

The Role of Accounting Control In Reducing Financial and Administrative Corruption In Cooperation Between The External Auditor and The Internal Auditor.

¹Karima Abbas Jaeelo, ²Wissam Hassan Ahmed

¹College of Administration and Economics, Uruk University, Baghdad, Iraq.

²College of Administrative and Financial Sciences, University of Alshaab, Baghdad, Iraq.

Kareema_abbas@uruk.edu.iq

Abstract Accounting control system represent an important means to reduce of financial and administrative corruption and that these systems. This research highlights the dangerous phenomenon namely financial and administrative corruption, and it is also considered one of the diseases that threaten the entity of economic units that seeks to serve the community, and cannot be eliminated through the development of audit procedures by the internal and external auditor to reduce it. The research concluded that there are weak preventive measures against corruption in the units subject to control and auditing, as well as the lack of audit evidence to address cases of financial and administrative corruption. that prevent cases of corruption in all its forms and types).



Crossref  [10.36371/port.2023.3.8](https://doi.org/10.36371/port.2023.3.8)

Keywords: Accounting control, financial and administrative corruption, external auditor, internal auditor.

دور الرقابة المحاسبية في الحد من الفساد المالي والإداري بالتعاون بين المدقق الخارجي والداخلي

كريمة عباس جعيلو & وسام حسن احمد

¹ كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة اوروك الاهلية، بغداد، العراق

² كلية ادارة العلوم الادارية والمالية / جامعة الشعب / بغداد / العراق

الخلاصة:

ان الرقابة المحاسبية تمثل احدى الوسائل الهامة للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري كما انها تسعى الى تحقيق التمسك بالسياسات الإدارية والالتزام بها. وان هذا البحث يسلط الضوء على ظاهره خطيرة وهي الفساد المالي والإداري من حيث مفهومها واشكالها ومسبباتها وسبل مكافحتها والقضاء عليها إلا من خلال وضع اجراءات تدقيق من قبل المدقق الداخلي والخارجي في الحد منه. وقد توصل البحث الى ضعف وجود اجراءات وقائية من الفساد في الوحدات الخاضعة للرقابة والتدقيق وكذلك عدم وجود أدلة تدقيق لمعالجة حالات الفساد المالي والاداري، ويوصي البحث الى (أن مكافحة الفساد مسؤولية الجميع ومسؤولية الدولة أيضاً من خلال أجهزتها الرقابية والتدقيقية والأفراد من خلال تجسيد قيم النزاهة والمبادئ ومعالجة حالات الفساد بكافة أشكاله وأنواعه).

الكلمات الدالة: الرقابة المحاسبية، الفساد المالي والاداري، المدقق الخارجي، المدقق الداخلي.

المقدمة:

1.1. خلفية الدراسة:

ان ظاهرة الفساد المالي والإداري قديمة تهدد العديد من المجتمعات والدول، فضلا عن كونها مشكلة عالمية خطيرة تهدد الأموال وانهايار الخطط للتنمية الاقتصادية وتفشي حالات عدم المساواة والعدالة . تفاقمت حالة الفساد المالي والإداري في الأعوام الأخيرة نتيجة تدهور الوضع السياسي والامن، فكان لابد من وضع آليات وأدوات رقابية وتدقيق مهمتها الاشراف والفحص والتدقيق والمراجعة، فحماية المال العام من العبث والاختلاس والسرقة ليس بالأمر السهل بل يتطلب جهود كبيرة عند وضع النظم المحاسبية التي تتميز بالرقابة المحاسبية الدقيقة التي لا يستطيع أي فاسد اختراقها. وتعد الرقابة المحاسبية أداة منع واداة اكتشاف وأداة لتبصير إدارة الوحدة الاقتصادية عن مدى الاتساق في تنفيذ برامجها واهدافها وفقاً للصلاحيات المخولة، إذ تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دوراً هاماً في توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص النشاطات المالية وتقييمها والتأكد من تزويد الأفراد بالمعلومات اللازمة للمساعدة في تحقيق التدقيق الداخلي إضافة الى أهمية وحدة التدقيق الداخلي التي تُشكّل أحد عناصر التحكم في الوحدة الاقتصادية، ويعدّ البعض التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية.

ويهدف البحث الى التعرف على مفهوم الفساد المالي والإداري والوقوف على أسبابه وتأثيراته، ولتحقيق هدف البحث تم تقسيمه الى اربعة فصول، حُصص الفصل الأول لخلفية الدراسة الفصل الثاني للإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي والخارجي واثرتعاون بين المدقق الداخلي والخارجي في الحد من الفساد المالي والإداري بينما يعرض الفصل الثالث اختصاصات هيئات

الرقابة المستقلة بمكافحة الفساد المالي والإداري في العراق
ويبين الفصل الرابع أهم الاستنتاجات والتوصيات.

1.1. 2: منهجية البحث

1.1. 1: مشكلة البحث:

إن غياب الدور الفاعل والايجابي للرقابة المحاسبية في العراق وعدم تطبيق اجراءات التدقيق وعدم وجود سلطة ملزمة لدى الجهات التدقيقية لغرض تطبيق القوانين والاجراءات والتعليقات كان سبباً في انتشار ظاهرة الفساد وصعوبة التصدي لهذه المشكلة.

