

دور معايير الرقابة الحكومية GAO في الحد من بعض الظواهر
السلبية على وفق استراتيجية مكافحة الفساد / دراسة حالة لمكتب
المفتش العام في وزارة الإعمار والإسكان

أ.م.د. محمد احمد حمد / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد
الباحث / فضيلة شمخي كاطع

المستخلص :

يهدف البحث الى تشخيص بعض الظواهر السلبية (التزوير والتلاعب والإختلاس) التي تم الكشف عنها خلال السنوات (2010 – 2014) وهي المدة المحددة ضمن الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد التي أطلقها المجلس المشترك لمكافحة الفساد في العراق وقياس فجوة تطبيق معايير الرقابة الحكومية على وفق المعيار الأمريكي GAO وتبيان إمكانية تطبيق تلك المعايير. جرى جمع البيانات والمعلومات من التقارير الخاصة بقضايا الفساد واللقاء مع (42) موظفاً وإستعمال قائمة فحص أعدت لهذا الغرض. تم إستعمال مجموعة من الأدوات الإحصائية التي تمثلت بـ (الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الارتباط بيرسون ومعامل الإنحدار المتعدد). توصل البحث لمجموعة من الأستنتاجات كان أبرزها إمكانية تطبيق معايير الرقابة الحكومية GAO الأمريكية من قبل مكتب المفتش العام في وزارة الإعمار والإسكان للحد من بعض الظواهر السلبية التي تم الكشف عنها على وفق إستراتيجية مكافحة الفساد. كما توصل البحث الى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة توجّه إدارة المكتب المبحوث للتعرف على معايير الرقابة الحكومية ومكوناتها وكيفية الإفادة منها بوصفها توفر الحد الأدنى من الإرشاد والتوجيه لضمان الأداء المتميز والنجاح في تحقيق أهداف إستراتيجياتها .

المصطلحات الرئيسية للبحث / الرقابة ، معايير الرقابة الحكومية GAO ، الفساد المالي والإداري.



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

العدد 90 المجلد 22

الصفحات 198-217

*مستل من بحث دبلوم عالي رقابة وتفتيش

المقدمة

الإهتمام المتزايد بظاهرة الفساد المالي والإداري جعل من المتوقع أن تعمل إدارات مكاتب المفتشين العامين على توجيه عملية المراجعة والتفتيش والفحص نحو هذه الإهتمامات لإحتوائها وتفادي إنتشارها وذلك بالسعي لإيجاد مستوى أداء للتغطية الرقابية وذلك من خلال تحديد الإطار الشامل للخطوات والأفعال المتوازنة والمنظمة والهادفة التي ينبغي إتباعها لتأمين صورة معقولة والعمل بشكل جماعي بإعتبار أن القضايا المعنية بالرقابة هي قضايا معقدة ولأن مرتكبوا الفساد يميلون الى التصرف بذكاء وبراعة في إخفاء الأدلة التي تكشف النقب عن أعمالهم وأن يكون تركيز إستراتيجية رقابتها بشكل أكبر على الجوانب والعمليات التي تميل الى الفسادون هنا تبرز أهمية البحث المتمثلة بجلب إنتباه مجتمع البحث ومكاتب المفتشين العموميين الى أهمية تطبيق معايير الرقابة الحكومية GAO الأمريكية لتكون أداة فاعلة ومهمة إذ أنها تعزز الدور الرئيس للرقابة في الحفاظ على المساءلة وتوفير المعلومات اللازمة في الحد من بعض الظواهر السلبية.

خطة البحث : تضمن هذا البحث أربعة مباحث انصرف الأول لمنهجيته - الثاني الإطار النظري الذي كان على ثلاث محاور (الرقابة ، المعايير الرقابية ، الفساد المالي والإداري) - الثالث الإطار العملي - الرابع الإستنتاجات والتوصيات .

المبحث الأول / منهجية البحث والدراسات السابقة

أولاً - مشكلة البحث (Research Problem) : أن تفاهم ظاهرة الفساد المالي والإداري (التزوير والتلاعب والإختلاس) في مفاصل الدوائر الحكومية تتطلب بذل جهود حثيثة من قبل الأشخاص العاملين في مكتب المفتش العام والقيام بدورهم الرقابي وذلك بإتباع طرائق علمية وعملية من خلال قيامه بتبني معايير رقابية يسيرون على هديها في كافة مراحل عملية المراجعة. تم إختيار معايير الرقابة الحكومية GAO الصادرة عن مكتب المساءلة الحكومي الأمريكي المتعارف عليها التي هي من ضمن المعايير التي يتم تطبيقها من قبل مكاتب المفتشين العامين في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك لضمان سلامة النشاط المالي والإداري ويمكن صياغة المشكلة من خلال التساؤلات الآتية :-

- 1- هل هناك تطبيق لمعايير الرقابة الحكومية التي تُجيزها استراتيجية مكافحة الفساد ؟
- 2- هل أن تطبيق معايير رقابية خُفض من حالات الفساد ؟

ثانياً - أهمية البحث (Research Importance) : لأهمية موضوع الظواهر السلبية التي تم تشخيصها خلال السنوات (2010 - 2014) هي المدة التي تمثل (الخطة الاستراتيجية الوطنية) من قبل مكتب المفتش العام في وزارة الإعمار والإسكان ، الامر الذي يتطلب الوقوف هنا على إيجاد طرائق علمية وعملية مدروسة لأداء عمليات الفحص والمراجعة والتفتيش التي تنفذ من قبل الأشخاص العاملين في المكتب وذلك بتطبيق معايير رقابية حكومية GAO التي تحدد (المواصفات والمتطلبات الشخصية اللازم توافرها بمن يقوم بالمهام الرقابية والمواصفات الفنية لإعداد التقرير) وتوفر الحد الأدنى من التوجيه والإرشاد.

ثالثاً- أهداف البحث (Research Objective) : تشخيص بعض الظواهر السلبية التي تم الكشف عنها خلال السنوات (2010 - 2014) وقياس فجوة تطبيق معايير الرقابة الحكومية على وفق المعيار الأمريكي GAO وتبيان إمكانية تطبيقها في المكتب المبحوث وتبيان أهميتها عند تطبيقها بشكل علمي ومدروس للحد من بعض الظواهر السلبية .

رابعاً- منهج الدراسة : إعتد البحث على منهج دراسة حالة " Case Study " كوسيلة لجمع البيانات والمعلومات وهي دراسة وصفية يمكن تعميم نتائجها على الحالات الأخرى المشابهة أو الإستفادة من نتائجها على حالات أخرى شرط أن تكون الحالة مشابهة أو ممثلة للمجتمع الذي يراد الحكم عليه بحيث تستخدم أدوات قياسية موضوعية .

المبحث الثاني / الإطار النظري

المحور الأول : الرقابة مدخل مفاهيمي :

أولاً : مفهوم الرقابة :

تم تعريف الرقابة من قبل الباحثين (Knootz & Weihrich , 2009 ; 25) على أنها " قياس وتصحيح الأداء الفعلي والتنظيمي لضمان أن الأعمال تتوافق مع الخطط وتتضمن قياس الأداء مقابل الأهداف والخطط والتي يتبين فيها الانحرافات عن المعايير والعمل على تصحيحها. ويرى (Armstrong , 2008 ; 41) أنه لتحقيق رقابة فاعلة ينبغي إتخاذ الخطوات الخمس : الخطوة الأولى إقرار ما يُراد رقبته أي تحديد هدف الرقابة. الخطوة الثانية إقرار كيفية القياس ومراجعة الأداء. الخطوة الثالثة استخدام نسب التحليل للمقارنة وتحليل الاختلافات والمشاكل. الخطوة الرابعة وضع نظام الرقابة أما الخطوة الخامسة والأخيرة هي الإدارة بالاستثناء.

ثانياً : أهمية الرقابة :

تعدّ الرقابة الوظيفة الرئيسية الرابعة في الإدارة ومن خلالها يمكن التأكد من أن العمل يسير بصورة جيدة نحو تحقيق الأهداف والخطط الاقتصادية فضلاً عن وظائف الإدارة الأخرى ويعتبر كل من التخطيط والرقابة وظيفتين متلازمتين تعتمد كل منهما على الأخرى ولذلك فإن للرقابة دوراً مهماً في مساعدة المنظمة ، وهذا ما بينه كل من (Bartol & Martin , 1991 ; 595) ومن خلال خمس تحديات : التحدي الأول هو التغلب على المعوقات والمشاكل في حالات اللاتأكد إذ أن الأعمال عادةً قد لا تتماشى مع الخطط الموضوعة أو أهداف المنظمة التي يتم تنفيذها وتحقيقها كذلك للتغيير المستمر للعوامل البيئية. التحدي الثاني هو تتمثل مهمة الرقابة في الكشف عن الأعمال التي تتصف بالمخالفات لذا فإن الكشف المبكر للأشياء غير العادية في الغالب يوفر للمنظمة الوقت والمال والجهد والحد من المشكلات أو المصاعب التي قد تصبح أكثر تعقيداً. التحدي الثالث هو تحديد الفرص إذ تتمثل أهمية الرقابة في التركيز أو الإشارة الى المواقف أو العمليات التي تؤدي بصورة جيدة وغير متوقعة والتي من شأنها أن تُنبئ وتُوجه الإدارة الى فرص مستقبلية محتملة. التحدي الرابع التعامل مع المواقف المعقدة إذ قد يتسع حجم المنظمة أو ترتبط بمشاريع عمليات كبيرة وبالتالي لا بد من استخدام وظيفة الرقابة لتعزيز عملية التنسيق ولكون العمل في ظل القواعد الدولية غالباً ما يؤدي الى زيادة درجة التعقيد أو الصعوبات التي تواجهها المنظمة مما يدعوا الى ضرورة وجود نظام رقابي فعال. أما التحدي الخامس لا مركزية السلطة إذ أن وجود نظام رقابي فعال يعزز في إتخاذ القرارات وذلك بتفويض السلطات للمستويات الإدارية الدنيا وتوزيع الصلاحيات والتنسيق بين الأنشطة لغرض أن تكون المنظمة فاعلة في تحقيق أهدافها وهذا يعني أن وظيفة الرقابة تساعد الإدارة في تجاوز المحددات والقدرات الإنسانية وتكون أكثر قدرة على التكيف مع معطيات المنظمة وإحتياجاتها كما أنها تساعد في عملية التنظيم في استخدام الموارد المختلفة لتحقيق النتائج المرغوبة.

