

العوامل المؤثرة في اكتشاف الفساد المالي والإداري

دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية – إقليم كردستان العراق

عمر إبراهيم محمد	لقمان محمد سعيد	غازي عثمان محمود
جامعة صلاح الدين-اربيل	جامعة أربيل التقنية	كلية الإدارة والإقتصاد
معهد نايندة-هتولير	كلية العلوم المالية والإدارية	جامعة صلاح الدين-اربيل
	جامعة جيهان-أربيل	جامعة جيهان-اربيل

المستخلص:

تهدف الدراسة بيان العوامل المؤثرة في اكتشاف ظاهرة الفساد المالي والإداري من قبل كوادر الرقابة لديوان الرقابة المالية في الوحدات الاقتصادية الحكومية في إقليم كردستان العراق التي تخضع حساباتهم تحت رقابتهم، ثم تحديد مجموعة من العوامل تؤثر في اكتشاف مدقق الحسابات الخارجي للعمليات الفساد المالي والإداري، وتم تقسيم هذه العوامل إلى أربعة مجموعات تتناسب مع طبيعة عملية التدقيق، المجموعة الأولى تتعلق بدعم المستويات الإدارية العليا لديوان الرقابة المالية التي يساهم في منع عمليات الفساد المالي والإداري، بينما الثانية يرتبط بمؤهلات الكادر الرقابي في ديوان الرقابة المالية الحسابات وفهمه لطبيعة مهام التدقيق اتجاه ظاهرة الفساد المالي والإداري والثالثة فشملت على العوامل المتعلقة بالإرشادات المهنية والإصدارات التشريعية والقانونية المنظمة لعملية التدقيق أما الرابعة تتعلق بإدارات الوحدات الاقتصادية محل الرقابة والتدقيق، وتوصلت الدراسة إلى انه يوجد لدى الرقيب المالي في إقليم كردستان العراق معرفة بأهمية عملية تدقيق الحسابات اتجاه ظاهرة الفساد المالي والإداري وموافقة عينة الدراسة على انه يرجع عدم اكتشاف عمليات الفساد التي تهدد الوحدات الاقتصادية إلى عوامل تتعلق بعوامل تتعلق بإدارات الوحدات محل التدقيق، وعوامل تتعلق بمعوقات الإصدارات المهنية والتشريعات القانونية.

Abstract:

The study aims to explain the factors affecting the discovery of the phenomenon of financial and administrative corruption by the supervisory staff of the Financial Control Office in the government economic units in the Kurdistan Region of Iraq, which are subject to their accounts under their supervision, and then identify a number of

factors affect the discovery of external auditor of operations financial and administrative corruption, These factors are divided into four groups that correspond to the nature of the audit. The first group relates to the support of the higher administrative levels of the Financial Control Office which contributes to the prevention of financial and administrative corruption, while the second relates to the qualifications of The audit team in the Office of Financial Supervision accounts and its understanding of the nature of the audit tasks towards the phenomenon of financial and administrative corruption and the third included the factors related to the professional guidance and the legislative and legal publications organizing the audit. The fourth relates to the departments of the economic units in the place of supervision and auditing. The study concluded that there is a financial censor in the Kurdistan Region Iraq Knowledge of the importance of the audit process The phenomenon of financial and administrative corruption and the approval of the sample of the study is due to the lack of detection of corruption that threaten the economic units to factors related to factors and the factors related to the constraints of professional versions and legal legislation.

المقدمة:

تكتسب عملية مكافحة الفساد المالي والإداري إهتماماً كبيراً من قبل السلطات التشريعية والتنفيذية وخصوصاً الجهات الرقابية في إقليم كردستان، وذلك للإخطار الناجمة عن ظاهرة الفساد المالي والإداري والتي لها انعكاساتها السالبة على أمن وسلامة الاقتصاد في الإقليم. وقد ازدادت أهمية مكافحة ظاهرة الفساد في الأونة الأخيرة أي عند إصابة موازنة الإقليم بالعجز وقطعها من قبل السلطات الحكومية العراقية وإنخفاض سعر النفط عالمياً، بالإضافة إلى زيادة النفقات العامة بسبب إحتضان العدد كبير من مهاجري المدن العراقية والدول الإقليمية، مما نشط الجهات الرقابية والإشرافية على سن تشريعات من أجل تنظيم وتحسين الوضع الاقتصادي والمالي لمواجهة هذه التحديات التي أوقفت مسيرة الإعمار والتقدم عما كانت في الإقليم. وخلال السنوات الأخيرة بدأت رئاسة الإقليم وبرلمان ومجلس الوزراء في مطالبة القائمين على مهنة تدقيق الحسابات الاسهام في مكافحة ظاهرة الفساد المالي والإداري من خلال الكشف والتقرير عن هذه الجريمة والحد منها.

