



## The Relationship's Impact Between the External and Internal Auditor in Preventing the Administrative & Financial Corruption (Applied Research in Sample Entities)

المحاسب القانوني د.صلاح نوري خلف  
ديوان الرقابة المالية الإتحادي

د.ارجوان محسن سعيد زكريا

### المستخلص

يناقش هذا البحث أحد أهم وسائل الحد من ظاهرة الفساد في شركات القطاع العام والادارات الحكومية، وهي علاقة التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، في ضوء معطيات معيار التدقيق الدولي (610) وتوصيات المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، والاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد. واستند البحث الى فرضيتين تمثلت الاولى بضعف علاقة التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي التي تؤدي إلى ضعف اجراءات الحد وتقليل ظاهرة الفساد الاداري والمالي، والثانية ضعف وعي الادارة باهمية هذا التعاون والتنسيق يؤدي إلى ضعف اجراءات الحد من ظاهرة الفساد. وتناولت الباحثة مشكلة البحث المتمثلة بوجود ضعف في العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي لعدم كفاية التشريعات ومعايير التدقيق المحلية لتحديد طبيعة العلاقة بينهما، وضعف استقلالية المدقق الداخلي في وحدات القطاع العام والادارات الحكومية. وخلص البحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات، وبرز الاستنتاجات كانت اتفاق اجابات عينة البحث من (المدققين الخارجيين، والمدققين الداخليين والمدراء العاميين لوححدات القطاع العام والادارات الحكومية)، على ضرورة التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، واهم أساليب التعاون والتنسيق هو عقد اجتماعات مشتركة لتحديد الأهداف المشتركة والتخطيط المشترك وتبادل التقارير الرقابية بينهما، اما التوصيات فكانت ابرزها اصدار معيار تدقيق محلي يحدد أساليب التعاون والتنسيق التي وردت في توصيات المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) والتي اتفق عليها عينة البحث فضلاً عن ضرورة قيام المنظمات المهنية في العراق المتمثلة بنقابة المحاسبين ومجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات باشاعة ثقافة التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، وكذلك اضافة مواد قانونية في قانون الشركات رقم (21) و(22) لسنة 1997 (المعدلين) بتحديد واضح لطبيعة العلاقة بينهما.

\*بحث مستقل من دراسة تطبيقية في المحاسبة القانونية المعدل للدكتوراه في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد



### Abstract

This research discusses one of the most important means of reducing corruption in public sector companies and government departments, a relationship of cooperation and coordination between the external auditor and internal auditor, in the light of ISA (610), the recommendations of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) and the National Strategy to combat corruption. The research was based on two assumptions: the first was weak relationship of cooperation and coordination between the external auditor and internal auditor leads to weakness of measures to curb and reduce the administrative and financial corruption, and the second weakness of the administration's awareness of the importance of this cooperation and coordination leads to the weakness of the measures to curb corruption. The researcher dealt with the research problem of the weakness in the relationship between external auditors and internal auditors and the weakness of the independence of the internal auditor in the public sector units and government departments, and inadequate legislation and auditing standards local to determine the nature of their relationship. The research found a set of conclusions and recommendations, and the main conclusion was the agreement about the answers of the research sample from (auditors and internal auditors and general managers of public sector units and government departments) on the need for cooperation and coordination between the external auditor and internal auditor. The most important methods of cooperation and coordination is to hold joint meetings to the challenge the common goals and joint planning (the exchange control reporting between them. While the most prominent recommendations were issue a standard audit local specifies the modalities of cooperation and coordination received in the recommendations of the International Organization of Supreme Audit, Finance and Accounting (INTOSAI), which was agreed by the research sample as well as the need for professional organizations in Iraq represented by the Association Accountants and the Council of the profession of audit and account auditing of spreading the culture of cooperation and coordination between external auditor and internal auditor, as well as the addition of legal materials in the Companies Act (No. 21) and (22) for the year 1997 (amending) a clear definition of the nature of their relationship.

### المقدمة

لا يخفى أن ظاهرة الفساد باتت تغلق الدول والشعوب معا، نتيجة تزايد هذه الظاهرة وانتشارها أفقياً وعمودياً، أفقياً على مستوى الوحدات الاقتصادية والإدارات الحكومية، وعمودياً على مستوى التسلسل الهرمي للهيكل الإداري الحكومي ولا يخفى على المختصين أثر الفساد بشقيه (الإداري، والمالي) على التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية في توزيع الثروة. ويات من المعروف لدى الحكومات والمنظمات المهنية الدولية ان الحد من ظاهرة الفساد لا يقتصر على جهة رقابية واحدة، بل تضافر جهود الجهات الرقابية بكل انواعها، فضلا عن اعداد وتطبيق التشريعات القانونية المتعلقة بالتنظيم المالي والإداري الذي ينعكس أثره على حسن ادارة الاموال العامة، ومن هذه الجهات الرقابية، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية للقطاع العام والإدارات الحكومية وفي ضوء ذلك تتلخص مشكلة البحث بعدم كفاية التشريعات ومعايير التدقيق الوطنية العراقية لتحديد التعاون والتنسيق في اجراءات التدقيق بين المنقق الخارجي والمدقق الداخلي فقد تناول هذا البحث دور وأهمية

التعاون والتنسيق بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي لما لهاتين الجهتين اهتمامات مشتركة على مستوى الاهداف وبما يكفل تحقيق اهداف البحث المتمثلة في إبراز دور العلاقة والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق لداخلي من الحد من حالات الفساد الإداري والمالي في ضوء الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد وتوضيح مجالات التعاون والتنسيق بينهما في ضوء معيار التدقيق الدولي (610) ودعم الإدارة لجهود هذا التعاون.

#### 1- منهجية البحث

جاء هذا البحث لتسليط الضوء على دور وأهمية التعاون والتنسيق بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي لما لهاتين الجهتين من اهتمامات مشتركة على مستوى الاهداف.

#### 1-1- هدف البحث

إبراز دور العلاقة والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في الحد من حالات الفساد الإداري والمالي في ضوء الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد وتوضيح مجالات التعاون والتنسيق بينهما في ضوء معيار التدقيق الدولي (610) ودعم الإدارة لجهود هذا التعاون والتنسيق.

#### 1-2- مشكلة البحث

ضعف العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وتنسيق اجراءاتهما التدقيقية صوب الكشف ومنع حالات الفساد الإداري والمالي داخل الوحدة الاقتصادية، لعدم كفاية التشريعات ومعايير التدقيق الوطنية (العراقية) لتحديد التعاون والتنسيق بينهما.

#### 1-3- أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من الجوانب الآتية:

1. الاهتمام الدولي والاقليمي والوطني بظاهرة الفساد الإداري والعمل على الحد منها.
2. دور التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في الحد من الفساد المالي والاداري.

#### 1-4- أهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الآتية:

1. تسليط الضوء على ظاهرة الفساد الإداري والمالي واثرها على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي.
2. إبراز دور العلاقة والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في الحد من حالات الفساد الإداري والمالي في ضوء الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد.
3. توضيح مجالات التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي في ضوء معيار التدقيق الدولي (610) ودعم الإدارة لجهود هذا التعاون والتنسيق.

