

المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي و أثرها في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري دراسة على عينة من المدققين في مدينة السماوة

سعود جايد مشكور^a ، علاء حسن الشرع^b ، حيدر عباس عبد^c

الملخص

هذه الدراسة إلى معرفة عناصر المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي، التي تتمثل بالاستقلالية والموضوعية والنزاهة والشفافية والتأهيل العلمي والكفاءة والخبرة فضلاً عن الدوافع العامة والشخصية، وبيان أثر هذه العناصر على مكافحة الفساد المالي والإداري، والذي ينتشر من وجهة نظر المدققين في أغلب الوحدات الحكومية، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر والخروج بنتائج تساهم في رفع كفاءة وحدات أو أقسام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية مع تقديم الإرشادات والتوصيات ذات العلاقة.

في إطار الجانب النظري لهذه الدراسة ولتحقيق أهدافها، فقد تم مراجعة الدراسات السابقة والاطلاع على رأي الباحثين في هذا المجال. كذلك تم اتباع المنهج الاستقرائي في البحث العلمي من خلال استخدام استمارة الاستبيان التي أعدت أعداداً علمياً بما يتوافق مع متغيرات الدراسة، حيث تم توزيعها على عينة المدققين البالغ عددهم (61) مدقق (في الوحدات الحكومية في مدينة السماوة- محافظة المثنى).

تم تحليل الاستبيان من خلال استخدام البرامج الإحصائية باستخدام الاختبارات الإحصائية المتنوعة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات كان أبرزها يتمثل في أن كلاً من الاستقلالية والمصدقية والنزاهة والتأهيل العلمي والخبرة يعد من المعايير الجوهرية واللازمة لقياس كفاءة المدققين، ومن ثم تعتبر من العوامل الرئيسة والمساعدة في مكافحة الفساد المالي والإداري. وان تبني أقسام أو وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي لتطبيق معايير التدقيق المحلية والدولية يؤدي إلى تحسين ورفع كفاءة المدققين الداخليين. قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها يتعين على الوحدات الحكومية أن تقوم بتطوير كفاءة أداء المدققين الداخليين من خلال العمل على تحسين جودة العناصر الأساسية للمسؤولية المهنية للمدقق الداخلي التي تتمثل في الاستقلالية والموضوعية والشفافية والتأهيل العلمي والخبرة العملية والسلوكيات والصفات الشخصية، فضلاً عن دعم وتطوير أجهزة وأساليب الرقابة الحديثة في الدولة لأنها تعد من الأدوات الضرورية المستخدمة في مكافحة الفساد المالي والإداري.

المقدمة

والمعاهد والمؤسسات التعليمية العالمية بالترويج لمهنة المدقق الداخلي المعتمد وجعلها مهنية ومتطورة وأوجدت أنظمة وقواعد وتعليمات ووضع معايير دولية لضبط التدقيق والمدققين الداخليين. يمثل التدقيق الداخلي نشاط مستقل، موضوعي، يضمن الجودة، يهدف لتأدية خدمات التوكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة، استخدم

ان ازدياد حجم اللامركزية بالوحدات الحكومية زاد من تعقيد الأنشطة والعمليات، الأمر الذي وفر فرصاً للتلاعب بأموال وممتلكات هذه المنظمات وبرزت للوجود ظاهرة الفساد المالي والإداري، مما ولد الحاجة إلى إيجاد وسائل مراقبة أدت إلى تطور التدقيق الداخلي باتجاه محاربة الفساد المالي والإداري. قامت المنظمات المهنية

a - الاستاذ الدكتور، جامعة المثنى، كلية الإدارة والاقتصاد

b - المدرس الدكتور، جامعة المثنى، كلية الإدارة والاقتصاد

c - المدرس المساعد، جامعة المثنى، كلية الإدارة والاقتصاد

3- التعرف على الفساد المالي والإداري من حيث مفهومه وأنواعه وأسبابه والعوامل الدافعة اليه وخطوات مكافحته.

4- بيان العلاقة بين المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.

5- اثر المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري.

ثالثا : مشكلة البحث

تعاني غالبية الوحدات الحكومية من تفتشي ظاهرة الفساد المالي والإداري الذي ينعكس سلبيا على أداء هذه الوحدات. وتواجه هذه الوحدات مشكلة عدم استخدامها للوسائل اللازمة لمكافحة الفساد المالي والإداري المستشري فيها. اذ ان هنالك بعض الأدوات يمكن استخدامها في مكافحة الفساد المالي والإداري ، يتمثل احد ابرز هذه الأدوات في المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي التي يتعين استخدامها في تقييم الأداء المهني المدقق بهدف مكافحة الفساد المالي والإداري .

وعليه يمكن طرح مشكلة البحث على شكل أسئلة لكي يمكن الإجابة عنها في الجانب النظري والعملية من هذا البحث :-

أ- هل ان الوحدات الحكومية تعي مفهوم وأهمية المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي ؟

ب- هل ان المدققين في الوحدات الحكومية يقومون بأداء وظائفهم المهنية بشكل كفوء يعكس متطلبات المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي ؟

ج- هل ان الفساد المالي والإداري اصبح صفة ملازمة وليس ظاهرة لأغلب نشاطات الوحدات الحكومية ، وكيف يتم مكافحته؟

د- هل ان العلاقة بين المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي وتقييم نتائج الأداء المهني للمدققين الداخليين تؤثر في مكافحة الفساد المالي والإداري؟

رابعا : فرضيات البحث

التدقيق لتحسين وإضافة قيمة للعمليات في الوحدة الحكومية. ويساعد التدقيق الوحدة الحكومية في تحقيق أهدافها من خلال تطبيق أساليب مهنية وموضوعية من اجل تطوير وتقييم فعالية أنشطة إدارة المخاطر والضوابط ونظام الحوكمة.

يمثل المدقق الداخلي شخص يعمل ضمن قسم التدقيق الداخلي بالوحدة الحكومية يقوم بعمليات التدقيق الداخلي ويتحمل مسؤوليتها. وبعد التدقيق الداخلي نوع من أنواع الانضباط الإداري الذي تطور بعد الحرب العالمية الثانية من نشاط يتركز أساسا على الأمور المالية والمحاسبية إلى ان شمل جميع المستويات التشغيلية في الوحدات الحكومية.

اولا : أهمية البحث

تنطلق أهمية البحث من ان ظاهرة الفساد المالي والإداري دخلت مرحلة خطيرة في جزئيات الوحدات الحكومية ، وأصبحت عائقا حقيقيا وعقبة تقف أمام تقدم الاقتصاد وتنميته ، ومن القطاعات التي تضررت من هذه الظاهرة هي القطاع الحكومي على وجه الخصوص ، لذلك لا بد من البحث في هذا الموضوع المهم وإيجاد السبل الكفيلة لمعالجته بوسائل حقيقية فعالة لإبعاد خطره عن مفاصل الوحدات الحكومية ومن ثم حماية العينة من الانهيار بسبب هذه الظاهرة. وتتجسد احد ابرز وسائل مكافحة الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية في تعميق المسؤولية المهنية للمدققين الداخليين الذين يقومون بأداء مسؤولياتهم المهنية بشكل كفوء في سبيل مكافحة الفساد المالي والإداري الذي يستشري فيها.

ثانيا : أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :-

1- معرفة مفهوم التدقيق والتدقيق الداخلي وأنواعه ومراحل.

2- معرفة صفات المدقق الداخلي ومسؤولياته والعوامل المساعدة على أدائه.

- يستند البحث الى الفرضيات الآتية:-
- الفرضية العامة : توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية بين المسؤولية المهنية للمدققين الداخليين ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- فرضيات علاقة الارتباط
- الفرضية الأولى: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية :-
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين النزاهة والشفافية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة والخبرة المهنية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الدوافع العامة والشخصية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين النزاهة والشفافية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة والخبرة المهنية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الدوافع العامة والشخصية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- فرضية علاقة التأثير
- الفرضية الثانية :- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية :-
- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين النزاهة والشفافية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة والخبرة المهنية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين الدوافع العامة والشخصية للمدقق الداخلي ومكافحة الفساد المالي والإداري.

خامسا : حدود البحث

يتحدد البحث في تناول ثلاثة محاور رئيسية ، يتطرق المحور الأول إلى التدقيق والمدقق الداخلي والمسؤولية المهنية ، والمحور الثاني يستعرض الفساد المالي والإداري أما المحور الثالث فيتناول الجانب العملي .

سادسا : مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من المدققين العاملين في الوحدات الحكومية البالغ عددهم (66)مدقق ، أما عينة البحث فقد تم استبيان (61) من المدققين العاملين في الوحدات الحكومية المتواجدة في مدينة السماوة التابعة إلى محافظة المثنى-العراق.

سادسا : مناهج البحث

أعتمد الباحثون في إعداد هذه الدراسة على المنهجين الآتيين :

- المنهج العلمي الوصفي القائم على أساس تحري الكتب العلمية والأبحاث والدراسات المختلفة التي تتطرق إلى متغيرات البحث المتمثلة في علاقة المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي بالفساد المالي والإداري واثر هذه العلاقة على مكافحة الفساد المالي والإداري.

■ الأسلوب الاستقرائي القائم على البحث العلمي التجريبي الرصين من خلال القيام بأعداد استبانة لمعرفة آراء عينة من المدققين العاملين في الوحدات الحكومية، وقد تم توزيع (66) استمارة استبيان على العينة المذكورة تم استرجاع (61) استمارة منها لأجراء التحليل الإحصائي والتعرف على النتائج وإثبات الفرضيات.

المبحث الأول

التدقيق والمدقق الداخلي

يتناول هذا المبحث المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي من حيث المفهوم والأنواع والأهداف والخصائص والمسؤوليات والعوامل المساعدة على أداء مهامه.

أولاً: مفهوم التدقيق والتدقيق الداخلي

يشق المعنى اللفظي للتدقيق (AUDITING) من الكلمة اللاتينية (AUDIRE) ومعناها يستمع ، حيث كانت الحسابات تقرأ على أصحاب الأعمال للتحقق من صحتها ، اذ كانت تعقد جلسة استماع عامة والتي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققون تقريرهم والذي يتضمن رأيهم بالحسابات (عبدالله، 2000:13).

تعني كلمة التدقيق لغوياً (التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته)، وفي هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص على المهنة المسماة بهذا الاسم وهي تدقيق الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها (عنبر، 2014:20).

