

**مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لدى الحكومات  
المحلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري  
(بالتطبيق على حكومة ذي قار المحلية)**

**أ.م.د. عبد الرضا حسن سعود  
جامعة سومر / الكلية التقنية**

**م.د. عبد الهادي سلمان صالح  
جامعة سومر / الكلية التقنية**

## **Internal Control Effectiveness of Dhi-Qar Provincial Government on Reducing Financial and Administrative Corruption**

**Assist. Prof. Dr. Abdulridha H. Saud**  
**Lecturer. Dr. Abdulhadi S. Saleh**

### **Absract:**

*The research aims to analyze the efficiency and effectiveness of the internal control system of local governments in reducing the financial and administrative corruption by identifying the concept of internal control and international standards that are governed in order to assess the reality of such control. Local government in the province of Dhi Qar has been selected to conduct this research through analytical study in light of international internal audit standards. The research reaches a number of important conclusions. The most notable weakness was the independence of the internal auditor and the lack of staff qualifications as well as the lack of work according to international standards. All this led to a lack in effectiveness of internal control system to reduce the administrative and financial corruptions. Some important recommendations to improve the situation and current internal control of local governments in Iraq have been introduced.*

- المجلد التاسع
- العدد التاسع عشر
- تشرين 2 2017
- استلام البحث: 2016/1/18
- قبول النشر: 2016/3/7

## مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لدى الحكومات المحلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري (بالتطبيق على حكومة ذي قار المحلية)

أ.م.د. عبد الرضا حسن سعود

م.د. عبد الهادي سلمان صالح

### المستخلص

يهدف البحث إلى الوقوف على مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية لدى الحكومات المحلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي وذلك من خلال تحديد مفهوم الرقابة الداخلية والمعايير الدولية التي تحكمها بغرض تقييم واقع تلك الرقابة، وقد تم اختيار الحكومة المحلية في محافظة ذي قار لإجراء البحث من خلال الدراسة التحليلية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية، حيث تم التوصل إلى عدد من الاستنتاجات المهمة لعل أبرزها ضعف استقلالية المدقق الداخلي وعدم وجود الملاك المؤهل فضلا عن عدم العمل وفق المعايير الدولية كل ذلك قاد إلى عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد الإداري والمالي، كما تم وضع بعض التوصيات المهمة لتحسين واقع الرقابة الداخلية لدى الحكومات المحلية في العراق.

**طبيعة المشكلة:**

من المعروف أن الرقابة الداخلية في الغالب تكون سابقة للصرف فيما يتعلق بالجانب المالي وكذلك على تماس مباشر بالإجراءات الإدارية وبالتالي يمكن وفي تقدير الباحثين أن تكون أكثر فاعلية من الرقابة الخارجية، من هنا فان مشكلة البحث تتلخص في قياس مدى كفاية وفاعلية ما تقوم به أقسام الرقابة الداخلية لدى الحكومات المحلية في كشف ومنع حالات الفساد الإداري والمالي.

**أهمية البحث:**

تستمد أهمية البحث من أهمية نظام الرقابة الداخلية و تحديد نقاط الضعف التي يمكن أن تمثل منفذا لحالات الفساد الإداري والمالي لدى الحكومات المحلية ولاسيما إن تنفيذ الجزء الأكبر من الموازنة الاستثمارية في المحافظات يوكل إلى تلك الحكومات، حيث إن تقويم واقع نظام الرقابة الداخلية لدى الحكومات المحلية في ضوء المعايير العالمية في هذا المجال يُعد غاية في الأهمية للوقوف على مدى قوة ومثانة هذا النظام بغرض تحجيم الحالات غير القانونية التي تمثل وجه من أوجه الفساد، وقد أكدت الكثير من الدراسات وتقارير المنظمات العالمية انه ينتشر في العراق إلى درجة انه يجعل من العراق من البلدان الأكثر فسادا في العالم.

**فرضية البحث:**

يستند البحث إلى فرضية مفادها يُعد نظام الرقابة الداخلية أداة فعالة لدى الحكومات المحلية للحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي.

**أهداف البحث:**

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1) تقييم واقع الرقابة الداخلية لدى الحكومات المحلية في ضوء المعايير الدولية.
- 2) تحديد مفهوم الفساد بشكل عام مع التركيز على الفساد الإداري والمالي.
- 3) الوقوف على نقاط الضعف والثغرات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية والتي يمكن أن تكون منفذا لنوع من أنواع الفساد الإداري والمالي.

**عينة البحث:**

أغلب المحافظات العراقية تخضع لتقسيم إداري متشابه حيث إنها تخضع جميعها إلى الأشراف الفني المالي من قبل وزارة المالية فضلا عن رقابة خارجية متمثلة بديوان الرقابة

المالية، وبذلك يمكن للباحثين دراسة حالة إحدى الحكومات المحلية وتعميمها على المحافظات الأخرى، مما حدا بالباحثين إلى اختيار محافظة ذي قار كعينة للبحث، وقد اعتمد الباحثان على الزيارات الميدانية لأقسام الرقابة والتدقيق الداخلي وأقسام الحسابات في كل من ديوان محافظة ذي قار ومجلسها للحصول على البيانات اللازمة لاستكمال هذا الجانب العملي من البحث .

#### محاور البحث:

يتضمن البحث ثلاثة محاور هي:

المحور الأول : ماهية الرقابة الداخلية والمعايير الدولية التي تحكمها.

المحور الثاني : مفهوم الفساد الإداري والمالي ومدى تشبيهه في العراق.

المحور الثالث : الدراسة التطبيقية.

#### المحور الأول : ماهية الرقابة الداخلية والمعايير الدولية التي تحكمها.

تؤدي وظيفة الرقابة الداخلية دوراً مهماً في توجيه عمليات الوحدة الحكومية نحو النجاح إذ تساعد على فحص وتقييم الأنشطة المالية والإدارية وتزويد الإدارة بمستوياتها كافة بالمعلومات اللازمة للمساعدة في تحقيق الضبط والحماية للأصول والعمليات التي تقع تحت مسؤوليتها. وقد خضع مفهوم الرقابة الداخلية للكثير من التطورات وذلك استجابة للتغيرات الحاصلة في نظم الرقابة الداخلية، فقد عرف نظام الرقابة الداخلية من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين في عام 1936 على أنه : مجموعة من الطرائق والمقاييس التي تتبناها الوحدة بقصد حماية النقدية والموجودات الأخرى، وكذلك لضمان الدقة المحاسبية للعمليات المثبتة في الدفاتر .(الخطيب و الرفاعي، 1998: 194). وعليه فإن الهدف من فكرة نظام الرقابة الداخلية في ذلك الوقت هو :

1) حماية موجودات الوحدة من السرقة والتلاعب وسوء الاستعمال .

2) التأكد من الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، أي التأكد من صحة

البيانات وخلوها من الخطأ والتلاعب .(Coso ,1994:13) .

ويعد التعريف الذي أصدرته لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي

للمحاسبين القانونيين ( AICAP ) بيان معايير التدقيق رقم (1) لسنة (1949) ، هو التعريف

الأساسي لنظام الرقابة الداخلية ، الذي يتضمن ما يأتي : ( الخطة التنظيمية ومجموعة الطرائق والأساليب التي تتبعها الوحدة الحكومية من اجل حماية موجوداتها والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية ورفع الكفاية الإنتاجية ، وتشجيع الالتزام بسياسات الإدارة . ( عثمان, 1999 : 41 ) .