### 1-5- فرضية البحث

يقوم البحث على الفرضيتين الأساسيتين الاتيتين:

1. ضعف العلاقة والتنسيق والتعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي يؤدي إلى ضعف اجراءات الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي.
2. ضعف وعي الإدارة بأهمية التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي يؤدي إلى ضعف اجراءات الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي.

### 1-6- أساليب جمع البيانات

اعتمد البحث على مجموعة من الادوات البحثية لغرض اكمال متطلباته في جانبه النظري والعملي وكما يأتي:-

#### الجانب النظري

1. الوثائق الرسمية
2. معايير التدقيق الدولية والوطنية
3. الرسائل الجامعية
4. الكتب العربية والأجنبية
5. توصيات المنظمات المهنية الدولية

#### الجانب العملي

1. دراسة الحالة في عينة من الوحدات الاقتصادية
2. مقابلات مع مسؤولي التدقيق الداخلي والادارة في الوحدات الاقتصادية عينة البحث
3. تحليل استمارة استبانة
4. اعتماد الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد

#### عينة البحث

شملت عينة البحث ما يأتي:

- 1- دراسة حالة: شمل التطبيق العملي للبحث دراسة حالة في شركة حمورابي العامة للمقاولات والشركة العامة للتجهيزات الزراعية.
- 2- تصميم استمارة استبانة لـ (80) مستجيب موزعة على المدقق الخارجي بواقع (27) استمارة، المدقق الداخلي بواقع (26) استمارة الإدارة بواقع (22) استمارة الغير مستلمة (5) استمارات.

## 2- الإطار النظري للبحث

### مفهوم التدقيق The concept of Audit

تعني كلمة (التدقيق Audit) باللغة اللاتينية (الاستماع) وهي تمثل كبنية حكم المدقق الخارجي على الحسابات بعد الاستماع على قرائتها. إذ كانت طريقة الحكم على الحسابات لدى الاغريق بعد استماع المدقق الحسابات بصورة علنية امام المالين (المطارنة، 2006: 13).

اما المعنى العام للتدقيق فهو (التحقق من صحة مزاعم الاخرين) عبر مجموعة اجراءات للوصول إلى الحكم على تلك المزاعم.

### 1- مفهوم التدقيق الخارجي The concept Frame work of external Audit:

يعني التدقيق الخارجي بانه اداء عملية التدقيق من قبل طرف خارجي يتولى القيام بعمليات التدقيق، ويقوم به اشخاص اصحاب خبرة مستقلون عن العمليات الخاضعة للتدقيق، وعن الموظفين في الوحدة الاقتصادية، ان القيام بعمليات التدقيق هذه يجب أن يكون متماشياً مع المتطلبات التي تكون محددة من قبل أو لمنفعة الاطراف المستفيدة من عمليات التدقيق. (Auditing practices board: p.7)

اما المدقق الخارجي فهو الشخص المؤهل علمياً وعملياً لمراجعة حسابات الوحدات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها ويتمتع باستقلالية تامة، ويكلف من قبل المساهمين أو من قبل الدولة، ويقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية التي تنشرها الوحدة الاقتصادية وانها تعبر بصدق وعدالة وتوصل هذا الرأي إلى الجهة التي تعاقدت معه. (مطبع، 2006: 25)

### 2- أهداف التدقيق الخارجي Objectives of Auditing:

تتضمن اهداف التدقيق الخارجي ما يأتي:

#### أ- أهداف تقليدية Traditional objectives:

- أولاً: التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
  - ثانياً: ابداء رأي فني محايد استناداً إلى ادلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
  - ثالثاً: اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من اخطاء أو غش.
  - رابعاً: التقليل من فرص ارتكاب الاخطاء بواسطة التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة .
- (القاضي ودحوح 1999: 15).

#### ب- أهداف حديثة Modren objectives:

وتتمثل بالاتي:

- أولاً: مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.
- ثانياً: تقييم اعمال المشروع بالنسبة إلى الاهداف المرسومة
- ثالثاً: تحقيق اقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية عن طريق محو الاسراف في جميع نواحي نشاط الوحدة الاقتصادية (عبد الله، 2004: 15)

### 3- مفهوم التدقيق الداخلي The concept of Internal Audit :

يعد التدقيق الداخلي أحد أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية، الذي يكون تصميمه وتنفيذه من مسؤولية إدارة الوحدة الاقتصادية هذا وعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف إلى إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية وتحسين عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي للوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها من خلال انتهاز مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فاعلية ادارة المخاطر وفاعلية الرقابة وفاعلية عمليات ادارة حوكمة الشركات. (يعقوب، 2005: 120)

اما المدققين الداخليين Internal Auditors فهم الذين يتم توظيفهم من قبل الوحدة الخاضعة للتدقيق سواء أكانت الشركات الخاصة ام المختلطة أو الوكالات الحكومية ام الوحدات الاقتصادية الأخرى. (الغريان، 2009: 21)

### 4- أهداف التدقيق الداخلي Internal Audits objectives :

تتضمن اهداف التدقيق الداخلي ما يأتي:

- أ- المحافظة على أموال الوحدة (بالنسبة للايرادات والمصروفات) من خلال بيان صحة الاجراءات المالية من بدايتها وانتهاءً باجراءات الترحيل والمطابقة والفحص.
- ب- ضمان وجود الاوامر والموافقات والمستندات الاصولية المعززة لتكوين الايرادات أو لحصول المصروفات وتثبيتها في سجلات الوحدة الاقتصادية على أن تكون متماشية مع القوانين والتعليمات النافذة.
- ج- تأكيد على قيام الموظفين المختصين بواجباتهم على أكمل وجه من دون هدر أو ضاع في أموال الوحدة لتحقيق أقصى إنتاجية متاحة على وفق الخطط والسياسات المرسومة.
- د- التقرير بان ما يتم من اجراءات في ضمن هذا المجال يقع في الاطار القانوني المحدد له من المسؤوليات والصلاحيات، وانه لا يوجد خرق في هذا الجانب (الهاشمي، 2005: 39-40)

### 5- مفهوم الفساد الإداري والمالي: The concept of financial and administrative corruption:

عرف الفساد على انه اساءة استعمال واستغلال الصلاحيات الممنوحة إلى شخص ما بهدف تحقيق مكاسب شخصية (شكولنكوف، 2005: 8)

اما الفساد الإداري فقد عرف بأنه اختلال سير العمل الإداري وانحرافه عن المسارات الصحيحة في الوصول لتحقيق اهداف الدولة وهي خدمة البلد وبناءه بسبب نقشي كثرة الاخطاء المقصودة والتي تخدم افراداً من الموظفين كالرشوة والمحسوبية لتحقيق المصلحة الشخصية بالمصلحة العامة (الراوي، 1999: 1).

ومن اشكال الفساد الإداري الاخطاء العمدية، الرشوة، الاختلاس، التلاعب، التزوير، الاحتيال... الخ.