ونتيجة لذلك يواجه منققي ديوان الرقابة المالية في الوقت الحاضر مسؤوليات جديدة وتحدياً يتعلق بالكشف و التقرير عن ظاهرة الفساد المالي والإداري، ولأن دورهم في كشف عمليات هذه الظاهرة مايزال مثاراً للشك والجدل، تحاول هذه الدراسة عرض ودراسة مجموعة من العوامل التي قد تؤثر في درجة اكتشاف ظاهرة الفساد المالي والإداري والتقرير عنها، من خلال تصنيفها في أربعة مجموعات، الأولى تتعلق بدعم المستويات الإدارية العليا لديوان الرقابة المالية. بينما الثانية يرتبط بمؤهلات الكادر الرقابي في ديوان الرقابة المالية وفهمه لطبيعة مهام التدقيق. والثالثة تتعلق بإدارات الوحدات الاقتصادية محل الرقابة والتدقيق. وأخيراً المجموعة الرابعة شملت على العوامل المتعلقة بمعوقات الإصدارات التشريعية والإرشادات المهنية.

ولصعوبة الحصول البيانات والمعلومات المنشورة في اقليم كردستان حول القضايا المتعلقة بالفساد الاداري والمالي فإننا سوف نعتمد في الجانب التطبيقي للبحث على استمارة الاستبانة الموزعة على عينة البحث وذلك لتوصل الى المعلومات الضرورية المكملة لمجانب التطبيقي.

وبناءً على ماسبق نتبلور منهجية البحث من خلال المحور الأول في البحث وكالآتي:

المحور الأول. منهجية البحث والدراسات السابقة

1. منهجية البحث

1-1-1. مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في مواجه المراقبين والمدققين بديوان الرقابة المالية – إقليم كردستان العراق في الوقت الحاضر مسؤوليات جديدة وتحدياً يتعلق بالكشف والتقرير عن ظاهرة الفساد المالي والإداري، ولأن دور مراقبي الحسابات والمدققين في كشف عمليات هذه الظاهرة مايزال مثاراً للشك والجدل، لذا تسعى هذه الدراسة الى الاجابة عن التساؤلات التالية:

1. هل يساهم دعم المستويات الإدارية العليا لديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان العراق في كشف الفساد المالي والإداري؟

2. ما أهمية العوامل المرتبطة بمؤهلات الكادر الرقابي في ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان العراق في إكتشاف الفساد المالي والإداري؟

3. هل توجد المعوقات أو التحديات يرتبط بإدارات الوحدات الاقتصادية محل الرقابة والتدقيق وما ينتج عنها تلك أو إسترخاء في إكتشاف الفساد المالي والإداري؟

4. هل هناك إصدارات التشريعية والإرشادات المهنية في كشف ظاهرة الفساد المالي والإداري؟

1-1-2. أهمية البحث: يكتسب هذا البحث أهميتها على المستويين العلمي والعملية من خلال تغطية الجوانب التالية:

1. تسهم الدراسة في الكشف عدد من المؤشرات التي تحدد جوانب الضعف والقصور التي تعاني منها كوادر ديوان الرقابة المالية – إقليم كردستان في كشف ومكافحة ظاهرة الفساد المالي والإداري.

2. تزامن هذا البحث وإنسجامه مع التوجهات الإستراتيجية التي تعتمدها حكومة إقليم كردستان نحو التنمية الشاملة، التي تستلزم مكافحة الفساد المالي والإداري في الوحدات الاقتصادية التابعة لها.

3. تسهم الدراسة بتحديد معوقات إصدارات التشريعية المنظمة والإرشادات المهنية لكوادري ديوان الرقابة المالية حول ظاهرة الفساد المالي والإداري التي تعاني منها الوحدات الاقتصادية.

4. تسهم الدراسة بتحديد متطلبات مؤهلات الكادر الرقابي في ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان العراق في إكتشاف الفساد المالي والإداري؟

1-1-3. اهداف البحث: يهدف البحث الى تحقيق مايلي :

1. بيان دعم المستويات الإدارية العليا لديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان العراق ودرجة كشف الأخيرة ظاهرة الفساد المالي والإداري.

2. بيان العوامل المرتبطة بمؤهلات الكادر الرقابي في ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان العراق في درجة إكتشاف الفساد المالي والإداري.

3. بيان العوامل التي يرتبط بإدارات الوحدات الاقتصادية محل الرقابة والتدقيق في في درجة اكتشاف لظاهرة الفساد المالي والإداري.

4. تحديد المعوقات أو التحديات إصدارات التشريعية والإرشادات المهنية في كشف ظاهرة الفساد المالي والإداري.