مر مفهوم التدقيق بالعديد من المراحل التي واكبت التطور الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة ، التي تعتبر أداة مهمة تساعد الإدارة العليا في الوحدات الحكومية للقيام بواجباتها على اكمل وجه ، ولم يعد هدف هذه الوظيفة خدمة الإدارة فحسب، بل تعددت لخدمة الوحدات الحكومية ككل ، من خلال شموله بكافة العمليات والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية ، كما تبلور مفهوم التدقيق في السنوات الأخيرة بشكل اكثر انسجاماً

■ يمثل التدقيق الداخلي عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد درجة التطابق بين تلك المعلومات والمعايير المعتمدة والمعدة مسبقاً والإبلاغ عنها ، ويتعين ان تتم عملية التدقيق من قبل شخص مهني وكفوء ومستقل (Elder, Arens, 2012:24).

■ يمثل التدقيق الداخلي عملية منظمة ومنهجية تستهدف جمع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل وإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات الواردة بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة مع الواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة، وتبليغ هذا الرأي للأطراف المستخدمة لهذه القوائم لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية (حفصية، ربيحة، 2015:6).

■ يمثل التدقيق الداخلي عملية القيام بأنشطة من شأنها ان تساعد الإدارة على التحقق من العمليات والأنشطة التي تتم داخل الشركة وبشكل دائم ومستمر ، وتؤدي هذه الوظيفة مجموعة من المدققين هدفهم العمل على حماية أصول الوحدة وممتلكاتها بهدف خدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي المطبق في الوحدة (المطيري، 2012:26).

■ يمثل التدقيق الداخلي منهجية منسقة وموضوعية من قبل جهة مهنية مستقلة للتحقق من صحة المعلومات التي تتعلق بالأنشطة والأحداث الحكومية للجهة محل

وقد حدد الباحثون أنواع التدقيق الداخلي بما يأتي:-

1- التدقيق الداخلي المالي : وهذا النوع من التدقيق يشمل نوعين هما :

أ. التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف:- يشمل هذا النوع احدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية ، وذلك بتكليف موظف معين بتدقيق عمل موظف اخر للتحقق من سلامة إجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.

ب. التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف:- ينفذ هذا النوع حسب خطة التدقيق الداخلي باختيار عينات يتم فحصها من خلال قسم الرقابة والتدقيق الداخلي او ديوان الرقابة المالية وذلك لتتأكد الإدارة العليا من ان العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها بما يضمن تحقيق الأهداف.

2- التدقيق الداخلي التشغيلي

يعتبر التدقيق الداخلي التشغيلي المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي وينشأ هذا النوع نتيجة التطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي، ويطلق عليها البعض أسماء أخرى مثل المراجعة الإدارية او مراجعة الأداء ويسعى هذا النوع من التدقيق الداخلي الى فحص وتقييم أعمال الوحدة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وفق خطة معدة مسبقاً ومتفق عليها مع الجهات العليا في الوحدة.

3- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة

يتعلق هذا النوع من التدقيق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب او النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت اذ انه غالباً يكون فجائياً وغير مدرج من ضمن خطة التدقيق الداخلي ويشمل هذا النوع عمليات التفتيش الفجائية والتي

التدقيق ومطابقة نتائج تلك الأنشطة والأحداث الحكومية مع معايير المحاسبة المعتمدة بهدف إصدار حكم يدعم بالأدلة الثبوتية الموضوعية (عنبر، 2014:22).

■ يمثل التدقيق الداخلي عملية يقوم بها شخص مستقل ومؤهل لديه الكفاءة ويتمتع بالاستقلالية يجمع ويقيم أدلة الإثبات التي تتعلق بمعلومات الوحدة الحكومية المعنية القابلة للقياس لغرض تحديد وتقرير مدى التوافق بين العمليات القابلة للقياس والمعايير المقررة (ارينز ولوبك، 2002:21).

يتلخص من التعاريف السابقة ان التدقيق الداخلي هو :-

أ. يمثل التدقيق الداخلي عملية منهجية منسقة وموضوعية.

ب. يقوم بعملية التدقيق الداخلي مدقق من داخل الوحدة يتميز بالمؤهل العلمي ولديه الكفاءة والاستقلالية والنزاهة في أداء عمله.

ج. يتعين عند القيام بعملية التدقيق تقديم رأي فني محايد عن طبيعة نشاط العمليات المالية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية والتدقيقية.

في ضوء ما تقدم يمكن تعريف التدقيق الداخلي بانه عملية يقوم بها شخص يدعى مدقق أو مجموعة مدققين في داخل الوحدة الحكومية، ويتمتع بالاستقلالية والموضوعية والشفافية ويمتلك الخبرة والكفاءة المهنية في اكتشاف حالات الفساد وأبداء رأي فني محايد عند كتابة التقرير المالي حول ما قام به من تدقيق نشاط أي وحدة اقتصادية ورفع التقارير للإدارة العليا.

ثانياً : أنواع التدقيق الداخلي

يعد التدقيق من اهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعليه أنظمة الرقابة الداخلية ، وهي احد حلقات الرقابة الداخلية التي تمتد الإدارة بالمعلومات المستمرة (المطيري، 2012:24).

- تهدف لاكتشاف الغش والفساد وإجراء التحقيقات اللازمة بهذا الموضوع (المدلل، 2007:45).
- ثالثاً: أهداف التدقيق الداخلي
- يمكن تقسيم أهداف العملية التدقيقية إلى نوعين أساسيين من الأهداف هما الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة .
- أ- الأهداف التقليدية
- وتتمثل بالاتي:-
1. التأكد من صحة البيانات المالية المثبتة في السجلات ومدى الاعتماد عليها .
 2. إبداء الرأي الفني المحايد استناداً إلى أدلة والبراهين الكافية عن عدالة القوائم المالية وتعبيرها عن المركز المالي ونتيجة نشاط الوحدة في فترة زمنية محددة.
 3. اكتشاف حالات أخطاء وتلاعب في السجلات المالية.
 4. تقليل فرص ارتكاب الأخطاء من خلال وضع الضوابط والإجراءات التي تشكل أساس لوجود رقابة داخلية فعالة تحول دون حصول الأخطاء .
 5. اطمئنان مستخدمي القوائم المالية على سلامة إدارة الوحدة الحكومية وسلامة مواردها المالية وإمكانية اتخاذ القرارات المناسبة (القاضي ، دحدوح، 1999:15).
 6. مساعدة السلطة الحكومية في التخطيط للاقتصاد الوطني.
 7. مساعدة الإدارة في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية السليمة.
 8. مساعدة السلطة المالية في تحديد الوعاء الضريبي (موسى، 2014:17).
- ب- الأهداف الحديثة
- تتمثل بالاتي:-
1. مراقبة خطط الإدارة ومتابعة تنفيذها.
 2. تقويم الأداء بالنسبة للوحدات الحكومية .
3. المساهمة في تحقيق الرفاهية لجميع أفراد العينة.
4. تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع التبذير والإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع (عبدالله، 2000:14).
- لذا يرى الباحثون ان من اهداف التدقيق الحديثة هي دور التدقيق الداخلي في ادارة مخاطر التدقيق وتقليل الاخطاء الى اقل ما يمكن , من خلال اتباع الخطوات التالية (مشكور,عبد,2015:247):-
1. يتعين ان يكون للمدقق تصور كامل عن الواجبات والإجراءات التي سيتم أخذها عند كل عملية التدقيق.
 2. يتعين ان يكون للمدقق المعرفة التامة عن طبيعة الوحدة الاقتصادية والتي ينوي تدقيق عملها من حيث طبيعة العمل والأنظمة والقوانين والتعليمات التي تحكم عمل هذه الوحدة.
 3. ضرورة الالتزام بالقوانين والتشريعات ومعايير التدقيق والمراجعة الدولية وعدم الاجتهاد في رأيه الشخصي عند عملية التدقيق في الوحدات الاقتصادية لان الاجتهاد في الرأي قد يزيد من مخاطر التدقيق.
 4. ضرورة التشاور مع الشخص المتخصص في مجال عمله لبيان رأيه لتجنب وتقليل المخاطر وخاصة عندما تكون طبيعة العمل معقدة للغاية.
- لقد حدد معهد المدققين الداخليين أهداف معايير التدقيق الداخلي (IIA, 2004:7):-
1. بيان المبادئ الأساسية التي تحدد الكيفية التي يتعين ان يكون عليها التدقيق الداخلي.
 2. وضع اطار عام لأداء التدقيق الداخلي وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن.
 3. وضع أسس لقياس وتقييم أداء المدققين الداخليين .

4. التأسيسات لعمليات ومعالجات تنظيمية متطورة وتشجيع إدخال تحسينات عليها.

رابعاً: مراحل عملية التدقيق الداخلي

تعد وظيفة التدقيق الداخلي اعم واشمل من مجرد تدقيق مالي او محاسبي وإنما تمتد لتشمل المجالات الإدارية والتشغيلية كتحقيق الخطط والسياسات والإجراءات واقتراح السبل المناسبة لتطويرها وتقييم الالتزام بها من جانب الموظفين وحسب استغلال الموارد والكفاءة ، كما يلاحظ بأنها نشاط مستقل داخل المنشأة وانها موجودة أساساً لخدمة الإدارة كونها أداة رقابية (المدلل، 2007:37). وعلى الرغم من ان إجراءات التدقيق تحدد سلفاً إلا أنها تختلف من عملية تدقيق إلى أخرى وتشترك فيها المراحل الآتية:-

1. تخطيط عملية التدقيق.

2. الحصول على فهم الزبون وبيئته بما في ذلك الرقابة الداخلية.

3. تقييم مخاطر الأخطاء وتصميم إجراءات التدقيق الإضافية .

4. تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية .

5. استكمال التدقيق.

6. تكوين الراي وإصدار تقرير التدقيق

(هويرف، 2013:17)(Pany،Whittington،2008:186).

ويرى (Elder & Arens) ان مراحل التدقيق تمر بالعمليات الآتية:-

1- تخطيط وتصميم منهجية التدقيق.

2- تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.

3- تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.

4- استكمال التدقيق وإصدار تقرير التدقيق (، Arens Elder، 2012:445).

خامساً: صفات المدقق الداخلي

لقد اشار الكثير من الباحثين والكتاب الى ان مهنة المدقق تعتبر مهنة مستقلة غير خاضعة للضغوطات ، حيث اتفق معظمهم على ان مهنة المدقق الداخلي بدأت تتصاعد، وهذا ما يؤكد على أهمية توافر بعض الصفات التي يتعين ان يتحلى بها المدقق الداخلي ومن هذه الصفات هي:

1- المؤهلات العلمية :

أ- ان يكون حاصل على مؤهل علمي مناسب في المحاسبة والتدقيق ، وان يكون على علم تام بالأصول العلمية والعملية لعلم التدقيق .

ب- ان يكون قد عمل محاسباً تحت التمرين وتحت إشراف شخص مجاز لممارسة المهنة مدة لا تقل عن سنتين من تاريخ حصوله على التأهيل العلمي والعملية.

