

”

**دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والخطأ في
العقود الحكومية**

م.د. فاطمة فزع هدا ب

م.م. طه محمد جاسم

م.د. عبدالكريم محمود محمد

الجامعة التقنية الوسطى / معهد الإدارة

الرصافة

“

المستخلص:

يهدف البحث الى بيان دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والخطأ في العقود الحكومية ،اذ تمثلت مشكلة البحث في ان قلة اهتمام وعدم ادراك إدارات القطاع العام باهمية التدقيق الداخلي سيؤدي إلى غياب الرقابة الفاعلة والكفوءة على إجراءات إبرام العقود الحكومية وتنفيذها وعدم اكتشاف الغش والخطأ الذي يمكن أن يقع فيها، بالتالي سيؤدي إلى الهدر بالمال العام ، وقد وقع اختيار الباحثون على هيئة التعليم التقني (عينة البحث) احدى تشكيلات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي لتطبيق هذا البحث.

وكان من أهم نتائج التي توصل اليها الباحثين هي عدم قيام قسم التدقيق الداخلي بفحص وتدقيق وتقييم كافة مراحل التعاقد ابتداءً من مرحلة التخطيط والتخصيص للمشروع وانتهاءً بالتسليم النهائي وفترة الصيانة اذ يعتمد القسم على التدقيق الشكلي وتدقيق عمليات صرف الذرعات فقط.

وقد قدم الباحثون مجموعة من التوصيات أهمها : ضرورة قيام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بتدقيق كافة مراحل عملية التعاقد ابتداءً من مرحلة التخطيط والتخصيص للمشروع وانتهاءً بالتسليم النهائي وفترة الصيانة .

الكلمات الافتتاحية : تدقيق داخلي ، الخطأ ، الغش ، العقود الحكومية

Abstract:

The research aims to explain the role of internal audit in discovering fraud and error in government contracts, As the research problem was that lack of interest and lack of awareness of public sector departments of the importance of internal audit will lead to the absence of effective and efficient oversight of procedures for concluding and implementing government contracts and the failure to discover fraud and error that can occur in it , Consequently, it will lead to waste of public money, and the researchers have chosen the Technical Education Authority (the research sample) one of the formations of the Ministry of Higher Education and Scientific Research to apply this research. One of the most important results of the research reached by the researchers is the failure of the internal audit department to examine, audit and evaluate all phases of the contract, starting from the planning and allocation stage of the project to the final delivery and maintenance period, as the department relies on the formal audit and audit of the exchange of the arms only.

The researchers presented a set of recommendations, the most important of which are: the necessity for the Internal Control and Audit Department to audit all stages of the contracting process, starting from the planning and allocation phase of the project to the final delivery and maintenance period

keywords: Internal Audit, Error, Fraud, governmental contracts

المقدمة

إن التطور الواسع الذي حصل في جميع جوانب الحياة ومجالاتها ومنها الجوانب الاقتصادية والمالية أدى إلى توسع حجم الوحدات الاقتصادية وتعدد الأعمال والأنشطة وزيادة استخدام الأيدي العاملة بشكل كبير وتعقد المشاكل الإدارية والمالية وتشعبها ومن ثم صعوبة الإدارة والإشراف الشخصي على مختلف الأنشطة من الإدارة أو المالكين، لذلك برزت أهمية وجود التدقيق الداخلي لغرض حماية موجودات وموارد الوحدة الاقتصادية وضمان سير العمل كما خطط له بشكل فاعل، وتوفير البيانات والمعلومات بالكمية المناسبة والدقة المطلوبة والوقت الملائم .

وإن جانباً كبيراً من تنفيذ أنشطة الوحدات الاقتصادية يعتمد على إبرام التعاقدات مع الغير مما استوجب حاجة الإدارة بوصفها المسؤولة عن كيفية تنفيذ العقود التي أبرمتها إلى إجراءات للتدقيق الداخلي تكفل اكتشاف الخطأ والغش في كافة مراحل إبرام العقد وتنفيذه بشكل سليم، ولا سيما في الوحدات الاقتصادية الحكومية التي يتم تنفيذ تعاقداتها استناداً إلى التعليمات والقوانين الحكومية النافذة والمرعية بهذا الشأن، وقد اختار الباحثون هيئة التعليم التقني متمثل بعينة البحث كونها المسؤولة عن تنفيذ العقود الحكومية في الكليات والمعاهد التقنية كافة في وسط وجنوب وشمال العراق . وللتأكد من سلامة الإجراءات في تنفيذ العقود الحكومية ظهرت للباحثون مشكلة ضعف إجراءات التدقيق الداخلي ومن ثم تقويم تلك الإجراءات وصولاً للهدف المنشود .

ولغرض تحقيق هدف البحث فقد قُسم البحث إلى أربعة مباحث: خصص الأول منها لمنهجية البحث ودراسات سابقة ، أما المبحث الثاني فقد خصص لالطار النظري دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والخطأ في العقود الحكومية ، والمبحث الثالث خصص للجانب العملي وتضمن التعريف بالهيئة موضوع البحث، وعرض دراسة تحليلية لإجراءات التدقيق الداخلي على العقود الحكومية في الهيئة (عينة البحث) ، وتم في المبحث الأخير تقديم الاستنتاجات والتوصيات الخاصة بالبحث.

وأخيراً يأمل الباحثون أن تسهم هذه الدراسة في رفع مستوى الأعمال عموماً في هيئة التعليم التقني وبقية دوائر الدولة الأخرى ، وذلك للأهمية البالغة في الحصول على أعلى جودة في تنفيذ أعمال المقاولات كون ينصب اثر هذه الأعمال على المواطنين والخدمة المقدمة لهم ومدى إمكانية المحافظة على الموارد العامة للدولة .

المبحث الأول

منهجية البحث

١-١ **مشكلة البحث:** تكمن مشكلة البحث في قلة اهتمام وعدم ادراك إدارات القطاع العام بأهمية التدقيق الداخلي سيؤدي إلى غياب الرقابة الفاعلة والكفوءة على إجراءات إبرام العقود الحكومية وتنفيذها وعدم اكتشاف الغش والخطأ الذي يمكن أن يقع فيها، بالتالي سيؤدي إلى الهدر بالمال العام. .

٢-١ **أهمية البحث:** تأتي أهمية البحث من أهمية العقود الحكومية ومساهمتها في تلبية احتياجات الحكومة والمواطن، وما يتم توظيفه من المال العام في هذه العقود لغرض تنفيذها ، وضرورة وجود تدقيق داخلي كفوء وفعال يكشف عن حالات الغش والخطأ في هذه العقود .