5. وضع مقترحات للمساهمة في تطوير مهنة تدقيق الحسابات اتجاه ظاهرة الفساد المالي والإداري.

1-1-4. فرضيات البحث: لغرض تحقيق أهداف البحث وإيجاد الحلول للمشكلة الواردة فيها فإنه يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

HO1. لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة الدراسة عن دعم المستويات الإدارية العليا لديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان العراق على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري.

HO2. لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة الدراسة للعوامل المرتبطة بمؤهلات الكادر الرقابي على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري.

HO3. لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة للعوامل التي تتعلق بإدارات الوحدات الاقتصادية محل الرقابة والتدقيق على درجة إكتشاف الفساد المالي والإداري؟

HO4. لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة الدراسة للعوامل التي تتعلق بمعوقات الإصدارات التشريعية المهنية لديوان الرقابة المالية على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري.

1- 1- 5. *إختيار عينة البحث*: يعتمد البحث في دراسة العوامل المؤثرة في اكتشاف الفساد المالي والإداري- دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية - إقليم كردستان العراق في إطارها النظري التجريبي، من وجهة نظر كوادرها الرقابية، تم اختيارها وتوزيع استمارة الاستبانة عليهم بالاعتماد على مقياس (Likert) الثلاثي، مع تحديد حجم عينة مختارة وعدد الإستمارات الموزعة وذلك من خلال معرفة مدى توفر العوامل اللازمة للتهيئة هذه الكوادر، ومدى إنعكاسها زيادة درجة إكتشاف الفساد المالي والإداري، والتي تشكل بمجموعها حدوداً مكانية للدراسة. أما الحدود الزمانية فتتمثل في الإجراءات البحثية وجمع المعلومات للفترة 2017/6/1 لغاية 2017/12/31.

1- 1- 6. *أساليب البحث*: لتحقيق هدف البحث وفرضياتها سيتم الاعتماد على الأساليب الآتية في جمع البيانات:

الإطار النظري: يأخذ بالمنهج الاستقرائي التجريبي في شقه الأول ثم المنهج الاستنباطي في شقه الثاني بالاعتماد على الدراسات النظرية المتوافرة في الكتب والدوريات وعلى شبكة الانترنت.

الإطار الميداني (التجريبي): تم الإعتماد على إستمارة الإستبانة لجمع البيانات الخاصة بالجانب العملي، وتكون خاصة بالعوامل المؤثرة في اكتشاف الفساد المالي والإداري- دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية - إقليم كردستان العراق. ويتم اختبار الاستمارات بهدف قياس صدق الإستبانة وثباتها لهدف تعزيز الإجابات في استمارة الإستبانة، لإستنباط النتائج النهائية، ومناقشتها وتقديم التوصيات اللازمة في

1- 1- 7. *أساليب تحليل البيانات*: يعتمد الباحث على الأساليب الإحصائية في تحليل إستمارات الإستبانة من الجداول التكرارية والأوساط الحسابية والانحراف المعياري ونسبة (التأثير) الأهمية من خلال البرنامج الإحصائي SPSS في استخراج نتائج الأساليب الإحصائية المذكورة أنفاً.

1- 2. *الدراسات السابقة*: تعتبر الدراسات السابقة ذات أهمية في تحديد وتوجيه وتدعيم مسارات الموضوع، ولهذا اخترنا هذه الدراسات التي تتناول موضوعات متشابهة في بعض التفاصيل لموضوع دراستنا وهي

1- 2- 1. *الدراسات العراقية*:

1. دراسة علي (1997) بعنوان (دور الرقابة الخارجية في الحد من حالات الفساد الإداري). يهدف البحث إلى دراسة انتشار مظاهر الفساد الإداري بشكل خطر في الوحدات الإدارية لكافة القطاعات والى الإثراء غير المشروع عن طريق التجاوز أو الالتفاف على التشريعات والتعليمات النافذة التي تحكم هذه الوحدات والبحث عن معالجات بغية الحد من استثمارها في الأجهزة الإدارية. وتناول البحث مستلزمات العمل الرقابي وأثرها في مهنة تدقيق الحسابات من خلال مدى

تأثيرها في الرقابة سواء أكان شخصاً طبيعياً أم هيئة معنوية مع التركيز على ديوان الرقابة المالية كونه يشمل أعلى سلطة رقابية تختص بالرقابة على الحسابات الوحدات الإدارية في القطاع العام والمختلط اذ تمت دراسة مواد قانون رقم (6) لسنة 1990م والمتعلقة بهذا الموضوع.

