



The role of independent oversight and internal auditing in reducing administrative and financial corruption

An applied research on the control units and internal auditing working in government institutions in Diwaniya

دور استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي
بحث تطبيقي على وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي العاملة في المؤسسات الحكومية في الديوانية
*م.م. عباس ناصر سعدون

Abstract:

The administrative and financial corruption is a serious phenomenon because it leads to waste of public funds on the one hand and weaken the plans of development and justice and equality between the members of society and spread the spirit of despair among the members of one community and it leads to institutional instability on the other hand they rob the public office prestige and equipped on the achievements have tried The researcher explained the role achieved by the independence of supervision and internal audit in the face of administrative and financial corruption, despite the development and expansion in the role and function of oversight and internal audit, which is to review the efficiency and performance of units and institutions and departments and procedures and the extent to which And that the role is still in the traditional concept of documentary review before

* جامعة القادسية / كلية القانون - القسم العام.

and after the exchange. The reason for this weakness is that the control and internal audit units do not have the necessary material and administrative independence to be able to practice their profession without any pressures, influences or temptations, In addition, the lack of qualified and trained cadres working in the control and auditing units in government institutions has contributed directly to the spread of the phenomenon of administrative and financial corruption, which is the phenomenon experienced by most societies and countries

المستخلص: إن الفساد الإداري والمالي يعد ظاهرة خطيرة لأنها تؤدي إلى هدر الأموال العامة من جهة وإضعاف خطط التنمية والعدالة والمساواة بين أفراد المجتمع وتشجيع روح اليأس بين أبناء المجتمع الواحد كما أنها تؤدي إلى عدم الاستقرار المؤسسي من جهة أخرى فهي تسلب الوظيفة العامة هيبتها وتجهز على انجازاتها وقد حاول الباحث بيان الدور الذي تحققه استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي في مواجهة الفساد الإداري والمالي، فعلى الرغم من التطور والانتعاش في دور ووظيفة الرقابة والتدقيق الداخلي والمتمثل بمراجعة كفاءة وأداء الوحدات والمؤسسات والدوائر وإجراءاتها ومدى تحقيقها لأهدافها المرسومة وحماية ممتلكاتها وأصولها وأموالها إلا أن هذا الدور ما زال في مفهومه التقليدي المتمثل بالمراجعة المستندية قبل وبعد الصرف وإن السبب وراء هذا الضعف هو عدم تمتع وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي بالاستقلالية المادية والإدارية المطلوبة لكي تتمكن من ممارسة مهنتها دون أي ضغوط أو تأثيرات أو مغريات، إضافة إلى ذلك فإن قلة الكوادر المؤهلة والمدرّبة العاملة في وحدات الرقابة والتدقيق في المؤسسات الحكومية ساهم بشكل مباشر في تفشي ظاهرة الفساد الإداري والمالي هذه الظاهرة التي تعاني منها معظم المجتمعات والدول.

المقدمة: تعد ظاهرة الفساد الإداري والمالي من الظواهر الوبائية التي تعاني منها بعض المجتمعات ومنها الدول النامية على مر العصور ولو بنسب متفاوتة، والعراق واحد من تلك البلدان التي تأثرت بهذه الآفة الخطيرة حيث تنطوي هذه الظاهرة على مخاطر كثيرة فقد تؤدي إلى إضعاف القدرة المالية والإدارية لمؤسسات الدولة وبالتالي تنخر اقتصادها الوطني، وبالنتيجة فإنها تؤدي إلى انحراف تلك المؤسسات عن أهدافها لصالح أهداف شخصية بغض النظر ما إذا تم ذلك بأسلوب فردي أو جماعي، وعلى الرغم من تعدد الأسباب التي أدت إلى تفشي هذه الظاهرة، إلا أن نظام الرقابة والتدقيق الداخلي تقع عليه المسؤولية الكبيرة في اكتشافه والحد منه.

أولاً- مشكلة البحث: إن مشكلة البحث تتمثل بضعف الدور الذي تؤديه وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية في مواجهة الفساد الإداري والمالي كون هذه الوحدات مازالت مرتبطة بمؤسساتها فلم تشهد إي استقلالية عن هذه المؤسسات الأمر الذي انعكس سلباً على كفاءتها وفعاليتها بالإعمال والمهام الموكلة إليها، وبالتالي فإن مشكلة البحث تتلخص فيما يلي:

١. لم تجد وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية الدعم المطلوب من قبل الدولة >
٢. هل إن وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية تعتبر صمام الأمان والوسيلة التنفيذية التي تحمي الأموال العامة من سوء الاستخدام وتحد من الفساد الإداري والمالي.
٣. إن الزيادة الحاصلة في تنامي ظاهرة الفساد الإداري والمالي تستوجب الاهتمام الكبير إلى تطوير وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي ودعم استقلالياتها.

ثانياً- أهمية البحث: إن أهمية البحث تتجسد بوجود نظام رقابة وتدقيق داخلي في المؤسسات الحكومية يتمتع بالاستقلالية التامة، وهذه الاستقلالية تمكنه من تطبيق مهامه وواجباته وإعماله الموكلة إليه بكفاءة وفعالية وبشكل سليم، وهذا الأمر من شأنه أن يعود بالنفع على المؤسسة، فالوظيفة الأساسية للرقابة والتدقيق الداخلي ما هي إلا مجموعة من الوسائل التي تكفل حماية أصول الوحدة أو المؤسسة من الاختلاس والتلاعب والسرقة.

ثالثاً- أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي تتمثل بالآتي:

١. الوقوف على ظاهرة الفساد الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية وما هي الأسباب وراء انتشارها.
 ٢. التعرف على الأعمال والمهام الموكلة الى وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية.
 ٣. بيان الاستقلالية التي تتمتع بها وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية.
 ٤. البحث عن الطرق والوسائل اللازمة لتحقيق الاستقلالية لوحدات الرقابة والتدقيق الداخلي بالمؤسسات الحكومية، وما هو دورها وتأثيرها في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي.
 - رابعاً- فرضية البحث:** يستند البحث إلى فرضية احتمالية مفادها ((تعتقد إن استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية من شأنها أن تسهم في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي)).
 - خامساً- منهج البحث:** اعتمد البحث على المنهج التحليلي والوصفي، حيث تم إجراء المسح المكتبي من أجل دعم وتعزيز المنطلقات الفكرية والنظرية المتعلقة بالرقابة والتدقيق الداخلي وقضايا الفساد الإداري والمالي، كما اعتمد الباحث على الدراسة الميدانية اللازمة من خلال استخدام استمارة الاستبانة.
- المبحث الأول - الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية**

يعد نظام الرقابة الداخلي في الوحدات والمؤسسات الحكومية من الأدوات المهمة واللازمة لإحكام الضبط والرقابة على التصرفات سواء كانت مالية أو غير مالية وفي مختلف الأنشطة فضلاً عن ذلك فإن تطبيق الرقابة بشكل سليم وفعال من شأنه أن يعود بالنفع على تلك الوحدات التي يتولى رقابتها.

أولاً: تعريف الرقابة الداخلية:- إن مصطلح الرقابة الداخلية ظهر كبديل عن مصطلح الضبط الداخلي الذي كان المحاسبون ورجال الأعمال في الماضي يستعملونه، حيث صاحب هذا التغير توسع في مفهوم الرقابة الداخلية (الالوسي، ٢٠٠٣: ٤٥) وقد وردت عدة تعاريف للرقابة الداخلية فقد عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها عبارة عن خطة تنظيمية تتضمن جميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنظمة لحماية أصولها، والتأكد من دقة بياناتها المحاسبية (وقائع الجمعية العمومية، ١٩٩٥: ٥٠) وعرفت بأنها عبارة عن نشاط تقويمي مستقل يتبنى تنظيم الأعمال لتحقيق الأهداف المتمثلة بمراجعة وفحص كافة العمليات المتمثلة بالقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة (جربوع ، ٢٠٠٠: ١٢٨) ألا أن التعريف الأكثر شمولاً هو عبارة عن مجموعة من العمليات التي تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والإفراد الآخرين في المؤسسة إذ تصمم لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المؤسسة لأهدافها (Robertson، 2002:144). ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف الرقابة الداخلية بأنها عبارة عن مجموعة من الخطط والسياسات والإجراءات التي تتبناها الوحدات الرقابية في المؤسسات الحكومية، لغرض حماية موجودات المؤسسة من التلاعب والاختلاس.

ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية:- هنالك ارتباط ما بين نظام الرقابة الداخلي والأهداف المتوخاة تحقيقها فهي تسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف، والتي يمكن تلخيصها تبعاً للأدوار والأنشطة التي مارستها وكالاتي:

- ١- حماية الأصول والموجودات العائدة للمؤسسات من السرقة والاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام.
- ٢- التأكد من صحة ومصداقية وسلامة المعلومات والبيانات المحاسبية والقوائم المالية.
- ٣- ضمان اتخاذ القرارات السليمة وتنفيذها بأفضل صورة والوقوف على العقبات والمشكلات التي تواجه انسيابية العمل التنفيذي، والعمل على توفير أساليب وبدائل حديثه لحلها. (الوقاد والوديان، ٢٠١٠: ١٧١).

- ٤- التأكد من ارتباط أفراد المنشأة أداءً وولاءً مع المصلحة العامة وينبغي إن يتوفر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جمعياً في اتجاه الهدف الواحد (العلاق، ١٩٩٩: ٣٣١).

ثالثاً: أنواع الرقابة الداخلية: إن وجهات النظر بالنسبة للكتاب والمنظمات المهنية والخبراء تعددت بشأن تقسيمات وأنواع الرقابة الداخلية، فقد قسمها دليل التدقيق رقم (٤) إلى عدة أنواع وكالاتي:

- ١- الرقابة الإدارية: هي عبارة عن مجموعة من السياسات والخطط التنظيمية والسجلات والتي تكون متعلقة باتخاذ القرارات وتنفيذ العمليات المالية وإن الهدف من استخدام هذه الأساليب هو زيادة الكفاءة

التشغيلية وتحقيق التنمية والالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية للمؤسسة (جابر ، ٢٠٠٤: ١٧٠)

٢- الرقابة المحاسبية: تتضمن مجموعة من الخرائط التنظيمية والطرائق والإجراءات التي تهتم بصفة أساسية وجوهرية لحماية الموجودات ودقة وسلامة السجلات المحاسبية، وهي بصفة خاصة تسعى للتحقق من تنفيذ العمليات بشكل يسمح باستخراج القوائم المالية تبعاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإجراء المطابقة بين الأرصدة الدفترية والفعلية واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة ما ينتج من فروقات (Walter، 1992:107).

٣- الضبط الداخلي: هو عبارة عن خطة تنظيمية متمثلة بجميع الوسائل والأساليب والإجراءات الهادفة إلى حماية الأصول الخاصة بالمؤسسة من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال ومن أجل تحقيق أهداف الضبط لابد من تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع كل موظف إلى مراقبة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، (عبدالله ، ٢٠٠٤: ٢٣٠).



الشكل رقم (١) يوضح الرقابة الداخلية من حيث أنواعها وأهدافها وأدواتها

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، ص ٣٢-٥٣
 رابعاً: مقومات نظام الرقابة الداخلي: - هناك مجموعة من المقومات والعناصر التي لابد من توافرها في نظام الرقابة الداخلي وتتمثل بالآتي:

١- الهيكل التنظيمي: يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لشكل وطبيعة الوظائف في المؤسسة، فالتنظيم الكفوء أساس في العملية الرقابية، فهو يحدد المسؤولية ويفوض السلطات المختلفة ومن خلاله يتم الحساب على أساس هذه المسؤولية (الجواد ، ٢٠٠٦: ٣٨).

٢- النظام المحاسبي السليم: يتكون من مجموعة من السياسات والإجراءات والوسائل الكافية لجمع وتحليل وتصنيف البيانات وإعداد التقارير المالية وتوصل النتائج لمستخدميها (يحيى ولقمان، ١٩٩٦: ٢١).

٣- وضع الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات: يجب تقسيم الواجبات في الدوائر المختلفة بحيث لا يستأثر شخص معين بعملية ما، فوضع عدة أعمال في يد واحدة يشكل خطر على المؤسسة، اثناء التلاعب أو الاختلاس، لذا يجب على الإدارة توزيع الأعمال بشكل يضمن تحقيق الرقابة (عبدالله ، ٢٠٠٤: ٢٣٢).

٤- اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في مراكز مناسبة: إن قوة نظام الرقابة الداخلي وجودته يعتمد بشكل كبير على أمانة وقدرة وكفاءة الأفراد العاملين داخل الوحدة الاقتصادية (التميمي ، ٢٠١٤: ١٦٢).

٥- استخدام الوسائل الآلية: إن استعمال التكنولوجيا والحاسبات الحديثة في العمل المحاسبي من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية فهو يساهم في تحقيق الصحة والدقة والسرعة في معالجة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات والمحافظة عن الأصول من أي تلاعب أو اختلاس (مسعود ، ٢٠٠٣: ٨٦).

٦- إجراءات قسم التدقيق الداخلي: أن المهمة الرئيسة لهذا القسم هو التأكد من تطبيق الإجراءات والسياسات واللوائح الموضوعية من قبل المؤسسة بشكل سليم فهي تساعد في تحقيق الكفاءة في الأداء من خلال رقابة الأداء الفعلي ومقارنته بمستويات الأداء المخطط ودراسة الانحرافات وتصحيحها (الشامي ، ٢٠٠٩: ٤٩).

خامساً: المدخل المفاهيمي لاستقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي:- إن استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية من شأنه أن يساهم في إرساء دعائم الثقة، وهو ما يشكل القاعدة العامة والأساسية للاعتماد عليها في مواجهة الفساد الإداري والمالي ومن أجل تحقيق أهداف الرقابة لا بد من ضمان استقلالية هذه الوحدات لكي تتمكن من أداء وظيفتها بشكل سليم وكفوء.

١- مفهوم استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي: إن موضوع الاستقلالية يعتبر حيز الزاوية في أي عملية رقابية أو تدقيقية أو تقييمية وهذه العمليات تصبح لا قيمة لها ما لم تتحقق الموضوعية والاستقلالية، حيث أكدت معظم التعريفات الخاصة بالرقابة الداخلية على مبدأ الاستقلالية باعتباره مبدأ أساسي، (نظمي والعزب، ٢٠١٢: ٢٠) فوظيفة التدقيق الداخلي تقوم على أساس تزويد الوحدات والمؤسسات التي يتولى تدقيقها بمعلومات وبيانات تحليلية وتقييمية وتوصيات حول الأنشطة التي يتم مراجعتها وتدقيقها ومن أجل خلق تدقيق داخلي فعال (الغسرة، ٢٠٠٣، ٧٧) ولا شك أن الاستقلالية أمر مهم ولن تؤدي بثمارها ما لم تضع آليات لدعمها وتفعيلها فاستقلالية وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي قد تكون أقرب إلى الوهم منه إلى

الواقع، فالاستقلالية بصفة عامة تعني إن لا تكون للجهات محل التدقيق أية سلطة على عمل المدقق أي عدم ارتباطه بالمؤسسة التي يتولى تدقيقها بأي صورة كانت (فخر ومحمود ، ١٩٩٦: ٤٠٦).

٢- صور استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي: إن وظيفة المدقق يجب أن تكون مستقلة عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها ومراقبتها وأن يكون بعيداً عن تأثيرها، ليكون قادر على اتخاذ قراراته (المدلل، ٢٠٠٧: ٦٢) علماً إن هناك أربعة أنواع لاستقلالية المدقق الداخلي وهي كالتالي(297: 1968, Carmichael).

أ. الاستقلالية المهنية: ويطلق عليها الاستقلال التنظيمي والذي يتم تدعيمه من خلال الهيكل التنظيمي ويمكن تحقيق هذا النوع من الاستقلالية عبر تشكيل لجنة مستقلة داخل المنشأة يصدر عنها التفويض للمدقق الداخلي.

ب. الاستقلالية في أداء عملية التدقيق: ويقصد بها إن لا يتأثر عمل المدقق الداخلي بآراء الغير وإن لا يخضع للضغوط عند القيام بمهام التخطيط إثناء عملية التدقيق وعند القيام بإعمال الفحص والمراجعة.

ج. الاستقلالية الفنية: ويقصد بها هي امتلاك المدقق الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء الأعمال المنوطة به، وإن يتم تعزيزها من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب المناسب.

د. الاستقلالية المالية: ويقصد بها اعتماد مخصصات دائرة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا ومناقشة تفاصيلها مع الإدارة العليا وهذا النوع من الاستقلالية يعتبر امتداد للاستقلالية المهنية.

٣- العناصر والمبادئ اللازمة لاستقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي:

إن استقلالية وحدات الرقابة تركز على مجموعة من المبادئ والأسس وهي على النحو التالي:

أ. الاستقلالية القانونية: وتعني إدراج استقلاليته في الدستور لضمان المركز القانوني المناسب والفعال.

