

الأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية دراسة في جامعة الفلوجة الفتية

م. م. حسين علي محمد

قسم الإدارة العامة - كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الفلوجة - الانبار \ العراق

The Expected Roles of the Internal Auditor in the Efficiency of Implementation of the Investment Budget

Assist. Lect. Hussein Ali Mohammed

Publics Admin. Dept., College of Admin. and Econ.,

Fallujah University, Anbar / Iraq



المستخلص

تعتبر الموازنة الاستثمارية احدى اهم الوسائل التي يمكن من خلالها تكوين مؤسسات ناجحة لها مكانتها وقيمتها في تقديم الخدمة للمجتمع بأعلى جودة ممكنة، وفي وقتنا الحاضر لاقت دراسة الموازنة الاستثمارية اهتمام كبير في المؤسسات الخدمية على اختلاف اشكالها بما فيها الجامعات، ويرجع ذلك الى ما تحدثه هذه الموازنات من اثر في تحسين الأنشطة داخل تلك الجامعات والرقابة عليها، وفي ظل الكوارث التي مر بها البلد وحلات الركود الاقتصادي والاجتماعي، وعلى وجه الخصوص جامعة الفلوجة بعد ان نفذ جزء من مشروع جامعة الفلوجة (الموقع الرئيس) وتعرض هذا الموقع الى اضرار كبيرة جراء الاحداث الإرهابية الغاشمة، وما خلفته من الموازنة الاستثمارية لإتمام تنفيذه، تهدف هذه الدراسة الى بيان اهم الأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي، في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية، لقد وتوصلت الدراسة الى استنتاجات تبين هذه العلاقة من خلال حرص المدقق الداخلي على اتخاذ إجراءات تصحيحية في الوقت المناسب خلال فترة التنفيذ يرفع من كفاءة التنفيذ للموازنة الاستثمارية، وتوصلت الى مجموعة من التوصيات مفادها الاهتمام بأدوار المدقق الداخلي، وبيان المشاكل التي تتعرض لها الموازنة وتخفيف المخاطر التي تحيط بالموازنة أو الحد منها، من خلال الأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي، فوزعت استمارات استبانة تتضمن مجموعة من الأسئلة والفقرات في رئاسة جامعة الفلوجة وكلية الإدارة والاقتصاد، وكلية القانون بواقع (68) استمارة وتم استلام (60) استمارة منها.

الكلمات الافتتاحية : دور المدقق الداخلي، التدقيق الداخلي، الموازنة الاستثمارية،

كفاءة، تنفيذ.

Abstract

The investment budget is one of the most important means through which to create successful institutions with their status and value in providing service to the community with the highest possible quality, At present, the study of the investment budget has received great attention in service institutions of different forms, including universities, due to the impact of these budgets on the impact of improving the activities within these universities and monitoring In light of the disasters experienced by the country and the economic and social recession, especially the University of Fallujah after the implementation of part of the project of the University of Fallujah (the main site) and the site of the damage caused by the brutal terrorist events, And in particular the University of Fallujah after the implementation of part of the project of the University of Fallujah (the main site) and this site was subjected to significant damage due to the brutal terrorist events, And the legacy of destruction and backwardness, suffered damage after it was implemented in part, and will be completed according to the possibility of the State in the monitoring of amounts in the investment budget to complete its implementation, this study aims to show the most important roles of the internal auditor, The study reached conclusions on this relationship, and reached a set of recommendations that focus on the roles of the internal auditor, the problems of the budget and the mitigation of the risks surrounding the budget, through the expected roles of the internal auditor in reducing or limiting them, And paragraphs at the University of Fallujah Presidency and the Faculty of Management and Economics, and the Faculty of Law, (60) form.

Keywords: Role of internal auditor, Internal audit, Investment budget, Efficiency, Implementation.



المقدمة

ظهرت الحاجة للمحاسبة الحكومية مع نشوء ونمو الحضارة البشرية وتطورها، وصاحبها توسع في نشاطات الدولة الاقتصادية والسياسية والإدارية، وتدخل الدولة في المجالات كافة وسعت لتنظيم إيراداتها ومصاريفها وضبطها وفرض الرقابة عليها في كل مؤسساتها، وتعد الجامعات هي المؤسسات الرائدة في جميع الدول، والمسؤولة عن تضييق الفجوة بين التخلف والتعليم، وهي المرتكز الأساسي في تنمية الدول وهي مؤسسات خدمية غير هادفة للربح، ولأجل النهوض، والحفاظ على المال العام في العراق بشكل عام، والجانب المالي بما تنفقه هذه المؤسسات بشكل خاص على خدماتها.

وجد الباحث هناك ضرورة لإظهار اهم ادوار التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات عند تنفيذ الموازنة الاستثمارية، خاصة في ظل الظروف التي يمر بها البلد وما نتج عنها من تغيرات اقتصادية اثرت على الموازنة الاستثمارية يستوجب تدخل الدولة بضرورة تدقيق استخدام الموارد المتاحة في هذه المرحلة الحرجة، لإعادة بناء وتطوير المجالات التي تخدم المجتمع، ولمواكبة التقدم التكنولوجي والانفتاح على العالم الخارجي، ومن هنا برزت أهمية التدقيق الداخلي، ولتحقيق هدف البحث اعتمد الباحث على أربعة مباحث رئيسية، حيث يتضمن المبحث الأول منهجية البحث، والمبحث الثاني اختص بالجانب النظري والمبحث الثالث بالجانب التطبيقي وأخيرا المبحث الرابع خصص للاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً. مشكلة البحث

لاقت دراسة الموازنة العامة اهتمام كل المؤسسات بما فيها الجامعات الفتية، ويرجع سبب ذلك لأهمية الموازنة في تحسين نشاطات الجامعة، فلا يمكن تصور نجاح هذه الموازنة بغياب نظام رقابي داخلي على اداءها المالي وتنفيذها لذا يمكن حصر مشكلة البحث بالتساؤلات الرئيسية التي يتفرع منها مجموعة من الأسئلة الفرعية وكما يأتي:

1 - التساؤل الرئيس الاول هل توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين المدقق الداخلي وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية ؟

أ- هل توجد علاقة ارتباط معنوي ذات دلالة إحصائية بين دور المدقق الداخلي (كشف الانحرافات) وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية

ب- هل توجد علاقة ارتباط معنوي ذات دلالة احصائية بين دور المدقق الداخلي (إدارة المخاطر) وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية؟

ت- هل توجد علاقة ارتباط معنوي ذات دلالة احصائية بين دور المدقق الداخلي (قياس الكفاءة) وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية؟

2 - التساؤل الرئيس الثاني هل توجد علاقة تأثير معنوي ذات دلالة احصائية لأدوار المدقق التداخلي في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية؟

أ- هل توجد علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لدور المدقق الداخلي (كشف الانحرافات) في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية؟

ب- هل توجد علاقة تأثير معنوي ذات دلالة احصائية لدور المدقق الداخلي (إدارة المخاطر) في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية؟

ت- هل توجد علاقة تأثير معنوي ذات دلالة احصائية لدور المدقق الداخلي (قياس الكفاءة) في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية؟



ثانياً. أهمية البحث

تكمن أهمية البحث بمدى إمكانية معرفة نواحي الضعف والقوة في نظم تطبيق الموازنة الاستثمارية في الجامعة من خلال المدقق الداخلي ومدى التزامه في ضوابط المهنة ومعايير التدقيق المتبعة، ورفع كفاءة وفالية تنفيذ الموازنة الاستثمارية بالاعتماد على برامج التدقيق عند استغلال الموارد المتاحة والتخصيصات المالية المعتمدة في تنفيذ الموازنة الاستثمارية للحد من الهدر بالمال العام.

ثالثاً. أهداف البحث

- 1- التعرف على المشاكل والمعوقات التي تواجه تنفيذ الموازنة الاستثمارية.
- 2- دعم عمل التدقيق الداخلي من خلال الرؤية المالية التي سيقدمها للتغلب على عمليات الهدر في الاعتمادات المخصصة في الموازنة الاستثمارية.
- 3- تقديم مقترحات يُمكن أن تُسهم في خدمة مؤسسات التعليم العالي على نحوٍ خاص والمؤسسات المالية على نحوٍ عام في ضوء الاستنتاجات التي سيتوصل إليها البحث.

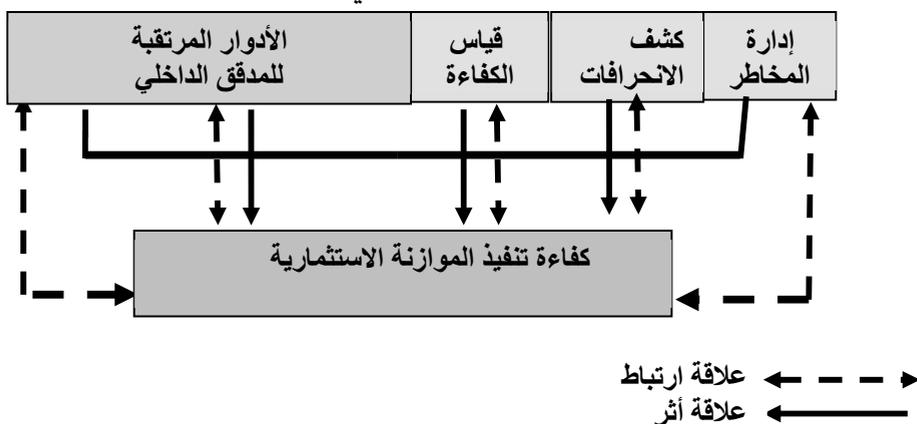
رابعاً. فرضية البحث

تماشياً مع مُشكلة البحث وأهدافه، فقد تم اعتماد فرضيتين رئيسيتين وتفرع منهما مجموعة فرضيات فرعية وكما يأتي:

- 1- الفرضية الرئيس الأولى: توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين ادوار المدقق الداخلي وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية.
 - أ- توجد علاقة ارتباط معنوي بين دور المدقق الداخلي (إجراءات كشف الانحرافات) وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية.
 - ب- توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين دور المدقق الداخلي (إدارة المخاطر) وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية.
 - ت- توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين دور المدقق الداخلي (قياس الكفاءة) وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية.

- 2 - الفرضية الرئيس الثانية: توجد علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لأدوار المدقق الداخلي في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية.
- أ- توجد علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لدور المدقق الداخلي (كشف الانحرافات) في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية.
- ب- توجد علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لدور المدقق الداخلي (إدارة المخاطر) في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية.
- ت- توجد علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لدور المدقق الداخلي (قياس الكفاءة) في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية.