ومن التعاريف السابقة يتضح إن أهداف نظام الرقابة الداخلية هي:-

1- حماية الموجودات والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها.

2- فاعلية وكفاءة العمليات المنفذة من قبل الأقسام والعاملين.

3 -التقييد بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات التي تتبناها الإدارة لتحقيق أهداف الوحدة الحكومية.

وفي ضوء ما تقدم يرى الباحثان أن الرقابة الداخلية في مفهومها العام أداة لتبصير إدارة الوحدة الحكومية عن مدى الاتساق في تنفيذ برامجها وأهدافها على وفق الصلاحيات المخولة لها، وهي تعني في هذا المجال معرفة مصادر التمويل وكيفية إنفاقها، ولذلك فإن الرقابة الداخلية تؤدي دورا مهما في منع واكتشاف الأخطاء وحماية أصول الوحدة ومن هذا المنطلق فإنها وسيلة لاكتشاف الانحرافات ومنها عمليات الفساد المالي و الإداري التي تعد تصرفا لا يتفق مع الأنظمة والقوانين التي تحكم عمل الوحدة الحكومية.

#### عناصر نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية كما تمت الإشارة إليه بأنه خطة تنظيمية لمجموعة من الإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة الوحدة الحكومية فإنها تتكون من عناصر أساسية يجب توفرها والالتزام بها لكي تحقق أهدافها، وتتكون عناصر نظام الرقابة الداخلية من:- ( ديوان الرقابة المالية، 2007: 1- 4 )

#### ١ -الفصل بين المسؤوليات.

يجب على إدارة الوحدة الحكومية أن تفصل بين مسؤوليات العاملين فيها،حتى تقلل من احتمال الغش أو الأخطاء غير المتعمدة في البيانات المالية والإدارية، وذلك قائم على افتراض صعوبة التواطؤ بين الموظفين في تنفيذ التلاعب أو إخفاء أي أخطاء غير متعمدة.

وإن الفصل السليم بين مسؤوليات العاملين يعتمد على الفصل بين وظائف الاحتفاظ بالموجودات أو حيازته والإثبات في السجلات وسلطة التصديق (أي العاملين الذين لهم سلطة التصريح بالعمليات) مثال ذلك أمين الصندوق الذي يحتفظ بالنقد ومدير الحسابات والعاملين معه يقومون بوظيفة الإثبات في السجلات. ومدير الدائرة الإدارية والمالية يقوم بوظيفة الموافقة ويعد مدير الدائرة الإدارية المالية الشخص المسؤول بمنح الموافقات.

## ٢ - وضوح خطوط السلطة والمسؤولية.

يقوم بأداء الوظائف المختلفة في الوحدة الحكومية عدد كبير من العاملين، وحتى يمكن تحقيق رقابة فعالة على كل الوظائف، يجب أن يساءل شاغل الوظيفة أو النشاط، والمساءلة من خلال تخصيص مسؤوليات محددة لأفراد معينين. ويجب أن يتم ذلك من خلال وضع دليل (التوصيف الوظيفي والصلاحيات) والذي يجب أن يكون معلوما ومتاحا للعاملين كافة.

## ٣ - خطة تنظيمية وإدارية

يعتمد النظام على وجود خطة تنظيمية وإدارية محددة الأهداف توضح الإطار العام لتوجيه وضبط النشاط من خلال وجود هيكل تنظيمي قادر على توضيح سياسات تفويض الصلاحيات وتحديد المسؤولية وتوفير إجراءات لا تسمح لأي فرد بمخالفة نظام الضبط الداخلي عن طريق إيجاد فصل واضح بين الوظائف المختلفة.

## ٤ - النظام المحاسبي.

يستند النظام إلى مجموعة متكاملة من المستندات والسجلات ودليل مبوب للحسابات تراعى فيه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتُعد المستندات والسجلات الركيزة الأساسية لتوثيق العمليات ومصدر المعلومات للإدارة في اتخاذ القرارات وكذلك للأطراف المستفيدة من البيانات فلا يمكن تصور نجاح أي وحدة حكومية في توفير المعلومات بدون تثبيت عملياتها في مستندات وسجلات .

## ٥ - حماية الموجودات والسجلات.

يجب أن تتوافر لدى الوحدة الحكومية الإمكانيات والإجراءات اللازمة لحماية ووقاية كل من الموجودات والسجلات من التلف والضياع والفقْدان وسوء الاستخدام، ويتم ذلك من خلال إصدار تعليمات مكتوبة تبين طرئ العمل وإجراءات الحماية ومتابعة التزام العاملين بتلك

التعليمات مثل إجراءات حفظ النقود وإيداعها في المصرف وإجراءات تنظيم المخازن وحمايتها من السرقة والتلاعب وكذلك الموجودات الثابتة.

#### ٦- تقويم وتحديث نظام الرقابة الداخلية

تلجأ الإدارة للتقويم المستمر والدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها وتحديد إمكانية تعديلها وتطويره أو بما يتلاءم والتغيرات الحاصلة في البيئة المحيطة.

#### ٧- متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.

لن تتحقق منافع العناصر السابق ذكرها أنفاً ما لم يلتزم العاملون بالوحدة الحكومية بتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات الإدارية، وتقويم التزامهم وأدائهم باستمرار وعادة تقوم الإدارة بمتابعة التزام العاملين وتقويم أدائهم بل هي من مسؤوليتها ويتم ذلك من خلال تكوين وحدات رقابة داخلية ويقوم أفراد هذه الوحدات بأعمال التدقيق والمراقبة والتقويم ورفع التقارير عن نتائج أعمالها إلى الإدارة العليا.

#### ٨- كفاءة ونزاهة الموظفين.

تعتمد فاعلية نظام الرقابة الداخلية على درجة كفاءة ونزاهة العاملين في الوحدة الحكومية، فبالرغم من وضوح خطوط السلطة والمسؤولية وصحة توزيع الوظائف طبقاً لنظام الرقابة الداخلية، إلا إن عدم نجاح أي نظام في تحقيق أهدافه يعود إلى عدم كفاءة وأمانة العاملين في الوحدة الحكومية في تأدية المسؤوليات الموكلة لهم. قد يكون نظام الرقابة الداخلية جيداً وفعالاً بفضل الموظفين المؤهلين الكفوئين والأمناء. على الرغم من ذلك لم يتضمن النظام تحديداً مفصلاً للوظائف والسلطات، وبناء عليه يجب أن تتبع الوحدة الحكومية سياسة سليمة في تعيين موظفين جدد أو ترقية موظفيها الحاليين آخذة بنظر الاعتبار التوصيف الوظيفي والمؤهلات المطلوبة لإشغال الوظائف.

ويمكن إيضاح عناصر الرقابة الداخلية بالشكل (1) .



الشكل (1) عناصر الرقابة الداخلية

#### الرقابة الداخلية

المصدر : ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي، 2007:ص5.

\* يطلق التدقيق الداخلي أيضا على وحدات الرقابة الداخلية .