ب. استقلالية الموارد: وتعني توفير كافة الموارد المالية والمادية والبشرية اللازمة لدعم الوحدات الرقابية.

ج. استقلالية رؤساء الرقابة وموظفيها: وتعني تحديد شروط التعيين لرؤساء الوحدات الرقابية في المؤسسات الحكومية ، كما ينبغي عدم إقالتهم أو إعفائهم إلا وفقاً لإجراءات تحددها التشريعات.

د. استقلالية الوحدات الرقابية في أداء عملها الرقابي: وتعني إعطاء الحرية الكاملة للوحدات الرقابية في اختيار مواضيع مجالات أعمالها والأساليب والإجراءات والخطوات المهنية التي تراها مناسبة.

هـ. استقلالية الحصول على المعلومات: وهذا يعني أنه يحق للوحدة الرقابية وموظفيها الحصول على كافة الوثائق والمعلومات اللازمة والمناسبة لأداء مهامها على النحو المطلوب وذلك بصورة مباشرة وغير مقيدة.

و.الاستقلالية في تحديد محتوى التقارير الرقابية: من حيث توقيت نشرها وتوزيعها بعد طرحها رسمياً على السلطات المعنية وعلى ضوء القوانين المنظمة لذلك خدمة للمصالح العليا (2004:33)، (Cohen).

المبحث الثاني- الإطار المفاهيمي للفساد الإداري والمالي

تعتبر ظاهرة الفساد الإداري والمالي من الظواهر المجتمعية الفتاكة وقد وجدت في معظم البلدان سواء كانت غنية أم فقيرة قوية كانت أم ضعيفة ومازالت هذه الظاهرة متفشية علماً إن ظهورها واستمرارها مرتبط بالرغبة المتحققة لدى الإنسان في الحصول على المكاسب المادية منها أو المعنوية.

أولاً: مفهوم الفساد الإداري والمالي: الفساد يعني التلف والعطب أو الاضطراب والخلل ويعني إلحاق الضرر بالأفراد والمجتمعات وقد أشار القران الكريم إلى الفساد ولم يعتبره مجرد تصرفات ثانوية فقال تعالى ((والله لا يحب الفساد)) (سورة البقرة، ٢٠٥) ثم صيغة الإرشاد بقوله ((ولا تفسدوا في الأرض بعد إصلاحها)) (سورة الأعراف، ٥٦) وهنا دعوة للناس إلى ممارسة حياتهم على أساس القيم والعدل والابتعاد عن الظلم والغش والخداع وما شابه من الآفات الاجتماعية، والتي تضعف الثقة بين أبناء المجتمع الواحد، وان تفشي ظاهرة الفساد في المؤسسات الحكومية تعتبر من اشد العقبات وأكثرها خطورة لأنها تقف إمام الانتعاش الاقتصادي (Ashford & Anan, 2003: 2) وعليه فقد عرف الفساد بأنه انحرافاً وخلل في مسار عمل الوظائف الإدارية عن شكلها السليم (www.annabaa.org/nbanews، ٢٠٠٧) إما الفساد المالي فقد عرف بأنه سوء استخدام الصلاحيات لتحقيق مصالح مادية او نفوذ على حساب الآخرين أو على حساب الأنظمة والقوانين والتعليمات (رشيد ، ٢٠٠٩: ٩) مما سبق يمكن القول إن الفساد الإداري والمالي ما هو إلا انحراف القيم أو انحراف أنماط السلوك الأخلاقي والمتمثل بالأمانة والصدق وتغليب المصلحة الشخصية مما يؤدي إلى استغلال المنصب الوظيفي من أجل تحقيق منافع شخصية.

ثانياً: مظاهر الفساد الإداري والمالي: الفساد الإداري والمالي يتجسد بمظاهر عديدة فمنها ما تنطوي على ممارسات وسلوكيات للعاملين بالأجهزة الحكومية وقد تعددت مظاهره وهي كالاتي:

١. الرشوة: وتعني حصول شخص على أموال أو أية منافع أخرى مقابل تنفيذ أو عدم تنفيذ عمل.
٢. المحسوبية: وتعني إشغال الأشخاص غير المؤهلين في الوظائف العامة مما يسهم في انخفاض الكفاءة.
٣. المحاباة: وتعني تقديم خدمة لجهة معينة دون أخرى بغير وجه حق للحصول على مكاسب او مصلحة.
٤. الوساطة: وتعني استعمال بعض الأشخاص الموظفين الوسطة شكلاً من أشكال تبادل المصالح.
٥. الابتزاز والتزوير: وتعني حصول الشخص على المال من طرف معين في المجتمع مقابل تنفيذ مصالح مرتبطة بوظيفة الشخص المتصف بالفساد كما يحدث في دوائر الضريبة أو تزوير الشهادة الدراسية.

ثالثاً: خصائص الفساد الإداري والمالي: يتصف الفساد الإداري والمالي بجملة من الخصائص وهي كالآتي.

١. هنالك أكثر من شخص أو جهة أو طرف مشتركة في تعاطي الفساد الإداري والمالي وتداوله.
٢. الفساد هنا يجسد المصالح الشخصية المشتركة والمنافع التبادلية لمرتكبيها.
٣. إن الفساد الإداري والمالي يلحق الضرر بالمصالح الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للمجتمع.
٤. إن الفساد الإداري والمالي فيه مخالفة صريحة للقوانين واللوائح والقيم والأخلاق بوصفها سلوكاً غير سوي حيث تظهر فيه ممارسات الخديعة والتحايل. (الغدير: ٢٠٠٩، ٣٥).

رابعاً: أسباب الفساد الإداري والمالي: توجد عدة أسباب تؤدي إلى شيوع ظاهرة الفساد وهي كالآتي:

١- أسباب سياسية: من الأسباب التي تؤدي إلى تفشي ظاهرة الفساد هي طبيعة الأنظمة السياسية الحاكمة فالأنظمة الديمقراطية تمتاز بالشفافية والاستقرار على عكس الأنظمة الدكتاتورية فهي تسهم بشكل كبير في تنامي هذه الظاهرة، كما إن تغيير الأنظمة السياسية تخلق جواً من عدم الاستقرار السياسي.

٢- أسباب اقتصادية: وتتمثل بفشل السياسات التنموية واللامساواة وغياب الفعالية الاقتصادية في الدولة فغالب العمليات الاقتصادية ما هي إلا عبارة عن صفقات تجارية مشبوهة يحتل الفساد المالي فيها حيزاً واسعاً، كما توجد أسباب اقتصادية أخرى تتمثل بالفقر وسوء توزيع الدخل بين الأفراد أو نتيجة انخفاض الأجور أو بسبب ارتفاع تكاليف المعيشة (شامية، ٢٠٠٨: ١٥).

٣- أسباب اجتماعية وأخلاقية: وتتمثل بانحلال وتآكل القيم والأخلاق التي تحكم سلوكيات وتعاملات الموظفين ومسؤولي المستويات العليا من التنظيم، وضعف الوعي الاجتماعي لدى أغلب أفراد المجتمع بقاعدة الحقوق والواجبات وتدني مستواهم الثقافي والتعليمي، والابتعاد عن الولاء الوطني واستبداله بالولاء الطائفي أو العشائري أو الحزبي الذي تحكمه المحاباة والمحسوبية فيكون سبباً لشيوع هذه الظاهرة .

٤- أسباب إدارية: وتتمثل بسيادة النموذج البيروقراطي في إدارة نواحي الحياة كافة من قبل الدولة وعدم التناسب ما بين السلطة والمسؤولية وعدم تفويض السلطة بشكل يتناسب مع الطبيعة الإدارية كما إن ضعف الرقابة وغياب الرقابة الفعالة وكبر حجم الدولة إدارياً أدى إلى تفشي هذه الظاهرة.

خامساً: آثار الفساد الإداري والمالي: تتمثل آثار الفساد الإداري والمالي بالنواحي التالية.

- ١- إشاعة حالة اليأس بين أبناء أفراد المجتمع إضافة إلى عدم الاستقرار المؤسسي.
- ٢- سوء توزيع الدخل بين أبناء المجتمع يسهم في شيوع حالات الفقر وتردي الأوضاع المعيشية.
- ٣- زيادة تكلفة المشاريع الاستثمارية، وسبل تخصيص الإنفاق العام بما يؤدي إلى إضعاف النمو الاقتصادي وعدم استقرار البيئة الاستثمارية.

