

## قياس فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي للمؤسسات الحكومية في التأثير على تنفيذ بنود الموازنة العامة/دراسة ميدانية في مديرية تربية نينوى

الباحث: ضياء نزار ذنون  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة الموصل

أ.م. إنصاف محمود رشيد  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة الموصل

### المستخلص:

يهدف البحث إلى قياس مدى كفاءة أجهزة التدقيق الداخلي في التأثير على بنود الموازنة واكتشاف اخطاء التنفيذ اول بأول، ويعد هذا الموضوع من المواضيع المهمة وذلك لاعتبار التدقيق الداخلي خط الدفاع الاول للمنشأة او الوحدات التابعة لها ضد اي مخاطر قد تواجه هذه المؤسسات ويعمل التدقيق الداخلي على تحسين الفرص لتحقيق اهداف الوحدة، وتحديد فرص التحسينات في العمليات التشغيلية، عن طريق القيام بخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية، فضلا عن القيمة التي تحدث نتيجة استثمار الفرص من اجل تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية، وتحسين العمليات وتقليل التعرض للمخاطر من خلال الخدمات الاستشارية والتوكيدية، وتمحورت منهجية البحث في بيان واقع التدقيق الداخلي ومدى تأثيره على الموازنة من عدمه في المديرية العامة لتربية نينوى إذ استطلع البحث عينة من موظفي وحدة التدقيق الداخلي العاملين في المديرية ومن اهم النتائج التي توصل اليها البحث هو قصور أجهزة التدقيق الداخلي فيما يخص اعداد الموازنة التخطيطية وعملية المتابعة والتنفيذ والرقابة على التخصيصات المرصودة لتنفيذ خطط الوحدة المبحوثة لذا نوصي الى ضرورة اعادة صياغة واجبات التدقيق الداخلي وذلك من خلال فريق من المدققين الداخليين من ذوي الخبرة والتخصصات المالية والمحاسبية الذين يمتازون بعقلية تحليلية واسعة وخبرة عميقة بمجال الرقابة والتدقيق الداخلي لدراسة الحاضر والتنبؤ بالمستقبل بهدف اعداد الموازنة وحصر انحرافات تنفيذها في الوحدة المبحوثة ومن ثم تطبيقها على المؤسسات الحكومية ككل.

### Measuring the effectiveness of the internal audit instruments of government institutions in influencing the implementation of the budget items

#### A field study in the Directorate of Education of Nineveh

#### Abstract:

The objective of the research is to measure the efficiency of the internal auditing services in influencing the balance sheet items and discovering implementation errors when they first occur. This subject is considered as an important issue, as internal auditing is considered as the first line of defense of the entity or its units against any risks that these institutions may face. Internal auditing improves the opportunities for achieving the objectives of the internal auditing unit and identifies opportunities of improvements in operational processes by providing assurance and advisory services. It also improves the value arising from investment of opportunities to achieve economic objectives of the unit. Additionally, it improves operations and reduces the risk exposure through advisory and affirmative services. The methodology adopted in this research has focused on the reality of internal auditing and the extent of its impact on

the budget in the Directorate General of Education in Nineveh. The research surveyed a sample of the staff of the Internal Audit Unit working in the Directorate. The most important findings the research arrived at was the failure of Internal Auditing to account for the preparation of budget planning, and follow-up processes; the implementation and control of the allocations earmarked for the realization of the plans of the unit under study. Therefore, the researchers recommend the need to reformulate the duties of internal auditing, through a team of specialized internal auditors with experience in financial and accounting disciplines who have a broad analytical mentality and a deep experience in the field of inspection and internal auditing. In order to study the present, and predict the future, and to prepare the budget and limit any implementation deviations in the unit under investigation, and then to apply that to government institutions as a whole.

### المقدمة:

ان التدقيق الداخلي مهنة تتطلب من المدقق تقديم خدمات أولى من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية، إذ يستطيع المدقق الداخلي من خلال عمله الحكم على كفاءة وفاعلية إدارة الوحدة الاقتصادية وتقييم جودة أدائها وذلك عبر قسم متخصص ومستقل في تلك الوحدة ونتيجة لذلك فقد ظهرت مفاهيم واتجاهات حديثة للتدقيق الداخلي، حيث بين مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي (Institute of Internal Auditing: IIA) في عام ١٩٧١ التدقيق الداخلي على أنه نشاط تقويمي مستقل ينشأ داخل الوحدة الاقتصادية لمراجعة العمليات، كخدمة الإدارة وهو وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقويم فاعلية وسائل التدقيق الأخرى، وعليه فقد تم تقسيم البحث الى المحاور التالية (المحور الاول: الإطار المنهجي، المحور الثاني: التدقيق الداخلي للموازنة العامة ، المحور الثالث: اثر التدقيق الداخلي على تنفيذ الموازنة العامة لعينة البحث).

### المحور الاول: منهجية البحث

#### أولاً. مشكلة الدراسة:

تظهر مشكلة البحث في ان المدقق الداخلي لا يقوم بالرقابة على تنفيذ الموازنة للحد من انحرافات في الوحدات الحكومية والمتمثلة بالمديرية العامة لتربية نينوى عينة البحث مما انعكس على كفاءة اجهزة التدقيق الداخلي.

#### ثانياً. أهمية الدراسة:

تظهر أهمية هذه البحث من خلال بيان مدى قدرة اجهزة التدقيق الداخلي في مساعدة الوحدات الحكومية على تنفيذ موازنتها من عدمه وذلك بالتطبيق على المديرية العامة لتربية نينوى عينة الدراسة.

#### ثالثاً. أهداف الدراسة: تنصب أهداف البحث إلى الآتي:

١. الوقوف على مفهوم الموازنة العامة وواقع الموازنة العامة في العراق.
٢. توضيح مهام التدقيق الداخلي المكلف بأدائها ودوره في تحقيق اهداف الوحدة او المؤسسة التي يعمل لديها.

٣. قياس قدرة أجهزة التدقيق الداخلي في اكتشاف الانحرافات في تنفيذ الموازنة من خلال عرض بيان الموازنة لمديرية تربية نينوى وبيان بنودها الأساسية وما تحتويه من انحرافات بين ما هو مخطط وما هو فعلي.

#### رابعاً. فرضيات الدراسة:

من أجل الوصول إلى أهداف البحث تم صياغة الفرضية الآتية:  
ان نظام الرقابة الداخلية لمديرية تربية محافظة نينوى يمتاز بالفاعلية الذي يمكن من خلاله الالتزام بتنفيذ الموازنة ومنع انحرافها.

#### خامساً. منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة على منهجين أساسيين هما المنهج الاستقرائي باستقراء الأدبيات والنشرات العلمية ذات الصلة بها، من كتب ودوريات علمية ورسائل جامعية ومقالات وأبحاث من المواقع الإلكترونية عربية وأجنبية، والمنهج الاستنباطي، باستنباط العلاقة بين متغيرات الدراسة لمديرية تربية نينوى ومن ثم اختبار هذه العلاقة.  
سادساً. عينة الدراسة:

تم اختيار المديرية العامة لتربية نينوى إحدى الوحدات الحكومية في العراق لتطبيق الجانب العملي لمجتمع الدراسة في كونها من أقدم مديريات التربية على مستوى الدولة العراقية والتي لها أهمية بالغة في هذه المحافظة، إذ بلغ عدد منتسبيها ٤٨٠٠٠ وأكثر من ٢٤٠٠ مدرسة (المصدر إعلام تربية نينوى)، أما عينة مجتمع الدراسة فقد شملت قسم التدقيق الداخلي في المديرية، وقد تم توزيع (٦٦) استمارة استبيان على عينة من مجتمع الدراسة وتم استرداد (٥٦) استمارة وكانت صالحة للدراسة.

### المحور الثاني: التدقيق الداخلي للموازنة العامة

تم تقسيم هذا المحور إلى أولاً: التدقيق الداخلي (مفهوم، أهداف، مخاطر، أنواع التدقيق) ثانياً: الموازنة العامة من (مفهوم، أهمية، خصائص) ثالثاً: واقع الموازنة العراقية، رابعاً: استراتيجية التدقيق الداخلي للحد من انحراف الموازنة.

#### أولاً. التدقيق الداخلي:

##### ١-٢-١ مفهوم التدقيق الداخلي:

وهو جهاز تقويمي ضمن تشكيلات الوحدة ويعتبر أحد وسائل التدقيق الداخلي الفعالة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها وطمأنتها على أن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من حماية أصول أموال الوحدة الاقتصادية والتحقق من إتباع موظفي الوحدة الاقتصادية للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم (الدليل التدقيقي رقم ٤ الصادر عن ديوان التدقيق المالية العراق).