معايير التدقيق الداخلي الدولية ( Institute of Internal Auditors , 2012 )

سيتم تناول معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية ( IIA ) إذ يعتقد الباحثان أن توافر معايير للأداء المهني يعد من المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور ناجح ولتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي في بيئات متعددة الأشكال داخل المنشآت والتي تختلف في الهدف والحجم والهيكل وبواسطة أفراد من داخل المنشأة. هذا الاختلاف ممكن أن يوفر ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة.

يتمثل الغرض من المعايير في :

1- تحديد المبادئ الأساسية لممارسة التدقيق الداخلي .

2- توفير إطار مرجعي لأداء وتطوير مجال واسع للقيمة المضافة للتدقيق الداخلي .

3- إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي .

4- تعزيز تحسين عمليات ومسارات المنشأة .

تنقسم معايير التدقيق الداخلي إلى قسمين هما :-

أولاً:- معايير الصفات التي تحدد الخصائص التي يجب توافرها في الهياكل والأفراد الذين

يمارسون التدقيق الداخلي، وتشمل المعايير التالية :

المعيار رقم 1000 -الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات

يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي وميثاق الأخلاقيات والمعايير

. ويجب أن يقوم مدير التدقيق بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا والمجلس للموافقة .

وقد خلص الباحثان إلى أهم النقاط التي نص عليها المعيار وهي :-

-أن يقوم مدير التدقيق بتحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي .

- أن يكون الارتباط الوظيفي لمدير التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة .

- تحديد نطاق أنشطة التدقيق الداخلي، من خلال الاطلاع على السجلات والاتصال بجميع الموظفين والدخول إلى مختلف مواقع الوحدة الحكومية بما يمكن من أداء مهمات التدقيق.

#### **المعيار رقم 1100 الاستقلالية والموضوعية**

يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية .

وقد خلص الباحثان إلى أهم النقاط التي نص عليها المعيار وهي :-

-أن يتمتع مدير التدقيق الداخلي بالاستقلالية التنظيمية من خلال ارتباطه وظيفياً بالمجلس، وتكون المصادقة على قرار تعيين وعزل مدير التدقيق من صلاحية المجلس .

- إمكانية الوصول المباشر لمدير التدقيق الداخلي وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا والمجلس.

#### **المعيار رقم 1200 المهارات والعناية المهنية اللازمة**

يجب انجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة .

وقد خلص الباحثان إلى أهم النقاط التي نص عليها المعيار وهي :-

- يجب على مدير التدقيق الحصول على المشورة والمساعدة من أشخاص مؤهلين إذا كان المدققون الداخليون يفتقدون إلى المعارف والخبرات ومختلف المهارات اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من مهمة التدقيق .

- أكد المعيار على المدققين الداخليين بذل مستوى من العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلّى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال .

### المعايير رقم 1300 برنامج ضمان وتحسين الجودة

يجب على مدير التدقيق أن يعد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي جوانب نشاط التدقيق الداخلي كافة.

وقد خلص الباحثان إلى أهم النقاط التي نص عليها المعيار وهي :-

- يتم تصميم برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يمكن من تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير، ويتضمن هذا البرنامج تقييماً لفعالية وكفاية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين . ويجب على مدير التدقيق رفع نتائج البرنامج إلى الإدارة العليا والمجلس .

- يجب أن يحتوي برنامج ضمان وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وخارجية من خلال عمليات دورية عن طريق التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين تتوافر لديهم معرفة كافية بممارسات التدقيق الداخلي .

ثانياً :- معايير الأداء التي تتناول طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة وتشمل المعايير التالية :-

### المعيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي

يجب على مدير التدقيق أن يدير نشاط التدقيق بفعالية من أجل ضمان انه يضيف قيمة .

وقد خلص الباحثان إلى أهم النقاط التي نص عليها المعيار وهي :-

- يجب أن يضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمة للوحدة الحكومية ويسهم في فعالية وكفاية كل من مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة .
- يقوم مدير التدقيق الداخلي بإعداد خطة على أساس المخاطر لتحديد أولويات التدقيق الداخلي.
- يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع السياسات والإجراءات اللازمة لتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.
- يجب على مدير التدقيق إن يرفع بصفة دورية التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات وأداء نشاط التدقيق الداخلي وتتضمن هذه التقارير المخاطر التي تتعرض لها المنشأة والمسائل الرقابية والمسائل المتعلقة بالحوكمة .

#### **المعيار رقم 2100 طبيعة العمل**

- يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقويم والإسهام في تحسين كل من مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك بإتباع مقارنة نظامية ومنهجية .
- وقد خلص الباحثان إلى أهم النقاط التي نص عليها المعيار وهي :-
- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقويم مسار الحوكمة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسينها وتحقيق أهدافها.
- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقويم احتمال حدوث عمليات احتيال وكيفية إدارة الوحدة الحكومية لمخاطر الاحتيال .

#### **المعيار رقم 2200 التخطيط للمهنة**

- يجب على المدققين الداخليين أن يعدوا مخططا موثقا لكل مهمة تدقيق . يتضمن المخطط أهداف المهمة ونطاقها ومجالها الزمني والموارد المخصصة لها .
- وقد خلص الباحثان إلى أهم النقاط التي نص عليها المعيار وهي :-

- عند وضع خطة عمل المهمة يجب أن يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار أهداف النشاط الذي يتم إجراء التدقيق عليه والوسائل التي يستعملها هذا النشاط لمراقبة أدائه .
- يراعي المدقق عند تحديد نطاق المهمة أن يكون كافيا لتحقيق أهداف المهمة.
- يقوم المدقق بتحديد الموارد الكافية والمناسبة لتحقيق أهداف المهمة بناء على تقييم طبيعة وتعقيد المهمة ومحددات الوقت والموارد المتاحة.

#### المعيار رقم 2300 تنفيذ المهمة

يجب إن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة .

وقد خلص الباحثان إلى أهم النقاط التي نص عليها المعيار وهي :-

- يجب على المدققين الداخليين تحديد معلومات كافية وموثوق بها وذات صلة و مفيدة لتحقيق أهداف المهمة .
- يجب على مدير التدقيق مراقبة مسألة الاطلاع على الوثائق المهمة .

#### المعيار رقم 2400 تبليغ النتائج

يجب على المدققين الداخليين أن يبلغوا نتائج المهمات

وقد خلص الباحثان إلى أهم النقاط التي نص عليها المعيار وهي :-

- يقوم المدقق الداخلي بإيصال نتائج المهمة(عن طريق تقرير) يتضمن أهداف المهمة ونطاقها والاستنتاجات والتوصيات وخطط العمل.
- يقوم مدير التدقيق الداخلي بمراجعة واعتماد التقرير النهائي للمهمة قبل إرساله للجهات ذات العلاقة وان يكون التقرير دقيقا وخاليا من الأخطاء، موضوعيا غير متحيز لجهة معينة، واضحا وبلغة مفهومة بعيدا عن التعقيد.

### المعيار رقم 2500 متابعة سير العمل

يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يعد ويضع ويقوم بتحسين نظام متابعة النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.

وقد خلص الباحثان إلى أهم النقاط التي نص عليها المعيار وهي :-

- يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع إجراءات لمتابعة ردود الإدارة على الملاحظات الواردة في التقارير المرسلة.
- يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع إجراءات للرقابة والتأكد من أن الإدارة تنفذ أعمالها بفعالية.