ثالثاً : خصائص الرقابة الفعالة :

يمكن إيجاز أهم الخصائص التي يتطلب توفرها في نظام الرقابة الفعال (Drucker , 2009 ; 495) : ينبغي أن يتناسب ويتلائم مع طبيعة نشاط المنظمة وحجمها وظروف العمل فيها و يتميز بالسهولة والوضوح والبساطة في الهدف والأسلوب والمعيير وفي نظام التبليغ عن الانحرافات أو الخلل عند إكتشافه وأن يكون من أهم أسس نظام الرقابة. يتمتع بالمرونة وأن تكون الوسائل الرقابية والمعايير المستخدمة قابلة للتطوير والتعديل وذلك للتغيير المستمر في ظروف تنفيذ العمل وأن تتم في الوقت المناسب والمحدد للقيام به. تساهم في إختصار الوقت والجهد المبذول على عمليات الرقابة. ويتم حشد الكفاءات المتميزة للقيام بعمليات تقييم الأداء وتوفير جميع مستلزمات نجاحها في عملها من خلال دورات تدريبية وحوافز من أجل إنجاز عملية الرقابة. وأخيراً يكون القصد منها إيجابياً إذ أن إكتشاف الأخطاء وتصحيحها ومنع تكرارها من أجل تحسين الأداء ويشكل تحديد الانحرافات وإبراز أوجه القصور في الأداء جزءاً رئيساً في عملية الرقابة إلا أن تلك العملية سوف تتسم بالنقص ما لم يكن هناك تشخيص لأسباب الانحراف.

رابعاً : أساليب الرقابة:

ستتم الإشارة هنا الى بعض من أساليب الرقابة هي :-

1- الملاحظة والمشاركة (Observation) على الرغم من وجود مقاييس يعتمد عليها القائم بالرقابة الا انه لا بد من الملاحظة الشخصية والمناقشة مع القائمين بالتنفيذ الذي يتابع أدانهم فالمواجهة الشخصية بين المسؤول عن الرقابة والمسؤول عن التنفيذ أو الأداء والمناقشة بينهما لها مفعول أقوى من التقارير في كثير من الأحيان (ناجي ، 2011 : 51). يطبق هذا الأسلوب الرقابي في أغلب الأحيان عن طريق مراقبة الوحدات وملاحظتها أثناء القيام بالعمل وتتم عادة من قبل الرؤساء والمشرفين في مستويات الإدارة المختلفة بهدف تصحيح ما يقع من أخطاء فور وقوعها للوقوف على طريق أداء الأعمال ومراجعة النتائج المتحققة . وهذه الرقابة الدائمة والمستمرة متاحة لنظم الرقابة الداخلية (الكفراوي ، 2013 : 78) .

2- التفتيش (Inspection) هو من الوسائل المهمة والفعالة لإجراء الرقابة فعن طريقه يتم الوقوف على مدى سلامة سير الأعمال أو مدى إتفاقها مع المستوى المطلوب وأن أداءها يساعد على تحديد الإجراءات التصحيحي الذي ينبغي إتخاذه في حالة ما إذا كانت هناك نتائج سلبية وقد فرق البعض من الباحثين بين التفتيش والمراجعة إذ أن المراجعة يتم إجراؤها - غالباً - بصفة دورية وبعلم مسبق من جانب الخاضعين لها في حين أن التفتيش وإن كان يمكن إتمامه بصفة دورية إلا أنه غالباً ما يتخذ سمة المفاجئية أو عدم العلم المسبق بإجرائه (الأحول ، 2013 : 94 - 95). يستخدم هذا الأسلوب حين لا يتمكن المراقب من مداومة الملاحظة والمتابعة وإستمرارية المراجعة والفحص وشمولها فيتبع أسلوب التفتيش المفاجيء على الوحدات للتأكد من سلامة تصرفاتها. يجري التفتيش عن طريق الانتقال الى مواقع العمل لفحص السجلات والوثائق والمستندات الرسمية وغير ذلك من أوراق لمعرفة مجريات العمل ومدى تحقق الأداء والإنجازات وأوجه سلامتها ومواطن الخلل والكشف عن أسبابه وتحديد المسؤول عنه ويكون للتفتيش صوراً متعددة فقد يكون دورياً أو فجائياً وقد يكون مالياً أو فنياً وقد يكون كلياً أو جزئياً وينبغي مسبقاً إعداد برامج لعملية التفتيش لغرض تحقيق أهدافه(شيحا ، 2004 : 424).

3- الشكاوى: وهي تمثل الطلبات المقدمة الى الأجهزة الرقابية بهدف تحريك نشاطها وعملها أزاء التحقيق حول حادثة أو واقعة أو خلل في بعض الأعمال أو السلوكيات (خليل، 2011: 188). ويمكن القول أن الشكاوى هي تعبير عن إرادة أحد الأفراد أو الأشخاص المعنوية يتضمن تضرراً من مخالفة تمت للقانون سواء كان الضرر شخصياً واقعاً على الشاكي أم ضرراً واقعاً على المجتمع .

4 - التقارير : هي التي يقوم بإعدادها المدبرون والأشخاص المنوط بهم ممارسة مهام رقابية وهي تتصف بأنها أكثر دقة ويسهل حفظها وإسترجاعها إذا لزم الأمر (القيوتي، 2013 : 286). فهي عرض رسمي للحقائق الخاصة بموضوع أو مشكلة معينة عرضاً تحليلياً وبطريقة مبسطة يكون فيه ترجمة الأحداث التي تواجهه أو تقوم به المنظمة. (الطراونة وعبد الهادي ، 2011 : 71) .

5-المراجعة : يُنظر الى عملية "المراجعة " على أنها إحدى الأساليب الرقابية وذلك بكونها مهمة وطريقة عادلة وموضوعية لتقييم البيانات في السجلات فعند القيام بعملية المراجعة نحاول إختبار صدق وكفاءة تنظيم السجلات التي تعد وثائق قانونية لا يمكن إهمالها وأنها وسيلة أو أسلوب يجبر المنظمة وإدارتها على توخي الحذر والتحلي بالأمانة من جانب الموظفين لحماية الموارد المالية التي بحوزتهم أو تقع تحت تصرفهم (عباس، 2001 : 85). أنها تسعى للحصول على أدلة (حقائق تدعمها بيانات موثوقة) المتعلقة بالأنظمة أو أي نشاط تتم مراجعته وتحديد لأي مدى تلبية هذه الأنظمة والأنشطة للمعايير المحددة والتي ينبغي أن تتم بموضوعية ودون تحيز (5 ; Arter , et . al , 2012). هناك من قام بعرض أهداف المراجعة الى مجموعتين رئيسيتين (السويسي ، 2011 : 48) نقلاً عن (الجمل ، 1973) و (جمعة ، 2005) هما :-

أ- الأهداف التقليدية للمراجعة هي التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات والحرص على إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير والعمل على تقليل فرص إرتكاب الأخطاء عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية. إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج أعمال المنظمة .

ب- الأهداف المتطورة هي مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول الى الهدف المحدد وتقييم نتائج الأعمال من خلال مقارنتها بما كان مستهدفاً وتحقيق أقصى كفاية ممكنة عن طريق القضاء على الإسراف في جميع نواحي المنظمة وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الإقتصادية والإجتماعية لأفراد المجتمع .

المحور الثاني : المعايير الرقابية

أولاً – مفهوم المعايير الرقابية :

تعد " المعايير الرقابية " مصدراً لإثراء وظيفة الرقابة ووضع الأسس العامة لإرساء إجراءات المراجعة وتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمراجع بما يساعد على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها. تتضمن المعايير الرقابية متطلبات وتوجيهات تتعلق بالأخلاقيات والإستقلالية وبكفاءة المراجع وأحكامه المهنية وأداء العمل الميداني وإعداد التقارير (عبد الصبور ، 2003 : 10). تتكون هذه المعايير من ثلاث مجموعات الصادرة عن مكتب المساءلة الحكومي الأمريكي وبكتابتها الموسوم " معايير الرقابة الحكومية الذي أطلق عليه اسم الكتاب الأصفر (Yellow Book) *¹ تم إختيار فقط عشرة وهي المعايير المتعارف عليها .

1- المعايير العامة (General Standards) : ترتبط بالتكوين الشخصي للقائم بمهمة الرقابة ويقصد بها أن تتم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالبة أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم وتعد شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لمهمة الرقابة (دحدوح و القاضي ، 2009 : 63) . وتنطوي المعايير العامة على المعايير الآتية :-

أ – معيار الإستقلالية **Independence Standard** : يرى كل من (الصبان وآخرون ، 2004 : 80) بأنه يمكن تحديد ثلاثة أبعاد للإستقلالية التي من خلالها يمارس المراجع مسؤوليته البعد الأول الإستقلالية في إعداد برنامج المراجعة أي الحرية من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة. البعد الثاني الإستقلالية في مجال الفحص أي بُعد المراجع عن أية ضغوط أو تدخل في عملية إختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي تخضع لعملية الفحص. البعد الثالث الإستقلالية في مجال إعداد التقرير أي عدم وجود تدخل أو وجود ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم إكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي .

ب – معيار العناية المهنية اللازمة*² **Due professional care Standard** : العناية المهنية اللازمة هو المعيار العام الثاني الذي يتطلب بذل العناية الواجبة أثناء المراجعة وإعداد التقرير إذ يتطلب تخطيط وتنفيذ كل خطوة من خطوات المهام الرقابية وأن يكون المراجع على حذر وإجتهاد عند أداء المهمة وأن الإمتثال الكامل لهذا المعيار يستبعد أي تقصير أو الإغفال عن الأساسيات من قبل القائم بالمهمة الرقابية (Whittington & Pany , 2004 ; 33) .

ج – معيار الكفاءة **Competence Standard** : المقصود بالكفاءات هو ذلك المحتوى من المهارات والوظائف التي يجب أن يمتلكها أو ينبغي أن تتوافر لديه لتأدية عمله وإنجازه بفاعلية فهناك إرتباط بين الكفاءة وإتمام العمل إذ أن العمل يتوقف على القدرة المهارية والمعرفية والمعلوماتية (العجمي ، 2010 : 214) . ويرى (دحدوح والقاضي ، 2009 : 88) بأنه يمكن تقسيم الكفاءة المهنية الى مرحلتين : الأولى بلوغ الكفاءة المهنية : وهذا يتطلب مستوى عالياً من الثقافة العامة وبعد ذلك تعليماً متخصصاً وتدريباً وإمتحاناً في الموضوعات المتعلقة بالمهنة. أما الثانية هي المحافظة على الكفاءة ، إذ يتم ذلك من خلال الإطلاع المستمر على التطورات الحاصلة في المهنة بما في ذلك الإصدارات الوطنية والدولية وأية أنظمة ومتطلبات قانونية أخرى .

