The role of the auditor in combating corruption in public sector financial institutions according to the INTOSAI Guide (ISSAI 5270) (Proposed Audit Program)

Raed Kareem Muslih
Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad
Raed.kareem1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Prof. Dr. Amer Muhammad Salman
Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad
Amer.m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received: 5/1/2025 Accepted: 16/2/2025 Published: 31/12/2025

Abstract

Corruption is a serious phenomenon that many countries suffer from, especially developing countries, due to the adverse effects of this phenomenon that hinder the process of progress in several fields. The current research aims to propose an audit program according to the Anti-curruption Audit GUID 5270 Issued by INTOSAI for the year 2019 to assist the supervisory and Investigative authorities in combating corruption in Iraq and reducing the waste of puplic funds, and the auditor role in detecting it by local laws and regulations related to combating corruption. The research also sought to identify the INTOSAI and its approved standards related to detecting and reducing corruption and to present a proposed oversight program that considers the requirements of the INTOSAI Guide (ISSAI 5270) to combat corruption. An audit proposal was prepared based on INTOSAI standards, represented by the tools of laws and regulations related to yhe subject of combating corruption, as well as the planning budget and credit plans of the financial institution and the INTOSAI (GUID 5270), while the industrial bank represented the research sample as one of the public financial institution operating in Iraq and the time limits of the research were represented bythe years (2021-2023). the research concluded that the standards and principles of the INTOSAI organization are among the critical and essential tools for practicing supervisory work and that applying these standards would lead to improving the efficiency of the auditor's work and strengthening the role of supervisory bodies in societies and enhancing confidence in the outputs of these bodies, in addition to understanding the nature of the activity of financial institutions in the public sector and the tasks of their departments and the laws and regulations under which they operate and the general strategies of the state affect the audit procedures to combat corruption.

Keywords: External Audit, Anti-corruption, Public Sector Financial Institutions, Anti-Corruption Audit Guide GUID 5270.

دور المدقق في مكافحة الفساد في مؤسسات القطاع العام المالية على وفق دليل الأنتوساي (ISSAI 5270) (برنامج تدقيق مقترح)

رائد كريم مصلح
جامعة بغداد/ المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

أ.د. عامر محمد سلمان
جامعة بغداد/ المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص

إن ظاهرة الفساد من المظاهر الخطيرة التي تعاني منها العديد من البلدان، سيما الدول النامية، لما لتلك الظاهرة من آثار سلبية تعيق عملية التقدم في عدة مجالات، يهدف البحث الحالي إلى إقتراح برنامج تدقيق وفق دليل تدقيق مكافحة الفساد (GUID 5270) الصادر عن الانتوساي لسنة ٢٠١٩ لمساعدة الجهات الرقابية والتحقيقية لمكافحة الفساد في العراق والحد من الهدر في الأموال العامة، كذلك سعى البحث إلى التعريف بمنظمة الأنتوساي ومعاييرها المعتمدة المتعلقة بمكافحة الفساد والحد منه وتقديم برنامج تدقيق مقترح يأخذ بنظر الإعتبار متطلبات دليل الأنتوساي (GUID 5270) لمكافحة الفساد ، تمثلت الأدوات بالقوانين والأنظمة ذات الصلة بموضوع مكافحة الفساد كذلك الموازنات التخطيطية والخطط الإئتمانية للمؤسسة المالية ودليل الأنتوساي (GUID 5270)، أما عينة البحث فتمثلت بالمصرف الصناعي كأحد المؤسسات المالية العامة العاملة في العراق والحدود الزمانية للبحث تمثلت بالسنوات (٢٠٢١-٢٠٢٣)، وتوصل البحث إلى إن معايير وإرشادات منظمة الأنتوساي تعد من الادوات المهمة والأساسية

لمزاولة العمل الرقابي وإن تطبيق تلك المعايير من شأنه أن يؤدي الى تحسين كفاءة عمل المدقق وتقوية دور الأجهزة الرقابية في المجتمعات وتعزيز الثقة في مخرجات تلك الاجهزة، كذلك يؤثر فهم طبيعة نشاط مؤسسات القطاع العام المالية ومهام أقسامها والقوانين والأنظمة التي تعمل في ظلها والإستراتيجيات العامة للدولة في إجراءات تدقيق مكافحة الفساد.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، مكافحة الفساد، مؤسسات القطاع العام المالية، منظمة الأنتوساي، دليل تدقيق مكافحة الفساد GUID 5270.

المقدمة

تتوغل الآثار السلبية للفساد في مختلف مناحي الحياة لا سيما مجالات الحوكمة وتقديم الخدمات العامة، إذ يعد الكشف عن الفساد ومكافحته في مختلف مفاصل الدولة هدفاً رئيسياً للحكومات في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء كما إن الحد من فقدان الموارد الناتجة عن الممارسات الفاسدة أو غير النزيهة وتوجيه تلك الموارد بشكل فعال وكفوء وإقتصادي ومساواة لتحقيق اهداف تلك الحكومات في تقديم الخدمات للمواطنين على أكمل وجه يعد أمر ذو أهمية بالغة لأنها تلامس حياة المواطن وأمنه الإجتماعي والإقتصادي والإستقرار السياسي ومستقبل الأجيال القادمة، لذا من الضروري مراعاة صياغة إجراءات تدقيق تضمن ولحد معقول المحافظة على الأموال العامة للدولة وموارد المؤسسات العاملة فيه.

جاء هذا البحث لدراسة كيفية صياغة إجراءات تدقيق متكاملة تتوافق مع دليل الأنتوساي (ISSAI 5700) للتحقق من عدم إستغلال موارد مؤسسات الدولة بالشكل الذي يعيق تحقيق أهداف المؤسسة، والخطط الإستراتيجية للدولة وذلك من خلال أربعة مباحث، حيث يتضمن المبحث الأول منهجية البحث والجهود السابقة في مجال الموضوع، والمبحث الثاني يتضمن توضيح الجانب النظري للتدقيق ومكافحة الفساد، والمبحث الثالث سيتضمن تقديم إجراءات تدقيق مقترحة على وفق دليل الأنتوساي (ISSAI 5700) للتحقق من إستثمار الموارد المتاحة نحو تحقيق أهداف المؤسسات الواردة ضمن النظام الداخلي، أما المبحث الرابع فسيتضمن أبرز الإستنتاجات المتوصل إليها وتقديم مجموعة من التوصيات.

١. المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة وإسهامة البحث الحالي

١.١ منهجية البحث:

تمهيد: في المبحث الأول سوف يتم تناول منهجية البحث ودراسات سابقة وإسهامات البحث الحالي، حيث يتم عرض منهجية البحث التي تمثل خطة البحث التي تندرج تحتها مشكلة البحث، أهميته، فرضيتهٌ، حدوده المكانية واضافة الى ذلك أساليب جمع البيانات وإسلوب البحث ومجتمع البحث وعينته، وكذلك عرض أبرز الأدبيات والدراسات التي سبق أن عرضت الجوانب الخاصة بموضوع البحث.

١.١.١ مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في إن المؤسسات المالية وعلى الرغم من وجود أُطر تنظيمية وقانونية تُنظم عملها ألا إنها لا تخلو من الإنحرافات اثناء أدآء أعمالها وأنشطتها، سواء كان ذلك عن تعمد أو بدون تعمد، وإن خصوصية المؤسسات المالية تنبع من كونها تتعامل بإصول تنطوي على مخاطر ضمنية عالية مثل النقد مما يؤدي الى ارتفاع مخاطر حدوث فساد وبمختلف أنواعه، رغم ذلك لا يوجد برنامج تدقيق متخصص لمكافحة الفساد وفق دليل الأنتوساي (GUID 5270) في مؤسسات القطاع العام المالية يتناول جميع الجوانب التي قد ينشأ عنها حالات فساد، وهل وجود برنامج لتدقيق مكافحة الفساد يؤدي إلى تطوير قدرة المدقق على تحليل وتقييم أماكن الضعف في أنشطة المؤسسة التي قد تؤدي إلى حدوث ممارسات غير نزيهة والمستهمة في مكافحة الفساد والحد منه.؟

٢.١.١ اهداف البحث:

يهدف البحث إلى الآتي:

١. التعريف بمفهوم الفساد وأهداف وأهمية مكافحة الفساد وأسبابهُ ودور المدقق في مكافحته.

٢. التعريف بمنظمة الأنتوساي ومعاييرها المعتمدة المتعلقة بمكافحة الفساد والحد منه.

٣. تقديم برنامج تدقيق مقترح يأخذ بنظر الإعتبار متطلبات دليل الأنتوساي (ISSAI 5270) لتدقيق مكافحة الفساد.

٣.١.١ أهمية البحث:

تتمحور أهمية البحث الحالي بدوره في مساعدة المدقق الخارجي بإعتباره حلقة رئيسية في عملية مكافحة الفساد والتأثير فيه بمختلف أنواعه وكذلك إبراز أهمية التدقيق بأنه ليس غاية وإنما وسيلة لتحقيق أهداف يمتد أثرها الإيجابي لمختلف مفاصل الحياة، وزيادة إدراك المدقق بضرورة وأهمية تضمين الفساد ومؤشراته لمكافحة الممارسات الفاسدة اثناء كل عملية تدقيق، وذلك من خلال فهم عمليات وأنشطة المؤسسة وبنيتها التنظيمية، وإعداد وتنفيذ عمليات تدقيق تؤشر وتحلل أماكن الوهن والضعف في عمليات وأنشطة المؤسسة التي قد تكون أو ستكون سبباً لحدوث ممارسات فاسدة أو غير نزيهة أو تثير شبهات بحدوث ذلك، إستناداً الى المعايير الدولية بهذا الشأن وأفضل الممارسات الدولية على صعيد مكافحة الفساد، والتوصية بإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة وبالتالي الأثر الايجابي لمكافحة الفساد على الحد من الفساد ومكافحته في المؤسسات الحكومية المالية بشكل خاص مما ينعكس على دقة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية والموازنات التخطيطية والخطط الإئتمانية.

٤.١.١ فرضية البحث:

يستند البحث إلى فرضية مفادها: "إن تدقيق مؤسسات القطاع العام المالية بشكل خاص وفقاً لبرنامج تدقيق يستند الى معيار الأنتوساي (ISSAI-5270) يعزز من عمليات مكافحة الفساد والحد منه".

٥.١.١ أدوات البحث:

إستند الباحثان إلى القوانين والأنظمة ذات الصلة بموضوع مكافحة الفساد كذلك الموازنات التخطيطية والخطط الإئتمانية للمؤسسة المالية ودليل الأنتوساي (ISSAI 5270) وذلك بهدف تصميم برنامج تدقيق يساعد في مكافحة الفساد في مؤسسات القطاع العام المالية.

٦.١.١ مجتمع وعينة البحث:

يركز البحث على مجتمع مؤسسات القطاع العام المالية، أما عينة البحث فشملت المصرف الصناعي.

٧.١.١ الحدود الزمانية للبحث:

تمثلت الحدود الزمانية للبحث بالسنوات (٢٠٢١-٢٠٢٣)

٨.١.١ إسلوب البحث:

اعتمد الباحث المنهج الإستنباطي في الجانب النظري بواسطة ما تم الحصول عليه من مصادر عربية واجنبية لتحقيق اهداف البحث والمنهج الإستقرائي الوصفي في الجانب التطبيقي من خلال عرض ودراسة المعايير الدولية ذات العلاقة واالدلة والأنظمة والتعليمات.

