

الرقابة الداخلية ودورها في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي

دراسة تحليلية في الوحدات الحكومية

م.م عباس فاضل جواد

كلية التقنية الإدارية - البصرة / قسم تقنيات المحاسبة

abbss5282@gmail.com

المستخلص:

تعد الرقابة الداخلية بمفهومها المحاسبي خطة تنظيمية ومجموعة من الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسات الحكومية في حماية أصولها، والاطمئنان على دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها، وتكمن مشكلة البحث فيما إذا كان هناك دور للرقابة الداخلية في تشخيص وتحديد حالات الفساد الإداري والمالي، أما هدف البحث هو تحديد أهم المعوقات التي تحد من قدرة هذا النظام كوسيلة منع واكتشاف تلك الظاهرة، وتتبع أهمية البحث من الحاجة إلى تطوير هذا النظام ورفع كفاءته وتأكيد دوره الرقابي في الحد من العمليات التي تتعلق بالفساد الإداري والمالي في الوحدات الحكومية. وان هذا البحث يسلط الضوء على بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة والطرق الرقابية في تشخيص نواحي الفساد المالي والإداري من حيث تحديد مفهومها وإشكالها ومظاهرها وكيفية معالجتها، وتوصلت الدراسة أن هناك دوراً ملموساً لوظيفة الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي وصولاً إلى رفع كفاءة وأداء المؤسسات الحكومية وان هذا الدور يحتاج إلى تعزيز وتنمية من خلال موقع واستقلالية قسم الرقابة الداخلية في الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته للأقسام والإدارات إدارياً، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني للمدققين وتطوير أدائهم واستخدام التقنيات الحديثة في انجاز مهامهم من خلال وضع برامج تدريبية في مكاتب مراقبي الحسابات لتحسين مستوى أدائهم وتطويره وحسب ما جاء في نشرة قواعد السلوك المهني التي تصدرها نقابة المحاسبين والمدققين العراقية لكي تتلاءم مع التطورات المستمرة في هذه المهنة.

The Internal Auditing and its role in mitigation the administrative and financial corruption

An Analysis study for governmental units

Assist. Lecturer Abbas Fadhel Jiyad

The technical college of management

Department of Accounting Technologies

Abstract

Internal auditing is an organizational plan, a set of means and procedures used by government institutions to protect their assets, and the reliability of accounting data. The problem of research is whether there is a role for internal control in the diagnosis and identification of cases of administrative and financial corruption. Is to identify the most important obstacles that limit the ability of this system as a means of preventing and detecting this phenomenon, and stems from the importance of research from the need to develop this system and raise the efficiency and confirm its oversight role in reducing the processes related to administrative and financial corruption in units The government.

The study concluded that there is a significant role for the internal control function in reducing the phenomenon of administrative and financial corruption, and in order to raise the efficiency and performance of government institutions. And that this role needs to be strengthened and developed through the location and independence of the internal control department in the organizational structure and its subordination to administrative departments and departments. The study recommended the need to pay attention to the scientific and professional qualification of auditors, Modern training in the completion of their tasks through the development of training programs in the offices of auditors to improve the level of performance and development and as stated in the Code of Professional Conduct issued by the Iraqi Association of Accountants and Auditors to suit the ongoing developments in this profession.

المقدمة:

تعتبر الرقابة الداخلية من الأدوات الرئيسية التي تساعد إدارة المؤسسات الحكومية في ضمان انجاز الأهداف المخطط لها باعتبارها تتكون من مجموعة من النظم الفرعية حيث يغطي جزءا منها القسم الإداري والذي يرتبط بالجوانب المتعلقة بالكفاءة الإنتاجية والسياسات الإدارية ويطلق عليه الرقابة الإدارية التي تعتمد أساسا على تقييم الأداء للحكم على مصداقية وشرعية نشاطات المؤسسات الحكومية، كما يغطي الجزء الآخر القسم المحاسبي والمالي الذي يطلق عليه الرقابة المحاسبية والتي تختص بتحقيق أهداف حماية الأصول والسجلات وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية ، ونتيجة لذلك أصبح من الضروري الاهتمام بهذا النظام والعمل على تذليل كافة المعوقات التي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة منه، ليتمكن من تشخيص العديد من المخالفات والتجاوزات الإدارية والمالية التي تحدث وتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة مسبباتها بهدف تصحيح السلبية منها وتنمية الايجابية للاستفادة منها مستقبلا. ولتحقيق ذلك تضمنت الدراسة المحاور التالية:

المحور الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة.

المحور الثاني: بيئة الرقابة الداخلية.

المحور الثالث: طبيعة الفساد الإداري والمالي في الوحدات الحكومية.

المحور الرابع: فاعلية الطرق الرقابية في تشخيص الفساد الإداري والمالي في الوحدات الحكومية والحد منه ومعالجته.

المحور الخامس: الإطار العملي للبحث.

المحور السادس: الاستنتاجات والتوصيات .

المحور الأول

منهجية البحث والدراسات السابقة

أولاً: منهجية البحث: Research Methodology

١ - مشكلة البحث: Research proble

تتمثل مشكلة البحث في مسألة وجود قصور في إتباع الأسس العلمية والعملية في عمل الرقابة الداخلية في اغلب الوحدات الخدمية وخصوصاً في مجال الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي رغم إدخالها نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في مجال عملها بشكل واسع والاستفادة القصوى من الموارد البشرية والمادية والتكنولوجية الحديثة المتاحة لها بكفاءة وفاعلية واقتصادية في ميدان الرقابة الداخلية، لذا سعى الباحث إلى دراسة أبعاد مشكلة البحث من خلال تسليط الضوء على ما إذا كان لنظام الرقابة الداخلية دور في تشخيص وتحديد حالات الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية وتحديد أهم المعوقات التي تحد من قدرة هذا النظام.

٢ - أهداف البحث: Search objectives

يمكن تلخيص أهداف البحث من خلال محورين :
المحور الأول : بيان ماهية الرقابة الداخلية والتعريف بظاهرة الفساد المالي والإداري ومدى تأثيرهما على مهنتي المحاسبة والتدقيق.
المحور الثاني : تشخيص أهم المحددات التي تحد من فاعلية الرقابة الداخلية كوسيلة منع واكتشاف ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية.

٣ - أهمية البحث: research importance

تتبع أهمية البحث من الحاجة الماسة إلى تطوير نظام الرقابة الداخلية ورفع كفاءتها من خلال تشخيص العلاقة الموضوعية بين الرقابة الداخلية كمفهوم رقابي وإطار عملها المهني في الدوائر الحكومية مما يعني تأكيد الدور الرقابي في الحد من العمليات غير النظامية .

٤ - فرضية البحث Search Hypothesis :

ينبع البحث من فرضية أساسية مفادها الأتي (أن الدور الفاعل لنظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية من شأنه أن يؤدي إلى تشخيص والحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي فيها).

٥ - أسلوب البحث: Search Manner

سيتم اعتماد المنهج العلمي كأسلوب للبحث، ففي المرحلة الأولى من البحث سيتم الاعتماد على البيانات والمعلومات النظرية المستقاة مباشرة من الكتب والدوريات والدراسات السابقة من رسائل وأطروحات جامعية في مجال الرقابة

الداخلية، وكذلك دراسة دليل التدقيق رقم (٤) الصادر من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، وإما في المرحلة الثانية فقد صممت استمارة استبيان تم توزيعها على بعض الجهات المحاسبية والرقابية العاملة في ديوان الرقابة المالية والتي تتولى تدقيق تشكيلات الجامعة عينة البحث وبعض الأساتذة والموظفين العاملين في الجامعة التقنية الجنوبية والتي لهم خبرة في مجال المحاسبة والتدقيق وقد تم استخلاص النتائج ذات الصلة بفرضية البحث .