٣-١ **أهداف البحث :** يهدف البحث الى تحقيق ماياتي:

- بيان مفهوم التدقيق الداخلي واهدافه.
- التعرف على مفهوم العقود الحكومية ، وأنواعها وإجراءاتها .
- بيان مفهوم الخطأ والغش ودور التدقيق الداخلي في اكتشافها.
- تقديم مقترحات وتوصيات تساعد المدقق الداخلي على اكتشاف الغش والخطأ في العقود الحكومية .

٤-١ **فرضية البحث:** أن كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي يسهم في الكشف عن الاخطاء والغش التي من الممكن ان تقع في العقود الحكومية وبالتالي المحافظة على المال العام من الهدر والضياع.

٥-١ **منهج البحث :** أعتمد البحث المنهج الوصفي في تناول مشكلات البحث وإثبات فرضياته في الجانب النظري لتحقيق أهداف البحث، كما تم أعتماذ المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي منه.

٦-١ **المجتمع والعينة :** تم تطبيق البحث في هيئة التعليم التقني كعينة ، التي تعاني من المشاكل نفسها الوحدات الاقتصادية في ضعف التدقيق الداخلي على العقود الحكومية.

٧-١ **مصادر جمع البيانات :**

- الجانب النظري: تم الاعتماد على الكتب والرسائل والأطاريح الجامعية وكذلك البحوث المنشورة على شبكة المعلومات الدولية (الانترنت) .
- الجانب العملي: تم الاستفادة من السجلات والكشوفات والقوائم المالية والإطلاع على النظام الداخلي والهيكل التنظيمي والقوانين والتعليمات ، والاطلاع على واقع التدقيق الداخلي على العقود الحكومية الخاصة بعينة البحث .

٨-١ الحدود الزمانية والمكانية للبحث : تم تطبيق البحث في هيئة التعليم التقني ، وقد وقع الاختيار على سنة ٢٠١٣ كونها السنة التي شهدت تعاقد هيئة التعليم التقني على عدد كبير من العقود الحكومية مقارنة بالسنوات السابقة .

دراسات سابقة

١- عبد الرحمن ٢٠١٤ (الرقابة المالية على العقود الحكومية ودورها في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي /بحث تطبيقي في المديرية العامة لمشاريع إنتاج الطاقة الكهربائية) المعهد العربي للمحاسبين القانونيين

تهدف هذه الدراسة الى بيان دور الرقابة المالية على تنفيذ العقود الحكومية من مرحلة الاعلان ولغاية مرحلة انتهاء العقد وأثرها في كيفية الحد من حالات الفساد الاداري والمالي، و شملت الدراسة أسلوب التعاقد والية التنفيذ للعقود الحكومية في المديرية العامة لمشاريع إنتاج الطاقة الكهربائية(عينة البحث) والوقوف على الجوانب التي فيها ضعف في اجراءات التعاقد أو التنفيذ وكذلك أجراءات الرقابة المالية ومن خلال دراسة اسلوب التعاقد وتصميم برنامج التدقيق المقترح ليشمل العقود من مرحلة الاعلان وانتهاءً بمرحلة تنفيذ .

٢-دراسة الغزالي ٢٠١١ ((مدى فاعلية وكفاية نظام الرقابة الداخلية لمتطلبات تنفيذ العقود الحكومية)). شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.

هدفت هذه الدراسة الى تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية ودراسة أوجه القصور الحاصلة فيه ، وإعطاء الحلول اللازمة لمعالجة تلك القصور. وبيّنت الدراسة ان هناك ضعفاً في نظام الرقابة الداخلية مما ينعكس سلباً على متطلبات تنفيذ العقود الحكومية ويؤدي بالتالي إلى الهدر بالمال العام. وتأتي أهمية الدراسة عن طريق بروز مظاهر جديدة تتمثل بتدني مستوى الأعمال المنفذة مقارنةً بضخامة المبالغ المنفقة عليها ولاسيما في عقود المقاولات الإنشائية ، إذ أنه عند مقارنة الإنجاز المالي بالإنجاز الفني نرى ان هناك فجوة بين النسبتين لذا كان لابد من وجود إجراءات تحدد مواطن الضعف في عمليات تخطيط العقود وإبرامها وتنفيذها عن طريق وضع نظام الرقابة الداخلية وتفعيله.

- 1- Daniela Petraşcu , Alexandra Tieanub (2014)"The Role of Internal Audit in Fraud
Procedia Economics and Finance16. /Prevention and Detection"

دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الاحتيال ومنعه

تهدف الدراسة الى بيان دور التدقيق الداخلي في الكشف عن حالات الاحتيال المحتملة، وتبسيط الضوء وأهميته في منع ارتكاب عمليات الاحتيال في أي كيان اقتصادي. فضلا عن ذلك أن التدقيق الداخلي يقوم بتقديم المساعدة إلى القيادة (الإدارة) لكي تتمكن من إدارة أنشطتها على نحو أفضل، وتوصلت الدراسة الى ان جميع الكيانات تحتاج إلى التدقيق الداخلي لضمان كفاءة الأعمال التجارية ،و ينبغي للشركة أن يكون إلى الموظفين لديها اجراءات رادعه و نظام تأديبي للمساءلة ، وهذا ضروري من أجل منع الاحتيال .

- 2- OLOWOLAJU MONISO (2013)"Effect of Internal Audit On Prevention of Frauds,
Irregularities In Corporate OrganisationResearch Journal of Finance and Errors And
Accounting.

تأثير التدقيق الداخلي على منع الاحتيال والأخطاء والمخالفات في تنظيم الشركات

تهدف هذه الدراسة الى بيان دور التدقيق الداخلي في الرقابة على الأخطاء والمخالفات والاحتيال في منظمات الاعمال. اذ بينت ان هناك أنواع مختلفة من الأخطاء، والمخالفات، والاحتيال، فضلا عن مشاكل التدقيق الداخلي. واستخدمت الاستبانة في جمع البيانات وقد وزعت الاستبانات على ١٥٠ منظمة في جنوب غرب نيجيريا. وكشفت الدراسة أن وجود التدقيق الداخلي قسم في تنظيم الأعمال هو أداة جيدة لمراقبة الشركات من الأخطاء والمخالفات والاحتيال. ويمكن أن تكون الأنشطة التنظيمية خالية من الأخطاء ١٠٠٪. وبالمقابل، فإن حالات الغش تبقى واردة في المنظمات .

