

دور نظام الرقابة والضبط الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي
في دوائر قوى الأمن الداخلي
(دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لمديرية الجنسية العامة)
(بحث مستل)

الباحث

صادق عباس حسوني الكناني

٢٠١٦م

١٤٣٨هـ

مقدمة

الفساد الإداري والمالي أكبر معوق للإصلاح والتنمية، وقد أظهرت دراسات كثيرة مقدار خطورته وانعكاساته المدمرة على تطور المجتمعات وتأثيره في عملية الإصلاح والتنمية، إن ظاهرة الفساد الإداري والمالي إحدى الظواهر المهمة التي تشغل السلطات الحكومية بمختلف مستوياتها، لما لها من تأثير في إعاقه عمل السلطات التنفيذية بالشكل الذي يحد من تحقيق الأهداف المرسومة في ترشيد استعمال الموارد المتاحة بشكل اقتصادي فاعل وكفوء لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية، فالعراق شأنه شأن أي دولة من دول العالم يعاني من تفشي هذه الظاهرة السلبية في بعض مؤسساته الحكومية والتي ينعكس أثرها في هدر الأموال العامة وتغليب مصلحة الفرد الخاصة على المصلحة العامة للمجتمع، وتفشي ظاهرة الرشوة، وسرقة المال العام، علما أن دول العالم المتقدمة والنامية على حد سواء تواجه هذه الظاهرة بمستويات وبأنواع تختلف بحسب البيئات السياسية والاقتصادية والثقافية والاجتماعية التي يمتاز بها مجتمع كل دولة، ولخطورة هذه الظاهرة ركزت مختلف المنظمات والهيئات على وضع معالجة لهذه الظاهرة بتشخيص أسبابها والعمل على الحد منها ومعالجة آثارها السلبية بالتركيز على مهمة التدقيق المالي والإداري باستعمال الملاكات المؤهلة علمياً ومهنيّاً للحد من تفشي هذه الظاهرة وتقليل آثارها في البيئة الحكومية.

لذا نبدأ بحقيقة واضحة مهنيّاً وهي أنه لا يمكن إيجاد نظام رقابة داخلية يستطيع منع وقوع الخطأ والغش والتلاعب والاختلاس وهدر المال العام، ولكن نستطيع أن نوجد نظام رقابة داخلية فاعل يستطيع أن يقلل احتمال وقوع مثل هذه الأفعال، وعليه فوجود تدقيق داخلي فاعل أيضاً يساعد في دفع احتمال عدم وقوعها.

فالتدقيق الداخلي يعد جزءاً مكملاً للرقابة الداخلية، حيث إن الرقابة الداخلية تشمل جميع نواحي العمل داخل الوحدة الاقتصادية بما في ذلك النواحي التشغيلية والإدارية والمالية.

لذا تضمن البحث خمسة فصول مقسمة على مباحث عدة وجرت تغطية الدراسة النظرية في الفصول الثلاثة الأولى، أما الفصل الرابع فقد احتوى على الجانب العملي، وتضمن الفصل الخامس عرضاً لما توصل إليه الباحث من استنتاجات وما يقترحه من توصيات إزائها.

المبحث الأول

منهجية البحث

١. مشكلة البحث:

لا يمكن للفساد بكل حلقاته أن ينمو ويتواجد في بيئة قوية ورصينة، بل أن واحداً من أهم عوامل وجود الفساد، هو ضعف أو غياب الدور الفاعل للرقابة والرقيب ولعل مشكلة البحث تتحدد انطلاقاً من هذا المدخل، حيث إن ضعف نظام الرقابة والضبط الداخلي الفاعل والرصين في مديرية الجنسية العامة، الناتج عن عدم اهتمام القيادات الإدارية في هذه المديرية بالدور الذي يلعبه نظام الرقابة والتدقيق الداخلي من شأنه أن يساعد في نمو حالات الفساد الإداري والمالي وتشجيع المفسدين داخل الوحدات الحكومية.

ويمكن بيان عناصر مشكلة البحث من خلال الإجابة عن الأسئلة الآتية:

أ. ماهي صفات نظام الرقابة والضبط الداخلي الجيد؟

ب. هل لنظام الرقابة والضبط الداخلي دور في الحد من حالات الفساد المالي والإداري؟

ج. بماذا يجب أن يتصف القائم بأعمال الرقابة والتدقيق؟

٢. هدف البحث:

يهدف البحث إلى معرفة العوامل التي تؤثر سلباً في فاعلية نظام الرقابة والضبط الداخلي، وتشخيص أوجه الفساد وتوجهاته في عدد من دوائر وزارة الداخلية، والخروج بنتائج وتوصيات تسهم في حث الجهات المعنية على تعزيز عمل أنظمة الرقابة والضبط الداخلي عموماً، وفي وزارة الداخلية (نشاط خدمي تخصصي) بوجه خاص.

٣. فرضية الدراسة:

يستند البحث إلى فرضية رئيسية وهي: إن لنظام الرقابة والضبط الداخلي الجيد دوراً مهماً وعلاقة ارتباطية بينه وبين الحد من حالات الفساد الإداري والمالي والتصدي للمفسدين.

٤. أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من تسليط الضوء والتأكيد على ضرورة بناء نظام رقابة وضبط داخلي فاعل شامل والمحافظة على تفعيل سلسلته الإجرائية بشكل مستمر، مع إلزام العاملين بالإجراءات وقواعد المهنة، وبيان دوره في الحد من الفساد والتصدي للقائمين عليه داخل دوائر وزارة الداخلية.

٥. الحدود المكانية والزمانية:

أ. الحدود المكانية: اختيرت عينة البحث من الوحدات الحكومية العاملة في وزارة الداخلية ذات الموازنات المالية المستقلة والتي تقدم خدمات مهمة وضرورية للمواطنين وهي مديرية الجنسية العامة.

ب. الحدود الزمانية: تتمثل حدود البحث بالسنوات أو المدد التي أعقبت تغيير النظام السابق في العراق لغاية ٢٠٠٤ والتي لوحظ فيها تزايد كبير في ظاهرة الفساد الإداري والمالي، إذ طالت العديد من الوحدات الحكومية وعلى مختلف المستويات الإدارية.

٦. مصادر جمع البيانات:

يستفاد في جمع البيانات التي تضمنها البحث من المصادر الآتية:

أ. الكتب والبحوث العربية والأجنبية المتوفرة في المكتبات.

ب. الكتب والبحوث العربية والأجنبية والدوريات المتوفرة على شبكة المعلومات لدولية.

ج. الوثائق الرسمية والقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في العراق.

د. الزيارات الرسمية والاستقصائية والمقابلات الشخصية.

٧. منهج البحث:

سيعتمد المنهج الوصفي في تناول مشكلة البحث وإثبات أو نفي فرضية وتحقيق أهدافه وبيان أهميته وذلك في الجانب النظري، كما سيعتمد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي والتطبيقي.

المبحث الثاني

الإطار الفكري والمفاهيمي للرقابة والضبط الداخلي

تمهيد:

الرقابة هي إجراء أو عمل تقوم به الإدارة لضمان إنجاز الأهداف المرسومة، وقد أدى ظهور المشروعات الكبيرة إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية بوصفها نظاماً يساعد الإدارة في الوفاء بأهدافها، والرقابة الداخلية تعد مرادفاً للرقابة داخل التنظيم. وقد ارتبطت الرقابة الداخلية في مراحلها الأولى بحماية النقدية بوصفها أكثر الأصول عرضة للتلاعب والاختلاس، وتتحقق هذه الحماية باتباع الوسائل الكفيلة بحماية النقدية من السرقة أو الاختلاس، مثل تحديد واجبات ومسؤوليات أمين الصندوق أو الخزينة، والفصل بين الاختصاصات المتعارضة مثل عمليات التحصيل وعمليات التسجيل، بعد ذلك امتد الاهتمام بالرقابة الداخلية إلى رقابة المخزون وغيره من الأصول الأخرى، وكانت الرقابة الداخلية تعرف في ذلك الوقت باسم: الضبط الداخلي، ثم توسعت الرقابة الداخلية بعد ذلك لتشتمل الوسائل الكفيلة بضمان صحة البيانات المحاسبية ودقتها. وفي هذا الإطار سيقسم الفصل الثاني على ثلاثة مباحث، يتناول المبحث الأول مفهوم ومكونات الرقابة الداخلية وتطورها التاريخي، أما المبحث الثاني فيتناول أهداف ومقومات الرقابة الداخلية وأنواعها والمبحث الثالث سيخصص إلى مفهوم ومعايير الضبط الداخلي.

أولاً : الرقابة الداخلية

لم تكن ممارسة الرقابة الداخلية وليدة العصر الحديث، فقد عرفها الإنسان منذ أن نشأت التجمعات البشرية، فهي ظاهرة تلازم تجمع الأفراد، فإذا اجتمعوا فلا بد لهم من أمور يفعلونها، يجتلبون بها المصلحة، وأمور أخرى يجتنبونها. ثم عرفت الرقابة الداخلية بعد ذلك عند نشوء الدولة، وحاجة إدارتها إلى الرقابة، فهي لصيقة المصلحة بها وبما تقوم به، وقد نبعت الحاجة إلى الرقابة على أعمال الناس منذ قديم الزمان، إذ كان العمل يناط بأفراد مقابل حساب إذ يقومون بحفظ الموجودات وتسجيل حركات الأموال^(١).

وتشير المصادر التاريخية إلى أن السمات الأولى لظهور الرقابة الداخلية برزت في العهد القديم فلقد عرفها اليابانيون، والمصريون واليونانيون والرومان وامتدت هذه المرحلة التاريخية مروراً بالعصر الإسلامي بدءاً بعهد الرسول الكريم (عليه واله الصلاة والسلام) والخلافة الراشدة والحكم الأموي إلى نهاية الخلافة العباسية.