ثانياً- الدراسات السابقة. Previous studies

١ -دراسة فتاح ومحمد، (٢٠١٢) بعنوان " تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات في العراق "

هدفت الدراسة إلى تحليل نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات بهدف التعرف على مدى فاعلية وكفاءة نظام الرقابة المطبق فيها وتحديد المعوقات ومعالجتها في المستقبل.

واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي والمقابلات الشخصية لملائمته لطبيعة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك ضعفاً في عمل الرقابة الإدارية وقلة الكوادر الفنية المؤهلة للعمل الرقابي بالإضافة إلى عدم وجود جرد نظامي دوري لأصناف الموجودات الثابتة .

٢ -دراسة جاسم، (٢٠١٤) بعنوان " دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري ، دراسة في مديرية الموارد المائية في ميسان "

هدفت الدراسة إلى التعرف على قدرة نظم الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري من خلال بيان مقومات وأهداف نظام الرقابة الداخلية ، والتعرف على مفهوم الفساد المالي والإداري وتحديد صوره ومسبباته وأثاره، وتمثل مجتمع الدراسة بمديرية الموارد المائية في ميسان .

وتوصلت الدراسة إلى عدم التزام المنشأة ببعض المعايير الواجب إتباعها بالإضافة إلى عدم توفر بعض الكوادر الرقابية والتدقيقية المختصة والتي من شأنها أن تقلل من عمليات التلاعب والهدر في المال العام وحماية الموجودات وتقليل فرص وجود مظاهر الفساد المالي والإداري واكتشاف الأخطاء فور حدوثها .

المحور الثاني

بيئة الرقابة الداخلية

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية. Definition of internal control.

خضع مفهوم الرقابة الداخلية للعديد من التطورات التي أثرت في صياغة العديد من التعريفات استجابة للتطورات الحاصلة في مهنة التدقيق.

فقد عرفها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بان الرقابة الداخلية هي (مجمّل 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 عليها في الوقت المناسب)،(دليل التدقيق العراقي رقم (٤)، ٢٠٠٠، ف/٤).

في حين عرفت الرقابة الداخلية من قبل مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB) بأنها الخطط والأنشطة والعمليات المصممة والمنفذة من قبل المعنيين بالقيام بها وفق الأنظمة والتعليمات التي تحكم العملية الرقابية ممن يقع على عاتقهم تنفيذها لغرض ضمان تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وفق ما مخطط لها مسبقاً (وهاي، ٢٠١١: ٧٣).

كما عرفها (الفين ارينز و جيمس لوبك) بأنها التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين والملاك لأي وحدة اقتصادية بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة، للتأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الإخطار عند تحقيق أهداف تلك الوحدات (Arens, Loebbeck, 2009: 383). وبالتالي يتكون مفهوم الرقابة الداخلية من المكونات الآتية: (Boynton, et.al., 2001: 329)

١- بيئة الرقابة : Environment Control وتشمل التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمديرين والملاك بخصوص الرقابة وأهميتها.

٢- تقدير المخاطر: Risk assessment يعرف الخطر بأنه (فرصة لتحقيق خسارة مالية أو احتمال اختلاف العائد المتحقق إذ يرتبط بمفهوم مالي فيكون قابلاً

للقياس وقيم بالنقد)، كما عرف (إحداث غير مرئية وغير مرغوب فيها بالمستقبل)، (الياور، ٢٠١١: ٨٥).

٣- المعلومات والاتصالات: Information and communications يوفر نظام المعلومات الفعال الملائم لتحديد الطرق التي تسجل كافة العمليات المالية على أساس زمني مناسب للسماح بالتبويب الصحيح للتقرير المالي بجانب قياس وعرض العمليات المالية وإفصاحها في القوائم المالية (لطي، ٢٠٠٦: ٤٠١).

٤- الأنشطة الرقابية: Control activities وتشمل تدقيق الأداء مثل مقارنات الموازنات بالأداء الفعلي ومعالجة المعلومات والضوابط المادية مثل الدخول إلى برامج الكمبيوتر وملفات البيانات وتقسيم الواجبات (حماد، ٢٠٠٤: ١٣٢).

٥- المتابعة أو المراقبة : Follow up or monitoring وهي عملية تقييم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت وتتضمن تقييم تصميم وتنفيذ الأنشطة الرقابية واتخاذ أي إجراءات تصحيحية عن طريق أنشطة مستمرة أو تقويمات مستقلة أو عن طريق الجمع بين الأسلوبين (الوردات، ٢٠٠٦: ١٣٥).

شكل (١) عناصر الرقابة الداخلية وعلاقتها ببعضها وفقا (COSO)

تقييم المخاطر	نشاطات الرقابة	المعلومات والتوصيل	المراقبة والرصد
---------------	----------------	--------------------	-----------------

المصدر (Arens, Alvin A, Lobbecke, James K, (2006) Auditing : An

(Integrated Approach, Prentice Hall International Inc. (8th ed) P 277

أن بيئة الرقابة الداخلية تعتبر بمثابة المظلة للعناصر الأربعة الأخرى حيث انه بدون بيئة رقابة فعالة فان العناصر الأربعة الأخرى تصبح غير ملائمة بالنتيجة لتحقيق رقابة داخلية فعالة عند إهمال هذا العنصر .

أما الشكل (٢) الآتي يوضح وصف وعناصر مكونات الرقابة الداخلية

مكونات الرقابة الداخلية	وصف مكونات الرقابة الداخلية	عناصر مكونات الرقابة الداخلية
بيئة الرقابة الداخلية	فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل وأساليب الإدارة في منح الصلاحيات والمسؤوليات، تدريب الموظفين وتأهيلهم، مدى التدخل والإشراف ضمن الإدارة العليا.	- قيم النزاهة والأخلاق. - الالتزام بالكفاءة. - مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق. - فلسفة الإدارة وأسلوبها في العمل. - الهيكل التنظيمي. - توزيع السلطة والمسؤولية. - سياسات وممارسات الموارد البشرية.
تقدير المخاطر	المعرفة الكافية لعملية تقدير المخاطر في الكيان لكي يفهم كيف تدرس الإدارة وتعالج المخاطر وثيقة الصلة بالتقارير المالية.	- ويمكن إن تحدثت المخاطر بسبب ما يأتي: - نظم معلومات جديدة ومتطورة. - إصدارات محاسبية جديدة. - عمليات إعادة هيكلة مؤسسية. - تغييرات في البيئة التشغيلية. - تكنولوجيا جديدة ونمو سريع.
المعلومات والاتصالات	فهم فئات المعاملات ذات الأهمية بالنسبة للقوائم المالية، السجلات المحاسبية المؤيدة للمعلومات والحسابات، عملية أعداد التقارير المالية الخاصة بالكيان.	- تحدث البيانات الكاذبة عن طريق - الإجراءات المستخدمة لإدخال مجاميع المعاملات في الأستاذ العام. - الإجراءات المستخدمة في إنشاء وتسجيل ومعالجة قيود اليومية. - إجراءات تسجيل تسويات متكررة وغير متكررة في القوائم المالية.
الأنشطة الرقابية	السياسات والإجراءات المستخدمة بالموافقات، الصلاحيات، المراجعة، التسويات، المراقبة، حماية الموجودات والفصل بين المهام	- وتشمل أنشطة الرقابة والتي تكون وثيقة الصلة بتخطيط التدقيق ما يأتي: - تدقيق الأداء. - معالجة المعلومات. - الضوابط المادية على الأصول. - السجلات والمستندات الكافية. - الفصل الكافي للواجبات.
المراقبة أو المتابعة	هي الرصد ومتابعة الرقابة الداخلية على أعداد التقارير الداخلية، والتقويم المستمر والدوري للإدارة على فاعلية الرقابة .	- وتتحقق عن طريق ما يأتي: - مراقبة الأنشطة الرقابية. - استخدام معلومات من مصادر خارجية. - وجود إدارة تدقيق داخلي مستقلة . - تقارير من المدققين الخارجيين.