الشكل (1) المخطط الافتراضي للبحث



الشكل: من اعداد الباحث

خامسا.مجتمع وعينة البحث

تتكون عينة البحث من مجموعة من الأساتذة ورؤساء الأقسام والموظفين والمحاسبين والمدققين المنتسبين في الكليات ورئاسة جامعة الفلوجة، وقد تم توزيع (68) استبانة تم استرجاع (60) منها بنسبة قبول 88% وكما مبين ادناه:



الجدول (1)
العدد والنسبة للاستمارات الموزعة والمستلمة

مجتمع العينة	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة	نسبة الاستلام من التوزيع
جامعة الفلوجة	68	60	%88

المصدر : من اعداد الباحث استناداً الى نتائج استمارات الاستبانة الموزعة

المبحث الثاني: الجانب النظري

أولاً \ التدقيق الداخلي

1 - مفهوم وأهمية التدقيق الداخلي

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي الموجه الأساسي للعمليات المالية نحو الضبط ونجاح المؤسسات كافة لما تلعبه من دور مهم في فحص وتقييم الأنشطة كافة، الإدارية، المالية، التشغيلية.

وعرف التدقيق من قبل الكثير من الباحثين فمنهم من وصفه (وظيفة شخص من داخل الوحدة الاقتصادية يعين من قبل الإدارة العليا، ولديه كفاءة علمية وعملية، ومهمته تقييم عمل الأقسام ومعرفة ما اذا كانت الاقسام ملمة بالمهام الملقة على عاتقهم، وان سجلات القسم صحيحة، وان العمل في الأقسام منسق بما تتلاءم مع الخطة والسياسة المرسومة، من قبل الإدارة). (الغربان، 2009: 18).

كما ووصف بانّه (وظيفة مستقلة يتم تعيينها من داخل الوحدة الاقتصادية، لفحص وتقييم الأنشطة المختلفة (الجابري، 2014: 12).

وعرف على انه (وظيفة مستقلة توفر للإدارة العليا حالة التأكد، حول جودة وفعالية إدارة المخاطر، ونظم الإدارة والعمليات، لمساعدة الإدارة في حماية ممتلكاتها وسمعتها في السوق). (Chambers، 2014: 199).

وتكمن أهمية التدقيق الداخلي كونه الأداة الرقابية الفعالة التي تساعد الإدارة العليا للمؤسسات، في تقييم اعمالها ورفع جودة اداءها، وكونها تحافظ على أصول المؤسسة، كذلك اعتماد الرقابة الخارجية على تقارير المدقق الداخلي، وزادت أهمية التدقيق الداخلي في الجامعات لمجموعة من العوامل وكما يأتي: (العتار، 2016: 71).

- أ- توسع المؤسسات وكبر حجمها وتعدد عملياتها وفروعها تطلب وجود كوادر كفؤة لها علم ودراية بالعمليات المحاسبية للأنشطة لتحديد الانحرافات والمشاكل.
- ب- اضطرار الإدارات الى تفويض السلطات الفرعية والمسؤوليات الى بعض الإدارات الفرعية.



- ت- حاجة الإدارة الى بيانات دورية لرسم الخطط والسياسات.
- ث- حاجة الجهات الحكومية الى بيانات دقيقة عن مؤسساتها.
- ج- تطوير إجراءات عمل التدقيق من تفصيلية معقدة الى إحصائية وأسلوب العينة.
- ويرى الباحث ان أهمية التدقيق تأتي من إمكانية تطبيق القانون بفاعلية كما ان تحديد دور المدقق الداخلي يزيد من فرص كشف مواطن الاسراف والهدر وضياع الموارد مما يزيد الحاجة الى تبني سياسات ترشيد الانفاق والتوعية العامة لممارسات التنفيذ بواسطة أجهزة مختصة بحيث تظهر نتائج الاعمال بشكل تقارير.

2 - اهداف التدقيق الداخلي

كانت اهداف التدقيق الداخلي تقتصر على مدى سلامة المركز المالي، تطورت الأهداف للتدقيق الداخلي نحو التدقيق الاختباري، والذي يركز على قوة وجود نظام الرقابة الداخلية بشكل عام ويمكن تلخيص اهداف التدقيق الداخلي في مايلي:

(Autres,1986:583).

- أ- متابعة الخطط ومراقبة تنفيذها وتشخيص النفقات التي تواجه العمل، ودراسة الحالات التي تحول دون تحقيق الأهداف.
- ب- القضاء على التلاعب والغش في السجلات والبيانات.
- ت- القضاء على الاسراف والإهمال بالعمل، من خلال رفع الكفاءة الإنتاجية في جميع الأنشطة.

3 - انواع التدقيق الداخلي وفروضة:

توجد أنواع متعددة من الانشطة تدرج تحت بنود التدقيق الداخلي، وكما يلي:

(المدهون،2014:24).

- أ- التدقيق المالي: يعرف بانه (فحص متكامل ومنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية وكل العمليات التي تخص هذه السجلات، وما يتعلق بعملها، والتأكد من انها مطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وسياسة الادارات).
- (الوردات،2006:57).

ب- التدقيق التشغيلي: ويسمى بتدقيق العمليات اذا تستخدم الكلمة كمرادف للتدقيق الداخلي ويعرف على انه (كل ما يقوم به المدقق الداخلي من عمليات تحقق، بقياس وفحص كفاءة العمليات التشغيلية اليومية والخطط والاستراتيجيات، ويقيم الأداء من خلال استخدام ادوات التحليل المالي، وهذا يتطلب جمع البيانات الكافية محل التدقيق والتحقق من صحتها). (ثورية، 2017: 14).

ت- تدقيق الالتزام: وصف البعض على انه (تدقيق الحسابات القانونية التي تخضع للقوانين الصادرة من الدولة، وعلى الوحدات الاقتصادية ضرورة عرض نتائج اعمالها على المحاسب القانوني المرخص قانونا لمزاولة مهنة التدقيق للحسابات، ويضع المدقق رايه المحايد في نهاية السنة عن نتائج اعمال الوحدات ومركزها المالي، ويوضح مدى صدق المعلومات المقدمة للمستخدمين عن الفترة المعنية محل التدقيق). (مسعد، 2008: 30).

ونشير الى فروض التدقيق الداخلي، يقصد بالفروض (معتقدات مسبقة على أساسها تبني الأفكار حيث تكون مبسطة ومنهجية، وتسبق هذه الأفكار عملية التحليل المالي، وتعتبر هذه الفروض وسيلة للحكم على مستوى أداء المدقق المهني). (الصحن، 2004: 26).

وفي إطار عمل المدقق بأنواعه يجب ان تتوافر مجموعة من الفروض لإيجاد نظرية شاملة لحل المشاكل التي تواجه عمل المدقق وهي كما يأتي: (مازون، 2011: 16).

- مدى إمكانية فحص البيانات، (قابليتها للفحص).
- لا توجد تعارضات حتمية بين مصلحة الإدارة والمدقق.
- لا توجد أخطاء حتمية في القوائم المقدمة للفحص.
- توافر نظام رقابي محكم يمنع حدوث الأخطاء.
- سلامة بيانات القوائم المالية، واطهار المركز المالي الصحيح، عند تطبيق المبادئ المحاسبية المتفق عليها دولياً.
- عند فحص البيانات المالية الخاضعة للتدقيق لأبداء رأي فني محايد ووضع التقارير على المدقق ان يتصرف كمدقق محايد فقط دون التحيز لأي جهة.



4 - إجراءات المدقق الداخلي لكشف الانحرافات :

وهناك بعض اجراءات التدقيق الداخلي بمثابة المركز الأساسي لكشف الانحرافات المالية في المؤسسات، حيث تمارس الإجراءات باتجاهين وكما يأتي: (الشرع، 2009: 66).

أ- الاتجاه الأول: اجراء تجنب أي معاملات لا تتخذ اتجاه صحيح، أي التأكد من سير العمل وفقا للضوابط والقوانين والتأكد من عملية التسجيل ومدى اعتمادها على مستندات صادرة عن جهات حقيقية غير وهمية.

ب- الاتجاه الثاني: التأكد من عمليات الصرف لن تتجاوز صلاحيات الصرف، تمت وفق الإجراءات الصحيحة وهي تخضع للمعايير المحاسبية المتفق عليها.

ومن مضمون الاتجاهين يمكن ايجاز الإجراءات للتدقيق الداخلي، في فحص دقة السجلات والمستندات وعمليات التسجيل في السجلات، وفحص المعاملات المالية والتأكد من اجراءها وفق القانون. والتأكد من كلف تسجيل المعاملات والإجراءات اول بأول وفي الحسابات المتخصصة ضمن الفترة التي تعود اليها. كما يقوم بأجراء المقارنات لحالات الصرف المسبق واللاحق لفترات معينة لتحديد أسباب التباين ان وجدت.

ونشير لمقومات محاسبية لنظام التدقيق الداخلي بما يتعلق بالدورة المستندية والمجموعة الدفترية، تعتبر المستندات المصادر الرئيسية لتسجيل وتثبيت المعاملات المحاسبية والتحقق من صحتها واحكام التصرف عليها، اما الدفاتر المحاسبية تنظم بالشكل الذي يتناسب مع طبيعة عمل الوحدات، مع مراعات الجانب الشكلي في اعدادها حسب التعليمات والقوانين النافذة، وتتضمن هذه السجلات بيانات تستند عليها المؤسسة في إجراءاتها وخاصة الجرد الفعلي. (الجابري، 2014: 32). ومقومات محاسبية تخص الدليل المحاسب يتضمن تخطيط خريطة عناوين الحسابات وتبويبها وفقا لطبيعة الأنشطة التي تمارسها المؤسسات التعليمية، وبما يتلاءم مع الأهداف التي تسعى المؤسسات لتحقيقها. (السوفيري، محمد، 2002: 25).

