مسؤولية المحاسب والمدقق في الحد من الفساد الاداري والمالي

ا.م.د. امتثال رشيد

اهداف المحاضرة

١- نبذة عامة عن الفساد المالي والاداري .
٢- التعرف على انواع الفساد والمشاكل والجهات المسؤولة عن الفساد المالي والاداري .
٣- بيان اسباب الفساد .
٤- اثار الفساد .
٥- دور المنضمات في الفساد
٦- طرق ووسائل معالجة الفساد .
٧- حالات تطبيقية عن الفساد المالي والاداري.

مقدمة

إن اهتمام المجتمع الدولي بمسائل الفساد ليس ظاهرة عابرة فالواقع حاليا أن الفساد يعرقل النمو الاقتصادي والتنمية المستدامة وكثيرا ما يسفر عن انتهاكات لحقوق الإنسان .ولذا يلزم أن تلتزم كل الأطراف الفاعلة بما فيها الحكومات والقطاع الخاص والمجتمع المدني - التزاما راسخا بوضع حلول لهذه الآفة وتنفيذها تعالج قضايا المساءلة والشفافية ويجب أن تشمل هذه الحلول اجراءات ملموسة وقائية على شتى مستويات النظم الاجتماعية والاقتصادية وفي هذا الصدد يقوم المجتمع الدولي بدور الحافز والداعم لجهود الإصلاح في آن واحد .فالتعقيد الشديد الذي يطبع الفساد يجعل التعاون والتنسيق الدوليين أمرين أساسيين لنجاح تنفيذ استراتيجيات تحسين النزاهة في إدارة الحكم.

وتعد مجتمعات البلدان النامية من اكثر بلدان العالم تأثيرا بهذا الداء الخطير، ولعل خطورة الفساد الإداري تكمن في كونها لا يمكن أستئصالها من الجذور ، بل ما يمكننا القول هو العمل من أجل تقليل آثاره ومخاطره.

كما أن منع الفساد مسألة مهمة في السياق الاجتماعي والسياسي، كما يتضح ليس فقط من الحالات الأخيرة من الفساد، ولكن أيضا عن طريق زيادة الوعي بهذه المشكلة.إذ يسبب الفساد أضرار اقتصادية خطيرة تتعارض مع المنافسة العادلة ويضعف الثقة في سلامة وسير عمل الإدارة العامة. من أجل محاربة الفساد على كافة مستويات الإدارة، فمن المهم تعزيز اليقظة تجاه النشاطات المتصلة بالفساد، مع التركيز على منع مثل هذا النشاط بالتدابير الوقائية، بما في ذلك آليات وضع رقابة فعالة والتي تكون ضرورية لمواجهة العديد من العوامل التي تساهم في الفساد.

اولا :- مفهوم وتعريف الفساد الاداري والمالى

لقد تناول القرآن الكريم جانب الفساد، وتعددت الآيات التي تذكر لفظ الفساد وكان الانطباع الأول الذي تبادر عند الملائكة حينما خلق الله آدم , وأخبرهم أنه جاعل في الأرض خليفة كان استفهاما استغرابيا عن إنشاء هذا المخلوق الجديد وذلك بقولهم : { قالوا أتجعل فيها من يفسد فيها ويسفك الدماء، (البقرة :٣٠) ومعنى ذلك بأن الأرض كانت مكانا يسوده الاطمئنان والسلام والهدوء لا فساد فيها ولا خراب ولا تجاوز ولا تعد حتى كان هذا المخلوق المكرَم عند الله هو مبدأ الفساد وسفك الدماء , وكان الرد الرباني على هذا الاستغراب الملائكي : {قال إني أعلم ما لا تعلمون} , (البقرة :30) إشارة إلى سر في هذا المخلوق وحكمه في وجوده على الأرض وطبيعته ومسيرته وتكامله فيها , ولعل في الجواب الإلهي للملائكة إقرارا بهذا الجانب في الظاهرة الإنسانية وكأن الفساد وسفك الدماء ملازمان لطبيعة الإنسان بما يملكه من قدرة على الاختيار والإرادة والتجاوز :{ إنا هديناه السبيل إما شاكرا وإما كفورا} (الانسان:٣)

ومما سبق نخرج بحقيقة أن الفساد ظاهرة إنسانية تحكمها قوانين الإنسان فردا ومجتمعا , وأن ما يقابل هذه الظاهرة هو الصلاح والإصلاح وأن حركة التضاد الموجودة بين هاتين الظاهرتين هي من العوامل التي تحكم مسيرة الأمم على الأرض ومن ثم تحكم مسيرة الإنسان ونهاية الأرض {ولقد كتبنا في الزبور من بعد الذكر أن الأرض يرثها عبادي الصالحون } (الأنبياء) 105:

مفهوم الفساد

١ـ هو" إساءة استعمال السلطة العامة أو الوظيفة العامة للكسب الخاص، وهو يحدث على سبيل المثال عندما يقوم موظف بقبول أو طلب او ابتزاز رشوة لتسهيل عقد أو تسريب معلومات عن مناقصة عامة، كما يمكن أن يحدث عن طريق استغلال الوظيفة العامة من دون اللجوء إلى الرشوة وذلك بتعيين الأقارب ضمن منطق المحسوبية والمنسوبية أو سرقة أموال الدولة مباشرة.

٢ـ مفهوم الفساد اجرائيا

الفساد من وجهة نظر الباحثان هو ارتكاب أعمال منافية للعرف والانظمة والقوانين من تسيب ورشوة ومحاباة وسرقة واختلاس

٣ـ مفهوم الفساد الاداري والمالي:

هو إساءة استغلال السلطة المرتبطة بمنصب معين بهدف تحقيق مصالح شخصية على حساب المصالح العامة كإصدار قرا رات لتحقيق مصالح شخصية.

٤ـ مفهوم الفساد الاداري والمالي اجرائيا

هو كل انحراف بالسلطة العامة الممنوحة للموظفين عن الأهداف المقررة لها قانوناً.

تعريف الفساد

- تعريف موسوعة العلوم الاجتماعية بأن الفساد هو سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق مصالح خاصة. .
- عرفه البنك الدولي على أنه " إساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص، فالفساد يحدث عندما يقوم موظف بقبول أو طلب أو ابتزاز رشوة لتسهيل عقد أو البوح عن مبالغ وكميات لمناقصة عامة، كما يتم عندما يقوم وكلاء أو وسطاء لشركات أو أعمال خاصة بتقديم رشاوى الاستفادة من سياسات أو إجراءات للتغلب على منافسين، وتحقيق أرباح خارج إطار القوانين، كما يمكن للفساد أن يحدث عن طريق استعمال الوظيفة العامة دون اللجوء إلى الرشوة وذلك بتعيين الأقارب أو سرقة أموال الدولة مباشرة. [٢].

وهكذا فالفساد في الإدارة يأتي نتيجة التسيب والإهمال واللامبالاة والمغالطة في المفاهيم والانحدار في السلوك الإنساني وغياب الوازع الديني ، فتحدث عملية فوضوية تقود إلى التوجه على غير هدى ، دون ضوابط تحكم وأسس يُعمل بها وخطط تستهدف ، فينجم عن ذلك نشوء بيئة مناسبة لولادة المرض الذي هو الفساد.

ثانيا:ـ خصائص الفساد الإداري والمالي

١. السرية: إذ تعد السرية من أهم خصائص الفساد الإداري، بسبب ما يتضمنه من ممارسات غير مشروعة من وجهة النظر القانونية أو المجتمعية أو ربما الاثنين معاً، وهي سمة مرافقة للفساد الإداري في أغلب الأحيان إلا أنه من الممكن أن تصبح ممارسة الفساد مألوفة في حالة استشراء بعض مظاهر الفساد الإداري في المجتمع وتعايشه معها حتى تصبح شيئاً عادياً غير مستهجن وهذه المرحلة تعد من أخطر المراحل على المجتمع.

٢. يتضمن أكثر من شخص واحد: إن الفساد الإداري في الغالب يتضمن أكثر من شخص واحد، كما تكون هناك علاقة تبادلية للمنافع والالتزامات بين أطراف العملية.

٣. سريع الانتشار: يتميز الفساد الإداري بهذه الخاصية فهو كالسرطان ينخر أعضاء الجهاز الإداري تدريجياً إذا وجد البيئة الملائمة، حيث يزداد نفوذ الفاسدين وسلطتهم مما يعطيهم القوة للضغط على سائر الجهاز الإداري، كما أن هذه الخاصية لا تقتصر على حدود الجهاز الإداري بل لها سمة عالمية أي انه قابل للانتقال من دولة إلى أخرى خصوصاً في ظل العولمة.

٤. مرتبط بمظاهر التخلف الإداري: يترافق وجوده بأحيان كثيرة ببعض مظاهر التخلف الإداري مثل تأخير المعاملات، وسوء استغلال الوقت وغيرها من المشاكل التي تشكل أرضية خصبة للفساد الإداري، مما يؤدي إلى ظهور شعور عام لدى العناصر الصالحة في الجهاز الإداري بعدم الراحة وفقدان الحافز للعمل الجاد وخوفهم من أذى العناصر الفاسدة خاصة في ما إذا كانوا من أصحاب القرار، وهذا ما يؤدي إلى حماية المنحرفين وعدم كشف انحرافاتهم أو التقليل من خطورتها والآثار الخطيرة التي يمكن أن تترتب من جراء ممارساتهم الفاسدة، التي يمكن أن تمتد إلى خارج الجهاز الإداري لتوثر على المجتمع ككل.

ثالثا :- انواع الفساد المالي والاداري

ويتضمن الفساد محاور عديدة أهمها

١-الفساد الأخلاقي: وهو الانحراف عن المعايير الأخلاقية والمسؤولية الصادقة سواء حددت هذه المسؤولية من قبل المجتمع أو الدولة أو الشركة أو المجموعة.