مفهوم نظام الرقابة الداخلية: The concept of the internal control system

خضع مفهوم نظام الرقابة الداخلية للعديد من التطورات التي أثرت في صياغة العديد من التعريفات استجابة للتطورات الحاصلة في التدقيق، كان يقصد في بادئ الأمر بالرقابة الداخلية: (الإجراءات والطرائق المستعملة في الوحدة الاقتصادية للمحافظة على النقدية والموجودات الأخرى واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات، كما ينظر إلى الرقابة الداخلية على أنها نظام خاص بتوزيع العمل والاختصاصات والمسؤوليات بين الموظفين في الوحدة الاقتصادية بحيث تتم مراقبة أعمال موظف من قبل موظف آخر)^(٢).

ثم قدمت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تعريفاً للرقابة الداخلية على أنها (الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في الوحدة الاقتصادية بهدف حماية موجوداتها وضبط وتدقيق البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية)^(٣).

وقدم مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز (ICAEW) تعريفاً للرقابة الداخلية على أنها (النظام الكلي للرقابة الذي يهدف إلى توفير تأكيد معقول بخصوص كفاءة وفعالية التشغيل وإمكانية الثقة في المعلومات والتقارير المالية والالتزام بالقوانين)^(٤).

كذلك عرفت المنظمة العربية للتنمية الرقابة الداخلية بأنها (الطرائق والأساليب التي تبنتها إدارة الوحدة بما في ذلك مجلس إدارتها ومديروها وموظفوها لتوفير تأكيد معقول بتحقيق أهداف الوحدة الآتية)^(٥).

أ. حماية موجودات الوحدة والحد من وقوع الأخطاء واكتشافها فور وقوعها ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها ومنع الغش فيها.

ب. فاعلية وكفاءة الأحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها الوحدة بما في ذلك استخدام الموارد بشكل ملائم وزيادة الإنتاجية.

(١) زكي جبار كاظم الغزاوي، دور قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ومسؤوليته في الحد من ظاهرة الفساد الإداري في الدوائر الحكومية تحليل في أقسام الرقابة

والتدقيق الداخلي لوزارة المالية الهيئة العامة للضرائب، بغداد، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٨م، ص ٤٤ .

(٢) حازم هاشم الأوسى، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق – المراجعة نظرياً، ط ١، ح ١، طرابلس، مطبعة الجامعة المفتوحة، ٢٠٠٣م، ص ٢١٤.

(٣) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية، ط ٢، عمان: دار وائل للنشر، ٢٠٠٤م، ص ٢٢٨.

(٤) أفراس إحسان رفعت، تقويم وتطوير نظام الرقابة الداخلية في مديرية زراعة نينوى، نينوى، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين فرع نينوى، ط ١، ٢٠٠٧م، ص ٧.

(٥) المصدر نفسه، ص ٧٠.

(٥) الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، المعيار رقم ٤٠٠، ٢٠٠٣م.

أما من وجهة نظر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق فإن الرقابة الداخلية هي (مجمل السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة، التي تكفل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وتضمن التنفيذ المنظم والعملي للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية، والمحافظة على الموجودات واكتشاف ومنع الأخطاء، ودقة القيد واكتمال السجلات وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعمول بها في الوقت المناسب)^(١).

كما ورد تعريف الرقابة الداخلية بدليل الرقيب المالي ((بأنها مجموعة من الإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة المنشأة في وضع الخطة التنظيمية لغرض حماية الموجودات والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، ولتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى، ولضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة)^(٢).

ومن خلال ما ورد ذكره في التعريفات السابقة للرقابة الداخلية يرى الباحث أن الرقابة الداخلية هي نظام إداري ورقابي في الوقت نفسه يوضع من قبل الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية والمؤسسات الحكومية يهدف إلى تحقيق حماية الموجودات الثابتة والمتداولة وتحقيق الكفاية الإنتاجية والخدمية القصوى والثقة في إصدار البيانات المالية لها وتحقيق الاستمرارية وكذلك تحقيق سمعة متميزة للوحدة الاقتصادية والمؤسسات الحكومية لما توفره من دقة في المعلومات المقدمة من قبلها.

ثانياً : مفهوم وأهداف ومعايير الضبط الداخلي

تمهيد:

يعد الضبط الداخلي من مجموعة إجراءات الرقابة الداخلية ويمكن القول إن الرقابة الداخلية من دون ضبط داخلي لا تعني شيئاً، لأن مجرد وضع الإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية لا يدل على كفاية التنفيذ وحسن الأداء إلا إذا كانت هناك أداة فاعلة لتقسيم هذه الأنظمة والتعرف على مدى فاعليتها في تحقيق أهدافها، وهذه الإدارة هي الضبط الداخلي. وستناول في هذا المبحث النقاط الآتية:

١. مفهوم الضبط الداخلي
٢. أهداف الضبط الداخلي
٣. أنواع الضبط الداخلي
٤. معايير الضبط الداخلي
١. مفهوم الضبط الداخلي

عرف التدقيق منذ مدة زمنية غير قليلة، والتدقيق بمعناه الحديث يعود إلي عصر دخول الشركات الصناعية إلى حيز الوجود، حيث تطور مفهوم التدقيق مع تطور تلك الصناعات، فضلاً عن التطور في النظام المحاسبي^(٣)

إذ إن التدقيق بمعناه اللفظي (**Audit**) وهي مشتقة من اللغة اللاتينية، ومعناها (**Tohear**) أي: يستمع لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق^(٤). إذ إن التدقيق بمعناه المهني: هو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات منظمة الأعمال فحصاً انتقائياً منتظماً للتحقق من صحتها، ومعتمداً في ذلك على قوة نظام الرقابة الداخلية ومئاته وإبداء الرأي الفني المحايد حول صحة تلك المستندات والدفاتر، والسجلات وتصميمه للجهة المستفيدة ويتم ذلك من خلال برنامج محدد مسبقاً^(٥). ويعد الضبط الداخلي واحداً من أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية،

^(١) ديوان الرقابة المالية، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، دليل التدقيق العراقي، بموجب كتابهم ذي العدد ٦٥١٣/٤/٢١ في ٢٠٠٠/١٢/٣١ م، دليل رقم (٤)، فقرة ٤، ص ١٣.

^(٢) ديوان الرقابة المالية، دليل الرقيب المالي، بغداد، الفصل الثاني، ص ٩.

^(٣) خالد أمين عبد الله، مصدر سبق ذكره، ص ٣.

^(٤) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، ط ٢، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ٢٠٠٩ م، ص ١٣.

^(٥) احمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأثير الدولية وقواعد الاخلاق، ط ١، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، ٢٠٠٨ م، ص ٨.

ويقوم به موظف أو مجموعة موظفين في المؤسسة، إذ توجد في بعض المؤسسات الكبيرة إدارة خاصة بالضبط الداخلي، يطلق عليها (إدارة التدقيق الداخلي)، وتكون مرتبطة بصورة مباشرة بمجلس الإدارة، أو الإدارة العليا، إذ يعد الضبط الداخلي أداة بيد الإدارة، ويخضع لسلطة الإدارة^(١١). وقد تطور الضبط الداخلي في طبيعة، ومجال خدماته، نتيجة التطور في مفهومه^(١٢). فقد أصدرت جمعية المدققين الداخليين الأمريكية (IIA) تعريفاً للضبط الداخلي أو التدقيق في عام ١٩٨٧ مضمونه (إن التدقيق الداخلي هو وظيفة تقويم مستقلة أنشئت داخل المشروع)، لعرض خدمته عن طريق فحص ومراجعة أنشطته المختلفة. كما يعرف التدقيق الداخلي أو الضبط الداخلي أيضاً بأنه (عملية فحص وتقييم الأنشطة المختلفة للمؤسسة، ومن ثم تقديم التقارير حولها إلى الإدارة، وذلك من أجل مساعدة الإدارة للوصول إلى أغراضها)^(١٣). كما عرف جهاز التدقيق الداخلي من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية دليل التدقيق رقم (٤) بأنه جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة. ويعد أحد وسائل الرقابة الداخلية الفاعلة، تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها وطمأنتها، على أن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود، وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وللتأكد من حماية أصول وأموال المنشأة، والتحقق من اتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم.

٢. أهداف الضبط الداخلي

وفيما يأتي نذكر أهم أهداف الضبط الداخلي:

- أ. التأكد من أن أنظمة الضبط والرقابة الداخلية لدى المؤسسة، يتم تطبيقها على وفق ما يجب.
- ب. وضع الضوابط اللازمة كافة للتعامل مع أنظمة الحاسوب وأجهزته التي تضمن عدم العبث بالمعلومات.
- ج. التأكد من ملائمة التقارير الصادرة عن أنظمة التشغيل، وعن أنظمة المعلومات المختلفة سواء أكانت المالية أم الإدارية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.
- د. تقليل المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة إلى أدنى حد ممكن سواء أكانت هذه المخاطر (المالية، أم تشغيلية أم أنظمة حاسوب)^(١٤).
- هـ. الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام، من خلال متابعة الخطط والسياسات المرسومة وتقديمها، وذلك من أجل اكتشاف نقاط الضعف في الإجراءات المستعملة بقصد التعامل معها^(١٥).
- و. التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر وذلك من أجل حماية أموال المشروع، وهذا النشاط يتطلب ضرورة أحكام الرقابة على عمليات التغذية في عمليات المخازن.
- ز. التحقق من صحة البيانات المحاسبية وتحليلها.