- 3- /Mary Josiah, Adediran A Samson, and Akpeti O Elizabeth(2012) "Evaluation of roles
of auditors in the fraud detection and investigation in Nigerian industries".

تقييم دور مدققي الحسابات في الكشف عن الاحتيال في الصناعات النيجيرية

تهدف الدراسة الى تحليل دور المدققين في كشف الاحتيال ، وهي دراسة استقصائية لشركات مختارة في نيجيريا. وإن تقنية جمع البيانات المستخدمة في هذه الدراسة هي استبيان و المقابلة الشفوية، ومن نتائج هذه الدراسة أن حالات الغش في هذه المنظمات تعزى إلى سوء الإدارة، وانعدام المدققين الداخليين، وضعف نظام الرقابة الداخلية والفساد. واستنادا إلى هذه النتائج، يوصى بأن توكل الى الشركات المختارة سياسات واستراتيجيات مستمرة تهدف إلى إدارة فعالة وكفؤة. وينبغي لهذه الإدارة بأن تتواصل باستمرار مع

خدمات مراقبي الحسابات الخارجيين المؤهلين والخبراء ، وان تضع نظاما فعالا للرقابة الداخلية ، وأخيرا، يوصى بالتعليم والتدريب السليم .

يتبين من الدراسات التي تم استعراضها بأنها لم تتطرق بصورة مباشرة إلى إجراءات التدقيق لداخلي في اكتشاف الغش والخطأ الذي ممكن ان يحدث في العقود الحكومية لدى هيئة التعليم التقني (عينة البحث) وذلك من خلال تقويم اجراءات التدقيق الداخلي ولكافة مراحل ابرام العقود وتنفيذها وبما يحقق التعاقدات الحكومية بكفاءة وفاعلية .

المبحث الثاني

الجانب النظري

التدقيق الداخلي ودوره في اكتشاف الغش والخطأ في العقود الحكومية

١-٢ مفهوم التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي احد ادوات الرقابة الداخلية فهو يساعد الادارة على مراجعة ومتابعة جميع عمليات واقسام انشطة الوحدة الاقتصادية ، وهناك عدة تعريفات تناولت التدقيق الداخلي نذكر منها الاتي :

- عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي في معيار التدقيق الدولي (٦١٠) بعنوان (استخدام عمل المدققين الداخليين) الصادر في سنة ٢٠١٠ بأنه (نشاط تقويمي يتم تقديمه كخدمه للوحدة وتشمل وظائفه من بين أمور أخرى ، فحص وتقييم ومراقبة كفاية وفاعلية الرقابة الداخلية). (اتحاد المحاسبين الدولي ، معيار التدقيق ٦١٠ ، ٢٠١٠ : ٦٣٥)
- وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه " نشاط تأميني واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة عبر مساعدتها في تحقيق أهدافها بواسطة إكساب المنظمة آلية منظمة ومنهج انضباطي لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات حوكمة الشركة(3:2004 , IIA)
- كما عرف التدقيق الداخلي. بأنه التدقيق الذي يتم من طرف شخص من داخل المنظمة بحيث يقوم بعملية فحص الدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية، ويمثل التدقيق الداخلي أحد أدوات الرقابة يساعد الإدارة في تزويدها بالمعلومات ويخضع لسلطتها كونه يتم من طرف موظف في المنظمة. (المطارنة ، ٢٠٠٦ : ٢٥)

٣-٢ أهداف التدقيق الداخلي

لقد أوضح الاتحاد المحاسبيين الدولي في معيار التدقيق الدولي (٦١٠) أهداف التدقيق الداخلي بماياتي (حجازي، ٢٠٠٩: ١٢):-

- فحص وتقييم عمل الرقابة الداخلية .
 - التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات وتوجيهات الإدارة.
 - تحديد وتقييم المخاطر الهامة والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر ونظام الرقابة .
 - فحص العمليات المالية والتشغيلية .
 - تقييم مدى كفاءة واقتصادية استخدام الموارد والتقرير عنها وتحليل وتوصيل ذلك الى المسؤولين عنها.
 - تقييم نوعية وجودة الاداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة .
 - التوصية بالتحسينات التشغيلية .
- هذا وقد اضاف المطارنة (المطارنة ، ٢٠٠٩ : ١٩) الى الاهداف ماياتي:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على الاسباب التي حالت دون تحقيق المنظمة لاهدافها
- تقييم النتائج التي تم التوصل اليها مقارنة مع الاهداف الموضوعة.

٢-٤ معايير التأهيل العلمي والعملية للمدقق الداخلي

لغرض الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي ينبغي وجود معايير هامة حددها اتحاد المحاسبيين الدولي في معيار التدقيق الدولي (٦١٠) بعنوان "استخدام عمل المدققين الداخليين" وهي ماياتي (جمعة، ٢٠٠٩: ٥٧-٥٩) :

١. **الموقع في الهيكل التنظيمي** : الموقع الخاص للتدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية وتأثيره ذلك على قابليته ليكون موضوعيا ، وأن الحالة المثالية هي ارتباط التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري ، وأن تكون متحررة من أية مسؤولية تشغيلية .
٢. **نطاق المهمة** : طبيعة وعمق ما تشتمل عليه المهام التي ينفذها التدقيق الداخلي للإدارة.
٣. **الكفاءة الفنية** : فيما إذا كانت أعمال التدقيق الداخلي قد أنجزت من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني والتأهيل المهني المناسب للعمل كمدققين داخليين .
٤. **العناية المهنية اللازمة**: فيما إذا كان عمل التدقيق الداخلي قد خطط له وأشرف عليه وأعيد النظر به وتم توثيقه بشكل سليم، حيث يراعى وجود أدلة وبرامج للتدقيق وأوراق عمل مناسبة .

