



NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

**THE ROLE OF INTERNAL CONTROL AND AUDITING IN REDUCING THE
PHENOMENON OF ADMINISTRATIVE CORRUPTION
(AN EXPLORATORY STUDY IN THE DEPARTMENTS OF CONTROL AND INTERNAL AUDIT
AT THE MINISTRY OF LABOR)**

TAMAN SHWAN SABER DZAYI

MASTER'S THESIS

NICOSIA
2021



جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والإدارية / قسم المالية والمحاسبة

دور الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري
(دراسة استطلاعية في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لوزارة العمل)

ته مه ن شوان صابر دزايي

رسالة ماجستير

**THE ROLE OF INTERNAL CONTROL AND AUDITING IN REDUCING THE
PHENOMENON OF ADMINISTRATIVE CORRUPTION
(AN EXPLORATORY STUDY IN THE DEPARTMENTS OF CONTROL AND INTERNAL
AUDIT AT THE MINISTRY OF LABOR)**

TAMAN SHWAN SABER DZAYI

NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

MASTER'S THESIS

SUPERVISOR
DR. RAMYAR REZGAR AHMED

NICOSIA
2021

دور الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري
(دراسة استطلاعية في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لوزارة العمل)

ته مه ن شوان صابر دزايي

جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والإدارية / قسم المالية والمحاسبة

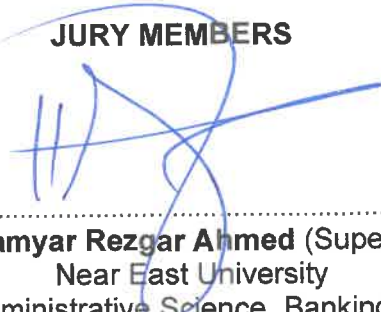
رسالة ماجستير

بإشراف
الدكتور راميار رزكار احمد

ACCEPTANCE/APPROVAL

We as the jury members certify the “The role of internal control and auditing in reducing the phenomenon of administrative corruption (An exploratory study in the departments of control and internal audit at the Ministry of Labor)” prepared by “Taman Shwan Saber Dzayi” defended on 01 /02/ 2021 has been found satisfactory for the award of degree of Master

JURY MEMBERS



.....
Dr. Ramyar Rezgar Ahmed (Supervisor)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department



.....
Prof. Dr. Khairi Ali Auso Ali (Head of Jury)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Business Administration Department



.....
Assist. Prof. Dr. Wagdi M. S. Khalifa
Near East University


Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department

.....
Prof. Dr. K. Hüsnü Can Başer
Institute of Graduate Studies
Director

قرار لجنة المناقشة

نحن كأعضاء لجنة مناقشة طالب الماجستير ته مه ن شوان صابر دزايبي في رسالته الموسومة بدور الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري(دراسة الاستطلاعية في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لوزارة العمل)" نشهد بأننا اطلعنا على الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياتها بتاريخ 2021/02/01، ونشهد بأنها جديرة لتيل درجة الماجستير

أعضاء لجنة المناقشة



الدكتور راميار رزكار احمد (المشرف)

جامعة الشرق الأدنى

كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، قسم المالية و المحاسبة



الاستاذ الدكتور خيرى علي اوسو علي (رئيس لجنة المناقشة)

جامعة الشرق الأدنى

كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، قسم إدارة الأعمال



الدكتور وجدي م. س. خليفة

جامعة الشرق الأدنى

كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، قسم المالية و المحاسبة

الاستاذ الدكتور ك. حسنو جان باشير

معهد الدراسات العليا

المدير

DECLARATION

I'm TAMAN SHWAN SABER DZAYI; hereby declare that this dissertation entitled '**The role of internal control and auditing in reducing the phenomenon of administrative corruption (An exploratory study in the departments of control and internal audit at the Ministry of Labor)**', been prepared myself under the guidance and supervision of **Dr. Ramyar Rezgar Ahmed**, in partial fulfilment of the Near East University, Graduate School of Social Sciences regulations and does not to the best of my knowledge breach and Law of Copyrights and has been tested for plagiarism and a copy of the result can be found in the Thesis.

This Thesis is my own work. The responsibility of all claims, ideas, comments and suggestions contained in this thesis as well as translations belongs to the author. Under no circumstances or conditions does The Graduate School of Social Sciences to which the author affiliates do not bear the content and scientific responsibility of the thesis. All responsibilities for the work performed and published belong to the author.

- The full extent of my thesis can be accesible from anywhere.
- My Thesis can only be accesible from the Near East University.
- My Thesis cannot be accesible for (2) two years. If I do not apply for extention at the end of this period, the full extent of my Thesis will be accesible from anywhere.

Date:01/02/2021

Signature

TAMAN SHWAN SABER DZAYI

الاعلان

أنا ته مه ن شوان صابر دزايي، أعلن بأن رسالتي الماجستير بعنوان دور الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري (دراسة استطلاعية في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لوزارة العمل)، كانت تحت إشراف وتوجيهات الدكتور راميار رزكار احمد، ولقد أعدتها بنفسني تماماً، وكل اقتباس كان مقيداً بموجب الالتزامات والقواعد المتبعة في كتابة الرسالة في معهد العلوم الاجتماعية. أؤكد بأنني أسمح بوجود النسخ الورقية والإلكترونية لرسالتي في محفوظات معهد العلوم الاجتماعية بجامعة الشرق الأدنى. هذه الرسالة هي من عملي الخاص، وأتحمل مسؤولية كل الادعاءات والأفكار والتعليقات والاقتراحات والنصوص المترجمة في هذه الرسالة هي مسؤولية المؤلف. معهد العلوم الاجتماعية الذي أنتمي إليه ليس له أي تبعية أو مسؤولية علمية تحت أي ظرف من الظروف، جميع مسؤوليات المصنفات المنشورة المنشورة تخصني كمؤلف.

- المحتوى الكامل لرسالتي يمكن الوصول اليها من أي مكان.
- رسالتي يمكن الوصول اليها فقط من جامعة الشرق الأدنى.
- لا يمكن أن تكون رسالتي قابلة للوصول اليها لمدة عامين (2). إذا لم أتقدم بطلب للحصول على الامتداد في نهاية هذه الفترة، فسيكون المحتوى الكامل لرسالتي مسموح الوصول اليها من أي مكان.

التاريخ: 2021/02/01

التوقيع

ته مه ن شوان صابر دزايي

ACKNOWLEDGEMENTS

Praise be to God, a praise worthy of His majesty and greatness in His authority, and thanks be to God first for what He has bestowed upon me.

Thanks are due to all those who helped me complete the study, most notably: Dr. Ramyar Rizgar Ahmed, the supervisor of this thesis, who spared no effort but presented himself to accomplish this work.

I thank the members of the discussion committee for their kindness to discuss me.

And to the Near East University for the books and references it provided me with, which helped me in completing this study.

I would also like to extend my thanks to everyone who contributed with me, even in a word, to the production of this research.

شكر وتقدير

الحمد لله حمدا يليق بجلال قدره وعظيم سلطانه، والشكر لله أولا على ما أنعم به على من نعم كانت خير عون لي في إنجاز هذا العمل ...

والشكر موصول لكل من ساعدني في إتمام الدراسة وأخص منهم: دكتور راميار رزكار أحمد المشرف على هذه الرسالة الذي لم يدخر جهدا إلا وقدمه في سبيل إنجاز هذا العمل.

وأشكر أعضاء لجنة المناقشة التكرمهما بمناقشتي.

وإلى الجامعة الشارقة الأدينى لما وفرته لي من الكتب والمراجع التي كانت عوناً لي في إنجاز هذه الدراسة.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساهم معي ولو بكلمة في إخراج هذا البحث

ABSTRACT

THE ROLE OF INTERNAL CONTROL AND AUDITING IN REDUCING THE PHENOMENON OF ADMINISTRATIVE CORRUPTION (AN EXPLORATORY STUDY IN THE DEPARTMENTS OF CONTROL AND INTERNAL AUDIT AT THE MINISTRY OF LABOR)

This study aimed to clarify the concept of administrative and financial corruption, to identify their forms and manifestations, to identify the causes that lead to the spread of the phenomenon of administrative and financial corruption, and to identify their effects, as the research problem was that the control and internal auditing departments in most administrative units in the public or government sector lacked the possibility of reducing the violations or abuses committed in it for several reasons, including the weakness of the cadres of these departments in terms of scientific qualifications and practical experience. To solve this problem, the following question was put forward: Does the internal control system in government units contribute to reducing financial corruption? And also, a number of Assumptions thereof: The administration under study has an effective internal control system. After analyzing the data, a number of conclusions and recommendations were reached, including: The phenomenon of administrative corruption always accompanies construction operations and the ages that follow the exit from a war or crisis. The geographical expansion and the increase in the number of workers without taking measures to ensure the fulfillment and fulfillment of the needs and desires of these workers or their adequate satisfaction makes them resort to illegal practices to satisfy these desires. And that one of the main causes of the manifestations of administrative corruption related to administrative and financial violations, bribery, embezzlement and other manifestations is weakness in the internal control system and the work procedures of the internal audit department. There is a clear weakness in the internal control system and the internal audit departments of the Ministry of Labor and their formations. This is due to many reasons, which will be mentioned in the following conclusions. The presence of ambiguity and lack of clarity in the separation between the two concepts of the internal control system and the internal audit departments in the subject of study. The study recommended the necessity of developing a strong and comprehensive internal control system characterized by efficiency and effectiveness in a way that achieves the objectives of the government unit in preventing the commission of violations and manipulation and

limiting the manifestations of administrative corruption, provided that this system is subject to continuous evaluation in what can be modified and updated according to the nature of work, and the establishment of an effective and effective internal audit department that works In accordance with international auditing standards to ensure the safety of performance, the speed of detection of cases of fraud and the development of appropriate solutions.

Keywords: control - audit - administrative corruption,International, labor.

ÖZ

İDARİ YOLSUZLUK OLAYININ AZALTIKMASINDA İÇ KONTROL VE DENETİMİN ROLÜ

(ÇALIŞMA BAKANLIĞI KONTROL VE İÇ DENETİM BÖLÜMLERİNDE KEŞİF ÇALIŞMASI)

Bu çalışmada idari ve mali yolsuzluk kavramının açıklığa kavuşturulması, şekil ve tezahürlerinin belirlenmesi, idari ve mali yolsuzluk olgusunun yayılmasına neden olan sebeplerin ve etkilerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. bu departmanların kadrolarının eğitim nitelikleri ve pratik deneyim açısından zayıflığı da dahil olmak üzere çeşitli nedenlerle taahhütte bulunuldu. Bu sorunu çözmek için şu soru ortaya atıldı: Devlet birimlerindeki iç kontrol sistemi mali yolsuzluğun azaltılmasına katkıda bulunuyor mu?

- Varsayımlar İncelenen idarenin etkin bir iç kontrol sistemi vardır. Veriler analiz edildikten sonra, aşağıdakiler de dahil olmak üzere bir takım sonuçlara ve önerilere ulaşılmıştır: İdari yolsuzluk olgusu, inşaat süreçlerine ve bir savaştan veya krizden çıkış sürecini takip eden çağlara her zaman eşlik eder. Bu işçilerin ihtiyaç ve arzularını gerçekleştirmek ve tatmin etmek veya yeterince tatmin etmek için önlemler almadan coğrafi genişleme ve işçi sayısının artması, bu arzuları tatmin etmek için yasadışı uygulamalara başvurmalarına neden olmaktadır. İdari ve mali ihlaller, rüşvet, zimmete para geçirme ve diğer tezahürlerle ilgili idari yolsuzluğun tezahürlerinin ana nedenlerinden birinin, iç kontrol sistemi ve iç denetim departmanının çalışma prosedürlerindeki bir zayıflık olmasıdır. Çalışma Bakanlığı'nın iç kontrol sisteminde ve iç denetim dairelerinde ve oluşumlarında, aşağıdaki sonuçlarda değinilecek olan birçok nedenden dolayı açık bir zafiyet bulunmaktadır. Çalışmada iç kontrol sistemi ve iç denetim departmanları kavramları arasındaki ayrımın belirsizlik ve netlik olmaması. Çalışma, hükümet biriminin ihlalleri ve manipülasyonu önleme ve idari yolsuzluğun tezahürlerini sınırlandırma hedeflerine ulaşmak için verimlilik ve etkinlik ile karakterize edilen güçlü ve kapsamlı bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ihtiyacını, bu sistemin sürekli olarak tabi olması koşuluyla tavsiye etti. işin niteliğine göre değiştirilip güncellenebilmesi için değerlendirilmesi ve performans güvenliğinin ve yolsuzluk vakalarının tespit hızının sağlanması için uluslararası denetim standartlarına uygun olarak çalışan etkin ve etkili bir iç denetim biriminin kurulması ve uygun çözümler geliştirmek.

Anahtar Kelimeler: kontrol - denetim - idari yolsuzluğu sınırlayın.

ملخص

دور الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري (دراسة استطلاعية في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي لوزارة العمل)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مفهوم الفساد الإداري والمالي، والتعرف على أشكالهما ومظاهرهما والتعرف على الأسباب التي تؤدي إلى انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي والتعرف على آثارهما، حيث تمثلت مشكلة البحث في أن أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في معظم الوحدات الإدارية في القطاع العام أو الحكومي تفتقر إلى إمكانية الحد من المخالفات أو التجاوزات التي ترتكب فيها لأسباب عدة منها ضعف كوادر تلك الأقسام من حيث المؤهلات العلمية والخبرة العملية، ولحل هذه المشكلة تم وضع التساؤل الآتي هل يساهم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية في الحد من الفساد المالي؟، وأيضاً تم وضع عدد من الفرضيات منها يتوفر في الإدارة محل الدراسة نظام رقابة داخلية فعال. وبعد تحليل البيانات تم التوصل إلى عدد من النتائج والتوصيات منها: إن ظاهرة الفساد الإداري دائماً ما ترافق عمليات البناء والأعمار التي تلي عملية الخروج من حرب أو أزمة ما. إن التوسع الجغرافي وزيادة عدد العاملين بدون اتخاذ إجراءات كفيلة بتحقيق وتلبية حاجات ورغبات هؤلاء العاملين أو إشباعها بالحد الكافي يجعل هؤلاء يلجئون إلى ممارسات غير قانونية لإشباع هذه الرغبات. وأن من الأسباب الرئيسية لمظاهر الفساد الإداري والمتعلقة بالمخالفات الإدارية والمالية والرشوة والاختلاس وغيرها من المظاهر هي ضعف في نظام الرقابة الداخلي وإجراءات عمل قسم التدقيق الداخلي. وهناك ضعف واضح في نظام الرقابة الداخلية وأقسام التدقيق الداخلي لوزارة العمل وتشكيلاتها، وذلك يعود لأسباب عديدة سيمر ذكرها في الاستنتاجات التالية. وجود الضبابية وعدم الوضوح في الفصل بين مفهومي نظام الرقابة الداخلية وأقسام التدقيق الداخلي في محل الدراسة. وأوصت الدراسة بضرورة وضع نظام رقابة داخلية قوي وشامل يتميز بالكفاءة والفاعلية وبما يحقق الأهداف الوحدة الحكومية في منع ارتكاب المخالفات والتلاعب والحد من مظاهر الفساد الإداري على أن يكون هذا النظام خاضع للتقييم باستمرار بما يمكن تعديله وتحديثه وفقاً لطبيعة العمل، وتأسيس قسم للتدقيق الداخلي فاعل ومؤثر يعمل وفقاً لمعايير التدقيق الدولية بما يضمن سلامة الأداء وسرعة اكتشاف حالات التلاعب ووضع الحلول المناسبة لها.

الكلمات المفتاحية: الرقابة – التدقيق – الحد من الفساد الإداري.

TABLE OF CONTENTS

ACCEPTANCE/APPROVAL .....	.
DECLARATION .....	.
ACKNOWLEDGEMENTS .....	.III
ABSTRACT .....	.IV
ÖZ .....	.VI
TABLE OF CONTENTS .....	.VII
LIST OF TABLES .....	.IX
LIST OF FIGURES .....	.X
INTRODUCTION .....	. 1
CHAPTER 1 .....	.16
THEORETICAL FRAMEWORK OF THE STUDY .....	.16
1.1: internal audit .....	.16
1.1.1: The evolution and growth of the internal audit function .....	.16
1.1.2: internal audit of concept .....	.17
1.1.3: types internal audit .....	.21
1.1.4: audit objectives and scope of work .....	.21
1.1.5: Powers of the Internal Audit Department .....	.23
1.1.6: Responsibilities of the internal audit department .....	.23
1.1.7: Planning and executing internal audit assignments .....	.24
1.1.8: Reporting of results .....	.25
1.1.9: Components of the internal audit department .....	.27
1.2: The role and responsibility of internal control and internal auditing in reducing the phenomenon of administrative corruption .....	.37
1.2.1: Introduction .....	.37
1.2.2: censorship controls .....	.38
1.2.3: The role and importance of the Internal Audit and Control Department in reducing the phenomenon of administrative corruption .....	.39
1.2.4: The relationship between administrative corruption and the Department of Control and Internal Audit .....	.42
1.3: The concept of administrative corruption, its definition, manifestations and classification .....	.42

1.3.1: Introduction .....	.42
1.3.2: administrative corruption concept.....	.43
1.3.2.1: corruption in language .....	.43
1.3.2.2: The meaning of corruption in Islam .....	.43
1.3.3: Definition of administrative corruption .....	.44
1.3.4: Manifestations of administrative corruption .....	.45
1.3.5: Classification of administrative corruption .....	.54
1.4: Administrative corruption, its causes and effects .....	.55
1.4.1: Introduction .....	.55
1.4.2: Reasons for administrative corruption .....	.55
1.4.3: The effects of administrative corruption.....	.58
CHAPTER 2.....	.60
ANALYSIS OF THE RESULTS OF THE FIELD STUDY OBTAINED .....	.60
2.1: field study methodology.....	.60
2.1.1: data collection tools.....	.60
2.1.2: The validity and reliability of the questionnaire .....	.61
2.1.3: Statistical Analysis Methods .....	.62
2.1.4: Description of sample properties .....	.62
2.2: Analysis of the results of the study for the axes .....	.64
2.2.1: first axis analysis .....	.64
2.2.2: second axis analysis .....	.67
2.3: hypothesis test .....	.71
CONCLUSION .....	.72
REFERENCES.....	.77
APPENDICES.....	.83
PLAGIARISM REPORT .....	.109
SCIENTIFIC RESEARCH ETHICS COMMITTEE.....	.110

قائمة المحتويات

.....	قرار لجنة المناقشة
.....	الاعلان
ج	شكر وتقدير
د	ملخص
س	قائمة الجداول
ض	قائمة الاشكال
1	المقدمة
16	الفصل الاول
16	الإطار النظري للدراسة
16	1-1 التدقيق الداخلي:
16	1-1-1 تطور وظيفة التدقيق الداخلي ونموها:
17	2-1-1 مفهوم التدقيق الداخلي: CONCEPT OF INTERNAL AUDIT
21	3-1-1 أنواع التدقيق الداخلي: TYPES INTERNAL AUDIT
21	4-1-1 أهداف التدقيق ومجال العمل: AUDIT OBJECTIVES AND SCOPE OF WORK
23	5-1-1 صلاحيات قسم التدقيق الداخلي:
23	6-1-1 مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي:
24	7-1-1 تخطيط وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي
25	8-1-1 إبلاغ النتائج (التقرير):
27	9-1-1 مقومات قسم التدقيق الداخلي
37	2-1 دور الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي ومسؤوليتهما في الحد من ظاهرة الفساد الإداري
37	1-2-1 تمهيد:

38	2-2-1 الضوابط الرقابية:
39	3-2-1 دور قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وأهميته في الحد من ظاهرة الفساد الإداري
42	4-2-1 العلاقة بين الفساد الإداري وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي:
42	3-1 مفهوم الفساد الإداري و تعريفه ومظاهره وتصنيفه
42	1-3-1 تمهيد:
43	2-3-1 مفهوم الفساد الإداري ADMINISTRATIVE CORRUPTION CONCEPT ..:
43	1-2-3-1 الفساد في اللغة:
43	2-2-3-1 أما معنى الفساد في الإسلام:
44	3-3-1 تعريف الفساد الإداري:
45	4-3-1 مظاهر الفساد الإداري:
54	5-3-1 تصنيف الفساد الإداري:
55	4-1 الفساد الإداري أسبابه، وأثاره:
55	1-4-1 تمهيد:
55	2-4-1 أسباب الفساد الإداري:
58	3-4-1 آثار الفساد الإداري:
60	الفصل الثاني
60	تحليل نتائج الدراسة الميدانية المتحصل عليها
60	1-2 منهجية الدراسة الميدانية
60	1-1-2 أدوات جمع البيانات:
61	2-1-2 صدق وثبات الاستبيان
62	3-1-2 أساليب التحليل الإحصائي:
62	4-1-2 وصف خصائص العينة:
64	2-2 تحليل نتائج الدراسة للمحاور:

64	..... 1-2-2 تحليل المحور الأول:
67	..... 2-2-2 تحليل المحور الثاني
71	..... 3-2 اختبار الفروض
72	..... الخاتمة
77	..... المصادر والمراجع
83	..... الملاحق
109	..... تقرير الانتحال
110	..... لجنة اخلاقيات البحث العلمي

List of Tables

Table 1: Explains the axes of the study and the number of paragraphs for each field	60
Table 2: Distribution of the mean according to the Cardt pentatonic scale.....	61
Table 3 Standard Analytical Scale	61
Table 4: The results of the Cronbach's alpha equation for the study axes	62
Table 5: The genders that work in the institution of study	62
Table 6: Age of workers working in the department under study.....	63
Table 7: Indicates the scientific qualification of the workers in the department under study.....	63
Table 8: Demonstrates the practical experience of workers in the department under study.....	63
Table 9: The importance of having an internal control system	64
Table 10: The objective of the internal control system in the department under study	64
Table 11: The department under study has an effective internal control system.....	65
Table 12: The role of the internal control system in confronting the phenomenon of financial corruption	67
Table 13: t . test results	71

قائمة الجداول

- جدول 1: يوضح محاور الدراسة وعدد فقرات كل مجال 60
- جدول 2: توزيع المتوسط وفقاً لمقياس لكرت الخماسي 61
- جدول 3: معيار مقياس التحليل 61
- جدول 4: نتائج معادلة ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة 62
- جدول 5: الأجناس التي تعمل بالمؤسسة محل الدراسة 62
- جدول 6: سن العمال الذين يعملون بدائرة محل الدراسة 63
- جدول 7: يوضح المؤهل العلمي للعمال بدائرة محل الدراسة 63
- جدول 8: يوضح الخبرة العملية للعمال بدائرة محل الدراسة 63
- جدول 9: أهمية وجود نظام الرقابة الداخلية 64
- جدول 10: يتمثل الهدف من نظام الرقابة الداخلية بدائرة محل الدراسة 64
- جدول 11: يتوفر بدائرة محل الدراسة نظام رقابة داخلية فعال 65
- جدول 12: دور نظام الرقابة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي 67
- جدول 13: نتائج اختبار t 71

List of Figures

Figure 1: Establishing an ideal organization for the internal audit department	33
Figure 2: Clarifies the Internal Audit Standards issued by (IIA)	36

قائمة الاشكال

- رسم توضيحي 1: وضع تنظيم مثالي لقسم التدقيق الداخلي. 33
- رسم توضيحي 2: يوضح معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن (IIA) 36

المقدمة

الإطار المنهجي والدراسات السابقة

يتضمن هذا الفصل مبحثين يتناول المبحث الأول منهج البحث ويشتمل على مقدمة ومشكلة البحث وأهميته وهدفه وفرضيته والمجال والمحددات، وخصص المبحث الثاني للدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث. وأهم ما يميز هذا البحث من الدراسات السابقة.

أولاً: لإطار المنهجي:

1. المقدمة Introduction

إن الفساد الإداري أكبر معوق للإصلاح والتنمية وقد أظهرت دراسات كثيرة مقدار خطورته وانعكاساته المدمرة على تطور المجتمعات وتأثيره على عملية الإصلاح، فلقد عرف الفساد بموجب تقرير التنمية الصادر عن البنك الدولي بأنه (سوء استغلال السلطة العامة لتحقيق مكاسب ومنافع خاصة) وتدخل تحت هذا التعريف العمولات التي تسهل عمل الصفقات سواء على شكل وضع اليد على المال العام أو الحصول على مواقع متقدمة للأبناء والأصهار والأقارب في الجهاز الوظيفي للدولة. تعد التدقيق والرقابة من الأدوات الرئيسية التي تساعد إدارة الوحدة في ضمان إنجاز الأهداف المخطط لها ولغرض مواكبة تلك التطورات والاستفادة منها في قطاع الحكومية الذي يعد من القطاعات الخدمية التي تسعى لتقديم افضل الخدمات للأفراد وللمجتمع ككل، ظهرت الحاجة لوجود نظام فاعل للتدقيق والرقابة الداخلية في ذلك القطاع. حيث أن نظام الرقابة الداخلية، بضمنها التدقيق الداخلي، يعتبر من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها مختلف القطاعات باعتباره خط الدفاع الأول و احد أركان الإدارة الاستراتيجية الحديثة الذي يراعى مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الحكومية أو الاقتصادية بما فيهم المساهمة من خلال حسن استخدام وتوجيه الموارد الاقتصادية المتاحة لديها. فهو يقوم بالمحافظة على ممتلكات و أموال الوحدة من الهدر وسوء الاستخدام والتحقق من تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعية من قبل الإدارة العليا، وضمان دقة المعلومات والبيانات المالية التي يتم الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات المناسبة. ونتيجة ذلك أصبح من الضروري الاهتمام بهذا النظام والعمل على تذليل كافة المعوقات التي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة منه، ليتمكن من تشخيص العديد من المخالفات والتجاوزات المالية التي تحدث وتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة مسبباتها بهدف تصحيح السلبية منها وتنمية الإيجابية للاستفادة منها مستقبلاً.

يعد الفساد من الأمراض الخطيرة التي أخذت تهدد حاضر الشعوب ومستقبلها لما له من آثار أخلاقية واجتماعية واقتصادية بالدرجة الأساس. ويعد الفساد الإداري والمالي ظاهرة قديمة، لكن

الجديد فيه هو أن حجم الظاهرة اخذ في التفاقم إلى درجة أصبحت تهدد مجتمعات كثيرة بالانحلال الاجتماعي والركود الاقتصادي وقد ارتبط الفساد بوجود النظم السياسية والدول لذلك فهو لا يختص بشعب معين ولا بدولة معينة أو ثقافة دون غيرها من الثقافات. فالفساد قضية عالمية، وهو موجود في جميع أنحاء العالم ولكن الاختلاف في حجمه وأشكاله ودرجة انتشاره في الزمان والمكان. فظهوره واستمراره مرتبط برغبة الإنسان في الحصول على مكاسب ومنافع معنوية أو مادية بطرق غير مشروعة وتكون واضحة بصورة كبيرة في مجتمعات دول النامية (العالم الثالث) ولاسيما في أجهزتها الحكومية إذ انه سبب في مشكلاتها الاقتصادية عن مسيرة التقدم. حيث أن الفساد الإداري والمالي يعتبر من احد الظواهر التي تهدد جميع مجالات الحياة ولا يمكن القضاء عليه إلا من خلال وضع استراتيجيات شاملة تشمل إجراءات وقائية وعلاجية وتعزيز دور الأجهزة التدقيقية والرقابية في الكشف عن المخالفات الإدارية والمالية وكذلك تظافر كافة الجهود الرامية إلى تحديد مظاهره وتشخيص مسبباته ومحاولة علاجه وتجفيف منابعه.

أن ظاهرة الفساد الإداري أحدى الظواهر المهمة التي تشغل السلطات الحكومية بمختلف مستوياتها، لما لها من اثر على أعاقه السلطات التنفيذية بالشكل الذي يحد من تحقيق الأهداف المرسومة في ترشيد استعمال الموارد المتاحة بشكل اقتصادي فعال وكفوء لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية، فالعراق شأنه شأن أية دولة من دول العالم يعاني من تفشي هذه الظاهرة السلبية في بعض مؤسساته الحكومية التي ينعكس أثرها في هدر الأموال العامة وبروز حالة المحسوبية وتغلب مصلحة الفرد الخاصة على المصلحة العامة للمجتمع، علماً أن دول العالم المتقدمة والنامية على حد سواء تواجه هذه الظاهرة بمستويات وبأنواع تختلف بحسب البيئات السياسية والاقتصادية والثقافية والاجتماعية التي يمتاز بها مجتمع كل دولة.

لخطورة هذه الظاهرة ركزت مختلف المنظمات والهيئات على وضع معالجة لهذه الظاهرة بتشخيص أسبابها والعمل على الحد منها ومعالجة أثارها السلبية بالتركيز على مهمة التدقيق المالي والإداري لعمل الوحدات الحكومية بشكل مستمر ودقيق باستعمال الكوادر المؤهلة علمياً ومهنيّاً للحد من تفشي هذه الظاهرة وتقليص أثارها في بيئة الوحدة الحكومية ونشاطها.