٣. معايير التدقيق الداخلي Internal Auditing Standards

ترجع بداية الاهتمام المهني بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين **Internal Auditing Standards Institute** في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٤١ م^(١٦) وهذه الخطوة يمكن عدّها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، إذ أسهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع مجال الانتفاع من خدماته، وقد عمل المجمع على تدعيم التدقيق الداخلي وتطويره عن طريق بذل الجهود المختلفة المتمثلة بـ:

(١١) غسان فلاح المطارنة، مصدر سبق ذكره، ص ٢٠.

(١٢) عبد الرزاق محمد عثمان / أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط ٢، الموصل: دار الكتب للطباعة والنشر، ١٩٩٩ م، ص ١٠٠.

(١٣) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط ٣، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، ٢٠٠٦ م، ص ٢٥.

(١٤) زاهر عطا الرمحي، تطور أسلوب التدقيق المبني على المخاطر لدى المصارف الأردنية، أطروحة دكتوراه، عمان: كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، ٢٠٠٤ م، ص ٥.

(١٥) غسان فلاح المطارنة، مصدر سبق ذكره، ص ٢٥.

(١٦) أنشئ مجمع المدققين الداخليين في أمريكا ١٩٤١ م وبلغ عدد الأعضاء في ذلك الوقت ٢٤ عضواً، ثم بلغ عدد الأعضاء ٣٠٠٠ عضو تقريباً عام ١٩٥٥ م وبلغ ٦٠٠٠ عضو عام ١٩٦٥ ثم ١٢٠٠٠ عضو عام ١٩٧٥ ثم بلغ عدد الأعضاء ١٦٠٠٠ عضو عام ١٩٨١، ويوجد نحو أكثر من ١٠٠ فرع لمجمع المدققين الداخليين خارج أمريكا تمتد من مونتريال إلى طوكيو ومن لندن إلى شمال أفريقيا.

- أ. تهيئة الفرصة لبحث هيكل عام للمعرفة بمهنة التدقيق الداخلي وتطويره.
- ب. إعداد قائمة بمسؤوليات المدقق الداخلي.
- ج. إعداد دليل لأدب مهنة التدقيق الداخلي وأخلاقياتها.
- د. وضع برنامج تعليمي مستمر للتدقيق الداخلي.
- هـ. وضع الأسس والبرامج اللازمة لتخريج المدقق الداخلي المعتمد والعمل على توفير التأهيل العلمي والعملية له.

وتعد إحدى الجهود الفاعلة لمجمع المدققين الداخليين على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من المعايير. إذ شكلت لجان عام ١٩٧٤م لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي، وفي عام ١٩٧٧م انتهت اللجنة من أعمالها وقدمت تقريراً بنتائج دراستها، وصدق نهائياً على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام ١٩٧٨م. وبحق فإن هذه المعايير التي أقرت من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في مجمع المدققين الداخليين والجهات التابعة له تعد ميلاداً وبزوغ المهمة الجديدة، إذ تضمنت هذه المعايير التي قسمت على خمس مجموعات كما يأتي: (١٧)

أ. المعايير المتعلقة بالاستقلال المهني: Independence

أولاً. المركز التنظيمي: Organizational Status ينبغي أن يتمتع قسم التدقيق الداخلي بمكانة تنظيمية تسمح له بالقيام بإنجاز الأعمال والمسؤوليات الخاصة به بحرية.
ثانياً. الموضوعية: Objectivity ينبغي ألا يرتبط قسم التدقيق الداخلي بأداء أي عمل يقوم هو بتدقيقه. وينبغي أن يكون موضوعياً في حكمه على الأشياء عن طريق قيامه بمراجعتها.

ب. معايير متعلقة بكفاءة الأداء المهني: Professional Proficiency وتقسّم على نوعين من المعايير منها ما يتعلق بقسم التدقيق الداخلي ومنها ما يتعلق بالمدقق الداخلي نفسه، ومثلما هو مبين في أدناه: (١٨)

أولاً. المعايير المتعلقة بنوع المدققين الداخليين وتأهيلاتهم العلمية والعملية والانضباط الذي يجب أن يتوافر لديهم فضلاً عن الإشراف.
ثانياً. معايير متعلقة بضرورة التزام المدققين الداخليين بأخلاقيات المهنة ومعايير الأداء.

ج. مجال العمل: Scope of work

يشمل مجال عمل المدقق الداخلي ما يأتي:

- أولاً. فحص البيانات المالية والمعلومات الخاصة بالتنفيذ كافة للتأكد من مصداقيتها وتكاملها.
- ثانياً. التحقق من مقدار الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح.
- ثالثاً. التحقق من المحافظة على الموجودات وحجم كفاءة الوسائل المستعملة في المحافظة عليها.
- رابعاً. تقويم كفاءة استعمال الموارد المتاحة وفعاليتها.
- خامساً. تقويم مقدار تحقيق الأهداف المرجوة من البرامج والأنشطة.

ولقد تضمنت المعايير وصفاً لطبيعة التدقيق الداخلي ينص على " أنها وظيفة تقويم مستقلة لخدمة التنظيم عن طريق فحص أنشطته المختلفة وتقويمها، وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وذلك بتزويدها بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي تراجع " .

(١٧) كريمة علي كاظم الجوهر، مصدر سبق ذكره، ص ٧٠.

(١٨) كريمة علي كاظم الجوهر، مصدر سبق ذكره، ص ٧١.

ثالثاً : الرقابة والتدقيق الداخلي ومسؤوليتهما في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي.

تمهيد:

يقع على الإدارة العليا تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه. وقد أكدت المنظمات المهنية الدولية والإقليمية ضرورة توفير نظام رقابة داخلية متكامل وكفوء، لأنه يضمن للإدارة العليا تحقيق أهدافها ويسهم في الحد من ظاهرة الفساد الإداري بدرجة كبيرة ويعد قسم التدقيق الداخلي أحد أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية، ويقع على عاتقه الحفاظ على نظام الرقابة الداخلية وتحسينه ويكون أداة فاعلة للإدارات العليا في تحقيق أهدافها المشروعة. لذا فإن كل عملية فساد تكتشف أو تُحدد لا بد من اتخاذ الإجراءات اللازمة ليس لردع مرتكبيها فحسب ولكن كذلك للوقاية من عدم حصولها أصلاً. أذن فإن عملية الربط بين الموضوعين تكون عن طريق ما يمكن أن يقدمه نظام الرقابة الداخلية وإجراءات التدقيق الداخلي من أدوات فاعلة وكفوءة في محاربة ظاهرة الفساد الإداري والمالي والحد منها. وهذا ما سوف نلخصه في الفقرات الآتية:

1. الضوابط الرقابية.
2. أهميته الرقابية والتدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي.

1. الضوابط الرقابية

يختلف نظام الرقابة الداخلية من وحدة إدارية إلى أخرى وذلك باختلاف حجمها، وطبيعتها وهيكلها التنظيمي، وتُبنى الضوابط الرقابية لغرض التأكد من تحقيق أهداف الوحدة. وتقسم الضوابط الرقابية التي تعد أساس نظام الرقابة الداخلية بوصفه خطة تنظيمية إلى:

أ. الرقابة الوقائية: Preventive Controls

هي الضوابط التي تُوضع لاكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها ولضمان عمل أنظمة الرقابة الداخلية بالشكل الصحيح والملائم^(١٩). أي أن الهدف منها هو منع الخطأ أو الغش قبل وقوعه ومن الأمثلة على هذه الضوابط:

أولاً. الفصل بين الوظائف المتعارضة.

ثانياً. الرقابة الثنائية على الأعمال المهمة.

ثالثاً. إشراف والمسؤولين المباشر على تنفيذ التعليمات.

رابعاً. وجود أجهزة إنذار للسرقة والحريق.

خامساً. أرقام سرية للدخول إلى أنظمة الحاسوب.

سادساً. وجود أنظمة وتعليمات تفصيلية مكتوبة ومعروفة لدى العاملين.

سابعاً. إن تتناسب سياسة تدريب الموظفين مع احتياجاتهم.

ب. الرقابة الكاشفة: Detectives Controls^(٢٠) : وهي الضوابط التي تكتشف الخطأ عند وقوعه، وتُعد

هذه الرقابة أكثر كلفة من الرقابة الوقائية إلا إنها ضرورية إذ إنها تقيس حجم كفاءة الضوابط الوقائية

فضلاً عن أن بعض الأخطاء من غير المجدي مراقبتها بشكل مسبق وأن تلك الضوابط تُعمم وتُحدد عن

طريقها الأخطاء والانحرافات عند وقوعها مثل:

أولاً. إجراءات المطابقات بين حسابات المصرف والمنشأة.

ثانياً. مصادقات خارجية لتأييد الأرصدة بالسجلات.

ثالثاً. جرد النقدية والمخازن والموجودات الثابتة الفعلي والمفاجئ.

(19) Pickett , K. H Spencer, the Essential Hand book of internal Auditing , published by John Wiley and sons England (2005). 89

(20) المصدر نفسه، ص ٩٢.

رابعاً. تقارير الحاسوب تبين محاولات الدخول غير الشرعية إلى الأنظمة والبرامج.
خامساً. وجود وحدات رقابية ضمن الهيكل التنظيمي.

سابعاً. ملاحظة حدود الصلاحيات المالية للمخوليين بالجرد.

ج. الرقابة التصحيحية: Corrective Controls^(٢١)

وهي الضوابط المتعلقة بمعالجة الأخطاء التي اكتشفت أي إنها معنية بتصحيح الأخطاء التي اكتشفت بوساطة الضوابط الكاشفة، وكما هو واضح بأن هذه الضوابط تتعامل مع الأخطاء والانحرافات بعد اكتشافها وحتى تكون فاعلة، على الإدارة وضع نظام يسلط الضوء على الانحرافات والأخطاء ومتابعتها حتى تصحيحها وعدم السماح بتكرار حدوثها، ومن تلك الضوابط:^(٢٢)

أولاً. قيام الإدارة بمراجعة إجراءات التصحيح للتأكد من سلامتها وكفاءتها.