المصدر (حماد، طارق عبد العال (٢٠٠٤) "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية" ج٢، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، مصر: ١٣٦)

بناء على ما ذكر أعلاه يتضح بان نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضوابط والتصرفات والإجراءات الداخلية التي تتبناها إدارة تلك الوحدات بهدف حماية أصولها وممتلكاتها من السرقة والاختلاس والاستخدام الأمثل لها، ومعالجة كل حالات الانحراف غير المرغوب بها.

ثانيا: أهداف الرقابة الداخلية. Internal Control Objectives.

يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الأهداف التالية: (طاهرو تركي، ٢٠١٣: ٥٨).

١- سلامة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير والقوائم المالية الصادرة عن الوحدة الاقتصادية، والتي تساعد في عملية اتخاذ القرارات المناسبة من قبل الجهات الداخلية والخارجية .

٢- الاستخدام الأمثل والكفاء للموارد المتاحة بطريقة اقتصادية وفعالة بعيدا عن الإسراف والهدر وبما يحقق الأهداف التي تسعى إليها الوحدات بكفاءة إشكالها.

٣- تقدير وتقييم مدى تحقيق الأهداف المخططة والموضوعة من قبل الإدارة وتحديد الانحرافات ومعرفة مسبباتها لأجل التقليل من الأخطاء عند وضع الخطط والأهداف ومعالجة السلبية منها وتنمية الايجابية.

توفير الحماية اللازمة لممتلكات الوحدة الاقتصادية النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام من خلال القيام بالإعمال الجردية اللازمة ووضع الإجراءات الرقابية المشددة لمنع العبث فيها. ويمثل شكل رقم (٣) أهداف الرقابة الداخلية.

شكل (٣) أهداف الرقابة الداخلية من وجهة نظر مختلف الهيئات والمعاهد العالمية

المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ١٩٤٩	الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين (FEAC) ١٩٧٧	معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا ويلز (ICAEW) ١٩٧٨	معهد المدققين الداخلين بأمريكا (IIA) ١٩٧٨
الأهداف	الأهداف	الأهداف	الأهداف
١ - الحماية : أ- الموجودات بأنواعها ب- ضبط الدقة والثقة في البيانات المحاسبية	١ - ضمان الحماية على: أ- الموجودات بأنواعها ب- نوعية المعلومات	١ - الحماية: أ- الموجودات بأنواعها ب- ضبط الدقة في البيانات المحاسبية	١ - الحماية الكاملة: أ- الموجودات بأنواعها ب- تكامل البيانات وملائمتها
٢ - تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما	٢ - تطبيق تعليمات الإدارة	٢ - احترام السياسات الإدارية	٢ - احترام السياسات الإدارية والخطط والإجراءات والقوانين والتعليمات
٣ - الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية	٣ - تدعيم الأداء وتحسينه	٣ - توجيه سائر العمليات بالصفة المطلوبة	٣ - الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد
	٤ - المحافظة على استمرارية الوحدة		٤ - تحقيق الأهداف المرتبطة بكل نشاط أو برنامج

المصدر (الطبقي، محمد وليد (٢٠٠٨) " الرقابة الداخلية والخارجية على إدارة المخاطر المصرفية وفقا لمقررات بازل" أطروحة مقدمة إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق: ٩٠).

ثالثاً: أنواع الرقابة الداخلية. Types of internal control.

قسم دليل التدقيق رقم (٤) أنواع الرقابة الداخلية إلى ما يلي: (دليل التدقيق العراقي، ٢٠٠٠: ٢).

١- الرقابة الإدارية: Administrative Control وهي مجموعة من النظم والأساليب التي تساعد على فحص وتقويم جميع نواحي النشاط بهدف تشخيص المشكلات الإدارية ومعرفة نواحي القصور والأخطاء التي تقود إلى اقتراح الحلول المناسبة لها ولهذا فإنها تركز على تقويم السياسات والقرارات الإدارية وبالتالي تحقق أكبر قدر ممكن من الكفاءة التشغيلية، وللرقابة الإدارية وسائل متعددة منها على سبيل المثال: (الموازنات التقديرية، حسابات التكلفة، التقارير الإحصائية، تقارير الأداء).

٢- الرقابة المحاسبية: Accounting control وتشمل الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات مهمتها الحفاظ على موجودات الوحدة الاقتصادية وتدرس مدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية المثبتة في السجلات حيث تقوم باختبار دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وتهدف إلى كشف الانحراف عن القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبيان أثرها على الوضع المالي للوحدة، وللرقابة المحاسبية وسائل متعددة منها: (إتباع طريقة القيد المزدوج، التسجيل والترحيل، الحسابات الإجمالية والفرعية، أعداد موازين المراجعة، نظام المصادقات وقيود التسوية، إمداد الإدارة بالبيانات المحاسبية).

٣- نظام الضبط الداخلي: Internal Control System ويشمل مجموعة الإجراءات والوسائل التنظيمية والمحاسبية التي تهدف إلى ضبط عمليات الوحدة ومراقبتها بصورة تلقائية ومستمرة وذلك بجعل عمل شخص ما يراجع بواسطة آخر لضمان حسن سير العمل ومنع وقوع الأخطاء أو التلاعب أو اكتشافها بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام، لذا فإن هذا النظام يقوم على أساس توزيع العمل والمسؤوليات والصلاحيات لكل قسم وتجنب قيام أي موظف بتنفيذ عملية بصورة كاملة من أولها إلى آخرها.

٤- جهاز التدقيق الداخلي: Internal Audit System هو جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات الوحدة ويعتبر احد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها 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 الوحدة والتحقق من إتباع موظفيها للسياسات والإجراءات الإدارية المرسومة لهم.

شكل (٤) أهم الفروقات بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية

الرقابة المحاسبية - ضوابطها	الرقابة الإدارية - ضوابطها
١- المحافظة على موجودات الوحدة ٢- مدى إمكانية الاعتماد على دقة البيانات ٣- كشف الانحراف عن القواعد والمبادئ المحاسبية	١- تشخيص المشاكل الإداري ٢- اقتراح الحلول المناسبة لها ٣- تقويم السياسات والقرارات الإدارية ٤- تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة التشغيلية
عن طريق الوسائل الآتية	عن طريق الوسائل الآتية
١- إتباع طريقة القيد المزدوج ٢- تسجيل المعاملات والترحيل اليومي ٣- استخدام الحسابات الإجمالية والفرعية ٤- إعداد موازين المراجعة الدورية ٥- إتباع نظام المصادقات واعتماد قيود التسوية	١- إعداد موازنات تقديرية ٢- تقارير حسابات التكلفة وتقارير إحصائية ٣- تقارير الأداء ٤- الرقابة على الجودة ٥- برامج التدريب المتنوعة للموظفين

الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية وأهم الوسائل المعتمدة لتحقيق أهدافها، المصدر:

(دليل التدقيق ٤ ، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق ، ٢٠٠٠ ، ف/١) .

