنة ٢٠١٣ لتكون الحدود الزمانية للبحث وستكون الدراسة كالآتي :

١- دراسة تحليلية لمرحلة التحضير والإعداد

٢- دراسة تحليلية لمرحلة التنفيذ

٣- مرحلة الرقابة وتقييم الاداء : تم تناولها على شكل ملاحظات ناتجة عن دراسة الجداول في كل مرحلة من المراحل السابقة اعلاه .

١- دراسة تحليلية لمرحلة التحضير والاعداد : تبدا هذه المرحلة بصور منشور وزارة المالية الى كافة الوزارات والدوائر غير المرتبطة بوزارة حيث صدر المنشور المرقم ٣٣٢٧٣ في ٤/٦/٢٠١٢ والخاص بأعداد تقديرات الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٣/ وتضمن الاتي :

أ- **مرحلة التحضير** : إذ نصت الفقرة (أ) والفقرة (ب) من التسلسل التاسع عشر على تشكيل لجنة عليا في الوزارة برئاسة وكيل الوزارة او رئيس الدائرة وبأشراف الوزير المختص تتولى دراسة ومناقشة تقديرات الموازنة المقترحة التي تعدها الدوائر والتشكيلات التابعة للوزارة وفق ضوابط وأسس اعداد تقديرات موازنة عام / ٢٠١٣ مع وزارة المالية ونصت الفقرة (ب) على تشكيل لجنة على مستوى كل دائرة ضمن الوزارة برئاسة رئيس الدائرة وعضوية مدير القسم المالي (الحسابات) ومدير الرقابة الداخلية (التدقيق) ومدير الافراد ومسؤولي الاقسام الفنية تتولى اعداد تقديرات الموازنة على مستوى الدائرة وعلى ان يقوم قسم الرقابة الداخلية المختصة بتدقيق الموازنات لضمان سلامتها .
اجراءات الوزارة بخصوص الفقرة اعلاه

- تم تشكيل لجنة عليا

- تم تشكيل لجنة على مستوى الدائرة

- من خلال دراسة مرحلة التحضير تبين عدم إشترك قسم التدقيق الداخلي في إعداد تقديرات الموازنة في وزارة الصحة بالرغم من اللجنة المشكلة في الوزارة تضم قسم التدقيق الداخلي مما يدل على أن تشكيل اللجنة كان أمراً شكلياً الامر الذي أنعكس بتأثير سلبي كبير على دقة تقديرات الموازنة .

ب- **مرحلة اعداد التقديرات** : لغرض إعداد تقديرات الموازنة الاتحادية للدولة لسنة / ٢٠١٣ ورد في منشور وزارة المالية الخاص بأعداد تقديرات الموازنة الاتحادية للسنة اعلاه في الفقرة ثانياً سقف محددة لكل وزارة ويتم اعداد تقديرات الموازنة حسب السقف المحدد وكان الحد الاعلى المحدد لوزارة الصحة كما مبين في الجدول الاتي:

الجدول رقم (١) يوضح الجدول السقف المحدد بموجب المنشور والتقديرات التي تم اعدادها من قبل الوزارة

الوزارة	السقف المحدد بموجب المنشور (مليون دينار)	التقديرات التي تم اعدادها من قبل العينة (مليون دينار)	نسبة الزيادة على السقف المحدد
وزارة الصحة	٥,١٨٩,٢٤٣	٧,١٥٤,٣٧٧	٣٨%

١- من خلال دراسة الجدول رقم (١) والخاص بالسقف المحدد لتقديرات الموازنة الوارد في منشور وزارة المالية يلاحظ عدم التزام عينة البحث بالتعليمات الواردة في المنشور وهذا يوضح غياب دور التدقيق الداخلي في عملية إعداد وتطبيق التعليمات الواردة في المنشور إذ ورد في الجدول المرفق طي منشور وزارة المالية مبلغاً اجمالي لموازنة لكل وزارة يجب الالتزام به عند إعداد التقديرات .

الجدول (٢) عملية اعداد تقديرات الموازنة

يوضح الجدول الاتي عملية إعداد التقديرات الاولية للموازنة من قبل الوزارة .

