فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق/ دراسة تطبيقية على جامعة الموصل

The Effectiveness of the Financial Controlling System and Its Effect on the Financial Corruption in Iraq- Applied study on Mosul University

أ.م. إنصاف محمود رشيد د.رافعة إبراهيم الحمداني د.عدنان سالم الاعرجي

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الموصل

المستخلص

يهدف البحث إلى إظهار الفساد المالي والذي تعاني منه الدول وخاصة النامية المختلفة بما فيها العـــراق وقد أخذ أبعاد واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة منها فاعلية الأجهزة الرقابية، وعليه فان البحث يقوم على تقييم وقياس فاعلية الأجهزة الرقابية لجامعة الموصل عينة البحث المختارة للوصول الى تشخيص الثغـــرات الـــذي يمكن أن تكون جسرا لنفاذ وأنتشارالفساد. وقد خرج البحث بمجموعة من الاستنتاجات لعل أهمها هـــو تحديـــد القصور في الإجراءات الرقابية لجامعة الموصل، وتوصل البحث الى مجموعة توصيات منها ضرورة الـــدعم القانوني لأجهزة الرقابة المالية في اتخاذ وسائل المساءلة الكافية في المخالفات المالية لتكون رادع أمام مرتكبيها .

Abstract:

The current research aims to the appear the corruption especially the financial and administrative corruption , Which many countries suffer from and one of these countries is Iraq. This takes different factors on the activity of controlling system , therefore the research is depended on the evaluation of the controlling of systems of Mosul University the research sample selected to reach t0 the diagnosis of gaps which can be abridge to the effectiveness and spread of corruption . the research has come up with a number of conclusion. The most important is that the deficiencies in the controlling procedures of Mosul University as a research sample. The research concludes to a set of recommendations including the need for legal support for the financial controlling system to take the adequate accountability of means of financial irregularities to be a deterrent to the perpetrators .

المقدمة

يواجه العالم بشكل عام والعراق بشكل خاص ظاهرة خطيرة أخذة بالتوسع بشكل كبير وبالتحديـــد فـــي الآونة الأخيرة ، وتعد الأخطر على العالم من الحروب التقليدية لما لها من أثار اقتصادية واجتماعية سلبية علـــى شعوب العالم وبلدانها وهو ما يعرف بالفساد Corruption وللفساد صور متعددة منهـــا الفـــساد (المـــالي ، الاقتصادي ،الاداري ، السياسي ، .. وغيرها من اشكال الفساد) ،والفساد المالي Corruption Financial هو الاكثر انتشارا وممارسة بين بعض المسوؤلين والعاملين في مؤسسات الدولة وذلك لسرعة الحصول على الهدف من ممارسة هذا النوع من الفساد مقارنة بالأشكال الأخرى ، و الفساد يعني اهدار الثروات واســـتغلال المنـــصب

لتحقيق مكاسب غير مشروعة او منافع شخصية من خلال تبني أساليب ملتوية كمخالفة القوانين والتعليمات والإحكام المالية والتي تؤدي الى حالات التلاعب والاختلاس.

بالمقابل هناك جهات وهيئات حكومية ودولية وجدت لغرض تنظيم آلية عمل الوحدات المالية وإحكام الرقابة عليها وعلى أدائها المالي بوضع القوانين والأنظمة والتعليمات الرقابية التي تهدف إلى الالتزام بالسلوك المهني والأخلاقي بالشكل الذي يساعد على اكتشاف الاخطاء قبل وقوعها او اثناء ارتكابها والعمل على تصحيحها من حالات الغش والاختلاس والتلاعب المالي الأمر الذي يؤدي إلى السيطرة على حالات الفساد المالي ، وقد جاء بحثنا ليسلط الضوء على تلك الثغرات وأماكن ضعف النظم الرقابية من خلال تقييم اجراءاتها والوقوف الى امكانية تصحيحها بما يضمن صحة وسلامة سير العمل في اجهزة ودوائر الدولة والقطاع الخاص ومنع الفساد فيها.

اهمية البحث : تأتي أهمية البحث من خلال دراسة واقع الفساد المالي في العراق ودراسة وتقييم أهم مسبباته الرئيسية وهي الضعف والقصور في والإجراءات والعمليات الرقابية التي تنفذها الأجهزة الرقابية المختلفة على المؤسسات والدوائر الرسمية وذلك بالتطبيق على جامعة الموصل عينة البحث.

مشكلة البحث : تؤكد تقارير مؤشرات الفساد المالي عامة ومؤشر مدركات الفساد (CPI) والتي ستعرض لاحقا – تحديداً لعام 2010 ان نسبة 75% من الدول المدرجة على المؤشر أحرزت مجموعاً من النقاط تقل عن (5) درجات من مجموع (10) درجات ، مما يشير الى وجود مشكلة حقيقية منتشرة في العالم ، وفي العراق بصورة خاصة حيث نجد أن العراق يقع وخلال العامين السابقين في مرتبة ما قبل الاخير في إدراكه للفساد وبحصوله على (1,1) درجه ، ومن هنا تظهر مشكلة البحث وهي انتشار ظاهرة الفساد ومنها المالي في العراق بشكل كبير بالرغم من وجود أجهزة رقابية حكومية مختصة لمكافحة الفساد المالي والإداري والتي من أهمها ديوان الرقابة المالية وغيرها.

أهداف البحث : يهدف البحث الى :

- التوصل الى مفهوم الفساد المالي والوقوف على مسبباته من خلال دراسة وتقييم واقع الفساد المالي في العراق .
- تقييم وقياس فاعلية أنظمة الرقابة المالية الداخلية المختلفة للوحدات والمؤسسات الرسمية في العراق من خلال التطبيق على جامعة الموصل عينة البحث.
- تحديد جوانب القصور والضعف (ثغرات) الإجراءات الرقابة المالية والتي يمكن استغلالها لأغراض انتشار الفساد المالي

فرضيات البحث : من اجل الوصول الى أهداف البحث تم صياغة الفرضيات البحثية من جانبين :

الجانب الأول النظري: هناك وعوامل وأسباب متفاوتة أدت إلى انتشار الفساد في جميع الوزارات والدوائر الحكومية في العراق وأن الإجراءات الرقابية المالية متكاملة وتتصف بالقوة والكفاءة بالشكل الذي يحد من تفشي وانتشار الفساد المالي.

الجانب الثاني التطبيقي: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية في تعيين الأوزان المختلفة لأسئلة الاستبانة لاختبارها ولاتعتبر مؤشر دقيق يمكن الاعتماد عليه في قياس فاعلية نظام الرقابة المالية الداخلية لجامعة الموصل.

المبحث الأول : الإطار النظري للفساد المالي

أولا – مفهوم الفساد : تقتضي البحوث الأكاديمية لفهم مصطلح ما على وضع تعريفا مناسبا له ، وهذا ما تناوله بحثنا في مصطلح الفساد حيث تعددت واختلفت باختلاف الرؤى التي تناولته . فمن حيث اللغة نجد الفساد هو من فسد الشيء يفسد فسادا فهو فاسد ، كما يقال الفاسد هو ساقط وغير صالح ، ويقال ايضا ان المفسدة هي خلاف المصلحة (ابن منظور ، 1405 ، 235) و (الرازي ، 1994 ، 261) .اما اصطلاحا فنجد Ash forth &Anand يذهبا الى تعريف الفساد بانه إساءة استخدام السلطة للحصول على مصالح شخصية أو فئوية أو منظماتية (Ashforth &Anand , 2003 , 2) اما Windsor فيرى ان الفساد يشير الى فشل القيم والاعتبارات الاخلاقية وتفضيل مصلحة الفرد على مصلحة المجتمع وبطريقة غير مشروعة , Windsor) (142, 2004 وأشار كوفمان وشيؤيل بأنه أستخدام المنصب العمومي لتحقيق مكاسب خاصة كالرشوة والابتزاز (كوفمان و شيريل ، 1998 ، 7) وهو يطابق تعريف موسوعة العلوم الاجتماعية الذي يشير الى ان استخدام السلطة أو النفوذ العام لتحقيق ارباح أو مناف خاصة (محمود ، 2008، 54) اما منظمة الشفافية والنزاهة الدولية فتشير الى الفساد بأنه اساءة استخدام السلطة الممنوحة لتحفيف مكاسب خاصة ولا يشمل هذا التعريف العاملين في لقطاع العام فقط وانما في ا لقطاع الخاص ايضا والمؤسسات والهيئات الحكومية وغير الحكومية والاحزاب السياسية (Daniada , 2003, 46) ومما سبق نجد ان هناك تعاريف متعددة للفساد ، بعظها قريب من مصطلح الرشوة والبعض الاخر يشير الى السرقة والاختلاس ، فيما يشير البعض الاخر الى فساد الاخلاق كالخداع واساءة استخدام السلطة .

ثانياً – أنماط الفساد : للفساد انماط متعددة واصناف مختلفة ، فنجد من صنفها **على اساس مستوى الفساد فكانت على مستويين هما :**

1. الفساد الأكبر : ويتمثل بقيام الشخصيات القيادية وكبار المسئولين بتخصيص الأموال العامة للاستخدام الخاص وكذلك الاختلاس وتلقي الرشاوى وإبرام العقود والصفقات التي يكون رأس مالها من مقدرات الدولة .
2. الفساد الأصغر : يحدث في حالة قيام العاملون الصغار والتنفيذيون بقبول الوساطة او طلب الرشوة او الابتزاز لتسهيل إبرام العقود او المناقصات وتحقيق الأرباح المخالفة للأنظمة والقوانين النافذة .

وهناك من صنف الفساد **على أساس القطاع** وجاءت التصنيفات كالأتي: (محمود ، 2005 ، 56)

1. الفساد في القطاع العام ، اذ يعد القطاع العام مرتع مناسب جداً للانحرافات المالية والسرقات اذ يستغل المسئولون مناصبهم الإدارية لتحقيق أهداف لا علاقة لها بأهداف المنشآت والشركات العامة التي يترأسونها ولا يهمهم خسارة المنشأة أو الشركة ما دامت الدولة هي المالك الوحيد القادر على تعويض الخسارة وتغطية مبلغ السرقة

2. الفساد في القطاع الخاص وهي تتمثل بقيام التجار ورجال الأعمال في القطـــاع الخـــاص بإعطـــاء الرشـــاوى للمسؤولين او الموظفين في القطاع العام لغرض شراء ذمتهم في امداد المعلومات السرية التي تفيدهم لأغراض المنافسة كالمناقصات او المزايدات ..وغيرها او إعطاء مبالغ للمنافسين مقابل الضمان بعدم دخـــول الـــسوق بينما يحمل المستثمر الراشي ما دفعه كرشوة على سعر السلعة ا الخدمة المقدمة للمـــستهلك والزبـــون النهـــائي والذي يحصل في الوقت نفسه على سلعة او خدمة غير جيدة

كما صنف الفساد **على أساس المجال** الذي يحصل فيه الفساد وكانت كالاتي (الدعمي وجبر،2010، 28)

1. الفساد السياسي : ومن صوره سوء استخدام السلطة / المحسوبية والوساطة / عدم المحافظة علـــى كرامـــة الوظيفة / الجمع بين الوظيفة وأعمال اخرى

2. الفساد المالي : وهو الذي يأخذ الجانب المالي فقط اذ يتمثل بكافة العمليات والممارسات المالية غير القانونية والتي تهدف لتحقيق منافع شخصية .

3. الفساد الاخلاقي : وهو الذي يتمثل في السلوك الشخصي للعاملين كالقيام بأعمال مخلة للأخلاق والذوق العام واخلاقيات العمل .

4. الفساد الاداري : والذي يتمثل بكافة الاعمال غير القانونية والمخالفة للوائح والاعراف الادارة كعدم احتـــرام اوقات الدوام او الامتناع عن تأدية لعمل المكلف ب هاو افشاء اسرار العمل . .. وغيرها.