- ويرى بعضهم الآخر ومن أجل تحقيق أهداف الوحدة تقوم الرقابة الداخلية بتنفيذ مهامها من خلال ثلاثة أنواع من الرقابة وهي (Romney & Steinbart, 2003: 19)
- ١- الرقابة الوقائية (المانعة) Preventive censorship. من خلال اكتشاف وتحديد المشكلات في الأداء ومنع الأخطاء والتجاوزات قبل حدوثها وتقليل المخالفات والإخطار التي يمكن أن تتعرض لها الوحدة الاقتصادية، وتستمد مقوماتها من كفاءة وحسن تدريب العاملين ونزاهتهم وكذلك فصل الواجبات المتعارضة، الرقابة الفعلية على الموجودات والقيود المحاسبية.
 - ٢- الرقابة التحذيرية (الكاشفة) Censorship. وتعمل على اكتشاف المشكلات في الأداء حال حدوثها وفي وقت مبكر يسمح بمعالجتها وتعديل الضوابط لمنع وقوع مثل هذه الأمور، ومصدر هذه الرقابة بشكل أساسي كل من التدقيق الداخلي والمطابقات الحسابية والمراجعة الإدارية والمالية.
 - ٣- الرقابة العلاجية (التصحيحية) Corrective Control. وتتضمن مجموعة من الوسائل والإجراءات لتحديد سبب المشكلة في الأداء وتصحيح نواحي القصور.
- ويرى الباحث حتى يتحقق نظام شامل للرقابة الداخلية لابد أن تقوم إدارة الوحدات بتوفير عناصر معينة تتمثل بوجود خطة تنظيمية وإدارية تحدد الإطار العام للوحدة بالإضافة إلى نظام محاسبي يقوم على مجموعة متكاملة من السجلات والمستندات ودليل الحسابات.

المحور الثالث:

الإطار المفاهيمي للفساد الإداري والمالي

أولاً: مفهوم الفساد المالي والإداري: Concept

تتعدد وتختلف أسباب ظاهرة الفساد من مجتمع إلى آخر فمنها أسباب سياسية وأخرى اقتصادية واجتماعية وأخلاقية وبالتالي تتعدد الإبعاد والتأثيرات والانعكاسات التي تولدها، وإن كثير من الباحثين يعد الفساد أهم عائق للتنمية فضلاً عن تأثيره على النظام السياسي وعلى العملية الديمقراطية وخاصة إضعافه للأداء الحكومي وبالتالي يمكن أن تعكس هذه الظاهرة عدم استقرار سياسي واقتصادي وأداري وقانوني، (الجشعمي، ٢٠١٤: ٧). وقد عرفه البنك الدولي في تقريره الصادر عام (١٩٩٦) بأنه (إساءة في استعمال الوظيفة العامة للمكاسب الخاصة)، (الجشعمي، مصدر سابق: ١٩).

وتعتبر ظاهرة الفساد ظاهرة عالمية واسعة الانتشار تأخذ أبعاداً واسعة وتتداخل فيها عدة عوامل، فهي تعترض عملية التطور والبناء في المجتمعات والبلدان وتحد من عملية التطور في عدة مجالات وعلى المستويين العام والخاص لأنها تهدف إلى تغليب المصلحة الفردية على المصالح العامة بطرق غير مشروعة، (سلام، ٢٠١٥: ١١). ومن أجل التعرف على طبيعة ومفهوم الفساد المالي والإداري لابد من التعرف على أهم التعريفات التي واكبت هذه المفاهيم:

الفساد الإداري: Administrative corruption تباينت وجهات نظر الباحثين والكتاب في تحديد تعريف للفساد الإداري وتنحصر أهم التعاريف في هذا المجال بالاتي (الشمري والفتلي، ٢٠١١: ٣٠)

يعرفه بعضهم بأنه (استخدام السلطة العامة أو المنصب من أجل تحقيق إرباح أو مكاسب شخصية أو من أجل تحقيق مكانة اجتماعية وبالطريقة التي يترتب عليها مخالفة للتشريع ومعايير السلوك الأخلاقي والمهني. ويشير (بوريس) إلى أن الفساد الإداري هو تعمد مخالفة مبدأ التحفظ (الحرص على تطبيق قواعد العمل في التعامل مع كافة الأطراف) بهدف الحصول على مزايا شخصية أو مزايا لذوي الصلة.

الفساد المالي: Financial corruption إما بالنسبة للفساد المالي والذي يتمثل بالتجاوزات المالية ومخالفة القواعد والأنظمة والتعليمات التي تحكم العمل المالي فقط في استنزاف رأس المال العام وغالبا ما يرتبط بالغش والاحتيال المالي، واهم التعاريف التي انطوت على هذا المفهوم بالاتي:

الفساد المالي هو (مجموعة من الانحرافات المالية المخالفة للقواعد والإحكام المالية التي تسهم في سير العمل الإداري والمالي . أو هو (سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق إرباح أو مكاسب مادية أو قوة أو نفوذ على حساب الآخرين أو على حساب الأنظمة والقوانين (أشمري والفتلي، مصدر سابق: ٣٧) .

ثانياً: أسباب الفساد الإداري والمالي: the reasons إن الفساد الإداري والمالي واحد من أهم أنماط الفساد التي تعاني منها المجتمعات قاطبة وبدرجات متفاوتة نظرا لاختلاف نظمهما الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فضلا عن تباين هذه المجتمعات في تحليل أسباب ظهوره وأنواعه ومظاهره وهناك جملة من الأسباب المتنوعة التي تؤدي إلى شيوع الفساد الإداري والمالي على سبيل المثال وباختصار، (أشمري والفتلي، مصدر سابق: ٣٨) .

١- العوامل الاقتصادية. Economic factors تعد من العوامل الرئيسية للفساد

الإداري والمالي وتتمثل بالاتي:

- اتساع الدور الاقتصادي للدولة: إن اتساع تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، يعد احد العوامل الرئيسية لظهور الفساد لان الأفراد يميلون بطبيعتهم إلى منح الرشوة للمسؤولين لتخطي القواعد والنظم والإجراءات العامة الروتينية .
- الفقر والأجر المتدني : يعد الفقر وتدني معدلات الأجور من الأسباب التي تؤدي إلى شيوع الفساد في المجتمع وخاصة عندما تكون الدخول (الرواتب) تشكل عصب حياة الموظف العام له وللمن يعيلهم .

٢- العوامل السياسية: Political factors وتتمثل بالاتي :

- غياب القدوة السياسية: أي ضعف الإرادة لدى القادة السياسيين في محاربة الفساد نظرا لانغماسهم أو بعض منهم بقضايا الفساد أو عدم تفعيلها لإجراءات الوقاية من الفساد.

- تفشي البيروقراطية الحكومية.

- المغالاة في مركزية الإدارة الحكومية.

- ضعف أداء السلطات الثلاث التشريعية والتنفيذية والقضائية.

٣- العوامل الاجتماعية والثقافية: Social and cultural factors وتتمثل بالاتي

- نمط العلاقات والأعراف والوعي بين أفراد المجتمع.

- تعقد القوانين الضريبية وصعوبة فهمها.

- انخفاض عدد الأفراد الذين يطولهم القانون بتهمة الفساد على الرغم من تفشي هذه الظاهرة.

- انتهاء الحرب الباردة فلم يعد هناك حاجة للكثير من الدول الصناعية إلى غض النظر عن الفساد في الدول الحليفة لها سابقا.