البيان	المصرف الفعلي لعام ٢٠١٢ . دينار	التقديرات المقترحة من قبل وزارة الصحة لعام ٢٠١٣ دينار	نسبة الزيادة
اجور الامتحانات	٢٥٠,٧٢١,١٥٣	٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٩٩
اجور المجاري	١٣٧٥٠٠٠	١٠,٠٠٠,٠٠٠	%٦٢٧
صيانة سيارات العمل	١,٩١٢,١٢٨,٩٤٠	٢,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٥
اجهزة استنساخ	١٥٣,٣٠٧,٠٠٠	١٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٥٥٢
الاعمال الاضافية	٣,٣٦٢,٥٧٣,٤٥٠	٣,٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٤
ايجار وسائل النقل	٣٤٦,١٥١,٢١٠	١,٧٥٠,٠٠٠,٠٠٠	%٤٠٦
نفقات الايفاد مخصصات الليلية	٢,٨٢٠,٨٨٠,٩٦٠	٣,٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٢٤
اجور الماء	١٢,٨٧٥,١٣٦	٧٥,٠٠٠,٠٠٠	%٤٨٣
صيانة وسائل النقل	٢,٢٧٦,٩١٧,٢٢٢	٣,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٣٢
مخصصات اعالة	٩٤٤,١٤٥,٨٧٨	٢,٢٥٠,٠٠٠,٠٠٠	%١٣٨
المطبوعات	١,٥٩٤,٩٢٦,٠٠٠	٣٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٨٨
الكتب	٣٠,٩٢٣,٥٠٠	٤٥,٠٠٠,٠٠٠	%٤٦
مخصصات الخطورة	١٣,٧٩٤,٨٣٠,١٢٤	٢٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٤٥
اجور الكهرباء	٣٣٠,١٧٢٢٤٦	١٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٢٠٣
مخصصات وسائل نقل (السفر)	١٣٠,٨٠٠,٤٩٠	٨٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٥١٢
النفقات الاخرى	١٤٧,١٧٨,٥١٠	٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%١٧٢
مخصصات وسائل نقل(الايفاد)	١,٠٦١,٣٥٢,٠٣٣	٢,٢٥٠,٠٠٠,٠٠٠	%١١٢
نفقات الاعلام	١,١١٢,٧٧٢,٧١٨	٢٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٨٠
ايجار المباني	٤٠٨,٨٤٦,٢٥٢	١٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%١٤٥
نصب ونقل اجهزة	٢٤,٩٦٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠,٠٠٠	%١٠٠
المؤتمرات والندوات	٥٣٩,٣٧٣,٠٧٩	١,٢٥٠,٠٠٠,٠٠٠	%١٣٢
مصاريف صيانة متنوعة	٣,٩٧٦,٩٩٣,٧١٩	٨,٤٣٠,٠٠٠,٠٠٠	%١١٢
الاثاث المعدني	٣٧٣,٣٣٦,٦٦٧	١٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%١٦٨
الاجهزة	١,٦٣٢,١٤٨,٦٣٠	٤,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%١٤٥
الحاسبات الالكترونية	٢٤٠,٧٢٧,٢٠٠	١٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٣١٥

٢- من خلال دراسة الجدول رقم (٢) والخاص بعملية إعداد تقديرات الموازنة يتضح تفاوت كبير في نسبة زيادة التقديرات لبند الموازنة في وزارة الصحة مقارنة بنفقات العام السابق إذ تراوحت نسبة الزيادة في التقديرات بين (%٤ - %٦٢٧) وكالاتي %٤ في بند الاعمال الاضافية في حين %٦٢٧ في تقدير بند أجور المجاري و %٥ في بند صيانة السيارات بينما بلغت %٥٥٢ في بند أجهزة أستنساخ و %٥١٢ في بند مخصصات وسائل نقل (السفر) بينما %٢٤ في نفقات الايفاد مخصصات الليلية و %٣١٥ في بند الحاسبات الالكترونية و %٨٨ في بند المطبوعات ويؤشر هذا التفاوت بهذه النسب الكبيرة الى عدم وجود معايير علمية أو عملية في عملية إعداد التقديرات وأندام لدور الرقابة الداخلية في هذه المرحلة من مراحل إعداد الموازنة والذي يتمثل في تطبيق

التعليمات الواردة في منشور وزارة المالية فضلا عن تطبيق المعايير العملية أو العملية في عملية إعداد التقديرات وكذلك في تأشير نقاط الخلل والضعف التي تشوب عملية إعداد التقديرات .