٤- ضعف جودة البنى التحتية والخدمات العامة، بما يدفع النفوس الضعيفة إلى السعي إلى الكسب غير المشروع عن طريق الرشاوى.

٥- لفشل في جذب الاستثمارات الخارجية ، وهروب رؤوس الأموال المحلية وما يتبعه من قلة فرص العمل وتنامي ظاهرة الفقر. (البكوع واحمد ، ٢٠١٢: ١٧٣).

٦- حرمان الخزينة العامة للدولة من مصادر التمويل اللازمة لدعم إيراداتها والتي تستخدمها في تحقيق المصلحة العامة وتنتقل إلى جيوب الفاسدين (Bernard ، 2013:98).

سادساً: الطرق والوسائل وآليات المتبعة لمكافحة الفساد الإداري والمالي:-

لما كانت أسباب الفساد الإداري والمالي كثيرة ومتعددة فلا بد أن تكون الوسائل والأساليب المستخدمة لمكافحتها وعلاجها والوقاية منها أيضاً متعددة، فهناك من يرى أن معالجة الفساد تتم بطريقتين هما كالآتي:

١. الإجراءات الوقائية (التهيئة لإزالة الأسباب): (اللامي ، ٢٠٠٧: ٨٢).

أ- تعميم ثقافة النزاهة اذ يجب تغيير وعي الأفراد لمسألة الوظيفة العامة.

ب- التخلي عن المحسوبية ويمكن تطبيق هذا المبدأ من خلال عدم منح المشاريع والإعمال للأقارب.

ج- تطبيق مبدأ المساءلة ويعتبر هذا المبدأ من المبادئ الأصلية لإرساء الديمقراطية.

ج- تطبيق مبدأ الشفافية من خلال توضيح ما تقوم به المؤسسة من أعمال.

٢- الإجراءات العلاجية (العقابية): (اللامي ، ٢٠٠٧: ٦٦).

أ. منح الوحدات الرقابية العاملة في المؤسسات الاستقلالية التامة لكي تتمكن من متابعة اعمالها.

ب. إصلاح القضاء ودعم استقلاليته.

ج - وضع معايير دقيقة للمحاسبة الحكومية مع تعزيز دور منظمات المجتمع المدني في كشف الفساد.

د- تفعيل دور الإعلام في مجال التوعية من مخاطر الفساد الإداري والمالي مع إعطاء الحرية للصحافة.

المبحث الثالث - عرض وتحليل الاستبيان - لقد تم عرض وتحليل استمارة الاستبيان التي تم وضعها من قبل الباحث والتي تلخصت بمجموعه من الأسئلة المترابطة والتي تم أدراجها في الاستمارة للحصول على البيانات الحقيقية من مصادرها الأصلية.

أولاً: أدوات جمع البيانات المتعلقة بالدراسة وعملية تحكيمها:- لقد تمت مراجعة الاستبيان بدقة من قبل الباحث وقد أجريت بعض التعديلات عليها ثم تم توزيعها على أفراد العينة وبعد شهر تم جمعها وتفريغها للحصول على البيانات لحساب المؤشرات الإحصائية المطلوبة.

الجدول رقم (1) يوضح أوزان إجابات الاستمارة وفق مقياس ليكرت الخماسي

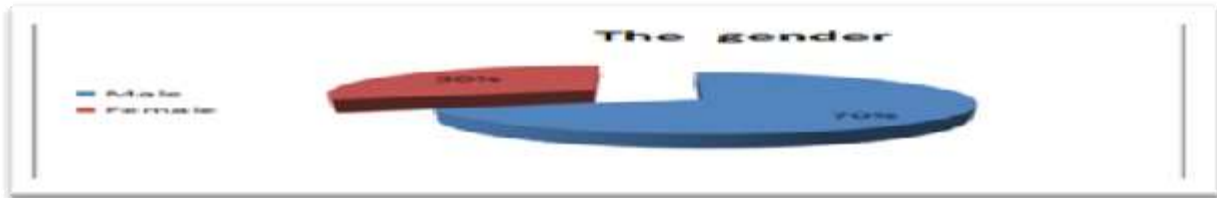
١	٢	٣	٤	٥
بشدة	بشدة	بشدة	بشدة	بشدة

من خلال النظر للجدول رقم (1) يتبين لنا بان الوسط الحسابي الفرضي لهذه الأوزان يساوي $((15 \div 5 = 3))$ فالهدف الأساسي من الوسط الفرضي هو مقارنته مع الوسط الفعلي لأوزان إجابات الاستمارة في حالة كون قيمة الوسط الفعلي اكبر من الوسط الفرضي وهذا يدل على موافقة اغلب أفراد العينة، والعكس صحيح.

ثانياً: عرض وتحليل الاستبيان:- تم استخدام مجموعة من المقاييس والاختبارات الإحصائية الوصفية، وقد تم تحليل استمارة الاستبيان من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS).

١- القسم الأول المعلومات الشخصية: يهدف هذا القسم إلى التعرف على الخصائص الشخصية لمجتمع الدراسة والتي تساعد في التعرف على خصائص المجتمع المدروس.

أ - الجنس: من خلال الشكل رقم (2) نلاحظ إن جنس الذكور يمثل اغلب مفردات العينة المدروسة فكان بنسبة مئوية (70%)، أما جنس الإناث فكان بنسبة مئوية (30%).



الشكل رقم (2) يبين النسبة المئوية حسب نوع الجنس

ب- العمر: من خلال الشكل رقم (3) نلاحظ أن أغلب مفردات العينة كانت تركز بالفئة العمرية (55-45) بنسبة (35%)، إما الفئة العمرية (35-45) فبلغت (30%)، وإما الفئة العمرية (أكثر - 55) فنسبتها قد بلغت (20%)، أما اقل فئة عمرية فكانت من نصيب (25-35) اذ بلغت نسبتها (15%).



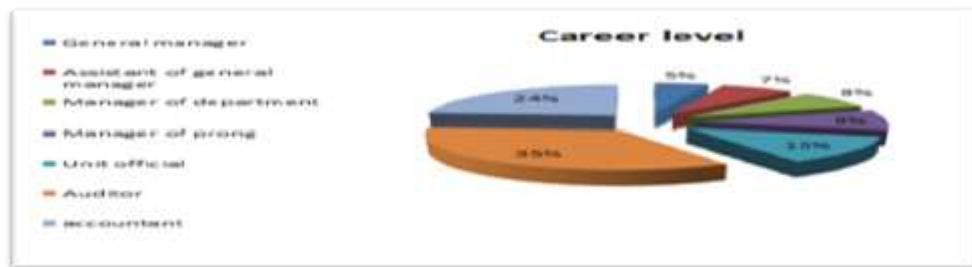
الشكل رقم (3) يبين النسبة المئوية حسب العمر

ج- التحصيل العلمي: من خلال الشكل رقم (4) نلاحظ أن أغلب مفردات العينة كانت تملك تحصيل علمي بدرجة بكالوريوس وبنسبة (45%)، إما حملة الماجستير فنسبتها (25%)، أما إاعدادية فكانت بنسبة (20%)، وأخيراً الدرجة العلمية الدكتوراه وما يعادلها فشكلت ما نسبته (10%) من عينة البحث .



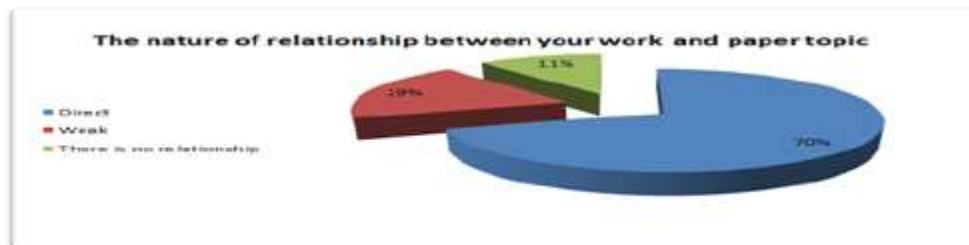
الشكل رقم (4) يبين النسبة المئوية حسب التحصيل العلمي

د- المستوى الوظيفي: من خلال الشكل رقم (5) نجد أن أغلب مفردات العينة فكانت بمستوى وظيفي مدقق اذ بلغت نسبتها (35%) اما المحاسبين فبلغت نسبتهم (24%)، في حين بلغت نسبة مسؤولي الوحدات (12%) اما مستوى مسؤول الشعبة فبلغ (9%) إما من يملك مستوى وظيفي مدير قسم فكان (8%) اما المستوى الوظيفي معاون مدير عام فبلغ (7%)، اما من يملك مستوى وظيفي مدير عام فكانت (5%).