٢-الفساد السياسي: ويتمثل بالانحراف عن النهج المحدد لأدبيات التكتل أو الحزب أو المنظمة السياسية نتيجة الشعور بالأزلية أو كونه الأوحد أو الأعظم أو المنظر، أو بيع المبادئ الموضوعة في أدبيات المنظمة للكتل الدولية أو الإقليمية القومية لسبب أو أكثر كالخيانة والتواطؤ والتغلغل والإذعان والجهل والضغط ... وغيرها

٣-الفساد الإداري: هو اختلال في سير العمل الإداري وانحرافه عن المسارات الصحيحة في الوصول لتحقيق أهداف الدولة وهي خدمة البلد وبناؤه بسبب تفشي كثرة الأخطاء المقصودة

التي تخدم أفراداً من الموظفين كالرشوة والمحسوبية لتحقيق المصلحة الشخصية على حساب المصلحة العامة.

٤- الفساد وفقاً لأحجامه:-

- الفساد الصغير :- إذ أن أغلب الممارسين لهذا النوع هم صغار الموظفين أو أصحاب الدخول المتدنية ويشمل الرشوة أو اختلاس مبالغ بسيطة.
- الفساد الكبير:- وهو ناتج عن كبار الموظفين أو السياسيين ويتميز هذا النوع بضخامة تكلفته وأتساع تأثيره في المجتمع ولذا يعد أخطر من النوع الأول عند الكثير من المهتمين.

٥- الفساد من حيث الانتشار :-

- الفساد الدولي :- وهذا النوع يأخذ مدى واسعاً وعالمياً يعبر حدود الدول وحتى القارات ضمن ما يطلق عليها (بالعولمة) بفتح الحدود والمعابر بين البلاد وتحت مظلة ونظام الاقتصاد الحر.
- الفساد المحلي:- وهو ينتشر داخل البلد الواحد في منشآته الاقتصادية وضمن المناصب الصغيرة ومن الذين لا ارتباط لهم خارج الحدود.

٦-فساد وفقاً لمجالاته:-

- الفساد الوظيفي أو الإداري:-

ويتمثل بالانحرافات السلوكية التي تتم من قبل العاملين إزاء منظماتهم كأن يتخلى العاملون عن القيام بأداء واجباتهم جزئياً أو كلياً مع عدم بذل المتوقع منهم من جهود الأمر الذي يؤثر بدوره على مستوى فاعلية المنشاة، وقد أعطى الكتاب بعض الأمثلة على هذا النوع من الفساد مثل المحسوبية ،وتحقيق المصالح الشخصية على حساب المصالح العامة.

٧-الفساد المالي: ويقصد به الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي في الدولة ومؤسساتها، فضلاً عن الانحرافات المالية التي تنشأ نتيجة ضعف نظم المعلومات المحاسبية وغياب تكاملها ودورها الرقابي في مخالفة التعليمات بأجهزة الرقابة المالية.

<u>تتجلى لنا مظاهر الفساد المالي فيما يأتي:-</u>

بعد أن تناولنا مفهوم الفساد وأنواعه لابد أن نتناول مضاهره التي تأخذ أشكالاً متعددة يأتي في مقدمتها:-

- استغلال المنصب العام:-

يلجأ أصحاب المناصب الرفيعة والعليا إلى استغلال مناصبهم لتحقيق مكاسب مادية فهم يتحولون مع مرور الوقت إلى رجال أعمال أو شركاء في التجارة إلى جانب كونهم مسؤولون حكوميون يصرفون جل اهتمامهم للبحث عن طرائق وأساليب تمكنهم من زيادة حجم ثرواتهم الخاصة على حساب الاهتمام ببرامج التنمية وتحقيق قدر من الرفاه الاجتماعي لمواطني دولهم.

- الاعتداء على المال العام:-

من خلال الحصول على إعفاءات ضريبية وجمركية أو تراخيص لأشخاص أوشركات بشكل غير قانوني وبدون وجه حق، كما تم في حالات أخرى أخذ أموال عامة تحت مسميات إعانات أو مساعدات مباشرة وغير مباشرة وبدون وجه حق .

أولاً: الاختلاس

١- مفهوم الاختلاس:

إن الاختلاس لغوياً، يفيد أخذ الشيء من حيازة شخص آخر.

أما اصطلاحاً فهو أخذ الموظف أو المكلف بخدمة عامة لشيء هو أصلاً بحيازته.

تنص المادة (٣١٥) من قانون العقوبات رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل على ما يأتي:-

(يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة أختلس أو أخفى مالاً أو متاعاً أو ورقة مثبتة لحق أو غير ذلك مما وجد في حيازته). من تحليل النص يظهر لنا أنه يشترط لتحقيق جريمة اختلاس الأموال العامة توفر أربعة أركان وهي:- (السعدي، المصدر السابق، ٣٠)

أ. صفة الجاني : ويتمثل بأن يكون موظفاً أو مكلفاً بخدمة عامة.

ب. فعل الاختلاس أو ألإخفاء.

ج. أن تكون هذه الأشياء سلمت إلى الجاني بسبب وظيفته.

د. القصد الجنائي.

٢- أنواع الاختلاس

أ- الاختلاس النقدي: هو التصرف بشكل غير قانوني بالنقد الذي تملكه الشركة، ومن الطرق التي يلجأ إليها لاختلاس النقد هي:- (عبود، ٢٠٠٨: ٤١)

- سرقة من الصندوق أو تحرير شيك مسحوب لنفسه على مصرف الشركة وتحميله المصروفات من دون التلاعب في الحسابات وهذه تدعى بالخطأ أو الغش غير المغطى لأن مرتكبيه يحاولون تغطيته أو إخفاءه في الحسابات أما لعجزه عن تدبير وسيلة لتغطيته أو لاقتناعه بعدم ضرورة تدبير أية وسيلة.
- عدم قطع وصل قبض من أمين الصندوق عندما يقوم المدين بتسديد دينه بحجة عدم وجود وصولات صرف لديه في ذلك الوقت أو يعتمد على الثقة في التعامل بينه وبين المدين فيختلس المبلغ ويعده ديناً معدوماً بعد مدة.
- عدم تثبيت بعض المبيعات في السجلات واختلاس ثمنها وقد لا يكتشف هذا النوع من الاختلاس أن لم يكن هناك نظام محكم للرقابة.

ب- اختلاس البضاعة: ويأخذ ذلك عدة أشكال منها:-

- اختلاس بعض أصناف المخزون من مواد أولية (خامات) أو إنتاج تام أو غير تام عن طريق التلاعب في المستندات (الإدخال، والإخراج، الإرجاع) وفي البطاقات والسجلات الخاصة بالمخزن عن طريق أثبات مستندات صرف وهمية أو التلاعب في الكميات المصروفة أو المستلمة أو في نسب المواد التالفة والمسموح بها.
- عدم تثبيت المخزون في السجلات ومن ثم اختلاسها.
- استبدال البضاعة (المخزون الجديد بموجود قديم).

ج- التلاعب: يقصد به (تعمد أخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف آخر أو تحميله بما يزيد التزاماته أو الحصول على ممتلكات الشركه لاستخدامها

في الأعمال الخاصة، أو التحريف المتعمد للمعلومات المالية من قبل موظفي تلك الوحدة أو طرف ثالث). ، كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين التلاعب (احتيال متعمد في المعلومات المالية من قبل فرد أو مجموعة من الأفراد لتقديم قوائم مالية خاطئة أو مشوهة للإدارة أو المستخدمين أو أطراف ثالثة).

ويشترط لحدوث التلاعب توفر النية والتعمد لإخفاء بعض الحقائق بهدف الحصول على منافع شخصية أو التظليل.

يتم التلاعب بتوافر الأركان الآتية:-

- الحافز: الدافع الذي يدفع الإنسان لإشباع رغبة ما.
- الجاذبية: وهو هدف مقبول من وجهة نظر القائم بالتلاعب.
- وجود الفرص والتغطية الكافية لآثار التلاعب.

د- السرقة: عرفت السرقة بموجب قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المادة ٤٣٩ منه بأنها ((اختلاس مال منقول مملوك لغير الجاني عمداً)) وتأخذ السرقة عدة أشكال:-

١- سرقة النقد الموجود بالصندوق.

٢- سرقة الموجودات الثابتة.

وعادة ما ترتبط هذه السرقات بموظفي الحسابات والموازنات أو بأمناء المخازن والمدققين أو موظفي لجان الشراء أو محصلي الضرائب والجمارك، ولاسيما في ظل ضعف نظام المعلومات المحاسبي المالي.

ثانياً: التزوير

١- مفهوم التزوير

يقصد بالتزوير في المحررات (هو تغيير الحقيقة بقصد جنائي في محرر بإحدى الطرق التي بينها القانون تغييراً من شأنه أن يسبب ضرراً).

أما المشرع العراقي فقد عرف التزوير في المادة (٢٨٦) من قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل (التزوير هو تغيير الحقيقة بقصد الغش في سند أو وثيقة أو أي محرر آخر بإحدى الطرق المادية والمعنوية التي بيّنها القانون، تغييراً من شأنه إحداث ضرر بالمصلحة العامة أو بشخص من الأشخاص).

٢- أنواع التزوير

عملية التزوير تأخذ في أغلب الأحيان الأنواع الآتية:-

أ- تزوير المستندات الثبوتية.

ب- تقليد التواقيع والأختام.

ج- تحريف البيانات والمبالغ والأرقام والتواقيع والأسماء والعناوين.

وفي منظمات الأعمال والمنظمات الحكومية حالات التزوير تتباين في أنواعها وحجم الضرر الناجم عنها، ومن أكثر الحالات شيوعاً تتمثل بزيادة مبالغ على مستندات الشراء من قبل لجان المشتريات، وكذلك في حالات السفر والإيفاد إذ نجد أن قوائم المصروفات للموفدين مضخمة بمبالغ غير فعلية في أغلب الحالات، ولاسيما في ظل عدم تكامل نظم المعلومات المحاسبية وضعف نظام الرقابة الداخلية في مكافحة ظاهرة الفساد المالي.

ثالثاً: الغش

يشير اصطلاح الغش إلى فعل مقصود من شخص أو أكثر من أعضاء مجلس الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة ينتج عنها عرض غير صحيح للقوائم المالية.

وقد ينطوي الغش على ما يأتي:-

١- سوء توزيع الأصول.