2- الخصائص الذاتية :

تعتبر طريقة البيان النفسي او (سيكو جراف) الوظيفة الأساس الذي يبني عليه حل مشكلة تحديد الخصائص أو السمات الذاتية للمدقق ، وقد اخذ مكتب الوظيفة الأمريكي بهذه الخصائص وتخلص بالاتي :-

أ. إعداد خريطة بيانية تتضمن كل الصفات الإنسانية التي تلتزم بها كل وظيفة.

ب. عمل سلم خماسي التدرج لتعزيز الأهمية النسبية لكل صفة لأداء الوظيفة المراد تحليلها.

ج. يتم التأشير أمام الصفة والتدرج وفقاً للوظيفة.

د. يرسم خط انسيابي يمر بالصفات والتدرج المعطى كي يتضح بيانياً الخصائص اللازمة للوظيفة وأهميتها.

3- المواصفات الشخصية والقانونية :

1- ان يكون قوي الشخصية وان يتمتع بضبط النفس وسرعة البديهة والمهارة واللباقة والدقة في الحكم.

2- ان يكون ملماً بالإضافة إلى المامه بعلم التدقيق بأحكام القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري.

- 3- ان يكون عارفاً بمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وقادر على الاستفادة من أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية في أعمال التدقيق .
- 4- ان يكون متمكناً من لغته قادراً على التحدث بشكل مهذب والكتابة بأسلوب واضح.
- 5- ان يكون مستوعباً لأصول التدقيق ومبادئه ومشاكله.
- 6- ان يكون متمسكاً بأداب وسلوك المهنة ولا يتسامح في مخالفتها تحت أي ضغط أي يتعين ان يكون صبوراً.
- 7- ان يكون أميناً على أسرار الوحدة التي يقوم بتدقيق حساباتها (عادل، 2011:27) (Eichenseher & Shields, 2008:23).
- علاوة على ما تقدم يمكن القول ان هنالك بعض الصفات يتعين ان يتمتع بها المدقق الداخلي وهي:
- 1- يتعين ان يمارس المدقق الداخلي مهنة المحاسب قبل ان يزاول مهنة التدقيق مما يساعده في اكتشاف الأخطاء المحاسبية .
- 2- ضرورة تدوير عمل المدقق الداخلي بين فترة وأخرى على أنشطة متعددة لكي يحصل على اعلى معلومات ممكنة .
- 3- يتعين ان يكون المدقق الداخلي ملماً بمعايير التدقيق المحلية والدولية .
- 4- يتعين ان يكون هنالك شعور لدى المدقق الداخلي بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه وقدرته على تحمل المسؤولية.
- 5- يجب ان تعتمد مهنة التدقيق الداخلي على المجهود الفكري والذهني بصفة خاصة عند كتابة التقارير .
- 6- يتعين ان يتمتع المدقق الداخلي بالحنذر والشك المنطقي او ما يسمى الشك المهني عند أداء عمله في أي وحدة اقتصادية.
- سادساً : مسؤوليات المدقق الداخلي تقع على عاتق المدقق الداخلي جملة من المسؤوليات هي :-
- 1- وضع خطة التدقيق السنوية بناء على حجم المخاطر المحتملة لأنشطة الوحدة الحكومية وتقديمها للجنة التدقيق لغرض معالجتها والمصادقة عليها وعلى أي تعديلات تطرأ عليها خلال مدة التنفيذ.
- 2- تقديم خدمات الاستشارة والتوكيد للإدارة والمجلس ولجنة التدقيق بشأن مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية لإدارة ومعالجة المخاطر.
- 3- تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة والمجلس ولجنة التدقيق التي تساعد في تعزيز وتسهيل تطور الأنظمة الفعالة لإدارة المخاطرة والرقابة الداخلية (Pickett, 2005:114).
- 4- إعلام لجنة التدقيق بالتوصيات التي تتضمنها التقارير الصادرة عن التدقيق الداخلي ومراحل تنفيذ هذه التوصيات ونتائج العمل بها واية نتائج إيجابية حققها الوحدة الحكومية من جراء تطبيق هذه التوصيات.
- 5- المساعدة في القيام بالتحقيقات الخاصة مثل أعمال الغش والتزوير وعدم الإذعان للضغوط والتأثيرات وإعلام الإدارة ولجنة التدقيق بالنتائج.
- 6- التعاون والتنسيق الجيد المستمر مع المدققين الخارجيين بغرض ضمان التغطية الوافية لأعمال التدقيق وتقليل الازدواجية قدر الإمكان .
- 7- استخدام مهنيين على درجة عالية من المعرفة والمهارة واي موارد غير بشرية لتنفيذ خطة التدقيق.
- 8- الالتزام بتطبيق معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي وتعليمات الإدارة فيما يتعلق بأعمال التدقيق (النواس، عبد الجبار، 2016:15).
- سابعاً: عناصر المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي هنالك عوامل عدة تساعد على تحسين كفاءة أداء المدقق الداخلي، ولها انعكاسات إيجابية على المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي من اجل النهوض بواقع المؤسسات التي ينتهي إليها بشكل عام ، ومن هذه العوامل هي :-

1- استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي

هنالك أربعة أوجه تتعلق باستقلالية المدقق الداخلي وهي:

- أ. الاستقلال المهني:- يمكن تحقيق هذا الشكل من الاستقلالية عبر تشكيل لجنة مستقلة للتدقيق داخل الوحدة يصدر عنها التفويض للمدقق الداخلي للقيام بالعمل وكذلك قرار تعيينه وقرار نقله وعزله وتحديد راتبه ومكافأته.
- ب. الاستقلال في أداء عملية التدقيق :- يقصد به عدم التأثير بآراء الغير عند التخطيط للعملية وعند القيام بالفحص وكذلك عند إعداد التقارير، وهذا ما يطلق عليه بالموضوعية التي يتم تدعيمها بقواعد وأخلاق مهنية عالية المستوى.

- ج. الاستقلال الفني :- يقصد به امتلاك المدقق الداخلي اعلى درجات المهارة في أداء العمل المنوط به وهذا يتم تعزيزه من خلال المؤهلات العلمية والتدريب وسياسات التعيين والتوظيف.
- د. الاستقلال المالي :- يقصد به عدم تدخل الإدارات التنفيذية في تعيين المدقق الداخلي وتحديد أتعابه ومكافأته (فخراً، محمود، 1996:406).

2- النزاهة والشفافية

يتعين على المدققين الداخليين ان يتحلوا بالنزاهة والشفافية في أداء عملهم مما يؤسس الثقة في أعمالهم والاعتماد عليها ويندرج تحت هذا البند القواعد السلوكية الآتية (IIA، 2004:4):-

أ- الأمانة والموضوعية والاجتهاد، اذ يتعين على المدققين الداخليين ان يتسموا بالأمانة والموضوعية والحرص في أداء عملهم وواجباتهم ومسؤولياتهم .

ب- الالتزام بالقانون والكشف عن كل ما يخالف القانون ويسبب للمهنة.

ت- عدم ممارسة أو التغاضي عن أفعال تسيء للمهنة او المنظمة التي يعمل بها.

ث- الاحترام والمساهمة في تحقيق الأهداف الشرعية للمنظمة التي يعمل بها.

3- التأهيل العلمي

يتعين ان يكون المدقق الداخلي مؤهلاً دراسياً او ان يكون جامعياً حاصل على شهادة الدبلوم والبكالوريوس في المحاسبة او التدقيق ، كذلك يتعين ان تكون لديه الخبرة الفنية في مجال عمله وبالشكل الذي يتمكن فيه المدقق من أداء مهنة التدقيق ، اذ لا يكفي لوحده التأهيل العلمي الذي حصل عليه خلال سنوات الدراسة وإنما يتطلب منه متابعة ما هو جديد من المعلومات المحاسبية والتدقيقية وما توصلت اليه الدراسات الحديثة في مجال تطور أداء عمله.

4- الكفاءة والخبرة المهنية

يشمل التدريب اللازم لمدقق الحسابات منهجاً علمياً موسعاً يليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، ويتطلب التدريب المهني الملائم ومواصلة الدراسة والمداولة والاطلاع على المجالات المهنية والتشريعات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسومية التي تعني بالمحاسبة ، كما ينطوي التدريب على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس تحديداً بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والاقتصاد والإحصاء والقانون وغيرها (بوتين، 2003:24).

5- الدوافع العامة والشخصية

يقصد بالدوافع العامة والشخصية ما يأتي:-

أ- تحسين صورة الوحدة التي ينتمي اليها المدقق وجعل تشكيلاتها تتميز عن باقي الوحدات من حيث تقليل الأخطاء المحاسبية والحد من حالات الفساد المالي والإداري.

الفساد يعد ظاهرة مرفوضة دينيا وأخلاقيا إلا ان هنالك من يقترفها ويدعو لها (الذهبي، يعقوب، 2015).

يقصد بالفساد المالي والإداري بأنه التغيير غير المرغوب فيه بالمعاملة بين القطاع العام والقطاع الخاص ، والذي يمثل تفويضاً للثقة العامة ، أو خرقاً للقوانين والسياسات والإجراءات التي توضع موضع التنفيذ للصالح العام، لغرض تحقيق المنافع الشخصية على حساب العينة وذلك بأخذ أو إعطاء الرشاوي أو الامتيازات وذلك بإساءة السلطة والنفوذ في المؤسسات الرسمية (التميمي، 2008).

كذلك يمكن ان يفهم الفساد المال والإداري بانه القصور القيمي عند الأفراد الذين يجعلهم غير قادرين على تقديم الالتزامات الذاتية المجردة التي تخدم المصلحة العامة أو هي الحالة التي تدفع الموظف نتيجة المحفزات المادية وغير المادية للقيام بعمل لصالح مقدم المحفزات وبالتالي الحاق الضرر بالمصلحة العامة (النواس، عبد الجبار ،2015:15).

وقد أشار آخرون إلى مفهوم الفساد المال والإداري بانه يمثل انتهاك القوانين والانحراف عن تأدية الواجبات الرسمية لتحقيق مكسب مالي شخصي ، وينظر اليه من خلال المفهوم الواسع بأنه الإخلال بشرف الوظيفة ومهنتها وبالقيم والمعتقدات التي يؤمن بها الشخص، كذلك يمثل إخضاع المصلحة العامة للمصالح الشخصية وغالباً ما يكون عن طريق وسطاء ولا يكون مباشراً (حسين، 2013:88).

