

# **The role of accounting thought in the face of financial and administrative corruption in Iraq**

## **( Applied and analytical study on the accounting and control units working in government institutions in Diwaniyah )**

**Abbas Naser Saadoon Saidi<sup>a</sup> Hassan Nayef Malah Al Hassani<sup>b</sup>**

*<sup>a</sup>General Department / Faculty of Law ,University of Qadisiyah / Diwaniya / Iraq*

*<sup>b</sup>Department of Accounting / Faculty of Management and Economics*

*University of Qadisiyah / Diwaniya / Iraq*

[abaas1981law@gmail.com](mailto:abaas1981law@gmail.com)

[hassan1979accounting@gmail.com](mailto:hassan1979accounting@gmail.com)

submission date: 25/11/20

Acceptance date: 20/1/ 2019

Publication date: 1/2/ 2019

---

**keywords:** financial corruption, accounting thought, functional ethics.

---

### **Abstract**

This research seeks to know the role that accounting thinking can play in the face of financial and administrative corruption in Iraq. This traditional thinking has been criticized for its lack of dealing with corruption issues due to its flexibility and lack of application of accounting rules and standards. Financial and administrative corruption is a societal problem , Threatens all societies, especially Iraq in particular, this problem is linked to the desire of the human to obtain substantial material gains by illegal means, due to the weakness of accounting and control systems from the financial and administrative perspectives, as well as the absence of the role of accountability For accounting, financial and administrative corruption consulted in institutions and government departments such as wildfire at various levels there is no detailed joints of the state or one of its institutions except in it a bit of corruption from the failure to complete the work and the duties assigned to them, the functions of accounting and public control has lost prestige and equipped to work and achievements Achieved by the administrative organs sought by members of society.

In order to achieve the objective of this research, the analytical and applied approach was used to analyze the problem of financial and administrative corruption in Iraq, and then to conclude the methods of confrontation through accounting thought, as well as to erase the bad effects of financial and administrative corruption in the Iraqi economy and the consequent renaissance and progress Comprehensive economic in Iraq.

## دور الفكر المحاسبي في مواجهة الفساد المالي والإداري في العراق ( دراسة تحليلية وتطبيقية لبعض وحدات المحاسبة والتدقيق الداخلي العاملة في المؤسسات الحكومية في الديوانية )

حسن نايف ملاخ الحسني  
قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة القادسية / الديوانية / العراق

عباس ناصر سعدون السعيد  
القسم العام / كلية القانون  
جامعة القادسية / الديوانية / العراق

### المستخلص

يسعى هذا البحث إلى معرفة الدور الذي يمكن إن يحققه الفكر المحاسبي في مواجهة الفساد المالي والإداري في العراق، فقد تعرض هذا الفكر التقليدي للعديد من الانتقادات نظراً لقصوره في معالجة قضايا الفساد نتيجة مرونته وقصوره في تطبيق القواعد والمعايير والسياسات المحاسبية، فالفساد المالي والإداري يعد مشكلة مجتمعية، تهدد كل المجتمعات وخاصة العراق على وجه التحديد، فهذه المشكلة ترتبط برغبة الإنسان في الحصول على مكاسب مادية طائلة بطرق غير مشروعة، والسبب في ذلك يعود إلى ضعف الأنظمة المحاسبية والرقابية من المنظورين المالي والإداري، وكذلك غياب دور المساءلة المحاسبية، فالفساد المالي والإداري استشرى في المؤسسات والدوائر الحكومية كالنار في الهشيم وعلى مختلف المستويات فلا يوجد مفصل من مفاصل الدولة أو احد مؤسساتها إلا وفيه شيء من الفساد ابتداء من التقاعس في انجاز الأعمال والواجبات المكلفين بها فالوظائف المحاسبية والرقابية العامة أخذت تفقد هيبتها وتجهز على الأعمال والانجازات التي تحققها الأجهزة الإدارية التي ينشدها أفراد المجتمع.

ومن اجل تحقيق هدف هذا البحث فقد تم استخدام المنهج التحليلي والتطبيقي، في تحليل مشكلة الفساد المالي والإداري في العراق، ثم استنتاج طرق المواجهة من خلال الفكر المحاسبي، كذلك محو الآثار السيئة التي خلفها الفساد المالي والإداري في الاقتصاد العراقي، ومما يترتب عليه من نهضة وتقدم اقتصادي شامل في العراق.  
الكلمات الدالة: الفساد المالي، الفكر المحاسبي، الاخلاقيات الوظيفية.

### ١-المقدمة:

يعد الفساد المالي والإداري من أخطر المشكلات التي تعاني منها مؤسسات الدولة بصفة عامة، والشركات المملوكة للدولة بصفة خاصة، في مختلف دول العالم، فهذه المشكلة تظهر بوضوح في البلدان العربية من ضمنها العراق، حيث تعد هذه المشكلة التحدي الكبير إمام التنمية سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية، فقد تفاقمت هذه الظاهرة في الآونة الأخيرة في المجتمع العراقي، وهذا يعني إن هنالك مقومات تدعم هذه الظاهرة وتساند شيوعها، إذ أن فقدان آليات وضوابط الفكر المحاسبي في المنظمات الحكومية يؤدي إلى انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري، لما له من دور مهم في تحقيق احتياجات الإنسان في تنظيم معاملته المالية وعملياته الاقتصادية وكذلك الحد من الفساد المالي والإداري والقضاء عليه .

فالفكر المحاسبي له أصول وقواعد تبحث في الوقائع التي يشملها النشاط الاقتصادي، فالمحاسبة ما هي إلا نظام يسعى لتحديد وقياس وعرض المعلومات الاقتصادية بشكل يمكن الأطراف التي لها علاقة من تحديد وتشخيص الجوانب المالية للمنشأة ومن ثم تتمكن من وضع القرارات الاقتصادية الرشيدة بين البدائل المتاحة، بينما يقف الفساد المالي والإداري المنتشر في

مؤسسات الدولة وجهازها الإداري حائل دون تحقيق هذه القرارات الاقتصادية، مما يترتب عليه بطيء حركة التطور الاقتصادي في المجتمع العراقي.

ولكي يتمكن الفكر المحاسبي من مواجهة الفساد المالي والإداري في العراق ينبغي على المؤسسات الحكومية العمل على مراعاة قواعد السلوك المهني والتي تتمثل بالقيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة المحاسبة وربطها بالتزامات ومسؤوليات الأعضاء نحو عملائهم وزملائهم والجمهور عامة، من خلال تطبيق المعايير الآتية:

١- **الأمانة والنزاهة:** بصفتها قيمة أخلاقية يتميز بها العضو، ويستمد الجمهور ثقته من انصافه بها، فالأمانة والنزاهة وعدم الانحياز للمصلحة الشخصية، ترتبط بالعضو عندما يكون محل ثقة العميل ويحفظ أسرارهم، إذ ينبغي إنشاء ثقافة النزاهة وحفظ المال العام لتحقيق الولاء والانتماء بين الفرد والدولة حيث أن القانون ليس هو الرادع الوحيد للفساد وإنما يجب تكوين هنالك تنمية تتضمن نشر ثقافة النزاهة وحفظ المال العام وتقليص روح الأنانية الفردية والسمو بالروح الجماعية .

٢- **الموضوعية والاستقلال:** ويعني بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المحاسب لعمله ومراعاة توازن المصالح، وان يتسم بالصدق في تعاملاته مع جميع الأطراف.

٣- **العناية الواجبة:** وترتبط بإتقانه للعمل وما يتطلبه من الاستمرار في تنمية كفاءته المهنية وأداء العمل على الوجه الأكمل، أي ترتبط بقيمة إتقان العمل وكيفية تطويره.

٤- **مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها:** ويرتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث أو الجمهور<sup>(١)</sup>.

وعليه سوف نحاول في هذا البحث بيان دور الفكر المحاسبي في مواجهة الفساد المالي والإداري في العراق، وذلك للوقوف على مشكلة الفساد المالي والإداري، ومن ثمّ الوقوف على سبل مواجهتها وقد تم تقسيم هذا البحث إلى جانبين هما الجانب النظري والجانب العملي وصولاً إلى ما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات.

## الفصل الأول

### منهجية البحث ودراسات السابقة

#### المبحث الأول

#### منهجية البحث.

#### ٢-١-١-١-١ مشكلة البحث:

إن احد أسباب انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري هو نتيجة عدم الالتزام أو المخالفة لمعايير الفكر المحاسبي فالسياسات المحاسبية المعتمدة في الوحدات المحاسبية في المؤسسات وكذلك الأنظمة والقوانين التي عملت بموجبها كلها هذه عوامل كان لها التأثير المباشر في انتشار الفساد سواء كان مالياً أو ادارياً، فالفساد بكل صورته لا يتحقق إلا من خلال تغليب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة وهنا نتجه الأموال العامة إلى الجيوب الفاسدة والسؤال الذي يثار هل تقف المؤسسات الحكومية وأجهزتها الإدارية مكتوفة الأيدي تجاه هذا الخطر الذي يهددها باستمرار وتبقى الأموال فريسة للفاستدين، خصوصاً إذا كان هذا الفساد يمارس على مستويات عليا وكيانات سياسية رفيعة المستوى فلا بد من الوقوف أمام هذه الآفة ومحاربتها ولا بد من الإشارة إن الفكر المحاسبي يعد وسيلة من الوسائل اللازمة لمحاربة الفساد المالي والإداري، ويحاول هذا البحث الإجابة على مجموعة من التساؤلات وهي كالتالي:

١- ما هي أسباب الفساد المالي والإداري في العراق؟

٢- ما هي أهم مظاهر الفساد المالي والإداري في العراق؟.

٣- جهل هناك علاقة بين الفكر المحاسبي والفساد المالي والإداري؟.

٤- هل يعاني الفكر المحاسبي من صعوبات تحد من فاعليته في تقويم الأداء المالي في المؤسسات الحكومية؟.

٥- ما هو الدور الذي يمكن من إن يحققه الفكر المحاسبي في مواجهة الفساد المالي والإداري في العراق؟.

#### ٢-١-٢- أهمية البحث:

تتلور أهمية هذا البحث من خلال تحليل الدور الذي يحققه الفكر المحاسبي باعتباره أداة ووسيلة فعالة في المؤسسات والدوائر الحكومية لمواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري فهو ضرورة ملحة لا يمكن الاستغناء عنه اليوم من قبل مؤسساتنا الحكومية بأي شكل من الأشكال والسبب وراء ذلك هو خطورة هذه الظاهرة التي أخذت تنامي في المؤسسات والدوائر الحكومية بإشكال وإحجام مختلفة فقد طالت جميع نواحي الحياة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، فالفساد المالي والإداري كان وراء ما يحدث من نتائج سلبية تتمثل بغياب الشفافية والوضوح والتغاضي عن الأخطاء، وتضخيم الانجازات وتقديم أرقام وهمية عن أرباح خيالية وتوسع دائرة الفساد بين المسؤولين الحكوميين ولم يقتصر الأمر على ذلك بل أدى إلى ظهور حالات التخلخل الأخلاقي في العمل الوظيفي بين الإدارة المتمثلة بمؤسسات الدولة والمساهمين المتمثلين بإفراد المجتمع ومن هنا جاءت أهمية هذا البحث لتبيان دور الفكري المحاسبي في مواجهة الفساد المالي والإداري. من خلال وضع الحلول المناسبة لمعالجته والحد منه.

#### ٢-١-٣- أهداف البحث:

تتركز أهداف هذا البحث إلى تحقيق الآتي:

١- تحديد العوامل والمسببات التي أدت إلى انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري وتوغلها في المؤسسات الحكومية.

٢- توضيح الدور الذي تحققه المحاسبة في مواجهة الفساد المالي والإداري في العراق.

٣- تحديد المجالات والقدرات والإمكانات التي يمكن إن يحققها الفكر المحاسبي من خلال تطبيق المعايير المحاسبية اللازمة لتنظيم العلاقة بين الإدارة المتمثلة بمؤسسات الدولة والمساهمين المتمثلين بإفراد المجتمع وذلك بهدف وضع قيود على سلوك الإدارة وسلوك المجموعات والهيئات المهتمة بالمعلومات المحاسبية.

٤- بيان السبل والتوجيهات التي يمكن إن يقدمها الفكر المحاسبي في المؤسسات الحكومية لمواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري والحد منها.

#### ٢-١-٤- فرضية البحث:

تبرز فرضية البحث التي مفادها (( إمكانية مواجهة مشكلة الفساد المالي والإداري والحد من أثاره السلبية، من خلال منع حدوث المخالفات المحاسبية، وذلك من خلال تطوير آليات الفكر المحاسبي إلى جانب نشر الأخلاقيات الوظيفية في المؤسسات والدوائر والوحدات المحاسبية والرقابية والأجهزة الإدارية )).

#### ٢-١-٥- منهج البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث ووصولاً لأفضل النتائج الممكنة لبيان دور الفكر المحاسبي في مواجهة الفساد المالي والإداري في العراق وتأثيره على الاقتصاد العراقي، فقد أتبع البحث الأسلوب الاستنباطي والتحليلي لصياغة المشكلة وفرضيتها، حيث تم اعتماد الاستمارة الخاصة بالاستبانة بالإضافة إلى ذلك فقد تم الإطلاع على الكتب والمراجع والدوريات والرسائل الجامعية ذات العلاقة بموضوع البحث.

## ٢-١-٦- حدود المكانية والزمانية:

تم إجراء الدراسة في إحدى المحافظات العراقية ورمزنا لها (x) إما الإقصية والنواحي التابعة لها فرمزنا لها بالرمز (x1, x2, x3 وهذا) والمعلومات المأخوذة عنها كانت لإغراض البحث العلمي فقط، وللفترة الزمنية من (( ٢٠٠٨ - ٢٠١٢ )) .

## ٢-١-٧- هيكلية البحث:

وفقاً لهدف البحث فقد تم تقسيمه إلى أربع فصول , حيث تناول الفصل الأول منهجية البحث ودراسات سابقة إما الفصل الثاني فتناول الإطار المفاهيمي للفساد المالي والإداري والفكر المحاسبي, إما الفصل الثالث فتناول البيانات وتحليلها وتفسير النتائج, في حين تناول الفصل الرابع الاستنتاجات والتوصيات التي تم توصل إليها.

## المبحث الثاني

### الدراسات السابقة.

هنالك العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت موضوع الفساد المالي والإداري في العراق، ولكنها لم تتناوله من وجهة نظر الفكر المحاسبي وإنما كانت النظرة من خلال الأطر العامة من أسباب ومظاهر وسبل مواجهة، ومن هذه الدراسات هي.