ج- مرحلة مناقشة التقديرات مع دائرة الموازنة في وزارة المالية
الجدول الاتي يوضح تعديلات وزارة المالية (دائرة الموازنة) على النفقات المقترحة لمركز الوزارة.
الجدول(٣) تعديلات وزارة المالية (دائرة الموازنة) على النفقات المقترحة لمركز الوزارة .

اسم الحساب	التقديرات المقترحة	التخصيصات المصادق عليها	نسبة التخفيض
اجور الامتحانات	٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٣٨,٠٠٠,٠٠٠	%٥٢
المجازين دراسيا	٢٥,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٩٦
مخصصات المنصب	١,٢٤٤,٠٠٠,٠٠٠	٦٣٨,٠٠٠,٠٠٠	%٤٩
مخصصات الحرفة	١,٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٤٤٦,٠٠٠,٠٠٠	%٧٠
نفقات الاعلام	٢٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٨٠
ايجار مكائن ومعدات	٢٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠,٠٠٠	%٨٨
طوابع بريدية	٣٠,٠٠٠,٠٠٠	١٤,٠٠٠,٠٠٠	%٥٣
سيارات الصالون	١,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠,٠٠٠	%٩٢

٣- من خلال دراسة الجدول رقم (٣) والخاص بالتخفيض التي قامت به وزارة المالية (دائرة الموازنة) على التقديرات الموضوعة من قبل عينة البحث خلال مرحلة المناقشة يتضح الاتي : تم تخفيض تقديرات وزارة الصحة بنسب كبيرة اذ تم تخفيض تقديرات بند المجازين دراسيا بنسبة %٩٦ وبند سيارات الصالون بنسبة %٩٢ وبند ايجارات مكائن ومعدات بنسبة %٨٨ وبند مخصصات الحرفة بنسبة %٧٠ من التقديرات الموضوعة نستنتج من ذلك المبالغة في عملية إعداد التقديرات لدرجة أضافة مبالغ كبيرة دون إمتلاك للمبررات التي دعم الحاجة الى مثل هذه التقديرات الكبيرة وإنعدام لدور قسم التدقيق في عملية التدقيق أو المشاركة في إعداد التقديرات ومن خلال الأستفسار من إدارة في مركز وزارة الصحة ابغلتنا بعدم مشاركة القسم في عملية إعداد تقديرات الموازنة ولا بعد الانتهاء من التقديرات وأرسالها الى وزارة المالية (أي عدم وجود تدقيق سابق لمرحلة الإعداد وتدقيق لاحق بعد إلتهاء من الإعداد وقبل أرسلها إلى وزارة المالية).

٢- دراسة تحليلية لمرحلة التنفيذ :

لغرض توضيح الدراسة اعلاه لمرحلة التنفيذ تم تحليل نتائج تنفيذ الموازنة من خلال الحالات الاتية
الحالة الاولى : وجود تخصيصات مالية لبعض بنود الموازنة وعدم قيام عينة البحث بالصرف منها الجدول (٤)
يوضح وجود تخصيصات مالية لبعض بنود الموازنة وعدم قيام وزارة الصحة بالصرف منها .

