

دور المراجعة المحاسبية في الحد من الفساد الإداري و المالي

The role of accounting auditing in reducing administrative and financial corruption

أ. حاكم محسن محمد الربيعي
د. علي عبودي نعمه الجبوري
جامعة الكوفة- كلية الادارة والاقتصاد
كلية الامام الكاظم - العراق

الملخص

إن غياب المراجعة المحاسبية تؤدي الى تفاقم ظاهرة الفساد بشكل يعرض الدول إلى أزمات مالية، ويأتي هذا البحث كمساهمة متواضعة لبيان دور وأهمية المراجعة من خلال مشكلة البحث. وخلص البحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات، ومن بين أهم الاستنتاجات ما كشفته تقارير الدوائر المعنية عن حالات الفساد المالي واضحة وكبيرة في بعض الوزارات في دولة عربية بسبب غياب سلطة القانون وعدم تفعيل القضاء ومحاسبة الفاسدين، ومن أهم التوصيات هي تفعيل دور المراجعة المحاسبية من خلال مطالبة الوزارات والدوائر المستقلة ومنشآت القطاع العام بالحسابات الختامية ومستندات الصرف الأصولية والمراجعة الأصولية لكل الإجراءات وتشخيص ما هو غير إصولي وغير قانوني، وحتى لو إقتضى الأمر الاستعانة بخبراء دوليين رغم وجود الخبرة والأمكانية لدى هذه الدولة لكن مشكلة أخرى مرتبطة بمجمل النظام السياسي والتحزب والحماية التي يتمتع بها الفاسدين وهذا يحتاج إلى حلول جذرية من لدن الحكومات القائمة.

الكلمات المفتاحية: القضاء الجزائي، الرقابة النظامية، المساءلة، التخطيط.

Abstract

The absence of an audit leads to the aggravation of the phenomenon of corruption in a way that puts countries into financial crises, and this research comes as a modest contribution to the role The study concluded with a set of and the importance of review through the problem of research conclusions and recommendations. Among the most important conclusions, what was revealed by the reports of the concerned departments about cases of financial corruption is clear and large in some ministries in an Arab country because of the absence of the rule of law and the non-activation of the judiciary and the accounting of corrupt ones. Ministries, independent departments and public sector establishments with final accounts and documents of fundamental exchange and fundamental review of all procedures and diagnosis of what is not fundamental and illegal, even if it requires the use of international experts, despite the existence of experience and potential in this country, but Others are linked to the entire political system and the party and protection enjoyed by the corrupt and this needs radical solutions from existing governments

Keywords: Criminal Justice, Systematic Oversight, Accountability, Planning

المقدمة

تواجه اغلب الدول التي تمر بالمرحلة الانتقالية عدة مشاكل لا سيما إذا كانت المرحلة الانتقالية من نظام شمولي إلى نظام أكثر ديمقراطية، وأحيانا تسود الفوضى العارمة والتسلط عل نحو آخر عندما يكون القائمين على السلطة ليسوا من أهل الخبرة، ومن المشاكل التي تكون أثارها كبيرة هي مشكلة الفساد الإداري والمالي وقد عانت من هذا الموضوع الكثير من الدول، إضافة إلى إن مشكلة الفساد تكاد تكون مشكلة عامة حتى في الدول المستقرة سياسيا واقتصاديا وماليا، لكنها ليست بحجم ذات المشكلة في الدول التي تكون في مرحلة إنتقالية، إن لمشكلة الفساد أثار كبيرة في نواحي مختلفة فهي تؤدي إلى أزمات مالية نتيجة غياب سيادة القانون وعدم تفعيل القضاء، أي بمعنى غياب المحاسبة والمساءلة، مما يؤدي الى تراجع التنمية الاقتصادية والأجتماعية، ويأتي دور المراجعة المحاسبية كدور فاعل في الكشف عن حالات الفساد المالي محاسبيا وماليا والناجمة أحيانا عن قرارات إدارية غير قانونية، لذا جاء هذا البحث كمحاولة لايضاح طبيعة المراجعة المحاسبية وبيان مفهوم الفساد وأنواعه وأسبابه وكيفية علاجه إذا ما أصرت الحكومات المعنية على علاج الفساد بكل أشكاله والاحتكام إلى القوانين والتعليمات الصادرة بموجتها لمعالجة الفساد واثاره، وخرج البحث بمجموعة من الاستنتاجات والتوصيات.

أولاً: منهجية البحث :

1- مشكلة البحث:

يعد الفساد الإداري والمالي ظاهرة سلبية بكل مفاصلها وإن استمرار هذه الظاهرة بشكل واسع تترك أثار سلبية ونتائج لا تحمد عقباها على الدول التي تواجه هذه المشكلة، لذلك لابد من محاربة الفساد بكل الوسائل ومن أبرز هذه الوسائل هو الكشف عن حجم الفساد والفاستين والمتسببين له ومحاولة علاج أسبابه ومن أهم وسائل الكشف عن الفساد هو المراجعة المحاسبية (التدقيق) للكشوفات المالية ومستندات الصرف وفقا للمعايير المعتمدة في المراجعة المحاسبية، ويبدو ان بعض الحكومات تنفق دون تقديم حسابات ختامية لنفقاتها مع الاستمرار على هذه الظاهرة اللاقانونية وبالتالي غياب المراجعة المحاسبية أدى إلى تفاقم ظاهرة الفساد بشكل إلى تعرض دول إلى أزمات مالية، ويمكن تلخيص مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

- 1 - ماهي المراجعة المحاسبية وما طبيعته ودورها في الكشف عن حالات الفساد المالي ؟
- 2 - ما هو الفساد الإداري والمالي وماهي أسبابه وكيفية علاجه؟
- 3 - مدى اهتمام الجهات المعنية بالمراجعة المحاسبية وإعتمادها في الكشف عن حالات الفساد؟

2-أهمية البحث :