¹النسخة العربية لهذا الكتاب كانت بعنوان " المعايير الرقابية " الموقع الإلكتروني لهذا المكتب www.gao.gov

²*المعيار لدى GAO باسم الحكم المهني " Professional judgment " وقد تم استخدام بذل العناية المهنية اللازمة لكونه المعيار المتعارف عليه في العراق والدول العربية وهذا ما تأكد للباحثة في المصادر التي تم الاطلاع عليها.

2 - معايير العمل الميداني (Standards of field work) : تحدد معايير العمل الميداني الإطار لتأدية وإدارة العمل الرقابي . وهي متعلقة بالمعايير الرقابية العامة التي تضع المتطلبات الأساسية لتأدية الواجبات التي تقع في نطاق المعايير الميدانية كما أنها ترتبط أيضاً بمعايير صياغة التقارير والتي تغطي أوجه الإتصالات الخاصة للرقابة حيث تشكل نتائج تنفيذ المعايير الميدانية (الجور، 1999: 35) . وهذه المعايير تنطوي على:-

أ- معيار التخطيط **Planning Standard** : على المكلف بالمهام الرقابية وضع خطة عمل مكتوبة تتلائم والمعطيات التي تفرضها بيئة الجهة الخاضعة للرقابة كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص والمراجعة سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل. من ناحية أخرى فإنه مُطالب أيضاً بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم بوصفه المسؤول الأول والمباشر عن المهام الرقابية (مازون ، 2011 : 22) . وقد أشار مجلس المعايير للمراجعة والتأكيد الدولي في معيار المراجعة رقم (300) الموسوم وهذا ما ذكره (جمعة ، 2011 : 250 - 272) بأن التخطيط الملائم للمهمة تساعد في : العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات المهمة في المهام الرقابية. بأن المشاكل المحتملة قد شخصت وحلها في الوقت المناسب - عملية الرقابة تدار بشكل مناسب وبأسلوب فعال وكفوء. التكلفة المناسبة للعمل لأعضاء فريق العملية . كذلك يسهل توجيه أعضاء الفريق والإشراف عليهم ومراجعة عملهم .

ب - معيار الرقابة الداخلية **Internal Control Standard** : تم تعريف الرقابة الداخلية بأنها " مجموعة النظم الرقابية المالية وغير المالية التي تضعها الإدارة " (التميمي ، 2006 : 81). يرى (الدراوي والسرايا، 2009 : 244 - 245) أن الفحص المبني لنظام الرقابة الداخلية يساعد التعرف على " الهيكل الإداري للمنظمة وما يحتويه من مستويات إدارية متعددة وعلى توزيع خطوط السلطة والمسؤولية داخل هذه المستويات وطبيعة خطوط الإتصال فيها أفقياً ورأسياً كذلك طرائق الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المنظمة وعلى وظائف وخدمات المراجعة الداخلية وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة وعلى أنواع المعاملات التي تقوم بها المنظمة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها وعلى طرائق معالجة البيانات التي تتبعها الجهة الخاضعة للرقابة يدوياً أو إلكترونياً . وقد بين (محمد، 2004 ، 362) أن فهم وإستيعاب نظام الرقابة الداخلية بمفهومه الواسع وتقييمه لتحديد مدى الإعتماد عليه يمكن أن يتم من خلال إتباع المنهج النظري (قائمة الإستبانة وطريقة المذكرة المكتوبة وطريقة خرائط التدفق) التي تمكن المراجع أخذ فكرة وافية عليه غير أن هذا التقييم لن يوثق ثماره المرجوة ما لم يعاضده تقييم عملي للإجراءات المتبعة فعلاً وتحديد الفروق بين المفترض وجوده والموجود فعلاً حتى يتسنى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة بشكل سليم .

يمكن تلخيص طريقة قائمة الإستبانة (الإستقصاء) ، تكون هذه الطريقة على شكل إستفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما أن تكون عليه الرقابة الداخلية (سليمان ، 2014 : 122) . أما طريقة الملخص التذكيري : يشمل هذا الملخص على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة إسترشادية للمراجع عن تقييمه للرقابة الداخلية في المنظمة (الخاضعة للمراجعة أو للرقابة) (الصحن وأخرون ، 1989 : 279) . طريقة خرائط التدفق : يمكن القول أن خريطة التدفق ما هي إلا تعبيراً شكلياً لنظام ما أو مجموعة من العمليات المتتالية يتم تصميمها لوصف تدفق العمل (أرنست يونغ ، 2004) .

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية الى : الرقابة المحاسبية (Accounting Control) : تشمل كافة الوسائل والإجراءات التي تهتم بالتحقق من دقة البيانات المحاسبية ومأمونيتها والإعتماد عليها (Reliability) سواء كان ذلك في مرحلة تسجيل هذه البيانات أم في مرحلة تبويبها أم عند عرضها وتحليلها (ابو هيبه ، 2012 : 27) . الرقابة الإدارية: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الإلتزام بالسياسات والقرارات الإدارية (عبد الله، 2004 : 229) . نظام الضبط الداخلي (Internal Check System) هي مجموعة من الوسائل التي تعتمد على الإدارة والتي تحتوي على كافة الوسائل التنسيقية والضوابط التي تُعتمد لغرض حماية الأصول والتحقق من دقة ومدى الإعتماد على المعلومات ولتقييم كفاءة العمليات وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوع (الطحان ، 1977 : 217) .

قسم المراجعة الداخلية ، تعد المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية إذ أن بدونها لا يعد كافياً لضمان كفاءة تنفيذ السياسات ودقة الأداء في التنفيذ فهي نشاط تقييمي مستقل يقوم به شخص أو قسم مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام في المنظمة . ويمكن القول بأن قسم المراجعة الداخلية (قسم التدقيق الداخلي) يعد عنصراً مهماً من عناصر الرقابة الداخلية إذ أنه يعمل على التأكد من تشغيل جميع عناصر نظام الرقابة الداخلية والتأكد من دقة وفعالية هذا النظام ولتقييم نظام الرقابة الداخلية .

ت- معيار الإلتزام والتقييد بالقوانين والأنظمة **To Comply with Laws and Regulations Standard** :³ عندما تكون القوانين واللوائح وغيرها من متطلبات الإلتزام المتعلقة بالجهة الخاضعة للرقابة ذات أهمية بالنسبة الى أهداف المهمة الرقابية ينبغي هنا التخطيط بطريقة تكفل ضماناً معقولاً للإلتزام بهذه المتطلبات . كما ينبغي أن يكون متفطناً الى الحالات والمعاملات التي قد تدل على وجود أعمال غير قانونية أو سوء استخدام . وقد نحتاج الى تحديد مدى تأثير هذه الأعمال على نتائج المهمة الرقابية (INTOSAI ، دليل الارشادي رقم 3000 ، 2004 : 53) . فعلى المراجع إمتلاك فهم كاف للقوانين والأنظمة لغرض الأخذ بها عند الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول الإلتزام بهذه القوانين والأنظمة (IFAC ، 2008 : 317) .

ث - معيار الإشراف **Supervision Standard** : معنى الإشراف هو متابعة العمل الرقابي وتوزيع المهام بين أعضاء الفريق كل حسب خبرته وكفاءته وتخصسه والإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها (مازون ، 2011 : 32) ويتضمن الإشراف على المهمة الرقابية توفير إرشادات وتوجيهات كافية للأشخاص الذين تم تعيينهم للقيام بالمهمة وذلك لتناول أهدافها وتطبيق المعايير السارية مع مواصلة الإطلاع على المشكلات المهمة التي تعترضهم ومراجعة العمل الذي تم القيام به وتوفير تدريب فعال أثناء الخدمة (GAO ، 2007 : 103) .

3- معايير التقرير (**Standards of reporting**) : التقرير هو " عبارة عن وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة ، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل " (وديان والوقاد ، 2010 : 243) . وتتضمن هذه المعايير من :

أ- إعداد التقرير (الشكل والعرض) **Form and Displaying** : ويمكن إيجاز النواحي الشكلية للتقرير في أنه يتضمن تاريخ إعداده حتى تتحدد مسؤولية المراجع في العمليات التي تقع بين تاريخ الميزانية الخاضعة للمراجعة وتاريخ التقرير وأن يُراع الدقة والوضوح في إختيار العبارات والمصطلحات والتي لا تحمل أكثر من معنى واحد ومتعارف عليها بين الجميع ، إيضاح المخالفات إن وجدت في تقريره بشكل واضح ومباشر لعدم اللبس أو تغيير المقصود منها ويجب أن يوقع المراجع على تقريره بشخصه وليس بمعرفة أحد مندوبيه أو مساعديه (وديان والوقاد ، 2010 : 244) .

ب- محتوى التقرير **Report Contents** : يعد المراجع تقريراً رقابياً يتضمن وصفاً لأهداف المهمة الرقابية والنطاق والمنهجية المستعملة في تناول تلك الأهداف إذ يحتاج مستعملي التقرير الى هذه المعلومات لفهم الغرض من المهمة الرقابية وطبيعتها والتي تم القيام بها ومداهما وسياق موضوع التقرير ومنظورها وأية قيود مهمة على أهداف المهمة الرقابية أو نطاقها أو منهجيتها. وقد تختلف أهداف المهمة الرقابية إختلافاً كبيراً لذلك يجب أن يُعبر عن الأهداف بأسلوب واضح ومميز ومحايد يتضمن الافتراضات ذات العلاقة بما فيها السبب الذي جعل الجهاز الرقابي يقوم بالمهمة والغرض الباطني للمهمة الرقابية والتقرير الناجم عنها. ينبغي أن يكون من ضمن محتوى التقرير معلومات مدعومة بإثباتات رقابية ذات صلة وأن يكون مستقلاً وموضوعياً ونزيهاً وبناءً (INTOSIA ، دليل رقم 400 ، 2001 : 2) .

³ نص المعيار المذكور في الكتاب الأصفر الخاص بهذه المعايير هو " المتطلبات القانونية والنظامية ، العقود ، الاتفاقيات " أي يتطلب من المراجع الحصول على الأدلة الكافية بشأن قيام الجهة الخاضعة للرقابة " محل المراجعة " بالإلتزام بالقوانين والأنظمة الخاصة بها وهذا المضمون يشابه ماورد ذكره في المعيار أنفاً والمطبق في الدول العربية والعراق .

