

أثر التدقيق الداخلي والخارجي في إكتشاف الفساد الإداري والمالي م.م. إيناس عبدالرحمن القيسي

المقدمة :

أصبح الفساد الإداري و المالي ظاهرة عالمية لا يؤثر فقط على التطور الإقتصادي لبلدان معينة و علاقاتها الدولية فحسب و إنما يؤثر على إقتصاد العالم و السياسات بصورة عامة فهو يهدم الديمقراطية و الحكومة الجيدة .

يتمثل الفساد الإداري في إشكال متنوعة من إساءة إستخدام القوة- الإقتصاد- السياسة و الإدارة و التي تنتج في مجملها منافع فردية او جماعية و بالتالي غبن الحقوق و المنافع القانونية للفرد و المجتمع وبهذا المعنى فإن الفساد قد نمى كواحد من أكثر تهديدات التطوير .

ان مهنة التدقيق بقواعدها و اسسها المتعارف عليها تقع عليها مهمة الكشف عن مواطن الضعف و الخلل في إجراءات الأدارات الخاضعة لها مالياً و ادراياً و من خلال عملية التدقيق سوف يقوم المدقق بإستخدام أدواته و مهاراته بالكشف عن وجود الفساد في حال تواجده من خلال طريقة سير المعاملات و العمل بصورة عامة و التجاوزات الحاصلة فيه .

تهدف الدراسة الى إيجاد وسائل عملية قابلة للتطبيق في الواقع العملي لكشف و مكافحة ظاهرة الفساد الإداري و المالي و الوقاية منها من خلال الأرتقاء بدور المدقق عند تنفيذ إجراءات التدقيق يعتبر التدقيق احد أهم الأمور الأساسية التي توفر نوعاً من الرقابة على الأداء و الالتزام و حماية الأموال العامة و الخاصة و يساهم بشكل فاعل في محاربة الفساد و بالتالي الوقاية منه وهو ما يؤمن سير العمل على نحو أفضل .

The impact of internal and external audit in the discovery of corruption

CPA.Enas Abdel-Rahman Al-Qaisy

Abstract _____ :

The administrative and financial corruption become a global phenomenon not only affecting the economic development of certain countries and international relations, but also affecting the world economy and policies in general because of destroying democracy and good governance.

The administrative corruption is including various forms of abuse of economic, political, administrative and power result in the whole benefits go to the individual . Thus, harming the rights and legal benefits of the society as whole and for other individuals, so corruption has grown as one of the threats to development.

The audit profession with its rules has the ability to detect the weaknesses and imbalances in the administrative procedures by using skills and approaches by the auditor.

The study aims to find practical means can implemented in practice to detect and combat the phenomenon of corruption and financial and Prevention, through the upgrading of the role of the auditor in the implementation of audit procedures. The Audit One of the most essential things that provide some control over the performance, commitment and the protection of public funds and private and contribute actively in the fight against corruption and thus to prevent it and what he believes is the workflow better

منهجية البحث والدراسات السابقة

منهجية البحث :

مشكلة البحث :

ان غياب الدور الفاعل والايجابي للمدقق الكفاء في العراق و عدم تطبيق إجراءات التدقيق المعتادة وعدم وجود سلطه ملزمه لدى الجهات الرقابية و التدقيقية لفرض تطبيق القوانين والإجراءات التدقيقية و التعليمات السائدة كان سبباً في زيادة فرص الفساد وصعوبة التصدي لهذه المشكلة .

أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث في تسليط الضوء على الدور الفاعل للمدقق الداخلي و الخارجي و اجراءات التدقيق التي يمارسها كل منهم في العمل التدقيقي للحد من الفساد المالي و الإداري .

هدف البحث:

يهدف الى تفعيل دور المدقق الداخلي و الخارجي في الحد من الفساد المالي و الإداري مع التأكيد على ضرورة التنسيق بينهما لخلق التكامل بين عمل كل منهما و توفير الجهد و الوقت و المال المبذول في عملية التدقيق للكشف عن مظاهر الفساد و المفسدين .

فرضية البحث :

الأرتقاء بدور المدقق عند تطبيق اجراءات التدقيق حيث ان التدقيق يعتبر احدى أهم الأمور الأساسية التي توفر نوعاً من الرقابة على الأداء و الإلتزام و حماية الأموال العامة و الخاصة و يساهم بشكل فاعل في محاربة الفساد و بالتالي الوقاية منه و التي سنضمن سير العمل الى حد ما بشكل افضل في حالة تفعيله .

الدراسات السابقة :

أولاً: دراسة Flaherty، 2005 :

بعنوان " Role of internal Auditors in the Anti -Corruption " تناولت هذه الدراسة التحديات التي يتم مواجهتها في ظل مكافحة الفساد و الكلفة التي يتم تحملها نظير دفع الرشاوى و العمولات و دفع مبالغ لتجنب التسجيل في السجلات بالإضافة الى أنواع الفساد الأخرى حيث بلغت الكلفة التي تتحملها حكومة الولايات المتحدة الأمريكية نظير فوز الشركات بالعقود بما يقارب 45 بليون دولار خلال 12

شهر قبل مايو 1995، كما تطرقت الدراسة الى ظهور الفساد و اسباب ظهوره ووظيفة التدقيق في محاربة الفساد، وفي ختام الدراسة تم التوصل الى استنتاجات و أهمها ان التدقيق الداخلي هو المفتاح لبرنامج الوقاية من الفساد في المدفوعات و ركزت على الطرف المتلقي للرشوة و دور المدقق الذي يلعب دوراً هاماً في أي برنامج جوهري للوقاية من الفساد في المدفوعات

ثانياً: دراسة الموسوي 2005:

بعنوان " دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري" تناولت هذه الدراسة موضوع الفساد الإداري باعتباره ظاهرة و الفرص المتوفرة لظهور عدد من اشكاله و المتمثلة بالغش و الإحتيال و الرشوة و التواطؤ في تنفيذ الأعمال الحكومية مع موظفي الدولة و إسغلال النفوذ و السرقة للأموال العامة و علاقة ذلك بالقيم الأخلاقية للمجتمعات و بالرقابة المالية و جاءت بمجموعة من الاستنتاجات نذكر منها و على سبيل المثال :

ان الجمع بين الوظائف المتعارضة يزيد من حالات الفساد الإداري و تكرار اكتشاف حالات الفساد الإداري في الوحدات الخاضعة للرقابة و ان كان خارج مسؤوليه مراقب الحسابات طالما تم بذل العناية المهنية اللازمة بالإضافة الى عدم وجود قانون يلزم فيه الموظف في الدولة بتقديم إقرار عن الذمه المالية و بخاصة الموظفين الذين تسمح وظائفهم بحصول تواطؤ ، و من الاستنتاجات الأخرى هو عدم التزام القيادات السياسية بالحد من الفساد الإداري بكل انواعه .