## ٢-٢-١- دراسة حسين (٢٠٠٢) بحث بعنوان (المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري) (٢):

فالهدف الرئيسي من البحث هو تحديد مسببات ظاهرة الفساد المالي والإداري والعناصر الرئيسية التي أدت إلى بروزها بشكل واضح في هذا العقد، وقد انتهى البحث بعدة نتائج من أهمها أن الفساد المالي والإداري ما هو إلا سوء استخدام السلطة نتيجة ضعف الدور الرقابي وعدم توحيد المهام الأساسية والتهاون مع المقصرين والتستر عليهم، إما أبرز توصياته كانت هي حث مجلس المعايير المحاسبية على:

- ١- اتخاذ إجراءات أسرع في معالجة مرونة الممارسات المحاسبية لتلافي تزعزع الثقة بمصداقية القوائم المالية .
- ٢- وضع معيار للتصرف المهني يفيد في تقييد ممارسات المخالفات المحاسبية.

## ٢-٢-٢- دراسة البكوع وأحمد (٢٠١٢) بحث بعنوان ( تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية دراسة نظرية تحليلية) (٣):

فالهدف الأساسي للبحث هو بيان مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية، مع بيان ماهية نظم الرقابة الداخلية والتعريف بظاهرة الفساد المالي والإداري، وقد انتهى البحث بعدة نتائج منها أن الفساد ظاهرة قديمة وأخذت بالتفاقم إلى حد أصبحت تهدد الكثير من المجتمعات والدول بالانحلال الاجتماعي والركود الاقتصادي بما يؤدي إلى انهيارها وتدميرها.

## ٢-٢-٣- دراسة مجدل (٢٠١٣) بحث بعنوان ( علاقة الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد بجهات التحقيق ) (٤):

يهدف البحث الى بيان الدور الذي يمكن ان تحققه الهيئة الوطنية في مكافحة الفساد عند منحها الصلاحيات , اما أبرز نتائجه هي بيان دور التعاون الإقليمي والعربي والدولي في مجال مكافحة الفساد، ومدى توفير المناخ الملائم لنجاح خطط التنمية، وتحقيق العدالة بين أفراد المجتمع، أما عن أبرز توصياته هي منح أعضاء الهيئة

الوطنية لمكافحة الفساد السعودية صفة الضابطة القضائية، حتى يتمكنوا من أداء عملهم على أكمل وجه، تحديد مفهوم الجهات المشمولة برقابة هيئة مكافحة الفساد .

٢-٢-٤- دراسة داود (٢٠١٥) بحث بعنوان ( **الفساد الإداري والمالي في العراق وأثره الاقتصادي والاجتماعي أسبابه، أنواعه، مظاهره، وسبل معالجته** )<sup>(٥)</sup>:

يهدف البحث إلى التعرف على مفهوم وأسباب الفساد الإداري والمالي وأثره الاقتصادية والاجتماعية السلبية في مؤسسات الدولة العراقية والاقتصاد العراقي ووضع الحلول الممكنة والمستقبلية لمعالجة هذه الظاهرة الخطيرة والقيام بالإصلاحات الشاملة في مؤسسات الدولة مما يؤدي إلى دعم الاقتصاد في العراق والنهوض بالمجتمع وجعله معافى من الآفات الخطيرة، إما نتائجه هو افتقار المراقبة والمساءلة من قبل الحكومة، وأن جذور الفساد المالي والإداري ترجع إلى الاحتلال العراقي، كما أن زعزعة القيم الأخلاقية القائمة على الصدق والأمانة والعدل والمساواة وتكافؤ الفرص، وقد أوصى البحث بأن يخصص يوم عالمي لمكافحة الفساد المالي والإداري، ومكافحة الفساد في دوائر الدولة من خلال أسلوب العمل ومكافأة الموظفين المخلصين ماديًا ومعنويًا، مع إجراء الإصلاحات القضائية لضمان النزاهة والاستقلال وبناء القدرات.

٢-٢-٥- دراسة الخزرجي (٢٠١٧) بحث بعنوان ( **الفساد المالي والإداري ودوره في تحجيم الاقتصاد العراقي بعد الاحتلال الأمريكي للعراق عام ٢٠٠٣** )<sup>(٦)</sup>:

يهدف البحث إلى توضيح الآثار السلبية التي يولدها الفساد المالي والإداري في تحجيم أداء الاقتصاد العراقي والقطاعات الاقتصادية الأخرى بعد الاحتلال الأمريكي وما هي الطرق الكفيلة لمعالجته، وقد توصل البحث لعدة نتائج منها إن ظاهرة الفساد المالي والإداري في العراق زاد بعد عام ٢٠٠٣، والسبب هو ضعف الاستثمار وتهريب الأموال إلى الخارج، وأوصى البحث بعدة توصيات منها وضع مناهج تربوية تساعد على ثقافة النزاهة وحفظ المال، وإصدار القوانين الصارمة لمكافحة الفساد المالي والإداري.

#### موقف الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

من خلال استعراض الباحثان للبعض من الدراسات السابقة فإن موضوع الدراسة الحالية يأتي مكمل للدراسات السابقة في موضوع الفساد المالي والإداري، ولكن أهم ما يميز هذه الدراسة هو بيان الدور الذي يحققه الفكر المحاسبي في مواجهة الفساد المالي والإداري العراق. فاستنادا للدراسات السابقة فإن آليات المحاسبية المقترحة لمكافحة حالات الفساد المالي والإداري تشمل الآليات التالية:

- ١- توفير المهارات والقدرات المعرفية المتخصصة في مجالات المحاسبة لكي تتمكن من منع حدوث حالات الغش والفساد والتقليل منها واكتشاف حالاتها، والعمل على فحصها والتحقق منها.
- ٢- استخدام الوسائل والأساليب الحديثة المتمثلة بتكنولوجيا المعلومات من أجل مكافحة الفساد المالي والإداري.
- ٣- توفير المهارات اللازمة لفحص واكتشاف الأدلة الالكترونية لحالات الفساد في بيئة الأعمال الالكترونية.
- ٤- تطوير المهارات والقدرات المحاسبية والتفتيشية المرتبطة بالتفكير الخلاق لفحص واكتشاف حالات الفساد المعقدة.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري للفساد المالي والإداري والفكر المحاسبي

#### المبحث الأول

#### الإطار المفاهيمي للفساد المالي والإداري

لقد تزايد الاهتمام الدولي والمحلي منه بضرورة مكافحة الفساد سواء كان مالياً أو ادارياً وخاصة في ظل التطورات الاقتصادية والتي حتمت على منظمات الأعمال والمؤسسات ضرورة مواجهته ليتسنى لها البقاء الأمن في بيئة الأعمال، فالفساد المالي والإداري هو السبب الرئيسي في انهيار العديد من المؤسسات والشركات حول العالم.

#### ٣-١-١- مفهوم الفساد المالي والإداري.

كلمة الفساد هي مفردة تناولها العديد من الكتب الأدبية والتاريخية والسياسية، كما وردت في الكتب السماوية لتنبيه الناس وتوعيتهم إلى عظم المصائب بهذه الظاهرة، لهذا تعددت التفسيرات في معناها، وسنعرض فيما يأتي لمفهوم هذه المفردة ففي اللغة يقال (فَسَدَ الشيء، يَفْسُدُ) بالضم (فساداً) فهو (فاسد) و(أفسده ففسد) والمفسدة هي ضد المصلحة<sup>(٧)</sup>. فقد عرف البعض الفساد بأنه سلوك أو عادات شريرة أو خبيثة يترتب عليها جذب وقحط وكوارث وإلحاق الضرر<sup>(٨)</sup> كما عرف بأنه إساءة استخدام السلطة لتحقيق منافع شخصية<sup>(٩)</sup>. وقد عرفته منظمة الشفافية الدولية بأنه كل عمل يتضمن سوء الاستخدام للمنصب العام من أجل تحقيق مصلحة ذاتية خاصة<sup>(١٠)</sup>. إما بخصوص الفساد المالي والإداري فقد وردت له تعريفات متعددة، إلا أنها دارت جميعها حول مضمون واحد وهو يتمثل بالإساءة إثناء استعمال السلطة أو الوظيفة العامة الممنوحة لتحقيق مكاسب شخصية، كما ارتبط مفهوم الفساد في أذهان العديد من البشر بالبشر، وربما يكون اصدق تعريف له هو الذي ورد في الموسوعة الخاصة بالعلوم الاجتماعية وهو سوء استخدام السلطة والنفوذ العام لتحقيق مكاسب شخصية خاصة، ويشتمل ذلك على جميع أنواع رشاوى الممنوحة للمسؤولين سواء كانوا محليين أو سياسيين، ولكنه لا يتضمن الرشاوى التي تقدم لموظفي القطاع الخاص<sup>(١١)</sup>. وهناك من عرفه بأنه الأنشطة التي تتم داخل الأجهزة الإدارية والتي تؤدي إلى انحراف تلك الأجهزة عن أهدافها المرسومة لصالح أهداف خاصة سواء كان ذلك بأسلوب فردي أو جماعي<sup>(١٢)</sup>. كما عرف البنك الدولي الفساد المالي والإداري بأنه إساءة المتمثلة باستخدام السلطات العامة لأجل مصلحة شخصية، وهناك اتفاق دولي على تعريف الفساد كما حدده منظمة الشفافية العالمية بأنه كل عمل يتضمن سوء استخدام السلطة والمنصب العام لتحقيق مصلحة شخصية خاصة لذاته أو لجماعته أما صندوق النقد الدولي (IMF) فقد عرفه بأنه كل علاقة تربط الأيدي الطويلة المتعمدة والتي تهدف إلى تحقيق فائدة من هذا السلوك لفرد واحد أو مجموعة أفراد<sup>(١٣)</sup>. وهناك من عرف الفساد بأنه إساءة استخدام السلطة الممنوحة لتحقيق مكاسب خاصة ولا يشمل هذا التعريف العاملين في القطاع العام فقط وإنما القطاع الخاص أيضاً والمؤسسات والهيئات الحكومية وغير الحكومية والأحزاب السياسية<sup>(١٤)</sup>.

ومن خلال ما تقدم فقد عرف الباحثان الفساد المالي والإداري بأنه عبارة عن أسلوب غير مرغوب فيه إثناء المعاملة سواء كان ذلك بالقطاع العام أو القطاع الخاص، فهو يمثل تقويضاً للثقة العامة، أو خرقاً للقوانين والسياسات والإجراءات التي توضع موضع التنفيذ للصالح العام، لغرض تحقيق منفعة شخصية على حساب المجتمع، وذلك بإعطاء أو أخذ الرشاوى أو الامتيازات، وذلك من خلال سوء استخدام السلطة الممنوحة في المؤسسات الرسمية .

### ٣-١-٢- مظاهر الفساد المالي والإداري.

إن ظاهرة الفساد تتداخل في كل قطاعات المجتمع ابتداءً من الدولة بمؤسساتها الرسمية التشريعية والتنفيذية والقضائية ومؤسسات الثقافة والإعلام، وانتهاءً بالأفراد في تعاملاتهم اليومية، فالفساد المالي والإداري له مظاهر متعددة وأصبح مألوف لدى اغلب الناس من خلال مختلف وسائل الإعلام عن ممارسات الفساد المالي والإداري بكافة أشكاله سواء كان ذلك عن طريق:

١- ضعف الأنشطة التي تقدمها المنظمات والمتمثلة بمنظمات المجتمع المدني إثناء مراقبتها لمؤسسات الدولة ومدى شفافيتهما في عملها ورصد وتشخيص ظاهرة الفساد المتفشي في جسدها<sup>(١٥)</sup>.

٢- المخالفة للقوانين واللوائح فكلما كانت القوانين واللوائح غير واضحة ومعقدة أتاحت الفرصة لممارسة الفساد، فالقوانين المتعارضة تحتاج إلى تفسير دقيق مما يتيح للمسؤولين سلطة أكبر للاعتماد على تقديرهم الشخصي، ومن ثم يزيد من مخاطر اتخاذهم لقرارات عشوائية منحازة تخدم أغراضهم، وعندما يصبح إصدار القوانين أمراً لا يمكن التنبؤ به يكون من العسير على رواد الأعمال الالتزام بهذه القوانين التزاماً كاملاً، كما أنهم لا يتمكنون من حماية أنفسهم أمام التفتيش غير القانوني الذي يقوم به المفتشون الحكوميون لابتزازهم، وهكذا يصبح الفساد وسيلة للالتفاف حول عدم كفاءة المسؤولين، ويمكنهم من اتخاذ قراراتهم العشوائية المفترقة للعدالة<sup>(١٦)</sup>.

٣- الرشوة وهي من أكثر الصور والمظاهر للفساد المالي والإداري كونها تفتشت في المجتمعات المعاصرة ومنها دول النامية، فجريمتها تعد من أكثر الجرائم خطورة كونها تمس الدولة وهيبتها أمام أفراد المجتمع، كما أنها دليل على تفشي الظلم في إدارة مصالح الدولة والأفراد معاً، ولكنها في ذات الوقت تعتبر مؤثراً على وجود اختلال بين مرتبات الموظفين في الدولة<sup>(١٧)</sup>. فالرشوة تتخذ صوراً متعددة فقد تتخذ الصورة التقليدية حين تقع من موظف عام وطني، أو تتخذ الصورة المستخدمة لها حين تقع من موظف عام أجنبي أو موظف في مؤسسة دولية عمومية<sup>(١٨)</sup>.

٤- الاختلاس هو كل فعل يبشر به المتهم على سلطات لا تدخل في نطاق سلطات المالك فهو سلوك إزاء الشيء مسلك المالك ومن ثم يكشف عن نية تغيير الحيازة، فالاختلاس هو أن ينكر المتهم وجود الشيء في حيازته كي يتخلص من إزمائه برده ويحتفظ به لنفسه<sup>(١٩)</sup>.

٥- التهرب الضريبي هو وسيلة يحاول من خلالها المكلف التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً مستخدماً بذلك أحد الوسائل اللازمة لكي لا يلتزم بدفعها، فالتهرب الضريبي يؤدي إلى ضياع إيرادات كبيرة كما لا يقف تأثيرها على الإيرادات فقط وإنما تنعكس على ما تقدمه الدولة لمواطنيها من الخدمات وهذا يضعف انتماء المواطن بوطنه.