### 6- أسباب الفساد الإداري والمالي Reason of Financial and Administrative corruption:

من أهم اسباب الفساد الإداري والمالي:

#### أ- البيئة الاجتماعية:

إن القيم والاعراف الاجتماعية قد تكون سببا في انحراف الجهاز الإداري عن قواعد واصول العمل وكذلك تعد الانتماآت العشائرية وعلاقات القرابة سببا للانحراف عن قواعد العمل ونظمه واعطاء الاولوية دون حق في الحصول على السلع والخدمات، اذا فالقيم الحضارية والاجتماعية السائدة تؤثر في تفكير الجهاز الإداري وسلوكياتهم ومن ثم التأثير على عملية اتخاذ القرار الإداري (عبود، 2008: 78).

#### ب- البيئة السياسية:

يعد الفساد السياسي من اسباب الانحراف الإداري فالعمل يتم ضمن البيئة السياسية على وفق اطارها الرسمي والعاملون فيها مقيدون برقابة قضائية وتشريعية، لذا فان غياب هذه الرقابة أو ضعف جهاز القضاء وفساد الساسة وافتقار الدولة لمعايير المساواة تسهل الانحراف في سلوك العاملين وتزيد من خرق القوانين وتسهل عملية الانفلات من العقاب وهنا يستشري الفساد الإداري. (المؤمن واخرون، 1997: 64)

#### ج- البيئة الإدارية:

هناك العديد من الاسباب الإدارية التي تؤدي إلى انتشار ظاهرة الفساد الإداري منها ما يأتي:  
أولاً: القصور في تطبيق القوانين واللوائح في اجهزة الدولة وعدم اتباع القواعد القانونية الواردة بها أو تضارب وتعارض نصوصها.

ثانياً: الزيادة المطردة في اعداد الموظفين العاملين بالجهاز الإداري للدولة بما لا يتناسب مع الاعباء الملقاة عليهم.  
ثالثاً: ضعف عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات والاجهزة الحكومية وعدم قيامها بالدور المنوط بها.  
رابعاً: التساهل وغيض النظر عن اخطاء الموظفين العموميين وعدم اتخاذ الاجراءات القانونية الواجبة في حالة ارتكاب المخالفة ويرجع ذلك لضعف سلطات المخولة للمسؤولين في ردع المنحرفين.  
خامساً: غياب القدوة في الإدارة والتوجيه إلى أن صارت المثاليات من الامور النادرة لافتقار السلوكيات الحميدة بين قيادات العمل (أساليب الرقابة الإدارية والمالية، 2006).

#### د- البيئة الاقتصادية

يأتي انخفاض مستوى الدخل للموظفين الحكوميين في مقدمة الاسباب الاقتصادية للفساد الإداري فانخفاض مستوى الدخل لهؤلاء الموظفين عن الوفاء بالمتطلبات الضرورية للعيش لهم ولأفراد عوائلهم يدفع غير المحصنين منهم إلى الانحراف والوقوع في منزلقات الفساد الإداري كالرشوة والاختلاس وغيرها. (حسين، 2008: 103-105)

#### هـ- الأسباب القانونية

وتتمثل في سيادة بعض القوانين والصلاحيات التي تمنح مسؤوليات وصلاحيات مباشرة، وعدم وضوح النظام الضريبي مع انعدام شفافية القوانين والاجراءات الضريبية، فضلا عن عدم استقرار البيئة القانونية والتشريعية التي تحكم المؤسسات الحكومية، وعدم شفافية القوانين والتشريعات المتعلقة بالفساد (الفساد اثاره الاجتماعية والاقتصادية وسبل مكافحته، العدد 5، 1999).

#### و- اسباب تنظيمية

مثل عدم وجود هيكل تنظيمي جديد، وعدم وضوح الاختصاصات والمسؤوليات وعدم وضوح العلاقات الوظيفية، وعدم استقرار القيادة الإدارية وتغيرها باستمرار، وعدم وجود دليل تنظيمي للشركة كل هذا يؤدي إلى تشويش السلوك الاخلاقي في الشركة ولذا تحرف مواردها بعيداً عن أهدافها باتجاه الاغراض الشخصية للاعضاء والتنظيمات الاجتماعية التي يشكلون جزءاً منها (Bayart, 1993: 341)

#### التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي The Relation Between the External Auditor and Internal Auditor

يمكن توضيح اهم نقاط التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي وفقا للمعيارين الدوليين (610) الصادر عن (IFAC) و (9150) الصادر عن (INTOSAI).

1. على وفق المعيار الدولي (610) الصادر عن الـ (IFAC).

أ- قيام المدقق الخارجي بدراسة الخطة المؤقتة للمراقبة الداخلية مع المدقق الداخلي في وقت مبكر قبل التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق.

ب- الاتفاق على مدى التغطية التدقيقية ومستويات الاختبار والطرق المقترحة لاختيار العينات وتوثيق العمل المنجز واجراءات الفحص واعداد التقارير.

ج- اطلاع المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي وابلاغ المدقق الخارجي باي امر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي والذي قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي، وبالمثل يجب على المدقق الخارجي اعلام المدقق الداخلي باية امور مهمة قد تؤثر في عمل المراقبة الداخلية.

د- ترداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي إذا عقدت اجتماعات عدة في مراحل مختلفة خلال الفترة. (المعيار الدولي رقم 610)

2. على وفق المعيار الدولي (9150) الصادر عن (INTOSAI).

أ- تبادل معلومات تخطيط التدقيق/استراتيجية التدقيق (مثل جلسات التخطيط المشتركة).

ب- الاجتماعات الدورية بين (SAIS) والمدققين الداخليين.

ج- اجراء الترتيبات لمشاركة المعلومات (بضمنها اجراءات الاستشارة).

د- تبادل المعلومات الخاصة بتقارير التدقيق مع بعضها البعض.

هـ- تنظيم برامج ودورات تدريبية مشتركة والاسهام في المادة التدريبية.

و- تطوير المنهجيات.

ز- الاسهام في مواد التدريب والمنهجيات وبرامج عمل التدقيق.

ح- اعارة أو استعارة الموظفين (مثل التدريب على العمل).

ط- استخدام جوانب معينة لعمل أي من الطرفين لتحديد طبيعة اجراءات التدقيق التي ستنفذ وتوقيتها ونطاقها.

(المعيار الدولي رقم 9150)



### لجنة التدقيق المستقلة/ مجلس الإدارة Audit Committee Board of Directors

تعد لجنة التدقيق حلقة وصل بين مجلس الإدارة والمدقق الداخلي ومراقب الحسابات (وهي إحدى اجراءات حوكمة الشركات). (القره غلي، 2010: 82)

وان هذه اللجنة تعطي المدقق الداخلي الاستقلالية المطلوبة، وكذلك تقوي استقلالية المدقق الخارجي (التميمي، 2006: 86)

اما مهام وواجبات لجان التدقيق فهي

- 1- دراسة ومناقشة البيانات المالية مع المحاسب القانوني.
- 2- دراسة ومناقشة تقارير التدقيق الداخلي. (التميمي، 2006: 86)
- 3- تدقيق الملاحظات الواردة في تقارير التدقيق الداخلي.
- 4- تدقيق الملاحظات الواردة في تقارير المدقق الخارجي.
- 5- اعتماد خطة إدارة التدقيق الداخلي.
- 6- تدقيق البيانات المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة لاسيما للتحقق من كفاية المخصصات والاحتياطات.
- 7- التأكد من التقيد بالتعريفات والانظمة والتعليمات والتأكد من دقة الاجراءات المحاسبية والرقابية وسلامتها. (عبد العزيز، 2008: 104)