الشكل رقم (5) يبين النسبة المئوية حسب المستوى الوظيفي

ه- طبيعة العلاقة بين عملك وموضوع البحث:- من خلال الشكل رقم (6) نجد أن أغلب مفردات العينة كانت تمتلك طبيعة علاقة بين العمل وموضوع البحث الحالي بصفة مباشرة وبنسبة (70%) إما عينة البحث والتي تملك علاقة بين العمل وموضوع البحث الحالي بصفة ضعيف فكانت بنسبة (19%)، إما بخصوص مفردات العينة والتي لا تمتلك طبيعة علاقة بين العمل وموضوع البحث الحالي فكانت بنسبة (11%) مؤوية.



الشكل رقم (6) يبين النسبة المئوية حسب طبيعة العلاقة بين عملك وموضوع البحث

ثالثاً: عرض وتحليل مستوى أهمية متغيرات الدراسة:- يركز هذه المبحث على وصف المؤشرات الإحصائية من اجل توضيح مستوى المتغيرات والفقرات التي اعتمدت في بناء الاستمارة الإحصائية

المستخدمة في دراستنا الحالية، وذلك من خلال احتساب التكرارات ونسبها والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية، ثم إيجاد الأهمية النسبية لمستوى استجابة لأفراد العينة المبحوثة على محاور الاستبانة، وقد تم تحديد مستوى الاستجابة في ضوء المتوسطات الحسابية المحسوبة من خلال تحديد انتمائها إلى أي فئة من الفئات الواردة في الجدول رقم (2).

الجدول رقم (2) يوضح معيار المقارنة لمستوى توافر المعرفة التسويقية الأداء التسويقي

التوافر	من جدا	من				جدا
مفيدة	1-3	1.81-2	2.61-3	3.41-4	4.21-5	

١- المحور الأول يعود للرقابة والتدقيق الداخلي: ولتحليل أهمية وأولوية المتغيرات التي تعود إلى محور

الرقابة والتدقيق الداخلي سنركز على مؤشرين إحصائيين هما:

أ- قياس مستوى الإجابة لفقرات استبيان الرقابة والتدقيق الداخلي.

الجدول رقم (3) يبين مستوى الإجابة لفقرات استبيان الرقابة والتدقيق الداخلي

الرقابة والتدقيق الداخلي	لا اتفق	لا	اتفق
ضروري إن تتمتع وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية بالاستقلالية التامة عن الجهة التي تتولى تدقيقها لكي تتمكن من أداء أعمالها بحرية وبشكل صحيح.			
تنسيق الفعال ما بين وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي ورئيس الدائرة او المؤسسة يساعد في تحقيق النتائج الايجابية في أداء العمل بشكل صحيح.			
تباطؤ الرقابة والتدقيق الداخلي في الوزارات والدوائر والمؤسسات التي تعمل فيها أدى إلى وقوعها تحت تأثير الضغوطات التي تحد من حياديتها واستقلاليته في إرات.			
مدقق الداخلي العامل في وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي يكون قادر على اتخاذ القرارات بدون ضغوط او انصياع في حالة تمتعه بالاستقلالية عن المؤسسة التي لها وتقييمها.			
لا تدخل في عمل الموظفين العاملين في وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي من قبل مسؤولين وموظفين خارج دائرة عمل الرقابة التابع للدوائر والمؤسسات الحكومية إن بالتدقيق فيها.			
لا تجد تناسب في المستويات الإدارية لوحدات الرقابة والتدقيق الداخلي مع حجم ومهارات الوزارات والدوائر العاملين فيها ولا سيما بعد التوسع الحاصل في إرات.			
عظم الأعمال التي تتولاها الرقابة والتدقيق الداخلي اقتصر على التدقيق المستندي الذي يعتمد على العمليات الحسابية فقط دون الاهتمام بإجراء تقييم الأداء بسمة التي يتم تدقيقها.			
ضروري ان يكون موظفي الرقابة والتدقيق الداخلي من المتخصصين في العمل المحاسبي.			
لا تم وجود المعايير اللازمة في اختيار الموظفين المؤهلين لقيادة وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية مما ينعكس سلباً على أداء العاملين فيها.			
لا تفعيل العلاقة ما بين وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي العاملة في المؤسسات الحكومية مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي لتعزيز الثقة بالوحدات الرقابية العاملة بسات الحكومية .			
لا إن توضع معايير تعزز من استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي وان تكون هذه المعايير ملزمة للوحدات الإدارية العاملة في المؤسسات الحكومية .			
لا تنقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي تعتمد بشكل كبير على الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته للإدارات والأقسام التنفيذية ادارياً.			
لا إن تصدر المعايير واللوائح التي تنظم أعمال الرقابة والتدقيق الداخلي عن طريق جهات متخصصة ومستقلة مهنيًا يؤدي إلى جودة المعايير واللوائح وفاعليتها.			
لا إن هنالك أسس علمية ومنهجية متبعة في عملية اختيار وتنقل المدققين الداخليين في وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي بين الوحدات الرقابية بما يضمن استقلالية لحة المؤسسة.			

من خلال النتائج المعروضة في الجدول رقم (3) نحصل على النتائج التالية: ان الفقرة رقم (١) قد حققت اعلى اجابة ب(اتفق بشدة واتفق) وبنسب (74%)، (24%)، اما الاجابات الاخرى فكانت ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبنسب (2%:0%:0%) وعليه نجد أن اغلب مفردات العينة تؤيد تطبيق هذه المفردة.

-إما بخصوص فقرة رقم (٢) نجد أن أغلب الإجابات ب(اتفق بشدة) وبنسبة مئوية (56%)، إما الإجابة ب(اتفق) فحققت ما نسبته (35%)، إما الإجابات ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) فكانت (1%:8%:0%) من خلال هذه النتيجة نجد أن أغلب المفردات المبحوثة يؤيدون تطبيق هذه الفقرة.

- إما فقرة رقم (٣) نلاحظ أن اغلب الإجابات قد ركزت ما بين (أتفق بشدة واتفق) وبنسب (59%)،(26%)، إما الإجابات ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) فكانت متدنية وبنسب (3%:9%:0%).

إما فقرة رقم (٤) فنجد أن أغلب إجابات مفردات العينة قد ركزت على (اتفق بشدة) وبنسبة مئوية بلغت (71%)، إما الإجابة (اتفق) فبلغت (21%)، إما الإجابات ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) فكانت بنسب (2%:3%:3%) وعليه فأن معظم مفردات العينة أيدوا هذه الفقرة.

- أما بخصوص فقرة رقم (٥) فنجد إن أغلب مفردات العينة كانت أجابتهم ب (اتفق بشدة) بنسبة مئوية تصل إلى (44%)، ثم تليها إجابة مفردات العينة ب(اتفق) بنسبة مئوية (36%)، إما النسب المئوية التي تعود إلى إجابات مفردات العينة ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) فكانت (3%:11%:6%) على التوالي.

- أما بخصوص الفقرة رقم (٦) فكانت اغلب إجابات مفردات العينة تتمحور ب (اتفق بشدة واتفق) وبنسب مئوية (45%)، (35%)، إما الإجابات الاخرى فكانت ب (محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبنسب (3%:13%:4%) على التوالي.

- إما فقرة رقم (٧) فكانت إجابات ب(اتفق بشدة) وبنسبة مئوية (41%)، إما الإجابة ب(اتفق) فحققت اعلى نسبة مئوية(51%)، إما بقية الإجابات فتمحورت ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبنسب مئوية تصل إلى (1%:7%:0%) على التوالي، وعليه نجد أن مفردات عينة الدراسة الحالية أيدوا هذه الفقرة بقوة.

- إما فقرة رقم (٨) فكانت الإجابات تتمحور ب(اتفق بشدة) وبنسبة مئوية (46%)، إما الإجابة ب(اتفق) فحققت ما نسبته (38%)، إما بقية الإجابات الأخرى فتمحورت ب (محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبنسب مئوية تصل إلى (5%،9%،2%) على التوالي.