كما أن التدقيق الداخلي يمثل الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي للتأكد والدقة الحسابية والمحاسبية والذي يطلق عليه (turn and ick)، وقد توسع ليشمل (التشغيلي) الذي يتناول ثلاثة عناصر أساسية بالنسبة لإدارة الوحدة وهي (الاقتصاد، الكفاءة، الفاعلية). (حمد، ٢٠١٦: ١٨٥)

١. الاقتصاد "Economy" فتعني انجاز الاعمال بأقل التكاليف الممكنة، وهي التي تتعلق بالشروط والبنود التي تحصل المنشأة من خلالها على الموارد اللازمة لها (الذبيان، ٢٠٠٩: ٢٨-٢٩).

٢. **الكفاءة "Efficiency"** فتعني العلاقة بين المدخلات والمخرجات اي بتحقيق الاهداف بأقل التكاليف، يعني تعظيم المخرجات باستخدام القدر نفسه من الموارد المحددة او تقليل المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات.

٣. **الفاعلية "Effectiveness"** فتعني تحقيق الاهداف المرسومة للبرامج والانشطة وتحقيق التأثير المطلوب وذلك بقيام التدقيق الداخلي بتقويم العمليات التشغيلية المختلفة.

وعليه نجد انه تعددت التعاريف والمفاهيم والصفات للتدقيق الداخلي حتى وصف المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي بالآتي:

١. **نشاط مستقل:** يعني الاستقلال إفساح المجال أمام المدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة، وبعيداً عن أية ضغوط في تحديد نطاق التدقيق، أو منهجيا والاحتفاظ بالاستقلال التنظيمي بما يمكنه من إتمام عمليات الفحص وتوصيل النتائج إلى المستويات المناسبة بحرية تامة، وتجنب الاشتراك في فحص أنشطة قد يكون شارك فيها (عبدالله، ٢٠١٠: ٥٦).

٢. **يعطي تأكيد موضوعي:** المقصود بالنشاط التأكيدي هو الفحص الموضوعي للأدلة، بغرض توفير تقويم مستقل للإدارة المخاطر والتدقيق، والموضوعية هي ذهنية غير متحيزة تسمح للمدقق الداخلي بان يقوم بعمله بشكل مقنع، وبانه لم يقدم أي تنازلات جوهرية تؤثر على جودة العمل، ويجب ان يكون المدققين الداخليين موضوعيين عند أدائهم للتدقيق وان لا تتأثر احكامهم بأراء الآخرين، وان يؤديوا أعمالهم وهم مقتنعون بصدق وأهمية ما يؤدونه من أعمال (Wright, 2009, 2).

٣. **ذو طبيعة استشارية:** هي عبارة عن الخدمات الاستشارية التي تتعلق بالوحدات، مثال ذلك النصيحة والمشورة والتدريب، وتساعد هذه الخدمات الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها من خلال تزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات. (لطفي، ٢٠٠٥: ١١)

٤. **يقوم بإضفاء قيمة:** هو تحسين الفرص لتحقيق اهداف الوحدة، وتحديد فرص التحسينات في العمليات التشغيلية، أو تخفيض درجة التعرض للمخاطر عن طريق القيام بخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية، فضلا عن القيمة التي تحدث نتيجة استثمار الفرص من اجل تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية، وتحسين العمليات وتقليل التعرض للمخاطر من خلال الخدمات الاستشارية والتوكيدية (رشيد، ٢٠١٦: ٤٦٩).

## ٢-١-٢ أهداف التدقيق الداخلي:

لقد حددت لجنة التدقيق الدولية هذه الأهداف بالآتي: (المعيار الدولي للمراجعة رقم ٦١٠)

١. فحص الالتزام بالقوانين والانظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى.
  ٢. اختبار المعلومات المالية والتشغيلية.
  ٣. فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفائتها وفعاليتها (ذبيان، ٢٠٠٩: ١٨٩).
  ٤. إعادة تقييم الوحدة الاقتصادية في ضوء الأداء الحالي لها وتقييمها للرؤية المستقبلية ولتحديد المنتجات والأسواق والطبيعة الجغرافية التي تتطلب التركيز عليها، والكفاءات وسبل تطوير ذلك لضمان استقرار الوحدة على المدى الطويل ولتحقيق ميزة تنافسية (علي، ٢٠١٧: ٥٣٢).
- وعليه فان اهداف التدقيق تتمثل في التأكد من صحة البيانات المالية وغير المالية ذات العلاقة ومدى اعتمادها من خلال مراجعة وفحص العمليات ودارسة الضبط الداخلي وتقييم إدارة

- المخاطر وتدقيق البيانات المالية وهو يمثل أهم أهداف التدقيق الداخلي. (محمد واحمد، ٢٠١٧: ٤٦)
- وان هذه الاهمية ستجعل المدقق مسؤولاً عن:
١. يجب أن يتأكد المدقق الداخلي من جودة معايير العمل لقياس الاستخدام الفعال والاقتصادي للموارد.
  ٢. ان معايير العمل للوحدات الاقتصادية والخدمية مفهومة من جانب العاملين، ولا بد للمدقق الداخلي التأكد من مدى التزامهم بهذه المعايير (ملك، ٢٠١٧: ٢٩١).
  ٣. تحديد أي انحرافات عن هذه المعايير وتحليلها وتوصيلها للمسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.
  ٤. التأكد من ان هنالك اجراءات تصحيحية تم اتخاذها (السيد، ٢٠١٠: ١٥٩).

## ٢-١-٣ مخاطر عدم تحقيق أهداف التدقيق الداخلي:

ان عدم نجاح التدقيق الداخلي في تحقيق هدف أو أكثر من هدف يؤدي إلى مخاطر منها عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية في إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية والقوانين والموازنات المعمول بها، وضياع أو فقدان الموجودات والاستخدام غير الاقتصادي للموارد، وعدم تحقيق الأهداف الموضوعية والمخططة (محمد، ٢٠١٧: ٤٦). إذ تنص الفقرة (٣) من معيار التدقيق الدولي (٤٠٠) تقييمات مخاطر التدقيق الداخلي على ان مخاطر التدقيق هي المخاطر التي يعطي فيها المدقق رأي غير ملائم عندما تكون البيانات المالية محرفة (المعيار الدولي للتدقيق 400) يوضح المعيار تقييمات المخاطر حيث ان التدقيق الداخلي عملية تقييم المدقق للمخاطر الموروثة ومخاطر التدقيق وكيف تؤثر هذه التقييمات على طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق (النواس ، ٢٠١٧: ١٧)، كما يشير المعيار إلى ان إدارة التدقيق الداخلي يجب ان تساهم في تحسين إدارة المخاطر وانظمة التدقيق عن طريق تقييم وتحديد مدى تعرضها للمخاطر الجوهرية من خلال خطة التدقيق الداخلي المبنية على أساس تقييم المخاطر مرة واحدة سنوياً على الأقل (العقدة واخرون، ٢٠١٣: ٩).

ولا بد لإدارة التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية، واعلام الإدارة عنها، ويتم تحديد مواطن المخاطر من خبرة المدقق السابقة في الوحدة، أو من وجوده في منظمات اخرى ذات نشاط مشابه أو من معلومات مستقاة من مصادر اخرى (Stanciu, 2016, 1004). وتبرز مزايا التدقيق الداخلي والتي تتمثل بالمراجعة الشاملة للعمليات كافة وعلى مدار السنة، ويقوم المدقق الداخلي بالتركيز على النقاط المهمة من وجهة نظر العاملين بنتائج التدقيق بطريقة غير مباشرة واكتشاف الأخطاء من نتائج التدقيق الداخلي واستفادة المدقق باقتراحات العاملين في التدقيق الداخلي (محمد، ٢٠١٧: ٤٦)، (المطيري، ٢٠١٢: ٢٧). وعليه نجد أنّ للمخاطر مسببات منها ضعف انظمة التدقيق الداخلي وقصورها وعدم دقة اجراءات التدقيق الخارجية، وهنا تبرز ضرورة تحقيق عوامل التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، ومن العوامل الداعمة لتحقيق التكامل بين مدقق الداخلي والمدقق الخارجي هي:

١. درجة الاستقلالية التي يتمتع بها الطرفين، إذ ان عدم وجود استقلال كامل للمدقق الداخلي يجعل من الضرورة وجود مدقق خارجي لما يتمتع به من استقلالية كاملة (حليحل وكريم، ٢٠٠٦: ١٤٥).
٢. اهتمام مدقق الحسابات الداخلي بعملية التدقيق الداخلي من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدواتها فان المدقق الخارجي يحتاج إليها لتحديد نطاق فحصه ومراجعتها (Wright, 2009, 37).

٣. ان وجود مدقق الحسابات الداخلي كموظف داخل الوحدة الاقتصادية على مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية والتفصيلية والشاملة، بينما المدقق الخارجي غالباً ما يقوم بالفحص الاختباري وليس الشامل (دحوح، ٢٠٠٨: ٢٧٠).