### المعيار 2600 إبلاغ قبول المخاطر

عندما يخلص مدير التدقيق الداخلي إن الإدارة قد قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر غير مقبول بالنسبة للمنشأة، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يناقش الأمر مع الإدارة. وإذا ما ارتأى إن الإشكال لم يحل فانه يجب عليه إبلاغ المجلس بذلك .

وقد خلص الباحثان إلى أهم النقاط التي نص عليها المعيار وهي :-

- يتناقش مدير التدقيق الداخلي مع الإدارة إذا اعتقد أن الإدارة قد قبلت شيئاً من المخاطر أعلى من المستوى المقبول بالنسبة للوحدة الحكومية.
- في حال رفضت الإدارة تخفيض مستوى المخاطر المقبولة يقوم مدير التدقيق الداخلي بالكتابة إلى المجلس لحل الأمر.

### المحور الثاني : مفهوم الفساد الإداري والمالي ومدى تفشيهِ في العراق.

#### أولاً: مفهوم الفساد المالي والإداري

إن ظاهرة الفساد المالي والإداري موجودة حيثما توافرت الفرصة لها بالظهور وتتعدد صورها وإشكالاتها ومنها الغش، والاحتيال، الرشوة، التواطؤ في تنفيذ الأعمال الحكومية مع موظفي الدولة واستغلال النفوذ وسرقة الأموال العامة وغيرها. وهذه المشكلة تكبر كلما ابتعدت المجتمعات عن القيم والأخلاق الحميدة وعدم وجود تشريعات توفر الردع الحقيقي أو

وجودها وعدم تنفيذها، كما أنها تزداد حجماً وأثراً كلما مرت المجتمعات ودولها بظروف اقتصادية صعبة كما هو الحال في ظروف الحروب والحصار الاقتصادي التي مرت على العراق إذ برزت وبشكل واضح كل صور وأشكال الفساد الإداري والمشكلة ليست في حصولها فحسب وإنما في عدم التصدي لها من الدولة وخاصة من خلال الرقابة الداخلية بشكل علمي وسريع للحد منها.

إن الفساد (**Corruption**) مصطلح يتضمن معاني عديدة في طبيته . والفساد موجود في القطاعات كافة الحكومية منها والخاصة فهو موجود في أي تنظيم يكون فيه للشخص قوة مهيمنة أو قوة احتكار على سلعة أو خدمة أو صاحب قرار وتكون هناك حرية في تحديد الأفراد الذين يتسلمون الخدمة أو السلعة أو تمرير القرار لفئة دون الأخرى وقد يتضمن مصطلح الفساد الإداري والمالي محاور عديدة منها :-

- (a) الفساد السياسي ويتمثل بالانحراف عن النهج المحدد لأدبيات التكتل أو الحزب أو المنظمة السياسية نتيجة الشعور بالأزلية أو كونه الأوحيد أو الأعظم أو المنظر، أو بيع المبادئ الموضوعية في أدبيات المنظمة للكتل الدولية أو الإقليمية القومية لسبب أو أكثر كالخيانة والتواطؤ والتغافل والإذعان والجهل والضغط ... وغيرها .
- (b) الفساد الإداري ويتعلق بمظاهر الفساد والانحراف الإداري أو الوظيفي من خلال المنظمة والتي تصدر من الموظف العام في إثراء تأدية العمل بمخالفة التشريع القانوني وضوابط القيم الفردية، أي استغلال موظفي الدولة لمواقعهم وصلاحياتهم للحصول على مكاسب ومنافع بطرائق غير مشروعة.
- (c) الفساد المالي ومظاهره تتمثل بالانحرافات المالية ومخالفة الأحكام والقواعد المعتمدة حالياً في تنظيمات الدولة (إدارياً) ومؤسساتها مع مخالفة ضوابط وتعليمات الرقابة المالية .
- (d) الفساد الأخلاقي ويتمثل بالانحرافات الأخلاقية وسلوك الفرد وتصرفاته غير المنضبطة بدين أو تقاليد أو عرف اجتماعي مقبول .

وقدر تعلق الأمر بموضوع البحث يمكن القول إن الفساد (Corruption) مصطلح يتضمن معاني عديدة في طبيعته لذا تعددت تعاريفه من حيث الجهة التي ينظر منها إلى مفهوم الفساد المالي والإداري.

كما أشار بعض الباحثين إلى عدم الاتفاق على تعريف موحد للفساد الإداري والمالي كون معظم الأشخاص المهتمين بدراسة هذه الظاهرة ينتمون إلى حقول مختلفة منها القانون، الإدارة، السياسة وغيرها مما يعطي تعريف الفساد المالي والإداري صبغة الحقل الذي ينتمي له الباحث. (الحراشة، 2003: 27 )

عرف ( Aminuzzaman ) الفساد الإداري والمالي بأنه انعكاس لأنماط السلوك والقيم غير الاجتماعية فضلا عن مخالفة القواعد السائدة في المجتمع نتيجة نقص في الشفافية الحكومية وتأثير جماعات الضغط المتنفذة في قطاع الأعمال: ( Aminuzzaman , 1996 ). ( 13 )

إما ( Simcha ) فقد عبر عن الفساد الإداري والمالي من خلال ثلاثة اتجاهات هي:  
1-الاتجاه الأخلاقي: الذي يعد الفساد المالي والإداري فعل فاسد إذا ما حكم عليه المجتمع فقط بأنه كذلك.

2-الاتجاه الضروري: الذي يعده بعضهم ضرورة من ضروريات التغيير الاجتماعي وحافزا على التطور.

3-الاتجاه الوظيفي: والذي عد الفساد نشاطا فرديا يتم بشكل عرضي , فضلا عن تمتعه بسمة الإدامة والاستمرارية في حالة توافر البيئة المناسبة. ( Simcha, 2007:43 )  
ويرى الباحثان إن الفساد الإداري والمالي بشكل عام هو الخروج عن القانون أو النظام وعدم الالتزام بهما أو استغلال غيابهما من أجل تحقيق مصالح اقتصادية أو اجتماعية لفرد معين أو لجماعة معينة، فهو في الغالب سلوك منحرف وتصرف يخالف الواجبات الرسمية.

### أنواع الفساد المالي والإداري ومظاهره

المنتبع لأدبيات العلوم الاجتماعية يلاحظ وجود أنواع متعددة من التوبيبات للفساد حسب وجهات النظر إليه ومدى تأثيره، فنلاحظ مثلا رجل الإدارة ينظر للفساد من ناحية الإدارة المتعلقة بالاتي (الوظيفة، المنظمة، الخدمات العامة، ..... وغيرها ) في حين ينظر رجال الاقتصاد للفساد من وجهة نظر

تحديد العلاقة بين الاستثمارات الاقتصادية والتنمية الاقتصادية، وهكذا بقية التخصصات الاجتماعية والقانونية ..... وغيرها.

وفي هذا المجال يرى الباحثان ضرورة التعرف على أنواع الفساد من حيث مدى انتشاره ومدى تأثيره.