2 مشكلة البحث:

تفتقر أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في معظم الوحدات الإدارية في القطاع العام أو الحكومي إلى أمكانية الحد من المخالفات أو التجاوزات التي ترتكب فيها لأسباب عدة منها ضعف كوادر تلك الأقسام من حيث المؤهلات العلمية والخبرة العملية، بسبب ضعف دعم هذه الأقسام من الإدارات العليا بالكوادر المتخصصة، وبالتالي ضعف قدرتها على ممارسة واجباتها في مجال

التدقيق ومراقبة أنشطة الوحدة الحكومية وتقويم إجراءات العمل فيها على وفق ما هو محدد في التشريعات والتعليمات.

وفي ضوء ما سبق تكمن المشكلة الأساسية للدراسة التي يحاول الباحث التصدي لها تتركز في افتقار الأجهزة الحكومية إلى وجود التدقيق والرقابة الداخلية كفؤة من شأنه أن تحد من الفساد الإداري والمالي التي تعاني منها هذه الأجهزة ولا بد للتدقيق والرقابة الداخلية من دور فاعل في الحد من حالات الفساد الإداري والمالي. ويمكن تجسيد مشكلة البحث من خلال الإجابة على التساؤلات الآتية:

1. هل يساهم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية في الحد من الفساد المالي؟
2. هل يتوفر في وحدات الحكومية محل الدراسة نظام الرقاب الداخلي فعال؟
3. هل بالإمكان تفعيل نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ليكون لها دور لتقليل حالات الفساد الإداري والمالي؟

3 أهمية البحث:

أهمية الدراسة مستمدة من أهمية المال في كل شؤون الحياة ومن ضرورة استغلاله الاستغلال الأمثل وعدم الإفراط و التفريط به. فالدينار الذي يوضع في غير موضعه يمثل هدراً للموارد وتفويتاً لفرص سد الحاجات الضرورية وعرقلة لخطط التنمية. فالفساد الإداري والمالي اليوم يضع العصا في دولاب خطط التنمية للبلدان التي هي بحاجة ماسة إلى الالتحاق بركب التقدم المتسارع. وقد شهد العراق في الأعوام الأخيرة ظروفاً أمنية واجتماعية واقتصادية صعبة فترعرع فيها الفساد بكل أشكاله وتوقفت حركة التنمية وادرج البلد في مقدمة قائمة الدول التي عمها الفساد. فالأموال التي رصدت في موازنات تلك الأعوام تم هدرها دون تحقيق أهدافها ومنها ما أعيد إلى الخزائن خشية الوقوع في الفساد وفانت فرصة استثمارها في وقت كان البلد في أمس الحاجة إليها لإنقاذه من الأزمة. إذا لا بد من إيجاد وسائل لمكافحة آفة الفساد سواء على مستوى الدولة أو مستوى المؤسسة والفرد.

تبرز أهمية هذا البحث من النقاط الآتية:

1. أنه يسلط الضوء على ظاهرة خطيرة وواسعة الانتشار وتؤثر تأثيراً كبيراً وملحوظاً في المجتمع العراقي بعامة والنواحي الاقتصادية على وجه التحديد وهي ظاهرة الفساد الإداري.
2. أن الباحث لا يكتفي بتسليط الضوء على الظاهرة المذكورة وإنما يبحث في أسبابها وكذلك في إعطاء الحلول الممكنة للقضاء عليها أو الحد منها.

3. تسليط الضوء على أحد أبرز الآليات الممكنة للحد من ظاهرة الفساد الإداري وهي أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي.

4 أهداف البحث:

يهدف البحث إلى:

1. بيان مفهوم الفساد الإداري والمالي، والتعرف على أشكالهما ومظاهرها، والتعرف على الأسباب التي تؤدي إلى انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي والتعرف على آثارهما.
2. تسليط الضوء على نقاط الضعف في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في وزارة العمل .
3. تحديد واقع حال العمل في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في وزارة العمل.
4. بيان دور الرقابة الداخلية في الحد من الفساد الإداري والمالي من خلال زيادة درجة كفاءة الرقابة الداخلية وفعاليتها في الوحدات الحكومية وعدها مدخلا فاعلا في الحد من حالات الفساد الإداري والمالي.

5 فرضية البحث:

لتحقيق أهداف البحث وبناءً على ما جاء في مشكلة البحث فقد اعتمدت الفرضية الآتية:

وبناء على الإشكالية يمكننا طرح بعض الفرضيات:

- 1- يتوفر في الإدارة محل الدراسة نظام رقابة داخلية فعال
- 2- لنظام الرقابة الداخلية دور فعال في مواجهة ظاهرة الفساد المالي.

ثانياً: الدراسات السابقة:

سيحاول الباحث في هذا المبحث تقديم عرض موجز لمجموعة من الدراسات الجديدة ذات الصلة بموضوع هذه الدراسة، علاقة بين كفاءة التدقيق والرقابة الداخلية والحد من الفساد الإداري والمالي.

1 الدراسات المحلية:

(1) دراسة: القيسي (2007): بعنوان "دور إجراءات التدقيق في محاربة الفساد الإداري والمالي"

تهدف الدراسة إلى التعريف بالفساد ومعانيه وأنواعه وعناصره وأسبابه ونتائجه وكلفته ونموه وإلى إيجاد وسائل عملية قابلة للتطبيق في الواقع العملي لكشف ظاهرة الفساد ومكافحتها والوقاية

منها من خلال إيجاد دور فاعل للمدقق للكشف عنه وتوصلت الدراسة إلى الاستنتاجات الآتية:

- (1) ارتكاز المسؤوليات والصلاحيات في يد المديرين العاملين وسيطرتها على معظم القرارات.
- (2) ضعف أنظمة الرقابة الداخلية والتواطؤ من داخل الأجهزة الرقابية والتدقيقية مع المفسدين.
- (3) ضعف الاهتمام بالملاحظات التي يشير لها كل من المفتش العام وديوان الرقابة المالية.

ومن التوصيات التي توصلت إليها الباحثة: (1) ضرورة وضع أسس علمية وعملية دقيقة عند اختيار الملاك العامل في أقسام المحاسبة وعدم التركيز على الصلاحيات في يد جهات محددة.

- (2) على الدولة بذل جهود جادة في محاربة الفساد من خلال التنسيق مع جهات متخصصة داخل البلد وخارجه لأعداد دورات تثقيفية لمحاربة الفساد. (3) ضرورة وجود قوانين وعقوبات صارمة تفرض على مرتكبي جرائم الفساد. (4) عدم تثبيت الموظفين في وظيفة ثابتة بل ينبغي تدويرهم على الوظائف كذلك لا بد أن يحظى موظفو الرقابة الداخلية والمفتش العام بتدريب وراتب جيد.

2) دراسة: العيساوي (2009): بعنوان "دور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي"

تهدف الدراسة بيان أشكال الفساد المالي وأسبابه وأهم أثاره السيئة ثم تبيان الرقابة الداخلية من حيث مفاهيمها وإجراءاتها واختصاصاتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها في الحد من الفساد المالي. وتهدف أيضاً دراسة دور الإدارة العليا في دعم الرقابة الداخلية بتوفير الاختصاصات غير المالية التي يستوجبها عمل الرقابة في الحد من الفساد المالي وفي عدم التهاون في محاسبة المخالفين وإحالتهم إلى القضاء. وقد تشير الدراسة إلى أن الفساد المالي ظاهرة خطيرة تهدد الأموال وتهدد خطط التنمية والعدالة والمساواة وتشوه القرار السياسي وتسلب الوظيفة العامة هيبتها وتجهز على إنجازات الأجهزة الإدارية التي ينشدها أفراد المجتمع. ويشير الباحث إلى أن ظاهرة الفساد أصبحت هاجس الإنسان العادي قبل المفكر، ولها دعايات وترويج حتى على المستوى العالمي فالشركات الكبرى ترصد مبالغاً في موازنتها لرشوة المفاوضين من الدول النامية تحت باب الهدايا والعمولات، والمواطن العادي هاجسه أن ما ترصده الدولة للخدمات سيبتلعه الفساد المالي، والمسؤول يتخوف من الإنفاق لكي لا يقع في دائرة المساءلة عن الفساد. اعتمدت الدراسة على منهجية البحث الوصفي التحليلي.

وتوصلت الدراسة إلى الاستنتاج أن إحدى مهام الرقابة والتدقيق الداخلي هي كشف الغش ومنع الاختلاس والتزوير ومنع إساءة استخدام الموارد الاقتصادية وهذه هي وسائل الفساد المالي وأشكاله وعليه فإن أجهزة الرقابة الداخلية تعد وسيلة فعالة لمكافحة الفساد المالي حيث أن الرقابة الخارجية تكون مهمتها كشف المخالفات ولكن الرقابة الداخلية تستطيع منع وقوع المخالفات

ومعالجتها في حينها. و توصلت إلى أن الرقابة المستندية أو المحاسبية لوحدها غير قادرة على مكافحة حالات الفساد المالي فلا بد أن تخرج الرقابة من طور التدقيق المستندي إلى ما خلف الحدث الاقتصادي والسلوك الإداري وبذلك تكون بحاجة إلى اختصاصات أخرى متعددة فالكشف عن الغش في تنفيذ الأعمال الإنشائية يحتاج إلى مهندسين والكشف عن الغش في صلاحيات المواد المستوردة يحتاج إلى مختصين بحسب نوعية البضاعة المستوردة ومعرفة اعتدال الأسعار يحتاج إلى خبراء في السوق.

(3) دراسة: ناصر (2018): بعنوان "دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري"

يهدف البحث إلى تفعيل دور المدقق الداخلي في الحد من حالات الفساد المالي والإداري والعمل على رفع مستوى مهنة التدقيق والمدقق وذلك لتفعيل دوره الرقابي آنذاك لذا سيتناول البحث مفاهيم الفساد المالي والإداري وأنواعه وكذلك استعراض مفهوم التدقيق والتدقيق الداخلي وأنواعه ودوره في معالجة حالات الفساد المالي والإداري. تمثل مشكلة البحث في ضعف إجراءات التدقيق الداخلي المعمول بها من قبل المدقق في مختلف الوحدات الاقتصادية في العراق وذلك لنشوء المدقق وممارسته عمله في داخل الوحدة الاقتصادية التي تشوبها حالات الفساد المالي والإداري.

برزت الحاجة للرقابة الرقابية في القطاع العام للدولة نتيجة الفصل بين السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية إذ أحدث التنظيم الجديد حاجة متزايدة إلى الرقابة من أجل الترابط والتنسيق بين ممارسة هذه السلطات لاختصاصاتها المختلفة، وقد فوضت السلطة التشريعية كثيراً من اختصاصاتها إلى السلطة التنفيذية منها مثلاً صلاحية تنفيذ الموازنة العامة للدولة الذي ألزم الأخيرة تقديم حساب ختامي لبيان تصرفاتها المالية إلى السلطة التشريعية لمراجعتها والتحقق من سلامتها، وبسبب عدم تمكن السلطة التشريعية من ممارسة أعمال الرقابة والتدقيق بنفسها فقد اتجهت غالبية الدول إلى إنشاء أجهزة رقابة متخصصة ومتنوعة تناولت الجوانب المالية والإدارية والقضائية.

تم جمع البيانات الأولية عن طريق الاستمارة الاستبيان موزعة على المحاسبين والمدققين العاملين بالوحدات الحكومية لعينة الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أن ضعف فاعلية التدقيق الداخلي وانتشار المحسوبية والعلاقات الشخصية المشبوهة بين المدقق ورئيس الدائرة ساهم في وجود حالة الفساد المالي والإداري والنتائج يدل على أهمية ودور التدقيق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري ومنع سريانه. وقد أوصت الباحثة إلى أن رفع المدقق الداخلي لمستوى

فاعلية وكفاءته الوظيفية وخاصة ذاتيا وعدم تكوين علاقات شخصية مشبوهة مع أصحاب أو مدراء الوحدات الحكومية سيساهم في مكافحة وتقليل حالات الفساد المالي والإداري.

2 الدراسات العربية والأجنبية:

(1) دراسة: اوبادي (2015): بعنوان "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات وأثارها على الفساد المالي والإداري"

هدفت الدراسة المعرفة مدي مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات والحد من آثار الفساد المالي والإداري فيها. كما هدفت التعرف على مختلف وظائف المراجعة الداخلية التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ودورها في إدارة المخاطر وعلاقتها التعاونية مع اطراف حوكمة المؤسسات، والتعرف على واقع حوكمة المؤسسات ومدى مساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئها. علاوة على ذلك محاولة اكتشاف أوجه الفساد الإداري والمالي التي تعاني منه المؤسسات. وقد اعتمدت الدراسة على الاستبيان لجمع البيانات من مؤسسة سونلغاز بولاية أم البواقي في الجزائر من خلال شهر مارس إلى شهر أبريل 2015. تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لمثل هذه الدراسة قصد وصف متغيرات الدراسة والمتمثلة في المراجعة الداخلية، حوكمة المؤسسات، الفساد الإداري والمالي، وصفا دقيقا كميما وكيفيا، ووصف وتحليل العلاقة. وقد وصلت الدراسة إلى النتائج وجود علاقة تأثير بينهما ما دل بشكل عملي على أهمية المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة للمؤسسة محل الدراسة. وقد وجدت الدراسة بان لا يوجد تأثير للمراجعة الداخلية والحوكمة على الفساد الإداري والمالي لمؤسسة سونلغاز، مما ينعكس بالسالب على تطورها.

(2) دراسة: الكروي (2015): بعنوان " دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي - واقع ومعوقات"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، من خلال التعرف على العوامل التي تساعد على انتشار ظاهرة الفساد المالي، وتحديد المعوقات التي تحد من قدرة هذا النظام في تشخيص حالات الفساد المالي. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمت الاستبانة كأداة رئيسية لهذه الدراسة وبعد اختبار صدقها وثباتها تم توزيع (861) استبانة وبواقع ثلاث استبانات لكل شركة واسترجع منها (848) استبانة، ثم استخدمت الأساليب الإحصائية الملائمة.

تم اختيار (66) شركات صناعية لعينة الدراسة من المجموع (73) شركة باستخدام طريقة العينة العشوائية، وقد تمثلت في المدراء الماليين والمحاسبين والمدققين الداخليين العاملين في تلك الشركات. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها، وجود معوقات تحد من قدرة نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، ووجود دور إيجابي لنظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي في تلك الشركات، وبينت أيضاً عدم وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة من المدراء الماليين، المدققين الداخليين، المحاسبين حول دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي في تلك الشركات. وفي ضوء هذه النتائج، أوصت الدراسة بضرورة احتواء بعض العوامل التي تساعد على انتشار ظاهرة الفساد المالي، ودعم الدور الذي يقوم به نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي في الشركات عينة الدراسة، من خلال إيلاء الأهمية له من قبل الإدارة العليا وتذليل كافة المعوقات التي تحد من قدرته في تشخيص حالات الفساد المالي.

3) دراسة: تومي وعلون (2016): "التدقيق الداخلي كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي في المؤسسة الاقتصادية"

استلزم البحث عن أساليب للتحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل توفير الحماية لأصول وموارد المؤسسة وضمان دقة البيانات والمعلومات، وتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية، وبذلك نشأ التدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة في مواجهة هذه المتطلبات. ويهدف الدراسة إلى التحقيق لدور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية في الجزائر. ويشير الباحث إلى أن أبرزت الانهيارات والفضائح المالية ودعاوى الاحتيال المالي التي حدثت في السنوات الأخير ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من المؤسسات مما زاد الاهتمام بالتدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة الداخلية ودورها في منظمات الأعمال الحديثة.

وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يعتبر احد القضايا المحاسبية المهمة دائمة الجدل والتطوير سواء من حيث المفهوم أو الأهداف أو المجال أو نطاق العمل أو معايير أدائه، وهذا من اجل التكيف ومسايرة التطورات الجوهرية التي تحدث في البيئة المحيطة، تتطلب من التدقيق الداخلي القيام بخدمات مهنية لتساعد إدارة المؤسسة على تحقيق مزيد من الفعالية في أداء مهامها ولمواجهة مختلف أوجه الفساد الإداري والمالي الذي قد ينشأ من الانحرافات السلبية الناتجة من طرف موظفي المؤسسة في شتى المستويات الإدارية عند أداء مهامهم. ويقترح الدراسة لضرورة

توفير الموارد البشرية والمالية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي لمواجهة مختلف أوجه الفساد، وتعتمد جهود دعم التدقيق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي على الالتزام بمبادئ التطبيق الأمثل لنظام الرقابة على المؤسسات الحوكمة، والعمل على تطويرها ومواكبتها للتغيرات البيئية المختلفة، وضرورة تدعيم استقلالية التدقيق الداخلي في كثير من المؤسسات؛ بوقف التدخل من جانب الإدارة التنفيذية في عمل المدقق الداخلي، مع ضمان الاستقلالية التنظيمية وابتعاد التدقيق الداخلي عن القيام بأعمال تنفيذية.

(4) دراسة: براهيم (2018): بعنوان "مدى فعالية الرقابة القبلية الداخلية على الصفقات العمومية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري-دراسة مقارنة"

تهدف الدراسة إلى معرفة مدى فاعلية الرقابة القبلية الداخلية للصفقات العمومية والممثلة في لجنة فتح الاظرفة وتقييم العروض في الحد من ظاهرة الفساد الإداري، وذلك بالوقوف على اهم المستجدات التي جاء بها المرسوم الرئاسي 15-247 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام مقارنة بالتشريعات المعمول بها سابقا، ولمعرفة فعالية هذه اللجنة ودورها في الحد من التلاعب في هذا المجال الحساس قام الباحث بدراسة تحليلية مقارنة بين قانون الصفقات الجزائري وقانون الصفقات الفرنسي والمصري والمغربي وذلك لإبراز الاختلافات ومعالجة النقائص. وتبينت الدراسة أن القانون الصفقات العمومية الجزائري لازال غامضا في بعض الإجراءات التي يجب على المشرع الجزائري استدرأها بسيرة في هذا المجال على خطي المشرع الفرنسي أو المصري أو جاره المشروع الغربي. وتوصي الدراسة إلى أن يجب على المشرع الجزائري إبراز مهامها بشكل واضح ودقيق، وبالتالي القضاء تدريجيا على ظاهرة الفساد الإداري المنتشرة بشكل كبير في مجال الصفقات العمومية لارتباطها الكبير بالمال العام.

(5) دراسة: Shohihah et al. (2018): بعنوان "Determinants of Internal Audit Effectiveness and Implication on Corruption Prevention in "The Religious Ministry

تهدف الدراسة إلى فحص وتحليل تأثير كفاءة واستقلالية أنظمة التدقيق الداخلي، والعلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين، ودعم الإدارة لفاعلية التدقيق الداخلي، وتأثير فعالية التدقيق الداخلي على الفساد في المديرية العامة لوزارة الشؤون الدينية في اندونيسيا. استخدمت الدراسة المنهج الكمي باستخدام المسح الاستقصائي لتصميم الدراسة، وأخذت العينة مباشرة من السكان. كان المجتمع في هذه الدراسة المدققين الداخليين الذين لديهم شهادة الوظيفية للمدقق في المديرية

العامّة لوزارة الشؤون الدينية مع عدد 252 مدقق. وتم الحصول على عينة من 154 مدقق حسابات و وزعت استمارة الاستبيان بغرض جمع البيانات الأولية للدراسة.

استخدمت طريقة التحليل مربعات الصغرى الجزئية، وتظهر نتيجة الدراسة الوجود تأثير إيجابي لكفاءة المدقق، واستقلالية أنظمة التدقيق الداخلي، والعلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين، والدعم الإداري لفعالية التدقيق الداخلي. كما تثبت الدراسة أن فعالية التدقيق الداخلي لها تأثير سلبي على مستوى الفساد في عينة الدراسة في اندونيزيا، وهذا يشير إلى انه كلما زادت فعالية التدقيق الداخلي، زاد ميل الحد من الفساد. يدعم هذا البحث نظرية الوكالة التي توضح أن الوكيل يحصل على التفويض من المالك للقيام بأنشطة نيابة عن الموكل أو المالك. حيث توصي الدراسة المديرية العامة لوزارة الشؤون الدينية كجزء من حوكمة المؤسسة كما يمكن أن تساعد في مكافحة الفساد.

(6) دراسة: Ibrone (2019): بعنوان " Effect of Internal Audit Quality on " Corruption in Nigeria Public Sector "

تناولت الدراسة مدى انتشار الفساد في الأوساط المجتمعية وخاصة في المنظمات المملوكة للحكومة في أفريقيا. وإشارة إلى أن وضعت حكومة معظم البلدان بعض الآليات لضمان إدارة المنظمات العامة بما يتماشى مع الإجراءات والممارسات المقبولة، ومن أهم الأدوات هي التدقيق الداخلي. وتبحث الدراسة في تأثير جودة التدقيق الداخلي على الفساد في القطاع العام النيجيري. يستخدم الدراسة استمارة الاستبيان لجمع البيانات الأولية من 160 المراجعين الداخليين في تنظيم القطاع العام في ولاية لاغوس. ومن خلال استخدام تحليل الانحدار المتعدد لتحليل البيانات، تظهر نتائج الدراسة أن لجودة التدقيق الداخلي، قياسا عن استقلالية وكفاءة ونزاهة المدققين الداخليين، تأثير كبير على الفساد ويمكن أن تساعد في القضاء على الفساد في القطاع العام. وأوصت الدراسة الواجب متابعة جودة التدقيق الداخلي عن طريق التأكد من أن المدقق الداخلي يقوم بمسؤولياته بشكل مستقل من خلال سن القوانين التي تحمي عمل المدقق الداخلي، كما يجب أن تكون المؤهلات الأكاديمية والمهنية عاملا رئيسيا يجب مراعاته قبل إشراك شخص ما ليكون موظفا في قسم التدقيق الداخلي للمنظمات الحكومية.

(6) دراسة: فرج وامحمد (2020): بعنوان "المعوقات التي تواجهها أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات العامة والمؤثرة على دورها في الحد من الفساد المالي من وجهة نظر أعضاء وموظفي ديوان المحاسبة الليبي"

هدفت الدراسة إلى معرفة المعوقات التي تواجهها أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات العامة الليبية والمؤثرة على دورها في الحد من الفساد المالي من وجهة نظر أعضاء وموظفي ديوان المحاسبة الليبي. أن ديوان المحاسبة الليبي يهدف إلى تحقيق رقابة فعالة على المال العام من خلال تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابته والتحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصاد في إدارتها وتوجيهها نحو تحسين أدائها والرفع من كفاءتها ومساعدتها في تصحيح الانحرافات ومن ثم بيان أوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها داخل المؤسسات العامة من أجل تلافيتها. فان الدراسة تسعى إلى الوقوف على مسببات هذه المشكلة من خلال معرفة نوع المعوقات التي أدت لوجود هذا القصور وجعلت أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة لا تعمل بالشكل المطلوب في حماية المال العام من الفساد المالي وسوء الاستخدام.

ولتحقيق هدف الدراسة، جزئت الدراسة المعوقات أنظمة الرقابة الداخلية إلى خمس معوقات. باستخدام الاستبانة كأداة أولية لجمع البيانات من مجتمع الدراسة والذي تمثل في كافة العاملين الماليين بالإدارة العامة بديوان المحاسبة الليبي بمدينة طرابلس، تكونت عينة الدراسة من (61) مفردة تمثل الأعضاء والموظفين الفنيين الماليين بالإدارة العامة للديوان. وبالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، تركزت النتائج في توجع معوقات إدارية وتشريعية ومحاسبية ومتعلقة بالكفاءة المهنية وتكنولوجية تواجهها أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات العامة تؤثر على دورها في الحد من الفساد المالي من وجهة نظر الأعضاء والموظفين الماليين العاملين بديوان المحاسبة الليبي. وأوصت الدراسة بضرورة إيلاء المزيد من الاهتمام بأنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية سواء من الناحية الإدارية أو التشريعية أو المحاسبية أو المتعلقة بالكفاءة المهنية أو التكنولوجية. إضافة لضرورة إنشاء جهة مهنية للمراجعين الداخليين على غرار المعاهد المهنية الخاصة بالمراجعين الداخليين في الدول المتقدمة، تتولى اعتماد معايير عملهم وشؤون تطويرهم وتدريبهم وتذليل أية صعوبات قد تواجههم. كما توصي الدراسة باستحداث برامج لإجراء تقييم دوري ومستمر لمستوى الكفاءة والمعرفة المهنية التي يتمتع بها الموظفون، إضافة لضرورة اعتماد تقييم الأداء كأساس لدفع الرواتب والمكافآت والحوافز التشجيعية. علاوة على ذلك ضرورة اتخاذ الديوان وبقية الأجهزة الرقابية والقضائية لكافة الوسائل والإجراءات التي تلزم المؤسسات العامة بمعالجة الملاحظات التي تصاحب أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية، خاصة إذا ما تكررت ذات الملاحظات عن المؤسسة العامة في أكثر من تقرير سنوي.

(7) دراسة: Aloudat et al. (2020): بعنوان " The Role of International Standards for Internal Auditing to Reduce Financial and

Administrative Corruption on Public Shareholding Companies in " the Kingdom of Saudi Arabia

هدفت الدراسة إلى إبراز اثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية على مكافحة الفساد الإداري والمالي. كما تهدف لدراسة حجم الرقابة الإدارية الداخلية والرقابة المحاسبية الداخلية وتنفيذ الضوابط الداخلية. أن إدخال وتقوية وظيفة التدقيق الداخلي هي قناة لتحسين أنظمة الحوكمة والرقابة في المنظمة. على مر السنين، شككت الدراسات البحثية في تأثير وظيفة التدقيق الداخلي في العمل كحاجز وسيطرة على الاحتيال وغيرها من التعرض للممارسات الخاطئة الخارجية. إلى جانب ذلك، ساهم التدقيق الداخلي بشكل كبير في تعزيز الضوابط الداخلية للمنظمة. لم يتم بعد استكشاف نطاق تأثير واستخدام ومزايا وعيوب التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والإداري على الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية.

وتم الحصول على البيانات الأولية من عينة 100 شركة مساهمة عامة في المملكة العربية السعودية. وتم ترميز البيانات المصدر لمقارنة أداء الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية وتباينه. إضافة إلى البيانات الأولية، استخدمت الدراسة البيانات الثانوية تشمل الشركات المتوسطة والكبيرة على حد سواء بغرض المعرفة تأثير تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي للحد من الفساد المالي والإداري. تشير النتائج إلى أن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ممكن تحسين العلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين، وكذلك ازدياد كفاءات العمال، كان له مساهمة عميقة في مكافحة الفساد، وهذه المؤشرات هي أيضا نهج مجدية يمكن للشركات من خلالها معالجة الاحتيال الإداري والمالي.

(8 دراسة: (Obonyo (2017): بعنوان " Effect Of Internal Audit Practices "On Fraud Risk Management In State Corporations In Kenya

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى مساهمة ممارسة التدقيق الداخلي في نجاح إدارة مخاطر الاحتيال في شركات الدولة في كينيا. ويهدف خصوصا إلى تحديد مدى مساهمة سياسة الاحتيال والتقييم الدوري للتعرض لمخاطر الاحتيال ومنع الاحتيال وإجراءات كشف الاحتيال في نجاح إدارة مخاطر الاحتيال. تشير الدراسة إلى أن معظم وظائف التدقيق الداخلي للعديد من المنظمات قد تبنت ممارسات إدارة مخاطر الاحتيال ولكن الاحتيال لا يزال سائدا، وان المشاكل الاحتيال يسجل الفساد وسوء استخدام الأصول والإبلاغ المالي الاحتيالي اتجاها تصاعديا مستمرا. أن تشمل مجتمع الدراسة جميع شركات الدولة في كينيا، وتم استخدام طريقة العينات العشوائية

الطبقية لاختيار عينة الدراسة، 40 شركة الدولية في كينيا. تم استخدام استمارة الاستبيانات المنظم لجمع البيانات والتي تم استرجاع 33 استبانة كما أعطت معدل استجابة 82.5%. وجد الدراسة أن يشارك التدقيق الداخلي في نجاح إدارة مخاطر الاحتيال في شركات الدولة في كينيا عندما الممارسات التدقيق الداخلي من سياسة الاحتيال، والتقييم الدوري للتعرض لمخاطر الاحتيال، ومنع الاحتيال وكشف الاحتيال تساهم مع بعضهم البعض. ويوصي الدراسة بضرورة قيام مؤسسات الدولة بتعزيز سياسة الاحتيال كجزء من سياساتها الرئيسية من قبل الحوكمة وتعزيز تدابيرها كوسيلة لتسهيل التدقيق الداخلي في المنظمة. ويوصي الباحث أن لضمان إدارة مخاطر الاحتيال الناجحة، يجب على شركات الدولة تحليل وتقييم التعرض الدوري لمخاطر الاحتيال في المنظمة كوسيلة لتعزيز التدقيق الداخلي التي قد تؤثر بشكل إيجابي على نجاح المؤسسات في إدارة مخاطر الاحتيال، ويتعين على شركات الدولة وضع تدابير مناسبة لمنع الاحتيال قد تساعد في تدقيق داخلي فعال وكفاء يدعم نجاح إدارة مخاطر الاحتيال.