ثالثاً: الذهبي 2005:

بعنوان " الفساد الإداري في العراق-تكالفته الاقتصادية و الإجتماعية" تناولت هذه الدراسة موضوع الفساد الإداري و مفهوم الشفافية و موقف دول العالم منه و ترتيبها وفق الأكثر فساداً و الأقل فساداً بالإضافة الى تكلفته الاقتصادية و الإجتماعية و علاقة الفساد بالديمقراطية و اثر اصلاح هيكل المرتبات و الأجور بتولد الفساد .

الدراسة الحالية :

تتناول الدراسة الحالية دور التدقيق والمدقق الداخلي والخارجي في اكتشاف الفساد و كذلك التطرق للدور السلبي الذي قد يلعبه المدقق و الذي يكون له اثرأ عكسيا في تقاوم الفساد من خلال مشاركته في الفساد و ترجع هذه الخطوره الى سبب مهم جدا وهو

التأثير على المصداقية و الثقة التي هي اهم ما يتميز به العمل التدقيقي الذي يعتمد عليه كافة الأطراف المستفيدة من تقرير المدقق الذي يعتبر المخرج الاهم لعملية التدقيق الذي يقوم بها المدقق الخارجي و الداخلي.

الفساد والتدقيق الداخلي والخارجي :

مفهوم الفساد :

معنى كلمة الفساد و اصلها:

يشير مختار الصحاح الى ان كلمة(فساد) قد جاءت من (انفسد الشيء) و يفسد بالضم فهو فاسد والمفسده ضد المصلحه ،اما (المنجد) فيتوسع في التفسير اللغوي لكلمة فساد مؤكدا ان (أفسده) ضد (اصلحه) و فاسد القوم اساء اليهم ففسدوا عليه ، و استفسد ضد استصلح ، و الفساد مصدر اللهو و اللعب والمفسده مصدر الفساد او سببه. (الذهبي،2004:3).

تعريف الفساد:

لقد ورد تعريف الفساد في العديد من الادبيات و ندرج منها ما يلي:

- 1- الفساد في اللغة يعني الخراب و خراب الشيء و تدميره هي ممارسات غير مشروعته او اخلاقيه تكون خروجا عن القوانين و الأنظمة و التعليمات التي تحكم الحياة او المجتمع وبالتالي تؤدي تلك الأعمال إلى الإساءة إلى المصلحة العامة و بالتالي ضد الإصلاح في المجتمع. (الموسوي ،الهام 2005) ، وهناك الكثير من المصطلحات و التعابير التي تشير إلى ظاهرة الفساد منها ما جاء في احدى الدراسات حيث عرف الفساد على انه : "إساءة استعمال السلطة لتحقيق مكسب خاص او انه معيار للدلالة على غياب المؤسسات الفعالة التي شهدها عصرنا الحالي و عليه فإن الفساد ليس نتيجة لانحراف السلوك عن الأنماط السلوكيه المقبوله فحسب بل انه نتيجة لانحراف القيم عن انماط السلوك القائمه المعهوده".
- 2- هو لسلوك الذي يتكون من الإحتيال ، السرقة ،سوء استخدام الصلاحيه الممنوحه للمنصب المشغول او أي تصرفات اخرى غير مقبوله تجاه المنظمة و التي قد تسبب خسائر لها او لعملائها او لعموم الجمهور ."
- 3- كما عرف على انه :

- سوء الإستخدام لأي وظيفة عامة ، تفويض سياسي او وظيفة في التجارة و الصناعة .
- منح منافع بشكل متعمد لشخص آخر .
- شيء غير مرغوب يسبب تدمير لجمهور العامة (في حال المؤسسات العامة او الشكل السياسي)او للشركة (في حالة مؤسسات الأعمال) .
- 4- " سوء إستخدام السلطة العامة للحصول على منافع خاصة و يظهر الدافع للفساد متى ما منح الموظف العام سلطه تقديرية لتخصيص الخدمات الحكومية- و التي تكون نموذجيا محتكره - الى القطاع الخاص "
- وكذلك تضمن التعريف المنافع الحكومية المتحققه للموظف العمومي عن الفساد و التي تضمنت امثله على الفساد المتضمن دفع رشاهه لأي من المصالح الحكومية الآتية :
- عقود للارتباط بالأعمال مع المؤسسات التجارية الخاصة
- مدخل للرقابة الحكومية او سد الأحتياجات المنظم مثل المواد الاولية ،القروض،العملة الأجنبية (المبادلة الخارجيه) ، الترخيص الرسمي للأستيراد او التصدير، المنح الدراسيه ، الرعاية الصحيه او تقديم العون المالي الى المؤسسات للأسكان .
- واستخدمت الرشاوى لتقليل الكلف عن طريق تجنب او تحديد الضرائب ،النفقات او التأخير الذي يفرضه الروتين الحكومي. وبينما تكون الرشوة هي اكثر الأمثله الشائعه للفساد الا انه يتضمن أيضاً اشكالا أخرى ومنها المحاباة للأقارب (Nepotism) والمحسوبية في التوظيف (Favoritism) او منح العقود الحكومية .
- واورد في التعريف ذاته مديات الفساد التي تتراوح بين صغير الى ضخم و التي سيتم شرحها لاحقاً في مبحث آخر .
- 5- " إستخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح او منافع خاصة مشتملا بذلك جميع أنواع رشاوي المسؤولين المحليين او الوطنيين او السياسيين و لكنه يستبعد الرشاوي التي تحدث بين القطاع الخاص ". (الذهبي، 2005)
- 6- تعريف الفساد كما جاء في قاموس وبستر (Webster Dictionary, 1975 هو :