ت - توزيع التقرير **Distributing Report** : يتطلب أن يحدد التقرير تلك الجهات التي سيتم إرسال التقرير إليها بحسب ظروف المهمة الرقابية واللوائح والممارسات لكل جهاز رقابي (عبد الصبور ، 2008 : 9) .
يوجه التقرير عادةً إلى الجهة التي كلفت المراجع أو إلى الجهة المشار إليها في القوانين ذات الصلة بتقديم تقارير خاصة (الالوسي ، 2003 : 295 - 294).

المحور الثالث : الفساد المالي والإداري

أولاً : مفهوم الفساد :

لقد تنوعت المصادر والأدبيات التي تناولت مفهوم الفساد إذ أنه قد ترد مصطلح الفساد بحسب حالها وشكل وقوعها وتأثيرها وبيئة ظهورها وكلها تعني بشكل عام إخراج الشيء الصالح عن غايته والإخلال بالتوازن (علي وآخرون، 2012: 282) . فقد ورد مصطلح الفساد: في معاجم اللغة هو في (فسد) ضد صلح " الفساد لغة البطلان . فيقال فسد الشيء أي بطل واضمحل ، ويأتي التعبير على معان عدة بحسب موقعه . فهو "الجذب أو القحط " (يوسف ، 2011 : 125) . فالفساد " يتضمن سوء استخدام الثقة ، بصفة عامة تلك التي تشتمل على السلطة العامة ، مع تحقيق فائدة خاصة ، والتي غالباً وبصورة مطلقة دائماً تأتي دائماً في شكل أموال " (جونسون ، 2009 : 22) . عندما نستخدم مصطلح الفساد في مجال العلوم الاجتماعية هي عادةً تتفق مع الرأي القائل بأن هذه الظاهرة لها عواقب سلبية على المجتمع (1 ; Anderson , 2002) . لذا جاء تعريف الفساد (Corruption) في قاموس العلوم الاجتماعية الأمريكي بأنه " إستغلال السلطة للحصول على منفعة أو فائدة أو ربح لصالح فرد أو جماعة أو طبقة عن طريق إنتهاك حكم القانون أو الخروج على معايير السلوك الأخلاقي الرفيع " (Could & Kolb , 1964) (الشيخلي ، 2003 : 3) . وأخيراً وصف (Kalitgaur) الفساد بأنه " جريمة متعمدة وليس مجرد نزوة عارضة حقاً أن هناك قديسين يقاومون الإغراءات كافة . وهناك موظفون رسميون شرفاء يقاومون بشدة ولكن عندما يكون حجم الرشوة كبيراً وإحتمالات القبض على المرتشي ضئيلة ، والعقوبة بعد القبض عليه بسيطة فإن كثيراً من الأشخاص العاملين سوف يستسلمون " (البدرابي ، 2007 : 14) .

ثانياً : أنماط وأنواع الفساد:

للفساد صور وأنماط متعددة تمارس في مختلف نواحي الحياة العملية وهي ذات تأثيرات مختلفة ، بعضها خطيرة ومدمرة وأخرى أقل خطورة ، (عبد ونعمان ، 2011 : 68) . ويتخذ الفساد عدة أنماط وسيتم في البحث التعرض إلى نمطين هما :-

1- الفساد الإداري : يتعلق بمظاهر الفساد والإنحراف الإداري أو الوظيفي فهو كما يرى (محمود ، 2012 : 307) بأنه كافة الممارسات والأنشطة التي تتم داخل الجهاز الإداري الحكومي والتي تؤدي فعلاً إلى إنحراف الجهاز عن أهدافه الأساسية المتمثلة بتحقيق المصلحة العامة وهذا الإنحراف قد يكون بشكل فردي أو جماعي منظم . وأيضاً يرى (الشمري والفتلي، 2011 : 23) بأنها تلك المخالفات التي تصدر عن الموظف العام أثناء تأديته لمهام وظيفية في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية . تتنوع أشكال الفساد الإداري بتنوع الأجهزة العامة وأنشطتها وكذلك السلوك البشري الذي يرتكب الفساد وقد تم تلخيصها من قبل (الشمري والفتلي ، 2011 : 51) و (علوان ، 2007 : 62) و (محمود ، 2008 : 58) و (مزهر : 2009 : 132) و (عبد اللطيف ، 2014 : 122) نقلاً عن (خليفة ، 2009) :

أ- الإنحراف التنظيمي : وهو مجموعة من الظواهر السلبية التي تمثل إخلالاً بواجبات الوظيفة العامة من قبل موظف الخدمة العامة وتمثل أهم هذه الأشكال هي :

- 1-عدم تحمل المسؤولية : تخوف الموظفين وعدم تحملهم المسؤولية يدفعهم إلى تجزئة إجراءات المعاملة الواحدة بين عدة أشخاص لإعتقادهم أن زيادة متخذي القرار يتناسب عكسياً مع احتمال التعرض للمسؤولية على الرغم من أن قرار بعض المعاملات لا يحتمل على أساسه الموظف أي مسؤولية .
- 2- إمتناع الموظف عن تأدية العمل المطلوب إذ يتهرب الموظف في بعض الأحيان من ممارسة الصلاحيات المخولة له وهذا ناتج عن عدم ثقة الموظف بقدراته وخوفه من الوقوع في الخطأ وتحمل نتائجه لما يترك آثار سلبية.

3- السلبية ، ويقصد بها جموح الموظف الى عدم إبداء الرأي واللامبالاة وذلك لإنخفاض الروح المعنوية وعدم ارتباطه بالعمل والإدارة كذلك مقاومة التغيير وعدم الرغبة في التجديد وإنخفاض الرغبة في التعلم والتدريب لإكتساب المهارات .

ب - الإنحراف السلوكي ، يقصد به تلك المخالفات الإدارية التي يرتكبها الموظف وتتعلق بمسلكه الشخصي وتصرفه ومن أهمها :-

- 1- عدم المحافظة على كرامة الوظيفة كارتكاب الموظف لفعال مخل بالحياء في العمل.
- 2- سوء استعمال السلطة أو الإنحراف بها ، يقصد بذلك الإستخدام العمدي من قبل الإدارة لسلطتها لتحقيق هدف خاص أو مغاير لشغل الوظائف العامة بأشخاص غير مؤهلين مما يؤثر في إنخفاض كفاءة الإدارة في تقديم الخدمات والإنتاج .

2- الفساد المالي : يتمثل بمجمل الإنحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومنظمتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية (الشمري والفتلي ، 2011 : 23) . ويرى (السكرانة ، 2011 : 31) بأنه مخالفة القواعد والأحكام المالية المنصوص عليها داخل المنظمة وفرض المغارم : وتعني قيام الموظف بتسخير سلطة وظيفته للإنتفاع من الأعمال الموكلة اليه في فرض الأتاوة على بعض الأشخاص أو إستخدام القوة البشرية الحكومية من العمال والموظفين في الأمور الشخصية في غير الأعمال الرسمية المخصصة لهم. الإسراف في إستخدام المال العام : تبديد الأموال العامة في الإنفاق على الأبنية والأثاث والمبالغة في إستخدام المقتنيات العامة في الأمور الشخصية وغيرها من الأمور وتعد هذه من أبرز العوامل التي تقود الى تبديد الثروة القومية .

ثالثاً : أسباب ظاهرة الفساد المالي والإداري :

تتعدد الأسباب الكامنة وراء بروز هذه الظاهرة وتفشيها في المجتمعات بالرغم من وجود شبه إجماع على كون هذه الظاهرة سلوكاً إنسانياً تحركه المصلحة الذاتية ، فهناك مجموعة من الأسباب العامة لهذه الظاهرة التي تشكل في مجملها ما يسمى بمنظومة الفساد ، إلا أنه ينبغي الملاحظة بأن هذه الأسباب وإن كانت متواجدة بشكل أو بآخر في كل المجتمعات إلا أنها تتدرج وتختلف في الأهمية بين مجتمع وآخر ، فقد يكون لأحد هذه الأسباب الأهمية الأولى في إنتشار هذه الظاهرة بينما يكون في مجتمع آخر سبباً ثانوياً (أبو دية ، 2004 : 3) . وقد أفاد بعض الباحثين الى أن الإنحراف يعود الى مجموعتين هما نفسية وسايكولوجية والتي تم توضيحها من قبل (Bashirie, 1994) (20 - 19 ; Rashidi & Babaei , 2014) أن سبب الظاهرة يعود الى مجموعتين من العوامل ، المجموعة الأولى: العوامل النفسية فضلاً عن الرغبة في السلطة، هناك ثلاث خصائص لدى الإنسان التي هي من العوامل المهمة في الإحتكار للسلطة : تجنيد وتوظيف الآخرين والأنانية والجشع. المجموعة الثانية : العوامل السايكولوجية الظروف المعيشية والملائمة بين السياسة والهيكلية المركزية وأسباب أيديولوجية. في حين يرى البعض (البكوع واحمد ، 2012 : 173) الى أن من أسباب الفساد المالي والإداري تعود الى :-

1- أسباب ودوافع داخلية تتعلق : بأسباب إقتصادية تتمثل بـ (الفقر ، سوء توزيع الدخل ، إنخفاض الأجور ، انتشار البطالة ، ارتفاع تكاليف المعيشة ... الخ) - أسباب سياسية ، توجهات السياسة الإقتصادية والتعليمية الخاطئة ، حصر نظام الإمتيازات على فئات معينة دون غيرها - أسباب ودوافع إجتماعية وثقافية بمخاطر الفساد ، إنتشار ثقافة الإستهلاكية -

2- أسباب ودوافع داخلية تتعلق بالمنظمة وبيئة العمل وتتمثل : بأسباب ودوافع إدارية ، تهاون الإدارة في معالجة الإنحرافات والفساد وعدم تطبيق الجزاءات الرادعة ، عدم ملائمة الهيكل التنظيمي ، تفشي البطالة المقنعة - أسباب تنظيمية وتشريعية ، وهي أسباب تتعلق بالبناء التنظيمي للوحدة والقواعد والإجراءات القانونية والتشريعية التي تنظم سير العمليات المالية والإدارية ، منها نقص وقصور التشريعات وحدث الفراغ التشريعي ، كثرة الإستثناءات والتوسع في منح السلطات التقديرية ، غموض النص القانوني ، ضعف النظم الرقابية الداخلية .