تأتي أهمية البحث من خلال الآثار الكبيرة التي تتركها ظاهرة الفساد الإداري والمالي على المجتمع بكل طبقاته ككل وعلى التنمية الاقتصادية والاجتماعية من حيث تعطيل مشاريع التنمية كما يحصل في عدد من الدول وتحديدًا في المراحل الانتقالية التي أشير إليها، وتراجع الخدمات بكل أنواعها، مما قد يؤدي إلى غضب الجماهير وربما إسقاط الحكومات كما حصل في بعض الدول العربية فيما سمي بالحراك الشعبي الناتج عن غياب العدالة الاجتماعية في توزيع الثروة ولزيادة البطالة وتفاقمها بشكل يزيد المشاكل المجتمعية، وبالتالي تظهر الحاجة الماسة إلى الإدارة الرشيدة للمال العام بعيدا عن الهدر وضياع ثروة الشعوب، مما يوجب على كل المخلصين والوطنيين للتصدي إلى هذه الظاهرة المأساوية في حياة الشعوب. وبالتالي هي ظاهرة يجب أن تتصدى لها الحكومات بكل قوة بدءا من الوحدات الاقتصادية إلى أعلى المستويات لتفادي المخاطر.

3-أهداف البحث :

يهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي :

- 1 - المساهمة المعرفية في حقل المحاسبة وإدارة الأعمال
- 2 - بيان أهمية المراجعة المحاسبية للكشف عن الفساد بكل أشكاله .
- 3 - بيان دور المراجعة المحاسبية في الكشف عن حالات الفساد الإداري والمالي.

ثانيا: المراجعة المحاسبية والفساد الإداري والمالي - إطار مفاهيمي

1- المراجعة المحاسبية:

أ - طبيعة المراجعة المحاسبية : Nature Auditing

المراجعة أو التدقيق هو عملية يقوم بها شخص مختص يقوم بتجميع وتقييم الأدلة حول البيانات أو المعلومات الكمية المتعلقة بالمدخل الاقتصادي المحدد بهدف تحديد وتعزيز مستوى الاستجابة بين المعلومات الكمية والمعايير الموضوعية أو المحددة، (Arens&Loebbecke , 1988. P.1)، إن هذا التعريف للمراجعة المحاسبية يتضمن مجموعة من العناصر التي تحتاج إلى توضيح وهي كما يأتي:

❖ المعلومات القابلة للقياس والمعايير المعمول بها Quantifiable &Established Criteria

Information للقيام بعملية المراجعة (التدقيق) يجب أن تكون هناك معلومات متاحة وعدد من المعايير متوفرة لدى الشخص المكلف بالمراجعة ويمكن أن تأخذ المعلومات القابلة للقياس أشكالاً مختلفة وتتوفر هذه البيانات في الكشوفات المالية للوحدات الاقتصادية المعنية بعملية المراجعة، كذلك المعايير المعتمدة حسب النظام المعتمد من لدن الوحدة الاقتصادية ولكن في بعض الدول

تلتزم الوحدات الاقتصادية بإتباع نظام موحد كما هو الحال في العراق الذي يطبق النظام المحاسبي الموحد على الوحدات الاقتصادية العامة .

❖ الكيان الاقتصادي الوحدة الاقتصادية Economic Entity الوحدة الاقتصادية كيان اقتصادي له أساس قانوني ويأخذ أشكال قانونية مختلفة كالشركات المساهمة والشركات التضامنية والبسيطة والمشروعات الفردية, ولكل لهذه الأشكال القانونية مزايا ومساوئ من حيث خضوع دخل هذه الوحدات إلى الضريبة أو دمج الدخل مع دخل الشخص الخاضع للضريبة وهذا يحصل في المشروعات الفردية والتضامنية.

❖ تجميع وتقييم الأدلة Accumulating & Evaluation Evidence الدليل يحدد أي المعلومات يمكن إستعمالها في عملية المراجعة المحاسبية بناء على المعايير التي وضعت, ويأخذ الدليل أشكالاً مختلفة ومن ضمنها الشهادات الشفوية Testimony Oral والتقارير والملاحظات المكتوبة وأي معلومات سواء من مصادر خارجية أو داخلية, أي من داخل الوحدة الاقتصادية, المهم أن تكون كل المعلومات ذات أهمية بالنسبة للمراجع تتخذ أهدافه في الكشف عن وقائع الفساد, إن صحة المعلومات والبيانات لها أهمية كبيرة بالنسبة للمراجع وبما ينسجم مع المعايير المعتمدة

❖ الشخص المختص والمستقل Competent Independent Person يجب أن يكون المراجع أو المدقق مؤهلاً لدراسة وتحليل المعايير, بمعنى لا يتأثر بالعلاقات الاجتماعية لجمع الأدلة وفحصها وإختبارها لاختيار أفضلها والتي تمكنه في الكشف عن حالات الفساد, وقد لا يستطيع المراجع أن يكون بعيداً عن التحيز إذا كان من العاملين في الوحدة الاقتصادية, وهذا يعني إن المراجع من الأفضل أن يكون من خارج الوحدة الاقتصادية.

❖ التقارير Reporting

التقارير تعد المرحلة الأخيرة ضمن عملية المراجعة والتدقيق في إعداد التقارير التي تتضمن النتائج النهائية لعملية المراجعة والتي توضح تطابق وإنسجام المعلومات والبيانات التي تم إستعمالها في عملية المراجعة والتي إعتمدت ضمن المعايير المعتمدة في عملية المراجعة (ARENS & LOEBBECKEM, 1988 P,2-3), أو إنحرافها عن المعايير المعتمدة مع تحديد وتشخيص التجاوزات والانحرافات اللاقانونية وتحديد المتسبب لمحاسبتها وفقاً للقانون.