- انخفاض حجم الهبات المقدمة من الدول الغنية إلى الدول الفقيرة وتزايد القروض بدلا عنها.

ثالثا: أنواع الفساد الإداري والمالي: Types of corruption (أشمري والفتلي، مصدر سابق: ٤٥)

تختلف أنواع الفساد الإداري والمالي تبعا للزاوية التي ينظر له منها، فهناك من يرى بان أنواع الفساد تختلف طبقا للحيثيات المرتبطة بها وكالاتي:

١- أنواع الفساد من حيث الحجم: يقسم هذا النوع من الفساد إلى نوعين هما:-

- الفساد الصغير (الأفقي) : Small corruption وهو الفساد الذي يتعلق بأداء الوظائف والخدمات الروتينية، ويمارس من قبل فرد احد دون التنسيق مع الآخرين . أو هو

(وضع اليد على المال العام والحصول على مواقع متقدمة للأبناء والأصهار والأقارب في الجهاز الوظيفي وفي القطاع العام والقطاع الخاص). أو هو ذلك الفساد الذي ينتشر بين صغار الموظفين في المؤسسات ويكون بأخذ رشوة عن أي خدمة يقدمونها للمواطنين، ويمارس هذا النوع من الفساد من قبل فرد واحد دون التنسيق مع الآخرين (سلام، مصدر سابق: ١٢١).

• الفساد الكبير (العمودي): Big corruption وهو الفساد الذي يقوم به كبار الموظفين والمسؤولين لتحقيق مصالح مادية أو اجتماعية كبيرة وليس مجرد رشوة صغيرة. أو هو فساد الدرجات الوظيفية العليا والذي يقوم به كبار المسؤولين والموظفين لتحقيق مصالح مادية أو اجتماعية كبيرة وهو أكبر وأخطر من الفساد الصغير لتكليفه الدولة بمبالغ ضخمة .

٢- أنواع الفساد حسب نوع القطاع: يقسم الباحثون في الشؤون الاقتصادية الفساد إلى نوعين هما:-

- فساد القطاع العام : ويعتبر اشد عائقا للتنمية لكونه يمثل استغلالا للمنصب العام واستغلال الأدوات السياسية والصلاحيات في تمرير الأنشطة لمكاسب شخصية .
- فساد القطاع الخاص: وهو واسع الانتشار بحكم اتساع القطاع الخاص وتأثيره واضح في تغيير السياسات الحكومية وهو يمثل أسلوب في تسيير المعاملات الرسمية وغير رسمية .

وبناء على ما تقدم نجد أن الفساد الإداري والمالي من أكبر العوائق أمام العملية التنموية والنمو الاقتصادي وله مظاهر مختلفة ومتعددة ويصنف إلى عدة مسميات، ومن هنا يختلف انتشار هذا المظهر أو ذاك وفقا لاعتبارات سياسية واقتصادية واجتماعية وأخلاقية وحتى العلمية.

المحور الرابع:

إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد الإداري والمالي

أولاً: المؤسسات الرسمية في مكافحة الفساد:

قبل بيان إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد الإداري والمالي لابد ان نبين دور المؤسسات الرسمية والتي تعتبر الحجر الأساس لمكافحة الفساد في العراق، فهي من جانب تلعب دوراً فعالاً في مكافحة الفساد، ومن جانب آخر تمثل بؤرة للفساد بجميع أشكاله (الجشعي، مصدر سابق: ١٠٠).

١- مجلس النواب: بعد التغير الذي شهده العراق، صدرت أوامر عدة متعلقة بالرقابة (فيما يخص مكافحة الفساد)، وان السلطة التشريعية المتمثلة بالبرلمان له اختصاص واسع من خلال إصدار التشريعات أو تعديل النافذ منها أو إلغائها . وهناك نوعان من الوظائف الذي يمارسها البرلمان هما تشريع القوانين لمكافحة الفساد والرقابة على الأجهزة الرسمية (الدستور العراقي، ٢٠٠٥: المادة (١١٤)).

٢- أجهزة الرقابة الخارجية: وتتمثل بالاتي: (الدليل المالي والمحاسبي في العراق، ٢٠١٣: ٢٨).

• **ديوان الرقابة المالية:** وهو جهاز رقابي خارجي يرتبط بمجلس النواب وحسب قانونه رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ ويمارس كل أنواع الرقابة على المال العام كما انه يصادق على الحسابات الختامية والبيانات المالية للوحدات الحكومية.

• **هيئة النزاهة :** وهو جهاز رقابي خارجي يرتبط بمجلس النواب ويمارس عمله على كافة الوحدات وغالباً ما يكون على شكل عينات وليس بشكل كامل وتفصيلي ولا يصادق على صحة البيانات المالية لأنها من اختصاص ديوان الرقابة المالية.

٣- أجهزة الرقابة الداخلية: وتتمثل بدوائر الرقابة وأجهزة التدقيق داخل الوزارات والدوائر، وهذه الأجهزة ترتبط إدارياً بالوزير المختص وفنياً بمدير عام دائرة المحاسبة / وزارة المالية حسب قانون أصول المحاسبات والتعليمات الصادرة سابقاً من مجلس

الوزراء، وكذلك تشمل دوائر المفتشين العامين وحسب القانون رقم (٥٧) لسنة ٢٠٠٤ الخاص بتشكيل مكتب المفتش العام

ثانياً: إجراءات الرقابة الداخلية: أن ضعف أو متانة نظام الرقابة الداخلية لا تحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة لعملية التدقيق وإنما تحدد العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة فضلاً عن كونها توضح الوقت الملائم والمناسب لإجراءات التدقيق والإجراءات التدقيقية والتي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها، فإن الإجراءات الرقابية يمكن إيجازها بالآتي: (مصلح، ٢٠٠٧: ٤١).

- ١ - فحص المعاملات والتأكد من تنفيذها وفق القرارات العامة.
 - ٢ - التأكد من أن كافة المعاملات والإحداث المالية تسجل أولاً بأول وفي الحسابات المخصصة لها وفي الفترة المالية التي تعود لها.
 - ٣ - التحقق من مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لنظم الرقابة الداخلية والتي أكد عليها دليل التدقيق العراقي رقم (٤) لسنة ١٩٩٧ (الشريدة، ٢٠١٠: ٩٩).
 - ٤ - القضاء على أو التقليل من الأخطار والأضرار التشغيلية والقانونية التي تتعلق بالكوارث الطبيعية والظروف القاهرة أو نتيجة ارتكاب الأخطاء الإجرائية أثناء عملية تشغيل البيانات والمعلومات المالية (السقا، ٢٠٠٩: ٢٣).
- ثالثاً:** الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة : تمر الإجراءات التنفيذية بعدة مراحل هي كالآتي:- (الشريدة، مصدر سابق: ٣٤).

- ١ - إجراءات تنظيمية وإدارية : وتنظم النواحي الآتي: (توزيع الواجبات بين الموظفين والمسؤوليات بشكل واضح، تقسيم العمل بين الإدارة والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف مثل القيد والمحاسبة، إجراءات حركة تنقلات الموظفين من حين إلى آخر بحيث لا يتعارض مع حسن سير العمل).

٢ إجراءات محاسبية : وتنظم النواحي التالية: (إصدار تعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها منعا للغش والاحتيال، استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة وحسابات المراقبة الإجمالية، القيام بجرد دوري مفاجئ للنقدية والأصول ومطابقته مع الأرصدة الدفترية).