2. دراسة (سليمان وآخرون) (2014) بعنوان "دور ديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد الإداري والمالي بالتطبيق على ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان/ السليمانية" يهدف البحث الى تسليط الضوء على تفعيل دور ديوان الرقابة المالية للحد من ظاهرة الفساد الاداري والمالي في إقليم كردستان ووضع آليات مناسبة لمكافحتها ولتلافي تكرارها، لقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات ومن أهمها ضرورة تطوير الأداء الرقابي والمحاسبي للديوان وإجراء التعديلات اللازمة على قانون إنشائه وتعديل كافة المواد وتلافي كل ما يحد من دوره الرقابي، واستحداث مواد قانون داعمة في هذا الإتجاه، وقد قدم البحث عدداً من التوصيات أهمها هو ضرورة تقديم الدعم الكافي لديوان الرقابة المالية في الأقليم لكي يلعب دوراً فاعلاً في الحد من ظاهرة الفساد الأداري والمالي.

1- 2- 2. الدراسات العربية:

دراسة (العقدة، و النوايسة) (2007) بعنوان "العوامل المؤثرة على إكتشاف الأخطاء والغش من وجه نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني" هدفت الدراسة التعرف على العوامل المؤثرة على إكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني، وتوصلت الدراسة إلى أن أعلى نسبة تأثير تعود لمتغير الإستقلالية المالية والإدارية (79.7%)، في حين أدنى درجة تأثير (74.6%) تعود لمتغير دعم الإدارة العليا لديوان المحاسبة سواء أكانت السلطة التشريعية أم التنفيذية، وقد أختتمت الدراسة ببعض التوصيات إلى ديوان المحاسبة والمدققين أنفسهم بهدف تحسين الأداء.

1- 2- 2. الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (Joseph,T and Wells) (2002) بعنوان "Occupational the Audit as Deterrent Fraud" هدفت الدراسة الى توضيح أشكال الإحتيال التي تمت، ومن هم مرتكبو الإحتيال، وبيان أفضل الطرق الممكنة لإكتشاف الإحتيال، وكيف يتم منع ذلك الإحتيال، وتأثير التدقيق على حجم الإحتيال، وأظهرت نتائج الدراسة ان عملية التدقيق بحد ذاتها كانت قادرة على إكتشاف الإحتيال، وذلك من خلال الإجراءات الروتينية، مثل فحص الوثائق وتحليل البيانات المالية، والتحقق من الاصول. واظهرتنتائج الدراسة أن 64% من الإحتيالات تم ارتكابها من قبل المدراء التنفيذيين، وقد كانت نسبة الذكور منهم اعلى من نسبة الإناث، وان 7% من مرتكبي الإحتيال قد تم إدانتهم في جرائم سابقة، كما ان 33% من الإحتيالات التي تم إكتشافها كانت مرتكبة من قبل شخصين أو اكثر.

2. دراسة (Daniel D Montgomery, etal) (2002) بعنوان Auditors' New Procedures for Detecting Fraud هدفت الدراسة الى توسيع إجراءات التدقيق وتطويرها، وذلك لمنع وإكتشاف الإحتيال في البيانات المالية المعدة الكترونياً، والخروج بأساليب تدقيق جديدة ، وذلك بغض النظر عن تجربة المدققين سابقاً، والإعتقاد لديهم حول أمانة ونزاهة الإدارة، وبيان البرامج الأكثر فعالية في كشف البيانات المالية. لقد توصلت الدراسة الى انه على المدقق أن يقوم بتطبيق أسلوب التدقيق بما يتلاءم مع خطر الإحتيال، وان يقوم بأساليب فحص أكثر شمولاً، بالإضافة الى التركيز على الأخطار الناتجة عن عدم السيطرة الكفوة للرقابة الداخلية.

1-2-2. أهم ما يميز هذا البحث عن البحوث السابقة هو تأكيد على ضرورة تحديد العوامل التي تؤثر في إكتشاف ظاهرة الفساد المالي والإداري ومنها:

1. دعم المستويات الإدارية العليا لديوان الرقابة المالية في درجة كشف ظاهرة الفساد المالي والإداري.
2. العوامل المرتبطة بمؤهلات الكادر الرقابي في ديوان الرقابة المالية في درجة إكتشاف الفساد المالي والإداري.
3. العوامل التي يرتبط بإدارات الوحدات الإقتصادية محل الرقابة والتدقيق في درجة اكتشاف لظاهرة الفساد المالي والإداري.
4. العوامل المرتبطة بالإصدارات التشريعية والإرشادات المهنية في كشف ظاهرة الفساد المالي والإداري.