ب - طبيعة معايير المراجعة: Auditing Standards Nature:

المعايير هي مستويات أداء تم وضعها من لدن جهات متخصصة تهتم بالمهنة وخصوصياتها وتحصر على رصانتها يعتمد عليها في أداء المراجع لعمله وإختصاصه, ومن هذه المعايير المعتمدة والتي أخذت بها بعض الدول ومنها دول عربية هي المعايير الأمريكية وهي معايير مقبولة من لدن خبراء المهنة وهي صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهي ثلاثة معايير :

1 - المعيار الشخصي : Personal Standard

يتضمن هذا المعيار أن تتوفر في شخص المراجع أو المدقق، وهي خصائص مهنة لعلاقتها بخصومية المهنة وهي :

1 1 المؤهل العلمي والخبرة: يجب أن يكون من يمارس المهنة حاصل على تأهيل جامعي ولختصاص في علوم المحاسبة أو إدارة الأعمال، وتضع الجهات المعنية في كل دولة شروط لممارسة المهنة يحق لمن تتوفر فيه شروط ممارسة المهنة ومن ضمنها الخبرة وعكس ذلك يمنع من ممارسة المهنة الطارئون عليها وهذا يعتمد على الدوائر والوحدات الاقتصادية ذات الاختصاص.

1 2 الاستقلالية: يعنى بالاستقلالية عدم تأثر المراجع (المدقق) بأي جهة أو طرف من الأطراف المعنية بموضوع المراجعة وتعد هذه الخاصية من الخصائص المهمة، أي إن المراجع يعمل وفق ما تقرر مصلحة العمل والمصلحة العامة وفي كل مراحل المراجعة والتدقيق ق لضمان دقة المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة ويفضل أن لا يكون مرتبط ماديا بالجهة التي يعمل على مراجعة كشوفاتها المالية، أي لا يتقاضى راتبه أو أجوره من ذات الجهة المعنية كشوفاتها المالية بالتدقيق والمراجعة.

1 3 المهنية: تعني المهنية التزام من يقوم بالمراجعة والتدقيق بالقيام بعمله وفقا للأصول والمبادئ المحاسبية والمراجعة والتدقيق من حيث قبول الكشوفات المالية بكل أنواعها الأصولية والمدة حسب النماذج المحددة والمقبولة ورفض الكشوفات غير مستوفية لشروط المراجعة والأعداد المهني والمحاسبي السليم. (الذنابات، 2009، ص 49-52)

2-معايير العمل الميداني: هذه ثلاثة معايير ذات علاقة بالعمل الميداني لمن يكلف بمهمة المراجعة والتدقيق وهي:

2-1 التخطيط والإشراف: لاجراء عملية المراجعة وتدقيق سليمة ينبغي على المكلف بهذه المهمة ان يعمل بتروي وأن يركز على البنود الأكثر أهمية والأوسع تأثيرا، وهذا يحتاج إلى أن يكون المكلف بهذه المهمة من ذوي الاختصاص والخبرة بشكل يسهل عليه كشف الملاحظات الموجودة وكل ما لي س له أساس قانوني وأن يعمل بمهنية عالية بحيث يسهل عليه تشخيص الكشوفات غير الأصولية. (جمعة، 2009، ص 139)

2-2 الاحاطة بنظام الرقابة الداخلية : ضمن كل وحدة اقتصادية هناك ضوابط وسياقات معتمدة الهدف منها هو ضمان سير الاعمال فيها بانسيابية مقبولة وضامنة لتحقيق اهداف هذه الوحدة الاقتصادية وتبعا لذلك لا بد للقائم بهذه المهمة من التأكد من سلامة هذه السياقات والقواعد المتبعة في تنظيم

السجلات والكشوفات الحسابية والمالية ومدى دقة البيانات التي تتضمنها هذه السجلات والكشوفات وهل معدة وفقا للأسولوللمبادي المحاسبية للنظر في مدى قبولها والاعتماد عليها او في حالة العكس رفضها .

2-3 كشف أدلة موثقة وكافية أو مقبولة: ضمن الأدلة الكافية هي المستندات المزورة أو التحايل بأساليب وإجراءات لا تتسجم مع القوانين والتعليمات، ولذلك فإن إهتمام المراجع أو المدقق بهذه الأدلة الموثوقة يجعل موقفه سليما وقويا إتجاه المعترضين على ما تتضمنه تقارير المراجعة المحاسبية والتي يمكن إستعمالها في مقاضاة من يثبت فساده وتلاعبه بالمال العام.

- 1 الخطوات الرئيسية لعملية الرقابة النظامية وتتضمن عملية الرقابة النظامية لأربعة خطوات هي:
 1. التخطيط: كل عملية حسابية أو إدارية لابد من وضع خطة لانجازها على النحو الصحيح وللتهيؤ لما يحتاج إليه الرقيب في عملية الرقابة والتدقيق ولذلك تعد عملية التخطيط ذات أهمية بالنسبة لعملية الرقابة المالية أو الحسابية.
 2. إختبار الرقبة أو السيطرة Control Testing تتم عملية الأختبار من خلال دراسة وإختبار الرقابة الداخلية وتحديد طبيعتها وتوقيتها ومحتواها الموضوعي المعد والوقوف على الأشكالات إن وجدت ويحتاج ذلك إلى وقت لاجراء الدراسة والتحليل لذلك لابد من إختباره للتأكد من صلاحيته لاجراء المراجعة.
 3. الأختبار الموضوعي Substantive Testing يركز الأختبار الموضوعي على دراسة المعادلات والموازنات من خلال فحص المعاملات الأجرائية ومدى سلامتها من الناحية القانونية والأصولية ومن ثم تقييم الكشوفات المالية تقييما عادلا ومنصفا.
 4. التقرير الرقابية Control Report الخطوة الأخيرة ضمن عملية الرقابة المالية أو المحاسبية هي إعداد التقرير النهائي من لدن القائمين بالرقابة، ويجب أن يتسم بالمهنية والأصولية وعدم التحيز، ويظهر الأشكالات والانحرافات وتشخيص المسؤولين عن الخلل الحاصل. (Konrath, 2002, 4) (p.