٥-٢ مفهوم العقود الحكومية وأنواعها

العقود التي تبرمها الإدارة تنقسم إلى نوعين رئيسيين العقود الإدارية ويحكمها القانون العام الذي يعطي للإدارة امتيازات كثيرة تتجلى بعض صورها في القانون الإداري والعقود العادية التي يحكمها القانون الخاص لذا فإن تمييز العقد الإداري وتحديدته عن غيره من العقود من الأمور المهمة. وهكذا فإن العقود التي تبرمها الإدارة تختلف فيما بينها في الأغراض والتسميات (امتياز ، توريد، إيجار، قرض، بيع ، نقل ، إشغال عامة الخ) وكذلك تختلف في القواعد التي تنظمها وتطبقها على أطرافها وتحكمها في العقود التي تبرمها الإدارة ما يخضع إلى قواعد القانون الخاص وتعامل معاملة العقود المدنية التي يبرمها الأفراد فيما بينهم وتسمى تبعاً لذلك (عقود الإدارة المدنية) ومن العقود التي تبرمها الإدارة ما يخضع لأحكام خاصة بها وتحكمها مبادئ القانون الإداري واحكامه وتسمى حينئذ (عقود الإدارة الإدارية). (بدير وآخرون ، ٢٠٠٧ : ٤٧٠)

إذن فالعقود الإدارية لا تخرج عن كونها عقود ملزمة للجانبين تخضع للقواعد العامة التي تخضع لها العقود المدنية وتتم بتوافق الإرادتين بين المتعاقدين إلا أنها تتميز بطابع خاص يختلف عن القواعد التي تحكم القانون الخاص كونها تهدف إلى إشباع حاجات المرفق العام كذلك تمارس الإدارة في العقود الإدارية سلطات غير موجودة في عقود القانون الخاص بما يخولها تعديل العقود الإدارية وفسخها طبقاً للقانون والتعليمات التي تحدد ذلك (بدير وآخرون ، مصدر سابق : ٤٧٠) .

١-٥-٢ أنواع العقود الحكومية :

فيما يأتي أهم أنواع العقود الحكومية (صبره ، ٢٠٠٧ : ٣٥٧) :

- ١- عقد امتياز المرافق العامة .
- ٢- عقد الأشغال العامة .
- ٣- عقد النقل .
- ٤- عقد تقديم المعاونة .
- ٥- عقد إيجار الخدمات .
- ٦- عقد التوريد .
- ٧- عقد القرض العام (الانباري : ٢٠١١ : ٦١).
- ٨- عقد الإنشاء/ وهو اتفاق بين المالك والمقاول بمقتضاه يتعهد المقاول بالقيام بعمل من اعمال البناء او الترميم او الصيانه في عقار لحساب المالك ، مقابل ثمن يحدد في العقد(صبره ،مصدر سابق : ١٨٧).

وسنقتصر في بحثنا هذا على هذا النوع من العقود لارتباطها بموضوع البحث. وعرف المعيار المحاسبي الدولي (١٥) بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" عقد الإنشاء بأنه ((عقد يتم الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل أو تشكيكه من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الاستعمال النهائي له)) (اتحاد المحاسبين الدولي ، معيار المحاسبي ١٥ ، ٢٠١٤).

٢-٦ إجراءات تنفيذ العقود الحكومية

أولاً : اختيار احد أساليب التنفيذ .

تتم عملية تنفيذ العقود في دوائر الدولة عموماً بإحدى الطرائق الآتية(خلف ، مصدر سابق : ١٧):

١- أسلوب التنفيذ المباشر.

٢- أسلوب التنفيذ أمانة.

٣- أسلوب المناقصة العامة .

٤- أسلوب الدعوة المباشرة .

٥- أسلوب العطاء الواحد (العرض الوحيد) .

ثانياً : متطلبات تنفيذ المشاريع : قبل التنفيذ واختيار الأسلوب الأفضل الذي ترتبه الوحدة الحكومية لتنفيذ عقود المقاولات بأنواعها لابد أن تتوفر جملة من العناصر وهي : (الياسي ، مصدر سابق : ٤٠)

١. وجود تخصيصات مالية في الموازنة الاستثمارية .وجود مصادقة من الجهات المختصة على تنفيذ ذلك العمل .

٢. تهيئة الشروط والمواصفات وجدول الكميات والأسعار والخرائط وغير ذلك مما هو ضروري لتنفيذ الأعمال.

٣. موافقة الجهات المختصة على الموقع الذي سيتم تنفيذ العمل فيه .

٤. وجود مصادقة مسبقة على تقارير الجدوى الفنية والاقتصادية للمشاريع .

ثالثاً : مرحلة الإعلان عن المناقصة : يتم الإعلان عن مناقصات المقاولات بالصحف المحلية ، وان المعلومات الواجب ذكرها في صيغة الإعلان عن المناقصة عموماً هي : (اسم المناقصة ورقمها وعنوانها والتبويب المدرج بالموازنة ، وصف موجز للمشروع ، تحديد مدة إعلان المناقصة ، بيان موعد ومكان تقديم العروض وموعد بيع مستندات المناقصة ومكانها ، طلب إرفاق الأعمال المماثلة ، موعد غلق

المناقصة وفتح العطاءات ، تحديد الغرامات التأخيرية في ضوء شروط العقد (خلف ، مصدر سابق : ٤٣ . ٤٤).

رابعاً : مرحلة استلام العروض : تقدم العطاءات إلى لجنة استلام العطاءات والمذكورة في الإعلان ضمن المدة المحددة داخل غلاف مختوم يكتب عليه اسم المناقصة ورقمها ، وتودع تلك العطاءات لدى الدائرة أو لدى سكرتير لجنة تسلم العطاءات (الياسري ، مصدر سابق : ٤٤)

خامساً : مرحلة فتح العطاءات : نصت تعليمات تنفيذ العقود الحكومية (١) لسنة ٢٠٠٨ على إن تشكل لجنة فتح العطاءات برئاسة رئيس جهة التعاقد أو من يخوله وعضوية ممثلين عن الاختصاصات (القانونية والمالية والفنية والجهة المستفيدة) وممثل عن مجلس المحافظة ومقرر للجنة لا يقل عنوانه الوظيفي عن (ملاحظ) للقيام بفتح العطاءات المقدمة من المناقصين للعمل الذي تم الإعلان عنه.

سادساً : مرحلة تقويم وتحليل العطاءات : تشكل لجنة تقويم وتحليل العطاءات برئاسة موظف لا يقل عنوانه الوظيفي عن مدير أو رئيس مهندسين من ذوي الخبرة والاختصاص وعضوية عدد من الفنيين المختصين بما فيهم قانوني ومالي ومقرر اللجنة.(تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (١) لسنة / ٢٠٠٨ المادة/ ٧)

سابعاً : مرحلة الإحالة والتعاقد : بعد أن يتم اختيار من رست عليه المقابلة لتنفيذها يتم إبلاغه خلال (١٥) يوم من تاريخ صدور القرار بالإحالة(مشكور وآخرون ، ٢٠١٤ : ٢٧٠).

ثامناً : مرحلة المباشرة بالتنفيذ وتسليم الموقع والانتهاء من المقابلة

بعد إكمال المراحل السابقة وإبرام العقد مع المقاول الذي أحييت عليه المناقصة يلتزم المقاول بالمباشرة بتنفيذ الأعمال ، وغالباً ما تحدد فقرات العقد المدة الواجب قيام المقاول خلالها بالتنفيذ وعند عدم التحديد يكون المقاول ملزم بالتنفيذ حال توقيع العقد بين الطرفين .