اسم الحساب	المبلغ المخصص / دينار	المبلغ المصروف / دينار
نفقات بدل خطورة امنية	٩٨٠٠٠,٠٠٠	-----
مخصصات خاصة	١٦,٤١٢,١٤٦	-----
الوثائق	١٥,٠٠٠,٠٠٠	-----
اجور المجاري	٥,٠٠٠,٠٠٠	-----
مواد المكافحة	٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠	-----
ملابس المرضى	٥٠,٠٠٠,٠٠٠	-----
شبكة الميكروف	٣,٠٠٠,٠٠٠	-----
استشارات قانونية	١٩,٧٠٣,٩٧٥	-----
صيانة المكتب	١٠,٠٠٠,٠٠٠	-----
ايجار الاراضي	١,٨٠٩,٠٠٠	-----

٤- من خلال دراسة الجداول رقم (٤) والخاص بمرحلة تنفيذ الموازنة لوزارة الصحة والتي تمثل عينة البحث يتضح وجود تخصيصات لبعض بنود الموازنة وعدم قيام وزارة الصحة بالصحة بالصرف منها مما يؤشر الى أن عملية إعداد التقديرات لم تكن مدروسة بشكل جيد ولم تكن عملية إعداد التقديرات نابعة عن ماتحتاجة العينة فعلا الامر الذي أدى إلى وضع تقديرات لم تكن هناك حاجة فعلية إليها أصلا .

الحالة الثانية : تدني نسب التنفيذ مقارنة بالتخصيصات الموضوعه لها في الموازنة .

الجدول الاتي يوضح تدني نسب التنفيذ مقارنة بالتخصيصات الموضوعه لها في الموازنة

الجدول (٥) تدني نسب التنفيذ مقارنة بالتخصيصات الموضوعه لها في الموازنة

اسم الحساب	المبلغ المخصص دينار	المبلغ المصروف دينار	نسبة التنفيذ %
مخصصات الخدمة الجامعية	٤,٢٢٢,٤٣٥,٦٨٠	٤٨,١٦٣,٩١٧	%١
المجلات	٣٠,٠٠٠,٠٠٠	٢,١٥٥,٠٠٠	%٧
نفقات النشر	٦٥,٠٠٠,٠٠٠	٩٠٠,٠٠٠	%١
الاشتراك بالصحف	١٧٥,٠٠٠,٠٠٠	١٦,٣٠٤,٥٠٠	%٩
صيانة التاسيسات المائية	١,٠١٥,٠٠٠,٠٠٠	٦٠,٠٢٥,٨٦٣	%٦
صيانة الاثاث	١١٠,٠٠٠,٠٠٠	٧,١١٨,٠٠٠	%٦
تامين المسؤولية الشخصية	٥١,٣٣٧,٢٠٠	٢,٤٦٨,٣٢١	%٥

٥- من خلال دراسة الجدول رقم (٥) والخاصة بتدني نسب التنفيذ من قبل وزارة الصحة يتضح من هذا الجدول وجود تخصيصات لبعض بنود الموازنة كانت نسبة تنفيذها متدنية جدا إذ تراوحت نسبة التنفيذ في وزارة الصحة

بين (١% - ٩%) وكالاتي: مخصصات الخدمة الجامعية كانت نسبة التنفيذ ١% وتأمين المسؤولية الشخصية كانت نسبة التنفيذ ٥% وصيانة الاثاث وصيانة التأسيسات المائية كانت نسبة التنفيذ ٦% والمجلات كانت ٧% والاشتراك بالصحف كانت ٩% ممايؤشر الى المبالغة في وضع التقديرات وعدم تحري الدقة فيها وهي لا تعبر عن الاحتياجات الحقيقية لمتطلبات عينة البحث وتمثل هدر للمال العام فضلا عن ذلك فهي تمثل اموال محجوزة من الموازنة الاتحادية للدولة يمكن الاستفادة منها وتوجيهها في المجالات الاقتصادية الاخرى .