ومما سبق نجد ان هناك صور وأشكال مختلفة للفساد الا ان الذي يعنينا هو ذلك الجانب الـــذي يمـــارس علـــى الأموال وباستخدام عمليات وممارسات مالية متعددة غير قانونية القصد منها تحقيق مكاسب خاصة والذي يطلق عليه بالفساد المالي ، ويمكن حصر تلك العمليات والممارسات المالية غير القانونية بالاتي :

(Windsor , 2004 ,145)،(الدعمي وجبر،2010، 28) ،(البكوع ، 2009، 53-74)

1. مخالفة القواعد والأحكام المالية المنصوص عليها في القانون
2. الإسراف والاعتداء على المال العام كالقيام بمنح إعفاءات ضريبية او كمركية لجهـــات لا تـــستحقها قانونـــا او إصدار صرفيات مالية لأمور لا تحتاجها المنظمة في الوقت الحاضر او لأشخاص لا يستحقونها أصلا الغرض منها هو المحاباة او التقرب الشخصي .
3. تهريب الأموال الى خارج البلاد والتي يقوم بها المسئولين الحكوميين وباستخدام المصارف والأســـواق الماليـــة الدولية ولغرض الاستفادة منها في حالة تنحيهم واستبعادهم عن مناصبهم الإدارية المسئولة .
4. استغلال الثغرات والضعف الموجود في اجراءات الرقابة المالية .
5. مخالفة التعليمات الصادرة عن اجهزة الرقابة المالية وهيئة النزاهة.
6. القيام بعمليات غسيل الاموال والتي تتمثل بعملية اضفاء المشروعية على الاموال المتأتية من اصـــول محرمـــة شرعا او تكون مصادرها غير مشروعة قانونا وذلك من خلال القيام بمشاريع مقبولة اجتماعيا وقانونا ومن ثـــم ادخالها ضمن الدورة الاقتصادية الشرعية وصولا الى تداولها بصورة طبيعية ومشروعة ، بمعنـــى اخـــر هـــو اضفاء المشروعية لأموال غير مشروعة اقتصاديا واجتماعيا وقانونيا (الحمداني ، 2005، 7) .

ثالثاً- حالات الفساد المالي : يمكن التميز بين حالتين للفساد هما :-(البطاط و جودة ،2009، 36)

1. حالة قبض الأموال مباشرة والتي يطلق عليها الرشوة أو الاختلاس او السرقة او ... غيرها

2. حالة تقديم الخدمات أو تأمين خدمات غير شرعية وغير منصوص عليها مقابـــل تقاضـــي امـــوال كاقتنـــاء معلومات سرية أو اعطاء تراخيص غير مبرره أو القيام بتسهيلات ضريبية ...وغيرها

رابعاً – اسباب الفساد المالي :- تناول الكتاب والباحثين اسباب مختلفة ومتعددة للفساد اذ كل ينـــسبها حـــسب الرؤى التي تناولها ، فنجد من نسبها الى سببين رئيسين هما : (عباس وجبر ، 2010، 256) و

1. اسباب ترجع الى طبيعة المنظمة والتي من اهمها :

- الاعتماد على التمويل الاجنبي في ظل ضعف انظمة الرقابة والمسائلة .
- انعدام التغير في مراكز السلطة الادارية والمالية ولفترة طويلة جداً .
- المركزية الشديدة في السلطة وعدم السماح بالمشاركة في اتخاذ القرارات المالية من قبل العاملين.

2. اسباب ترجع الى طبيعة الافراد منها :

- حالات الفقر الشديد، تدني الاجور والرواتب، قلة الوعي التنظيمي، قلة الثقافة، ضعف الوازع الـــديني. وهنـــاك اسباب اخرى للفساد حددت من قبل البعض والتي تتمثل بالاتي : (محمـــود ،2008 ،52– 80) ، (البكـــوع ، 2009، 53–74) ، (سليمان ، 2006، 34) :

1. ضعف السلطة القضائية وسيادة قانون الدولة فيما يتعلق بالجانب المالي واستغلال المال العام.
2. عدم الالتزام بالشفافية ومعايير الافصاح المحاسبي مما يؤدي الى حالات الفساد المالي بتفاقمها تظهر الازمـــات المالية .
3. تمتع المسؤولين الحكوميين بحرية واسعة في التصرف وبقليل من الخضوع للمساءلة مما يحثهم على اســـتغلال مناصبهم لتحقيق مكاسب شخصية بقبول الرشاوى أو هدر المال العام والإسراف ..و غيرها
4. الافتقار الى حوكمة الشركات .
5. احتفاظ الدولة بثروة هائلة من المنشآت والممتلكات والموارد الطبيعة وإضفاء المشروعية على ســـلطتها لتلـــك الثروات حتى وأن كانت تعود لقطاع خاص مما يعطي فرصة كبيرة لتبني الـــسلوك الفاســـد لنهـــب الثـــروات والاموال العامة والخاصة .
6. صعف اداء اجهزة الرقابة المالية المركزية وقلة خبرتها في متابعة وتطوير الاداء المالي.
7. صعف وانحيازية هيئات النزاهة العامة و قصورها في تبني طرق وأساليب مستحدثة لكشف حالات الفـــساد او اتخاذ الإجراءات القانونية الصارمة بحق المسيئين والفاسدين للمال .

ومما سبق يمكن لنا ان نجد ان كل ما ذكره الكتاب والباحثون من اسباب للفساد المالي تـــدور حـــول فلكـــين رئيسيين يتمثلان في الآتي :-

- **أسباب متعلقة بالفرد ذاته** الذي تحركه ظروفه والبيئة الخاصة المحيطة به ، للقيام بممارسات الفساد المالي ومن بين اهم تلك الأسباب : الطمع / قلة الوعي الثقافي / قلة الوعي الـــديني / ضـــعف الأخـــلاق / ضـــعف الإحساس بالانتماء للوطن / ضعف الشعور بالمسؤولية / الحاجه والفقر / ... وغيرها
- **أسباب خارجة عن إرادة الفرد** والتي تسهل له القيام بممارسات الفساد المالي ومن اهم تلك الأسباب / ضعف القانون / سيادة دور الدولة على القانون / ضعف الرقابة المالية / فساد السلطة / ضعف المحاسبة والإجراءات الرادعة من قبل هيئات النزاهة والرقابة المالية / احتكار السلطة والمسؤوليات لأشخاص محددين / ... وغيرها

خامساً- الجهات المسؤولة عن مكافحة الفساد : يمكن لنا تصنيف الجهات المسؤولة عن مكافحة الفساد وذلك حسب مقتضيات البحث الى فئتين تتمثلان بالاتي :

1. **الجهات المسؤولة عن مكافحة الفساد عالمياً** : حددت الجهات التالية كجهات دولية مهمتها مكافحة الفساد على نطاق دولي وعالمي وتتمثل تلك الجهات باتي :(محمد ،2011 ،صفحة الكترونية)

- منظمة الامم المتحدة : التي اصدرت عدد من القرارات لمحاربة الفساد للتوعية التامة بخطورة الفساد وما له من مخاطر يهدد الاستقرار . وأصدرت اتفاقية لمكافحة الفساد عام 2004 ولقد انضمت اليها كثير من دول العالم .
- البنك الدولي : اذ وضع مجموعة من الخطوات والاستراتيجيات لغرض مساعدة الدول على مواجهة الفساد والحد من أثاره السلبية على عملية التنمية الاقتصادية .
- صندوق النقد الدولي : لجأ الصندوق الى الحد من الفساد بتعليق المساعدات المالية لأي دولة يكون فيها الفساد عائق في هيئة التنمية الاقتصادية .
- منظمة الشفافية العالمية : انشأت هذه المنظمة عام 1993 وهي منظمة غير حكومية ، تعمل الشكل الاساس على مكافحة الفساد والحد منه من خلال العمل على وضوح التشريعات وتبسيط الإجراءات واستقرارها وانسجامها مع بعضها في الموضوعة والمرونة والتطور ، وفقاً للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والادارية .

2. **الجهات المسؤولة عن مكافحة الفساد في العراق** : وهي جهات محلية مهمتها المراقبة على المال العام ومكافحة الفساد الاداري والمالي على نطاق محلي داخل العراق ، وتتمثل بالاتي :

- **هيئة النزاهة** : تستجيب هذه الهيئة لحكم المادتين (6) و (36) من اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد والصادرة عام 2004 والتي صادق عليها العراق بالقانون رقم (35) لسنة 2007 ، ونشات اولاً تحت اسم مفوضية النزاهة العامة بالأمر المرقم (55) لسنة 2004 وعدها الدستور العراقي عام 2005 أحد الهيئات المستقلة وجعلها خاضعة لرقابة مجلس النواب وبدل اسمها الى هيئة النزاهة بموجب المادة (52) منه ، وتكون مهمتها التحقق من حالات الفساد المشكوك فيها كقبول الهدايا والرشاوى والمحسوبية والمنسوبية والتمييز على أساس عرقي وطائفي واستغلال السلطة لتحقيق اهداف شخصية او سؤ استخدام الاموال العامة من خلال وضع اسس ومعايير للأخلاق الواردة في لائحة السلوك التي يتوجب الالتزام بتعليماتها من قبل جميع موظفي الدولة .
- **المفتشون العامون** : انشأت مكاتب المفتشون العامون بموجب قرار رقم (57) لسنة 2004 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 .
- **ديوان الرقابة المالية** : وهي الجهة المسؤولة عن التدقيق والرقابة المالية للمؤسسات والدوائر الحكومية في العراق ، أنشأت عام 1924 وتم تأكيدها بموجب الأمر رقم (77) لسنة 2004 ، مهمته تزويد الجمهور والحكومة بالمعلومات الدقيقة الخاصة بالعمليات الحكومية والأوضاع المالية لغرض تعزيز الاقتصاد من خلال مهمة التدقيق المالي وتقييم الأداء ولغرض مكافحة الفساد المالي .

سادسا – واقع الفساد المالي في العراق : مر العراق بحقبات زمنية عصيبة ومتسلسلة من الاحداث والكوارث السياسية تحديداً ، وكان في كل حقبة يشهد الفساد بأشكاله وانواعه المختلفة وبدرجات متفاوتة ، الا ان الوضـــع ازداد سوءا بعد الاحتلال الامريكي ابان عام 2003 الذي أستشرى فيه الفساد في كل صوره واشكاله المعروفـــة بل حتى ظهرت طرق واساليب جديدة للفساد لم يعهدها المجتمع الدولي من قبل وانتشرت في كل مفاصل الدولة العراقية حتى غدا العراق من الدول المتقدمة والمتطورة في هذا المجال ، فلقد صنف من قبـــل جهـــات دوليـــة عالمية مسؤولة عن مكافحة الفساد المالي وعلى نطاق عالمي في درجات متقدمة بين دول العالم ، ومن بين تلك الجهات منظمة الشفافية العالمية ، اذ صنف العراق بالمرتبة الثانية عربياً بعد الصومال ، وبالمرتبة الثالثة عالمياً بعد الصومال ومنيمار في تفشي الفساد الاداري والمالي للعام 2010 ، وذلك وفقاً لمؤشـــر مـــدركات الفـــساد (CPI) وكما يظهر في الجدول(1) :

جدول رقم (1)

مؤشر مدركات الفساد لعامي 2009\ 2010 لمنطقة الدول العربية

السنة	2009			2010		
الدول	الدرجة من 10	الترتيب دوليا	الترتيب عربيا	الدرجة من 10	الترتيب دوليا	الترتيب عربيا
قطر	7.0	22	1	7.7	19	1
الامارات	6.5	30	2	6.3	29	2
عمان	5.5	39	3	5.3	41	3
البحرين	5.1	46	4	4.9	48	4
الاردن	5.0	49	5	4.7	50	5
السعودية	4.3	63	6	4.7	50	6
الكويت	4.1	66	7	4.5	54	7
تونس	4.2	65	8	4.3	59	8
المغرب	3.3	89	9	3.4	85	9
جيبوتي	2.8	111	10	3.2	91	10
مصر	2.8	111	11	3.1	98	11
الجزائر	2.8	111	12	2.9	105	12
سوريا	2.6	126	13	2.5	127	13
لبنان	2.5	130	14	2.5	127	14
موريتانيا	2.5	130	15	2.3	143	15
ليبيا	2.5	130	16	2.2	146	16
اليمن	2.1	154	17	2.2	146	17