ثانياً: أنواع الفساد

يشمل الفساد أنواع عدة من ابرزها ما يأتي:-

- 1- الفساد المالي (FINANCIAL): يتمثل في مجمل الانحرافات ومخالفة اللوائح والقواعد والأحكام العامة المالية التي تنظم سير العمل المالي في الدولة ومؤسساتها ويمكن ملاحظة ذلك النوع من الفساد في الرشاوي والاختلاس والتهرب الضريبي وما إلى ذلك .
- 2- الفساد الإداري (MANAGRIAL): يرتبط بالانحرافات الإدارية والوظيفة التنظيمية، ويتمثل ابرز مظاهره في

ب- دوافع شخصية ترجع للمدقق نفسه وذلك لشعوره ان في تميزه في عمله قد يكسبه بعض المميزات التي تميزه عن أقرانه المدققين ، ومن هذه المميزات هي:-

- الطموح في الحصول على مراتب اعلى داخل السلم الوظيفي .

- الحصول على السمعة الحسنة.

- الشهرة في العمل الذي يميزه عن أقرانه.

- الحصول على المكاسب المادية والمعنوية (المكافآت المادية والمعنوية) (عبد، 2016:113).

المبحث الثاني

الفساد المالي والإداري

يتناول هذا المبحث الفساد المالي والإداري من حيث

المفهوم والأنواع والأسباب والدوافع وسبل مكافحته ومن

ثم دور مسؤولية المدقق الداخلي في مكافحته.

أولاً: مفهوم الفساد المالي والاداري

ليس من السهل وضع مفهوم للفساد ولكن بصفة عامة يمثل سلوك غير أخلاقي وخارج عن القوانين والنظام العام بهدف تحقيق نفع خاص لفرد او فئة معينة على حساب المصلحة العامة أو مصلحة العمل، وينطوي على أمور تنحرف عن الواجب العام والشفافية والتي تخرج عن المعايير الأخلاقية الحميدة والسلوك المهني الرشيد(حسين، 2013:89).

والفساد يعد ظاهرة موجودة منذ الأزل وسيبقى مستمر

في سلوكيات بعض البشر وهو جزء من الطبيعة الانسانية

لذا وجب ديننا الحنيف بضرورة محاربة الفساد وبأقصى ما

يمكن لكونه يعد مرض يتعين استئصاله من الجذور

(مشكور، عبد، 2015:64).

وعليه يعد الفساد بشكل عام والفساد المالي بشكل خاص

احد سمات العصر، بل يكاد أن يكون لغة الخطاب الدولي

والإقليمي والمحلي لما لظاهرة الفساد من انعكاسات سلبية

عديدة على البيئة التي تنتشر فيها، وعلى الرغم من ان

- 4- الأسباب الحكومية: اذ يعد تردي الأوضاع الحكومية في أي بلد سبباً أساسياً لانتشار الفساد الإداري وموجهاً لسلوك الفرد لممارسة الأساليب غير المشروعة لإشباع حاجاته.
- 5- ضعف نظام الرقابة الداخلية: يتمثل نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخطوات والطرق والإجراءات المستخدمة بهدف حماية الأصول للوحدة الحكومية وضمان دقة المعلومات المحاسبية وتشجيع الالتزامات بالسياسات الإدارية من خلال اتباع مجموعة من الإجراءات الإدارية والمحاسبية لتحقيق الضبط في الوحدة بصورة تلقائية.
- 6- غياب الشفافية والمساءلة: تؤدي الشفافية إلى الوضوح التام في اتخاذ القرارات ورسم الخطط والسياسات، فضلاً عن عرضها على الجهات المعنية بمراقبة أداء الحكومة نيابة عن الشعب.
- 7- الأسباب القانونية: تشمل النقص والقصور في التشريعات التي توفر الرادع الحقيقي للفساد المالي والإداري، كما ان عدم مواكبة التشريعات للظروف البيئية المتغيرة يؤدي الى الاجتهاد والتأويل والتفسير الخاطئ لغرض تطبيقها (النواس، عبد الجبار، 2015: 18).

رابعاً: العوامل الدافعة الى الفساد المالي والإداري

من المفيد بالنسبة للمدققين فهم العوامل الدافعة والعوامل التنظيمية/البيئية للاحتيال والفساد.

أ- **العوامل الدافعة**: يعتبر الدافع والفرصة المتاحة بمثابة العناصر التي تشكل أساس ارتكاب الاحتيال والفساد بشكل عام. والعوامل الدافعة يمكن ان تأخذ الأشكال الآتية:-

1. **الدافع الاقتصادي**: الحاجة أو الربح المالي هي أكثر الدوافع شيوعاً بالنسبة للاحتيال والفساد. وغالبا ما يشتكي الأشخاص المتهمين بالاحتيال والفساد من

عدم احترام مواعيد العمل او استغلاله لصالح الوظيفة، التراخي والتكاسل في أداء العمل وعدم تحمل المسؤولية وإفشاء أسرار الوظيفة وعدم التعاون في العمل الجماعي واحترامه.

3- **الفساد السياسي (POLITICAL)**: يتعلق بمجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المنظمة لعمل المؤسسات السياسية للبلد.

4- **الفساد الأخلاقي (ETHICAL)**: يتمثل في مجمل الانحرافات الأخلاقية والسلوكية والتي تتعلق بسلوك الموظف الشخصي وتصرفاته، ولعل اهم مظاهره في القيام بأعمال مخلة بالحياء في أماكن وأوقات العمل واستغلال السلطة لتحقيق مأرب شخصية على حساب المصلحة العامة وممارسة المحسوبية أو المحاباة الشخصية دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة والمؤهلات (لطفى، 2014: 32).

ثالثاً: اسباب الفساد المالي والاداري

يمكن تحديد أسباب الفساد المالي والإداري بالأسباب الآتية:-

1- **البيئة الاجتماعية** وضعف الوعي الاجتماعي بقاعدة الحقوق والواجبات مما يؤدي إلى الفساد واستغلال النفوذ.

2- **الأسباب السياسية**: يعد الفساد السياسي من الأسباب الرئيسية لظهور الفساد المالي والإداري، اذ ان البيئة السياسية ووفق إطارها الرسمي تقيّد العاملين برقابة تشريعية وقضائية، فكلما غابت هذه الرقابة او ضعف الجهاز القضائي وانعدمت المساءلة كلما أوجد ذلك بيئة خصبة لنمو الفساد.

3- **النظم الإدارية**: اذ تتميز العينات المتخلفة بالافتقار إلى القيم المشتركة السليمة بين الرؤساء والمرؤوسين، مما ينعكس سلباً على تحقيق أهداف العملية الإدارية والتي من ابرزها تهاون الجهاز الإداري في معالجة الانحراف وعدم وجود عقوبات للمفسدين.

3- اللجوء الى الشفافية في كل الجهات الحكومية التي تتعامل مع الجمهور حتى لا يكون هنالك مجال للرشوة

4- إعطاء الدور الأكبر لمؤسسات العينة المدني في مكافحة الفساد المالي والإداري .

5- تحسين مستوى الأجور والدخول خاصة للفئات التي تتعامل مع الجمهور من الموظفين العموميين .

6- تفعيل قواعد الديمقراطية والابتعاد عن أسلوب الحكم المطلق .

7- تطوير نظم اختيار وتعيين وترقية الموظفين والتوصيف الدقيق والعلمي للوظائف.

8- التركيز على الجانب الأخلاقي وتفعيل القيم الدينية والروحية المرتبطة باستقامة الأفراد والاتجاه نحو إعداد ميثاق أخلاقي لكل مهنة (بكر، 2009:9).

علاوة على ما تقدم يمكن القول ان هنالك مناهج او طرائق لمكافحة الفساد المالي والإداري ، ومن هذه المناهج هي:

1- ضرورة سن قوانين وتشريعات وتعليمات واضحة ومتطلبات إدارية حديثة تساهم في المعالجات المالية والإدارية والقانونية.

2- دعم الأجهزة والمؤسسات التنفيذية الرقابية(ديوان الرقابة المالية ، مكاتب المفتشين العموميين وكذلك دوائر النزاهة) من اجل الكشف عن حالات الفساد المالي والإداري ومعاقبة المفسدين.

3- دعم منهج المعالجات الإعلامية والإعلانية في سبيل تعزيز الشفافية في الأعمال التي تقوم بها الأجهزة والهيئات الحكومية وتعميق الوعي لدى المواطنين ومنظمات العينة المدني في مكافحة الفساد المالي والإداري.

4- إصلاح المؤسسات القضائية وإرساء قواعد المساءلة العامة من خلال الإصلاح الهيكلي وترشيد القرارات التي يمكن اعتبارها من اهم السبل الناجحة في مكافحة الفساد المالي والإداري .

وجود مشاكل مالية غير محتملة بحيث لا توجد لديهم موارد شرعية.

2. الطمع : غالباً ما يرتكب الأشخاص من أصحاب السلطة والنفوذ الاحتيال والفساد بدافع الطمع.

3. الاعتبار أو المكانة: قد يشعر بعض الأشخاص أنهم يستحقون اعتباراً أو مكانة أكبر، وغالباً ما يقوم هؤلاء الأشخاص بدافع الغيرة أو الانتقام أو الغضب أو الكبرياء. وغالباً ما يؤمنون بأنهم أعلى من الآخرين وأنهم عنيفون إلى درجة أرباك وتشويق الآخرين ويستطيعون ارتكاب الاحتيال والفساد دون كشفهم.

4. التفوق الأخلاقي: قد يكون دافع بعض الأشخاص لأسباب او اعتبارات يشعرون أنها متفوقة أخلاقياً على الضحايا أو الحكومة في هذه الحالة.

ب- العوامل التنظيمية/ البيئية:- يلعب الجو التنظيمي دوراً أساسياً في عملية ارتكاب الاحتيال والفساد. ويلاحظ أنه عندما تكون الإدارة غير مدركة أو معرضة للخطر ، أو مندفعة أو متشددة أو تسيء معاملة الموظفين أو تحكم على الأداء إما بناءً على النتائج المحققة في فترة قصيرة أو عدم الأخذ في الاعتبار القيود التشغيلية، فإن الاستياء والسخط الذي يتكون لدى الموظف من المحتمل أن يؤدي الى ارتكاب الاحتيال والفساد (لظفي، 2014:433).

خامساً: اجراءات مكافحة الفساد المالي والاداري

هنالك بصفة عامة العديد من الإجراءات والخطوات والسياسات التي يمكن من خلالها مكافحة الفساد المالي والإداري ومن هذه الإجراءات ما يأتي:-

1- وضع عقوبة قاسية لمرتكي الفساد بأشكاله حتى يكون هنالك رادع أمام باقي المفسدين.

2- تخفيض عدد القوانين والتعليمات وتبسيط كافة الإجراءات في الوحدات الإدارية والمالية.