رابعاً : أبرز مظاهر الفساد المالي والإداري :

- من أبرز مظاهر الفساد المالي والإداري التي سيتم التطرق إليها في هذا البحث هي :
- 1 - التلاعب (Pettifogging) والتزوير (Counterfiting) : ويعني التديس أو التضليل بنية الغش أو إبداء طرف آخر، كإساءة عرض البيانات وتعهد إخفاء الحقائق المهمة وإظهار الوضع المالي في الميزانية العمومية على غير حقيقته وإظهار نتيجة الأداء والأعمال على غير حقيقتها والسعي لتحقيق ربح صوري من خلال التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد إخفاء عجز أو إختلاس نقدية أو بضاعة أو أي موجود آخر أو التلاعب من أجل تضخيم أرباح أو تحسين مركز مالي (عبد الله ، 2004 : 42) . أما التزوير فقد عرفت المادة (289) من قانون العقوبات رقم (111) لسنة (1969) المعدل بأن التزوير بأنه " تغيير بقصد الغش في سند أو وثيقة أو أي محرر آخر بإحدى الطرائق المادية والمعنوية التي بينها القانون تغييراً من شأنه إحداث ضرر بالمصلحة العامة أو بشخص من " الأشخاص " .
 - 2 - الإختلاس (Embezzlement) : هو " قيام الموظف العام أو من في حكمه بإدخال أشياء ذات قيمة مهما كانت هذه القيمة وجدت في حيازته بحكم الوظيفة العامة التي يشغلها الى ملكيته الخاصة دون وجه حق " (مليكة ، 2010 : 92) . وهو من صور جرائم الفساد المالي والإداري وله انعكاسات إقتصادية خطيرة تتمثل في كونه تبيد لأموال وممتلكات المجتمع ويعتبر ضرباً من ضروب خيانة الأمانة للشخص الذي عهدت اليه الأموال العامة بحكم توليه الوظيفة العامة (عيود ، 2010 : 122) .

المبحث الثالث / الإطار العملي

المحور الأول : تشخيص بعض من ظواهر الفساد :

- سيتم إستعراض بعض من القضايا التي تم الكشف عنها من قبل مكتب المفتش العام في وزارة الاعمار والاسكان خلال السنوات 2010 - 2014 وكالاتي :
- خلال سنة 2010 : الكشف عن وجود حالة تزوير في وثائق (31) معاملة إقراض لدى إحدى تشكيلات الوزارة التي تم ترويجها خلال السنوات (2005 - 2010) ، التزوير في السند العقاري وكتب صحة الصدور وقد بلغت مجموع مبالغها (25) خمسة وعشرون مليون دينار في محافظة بغداد و (20) عشرون مليون دينار بقية المحافظات ونفس الحالة تكررت في معاملات أخرى التي بلغ عددها (61) معاملة التي كانت تفاصيلها ، (6) معاملة لا يملك أصحابها أرض بإسمائهم و (31) معاملة مستمسكات مزورة و (24) معاملة بسند واحد مشترك .
- خلال سنة 2011 : الكشف عن وجود تلاعب في أسعار الفقرات الواردة ضمن جداول الكميات الخاصة بعطاء أحد المتقدمين الى مناقصة معن عنها من قبل إحدى تشكيلات الوزارة أدت الى زيادة مبلغ العطاء بمقدار (26510) ستة وعشرون مليون وخمسمائة وعشرة الف دينار ولدى مراجعة أوليات الموضوع تبين أن لجنة فتح العطاءات حددت مبلغ العطاء (539318)خمسمائة وتسعة وثلاثون مليون وثلاثمائة وثمانية عشر الف دينار في حين أن لجنة تحليل العطاءات اعتمدت ضمن توصياتها بإحالة العمل اليه بمبلغ (559328) خمسمائة وتسعة وخمسين مليون وثلاثمائة وثمانية وعشرون الف دينار ، أن سبب حدوث هذه الحالة هو أن المناقص لم يدرج أسعار فقرات العمل كتابية في جداول الكميات المقدمة من قبله في حقل الأسعار وهي التي ساعدت على القيام بذلك الذي كان خلافاً لتعليمات تنفيذ العقود رقم (1 لسنة 2008) بأنه في حالة حدوث خطأ في الأرقام فإنه يعول على الأرقام كتابية.
- خلال سنة 2012 : الكشف عن قيام أحد المهندسين العاملين في إحدى تشكيلات الوزارة باستغلال منصبه كمهندس مقيم لأحد المشاريع بتنفيذ أعمال (كمقاول ثانوي) في ذات المشروع الخاضع تحت إشرافه وذلك لكونه صاحب شركة مقاولات مع العلم أنه لم يقم بالإشارة الى إمتلاكه شركة عند توقيعه قواعد السلوك الخاصة بموظفي الدولة وقد بلغت قيمة الأعمال المنفذة من قبل شركته (2034000) مليارين وأربعة وثلاثون مليون دينار .

خلال سنة 2013 : الكشف عن وجود حالة تكرار صرف سلفة لأحد المشاريع المنفذة من قبل إحدى تشكيلات الوزارة ولمرتين التي كانت مبالغها (50644) خمسين مليون وستمئة وأربعة وأربعين ألف دينار وذلك من خلال قيام محاسب المشروع بسحب وصولات الشراء وإعادة تقديمها مرة ثانية ولدى مراجعة الأوليات الخاصة بالموضوع تبين أن عملية تدقيق السلف التي تتم من قبل قسم الرقابة الداخلية غير أصولية إذ يتم مراجعة الكشف المُعدّ من قبل المحاسب ولا يتم تسقيط الوصولات (قوائم الشراء) وهذه العملية ساعدت المحاسب بسحبها وتقديمها مرة ثانية . عند الكشف عن هذه الحالة أدت الى مراجعة أوليات الصرف لمشروع آخر مكلف بحساباته نفس المحاسب تبين بأنه كرر هذه العملية التي تم حصرها ، فبلغت (171856) مئة وواحد وسبعين مليون وثمانمئة وستة وخمسون ألف دينار وبهذا تصبح المبالغ المختلصة من قبل المحاسب (222500) مائتان وإثنان وعشرون مليون وخمسمائة ألف دينار .

خلال سنة 2014 : الكشف عن قيام إحدى الشركات الإستثمارية بتقديم خطاب ضمان بمبلغ (1460565) مليار وأربعمئة وستين مليون وخمسمئة وخمسة وستين ألف دينار الى إحدى تشكيلات الوزارة مقابل الدفعة الأولى (مبلغ نسبته 31%) من مبلغ التمويل البالغ (1135995) مليار ومئة وخمسة وثلاثون مليون وتسعمئة وخمسة وتسعين ألف دينار ونسبة المرابحة لهذه الدفعة (324570) ثلاثمئة وأربعة وعشرين مليون وخمسمئة وسبعين ألف دينار وبحسب ما جاء في العقد المبرم بين الشركة المستثمرة والتشكيل الذي يقوم بتمويلها لإنشاء مجمع سكني في إحدى المحافظات ولدى مراجعة مصرف الرشيد لغرض تمدي فترة خطاب الضمان لأن الخطاب صادر عنه فقد اوضح من جانبه بأن خطاب الضمان مزور وأنه لم يعط أي خطاب ضمان لصالح هذه الشركة .

المحور الثاني : مناقشة نتائج تحليل قائمة الفحص :

يتضمن هذا المحور تحليل اجابات عينة البحث من خلال مقارنة الوسط الحسابي لكل فقرة مع الوسط الفرضي البالغ (50) درجة إذ توزعت درجات الإجابة من (0 – 100 %) وإستخراج الإنحراف المعياري لعينة البحث حول كل فقرة لقياس التشتت حول الوسط الحسابي وكانت النتائج كالآتي :-

أولاً : المعايير العامة :

للتعرف على قياس واقع هذه المعايير المتبعة من قبل إدارة المكتب التي هي من المقومات اللازم توافرها في المكتب وموظفيه فقد سجل هذا المتغير وسطاً حسابياً إجمالي قدره (61.354) وهو أكبر من قيمة الوسط الفرضي البالغ (50) وبإنحراف معياري قدره (12.937) يشير الى تجانس آراء عينة البحث بأن إدارة المكتب تسعى الى ضرورة توافر المقومات الأساسية من أجل رفع أدائه وهو يعبر عن الوسط الحسابي لنواتج الأوساط الحسابية للمتغيرات الفرعية كما موضح بالجدول (1) .

المعايير العامة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
الإستقلالية	52.190	19.619
بذل العناية المهنية	72.190	13.411
الكفاءة	59.960	15.112
الوسط الحسابي العام	61.354	12.937

جدول (1) المصدر : من إعداد الباحثة بالإعتماد على مخرجات (SPSS)

1- سجل المتغير معيار الإستقلالية وسطاً حسابياً عام قدره (52.190) وهو أعلى من الوسط الفرضي البالغ (50) بإنحراف معياري (19.619) يسعى هذا المتغير الى التعرف على مدى تحقق الإستقلالية لدى المكتب التي هي من المقومات الأساسية اللازم توافرها لقيام إدارة المكتب بالعمل على الحد من بعض الظواهر السلبية وأن المكلف بالمهام الرقابية يقوم بإظهار وكتابة المخالفات والأعمال غير القانونية بكل حرية.

2- سجل المتغير معيار بذل العناية المهنية وسطاً حسابياً عام بلغ (72.190) وهو أعلى من الوسط الفرضي وبإنحراف معياري (13.411) يسعى هذا المتغير الى التعرف على مدى تحقق بذل العناية من قبل المكلفين بالمهام الرقابية أثناء أدائهم لها والتي هي من المقومات الأساسية اللازم توافرها للكشف عن المخالفات والأعمال غير القانونية والتي تتطلب توخي الحذر والدقة وذلك للحد من بعض الظواهر السلبية .

3- سجل المتغير معيار الكفاءة وسطاً حسابياً عام بلغ (59.960) وهو أعلى من الوسط الفرضي البالغ (50) وبتأخراف معياري قدره (15.112) يسعى هذا المتغير ضرورة توافر الكفاءة لدى المكلفين بالمهام الرقابية أثناء أدائهم لها والتي هي من المقومات الأساسية اللازم توافرها للكشف عن المخالفات والأعمال غير القانونية وهذا يدل على أن إدارة المكتب تحرص على توظيف الأشخاص العاملين ذوي الكفاءات العالية لزيادة القدرة على إكشاف والحد من بعض الظواهر السلبية .

ثانياً : معايير العمل الميداني :

يحاول هذا المتغير قياس مدى تبني إدارة المكتب تطبيق هذه المعايير والتي هي الإطار العام الشامل لخطوات المراجعة ومن خلال التعرف على ما سجلته الفقرات الخاصة لهذا المتغير من وسط حسابي عام قدره (64.546) وهو أكبر من قيمة الوسط الفرضي البالغ (50) وبتأخراف معياري قدره (14.952) وهذا ما موضح بالجدول (2) يشير هذا قيام إدارة المكتب بوضع الإطار العام لتنفيذ مهامها الرقابية من أجل رفع أدائه وهو يعبر عن الوسط الحسابي لنواتج الأوساط الحسابية للمتغيرات الفرعية.