٤. يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد إلى حد كبير على إجراءات المدققين الداخليين لمعرفة ما إذا كان نظام التدقيق الداخلي ينفذ بطريقة مرضية أم لا، نظراً لما يقدمه من مزايا تتمثل في ان المدقق الداخلي يعمل على قياس وتقييم فاعلية نظام التدقيق الداخلي كونه متواجد في الوحدة الاقتصادية. (Ho & Hatchinsonb, 2010, 11)

## ٢-١-٤ أنواع التدقيق:

ما زال الاختلاف بين بعض الكتاب في تقسيم انواع التدقيق، الا ان هناك اجماع للتقسيم الحديث للتدقيق على الأنواع الآتية: (التميمي، ٢٠٠٦: ٢٣-٢٤)

١. **تدقيق القوائم المالية:** حيث يكون الهدف منه هو الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال (المتاجرة والأرباح والخسائر) وقائمة التدفقات النقدية وفقاً للمعايير المحاسبية لتقديمها إلى الجهات المستفيدة منها، وان هذا النوع من التدقيق هو التدقيق الخارجي الذي يقوم به شخص مؤهل علمياً وعملياً ومحايداً ومجازاً لممارسة المهنة.

٢. **تدقيق الالتزام:** يتعلق هذا التدقيق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من اجل تحديد مدى التزام الأنشطة المالية والتشغيلية بالأهداف والقوانين والتعليمات والشروط المحددة ذات العلاقة وقد يكون مصدرها الإدارة أو هيئة معينة أو الحكومة وعادة توجه تقارير التدقيق إلى الجهة التي وضعت القواعد أو الشروط مثلاً التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على المصارف التجارية لغرض التأكد من أن التعليمات والقوانين الصادرة من قبله قد تم تطبيقها بصورة صحيحة.

٣. **تدقيق النشاط:** وهذا النوع من التدقيق يتضمن الحصول على أدلة بالأنشطة التشغيلية أو بعملية واحدة للمنشأة وتقييمها من اجل الحكم على كفاءة وفاعلية هذه الأنشطة مقارنة مع الأهداف المحددة ثم تقديم التوصيات التي يراها المدقق ضرورية ويطلق من هذا النوع أحياناً التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء وأكثر ما يقع تحت اختصاص المدققين الداخليين مثل تدقيق الأنشطة الخاصة بالمبيعات أو المشتريات أو المخازن وغيرها.

ومن الانواع الاخرى للتدقيق هو التدقيق من حيث التوقيت الزمني وهذا ما سنتطرق اليه لما له من أثر على إجراءات التدقيق الميدانية والعملية والذي يشتمل:

أ. **التدقيق السابق:** وهو الذي يسبق الصرف ويهدف إلى تدقيق المعاملة المالية قبل تنفيذها للحيلولة دون ارتكاب أي مخالفات مالية، ويمارس هذا النوع أجهزة التدقيق الداخلي التي تتبع الإدارات في كل الأحوال ولا بد من إيقاف كل التصرفات المالية المخالفة للقوانين. (لطي، ٢٠٠٥: ١٨) والتدقيق السابق نوع من أنواع التدقيق التي يتولاها شعب التدقيق الداخلي للتأكد من صحة تنفيذ الأقسام والشعب المالية للعمليات المالية المختلفة وفقاً للأصول والأعراف والقوانين والتعليمات المالية النافذة (عبيد، ٢٠١٢: ١٠٧).

ب. **التدقيق اللاحق:** وهو الذي يأتي بعد إتمام عمليات تنفيذ الموازنة ويشمل التدقيق على التصرفات المالية جباية وإنفاقاً، ويهدف إلى اكتشاف المخالفات المالية التي وقعت ومعاقبة مرتكبي هذه المخالفات وهو ذو طابع رادع لأنه يؤدي إلى إيقاع العقاب بالمخالفين ومن شأنه أن يؤدي إلى

احترام الانظمة وعدم ارتكاب المخالفات عند التنفيذ ويأخذ التدقيق اللاحق اشكالا عدة. منها مثلا مراجعة التصرف بالأموال العامة لكشف التلاعب والتزوير والاختلاس والأخطاء الفنية كما ان هذا النوع من التدقيق يفحص مدى تطابق الصرف مع الاعتمادات المخصصة (الهور، ١٩٩٨: ٤٩) والتدقيق اللاحق للصرف تتولاه إما السلطة التنفيذية المتمثلة برقابة ممثلية وزارة المالية أو رقابة السلطة التشريعية المتمثلة بديوان الرقابة المالية قسم التدقيق والتدقيق الداخلي عند تنفيذ الموازنة. (عبيد، ٢٠١٢: ١٠٧)

**ج. تدقيق التصحيح:** ويمثل مجموعة من الإجراءات التي يتم اتخاذها بهدف تصحيح أي أخطاء وقعت فعلا وتحديد أسبابها والمسؤولين عنها وكل ذلك بهدف منع تكرارها مرة أخرى، فهو تدقيق تالي لتدقيق الاكتشاف ويسمى كذلك التدقيق العلاجي (طاهر وتركي، ٢٠١٣: ٢٧٤).

**د. تدقيق التوجيه:** يعد من أهم الوظائف التي تعمل على تحقيق وتقييم الأداء بكفاءة وفاعلية لتلافي الوقوع في الأخطاء والعمل على تصحيح الانحرافات أولا بأول، ويتم استخدام هذا النوع عند وجود برامج ومشاريع متعددة داخل الوحدة الاقتصادية (طاهر وتركي، ٢٠١٣: ٢٧٤).

### ثانيا: الموازنة العامة

#### ٢-٢-١ مفهوم الموازنة العامة للدولة:

كان ينظر قديما إلى الموازنة على أنها مجرد جداول لاعتمادات النفقات التي تشبع حاجات الإدارة العامة للحكومة، مقابل إيرادات تغطي هذه الاعتمادات وان أهداف الموازنة لا تتعدى تحقيق هذا الإنفاق بأقل قدر ممكن ملتزمة بمبدأ التوازن والحياد، كما تلتزم بمبدأ التوازن (الزهاوي، ٢٠٠٨: ٢٦). وأما حديثا فقد تطورت النظرة للموازنة بحيث أصبحت أداة تتدخل بواسطتها الدولة في مختلف المجالات مما أدى إلى زيادة عائدات الحكومة من الجباية، وقد أحدث ذلك تغييرات جذرية في محتويات الموازنة وفي الأساليب الفنية المستخدمة لإعدادها وتنفيذها، وخلال العقود الخمسة الماضية فان الموازنة العامة قد تطورت بصورة طبيعية وتلقائية وبطريقة مخططة، وان تطورها تجريبي أكثر مما هو نظري وقد تأثرت بصورة شديدة بالأنظمة السياسية والنظرية الاقتصادية والمدخل الإداري ومبادئ المحاسبة وسلوك الإدارة العامة. ويمكن القول أن الموازنة هي خطة سنوية تركز على التخطيط والتنسيق والرقابة واستخدام الموارد لتحقيق الأهداف المطلوبة بكفاءة، وعليه "فان الموازنة هي حزمة مستندات تابعة للحكومة ومؤسساتها، وتسن بقانون ينظم مقدار المال العام المتاح كإيراد وواجه انفاقه خلال مدة زمنية معينة" (Utomo, 18, 2015). ومما تقدم يمكن تلخيص اهداف الموازنة العامة للدولة في عدة اهداف هي:

١. اهداف تخطيطية: نتيجة لتدخل الدولة الحديثة في مختلف الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية وضرورة ايجاد توازن حقيقي للاقتصاد القومي، أصبح ينظر الى الموازنة العامة كأداة للتخطيط، تركز على الاحداث المستقبلية واجبة التحقيق، وأصبح الربط بين التقديرات وبين الأهداف مسألة اساسية ضمن المدة الزمنية المعتمدة للموازنة (الغبان ٢٠١٦: ٨٠).

٢. اهداف رقابية: ترتبط الرقابة بهدف معين وتكون مسؤولة عن تحقيقه بأفضل الوسائل. ومن ذلك يمكن ان يحدد الهدف الرقابي للموازنة العامة بكونها الاداة للرقابة المركزية على المال العام وان تحقيق التقديرات عند تنفيذ الموازنة واقتراب التخطيط من التنفيذ الفعلي وتعديل الانحرافات يعتبر المهمة الاساسية للأهداف الرقابية، اذ من خلال ذلك يمكن قياس الاداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية (سلوم، ٢٠٠١: ٤٧).

٣. أهداف سياسية وقانونية: لابد من تحقيق أهداف الدولة السياسية عن طريق الموازنة، فالموازنة تعبر عن أرقام ترغب بها السلطة السياسية بتنفيذها بأقل الكلف خلال المدة المحددة من خلال برامج توضح فيها مصادر الأموال الداخلة واستعمالاتها الخارجة لتمويل البرامج للوحدات، ويعد فقهاء القانون بان الموازنة العامة هي قانون، لأنها تمر بنفس الإجراءات التي يمر بها تشريع أي قانون وشمولها على أحكام قانونية تنظم مالية الدولة (الزهاوي، ٢٠٠٨: ٣٢).