- "الحث على العمل الخاطيء بواسطة الرشوة او الوسائل غير القانونية الأخرى".
- 7- وجاء تعريف منظمة الشفافية الدولية (Internatinonal Trancparancy Organization) للفساد مكملاً لما جاء من مفاهيم أعلاه و هو :
- " سوء إستخدام المنصب و السلطة العامة من أجل تحقيق مصالح و امتيازات خاصه لصالح الشخص ذاته او لعائلته او للحزب الذي ينتمي اليه او لجماعه عامة او خاصه و استنادا لذلك صنف الفساد عامة الى عدة اشكال و هي الفساد السياسي ، الفساد المالي ، و الفساد الإداري ".
- 8- انه " تقديم ، أعضاء ، أغراء او قبول أغراء او مكافأة و التي تؤثر في أفعال أي شخص".
- 9- كما عرف على انه " إسغلال المنصب العام للمنفعة الشخصية حينما يقوم الموظف المؤتمن على أداء مهامه العامة بارتكاب فعل ضار من أجل الانتفاع الشخصي" (Rose-Ackerman , 1997,1321).
- ويقصد بالعمل الضار هو " العمل الخارج عن اطار القانون" و لو ان هذا التعريف قد يتأثر بالقوانين الوضعية لان ما هو قانوني هنا ليس بالضروري قانونيا هناك و العكس صحيح واعتمادا على الدولة و الحضارة و المجتمع قيد الدراسة .
- 10- ويعرف الفساد ضمن اطر القرار الى :-

- الفساد الخارجي متضمنا تعاملات ما بين الموظفين الرسميين و أطراف ثالثة.
 - الفساد الداخلي استحصال المنفعة من سوء إستخدام الإجراءات الداخلية.
- هذا التمييز له اهمية في موضوع محاربة الفساد لان في الحالة الثانية (الفساد الداخلي) لا يوجد طرف متعاون يمكن الحكم عليه .

التدقيق الخارجي والتطور في دور المدقق

تعريف التدقيق الخارجي :

يقصد بعملية تدقيق الحسابات انها" عملية فحص أنظمة الرقابة الداخليه و النظم المحاسبية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمنشأة تحت التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمنشأة في نهاية فترة زمنيه معلومة و مدى تطويرها لنتائج أعماله من ربح او خساره عن تلك الفترة .

وعرفت المراجعة (Auditing) على انها" جمع و تقييم الأدله عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقرره سلفاً و التقرير عن ذلك و يجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفاء ومستقل" (ارينز و لوبك،ص21) .

التطور في دور المدقق و هدف عملية التدقيق:

ان الهدف من عمليه التدقيق قد تطور عبر الزمن و قد صاحب ذلك تطوراً في دور المدقق ، ففي الفترة قبل عام 1500 كان الهدف من عمليه التدقيق هو اكتشاف التلاعب والأختلاس وبقي الهدف هذا لغاية 1850 ومنذ ذلك العام ولغاية 1905 تطور الهدف واصبح يشمل بالإضافة الى إكتشاف التلاعب والأختلاس إكتشاف الأخطاء الكتابية اما فيما بعد وبعد عام 1905 ولغاية عام 1940 تمثل الهدف من عمليه التدقيق في تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي بالإضافة الى إكتشاف التلاعب و الأخطاء ، اما في الفترة الممتده بين عام 1940 و عام 1960 فأصبح الهدف هو تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي و يكون ذلك عن طريق ابداء الرأي بالمركز المالي للمنشأة و نتيجة النشاط (الصحن و آخرو ،1986: 4).

ان هدف عمليه التدقيق في حقيقة الأمر لم يتغير و انما توسع كي يكون ابداء رأي بالإضافة الى اكتشاف التلاعبات حيث ان عمليه التدقيق هي عملية منهجية لجمع و تقييم ادلة الأثبات للحصول على تأكيد معقول بمدى خلو القوائم المالية من التلاعبات.

معايير التدقيق المتعارف عليه Generally Accepted Auditing

:Standers

ان الأساس الذي تقوم عليه عملية المراجعة هو مجموعة من المبادئ او المستويات المهنية التي تلزم مجموع المحاسبين القانونيين بإتباعها اثناء أدائهم لمهامهم التدقيقيه.ان هذه المبادئ او المستويات المهنية تتميز بوحدة أهدافها في جميع بلدان العالم . ان خدمات المراجعة تقوم في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمحاسب القانوني (و من البديهي ان تختلف و تتفاوت هذه الأحكام من شخص لآخر تفاوتاً كبيراً) و نوعية تدريبه المهني و حرصا من المنظمات و الجمعيات المهنية في البلدان المتقدمه ان تقلل من مدى التفاوت و لغرض زيادة موضوعيه الأحكام الشخصية فيما يتعلق بعملية التدقيق لهذا فقد اوصت بمجموعة من المبادئ يطلق عليها معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) عند قيامهم بأداء خدماتهم التدقيقيه .

وتعتبر هذه المعايير بصفة عامة عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب ان تتوفر في المحاسب القانوني و كذلك الخطوات الرئيسية لعمله المراجعة اللازمة للحصول على قدر كافي من الأدلة و البراهين التي تمكنه من ابداء الرأي بالقوائم المالية بالإضافة الى بيان محتويات تقرير ابداء الرأي . وتعتبر هذه المعايير التي اوصى بها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي المصدر الرئيسي الذي اعتمدت عليه مهنة التدقيق في جميع بلدان العالم الحر .

