



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة القادسية
كلية الادارة والاقتصاد
قسم المالية المصرفية

جودة التدريسي وأعكاسها في مكافحة الفساد المالي

قدمت هذا البحث استكمالاً لنيل شهادة البكالوريوس في
قسم المالية المصرفية

من قبل الطالبة

فهد سوالدي

بإشراف الاستاذه . م
هناه جاسم

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
نَحْنُ عَلَىٰ رَحْمَةِ رَبِّنَا حَامِلُونَ

=
وَقَالَ رَبُّكَ لِرَبِّنَائِي حَمِيلَنَا
أَمَسْرَا سَرْدَنَرَبِّ سَرْدَنَائِي عَلَمَانَا

جَهْرَانِي حَمِيلَنَا حَمِيلَنَائِي
جَهْرَانَائِي حَمِيلَنَائِي

(سورة طه - الآية ١١٤)

الاهداء

إلى/ صاحب الخلق العظيم ومن هو رحمة للعالمين نبي الرحمة خاتم الأنبياء
والمرسلين وكل أهل بيته الكرام عليهم السلام

إلى/ الأرض والماء والسماء بلدي الجريح عراق العزة والقدسات.

إليه وإليه ديني

(جباً وذخراً)

إليه والدتي **في العزيمة** **(جباً وذخراً)**

إليه إخوانني وأخواتي العزاء **(ذخراً لي)**

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تم الصالحات حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه والصلوة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين أشرف الخلق أجمعين الهادي الأمين نبينا محمد وعلى آلة وصحبة ومن اتبعه إلى يوم الدين وبعد، انطلاقاً من قول النبي صلى الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" فإن الواجب يدفعني إلى أن أخص بالشكر بعد الله عز وجل ومن هم أهل للثناء أساتذتي الأفضل في قسم العلوم المالية المصرفية لما بذلوه من جهد وعطاء في إكمال مسيرتي الدراسية .

كما وأتقدم بالشكر والامتنان لكل من ساندني في مديتي الدراسية وتذليل الصعاب امامي ، فشكراً لهم جميعاً ، سائلاً المولى القدير أن يوفق الجميع إنه قريب مجيب .

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
١	المقدمة
٢	الأهداف
٣	السكر وآلة متنان
٤	المحتويات
٤-١	المقدمة
٥-٢	المبحث الأول : منهجية البحث
٦-٣	المبحث الثاني : الجانب النظري
٧-٤	أولاً - مفهوم جودة التدقيق
٨-٥	ثانياً - الشعارات المائية
٩-٦	ثالثاً - جودة التدقيق ودورها في التمهي من الشعارات المائية وأهدارها
١٠-٧	المبحث الثالث : الجانب العملي للبحث
١١-٨	الاستنتاجات والنتوصيات
١٢-٩	المصادر والمراجع

المقدمة :

إن ما يشهده العراق من ظواهر غريبة وأزمات سياسية واقتصادية واجتماعية تتباين في أشكالها وأحجامها ولعل من أهم تلك الظواهر تأثيراً بعد الإرهاب هي ظاهرة الفساد وبكل أنواعه "الإداري والمالي والسياسي والقضائي.....الخ". وستركز هذه البحث على الفساد الإداري بمختلف أشكاله وأنواعه ومن وجهات نظر مختلفة لكتاب ومؤلفين متعددين إضافة إلى تزايد اهتمام الحكومات بمشكلة الفساد وبما تقرره من انعكاسات سلبية وأضراراً بالغة في مختلف ميادين الحياة الإنسانية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية، في الوقت الذي تسعى به كافة بلدان العالم إلى مواكبة متطلبات التطورات المتسارعة التي تشهدتها الساحة العالمية والمتمثلة في ظاهرة العولمة والتحول من الانغلاق الاقتصادي إلى الانفتاح، والاندماج في الاقتصاد العالمي، وتحرير الأسواق. وإن الانخراط في العولمة قد يفتح آفاقاً جديدة ويتتيح فرصاً كثيرة إلا أنه قد يخلق تحديات كبيرة على المجتمع الدولي والتي تتمثل باستخدام تكنولوجيا عالية في ممارسات الفساد في ظل تطورات تقنية المعلومات وهيمنة الاقتصاديات الخدمية ورفع حواجز الحماية التجارية أمام تدفقات الاستثمارات والخدمات المالية، فعلوم الاتصالات الإلكترونية تسهل إنجاز الأعمال غير المشروعية مثل إمكانية اختراق الأسواق المالية العالمية التي سببت في أزمات مالية عنيفة لكثير من الحكومات والشركات والبنوك في مختلف بلدان العالم. وبناءً على ما سبق فإن موضوع الفساد يحتل مكاناً مميزاً في المواضيع المثارة في عصرنا لما له من

أثار وانعكاسات كبيرة محلياً وعالمياً، ويتجلّى الاهتمام في هذا الموضوع بمؤشرات كثيرة يمكن معرفتها من خلال العدد الكبير من البحوث التي أجريت بهذا الصدد.

والاهتمام الدولي المتزايد بهذا الموضوع

البحث الدولي منهجية البحث

سيتم في هذا الفصل إدراج منهجية البحث التي تمثل المسار العلمي والعملي للبحث لتحديد المشكلة وأهمية البحث وأهدافه وفرضياته.

٤- مشكلة البحث

تمثل مشكلة البحث هي صعوبة منع حالات الفساد المالي في ضوء مناهج التدقيق المتبعة لأنها لا تتوفر التأكيد المعقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء والتحريفات والتلاعبات التي يمكن إخفاؤها بمهارة قد لا يمكن اكتشافها بسهولة حتى في ظل الالتزام بمعايير التدقيق وبذل العناية المهنية من قبل مراقب الحسابات .

٥- هدف البحث

- يمكن بيان أهم أهداف هذا البحث وفق الآتي :-
 - بيان حالات التلاعب والتزوير في القوائم المالية .
 - التركيز على أدلة التدقيق المحلية الخاصة بحالات التلاعب والفساد وابراز دور ومسؤولية مراقب الحسابات في منع واكتشاف تلك الحالات .
 - تقويم ودراسة مدى التزام (ديوان الرقابة المالية) بجودة التدقيق .

٦- أهمية البحث

تتأتى أهمية البحث من أهمية محاربة الفساد المالي نتيجة لزيادة حالات الاختلاس والتلاعب والتزوير في الحسابات وما يتطلبه ذلك من إلفات نظر الجهات التدقيقية اتجاه بعض النقاط المهمة الواجب مراعاتها لغرض رفع كفاءة وجودة مهنة التدقيق وعلى وفق ذلك تتركز أهمية البحث في أن هذه الدراسة تعد محاولة متواضعة لربط متغيرين رئيسين هما جودة التدقيق وحالات الفساد المالي كما أن موضوع جودة التدقيق بحث في مكاتب التدقيق الخاصة ولم تبحث عناصرها لحد الآن في مدى ملاءمة تطبيقها على أجهزة الرقابة المالية الحكومية (ديوان الرقابة المالية).

٤- فرضيات البحث

يستند البحث الى فرضيتين أساسيتين هما :-
اولا: لا يمكن اكتشافها حالات التلاعب والتزوير بشكل تام حتى في ظل الالتزام بمعايير جودة التدقيق المحلية وتتوفر العناية المهنية الازمة التي يقوم بها مراقبى الحسابات .

٥- أساليب جمع البيانات والمعلومات :-

تم اتباع الأساليب الآتية في اختيار عينة البحث :-
اولا : الجانب النظري :-
▪ الاستعانة بالمراجع العراقية والערבية والأجنبية والتي ساعدت في أغذاء الجانب النظري للبحث .
ثانيا : الجانب الميداني :-

تم اختيار عدد من تقارير ديوان الرقابة المالية لسنوات عدة كعينة للبحث

وتشخيص حالات الفساد المالي التي اكتشفتها هيأت الديوان المذكورة .

المبحث الثاني

(الجانب النظري)

جودة التدقيق

اولاً- مفهوم جودة التدقيق

ان ادارة أي منشأة تعتمد في الاساس على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ورقابة الاداء وتقويمه ومن هنا تحرص ان تكون تلك البيانات مدققة من هيئة فنية محايده كما ان فئة المستثمرين تعتمد على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه الاستثمارات إذ تحقق لهم اكبر عائد ممكن مع مراعاة عنصر الحماية الممكنة، ويفترض ان تبين القوائم المالية مدى الكفاءة في استغلال الموارد الاقتصادية . (عبدالله ، ٢٠٠٤ : ٢٠٦).

أن الجودة على وفق المواصفات القياسية (ISO 9000) هي مجموعة الصفات المميزة للمنتج او النشاط او العملية او المنشأة او الشخص والتي تجعله ملبياً للحاجات المعروفة والمتواعدة او قادراً على ان يكون المنتج ملبياً للحاجات والتوقعات ومن ثم ملبياً لمواصفات الشراء او البيع وفي مجال بحثنا فإن المطابقة مع المتطلبات يعد المفهوم الأقرب الى الذهن سواء كان داخل المنشأة أم خارجها ويتم حشد كل الجهود فيها لتحقيق ذلك . وبناءً على ما تقدم فان الجودة تعني الالتزام بالمواصفات وتشخيص العيوب وازالتها باتباع نشاط القياس والتحري . وتغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الادارة وظهور الثورة الصناعية والمنشآت الكبرى وازدياد المنافسة نتيجة لانتاج الكبير للسلع والخدمات مما أدى الى ضرورة التفكير بعمق في مدخل جديد لمواجهة هذه التحديات والى ادراك مفهوم الجودة واستيعابه لكل مرحلة وتبني احدث النظم في ادارة وتنظيم انشطتها وهكذا فقد عرفت جودة التدقيق (بانها احتمالية قيام مراقب الحسابات باكتشاف التحريرات الجوهرية في القوائم المالية والبلاغ عنها). وعرفت جودة التدقيق باحتمال عدم احتواء القوائم المالية على التحريرات الجوهرية من غش واحتطاء وربط جودة التدقيق بمستوى التأكيد فالمستوى العالي للتأكد من عدم احتواء القوائم المالية على التحريرات الجوهرية يقابله مستوى أعلى لجودة التدقيق .