5 - إدارة مخاطر الموازنة الاستثمارية من قبل المدقق الداخل

تعرف المخاطر بوصفها (عدم التأكد بشأن الاحداث او الاعمال التي تؤثر بشكل سلبي على مقدرة تحقيق أهدافها ويمنع نجاح استراتيجيتها) (نصر، 2011: 327)

ووصفت بانها (اراء غير سليمة يبيدها المدقق على بيانات مالية محرفة بمستوى عالي دون إمكانية اكتشافها، ولها تأثير على الأهداف)(الياسري،2015: 95) وفيما يخص المخاطر التي تواجه الموازنة الاستثمارية والتدقيق الداخلي، أشار الدليل المحاسبي فيما يخص ابداء الراي حول البيانات المالية فانه يقوم بتصميم إجراءات تساعده على توفر القناة المعقولة بان البيانات المالية قد اعدت بشكل صحيح، وتقديم دلائل تشير الى ذلك وتوسع إجراءاته لتعزيز هذه الدلائل،وهنا يستوجب الإشارة الى المخاطر التي تواجهه قبل البدء بعملية تدقيق مشروع الموازنة العامة،والسعي لتجنبها او تقليلها والحد منها. (الياسري،2015: 96)

أ- استقلال الاعتمادات في الموازنة الاستثمارية وتوجيهها الى مشاريع غير مدرجة في الخطة الاستثمارية.

ب- ادراج العمليات المالية في سجلات الوحدة الإدارية الخاصة بالموازنة دون فتح سجلات مستقلة وسندات للصراف لمشروع الموازنة الاستثمارية.

ت- ضعف الاهتمام بالأشراف المكتبي والاشراف الميداني لتطبيق بنود الموازنة الاستثمارية.

ث- ادراج مشاريع لا توجد حاجة لإنجازها في خطة مشروع الموازنة العامة او الاستثمارية اوليس لها جدوى اقتصادية.

ج- عدم استغلال مبالغ المنح والمساعدات والتي خصصت لمشاريع الاستثمار او صرفها على مشاريع غير مدرجة في كشوفات الخطة الاستثمارية.

ح- دفع مبالغ لأعمال لم تنجز.

خ- دفع مستحقات المقاولين دون اجراء كشف موقعي على الاعمال المنجزة والاعتماد على الذرعات فقط.

فان المدقق الداخلي يمكن تجنب المخاطر او الحد منها من خلال تقييم الأنشطة والعمليات قبل واثناء وبعد التنفيذ بالاعتماد على نتائج الفحص والمراجعة التي يقوم بها وحسب المعايير المحاسبية من خلال دراسته للموازنة وذهابه الى موقع التنفيذ وقياس الاعمال المنجزة،ويمكن منع حدوث الخطر تماما اذا تم تشخيص الانحرافات قبل العمل، اما اذا تم التشخيص اثناء عملية التنفيذ فيسمى اكشاف،والمعالجة تعتمد على حجم

الخطر، وأخيراً بعد الحدث لا يمكن تجنبه ويعتبر خسائر أو هدر وتلاعب بالمال العام (عتش، 2011: 12).

6 - قياس كفاءة عملية تنفيذ الموازنة الاستثمارية وتقييمها من قبل المدقق الداخلي
 لاشك ان مهنة التدقيق الداخلي تحتم استمرار تواجده داخل المؤسسة واطلاعه الدائم على العمليات المالية والأنشطة الأخرى وكيفية ادارتها مما يولد لديه خبرة يمكن استثمارها في هذا المجال وتقييم للكفاءة من قبل المدقق الداخلي والفحص الدقيق لكل إجراء بشكل مستقل ومنظم، ويمكن قياسها بأربع عناصر أساسية هي الالتزام، الاقتصاد، الفاعلية والكفاءة ومن ثم تحسين هذه الكفاءة وتطويرها، ودور المدقق الداخلي تدقيق هذا الأداء بشكل مسبق وخلال العمل مما يستوجب قياسها توفير معايير تقيس الأداء بشكل كمي او نوعي (البدرى، 2007: 11). كما يشير (المدل، 2007: 129) الى مسؤولية المدقق الداخلي من تحديد الجوانب التي تخص المعايير عند تنفيذ الموازنة الاستثمارية على ان تكون هذه المعايير معمول بها ومفهومة، واي انحراف عن هذه المعايير يتم الاخبار عنه للمختص وابداء الراي وجراء التصحيح لها، وبيان سوء استخدام الموارد مع ضرورة المحافظة على الاستقلالية من خلال عدم اشتراكه باي عمل تنفيذي لأعمال يقوم بمراجعتها. ويمكن توضيح مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه فحص تنفيذ الموازنة الاستثمارية بكفاءة بالشكل (2) الاتي:

شكل (2) مسؤولية المدقق اتجاه كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية



المصدر: الشكل من اعداد الباحث بالاعتماد على مصادر البحث

ومن الجدير بالذكر ان الموازنة الاستثمارية هي تقديرية ومحددة بشكل مخطط لتحقيق الأهداف خلال فترة زمنية، واتباع إجراءات تدقيق تتوافق مع اساليب تنفيذ الموازنة، حيث تقسم الموازنة لعدة فترات رقابية، مما ينعكس على رفع فاعلية الموازنة في إجراءات التدقيق وتقييم الأداء، والسرعة في اكتشاف الانحراف بين الأداء الفعلي والمقدر على فترات قصيرة وإجراء التعديلات اللازمة.

- ويتحقق العديد من المزايا اذا استخدمت هذه الطريقة (عليان، 2009: 42)
- التخلص من الاختناقات والأزمات التي تتعرض لها المؤسسة في تنفيذ الموازنة نتيجة فقدانها لتوازنها الزمني بين نشاطاتها المختلفة.
 - تحقيق التنسيق والتوافق بين الأنشطة والاعتمادات للفترة المحددة لها.
 - تتبع تقييم الأداء بشكل دوري وعلى مدار فترة الموازنة بما يمكن من اتخاذ إجراءات تصحيحية في الوقت المناسب.

ثانياً \ الموازنة الاستثمارية

1 - مفهوم الموازنة الاستثمارية وأهميتها

الموازنة بشكل عام هي (خطة تتضمن كل متطلبات الوحدات الحكومية لفترة زمنية محددة عادة تكون سنة مستقبلية، وتعتبر الأداة التي تمكن السلطة التشريعية من فرض الرقابة على أداء السلطة التنفيذية، والمسؤولة عن تمويل نشاطات الدولة كافة العسكرية والتعليمية والصحية وتكون على نوعين موازنة البنود وموازنة البرامج). (العزاوي والجبور، 2008: 268).

كما عرفها قانون أصول المحاسبة العام فقرة (1) مادة (الثانية): بأنها (جداول تخمن الإيرادات والمصروفات الداخلة والخارجة لسنة مالية تعين في قانون الموازنة. (سلوم والمهياني، 2007: 95) وتعرف الموازنة الاستثمارية على انها (خطة حكومية يرتكز اعدادها على جانبين، جانب التخطيط المالي، وجانب مراقبة التنفيذ للمشاريع الممولة مركزيا والالتزام بها لعدة سنوات مما يؤدي الى نتائج إيجابية في تحسين الوضع الاقتصادي والخدمي للدولة). (Michal, 2011; 87) ووصفها (الطائي، 2011: 53)



على انها (مجموعة من الأنشطة والبرامج المخطط لها والتي تسعى الحكومة لتنفيذها لسنوات مالية لتحقيق مكاسب اقتصادية واجتماعية). ووصفها البعض (عملية التخطيط والتقييم عند الانفاق على الأصول التي من المتوقع يمتد عمرها او نفقاتها اكثر من سنة مالية (Besley & Rensbrg,2008:78)

واستنادا الى هذه التعاريف يمكن ان نتوصل الى تعريف من وجه نظر الباحث (الموازنة الاستثمارية خطة طويلة الاجل يستوجب عند وضعها اعتماد أساليب علمية مدروسة وتحديد البرامج والاهداف التي تنسجم مع متطلبات التنمية الاقتصادية للبلد، كونها أداة لمواكبة التقدم التكنولوجي، وانشاء مشاريع جديدة او تطوير مشاريع قديمة تدعم اقتصاد البلد وتعطي قوة للدخل الوطني المحلي) ومن الجدير بالذكر، لا يمكن اعدادها دون موافقة وزارة التخطيط بعد الدراسة للمشروع، واعلام وزارة المالية بالموافقة اذا تلائم اهداف المشروع مع خطط التنمية الشاملة للبلد، وعلى وزارة المالية توفير السيولة اللازمة لتنفيذ المشروع في السنين القادمة الخمس او العشر حسب الخطة، او اكثر من سنة كونها تختلف عن الموازنة السنوية التي تعد بموافقة وزارة المالية والوزارة المعنية المستفيدة دون تدخل وزارة التخطيط.

وفي ما يخص أهمية الموازنة الاستثمارية، زاد التوسع في استخدام الموازنة في الآونة الأخيرة لكل المؤسسات، وسبب ذلك يعود الى المنافع المتحققة من استخدامها للتنسيق بين الأنشطة المختلفة واستخدام الموارد افضل استخدام، ومواجهة المخاطر التي تواجه الواقع العملي، حيث تتضمن إجراءات اعداد الموازنة التنبؤ للمستقبل، مما يساعد على تحديد المشاكل المختلفة قبل حدوثها وسبل حلها، وتعتبر وسيلة فعالة للاتصال والتغذية العكسية للمعلومات بين مختلف المستويات الإدارية. (المخزومي، 2011: 61)، وتبرز أهميتها كونها خطة سياسية استثمارية ذات رؤيا اقتصادية تستوعب الموارد البشرية بزيادة امكانياتهم المادية والثقافية، فان التعثر في تنفيذها يؤثر على اقتصاد البلد بشكل كامل، اما أهمية الموازنة في الجامعات العراقية فأنها لم تعد قاصرة على تمويل النشاطات في تقديم الخدمات، وانما امتد اثرها الى كافة أوجه النشاط الاجتماعي والارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة وجودتها. (الزعيبي، 2004: 3).

2 - المشاكل التي تواجه الموازنة الاستثمارية

إشارة الباحثون الى المشاكل التي تواجه تنفيذ الموازنة الاستثمارية، ومنها مشاكل القرارات المتعلقة بالمشاريع الاستثمارية، فمن الضروري ان يقوم جميع المدراء في مؤسسات الدولة بالمشاركة الفعلية في اعداد الموازنة الخاصة بقرارات الاستثمار من خلال تقديم الاقتراحات البديلة ومراجعة وتعديل الموازنة الاستثمارية (فضيلة، 2015: 7)، ومشاكل الوعي بأهمية الموازنة، وهي نقص الادراك بأهمية الموازنة الاستثمارية واعتبارها من الاعمال الروتينية المفروضة والتي ليس لها جدوى فعلية للتنمية، ومشاكل فنية في اعداد الموازنة الاستثمارية، وعدم الربط بين تقديرات الموازنة الاستثمارية ومراكز المسؤولية وعدم الربط بين الإنجاز والحوافز، ومشاكل عدم واقعية تقديرات الموازنة فالأهداف الجزئية تختلف وتتعارض للإدارات والاقسام المختلفة، وكل قسم يحاول خلق فائض في تنفيذ الموازنة المبالغ في مصروفاتها المقدرة، وأخيرا مشاكل تتعلق بالنواحي السلوكية تحفظ الإدارات القائمة على تنفيذ الموازنة الاستثمارية في المعلومات المقدمة من قبلهم الى مسؤوليهم، بتجنبهم النظرة السيئة الى اقسامهم من خلال خلق فائض حتى يسهل تحقيق الموازنة التخطيطية. (خلف الله، 2007: 79).