1.2. 2: فرضية البحث:

يقوم البحث على فرضيتين أساسيتين

الفرضية الأولى: ضعف الرقابة المحاسبية والتنسيق بين المدقق الخارجي والداخلي لا يحد من الفساد المالي والإداري
الفرضية الثانية: ضعف وعي الإدارة بأهمية الرقابة المحاسبية لا يحد من الفساد المالي والإداري.

1.3.2. أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث من خلال الدور الفعال للرقابة المحاسبية ودور المدقق الداخلي والخارجي واتخاذ إجراءات تدقيق واضحة وفاعلة التي تساعد في الحد من مشكلة الفساد المالي والإداري، إضافة الى ان التنسيق بين المدقق الخارجي والداخلي يؤدي الى عدم التشتت في الجهود.

1.2. 4: أهداف البحث:

يهدف البحث الى تحقيق الآتي:

1. يهدف البحث الى فك التداخل بين واجبات المدقق

الداخلي والخارجي بما يشتمل الجهود المبذولة لمكافحة الفساد المالي والإداري.

2. التعرف على مفهوم الفساد المالي والإداري والوقوف على أسبابه وتأثيراته.

3. اقتراح دليل ارشادي ييسر عليه المدقق في عمله.

1.5.2: الدراسات السابقة وعلاقتها بالبحث الحالي

الداخلي والخارجي في الحد من الفساد المالي والإداري.

1.2: المفاهيم الأساسية في التدقيق

1.2.1: التطور التاريخي للتدقيق:

ظهرت الحاجة للتدقيق كما هو معروف بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وقد زادت الحاجة إليها وتطورت بعد الحرب العالمية الثانية وذلك بسبب كبر أحجام الشركات وتوسعها الجغرافي وزيادة التعقيد في العمليات واللامركزية الإدارة والتغيرات التكنولوجية، كما ساهم في الحاجة الى هذه الوظيفة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي واعتماده أيضاً على العينات الاحصائية بدلاً من الفحص الكامل، الأمر الذي حد من قدرته على دراسة جميع النواحي المالية والإدارية بالمنشأة، وهذا ما دفع الاتحاد الدولي للمحاسبين الى إفراد معيار خاص بالتدقيق يتعلق بمدى استفادة المدقق الخارجي من المدقق الداخلي، كما ساهم في تطوير التدقيق الداخلي الفضائح المالية التي هزت عدداً من الشركات في الغرب مثل (أنرون في الولايات المتحدة الأمريكية).

كما ساهم في ذلك التطور حدوث تركيز كبير على ظاهرة الغش والاحتيال والتلاعب في الشركات سواء من أفراد الشركة ومخاطر الاحتيال الخارجي بسبب ثغرات رقابية، حيث أشارت أحد الدراسات الى أن هنالك الكثير من الشركات الأمريكية تعرضت للاحتيال في الأعوام الأخيرة، وأشارت دراسة أخرى الى أن مهنة التدقيق سواء على صعيد التدقيق الداخلي او التدقيق الخارجي، تواجه تحدياً خطيراً لتفشي ظاهرة فساد الإدارات العليا، وعجز المدقق الخارجي عن اكتشاف تجاوزهم بل وتواطؤ بعضهم، وقد أوصى تقرير في المملكة المتحدة بقيام الشركات البريطانية بإجراء مراجعة لحاجياتها إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي بشكل سنوي كما اوصى قانون (Oxley Sarbanes) الصادر عن الكونغرس الأمريكي في الولايات المتحدة على إنشاء وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي في المشروع، تتبع لجنة التدقيق [4]

2.1.2: مفهوم التدقيق الداخلي:

1-دراسة عبد الوهاب (2022) [1]: دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري دراسة تحليلية في عينة من مصارف الاهلية والحكومية في محافظة كربلاء؛ حيث هدف هذا البحث الى بيان اثر الرقابة المالية وبيان مدى التزام المدققين بأبعاد الرقابة المالية لتحقيق هدفها وهو الحد من الفساد المالي وتوصلت الباحثة بان تمسك الموظفين بالكفاءة والأخلاق المهنية في عملهم من اهم الوسائل للحد من الفساد.

2-دراسة عداي (2012) [3]: دراسة بعنوان دور الأجهزة الرقابية في الحد من الفساد دراسة بالتشريعات العراقية:

تناول دور الأجهزة الرقابية الحالية في الحد من مكافحة الفساد ومدى تأثير تعدد الأجهزة على حجم الفساد وقد حددت الأجهزة الرقابية في العراق بمجلس النواب وديوان الرقابة وهيأة النزاهة ومن اهم الاستنتاجات توحيد الأجهزة الرقابية بجهاز واحد وإعادة التشريعات.

3-دراسة الموسوي (2005) [2]: بحث تطبيقي بعنوان دور الرقابة المالية في الحد من الفساد المالي:

تناول البحث أهمية الرقابة المالية في حماية الأموال العامة ودورها في مكافحة الفساد المالي والإداري وتوصل الى استنتاج مهم هو عدم منح ديوان الرقابة المالية من الناحية التشريعية حق إحالة قضايا الفساد المالي والإداري الى الادعاء العام مما أدى الى عدم الاهتمام بنتائج التقارير.