سادسا : دور المسؤوليات المهنية للمدقق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والاداري

تعتبر ظاهرة الفساد المالي والإداري موجودة منذ سنوات بعيدة، ولكن أصبحت هذه الظاهرة مستشرية بشكل ملحوظ خلال عشرون سنة الماضية وخاصة في الوحدات الحكومية، ونظراً لأهمية مخاطر الفساد المالي والإداري التي تواجه الوحدات الحكومية، تمثلت هذه المخاطر في تفشي ظاهرة الرشوة والابتزاز التي يمارسها بعض الموظفين في الوحدات فانه كان لابد من إيقاف هذه الرشاوي والابتزازات من خلال تفعيل دور الأجهزة الرقابية المتمثلة بالمدققين الداخليين والخارجيين او المفتشين العموميين او موظفي هيئة النزاهة من اجل مكافحة او الحد من الفساد المالي والإداري . ان وجود المدقق الداخلي المؤهل علمياً وعملياً وصاحب الأخلاق والسمعة الحسنة يساعد على منع الموظف او من تسول له نفسه من ممارسة الأعمال غير المشروعة من القيام بها معتقداً انه سيكتشف وسيحاسب عن الأعمال التي قام بها .

يركز دور المدقق الداخلي في مراجعة وتدقيق أوجه التلاعب، تساهم هذه المراجعة في الكشف عن الاحتيال والتضليل في أي عملية مالية أو إدارية، وينجم خطر الفساد عن عوامل عدة منها :

أ. اندفاع الموظف إلى ممارسة الفساد المالي والإداري نتيجة للضغوط المختلفة التي يتعرض لها في عمله.

ب. ارتكاب حالات الفساد المالي والإداري من خلال استغلال الموظف للثغرات في الأنظمة والتعليمات المالية والإدارية.

ج. عدم نزاهة الموظف المكلف بأداء عمله. ومن ثم يقع على مسؤولية المدقق الداخلي ضرورة تلمس الحالات السابقة بشكل دائم وتوخي الدقة والحذر في اكتشاف حالات الفساد ورصدها ومتابعتها والتي تعتبر من مسؤوليته المهنية .

يعتبر الحذر والشك المبني من اهم الصفات والمهارات التي يتعين ان يتمتع فيها المدقق الداخلي والتي تساعده في أداء عمله، وان الأهمية للفساد المالي والإداري لا تتعلق بحجم المبالغ النقدية وإنما بنوعية الآثار التي يسببها الفساد، ومن هذه الأسباب هي :-

أ- احتمالية تفشي الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية بشكل ملفت للنظر .

ب- ان تفشي حالات الفساد المالي والإداري يعني ان هنالك تقصير واضح في أنظمة الرقابة الداخلية داخل الوحدات الحكومية .

وعليه يتعين على المدققين الداخليين ان يعدوا تقارير دورية أو شهرية عن المخالفات التي تحدث داخل الوحدة الحكومية ويقدموها الى الجهات المسؤولة، مما يساهم من تقليل مخاطر الفساد المالي والإداري إلى اقصى درجة ممكنة . تتمثل المسؤوليات المهنية التي يتعين ان يتمتع بها المدقق الداخلي في ان يكون لديه الماما كاملا ووافيا عن طبيعة العمل التي تؤديه الوحدة أو الشركة والأنظمة والتعليمات الخاصة بها التي تحكمها، فضلا عن ذلك يتعين ان يمتلك بعض التقارير المالية الصادرة من قبل اللجان المختلفة لسنوات سابقة والتي ستساعده في أداء عمله وكتابة تقاريره بكل شفافية وموضوعية وحيادية بعيدة عن تأثره بالضغوطات الخارجية أو الداخلية مما يمكنه في محاربة الفساد المالي والإداري.

ونتيجة للظروف الحكومية والأزمات المالية التي يمر بها العراق يلاحظ ان الاقتصاد العراقي قد تأثر بالتحديات البيئية الداخلية والخارجية، وذلك نتيجة لتزايد واتساع ونمو مظاهر الفساد المالي والإداري. لذا يتعين تفعيل دور المدقق الداخلي وأنظمة الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال العامة والوحدات الحكومية بشكل خاص لمواجهة الظروف الصعبة والأزمات المالية، وذلك لان كل من المدقق الداخلي وجودة التدقيق تعد أداة من الأدوات والممارسات الجوهرية

التي تستخدم في معالجة مظاهر الفساد المالي والإداري والحد من مسبباتها .

حيث تم توزيع (66) استمارة على بعض المدققين في الوحدات الحكومية المتواجدة في مدينة السماوة، تم استرجاع منها (61) استمارة أي ما يقارب نسبة 92%.

أولاً : وصف عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من المدققين في بعض الوحدات الحكومية وقد بلغ عددهم 61 مدققاً، وقد تم تطبيق الدراسة على الأفراد عينة البحث ، ولكي يتم التعرف على عينة الدراسة يتعين التعرف على خصائص أفرادها، ومن هذه الخصائص :-

أ- سنوات الخدمة الوظيفية

المبحث الثالث

مناقشة نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

يسلط هذا المبحث الضوء على عرض نتائج التحليلات الإحصائية التي استطاع الباحثون التوصل إليها من خلال أداة الاستبانة التي تم إعدادها وفقاً لمتغيرات الدراسة ،

جدول (1) خصائص عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخدمة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخدمة
25%	15	اقل من 5 سنوات
19%	12	من 6 الى 10 سنوات
31%	19	من 11 الى 20 سنة
25%	15	اكثر من 20 سنة
100%	61	المجموع

ب- المؤهل العلمي

جدول (2) خصائص العينة وفقاً للمؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
16%	10	إعدادية
26%	16	دبلوم
44%	27	بكالوريوس
9%	6	ماجستير او ما يعادلها دبلوم عالي
5%	2	دكتوراه
100%	61	المجموع

ج- التخصص العملي

جدول (3) خصائص العينة وفقاً للتخصص العملي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
72%	44	محاسبية
11%	7	إدارة

الاقتصاد	4	7%
المالية والمصرفية	3	5%
التخصصات الاخرى	3	5%
المجموع	61	100%

د- الجنس

جدول (4) خصائص العينة وفقا لنوع الجنس

نوع الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	44	72%
انثى	17	28%
المجموع	61	100%

بين (0.672-0.783) مما يدل على ان معاملات الثبات ثابتة

لمحاور الاستبيان .

ثانيا : اختبار الفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة

تم استخدام طريقة الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

وكما موضح في الجدول رقم (5) ان معاملات الثبات تتراوح

جدول (5)

يبين معاملات الثبات لمحاور الاستبانة

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ للثبات
الاول	الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي واثرها على مكافحة الفساد الإداري والمالي	11	0.735
الثاني	النزاهة والشفافية للمدقق الداخلي واثرها على مكافحة الفساد الإداري والمالي	13	0.742
الثالث	التأهيل العلمي للمدقق الداخلي واثرها على مكافحة الفساد الإداري والمالي	11	0.703
الرابع	الكفاءة والخبرة المهنية للمدقق الداخلي واثرها على مكافحة الفساد الإداري والمالي	18	0.672
الخامس	الدوافع العامة والشخصية للمدقق الداخلي واثرها على مكافحة الفساد الإداري والمالي	17	0.783
	جميع الفقرات	70	0.727

ثالثا : صدق وثبات الاستبيان

إلى آراء المحكمين، وعليه تم حذف وتعديل فقرات الاستبيان

وبذلك تم الخروج بصيغة الاستبيان النهائية .

أ- صدق الاستبيان

ب- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

تم عرض الاستبيان على مجموعة من التدريسيين

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان لعينة

المحكمين وهم من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الإدارة و

الدراسة والبالغة (70) فقرة وكذلك حساب معامل الارتباط

الاقتصاد- قسم المحاسبة- جامعة المثنى، وقد تم الاستجابة

بين كل تلك الفقرات .

1- قياس الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي و اثرها على مكافحة الفساد المالي والإداري) من خلاله ان معاملات الارتباط دالة عند مستوى معنوية 0.05 ، وكذلك قيمة مستوى المعنوية لكل الفقرات كان اقل من 0.05 ، كذلك قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396 ، وعليه فان فقرات المحور فقرات المحور الأول و الدرجة الكلية لفقراته ، والذي يلاحظ الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (6)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الاول والدرجة الكلية لفقراته

ت	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يقوم المدقق بجمع وتقييم الأدلة الموضوعية عن المعلومات لتحديد درجة التطابق بين تلك المعلومات والمعايير المعتمدة محليا ودوليا والمعدة مسبقا للإبلاغ عن حالات الفساد المالي والإداري.	0.583	.000
2	تمثل وظيفة المدقق الداخلي منهجية عمل منسقة وموضوعية من قبل جهة مستقلة للتحقق من صحة المعلومات المتعلقة بالأنشطة والأحداث الحكومية التي تشوبها حالات الفساد المالي والإداري.	0.428	.001
3	تمثل وظيفة المدقق الداخلي عملية مطابقة للأحداث الحكومية مع المعايير المحاسبية المحلية والدولية المعتمدة بغية اتخاذ قرارات مدعومة بالأدلة الثبوتية الموضوعية تجاه حالات الفساد المالي والإداري.	0.664	.000
4	تشمل وظيفة التدقيق الداخلي تدقيق المستندات قبل الصرف وبعده وذلك للتأكد من ان العمليات المالية تسير وفقا للوائح والقوانين والأنظمة التي تنص على حالات الفساد المالي والإداري.	0.555	.000
5	يتعين ان يكون المدقق الداخلي متمسكا بأداب وسلوك المهنة ولا يتسامح في مخالفتها تحت أي تأثير من شأنه ان يمرر حالات الفساد المالي والإداري.	0.483	.000
6	يتعين ان يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية المهنية لمكافحة حالات الفساد المالي والإداري	0.396	.002
7	يتعين ان يكون المدقق الداخلي في ظل تشكيل لجنة تدقيقية مستقلة تتولى مهمة تكليف المدقق الداخلي بالقيام بعمله ومكافأته أو نقله أو إعفاؤه.	0.506	.000
8	يتمتع المدقق الداخلي بعدم التأثر بآراء الغير عند قيامه بالعملية التدقيقية ، مدعومة بأخلاق معينة عالية المستوى في مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	0.503	.000
9	يساعد المدقق الداخلي الوحدة على القيام بالتحقيقات الخاصة في أعمال الغش والتزوير للحد من حالات الفساد المالي والإداري .	0.534	.000
10	يتعين على المدقق الداخلي عدم الإذعان للضغوط والمؤثرات الداخلية والخارجية عند مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	0.559	.000
11	تمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية والموضوعية والشفافية وعدم تأثره بالأطراف الداخلية أو الخارجية يساهم في محاربة الفساد المالي والإداري.	0.578	.000

قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 معنوية 0.05 ، وكذلك قيمة مستوى المعنوية لكل الفقرات تساوي 0.396

1- قياس الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (النزاهة والشفافية للمدقق الداخلي و اثرها على مكافحة الفساد المالي والإداري).