(9) دراسة: Asiedu and Deffor (2017): بعنوان " Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the "Ghanaian Public Sector"

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الفساد ووظيفة التدقيق الداخلي الفعال في غانا من خلال مسح المديرين والمفوضين لمنظمات القطاع العام المختارة. يذكر المؤلفون انه لا يوجد سوى القليل من الأدلة التجريبية لإظهار تأثير إصدار وتطبيق قانون وكالة التدقيق الداخلي للحسابات (رقم 658) في عام 2003 على الفساد وحتى بعد أربعة عشر من السنوات. صدرت القانون كأداة لمكافحة الفساد الإداري في غانا، على الرغم من أن الأدلة القصصية تشير إلى انه لعبت دورا حاسما في الحفاظ على الانضباط المالي والمساءلة والشفافية في القطاع العام. باستخدام نموذج المعادلة البنائية، أظهرت نتائج الدراسة أن التنفيذ الكامل للقانون وحجم إدارة التدقيق الداخلي واستقلالية قسم التدقيق يؤثران بشكل كبير على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي التي تؤثر سلبا على الفساد. وتستننتج أن الالتزام الصارم باللوائح والقوانين وتنفيذها وكذلك استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي سيساعد في مكافحة الفساد الإداري في غانا.

(10) دراسة: Joseph et al. (2015): بعنوان " Effect of internal control on fraud detection and prevention in district treasuries of Kakamega "County"

تهدف الدراسة إلى التحقق من تأثير الرقابة الداخلية على منع الاحتيال والكشف عنه في خزائن مقاطعة كاكاميغا في كينيا. تم استخدام طريقة المعاينة الهادفة لاختيار موظفي الخزانة بينما تم استخدام طريقة العينات العشوائية البسيطة لتحديد رؤساء الإدارات للرد على أدوات جمع البيانات. استخدمت الدراسة استبيانات مغلقة ومصممة لموظفي الخزانة وعمالهم، وتم إدارتها من خلال طريقة السحب والاختيار، وتم التحقق من موثوقية وصحة أدوات جمع البيانات من خلال طريقة اختبار إعادة الاختبار. ومن خلال تحليل البيانات التي تم جمعها عن طريق استخدام كل من الإحصاءات الوصفية والاستدلالية، كشفت نتائج الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية وإيجابية بين كفاية أنظمة الرقابة الداخلية ومنع الاحتيال والكشف عنه في خزائن المحلية في مقاطعة كاكاميغا. وقد توصي الدراسة بضرورة وضع سياسات وإجراءات رقابة داخلية تتسم بالفعالية والكفاءة لمنع واكتشاف الاحتيال داخل خزائن المقاطعات والمؤسسات الأخرى.

3 ما يميز هذه الدراسة:

في ضوء ما تم استعراضه أنفاً من دراسات تتميز هذه الدراسة عن سابقتها على أن معظم الدراسات السابقة لم تتطرق في جانبها النظري والعملية إلى التقسيمات الحديثة لمكونات الرقابة الداخلية كما حددتها المعايير الرقابية الأخيرة، كما أن تلك الدراسات لم تستند إلى التقرير الذي أصدرته (COSO) الموسوم بـ (الرقابة الداخلية – اطار متكامل) واستجابة له وأخذه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار بيان معايير التدقيق (SAS NO.78) الصادر في عام 2011، الموسوم بـ (اعتبارات الرقابة الداخلية في تدقيق البيانات المالية) والذي اخذ بما ورد في تقرير (COSO)، كما لوحظ تركيز الدراسات السابقة على احد جوانب الرقابة الداخلية الإدارية أو المالية الأمر الذي تفقدها الشمولية خصوصاً اذا ما أخذنا في الاعتبار تكامل العناصر الإدارية والمالية وتأثير كل منها في الأخر. كما أن اغلب هذه الدراسات ورغم تأكيدها على أن الرقابة الداخلية هي من مسؤولية إدارة الوحدة الاقتصادية، ركزت على دراسة واقع الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدقق (المدقق الخارجي) الأمر الذي يجعلها قاصرة عن الإلمام باطار الرقابة الداخلية الشاملة ببعديها الإداري والمالي، حيث ركزت على الجانب المالي والذي يحقق غرض المدقق بشكل مباشر، وأهملت الجانب الإداري. حيث أن تبني الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدقق (المدقق الخارجي) بشكل مباشر يجعل هذا النظام عبئاً على الإدارة يفرضه المدققون وذلك على عكس الحقيقة والواقع بانه أداة تعزز قدرة الإدارة على تحقيق أهدافها بأقصى كفاءة وفعالية، بالتالي يجب على الإدارة أن تعمل جاهدة على متابعة الرقابة الداخلية وتقويتها. ومن هنا يسعى الدراسة إلى استكمال بعض جوانب النقص والتكامل مع غيره من الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع، أيضاً ما يميز الدراسة الحالية في الجانب التطبيقي لكونها تمثل من

أول دراسات تتناول مكافحة والحد من الفساد الإداري والمالي عن طريق الرقابة الداخلية الكفاءة في الوحدات الحكومية في مدينة أربيل في العراق.

الفصل الاول

الإطار النظري للدراسة

1-1 التدقيق الداخلي:

1-1-1 تطور وظيفة التدقيق الداخلي ونموها:

أهتم الباحثون والمتخصصون في مجال المحاسبة والتدقيق وكذلك المنظمات المهنية في نظام الرقابة الداخلية وتشغيله بفاعلية وكفاءة وكما هو الحال في بداية ظهوره فقد كان العامل الأساسي في أتساع نظام الرقابة الداخلية نتيجة أتساع حجم المؤسسات ونشاطها التي وظفت آلاف الأفراد وتنفيذ العمليات في المواقع المتباعدة وزيادة حجم المعاملات وتنوع الأنشطة ونتيجة لذلك ظهرت الحاجة إلى تقويم نظام الرقابة الداخلية وتحديد درجة فاعليته ونقاط الضعف فيه وأعلام الإدارة بذلك لأنه لم يعد بمقدورها أن تنهض بهذه المهمة، ولم يكن باستطاعة المدقق الخارجي من الجانب العملي أن ينهض بهذه المهمة بشكل مستمر طوال السنة، وإنما يقوم بالتدقيق في أثناء جزء من السنة وهو جزء من متطلبات تدقيق البيانات المالية لذلك ظهرت الحاجة إلى وظيفة التدقيق الداخلي، وفي البداية كان المدقق الخارجي يقوم بهذه المهمة في المشروعات التي تزاوّل نشاطها عن طريق الفروع. (Stettier, 1977: P-81)

ولا شك أن التدقيق الداخلي تأثر بالتدقيق الخارجي فجاء المدخل المثالي للتدقيق الداخلي في اتجاه القوائم المالية، إذ كان المدقق الداخلي يركز اهتمامه على المسائل المتعلقة بمفردات القوائم المالية، و نظراً لأن التدريب والمهارات الأولية للتدقيق الداخلي تقع في مجال المحاسبة فإن مدخله لوظيفة الفحص والتقويم سيكون عن طريق الحسابات.

وتطور التدقيق الداخلي تطوراً ملموساً ولم تعد تلك الوظيفة التي ينحصر اهتمامها في تدقيق العمليات المالية قبل الصرف وبعده، بل تطورت الوظيفة وتطور مفهومها وأهدافها، فالتدقيق

الداخلي اليوم بمفهومه الحديث اتسع وشمل أنشطة تقويم حجم فاعلية الوسائل الرقابية المختلفة وأمتد نشاطه أكثر ليشمل التقويم الشامل للأداء التنظيمي في الوحدات المختلفة

وبازدياد الحاجة إلى خدمات التدقيق الداخلي بدأت أهمية التدقيق الداخلي تتزايد، وبدأ عمله يتسع في المجالات المحاسبية والمالية استجابة للواقع العملي وما يظهر من ثغرات تدعو الإدارة إلى ضرورة وضع الأساليب الرقابية الملائمة لتفاديها أو الحيلولة دون وجودها، وتزايد حاجة الإدارة العليا للتأكد من إمكانية حصولها على خدمات أفضل عن طريق تخصيص قسم مستقل للتدقيق الداخلي، من جانب آخر بدأت الإدارة تدرك أنه بالإمكان الاستعانة بخدمات التدقيق الداخلي في مجالات أخرى غير المجالات المحاسبية والمالية وأصبح التدقيق الداخلي ينظر إليه على أنه أداة بناءة Constructive فضلاً عن كونه أداة وقائية، فبرزت وظيفة التدقيق الداخلي نتيجة الحاجة إليها إلا أنه لم تكن واجبات المدقق الداخلي ومسؤولياته واضحة وكذلك لا توجد مستويات محددة للأداء يسترشد بها، وبظهور أول منظمة مهنية للمدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 أطلق عليها (مجمع المدققين الداخليين) ساعد ذلك على ظهور مبادئ أساسية محددة ومستويات واضحة للأداء الفني للمدقق الداخلي. (الرمحي: 2008، 78)

أدراك الإدارة المتزايد فوائد الرقابة الداخلية السليمة، وكذلك التعقيدات التي يتطلبها نظام الرقابة الداخلية السليم في المنشآت الضخمة أدى إلى تنمية التدقيق الداخلي وتطوره بوصفه أداة فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية وتحديد درجة فاعليته ونقاط الضعف فيه.

وبدأ المدققون الداخليون يقومون بتقويم الرقابة الداخلية في المعنى الواسع لها متضمناً جوانبها الإدارية المنطوية على كفاءة التشغيل، والتأكد من تحقيق الأهداف الموضوعية والسياسات المرسومة.

2-1-1 مفهوم التدقيق الداخلي: Concept of Internal Audit

التدقيق الداخلي بوصفه مصطلحاً علمياً بدأ بالظهور مع بداية ظهور مجمع المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941. ولحين ذلك الوقت لم يكن هنالك تعريف متكامل لمفهوم التدقيق الداخلي، وإنما كانت هنالك اجتهادات عملية وفردية فحسب في إنشاء وحدات أو أقسام خاصة للتدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية التي استشعرت أهمية وجود وظيفة مستقلة تقوم بعمليات تدقيقية تختلف من وحدة اقتصادية إلى أخرى بحسب تصور الإدارة في التنظيم واجتهادات القائمين بالعمل في هذه الوحدات أو الأقسام. (خيرى، 2011: 139-140)

ولذلك فإن مجال وظيفة التدقيق الداخلي لم يخرج عن كونه مجموعة إجراءات تدقيقية على عمليات الصرف في بادئ الأمر، اقتصر في بداية ظهوره على تدقيق المستندات بعد الصرف

لغرض اكتشاف أخطاء التسجيل في الدفاتر , ولكن بعد توسع نشاط الوحدات الاقتصادية وتشعب عملياتها أضيفت إلى وحدة أو قسم التدقيق الداخلي وظيفة أخرى تمثلت بتدقيق الإجراءات المتعلقة بعملية الصرف قبل القيام بالصرف لغرض التأكد من صحة تلك الإجراءات. (الصح: 2008، 30)

ومما سبق يمكن القول أن مضمون وظيفة التدقيق الداخلي كان يتلخص بصورتين هما:

- تتبّع العمليات المالية والمحاسبية لاكتشاف الأخطاء من الجانب المحاسبي.

- تتبّع وتدقيق العمليات التي تقوم بها وحدات المشروع وحجم أمانة المسؤولين فيها في تنفيذ الإجراءات المرسومة. (Yates,1977 ,P.P:35-39)

ففي عام 1949 أصدر المجمع قائمة حدد فيها أبعاد التدقيق الداخلي متناولة المفهوم، الهدف , النطاق وجاء فيه " نشاط تقويمي مستقل يوجد في الوحدة الاقتصادية لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية من أجل تقديم خدمة وقائية وعلاجية إلى الإدارة هدفه فحص وفعالية وسائل الرقابة الأخرى وتقويمها ويتعامل أساساً مع الأمور المحاسبية والمالية ولكنه قد يتعامل مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية) (الصبان وآخرون 2009: 28).

وفي عام 1957 عرف على أنه " نشاط تقويم مستقل ينشأ في داخل الوحدة الاقتصادية لفحص العمليات المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى بوصف أساساً لخدمة الإدارة. (عثمان: 2013، 127)

وعرف كذلك بأنه " وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقويم فاعلية وكفاءة وسائل الرقابة الأخرى". (الصبان وآخرون: 2009، 29)

ويتضح من التعريف الأول أن الأثر الأساسي للمدقق الداخلي هو فحص وتقويم المجالات المحاسبية والمالية وأن الأثر الثانوي له هو فحص وتقويم المجالات التشغيلية الأخرى. في حين جعل التعريف الثاني من النواحي المحاسبية والمالية مجالاً لعمل المدقق الداخلي مما جسد التوسع في نطاق التدقيق الداخلي. (الصبان: 2011، 208)

وفي عام 1971 عرف التدقيق الداخلي من المعهد نفسه بأنه " نشاط تقويمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية وغيرها، وذلك أساساً لخدمة الإدارة , وهو وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقويم فاعلية أساليب الرقابة الأخرى".

حدد الهدف والمجال في ضوء التعريف السابق , فأوضح أن التدقيق الداخلي يهدف إلى مساعدة الإدارة في أداء واجباتها بفاعلية وكفاءة بحيث يشعر المساهمون والملاك بعامة بان الإدارة قد أوفت بالتزاماتها جميعها تجاههم.

وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف يقوم التدقيق الداخلي بإمداد الإدارة بالتحاليل الموضوعية للبيانات المالية وبتقويم الأنظمة الرقابية وكذلك تقويم الخطط والإجراءات , وعلية فأن وظائف التدقيق الداخلي أشبه ما تكون بالخدمات الوقائية لأنها تحمي أموال المشروع وتحمي الخطط الإدارية من الانحراف , كذلك هي وظيفة إنشائية لأنها تضمن دقة البيانات التي تستعملها الإدارة في توجيه السياسة العامة للمشروع فضلاً عن إدخال التحسينات والتعديلات اللازمة على الإجراءات الإدارية والرقابية لتتوافق والتطورات الحديثة (عطا الله , 2011: 52-53)

وفي عام 1978 عُدل تعريف مفهوم التدقيق الداخلي من المعهد نفسه , فأصبح مفهوم التدقيق الداخلي يشير إلى عده (وسيلة مستقلة للتقويم في خدمة التنظيم) بدلاً من المفهوم السابق بأنه (وسيلة مستقلة في خدمة الإدارة). (Boynton,2011,P:839)

كما تم تعريف التدقيق الداخلي من قبل مجمع المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز في نشرة أصدرها سنة 1964 بأنه "تدقيق للأعمال والسجلات يتم داخل المشروع بصفة مستمرة أحياناً وبوساطة موظفين يخصصون لهذا الغرض , ويختلف مجال التدقيق الداخلي وأهدافه كثيراً في المشروعات المختلفة , وقد يمتد خاصة في المشروعات الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالمجالات المحاسبية بطبيعتها". (شوقي , 2008: 12).

وقد أشار هذا التعريف إلى مجال التدقيق المالي ومجال تدقيق الأعمال. ويمثل نقطة الاختلاف عن التعريف الذي سبقه , إلا أنه يشترك معه على أن التدقيق الداخلي يعتمد بطبيعته التقويم والقياس والمراجعة بوصفها وسائل لتحقيق أهدافه.

أما المجمع الأمريكي للمحاسبين (AICPA) فقد أورد تعريفاً للتدقيق الداخلي على أنه " تدقيق العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر الذي ينفذه أشخاص يعينون أو يستخدمون على وفق شروط خاصة. " (أشرم , 2009: 42)

كما عرفته لجنة معايير (ISAC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنه: " تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المشروع بوصفه خدمة له، وتشمل وظائف الفحص والتقويم والمراقبة بهدف تحديد مقدار كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبة وفعاليتها". (IFA , 2011, P:211)

وقد عرف (جمعة) التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة , تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية , لتقويم حجم تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة , أو للعمل على حسن استعمال الموارد بما يحقق الكفاءة الإنتاجية القصوى " (جمعة , 2000:91).

وقد قام معهد المدققين الداخليين (IIA) بتعريف التدقيق الداخلي على النحو الآتي " التدقيق الداخلي هو وظيفة تقويمية مستقلة تؤسس داخل المشروع لفحص وتقويم نشاطاته خدمةً للمشروع. وهدف التدقيق الداخلي مساعدة موظفي المشروع على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية. ومن أجل هذه الغاية، يزودهم التدقيق الداخلي بالتحليلات، والتقويمات، والتوصيات، والمشورة، والمعلومات المتعلقة بالنشاطات التي يقوم بتدقيقها " (Robertson & Davis, 2009: p.151).

وقد عرف مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق التدقيق الداخلي بأنه " قسم تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويُعد أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها وطمأنتها على أن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية عن طريق مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من حماية أصول وأموال المنشأة والتحقق من أتباع موظفي المنشأة السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم. (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية: 2004)

ألا أنه وبعد إصدار المعهد الأمريكي (AII) تعريف حديث للتدقيق الداخلي في سنة 2013 الذي جاء فيه " أن التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي متصل بالتوكيد والاستشارات مصمم لإضافة قيمة وتحسين لعمليات الوحدة الاقتصادية ومساعدتها في تحقيق أهدافها بطريقة عمل نظامية ومنضبطة لتقويم فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة وتحسينها (1)" (www.theia.org-F.A.Q.S)

ولقد أحدث هذا التعريف تطوراً كبيراً في مفهوم التدقيق الداخلي تمثل في التركيز على إدارة المخاطر والدور الاستشاري وعملية الحوكمة وأصبحت الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي تنقسم قسمين:

خدمات التوكيد: ويقصد بها التقويم الأدلة الموضوعي وتزويد رأي مستقل أو استنتاجات متعلقة بالعمليات والأنظمة.

(1) **الحوكمة:** مجموعة من العلاقات بين إدارة الوحدة الاقتصادية ومجلس الإدارة وحملة الأسهم فيها وأصحاب المصلحة الأخرى، وتقدم الحوكمة كذلك أطراً تحدد عن طريقه أهداف الوحدة الاقتصادية ووسائل الوصول إليها ورقابة الأداء. (OECD, 2004:11)

خدمات استشارية: ويقصد بها الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي للجهات الخاضعة للتدقيق لغرض إضافة قيمة وتحسين عمليات الوحدة الاقتصادية وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة ومن أمثلتها النصائح والاستشارات والتسهيلات وتصميم العمليات والتدريس. (IIA standard 2003:1)

3-1-1 أنواع التدقيق الداخلي: Types Internal Audit

❖ التدقيق المالي: Financial Audit

ويقصد به تحليل نشاط المنشأة الاقتصادي وتقويم الأنظمة المحاسبية وأنظمة المعلومات والتقارير المالية ومقدار اعتمادها.

❖ تدقيق الالتزام: Compliance Audit

وهو مراجعة الضوابط الرقابية والمالية والعمليات التشغيلية) للحكم على جودة الأنظمة وملاءمتها التي وضعت لتأكد الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات.

❖ التدقيق التشغيلي: Operational Audit

وهو مراجعة شاملة للوظائف المختلفة داخل المنشأة للتأكد من كفاءة هذه الوظائف وفعاليتها وملائمتها عن طريق تحليل الهيكل التنظيمي وتقويم حجم كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مقدار تحقيق أهداف المؤسسة عن طريق هذه الوظائف.

❖ التدقيق الإداري: Management Audit

تقويم الممارسات الإدارية وتتبع المخالفات المرتكبة لمبادئ الإدارة والعمل على توجيه الإدارة هذه المبادئ ضمن وظائف الإدارة. (عبد الله: 2007، 6)

4-1-1 أهداف التدقيق ومجال العمل: Audit Objectives and Scope of Work

Work

يبدأ الإعداد للتدقيق بتحديد ما يرغب المدققون الداخليون بإنجازه (أهداف التدقيقية) وما هي جوانب الأعمال التي ينبغي تدقيقها، وعلى وفق معيار أداء للمدققين الداخليين المهني رقم 300 " مجال العمل " فإنه يتم تعريف مجال العمل على وفق الآتي: " مجال عمل المدقق الداخلي ينبغي أن يتناول فحص وتقويم حجم كفاءة نظام الرقابة الداخلي و فاعليته في المنشأة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة ".

ومن الجدير بالذكر بان مجمع المدققين الداخليين الأمريكي ضمن نشرته المذكورة أنفاً قد أشارت إلى أن التدقيق الداخلي ينطوي على الأنشطة الآتية:

أ- تدقيق وتطبيق مقدار ملاءمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية في الوحدات الاقتصادية

ب- تحديد مقدار التزام العاملين في المستويات كافة بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعية من الوحدات الاقتصادية.

ج- تحديد مقدار ملاءمة الإجراءات المحاسبية على الأصول ومقدار توافر الحماية والأمان لها بعامه.

د- تحديد درجة اعتماد البيانات المحاسبية والمالية وغيرها من البيانات المستعملة من سجلات الوحدة الاقتصادية.

هـ- تحديد كفاءة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة لمختلف المستويات العاملة في الوحدات الاقتصادية وأن هدف المدقق الداخلي منها هو تقويم نظم الرقابة الداخلية وملاءمتها.

و- تقديم التوصيات التي من شأنها تطوير الأداء الكلي للتنظيم وتحسينه. (الجوهر: 2013، 69) أما لجنة أدلة التدقيق الدولية فقد حددت أهداف التدقيق الداخلي: (معيان التدقيق الدولي للمراجعة رقم 610)

- إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية

- اختبار المعلومات المالية والتشغيلية.

- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.

- فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى.

ويرى الباحث أن هدف قسم التدقيق الداخلي أصبح يشمل أعمال الوحدة الإدارية أو الاقتصادية جميعها لدعم الإدارة العليا بالمعلومات واقتراح التوصيات المناسبة التي تمكن المنشأة من تحقيق أهدافها والمحافظة على موجوداتها لما لهذا القسم من أهمية وكون الرقابة و التدقيق أصلاً مرتبطة بنظرية تفويض السلطة فهو بمثابة عين المالك المال والمؤمن عليه بنقل الملاحظات التي يمكن أن تستعمل بوصفها معلومات يفاد منها في عملية اتخاذ القرارات.

ولغرض تحقيق الأهداف المذكورة فإنه لا بد من تحديد مسؤوليات وصلاحيات قسم التدقيق الداخلي على وفق الآتي:

5-1-1-1 صلاحيات قسم التدقيق الداخلي:

يمنح مدير وموظفو التدقيق الداخلي الصلاحيات الآتية:

1. الوصول غير المشروط أو المقيد للأنشطة والسجلات والممتلكات جميعها ولموظفي الوحدة الاقتصادية.
2. الاتصال غير المقيد بلجنة التدقيق.
3. تحديد مجال عمل التدقيق بما فيها اختبار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق.
4. الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي الوحدة الاقتصادية بالتنسيق مع الإدارة العليا. (شذر: 2007، 47-48)

6-1-1-1 مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي:

وعلى مدير التدقيق الداخلي الاضطلاع بالمسؤوليات الآتية:

1. وضع خطة التدقيق السنوية بناءً على حجم المخاطر المحتملة لأنشطة الوحدة الاقتصادية وتقديمها للجنة التدقيق لغرض مراجعتها والمصادقة عليها وعلى أية تعديلات تطرأ عليها في أثناء مدة التنفيذ.
2. تقديم خدمات التوكيد إلى الإدارة والمجلس ولجنة التدقيق بشأن حجم كفاءة نظام الرقابة الداخلية لإدارة المخاطر ومعالجتها.
3. تقديم الخدمات الاستشارية إلى الإدارة والمجلس ولجنة التدقيق التي تساعد في تسهيل تطوير الأنظمة الفعالة لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية تعزيزها.
4. إعلام لجنة التدقيق بالتوصيات التي تتضمنها التقارير الصادرة عن التدقيق الداخلي ومرحلة تنفيذ هذه التوصيات ونتائج العمل بها وأية نتائج إيجابية حققتها الوحدة الاقتصادية نتيجة تطبيق التوصيات.
5. المساعدة في القيام بالتحقيقات الخاصة مثل أعمال الغش والتزوير وعدم الإذعان (الالتزام) وأعلام الإدارة ولجنة التدقيق بالنتائج.
6. التعاون والتنسيق المستمر مع المدقق الخارجي بغرض ضمان التغطية الوافية لإعمال التدقيق وتقليل الازدواجية قدر الإمكان.

7. استخدام مهنيين على درجة كافية من المعرفة والمهارة والخبرة وكذلك أية موارد غير بشرية لتنفيذ خطة التدقيق.

8. الالتزام بتطبيق معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي وتعليمات الإدارة فيما يتعلق بالقيام بأعمال التدقيق الداخلي. (Pickett,2005:114)

7-1-1 تخطيط وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي

يحتاج المدقق عندما يكلف بتدقيق نشاط معين أو عملية معينة أو أية مهمة يتكلف بها من أن يضع مسبقاً خطة تفصيلية للأنشطة التي سوف يقوم بفحصها وتدقيقها وذلك لأجل ضمان أدائها على وفق ومستوياتها والأداء المهني المتعارف عليه ومن دون إن يترك شيئاً مهماً من دون فحص وتدقيق (عثمان: 2013، 55)

وهناك مزايا وفوائد ذات أهمية للتخطيط أكثر من الالتزام بالمعايير الفنية فحسب، وتوضيح الفقرات الآتية الحد الأدنى من أعمال تخطيط التدقيق الواجب أتباعها في كل مهمة من مهام التدقيق و يُعد التخطيط عملية ضرورة في سبيل تحقيق الآتي: -

أ- أداء التدقيق بطريقة فعالة

ب- تحديد الأهمية النسبية لإعمال التدقيق التي ينبغي إن تُؤدى.

ج- الكفاءة في جدولة البرنامج الزمني لإعمال التدقيق وتنفيذها ويتضمن ذلك الاستعمال الأمثل للمواد البشرية المتاحة والالتزام بمواعيد التقارير.

د- يساعد التخطيط الجيد على عدم إغفال أية مرحلة مهمة من مراحل التدقيق.

هـ- التعرف على المشاكل المهمة، مثل توزيع المدققين، وتقرير فيما إذا كان توزيع المدققين يتفق مع قدراتهم و خبراتهم العملية، وتقرير عدم الحاجة إلى أتباع برامج التدقيق السابقة. (شهادة: 2005، 58)

ولقد أشارت إلى ذلك معايير التدقيق الصادرة من معهد المدققين الداخليين الأمريكي رقم 2010 و 2210 التي تنص: على مدير التدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطر ومنسجمة مع أنظمة المنشأة، وذلك لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتوافق مع أهداف الوحدة الاقتصادية ويضمن تحقيقها. وتعد هذه الخطة سنوياً على الأقل وان تأخذ في الحسبان التغيرات المرحلية المهمة في بيئة العمل وحجم تأثير هذه التغيرات في المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية. (IIA Standard: 2003).

وقد أشار كذلك معيار الرقابة الداخلية في المصارف لسنة 2011 إلى ضرورة قيام المدققين الداخليين بالتعرف على المخاطر المتعلقة بالنشاط الذي تتم مراجعته في أثناء مرحلة التخطيط للتركيز على تلك الأنشطة ذات المخاطر العالية والحصول على المعلومات المسبقة عن النشاط أو الجهة التي ستخضع للتدقيق لاستعمالها عند أداء المهمة والتخطيط لها وتحديد انساب المواد البشرية لأداء المهمة بما يتلاءم مع طبيعة وصعوبة موضوع التدقيق مع تحديد الوقت الملائم. ودراسة مقدار استعمال موارد بشرية خارجية لإنجاز أعمال التدقيق التي تحتاج إلى معرفة ومهارات خاصة غير متوافرة لدى إدارة التدقيق الداخلي. (القسم المركزي للحاسبات: 2011، 41)

وأن برنامج التدقيق الموضوع على نحو سليم ومخطط لها على نحو جيد تكون مستندة إلى إدارة المخاطر القوية إلى تطور نظم الرقابة الداخلية الشاملة. (www.theiia.org). (Audit:2000:1).