و قد قسمت هذه المعايير الى ثلاث مجموعات كما يلي :

1- المعايير العامة General Standards

وتتضمن هذه المعايير ما يلي :

● التأهيل العلمي و المهني :

" يجب ان يقوم بالفحص و باقي الخطوات الاجرائية الأخرى شخص او أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي و المهني في مجال خدمات المراجعة"

● الاستقلالية و الحياد :

" يجب على المراجع ان يكون مستقلاً في شخصيته و تفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل"

● بذل العناية المهنية اللازمة :

" يجب على المراجع ان يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص و باقي الخطوات الأخرى و كذلك عند إعداد تقرير ابداء الرأي"

2- معايير العمل الميداني Standards Of Field Work

وتتضمن هذه المعايير ما يلي :

● التخطيط و الإشراف الملازمين :

" يجب ان تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً و كافياً و يجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين - ان وجدوا- بطريقة مناسبة و فعالة "

● دراسة و تقييم نظم الرقابة الداخليه :

" يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخليه بشكل مفصل و واف حتى يتمكن من تقرير الاعتماد عليه ، و تحديد نوعيه الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة "

• **جمع أدلة الأثبات الكافية :**

" يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة - عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والأستفسارات والمصادقات - بغرض تكوين أساس مناسب لأبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة " .
ان كفاية الأدلة والبراهين تعني ضرورة أداء جميع خطوات العمل اللازمة اما القناعة فإنها عني بأن هناك أدلة وبراهين أقوى من غيرها في تأكيد مدى عدالة بيانات القوائم المالية .

3- معايير ابداء الرأي Standards Of Reporting

وتتضمن هذه المعايير ما يلي:

1. يجب ان ينص تقرير ابداء الرأي ما اذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها و تصويرها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
2. يجب ان ينص تقرير ابداء الرأي ما اذا كانت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها التي تم استخدامها في إعداد و تصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتسق مع نفس المبادئ التي أستخدمت عند إعداد و تصوير القوائم الخاصة بالفترة السابقة .
3. يفترض ان القوائم المالية تحتوي على كافة البيانات و الأيضاحات التي يجب اعلام القاريء بها ما لم يرد في تقرير ابداء الرأي ما يخالف ذلك .
4. يجب ان يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة . و في الأحوال التي لا يمكن ابداء الرأي على القوائم كوحدة واحدة يجب الإشارة الى الأسباب التي أدت الى ذلك . يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص و طبيعة الخدمة التي يقوم بها المدقق مع الإشارة الى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة . (شركس، 1987، ص 47:57).

مسؤولية المدقق الداخلي والخارجي في اكتشاف الفساد :

مسؤولية المدقق الداخلي و الخارجي في الكشف عن الفساد المالي و الإداري :

1- مسؤولية المدقق الداخلي :

يعتبر التدقيق الداخلي احدى الوسائل الفعالة للرقابة الداخليه و يمكن تعريفه بأنه :

" مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع يتم إنشائه من قبل الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والأحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع وفي التحقق من إتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم و في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها و اقتراح التحسينات اللازم أدخلها عليها حتى يصل المشروع الى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى" (عبد الله ، 2004 :

(246) .

كما عرف معهد التدقيق الداخلي في الولايات المتحدة التدقيق الداخلي في عام 1947 بأنه :

" نشاط تقويمي لخدمة الإدارة "

و تم تعديل التعريف اعلاه في عام 1978 من قبل المعهد بأنه :

" نشاط مستقل للتقويم في خدمة التنظيم بدلاً من خدمة الإدارة "

تتمثل اهداف التدقيق الداخلي بما يلي :

- التقييم (Evaluation) و متابعه تنفيذ الخطط و السياسات المرسومة بغرض اكتشاف نقاط الضعف او النقص في النظم او الإجراءات المستعمله بقصد التعديل والتحسين اللازمين .
- التحقق من قيم الأصول و مطابقتها مع الدفاتر (Conservation) بغرض حماية أموال المشروع و هذا الإجراء الوقائي يتطلب ضرورة أحكام الرقابة على العمليات الهامه كالتقديية و المخزون و ضرورة التأكيد من وجود التأمين اللازم و بالقيمة الكافية و تفادي الخسائر الناشئه عن الإهمال او عدم الكفاية .
- التحقق من صحة و دقة البيانات المحاسبية و تحليلها (Verificaion) و هذا يتطلب من المدقق الداخلي القيام بعملية تدقيق مستمر مستندياً و حسابياً للتحقق من صحة البيانات و الأرقام و ملائمتها للأغراض التي ستستخدم فيها كما على المدقق ان يقوم بالتحليل لتلك البيانات بالربط و المقارنه (لأستنتاج علاقات معينه) بين تلك البيانات حتى يمكن الأستفاده منها في المشروع.

• التدريب و التزام الموظفين بالسياسات و الإجراءات المرسومة (Training & Compliance) حيث ان إدارة التدقيق هي أكثر إدارة ملمه بجميع اوجه نشاط المشروع و عملياته و هي قادره على المساهمه الفاعله في البرامج التدريبيه من حيث إقتراح اللازم منها و ربما صياغة بعض موادها كما يقوم المدقق الداخلي أيضاً بتوحيد التفسيرات و التطبيق لجميع الإجراءات المرسومة بواسطة الإدارة و عليه مراعاة مدى تماشي الموظفين مع روح تلك السياسات و عدم الإخلال بها في أي مرحله .

يتضح من اعلاه ان وظائف التدقيق هي أشبه ما تكون بالخدمات الوقائيه (Protective) لحماية أموال المشروع و حماية الخطط الإدارية من الانحراف. كذلك تعتبر أنشائه (Constructive) لأنها تضمن دقة البيانات المستعملة من قبل الإدارة في توجيه السياسة العامة للمشروع لأنها تدخل التحسينات و التعديلات اللازمة على الإجراءات الإدارية و الرقابية و التطورات الحديثه. (عبد الله، 2004 : 246-248) .

2-مسؤولية المدقق الخارجي:

ان الغاية من التدقيق هي تمكين المدقق من ابداء رأيه حول المعلومات المالية .و حتى يتمكن المدقق من ذلك فإنه يقوم بإجراءات تم تصميمها كي توفر القناعة المعقوله بإعداد المعلومات المالية بصورة صحيحة من كافة النواحي المادية ، و بناء عليه ، فإن المدقق يحاول توفير هذه القناعة حول عدم حدوث أية أخطاء او التعبير عن الإحتيال في المعلومات المالية بصورة صحيحة . و لذلك يجب على المدقق ان يخطط للتدقيق أخذاً بعين الاعتبار الأحمال المعقول لاكتشاف التباينات الجسيمه في المعلومات المالية نتيجة أي خطأ او إحتيال فيها . إن احتمال إكتشاف الخطأ يكون دائماً أكبر من احتمال إكتشاف الإحتيال الذي تتم محاولة إخفاءه بشكل متعمد" .