3 - الأسس والقواعد التي تؤثر على التدقيق والتنفيذ للموازنة الاستثمارية

تؤثر الموازنة الاستثمارية على عمليات التخطيط والرقابة بشكل مباشر من خلال الأسس والقواعد التي تم اعتمادها، ولكي يأخذ المدقق الداخلي دوره في فرض الرقابة على تنفيذ الموازنة الاستثمارية لابد من اعدادها وتنفيذها وفق أسس علمية دقيقة تراعي كل احتمالات التي تعرقل تحقيق الأهداف التي وجدت الموازنة من اجلها، ولا يمكن تحقيقها الا بوجود قواعد ومتطلبات أساسية يجب مراعاتها (العمور، 2009: 30) ويمكن حصر بعض هذه الأسس والقواعد وكما يلي:

أ- توفر كوادر كفؤة مؤهلة علمياً وعملياً في عمليات التدقيق والتنفيذ للموازنة الاستثمارية، اختيار وسائل التنفيذ الملائم ومن ثم تقييم أداء الجهات المنفذة للمشروع. (شريف، 2008: 227).



ب- توفر القيم الأخلاقية والنزاهة لدى القائمين على عمليات التنفيذ والتدقيق رغم ان الموازنة هي أداة رقابية الا انها تبقى مجرد أداة تعتمد على العنصر البشري المنفذ لها الذي يعتبر من اهم المقومات الأساسية للتنفيذ والرقابة (سلوم المهياي، 2007: 104).

ت- اهداف الموازنة الاستثمارية تكون محددة وان لا تتعارض مع بعضها بمعنى يمكن تقييم برامج الموازنة من خلال الأهداف، فان البرامج التي تعتمد على اهداف متعارضة تصعب على المنفذين أداء مهامهم المتمثلة بتنفيذ المشاريع وهذا يشكل عائق في عمليات التدقيق (عصفور، 2009: 219).

ث- التقيد بقانون الموازنة عند التنفيذ، كون قانون الموازنة يمثل مجموعة من البرامج لإدارة وتنظيم المشروع، وعدم الالتزام بالقوانين يفقدها اهم صفة (أداة رقابية) ومن اهم الأمور الواجب الالتزام بها عدم التجاوز على التخصيصات المعتمدة وتوجيه مصروف لغير مشروع. (سلوم المهياي، 2007: 105).

كما وتسعى الجامعات الى تحقيق التحكم الأمثل لمواردها المتاحة واعتماداتها المخصصة في الموازنة العامة لتحقيق أهدافها بتقديم خدمة مثالية، عن طريق تنفيذ الخطط الاستثمارية المخطط لها في الموازنة العامة وهي تعتبر الأداة الوحيدة، التي تعتمد عليها الدولة في رسم خططها واعطاء صورة واضحة عن الدخل القومي، والمشاريع الاستثمارية في الموازنة يتم الموافقة عليها من وزارة المالية بعد استحصال موافقة وزارة التخطيط، لان اعتمادات الموازنة تعتمد على مصادر في تمويلها ولها إمكانيات وحدود مالية، حيث تعد الخطط الاستثمارية كل خمس سنوات واحيانا كل عشر سنوات، فأشار المشرع في قانون أصول المحاسبة الى ضرورة التزام الوحدات الحكومية باستكمال متطلبات قبل اعداد وثائق المناقصات للتعاقدات الممولة للموازنة الاستثمارية المنصوص عليها قانونا في تعليمات رقم (1) تعليمات تنفيذ العقود الحكومية سنة 2014 المادة الثانية فقرة (1) كما يأتي: <http://www.epsrco.moelc.gov.iq/upload/upfile>

- وجود دراسة للحاجة الفعلية للمشروع وكلفته وتصميمه وان لا تتعارض مع خطط التنمية الاقتصادية للبلد.

- استحصال موافقة وزارة التخطيط باي مشروع استثماري يدرج بالموازنة الاستثمارية مع ذكر الجهة المستفيدة من المشروع.
- تحديد متطلبات المقابلة وفق تقرير فني بالتنسيق مع الجهة المنفذة والجهة المستفيدة متضمن المواصفات الدقيقة الفنية.
- توفر الاعتماد المالي لتجهيز المشروع بتأييد الجهة المالية بالتخصيص بجهة التعاقد.
- وجود كلف تخمينية علنية معدة من جهة فنية مختصة محدثة، ومبنية على دراسة شاملة لأسعار السوق السائدة عند اعدادها للأعمال والمواد المطلوبة، واعتبارها مقياس لتحليل ودراسة العطاءات ومعرفة مدى توازن أسعار فقراتها، واحالة المناقصة على ان تكون ضمن ضوابط وتعاميم صادرة من وزارة التخطيط بهذا الشأن.
- استحصال الموافقات الرسمية والاصولية من جهة التعاقد على تنفيذ المشروع الاستثماري مع مراعات الصلاحيات المالية النافذة.

4 - خطوات عملية التدقيق الداخلي عند تنفيذ الموازنة الاستثمارية في الجامعة الفتية

يعتبر الوقت الذي يبدا به المدقق الداخلي تنفيذ اعماله عاملا مهما في عملية التدقيق الفعالة والمثالية، يتم تحديد الانحرافات والمشكلة قبل حدوثها، ويلاحظ وجود فجوة زمنية بين التدقيق والتنفيذ اظهر الحاجة الى التنبؤ بالمشكلة، وعملية التدقيق المزامن لعملية التنفيذ أي التدقيق المزامن للأداء بتصحيح الانحرافات عن المعايير المحاسبية اذا حدثت نفس وقت التنفيذ او بعده بفترة قصيرة لاحقة، وميزة هذه العملية تحديد الانحرافات قبل ان تتفاقم وتسبب خسائر كبيرة وهدر في تخصيصات الموازنة الاستثمارية، وعملية التدقيق الداخلي التاريخية، فتهتم برصد النتائج والابلاغ عنها بعد فترة طويلة نسبيا من حدوثها، لمقارنة العملية التنفيذية بأهداف الموازنة الاستثمارية. (الزعبي، 2004: 53).

كما ويقوم المدقق الداخلي بالذهاب الى ميدان العمل عند تنفيذ الموازنة وتقييمها على كل المستويات، ومنها المستوى الإداري، ويسعى المدقق الداخلي لقياس الاعمال والذرات المنجزة، لتحقيق من كلفة الاعمال وجودة العمل ومدى التقدم في الأداء الكلي ومقارنته



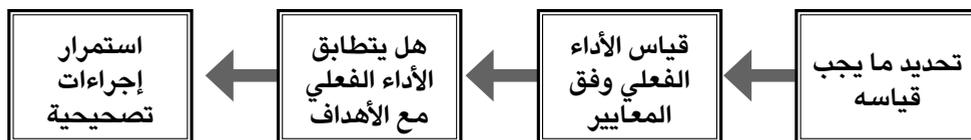
بالأنفاق وحسب معايير التدقيق المتعارف عليها، وقياس الأداء اليومي للعمليات بكافة الأنشطة المنجزة لتحديد مواطئ الضعف في العمل لتشخيصها والسيطرة عليها وتلافيها وإعطاء الحلول لمعاجتها. (الصحن، وآخرون، 2000: 349).

ويقوم المدقق الداخلي بتقييم أداء الافراد ونتائج أعمالهم وسلوكهم الوظيفي، وتوجد العديد من معايير التدقيق التي تخص هذا الشأن التي يمكن استخدامها، منها تقارير كفاءة الأداء التي يعدها رؤساء الأقسام في مجال العمل والتنفيذ، ويعمل المدقق على قياس حجم العمل الى عدد الموظفين، وفقررة الحوافز الى عدد الموظفين لتحديد متوسط نصيب الموظف الواحد من الحوافز، وهذا يشجع الإنجاز في الموازنة بجوده عالية واهتمام لشعور بالرضا من قبل الموظفين، ومحاولة لزيادة مهاراتهم عن طريق تحفيزهم او تدريبهم لضمان مستوى مستقر بأدائهم في تنفيذ الموازنة الاستثمارية. (العمور، 2009: 42). ويمكن تحديد الخطوات التي يتبعها المدقق الداخلي عند تنفيذ الموازنة الاستثمارية. (الفاطمين، 2003: 161):

- الخطوة الأولى تحديد ما يجب قياسه: يجب مراعات ان العناصر التي يتم احكام التدقيق عليها تتصف بالقدرة على القياس والثبات الموضوعية، ويتم على الاعمال ذات الأهمية الكبرى او العناصر التي تعتبر مفاصل العملية التنفيذ، وهذه النشاطات مسؤولة عن فشل او نجاح عملية التنفيذ، لذا يجب ان تخضع دائماً وعلى مدار الوقت الى التدقيق المستمر وذلك للحيلولة دون فشل التنفيذ.
- الخطوة الثانية قياس الاعمال المنفذة وفق المعايير المحاسبية للتدقيق: وتعتبر هذه الخطوة بالغة الأهمية لان معايير قياس الأداء تستخدم في قياس نتائج العمل المنفذ المقبولة والتي يتوقع ان تحقق الأهداف عند الإنجاز
- الخطوة الثالثة التأكد من تطابق الأداء الفعلي مع الأهداف: يقوم المدقق الداخلي بقرانه نتائج العمل ومستندات الصرف والتأكد من سلامتها وفق المعايير المحاسبية للتدقيق.
- الخطوة الرابعة اتخاذ إجراءات: اذا كانت النتائج تتطابق مع الأهداف نستمر بالعمل

وان كانت لا تتطابق نتخذ إجراءات تصحيحية. وكما مبين بالشكل (3) الآتي:

الشكل (3) خطوات التدقيق الداخلي عند تنفيذ الموازنة الاستثمارية



الشكل: من اعداد الباحث بالاعتماد على مصادر البحث

5 - اعتماد المدقق الداخلي على نظام المعلومات لتدقيق عمليات التنفيذ

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من اهم المقومات الداعمة لنظام التدقيق الفعال والكفوء، حيث بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من احكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي، تبدأ بالتسجيل الفوري للعمليات المحاسبية بالاعتماد على المستندات، والتأكد من صحة المستندات، وعدم اشراك موظف بعمليات التدقيق (سليم، 2015: 29). وتعتمد المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، وينبغي مراعات استخدام الأرقام المتسلسلة عند تدقيق المستندات الداخلة في عمليات التسجيل والعودة لها عند الحاجة، والتأكد من تاريخ الصرف والتوقيع، والمطابقة الدورية للمستندات التي تنتج من العمليات في المؤسسة وتبادل المستندات مع الغير، حيث تمتاز بأهمية قصوى كونها تمثل الأدلة الكتابية المؤيدة للعمليات الخاضعة للتدقيق، ويظهر دور المدقق الداخلي بإجراء كافة المقارنات الدورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى المستندات وحقيقة محتواها، مثل مقارنة حساب الاستثمارات بما هو موجود فعلا على مستوى المؤسسة وذلك باستخدام الجرد المادي، وأخيرا عدم اشراك الموظفين غير الكفوئين بعملية التدقيق والاكتفاء بالاعتماد على نظام المعلومات المحاسبي المعد من ذوي الاختصاص وتوزيع المسؤوليات داخل النظام المحاسبية بما يستجيب مع مقومات العمل الرقابي (الصحن، 2004: 165). ومن الجدير بالذكر نظم التدقيق الالكتروني واثارها على تنفيذ الموازنة الاستثمارية، ، يعتمد على مهارة المدقق بفتح ملفات الكترونية مخزونة لكل مراحل تنفيذ الموازنة، والذرعان التي أنجزت والمواد المتبقية من



الذرات وأرقام مستندات الصرف وتواريخها، لكي يتمكن من الوصول الى أي معلومة يحتاجها بشكل سريع ودقيق عند اعداد تقاريره الدورية السنوية، لا تتغير اهداف التدقيق الداخلي بتغير اشكال النظم المحاسبي المستخدمة في المشروع، يدوية كانت ام الكترونية، اعتماد المستندات الخاصة بالصرف وتمثيلها لنشاط معين تمكن المدقق من تقرير مدى ملائمة هذه المستندات والمبالغ التي تعكسها مع الاعمال المنجزة، كما انها تساعد على جمع الأدلة والبراهين اللازمة لأبداء الراي في سلامة الانفاق على تنفيذ مشاريع الموازنة، وعلى المدقق ان يفهم النظم المحاسبية المتبعة لوضع خطة تدقيق فعالة وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية (العزب، نظمي، 2012: 216) ومن مزايا النظام الالكتروني إمكانية اعتماد المدقق الداخلي على معلومات ذات دقة متناهية بالمقارنة بالعنصر البشري لعدم وجود عمليات غير متوازنة (ترحيل وترصيد)، ولا يميل النظام الى تكرار الأخطاء ولو كرر العملية الاف المرات وينفذ كل العمليات المحاسبية دون زيادة او نقصان، يعمل دون وجود دوافع واتفاقات مع الغير للسرقة والاختلاس ولا تحقيق منافع شخصية لحساب الغير(سمور، 2014: 23).

ويمكن القول ان النظم الالكترونية وسيلة مرشدة وقاعدة بيانات ناصحة تحدد مجالات الإخفاق في التنفيذ من خلال الارقام المثبتة بالحاسوب الالي من خلالها يمكن للمدقق ان يتخذ إجراءات تصحيحية وتقارير بالاعتماد عليها، كونها عملية تفاعلية وسرية وتكاملية مع العديد من عمليات التنفيذ. وعلى المدقق ان يقوم ببذل اقصى قدر من العناية المهنية الواجبة لمتابعة الاعمال وتنفيذ الموازنة عن طريق جمع المعلومات و تخزينها بشكل الكتروني، وكلما كانت هذه الإجراءات مفصلة ساعدت في تنفيذ خطته في التدقيق، وان قوة او ضعف التدقيق الداخلي لا يحدد فقط طبيعة الحصول على ادلة الاثبات وانما يحدد العناية والتعمق في فحص الأدلة، والاجراءات الاكبر أهمية من غيرها واجب التركيز عليها.

المبحث الثالث: الجانب العملي

أولاً \ نبذة عن عينة البحث جامعة الفلوجة

بدا التخطيط والسعي لتأسيس جامعة الفلوجة في سنة 2008، وتعتبر جامعة الفلوجة من الجامعات الفتية في العراق وفيها 292 تدريسي 363 موظف وكانت كلياتها تابعة الى جامعة الانبار لكنها انشطرت عنها واستقلت ماليا واداريا عند تأسيسها بشكل نهائي سنة 2014 وتضم 6 كليات في مواقع مختلفة داخل قضاء الفلوجة، حيث يوجد موقع رئيس خطط له ان يضم كل الكليات في مدينة الفلوجة وتم انجاز بعض المباني قبل انفصالها عن جامعة الانبار وهو قيد الإنجاز تبلغ مساحته 332 دونم وتم انشاء بعض المباني بهذا الموقع قبل تأسيسها ليضم رئاسة الجامعة والكليات كافة وتعرض للضرر من قبل الهجمة الإرهابية الغاشمة التي نالت من المدينة بشكل عام والموقع الجامعي بشكل خاص بالخراب والدمار، وسيستمر العمل بهذا الموقع حسب ما يرصد له من تخصيصات مالية في الموازنة الاستثمارية، لذا سعينا بتقديم هذه الدراسة لتحسين ورفع كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية من خلال الأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي في تنفيذ هذه الموازنة الاستثمارية ومن الله التوفيق.

ثانياً \ وصف وتشخيص متغيرات الدراسة

1 - المتغير المستقل (الأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي)

يوضح الجدول رقم(2) وصف إجابات العينة المبحوثة لاستمارة الاستبانة التي تم توزيعها على (مجموعة من منتسبي جامعة الفلوجة في الكليات ورئاسة الجامعة من التدريسين والموظفين) من خلال التوزيعات التكرارية والوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة، وتشمل الأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي المحور الأول من الاستبانة ورمزنا له (X) ويضم ثلاث ابعاد الأول: ويمثل المتغير المتعلق بكشف الانحرافات، ويبدأ بالأسئلة التالية (X1-X6) اما المتغير الثاني: ويمثل المتغير المتعلق بإدارة المخاطر، ويشمل الاسئلة (X7-X12)



اما المتغير الثالث: ويمثل المتغير المتعلق بقياس الكفاءة، ويشمل الأسئلة، (X13-X18)، وقد حصل المتغير بشكل عام على وسط حسابي اجمالي قدره (3.283) ويشير الوسط الحسابي الى أهمية المتغير من وجه نظر العينة كون الوسط عالي نسبيا وانحراف معياري قدره (0.968).

أ - كشف الانحرافات من قبل المدقق الداخلي

من معطيات الجدول (2) يتبين ان هذا المتغير حصل على وسط حسابي اجمالي قدره (3.122) وانحراف معياري (0.917) وقد اسهم السؤال (X4) في اغناء هذا المتغير حيث بلغ الوسط الحسابي للسؤال (3.633) وهو اعلى وسط حسابي بين جميع أسئلة هذا المتغير وانحراف معياري قدره (0.901). واتفقت العينة المبحوثة على ان المدقق الداخلي يتابع اثبات عملية التسجيل للصرف والقبض تم اعتماده على مستندات صادرة منحه حقيقية غير وهمية، وجاء السؤال (X5) بالمرتبة الأخيرة وحصل على وسط حسابي قدره (2.416) وانحراف معياري (1.182) انخفاض الوسط الحسابي أدى الى ارتفاع الانحراف المعياري مما يفسر وجود قناعة منخفضة في اراء عينة البحث عن دور المدقق في وضع إجراءات تساعد توافر قناعة معقولة بان البيانات الخاضعة للتدقيق قد اعدت بالشفافية، وهذه نسبة منخفضة نسبيا مقارنة بالأسئلة الأخرى تشير الى ضعف في دور المدقق بتصميم إجراءات تساهم بالإفصاح عن البيانات وانها اعدت بشفافية.

ب - إدارة المخاطر من قبل المدقق الداخلي

من معطيات الجدول (2) يتبين بان هذا المتغير حصل على وسط حسابي اجمالي قدره (3.353) وانحراف معياري قدره (0.967) وقد اسهم السؤال (X11) في اغناء هذا المتغير حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا السؤال (3.817) وهو اعلى وسط حسابي بين جميع أسئلة هذا المتغير وانحراف معياري (0.862)، واتفقت العينة على حرص المدقق الداخلي على اتخاذ إجراءات تصحيحية للأخطاء في

الوقت المناسب خلال فترة التنفيذ للموازنة الاستثمارية في الجامعة، وهذا يقلل المخاطر التي قد تتعرض لها عملية تنفيذ الموازنة الاستثمارية، اما المرتبة الأخيرة فكانت من نصيب السؤال (X9) وحصل على وسط حسابي قدره (3.003) وانحراف معياري (1.073) وهذا الوسط الحسابي يشبر الى ضعف في اتفاق العينة وقصور في دور المدقق الداخلي على تقسيم فترة تنفيذ الموازنة الاستثمارية الى عدة فترات رقابية وفتح ملفات الكترونية مخزونة لكل مراحل تنفيذ الموازنة. مما يعرض الموازنة الاستثمارية الى المخاطر عند التنفيذ.

ج - قياس كفاءة التنفيذ من قبل المدقق الداخلي

يوضح الجدول (2) مقدار الوسط الحسابي لهذا المتغير حيث بلغ (3.375) وانحراف معياري قدره (0.943) وقد اسهم السؤال (X14) في اغناء هذا المتغير حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا السؤال (3.800) وهو اعلى وسط حسابي بين جميع أسئلة هذا المتغير والانحراف المعياري بلغ (0.861)، وهذا يوضح اتفاق العينة بمدى تأثير عمل المدقق الداخلي عند تغير قوانين التعاقد. مما ينعكس سلبا على قياس تنفيذ الموازنة الاستثمارية بكفاءة، في حين حصل السؤال (X15) على المرتبة الأخيرة من وجه نظر العينة المبحوثة حصل على وسط حسابي (2.583) وانحراف معياري (1.086) وهذا الوسط الحسابي ضعيف مما يفسر ضعف قناعة العينة المبحوثة بدور المدقق الداخلي اتجاه إجراء المقارنات لحالات الصرف المسبق واللاحق لفترات معينة لتحديد أسباب التباين ان وجدت، لان التباين والاختلاف بالصرف يؤثر على تنفيذ الموازنة الاستثمارية بكفاءة.