وعند التخطيط لمهمة التدقيق على المدققين الداخليين أن يأخذوا في الحسبان:

- أهداف النشاط تحت التدقيق والوسائل التي تتم بوساطتها مراقبة الأداء.
- مخاطر النشاط المهمة، أهدافه، موارده، والعمليات والوسائل التي بوساطتها يتم الإبقاء على المستوى المقبول من أثر الخطر المتوقع.
- كفاءة أنظمة الخطر للنشاط والرقابة وفعاليتها.
- تحسين أنظمة الخطر والرقابة للنشاط وتطويرها. (IIA Standard 2201: 2003)

8-1-1 إبلاغ النتائج (التقرير):

هي عملية توصيل نتائج الفحص التي قام بها المدقق إلى المستخدمين المعنيين، وهي جزء لا يتجزأ من أية عملية تدقيق مهما اختلف نوعها سواء أكان تدقيقاً خارجياً أم تدقيقاً داخلياً فالمرحلة الأخيرة من أي عملية تدقيق تتضمن إعداد تقرير بنتائج العملية نفسها (خضير: 2011، 21) وحتى تكون وظيفة التدقيق الداخلي فعالة من الضروري أن ترفع إدارة التدقيق الداخلي التقرير إلى أعلى مستوى في السلطة داخل الوحدة الاقتصادية سواء أكانت لجنة التدقيق أم مجلس الإدارة العليا. (ارينز ولوبك: 2002، 389) وأن تشير هذه التقارير إلى المواقع المهمة والمخاطر التي تُدرست وإجراءات الرقابة، وأمر توجيه عامة وأية أمور يحتاجها أو يطلبها مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية. ولكي تكون التقارير فعالة يجب أن تمتاز بالموضوعية، الإنجاز، الدقة،

الوضوح، كما ينبغي أن تكون بناءً وكاملة وان تقدم في الوقت المناسب. (Robertson & Louwers:2002 ,556)

ويتضمن التقارير الإجراءات الآتية:

أ- المقدمة

ب- خطة العمل

ج- الأسس والمبادئ

د- مضمون التقرير

التي يتم إظهارها في تقرير باعتماد معايير هي

■ الوضع القائم

■ المعيار

■ الأثر

■ السبب

■ التوصية

■ الرد

هـ- الرأي الشخصي:

و- الموافقات والمستندات:

ولتقرير المدقق الداخلي وظيفتان الأولى القيام بالاتصال والثانية الإقناع وعند الضرورة الطلب للقيام بأجراء معين، فالتقارير المستعملة والمصممة بصورة جيدة يمكن أن تكون أدوات قوية جداً لإبراز أهمية التدقيق وإعلام الإدارة بالحالات الهمة التي لم تعرفها من دون التقارير. إذ إن للتقارير أهداف ثلاثة هي:

- الإبلاغ. عما وجده المدققون من أمور نتيجة قيامهم بمهمة التدقيق.

- الإقناع. أقناع الإدارة بقيمة النتائج التي توصلت إليها عملية التدقيق وصحتها.

- الحصول على النتائج. تحريك الإدارة نحو التغيير والتحسينات. (دهمش: 2001، 12)

ومما تقدم يرى الباحث إن التقرير عن نتائج التدقيق ينبغي أن يتضمن الاستنتاجات التي توصل إليها المدقق ينبغي أن تدعم بالأدلة الثبوتية المقنعة وتقديم التوصيات اللازمة التي تكون بمثابة توجيه إرشادات للإدارة لاتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لمعالجة وتفادي الملاحظات التي أُشير لها التي تحد من حالات الفساد الإداري الذي يحدث في الوحدات الحكومية.

9-1-1 مقومات قسم التدقيق الداخلي

أولاً: خدمات التدقيق الداخلي:

يُقدم نوعان من الخدمات هما:

1- الحماية والوقائية أو التحقيق:

يسعى المدقق الداخلي عند تقديم هذه الخدمة إلى حماية إدارة الوحدة من الإخاطر الغش والأخطاء والضياع والانحراف عن الإجراءات ومخالفة السياسات المرسومة , إذ يقصد بالحماية تدقيق الأحداث والوقائع السابقة للتحقق من:

- دقة تطبيق الرقابة المحاسبية وحجم اعتماد القوائم المالية.
- أن أصول المنشأة قد تم المحاسبة عنها , أنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والاختلاس وسوء الإدارة لها.
- اختبار الرقابة الداخلية ولاسيما فيما يتعلق بالفصل بين وظائف الحيازة , والاستعمال , والمحاسبة.
- تقويم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات , بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله وبما يؤدي إلى عدم التكرار الأعمال.

وتتمثل خدمات التدقيق الداخلي الوقائية في قيام المدقق الداخلي بالأنشطة الثلاثة الآتية:

- أ- **مراجعة الالتزام:** يقصد به التأكد من حجم الالتزام بالسياسات والقواعد والإجراءات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والقوانين والنظم الحكومية، لهذا على المدقق الداخلي تدقيق النظم المطبقة في الوحدة الحكومية للتأكد من تمشيها مع السياسات والخطط والإجراءات الإدارية، وكذلك مع القوانين واللوائح العامة.

ب- **حماية أصول الوحدة الحكومية:** لأداء هذه الخدمة على المدقق الداخلي فحص الوسائل المستخدمة لحماية أصول الوحدة وتدقيقها والمحافظة عليها من أنواع الخسائر جميعها وكذلك من التحقق من الوجود الفعلي لهذه الأصول.

ج- **التحقق:** يهتم بعملية التحقق لاستيفاء المعلومات المقدمة للمستويات الإدارية وملاءمتها للأغراض التي تستعمل فيها بما يتعلق بالسجلات والتقارير وتحقق من الأصول والخصوم.

2- البناء والإصلاح أو الإنشائي:

يتمثل هذا النوع من الخدمات في المساعدات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي للإدارة عن طريق تقديم التوصيات لأجراء التعديلات اللازمة، ويعتمد المدقق في هذا المجال القياس والتقييم والتدقيق لخطط وسياسات وإجراءات الإدارة مع الأداء الفعلي في ضوء البيانات ووسائل الإثبات المتاحة له. (الطحان وآخرون: 2011، 105 – 106)

ويقصد به التأكد من كل جزء من نشاط الوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق والمراقبة. ويتحقق هذا الهدف عن طريق وضع برنامج للتدقيق الداخلي من بواسطة الخارطة التنظيمية وليس عن طريق التقارير المالية لغرض تقييم مقدار تقارب أهداف الأنظمة الفرعية في المشروع مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها. (بأعيس ومصطفى. 2011، 308)

وتتمثل خدمات التدقيق الداخلي الإنشائية في قيام المدقق الداخلي بالأنشطة الثلاثة الآتية:

أ- **تقويم الأساليب الرقابية:** تمثل خدمة المدقق الداخلي المرتبطة بتقديم الرقابة عن طريق تقويم نظام الرقابة الداخلية وتقويم الخطط والسياسات والإجراءات.

ب- **تقويم الأداء:** ويقصد به قيام إدارة التدقيق الداخلي بالتحقق من حصول الوحدة على مواردها بصورة اقتصادية واستعمال هذه الموارد بكفاءة فضلاً عن تقويم حجم الفعالية في تحقيق أهداف الوحدة الإدارية.

ج- **تقديم التوصيات والمقترحات:** إن مهمة المدقق الداخلي لا تقتصر على اكتشاف وتحديد الانحرافات والأخطاء وتحديد نقاط الضعف بل ينبغي عليه التعرف على أسباب نقاط الضعف وتقديم التوصيات لعلاجها، ولتحسين نظم وأساليب الرقابة. (الطحان وآخرون: 2011، 107 - 111)

ثانياً: استقلال وظيفة التدقيق الداخلي وأثرها في أداء وظائفها

هناك جانب حيوي في وظيفة التدقيق الداخلي وهو تحديد مكانتها الملائمة في تنظيم المنظمة العام. تقليدياً وظيفة التدقيق الداخلي وضعت تحت سلطة المدير المالي، وفي هذا الوقت كان

مجال عملها محدوداً بالمجالات المحاسبية والمالية، أما في ظل الوضع الحالي أو المعاصر للتدقيق الداخلي مع تأكيد امتداد عمل التدقيق ليشمل المجالات غير المالية، فإن وضع أو مكانة وظيفة التدقيق الداخلي قد تغيرت، وأحد الطرق لذلك التغيير هو تأكيد الإدارة العليا على تأييدها المعلن لوظيفة التدقيق الداخلي عن طريق دعم مكانتها في التنظيم.

هناك عاملان مهمان ينبغي أخذهما في الحسبان في تحديد الوضع الملائم لوظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي: الأول هو استقلال التدقيق الداخلي أما الثاني، فإن وضعها التنظيمي ينبغي أن يكون في مستوى يتلاءم مع تأييد الإدارة العليا ودعمها كأن يكفل الوضع التنظيمي استقلال وظيفة التدقيق الداخلي عن طريق التقرير المباشر إلى رئيس مجلس الإدارة.

من الطبيعي وجود قيود على عمل التدقيق الداخلي داخل الوحدة الإدارية التي يعمل فيها نظراً لتبعيته للإدارة التي تحدد له مجال عمله، في حين أن قيامه بعمله بحرية يتطلب المزيد من الاستقلال والمزيد من المكانة التنظيمية والسلطات، ومن هنا فإنه لا شك أن استقلاله يُعد عاملاً أساسياً لتحقيق فاعلية وظيفية، واستقلال التدقيق الداخلي لا يتأتى إلا بملاحظة مكانه في المنشأة أولاً، وتقصي موضوعيته في أداء أعمال التدقيق ثانياً.

يقصد بمكانة التدقيق الداخلي في المنشأة:

- المستوى الإداري في هيكل المنشأة التنظيمي الذي ينتمي إليه قسم التدقيق الداخلي، وأن يحصل المدققون الداخليون على دعم الإدارة العليا ومجلس الإدارة لضمان تعاون الجهات المدقق عليها.

- الشخص أو الجهة المسؤولة في المنشأة التي يرفع إليها رئيس قسم التدقيق الداخلي تقريره عن عمليات التدقيق وأن يتمتع مدير التدقيق الداخلي بالصلاحيات الكافية التي تعزز الاستقلالية ولاسيما ما يتعلق بعمليات التدقيق والتقارير وتوصيات المدققين وأن يكون اتصال مدير التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة (لجنة التدقيق)، وبالتالي ثم يعين مدير التدقيق الداخلي أو ينقل أو يعزل وتحدد رواتبه وحوافزه وعلاوته ينبغي أن يتم ذلك عن طريق لجنة التدقيق / مجلس الإدارة. (عبد الله: 2007، 8)

أي يتعين أن يحظى التدقيق الداخلي بمكانة مناسبة في المنشأة بالقدر الذي يكفي لتنفيذ المهام والمسؤوليات التي يكلف بها، وتتضح منطقية هذا المطلب إذا أدركنا أن كلا من السلطة الممنوحة للمدقق الداخلي ودرجة تدعيم الإدارة له لهما دلالة مباشرة لمكانته في المنشأة.

ويتضح مما سبق أنه من دون توفير المكانة المناسبة للمدقق الداخلي في المنشأة سوف تكون هناك سلبيات لا يستهان بأثرها نتيجة فقدان الاتصال المباشر له بالمستويات الإدارية العليا من

جانب، واحتمال عدم تعاون أو استهانة مديري الأقسام الأخرى في المنشأة في حالة تعاملهم مع المدقق الداخلي ليس على المستوى الإداري نفسه الذي ينتسبون إليه من جانب آخر.

وأن أهم الدعايم التي تتأسس عليها عملية التدقيق ضرورة الفصل بين وظيفتي التنفيذ أو الأداء من جانب والفحص أو التقويم من جانب آخر، ولهذا لا يصح أن تسند إلى قسم التدقيق الداخلي أعمال تقع أصلاً ضمن اختصاصات أي من الإدارات التنفيذية في المنشأة.

وتكتسب أهمية استقلال المدقق الداخلي أهمية خاصة نظراً لكونها لا تخضع لقواعد قانونية ملزمة مثل التدقيق الخارجي، وبذلك فإن التدقيق الداخلي مسألة داخلية متروكة لما تراه إدارة المنشأة، غير أن هناك مجموعة توصيات أصدرها مجمع المدققين الداخليين في هذا الصدد وهي " توصيات مرشدة " وليست ملزمة، وقد تناولت توصيات المجمع الخاصة بمسؤوليات المدقق الداخلي جانبيين أساسيين من مظاهر استقلال المدقق الداخلي هما الوضع التنظيمي والموضوعية.

1- الاستقلالية من حيث المركز التنظيمي للمدقق الداخلي: Organizational Status

ينبغي أن يحصل المدقق الداخلي على ثقة ودعم الإدارة العليا (بما في ذلك مجلس الإدارة) حتى يمكنه أن يحصل على تعاون الأشخاص المدققة أعمالهم، وحتى يمكنه أداء عمله دون تدخل من الغير، ويكون ذلك عن طريق مركز تنظيمي في المنشأة يسمح له بأداء عمله بطريقة سليمة بتوفير الأنبي:

- أ- أن يحصل المدققون الداخليون على دعم الإدارة العليا ومجلس الإدارة لضمان تعاون الجهات المدقق عليها.
- ب- أن يتمتع مدير التدقيق الداخلي بالصلاحيات الكافية التي تعزز الاستقلالية ولاسيما فيما يتعلق بعمليات التدقيق وتقارير وتوصيات المدققين.
- ج- أن يكون اتصال مدير التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة مباشرة (لجنة التدقيق).
- د- تعيين مدير التدقيق الداخلي أو ينقله ينبغي أن يتم عن طريق مجلس الإدارة.
- هـ- أن يكون هناك مستند رسمي موضحاً فيه سلطة إدارة التدقيق الداخلي ومسؤوليتها، على أن يكون واضحاً فيه ما يأتي:
 - وضع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي.
 - حق التدقيق الداخلي في الاطلاع على المستندات والسجلات كافة والاتصال بالأفراد وفحص الممتلكات والحصول على المعلومات اللازمة.... الخ.

- وصف مجال التدقيق الداخلي ومداه.

- ينبغي أن يقدم مدير التدقيق الداخلي تقريراً عن نشاط قسم التدقيق الداخلي سنوياً إلى مجلس الإدارة. (عبد الله: 2007، 8)

2- الاستقلالية من حيث الموضوعية: **objectivity**

ينبغي أن يصمم تنظيم لوظيفة التدقيق الداخلي للوفاء بأغراض التدقيق وأهدافه، ولا شك في أن من أهم العوامل التي أسهم في تحقيق ذلك هو تامين الإدارة العليا لقسم التدقيق الداخلي والحرص على دعمه بتشكيل ملائم لديه التأهيل والتدريب الكافيين لضرورة المهام التي يؤديها وأهميتها.

ومن العوامل التي تسهم في تحقيق أهداف قسم التدقيق الداخلي هي:

- تحديد المواصفات الشخصية والمؤهلات المطلوب توافرها في شاغلي المراكز المختلفة في قسم التدقيق الداخلي.

- وضع برنامج التدريب الداخلي والخارجي للعمل على رفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق.

- تقديم ضمانات مستمرة كفيلة بتوفير التفوق الفني والتعليمي الكافيين للعاملين في قسم التدقيق بمقدار يتلاءم مع متطلبات التدقيق وأنواعها المختلفة.

ثالثاً: هيكل وظيفة التدقيق الداخلي التنظيمي:

يمثل قسم التدقيق الداخلي أحد الأقسام الإدارية في هيكل الوحدة الإدارية التنظيمي، ويقوم هذا القسم بأداء وظائفه بحسب السياسات التي وضعتها الإدارة العليا للوحدة الإدارية.

ويمكن بيان هيكل وظيفة التدقيق الداخلي التنظيمي في الوحدات الإدارية من ثلاثة جوانب:

أ - موقع قسم التدقيق الداخلي في هيكل الوحدة الإدارية التنظيمي: أن موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي يختلف من وحدة اقتصادية إلى أخرى، وذلك بحسب حجم الوحدة الإدارية وطبيعة نشاطها، فضلاً عن درجة اهتمام الإدارة العليا بوظيفة التدقيق الداخلي.

فإن هذا القسم غالباً ما يكون مرتبطاً بالإدارة العليا وهذا ما يجعله ذا استقلالية عن الأقسام الأخرى لغرض القيام بواجباته ضمن الوحدة الإدارية، إلا أنه من جهة أخرى يجعل قسم التدقيق الداخلي منحازاً لضغوط الإدارة العليا كونها الجهة المسؤولة عن تعيينه. (عثمان: 2013، 138).

لذا ينبغي إن يكون موقع إدارة التدقيق الداخلي مرتبطاً بأعلى سلطة بالوحدة الاقتصادية ليتيح لها أداء مهامها بشكل فعال وكفوء وتسمح له بأجراء تفويم عادل وغير متحيز لتلك الأنشطة (IIA

ب - علاقة نشاط قسم التدقيق الداخلي بالأقسام الأخرى في الوحدة الإدارية: أن وظيفة التدقيق الداخلي تحتم عليه التأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلي وتقويمه بهدف تحديد نقاط القوة والضعف، ألا أن هذه الواجبات قد تواجه بردود فعل سلبية من بقية الأقسام الأخرى كونها تنظر إليه على أنه متصيد الأخطاء بهدف معاقبة مرتكبيها، ألا أن الحقيقة أن هذا القسم يعمل على ضمان تحقيق الأهداف المرسومة والتأكد من فاعلية الخطط والسياسات اللازمة لتنفيذها ودرجة الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بنشاط الوحدة الإدارية وبالتالي فهو يمثل جهة رادعة للمخالفين ومانعة بقدر الإمكان حدوث الأخطاء والمخالفات.

ج - التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي: إن قسم التدقيق الداخلي يعتمد في تنظيمه عوامل عدة منها: حجم المنشأة ونوعها و مجال عملها وأهداف التدقيق الاستراتيجية، وعدد العاملين في قسم التدقيق الداخلي ومؤهلاتهم. (الصبان، 2011: 18-23).

وبشكل عام فإن قسم التدقيق الداخلي يضم الوظائف الإدارية الآتية:

1. مدير قسم التدقيق الداخلي: إذ تخوله الإدارة العليا بإدارة برنامج تدقيق شامل يغطي أنشطة التدقيق الداخلي كلها، فضلاً عن حرية الاطلاع الكاملة وغير المقيدة على العمليات جميعها داخل الوحدة الإدارية وممتلكاتها وسجلاتها ومستنداتها وتقديم التقارير. و يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع البرنامج والخطط لتحقيق الأهداف المحددة لقسم التدقيق الداخلي. ويمكن تليخيص مهام مدير قسم التدقيق الداخلي بالنقاط الآتية:

- أ- إصدار تعليمات العمل للعاملين في قسم التدقيق منذ الدراسات التمهيديّة لعملية التدقيق والأعداد السليم واعتماد برنامج التدقيق الذي يتضمن خطواتها التنفيذية.
- ب- متابعة تنفيذ برنامج التدقيق المعتمد لكل عملية تدقيق كما اعده، وينبغي عدم الخروج على ما جاء به من خطوات وإجراءات التدقيق إلا في الحالات الاستثنائية، تماشياً مع متطلبات عملية التدقيق مع ضرورة اعتماد أية تعديلات تدخل على برنامج التدقيق قبل الشروع في تنفيذها.
- ج- التأكد من أن أوراق عمل التدقيق تدعم بطريقة صحيحة نتائج عمليات التدقيق المختلفة والتصديق على أوراق العمل النهائية الخاصة بكل منها.
- د- التأكد من أن تقارير التدقيق قد أعدت بموضوعية و جرت صياغتها بطريقة واضحة.
- هـ- الاحتفاظ بالمستندات وأوراق العمل كافة التي تؤيد إتمام الخطوات الإشرافية السابقة.

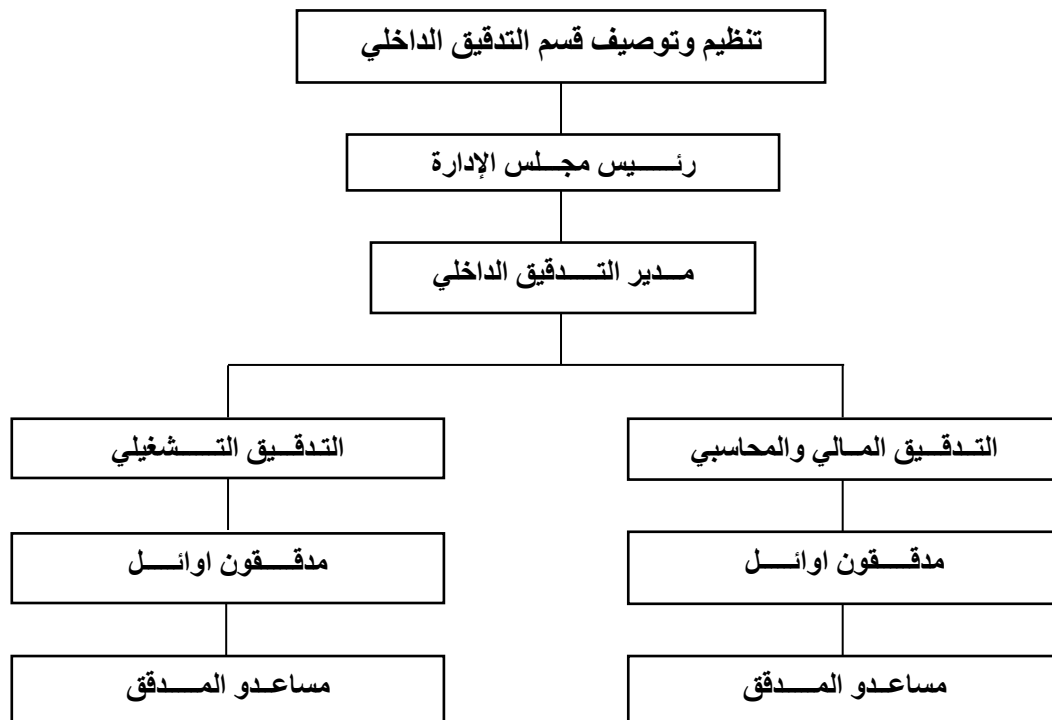
(عبد الله: 2007، 58-59)

ويمكن القول انه ينبغي على مدير التدقيق أن يقدم تقريره مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة، و أنه من الجدير بالذكر القول أن مسؤوليات مدير التدقيق قد تقسم بين شخصين بحيث يكون أحدهما مدير تدقيق مسؤولاً عن التدقيقات المالية في حين تقع على الآخر مسؤوليات التدقيقات التشغيلية ومشروعات التدقيق الخاصة.

أ- **رئيس التدقيق الداخلي:** يقوم رئيس التدقيق برفع تقارير مباشرة إلى مدير التدقيق، ويكون مسؤولاً عن تنسيق الخطط والموافقة على أوراق عمل التدقيق النهائية.

ب- **المدقق الرئيس:** ويعد مسؤولاً عن عملية التدقيق الجارية (التدقيق المالي والتدقيق العمليات) تحت إشراف رئيس التدقيق، فضلاً عن الإشراف على عمل المدققين المساعدين والمبتدئين في أثناء عملية التدقيق والتأكد من اتباع خطوات برنامج التدقيق المعتمدة، وأجراء بعض التعديلات على إجراءات التدقيق عند الحاجة.

ج- **المدقق المساعد:** ويقوم المدقق المساعد بأعمال التدقيق التفصيلية تحت إشراف المدقق الرئيس وتوجيهاتهم بالنظر إلى أن الموظفين الذين يشغلون هذه الوظائف هم في معظمهم موظفون مبتدئون ويلزمهم التدريب، ولاسيما في أثناء الأشهر الأولى من التحاقهم بالعمل. (عبد الله: 2007، 57) والشكل رقم (1) يوضح تنظيم مثالي لقسم التدقيق الداخلي



رسم توضيحي 1: وضع تنظيم مثالي لقسم التدقيق الداخلي.

المصدر: من إعداد الباحث إستناداً على (عبد الله: 2007، 57).

رابعاً: معايير التدقيق الداخلي Internal Auditing Standards

ترجع بداية الاهتمام المهني بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941⁽¹⁾ وهذه الخطوة يمكن عدّها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، إذ أسهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي وتوسع مجال الانتفاع من خدماته، وقد عمل المجمع على تدعيم التدقيق الداخلي وتطويره عن طريق بذل الجهود المختلفة مثل:

- 1- هياً الفرصة لبحث هيكل عام للمعرفة بمهنة التدقيق الداخلي وتطويره.
- 2- إعداد قائمة بمسؤوليات المدقق الداخلي.
- 3- إعداد دليل لأداب مهنة التدقيق الداخلي وأخلاقياتها.
- 4- وضع برنامج تعليمي مستمر للتدقيق الداخلي.
- 5- وضع الأسس والبرامج اللازمة لتخريج المدقق الداخلي المعتمد والعمل على توفير التأهيل العلمي والعملية له.

وتعد أحد الجهود الفعالة لمجمع المدققين الداخليين على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من المعايير. إذ شكلت لجان عام 1974م لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي، وفي عام 1977م انتهت اللجنة من أعمالها وقدمت تقريراً بنتائج دراستها، وصدق نهائياً على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 م. وبحق فإن هذه المعايير التي أقرت من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في مجمع المدققين الداخليين والجهات التابعة له تعد ميلاد وبزوغ مهنة جديدة، إذ تضمنت هذه المعايير التي قسمت خمس مجموعات هي:

أ- المعايير المتعلقة بالاستقلال المهني: Independence:

1- المركز التنظيمي: Organizational Status ينبغي أن يتمتع قسم التدقيق الداخلي بمكانة تنظيمية تسمح له بالقيام بإنجاز الأعمال والمسؤوليات الخاصة به بحرية.

(1) أنشئ مجمع المدققين الداخليين في أمريكا عام 1941 م وبلغ عدد الأعضاء في ذلك الوقت 24 عضواً، ثم بلغ عدد الأعضاء 3000 عضواً تقريباً عام 1955م وبلغ 6000 عضواً عام 1965 ثم 12000 عضواً عام 1975 ثم بلغ عدد الأعضاء 16000 عضواً عام 1981، و أنه يوجد حوالي أكثر من 100 فرع لمجمع المدققين الداخليين خارج أمريكا تمتد من متريال إلى طوكيو ومن لندن إلى شمال أفريقيا.

2- الموضوعية: Objectivity: ينبغي أن لا يرتبط قسم التدقيق الداخلي بأداء أي عمل يقوم هو بتدقيقه. و ينبغي أن يكون موضوعياً في حكمه على الأشياء عن طريق قيامه بمراجعتها.

ب- معايير متعلقة بكفاءة الأداء المهني: Professional Proficiency:

وتقسم إلى نوعين من المعايير منها ما يتعلق بقسم التدقيق الداخلي ومنها ما يتعلق بالمدقق الداخلي نفسه وكما هو مبين في أدناه: (الجوهر: 2013، 70)

1. معايير المتعلقة بنوع المدققين الداخليين وتأهيلهم المهني والعملية والانضباط الذي يجب أن يتوافر لديهم فضلاً عن الإشراف.

2. معايير متعلقة بضرورة التزام المدققين الداخليين بأخلاقيات المهنة ومعايير الأداء.

ج- مجال العمل: Scope of Work:

يشمل مجال عمل المدقق الداخلي ما يأتي:

1. فحص البيانات المالية و المعلومات الخاصة بالتنفيذ كافة للتأكد من مصداقيتها وتكاملها.

2. التحقق من مقدار الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح.

3. التحقق من المحافظة على الموجودات وحجم كفاءة الوسائل المستعملة في المحافظة عليها.

4. تقييم كفاءة استعمال الموارد المتاحة وفعاليتها.

5. تقييم مقدار تحقيق الأهداف المرجوة من البرامج والأنشطة

ولقد تضمنت المعايير وصفا لطبيعة التدقيق الداخلي ينص على " أنها وظيفة تقويم مستقلة لخدمة التنظيم عن طريق فحص أنشطته المختلفة وتقويمها، وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وذلك بتزويدها بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي تراجع ".

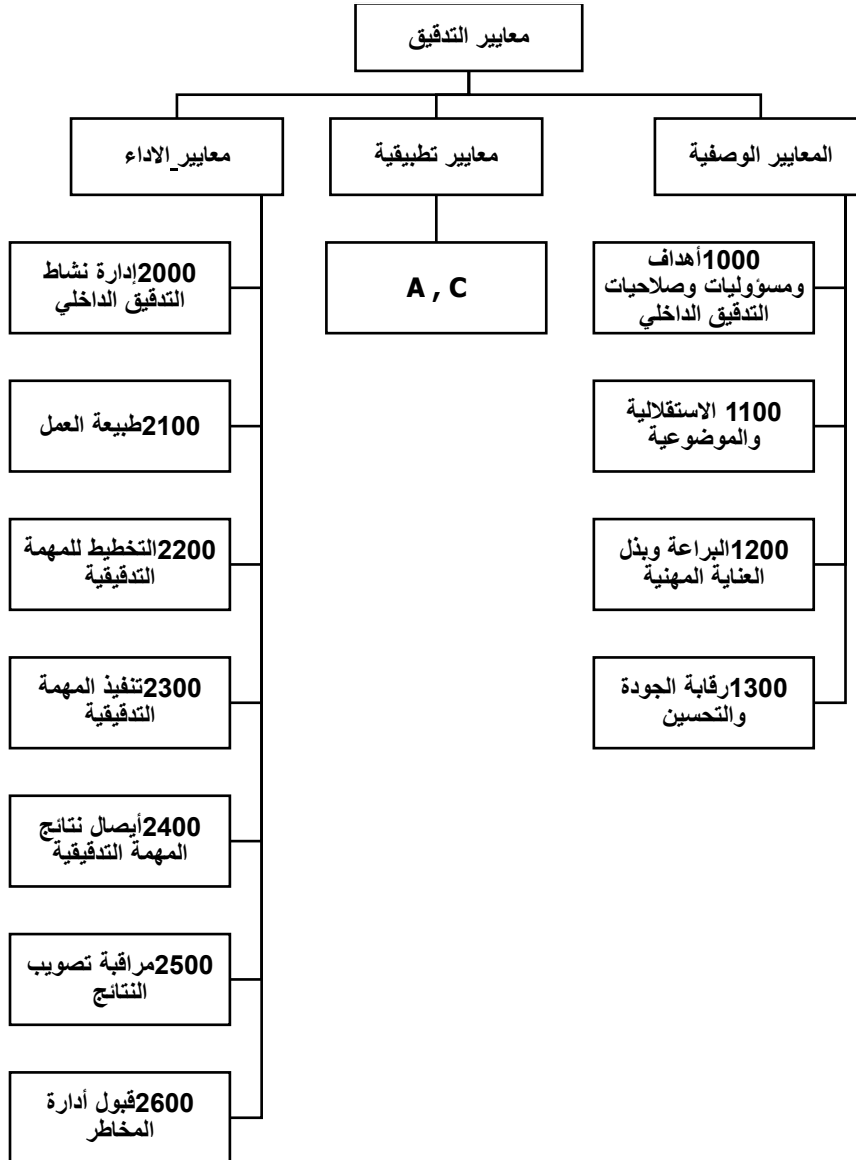
- وفي عام 2013 أصدر المعهد (AII) الأمريكي معايير حديثة للممارسات المهنية ليوأكب التغييرات الحاصلة في أعمال الوحدات الاقتصادية الذي يتضمن ثلاث مجموعات من المعايير وكما هو موضح في الشكل رقم (3) وهي:

المجموعة الأولى: المعايير الوصفية Attribute Standards: تهتم بشخصية المدقق وصفات الإدارة التي تنفذ عملية التدقيق الداخلي.