ويتم توكيل المدقق بمهمة التدقيق الخارجي من خلال وسيلتين و هما كتاب التمثيل الذي يطلب من المدقق القبول بعمل التدقيق لشركه ما و كتاب التعيين هو الذي يصدره المدقق يقبل فيه المهمه . أوراق العمل الخاصة بالمدقق تساعد في التأكيد على بذل المدقق للعناية المهنيه اللازمة و تجنبه المساءلة و المحاسبة فهذه الأوراق ستوضح إن عملية المراجعة قد خطط لها بطريقة ملائمه بعد الأخذ في الحسبان نتائج

دراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للعميل و ان العمل قد تم الاشراف عليه بدقه و بطريقه مناسبه كما ان التقرير يفصح عن المعلومات الملائمة و التي لا تشمل عليها القوائم المالية محل الفحص مع إبراز رأي المراجع بدقه ووضوح .(المراجعة الخارجيه -المفاهيم الأساسية -مجيدسمير ،ص127-128) .

معايير التدقيق انتوساي و أدله اسوساي بما يخص الكشف عن الإحتيال و الفساد:

إن أدلة الأسوساي للتعامل مع الإحتيال و الفساد مصممة و مطورة بحسب معايير انتوساي للتدقيق . كل دليل يشير الى معيار او مبدأ تدقيقي و يحوي على توصيه من قبل معايير الإنتوساي للتدقيق و كذلك فإن هذه الأدله يمكن ان تعتبر خطوط عريضه تسهل عمل المدقق الخارجي عند التعامل مع الإحتيال و الفساد خلال فترة عمل التدقيق الأعتيادي بغض النظر عن كون التدقيق مالي او تدقيق أداء و لهذا فإن هذه الأدله لم تصمم قطعاً و حصراً لمساعدة المدقق للكشف عن الإحتيال و الفساد . و لكي يمكن لهذه الخطوط العامة ان تسهل عمل المدقق في الكشف عن الإحتيال و الفساد فيجب على بعضها ان تصبح جزء من عملية التدقيق الروتينييه . و يمكن تلخيص هذه الأدله بما يلي

- **دليل الأسوساي رقم 17:**
"عند وضع خطة التدقيق يجب على المدقق ان يقيم إحتماالية وجود الإحتيال و الخطورة التي يسببها ذلك على الكشوفات المالية بأن تكون حاوية على أخطاء او قد تضم ماده تخص تعامل غير اصولي" .
- **دليل الأسوساي رقم 18:**
"إستنادا الى تقييم الخطورة يجب على المدقق أن يضع أهدافاً و يصمم إجراءات تدقيقيه تهدف الى الكشف عن وتقييم الأخطاء المادية و التعاملات غير الاصوليه الناتجه عن الإحتيال و الفساد . في حالة التدقيق عالي الخطورة يجب إختيار فريق تدقيق بحيث تؤخذ هذه المعايير بنظر الأعتبار" .
- **دليل الأسوساي رقم 19:**
" يجب على المدقق الخارجي ان يضع في حسابه الحاجة للمرونه في مفردات الميزانيه ، المرونه في فقرات الميزانيه و الحاجة للوقت و مدى خبرة فريق التدقيق

خاصه عندما يكون هناك شك في وجود إحتيال أو فساد او عندما يكشف خلال عمليات التدقيق عن وجود إحتيال او فساد."

• - دليل الأوساي رقم 21:

" يجب ان ندرس و نقيم أي تغييرات او تحسينات في نظام الرقابة الداخلي و التي اتخذت من قبل الإدارة عند وقوع حالات إحتيال و فساد إستجابة للتغيرات في بيئة التدقيق "

• - دليل الأوساي رقم 22:

" الزيادة في إستخدام نظم تكنولوجيا المعلومات من قبل الزبائن المدققة حساباتهم يتطلب إمكانية حصول المدقق على معلومات صحيحة موثقه قابله للتحقق منها يستطيع من خلالها تقييم الرقابة الداخليه . و لكي يتحقق هذا الهدف يجب على الأدله التنفيذية و التشريعية ان تضمن بأن يعتبر المدقق و كأنه صاحب مصلحة في تطوير منظومه العمل "

• - دليل الأوساي رقم 23:

" في أي حالة تمر على المدقق تكون فيها القوانين والنظم مطبقة و يتم الكشف عن عدم مطابقتها لما يجب ان تكون عليه , يجب على المدقق أن يتحرى الفشل في الرقابة بدرجة من الحيادية المهنية بدون الافتراض المتسرع بوجود إحتيال او فساد"

• - دليل الأوساي رقم 24:

" عندما يشكك المدققين باحتمالية وجود فساد او إحتيال يجب عليهم ان يتحققوا و يثبتوا فيما اذا كان الإحتيال و الفساد قد وقع فعلاً و ما تأثير ذلك على التقارير المالية "

• - دليل الأوساي رقم 26:

" بما ان كثير من التقارير تنتج من قبل الحاسوب في مسار العمل الاعتيادي فيجب على المدققين أن يفهموا كيف يستطيعون تجميع و التعامل مع تلك التقارير على انها اثباتات تدقيقه فتجميع الأثباتات من الحاسوب تتطلب تخطيط و تنفيذ دقيق و يجب على المدققين ان يتأكدون انه أساليب الرقابة مناسبة كل بحسب موقعه من أجل ضمان مصداقيه الأثباتات المستخرجه من الحاسوب "

• - دليل الأسوساي رقم 27:

" يجب ان يكون المدققين متيقظين لأي انحراف عن المعايير المحاسبية المقبولة بما في ذلك متطلبات الإفصاح خاصة عندما يكون هناك شك بوجود الإحتيال أو الفساد" .
ومما تبين اعلاه فإن فهم هذه الأدله يساعد المدقق على إنجاز دوره و تحمل مسؤوليته بالتعامل مع الكشف عن الإحتيال و الفساد خلال عمليات التدقيق الاعتيادية .