2 - الفساد الإداري والمالي

1-2- الفساد الإداري

1-1-2- مفهوم الفساد الإداري

من الصعب تعريف الفساد الإداري، على الرغم من وجود مجموعة واسعة من الأنشطة والممارسات التي تعد عالمية وعلى أنها فاسدة. لذا حدد (Caiden, 2001) تسعة عشر فئة من أشكال الفساد الأكثر شيوعاً، بما في ذلك بعض الممارسات الفاسدة التي يسهل التعرف عليها والمعروفة عالمياً، وهي: (السرق، سوء استعمال الأموال، الخداع، والاحتيايل، الرشوة، والكسب غير المشروع، والابتزاز، سوء استعمال المعرفة الداخلية والمعلومات السرية، التلاعب في اللوائح، التهرب الضريبي، قبول الهدايا، والترفيه غير اللائق، سوء الإدارة، بيع غير المصرح به للمكاتب العامة والقروض، والاحتكارات، والعقود، والتراخيص، والممتلكات العامة، وغيرها). (Caiden, 2001, p17). وعلى الرغم من الاعتراف العالمي بالطبيعة الفاسدة لهذه الممارسات، لا يزال من الصعب العثور على وضع تصور متماسك للفساد الإداري يمسك بجوهر هذه الحقيقة المتنوعة من السلوكيات الفاسدة. (Miao, 2010, p9) وبخلاف المشكلات في العلوم الطبيعية التي يمكن تحديدها وفصلها وقد يكون لها حلول، فإن المشكلات المجتمعية ليست رديئة أو حميدة ولكنها شريرة بطبيعتها لأنها غير محددة التعريف وتعتمد على حكم سياسي بعيد المنال للقرار وبالفعل يظل الفساد الإداري مشكلة شريرة في العديد من البلدان على الرغم من تنفيذ العديد من تدابير مكافحة الفساد. (Quah, 2017, p3) وهناك ثلاثة تعاريف للفساد الإداري اخترناها من جملة من التعاريف لكونها أكثر قبولاً هي:

1- تعاريف الفساد التي تركز على (شاغلي المكاتب العامة) وتركز على مفهوم الوظيفة العامة وتصف الفساد من حيث الانحراف عن القواعد الملزمة لشاغلها (Quah, 2003, p5). على سبيل المثال، عرف (Nye, 1967) الفساد الإداري على أنه (سلوكيات التي تتحرف عن الواجبات العادية لدور العام بسبب التركيز على الخصوصية (الخاصة، العائلة، الأقارب الخاصة المقربة)، والمكاسب المالية أو انتهاك القواعد ضد ممارسة أنواع معينة من التأثيرات الخاصة. وهذا يشمل سلوكيات مثل الرشوة (استعمال كفاءة لإفساد حكم شخص في وضع ثقة)، المحسوبية والاختلاس (الاستيلاء غير المشروع على الموارد العامة من أجل النفوذ الخاص) (Nye, 1967, p419).

2- تركز تعريفات الفساد الإداري حول السوق. مثال نموذجي هو تعريف (Klaveren, 1989)، (فساد الموظف الحكومي الذي يعد مكتبه العام للأعمال التجارية، ويسعى إلى تحقيق الدخل منه ثم يصبح المكتب وحدة تعظيم لدخله الخاص ويعتمد حجم دخله على وضع السوق ومواهبه لإيجاد نقطة تحقيق مكاسب قصوى على منحني الطلب العام) (Klaveren, 1989, p26).

3. تركز المجموعة الثالثة من التعريفات على (تآكل المصلحة العامة) يمثل تعريف Fredrick, (1989) الذي يركز على المصلحة العامة: يمكن القول بأن نمط الفساد الإداري الموجود في كل مرة يكون فيها صاحب السلطة المسؤول عن موقعه من المسؤولية، أي هو الموظف المسؤول وحصوله على الرشوة، عبارة عن مكافآت مالية أو مكافآت أخرى غير منصوص عليها قانوناً، وبالتالي الضرر للجمهور ومصلحهم (Fredrick, 1989, p15).

ومن بين هذه الأنواع الثلاثة من التعريفات، ربما كان التعريف الذي يركز على المكتب العام، لاسيما تعريف (Nye)، هو الأكثر قبولاً على نطاق واسع. وتبنت العديد من المنظمات الدولية التعريف الذي يركز على المكتب العام باعتباره التعريف الرسمي أو التعريف العملي للفساد الإداري. فعلى سبيل المثال، عرف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي الفساد الإداري بأنه (إساءة إستعمال السلطة العامة أو المكتب أو السلطة من أجل المنفعة الخاصة من خلال الرشوة، أو الأبتزاز، أو النفوذ في السلطة، أو المحسوبية، أو الاحتيال، أو السرعة في الحصول على الأموال) (برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، 1999، ص7).

وتعريف الفساد مهم في سياق الجهود العالمية للحد من تأثيره في الحياة العامة. لكن هذه ليست مهمة سهلة. إذ يعد الفساد مفهوماً اجتماعياً وقانونياً واقتصادياً وسياسياً متشابكاً في الغموض، وبالتالي يشجع على الجدل. الغموض والجدل ناتجان عن حقيقة وجود عدد من المناهج المتنافسة لفهم الفساد. بطبيعة الحال، تركز تعريفات الفساد على واحد من جوانب عديدة لهذه الظاهرة. يمكن وضع مناهج مختلفة للفساد في خمس مجموعات وهي تتمحور حول المصلحة العامة وتتمحور حول السوق وتتمحور حول المكتب العام وتتمحور حول الرأي العام وتتسم بالشمولية كما ذكرنا أعلاه. ويعتقد أنصار المدخل الذي يركز على المصلحة العامة أن الفساد هو بطريقة أو بأخرى ضرر أو مدمر للمصلحة.