٤. أهداف سلوكية: تهدف الموازنة الى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين بالجهاز الحكومي للدولة وتركز على الدور الذي تؤديه الموازنة في قياس الاداء، وطرائق هذا القياس والتقارير الخاصة ببيانات اداء العمل للأفراد بحيث تساعد على توجيه وتطوير وتنظيم الادارة الحكومية مما يعطي مساهمة العاملين في اعداد الموازنة ووضع اهداف ومعايير مقبولة على اعتبار ان هذا الجهاز يمثل الجهات الاستشارية للإدارة العليا (سلوم، ٢٠٠١: ٤٨).

٥. الاهداف الاجتماعية: وتستعمل لإعادة توزيع الدخل القومي بقصد تحقيق التوازن الاجتماعي واستعمال الضرائب التصاعدية او الدعم للسلع والخدمات الضرورية (Utomo, 2015, 19).

٦. اهداف ترشيديه: اي ترشيد الانفاق، وهذا يعني التصرف بالأموال بعقلانية وحكمة وعلى اساس رشيد وطبقا لما يمليه العقل، وتقليل التبذير والاسراف الى الحد الأدنى وتلافي النفقات غير الضرورية، ومحاولة الاستفادة القصوى من الموارد الاقتصادية والبشرية المتاحة.

## ٢-٢-٢ أهمية الموازنة العامة للدولة:

ان الموازنة العامة للدولة ضرورة لابد منها لكل دولة لأنها ترفد الخزينة العامة بالأموال المطلوبة لتغطية النفقات العامة وقد اوضحت الموازنة اداة توازن اقتصادي واجتماعي تستخدم من اجل دعم التنمية الاقتصادية، وحماية الصناعات الوطنية الناشئة فضلا عن صون الاقتصاد من كل اضطراب او اختلال في بنيانه، وقد تم بيان اهمية الموازنة على مستويين الأول على مستوى الدولة والثاني على مستوى الوحدات الحكومية فبالنسبة للمستوى (الأول) الكلي تستمد الموازنة أهميتها من الآتي: (سلوم، ٢٠٠١: ٤١)

١. أداة فعالة لتنفيذ السياسات المالية التي عبرها يمكن معالجة آثار التضخم والكساد.
  ٢. أداة رقابية يمكن من خلالها أن تفرض السلطة التشريعية الإشراف على السلطة التنفيذية.
  ٣. أداة لحماية الصناعات المحلية التي يمكن استخدامها أداة فعالة لحماية المنتج المحلي من منافسة لمنتجات والسلع التي يتم استيرادها عن طريق فرض الضرائب والرسوم الكمركية.
  ٤. أداة اجتماعية يمكن من خلالها إعادة توزيع الدخل بين الطبقات الاجتماعية.
  ٥. أداة فعالة للتنسيق بين أنشطة الأجهزة الحكومية المختلفة من وزارات ومؤسسات.
  ٦. تُعد أداة لتحفيز العاملين للمشاركة في تنفيذها من خلال مشاركتهم بعملية الإعداد.
- اما على المستوى الثاني (الوحدات الحكومية) فهي: (عبيد، ٢٠١٢: ٩١)

١. تحديد كمية الاموال التي يجب ان على الوحدات الحكومية ان تحصيلها بطرقها المختلفة.
٢. تحديد الاموال التي يتم انفاقها من قبل هذه الوحدات وعدم التجاوز بالإنفاق عما مخصص.

## ٢-٢-٢ خصائص الموازنة العامة:

للموازنة عدة خصائص نذكر منها:

١. الموازنة العامة خطة مالية تقديرية: لم يعد النشاط المالي للدولة يمارس وفقاً لاجتهادات شخصية أو تعريفات آنية غير مدروسة ومخطط لها بل بات هذا النشاط محكوماً بخطة مالية محكمة،



أي برنامج مالي معد سلفاً، ينظم القرارات المتعلقة بصرف النفقات وجباية الإيرادات العامة إن تنظيم الموازنة يشمل تقديرات احتمالية للنفقات والإيرادات العامة ويشترط في هذا التقدير أمران هما: (الزهاوي، ٢٠٠٨: ٢٧)

- إن توضع التقديرات بصورة تفصيلية.  
- إن توضع التقديرات لمدة زمنية عادة ما تكون سنة، وهذا يعني إن الموازنة هي تخمين لنفقات لم تصرف بعد، وإيرادات عامة لم تجبى بعد.

٢. الموازنة العامة خطة مالية تجاز تشريعياً أدت إساءة الحكام لصلاحياتهم المالية، وقيامهم بصرف الموارد العامة في ملذاتهم إلى يقظة الشعوب، وإرغامهم على استحصال الإجازة التشريعية قبل قيامهم بصرف النفقات، وجباية الإيرادات العامة فبات اعتماد السلطة التشريعية لمشروع الموازنة مبدأ دستورياً نبئت في بريطانيا ثم ترسخت في الوثائق الدستورية اللاحقة لتستقر في أغلب دساتير دول العالم (عبود، ٢٠١٢: ٤).

٣. الموازنة العامة خطة لسنة قادمة: تُعد الموازنة العامة من الناحية الاقتصادية والمالية بمثابة خطة مالية تعد في ضوء تفصيل اقتصادي، يعبر عن الاختيارات السياسية والاقتصادية للدولة ويضمن تخصيص موارد معينة في استخدامات محددة، على النحو الذي يكفل تحقيق أقصى إشباع ممكن للحاجات العامة. خلال مدة زمنية قادمة هي سنة، وهذا الأمر الذي يضيف عليه كذلك خصائص قانونية وإدارية وسياسية تنعكس بشكل واضح فيما تتطلبه من إجراءات وما تقوم عليه تقديراتها من قواعد وأسس (المهياني، ٢٠١٣: ٦٥-٦٦)

### ثالثاً. واقع الموازنة العراقية:

كانت الموازنة التخطيطية التقليدية الى الوقت الحاضر هي المعتمدة في تقدير المصروفات والإيرادات المتوقعة للسنة اللاحقة وكيفية التصرف بالمال العام وإدارته في الدوائر الحكومية الخدمية في العراق التي يتم تمويلها مركزياً من قبل البنك المركزي العراقي وفروعه بعد موافقة وزارة المالية على ذلك استناداً إلى تخصيصاتهم السنوية، بالرغم من كثرة الانتقادات التي وجهت إلى الموازنة التقليدية (موازنة البنود) من قبل الباحثين والدارسين على مدار سنوات التطبيق لكثرة السلبات التي يرافق تطبيقها، وقد عرفها قانون أصول المحاسبات العراقي المعدل بالفقرة (١) من المادة الثانية بأنها الجداول المتضمنة تخمين الواردات والمصروفات لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة (الغبان، ٢٠١٦: ٨٠).

١. مراحل إعداد الموازنة العامة: ان العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية يتأثر الى حد كبير بالقوانين والتعليمات الصادرة من الجهات المركزية في الدولة التي تحدد أساليب العمل وتتضمن قواعد ومعايير ملزمة تهدف الى تحقيق التماثل والانسجام في طرائق القياس والعرض وضمن جانب العدالة والموضوعية في تقديم المعلومات، وهي التي تحدد مساراته وتوجيه اعماله وتحكمه وتهدف الى ضمان النوعية في اداء العمل والتي تأتي من مصادرها المختلفة وهي التشريعات الحكومية والقرارات الادارية (عبيد، ٢٠١٢: ٩١).

والموازنة العامة العراقية تحكم بالقانون رقم ١١٧ لسنة ١٩٨٥ "قانون الموازنة العامة الموحد للدولة" وقانون أصول الحسابات رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل، ويوضح هذا القانون إجراءات تحضير الموازنة العامة وكما يأتي: (الزهاوي، ٢٠٠٨: ٥٤)  
- مرحلة التوجيهات العامة.

- مرحلة التعليمات لتقدير الموازنة.

- مرحلة تجميع التقديرات.

وتعد مرحلة إعداد التقديرات للفترة الزمنية القادمة من أبرز المراحل التي تمر بها الموازنة، لكونها تتضمن التعرف على الأهداف الرئيسية والفرعية لكل وحدة حكومية ضمن هيكل الدولة وفي ضوء الأهداف المقررة ضمن الخطة العامة لسياسة البلد، ففي العراق تكون المهمة من مهام السلطة التنفيذية التي تعمل بضوء التوجيهات المركزية. إذ تحضر الوزارات والدوائر المصروفات والإيرادات المختصة بها وتودعها لدى وزارة المالية قبل نهاية شهر تموز من كل سنة وعلى وزير المالية بعد تدقيقها وإجراء التعديلات التي يراها ضرورية بالنظر إلى الوضع المالي للخزينة أن يوافق عليها وعليه تحضير الموازنة العامة للدولة (الغبان، ٢٠١٦: ٨١).