عمل المدقق الداخلي والخارجي وأثره في الحد من الفساد

المبحث الأول

الاختلاف بين عمل المدقق الداخلي والخارجي

الاختلاف بين واجبات وطبيعة عمل المدقق الداخلي و الخارجي:

بالرغم من ان كل من التدقيق الداخلي و الخارجي يهدف الى رفع الكفاية الإنتاجية في المشروع (بطريقة مختلفة بالطبع) فإن الاختلاف بينهما واضح و يمكن تلخيصه في الجدول التالي :

المدقق الخارجي	المدقق الداخلي	اساس الاختلاف	ت
إن استقلال المدقق الخارجي هو اهم صفاته المهنية بل احدى المعايير العامة الواجب توفرها فيه	ان المدقق الداخلي لا يعدو كونه موظفاً بالمشروع خاضعا بالتبعية لأدارته	درجة الاستقلالية	1
يخدم المدقق الخارجي احتياجات طوائف عده منها الإدارة و جمهور المساهمين و فئات الشعب المختلفه و أجهزة الدولة المتخصصة و غيرها	يهتم المدقق الداخلي باحتياجات الإدارة و رغباتها	الفئات المخدومه	2
تطورت عملية التدقيق الخارجي كي تكون من تفصيليه الى اختباره تقوم على اسلوب	المدقق الداخلي يعمل باستمرار طول العام لدى المشروع و لديه الوقت ما	نطاق العمل	3

العينه الأحصائية و ذلك لعدة عوامل منها ضيق الوقت و كثرة الجهد و ضخامة الكلفة	يكفي لإجراء فحص تفصيلي موسع للعمليات		
ان المدقق الخارجي يهدف الى الخروج برأي فني محايد مستقل عن مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة الأعمال و المركز المالي و تنفيذ منه عدة طوائف عدا إدارة المشروع أي ان عمل المدقق الخارجي ينحصر في نطاق المحاسبة و القوائم المالية	المدقق الداخلي يخدم إدارة المشروع بصفة رئيسيه و لذلك يوجه إهتمامه الى التدقيق في النظم المستعمله و السياسات المرسومه بقصد التأكد من تنفيذها واكتشاف أي انحراف و تعديله أي انه عمله يتعدى نطاق المحاسبة و القوائم المالية الى جميع نشاطات الشركة	طبيعية العمل	4
يهدف المدقق من وراء الرقابة الداخليه الى تقرير نطاق عملية التدقيق و حجم العينات و كمية الاختبارات اللازمة طبقا لذلك	يقوم المدقق الداخلي بدراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخليه بقصد العمل على تحسينها و احكامها	النظره الى الرقابة الداخليه	5

(عبد الله، 2004 : 249)

التنسيق بين المدقق الداخلي و الخارجي:

لدى المدقق الداخلي و الخارجي نقاط قوة مختلفة تجتمع لترفع من مدى فعالية عملية التدقيق مثلا. يقضي المدقق الداخلي وقته كله او بعضه في الشركة ذاتها نتيجة لذلك تتكون لديهم صورة دقيقة عن ثقافة و أداء تلك الشركة بالذات و هذا يعطي للمدقق الداخلي القدرة على رؤية امور لم يستطع المدقق الخارجي ملاحظتها اثناء زيارته لان المدقق الخارجي يعمل لدى عدة زبائن فإنه يكون على اطلاع على مشاكل مالية عديدة و

متنوعة و بذلك يتمكن المدققين الخارجيين من كشف و حل المشاكل من خلال خبرتهم و التي لم يسبق للمدقق الداخلي ان تعامل معها.
بالإضافة الى رفع مستوى الثقة فإن التنسيق يزيد من الكفاءة فعندما تكون عملية التدقيق غير منسقة بالشكل الصحيح يمكن للمدقق الخارجي ان يعيد العمل الذي سبق للمدقق الداخلي ان أداه. هذا التكرار يتسبب في رفع اجور التدقيق لكنه يرفع من مستوى أداء او دقة عملية التدقيق و بنفس الطريقة قد يكرر المدقق الداخلي عمل قام به المدقق الخارجي و الذي ينتج في اضعاءة لوقت التدقيق. (Donald, 1994, 20).

حالات عملية من واقع وزارات العراق- المفتش العام - مديرية التحقيقات - وزارة D

قضية شراء 130 سيارة صالون :

عرضت هيئة النزاهة - دائرة التحقيقات بموجب الكتاب رقم 1427 في 17-8-2005 إجراء التحقيق الإداري في قضية قيام D بصرف مبلغ \$1,097,600 لشراء سيارات صالون لنقل الموظفين وتمت بموجب سلفه نقديه مستلمه من قبل السيد (ا . ر) و الوارده بموجب تقرير ديوان الرقابة. تضمن تقرير الديوان بإعتباره الجهة التدقيقية الخارجي ما يلي:

قامت الوزارة بدفع المبلغ المشار اليه الى السيد (أ.ر) بناء على توجيهات السيد الوزير الشفوية لشراء سيارات نقل الموظفين و هناك ملاحظات بهذا الخصوص و هي ما يلي:
أ- لم يصدر أمر اداري او وزارتي بتكليف الموماً اليه يتضمن المهمة المكلف بها و تحديد مبلغ السلفة و انواع و عدد السيارات المطلوب شراؤها كما ان المبلغ دفع بدفعتين و كان المفروض تشكل لجنة خاصة للمشتريات عملاً بالتعليمات النافذه .

ب- مجموع قوائم الشراء لـ 20 سيارة بمبلغ \$997,600 لغاية تاريخ إعداد هذا التقرير.

ت- قوائم الشراء المعززه للصرف المبينه فيها أسماء معارض السيارات لا تمثل قوائم صادرة عن المعارض التي تم الشراء منها مطبوعه على الحاسوب بأوراق A4 و بصيغه واحدىه يختلف فيها أسم المعرض فقط و بنفس الحجم الطباعي و لكل القوائم و الذي يدل الى انها معده من قبل جهة واحده كما لم يثبت عناوين المعارض و رقم و تاريخ القائمه مما يتعذر معه التحقق من صحة المستندات من هذه المعارض .