ويشير المتحمسون الذين يركزون على السوق إلى أن المعايير التي تحكم الوظائف العامة قد تحولت من نموذج التسعير الإلزامي إلى نموذج السوق الحرة، وبالتالي تغيير طبيعة الفساد إلى حد كبير. كما يؤكد أنصار الحكم العام على حقيقة أن سوء إستعمال المناصب العامة لتحقيق مكاسب خاصة هو الفساد الإداري بحد ذاته. (Khan, 2010, p2)

ومن وجهة نظر الباحثان أن الفساد الإداري يعني هو أي سوء تصرف إداري لموظف وغير لائق وغير محتمل ويفرض ضرراً على المؤسسة.

1-2 أنواع الفساد الإداري

يرتبط أنواع الفساد الإداري ارتباطاً وثيقاً بالنظرة النظرية حول الفساد. لقد طورت النظرية الاقتصادية نظرتين أساسيتين للفساد. يتم تعيين وجهة نظر واحدة في إطار نظرية العامل الأساسي، ويستند هذا المدخل إلى افتراض عدم وجود التباين في المعلومات بين المدراء (السياسيين أو صانعي القرار) والوكلاء (الموظفين

الحكوميين أو البيروقراطية) وفقا لذلك، لا يتم إبلاغ الساسة حول الجرح من مرؤوسيههم. هذا المدخل واضح جداً من الناحية التحليلية، فهو متطور جداً، ونماذج النظرية للفساد المستندة إلى هذا المدخل غنية من الناحية التحليلية، لأنها يمكن أن تفسر مجموعة واسعة من سلوك موظفي الخدمة المدنية، بما في ذلك الفساد الإداري. ومع ذلك، لا يمكن لهذا المدخل تفسير الفساد السياسي. (Begovic, 2005, p3) وعلى وفق للافتراض الرئيسي أن الفساد الإداري فقط (هو فساد موظفي الخدمة المدنية)

إذ أن قائمة السياسيين الفاسدين والفضائح السياسية المرتبطة بها مطولة في جميع دول العالم تقريباً، يبدو أن افتراضات النموذج غير واقعية، ولكن أيضاً توقعاته بشأن الفساد السياسي خاطئة. لا يمكن تفسير الفساد السياسي ببساطة ضمن هذا الإطار المنهجي. الميزة الأساسية لهذا المدخل هي أن الفساد خارج عن العملية السياسية. وبالتالي فإن العلاقات بين الوكيل والوظيفة (وحجم ونطاق عدم التماثل في المعلومات) لا تتأثر بالتأثيرات السياسية والعملية السياسية كما هو الحال في نتائج تلك العملية. وبعبارة أخرى، الفساد غير مؤسسي. ومع ذلك، إذا عد الفساد متجانساً في العملية السياسية، فإن الفساد يكتسب طابعاً مؤسسياً ويعتمد مستواه ونمطه على الكوكبة السياسية، أي النظام السياسي في البلاد. الفساد ليس سوى نتيجة للعملية السياسية.

ويتخذ الفساد الإداري أشكالاً عديدة نظراً لعدم وجود تعريف مقبول عالمياً للفساد الإداري، ولا يوجد تصنيف له على مستوى العالم. قام باحثون في مجال الفساد الإداري بوضع تصنيف للفساد الإداري على أساس النوايا الذاتية التي يتوقعها الأفراد مثل كسب السلطة والتأثير، والنجاح الاقتصادي والتجاري، والإثراء الذاتي، والدوافع الاجتماعية، والانتهازية، وغيرها. وأن الفساد الإداري هو ظاهرة تتمحور حول الدولة وتعكس خللاً في البيروقراطية العقلانية التي تتصرف وفقاً للقواعد والمصلحة العامة للمجتمع التي تنعكس في نظام سياسي ديمقراطي. ينقسم الفساد الإداري إلى أربع مجموعات كالتالي: (تركبي وشرفي، 2012، 5)

1. الانحرافات المالية: والتي تتمحور في المخالفات التي يقوم بها الموظف وتتعلم بالنواحي المالية للمنظمة .
 2. الانحرافات التنظيمية: التي تؤكد على المخالفات التي يرتكبها الموظف وتتصل مباشرة بالعمل الذي يقوم به.
 3. الانحرافات السلوكية: وهي مجموعة المخالفات التي يقوم بها الموظف وتتعلم بسلوكه وتصرفه الشخصي.
 4. الانحرافات الجنائية: وتتمحور في مجموعة المخالفات التي يرتكبها الموظف وتتطوي على جرائم جنائية، مثل الرشوة، الاختلاس، التزوير وغيرها.
- ب - مفهوم الفساد المالي