وتم تعريفها بانها الاحتمالية التي سيكشف بها مراقب الحسابات نقاط الضعف او الثغرات في النظام المحاسبي للعميل والبلاغ عنها (الضلعي ، ٢٠٠٤ : ١٠) .

أن رقابة الجودة تسهم في اكتشاف الاخطاء . أي ان الجودة التدقيق لهما علاقة وتأثير مباشر بنظام رقابة الجودة في مكاتب الدقيق فالمكاتب التي لديها نظم فعالة لرقابة

الجودة يكون لديها قدرة عالية على اكتشاف التحريرات في القوائم المالية. وعليه فان جودة التدقيق ترتبط بتوقعات مستخدمي القوائم المالية بعلاقة خاصة ومن زوايا عدة (مفضل ، ٢٠٠٤ : ١١٨) .

إذ ان اعداد القوائم المالية هو من مسؤولية الادارة وتحمل ما جاء فيها من اخطاء او تحريرات او أي شيء مخالف للواقع وتحصر مسؤولية مراقب الحسابات عند قيامه بعملية التدقيق في ابداء رأيه المهني في عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للجهة الخاضعة للتدقيق ونتيجة اعمالها والتدفقات النقدية التي حصلت خلال المدة المالية موضع التدقيق وذلك على وفق معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحلية والقوانين النافذة .

ثانياً: مناصر ضبط الجودة :

ينبغي ان يشمل نظام ضبط الجودة سياسات واجراءات على وفق ما جاء في المعيار الدولي لضبط الجودة رقم (١) (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٧ : ١٦٣) .

١- مسؤوليات القيادة عن الجودة وتتضمن الاتي :-

- أ. ثقافة داخلية بادر الي ان الجودة ضرورية لاداء العمليات .
- ب. عدم سيطرة الاعتبارات التجارية على جودة العمل .
- ج. انظمة الحوافز والسياسات مصممة للالتزام بالجودة .
- د. توفير الموارد .

٢- المتطلبات الاخلاقية وتتضمن الاتي :-

- أ. النزاهة
- ب. الموضوعية
- ج. الكفاءة المهنية والعناية الازمة .
- د. السرية .

هـ. السلوك المهني

٣- قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة .
وتتضمن الاتي:-

أ. نزاهة العميل :- ينبعى مراعاة نزاهة العميل وانه ليس هناك معلومات تؤدي الى الاستنتاج بان العميل تقصه النزاهة .

ب. طبيعة عمليات العميل:- ينبعى الحصول على المعلومات التي تعد ضرورية قبل قبول العملية الخاصة بالعميل وان يتم التقرير فيما سيتم الاستمرار مع هذا العميل او عملية محددة ويجب توثيق ذلك .

٤- الموارد البشرية وتتضمن الاتي :-

- أ. التعيين
- ب. تقييم الاداء
- ج. القدرات .
- د. الكفاءة

هـ. التطوير الوظيفي

و. الترقية

ز. الرواتب

ح. تقرير احتياجات الموظفين .

- ٥- اداء العمليات و تتضمن الاتي :-
- أ. وضع سياسات و اجراءات مصممة لتزويدها بتاكيد معقول بأنه يتم اجراء العمليات على وفق المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية .
 - ب. الاشراف وهو متابعة تقدم العملية وحمل الافراد العاملين الذين لديهم الكفاءة والوقت الكافي للقيام بعملهم .
 - ج. المشاورات المناسبة يتم اجراؤها في الامور الصعبة التي حولها اختلافات والخروج بالاستنتاجات عن هذه المشاورات وان توثق .
 - د. مراجعة ضبط الجودة من حيث طبيعته وتوقيته ومقاييس الاهلية ومتطلبات التوثيق .
 - هـ. وثائق العملية ينبغي تجميع و اكمال كافة الملفات النهائية للعملية في الوقت المناسب .

٦- المتابعة و تتضمن الاتي :-

- أ. الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية .
- ب. ان نظام ضبط الجودة قد صمم بالشكل المناسب وتم تنفيذه بفاعلية .
- ج. تطبيق سياسات و اجراءات ضبط الجودة يتم بالشكل المناسب .

النهاية: رقابة الجودة :-

يقصد بمفهوم رقابة الجودة بان مكاتب التدقيق يجب ان تقوم بالرقابة الازمة التي تمنحها قناعة بانها تلتزم بمسؤولياتها لعملائها وللمجتمع (شركس ، ١٩٨٧ : ٣٣٩) .

اما الاتحاد الدولي للمحاسبين فعرفها بما يأئي (هي السياسات والاجراءات التي يتبعها المكتب لتوفير ثقة معقولة بأن كافة التدقيقات التي تمت من قبل المكتب قد جرت على وفق الاهداف والمبادئ الاساسية التي تحكم عملية التدقيق التي جاءت بها معايير التدقيق الدولية) (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ١٩٩٨ : ٤٤) والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم اداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لزيائن المكتب بما في ذلك قواعد سلوك و اداب المهنة و التزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة (هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون الخليجي ، ٢٠٠٣ : ٢٧) .

وأن رقابة الجودة تشمل الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيام مكاتب التدقيق بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء و تتضمن هذه الوسائل الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق والاجراءات التي تقوم بها (ارنز ولوبك ، ٢٠٠٣ : ٤٤) .

وقد حددت رقابة الجودة بشكل اشمل على انها (الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد الى حد معقول بان الاراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس دائمًا مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها او أي شروط قانونية او تعاقدية او اية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه) (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠١ : ٦٩) .

لذلك فان مهنة التدقيق تقدم خدماتها لاطراف عديدة ذات مصالح متعارضة لذا تظهر الحاجة الى اكتساب ثقة هذه الاطراف وهذا يأئي من خلال التزام اعضاء المهنة بصورة فردية او جماعية بتقديم خدمات ذات جودة عالية مما يثبت لهذه الاطراف وبخاصة الجمهور ان اعضاء المهنة مؤهلين ويحرصون على الالتزام بالمعايير التي تضعها المنظمات المهنية التي تنظم اعمال المهنة وهذا بدوره يضفي المصداقية على

مخرجات المهنة مما يعزز من مكانتها ويبقى استمرار وجودها (واثق ، ٢٠٠٩ : ٦٨) .

كما اشارت المنظمة الاسيوية لاجهزة الرقابة المالية AsosAI الى رقابة الجودة في عملية التدقيق على انها السياسات والأنظمة والإجراءات التي ستتشجع الاعمال المؤدية الى جودة عالية اذ تمثل رقابة الجودة الاساليب الفنية والأنشطة التشغيلية المستخدمة خلال عمليات التدقيق والتخطيط والتنفيذ وان رقابة الجودة هي عملية يتطلع الجهاز الرقابي الاعلى خلال سيرها على تحقيق متطلبات الجودة .

واخيراً فان الوحدة محل التدقيق تتطلب مستوى عالٍ من الجودة إذ ان تقرير مراقب الحسابات له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر في اسعار الاسهم وعلى هذا يمكن القول ان جودة التدقيق هي ضمن قيام مراقب الحسابات بعمله بما يحقق لاطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية ومكاتب التدقيق والمنظمات المهنية والاجهزة الحكومية والمنشأة محل التدقيق الاهداف المتوقعة من عملية التدقيق . وتأسساً على ما تقدم وعلى الرغم من تعدد المفاهيم ذات الصلة بجودة الاداء المهني التي يركز كل منها على جانب معين لجودة التدقيق الا ان العبرة عند الحكم على جودة عملية التدقيق ليست بمدى التزام مراقب الحسابات فقط بالمعايير والارشادات المهنية بل تمتد لتشمل توفير الحماية للاطراف العديدة التي تعتمد على تقرير مراقب الحسابات وعلى ذلك فان جودة التدقيق يمكن النظر اليها كمفهوم متعدد الابعاد نظراً لتنوع الاطراف التي تطلب هذه الجودة (مهدي ، ٢٠٠٨ : ٢٠) .

وقد حدد مجلس معايير التدقيق الامريكي خمسة عناصر لرقابة الجودة اذ يوضح الجدول (١) هذه العناصر مع تقديم شرح موجز لمتطلبات كل عنصر ومثال لاجراء الجودة الذي يحقق هذه المتطلبات .

رابعاً : متطلبات رقابة الجودة :

ان تزايد الوعي الاجتماعي باهمية دور مراقب الحسابات يمكن ان يهيئ المناخ الملائم لاحداث التطور المطلوب في المهنة ويسارع في دفع عجلة التطور بشكل مباشر وغير مباشر من خلال وضع القوانين والأنظمة والمعايير التي تحكم المهنة وتوفير الشروط والمتطلبات الازمة لاعداد اعضائها في حالات التعليم والتدريب بتحديد واضح ومتقن للتزاماتهم المهنية وما يتربى عليها من مسؤوليات اتجاه العميل واتجاه مستخدمي التقارير المالية واقتراح بعض المهتمين بمهنة التدقيق عدداً من العناصر الرئيسية التي من خلالها يتم تحسين زيادة فاعلية مهنة التدقيق (المشهداني ، ٢٠٠٠ : ٣) .