### 1- الفساد الأصغر:

يتعلق هذا النوع من الفساد بتصرفات الموظفين في القطاعات الاقتصادية المختلفة . فهو يحدث في الغالب في أثناء عملية التحول الاقتصادي ونمط الاقتصاد من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، كما إن انتشار هذا النوع من الفساد لا يتجاوز حدود الحاجة المادية وصعوبة الأوضاع المعيشية للموظف، خصوصا عندما يقوم الموظف بقبول أو طلب رشوة أو ابتزاز الأموال أو اختلاسها نتيجة استغلاله الوظيفي.

### 2- الفساد الأكبر:

وهو الفساد الذي يطول غالبا المسؤولين الكبار وأصحاب العهد ورجال الجيش من اجل تحقيق فائض اكبر.

بينما يرى البعض إن للفساد المالي والإداري ثلاثة أنواع هي :- (الجحيشي، 2009 : 31 )

أ - الفساد الأسود:

وهو ذلك السلوك الذي يتفق الجمهور على إدانته وضرورة معاقبة مرتكبيه.

ب - الفساد الأبيض:

وهو ذلك السلوك الذي يتغاضى عنه الجمهور ولا يميلون إلى معاقبة مرتكبيه.

ت - الفساد الرمادي:

وهو نوع من الفساد يتوسط بين النوعين السابقين إذ يكون في الحالات التي تطالب فيها عناصر معينة في المجتمع إدانة مرتكبيه في حين يبقى الرأي العام مترددا في ذلك.

وتتمثل مظاهر وصور وممارسات الفساد المالي والإداري بالنواحي التالية :-

- الرشوة

- التهرب الضريبي

- التلاعب والاختلاس والغش

- قبول الهدايا والإكراميات
  - التسبب الوظيفي والتربح من أعمال الوظيفة
  - الوساطة والابتزاز
  - استغلال المنصب للحصول على امتيازات خاصة
  - تخفيض النمو الاقتصادي
  - الاعتداء على المال العام
  - الافتقار وغياب النزاهة والشفافية في التصرفات المالية
  - تهريب الأموال وغسبها
  - المحسوبية والمحابة
  - العمولات والإتاوات الناتجة عن العقود والصفقات
  - الإسراف في استخدام رأس مال الوحدة أو المؤسسة أو الهيئة
  - وغيرها
- أسباب الفساد**

للفساد بأنواعه المختلفة مسببات عدة، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر الأسباب

الرئيسية

للفساد المالي والإداري.:- (جميل، 2006: 94)

#### 1- أسباب سياسية

وهي التي تظهر نتيجة غياب الحريات والنظام الديمقراطي ضمن مؤسسات المجتمع المدني فضلا عن ضعف المؤسسات الإعلامية والرقابية .

#### 2- أسباب اجتماعية

متمثلة بالحروب وأثارها ونتائجها في المجتمع والتدخلات الخارجية والطائفية والعشائرية و المحسوبية والقلق الناجم عن عدم الاستقرار من الأوضاع والتخوف من المجهول دفع بالكثيرين نحو التفكير في وسائل غير مشروعة لجمع المال لغرض مواجهة المستقبل الغامض

### 3- أسباب اقتصادية

وهي الأوضاع الاقتصادية المتردية والمحفزة نحو سلوك طريق الفساد وانعكاساتها على ارتفاع تكاليف المعيشة .

### 4-أسباب إدارية وتنظيمية

وتتمثل في الإجراءات المعقدة (البيروقراطية) التي تتخذها الوحدات الاقتصادية، وتعدد التشريعات وغموضها وعدم الالتزام بها، فضلا عن عدم الاعتماد على الكفاءات الجيدة التي تمتلكها هذه الوحدات في الجوانب الإدارية كافة..

ويرى الباحثان أن هناك اسباب أخرى تتعلق بحدوث حالات الفساد المالي والإداري وهي:-

#### 1-اسباب ودوافع خارجية تتمثل بالاتي:

أ -اسباب اقتصادية تتمثل بالفقر، سوء توزيع الدخل،انخفاض الأجور،انتشار البطالة،ارتفاع تكاليف المعيشة ..... وغيرها.)

ب- أسباب سياسية مثل ( توجهات السياسة الاقتصادية معينة مثل حصر نظام الامتيازات على فئات معينة دون غيرها، الدخل في صراعات دولية إقليمية ..... وغيرها.)

ت - أسباب ودوافع اجتماعية وثقافية مثل ( انتشار الثقافة الاستهلاكية، عدم انتشار الوعي الاجتماعي بمخاطر الفساد، سلبية القيم والعادات والتقاليد.)

#### 2-أسباب ودوافع داخلية:

وهي أسباب ودوافع داخلية تتعلق بالوحدة الحكومية وبيئة العمل وتتمثل بالاتي:

أ -أسباب ودوافع إدارية مثل ( تهاون الإدارة في معالجة الانحرافات والفساد وعدم تطبيق العقوبات الرادعة،عدم ملائمة الهيكل التنظيمي، نقشي البطالة المقنعة، ..... وغيرها.)

ب - أسباب تنظيمية وتشريعية :وهي أسباب تتعلق بالبناء التنظيمي للوحدة والقواعد والإجراءات القانونية والتشريعية التي تنظم سير العمليات المالية والإدارية والمحاسبية مثل

(نقص وقصور التشريعات وحدوث الفراغ التشريعي، كثرة الاستثناءات والتوسع في منح السلطات التقديرية، ضعف نظم الرقابة الداخلية. .... وغيرها . )

#### مظاهر الفساد الإداري والمالي :-

لقد تنوعت مظاهر الفساد الاداري والمالي واتخذت أشكالا متعددة منها:-

- 1- **الرشوة:** وتعني حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتمرير أو تنفيذ أعمال خلاف التشريع أو أصول المهنة .
- 2- **المحسوبية:** أي إمرار ما تريده التنظيمات ( الأحزاب أو المناطق والأقاليم أو العائل المتنفذة ) من إجراءات عن طريق استغلال نفوذهم دون استحقاقهم لها أصلاً .
- 3- **المحاباة:** أي تفضيل جهة على أخرى بغير وجه حق كما هو الحال في منح المقاولات والعطاءات أو عقود الاستئجار والاستثمار إلى جهات محددة .
- 4- **الوساطة:** أي تدخل شخص ما ذي مركز ( وظيفي أو تنظيم سياسي ) لمصلحة من لا يستحق التعيين وإحالة العقد أو إشغال المنصب. الخ
- 5- **الابتزاز والتزوير:** وتتضمن حصول الشخص على المال من أشخاص آخرين مستغلاً بذلك موقعه الوظيفي من خلال تبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة أو تزوير الشهادة الدراسية أو تزوير النقود.
- 6 - **نهب المال العام:** ويتمثل ذلك باستخدام الصلاحيات الممنوحة للتصرف بأموال الدولة بشكل مخالف للتعليمات عن طريق استغلال الموقع الوظيفي .
- 7- **التباطؤ في إنجاز المعاملات:** وينحصر هذا الفساد في عملية إنجاز المعاملات وخاصة المهمة والمستعجلة منها كمعاملات التقاعد والجنسية وجوازات السفر ووثائق تأييد صحة صدور الشهادات أو الكتب الرسمية.