٢- تسجيل عمليات وهمية.

٣- التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها.

٤- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

إن هذا النوع من الفساد تنصب ممارسته باتجاه تحقيق أغراض خاصة وفوائد تجنى من دون وجه حق، وكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً ومتماسكاً قل ارتكاز هذا النوع من الفساد.

رابعا: التهرب الضريبي والجمركي

ويقوم بمثل هذا السلوك الفاسد رجال الأعمال من القطاع الخاص فهؤلاء يدفعون الرشاوى للمسؤولين الحكوميين بغية حصولهم على تخفيض ضريبي أو إعفائهم من الرسوم على وفق استثناء أوتلاعب على القوانيين .

خامسا: مخالفة قانون الخدمة المدنية:-

ويتمثل في قيام العديد من أصحاب المناصب العليا بالتعيينات العشوائية في أجهزة ومؤسسات الدولة دون حاجة حقيقية فضلاً عن التعيينات في المناصب دون مؤهلات مما يؤدي إلى أضرار المال العام وترهل الجهاز الإداري وتضخمه وضعف الأداء العام. سادسا: أنشاء مشاريع وهمية

وصرف مستحقاتها من الميزانية العامة وهذه المشاريع قد لاتنفذ على أرض الواقع أوتكون تكلفتها وحجمها الفعلي أقل بكثير مما قدم وصور في الأوراق الرسمية.

سابعا: غسيل الأموال

هي عملية تحويل شكل الأموال أو العوائد التي تم الحصول عليها من جرائم اقتصادية واستخدامها بما يساعد على إخفاء مصدرها أو أصلها.

رابعا:- اسباب الفساد الادارى والمالى

ان الفساد يعود في الغالب إلى سببين رئيسين هما:- (منشورات هيئة النزاهة العامة)

الأول – الرغبة في الحصول على منافع غير مشروعة.

الثاني – محاولة التهرب من التكلفة الواجبة.

وهناك العديد من الأسباب التي قد تساعد على تفشي ظاهرة الفساد المالي في الشركات والتي يمكن تقسيمها على:-

أولاً: أسباب خارجية : وتشمل

١- أسباب سياسية: تواجه بعض الدول ولاسيما في الدول النامية تغيرات في الحكومات والأنظمة الحاكمة فتنقلب من ديمقراطية إلى دكتاتورية وبالعكس، الأمر الذي يخلق جواً من عدم الاستقرار السياسي مما يهيئ الجو للفساد المالي والإداري.

٢- أسباب اقتصادية: مثل تردي الأوضاع الاقتصادية وقلة الرواتب والأجور التي لا تؤمن مستوى معاشي مقبول، فضلاً عن تأثير التضخم باستنزاف جزء منها، وتبديد الموارد بفعل سوء التخطيط والحروب التي لا مبرر لها وتبعاتها الثقيلة، وحالة الفقر لنسبة كبيرة من السكان، وزيادة نسبة البطالة، ومحدودية فرص التوظيف لقلة الاستثمارات المحلية والأجنبية في المشاريع الجديدة، مما دفع هذا الواقع بالفاسدين على زيادة دخولهم المكتسبة من الفساد والعمل على تكريسه للبقاء على نمط حياتهم.

ثانياً: أسباب داخلية: وتشمل

١-أسباب قانونية: قد يرجع الانحراف إلى سوء صياغة القوانين واللوائح المنظمة للعمل وذلك نتيجة لغموض مواد القوانين أو تضاربها في بعض الأحيان، الأمر الذي يعطي الموظف فرصة للتهرب من تنفيذ القانون أو الذهاب إلى تفسيره بطريقته الخاصة التي قد تتعرض مع مصالح المواطنين.

٢- أسباب 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 تفشي السلوك اللاأخلاقي في الشركه، وكذلك افتقاد عدد من الشركات إلى الآليات الاجتماعية التي تضمن ولاء العاملين لها، ولذا تنحرف مواردها بعيداً عن أهدافها باتجاه الأغراض الشخصية للأعضاء والتنظيمات الاجتماعية التي يشكلون جزءاً منها.

فضلاً عن ما تقدم هناك أسباب أخرى تقف وراء شيوع ظاهرة الفساد المالي ومن أهمها:-

١- ضعف الاهتمام بأهمية نظم المعلومات المحاسبية وعدم تكاملها وإهمال توافر المقومات الأساسية التي لابد من توافرها لأنها تمثل (مقومات نظم المعلومات المحاسبية).

٢- عدم مواكبة نظم المعلومات المحاسبية للمتغيرات والتطورات البيئية، الذي لا يتوافق مع حجم المتطلبات الحالية، ويعّد هذا النظام (النظام الحالي) قديم مقارنة مع التقنيات والممارسات الحديثة المتبعة. ، كما أن نظام الرقابة يقتصر على الإشراف على النواحي المالية والمحاسبية فحسب، من هنا يمكن القول عنها بأنها شكلية تفتقر إلى الموضوعية والعلمية.

٣- ضعف أو قصور في كفاءة العاملين (دوافع الإخلاص) في ما يتعلق بالأداء الوظيفي ونزاهته.

لذا يقف وراء الفساد الإداري وانتشاره مجموعة من الأسباب التي قد تختلف تسميتها وتصنيفاتها من مجتمع الى آخر ، ومن تلك الأسباب :-

أ. وجود فرصة يمكن عن طريقها ظهور حالة الفساد الإداري مثل الصلاحيات الواسعة في اتخاذ القرارات التي تعطى لموظف معين مما يمكنه من توجيه القرارات وصياغتها باتجاهات متباينة تحقيقاً لمصالحه الخاصة أو مصالح فئات أخرى.

ب. ضعف أو غياب دوافع الإخلاص فيما يتعلق بالأداء الوظيفي الحكومي ونزاهته.

ج. بروز مصالح معينة للموظف لا يمكن تحقيقها بمستوى المنفعة نفسه بإتباع الأساليب الاعتيادية في دائرة معينة.

د. بروز علاقات اجتماعية على أساس المنافع الخاصة المتبادلة بين أفراد وجماعات داخل الوحدة الإدارية الحكومية وخارجها من شأنها أن تفسح المجال إمام احتمالات تطور هذه العلاقات إلى ممارسات تنضوي تحت مفهوم الفساد الإداري.

ه. ضعف أجهزة التفتيش والرقابة والمتابعة على ممارسات العاملين في أجهزة الدولة مما يفسح المجال واسعا لبروز حالات الفساد الإداري وتناميها .

و. التوسعات الكبيرة والسريعة في تشكيلات أجهزة الدولة الإدارية وما ينطوي عليها من احتمالات غياب أو ضعف التزام الأفراد والجماعات بقواعد نظم العمل المقررة رسمياً في تلك التشكيلات ولاسيما في المراحل الأولى لتشكيلها تؤدي إلى إتاحة المجال أمام احتمالات ظهور حالات الفساد الإداري.

خامسا :- آثار الفساد المالى والإداري:

تعددت الآراء حول ظاهرة الفساد الإداري على وفق تعدد تعريفات تلك الظاهرة ومناهجها وأسبابها التي سبق التطرق إلى بعضها ولكن أغلب تلك الآراء أشارت إلى أن انعكاسات الفساد الإداري أو آثاره السلبية تتمثل في أضعاف قواعد العمل الرسمي ونظمه المعتمدة في الوحدة الإدارية الحكومية المعنية والحيلولة دون تحقيق أهدافها الرسمية التي وجدت من أجلها كلياً أو جزئياً وحرف إمكاناتها المادية وطاقاتها البشرية عن هذه الأهداف وخلق التشويش بدل الانتظام في عمليات اتخاذ القرارات داخل تلك الوحدة كذلك من شأن الفساد الإداري أن يضعف أثر القيادات وفاعليتها داخل الوحدات الإدارية الحكومية .

وعلى الصعيد الإجتماعي فإن الفساد يؤدي إلى أعادة توزيع الدخل بشكل غير مشروع ، و يحدث تحولات سريعة و فجائية في التركيبة الإجتماعية الأمر الذي

يولد التفاوت الإجتماعي و يزيد من احتمالات التوتر و عدم الإستقرار السياسي و يعرض شرعية النظام السياسي للأنهيار. فضلاً عن آثار الفساد و انعكاساته السلبية على أخلاقيات الوظيفة العامة و الموظف العام و على الفرد و المنظمة و المجتمع في الوقت نفسه .

وعلى الرغم من وجود بعض الآراء التي تنظر إلى الفساد على انه وظيفة إجتماعيه وأن له أثر ايجابياً كونه يلبي الحاجات غير المشبعة للفقراء ، و يخفف من شدة الضغط السياسي على الحكومة ناهيك عن كون الفساد يوفر الفرص لكبار المسؤولين البيروقراطيين لإستثمار أموالهم في مشروعات تنموية ، في حين صغار الموظفين من مرتكبي الفساد يحرك السوق و يفعلون الطلب على السلع الإستهلاكية و الخدمية ؛ لكن واقع الحال و سياق المنطق يدحض ما يحققه الفساد الوظيفي من ايجابيات للمجتمع إذ أن الفساد يتسبب في تحويل الموارد من الفقراء إلى الأغنياء ،بل و يؤجج الصراع و يهدد الأمن و الإستقرار و السلم الإجتماعي ناهيك عن تحول الفساد إلى بوابه لتسلل الموظفين غير الأكفاء إلى المواقع الإدارية العليا،الأمر الذي يضعف من فاعلية الأداء المؤسسي و يشكل عقبة أداء في طريق التنمية و مسيرة التقدم و التطور في العراق.

سادسا :- الجهات المسؤولة عن مكافحة الفساد المالي

أولاً: الجهات الدولية

حُددت الجهات الآتية كجهات دولية مهمتها مكافحة الفساد المالي على نطاق عالمي وهي:-

١- منظمة الأمم المتحدة

أصدرت الأمم المتحدة عدد من القرارات لمحاربة الفساد، للقناعة التامة بخطورة الفساد وماله من مخاطر وتهديدات على استقرار وأمن المجتمعات، وأصدرت أيضاً اتفاقية لمكافحة الفساد، وأحد أهداف هذه الاتفاقية هو ضمان أن تقوم الحكومات في جميع أنحاء العالم بتجريم السلوكيات الفاسدة بأنواعها مهما اختلفت أو تنوعت، ومن هذه السلوكيات الفاسدة (الاختلاس، والرشوة، والتزوير، وأهدار المال العام) وغيرها من السلوكيات التي تضر بالحكم الرشيد، وتم إصدار هذه الاتفاقية في (٣١أكتوبر ٢٠٠٣) وتم تفعيل العمل بها في (١٤ ديسمبر ٢٠٠٥).