ويؤكد (ابو غزالة) الجهود التي يمكن ان تبذل من اجل تحسين فاعلية دور مهنة التدقيق وكما يأتي (ابو غزالة ، ١٩٩١ : ١٦) :-

اولاً - وضع معايير او ادلة مهنية تتسم بالملاءمة والموضوعية وتكون مقبولة من جميع اعضاء المهنة والجهات المتخصصة والرقابة عليها .

ثانياً- ضرورة اعداد اعضاء اكفاء وعلى قدر معقول من التاهيل العلمي والعملي ومدركين في الوقت نفسه طبيعة التزاماتهم المهنية تجاه الاطراف المستفيدة من خدماتهم ومن ثم يكونون على بينة من نطاق مسؤولياتهم تجاه هذه الاطراف وعن أي قصور يقومون به في تنفيذ هذه الالتزامات .

ثالثاً- تشكيل جهات مسؤولة سواء اكانت من داخل المهنة او من خارجها تختص بالرقابة على عمل الاعضاء ومساءلتهم وتوقع الجزاءات على المخالفين.

ان هذه العناصر لا يمكن ان تتحقق الهدف منها بتحقيق احدهما دون الاخر بل يجب تحقيقها مجتمعة لوجود اوصى تربط احدهما بالآخر من اجل تحقيق جودة العمل التدقيقى استناداً الى ما ورد من الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC ومنظمة الانتساى INTOSAI اذ اوضح معيار التدقيق رقم (٢٢٠) الذى اصدره الاتحاد الدولى للمحاسبين دليلاً بمثابة مرجع مستمر عن الاصدارات النافذة المفعول بشأن قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الصادرة عن الاتحاد والذى يهدف الى توفير ارشادات عن جودة العملية التدقيقية من خلال (حمادة ، ٢٠٠٤ ، ٢٣١) :

١- السياسات والاجراءات العامة التي يتبعها مراقب الحسابات عند اداء عملية التدقيق.

٢- الاجراءات المتعلقة بتقويض الاعمال للمساعدين لاداء عملية التدقيق. كما نص المعيار (٢٢٠) على المدقق تنفيذ سياسات واجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بان جميع التدقيقات قد تمت على وفق المعايير الدولية للتدقق او المعايير او الممارسات الوطنية المناسبة.

ويمكن تصنيف المتطلبات لرفع عملية جودة التدقيق كما يأتي (الاتحاد الدولى للمحاسبين ، ٢٠٠١ : ١٦١) :

اولاً - المتطلبات الشخصية وتصنف الى :-

١- المتطلبات المهنية :- وهي المبادئ التي يجب ان يلتزم بها موظفو مكتب المدقق وهي (الاستقلالية ، والحياد ، والامانة الموضوعية ، والسرية ، والسلوك المهني).

٢- المهارة والكفاءة : ينبغي على المكتب ان يستعين بالافراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة ل القيام بانجاز مهامهم بالعناية الازمة .

٣- اعداد برامج على وفق الحاجة لسد احتياجات المكتب لافراد ذوي خبرة عالية في مجالات وقطاعات متخصصة .

ثانياً - متطلبات التخطيط وتصنف الى :-

١- توزيع المهام :- تعهد اعمال التدقيق الى افراد يمتلكون مستويات من التدريب الفنى والكفاءة المهنية المطلوبة .

٢- الاشراف :- ينبغي ان يكون هناك توجيه و اشراف و متابعة للاعمال على المستويات كافة لتوفير قناعة معقولة بان العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة المناسبة

٣- التشاور :- يجب التشاور داخل المكتب عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة ويجب مراعاة المجالات المتخصصة التي تحتاج الى تشاور .

ثالثاً- متطلبات المراقبة والمتابعة للسياسات والاجراءات لرقابة جودة العملية التدقيقية وتصنف الى :-

١- تحديد نطاق وخصص برنامج المراقبة.

٢- اتخاذ الاجراءات لتوسيع نتائج المراقبة الى المستويات الادارية المناسبة بفرض مراقبة الاجراءات المتخذة او المخططة والمتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة .

اذ قامت منظمة الانتساي (INTOSAI) بتطوير المعايير الرقابية لضمان الجودة التدقيقية اللازمة من خلال اتباع معايير ملائمة للتأكد من تنفيذ العمل بدرجة عالية من الجودة اذ ينبغي ان تفرض الاهداف الخاصة بنوع معين من العمل او بمهمة معينة خاصة التي يجب اتباعها وعلى كل جهاز ان يضع في سياساته معايير الانتساي او غيرها من المعايير الخاصة في تنفيذ انواع العمل المختلفة التي يقوم بها الجهاز لضمان عمل ذي جودة عالية ويمكن ضمان جودة العمل التدقيقي من خلال ما يأتي (الانتساي ، ١٩٩١ : ٨):-

- ١- على الجهاز الاعلى للرقابة ان يولي عناية خاصة لبرنامج التدقيق الخاص بـ ضمان الجودة الرامية الى تحسين تنفيذ العملية الرقابية ونتائجها وذلك نظراً لأهمية تأمين مستوى عالٍ لعمل الجهاز الاعلى للرقابة ان الفوائد الناجمة عن مثل هذه البرامج تجعل توفير موارد ملائمة لهذا الغرض امراً ضرورياً ومن المهم ان يضاهي استعمال هذه الموارد والفوائد المزمع تحقيقها.
- ٢- يجب على الجهاز الاعلى للرقابة ان يضع نظماً واجراءات بهدف :-
 - أ. التأكد من ان العمليات الرامية الى ضمان الجودة الكاملة قد طبقت بصورة مرضية
 - ب- تأمين جودة التقرير الرقابي.
 - ج- ضمان التحسينات وتفادي تكرار النقص .
- ٣- كوسيلة اضافية لضمان جودة الاداء وعلاوة على تدقيق نشاط الرقابة من طرف مراقبين حسابات يحملون مسؤولية العمليات الرقابية المعينة فان وضع الاجهزة العليا للرقابة ترتيبات خاصة بها تتعلق بضمان الجودة امر مرغوب به اي ان يقوم مراقبين الحسابات ذوي مؤهلات مناسبة من الجهاز الاعلى للرقابة ولا يشاركون في هذه العمليات الرقابية بتدقيق عينة من عمليات الرقابة من حيث التخطيط لها وتنفيذها واعداد التقارير بشأنها بالتشاور مع القيادات المعينة بهذه الرقابة وذلك فيما يتعلق بنتائج الترتيبات الداخلية لضمان الجودة والتقارير الدورية التي يرفعها الجهاز الاعلى للرقابة الى القيادات العليا في الجهاز.
- ٤- من المناسب ان تحدد الاجهزة العليا للرقابة وظيفة ذات طابع واسع للرقابة الداخلية الخاصة بها بهدف مساعدتها في تحقيق ادارة فاعلة لعملياتها الخاصة وتدعم جودة ادائها .
- ٥- يمكن دعم جودة العمل الذي يقوم به الجهاز الاعلى للرقابة وذلك بتعزيز التدقيق الداخلي وربما بوساطة تقييم مستقل لعمله .
- ٦- ينبغي ان تفهم الرقابة الوقائية عامة بانها الرقابة التي تجنب الوقوع بالخطأ في وقت ما زال يسمح فيه لهيأة الرقابة ان تمنع حدوث فعل يعد مخالفأً .
- ٧- اذا كانت الرقابة اللاحقة تكشف عن المخالفات فقط بعد حدوثها وحين يصبح من الصعب تصحيحها فان الرقابة السابقة على عكس ذلك تصدر عقوبة مباشرة في حالة قيام الجهاز الاعلى للرقابة باثبات مخالفات محاسبية او قانونية .
- ٨- تساعد بعض الاجهزة العليا للرقابة على تطوير او مراجعة النظم المحاسبية والتصديق عليها ثم مراجعة تطبيق النظم نفسها عند التشغيل في مرحلة لاحقة.

٩- على الجهاز الاعلى للرقابة ان يتأكد من ان المعايير المطبقة متبعة في كل من العمليات الرقابية السابقة واللاحقة وان الانحرافات عن المعايير تعدّ ملائمة وموثقة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ١٩٨٨ : ٧٠) .

رابعاً. المتطلبات الأخلاقية

تشمل المتطلبات الأخلاقية الخاصة بعمليات تدقيق ومراجعة المعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة بقواعد اخلاقيات المهنة لمراقبى الحسابات للاتحاد الدولى للمحاسبين مع المتطلبات الوطنية التي هي اكثر تشدداً وتحدد هذه القواعد للاتحاد الدولى للمحاسبين المبادئ الرئيسية لأخلاقيات المهنة وتشمل ما يأتي :-

١- النزاهة .

٢- الموضوعية

٣- الكفاءة المهنية والعناية الازمة

٤- السرية

٥- السلوك المهني

وتشمل قواعد اخلاقيات المهنة لمراقبى الحسابات للاتحاد الدولى للمحاسبين اسلوباً لمفهوم الاستقلالية لعمليات التأكيد يراعى التهديدات للاستقلالية ووسائل الحماية المقبولة والمصلحة العامة وينبغي ان تتيح هذه السياسات والاجراءات للمنشأة ما يأتي (ادلة نظم ادارة التدقيق، ٢٠٠٦ : ٢٤) :-

أ- ابلاغ متطلباتها الخاصة بالاستقلالية لموظفيها وينطبق ذلك على الاخرين التابعين لهم.