إسهام البحث الحالي مقارنة بالدراسات السابقة:

من العرض السابق لما قدمه الباحثون يمكن ملاحظة التركيز على بيان عدم التعاون المستمر بين الأجهزة الرقابية دون ذكر آلية للتعاون. تميز البحث الحالي كونه يقترح الية للتعاون بين الأجهزة الرقابية الداخلية والخارجية متمثلة بالمدقق الداخلي والخارجي ودور الرقابة المحاسبية للحد من الفساد المالي والإداري

2. الإطار المفاهيمي للتدقيق وأثر التعاون بين المدقق

ب. هو أداة رقابية فعالة تعد الأداة الأساسية في التحقق من صحة المعلومات المحاسبية المختلفة وإبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية للوحدة الاقتصادية تعكس صورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات خلال الفترة التي خضعت للتحقيق ومركزها المالي في نهاية تلك الفترة [5].

ج. هي عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مبدأ التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التحقيق [6].

2. أنواع التدقيق الداخلي: للتدقيق الداخلي أنواع تتمثل بما يلي: (ديوان الرقابة المالية رقم 31 لسنة 2011)

أ. التدقيق المالي: ويقصد به الفحص للقوائم المالية والسجلات والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية واية متطلبات أخرى.

ب. تدقيق الالتزام: ويقصد به تدقيق الالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي حيث الغرض منه معرفة مدى التزام أقسام الوحدة بالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة للوحدة الاقتصادية.

ج. التدقيق التشغيلي: وهو تحقيق شامل للوظائف المختلفة داخل الوحدة للتأكد من كفاءة هذه الوظائف وفعاليتها وملائمتها عن طريق تحليل الهيكل التنظيمي وتقويم حجم كفاءة الأساليب المتبعة للحكم على مقدار تحقيق أهداف الوحدة عن طريق هذه الوظائف، وعرف أيضاً بأنه: (إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط الوحدة الاقتصادية، وتقديم تقرير مناسب الى الإدارة المختصة حول النتائج، وإعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات)، وإن هذا النوع من التدقيق الداخلي يُقدّم للإدارة عدداً من الفوائد مثل:

تؤكد القوانين والأنظمة المالية والمحاسبية على أهمية قيام الأجهزة التنفيذية بواجباتها الموكلة عليها بأدق وأعلى مستوى ممكن مما يسهل اعمال التدقيق الداخلي ويزيد من كفاءتها ولا شك أن وجود التدقيق الداخلي يدعو الى الاثبات الدفترى الفوري والمراجعة ما يثبت بالدفاتر أول بأول فيكون للتحقيق فاعلية اكيدة إلا ان هذا لا يتعارض مع حدود ومهمة التدقيق الخارجي مطلقاً [4].

لذا يمكن وصف التدقيق الداخلي بأنه ختمة وقائية للإدارة، فهي تحمي أموال الوحدة الاقتصادية وتحمي الخطط الإدارية من الانحراف من جهة، وهو خدمة انشائية من جهة اخرى- لأنها تضمن دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسات العامة للوحدة الاقتصادية وتدخل التحسينات على الطرق الإدارية والرقابية لتواكب التطورات الجارية.

1- تعريف التدقيق الداخلي: هنالك عدة تعاريف للتدقيق الداخلي، وقد عرف بأنه مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل الوحدة الاقتصادية تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية والتأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية الأصول وأموال الوحدة الاقتصادية وفي التحقيق من التزام موظفي الوحدة الاقتصادية للسياسات والخطط والاجراءات الإدارية المرسومة لهم في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازمة عليها، وذلك حتى يصل المشروع الى درجة الكفاية الانتاجية القصوى وعرف كذلك بالآتي:

أ. عرفه معهد المدققين الداخليين (IIA): على أنه: " نشاط تأكدي استشاري مستقل وموضوعي مُصمّم لإضافة قيمة للوحدة الاقتصادية لتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقويم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، والتوجيه. [4].

- أ. متابعة تنفيذ الخطط والسياسات والاجراءات المرسومة وتقييمها، ويُعد هذا الهدف من أهم الاهداف الملقاة على عاتق إدارة التدقيق الداخلي.
- ب. التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها، ويقصد بدقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية، وتعطي صورة عادلة عن وضع الوحدة ضمن بيئة نشاطها، وان تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة وبالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب خدمة لإدارة العليا.
- ج. منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت والتوصية بتصحيحها ومتابعة التصحيح والحد من حدوثها مستقبلاً.
- د. المحافظة على اموال الوحدة وممتلكاتها ومطابقتها مع ما مَثَبَتْ في الدفاتر، حيث تهدف إدارة التدقيق الداخلي على المحافظة على أصول الوحدة وممتلكاتها من السرقة أو الاختلاس أو التلاعب أو سوء الاستخدام.
- هـ. المشاركة في رفع كفاءة العاملين عن طريق التدريب حيث أن إدارة التدقيق الداخلي بحكم إلمامها التام بجميع أوجه النشاط في الوحدة وبمختلف عملياتها، فإنها الأقدر بين الأقسام على المساهمة الفعالة في عملية البرامج المختلفة لتدريب الموظفين بالتعاون مع إدارة الأفراد.

2. 1. 3: مفهوم التدقيق الخارجي:

التدقيق يُعدّ ظاهرة انسانية متعلقة بالملكية، إذ ان التحقق من حسن إدارة الأموال والحفاظ عليها نزعة انسانية أو ميل انساني لأنه حريص على أمواله من الفقدان أو سوء الاستعمال من قبل الآخرين. أما المعنى العام للتدقيق هو (التحقق من صحة مزاعم الآخرين عبر مجموعة من الاجراءات للوصول الى الحكم على تلك المزاعم)، فقد تناول تعريف التدقيق الخارجي العديد من الكتاب المختصين ويمكن عرض بعض التعاريف الأكثر شيوعاً وقبولاً، فقد عرف التدقيق الخارجي بأنه: (فحص القوائم المالية والذي

زيادة الربحية، وتخصيص الموارد بكفاءة عالية، والتعرف على المشاكل في بداية مراحلها، ويشار الى التدقيق التشغيلي بعدة مصطلحات بديلة او مرادفة مثل، (التدقيق الإداري وتدقيق الأداء والتدقيق الشامل والتدقيق الوظيفي وتدقيق البرامج).