### **المحور الثالث - الجانب العملي:**

ناقش الباحثان في هذا الجانب من البحث مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لدى الحكومات المحلية المتمثلة بديوان المحافظة ومجلسها في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، ولكون أغلب المحافظات العراقية تخضع لتقسيم إداري متشابه حيث إنها تخضع جميعها إلى الإشراف الفني المالي من قبل وزارة المالية فضلاً عن رقابة خارجية متمثلة بديوان الرقابة المالية، وبذلك يمكن للباحثين دراسة حالة إحدى الحكومات المحلية وتعميمها على المحافظات الأخرى، مما حدا بالباحثين أخذ محافظة ذي قار كعينة للبحث، وتركز هذا

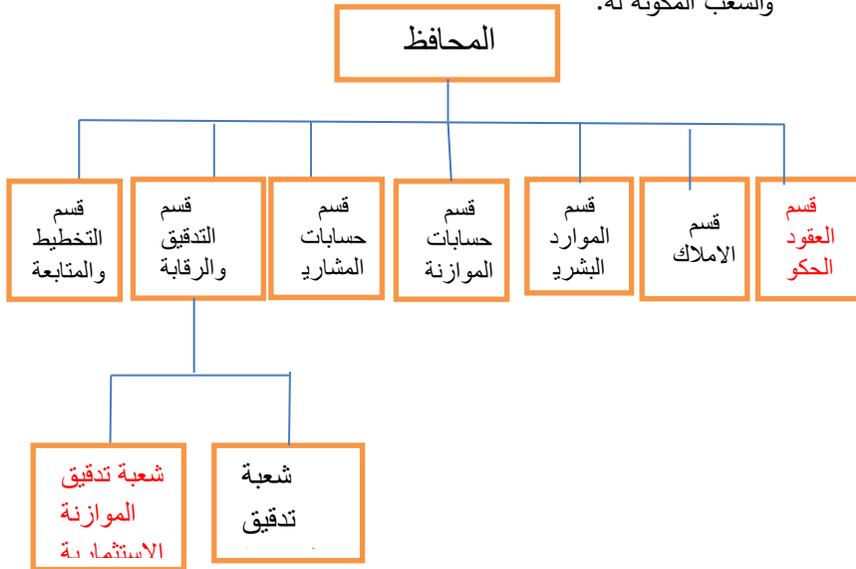
مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة

الجانب على مناقشة متطلبات بعض معايير التدقيق الداخلي الدولية ومقارنتها بما هو قائم لدى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الحكومة المحلية عينة البحث وذلك من خلال دراسة تحليلية لبعض المتطلبات المهمة والتي يرى الباحثان إن الالتزام بها من شأنه أن يسهم ويشكل فاعل في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، وقد اعتمد الباحثان على الزيارات الميدانية لأقسام الرقابة والتدقيق الداخلي واقسام الحسابات في كل من ديوان محافظة ذي قار ومجلسها للحصول على البيانات اللازمة لاستكمال هذا المحور من البحث .

### أولاً: وصف نظام الرقابة الداخلية في محافظة عينة البحث.

تتمثل الحكومة المحلية في محافظة ذي قار بشقين هما:

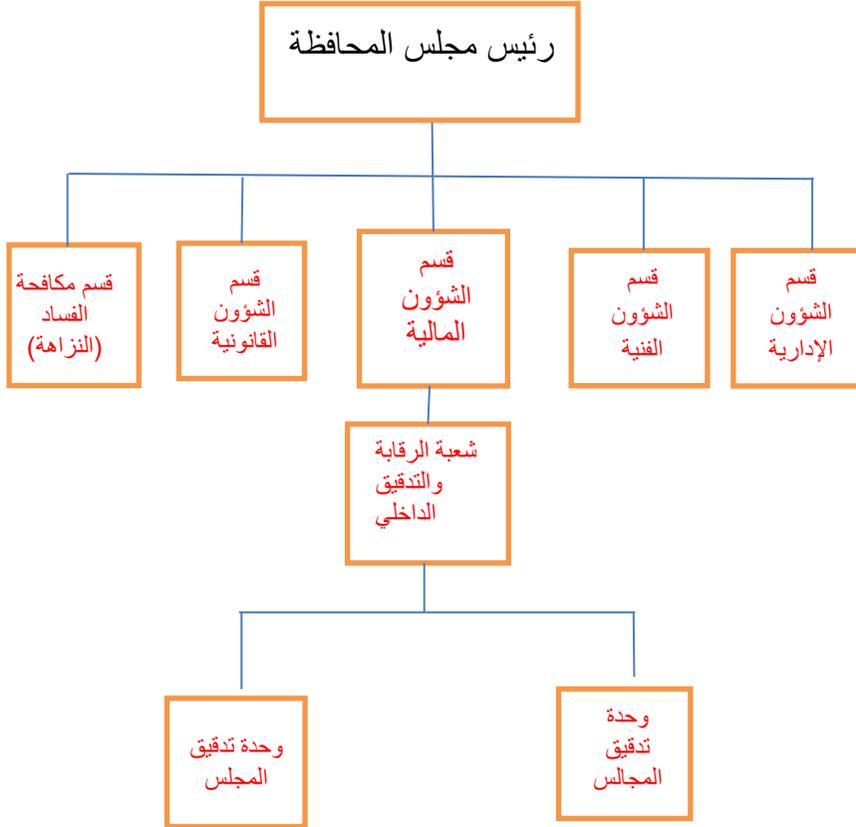
(1) ديوان المحافظة الذي يضم المحافظ ونائبيه ومعاونيه ومستشاريه فضلاً عن الأقسام المختلفة التي تتولى العمل المتعلق بإدارة الجانب التنفيذي للمحافظة، والمخطط التالي يمثل الأقسام التي ترتبط بالمحافظ و بضمنها قسم الرقابة والتدقيق الداخلي والشعب المكونة له.



شكل (2)

الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق والرقابة الداخلية في ديوان محافظة ذي قار

(2) مجلس المحافظة الذي يتولى الجانب الرقابي والتشريعي ويتكون من 31 عضواً بضمنهم رئيس المجلس فضلاً عن أقسام إدارية مختلفة والمخطط التالي يمثل تلك الأقسام و بضمنها شعبة التدقيق الداخلي والوحدات المكونة لها.



شكل (3)

الهيكل التنظيمي لشعبة الرقابة والتدقيق الداخلي في مجلس محافظة ذي قار

### ثانياً: تقييم فاعلية التدقيق الداخلي في ضوء بعض متطلبات المعايير الدولية:

في هذا الجزء من البحث سيتم تقييم التدقيق الداخلي لدى الحكومة المحلية عينة البحث في ضوء بعض متطلبات المعايير الدولية والتي حددها الباحثان في ضوء مؤشرات الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي.

#### 1) المعيار 1000 (الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات)

##### أهم المتطلبات لهذا المعيار من وجهة نظر الباحثين:

أ) أن يقوم مدير التدقيق بتحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي . وهذا يتطلب أن تكون هناك خطة يتم وضعها من قبل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في المحافظة في ضوء الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها حيث من الصعب وضع تلك الخطة ما لم تكن الأهداف محددة وواضحة، وفي محافظة ذي قار نجد عدم وجود خطة متكاملة وهناك خطط جزئية يضعها قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لنفسه دون أن تكون لها مناقشة ومصادقة من قبل المحافظ أو أي جهة عليا أخرى، ولعل من أهم أسباب ذلك عدم وضوح الأهداف فضلا عن عدم إدراك أهمية إن يتم العمل التدقيقي على وفق خطة محددة وواضحة. أما فيما يتعلق بالصلاحيات والمسؤوليات فهناك أيضا عدم إدراك للصلاحيات والمسؤوليات لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي وهذا ربما يكون أوضح من خلال مناقشة النقطة التالية.