ومن أهداف الاتفاقية

- **ترويج التدابير الهادفة ودعمها لمنع ومكافحة الفساد بصورة أكفأ وأنجح.**
- **ترويج التعاون الدولي وتيسيره ودعمه والمساعدة التقنية في مجال منع ومكافحة الفساد بما في ذلك مجال استرداد الموجودات.**
- **تعزيز النزاهة والمساءلة والإدارة السليمة للشؤون والممتلكات العامة.**

وعلى جميع الدول التي انضمت إليها التقيد بتحقيق هذه الأهداف، وتتكون الاتفاقية من (ثمانية فصول) و (٧١ مادة) نوضح بعض منها: الفصل الأول يتكلم عن أحكام عامة للاتفاقية، الفصل الثاني يشرح التدابير الوقائية مثل سياسات وممارسات لمكافحة الفساد الوقائية ومدونات لقواعد وسلوك الموظفين العموميين، الفصل الثالث وهو التجريم وإنفاذ القانون، الفصل الرابع يتكلم عن تعاون الدول من حيث تسليم المجرمين والمساعدة القانونية المتبادلة، الفصل الخامس يوضح مواد استرداد الموجودات إي يجب على الدولة الموقعة على الاتفاقية أن تلزم البنوك الواقعة تحت سلطتها القضائية بأن يتحققوا من هوية الأشخاص الذين

يتم التعامل معهم، وأن تمنع العائدات المتأتية من الجريمة. أما الفصل السادس فتكلم عن المساعدة التقنية ويلزم هذا الفصل الدول الموقعة بأن تقوم باستحداث أو تطوير أو تحسين نظم المعلومات وإعداد برامج تدريب خاصة للموظفين، وقد حدد الفصل السابع آليات التنفيذ، والفصل الثامن والأخير حدد الأحكام الختامية من حيث تنفيذ الاتفاقية وتسوية النزاعات.

٢- البنك الدولي

وضع البنك الدولي مجموعة من الخطوات والإستراتيجيات لغرض مساعدة الدول على مواجهة الفساد والحد من آثاره السلبية على عملية التنمية الاقتصادية، وتدعوا إستراتيجية البنك الدولي إلى العمل على أربعة جهات هي:-

- مساندة حسن نظام الإدارة العامة وتدابير مكافحة الفساد على الصعيد المحلي.
- منع الفساد في المشروعات التي يمولها البنك الدولي.
- معالجة دور القطاع الخاص في الجهود المعنية بتحسن نظام إدارة القطاع العام ومكافحة الفساد.
- مساندة الجهود العالمية التي تبذل للحد من الفساد.

٣- صندوق النقد الدولي

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

٤- منظمة الشفافيه العالمية

أنشأت هذه المنظمة سنة (١٩٩٣) وهي منظمة أهلية تعمل بشكل أساسي على مكافحة الفساد والحد منه من خلال وضع التشريعات وتبسيط الإجراءات واستقرارها وانسجامها مع بعضها في الموضوعية والمرونة والتطور على وفق التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية، ومن الممكن أن نستلهم من تلك المقومات حل لمشكلة البحث فمثلاً التشريعات وإجراءات لكفاءة نظام المعلومات المحاسبية وانسجامها مع التكامل كلفوياً ورقابياً.

ثانياً: الجهات المحلية

أما محلياً في العراق فهناك ثلاث مؤسسات تعمل على مكافحة الفساد المالي وهي:-

١- ديوان الرقابة المالية

يعّد ديوان الرقابة المالية أحد الأعمدة الثلاثة التي تعمل على مكافحة الفساد المالي فضلاً عن هيئة النزاهة العامة ومكاتب المفتش العام.

يعّد الديوان بموجب قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ السلطة العليا للمراجعة المالية في العراق. الذي أعاد تشكيله بصفته مؤسسة عامة مستقلة مهمتها تزويد الجمهور والحكومة بالمعلومات الدقيقة الخاصة بالعمليات الحكومية والأوضاع المالية لغرض تعزيز الاقتصاد من خلال مهمة التدقيق المالي وتقييم الأداء ولغرض مكافحة الفساد المالي.

<u>وتتمثل مهام وأهداف الديوان كما جاء في المادة (٢) من القانون المذكور آنفاً بما يلي:-</u>

أولاً- رقابة وتدقيق حسابات الجهات الخاضعة للرقابة المالية والتحقق من سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية على أن يشمل ذلك:-

أ- فحص وتدقيق معاملات الأنفاق العام للتأكد من سلامتها وعدم تجاوز الاعتمادات المقررة لها في الموازنة ، واستخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها ، وعدم حصول هدر أو تبذير أو سوء تصرف فيها وتقويم مردوداتها.

ب- فحص وتدقيق معاملات تخمين وتحقق وجباية الموارد العامة للتأكد من ملاءمة الإجراءات المعتمدة وسلامة تطبيقها .

جـ- 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.

ثانياً- رقابة وتقويم الأداء وفقاً لأحكام هذا القانون.

ثالثاً- تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية وما يتعلق بها من أمور إدارية وتنظيمية.

رابعاً- نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق ، المستندة على المعايير المقبولة الدولية للمحاسبة والتدقيق وأفضل الممارسات وبالتعاون مع المفوضية العامة للنزاهة لتحسين القواعد بشكل مستمر ، الممارسات ، والمعايير القابلة للتطبيق على الإدارة والمحاسبة وتدقيق الأموال العامة في العراق .

خامساً- كشف خلال التدقيق وتقييم الأداء لأدلة الفساد ، الاحتيال ، التبديد ، الإساءة ، عدم الكفاءة في الأمور التي تتعلق باستلام وإنفاق واستعمال الأموال العامة .

سادساً- التحقيق والتبليغ في الأمور المتعلقة بكفاءة الأنفاق واستعمال الأموال العامة كما هو مطلوب رسمياً.

سابعاً- يحال إلى المفتش العام للوزارة ذات العلاقة ، أو مباشرة إلى مفوضية النزاهة العامة حيثما كان ذلك مناسباً ، كل ادعاءات أو أدلة الفساد أو الاحتيال أو التبديد أو سوء استخدام أو عدم الكفاءة في الإنفاق واستعمال الأموال العامة .

ثامناً- فرض الأنظمة والإجراءات للقيام بأعماله كمؤسسة تدقيق عليا للعراق .

٢- هيئة النزاهة العامة

إن هيئة النزاهة العامة بوصفها مؤسسة دستورية وجهاز مستقل ورئيسي في العراق لمكافحة الفساد تخضع لرقابة مجلس النواب حصراً (حسب المادة ١٠٢ من الدستور) وتختص بجملة من الواجبات والصلاحيات على وفق الأمر (٥٥) لسنة (٢٠٠٤) ومهمتها التحقق من حالات الفساد المشكوك فيها من خلال:-

أ- وضع أسس ومعايير للأخلاقيات الواردة في لائحة السلوك التي يستوجب الالتزام بتعليماتها من قبل جميع موظفي الدولة.

ب- عقد ندوات وأعداد برامج توعية للتثقيف وتبني ثقافة مبنية على الشفافية والنزاهة والشعور بالمسؤولية.

٣- مكاتب المفتش العام (سابقا)

أنشأت مكاتب المفتش العام بموجب الأمر (٥٧) لسنة (٢٠٠٤) في الوزارات كافة مهمتها المراجعة والتدقيق لرفع مستويات المسؤولية والنزاهة والأشراف على الوزارات ومنع حالات

التبذير وإساءة استخدام السلطة والتعاون مع هيئة النزاهة من خلال التقارير التي تقدم عن حالات الفساد في الوزارات المختلفة.

سابعا :- المشاكل التي تواجه أجهزة مكافحة الفساد في العراق:-

تعمل أجهزة الرقابة جاهدة على توفير الإمكانيات المادية والبشرية كافة التي تمكنها من القيام بوظيفتها في حماية المال العام ومكافحة الفساد ومع ذلك يرى الباحث وبالاعتماد على خبرته الشخصية أن هناك العديد من التحديات التي تواجه تلك الأجهزة في مكافحة الفساد المالي والإداري ومن أهمها:-

أ- تدهور الوضع الأمني واغتيال بعض العاملين في تلك الأجهزة ممن يتميزون بالكفاءة والنزاهة.

ب- عدم وجود مسائلة حقيقية للمفسدين.

ج- استغلال التقارير والملاحظات المشخصة من قبل الأجهزة الرقابية للأغراض الإعلامية وتسقيط الخصوم السياسيين مما يؤثر على مهنية تلك الأجهزة وأضعاف دورها في مجال مكافحة الفساد .

د- تعدد الأجهزة الرقابية وتداخل صلاحياتها وعدم تشريع قوانينها المطروحة على مجلس النواب.

هـ- وجود ثغرات في بعض القوانين تؤدي إلى أعاقة عمل الأجهزة الرقابية في مكافحة تلك الظاهرة وعلى سبيل المثال المادة(١٣٦) من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم ٢٣ لسنة ١٩٧١ والتي نصت :-

(لاتجوز أحالة الموظف إلى المحاكمة في جريمة ارتكبت أثناء تأديته وظيفته الرسمية ألا بأذن الوزير المختص) .

و-عدم توفر العدد الكافي من الموظفين في تلك الأجهزة قياساً بالدوائر الكثيرة التي يراقبون أعمالها.

ز- نقص الخبرة في كوادر هيئة النزاهة ومكاتب المفتشون العموميين كونها أجهزة تم أنشاؤها حديثاً (٢٠٠٤) وأن عملية اكتشاف الفساد تتطلب خبرة كبيرة إذ أن أغلب المفسدين يعملون على أخفاء الأدلة التي تدينهم .