٢.١ دراسات سابقة:

١.٢.١ دراسة (محمود وعنبر، ٢٠٢٤)، بعنوان "إستراتيجيات مكافحة الفساد وفاعليتها في إصلاح منظومة التعليم العالي-دراسة مقارنة للإستراتيجيات الوطنية لمكافحة الفساد في العراق في مجال التعليم العالي للسنوات (٢٠١٠-٢٠١٤) و (٢٠١٦-٢٠٢٠)"، هدفت الدراسة إلى توضيح الإطار المفاهيمي لمصطلح الفساد، إضافةً للتركيز على إستراتيجية مكافحة الفساد في العراق، وتوضيح أهم المفاصل التي يمكن من خلالها تحقيق دورها في إصلاح منظومة التعليم العالي وإجراء مقارنة لمجموعة من المحاور الواردة ضمن الإستراتيجيات الوطنية الصادرة عن المجلس المشترك لمكافحة الفساد في العراق للسنوات (٢٠١٠-٢٠١٤) و (٢٠١٦-٢٠٢٠)، وتوصلت الدراسة إلى إن الفساد ظاهرة خطرة تعيق تقدم المجتمعات وتحول دون تطورها، مما يستدعي صياغة إستراتيجيات شاملة لمكافحته تتظافر فيها جهود الأجهزة الرقابية والقضائية كافة

لإحكام الرقابة على المال العام مع مراجعة تلك الإستراتيجيات وتقويمها بشكل مستمر وبما يكفل مواجهة ظاهرة الفساد والحد من آثارها.

٢.٢.١ دراسة (Al-haidar W.H.S and Ibrahim M.A, 2021) بعنوان " أثر معايير التدقيق الحكومية المقبولة عموماً على عملية التدقيق وإنعكاسها على جودة المعلومات المحاسبية للوحدات الحكومية العراقية"، هدفت الدراسة الى بيان دور التدقيق الحكومي وفق معايير التدقيق الحكومية المقبولة عموماً في جودة المعلومات المحاسبية لوحدات القطاع العام في العراق، وتوصلت الدراسة الى وجود أثر تكاملي بين معايير التدقيق الحكومية المقبولة عموماً وعملية التدقيق الحكومي على جودة المعلومات المحاسبية للقطاع الحوكمي العراقي.

٣.٢.١ دراسة (البرغوثي وآخرون، ٢٠٢٠)، بعنوان "دور جهاز التدقيق الداخلي في الكشف عن الفساد من خلال المساءلة"، هدفت الدراسة إلى التعريف بالمساءلة ومجالاتها، ودوره في كشف الفساد وتحديد الجهات التي يقع على عاتقها ذلك وبان دور جهاز التدقيق الداخلي في كشف الفساد، كذلك إختبار حدود الإلتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي ودور ذلك في تعزيز المساءلة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الإستنتاجات أهمها المهام المناطة بالتدقيق الداخلي فيما يتعلق بالمخاطر والإلتزام بالتشريعات على وحدتي إدارة المخاطر وإدارة الإمتثال، إضافةً لوجود أثر لمعايير الخصائص والأداء في دور المدقق من تحقيق المساءلة.

٤.٢.١ دراسة (حمدان، خولة حسين والخفاجي، أثير عدنان، ٢٠١٤)، بعنوان "دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في تدقيق دراسات الجدوى الإقتصادية والفنية"، هدف الدراسة الى التعرف على الإطار النظري لدراسات الجدوى وتقديم دليل وبرنامج تدقيق مقترح لدراسات الجدوى الإقتصادية والفنية، وتوصلت الدراسة الى قصور وضعف المتابعة في دوائر وزارة التخطيط المسؤولة عن فحص وتقويم دراسات الجدوى الإقتصادية بسبب قلة الملاكات الوظيفية المتخصصة وقبول دراسات جدوى بالرغم من ضعفها وقصورها.

٣.١ مميزات البحث الحالي

يتميز البحث الحالي من دوره في توفير إجراءات تدقيق تأخذ بنظر الإعتبار متطلبات دليل الأنتوساي (ISSAI 5270) وإصدارات منظمة الأنتوساي ذات الصلة بموضوع مكافحة الفساد بما يتوافق مع خصوصية مؤسسات القطاع العام المالية، لتحديد الممارسات غير النزيهة التي تمارسها المؤسسات المالية العامة، حيث يشابه هذا البحث الدراسات التي سبقته من حيث تركيزه على اهمية مكافحة الفساد في القطاع العام وينفرد بأنه يركز على إبراز دور المدقق في عملية مكافحة الفساد وكذلك إعداد برنامج تدقيق متخصص لمكافحة الفساد.

٢. المبحث الثاني: الجانب النظري لدور التدقيق في مكافحة الفساد وفق دليل الأنتوساي (ISSAI 5270)

١.٢ التدقيق الخارجي في القطاع العام

١.١.٢ مفهوم وتعريف التدقيق الخارجي:التدقيق من **الناحية اللغوية** هو أسم من المصدر دَقّ: كان عليه تدقيق الحساب أي ضَبطُهُ بإمعان، بالتدقيق بالضبط بإحكام (البستاني، ١٩٧١: ٤٥٦)، وأشتقت كلمة Auditing من الكلمة اللاتينية Audire (Oxford, 2007; 254)، ومعناها المستمع إو الإستماع لانه في بادئ الأمر كانت الحسابات تقرأ والمدقق يستمع في جلسة عامة وقد عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) التدقيق بأنه عملية منتظمة منهجية لجمع وتقيم الادلة والقرائن بموضوعية والمتعلقة بنتائج الانشطة والأحداث الإقتصادية لغرض تحديد التوافق والتطابق بينها وبين المعايير المقررة وإيصال تلك النتائج الى الاطراف المعنية (المغربي، ٢٠١٦: ٩)، والتدقيق هو فحص لأنظمة الرقابة الداخلية وبيانات وحسابات ومستندات الشركة الخاضعة للتدقيق بشكل إنتقادي ومنظم لغرض الوصول لرأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي للشركة في فترة زمنية محددة ومدى تصويرها لنتائج أعمال الشركة من ربح أو خسارة عن نفس الفترة (عبد الله، ٢٠٠٤: ١٠)، وهو تقييم ومتابعة كل الخطط المالية والإقتصادية العامة للدولة والخطط المالية والإقتصادية الخاصة بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز الاعلى للرقابة (حمدان

والخفاجي، ٢٠١٣: ١٨٥)، والتدقيق حسب خبراء الإقتصاد والمحاسبة في الإتحاد الأوربي هو التعبير عن رأي إذا ماكانت النتائج المالية لأخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة (نور الدين، ٢٠١٥: ٩) وقد عرفها الهرمزي بأنها عملية فحص وتفتيش وتدقيق القصد منها التأكد من أن كل مشروع اقتصادي عام يعمل في إطار الحدود التي تضمن بتحقيق الغرض الذي انشأ لأجله وإقتراح حلول مناسبة لمعوقات تحقيق هذا الغرض وتحديد المسؤولين عن الخطا والتلاعب وإحالتهم الى الجهات القضائية (الهرمزي، ١٩٧٧: ٦٨)، وعُرف أيضاً بأنهٌ العملية التي تمارس من خلال أجهزة تمتع بالإستقلال القانوني والإداري والمالي لغرض التأكد من إنفاق الاموال المخصصة للأغراض المحددة لها بكفاءة وفاعلية وإقتصادية وبموجب القانون والأنظمة والتعليمات من غير هدر أو تبذير أو سوء استخدام وكشف الإنحرافات اثناء التنفيذ وإتخاذ مايلزم لتصحيحها (عبد، ٢٠١٩: ١٣)

٢.١.٢ أهمية التدقيق الخارجي

إن ادوار الاجهزة العليا للرقابة في القطاع العام الجديدة اصبحت أكثر حسماً إلا إن وصف الجهاز في إطار المعايير الدولية لجهزة الرقابة العليا يعتبر وجهة نظر رسمية وليست سياسية نسبياً وإن إستقلالية تلك الاجهزة تم التأكيد عليها بشكل كبير في الإطار العام للمعايير الدولية للأجهزة الرقابية العليا (Ince, 2015: 66)، يساهم عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية متمثلاً بالمدقق في تحقيق المصلحة العامة من خلال توفير خدمات رقابية تشمل توفير التأكيدات حول صحة البيانات المالية المقدمة من قبل تلك الأجهزة بخصوص كيفية استخدامها للأموال والممتلكات العامة وإدارتها ويتخذ من نتائج اعمال المدققين التي تأتي في صورة رأي أو تقرير حجة لوضع المسؤولين عن إدارة تلك الأموال تحت طائلة المساءلة القانونية ولأجل ذلك تشكل الرقابة المالية جزءاً هاماً في عملية المساءلة المتعلقة بالمال العام(ISSAI-200, 2019: 5)، هذاوإن التدقيق عملية مهمة للجهات للتشريعية والرقابية لما يقدمه المدقق من تقييم مستقل لطريقة استغلال الموارد العامة (Alhaidar and Ibrahim,2021:3)، ووتتمثل أهمية التدقيق بإعتباره وسيلة يقدم من خلاله خدمات لجهات متعددة داخليين وخارجيين لهم مصالح مع المؤسسة الخاضعة للتدقيق لإتخاذ قرارات مستقبلية، وما يضفي المزيد من الأهمية للتدقيق عدم مقدرة اصحاب المصلحة التحقق من صدق وعدالة المعلومات المقدمة إليهم ، فأهمية التدقيق الأساسية في القيمة التي يضيفها لتعزيز الثقة والمصداقية بالمعلومات التي يُستَّند عليها في عملية إتخاذ القرارات من مختلف الاطراف ذات المصلحة مع المؤسسة (هيري، ٢٠١٨: ٩)، يؤدي التدقيق الى تحسين الضوابط الداخلية والأنظمة حيث لا يركز المدققين على الأرقام فقط وإنما يكتسبون خبرة وفهم لأنظمة وبيئة العمل بحيث يجعل من عمله أكثر فاعلية وكفاءة (الشمايلة،٢٠٢٢: ٤٧٣). ومما تقدم ومن وجهة نظر الباحثان فأن أهمية التدقيق يجب أن تنبع من خلال نظرة المدقق الشاملة وخبرته التي تأخذ في طياتها كل مخاطر الممارسات الخاطئة سواء بقصد أو بدون قصد والتقصير في أداء الأعمال وتأخذ في الحسبان ايضاً إحتمالية وجود شبهات إحتيال أو فساد أو ممارسات غير نزيهة وإيصال نتائج التدقيق الى الإدارة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية ومتابعة تنفيذ تلك الإجراءات للمساهمة في تحقيق الأهداف المرسومة للمؤسسة.

٣.١.٢ مبادئ التدقيق الخارجي

إن مبادئ التدقيق تعتبر اساسية لإجراء عمليات رقابية ذات جودة عالية فالرقابة عبارة عن عملية تراكمية متكررة وصنفت المبادئ الاساسية الى مبادئ متعلقة بالمتطلبات التنظيمية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمبادئ العامة التي يجب على المدقق مراعاتها قبل الشروع وفي كل مرحلة من مراحل العملية الرقابية والمبادئ المتعلقة بخطوات محددة في عملية الرقابة وكما يأتي: (ISSAI-100, 2017: 12-16)

أ- المتطلبات التنظيمية: -ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية إحتفاظها بإجراءات مناسبة لأخلاقيات المهنة ورقابة الجودة ويحافظ عليها على المستوى التنظيمي لتوفير تأكيداً معقولا بأن الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبية ومنتسبيه ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات الأخلاقية والقانونية والتنظيمية المعمول بها.