٧-٢ مفهوم الخطأ

يعرف الخطأ بأنه "فعل غير مقصود ينتج عنه تحريف في البيانات المالية (Ovidiu&Alin,2009:56)

وقد يكون بإحدى الصور الآتية:

- أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات والدفاتر والتقارير المالية

- التفسير والتطبيق الخاطئ للسياسات المحاسبية.
 - النسيان أو عدم المعرفة بالأصول المحاسبية.
 - عدم تأهيل موظفي الحسابات وتدريبهم وجاهزيتهم للقيام بالأعمال المطلوبة منهم بشكل سليم.
- مما سبق يستنتج الباحثون أن الخطأ يؤدي إلى تحريف غير متعمد في التقارير المالية وإن احتمال حدوثه موجود في أي نظام محاسبي وفي أي مرحلة من المراحل التي تمر بها عملية إعداد التقارير المالية .

٢-٨ مفهوم الغش وأنواعه :

أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم (240) إلى أن الغش يعني " فعلاً مقصوداً من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، وأولئك المكلفون بالرقابة والموظفون، أو أطراف خارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية"(الاتحاد الدولي المحاسبي، ٢٠١٠: ٢٠٢)

ومن العوامل الرئيسة التي أسهمت في ارتفاع مستوى الغش ما يأتي(Josiah, et.al, 2012:50):

- تزايد تعقيد المنظمات
- سرعة متزايدة من التجارة الحديثة والحوسبة.
- نقص الموظفين في وظيفة التدقيق الداخلية.
- ضوابط داخلية قديمة وغير فعالة.

• أنواع الغش

يرى(Josiah,et.al:2012:53) ان انواع الغش هي كما يأتي

١. حسابات خاطئة : الهدف الرئيسي من الحسابات غير صحيحه هو تقديم نتائج عن المنظمة أفضل من الواقع.وغالبا ما يتم ذلك عن طريق المبالغة في تقدير الأصول أوالتقليل من الالتزامات لتعكس نتيجة النشاط أقوى من الناحية المالية
٢. اختلاس موجودات : يمكن سرقة أي أصول من قبل الموظفين أو أطراف ثالثة، أو من قبل الموظفين والأطراف الثالثة التي تعمل بالتواطؤ. ومن الأمثلة على ذلك السرقة النقدية أو الموجودات القابلة للتحقيق، مثل الأسهم أو الملكية الفكرية، أو قوائم العملاء.
٣. التلاعب بارصدة حسابات الزبائن

٤. الغش في الرواتب : تحويل المدفوعات أو خلق موظفين وهميين.

٥. احتيال الكمبيوتر : يمكن أن يكون الكمبيوتر أداة من الاحتيال. ارتكاب الغش من خلال أجهزة

الكمبيوتر، وتشمل عمليات الاحتيال ماياتي(Josiah,et.al:2012: 54):

- تحويل الأموال من حساب مصرفي إلى آخر، بعد أن تحصل على دخول غير مصرح به إلى المصرف، ربما عن طريق قرصنة.

- عقد الأعمال التجارية المشروعة على شبكة الإنترنت والحصول على الدفع للسلع التي لم يتم تسليمها أو مواصفات أقل من ذلك المعلن عنها .

- التلاعب بسعر سهم الشركة عن طريق نشر الأخبار أو المطالبات غير الصالحة على لوحات الإعلانات .

٦. سرقة الملكية الفكرية :ومثلما هو تماما في الموجودات التجارية كما في المصانع والآلات أو الأسهم.، فإن الملكية الفكرية معرضة للسرقة من جانب الموظفين والأطراف الثالثة، على الرغم من أنه ليس من الواضح دائما أن حقوق الملكية الفكرية يجري اختلاسها أو انتهاكها مثل انتهاك حقوق التصميم التي تم تسجيلها بالفعل وحمايتها من قبل تطوير المنتجات المنافسة.وتمرير المنتجات المزيفة كأنها حقيقية، على سبيل المثال. السلع الفاخرة ذات العلامات التجارية، والعطور، والأقراص المدمجة وبرامج الكمبيوتر(Josiah,et.al:2012: 55)

ومما سبق يستنتج الباحثون أن استخدام مصطلح الغش يدل على عدة معانٍ منه: الاختلاس والتلاعب والاحتيال " ومما يركز عليه تعريف تلك المصطلحات عن معنى الغش أنه يشمل عدة عناصر من أجل ارتكابه وهي النية والقصد أو التدبير المسبق، أي أن الغش يرتكب بسابق إصرار وسوء نية وتعتمد وليس عن طريق المصادفة، وذلك سعياً للتضليل والإخفاء عن أنظار المستخدمين للتقارير المالية. كما أنه لا يوجد فرق بين الخطأ والغش من حيث أثر كل منهما على سلامة البيانات المحاسبية ولكن يتمثل الفرق بينهما في السبب أو الهدف أو في مدى توافر حسن أو سوء نية القائمين بارتكاب الخطأ أو الغش .

٢-٨ دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والخطأ في العقود الحكومية

إن العقود الحكومية تتعلق بالمال العام حيث تدخل فيه الدائرة الحكومية كأحد طرفي العقد وتكون بمثابة الحارس على المال العام في إنشاء التعاقد والتنفيذ ولحين الاستلام النهائي وهنا تظهر ضرورة قيام جهات التعاقد الحكومية بوضع نظام للرقابة الداخلية يضمن حسن التعاقد والتنفيذ ومنع التجاوز على

التعليمات والتشريعات ويؤمن نظام للمعلومات يمكن الإدارة من متابعة كافة إجراءات التعاقد بدقة. وعلى المدقق الداخلي فحص، وتقييم كفاية وفعالية الاجراءات المطبقة من قبل الادارة للحيلولة دون وقوع الخطا و الغش (حمدان: ٢٠٠٩: ٧١)

فيما يتعلق بدور التدقيق الداخلي في عملية التعاقد وتنفيذ العقود، يتجلى في (حمدان، مصدر سابق: ٧١):

- ١- التأكد من قيام الدوائر والوحدات الحكومية بمراعاتها للالتزام بالضوابط والقواعد الخاصة بالتعاقد،
- ٢- التأكد من قيام الوحدات الإدارية قبل الدخول في تنفيذ أو إحالة أي عقد، بأنها استكملت المتطلبات الخاصة بالتعاقد،

٣- التأكد من إن العقد استكمل الإجراءات الشكلية والقانونية اللازمة لانعقاده ونفاذه،

ومن هنا يتوجب على المدقق بذل قصارى جهده لاكتشاف مثل هذا التلاعب في حالة إذا ما أثارت شكوكه بعض الملاحظات. إن دراية وإلمام المدقق بأسباب وأنواع الأخطاء والغش غير كافية له ما لم يصاحب ذلك دراية وإلمام بمواطن ومجالات الأخطاء والغش لكي تساعد على حد كبير للقيام بعمله ، وعلى المدقق أيضاً أن يتحرى الدقة الكاملة أثناء عملية التدقيق لأنه قد تكون هناك أخطاء لا يمكن اكتشافها بسهولة تكون محكمة بحيث يجب بذل مجهود زائد لاكتشافها.