٦- غسل الأموال هي ظاهرة تتمثل بعمليات تبييض أو تنظيف الأموال وهي واحدة من الظواهر الحديثة للفساد المالي والإداري وقد تساعد على انتشار الجرائم المنظمة والاتجاه إلى عولمتها، فهذه الظاهرة تتمثل بإعادة تدوير الأموال الناتجة عن الأموال غير المشروعة في مجالات وفنوات شرعية لإخفاء المصدر الحقيقي لها لكي تبدو بأنها قد تولدت من مصدر مشروع<sup>(٢٠)</sup>.

٧- المحسوبية ومعناها إمرار كل ما تريده التنظيمات سواء كانت حزبية أو مناطقية أو إقليمية أو فئوية حيث يشرع المسؤولون في المناصب المختلفة وخاصة العليا منها في توظيف المعارف والأصدقاء، مقابل تهميش الفئات الأخرى، وفي المقابل نجد تجاهلاً لكافة الأسس والمعايير الإدارية والمهنية في الاختيار والتوظيف على أساس الخبرات والكفاءات العلمية والوظيفية المختلفة.

٨- الروتين المتحقق في عمل الدوائر الحكومية ووضع العرافيل في طريق مصالح المواطنين والتقاعس عن أداء الواجب.



٩- الاستغلال غير المشروع من قبل الموظف للصلاحيات الإدارية أو المنصب المخول له وفق القانون، وقد يكون هذا الاستغلال لإغراض شخصية أو نفعية أو لميول أو قبلية مما يخل بعدالة العمل الحكومي.

ومن خلال ما تقدم نرى إن الفساد المالي والإداري له مظاهر وصور متعددة والمتمثلة بالمعالجات الخاطئة للأصول والخصوم والمبالغة في تقييمها، والتلاعب في القوائم المالية والتقارير التي تتولى إعدادها، واستغلال موارد المؤسسة أو المنشأة واللجوء إلى أساليب التمويل من خارج الميزانية للتلاعب فيها، والإساءة إلى المبادئ المحاسبية عند معالجة العمليات المالية وخاصة الإيرادات، واللجوء إلى أساليب التحايل على اللوائح والقوانين ومخالفتها، فضلاً عن تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية من الفئات.

### ٣-١-٣ أسباب الفساد الإداري والمالي:

هناك أسباب كثيرة ومتعددة للفساد المالي والإداري منها ما هو اجتماعي أو سياسي أو اقتصادي، ومن أبرز تلك الأسباب ما يلي:-

١- غياب التوازن الاجتماعي: ويعنى به التوازن بين أفراد المجتمع في المعيشة لا في مستوى الدخل، حيث يكون المال موجوداً لدى أفراد المجتمع ومتداولاً بينهم إلى درجة تتيح لكل فرد العيش في المستوى العام<sup>(٢١)</sup>.

٢- تدني الأخلاقيات الوظيفية وسوء استغلال المنصب: حيث زاد في العراق الحديث عن أخلاقيات الإدارة مع تزايد الفضائح الأخلاقية وانتشار مظاهر الفساد الإداري والمالي بشكل كبير نتيجة تراجع النظم فلم تعد الإجراءات المقابلة لهذه الظواهر سوى تشديد الحلقات الرقابية وتكثيف القواعد المحددة للسلوك، وهذا بدوره يزيد من حالة التفتن في الغش جرياً على قاعدة كل ممنوع مرغوب<sup>(٢٢)</sup>.

٣- الفقر: فبرغم أن العراق دولة غنية على مر التاريخ فهي عملاق نفطي وثاني منتج في «أوبك» بعد المملكة العربية السعودية، إذ لا يقل إنتاجها عن ٣.٥ مليون برميل يومياً، ويقدر احتياطها المثبت بنحو ١٥٠ بليون برميل، ويشكل ثالث أكبر احتياط للنفط في العالم، بعد المملكة السعودية وإيران، وفيها فرص عدة للاستثمار، وجاذبة للمستثمرين العراقيين والعرب والأجانب، وبقياس خط الفقر على المستوى العراقي يتبين أنه يتركز على الجمع بين كافة الاحتياجات الغذائية الأساسية والتي تقدر بـ (٣٤٢٥٠) دينار، أما مع كلفة الاحتياجات غير الغذائية إنفاق الأسر التي تقع عند خط الفقر والتي تقدر بـ (٤٢٦٤٦) دينار وبالنتيجة فأن خط الفقر في العراق يساوي (٧٦٨٩٦) دينار فرد/شهر، وهو ما يعني إن (٢٢،٩%) إي حوالي (٩،٦) مليون من العراقيين يقعون تحت مستوى خط الفقر<sup>(٢٣)</sup>.

٤- التغطية والتعتيم لدى بعض المسؤولين في المناصب العليا: حيث يتم اعتماد العديد من التقنيات المحاسبية الغير دقيقة للفصل بين المصادر الأصلية للدخل وحصيلة الأموال العامة من أجل التهرب من المحاسبة المالية والإدارية<sup>(٢٤)</sup>.

٥- الأسباب السياسية: التي أدت إلى تفشي ظاهرة الفساد فضعف الممارسات الديمقراطية في العديد من البلدان أدت بشكل مباشر في تنامي هذه الظاهرة فالنظم الديمقراطية لها دور كبير في مواجهة الفساد فهي تعد جهة رقابية خارج سيطرة السلطة التنفيذية فهي تستطيع المحاسبة على أية تجاوزات سواء كانت مالية أو إدارية، كما ان قلة الوعي السياسي وعدم المعرفة بالآليات والنظم الإدارية التي تتم من خلالها ممارسة السلطة وادارة شؤون الدولة تزيد من ظاهرة انتشار الفساد.

٦- ضعف موارد الدولة وانخفاض الرواتب والأجور في الدول النامية: حيث أدت إلى تفشي الفساد خاصة بين موظفي الدولة وكبار المسؤولين فهذه الحالة تؤدي الى عدم الاستقرار السياسي والمؤسسي.

٧- فقدان القانون هيئته وفاعليته: فعندما لا يطبق القانون على المخالفات الصريحة، هو ما يؤدي بدوره إلى السرقة، فعلى سبيل المثال فقد قدرت "مجموعة دراسة العراق" في عام ٢٠٠٦ معدل السرقة بحوالي (١٨٠) مليون برميل<sup>(٢٥)</sup>.

٨- ضعف دور الأجهزة الرقابية على المؤسسات والأعمال: ان ضعف الدور الذي تقوم به الجهات الرقابية وعدم قدرتها على ممارسة إعمالها، وتطبيق القوانين فضلاً عن عدم تفعيل صلاحياتها على أعمال الجهاز التنفيذي ومحاسبة المقصر وضعف مسؤولياتها الإدارية للأعمال الموكلة إليها أو المحاسبة عليها، وعدم استخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة في نظم الرقابة كلها عوامل وأسباب أدت إلى تفشي ظاهرة الفساد الإداري والمالي.

٩- خلل السياسات الاقتصادية: وذلك بعدم تحقيق التوازن والعدالة في توزيع الموارد الطبيعية والاقتصادية على السكان فتؤدي إلى اختلال توزيع الدخل بين فئات وشرائح المجتمع.

١٠- تكليف أجهزة الدولة الحكومية أو القطاع العام: لقد كلفت هذه الأجهزة بأعباء ومهام تتطلبها برامج التنمية وما يستلزمه ذلك من منحها صلاحيات واسعة ومدتها بموازنات واعتمادات مالية كبيرة، دون تمكينها من بناء مؤسساتها وتطوير قدراتها وتأهيل كوادرها وتحسين قياداتها ضد احتمالات الانحراف والاستغلال أو إخضاعها للمتابعة والرقابة والمسائلة فتتصرف في المال العام دون رقابة مالية أو محاسبية وهذا يعد مناخاً ملائماً لانتشار الفساد والرشوة.

١١- الصفقات والعمولات المشبوهة: لقد تم عقد صفقات ودفع عمولات مشبوهة من اجل شراء الشركات والمؤسسات الحكومية بأقل من قيمتها وهو ما يطلق عليه "التقييم كنقطة ضعف في برامج الخصخصة.

١٢- ضعف الدور الذي تقدمه وسائل الإعلام: فمحدوديتها وعدم قدرتها على فضح الفساد سواء كان مالياً او ادارياً، فضلاً عن عدم وجود الشفافية في بيئة العمل أدت إلى عدم الحرص على المعلومة الصحيحة وكشفها لتكون أداة لردع للفسادين.

١٣- تكليف المنظمات الإدارية: بأعباء ووظائف تفوق قدرتها وإمكاناتها البشرية والمادية الأمر الذي يعجز معه العاملين عن إنجاز الأعمال أو تأخيرها واضطرابهم إلى الأساليب المتلوية لإنجازها في وقت أقصر وبجهد أقل، ومن بين هذه الأساليب تقديم الرشوة التي تعد من أبرز مظاهر الفساد<sup>(٢٦)</sup>.

١٤- انتشار ظاهرة الرشوة: فالرشوة تتمثل في حصول العديد من الفئات العاملين في بعض الوظائف الحكومية على دخول إضافية دون معيار واضح يحكمها، أو مقابل عمل حقيقي لها وذلك تحت مسميات مختلفة، وبدرجات متفاوتة من الشرعية.

١٥- الاختيار غير الكفوء للقيادات الإدارية: حيث تم اختيار العناصر غير المؤهلة وغير الكفوءة لإدارة مؤسسات الدولة الأمر الذي أدى إلى عدم الاهتمام ببرامج التدريب والإعداد والتقييم التي تجنبهم الانحراف وسوء التصرف وتحذرهم من التورط في قضايا الفساد.

١٦- فقدان المصداقية في المعلومات المحاسبية: التي تقدمها الوحدات المحاسبية في المؤسسات إضافة إلى ذلك هنالك انعدام ثقة في الدور الذي يقوم به المدققين، وبالتالي أصبحت مهنة التدقيق في موقف صعب وتحدي لكيفية مواجهة حالات الغش والفساد والاحتيال والتي تعاني منها المؤسسات والمنظمات المختلفة. وبالتالي أصبحت هنالك حاجة ماسة وملحة للبحث عن آليات ووسائل حديثة لمواجهة كل من الغش والاحتيال والفساد المالي، وكذلك الحاجة إلى الاستعانة بخبرات متخصصة ومتميزة لإبداء الرأي حول القوائم المالية<sup>(٢٧)</sup>.

## المبحث الثاني

### الإطار المفاهيمي للفكر المحاسبي

ان الأزمة العالمية الأخيرة التي إصابت العالم كان من أهم أسبابها هو ضعف آليات المحاسبية والتدقيقية في اكتشافها، الأمر الذي أدى إلى فقدان الثقة بمهنة المحاسبة، وترتب على ذلك تعرض الفكر المحاسبي التقليدي إلى العديد من الانتقادات حيث وقف قاصراً أمام معالجة الفساد المالي والإداري والسبب وراء ذلك هو المرونة في تطبيق القواعد والسياسات المحاسبية، لذلك ترتبت الحاجة لزيادة الاهتمام من قبل المحاسبين والمدققين لإيجاد سبل وآليات يتم من خلالها اكتشاف قضايا الفساد المالي والإداري، وعليه فقد تعددت الوسائل والأساليب اللازمة

لمواجهة الفساد المالي والإداري فمنهم من استخدم التكنولوجيا لدعم الأنظمة المحاسبية بالمعلومات المناسبة والبعض الآخر اعتمد على تطوير معايير المحاسبة لتصبح أكثر حزمًا وصرامة، ووضع معايير للالتزام بمفاهيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة، وقد عمدت معظم الدول المتقدمة إلى استخدام أساليب المحاسبة القضائية اللازمة لتدعيم آليات العمل المحاسبي.

### ٣-٢-١- مفهوم الفكر المحاسبي.

قبل الخوض في مفهوم الفكر المحاسبي ينبغي التعرف على المحاسبة باعتبارها وظيفة ومهنة وقد ألزمتها القوانين والمعايير بواجب الارتقاء بالوحدة الاقتصادية أو المؤسسة والعمل على تطويرها فهي تساهم في توفير البيانات والمعلومات اللازمة والملائمة لاتخاذ القرارات الصحيحة والصائبة والتي تكون حصيلتها الاستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على موجوداتها وأصولها، ولكي يستطيع علم المحاسبة حل الكثير من المشاكل العالقة بشأن المؤسسات والشركات المنهارة منها يجب إزالة الاعتقاد السائد أن المحاسبة كمهنة قادرة على حل جميع المشاكل التي تواجهها لوحدها، إذ ينبغي إن تتظافر جميع الجهود في المؤسسات<sup>(٢٨)</sup>. فالفكر المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من القواعد والأسس والمبادئ والإجراءات التي يعتمد عليها في التحقق من صحة وصدق العمليات المالية أو الإحداث الاقتصادية وإثباتها وقياسها بغرض تقديم المعلومات عنها لتحديد الحقوق والالتزامات وبيان نتيجة النشاط، ولاتخاذ القرارات اللازمة بواسطة مستخدمي البيانات والقوائم والتقارير المحاسبية<sup>(٢٩)</sup>. والبعض الآخر عرفه بأنه مجموعة من الأصول المعرفية المنفردة، والمعتمدة على العقول البشرية المبدعة، ومتطلبات ونظم العمل والعلاقة مع العملاء، والتي تؤدي إلى الإنتاج المستمر للأفكار والأساليب الجديدة التي تدعم قدرتها التنافسية<sup>(٣٠)</sup>. أو بأنه الفكر الذي يمثل عملية تحويل المعرفة التي تمتلكها المنظمة إلى قيمة مضافة فهو عبارة عن طاقة ذهنية تمثل تشكيله من المعرفة التي تعتبر المواد الأولية الرئيسية لاقتصاد اليوم القائم على المعرفة<sup>(٣١)</sup>. وبالإضافة إلى ذلك فإن البعض الآخر يعتبر الفكر المحاسبي أحد الموجودات التنافسية التي تقوم بعملية التطوير الخلاق والاستراتيجي المعتمدة على الإبداع والابتكار الذي يعد المفتاح الرئيسي للبقاء في بيئة الأعمال المتغيرة<sup>(٣٢)</sup>. ومن خلال ما تقدم يمكن تعريف الفكر المحاسبي بأنه مجموعة من المعارف والعلاقات المحاسبية التي تمتلكها المنظمة أو المؤسسة والتي تتمثل في الأفكار والابتكارات والتقنيات والعلاقات العامة وبرامج الحاسب والتصاميم والمهارات والبيانات والمعلومات وحقوق الامتياز والعلامات التجارية وغيرها.