ب- المبادئ العامة:

١- أخلاقيات المهنة والإستقلالية: ينبغي على المدقق الإلتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة المحددة وأن يكون مستقلاً إذ يجب أن تتجسد المبادئ الأخلاقية في السلوك المهني للمدقق ويجب ان تمتلك الأجهزة العليا للرقابة سياسات تتناول متطلبات أخلاقيات المهنة وتؤكد على ضرورة الإلتزام ها من قبل جميع المدققين وأن يبقى المدقق مستقلاً ليكون تقريره حيادياً ويراه المستخدم المستهدف كذلك.

٢- التقدير المهني والعناية الواجبة والشك المهني: يجب على كل مدقق أن يحافظ على سلوك مهني ملائم بتطبيق الشك والتقدير المهني والعناية الواجبة اثناء عملية التدقيق والذي يجب أن يستخدمه عند إتخاذ لقرارات بشأن الإجراء المناسب وكذلك لى المدقق بذل العانية المهنية الواجبة لضمان ان يتلائم مع سلوكهم المهني، والشك المهني هوالمحافظة على مسافة مهنية وموقف متنبه ومتسائل عند تقييم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها طول عملية الرقابة، والتقدير المهني هو تطبيق المعرفة الشاملة والمهارات والخبرات على عملية الرقابة، والعناية المهنية الواجبة تعني على المدقق أن يقوم بالتخطيط للرقابة وينفذها بصورة جدية.

٣- رقابة الجودة: حيث ينبغي على المدقق أن ينفذ الرقابة وفقاً للمعايير المهنية لرقابة الجودة بغية ضمان إجراء عمليات الرقابة بمستوى عال بشكل دائم وأن تغطي رقابة الجودة مسائل مثل إتجاه عملية الرقابة ومراجعتها والاشراف والحاجة للتشاور للوصول لقرارات بخصوص المسائل الصعبة او المثيرة للجدل.

٤- إدارة فريق الرقابة ومهاراته: اذا يجب أن يمتلك المدقق لمهارات اللازمة أو بإمكانه الحصول عليها لإتمام الرقابة بنجاح ويشمل ذلك فهم نوع الرقابة المنفذ والخبرة العملية والإلمام بالمعايير والتشريعات المعمول بها.

٥- مخاطر الرقابة: يجب على المدقق إدارة مخاطر تقديم تقرير غير ملائم في ظل الظروف الراهنة وهي المخاطر المتمثلة في أن يكون تقرير الرقابة غير ملائم وينفذ المدقق إجراءات للحد من مخاطر عدم الوصول الى استنتاجات ملائمة.

٦- الأهمية النسبية: ينبغي على المدقق النظر للأهمية النسبية طول عملية الرقابة لأهميتها في جميع عمليات الرقابة ويقال عن مسألة ما لها أهمية نسبية عندما يكون من المرجح أن تؤثر على قرارات المستخدمين.

٧- التوثيق: على المدقق إعداد وثائق الرقابة بالقدر الكاف من التفصيل لتوفير فهم واضح لطريقة العمل المنجز والأدلة التي حصل عليها والإستنتاجات التي توصل اليها.

٨- التواصل: يجب على المدقق إرساء تواصل فعال طول عمليات الرقابة وابقاء الهيئة الخاضعة للرقابة على إطلاع بجميع المسائل المتعلقة بالرقابة لأهميته في تطوير علاقة عمل بناءة وتتضمن الحصول على المعلومات وتزويد لادارة والمسؤلين عن الحوكمة بالملاحظات والنتائج في الوقت المناسب طول عملية الرقابة.

٢.٢ الفساد وطرق مكافحته

١.٢.٢ مفهوم وتعريف الفساد

إن الفساد يعتبر من أكبر العقبات التي تقف في طريق المؤسسات، إذ إنه يؤدي لزيادة التكاليف التي تتحملها تلك المؤسسات مما ينعكس على كلفة السلعة او الخدمة التي توفرها مما يؤدي الى انخفاض قدرتها التنافسية والتحمل وبالتالي سوف يتآكل رأس مالها (الغندور وأخرون، ٢٠٢٣: ٩٦)، بالإمكان القول ان مكافحة الفساد لا يمكن ان يكون على الصعيد المحلي فحسب اذ اصبح موضوع يحظى بإهتمام دولي اذ إنه يمس كيانات الدول المتطورة والنامية على حد سواء (Ophelie, 2011: 45)، إن الجانب الأخر للفساد والذي يعد الأكثر خطورة هو أنه أصبح يغذي أيضاً الجرائم المنظمة العابرة للحدود مثل الإرهاب وغسل الأموال وتهريب البشر والإتجار بهم وهذا ما أكدتهٌ (خلاصة وافية للأليآت القانونية والدولية بشأن مكافحة الفساد " الصادر عن مكتب الأمم المتحدة لمكافحة المخدرات والجريمة، ٢٠١٩)، حيث انتقلت الأهمية من المستوى المحلي الى مستوى دولي لذى استدعت الحاجة

الى تظافر المزيد من الجهود على مستوى الدول في سبيل مكافحة الفساد والتي كان أولها هو إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ٢٠٠٣ والتي تعد أول نتاج دولي أممي متخصص من نوعه يعبر عن مدى الحاجة لتظافر الجهود في سبيل التصدي لهذا الخطر ويحدد ويشخص الفساد بشكل واضح وبكافة صوره وأنواعه فأصبح الإطار القانوني للتعاون بين الدول من أجل مكافحة الفساد والتصدي له وتناولت المنظمات الدولية والمالية والهيئات الاممية الفساد بشكل واضح نظراً لأهمية هذه الظاهرة على اقتصاديات الدول، حيث صرحت المفوضية لسامية للأمم المتحدة لحقوق الإنسان نافي بيلاي إن حجم الأموال المنهوبة بسبب الفساد المالي في عموم الدول تكفي لإطعام مايقارب ٨٠ ضعف من الجياع حول العالم، حيث أكدت في جلسة نقاشية على هامش اعمال الدورة ٢٢ لمجلس حقوق الإنسان، إن تلك الأموال تلبي إحتياجات التنمية وإنتشال الفقراء وتأمين التعليم للأطفال، حيث خسرت الدول النامية بين عامي ٢٠٠٠-٢٠٠٩ مايقارب ترليون دولار على شكل تدفق غير شرعي للأموال تقارب عشرة اضعاف المعونات التي إستلمتها تلك الدول لنفس الفترة، إن الفساد بمثابة عائق كبير لحقوق الإنسان في التنمية ولن يستطيع الصمود أمامه سوى مبادئ الشفافية والمساءلة وعدم التمييز المشاركة الفاعلة بإعتبارها افضل مكافحة للفساد فاعلية (UN.ORQ) وكذلك ماتناولته هيئة الأمم المتحدة حيث لم تعرفه بشكل صريح يحدد خصائصه وتصفه بشكل واضح، وإنما تناولت صوره وأشكاله المختلفة وتجريمها لتلك الأفعال التي يقوم بها موظف لصالحه و لصالح شخص أخر او كيان آخر (قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة، ٢٠٠٣: ٦-١٥)، ومن جانب أخر فأن الفساد يمكن تعريفه بأنه طلب او عرض أو منح أو قبول رشوة أو أية مزايا غير مستحقة أو تعهد بتوفير مزايا وذلك بشكل مباشر أو غير مباشر بما يؤثر بشكل غير مناسب على الممارسات المعتادة لأي وظيفة أو على سلوك المنتفع من تلك العمولة، ويعرف ايضاً بأنهُ إساءة الإستخدام أو التصرف في السلطة الموكلة او الممنوحة وذلك لتحقيق منافع شخصية (منظمة الشفافية الدولية International Transparency)، الفساد هو إساءة استخدام الوظيفة العامة لتحقيق كسب خاص يشوه أنشطة الدولة ويقطع الطريق على الجهود الرامية إلى تحقيق نمو اقتصادي مستدام واحتوائي (صندوق النقد الدولي، ٢٠١٩)، ومن خلال الدراسة والبحث المعمق في هذه الكلمة (الفساد) يجب أن نأخذ في نظر الإعتبار الوصول الى فهماً لغوياً واصطلاحياً ملائماً لها لكي نصل بالتالي الى إلمام كافي لجوانب وحيثيات هذه الكلمة تكون مقدمة وافية وقاعدة اساسية متينة يُستند عليها قبل الخوض في متطلبات هذا البحث لنصل أخيراً الى النتائج المرجوة منهُ وبالتالي تحقيق هدفه ، ومما تقدم فأن الإختلاف بالتعريفات الواردة فيما يخص الفساد واضح بشكل لايمكن إنكاره حيث إن الاتفاق على تعريف واحد هو أمر صعب التحقيق لاسباب كثيرة تتعلق بوجهات النظر المختلفة بين العلماء وتخصصاتهم والزاوية التي ينظرون منها الى مفهوم الفساد وكذلك إختلاف البيئة التي ينتشر فيها الفساد عن بيئة أخرى وكذلك الطابع الإجتماعي لتلك البيئات، لكن الواضح ايضا مما تقدم فأن هناك اتفاق على تجريم تلك الممارسات وجهود كبيرة تبذل لكبح جماحه وإنها خروج وإنحراف عن القيم والمبادئء لاسيما القواعد القانونية الحاكمة والمنظمة كما ذهب اليه المشرع العراقي وكذلك ماورد في إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ، لكن من بين كل التعريفات المذكورة أنفاً فأن التعريف الأكثر وضوحاً وميلاً للقطاع العام بشكل صريح هو تعريف البنك الدولي والذي يعتبر تعريفاً عملياً بشكل كبير حيث عبر عنه بإستخدام الاموال العامة أو المنصب من أجل الكسب ويأثر على جهود التنمية الإقتصادية ، والذي يعتبر من وجهة نظر الباحثان اكثر التعريفات تحديداً وتشخصياً لمفهوم الفساد فيما يخص القطاع العام ، ومهما كان فأن الفساد بأشكاله وأنواعه يعد مرض يصيب البنية الإجتماعية من خلال غياب الوازع الديني والأخلاقي وعدم إنفاذ القانون بشكل صحيح والتي تنعكس أثاره على أدآء المؤسسات العامة وبالتالي الأثر السلبي الكبير في عدم نجاح الخطط والسياسات العامة و إستدامة الموارد وحفظ حقوق الأجيال القادمة.