##### ب) تحديد نطاق أنشطة التدقيق الداخلي

من خلال الأسئلة التي وجهها الباحثان إلى رئيس وبعض موظفي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في ديوان محافظة ذي قار وكذلك إلى مدير شعبة التدقيق في مجلس المحافظة، تبين أنهم ليس لديهم تصور عن نطاق أنشطة التدقيق التي يجب أن يعملوا عليها، حيث لديهم تصور إن عملهم يتركز على متابعة الإجراءات المالية أو الإجراءات الإدارية التي لها آثار مالية دون الخوض بمتابعة تقييمات الأداء وما يشمل من أنشطة مختلفة، وهذا يعزوه الباحثان إلى إن اغلب العاملين في مجال التدقيق الداخلي لدى الحكومات المحلية هم غير متخصصين وغير مدربين بما يجعلهم قادرين على فهم ما مطلوب منهم. وبالتالي يمكن القول إن هناك عدم التزام واضح بمتطلبات هذا المعيار.

## ت) المعيار 1100 ( الاستقلالية والموضوعية)

من أهم متطلبات هذا المعيار:

أن يتمتع مدير التدقيق الداخلي بالاستقلالية التنظيمية من خلال ارتباطه وظيفيا بمجلس الإدارة، وتكون المصادقة على قرار تعيين وعزل مدير التدقيق من صلاحية المجلس .

يرى الباحثان إن موضوع الاستقلالية على درجة كبيرة من الأهمية تساعد المدقق الداخلي على أداء عمله بشكل يمكنه من المساهمة وبشكل فاعل في تقليل الفساد الإداري والمالي على حد سواء، ولعل الارتباط الوظيفي هو مؤشر قوي على تمتع المدقق الداخلي بقدر من الاستقلالية، ومن خلال النظر إلى ارتباط قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لديوان المحافظة المشار إليه سابقا نجد ارتباطه بالمحافظ يشير ظاهريا إلى استقلالية مقبولة، ولكن هل ينطبق هذا مع متطلبات المعيار الدولي والإجابة بطبيعة الحال كلا حيث إن المعيار يتطلب أن يرتبط قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بمجلس مكون من عدة أشخاص وإن قرارات تعيين مدير للتدقيق وتحديد نطاقه يتم من خلال آلية معينة للتصويت داخل المجلس ولا يرتبط بشخص واحد كما هو الحال مع المحافظة عينة البحث، إما فيما يخص مجلس المحافظة فهناك مخالفة صارخة لمفهوم الاستقلالية من خلال ارتباط شعبة الرقابة والتدقيق الداخلي بمدير الشؤون المالية والإدارية وهذا أمر غير مقبول إذ إن هذا القسم يجب أن لا يرتبط برئيس المجلس بل يجب أن يرتبط بمجلس المحافظة لتكون له استقلالية تنظيمية مقبولة في ضوء المعايير الدولية، كذلك هناك مؤشرات أخرى يمكن من خلالها قياس الاستقلالية مثل:

### • وجود أعمال خارج نطاق عمل المدقق:

من خلال الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع المدققين الداخليين اتضح إن هناك أعمال يقوم بها المدقق خارج نطاق عمله، خاصة في مجلس المحافظة فهو يمارس أعمال محاسبية وقد ينوب عن مدير الحسابات في حالة غيابه، في حين نجد ذلك أقل بكثير في ديوان المحافظة، هذا فيما يتعلق بالمدقق الداخلي.

- المناوبة في التدقيق:  
وذلك يتطلب تغيير المدقق بين فترة وأخرى فان ذلك على مستوى التدقيق الداخلي لا يحصل في كل من ديوان ومجلس المحافظة، حيث إن الأعمال موزعة منذ مدة طويلة وكل موظف اعتاد على تدقيق أعمال محددة.
- تضارب المصالح  
يُعد تضارب المصالح من المسائل المهمة التي تؤثر في استقلالية المدقق، وعلى الرغم من أن الحكومة المحلية وخاصة ديوان المحافظة يدخل بتعاقدات كبيرة ضمن الموازنة الاستثمارية، لكنه لم يتم الانتباه إلى أهمية عدم وجود علاقة اقتصادية أو اجتماعية للمدقق الداخلي بأطراف هذه التعاقدات، ويجب ان تكون هناك صيغة معينة للتأكد من عدم وجود تعارض في المصالح بين كل من المدقق الداخلي من جهة وديوان ومجلس المحافظة من جهة أخرى.  
ويمكن تلخيص استقلالية المدقق الداخلي في كل من ديوان ومجلس المحافظة عينة البحث بالجدول الآتي.

## جدول ( 1 )

مؤشرات استقلالية المدقق الداخلي للحكومة المحلية في المحافظة عينة البحث

قسم الرقابة والتدقيق الداخلي		مؤشرات الاستقلالية
مجلس المحافظة	ديوان المحافظة	
يرتبط برئيس قسم الشؤون المالية والإدارية	يرتبط بشخص المحافظ ولا يرتبط بهيأة أو مجلس	الاستقلالية التنظيمية
يمارس أعمال كثيرة خارج نطاق عمله فهو ينوب عن مدير الحسابات عند غيابه.	يمارس بعض الأعمال خارج نطاق عمله مثل المشاركة ببعض اللجان.	وجود أعمال خارج نطاق عمل المدقق
لا توجد مناوبة والمدقق الداخلي ذاته يعمل لسنوات طويلة.	لا توجد مناوبة والمدقق الداخلي ذاته يعمل لسنوات طويلة.	المناوبة في التدقيق
لم يؤخذ في الحسبان عند التكليف بأعمال تدقيقية.	لم يؤخذ في الحسبان عند التكليف بأعمال تدقيقية.	تضارب المصالح

المصدر من اعداد الباحث

### ث) المعيار رقم 1200 (المهارات والعناية المهنية اللازمة)

بعد اطلاع الباحثين على عدد ومؤهلات الملاك الوظيفي لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي في كل من المجلس وديوان المحافظة تبين إن أغلب الموظفين في هذا القسم لا يملكون المهارة والعناية المهنية اللازمة وذلك لأنهم غير متخصصين، إذ لا يوجد أي شخص لديه شهادة في التدقيق فضلا عن إن الحكومة المحلية لم تزجهم بدورات متخصصة وبذلك يقومون بأعمال التدقيق بعيدا عن متطلبات المعايير الدولية. من هنا فإن متطلبات هذا المعيار لا تتحقق بأي شكل من الأشكال يمكننا معه القول إن التدقيق الداخلي لدى الحكومات المحلية يسهم في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي.

### ج) المعيار 2100 (طبيعة العمل)

لعل من أهم متطلبات هذا المعيار أن يقوم المدقق بتقييم كفاية وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية للتصدي للمخاطر الموجودة، وعند سؤال الباحثين لموظفي التدقيق في كل من ديوان المحافظة والمجلس وبمختلف مستوياتهم الإدارية تبين انه ليس هناك أي تقييم لمدى فاعلية العمل التدقيقي وكذلك للمخاطر التي يواجهها المدقق بغرض تحديد الأولويات، مما يعني إن عمل التدقيق يتم خارج متطلبات هذا المعيار.