المبحث الثالث

الجانب العملي

دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والخطأ في العقود الحكومية

في هيئة التعليم التقني

٣-١ نبذة تعريفية عن عينة البحث (هيئة التعليم التقني)

تعد هيئة التعليم التقني إحدى تشكيلات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، اذ تأسست عام ١٩٦٩ باسم (مؤسسة المعاهد الفنية) وفي عام ٢٠٠١ تم تغيير تسميتها الى (هيئة التعليم التقني) . وفي سنة ٢٠١٤ تم استحداث اربعة جامعات تقنية لتحل محل هيئة التعليم التقني وهي :الجامعة التقنية الوسطى/ جامعة الفرات الاوسط التقنية/ الجامعة التقنية الجنوبية/ والجامعة التقنية الشمالية .

أولاً: الأهداف:

- ١- اعداد ملاكات تقنية بمستويات تعليمية متعددة مؤهلة علميا وعمليا قادرة على التعامل مع التقنيات الحديثة وممارسة العمل حال تخرجها لاطلاعها المسبق على بيئة العمل .
- ٢- نشر التعليم والتدريب بما في ذلك التعليم مدى الحياة والنهوض بمستواه العلمي والتطبيقي بما يؤدي الى ربطه بواقع واحتياجات القطاعات المختلفة في المجتمع وبما يساهم في احداث التغيرات للعمل والانتاج.
- ٣- مواكبة التطورات العلمية والتكنولوجية مع الجامعات والمعاهد والمنظمات العلمية العربية والعالمية .
- ٤- التفاعل المستمر بين الهيئة والقطاعات المختلفة بما في ذلك الجامعات والمؤسسات العلمية في تبادل المعلومات والخبرات والاختصاصيين والمحاضرين والاستفادة من مرافق الدولة ذات العلاقة لتحقيق الاهداف المشتركة .
- ٥- وضع شراكة مع القطاع الخاص لتلبية احتياجات سوق العمل .

ثانيا : الهيكل الإداري للهيئة التعليم التقني

تتكون هيئة التعليم التقني من (١٣) كلية تقنية و(٢٧) معهدا تقنيا ، كما وتتكون مما ياتي:

اولا - رئيس هيئة التعليم التقني ، ويرتبط به

- ١- المساعد الاداري لهيئة التعليم التقني
- ٢- المساعد العلمي لهيئة التعليم التقني
- ٣- قسم الرقابة والتدقيق الداخلي : يتولى هذا القسم تدقيق مستندات القبض والصرف والقيد ومتابعة أعمال لجان الجرد والإجراءات المتخذة بشأنها ومراقبة تنفيذ القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بعمل الرقابة المالية وتدقيق العقود خلال مراحل تنفيذ عقد المقاوله من النواحي الحسابية والمالية وتدقيق موازين المراجعة الشهرية وتدقيق الاستثمارات المعدة للحاسبة الالكترونية كافة فيما يتعلق برواتب الموظفين ومخصصاتهم وحماية أصول الهيئة وإعداد تقارير شهرية تتضمن نتائج نشاطاتها للمدة السابقة
- ٤- شعبة العقود الحكومية : تشكلت هذه الشعبة في عام ٢٠٠٩ بموجب كتاب صادر من وزارة التخطيط وفيها الوحدات الآتية :

- وحدة الاستثمار
- وحدة المتابعة

• الوحدة القانونية

• وحدة الارشيف

• وحدة الاستيراد

٥- قسم امانة الهيئة

ثانيا : المساعد الاداري لهيئة التعليم التقني وترتبط به الاقسام الاتية :

١- قسم الشؤون القانونية والادارية

٢- قسم الشؤون المالية

٣- قسم الشؤون الهندسية

٤- قسم شؤون الحاسبات

٥- قسم الشؤون الديوان ، ثم تغيير اسمها الى قسم شؤون الخدمات الجامعية

٦- قسم شؤون الطلبة

ثالثا: المساعد العلمي لهيئة التعليم التقني ، وترتبط به الاقسام الاتية :

١- قسم الشؤون العلمية

٢- قسم العلاقات الثقافية

وبعد صدور قرار مجلس الوزراء رقم ٢٥٠ لسنة ٢٠١٤ والذي بموجبية تم استحداث اربعة جامعات تقنية لتحل محل هيئة التعليم التقني اصبحت مسؤولية العقود الحكومية ومشاريعها بعد هذا القرار من مسؤولية الجامعات التقنية الاربع بدلا من هيئة التعليم التقني .

٣-٢ دراسة تحليلية لاجراءات التدقيق الداخلي في تنفيذ العقود الحكومية في هيئة التعليم التقني

يتناول هذا المبحث دراسة ملفات العقود لمشاريع الهيئة وتحليل تلك الدراسة والإجراءات المتبعة فيما يتعلق بآلية التعاقد والتنفيذ والرقابة عليها للوقوف على أهم أوجه القصور وتحديد الملاحظات المشتركة في اغلب تلك العقود عن طريق دراسة مدى التزام الهيئة بقانون العقود الحكومية رقم (٨٧) لسنة/٢٠٠٤ وقانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (٧) لسنة/٢٠١٣ وتعليمات تنفيذ العقود الحكومية العامة رقم (١) لسنة/٢٠٠٨ وتعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية لعام/٢٠١٢، وسيتم في هذا البحث التركيز على عقود المقاولات لعام/٢٠١٣ من خلال تشخيص مخالفات تلك القوانين والتعليمات لعينة عشوائية من العقود وتحديد المخالفات لتلك العقود.