٣ إجراءات عامة: وتنظم النواحي التالية: (التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم نقدية أو أوراق تجارية ضد خيانة الأمانة، استخدام وسائل الرقابة الحدية والتي تتعلق باعتماد الصرف والمتماشية مع المسؤولية، استخدام وسائل الرقابة المزدوجة بالعمليات الهامة كتوقيع الشيكات وعهدة النقدية).

وتلخص بعض الدراسات المتخصصة في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 2005) أن نظام الرقابة الداخلية بحد ذاته لا يضمن أن الوحدات الاقتصادية والحكومية تكون ناجحة ولكنها تعطي صورة واضحة عن التقدم أو العجز الحاصل بالوحدة في تأدية أعمالها، ولذلك فإن الرقابة الداخلية لا تستطيع تحول الإدارة غير الكفؤة إلى إدارة ناجحة (Marshahh, et al., 2005: 67).

ويرى الباحث أن الهدف من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ودوره في الحد من الفساد الإداري والمالي هو تحسين وتعديل الإجراءات الرقابية والموضوعة من طرف الإدارة لحماية مواردها من سوء الاستخدام وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتحقيق الكفاءة التشغيلية.

المحور الخامس:

الإطار العملي للدراسة

تم التركيز في هذا الجانب على الآتي:

أولاً: مجتمع الدراسة: Study Society يتكون مجتمع الدراسة من أجهزة رقابية تشرف على عمليات التدقيق والرقابة الداخلية أهمها ديوان الرقابة المالية الممثلة بالمحاسبين القانونيين وكذلك وحدات التدقيق الداخلي في بعض تشكيلات الجامعة التقنية الجنوبية بالإضافة إلى بعض أساتذة الجامعة من الأكاديمين في حقل المحاسبة والتدقيق، وقد تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة ممن لديهم الاطلاع على أعمال الوحدات الحكومية وتدقيقها وقد تم توزيع (٤٠) استمارة استبيان مصممة وفق هيكلية معينة لتعكس نتائجها حيثيات موضوع الدراسة وقد تم الاستفادة من (٣٥) منها حيث تم تحليل نتائجها .

ثانياً: أسلوب جمع البيانات: Method of data collection اعتمد البحث في جانبه العملي باستخدام قائمة الاستبانة في جمع البيانات وهي أكثر أساليب ملائمة في مثل هذا النوع من البحوث وقد اشتملت هذه الاستبانة على أسئلة تتعلق بأهم المؤشرات التي تتعلق بالرقابة الداخلية وظاهرة الفساد الإداري والمالي ذات الصلة بموضوع البحث.

ثالثاً: الأساليب الإحصائية: Statistical Methods لقد تم الاعتماد على العديد من الأساليب والمقاييس الإحصائية لتحليل بيانات الدراسة الميدانية وحسب البرنامج (SPSS) والتي من أهمها: (توما وآخرون، ٢٠١٤: ٧٤).

١ - **الوسط الحسابي:** Arithmetic mean وهو احد مقاييس النزعة المركزية بحيث يكون اتجاهه ايجابيا اذا تعدى الوسط الحسابي نقطة المنتصف.

٢ - **الانحراف المعياري:** standard deviation وهو احد مقاييس التشتت والذي يؤكد صحة تمركز قيم الوسط الحسابي ومدى تشتتها عن الوسط.

٣ - **معامل الاختلاف:** Coefficient of variation يعد من المعاملات المهمة لأنه يعتمد على أفضل مقاييس النزعة المركزية وأفضل مقاييس التشتت (الانحراف المعياري/الوسط الحسابي)*100%، فإذا كان المعامل اقل من (50%) فهذا

يعني اتفاق الإجابات، إما إذا كان المعامل اكبر من (50%) فيدل على عدم اتفاق الإجابات.

٤ -النسب المئوية: Percentages تم الاعتماد على النسب المئوية لتحليل ووصف الصفات المتعلقة بالجوانب الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

رابعاً: وصف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي والتخصص:

١ -المؤهل العلمي:

يبين الجدول أدناه أن (٢٩%) من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي (ماجستير) و(٢٣%) بكالوريوس و(٢٠%) دكتوراه و(١٧%) محاسب قانوني و(١١%) دبلوم، وهذا يعني أن جميع أفراد العينة مؤهلون أكاديمياً لفهم محتويات الاستبانة والإجابة عنها على أساس علمي. (المصدر: جميع الجداول من إعداد الباحث استناداً إلى نتائج الاستبيان).

جدول (١) وصف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الترتيب	المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
١	دبلوم	٤	١١%
٢	بكالوريوس	٨	٢٣%
٣	ماجستير	١٠	٢٩%
٤	محاسب قانوني	٦	١٧%
٥	دكتوراه	٧	٢٠%
الإجمالي		٣٥	١٠٠%

٢ -التخصص :

يبين الجدول أدناه أن (٦٤%) من مجتمع الدراسة عنوانهم الوظيفي محاسبة و(١٧%) محاسبة قانونية و(٦%) إدارة أعمال و(٧%) اقتصاد و(٨%) من الموظفين تخصصهم العلمي أخرى، مما يدل على أن النسبة الكبرى من العينة تخصصهم العلمي

محاسبة ومحاسبة قانونية وهذا مؤشر ايجابي في اتجاه قدرة المجيبين على فهم أسئلة الاستبانة .

جدول (٢) وصف عينة الدراسة حسب التخصص

الترتيب	التخصص	العدد	النسبة المئوية
١	المحاسبة	٢٤	٦٨%
٢	محاسبة قانونية	٤	١١%
٣	إدارة أعمال	٢	٦%
٤	اقتصاد	١	٣%
٥	أخرى	٤	١٢%

خامسا: تحليل نتائج الدراسة: لتحديد دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي في سبيل الوصول إلى الهدف المطلوب واختبار صحة الفرضية فقد تم إفراغ محتويات الإجابات في جداول كي تعطي النتائج المطلوبة وكما يلي:

جدول (٣) ضرورة الرقابة الداخلية في الهيكل التنظيمي للوحدات الحكومية.

الإجابات	التكرار	النسبة المئوية
اتفق تماما	٣٠	٨٦%
اتفق	٤	١١%
محايد	١	٣%
لا اتفق	٠	٠
لا اتفق تماما	٠	٠

جدول (٤) وجود تعليمات محددة وواضحة للرقابة يؤدي إلى ضبط الأداء

المالي والإداري

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات
٧١%	٢٥	اتفق تماما
١٤%	٥	اتفق
٠	٠	محايد
٩%	٣	لا اتفق
٦%	٢	لا اتفق تماما

جدول (٥) وجود مؤهل علمي متخصص في قسم التدقيق الداخلي يساهم في زيادة

فاعلية العاملين في قسم التدقيق الداخلي

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات
٥٧%	٢٠	اتفق تماما
٢٨%	١٠	اتفق
٩%	٣	محايد
٦%	٢	لا اتفق
٠	٠	لا اتفق تماما

جدول (٦) يسعى المدقق الداخلي إلى تحسين وتطوير قدراته بالحصول على مؤهلات

علمية عالية في مهنة المحاسبة والتدقيق

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات
٤٩%	١٧	اتفق تماما
٢٣%	٨	اتفق
١١%	٤	محايد
٦%	٢	لا اتفق
١١%	٤	لا اتفق تماما

جدول (٧) تقارير المدقق من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الرشيدة

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات
٦٣%	٢٢	اتفق تماما
٢٨%	١٠	اتفق
٣%	١	محايد
٦%	٢	لا اتفق
٠	٠	لا اتفق تماما

جدول (٨) معالجة الأخطاء السابقة لها اثر فعال في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات
٥٧%	٢٠	اتفق تماما
١٧%	٦	اتفق
١٤%	٥	محايد
٦%	٢	لا اتفق
٦%	٢	لا اتفق تماما