### 3- الإطار العملي للبحث

لغرض إثبات فرضية البحث قامت الباحثة باعتماد الاتي:

اجراء مقارنة بين التطبيق الحالي للعلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في الشركات عينة البحث وبين نتائج تحليل الاستبانة حيث كانت شركات عينة البحث هي شركتي حمورابي العامة للمقاولات الانشائية والشركة العامة للتجهيزات الزراعية وتبين من خلال الاطلاع على تقارير التدقيق الداخلي وبرامج التدقيق المتبعة والمقابلات مع مسؤول الرقابة الداخلية للشركتين. في مجال تنسيق الجهود بين التدقيق الداخلي مع المدقق الخارجي والتي حددتها معايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي وجود ضعف في التعاون والتنسيق وضعف في تظافر الجهود بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي فيما يتعلق بالاتي:

أ- لا يتم تقديم تقارير قسم الرقابة الداخلية إلى المدقق الخارجي باعتبار أن الادارات تمتلك القدرة على معالجة وتصفية الملاحظات المثبتة في تقارير قسم الرقابة الداخلية بشكل مباشر.

ب- لا يتم الاستئناس برأي المدقق الخارجي عند وضع برامج التدقيق الداخلي باعتبار أن وضع تلك البرامج تخضع لتقديرات القسم المختص.

ج- لا يتم ابلاغ المدقق الخارجي بحالات الفساد في حالة حصولها لأن الابلاغ يتم مباشرة إلى الإدارة العليا أو مقر الوزارة ومكتب المفتش العام.

اما نتائج تحليل الاستبانة في ضوء الاجابات على الاسئلة الموجهة لافراد العينة المتمثلة بكل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي والادارة كانت كالآتي :-

1- عرض تقارير قسم التدقيق الداخلي على المدقق الخارجي.

جدول (1)

اجابات الفئات على الفقرة (1)

المجموع	لا أتفق	محايد	أتفق	النسبة المئوية	
				العدد	النسبة
27	4	-	23	العدد	36%
				النسبة	
26	6	-	20	العدد	35%
				النسبة	
22	2	-	20	العدد	29%
				النسبة	

يتضح من الجدول (1) إن الفئات المستهدفة الثلاث تتفق على انه من ضمن مجالات التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي هو عرض تقارير قسم التدقيق الداخلي على المدقق الخارجي وان الادارة تدعم جهود هذا التعاون إذ بلغت إجمالي نسب الاتفاق 84% وعدم الاتفاق 16% والمحايد صفر%.

2- الاستئناس برأي المدقق الخارجي عند وضع برنامج تدقيق المدقق الداخلي.

جدول (2)

اجابات الفئات على الفقرة (2)

المجموع	لا أتفق	محايد	أتفق	النسبة المئوية	
				العدد	النسبة
27	1	2	24	العدد	36%
				النسبة	
26	3	3	20	العدد	35%
				النسبة	
22	2	-	20	العدد	29%
				النسبة	

اتفقت اجابات الفئات الثلاث كما يتضح في الجدول (2) على إن يكون الاستئناس برأي المدقق الخارجي عند وضع برنامج تدقيق المدقق الداخلي هو احدى مجالات التعاون والتنسيق بينهما وان الادارة تدعم هذا التعاون، حيث بلغت إجمالي نسب الاتفاق 85% وعدم الاتفاق 8% والمحايد 7%.

3- ابلاغ المدقق الخارجي بحالات الفساد اول بأول.

جدول (3)

اجابات الفئات على الفقرة (3)

المجموع	لا أتفق	محايد	أتفق	العدد	النسبة المئوية	فئة المستجيبون
					العدد	
27	-	-	27	العدد	المدقق الخارجي	
%36	-	-	%36	النسبة		
26	2	3	21	العدد	المدقق الداخلي	
%35	%3	%4	%28	النسبة		
22	4	-	18	العدد	الادارة	
%29	%5	-	%24	النسبة		

أيدت اجابات الثلاث المستجيبة كما يتضح في الجدول (3) إن احدى مجالات التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي للحد من ظاهرة الفساد هي ابلاغ المدقق الخارجي بحالات الفساد أول بأول، وقد بلغت إجمالي نسب الاتفاق 88% وعدم الاتفاق 8% والمحايد 4%.

4- متابعة واتخاذ الاجراءات اللازمة وتصفية ملاحظات المدقق الخارجي من قبل التدقيق الداخلي.

جدول (4)

اجابات الفئات على الفقرة (4)

المجموع	لا أتفق	محايد	أتفق	العدد	النسبة المئوية	فئة المستجيبون
					العدد	
27	-	-	27	العدد	المدقق الخارجي	
%36	-	-	%36	النسبة		
26	1	2	23	العدد	المدقق الداخلي	
%35	%1	%3	%31	النسبة		
22	-	-	22	العدد	الادارة	
%29	-	-	%29	النسبة		

يبين الجدول (4) اجابات الفئات الثلاث المستهدفة بالاتفاق على ضرورة متابعة واتخاذ الاجراءات اللازمة وتصفية ملاحظات المدقق الخارجي من قبل التدقيق الداخلي ك مجال من مجالات التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي للحد من ظاهرة الفساد ودعم الادارة لهذا التعاون إذ بلغت إجمالي نسب الاتفاق 96% وهي عالية جداً، وعدم الاتفاق 1% والمحايد 3%.

5- قيام المدقق الداخلي بتقديم الايضاحات على استفسارات المدقق الخارجي .

جدول (5)

اجابات الفئات على الفقرة (5)

المجموع	لا أتفق	محايد	أتفق	العدد	النسبة المئوية	فئة المستجيبون
					النسبة	
27	-	-	27	العدد	المدقق الخارجي	
%36	-	-	%36	النسبة		
26	1	3	22	العدد	المدقق الداخلي	
%35	%1	%4	%30	النسبة		
22	1	2	19	العدد	الادارة	
%29	%1	%3	%25	النسبة		

يتضح من الجدول (5) اتفقت اجابات الفئات الثلاث على اهمية تقديم ايضاحات على استفسارات المدقق الخارجي من قبل المدقق الداخلي كأحدى مجالات التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي، وقد بلغت إجمالي نسب الاتفاق 91% وهي نسبة عالية إذا ما تم مقارنتها مع نسب عدم الاتفاق البالغة 2% والمحايد 7%.

6- استشارة المدقق الخارجي عند وضع خطة عمل المدقق الداخلي السنوية.

جدول (6)

اجابات الفئات على الفقرة (6)

المجموع	لا أتفق	محايد	أتفق	العدد	النسبة المئوية	فئة المستجيبون
					النسبة	
27	-	1	26	العدد	المدقق الخارجي	
%36	-	%1	%35	النسبة		
26	2	4	20	العدد	المدقق الداخلي	
%35	%3	%5	%27	النسبة		
22	1	3	18	العدد	الادارة	
%29	%1	%4	%24	النسبة		

أيدت الفئات الثلاث من المستجيبين كما يتضح في الجدول (6) بالاتفاق على أنه للحد من ظاهرة الفساد الإداري هو استخدام احد مجالات التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي والتمثلة باستشارة المدقق الخارجي عند وضع خطة عمل المدقق الداخلي السنوية، وقد بلغت إجمالي نسب الاتفاق 86% وعدم الاتفاق 4% والمحايد 10%.