ب- تحديد وتقييم الظروف وال العلاقات التي تخلق تهديدات للاستقلالية واتخاذ الاجراءات المناسبة لاستبعاد هذه التهديدات او تقليلها الى مستوى مقبول وذلك بتطبيق وسائل الحماية (المعيار الدولى لضبط الجودة ١) ومن ثم تحقيق ضمان الجودة وهي اجراءات الفحص والاشراف الداخلي على الجودة التي يقوم بها مكتب التدقيق نفسه ويجب التمييز بين ضمان الجودة ورقابة الجودة فضمان الجودة يتم بموجبه تحديد الاجراءات الواجب استعمالها وعدد مرات الاختبار ونوعه والفحص الذي ينبغي ان يجري لضمان تماشى النظام مع المواصفات الموضوعة كما جاء تعريف ضمان الجودة ضمن المشروع السابع للمنظمة الآسيوية لاجهزة الرقابة العليا (ASOSAI) ويقصد به مجموعة الاعمال المرسومة او المنهجية التي تهدف الى تحقيق الثقة الكافية بالقدرة على الایفاء بمستلزمات الجودة ، أما رقابة الجودة : هي الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيام المنشأة بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء . ولغرض توفير الضمان الكافي لجهاز الرقابة العليا تم انشاء انظمة كافية لنشاطات ضمان الجودة ودعمها كجزء من الالتزامات المهنية لجهاز الرقابة وتشمل هذه الانظمة الهيكليات والسياسات والاجراءات المصممة ليتوافق العمل المنفذ مع المتطلبات المهنية والمعايير .

ثانياً: الفساد المالي

مفهوم الفساد المالي:-

١- الفساد في اللغة :-

الفساد في اللغة يعني الخراب وخراب الشيء وتدميره وهي ممارسات غير مشروعة او اخلاقية تكون خروجاً عن القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم الحياة او المجتمع وتؤدي تلك الاعمال الى الامساقة الى المصلحة العامة وهي ضد الاصلاح في المجتمع (الموسوي ، ٢٠٠٥ : ٣٠) .

اما معناها من مختار الصحاح اذا ان فَسَدَ الشيءُ يُفْسِدُ (بالضم) فساداً فهو فاسد (وفساد) بالضم ايضاً فهو فاسد والمفسدة ضد المصلحة (الرازي ، ١٩٨١ : ٥٠٣) .

وذكر في المنجد كلمة (فساد) موضحاً ان أفسده ضد (اصلحه) وفاسد القوم اساء إليهم فقدوا عليه واستفسد ضد استصلاح والفساد مصدر اللهو واللعب والمفسدة مصدر الفساد او سببه (الدليمي ، ١٩٩٩ : ١٩) .

٢- ذكر الفساد في القرآن الكريم :-

وقد جاء في الذكر الحكيم آيات كثيرة تشير الى الفساد واختار منها الباحث ما يلائم موضوع البحث وهي الآيات :

* ﴿الذين ينقضون عهد الله من بعد ميثاقه ويقطعون ما أمر الله به أن يصل ويفسدون في الأرض أولئك هم الخاسرون﴾ البقرة / ٢٧ .

وفي الآيات الكريمة تظهر دعوة الناس إلى ممارسة الحياة على أساس القيم والعدل وإن لا يمارسوا حياتهم على أساس الظلم والطغيان والبغى والعدوان والاستغلال والغش أو الخداع وللناس كسب الحال بسبيل مختلفة والاسلام يقضي بان كسب المال يكون بالوسائل المشروعة اذ ان غيرها يصبح باطلًا وقد اكد الله سبحانه وتعالى سوء عاقبة المفسدين وعدم الافساد في الارض وإن من يفسد فيها يكون قد خسر خساراً عظيماً نظراً لتأثير الفساد بشكل كبير في المجتمع بالكامل وهذا يبين ان جذور الفساد تمتد الى قديم الازل ومنذ خلقت الارض ومن فيها (الامين ، ٢٠٠١ : ٥٦١) .

٣- مفاهيم الفساد :

يعرف الفساد بأنه ظاهرة سلبية تتفشى داخل الأجهزة الإدارية وتأخذ أشكالاً عده وتوثر في النظام الأخلاقي والقيم السائد في المجتمع وتقترن بمظاهر متعددة ومتنوعة مثل الرشوة والواسطة ، علاقة القرابة والصداقه وتنشئ بفعل مسببات مختلفة هدفها الاساسي وغايتها النهاية احداث انحراف في المسار الصحيح للجهاز الإداري لتحقيق اهداف غير مشروعة فردية او جماعية (الدليمي ، ١٩٩٩ : ٢٧) .

ويرتبط الفساد دائمًا بوجود السلطة والنفوذ اذ عرف الفساد على وفق منظمة الشفافية الدولية (Transparency International organization) بأنه سوء استخدام المنصب والسلطة العامة من أجل تحقيق مصالح وامتيازات خاصة لصالح الشخص نفسه او العائلة او للحزب الذي ينتمي اليه او لجماعة عامة او خاصة واستناداً لذلك صنف الفساد عامه الى عدة اشكال وهو الفساد السياسي والفساد المالي والفساد الإداري (القيسى ، ٢٠٠٧ : ٣١) .

وعرف الفساد بأنه اساءة استعمال السلطة لتحقيق مكسب خاص او انه معيار للدلالة على غياب المؤسسات الفعالة التي شهدتها عصرنا الحالي وعليه فان الفساد ليس نتيجة لانحراف السلوك عن الانماط السلوكية المقبولة فحسب بل انه نتيجة لانحراف القيم عن انماط السلوك القائمة المعهودة (حمود ، ٢٠٠٢ : ٤٤٧) .

وعرف الفساد بأنه النشاطات التي تم داخل جهاز اداري حكومي التي تؤدي فعلاً إلى صرف ذلك الجهاز عن هدفه الرسمي الذي يمثل طلبات الجمهور والمصلحة العامة لصالح اهداف خاصة سواء اكان ذلك بصيغة متعددة ومستمرة ام لا وسواء اكان ذلك باسلوب فردي ام جماعي منظم (عبدالباقي ، ١٩٩٧ : ٨٧) .

وعرف الفساد بأنه الإساءة في استعمال السلطة ومخالفة الانظمة والقوانين والمعايير الإضافية مما يؤثر في الجهاز الاداري ويحرقه عن اهداف المصلحة العامة وهي ظاهرة قد تكون عامة وملموسة في البلدان النامية والمتقدمة على حد سواء تختلف في درجة انتشارها ومستواها من مجتمع الى اخر (صالح ، ١٩٩٩ : ٤)

ويعرف الفساد المالي حمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والاحكام المالية التي تنظم سير العمل الاداري والمالي في الدولة ووحداتها ومخالفة التعليمات الخاصة باجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة حسابات واموال الحكومة والهيئات والوحدات العامة والشركات (مركز المستقبل للدراسات والبحوث ، ٢٠٠٥) .

ثانياً: اشكال الفساد المالي :

ان اشكال الفساد المالي تتجلی اما في عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات او التسبب في ضياع وهدر الاموال العامة سواء كان بشكل متعمد أم غير متعمد وتتضمن اشكال الفساد المالي الآتي :-

اولا -الرشوة

ويمكن ان ينظر الى الرشوة من منظور اسلامي على انه اخذ الاموال والهدايا والجوائز من دون استحقاق والهدف من اخذها تسهيل وتقديم المصالح للاخرين من دون وجه حق (القيسي ، ٢٠٠٧ : ٤٦)

ثانياً -الاحتياط :

اما من الناحية المحاسبية فقد ورد تعريف الاحتياط في معيار التدقيق الدولي (٢٤٠) على انه المخالفات المقصودة في عرض القوائم المالية يشارك فيها واحد او اكثر من اعضاء مجلس الادارة او الموظفين او اطراف خارجية وقد يتضمن ما يأتي (المجمع العربي للمحاسبين ، ٢٠٠١ : ١٦٩)

ثالثاً - الاختلاس :

كما عرف الاختلاس بأنه استيلاء الشخص على المال الموجود بحوزته بمقتضى وظيفته . (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠١ : ١٦٩) .

رابعاً - التزوير:

التزوير اصطلاحاً عرف في قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ في المادة (٢٨٦) هو تغيير الحقيقة بقصد الغش في سند او وثيقة او أي محرر اخر باحدى الطرائق المادية او المعنوية التي بينها القانون تغيراً من شأنه احداث ضرراً بالمصلحة العامة او شخص من الاشخاص وعرف محاسباً (ارتكاب خطأ متعمد عن طريق تحريف البيانات والارقام او التواريخ او المصطلحات والاختام) ومنه يتضح بان عملية التزوير تأخذ في اغلب الاحيان الانواع الاتية (هرمز ، مصدر سابق : ٤) .

١- تزوير المستندات الثبوتية

٢- تقليد التوقيع والاختام

٣- تحريف البيانات والمبالغ والارقام والتواقيع والاسماء والعناوين .

ثالثاً : جودة التدقيق ودورها في الحد من الفساد المالي

ان جودة التدقيق لها اثر فاعل في الحد من الفساد المالي لما لها من تأثيرات واضحة في جودة الخدمات التي تقدمها فضلاً عن ذلك فأنها تعد اداة تساعد في تطوير المهنة ومزاولتها وفي ظل التطورات الحاصلة في جميع مرافق الحياة وخصوصاً التطورات الواضحة والملحوظة التي حدثت في اهداف العملية التدقيقية ومضامينها مما شخص نواحي قصور عديدة وانتقادات كبيرة لمصداقية الخدمات التي تقدمها هذه المهنة للمجتمع ولاجل تطور المهنة وجعلها توافق هذه التطورات فقد بادرت العديد من الجهات المهنية ذات العلاقة بوضع معايير وضوابط رقابية على

جودة العملية التدقيقية للوصول الى تقديم خدمات مهنية تتصرف بأعلى درجة من الكفاءة والفاعلية مما ينعكس على رفع ثقة مستخدمي القوائم المالية ومن جانب اخر يرفع مستوى المهنيين من المحاسبين ومراقبى الحسابات لغرض اكتشاف حالات الفساد المالي والحد من ذلك ويهدف البحث الى بيان العلاقة بين جودة التدقيق واثرها في الحد من الفساد المالي اذ ان عمليات التدقيق تتعرض الى مخاطر ينبغي مراعاتها عند القيام باية عملية تدقيق سواء كان التدقيق مالياً أم تدقيق اداء او لاغراض خاصة ولغرض تحسين جودة الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق ينبغي الاستعانة برقابة الاداء اذ ان رقابة الاداء تعتمد المعايير المتمثلة (بالفاعلية والكفاءة والاقتصادية) .