- أما بخصوص الفقرة رقم (٩) نلاحظ أن معظم إجابات قد ركزت على إجابة (أتفق بشدة) حيث بلغت النسبة (53%)، إما الإجابة ب(أتفق) فحققت ما نسبته (30%) إما بقية الإجابات فتمحورت ب (محايد،

مرتفع				عدم وجود المعايير اللازمة في اختيار الموظفين المؤهلين لقيادة وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية مما ينعكس سلباً على أداء العاملين فيها
				تفعيل العلاقة ما بين وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي العاملة في المؤسسات الحكومية مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي لتعزيز الثقة بالوحدات الرقابية العاملة في المؤسسات الحكومية .
مرتفع				إن توضع معايير تعزز من استقلالية وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي وإن تكون هذه المعايير ملزمة للوحدات الإدارية العاملة في المؤسسات الحكومية .
مرتفع				استقلالية وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي تعتمد بشكل كبير على الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته للإدارات والأقسام التنفيذية إدارياً.
مرتفع				إن تصدر المعايير واللوائح التي تنظم أعمال الرقابة والتدقيق الداخلي عن طريق جهات متخصصة ومستقلة مهنيًا يؤدي إلى جودة المعايير واللوائح وفاعليتها.
منخفض	لا			إن هنالك أسس علمية ومنهجية متبعة في عملية اختيار وتنقل المدققين الداخليين العاملين في وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي بين الوحدات الرقابية بما لدية المدقق.
				ل العام للأوساط الحسابية

من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (4) نجد إن هنالك نسبة اتفاق عالية لمحور الرقابة والتدقيق الداخلي إذ تشير نتائج المعدل العام للأوساط الحسابية لعينة الدراسة الحالية، إذ بلغ الوسط حسابي (4.12) وبانحراف معياري قدره (0.80) وهو أعلى من الوسط الفرضي لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذه الدراسة والبالغ (3) الأمر الذي يشير إلى اتجاه إيجابي في استجابة عينة الدراسة بشكل أساسي، ويتضح من الجدول رقم (4) إن فقره من الضروري إن تتمتع وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية بالاستقلالية التامة عن الجهة التي تتولى تدقيقها لكي تتمكن من أداء أعمالها بحرية ومهنية تامة وبشكل صحيح. قد تصدرت المرتبة الأولى بين الفقرات بوسط حسابي بلغ (4.72) وانحراف معياري قدره (0.83)، ويشير هذا الأمر إلى أن تتمتع أجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي بالاستقلالية في عملها لتحقيق أهدافها المنشودة ومستوى الإجابة الخاص بهذه الفقرة كانت مرتفع جداً. بينما نجد فقره تعتقد إن هنالك أسس علمية ومنهجية متبعة في عملية اختيار وتنقل المدققين الداخليين العاملين في وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي بين الوحدات الرقابية بما يضمن استقلالية المدقق. تأتي بالمرتبة الأخيرة، فقد حصلت على أقل وسط حسابي بلغ (2.05) وانحراف معياري قدره (0.53) ومستوى الإجابة الخاص بهذه الفقرة كانت منخفض. أما بقية الفقرات كانت تحمل ترتيب أهمية ومستوى إجابة كما مبين في الجدول أعلاه.

٢- محور قياس الدور الذي تحققه استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي: ولغرض تحليل أهمية وأولوية المتغيرات التي تعود إلى محور استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي ودورها في الحد من الفساد الإداري والمالي حيث سنركز على مؤشرين إحصائيين هما:
أ. مستوى الإجابة لفقرات قياس الدور الذي تحققه استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي فيوضحها الجدول رقم (5).

الجدول رقم (5) يبين مستوى الإجابة لفقرات استبيان قياس الدور الذي تحققه استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي.

اتفق		لا	لا اتفق	قياس الدور الذي تحققه استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي
------	--	----	---------	--

					تتبع وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي بالاستقلالية لها تأثير مباشر في الحد من الفساد الإداري والمالي.
					تتبع أسباب انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية هو نتيجة ضعف دور الوحدات الرقابية والتدقيق الداخلي وعدم تطبيقها مبدأ المعايير والضوابط المحددة على موظفي الدولة مما أدى إلى انتشار الفساد والإساءة في استعمال لسلطاتهم التقديرية وتجاوز على حدود صلاحيته ل الدولة.
					ضعف التخطيط الفعال لأداء وإعمال الرقابة والتدقيق الداخلي في متابعة تنفيذ الخطط وتصحيح المخالفات لمعظم الدوائر الحكومية ناتج عن قلة وضعف صفة في مجال الرقابة الأمر الذي أدى إلى ازدياد واجباتهم بحيث شغلته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والاحرافات وهذه العوامل كلها ساهمت في الفساد الإداري والمالي.
					أهمية الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية هي التأكد من صحة العمليات المالية والإدارية ومدى التزام المؤسسة بالضوابط والتعليمات.
					تتصل وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي عن المؤسسة التي يتولى تدقيقها وإتباعه للإدارات العليا يساعد في رفع الكفاءة والفاعلية بالنسبة للمدقق وتقييم تفعيل وتنشيط عمل وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي كونها الجهة الرقابية السابقة للصرف والتي تمنع وقوع المخالفات المالية والإدارية وتحد من الأخطار لها وتساعد في حماية المال العام.
					وضع أرضية قانونية خصبة تتمثل بالقوانين والأنظمة والتعليمات لكل الممارسات المالية والإدارية التي تقوم بها وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي لرسالة الحكومية لغرض تقليل الضغوط عليها وحمايتها من الاجتهادات الشخصية.
					ضروري توفير كافة الامتيازات المالية والتشجيعية اللازمة للإفراد العاملين بوحدات الرقابة والتدقيق الداخلي مع اختيار العناصر الجيدة والكفوة وذات كفاءة وان تتميز بالكفاءة العلمية والعملية.
					توفير الكادر الوظيفي الذي يعمل في مجال الرقابة والتدقيق الداخلي تأتي من خلال تطور الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بمفهومها الحديث وتكثيف البنية والتطويرية والتشجيع على استخدام تكنولوجيا المعلومات والحواسيب والتي تضمن توسع عمله إلى ابعاد من النواحي المالية والمحاسبية وحصر الفساد.
					إن وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي العاملة في المؤسسات الحكومية التي تعمل في ظل النظام المحاسبي المركزي تمتع باستقلالية أكثر من المؤسسات لظ النظام المحاسبي اللامركزي كونها تتأثر بالقرارات وبالتالي تشجع على عمليات الفساد الإداري والمالي.
					استقلالية وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي تتحقق عند ارتباطها بوزارة المالية إدارياً وفتحياً.
					إن استقلالية وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي تتحقق عند ارتباطها بمقر الوزارة التابعة لها إدارياً وفتحياً.
					إن استقلالية وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي تتحقق عند ارتباطها بالمؤسسة العاملة فيها إدارياً وفتحياً.
					إن استقلالية وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي تتحقق عند ارتباطها بالوزارة التابعة لها إدارياً وان ترتبط في ديوان الرقابة المالية الاتحادي فتحياً.

من خلال النتائج المدرجة في الجدول رقم (5) نتوصل إلى النتائج التالية: نجد أن اغلب إجابات العينة كانت ب(اتفق بشدة) حول فقرة رقم (١) وبنسبة مئوية (59%)، إما إجابة ب(اتفق) فكانت بنسبة (28%)، إما بقية الإجابات فتمحورت ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبنسبة مئوية (4%:7%:2%) على التوالي..

- إما الفقرة (٢) فحققت اعلى اجابة ب(اتفق بشدة) وبنسبة (66%)، إما بقية الإجابات فتمحورت ب(اتفق، محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبنسب (١٨%:2%:9%:5%) على التوالي.
- اما فقرة (٣) فنلاحظ الإجابة ب(أتفق بشدة واتفق) فقد حققا اعلى نسب فقد كانت (29% و50%)، إما بقية الإجابات فتمحورت ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبنسبة مئوية (7%:12%:2%) على التوالي.

- إما فقرة (٤) فالإجابة ب(أتفق بشدة واتفق) فقد حققت أعلى نسب فقد كانت (33% و55%)،، إما بقية الإجابات فتمحورت ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبنسبة مئوية (1%:9%:2%) على التوالي.

- أما فقرة (٥) فالإجابة تمحورت بين (أتفق بشدة واتفق) فقد حققت نسب (51% و40%)،، اما الإجابات الأخرى فتمحورت بين(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وكانت بنسب (3%:5%:1%) على التوالي.

أما فقرة (٦) هنا نلاحظ إن الإجابة ب(اتفق بشدة) قد حققت ما نسبته (38%)، في حين نجد إن أغلب إجابات العينة كانت ب(اتفق) حيث حققت ما نسبته (53%)، إما بقية الإجابات فكانت ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبالنسب التالية (1%:8%:0%) على التوالي.