7- عقد اللقاءات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لغرض تبادل الخبرات.

جدول (7)

اجابات الفئات على الفقرة (7)

المجموع	لا أتفق	محايد	أتفق	النسبة المئوية		فئة المستجيبين
				العدد	النسبة	
27	1	2	24	العدد	%32	المدقق الخارجي
%36	%1	%3	%32	النسبة		
26	2	1	23	العدد	%31	المدقق الداخلي
%35	%3	%1	%31	النسبة		
22	-	-	22	العدد	%29	الادارة
%29	-	-	%29	النسبة		

يبين الجدول (7) تأييد الفئات الثلاث من المستجيبين بالاتفاق على ضرورة عقد اللقاءات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لغرض تبادل الخبرات في مجال التنسيق والتعاون بينهما للحد من ظاهرة الفساد وان الادارة تدعم هذا النوع من التعاون، وقد بلغت إجمالي نسب الاتفاق 92% وهي نسبة عالية وعدم الاتفاق 4% والمحايد 4%.

8- اعتماد المدقق الخارجي على نتائج أعمال التدقيق الداخلي.

جدول (8)

اجابات الفئات على الفقرة (8)

المجموع	لا أتفق	محايد	أتفق	النسبة المئوية		فئة المستجيبين
				العدد	النسبة	
27	4	2	21	العدد	%28	المدقق الخارجي
%36	%5	%3	%28	النسبة		
26	1	3	22	العدد	%30	المدقق الداخلي
%35	%1	%4	%30	النسبة		
22	-	1	21	العدد	%28	الادارة
%29	-	%1	%28	النسبة		

انتقدت الفئات الثلاث كما موضح في الجدول (8) على أن إحدى مجالات التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي للحد من ظاهرة الفساد هو اعتماد المدقق الخارجي على نتائج أعمال التدقيق الداخلي باعتبار أن الأخير يضمن التأكد من حماية ورمال الوحدة الاقتصادية من خلال مجموعة من الضوابط باعتباره جهاز مستقل، إذ بلغت إجمالي نسب الاتفاق 86% وعدم الاتفاق 6% والمحايد 8%.

### جدول (9)

#### اجابات الفئات على الفقرة (9)

المجموع	لا أتفق	محايد	أتفق	العدد	النسبة المئوية	فئة المستجيبون
					العدد	
27	2	-	25	العدد	المدقق الخارجي	
%36	%3	-	%33	النسبة		
26	2	4	20	العدد	المدقق الداخلي	
%35	%3	%5	%27	النسبة		
22	2	2	18	العدد	الادارة	
%29	%3	%3	%23	النسبة		

يتضح من الجدول (9) بان الفئات الثلاث المستهدفة اتفقت على أن يكون مجال التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي للحد من ظاهرة الفساد هو مساعدة المدقق الخارجي من قبل المدقق الداخلي في تقويم نظام الرقابة الداخلية باعتبار أن نظام الرقابة الداخلية كلما كان قوي وكفاء كلما انخفضت حالات الفساد الإداري، هذا وقد بلغت إجمالي نسب الاتفاق 83% وعدم الاتفاق 9% والمحايد 8%.

10- مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي في تقديم أدلة الاثبات.

### جدول (10)

#### اجابات الفئات على الفقرة (10)

المجموع	لا أتفق	محايد	أتفق	العدد	النسبة المئوية	فئة المستجيبون
					العدد	
27	1	-	26	العدد	المدقق الخارجي	
%36	%1	-	%35	النسبة		
26	3	3	20	العدد	المدقق الداخلي	
%35	%4	%4	%27	النسبة		
22	1	2	19	العدد	الادارة	
%29	%1	%3	%25	النسبة		

يتضح من الجدول (10) إن اجابات الفئات الثلاث المستهدفة اتفقت على أن في مجال التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي أنه يقوم المدقق الداخلي بتقديم أدلة اثبات للمدقق الخارجي بأعتبار أن أدلة الاثبات هي المعلومات التي تمكن المدقق الخارجي للتوصل إلى استنتاجات يبنى عليها رأيه خاصة فيما يتعلق بحالات الفساد ودعم الادارة لهذا التعاون بينهما هذا وقد بلغت إجمالي نسب الاتفاق 87% وعدم الاتفاق 6% والمحايد 7%.

11- مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي في اجراء الجرد ومطابقة نتائجه مع الارصدة بالسجلات.

جدول (11)

اجابات الفئات على الفقرة (11)

المجموع	لا أتفق	محايد	أتفق	النسبة المئوية		فئة المستجيبون
				العدد	النسبة	
27	2	3	22	العدد	المدقق الخارجي	
%36	%3	%4	%29	النسبة		
26	2	3	21	العدد	المدقق الداخلي	
%35	%3	%4	%28	النسبة		
22	1	3	18	العدد	الادارة	
%29	%1	%4	%24	النسبة		

أيدت الفئات الثلاث في الجدول (11) بالاتفاق انه كأحدى مجالات التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي ودعم الادارة لهذا التعاون هو قيام المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في اجراء عملية الجرد ومطابقة نتائجه مع الارصدة بالسجلات بأعتبار أن عملية الجرد هذه كاحدى حالات الحفاظ على موجودات الوحدة الاقتصادية، اذ بلغت إجمالي نسب الاتفاق 81% وعدم الاتفاق 12% والمحايد 7%. اما بالنسبة للاستبانة فقد تم توزيعها على عدد من الفئات (فئة المدقق الخارجي، فئة المدقق الداخلي، فئة الإدارة) في عينة من الوزارات ودوائر الدولة وتم توجيه اسئلة للفئات اعلاه وحسب المحاور واستخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي واستخدام الاسلوب الاحصائي (النسبة المئوية) في تحليل نتائج استبانة الاستبانة للاجابة على كل سؤال هذا وتضمن المحور الأول جانبين:

الجانب الأول: المناقصات والعقود.

الجانب الثاني: ظواهر الفساد العامة حسب الوحدات الحكومية.

وكانت الاسئلة الموجهة للفئات اعلاه للمحور الأول بجانبه الأول والثاني مستتلة من الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد (2010 - 2014) استجابة لأنضمام العراق لاتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد عام 2007.

حيث تضمن الجانب الأول ستة عشر سؤالاً كما يأتي:

- 1- ضعف الاهتمام بدراسات الجدوى الاقتصادية والفنية للمشاريع.
- 2- وجود مصالح مادية لمعدني المناقصات ومنح العقود.
- 3- المبالغة في تثبيت الكلف التخمينية للمشاريع.
- 4- طول الفترة الزمنية بين تاريخ الاحالة وتوقيع العقد.
- 5- التهاون في مطالبة المقاولين ببراءة الذمة من الضريبة.
- 6- استلام مواد مخالفة للموصفات والتغاضي عن النتائج المختبرية.
- 7- التأخر في تسديد مستحقات المقاول بقصد الابتزاز.
- 8- عدم نشر الاعلان في الصحف الواسعة الانتشار والاعلان عن المواصفات.