يبين جدول رقم (7) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني و الدرجة الكلية لفقراته، والذي يلاحظ من خلاله بان معظم معاملات الارتباط دالة عند مستوى

جدول (7)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته

ت	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يحضر المدقق الداخلي قراءة الحسابات على أصحاب المصالح بصورة علانية وشفافة للتحقق من صحتها واكتشاف حالات الفساد المالي والإداري.	0.545	.000
2	يقدم المدقق الداخلي مباشرة تقريره الذي يتضمن رايه الصريح بجلسة الاستماع العلنية إلى الحسابات ومن ثم الإفصاح صراحة عن حالات الفساد المالي والإداري .	0.458	.000
3	يتمتع المدقق الداخلي الذي يقوم بوظيفة التدقيق بالنزاهة والاستقامة في أداء عمله من اجل مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	0.543	.000
4	يتعين أن يكون المدقق قوي الشخصية وأن يتمتع بضبط النفس وسعة المهارة واللباقة والدقة في الحكم على حالات الفساد المالي والإداري.	0.652	.000
5	يتعين على المدقق الداخلي أن يكون أميناً على أسرار الوحدة الحكومية التي يقوم بتدقيق حساباتها لكي يتحقق من اكتشاف حالات الفساد المالي والإداري.	0.691	.000
6	يقوم المدقق الداخلي بأعلام لجنة التدقيق بالتوصيات الخاصة بحالات الفساد المالي والإداري التي تتضمنها التقارير الصادرة عنه ومراحل تنفيذ هذه التوصيات ونتائج العمل بها .	0.427	.001
7	يتعين ان يخضع المدقق الداخلي إلى دراسة السمات والخصائص الذاتية لتحديد الجانب النفسي عند قيامه بحل المشاكل التي تواجهه في مكافحة الفساد المالي والإداري.	0.533	.000
8	يتعين ان يخضع المدقق الداخلي إلى دراسة السمات والخصائص الذاتية لتحديد الجانب النفسي عند قيامه بحل المشاكل التي تواجهه في مكافحة الفساد المالي والإداري.	0.473	.000
9	يتعين ان يكون من صفات المدقق الداخلي أن يتمتع بالحذر الشديد والشك المهني عند أداء عمله في الوحدة الحكومية لغرض مكافحة الفساد المالي والإداري .	0.472	.000
10	يتعين على المدقق الداخلي إبلاغ الجهات المسؤولة عن نتائج التحقيق للحد من حالات الفساد المالي والإداري.	0.404	.001
11	يؤدي وجود الأنظمة التدقيقية المتناقضة وضعف جودة التدقيق في الوحدات	0.509	.000

		الحكومية إلى ازدياد فرص الفساد المالي والإداري.	
12	0.241	يساهم وضع سياسات محددة في مجال المكافئات والرواتب الممنوحة للمدققين في الوحدات الحكومية المعنية في الحد من حالات الفساد المالي والإداري.	0.062
13	0.489	يؤدي تأثير المدقق الداخلي بالأزمة المالية ومواجهة تحديات البيئة الداخلية والخارجية إلى تزايد نمو مظاهر الفساد المالي والإداري.	0.000

قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 فان فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه, ما عدا تساوي 0.396
 الفقرة (10,4) التي حصلت على معامل ارتباط
 1- قياس الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (التأهيل
 (0,274 و0,277) على التوالي وهذا اقل من جدولية, ومستوى
 العلمي للمدقق الداخلي و اثره على مكافحة الفساد
 معنوية (0,033 و0,031), اكثر من جدولية.
 الإداري والمالي).

يبين جدول (8) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث و الدرجة الكلية لفقراته، والذي يلاحظ من خلاله ان معظم معاملات الارتباط دالة عند مستوى معنوية 0.05 ، كذلك قيمة مستوى المعنوية لكل الفقرات كان اقل من 0.05 ، وكذلك قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396 ، وعليه

جدول (8)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته

ت	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تطورت مهنة المدقق الداخلي في السنوات الأخيرة بما ينسجم مع التطورات الحديثة المواكبة للثورة المعلوماتية في مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	0.558	0.000
2	يحرص المدقق الداخلي على تطوير مهنة التدقيق من خلال الاطلاع على الأبحاث والدراسات والتجارب العلمية التي أجريت لتطوير هذه المهنة من اجل مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	0.408	0.001
3	تساعد وظيفة المدقق الداخلي على تقييم صلاحية النظام المحاسبي المطبق في الوحدة الحكومية وقدرته على مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	0.605	0.000
4	يتعين أن يكون المدقق الداخلي حاصل على مؤهل علمي مناسب في المحاسبة والتدقيق لكي يتمكن من مكافحة حالات الفساد المالي والإداري .	0.274	0.033
5	يتعين أن يكون المدقق الداخلي على علم ودراية في الأصول العلمية والعملية بإجراءات التدقيق والأنظمة والقوانين لكي يكون متمكن من مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	0.604	0.000
6	يستخدم المدقق الداخلي في عملية تنفيذ خطة التدقيق عناصر مادية وأجهزة لاكتشاف حالات الفساد المالي والإداري .	0.527	0.000

7	يعتمد المدقق الداخلي في أداء مهنة التدقيق على المجهود الفكري والذهني بصفة خاصة عند كتابة التقارير وتأشير حالات الفساد المالي والإداري	0.466	.000
8	يتعين أن يكون المدقق الداخلي ملماً بما كافيًا بالمحاسبة وفروعها العلمية المختلفة لاكتشاف حالات الفساد المالي والإداري .	0.62	.000
9	يتعين أن يكون المدقق الداخلي قادراً على الاستفادة من الأسس العلمية للمحاسبة وتطبيقاتها العملية لاكتشاف حالات الفساد المالي والإداري.	0.518	.000
10	تكشف أهلية وفعالية المدقق الداخلي عن الانحرافات المالية والإدارية التي يجسدها الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية.	0.277	.031
11	يعد تفعيل الأساليب العلمية التي يستخدمها المدقق الداخلي في الوحدات الحكومية من احد الوسائل الأساسية لمكافحة الفساد المالي والإداري.	0.61	.000

قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 خلاله ان معاملات الارتباط دالة عند مستوى معنوية 0.05 تساوي 0.396 ، كذلك قيمة مستوى المعنوية لكل الفقرات كان اقل من 0.05 ، وكذلك قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396 ، وعليه فان فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه، ما عدا فقرات (7 و10 و14) حصلت على اقل معامل ارتباط من المحور الرابع و الدرجة الكلية لفقراته، والذي يلاحظ من الجدول (9) ، واعلى مستوى معنوية من الجدولية.

1- قياس الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع (الكفاءة والخبرة المهنية للمدقق الداخلي و اثرها على مكافحة الفساد المالي والإداري).

يبين جدول (9) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع و الدرجة الكلية لفقراته، والذي يلاحظ من الجدول (9) ، واعلى مستوى معنوية من الجدولية.

جدول (9)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع ودرجة الكلية لفقراته

ت	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يقوم المدقق الداخلي بعملية التدقيق عن حالات الفساد المالي والإداري بكفاءة مهنية عالية .	.488	.000
2	يقوم بعملية التدقيق عن حالات الفساد المالي والإداري المدقق الداخلي الذي يتعين ان يكون كفوءاً ومهنيًا ومستقلًا .	.425	.001
3	يتمتع المدقق الداخلي بالكفاءة المهنية لإبداء رأيه الفني المحايد في العمليات والأنشطة التي تشوبها حالات الفساد المالي والإداري.	.361	.004
4	يقوم المدقق الداخلي بأداء وظيفة التدقيق مع مجموعة من المدققين هدفهم حماية الموجودات المختلفة للوحدة وممتلكاتها من حالات الفساد المالي والإداري.	.501	.000
5	يسعى المدقق الداخلي إلى منع حالات الفساد المالي والإداري عن طريق فحص وتقييم الأعمال التشغيلية للوحدة ككل لتحقيق الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد المتاحة تبعاً لخطة معدة ومتفق عليها مسبقاً .	.395	.002
6	يهدف المدقق الداخلي إلى التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال وضع الضوابط والإجراءات التي تدعم وجود رقابة داخلية فعالة لمكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	.352	.005

7	يقوم المدقق الداخلي بتقديم الخدمات الاستشارية التي تساعد الوحدة في تعزيز وتسهيل تطوير الأنظمة الفعالة لإدارة المخاطرة والرقابة الداخلية من أجل مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	288	.024
8	يقوم المدقق الداخلي بالتعاون والتنسيق المستمر مع المدققين الخارجيين لضمان التغطية الكافية لأعمال التدقيق من أجل مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	614	.000
9	يتحمل المدقق الداخلي مسؤولية مهنة التدقيق لمن كان لديه خبرة في المحاسبة والعمل التدقيقي مدة لا تقل عن سنتين لكي تكون لديه قدرة على اكتشاف حالات الفساد المالي والإداري.	374	.003
10	يتعين على المدقق الداخلي أن يكون قد مارس مهنة التدقيق تحت إشراف محاسب قانوني مجاز رسمياً مدة لا تقل عن سنتين من تاريخ مهنة التأهيل العلمي والمهني لكي يتمكن من مكافحة الفساد المالي والإداري.	234	.069
11	يضع المدقق الداخلي خطة التدقيق السنوية بناءً على حجم المخاطر المحتملة لأنشطة الوحدة الحكومية وتقديمها إلى لجنة التدقيق تجنباً لحالات الفساد المالي والإداري المحتملة.	472	.000
12	يقدم المدقق الداخلي خدمات التوكيد للإدارة ومجلسها ولجنة التدقيق بشأن مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية لمكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	500	.000
13	يقدم المدقق الداخلي خدمات التوكيد للإدارة ومجلسها ولجنة التدقيق بخصوص معالجة المخاطر الناشئة عن حالات الفساد المالي والإداري.	307	.016
14	يلتزم المدقق الداخلي بتطبيق معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي عند مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	284	.027
15	يستخدم المدقق الداخلي في عملية تنفيذ خطة التدقيق أشخاص مهنيين على مستوى عالٍ من المعرفة والمهارة لاكتشاف حالات الفساد المالي والإداري.	296	.020
16	يتعين أن يمارس المدقق الداخلي وظيفة المحاسبة قبل أن يقوم بممارسة مهنة التدقيق لكي يتمكن من اكتشاف الأخطاء المحاسبية المقصودة التي تعبر عن حالات الفساد المالي والإداري.	456	.000
17	قيام المدقق الداخلي بتأدية وظيفة التدقيق بكفاءة عالية في بيئة الأعمال إنما يستخدم أداة مهمة في محاربة مظاهر الفساد المالي والإداري والحد من مسبباته.	274	.033
18	تعتمد النظم المحاسبية والتدقيقية الخاصة في الوحدات الحكومية على أساس الخبرة من أجل اكتشاف حالات الفساد المالي والإداري.	522	.000

قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 يبين جدول (10) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس و الدرجة الكلية لفقراته ، و الذي تساوي 0.396

1- قياس الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس (الدوافع العامة والشخصية للمدقق الداخلي و اثرها على مكافحة الفساد المالي والإداري).