٢.٢.٢ أهمية مكافحة الفساد

إن الفساد المنتظم يُنظر إليه بشكل عام على إنه العقبة الرئيسية أمام تحقيق التنمية الإقتصادية والسياسية في أي بلد ينتشر فيه وذلك لأن الفساد يشوه الحوافز الإقتصادية للإستثمار ويقوض المؤسسات العامة ويعيد توزيع الثروة على غير المستحقين ويشجع على سلب الأصول والتهريب غير القانوني للأصول ويولد عدم الثقة داخل المجتمع (Everett, 2007: 20)، وأيضا فأن أهمية مكافحة الفساد والكشف عنه هو مايولده الفساد من إختلال في طبقات المجتمع حيث يؤدي الى توزيع الثروة

بشكل متفاوت غير عادل بين طبقات المجتمع حيث ترى تضخم في الثروة لدى طبقة معينة على حساب تضاؤل الطبقة الوسطى وزيادة في الطبقة الفقيرة (SDGs,2015:26)، أن الجانب الأكثر أهمية في الكشف عن الفساد هو إن عملية منعه أو خلق بيئة تخلُ من الفساد هو هدف نسعى له ولكن بنفس الوقت هدف غير واقعي وصعب تحقيقه لذلك فأن المرحلة الأهم في دورة مكافحة الفساد هي المرحلة التي تلي وقوعه أو حدوث الفعل الفاسد وهي الكشف عنه وتقليل أثآره والحد منه وتخفيضه الى أدنى مستوى ممكن. (ISSAI-5270, 2016: 16)

٣.٢.٢ أهداف مكافحة الفساد

تعد الأهداف هي الغاية النهائية المقصودة والتي تسعى المؤسسات الوصول إليها، حيث لايمكن لأي عمل مؤسسي أن يستقيم دون وجود أهداف محددة وحينما تعجز المؤسسة عن تحديد أهدافها عندها لاتعلم الى أين الوجهة تتساوى أمامها في الأهمية كل الإتجاهات ، الشرق والغرب والشمال والجنوب (السالم، ٢٠١٨: ٥٠)، نرى بإمكاننا إعادة الأمل من أجل بناء مجتمع نزيه، وهدفنا يتجلى في رفع مستوى النزاهة في مختلف قطاعات الدولة ومفاصلها ونشر الأمل من أجل أن يسترجع المجتمع قوته وقيمه الأصيلة، والوقوف بوجه الفساد والمفسدين، ونؤمن إن اشاعة النزاهة ومكافحة الفساد تكون من خلال إجراءات رادعة وخطط وبرامج استباقية ومناهج إصلاحية تعتمدها المنظومة الرقابية متكاملة مع المؤسسات التنفيذية وبالإستناد على التكاتف والتعاون مع الجهات الساندة (الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد، ٢٠٢١-٢٠٢٤: ١٦)، ومن هذا المُنطلق فأن تحديد أهداف أي عمل هو خط الشروع وبداية الإنطلاق نحو الإنجاز لذا فأن تحديد أهداف واقعية موضوعية قابلة للتحقق للكشف عن الفساد يعد أمر حيوي ومهم جداً من أجل وضوح الصورة ومعرفة الوجهة التي ينبغي أو المراد الوصول اليها ، وكما ذكرنا سابقاً عند تحديد أهمية الكشف عن الفساد فأننا نضع حجر الأساس للوصول الى فهم للصورة الكاملة قبيل وضع الأهداف كخطوة ثانية تتكامل مع الأهمية ، فلا بد من استكمال تلك الأهمية بتحديد الأهداف التي ينبغي تحقيقها من خلال الكشف عن الفساد بإعتبارها الخلاصة النهائية لعملية الكشف عن الفساد، حيث يعزز الكشف عن الفساد من الشفافية والمساءلة العامة، يدعم العراق للوفاء بإلتزاماته الوطنية والدولية المتعلقة بمكافحة الفساد، تعزيز القوانين التشريعية لدعم الأستراتيجية العراقية لمكافحة الفساد، دعم القطاع العدلي لتطوير مكافحة جرائم الفساد، تمكين المجتمع المدني للقيام بدور أكثر فاعلية (المبادرة المشتركة للأمم المتحدة، ٢٠٢١: ٢)، إيجاد الحلول الأستراتيجية الممكنة لمكافحة ظاهرة الفساد والتي تؤدي الى النهوض بالواقع المجتمعي وتعافيه من هذه الآفة الخطيرة، يعد الكشف عن الفساد دافع للمكلف بوظيفة حكومية للقيام بواجبه على أكمل وجه دون تعقيد أو تأخير، الحد أو التقليل الى مستوى مقبول لإنتهاك القوانين والتعليمات والأنظمة داخل المؤسسات الحكومية، تعزيز قدرة الدولة ومؤسساتها على تطبيق وتنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة أو المستقبلية المتعلقة بالتنمية الإقتصادية (كوزان والجبوري، ٢٠٢٠ : ١١٥٩)، إن تزايد التعقيد لانواع المشاكل والمطالبات للحكومة وكذلك إتساع الطرق والاساليب التي يتم استخدامها ادى لنشوء الحاجة لتغيير في إدارة القطاع العام تفرض على الحكومات أن تكون أكثر شفافية وتركيز على المواطنين (Nino, 2010: 3-6)، إن الكشف عن الفساد لا يوفر الأموال فحسب ويوقف السلوك السيء بل يساهم في الوصول الى مجموعة من أهداف التنمية المستدامة (يوسف، ٢٠٢٣: ٣٢)، ويحقق الكشف عن الفساد جملة من المنافع التي تعود بالخير على المجتمع والفرد ومنها: (أبو سويلم،٢٠١٠: ٩٤)

أ- الحفاظ على حقوق المواطنين: وهذا يأتي إنسجاماً مع اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد والتشريعات المحلية.

ب- الحفاظ على الأمن والأستقرار: فإن تفشي الممارسات الفاسدة ستؤدي الى إنخفاض في مستوى الأمن في البلاد.

ج- الحفاظ على هيبة وقيمة العمل الوظيفي: حيث يهدف الى الرقي بالعمل الوظيفي ليحقق الاهداف التي وجد من أجلها من خلال ضبط تصرفات الموظفين وتصميم ووضع انظمة رقابية فاعلة.

د- توفير البيئة السليمة للإستثمار: من خلال شفافية الإجراءات وتبني سياسات مفهومة للتعامل مع المستثمرين.

هـ- الحفاظ على هيبة القانون: من خلال إلزام العمل بالقوانين وتطبيقها يؤدي الى رفع مستويات الأمن المجتمعي.

٣.٢ إصدارات منظمة الأنتوساي لمكافحة الفساد

١.٣.٢ منظمة الأنتوساي INTOSAI

إن الأنتوساي، ANTOSAI، وهي إختصار (International Organization of Supreme Audit Institutions)، هي منظمة دولية لأجهزة لرقابة العليا المالية والمحاسبة تعنى بالرقابة المالية الخارجية في القطاع العام وليست تابعة للحكومة، تمتلك منصب استشاري في المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة، في عام ١٩٥٣ إجتمع ٣٤ جهازا من أجهزة الرقابة العليا ومنظمات شريكة ببادرة من الرئيس الأعلى لجهاز لرقابة المالية في كوبا وذلك من أجل المشاركة في المؤتمر الأول في هافانا وبهذه المناسبة تأسست الإنتوساي ANTOSAI كاتحاد دولي،قرر حينها المشاركون في ذلك المؤتمر على عقد مؤتمر الإنتوساي في أماكن مختلفة كل ثلاثة سنوات، حيث تتخذ العاصمة النمساوية مقراً لها، حيث إن مهمة الإنتوساي تتمثل في دعم أعضاء المنظمة للمساهمة لإخضاع القطاع العام للمساءلة، وتعزيز الشفافية العامة والحوكمة الرشيدة، وتعزيز الاقتصاد، وفعاليـة البرامج الحكومية وكفاءتها لصالح الجميع،وتتمثل رؤيتها بتعزيز الحكم الرشيد من خلال تمكين الاجهزة الرقابية العليا من توفير مساعدة للحكومات من اجل تحسين الاداء وتعزيز الشفافية و ضمان المساءلة وتدعيم ثقة العموم لإستلام وإستخدام الموارد العامة بشكل كفوء وفعال مما يحقق النفع للمواطنين. (www.intosai.org/ar).

٢.٣.٢ مبادئ الأنتوساي

هي عبارة عن مبادئ تأسيسية ومبادئ أساسية، وللمبادئ التأسيسية أهمية تاريخية فهي تحدد الدور والوظائف التي يجب أن تطمح اليها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، وقد تكون غنية بالمعلومات المفيدة بالنسبة الى الحكومات والبرلمانات وكذلك الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والجمهور العام ويمكن أستخدامها كمرجعية في إطار عملية تحديد الصلاحيات الوطنية لأجهزة الرقابية العليا. وتدعم المبادئ الأساسية المبادئ التأسيسية بالنسبة الى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وتوضح دور هذه الأجهزة في المجتمع وكذلك الشروط المسبقة رفيعة المستوى اللازمة لحسن سير عملها وسلوكها المهني (www.intosaifipp.org).

٣.٣.٢ معايير وإرشادات الأنتوساي بصدد مكافحة الفساد

تعد المعايير الرقابية من الادوات المهمة والأساسية لمزاولة العمل الرقابي وإن تطبيق تلك المعايير من شأنه أن يؤدي الى تحسين كفاءة عمل المدقق وتقوية دور الأجهزة الرقابية في المجتمعات وتعزيز الثقة في مخرجات تلك الاجهزة (عبد الصبور،٢٠٠٣: ١١)، وإن معايير الرقابة الصادرة عن منظمة الانتوساي تعد مورداً مهما لتحسين وتطوير عمل الأجهزة الرقابية في تنفيذ أعمالها وذلك لما تقدمه من ادلة وإرشادات للمدققين الذين يعملون في تلك الأجهزة مما يساهم في وضع الخطوات والإجراءات الرقابية الواجب تطبيقها كما إنها تعد مقياس لجودة مخرجات العمليات الرقابية (إبراهيم،٢٠١١: ١٥)، إن معايير الأنتوساي هي المعايير الدولية لرقابة القطاع العام وترتكز على مجموعة من المفاهيم والمبادئ الأساسية المتعلقة بالرقابة في القطاع العام وايضاً تدعم مجموعة من الواجبات والالتزامات، حيث وضعت لتحقيق أغراض وأهداف مثل، تضمن عمليات رقابية ذات جودة، تعزيز لمصداقية التقارير الرقابية لمستخدميها، تعزيز شفافية العمليات الرقابية، توضيح مسؤوليات مراقبي الحسابات للاطراف المعنية الأخرى، توضيح المفاهيم والعمليات الرقابية المتنوعة لتقديم فهم مشترك لرقابة القطاع العام، بينما الإرشادات وضعت لغرض توفير الدعم لأجهزة الرقابة العليا في كيفية تطبيق المعايير بشكل عملي عند الاداء المالي ورقابة الإمتثال وفي الواجبات والإلتزامات، طريقة فهم مواضيع محددة وتطبيق تلك المعايير (حمزة، ٢٠٢٢: ٣٥).

إرشادات منظمة الأنتوساي توفر توجيه يدعم الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في عدة جوانب منها: (CPIPP, 2020: 2)

أ- تعزيز الأداء التنظيمي في الممارسة المتعلقة بالمتطلبات التنظيمية وتطبيق المعايير.

ب- كيفية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشكل عملي في الرقابة المالية أو رقابة الأداء أو رقابة الإلتزام.

ج- كيفية تطبيق المعايير الدولية بشكل عملي في إرتباطات أخرى.

د- فهم موضوع محدد وتطبيق المعايير الدولية ذات الصلة.