٢. الإيرادات والنفقات في الموازنات العراقية: (جريدة الوقائع العراقية ٢٠٠٦-٢٠١٣)

أ. الإيرادات وتفاصيلها: تمثل الإيرادات العامة الأموال التي تحصل عليها الحكومة سواء أكان ذلك بصفتها السيادية " الضرائب، أو من أنشطتها، أو أملاكها الذاتية، أو من مصادر خارجية منها القروض الداخلية والخارجية أو من مصادر تضخمية، لتغطية الإنفاق العام " من خلال دراسة هيكلية الإيرادات العامة في الموازنة العراقية نجد أنها تتألف من عدة مصادر الإيرادات منها:

- إيرادات متأتية من مصادر طبيعية مثل (النفط، الغاز، الكبريت، الفوسفات).

- إيرادات متأتية من مصادر سيادية مثل (الضرائب، المساهمات الاجتماعية، إيرادات بيع الموجودات غير المالية).

وقد تم فصل الإيرادات النفطية عن غير النفطية لبيان حجم الإيرادات النفطية في الموازنات العراقية، إذ تشكل إيرادات بيع النفط النسبة الأكبر في الموازنة العراقية والمصدر الرئيس للإيرادات العامة فتشكل هذه الإيرادات نسبة (٩٥,٦٥%) كمعدل للفترة من (٢٠٠٤-٢٠١٣)، ويلاحظ تذبذب إيرادات النفط لأن ذلك مرتبط بتقديرات الكميات المتوقعة تصديرها من النفط الخام، إضافة إلى تقدير أسعار النفط العالمية المتوقعة، وعندما تنخفض أسعار النفط تنخفض معها العوائد، وعندما لا تتخذ الترتيبات اللازمة لتعويض تقلب الأسعار تتعرض تخصيصات نفقات الموازنة إلى تقلب يضر بالعملية التنموية ويؤثر سلباً في المناخ الاقتصادي، ولتخفيض نسبة العجز (القريشي، ٢٠١٢: ٤٠٠).

ب. النفقات وتفاصيلها: أما النفقات العامة وهي مقسمة على عدة وزارة أو هيئات وكل وزارة أو هيئة مقسمة على عدة دوائر وأقسام وهي كالاتي (نفقات الأمن والدفاع، ونفقات التربية والتعليم، والطاقة، والبيئة والصحة، والخدمات الاجتماعية، والماء والمجاري والصرف الصحي، والنقل والمواصلات، والقطاع الزراعي، والقطاع الصناعي، والتشييد والسكان، والطاقة والشباب والرياضة، والإدارة العامة والمركزية والمحلية، والالتزامات والمساهمات الدولية والديون، وإقليم كردستان) (جريدة الوقائع العراقية ٢٠٠٦-٢٠١٣). وتقسّم النفقات في الوزارة إلى تشغيله (جارية) واستثمارية وهي كالاتي: (تعويضات الموظفين، والسلع والخدمات، والفوائد، والإعانات، والمنح، ومنافع اجتماعية، ومصروفات أخرى، والموجودات غير المالية، والرواتب التقاعدية، ومشاريع إعادة الأعمار). (المهياني، ٢٠٠٨: ٧)

#### رابعاً. استراتيجية التدقيق الداخلي للحد من انحراف الموازنة:

- تسعى أجهزة التدقيق بمختلف أنواعها وأشكالها إلى تحقيق الأهداف والغايات التي تكونت من أجلها فهي تحتاج إلى وسائل وأدوات تستخدمها لأحكام التدقيق على تنفيذ الموازنة ومن أهمها: (رشيد وآخرون، ٢٠١٢: ٣٣٠)
١. التشريع المالي والأعمال التي ينظمها، إذ إن التركيز في التدقيق على متابعة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات التي تصدر مع قانون الموازنة.
  ٢. رقابة داخلية فعالة (التدقيق الداخلي) تسهم في تحسين أداء أجهزة التدقيق الداخلي.
  ٣. توفير الأرضية القانونية من خلال تطوير القوانين والأنظمة والتعليمات لكل الممارسات المالية والإدارية وبما يقلل حجم الاجتهادات الشخصية.
  ٤. اعتماد مبدأ الشفافية والوضوح في تنفيذ الموازنة.
  ٥. تفعيل وسائل المحاسبة والمساءلة في المخالفات المالية لتوفر رادع لمرتكبيها وتمنعهم من إهدار المال العام.
  ٦. تحديث وسائل التدقيق الداخلي وأساليبها بما يتناسب مع التطورات التكنولوجية وثورة المعلوماتية باستخدام برامجيات حديثة ووسائل التدقيق التحليلية والأساليب الكمية الحديثة.
  ٧. التأكيد على ضرورة الاستمرار في تقييم فاعلية نظام التدقيق الداخلي من قبل ديوان الرقابة المالية، فهو نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ عمله وعلى ضوء ما يسفر عنه الفحص والتقييم سيتم تحديد مواطن الضعف والقصور والثغرات في أجهزة التدقيق الداخلي للوحدات الحكومية.
  ٨. وضع نظام الرقابة يعمل على استباق ومنع حدوث الانحراف في تنفيذ الموازنة واكتشافها أولاً بأول واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها ومنع تكرارها.
  ٩. إيجاد تعاون بين المدقق الداخلي والحسابات لمنع الهدر في المال العام والمخصص.
  ١٠. تدريب الكوادر المختصة الذي يمكنهم تدقيق مراجعة بنود الموازنة على نحو مستمر ويومي بالشكل الذي يتواءم والقوانين والتعليمات النافذة بهذا الخصوص.

#### المحور الثالث: أثر التدقيق الداخلي على تنفيذ الموازنة العامة لعينة البحث

لقياس كفاءة أجهزة التدقيق الداخلي تم الاعتماد على عينة الدراسة والمتمثلة المديرية العامة لتربية نينوى وتم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة جوانب وهي:

**الجانب الأول. قياس بنود الموازنة وبيان الانحراف في تنفيذها:**

لقياس بنود الموازنة لابد من التعرف على إيرادات ونفقات مديرية التربية لبيان الانحراف فيها وكما يلي:

##### إيرادات المديرية العامة لتربية نينوى ونفقاتها:

١. إيرادات المديرية: تعد المديرية العامة لتربية نينوى إحدى الدوائر الخدمية إذ إن خدمة التعليم تقدم مجاناً للطلبة جميعهم وفي مستوياتها كافة ولذلك لا تعد من المؤسسات الإنتاجية بالتالي سوف نلاحظ انخفاض إيراداتها مقارنة بالنفقات.

وتقسم إيرادات تربية نينوى حسب الابواب الرئيسة التالي: (الضرائب على رواتب منتسبي دوائر الدولة، وإيجار مباني سكنية، ورسوم الطوابع المالية، وبيع الكتب والمجلات، والغرامات والتعويضات على الأضرار بالأموال العامة، ونفقات مستردة من الطلاب الفاشلين بالدراسة،

ونفقات مستردة عن نفقات أخرى عن سنوات السابقة، والرواتب والمكافآت المعادة الى الخزينة، والإيرادات المتنوعة، وبيع الموجودات الغير مالية الآلات والمعدات).

٢. **نفقات المديرية:** اما بالنسبة للنفقات فقد بوبت الى عدة ابواب تم اخذ الابواب الرئيسية وهي (تعويضات الموظفين من رواتب واجور، والمستلزمات الخدمية، والمستلزمات السلعية، والصيانة الموجودات، ونفقات اخرى متنوعة، وشراء الموجودات غير المالية، وتم وضع الجدول (١) يحتوي على الايرادات والنفقات في المديرية المذكورة ونسب نمو كل منها.

**الجدول (١) الايرادات والنفقات في مديرية تربية نينوى للفترة ٢٠١٣-٢٠٠٤ (المبلغ بالملايين)**

السنة	الايرادات الفعلية	نسب نمو الايرادات	النفقات الفعلية	نسب نمو النفقات
2004	2,019	-----	77,920	-----
2005	4,264	1.11	94,669	0.21
2006	4,270	0.00	98,593	0.04
2007	1,613	-0.62	134,888	0.37
2008	2,032	0.26	238,773	0.77
2009	1,097	-0.46	333,666	0.40
2010	1,828	0.67	323,609	-0.03
2011	2,839	0.55	486,287	0.50
2012	3,230	0.14	549,970	0.13
2013	3,132	-0.03	605,632	0.10
المتوسط	2,632	0.18	294,401	0.28
اعلى قيمة	4,270	1.11	605,632	0.77
أدنى قيمة	1,097	-0.62	77,920	-0.03

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على:

- البيانات المسجلة في سجلات تربية نينوى والخاصة الايرادات والنفقات.

- تقارير ديوان الرقابة المالية/دائرة تدقيق المنطقة الاولى/الموصل.