يلاحظ من خلاله ان معظم معاملات الارتباط دالة عند مستوى معنوية 0.05 ، كذلك قيمة المعنوية لكل الفقرات كان اقل من 0.05 ، وكذلك قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396 ، وعليه

فان فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه, ما من الجدولية, واعلى مستوى معنوية من الجدولية.
عدا الفقرات (8و15) التي حصلت على اقل معامل ارتباط

جدول (10)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية لفقراته

ت	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تعد وظيفة المدقق الداخلي من الوظائف التي تستخدمها الإدارة كأداة فعالة تساعد في مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	0.693	.000
2	لم تعد هدف وظيفة المدقق الداخلي ووظيفة تستخدم في خدمة الإدارة حصراً وإنما تعددت أهدافها لخدمة الوحدات الحكومية جميعاً في الكشف عن حالات الفساد المالي والإداري.	0.509	.000
3	يقوم المدقق الداخلي بأداء أنشطة تساعد الإدارة في التحقق من العمليات التي تتضمن حالات الفساد المالي والإداري داخل الوحدة بشكل دائم ومستمر.	0.556	.000
4	تساعد وظيفة المدقق الداخلي إدارة الوحدة الحكومية في التوصل إلى الطاقة الإنتاجية القصوى وتحسين أدائها من خلال مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	0.62	.000
5	تشمل وظيفة التدقيق الداخلي لأغراض خاصة قيام المدقق الداخلي بعمليات التفتيش المفاجئ الذي يهدف إلى اكتشاف حالات الفساد المالي والإداري وإجراء التحقيقات اللازمة.	0.5	.000
6	يساعد المدقق الداخلي على طمأننة مستخدمي القوائم مالية بخلوها من حالات الفساد المالي والإداري للحفاظ على أموالهم المستثمرة وإمكانية اتخاذ القرارات المناسبة.	0.526	.000
7	يشعر المدقق الداخلي بالمسؤولية المهنية تجاه الدولة في مكافحة حالات الفساد المالي والإداري ومن ثم مساعدتها في التخطيط الاقتصادي.	0.423	.001
8	يساعد المدقق الداخلي السلطة المالية في تحديد الوعاء الضريبي بشكل دقيق وموضوعي من خلال مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	.213	.099
9	يساهم المدقق الداخلي في مساعدة إدارة الوحدة الحكومية على رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية السليمة عند مكافحة حالات الفساد المالي والإداري..	0.414	.001
10	يساهم المدقق الداخلي عند مكافحته حالات الفساد المالي والإداري في تحقيق الأهداف الحديثة للوحدة الحكومية والتي تتجلى في تقويم كفاءة أدائها ومراقبة خططها ومتابعة تنفيذها.	0.537	.000
11	يساهم المدقق الداخلي في مساعدة إدارة الوحدة الحكومية على تحقيق هدف الرفاهية الاجتماعية عند مكافحته حالات الفساد المالي والإداري.	0.357	.005
12	يتعين أن يكون لدى المدقق الداخلي شعور بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه وقدرته على تحمل المسؤولية لمكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	0.549	.000
13	يعمل المدقق الداخلي على تحسين سمعة الوحدة الحكومية التي ينتمي إليها في البيئة المحيطة عند مكافحة حالات الفساد المالي والإداري.	0.419	.001
14	يعمل المدقق الداخلي على جعل الوحدة الحكومية تتميز عن باقي الوحدات من حيث تقليل الأخطاء المحاسبية والحد من حالات الفساد المالي	0.507	.000

		والإداري.	
0.009	0.331	يلتزم المدقق الداخلي بتطبيق تعليمات وتوجيهات الإدارة فيما يتعلق بأعمال التدقيق تجنباً لمحاولات الفساد المالي والإداري.	15
0.000	0.473	يسعى المدقق الداخلي للحصول على المكاسب الشخصية المادية والمعنوية التي تميزه عن أقرانه عندما يكتشف حالات الفساد المالي والإداري.	16
0.000	0.435	يعبر انعدام قيم أخلاق مهنة المدقق الداخلي وغياب الأسس والضوابط التي تحكم السلوك الإنساني له عن المفهوم الواسع للفساد المالي والإداري.	17

قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 3- توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للتأهيل تساوي 0.396

العلمي للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد الإداري والمالي.

رابعا : اختبار الفرضيات

1- توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية لاستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري.
لاختبار علاقة التأهيل العلمي للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري تم استخدام اختبار One sample T Test فكانت قيمة T المحسوبة تساوي 24.445 والتي هي اكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 1.671 ، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو اقل من 0.05 ، وعليه يتم قبول الفرض القائل بوجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للتأهيل العلمي للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري.

2- توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية لاستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري.
لاختبار علاقة الاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري تم استخدام اختبار One sample T Test فكانت قيمة T المحسوبة تساوي 26.538 والتي هي اكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 1.671 ، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو اقل من 0.05 ، وعليه يتم قبول الفرض القائل بوجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري.

3- توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للكفاءة والخبرة المهنية للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري.

4- توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للنزاهة والشفافية للمدقق الداخلي واثرها على مكافحة الفساد المالي والإداري.
لاختبار علاقة النزاهة والشفافية للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري تم استخدام اختبار One sample T Test فكانت قيمة T المحسوبة تساوي 25.395 والتي هي اكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 1.671 ، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو اقل من 0.05 ، وعليه يتم قبول الفرض القائل بوجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للنزاهة والشفافية للمدقق الداخلي واثرها على مكافحة الفساد المالي والإداري.

5- توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للدوافع العامة والشخصية للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري.

6- توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للتأهيل العلمي للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري.
لاختبار علاقة التأهيل العلمي للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري تم استخدام اختبار One sample T Test فكانت قيمة T المحسوبة تساوي 21.321 والتي هي اكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 1.671 ، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو اقل من 0.05 ، وعليه يتم قبول الفرض القائل بوجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للتأهيل العلمي للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري.

7- توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للتأهيل العلمي للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري.

8- توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للتأهيل العلمي للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري.
لاختبار علاقة التأهيل العلمي للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري تم استخدام اختبار One sample T Test فكانت قيمة T المحسوبة تساوي 25.395 والتي هي اكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 1.671 ، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو اقل من 0.05 ، وعليه يتم قبول الفرض القائل بوجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للتأهيل العلمي للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري.

لاختبار علاقة الدوافع العامة والشخصية للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري تم استخدام اختبار One sample T Test فكانت قيمة T المحسوبة تساوي 15.619 والتي هي اكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 1.671 ، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو اقل من 0.05 ، وعليه يتم قبول الفرض القائل بوجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية للدوافع العامة والشخصية للمدقق الداخلي على مكافحة الفساد المالي والإداري. والجدول رقم (11) يبين جدول اختبار لاثبات الفرضيات بوجود علاقة ارتباط وتأثير بين الفرضيات الخمسة .

جدول رقم (11)

يبين جدول اختبار One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Differen ce	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور 1	26.538	60	.000	1.33830	1.2374	1.4392
المحور 2	25.395	60	.000	1.27491	1.1745	1.3753
المحور 3	24.445	60	.000	1.17884	1.0824	1.2753
المحور 4	21.321	60	.000	.96812	.8773	1.0590
المحور 5	15.619	60	.000	.91032	.7937	1.0269

4. تستند عملية التدقيق إلى عوامل عدة تساهم في رفع أداء المدقق الداخلي ونجاحه في وظيفته ، ومن اهم هذه العوامل المساعدة هي الاستقلالية والموضوعية والنزاهة والشفافية والتأهيل العلمي والكفاءة والخبرة المهنية ، فضلا عن سعي المدقق الداخلي إلى تحقيق الأهداف العامة للوحدة والأهداف الشخصية.
5. ان وجود المدقق الداخلي المؤهل علمياً وعملياً وصاحب الأخلاق والسمعة الحسنة يمنع الموظف الذي تسول له نفسه من ممارسة الأعمال غير المشروعة والقيام بها معتقداً انه سيكتشف وسيحاسب عن الأعمال التي قام بها.
- 6- ينتج خطر الفساد المالي والإداري من عدة عوامل منها:
 - الضغوط والابتزاز التي يتعرض لها الموظف قد تدفعه إلى ممارسة الفساد المالي والإداري في عمله.
 - يستغل الموظف الثغرات في الأنظمة والتعليمات المالية والإدارية ليتركب حالات الفساد المالي والإداري.

الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات

توصل البحث إلى جملة من الاستنتاجات .

1. تمر عملية التدقيق بمراحل متعددة مثلما هو الحال في الوظائف الإدارية الأخرى التي تبدأ من التنظيم والتخطيط والرقابة والتنفيذ والمتابعة وإصدار الأحكام بعملية التدقيق ومن ثم التغذية العكسية.
2. هنالك بعض الصفات التي يتميز بها المدقق الداخلي منها مؤهلاته العلمية والعملية والخصائص الذاتية والمواصفات الشخصية والقانونية.
3. تقع على عاتق المدقق الداخلي مسؤوليات جمة للقيام بوظيفة التدقيق بشكل تام ابرزها وضع الخطة التدقيقية لتحديد المخاطر المحتملة وتنفيذ الخطة بأكملها ، وتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة وإعداد التوصيات اللازمة للجهات ذات العلاقة لاتخاذ القرارات المناسبة .