ثانياً. وجود نظام متابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ثالثاً. وجود أنظمة وإجراءات معالجة للأخطاء والانحرافات التي تُكتشف.

د. الضوابط الرادعة: Deterrent Controls^(٢٣): هي الضوابط التي تردع الأفراد عن القيام بأية انحرافات أو تجاوزات ومن أمثلة هذه الضوابط:

أولاً. وجود تدقيق داخلي يتمتع بالاستقلالية والكفاءة يحظى بدعم كامل من لجنة التدقيق.

ثانياً. وجود إرشادات مناطق معينة بعدم دخول الأشخاص إليها إلا المرخص لهم.

ثالثاً. وجود حراسة على بعض المواقع ذات الخطورة.

رابعاً. إجراءات انضباطية بحق المخالفين والمهملين.

ويرى الباحث أن الضوابط ما هي إلا إجراءات وضعتها الإدارة العليا للتأكد من تحقيق الأهداف التي

تسعى إليها وتقع مسؤولية متابعتها وتنفيذها على عاتق قسم الرقابة والتدقيق الداخلي.

٢. أهميته الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي.

ترتبط عملية الرقابة والتدقيق أصلاً بنظرية منح السلطة، والحاجة إلى رقابة أعمال من منحت إليهم هذه السلطة. لذا يتطلب الأمر أن يكون القائم بعملية الرقابة والتدقيق في مركز محايد ومستقل ولا يخضع لسلطة من يقوم بمراقبتهم وتدقيق أعمالهم، وله تأهيل جيد وخبرة واسعة بطبيعة العمل الذي يقوم بتدقيقه وإن عليه مراعاة مبادئ التدقيق العامة عند أداء عمله.^(٢٤) لذا لا بد أن يكون لجهاز التدقيق الداخلي أثر بالغ في محاربة الفساد الإداري والمالي عن طريق متابعة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة في الحد من هذه الظاهرة التي أصبحت ظاهرة سلبية في المجتمع العراقي. تُعد القوانين والأنظمة والتعليمات الأساس الذي تعمل بموجبه الأجهزة الرقابية على متابعة الالتزام بها من الجهات التنفيذية. وتبرز أهمية التدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد عن طريق التماس المباشر بين موظفي التدقيق والأنشطة جميعها التي تقوم بها المنشأة، حيث إن خضوع هذه الأنشطة للتدقيق بشكل مباشر ومستمر من قبل موظفي التدقيق الداخلي يجعل هؤلاء على إطلاع بكل التغييرات التي تحدث في أثناء عملية تنفيذ هذه الأنشطة كذلك تجعلهم على إطلاع بمجالات الانحراف التي تحدث في أثناء تنفيذ الأنشطة الخاضعة للتدقيق. ومن أهم مقومات التدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي توفير مستلزمات النهوض بواقع وظيفة التدقيق الداخلي وجعلها أكثر كفاءة وفاعلية في تنفيذ المهام والواجبات المناطة بها، وقد مر ذكر هذه المقومات ومن المقومات الأخرى خضوع

^(٢١)المصدر نفسه، ص ٨٩.

^(٢٢) مروان اشحادة، التدقيق المستند للمخاطر، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، ٢٠٠٥م، ص ٣٠.

^(٢٣)المصدر نفسه، ص ٥٤.

^(٢٤)حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ط ١، ج ١، الجامعة المفتوحة، طرابلس: ٢٠٠٣م، ص ٢٠.

أنشطة المنشأة جميعها للتدقيق للوقوف على حالات الفساد المتحققة في أي مفصل من مفاصل تنفيذ أعمال المنشأة.

فلو أخذنا مثلاً أحد مظاهر الفساد الإداري والمالي المتمثل بالاحتيايل المالي (الاختلاس) أو التزوير إذ تعد الاختلاسات النقدية من أكثر أشكال الاختلاس شيوعاً بين الموظفين، وتشير دراسات شملت (٦) دول إلى أن نحو ٦٠% من متوسط حالات الاختلاس قام بها موظفون وأن ٨٥% تقريباً من خسائر العمليات في أثناء السنوات الماضية كانت تمثل خلاً في أمانة الموظفين. لذا يستدعي ذلك ضرورة تصميم برنامج لكشف حالات الاختلاس ووضع إجراءات تكون أكثر فاعلية لتقليل احتمال حدوثها، على أن تكون كلفة هذه الإجراءات لا تزيد بأي حال من الأحوال على كلفة محاولة استعادة المبالغ المختلسة وهو ما يطلق عليه التدقيق على وفق أسلوب المخاطر Risk – Boyed – Vdite الذي يعني أن تناسب الإجراءات مع مقدار الخطر المنأتي من خسائر العمليات. أو المقارنة بين كلفة العمليات والإجراءات المستخدمة ومقارنتها بالمنافع المتوقع الحصول عليها أو ما يطلق عليه محاسيباً الكلفة والمنفعة (cost & benefit).^(٢٥) أما فيما يتعلق بالتزوير فينبغي توفير إجراءات تتيج للمدققين التأكد بصورة كافية من صحة المستندات المقدمة قبل البدء في دفع أقيمها. ومما تجدر الإشارة إليه أن انعدام نظام رقابة داخلية فاعل (يتضمن جهاز تدقيق داخلي كفوء) يساعد على الكشف عن المخالفات المالية والانحرافات من شأنه أن يشجع الفساد الإداري بصوره كافة وان لوجود نظام رقابة داخلي أثراً كبيراً في دعم المؤسسات الحكومية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري لان ذلك يوفر إجراءات لحماية ممتلكات وموارد الوحدات من الضياع وسوء الاستعمال وكذلك ضمان الدقة وزيادة الثقة في سجلات المحاسبة والتي على أساسها يقاس مقدار الالتزام بالسياسات الموضوعة فضلاً عن إجراءات تقويم عملياتها كافة^(٢٦). ويبرز أثر الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي وذلك عن طريق الإجراءات والوسائل والسبل التي يمكن إتباعها في ظل هذا النظام الذي يهدف من ورائها إلى تحقيق عدد من الأهداف المتمثلة بحماية موجودات الوحدة الاقتصادية بإتباع عدد من الأساليب كما مر ذكره في الفصل الثالث^(٢٧).

إن وجود نظام كفوء وفاعل للرقابة والتدقيق الداخلي لوحده لا يفي بمتطلبات القضاء على الفساد المالي والإداري وإن ذلك يتطلب انتهاج مجموعة من الاستراتيجيات التي تعمل على:

١. تعزيز الاستقرار السياسي وتوفير شروط الحكم الرشيد الذي يبيقي سياسات اقتصادية واجتماعية سليمة تشترط كفاءة استعمال الموارد البشرية والاقتصادية المتاحة وفعاليتها.
٢. تنشيط إثر منظمات المجتمع المدني عن طريق توعية المجتمع بآثار الفساد الإداري والمالي التي دمرها المهنيون في القطاع الحكومي والخاص
٣. أتباع الشفافية وزيادة درجتها عن طريق الالتزام باعتماد المعايير الدولية المحاسبية والتدقيقية. إذ تُعد من أهم متطلبات مكافحة الفساد الإداري
٤. تشكيل لجنة مشتركة بين الجهات الرقابية تقوم عن طريق تنسيق أعمالها بإصدار اللوائح الإرشادية والتعليمات ومتابعة تنفيذها وبما يكفل الحد من الفساد المالي والإداري.

^(٢٥) المصدر نفسه، ص ٢١.

^(٢٦) قاسم ناصر مطر الذهبي، دور ومسؤولية الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، دبلوم محاسبة قانونية، جامعة بغداد، ٢٠٠٨م، ص ٨٤.

^(٢٧) أرافد عبيد النواس، ندوه حول دور أقسام الحسابات والتدقيق والرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، المقامة بالتعاون مع المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، ٢٠٠٨م، ص ٥.

رابعاً : العلاقة بين الفساد الإداري والمالي وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي:^(٢٨)

١. ضعف الاهتمام بأهمية النظم المحاسبية والرقابة والتدقيق الداخلي وإهمال توفير المقومات الأساسية التي لا بد من توافرها التي تمثل (مقومات الرقابة الداخلية)
٢. عدم مواكبة النظم المحاسبية والرقابية للمتغيرات والتطورات البيئية، إذ لم يعد مجال الرقابة والتدقيق الداخلي مقتصرًا على الإشراف على النواحي المالية والمحاسبية فحسب، بل تخطى ذلك ليصبح شاملاً لأوجه التنظيم الإداري ونشاطاته كلها وبما يكفل تحقيق الكفاءة والفاعلية في استعمال الموارد المتاحة، أي أنها استخرجت بالكم والغرض المطلوبين.
٣. الإقتصار على الرقابة المستندية (اللاحقة) التي يمكن القول إنها شكلية وتفترق إلى الموضوعية والعلمية، وإهمال الأنواع الأخرى منها.
٤. والأهم من ذلك هو إن هناك قصوراً واضحاً في كفاءة العاملين في هذا المجال (المحاسبية والرقابية) فضلاً عن عدم توافر الشروط الواجب توافرها والتي تحد من وقوع أي شكل من أشكال الفساد الإداري وتمنعه.
٥. إعطاء مهام جديدة إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لا تتناسب وكفاءة ملاك التدقيق الداخلي الموجود في أية منشأة أو إدارة حكومية وخبرته فضلاً عن عدم استقلاليتها مما يؤثر في كفاءته في أداء المهام الموكلة إليه.

المبحث الثالث

الجانب العملي

عرض نتائج الاستبانة وتحليلها

بههدف التوصل إلى الدور الذي يؤديه نظام الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، ومعرفة الأسباب الرئيسية لحصوله والعوامل المؤثرة في حدوثه والإجراءات والطرائق التي تؤدي إلى اكتشافه أو الحد منه.