- إما فقرة (٧) فاعلم الإجابات كانت تتركز ب(اتفق بشدة) حيث بلغت النسبة (73%)، إما الإجابة ب(اتفق) فالنسبة كانت (23%)، إما بقية الإجابات فتمحورت ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبنسب مئوية (0%: 4%: 0%) على التوالي.

- إما فقرة (٨) فكانت أغلب الإجابات تتمحور حول إجابة (اتفق بشدة) وبنسبة مئوية (66%)، إما الإجابة ب(اتفق) فحققت ما نسبته (28%)، إما بقية الإجابات فكانت ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبنسب (3%: 3%: 0%) على التوالي، وهنا نلاحظ أن أغلب مفردات العينة أيدوا مضمون هذه الفقرة.

- إما فقرة (٩) حيث تركزت أغلب إجابات ب(أتفق بشدة) وبنسبة مئوية (56%)، إما الإجابة ب(أتفق) فقد حققت (39%) في حين نجد الإجابات ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) فكانت النسب المئوية منخفضة (0%:4%:1%) على التوالي، حيث نلاحظ أن أغلب مفردات العينة أيدوا محتوى هذه الفقرة.

- أما فقرة (١٠) هنا نلاحظ إن أغلب إجابات مفردات العينة تمحورت ب(اتفق بشدة) وبنسبة مئوية (46%)، إما الإجابة ب(اتفق) فقد حقق نسبة مئوية (34%)، إما بقية الإجابات فتمحورت ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبنسب مئوية (1%:15%:4%) على التوالي.

- إما فقرة (١١) كانت أغلب إجابات ب(لا اتفق) وبنسبة مئوية (43%)، إما الإجابة ب(اتفق) فكانت النسبة (20%)، إما بقية الإجابات فكانت تتمحور ب(أتفق بشدة، محايد، لا أتفق بشدة) وبنسبة مئوية (18%: 2%: 17%) على التوالي. وهنا نجد أن أغلب مفردات الدراسة الحالية لم يؤيدوا هذه الفقرة.

- إما فقرة (١٢) فاعلم مفردات العينة تركز على الإجابة ب(لا اتفق) فقد حققت نسبة مئوية (53%)، اما الإجابة ب(اتفق) فحققت ما نسبته (22%)، إما بقية الإجابات فكانت ب(أتفق بشدة، محايد، لا أتفق بشدة)، وبنسبة مئوية (15%:1%:9%) على التوالي، وهنا نجد أن أغلب مفردات الدراسة لم يؤيدوا هذه الفقرة.

- إما فقرة (١٣) فاعلم مفردات العينة تركز على الإجابة ب(لا أتفق بشدة) فقد حققت نسبة مئوية (43%)، إما الإجابة ب(لا أتفق) فحققت ما نسبته (30%)، في حين إن الإجابات الأخرى كانت تتمحور ب(محايد، اتفق ،أتفق بشدة) وبنسب مئوية (2% : 13% : 12%) على التوالي ومن خلال النتائج السابقة، نجد أن معظم مفردات العينة لم يؤيدوا هذه الفقرة فالنسبة المئوية الراضية قد بلغت (75%).

- إما الفقرة (١٤) فاعلم الإجابات كانت ب(اتفق بشدة واتفق) وبنسب (72%)، (21%)، إما الإجابات الأخرى فكانت ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبنسب مئوية (2% : 4% : 1%) على التوالي.

أ. قياس الوسط الحسابي والانحراف المعياري: لفقرات استبيان في قياس الدور الذي تحققه استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي.

الجدول رقم (6) يبين الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات استبيان في قياس الدور الذي تحققه استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي.

الدور الذي تحققه استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي	Deviation	اتجاه	مستوى	ترتيب
تع وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي بالاستقلالية لها تأثير في الحد من الفساد الإداري والمالي.	0.4	جدا		
تد أسباب انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية هو نتيجة ضعف دور وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي وعدم تطبيقها مبدأ الرقابة	0.4			
ير والضوابط المحددة على موظفي الدولة مما أدى إلى انتشار الفساد والإساءة في استعمال سلطاتهم التقديرية.	0.4			
ضع التخطيط الفعال لأداء وإعمال الرقابة والتدقيق الداخلي في متابعة تنفيذ الخطط وتصحيح المخالفات لمعظم الدوائر الحكومية ناتج عن قلة وضعف الكوادر	0.3			
جال الرقابة الأمر الذي أدى إلى ازدياد واجباتهم بحيث شغلهم عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والانحرافات.	0.4			
مة الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية هي التأكد من صحة العمليات المالية والإدارية ومدى التزام المؤسسة بالضوابط والتعليمات.	0.4			
صال وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي عن المؤسسة التي يتولى تدقيقها وإتباعه للإجراءات العليا يساعد في رفع الكفاءة والفاعلية بالنسبة للمدقق وتقييم الأداء.	0.4	جدا		
تفعيل وتنشيط عمل وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي كونها الجهة الرقابية السابقة للصرف والتي تمنع وقوع المخالفات المالية والإدارية وتحد من الأخطاء قبل	0.4	جدا		
وضع أرضية قانونية خصبة تتمثل بالقوانين والأنظمة والتعليمات لكل الممارسات المالية والإدارية التي تقوم بها وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في الم	0.4	جدا		
مية لغرض تقليل الضغوط عليها وحمايتها من الاجتهادات الشخصية.	0.4			
ضروري توفير كافة الامتيازات المالية والتشجيعية اللازمة للإفراد العاملين بوحدة الرقابة والتدقيق الداخلي مع اختيار العناصر الجيدة والكفوة وذات السمعة	0.4	جدا		
متاز بالكفاءة العلمية والعملية.	0.4			
وير الكادر الوظيفي الذي يعمل في مجال الرقابة والتدقيق الداخلي تأتي من خلال تطور الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بمفهومها الحديث وتكثيف الدورات ال	0.4	جدا		
ويرية والتشجيع على استخدام تكنولوجيا المعلومات والحاسوب والتي تضمن توسع عمله إلى أبعد من النواحي المالية والمحاسبية وحصر حالات التلاعب والفساد	0.4			
إن وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي التي تعمل في ظل النظام المحاسبي المركزي تمتع باستقلالية أكثر من المؤسسات العاملة في ظل النظام المحاسبي اللام	0.4			
تتأثر بالقرارات والضغوط الإدارية لشمسية المعاملات مما تشجع عمليات الفساد الإداري والمالي.	0.4			
إن استقلالية وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي تتحقق عند ارتباطها بوزارة المالية إدارياً وفتحياً.	0.2			
إن استقلالية وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي تتحقق عند ارتباطها بمقر الوزارة التابعة لها إدارياً وفتحياً.	0.2			
إن استقلالية وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي تتحقق عند ارتباطها بالمؤسسة العاملة فيها إدارياً وفتحياً.	0.2	من		
إن استقلالية وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي تتحقق عند ارتباطها بالوزارة التابعة لها إدارياً وان ترتبط في ديوان الرقابة المالية الاتحادي فتحياً.	0.4	جدا		
ل العام للأوساط الحسابية	0.5			

من خلال النتائج المدرجة في الجدول رقم (6) نجد إن هنالك نسبة اتفاق عالية حول محور قياس الدور الذي تحققه استقلالية الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي، فالنتائج تشير ان

المعدل العام للأوساط الحسابية لعينة الدراسة الحالية، حيث بلغ الوسط الحسابي (3.95) إما الانحراف المعياري فكان قدره (0.81) وهو أعلى من الوسط الفرضي لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذه الدراسة والبالغ (3) الأمر الذي يشير إلى اتجاه إيجابي في استجابة عينة الدراسة بشكل أساس. ويتضح ذلك من خلال الجدول رقم (6).

أن فقره (يجب وضع أرضية قانونية خصبة تتمثل بالقوانين والأنظمة والتعليمات لكل الممارسات المالية والإدارية التي تقوم بها وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية لغرض تقليل الضغوط عليها وحمايتها من الاجتهادات الشخصية) تصدرت المرتبة الأولى بين الفقرات بوسط حسابي بلغ (4.65) وانحراف معياري قدره (0.90) وعليه فإن هذه الفقرة تملك مستوى اجابة مرتفع جداً. بينما فقره (تعتقد إن استقلالية وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي تتحقق عند ارتباطها بالمؤسسة العاملة فيها إدارياً وفنياً) فكانت تأتي بالمرتبة الأخيرة، حيث حصلت على اقل وسط حسابي بلغ (2.21) وانحراف معياري قدره (0.79) وكان مستوى الإجابة الذي يعود إلى هذه الفقرة منخفض. أما بقية الفقرات كانت تحمل ترتيب أهمية ومستوى إجابة متفاوت كما مبين في الجدول رقم (6).