ولقد صدرت العديد من المعايير والإرشادات عن منظمة الأنتوساي بشأن مكافحة الفساد والحد منه، وهي كما موضحة في الجدول الآتي:

جدول رقم (١) مبادئ ومعايير وإرشادات منظمة الانتوساي

معايير الأنتوساي		إرشادات وأدلة الأنتوساي	الأهداف
ISSAI	COMP	GUID	
وتتكون من: أ- المبادئ الأساسية للرقابة في القطاع العام. ب- المتطلبات التنظيمية لأجهزة الرقابة العليا. ج- مبادئ ومعاير التدقيق المالي والأداء والإلتزام. د- إرتباطات أخرى.	معايير الكفاءة	وتتكون من: أ- ارشادات مساعدة للتدقيق المالي وتدقيق الأداء وتدقيق الإلتزام وارتباطات أخرى. ب- ارشادات مواضيع محددة. ت- ارشادات أخرى. ث- ارشادات كفاءة مساعدة.	وتتكون من: أ- تعزيز ودعم إستقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية. ب- المساهمة في متابعة وتنقيح أهداف التنمية المستدامة من خلال مسعى كل دولة لتحقيق جوانب محددة من التنمية المستدامة. ج- ضمان تحقيق تنمية فعالة ومستوى تنسيق ملائم بين وضع المعايير وقدرات التنمية والتطوير وتبادل المعرفة لتدعيم الهيئات التابعة للأجهزة الرقابية العليا وتحسين أدائها. د- تحقيق عنصر السرعة الأستراتيجي بحيث تكون متأهبة للإستجابة للفرص والمخاطر. هـ- الاعتماد والاستفادة من تسهيل التنسيق بين المنظمات الاقليمية. و- تعزيز تنمية قدرات الاجهزة العليا للرقابة المالية العامة

المصدر: من إعداد الباحثان إستناداً الى إطار الأنتوساي للتوجيهات والإصدارات.

٤.٣.٢ دليل تدقيق مكافحة الفساد (ISSAI-5270)

لأهمية هذه الظاهرة رصت منظمة الانتوساي على تشكيل ماتسمى بمجموعة عمل مكافحة الفساد وغسل الأموال مواكبة للجهود الرامية للتصدي للفساد وذلك لغرض توفير أدلة وإرشادات تهدف لتوفير الدعم لأجهزة الرقابة العليا في مجالي مكافحة الفساد وغسل الأموال، حيث تم إعداد دليل تدقيق مكافحة الفساد ٥٧٠٠ وإعتماده في تموز ٢٠١٦ (حمزة، ٢٠٢٢: ٤١)، يهدف هذا الدليل الى تقديم المساعدة للمدقق لغرض تهيئة وتنفيذ عمليات تدقيقية لسياسات وإجراءات مكافحة الفساد في القطاع العام ضمن نطاق التفويض، إذ يركز هذا الدليل على السياسات والإجراءات لمكافحة الفساد في هذه المؤسسات والتي بالإمكان استخدامها من المدقق كأدوات تدقيق، ويمكن للجهة الخاضعة للرقابة إستخدام هذا الدليل لتنفيذ انشطتها المتعلقة بمكافحة الفساد وبالتالي إنعكاس نتائج التدقيق على المساهمة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة خصوصاً الهدف (١٦) الذي آشار الى بناء مؤسسات قوية وفاعلة وشفافة تخضع للمساءلة وشاملة للجميع، وغاياته التي اشارت الى مكافحة الفساد والرشوة بمختلف اشكالها، ويغطي هذا الدليل جميع المجالات الرئيسية وإجراءات مكافحة الفساد ويصف ايضاً تنظيم البنى المناهضة للفساد وظرق تقييم المخاطر وتحليلها وعمليات المراقبة والتأكيد اساساً على برامج التنظيم الفاعل لمكافحة الفساد مثل فصل المهام والتدوير الوظيفي ودور التدقيق الداخلي ورأس المالي البشري بضمنه توعية وتدريب الموظفين. (ISSAI-5700,2016: 5)

٤.٢ دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد

إن واحد من الجوانب المهمة لدور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد هو العمل الذي تقوم به في سعيها لتقوية المؤسسات العامة، التي تمثل عناصر النزاهة العامة، من حيث دعمها لنظام النزاهة الوطني لكل المؤسسات العامة وفق صلاحياتها القانونية، وتستند الحوكمة الرشيدة في هكذا انظمة الى النزاهة والشفافية والمساءلة، بإعتبارإن الوقاية خير من العلاج ينبغي ان يكون عمل الاجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد بأوجه متعددة، حيث يشمل ذلك على سبيل المثال: (دوربوسكس واخرون، ٢٠١٤: ١٨١-١٨٥)

أ- تضمين عمليات التدقيق الروتيني التي يمارسها جهاز الرقابة العالي لقضايا الفساد والمخالفات.

ب- التأكيد من خلال الإفصاح العام بالتوقيت المناسب لنتائج التدقيق على الوعي العام بالفساد والمخالفات الأخرى.

ج- تطوير الطرق والوسائل المختلفة في عملية مكافحة الفساد والمخالفات الأخرى.

د- توفير سبل وطرق متعددة للمخبرين للإبلاغ عن المخالفات.

هـ- التعاون والتنسيق مع المؤسسات الأخرى في مكافحة الفساد.

اذ ينبغي على الأجهزة الرقابية العليا تحليل ظاهر الفساد (الحدوث و والاسباب والمجالات والاليات) في سياق كل عملية تدقيق، ويجب على الجهاز تحديد الطرق من أجل تقليل العشوائية في تطبيق التعليمات والأنظمة، إذ ينبغي لى الجهاز الاعلى للرقابة ومن خلال التحليل اليومي للمخالفات المكتشفة وتحليل التشريعات أن يقوم بتحديد الأليات التي تساهم في الفساد، وينبغي أن يسعى الجهاز الاعلى للرقابة الى التأثير في القوانين والتعليمات حتى لاتكون مشجعة على الفساد، فعندما يلاحظ وجود قانوناً أو تعليمات معينة تساعد على خلق حالة تسمح بالفساد فيجب عليه تقديم مقترح بتغيره، بالرغم من عدم إمتلاك اغلب الاجهزة العليا للرقابة صلاحيات تنفيذية ولا تصدر أحكام قانونية فمن خلال تنفيذ هذه الاستراتيجية الشاملة فأنه يساعد في تقوية أنظمة الإدارة المالية في المؤسسات العامة، من خلال الإدراك إن المساءلة المستمرة تخلق بيئة وقائية رادعة، حيث يضمن نظام الإدارة المالية القوي الإبلاغ الكامل والمقدم في الوقت المناسب، ونظام موثق للضوابط الداخلية، وقدرات محاسبة الكلفة، وبالتدريج، يجب على جهاز الرقابة العالي تقييم اعمال الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتقوية أي نقاط ضعف تم تحديدها، على الاجهزة العليا للرقابة تعزيز الوعي الجماهيري حول الفساد والمخالفات من خلال الإفصاح العام عن نتائج التدقيق بشكل دوري وبالوقت المناسب لتعزيز المساءلة، يجب على الجهاز الأعلى للرقابة تحسين منهجيته بإستمرارفي مجال الكشف عن المخالفات ومحاربتها وتدريب كوادره لأن النجاح في محاربة المخالفات لاينحصر بإجراءات التدقيق وادواته بل ايضا على مهارات ومعرفة وإمكانيات كادره في تحديد التجاوزات المحتملة وتقييمها،على الجهاز الاعلى للرقابة خلق التزام بالنزاهة الشخصية وليس لكادره فقط ، وينبغي أن يكون وجهة للمخبرين لتقديم المعلومات حول المخالفات المحتملة والمشبوهة في أماكن العمل وضمان سرية المخبرين وإيمان المواطن بإن المعلومات المقدمة تم استخدامها بشكل صحيح، وفي سياق جهود مكافحة الفساد ينبغي على الاجهزة العليا للرقابة تشجيع المؤسسات العامة على وضع إجراءات فعالة ومناسبة لعملية الإختيار ماقبل التوظيف (ISSAI-5700,2016: 13).

٣. المبحث الثالث: برنامج تدقيق مقترح وفق دليل تدقيق مكافحة الفساد GUID 5270

تمهيد:- يتناول المبحث الثالث الجانب التطبيقي للبحث، والمتضمن نبذة تعريفية عن الجهة عينة البحث والمتمثلة بالمصرف الصناعي بصفته مؤسسة مالية تنموية، وإعداد برنامج تدقيق مقترحة مستندة لدليل مكافحة الفساد رقم (٥٢٧٠) وتطبيق إجراءات التدقيق المقترحة.

١.٣ نبذة عن المصرف عينة البحث:

تأسس المصرف تحت أسم المصرف الزراعي الصناعي بموجب قانون رقم (٣١) لسنة/١٩٣٥م ، إستقل المصرف الصناعي عن المصرف الزراعي بموجب القانون رقم (١٢) لسنة/١٩٤٠ الخاص بتأسيس المصرف الصناعي وأصبح ذو كيان مستقل متخصص بالإئتمان الصناعي برأس مال وقدره (٥٠٠٠٠٠) دينار عراقي (خمسائة الف دينار عراقي) حيث تم ربطه بالهيكل التنظيمي لمجلس الإعمار ليتم ربطه فيما بعد بوزارة المالية ومن ثم ارتباطه بوزارة الصناعة ليعود ويرتبط مرة أخرى بوزارة المالية، يزاول المصرف الصناعي أعماله إستناداً لقانونه رقم (٢٢) لسنة/١٩٩١، وبدأ المصرف مزاولة نشاط الصرافة التجارية استناداً لقرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (٩) لسنة/١٩٩٦، حيث أشآر الى المصارف المتخصصة بالإضافة لمهامها القيام بمزاولة نشاط

الصيرفة التجارية وفقاً للأحكام والتشريعات المعمول بها في المصارف التجارية الحكومية واصبح المصرف الصناعي شركة عامة بتاريخ ١٩٩٨/٣/٩ بموجب شهادة التأسيس المرقمة (م ش ع ١١١) الصادرة من دائرة تسجيل الشركات واصبح خاضعاً لقانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ (المعدّل)، ويسعى المصرف الصناعي للنهوض بالواقع المالي للمؤسسات الصناعية والتجارية في القطاعات المختلطة والخاصة والمحدودة والخدمية، وفق رؤيته بأن يكون السند المالي المفضل لجميع عملاء المصرف سواءً كانوا أفراداً أم شركات، من خلال تقديمه للقروض المالية وللخدمات المميزة إستثماراً وتمويلاً، وبعض النشاطات المبتكرة بإسلوب ونهج متوافق مع الأحكام والضوابط المالية التي يسعى المصرف لتحقيقها، وقد حرص المصرف على التواجد في كافة أنحاء العراق من خلال فروعه التي تقدم الخدمات المالية والمصرفية. ويسعى المصرف الصناعي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وذلك وفق ما هو وارد في قانونه الخاص، كذلك ما هو وارد في القوانين ذات الصلة بتنظيم أعمال، ويخضع المصرف الصناعي إلى مجموعة من القوانين والمتمثلة بالآتي:

من المفيد تسليط الضوء على القوانين والتعليمات النافذة والواجب على المصرف الصناعي الإلتزام بها لدى مزاولة نشاطه، وسنرتبها حسب الأولوية وكما يأتي:

أ- قانون المصارف العراقي رقم (٩٤) لسنة/ ٢٠٠٤م.

ب- تعليمات البنك المركزي العراقي.

ج- قانون المصرف الصناعي رقم (٢٢) لسنة /١٩٩١م (المعدّل).

د- قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة /١٩٩٧م (المعدّل).

هـ- قانون تسهيل عمل المصارف رقم (٤) لسنة/ ٢٠١٠.

و- قرارات مجلس الوزراء.