السودان	1.5	176	18	1.5	172	18
العراق	1.5	176	18	1.5	175	19
الصومال	1.1	180	20	1.1	178	20

المصدر:منشورات المنظمة العربية مكافحة الفساد ، 2010

والذي اعتمد أعلاه على المسوحات التي تم نشرها خلال الفترة الواقعة بين كانون الثاني \ يناير 2009 وايلول \ سيتمر 2010 ، ولقد وفرت الجهات السبعة التالية البيانات بناءاً على عمليات التحليل التي قام بأجرائها الخبراء وهي : (بنك التنمية الافريقي النامية الاسيوي ، مؤسسة برنلسمان ، وحدة الاستخبارات الاقتصادية ، دار الحرية ، مؤسسة البصيرة العالمية والبنك الدولي) (يحيى ،2011، 4)

ومن الجدول (1) يتضح تصدر الصومال قائمة اكثر الدول العربية تفشياً للفساد ، اذ حصل على (1,1) درجة من مجموع (10) درجات في عام 2009 واحتل المرتبة 180 دولياً من حيث الشفافية والنزاهة والوعي للفساد المالي ، والمرتبة (20) (الاخير) بين الدول العربية ، وبفي بنفس الدرجة عام 2010 وبنفس الترتيب (الاخير) بين لدول العربية .

اما العراق فحصل على (1,5) درجة وبمرتبة 176 دولياً و 18 (قبل الاخير مناصفة مع السودان) بين الدول العربية عام 2009 ، و بنفس الدرجة عام 2010 الا انه تراجع في الترتيب بين لدول العربية . ليصبح منفردا في ترتيبه ما قبل الاخير وبمرتبة (19) اما دولياً حصل على مرتبة (175) .ومن الجدول (1) إن دول الخليج العربي وعلى رأسها دولة قطر والإمارات وعمان كانت اكثر وعياً اتجاه الشفافية والنزاهة و محاربة الفساد اذ حصلت على مراتب متقدمة وتصدرت الدول العربية فحصلت على الدرجات (7 ، 6,5 ، 5,5) عام 2009 و (7,7 ، 6,3 ، 5،3) عام 2010 لكل من قطر والامارات وعمان على التولي وكان ترتيبها (1، 2، 3) على التوالي عربياً والمراتب (22، 30، 39) دولياً عام 2009 والمراتب (19، 29، 41،) عام 2010 .وكما تشير هيئة النزاهة ضمن منشوراتها عن النزاهة والشفافية والفساد للعامين السابقين بأنه تقدر حجم الاموال المهدورة جراء الفساد الاداري والمالي في الوزارات بحدود (7,5) مليار $ للسنوات 2009/2008 موزعة حسب كل وزارة او دائرة وكما موضح بالجدول (2) ادناه :

الجدول الرقم (2)

حجم الأموال المهدورة جراء الفساد المالي والإداري في الوزارات العراقية للاعوم 2009/2008

ت	أسم الوزارة \ الدائرة	حجم الفساد بالدولار	نسبة الفساد %
1	الدفاع	4 مليار	53,33
2	الكهرباء	1 مليار	13,33
3	النفط	510 مليون	7,16
4	النقل	210 مليون	2,95
5	الداخلية	200 مليون	2,81

6	التجارة	150 مليون	2,11
7	المالية والبنك المركزي	150 مليون	2,11
8	الاعمار والاسكان	120 مليون	1,69
9	الاتصالات	70 مليون	98
10	امانة بغداد	55 مليون	77
12	التعليم العالي والبحث العلمي	50 مليون	70
12	الرياضة الشباب	50 مليون	70
13	الصحة	50 مليون	70
14	العدل	40 مليون	56
15	الزراعة	30 مليون	42
16	الموارد المائية	30 مليون	44
17	الصناعة والمعادن	20 مليون	28
18	الهيئة العليا للانتخابات	10 مليون	14
19	هيئة السياحة	10 مليون	14
20	التربية	5 مليون	7
21	العمل والشؤون الاجتماعية	5 مليون	7

المصدر : محمد:سعاد عبد الفتاح ، واقع الفساد المالي في العراق ، Palestine www.aman
yahoo.com@بالاعتماد على كراس هيئة النزاهة العامة في العراق .

حيث تشير هذه النتيجة والدرجة والمرتبة المتدنية التي حصل عليها العراق الى مستوى الفساد المتفشي كالسرطان الخبيث في جميع مفاصل الحياة في العراق وهو ما تؤكده ايضاً الجهات المسؤولة عن مكافحة الفساد في العراق

ولعل نتائج الجدول (2) تقع ضمن الفساد المالي المنظور اما الفساد المالي غير المنظور فتقدر باكثر من هذه المبالغ المحصورة والمتأتية من العقود والاختلاسات أو ترميم لمنشات وتأجير طائرات وبواخر أو اكساء الطرق .. وغيرها .

ومما سبق يتضح ان جميع القطاعات الحكومية تخللها الفساد المالي ضمن نشاطاتها المختلفة وبنسب تراوحت بين 2,11% – 98% من حجم الأموال المخصصة ، وهذا يؤكد ان نسبة الفساد غير متساوية بين الوزارات والدوائر الحكومية وبالتالي بجب رفض الفرضية وهي – أن نسبة الفساد المالي متساوية في جميع الوزارات والدوائر الحكومية في العراق وهنا قد يثار تساؤلات كثيرة ومهمة والتي من أهمها : ما هو دور الجهات المسؤولة عن مكافحة الفساد في العراق ، وما هي نتائج اعمالها منذ تأسيسها لحد الان ؟ واين كانت تلك الجهات امام كل هذا الفساد ؟ وماهي الاجراءات الرادعة التي اتخذتها اتجاه المؤولون عن هذه الممارسات ؟ وهل تعزى

هذه الارقام المخيفة الى قصور في الاجراءات والتعليمات والاساليب في الرقابة المالية ... وغيرها وهذا مـــا سيتم طرحه لاحقا.

المبحث الثاني: دور الرقابة المالية في الحد من الفساد

الرقابة عنصر مهم من وظائف الإدارة للوقوف على مدى نجاح سياسات التخطيط المتبعة للوحدة الإداريـــة ومدى تنفيذ تلك السياسات لتحقيق أهدافها، وبما أن الرقابة المالية جزء من وظيفة الإدارة الماليـــة التـــي تعنـــي بالقرارات الاستثمارية والتمويلية وتوزيع الأرباح فان للرقابة الفعالة دور في ترشيد تلك القرارات وضمان عدم مخالفتها للقوانين والتعليمات.

لقد أصبح لهذه الوظيفة أهمية كبيرة تتزايد يوما بعد أخر مع تزايد وتفشي ظاهرة الفساد المـــالي والإداري فـــي مؤسسات الدولة مما يتطلب الاستعداد الجدي لتهيئة مستلزمات ومتطلبات عمل أقسام ووحدات وهيئات الرقابـــة بكافة أشكالها للحفاظ على الممتلكات الحكومية وغير الحكومية وتضييق الابتعادات والانحرافات عن المخطـــط ولأهمية هذا الموضوع سنتناوله قي الجوانب الآتية:

أولا– مفهوم الرقابة المالية: ينصرف معظم المهتمين بالأمور الحسابية والمالية في تفسير الرقابة المالية كونها رقابة خارجية في الوقت الذي نرى أن الرقابة المالية تحمل وجهين، احدهما يمثل الرقابة والتدقيق الداخلي للمؤسسة (الرقابة الداخلية)، والأخر يمثل الرقابة الخارجية والمتمثلة بديوان الرقابة المالية كجهـــة متخصـــصة بعملية الرقابة والتدقيق لكافة الدوائر الحكومية في العراق، وفي حقيقة الأمر أن هناك ترابط مهني بين الرقابـــة الداخلية والرقابة الخارجية أي أن هناك تكامل في أنشطتهما، إذ تعتمد الرقابة الخارجية في عملها على درجـــة فاعلية الرقابة الداخلية للمؤسسة وكلما كانت هذه الفاعلية كبيرة كلما كان هناك تركيز اكبر في نـــشاط الرقابـــة الخارجية في مجالات مهمة تحتاج إلى دراسة وتعمق فضلا عن توفير الوقت والجهد، علما أن قيـــاس درجـــة الفاعلية تعتمد على تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل الهيئات المتخصصة في الرقابة الخارجية.

فقد عرفت الرقابة المالية بأنها المقارنة المستمرة بين الخطط وبين الأداء الفعلـــي (المتحقـــق) وتـــشخيص الابتعادات من خلال التغذية العكسية للبيانات، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تنصب على تعديل المخطط، والأداء الفعلي أو الاثنين معا في إطار الظروف والمتغيرات الداخلية وتلك المحيطة بالمنشاة (الـــشماع، 1992، 153) (Acc4ksa.com) ويشير الدكتور محمد كويناتية إلى الرقابة المالية بأنها "تلك التي تتم من قبـــل جهـــة مستقلة وتستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية والإدارية، والتأكد من مشروعية النفقة واتفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعة وقياس مستوى نتـــائج الأعمـــال بمـــا كـــان مستهدف تحقيقه بالاستناد إلى معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها (الزهاوي، 2008، 89)

بينما يشير (الصقال) بان مفهوم الرقابة المالية هي عمليات السيطرة التنظيمية المستمرة علـــى تطبيـــق خطـــط المنظمة بصورة كفؤة وفعالة وبما يضمن تحقيق أهدافها دون هدر في المـــوارد والقـــدرات الماديـــة والماليـــة والبشرية، وهي وسيلة لتحديد مناطق ومجالات الإخفاقات ووضع المعالجات اللازمـــة لتـــصحيحها (الـــصقال، 2008، 6)

ثانيا_أهمية الرقابة المالية: تبرز أهمية الرقابة المالية من أهمية الحفاظ على المال العام بما ينعكس علـــى عدة نواحي منها السياسية المتمثلة بالدولة والبرلمان لمراقبة أداء الوزارات والدوائر الحكومية ومعرفة توجهاتها ومدى التزامها بالقرارات والقوانين الصادرة عنها، ومن الناحية الحسابية والمالية للتأكد من جدية العمل لمنتسبي الدولة في تحصيل الإيرادات وضمان التصرف بالتخصيصات المالية دون إسراف أو تبذير، كما تتجسد أهميـــة الرقابة المالية من الناحية الاقتصادية في متابعة تنفيذ المشاريع والتأكد من أوجه الصرف وفقا لما مخصص لتلك المشاريع وكفاءة الإنفاق ومن الناحية القانونية بما يحدد جسامة الخطأ وتأثيره على المال العام ومسؤولية مرتكبي الأخطاء أو التلاعب والغش والاحتيال والعقوبات المفروضة على تلـــك الأخطـــاء وفقـــا للقـــوانين واللـــوائح والتعليمات.

أما أهميتها من الناحية الاجتماعية فإنها الوسيلة الأهم في الحد من الأمراض الاجتماعية الخطيرة كانتشار ثقافـــة الفساد واستباحة المال العام (الزهاوي، 2008، 90-91).