**يلاحظ من بيانات الجدول (١):** ان المديرية العامة لتربية نينوى هي دائرة خدمية أسست لتوفير خدمة التعليم المجاني لطلبة محافظة نينوى اسوة بالتعليم في العراق وتعتمد في نفقاتها على ما مخصص لها في الموازنة العامة للدولة واما ايراداتها فهي رمزية ولا تشكل الا نسبة ضئيلة من ايرادات الدولة وعليه فان الجزء الأكبر منه يقتصر على الضرائب المستقطعة من رواتب منتسبي تربية نينوى فضلا عن الرسوم واثمان بيع الكتب وبعض الايرادات البسيطة الاخرى.

١. اذ بلغت الإيرادات خلال فترة البحث في المتوسط (2,632)، في حين ان النفقات تجاوزت مئات المرات مقدار الايرادات اذ بلغت هذه النفقات بالمتوسط (294,401) وان الجزء الاكبر من هذه النفقات تذهب تعويضات رواتب الموظفين، وذلك لاعتبار المديرية مؤسسة خدمية وليست انتاجية.

٢. لوحظ اثناء متابعة جانب النفقات وجود انحراف بين ما هو مخصص من قبل وزارة التربية لمديرية تربية نينوى وبين ما هو منفق فعليا فيها، وفيما يلي توضيح لنسب التنفيذ لجانب الانفاق في الفقرات الاساسية من بنود الموازنة بين ما هو مخصص وبين ما تم انفاقه فعلا في المديرية من خلال الجدول (٢).

الجدول (٢) النسب المئوية لتنفيذ الموازنة للمديرية العامة لتربية نينوى خلال الفترة ٢٠٠٤-٢٠١٣

السنة	تعويضات الموظفين	المستلزمات الخدمية	المستلزمات السلعية	الصيانة الموجودات	نفقات أخرى متنوعة	شراء الموجودات غير المالية
2004	99.4	70	54	74	41	90
2005	109.25	50.43	53.97	29.36	0	55.93
2006	104.51	71.93	110.46	152.18	0	68.29
2007	115.51	68.36	105.14	88.43	69.2	48.31
2008	106.85	85.81	83.69	93.35	86.28	47.29
2009	99.37	97.15	92.02	98.8	79.09	90.48
2010	96.76	160.43	83.76	131.5	118.24	123
2011	136.29	99.61	47.95	103.41	130.77	35.8
2012	102.64	36.84	38.94	44.01	59.75	5.16
2013	99.35	52.73	47.36	153.42	141.55	107.55
المتوسط	106.99	79.33	71.73	96.85	90.74	67.18
أعلى قيمة	136.29	160.43	110.46	153.42	141.55	123
أدنى قيمة	96.76	36.84	38.94	29.36	41	5.16

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على:

- البيانات المسجلة في سجلات تربية نينوى والخاصة بالإيرادات والنفقات.

- تقارير ديوان الرقابة المالية/دائرة تدقيق المنطقة الأولى/الموصل.

**يلاحظ من بيانات الجدول (٢):** أن نسب الانجاز تقترب النسب الفعلية من النسب التقديرية فقط في فقرة تعويضات الموظفين وقد كانت النسبة بين أدنى قيمة (٩٦,٦٧) وأعلى قيمة (١٠٦,٩٩) (%) وذلك بسبب ان تعويضات الموظفين هي مقننه اي تصرف بموجب القوانين ولا يمكن التلاعب فيها، بينما باقي الفقرات الرئيسة لوحظ وجود تقلبات في نسب التنفيذ وقد سجل اعلاها في فقرة المستلزمات الخدمة لسنة ٢٠١٠ بنسبة (١٦٠,٤٣) (%) اي بأكثر من واحد ونصف مما خصص لهذه الفقرة، في حين سجل أدنى نسبة للتنفيذ في فقرة شراء الموجودات غير المالية لسنة ٢٠١٢ بنسبة (٥,١٦) (%) وهذه أدنى قيمة مقارنة بالاحتياجات لهذه الموجودات، حيث تشمل الموجودات غير المالية كل من (الآلات والمعدات، ووسائل نقل، وسيارات الحمل، وسيارات العمل، والأثاث الخشبي، والأثاث المعدني، والمكائن، الأجهزة المكتبية والحواسيب)، فهل تم تحقيق الاكتفاء في المديرية العامة لتربية نينوى بتربيات الاقضية ومدارسها ومعاهدها من هذه المستلزمات لكي تنخفض هذه النسبة الى هذا الحد.

٢. تم قياس الانحراف وذلك بإيجاد الفرق بين ما هو مقدر من مبالغ وما هو فعلي، ولوحظ وجود انحراف بين المبالغ المقدرة للإنفاق في الموازنة العامة لتربية نينوى وبين ما تم إنفاقه فعلاً، وقد ترجم هذا الانحراف رقمياً كما مبين في الجدول (٣).

### الجدول (٣) الانحراف في تنفيذ الموازنة بالمبالغ بين التقديرية والفعلية للمديرية العامة لتربية نينوى خلال الفترة ٢٠١٣-٢٠٠٤ (المبلغ بالملايين)

السنة	تعويضات الموظفين	المستلزمات الخدمية	المستلزمات السلعية	الصيانة الموجودات	نفقات اخرى متنوعة	شراء الموجودات غير المالية
2004	-437,555	-1,603,356	-949,864	-15,853	-720,800	-3,298
2005	7,940,919	-514,504	-172,842	-266,501	0	-37,790
2006	4,183,766	-314,010	38,146	126,662	0	-33,298
2007	17,802,910	-188,808	49,920	-74,153	-39,112	-237,785
2008	14,990,616	-328,898	-140,166	-133,100	-16,656	-254,562
2009	-2,070,669	-55,343	-89,300	-48,018	-33,304	-23,614
2010	-10,481,840	991,000	-401,250	1,246,000	27,000	72,000
2011	126,762,905	-9,000	-1,723,000	173,000	80,000	-1,344,925
2012	13,875,021	-3,919,000	-2,488,000	-6,677,000	-229,000	-13,799,925
2013	-3,667,170	-3,720,110	-3,913,705	5,648,760	533,978	1,426,250
اعلى قيمة	126,762,905	991,000	49,920	5,648,760	533,978	1,426,250
أدنى قيمة	-10,481,840	-3,919,000	-3,913,705	-6,677,000	-720,800	-13,799,925

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المسجلة في سجلات تربية نينوى والخاصة باليرادات والنفقات.

شهدت فقرات الجدول جميعها اعلاه انحرافات في التنفيذ في بعض الأحيان أكبر مما مخصص لها وكانت إشارتها موجبة، وفي أحيان أخرى كان التنفيذ اقل مما خصص له وكانت إشارته سالبة، وكلا الحالتين تشير الى إشارة غير مرضية على تنفيذ فقرات الموازنة ولا بد للتدقيق الداخلي ان يكون له دور في تصحيح هذه الانحرافات وتخفيض الفوارق الكبيرة بين ما هو مخطط وما هو فعلي وذلك لتحقيق أهداف الموازنة وما وضعت لأجله.

**الجانب الثاني. قياس كفاءة اجهزة التدقيق الداخلي:**

بالرغم من أن جميع وسائل التقييم تجتمع في عيب رئيس هو نقص الموضوعية في التقييم حيث نجد أن نتائج التقييم يعبر عنها وصفيا وانشائيا، الا اننا نجد أن استخدام الاستبيان في التقييم هو الافضل، وذلك لسهولة تطبيقه لمختلف الوحدات، ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي والرقابي لأي وحدة. كما يمكن تحقيق الموضوعية في الحكم على فعالية نظام التدقيق الداخلي في استعمال الاستبيان إذا ما أعطيت قيم لعناصره المختلفة ويتم ذلك باتباع الخطوات التالية: (عبدالله، ٢٠١٠، ١٧٥-١٧٩)

١. تصميم استبيان شامل لكل نواحي نظام التدقيق الداخلي في المشروع ولاسيما تلك المتعلقة بالتدقيق المحاسبية لاعتماد رأي المدقق عليها.
٢. مراعاة أن تكون الإجابة عن جميع الأسئلة (بنعم) أو (لا) لتسهيل عملية التقييم الكمي من ناحية، تجنب الوقوع في الحكم (الاجتهاد) الشخصي من ناحية أخرى.
٣. تقسيم الاستبيان على مجالات متخصصة تتفق مع طبيعة عمل المشروع، ومن هنا كان تقسيم الاستبيان المرفق على نواح عامة وأخرى خاصة.
٤. تفاوت مجالات التدقيق الداخلي من حيث الأهمية النسبية يحتم إعطاءها قيما متفاوتة.
٥. تفاوت الأهمية النسبية للأسئلة ضمن كل مجال يتم إعطاءها قيما متفاوتة أيضا.

