

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة القادسية

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

دور التدقيق الخارجي في تقييم أداء الوحدة الاقتصادية
للمحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي

بحث مقدم من الطالب

علي جواد كاظم

بأشراف الأستاذ المساعد

مجيد عبد زيد حمد

٢٠١٧م

١٤٣٨هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(الْمَايَن بِنَقْضُون عَمَّا لِلَّهِ مِنْ عَمَّا مَبْتَاقَه وَبِقَطْعُون مَا أَمْر

اللَّهُ بِهِ أَنْ يُوَصَّل وَبِفَلْسَاوَن فَبِغِ الْأَرْضِ أُولَئِكَ هُمُ الْخَاسِرُونَ)

صَبَاقُ اللَّهِ الْعَلِيِّ الْعَظِيمِ

البقرة (٢٦)

الاهل والهوا

اهدي نعمة جهدي وعلمي هذا

إلى من جعل الجنة تحت أقدامها وافتقر رضاها

برضى الرحمن ولا رقت طاعتها بطاعة الخالق

والسرى حفظها الله وبسارك في عمرها إلى من

يسرك طريق العلم وعلمي حسب العمل

والصبر والمتابعة والسرى حفظه الله وبسارك

في عمره.

المحتوى

الصفحة	العنوان
أ	الإهداء
ب	المحتوى
ج	الشكر والتقدير
١	المستخلص
٢	المقدمة
٣ - ٧	الفصل الأول
٤ - ٣	المبحث الأول : منهجية البحث
٧ - ٥	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
٢٠ - ٨	الفصل الثاني
١٣ - ٨	المبحث الأول : مدخل في مهنة التدقيق
١٦ - ١٤	المبحث الثاني : معيار الأداء
٢٠ - ١٧	المبحث الثالث : الفساد الإداري والمالي
٢٥ - ٢١	الفصل الثالث : الجانب العملي
٢٦	الفصل الرابع : الاستنتاجات والتوصيات
٢٩ - ٢٧	المصادر

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد المرسلين خير خلق الله أبي القاسم (محمد)

وعلى آله الطيبين الطاهرين واللعنة الدائمة على أعدائهم أجمعين إلى قيام يوم الدين .

لا يسعني وأنا انهي بحثي إلا ان اشكر الله واحمده على ما أمدني به من قوة وعون لكي انهي

هذا البحث . ويسعدني ويشرفني أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذي المشرف

(ا.م. مجيد عبد زيد حمد) لاقتراحه فكرة البحث ومؤازرتي في مراحل خطوة بخطوة من

خلال ما أبداه لي من مساعدة ودعم لإكمال بحثي بنصائح السديدة وتوجيهاته المستفيضة

فجزاه الله عني كل الخير .

ومن دواعي العرفان بالجميل ان أتقدم بالشكر والامتنان إلى جميع زملائي وزميلاتي واتمنى

لهم الموفقية والنجاح الدائم .

المستخلص

يهدف البحث الى بيان اثر معرفة دور التدقيق الخارجي في مجال فحص البيانات المالية من خلال تدقيق أنشطة الوحدات الاقتصادية وذلك عن طريق اقتراح واختبار منهجية مبنية على الأسس العلمية والعملية فضلاً عن اقتراح دليل تدقيقي متكامل للحد من حالات الفساد المالي والإداري لغرض تحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته فقد تم اختيار عينة من تقارير مراقبي الحسابات وبما ان التدقيق الخارجي في إطاره الاستراتيجي يعد من أكثر المرتكزات الفكرية عمقا إذ بدوره غالبا ما تتعرض المنظمات للفشل الذريع في السوق التنافسية وغيرها وقد واجهت مهنة مراجعة الحسابات منذ منتصف القرن العشرين مشاكل عديدة ناجمة عن عدة عوامل منها الشك في استقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية عندهم وانخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع وعدم قيام الجمعيات المهنية بإشرافها وهيمنتها على مهنة المراجعة وعلى وجه الخصوص رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة ووجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات وجود ضعف وثغرات في نظام الرقابة الداخلية وعدم إمكانية المنشأة الاستمرار للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة ووجود ارتباطات غير قانونية بالقوائم المالية واستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وتأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وتأثير التقديرات المحاسبية التي اعتمدها إدارة المنشأة عند عمل القوائم المالية بالإضافة إلى قيود التكلفة والمنفعة وكل ذلك أدى إلى استفحال الفساد بشتى أنواعه.

المقدمة

يعد التدقيق من أكثر المفاهيم الفكرية والفلسفية رواجاً إذ نال اهتمام الباحثين الأكاديميين والميدانيين وغيرهم بسبب التغيرات المتسارعة في ثقافة الزبائن وأذواقهم، فضلاً عن ازدياد المنافسة العالمية خلال عقدي الثمانينات والتسعينات من القرن المنصرم مما جعل له أسبقية تنافسية (ثمينة) يعتمدها كل مدير لاختيار المسار الصحيح لأداء العمليات الإنتاجية والخدمية وبما ان مهنة التدقيق تعتبر خدمة وضمان المعلومات للجمهور فهو يحظى بثقة كبيرة من الجمهور ويستمد سلطته من ذلك وبالتالي فاصبح الالتزام بالمهنية واجب قانوني لرعاية مصالح الجمهور وتقديم خدمات على جميع المستويات بدرجة عالية من الدقة والانسجام حيث أصبحت هذه الفلسفة بمثابة هوية العبور لأي منتج سلعة أو خدمة وقد ساهمة في تدعيم هذا الاتجاه نظم الاتصالات الحديثة وبما إن منظمات الأعمال في الوقت الحاضر التي تتنافس في الوصول إلى اكبر شريحة من الزبائن لذلك أصبح رضا الزبون الهدف النهائي الذي تتشده هذه المنظمات الذي لا يتحقق إلا بتوافر الأسبقيات التنافسية ومن هذه الأسبقيات هي الجودة لذا أصبح الزبون أكثر وعياً من قبل حيث يتطلع الى خدمات تتسم بالجودة العالية وبما ان الاقتصاد المعاصر وعلى المستويات عموماً شهدا تطوراً واسعاً وواضحاً لذا يلاحظ وجود أهمية عالية وكبيرة لدور مراقب الحسابات وللتقارير التي يقوم بأعدادها ويحدد فيها وضع الوحدة الاقتصادية مما يتطلب أن تعد هذه التقارير وفق اعتبارات أهمها(الموضوعية، المهنية، الحيادية وأن تكون المعلومات واضحة، وتقدم بالوقت المناسب ليتمكن استفيدون من اتخاذ قرارات رشيدة) لذا فان وظيفة مراقب الحسابات تعتبر ذات أهمية عالية بناءً على الدور الجوهرى الذي يلعبه لذا فقد عنيت العديد من الجمعيات العلمية بهذه المهنة وحددت شروط بمن يزاولها لأجل المحافظة على مستوى الأداء المهني ومن جهة أخرى تحسين نوعية المعلومات المقدمة ومن اجل الوصول الى اسس سليمة تعمل على معالجة الاخفاقات التي قد ترد في عمل المؤسسات والقضاء على الفساد الاداري والمالي بكافة اشكاله .

الفصل الأول المبحث الأول : منهجية البحث

يناقش هذا الفصل من خلال مبحثه الأول منهجية البحث التي تمثل الطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وسبل معالجتها وفي ضوء ذلك يتناول هذا المبحث التعريف بمشكلة البحث وأهدافه وأهميته وكذلك فرضياته وأساليب إجرائها فضلاً عن وسائل جمع البيانات والمعلومات وتحديد مجتمع البحث وعينته إما فيما يخص المبحث الثاني فقد عرض أهم الدراسات السابقة حيث تم جمع بعض ما تسنى جمعه من دراسات وبحوث وتقارير أجنبية وعربية وعراقية ذات الصلة بموضوع البحث فأن الباحث يعتبر الدراسات السابقة للبحث موضوع مهم حيث تعرض الجوانب التي تناولها بعض الباحثين ولكي يتم عرض أوجه الاختلاف بين بعض الدراسات السابقة والدراسة الحالية لذلك سيتم في هذا المبحث عرض بعض الدراسات السابقة العراقية والعربية والأجنبية لموضوع البحث وتم تقسيم هذه الدراسات إلى محاور حسب متغيرات البحث وأخيراً سيتناول الباحث المنهجية المتبعة في إعداد الدراسة على النحو الآتي:

1 - مشكله البحث :

وتتمثل مشكلة البحث عدم وضوح دور التدقيق الخارجي بسبب افتقار العديد من الهيئات الرقابية في تطبيق منهجية سليمة في تقييم أداء الوحدات للحد من ظاهرة الفساد واكتشافه لحالات الغش والاحتيال المالي وللقوائم المالية المضللة.

2- أهمية البحث :

يستمد البحث أهمية من خطورة الفساد في الوضع الراهن إذ أن تنظيم المهنة يساعد في زيادة ثقة من يعملون فيها بأنفسهم وزيادة ثقتهم بالمهنة ، وبناء على ذلك فإن (الجمهور) الذين يعتمدون على نتائج هذه المهنة تزيد ثقتهم بها ونظراً لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في زيادة المصداقية على البيانات المالية، فقد بدأ التفكير جدياً في توفير قواعد واصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها والاحتكام الي قواعدها واصول ممارستها حيثما اقتضى الامر في دراسة تأثير العوامل الازمة لتحديد جودة الاداء المهني.

3- أهداف البحث

هدف البحث إلى تسليط الضوء على ظاهرة الفساد المالي والاداري معرفة مدى التزام المدققين الخارجيين في تحديد العوامل المؤثرة في جودة اعمال التدقيق بصورة عامة.