اولاً: جودة التدقيق ودورها في تخفيض مستوى المخاطر في التدقيق:-

ويعني بمخاطر التدقيق المترتبة على احتمال قيام مراقب الحسابات بابداء رأي غير سليم في القوائم المالية ويمكن ان يأخذ الرأي غير السليم احد الاتجاهين الآتيين :-

١- قد تكون القوائم المالية معروضة بشكل صحيح وعبرة عن نتيجة الاعمال والمركز المالي ومع ذلك يقوم مراقب الحسابات باصدار تقرير متحفظ عن تلك القوائم والمركز المالي .

٢- قد تكون القوائم المالية معروضة بشكل غير صحيح وغير عبرة بوضوح عن نتيجة الاعمال والمركز المالي وعلى الرغم من ذلك يصدر مراقب الحسابات تقريراً غير متحفظ (نظيف) .

وتؤثر عملية تقدير المخاطر عند كل مستوى من مستويات العملية التدقيقية في جودة العملية التدقيقية لا سيما تقدير المخاطر وتخفيف مستوى المخاطر مراعاة ما يأتي (القباني ، ٢٠٠٨ : ١٠٤) :

١- مدى اعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية اذ كلما ازداد عدد المستخدمين للقوائم المالية يكون على مراقب الحسابات ان يضع مستوى المخاطر عند ادنى حد ممكن وذلك من خلال زيادة نطاق الاختبارات الاساسية اللازمة لانجاز مهام عمله.

٢- الصعوبات المالية المحتمل ان تواجهها المنشأة بعد اصدار تقرير مراقب الحسابات لذا فان على مراقب الحسابات دراسة قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرار بعد اصدار تقريره عن السنة ويحدد مدى احتمالية تعرض المنشأة لمشكلات مالية وان وجد احتمالية هذا الامر عالية عليه بذل العناية المهنية اللازمة للوقوف على واقع حال المنشأة

٣- تقويم مراقب الحسابات لنزاهة الادارة .

وان عملية تقدير المخاطر امر احتمالي لكونه يعتمد على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات وقدرته وكفاءته في تشخيص العوامل المؤثرة والمسببة للمخاطر ولکي يتم تقدير المخاطر بشكل سليم ينبغي تحديد ما يأتي(رؤوف، ٢٠٠٥ : ٣٠) .

- ١- تحديد مستوى مخطط للمخاطر الكلية (المستوى المقبول) .
 - ٢- تحديد فقرات القوائم المالية المراد اخضاعها للتدقيق .
 - ٣- تحديد مخاطر الاكتشاف لكل فقرة ضمن القوائم المالية كما ويحتاج مراقب الحسابات الى استخدام وسائل لاجل الوصول لاقل مستوى للخطر وتعتمد هذه الوسائل على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات ويمكن تحديدها بما يأتي (أرينز ولوبارك ، ٢٠٠٢ : ٣٣٦) :
- ١- الحصول على الادلة الثبوتية والقرائن التي تتصف بدرجة اقناع عالية.
 - ٢- ان الفريق المكلف بمهمة التدقيق ينبغي ان يكون لديه خبرة ومهارات عالية ليتم التوصل الى الحد الادنى من مخاطر التدقيق .
 - ٣- فحص ومراجعة الفقرات المهمة لان عملية التدقيق تتطلب ضماناً لدرجة معقولة من الدقة كما وتحتاج لتوسيع العملية التدقيقية خصوصاً حين يروم مراقب الحسابات تقليل مخاطر التدقيق للحد الادنى.

ثانياً: الأساليب التي يمكن استخدامها في رقابة جودة أداء مراقب الحسابات :-

تبعد أهمية رقابة جودة أداء مراقب الحسابات من أهمية الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات حين يقدم خلاصة عمله والمتمثل بالرأي الفني المحايد . واثر هذا

الرأي في أطراف متعددة داخل المجتمع لذا اهتمت الجهات المعنية بالمهنة بايجاد (Quality Control Standards) لرقابة جودة اداء مراقب الحسابات لتكون كمقاييس لأداء ممارسي المهنة ولم يقف الأمر لهذا الحد بل اوجدت أساليب للتفتيش على رقابة جودة أداء مراقب الحسابات ويمكن تحديد هذه الأساليب بالاتي (عبد ، ٢٠٠٧ : ٥١) :-

١- فحص تجربة لجنة من ذوي الاختصاص .

إذ يتم اختيار لجنة من ذوي الاختصاص وتطبق في العراق عملية اختيار لجنة من ذوي الاختصاص إذ يقوم (مجلس مهنة تدقيق الحسابات) باختيار لجنة تسمى (لجنة المتابعة والتفتيش) تعمل زيارات فجائية لمكاتب مراقبى الحسابات وتقوم بفحص السياسات والإجراءات المتبعة في أثناء اداء مهام عمل المكتب كما وتحدد مدى التزام المكتب بالتعليمات ، وفي حالة وجود مخالفات تقوم بتحويل المخالفات إلى (لجنة الانضباط) ليتم دراسة المخالفات المحالة إليها واتخاذ الاجراءات الأصولية بحق المكتب .

٢- فحص الشريك المتزامن Concuring Partner Review

وهذا الاسلوب يعتمد على قيام احد الممارسين بفحص وتدقيق كل الخطوات العملية التدقيقية التي قام بها زميل له في المكتب نفسه ويجب أن يتم اجراء عملية الفحص هذه قبل اعداد التقرير من رئيس فريق التدقيق (ارينز ، ولوبيك ، ٢٠٠٥ : ٤٧) كما ويشترط أن يتحلى الزميل او فريق الفحص بخبرة فنية كافية تمكّنهم من انجاز المهمة ، فضلاً عن تمعهم بالاستقلالية (جوهر ، ٢٠٠٧ : ٢٤) .

٣- الفحص بواسطة تدقيق النظير Peer Review

اذ يقوم مكتب مراقب الحسابات بمراجعة مكتب زميل له ويتم ذلك من خلال تدقيق السياسات العامة وتحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية فضلاً عن معايير جودة الأداء المهني وعند الانتهاء يرفع تقرير إلى المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين ، كما ويرفع تقرير إلى إدارة المكتب الذي تم فحصه متضمن نتائج عملية الفحص فضلاً عن المقتراحات لتحسين وتطوير نظام رقابة الجودة في المكتب (ارينز ، ولوبيك ، ٢٠٠٥ : ٤٨) .

وظهر هذا النوع من الفحص متصف السبعينات من القرن الماضي ، وله العديد من منافع لهذه المهنة وذلك لكونه يعد أداة لضمان تطبيق معايير رقابة جودة الأداء في مكاتب مراقبى الحسابات . كما ويسمى في تحسين أداء ممارسي المهنة مما ينعكس على رفع مستوى المهنة من خلال تقديم مزاوليها لخدمات عالية الجودة (عبد ، ٢٠٠٧ : ٥٢) وعملية الفحص هذه بدأ العمل بها منذ عام ١٩٧٥ ويطلق عليها أيضاً اصطلاح فحص النظير (العمرى ، ٢٠٠٦ : ٥٠) فضلاً عن أن إجراء فحص النظير يعمل على تحسين سمعة المكتب ويسمى في تحقيق فاعليه بعملية التدقيق مما ينعكس على انخفاض احتمالية تعرض مراقب الحسابات للمساءلة لكونه يعمل على وفق معايير التدقيق ومعايير جودة الاداء (ارينز ، ولوبيك ٢٠٠٥ : ٢٩) .

ما تقدم تتضح أهمية القيام بعملية الفحص الدوري لنظام جودة الأداء وهي تختلف على وفق حجم المكتب والسياسات والإجراءات التي يعتمدتها مراقب الحسابات فضلاً عن ذلك فإنها تعتمد طبيعة الخدمات التي يقدمها الهيكل التنظيمي . مع مراعاة مدى المنافع التي يتحققها نظام رقابة جودة الأداء مقابل النفقات التي يقدمها مراقب الحسابات لتطبيق هذه الإجراءات والسياسات الخاصة به (توماس وهنكي ، ١٩٩٦ :

. ١٩)

المبحث الثالث الجانب العملي

تقدير هيئة النزاهة للأموال المهدرة جراء الفساد الإداري في الوزارات العراقية في العامين السابقين بحدود (٧٠.٥) مليار دولار موزعة حسب حصة كل وزارة أو دائرة من المهدى المحدد (٧٠.٥) مليار دولار وبالشكل التالي :-

الوزارة	ت	مقـدار الامـوال المهدـورـه	نـسـبةـ الفـسـاد
وزارة الدفاع	١	٤ مليـارـ دـولـارـ	%٥٣.٣٣
وزارة الكهربـاء	٢	١ مليـارـ دـولـارـ	%١٣.٣٣
وزارة النفط	٣	٥١٠ مـلـيـونـ دـولـارـ	%٧.١٦
وزارة النـقـل	٤	٢١٠ مـلـيـونـ دـولـارـ	%٢.٩٥
وزارة الدـاخـلـية	٥	٢٠٠ مـلـيـونـ دـولـارـ	%٢.٨١