٦. تحديد قيم رقمية لكل إجابة لتكون في مجموعها القيم القياسية للرقابة الداخلية ككل. وهذه القيم القياسية هي (المقام) الذي تنسب إليه القيم الفعلية المعطاة (البسط) والمتمثلة بإجابة نقاط القوة (الإجابة بنعم) بنتيجة الاستبيان للحكم على درجة فعالية التدقيق الداخلي في الوحدة تحت التدقيق وكما يأتي:

$$\text{درجة فعالية نظام التدقيق} = \frac{\text{اجابة الاستمارة بنقاط القوة (الاجابة بنعم)}}{\text{القيم القياسية}} \times 100$$

مع هذا تبقى المشكلة الرئيسة هنا هي تحديد القيمة المقدرة لكل سؤال، إذ تفاوتت هذه الأسئلة في درجة أهميتها من الناحية الرقابية، والسبيل إلى ذلك هو الرجوع إلى الحكم الشخصي للمدقق في تعيين الأوزان المختلفة لأسئلة الاستبيان وهذا ما يعاب على الاستبيان، ومن الضروري للمدقق أن يستعمل مدى معيناً من القيم (النقاط) لأسئلة الاستبيان بحيث تتناسب القيمة المقررة لكل سؤال مع أهميته النسبية. فقد يكون هذا المدى من ١ إلى ١٠٠ أو من ١ إلى ٥٠ أو من ١ إلى ١٠ أو من ١ إلى ٥ أو من ١ إلى ٣ بحيث تعطى القيم الكبيرة للأسئلة ذات الأهمية النسبية العالية لفاعلية التدقيق (رشيد وآخرون، ٢٠١٢، ٣١٨-٣٤٠). وعليه لقياس كفاءة التدقيق الداخلي لمديرية تربية نينوى من خلال اعتماد استمارة الاستبيان وتوزيعها على مجتمع الدراسة قسم التدقيق الداخلي في المديرية وقد تم تقسيم أسئلة الاستمارة إلى ثلاثة محاور هي:

#### المحور الأول. وحدة التدقيق والتدقيق الداخلي:

من أجل الوقوف على واقع متغير وحدة التدقيق والتدقيق الداخلي في الوحدة المبحوثة فقد التوصل إلى الاستفادة من إجابات المبحوثين عن المتغيرات الفرعية المعبرة عن متغير وحدة التدقيق الداخلي وكما يظهر بالجدول رقم (٤). والذي مثلته المتغيرات (Q1-Q15) حيث نلاحظ القيمة القياسية التقديرية المعطاة لكل سؤال وعدد الإجابات لكل سؤال بنعم/لا.

الجدول (٤) الأرقام القياسية للمحور الأول من الاستبيان وعدد الإجابات (بنعم و لا)

المحور الأول			
رمز السؤال	القيمة القياسية	الاجابة نتيجة الاستبيان	
		نعم	لا
Q1	3	3	
Q2	2	2	
Q3	5	5	
Q4	5		لا
Q5	3	3	
Q6	3		لا
Q7	3	3	
Q8	2		لا
Q9	3	3	
Q10	5		لا
Q11	2	2	
Q12	3	3	
Q13	5		لا
Q14	4		لا
Q15	2	2	
	50	24	
اجابات المحور الاول بـ "نعم"		9	

من الجدول (٤) يلاحظ ان القيمة القياسية لمجموع الاسئلة من (Q15-Q1) هي (50) وان عدد الاجابات بنقاط القوة (نعم) على فقرات هذا المحور هو (9) ومجموع القيم القياسية بنعم هو (24) وعدد الذين اجابوا بـ (لا) هم (6).

#### المحور الثاني. الموازنة:

من اجل الوقوف على واقع الموازنة في الوحدة المبحوثة تم التوصل من اجابات المبحوثين عن المتغيرات الفرعية المعبرة عن الموازنة الذي مثلته المتغيرات (Q28-Q16)، حيث يلاحظ القيمة القياسية التقديرية المعطاة لكل سؤال وعدد الاجابات لكل سؤال بنعم/لا وكما يظهر بالجدول (٥).

#### الجدول (٥) الارقام القياسية للمحور الثاني من الاستبيان وعدد الاجابات (بنعم و لا)

المحور الثاني			
رمز السؤال	القيمة القياسية	الاجابة نتيجة الاستبيان	
		نعم	لا
Q16	5		لا
Q17	4	4	
Q18	2	2	
Q19	3	3	
Q20	3	3	
Q21	5		لا
Q22	5	5	
Q23	3	3	
Q24	2	2	
Q25	5		لا
Q26	5		لا
Q27	3	3	
Q28	5		لا
	50	25	
اجابات المحور الثاني بـ "نعم"		8	

من الجدول (٥) تلاحظ ان القيمة القياسية لمجموع الاسئلة من (Q28-Q16) هي (50) وان عدد الاجابات بنقاط القوة (نعم) على فقرات هذا المحور هو (٨) ومجموع القيم القياسية بنعم هو (٢٥) وعدد الذين اجابوا بـ (لا) هم (٥).

#### المحور الثالث. التدقيق على تنفيذ بنود الموازنة:

من اجل الوقوف على واقع هذا المتغير في الوحدة المبحوثة توصل الباحث إلى الافادة من اجابات المبحوثين عن المتغيرات الفرعية المعبرة عن نشاط التدقيق على تنفيذ بنود الموازنة الذي مثلته المتغيرات (Q40-Q29) حيث نلاحظ القيمة القياسية التقديرية المعطاة لكل سؤال وعدد الاجابات لكل سؤال بنعم/لا وكما يظهر بالجدول (٦).



## الجدول (٦) الأرقام القياسية للمحور الثالث من الاستبيان وعدد الاجابات (بنعم و لا)

محور الثالث			
رمز السؤال	القيمة القياسية	الاجابة نتيجة الاستبيان	
		نعم	لا
Q29	4		لا
Q30	5	5	
Q31	5		لا
Q32	4	4	
Q33	5	5	
Q34	3		لا
Q35	5		لا
Q36	4		لا
Q37	5		لا
Q38	4		لا
Q39	3		لا
Q40	3		لا
	50	14	
اجابات المحور الثالث ب "نعم"		3	

من الجدول (٦) تلاحظ ان القيمة القياسية لمجموع الاسئلة من (Q29-Q40) هي (50) وان عدد الاجابات بنقاط القوة (نعم) على فقرات هذا المحور هو (٣) ومجموع القيم القياسية بنعم هو (١٤) وعدد الذين اجابوا ب (لا) هم (٩).

**الجانب الثالث.** نتائج قياس كفاءة وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الوحدة المبحوثة:

تم اختبار درجة فعالية ومتانة نظام الرقابة باستخدام استمارة الاستبيان اتضح الاتي:

١. احتوت الاستمارة (٤٠) سؤال، احتوى المحور الاول على (١٥) سؤال والثاني على (١٣) سؤال والثالث على (١٢) سؤال.

٢. عدد الاجابات بإجابة نقاط القوة (الاجابة بنعم) بنتيجة الاستبيان للحكم على درجة فعالية التدقيق الداخلي المحور الاول (٩) المحور الثاني (٨) المحور الثالث (٣) والقيم القياسية المحاور فهي على التوالي (٢٤) و (٢٥) و (١٤).

٣. تم قياس درجة الفاعلية للتدقيق الداخلي لمديرية تربية محافظة نينوى باستخدام المعادلة السابق ذكرها وكانت النتائج الآتية المحور الاول (٤٨%) الثاني (٥٠%) والثالث (٢٨%) وباحتساب المتوسط الحسابي للمحاور الثلاثة كانت النتيجة هي (٤٢%) وهذا يعني أن نسبة الاختبار سالبة و يجب رفض الفرضية وهي (ان نظام الرقابة الداخلية لمديرية تربية محافظة نينوى يمتاز بالفاعلية الذي يمكن من خلاله الالتزام بتنفيذ الموازنة ومنع انحرافها) وقبول الفرضية البديلة (ان نظام الرقابة الداخلية لمديرية تربية محافظة نينوى يمتاز بعدم الفاعلية الذي يمكن من خلاله الرقابة على تنفيذ الموازنة ومنع انحرافها).

### الاستنتاجات

١. ضعف اجهزة التدقيق الداخلي العاملة في المديرية العامة لتربية نينوى في متابعة تنفيذ بنود الموازنة ومقارنتها فيما هو مخصص وتحديد الانحرافات.

٢. قلة خبرة منتسبي الوحدة المذكورة في مجال متابعة تنفيذ الموازنة.
٣. عدم اشراك منتسبي الوحدة المذكورة في دورات تخصصية في مجال متابعة تنفيذ الموازنة.
٤. غياب دور قسم التدقيق الداخلي فيما يخص اعداد الموازنة التخطيطية للوحدة المبحوثة، وايضا عملية المتابعة والتنفيذ والرقابة على التخصيصات المرصودة لتنفيذ خطط المديرية، بحيث نجد ان هناك قصور في وحدات التدقيق الداخلي اذ نجد ان عملها يقتصر على تدقيق الرواتب إلى حد كبير.
٥. من خلال قياس بنود الموازنة لمديرية تربية محافظة نينوى اتضح ان هناك انحراف بين المخصص والتنفيذ الفعلي على مستوى جميع البنود باستثناء الرواتب لأنها مقننة ولا يمكن تجاوزها.