٢.٣ برنامج تدقيق مقترح لمكافحة الفساد وفق دليل الأنتوساي (ISSAI-5270)

يرى الباحثان إنه لتنفيذ الإجراءات التدقيقية بإنسيابية ومسار تدقيقي صحيح ينبغي وضع برنامج تدقيقي لمكافحة الفساد يحتوي ويلامس كل الإجراءات التي ينبغي ان تتضمنها محاور مكافحة الفساد وهي (الوقاية من الفساد، الكشف عن الفساد، الإستدابة أو رد الفعل) وكما يأتي:-

ت	إجراءات التدقيق	حجم العينة	رقم ورقة العمل	إسم المدقق وتوقيعه
اولاً	محور الوقاية من الفساد:			
١	التأكد من وجود دليل أو مدونة للسلوك الأخلاقي والمهني.			
٢	التأكد من إن مدونة السلوك الأخلاقي تبين القيم الأساسية للمؤسسة.			
٣	التأكد من إلتزام الإدارة والموظفين بتلبية القيم الأساسية المنصوص عليها في مدونة السلوك الأخلاقي للمؤسسة.			
٤	التأكد من النشر الدوري والفعال لمدونة السلوك الأخلاقي لتحقيق هدف فهم الموظفين لمدونة السلوك.			
٥	التأكد من تجهيز المعينين الجدد بمجموعة كاملة من المبادئ التوجيهية من ضمنها مدونة السلوك الأخلاقي والمهني.			
٦	التأكد من وجود مراجعة لمدونة السلوك الأخلاقي بشكل دوري.			
٧	التأكد من وجود لجنة الأخلاقيات مكونة من اربعة اعضاء (إداري، قانوني، تدقيق داخلي، مستقل).			

٨	التأكد من طريقة التخصيص والإنفاق للموازنات المعدة في المؤسسة.			
٩	التأكد من وجود إطار عمل متماسك للمسائلة من خلال تفعيل الإدارة القائمة على النتائج.			
١٠	التأكد من طريقة الإدارة في وضع إستراتيجية تصف منهجية المؤسسة في معالجة المخاطر المحددة عند تقييم المخاطر.			
١١	التأكد من قيام الإدارة بتحديد المجالات المعرضة للفساد في المؤسسة والتي حددت نتيجة تحليل المخاطر.			
١٢	التأكد من إن إجراءات الإختيار والترقية ومنح المكافآت محددة مسبقاً وموثقة.			
١٣	التأكد من وجود شرط إستكمال التدريب على مكافحة الفساد كشرط اساسي للتعيين والترقية والتعاقب الوظيفي.			
١٤	التأكد من تنظيم دورات تدريبية لتعزيز وعي الموظف حول مخاطر الفساد.			
١٥	التأكد من إشراك المعينين الجدد في دورات تدريب خاصة لمكافحة الفساد ويكون موثقاً في ملفاتهم.			
١٦	التأكد من توفر سياسة لدى المؤسسة تتعلق بالتدوير الوظيفي.			
١٧	التأكد من وضع سياسة للتدوير الوظيفي إستناداً الى تحليل المخاطر.			
١٨	التأكد من الفصل بين المهام.			
١٩	التأكد من أنشطة ومقدرة للتدقيق الداخلي على رقابة أنشطة تكنولوجيا المعلومات.			
٢٠	التأكد من تشكيل اللجان المنصوص عليها في ضوابط الحوكمة المؤسسية.			
٢١	التأكد من توفر الخبرة اللازمة لدى اعضاء اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة للمصرف.			
٢٢	التأكد من تواصل اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة مع الأقسام ذات العلاقة.			
٢٣	التأكد من إفصاح الإدارة عن الممارسات غير النزيهة المكتشفة.			
ثانياً	محور الكشف عن الفساد:			
١	التأكد من وجود وتنوع الوسائل الرسمية متاحة للجمهور للتواصل مع المؤسسة.			
٢	التأكد من وجود سياسة تضمن إن الشخص المخبر يمكنه الإبلاغ بطريقة سرية وبدون عواقب.			
٣	التأكد من وجود آلية للتتبع والتي تسجل جميع التقارير والإخبارات الواردة وتتحقق من متابعتها وإنجازها.			

٤	التأكد من وجود وحدة لمكافحة الفساد أو مايعادلها داخل المؤسسة تشرف على فاعلية الإمتثال للإخبارات الواردة وآليات تتبع إنجازها.			
٥	التأكد من عدد الشكاوى المستلمة من قبل وحدة التوعية المصرفية ومتابعة الجمهور وعدد المنجز منها.			
٦	التأكد من اسباب عدم الإستجابة للشكاوى غير المنجزة والواردة الى وحدة التوعية المصرفية ومتابعة الجمهور.			
٧	التأكد من وجود توزيع الشكاوى حسب المناطق الجغرافية لتحديد الفرع الذي يتم الإخبار عنه بشكل متكرر بالمقارنة مع بقية الأقسام.			
٨	التأكد من إتخاذ الإدارة العليا للإجراءات اللازمة لمعالجة اسباب تكرر المخالفات في فروع محددة.			
٩	التأكد من إن الإدارة تعزز وبشكل دوري أهمية الإبلاغ عن أي نشاطات مشبوهة أو ممارسات غير نزيهة والتأكيد على سرية المخبر.			
١٠	التأكد من قيام الإدارة بتخصيص مكافآت مجزية للمخبرين عن حالات الفساد أو الممارسات غير نزيهة خصوصاً الإخبارات التي تأتي من موظفي المصرف.			
١١	التأكد من قيام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بتقييم وفحص النشاطات الإدارية.			
١٢	التأكد من قيام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بفحص وتقييم عملثيات المؤسسة.			
١٣	التأكد من قيام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بفحص وتقييم مدى كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية.			
١٤	مراجعة تقارير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ودراسة المخالفات المكتشفة وتقييم مدى ارتباطها بالفساد.			
١٥	التأكد من قيام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بتدقيق مالي يركز على تحديد مدى توافق المعلومات المالية للمؤسسة مع إطار العمل التنظيمي من خلال متابعة القيود المحاسبية وإجراءات توثيقها والإختبارات الحسابية.			
١٦	التأكد من قيام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بفحص وتقييم نقاط القوة والموثوقية وفاعلية أعمال الرقابة والتدقيق الداخلي.			
١٧	التأكد من عدم وجود تضارب مصالح لموظفي التدقيق الداخلي يقوض حكمهم المهني.			
١٨	التأكد من قيام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بالتعاون مع قسم إدارة المخاطر بصياغة إجراءات رقابية لمخاطر الفساد المحتملة.			
١٩	التأكد من إلزام موظفي المصرف بكافة فروعه ومكاتبه بإرتداء بطاقات تعريفية أثناء الدوام الرسمي.			

٢٠	التأكد من وجود تواصل وتنسيق بين قسم إدارة المخاطر وبقية الأقسام خصوصاً (الرقابة الداخلية، الامتثال، غسل الأموال)			
٢١	التأكد من قيام قسم إدارة المخاطر بإعداد خطة طوارئ طويلة الأجل وخطة تخفيف مخاطر الإئتمان، والمراجعة الدورية لسياسة إدارة المخاطر. أ- رهن الموجودات التي تم الاقتراض لها بإعتمادات مستندية. ب- مخاطر مساهمة المصرف بالاستثمارات في الشركات الصناعية.			
٢٢	التأكد من تشكيل لجان التفتيش قبل وبعد المنح وفقاً للتعليمات وإستبدال اعضاء اللجان كل ستة اشهر.			
٢٣	التأكد من التفتيش على المشاريع بشكل عام وعدم إستخدام اسلوب العينات.			
٢٤	التأكد من وجود تعهد خطي من قبل اعضاء لجان التفتيش بصحة المعلومات المقدمة من قبلهم.			
٢٥	التأكد من إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية المقدمة من قبل المقترضين للحصول على الإئتمان معدة من جهات معتمدة ورصينة.			
ثالثاً	الإستجابة للفساد أو رد الفعل:			
١	التأكد من قيام الإدارة بضمان إن اي ممارسات فاسدة تخضع الى الإستجابة المناسبة إستناداً الى القوانين الجنائية والتنظيمية والعمل المرعية.			
٢	التأكد من تحليل الممارسات الفاسدة أو الإحتيالية ويكون سبباً لتعديل إجراءات منع الفساد مستقبلاً.			
٣	وجود خطة عمل واضحة للإستجابة للممارسات الفاسدة عند الإكتشاف أو الإبلاغ لتحديد المسؤوليات تتضمن مايأتي:- ـ إجراءات الإبلاغ عن الممارسات الفاسدة من خلال تقييم مصدر إكتشاف حالة الفساد وصحة المعلومات المستلمة بشكل أولي وتحديد الأشخاص المسؤولين عن التحقيق. ـ التحقق من حالات الفساد أو وإتخاذ الإجراءات المناسبة. ـ تأمين الادلة الكافية (جنائية او تنظيمية). ـ إيقاف وإسترداد الخسائر. ـ تهيئة خطوط تواصل مع منظمات سيادة القانون ذات العلاقة.			
٤	التأكد من إبلاغ مؤسسات سيادة القانون ذات العلاقة في حالات الفساد المشبوه بها عندما تكون إحتمالية إن النشاط الجنائي قد نفذ.			
٥	التأكد من إجراءات تأمين الأصول والمحافظة على المعلومات.			

٦	التأكد من توجيه مدير الموارد البشرية او الجهة المخولة قانوناً بتعليق او سحب يد الموظف المشتبه به لحين نهاية التحقيق.			
٧	التأكد من تجميد اصول المشتبه به من قبل المحكمة لحين إتمام التحقيق عندما تكون الخسارة جوهرية.			
٨	التأكد من إن مخرجات التحقيق في الممارسات الفاسدة تستخدم في تحديد إخفاقات الرقابة التي سمحت بحدوثه.			
٩	التأكد من مراجعة أعمال الرقابة بعد كل حالة فساد يكشف عنها.			
١٠	التأكد من الحفاظ على السجلات المناسبة والأوليات والوثائق لجميع التحقيقات.			
١١	التأكد من تبليغ لجنة التدقيق وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي بنتائج التحقيقات.			
١٢	تقديم تقرير سنوي عن حالات الفساد أو الممارسات غير النزيهة تتضمن مايأتي:- ـ جميع الحالات أو الممارسات الفاسدة أو غير النزيهة المبلغ عنها تجاه المؤسسة. ـ إحصائية بالشكاوى المستلمة تحدد حجم المخالفات على مستوى كل فرع او مكتب تابع للمصرف. ـ نتائج التحقيق الداخلية بشبهات الفساد. ـ التعديلات الحاصلة في الرقابة الداخلية بعد إي حالة فساد.			
١٣	التأكد من رفع تقارير من قبل القسم القانوني فيما يخص الممارسات غير النزيهة المكتشفة توجه الى المؤسسات ذات العلاقة (جهاز الرقابة العالي، البرلمان، المدعي العام) لتحقيق بيئة شفافة فاعلة.			