المبحث الرابع - النتائج والتوصيات

اولاً - النتائج: لقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج، ومن أبرزها ما يأتي:

١- إن ظاهرة الفساد الإداري والمالي تعد من الظواهر الخطيرة والتي أخذت بالتفاقم حيث أصبحت تهدد الكثير من الدول فالواقع العراقي يعكس لنا هذه الظاهرة وعلى كافة المستويات.

٢- إن وظيفة الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية تعد بمثابة نقطة انطلاق يبدأ منها المدقق الداخلي عمله في ضوء ما يسفر عنه من فحص لأنظمتها المختلفة، فهو يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب.

٣- إن وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي العاملة في المؤسسات والدوائر الحكومية لها الدور الكبير في مواجهة حالات الفساد لأنها توفر الثقة والمصداقية في البيانات والمعلومات المالية المقدمة للاطراف ذات العلاقة.

٤- إن وجود الهيكل التنظيمي والإداري المعقد في المؤسسات والدوائر الحكومية ساعد على انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمال.

٥- إن احد الأسباب التي أدت إلى انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي وتناميها هو الإخفاق في تصحيح مواطن الضعف الرئيسية في نظام الرقابة والتدقيق الداخلي إضافة إلى ذلك لا يوجد أي اهتمام وجدية في تطويره.

٦- إن عدم تمتع وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات والدوائر الحكومية بالاستقلالية جعل تقاريرها وبرامجها ورأيها لا يستأنس به لأن هذه البرامج والآراء تخضع لتقديرات تلك المؤسسات.

ثانياً- التوصيات: لقد توصل الباحث إلى جملة من التوصيات، ومن أبرزها ما يأتي:

١. من الضروري تقوية العلاقة بين المؤسسات والدوائر الحكومية وأجهزة مكافحة الفساد الإداري والمالي والتنسيق مع وسائل الإعلام لكي تعمل على نشر حالات الفساد الإداري والمالي.

٢. إن انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي قد ألزمت الدولة ومؤسساتها بضرورة العمل على زيادة برامجها التوعوية والتثقيف ضد الفساد الإداري والمالي ونشر ثقافة الولاء والتفاني في العمل لتحقيق المصلحة العامة.

٣. ينبغي الاهتمام بوحدات الرقابة والتدقيق الداخلي العاملة بالمؤسسات الحكومية من حيث نظامها المحاسبي وضبطها الداخلي.

٤. ضرورة زيادة عدد العاملين بوحدات الرقابة والتدقيق الداخلي والعمل على تأهيلهم وتدريبهم لمقابلة التوسع في حجم العمل المالي فالتعيين في هذه الوظيفة يجب إن يتم حسب الكفاءة والمهارة.

٥. يجب إن تتمتع وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي العاملة في مؤسسات الدولة بالكفاءة والموضوعية والنزاهة ومن الضروري إن تكون مستقلة عن الوحدات والمؤسسات التي تتولى تدقيقه.

٦. يجب الاهتمام بالملاحظات التي يقدمها ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تقاريره والتي يؤشر فيها بعض الملاحظات إنشاء عمله التدقيقي إذ ينبغي إن يكون هنالك إلزام قانوني يتم خلاله معاقبة كل من لم يلتزم بها.

المصادر

أولاً: الكتب والرسائل والاطاريح.

١. التميمي، ناظم شعلان، التدقيق والرقابة - جامعة القادسية، ط١، ٢٠١٤.
٢. التميمي، هادي، مدخل متكامل إلى التدقيق الجانب النظري والعملي، عمان، دار وائل للنشر، ٢٠٠٤.
٣. جابر، عبد الرؤوف، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، ط١، دار النهضة، لبنان، ٢٠٠٤.
٤. جربوع، يوسف محمد، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط١، مؤسسة الوراق، عمان ، ٢٠٠٠.
٥. الجواد، د.دلال صادق الجواد، المراجعة والرقابة الداخلية، دار جهيئة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٦.
٦. الخطيب، د خالد ارغب ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار اليازوري للنشر، عمان، ٢٠٠٤.

٧. عبدالله، خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، ط٢، عمان، ٢٠٠٤.
٨. عثمان، عبدالرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة، الموصل، ١٩٩٩.
٩. العلاق، بشير، أسس الإدارة الحديثة، نظريات ومفاهيم، دار اليازوري العلمية، عمان، ١٩٩٩.
١٠. الوقاد والوديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجمع العربي للنشر، ط١، عمان، الأردن، ٢٠١٠.
١١. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء ٢، الرقابة الداخلية أدلة . الإثبات الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٤ .
١٢. اللامي، مازن زاير، الفساد بين الشفافية والاستبداد، مطبعة دانية، ط١، بغداد، ٢٠٠٧.
١٣. موسكوف وسيمكن، ستيفن ، مارك، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، ترجمة كمال الدين سعيد وأحمد حامد حجاج، دار المريخ، رياض، السعودية ، ٢٠٠٢.
١٤. نظمي والعزب، إيهاب، وهاني، تدقيق الحسابات، الإطار النظري، الأردن، دار وائل ، ط١، ٢٠١٢،
١٥. الوقاد والوديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، ط١، عمان ، ٢٠١٠.
١٦. شامية ، يسران محمد، دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد (دراسة تطبيقية) ، رسالة ماجستير، جامعة دمشق كلية الاقتصاد ، ٢٠٠٨.
١٧. المدلل، يوسف سعيد، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٧.
- ثانياً: البحوث والدوريات والمجلات والمؤتمرات والمقالات:
١. البكوع واحمد، د.فيحاء عبد الخالق، منهل مجيد، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية(دراسة نظرية تحليلية) مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ٣٢، السنة ٢٠١٢.
٢. داغر، محمد، علاقة الفساد الإداري بالخصائص الفردية والتنظيمية، لموظفي الحكومة ومنظماتها ، حالة دراسية لدولة عربية أبو ظبي ط ١ ، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، ٢٠٠١ .
٣. رشيد، إنصاف محمود، إجراءات رقابة التطبيق في ظل استخدام الحاسوب، حالة دراسية في جامعة الموصل ، مجلة تنمية الرافيدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل ٢٠٠٩.
٤. الشامي، عبد الوهاب، دراسة وتقويم الرقابة الداخلية ، مجلة الرقابة ، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، اليمن ، العدد ١٥، آذار، ٢٠٠٩.
٥. الغسرة، محمد، الإفصاح في التقارير المالية بين النظرية والواقع، مجلة المستثمرون العدد ٢٠، ٢٠٠٣.

٦. فخرا ومحمود ، محمود عبد الملك، سمير عبد الغني، مدى كفاية معيار المراجعة الدولي رقم (١) في توفير الإرشادات اللازمة للمراجع الخارجي لتقييم أعمال المراجعة الداخلية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية جامعة الزقازيق، العدد الأول، ١٩٩٦.
 ٧. مسعود ، صديقي، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، ٢٢-٢٣ ابريل، ٢٠٠٣.
 ٨. المهاني وسلوم، محمد خالد، حسن عبد الكريم، التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية للعراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ٦٦، ٢٠٠٧.
 ٩. الوائلي، خالد ياسر، الفساد الإداري مفهومه مظاهره وأسبابه ، مركز المستقبل دراسة مقدمة، ٢٠٠٥.
 ١٠. وقائع الجمعية العمومية للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، بيروت، ١٩٩٥.
 ١١. يحيى ولقمان، زياد هاشم يحيى، أيوب لقمان ، مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميته في المؤسسات الحكومية، مجلة تنمية الرافدين، العدد (٤٨) جامعة الموصل ١٩٩٦.
- المصادر الأجنبية:

- 1- Carmichael, D. and Swieringa , R. The compatibility of auditing and management services-An indemnification of Jssuses, The accounting review, Vol (44),No.(3),1968.
- 2- Ashford ,B.E., & Anan d1v, the normalization of corruption in organization ,new York ،2003.
- 3- Bernard S.Black, Hasung Jang, "Does Corporate Governance Predict Firms' Market Values? Evidence from Korea, Accepted Paper Series"Jun. 2013
- 4- Cohen, Jeffrey et al. " The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality " , Journal of Accounting Literature , 2004 .
- 5- Walter G. Kell & Richared E. "Ziegler", op. cet. 1992.
- 6- Robertson ,Jack C. and Lovers , Timothy J, Auditing & Assurance Services (2002).