الجدول (2) التكرارات والايواساط الحسابية والانحرافات المعيارية للأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي.

الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	لا اتفق	لا اتفق	اتفق الى حد ما	اتفق	اتفق بشدة	المتغير
		بشدة التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
البعد الأول (كشف الانحرافات) للمتغير المستقل التدقيق الداخلى							
1.184	2.971	9	12	13	17	9	X1
0.782	3.616	-	13	10	24	13	X2
1.062	3.016	10	9	14	15	12	X3
0.901	3.633	7	8	8	14	23	X4
1.191	2.416	19	16	4	11	10	X5
0.884	3.433	6	12	9	16	17	X6
0.917	3.122	الوسط الحسابى العام والانحراف المعيارى للبعد الاول					
البعد الثانى (إدارة المخاطر) للمتغير المستقل التدقيق الداخلى							
0.904	3.650	1	9	7	26	17	X7
1.068	3.004	8	7	12	19	14	X8
1.073	3.003	13	14	8	12	13	X9
0.990	3.316	9	11	7	18	15	X10
0.862	3.817	9	8	3	20	21	X11
0.894	3.333	7	16	5	14	18	X12
0.967	3.353	الوسط الحسابى العام والانحراف المعيارى للبعد الثانى					
البعد الثالث (قياس الكفاءة) للمتغير المستقل التدقيق الداخلى							
0.959	3.367	6	11	14	13	16	X13
0.861	3.800	4	10	-	21	24	X14
1.086	2.583	18	17	6	10	9	X15
0.987	3.716	4	10	4	23	19	X16
0.879	3.433	7	10	11	14	18	X17
0.888	3.350	8	12	7	17	16	X18
0.943	3.375	الوسط الحسابى العام والانحراف المعيارى للبعد الثالث					
0.968	3.283	الوسط الحسابى العام والانحراف المعيارى للمتغير للمستقل					

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل برنامج SPSS)

2 - المتغير التابع كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثماري

من معطيات الجدول (3) وبالاعتماد على نتائج البرنامج SPSS يمكن وصف آراء العينة المستجابة من خلال التكرارات والوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع (كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية) والذي يمثل المحور الثاني من استمارة الاستبانة، ويشمل مجموعة من الأسئلة، وقد رمز لها بالمتغير Y ويتكون من 18 سؤال تبدأ الأسئلة المتعلقة بهذا المتغير (Y1-Y18) وحصل هذا المتغير على وسط حسابي عام وانحراف معياري عام على التوالي (3.314) (0.949) وهو وسط حسابي مقبول وعالي نسبيا يشير على أهمية المتغير من وجه نظر العينة المبحوثة وانحراف معياري مقبول منخفض نسبيا ويشير الى ضعف تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي العام، وقد أسهمت معظم الأسئلة لهذا المتغير في اغناؤه وتعزيزه وفي المرتبة الأولى السؤال (Y12) وهو السؤال الذي حصل على اعلى وسط حسابي بين اجمالي الأسئلة لهذا المتغير قدره (4.667) وانحراف معياري قدره (0.501) مما يشير الى نسبة اتفاق عالية لعينة البحث، بان استخدام الحاسبات الالكترونية في تنفيذ الاعمال الخاصة في مشاريع الموازنة الاستثمارية وفق بيانات وبرامج مصممة لهذا الغرض في الجامعة من سياسات نجاح الموازنة، وتلاه السؤال (Y15) بالمرتبة الثانية وحظي بوسط حسابي (4.216) وانحراف معياري (0.599) وحظي بنسبة اتفاق عالية نسبيا أيضا لآراء عينة البحث، ويشير الى أهمية الزيارات الميدانية التي تقوم بها اقسام التدقيق الداخلي إضافة الى التدقيق المستندي سوف تساهم في كفاءة تنفيذ للموازنة، وحصل السؤال (Y16) على وسط حسابي قدره (2.017) وانحراف معياري قدره (1.341) وهي المرتبة الأخيرة بين اجمالي الأسئلة، مما يفسر منح فترات إضافية الى فترة العقد المتفق عليها تأثر على عملية التنفيذ في الموازنة الاستثمارية.



الجدول (3) التكرارات والايوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات كفاءة التنفيذ

الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	لا اتفق	لا اتفق	اتفق الى حد ما	اتفق	اتفق بشدة	المتغير
		بشدة التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
0.979	3.367	3	4	7	28	18	Y1
1.002	3.233	9	7	11	27	6	Y2
1.030	3.083	4	6	14	23	13	Y3
0.890	3.767	3	4	13	24	16	Y4
1.059	3.017	4	2	18	26	10	Y5
1.298	2.075	20	6	10	17	7	Y6
0.896	3.883	18	-	17	19	6	Y7
0.687	4.004	-	2	5	14	39	Y8
1.283	2.816	16	6	20	9	9	Y9
0.852	3.766	3	3	13	27	14	Y10
0.988	3.317	5	12	10	25	8	Y11
0.501	4.667	3	-	4	27	26	Y12
1.198	3.068	9	7	16	17	11	Y13
0.999	3.416	13	1	12	16	18	Y14
0.599	4.216	-	3	6	26	25	Y15
1.314	2.017	30	8	11	6	5	Y16
1.197	2.583	27	2	9	13	9	Y17
0.970	3.361	7	6	11	27	9	Y18
0.949	3.314	الوسط الحسابى العام والانحراف المعيارى العام للمتغير للتابع					

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل لبرنامج SPSS)

ثالثاً \ اختبار فرضيات الدراسة

1 - تحليل علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة

من معطيات الجدول (4) نلاحظ وجود علاقة ارتباط بين المتغير (X) حيث بلغت قيمة معامل والمتغير (Y) الارتباط (**0.498) وهذا مؤشر جيد يعكس العلاقة بين المتغير المستقل الأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي (X) والمتغير التابع كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية (Y) عند مستوى (**0.05) مما يشير الى تحقق الفرضية الرئيسة الاولى التي تنص على (توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين الأدوار المرتقبة المدقق الداخلي وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية).

اما فيما يتعلق باختبار علاقات الارتباط بين كل متغير من متغيرات الأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية كانت بالصيغة التالية:

أ - العلاقة بين دور المدقق الداخلي في كشف الانحرافات وكفاءة تنفيذ الموازنة

الاستثمار

جدول(4)معامل الارتباط سبيرمان للعلاقة بين الادوار المرتقبة للمدقق الداخلي وكفاءة التنفيذ

Y		أدوار التدقيق الداخلي
معنوية معامل الارتباط	قيمة معامل الارتباط	
0.001	**0.498	X
0.007	**0.330	X1
0.001	**0.480	X2
0.006	**0.323	X3

P≤0.50 ** N=60

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل لبرنامج SPSS)

من معطيات الجدول (4) تبين بان هناك علاقة ارتباط معنوي بين دور المدقق الداخلي بكشف الانحرافات (X1) وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية (Y) اذ بلغت قيمة معامل الارتباط (**0.330) وتشير قيمة معامل الارتباط لعلاقة دور المدقق الداخلي لتجنب أي معاملات لا تتخذ اتجاه صحيح (لم تدرج ضمن خطة الموازنة الاستثمارية) ودور



المدقق الداخلي بأجراء المقارنات لحالات الصرف المسبق واللاحق لفترات معينة لتحديد أسباب التباين ان وجدت، وعمل المدقق الداخلي على التأكد من ان عمليات الصرف لا تتجاوز الصلاحيات وتتم وفق الإجراءات الصحيحة، و المدقق الداخلي اثبات عملية التسجيل للصرف والقبض تم اعتمادها على مستندات صادرة من جهة حقيقية غير وهمية، وهذا يفسر مدى مساهمة هذا الدور بضبط العمل المحاسبي ومدى علاقة بتحسين كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية في الجامعة.

ب - العلاقة بين دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر وكفاءة تنفيذ الموازنة

الاستثمارية

تشير نتائج التحليل في الجدول (4) الى وجود علاقة ارتباط معنوي بين دور المدقق الداخلي لأداره المخاطر (X2) وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية (Y) اذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.480**) عند مستوى معنوي (0.05)، وتفسر هذه العلاقة أدوار المدقق الداخلي لإدارة للمخاطر كونه يساهم في تقديم دلائل تشير الى ان الاعمال المنجزة في مشروع الموازنة الاستثمارية تتناسب مع حجم عمليات الانفاق، وتركيز المدقق الداخلي على تقييم الأنشطة والعمليات قبل واثناء وبعد التنفيذ حسب المعايير المحاسبية، وعمل المدقق الداخلي على تقسيم فترة تنفيذ الموازنة الاستثمارية الى عدة فترات رقابية ويفتح ملفات الكترونية مخزونة لكل مراحل تنفيذ الموازنة، وحرص المدقق الداخلي على تحقيق التنسيق والتوافق بين الأنشطة والاعتمادات والمدة المحددة لها في الموازنة الاستثمارية، وعمل المدقق الداخلي على تصميم إجراءات تساعد على توافر القناعة المعقولة بان البيانات المالية قد اعدت بشفافية، ومتابعة المدقق الداخلي بشكل دوري مراحل انجاز الذرعات عند تنفيذ مشاريع الموازنة الاستثمارية، وتفسر هذه الأدوار مدى علاقة ومساهمة المدقق الداخلي في الحد او تخفيض المخاطر التي تتعرض لها عملية تنفيذ الموازنة الاستثمارية ورفع كفاءة تنفيذها.