المجموعة الثانية: معايير الأداء: Performance Standards : التي تصف طبيعة نشاط التدقيق الداخلي وتزويد معايير الجودة لتقويم أداء هذه الخدمات هذا وتطبق المعايير الوصفية ومعايير الأداء على خدمات التدقيق الداخلي كافة

المجموعة الثالثة: معايير تطبيقية Implementation Standards :- تكون ذات مجموعات متعددة تختلف بحسب طبيعة نشاط التدقيق فيما إذا كان نشاطاً استشارياً أو توكيدياً. (Boynton & Others ,2001:981)

وفي عام 2003 أُجري تعديل وإضافة بعض المفاهيم إلى فقرات المعايير الصادرة سنة 2013 والتي أصبحت نافذة المفعول في 2004/1/1 وسنعرض في أدناه ملخصاً لمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن (IIA) الأمريكي والمتضمن التعديلات والإضافات كافة وهي كما هو موضح في الشكل رقم (2) (Sawyer: 2003, 1358)



رسم توضيحي 2: يوضح معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن (IIA)

Sources: Sawyer L.B. and Dittenhofer M.A. (2003), "Internal Auditing" 5th ed. , Institute of Internal Auditors , Florida.

2-1 دور الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي ومسؤوليتهما في الحد من ظاهرة الفساد الإداري

1-2-1 تمهيد:

يقع على الإدارة العليا تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه. وقد أكدت المنظمات المهنية الدولية والإقليمية ضرورة توفير نظام رقابة داخلية متكامل وكفوء لأنه يضمن للإدارة العليا تحقيق أهدافها ويسهم في الحد من ظاهرة الفساد الإداري بدرجة كبيرة ويعد قسم التدقيق الداخلي أحد أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية، ويقع على عاتقها الحفاظ على نظام الرقابة الداخلية وتحسينه ويكون أداة فاعلة للإدارات العليا في تحقيق أهدافها المشروعة.

ولقد تناول الباحث ظاهرة الفساد الإداري وبيان أسبابه وأثاره وبيان اثر نظام الرقابة الداخلية وأهميته وكذلك اثر قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وأهميته والمعايير التي يمكن عن طريقها تقويم جودة عمل تلك الأقسام وكفاءتها، ولأجل إتمام الفائدة فإن هذا المبحث يتناول عملية الربط بين ظاهرة الفساد الإداري واثار الرقابة والتدقيق الداخلي في محاربة تلك الظاهرة والحد منها أيماناً من الباحث بأن استعراض (الفساد الإداري والرقابة والتدقيق الداخلية) لا يعطي الفائدة المتوخاة من هذا البحث.

لذا فإن الباحث قد ولج إلى هذا الموضوع عن طريق المقولة " أن لكل داء دواء فإن كانت ظاهرة الفساد الإداري هي الداء فإن إجراءات الضبط والتدقيق الداخلي هي الدواء كأحد الوسائل لحد من هذه الظاهرة، ولكن لكي يكون استعمال الدواء بالشكل الأمثل والكفوء والفعال فينبغي أن نعرف متى وكيف يستعمل وهو ما سيكون فحوى هذا المبحث ومضمونه.

فإن كل عملية فساد تكتشف أو تُحدد لا بد من اتخاذ الإجراءات اللازمة ليس لردع مرتكبيها فحسب ولكن كذلك للوقاية من عدم حصولها أصلاً. أذن فإن عملية الربط بين الموضوعين تكون عن طريق ما يمكن أن يقدمه نظام الرقابة الداخلية وإجراءات التدقيق الداخلي من أدوات فعالة وكفوءة في محاربة ظاهرة الفساد الإداري والحد منها.

وهذا ما سوف نلخصه في الفقرات الآتية:

- الضوابط الرقابية.
- أثر أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي وأهميتهما في الحد من ظاهرة الفساد الإداري.

2-2-1 الضوابط الرقابية:

يختلف نظام الرقابة الداخلية من وحدة إدارية إلى أخرى وذلك باختلاف حجمها، وطبيعتها وهيكلها التنظيمي، وتُبنى الضوابط الرقابية لغرض التأكد من تحقيق أهداف الوحدة. وتُقسم الضوابط الرقابية التي تُعد أساس نظام الرقابة الداخلية بوصفه خطة تنظيمية إلى:

1. الرقابة الوقائية: Preventive Controls

هي الضوابط التي تُوضع لاكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها ولضمان عمل أنظمة الرقابة الداخلية بالشكل الصحيح والملائم (Pickett,2005:98) أي أن الهدف منها هو منع الخطأ أو الغش قبل وقوعه ومن الأمثلة على هذه الضوابط:

- أ. الفصل بين الوظائف المتعارضة.
- ب. الرقابة الثنائية على الأعمال المهمة.
- ج. إشراف المسؤولين المباشر على تنفيذ التعليمات.
- د. وجود أجهزة إنذار للسرقة والحريق.
- هـ. أرقام سرية للدخول إلى أنظمة الحاسوب.
- و. وجود أنظمة وتعليمات تفصيلية مكتوبة ومعروفة لدى العاملين.
- ز. أن تتناسب سياسة تدريب الموظفين واحتياجاتهم.

2. الرقابة الكاشفة: Detectives Controls

وهي الضوابط التي تكشف الخطأ عند وقوعه، وتُعد هذه الرقابة أكثر كلفة من الرقابة الوقائية إلا أنها ضرورية إذ إنها تقيس حجم كفاءة الضوابط الوقائية فضلاً عن أن بعض الأخطاء من غير المجدي مراقبتها بشكل مسبق وأن تلك الضوابط تُعمم وتُحدد عن طريقها الأخطاء والانحرافات عند وقوعها مثل:

- أ. إجراءات المطابقات بين حسابات المصرف والمنشأة.
- ب. مصادقات خارجية لتأييد الأرصدة بالسجلات.
- ج. جرد النقدية والمخازن والموجودات الثابتة الفعلي والمفاجئ.
- د. تقارير الحاسوب تبين محاولات الدخول غير الشرعية إلى الأنظمة والبرامج.
- هـ. وجود وحدات رقابية ضمن الهيكل التنظيمي.

- و. وحدات كاميرات مراقبة.
- ز. ملاحظة حدود الصلاحيات المالية للمخولين بالجرد.

3. الرقابة التصحيحية: Corrective Controls

وهي الضوابط المتعلقة بمعالجة الأخطاء التي أُكتشف (Pickett,2005:98) أي أنها معنية بتصحيح الأخطاء التي اكتشفت بوساطة الضوابط الكاشفة، وكما هو واضح بأن هذه الضوابط تتعامل مع الأخطاء والانحرافات بعد اكتشافها وحتى تكون فاعلة، على الإدارة وضع نظام يسلط الضوء على الانحرافات والأخطاء ومتابعتها لحين تصحيحها وعدم السماح بتكرار حدوثها، ومن تلك الضوابط:

- أ. قيام الإدارة بمراجعة إجراءات التصحيح للتأكد من سلامتها وكفاءتها.
- ب. وجود نظام متابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- ج. وجود أنظمة وإجراءات معالجة للأخطاء والانحرافات التي تُكشف. (شهادة: 2005، 30)

4. الضوابط الرادعة: Deterrent Controls

هي الضوابط التي تردع الأفراد عن القيام بأية انحرافات أو تجاوزات ومن أمثلة هذه الضوابط:

- أ. وجود تدقيق داخلي يتمتع بالاستقلالية والكفاءة يحظى بدعم كامل من لجنة التدقيق
- ب. وجود إرشادات مناطق معينة بعدم دخول الأشخاص إليها إلا المرخص لهم.
- ج. وجود حراسة على بعض المواقع ذات الخطورة.
- د. إجراءات انضباطية بحق المخالفين والمهملين. (شهادة: 2005، 54)

ويرى الباحث إن الضوابط ما هي الإجراءات وضعتها الإدارة العليا للتأكد من تحقيق الأهداف التي تسعى إليها وتقع مسؤولية متابعتها وتنفيذها على عاتق قسم الرقابة والتدقيق الداخلي

1-2-3 دور قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وأهميته في الحد من ظاهرة الفساد الإداري

ترتبط عملية الرقابة و التدقيق أصلاً بنظرية منح السلطة، والحاجة إلى رقابة أعمال من منحت إليهم هذه السلطة. لذا يتطلب الأمر أن يكون القائم بعملية الرقابة والتدقيق في مركز محايد ومستقل ولا يخضع لسلطة من يقوم بمراقبتهم وتدقيق أعمالهم، وله تأهيل جيد وخبرة واسعة

بطبيعة العمل الذي يقوم بتدقيقه و أن عليه مراعاة مبادئ التدقيق العامة عند أداء عمله. (الألوسي: 2003: 20)

لذا لا بد أن يكون لجهاز التدقيق الداخلي أثر بالغ في محاربة الفساد الإداري عن طريق متابعة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة في الحد من هذه الظاهرة التي أصبحت ظاهرة سلبية في المجتمع العراقي.

وتُعد القوانين والأنظمة والتعليمات الأساس الذي تعمل عن طريقه الأجهزة الرقابية على متابعة الالتزام بها من الجهات التنفيذية.

وتبرز أهمية التدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد عن طريق التماس المباشر بين موظفي التدقيق والأنشطة جميعها التي تقوم بها المنشأة , حيث أن خضوع هذه الأنشطة للتدقيق بشكل مباشر ومستمر من قبل موظفي التدقيق الداخلي يجعل هؤلاء على إطلاع بكل التغييرات التي تحدث في أثناء عملية تنفيذ هذه الأنشطة كذلك تجعلهم على إطلاع بمجالات الانحراف التي تحدث في أثناء تنفيذ الأنشطة الخاضعة للتدقيق.

ومن أهم مقومات التدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري توفير مستلزمات النهوض بواقع وظيفة التدقيق الداخلي وجعلها أكثر كفاءة وفاعلية في تنفيذ المهام والواجبات المناطة بها، وقد مر ذكر هذه المقومات في المبحث الثاني من هذا الفصل

ومن المقومات الأخرى خضوع أنشطة المنشأة جميعها للتدقيق للوقوف على حالات الفساد المتحققة في أي مفصل من مفاصل تنفيذ أعمال المنشأة.

فلو أخذنا مثلاً أحد مظاهر الفساد الإداري المتمثل بالاحتيايل المالي (الاختلاس) أو التزوير (النجار: 2007 www.bab.com) أذ تعد الاختلاسات النقدية من أكثر أشكال الاختلاس شيوعاً بين الموظفين، وتشير دراسات شملت (6) دول إلى أن حوالي 60% من متوسط حالات الاختلاس قام بها موظفون وأن 85% تقريباً من خسائر العمليات في أثناء السنوات الخمس الماضية كانت تمثل خلافاً في أمانة الموظفين. لذا يستدعي ذلك ضرورة تصميم برنامج لكشف حالات الاختلاس ووضع إجراءات تكون أكثر فاعلية لتقليل احتمال حدوثها , على أن تكون كلفة هذه الإجراءات لا تزيد بأي حال من الأحوال على كلفة محاولة استعادة المبالغ المختلسة وهو ما يطلق عليه التدقيق على وفق أسلوب المخاطر Risk – Boyed – Vdite الذي يعني أن تتناسب الإجراءات مع مقدار الخطر المتأتي من خسائر العمليات. أو المقارنة بين كلفة العمليات والإجراءات المستخدمة ومقارنتها بالمنافع المتوقع الحصول عليها أو ما يطلق عليه محاسبياً الكلفة والمنفعة (cost & benefit).

أما فيما يتعلق بالتزوير فينبغي توفير إجراءات تتيح للمدققين التأكد بصورة كافية من صحة المستندات المقدمة قبل البدء في دفع أقيمها (النجار: 2007، 63)

ومما تجدر الإشارة إليه أن انعدام نظام رقابة داخلية فعال (يتضمن جهاز تدقيق داخلي كفوء) يساعد على الكشف عن المخالفات المالية والانحرافات من شأنه أن يشجع الفساد الإداري بصورة كافية وإن لوجود نظام رقابة داخلي أثر كبير في دعم المؤسسات الحكومية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري لأن ذلك يوفر إجراءات لحماية ممتلكات وموارد الوحدات من الضياع وسوء الاستعمال وكذلك ضمان الدقة وزيادة الثقة في سجلات المحاسبة والتي على أساسها يقاس مقدار الالتزام بالسياسات الموضوعية فضلاً عن إجراءات تقويم عملياتها كافة (الذهبي: 2008، 84)

ويبرز أثر الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي وذلك عن طريق الإجراءات والوسائل والسبل التي يمكن إتباعها في ظل هذا النظام الذي يهدف من ورائها إلى تحقيق عدد من الأهداف المتمثلة في حماية موجودات الوحدة الاقتصادية باتباع عدد من الأساليب. (النواس: 2008، 5)

أن وجود نظام كفوء وفاعل للرقابة والتدقيق الداخلي لوحده لا يفي بمتطلبات القضاء على الفساد المالي والإداري وإن ذلك يتطلب انتهاج مجموعة من الاستراتيجيات التي تعمل على:

- 1- تعزيز الاستقرار السياسي وتوفير شروط الحكم الرشيد الذي يُبقي سياسات اقتصادية واجتماعية سليمة تشترط كفاءة استعمال الموارد البشرية والاقتصادية المتاحة وفعاليتها
- 2- تنشيط اثر منظمات المجتمع المدني عن طريق توعية المجتمع بأثار الفساد الإداري والمالي التي دمرها المهنيون في القطاع الحكومي والخاص
- 3- أتباع الشفافية وزيادة درجتها عن طريق التزام اعتماد المعايير الدولية المحاسبية والتدقيقية إذ تُعد من أهم متطلبات مكافحة الفساد الإداري
- 4- تشكيل لجنة مشتركة بين الجهات الرقابية تقوم عن طريق تنسيق أعمالها بإصدار اللوائح الإرشادية والتعليمات ومتابعة تنفيذها وبما يكفل الحد من الفساد المالي والإداري (النواس: 2008، 6)

إن نظام الرقابة الداخلية الذي تعد وحدات التدقيق الداخلي احد الأركان الأساسية له يعد صمام أمان لمواجهة الفساد الإداري والمالي والحد منه، وإن ضعف هذا النظام يعني فتح الباب أمام الفساد و انتشاره، إذ أن انعدام نظام رقابة داخلية كفوء وفاعل يعني جواز المرور العمليات المخالفات المالية والانحرافات كافة أشكال الفساد الإداري وجميعها، وإن ضعف أو غياب

وحدات التدقيق الداخلي تجعل النظام المالي عرضة للتجاوزات والاختراقات. (حليحل: 2008
(42,

4-2-1 العلاقة بين الفساد الإداري وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي:

1. ضعف الاهتمام بأهمية النظم المحاسبية والرقابة والتدقيق الداخلي وإهمال توفير المقومات الأساسية التي لا بد من توافرها التي تمثل (مقومات الرقابة الداخلية)
2. عدم مواكبة النظم المحاسبية والرقابية المتغيرات والتطورات البيئية، إذ لم يعد مجال الرقابة والتدقيق الداخلي مقتصرًا على الأشراف على النواحي المالية والمحاسبية فحسب، بل تخطى ذلك ليصبح شاملاً أوجه التنظيم الإداري ونشاطاته كلها وبما يكفل تحقيق الكفاءة والفاعلية في استعمال الموارد المتاحة، أي أنها استخرجت بالكم والغرض المطلوب.
3. الاقتصار على الرقابة المستندية (اللاحقة) التي يمكن القول أنها شكلية وتفتقر إلى الموضوعية والعلمية، وإهمال الأنواع الأخرى منها.
4. والاهم من ذلك هو أن هناك قصوراً واضحاً في كفاءة العاملين في هذا المجال (المحاسبي والرقابي) فضلاً عن عدم توافر الشروط الواجب توافرها التي تحد وقوع أي شكل من أشكال الفساد الإداري وتمنعه.
5. إعطاء مهام جديدة إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لا تتناسب وكفاءة كادر التدقيق الداخلي الموجود في أية منشأة أو إدارة حكومية وخبرته فضلاً عن عدم استقلاليتهم مما يؤثر في كفاءته في أداء المهام الموكلة إليه.

3-1 مفهوم الفساد الإداري و تعريفه ومظاهره وتصنيفه

1-3-1 تمهيد:

إن ظاهرة الفساد الإداري تمثل ممارسات غير قانونية وغير أصولية من فئة محددة من العاملين في الوحدات الإدارية الحكومية، تتضمن تلك الممارسات خروجاً عن القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم عمل هذه الوحدات. ومن شأن هذه الظاهرة أن تؤثر سلباً في مفاصل العمل لأنها تؤدي إلى حرف مسارها عن الأهداف التي وجدت من أجلها، تحقيقاً لمنافع شخصية مادية أو معنوية لصالح تلك الفئة، مما يسبب شعوراً بعدم الرضا من بعض العاملين الأمر الذي يشجعهم على سلوك المنهج المنحرف ذاته تحقيقاً لرغباتهم، مما يؤدي إلى إفساد المجتمع.

وتجدر الإشارة إلى أن مصطلح (الفساد الإداري) يعد مصطلحاً عاماً، إذ يشمل أكثر من جانب من جوانب العمل الوظيفي، فقد تنصب ممارساته على الجانب القانوني، أو الجانب المالي أو الجانب الإداري ولكن القاسم المشترك لنتائج تلك الممارسات، هو تحقيق منافع ومصالح غير مشروعة من بعض العاملين عن طريق استغلال مناصبهم الإدارية.

يتناول هذا المبحث التطرق إلى مفهوم الفساد الإداري وأشكاله وأسبابه وكما هو موضح في أدناه:

2-3-1 مفهوم الفساد الإداري Administrative Corruption Concept:

انتشرت ظاهرة الفساد الإداري في العالم بشكل واسع، لذلك لا بد من أن نبحث عن أسباب انتشارها. وقبل أن نبحث عن أسبابها لا بد أن نفهم ونعرف معناها والصور التي أتت بها هذه الآفة الاجتماعية.

1-2-3-1 الفساد في اللغة:

الفساد في اللغة يعني الخراب و خراب الشيء و تدميره ممارسات غير مشروعه أو أخلاقية تكون خروجاً على القوانين و الأنظمة و التعليمات التي تحكم الحياة أو المجتمع و تؤدي تلك الأعمال إلى الإساءة إلى المصلحة العامة و هي ضد الإصلاح في المجتمع. (الموسوي 2005، 30)

ويتوسع (المنجد) في تفسير كلمة (فساد) لغوياً موضحاً إن (أفسده وفسده) ضد (أصلحه) وفساد القوم أساء إليهم ففسدوا عليه، واستفسد ضد استصلح والفساد مصدر اللهو واللعب والمفسدة مصدر الفساد أو سببه. (الدليمي، 2013، 19)

وورد في مختار الصحاح (فَسَدَ) الشيءَ يَفْسُدُ بالضم (فَسَاداً) فهو فاسد. و(فَسَدَ) بالضم أيضاً (فَسَاداً) فهو (فَسِيدٌ). و(أفسدهُ ففسد) ولا تقل إنفسد، و(المفسدة) ضد المصلحة. (الرازي، 2009: 503)

2-2-3-1 أما معنى الفساد في الإسلام:

ورد في القرآن الكريم عدد من الآيات الكريمة تحرم الفساد ومنها قوله تعالى: {وإذا قيل لهم لا تفسدوا في الأرض قالوا إنما نحن مصلحون} (سورة البقرة/الآية 11)

{وإذا استسقى موسى لقومه فقلنا اضرب بعصاك الحجر فانفجرت منه اثنتا عشرة عينا قد علم كل أناس مشربهم كلوا واشربوا من رزق الله ولا تعثوا في الأرض مفسدين} (سورة البقرة/الآية

{ويا قوم أوفوا المكيال والميزان بالقسط ولا تبخسوا الناس أشياءهم ولا تعثوا في الأرض مفسدين}
(سورة هود/الآية 85)

وفي ذلك بيان ما للفساد من أضرار في المجتمع لأنه يعد من الآفات الاجتماعية إذ نهى الله تعالى عن تعمد الفساد والسعي إلى نشره.

وفي الآيات الكريمة تظهر دعوة الناس إلى ممارسة الحياة على أساس القيم والعدل وأن لا يمارسوا حياتهم على أساس الظلم والطغيان والبغي والعدوان والاستغلال والغش أو الخداع. وللناس كسب الحلال بسبل مختلفة. والإسلام يقضي بأن كسب المال يكون بالوسائل المشروعة إذ أن غيرها يصبح باطلاً. وقد نهى رسولنا الأعظم صلى الله عليه وآله وسلم عن الغش في قوله: (ليس منا من غش وليس منا من خان مسلماً...) وذلك دليل على تحذير النبي صلى الله عليه وآله وسلم من أعمال الغش أو الاحتيال أو التلاعب.

ومعنى الغش في الإسلام هو من يحتال على الناس واطهر خلاف ما اضر، والغش ضد النصح وهو إخفاء الباطل بالحق. ومعنى ليس مني أي ليس من اهتدى بهديي واقتدى بعلمي واتصف بأخلاقي وحسن طريقتي، والغش والتدليس في البيع والتعامل باطل وحرام لأنه يحقق مصلحة لطرف ويضر بطرف آخر. والغش والاحتيال فيه فساد للضمير والإضرار بالآخرين وإضعاف الثقة بين أبناء المجتمع الواحد إذ لا تعاون بين الأفراد من غير ثقة. (الأمين، 2001: 561)

3-3-1 تعريف الفساد الإداري:

هناك الكثير من المصطلحات والتعبيرات التي تُشير إلى ظاهرة الفساد الإداري، وسوف نستعرض ذلك وفي الآتي:

1. يعرف قاموس وبستر الفساد الإداري بأنه " الحث على العمل الخاطئ بواسطة الرشوة أو الوسائل غير القانونية الأخرى." (Webster, 1973: 359).

2. و عرف الفساد الإداري بأنه " النشاطات التي تتم داخل جهاز أداري حكومي التي تؤدي فعلاً إلى حرف ذلك الجهاز عن هدفه الرسمي الذي يمثل طلبات الجمهور والمصلحة العامة، لصالح أهداف خاصة، سواء أكان ذلك بصيغة متجددة ومستمرة أم لا، وسواء أكان ذلك بأسلوب فردي أم جماعي منظم ". (عبد الباقي، 2011: 87)

3. و عرف كذلك بأنه " استغلال المنصب العام للمنفعة الشخصية إذ يقوم الموظف المؤمن على أداء مهامه العامة بارتكاب فعل ضار من أجل الانتفاع الشخصي" (Bardhan, 2011, p1321).

4. ويرى (صالح) بأن مفهوم الفساد الإداري يتجسد في واحد أو أكثر من المؤشرات الآتية:

- أ- ظاهرة قد تكون عامة وملموسة في البلدان النامية والمتقدمة على حد سواء تختلف في درجة انتشارها ومستواها من مجتمع إلى آخر.
- ب- أن الفساد الإداري ظاهرة تؤدي إلى إساءة استعمال السلطة ومخالفة الأنظمة والقوانين والمعايير الأخلاقية.
- ج- أن الإساءة في استعمال السلطة يؤثر في الجهاز الإداري وتحرفه عن أهداف المصلحة العامة. (صالح، 2013: 3-4).

5. ويعرف الفساد الإداري بأنه " ظاهرة سلبية تنفشي داخل الأجهزة الإدارية وتأخذ إشكالا عدة , وتؤثر في النظام الأخلاقي والقيم السائدة في المجتمع وتقترن بمظاهر متعددة ومتنوعة مثل الرشوة والوساطة، علاقة القرابة والصدقة تنشأ بفعل مسببات مختلفة هدفها الأساسي وغايتها النهائية أحداث انحراف في المسار الصحيح للجهاز الإداري لتحقيق أهداف غير مشروعة فردية أو جماعية". (الدليمي، 2013: 27)

6. الفساد يعني إساءة استعمال السلطة لتحقيق مكسب خاص. أو الفساد هو معيار للدلالة على غياب المؤسسات الفعالة وعليه فإن الفساد ليس نتيجة انحراف السلوك عن الأنماط السلوكية المقبولة فحسب بل انه نتيجة انحراف القيم عن أنماط السلوك القائمة المعهودة. (حمود، 2002: 447)

7. تعريف آخر للفساد بأنه "استعمال النفوذ العام لتحقيق أرباح أو منافع خاصة مشتملاً بذلك أنواع رشاوى المسؤولين المحليين أو السياسيين جميعها و لكنه يستبعد الرشاوى التي تحدث بين القطاع الخاص". (الذهبي، 2005: 423)

مما تقدم يرى الباحث بأن الفساد الإداري هو خروج عن النظام الأخلاقي والقيم والضوابط التي تحكم السلوك المهني وذلك عن طريق استغلال المنصب الوظيفي من أجل تحقيق منافع شخصية ويكون ذلك عن طريق أما عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات أو التسبب في ضياع وهدر الأموال العامة ويكون ذلك أما بشكل متعمد ومباشر أو بشكل غير متعمد وغير مباشر.

4-3-1 مظاهر الفساد الإداري:

وتتجلى ظاهرة الفساد في مجموعة من السلوكيات التي يقوم بها بعض من يتولون المناصب العامة، وعلى الرغم من التشابه أحيانا والتداخل فيما بينها إلا انه يمكن إجمالها بالآتي:

(أ) الرشوة: (Bribery):

بصد جريمة الرشوة، يسود في التشريعات الحديثة اتجاهان، **الاتجاه الأول** ثمة جريمة يسأل عنها الموظف المرتشي، وثمة جريمة يسأل عنها الراشي، ويطلق الفقه على جريمة المرتشي تعبير ((الرشوة السلبية))، ويصطلح على جريمة الراشي ((بالرشوة الإيجابية))، ويتجه هذا الاتجاه القانون الفرنسي والقانون الألماني والمغربي

وعلى وفق **الاتجاه الثاني** تعد جريمة الرشوة جريمة واحدة، وهي جريمة المرتشي، أما الراشي فانه شريك بالرشوة، يستمد من إجرامه من إجرام الفاعل الأصلي وهو الموظف المرتشي ويتجه الاتجاه القانون الإيطالي والقانون المصري والسويدي والقانون العراقي.

ووجه الفرق بين الاتجاهين، يبدو في حال عرض الرشوة على موظف فيرفضها، ففي مقتضى الاتجاه الأول يعاقب الراشي على جريمة رشوة إيجابية، في حين تمتنع معاقبته في مقتضى الاتجاه الثاني، أن جريمة الرشوة لا تقع إلا من موظف، أما غير الموظف فلا يسأل إلا بصفة شريك في الرشوة، الأمر الذي تلافاه المشرع العراقي بنص خاص (المادة 313) عقوبات، يعاقب بمقتضاه من يعرض الرشوة على موظف أو مكلف بخدمة عامة فلا تقبل منه، وذلك بوصف الواقعة جريمة خاصة بذاتها. (الحديثي، 2011: 67)

وقد نص قانون العقوبات رقم (111) لسنة 1969 في المادة (307) فيما يتعلق بالرشوة بان: " كل موظف أو مكلف بخدمة عامة طلب أو قبّل لنفسه أو لغيره عطية أو منفعة أو ميزه أو وعد بشيء من ذلك لأداء عمل من أعمال وظيفته أو الامتناع عنه أو الإخلال بالوظيفة العامة " يعاقب بالسجن مدة لا تزيد عن عشر سنوات أو بالحبس أو بالغرامة معا.

وعلى وفق هذا القانون فإن الرشوة هي قبول أو طلب موظف أو مكلف بخدمة عامة لنفسه أو لغيره منفعة أو عطية أو ميزه أو وعد بشيء لأداء عمل من أعمال وظيفته أو الامتناع عنه أو الإخلال بالوظيفة العامة

وتتمثل الرشوة في طلب أي شيء ذي قيمة لأجل التأثير في شخص لتأدية أو الامتناع عن تأدية و إنجاز واجبه. (استراتيجية مكافحة الفساد WYPA , Internet)

ومن منظور إسلامي عرفت الرشوة بانها " أخذ الأموال و الهدايا و الجوائز من دون استحقاق و الهدف من أخذها تسهيل المصالح وتقديمها إلى الآخرين من دون وجه حق".