هذا النوع من الفساد هو في الغالب نتيجة للعلاقة بين الحكومة واقتصاد السوق وسيكون أكثر وفرة عندما تسيطر الحكومة على جزء من اقتصاد السوق. إذن هناك جذر هام للفساد الاقتصادي هو الاقتصاد الحكومي الموجه. (Mahdi, 2013, p252) ويقصد بالفساد المالي مجموع المخالفات المالية الناتجة من انحرافات الموظف ومخالفته للقوانين واحكام المنظمة ، ويمكن ملاحظة مظاهر الفساد المالي في: الرشاوى والاختلاس والتهرب الضريبي وتخصيص الأراضي والمحاباة والمحسوبية في التعيينات الوظيفية. (الجبوري, 2010, ص 45) ويمكن تعريفه عن طريق توسعة مفهومه بأنه الإخلال بشرف الوظيفة ومهنتها وبالقيم والمعتقدات التي يؤمن بها الشخص، وكذلك هو إخضاع المصلحة العامة للمصالح الشخصية ، وغالباً ما يكون عن طريق وسطاء ولا يكون مباشراً. ولكنه فساد مالي معاني اجتماعية وأخلاقية وسياسية واقتصادية يمكن التعبير عنها جميعاً في تعريفات. وبهذا المعنى، يمكن عد جميع تعريفات الفساد المالي تعاريف عاملة لأنها تختلف باختلاف الغرض الذي تستعمل من أجله. على سبيل المثال ، من أجل إنفاذ قانون مكافحة الفساد المالي، هناك حاجة إلى تعريف دقيق لضمان ملاحظة النزاهة الإجرائية في الأنشطة التنفيذية لكشف الفساد ومحاكمة مرتكبيه. وبالتالي ، فإن الصكوك القانونية للملاحقة القضائية تحدد عادة سلوكيات محددة مثل الرشوة أو المحسوبية مع مصطلح فساد مالي يحتفظ بمعنى أكثر عمومية (May, 2012, p:3) على الرغم من أن الفساد المالي، أي "إساءة استعمال السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة" ، لا يعجبه جوهره بسبب آثاره الضارة على تنمية بلد ما، فهو منتشر ومتواجد بدرجات متفاوتة، في كل بلد في العالم. وفي السنوات الأخيرة، جعلت المنظمات الدولية، مثل الأمم المتحدة والبنك الدولي، الفساد المالي بشكل خاص محورا مهما لجداول أعمالهم، وقد قامت بمحاولات كبيرة للحد من الفساد في العالم ، ولكن الفساد المالي ، على غرار الفقر، سيكون دائماً معنا. وفقاً لمقياس الفساد العالمي (2010)، زاد الفساد على مدى السنوات الثلاث الأخيرة ويقول ستة من كل عشرة أشخاص في جميع أنحاء العالم ، وواحد من كل أربعة أشخاص يبلغ عن دفع رشاوى في العام الماضي. (Ronald, 2014, p:23) ويمكن تعريف الفساد المالي وتصنيفه بطرق مختلفة وأكثر الأنواع أو فئات الفساد شيوعاً هي الفساد في العرض مقابل الطلب، والفساد الكبير مقابل الفساد الصغير، والفساد التقليدي مقابل غير التقليدي، والفساد العام مقابل الفساد الخاص. هناك فئات أو طرق أخرى لوصف الفساد المالي، مثل الفساد بواسطة العمولة، حسوب درجة الإكراه المستعمل لتنفيذ الفعل غير القانوني والنوع من الفائدة المقدمة. ويستعمل مصطلح الفساد المالي لوصف فعل تقديم مدفوعات غير مشروعة أو ميزة غير ضرورية (Boisvert, 2014, p:48)

ج-آثار الفساد الإداري والمالي

يشير البعض إلى أن للفساد الإداري دورا إيجابيا في تخفيف التعارض والتناقض بين القيم الاجتماعية وقواعد العمل الرسمي في الجهاز الإداري، فهو يعمل على زيادة المشاركات ويساعد على التطبيق التدريجي للتحويلات في نظم العمل، ولكن للفساد الإداري آثار سلبية ضارة هي:

1. الإضرار بمصداقية الدولة: عرّج توسع الفساد الإداري يؤدي إلى تفكك قواعد العمل الرسمية وعدم تحقيق لأهدافها الرسمية ما يؤدي إلى الإضرار بمصداقية الأجهزة الإدارية وضعف الثقة من لدن الجمهور المتعاملين، كما أن اتساع دائرة الفساد يؤدي إلى إضعاف الهياكل الإدارية الأمر الذي يقضي إلى فشل النظام الإداري (الربيعي والاسدي، 2015، 78).
2. الفساد الإداري يساعد المستثمرين في السيطرة على العملية السياسية والتدخل في الأنشطة الحكومية من أجل تقليل الآثار السلبية لعدم اليقين والاستقرار السياسي على الاستثمار.
3. الفساد الإداري هو عامل لزيادة المشاركة السياسية للمجموعات والأفراد الذين اعتادوا أن يكونوا في الهامش تاريخيا أو المحرومين (Taghavi et al, 2011, p94).
4. الفساد الإداري يؤدي إلى بيع الممتلكات الحكومية أو است عمال الممتلكات العامة لتحقيق الربح الشخصي. في النظام الإداري هناك مجموعة مقننة من القواعد الإدارية التي تحدد إطار الأنشطة المسموح بها. في هذه الحالة، يع د أي تصرف يتعارض مع القوانين واللوائح، وهناك دافع لتحقيق المنفعة الشخصية يعد فسادا. (Mahdi et al, 2013, p251).

3 -واقع الفساد المالي والإداري :

تفشي هذه الظاهرة بشكل كبير في مفاصل الدولة وبمختلف الاشكال , هذه الظاهرة لا تقتصر على مفصل معين دون اخر بل شائعة في كل الوزارات والدوائر المستقلة والجيش والأجهزة الأمنية . وتشير تقارير هيئة النزاهة الى كبر حجم الفساد وبعض حالات الفساد تم ,اما الاعفاء عن الفاسدين او غلق دعاوي الفساد, كما يوضح ذلك الجدولين (1و2). إذ يبين الجدول 1 عدد القضايا الجزائية المغلقة وعدد المتهمين بسبب عدم موافقة المرجع على احوالها الى القضاء والمرجع هو المختص, اما الجدول 2 فيبين القضايا المشمولة بالعفو مصنفة حسب الجهات المعنية , ان ذلك يوضح عدم جدية الحكومة في محاسبة الفساد اولا وللتأثيرات التي تمارسها الجماعات الضاغطة من الاحزاب والميليشياتاخ من جهات ذات نفوذ تعرقل محاسبة الفاسدين, وهذه النتائج افرزتها الجهات الرقابية ومن خلال المراجعة المحاسبية والتي حددتها هيئة النزاهة في تقاريرها السنوية .