٣.٣ تطبيق برنامج تدقيق مكافحة الفساد المقترح:

من خلال البرنامج تدقيق مكافحة الفساد المقترح الذي تم إعداده إستناداً لدليل تدقيق مكافحة الفساد (GUID 5270) تم تحديد مجموعة من الإجراءات المتعلقة بمكافحة الفساد والحد منه والتأكد من مدى تطبيقها من قبل الجهة عينة البحث و مقسمة على مستوى مكونات الرقابة الداخلية وكما يأتي:-

ت	إجراءات الفحص	درجة التطبيق			
		مطبق	مطبق جزئياً	غير مطبق	ملاحظات الباحث
	الدرجة	٤	٢	٠	
١	بيئة الرقابة:-				

١-١	وجود لائحة بالسلوك المهني والأخلاقي تبلغ لجميع المستويات في المؤسسة.	✓			
١-٢	الحصول على اقرارات تحريرية بشكل دوري تبين التزام الموظف بسياسات ومعايير السلوك.		✓		
١-٣	الإلتزام بتعليمات البنك المركزي.	✓			
١-٤	مراعاة النزاهة والقيم الأخلاقية والشفافية لدى تقييم اداء الموظفين ومنح المكافآت والترقية.	✓			
١-٥	تخفيف الدوافع والفرص التي تدفع الموظفين للإشتراك في الأعمال غير النزيهة.				لم تتم الإجابة
١-٦	التخطيط المسبق لإعداد الموظفين يلبي إحتياجات المصرف.			✓	
١-٧	تقييم دوري لإحتياجات الأقسام من الموظفين.		✓		
١-٨	كادر القسم له القدرة على تنفيذ المهام الموكلة اليه بكفاءة وفاعلية.		✓		
١-٩	إجراءات تدقيق مكافحة الفساد لجميع أقسام وفروع المصرف.		✓		
النتيجة		٣٣٪	٤٤٪	٢٣٪	مطبق جزئياً
٢	المخاطر:				
٢-١	تحديد أهداف إستراتيجية رئيسية للمصرف وجدول زمني لتنفيذها.		✓		
٢-٢	متابعة وتحديد الأنحرافات عن الخطط وبيان الأسباب وإبلاغ الإدارة بها.		✓		

٢-٣	تضمين المخاطر الناتجة عن إحتمالية وقوع ممارسات فاسدة ضمن مخاطر الأعمال ووضع الحلول لها.		✓		
٢-٤	إعطاء الأولوية لمعالجة المخاطر المهمة.	✓			
٢-٥	إعادة تقييم دوري للمخاطر على فترات مناسبة.		✓		
٢-٦	يراعى عند تقييم مخاطر الفساد (الفرص والحوافز والضغوط).	✓			
٢-٧	تحليل مخاطر الفساد والإستجابة لها لخفضها لأدنى حد ممكن.	✓			
٢-٨	إرتداء موظفي المصرف لبطاقات تعريفية.			✓	
٢-٩	تعديل للسياسات والإجراءات الرقابية لتعكس التغيرات الجديدة في المخاطر.			✓	
٢-١٠	تحديد مدة زمنية لإنجاز المعاملات.	✓			
	النتيجة	٤٠٪	٤٠٪	٢٠٪	مطبق
٣	أنشطة الرقابة:				
٣-١	وجود خطة تنظيمية تتناسب مع حجم وطبيعة النشاط.	✓			
٣-٢	تصمم أنشطة الرقابة بعد تحديد المخاطر المحتملة وتقيمها.		✓		
٣-٣	مشاركة الموظفين في تصميم الضوابط الرقابية لمواجهة المخاطر المحددة.		✓		

٣-٤	الموازنة التخطيطية تستخدم كأداة لمراقبة أنشطة المصرف.		✓		
٣-٥	توفر كادر مختص يغطي كافة أنشطة المصرف المتنوعة.		✓		
٣-٦	وجود لجنة تدقيق في المصرف تقوم بمتابعة ومراجعة انشطة القسم.	✓			
٣-٧	وجود مراجعة لشكاوى المواطنين الواردة الى المصرف.		✓		
٣-٨	مراجعة القسم لأوامر التدوير الوظيفي ومنح المكافآت والترقيات والتعينات.		✓		
٣-٩	تناوب الأفراد على وظيفة معينة كلما كان ممكنا عملياً لإكتشاف الأخطاء او عدم الأنتظام والقصور.	✓			
٣-١٠	لايعهد لأي شخص بأعمال تزيد عن مسؤولياته اكثر مما هو مسموح به في الخريطة التنظيمية.		✓		
٣-١١	وجود ضوابط وقائية وكاشفة وتصحيحية ورادعة.		✓		
٣-١٢	وجود إهتمام رقابي بالمعاملات والمهام الحساسة		✓		
النتيجة		٢٥٪	٧٥٪	٠	مطبق جزئياً
٤	المعلومات والإتصال:				
٤-١	المراجعة الدورية لنوعية المعلومات وتقييم موثوقيتها وتوقيتها المناسب.	✓			
٤-٢	إطلاع الموظفين على أهداف النشاط الخاص بهم والمخاطر التي تواجه تحقيق تلك الأهداف.	✓			

٤-٣	هناك تقييم دوري لفاعلية الإتصالات بين مختلف المستويات للتحقق من فاعليتها.		✓		
٤-٤	إيصال المعلومات ذات الصلة الى الجهات الخارجية المعنية بالوقت المناسب.	✓			
النتيجة		٧٥٪	٢٥٪	٠	مطبق
٥	المتابعة:				
٥-١	وجود خطة سنوية للقسم لممارسة أعماله ومتابعة أعماله وتحديد الإنحرافات عن المخطط.	✓			
٥-٢	تعد الإدارة بشكل سنوي تقويم لفاعلية نظام الرقابة الداخلية.		✓		
٥-٣	وجود متابعة للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية اللازمة لأوجه القصور أتخذت ونفذت فعلاً.		✓		
٥-٤	متابعة وتصفية الملاحظات المكتشفة من قبل القسم		✓		
النتيجة		٢٥٪	٧٥٪	٠	مطبق جزئياً

واستناداً للإجابات الواردة في اللقائمة أعلاه تم إعطاء اوزان ترجيحية تتراوح بين (٤، ٢، ٠) حسب مستوى التطبيق (مطبق، مطبق جزئياً، غير مطبق) على التوالي وكانت النتائج كما يأتي:-

جدول رقم (١) الإجراءات على مستوى بيئة الرقابة

اولا	بيئة الرقابة	مطبق (٤)	مطبق جزئياً (٢)	غيرمطبق (٠)	الاهمية النسبية	اتجاه الرأي
		٣٣%	٤٤%	٢٣%	٣٠٪	مطبق جزئياً

المصدر: من إعداد الباحثان إستناداً لنتائج التدقيق

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (١) بأن الإجراءات المتعلقة ببيئة الرقابة بلغت نسب تطبيقها (٣٣٪) مطبقة و (٤٤٪) مطبقة جزئيا بينما بلغت نسبة غير المطبق (٢٣٪) بمعنى ان النتائج تذهب بإتجاه التطبيق الجزئي والأهمية النسبية لبيئة الرقابة

تم تحديدها بـ (٣٠٪) من قبل الحكم المهني للباحث وذلك إستناداً لأهمية بيئة الرقابة بالنسبة لبقية مكونات الرقابة الداخلية إذ تعتبر بمثابة المظلة لبقية المكونات وفقاً لما ورد في تقرير لجنة رعاية المنظمات (COSO) وأهميتها في تحديد الإتجاه العام للمؤسسة ومالها من تأثير في وعي العاملين الرقابي لذلك فأنها تعد الأساس الذي تستند عليه بقية المكونات، اما الفقرات التي اسهمت في إغناء بيئة الرقابة هي كل من الإلتزام بتعليمات البنك المركزي و مراعاة النزاهة والقيم الأخلاقية والشفافية لدى تقييم اداء الموظفين ومنح المكافآت والترقية.

جدول رقم (٢) الإجراءات على مستوى إدارة المخاطر

ثانياً	المخاطر	مطبق (٤)	مطبق جزئياً (٢)	غير مطبق (٠)	الاهمية النسبية	اتجاه الرأي
		٤٠٪	٤٠٪	٢٠٪	٢٠٪	مطبق

المصدر: من إعداد الباحثان إستناداً لنتائج التدقيق

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (٢) بأن الإجراءات المتعلقة بإدارة المخاطر بلغت نسب تطبيقها (٤٠٪) ومطبقة جزئيا (٤٠٪) ، بينما بلغت نسبة غيرمطبق (٢٠٪) وهذا يعني ان النتائج تذهب بالاتجاه الايجابي نحو التطبيق والأهمية النسبية (٢٠٪)، اما الفقرات التي اسهمت في اغناء هذا المحور هي (مراعات الفرص والحوافز والضغوط عند تقييم مخاطر الفساد، وإعطاء الأولوية لمعالجة المخاطر المهمة)، ولدى تحقق الباحث من الإجابات التي أسهمت في إغناء بية الرقابة أعلاه لاحظ الباحث عدم تضمين تقارير تقييم وتحليل المخاطر الصادرة عن قسم إدارة المخاطر أي مراعاة للفرص والحوافز والضغوط التي قد تؤدي لحدوث ممارسات غير نزيهة أو فاسدة.

جدول رقم (٣) الإجراءات على مستوى أنشطة الرقابة

ثالثاً	أنشطة الرقابة	مطبق (٤)	مطبق جزئياً (٢)	غير مطبق (٠)	الاهمية النسبية	اتجاه الرأي
		٢٥٪	٧٥٪	٠	٢٥٪	مطبق جزئياً

المصدر: من إعداد الباحثان إستناداً لنتائج التدقيق

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (٣) بأن الإجراءات المتعلقة بأنشطة الرقابة بلغت نسب تطبيقها (٢٥٪) ومطبقة جزئيا (٧٥٪) ، بينما بلغت نسبة غيرمطبق (٠٪) وهذا يعني ان النتائج تذهب بالاتجاه الايجابي نحو التطبيق والأهمية النسبية (٢٥٪)، اما الفقرات التي اسهمت في اغناء هذا المحور هي (وجود خطة تنظيمية تتناسب مع حجم وطبيعة النشاط و وجود لجنة تدقيق في المصرف تقوم بمتابعة ومراجعة انشطة القسم.)، ولدى تحقق الباحث من الإجابات التي أسهمت في إغناء بية الرقابة أعلاه لاحظ

الباحث عدم وجود خطة تنظيمية تتناسب مع حجم وطبيعة النشاط وعدم قيام لجنة التدقيق بواجباتها على نحو ما منصوص عليه في ضوابط الحوكمة المؤسسية الصادر عن البنك المركزي العراقي.

جدول رقم (٤) الإجراءات على مستوى المعلومات والإتصال

اولا	المعلومات والاتصال	مطبق (٤)	مطبق جزئياً (٢)	غيرمطبق (٠)	الاهمية النسبية	اتجاه الرأي
		٧٥٪	٢٥٪	٠	١٠٪	مطبق

المصدر: من إعداد الباحثان إستناداً لنتائج التدقيق

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (٤) بأن الإجراءات المتعلقة بالمعلومات والإتصال بلغت نسب تطبيقها (٧٥٪) ومطبقة جزئيا (٢٥٪) ، بينما بلغت نسبة غيرمطبق (٠٪) وهذا يعني ان النتائج تذهب بالاتجاه الايجابي نحو التطبيق والأهمية النسبية (١٠٪)، اما الفقرات التي اسهمت في اغناء هذا المحور هي إطلاع الموظفين على أهداف النشاط الخاص بهم والمخاطر التي تواجه تحقيق تلك الأهداف.