جدول (2)

معايير العمل الميداني	الوسط الحسابي	التأخراف المعياري
التخطيط	66.333	15.326
الرقابة الداخلية	56.619	18.612
الإلتزام والتقييد بالقوانين والأنظمة	71.095	17.719
الإشراف	64.206	16.897
الوسط الحسابي العام	64.546	14.952

المصدر : من إعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج برنامج (SPSS)

سجل المتغير (معيار التخطيط) وسطاً حسابياً بلغ (66.333) وهو أعلى من الوسط الفرضي البالغ (50) وبتأخراف معيار قدره (15.326) ، يسعى هذا المتغير الى التعرف على الإطار العام والإجراءات والبرامج المعدة لغرض القيام بالمهام الرقابية وتحقيق الأهداف المرسومة للحد من بعض الظواهر السلبية. أنه يتم إجراء تقييم ذاتي لأداء المكتب لبيان الإلتزام بالخطط المرسومة ولكن لفترات متباعدة لذا ينبغي العمل على إجراء عملية تقييم ذاتية نهاية كل سنة لأداء المكتب وذلك لبيان مدى الإلتزام بالخطط المرسومة وذلك لمعالجة المشاكل والمعوقات التي يمكن حدوثها عند إعداد الخطة للسنة اللاحقة.

سجل المتغير معيار (الرقابة الداخلية) وسطاً حسابياً عاماً قدره (56.619) وهو أعلى من الوسط الفرضي البالغ (50) وبتأخراف معياري (18.612) يسعى هذا المتغير الى التعرف على مدى تحقق قيام إدارة المكتب بفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة للرقابة (محل المراجعة) الذي يكون لها دوراً أساسياً في الكشف عن المخالفات والأعمال غير القانونية للحد من بعض الظواهر السلبية. أن هذه النتيجة أظهرت بأن فحص وتقييم الأنظمة الرقابية لا ترقى الى المستوى المطلوب إذ ينبغي التأكد من تمتع الموظفين العاملين في أقسام التدقيق الداخلي لدى الجهات الخاضعة للرقابة بمهارات علمية وعملية وسلوكية كذلك فحص سياسات توظيف وتدريب الأشخاص العاملين في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي وخبراتهم ومؤهلاتهم المهنية .

سجل المتغير معيار (الإلتزام والتقييد بالقوانين والأنظمة) وسطاً حسابياً عاماً قدره (71.095) وهو أعلى من الوسط الفرضي البالغ (50) بتأخراف معياري (17.719) يسعى هذا المتغير الى أهمية مراجعة المطابقة مع القوانين ذات الأهمية وذلك للتأكد من الإلتزام بها وأنه يتم محاسبة الجهات المسؤولة عن الجوانب السلبية وذلك للحد من بعض الظواهر السلبية والذي يدل على إهتمام إدارة المكتب على التأكد من أن الجهة الخاضعة للرقابة تلتزم بالقوانين والتعليمات والإجراءات المعمول بها وتعد من الأولويات وأنه تتم محاسبة الجهات المسؤولة عن الجوانب السلبية والمخالفات التي يتم رصدها ..

سجل المتغير معيار (الإشراف) وسطاً حسابياً عاماً قدره (64.206) وهو أعلى من الوسط الفرضي البالغ (50) بإنحراف معياري (16.897) يسعى هذا المتغير الى التعرف على دور الإشراف وأهميته في قيادة الفرق الرقابية في الكشف عن الجوانب السلبية وذلك للحد من بعض الظواهر السلبية وأنه يتم إختيار المشرف في ضوء الكفاءة والخبرة والمؤهل العلمي .

ثالثاً: معايير التقرير:

يحاول هذا المتغير الإعلان عن النتائج الرقابية وبشكل موثق عما قام به موظفوا المكتب في الكشف عن بعض الظواهر السلبية إذ سجلت هذه المعايير وسطاً حسابياً عالي جداً عام قدره (71.587) وهو أكبر من قيمة الوسط الفرضي البالغ (50) بإنحراف معياري قدره (17.709) وهو يعبر عن النواتج الأوساط الحسابية للمتغيرات الفرعية وهي كما مبينة بالجدول (3) .

جدول (3)

معايير التقرير	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
الشكل والعرض للتقرير	71.428	15.007
محتوى التقرير	70.680	16.519
توزيع التقرير	72.777	17.709
الوسط الحسابي العام	71.587	15.754

المصدر : من إعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج برنامج (SPSS)

ضمن الجدول (3) سجل المتغير (معيار الشكل والعرض للتقرير) وسط حسابي عام بلغ (71.428) وهو أعلى من الوسط الفرضي البالغ (50) وإنحراف معياري (15.007) يسعى هذا المتغير الى التعرف على دور التقارير في الحد من بعض الظواهر السلبية . وإتسامها بسهولة العرض وسهولة الفهم كما أن المعلومات والملاحظات الواردة فيه تعتمد على أدلة موثوقة ومؤهلة ومرتبطة بأهداف المهمة التي تم تنفيذها.

سجل المتغير (معيار محتوى التقرير) وسطاً حسابياً عام بلغ (70.680) وهو أعلى من الوسط الفرضي البالغ (50) وإنحراف معياري (16.519) يسعى هذا المتغير الى التعرف الى أن التقرير يتضمن المجالات التي خضعت للرقابة والإجراءات وجوانب القصور في نظام الرقابة الداخلية في الحد من بعض الظواهر السلبية .

سجل المتغير (معيار توزيع التقرير) وسطاً حسابياً قدره (72.777) وهو أعلى من الوسط الفرضي البالغ (50) وإنحراف معياري (17.709) يسعى هذا المتغير الى التعرف بأنه يتم توزيع التقرير في الوقت المناسب لضمان المحافظة في فعالية التوصيات وما إذا نجحت الإجراءات المتخذة من قبل التشكيل محل المراجعة (الخاضع للرقابة) وذلك للحد من بعض الظواهر السلبية وهذا يؤكد أهمية الإهتمام بالتقارير لما لها دور في إيصال النتائج الى الجهات ذات العلاقة منها الجهة الخاضعة للرقابة (محل المراجعة) .

المحور الثالث : إختبار نموذج العلاقات :

لغرض الوقوف على طبيعة العلاقة ودراسة الارتباط بين جميع المعايير ومحاولة معرفة وجود علاقة وتحديد مستوى العلاقة بين هذه المتغيرات تم استخدام معامل الارتباط بيرسون (Pearson) إذ ظهر أن هناك علاقة إحصائية بين (المعايير العامة ومعايير العمل الميداني) و (المعايير العامة ومعايير التقرير) و (معايير العمل الميداني ومعايير التقرير) و (معايير العمل الميداني ومعايير التقرير) وكما موضح في الجدول (4) إذ كان معامل الارتباط بين المعايير العامة ومعايير العمل الميداني (**0.630) عند مستوى دلالة معنوية (0.01) وهو إرتباط موجب ذو دلالة إحصائية وتعكس هذه النتيجة علاقة طردية قوية بمعنى أن التغيير الذي يحصل بالمعايير العامة ينعكس إيجاباً بنفس الإتجاه مع معايير العمل الميداني ، كذلك الحال بالنسبة الى معامل الارتباط بين المعايير العامة ومعايير التقرير كما بلغ معامل الارتباط للعلاقة بين معايير العمل الميداني ومعايير التقرير إذ بلغ (**0.830) الذي يؤكد على وجود إرتباط إيجابي ودال إحصائي عند مستوى دلالة معنوية (0.01) وهي تعكس على أنها علاقة طردية قوية حيث أن أي تغيير في معايير العمل الميداني يصاحبه تغيير في معايير التقرير.

جدول (4)

معايير التقرير	معايير العمل الميداني	معامل الارتباط البسيط بيرسون
0.695**	0.630**	المعايير العامة
0.830**	—	معايير العمل الميداني

المصدر : من إعداد الباحثة بالإعتماد على مخرجات (SPSS)
(**) إرتباط ذا دلالة معنوية عند مستوى (0) و (*) إرتباط معنوي ذا دلالة معنوية عند مستوى (0.05) .

المحور الرابع : إختبار فرضيات الأثر :

سيتم في هذه الفقرة تحليل علاقات الأثر بين متغيرات البحث وقد تم استخدام تحليل الإنحدار المتعدد لدراسة التأثيرات .

جدول (5)

المعنوية Sig	إختبار F	معامل التحديد R. Square	المعنوية Sig	معاملات الإنحدار	المتغيرات المستقلة المعايير العامة
0.000	12.071	0.488	0.109	16.696	الحد الثابت
			0.059	0.208	الإستقلالية
			0.059	0.347	بذل العناية المهنية
			0.046	0.316	الكفاءة

المصدر : من إعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج برنامج (SPSS)
1- من الجدول (5) نلاحظ أن هناك تأثير المعايير العامة على معايير التقرير حيث ظهرت قيمة (F) المحسوبة (12.071) بمعنوية (0.000) وهي أقل من (0.01) مما يعني أن التأثير لمتغيرات المعايير العامة (الإستقلالية وبذل العناية المهنية والكفاءة) على معايير التقرير معنوياً وإحصائياً وظهرت قوة هذا التأثير التي تقاس بمعامل التحديد (R.Square) التي تساوي (0.488) . من خلال دراسة معاملات الإنحدار ظهر بأن معنوية معامل الإنحدار الخاص بمتغير الكفاءة (0.046) وهي أقل من (0.01) مما يدل على أن المتغير (الكفاءة) له تأثير معنوي على معايير التقرير وهذا ما يشير الى أهمية كفاءة المراجع في إعداد التقرير وبشكل موضوعي ومنطقي .