ث- لا يوجد تأييد بإستلام مبالغ السيارات من قبل أصحاب المعارض على القوائم المشار اليها في ج اعلاه للصرف .

ج- لم يتم أستحصال عروض من عدة مجهزين او معارض خاصة ببيع السيارات لغرض الوقوف على الأسعار المناسبة للشراء و النوعيه الجيه للسيارات المطلوبه .

ح- تم عمل إجراءات العقود لشراء السيارات لصفة شخص و هو السيد ر.ع باعتباره الشخصي و ليس كممثل في وزاره D بحجة الدواعي الأمنية و التي تتطلب الأسراع بتسجيلها بأسم الوزارة لدى دوائر المرور المختصه و اصدار السنويات بأسم الوزراء .

خ- لم يتم تسجيل السيارات في سجل الموجودات الثابته الفرعي لعدم وجود هذا السجل .

د- الموقعين على سندالسلفه هو مدير الشؤون المالية السيد (ح. ف) و رئيس لجنة المشتريات السيد (ر. ع) و عضو اللجنة السيده (ن . س) .

ذ- تم تأييد تسوية السلفة من قبل مدير عام م.ب بعد تأييد إستلام السيارات بموجب مستند 102 والأطلاع على عروض و عقود الشراء و الوكالات الخاصة .

اما التوصيات لدائرة التحقيق فكانت كما يلي :

1. تحقق المسؤولية التقصيرية للسيد(أ . ر) عن عقود شراء سيارات لـ 30 سياره

مختلفه وفق ماده (340) من قانون العقوبات عن عدم اتباع السياقات القانونية لعملية الشراء.

2. الأيعاز الى مديرية (أ. ن) لمتابعة تسجيل السيارات بأسم وزراء D لدى دائرة المرور وفق ما ورد بكتاب هيئة النزاهة.

3. الأيعاز الى المديرية العامة (م. ب) باتباع إجراءات تسوية السلفه وفق الضوابط المحاسبية والمالية الصحيحه و على ضوء الملاحظات الواردة في تقرير ديوان الرقابة المالية بما يضمن حقوقه .

4. عرض نتائج التحقيق الإداري على هيئة النزاهة .

(القيسي، ايناس، 2007)

ويتبين لنا من الحالة العملية اعلاه احدى حالات الفساد المالي و الإداري في عينه من دوائر الدولة والدور المحدود الذي لعبه المدقق الداخلي والخارجي في الحد من هذا الفساد نظرا لمحدودية صلاحيات كل منهما مما تستلزم توسيع حدود صلاحيات كل من المدقق

الداخلي والخارجي في دوائر الدولة و جعله يتجاوز أمكانيته في الكشف عن الفساد بوقت لاحق لأرتكاب الفساد و انما امكانيه الكشف عنه قبل وقوع الفساد.

الاستنتاجات والتوصيات :

أولاً - الاستنتاجات :

1. ارتكاز المسؤوليات و الصلاحيات في يد المدراء العامين و سيطرتهم على معظم القرارات قد يؤدي هذا الى الفساد الإداري .
2. ضعف انظمة الرقابة الداخليه وعدم ايلانه الأهميه التي يستحقها ادى الى الأستمرار في التجاوزات للأطمئنان بعدم وجود رقيب مستمر للعمليات المالية و عدم توفير ملاك كفوء و مؤهل علمياً و عملياً في مجال المحاسبة و التدقيق وذي خبره لأكتشاف التجاوزات الحاصله في هذا النظام .
3. عدم توفر ملاك كفوء ذي مستوى تأهيل علمي و عملي في مجال المحاسبة و ذي خبره مناسبة للعمل في اقسام الحسابات و المالية و هذا يؤدي بدوره الى عدم امكانيه اكتشاف التجاوزات في المعاملات المالية او أي مخالفات ماليه او رشاي او اختلاس و المحسوبيه و الوساطات.
4. التواطؤ من داخل الأجهزة الرقابية و التدقيقيه مع المفسدين هو اخطر انواع الفساد لأن هذا سوف يفقد الثقة للمواطن في النظام و وجود قوه عليا للرقابة و التدقيق و المحاسبة مما يخلق حالة من الفوضى لا يمكن السيطرة عليها .
5. ضعف وجود إجراءات وقائيه من الفساد في الوحدات الخاضعة للرقابة و التدقيق
6. عدم وجود ادراك جماهيري من قبل المجتمع و بكافه طبقاته لخطورة الفساد و ذلك بسبب عدم الأهتمام بتثقيف الجماهير من خلال الأعلام او الدورات التدريبية ابتداءً من المدارس و الجامعات مما يخلق رقابة ذاتيه داخل كل منهم لرد الفساد و محاربتة اينما يظهر
7. ان عملية التدقيق لا تضع رادعاً للفساد و لا تحد منه و انما تضع بعض العقوبات و الموانع لمن تسول له نفسه بممارسه أي من عناصر الفساد سواء الغش او التلاعب او السرقة او الرشوة او التواطؤ او الإحتيال او الوساطة و بعض من هذه الموانع هي ادبيه و بعضها قانونية .