د. **التدقيق الإداري:** ويقصد به تدقيق النواحي الإدارية للوحدة الاقتصادية، للتأكد من أن الإدارة تسيّر بالوحدة الاقتصادية نحو تحقيق أقصى عائد بأقل تكلفة ممكنة، والبعض يطلق عليه (تدقيق الكفاءة الإدارية)، إذ يركز هذا النوع من التحقيق في مدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد البشرية والاقتصادية وغيرها من الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية، بحيث تحقق أقصى منفعة ممكنة.

3. أهداف التدقيق الداخلي: يُمثل الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي في مساعدة جميع أفراد الوحدة الاقتصادية على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة وذلك بتزويدهم تحاليل موضوعية للبيانات وتقارير صحيحة عن نشاط الوحدة بوجه عام، ومن هنا نجد أن من صفات التدقيق الداخلي هي صفة الشمول، بحيث تختص بأي نشاط من أنشطة الوحدة وفي جميع النواحي الإدارية والتشغيلية والمحاسبية، وقد حددت نشرة معايير الأداء المهني للتدقيق الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1978 في مقدمتها أن هدف التدقيق الرئيس هو مساعدة جميع اعضاء الوحدة على تأدية واجباتهم بفاعلية، ويتم ذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بتزويدهم بالتحليلات والتقويمات والتوصيات المنشورة والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم تدقيقها، فضلاً عن أن المدققين الداخليين يسعون بصفة أساس الى تحقيق الأهداف الآتية [2]:

- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة الى الأهداف المرسومة.
 - مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية عن طريق محو الاسراف في جميع نواحي الوحدة الاقتصادية.
- 2- أنواع التدقيق الخارجي:
- أ- من حيث نطاق عملية التدقيق:
- **التدقيق الكامل:** هو التدقيق الذي يُخوّل المدقق نطاقاً غير محدد للعمل الذي يؤديه ويتطلب هذا النوع من التدقيق من المدقق تقديم رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية.
 - **التدقيق الجزئي:** هو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق كأن يقتصر عمله على تدقيق بعض العمليات دون غيرها ويتكون رأي المدقق فقط في حدود المجال الذي حدّد له وليس في القوائم المالية [11].
- ب- من حيث توقيت عمل التدقيق: [12]:
- **التدقيق المستمر:** هو التدقيق الذي يتم خلال السنة المالية وآخر السنة المالية، وهنا يقوم المدقق بإجراءات التدقيق المختلفة ضمن خطة وبرنامج تفصيلي.
 - **التدقيق النهائي:** هو التدقيق الذي يتم في نهاية السنة المالية ولذلك يُسمى تدقيق الميزانية، وهنا لا يتطلب حضور المدقق مرات متعددة في السنة.
- ج- من حيث درجة الإلزام:
- **التدقيق الإلزامي:** يعني وجود نص قانوني يلزم الشركة القيام بالتدقيق، ونجد ذلك واضحاً في العراق قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 الفصل الثاني المادة (133)، واحياناً يُطلق على هذا النوع من التدقيق (التدقيق القانوني).

يشمل التقييم التحليلي للسجلات والاجراءات الخاصة بالرقابة المحاسبية مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة) [5].

وعرف كذلك بأنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي وأنه يلزم وجود معايير قياس [6] (وعرف أيضاً بأنه: (الفحص الانتقادي المحاييد لدفاتر وسجلات الوحدة الاقتصادية ومستنداتها بواسطة شخص خارجي، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحاييد عن صدق وعدالة التقارير المالية) [7]، وعرف المدقق الخارجي بأنه الشخص المؤهل علمياً وعملياً لمراجعة الحسابات للوحدات الاقتصادية من غير المواطنين أو المساهمين فيها ويتمتع باستقلالية تامة ويكلف من قبل المساهمين أو من قبل الدولة، ويقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية التي تنشرها الوحدة الاقتصادية وأنها تُعبّر بصدق وعدالة وتوصل هذا الرأي الى الجهة التي تعاقدت معها بذلك، فيجب على المدقق الخارجي مراجعة نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية مراجعة انتقادية قبل إبداء رأيه في صدق وعدالة القوائم المالية [8].

1- أهداف التدقيق الخارجي:

أ- الأهداف التقليدية: وتتمثل بالآتي [9]:

- إبداء رأي فني محايد استناداً الى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء بواسطة التأكيد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية في تخطيط الاقتصاد الوطني.

ب- الأهداف الحديثة: وتتمثل بالآتي [10]:

لصالح الأهداف الخاصة سواءً كان بصيغة متجددة ومستمرة أو لا وسواءً كان ذلك بأسلوب فردي أم جماعي منظم [17].

2. 2. 2 أشكال ومظاهر الفساد الإداري:

تتجلى أشكال ومظاهر الفساد الإداري بالآتي:

1. الأخطاء العمدية: هي تلك الأخطاء التي ترتكب عن

قصد أو تصميم سابق بقصد الغش والاختلاس أو لتغطية غش أو اختلاس أو بقصد إخفاء حقيقة الوحدة الاقتصادية عن طريق التلاعب بالبيانات المتضمنة في القوائم المالية والحسابات الختامية وهذا النوع من الأخطاء يسمى غشاً [11].