الحالة الثالثة: تجاوز الصرف الفعلي على تخصيصات الموازنة

الجدول (٦) تجاوز الصرف الفعلي على تخصيصات الموازنة

اسم الحساب	التخصيص المصدق دينار	المصرف دينار	مبلغ التجاوز دينار	نسبة التجاوز %
معدات امنية اخرى	٣٦٠,٠٠٠,٠٠٠	٤٠٨,٥٤١,٠٨٧	٤٨,٥٤١,٠٨٧	١٣%

٦- من خلال دراسة الجداول رقم (٦) والتي تعبر عن تجاوز على التخصيصات الموضوعه لبعض بنود الموازنة إذ كانت نسبة التجاوز لوزارة الصحة والخاصة بفقرة معدات الاخرى بنسبة ١٣% مما يؤشر على عدم تعبير التقديرات عن الحاجات الفعلية لتلك الجهات فضلا عن ذلك فهي تخالف تعليمات تنفيذ الموازنة لسنة ٢١٠٣ الفقرة ثالثا من النفقات والتي تنص على التقيد بالاعتمادات المخصصة بالموازنة ولايجوز الدخول في الالتزام بالصرف بما يزيد عما هو مخصص في الموازنة او عدم توفر التخصيصات المالية اللازمة لذلك .

الحالة الرابعة: الصرف من بعض بنود الموازنة التي لم يخصص لها مبالغ ضمن الموازنة

الجدول الاتي يوضح الصرف من بعض بنود الموازنة ولم يخصص لها مبالغ ضمن الموازنة

الجدول (٧) الصرف من بعض بنود الموازنة ولم يخصص لها مبالغ ضمن الموازنة

اسم الحساب	المبلغ المصروف دينار	المبلغ المخصص دينار
مخصصات الارزاق	٨٢٦,٣٢٠,٠٠٠	----
مخصصات استثنائية	٥٤٧,٣٣٣,٣٣٢	----
الدراجات الهوائية والبخارية والحقلية	٤٧٠,٤٣٤,٠٠٠	----
مباني غير السكنية	١٩٠,٩٣٠,٠٠٠	----

٧- من خلال دراسة الجدول رقم (٧) والمتعلقة بالصرف من بعض بنود الموازنة والتي لم يخصص لها مبالغ ضمن الموازنة نلاحظ عم ادراج تخصيصات لبعض بنود الموازنة عند عملية اعداد التقديرات ممايدل على ان عمية اعداد التقديرات لم تكن مدروسة بشكل جيد ولم تعد على اساس الاحتياجات الفعلية المطلوبة ويؤشر الى عدم وجود دور للرقابة الداخلية في عملية اعداد التقديرات فضلا ذلك فهو يعد مخالفة للمادة السابعة الفقرة (أ) من تعليمات تنفيذ الموازنة لسنة ٢٠١٣ والتي تنص على الالتزام التام بأحكام قانون الادارة المالية والدين العام رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ المتضمنة عدم الدخول بأي الالتزامات مالية او التعاقد عل تجهيز موام اوسلع او تقديم خدمات قبل التأكد من توفر التخصيص المالي اللازم لذلك في الموازنة المختصة

الحالة الخامسة : اجراء المناقلات بين بنود الموازنة

الجدول (٨) اجراء المناقلات بين بنود الموازنة (تنزيل)

اسم الحساب	التخصيص دينار	مبلغ التنزيل دينار	نسبة التنزيل %
مواد مكافحة	٥,١٥٠,٠٠٠,٠٠٠	٤,٧٥٠,٠٠٠,٠٠٠	%٩٢
مواد الوقاية	٦,٠٦٧,٠٠٠,٠٠٠	٥,٣٩٠,٠٠٠,٠٠٠	%٨٩
ملابس المرضى	٢,٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٢,٤٥٠,٠٠٠,٠٠٠	%٩٨
نفقات النشر	٤٢٥,٠٠٠,٠٠٠	٣٦٠,٠٠٠,٠٠٠	%٨٥
ايجار مكائن ومعدات	٢٥٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٤٠,٠٠٠,٠٠٠	%٩٦
شبكة الميكروف	٤٨,٠٠٠,٠٠٠	٤٥,٠٠٠,٠٠٠	%٩٤
استشارات قانونية	١٧٩,٧٠٣,٩٧٥	١٦٠,٠٠٠,٠٠٠	%٨٩
خدمات اخرى متنوعة	٣٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٢,٦٩٦,٤٠٩,٠٠٠	%٩٠
سيارات ذات مواصفات خاصة	١٠,٧٥٠,٠٠٠,٠٠٠	٩,٢٤٦,٨٠٢,٠٠٠	%٨٦