المحور الثاني: الإطار النظري

تعتبر ظاهرة الفساد بشكل عام والفساد الإداري والمالي بصورة خاصة ظاهرة عالمية شديدة الانتشار ذات جذور عميقة تأخذ إبعاداً واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر. إذ حظيت ظاهرة الفساد في الآونة الأخيرة باهتمام الباحثين في مختلف الاختصاصات كالاقتصاد والقانون وعلم السياسة والاجتماع، كذلك تم تعريفه وفقاً لبعض المنظمات العالمية حتى أضحت ظاهرة لا يكاد يخلو مجتمع أو نظام سياسي منها.

1-2. الفساد الإداري والمالي وأشكاله التعريف

1-1-2. دلالة الفساد في اللغة وفي القرآن الكريم إصطلاحاً:

1-1-1-2. الفساد في اللغة: الفساد في اللغة يعني الخراب وخراب الشيء وتدميره وهي ممارسات غير مشروعة تكون خروجاً عن القوانين والانظمة والتعليمات التي تحكم حياة الفرد او المجتمع وتؤدي تلك الاعمال الى الاساءة

الى المصلحة العامة وهي ضد الاصلاح في المجتمع (الموسوي، 2005: 30)، أما في المعجم العربي الحديث فالفساد يعني أخذ مال ظلماً، أو يعني التلغ والعبط ويراد به لغوياً الذب والقحط، ويراد بالمفردة أيضاً معنى التحلل العضوي للمادة بتحلل الجراثيم (كتفسير علمي صرف) (المعجم العربي الحديث، 1973: 907). في حين يلاحظ في اللغة الإنكليزية أن أصل كلمة الفساد تعني (Corruption) ومشتقة من الفعل اللاتيني (Corrupts) الذي التغيير من الصالح إلى السيء أو بكلمة واحدة مضاد النزاهة أو الأذى وتعني ذلك تعفن الجثة بعد الموت (Allon, et all, 1983: 155).

2-1-1-2. الفساد في القرآن الكريم: وقد جاء في الذكر الحكيم حوالي خمسين مرة موزعة على ثلاث وعشرين سورة، وكلها تذم الفساد بشدة وتدينه أشد الإدانة قوله سبحانه إذا تَوَلَّى سَعَى فِي الْأَرْضِ لِيُفْسِدَ فِيهَا وَيُهْلِكَ الْحَرْثَ وَالنَّسْلَ ۗ وَاللَّهُ لَا يُحِبُّ الْفُسَادَ { (البقرة - 205) } { يَسْعُونَ فِي الْأَرْضِ فَسَادًا وَاللَّهُ لَا يُحِبُّ الْمُفْسِدِينَ } (المائدة - 64). وبعض هذه الآيات يحدد صراحة الجزاء الذي يترتب على المفسدين { وَجَحَدُوا بِهَا وَاسْتَيْقَنَتْهَا أَنفُسُهُمْ ظُلْمًا وَعُلُوًّا ۗ فَانظُرْ كَيْفَ كَانَ عَاقِبَةُ الْمُفْسِدِينَ } (النمل - 14) { الَّذِينَ طَعَوْا فِي الْبِلَادِ، أَكْثَرُوا فِيهَا الْفُسَادَ، صَبَّ عَلَيْهِمْ رَبُّكَ سَوْطَ عَذَابٍ، إِنَّ رَبَّكَ لَبِالْمُرْصَادِ } (الفجر، 11-14)

وفي الآيات الكريمة تظهر دعوة الناس الى ممارسة الحياة على اساس القيم والعدل وان لا يمارسوا حياتهم على اساس الظلم والطغيان والبغي والعدوان والاستغلال والغش او الخداع وللناس كسب الحلال بسبل مختلفة والاسلام يقضي بان كسب المال يكون بالوسائل المشروعة اذ ان غيرها يصبح باطلاً وقد اكد الله سبحانه وتعالى سوء عاقبة المفسدين وعدم الافساد في الارض وان من يفسد فيها يكون قد خسر خسراناً عظيماً نظراً لتأثر الفساد بشكل كبير في المجتمع بالكامل وهذا يبين ان جذور الفساد تمتد الى قديم الازل ومنذ خلقت الارض ومن فيها (الامين ، 2001 : 561).

2-1-1-3. مفاهيم الفساد : يعرف الفساد بانه ظاهرة سلبية تنتفي داخل الاجهزة الادارية وتأخذ اشكالاً عدة وتؤثر في النظام الاخلاقي والقيم السائدة في المجتمع وتقترب بمظاهر متعددة ومتنوعة مثل الرشوة والوساطة ، علاقة القرابة والصداقة وتنتشئ بفعل مسببات مختلفة هدفها الاساسي وغايتها النهائية احداث انحراف في المسار الصحيح للجهاز الاداري لتحقيق اهداف غير مشروعة فردية او جماعية (الدليمي ، 1999 : 27) .