### ٣-٢-٢- الجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة ضمن الفكر المحاسبي.

هنالك فكرة سائدة بأن القواعد والقيم الأخلاقية تتغير بتغير عادات المجتمع وتقاليده التي يعيشون فيها، ولكن هنالك فئة جديدة من الفلاسفة تعتقد بأن هنالك مجموعة من القيم يجب أن تحكمها معايير عالمية وان لا تتغير مع تغيرات المجتمع، فأخلاقيات أي مجتمع ما هي إلا نتاج تطور تاريخي طويل الأمد، لذا فهي ضرورية في استقرار الحياض الاجتماعي، فالتصرف الأخلاقي يتطابق مع المعايير الاجتماعية المقبولة بشكل عام، إما التصرف المنافي للخلاق فهو لا يتطابق مع المعايير الاجتماعية المقبولة بشكل عام، بينما نجد إن هنالك قيم أخرى تخضع لأخلاقيات المجتمع المتغيرة، فالأخلاق العامة تعتبر الصدق والأمانة والنزاهة من الأخلاق الكريمة إما الكذب والفساد والغش والخيانة من الأخلاق الذميمة والتي ترفضها العقول السليمة، ولا يمكن فصل الأخلاق العامة للفرد عن أخلاقيات العمل الوظيفي بل يجب أن يتعامل مع مشاكل العمل والوظيفة وفق المعايير الأخلاقية العامة التي يؤمن بها، إذ ينبغي أن يتم أعداد هذه المدونة بما يتناسب مع ترسيخ الجوانب السلوكية والأخلاقية نحو مكافحة الفساد بجميع أشكاله سواء كان مالياً أو ادارياً لكي تتمكن إدارة المنظمة أو المؤسسة من التدخل للكشف عن مواطن الفساد

وعلاجه، فالمناهج التعليمية لها الدور الكبير في دعم أخلاقيات المهنة فهي تسهم في بث روح الوعي لدى الأفراد الدارسين في مجال التخصصات المحاسبية والإدارية وغيرهما من العلوم المالية، فالالتزام بالمبادئ الأخلاقية وميثاق شرف المهنة يعتبر أداة وقائية فعالة لمواجهة الوقوع والانزلاق في حالات الغش والتلاعب والاختلاس وخيانة الأمانة<sup>(٣٣)</sup>. إذ ينبغي أن يكون هنالك دليل خاص بأداب المهنة وسلوكها ليتوجب على أعضائها الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة ولكي تتال ثقة المؤسسة والجمهور بها، فهي تقوم بدور خطير لذلك نجد إن سلوك المحاسب وأخلاقياته تعد حجر الأساس في نجاح هذه المهنة<sup>(٣٤)</sup>. وقد عرفت أخلاقيات المهنة بتعاريف متعددة فقد عرفت بأنها مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة والتي تستلزم عند الممارسة سلوكاً معيناً يقوم به، من أجل المحافظة على المهنة وشرفها، فالإخلال بها يعد خروج عليها وعلى شرفها فهي توفر غرضين هما الأول حماية أعضاء المهنة والثاني حماية جمهورها<sup>(٣٥)</sup>. وقد عرفها البعض الآخر بأنها مجموعة من المبادئ التي تمثل القيم الأخلاقية والتي تعدّ بمثابة المقياس المثالي للسلوك المهني فهذه القواعد تمثل الصفات السلوكية التي ينبغي على المحاسبين التحلي بها عند ممارسة أعمالهم بصورة عامة وعند اطلاعهم على البيانات والمعلومات السرية الخاصة بالشركة بصورة خاصة<sup>(٣٦)</sup>.

فالقيم الأخلاقية تعتبر قاعدة أساسية لتنظيم السلوك المهني كما إن المواطنة أيضاً تعتبر شعور يمثل طريقة للتأثير في سلوكيات وأخلاقيات الأعمال نحو معالجة الفساد الإداري والمالي، فالمتطلبات الأخلاقية المتمثلة بالموضوعية والنزاهة والكفاءة والسرية تتطلب انتقاء الموظفين وتعيينهم وترقيتهم وانضباطهم، كما ينبغي أن تمتلك الأجهزة الرقابية والمحاسبية في المؤسسات الحكومية وغير الحكومية المهارات اللازمة للتقصي والتحقق ورصد التصرفات المالية وغير المالية غير السلمية والتي تكون موضع شك سواء كانت هذه التصرفات خاصة بالإفراد أو المؤسسات المالية قطاع خاص أو حكومي<sup>(٣٧)</sup>. والعمل على وضع قواعد إجرائية دورية مكتوبة للموظفين من أجل انجاز العمل المحاسبي والمالي والإداري وإعادة النظر بصورة دورية لكي لا تتعرض للتقادم، فالاتحاد الدولي للمحاسبين عبر عن أهمية الأخلاقيات المهنية للمحاسب والمدقق وهو يؤدي خدماته فيجب أن يسلك سلوكاً يتفق وينسجم مع السمعة الحيدة التي تتمتع بها المهنة، ومن الواضح أن قواعد السلوك المهني والأخلاقيات المهنية إنما تهدف إلى تحقيق عدة أهداف ومن أهمها:

- ١- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها مع وضع قواعد سلوكية تتمثل بالإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المحاسب والمدقق في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة.
- ٢- وضع معايير السلوك المهني والتي تتمثل بالقيم الأخلاقية العامة المطلوبة والتي تتمثل بالموضوعية والاستقلال والأمانة والنزاهة والعناية الواجبة.
- ٣- تدعيم وتكملة النصوص القانونية التي يضعها المشرع لتوفير مبادئ التأهيل والحياد والاستقلالية كما يجب إن تتحلى القوانين بالوضوح والشفافية والانسجام في التطبيق.
- ٤- بث الثقة في جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤديه من أعمال في الالتزام بمعايير ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

### ٣-٢-٣- قواعد السلوك المهني للمحاسبين والمدققين .

لقد تضمن السلوك المهني خمس قواعد رئيسية مهمة هي:

#### ١- النزاهة والموضوعية والاستقلالية:

يجب إن يكون المحاسب والمدقق أميناً وصادقاً في عمله إذ يجب ان يتحلى عملهم بالموضوعية حيث يفترض عليهم لزاماً إن لا يتعاونوا في حكمهم المهني وان لا يتحيزوا لمصالح معينة، فالنزاهة والاستقلالية والموضوعية تعد أركان الأساسية للمفهوم الأخلاقي للمهنة فهي تحقق العدالة بشكل أساسي، كما أنها تعد بمثابة القيم التي تعطي المعنى الحقيقي لوظيفة التدقيق والمحاسبة والتي يصفها البعض بأنها كل عمل ما ينجز طبقاً لنظام نزيه وشريف يضع السلوك الأخلاقي في الطليعة، وذلك من خلال مراعاة قواعد السلوك المهني باعتبارها الأساس لتصحيح التجاوزات التي تحدث أثناء ممارسة النشاط والتي قد تحدث بسبب المصالح المتعارضة للأطراف ذات العلاقة.

## ٢- الكفاءة والعناية المهنية:

حيث ينبغي على المحاسب والمدقق أن يؤديا مهامهم بكل دقة وحرص واجتهاد كما ينبغي عليهم بذل العناية المهنية اللازمة وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها في الأنظمة والمعايير المحاسبية عند تقديم الخدمات المهنية.

## ٣- إتباع أسلوب السرية في العمل:

وهي التي يفترض إلزام المحاسبين والمدققين بالامتناع عن:

أ- كشف أي معلومات سرية خارج نطاق عمل الشركة أو المؤسسة والتي يمكن الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية.

ب- استعمال أي معلومة سرية والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية لمصلحتهم الشخصية أو لصالح أطراف أخرى.

## ٤- السلوك المهني:

هو التزام المدققين والمهنيين بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة وعلى المدققين والمهنيين أن لا يسيئوا إلى المهنة بل يكونوا أمناء وصادقين<sup>(٣٨)</sup>.

## ٣-٢-٤- نظم المعلومات المحاسبية المتكاملة ضمن الفكر المحاسبي.

تستمد الوحدات المحاسبية أهميتها في أروقة مؤسسات الدولة سواء كانت بالقطاع العام أو الخاص من المعلومات المحاسبية اللازمة للتأثير في دعم واتخاذ القرارات ولكي تتمكن هذه الوحدات من أداء دورها في العملية الإدارية والمالية وبشكل فعال ينبغي إن تقدم لها المعلومات في الوقت المحدد ومن المهم جداً أن نذكر بأن هذه المعلومات المحاسبية وبغض النظر عن مصدرها يجب أن تتمتع بمجموعة من الخصائص النوعية لكي تكون مفيدة لمتخذي القرار والذي في النهاية أعدت له<sup>(٣٩)</sup>. فهذه الخصائص تتمثل بالملائمة واليقين والكمال والوقتية والحماية والقابلية للاستخدام أي يجب إن تكون المعلومة المحاسبية سهلة ويمكن فهمها واستعمالها بسرعة، فنظام المعلومات في أية مؤسسة اقتصادية يهتم في إنتاج وتقديم وتوصيل المعلومة لكل الجهات التي يمكن أن تستخدمها وتستفيد منها، سواء كانت هذه الجهات من داخل المؤسسة الاقتصادية أو من خارجها، وبغض النظر ما إذا كانت علاقة هذه الجهات بالمؤسسة الاقتصادية مباشرة أو غير مباشرة، وقد سعت جهات محاسبية متخصصة لتحديد ماهية خصائص وجودة المعلومات المحاسبية، وقد تم التوصل من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ذلك من خلال إصدار المعيار المحاسبي رقم (٢) فهذا المعيار وجد لسد الفجوة بين المعيار رقم (١) والمعايير

الأخرى اللاحقة، والذي قام بتغطية شاملة لآلية الاعتراف والقياس والإفصاح لعناصر القوائم المالية، وقد عملت بعض البلدان المتطورة على تصميم أنظمة وقوانين لتنظيم الإفصاح المحاسبي وذلك بهدف تخفيض المخاطر والفساد وحماية حقوق المستخدمين وتحسين الخدمات العامة مع الأخذ بنظر الاعتبار دور الشفافية في الاستجابة إلى الأزمات الأخيرة في الولايات المتحدة<sup>(٤٠)</sup>. فالقوائم المالية تعد الوسيلة الفاعلة لتحقيق وظيفة الاتصال في المحاسبة إذ يمكن عن طريقها إشباع حاجة المستخدمين لتلك المعلومات المحاسبية فهي تصور الأحداث الاقتصادية بدقة وقد ازدادت الأهمية بالمعلومات المحاسبية فقد كان موضوع توقيت توصيلها وتقديمها للمستخدمين محل اهتمام من قبل الباحثين والأكاديميين<sup>(٤١)</sup>. فالثورة التكنولوجية قد أثرت بشكل كبير في التطبيقات المحاسبية، إذ أن الشركات بدأت تستخدم مواقعهم الرئيسية على الشبكة العالمية كوسيلة لتقديم المعلومات والتقارير<sup>(٤٢)</sup>. فاستخدام الحاسوب في نظم المعلومات المحاسبية يساهم في تخطي الكثير من العقبات والمصاعب الكثيرة والتي كان يواجهها النظام المحاسبي اليدوي، فجعل آلية تسجيل العمليات ومعالجتها تتم بصورة سريعة جدا وبدقة قد تكون متناهية النظير، بل يمكن المؤسسات من الحصول على مخرجات النظام في أي وقت تشاء<sup>(٤٣)</sup>. فالمعلومة المحاسبية قد تتوفر فيها عنصر الملائمة والموثوقية إلا أنها تواجه مستخدمها صعوبة في فهمها وتفسيرها وتحليلها ومن ثم استخدامها عند اتخاذ القرار الذي يواجهها، ولا بد من الإشارة إن المعلومة المحاسبية ينبغي أن تكون مفهومة فهذه الصفة تعكس عدة خصائص منها السهولة والوضوح التي تتميز بها، وهنا نلاحظ إن المسؤولية التي تقع على عاتق المحاسب باعتباره الجهة التي تتولى إعداد التقارير المالية المهمة وهنا ينبغي إن يكون هنالك توافق ما بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير.

### ٣-٢-٥- الأهداف التي يحققها نظام المعلومات المحاسبي .

إن الهدف العام الذي يسعى لتحقيقه نظام المعلومات المحاسبي يتمثل بتسجيل البيانات وعرضها بشكل تقارير وقوائم مالية للأطراف ذات العلاقة، ومن أجل تحقيق الثقة بهذه التقارير يجب إن تطبق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بشكل سليم كما إن هنالك هدف عام آخر يتمثل بحماية أصول المؤسسة، إما الأهداف التفصيلية لنظام المعلومات المحاسبي فهي كالآتي: <sup>(٤٤)</sup>

#### ١- من حيث تسجيل المعلومات:

أ- تسجيل كافة العمليات طبقا للمستندات المخصصة لها ضمن الملائمة.

ب- تسجيل العمليات في أوقات محددة وبصورة دورية.

#### ٢- من حيث توصيل المعلومات:

أ- توصيل المعلومة للجهات والإطراف ذات العلاقة والتي تكون مهتمة بها.

ب- توصيل المعلومة في الوقت المناسب.

#### ٣- من حيث تحقيق الثقة بالبيانات:

أ- التحقق من أن كل العمليات تم تسجيلها بشكل سليم.

ب- التحقق من تسجيل العمليات في فترات دورية وترحيلها.

ج- التحقق من صحة الأرصدة وحماية الأصول من خلال مسك الدفاتر وحياسة الأصول.