ت - العلاقة بين دور المدقق الداخلي في قياس الكفاءة وكفاءة تنفيذ الموازنة

الاستثمارية

تشير نتائج التحليل في الجدول (4) الى ان هناك علاقة ارتباط معنوي بين قياس كفاءة التنفيذ من قبل المدقق الداخلي (X3) وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية (Y) اذ

بلغت قيمة معامل الارتباط (0.323^{**}) عند مستوى معنوي (0.05)، وتفسر هذه العلاقة من خلال أدوار المدقق الداخلي المتمثلة بعمل المدقق الداخلي بالاستقلالية والحيادية في ابداء الرأي والموضوعية عند فحص الاعمال ينعكس على كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية، كما ويتأثر عمل المدقق الداخلي عند تغير قوانين التعاقد مما ينعكس سلبا على قياس تنفيذ الموازنة الاستثمارية بكفاءة، والتزام المدقق الداخلي بتقارير ديوان الرقابة المالية عند مراجعة العمليات المالية وفحصها يساعد المدقق الداخلي على قياس كفاءة التنفيذ، وعندما فتح سجل والحفظ الإلكتروني للذرات المنجزة والمواد المتبقية من الذرات وأرقام مستندات الصرف وتواريخها يساعد المدقق على تقييم وقياس الاعمال المنجزة في الموازنة الاستثمارية، كما التزام المدقق الداخلي بعدم التحيز الى قرارات الإدارة العليا اذا كانت غير رشيدة فيما يخص الاعمال المنجزة عند فحصها وقياسها يرفع كفاءة التنفيذ، عدم اشترك المدقق الداخلي باي عمل تنفيذي لأعمال يقوم بمراجعتها ويحافظ على الاستقلالية من خلال قياس استخدام الموارد، وهذه الأدوار تنعكس بشكل إيجابي على قياس كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية.

2 - تحليل علاقات الأثر بين متغيرات الدراسة

أ - تأثير الأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي لكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية

يختص هذا المحور بالتركيز على اختبار الفرضية الرئيسية الثانية لمتغيرات الدراسة (توجد علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين أدوار المدقق الداخلي وتنفيذ الموازنة الاستثمارية بكفاءة) ولاختبار هذه الفرضية فان الامر يستلزم تحديد درجة تأثير هذه الأدوار مجتمعة (كشف الانحرافات وإدارة المخاطر وقياس كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية)، وكذلك تأثير كل متغير من متغيرات الأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي على كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية وفق الفرضيات المنفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية المختصة بعلاقة الأثر.

والجدول (5) يوضح علاقة الأثر بين الادوار المرتقبة للمدقق الداخلي مجتمعة كمتغير مستقل (X) على المتغير التابع كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية (Y)، وعلى النحو الاتي:



الجدول (5) تأثير الأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي بكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية

Model	Unst Coefficients		R2	T	Sig
	B	Std.Error			
(Constant) 1	2.005	0.288	0.225	6.021	0.000
X	0.397	0.079		4.019	0.000

P≤0.05 * N=60

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل لبرنامج SPSS)

يشير الجدول (5) الى نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط، وتشير المعطيات الى التأثير المعنوي للأدوار المرتقبة مجتمعة على كفاءة تنفيذ الموازنة، حيث بلغ معامل B (0.397) واختبار (t) المحسوبة والبالغة (4.019) وهي اكبر من القيمة الجدولية البالغة (1.671) وعند درجة حرية (1,58)، وعند مستوى معنوي (0.05)، كما بلغت قيمة معامل التحديد (R2) (0.225) أي ان (22.5%) من كفاءة تنفيذ الموازنة يفسر من خلال الأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي مجتمعة وهذا يشير الى الدور الواضح للمدقق الداخلي في كفاءة تنفيذ الموازنة، مما يشير الى تحقق النظرية الرئيسية الثانية (توجد علاقة أثر معنوية ذات دلالة إحصائية للأدوار المرتقبة للمدقق الداخلي في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية).

ب - تأثير دور المدقق الداخلي (كشف الانحرافات) بكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية

الجدول (6) تأثير دور المدقق الداخلي لكشف الانحرافات في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية

Model	Unst Coefficients		R2	t	Sig
	B	Std.Error			
(Constant) 1	2.135	0.213	0.301	8.011	0.000
X1	0.260	0.060		3.110	0.000

P≤0.05 * N=60

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل لبرنامج SPSS)

يوضح الجدول (6) التأثير المعنوي لدور المدقق الداخلي المتمثل بكشف الانحرافات (X1) كفاءة التنفيذ الموازنة الاستثمارية (Y).

تشير نتائج التحليل من الجدول (6) الى ان هناك تأثير معنوي اذ بلغت قيمة (B) بيتا (0.060) واختبار (t) المحسوبة حيث بلغت (3.110) وهي اعلى من قيمتها الجدولية البالغة (1.671) عند درجة حرية (1، 58) عند مستوى معنوي (0.05) اذ بلغت قيمة معامل التحديد (R2) (0.30) ويدل هذا المؤشر الى إمكانية التوصل الى نظام تدقيق محكم يمكن الاعتماد عليه بخفض الكلف والهدر بالتخصيصات من خلال كشف الانحرافات وفرض السيطرة عليها وعدم تكرارها في المراحل القادمة لتنفيذ الموازنة الاستثمارية، واستنادا الى ذلك تحققت الفرضية الفرعية الأولى (توجد علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجراءات كشف الانحرافات من قبل المدقق الداخلي وكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية).

ت- تأثير دور المدقق الداخلي (إدارة المخاطر) في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية

الجدول (7) تأثير دور المدقق الداخل (إدارة المخاطر) بكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية

Model	Unst Coefficients		R2	t	Sig
	B	Std.Error			
(Constant) 1	2.197	0.320		6.892	0.000
X2	0.285	0.068	0.208	2.997	0.000

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل لبرنامج SPSS)

يتضح من الجدول (7) التأثير المعنوي لدور المدقق الداخلي المتمثل بإدارة المخاطر (X2) في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية (Y).

تشر نتائج التحليل من الجدول (7) الى ان هناك تأثير معنوي، اذ بلغت قيمة (B) بيتا (0.285) واختبار (t) المحسوبة (2.997) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.671) عند درجة حرية (1،58) عند مستوى معنوي (0.05)، وبلغت قيمة معامل



التحديد (R2) (0.208) وهذا يشير الى دور المدقق الداخلي لإدارة المخاطر بما يسهم من تقليل حالات عدم التأكد وتقييم الأنشطة والضغوطات الخارجية التي تتعرض لها عملية تنفيذ الموازنة الاستثمارية، واستنادا الى ذلك تحققت الفرضية الفرعية الثانية والتي مفادها (توجد علاقة تأثير لإدارة المخاطر من قبل المدقق الداخلي في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية).

ج - تأثير دور المدقق الداخلي (قياس كفاءة التنفيذ) في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية

(الجدول 8) تأثير دور المدقق الداخلي (قياس الكفاءة) بكفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية

Model	Unst Coefficients		R2	t	Sig
	B	Std.Error			
(Constant) 1	2.308	0.290		7.987	0.000
X3	0.361	0.077	0.244	4.653	0.000

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل لبرنامج SPSS)

يتضح من معطيات الجدول (8) الى ان هناك تأثير معنوي لدور المدقق المتمثل بقياس كفاءة تنفيذ الموازنة (X3) في كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية. تشير نتائج التحليل من معطيات الجدول (8) الى ان هناك تأثير معنوي، حيث بلغت قيمة (B) (0.285) واختبار (t) المحسوبة (4.653) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.671) عند درجة حرية (1,58) عند مستوى معنوي (0.05) وبلغت معامل التحديد (R2) (0.244)، وهذا يشير الى دور المدقق الداخلي لمساعدة الإدارات المسؤولة والمخولة بالصرف من تقدير حالات الصرف لفترات لاحقة حسب نوع احسب نوع الأنشطة التي يمكن قياسها بشكل كمي اوتم تقييمها مسبقا عند تنفيذ الموازنة الاستثمارية، واستنادا الى ذلك تحققت الفرضية الفرعية ال ثالثة والتي مفادها توجد علاقة تأثير بين قياس الكفاءة من قبل المدقق الداخلي في تنفيذ الموازنة الاستثمارية بكفاءة).

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

يمثل هذا البحث خلاصة ما توصلت له الدراسة من استنتاجات اعتمدت على نتائج الدراسة من الجانب النظري والجانب العملي، واستنادا الى هذا وضعت مجموعة من التوصيات نعرضها تبعا وفق الاتي:

أولا \ الاستنتاجات- اعتمدت على الجانب النظري والجانب العملي وكما يأتي:

1 - استنتاجات اعتمدت على الجانب النظري

- أ- يمثل التدقيق الداخلي نظام للقضاء او الحد من الفساد المالي والإداري بشكل عام، وفقا للدور التي يمارسه المدقق الداخلي والتزامه بمجموعة من المعايير الأخلاقية بتمثلة بالشفافية والانضباط والاستقلالية.
- ب- هناك قصور في أنظمة الحفظ الالكترونية يعتمد عليها في حالة وجود ضرورة لاسترجاع معلومات مهمة عن تنفيذ الموازنة الاستثمارية الخاضعة للتدقيق في فترات لاحقة.
- ت- هناك نظرة عامة بان المدقق الداخلي يحاول جاهدا تصعيد أخطاء الإدارة العليا ويعرقل عمليات الصرف وهذا يعتبر قلة وعي تدقيقي عند القيادات.
- ث- عدم وجود برامج تنظم واجبات المدقق الداخلي وتحدد مسؤولياته بما ينسجم مع طبيعة الاستقلالية في العمل.
- ج- دفع مستحقات المقاولين المنفذين بالاعتماد على المستندات دون تواجده في ميدان العمل للتأكد من الذرعات المنجزة بشكل فعلي، لاسيما بان المستندات قابلة للتزوير، مما يعرض عمليات التنفيذ للمخاطر.
- ح- قصور في توفر كوادر تدقيق كفوة مؤهلة علميا وعمليا لاختبار الاعمال المنجزة ووسائل التنفيذ الملائمة ومن ثم تقييم أداء هذه الجهات.
- خ- عدم واقعية تقدير مبالغ الموازنة الاستثمارية يؤدي الى محاولة الأقسام خلق فائض في مبالغ تنفيذ الموازنة الاستثمارية للمصاريف المبالغ بها.



د- تأخر إقرار الموازنة والمصادقة عليها من قبل الدولة ينعكس سلباً على كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية مما يخلق عرقلة وتأخير في الإنجاز.

2 - استنتاجات اعتمدت على الجانب العملي

من خلال استطلاع آراء عينة من جامعة الفلوجة (عمداء ومعاونين العمداء ورؤساء الأقسام وأعضاء الهيئة التدريسية من ذوي الاختصاص ومدققين ومحاسبين والشعبة الهندسية للمشاريع) تبين الآتي:

أ- لا توجد في الجامعات كافة قواعد ومبادئ تنظم عمل المدقق الداخلي وتحديد ادواره بشكل تفصيلي.