- 9- عدم الدقة في تحديد الكميات المطلوبة في جدول الكميات وحسب الحاجة الفعلية.
  - 10- الاخلال في صياغة العقد:
  - أ- عدم تثبيت الغرامات التأخيرية.
  - ب- عدم استحصال كفالة حسن الاداء .
  - ج- عدم تحديد مدة الصيانة.
  - 11- عدم الاهتمام بالاشراف الميداني في مواقع العمل، واجراء المطابقات مع المواصفات المحددة.
  - 12- عدم مراعاة الكفاءة المالية للشركات مع حجم وتكاليف المشاريع.
  - 13- تجزئة الأعمال للتهرب من اجراءات المناقصات.
  - 14- عدم المطالبة بتقديم كشف بالاعمال المماثلة.
  - 15- عدم تأييد صحة صدور الصكوك المصدقة وخطابات الضمان.
  - 16- تزوير خطابات الضمان.
- وكانت النتائج التي توصلت لها الباحثة من خلال إجابات الفئات الثلاث انه يوجد اتفاق بين تلك الفئات على ضرورة التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في اجراءات التدقيق في كل فقرة من الفقرات الستة عشر الموجهة اليهم وينسب مختلفة.
- اما في الجانب الثاني من المحور الأول فقد تم توجيه مجموعة من الاسئلة للفئات الثلاث اعلاه تناولت ظواهر الفساد العامة حسب الوحدات الحكومية وكما يأتي:
- اثنا عشر سؤالاً في الوحدات الزراعية وهي:
- 1- عدم فعالية النواتر المعنية بمراقبة تجاوزات الفلاحين على مشاريع الري والبرزل (فتح منافذ نظامية على القنوات وكسر السداد).
  - 2- مخالفة ضوابط اجراءات الحقول بالمواد الزراعية كالبذور والآلات الزراعية والمبيدات.
  - 3- ضعف فعالية استرداد القروض من الفلاحين.
  - 4- استيراد مواد علفية غير مطابقة للمواصفات المطلوبة.
  - 5- التلاعب في نتائج الفحوصات المختبرية للمواد المستوردة.
  - 6- استلام نوعيات رديئة من المحاصيل الاستراتيجية من المزارعين.
  - 7- استغلال مبالغ دعم المزارعين لغير الاغراض المحددة لها.
  - 8- استيراد مبيدات ولقاحات بيطرية مدة صلاحيتها قياساً بتصريفها قصيرة.
  - 9- استيراد مكائن ومعدات زراعية بأسعار مرتفعة أو رديئة النوعية مما يؤدي إلى عزوف الفلاحين عن شرائها.
  - 10- عدم استغلال القروض الزراعية للغرض الذي خصصت من أجله.
  - 11- عدم قيام الشعب الزراعية بأجراء الكشف الموقعي عن تلك المشاريع.
  - 12- توزيع الاسمدة والمبيدات لغير مستحقيها.



وأظهرت النتائج التي توصلت إليها الباحثة من خلال اجابات الفئات الثلاث لكل سؤال من الاسئلة الاثني عشر اعلاه باتفاق الفئات الثلاث على وجوب التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي كاجراء للحد من ظاهر الفساد وينسب مختلفة.

- ستة اسئلة في الوحدات الصناعية وهي:

- 1- ضعف الالتزام بتعليمات منح اجازة استثمار للمقاع أو المناجم.
  - 2- ضعف الالتزام بتعليمات لجان الكشف عن مواقع المقاع واجراء كشوفات وهمية.
  - 3- ضعف عملية السيطرة على المتجاوزين على مواقع الاستثمار (المقاع والمناجم).
  - 4- تهريب المعادن أو التعدين بطرق غير مشروعة.
  - 5- عدم الالتزام بتعليمات استغلال المواد الاولية من المقاع.
  - قيام اصحاب سيارات الحمل برفع رشاي لموظفي المقاع مقابل تسجيل كمية الحمولة بكمية اقل.
  - 6- التلاعب في منح اجازة تأسيس المشاريع الصناعية للحصول على الامتيازات الممنوحة للمشاريع القائمة فعلاً.
- وأظهرت النتائج التي توصلت إليها الباحثة من خلال اجابات الفئات الثلاث لكل سؤال من الاسئلة الستة اعلاه باتفاق هذه الفئات على أن يكون هناك تعاون وتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي كاجراء للحد من ظواهر الفساد وينسب مختلفة.

- اربعة اسئلة في وحدات النقل وهي:

- 1- عدم فعالية الاجراءات لحمولات البطاقة التموينية المقفودة.
  - 2- ضعف السيطرة على منح المنافسيت لسواق الشاحنات.
  - 3- ضعف اجراءات الحصول على مبالغ التضمين.
  - 4- عدم الدقة في اختيار شركات النقل الثانويين.
- وبينت النتائج التي توصلت إليها الباحثة من خلال اجابات الفئات الثلاث على كل سؤال من الاسئلة الاربعة اعلاه بتاييد الفئات الثلاث بضرورة لتعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي كأجراء للحد من ظواهر الفساد اعلاه.

- ستة اسئلة في وحدات النفط وهي:

- 1- ضعف السيطرة والاشراف على خطوط نقل النفط الخام وتعرض بعضها للتجاوز.
- 2- التجاوز على الانابيب والابار والمنشآت والمستودعات النفطية.
- 3- عدم دقة القياس والضبط في نقل وتداول النفط الخام ومشتقاته.
- 4- ضعف عمليات السيطرة على تسويق النفط الاسود نتيجة تعشي ظواهر الفساد.
- 5- تلوؤ نشاط وتسويق المشتقات النفطية والغاز.
- 6- منح الموافقات لإنشاء محطات تجهيز المشتقات النفطية ومعامل التعبئة دون مراعاة الشروط المطلوبة.

وتوصلت الباحثة من خلال اجابات الفئات الثلاث على كل سؤال من الاسئلة الستة اعلاه باتفاق الفئات الثلاث على وجوب التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وبنسب مختلفة كاجراء للحد من حالات الفساد.

- سبعة اسئلة في وحدات الصحة وهي:

- 1- ضعف اداء المؤسسات الصحية في تقديم الخدمات الطبية.
  - 2- تقديم خدمات لقاء دفع رشاي.
  - 3- ضعف اداء اجراءات شراء وتوزيع الادوية والعقاقير والمستلزمات الطبية.
  - 4- ضعف السيطرة على مخازن الادوية وتعرضها إلى السرقة والتلف.
  - 5- تزوير التقارير الطبية الخاصة بتحديد نسبة العجز.
  - 6- التغاضي عن المخالفات الصحية المرتكبة من قبل الصيدليات والمطاعم والفنادق وعوامل الاغذية والمشروبات واللحوم مقابل تعاطي الرشوة.
  - 7- ضعف اجراءات السيطرة النوعية على دخول الادوية والمواد الغذائية من المنافذ الحدودية.
- وكانت النتائج التي توصلت اليها الباحثة من خلال اجابات الفئات الثلاث اعلاه على كل سؤال من الاسئلة السبعة اعلاه باتفاق الفئات الثلاث على وجوب التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي كاجراء للحد من ظواهر الفساد وبنسب مختلفة.