وتضمنت الدراسة الاطلاع على عمل لجان التحليل والدراسة والمحاضر الخاصة بذلك وكذلك تدقيق كافة بنود (العقد) للمشاريع والإحالة والغرامات ودراسة ومقارنة تواريخ نفاذية خطابات الضمان وانتهاءً بمرحلة انتهاء العقد وتسليم المشروع ومدى الالتزام بالتعليمات والقرارات ذات العلاقة بالتعاقدات وتنفيذها.

ومن خلال فحص ودراسة ملفات عقود الموازنة الاستثمارية ودراساتها تبين ماياتي :-

١- نصت المادة (٧- عشرون - ب) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية العامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٨ (المعدلة) على (تعد قرارات الإحالة نافذة من تاريخ تبليغ من ترسو عليه المناقصة بتوقيع العقد خلال مدة لا تتجاوز (١٤) يوم أربعة عشر يوماً من تاريخ التبليغ بالإحالة بعد مصادقة رئيس جهة التعاقد مع إشعار بقية المناقصين بقرار الإحالة) ، ومن خلال تدقيق قسم الرقابة والتدقيق الداخلي العقود لوحظ وجود عقود لم تُوقَّع خلال المدة المذكورة وبالبالغة (١٤) يوم خلافاً للتعليمات المذكورة، والجدول الاتي يوضح ذلك.

الجدول رقم (١)

العقود التي تجاوزت مدة (١٤) يوم من تاريخ الإحالة ولم تُوقَّع

رقم العقد	مبلغ العقد الف دينار	تاريخ الإحالة	تاريخ التعاقد	عدد أيام التأخير
٥/٢٠١٣	٢٣٥٤٦٥	٢٠١٣/١١/١٣	٢٠١٣/١٢/٣	٦ يوم
٣/٢٠١٣	١١٠٩٥٧٥	٢٠١٣/٩/١٦	٢٠١٣/١٠/٣	٣ يوم
١/٢٠١٢	٤٠٠٤٥٤٥	٢٠١٢/٤/١٧	٢٠١٢/٥/١٠	٨ يوم
٧/٢٠١٣	١٦٤٨٧	٢٠١٣/١١/٢٨	٢٠١٣/١٢/١٥	٣ يوم
٢٠١٣/٨	١٥٦٢٠٠	٢٠١٣/١١/٢٨	٢٠١٣/١٢/١٥	٣ يوم

(المصدر: من إعداد الباحثين) بالاعتماد على ملفات عقود الهيئة

علما بان الهيئة قامت بإنذار الشركات المتأخرة في توقيع العقد ولأغلب العقود التي تم شمولها ضمن العينة المختارة للبحث تطبيقاً للمادة (٧- عشرون - ج) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية العامة والتي نصت على (في حالة امتناع المناقص الفائز عن توقيع العقد خلال المدة المنصوص عليها في الفقرة

(ب) من هذا البند فعلى جهة التعاقد توجيه إنذار له بضرورة توقيع العقد خلال مدة (١٥) خمسة عشر يوماً من تاريخ تبلغه بالإحالة).

٢- لوحظ عدم توفر تاييد بالاعمال المماثلة المنجزة صادرة من جهات التعاقد خلافا للمادة (١-٧ح) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (١) لسنة ٢٠٠٨ كما في العقد المرقم ٢٠١٣/٦ والعقد المرقم ٢٠١٣/١٠ .

٣- لاحظ قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بان قسم من العقود لم تتضمن الاشارة الى مناشئ المواد المتعلقة باعمال الهندسة المدنية والكهربائية المطلوبة وتم الاكتفاء بذكر المواصفات من (الحجم والقياس والمساحة) خلافا لكتاب مجلس الوزراء / لجنة الشؤون الاقتصادية ذي العدد (س.ل/ ٢٦٥) في ٢٤/٤/٢٠١٢ .

جدول رقم (٢)

العقود التي لم تتضمن الاشارة الى مناشئ المواد المتعلقة باعمال الهندسة المدنية والكهربائية

رقم العقد	مبلغ العقد /الف دينار	اسم المشروع
2013/1	1075370	انشاء دور الاساتذ في المعهد التقني بابل
2013/2	3781420	انشاء قاعات دراسية في المعهد التقني نينوى
2013/3	1109575	انشاء دور الاساتذ في المعهد التقني الدور
2013/5	235465	تاهيل وتطوير ابنية في الزعفرانية
2013/6	349590	اعمال بناية الاقسام الداخلية في المعهد التقني كربلاء
2013/7	164870	تاهيل وتحوير وتطوير ابنية الوزيرية
2013/8	156300	تاهيل وتطوير ابنية في باب المعظم
2013/9	570990	تاهيل وتطوير وتجهيز الاقسام الداخلية للطالبات في المعهد التقني الموصل
2013/10	2917109	انشاء اقسام داخلية في المعهد التقني الانبار

(المصدر :من اعداد الباحثين) بالاعتماد على ملفات عقود الهيئة

وعند الاستفسار من الجهة المختصة (قسم الشؤون الهندسية) عن اسباب عدم ذكر المنشأ للمواد كانت الاجابة بانه يكتب في الكشف الهندسي (التندر) بانه يتم التجهيز بافضل نوعية موجودة في الاسواق المحلية .

شركات قدمت كتاب عدم ممانعه لدخول المناقصة من الهيئة العامة للضرائب

رقم العقد	اسم المشروع
2013/1	شركة وسن الخيرات للمقاولات العامة
2013/2	شركة سور دبي للمقاولات العامة المحدودة
2013/5	شركة اضاء الامين للمقاولات العامة المحدودة
2013/6	شركة ملك الشرق للتجارة والمقاولات العامة المحدودة
2013/7	شركة اضاء الامين للمقاولات العامة المحدودة
2013/8	شركة اضاء الامين للمقاولات العامة المحدودة
2013/10	شركة النعيم للمقاولات العامة المحدودة

٦- لم يتم استكمال موافقة مديرية الدفاع المدني خلافا لكتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء (٥٢٣) المؤرخ في ٢٠٠٥/١/١٥ للعقود المرقمة (٢٠١٣/١)، (٢٠١٣/٢)، (٢٠١٣/٣)، (٢٠١٣/٤)، (٢٠١٣/٥)، (٢٠١٣/٦)، (٢٠١٣/٧)، (٢٠١٣/٨)، (٢٠١٣/٩)، (٢٠١٣/١٠)، (٢٠١٣/١١) بالرغم من تثبيت ملاحظة من قسم الرقابة والتدقيق الداخلي حول ذلك .

٧- عدم قيام حسابات الخطة الاستثمارية بالتأكد من المصرف بصدد الغطاء المالي لخطابات الضمان للشركة المقابلة للعقد المرقم (٢٠١٣/٥) .