ب- قصور في الشفافية والافصاح وذلك من حيث:

- عدم الإفصاح عن التنبؤات المستقبلية فيما يتعلق برسم سياسات التدقيق عند تنفيذ الموازنة الاستثمارية

- عدم الإفصاح عن تعارض او عدم تعارض للمصالح الذي قد يحدث بين المشرفين على العمل والمنفذين للموازنة.

- عدم وجود شفافية في احتساب الحوافز والمكافآت ولا تعتمد على معايير واضحة عند صرفها في عمليات التنفيذ للموازنة الاستثمارية.

ت- اكدت غالبية الإجابات ان التزام المدقق الداخلي بسرية المعلومات واعتماده على أنظمة حفظ الكترونية تجعله يتمتع باستقلالية كافية.

ث- اكدت غالبية الإجابات على أهمية دور المدقق الداخلي بالحرص على اتخاذ إجراءات تصحيحية في الوقت المناسب خلال فترة التنفيذ يرفع كفاءة التنفيذ للموازنة الاستثمارية.

ج- التزام المدقق الداخلي بعدم التحيز الى قرارات الإدارة العليا اذا كانت غير رشيدة فيما يخص الاعمال المنجزة عند فحصها وقياسها يرفع كفاءة تنفيذ الموازنة الاستثمارية.

ح- ضرورة تعاون المدقق الداخلي وتشاوره مع المهندسين المشرفين على المشاريع قبل البدء بصرف الذرعات المنجزة.

خ- تبين من خلال استجابة العينة قبولهم لفكرة البحث وتم الاستجابة بشكل جيد ومرضي.

ثانياً \ التوصيات

بناء على ما توصل له الباحث من نتائج في ضوء الاستنتاجات التي تم التطرق لها بالجانبين النظري والعملي حيث يوصي الباحث بما يلي:

- 1 - تبني وزارة التعليم العالي والبحث العلمي مبادئ وقواعد تحدد اليات عمل المدقق الداخلي وحجم مسؤولياته، تحديد ادواره على شكل مدونات او موثيق.
- 2 - ضرورة تطوير المعايير المحاسبية المحلية ومواكبة المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالشفافية والافصاح بما يتناسب وادوار المدقق الداخلي في الإعلان عن سياسات التدقيق المستقبلية وتشكيل لجان لصرف المكافآت المالية والحوافز عند تنفيذ الموازنة الاستثمارية.
- 3 - مراعاة العمل على تقيد قدرة الإدارة العليا في التحكم والتدخل في عمليات التدقيق للأعمال المنفذة وجعل المدقق الداخلي مرتبط مباشرة بالسيد برئيس الجامعة دون ارتباطه بمساعد رئيس الجامعة الإداري.
- 4 - مراعاة اتباع نظام الكتروني لحفظ العمليات المنفذة وتقسيمها الى فترات عند تدقيقها مما يعطي سرعة في الاسترجاع وسرية تامة كون المدقق الداخلي مسؤول عن حفظها.
- 5 - عقد ندوات تثقيفية لنشر الوعي التدقيقي لبعض القيادات والحد من النظرة العامة بان المدقق الداخلي يسبب تأخير في حالات الصرف، وبيان حجم مسؤولياته في الحد من المخاطر التي تتعرض لها عملية الصرف عند تنفيذ المشاريع للموازنة الاستثمارية.
- 6 - مراعات إمكانية اعلام وزارة المالية بان تأخير التمويل المالي يؤثر على عملية تنفيذ الموازنة وتوضيح اهم المشاكل التي يمكن الوقوع بها.
- 7 - ضرورة تواجد المدقق الداخلي في ميدان العمل يمكنه من التأكد من ان مستندات الصرف للذرات المن، جزء حقيقية وغير صادرة من جهات وهمية.
- 8 - مراعات مشاركة المدقق الداخلي واعطائه دور فعال في عملية اعداد وتنفيذ الموازنة الاستثمارية سواء بقياس اداءها او تقييم برامجها، يرفع من كفاءة تنفيذها.



- 9 - ضرورة توخي الحذر والدقة في اختيار الشركات المنفذة للموازنة الاستثمارية، قبل الحصول على (CV) لهذه الشركات او قاعدة بيانات عن سيرتها ونزاهتها، لتلافي حالات التلكؤ والنكول والسرقة.
- 10 - ضرورة مخاطبة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بدمج عمل المدقق الداخلي او الرقابة الداخلية مع مكاتب المفتشين العموميين في وزارة التعليم العالي.

المصادر

1. البدري، مسعود، (2007)، فحص انتقادي لواقع النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية العامة، المؤتمر الأول للسياسات العامة، جامعة قاريونس، بنغازي، 11-13/6/2007.
2. ألبابري، محمد علي، (2014)، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين في اليمن، رسالة ماجستير، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء.
3. ثورية، عبد الرحمان، (2017)، تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة محمد بسكرة، كلية العلوم التجارية والتسيير.
4. خلف الله، وائل محمد، (2007)، واقع اعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة قسم المحاسبة.
5. الزعبي، ناجح محمد، (2004)، دور الموازنات في تخطيط ورقابة وتقييم الأداء، رسالة ماجستير، جامعة ال البيت.
6. سلوم، حسن عبدالكريم، المهياي، محمد خالد، (2007)، الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة، العلوم الإدارية، العدد 64، مجلد بلا.
7. سليم، كحيل، (2015)، دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية.
8. سمور، نبيل إبراهيم، (2014)، دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
9. السوفيري، فتحي رزق، محمد، سمير رزق، (2002)، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الدامعة الجديدة للنشر والتوزيع.
10. الشرع، مجيد، (2009)، الرقابة الداخلية ودلالاتها في الحد من الفساد المالي، المنصور، عدد (14) مجلد (1).

11. شريف,اثير أنور,(2008), دور الحاكمية في اعداد الموازنة العامة في العراق, أطروحة دكتوراه, جامعة بغداد,كلية الإدارة والاقتصاد.
12. الصحن, عبد الفتاح محمد,(2004), أسس المراجعة العملية والعلمية,الدار الجامعية
13. الصحن, عبد الفتاح,الصبان, محمد سمر,(2004), أسس المراجعة (الأسس العملية والعلمية) دار الجامعة للنشر, مصر.
14. الطائي, اسعد لازم, (2014), تفعي دور الرقابة الخارجية على مشاريع الموازنة الاستثمارية الحكومية المحلية, بحث لنيل شهادة المح,اسب القانوني,المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية, جامعة بغداد.
15. عتاش,عبدة احمد,(2011), اطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الاعمال المصرية, رسالة ماجستير, جامعة طنطا, كلية التجارة.
16. العزاوي, محمد سلمان, الجبوري, عبد الصاحب نجم, (,2008) تقويم أسس اعداد الموازنة العامة للدولة من خلال تحسين الموازنة الفدرالية العامة, العلوم المالية والمصرفية, مجلد(15), عدد(53).
17. العزب, هاني عبدالحافظ, نظمي إيهاب,(2012) , تدقيق الحسابات الاطار النظري, طبعة أولى, وائل للنشر والتوزيع,عمان.
18. عصفور,محمد شاكر,(2009),أصول الموازنة العامة, دار المسيرة للنشر والتوزيع,الطبعة الثانية,عمان,الأردن.
19. العطار,عبد,حيدر عباس,(2016), تأثير جودة التدقيق الداخلي على كفاءة تنفيذ مشروع الموازنة الاستثمارية في الجامعات الفتية,العلوم الإدارية والاقتصادية,مجلد6,عدد2.
20. عليان, زيد محمود,(2009), مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية في الأردنية, رسالة ماجستير, جامعة الشرق الأوسط, المحاسبة.
21. العمور, عبدالواحد, (2009), تقييم نظم الموازنات في الجامعات الفلسطينية, رسالة ماجستير, الجامعة الإسلامية, كلية التجارة.
22. الغريبان, فاطمة صالح,(2009), العلاقة بين التدقيق الداخلي وبيئة الوحدة الاقتصادية ,أطروحة دكتوراه, جامعة بغداد كلية الإدارة والاقتصاد.
23. الفاطمين,احمد, (2012), مفاهيم تطبيقية الإدارة الاستراتيجية ,الطبعة الأولى, دار مجدلاوي, للنشر.
24. فضيلة,مقراني,(2015), دور الموازنة الاستثمارية في تحسين أداء المؤسسة دور المؤسسة دراسة حالة في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز,رالة ماجستير, جامعة قاصدي,كلية العلوم الاقتصادية.
25. مازون, محمد امينو(2011),التدقيق المحاسبي في منظور المعايير الدولية مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر رسالة ماجستير ,جامعة الجزائر ,رسالة ماجستير, جامعة الجزائر, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.



26. المخزومي, شيماء طاهر,(2011), اطار مقترح للرقابة المالية على مشروع الموازنة الاستثمارية, بحث لنيل شهادة المحاسب القانوني, المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية, جامعة بغداد.
27. المدلل, يوسف سعيد,(2007), دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري, رسالة ماجستير لجامعة الإسلامية, كلية التجارة.
28. المدهون, رعدة إبراهيم,(2014), العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المصارف واثراها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض كلف المدقق الخارجي, رسالة ماجستير, الجامعة الإسلامية غزة, كلية التجارة.
29. مسعد, محمد فضل,(2008), دراسة معمقة في تدقيق الحسابات, دار كنوز للنشر, عمان, الأردن.
30. نصر, عبدالوهاب,(2011), المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر مدخل عملي لمواجهة ازمة دبي في ضوء تجارب الدول الأخرى,الدار الجامعية , الإسكندرية.
31. الوردات , خلف عبدالله , (2006), التدقيق الداخليين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية, دار الوراق للنشر والتوزيع ,عمان ,الأردن.
32. الياسري , كمال نوماس , (2015), تقويم نظام الرقابة الداخلية وفق تصنيف بروان للمخاطر, بحث لشهادة المحاسب القانوني, المعهد العالي للماليين والمحاسبين ,جامعة بغداد.
- Autres, Lucboyer,(1986), Precis D; Organization, Etd. Gestion, Les Editions.
 - Besley Scott, Brigham, Eugene, (2008), Managerial Finance Thomson Higher Education.
 - Chambers,A. ,(2014), New Guince on Internal Audit an Analysis and Appraisal of Recent Developments.Manageial Auditing Journal,Vol.2,No22 D organization Higher Education,14, USA.
 - Michael, H,(2011), Government and Not-for Profit Accounting Concepts and Practices 5th Johan Wiley and Inc., USA.