ح- عدم وجود الجدية اللازمة من قبل الوزارات بخصوص تنفيذ التوصيات المشخصة بموجب التقارير الرقابية وعلى سبيل المثال التقارير التي يقدمها ديوان الرقابة المالية بخصوص فحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقارير تقويم الأداء والتقارير السنوية.

وغيرها من التحديات التي تتطلب تضافر الجهود من أجل تذليلها كون أن بعض تلك التحديات خارج سيطرة تلك الأجهزة مما يضعف دورها في عملية مكافحة الفساد.

ثامنا :- العلاقة بين الفساد الاداري وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي

وتعرف الرقابة على أنها (عملية ملاحظة الشخص أو الموضوع أداءاً وسلوكاً على وفق معايير تعتمد على خطة العمل وأسلوب تنظيمه ومقارنة واقع الأداء والسلوك بما هو مطلوب في الخطة والتنظيم الخاص بذلك وتسجيل الانحراف وإبلاغ ذلك للمعنيين بالأمر)

١. ضعف الاهتمام بأهمية النظم المحاسبية والرقابة والتدقيق الداخلي وإهمال توفير المقومات الأساسية التي لا بد من توافرها التي تمثل (مقومات الرقابة الداخلية)

٢. عدم مواكبة النظم المحاسبية والرقابية المتغيرات والتطورات البيئية ، إذ لم يعد مجال الرقابة والتدقيق الداخلي مقتصوراً على الأشراف على النواحي المالية والمحاسبية فحسب ، بل تخطى ذلك ليصبح شاملاً أوجه التنظيم الإداري ونشاطاته كلها وبما يكفل تحقيق الكفاءة والفاعلية في استعمال الموارد المتاحة ، أي أنها استخرجت بالكم والغرض المطلوب .

٣. الاقتصار على الرقابة المستندية (اللاحقة) التي يمكن القول أنها شكلية وتفتقر إلى الموضوعية والعلمية ، وإهمال الأنواع الأخرى منها .

٤. والاهم من ذلك هو ان هناك قصوراً واضحاً في كفاءة العاملين في هذا المجال (المحاسبي والرقابي) فضلاً عن عدم توافر الشروط الواجب توافرها التي تحد وقوع أي شكل من أشكال الفساد الإداري وتمنعه .

٥. أعطاء مهام جديدة إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لا تتناسب وكفاءة كادر التدقيق الداخلي الموجود في أية منشأة أو أدارة حكومية وخبرته فضلاً عن عدم استقلاليته مما يؤثر في كفاءتة في أداء المهام الموكلة اليه .

تاسعا:- مسؤوليات المدقق في الحد من الفساد

اولا - مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي :

وعلى مدير التدقيق الداخلي الاضطلاع بالمسؤوليات الآتية :

١. وضع خطة التدقيق السنوية بناءً على حجم المخاطر المحتملة لأنشطة الوحدة الاقتصادية وتقديمها للجنة التدقيق لغرض مراجعتها والمصادقة عليها وعلى أية تعديلات تطرأ عليها في أثناء مدة التنفيذ .

٢. تقديم خدمات التوكيد الى الإدارة والمجلس ولجنة التدقيق بشأن حجم كفاءة نظام الرقابة الداخلية لإدارة المخاطر ومعالجتها .

٣. تقديم الخدمات الاستشارية الى الإدارة والمجلس ولجنة التدقيق التي تساعد في تسهيل تطوير الأنظمة الفعالة لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية تعزيزها .

٤. أعلام لجنة التدقيق بالتوصيات التي تتضمنها التقارير الصادرة عن التدقيق الداخلي ومراحل تنفيذ هذه التوصيات ونتائج العمل بها وأية نتائج ايجابية حققتها الوحدة الاقتصادية نتيجة تطبيق التوصيات .

٥. المساعدة في القيام بالتحقيقات الخاصة مثل أعمال الغش والتزوير وعدم الإذعان (الالتزام) وأعلام الإدارة ولجنة التدقيق بالنتائج .

٦. التعاون والتنسيق المستمر مع المدقق الخارجي بغرض ضمان التغطية الوافية لإعمال التدقيق وتقليل الازدواجية قدر الإمكان .

٧. استخدام مهنيين على درجة كافية من المعرفة والمهارة والخبرة وكذلك أية موارد غير بشرية لتنفيذ خطة التدقيق .

٨. الالتزام بتطبيق معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي وتعليمات الإدارة فيما يتعلق بالقيام بأعمال التدقيق الداخلي .

ثانيا :- مسؤولية الرقابة الخارجية

أن الرقابة الخارجية كانت تؤدي بشكل أساسي تلبية لرغبة الإدارة التي كانت تملك الوحدة الاقتصادية ، وكان كل اهتمام المدقق الخارجي موجه أساساً لاكتشاف التلاعب والمخالفات الذي يمكن أن يقع من قبل الأفراد العاملين بالوحدة ، حيث كانت عملية التدقيق تتركز على الفحص المستندي الذي ينطوي على فحص وتدقيق كافة العمليات المالية وكذلك على فحص وتدقيق قائمة المركز المالي ، ومع بداية العشرينات من القرن العشرين بدأت المنشآت في الاعتماد على رأس المال والذي أخذ بصفة عامة شكل الأسهم المباعة إلى طرف ثالث لا يمارس وظيفة إدارية ، وإزاء هذا التطور في بيئة الأعمال بدأ هدف الرقابة الخارجية هو الآخر بالتطور من مجرد اكتشاف التلاعب والمخالفات إلى إبداء الرأي بمدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية نتيجة لاتساع وتعقد الوحدات الاقتصادية فضلاً عن اتساع وكثرة المعاملات التي تقوم بها .

أن بيان مفاهيم المحاسبة رقم (١) الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) لخص الغرض الاجتماعي للرقابة الخارجية بواسطة المدقق الخارجي المستقل حيث يشير إلى – إن فاعلية الأفراد ، المشروعات ، الأسواق ، الحكومة ... في تخصيص الموارد النادرة على الاستعمالات البديلة تزيد إذا كان متخذو القرارات الاقتصادية لديهم معلومات تعكس قدرة وأداء المشروعات لمعاونتهم في تقييم البدائل المختلفة ، العائد المتوقع ، التكاليف ، المخاطر ... - ، والمدقق الخارجي المستقل يقوم عادة بتدقيق القوائم المالية للوصول إلى رأي فني محايد وتقديمه إلى الجهات المستفيدة ، والتي تنظر بأن هذا الرأي يزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية أو درجة الاعتماد عليها .

عرفت الرقابة الخارجية بأنها (الرقابة التي تقوم بها جهة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عملها بناءً على طلب الجهة التي قامت بتعيينها ، وتراعي تطبيق الإدارة القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة).

أما التدقيق بمعناه المهني كما جاء في قائمة المفاهيم الأساسية للتدقيق الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) هو (عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً

انتقادياً محايداً، للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمداً في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية).

ونتيجة للتطور الذي حصل في مهنة التدقيق فقد تطور أيضاً مفهومه وهذا ما جاء في تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية(AAA) التدقيق بأنه (عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة).

وعرف التدقيق بأنه (عملية التحقق من صحة مزاعم شخص ما وحتى تتم المراجعة بكفاءة، يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها).

ومن هذا التعريف يمكن القول أن هناك عناصر رئيسية للتدقيق الخارجي تتمثل في :-

- التحقق من صحة مزاعم الإدارة بصورة منظمة ومنهجية.
- الاعتماد على معايير التدقيق المعتمدة لجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي.
- إبداء الرأي الفني المحايد بمدى عدالة ووضوح القوائم المالية ونتيجة الأعمال.
- إبداء الرأي الفني المحايد بمدى التزام الإدارة بالمعايير والقواعد المحاسبية المعتمدة.
- تكون البيانات المدققة عن فترة زمنية معينة غالباً ما تكون سنة مالية.

إن الشخص المهني الذي يزاول مهنة معينة تفرض عليه مسؤولية مهنية إضافة إلى مسؤولياته الاعتيادية ، وحيث أن مراقب الحسابات يزاول مهنة التدقيق فإن هذه المهنة تفرض علية مسؤولية مهنية ، وقد لا تنحصر تجاه الجهة التي قامت بتعيينه فحسب بل تمتد لتشمل الجهات المستفيدة (الطرف الثالث) من القوائم المالية المدققة ، وعليه يجب بذل العناية المهنية اللازمة لإبراء ذمته من هذه المسؤولية .

إن مسؤولية مراقب الحسابات تتمثل في قيامه بتدقيق حسابات الوحدة الاقتصادية وتدقيق القوائم المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتيجة نشاطها ، لذا ينبغي على مراقب الحسابات أن يكون خبيراً في شؤون التدقيق والمحاسبة ، إذ أن رأيه في القوائم المالية هو رأي مهني ، وبالتالي يجب أن تكون عملية التدقيق للقوائم المالية مبنية على أساس علمي وعملي سليم ، وبالتالي يجب بذل العناية المهنية اللازمة في الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه المهني والفني المحايد في القوائم المالية.

ويمكن القول أن هذه المسؤولية تقسم إلى :-

١- المسؤولية القانونية وتقسم إلى:-

أ- المسؤولية المدنية والتي بدورها تقسم :-

أولاً- المسؤولية تجاه الزبون (زبون التدقيق).

ثانياً- المسؤولية تجاه الطرف الثالث (المستفيد).

ب- المسؤولية الجنائية.

٢- المسؤولية المهنية (التأديبية).

٤- المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية.

عاشرا :- دور المنظمات المحاسبية في مكافحة الفساد المالي

ان المسؤولية الأساسية لإحباط ومنع الفساد سواء في عالم الأعمال أو في القطاع الحكومي العام تقع على عاتق الإدارة بواسطة تقديم أنظمة مناسبة للتحكم المؤسسي، والإفصاح عن مكافحة الفساد، ولكن لدى المحاسبين دور أساسي ضمن جهود المجتمع لتخفيض خطر الفساد وذلك من خلال ألآتي:-

١-بالنسبة للمهنيين يجب أن يضعوا حماية المصلحة العامة فوق كل شيء من خلال امتلاكهم أخلاقيات مهنية وشخصية بمستويات عالية تدعوا إلى النزاهة والموضوعية عند تقييم الأعمال المسندة إليهم.