ويرتبط الفساد دائماً بوجود السلطة والنفوذ اذ عرف منظمة الشفافية الدولية (Transparency International organization) الفساد "بأنه سوء استخدام المنصب والسلطة العامة من اجل تحقيق مصالح وامتيازات خاصة لصالح الشخص نفسه او العائلة او للحزب الذي ينتمي اليه او لجماعة عامة او خاصة" واستناداً

لذلك صنف الفساد عامة الى عدة اشكال وهو الفساد السياسي والفساد المالي والفساد الاداري (القيسي، 2007: 31). وعرف الفساد بانه استخدام النفوذ العام لتحقيق ارباح او منافع خاصة وهي تشمل جميع انواع رشاوى المسؤولين المحليين او الوطنيين او السياسيين (الذهبي، 2005 : 423). وكما عرف الفساد بأنه اساءة استعمال السلطة لتحقيق مكسب خاص او انه معيار للدلالة على غياب المؤسسات الفعالة التي شهدها عصرنا الحالي وعليه فان الفساد ليس نتيجة لانحراف السلوك عن الانماط السلوكية المقبولة فحسب بل انه نتيجة لانحراف القيم عن انماط السلوك القائمة المعهودة (حمود، 2002: 447) .

وفي جميع الاحوال فان الفساد يؤشر سلوكاً غير سوي ويظهر ذلك من تعريف قاموس ويسترن بانه الحث على العمل الخاطئ بواسطة الرشوة او الوسائل غير القانونية الاخرى (Webster Dictionary , 1975 : 359)

2-1-2. أشكال وأوجه الفساد المالي والإداري: تعتبر الفساد الإداري والمالي ظاهرة عالمية تعاني منها كافة المجتمعات، كما وللفساد الإداري مفيوماً واسعاً لا يمكن أن يحويه تعريفاً واحداً، وأن الفساد الإداري يؤدي بالنهاية إلى الفساد المالي، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. حيث أن الفساد الإداري يتعلق بالإنحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية والمخالفات التي تصدر عن الموظف العام أثناء تأديته لمهام وظيفته، لما الفساد المالي يتمثل بمجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والاحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية.

ويلاحظ مظاهر الفساد المالي في الرشاوى والاختلاس والتلاعب والإحتيال والتهرب الضريبي وغير ذلك، وأن أشكال وأوجه الفساد الإداري والمالي متعددة كما جاءت في الفصل الثالث من اتفاقية (UN) لمكافحة الفساد في المادة (15) تحت عنوان (التجريم واناذ قانون الجرائم) وسنتناول هذه الجرائم على وفق ما جاءت به الاتفاقية السابقة والقوانين العراقية وكالاتي: (سليمان وآخرون، 2014: 210-213)

2-1-2-1. الرشوة في القطاعين العام والخاص: إن الرشوة لها دور كبير في استثناء الفساد الاداري والمالي بل تعد الصورة الأوضح والأقوى للفساد الإداري والأكثر ضرراً في الجانب المالي وترهق الحياة اليومية للمواطن وتقرض عليه أعباء مادية ومعنوية تعمق الفجوة بينه وبين الدولة. حيث تنص إتفاقية (UN) لمكافحة الفساد على صورتين لمرشوة، أولهما الصورة التقليدية للرشوة عندما تقع من موظف عام وطني، وثانيهما الصورة المستخدمة للرشوة حين تقع من موظف عام أجنبي أو موظف في مؤسسا الدولية. (البشري، 2007: 74)

2-1-2-2. إختلاس الأموال العامة: وهي إحدى أهم جرائم الفساد بالنظر لآثار المالية السلبية الناجمة عنها إذ تمثل إهدار لأموال وممتلكات الدولة التي هي ذات الوقت ملك المجتمع . كما تكمن خطورتها في أنها تشكل

ضرباً من ضروب خيانة الأمانة للموظف التي أودعت إليه من حيث توليه الوظيفة وضرورة الحفاظ على الأموال والممتلكات التي يضع يده عليها بحكم هذه الوظيفة (طالباني: 2011، 68) وتناول المشرع العراقي تحت عنوان الاختلاس في المواد 315 - 371 في قانون العقوبات رقم (111) لسنة 1969 المعدل طائفة من الجرائم، وهي في مجموعها تمثل صوراً للاختلاس بواجبات الوظيفة، وهذه الجرائم هي:

أ. جريمة اختلاس الموظف أو المكلف بخدمة عامة مالم يجد في حيازته.

ب. استغلال الوظيفة للإستيلاء على مال مملوك للدولة أو لأحدى المؤسسات التي تساهم في رأسمالها، أو تسهيل ذلك للغير.

ج. الإضرار بمصلحة الدولة للحصول على منفعة.