- خمسة اسئلة في وحدات البلديات وهي:

- 1- التجاوز على مشاريع الماء والسحب منها بصورة غير قانونية.
  - 2- انشاء مجمعات ماء في اماكن لا يتوفر فيها مصادر الماء الخام وبالتالي لا يمكن الاستفادة منها .
  - 3- احالة المشاريع الممولة من قبل الجهات المانحة على شركات أو مقاولين غير أكفاء .
  - 4- رداءة خدمات التنظيف من قبل المتعهدين .
  - 5- إضافة أسماء وهمية للعمال المؤقتين وأجر يومي .
- وتوصلت الباحثة من خلال اجابات الفئات الثلاث على كل سؤال من الاسئلة الخمسة اعلاه بتأييد الفئات الثلاث على ان يكون هناك تعاون وتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي كأجراء للحد من ظواهر الفساد وبنسب مختلفة.

- ثمانية اسئلة في الوحدات التجارية تم توجيهها إلى فئة المدقق الخارجي فقط وتعذر توجيهها إلى فئتي المدقق الخارجي والادارة بسبب الظروف الامنية الصعبة وهي:

- 1- التلاعب بعينات الفحص المختبري للمواد الغذائية.
- 2- استبدال مفردات البطاقة التموينية اثناء النقل من المخازن إلى الوكلاء .
- 3- التأثير وضعف لجان استلام البطاقة التموينية.
- 4- سوء إدارة المخازن وتلف المواد.
- 5- التلاعب في اصدار واعداد الافراد البطاقة التموينية.

- 6- التلاعب في اصدار البطاقة الوقودية .
  - 7- التلاعب في مواصفات الحنطة والشعير المستلمة من المزارعين
  - 8- التلاعب في نوعية الحبوب في المطاحن .
- وبينت النتائج التي توصلت اليها الباحثة من خلال اجابات فئة المدقق الخارجي على اهمية التعاون والتنسيق بين المدق الخارجي والمدقق الداخلي كاجراء للحد من ظواهر الفساد .
- اما بالنسبة للمحور الثاني فقد تضمن توجيه مجموعة من الاسئلة للفئات الثلاث (فئة المدقق الخارجي ، فئة المدقق الداخلي، فئة الإدارة) وبفرعيه الفرع الأول مجالات التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي والفرع الثاني دعم الإدارة لجهود التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي وكما يأتي:
- 1- عرض تقارير قسم التدقيق الداخلي على المدقق الخارجي .
  - 2- الاستئناس برأي المدقق الخارجي عند وضع برنامج تدقيق المدقق الداخلي .
  - 3- ابلاغ المدقق الخارجي بحالات الفساد اول بأول .
  - 4- متابعة واتخاذ الاجراءات اللازمة وتصفية ملاحظات المدقق الخارجي من قبل التدقيق الداخلي .
  - 5- قيام المدقق الداخلي بتقديم الايضاحات على استفسارات المدقق الخارجي .
  - 6- استشارة المدقق الخارجي عند وضع خطة عمل المدقق الداخلي السنوية .
  - 7- عقد اللقاءات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لغرض تبادل الخبرات .
  - 8- اعتماد المدقق الخارجي على نتائج أعمال التدقيق الداخلي .
  - 9- مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي في تعويم نظام الرقابة الداخلية .
  - 10- مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي في تقديم أدلة الاثبات .
  - 11- مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي في اجراء الجرد ومطابقة نتائجه مع الارصدة بالسجلات .
- وتوصلت الباحثة إلى النتائج في ضوء اجابات الفئات الثلاث على كل سؤال من الاسئلة الاحدى عشر اعلاه باتفاق الفئات الثلاث على مجالات التعاون والتنسيق بين المنق الداخلي والمدقق الخارجي ودعم الإدارة لهذا التعاون وينسب مختلفة .**

## الاستنتاجات والتوصيات Conclusions & Recommendations

### 1- الاستنتاجات

#### استنتاجات الجانب النظري

1. ان حالات الفساد الاداري والمالي لا تقتصر على جهة او مستوى معين فهو يعم ليشمل من اعلى المستويات الى اننى مستوى في الهرم الوظيفي ويمارس بأشكال وصور مختلفة .
2. ان اسباب الفساد كثيرة منها مايتعلق بالبيئات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والاقتصادية والقانونية والتنظيمية جميعها تؤدي الى انحراف الجهاز الاداري عن قواعد واصول العمل .
3. ان من اهم اسباب الفساد الاداري في الوحدات الاقتصادية هو ضعف انظمة الرقابة الداخلية ومن ضمنها وحدات التدقيق الداخلي .
4. محدودية الادوار الرقابية والاشرفية (حوكمة الشركات) في تفعيل الاجراءات الرقابية لضمان سير عمل الشركات على افضل وجه ممكن .
5. قلة توفر معايير تدقيق ارشادية لتأشير مواطن الضعف والخلل واحتمالية حدوث حالات الاحتيال والفساد عدا معيار التدقيق الدولي (240) والذي يوضح ارشادات حول حالات الاحتيال فقط ولم يتطرق الى حالات الفساد الاخرى .
6. عدم وجود ادلة تدقيق محلية خاصة بمعالجة حالات الفساد الاداري والمالي .

#### استنتاجات الجانب العملي

1. في مجال تنسيق الجهود بين التدقيق الداخلي مع المدقق الخارجي والتي حددتها معايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي تبين وجود ضعف في التعاون والتنسيق وضعف في تظافر الجهود بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي فيما يتعلق بالاتي:  
أ- لا يتم تقديم تقارير قسم الرقابة الداخلية الى المدقق الخارجي باعتبار ان الادارات تمتلك القدرة على معالجة وتصفية الملاحظات المثبتة في تقارير قسم الرقابة الداخلية بشكل مباشر .  
ب- لا يتم الاستئناس برأي المدقق الخارجي عند وضع برامج التدقيق الداخلي باعتبار ان وضع تلك البرامج تخضع لتقديرات القسم المختص .  
ج- لا يتم ابلاغ المدقق الخارجي بحالات الفساد في حالة حصولها لان الابلاغ يتم مباشرة الى الادارة العليا او مقر الوزارة ومكتب المفتش العام .
2. عدم وجود معيار تدقيق محلي يتضمن طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي وكذلك اساليب التعاون والتنسيق بينهما فيما يخص منع واكتشاف حالات الفساد ومعالجتها .
3. لم يتطرق معياري التدقيق الدولي رقم (610) الصادر عن (IFAC) و(9150) الصادر عن (INTOSAI) إلى اساليب واجراءات التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي فيما يخص اكتشاف حالات الفساد الاداري وكيفية الحد منها .