٢- موقعهم التنظيمي الإستراتيجي داخل الشركات أو المؤسسات سواء كانوا مدققين داخليين أو محاسبين موظفين أو مدققين خارجيين أو استشاريين يمكنهم من الوصول إلى معلومات موثوق بها وعلى درجة عالية من السرية.

٣- المعايير المحلية والدولية لممارسة مهنة المحاسبة تتطلب من الأعضاء سواء في الممارسة العامة أو لغرض خاص (الغش مثلاً) التقرير عن النتائج للإدارة الداخلية، ولكن ماذا يجب أن يفعل المحاسب إذا فشلت الإدارة في اتخاذ الإجراء المصحح للوضع؟ نظرياً قد يقوم المحاسب بالإبلاغ إلى السلطات التشريعية والتنفيذية، وبالتالي سوف يتعرض المحاسبين للكثير من المخاطر والتهديدات داخل العمل وخارجه ولا توجد الحماية القانونية الكافية للمحاسبين للقيام بهذا الدور.

الحادي عشر:- طرق الوقاية من الفساد الإداري ووسائل علاجه

أن الوقاية من الفساد الأداري والحد منه ، تقع على عاتق أجهزة الدولة بعامة ، فأجهزة الإعلام والأجهزة التربوية والأمنية والمعاهد والجامعات ...الخ من دوائر الدولة ، يجب أن يكون لها أثر في هذا الجانب .

لذا سنتطرق الوقاية من ظاهرة الفساد الإداري ومعالجته بهدف تسليط الضوء على تأثير هذه الظاهرة السلبية في أداء الوحدات الحكومية .

تتلخص طرق الوقاية من الفساد الإداري بما يأتي :-

١- أنشاء جهاز لمكافحة الفساد الإداري يملك صلاحيات واسعة في مجال عمله ومزود بالإمكانات الكافية وأن يربط هذا الجهاز برئيس الوزراء أو بالسلطة التشريعية .

٢- نشر الوعي الوطني وتأكيد روح الولاء وتغليب المصلحة العامة لدى الإفراد.

٣- اعتماد سياسة التدوير (المناقلة بين الموظفين) كلما كان ذلك ممكناً ولاسيما في الجهات التي تعاني من ارتفاع بمعدلات الفساد الإداري نتيجة أبقاء الموظف في الموقع الوظيفي نفسه لمدة طويلة .

٤-أعادة النظر في أوضاع العاملين في القطاع العام عن طريق رفع مستوى الأجور أو الرواتب ومنح المكافآت والحوافز المناسبة انسجاماً مع مستوى الأجور والرواتب في القطاعات الخاصة.

٥- أعادة صياغة الإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات التي تسربت إليها عمليات الفساد الإداري بهدف تقليص المنافذ التي كانت تنساب منها .

٦- إجراء تغيرات في الهياكل التنظيمية لتسهيل عمليات الإشراف والرقابة وتقليل الإجراءات الروتينية .

الثاني عشر :- وسائل معالجة الفساد الإداري

من الإجراءات والوسائل المتخذة لمعالجة حالات الفساد الإداري ما يأتي :

١- أصلاح النظام القضائي وتوفير الإمكانيات والاستقلالية والضوابط والمقومات التي تمكن الجهاز القضائي من القيام بعمله بنزاهة واقتدار وأن يكون بمنأى عن ظاهرة الفساد الإداري .

٢- إصدار نصوص تشريعية وتشديد العقوبات والإحكام المتعلقة بالفساد الإداري.

٣- نشر الوعي الوطني بين منتسبي الأجهزة الحكومية والأفراد عن أثار الفساد في المجتمع عن طريق خطة إعلامية تثقيفية شاملة وهادفة عن أثار الفساد الإداري وصوره و العقوبات التي يتعرض لها من يمارسه فضلاً عن جهود أجهزة الإعلام والأجهزة التعليمية والتربوية .

٤- إخضاع الوحدات الحكومية كافة لمعايير تقويم الأداء المتعلقة بكفاءة الإنتاج وحسن استعمال الموارد وجودة الخدمات المقدمة ومراعاة معايير الكفاءة والفاعلية والاقتصادية ومقاييس الجودة بهدف محاسبة منتسبي تلك الوحدات والإدارات فيها على أساس تقارير التقويم المعدة .

٥- تنقية الإدارات الرقابية وتقويمها التي يمكن أن تقوم بها الجهات الحكومية من داخل الوحدة الحكومية أو من خارجها.

حالات تطبيقية

أولاً- تلاعب في الدفاتر والسجلات وذلك بقصد إخفاء عجز أو اختلاس أو سوء استعمال موجود من موجودات الوحدة الاقتصادية. وأمثلة ذلك كثيرة ومتعددة منها:-

(١)- إثبات مدفوعات وهمية بالدفاتر لتغطية اختلاس نقدية وذلك بإدراج أسماء وهمية في كشوفات الرواتب أو إعادة صرف مستندات سبق صرفها.

(٢)- اختلاس نقدية محصلة من بعض الزبائن بعدم قيدها في حساب الزبون أو استخدامها في تغطية عجز في النقدية ، أو عدم تسجيل العملية نهائياً في السجلات.

(٣)- عدم إثبات مردودات بضاعة بدفاتر المخازن وذلك لاختلاسها أو استخدامها في تغطية عجز المخازن.

(٤)- تحرير اذونات صرف بضائع وهمية ، واختلاس هذه البضائع.

(٥)- تحريك موقوفات لأشخاص تاركي العمل سبق أن تم إيقافها.

ثانياً- تلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة وعن مركزها المالي في نهاية تلك الفترة وأمثلة ذلك:-

(١)- التلاعب في تقييم الموجودات الثابتة الملموسة والموجودات غير الملموسة والمخزون.

(٢)- الأخطاء في الاعتراف بالإيرادات المتحققة.

(٣)- الأخطاء في معالجة المصروفات.

(٤)- الغش في الموقف الضريبي.

(٥)- التلاعب في تقييم محفظة الاستثمارات المالية.

(٦)- عدم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

ب- أساليب التلاعب :-

أولاً- أساليب التلاعب بالمستندات والسجلات المحاسبية وتتضمن مجموعة من الأساليب التي تتبعها الإدارة العليا أو العاملين لديها بهدف تحقيق طموحاتها وتطلعاتها والتي لم تتمكن من تحقيقها بطرق وأساليب مشروعة ، وعليه تتبع أساليب اخرى غير مشروعة منها:-
(الوحش، ٢٠٠٥: ٥).

(١)- المحاسبة العدائية (Aggreisive Accounting) :-

تتمثل في الاختيار المتعمد للمبادئ المحاسبية التي سيتم تطبيقها من أجل نتائج مرغوبة ، وبالتحديد منافع أو مكاسب جارية مرتفعة سواء كانت هذه السياسات تتم وفقاً للمبادئ المحاسبية المعتمدة أم لا.

(٢)- إدارة الإيرادات (Earnings Management) :-

يتم من خلال هذا الأسلوب التلاعب في الإيرادات للوصول إلى المبلغ المحدد مسبقاً من قبل الإدارة أو عن طريق تنبؤات للمحللين الماليين ، أو لتحقيق دخل مستقر.

(٣)- تثبيت الدخل (Income Smoothing) :-

تتبع الإدارة هذا الأسلوب لتخفيف حدة التغيرات في صافي الربح المحقق بحيث يتم العمل على تخفيض الأرباح في السنوات التي يتحقق فيها أرباح مرتفعة لصالح السنوات الأقل أرباحاً.

(٤)- التقارير المالية الاحتيالية (Fraudwlent Financial Reporting) :-

يقصد بهذا الأسلوب التلاعب أو الحذف المتعمد في القوائم المالية بهدف غش أو إيهام مستخدمي القوائم المالية.

(٥)- المحاسبة الابتكارية (Creative Accounting) :-

يتضمن هذا الأسلوب جميع الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في الأرقام المحاسبية ويشمل كل الأساليب السابقة ، وهي مجموعة من الأساليب أو الطرق أو المداخل المختلفة التي يتم استخدامها بمعرفة الإدارة عن طريق التلاعب أو الخداع وذلك بهدف إخفاء النتيجة الحقيقية لنشاط الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي وإظهارها بشكل مخالف للواقع.

وتهدف الإدارة من خلال استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية تحقيق ما يلي:-

- **التلاعب في المعلومات المحاسبية لاستغلال القواعد المحاسبية وأساليب القياس والإفصاح عن المبالغ التي يمكن أن تحدث تغييراً في القوائم المالية لتعبر عن مركز مالي غير حقيقي.**
- **الإفصاح عن بعض العمليات أو الصفقات التجارية لتظهر نتائج محاسبية معينة بدلاً من الإفصاح عن هذه الصفقات وفقاً لطبيعتها وبشكل ثابت ومستقر.**

الا أن تحقيق هذه الأهداف يسعى للحصول على عدة منافع تشمل ما يلي:-

- **التأثير على سعر الأسهم في أسواق بيع الأسهم.**
- **التأثير على تكاليف الاقتراض.**
- **التأثير على نظم الحوافز.**
- **التأثير على التكاليف المباشرة بما فيها المواد الخام والأجور والتكاليف الصناعية المباشرة.**
- **تثبيت مستوى الدخل وأثره على الأرباح المستقبلية.**
- **وجود معاملات وصفقات داخلية لإدارة الوحدة الاقتصادية.**

ثانياً- أساليب التلاعب بالقوائم المالية لغرض الاختلاس وكما موضح في أدناه :-

(١)- استعمال مستندات صورية لتغطية مدفوعات من صندوق مصروفات النثرية.

(٢)- تزوير وصولات صورية للحصول على مبالغ تدفعها الوحدة الاقتصادية سداداً لهذه الوصولات.

(٣)- تغيير قيم قوائم الشراء بالزيادة لاختلاس الفرق عند دفع الفواتير.