ومن أجل ذلك قام الباحث بتصميم استبانة استبانته اعتمد في صياغتها على النتائج التي توصلت إليها الأبحاث والدراسات الأخرى المرتبطة بهيكل الدراسة كما طورت الاستبانة من خلال عرضها على نخبة من الأساتذة الأكاديميين والخبراء في مجال مهنة المحاسبة والتدقيق لما لهم من خبرة ودراية كبيرة في هذا الموضوع، ومناقشتهم في الملاحظات التي أبدوها للتوصل إلى الشكل النهائي لاستبانة الاستبانة .

١. تفاصيل استبانة الاستبانة: احتوت استبانة الاستبانة على قسمين:

القسم الأول: يهدف إلى جمع بيانات عن الأشخاص المجيبين على الاستبانة كالجنس والعمر والمؤهل العملي والعنوان الوظيفي وعدد سنوات الخدمة في الوظيفة والدورات المشاركة فيها.

القسم الثاني: ويتضمن محاور الاستبانة الذي قسم على محورين:

المحور الأول: والذي تضمن اثني عشر سؤالاً عن نظام الرقابة الإدارية.

المحور الثاني: والذي تضمن هذا المحور أيضاً اثني عشر سؤالاً عن الرقابة المحاسبية.

وفيما يأتي استعراض وتحليل للدراسة ونتائج الاستبانة.

^(٢٨) جلييلة عيدان حليجل، ندوة (حول دور أقسام الحسابات والتدقيق والرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي ، المقامة بالتعاون مع المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين ، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد ، ٢٠٠٨ م ، ص٤٢ .

٢. **مجتمع البحث وعينته:** أختار الباحث موظفي قسم التدقيق والرقابة الداخلية في مفاصل مديرية الجنسية العامة وكذلك بعض من موظفي مكاتب المفتش العام في تلك المفاصل بوصفهم جهات رقابية هدفها محاربة الفساد الإداري والمالي وعدداً من أساتذة الجامعات من ذوي الكفاءة والخبرة والمعرفة والدراية العلمية والعملية في مجال تدقيق الحسابات ومراقبتها وقد اختيرت عينة البحث على أساس انتقائي وبشكل قصدي بحيث تنحصر في مجال اختصاص مهنة مراقب الحسابات والتدقيق وعلى أساس الخبرة الطويلة في مجال المهنة وفي معرفة الأسباب التي تؤدي إلى حدوث الفساد الإداري والمالي، وما هي الأساليب والإجراءات الكفيلة باكتشافه والحد منه ودور نظام الرقابة الداخلية في الحد منه .

لذلك لم يعتمد الباحث على الكم في التوزيع قدر اعتماده على أساس النوع وذلك للتوصل إلى نتائج دقيقة وعملية في الوقت نفسه. وقد بلغ عدد الاستثمارات الموزعة (٥٠) استثماراً، حيث بلغ عدد الاستثمارات المستلمة والداخلية في التحليل (٤٠) استثماراً أي بنسبة (٨٠%) في حين بلغ عدد الاستثمارات غير مستلمة (١٠) استثماراً أي بنسبة (٢٠%) وقد استخدم الأسلوب المباشر في توزيع الاستبانة واستردادها.

جدول (٢)

كيفية توزيع استثمارات الاستبانة على مجتمع البحث

استثمارات الاستبانة غير مستلمة		استثمارات الاستبانة المستلمة والداخلية في التحليل		استثمارات الاستبانة المقرر توزيعها	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
٢٠%	١٠	٨٠%	٤٠	١٠٠%	٥٠

٣. مواصفات عينة البحث

أ. التحصيل الدراسي

جدول (٣)

يبين التحصيل الدراسي لعينة البحث

المؤهل العلمي	دبلوم	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	المجموع
العدد	٧	٢٨	٢	٣	٤٠
النسبة المئوية	١٧.٥%	٧٠%	٥%	٧.٥%	١٠٠%

يبين الجدول رقم (٣) في أعلاه المستويات العلمية لفئات عينة البحث إذ يتضح من الجدول بأن نسبة ٧٠% منهم يملكون تحصيلاً علمياً شهادة البكالوريوس، ونسبة من العينة المتمثلة بـ ١٧.٥% يملكون شهادة دبلوم، ونسبة من العينة المتمثلة بـ ٧.٥% يملكون شهادة الدكتوراه، ونسبة من العينة المتمثلة بـ ٥% يملكون شهادة

الماجستير من مجموع العينة. ويمثل مما سبق مؤشراً واضحاً بأن النسبة الكبيرة من عينة الدراسة هم من حملة الشهادة.

ب. سنوات الخدمة الوظيفية

جدول (٤)

يبين سنوات الخدمة الوظيفية لعينة البحث

سنوات الخدمة	أقل من ١٠ سنوات	١١ - ٢٠ سنة	٢١ فما فوق	المجموع
العدد	٢٣	٦	٧	٤٠
النسبة	٥٧.٥%	١٥%	١٧.٥%	١٠٠%

يبين الجدول رقم (٤) في أعلاه سنوات الخدمة الوظيفية التي يملكها أفراد عينة البحث في حقل مهنة المحاسبة والتدقيق، إذ يتضح بأن نسبة ٥٧.٥% من عينة البحث كانت سنوات خبرتهم أقل من ١٠ سنة، وإن نسبة ١٧.٥% من ٢١ سنة فما فوق، وإن نسبة ١٥% منهم بين ١٦ - ٢٠ سنة، أما الباقي فهو يشكل نسبة ١٠% من حجم العينة.

ج. العنوان الوظيفي:

جدول (٥)

يبين العنوان الوظيفي لعينة البحث

العنوان الوظيفي	مدير إداري	مدقق	مفتش مالي وإداري	مدير حسابات وتدقيق	أخرى	المجموع
العدد	٢	٢٠	٣	٥	١٠	٤٠
النسبة	٥%	٥٠%	٧.٥%	١٢.٥%	٢٥%	١٠٠%

يبين الجدول رقم (٥) المذكور أنفاً العنوان الوظيفي لفئات عينة البحث إذ يتضح من الجدول بأن نسبة ٥٠% منهم يعملون بصفة مدقق، ونسبة ٢٥% يعملون في وظائف أخرى مختلفة ونسبة ١٢.٥% في وظيفة مدير حسابات وتدقيق ونسبة ٧.٥% في وظيفة مفتش مالي وإداري والباقي يشكل نسبة ٢% يعملون في وظيفة مدير إداري. ويعد هذا مؤشراً جيداً على كون الأكثرية من عينة البحث ممن يعملون بصفة مدقق.

د. نوع الجنس

جدول (٦)

يبين نوع الجنس لعينة البحث

الجنس	ذكر	إناث	المجموع

العدد	٣٠	١٠	٤٠
النسبة المئوية	%٧٥	%٢٥	%١٠٠

يبين الجدول رقم (٦) هذا نوع الجنس لعينة البحث إذ يتضح من الجدول بأن نسبة ٧٥% منهم ذكور، ونسبة من العينة المتمثلة بـ ٢٥% يمثلون الإناث. ويعد هذا مؤشراً واضحاً بأن النسبة الكبيرة من عينة الدراسة هم من الذكور.

٥. العمر

جدول (٧)

يبين أعمار عينة البحث

العمر	دون ٢٥ سنة	٢٦ - ٤٠ سنة	من ٤١ فما فوق	المجموع
العدد	٣	٢٢	١٥	٤٠
النسبة	%٧.٥	%٥٥	%٣٧.٥	%١٠٠

يبين الجدول رقم (٧) هذا أعمار أفراد عينة البحث، إذ يتضح بأن نسبة ٥٥% من عينة البحث كانت أعمارهم تتراوح ما بين ٢٦-٤٠ سنة، وان نسبة ٣٧.٥% من ٤١ سنة فما فوق، وان نسبة ٧.٥% منهم تتراوح أعمارهم ما بين ٢٦ - ٤٠ سنة.

٤. **أساليب تحليل البيانات:** لأغراض تحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي كما استخدم الأسلوب الإحصائي (النسبة المئوية) في تحليل نتائج استمارة الاستبانة للإجابة عن كل سؤال.

٥. **استعراض وتحليل نتائج الاستبانة:** ويتضمن هذا الجانب آراء عينة البحث ومدى توافقها مع أسئلة الاستبانة وقد حلت البيانات في ضوء أهداف البحث وكانت النتائج على النحو الآتي:-

المحور الأول: الرقابة الإدارية:

وقد تضمن اثني عشر سؤالاً تبين هذه الأسئلة مدى إمكانية أن يكون لنظام الرقابة الإدارية دور في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي. وقد كانت نتائج التحليل لهذه الأسئلة في ضوء إجابات أفراد العينة، بشكل الآتي:

السؤال الأول: وجود هيكل تنظيمي يعد نقطة البدء لتحقيق الرقابة الإدارية.

جدول (٨)

الإجابة	أتفق	محايد	لا أتفق	المجموع
العدد	٣٩	١	—	٤٠

النسبة المئوية	٩٧.٥%	٢.٥%	-	١٠٠%
----------------	-------	------	---	------

يتضح من خلال الجدول رقم (٨) إن ما نسبته (٩٧.٥%) من أفراد العينة كانت إجاباتهم في صالح الرأي القائل بأن وجود هيكل تنظيمي يعد نقطة البدء لتحقيق الرقابة الإدارية ونسبة (٢.٥%) كانت محايدة. وهذا ما يثبت رأي الباحث بوجوب أن يكون لدى الإدارات هيكل تنظيمي يظهر المراكز الإدارية وتسلسل السلطات والأقسام المختلفة منها وان يكون لدى الإدارة نظام توصيف وظائف دقيق لكافة الوظائف يحدد الوظائف والمواصفات الكاملة لشاغلها وان تحدد صلاحياتهم ومسؤولياتهم لاسيما بالنسبة إلى المراكز الإدارية والمالية.