٦	وزارة التجارة	١٥٠ مليون دولار	%٢.١١
٧	وزارة المالية والبنك المركزي	١٥٠ مليون دولار	%٢.١١
٨	وزارة الأعمار والإسكان	١٢٠ مليون دولار	%١.٦٩
٩	وزارة الاتصالات	٧٠ مليون دولار	%٩٨
١٠	أمانة بغداد	٥٥ مليون دولار	%٧٧
١١	وزارة الرياضة والشباب	٥٠ مليون دولار	%٧٠
١٢	وزارة التعليم العالي والبحث العلمي	٥٠ مليون دولار	%٧٠
١٣	وزارة الصحة	٥٠ مليون دولار	%٧٠
١٤	وزارة العدل	٤٠ مليون دولار	%٥٦
١٥	وزارة الزراعة	٣٠ مليون دولار	%٤٢
١٦	وزارة الموارد المائية	٣٠ مليون دولار	%٤٢
١٧	وزارة الصناعة والمعادن	٢٠ مليون دولار	%٢٨
١٨	الهيئة العليا للانتخابات	١٠ مليون دولار	%١٤
١٩	هيئة السياحة	١٠ مليون دولار	%١٤
٢٠	وزارة التربية	٥ مليون دولار	%٧
٢١	وزارة العمل والشؤون الاجتماعية	٥٠ مليون دولار	%٧

فضلاً عن فساد مالي غير منظور يقدر بأكثر من هذه المبالغ المحصورة والمتأنية عن عقود أو احتلالات أو ترميم لمنشآت وتأجير طائرات وبواخر أو أكساء طرق .

من الأرقام أعلاه يتبين إن جميع القطاعات الحكومية قد هدرت فيها الأموال جراء الفساد الإداري حتى وصل حد الفساد في مؤسسات الدولة إن كلفة تدريب الشرطي العراقي الواحد خلال فترة تتراوح بين (٤٠-٨٠) أسبوعاً في الأردن وصلت إلى قيمة تتراوح بين (٤٠-٦٠) ألف دولار أمريكي في حين إن هناك دول عرضت على الحكومة تدريب الشرطة العراقية مجاناً .

قانون إعادة المفسدين والمتضررين السياسيين إلى الخدمة / مظهر من مظاهر الفساد الإداري والمالي من خلال تطبيقات القانون بصورة مخالفة للتعليمات والقوانين المحددة بعد احداث ٩/٤/٢٠٠٣ وسقوط النظام السابق ظهرت الحاجة إلى وجود تشريع يعيد إلى الخدمة (مع ضمان كافة الحقوق) الذين تركوها لأسباب سياسية أشار إليها المشروع ومنها الحكم عليهم أو على أقاربهم لحد الدرجة الرابعة لمختلف الأحكام ومنها الإعدام .

وصدرت تعليمات من مجلس الوزراء / الأمانة العامة تحت رقم ف/٨٨/٦/٥٣٠٠ بتاريخ ٢٠٠٥/٦/١٢ إلى شمول عبارة (المقصولين لأسباب سياسية) على :-

- ١ . من اثبت بأدلة مقنعة لا يتسرّب إليها الشك بأنه ترك الوظيفة وأقصي عنها لأسباب سياسية أو طائفية أو قومية أو عرقية .
- ٢ . رفضه الانتماء إلى حزب البعث المنحل .
- ٣ . حكم عليه أو على أحد أقاربه حتى الدرجة الرابعة لأسباب سياسية .
- ٤ . أبعد إلى خارج العراق لأسباب سياسية أو عنصرية .
- ٥ . أسقطت عنه الجنسية العراقية .
- ٦ . كان لاجئاً سياسياً خارج العراق .

وحدد يوم ٢٠٠٥/٩/٣٠ آخر موعد لتقديم طلبات الإعادة للوظيفة العامة بأدعاء الفصل السياسي وشكلت لجان فرعية في الكيانات الإدارية الفرعية وأخرى على مستوى الوزارات (رئيسية) مهمتها استلام الطلبات وتدقيقها ومقابلة المعادين بعد دراسة الوثائق والمستندات الرسمية التي تثبت حالة الضرر أو الفصل السياسي .

ثم صدر بإيضاح من وزارة التعليم العالي والبحث العلمي / الدائرة القانونية رقم ١٠٧١٧ في ٢٠٠٥/٧/٢٠ يوضح إليه تنفيذ هذا القرار وهي :-

- ١ . من تمت تحيته عن الوظيفة قسراً ولو يتركها طوعاً ولا يشمل ذلك من ترك الوظيفة لأسباب اقتصادية أو ذاتية أو من أحيل على التقاعد أصولياً .
- ٢ . تقديم قرارات الأحكام الصادرة بحق الأقارب حتى الدرجة الرابعة مع استبعاد الأحكام الجنائية وإن تكون الأحكام قد صدرت بعد تعيين الموظف المتضرر .
- ٣ . تقديم مستندات الأبعاد خارج العراق لأسباب سياسية أو عنصرية أو طائفية .
- ٤ . تقديم مستندات إسقاط الجنسية العراقية .
- ٥ . تقديم مستندات إثبات اللجوء السياسي إلى البلد العربية أو الأجنبية .
- ٦ . إن تكون الفترة بين الحكم على أحد الأقارب (الحدث) وترك الخدمة قصيرة أو مناسبة .
- ٧ . عدم اعتماد التأييدات الصادرة من الأحزاب أو الحركات السياسية وقد شكلت لجنة في معهد الإدارة / الرصافة مهمتها استلام طلبات المتقدمين (المعادين للخدمة) بالإضافة الخدمة (الانقطاع عن العمل لأسباب سياسية) وتمت مقابلتهم مستندين على التعليمات الصادرة بهذا الخصوص من استلام مستندات الإثبات والشهادة والتي قد تصل إلى أداء اليمين عند عدم توفر الأدلة .

وكان عدد الطلبات المقدمة إلى اللجنة في المعهد (٥٥) خمسة وخمسون طلب ثم تم تقديم التوصية إلى اللجنة الرئيسية في الهيئة (والتي انحصر دورها في استلام محاضر المقابلة

والوثائق المقدمة من الذوات الذين يرغبون شمولهم بالضرر السياسي (٣) بشمول طلبات فقط لانطباق أحدى فقرات التعليمات التي حددت من قبل مجلس الوزراء .

إلا إن صدور القرار رقم ٢٧ من مجلس الرئاسة بجلسته المنعقدة بتاريخ ٢٠٠٥/١٢/٢٦ بتشريع القانون رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٥ (قانون إعادة المسؤولين السياسيين) أدى إلى إعادة كافة الأضابير في هيئة التعليم التقني إلى المعهد والطلب بإرسالها مباشرة إلى اللجنة المركزية في وزارة التعليم العالي (الممسؤولين والمتضاربين السياسيين) من دون أبداء أي رأي أو قرار وانحصر دورها برفع الأضابير والطلبات إلى اللجنة المركزية في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي .

وقد أصدرت الأمانة العامة لمجلس الوزراء التعليمات رقم ١ لسنة ٢٠٠٦ لتسهيل تنفيذ القانون رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٥ حيث أشار في المادة ٤ - أ إلى شمول الشخص الذي تطبق عليه أحدى الحالات التالية بأحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٥ :-

- ١ . ترك الوظيفة بسبب الهجرة أو التهجير قسراً .
- ٢ . اعتقل أو حجز أو تم توقيفه أو حبس أو سجن لباعث سياسي .
- ٣ . اضطر لترك الدراسة في المعاهد والكليات العراقية ولم يعين لأسباب سياسية .
- ٤ . عين لأحدى الوظائف ولم يباشر فيها لأسباب سياسية .
- ٥ . أحيل على التقاعد لأسباب سياسية قبل بلوغه سن التقاعد .
- ٦ . ترك الوظيفة أو أستقيل لأسباب سياسية .
- ٧ . أسقطت عنه الجنسية العراقية لأسباب سياسية .
- ٨ . فصل من الوظيفة لأسباب عرقية أو مذهبية أو كان منتمياً أو مرتبطاً بحركات وأحزاب سياسية أو لوجود صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بأشخاص لهم علاقة بتلك الحركات أو حكم عليهم لتلك الأسباب .

نجد أن صدور هذا القانون وتعليمات تنفيذه جاء كمرحلة ثانية بعد إصدار التعليمات الأولى في مجلس الوزراء . تميز هذا القانون بـ :-

- ١ . المرونة والمطاطية في تنفيذه من خلال اعتماد شهادة الشهود مثلاً على واقعة الضرر .
- ٢ . إلغاء شرط القسر في ترك الوظيفة .
- ٣ . إلغاء شرط صدور الأحكام بعد مباشرة الموظف بالوظيفة وشموله بها حتى وإن لم يكن مولود ساعة إصدار الحكم على القريب حتى الدرجة الرابعة .
- ٤ . اعتماد تأييد السفر (في متن الجواز) حالة هجرة من وزارة الهجرة والمهجرين والتي كانت متساهلة في منحها لمن يريد في بداية تنفيذ القانون والذي ترك العراق لغرض العمل في دولة أخرى واستفاد مادياً بالقياس إلى الموظفين في الداخل الذين كانوا يتلقون رواتب ضئيلة واعتبر بذلك من المهجرين واحتسبت له فترة الترك خدمة وتبعها مبالغ مالية تعويض عن فترة الترك .

٥ . إلغاء شرط صدور الأحكام على الأقارب وترك الوظيفة للموظف (بفترة قصيرة) وجعلها محصورة بين ١٧/٧/١٩٧٨ إلى ٤/٤/٢٠٠٣ .