٤- فرضيه البحث:

تتأثر جودة الاداء المهني في تقييم اداء الوحدات للحد من ظاهرة الفساد واكتشافهم لحالات الغش والاحتيال المالي وللقوائم المالية المضللة من خلال اقتراح تتضمن اجراءات وبرامج معتمدة لتقييم اداء والوحدات الحكومية والتي بدورها تساعد على الحد من ضاهرة الفساد الاداري والمالي .

٥- أسلوب جمع البيانات وعينة البحث:

١- الجانب النظري

أ- الكتب والاطاريح والرسائل الجامعية والمقالات الأجنبية والعربية

ب- الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت)

٢- الجانب العملي :استخدم الباحثين الاجراءات التحليلية لاختبار فرضيتهم ومحاولة اثباتها والوقوف على

اهم نتائجها من خلال استخدام البيانات المالية لاحدى المنشأة المدققة من قبل المحاسبين القانونيين

ومراقبي الحسابات من اصحاب المكاتب التدقيق في القطاع الخاص .

الدراسات العراقية والعربية :

١- دراسة عبد الباقي / (١٩٩٧ دور الرقابة الخارجية في الحد من حالات الفساد الاداري)

تم خلال هذه الدراسة تعريف الفساد الاداري وحالاته واسبابها ومسؤولية الكشف عنها ، واساليب الرقابة للحد من انتشارها من خلال التطرق الى مسؤولية مراقبي الحسابات ازاء حالات الفساد الاداري وكذلك مسؤولية الرقابة الداخلية في الكشف عن حالات الفساد وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج ، من اهمها ما يلي :-

- أ- عدم إيلاء الرقابة الداخلية الاهتمام الكافي من الادارات ، كونها وسيلة فاعلة للحد من حالات الفساد الاداري والمالي .
- ب- ضعف كفاءة العاملين في اقسام المحاسبة والتدقيق وعدم تمتعهم بالتأهيل العلمي والعملية ، وهذا من اهم اسباب حدوث الخروقات .
- ج- ان عدم بذل العناية المهنية اللازمة من جانب مراقب الحسابات واخفاقه في تحديد حجم ونوعية العينة ، يؤدي الى عدم اكتشاف الانحرافات .

٢- دراسة محمدابو جناح (٢٠٠٤) دور مراقب الحسابات في الكشف عن حالات التلاعب (بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية وتمثلت مشكلة البحث في مدى مسؤولية مراقب الحسابات ودوره في كشف التلاعب والغش وكانت اهم التوصيات تقالدية هي التحقق من استقلالية مراقب الحسابات لضمان الدور الفعال في اكتشاف الغش و الخطا واعطاء دور فعال في كشف التلاعب والغش ونح الصلاحيات واستشرع القوانين واللوائح .

٣- دراسة حمزة (٢٠٠٧)

عنوان الدراسة :-المساءلة العامة أداة للحد من ظاهرة التجاوز على المال العام في مؤسسات الدولة (المختلفة)). بحث قدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية وهي أعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص.يرمي البحث إلى تعزيز المساءلة للمحافظة على المال العام عن طريق تفعيل

المؤسسات الرقابية الرسمية و التشريعية (البرلمانية) وصولاً إلى المساءلة الفاعلة. أما مشكلة البحث فتتبلور في وجود ظاهرة التجاوز على المال العام ومدى فاعلية المساءلة للحد من هذه الظاهرة.تناول الباحث مفهوم المساءلة وأهدافها ومبادئ المساءلة الصادرة عن إعلان طوكيو ومفهوم المال العام والمخالفات والجرائم المالية وتقويم عمل الأجهزة الرقابية والتشريعية في تهيئة مستلزمات المساءلة.وقد توصل الباحث إلى توصيات عدة أهمها :-

١- إن توافر المعلومات ومؤشرات الأداء وإجراء عمليات التقويم من شأنه أن يدعم المساءلة ويعززها.

٢- وجود ضعف واضح في تطبيق المبادئ والتوصيات التي أقرتها المنظمات الدولية والإقليمية والعربية للأجهزة العليا للرقابة المالية المتعلقة بالمساءلة العامة.

٣- وجود مكاتب المفتشين العموميين في الوزارات أضعف من دور الرقابة الداخلية في هذه الوزارات.

٤- دراسة كاظم (٢٠٠٨)

عنوان الدراسة :- دور أجهزة الرقابة ومسؤوليتها في منع واكتشاف التلاعب والمخالفات))بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين / بغداد وهو جزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية.

يرمي البحث إلى تسليط الضوء على التصرفات والأفعال الاحتياالية التي تسبب التحريفات الجوهرية ذات الأثر المادي في القوائم المالية لمختلف الوحدات الاقتصادية.ومحاولة اكتشاف نقاط الضعف والخلل في أنظمة الرقابة الداخلية بما فيها من إجراءات الضبط الداخلي، وقياس مدى كفاءتها في المحافظة على الموارد المادية والاطمئنان إلى دقة وصحة القوائم المالية. وقد تمثلت مشكلة البحث في زيادة وتنوع حالات التلاعب والمخالفات وانتشار ظاهرة الفساد الإداري في أغلب الوحدات الاقتصادية، وابتكار أساليب حديثة لتمرير تلك الحالات من قبل الإدارة والعاملين مما أدى إلى صعوبة منعها واكتشافها في ضوء مناهج التدقيق المستخدمة، إذ إن التدقيق الخارجي لا يوفر التأكيد المطلق بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية بسبب الاعتماد على التدقيق الاختباري توصل الباحث إلى توصيات عديدة منها ما يأتي :-

- ١- تبني نظام رقابة شامل من قبل الإدارات وتحديث وتطوير ذلك النظام باستمرار بما يحقق أهداف الوحدة ويؤدي إلى اكتشاف حالات التلاعب والمخالفات ومنع حدوثها أو الحد منها.
- ٢- تحديد مفهوم وتعريف للتلاعب والمخالفات من الجهات التشريعية وتحديد العقوبة لكل منهما، لكي تعمل الجهات التنفيذية على اتخاذ الإجراءات اللازمة في توجيه العقوبات المناسبة لردع القانمين بارتكاب التلاعب.

٣- الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة والحرص على تنفيذها من خلال الزيارات الميدانية للإدارات والفروع والأقسام لمعرفة سير الأعمال فيها ومدى التزامها.

الدراسات الاجنبية :

١- دراسة (Koonce , 1992)

تتضمن هذه الدراسة تجربتين لاكتشاف الحالات التي تجعل المدققين يقبلون بسبب معقول للخطأ مع احتمال أن يكون هذا السبب غير صحيح، عند قيامهم بإجراءات المراجعة التحليلية. ومعرفة مثل هذه الحالات مهم لأن كلاً من فعالية وكفاءة التدقيق سيكون مشكوك بها في حالة قيام المراجع بقبول مثل هذا السبب غير الصحيح للخطأ. وينقسم الأسباب إلى قسمين: أسباب الخطأ و أسباب عدم وجود خطأ، تظهر الطرق المختلفة التي من الممكن أن تجعل المدقق ا يقبل سبب غير صحيح وبما أنه من غير المرجح أن يزيد المراجعين من اختبارات التحقق التفصيلية إذا لم يكن هناك مؤشرات تدل على وجود أخطاء جوهرية أو أساسية (بل يحتمل أن يقلل من هذه الاختبارات) ففي هذه الحالة يكون احتمال اكتشاف الخطأ قليل. وهذه الدراسة تبحث في الحالات التي تقود إلى هذا النوع من الخطأ.

والهدف من هذه الدراسة هو تحديد ما إذا كان أثر التفسير العكسي سيحدث في مجال تزيد فيه احتمالات أن يحدث عكس التفسير بطريقة تلقائية، وبالتالي هذه الدراسة ستساعد في التعرف على الظروف الملازمة لأثر عكس التفسير.

موقع البحث الحاليين الدراسات السابقة

اتجهت هذه الدراسات السابقة إلى التوسع في الدراسة خلال مراحل عملية التدقيق حيث تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، معرفة اهم الأسس والمؤشرات الموضوعية التي يستند عليها المدقق الخارجي لتحديد الاجراءات والتي ستساهم في تحديد الأخطاء والتحريرات المادية والمحتمل حدوثها. وقد استفاد الباحث من هذه الدراسات السابقة في ما تميزت به هذه الدراسات من زيادة للتأصيل النظري وتقديرها خلال مراحل عملية التدقيق.