ومن نتائج الرشوة ما يأتي:

- تعطيل الكثير من الحقوق العامة و الخاصة لأن المرتشي قد لا يقبل أن يؤدي أعماله العادية إلا بعد أن يأخذ الزيادة عن ما يستحقه من الناس للقيام بالخدمة المكلف بها.

- تؤدي إلى انتشار الظلم في المجتمع الذي لا ينهي عن الرشوة ولا يحاسب المرتشين و تسلط على المجتمع مجموعة من أصحاب المصالح الذين لا تهمهم الأخلاق الحميدة لأن كل ما يريدونه يحصلون عليه بالرشوة. (الأمين: 2001، 365)

ب. الاختلاس: **Embezzlement**:

يعرف الاختلاس من مجالات عدة وعلى وفق الآتي:

أولاً: في المجال اللغوي:

يعرف الاختلاس بأنه الاستلاب يقال: (خلست الشيء واختلسته وتختلسه إذا استلبته) (ابن منظور. بدون سنة، ج 10، 250) والاستلاب فيه يكون على جهة المخادعة جاء في معجم متن اللغة (خلس خلساً الشيء وإياه: استلبه في مخالطة وغفلة فهو خالس وخالس... واختلس الشيء استلبه في غفلة) (المنجد في اللغة 2000: 191).

ثانياً: في المجال القانوني:

تناول المشرع تحت عنوان الاختلاس في المواد 315-321 في قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969، طائفة من الجرائم، وهي في مجموعها تمثل صوراً للإخلال بواجبات الوظيفة، وهذه الجرائم هي:

1- جريمة اختلاس الموظف أو المكلف بخدمة عامة مالمَّا وجد في حيازته.

يعاقب بالسجن " كل موظف أو مكلف بخدمة عامة اختلس أو أخفى مالمَّا أو متاعاً أو ورقةً مثبتة لحق أو غير ذلك مما وجد في حيازته" و تكون العقوبة السجن المؤبد أو المؤقت إذا كان الموظف أو المكلف بخدمة عامة من مأموري التحصيل أو المنوبين له أو الأمناء على الودائع أو الصيارفة أو اختلس شيئاً مما سلم له بهذه الصفة.

2- استغلال الوظيفة للاستيلاء على مال مملوك للدولة أو لإحدى المؤسسات التي تسهم في مالها بنصيب، أو تسهيل ذلك للغير.

عاقب القانون بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة استغل وظيفته واستولى بغير حق على مال أو متاع أو ورقة مثبتة بحق أو غير ذلك مملوك للدولة أو لإحدى المؤسسات أو التي تسهم الدولة في مالها بنصيب ما أو سهل ذلك لغيره.

3- الإضرار بمصلحة الدولة للحصول على منفعة.

فرض المشرع عقوبة السجن لكل موظف أو مكلف بخدمة عامة عهدت إليه المحافظة على مصلحة للجهة التي يعمل فيها في صفقة أو قضية فأضر بسوء نية أو تسبب بالأضرار ليحصل على منفعة لنفسه أو لغيره ويتمثل ذلك في أن يعهد إلى موظف إجراء مناقصة لشراء بعض الأدوات أو المهمات فيعمل على إرساء المناقصة على شخص لم تتوافر فيه المواصفات المطلوبة أو أن تعهد وزارة إلى أحد مهندسيها ببناء مشروع معين فيعتمد استعمال مواد رديئة أو يتفق مع المقاول المنفذ على ذلك.

4- انتفاع الموظف أو المكلف بخدمة عامة مباشرة أو بالواسطة من الأشغال أو المقاولات أو التعهدات التي له شأن في أعدادها أو أحوالها أو تنفيذها أو الإشراف عليها.

نصت المادة (319) على الآتي " يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على عشر سنين أو بحبس كل موظف مكلف بخدمة عامة له شأن في إعداد الأشغال أو المقاولات أو التعهدات أو في أحوالها أو تنفيذها أو الإشراف عليها وأنتفع مباشرة أو بالواسطة منها ويعاقب بالعقوبة ذاتها إذا حصل على عمولة لنفسه أو لغيره بشأن من الشؤون المتقدمة".

5- استخدام العامل سخرة:

أوضحت المادة (320) على الآتي " يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على عشر سنين أو بالحبس كل موظف أو مكلف بخدمة عامة له شأن في استخدام العمال في أشغال تتعلق بوظيفة ليحتجز لنفسه كل أو بعض ما يستحقه العمال الذين استخدمهم من أجور ونحوها أو استخدم عمالا سخرة وأخذ أجورهم لنفسه أو قيد في دفاتر الحكومة أسماء أشخاص وهميين أو حقيقيين لم يقوموا بأي عمل في الأشغال المذكورة واستولى على أجورهم لنفسه أو أعطاهم هؤلاء الأشخاص مع احتسابها على الحكومة.

وأضافت المادة (321) على المادة (320) ما يأتي " يحكم فضلاً عن العقوبات المبينة في هذا الفصل برد ما أختلسه الجاني أو استولى عليه من المال أو قيمة ما حصل عليه من منفعة أو ربح " (الحديثي، 2011: 83-98)

ثالثاً: في المجال المالي:

يمكن تعريف الاختلاس على انه سرقة واضحة أو مستترة لا تقتصر على النقد وإنما على الأعيان كذلك وله أوجه وطرق وأساليب عدة يصعب حصرها أو تعدادها لأنها في تطور مع تطور الفكر البشري و لا يمكن إحصاء أسبابها ومسبباتها وأثارها ونتائجها بهدف معرفة كيفية تلافي وقوع

الاختلاس والحد من ارتكابه أن لم نقل منعه. وقد عرف على أنه (التصرف بأموال الغير بصورة غير مشروعة ومن دون معرفة أصحابها لذا يعد نوعاً من السرقة يقوم بها المؤمن عليها ويقع على الأموال النقدية أو العينية) (هرمز، 2011: 5).

وكذلك عرف الاختلاس بأنه يمثل التصرف بشكل غير قانوني بممتلكات المنشأة والدولة. (توفيق، 2009، 4)

عرف الاختلاس كذلك على أنه "استيلاء الشخص على المال الموجود بحوزته بمقتضى وظيفته" (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001، 169)

وعُرف بأنه سوء استعمال الأموال المعهودة لشخص معين أو التصرف بها بشكل غير قانوني وتغطية هذا التصرف عن طريق التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية. ويعرّف كذلك بأنه قيام الموظف العمومي ومن في حكمه أو من العاملين في الشركات المالية والشركات العامة بإدخال مواد منقولة أو أوراق أو أية أشياء أخرى وجدت في حيازته بحكم وظيفته من دون وجه حق. ونلاحظ أن هناك عناصر أساسية لجريمة الفساد الإداري ممكن اشتقاقها من التعريف الوارد في أعلاه

أ. صفة الجاني: إذ ينبغي أن يكون موظفاً في الدولة أو من العاملين في البنوك والشركات المالية أو الشركات المساهمة.

ب. الركن المالي: ويتمثل بإقدام الجاني على الاستيلاء على الأموال التي أدخلت في حيازته في العمل. (الذهبي، 2005: 426)

ج. غسيل الأموال: Money laundering:

مصطلح غسيل الأموال أو تنظيف الأموال يعتقد بأنه برز في مرحلة العصابات الأمريكية المشهورة بـ "فترة المنع" - عملية تجارة المخدرات - أو منع المشروبات الكحولية - استعملت آليات عدة للتغطية على مصادر المبالغ الكبيرة من الأموال المتولدة نتيجة استيراد وبيع المخدرات والمشروبات الكحولية و الممارسات الأخرى الخارجة على القانون مثل المقامرة التي كان يعاقب عليها القانون لإضفاء الشرعية على تلك الأموال.

أن عملية غسيل الأموال هي العملية التي بوساطتها يخلق القائمون بها وهماً و هو أن النقود التي ينفقونها هي نقودهم. (الذهبي، 2005، 420).

قانوناً يقصد بعبارة "غسيل الأموال" أنها "قبول ودائع الأموال المستمدة من عمل غير مشروع أو إجرامي و ذلك بإخفاء مصدر تلك الأموال أو التستر عليها أو مساعدة، وأي شخص يُعد فاعلاً أو شريكاً في ذلك العمل على الإفلات من النتائج القانونية". (الموسوي، 2005: 33)

إن إخفاء مصدر الأموال كان المشكلة الكبرى التي كان يواجهها أفراد العصابات، إذ غالباً ما تكون تلك الأموال على شكل نقود كثيرة و بفئات صغيرة و معدنية فإذا وردت إلى المصارف سوف تجذب النظر و تثير التساؤلات. لكن خزن كميات و مبالغ كبيرة من النقود غالباً ما تكون من فئة صغيرة هي مشكله كبيره. فاختلقوا أعمالاً مثل آلات المقامرة و كذلك محلات غسيل الملابس ذاتية الخدمة التي تستعمل فيها العملات المعدنية قليلة القيمة و من هنا وجد مصطلح غسيل الأموال.

وقد شهدت هذه الظاهرة اهتماماً واسعاً نظراً لكون عمليات غسيل الأموال و التي هي إحدى مظاهر الفساد الإداري ووسائله ترتبط بالجرائم المنظمة لذلك شهدت هذه الظاهرة اهتماماً عالمياً فبعد عام 2011 أنشئت منظمات عالمية لغرض السيطرة و مكافحة هذه الظاهرة و منها منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (الذهبي، 2005، 420).

د. المخالفات المالية:

المخالفات المالية متعددة و متنوعة و للتعرف عليها ينبغي أولاً أن نتعرف على مفهوم المخالفات المالية التي ورد تعريفها في قانون الرقابة المالية رقم (6) لسنة 2009 المعدل، نصت المادة (10) منه على الآتي:

تعد مخالفة مالية لأغراض هذا القانون الأفعال والتصرفات الآتية:

أ. خرق القوانين والأنظمة والتعليمات.

ب. الإهمال أو التقصير الذي يؤدي إلى الضياع أو الهدر في الأموال أو الإضرار بالاقتصاد الوطني.

ج. الامتناع عن الرد على رسائل ديوان الرقابة أو اعتراضاته وملاحظاته وكذلك التسوية أو التأخير غير المبرر في الرد في أثناء المدة التي يحددها الديوان.

هـ. التلاعب: pettifogging

يعرف التلاعب من مجالات عدة على وفق الآتي:-

أولاً: في المجال اللغوي:

التلاعب في اللغة من لعب به يلعب أي لها به وتعني عبث به. (ابن منظور، ج2:139) ومن هنا يكون معنى (التلاعب) قديماً هو " تشارك أكثر من واحد في اللعب" أما في الاستعمال الحديث فيؤخذ التلاعب لا من لعب الرجل، بل من لعب الرجل بالرجل بتعدية الفعل بالباء لتدل على العبث بالأمانات والمصالح والتهاون بها فالتلاعب هو عدم الالتزام بالحقوق والواجبات المقررة. (المنجد في اللغة: 2000، 115)

ثانياً: في المجال القانوني:

التلاعب في القانون هو تحريف محدد للحقائق لغرض حرمان شخص من امتلاك قيمة ما. وعلى هذا فإن التلاعب يعد أحياناً جريمة بحد ذاته واغلب الأمر فإنه يعد عنصراً من عناصر الجريمة مثل إحراز الأموال عن طريق الدعاوى الزائفة أو الانتحال.

وعرف بأنه (الخداع المتعمد لجعل شخص معين يتخلى عن ملكية له أو حق قانوني معين) (Webster, 1973:729)

ثالثاً: في المجال المالي:

فقد عرف التلاعب بأنه "النجاح في التدليس أو التضليل بنية الغش أو إيذاء طرف آخر كالقيام بالتلاعب بطريقة عرض البيانات وتعمد إخفاء الحقائق المهمة لغرض دفع فرد آخر لأداء أو عدم أداء شيء ما على وفق رغبته أو الفشل في الإفصاح عن حقائق مهمة نسبياً بحيث يظل الفرد عن طريق الغش والخداع في المطالبة بحقه في الأصول " (kohler, 2009:201)

وعرف التلاعب على أنه " التضليل بهدف الغش أو إخفاء حقائق بغية إلحاق الضرر بآخرين " و يشترط في وجود التلاعب ما يأتي:

أ. توافر النية أو القصد لإخفاء بعض الحقائق أو تعديلها لتحقيق منافع شخصيه أو لتضليل مستعملي المعلومات المحاسبية.

ب. وجود فرصه و أمكانية لدى القائم بالتلاعب بإخفاء ما يريد إخفاءه و تزيد هذه الفرصة في حالة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.

ج. وجود شخص يعتمد المعلومات المحاسبية غير الصحيحة أو التي لا تظهر الحقائق الجوهرية و الضرورية.

د. تحقق الضرر بالشخص الذي قام باعتماد تلك المعلومات المحاسبية غير الصحيحة فعلاً. (سمير: 2009، 49)

وَعُرْفُه المجمع العربي للمحاسبين القانونيين من جانبين هما:

الجانب الأول: يقصد بالتلاعب بالحسابات السعي إلى تحقيق ربح صوري وإظهار أداء المشروع بشكل جيد وذلك لتضليل وخداع مستعملي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين.

الجانب الثاني: هو مجموعة من الأفعال التي يقوم بها المختلس لتغطية واقعة الاختلاس بحيث تظهر بصورة صحيحة مثل تسجيل عمليات وهمية وتزوير السجلات والوثائق. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001: 169)

وَعُرِفَ كذلك: أن التلاعب بالحسابات القصد منه إظهار الوضع المالي في الميزانية العمومية على غير حقيقته وإظهار نتيجة أعمال المنشأة على غير حقيقتها أو كليهما. (توفيق، 2009: 4)

و. الاحتيال: Fraudulency

نص قانون العقوبات رقم (111) لسنة (1969) الاحتيال في المادة (456) على انه " يعاقب بالحبس كل من توصل إلى تسلّم أو نقل أو حيازة مال منقول مملوك للغير أو لنفسه أو إلى شخص آخر بإحدى الوسائل الآتية:

أ. باستعمال الطرق الاحتيالية.

ب. باتخاذ اسم كاذب أو صفة غير صحيحة أو تقرير أمر كاذب عن واقعة معينة متى كان من شأن ذلك خدع المجني عليه و حمله على التسليم.

ويتبين من هذه المادة أن جريمة الاحتيال تتفق مع السرقة وخيانة الأمانة (الاختلاس) من وجهة محل الاعتداء، إذ هو في الجرائم الثلاث مال منقول مملوك لغير الجاني. (الحديثي، 2011: 379-380)

وقد ورد تعريف الاحتيال في معايير التدقيق الدولية بحسب المعيار (240) الفقرة (3) على أنه: " المخالفات المقصودة في عرض القوائم المالية يشارك فيها واحد أو أكثر من أعضاء مجلس الإدارة أو الموظفون أو أطراف خارجية و قد يتضمن ما يأتي:

أ. تزوير السجلات و المستندات و الوثائق أو تشويهها أو تغييرها.

ب. سوء توزيع الأصول.

ج. حذف العمليات من السجلات و المستندات أو إلغاؤها.

د. سوء تطبيق السياسات المحاسبية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001: 169)

و عرف الاحتيال على انه " تحريف القوائم المالية المعتمد" (نشرة معايير التدقيق الصادرة من معهد المحاسبين القانونيين AICPA، 2009). و هنا يتبين الفرق بين الاحتيال و الخطأ و هو قصد التعمد فالخطأ يخلو من التعمد بينما الاحتيال يكون متعمداً وقد يقال مجازاً عن الاحتيال الخطأ المتعمد.

وحتى يكون الاحتيال يجب أن تتوفر عناصر أساسية له ومن تلك العناصر:

1. أن يكون هناك طرفان للاحتيال على الأقل يسمى الأول (مرتكب الجريمة) و الطرف الثاني هو (المتضرر أو الضحية).

2. إهمال أو سهو مادي أو تشخيص خاطئ عمد إليه مرتكب الجريمة.

3. أن تتوفر النية أو القصد لدى مرتكب الجريمة.

4. أن يكون للضحية حق قانوني للرد.

5. أن يكون هناك إما ضرر حقيقي أو خطورة وقوع ضرر (أساءه) للضحية (المتضرر) نتيجة الثقة. (www.WYPA.org)

ز. الإثراء غير المشروع:

قد أشارت المادة(4) من قانون الكسب غير المشروع على حساب الشعب رقم (15) لسنة 1958 إلى:

أ. كل مال حصل عليه أي شخص من الموظفين أو المستخدمين أو المكلفين بخدمة عامة بسبب أعمال أو نفوذ أو ظروف وظيفته أو مركزه أو بسبب استغلال شيء من ذلك

ب. كل مال حصل عليه أي شخص طبيعي أو معنوي عن طريق توأته مع أي شخص من الأشخاص الذين شغلوا الوظائف الحكومية من وزراء و حكام و قضاة و ضباط في القوات المسلحة واستغلوا وظائفهم أو مراكزهم

ج. كل مال لم يورده شخص من الأشخاص المذكورين في الفقرة ب بتقديم إقرار بممتلكاتهم منهم أو رده ما لم يثبت له مصدر أو مشروع و كل زيادة ترد في إقراراته الآتية لإقراره الأول يعجز إثبات مصدرها المشروع.

و تعني أن كل موظف في الدولة أيا كانت درجته الوظيفية عليه أن يقدم سنوياً كشفاً بممتلكاته و مصدرها و أن أية زيادة في الكشف عن العام السابق لا بد من البحث عن مشروعيتها فاذا كانت غير مشروعة فيتم التحقق منها على وفق أحكام قانون الكسب غير المشروع

5-3-1 تصنيف الفساد الإداري:

هناك تصنيفات للفساد الإداري عدة منها:

أولاً: تصنيف الفساد على وفق الممارسات ويقسم إلى:

1. الفساد الناتج عن سوء استعمال الروتين: إذ أن سوء استعمال الروتين وتعقيد الإجراءات الإدارية يدفع المواطن إلى دفع مبلغ من المال إلى الموظف المختص من أجل الحصول على الخدمة أو إنجاز المعاملة المعينة بأقل الجهود والكلف وبأسرع وقت.
2. الفساد الناتج عن الممارسات غير الآمنة للصلاحيات: ويظهر هذا النوع من الفساد في حالة سوء استعمال الموظف المختص الصلاحيات الممنوحة له بسوء نية وبقصد متعمد لتحقيق المنافع غير المشروعة ومن دون الاستناد إلى أسس وقواعد موضوعية أو إلى سياسة محددة.
3. الفساد الناتج عن ممارسات مخالفة للتشريعات: يبرز هذا النوع من أنواع الفساد عندما يقوم الموظف المختص بممارسات مخالفة للقانون بهدف الحصول على مكاسب شخصية بعيداً عن تحقيق المصلحة العامة.

ثانياً: تصنيف الفساد على وفق الغرض ويقسم إلى:

1. الفساد الناتج عن استعمال الموارد العامة لتحقيق مصالح شخصية ومنها:
 - التزوير في تقدير الضرائب وتحصيلها.
 - التدخل في مجرى العدالة.
 - إقامة مشروعات وهمية.
2. الفساد الناتج عن خدمة الأقارب والأصدقاء ومنها:
 - انتهاك الإجراءات المتبعة لتحقيق منافع شخصية.
 - التغاضي عن الأنشطة غير القانونية لصالح الأقارب والأصدقاء.
 - تقديم التسهيلات غير المشروعة. (الدليمي، 2013: 29-31)

مما تقدم يرى الباحث بأن ظاهرة الفساد الإداري هي ظاهرة سلبية تؤدي إلى تحويل الأهداف التي تسعى الأجهزة الحكومية إلى تحقيقها التي تمثل أهداف المصلحة العامة، إلى أهداف فئة قليلة مستفيدة، عن طريق حدوث خروقات للقوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم عمل هذه

الأجهزة، وهذا ما يستدعي الاهتمام الكبير بتحليل أسباب الفساد الإداري وأثاره لما تسببه من هدر كبير في إمكانيات عمل هذه الأجهزة وطاقتها.

4-1 الفساد الإداري أسبابه، وأثاره:

1-4-1 تمهيد:

هناك أسباب عدة لبروز ظاهرة الفساد الإداري، وقد تناولها العديد من الباحثين والمفكرين، فمنهم من عزا ذلك إلى أسباب اقتصادية ومنهم من رأى بأن سبب ذلك هي العوامل السياسية ومنهم من يعتقد بأنه يعود لأسباب قيمية ولكن مهما اختلفت الأسباب فإن ظاهرة الفساد الإداري ظاهرة سلبية وهدامة للقيم الوظيفية ولأهداف المصلحة العامة التي تسعى إلى تحقيقها الوحدات الإدارية الحكومية، لذلك سنتناول في هذا المبحث الأسباب التي ساعدت على ظهور الفساد الإداري وانتشاره، كذلك بيان الآثار السلبية التي سببها هذا الفساد في الوحدات الحكومية.

2-4-1 أسباب الفساد الإداري:

تقف وراء الفساد الإداري وانتشاره مجموعة من الأسباب التي قد تختلف تسميتها وتصنيفاتها من مجتمع إلى آخر، ومن تلك الأسباب:

أ. وجود فرصة يمكن عن طريقها ظهور حالة الفساد الإداري مثل الصلاحيات الواسعة في اتخاذ القرارات التي تعطى لموظف معين مما يمكنه من توجيه القرارات وصياغتها باتجاهات متباينة تحقيقاً لمصالحه الخاصة أو مصالح فئات أخرى.

ب. ضعف أو غياب دوافع الإخلاص فيما يتعلق بالأداء الوظيفي الحكومي ونزاهته.

ج. بروز مصالح معينة للموظف لا يمكن تحقيقها بمستوى المنفعة نفسه بإتباع الأساليب الاعتيادية في دائرة معينة.

د. بروز علاقات اجتماعية على أساس المنافع الخاصة المتبادلة بين أفراد وجماعات داخل الوحدة الإدارية الحكومية وخارجها من شأنها أن تفسح المجال أمام احتمالات تطور هذه العلاقات إلى ممارسات تنضوي تحت مفهوم الفساد الإداري.

هـ. ضعف أجهزة التفتيش والرقابة والمتابعة على ممارسات العاملين في أجهزة الدولة مما يفسح المجال واسعا لبروز حالات الفساد الإداري وتناميها.

و. التوسعات الكبيرة والسريعة في تشكيلات أجهزة الدولة الإدارية وما ينطوي عليها من احتمالات غياب أو ضعف التزام الأفراد والجماعات بقواعد نظم العمل المقررة رسمياً في تلك

التشكيلات ولاسيما في المراحل الأولى لتشكيلها تؤدي إلى إتاحة المجال أمام احتمالات ظهور حالات الفساد الإداري. (عبد الباقي: 2011، 90-91)

وعموماً فإن الفساد والفساد الإداري على وجه التحديد يعود إلى أسباب من أبرزها:

أ. السياسية: أي فساد النظام السياسي والنخب الحاكمة فيه، إذ إن طبيعة المصالح الاجتماعية والاقتصادية التي يمثلها النظام السياسي ونوع السياسات التي يطرحها والطبقات المستفيدة منها تؤثر في النخبة الحاكمة وأصولها الاجتماعية من ناحية وعلى الموظفين ونظرهم إلى المال العام ومقدار ارتباطهم بمؤسسات وأهداف النظام من ناحيةٍ أخرى.

ب. الاقتصادية: تتعلق بفشل السياسات التنموية والتبعية واللامساواة والتفاوت الواسع في توزيع الدخل والثروات. وإن كانت هناك تنمية تنتفع بها أقلية غنية تستغل الموارد الوطنية لصالحها والفشل الذي أصاب برامج التكيف والإصلاح الهيكلي.

ج. الاجتماعية: تتمثل بالانحلال القيمي والأخلاقي والابتعاد عن القيم السماوية أو أرجحية الولاء العائلي على الولاء الوطني أي ضعف الوعي الاجتماعي لدى أغلب من أفراد المجتمع وتدني مستواهم التعليمي.

د. الإدارية: تتمثل بسيادة النموذج النخبوي البيروقراطي في إدارة الدولة الحياة كافة وعدم التناسب بين السلطة والمسؤولية في الجهاز الإداري وعدم تفويض السلطة والتعقيد البيروقراطي وضعف الأجهزة الرقابية مع غياب الرقابة الشعبية وكبر حجم الدولة إدارياً. (باش، 2001: 11-9)

وهناك من ينسب أسباب الفساد إلى: إن انتشارها في البلدان النامية ليس لأن شعوبها تختلف بشيء ما عن شعوب العالم الأخرى بل لأن الظروف غالباً ما تكون موالية ومهيأة لممارسته، فالدافع لكسب المال في هذه البلدان قوي جداً فالسبب يعود إلى:

أ. استفحال الفقر وانخفاض رواتب موظفي الخدمات العامة فضلاً عن تعرضهم للمخاطر (كالمرض والحوادث والبطالة) التي تزداد في الدول النامية لأن شعوبها تفتقر إلى إتباع آليات مناسبة لمواجهة هذه المخاطر من التأمين وسوق عمالة متطورة التي هي متوافرة تقريباً وبشكل مناسب في الدول النامية والصناعية.

ب. إن حرية التصرف لدى قسم من موظفي الدولة واسعة في الدول النامية الانتقالية وهذا ما يجعل الضعف والانحطاط في النظام الإداري يستفحل بعدم تطبيق قوانينها.

ج. إن محاسبة المسؤولية في هذه الدول ضعيفة مما يشجع بعض الموظفين على طلب الرشوة وممارسة الفساد الإداري.

د. ضعف الالتزام بالقوانين والمبادئ الأخلاقية في المؤسسات الحكومية.

هـ. ضعف المؤسسات الرقابية في الأداء لأنها لا تتسم بالحسم والقوة فيكون من الصعب الحد من مظاهر الفساد الإداري. (العنزي، 2002: 190-191)

هناك أسباب أخرى نوردتها على وفق الآتي:

أ. **ضعف نظام الرقابة الداخلية:** أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات والطرق التي تتبناها الإدارة في وضع خطة تنظيمية لغرض حماية الموجودات من التلف و الضياع والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وتحقيق كفاءة إنتاج قصوى مع ضمان تمسك العاملين بالسياسات والخطط التي ترسمها الإدارة ومن ذلك يتضح مقدار أهمية الأثر الذي يضطلع به نظام الرقابة الداخلية في سلامة إدارة موارد الوحدة وقد أثبتت الدراسات بأن هناك ارتباطاً وثيقاً بين قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية ووجود ظاهرة الفساد الإداري في الوحدة. فعندما يكون النظام ضعيفاً فإنه يسهل تمرير العمليات المالية والمحاسبية غير المشروعة وبذلك سيكون سبباً رئيساً لحدوث الفساد الإداري.

ب. **انعدام أو ضعف وحدات التدقيق الداخلي:** من أهم مهام التدقيق الداخلي الإشراف على سير العمليات المالية والمحاسبية عن طريق نظام الرقابة الداخلية ومتابعة واقتراح تحسينه وتطويره، وعليه فإن غياب تلك الوحدة أو ضعفها سيؤدي بأنه يكون النظام عرضة للتجاوزات والاختراقات من دون رقيب مما يساعد على أنتشار الفساد الإداري في تلك الوحدات.

ج. **غياب الشفافية والمساءلة:** أن غياب الشفافية والمساءلة هو أحد الأسباب وراء ارتفاع مستويات الفساد، فمن السهل أن يترعرع الفساد ويدوم في الأنظمة التي تفتقر إلى ذلك وعندما يجد المواطنون أنفسهم من دون أليات تمكنهم من مساءلة مسؤولي الحكومة سينتهي بهم الأمر بالضرورة إلى الانصياع لطلباتهم وسلوكياتهم الفاسدة وفي أغلب الأحيان يبقى مسؤولو الحكومة الفاسدة في مناصبهم بسبب غياب الشفافية مما يتيح لهم إخفاء الفساد أو التستر عليه عن طريق رفضها توفير أية معلومات أو إعطاء المعلومات الخطأ. (فرحان وآخرون: 2006، 6)

ويمكن إرجاع تلك الأسباب إلى وجود دوافع وظواهر كثيرة تحفز الفرد على القيام بتلك الحالات، من هذه الدوافع والظواهر:

أ. ضعف حالة الفرد المادية مما يدفعه إلى الحصول على المال بأية صورة من الصور.

- ب. رغبة الفرد في رفع مستوى معيشتته بما يتلاءم والوضع الذي يحيط به
- ج. ارتفاع مستويات الأسعار مع بقاء الأجر على حالة في الوقت الذي تقل فيه قوة النقد الشرائية.
- د. انتقال معظم حالات الفساد الإداري من الطابع الفردي إلى الطابع الجماعي.
- هـ. تقادم نظم الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية وجمودها ووجود ثغرات كبيرة فيها.
- و. نقص العناصر الكفؤة والمؤهلة في الأجهزة الإدارية ولاسيما قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وإهمال جوانب التدريب والتطوير المهني والمدروس.
- ز. تورط عناصر إدارية مسؤولة بدور بارز وواضح في الفساد الإداري. (توفيق: 2009, 7)

1-4-3 آثار الفساد الإداري:

تعددت الآراء حول ظاهرة الفساد الإداري على وفق تعدد تعريفات تلك الظاهرة ومناهجها وأسبابها التي سبق التطرق إلى بعضها ولكن أغلب تلك الآراء أشارت إلى أن انعكاسات الفساد الإداري أو آثاره السلبية تتمثل في أضعاف قواعد العمل الرسمي ونظمه المعتمدة في الوحدة الإدارية الحكومية المعنية والحيلولة دون تحقيق أهدافها الرسمية التي وجدت من أجلها كلياً أو جزئياً وحرّف إمكاناتها المادية وطاقاتها البشرية عن هذه الأهداف وخلق التشويش بدل الانتظام في عمليات اتخاذ القرارات داخل تلك الوحدة كذلك من شأن الفساد الإداري أن يضعف أثر القيادات وفعاليتها داخل الوحدات الإدارية الحكومية.