2. الرشوة: عرفت الرشوة بقانون العقوبات رقم (111)

لسنة 1969 في المادة (307) بأنها كل موظف أو مكلف بخدمة عامة قبل نفسه أو لغيره عطية أو منفعة أو وعد بشيء من ذلك الادعاء عمل من أعمال وظيفة أو الامتناع عنه أو الاخلال بالوظيفة العامة يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على عشر سنوات أو بالحبس أو الغرامة معاً وعلى وفق استراتيجية مكافحة الفساد (wypa) يمكن أن تعرف في طلب أي شيء ذي قيمة لأجل التأثير في شخص لتأدية أو الامتناع عن تأدية وإنجاز واجبه [18].

3. التلاعب: التلاعب في الحسابات القصد منه إظهار

الوضع المالي في الميزانية العمومية على غير حقيقة وإظهار نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية على غير حقيقتها أو كليهما [19].

4. التزوير: هو ارتكاب خطأ متعمد عن طريق تحريف

البيانات والأرقام أو التواريخ أو المصطلحات [20].

5. غسيل الأموال: هو قبول ودائع الأموال المستمدة من

عمل غير مشروع أو إجرامي وذلك بإخفاء مصدر تلك الأموال أو التستر عليها أو مساعدة أي شخص يعد فاعلاً أو شريكاً في ذلك العمل على الإفلات من النتائج القانونية [20].

➤ **التدقيق الاختياري:** هو التدقيق الذي يحصل نتيجة

رغبة أصحاب الوحدة الاقتصادية للقيام بعملية

التدقيق دون وجود نص ملزم بذلك وهذه يتوقف على

الوحدة الاقتصادية أو الإدارة [13].

2. 2: الفساد الإداري والمالي

2. 2. 1: مفهوم الفساد الإداري والمالي:

يُعد الفساد المالي والإداري ظاهرة عالمية تشمل مختلف البلدان حيث لا يوجد مجتمع خالٍ تماماً من الفساد ولا توجد حكومة نظيفة من الفساد في كل المجتمعات لكن الاختلاف هو في مستوى الفساد من مجتمع لآخر. فالفساد هو جزء من الطبيعة البشرية مجذور الخير والشر موجود في الانسان وقد يتغلب نوازع الخير في البعض فيما يتغلب نوازع الشر عند البعض الآخر ولا بد من القول بأن ظاهرة الفساد ليست وليدة اليوم بل أنها موجودة من وجود الانسان لكنها تتزايد وتتسع بشكل خاص في ظل الحروب وتدهور الحالة الاقتصادية والمعيشية وفي ظل الصراعات التي تحصل في المجتمعات. ويمكن تعريف الفساد على أنه استغلال المنصب العام لغرض تحقيق مكاسب شخصية مثل الرشوة والعمولة والابتزاز وبمعنى آخر هو استغلال المنصب العام لتحقيق ربح مالي يتم الحصول عليه من خلال تقديم خدمة أو عرض عقود للمشتريات الحكومية والخدمات الحكومية أو افساء معلومات عن تلك العقود وغيرها من الممارسات [14].

وتعريف الفساد لغة: جاء التعريف في اللغة العربية بمعنى التلف والعطب والقحط وهو نقيض الإصلاح والمفسدة خلاف المصلحة وفي الضرر [15]. أما التعريف الاصطلاحي في الفساد حسب رأي شكو لنكوف في نطاقه العريض على أنه إساءة استعمال واستغلال الصلاحيات الممنوحة الى شخص ما بهدف تحقيق مكاسب شخصية [16].

ويمكن تعريف الفساد الإداري: هو النشاطات التي تتم داخل جهاز إداري حكومي التي تؤدي فعلاً الى حرق ذلك الجهاز عن هدفه الرسمي الذي يُمثل طلبات الجمهور والمصلحة العامة

ويتسم هذا الفساد بالرشوة الصغيرة التي يمارسها صغار الموظفين أو افراد انتهازيون أو فئات صغيرة وقد يكون هذا الفساد مكلفاً الى حد إلا أنه يمكن التحكم من خلال الإدارة السياسية القوية لإنهاء هذا الفساد.

3. **الفساد المنظم:** هو فساد منظم يمارس على مستوى كبار الموظفين وكثير ما يدرّ هذا النوع من الفساد وفيراً ويكون عادة موضوع فضائح عامة ويختفي باختفاء من يمارس [23].

4. **الفساد المؤسسي:** إذا كانت مؤسسات الدولة او الشركات هشة وغير مؤطرة بسلوكيات أخلاقية جيدة ومسؤولة، فإن المسؤولين فيها يمكن ان يمارسوا مختلف أشكال الفساد من نهب وسلب ولصوصية.

3: العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي في الحد من الفساد المالي والإداري

يدخل نظام التدقيق الداخلي الذي تمارسه الإدارة من خلال موظفيها ضمن نطاق المدقق الخارجي، الأمر الذي يتطلب التنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين، بهدف ايجاد التكامل المطلوب بين الطرفين حيث أنّ من مهام المدققين الخارجيين تدقيق مدى فاعلية نظام التدقيق الداخلي، وهناك العديد من الأسباب التي تجعل التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي أمراً مهماً وضرورياً منها [17].