الفصل الثاني

المبحث الأول: مدخل في مهنة التدقيق

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية (Auditore) ومعناها يستمع إذ نشأت هذه المهنة منذ القدم خلال فترة الإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان حيث كانوا يتحققون عن طريق الاستماع إلى المدقق حول الإيرادات والمصروفات وكان التدقيق يشمل المراجعة الكاملة ونسبة ١٠٠% وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنهما وقد لخصت أهداف التدقيق بمقولة هو لأجل التأكد من نزاهة الأمانة الخاصة للمسؤولين .
(التميمي، ٢٠٠٦: ١٧)

وعرف التدقيق بشكل بدائي منذ أن بدء الفرد يزاول نشاطه لغرض إشباع حاجته وحاجات غيره وبرز الى الوجود بعد ظهور المحاسبة إذ لا يمكن تصور وجود تدقيق للحسابات إلا إذا كان هناك حسابات ومن هنا يمكن القول إن التدقيق والمحاسبة متلازمان وتطورت مهنة تدقيق الحسابات في بعض دول العالم عند ظهور فكرة انفصال الملكية عن الاداره وذلك لحاجة مالكي المنشأة الى رأي مهني عن مدى كفاية المنشأة في حسن استخدام موارده المتاحة. هنالك عدد كبير من التعاريف للتدقيق التي وضعتها المنظمات الدولية وعدد من المهتمين بمراقبة وتدقيق الحسابات التي نستعرض بعضها وكما يلي
عرف من قبل جمعية المحاسبة الأميركية (American Accounting Association) على انه "عملية منتظمة و منهجية (Systematic) لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والإحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق بين هذه النتائج والمعايير المعتمدة وإيصال نتائج التدقيق للأطراف المستفيدة . (O'reily et al; 1998 13)
وقد عرف بأنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الإحداث الاقتصادية وتقييمه بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج للأطراف .(المطارنة، ٢٠٠٩: ١٣)

• هناك عدة انواع للتدقيق واهمها:

أ- التدقيق الداخلي : هو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي تقوم بتدقيقها .اذ ان جميع المؤسسات (الشركات الكبيرة) تقوم بايجاد(اما برغبتها او بواسطة القوانين والتعليمات) ان يكون لديها قسم للرقابة الداخليه والذي يشمل فحص انشطه المؤسسه وتقديم تقريرحولها الى الاداره العليا اولجنة التدقيق الأجل مساعدة هذه الاداره للوصول الى اغراضها ويشمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط وتدقيق الرقابه واعطاء الاستشارات الضرورية المستويات الاداريه المختلفه.

ب- التدقيق الخارجي: هو فحص انتقادي ومحاييد للدفاتر وسجلات والبيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة. بهدف المصادقة على سلامه وانتظاميه الحسابات. فهذا التدقيق اجباري بالنسبه لبعض المؤسسات كشركات المساهمه (SPA). يقوم بمهمة التدقيق الخارجي هيئه خارجيه ومستقله من ادارة المؤسسه اي ان المدقق الخارجي لايربطه بالاداره اي عقد عمل بل يتقاضى اتعاب تبعا لنوعيه التدقيق المطلوب منه. ويمكن ان يكون التدقيق الخارجي قانوني محافظ الحسابات (او تقاعدي) الخبير المحاسبي. ويجب ان لايتبادر الى الازهان ان وجود مصلحه للتدقيق الداخلي في المؤسسه يعني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي مستقل فانعدام الحياد والاستقلاليه المطلقه في المدقق الداخلي الخاضع بالتبعيه لاداره ومن ثم يخدم اهدافها بينما يتوفر مبدأ الاستقلال في المدقق الخارجي. ولهذا يطلق التدقيق الخارجي بالتدقيق المحاييد او المستقل.

(جمعه، ٢٠٠٩ : ٤٩١)

٢-١-٢ التدقيق الخارجي

ان الغرض الرئيسي للتدقيق الخارجي هو ابداء الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية الناتجة عن النظام المحاسبي حيث لن يكون المدقق في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني في هذه التقارير إلا بعد ان يقوم بعمل كاف ليتأكد من انه ليس هناك أخطاء ارتكابية تؤدي الى عدم سلامة التقارير المالية ويعتبر هذا العمل ضروري ومن مهام المدقق الاساسية بغض النظر عن منشأ هذه الأخطاء فلا يستطيع المدقق الخارجي ان يخلي مسؤوليته من إجراء اختبارات يستطيع الاقتناع من خلاله بانه ليس هناك تلاعب حتى ولو كانت هذه الاختبارات ستأخذ منه وقتاً وتكلفة بسبب صعوبة اكتشاف هذه الأخطاء لان تخليه عن قيمة هذه المسؤولية سيقلل ابداء رأيه. (صحن، ١٩٨٧ : ١٢٩)

و يلعب التدقيق الخارجي دورا مهما في الاوساط الماليه والاوساط الحكوميه الاقتصاديه،المعلومات الماليه التي تعتمد عليها وتثق بها ضروريه لاي مجتمع والمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته.البنوك تتخذ قرارات اعطاء القروض والسلطات الضريبية يقوم باحتساب الدخل الخاضع لضريبة الدخل ومبلغ الضريبه ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة مبلغ التركات وضريبة الأثر في حالة الوفاء. كل هذه الامور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت او حضرت من قبل الاخرين.ولهذا نشأت الحاجه الى خدمة المدقق المستقل والمحاييد هذا الشخص المستقل والمحاييد سيقوم باعلام الاطراق الاخرى. ان كانت هذه المعلومات الماليه تمثل باعتدال او بوضوح ومن جميع جوانبها الماديه المركز المالي كما هو بتاريخ معين والنشاط للسنة أو الفتره المنتهيه لذلك.

أ- ادارة المشروع: تعتمد ادارة المشروع اعتمادا كلياً على البيانات المحاسبية والمالية في وضع الخطط ومراقبة الاداء وتقييمه.ومن هنا حرص على ان تكون تلك البيانات مدققة من قبل مدقق حسابات

محايد ومستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات كما يزيد درجة الاعتماد عليها. كذلك تستخدم ادارة المشروع البيانات الواردة بالقوائم المحاسبية والمالية والتي خضعت للتدقيق في اغراض التخطيط ورسم السياسات المستقلة واتخاذ القرارات.

ب- المستثمرون: يعتبر تقرير المدقق الخارجي اداة فعالة بالنسبة للمساهمين حيث يعتمدون عليه في ابقاء اعضاء مجلس الاداره أو سحب الثقة منهم واعادة انتخاب مجلس اداره اخر. اما المستثمرون الجدد فيعتمدون على القوائم الماليه المدققة لهم اكبر عائد ممكن.

ج- البنوك: تطلب المؤسسات على قروض من البنوك والمؤسسات المصرفيه. وقبل ان توافق هذه الاخيره على منح تلك القروض. فانها تقوم بتشخيص وتحليل الوضعيه الماليه للموسسه وتستفيد القوائم الماليه المصارف عليها وذلك لضمان قدرة هذه الوسسه على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحدده فتقرير المدقق الخارجي يساعد البنك في اتخاذ قرارات منح القروض والتسهيلات .

د- الهيئات الحكوميه: تعتمد بعض أجهزة الدولة كمصلحه الضرائب على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الاغراض مثل فرض الضرائب والرقابة ولا يمكن للدولة القيام بتلك الاغراض دون وجود بيانات مصادق عليها ومعتمده من قبل جهات محايدته ومستقلة. (جمعه، ٢٠٠٩: ٤٩٢)

٢-١-٣ أهداف التدقيق

هناك أهداف عديدة من اجل الحفاظ على صحة وسلامه البيانات المحاسبية وكذلك التقليل من فرص اكتشاف الأخطاء والغش ويمكن تحديد أهداف التدقيق على ما يلي:

- أ- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- ب- ابداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- ج- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش .
- د- تقليل فرص اكتشاف الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تخول دون ذلك.
- هـ- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة. (سلامه، ٢٠١١: ٢٥)