وعلى الصعيد الاجتماعي فإن الفساد يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل بشكل غير مشروع، ويحدث تحولات سريعة و فجائية في التركيبة الاجتماعية الأمر الذي

يولد التفاوت الاجتماعي ويزيد من احتمالات التوتر و عدم الاستقرار السياسي و يعرض شرعية النظام السياسي للانحيار. فضلاً عن آثار الفساد و انعكاساته السلبية على أخلاقيات الوظيفة العامة و الموظف العام و على الفرد و المنظمة و المجتمع في الوقت نفسه.

وعلى الرغم من وجود بعض الآراء التي تنظر إلى الفساد على انه وظيفة اجتماعية وأن له أثر إيجابيا كونه يلبي الحاجات غير المشبعة للقراء، و يخفف من شدة الضغط السياسي على الحكومة ناهيك عن كون الفساد يوفر الفرص لكبار المسؤولين البيروقراطيين لاستثمار أموالهم في مشروعات تنموية، في حين صغار الموظفين من مرتكبي الفساد يحرك السوق و يفعلون الطلاب

على السلع الاستهلاكية و الخدمية ؛ لكن واقع الحال و سياق المنطق يدحض ما يحققه الفساد الوظيفي من إيجابيات للمجتمع إذ أن الفساد يتسبب في تحويل الموارد من الفقراء إلى الأغنياء، بل و يوجب الصراع و يهدد الأمن و الاستقرار و السلم الاجتماعي ناهيك عن تحول الفساد إلى بوابه لتسلل الموظفين غير الأكفاء إلى المواقع الإدارية العليا، الأمر الذي يضعف من فاعلية الأداء المؤسسي و يشكل عقبة أداء في طريق التنمية و مسيرة التقدم و التطور في العراق.
(الذهبي، 2008: 14)

ويرى الباحث أن أبرز مسببات ظاهرة الفساد الإداري و أثارها في الوحدات الحكومية هو ضعف في كفاءة و تأهيل العاملين شاغلي المناصب الوظيفية و الذي كان قائماً على أساس التخصص الوظيفي و تحديد الخبرة الفنية المطلوبة ليحل محلها الولاء لأهداف قيادات غير مؤهلة كذلك يؤدي إلى تهاوي الهيكل التنظيمي الرسمي و التسلسل الهرمي وبالتالي عدم القدرة على وضع الشخص المناسب في المكان المناسب.

الفصل الثاني

تحليل نتائج الدراسة الميدانية المتحصل عليها

1-2 منهجية الدراسة الميدانية

1-1-2 أدوات جمع البيانات:

قمنا بإعداد استبانة لمعرفة دور الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي، وتكونت الأداة من مجموعة من محاور الدراسة و عدد فقرات كل مجال

جدول 1: يوضح محاور الدراسة وعدد فقرات كل مجال

الرقم	المحور	عدد الفقرات
01	يتوفر دائرة محل الدراسة نظام رقابة داخلية فعال	16
02	دور نظام الرقابة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي	21
	المجموع الكلي	37

المصدر: من إعداد الطالب من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

كما تم استخدام ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة لهذا البحث. وقد صُنفت إجابات هذا القسم حسب أوزانها الرقمية على النحو الآتي:

1- (أوافق بشدة) ويمثل (5 درجات)

2- (أوافق) ويمثل (4 درجات)

3- (محايد) ويمثل (3 درجات)

4- (لا أوافق) ويمثل (درجتين)

5- (لا أوافق بشدة) ويمثل (درجة واحدة)

وقد تم تحديد الحدود الفاصلة للفئات وفقاً للخطوات الإحصائية التالية: المدى يساوي أعلى درجة على المقياس ناقصاً أدنى درجة، بمعنى $5-1=4$ ، طول الفترة يساوي المدى على عدد الفئات، بمعنى $4 \div 5 = 0.80$ ، وبناءً على ذلك يصبح التوزيع حسب الجدول (2) التالي:

يتناول الجدول توزيع المتوسط وفقاً لكرات الخماسي

جدول 2: توزيع المتوسط وفقاً لمقياس لكرت الخماسي

5	4	3	2	1
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً

المصدر : من واقع دراسة البيانات الميدانية، 2020م

وقياس أيضاً المحاور المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث تم احتساب المتوسطات الحسابية لكل سؤال من الأسئلة المكونة للمحور الواحد كل على حدى، ثم بعد ذلك تجميع هذه المتوسطات الحساب المتوسط الحسابي الكلي العام للمحور ويبين الجدول رقم (3) معيار مقياس التحليل الذي تم على أساسه التحليل بناء على قيم المتوسط الحسابي.

جدول 3: معيار مقياس التحليل

الدرجة	الإجابة	المتوسط الحسابي
درجة منخفضة جدا	غير موافق إطلاقاً	من 1 إلى 1.79
درجة منخفضة	غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
درجة متوسطة	محايد	من 2.6 إلى 3.39
درجة عالية	موافق	من 3.4 إلى 19.4
درجة عالية جدا	موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

2-1-2 صدق وثبات الاستبيان

1- صدق الاستبيان:

تم التحقق من صدق الأداة من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من الأمية متخصصين في هذا، وطلب منهم إبداء رأيهم حول فقرات الاستبانة وذلك من خلال حذف وتعديل و اقتراح القرات جديدة ومناسبة للأناة ووضع الدراسة، وبناء على ملاحظات الأمانة تم تعديل أداة الدراسة والتحديث الصدق الداخلي الأداة الدراسة تم استخراج ارتباط بين كل محاور الدراسة عند مستوى مرورية أو دلالة 0.5. حيث أن معامل الارتباط فوري وبذلك يعتبر صادقا لما وضع لقيامه

2- ثبات الاستبيان:

من اجل معرفة ثبات الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ من اجل تحقيق التنسيق الداخلي الفترات الاستبانة والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول 4: نتائج معادلة ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

الرقم	المحور	النسبة المئوية %
01	يتوفر في دائرة محل الدراسة نظام رقابة داخلية فعال	0.837
02	دور نظام الرقابة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي	0.814
	المجموع الكلي	0.843

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

وتشير القيم الواردة في الحوار الأداة تتمتع بدرجة ثبات مناسبة وتفي بأغراض الدراسة

2-1-3 أساليب التحليل الإحصائي:

بعد جمع البيانات وترميزها بالطرق الإحصائية المناسبة، وذلك باستخدام برنامج الرزم الإحصائية SPSS فقد استخدم الطالب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم استخدام معامل الارتباط بيرسون ومعادلة ألفا كرونباخ، كما تم استخدام اختبار ستودنت لاختبار الفرضيات.

2-1-4 وصف خصائص العينة:

1. الجنس:

جدول 5: الأجناس التي تعمل بالمؤسسة محل الدراسة

البيان	التكرار	%
ذكر	25	83.33
أنثى	5	16.67
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

حيث نلاحظ من خلال الجدول: أن أغلبية أفراد العينة هم ذكور والبالغ عددهم 25 بنسبة 83.33% وهذا راجع إلى طبيعة الأعمال التي تجري بدائرة

2- السن:**جدول 6: سن العمال الذين يعملون بدائرة محل الدراسة**

البيان	التكرار	%
15 - 20 سنة	00	00
20-25 سنة	04	13.33
25-30 سنة	7	23.33
30 سنة فما فوق	19	63.34
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول السابق إن أغلبية العينة سنهم 30 سنة فما فوق حيث يمثلون نسبة مئوية 63.34%

3. المؤهل العلمي للعمال بدائرة محل الدراسة**جدول 7: يوضح المؤهل العلمي للعمال بدائرة محل الدراسة**

البيان	التكرار	%
متوسط	00	00
ثانوي	11	36.66
جامعي	19	63.34
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية أفراد العينة هم جامعيين بنسبة مئوية تتراوح 63.34%.

4. الخبرة العلمية للعمال بدائرة محل الدراسة**جدول 8: يوضح الخبرة العملية للعمال بدائرة محل الدراسة**

البيان	التكرار	%
5-10 سنة	5	16.66
10-15 سنة	6	20
15-25 سنة	6	20
25 سنة فما فوق	13	43.34
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول ما يلي:

أغلبية أفراد العينة تتراوح مدة خدمتهم بدائرة ما بين سنة فما فوق، و ذلك بنسبة مئوية تعادل 40%.

جدول 9: أهمية وجود نظام الرقابة الداخلية

البيان	التكرار	%
نعم	26	86.66
لا	4	13.34
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول ما يلي:

إن إطارات دائرة يرون بان هناك أهمية كبيرة لوجود نظام الرقابة الداخلية وذلك بنسبة تعادل 86.66 %

جدول 10: يتمثل الهدف من نظام الرقابة الداخلية بدائرة محل الدراسة

البيان	التكرار	%
التحكم في دائرة	15	50
حماية الأصول	7	23.34
ضمان نوعية المعلومات	2	6.66
تشجيع العمل بكفاءة	6	20
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

من الجدول نلاحظ أن أكثر من نصف عينة الدراسة في دائرة محل الدراسة يرون أن الهدف من نظام الرقابة الداخلية هو:

- ❖ التحكم في دائرة بنسبة 50% ثم يليه
- ❖ وحماية الأصول وذلك بنسبة 23.34% ثم يليه
- ❖ تشجيع العمل بكفاءة بنسبة 20% ثم
- ❖ ضمان نوعية المعلومات بنسبة 6.66 %

2-2 تحليل نتائج الدراسة للمحاور:

2-2-1 تحليل المحور الأول:

جدول 11: يتوفر بدائرة محل الدراسة نظام رقابة داخلية فعال

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	رقم الفقرة
09	0.657	3.97	هل تعتقد أن الرقابة الداخلية ضرورية في الهيكل التنظيمي في دائرة	1
03	0.608	4.35	وجود تعليمات محددة و واضحة للرقابة الداخلية تسمح بالتحكم بالعمليات التي تقوم بها دائرة	2
11	0.597	3.90	موافقة إدارة دائرة على تفعيل دور الرقابة الداخلية	3
08	0.539	4.1	تتسم دائرة بوجود نظام رقابة جيد للحد من ظاهرة الفساد المالي	4
04	0,588	4.29	طبيعة عمل دائرة و ملائمة للشفافية	5
15	0.915	3.65	التقارير المالية تخضع لعمليات الرقابة قبل إقرارها	6
10	0.629	3.94	تؤمن إدارة دائرة و الموظفين بأهمية وجود نظام الداخلية للحفاظ على المال العام	7
13	0.726	3.77	دائرة تمتلك أجهزة رقابية تؤكد على الفصل بين الوظائف و معالجة المعلومات لمكافحة ظاهرة الفساد المالي	8
16	0.768	3.55	تمتلك دائرة جهاز رقابي كفؤ يتمتع بالنزاهة مما يساعد في تقليل فرص الفساد المالي	9
02	0.715	4.39	تتابع الجهات المسؤولة في دائرة نظام الرقابة الغرض تصحيح الأخطاء	10
12	0.946	3.81	تمتلك دائرة إدارة جيدة تقوم باتخاذ القرارات التصحيحية الواردة في تقارير فحص و تقويم أنظمة الرقابة الداخلية مما يؤدي إلى معالجة حالات الفساد المالي قبل وقوعها	11
14	0.682	3.74	تعتمد دائرة إجراءات عمل بسيطة و أكثر مرونة تساعد في تقليل حالات الفساد المالي	12
05	0.749	4.19	يضبط النظام الرقابي في دائرة التصرفات اللاأخلاقية لموظفي دائرة	13
0.6	0.638	4.16	تتميز التقارير المالية للمؤسسة بالدقة	14
01	0.502	4.58	النظام الرقابي بدائرة يفي بغرض حماية أصول المؤسسة	15
07	0.670	4.13	يفرض النظام الرقابي للمؤسسة الالتزام بسياسات الإدارة	16
/	0685	4.032	المتوسط	

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

1. من الجدول السابق الذي يوضح نتائج محور يتوفر بدائرة محل الدراسة نظام رقابة داخلية فعال فقد تبين أن المتوسط الحسابي لفترات هذا المحور يتراوح ما بين (3.55 و 4.58) و انحراف معياري، يتراوح بين (0.502 و 0.946) كما تبين أن آراء أفراد العينة في معظم الفترات جاءت إيجابية وفيما يلي قمنا بترتيب الفقرات ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي كما يلي:

1. أخذت الفقرة " النظام الرقابي بدائرة يفي بغرض حماية أصول دائرة " المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.58 و انحراف معياري 0.502

2. أخذت الفقرة " تتابع الجهات المسؤولة في دائرة نظام الرقابة لغرض تصحيح الأخطاء " المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.39 و انحراف معياري 0.715
3. أخذت الفقرة " وجود تعليمات محددة وواضحة الرقابة الداخلية تسمح بالتحكم بالعمليات التي تقوم بها دائرة " المرتبة الثالثة متوسط حسابي 4.35، و انحراف معياري 0.608
4. أخذت الفقرة " طبيعة عمل دائرة وملائمته الشفافية" المرتبة الرابعة متوسط حسابي 4.29 و انحراف معياري 0.588
5. أخذت الفقر " يضبط النظام الرقابي في دائرة لتصرفات، اللأخلاقية لموظفي دائرة " – المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4.19 و انحراف معيار 0.749
6. أخذت الفترة " تتميز التقارير المالية للمؤسسة بالدقة " المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 4.16 و انحراف معياري 0.638
7. أخذت الفقرة " يفرض النظام الرقابي للمؤسسة الالتزام بسياسات الإدارة" المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 4.16 و انحراف معياري 0.670.
8. أخذت الفقرة " تتسم دائرة بوجود نظام رقابة داخلية جيد للحد من ظاهرة الفساد المالي" المرتبة الثامنة بمتوسط 4.1 حسابي و انحراف معياري 0.539.
9. أخذت الفقرة " هل تعتقد أن الرقابة الداخلية ضرورية في الهيكل التنظيمي بمؤسستكم " المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 3.97 و انحراف معياري 0.657.
10. أخذت الفقرة" تؤمن إدارة دائرة والموظفين بأهمية وجود نظام للرقابة الداخلية للحفاظ على المال العام" المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي 3.94 و انحراف معياري 0.629
11. أخذت الفقرة " موافقة إدارة دائرة على تفعيل دور الرقابة المرتبة الحادية عشرة بمتوسط حسابي 3.9 و انحراف معياري 0.597.
12. أخذت الفقرة" تملك دائرة إدارة جيدة تقوم باتخاذ القرارات التصحيحية الواردة في تقارير فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية مما يؤدي إلى معالجة حالات الفساد المالي قبل وقوعها " المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي 3.81 و انحراف معياري 0.946
13. أخذت الفقرة" دائرة تمتلك أجهزة رقابية تؤكد على الفصل بين الوظائف ومعالجة المعلومات لمكافحة ظاهرة الفساد المالي " المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي 3.77 وانحراف معياري 0.762.
- 14.أخذت الفقرة" تعتمد دائرة إجراءات عمل بسيطة و أكثر مرونة تساعد في تقليل حالات الفساد المالي " المرتبة الرابعة عشر بمتوسط حسابي 3.74 وانحراف معياري 0.682.

15. أخذت الفقرة التقارير المالية تخضع لعمليات الرقابة قبل إقرارها " المرتبة الخامسة عشر بمتوسط حسابي 3.65 و انحراف معياري 0.915

16. أخذت الفقرة "تمتلك دائرة جهاز رقابي كفو يتمتع بالنزاهة مما يساعد في تقليل فرص الفساد المالي المرتبة السادسة عشر و الأخيرة بمتوسط حسابي 3.55 و انحراف معياري 0.768 بصفة عامة نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمحور الأول 4.032 اكبر من المتوسط الحسابي الفرضي هو 3، كذلك أن المتوسط الحسابي العام يقع في المجال [3.4 إلى 4.19] الموافق، مما يدل على انه يتوفر بدائرة محل الدراسة نظام رقابة داخلية فعال.

2-2-2 تحليل المحور الثاني

جدول 12: دور نظام الرقابة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	رقم الفقرة
11	0.816	04.00	هل ترى أن هناك دور لإدارة دائرة في تسهيل مهمات الرقابة	1
15	0.651	3.9	هل تعتقد أن التقارير المالية تخضع لعمليات الرقابة قبل إقرارها	2
09	0.605	4.04	هل تعتقد أن موظفي الرقابة لا بد أن يكونوا من المتخصصين في مجال العمل المحاسبي	3
18	0.650	3.77	هل تعتقد أن الصلاحيات لموظفي الرقابة الداخلية كافية لإنجاز مهامهم	4
03	0.608	4.35	تفعيل الضوابط المصممة لحماية الأصول و الصياغ	5
07	0.539	4.1	وجود مؤشرات القياس الأداء وذلك لزيادة الكفاءة والفعالية	6
02	0.715	4.39	وجود ضوابط تضمن الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات	7
06	0.638	4.16	تفعيل إجراءات الرقابة التي تمنع وتكتشف الأخطاء والغش	8
16	0.946	3.81	تطبيق الرقابة الداخلية أساليب ووسائل فنية فعالة للكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي	9
19	0.682	3.74	تحرص الرقابة الداخلية على رفع كفاءة العاملين فيها من خلال عقد المؤتمرات والندوات المواجهة ظاهرة الفساد المالي	10
05	0.749	4.19	تحرص الرقابة الداخلية على دراسة وتقييم النظام المحاسبي المستخدم ومدى ملائحته لتنفيذ العمليات المالية بدقة وكفاءة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي	11

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	رقم الفقرة
01	0.502	4.42	يقوم نظام الرقابة الداخلية بتقويم المخاطر التي تواجه المشروع وعمل التقارير الملائمة لإمداد الإدارة بها والتي تساهم بإصدار القرارات الرشيدة لمواجهة ظاهرة الفساد المالي	12
10	0.948	4.03	تقوم الرقابة الداخلية بالتأكد من مصداقية التقارير المالية عن طريق مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية المتعلقة بالنظام المحاسبي للمحافظة على الأصول والسجلات المحاسبية التي يعتمد عليها عند إعداد القوائم المالية والتقارير المالية	13
14	0.727	3.93	تقوم الرقابة الداخلية بالتأكد من الالتزام والانضباط وفقا للقوانين والأنظمة والإجراءات المعمول بها داخل المشروع	14
20	0.915	3.65	يقوم نظام الرقابة الداخلية بتركيز جهوده على تدعيم وتقوية منظومة الرقابة على الشركة المساهمة والتسويق بين كل من أفراد المراجع الخارجي و مجلس الإدارة	15
17	0.845	3.78	يتم فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية من قبل الأجهزة الرقابية باستمرار واعتبارها الخطوة الأساسية لاستراتيجيتها لمكافحة الفساد المالي	16
04	0.425	4.23	تمتلك الأجهزة الرقابية عناصر كفؤة ومتخصصة تقوم بفحص و تقويم أنظمة الرقابة الداخلية	17
13	0.547	3.96	تمتلك دائرة جهاز رقابي داخلي قوي مما يقلل الجهود المبذولة من الأجهزة الرقابية الخارجية ومن ثم فعاليتها في مكافحة الفساد المالي	18
08	0.629	4.06	يعد ديوان الرقابة المالية الأكثر فعالية من الأجهزة الرقابية الأخرى في فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة لرقابتها	19
21	0.761	3.61	هناك تنسيق رقابي مشترك بين الأجهزة الرقابية (ديوان الرقابة، هيئة النزاهة) مما يساعد في تقليل الفساد المالي	20
12	0.410	3.97	تقوم الأجهزة الرقابية بتشخيص حدوث حالات الفساد المالي المكتشفة و اقتراح الإجراءات الكفيلة للحد منها	21
/	0.681	4.004	المتوسط	

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

من الجدول السابق الذي يوضح نتائج محور دور نظام الرقابة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي فقد تبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور ما بين (3.61 و4.42) وانحراف

معياري ما بين (0.410 و 0.948 كما تبين أن آراء أفراد العينة في معظم الفقرات جاءت إيجابية، وفي ما يلي قمنا بترتيب الفقرات تريا تنازليا حسب المتوسط الحسابي كما يلي:

1. أخذت الفقرة " يقوم نظام الرقابة الداخلية بتقويم المخاطر التي تواجه المشروع و عمل التقارير الملائمة لإمداد الإدارة بها والتي تساهم بإصدار القرارات الرشيدة لمواجهة ظاهرة الفساد المالي " المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.42 و انحراف معياري قدره 0.502.
2. أخذت الفقرة " وجود ضوابط تضمن الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات " المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 4.39 و انحراف معياري قدره 0.715.
3. أخذت الفقرة " تفعيل الضوابط المصممة لحماية الأصول من التلف والضياع " المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 4.35 و انحراف معياري 0.608
4. أخذت الفترة " تمتلك الأجهزة الرقابية عناصر كفاءة ومخصصة تقوم بفحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية " المرتبة الرابعة متوسط حسابي 4.23 وانحراف معياري 0.425.
5. أخذت الفقرة " تحرص الرقابة الداخلية على دراسة وتقويم النظام المحاسبي المستخدم ومدى ملائمته للتنفيذ العمليات المالية بدقة وكفاءة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي " المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدره 4.19 و انحراف معياري قدره 0.746.
6. أخذت الفقرة " تفعيل إجراءات الرقابة التي تمنع وتكتشف الأخطاء والغش " المرء بمتوسط حسابي قدر 4.16 و انحراف معياري قدر 0.638
7. أخذت الفترة " وجود مؤشرات القياس الأداء وذلك لزيادة الكفاءة و الفعالية " المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدرها 4.1 و انحراف معياري قدره 0.539
8. أخذت الفترة " بعد ديوان الرقابة المالية الأكثر فعالية من الأجهزة الرقابية الأخرى في فحص و تقويم أنظمة الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة لرقابتها " المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي قدره 4.06 و انحراف معياري قدره 0.629
9. أخذت الفقرة " هل تعتقد أن موظفي الرقابة لابد أن يكونوا من المتخصصين في مجال العسل المحاسبي " المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي قدره 4.04 و انحراف معياري قدره 0.605.
10. أخذت الفقرة " تقوم الرقابة الداخلية بالتأكد من مصداقية التقارير المالية عن طريق مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية المتعلقة بالنظام المحاسبي للمحافظة على الأصول والسجلات المحاسبية التي يعتمد عليها عند إعداد القوائم المالية و التقارير المالية " المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي قدره 4.03 و انحراف معياري 0.948
11. أخذت الفقرة " هل ترى أن هناك دور لإدارة دائرة في تسهيل مهمات الرقابة " المرتبة الحادية عشر بمتوسط حسابي قدره 04 و انحراف معياري قدره 0.816.

12. أخذت الفقرة" تقوم الأجهزة الرقابية بتشخيص حدوث حالات الفساد المالي المكتشفة و اقتراح الإجراءات الكفيلة للحد منها ط المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي قدره 3.97 و انحراف معياري قدره 0.410.
13. أخذت الفقرة" تمتلك دائرة جهاز رقابي داخلي قوي مما يقلل الجهود المبذولة من الأجهزة الرقابية الخارجية ومن ثم فعاليتها في مكافحة الفساد المالي المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي قدره 3.16 و انحراف معياري قدره 0.547.
14. أخذت الفقرة" تقوم الرقابة الداخلية بالتأكد من الالتزام والانضباط وفقا للقوانين والأنظمة والإجراءات المعمول بها داخل المشروع "المرتبة الرابعة عشر بمتوسط حسابي قدره 3.93 و انحراف معياري قدره 0.727.
15. أخذت الفقرة" هل تعتقد أن التقارير المالية تخضع لعمليات الرقابة قبل إقرارها "المرتبة الخامسة عشر بمتوسط حسابي قدره 3.9 و انحراف معياري قدره 0.651
16. أخذت الفقرة" تطبق الرقابة الداخلية أساليب ووسائل فنية فعالة للكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي المرتبة السادسة عشر بمتوسط حسابي قدره 3.81 و انحراف معياري قدره 0.946
17. أخذت الفقرة" يتم فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية من قبل الأجهزة الرقابية باستمرار و اعتبارها الخطوة الأساسية لاستراتيجيتها لمكافحة الفساد المالي المرتبة السابعة عشر بمتوسط حسابي قدر 3.78 و انحراف معياري قدره 0.845.
18. أخذت الفقرة" هل تعتقد أن الصلاحيات لموظفي الرقابة الداخلية كافية لإنجاز مهامهم "المرتبة الثامنة عشر بمتوسط حسابي قدره 3.77 و انحراف معياري قدره 0.650.
19. أخذت الفقرة " تحرص الرقابة الداخلية على رفع كفاءة العاملين فيها من خلال عقد المؤتمرات والندوات المواجهة ظاهرة الفساد المالي المرتبة التاسعة عشر بمتوسط حسابي قدره 3.74 و انحراف معياري قدره 0.682.
20. أخذت الفقرة" يقوم نظام الرقابة الداخلية بتركيز جهوده على تدعيم وتقوية منظومة الرقابة على دوائر الحكومية والتنسيق بين كل من أفراد المدقق الخارجي المدقق الداخلي "المرتبة العشرون بمتوسط حسابي قدره 3.65 و انحراف معياري قدره 0.915.
21. أخذت الفقرة "هناك تنسيق رقابي مشترك بين الأجهزة الرقابية (ديوان الرقابة، هيئة النزاهة) مما يساعد في تقليل الفساد المالي " المرتبة الواحد والعشرون بمتوسط حسابي قدرها 3.6 و انحراف معياري قدره 0.761 بصفة عامة نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمحور

الثاني 4.004 اكبر من المتوسط الحسابي الفرضي هو 3 أن المتوسط الحسابي العام يقع في المجال [3.4 إلى 4.19] موافق، مما يدل على أن النظام الرقابة الداخلية دور في مواجهة ظاهرة الفساد المالي.

3-2 اختبار الفروض

لاختبار الفرضيات استعملنا اختبار ستيودنت t عند مستوى معنوية 0.00

جدول 13: نتائج اختبار t

البيان	قيمة المحسوبة	t	قيمة المحسوبة	مستوى المعنوي
المحور الأول: يتوفر بدائرة محل الدراسة نظام رقابة داخلية فعال	20.23	1.65	0.00	
المحور الثاني، دور نظام الرقابة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي	25.35	1.65	0.00	

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ أن قيمة t المحسوبة (20.23) اكبر من قيمة الجدولية (1.65) مما يدل على أنه يتوفر بدائرة محل الدراسة نظام رقابة داخلية فعال.

❖ نلاحظ أن قيمة المحسوبة (25.35) اكبر من قيمة t الجدولية (1.65) مما يدل على أنه هناك دور لنظام الرقابة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي.

الخاتمة

من خلال دراستنا لدور أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي ومسئوليتها في الحد من ظاهرة الفساد الإداري في الدوائر الحكومية، والبحث في المراجع العلمية والندوات، فضلاً عن الاطلاع على الحالات العملية المكتشفة والتي تحدث في الدوائر الحكومية ودراستها وتحليلها، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات تتمثل بما يلي:

الاستنتاجات:

1 الاستنتاجات الخاصة بالجانب النظري:

- 1- إن ظاهرة الفساد الإداري دائماً ما ترافق عمليات البناء والأعمار التي تلي عملية الخروج من حرب أو أزمة ما.
- 2- إن التوسع الجغرافي وزيادة عدد العاملين بدون اتخاذ إجراءات كفيلة بتحقيق وتلبية حاجات ورغبات هؤلاء العاملين أو إشباعها بالحد الكافي يجعل هؤلاء يلجئون إلى ممارسات غير قانونية لإشباع هذه الرغبات.
- 3- إن لظاهرة الفساد انعكاسات سيئة ومدمرة على كيانات الدولة يمكن إن تشمل كل مفاصل هذه الكيانات لأنها تحرف مسار الأهداف من الأهداف العامة إلى الأهداف الخاصة والشخصية كما أنها تؤدي إلى أضعاف قواعد وأنظمة العمل الرسمي.
- 4- أن لظاهرة الفساد الإداري وصور متعددة ويمكن إن تتعدد هذه المظاهر كلما توفرت البيئة المناسبة لاستشرائها.
- 5- أن من الأسباب المؤدية لبروز وتنامي الفساد الإداري، ضعف أقسام التفتيش والرقابة والمتابعة والتدقيق على ممارسات العاملين وأقسام الدولة وغياب الشفافية والمسألة.
- 6- يمكن حصر أسباب الفساد الإداري بالأسباب السياسية والاقتصادية والاجتماعية والإدارية.
- 7- إن ظاهرة الفساد الإداري تكون في الدول النامية أكثر انتشاراً من بقية الدول بسبب الظروف المحيطة بهذه الدول ومنها استفحال الفقر وضعف القوانين وضعف الأقسام الرقابية وضعف الرقابة السياسية.
- 8- أن هناك أسباب أخرى لظهور ظاهرة الفساد تتمثل في اختفاء تقسيم العمل على أساس التخصص الوظيفي والخبرة المهنية وظهور حالة تقسيم العمل على أساس الولاء لأهداف قيادات

المنظمات الفاسدة والانصياع إلى منطق القوة والموقف السياسي بدلاً من منطق القانون والتنظيم الهيكلي الرسمي.