كما أن للرقابة المالية والرقابة بشكل عام أهمية خاصة في عمليات تقييم وتحديد نقاط القوة والضعف في المنشاة أو المؤسسة المعنية والتي بدورها تقترح الحلول المناسبة لنقاط الضعف بعد دراستها وتحليل مسبباتها لتجـــاوز تلك النقاط، فضلا عن تصميم نقاط القوة في نشاط وعمل تلك المؤسسات من خلال نقل تلك التجارب الناجحـــة إلى كافة دوائر الدولة ومؤسساتها لضمان حسن الأداء والحفاظ على ممتلكاتها.

وتعكس الرقابة المالية حالة التكييف للمنظمة مع بيئتها الخارجية والداخلية وتعد بمثابة اختبار لدرجة الموائمـــة للخطط والإجراءات والسياسات والبرامج مع متغيرات البيئة الخارجية والتنافسية والداخلية وهي تفيد الإدارة من خلال التغذية العكسية لتساعدها في:-

ا. اكتشاف مواطن الهدر بالموارد المختلفة.

ب. تحسين الكفاءة التشغيلية.

ت. تسهيل إدارة التغيير.

ث. المساعدة في تطبيق طرق الإدارة الحديثة كإدارة الجودة الشاملة (TQM).

ج. نشر الموارد في أماكن استخدامها التي يجعلها أكثر كفاءة وأداء.

ح. إعادة توزيع الخبرة والمهارات الإدارية في أرجـــاء المنظمـــة (فروعهـــا، ووحـــداتها المختلفـــة) وتوليـــد معلومات شاملة عن فعاليات الوحدات الفرعية.

خ. تقليل الأزمات والمشكلات ويحدد العوائق التي تعيق المنظمة في تحقيق أهدافها بأفضل ما يكون واقل جهـــد ووقت.

د. توفير معايير ومقاييس تمكن الإدارة من قياس التقدم الذي تحرزه باتجاه الأهداف.

ذ. تقييم خطط المنظمة وقراراتها المتخذة في بعض الأنشطة لمعرفة مدى تناسبها مع التغيرات التي تحدث فـــي البيئة. (سعيد وآخرون، 2006، 6-7)

ثالثا- أهداف ومهام الرقابة المالية في المؤسسات الحكومية (الزهاوي، 2008، 92-95) (ديـــوان الرقابة المالية، 2004، 8)

– حماية الأموال العامة، والتثبت من ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية وسلامة التصرفات المالية وإتباع القـوانين واللوائح والأنظمة.

– ضمان حسن استخدام الأموال والاقتصاد في الإنفاق.

– ضمان عدم خروج مسار الصلاحيات الحكومية عن الحدود التي رسمتها وفقا لبنود الميزانية.

– العمل على توجيه الأجهزة الحكومية إلى الأداء الأفضل وتحسين وتطوير إجراءات الأعمال المالية.

– رقابة وتدقيق حسابات الجهاز الحكومي الخاضع للرقابة والتحقق من سـلامة تطبيـق القـوانين والأنظمـة والتعليمات المالية بخصوص الإنفاق العام وجباية الإيرادات.

– إبداء الرأي في القوائم والبيانات والتقارير المتعلقة بنتائج الأعمال والأوضاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة وبيان ما إذا كانت منظمة وفق المتطلبات القانونية والقواعد والأصول المحاسبية المعتمدة وتعكس حقيقة المركز المالي وعوائد الاستثمار المقررة ونتيجة النشاط.

– رقابة وتقويم الأداء وفقا لأحكام القوانين النافذة.

– تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية وما يتعلق بها من أمور إدارية وتنظيمية.

– المساهمة في وضع وتطوير القواعد والأصول والمعايير المحاسبية والرقابية.

– الكشف عن أي أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية وتحليلهـا ودراسـتها وتحديـد أسبابها ومعالجتها.

رابعا– أنواع الرقابة المالية وأسلوب تنفيذها: هناك أنواع مختلفة من الرقابة المالية يمكـن أن تتبعهـا الوحدات والمؤسسات الاقتصادية والجهات الخارجية المكلفة بالرقابة، عليه يمكن تقسيم الرقابة المالية الى (عبد النبي ،38،2010–39) :

1– الرقابة السابقة: أي فحص وتدقيق كافة التصرفات المالية للوحدة ويقوم بتنفيذها في المعتاد الرقابة الداخلية في تلك الوحدة، والجدير بالذكر إن الرقابة الداخلية لا تنصب على المعاملات المالية فقط وإنما تذهب إلى ابعـد من ذلك ولمختلف نشاط الوحدة ذلك ما تناوله معهد المحاسبين القانونيين في امريكا لتعريف الرقابة الداخلية جاء فيه "تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة من ماليـة وتنظيميـة ومحاسـبية وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير العمل في المنشأة" (الاتحاد الدولي للمحاسـبين،2004 ، 752) وفقـا لهـذا التعريف فان الرقابة الداخلية الفعالة تعمل على تضييق حالات الهدر والإسراف والتلاعب وحالات الغش والفساد إلى أدنى حد ممكن بشرط توفر كافة المقومات والمتطلبات اللازمة لتنفيذ مهامها، إن التدقيق والفحص الـسابق للصرف يسيطر على أداء الوحدة ويضعها في الطريق السليم وكل ما يصرف يكون وفقا للقـوانين والتعليمـات النافذة، وقد تقوم جهات رقابية أخرى (خارجية) بالتدقيق السابق للصرف ولكن في حدود ضيقة تبعا لما تتطلبـه الحالة أو التوجيهات المركزية مثال ذلك قيام هيئات ديوان الرقابة المالية في العراق بتدقيق كافة عقود التجهيـز والإنشاء قبل الإحالة وتنفيذ العمل لكون مبالغها تفوق (150) ألف دولار أي تبعا للأهمية النسبية، للتحقـق مـن مدى مطابقة الأوليات للشروط والتعليمات الخاصة بالإحالة.

2- الرقابة اللاحقة: وتسمى الرقابة البعدية أو الرقابة المستندية وفي هذا النوع من الرقابة لا يتم تقويم التصرفات المالية الا بعد حدوثها فعلا أي بعد 12/31 من كل سنة مما يجعل الرقابة اللاحقة ذات طابع تقويمي أو تصحيحي ويركز على ابداء الرأي في صحة التصرفات المالية ويمكن تقسيم هذه الرقابة وفقا لمصدرها الى :

-**الرقابة الداخلية:** وتشمل كافة دوائر الدولة أي أن الهيكل التنظيمي للدولة ومؤسساتها يشمل في جزء منه مديريات وأقسام وشعب للرقابة الداخلية كما أضيف إلى هيكل الوزارات في السنوات الأخيرة مكتب المفتش العام في كل وزارة، وكما أشير إليه سابقا بان الرقابة الداخلية تمارس كافة أنواع الرقابات فضلا عن كون الرقابة الداخلية عين الإدارة العليا على سير النشاط داخل الوحدات الإدارية وذلك من خلال التدقيق الشامل (100%) للنشاط مما يؤدي إلى اكتشاف مبكر للأخطاء وحالات الغش والتلاعب.

-**الرقابة الخارجية:** وتكون من مهام هيئات تدقيق خارجية لا ترتبط بالوحدة الإدارية الخاضعة للتدقيق بمعنى إنها مستقلة وتقدم تقاريرها إلى السلطات التشريعية ومن هذه الهيئات (ديوان الرقابة المالية، هيئة النزاهة، الرقابة البرلمانية) وهناك جهات أخرى غير رسمية تقوم أيضا بالرقابة على نشاط وأداء مؤسسات الدولة للوقوف على مدى تنفيذها للمهام الموكلة إليها وفق للقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة ومن هذه الجهات هي (الرقابة الشعبية، رقابة المجتمع المدني) وفي حقيقة الأمر إن وجود رقابة داخلية فعالة ورقابة خارجية حازمة ومنظمة تعمل وفق خطط وإجراءات مدروسة ومكتوبة مع رقابة مجتمع مدني تحرص على أن تكون الموارد المخصصة للوحدات الحكومية قد استخدمت استخداما امثل لتحقيق أفضل النتائج وبالشكل الذي يخدم كافة القطاعات الاقتصادية ذلك يؤشر دولة بلا فساد ، ولا يخفى عن الجميع إن هذه الأنواع من الرقابات يكون عملها مكمل بعضها للبعض الأخر أي متى ما كان هناك رقابة داخلية نزيهة وفعالة ورقابة خارجية ذات مستوى عال من الأداء والمهنية مع وجود رقابة المجتمع المدني فان كافة الفجوات والثغرات لنقاط الضعف سوف يتم تلافيها بتلازم نشاطات تلك الرقابات.

إن أهم ما يميز رقابة المجتمع المدني هو الاستقلالية المالية والإدارية لكي تتمكن من تحقيق الأهداف الرقابية وتحديد نقاط الضعف والانحراف وتتجسد وظائف هذه الأنواع في (عبيد، 2004،6) :

أ. مكافحة الفساد.

ب. المساهمة في تنشئة الأفراد اجتماعيا وسياسيا.

ج. ملئ الفراغ في حالة غياب الدولة وبما يضمن الحفاظ على المال العام ذاتيا.

د. التنمية الشاملة وبما تقوم به تلك المنظمات في الدخول كشريك للدور الحكومي وفي تنفيذ البرامج والخطط، ولتقييم استخدام الموارد العامة (تخصيصات كموازنة لكل محافظة) والتعرف على أفضل الطرق لتحسين نواتج البرامج والسياسات العامة وتحليل المعلومات المالية للوصول إلى مصداقية عمل الهيئات المكلفة بالتطوير (www.openbudgetindex.org).

أ. تحقيق النظام والانضباط كالرقابة على سلطة الحكومة وضبط سلوك الأفراد والجماعات تجاه بعضهم البعض.

ب. حماية حقوق الإنسان.

3- الرقابة الالكترونية: وتعني الرقابة بالحاسوب واعتماد النظام الرقابي على استخدام الحاسوب في ممارسة العملية الرقابية وفق برامج حاسوبية تعد خصيصا لهذا الغرض بما يحقق الاقتصاد في الجهد والوقت والتكلفة في الوصول إلى النتائج المطلوبة بأقل ما يمكن من المخاطر وبدقة اكبر.

خامسا- العوامل التي تسهم في ضعف إجراءات الرقابة في القطاع الحكومي والقطاعات الأخرى هي: (الخطة الخمسية، 2006-2010) (الانتوسائي، ISSAI(400))

1. قلة البرامج التدريبية لتأهيل وتطوير قدرات ومهارات الموارد البشرية في الجهات الحكومية مما ينعكس على الأداء والإنتاجية وبالتالي الى الفساد.
2. انخفاض مستويات الدخل وقلة الحوافز والمكافأة للمتميزين يفسح المجال لظاهرة الفساد والتواطؤ مع المنتسبين والمتجاوزين.
3. الأمية المعلوماتية وضعف الاستفادة من التكنولوجيا رغم توفرها وذلك اكبر تحديات متطلبات تطوير نظام محاسبي فعال ورشيق.
4. ضعف التخطيط الفعال لأداء أعمال الرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط وتصحيح المخالفات.
5. عدم تطبيق التعليمات والتوجيهات المركزية ومخالفة بعض القوانين والتشريعات يؤدي إلى أحداث خلل يمكن من خلالها ظهور الفساد.
6. عدم تحديد الصلاحيات المالية والإدارية بشكل واضح وإساءة التصرف بالصلاحيات او تفويض الصلاحيات إلى أشخاص ليس لديهم خبرة ووعي مالي متكامل.
7. غياب الأسس العلمية في إعداد الموازنة التقديرية للاحتياجات المالية في معظم المؤسسات الأمر الذي يؤدي إلى سوء استغلال التخصيصات المالية الفائضة وحرمان مؤسسات أخرى أكثر حاجة لها.
8. ضعف متابعة الرقابة الداخلية والخارجية للملاحظات التي تعبر عن المخالفات المكتشفة في سجلات ونشاط الوحدات الحكومية وخاصة في الحالات التي تؤشر عدم مطابقة الأرصدة مع السجلات.
9. عدم بذل العناية المهنية اللازمة في عملية التدقيق من خلال الاطلاع على كافة الأوليات وتقديم أدلة إثبات.
10. نقص الوعي المالي بشكل عام لدى بعض الموظفين الحكوميين ولهذا اثر في اتخاذ القرارات المتعلقة بالأمور المالية.
11. .غياب المساءلة وفرض العقوبات الرادعة في حال عدم الالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة.