جدول (٩) ضرورة إخضاع التقارير المالية إلى العمليات الرقابية قبل إقرارها من قبل الإدارة العليا

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات
٦٦%	٢٣	اتفق تماما
٢٦%	٩	اتفق
٨%	٣	محايد
٠	٠	لا اتفق
٠	٠	لا اتفق تماما

جدول (١٠) للإدارة العليا دور فعال في عملية تسهيل مهام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد الإداري والمالي والحد منها

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات
٤٤%	١٥	اتفق تماما
٣٤%	١٢	اتفق
٨%	٣	محايد
٦%	٢	لا اتفق
٨%	٣	لا اتفق تماما

ومن خلال اطلعنا على واقع نظام الرقابة الداخلية وبعد قيامنا بطرح قائمة من الأسئلة فيما يخص أهمية وجودها في الهيكل التنظيمي ودورها الفعال في تشخيص حالات الفساد الإداري والمالي ، لاحظنا أن هنالك دورا للرقابة الداخلية في ظل بيئة ملائمة ووجود تعليمات محددة وواضحة موكلة إليها تأخذ النسب التالية:

جدول رقم (١١) النسب

النسبة	الإجابات
٦٣%	اتفق تماما
٢٤%	اتفق
٤%	محايد
٥%	لا اتفق
٤%	لا اتفق تماما

ويتضح لنا أن إجابات الموافقين تشكل الحد الأعلى للنسب بينما إجابات الرافضين تشكل الحد الأدنى للنسب ولقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال الجدول الآتي .

جدول (١٢) الإحصاءات الوصفية حول تأثير الرقابة الداخلية في الحد من الفساد

الإداري والمالي

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة التأيد
ضرورة الرقابة الداخلية في الهيكل التنظيمي للوحدات الحكومية.	٣,٧٢	٠,٥٣	١٤,٢٨	٧٤%
وجود تعليمات محددة وواضحة للرقابة يؤدي إلى ضبط الأداء المالي والإداري	٤,٤٢	٠,٦٣	١٤,٢٨	٨٨%
وجود مؤهل علمي متخصص في التدقيق يساهم في زيادة فاعلية العاملين في قسم التدقيق الداخلي	٤,١٤	٠,٥٩	١٤,٢٨	٨٣%
يسعى المدقق الداخلي إلى تحسين وتطوير قدراته بالحصول على مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والتدقيق	٣,٩٨	٠,٥٦	١٤,٠٧	٨٠%
تقارير المدقق من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الرشيدة	٤,٢٦	٠,٦٠	١٤,٢٨	٨٥%
معالجة الأخطاء السابقة لها اثر فعال في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي	٤,١٤	٠,٥٩	١٤,٢٨	٨٣%
ضرورة إخضاع التقارير المالية إلى العمليات الرقابية قبل إقرارها من قبل الإدارة العليا	٤,٣٢	٠,٦٢	١٤,٢٩	٨٦%
للإدارة العليا دور فعال في عملية تسهيل مهام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد الإداري والمالي والحد منها	٣,٨٨	٠,٥٥	١٤,٢٩	٧٨%
المجموع	٤,١١	٠,٥٩	١٤,٢٨	٨٢%

المصدر (مخرجات الحاسب الالكتروني)

ومن خلال الجدول أعلاه يتضح أن نسبة التأيد (٧٤%) وبمتوسط حسابي (٣,٧٢) من عينة الدراسة أن موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للوحدات الحكومية مناسب وضروري لكي يتيح أداء مسؤولياته المهنية باستقلال وحيادية وموضوعية وإن نسبة (٨٨%) وبمتوسط حسابي (٤,٤٢) يرون أنه يجب أن تكون هناك تعليمات واضحة للرقابة وهكذا بالنسبة لبقية الأسئلة وبالتالي فإن اختبار الفرضية قد تحقق حيث كانت نسبة المؤيدين لها (٨٢%) وبمتوسط حسابي (٤,١١)، نسبة التأيد تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط الحسابي على قيمة المتغير ويساوي خمسة.

جدول (١٣) يوضح نتيجة اختبار الفرضية

النتيجة	القيمة الجدولية	القيمة المحسوبة	المتوسط الحسابي	الأسئلة
قبول	١,٦٧١	٩,٨٦٣	٣,٧٢	ضرورة الهيكل التنظيمي للوحدات الحكومية الرقابة الداخلية في.
قبول	١,٦٧١	١٤,٣١١	٤,٤٢	وجود تعليمات محددة وواضحة للرقابة يؤدي إلى ضبط الأداء المالي والإداري
قبول	١,٦٧١	١٢,٨٠٤	٤,١٤	وجود مؤهل علمي متخصص في التدقيق يساهم في زيادة فاعلية العاملين في قسم التدقيق الداخلي
قبول	١,٦٧١	٩,٩٢١	٣,٩٨	يسعى المدقق الداخلي إلى تحسين وتطوير قدراته بالحصول على مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والتدقيق
قبول	١,٦٧١	١٤,٢١٢	٤,٢٦	تقارير المدقق من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الرشيدة

يتبع :

الأسئلة	المتوسط الحسابي	القيمة المحسوبة	القيمة الجدولية	النتيجة
معالجة الأخطاء السابقة لها اثر فعال في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي	٤,١٤	١٢,٧٧٤	١,٦٧١	قبول
ضرورة إخضاع التقارير المالية إلى العمليات الرقابية قبل إقرارها من قبل الإدارة العليا	٤,٣٢	١٥,٠٧٢	١,٦٧١	قبول
للإدارة العليا دور فعال في عملية تسهيل مهام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد الإداري والمالي والحد منها	٣,٨٨	٧,٨٦٢	١,٦٧١	قبول
المجموع	٤,١١	١٢,١٠٢	١,٦٧١	قبول

المصدر (مخرجات الحاسب ألالكتروني)

ومن خلال اختبار الفرضية يرى الباحث أن هناك علاقة بين الدور الفاعل لنظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وبين الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي مما يؤدي إلى تحسين الأداء واتخاذ القرارات الرشيدة في تلك الوحدات ، حيث أن القيمة المحسوبة اكبر من القيمة الجدولية وبما أن القاعدة العامة لقبول الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة اكبر من القيمة الجدولية تتحقق صحة الفرضية والتي مفادها " أن الدور الفاعل لنظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية من شأنه أن يؤدي إلى تشخيص والحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي فيها".

المحور السادس

الاستنتاجات والتوصيات

أولا : الاستنتاجات:

من خلال تلخيص نتائج الدراسة الميدانية ومقارنة ذلك بما تم استعراضه في الدراسة النظرية التي تناولت الرقابة الداخلية والدور المنوط بها في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي ورفع كفاءة وأداء المؤسسات للوصول إلى النتائج التالية:

١. أن هناك دورا ملموسا لوظيفة الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي وصولا إلى رفع كفاءة وأداء المؤسسات الحكومية وان هذا الدور يحتاج إلى تعزيز وتنمية.

٢. يتمتع قسم الرقابة الداخلية باستقلال كبير من خلال موقعة في الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته للأقسام والإدارات إداريا وإنما يرتبط مباشرة بالسلطة العليا .

٣. هناك تعليمات واضحة ومحددة للعاملين في هذا القسم تتيح لهم ممارسة عملهم وأداء مسؤولياتهم بموضوعية .