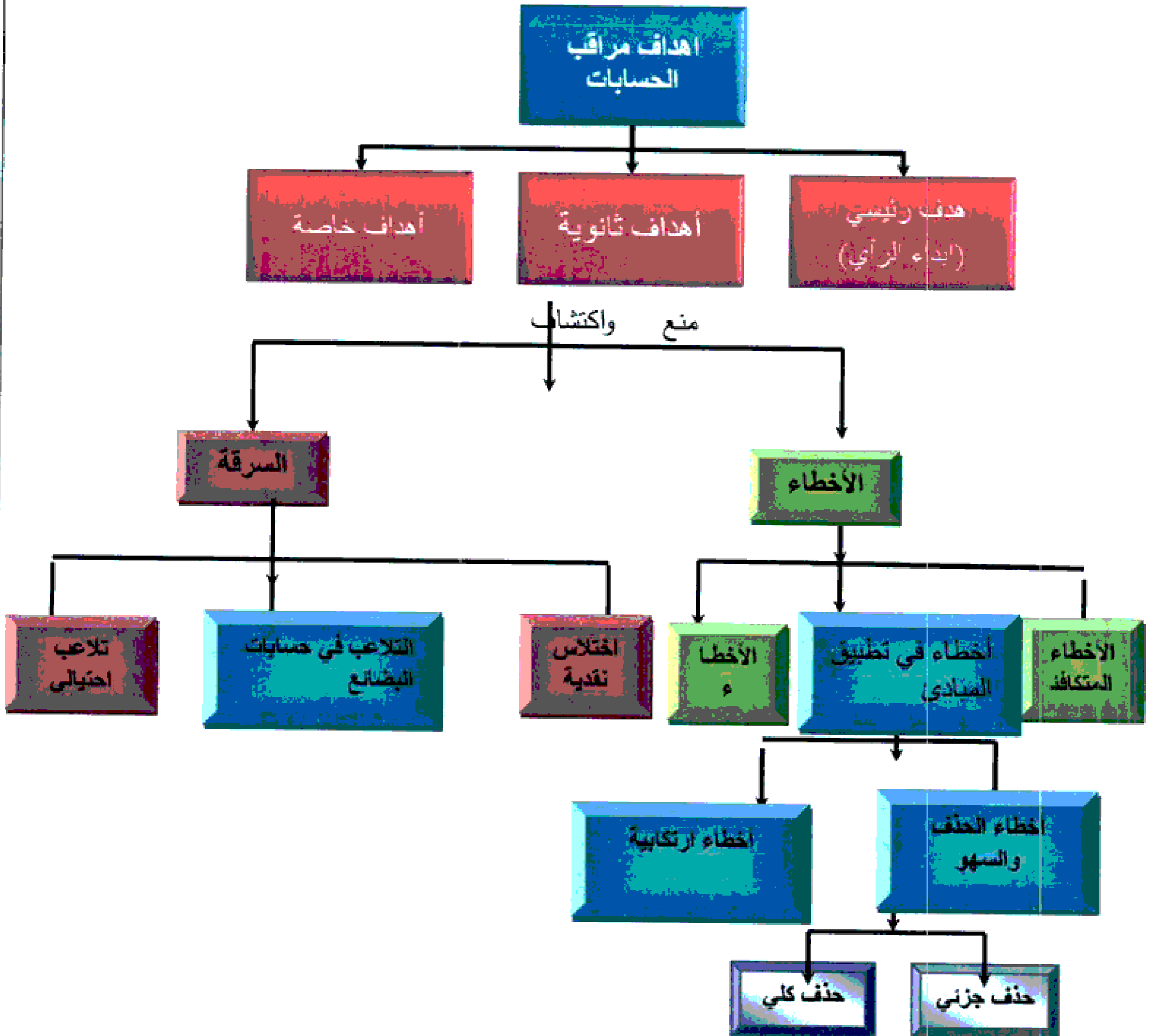
٢-١-٤ مراقب الحسابات

كانت ومازالت الأهداف الرئيسية لمهنة مراقب الحسابات تمثل إيجاد أشخاص مؤهلين للعمل بهدف حماية المال العام فلا بد من ترقية المهنة ورسالتها ولا بد من توفر مؤهلات ليس من السهولة الحصول عليها

ووفق المعايير وإن التطور في أهداف مراقب الحسابات يصاحبها تطور في الشركات نفسها وفي أعمالها ففي السابق عندما كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطاً وكان الهدف في ذلك الوقت هو اكتشاف الغش والخطأ والسرقة التي تتم من الموظفين. وقد عرف نظام ممارسة المهنة بأنه كل من يمارس مهنة مراقب الحسابات سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً مجاز بممارسة هذه المهنة بموجب هذا النظام. (نظام ممارسة مهنة المراقبة وتدقيق الحسابات العراقي) وبعدها أصبح لمراقب الحسابات أهداف رئيسية وثانوية وخاصة متمثلة (بأبداء الرأي، ومنع واكتشاف الأخطاء والسرقة) وكما مبين بالشكل التالي.

شكل (١)

أهداف مراقب الحسابات



(المطارنة، ٢٠٠٩ : ١٨)

حتى يستطيع مدقق الحسابات أداء عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي ان يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات ومسؤوليات وفقا لما تفضي به قواعد ومبادئ مدقق الحسابات من ناحية ولما جرى عليه العرف في مجال تدقيق الحسابات من ناحية أخرى .

• تتمثل حقوق مدقق الحسابات في المجالات والنواحي التالية وتعتبر الأساس في تحديد ما يجب ان يتمتع به من سلطات تساعد في انجاز برنامج يدقعه وتحقيق أهداف بدرجه عاليه من الفاعلية وكما يلي:

أ- حق طلب اي مستندات او دفاتر او سجلات او الإطلاع عليها للحصول على بيان معين او معلومة او تفسير نتيجة معينه، وحق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركه.
ب- حق طلب اي تقارير او استفسار معين حول عمليه معينه من مسؤول في الشركه في اي مستوى اداري لتوضيح امر ما لم يهل مدقق الحسابات الى تفسير مرضي له.

ج- من حق مدقق الحسابات فحص وتدقيق الحسابات المختلفه والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحيه و وقالها تفضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال مدقق الحسابات الحسابيه. الى جانب ذلك فحص وتدقيق المجموعه المستنديه من خلال مدقق الحسابات المستنديه .
(الوقاد ،١٠٥:٢٠١٠)

• واجبات مدقق الحسابات .

يتمثل فيما يجب ان يقوم مدقق الحسابات به من أعمال مختلفه لانجاز برنامج يدقعه على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال .ومن اهم هذه الواجبات ما يلي.

أ- يجب عليه ان يقوم بالفحص والتدقيق العفلي لحسابات الشركه ودفاتها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف اي اخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبه الشركه.

ب- يجب على مدقق الحسابات ان يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمه لمايلي:

١. معالجة وتصحيح الاخطاء التي تم اكتشافها .

٢. عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.

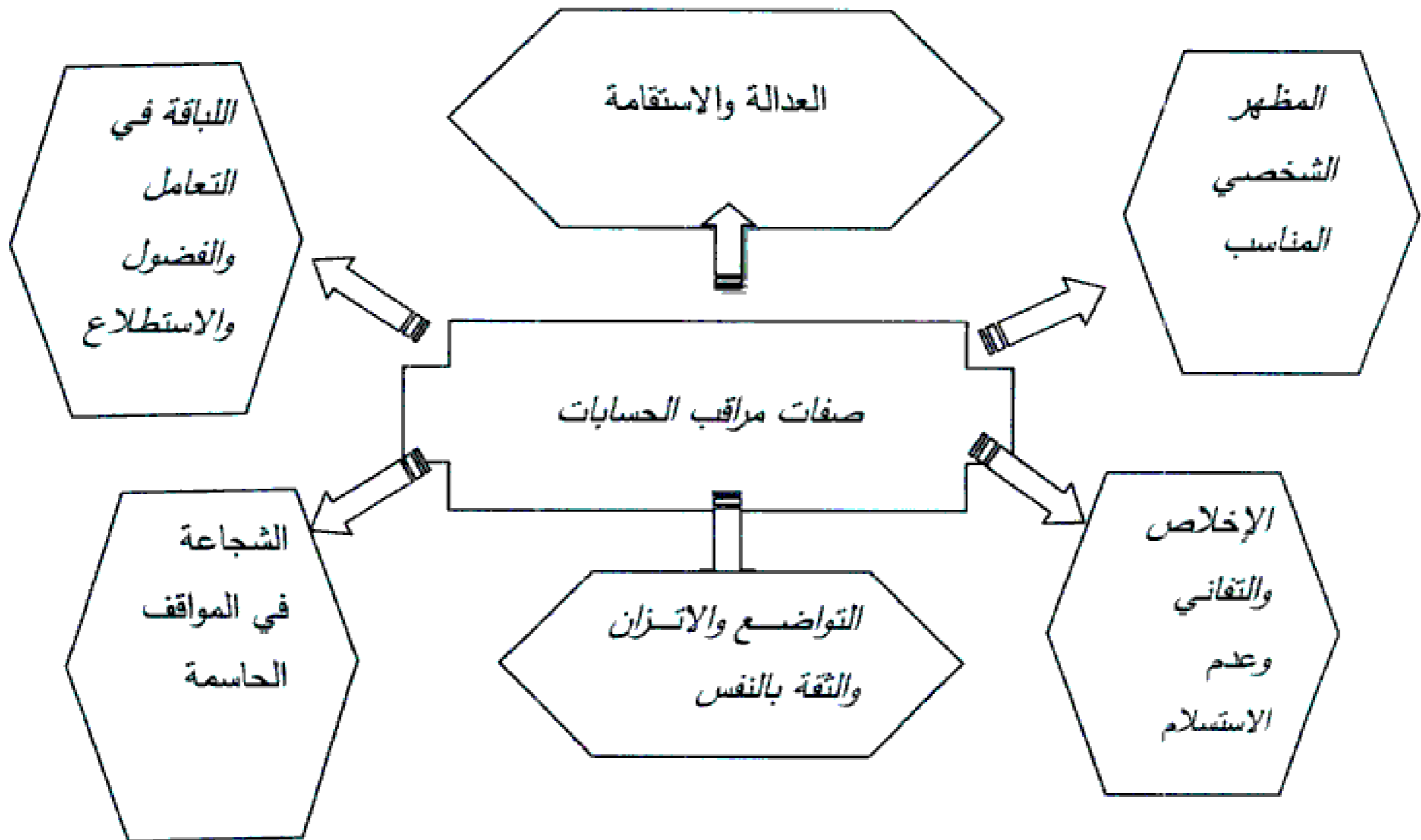
٣. حسن سير العمل في الأقسام وإدارات الشركه.

- ج- يجب على مدقق الحسابات ان يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات مدقق الحسابات بشكل ملائم وسليم ويعطي معظم عمليات الشركة.
- د- يجب على مدقق الحسابات فحص عناصر قائمة الدخل (اوح/الإرباح والخسائر) لتتحقق من انه يظهر النتيجة الحقيقيه لنشاط الشركة من إرباح وخسائر عن السنة المالية.
- هـ- يجب على مدقق الحسابات ان يحضر هو او احد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشته تقريره . (لوي ،٢٠١٠:ص١٠٦)

ويمكن تلخيص صفات مراقب الحسابات والسلبيات الواجب تجنبها من الجدول ادناه.