### ح) المعايير الدولية الأخرى:

يمكن للباحثين أن يجملا مدى الالتزام بالمعايير الدولية الأخرى بالجدول التالي:

## جدول (2)

## مدى التزام أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في عينة البحث بالمعايير الدولية الأخرى

رقم المعيار	اسم المعيار	أهم المتطلبات	مدى الالتزام لدى عينة البحث
1300	برنامج تحسين وتوكيد الجودة	وضع برنامج لضمان وتحسين جودة العمل التدقيقي.	عدم وجود مثل هذا البرنامج
2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي	وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتوجيه نشاط التدقيق باتجاه إضافة قيمة للوحدة الحكومية.	هناك إجراءات روتينية ولا توجد سياسات لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي بهدف إضافة قيمة لعمل الحكومة المحلية.
2200	التخطيط لمهام التدقيق	وضع خطة يتضح فيها الهدف ونطاق المهمة وتوفر الموارد الكافية لانجازها.	ضعف التخطيط لدى المدقق الداخلي سواء في ديوان المحافظة أو المجلس وهو يقتصر على مهام محددة وروتينية.
2300	تنفيذ مهام التدقيق الداخلي	تحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق المهمة.	هناك تحليل وتقييم دون أن يكون هناك توثيق للمعلومات الكافية لتحقيق المهام.
2400	إبصال نتائج التدقيق الداخلي	اعتماد تقارير دقيقة وخالية من الأخطاء وموضوعية وغير متحيزة وأن تكون مفهومة وبلغة واضحة بعيدة عن التعقيد.	لا توجد مهنية في كتابة التقارير، كما إن عدم الاهتمام الكافي لإدارة المحافظة بتقارير المدقق الداخلي جعله غير مكثرت لتحسين تلك التقارير.
2500	المتابعة	وضع إجراءات لمتابعة ردود الإدارة على الملاحظات الواردة في تقارير المدقق	هناك اهتمام ومتابعة لملاحظات التي تثبتها إدارة المحافظة على عمل المدقق.
2600	قبول لإدارة المخاطر	إجراءات المدقق عند قبول الإدارة بمستوى معين من المخاطر	قبول المدقق الداخلي بالمستوى الذي تقبله إدارة المحافظة من المخاطر لعدم تمتعه بالاستقلالية الكافية.

المصدر: من إعداد الباحثين

## الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً- الاستنتاجات

من خلال ما ورد في البحث بجانبه النظري والعملية يمكن القول إن هناك فجوة كبيرة بين ما يقوم به المدقق الداخلي لدى الحكومات المحلية من عمل ومتطلبات المعايير الدولية، وبالتالي هناك عدم فاعلية لمساهمة نظام الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، ويمكن للباحثين أن يحددوا أهم النقاط التي تحد من تلك الفاعلية وهي:.

(1) عدم إدراك المدقق الداخلي للصلاحيات الممنوحة له والمسؤوليات الملقاة على عاتقه وذلك يقع على مسؤولية إدارة الحكومة المحلية أولاً ومن ثم على الجهات القائمة على الرقابة في العراق والمتمثلة بديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين والمدققين العراقيين فضلاً عن وزارة المالية.

(2) ضعف استقلالية المدقق الداخلي لدى الحكومة المحلية سواء كانت استقلالية تنظيمية أو المناوبة في التدقيق أو تضارب المصالح وكذلك تكليف المدقق بأعمال خارج نطاق عمله التدقيقي.

(3) قلة وضعف تأهيل الكادر التدقيقي وعدم إدراك إدارة المحافظة لأهمية وجود متخصصين في هذا المجال فضلاً عن عدم زج ذلك الكادر بدورات تأهيلية تمكنه من أداء عمله على وفق متطلبات المعايير الدولية.

### ثانياً- التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثان يمكن القول انه على الجهات القائمة على الرقابة أخذ دورها في تفعيل عمل المدقق الداخلي لدى الحكومات المحلية لكونها تتولى تنفيذ جزء كبير من الموازنة وبذلك يمكن له أن يسهم وبشكل فاعل في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، وذلك يتم من خلال الأتي:

(1) العمل على إصدار معايير تدقيق داخلي محلية متممة للمعايير الدولية في هذا المجال ومتوائمة مع البيئة العراقية و استحصال الموافقات القانونية لاعتمادها

- وبشكل ملزم من قبل جميع الوحدات الحكومية ولا سيما الحكومات المحلية التي تتولى تنفيذ جزء كبير من الموازنة.
- (2) العمل على استحصال الموافقات اللازمة لمنح أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لدى الحكومات المحلية الاستقلالية على وفق متطلبات المعايير الدولية لتمكينه من أداء عمله بمهنية عالية وذلك من خلال ربط تلك الأقسام إداريا بمجلس المحافظة وليس بشخص المحافظ أو رئيس المجلس.
- (3) العمل على إيجاد قناعة لدى إدارات الحكومات المحلية لاستقطاب ذوي الاختصاص ولاسيما من ذوي الشهادات المهنية في المحاسبة القانونية لتولي مسؤولية أقسام الرقابة الداخلية فضلا عن تأهيل الكادر الوظيفي لهذه الأقسام من خلال إقامة ورش العمل ومنح الإجازات الدراسية للموظفين الحاليين لإكمال دراستهم المهنية في مجال التدقيق.
- (4) إصدار النشرات والدوريات اللازمة لخلق ثقافة تدقيقية لدى أقسام الرقابة الداخلية، يفهم من خلالها المدقق الداخلي الصلاحيات الممنوحة له والمسؤوليات الملقاة على عاتقه.

## المصادر

- 1) بديع جميل الفدوة، الفساد آثاره وسبل معالجته، مجلة كلية الرافدين / العدد 18، 2006.
  - 2) بوادي، حسنين المحمدي، الفساد الاداري لغة المصالح، دار المطبوعات، الجامعية، الاسكندرية، 2008.
  - 3) الجحيشي، نادرة محمد، تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات، المجلة العربية للإدارة، المجلد 26، العدد 1، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2006 .
  - 4) الخطيب، خالد راغب، والرفاعي، خليل محمود، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، (دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998).
  - 5) الخطيب، خالد راغب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة العربي للنشر والتوزيع، عمان الاردن، الطبعة العربية الاولى (—2010 2008).
  - 6) ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، دليل استرشادي لوحدة التدقيق الداخلي في الوزارات، 2007
  - 7) عثمان، عبدا لرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، (دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 1999) .
- (8)
- 9) Coso. Internal Control ,Integrated Frame Work and Reporting to External Parties ,IIA, July, 1994 .
  - 10) The Institute of Internal Auditors , Standards and Guidance ,USA, 2012.
  - 11) Simcha BWemer; "New Directions in the study of administrative corruption" , PAR Marc, April , vol 43, issue 2007.
  - 12) Amiunzzaman, S, M, "Accountability and Promotion of Ethhics and Standards of Behavior of Puplic Bureaucracy in Bangladesh" Asian Review of Public Administration, Vol. 8, No1.
  - 13) Arens, Alvin A., Elder, Randal J., and Beasley, Marks., "auditing and Assurance Service" 14<sup>th</sup> ed. New Jersey, Pearson prentice hall, 2012.