جدول رقم (٥) الإجراءات على مستوى المتابعة

اولا	المتابعة	مطبق (٤)	مطبق جزئياً (٢)	غيرمطبق (٠)	الاهمية النسبية	اتجاه الرأي
		٢٥٪	٧٥٪	٠	١٥٪	مطبق جزئياً

المصدر: من إعداد الباحثان إستناداً لنتائج فحص الرقابة الداخلية

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (٥) بأن الإجراءات المتعلقة بالمتابعة بلغت نسب تطبيقها (٢٥٪) ومطبقة جزئيا (٧٥٪)، بينما بلغت نسبة غيرمطبق (٠٪) وهذا يعني ان النتائج تذهب بالاتجاه الايجابي نحو التطبيق والأهمية النسبية (١٥٪)، اما الفقرات التي اسهمت في اغناء هذا المحور هي وجود خطط سنوية لعدد من الاقسام لممارسة ومتابعة أعماله وتحديد الإنحرافات عن المخطط ولدى تحقق الباحث من الإجابات التي أسهمت في إغناء بية الرقابة أعلاه لاحظ الباحث عدم وجود خطط سنوية.

ومن خلال نتائج التحليل إستنادا لنتائج التدقيق التي تم التوصل اليها بلغ مستوى التطبيق كما موضح في الجدول الآتي:-

جدول رقم (٦) الإتجاه العام للتطبيق على مستوى جميع المكونات

المكونات	مستوى التطبيق		
	مطبق	مطبق جزئياً	غير مطبق
بيئة الرقابة	٣٣٪	٤٤٪	٢٣٪
المخاطر	٤٠٪	٤٠٪	٢٠٪
أنشطة الرقابة	٢٥٪	٧٥٪	٠
المعلومات والاتصال	٧٥٪	٢٥٪	٠

المتابعة	٪٢٥	٪٧٥	٠
المجموع	٪١٩٨	٪٢٥٩	٪٤٣
المجموع الكلي ٪٥٠٠			
مطبق	مطبق جزئياً		غير مطبق
٪٣٩.٦	٪٥١.٨		٪٨.٦

المصدر: من إعداد الباحثان استناداً لنتائج التدقيق

٤. المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

١.٤ الإستنتاجات:

١- عدم تضمين موضوع الفساد ضمن عمليات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي في القطاع العام.

٢- عدم وجود برنامج تدقيقي متخصص بمكافحة الفساد يأخذ الجوانب التي من الممكن أن تؤدي لحدوث ممارسات غير نزيهة يستند اليه المدقق عند تدقيق مؤسسات القطاع العام.

٣- عدم قيام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي مع الأقسام المعنية بموضوع مكافحة الفساد لاسيما القسم القانوني عند إكتشاف ممارسات غير نزيهة على وضع إجراءات تمنع حدوث تلك الممارسات مستقبلاً.

٤- إن معايير وإرشادات منظمة الأنتوساي تعد من الادوات المهمة والأساسية لمزاولة العمل الرقابي وإن تطبيق تلك المعايير من شأنه أن يؤدي الى تحسين كفاءة عمل المدقق وتقوية دور الأجهزة الرقابية في المجتمعات وتعزيز الثقة في مخرجات تلك الاجهزة.

٥- إن فهم طبيعة نشاط مؤسسات القطاع العام المالية ومهام أقسامها والقوانين والأنظمة التي تعمل في ظلها والإستراتيجيات العامة للدولة في جانب مكافحة الفساد يساعد المدقق في تصميم إجراءات تدقيق فاعلة في مكافحة الفساد والحد منه.

٢.٤ التوصيات:

١- ضرورة تضمين موضوع مكافحة الفساد عند تنفيذ عمليات التدقيق الروتينية والذي بدوره يضمن الوصول لتقرير حيادي عن مكافحة الفساد وتقديم التوصيات اللازمة لمكافحته.

٢- ضرورة إعداد برنامج تدقيق لمكافحة الفساد يستند اليه المدقق عند قيامه بمهمة تدقيق مكافحة الفساد.

٣- ضرورة التواصل الفعال بين قسم الرقابة الداخلية وبقية الأقسام لوضع إجراءات تساعد في منع أو الحد بشكل معقول من الممارسات غير النزيهة.

٤- ضرورة تبني معايير الأنتوساي لما لها من دور في توجيه المدقق نحو المجالات التي تتضمن شبهات فساد وبالتالي تحقيق مستوى عال من مكافحة الفساد.

٥- ضرورة قيام المدقق الخارجي من فهم طبيعة نشاط مؤسسات القطاع العام المالية قبل الشروع بالتدقيق، بما في ذلك فهم القوانين والأنظمة المرعية لأعمال المؤسسة لما لذلك من أثر جوهري في إعداد برنامج تدقيق يساعد في توجيه الجهود على نحو أكثر فاعلية.

REFERENCES

١- إبراهيم، محمد ابراهيم، (٢٠١١) " الفساد الإداري واستراتيجية المكافحة الإعلامية "، المنهل للنشر،ط١،عمان، الأردن.

٢- إبراهيم، هشام زغلول، (٢٠١١)، "مدى تفعيل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للمعايير المهنية والرقابية للأنتوساي تحقيقاً لتوافق وتجانس أداءها المهني"، تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات، مجلة الأرابوساي، العدد ٥٩، تونس.

٣- أبو سويلم، احمد محمود نهار،(٢٠١٠)،" مكافحة الفساد"، دار الفكر، الطبعة الأولى عمان،الاردن.

٤- إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ، بقرار الجمعية العامة ٤/٥٨ في ٢٠٠٣.

٥- الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد (٢٠٢١-٢٠٢٤).
٦- البرغوثي، شادي والعقدة، صالح والجوهر، كريمة علي، (٢٠٢٠)، "دور جهاز التدقيق الداخلي في الكشف عن الفساد من خلال المساءلة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ٨، العدد ٢٣، جامعة بغداد، العراق.
٧- البستاني، بطرس، (١٩٧١)، " كتاب محيط المحيط"، دار الكتب العلمية، الجزء الأول، بيروت، لبنان.
٨- حمدان، خولة حسين والخفاجي، أثير عدنان، (٢٠١٤)، " دور الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبية في تدقيق دراسات الجدوى الإقتصادية والفنية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد ٢٤، العراق.
٩- حمزة، فاتن كامل، (٢٠٢٢)، " دور ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تبني معايير الأنتوساي لتعزيز النزاهة والشفافية المؤسساتية في القطاع العام"، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، تخصص محاسبة قانونية.
١٠- زي دوروبوسكس، وزي، دوربوسكي، (٢٠١٤)، "منع الفساد والإحتيال: المنظور التنظيمي"، Peter Langemash Company.
١١- السالم، مؤيد، (٢٠١٨) " كتاب تصميم المنظمات وتحليلها "، جامعة العين للعلوم والتكنولوجيا، العين، الإمارات العربية المتحدة.
١٢- الشمايلة، عبد الله زكي محمد،(٢٠٢٢)، "أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" ، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد ٥٠.
١٣- صندوق النقد الدولي، (٢٠١٩)، "التقرير السنوي لصندوق النقد الدولي"، الموقع الإلكتروني:
https://www.imf.org/external/pubs/ft/ar/2019/eng/assets/pdf/imf-annual-report-2019-ar.pdf
١٤- عبد الصبور، محسن فتحي، (٢٠٠٣)، "مشاكل تطبيق معايير الرقابة الدولية في الأجهزة الحكومية"، مجلة الرقابة المالية، العدد ٤٣، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
١٥- عبد الله، خالد أمين، (٢٠٠٤) "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية "، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، عمان، الاردن.
١٦- عبد، ازهر محمد،(٢٠١٩)، "تطبيق إطار قياس اداء اجهزة الرقابة العليا وانعكاسه على بناء اجهزة رقابية قوية" ، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، تخصص محاسبة قانونية،.
١٧- الغندور، أبو جبل، عبد الكريم، (٢٠٢٣)، "جودة اليات الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي في شركات القطاع العام "، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا، العدد٢.
١٨- كوزان، زينة صاحب والجبوري، سلمان كامل سلمان، (٢٠٢٠)، "إستراتيجيات مكافحة الفساد الإداري في العراق"، عدد خاص بالمؤتمر العلمي الإفتراضي الأول لطلبة الدراسات العليا في كليات القانون، جامعة القادسية، العراق.
١٩- محمود، أحمد عبد الأمير وعنبر، أسيل جبار، (٢٠٢٤)، " إستراتيجيات مكافحة الفساد وفاعليتها في إصلاح منظومة التعليم العالي-دراسة مقارنة للإستراتيجيات الوطنية لمكافحة الفساد في العراق في مجال التعليم العالي للسنوات (٢٠١٠-٢٠١٤) و(٢٠١٦-٢٠٢٠)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لسنة ٢٠١٧ لطلبة الدراسات العليا، جامعة بغداد، العراق.
٢٠- المغربي، محمد الفاتح محمود، (٢٠١٦)، " المراجعة والتدقيق الشرعي "، دار الجنان للنشر، عمان، الاردن.
٢١- نور الدين، احمد قايد،(٢٠١٥)، "التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية "، دار الجنان للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الاردن.
٢٢- الهرمزي، حبيب، (١٩٧٧)، " الرقابة على المؤسسات العامة في التشريع العراقي "، دار النشر، العراق، بغداد.
٢٣- هيري، اسيا، (٢٠١٨)، " فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق "، إطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية، الجزائر.
٢٤- يوسف، محمد يسري، (٢٠٢٣)، "دور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد في ظل التحول الرقمي"، مجلة البحوث الإدارية، المجلد ٤١، العدد ٤مركز الإستشارات والبحوث والتطوير بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر.

25- Al-haidar W.H.S and Ibrahim M.A, (2021)," the impact of generally accepted government auditing standards on audit process and its reflection on accounting infotmation for Iraq government units", Acadrmic of accounting and Financial Studies Journal, 25(5), 1-19.
26- Classification principles for INTOSAI Professional Pronouncements (CPIPP).
27- Classification principles for INTOSAI Professional Pronouncements, 2020.
28- Compendium of International Legal Instruments on Corruption. See: https://www.unodc.org/documents/corruption/publications_compendium_e.pdf> Accessed 15 February 2019.
29- Everett, Neu, & Rahaman, (2007), "The Global Fight against Corruption: A Foucaultian,Virtues-Ethics Framing".
30- https://www.undp.org/ar/arab-states/press-releases
31- Ince , Murat "SUPREME AUDIT INSTITUTIONS: A VANISHING MEDIATOR FOR DEMOCRACY" International Public Management Review", Vol. 16, Iss. 2, 2015.
32- International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2019), (ISSAI 5270), "Guideline for the Audit of Corruption Prevention", Vienna, Austria.

33- International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2016), (ISSAI 5700), "Guideline for the Audit of Corruption Prevention", Vienna, Austria.

34- International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2019), (ISSAI 100), "FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF PUBLICSECTOR AUDITING", Vienna, Austria.

35- International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2016), (ISSAI 200), "Financial Audit Principles", Vienna, Austria.

36- Nino, E. "Access to Public Information and Citizen Participation in Supreme Audit Institutions (SAI)." World Bank Institute, Washington DC,2010.

37- Ophelie , Brunelle-Quraish, (2011), "Assessing the Relevancy and Efficacy of the United Nations Convention against Corruption: A Comparative Analysis", Notre Dame Journal of International & Comparative Law 102, 105.

38- Oxford,(2007), Oxford university.

39- www.intosai.org/ar