شكل (٢)

صفات مراقب الحسابات



الفصل الثاني

المبحث الثاني : معيار الأداء

أن عملية قياس وتقويم الأداء من الأمور البالغة الأهمية لأنها تعد من الوظائف الإدارية ذات الأهمية المعقدة لكونها تعد الوسيلة الهامة التي تنتشط الإدارات للعمل بحيوية وتساعد الرؤساء (المالكين) على متابعة وملاحظة أداء الإدارة بشكل مستمر ليتمكن بعدها أصحاب المصالح من تقويم أداء العمل المناط للإدارة . كما تعد عملية تقويم الأداء الوسيلة التي تحفز الإدارة للعمل بحيوية وكفاية لتظهر كمنتجة لأن تقويم الأداء لبعض الأمور المتعلقة بعمل الإدارة يصعب الحكم عليها نتيجة طبيعة العمل الذي يرتبط بالإنتاجية التي من الصعب تقويمها لا سيما الأعمال التي تركز وتعتمد على الطاقة الذهنية وهي الأعمال الإدارية بجميع أشكالها والبحوث عليها. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠١ : ٣٥)

ومفهوم المعيار :.يعني المعيار لغوياً نموذج متحقق لما ينبغي أن يكون عليه الشيء . فيقال عاير بين المكيالين أي أمتحنهما لمعرفة مدى تساويهما وعاير الميكال والميزان أي أمتحنه لمعرفة صحته ويمكن القول أن معايير الأداء هي مقاييس للأداء تحدد الأهداف وتوضح أساليب تحقيقها وتعتبر قواعد عامة متفقاً عليها تمثل مقاييس لا يجوز مخالفتها. (مسعد، ٢٠٠٤:ص١٢٠)

٢-٢-١ الأهداف الأساسية الفعالة لمعايير أداء

لكي تكون معايير أداء مهنة تدقيق الحسابات أكثر فعالية ينبغي أن تمكن من تحقيق الأهداف التالية :

- أ- أن تكون مرشداً ومعنياً يوضح أسلوب العمل وأهدافه .
- ب- أن تمد الممتهنيين بمعايير التقييم الذاتي للأداء بحيث تمكنه من أن يدقق نفسه بنفسه .
- ج- أن تكون مرشد القضاء في الحالات التي ينسب منها (النقصير) إلى أحد المدققين
- د- أن تكون مرشداً أومعياً للقائمين بالتدريس وللراغبين في دراسة المهنة
- هـ- أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره. (مسعد، ٢٠٠٤:١٢٥)
- و- تقويم الأداء للإدارة العليا (في ظل انفصال الملكية عن الإدارة) تبرز أهميتها من خلال ما تقدمها من صورة شاملة عن أداء الإدارة العليا للوحدات الاقتصادية مع تحديد

الأنحرافات وأسبابها الناتجة عن عدم تطبيق الخطة الموضوعية
(آدم واللوزي ، ٢٠٠٠ : ص ٢٠٠)

٢-٢-٣ مفهوم وتقويم الإداء

قياس الإداء تكمن أهميته لكونه يمثل الخطوة الأولى في عرض المعلومات للمستعملين الخارجيين للقوائم المالية في اختبار الأنظمة أو الأحداث وخصائصها المرتبطة في الوحدة الاقتصادية والملائمة لأحتياجات المستعملين بصفة خاصة. ويصف neely عملية قياس الإداء بأنها منظومة أو مجموعة من المقاييس تستعمل لتكميم فاعلية وكفاءة الأحداث . (neely and ET.AL : 1995 80) لذا فإن أهمية القياس تأتي من خلال ما توفره من معلومات ملائمة ذات مصداقية عالية والتي ينبغي أن تتصف بالموضوعية والثقة حتى يمكن أن نقدمها لمتخذي القرارات لاتخاذ القرارات الصحيحة . أن أساليب قياس الإداء يمكن أن تكون فعالة إذا ما توفرت بها مجموعة من العوامل منها (التكاليف/الوقت/الدقة/التنظيم) فكلما تمكن المدير المسؤول من إيجاد المشكلة بوقت مبكر كلما تمكن من اتخاذ القرارات اللازمة وبالسرية الممكنة وعدم الدقة في القياس تؤدي إلى وجود أخطاء في الإجراءات التصحيحية والمعلومات المستعملة في قياس الإداء ينبغي أن تجتمع ونوزع بشكل منتظم إذا أن الصعوبات التي تواجه عملية القياس يجب أن لا تقف حاجزاً في إجراء الأبحاث اللازمة للتصوير ووضع القواعد والأسس اللازمة للتطبيق العملي لأن القياس يعد بشكل عام حقائق لطمأنه الوحدات الاقتصادية عن أن إداء الإدارة يكون حسب المعيار المحدد ويعمل على أظهار نقاط الضعف في الوحدة ونقاط القوة ويعمل على الحد من الضعف في الإداء وتذليلها وتعزيز جوانب القوة. وعرف ديوان الرقابة المالية عملية تقويم الإداء بأنها الأقتراب أو التحقق من مدى تحقق الأهداف للتأكد من أستعمال المصادر المتوفرة أو المتاحة لوحدته ما بصورة اقتصادية وفعاليتها وكفاءة. (ديوان الرقابة المالية ، ١٩٩٥ : ١٣٤)

٢-٢-٤ أهمية وأهداف تقويم الإداء

يوفر تقويم الإداء مقياساً لمدى نجاح الوحدات الاقتصادية من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها إذا أن النجاح مقياس مركب يجمع بين الفاعلية والكفاءة ومن ثم فهو أشمل من أي منهما وفي كلتا الحالتين تستطيع الوحدة الاقتصادية أن تواصل البقاء

والاستمرار في العمل. يظهر قدرة الإدارة العليا على تنفيذ ما هو مخطط لها من أهداف من خلال مقارنة النتائج ومن ثم توجيه الإدارة العليا والجهات الساندة لها إلى المراكز المسؤولة التي تكون بحاجة إليها. من الجوانب المهمة لتقويم الإداء هو الترابط والعلاقات الأمامية والخلفية بين المشاريع إذا أن مخرجات مشروع هي مدخلات لمشروع آخر. لذا فإن تخلق أحدهما يؤثر في إنتاج الآخر وهنا تظهر أهمية تقويم الإداء لضمان إنجاز المخطط لتلك المشاريع. تزود المالكن بالوسائل التي تكمل قياس الإداء المتعلق بنشاط الوحدة الاقتصادية (الإدارة العليا) وبالتالي فإن قرارهم يركز على حقائق واقعية وموضوعية. الوقوف على مدى كفاءة استعمال الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق أكبر عائد بتكاليف أقل وبنوعية جيدة. ومما تقدم يتبين بأن عملية تقويم الإداء تقدم تصوراً عاماً للمالكن عن إداء الإدارة ومما يساعد المالكن على إجراء رقابة تقويمية شاملة لكي تساعد الإدارة على الأرتقاء والتقدم نحو الأفضل. (الحسيني ، ٢٠٠٠ ، ٢٣٣)

الفصل الثاني
المبحث الثالث
الفساد الإداري والمالي

٢-٣-١ الفساد الإداري والمالي

يعد الفساد المالي والإداري ظاهرة عالمية تشمل مختلف البلدان حيث لا يوجد مجتمع خال تماماً من الفساد ولا توجد حكومة نظيفة من الفساد في كل المجتمعات لكن الأختلاف هو في مستوى الفساد مجتمع لآخر . فالفساد هو جزء من الطبيعة البشرية مجذور الخير والشر موجود في الإنسان وقد يتغلب نوازع الخير في البعض فيما يتغلب نوازع الشر عند البعض الأخر ولا بد من القول بأن ظاهرة الفساد ليست وليدة اليوم بل إنها موجودة منذ وجود الإنسان لكنها تتزايد وتتسع بشكل خاص في ظل الحروب وتدهور الحالة الاقتصادية والمعيشية وفي ظل الصراعات التي تحصل في المجتمعات .

ويمكن تعريف الفساد على انه استغلال المنصب العام لغرض تحقيق مكاسب شخصية مثل الرشوة والعمولة والابتزاز ويعنى اخر هو استغلال المنصب العام لتحقيق ربح مالي يتم الحصول عليه من خلال تقديم خدمة او عرض عقود للمشتريات الحكومية والخدمات الحكومية لو افشاء معلومات عن تلك العقود وغيرها من الممارسات .
(العليان ، ٢٠١٢ : ١)

اما التعريف الاصطلاحي في الفساد حسب رأي شكولنكوف في نطاقه العريض على انه إساءة استعمال واستغلال الصلاحيات الممنوحة الى شخص ما بهدف تحقيق مكاسب شخصية (شكولنكوف، ٢٠٠٥ : ٨)

يمكن تعريف الفساد الإداري :- هو النشاطات التي تتم داخل جهاز اداري حكومي التي تؤدي فعلاً الى حرق ذلك الجهاز عن هدفه الرسمي الذي يمثل طلبات الجمهور والمصلحة العامة لصالح لهداف خاصة سواء كان ذلك بصيغة متجددة ومستمرة ام لا وسواء كان ذلك بأسلوب فردي ام جماعي منظم . (عبد الباقي، ١٩٩٠ : ٨٧)

تتجلى اشكال ومظاهر الفساد الإداري بالآتي :-

أ- الأخطاء العمدية

هي تلك الأخطاء التي ترتكب عن قصد أو تصميم سابق بقصد الغش والاختلاس أو لتغطية غش أو اختلاس أو بقصد إخفاء حقيقة الوحدة الاقتصادية عن طريق التلاعب بالبيانات المتضمنة في القوائم المالية والحسابات الختامية وهذا النوع من الأخطاء يسمى غشاً. (عبدالله ، ٢٠٠٤ : ٢٧)

ب- الرشوة

عرفت الرشوة بقانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ في المادة ٣٠٧ بأنها كل موظف أو مكلف بخدمة عامة أو قيل لنفسه أو لغيره عطية أو منفعة أو وعد بشيء من ذلك لإدعاء عمل من أعمال وظيفة أو الامتناع عنه أو الاخلال بالوظيفة العامة يغاقب بالسجن مدة لا تزيد على عشر سنوات أو بالحبس أو الغرامة معاً وعلى وفق استراتيجية مكافحة الفساد (wypa) يمكن ان تعرف في طلب أي شيء ذي قيمة لأجل التأثير في شخص لتأدية أو الامتناع عن تأدية وإنجاز واجبه . (القيس، ٢٠٠٧ : ٤٦)