٨- لوحظ ان اوليات كافة العقود موجودة لدى ثلاثة اقسام لها علاقة بالعقود وهي (شعبة العقود الحكومية ، قسم الشؤون المالية/ حسابات الخطة الاستثمارية وقسم الشؤون الهندسية) وعدم توحيدها بالقسم المختص وهي شعبة العقود الحكومية.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

١-٤ استنتاجات

- ١- لا توجد دراسة عن الكلف التخمينية لبعض العقود لأغراض المفاضلة والمقارنة وتحديد مدى الملاءة او القدرة المالية في إثناء دراسة العطاءات وتحليلها.
- ٢- بسبب قلة خبرة موظفي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي والجهل بالتعليمات الخاصة بمشاريع الموازنة الاستثمارية وعدم منحهم الصلاحيات الكاملة بمتابعة العقود والمشاريع من بداية الاعلان ولغاية تسليم المشروع اقتصر العمل على تدقيق عمليات صرف الذرعات المنجزة من قبل الشركات او المقاولين فقط .

٣- إن التدقيق الداخلي الفعال يساعد على تقليل فرص حدوث حالات الخطأ والغش التي يمكن ان تحصل في العقود الحكومية.

٢-٤ التوصيات

استنادا إلى الدراسة العملية وفي ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإنه يمكن اقتراح التوصيات الآتية :-

١. تفعيل عمل شعبة العقود بالشكل الذي يؤمن تنفيذ الأحكام والقرارات التي أنشأت الشعبة من أجلها .
٢. ضرورة توحيد المعلومات حول أي عقد في الأقسام المعنية بالعقود(قسم التخطيط، قسم العقود، قسم الحسابات) ومطابقة تلك المعلومات دورياً والوقوف على أسباب الاختلاف .
٣. ضرورة تفعيل دور أجهزة التدقيق الداخلي ووضع إجراءات ضبط مناسبة وتغطية كافة تعاملات الهيئة ولا يقتصر عملها على عمليات الصرف والقبض وإنما تشمل مراحل العقد جميعها من مرحلة الإعلان ولغاية انتهاء العمل وتسليم المشروع.
٤. رفد قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بالعناصر الكفوءة والمؤهلة لزيادة فاعليتها في اكتشاف حالات الغش والخطأ الذي يمكن ان تحصل في العقود الحكومية.
٥. إقامة الدورات التدريبية للموظفين العاملين في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي للتعريف بآخر المستجدات والوسائل التي تساعد على كشف عن الاخطاء والغش في العقود الحكومية .

المصادر

أولاً: القوانين والتعليمات والوثائق الرسمية:

١. اتحاد للمحاسبين الدولي (IFAC) معيار التدقيق الدولي، رقم (٦١٠) سنة ٢٠١٠.
٢. تعليمات تنفيذ العقود الحكومية العامة رقم (١) لسنة/٢٠٠٨ (المعدلة).
٣. المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٥) الإيرادات من المقاولات مع العملاء لسنة ٢٠١٤.

ثانياً : الكتب العربية:

- ١- بدير، علي محمد ، والبر زنجي ، عصام عبد الوهاب، والسلامي ، مهدي ياسين ، مبادئ وأحكام القانون الإداري ، الناشر العاتك لصناعة الكتب ، الطبعة المنقحة القاهرة ، ٢٠٠٧ .
- ٢- جمعة : احمد حلمي ، مدخل التدقيق والتأكد الحديث . الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق ، دار الصفاء للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٩ .
- ٣- حجازي ، وجدي حامد، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، ٢٠٠٩.
- ٤- صبره ، محمود محمد علي ، اعداد وصياغة العقود الحكومية بالعربية والانكليزية ، مكتب صبره للطبع والتوزيع ، الجيزة ، ٢٠٠٧.
- ٥- مشكور، سعود جايد ،البعاج،قاسم محمد عبدالله، الكرعاوي ، نجم عبد عليوي، المحاسبة الحكومية تطبيقاً للمركزية واللامركزية في العراق ، دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، ٢٠١٤، .
- ٦- المطارنة ، غسان فلاح ، "تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦ .
- ٧- المطارنة، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصرة . الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر، عمان، الطبعة الثانية، ٢٠٠٩.

ثالثاً : البحوث والرسائل والمجلات والدوريات

١. حمدان، ابراهيم سادر(نظرية العقود ودور الرقابة المالية الداخلية والخارجية في المراقبة على تنفيذ الالتزامات التعاقدية) دراسة مقدمة الى ديوان الرقابة المالية، ٢٠٠٩.
٢. خلف، عادل نايف (احتساب تكاليف عقود المقاولات واستخدامها كأداة للرقابة) شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين . البصرة ، ٢٠٠٩.

٣. عبد الرحمن، آراز صباح ، الرقابة المالية على العقود الحكومية ودورها في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٤
٤. الغزالي ، كريم حسن محمد ، مدى فاعلية وكفاية نظام الرقابة الداخلية لمتطلبات تنفيذ العقود الحكومية/ بحث تطبيقي في هيئة اعمار محافظة النجف الاشرف شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١١
٥. الكعبي ، نوال صبيح لازم ، تحديد الكلفة المعيارية لعقود المقاولات، رسالة محاسبة قانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين . بغداد، ٢٠٠٨.
٦. الياسري، علاء خضر كاظم (تقويم الإجراءات المحاسبية لعقود المقاولات الخاصة بالصناعة النفطية) شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين. بغداد، ٢٠٠٧.

رابعاً: الكتب والمجلات الاجنبية:

1. Daniela Petraşcu & Alexandra Tîeanub(2014)"The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection"Procedia Economics and Finance16/
2. Institute of Internal Auditors IIA, (2004)," Code of Ethics and Standardfor The Professional Practice of Internal Auditing", available at: <http://www.theiia.org/> .
3. Josiah, Mary, Adediran A Samson, and Akpeti O Elizabeth (2012)"Evaluation of roles of auditors in the fraud detection and investigation in Nigerian industries".
4. OLOWOLAJU MONISO"(2013)/Effect of Internal Audit On Prevention of Frauds, Errors And Irregularities In Corporate Organisation" / Research Journal of Finance and Accounting
5. Ovidiu Constantin Bunget1&Alin Constantin Dumitrescu(2009)/ DETECTING AND REPORTING THE FRAUDS AND ERRORS BY THE AUDITOR/
6. Olatunji, Dada, and Bankole (2002). Principles and Practice of Auditing. Ado-Ekiti: Happy Home Ventures.