و ضمن (٥٥) طلب المرسلة إلى اللجنة المركزية فقد احتسبت الفترة الواقعة مابين ترك الوظيفة والإعادة لغاية ٢٠٠٣/٤/٩ خدمة واحتسب لأغراض العلاوة والترفيع (٣٠) طلب والباقي بحدود (٧) طلبات لاتزال اللجنة لم تبت بها وكان عدد الطلبات التي تم اعتماد الضرر السياسي لها للأشخاص تتدرج تحت التصنيف التالي :-

جدول يوضح الحالات التي احتسبت لهم فترات الترك خدمة (٣٠) حالة

العدد	نوع الضرر السياسي المحسوبة
٣	الهجرة والتهجير القسري واللجوء السياسي
١	الاعتقال أو الحجز والتوفيق والحبس والسجن
١	عين بإحدى الوظائف ولم يباشر
١	أحيل على التقاعد قبل السن القانونية
٦	ترك الوظيفة (استقالة) لأسباب سياسية
١	إسقاط الجنسية وترك العمل قسراً
١٧	فصل من الوظيفة لأسباب عرقية وحسب القرابة لحد الدرجة الرابعة
٣٠	المجموع

يتبيّن من الجدول أعلاه إن نسبة الضرر السياسي لمن احتسبت لهم الخدمة بسبب الفصل لأسباب عرقية وحسب صلة القرابة كان نسبة (%) ٥٧ والأسباب السياسية نسبة (%) ٢٠ ونسبة (%) ١٠ الهجرة والتهجير القسري واللجوء السياسي إما بقيّة أنواع الضرر فتبلغ كل واحدة نسبة (%) ٣٣ بالإضافة إلى إن هناك بحدود (١٥) طلب قد أعيدوا إلى الخدمة واحتسبت لهم فترة الترك لأغراض العلاوة والترفيع والتوفيق مباشرة من قبل الوزارة .

نجد من خلال الجدول أعلاه إن أكثر الحالات انطباقاً على الذين تم أعادتهم إلى الخدمة كان ضمن عنوان فصل من الوظيفة لأسباب عرقية أو منتمياً إلى حزب سياسي غير موالي للسلطة أو وجود قرابة لحد الدرجة الرابعة مع المحكومين أو المدعومين .

هل توجد حالات تم شمولها بواقعة الضرر أو الفصل السياسي لم تؤثر على الموظف فعلاً إثناء أداء الخدمة في الدائرة حين وقوع الضرر السياسي ؟؟؟

للإجابة على هذا السؤال ندرج بعض الواقع مستقاة من الأدلة واثبات واقعة الضرر السياسي للموظف أو لقريبه حتى الدرجة الرابعة .

١ . حالة يطلب إضافة الخدمة له من تاريخ الترك ١٩٨٦ ولغاية ٢٠٠٥ وإثناء التحري وجد إن الحالة لموظف قد تم توزيعه (التعيين المركزي) في معهدنا بعد إكماله الخدمة العسكرية ولم

يباشر لدينا علماً بان الشخص منسٌب للعمل في هيئة النزاهة اعترض على عدم الاحتساب ثم انتقل إلى مكان آخر وتم احتساب المدة له .

٢ . هناك حالة تم مقابلتها وكانت حالتها أنها أوقفت عن العمل قسراً لعدم توفر السلامة الفكرية بعد خدمتها لمدة (٦) أشهر وأسقطت الجنسية العراقية عن والدها فكانت حالتها من الحالات المشمولة (الثلاثة) رفضت لكون لديها خدمة أقل من سنة .

فكيف تحسب لمن لم يباشر ولا تحسب لحالة قد أبعدت عن الوظيفة قسراً (إلغاء أو التعين بعد ستة أشهر) لعدم توفر السلامة الفكرية ???

٣ . احتسبت لأشخاص آخرين مدة ترك الخدمة (فصلً سياسياً) منهم :-

أ . من باع أسئلة الامتحانات النهائية وحكم عليه بالسجن من محكمة عراقية أعاد بعد سنة ٢٠٠٣ ضمن قناة المسؤولين السياسيين ومارس عمله كتدريسي بعد حصوله على شهادة عليا .

ب . احتلس مبلغاً من المال (كبيراً في حينها) وعاد بعد سنة ٢٠٠٣ مفصولاً سياسياً والأمثلة كثيرة .

ثالثاً . الجهات المسؤولة على مكافحة الفساد عالمياً :-

حددت الجهات التالية كجهات دولية مهمتها مكافحة الفساد الإداري على نطاق عالمي وهي:-

١ . منظمة الأمم المتحدة :-

أصدرت الأمم المتحدة عدد من القرارات لمحاربة ومكافحة الفساد للقاعة التامة بخطورة الفساد ومآلاته من مخاطر وتهديد على استقرار وامن المجتمعات وأصدرت أيضاً اتفاقية لمكافحة الفساد سنة ٢٠٠٤ وقد انضمت إليها كثير من دول العالم^(١) .

٢ . البنك الدولي :-

وضع البنك الدولي مجموعة من الخطوات والاستراتيجيات لغرض مساعدة الدول على مواجهة الفساد والحد من أثاره السلبية على عملية التنمية الاقتصادية .

٣ . صندوق النقد الدولي :-

لجأ صندوق النقد الدولي إلى الحد من الفساد بتعليق المساعدات المالية لأي دولة يكون فيها الفساد عائق في عملية التنمية الاقتصادية .

٤ . منظمة الثقافة العالمية :-

أنشأت هذه المنظمة سنة ١٩٩٣ وهي منظمة غير حكومية (أهلية) تعمل بالشكل الأساسي على مكافحة الفساد والحد منه من خلال وضوح التشريعات وتبسيط الإجراءات واستقرارها وانسجامها مع بعضها في الموضوعية والمرونة والتطور وفقاً للتغيرات الاقتصادية^(٢) والاجتماعية والإدارية .

^(١)الحيدر ، ١٩٨٨-١٩٨٩ ، ص ٦٥.

^(٢)الحسن ، ٢٠٠١-٢٠٠٢ ، ص ٨٥.

إما محلياً في العراق فهناك ثلات مؤسسات رقابة تعمل على مكافحة الفساد الإداري والمالي وهي :-

أ . هيئة النزاهة العامة :-

أنشأت هيئة النزاهة بموجب الأمر ٥٥ لسنة ٢٠٠٤ مهمتها التحقيق في حالات الفساد المشكوك فيها كقبول الهدايا والرشاوي والمحسوبيه والمنسوبيه والتمييز على الأساس العرقي أو الطائفي واستغلال السلطة لتحقيق أهداف شخصية أو سوء استخدام الأموال العامة من خلال :-

(١) وضع أسس ومعايير للأخلاق الواردة في لائحة السلوك التي يستوجب الالتزام بتعليماتها من قبل جميع موظفي الدولة .

(٢) عقد ندوات وإعداد برامج توعية للتنقيف وتبني ثقافة مبنية على الشفافية والنزاهة والشعور بالمسؤولية .

ب . المفتشون العامون :-

أنشأت مكاتب المفتشين العامون بموجب الأمر ٥٧ لسنة ٢٠٠٤ في الوزارات كافة مهمتها المراجعة والتدقيق لرفع مستويات المسؤولية والنزاهة والإشراف على الوزارات ومنع حالات التبذير وإساءة استخدام السلطة والتعاون مع هيئة النزاهة من خلال التقارير التي تقدم عن حالات الفساد في الوزارات المختلفة .

ج . ديوان الرقابة المالية :-

وهي الجهة المسئولة عن التدقيق المالي في العراق تأسست سنة ١٩٣٧ ويعمل القانون لسنة ٢٠١١ (المعدل) مهمتها تزويد الجمهور والحكومة بالمعلومات الدقيقة الخاصة بالعمليات الحكومية والأوضاع المالية لغرض تعزيز الاقتصاد من خلال مهمة التدقيق المالي وتقدير الأداء ولغرض مكافحة الفساد المالي .

الاستنتاجات والتوصيات :-

أولاً: الاستنتاجات :-

١ . تبين إن الفساد الإداري والمالي ظاهرة قديمة أصابت الجهاز الإداري في العراق منذ نشأة الحكومة العراقية في العشرينيات من القرن الماضي واستفحلت بعد انقلاب ١٩٦٨ وزاد بدرجات كبيرة في الثلات أعوام السابقة حيث استخدمت الوظيفة لغايات غير رسمية وشخصية مما أدى إلى تفشي ظاهرة الفساد . ضعف الإرادة السياسية لمكافحة الفساد حيث يمنع أعضاء البرلمان من الكشف عن مدخلاتهم ومصادرها .

٢ . افتقار المراقبة والمسائلة من قبل الحكومة للمسبّبين ابتدأ من الإدارات العليا حيث أصبح العراق ثالث دولة في العالم من ناحية تفشي الفساد فيها حيث كشف الدكتور مهدي الحافظ وزير التخطيط والتعاون الإنمائي السابق على "وجود عملية هدر للثروة تجري بشكل حثيث

و عمليات اختلاس للأموال الواردة من الدول المانحة جراء الفساد الإداري المتوازث من النظام البائد المستشري في مؤسسات الدولة".

تدخل الوزراء وكذلك بعض الكتل في مجلس النواب في شؤون الموظفين ومحاولة البعض الآخر على التستر على المخالفات وحماية المخالفين في وزاراتهم ونقل إلى بعض الوزراء بطلب من دوائر وزارته عدم التعاون مع دائرة المفتش العام .