ج- التلاعب

التلاعب في الحسابات فالقصد منه اظهار الوضع المال في الميزانية العمومية على غير حقيقة وإظهار نتيجة اعمال الوحدة الاقتصادية على غير حقيقتها أو كليهما . (توفيق، ١٩٨٨ : ٤)

د- التزوير

هو ارتكاب خطأ متعمد عن طريق تحريف البيانات والأرقام أو التواريخ أو المصطلحات . (هرمز، ١٩٩٣ : ٤)

هـ- غسل الأموال

هو قبول ودائع الأموال المستمدة من عمل غير مشروع أو اجرامي وذلك بأخفاء مصدر تلك الأموال أو التستر عليها أو مساعدة أي شخص يعد فاعلاً أو شريكاً في ذلك العمل على الأفلات من النتائج القانونية. (الموسوي ، ٢٠٠٥ : ٣٣)

٢-٣-٣ أسباب أنتشار الفساد

- أ- الحروب والصراعات والحصار: فالحروب والصراعات التي تنشأ في المجتمعات سواء السياسية منها أو الاجتماعية أو الدينية تترك أثارها في تفشي الفساد في المجتمع .
 - ب- أنعدام العدالة الاجتماعية: عمد الكثير الى إعطاء ضميرة الأخلاقي أجازة وغيرها من الحالات الذي أدت الى أشاعه الفساد .
 - ت- غياب المحاسبة والشفافيه: يقال حينما تغيب المحاسبة والشفافية يحل الفساد والعكس صحيح. لذا فإن غياب المحاسبة والشفافية هو أحد الأسباب الرئيسية لظهور وأدامه الفساد.
- (نضال الغلبان، ٢٠١١: ٢)

٢-٣-٤ أنواع الفساد

من خلال مجموعة من التعاريف المختلفة للفساد نجد أن الفساد له عدد من الأنواع والمسميات والتصنيفات إذ يساعد تصنيف الفساد الى اكتشاف الحلول المناسبة لمعالجة والحد من أثاره المختلفة ويمكن أجمال بعض من تصنيفات الفساد.

أ- الفساد الصغير small corruption:

هو السلوك الذي يمارسه موظفو الخدمة العامة بتقاضيه مبلغ جانبي من خلال رشوي صغيرة من الجمهور لتسجيل معاملاتهم. ومنجبه أخرى لأعانة أنفسهم بزيادة مصادر دخلهم.

ب- الفساد الكبير large corruption:

هو الفساد الذي ينفذ الى أعلى المستويات الحكومية مما يؤدي الى فقدان الثقة بحكم جيد أذ يمثل هذا النوع أشكالاً من التورط لعناصر السلطة من خلال سرقة أو تهريب مبالغ ضخمة من العملة أو القبول باتفاقيات مع أطراف أخرى من الخارج. وتعتبر الصفقات الكبرى في العالم المقاولات أو تجارة السلاح أو الحصول على توكيلات تجاربه أو التعاقد على شراء منتجات غير مطابقه للمواصفات ويصعب تشخيص هذا النوع طالما هناك قطاعات من المجتمع يمكن أن تحقق مكاسب أنيه أو عندما يدعي بأن مردودات مستقبليه قد لا ترى أثارها.

(مزاحم، ٢٠٠٦: ١٢)

ج- الفساد العرضي Accidental Corruption

هو السلوك الذي يمارسه موظفوا الخدمة العامة على شكل رشوة او تصرفات غير قانونية بشكل استثنائي ومحدود. اذ ان القاعدة العامة هي ممارسة السلوك الصادق والتعامل النزيه في

إدارة الخدمة وبالتالي يعد الفساد هنا حالة عرضية زائلة.
(الخاقاني، مصدر سابق، 2008 : 14) ويتسم هذا الفساد بالرشوة الصغيرة التي يمارسها صغار الموظفين أو أفراد انتهازيون أو فئات صغيرة وقد يكون هذا الفساد مكلفاً إلى حد ما إلا أنه يمكن التحكم من خلال الإرادة السياسية القوية لإنهاء هذا الفساد. (الذهبي، 2007 : 68)

د- الفساد المنظم organized

هو فساد منظم يمارس على مستوى كبار الموظفين وكثير ما يدر هذا النوع من الفساد وفيراً ويكون عادة موضوع فضائح عامة ويختلف باختفاء من يمارسه .
(مصدر سابق، 2007 : 68)

هـ- الفساد المؤسسي organizational corruption

إذا كانت مؤسسات الدولة أو الشركات الخاصة هشة وغير مؤطرة بسلوكيات أخلاقية جيدة ومسؤولة فإن المسؤولين فيها يمكن أن يمارسوا مختلف أشكال الفساد من نهب وسلب ولصوصية . (الغالبي، 2005 : 358)

و- وسائل مكافحة الفساد

من الجدير بالذكر أنه لا توجد صيغة سحرية سريعة لكبح جماح الفساد لكن هناك أساليب عديدة ينبغي اتخاذها لمحاربة الفساد هي :-

1. محارب الفقر الذي يعد أحد أسباب الفساد وذلك نتيجة له والسعي لتحقيق العدالة الاجتماعية قدر المستطاع.
 2. إصلاح النفس البشرية كأداة لمكافحة الفساد وصيانتها من كل مظاهر الانحراف وترويض النفس على طاعة الله ومحاسبة النفس .
 3. وضع وتطبيق قوانين صارمة لمنع هدر المال العام وأنشاء أجهزة أمنية تراقب التصرف بالاموال العامة ومحاسبه المقصرين بكل جديده.
 4. إعادة النظر بالحصانه الوظيفيه التي يمارسها رؤساء الدوائر في حمايه موظفيهم مما يجعل ذلك حجر عثره في الجهود الراميه لمكافحة الفساد.
 5. تفعيل دور المنظمات المجتمع المدني في مكافحة الفساد من خلال ترسيخ مفاهيم الاستقامه والنزاهه والانضباط السلوكي.سواء في المجال الوظيفي العام أوالخاص وفي مجال السلوك الاجتماعي.
- (نضال العليان، 2011 : 3)

الفصل الثالث الجانب العملي

تعتمد عملية تدقيق الحسابات على المجهود الذهني بصفة أساسية وبترتب على ذلك خضوع عملية التدقيق لقدر كبير من التقدير الشخصي الذي قد يلجأ إليه مراقب الحسابات في عمله ويصدر حكمه بناءً عليه وان كان هذا الأسلوب له مميزات من حيث المرونة وأتاحه الفرصة وتحمل المسؤولية ولقد تسبب اعتقاد مستعملي التقارير المالية في تقرير مراقب الحسابات غير المتحفظ كونه لا يشير إلى احتمالات وجود مشاكل جوهرية تواجه الجهات الخاضعة للرقابة التي صدر التقرير بشأنها والتي قد تؤثر على ديمومتها في الأجل القريب إلى الشك في مصداقية مراقبي الحسابات وتزايد عدم الثقة فيما يبذونه من آراء ومن أجل الوصول إلى معرفة مدى قدره الشركة عينه البحث بأعداد القوائم المالية ومعرفة مدى تلاءم هذه القوائم مع المتطلبات العامة للتدقيق الدولية والقواعد المحلية والأنظمة والقوانين العراقية ومن ثم يتم إجراء الدراسة التحليلية للبيانات المالية لا حدى شركات القطاع الصناعي والمدققة من مراقبي حسابات لسنوات (٢٠١٠، ٢٠١١).

شركة بغداد للمشروبات الغازية مساهمة - خاصة:

• أسست شركة بغداد للمشروبات الغازية سنة ١٩٨٩م وفق قانون الشركات رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٣ وتعديلاته برأس مال قدره (٧٠) مليون دينار وان النشاط الرئيسي هو إنتاج المشروبات الغازية .

• عملت على تأسيس المعامل والمصانع لإنتاج المشروبات الغازية والمعدنية على اختلافها وإقامة مشاريع أخرى مكملة وفقاً للأساليب الحديثة مراعية بذلك قانون الاستثمار الصناعي رقم ١٥ لسنة ١٩٨٢ م وقانون الشركات رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٣م وتعديلاته.

• وفيما يلي عرض للقوائم المالية للشركة:

الميزانية العامة كما في ٣١/ كانون الأول/ ٢٠٠٩، ٢٠١٠، ٢٠١١م

البيان	٢٠١٠ دينار	٢٠١١ دينار
<u>الموجودات</u>		
<u>الموجودات الثابتة</u>		
الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	٨٢١٥٠٥٥٨٠٢٦	٧٧١٧٤٣٢٨١٩٢
النفقات الايرادية المؤجلة	١٥٤٨٣٠٨١١٤	١٤٣٢١٩٩١١٤
مشروعات تحت التنفيذ	٧١١٣٥٣٦٦٤٢	٤٧٥٧٢٩٠١٧٢
استثمارات مالية طويلة الأجل	٤١١٨٨١٣١	٤١١٨٨١٣١