4. عدم وجود لجان تدقيق مستقلة في الوحدات الاقتصادية لكي تقوم بدورها في اعطاء المدقق الداخلي استقلالته وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي.
5. أظهرت نتائج تحليل الاستبانة اتفاق فئات المستجيبين على بعض ظواهر الفساد التي يمكن مكافحتها عن طريق تنسيق جهود المدقق الخارجي والمدقق الداخلي والمتمثلة بالآتي:
  - أ- عرض تقارير التدقيق الداخلي على المدقق الخارجي.
  - ب- الاستئناس برأي المدقق الخارجي عند وضع برنامج التدقيق الداخلي للجوانب المهمة لمكافحة الفساد.
  - ج- ابلاغ المدقق الخارجي بحالات الفساد أولاً بأول.
  - د- متابعة واتخاذ الإجراءات اللازمة في تصفية ملاحظات المدقق الخارجي.
  - هـ- تقديم الإيضاحات التفصيلية من المدقق الداخلي من استفسارات المدقق الخارجي.
  - و- استشارة المدقق الخارجي عند وضع خطة عمل المدقق الداخلي.
  - ز- عقد اللقاءات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لغرض تبادل الخبرات.
  - ح- اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.
  - ط- مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي في تقويم نظام الرقابة الداخلية.
6. عدم تفعيل تطبيق الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد فيما يخص التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي (ديوان الرقابة المالية) والتدقيق الداخلي وفي ضوء ظواهر الفساد المحددة فيها.

## 2- التوصيات

- 1-ينبغي بناء علاقة ايجابية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تقوم على أساس الثقة المتبادلة والمعرفة الكاملة بما يؤدي إلى زيادة التنسيق والتعاون بينهما وبالتالي إلى تضافر الجهود المبذولة لتحقيق الأهداف المشتركة لكل منهما وبما يعود بالفائدة للوحدة الاقتصادية.
- 2-لابد من وجود وحدة تدقيق داخلي تتسم بالكفاءة لكي يزيد من اعتماد المدقق الخارجي عليها.
- 3-أصدار معيار تدقيق محلي يتضمن طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، واساليب التعاون والتنسيق بينهما. وهي:
  - أ- عقد اجتماعات دورية بين التدقيق الخارجي والمدقق الداخلي لتحديد الاهداف المشتركة.
  - ب- التخطيط المشترك لتنفيذ اعمال فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية.
  - ج- الاطلاع على تقارير كل منهما، والاستفادة منها في التخطيط لتنفيذ الاعمال الرقابية مستقبلا.
  - د- التخطيط المشترك لتحديد مخاطر الرقابة الداخلية والعمل على تلافيها عبر توصيات لاجراءات تصحيحية.
  - هـ- متابعة المدقق الداخلي ملاحظات المدقق الخارجي وتصفيتها.
  - و- تقديم المدقق الداخلي الايضاحات والتفسيرات المطلوبة للمدقق الخارجي.
- 4- اضافة مواد قانونية في قانوني الشركات رقم (21) و(22) لسنة (1997) المعدلين، تحدد اساليب التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي ليكون التطبيق صفة الإلزام.

- 5- تبني نقابة المحاسبين ومجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بأشاعة ثقافة التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، وتذليل معوقات هذا التعاون، عن طريق المؤتمرات والنشرات المهنية.
- 6- اشراك المدققين الداخليين بدورات تدريبية في ديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين، لتعزيز وتنمية المهارات والقدرات المهنية، واساليب التعاون والتنسيق مع المدقق الخارجي.
- 7- ضرورة وجود دعم من الادارة في الوحدات الاقتصادية لجهود التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي سواء في اجراءات التدقيق أو مجالاته باعتبار ان الادارة هي المسؤولة عن منع واكتشاف حالات الفساد الاداري والمالي المتمثلة بالغش والاحتيال والتلاعب والمخالفات لذلك تحتاج الادارة إلى وضع الاسلوب الصحيح ووعي وثقافة لتلك الظواهر.
- 8- ضرورة وجود لجان تدقيق مستقلة في الوحدات الاقتصادية وان تقوم بدورها في اعطاء المدقق الداخلي استقلاليته وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي وان تؤدي مهامها وواجباتها بالطرق التي تعوق حالات الفساد الاداري والمالي المتمثلة بعمليات الغش والتلاعب والمخالفات.
- 9- تفعيل تطبيق الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد فيما يخص التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي (ديوان الرقابة المالية) والتدقيق الداخلي، وفي ضوء ظواهر الفساد المحددة فيها.
- 10- تفعيل تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 9150 في مجال اشكال التعاون بين (SAIS) والمدققين الداخليين.
- 11- اضافة معيار دولي اضافة الى المعيارين الدوليين (610) الصادر عن (IFAC) و(9150) الصادر عن (INTOSAI) لتوضيح طبيعة التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فيما يخص حالات الفساد الاداري والمالي وكيفية الحد من هذه الظاهرة.

### المصادر والمراجع

#### اولا: المصادر العربية

#### (1) القوانين والوثائق الرسمية وادلة التدقيق

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة، 2006.

#### (2) الكتب

1- التميمي، د. هادي "مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، عمان، 2006.

2- الراوي، د. حكمت احمد "نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة" 1999.

3- شكولنكوف د. سوليفان، والكسندر د. جون "مكافحة الفساد منظورات وحلول القطاع الخاص"، اصدارات مركز المشروعات الدولية 2005.

4- عبد الله، خالد أمين "علم الرقابة الحسابات"، الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الاردن، 2004.

5- عبود، د. سالم محمد "ظاهرة الفساد الاداري والمالي" دراسة في اشكالية الإصلاح الاداري والتنمية 2008.

6- القاضي، حسين ودحود، حسين "اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن 1999.

7- المطارنة، د. غسان فلاح "تدقيق الحسابات المعاصر" الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الاولى، عمان، الاردن 2006.

8- مطيع، د. ياسر صادق وأبو عقاب، طارق سعيد "نظم المعلومات المحاسبية"، الطبعة الاولى، عمان، وسط البلد 2007.

#### (3) الرسائل والاطاريح الجامعية

1- عبد العزيز، محمد وليد "الرقابة الداخلية والخارجية على ادارة المخاطر المصرفية وفقاً لمقررات بازل 2"، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد 2008.

2- الغريبان، فاطمة صالح مهدي "العلاقة بين التدقيق الداخلي وبيئة الوحدة الاقتصادية"، (دراسة تطبيقية في البنك المركزي العراقي)، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد 2009.

3- القره غولي، فاطمة زيد سلمان "دور نظم المعلومات المحاسبية المتكاملة في مكافحة الفساد المالي"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد 2010.

4- الهاشمي، ضياء شمخي جبار، "تقويم آلية التدقيق الداخلي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق"، دبلوم عالي في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد 2005.

5- يعقوب، فيحاء عبد الله، "التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي" (دراسة تطبيقية على المصارف العراقية الخاصة)، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية 2005.



#### (4) المجالات

- 1- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، سلسلة الخلاصات المركزة، الفساد اثاره الاجتماعية والاقتصادية وسبل مكافحته، العدد 5/99 ، 1999.

#### (5) المحاضرات والندوات

- 1- حسين، د. فوزي محمد "الفساد الإداري ابعاده القانونية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية وقائع الندوات العلمية التي عقدها قسم الدراسات القانونية عام 2008.

#### ثانيا: المصادر الاجنبية

#### (2) Researches, studies and periodicals

- 1- Bayart, j.f" the state in Africa: politics of the belly", London, Longman publishing, 1993.

#### Internet

- 1- Auditing practices Board (APB) what is Auditing, London, 1996.