وان هذه العوامل اذا اجتمعت ادت الى ضعف وقصور في بعض جوانب اجراءات الرقابة وقد أكد هذا الضعف والقصور ديوان الرقابة المالية من خلال الملاحظات والمؤشرات التي تم تأشيرها في تقارير تقويم الأداء لدوائر الدولة من قبل ديوان الرقابة المالية في العراق. (تقرير ديوان الرقابة المالية،2007و2008) والتي دونت من قبل ديوان الرقابة المالية لمختلف القطاعات وللسنوات 2007 و 2008 فقد تم اختيار عدد من الملاحظات والمؤشرات التي تبين ان هناك ضعف في إجراءات الرقابة الداخلية لتلك الدوائر ولم تعالج لحد الان وهي:

1. لم يتضح وجود خطة مكتوبة لعمل ونشاطات قسم الرقابة الداخلية بما يضمن تقييم كفاءة أداء القسم وتغطية كافة نشاطات الوحدة الإدارية، كما لا يوجد برنامج متكامل للتدقيق يشمل كافة نشاطات الوحدة.

2. عدم متابعة قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في المديريات العامة للوزارات لإجراءات الرقابة والتـــدقيق فـــي الفروع التابعة لها وبشكل دوري للوقوف على نقاط القوة والضعف.

3. ضعف إجراءات الرقابة والتدقيق الداخلي لمعظم الدوائر الحكومية والناتج عن ضعف الكوادر العاملـــة فـــي مجال الرقابة الأمر الذي قد يساهم في تفشي حالات الفساد.

4. ضعف السيطرة على الموجودات الثابتة وخاصة فيما يخص المستهلك والتالف وعدم وجود لجان فنية للتأكد من مدى صلاحيتها.

5. غياب الجدية في عمليات الجرد السنوي للموجودات حيث معظم عمليات الجرد شكلية وغير فعليـــة وذلـــك بالاعتماد على قوائم جرد السنوات السابقة مع إضافة المشتريات خلال السنة.

6. قلة الاهتمام لإجراءات وأساليب خزن المواد المخزنية وبالتحديد المواد الثمينـــة والنـــادرة وبعـــض المـــواد الكيمياوية التي تحتاج إلى عناية ومتابعة خاصة.

7. تركيز مهام الرقابة الداخلية في معظم الدوائر الحكومية على تدقيق وفحص التصرفات المالية فقط الأمر الذي يجعل معظم نشاطات أقسام وشعب الوحدة الإدارية بعيدا عن المراقبة والمتابعة مما يشجع على مخالطة التعليمات أو التصرف وفق الاجتهادات الشخصية.

8. ضعف إجراءات الرقابة على وحدات الصيانة وإجراءات العمل الوظيفي من حيث توفر الأدوات الاحتياطية والمستلزمات الضرورية للعمل وتوفير المكان الملائم للصيانة وتنوع الكادر الوظيفي من حيث الاختـــصاصات، ومقارنة تلك المستلزمات مع خطة العمل المطلوب انجازها وعدم الاعتماد على الورش الخارجية للصيانة.

9. عدم اهتمام بعض الإدارات العليا لتوجيهات وملاحظات أقسام الرقابة الداخلية وايلاء الأهمية اللازمة للتقارير المرفوعة من قبلها، وتعتبر هذه الإدارات وحدات الرقابة غير مهمة وأحيانا توصف بأنها حلقات زائـــدة مقيـــدة للعمل وتشكل عبء على الإدارة

ومن خلال جوانب القصور والضعف في تقارير ديوان الرقابة المالية أعلاه يجب رفض فرضية البحث (وهـــي أن إجراءات الرقابة المالية متكاملة ولايوجد فيها ضعف وقصور بحيث تمنع تفشي وانتـــشار الفـــساد وخاصـــة الفساد المالي) وقبول الفرضية البديلة وهي ان اجراءات الرقابة المالية غير متكاملة ولايـــزال فيهـــا قـــصور وضعف بما يسمح انتشار وتفشي الفساد .

سادسا- إستراتيجية الرقابة المالية للحد من الفساد المالي: تسعى أجهزة الرقابة بمختلف أنواعها وأشكالها إلى تحقيق الأهداف والغايات التي تكونت من اجلها فهي تحتاج إلى وســـائل وأدوات تـــستخدمها لأحكـــام الرقابـــة ومكافحة الفساد منها :

1. التشريع المالي والأعمال التي ينظمها حيث أن التركيز في الرقابة على متابعة تطبيق القـــوانين والانظمـــة والتعليمات.

2. رقابة داخلية فعالة تسهم في تحسين أداء أجهزة الرقابة المالية.

3. التطوير الإداري لتهيئة كادر متطور ينسجم مع التطورات التكنولوجية.

4. توفير الأرضية القانونية من خلال تطوير القوانين والأنظمة والتعليمات لكل الممارسات الماليـــة والإداريـــة وبما يقلل حجم الاجتهادات الشخصية.

5. اعتماد مبدأ الشفافية والوضوح.
6. تفعيل وسائل المحاسبة والمساءلة عن الأخطاء العمدية وغير العمدية والتلاعب ولكافة المستويات الوظيفية.
7. تحديث وسائل وأساليب الرقابة بما يتناسب مع التطورات التكنولوجية وثورة المعلوماتية باستخدام برامجيات حديثة ووسائل الرقابة التحليلية والأساليب الكمية الحديثة.

8- ويؤكد البحث على ضرورة الاستمرار في تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية من قبل ديوان الرقابة الماليـــة فهو نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ عمله وعلى ضوء ما يسفر عنه الفحص والتقييم سيتم تحديد مواطن الضعف والقصور والثغرات في أجهزة الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية والتي ستؤدي الى تفشي وانتشار الفساد المالي وبناءا عليه سيقوم المدقق بتحديد نطاق واجراءات للتدقيق ويتم الاعتماد في التقيـــيم علـــى اســـتخدام الوســـائل والأساليب المعروفة والمعتمدة في التدقيق وهي الاستبيان ، الملخص التـــذكيري، التقريـــر الوصـــفي، دراســـة الخرائط التنظيمية (خرائط التدفق)، فحص النظام المحاسبي.

بالرغم من أن جميع هذه الوسائل تجتمع في عيب رئيسي هو نقص الموضوعية في التقييم حيث نجد أن تائج التقييم يعبر عنها وصفيا وانشائيا، الا اننا نجد أن استخدام الاستبيان في التقييم هو الافضل وذلك لسهولة تطبيقه لمختلف الوحدات ، ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي والرقابي لأي وحدة ، وتوفير الوقت حيث يستغني المدقق عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية تدقيق منفردة ، وان الوحدات والعملاء لا يعترضون على تطبيقها حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات التدقيق المعتادة ، وهو ما لا يتوفر في الطرق الأخرى . كما يمكن تحقيق الموضوعية في الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية في استعمال الاستبيان إذا ما أعطيت قيم لعناصره المختلفة **ويتم ذلك باتباع الخطوات التالية** (عبدالله ، 2010، 175-179)

1- تصميم استبيان شامل لكل نواحي نظام الرقابة الداخلية في المشروع وبخاصة تلك المتعلقة بالرقابة المحاسبية لاعتماد رأي المدقق عليها.

2- مراعاة أن تكون الإجابة عن جميع الأسئلة (بنعم) أو (لا) لتسهيل عملية التقييم الكمي من نة ، تجنب الوقوع في الحكم (الاجتهاد) الشخصي من ناحية أخرى .

3 - تقسيم الاستبيان إلى مجالات متخصصة تتفق وطبيعة عمل المشروع تحت التدقيق . ومن هنا كان تقسيم الاستبيان المرفق إلى نواح عامة وأخرى خاصة

4- تفاوت مجالات الرقابة الداخلية من حيث الأهمية النسبية يحتم إعطاءها قيما متفاوتة .

5- تفاوت الأهمية النسبية للأسئلة ضمن كل مجال النسبية يحتم إعطاءها قيما متفاوتة أيضا .

تحديد قيم رقمية لكل إجابة لتكون في مجموعها القيم القياسية للرقابة الداخلية ككل . وهذه القيم القياسية هي المقام الذي تنسب إليه القيم الفعلية المعطاة (البسط) نتيجة الاستبيان للحكم على درجة فعالية الرقابة الداخلية في المشروع تحت التدقيق وكما يلي

اجابة الاستمارة بنقاط القوة (الاجابة بنعم)

درجة فعالية نظام الرقابة= ـــ ×100

القيم القياسية

ومع هذا تبقى المشكلة الرئيسة هنا هي تحديد القيمة المقدرة لكل سؤال ، إذ تفاوتت هذه الأسئلة في درجة أهميتها من الناحية الرقابية ، والسبيل إلى ذلك هو الرجوع إلى الحكم الشخصي للمدقق في تعيين الأوزان المختلفة لأسئلة الاستبيان وهذا ما يعاب على الاستبيان ، ومن الضروري للمدقق أن يستعمل مدى معينا من القيم (النقاط) لأسئلة الاستبيان بحيث تتناسب القيمة المقررة لكل سؤال مع أهميته النسبية . فقد يكون هذا المدى من 1 إلى 100 أو من 1 إلى 50 أو من 1 إلى 10او من 1 إلى 5 أو من 1 إلى 3 بحيث تعطى القيم الكبيرة للأسئلة ذات الأهمية النسبية العالية لفاعلية الرقابة .

المبحث الثالث: تحليل الدراسة الميدانية

تعتمد الدراسة في جانبها العملي على المنطلقات النظرية لوصف الرقابة المالية وأثرها على واقع الفساد المالي في العراق بالتطبيق على جامعة الموصل، وفي هذا الإطار فان الدراسة تسعى إلى إظهار نتائج تلك العلاقات من خلال تقيم نظام الرقابة لجامعة الموصل باستخدام استمارة الاستقصاء ومن ثم قياس فاعلية الرقابة وقابلية القوائم المالية للغش والتلاعب والتزوير بافتراض عدم وجود نظام الرقابة أو وجود نظام غير فاعلة.

مجتمع وعينة البحث: تشير التقارير والإحصاءات المنشورة من قبل هيئة النزاهة العامة ان نسبة الفساد المالي في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي تشكل (70%) وهي نسبة مرتفعة جدا ، ولذلك جاء اختيارنا لها لتكون الجانب التطبيقي في البحث ، وتعد جامعة الموصل من الجامعات العريقة والتابعة لوزرة التعليم العالي والبحث العلمي في العراق ،فتم اختيار رئاسة جامعة الموصل ومعها(18) كلية من بين (23) كلية في جامعة الموصل والتي تشكل (82%) من عينة البحث وتم توزيع (50) استمارة وتمكن الباحثون من استرداد (40) استمارة بنسبة 80% وقد أصبحت العينة ممثلة 70% من مراقبي الحسابات 30% من المحاسبين في الجامعة .ومن ثم إيجاد مبررات تنسجم مع النتائج بهدف التحقق من صحة الفرضيات وتم ذلك من خلال الأتي:

أولا: وصف وتشخيص متغيرات الدراسة: يهدف هذا المحور على التعرف على طبيعة الآراء التي أبداها أفراد عينة الدراسة بشان المتغيرات التي تشكل قوة وضعف ضمن محور الاستبيان وذلك من خلال الفقرات الآتية :

1- تحليل المحتوى أو المضمون وهو نوع من الدراسة تقوم على تحليل محتوى الإجراءات التي تتبعها الجامعة في مجال الرقابة بهدف الوصول إلى استنتاجات تتعلق بواقع حال معين تعتمده للتوصل من خلالها إلى نتائج تتعلق بالعبارات أو الأسئلة المطروحة ومن ثم تحليل محتوى هذه الإجراءات المتعلقة بمهام الرقابة.