د. انتفاع الموظف أو المكلف بخدمة عامة مباشرة أو بالواسطة من اشغال أو مفاولاً أو تعهدات لو شأن في إعدادها أو إحالتها أو تنفيذها أو الإشراف عليها.

2-1-2-3. *الاتجار بالنفوذ*: يتمثل جوهر النموذج القانوني لجريمة الاتجار بالنفوذ في قيام الموظف أو أي شخص آخر باستغلال نفوذه الفعلي أو المفترض للحصول من الإدارة أو من سمطة عامة تابعة للدولة على مزية غير مستحقة وذلك مقابل أي مزية لصالحه أو لصالح شخص آخر.

2-1-2-4. *إساءة استغلال الوظائف*: إن النموذج القانوني لهذه الجريمة يتسم بالأتساع وهو يواجه في الواقع الفروض الأخرى لانتفاع الموظف عمى نحو غير مشروع من أعمال وظيفته مخالفة لأحكام القانون سواء كان الانتفاع لنفسه أو لغيره، ويتواءم التشريع العراقي مع اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد فيما تنص عليه من جريمة إساءة استغلال الوظيفة وأن تفاوت المسمى الذي يطبق عليه. فقد عالجت المادة (316) عقوبات الأحكام الخاصة بالموظف أو المكلف بخدمة عامة الذي أستغل وظيفته فاستولى بغير حق على مال أو متاع أو ورقة مثبتة لحق غير ذلك مملوك للدولة أو لأحدى المؤسسات أو الهيئات التي تساهم ألدولة في رأسمالها بنصيب ما أو سيل لغيره أو كان المال مملوك للغير (الأعظمي: 2002، 326)

2-1-2-5. *الإحتيال*: من الممكن أن تنشأ الإحتيال في البيانات المالية من الإحتيال أو أخطاء والعامل الذي يميز بين الإحتيال والأخطاء هو ما إذا كان الإجراء الناجم عن الأخطاء في البيانات المالية مقصودة أو غير مقصودة (IFAC, 2008:270).

2-1-2-6. *غسيل الأموال*: يعد غسيل الأموال المتحصلة من جرائم الفساد وأخطر صور الفساد قاطبة وذلك لسببين: **أولهما** أن جرائم الفساد هي بالأساس جرائم مالية يمثل النفع المادي فيها الباعث الحقيقي على ارتكابها، وبالتالي فإن تأمين هذا النفع المادي يتطلب من الجاني الإسراع باستخدام الحيل ووسائل التمويه التي تمكنه من إضفاء مصدر مشروع على الأموال المتحصلة من جرائم الفساد التي ارتكبها. **وثانيهما** إن غسل عائدات الفساد مثل غسل أو تبييض عائدات أي جريمة أخرى لا تعد فقط جريمة مالية بل هي أيضاً وعلى وجه الخصوص إحدى جرائم عرقلة سير العدالة لأن وسائل غسل الأموال تزيد من صعوبة كشف الجريمة وتتبع عائداتها المباشرة (بابر الشيخ: 2003، 27)

2-1-2-7. *جريمة التوسط أو التوصية أو الرجاء*: تعد هذه الجريمة من أكثر الصور المتداولة في الحياة اليومية للأفراد ويؤدي هذا النشاط إلى ترسيخ الفساد الإداري في أنشطة الدولة كافة، لأنه سوف يؤدي إلى سرقة حقوق الآخرين والإعتداء على المال العام وقيم المجتمع، جريمة التوسط أو التوصية أو الرجاء ورد ذكرها في نص المادة 330 من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل، وبالنص التالي: "يعاقب بالحبس كل موظف أو مكلف بخدمة عامة امتنع بغير حق عن أداء عمل من أعمال وظيفته أو اخذ عمداً بواجب من واجباتها نتيجة لرجاء أو توصية أو وساطة أو لأي سبب آخر غير مشروع" (الموسوي: 2009، 4)

2-1-2. *خصائص الفساد الإداري والمالي*: يتميز الفساد المالي والإداري بعدد من الخصائص ويمكن تحديدها بالآتي: (Caiden & Caiden, 1977: 307) (سعيد، 2007: 27)

1. *السرية*: تعد السرية من أهم خصائص الفساد الإداري والمالي، بسبب ما يتضمنه من ممارسات غير مشروعة من وجهة نظر القانونية والمجتمعية أو ربما الأثنين معاً.

2. *سريع الإنتشار*: يتميز الفساد المالي والإداري بهذه الخاصية فهو كالسرطان بنخر أعضاء الجهاز الإداري تدريجياً إذا وجد البيئة الملائمة، إذ يزداد نفوذ الفاسدين وسلطتهم مما يعطيهم القوة للضغط على سائر الجهاز الإداري، كما أن هذه الخاصية لا تقتصر على حدود الجهاز الإداري بل لها سمة عالمية أي أنه قابل للإنتقال من دولة إلى أخرى خصوصاً في ظل العولمة.