٤. توفر الخبرة والمؤهل العلمي للمدققين الداخليين من حملة شهادات البكالوريوس بنسبة (٦٨%) وهذا يدل على وجود نسبة جيدة من المستوى الأكاديمي ضمن قسم الرقابة الداخلية.

٥. يستطيع العاملون في قسم الرقابة الداخلية الإفصاح عن الانحرافات التي يكتشفونها واقتراح الحلول لها لما يتمتعون باستقلالية تامة .

٦. أن المؤسسة الحكومية تعتمد بدرجة كبيرة على التقارير والكشوفات الدورية والتي تعد من قبل قسم الرقابة الداخلية في المساعدة على اتخاذ القرارات الرشيدة في تحسين أدائها بدرجة عالية من الدقة والموضوعية.

ثانيا : التوصيات: يرى الباحث ضرورة الانتقال بالرقابة والتدقيق الداخلي من تدقيق مالي روتيني إلى الرقابة على العمليات كافة التي تقوم بها المؤسسات الحكومية مما يعود بالفائدة على تلك الوحدات وتحسين أدائها من خلال ما يأتي:

١- ضرورة قيام الإدارات العليا في الوحدات الحكومية بوضع معايير أداء معتمدة ومقرة من قبل مجلس معايير المحاسبية والرقابية وحسب أدلة التدقيق العراقية والتي يقوم على أساسها المدقق الداخلي بفحص وتقييم الأداء الفعلي لتلك الوحدات.

٢- الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني للمدققين وتطوير أدائهم واستخدام التقنيات الحديثة في انجاز مهامهم من خلال وضع برامج تدريبية في مكاتب مراقبي الحسابات المعتمدين لتحسين مستوى أدائهم وتطويره وحسب ما جاء في نشرة قواعد السلوك المهني التي تصدرها نقابة المحاسبين والمدققين العراقية لكي تتلاءم مع التطورات المستمرة في هذه المهنة.

٣- تأهيل موظفي الرقابة الداخلية عن طريق التدريب والدورات الخاصة مما يؤدي إلى تفهمهم للعمل الرقابي وطبيعة العمليات المالية التي قد تشكل بيئة للفساد المالي .

٤- ضرورة زيادة عدد الدورات التدريبية للعاملين في قسم الرقابة الداخلية بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق والتي تصدرها المنظمات المهنية الدولية والتمثلة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمنظمات المحلية والتمثلة بمجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات أو الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين والعمل على تبنيها.

٥- وضع معايير وقواعد واضحة لتنظيم العلاقة بين جهاز التدقيق الداخلي ونشاط الوحدة الخدمية بما يعزز حيادية هذا الجهاز في تشخيص والحد من عمليات الفساد المالي والإداري في تلك الوحدات.

٦- يجب أن يتمتع العاملون في قسم الرقابة الداخلية بالاستقلالية التامة والخبرة الكافية لكي تكون التقارير التي تعد من قبلهم ذات مصداقية وموضوعية ودقة عالية للاعتماد عليها من قبل الإدارة العليا في اتخاذ القرارات وتحسين الأداء .

المصادر باللغة العربية

أولاً: الكتب:

- ١ -ارينز، الفين وجيمس، لوبك (٢٠٠٢) " المراجعة مدخل متكامل" ترجمة الدكتور محمد عبد القادر، ط١.
- ٢ -الجشعمي، حيد علي (٢٠١٤) " الفساد والنزاهة في العراق" دار الدكتور للعلوم الإدارية والاقتصادية، شارع المتنبى، بغداد، العراق.
- ٣ -سلام، صبحي (٢٠١٥) " الفساد الإداري والمالي، كظاهرة وأساليب علاجها" ط١، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- ٤ -الشمري، هاشم والفتلي، إيثار (٢٠١١) " الفساد الإداري والمالي وأثاره الاقتصادية والاجتماعية" ط١، عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- ٥ -خطفي، أمين السيد احمد (٢٠٠٦) " المراجعة بين النظرية والتطبيق" الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر.
- ٦ -عماد، توما والقزاز، ولاء وحمودي، وفاء (٢٠١٤) " علم الإحصاء" وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، هيئة التعليم التقني، المعهد التقني الموصل، العراق.
- ٧ -وهاب، اسعد محمد علي (٢٠١١) " التقنيات المحسوبة في تدقيق البيانات المالية" ط١، عمان، دار اليازوري للنشر والتوزيع.
- ٨ -الوردات، خلف عبد الله (٢٠٠٦) " التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية" ط١، عمان، الأردن، دار الوراق للنشر والتوزيع.
- ٩ -دليل التدقيق (٤) الصادر من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، ٢٠٠٠، ف/١.
- ١٠ -المجمع العربي للمحاسبين القانونيين /٢٠٠٨، عمان، الأردن.
- ١١ -الدستور العراقي ، سنة ٢٠٠٥، المادة / ١١٤ .
- ١٢ -الدليل المالي والمحاسبي في العراق لسنة ٢٠١٣ ، المادة / ٢٨ .

ثانياً: الرسائل

- ١ - جاسم، فائز عبد الحسن (٢٠١٤) " دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد الإداري والمالي" دراسة استقصائية لنظام الرقابة الداخلية في مديرية الموارد المائية في ميسان، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية .
- ٢ - حماد، طارق عبد العال (٢٠٠٤) " موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية" ج٢، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، مصر.
- ٣ - السقا، زياد هاشم (٢٠٠٩) " إمكانية تصميم نظم المعلومات المحاسبية في ظل الحوكمة الالكترونية ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد الخامس، العدد ١٥ .
- ٤ - الشريدة، نادية عبد الجبار (٢٠١٠) " متطلبات تطبيق تقنيات المعلومات والاتصالات ودورها في تعزيز نظامي المعلومات المحاسبي والرقابة الداخلية" رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- ٥ - طاهر، كبرى محمد وتركى، حاتم رشيد (٢٠١٣) " متطلبات الرقابة الداخلية في ظل الحوكمة الالكترونية" مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية.
- ٦ - الطبقجلي، محمد وليد (٢٠٠٨) " الرقابة الداخلية والخارجية على إدارة المخاطر المصرفية وفقاً لمقررات بازل" أطروحة مقدمة إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد.
- ٧ - فتاح، ابتسام احمد ومحمد، رجاء جاسم (٢٠١٢) " تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات" مجلة دراسات محاسبية ومالية .

٨ -الياور، علي عصام (٢٠١١)" دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة ظاهرة غسيل الأموال وفقا لمقررات لجنة بازل وتوجيهات لجنة العمل المالي الدولية" بحث تطبيقي لعينة من المصارف الخاصة في العراق، أطروحة مقدمة إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد.

٩ -مصلح، ناصر عبد العزيز (٢٠٠٧)" اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية" رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية ، غزة، فلسطين.

المصادر الأجنبية :

- 1- A merri can Institute Of Certified Public Accounting (AICPA) (1987) Codification of Statements on Auditing Standard , AICPA Publications.
- 2- Arens, Alvin A, Lobbecke, James K, (2000) Auditing : An Integrated Approach, Prentice Hall International Inc. (8th ed).
- 3- Boynton, William C, Raymond N, Johnson,& Walter G, Kell (2001) Modern Auditing, John Wiley & Sons, Int. (7th ed).
- 4- Marshall A. Geiger K. and Dasaratha V. 2005. Recent changes in Association between bankruptcies and prior Audit options. Auditing: Journal A Journal of practice and theory (may) vol 24 no 1 p. 21-35. 5-Romney, Marshall & Steinbart. Pauljohn (2003) Accounting information systems, 9th International Edition, Prentice hall.