2- استمارة الاستبيان: تم اعتماد استمارة الاستبيان بوصفها احد المصادر الرئيسية في الجانب الميداني ولغرض معرفة طبيعة الاستبانة تعرض البحث إلى الفقرات الآتية :

أ. **وصف مكوناته استمارة الاستبيان :** احتوت الاستبانة جزأين الأول يتضمن معلومات عامة عن الفئة التي وزعت إليهم وتتضمن عدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، التحصيل الدراسي، أما الجزء الثاني فيتضمن محاور أسئلة الاستبيان والتي جاءت في محورين رئيسيين يختص الأول بقياس كفاءة فعالية الرقابة

للمجال العام لإجراءات الرقابة وقسمت الى الجانب الاداري والجانب المالي والمحاسبي أمـــا المحـــور الثـــاني فيختص بقياس كفاءة فعالية الرقابة الداخلية للسيطرة على التصرفات المالية في حسابات الجامعة.

ب. أساليب تحليل استمارة الاستبيان: وفي تحليل الاستمارة فقد تم أعتماد الاتي:

– أعتمد البحث على الطريقة التي يتم تطبيقها من قبل ديوان الرقابة المالية في قياس درجـــة فاعليـــة نظـــام الرقابة الداخلية السبق ذكرها.

– اعتمد البحث على الاسلوب الاحصائي لتحقيق الموضوعية والابتعاد عن الاجتهاد الشخصي في تقدير القـــيم القياسية وقد تم استخدام **الأدوات الآتية في البحث وهي:**

1. قياس درجة فعالية ومتانة نظام الرقابة وذلك باستخدام المعادلة الاتية

$$\text{درجة فعالية نظام الرقابة} = \frac{\text{اجابة الاستمارة بنقاط الفوة(الاجابة بنعم)}}{\text{القيم القياسية}} \times 100$$

2. النسب المئوية: لبيان نسبة الإجابات لمتغير معين من مجموع الإجابات.
3. الوسط الحسابي: لعرض متوسط الإجابات على متغير معين.
4. استخدم أسلوب(Z) الإحصائي لاختبار الحكم الشخصي في تعين الأوزان المختلفة لأسئلة الاستبانة

$$\text{إختبار القيمة القياسية} = \frac{\text{المتوسط} - \text{القيمة القياسية المختارة للسؤال}}{\text{الإنحراف المعياري} / \sqrt{\text{عدد الاستمارات (٤٠)}}}$$

ثانيا: تحليل النتائج واختبار الفرضيات: بعد استخدام الأدوات أعلاه تم التوصل الى :

1- عدد سنوات الخبرة: يوضح الجدول (3) سنوات الخبرة التي تم تقسيمها إلى فئتين الخبرة التي تقل عـــن 15 سنة والثانية عدد سنوات الخبرة تزيد عن 15 سنة تبين أن نسبة 70% من أفراد العينة لديهم خبرة تزيد عن 15 سنة في المجال المحاسبي والرقابي وهذا يدل على توفر الخبرة العملية والمهنيـــة فـــي أفراد عينة البحث

الجدول رقم (3) سنوات الخبرة

العينة	أفراد عينة ممن لديهم خبرة تقل عن 15 سنة		حسب سنوات الخبرة تزيد عن 15 سنة		المجموع	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%
محاسب	4	33.3	8	66.7	12	%30
مراقب مالي	8	28.6	20	71.4	28	%70
	12	%30	28	%70	40	%100

2- المؤهل العلمي: يوضح الجدول رقم (4) توزيع أفراد عينة البحث وفقا للمؤهل العلمي

تم توزيع العينة إلى ثلاثة فئات وفقا للتحصيل الدراسي ويتضح ان جميع أفراد العينة يمتلكون مؤهلا علميا عاليا في مجال المحاسبة والرقابة ويشكل حاملي الشهادة الأكاديمية 2,5% والشهادة الجامعية 90% ودبلوم المعهد الفني 7,5% وهم ملتحقون بالدراسة الجامعية المسائية.

جدول رقم (4) المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة قانونية	1	%2,5
بكالوريوس	36	%90
دبلوم المعهد الفني	3	%7,5
	40	**%100**

3. قياس درجة فعالية ومتانة نظام الرقابة : لقياس درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية باستخدام استمارة الاستبيان اتضح الاتي :

أ. احتوت الاستمارة (24) سؤال لكل محور الأول العام الاجراءات الرقابة بجانبيها الاداري والمحاسبي (المالي) أما المحور الثاني فيختص بقياس كفاءة فعالية الرقابة الداخلية للسيطرة على التصرفات المالية في حسابات الجامعة وهي (المصروفات، الرواتب، المقبوضات، المقاولات، المخزون).

وتم مراعاة الإجابة على الاسئلة (بنعم) او (لا) لتسهيل عملية التقييم الكمي وتحويل الأسلوب الوصفي للأسئلة إلى الأسلوب الكمي.

ب. نظرا لتفاوت مجالات الرقابة من حيث الأهمية النسبية وتفاوت الأهمية النسبية للأسئلة المطروحة ضمن كل مجال فقد تم إعطاءها قيما متفاوتة تقع ما بين (1-3) ومجموع هذه القيم هو (60) وتمثل القيمة القياسية لكل مجال.

ج. تم قياس درجة الفاعلية لكل استمارة التي استردت بالمعادلة التالية

$$\text{فعالية الرقابة} = \frac{\text{إجابة الإستبانة (مجموع نقاط القوة المُجاب عنها بنعم)}}{\text{مجموع القيم القياسية (٦٠)}}$$

د. بعد تطبيق المعادلة أعلاه على الاستمارات المستردة والبالغ عددها (40) واحتساب النسبة المئوية للوسط الحسابي تبين أن درجة الفاعلية للمحور الأول العام هو 48,433% أما المحور الثاني فقد بلغت درجة الفاعلية هو 36,375% وهذا مما يشير الى ضعف النظام الرقابي لجامعة الموصل وهذا يعني أن هناك مخاطر رقابية في الجامعة مما يؤثر سلبا على الفساد ويساعد على أنتشاره وهذا يعني يجب رفض الفرضية وهي (– ان نظام الرقابة الداخلية لجامعة الموصل يمتاز بالفاعلية الذي يمكن من خلاله الحد من الفساد المالي) وقبول الفرضية البديلة (ان نظام للرقابة الداخلية لا تمتاز بالفاعلية الكبيرة بحيث تمنع تفشي وانتشار الفساد في الجامعة) .

4. اختبار تعيين الاوزان لأسئلة الاستبيان: لتعزيز الاسلوب الاستبياني للمراقبين ولتلافي الضعف في نقص الموضوعية في التقييم ولدعم الحكم الشخصي الذي لا يمكن الاستغناء عنه في مهمة الرقابة والتدقيق فالتدقيق هو علم تطبيقي لا يمكن أن يكون موضوعيا مئة بالمئة وفي تقييم درجة الفعالية للرقابة فان المراقب يستخدم حكمه

الشخصي في تحديد القيمة القياسية للمجال وفي تعين الأوزان المختلفة لاسئلة الاستبانة لاختبار حكمه والتأكد من انه قريبا جدا من الموضوعية تم استخدام أسلوب(z) الاحصائي وبعد تطبيق المعادلة تم مقارنة نتيجة (z) مـــع القيمة الجدولية (1.96) اتضح بأنها أكبر من الجدولية وبالتالي رفض الفرضية وهي(لاتوجد علاقة ذات دلالة احصائية في تعيين الأوزان المختلفة لأسئلة الاستبانة لاختبارها **ولاتعتبر مؤشر دقيق يمكن الاعتماد عليه فـــي قياس فاعلية نظام الرقابة) وتقبل الفرضية البدلية** وهي ان القيم القياسية التي تم تعينها للأوزان المختلفـــة قريبة جدا من الموضوعية وعليه يمكن اعتماد استمارة الاستبيان واستخدامها في تـــشخيص نـــواحي الـــضعف والقصور لأجهزة الرقابة المالية في جامعة الموصل وكما يظهر في الجدولين (5) و(6)

جدول رقم (5)*

التوزيعات التكرارية والنسبية والاوساط الحسابية والانحراف المعياري ونتائج الاختبار لاستمارة الاستبيان العامة

ت	التكرار	نسبة التكرار	القيم القياسية	المتوسط	الانحراف المعياري	Z	القيمة الجدولية	النتائج
1	34	85	2	1.5	0.877	3.60579	1.96	1.6457898
2	32	80	2	1.65	0.77	2.874798	1.96	0.9147979
3أ	38	95	1	0.8	0.221	5.72358	1.96	3.7635795
3ب	36	90	1	0.8	0.405	3.123237	1.96	1.1632372
3ج	37	92.5	1	0.8	0.221	5.72358	1.96	3.7635795
4	13	32.5	2	0.75	1.316	6.007366	1.96	4.0473664
5	24	60	2	0.684	0.962	8.651887	1.96	6.6918865
6	9	22.5	3	0.625	1.245	12.06492	1.96	10.104915
7	20	50	3	0.474	1.109	14.40562	1.96	12.445615
8	14	35	3	0.4	1.037	15.85713	1.96	13.89713
9	23	57.5	2	0.821	0.997	7.479088	1.96	5.519088
10	17	42.5	2	0.364	0.783	13.21452	1.96	11.254524
11	38	95	2	0.75	1.012	7.811951	1.96	5.8519507
12	31	77.5	2	0.364	0.981	10.54737	1.96	8.587373
13	33	82.5	2	0.947	1.01	6.593819	1.96	4.6338186
14	22	55	2	0.75	0.877	9.014475	1.96	7.0544745
15	12	30	3	1.77	1.368	5.686552	1.96	3.7265519
16	26	65	2	0.5	0.877	10.81737	1.96	8.857369
17	7	17.5	3	0.846	1.519	8.968461	1.96	7.0084609
18	12	30	2	0.5	0.941	10.08165	1.96	8.12165
19	10	25	3	1.538	1.501	6.160226	1.96	4.2002264
20	7	17.5	3	0.609	1.327	11.39564	1.96	9.435638
21	12	30	3	1.263	1.163	9.446047	1.96	7.4860469
22	8	20	3	0.75	1.092	13.03136	1.96	11.071364

11.99178	1.96	13.95178	0.67	0.522	2	55	22	23
– 19.62849	1.96	– 17.6685	0.911	0.455	3	15	6	24

* الجداول(5) و(6) و(7) و(8) من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الحاسوب باستخدام برنامج Excel

جدول رقم(6)

التوزيعات التكرارية والنسبية والاوساط الحسابية والانحراف المعياري ونتائج الاختبار لاستمارة الاستبيان الخاصة