٣ . التحقيق في المخالفات لفترة زمنية طويلة يساهم في تمييع القضايا الجنائية و هروب البعض الآخر قبل المحاكمة مثل ما حصل فعلاً في هروب رئيس هيئة النزاهة نفسها بسبب استدعاءه للمسائلة إمام مجلس النواب وسحب الثقة منه في حالة الإدانة (إذا قيل لهم لا تفسدوا في الأرض قالوا إنما نحن مصلحون إلا أنهم هم المفسدون ولكن لا يشعرون) ^٣ .

٤ . زعزعة القيم الأخلاقية القائمة على الصدق والأمانة والعدل والمساواة وتكافؤ الفرص وتحول هذه القيم الأخلاقية إلى السلبية وعدم المسؤولية وانتشار الجرائم بسبب غياب القيم .

٥ . يؤدي الفساد إلى ضعف الاستثمار و هروب الأموال خارج البلد في الوقت الذي كان من المفترض استغلال هذه الأموال في إقامة مشاريع اقتصادية تنموية تخدم المواطنين من خلال توفير فرص العمل .

٦ . يؤدي الفساد بالإضافة إلى هجرة أصحاب الأموال هجرة أصحاب الكفاءات والعقول الاقتصادية خارج البلد بسبب المسؤولية والوساطة في شغل المناصب العامة . مما يؤدي إلى ضعف إحساس المواطن بالمواطنة والانتماء إلى البلد .

^٣ القرآن الكريم (سورة البقرة).

ثانياً: التوصيات :-

- ١ . وضع المناهج التربوية والثقافية عبر وسائل الأعلام المختلفة لإنشاء ثقافة النزاهة وحفظ المال العام عن طريق استراتيجية طويلة المدى لغرض تحقيق الولاء والانتماء بين الفرد والدولة حيث إن القانون ليس هو الرادع الوحيد للفساد وإنما يجب أن تكون هناك ثقافة النزاهة وحفظ المال العام .
- ٢ . إعطاء الدور الريادي لوزارات الثقافة والتعليم العالي والتربية والعلوم والتكنولوجيا لوضع منهج دراسي لكل المراحل لتثبيت ثقافة الحرص على المال العام والنزاهة في التعامل وتقليل روح الأنانية الفردية والسمو بالروح الجماعية .
- ٣ . تفعيل دوائر المفتشين العاملين والجان الفرعية للمراقبة والنزاهة حسب الاختصاصات ضمن الوزارات المعنية .
- ٤ . إصدار قوانين صارمة لمنع هدر الأموال العامة والفساد الإداري والمسائلة الجدية لهم .
- ٥ . إنشاء أجهزة أمنية تراقب التصرف بالأموال العامة قد ترتبط برئيسة الوزارة مباشرة أو ضمن أجهزة وزارة الداخلية .
- ٦ . تعديل قانون الحصانة المنوحة للوزراء وأعضاء مجلس النواب لتمكن الجهات القضائية في التحقيق والمسائلة في قضايا الفساد المرفوعة ضدهم .
- ٧ . اختيار الصحيح للأشخاص النزيهين من هيئات الرقابة والمفتشين والنزاهة .
- ٨ . خلق رأي عام يرفض الفساد دينياً وأخلاقياً لأنّه السلبية في التنمية الاقتصادية الشاملة أي تثقيف المجتمع وتحويل الولاء بصورة تدريجية من العائلة والعشيرة إلى الأمة والدولة مكافحة البطالة والتضخم (ويصفها البطالة المقنعة) عن طريق توفير فرص العمل وتشجيع الاستثمار المحلي ومنع الاستيراد لتنشيط الصناعة الوطنية .
- ٩ . وضع أنظمة فعالة وجدية لتقدير أداء المؤسسات الحكومية من خلال مبدأ محاسبة تكاليف الفساد المادية وغير المادية لكي لا تكون مبرراً لتجميد إلغاء خطط مكافحة الفساد لارتفاع تكاليفها عن تكاليف الفساد .
- ١٠ . استخدام الطرق الفعالة للحد من ظاهرة تسهيل الأموال التي تتبعها الشبكات العالمية وبضمها المافيا لتقدير استثماراتها المشوهة إلى الخارج عن طريق تبييض أموالها والوقف بحزم ضد تبييض هذه الأموال .
- ١١ . التحفيز على القيام بالواجب وعدم ارتكاب المخالفات عن طريق الترغيب والترهيب .
- ١٢ . التعاون مع دول الجوار في مساعدة الحدود لمنع التهريب والتجارة بالأسلحة وبالمخدرات وبالبشر وغير ذلك .
- ١٣ . ترسیخ الديمقراطية التي إذا انضجت ستلغي المركزية أو الفساد الناتج عنها .

١٤ . تعميق دور الإدارة العليا من خلال تكثيف الجهود لتطويق مشكلة الفساد والسيطرة عليها ومعالجته والوقاية من عودته من خلال اتخاذ القرارات الحاسمة وكذلك العمل على تشكيل لجنة عليا مستقلة لمكافحة الفساد من خلال الصلاحيات التي تمنح لها وكذلك الاختبار الصحيح لأعضاء اللجنة (خارج نطاق الخدمة المدنية) إن يكون لها استقلال وتقوم بتقديم تقاريرها إلى أعلى سلطة وبشكل مباشر وليس من خلال أي جهة سواء كانت تشريعية أو تنفيذية .

وكذلك العمل على تحقيق العدل واقتلاع الحرمان من جذوره باعتباره أحد الموارد التي تغذى الفساد الإداري والمالي من خلال (العمل والإنتاج) .

أولاً - المصادر والمراجع العربية القرآن الكريم

أ- القوانين والأنظمة والتعليمات والوثائق والنشرات :-

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAG) المعايير الدولية للمراجعة ، ٢٠٠٧ .
٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين المعايير والإجراءات ، ١٩٩٨ .
أدلة التدقيق ، دليل التدقيق رقم(٢) حول تقرير مراقب الحسابات للبيانات المالية - ٢٠٠٦ .
المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، المبادئ الأساسية للتدقيق ، المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الانكتاد (unetad) ، عمان الاردن ، ٢٠٠١ .
٣. المعايير المحاسبية وأدلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الرقابية في العراق .
٤. الاتحاد الدولي للمحاسبين، ١٩٨٨ م .
٥. المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية ، منظمة الانتوساي (INTOSAI) ، ١٩٩١ .
٦. هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي ، ٢٠٠٣ .

ب - الكتب العربية :-

١. ارينز ولويك ، الفين ، جيمس (المراجعة مدخل متكامل)، ترجمة الدكتور محمد عبدالقادر السيوطي والدكتور احمد حامد حاج ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية ، ٢٠٠٥ م .
٢. الأمين ، محمد (برنامج الاخلاق والآداب الإسلامية) ، ٢٠٠١ م .
٣. توماس وهنكي ، وليام ، امرسون (المراجعة بين النظرية والتطبيق) ، ترجمة الدكتور احمد حامد حاج ودكتور كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .
٤. جمعة ، احمد حلمي (التدقيق الحديث للحسابات) ، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، ٢٠٠٠ .
٥. الجوهر ، الدكتوره كريمة علي كاظم (الرقابة المالية) الطبعة الثانية ، الجامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، ١٩٩٩ م .
٦. حماده ، دكتور طارق عبدالعال (موسوعة معايير المراجعة ، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، الجزء الثاني، أدلة الإثبات)، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر ، ٢٠٠٤ م .
٧. الذهبي ، جاسم محمد (التطوير الاداري) ، ١٩٩٢ م .
٨. الرازي ، محمد بن ابى بكر بن عبد القادر (مختار الصحاح)، دار الكتاب العربي ، ١٩٨١ .
- شركس ، محمد وجدي (الاطار والسياسات في المراجعة ، تدقيق النظم المحاسبية التقليدية والالكترونية) منشورات ذات السلسل ، الكويت ١٩٨٧ .
٩. عبدالله ، خالد امين (علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعملية)، الطبعة (٣) ، دار وائل للنشر والتوزيع عمان ، الاردن ، ٢٠٠٤ .

جـ- الدوريات والنشرات والمجلات :-

١. ابو غزالة ، طلال ، بحث في الندوة الخامسة لسبل تطوير المحاسبة في السعودية ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد(٦٩) كانون الاول ، ١٩٩١ م.
- ٢- الدليمي ، باسم فيصل عبد (الفساد الاداري وبعض اشكاله من وجهة نظر عينة من المديرين)، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، ١٩٩٩ م.
- ٣- الضلعي ، وهب الياس يحيى (مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن) ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة اليرموك ، الاردن ، ٢٠٠٤ م .
- ٤- المشهداني ، بشري نجم عبدالله ، (اهداف المحاسبة المعاصرة وتأثيرها على المعايير الجارية) ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ١٩٩٢ م .
- ٥- مصطفى ، فاطمه حسين ، (اثر نظام الرقابة الداخلية في الحد من حالات الاختلاس والتزوير والسرقة) ، بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، ١٩٩٨ م .
- ٦- مفضل ، ابراهيم عبدالقدوس (دور مراقب الحسابات في الاستجابة لتوقعات مستخدمي القوائم المالية) ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ٢٠٠٤ م.
- ٧- مهدي ، عفاف عباس ، (تحديد اطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل التدقيري) بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، بغداد ٢٠٠٨ .
- ٨- الموسوي ، الهام عطا ، (دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الاداري)، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد ، ٢٠٠٥ م .

- ٩- النعيمي ، باسمة فالح جيجان ، (العوامل المؤثرة في التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني وانعكاساتها في اداء المهنة في العراق) ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس ادارة كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، قسم المحاسبة ، ١٩٩٨م.
- ١٠- واثق ، الهام محمد ، (مدى التزام مراقبى الحسابات بقواعد السلوك المهني واثره على جودة اداء المهنة) ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٩م