سادساً: المحاسبة القضائية ودورها في مكافحة حالات الغش والفساد :

لقد تزايد الاهتمام في الدول المتقدمة بالمحاسبة القضائية ودورها في مكافحة حالات الغش والفساد، فالقصور الحاصل في برامج المحاسبة التقليدية من خلال تأهيل الخريجين والمحاسبين والمراجعين بالمهارات والمعارف والقدرات اللازمة لمنع وتقليل واكتشاف والإفصاح عن حالات الغش والفساد والحد منها، فهذا القصور تسبب بانحسار الأعمال المحاسبية في الكثير من الشركات حول العالم في الفترة الماضية، إضافة إلى ذلك نلاحظ إن هنالك انخفاض كبير في مستوى إدراك الطلبة لموضوع المحاسبة القضائية، الأمر الذي دفع بالدول المتقدمة والتي شهدت بعض الانهيارات بشركاتها إلى تبني موضع المحاسبة القضائية في مقرراتها الدراسية بالأقسام المحاسبية في جامعاتها لما لها من أثر وأهمية كبيرة في دعم مهارات الطلاب وكفاءتهم من أجل تقليل حالات الغش، فالنقص الحاصل في تدريب طلاب المحاسبة في الجامعات على أساليب المحاسبة القضائية ساهم في ارتفاع حالات الفساد والغش الوظيفي والمالي وهذا ما لوحظ في بعض الدول ومنها نيجيريا، فالمحاسبة القضائية تساعد الدول على مكافحة حالات الفساد والغش، وبالتالي يجب إضافة تخصص المحاسبة القضائية في الدراسات العليا، وكذلك ضمن مقررات الامتحانات المهنية التي تنظمها الهيئات المهنية، ولقد استجابت العديد من الجامعات في الدول المتقدمة لزيادة الطلب على المحاسبين من ذوى المهارات في مجال المحاسبة القضائية وذلك من خلال تقديم برامج محاسبية جديدة تتضمن مقررات في المحاسبة القضائية وذلك بهدف زيادة قدرات الطلاب على منع واكتشاف والإفصاح عن حالات الغش والفساد، فمثلاً نجد ان هنالك بعض الجامعات في الولايات المتحدة الأمريكية تقدم برامج كاملة في المحاسبة القضائية وجامعات أخرى تقدم فقط مقررات جديدة في المحاسبة القضائية ضمن برامج المحاسبة الحالية، فمثلاً جامعة كاليفورنيا ونورث بربنج تقدم شهادة متخصصة في المحاسبة القضائية بعد البكالوريوس، كما بدأت تمنح درجة الماجستير في المحاسبة القضائية استجابة للانهيارات المالية للشركات، وبالمثل تبنت جامعات أمريكية أخرى تدريس المحاسبة القضائية مثلما تبنت الموضوع جامعات أخرى في إنجلترا، وعليه فقد ترتب على ذلك الموضوع زيادة الطلب على آليات المحاسبة القضائية التي تساعد على مكافحة الغش والفساد وخاصة في بيئة الأعمال الالكترونية وبناء على ما تقدم فإن آليات المحاسبة القضائية المقترحة لمكافحة حالات الغش والفساد المالي والإداري تحتاج إلى الآليات التالية:

- ١ - توفير المهارات والقدرات والمعارف في المجالات التخصصية للحد من حالات الغش والفساد واكتشافها ومكافحتها والإفصاح والتقرير عن حالات الغش.
- ٢ - توفير المهارات والقدرات والمعارف اللازمة للتعامل مع الأساليب الاحتمالية للفساد سواء كان ادارياً أو مالياً.
- ٣ - استخدام الأساليب الحديثة المتمثلة بالتكنولوجيا والمعلومات لمكافحة حالات الغش والفساد.
- ٤ - توفير المهارات اللازمة لفحص واكتشاف واستخراج الأدلة الالكترونية لحالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الالكترونية.
- ٥ - توفير المهارات اللازمة لتقديم الاستشارات القانونية والقضائية والتحقيقية فيما يتعلق بحالات الغش والفساد.
- ٥- توفير المهارات اللازمة لتحديد القيم غير الأخلاقية المتعلقة بحالات الغش والفساد.
- ٦- توفير المهارات المتخصصة في فحص كل من مجالات جرائم قرصنة الانترنت والجريمة المنظمة وغسيل الأموال.
- ٧- توفير المهارات اللازمة لجمع البيانات والمعلومات الثبوتية اللازمة من مصادرها المختلفة عن حالات الغش والفساد.

٨- توفير مهارات المحاسبة القضائية أو التفتيشية المرتبطة بالتفكير الخلاق لفحص واكتشاف حالات الفساد المعقدة.

ومن خلال ما تقدم يوصي الباحثان بضرورة تعديل وتطوير مقررات برامج المحاسبة في الجامعات والكليات والمعاهد عن طريق إضافة مقررات جديدة تغطي المهارات والمعارف في مجال المحاسبة القضائية، وكذلك فتح برامج جديدة أكثر تخصصاً في المحاسبة القضائية أو التفتيشية سواء في مرحلة البكالوريوس أو الماجستير والدكتوراه ، وبالمثل ضرورة إصدار تشريعات جديدة لدعم الشفافية وحرية الحصول على المعلومات لمكافحة الفساد، هذا بالإضافة إلى أن التقارير السنوية للهيئات الرقابية والإشرافية يجب نشرها على المجتمع للحد من حالات الفساد المالي والإداري. وتقديم بحوث إضافية في المستقبل في مجال المحاسبة القضائية وذلك لأخذ آراء عينة أكبر من الأكاديميين من ذوي الاختصاص المحاسبي والرقابية لتحديد أثار آليات المحاسبة القضائية على مكافحة حالات الغش والفساد.

### الفصل الثالث

#### الإطار العملي لعرض وتحليل الاستبيان والنتائج التطبيقية

تعد ظاهرة الفساد المالي والإداري من أخطر الظواهر التي تعاني منها المؤسسات الحكومية بصفة عامة، والشركات المملوكة للدولة بصفة خاصة، ويترتب عليها تحمل المجتمع تكاليف إضافية، مما يؤثر على مستوى معيشة المجتمع وقدرة الشركات على المنافسة والبقاء، فالفساد يؤدي إلى تدمير القيم الأخلاقية القائمة على مبدأ الصدق والأمانة والعدل والمساواة كما أنها تهدم تكافؤ الفرص فتشيع ظاهرة عدم المسؤولية وانتشار الجريمة، كما يضعف فرص الاستثمار فتشجع أصحاب الأموال إلى تهريبها نحو الخارج في الوقت الذي كان من المفروض استغلالها في إقامة المشاريع الاقتصادية والتنموية والتي تخدم المواطنين من خلال توفير فرص العمل، كما إن ظاهرة الفساد المالي والإداري تؤدي إلى هجرة أصحاب الكفاءات والعقول الاقتصادية خارج البلاد بسبب المحسوبية والوساطة في شغل المناصب العامة، مما يؤدي إلى ضعف إحساس المواطن بالمواطنة والانتماء إلى البلد.

### المبحث الأول

#### عرض وتحليل الاستبيان الخاص بالفكر المحاسبي

٤-١-١- عرض وتحليل الاستبيان الخاص بالفكر المحاسبي ودوره في مكافحة الفساد المالي والإداري.

من خلال استخدام استمارة الاستبيان التي تم وضعها من قبل الباحثان والتي تلخصت بمجموعه من الأسئلة المترابطة والتي تم أدرجها في الاستمارة للحصول على البيانات الحقيقية من مصادرها الأصلية، حيث تمت مراجعتها بدقة وتم إجراء بعض التعديلات عليها ثم تم توزيعها على العاملين في الوحدات المحاسبية والرقابية والتدقيقية في الديوانية والجهات ذات الاختصاص العلمي حيث بلغت إعداده العينة المختارة (٦٠) فرد ، وقد تم توزيع هذه الاستمارات ثم جمعاً وتفريغها للحصول على النتائج المطلوبة ، وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي.



## الجدول رقم (١) يوضح أوزان إجابات الاستمارة وفق مقياس ليكرت الخماسي

الإجابة	لا أتفق بشدة	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق بشدة
الأوزان	١	٢	٣	٤	٥

المصدر: إعداد الباحثان

## ٤-١-٢- القسم الأول المعلومات الشخصية:

يهدف هذا القسم إلى التعرف على الخصائص الشخصية لمفردات عينة البحث والتي تساعد في التعرف على خصائص المجتمع المدروس.

١- الجنس: من خلال النظر إلى الجدول رقم (٢) نلاحظ إن جنس الذكور يمثل اغلب مفردات العينة المدروسة فكان بنسبة مئوية (٨٠%)، أما جنس الإناث فكان بنسبة مئوية (٢٠%).

## الجدول رقم (٢) يبين النسبة المئوية حسب نوع الجنس

الجنس	ذكر	أنثى
النسبة المئوية	٨٠ %	٢٠ %

٢- الفئة العمرية: من خلال النظر إلى الجدول رقم (٣) نلاحظ أن أغلب مفردات العينة هي ضمن الفئة العمرية (٤٥-٣٥) وبنسبة مئوية (٤٠%)، إما الفئة العمرية (٣٥-٢٥) فكانت بنسبته (٣٥%)، إما الفئة العمرية (أكثر من ٤٥) فكانت بنسبته مئوية (٢٥%) من عينة الدراسة.

## الجدول رقم (٣) يبين النسبة المئوية حسب العمر

الفئة العمرية	٣٥ - ٢٥ سنة	٤٥ - ٣٥ سنة	أكثر من ٤٥ سنة
النسبة المئوية	٤٠ %	٣٥ %	٢٥ %

٣- التحصيل العلمي: من خلال النظر إلى الجدول رقم (٤) نلاحظ أن أغلب مفردات العينة كانت تحمل البكالوريوس وبنسبة مئوية (٤٠%)، إما حملة الماجستير أو ما يعادلها فكانت بنسبة (٣٠%)، أما حملت الإعدادية أو الدبلوم فكانت بنسبة (١٠%)، وأخيراً حملة الدكتوراه وما يعادلها فشكلت ما نسبته (٢٠%) من عينة البحث .

## الجدول رقم (٤) يبين النسبة المئوية حسب التحصيل العلمي

التحصيل العلمي	إعدادية أو دبلوم	بكالوريوس	ماجستير يعادلها وما	دكتوراه وما يعادلها
النسبة المئوية	١٠ %	٤٠ %	٣٠ %	٢٠ %

٤- المستوى الوظيفي: من خلال النظر إلى الجدول رقم (٥) نلاحظ نجد أن أغلب مفردات العينة كانت بمستوى وظيفي محاسب وبنسبة مئوية (٣٥%) إما عينة البحث التي تملك مستوى وظيفي مدقق فكانت بنسبة (٢٥%)، إما من يحمل مستوى وظيفي مسؤول وحدة فكانت النسبة (١٠%) إما من يحمل مستوى وظيفي مدير قسم فكانت النسبة (١٠%) إما مفردات العينة والتي تعمل في مجال التدريس في الجامعات من ذوي الاختصاصات والتي

تحمل الألقاب العلمية المتمثلة بمدرس وأستاذ مساعد وأستاذ فكانت بنسبة (٢٠%).

**الجدول رقم (٥) يبين النسبة المئوية حسب المستوى الوظيفي**

المستوى الوظيفي	محاسب	مدقق	مسؤول وحدة	مدير قسم	تدريسي الجامعات
النسبة المئوية	٣٥%	٢٥%	١٠%	١٠%	٢٥%

٥- العلاقة بين طبيعة العمل وموضوع البحث: من خلال الجدول رقم (٦) نلاحظ نجد أن أغلب مفردات العينة كانت تمتلك علاقة مباشرة بين العمل وموضوع البحث وبنسبة (٧٥%) إما عينة البحث والتي تملك علاقة قريبة بين طبيعة العمل وموضوع البحث فكانت بنسبة (١٥%)، إما العينة التي لا تمتلك علاقة بين العمل وموضوع البحث الحالي فكانت بنسبة مئوية (١٠%).

**الجدول رقم (٦) يبين النسبة المئوية حسب العلاقة بين طبيعة العمل وموضوع البحث**

العلاقة بين طبيعة العمل وموضوع البحث	مباشرة	قريبة	ضعيفة
النسبة المئوية	٧٥%	١٥%	١٠%

**٤-١-٣- قياس مستوى الإجابات المتحققة من فقرات الاستبيان المتعلقة بموضوع البحث.**

لكي يتمكن من معرفة الإجابات المتحققة لإفراد عينة البحث فقد تم جمع الاستمارات ومن ثم توزيعها وتفرغها بناءً على ما تم وضعه من أسئلة متعلقة بموضوع البحث وقد تم قياس هذه الإجابات وفق مقياس ليكرت الخماسي وهذا ما بينه الجدول رقم (٧) في ادناه.

**الجدول رقم (٧) يبين مستوى الإجابة لفقرات الاستبيان**

ت	الأسئلة	لا أتفق بشدة	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق بشدة
١	هل تعتقد أن توافر المهارات والقدرات والمعارف المحاسبية المتخصصة ستسهم في تقليل أو منع حالات الغش والفساد الإداري والمالي.	٧	١٢	٣	٢٤	١٤
		١٢%	٢٠%	٥%	٤٠%	٢٣%
٢	إن امتلاك الأجهزة الرقابية والمحاسبية لمهارات التقصي والتحقق ومراقبة التصرفات المالية الغير سليمة التي تكون مواضع شك سواء كانت خاصة بالإفراد أو المؤسسات ستسهم في اكتشاف حالات الفساد الإداري والمالي.	٥	١١	٥	٣٠	٩
		٨%	١٨%	٨%	٥٠%	١٥%
٣	هل تعتقد إن هنالك ضرورة لتطوير مهارات الأفراد المتخصصين في مجال المحاسبة لكي تشمل كافة فروع المعرفة المحاسبية والمستجدات، وان توافر فيه الكفاءة اللازمة لدراسة وفهم العلاقات التي تسبب بالفساد الإداري والمالي.	١١	٨	٢	٢٢	١٧
		١٨%	١٣%	٣%	٣٧%	٢٨%
٤	إن استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة ستسهم في تقليل أو منع	٨	١١	٦	١٩	١٦