1. **درجة الاستقرارية التي يتمتع بها الطرفين** حيث أنّ عدم توفر الاستقلال الكامل للمدقق الداخلي يجعل من الضرورة وجود مدقق خارجي لما يتمتع به من استقلالية كاملة.

2. **حاجة المدقق الداخلي الى عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية** التي يقوم بها المدقق الداخلي لتحديد نطاق فحصه ومراجعتها.

3. **وجود المدقق الداخلي كموظف داخل المنشأة** طوال الفترة الزمنية وعلى مدار العام كله يعطي الفرصة

2.2: أنواع الفساد:

من خلال مجموعة من التعاريف المختلفة للفساد نجد أنّ الفساد له عدد من الأنواع والمسميات والتصنيفات إذ يساعد تصنيف الفساد الى اكتشاف الحلول المناسبة للمعالجة والحد من آثاره المختلفة ويمكن إجمال بعض من تصنيفات الفساد. [20].

الفساد الصغير: يتعلق هذا النوع من الفساد بتصرفات الموظفين في القطاعات الاقتصادية المختلفة فهو يحدث في الغالب اثناء عملية الت حول الاقتصادي ونمط الاقتصاد الموجه الى اقتصاد السوق. وهو السلوك الذي يمارسه موظفو الخدمة العامة بتقاضيه مبلغ جانبي من خلال رشاي صغيرة من الجمهور لتسجيل معاملاتهم ومن جهة أخرى لإعانة أنفسهم بزيادة مصادر دخلهم.

1. **الفساد الكبير:** وهو الفساد الذي يطال غالباً المسؤولين

وأصحاب العهد ورجال الجيش من اجل تحقيق فائض اكبر و ينفذ الى أعلى المستويات الحكومية مما يؤدي الى فقدان الثقة بحكم جيد إذ يمثّل هذا النوع أشكالاً من التورط لعناصر السلطة من خلال سرقة أو تهريب مبالغ ضخمة من العملة أو القبول باتفاقيات مع أطراف أخرى من الخارج، وتعتبر الصفقات الكبرى في العالم المقاولات او تجار السلاح او الحصول على توكيلات تجارية او التعاقد على شراء منتجات غير مطابقة للمواصفات ويصعب تشخيص هذا النوع طالما هناك قطاعات من المجتمع يمكن أن تحقق مكاسب آنية أو عندما يدعي بأنّ مردودات مستقبلية قد لا ترى آثارها ومن انواعه الفساد الأسود والأبيض والرمادي [21].

2. **الفساد الأبيض:** هو السلوك الذي يمارسه موظفو

الخدمة العامة على شكل رشوة أو تصرفات غير قانونية بشكل استثنائي ومحدود إذ أنّ القاعدة العامة هي ممارسة السلوك الصادق والتعامل النزيه في إدارة الخدمة وبالتالي يعدّ الفساد هنا حالة عرضية زائلة وهو ذلك الفساد الذي يتغاضى عنه الجمهور [22].

هناك علاقة وثيقة بين المدقق الخارجي والداخلي وتتمثل هذه العلاقة في اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات المتخذة من قبل المدقق الداخلي وذلك للنشابه في نواحي عملهما، فالمدقق الخارجي يفحص نظام الضبط الداخلي ككل، كما يتمكن المدقق الخارجي من تقليص عمله الى الحد الأدنى الذي يُساعده في إبداء رأيه حول الوضع المالي، حيث على الرغم من الاختلاف بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فإن مجال التعاون بينهم واسع، فليس من دون شك في أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على ايضاات المدقق الداخلي لما له من خبرة شاملة في عمليات واجراءات الوحدة الاقتصادية ويستطيع اعتماد بعض الكشوفات والقوائم والتحليلات التي أعدها المدقق الخارجي، فضلاً عن اعتماده على دفع أعمال قسم التدقيق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع التي لا يتمكن من زيارتها، لكن رغم من هذا التعاون الوثيق فإن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي بن يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي محاسد ومستقل يهدفان الى رفع الكفاية الانتاجية، ويمكن توضيح ذلك التعاون من خلال [11]:

1. وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.
2. يعتمد المدقق الخارجي على ايضاات المدقق الداخلي.
3. يعتمد المدقق الخارجي على كشوفات وقوائم وسجلات سبق وان أعدها المدقق الداخلي في كثير من الحالات.
4. يُقدّم المدقق الداخلي للمدقق الخارجي الايضاحات عن الاستفسارات وذلك لما له من خبرة في تدقيق العمليات السابقة، وقد جاء في المعيار الدولي رقم (10) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين أن يكون مجال التعاون بما يأتي [24].

أ. قيام المدقق الخارجي بدراسة الخطة المؤقتة لمراقبة الرقابة الداخلية مع المدقق الداخلي في وقت مبكر قبل التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق.

للقيام بإجراءات التدقيق التحليلية والتفصيلية والشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختياري وليس الشامل، والتي يمكنه من خلاله الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي على مدار عام.