1. يتعين ان يمتلك المدقق الداخلي بعض التقارير المالية الصادرة من قبل اللجان المختلفة لسنوات سابقة والتي ستساعده في أداء عمله وكتابة تقاريره بكل شفافية وموضوعية وحيادية بعيدة عن تأثره بالضغوطات الخارجية او الداخلية مما يمكنه في محاربة الفساد المالي والإداري.
 2. ضرورة أعداد المدققين الداخليين إعدادا متميزا من ناحية السلوكيات والمسؤوليات المهنية التي من شأنها تبعد الوحدات الحكومية عن شبهات الفساد الإداري والمالي .
 3. إصدار معيار تدقيقي محلي لإرشاد المدقق حول آلية القيام بالتدقيق المتقاطع لاكتشاف الاحتيال الذي يمكن إن يقوم به الأفراد أو الإدارات لتحريف النتائج والتلاعب بالإعمال.
 4. إبراز دور المدقق الداخلي كجهة رقابية على السلطة التنفيذية ضمن هيكل الوحدة الحكومية وإعادة النظر بنظام الرقابة الداخلية وإقرار المبادئ الأساسية بإعطاء الصلاحيات والحصانة لفئة من موظفيه ومنحهم حق المساءلة المباشرة في المخالفات المالية التي يكتشفها وإحالة إلى القضاء.
 5. رفع كفاءة أداء أنظمة الرقابة الداخلية من خلال ووضع المعايير والإجراءات اللازمة مع ضرورة التنسيق مع أجهزة الرقابة الثلاث (ديوان الرقابة المالية ، مكاتب المفتشين العموميين وكذلك دوائر النزاهة) ولاسيما ديوان الرقابة المالية من اجل مواجهة آفة الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية مع رفع أدائها بما يسمح بتحقيق أهدافها .
 6. يتعين تفعيل دور المدقق الداخلي وأنظمة الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال بشكل خاص والعراق بشكل عام لمواجهة الظروف الصعبة والأزمات المالية، وذلك لأن كل من المدقق الداخلي وجودة التدقيق تعد أداة
- عدم نزاهة الموظف المكلف بأداء عمله.
 - 7- تتمثل المسؤوليات المهنية التي يتعين ان يتمتع بها المدقق الداخلي ، في ان يكون لديه الماما كاملا ووافيا عن طبيعة العمل التي تؤديه الوحدة أو الشركة والأنظمة والتعليمات الخاصة بها التي تحكمها.
 - 8- يعتبر الحذر والشك المهني من اهم الصفات والمهارات التي يتعين ان يتمتع فيها المدقق الداخلي والتي تساعده في أداء عمله.
 - 9- ان الأهمية للفساد المالي والإداري لا تتعلق تحديدا في حجم المبالغ النقدية وإنما بنوعية الآثار التي يسببها الفساد ومن هذه الأسباب هي :-
 - احتمال تفشي حالات الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية بشكل يجعله ظاهرة شائعة لا يمكن معالجتها.
 - ان تفشي حالات الفساد المالي والإداري يعني ان هنالك تقصير وضعف واضح في أنظمة الرقابة الداخلية داخل الوحدات الحكومية .
 - 10- يقوم نجاح عملية التدقيق على دعم الأجهزة والمؤسسات التنفيذية الرقابية (ديوان الرقابة المالية ، مكاتب المفتشين العموميين وكذلك دوائر النزاهة) من اجل الكشف عن حالات الفساد المالي والإداري ومعاينة المفسدين.
 - 11- توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية بين المسؤولية المهنية للمدققين الداخليين (الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، التأهيل العلمي، الكفاءة والخبرة المهنية، الدوافع العامة والشخصية) ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- ثانيا : التوصيات**
- بناء على الاستنتاجات التي أظهرها البحث فإنه يمكن اقتراح التوصيات الآتية:-

- من الأدوات والممارسات الجوهرية التي تستخدم في مكافحة مظاهر الفساد المالي والإداري والحد من مسبباتها.
7. ضرورة القيام بحملة واسعة لتثقيف الموظفين والإدارات على كافة المستويات وذلك بإقامة دورات وعمل ندوات وورش عمل لأعداد هذه الجهات أعدادا متميزا من ناحية السلوكيات والمسؤوليات المهنية والوظيفية التي من شأنها تبعد الموظفين عن شبهات الفساد الإداري والمالي.
8. زيادة الوعي داخل الوحدات الحكومية وعلى المستويات كافة بضرورة تطبيق الحكومة الإلكترونية، لأنها تذلل المشكلات والمعوقات التي تواجه هذه الوحدات ولاسيما مشكلة الفساد المالي والإداري.
9. زيادة مستوى الكفاءة والفعالية في الوحدات الحكومية من خلال استخدام نظام الحكومة الإلكترونية في جميع المراسلات الرسمية وإتاحة إمكانية وصول الجهات الحكومية إلى كل المعلومات التي تحتاجها من الجهات الأخرى وضمان عدم تكرار حفظ المعلومات في أكثر من جهاز حكومي.
10. إصلاح مؤسسات القضائية وإرساء قواعد المساءلة العامة من خلال الإصلاح الهيكلي وترشيد القرارات التي يمكن اعتبارها من أهم السبل الناجحة في مكافحة الفساد المالي والإداري.
11. دعم منهج المعالجات الإعلامية والإعلانية في سبيل تعزيز الشفافية في الأعمال التي تقوم بها الأجهزة والهيئات الحكومية وتعميق الوعي لدى المواطنين ومنظمات المجتمع المدني في مكافحة الفساد المالي والإداري.

المصادر

- 1- المصادر العربية
أ- الكتب
- حفصيه ، عيسى ، ربيحة ، بابا فثويا : (التدقيق المحاسبي على المبيعات في مؤسسة اقتصادية)، رسالة

- ماجستير ، جامعة اكلي محند أو الحاج، قسم العلوم المالية والمحاسبية ، الجزائر ،2015.
- الذهبي، جليلة عيدان، يعقوب، ابتهاج إسماعيل: (تعزيز قدرات مهنة المحاسبة وفق مستجدات البيئة العراقية)، المؤتمر العربي السنوي الاول، 16-17 نيسان 2014.
- عادل، احمد: (نموذج مقترح لقياس الدور الحكومي ومدقق الحسابات واثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية)، أطروحة دكتورا ، جامعة عمان العربية ، الاردن ، 2011.
- عبد، حيدر عباس: (تأثير جودة التدقيق الداخلي على كفاءة تنفيذ مشاريع الموازنة الاستثمارية في الجامعات العراقية الفتية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والحكومية ، المجلد السادس ، العدد الثالث، 2016.
- عنبر، سامي جبار: (جودة التدقيق باعتماد الذكاء الاصطناعي)، بحث لنيل شهادة المحاسب القانوني، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد 2014.
- فخرأ، محمود عبد الملك ، محمود، سمير عبد المغني: (مدى كفاية معيار المراجعة الدولي (10) في توفير الإرشادات اللازمة للمراجع الخارجي لتقييم أعمال المراجعة الداخلية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، السنة السادسة عشر-العدد الأول 1996.
- المدلل، يوسف سعيد يوسف: (دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري)، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية- غزة، فلسطين، 2007.
- مشكور، سعود جايد، عبد، حيدر عباس: (نظام حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية مدخل معاصر للإصلاح المالي والإداري في العراق)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والحكومية، عدد خاص بالمنتدى
- المحاسبى العربي الثاني، نقابة المحاسبين والمدققين ، تشرين الأول 2015.
- مشكور، سعود جايد، عبد، حيدر عباس: (علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق واثرها في محاربة الفساد المالي والإداري)، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد 24 كانون الاول 2016.
- المطيري، عبد الرحمن مخلد سلطان: (قواعد السلوك وأداب مهنة التدقيق واثرها على جودة مهنة التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية)، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، 2012.
- موسى ، كريمة صالح: (جودة أداء مراقب الحسابات في ظل منهج مخاطر التدقيق)، نيل اعلى شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونين ، بغداد ، 2014.
- النواس، رافد عبيد، عبد الجبار، منى حيدر: (دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والحكومية، عدد خاص بالمنتدى المحاسبى العربي الثاني، نقابة المحاسبين والمدققين ، تشرين الاول 2015.
- النواس ، رافد عبيد ، عبد الجبار ، منى حيدر: (إصلاح أنظمة التدقيق الداخلي لمواجهة التحديات البيئية والوقاية من الفساد المالي)، المؤتمر المحاسبى العربي الثالث، نقابة المحاسبين والمدققين في بغداد ، 2016.
- هويرف، شيماء عباس: (تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها باستخدام أساليب إدارة الوقت وأثره في جودة عملية التدقيق)، بحث لنيل اعلى شهادة محاسب القانوني ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2013.
- 2- المصادر الاجنبية

- Practice of Internal Auditing " 2004
http://www.Theila.org
- Pickett , K.H spencer ,; " The essential Hand book of Internal Auditing by john willy and sons, England , 2005.
 - Whittington, O. Ray, Pany, Kurt : " Principles of auditing & of her Assurance services 16Th ed, McGraw –Hill, Irwin 2008.
 - Arens, Alvin A., Elder, Randal J., Beasley, Mark S.: "Auditing and Assurance services , 14Th ed, Pearson, 2012.
 - Eichenseher ,J.W and Shields , D ,:(The correlates of CPA firm for publicly – Held corporations),journal of Practice and Theory 2008.
 - Institute of Internal Auditors IIA , "Code of ethics and standards for The professional

The professional responsibility of the internal auditor and its impact on reducing the phenomenon of financial and administrative corruption: A Study on a sample of auditors in the city of Samawah

Saud Jaid mashkor ^a

Alaa Hassan Shara ^b

Haidar Abbas Abd ^c

Abstract

This study aims to identify the elements of professional responsibility of internal auditor, which is represented by independence ,objectivity, integrity ,transparency, and rehabilitation as well as the scientific competence , experience, public and personal motives. In Addition , it aims to demonstrate the impact of these items on the fight against financial and administrative corruption, which spreads from the viewpoint of auditors in most government units. The researchers hope to identify the relative importance of each item and come up with results that contribute in raising the efficiency of the units or internal control departments in the government units to provide guidance and recommendations related.

As part of the theoretical part of this study and to achieve its goals, a review of previous studies is done in addition to the view of researchers in this field. The inductive approach is adopted by using a questionnaire, which was prepared scientifically in consistency with the variables of the study. It was distributed to a sample of (61) auditors (in units of government in the city of Samawa- Muthanna governorate).

The questionnaire was analyzed through using statistical programs and variety of statistical tests. The study found a set of conclusions .the most prominent is that both the independency and credibility, in one hand, integrity and training of scientific expertise, on the other , are considered as fundamental and necessary to measure the auditors efficiency standards. In the same time, they are the key factors in the fight against financial and administrative corruption. Building sections or units of Control and Internal Audit for the application of domestic and international auditing standards will improve and raise the efficiency of internal auditors.

The study made a series of recommendations. the most important is that the government units have to develop efficient performance of internal auditors by working to improve the quality of the basic elements of the responsibility of professional internal auditor, which is the independence, objectivity, transparency. In addition to support and develop of devices and methods of modern control in the country because it is one of the essential tools used in the fight against financial and administrative corruption.

-
- a - Prof. Dr., College of Administration and Economics, University of Muthanna.
b - Inst. Dr. College of Administration and Economics, University of Muthanna.
c - Assist. Inst., College of Administration and Economics, University of Muthanna.