السؤال الثاني: هناك نظام لقياس أداء العاملين داخل الدائرة.

جدول (٩)

الإجابة	أنتف	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٢٩	٧	٤	٤٠
النسبة المئوية	٧٢.٥%	١٧.٥%	١٠%	١٠٠%

لقد انحاز أفراد العينة وبما نسبته (٧٢.٥%) وذلك بالاتفاق على أن هناك نظاما لقياس أداء العاملين داخل الدائرة. ومع هذا فقد صوت ما نسبته (١٧.٥%) من أفراد العينة بالاتفاق إلى محايد، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (١٠%) من أفراد العينة حيث انهم لا يجدون نظاما لقياس أداء العاملين داخل الدائرة.

السؤال الثالث: يتم التعيين في الوظائف في ضوء الاختصاص الوظيفي وبما يتلاءم بين الاختصاص العلمي والوظيفة.

الجدول (١٠)

الإجابة	أنتف	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٢٨	٨	٥	٤٠
النسبة المئوية	٧٠%	٢٠%	١٢.٥%	١٠٠%

لقد أظهرت إجابات أفراد العينة إن يتم التعيين في الوظائف على ضوء الاختصاص الوظيفي وبما يتلاءم بين الاختصاص العلمي والوظيفة. حيث أكد ما نسبته (٧٠%) من أفراد العينة على ذلك. ومع ذلك فقد صوت ما نسبته (٢٠%) من أفراد العينة بالحياد في هذا الرأي في حين أكد ما نسبته (١٢.٥%) فقط على عدم الاتفاق مع هذا الرأي.

السؤال الرابع: كفاءة ونزاهة العاملين تزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلي.

جدول (١١)

الإجابة	أنتف	محايد	لا اتفق	المجموع
---------	------	-------	---------	---------

العدد	٣٦	٣	١	٤٠
النسبة المئوية	%٩٠	%٧.٥	%٢.٥	%١٠٠

لقد كشفت إجابات أفراد العينة عن هذا السؤال بان كفاءة ونزاهة العاملين تزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلي وبنسبة (٩٠%) من آراء العينة. ومن ذلك يتضح بان قوة نظام الرقابة الداخلية يزداد بوجود موظفين نزيهين حيث إن أي نظام مهما كانت درجة تكامل عناصره ودقة إجراءاته لن يكون فاعلا من دون أشخاص كفؤين ونزيهين قائمين عليه، فالتشغيل الصحيح لأي نظام يعتمد على كفاءة ونزاهة أولئك الذين يقومون بتشغيله حيث إن مؤهلات واختيار وتدريب هؤلاء الأشخاص فضلا عن صفاتهم هي عناصر مهمة في تركيز نظام الرقابة الداخلية.

السؤال الخامس: عدم الاهتمام بفحص وتقييم نظام الرقابة والتدقيق الداخلي بصورة مستمرة وتصحيح مواطن الضعف فيه من قبل الإدارة يساعد على وجود مناخ ملائم للفساد الإداري والمالي.

جدول (١٢)

الإجابة	أُتفق	المحايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٣٣	٥	٢	٤٠
النسبة المئوية	%٨٢.٥	%١٢.٥	%٥	%١٠٠

أيدت إجابة أفراد العينة وبنسبة (٨٢.٥%) بان عدم الاهتمام بفحص وتقييم نظام الرقابة والتدقيق الداخلي بصورة مستمرة وتصحيح مواطن الضعف فيه من قبل الإدارة يساعد على وجود مناخ ملائم للفساد الإداري والمالي. ويرى الباحث إن من الأمور الهامة التي تساعد في تطوير وخلق نظام رقابة داخلية فاعل هو عملية تقويم هذا النظام حيث تساعد النتائج التي تم التوصل إليها على تطوير وتحسين هذا النظام، حيث يعد تطوير وتقويم نظام الرقابة الداخلية من أهم المعايير المتعارف عليها للقيام بوظيفة الرقابة حيث ينص المعيار الثاني من معايير مجتمع المحاسبين الأمريكي (AICPA) على انه يجب القيام بتقويم نظام الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد عليه من اجل التعرف على المناخ الرقابي في الوحدة واتخاذ الإجراءات التي تكفل حسن الأداء واستخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية وتحقيق الخطط الموضوعة بأقصى درجات النجاح.

السؤال السادس: أتباع مبدأ الدوران الوظيفي بين فترة وأخرى ومنح الموظفين إجازات سنوية يساعد على توفير فرصة للإدارة لاكتشاف أي تلاعب في العمل.

الجدول (١٣)

الإجابة	أُتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٢٩	١٠	١	٤٠
النسبة المئوية	%٧٢.٥	%٢٥	%٢.٥	%١٠٠

لقد رجح أفراد عينة البحث هذا الرأي وبنسبة (٧٢.٥%) أن أتباع مبدأ الدوران الوظيفي بين فترة وأخرى ومنح الموظفين إجازات سنوية يساعد على توفير فرصة للإدارة لاكتشاف أي تلاعب في العمل . علماً إن

الإجازات السنوية حالياً تعطى بحسب رغبة الموظف فضلاً عن ذلك لا يغير مهام الموظف بين فترة وأخرى ويعد ذلك احد نقاط الضعف والقصور في نظام الرقابة الداخلية في دوائر القطاع العام. وحيث إن مسؤولية الوقاية من الفساد الإداري والمالي واتخاذ الإجراءات اللازمة للحد منه تقع على عاتق الإدارة من خلال وضعها لنظم رقابية داخلية مناسبة لمعالجتها مثل إتباع أسلوب المناقلة الوظيفية بين المراكز التي لها صلة بالجمهور وإبدال اللجان وإعطاء الإجازات السنوية للموظفين بشكل دوري وإناطة أعمالهم لموظفين آخرين خلال فترة إجازتهم وغيرها من الإجراءات حيث إن مثل هذه الإجراءات تجعل من الممكن اكتشاف الفساد الإداري.

السؤال السابع: يزداد انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي بتزايد منح الصلاحيات والمسؤوليات الواسعة في اتخاذ القرار.

جدول (١٤)

الإجابة	أُتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٢١	١٢	٧	٤٠
النسبة المئوية	٥٢.٥%	٣٠%	١٢.٥%	١٠٠%

من خلال الجدول هذا يتضح إن هذا الرأي قد تم الاتفاق عليه بنسبة (٥٢.٥%) من آراء العينة وهذا ما يدعم الرأي بأن منح الاستثناءات والصلاحيات الواسعة تزيد من انتشار الفساد الإداري وذلك من خلال إمكانية استغلال تلك الصلاحيات من قبل الإدارة الفاسدة من خلال توجيه صياغة القرارات باتجاهات غير مشروعة تحقيقاً لمنافع شخصية مادية أو معنوية لصالحها مما يسبب شعوراً بعدم الرضا من بقية الموظفين الأمر الذي يشجعهم لسلوك ذات المنهج المنحرف تحقيقاً لرغباتهم الشخصية مما يؤدي إلى ظاهرة الفساد الإداري الجماعي وهي الظاهرة الأكثر خطورة.

السؤال الثامن: وضع الآليات الواضحة لإنجاز المعاملات وتحديد فترة زمنية لذلك ومعاينة الموظف المسؤول عن التأخير يؤدي إلى تقليل فرص الفساد الإداري والمالي.

جدول (١٥)

الإجابة	أُتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٣١	٦	٣	٤٠
النسبة المئوية	٧٧.٥%	١٥%	٧.٥%	١٠٠%

يتضح من الجدول هذا إن (٧٧.٥%) من أفراد العينة قد اتفقوا بأن وضع آليات واضحة وتحديد فترات زمنية لإنجاز المعاملات يساعد على تقليل الفساد الإداري. ومنه نرى إن تحديد مهلة أو فترة زمنية لإنجاز أي معاملة في الدوائر كافة وبحسب نظام كل دائرة لاسيما الدوائر ذات الاتصال المباشر بالمواطنين يساعد على الحد من الفساد الإداري وبعبكسه يتعرض الموظف المسؤول عن التأخير إلى عقوبة إدارية.

السؤال التاسع: على الدائرة تبادل الخبرات حول صور الفساد الإداري والمالي المكتشفة في دول أخرى فيما بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في العراق وخارجه يؤدي إلى محاربة الفساد المالي والإداري.

جدول (١٦)

الإجابة	أُتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٢٨	٨	٤	٤٠
النسبة المئوية	٧٠%	٢٠%	١٠%	١٠٠%

من خلال الجدول رقم (٣٢) يتضح إن هذا الرأي قد اتفق عليه بنسبة (٧٠%) من آراء العينة، على الدائرة تبادل الخبرات حول صور الفساد الإداري والمالي المكتشفة في دول أخرى فيما بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في العراق وخارجة يودي إلى محاربه الفساد المالي والإداري.

السؤال العاشر: عدم وجد عقوبات رادعة تجاه مرتكبي الفساد الإداري والمالي في الدائرة يودي إلى زيادة ظاهرة الفساد فيها.

جدول (١٧)

الإجابة	أُتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٣٧	٣	—	٤٠
النسبة المئوية	٩٢.٥%	٧.٥%	—	١٠٠%

يتضح من الجدول هذا إجابات أفراد العينة عن هذا السؤال بان عدم وجود عقوبات رادعة تجاه مرتكبي الفساد الإداري والمالي في الدائرة يودي إلى زيادة ظاهرة الفساد فيها حيث اتفق على ذلك وبنسبة (٩٢.٥%) من آراء العينة. ويرى الباحث أن فرض القوانين والإجراءات الرادعة من شأنه أن يؤدي إلى تقليل ارتكاب الفساد الإداري والمالي ويجب إن يصاحب تشريع القوانين تطبيقاً صارماً وعدم التهاون في تنفيذ الأحكام تجاه من يثبت عليهم الفساد الإداري والمالي إذ إن تطبيق القوانين بحسب نوع الجرم المرتكب وإنزال العقوبة على مرتكبيه يعد رادعاً لعدم ارتكاب مثل هذه الأعمال وبخلافه فإن التهاون في التطبيق يغري الآخرين بالتمادي في الفساد الإداري.