١٣%	١٨%	١٠%	٣٢%	٢٧%	حالات الغش والفساد الإداري والمالي خاصة في ظل الأعمال الالكترونية.
٥	٦	١	٣٣	١٥	٥ إن نظام المعلومات المحاسبي التقليدي عائق أمام السير الحسن للمؤسسة.
٨%	١٠%	٢%	٥٥%	٢٥%	
٥	١١	١	٣٠	١٣	٦ إن مصداقية التقارير المالية التي يقدمها المدقق الداخلي تلعب دوراً هاماً في زيادة الثقة بالمعلومات المحاسبية تعبر عن نجاح نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة.
٨%	١٨%	٢%	٥٠%	٢٢%	
٦	٨	١	٢٠	٢٥	٧ تحتاج الإدارات والمؤسسات الحكومية إلى مدونة تؤشر الالتزامات الأدبية والأخلاقية فالمدونة تعني تحمل المسؤولية عند أداء العمل وفق مقومات لا تتعلق بالقوانين فقط.
١٠%	١٣%	٢%	٣٣%	٤٢%	
٥	٩	٣	٢٧	١٦	٨ التركيز على دور المواطنة باعتبارها عنصر ذات أهمية في معالجة الفساد الإداري والمالي المستشري، وهذا الأمر يتحقق بالاستناد إلى قاعدة المستوى الأخلاقي للمجتمع ككل.
٨%	١٥%	٥%	٤٥%	٢٧%	
٣	١٢	١	٢٦	١٨	٩ إن الكثير من القوانين والتعليمات المؤطرة للعمل المحاسبي والمالي والإداري بحاجة إلى تعديلات لمواكبة التطورات في الأعمال الاقتصادية والاستثمارية والمقاولات.
٥%	٢٠%	٢%	٤٣%	٣٠%	
٦	٩	٣	٢٨	١٤	١٠ يجب الأخذ بالمتطلبات الأخلاقية المتمثلة بالموضوعية والنزاهة والكفاءة والسرية عند التعيين والترقية بالنسبة للموظفين.
١٠%	١٥%	٥%	٤٧%	٢٣%	
٣	٥	١	١٤	٣٧	١ هل تعتقد إن تدعيم وتكملة النصوص القانونية والإحكام التي يضعها المشرع لتوفير مبادئ التأهيل والحيادية والاستقلالية للمحاسب والمدقق في الوحدات الحكومية سيسهم في مكافحة الفساد الإداري والمالي.
٥%	٨%	٢%	٢٣%	٦٢%	
٥	٧	٢	٣٠	١٦	٢ يجب إن توضع قواعد إجرائية دورية مكتوبة للموظفين من أجل انجاز أعمالهم المحاسبية والمالية والإدارية وإعادة النظر بها بصورة دورية لكي لا تتعرض للتقادم وينبغي اختيار معايير الصواب للنظام وذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني لزيادة الثقة بإعمالهم.
٨%	١٢%	٣%	٥٠%	٢٧%	
٦	٩	٥	١٥	٢٥	٣ يجب وضع إجراءات وعقوبات رادعة عند خرق القوانين والأنظمة والتعليمات والإهمال والتقصير في أداء الوظيفة والذي يؤدي إلى ضياع الأموال العامة وهدرها.
١٠%	١٥%	٨%	٢٥%	٤٢%	
٤	٩	٤	١٨	٢٥	٤ يجب توفير مهارات المحاسبة القضائية أو التفتيشية المرتبطة بالتفكير الخلاق لفحص واكتشاف حالات الفساد الإداري والمالي المعقدة.
٧%	١٥%	٧%	٣٠%	٤٢%	

**المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الاستبيان**

من خلال النتائج المعروضة في الجدول رقم (٧) نلاحظ أن فئات العينة المستهدفة في المؤسسات على وعي تام بالموضوع إذ أغلبية أفراد عينة الدراسة كانوا من ذوي الخبرات، مما يؤكد مصداقية النتائج فالإجابات كانت في غاية الدقة، وبالتالي يمكن القول أن فئات العينة كانت مدروسة بعناية لتحقيق هدف الدراسة المتمثل أساساً في تحليل الدور الذي يحققه الفكر المحاسبي في مكافحة الفساد المالي، فالنتائج كانت كالتالي:

أن أغلب مفردات العينة كانت تحمل إجابة (اتفق) حول فقرة **( هل تعتقد أن توافر المهارات والقدرات والمعارف المحاسبية المتخصصة ستسهم في تقليل أو منع حالات الغش والفساد الإداري والمالي. )** وبنسبة مئوية بلغت (٤٠%)، إما إجابة (اتفق بشدة) فكانت بنسبة مئوية (٢٣%)، إما الإجابات الأخرى ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) فكانت بالنسب الآتية (٥% : ٢٠% : ١٢%) على التوالي، حيث نجد أن مفردات العينة تؤيد تطبيق هذه المفردة وبقوة كبيرة.

إما بخصوص فقرة **( إن امتلاك الأجهزة الرقابية والمحاسبية لمهارات التقصي والتحقق ومراقبة التصرفات المالية الغير سليمة التي تكون مواضع شك سواء كانت خاصة بالإفراد أو المؤسسات ستسهم في اكتشاف حالات الفساد الإداري والمالي. )** نجد أن أغلب إجابة مفردات العينة قد ركزت على إجابة (اتفق) فكانت بنسبة (٥٠%)، إما إجابة العينة (اتفق بشدة) فكانت النسبة (١٥%)، إما إجابات مفردات العينة ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) فكانت بالنسب الآتية (٨% : ١٨% : ٨%) على التوالي، فأغلب مفردات العينة أيدوا محتوى هذه الفقرة.

إما فقرة **( هل تعتقد إن هنالك ضرورة لتطوير مهارات الأفراد المتخصصين في مجال المحاسبة لكي تشمل كافة فروع المعرفة المحاسبية والمستجدات، وان تتوافر فيه الكفاءة اللازمة لدراسة وفهم العلاقات التي تسبب بالفساد الإداري والمالي. )** نلاحظ أن الإجابة كانت تركز على (اتفق) فكانت بنسبة (٣٧%)، إما إجابة العينة (اتفق بشدة) فكانت النسبة (٢٨%)، إما إجابات مفردات العينة ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) فكانت بالنسب الآتية (٣% : ١٣% : ١٨%) على التوالي، حيث نجد أن أغلب مفردات العينة أيدوا محتوى هذه الفقرة.

إما فقرة **( إن استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة ستسهم في تقليل أو منع حالات الغش والفساد الإداري والمالي خاصة في ظل الأعمال الالكترونية. )** نلاحظ أن الإجابة كانت تركز على (اتفق) فكانت بنسبة (٣٢%)، إما إجابة العينة (اتفق بشدة) فكانت النسبة (٢٧%)، إما إجابات مفردات العينة ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) فكانت بالنسب الآتية (١٠% : ١٨% : ١٣%) على التوالي، حيث نجد أن أغلب مفردات العينة أيدوا محتوى هذه الفقرة، حيث بلغت النسبة المؤيدة (٥٨%) من أفراد العينة.

إما فقرة **( إن نظام المعلومات المحاسبي التقليدي عائق أمام السير الحسن للمؤسسة. )** فنلاحظ أن الإجابة كانت تركز على (اتفق) فكانت بنسبة (٥٥%)، إما إجابة العينة (اتفق بشدة) فكانت النسبة (٢٥%)، إما الإجابات الأخرى ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) فكانت بالنسب الآتية (٢% : ١٠% : ٨%) على التوالي، وهنا نلاحظ إن أغلب مفردات العينة أيدوا هذه الفقرة بصورة جلية، حيث بلغت النسبة المؤيدة (٨٠%) من أفراد العينة.

إما فقرة **( إن مصداقية التقارير المالية التي يقدمها المدقق الداخلي تلعب دوراً هاماً في زيادة الثقة بالمعلومات المحاسبية تعبر عن نجاح نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة. )** فنلاحظ أن الإجابة كانت تركز على (اتفق) فكانت بنسبة (٥٠%)، إما إجابة العينة (اتفق بشدة) فكانت النسبة (٢٢%)، إما إجابات مفردات العينة ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) فكانت بالنسب الآتية (٢% : ١٨% : ٨%) على التوالي، وهنا

نلاحظ إن أغلب مفردات العينة أيدوا هذه الفقرة.

**إما فقرة ( تحتاج الإدارات والمؤسسات الحكومية إلى مدونة تؤشر الالتزامات الأدبية والأخلاقية فالمدونة تعني تحمل المسؤولية عند أداء العمل وفق مقومات لا تتعلق بالقوانين فقط.)** فنلاحظ أن الإجابة كانت تركز على (اتفق بشدة) فكانت بنسبة (٤٢%)، إما إجابة العينة (اتفق) فكانت النسبة (٣٣%)، إما إجابات مفردات العينة ب ( محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة ) فكانت بالنسب الآتية ( ٢ : % ١٣ : % ١٠ ) على التوالي، ومن خلال المعطيات الخاصة بهذه الفقرة نلاحظ إن أغلب مفردات العينة أيدوا هذه الفقرة بصورة جلية، حيث بلغت النسبة المؤيدة (٧٥%) من أفراد العينة.

**إما فقرة ( التركيز على دور المواطنة باعتبارها عنصر ذات أهمية في معالجة الفساد الإداري والمالي المستشري، وهذا الأمر يتحقق بالاستناد إلى قاعدة المستوى الأخلاقي للمجتمع ككل.)** فنلاحظ أن الإجابة كانت تركز على (اتفق) فكانت بنسبة (٤٥%)، إما إجابة العينة (اتفق بشدة) فكانت النسبة (٢٧%)، إما إجابات مفردات العينة ب ( محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة ) فكانت بالنسب الآتية ( ٥ : % ١٥ : % ٨ ) على التوالي، وهنا نلاحظ إن أغلب مفردات العينة أيدوا هذه الفقرة بقوة، حيث بلغت النسبة المؤيدة (٧٢%) من أفراد العينة.

**إما فقرة ( إن الكثير من القوانين والتعليمات المؤطرة للعمل المحاسبي والمالي والإداري بحاجة إلى تعديلات لمواكبة التطورات في الأعمال الاقتصادية والاستثمارية والمقاولات.)** فنلاحظ أن الإجابة كانت تركز على (اتفق) فكانت بنسبة (٤٣%)، إما إجابة العينة (اتفق بشدة) فكانت النسبة (٣٠%)، إما إجابات مفردات العينة ب ( محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة ) فكانت بالنسب الآتية ( ٢ : % ٢٠ : % ٥ ) على التوالي، وهنا نلاحظ إن أغلب مفردات العينة أيدوا هذه الفقرة بقوة، حيث بلغت النسبة المؤيدة (٧٣%) من أفراد العينة.

**إما فقرة ( يجب الأخذ بالمتطلبات الأخلاقية المتمثلة بالموضوعية والنزاهة والكفاءة والسرية عند التعيين والترقية بالنسبة للموظفين.)** فنلاحظ أن الإجابة كانت تركز على (اتفق) فكانت بنسبة (٤٧%)، إما إجابة العينة (اتفق بشدة) فكانت النسبة (٢٣%)، إما إجابات مفردات العينة ب ( محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة ) فكانت بالنسب الآتية ( ٥ : % ١٥ : % ١٠ ) على التوالي، وهنا نلاحظ إن أغلب مفردات العينة أيدوا هذه الفقرة، حيث بلغت النسبة المؤيدة (٧٠%) من أفراد العينة.

**إما فقرة ( هل تعتقد إن تدعيم وتكملة النصوص القانونية والإحكام التي يضعها المشرع لتوفير مبادئ التأهيل والحيادية والاستقلالية للمحاسب والمدقق في الوحدات الحكومية سيسهم في مكافحة الفساد الإداري والمالي.)** فنلاحظ أن الإجابة كانت تركز على (اتفق بشدة) فكانت بنسبة (٦٢%)، إما إجابة العينة (اتفق) فكانت النسبة (٢٣%)، إما إجابات مفردات العينة ب ( محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة ) فكانت بالنسب الآتية ( ٢ : % ٨ : % ٥ ) على التوالي، ومن خلال المعطيات الخاصة بهذه الفقرة نلاحظ إن أغلب الإجابات كانت صادقة وواقعية حيث أيدوا هذه الفقرة بصورة جلية، حيث بلغت النسبة المؤيدة (٨٥%) من أفراد العينة.

**إما فقرة ( يجب إن توضع قواعد إجرائية دورية مكتوبة للموظفين من أجل إنجاز أعمالهم المحاسبية والمالية والإدارية وإعادة النظر بها بصورة دورية لكي لا تتعرض للتقادم وينبغي اختيار معايير الصواب للنظام وذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني لزيادة الثقة بأعمالهم.)** فنلاحظ أن الإجابة كانت تركز على (اتفق) فكانت بنسبة (٥٠%)، إما إجابة العينة (اتفق بشدة) فكانت النسبة (٢٧%)، إما إجابات مفردات العينة ب ( محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة ) فكانت بالنسب الآتية ( ٣ : % ١٢ : % ٨ ) على التوالي، وهنا نجد أن أغلب مفردات الدراسة قد ركزوا على هذه الفقرة بقوة، حيث بلغت النسبة المؤيدة (٧٧%) من أفراد العينة.

إما فقرة ( يجب وضع إجراءات وعقوبات رادعة عند خرق القوانين والأنظمة والتعليمات والإهمال والتقصير في أداء الوظيفة والذي يؤدي إلى ضياع الأموال العامة وهدرها.) فنجد أن أغلب إجابة مفردات العينة قد ركزت على إجابة (اتفق) فكانت النسبة المؤيدة (٤٢%)، إما إجابة العينة ب(اتفق بشدة) فكانت النسبة (٢٥%)، في حين نجد إن إجابات مفردات العينة ب(محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) فكانت بالنسب الآتية (٨% : ١٥% : ١٠%) على التوالي، فأغلب مفردات العينة أيدوا محتوى هذه الفقرة.

إما فقرة ( يجب توفير مهارات المحاسبة القضائية أو التحقيقية المرتبطة بالتفكير الخلاق لفحص واكتشاف حالات الفساد الإداري والمالي المعقدة.) فنلاحظ أن الإجابة كانت تركز على (اتفق بشدة) فكانت بنسبة (٤٢%)، إما إجابة العينة (اتفق) فكانت النسبة (٣٠%)، إما إجابات مفردات العينة ب ( محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة ) فكانت بالنسب الآتية ( ٧% : ١٥% : ٧% ) على التوالي، وهنا نجد أن أغلب مفردات الدراسة الحالية ركزوا على هذه الفقرة وبقوة، حيث بلغت النسبة المؤيدة (٧٢%) من أفراد العينة.

### المبحث الثاني

#### دور الفكر المحاسبي في مواجهة الفساد المالي والإداري

#### ٤-٢-١- مواجهة الفكر المحاسبي للفساد المالي والإداري:-

لاشك أن تنفيذ آليات الفكر المحاسبي التي تتمثل في حصول الإجراء(البيع والشراء) وتوثيق الإجراء (إعداد وصولات ومستندات وعمليات الشراء أو المبيعات) ثم تقييد الإجراء( في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة ) وبعد التقييد يتم الترحيل للحسابات الخاصة بسجلات ثم المرحلة الأخيرة من مراحل العملية المحاسبية وهي إعداد التقارير المالية من واقع ما سجل في سجلات، كل ذلك يساهم في زيادة دور الفكر المحاسبي في الحد من الفساد المالي والإداري على أكمل وجه، لذا يجد الباحثان أن ممارسة الغش في المعلومات المحاسبية وغيرها يعتمد على ثلاثة عناصر تعبر عن ما يسمى بتمثل الغش، حيث يتمثل الضلع الأول منه في الدوافع أو الضغوط لارتكاب الغش، بينما يتمثل الضلع الثاني في توفير الفرصة لارتكاب الغش، ويعبر الضلع الثالث منه عن وجود مبررات لمرتكبي الغش، أما على وجه التفصيل فيمكن إبراز هذا الدور للفكر المحاسبي في العراق في النقاط التالية:-

١. تطبيق المبادئ المحاسبية المندرجة تحت النظام المحاسبي الموحد الصادر من ديوان الرقابة المالية بالعراق، والتي من أهمها مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات، ومبدأ الاستحقاق، ومبدأ الثبات، ومبدأ الاعتراف بالإيراد، ومبدأ البيانات المالية، ومبدأ الإفصاح الكافي... الخ<sup>(٤٥)</sup>.