٨٣٤.٥٠٠.٥٦.٩	٩.٨٥٣٥٩.٩١٣	مجموع الموجودات الثابتة
		<u>الموجودات المتداولة</u>
٤٨٣١٩١.٧.٩٣	٤١٥٨٢٣٣٥٤.٩	المخزون بالكلفة
١٨٤٢٥.٥.٧	١٨٦٦٦٩٤٧٨	اعتماد مستندية
٩٦٢٥٧٢.٢٧٥	٨٨٤٥٥.٨٩٤٦	المدينون
١١٩٦.٧٤٩١٤٤	٨٥٢.٧٦٧٣٥	النقد
٧.٠٨٩٨٢٧.١٩	٥٩١٤.٥٩.٥٦٨	مجموع الموجودات المتداولة
١٥٣٤٩٤٨٣٢٦٢٨	١٤٩٩٩٤١٨١٤٨١	مجموع الموجودات
		<u>مصادر التمويل</u>
		<u>مصادر التمويل طويلة الأجل</u>
١٢٥.٠.٠.٠.٠.٠.٠.٠.٠	١٢٥.٠.٠.٠.٠.٠.٠.٠.٠	رأس المال الاسمي المدفوع
٢٥١٧٥١٤٢١٩٨	٢١٥٣٨٤٥٨٢.٩	الاحتياطيات
١٥.١٧٥١٤٢١٩٨	١٤٦٥٣٨٤٥٨٢.٩	مجموع مصادر التمويل طويلة الأجل
		<u>مصادر التمويل قصيرة الأجل</u>
١١٧٥٣١٧٥٢.٠	١٥٦٥١٨٥٥٢.٠	تخصيصات قصيرة الأجل
-----	-----	قروض مستلمة قصيرة الأجل
-----	-----	المصارف الدائنة
٢١٤٤٣٧٢٩١.٠	١٨٩.٥٣٧٧٥٢	الدائنون
٣٣١٩٦٩.٤٣.٠	٣٤٥٥٧٢٣٢٧٢	مجموع مصادر التمويل قصيرة الأجل
١٥٣٤٩٤٨٣٢٦٢٨	١٤٩٩٩٤١٨١٤٨١	مجموع مصادر التمويل

كشف العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الأول/٢٠٠٩، ٢٠١٠، ٢٠١١م

٢٠١١	٢٠١٠	البيان
دينار	دينار	
		<u>الإيرادات الجارية</u>
١٩٦١٨.٠١٩٧٤٤	١٧١٤١٤٩٦٤٩١٩	إيراد النشاط الجاري
١٩٦١٨.٠١٩٧٤٤	١٧١٤١٤٩٦٤٩١٩	مجموع إيرادات النشاط الجاري
		<u>المصروفات الجارية</u>
١٤٣١٤٩٣٧٦٧٣	١٢٦٦.٧٧٨٨٦٤	الرواتب والأجور
١٦٩٦٦٥٦٥٥٩.٤	١٣٧٥٨٥٣٨٨٦٦٩	المستلزمات السلعية

٦٤١٦٤٢٤٣.٩	٥١٨٢٩٧٣.١٥	المستلزمات الخدمية
٣٩٣١٣٦٥٣	١١٨٤٨٩٥٩٥١	فوائد وإيجار أراضي مدينة
٨٤٩٥١٦٩٢٩٥	٨٨٧٤٨٦٩.٩٤	الاندثارات
٧.٠٠٠	٥.٤١٢٢٥.٠	الضرائب والرسوم
١.٥٧٨٤٢.٠٠٠	٣٩٢٢٩٧٩٩١.٠	مشتريات بغرض البيع
١٩٩٩٨٩٤١٢٨٣٤	١٦٩٤٦٢٢٩٧٧٥٣	مجموع المصروفات الجارية
٣٨.٩٣٩٣.٩.٠	١٩٥٢٦٦٧١٦٦	فائض العمليات الجارية
-----	-----	فوائد دائنة
-----	-----	إيرادات إعانات
٧٧٧.٦٧١.٢.٠	٥٥٧٤٨٨٣٤٣٢	الإيرادات الأخرى
٧٧٧.٦٧١.٢.٠	٥٥٧٤٨٨٣٤٣٢	مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى تنزل: المصروفات التحويلية والأخرى
٦١.٧٤٩٨	١٧٨٣٢٣٤٩	المصروفات التحويلية
٣١٥٩٧٢١٣٧	٢٤٤١٦٧٥١	المصروفات سنوات سابقه
٣٢٢.٧٩٦٣٥	٤٢٢٤٩١.٠٠	مجموع المصروفات التحويلية والأخرى
٣٦٣٩١٩٨٢٩٥	٧٤٨٥٣.١٤٩٨	الفائض القابل للتوزيع
٢٥٧٣٥١.٠٠٠	٦٤٧٢١٩.٠٠٠	حصة الضريبة
١٣٣٥٨.٧٧٨٢	١٣٣٥٨.٧٧٨٢	إطفاء عجز
٥٦٨١١٩٩٧	١٨١٥٤٧٤٦٧	احتياطي إلزامي
٩.٩٧٩٩٥٧٣	١٨٧١٣٢٥٣٧٥	احتياطي توسعات
١.٧٩٤٢٧٩٤٣	٣٤٤٩٤.١٨٧٤	الفائض المتراكم (إرباح غير موزعه)
٣٦٣٩١٩٨٢٩٥	٧٤٨٥٣.١٤٩٨	فائض عجز النشاط

كشف التدفق النقدي للسنوات / ٢٠١١، ٢٠١٠، ٢٠٠٩ م

٢٠١١ دينار	٢٠١٠ دينار	التفاصيل
١٤٨٩٢٧٧١.٥	١٣٥١٤٧١٧٢	دفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
١٦٩٣٨.٢٩٩١	١٢٦٢.١٢٢٥٧٦	لدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
-----	١.٠٨١٩٧.٧.١٣	لدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
٣٤٣٤٦٧٢٤.٩	٥٨٢.٠٣٣١.٧	صافي التدفق النقدي
٨٥٢٦.٧٦٧٣٥	٢٧.٦.٤٣٦٢٨	رصيد النقد في ١ / ١
١١٩٦.٧٤٩١٤٤	٨٥٢٦.٧٦٧٣٥	رصيد النقد في ١٢ / ٣١

ومن دراسة القوائم المالية للشركة تبين ما يلي :

عدم قيام الشركة بالإفصاح بالقوائم المالية بصورة متكاملة عن بعض بنودها وكما يلي :

● مشروعات تحت التنفيذ: تم الإفصاح في كشف ملحق بالقوائم المالية المسمى كشف المشروعات تحت التنفيذ عن أنواع تلك المشروعات والكلف الفعلية لغاية تأريخ الميزانية اذ لم يتم الإفصاح عن الكلف الإجمالية التقديرية وطريقة التنفيذ وهذا لا يتفق مع الفقرة ٣/ ملحق للقاعدة المحاسبية رقم (٦) الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية.

● كشف التدفق النقدي :

كشف التدفق النقدي يتم أعداد كشف التدفق النقدي يتفق مع الفقرة (١) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (٧) الذي يلزم المنشأة بتقديم كشف التدفق النقدي كجزء مكمل للبيانات المالية للفترة التي قدمت عنها القوائم المالية وتم الإفصاح عن مكونات النقد وهذا ينطبق مع الفقرة (٣٥) من القاعدة المحاسبية رقم (٧) الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية .

إضافة الى ما ذكر اعلاه لم تقم الشركة بمايلي:

أ- فصل الحسابات المصرفية المفتوحة بعملات أجنبية والإفصاح عنها في صلب الميزانية وسعر الصرف المعتمد في تحويلها .

ب- أعداد كشف مقارنة لبعض الأرقام والمؤشرات المهمة لمدة خمس سنوات وفقاً لما جاء بالفقرة رقم (٢٥) من القاعدة المحاسبية رقم (٦) لسنة ١٩٩٥ والصادرة من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية التي تنص على أنه (ينبغي أعداد كشف مقارنة لبعض الأرقام والمؤشرات المهمة لمدة خمس سنوات في الأقل ومن بين محتوياته (صافي المبيعات ، رأسمال المدفوع ، حقوق الملكية صافي الدخل أو الخسارة السنوية ، مجموع الموجودات الثابتة ، المخزون ، السيولة النقدي.

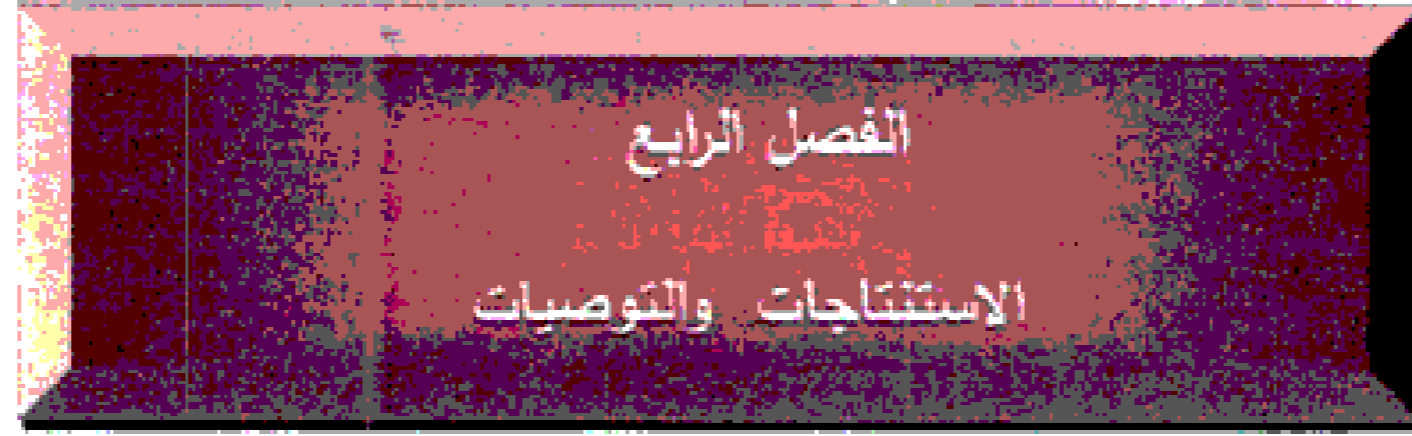
نسبة الزيادة في أرباح الشرك

إرباح الشركة لسنوات (٢٠١١، ٢٠١٠) م الف دينار وكلما يلي:

البيان	٢٠١٠	٢٠١١
إرباح الشركة	٧,٤٨٥,٣٠١	٣,٦٣٩,١٩٨
نسبة الزيادة نسبة إلى سنة الأساس	-	(٤٨) %

من الملفت للنظر هناك انخفاض بنسبه تتجاوز (٤٨%) من الأرباح لسنة ٢٠١١ م عن سنة ٢٠١٠ والتي تعتبر سنة الأساس وقد بررت الشركة عدد من الأسباب لانخفاض الأرباح منها انقطاع التيار الكهربائي الازدحامات المرورية لوصول المواد وارتفاع تكاليف الايدي العاملة ومن هنا يترتب على مراقب الحسابات الأخذ.