جدول (6)

المعنوية Sig	إختبار F	معامل التحديد R. Square	المعنوية Sig	معاملات الإنحدار	المتغيرات المستقلة معايير العمل الميداني
0.000	31.669	0.774	0.042	12.307	الحد الثابت
			0.135	0.190	التخطيط
			0.629	0.050	الرقابة الداخلية
			0.000	0.610	الإلتزام والتفقد بالقوانين والأنظمة
			0.952	0.007	الإشراف

المصدر : من إعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج برنامج (SPSS)
3- من الجدول (6) نلاحظ أن هناك تأثير معايير العمل الميداني على معايير التقرير إذ ظهرت قيمة الـ (F) المحسوبة (31.669) بمعنوية (0.000) وهي أقل من (0.01) مما يعني أن التأثير لمتغيرات معايير العمل الميداني (التخطيط والرقابة الداخلية والإلتزام والتفقد بالقوانين والأنظمة والإشراف) على معايير التقرير معنوي وإحصائي. من خلال دراسة معاملات الإنحدار ظهر بأن معنوية معامل الإنحدار الخاص بمتغير الإلتزام والتفقد بالقوانين والأنظمة بلغ (0.000) وهو أقل من (0.01) مما يدل أن المتغير (الإلتزام والتفقد بالقوانين والأنظمة) له تأثير معنوي وإحصائياً على معايير التقرير وظهرت قوة هذا التأثير التي تقاس بمعامل التحديد (R.Square) ويساوي (0.774) أن أهمية هذا المعيار له دور في الكشف عن مدى التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالإلتزام بالقوانين للحد من بعض ظواهر الفساد.

جدول (7)

المعنوية Sig	إختبار F	معامل التحديد R. Square	المعنوية Sig	معاملات الإنحدار	المتغيرات المستقلة المعايير العامة ومعايير العمل الميداني
0.000	31.669	0.824	0.213	8.625	الحد الثابت
			0.028	0.155	الإستقلالية
			0.310	- 0.133	بذل العناية المهنية
			0.084	0.216	الكفاءة
			0.414	0.100	التخطيط
			0.510	- 0.077	الرقابة الداخلية
			0.000	0.626	الإلتزام والتقييد بالقوانين والأنظمة
			0.492	0.073	الإشراف

المصدر : من إعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج برنامج (SPSS)

3- من الجدول (7) نلاحظ أن هناك تأثير المتغيرات الخاصة بالمعايير العامة ومعايير العمل الميداني على معايير التقرير حيث ظهرت قيمة الـ (F) المحسوبة بلغت (22.727) بمعنوية (0.000) وهي أقل من (0.01) مما يعني أن التأثير لمتغيرات المعايير العامة (الإستقلالية – بذل العناية المهنية – الكفاءة) ومعايير العمل الميداني (التخطيط والرقابة الداخلية والإلتزام والتقييد بالقوانين والأنظمة والإشراف) على معايير التقرير معنوياً وإحصائياً وظهرت قوة هذا التأثير التي تقاس بمعامل التحديد (R. Square) الذي يساوي (0.824). ومن خلال دراسة معاملات الإنحدار ظهر بأن معنوية معامل الإنحدار الخاصة بالمتغيرين الإستقلالية والإلتزام والتقييد بالقوانين والأنظمة وعلى التوالي (0.028) و (0.000) هي أقل من (0.01) وهذا يدل على أن المتغيرين (المعايير العامة ومعايير العمل الميداني) لهما تأثير على معايير التقرير إذ ظهر أن أهمية التقييد بالقوانين والأنظمة لتلافي حدوث الحالات السلبية ودور الإشراف منذ بداية التخطيط ولغاية إعداد التقرير ومتابعته لهما تأثير على نتائج التقرير .

جدول (8)

المعنوية Sig	إختبار F	معامل التحديد R.Square	المعنوية Sig	معاملات الإنحدار	المتغيرات المستقلة
0.000	55.075	0.739	0.369	6.028	الحد الثابت
			0.010	0.347	المعايير العامة
			0.000	0.686	معايير العمل الميداني

المصدر : من إعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج برنامج (SPSS)

4- من الجدول (8) نلاحظ أن هناك تأثير المعايير العامة ومعايير العمل الميداني على معايير التقرير إذ ظهرت قيمة (F) المحسوبة (55.075) بمعنوية (0.000) وهي أقل من (0.01) مما يعني أن التأثير لمتغيرات المعايير العامة ومعايير العمل الميداني على معايير التقرير معنوياً وإحصائياً وظهرت قوة هذا التأثير الذي يقاس بمعامل التحديد (R. Square) الذي يساوي (0.739). ومن خلال دراسة معاملات الإنحدار ظهر بأن معنوية معامل الإنحدار الخاصة بالمتغير (معايير العمل الميداني) (0.000) وهي أقل من (0.01) مما يدل على أن المتغير (معايير العمل الميداني) له تأثير معنوي على معايير التقرير .

المبحث الرابع / الأستنتاجات والتوصيات

أولاً : الأستنتاجات:

الأستنتاجات التي توصلت إليها الباحثة أستناداً الى نتائج الجانب العملي الميداني والتحليل الإحصائي لدور معايير الرقابة الحكومية GAO في الحد من بعض الظواهر السلبية على وفق استراتيجية مكافحة الفساد كانت كالآتي :-

- 1- أظهرت نتائج البحث أن الإستقلالية المتوافرة لمكتب المفتش العام تتطلب إهتمام أكثر على الرغم من أن نتائج التحليل الإحصائي لمكوناته أكدت تحقيقها تقدماً ملحوظاً بالمقارنة مع الوسط الفرصي البالغ (50) إلا أنها كانت بمجملها دون مستوى الطموح ولأهميته وكونه العمود الفقري لعمل المراجع فهي بحاجة الى تدعيم هذا الحياد وحمايته لغرض قيامه بدوره الرقابي وبشكل فاعل وذلك لأن :
أ- الأمر رقم 57 لسنة 2004 الصادر عن سلطة الإنقلاب المؤقتة (المنحلة) لم يعط الإستقلال الكافي لقيام مكتب المفتش العام بدوره الرقابي وذلك لتبعية إدارياً الى الوزارة .
ب- الإستقلالية المتوافرة لموظفي مكتب المفتش العام لا تمكنه من تحقيق أهداف المهمة الرقابية وبمستوى أفضل في الكشف والحد من بعض الظواهر السلبية وهذا ما أكدته عينة البحث.
- 2- يتم التركيز على تقييم أداء الأقسام الرقابية الداخلية لدى الجهات الخاضعة للرقابة من الناحية المالية والرقابية وذلك ببيان موقفها في مراجعة الحسابات الختامية ودورها في متابعة أعمال الجرد السنوية وضعف الإهتمام بفحص سياسات توظيف وتدريب الأشخاص العاملين في تلك الأقسام وذلك للتأكد من :-
أ- وجود خطة واضحة لتحديد الإحتياجات التدريبية وماهي القاعدة المعتمدة .
ب- الأخذ بعين العناية التوصيف الوظيفي عند الإختيار والتعيين في تلك الأقسام.
- 3- وجود قوة تأثير للمتغيرات الخاصة بالمعايير العامة (الإستقلالية - بذل العناية المهنية اللازمة - الكفاءة) ومتغيرات معايير العمل الميداني (التخطيط - الرقابة الداخلية - الإلتزام والتقييد بالقوانين والأنظمة - الإشراف) على معايير التقرير ، وذلك لأن المعايير العامة تلقي الضوء على المتطلبات الأساسية اللازم توافرها في الجهاز الرقابي والقائم بالمهام الرقابية كي يتحمل أعباء المهام والإختصاصات التي تندرج تحت غطاء معايير العمل الميداني الذي بدوره ينعكس على شكل وعرض ومحتوى التقرير الذي يمثل إيجاز نتائج ما قام به .

ثانياً : التوصيات:

- بناءً على الأستنتاجات التي توصل إليها البحث تم تقديم التوصيات الآتية :
- 1- التركيز على ضرورة تمتع موظفي المكتب بالإستقلالية في الظاهر والواقع والحيادية أثناء تادية مهامهم وأن لا يخضعوا للتأثيرات الخارجية والتأكيد عليها دائماً في برامج التدريب والإشراف وأثناء تنفيذ المهام الرقابية وفي جميع اللقاءات والاجتماعات مع موظفي المكتب ، إذ أن الحاجة الى الإستقلالية ليس من الناحية القانونية فقط وإنما من الناحية العملية أيضاً وذلك للقيام بدورهم الرقابي ضد الفساد.
 - 2- الإهتمام بفحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة للرقابة وعدها الخطوة الأولى في إستراتيجية المكتب على أن يتم :-
أ- التركيز على النظام الرقابي الذي يساعد على المحافظة على الموجودات والتحقق من دقة وإكتمال السجلات والوثائق والتأكد من فاعلية الوسائل المستخدمة في حمايتها.
ب- إجراء تقييم لموضوعية وحيادية إدارة أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في الجهات الخاضعة للرقابة بمعنى أن تكون في وضع يمكنها بأداء مهامها بحرية دون وجود ضغوط عليها والتأكد من أنها توفر التعليمات والإرشادات لموظفيها كجزء من تقييم نظام الرقابة الداخلية.
 - ج- فحص سياسات توظيف وتدريب الأشخاص العاملين في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لدى الجهات الخاضعة للرقابة والمهارات العلمية والعملية والسلوكية لديهم وذلك من خلال تطوير عملية التقييم المتبعة من قبل إدارة المكتب وأن تكون أكثر شمولية لأهمية هذا القسم في الكشف عن الظواهر السلبية فور حدوثها لكونه قريب منها وبإمكانه التدخل لغرض المعالجة في حينها .

المصادر :