ت	التكرار	نسبة التكرار	القيم القياسية	المتوسط	المتوسط الموزون	قيمة الاختبار	القيمة الجد ولية	النتائج
1	12	30	2	0.256	0.677	16.2925	1.96	14.332503
2	25	62.5	2	0.526	0.893	10.43941	1.96	8.479412
3	21	52.5	3	0.375	1.005	16.51936	1.96	14.559361
4	24	60	3	0.73	1.305	11.00133	1.96	9.041334
5	22	55	2	0.462	0.854	11.39012	1.96	9.430124
6	14	35	2	1.053	1.012	5.918334	1.96	3.9583339
7	9	22.5	2	0.6	0.928	9.541355	1.96	7.581355
8	20	50	3	0.6	1.225	12.39097	1.96	10.430966
9	15	37.5	3	0.405	1.04	15.78098	1.96	13.820982
10	7	17.5	3	0.618	1.231	12.23809	1.96	10.278092
11	10	25	3	0.409	1.054	15.54737	1.96	13.587365
12	19	47.5	3	0.9	1.392	9.541355	1.96	7.581355
13	6	15	3	0.5	1.134	13.94302	1.96	11.983023
14	24	60	2	1	1.017	6.218835	1.96	4.2588351
15	17	42.5	2	0.513	0.885	10.62668	1.96	8.666682
16	21	52.5	2	0.522	0.898	10.40946	1.96	8.449457
17	7	17.5	3	0.892	1.39	9.591484	1.96	7.6314839
18	27	67.5	2	0.5	0.877	10.81737	1.96	8.857369
19	6	15	2	0.474	0.862	11.19637	1.96	9.236371
20	15	37.5	2	0.629	0.942	9.204846	1.96	7.2448464
21	9	22.5	3	0.375	1.005	16.51936	1.96	14.559361
22	21	52.5	3	0.846	1.368	9.958401	1.96	7.9984007
23	25	62.5	2	1.05	1.011	5.942955	1.96	3.982955
24	3	7.5	3	0.2	0.761	23.27037	1.96	21.310374

5- نتيجة التحليل والدراسة: من خلال التحليل والدراسة فقد تم التوصل الى النتائج الاتية:

أ. تشير نتائج استبيان المحور الاول وكما يظهر في الجدول رقم (7) من إجراءات الرقابة العامة لجامعة الموصل الى ان نسبة الاتفاق للجانب للإداري هو 56,767% اما الجانب المالي والمحاسبي فقد بلغت النتائج

هو 43,233% من وهذا يعني ان فيها ثغرات وقصور في الجوانب التي تم طرحت في أســئلة الاســتبانة ممــا يستوجب دراستها ووضع الحلول اللازمة لها حتى يتم للحد من خلالها في معالجة الفساد المالي والإداري

(جدول رقم7) التوزيعات التكرارية والنسبية والاوساط الحسابية الموزون للمحور الاداري

ت	الأسئلة	التكرار	نسبة التكرار	القيم القياسية	المتوسط	المتوسط الموزون
1	يوجد خريطة تنظيمية للجامعة؟	34	85	2	1.5	0.877
2	يتم تحديد الاختصاصات والمسؤوليات بين الأقسام والموظفين؟	32	80	2	1.65	0.77
3أ	يتم تقسيم العمل بين: أ- وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها	38	95	1	0.8	0.221
3ب	يتم تقسيم العمل بين: ب-وظيفة الاحتفاظ بعهدة الاصول	36	90	1	0.8	0.405
3ج	يتم تقسيم العمل بين: ج-وظيفة القيد والمحاسبة	37	93	1	0.8	0.221
4	يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة أو صالة واحدة؟	13	33	2	0.75	1.316
5	يوجد روتين معين للعمل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف بالتصرف الشخصي إلا بموافقة مسؤوله ؟	24	60	2	0.684	0.962
6	يتم إجراء حركة تنقلات بين الموظفين بما فيهم مسؤول الشعب بحيث لايبقى أكثر من خمس سنوات في منصبه؟	9	23	3	0.625	1.245
7	يوجد نظام بديلين للموظفين بما فيه مسؤولي الشعب بحيث عندما يتمتع أي منهم بإجازة يتولى البديل عهدة العمل وبنفس الكفاءة؟	20	50	3	0.474	1.109
8	توجد صلات قرابة بين اثنين او اكثر في الشعبة او القسم المالي؟	14	35	3	0.4	1.037
9	كل صاحب عهدة مالية مؤمن عليه ضد خيانة الامانة وهناك موظف مسؤول يتحقق بين الحين والاخر من هذه التأمينات؟	23	58	2	0.821	0.997
10	وسائل المساءلة في المخالفات المالية كافية لتوفر رادع لدى مرتكبيها؟	17	43	2	0.364	0.783
11	التنظيم المحاسبي مدون في دليل العمليات .	38	95	2	0.75	1.012

12	جهاز للتدقيق الداخلي في الجامعة تتولى الرقابة والتدقيق والأشراف الكاف على مهام التدقيق والرقابة في الجامعة والكليات؟	31	78	2	0.364	0.981
13	يرفع المدقق الداخلي تقاريره إلى إدارة الجامعة شهرياً؟	33	83	2	0.947	1.01
14	وجود ترابط في مهام اختصاصات الرقابة الداخلية والخارجية بحيث يؤدي الى منع واكتشاف الغش والانحرافات؟	22	55	2	0.75	0.877
15	هناك تعاون بين المدقق الداخلي والحسابات لمنع الهذر في المال العام المخصص للجامعة؟	12	30	3	1.77	1.368
16	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية التي تكفل له الرقابة بحرية مهنية تامة وغير متميزة؟	26	65	2	0.5	0.877
17	قلة عدد الكوادر المختصة بالرقابة والتدقيق تؤدي الى ازدياد واجباتهم بحيث تشغلهم عن اكتشاف الاخطاء والتلاعب والانحرافات؟	7	18	3	0.846	1.519
18	يتمتع كادر الرقابة والتدقيق بمؤهلات علمية وفنية تمكنهم من اكتشاف الاخطاء والتلاعب والاختلاس؟	12	30	2	0.5	0.941
19	هناك مخاوف لمن يبلغ بالمخالفات والانحرافات الى الجهات العليا ان يصبح خصما وقد يخسر وظيفته؟	10	25	3	1.538	1.501
20	إصدار القوانين والتعليمات المالية والإدارية الواضحة بحيث يمكن تطبيقها بشكل لا يؤدي الى إهدار المال العام؟	7	18	3	0.609	1.327
21	استخدام الحاسوب في المجال المالي والمحاسبي كافي للكشف عن الانحرافات والمخالفات المالية؟	12	30	3	1.263	1.163
22	التقارير والقوائم المالية كافية في إبراز أي انحرافات والتقلبات في الأرقام والعمليات التي تحتويها؟	8	20	3	0.75	1.092
23	يتم الحفاظ والرقابة على المال العام من خلال الالتزام بتنفيذ تخصيصات الموازنة على المصروفات؟	22	55	2	0.522	0.67
24	قسم الرقابة يعمل على استباق ومنع حدوث الأخطاء والغش والانحرافات واكتشافها أولاً بأول واتخاذ	6	15	3	0.455	0.911

	الإجراءات اللازمة لتصحيحها ومنع تكرارها؟					

ب. تشير نتائج الاستبيان للمحور الثاني كما في الجدول رقم (8) والذي يتعلق بالجوانب التطبيقيـــة الخاصـــة للإجراءات المحاسبية المالية والرقابية إلى الأتي:

1-الصرف: نسبة الاتفاق هو33,509% وهذا يشير الى ان الاجراءات التي يتم اتخاذها من قبل الجامعة لمنـــع الغش والتلاعب والاختلاس في عملية الصرف غير كافية من قبل إدارة الجامعة ، مما يضعها أمـــام مـــسؤولية البحث عن أسبابها ، وان تأخذها مأخذ الجد في العمل على معالجتها والوقوف أمام الاسئلة المطروحة من 1-7 في الجدول رقم (8) .

2- الصيانة والمقاولات: بلغت نسبة القبول في جوانب الصيانة والمقاولات من الاسئلة المطروحة من8-12 في الجدول رقم (8) هي 18,733% وهي نسبة قليلة جدا بجب على اداراة الجامعة ان تولي اهتماما خاصا بها لانها أكثر الجوانب التي يمكن ان يقع فيها الرشوة الغش والتلاعب والاختلاس وهي من المسببات الرئيـــسية للفـــساد المالي ليس في الجامعة فقط بل في جميع المؤسسات والوحدات الحكومية والغير حكومية .

3- الرواتب والمقبوضات: ان نسبة الاتفاق أيضا كانت قليلة جدا من الاسئلة المطروحة من13-17 في الجدول رقم (8) أذ بلغت للرواتب12,4% والصندوق 7,387% وذلك بسب قلة الاسئلة المطروحة حيث كانـــت هنـــاك اجراءات روتينية لا تستحق طرحها كأسئلة او قد طرحت في الجوانب الاخرى في الاستبيان وان هذه النـــسبة لاتعني هناك قصور أو ضعف في هذه الجوانب يمكن الوقوف عليها ومعالجتها كما في الجوانب الاخرى.

4-المخزون: بلغت نسبة القبول في جوانب الاجراءات الرقابية على المخزون وأماكن حفظهـــا مـــن الاســـئلة المطروحة من 18-24 في الجدول رقم (8) هو 27,968% وهي نسبة قليلة جدا يجب الاهتمام بها والعمل على اتخاذ الاجراءات اللازمة لحفظها ومنع اتلافها لان ضياعها يعني هدرا في المال العام والذي يعتبر أيضا أحـــد الأوجه الرئيسية للفساد المال

الجدول رقم (8)

التوزيعات التكرارية والنسبية والاوساط الحسابية الموزون للمحور التطبيقي

ت	الأسئلة	التكرار	نسبة التكرار	القيم القياسية	المتوسط	المتوسط الموزون
1	المصروفات موثقة بشهادة لجنة الفحص.	12	30	2	0.256	0.677
2	التأخير في تأييد توفير التخصيصات قبل الصرف ينعكس سلبيا على نسبة التنفيذ .	25	63	2	0.526	0.893
3	يتم تجزئة الشراء خلال الشهر لغرض ادخالها ضمن الصلاحيات.	21	53	3	0.375	1.005
4	عدم التطابق بين تقديرات الموازنة واحتياجات الجامعة يؤدي الى صرف	24	60	3	0.73	1.305

	الاحتياجات غير الضرورية والتي تسبب هدرا في المال العام.					
5	يتم إصدار أوامر أدارية للتدريسين للاشراف على طلبة الدراسات العليا بدون تحديد بدء وانتهاء الاشراف على كل طالب.	22	55	2	0.462	0.854
6	يتم شراء المواد والمستلزمات من الأسواق المحلية ومن الخارج بدون موافقة إدارة الجامعة العليا.	14	35	2	1.053	1.012
7	تشكل لجان الشراء كل 6 أشهر بدون ادخال العناصر الفنية المتخصصة وخاصة للأجهزة المختبرية ويكون دورها شكليا وغير فعال اذ قد يتم الشراء من قبل اشخاص من خارج أعضاء اللجنة.	9	23	2	0.6	0.928
8	يتم تقديم المصلحة الخاصة على المصلحة العامة في قبول اقل الأسعار لأعمال الصيانة على حساب سوء التنفيذ مع تكرار الإحالة لأعمال الصيانة لشخص واحد خلال العام.	20	50	3	0.6	1.225
9	يتم استبعاد المدقق الداخلي من لجان التنفيذ والإشراف والاستلام في أعمال الصيانة لمنع الغش وضياع المال العام.	15	38	3	0.405	1.04
10	تقوم اللجنة المشرفة على العمل أمانة بالاعتماد على المقاول الوسيط بشراء كافة المواد المطلوبة مما يحمل أعباء مالية إضافية.	7	18	3	0.618	1.231
11	استلام براءة الذمة من المقاولين يتم بالبريد الرسمي لاباليد	10	25	3	0.409	1.054
12	تنفيذ العقود المخالفة للقوانين والتعليمات وبمبالغ اكبر من قيمتها يؤدي الإسراف والاعتداء على المال العام	19	48	3	0.9	1.392
13	هل يقوم نفس الأشخاص بأعداد وتجهيز وتوزيع الرواتب.	6	15	3	0.5	1.134