- وهنا يمكن القول كل ما تم ذكره أعلاه يعتبر مخالفة بحد ذاته ويجب الوقوف عندها لمعرفة حالات التي قد تؤدي بصورة او بأخرى الى هدر المال العام من خلال التهرب من الضرائب وعدم الالتزام بالقوانين والتعليمات وفي حالة عدم الأخذ بها او تجاهلها يؤثر بصورة كبيرة في جوده الأداء المهني لحالات تقييم الأداء للوحدات للحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي وهذا يعتبر إثبات للفرضية البحث



الاستنتاجات

في ضوء إعداد الدراسات النظرية والعملية التي تمت في هذا البحث فقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات التي يمكن إيجازها بالآتي:

- ١- وجود حاجة ماسة لاختيار الطريقة المناسبة التي يقوم بها المدققين لمعرفة عن الأخطاء في القوائم المالية .
- ٢- صعوبة قياس أداء المدققين لعدم وجود معايير لقياس الأداء لمعظم مهمات التدقيق لذلك فإن أحكام المدققين يتم استخدامها كبديل لقياس الأداء .
- ٣- ضعف الإجراءات الرادعة على الأفراد والإدارات الحكومية المتجاوزة على الأموال العامة نتيجة المحاباة والمصالح السياسية.
- ٤- عدم الاهتمام بقسم التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية ومنحه الاستقلال المناسب لأداء أعماله بدقة وموضوعية.

التوصيات

- ١- ضرورة وضع دراسات سلوكية في التدقيق حديثة مترجمة إلى اللغة العربية ، لتسهيل هذا النوع من الأبحاث وإثراء المكتبة العربية بالمعلومات المهمة للمهنة.
- ٢- إقامة دورات متخصصة ومستمرة ، ولقاءات للمدققين بمكاتب التدقيق من قبل المحاسبين القانونيين وذلك بهدف تنمية قدراتهم ومعلوماتهم المتعلقة بأساليب تحليل البيانات والإجراءات التحليلية لزيادة مقدرتهم على أداء عملهم بكفاءة وفعالية .
- ٣- فصل الصلاحيات والمسؤوليات بين الوظائف الإدارية والعناوين الوظيفية لمنع ارتكاب التلاعب والمخالفات ووضع إجراءات رادعة لمن يثبت تورطه بالفساد والاهمال المتعمد
- ٤- الاهتمام بالتدقيق الداخلي في الوحدات من خلال منحها الاستقلال الكامل حتى يستطيع اعضائها أداء عملهم بموضوعية كامل

المصادر العربية .

أ- القران الكريم .

ب- الكتب العربية :

- ١- الداھري ، عبد الوھاب مطر ، " تقييم المشاريع ودراسات الجدوى الاقتصادية " ، دار الحكمة للطباعة والنشر ، بغداد ، ١٩٩١
- ٢- ادم ، يوحنا عبد ، اللوزي سليمان ، " دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم كفاءة الاداء للمنظمات " ، دار المسير للنشر ، عمان ، ٢٠٠٠
- ٣- الحسيني ، فلاح ، " الادارة الاستراتيجية " ، الطبعة الاولى ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان - الاردن ٢٠٠٠ .
- ٤- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، " المحاسبة الادارية : المفاهيم الاساسية بموجب المنهاج الدولي الذي اقره مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية (Lunctad) " ، دار الشمس ، عمان ، ٢٠٠١ .
- ٥- الغالبي.ظاھر محسن، والعامري.صالح مهدي "المسؤولية الاجتماعية واخلاقيات الأعمال ، دار وائل للنشر والتوزيع عمان- الاردن ٢٠٠٥ .
- ٦- التميمي، هادي " مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية " دار وائل لنشر والتوزيع الطبعة الثالثة عمان - الأردن (٢٠٠٦)
- ٧- المطارنة ، غسان فلاح "تدقيق الحسابات المعاصر" دار المسيرة لنشر والتوزيع الطبعة الثانية عمان -الأردن (٢٠٠٩) .
- ٨- جمعه ، احمد- حلمي "التدقيق والتأكد الحديث " دار صفا لنشر والتوزيع عمان- الاردن ٢٠٠٩ .
- ٩- ياسين ، سعد غالب ، " الادارة الاستراتيجية " ، دار اليازوري للنشر ، عمان- الاردن ١٩٩٨ .
- ١٠- لؤي محمد وديان "تدقيق الحسابات " الطبعة الاولى عمان ٢٠١٠ مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- ١١- سامي محمد الوقاد"تدقيق الحسابات "،الطبعة الاولى عمان - الاردن ٢٠١٠ مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

١٢- رأفت سلامة "علم تدقيق الحسابات" دار المسيره لنشر والتوزيع الطبعة الاولى عمان-

الاردن ٢٠١١

١٣- صحن ، عبد الفتاح "اصول المراجعة" ، مؤسسه شباب الجامعة للنشر والتوزيع الإسكندرية،

مصر (١٩٨٩)

١٤- عبد الباقي ، احمد ، (دور الرقابة الخارجية في الحد من حالات الفساد الاداري) ، دبلوم

مراقب حسابات ، كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد ، ١٩٩٧

١٥- عبدالله ، خالد أمين "علم تدقيق الحسابات" الناحية النظرية ، دار وأئل للنشر

والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن 2004

١٦- عبد الرحيم ، علي ، والعدلي ، يوسف ، والعظمة محمد ، " اساسيات التكاليف

والمحاسبة الادارية " ذات السلاسل ، الكويت ، ١٩٩٠

ج- الرسائل والأطاريح الجامعية.

١- الموسوي ، الهام عطا "أثر الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري" شهادة المحاسبة

القانونية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد 2005.

٢- القيس ، أبناس عبدالرحمن " دور إجراءات التدقيق في محاربه الفساد الإداري والمالي " شهادة

المحاسبه القانونيه ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين 2007.

٣- الذهبي ، قاسم ناصر "أثر نظام الرقابة الداخليه في الحد من ظاهرة الفساد الإداري شهادة المحاسبة

القانونيه، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين 2007.

٤- الخاقاني ، حسين جابر "الفساد الاقتصادي وأثره على عملية التنمية الاقتصادية في البلدان

الناميه" أطروحة دكتوراه فلسفه في العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد 2008.

٥- العبيدي ، خالد جمعة حمزة حسين ، المسألة العامة أداة للحد من ظاهرة التجاوز على المال العام

في مؤسسات الدولة المختلفة ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد -

٢٠٠٧.

٦- كاظم ، لوي تقي ، دور أجهزة الرقابة ومسؤوليتها في منع واكتشاف التلاعب والمخالفات ، المعهد

العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد - ٢٠٠٨ .

٧- توفيق ، تغريد عايد" دراسه لبعض حالات الأختلاس والتزوير والوسائل الكفيله للحد منها " دبلوم

عالي مراقبه الحسابات كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد 1988

د- القوانين والأنظمة والتعليمات والوثائق الرسمية:

١- البيانات المالية السنوية وتقارير مراقبي الحسابات للشركات عينة الدراسة للسنوات (٢٠١٠، ٢٠١١)

٢- قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧.

٣- نظام ممارسة مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات رقم ٣ لسنة ١٩٩٩.

و- البحوث والدراسات والنشرات.

أ- ديوان الرقابة المالية " تقويم الاداء للمشروعات الاستثمارية العامة"، تقرير مقدم في الدورة الخامسة للجمعية العامة للمجالس الرقابة العربية ، بيروت ، ١٩٩٥

ب- ماهر مزاحم ، الفساد الإداري والمالي في المؤسسات الخدمية المؤتمر العلمي الثاني ، جامعة بغداد ، مركز بحوث السوق 2006.

ج- نضال العليان ، الفساد الإداري والمالي في العراق وأثاره الاقتصادية ، جريدة النهار (البغدادية) 2012.

د- شكولنكوف "مكافحة الفساد متطورات وحلول القطاع الخاص" إصدارات مركز المشروعات الدولية 2005.

المصادر الأجنبية

1--Cohen, J&Kida, T, "The Impact of Analytical Review Result, Internal Control Reliability, and Experience on Auditors' use of Analytical Review", Journal of Accounting Research, vol.27, 1989.

2- O`reilly , Vincent M. & McDonnell ,Patrick J. & Wino grad , Barry N & Gerson ,James S. & Jaenicke , Henry R. ; Montgomery`s Auditin 12th edition , Join Wiley & Sons ,Inc. , Canada .1998.

مواقع الشبكة الدولية للانترنت .

١. موقع عراق الغد على شبكة الأنترنت ليوم 201226 مقالة بعنوان (الفساد في

العراق...الشفافية غائبه والكبار .