أولاً : الكتب العربية

- 1- الأحول ، فتحي محمد محمد ، (2013) ، الرقابة على أموال الدولة العامة ودور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة وتأثيره في الإجراءات التأديبية ، المكتبة العربية الحديث ، الإسكندرية ، مصر .
- 2- الألوسي ، حازم هاشم ، (2003) ، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق ، الجزء الأول : المراجعة نظرياً ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، ليبيا .
- 3- أبو هيبية ، حامد طلبة محمد ، (2012) ، أصول المراجعة ، دار زمزم للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- 4- جمعة ، احمد حلمي ، (2011) ، التدقيق الداخلي الحكومي ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- 5- جونسون ، ميخائيل ، (2009) ، فساد الإدارة والإبداع في الإصلاح ، ترجمة عبد الحكيم احمد الخزامي ، الدار الأكاديمية للعلوم ، القاهرة ، مصر .
- 6 - الجوهر ، كريمة علي كاظم ، (1999) ، الرقابة المالية ، دار الكتب والوثائق العراقية ، بغداد .
- 7 - خليل ، موسى ، (2011) ، الادارة المعاصرة : المبادئ - الوظائف - الممارسة ، مجد المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، بيروت ، لبنان .
- 8 - دحدوح ، حسين احمد و القاضي ، حسين يوسف ، (2009) ، مراجعة الحسابات المتقدمة : الاطار النظري والاجراءات العملية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- 9- الدهراوي ، كمال الدين مصطفى و سرايا ، محمد السيد ، (2009) ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر .
- 10- السكارنة ، بلال خلف ، (2011) ، الفساد الاداري ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- 11- سليمان ، محمد مصطفى ، (2014) ، الاسس العملية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر .
- 12- الشمري ، هاشم وفتلي ، ايثار ، (2011) ، الفساد الاداري والمالي واثاره الاقتصادية والاجتماعية ، دار اليازوري ، عمان ، الأردن .
- 13- شيحا ، ابراهيم عبد العزيز ، (2004) ، اصول الادارة العامة : ماهية الادارة العامة ، تعريفها وطبيعتها واهم مشكلاتها : العملية الادارية - الاتصال - الرقابة ، كلية الحقوق ، جامعة الاسكندرية ، مصر .
- 14- الصبان ، محمد سمير و الصحن ، عبد الفتاح ، حسن ، شريفة علي ، (2004) ، أسس المراجعة : الأسس العلمية والعملية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر .
- 15- الصحن ، عبد الفتاح ونور ، احمد وأبو الحسن ، علي ، (1989) ، الرقابة ومراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر .
- 16- الطحان ، صبيح ، (1977) ، اصول التدقيق الحديث ، مطبعة الزمان ، بغداد ، العراق .
- 17- الطراونة ، حسين احمد وعبد الهادي ، توفيق صالح ، (2011) ، الرقابة الادارية : المفهوم - الممارسة 1 ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- 18- عباس ، علي ، (2001) ، الرقابة الادارية على المال والاعمال ، مكتبة الرائد العلمية ، عمان ، الأردن .
- 19- عبد الله ، خالد امين ، (2004) ، علم تدقيق الحسابات من الناحية العملية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- 20- العجمي ، محمد حسنين ، (2010) ، الإتجاهات الحديثة في القيادة الإدارية والتنمية البشرية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ..
- 21- الكفراوي ، عوف محمد ، (2013) ، تطوير الرقابة المالية تبعاً للنظام المالي ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، الاسكندرية ، مصر .
- 22- القريوتي ، محمد قاسم ، (2013) نظرية المنظمة والتنظيم ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- 23- محمد ، صالح ، (2004) ، نحو اطار نظري للمراجعة ودورها في تطوير معاييرها ، منشورات اكااديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، ليبيا .
- 24- محمود ، منصور حامد و الطحان ، محمد ابو العلا و الحموي ، محمد هشام ، (1998) ، اساسيات المراجعة ، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، مصر .

- 25- مليكة ، هنان ، (2010) ، جرائم الفساد : الإختلاس ، الرشوة وتكسب الموظف العام من وراء وظيفته في الفقه الإسلامي وقانون مكافحة الفساد الجزائري مقارناً ببعض التشريعات العربية ، دار الجامعة الجديدة ، الأزاريطة ، الجزائر .
- 26- ناجي ، السيد عبدة ، (2011) ، الرقابة على الاداء من الناحية العلمية والعملية ، الدار الجامعية للنشر ، الاسكندرية ، مصر .
- 27- وديان ، لؤي محمد و الوقاد ، سامي محمد ، (2000) ، تدقيق الحسابات ط1 ، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- 28- يوسف ، امير فرج ، (2011) ، الحوكمة على المستوى المحلي والاقليمي والعربي والدولي في ظل اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد ، مكتبة الوفاء القانونية ، الاسكندرية ، مصر .

ثانياً : المجالات والدوريات

- 1- البكوع ، فيحاء عبد الخالق يحيى و احمد ، منهل مجيد ، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري في الوحدات الحكومية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، السنة الخامسة والثلاثون ، العدد 92 ، 2012.
- 2- عبد الصبور ، محسن فتحي ، مشاكل الرقابة الدولية في الاجهزة الرقابية : عرض لتجربة الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية ، مجلة الرقابة المالية ، المجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، العدد 43 ، كانون الاول ، 2003.
- 3- عبد الصبور ، محسن فتحي ، اعداد التقارير الرقابية وفق معايير منظمة الانتوساي ، مجلة الرقابة المالية ، المجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، العدد 53 ، 2008
- 4- عبد اللطيف ، سامر مؤيد ، نحو استراتيجية فاعلة لمكافحة الفساد الاداري في العراق ، مجلة رسالة الحقوق ، جامعة كربلاء ، السنة السادسة العدد 1 ، 2014 .
- 5- عبد ، غسان فيصل ونعمان ، فارس سعد ، الفساد الاداري – اسبابه – اثره – سبل معالجته ، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية ، مجلد 1 العدد 1 ، 2011.
- 6- عيود ، علي سكر ، تحليل صور وأسباب الفساد المالي والإداري : دراسة إستطلاعية لعينة مختارة في محافظة الديوانية ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، مجلد 12 ، العدد 1 ، 2010.
- 7- علوان ، قاسم نايف ، تأثير العدالة التنظيمية على انتشار الفساد الاداري ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسير ، جامعة سطيف الجزائر ، العدد 7 ، 2007.
- 8- علي ، صبا سعدي و مشنت ، جنان جاسم و ضاري ، احمد سليم ، إختلاس المال العام كمظهر من مظاهر الفساد ، مجلة دراسات محاسبية ومالية / عدد خاص لوقائع المؤتمر العلمي الأول لديوان الرقابة المالية تحت عنوان دور الأجهزة الرقابية في الحد من الفساد الاداري والمالي للفترة 28 – 29 / 5 / 2012 .
- 9- محمود ، غازي عثمان ، قياس وتحليل تكلفة الفساد الاداري والمالي ، مجلة بحوث مستقبلية ، كلية الحداثة الجامعة ، مجلد 4 ، العدد 1 ، 2008.
- 10- محمود ، هدى شاكر ، دور أجهزة الدولة في الحد من الفساد الإداري والمالي ، بحث تطبيقي في شعبة العقود جامعة بغداد ، مجلة دراسات محاسبية ومالية / عدد خاص لوقائع المؤتمر العلمي الأول لديوان الرقابة المالية تحت عنوان دور الأجهزة الرقابية في الحد من الفساد الاداري والمالي للفترة 28 – 29 / 5 / 2012 .
- 11- مزهر ، اسيل علي ، اثر الابداع في تحقيق الاداء المتميز والحد من ظاهرة الفساد الاداري ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية ، جامعة الكوفة ، مجلد 2 ، العدد 13 ، 2009.



ثالثاً : الاطاريح والرسائل والدراسات العربية

- 1- السويسي ، علي عمر احمد ، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا ، اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج خضر ، الجزائر وهي استكمالاً لمتطلبات نيل الدكتوراه في علوم المحاسبة ، 2011.
- 2- الشبخلي ، عبد القادر عبد الحافظ ، التدابير القانونية لمكافحة الفساد ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد ، المحور الرابع : الارتقاء بنظم اجهزة العدالة الجنائية ، الرياض ، 6 – 8 تشرين الثاني ، 2003.
- 3- مازون ، محمد امين ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر ، بحث مقدم الى كلية العلوم الاقتصادية وعلم التسيير ، جامعة الجزائر وهي من ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق ، 2011 .

رابعاً : المنشورات والوثائق

- 1- الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التاكيد الاخرى ذات العلاقة ، الجزء الاول ، 2008.
- 2- قانون العقوبات رقم 111 لسنة 1969 (المعدل) .

خامساً : المواقع الالكترونية

- 1- الانتوساي (ISSAI) ، الدليل الارشادي رقم 3000 ، التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الاداء : معايير وتوجيهات للرقابة المالية على الاداء استناداً الى المعايير الرقابية والتجربة العملية للانتوساي ، 2004 .
www.intosai.org
- 2- الانتوساي (ISSAI) ، معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية – 400 ، صياغة التقارير في الرقابة الحكومية ، 2013 .
- 3- مكتب المساءلة الحكومية للولايات المتحدة الامريكية ، المراقب العام للولايات المتحدة GAO تعديل يوليو 2007
www.gao.gov
- 5- منظمة برلمانيون عرب ضد الفساد ، فرع جمهورية مصر العربية ، بدر اوي ، حسام
arabsagainstcorruption@yahoo.com(2006)
- 6- ابو دية ، احمد ، الفساد : أسبابه وطرق مكافحته ، منشورات الائتلاف من اجل النزاهة والمساواة ، أمان ، 2004 .
www.aman.pallesin.org

First ; Books

- 1 – Armstrong . Michael , (2008) ; How to be even better manager ; A – Z of proven techniques essential skills . Printed in India by replica press PVT, Ltd .
- 2- Bartol . Kathryn . M & Martin . David Clarke , (1991) , Management . McGraw – Hill , INC .
- 3- Drucker . Peter . E , (2009) ; Management ; Tasks responsibilities , practice . Haper colophon books . New Delhi .
- 5- Knootz . Harold & Weihrich . Heinz , (2009) , 8th Edition ; Essential of Management an international perspective . Tata McGraw – Hill , private limited , education Amazon . com Typeset the composer's , Delhi.
- 6 – Whittington . Ray & Pany . Kurt , (2004) , 14th Edition ; Principles of auditing and another assurances . Boston , McGraw – Hill Irwin .

Second ; Researches and Periodicals ;

- 1-Anderson . Staffan , (2002) ; Corruption in Sweden ; Exploring danger zones and change , Department of political science Umea university. www.diva-portar.org .
- 2 – Rashidi . Siavash & Babaie . Mohammad bager , (2014) ; Administrative corruption ; The context and strategies (A comparative study of the muslim and the west perspectives) . International SAMANM journal of finance and accounting , VOI 2 NO , January (ISJFA) .



The Role of Government Controlling Standards GAO to limit Some of Negative Phenomena According to the Anti-corruption

Abstract :

The research aims to diagnose some of the negative phenomena (Counterfitting , Pettifogging , Embezzlement) that have been detected over the past (2010 – 2014), a fixed-term part of the national strategy for the fight against corruption launched by the Joint Council for the fight against corruption in Iraq and measuring the application of government control according to the American standard GAO standards and identifying the potential for the application of those standards gap. It has been collecting data and information of special issues of corruption reports and meeting with (42) employees and the use of a checklist has been prepared for this purpose. The use of a set of statistical tools which were represented by (mean, standard deviation, Pearson correlation coefficient and multiple regression coefficient). Search to find a set of conclusions, most notably the possibility of applying the government control standards by the US GAO Office of the Inspector General at the Ministry of Construction and Housing to reduce some of the negative phenomena that have been detected according to the anti-corruption strategy. The research found a set of recommendations from the most important necessity directed the respondent to identify the components of government control and standards and how to benefit from them as providing a minimum of guidance and direction to ensure outstanding performance and success in achieving the goals of the office management strategies.

Keyword / Controlling , Government Controlling Standards GAO , Financial and Administrative corruption .