وقد ذكر العديد من أوجه المساعدة التي يُقدّمها المدقق الداخلي للمدقق الخارجي:

- أ. يرفع المدقق الداخلي التقارير الى ادارة المنشأة سواء كانت مالية أو انتقادية أو مصححة والاجراءات المتبعة وتعتبر مصدر مفيد للمدقق الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية التدقيق الخارجي في تحسين وضبط تلك النظم.
- ب. يقدم المدقق الداخلي الايضاحات الكاملة للمدقق الخارجي لتوافر الخبرة والدراية لديه بعمليات المنشأة وأساليب العمل والاجراءات المتبعة.
- ج. يساعد المدقق الداخلي في عملية الجرد خصوصاً في المنشأة ذات الفروع، التي لا يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع فروعها او إجراء عملية الجرد فيها في وقت واحد لذلك فإنه يعتمد على دقة اعمال إدارة التدقيق الداخلي التي تقوم بهذه المهمة كما يستفيد المدقق الداخلي من علاقته مع المدقق الخارجي عن طريق المناقشات والتشاور المنتظم الذي يُساعده على فهم أوضح للتدقيق ومتطلباته حيث يستفيد من خبرة المدقق الداخلي لتعامله مع العديد من القضايا المالية والتدقيق المتنوعة نظراً لتنوع وتعدد عملائه، كما يستفيد منه عند إعداد خطته ومناقشة نتائج أعماله وتجنب تكرار العمل الذي يقوم به المدقق الداخلي.

3 : 1 التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري:

الدوائر بضرورة التعاون مع الهيئة وكوادرها لكي تتمكن من أداء مهامها في كشف الفساد ومحاربتة.

3. لمحقيقي الهيئة وتحت اشراف قاضي التحقيق صلاحية تكليف المتهم بالحضور والاستماع الى الشهود والخبراء وذوي العلاقة اسوةً بأقرانهم المحققين في المحاكم.

4: الاستنتاجات والتوصيات

4.1: الاستنتاجات:

1. يستنتج الباحثان بان استفحال ظاهرة الفساد في الدول النامية اكبر لوجود البيئة الخصبة للنمو وذلك لعدم توفر ما يكفي من شفافية ونزاهة تكفل وجود رقابة مستمرة لأداء أجهزة الدولة الإدارية.
2. تعيين غير المختصين في وظائف المحاسبة والتدقيق الداخلي في دوائر الدولة والقطاع العام على اساس المحسوبية يؤدي الى زعزعة القيم الأخلاقية القائمة على الصدق والأمانة والمساواة وتكافؤ الفرص وضعف إحساس المواطن بالمواطنة
3. عدم دعم جهات التدقيق الداخلي في ممارسة أعمالها مما يجعل المتلاعبين في المال العام في مأمن من العقاب.
4. ضعف وجود اجراءات وقائية في الحد من الفساد في الوحدات الخاضعة للرقابة والتدقيق وذلك لان الرقابة أداة فعالة في مكافحة والفضاء عليه اذا ما حسن توظيفها واستغلالها.
5. عدم وجود أدلة تدقيق لمعالجة حالات الفساد المالي والإداري كافية بالرغم من تعدد الأجهزة والجهات الرقابية في العراق المتمثلة بديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ومكاتب المفتش العام.
6. عدم كفاية العقوبات الخاصة بالجرائم الواردة في قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل.

فيمنح جهات أخرى سلطات قضائية، وقد منح المشرع هيئة النزاهة الاختصاص في التحقيق في جرائم محددة، إذ أن الهيئة اختصاصها محدد بنوع معين من الجرائم ويكون التحقيق في جرائم الفساد بواسطة أحد مدقيقي الهيئة تحت اشراف قاضي التحقيق المختص.

2. اقتراح تشريعات تُصمّم للقضاء على الفساد ويعد من الاختصاصات المهمة التي مُنحت لهيئة النزاهة، وذلك من خلال اقتراح تعديل أو سن تشريعات جديدة تخص منع الفساد أو مكافحته تُقدّم الى السلطة التشريعية (مجلس النواب) أما بواسطة رئيس الجمهورية او مجلس الوزراء او بواسطة إحدى اللجان البرلمانية المختصة.

3. إصدار لوائح تنظيمية للكشف عن المصالح المالية، كما تختص الهيئة بإصدار لوائح تنظيمية ملزمة وفقاً لقواعد الكسب غير المشروع، تقتضي من كبار موظفي الدولة الكشف عن مصالحهم المالية، كما أن القانون اعتبر كسباً غير مشروع كل زيادة في أموال المكلف او زوجته أو أولاده ما لم يثبت ذلك.

4. إصدار لائحة السلوك، وتعدّ من الاختصاصات الرئيسية لرئيس هيئة النزاهة، إذ تقوم دائرة الوقاية في الهيئة بإعداد اللائحة، وتعرض على رئيس الهيئة لإصدارها.

3.2، 3.3: صلاحيات هيئة النزاهة:

1. منح الهيئة صلاحية استخدام وسائل التقدم العلمي واستخدام الأجهزة الخاصة بأمر التحري وجمع الدلة والتحقيق كما ألزمت رئيس الهيئة بتوفير تلك المستلزمات والوسائل من ميزانية الهيئة لكي يتم استخدامها في ميدان الكشف عن جرائم الفساد ومكافحتها.
2. على جميع الدوائر والمؤسسات العامة تزويد الهيئة بالوثائق وجميع الأوليات المتعلقة بالقضية التي يجري التحري أو التحقيق فيها، كما إن المشرع ألزم تلك

5. التأكيد على التنشئة السياسية والاجتماعية والتركيـز على القيم الاجتماعية وخلق راي عام يرفض الفساد دينيا واخلاقيا لأثاره السلبية في التنمية الاقتصادية.
6. اشتراك المدققين الداخليين بدورات تدريبية في ديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين لتعزيز وتنمية المهارات والقدرات المهنية واساليب التعاون والتنسيق مع المدقق الخارجي.
7. يجب على المدقق الخارجي تقديم الملاحظات والانتقادات دون عواطف او شفقة في مهمته.
8. تعديل قانون العقوبات رقم (111) لسنة 1969 المعدل فيما يخص العقوبات الواردة فيه والخاصة بجرائم الفساد والتناسب وحجم الاموال المهدورة والمسروقة.
9. استقرار البلد امنيا وتوفير فرص الطمأنينة والأمان لمختلف شرائح المجتمع العراقي سيؤدي بلا شك الى تطوير الأداء المؤسسي والابتعاد عن الفساد.