14	هناك متابعة ورقابة على الرواتب التي لم يتسلمها في حينها أصحابها وصرفها فيما بعد.	24	60	2		1.017
15	الرقابة على تشغيل وتنفيذ أنظمة الحاسوب محدودة وتتم على المخرجات للحاسوب فقط دون الرجوع الى بعض السجلات اليدوية وخاصة سجل اليومية العام ومحاسبة(8)	17	43	2	0.513	0.885
16	هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق والقائمين بالإيداع والتسجيل في يومية الصندوق .	21	53	2	0.522	0.898
17	يقوم المدقق الداخلي بالجرد الدوري المفاجئ للنقدية بالصندوق للتأكد من أن جميع المقبوضات تودع يوميا بالبنك دون تأخير	7	18	3	0.892	1.39
18	يوجد محاضر استلا م وتسليم بين أمين المخزن السابق واللاحق مثبتة فيه عهدة أمين المخزن.	27	68	2	0.5	0.877
19	يتم تحضير شهادة إدخال مخزني بالموجودات المخزنية وفحصها من قبل لجنة استلام المواد المخزنية للتأكد من سلامتها ومطابقتها للمواصفات ويقوم أمين المخزن بإعلام الحسابات بها.	6	15	2	0.474	0.862
20	يوجد تنسيق بين مسؤول المخازن ولجنة المشتريات لتحديد احتياجات الوحدة من المستلزمات السلعية ضمانا لتوفيرها على مدار السنة.	15	38	2	0.629	0.942
21	يوجد أماكن صحيحة لحفظ المواد وتخزينها بالطريقة السليمة والمناسبة لها ممالا يسبب هدرا بالمال العام.	9	23	3	0.375	1.005
22	تستخدم سجلات إدارة المخازن بصورة سليمة ومنتظمة ويتم الترحيل اليها بدون تأخير ليتم اعتمادها في مطابقة الجرد الفعلي.	21	53	3	0.846	1.368

23	تشكل لجنة للجرد وأخرى للمطابقة عند انتهاء كل سنة لتحديد الفروقات وأسبابها والمسؤولية عنها واجراء التسويات اللازمة مع التزامها بمواعيد انتهاء الجرد.	25	63	2	1.05	1.011
24	يتم متابعة المواد البطيئة الحركة ليتم الاستفادة منها وتفادي الهدر في المال العام منها وأعداد تقارير دورية خاصة بالمواد التالفة والمتضررة والناقصة والفائضة عن الحاجة من قبل مسؤول المخزن.	3	7.5	3	0.2	0.761

مما سبق يتضح رفض فرضية البحث التي تنص (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تعيين الأوزان المختلفة لأسئلة الاستبانة لاختبارها ولا تعتبر مؤشر دقيق يمكن الاعتماد عليه في قياس فاعلية نظـــام الرقابـــة الداخلية لجامعة الموصل) وقبول الفرضية البديلة التي مفادها(توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تعيين الأوزان المختلفة لأسئلة الاستبانة لاختبارها وتعتبر مؤشر دقيق يمكن الاعتماد عليه في قياس فاعلية نظام الرقابة الداخلية لجامعة الموصل) لان النتائج التطبيقية أثبتت أن الإجراءات وعمليات نظام الرقابة الداخلية لجامعة الموصل غير كافية وفاعلة للحد من الفساد ويجب العمل على تحسينها وتطويرها لاستخدامها كأداة فاعلة للحد منه ومنعه.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات :

1. تدور اسباب الفساد حول فلكين رئيسيين الاول متعلق بالفرد ذاته الذي تحركه ظروفه والبيئة الخاصة بـــه، أمـــا الثاني فيتمثل بأسباب خارجة عن ارادة الفرد التي تسهل له بممارسة الفساد المالي والتي مـــن أهمهـــا ضـــعف الرقابة المالية.
2. نؤكد ما جاء في منشورات هيئة النزاهة بأن جميع الوزارات والدوائر الحكومية العراقية منهـــا وزارة التعلـــيم العالي لاتزال تعاني من الفساد المالي.
3. قيام هيئات الرقابة المالية بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الحكومية بالاستقصاء ليتم تحديد نقـــاط القـــوة والضعف في نشاط ومهام نظام الرقابة الداخلية وبدوره يشخص مجالات الفـــساد المـــالي والاداري واكتـــشاف مواطن الهدر بالموارد المختلفة.
4. التوجيه الصحيح لتحقيق اهداف المؤسسات الحكومية للحفاظ على المال العام تكون من خـــلال تـــشكيل انـــواع للرقابة المالية ، وسائل وطرق لاكتشاف الاخطاء والانحرافات ومكافحة ويعتبر التدقيق الالكترونـــي والرقابـــة الالكترونية افضل وسيلة من وسائل الرقابة التي يكون فيها التلاعب والتحريف في اضيق الحدود وعليـــه فـــان تطورها وتعميمها يحد من ظاهرة الفساد.

5. تطوير الكادر الوظيفي الذي يعمل في مجال الرقابة المالية والرقابة الداخلية من خلال الدورات التدريبية المتقدمة في مجال الحاسوب والذي يعد مرحلة اساسية للانتقال الى مستوى الرقابة والتدقيق الالكتروني وحصر حـــالات التلاعب.
6. ان الرقابة المالية في الجامعة تفتقر للإجراءات الكاملة التي تحد من الفساد سواء كان ذلك في الجوانب العامـــة للرقابة الادارية والمحاسبية أو الإجراءات الخاصة التي تتعلق بالعمليـــات المحاســـبية (الـــصرف ، الرواتـــب، الصندوق، المقاولات ، المخزون).
7. تقوم الهيئات الرقابية ومنها ديوان الرقابة المالية بتقييم كفاءة الانظمة الرقابية للـــوزارات والـــدوائر الحكوميـــة باستخدام أسلوب الاستبيان بالرغم من أهميته الا ان هذا الاسلوب يعتمد الحكم الشخـــصي فـــي تقـــدير الاوزان القياسية لكل سؤال بدون اجراء الاختبارات الاحصائية للتأكد من صحتها.

التوصيات:

1. ضرورة قيام هيئات الرقابة المالية بتقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الحكومية والقطاع المخـــتلط والشركات المساهمة باستخدام الاستمارة الاستبيانية والاساليب الاحصائية لتكون موضـــوعية فـــي أحكامهـــا ولاستخدامها في إحكام السيطرة على كافة الانشطة ومنعها من حدوث الاخطاء والانحرافات.
2. العمل على توزيع الصلاحيات والمسؤوليات على كافة العاملين في الوحدات والشعب الادارية والمحاســـبية الذي من شانه يحقق الضبط الداخلي ومن ثم ايجاد رقابة ذاتية بين الموظفين.
3. يجب أن يكون هناك تكامل بين مهام الرقابة الخارجية ونشاط الرقابة الداخلية في رقابة اي مؤسسة حكومية ولكي يحقق هذا التكامل أمكانية السيطرة على كافة المعاملات المالية وسد الثغرات التي قد تؤدي الـــى الفـــساد المالي او الاداري
4. يجب على أدارة الجامعة اعادة النظر في الاساليب التي يتم أتباعها في الاجراءات الرقابية علـــى عمليـــات الصرف والصندوق والرواتب والمقاولات والمخزون للقضاء على الثغرات التي يمكن أن تكون منفذا لانتـــشار الفساد في الجامعة. وذلك من خلال الرجوع الى الجوانب التي تم دراستها وتقيمها في الجانـــب التطبيقـــي فـــي البحث.
5. لكي تتمكن الجهات الرقابية من تحقيق اهدافها ونجاحها يجب ان يدعمها تشريع ينظم عملها وكادر مهنـــي متدرب ذو خبرة والتكيف مع التطورات التكنولوجية والمعلوماتية.
6. ضرورة معالجة العوامل التي تساهم في تدني مستوى الرقابة المالية والرقابة الداخلية والمتمثلة في ضـــعف التخطيط الفعال لإجراءات الرقابة وغياب المساءلة والعدالة والتي يمكن ان تكون سببا في انتشار الفساد.

المصادر العربية

أولا :الكتب :

1. ابن منظور ،أبي الفضل جمال الدين،1405هـ : لسان العرب.
2. الرازي، محمد بن أبي بكر،1994 : مختار الصحاح، بيروت.
3. الزهاوي، سيروان عدنان ميرزا، 2008: الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، الدائرة الإعلامية في مجلس النواب، الطبعة الأولى/ بغداد.
4. سليمان، محمد مصطفى، 2006: حوكمة الشركات، ومعالجة الفساد المالي والإداري، دار الجامعة، مصر.
5. عبد النبي ، محمد أحمد ، 2010 : الرقابة المصرفية ، زمزم للنشر ، عمان ،الأردن .
6. عبدا لله ،خالد أمين ،2010 :علم تدقيق الحسابات /الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر،الأردن.

ثانيا :الوثائق الرسمية :

1. دليل الرقيب المالي، 2004، ديوان الرقابة المالية/ بغداد.
2. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) (400) ISSAI / صياغة التقارير في الرقابة الحكوميةwww.Issai.org
3. المملكة العربية السعودية– هيئة تخطيط الدولة– الخطة الخمسية العاشرة 2006–2010 الأداء الجيد والتطوير المؤسسي وحقوق المواطن في التنمية .

ثالثا :الأبحاث :

1. البكوع، فيحاء عبد الخالق والعلي: منهل مجيد والأفندي: ارسلان إبراهيم، 2009، دور الشفافية المحاسبية ومعايير الإفصاح المحاسبي الدولي في الحد من الفساد المالي، مجلة بحوث مستقبلية، ع 25، كلية الحدباء الجامعة، الموصل، العراق.
2. الحمداني ، رافعة إبراهيم ، 2005 ، التكنولوجيا المصرفية وأثرها في عمليات غسيل الأموال ، المؤتمر العلمي الدولي لجامعة فيلادلفيا ، الأردن .
3. الدعمي، عباس كاظم وجبر احمد حسين، 2010، الفساد الإداري والمالي وأثار الاقتصادية والاجتماعية مع التركيز على العراق، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، م 7، ع 26، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق .
4. الصقال، احمد هاشم وسعيد، محمد حسين مهدي،2005، دور الرقابة الالكترونية في الحد من الفساد، وزارة التجارة، مكتب المفتش العام.العراق.
5. عبيد ، قاسم محمد ، 2009 ، دور الرقابة الشعبية في التصدي لظاهرة الفساد في العراق.مركز الدراسات القانونية والسياسية/ جامعة النهرين ، العراق .
6. علي، وتوت،2008، توصيف ظاهرة الفساد، مجلة الدينار، العدد 79 .
7. كلاب، سعيد يوسف وعثمان، فيصل عبد العزيز وأبو قرع، سامر محمود، دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد، اللقاء العلمي التي تنظمه المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية

والمحاسبة/ الجهاز المركـــزي للمحاســـبات الجمهوريـــة مـــصر العربيـــة للفتـــرة مـــن 2006/5/7 – 2006/5/10، ورقة بحثية/ ديوان الرقابة المالية والإدارية/ السلطة الوطنية الفلسطينية.

8. محمود، غازي عثمان، 2008: قياس وتحليل تكلفة الفساد الإداري والمالي – دراسة تطبيقية في جامعة صلاح الدين، مجلة بحوث مستقبلية، ع 22 ، كلية الحدباء الجامعة، الموصل، العراق.
9. يحيى ،هشام، 2010: مراجعة لمؤشر مدركات الفساد، المنظمة العربية لمكافحة الفساد.

رابعا :الانترنيت :

1. الرقابة الاجتماعية www.openbudghtindex.org .
2. . محمد، سعاد عبد الفتاح، 2011، www.aman-palestine.orgl .
3. ..المراقب المالي السعودي ، www.Acc4ksa.com .
4. هيئة النزاهة العامة، مكافحة الفساد وتعزيز الشفافية ، www.nzaha@yahoo.com

المصادر الأجنبية

1.- Ashford ,B.E., & Anan d1v.2003, the normalization of corruption in organization ,new York.
2.windssor, 2004, Theory of limits on corruption, N.Y
3.danida Action plan to fight corruption, 2003, ministry foreign www.danida-publication .dk .