السؤال الحادي عشر: يتمتع ملاك الرقابة والتدقيق بمؤهلات علمية وفنية تمكنهم من اكتشاف الأخطاء والتلاعب والاختلاس.

جدول (١٨)

الإجابة	أُتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٣٦	٤	—	٤٠
النسبة المئوية	٩٠%	١٠%	—	١٠٠%

يتضح من الجدول رقم (٣٧) تأييد أفراد العينة وبنسبة (٩٠%) بان يتمتع ملاك الرقابة والتدقيق بمؤهلات علمية وفنية تمكنهم من اكتشاف الأخطاء والتلاعب والاختلاس.

ويرى الباحث انه مما لا شك فيه إن العنصر البشري يعد من العناصر الرئيسية لنجاح أي عمل لأنه الأداة الحقيقية، فإذا كان العنصر البشري يتمتع بالمؤهلات العلمية والعملية فإنه يجنب الكثير من الأخطاء والعيوب، حيث تدني مستوى التأهيل العاملين يعد أحد الأسباب المهمة لوجود مناخ ملائم للفساد الإداري. ويرى الباحث أيضا إن علاج ذلك يتم عن طريق تعيين موظفين الأكفاء مع وضع الإدارة برامج للتدريب والتأهيل وفتح دورات مستمرة لرفع كفاءة العاملين لديها مع وضع شروط اجتياز هذه الدورات عند الترقية مع وضع قواعد ثابتة عند أداء الوظائف فسلامة أداء الواجبات في كل قسم تؤثر بدرجة كبيرة في فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

السؤال الثاني عشر : تيسير أساليب العمل وجعلها أكثر مرونة يساعد على تقليل الفساد الإداري والمالي.

الجدول (١٩)

الإجابة	أنتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٣٠	٦	٤	٤٠
النسبة المئوية	٧٥%	١٥%	١٠%	١٠٠%

يتضح من الجدول هذا إن نسبة (٧٥%) من أفراد العينة اتفقوا على إن تيسير أساليب العمل وجعلها أكثر مرونة يساعد على التقليل من الفساد الإداري والمالي. فكلما كانت هذه الأساليب معقدة تكون سبباً لوجود الفساد الإداري والمالي في حين أن تحديد المهام والوظائف لكل قسم من أقسام الوحدة الإدارية له الأثر الكبير في سلامة العمليات التي تجري داخل الوحدة، ويجب أن تكون أساليب العمل واضحة ومكتوبة لتكون بمتناول المراجعين لغرض عدم التمكن من استغلالهم من قبل المفسدين.

المحور الثاني: الرقابة المحاسبية:

وقد تضمن اثني عشر سؤالاً حول الرقابة المحاسبية. وقد كانت نتائج التحليل لهذه الأسئلة في ضوء إجابات أفراد عينة البحث على النحو الآتي:

السؤال الاول : توجد صلاحية للدائرة بشراء المستلزمات من الأسواق المحلية في حالات معينة.

جدول (٢٠)

الإجابة	أنتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٢٨	٨	٤	٤٠
النسبة المئوية	٧٠%	٢٠%	١٠%	١٠٠%

لقد جاءت نسبة الاتفاق مع الرأي بنسبة (٧٠%) من إجابات أفراد العينة بوجد صلاحية للدائرة بشراء المستلزمات من الأسواق المحلية في حالات معينة.

السؤال الثاني : تتبع الدائرة نظام التأمين على الموجودات.

جدول (٢١)

الإجابة	أنتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
---------	-------	-------	---------	---------

العدد	٢٩	٦	٥	٤٠
النسبة المئوية	%٧٢.٥	%١٥	%١٢.٥	%١٠٠

من خلال الجدول هذا يتضح إن هذا الرأي قد اتفق عليه بنسبة (%٧٢.٥) من آراء العينة بخصوص أتباع الدائرة نظام التأمين على الموجودات.

السؤال الثالث : ينظم مستند تسليم أو صرف للمواد لكل حالة.
الجدول (٢٢)

الإجابة	أتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٣٩	١	—	٤٠
النسبة المئوية	%٩٧.٥	%٢.٥	—	%١٠٠

يتضح من الجدول رقم(٤٥) انحياز أفراد العينة بما نسبته (%٩٧.٥) وذلك بالاتفاق على أن مسؤولي المخازن يقومون بتنظيم مستند تسليم أو صرف للمواد لكل حالة.

السؤال الرابع : تسلم المواد وهي قريبة نفاذ الصلاحية.

الجدول (٢٣)

الإجابة	أتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	١٠	١١	١٩	٤٠
النسبة المئوية	%٢٥	%٢٧.٥	%٤٧.٥	%١٠٠

يتضح من الجدول هذا عدم اتفاق عينة البحث ما نسبته (%٤٧.٥) مع السؤال الذي يقول تسلم المواد وهي قريبة نفاذ الصلاحية.

السؤال الخامس : توجد إجراءات الأمان للمخازن والنقدية للتأمين ضد خيانة الأمانة.

جدول (٢٤)

الإجابة	أتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٣٠	٧	٣	٤٠
النسبة المئوية	%٧٥	%١٧.٥	%٧.٥	%١٠٠

يتضح من الجدول هذا تأييد أفراد العينة وبنسبة (%٧٥) بان توجد إجراءات الأمان للمخازن والنقدية للتأمين ضد خيانة الأمانة.

السؤال السادس : تقوم إدارة الدائرة بأعداد تقارير عن المواد الراكدة وبطيئة الحركة والمواد المستلزمات التالفة والمواد والمستلزمات قريبة نفاذ المفعول.

الجدول (٢٥)

الإجابة	أنتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٢٨	١٠	٢	٥٥
النسبة المئوية	٧٠%	٢٥%	٥%	١٠٠%

من الجدول هذا يتضح ترجيح أفراد عينة البحث لهذا الرأي وبنسبة (٧٠%) والذي مفاده أن إدارة الدائرة تقوم بأعداد تقارير عن المواد الراكدة وبطيئة الحركة والمواد والمستلزمات التالفة والمواد والمستلزمات قريبة نفاذ المفعول.

السؤال السابع : يعد استخدام الموازنات واحدة من أدوات الرقابة المحاسبية.

جدول (٢٦)

الإجابة	أنتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٣٢	٤	٤	٤٠
النسبة المئوية	٨٠%	١٠%	١٠%	١٠٠%

من الجدول هذا يتضح تأييد أفراد عينة البحث وبنسبة (٨٠%) لهذا الرأي. الذي مفاده استخدام الموازنات تعد واحدة من أدوات الرقابة المحاسبية.

السؤال الثامن : الجرد المفاجئ لأمانة الصندوق يحد من الاختلاس.

جدول (٢٧)

الإجابة	أنتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٣٩	١	-	٤٠
النسبة المئوية	٩٧.٥%	٢.٥%	-	١٠٠%

يتضح من خلال الجدول هذا أن نسبة الاتفاق مع الرأي هي (٩٧.٥%) من إجابات أفراد العينة. بان الجرد المفاجئ لأمانة الصندوق يحد من الاختلاس.

السؤال التاسع : المطابقات اليومية لكشوفات المصرف واليومية والأستاذ العام

جدول (٢٨)

الإجابة	أنتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٣٦	٢	٢	٤٠
النسبة المئوية	%٩٠	%٥	%٥	%١٠٠

يتضح من الجدول هذا إن نسبة (٩٠%) من أفراد العينة اتفقوا على إن الوحدات الحسابية تقوم بأجراء المطابقات اليومية لكشوفات المصرف واليومية والأستاذ العام.

السؤال العاشر : توجد حالات قرابة بين اثنين أو أكثر من أقسام المالية والذي يحقق نوعا من تلاقي المصالح.

جدول (٢٩)

الإجابة	أنتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٢٢	١١	٧	٤٠
النسبة المئوية	%٥٥	%٢٧.٥	%١٧.٥	%١٠٠

من خلال الجدول هذا يتضح إن هذا الرأي قد اتفق عليه بنسبة (٥٥%) من آراء العينة.

السؤال الحادي عشر: تستخدم سجلات إدارة المخازن بصورة سليمة ومنتظمة ويتم الترحيل إليها من دون تأخير لتعتمد في مطابقة الجرد الفعلي.

جدول (٣٠)

الإجابة	أنتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
العدد	٣١	٩	-	٤٠
النسبة المئوية	%٧٧.٥	%٢٢.٥	-	%١٠٠

يتضح من الجدول هذا انحياز أفراد العينة بما نسبته (٧٧.٥%) وذلك بالاتفاق على الوحدات الإدارية تستخدم سجلات إدارة المخازن بصورة سليمة ومنتظمة ويتم الترحيل إليها من دون تأخير لتعتمد في مطابقة الجرد الفعلي.

السؤال الثاني عشر: تشكيل لجنة للجرد وأخرى للمطابقة عند انتهاء كل سنة لتحديد الفروقات وأسبابها والمسؤولية عنها وإجراء التسويات اللازمة مع التزامها بمواعيد الجرد.