#### المقترحات

١. وضع إطار قانوني "عنصر المسائلة" يحدد بدقة العقوبات القانونية على الأفراد الذي تقع عليهم مسؤولية الانحراف عن تنفيذ الموازنة والمبالغ المخصصة لها.
٢. إعادة صياغة واجبات التدقيق الداخلي وذلك من خلال فريق من المدققين الداخليين من ذوي الخبرة والتخصصات المالية والمحاسبية الذين يمتازون بعقلية تحليلية واسعة وخبرة عميقة بمجال الرقابة والتدقيق الداخلي لدراسة الحاضر والتنبؤ بالمستقبل بهدف اعداد الموازنة وحصر انحرافات تنفيذها في الوحدة المبحوثة.
٣. الاهتمام بالعوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الداخلي، وان لا يقتصر الامر على العوامل الموضوعية من حيث الارتباط الاداري او عدم تكليفه بمهام قام بتنفيذها سابقا.
٤. إشراك منتسبي التدقيق الداخلي في دورات تخصصية تزيد من خبراتهم وكفاءتهم في مجال متابعة الموازنة.

#### قائمة المراجع

##### المراجع باللغة العربية:

##### اولاً. الوثائق والتقارير الرسمية

١. اعلام المديرية العامة لتربية نينوى، ٢٠١٧، الموصل، العراق.
٢. الدليل التدقيق رقم (٤)، ٢٠١٢، ديوان الرقابة المالية، العراق.
٣. سجلات المديرية العامة لتربية محافظة نينوى، للفترة (٢٠٠٤-٢٠١٣) الموصل، العراق.
٤. المعيار الدولي للتدقيق 400، تقدير المخاطر والرقابة الداخلية، ( RISK ASSESSMENT AND INTERNAL CONTROL).
٥. معيار التدقيق الدولي للمراجعة ٦١٠، ٢٠١٠، مراجعة عمل التدقيق الداخلي، ( CONSIDERING THE WORK OF INTERNAL AUDITING).

##### ثانياً. الرسائل والأطاريح

١. المطيري، عبد الرحمن مخلص سلطان عريج، ٢٠١٢، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.

##### ثالثاً. المجالات والدوريات

١. حليحل، جليلة عيدان، كريم، حسين صالح، ٢٠١٦، دور اجراءات المدقق الخارجي في بيان قدرة الشركات على الاستمرارية، مجلة المحاسب، المجلد ٢٣، العدد ٤٥، العراق.
٢. حمد، منى كامل، ٢٠١٦، دور الاتجاهات المعاصرة للتدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والاداري، مجلة المحاسب، المجلد ٢٣، العدد ٤٥، جامعة النهرين، العراق.

٣. دحدوح، حسين احمد، ٢٠٠٨، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤، العدد الاول، جامعة دمشق.
٤. رشيد، انصاف محمود، الحمداني، رافعة ابراهيم، الاعرجي، عدنان سالم، ٢٠١٢، فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق/ دراسة تطبيقية على جامعة الموصل، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٤، العدد ٨، جامعة الموصل، العراق.
٥. السيد، ناظم حسن عبد، ٢٠١٠، دور التدقيق الداخلي وفقاً للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها (دراسة ميدانية في معمل سموت طاسلوجة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ٧، الاصدار ٢٦، جامعة البصرة، العراق.
٦. طاهر، كبرى محمد، تركي، حاتم رشيد، ٢٠١٣، متطلبات الرقابة الداخلية في ظل الحكومة الإلكترونية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٩، العدد ٢٨، جامعة تكريت، العراق.
٧. عبود، حيدر وهاب، ٢٠١٢، صياغة الموازنة العامة، مجلة الحقوق، المجلد ٤، الاصدار ١٨، الجامعة المستنصرية، العراق.
٨. عبيد، قاسم جاهل، ٢٠١٢، مقترح إعداد موازنة تقليدية مختلطة في الوحدات الحكومية الخدمية دراسة تطبيقية في الجامعة المستنصرية وكلياتها، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، الاصدار ٣٤، الجامعة المستنصرية، العراق.
٩. العقدة، البرغوث شادي، صالح، الجوهر، كريمة علي، ٢٠١٣، دور جهاز التدقيق الداخلي في الكشف عن الفساد من خلال المساءلة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ٨، الاصدار ٢٣، جامعة بغداد.
١٠. علي، سلامة ابراهيم، ٢٠١٧، دور التدقيق الاستراتيجي في الكشف عن حالات الفساد المالي في العراق إطار مقترح، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، مجلد ٥٢٦-٥٤٤، الإصدار ٢٣، جامعة بغداد، العراق.
١١. الغبان، ثائر صبري محمود، ٢٠١٦، امكانية تحديث الموازنة العامة للدولة باعتماد اسلوب البناء والتشغيل ونقل الملكية (B.O.T) لترشيد الانفاق العام بين الاعداد والتنفيذ، مجلة المحاسب، المجلد ٢٣، العدد ٤٥، العراق.
١٢. الغبان، ثائر صبري محمود، هلاين، آلان عجب مصطفى، ٢٠١٠، دور الرقابة الداخلية في ظل المعلومات المحاسبية الإلكترونية دراسة تطبيقية على عينه من المصارف في اقليم كردستان - العراق، مجلة علوم انسانية، العدد ٤٥، السنة السابعة، العراق.
١٣. القريشي، هناء علي حسين، ٢٠١٢، دراسة تحليلية لأسباب عجز الموازنة العامة للدولة في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد الثاني، الاصدار ٩٣، الجامعة المستنصرية، العراق.
١٤. محمد، يوسف، احمد، كمال، ٢٠١٧، المراجعة الداخلية ودورها في ادارة مخاطر تكنولوجيا المعلومات بالمصارف التجارية بالسودان "دراسة ميدانية على عينه من المصارف التجارية بالسودان"، العراق، مجلة محاسب، المجلد ٢٤، العدد ٤٧، جامعة النيلين، السودان.
١٥. ملك، ياسر صاحب، ٢٠١٧، المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وأثرها على فاعلية أجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي دراسة تطبيقية في عينه من الجامعات الحكومية، مجلة مركز دراسات الكوفة مجلد ٢٨٥-٣٢٠، الإصدار ٤٤، جامعة الكوفة، العراق.

١٦. المهنياني، محمد خالد، سلوم، حسن عبد الكريم، ٢٠٠٧، التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية للعراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، الإصدار ٦٦، الجامعة المستنصرية، العراق.
١٧. المهنياني، محمد خالد، سلوم، حسن عبد الكريم، ٢٠٠٨، الموازنة الفيدرالية للعراق الاتجاهات ومعدلات النمو للإنفاق والإيرادات للفترة من ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧، مجلة الإدارة والاقتصاد، الإصدار ٦٨، الجامعة المستنصرية، العراق.
١٨. النواس، عبيد رافد، ٢٠١٧، دور المدقق الداخلي في الحد من الفساد المالي دراسة تحليلية في ضوء التدقيق الدولي رقم ٢٤٠، العراق، مجلة المحاسب، المجلد ٢٤، العدد ٤٧، العراق.
- رابعاً. الكتب

١. التميمي، هادي، ٢٠٠٦، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.
٢. الذبيان، عبد القادر، ٢٠٠٩، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية "النظرية والتطبيق"، الطبعة الثانية، شركة مطابع الأرز، الجامعة الاردنية، عمان، الاردن.
٣. الزهاوي، سيروان عدنان ميرزا، ٢٠٠٨، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، الطبعة الاولى، طبع على نفقة مجلس النواب العراقي، بغداد، العراق.
٤. سلوم، حسين عبد الكريم، ٢٠٠١، الاصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع تطبيقات لجمهورية العراق، دار ابن الاثير للطباعة والنشر، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
٥. عبد الله، خالد امين، ٢٠١٠، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
٦. لطفي، امين السيد احمد، ٢٠٠٥، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، شركة مطبعة الدار الجامعية، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر.
٧. الهور، محمد، ١٩٩٨، اساسيات في المحاسبة الحكومية "نظري - عملي"، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والطباعة، جامعة جرش، عمان، الاردن.

#### المراجع الأجنبية:

#### A. Dissertation & thesis

1. Utomo, Dwi Cahyo, 2015, Indonesian Local Governments' Budgeting ractice: a Theory of Managing the Harmonising of Interests, Thesis of Doctor, Southampton Business School, UNIVERSITY OF SOUTHAMPTON.
2. Wright , Ronald MacEwan , 2009, Internal Audit, Internal Control and Organizational Culture, thesis DOCTOR then publication, School of Accounting Faculty of Business and Law, Victoria University.

#### B. Journal

1. Ho, Sandra & Hutchinson, Marion, (2010), internal audit department characteristics/ activities and audit fees: some evidence from Hong Kong firms. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 19. pp. 121-136.
2. STANCIU, Victoria, 2016, Trends and priorities in internal audit, Bucharest, Journal Audit financiar, XIV, Nr. 9(141)/2016, 1003-1008, University of Economic Studies.