(٤)- التواطؤ مع الزبائن على إرسال قوائم بيع بأقل من قيمة البضاعة المباعة اليهم واقتسام الفرق.

(٥)- سرقة المقبوضات من الزبائن عن مبيعات نقدية أو مبيعات بالطريق.

(٦)- اختلاس أذونات البريد أو الشيكات المرفقة مع البريد الوارد والسهو عن قيدها في جانب المقبوضات من دفتر النقدية.

(٧)- صرف أجور عمال وهميين أو منقطعين عن العمل واختلاس مبالغها.

(٨)- إرسال بضائع لزبائن وهميين ثم بيع البضاعة لحساب المختلس وبقاء حساب الزبون الوهمي مديناً بالمبلغ ويرحل من سنة إلى اخرى.

(٩)- السماح للزبائن بخصومات أو تخفيضات أو ديون معدومة أو غير مؤيدة بمستندات أو صادرة عن الموظف المسؤول عن ذلك.

(١٠)- عدم إثبات بضائع واردة بسجلات المخازن واختلاسها أو استخدامها لتغطية مسروقات سابقة من المخازن.

(١١)- تزوير مستندات استلام البضاعة بتعديل الكميات الواردة أو تعديل أسماء الأصناف.

(١٢)- إصدار اذونات صرف وهمية أو تزوير بيانات أذونات الصرف.

أبرز حالات التلاعب والمخالفات وكيفية اكتشافها

١ـ الحالات التطبيقية المكتشفة من قبل ديوان الرقابة المالية

نود الإشارة بأن هذه الحالات تم اكتشافها أثناء قيام هيئات الرقابة المالية بتدقيق نشاط الوحدات الاقتصادية بموجب أحكام قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ المعدل ، ونظراً للصعوبات التي واجهتنا والتي سبق ذكرها آنفاً فقد اعتمدنا على المقابلات الشخصية للسادة المسؤولين بمن فيهم السادة رؤساء هيئات الرقابة المالية لغرض الإطلاع على أبرز حالات التلاعب المكتشفة والتي سوف نتناولها تفصيلياً وكما يلي :-

الحالة رقم (١) :-

استلم أمين الصندوق في إحدى الوحدات الاقتصادية مبالغ عن إيرادات تخص الوحدة وقام بتحرير وصل قبض (محاسبة ٣٨/أ) وبدلاً من تحرير وصل القبض بنسختين ووضع الكاربون بين النسخ ، قام بتحرير وصل القبض بنسخة واحدة ومن ثم سلمها إلى الطرف المسدد للمبلغ أما النسخة الثانية فقد قام بتنظيمها وفقاً لرغبته ، وعلى سبيل المثال تم استلام مبلغ (٢٥٠٠٠٠) دينـار (مائتان وخمسون ألف دينار) عن غرامات لأحد المراجعين ، وتم تحرير وصل قبض من قبل أمين الصندوق بالمبلغ الصحيح على النسخة الأولى بدون وضع ورق الكاربون ، ومن ثم تحرير النسخة الثانية ووضع ورق الكاربون بمبلغ (٢٥٠٠٠) دينار (خمسة وعشرون ألف دينار) وترحيل المبلغ الأخير إلى سجل المقبوضات ، واختلاس الفرق ومقداره (٢٢٥٠٠٠) دينار (مائتان وخمسة وعشرون ألف دينار) كحالة واحدة ، ولدى تدقيق معاملات الشهر بأكمله تبين وجود عدة حالات مماثلة لهذه الحالة ؛ فضلاً عن وجود حالات لم يتم السيطرة عليها لصعوبة الحصول على النسخة الأولى نظراً لتسليمها إلى الطرف المسدد للمبلغ .

تم اكتشاف هذه الحالة حين ظهر في مستندات قيد التسوية لبعض عقود المقاولات – الذرعة النهائية ـ وصل قبض (محاسبة ٣٨/أ) عن غرامات تأخيرية ، ونتيجة لقيام المدقق في مطابقة المبلغ المستلم مع دفاتر وصولات القبض وسجل يومية المقبوضات ، تم العثور على النسخة الثانية لوصل القبض إلا أن المبلغ وكما تم ذكره آنفاً في النسخة الثانية يختلف عن الأولى ومن خلال توسيع حجم العينة تم العثور على حالات كثيرة مماثلة . ومن المحتمل وجود حالات اخرى لم يتم اكتشافها نظراً لعدم وجود قيد تسوية ، وبالتالي فمن غير الممكن إجراء

المطابقة أو المقارنة إضافة إلى أن النسخة الأولى من وصل القبض يتم تسليمها إلى الجهة المسددة للمبلغ مما يؤدي إلى صعوبة اكتشاف مثل هذه الحالات .

الحالة رقم (٢) :-

من خلال قيام هيئات الرقابة المالية بتدقيق وصولات القبض لإحدى الدوائر التابعة لإحدى الوحدات الاقتصادية ، لوحظ وجود تحريف في وصولات القبض (محاسبة ٣٨/أ) بمبلغ إجمالي (٨٢٥٠٠) دينار (اثنان وثمانون ألف وخمسمائة دينار) وذلك لغرض اختلاس النقدية ، بواسطة تحريف النسخة الثانية من وصولات القبض نتيجة قيام أمين الصندوق بتنظيم وصل القبض (محاسبة ٣٧/أ) من قبله استناداً إلى مجموع مبالغ النسخ الثواني لوصل القبض (محاسبة ٣٨/أ) ، فضلاً عن عدم إجراء مطابقة بين الوصولات وسجل الإيراد اليومي لضمان الرقابة والسيطرة ، إضافة إلى عدم خضوع وصولات القبض لأعمال التدقيق الداخلي أولاً بأول لتلافي استمرار حالات التلاعب والسيطرة عليها .

تم اكتشاف هذه الحالة من خلال قيام المدقق بمطابقة وصولات القبض (محاسبة ٣٨/أ) النسخ الثواني مع سجل الأسعار لتحصيل الإيرادات ومقارنة المبالغ الواجبة الاستلام مع المبالغ المدونة في وصل القبض ، حيث لوحظ وجود بعض التحريفات بين المبالغ الواجبة الاستلام ووصل القبض وعند توسيع حجم العينة تم العثور على حالات مماثلة اخرى مما يدل على تعمد التحريف والغرض منه اختلاس النقدية ، تم توجيه الدائرة والوحدة الاقتصادية بوجود تحريف في وصولات القبض ، وضرورة تشكيل لجنة لتدقيق كافة معاملات القبض والتسجيل في السجلات .

الحالة رقم (٣) :-

قام أمين صندوق إحدى الإدارات خارج مقر الوحدة الاقتصادية التابعة لها باستلام مبالغ عن إعانات ممنوحة من الصناديق المركزية (موارد خارج الموازنة) إلى المنتسبين العاملين خارج المقر ، وتم تسجيل المبالغ المستلمة كأمانات وبسبب غياب السيطرة والرقابة ومجهولية المستفيدين لهذه المبالغ ، فضلاً عن عدم إيداع هذه المبالغ في الحساب الجاري ولكون المستحقين لهذه المبالغ موزعين في أماكن بعيدة ومتفرقة خارج الدائرة ، فقد قام أمين الصندوق بإيداع المبالغ لحسابه الخاص ومن ثم اختلاسها وبلغ إجمالي المبلغ المختلس (٥٠٠٠٠٠٠) دينار (خمسة ملايين دينار) .

تم اكتشاف هذه الحالة من خلال تدقيق مستندات الصرف حيث لاحظ المدقق وجود مبالغ مصروفة عن إعانات اجتماعية بموجب قوائم مرفقة مع المستند بأسماء المستحقين وتم صرف المبلغ بموجب وصل القبض (محاسبة ٣٨/أ) محرر من قبل إحدى الإدارات التابعة للوحدة ، ولم تتم متابعة تسديد المبالغ إلى المستحقين ، قام المدقق بزيارة هذه الإدارة خارج مقر الوحدة الاقتصادية وقد وجد بأن المبالغ ظاهرة في السجلات كأمانات في حين لم يتم إيداعها في الحساب الجاري ولم يتم إبلاغ المستحقين لهذه المبالغ لصرفها إليهم ، فضلاً عن عدم معرفة المستحقين لهذه المبالغ للمطالبة بها ، وإنما كانت هذه المبالغ بحيازة أمين الصندوق وعندما تمت مطالبته بها تبين من إدعائه بأن هذه المبالغ مودعة في منزله للحفاظ عليها من السرقة ، علماً بأنه تمت مطالبته بإعادة كافة المبالغ المستلمة كأمانات . وتم تشكيل لجنة تحقيقية بهذا الخصوص وتبين بأنه كان يقوم باستثمار الأموال المتجمعة لحسابه الخاص ولم تكن نيته السرقة أو الاختلاس وحسب إدعاءه ، بيد أن ذلك لا ينفي وقوع الإساءة في التصرف بالمال العام لتحقيق مصالح خاصة .

الحالة رقم (٤) :-

تم سرقة النقد من القاصة الموجودة في إحدى الدوائر التابعة للوحدات الاقتصادية والتي كانت تحتوي مبلغ (١٢٦٠٠٠٠٠٠) دينار تقريباً (مائة وستة وعشرون مليون دينار) تقريباً ، ونظراً لتواجد هيئة الرقابة لغرض أعمال الرقابة والتدقيق في هذه الدائرة تم إبلاغ الديوان بهذه الحادثة عند وقوعها .

وقع حادث السرقة في غرفة أمين الصندوق حيث تم كسر الباب مع إحداث ثقب في قاصة الدائرة المخصصة للجان (لجان تنفيذ الأعمال أمانة والرسوم وأمانات اخرى مستلمة) فقط دون حدوث أضرار أو سرقة في قاصة الرواتب والتي هي في نفس الغرفة . تم تبليغ شرطة مكافحة الأجرام والتحريات ودائرة المفتش العام من قبل الدائرة المعنية وبدورهم تم اتخاذ الإجراءات اللازمة دون معرفة القائمين بعملية السرقة وما زالت القضية قيد التحقيق .