جدول (٣١)

الإجابة	أنتفق	محايد	لا اتفق	المجموع
---------	-------	-------	---------	---------

العدد	٣٦	٤	-	٤٠
النسبة المئوية	%٩٠	%١٠	-	%١٠٠

لقد كشفت إجابات أفراد العينة ما نسبته ٩٠% عن هذا السؤال بان تشكيل لجنة للجرد وأخرى للمطابقة عند انتهاء كل سنة لتحديد الفروقات وأسبابها والمسؤولية عنها وإجراء التسويات اللازمة مع التزامها بمواعيد الجرد.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

من خلال دراستنا لدور أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي ومسؤوليتها في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي في الدوائر الحكومية، والبحث في المراجع العلمية والندوات، فضلا عن الاطلاع على الحالات العملية المكتشفة والتي حدثت في الدوائر عينة البحث ودراستها وتحليلها، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات تتمثل بما يأتي:

١. إن التوسع الجغرافي وزيادة عدد العاملين من دون اتخاذ إجراءات كفيلة بتحقيق وتلبية حاجات ورغبات هؤلاء العاملين أو إشباعها بالحد الكافي يجعل هؤلاء يلجئون إلى ممارسات غير قانونية لإشباع هذه الرغبات.
٢. إن ظواهر الفساد المتعلقة بالرشوة والاختلاس هي أكثر الحالات انتشارا في جميع المجتمعات، ومنها المجتمع العراقي.
٣. إن هناك أسبابا أخرى لظهور ظاهرة الفساد تتمثل باختفاء تقسيم العمل على أساس التخصص الوظيفي والخبرة المهنية وظهور حالة تقسيم العمل على أساس الولاء لأهداف قيادات المنظمات الفاسدة والانصياع إلى منطق القوة والموقف السياسي بدلا من منطق القانون والتنظيم الهيكلي الرسمي.
٤. إن ظاهرة الفساد الإداري والمالي برغم من استشرائها فهي غير مستعصية العلاج، فيمكن علاجها باتخاذ عدد من الوسائل الكفيلة لذلك وعدم إعطاء الفرصة لتوفير الجو الملائم والبيئة المناسبة لنمو الفساد وتطوره فضلا عن تقوية الأقسام الرقابية والتفتيشية والتدقيقية.
٥. الفصل الواضح بين مفهومي الرقابة الداخلية كنظام والتدقيق الداخلي كنشاط مستقل وفاعل في هذا النظام يتخصص بتقييم مدى ملائمة هذا النظام لمكافحة ظاهرة الفساد وما هي الإجراءات الكفيلة بذلك.
٦. إن أهداف الرقابة الداخلية تتماشى وتصب في مصلحة مكافحة ظواهر الفساد الإداري والمالي من حيث حماية أصول المشروع والتأكد من دقة البيانات ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات والقوانين والقرارات الإدارية.
٧. إن نظام الرقابة الداخلية السليم يعتمد على توافر مجموعة من المقومات الأساسية والتي يمكن تحقيق أهدافه من خلالها، كتحديد الأهداف بدقة، ووجود خطة تنظيمية، والكفاءة الوظيفية ونزاهتها، واعتماد أنظمة محاسبية سليمة فضلا عن توفير قسم تدقيق داخلي كفء وفاعل.
٨. برغم من الدور الفاعل الذي يمكن إن يؤديه توفر نظام رقابي فاعل وقسم تدقيق داخلي كفء في محاربة ظواهر الفساد فهو غير كاف إذا لم يعزز بانتهاج عدد من الاستراتيجيات المهمة التي تسعى إلى تعزيز الاستقرار السياسي وإتباع الشفافية وزيادة درجتها من خلال اعتماد المعايير الدولية المحاسبية والتدقيقية.
٩. الضبابية وعدم الوضوح في الفصل بين مفهومي نظام الرقابة الداخلية وأقسام التدقيق الداخلي.
١٠. ضعف السياسات الإدارية المتمثلة بالتخطيط والتدريب والتقييم الإداري للقوى العاملة انعكس سلبا على رفع كفاءة الأداء وتحقيق الرضا الوظيفي.

التوصيات

على وفق الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث يود إن يورد مجموعة من التوصيات يمكن أخذها بالحسبان، للارتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق من خلال للنهوض بدور أجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من مظاهر الفساد الإداري في الدوائر الحكومية، وتتمثل هذه التوصيات بما يأتي:

١. العمل على رفع الوعي الرقابي، والتدقيقي بين جمهور موظفي الدائرة ولكل المستويات الإدارية، من الأعلى إلى الأدنى بما يضمن زيادة الثقافة الرقابية والمساهمة الفاعلة كلا من موقعه في دعم وتقوية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذ مستلزمات هذا النظام لمنع حالات الاحتيال أو التلاعب.
٢. أعداد أدلة العمل والإجراءات للأنشطة المختلفة لكل مفصل من مفاصل الوحدة الإدارية بما يتيح لموظف التدقيق الداخلي الاطلاع بشكل واضح وجلي على ماهية الأنشطة الخاضعة للتدقيق وتفاصيل تأدية ذلك العمل وماهية الدورة المستندية وكذلك ماهي الوثائق والأوليات المرافقة لكل نشاط.
٣. العمل على تقوية أقسام التدقيق الداخلي بما يضمن لها الاستقلالية والموضوعية وذلك عن طريق ربطها بالمستوى الإداري الأعلى كي يكون فاعلا وكفوء.
٤. رفد أقسام التدقيق الداخلي بالكوادر المتخصصة من ذوي الخبرة العلمية والعملية مع إتاحة الفرصة لهؤلاء الموظفين بالاطلاع على آخر مستجدات التدقيق الداخلي من خلال إشراكهم بالبرامج والدورات التطويرية النظرية والعملية.
٥. تفعيل عملية التدوير الوظيفي بين موظفي الوحدة الإدارية بالشكل الذي لا يتعارض مع كفاءة الأداء، مع تفعيل عملية منح الإجازة الإجبارية السنوية، مما يضمن تبادل الأدوار بالنسبة للموظفين وبتيح لهم فرصة زيادة الكفاءة الوظيفية والمهارات في مختلف الأعمار كما يساعد على اكتشاف أو يمنع الاختلافات التي كانت غائبة عن بعض الموظفين كما يؤدي إلى سد الثغرات ونقاط الضعف.
٦. وضع إجراءات رادعة بحق مرتكبي جرائم الفساد الإداري والمالي وعدم التهاون في فرض العقوبات على من تسول له نفسه مخالفة القوانين والأنظمة والتعليمات أو استغلال وظيفته لتحقيق مصالح شخصية والإضرار بالمصلحة العامة.
٧. العمل على تفعيل التنسيق المثمر بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بحسب ما نصت عليه المعايير الدولية واتخاذ كل ما يلزم للإفادة من ملاحظات المدقق الخارجي تجاه المخالفات أو مظاهر الفساد الإداري والمالي.
٨. مطالبة النقابات المهنية (نقابة المحاسبين والمدققين) بأن يكون لهم دور فاعل في منع تعيين غير المتخصصين في الوظائف المحاسبية والتدقيق الداخلي في دوائر الدولة والقطاع العام.
٩. مطالبة ديوان الرقابة المالية بأن يكون لهم دور فاعل في فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الدوائر المختلفة وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرها وتقديم الدعم اللازم لأقسام التدقيق الداخلي بما يؤهلها للقيام بواجباتهم بالشكل الأمثل.

مصادر البحث

أولاً: القوانين والأنظمة والتقارير والتعليمات

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، المعيار رقم ٤٠٠ لسنة ٢٠٠٣ .
 ٢. ديوان الرقابة المالية، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، دليل التدقيق العراقي، بموجب كتابهم ذي العدد ٦٥١٣/٤/٢١ في ٢٠٠٠/١٢/٣١ م، دليل رقم (٤)، فقرة ٤ .
 ٣. ديوان الرقابة المالية، دليل الرقيب المالي، بغداد، الفصل الثاني.
- ثانياً: الكتب العربية**

١. احمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأثير الدولية وقواعد الاخلاق، ط١، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، ٢٠٠٨م.
٢. حازم هاشم الأوسى، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ط١، ج١، الجامعة المفتوحة، طرابلس: ٢٠٠٣م.
٣. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية، ط٢، عمان: دار وائل للنشر، ٢٠٠٤م.
٤. عبد الرزاق محمد عثمان / أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط٢، الموصل: دار الكتب للطباعة والنشر، ١٩٩٩م.
٥. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، ط٢، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ٢٠٠٩م.
٦. مروان اشحادة، التدقيق المستند للمخاطر، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، ٢٠٠٥م.
٧. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط٣، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، ٢٠٠٦م.

ثالثاً: الاطاريح والرسائل والبحوث

١. زاهر عطا الرمحي، تطور أسلوب التدقيق المبني على المخاطر لدى المصارف الأردنية، أطروحة دكتوراه، عمان: كلية الدراسات الادارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، ٢٠٠٤م.
٢. زكي جبار كاظم الغزاوي، دور قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ومسؤوليته في الحد من ظاهرة الفساد الإداري في الدوائر الحكومية تحليل في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لوزارة المالية الهيئة العامة للضرائب، بغداد، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، ط بلا، ٢٠٠٨ .
٣. فراس إحسان رفعت، تقويم وتطوير نظام الرقابة الداخلية في مديرية زراعة نينوى، نينوى، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين فرع نينوى، ط١، ٢٠٠٧ .
٤. قاسم ناصر مطر الذهبي، دور ومسؤولية الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، دبلوم محاسبة قانونية، جامعة بغداد، ٢٠٠٨ م.

رابعاً: الندوات

١. جليلة عيدان حلجل، ندوة (حول دور أقسام الحسابات والتدقيق والرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، المقامة بالتعاون مع المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، ٢٠٠٨ م.
٢. رافد عبيد النواس، ندوة حول دور أقسام الحسابات والتدقيق والرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، المقامة بالتعاون مع المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، ٢٠٠٨ م.

سابعاً: المصادر غير العربية

1. Pickett , K. H Spencer, the Essential Hand book of internal Auditing , published by John Wiley and sons England (2005).