جدول (1)

عدد القضايا الجزائية المغلقة و عدد المتهمين بسبب عدم موافقة المرجع

ت	الوزارة	عدد القضايا	عدد المتهمين
1	وزارة النفط	15	35
2	وزارة البلديات والاشغال	27	33
3	وزارة النقل	15	27
4	وزارة الكهرباء	17	23
5	وزارة الصناعة والمعادن	10	18
6	وزارة الاسكان والاعمال	8	12
7	وزارة التعليم العالي والبحث العلمي	8	12
8	امانة بغداد	1	12
9	وزارة الاتصالات	3	6
10	وزارة الدفاع	6	6
11	وزارة الداخلية	3	5
12	وزارة الصحة	5	5
13	وزارة العدل	4	4
14	وزارة الزراعة	2	3
15	وزارة الشباب	2	2
16	مجلس الوزراء	1	2
17	وزارة العمل والشؤون الاجتماعية	1	1
18	البنك المركزي	2	1
19	ديوان الوقف الشيعي	1	1
20	ديوان الوقف السني	1	1
21	الهيئة الوطنية للمسألة والعدالة (هيئة اجتثاث البعث)	1	1
22	هيئة النزاهة	1	-
	المجموع	134	210

المصدر: العراق، هيئة النزاهة- التقرير السنوي لسنة 2008 (بغداد ، الهيئة، 2010)

جدول (2)

عدد القضايا المشمولة بقانون العفو في بغداد والمحافظات مصنفة وفقا للجهة المعنية بالقضية لغاية

2008/12/31

ت	الوزارة	عدد القضايا	عدد الممولين	عدد القضايا التي لم تحدد فيها قيمة الفساد	عدد القضايا التي تحددت فيها قيمة الفساد	مجموع قيم الفساد
1	وزارة الداخلية	528	842	526	2	700 دولار 330,000,000
2	وزارة البلديات والأشغال	134	347	133	1	200,000,000
3	وزارة الاتصالات	34	48	27	7	918,937,497 5,832,350 23000 لتر كاز
4	وزارة النقل	36	75	29	7	2,626,886 دولار 80,000,000
5	وزارة التربية	33	51	24	9	305,885,000 2,550 دولار
6	وزارة الصحة	44	64	44	لا توجد	
7	دواوين الأوقاف	8	12	5	3	57,500,000 17875 دولار
8	وزارة العدل	72	103	71	1	1,500,000,000
9	وزارة النفط	53	140	52	1	12,000,000,000
10	منظمات غير حكومية	21	24	20	1	2,000,000
11	وزارة الكهرباء	59	111	52	7	58,500,800,000 215,438,050 دولار
12	وزارة العمل والشؤون الاجتماعية	21	5	21	لا توجد	
13	وزارة التعليم العالي والبحث العلمي	51	82	49	2	1,400,000
14	وزارة الهجرة والمهجرين	9	9	9	لا توجد	
15	وزارة الدفاع	145	319	81	64	585,495,992,000 494,491,487 دولار (3750) بندقية عيار 7,62 ملم (20 مليون) 7,62 ملم (64) مسدس نوع كلوك
16	مجالس المحافظات	12	19	12	لا توجد	
17	وزارة المالية	80	163	70	10	6,827,935,285 13,200 دولار
18	وزارة الأعمار والإسكان	8	25	6	2	41,000,000
19	وزارة الصناعة والمعادن	14	27	14	لا توجد	
20	وزارة التجارة	48	89	37	11	72,000,000 4,890,050 دولار (73) طنا من الحديد (121.5) طن شاي
21	وزارة الخارجية	1		1	لا توجد	
22	المجالس البلدية	26	65	22	4	48,500,000 540,000 دولار
23	وزارة الزراعة	9	14	6	3	1,470,000 دولار

75,000,000						
24	مجلس القضاء الاعلى	7	2	7	لا توجد	
25	مجلس الوزراء	4	3	4	لا توجد	
26	المفوضية العليا للانتخابات	14	8	14	لا توجد	
27	وزارة الموارد المائية	1	1	1	لا توجد	
28	متفرقة	6	39	6	لا توجد	
29	الهيئة الوطنية للمسألة والعدالة (هيئة اجتثاث البعث)	6	10	6	لا توجد	
30	وزارة التخطيط والتعاون الانمائي	4	3	4	لا توجد	
31	وزارة الشباب والرياضة	18	42	10	8	3,824,715,500
32	وزارة البيئة	3	3	3	لا توجد	
33	البنك المركزي	1		1	لا توجد	
34	امانة بغداد	31		31	لا توجد	
35	وزارة السياحة والاثار	1		1	لا توجد	
36	وزارة الثقافة	3	17	1	2	3,524,500,000
37	وزارة حقوق الانسان	4	6	4	لا توجد	
38	وزارة الدولة لشؤون الامن الوطني	1		1	1	1,000,000 دولار
39	شبكة الاعلام العراقي	2	5	2	لا توجد	
	المجموع	1552	2772	1379	173	

الاستنتاجات والتوصيات

تظهر النتائج أن الفساد الإداري والمالي لهما علاقة سلبية وهامة مع جميع مكونات إنتاجية الموارد البشرية وتشمل سرعة الأداء، والرضا الوظيفي، والدقة في الإجراءات، والمعرفة الوظيفية، ونوعية حياة العمل والأمن الوظيفي. إن انتشار الفساد في المجتمع ما يؤدي إلى عدم كفاءة وضعف النظام الإداري للبلاد، ونتيجة لذلك انخفاض الاستثمارات المحلية والأجنبية، وخفض إنتاجية الاستثمارات العامة، وخفض الإيرادات الحكومية، وخفض الخدمات الاجتماعية، والصحة والرعاية الاجتماعية، وخاصة بالنسبة للفقراء. والأفراد ذوي الدخل المنخفض، وزيادة تكاليف المعيشة، والتضخم البطالة، والتوزيع غير الأمثل للموارد ولهدارها، والحد من النمو الاقتصادي، وإستبعاد رأس المال المحلي، وهجرة الكفاءات بسبب تدهور الوضع الاقتصادي والاجتماعي، وزيادة الفقر والتمييز والتوزيع غير العادل للدخل والفجوة الآخذة في الاتساع وتقويض الديمقراطية ولضعاف القيم الأخلاقية وما إلى ذلك وخفض شرعية الحكومة بين الأفراد وفي النهاية زيادة عدم الرضا العام. في الواقع، الفساد هو العقبة الرئيسية أمام النمو الاقتصادي، وتحسين مستويات المعيشة وكفاءة الشعب. وفي ما يلي نقدم 12 إستراتيجية قصري بها ويشار إليها أعضاء منظمة الجمارك العالمية من أجل توسيع الأمانة ومكافحة الفساد وتحسين كفاءة الموارد البشرية في نهاية المطاف. هذه الاستراتيجيات لا يمكن إستعمالها فقط للجمارك ولكنها قابلة للتطبيق في المنظمات الأخرى والشركات والوكالات والمؤسسات والوزارات الحكومية وهي:

1. التقليل من القواعد الإدارية
2. الشفافية في القوانين واللوائح والممارسات وغيرها.
3. أتمتة الخدمات الإدارية
4. الفصل الاستراتيجي للواجبات
5. تناوب الوظيفة وتشريد الوظائف
6. المسؤولية والمساءلة من المدراء
7. مراجعة المستندات والمحاسبة
8. المعنويات والثقافة التنظيمية
9. التوظيف والاختيار
10. إنشاء الأخلاقيات والتنظيم الأساسي للموظف
11. التطوير الوظيفي والمهني
12. الأجر الكافي

مراجع البحث

1. الاسدي بشرى، الربيعي حاكم، الفساد الاداري والمالي واثارة في الاقتصاد العراقي، مجلة الغري، 2015.
2. تركيعز الدين، منصف شرفي، الفساد الإداري: أسبابه، آثاره وطرق مكافحته - إشارة لتجارب بعض الدول، الملتقى الوطني حول: الفساد الاداري والمالي، بسكرة الجزائر، 2012.
3. التقارير السنوية لهيئة النزاهة في العراق لسنوات متعددة .
4. الجبوري سوسن كريم، الفساد الاداري والمالي في العراق، جامعة القادسية /كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الغري - الادارة والاقتصاد ، العدد 21، 2010.
5. جمعة ، احمد حلمي ، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية ، عمان ، 2009 .
6. الذنبيات ، علي عبد القادر . تدقيق الحسابات ، في ضوء المعايير الدولية ، نظرية وتطبيق ، ط 2 ، عمان ، 2009 .

1. Arens, A, Alvin & Loebbecke, k, James , Auditing ANintegrated Approach ,4ed , 1988.
2. Begovic Boris, Corruption: Concepts, Types, Causes, and Consequences, an affiliate of the U.S. Chamber of Commerce, 1155 Fifteenth Street NW • Suite 700 • Washington, DC 20005 • USA, ph: (202) 721-9200 • web: www.cipe.org • e-mail: cipe@cipe.org.
3. Boisvert, Anne-Marie Lynda, Peter Dent and Ophelie Brunelle Quraishi. (2014) Corruption in Canada: Definitions and Enforcement. Prepared by Deloitte LLP. Ottawa, ON: Public Safety Canada, 2014.
4. Caiden Gerald E in Where Corruption Lives Kumarian Bloomfield Conn Campos, J Edgardo and Pradhan S (eds) 2001 The Many Faces of Corruption: tracking vulnerabilities at the sector level World Bank Washington 2001
5. FRUNZIK VOSKANYAN, A MASTER'S ESSAY SUBMITTED TO THE FACULTY OF THE GRADUATE SCHOOL OF POLITICAL SCIENCE AND INTERNATIONAL AFFAIRS FOR PARTIAL FULFILLMENT OF THE DEGREE OF MASTER OF ARTS, 1989.
6. Jia Ming Miao, A COMPARATIVE STUDY OF ADMINISTRATIVE CORRUPTION IN ANCIENT AND MODERN CHINA, A Dissertation Presented to the FACULTY OF THE USC GRADUATE SCHOOL UNIVERSITY OF SOUTHERN CALIFORNIA In Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree DOCTOR OF PHILOSOPHY (POLICY, PLANNING, and DEVELOPMENT), 2010.

7. Khan, Haining. September 20, 2010. Fangdichanfubaihaiyaochuangzaoduoshaojilu (How many new records will corruption in the real estate sector set), Zhongguotudiziyuanbao (China land resources news), available: www.jxsdzxh.com/infoDetail.aspx?nid=1953.
8. Mahdi Esmaili, Reza seraji, Ali Asgharrashid, Zohrebayanloo, The impact of administrative corruption on HR Productivity (Case study: Qom University), Advanced Research in Economic and Management Sciences (AREMS) Vol.11 April 2013, ISSN: 2322-2360, WWW.universalrg.org
9. May Alexandra Mills 2012: Causes of corruption in public sector institutions and its impact on development, TURNING WHAT WE KNOW INTO WHAT WE DO.
10. Nye, J. S. (1967) Corruption and Political Development. A Cost-Benefit Analysis. Political Science Review. LXI2 June 1967 pp.417-27 Quoted in Heidenheimer, J. Arnold; Michael Johnston; and Victor T. Le Vine. (1993) Political Corruption. New Jersey: Transaction Publishers
11. Quah, (2017) "Five success stories in combating corruption: lessons for policy makers", Asian Education and Development Studies, Vol. 6 Issue: 3, doi: 10.1108/AEDS-03-2017-0031
12. Quah, Jon, 2003 Curbing Corruption in Asia: A Comparative Study of Six Countries (Singapore: Eastern Universities Press)
13. Ronald MacDonald, Causes of Corruption in European Countries: History, Law, and Political Stability, Corresponding author: Department of Economics, Adam Smith Building, Glasgow, G12 8RT, United Kingdom; Tel: +44 (0)141-330 4697; Fax: +44 (0)141-330 4940; m.majeed.1@research.gla.ac.uk or tariq@qau.edu.pk, 2014.
14. Taghavi Youth Journal. January 1, 2010. FangdichanFubaisuiying: Zhejiang guotuxitongyinian 67 renluoma (A snapshot of corruption in the real estate sector: sixty-even officials fell within one year in Zhejiang Province's land administration system).