٢. تفعيل دور الأجهزة الرقابية والإجراءات الحكومية في تطبيق الفكر المحاسبي بنزاهة وشفافية مما يؤدي إلى تقليل حجم الفساد المالي والإداري في المؤسسات، وقد أجريت دراسة للتعرف على طبيعة الإجراءات الحكومية الحالية في محاربة الفساد من وجهة نظر الموظفين العاملين في الوحدات الحكومية والتدريسيين في الجامعات فكانت النتائج تشير إلى أن(٤١.٦%) من أفراد العينة يرون أن إجراءات الحكومة الحالية في مجال محاربة الفساد المالي والإداري غير فعالة بشكل كبير، و(٣١.٦%) من أفراد العينة يرون أنها غير فعالة، وهنا نلاحظ إن أغلب أفراد العينة ترى إن جهود الحكومة ضعيفة ولا يمكن لها إن تحد من حالات الفساد المالي والإداري، بينما نرى (٢٥%) من المستجيبين أن هناك جهوداً تبذلها الحكومة في مجال محاربة الفساد، ولكنها جهود متواضعة وخجولة، ويرى(١.٨%) من المستجيبين أن الجهود الحكومية فعالة ومؤثرة بشكل كبير.

## الجدول رقم (٨) يوضح إجابات أفراد العينة حول الإجراءات الحكومية لمكافحة الفساد المالي والإداري

إجابات عينة البحث	عدد أفراد العينة	النسبة المئوية لإفراد العينة
فعالة ومؤثرة بشكل كبير	١	١.٨ %
جهود متواضعة	١٥	٢٥ %
غير فعالة	١٩	٣١.٦ %
غير فعالة بشكل كبير	٢٥	٤١.٦ %
المجموع	٦٠	١٠٠ %

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على أفراد العينة

فقد أدى ذلك إلى تمتع تلك الفئات بالدخول الإضافية مع حرمان فئات واسعة أخرى منها، إلى أن تقبل الفئات الأخيرة على فكرة الرشوة أو تبريرها أمام نفسها<sup>(٤٦)</sup>.

٣. متابعة مشروع (كشف المصالح المالية، والمصارحة المالية) لكبار موظفي الدولة وصغارها على حد سواء، والتي لها العديد من المستويات الإدارية المختلفة وفق التسلسل العام، والعمل بشكل دؤوب على تفعيل قانون (من أين لك هذا) للحد من ظاهرة الإثراء السريع وغير المشروع لموظفي الدولة أو المتعاملين معها<sup>(٤٧)</sup>. علماً إن مشروع كشف المصالحة المالية يتم بطريقة محاسبية تهدف للشفافية من خلال مطابقة ميزانية المشروعات والمؤسسات للواقع، مثال ذلك ما ورد بمجلس محافظة (X)، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (٨).

## الجدول رقم (٨) يبين الأعمال المنفذة لبعض المشاريع

ت	اسم المشروع	الجهة المستفيدة	الكلفة بالمليون	ملاحظات
١	تجهيز ونصب مولدات كهربائية	الإدارة المحلية	٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠	-
٢	إكمال أعمال دار الضيافة في X	الإدارة المحلية	٦٠٠,٠٠٠,٠٠٠	-
٣	إنشاء محطة توليد كهرباء ١/٢٣ امع خط تغذية قابلو ٣٣	وزارة الكهرباء	٣,٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠	بدل مشروع محطة ضخ في X3,X2
٤	إعمال التنظيف في الأفضية والنواحي في عموم المحافظة	وزارة البلديات والأشغال	١,٠٥٠,٠٠٠,٠٠٠	-
٥	إعداد الدراسات والتصاميم لمياه الصرف الصحي ومياه الأمطار لمدينة X	وزارة البلديات والأشغال	٦٥٠,٠٠٠,٠٠٠	بدل مشروع مجاري لأحياء X1,X2

المصدر: جريدة الوقائع الرسمية العدد الثاني ٢٠١٠.

وبتتبع الفكر المحاسبي لبيانات الشكل السابق الرسمية والواردة بمجلس المحافظة قرار رقم ( ) بتاريخ ٢٠١٠/٦، يتبين وجود أخطاء محاسبية تكشف عند مصارحة مالية من أهمها:-

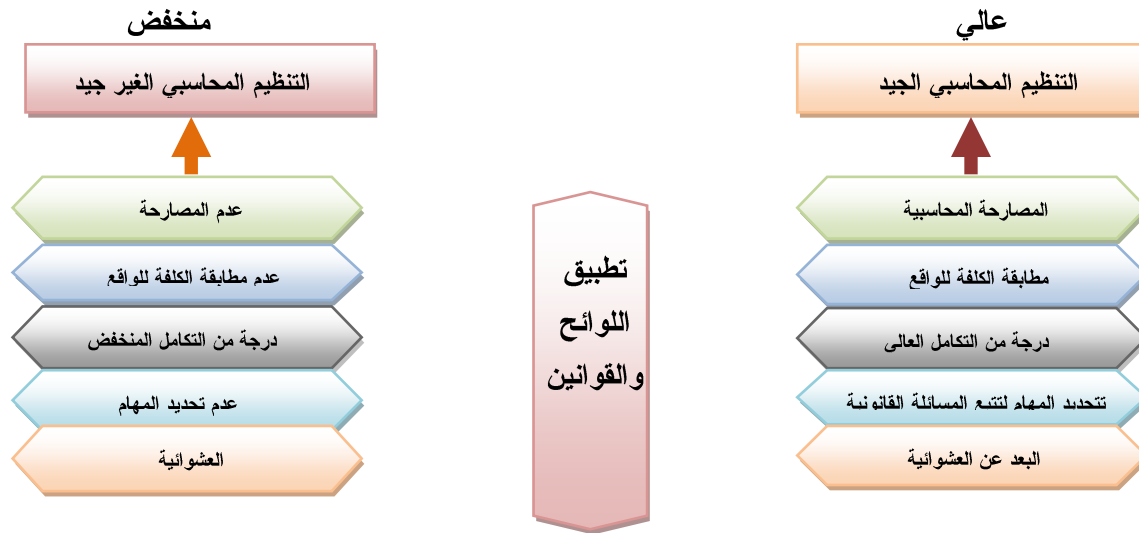
أ- إنشاء محطة توليد كهرباء ١/٢٣ امع خط تغذية قابلو ٣٣، بدل مشروع محطة ضخ في X1,X2، والسؤال أين ذهبت التكلفة الأولى للمشروع المذكور؟

ب- إعداد الدراسات والتصاميم لمياه الصرف الصحي ومياه الأمطار لمدينة X3، بدل مشروع مجاري لأحياء المدينة المذكورة، كذلك أين ذهبت التكلفة المرصودة لمشروع المجاري هذا ولماذا لم يتم؟

ج- هل تم إعداد هذا الأرقام من قبل متخصصين؟

د- هل تم مطابقة التكلفة بم تم أنشاؤه على أرض الواقع؟ ونستطيع أن نوجز هذا الأخطاء من خلال الشكل رقم (١).

الشكل رقم (١) يوضح التنظيم المحاسبي الجيد وغير الجيد



المصدر: من إعداد الباحثان

٤. تطوير الرقابة والتدقيق الداخلي من خلال تطوير مهام الوظيفة من تدقيق العمليات المالية فقط إلى تدقيق والكشف الموقعي أو الميداني للعمليات أو المشاريع دون الاكتفاء بالتدقيق الشكلي للمعاملات التي تتعلق بالمشاريع المنجزة والتدقيق بتطابق المعلومات المذكورة في المعاملات كما هو موجود على أرض الواقع.

٥. التوجه إلى الترشيد المستمر لاستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة وحسن توزيع عائد ذلك الاستغلال عن طريق الفكر المحاسبي.

٦. تفعيل دور معايير المحاسبة الدولية في الوقاية من المخالفات المحاسبية والتوجه إلى إصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين مؤسسات الدولة العامة والخاصة<sup>(٤٨)</sup>.

٧. الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت ولا سيما ان العديد من دول العالم عمدت على إصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية، فإتباع المعايير المحاسبية السليمة يدعم كفاءة الإدارة المالية، فالنقارير المالية السليمة توفر المعلومات الحيوية والتي يمكن إن تساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المحدد فاستعمال مثل هذه المعايير الموحدة يمكن أن تؤدي إلى زيادة القدرات المالية وإضفاء نوع من المرونة والشفافية في المعاملات الدولية، وبالتالي زيادة الجودة العالية وسلامة التقارير المالية، ولا بد من الإشارة إن استخدام المحاسبة المالية لمفهوم المساءلة يعتبر إحدى الأدوات الرئيسية في ضمان الشفافية والإفصاح عن المعلومات.

٨. تفعيل المراقبة المحاسبية لدى المحاسبين أنفسهم للحد من حدوث بعض التجاوزات المحاسبية والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين.

٩. جعل الفكر المحاسبي جزء لا يتجزأ من مكونات العرف المحاسبي بحيث تكون المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية تمثل مخرجات النظام ، ويجب أن تضيف إلى متخذ القرار رؤية أكثر وضوحاً حول البدائل المتاحة سواء بتوفير قيمة تنبؤية، أو قيمة رقابية في الوقت المناسب<sup>(٤٩)</sup>.

١٠. العمل نحو زيادة كفاءة وقدرة الأفراد العاملين في المؤسسات والوحدات الحكومية ورفع مستواهم وخبراتهم ومؤهلاتهم من خلال اعداد البرامج التدريبية خصوصاً في الجوانب المحاسبية والتدقيقية ومحاربة الأداء البيروقراطي وتقييم أساليب العمال بصفة مستمرة وتحسين النظام القضائي وتوفير جميع لإمكانات من أجل تنفيذ القوانين.



١١. يجب أن يشتمل الفكر المحاسبي على البنود الاختيارية، والإلزامية الواردة في التقارير المالية، والملاحظات على الحسابات، وتحليلات الإدارة على العمليات التي تمت خلال العام الحالي والمتوقعة خلال العام المقبل، وأية معلومات إضافية أخرى.

١٢. أن تشمل التقارير المحاسبية على كل المعلومات الضرورية ولا يعني ذلك أن تكون المعلومات كثيرة وتفصيلية، ولكن يقصد بها أن تصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الضرورية والرئيسية المتعلقة بنتيجة أعمال المؤسسات العراقية، ومركزها المالي، كما أنه من الضروري أن يتم ربط المعلومات باحتياجات مستخدمي التقارير المالية حتى يمكن اتخاذ القرارات بشكل سليم<sup>(٥٠)</sup>.

١٣. مراعاة إضافة قيمة رأس المال الفكري في القوائم المالية والتقارير السنوية، وبذلك يمكن أن تحقق العديد من المزايا<sup>(٥١)</sup> منها الاستفادة من المعلومات المحاسبية في تحقيق الرقابة على رأس المال الفكري، حيث يتم عن طريق الرقابة التحقق من استخدام موارد المنشأة في تحقيق الأهداف المرغوب فيها، وبذلك تتضمن محاولة تحفيز كل مكون من مكونات رأس المال الفكري لكي يجذب تجاه أهداف الوحدة الاقتصادية الأساسية ككل حيث يكمن دور المحاسبة عن رأس المال الفكري في تسهيل وظيفة الرقابة على العناصر الفكرية، وتوفير صورة متكاملة عن العناصر الفكرية للوحدة الاقتصادية، والاستفادة من المعلومات المحاسبية في المحاسبة عن المسؤوليات الاجتماعية للوحدة الاقتصادية، ثم الاستفادة من المعلومات المحاسبية في تحسين جودة القرارات المالية بتطبيق معايير محاسبية في عملياتها من أجل توفير معلومات محاسبية لمستخدميها من الأطراف ذوي العلاقة لتساعدهم باتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

١٤. تبنى الفكر المحاسبي المدخل الإيجابي في شرح وتفسير الممارسات المحاسبية التي تعتمدها الإدارة والتنبؤ بالممارسات المتوقعة منها، مع تجنب المصالح والمنفعة الشخصية.

ويرى الباحثان أن تطبيق هذه النقاط في المجتمع العراقي من السهولة بمكان، حيث توجد في العراق العديد من الهيئات المختصة بالتحري والتحقق في جرائم الفساد ومنها ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة والمفتشون العموميون.

#### الفصل الرابع

#### الاستنتاجات والتوصيات

#### ١-٥ - الاستنتاجات:-

لقد توصل الباحثان إلى جملة من الاستنتاجات والمتعلقة بمشكلة البحث، ومن أبرزها ما يأتي:

١- الفساد المالي والإداري في العراق كان نتاج تراكم سياسات خاطئة، بعيدة كل البعد عن الفكر المحاسبي، مما أدى إلى تأثير ذلك على اقتصاد العراق وتكبّد المجتمع خسائر فادحة، بل ووقوف قادة المحاسبة العراقية عاجزين عن إيجاد حلول سحرية للأزمة.

٢- إن ظاهرة الفساد الإداري والمالي ما هي إلا عبارة عن مجموعة من الانحرافات والمخالفات للقواعد والأحكام والسياسات المالية والتي تساهم في سبيل العمل الإداري والمالي في المؤسسات والدوائر الحكومية.

٣- افتقار القوانين والتشريعات واللوائح إلى مبدأ الشفافية أفقد المواطنين ثقتهم بتلك القوانين والتشريعات واللوائح الإدارية مما يدفع الأفراد المفسدين إلى تحقيق أهدافهم بأساليب غير قانونية.