9- تطور مفهوم الرقابة الداخلية تطوراً ملحوظاً كأحد وسائل الحد من مظاهر الفساد الإداري.

10- الفصل الواضح بين مفهومي الرقابة الداخلية كنظام والتدقيق الداخلي كنشاط مستقل وفعال في هذا النظام يختص في تقييم مدى ملائمة هذا النظام لمكافحة ظاهرة الفساد وما هي الإجراءات الكفيلة بذلك.

11- أن أهداف الرقابة الداخلية تتماشى وتصب في مصلحة مكافحة ظواهر الفساد الإداري من حيث حماية أصول المشروع والتأكد من دقة البيانات ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات والقوانين والقرارات الإدارية.

12- أن نظام الرقابة الداخلية السليم يعتمد على توافر مجموعة من المقومات الأساسية والتي يمكن تحقيق أهدافه من خلالها كتحديد الأهداف بدقة ووجود خطة تنظيمية والكفاءة الوظيفية ونزاهتها واعتماد أنظمة محاسبية سليمة بالإضافة إلى توفير قسم تدقيق داخلي كفء وفعال.

2 الاستنتاجات الخاصة بالجانب العملي:

1- أن من الأسباب الرئيسية لمظاهر الفساد الإداري والمتعلقة بالمخالفات الإدارية والمالية والرشوة والاختلاس وغيرها من المظاهر هي ضعف في نظام الرقابة الداخلي وإجراءات عمل قسم التدقيق الداخلي.

2- ضعف واضح في نظام الرقابة الداخلية وأقسام التدقيق الداخلي لوزارة العمل وتشكيلاتها، وذلك يعود لأسباب عديدة سيمر ذكرها في الاستنتاجات التالية.

3- الضبابية وعدم الوضوح في الفصل بين مفهومي نظام الرقابة الداخلية وأقسام التدقيق الداخلي.

4- ضعف الاستقلالية والموضوعية واللذان يعتبران من المقومات الأساسية لعمل قسم التدقيق الداخلي بسبب الالتزام بربط هذا القسم بمستوى إداري تنفيذي أدنى.

5- ضعف الوعي الرقابي والتدقيقي لدى منتسبي الوزارة وتشكيلاتها والذي أدى إلى ظهور القصور في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي.

6- أن ضعف استقلالية في أقسام التدقيق الداخلي قد أدى إلى عدم إمكانية الاعتراض على المخالفات والتجاوزات والتصرفات الخاطئة التي تصدر من رؤساء الوحدات التنفيذية.

- 7- أن الاقتصار على التدقيق المستندي فقط والسابق للصرف قد أدى إلى تحول عملية التدقيق إلى عملية روتينية وتنفيذية بحيث يكون المدقق جزء من عملية تمشية المعاملات.
- 8- أن ضعف أقسام التدقيق الداخلي والذي يبدو واضحاً قد جاء نتيجة عدم منح الصلاحيات الكافية لهذا القسم وعدم متابعة الملاحظات الواردة في تقاريره والذي أدى إلى زيادة حالات الخرق الأنظمة والقوانين.
- 9- أن قلة وضعف كفاءة كوادر التدقيق الداخلي في الوزارة وتشكيلاتها بسبب سياسات إدارية خاطئة في التعيين وتوزيع الموظفين بالإضافة إلى عدم أشراكهم في دورات تدريبية متخصصة والمتعلقة في مجال عملهم أو المجالات الأخرى ذات الصلة ومنها محاربة ظواهر الفساد الإداري.
- 10- غياب التوصيف الواضح للوظائف الإدارية والمالية ووضع الأسس الصحيحة للتدقيق عليها من قبل أقسام التدقيق الداخلي.
- 11- أن شعور عدم الرضا الذي لمسه الباحث أثناء المقابلات الشخصية بعدد من الموظفين لدى العاملين بشكل عام والعاملين بالتدقيق الداخلي بشكل خاص قد أدى إلى عدم قيام هؤلاء الموظفين بالأعمال الموكلين بها بشكل كفوء وفعال مما أدى بالتالي إلى ظهور عدد من المخالفات للأنظمة والقوانين.
- 12- أن الابتعاد عن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي قد أدى إلى انعدام التخطيط في تنفيذ الإجراءات التدقيقية مما انعكس سلباً على كفاءتها في محاربة ظواهر الفساد الإداري.
- 13- الضبابية في تحديد الصلاحيات والمسؤوليات لأقسام التدقيق الداخلي والذي أدى تشتيت جهودها في محاربة الحالات المخالفة للأنظمة والقوانين.

التوصيات:

وفقاً للاستنتاجات التي توصل إليها الباحث نود أن نورد مجموعة من التوصيات يمكن أخذها بنظر الاعتبار، للارتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق من خلال النهوض بدور أجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من مظاهر الفساد الإداري في الدوائر الحكومية، وتمثل هذه التوصيات بما يلي:

- 1- وضع نظام رقابة داخلية قوي وشامل يتميز بالكفاءة والفاعلية وبما يحقق الأهداف الوحدة الحكومية في منع ارتكاب المخالفات والتلاعب والحد من مظاهر الفساد الإداري على أن يكون هذا النظام خاضع للتقييم باستمرار بما يمكن تعديله وتحديثه وفقاً لطبيعة العمل.

- 2- تأسيس قسم للتدقيق الداخلي فاعل ومؤثر يعمل وفقاً لمعايير التدقيق الدولية بما يضمن سلامة الأداء وسرعة اكتشاف حالات التلاعب ووضع الحلول المناسبة لها.
- 3- وضع هيكل تنظيمي سليم وواضح لتحديد خطوط السلطة والصلاحيات والمسؤولية ويحدد العلاقات الوظيفية بين مختلف الوحدات.
- 4- وضع توصيف دقيق وواضح لجميع الوظائف لوحدة الإدارية بما يضمن تحديد واجبات ومسؤوليات كل وظيفة وبما يسهل عملية فصل الوظائف المتعارضة.
- 5- أعداد أدلة العمل والإجراءات للأنشطة المختلفة لكل مفصل من مفاصل الوحدة للإدارية بما يتيح لموظف التدقيق الداخلي الاطلاع بشكل واضح وجلي على ماهية الأنشطة الخاضعة لتدقيق وتفاصيل تأدية ذلك العمل وماهية الدورة المستندية وكذلك ما هي الوثائق والأوليات المرفقة لكل نشاط.
- 6- العمل على تقوية أقسام التدقيق الداخلي بما يضمن لها الاستقلالية والموضوعية وذلك عن طريق ربطها بالمستوى الإداري الأعلى أو بلجنة التدقيق الداخلي المنبثقة عن مجلس الإدارة.
- 7- لكي يكون قسم التدقيق الداخلي فاعلاً وكفوفاً فإنه يستلزم أن يكون مستقلاً وموضوعياً وتحقيق استقلال قسم التدقيق الداخلي يستلزم ارتباطه بأعلى سلطة في الهيكل التنظيمي كمجلس الإدارة أو الرئيس الأعلى.
- 8- لكي يقوم قسم التدقيق الداخلي بمهمته على الوجه الأمثل لابد من منحه الصلاحيات المناسبة والمتمثلة بالوصول غير المقيد لجميع الأنشطة والسجلات وكذلك الحصول على دعم الإدارة العليا.
- 9- إتاحة الفرصة وبشكل مستمر لموظفي التدقيق الداخلي بشكل سهل ويسير الاطلاع ومراجعة القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم مسير العمليات المالية والإدارية وبيان أرائهم ومقترحاتهم بشأن مدى ملاءمتها لتنفيذ أنشطة الوزارة وبما يخدم كفاءة الأداء لمجمل العمليات وخدمتها للمصالح العام.
- 10- وضع إجراءات رادعة بحق مرتكبي جرائم الفساد الإداري وعدم التهاون في فرض العقوبات على من تسول له نفسه مخالفة للقوانين والأنظمة والتعليمات أو استغلال وظيفته لتحقيق مصالح شخصية والأضرار بالمصلحة العامة.

- 11- العمل على تفعيل التنسيق المثمر بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وحسب ما نصت عليه المعايير الدولية واتخاذ كل ما يلزم للاستفادة من الملاحظات المدقق الخارجي تجاه المخالفات أو مظاهر الفساد الإداري.
- 12- إيجاد نظام عادل للحوافز والترقيات وبما يشجع موظفين ويزيد حرصهم وأمانتهم.
- 13- التركيز على أخلاقيات المهنة وتعميق الوعي بقيمتها فضلاً عن قيم الوظيفية وأخلاقياتها وبالشكل الذي يسهم في تشخيص حالات الفساد الإداري والحد منها.
- 14- دراسة إمكانية تأسيس معهد متخصص في مجال الرقابة والتدقيق الداخلي لرفد مؤسسات الدولة بالكوادر المؤهلة في هذا المجال

المصادر والمراجع

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: القوانين والقرارات:

- 1- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، دليل التدقيق "4"، 2000
- 2- معايير التدقيق الصادرة من مجلس المحاسبين القانونيين AICPA، لسنة 1980
- 3- معيار التدقيق الدولي للمراجعة رقم 610.

ثالثاً: الكتب:

- 4- ابن منظور (د.ت)، لسان العرب المحيط، تقديم الشيخ عبد الله العلاي، وتصنيف يوسف الخياط ونديم مرغشلي ج3 دار لسان العرب – بيروت.
- 5- أرنز، ألفين ولوبك، جيمس، (2002)، "المراجعة مدخل متكامل"، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.
- 6- الألوسي، حازم هاشم، (2003)، "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق" الجزء الأول: المراجعة النظرية، الجامعة المفتوحة، طرابلس ط1، سنة 2003.
- 7- الأمين، محمد، (2001)، برنامج الأخلاق و الأداب الإسلامية، دن.
- 8- جمعة، أحمد حلمي، (2000)، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان – الأردن.
- 9- الجوهري، كريمة علي كاظم، (2013)، "الرقابة المالية" دار الكتب للطباعة والنشر، كلية الإدارة والاقتصاد الطبعة الثانية، سنة 2013.
- 10- الحديثي، فخري عبد الرزاق صليبي، (2011)، شرح قانون العقوبات القسم الخاص، مطبعة الزمان، بغداد، سنة 2011
- 11- خضير، مصطفى عيسى، (2011)، المراجعة – المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض.
- 12- خيرى، محمد محمود (2011)، دراسات في مستجدات الجامعة، دار الفكر العربي، مصر.

- 13- دون اسم، (2000)، المنجد في اللغة، مطبعة نهضت، القاهرة، الطبعة الأولى سنة 2000.
- 14- الرازي، محمد بن أبي بكر بن عبد القادر (2009)، مختار الصحاح، دار الكتاب العربي.
- 15- الرمحي، عبد الكريم علي، (2008): "الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات" الطبعة الثانية، سنة 2008.
- 16- سمير، عزيز متي، (2009)، فحص الحسابات بقصد اكتشاف الاختلاس والتلاعب، بغداد، دن.
- 17- شحادة، مروان، (2005)، التدقيق المستند للمخاطر، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.
- 18- الصبان، محمد سمير وجمعة، إسماعيل إبراهيم والسوافري، فتحي رزق، (2009)، "الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري وتطبيقي"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع - جمهورية مصر العربية.
- 19- الصحن، عبد الفتاح و الصبان، محمد سمير و محمد، محمد الفيومي، (2008)، "المراجعة مدخل فلسفي و تطبيقي"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- 20- الطحان، محمد أبو العلا و أمال محمد كمال إبراهيم، (2011)، "المراقبة الداخلية والمراجعة في الأجهزة الحكومية" مراجعة د. محمود شوقي عطا الله، كلية التجارة - جامعة القاهرة، سنة 2011.
- 21- عبد الباقي، أحمد، (2011)، دور الرقابة الخارجية في الحد من حالات الفساد الإداري، دن.
- 22- عثمان، عبد الرزاق محمد، (2013)، "أصول التدقيق والرقابة الداخلية" دار الطباعة والنشر، الموصل.
- 23- فرحان، عبد الهادي حميد، وظاهر، نضال شحيت، وسلمان، عبد الله، (2006)، دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد، ديوان الرقابة، 2006.
- 24- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2001)، "أساسيات التدقيق" من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - الطبعة الأولى، الأردن.

25- هرمز، عيسى، (2011)، الخطأ والغش والتزوير والاختلاس في المجتمعات المحاسبية، سنة 2011.

رابعاً: الأطاريح والبحوث

26- باش، عباد محمد علي، (2001)، الآثار الاقتصادية والاجتماعية للفساد الإداري والتهرب الضريبي للدول النامية، جامعة بابل، كلية الإدارة والاقتصاد.

27- براهيم، عبدالرازق، (2018)، مدى فعالية الرقابة القبلية الداخلية على الصفقات العمومية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري، دراسة مقارنة، مجلة الدراسات والبحوث القانونية، المجلد 3، العدد 4، ديسمبر 2018.

28- توفيق، تغريد عايد، (2009)، دراسة لبعض حالات الاختلاس والتزوير والوسائل الكفيلة للحد منها، دبلوم مراقبة حسابات، 2009، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد.

29- الدليمي، باسم فيصل عبد، (2013)، "الفساد الإداري وبعض أشكاله من وجهة نظر عينة من المديرين، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة بغداد - كلية إدارة والاقتصاد.

30- الذهبي، قاسم، (2008) دور ومسؤولية الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري - المعهد العربي للمحاسبين القانونيين/ شهادة الحاسبة القانونية

31- الشذر، ضمياء محمد جواد، (2007)، مسؤولية المدقق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر المصرفية - رسالة ماجستير مقدمة لكلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، سنة 2007.

32- الصبان، د. محمد سمير، (2011)، " الرقابة والمراجعة الداخلية" - كلية التجارة، جامعة دمنهور 2011.

33- عبد الله، خالد أمين، (2007)، " الرقابة الداخلية " الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2007 الموقع الإلكتروني www.aabfs.org.

34- العيساوي، عوض خلف دلف، (2009)، دور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي، جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد، المؤتمر العلمي الأول، 15-16 نيسان.

35- القيسي، أبناس عبد الرحمن، (2007)، (دور إجراءات التدقيق في محاربة الفساد الإداري والمالي). المعهد العربي للمحاسبين القانونيين / شهادة الحاسبة القانونية

36- الكروي، أسعد جاسم خضير، (2015)، دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي واقع و معوقات: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، (أطروحة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

37- الموسوي، الهام عطا، (2005)، دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية- جامعة بغداد/ شهادة الحاسبة القانونية.

خامساً: المجالات والندوات:

38- تومي، ميلود، وعلون، محمد أمين، (2016)، التدقيق الداخلي كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي في المؤسسة، مجلة الدراسات والبحوث الاستراتيجية، المجلد الرابع، العدد 6، ص207-224.

39- حليحل، جلييلة عيدان، (2008)، ندوة دور أقسام الحسابات والتدقيق والرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، المقامة بالتعاون مع المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين في كلية الإدارة والاقتصاد، 2008.

40- حمود، حسن (2002)، الفساد ومنعكساته الاقتصادية والاجتماعية، مجلة جامعة دمشق، العدد الأول 2002.

41- دهمش، نعيم، (2001)، "كتابة تقرير المدقق الداخلي"، مجلة المدقق، العدد 48، أبريل، الأردن - عمان 2001.

42- الذهبي، جاسم محمد، (2005)، الفساد الإداري في العراق - تكلفته الاقتصادية و الاجتماعية، (الندوة العاشرة من سلسلة الندوات التي يقيمها مكتب الاستشارات).

43- صالح، مظهر محمد، (2013)، فساد إداري في ظل نظام العولمة بين التزييف الأكاديمي والتطبيقات الدولية الضالة، مجلة الحكمة، العدد الأول 2013.

44- العنزي، سعد حمود، (2002)، الفساد الإداري والتنمية، مجلة بحوث مستقبلية، العدد السادس، كلية الحداثة الجامعة، مجلة نصف سنوية، 2002.

45- ناصر، أنور عباس، (2018)، دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري، مجلة الدنانير، المجلد 13. 2018

46- النواس، رافد عبيد، (2008)، ندوة دور أقسام الحسابات والتدقيق والرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، المقامة بالتعاون مع المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين في كلية الإدارة والاقتصاد، 2008.

سابعاً: المصادر غير العربية:

- 47- Aloudat, Abeer Atallah, Abulaila, Maher Diab, Gadour, Waheeb Hassan Yassin, Salih, Khalid Yousif Ibrahim, Aljishi, Sukinah Abdullah Suliman, Almohammadi, Hazar Tawfeq Suliman, (2020), The Role of International Standards for Internal Auditing to Reduce Financial and Administrative Corruption on Public Shareholding Companies in the Kingdom of Saudi Arabia" Academy of Accounting and Financial Studies Journal (Print ISSN: 1096-3685; Online ISSN: 1528-2635).
- 48- Anti – Fraud and Anti-Corruption Strategy, (2003) ,West Yorkshire Police Authority ,(2003), (internet site: www.wypa.org).
- 49- Asiedu, Kofi Fred, Deffor, Eric Worlanyo, (2017), Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector, International Journal of Auditing, 2017 / 03 Vol. 21; Iss. 1.
- 50- Boynton , William C & Johnson , Raymond & Kelly , Walter G, (2001), modern Auditing seventh edition, published by John Wiley and sons. New York. 2001.
- 51- Ibronke, Ezekiel Olukayode, (2019), Effect of Internal Audit Quality on Corruption in Nigeria Public Sector, Amity Journal of Corporate Governance, Volume 4 Issue 1 2019.
- 52- Ika Shohihah, A. Djamhuri, L. Purwanti, (2018), Determinants of Internal Audit Effectiveness and Implication on Corruption Prevention in The Religious Ministry, Jurnal Sosial dan Humaniora, Business, <https://www.semanticscholar.org>
- 53- Jack C. Robertson & Frederick G. Davis. , (2009), Auditing. 4th Edition. Plano. Texas: Business Publications , Inc.
- 54- Joseph, Ndege. Albert, Odhiambo. (2015): "Effect of internal control on fraud detection and prevention in district treasuries of Kakamega County", Journals Invention, DOI: 10.6084/ M9. FIGSHARE. 1301387. V1 Corpus ID: 30296891.

- 55- Kohler, Erick L.(2009), "A Dictionary For Accountants",6th Ed., Prentice Hall ,Inc., India.
- 56- Obonyo, Beatrice A, (2017), Effect Of Internal Audit Practices On Fraud Risk Management In State Corporations In Kenya, KCA University Copyright, <http://41.89.49.13:8080/xmlui/handle/123456789/1322>
- 57- Pickett , K. H Spencer, (2005), the Essential Hand book of internal Auditing, published by John Wiley and sons England (2005).
- 58- Robertson ,Jack C. and Lowers , Timothy J, (2002) , Auditing & Assurance Services (2002)
- 59- Sawyer L.B. and Dittenhofer M.A. (2003) "Internal Auditing" 5th ed. , Institute of Internal Auditors , Florida (2003).
- 60- Stettler, Howard.F, (1977): Audit - Principes et méthodes générales, Eds Publi-union, Paris, 1977,
- 61- The Institute of Internal Auditors, (2003), International standard for professional practice of internal Auditing. www.Theiia.org
- 62- Webster, A.Merriam, (1973), New Collegiate Dictionary ,G &C:Merriam Company , Spring Field.
- 63- William C. Boynton and Walter G. Kell,(2011), "Auditor's Legal Liability Towards Clients", Modern Auditing ,Sixth Edition

الملاحق



بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة الشرق الأدنى
المعهد العالي للدراسات العليا في العلوم الانسانية
كلية الادارة والاقتصاد / قسم البنوك والمحاسبة
برنامج الماجستير

الاستبانة

تحية طيبة وبعد...

تشكل هذه الاستبانة جزءاً من رسالة بعنوان " دور الرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الاداري: دراسة الاستطلاعية في اقسام الرقابة و التدقيق الداخلي لوزارة العمل ، يعدها الباحث للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والمصرفية من جامعة الشرق الأدنى في قبرص.

لقد تم اختياركم ضمن عينة الدراسة نظرا لما تتمتعون به من خبرة ومهنية في مجال التدقيق والرقابة الداخلية وبحكم موقعكم الوظيفي المتعلق بموضوع الدراسة، وان تقديمكم للمعلومات المطلوبة سوف يؤدي إلى مساعدة الباحث في تحقيق أهداف الدراسة واستخلاص نتائج أفضل وأكثر فائدة، والباحث يثمن غالبا قيامكم بتعبئة الاستبانة المرفقة بعد التكرم بقراءتها ومن ثم الإجابة بعلامة (√) على الفقرة التي توافق وجهة نظركم بدقة ومهنية عالية، مؤكدا لكم بان جميع المعلومات التي ستدلون بها ستعامل بمنتهى السرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين حسن تعاونكم وجهودكم الطيبة

مع التقدير

الاسم طالب

تةمةن شوان صابر

بالأشراف

د. راميار رزكار احمد

القسم الأول: البيانات الشخصية

1- العمر

أقل من 25 سنة	34-25	44-35	45 سنة فأكثر

2- المؤهل العلمي (الشهادة)

دبلوم	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	أخرى (حددناها...لطفا)

3- التخصص

محاسبة	إدارة الأعمال	مالية ومصرفية	اقتصاد	أخرى (حددناها...لطفا)

4- الوظيفة الحالية

مدير مالي	مدير تدقيق داخلي	مدقق داخلي	محاسب	أخرى (حددناها...لطفا)

5- سنوات الخبرة في مجال عملك الحالي

أقل من 5 سنوات	9-5	14-10	15 سنة فأكثر

القسم الثاني: محاور الاستبانة

ما درجة دور الرقابة الداخلية في الحد من الفساد في الدوائر الحكومية في دائرتك؟

ت	الفقرات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1	لدى الدائرة الحكومية دليل لقواعد السلوك الأخلاقي.					
2	تؤكد سياسات الدائرة الحكومية على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي.					
3	يتخذ رئيس الدائرة الحكومية والإدارة العليا إجراءات مناسبة في حال وجود انحرافات عن السياسات أو عن دليل قواعد السلوك المعمول بهما.					
4	يمتلك موظفو الدائرة الحكومية المؤهلات المناسبة والتدريب اللازم للتعامل مع طبيعة وصعوبات أعمال الدائرة الحكومية.					
5	الإدارة ملتزمة بتوفير عدد كاف من الموظفين لمتابعة النمو أو تعقيدات العمل بالإضافة إلى متابعة احتياجات الأطراف الأخرى.					
6	يحاول رئيس الدائرة الحكومية والإدارة العليا إزالة أو تقليل المحفزات التي قد تقود الموظفين إلى أعمال غير شرعية أو غير قانونية أو غير أخلاقية.					
7	يمتلك موظفو المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات المهارات التقنية اللازمة للتعامل مع التطورات والمتطلبات المحاسبية أو القانونية أو المعلوماتية.					
8	يظهر رئيس الدائرة الحكومية والإدارة العليا اهتماماً مناسباً بالرقابة الداخلية بما في ذلك الرقابة على تكنولوجيا المعلومات.					
9	يسيطر فرد أو مجموعة أفراد على الإدارة دون وجود إشراف فعال من قبل رئيس الدائرة الحكومية.					
10	تقوم الإدارة باستشارة التدقيق الداخلي حول الأمور المهمة التي تتعلق بالرقابة الداخلية والمسائل المحاسبية.					

ما مدى الاستعمال وتطبيق كفاءة لمكونات الرقابة الداخلية في دائرتك؟

مكونات	ت	الفقرات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
البيئة الرقابية	11	وجود قوانين وقواعد ولوائح وسياسات وتعليمات التي تحث الموظفين على التمسك بالقيم الاخلاقية والنزاهة والاستقامة في ادائهم المكلفين به والالتزام بها في الممارسة والتحقق من اتباعها.					
	12	فرض الادارة عقوبات مشددة ورادعة عند اكتشاف مخالفات تدل على عدم النزاهة والامانة .					
	13	تمتع الادارة والموظفين بالمستوى اللازم من الكفاءة لتأمين الاداء بفعالية وكفاءة واقتصادية واخلاقية .					
	14	مواقف الادارة العليا الداعم تجاه الرقابة الداخلية في جميع الاوقات واستقلاليتها وكفاءتها وان تكون قدوة حسنة.					
	15	وجود لجنة التدقيق مستقلة عن الادارة التنفيذية يقوم بفحص ومراجعة هيكل الرقابة الداخلية الخاص بالدائرة .					
الانشطة الرقابية	16	لدى الدائرة الحكومية إجراءات رقابية كافية (على سبيل المثال، منشآت محمية، حماية كافية ضد الوصول غير المصرح به للأصول والبيانات في برامج الحاسوب وجرد دوري ومقارنة الأصول الفعلية مع الكميات الظاهرة في السجلات).					
	17	لدى الدائرة الحكومية إجراءات لمقارنة الأداء الفعلي مع الموازنة والتوقعات، وأداء الفترة السابقة، وآلية كافية لرفع تقارير إدارية حول الانحرافات عن الموازنة واتخاذ الإجراءات اللازمة.					
	18	لدى الدائرة الحكومية فصل كاف في المهام (على سبيل المثال، فصل مناسب بين صلاحية الاحتفاظ بالأصول وصلاحية اعتماد المعاملات اليومية وصلاحية تسجيل المعاملات وصلاحية الدخول للملفات الأساسية).					
المراقبة أو المتابعة	19	تقوم الرقابة الداخلية بتحديد الظروف التي قد يشير تواجدها إلى إزدياد مخاطر وقوع عمليات الاحتيال.					
	20	تتم إجراءات الرقابة في الوقت المناسب.					
	21	تقوم الرقابة الداخلية بجمع أدلة التدقيق لإثبات الاحتيال					
تقدير المخاطر	22	تتضمن عملية تقييم المخاطر تقييم مخاطر الاحتيال التي قد تتعرض لها الدائرة الحكومية.					
	23	تتضمن عملية تقييم المخاطر تقييم المخاطر المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات.					
	24	هناك آليات مفعلة لتقدير وتحديد التغييرات التي قد يكون لها أثر سلبي ومرتفع على الدائرة الحكومية وتوضيح كيفية التعامل معها.					

ما مدى توفر العوامل التي تساعد على انتشار ظاهرة الفساد المالي والاداري في دائرتك؟

ت	الفقرات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
25	توجد ضغوطات تواجه العاملين تساعد على الفساد المالي والاداري.					
26	توجد مبررات للمخالفات المالية التي قد تحدث					
27	محاسبة كبار المسؤولين عن المخالفات المالية والادارية					
28	عدم وضوح للكثير من العمليات والصفقات المالية					
29	ارتفاع حوافز ومكافآت الإدارة العليا للدائرة					
30	يوجد تراخي في إنجاز الأعمال والوظائف					
31	لا يوجد جهاز رقابي فعال يساعد على منع حدوث الفساد المالي والاداري.					
32	لا توجد سجلات منظمة للموجودات التي تملكها الدائرة					
33	لا يوجد جرد مستمر لأصناف المخزون					
34	لا يوجد نظام سليم للرواتب في الدائرة					
35	لا يوجد رادع قانوني بحق المخالفين للأنظمة والتعليمات المالية المرعية					

The role of internal control and auditing in reducing the phenomenon of administrative corruption (An exploratory study in the departments of control and internal audit at the Ministry of Labor)

ORIGINALITY REPORT

15%

SIMILARITY INDEX

10%

INTERNET SOURCES

6%

PUBLICATIONS

7%

STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1

repository.nauss.edu.sa

Internet Source

2%

2

Submitted to Tikrit University

Student Paper

1%

3

Submitted to University of Duhok

Student Paper

1%

4

alqashi.com

Internet Source

1%

5

النعمي ، عدنان تايه ذياب. "تكنولوجيا العمل في المنظمة بين النظرية و التطبيق", Dar Jalees Alzaman for Publishing & Distribution, 2010.

Publication

1%

6

Submitted to Naif Arab University for Security Sciences

Student Paper

1%

7

Submitted to Petroleum Research &

**BİLİMSEL ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU**

15.02.2021

Dear Taman Shwan Saber Dzayi

Your application titled **“The role of internal control and auditing in reducing the phenomenon of administrative corruption”** with the application number NEU/AE/2021/24 has been evaluated by the Scientific Research Ethics Committee and granted approval. You can start your research on the condition that you will abide by the information provided in your application form.

Assoc. Prof. Dr. Direnç Kanol

Rapporteur of the Scientific Research Ethics Committee

Note: If you need to provide an official letter to an institution with the signature of the Head of NEU Scientific Research Ethics Committee, please apply to the secretariat of the ethics committee by showing this document.