٨- من خلال دراسة الجدول رقم (٨) والخاصة بأجراء مناقلات بين بنود الموازنة بالتنزيل يتضح ان تخفيض بعض بنود الموازنة وبنسب تتراوح بين (%٨٥ - %٩٨) في وزارة الصحة يدل الى عدم وجود حاجة فعلية لمثل هذه التخصيصات الا بنسبة قليلة جدا وهذا بحد ذاته يؤشر عن وجود خلل في عملية اعداد التقديرات وناتج عن خلل في عملية الرقابة عليها فضلا عن ذلك فهذه تعد مخالفة للمادة رقم (٨) الخاصة بالمناقلات الفقرة (ج) من تعليمات تنفيذ الموازنة والتي تنص على " يخول الوزير المختص صلاحية اجراء مناقلات بين اعتمادات الحسابات الرئيسية وبنسبة لا تتجاوز %١٠ من وحدة صرف لوحدة صرف الاخرى " استثناء من احكام البند ٨ من القسم ٩ من قانون الادارة المالية والدين العام رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤.

اجراء المناقلات بين بنود الموازنة (بالاضافة)

جدول (٩) اجراء المناقلات بين بنود الموازنة (بالاضافة)

اسم الحساب	مبلغ التخصيص دينار	مبلغ الاضافة دينار	نسبة الاضافة %
مخصصات الحرفة	٤٤٦,٠٠٠,٠٠٠	٥٠٢,٢٧٨,٢٥٦	%١١٣
مخصصات خاصة	----	١٦,٤١٢,١٤٦	%١٠٠
الرواتب المتراكمة	----	٣٦٩,٩٨١,٨٢٧	%١٠٠
الكتب	٣٠,٠٥٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠,٠٠٠	%٤٩٩
ملابس الموظفين	٢٧٠,٠٠٠,٠٠٠	٤٥٣,٠٠٠,٠٠٠	%١٦٨
نفقات الاعلام	٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٣,٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٨٧٥
المصروفات الاخرى	٥٥,٠٣٩,٣٦٤,٢٠٠	٥١,٢٥٤,٠٠٠,٠٠٠	%٩٣
علاج المرضى	٥٤,٨٤٤,٣٨٧,٠٠٠	٥١,٢٦٠,٠٠٠,٠٠٠	%٩٣
سيارلت العمل	١,٠٧٥,٠٠٠,٠٠٠	٣,١٩٨,٢٦٤,٠٠٠	%٢٩٧

٩- من خلال دراسة الجدول رقم (٩) والخاصة بأجراء مناقلات بين بنود الموازنة بأضافة تخصيصات الى بعض بنود الموازنة يتضح ان اجراء مناقلة بأضافة تخصيصات الى بعض البنود وينسب تتراوح بين (٩٣%-٨٧٥%) في وزارة الصحة بين لنا الفرق الواسع بين الاحتياجات الفعلية وعملية اعداد التقديرات مما يدل على عدم وجود تخطيط مالي سليم ورقابة فعالة وعدم كفاءة الموظفين الذين يقومون بعملية اعداد التقديرات وانهم غير مؤهلين علميا وعمليا لأداء مثل هذه الاعمال فضلا عن مخالفتها لتعليمات تنفيذ الموازنة لسنة ٢٠١٣ المذكورة في الفقرة (٨) اعلاه .