الحالة رقم (٥) :-

لدى قيام هيئات الرقابة والتدقيق بالزيارات التفتيشية لإحدى المخازن التابعة لإحدى الوحدات الاقتصادية ومن خلال عملية التدقيق والجرد للبطاقات المخزنية لوحظ وجود تزوير في الكميات الصادرة من المخزن للمواد باهضة الثمن والصغيرة الحجم ، وتم اكتشاف هذه الحالة من خلال ملاحظة ما يلي :-

- تثبيت المادة رقماً بدون كتابة ويتم تحريف المواد الصادرة لاحقاً .

- ترك مسافة كتابةً ويتم تعديل الكميات واختلاس الفرق .

- اختلاف الكميات بين النسخ المتعددة لمستند الإخراج المخزني وعدم استخدام الكاربون .

تم اكتشاف الاختلاس والذي كان بحدود (١٢٠٠٠٠٠٠) دينار (أثنا عشر مليون دينار) ، وذلك من خلال الشك في الكميات والتحريف الظاهر في مستندات الإخراج المخزني ووجود حالة الحك والتعديل على المستندات ، فضلاً عن غياب دور الرقابة الداخلية ، ولدى إجراء المطابقات الأصولية بين مستندات الإخراج المخزني وأوامر الصرف المخزني والبطاقات المخزنية تبين وجود فروقات كبيرة مما يدل على وجود حالة الاختلاس للمواد المخزنية ، وعند توسيع حجم العينة المختارة تم اكتشاف فروقات عديدة للمواد المخزنية الباهضة الثمن وصغيرة الحجم ؛ مما يدل على أن أمين المخزن كان يقوم بتنظيم مستند إخراج مخزني عند

وصول أوامر الصرف المخزني بالكمية المطلوبة ويقوم بترك فراغ للكمية كتابةً من اليمين ليتم تعديل الكمية على النسخة الثانية للمستند واختلاس المواد المخزنية ، علماً بأنه لا يمكن إظهار الفرق من خلال مطابقة السجلات المخزنية مع الموجود الفعلي في المخازن وإنما من خلال إجراء المطابقة بين أوامر الصرف مع مستندات الإخراج المخزني وسجلات السيطرة المخزنية .

الحالة رقم (٦) :-

من خلال القيام بالزيارات التفتيشية من قبل هيئة الرقابة المالية لأحد المخازن ، ولدى جرد الموجود الفعلي للمخازن ومطابقتها مع السجلات المخزنية وبطاقات أستاذ المخازن تبين وجود فروقات في تلك المخازن بمبلغ إجمالي (٥٠٠٠٠٠٠) دينار تقريباً (خمسة ملايين دينار) .

تم تشكيل لجنة للوقوف على أسباب النقص حيث تبين أن المواد قد سرقت من المخازن وتم تحميل أمين المخزن هذه الفروقات وبالأسعار السائدة في السوق ، وقد تم تدوين أقوال أمين المخزن في محاضر التحقيق وتبين بأنه على جهل بالأمور المحاسبية والمالية وليس لديه المؤهلات العلمية والفنية لهذه المسؤولية ، وأنه كان يقوم بالطلب من أحد زملائه في المخازن أن يحل مكانه في بعض الأوقات وقد يكون هذا الشخص قام بعملية السرقة مستغلاً جهله وعدم إلمامه بالأمور والمسؤوليات المخزنية .

الحالة رقم (٧) :-

عند قيام هيئة الرقابة المالية بتدقيق نشاط إحدى الوحدات الاقتصادية ، ومن خلال تدقيق مطابقة كشف المصرف لوحظ وجود فرق بين مبلغ الصك المسحوب الوارد في كشف المصرف والمبلغ المسجل في السجلات بموجب مستند الصرف ، حيث أن المبلغ المثبت على مستند الصرف كان (٥١٧٥٠٠) دينار (خمسمائة وسبعة عشر ألف وخمسمائة دينار) وهو نفس المبلغ المثبت على كعب الصك ، إلا أن المبلغ المسحوب بموجب الصك المنظم من قبل أمين الصندوق ولحسابه وبالتعاون مع مدير الحسابات والمحاسب كان (٦٢٠٠٠٠٠٠) دينار (اثنان وستون مليون دينار) ، وتم صرف مبلغ (٥١٧٥٠٠) دينار إلى المستحقين

بموجب مستند الصرف واختلاس المبلغ المتبقي وقدره (٦١٤٨٢٥٠٠) دينار (واحد وستون مليون وأربعمائة واثنان وثمانون ألف وخمسمائة دينار) .

تم اكتشاف هذه الحالة من قبل هيئة الرقابة المالية من خلال تدقيق كشف مطابقة المصرف حيث لوحظ وجود فرق بين المبلغ المسحوب من المصرف بموجب الصك المحرر من قبل أمين الصندوق حيث تم تحرير الصك لحسابه مستغلاً تواقيع المخولين بالصرف كلٍ من مدير الحسابات والمحاسب وهو الشخص الثالث المخول بالصرف ، تم أبلاغ إدارة الوحدة الاقتصادية بوجود فرق مما قد يكون ناتج عن اختلاس النقدية ، وتم تشكيل لجنة تحقيقية بهذا الخصوص وأحيلت القضية إلى المحاكم المختصة .

الحالة رقم (٨) :-

خلال قيام هيئة الرقابة المالية بتدقيق حساب السلف لإحدى الوحدات الاقتصادية ، لوحظ وجود سلف لأغراض النشاط قام المحاسب بصرفها لحسابه الخاص بمبلغ (٥٠٠٠٠٠٠) دينار (خمسة مليون دينار) وتنظيم مستند صرف عن سلفة لأغراض النشاط وبعد تشكيل لجنة تحقيقية تبين بأن المحاسب قام بتحرير صك بالمبلغ وصرفه وتسجيل المبلغ سلفة بذمته وانه قام باستثماره لحسابه الخاص في إحدى المشاريع الاقتصادية (شركات مساهمة) والاستفادة من العوائد والأرباح ، ولم يكن في نيته اختلاس المبلغ المذكور مدعياً بأنه سوف يقوم بتسديده فيما بعد ، وهذا يعني إساءة التصرف بالمال العام لتحقيق منافع خاصة .

تم اكتشاف هذه الحالة من خلال تدقيق حساب السلف حيث لوحظ أن هذا المبلغ مدور من السنوات السابقة ، وعند الرجوع إلى أصل المستند تبين بأن الصك تم تحريره باسم المحاسب ومن خلال الاستفسار عن ما هية هذه السلفة لم يتبين للمدقق وجود حاجة لمثل هذه السلفة .

الحالة رقم (٩) :-

خلال قيام هيئة الرقابة المالية بتدقيق قوائم الأجور للعمال الوقتيين في إحدى الوحدات الاقتصادية ، تبين أن هذه القوائم وهمية الغرض منها اختلاس النقدية ، وهذا يعني عدم وجود أساس قانوني لصرف هذه المبالغ والتي بلغت في الشهر الواحد (٣٠٠٠٠٠٠) دينار (ثلاثة ملايين دينار) .

تم اكتشاف هذه الحالة من خلال قيام المدقق بالتأكد من صحة إنجاز الأعمال ومدى الحاجة إلى تعيين عمال وقتيين ، وقد لوحظ خلال التدقيق ووفقاً لإدعاء المحاسب بأن العمال الوقتيين تم تعيينهم لأغراض الحفر والبناء في وحدة معينة وعند قيام المدقق بزيارة هذه الوحدة لم يجد ما يؤيد صحة الإدعاء المذكور حيث لا وجود لأعمال الحفر أو البناء ، فضلاً عن عدم وجود موافقات أو أوامر إدارية للقيام بتلك الأعمال ، ومن ثم فإن هذه القوائم بالأسماء هي وهمية .

الحالة رقم (١٠) :-

خلال تدقيق مستندات الصرف عن صرفيات الدائرة من المحروقات من قبل هيئة الرقابة المالية ، لوحظ وجود وصولات استلام مبالغ عن التزود بالوقود البانزين المحسن بسعر (٥٠) دينار/ لتر (خمسون دينار/ لتر) ، إلا أن التزود كان بالبانزين العادي وبسعر (٢٠) دينار/ لتر (عشرون دينار/ لتر) ، ويتم اختلاس الفرق ؛ علماً أن كل مستند صرف كان بمبلغ تقريبي (٥٠٠٠٠٠٠) دينار ، وان الوحدة الاقتصادية تقوم بصرف (٣-٤) مستندات صرف شهرياً ، وهذا يعني أن الدائرة تقوم بصرف مبلغ (١٥٠٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠٠٠٠) دينار شهرياً على محروقات الوقود للسيارات من البانزين وان المبلغ المختلس بحدود (٨٠٠٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠٠٠) دينار شهرياً .

تم اكتشاف هذه الحالة من خلال قيام المدقق بفحص ختم المحطة التي تم التزود منها بالوقود حيث تبين أنها لا تزود البانزين المحسن وإنما البانزين العادي ، ولكي يتم الحصول على أدلة إثبات كافية قام بزيارة فرع الشركة العامة لتوزيع المنتوجات النفطية والاستفسار عن أسماء المحطات التي تزود البانزين المحسن والبانزين العادي في داخل بغداد ، وقد تبين ان عدد محدود من المحطات تزود البانزين المحسن وأن أغلب المحطات تتعامل بالبانزين العادي فقط ، وعند القيام بإجراء المطابقة بين أسماء محطات التعبئة التي تزود البانزين المحسن وبين

وصولات الاستلام وختم محطة التعبئة على هذه الوصولات ، تبين بأنه يتم تزوير وصل الاستلام لاختلاس الفرق . وعند القيام بتوسيع حجم العينة المختارة وتدقيق مستندات صرف لشهر آخر من صرفيات الدائرة من الوقود خلال السنة ذاتها لوحظ وقوع حالة الاختلاس بنفس الأسلوب المذكور آنفاً ، وهذا يدل على تكرار عملية الاختلاس من شهر إلى آخر وبنفس الطريقة نتيجة ضعف إجراءات الرقابة والضبط الداخلي وعدم اكتشاف هذه الحالة في التدقيق السابق للصرف .