2.4 التوصيات

1. تفعيل دور الجهات المختصة في مكافحة الفساد المالي والاداري من خلال توعية المجتمع بأهمية التعاون معه وتشريع القوانين اللازمة للقضاء على الفساد والتي بلغت مستويات عالية.
2. الأجهزة الرقابية هي الأداة المتمكنة في الكشف عن جميع الانحرافات وحالات الفساد المالي والإداري وذلك عندما تعمل بمعايير مهنية عالية ومتطورة وتلتزم بمبادئ واخلاقيات مهنة التدقيق من خلال توظيف الكفاءات العلمية والاستفادة من مؤهلات
3. وضع تشريع خاص يعنى بنسبة الحوافز للمدققين الذين يكتشفون الاختلاسات المالية ليكون لهم دافع لبذل المزيد من الجهد.
4. عدم تركيز الصلاحيات في يد جهات محددة لكي لا يكون ذلك مُشجعاً لممارسة الفساد عندما يمنح المدراء العاملون هذه الصلاحيات.

المصادر:

- [1] عبد الوهاب، أمل محمد، 2022 دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد المالي –دراسة في المصارف الاهلية والحكومية محافظة كربلاء –كلية الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء .
- [2] د عداي، نور شرهان، 2012- دور وصلاحيات الأجهزة الرقابية في القضاء على الفساد المالي والإداري –وزارة المالية الدائرة الاقتصادية.
- [3] الموسوي، الهام عطا حطوط، 2005- الرقابة المالية ودورها في الحد من الفساد الإداري –رسالة ماجستير جامعة بغداد –المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية
- [4] المدلل، يوسف سعيد يوسف، (2007)، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الإدارة المالية والإدارية – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في سوق فلسطين للأوراق المابية، الجامعة الاسلامية، غزة.
- [5] التميمي، هادي، (2006)، ندخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان – الأردن.
- [6] picktt,k.ti spencer,theessentil hand book of internal auditing by john willy English (2005)
- [7] الذنيبات، علي عبد القادر، (2009)، تدقيق في ضوء المعايير الدولية – نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، عمان
- [8] نور، احمد، (2009)، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الأولى، بيروت.
- [9] النعسان، سماح أسامة، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الاسلامية بغزة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، 2018.
- [10] مجيد، لؤي عبد الحميد، (2008)، (لرضا الوظيفي ومدى تأثيره بأداء المدقق الخارجي، رسالة ماجستير في المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.

- [11] المطارنة، فلاح حسن، (2009)، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان – الأردن.
- [12] الجوهر، كريمه علي، (1990)، الرقابة الداخلية، الجامعة المستنصرية، الطبعة الثانية، بغداد – العراق.
- [13] القاضي، حسين و دحدوح، حسين، (1999)، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان – الأردن.
- [14] الغالبي، ظاهر محسن، (2005)، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – الأردن.
- [15] عبد الرزاق، محمد عثمان، (1988)، أصول التدقيق والرقابة، كلية الإدارة والاقتصاد، دار المعارف للمطبوعات، جامعة الموصل.
- [16] عبدالله، خالد أمين، (2009)، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – الأردن. [17] عماد صلاح عبد الرزاق، (2003) الفساد والإصلاح، اتحاد الكتاب العرب دمشق .
- [18] ياسر، صادق وأبو عقاب، مطيع وطارق، سعيد، (2007)، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، عمان – الأردن.
- [19] القيسي، ايناس عبد الرحمن، (2019)، أثر التدقيق الداخلي والخارجي في اكتشاف الفساد الإداري والمالي، مجلة كلية التراث العربي.
- [20] المدهون، رعدة ابراهيم، (2004)، العوامل المؤثرة في العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي في المصارف وأثارها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، دراسة تطبيقية، اطروحة دكتوراه، الجامعة الاسلامية، غزة.
- [21] محمد، سعاد عبد الفتاح، (2007)، الفساد الإداري والمالي – مظاهره وسبل معالجته، معهد الإدارة والاقتصاد/الرصافة، قسم تقنيات العلوم المالية والمصرفية، بغداد.
- [22] البكوع، فيحاء عبد الخالق (2012) 'تفعيل نظام الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية' مجلة كلية الإدارة والاقتصاد عدد 92..
- [23] منهل، مجيد أحمد وآخرون، (بدون تاريخ)، تفعيل نظام الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية – دراسة نظرية وتحليلية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد..
- [24] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008) إصدارات المعايير الدولية لممارسة التدقيق 'ترجمة وإصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عمان-الأردن .
- [25] المسعودي ، حيدر علي (2017)، الية التكامل بين الأجهزة الرقابية للحد من الفساد المالي والإداري في مؤسسات الدولة العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء امجلة العراقية للعلوم الإدارية العدد47.