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً/ الاستنتاجات :

- ١- عدم إلتزام الوزارة بمأحتواه منشور وزارة المالية أو حتى الاطلاع عليه وبالتالي إرسال تقديرات تتناقض مع ما جاء فيه .
- ٢- عدم وجود دور للرقابة الداخلية وقلة الوعي لمعدي تقديرات الموازنة لهذا الدور أدى الى عدم وضع تقديرات لبعض بنود الموازنة بالرغم من وجود الحاجة إليها وحصول إنحرافات بنسب كبيرة جدا عند التنفيذ سواء في حالات المناقلة في بعض بنود الموازنة او تتدني نسب تنفيذها وهذا يؤثر الخلل الكبير في عملية الاعداد .
- ٣- عدم إعتقاد الدقة في عملية اعداد تقديرات الموازنة مما أدى الى ظهور تفاوت في تقديرات بنود الموازنة وبنسبة كبيرة جدا مع بعضها البعض وقد وصلت الزيادة في بعض البنود الى نسبة ٦٢٧% بينما كانت في بند الاعمال الاضافية ٤% و في بند اجهزة الاستنساخ ٥٥٢% وبند صيانة السيارات ٥% وبند مخصصات وسائل نقل ٥١٢% وهذا مؤشر الى غياب دور الرقابة الداخلية في هذه المرحلة .
- ٤- عدم وجود معايير يركن إليها عند وضع التقديرات وأما تحاول الوحدات الحكومية المغالاة فيها لتجنب حالات التخفيض التي تتم من قبل وزارة المالية وكان ذلك واضحاً من خلال قيام وزارة المالية بتخفيض التقديرات الى نسبة وصلت ١٠٠% في بعض بنود الموازنة .
- ٥- عدم وجود تخطيط مالي سليم ورقابة فعالة وعدم كفاءة الموظفين الذين يقومون بعملية اعداد التقديرات وأنهم غير مؤهلين علمياً وعملياً لمثل هذه الاعمال وظهر ذلك من خلال وجود مناقلات بأضافة تخصيصات الى بعض بنود الموازنة وصلت نسبتها الى (٨٧٥%) .

ثانياً - التوصيات

- ١- ضرورة ان تراعي التقديرات التي أعدت السقف المحدد للوزارة من قبل وزارة المالية لكي تكون عملية التخفيض عند مناقشة التقديرات بنسب طبيعية ومعقولة .
- ٢- ضرورة إعتقاد المعايير والأسس العلمية أو العملية عند اعداد تقديرات الموازنة .
- ٣- ضرورة أن يكون الموظفين الذين يقومون بعملية اعداد تقديرات الموازنة من ذوي الخبرة وأن يكونوا مؤهلين علميا لكي لا تكون هناك فجوة كبيرة بين بين الحاجة الفعلية ومبالغ التقديرات .
٤. ضرورة اعتماد نظام موازنة يركز على النتائج وليس على المدخلات ومن ثم يمكن تحديد المسائلة وذلك لم يكن ممكناً بأستخدام موازنة البنود (التقليدية) وانما بأستخدام موازنة البرامج والاداء .



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد الثاني عشر العدد 39
الفصل الثاني لسنة 2017
التدقيق الداخلي لوحدات الانفاق وأثره على فاعلية الموازنة الاتحادية

٥- زيادة الاستقلالية للرقابة الداخلية وتوسع في نشاطها وعدم إقتصارها على الاعمال الروتينية لتغطي كل
الفعاليات المالية ومنها المشاركة في أعداد وتدقيق تقديرات الموازنة .

المصادر

الوثائق الرسمية

- ١- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي دليل رقم (٤)
- ٢- منظمة الانتوساي المعيار ٩١ الخاص بالرقابة الداخلية
- ٣- قانون الادارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤

الكتب

- ١- لطفي ، امين السيد احمد ، التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات والمحاكاة ، الدار الجامعة الاسكندرية ،
٢٠١١
- ٢- الحسيني ، قاسم ابراهيم ، ، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة مؤسسة الوراق للخدمات
الحديثة ، عمان ١٩٩٩
- ٣- الوردات، خلف عبد الله ،الدباس ،سهيل بسيم ، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والاداء ،مؤسسة
الوراق للنشر والتوزيع ،عمان ،٢٠٠٩
- ٤- اللوزي واخرون ، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،
عمان (١٩٩٧)
- ٥- الداودي ، زينب كريم ، دور الادارة في اعداد وتنفيذ الموازنة العامة ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،عمان ،
٢٠١٣
- ٦- ذنبيات ،محمد جمال ، المالية العامة والتشريع المالي ، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع ،
عمان ، ٢٠٠٣
- ٧- هلاللي ، محمد جمال ، المحاسبة الحكومية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ٢٠٠٢
- ٨- يعقوب ، فيحاء عبدالله ، عبود ، سالم محمد ، التحكم المؤسسي واستراتيجية وظيفة التدقيق ، دار الدكتور
للعلوم الادارية والاقتصادية ، بغداد ، ٢٠١٤
- ٩- الجمال ، د جيهان عبد المعز ، المراجعة وحوكمة الشركات ، دار الكتاب الجامعي ، الطبعة الاولى ،
الامارات ، ٢٠١٤
- ١٠- جربوع ، يوسف محمود ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق ، للنشر والتوزيع
عمان ، ٢٠٠٩
- ١١- الياور ، علي عصام محمد علي ، نظام الرقابة الداخلية الاطار النظري والاجراءات العملية ، دار
الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية ، بغداد ، ٢٠١٤
- ١٢- كافي ، مصطفى يوسف ، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية وأقتصاد المعرفة ، مكتبة المجمع
العربي ، الطبعة الاولى ، عمان ، ٢٠١٤



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد الثاني عشر العدد 39
الفصل الثاني لسنة 2017
التدقيق الداخلي لوحدات الاتفاق وأثره على فاعلية الموازنة الاتحادية

١٣- جمعه ، احمد حلمي ، المدخل الى التدقيق الحديث ، دار الصفا للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، عمان ، ٢٠٠٥

١٤- الخطيب والمهاني ، المحاسبة الحكومية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الاولى ، ٢٠٠٨
١٥- الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم ، الموازنة للدولة والرقابة على تنفيذها دراسة مقارنة ، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع ، عمان الطبعة الاولى ، ٢٠١٤

١٦-اسماعيل ، خليل اسماعيل وعدس ، نائل حسن ، المحاسبة الحكومية ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الطبعة العربية ، عمان ، ٢٠١٠

١٧- عبدالله ، عبد القادر محمد ، الموازنة وتطبيقها في دولة قطر ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، الدوحة ، قطر ، ٢٠٠١

١٨- ناشد ، سوزي عدلي ، المالية العامة ، النفقات العامة ، الايرادات العامة ، الميزانية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، الطبعة الاولى ، ٢٠٠٦ ،

الاطاريح والرسائل

١-زلاسي ، لطفي فاروق ، دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية ، دراسة لنيل شهادة الماجستير مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي الجزائرية ، ٢٠١٥

٢- العفاسي ،علي محمد حسن ، رقابة ديوان المحاسبة الادارية والمالية على الاجهزة الحكومية

دراسة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام مقدمة الى كلية القانون ، ٢٠١٤

٣- الزهاوي ، سيروان عدنان ميرزا ، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة ، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة صلاح الدين / اربيل ، ٢٠٠٨

البحوث والدوريات و المجلات

١. سلوم ، حسن عبد الكريم والمهاني ، محمد خالد ، الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة مجلة الادارة والاقتصاد العدد / ٦٤ ، الجامعة المستنصرية ٢٠٠٧

٢. - هادي ، سالم عواد ، استخدام اسلوب الموازنة الصفرية لمواجهة تحديات الموازنة الاتحادية في العراق نموذج مقترح ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد ٤٢ ، السنة ٢٠١٤ .

Foreign books

1-shim, jaek and siegel ,joel G. Budget Basics and beyond , third edition by john wiley and son, Inc. ,Hoboken,New jersey, 2009

2- Shah, anwar , Public Sector Governance and Accountability Series ,Local Budgeting, The International Bank for Reconstruction and Development Washington 2007

4-Pickett , K H spener the essential Guide to internal Auditing , A johon wiley & sons . second edition, 2011

5- Arens,Alvin A.& Elder,Randal J.&Beasley ,Mark S. .Auditing AND Assurance Services An Integrated , Approach , 14th ed., Edition,2012

6- young ,Richard , Institute for public service and policy research January ,2003