8. ان التدقيق الداخلي هو المفتاح لبرنامج الوقاية من الفساد و حتى ان الطرف المتلقي للرشوه يجب ان يكون أيضاً خاضعاً للمراجعه و التدقيق عن طريق المدقق الداخلي أي ان المدقق الداخلي يلعب دوراً مهماً في أي برنامج جوهري للوقايه من الفساد

ثانياً – التوصيات :

1. عدم تركيز الصلاحيات في يد جهات محددة كي لا يكون ذلك مشجعاً لممارسة الفساد عندما يمنح المدراء العامون هذه الصلاحيات .
2. ضروره وضع معايير ثابتة للتعين ومن دون التلاعب بها وان تستند الى اسس من الخبره و التحصيل العلمي .
3. ضروره فرض أقصى العقوبات على مرتكبي الفساد ما ان تثبت ادانتهم و ان تصل لأكثر من السجن و الغرامات كما في بعض البلدان ان تفرض عقوبه الأعدام في حال التأكد من قيام المسؤول بفعل الفساد نظرا للتخريب الإقتصادي الذي يحدثه المفسد في الإقتصاد و على المجتمع كله .
4. ضروره التحديث المستمر للقوانين و التعليمات الصادره و جعلها مناسبه للوضع الراهن و متماشيه معه .
5. ضروره اهتمام الدول بتتقيف الجماهير و خلق الوعي لديهم بأهمية محاربة الفساد من خلال بيان الأثر السلبي المباشر الذي يقع عليهم بسبب المفسدين و التشجيع على الإبلاغ عن أي حالات فساد و مفسدين .
6. إعداد الدورات التدريبية المستمره للموظفين بكافة مستوياتهم و التركيز على التعريف بمسؤولياتهم و واجباتهم و تعريفهم بالثواب الذي سيحصلون عليه في حال الإلتزام بالسلوك الصحيح والتعليمات و القوانين المشرعة و العقاب الذي سيقع عليهم في حال المخالفة كما يجب ان تركز هذه الدورات على الجوانب الأخلاقية و الأنسانية للمهنة .

المصادر:

أولاً - القوانين:

1. قانون ديوان الرقابة المالية رقم (6) لسنة 1990
2. قانون العقوبات رقم (111) لسنة 1969
3. قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997
4. قواعد السلوك المهني الصادره عن نقابة المحاسبين و المدققين العراقيين لسنة 1983
5. المعايير المحاسبية الصادره عن مجلس المعايير المحاسبية و الرقابة في العراق 1997
6. معايير التدقيق انتوساي و أدلة اسوساي .

ثانياً - الكتب:

1. ارنيز،الفين،جيمس لوبك، " المراجعة مدخل متكامل " ترجمة د. محمد محمد عبد القادر الدسيطي،(بدون سنة) دار المريخ للنشر ، جمهوريه المملكة العربية السعودية 2005 .
2. توماس،وليام وامرسون هنكي،1989،" المراجعة بين النظرية والتطبيق "، تعريب ومراجعة أحمد حجاج وكمال الدين سعيد ، دارالمريخ ، الرياض .
3. شركس ، د. محمد وجدي ،" الأطار او الأساسيات في المراجعة "، 1987،منشورات ذات السلاسل ، الكويت .
4. الذهبي ، جاسم محمد ، التطوير الإداري،1992 .
5. الصحن ،عبد الفتاح ،1980، " أصول المراجعة الخارجية " ،مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية .
6. عبد الله، خالد أمين ،" علم تدقيق الحسابات " الناحية النظرية و العملية ، الطبعة الاولى و الثانية،2004،2000،1999، دار وائل للطباعة و النشر ،عمان
7. الصحن ،عبد الفتاح و رجب السيد راشد و محمد ناجي درويش ،2000، " أصول المراجعة " ، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية
8. الكبيسي ،أ.د عامر،2005، " الفساد و العولمة تزامن لا توانمه "، المكتب الجامعي الحديث

9. مجموعة سايا و شركاهم ، أدله التدقيق الدولية، اتحاد المحاسبين الدولي ،
الطبعة الثانية، 1989، مطبعة رغان ، الرياض
10. هاشم الألوسي، حازم ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق ، الجزء
الاول (المراجعة نظرياً) ، (بدون سنة) .

ثالثاً- المصادر غير العربية :

1. Arotake, te Mana,(2005), " The Relationship Between Internal and External Audit in The Public Sector ".office of the controller and Auditor-General .
2. Cashin,James A.,New Wirth,Paul D.and John F. Levy,(1988), "Cashin's Hand Book For Auditors",2nd Ed.,Singapore.Mc.Graw-Hill Book Co.
3. Dearnley, Irvine H.,(1933), " Fraud And Embezzlement".
4. Donald H. Taylor and G.William Glezen,(1994), "Due Professional Care".Auditing Integrated Concepts and Procedure".Sixth Edition ,P.47
5. Flaherty,John,(2005), "Role of internal Auditors in the Anti-Corrption".(8th International Anti-Corruption Confernece-IACC)
6. Fust,Walter,(1998), "Combating Corruption".(Gidelines),Swiss.
7. Glassman,James K., "The story of Enron Stock losses in the Florida state employee retirement fnd".(American Enterprise Institute).
8. Kohler,Erick L.(1983), "A Dictionary For Accountants",6th Ed.,Prentice Hall ,Inc.,India..

9. Rose-Ackerman, Susan, (1997), "Corruption and Development", paper prepared for the Annal Bank Conference on Development Economies, Washington, D.C.

رابعاً- البحوث و المقالات العربية :

1. التقرير العالمي حول الفساد 2004 للأنتلاف من أجل النزاهة و المساءلة (بحث) .
2. الذهبي، جاسم محمد، (2005)، "الفساد الإداري في العراق - تكلفته الاقتصادية و الإجتماعية (الندوة العاشرة من سلسلة الندوات التي يقيمها مكتب الأستشارات).
3. الفقي، د. مصطفى، (2003)، الفساد الإداري و المالي بين السياسات و الإجراءات ، مجلة الإصلاح الإقتصادي . (مقالة) .
4. لونا، ديفيد م.، (2003)، مكافحة الفساد و تعزيز النزاهة-مسؤولية مشتركة تقوم على الوقاية و الشفافية ،مجلة الإصلاح الإقتصادي . (مقالة) .

خامساً- رسائل الماجستير والدكتوراه :

1. الموسوي ، الهام عطا، (2005)، " دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري "، المعهد العالي للدراسات ا لمحاسبه و المالية- جامعة بغداد .
2. أبو وضاح، محمد علي، (2004)، "دور مراقب الحسابات في الكشف عن حالات التلاعب و الأختلاس"، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
3. مصطفى، فاطمه حسين، (1998)، " أثر نظام الرقابة الداخليه في الحد من حالات الأختلاس و التزوير و السرقة " .المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
4. القيسي، ايناس عبد الرحمن، (2007)" دور اجراءات التدقيق في محاربة الفساد الإداري و المالي " المعهد العربي للمحاسبين القانونيين .