- ٤- انخفاض مستوى التأهيل العلمي والعملية للكوادر العاملة في الوحدات والأقسام الحاسوبية أدى إلى تمرير الكثير من المعاملات التي تتسم بالتواطؤ أو الرشاوى أو الاختلاسات، والسبب وراء ذلك إن مبدأ التعيين والاختيار تم على المحسوبية والمنسوبة وليس على أساس الكفاءة أو المهارة أو الخبرة.
- ٥- تتلخص أسباب الفساد المالي والإداري في العراق بغياب الشفافية والوضوح والتغاضي عن الأخطاء، وتضخيم الانجازات وتقديم أرقام وهمية عن أرباح خيالية، وتواطؤ بعض المحاسبين في المؤسسات الحكومية والشركات المحاسبة، مع توسع دائرة الفساد بين المسؤولين الكبار في هذه الشركات وتقديم الرشاوى لمسؤولين حكوميين.
- ٦- هناك مدخل سلبي يسود في الفكر المحاسبي في الوقت الحاضر في العراق وهذا الأمر لعب دوراً في الأزمة المالية الراهنة نتيجة ممارسات الإدارة المتحيزة وحرصها على مصلحتها الخاصة وعرض القوائم المالية بما يخدم هذه المصلحة دون مراعاة بقية أطراف المجتمع المالي.
- ٧- إن قلة عدد موظفي الحسابات المتخصصين أدت إلى ضعف الثقة والدقة في المعلومات المالية والمحاسبية فمهمة المحاسب تركزت في عدد قليل من الموظفين ونتيجة لذلك أخذت المؤسسات تفقد الخبرة المحاسبية فتكون عدد التقارير المالية محدودة.
- ٨- المساعدة التي يقدمها الفكر المحاسبي في توفير البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة على الأصول الملموسة والغير الملموسة والتي تسهم في زيادة درجة الشفافية في القوائم المالية، مما يؤدي إلى الحد من نفشى ظاهرة الفساد المالي والإداري.
- ٩- عدم وجود كفاية في التعليم الأخلاقي والنقص الحاصل في التوجيه الأخلاقي في التعليم المحاسبي داخل الجامعات والمعاهد.
- ١٠- أن استخدام الحواسيب أخذ يمتد إلى العديد من مجالات الحياة ومنها مجال نظم المعلومات في المؤسسات الاقتصادية، الأمر الذي يجعل البعض يعتقد أن وجود أي نظام للمعلومات يكون مرتبطاً باستخدام الحاسوب فيه.
- ١١- إن اكتشاف الغش أصبح له أولوية كبرى في مهنة المحاسبة، وحيث إن مقررات المراجعة الحالية لا تؤهل مراجعي المستقبل بالمهارات والخصائص اللازمة لبيئة الأعمال الحالية، لذلك لابد من معرفة ماذا كان إضافة مقرر المحاسبة القضائية سوف يؤهل المراجعين ليكونوا على مستوى المهارات المطلوبة أم لا.

#### ١-٥- التوصيات:

- في ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحثان بما يلي:
- ١- ينبغي الاهتمام بالمعلومات الناتجة عن الفكر المحاسبي، إذ يجب أن تكون معدة على نحو يسمح لمتخذي القرارات بالانتفاع بها والتأثير على سلوكهم في الاتجاه المرغوب، وإشباع احتياجاتهم.
  - ٢- يجب على معدي التقارير المحاسبية أن يستخدموا القواعد المحاسبية بصدق، وأمانة، وأن لا يكونوا متحيزين عند تطبيقها للوصول إلى تقارير محاسبية غير مضللة، وتحوي بيانات ومعلومات تفي باحتياجات كل الأطراف.
  - ٣- يجب الاهتمام بالقوانين والتشريعات واللوائح والعمل على تعزيز مبدأ الشفافية والإفصاح خصوصاً في الجوانب المالية من أجل إعادة ثقة المواطنين بتلك القوانين والتشريعات واللوائح الإدارية.
  - ٤- ينبغي على الحكومة العراقية إن تفعل مبدأ الالتزامات الدولية الواردة في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد المالي والإداري.
  - ٥- وضع أنظمة محاسبية فعالة وجدية لتقويم أداء المؤسسات الحكومية بالعراق، وذلك من خلال مبدأ محاسبة يطبق على أرض الواقع دون عوائق.
  - ٦- استخدام القواعد والمعايير المحاسبية المحلية والدولية فضلاً عن القوانين والقرارات والأنظمة والتعليمات التي تحكم أداء العمل المحاسبي والعمل على تطوير الفكر المحاسبي للتخلص من الفكرة التقليدية السائدة.

- ٧- من الضروري زيادة عدد الأفراد العاملين بالوحدات المحاسبية في مؤسسات الدولة والعمل على تأهيلهم وتدريبهم لمقابلة التوسع الحاصل في حجم العمل المالي وان يتم اختيارهم وفق الأسس العلمية والكفاءة والخبرة والمؤهل لكي يتحقق مبدأ العدالة.
- ٨- تفعيل دور الجهات الرقابية المعنية بمراقبة الوحدات الاقتصادية، مع الاهتمام بالجوانب الأخلاقية المهنية لمن لهم علاقة في الممارسات المحاسبية.
- ٩- التأكيد على تحقيق توازن اقتصادي كبير وعادل، يساهم في رفع المستوى المعيشي للمواطن العراقي سواء كان موظف ضمن دوائر الدولة أو مواطن عادي للنهوض بالمستوى الاقتصادي للفرد والتركيز بشكل كبير على النوع الأول انطلاقاً من مبدأ " لا تضع جائع حارس على طعام.
- ١٠- إجراء المزيد من الدراسات حول المعوقات التي تواجه الفكر المحاسبي في ظل نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة.
- ١١- للوقاية من الفساد الإداري والمالي لابد من إقامة الدورات والورشات والندوات والمؤتمرات وبشكل مستمر في جميع دوائر الدولة لتوضيح صور الفساد الإداري والمالي المضر بالمجتمع مما يخلق قاعدة عريضة من الوعي عن هذه الظاهرة الخطرة على المجتمع عموماً وتعزيز المبدأ الأخلاقي للوظيفة العامة .
- ١٢- حث الأكاديميين والباحثين بتدريس مقررات المحاسبة القضائية في الجامعات والمعاهد ذات الاختصاص المالي ومن اجل زيادة مهارات الطلبة الخريجين اللازمة لمنع واكتشاف الغش، وبالتالي زيادة اهتمامهم بمجال المحاسبة القضائية وحالات الفساد المالي والإداري.

## المصادر

- 1-George D. Anderson and Robert C. Ellyson.( 1986 ) "Restructuring Professional standards: The Anderson report –Journal Accountancy– September , p.96.
- ٢- نادية شاكر حسين ، المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري، نشر مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات ، العدد السادس، ٢٠٠٢.
- ٣-البكوع واحمد. فيحاء عبد الخالق يحيى ،منهل مجيد ، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية دراسة نظرية تحليلية، جامعة الموصل، نشر في مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد اثنان وتسعون، الموصل، العراق ، ٢٠١٢.
- ٤-مجدل، محمد مسفر، علاقة الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد بجهات التحقيق، جامعة نايف للعلوم الأمنية،الرياض- السعودية، ٢٠١٣.
- ٥- داود ، تغريد داود سلمان ، الفساد الإداري والمالي في العراق وأثره الاقتصادي والاجتماعي أسبابه، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية الإدارية، السنة الحادية عشر، المجلد العاشر، العدد ٣٣،النجف الاشرف، العراق، ٢٠١٥.
- ٦- الخزرجي ،حمد جاسم محمد ، الفساد المالي والإداري ودوره في تحجيم الاقتصاد العراقي بعد الاحتلال الامريكى للعراق عام٢٠٠٣، جامعة كربلاء، ٢٠١٧ .
- ٧- محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح ، الكويت، ١٩٨٣، ص ٥٠٣.
- ٨- أحمد مختار عبد الحميد، معجم اللغة العربية المعاصرة ، عالم الكتب، ٢٠٠٨، ص ٣٧١.
- 9- Gardenz, B.,(2007) Forensic Accounting as a Tool in Combating Corruption: A Case Study of

Indonesia, available at: <http://www.afornsic.com>.

10- Arens, A. Eldon, et al., (2011), Management Auditing and Assurance services: An Integrated Approach.

١١- جورج مودي ستاورت، تكلفة الفساد، الإصلاح الاقتصادي، المجلد (٢١) ، العدد (٢) ، ١٩٩٩، ص٢٢.

١٢- تغريد داود سلمان داود ، الفساد الإداري والمالي في العراق وأثره الاقتصادي والاجتماعي أسبابه، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية الإدارية، السنة الحادية عشر، المجلد العاشر، العدد ٣٣، النجف الاشرف، العراق، ٢٠١٥ ، ص٩٩.

١٣- عماد صلاح ، الفساد والإصلاح، منشورات اتحاد الكتاب العرب، دمشق، سوريا، ٢٠٠٣، ص٣٢.

14- danida Action plan to fight corruption, 2003, ministry foreign [www.danidapublication](http://www.danidapublication.dk) .dk .

١٥- محمد صالح آميدي، الفساد في إقليم كردستان وآليات المعالجة، ط١، اربيل، العراق، ٢٠١٠، ص٨٩.

16- Boris Melnikov under the Supervision of Kim Eric Bettcher, REFORM Toolkit, March (2008), Combating Corruption: A Private Sector approach, 2011, p.5.

١٧- فيروز ضيف، جرائم الفساد الإداري التي يرتكبها الموظف العمومي، بسكرة، الجزائر، ٢٠١٤، ص٤٤.

١٨- ماهر عبد شويش الدرة، شرح قانون العقوبات، القسم الخاص، المكتبة القانونية، بغداد، العراق، ٢٠٠٧ ، ص٥٢.

١٩- احمد أبو الروس، جرائم السرقات والنصب وخيانة الأمانة والشيك بدون رصيد، الكتاب الثاني، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠١، ص٥٥٧.

٢٠- الهام عطا الموسوي، دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري ، بحث مقدم لأغراض نيل شهادة المحاسبة القانونية إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٥، ص٣٣.

٢١- محمد باقر الصدر، اقتصادنا، ط١، دار التعارف للمطبوعات ، سوريا ، ١٩٨١، ص٧٠٨.

٢٢- مازن ليلو راضي، الفساد الإداري في الوظيفة العامة، ط١، مركز الكتاب الأكاديمي، ٢٠١٣، ص١١٩.

٢٣- وزارة التخطيط العراقية، الإستراتيجية الوطنية للتخفيف من الفقر، ٢٠٠٩، ص٨.

٢٤- محسن أحمد الخضير، غسيل الأموال - الظاهرة، الأسباب والعلاج، مجلة النيل ، ط١، مصر، ٢٠٠٣ ، ص٥٥.

٢٥- جيمس بول، وسيلين ناهوزي ، الحرب والاحتلال في العراق، تقرير للمنظمات غير الحكومية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، أيلول/ سبتمبر، ٢٠٠٧، ص١٦٩.

٢٦- محمد خالد المهاني، آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري، ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى العربي الثالث القائمة من قبل المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الرباط ، المغرب، ٢٠٠٨ ، ص٩.

27- Enofe, A. O. Omaghon, P. and Ehigiation, F. I. (2015) Forensic Auditing and Corporate Fraud, IIARD International Journal of Economics and Business Management, Vol. 1, , P .1.

28- Ravenscroft, S. and Williams, P. (2005) Rules, Rogues, and Risk Assessors: Academic Responses to Enron and other Accounting Scandals. European Accounting Review, 14(2): p.363-372.

٢٩- محمد عبد الحليم عمر، الأخلاق الإسلامية والمحاسبية، مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي جامعة الأزهر، القاهرة ، مصر، ٢٠٠٠، ص٦.

٣٠- سوسن مرسي، رأس المال الفكري وعلاقته بكفاءة الأداء في البنوك التجارية المصرية، المجلة العلمية للتجارة ،كلية التجارة، جامعة طنطا مصر، العدد الأول، المجلد الثاني، ٢٠٠٨، ص١٨٨ .

31- SVEIBY K., (2003)-Methods for Measuring Intangible Assets. Available Online:

[www.Sveiby.com](http://www.Sveiby.com).

32- ZESOLT S., 2010 – Business Transformation by Knowledge Management. Strategic Management Journal, Vol.13 , No.2, P.16.

33- Humphrey, C. (2005) ‘In the Aftermath of Crisis: Reflections on the Principles, Values and Significance of Academic Inquiry in Accounting’: Introduction. European Accounting Review, 14(2):p. 341-351.

٣٤- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط٣، دار وائل للنشر، الأردن، ٢٠٠٦، ص٦٣.

٣٥- خالد غازي التمي، مدى توفر أخلاقيات قواعد السلوك لمهنة محاسبة التكاليف ومتطلبات التفعيل، المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم والإدارية، جامعة الزيتونة، ٢٠٠٦، ص٢.

٣٦- حسن فارس عبود طبرة، تقييم حجم ظاهرة الفساد في المؤسسات الحكومية العراقية، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد السابع ٢٠١٤، بغداد، العراق، ٢٠١٤، ص٨.

٣٧- احمد مقداد الجليلي، مجالات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من الفساد المالي والإداري، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المؤتمر العلمي الأول لديوان الرقابة المالية، بغداد، ٢٠١٢.

٣٨- أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولي قواعد أخلاقيات المهنة، ط ١، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ٢٠٠٩، ص١٠٥.

39- Richard G. Schroeder; Myrtle W. Clark; and Jack M. Cathey; Accounting Theory and Analyses, John Wiley & Sons, Inc. 2001. P. 19.

40- Source: Hendriksen, Eldon S. and Michael F. Van Breda, 1992, Accounting Theory, Fifth Edition, Irwin/McGraw-Hill 1992, P 132.

٤١- حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان-الأردن، ٢٠٠٧، ص١٣٠.

42- Mary, L. et al. (2008) “Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational challenges”, Critical Perspectives on Accounting, Vol.19, Issue 4 , p.226.

٤٣- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة. دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، ط١، الكويت، ١٩٩٠، ص٨٨.

٤٤- كمال الدين مصطفى الدهراوي، الأسس العملية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص٣٣١.

٤٥- وثيقة النظام المحاسبي الموحد الصادرة من ديوان الرقابة المالية العراقية، الطبعة الثانية، ٢٠١١، ص٤.

٤٦- صلاح الدين منسي، الانفتاح الاقتصادي والجريمة في مصر، دراسة سيولوجية لعلاقة المتغيرات الاقتصادية بالسلوك الإجرامي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ١٩٨٩، ص٣١٨.

٤٧- علي نيف حسن، آليات مكافحة الفساد، جريدة الصباح، العدد ٧٧٠، ١٨ شباط ٢٠٠٦، بغداد، ٢٠٠٦.

٤٨- يحيى محمد أبو طالب، المحاسبة الدولية وفقاً لأحدث إصدارات معايير المحاسبة، ٢٠٠٦، ص٢٠٥.

٤٩- محمود عطوة الشحات، مدى تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لوحدات قطاع الأعمال العام، العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٢، ص٦٣٥.

٥٠- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، ط١، الكويت، ١٩٩٠، ص٣٢٤.

51- GELF D., & SIEGEL P., (2000) – Intangibles Assets and corporate signaling, Review of Quantitative Finance and accounting vol.15, No.p.307.