3. *التخلف الإداري*: يترافق وجوده بأحيان كثيرة ببعض مظاهر التخلف الإداري مثل (تأخير المعاملات، سوء أستغلال الوقت، عدم شعور بالمسؤولية... وغيرها) من المشاكل التي تشكل أرضية خصبة للفساد الإداري والمالي، مما يؤدي إلى شعور عام لدى العناصر الصالحة في الجهاز الإداري بعدم الراحة وفقدان الحافز للعمل الجاد وخوفهم من أذى العناصر الفاسدة خاصة في ما إذا كانوا من أصحاب القرار، وهذا ما يؤدي إلى حماية المنحرفين وعدم كشف

إنحرفهم أو التقليل من خطورتها والآثار الخطيرة التي تمكن أن تترتب من جراء ممارساتهم الفاسدة، التي يمكن أن تمتد إلى خارج الجهاز الإداري لتؤثر على المجتمع ككل.

4. أكثر من شخص واحد: إن الفساد المالي والإداري في الغالب يتضمن أكثر من شخص الواحد، كما تكون هناك علاقة تبادلية للمنافع والالتزامات بين أطراف العملية.

1-2-3. العوامل المسببة للفساد الإداري والمالي: يمكن حصر العوامل التي تعد أكثر الأسباب المتوقعة في إحداث السلوك الإداري الفاسد، (GOPAC, 2005:20) إلا أن الباحثون يعود ويذكر هنا بأن هذه العوامل ليست منفصلة عن بعضها البعض بل يتخللها الكثير من التشابك والتداخل والتأثير المتبادل فيما بينها أيضاً وهذه العوامل هي:

1-2-3-1. العوامل الاجتماعية: يجمع الباحثين على الأجهزة الإدارية لا تعمل في الفراغ، وإن للبيئة المحيطة بها تأثير مباشر في سلوك العاملين فيها، فالمجتمع المتخلف وعلاقات أفرادها السلبية وعاداتهم وتقاليدهم المتوارثة تفرض نفسها على الوحدات الاقتصادية، ومن أهم العوامل الاجتماعية السلبية التي تساهم في نشر مظاهر الفساد الإداري والمالي ما يأتي: (Lipst&Lenz,2005:32)

1. التقاليد الاجتماعية المكرسة للولاءات الطبقية والعلاقات العرقية التي تساهم في تحيز الموظف العام ومحاباته لمن يخصصه سواء بالقرابة والولاء.

2. توظيف الإلتزامات الفئوية والعشائرية في العمل الرسمي لكسب مكاسب خاصة بطريقة غير شرعية.

3. ضعف الوازع الديني وإنحراف القيم في إتيان ما هو ممنوع قانوناً وما هو محرم شرعاً.

4. غياب الوعي الاجتماعي وهذا ما يروج إلى بعض مظاهر الفساد لدرجة أن تعد الرشوة إكرامية، حتى نصل إلى أخطر مرحلة من مراحل تفشي الفساد التي يكون فيها الفساد مقبولاً على مستوى المجتمع ولا يرفضه بل يسميه بغير مسمياته الحقيقية.

ويرى الباحثون إذا ما شاعت ثقافة الفساد في مجتمع ما فإن ذلك يؤدي إلى تدني مستوى الولاء للوطن فضلاً عن ضعف صفات المواطنة الصالحة، وعدم إدراك الفرد لأثر سلوكه الفاسد على المجتمع.

1-2-3-2. العوامل الاقتصادية: أن أهم العوامل الاقتصادية السلبية التي تدفع باتجاه الفساد الإداري والمالي يمكن تلخيصها بالآتي: (سعيد، 2007: 31)

1. تندي رواتب الموظفين في القطاع العام وارتفاع مستوى المعيشة الحافز الرئيس لممارسة الفساد الإداري والمالي مما يشكل بيئة ملائمة لقيام البعض بالبحث عن مصادر مالية أخرى وحتى لو كان بأسلوب غير شرعي.
 2. الفقر المقدم وإتساع الهوة بين الغنية المترفة والطبقة الفقيرة المعذمة التي تساهم في إيجاد بيئة خصبة لنمو الفساد وتجذره.
 3. زيادة نسبة البطالة ومحدودية فرص التوظيف لقلّة الإستثمار المحلي والأجنبي في مشاريع جديدة.
 4. المنافسة على كسب الأرباح وإقتناص الفرص الإقتصادية المتاحة المحدودة يدفع بالمتعاملين مع الأجهزة الإدارية إلى عرض الرشاوي لإقتناص الفرصة المتاحة كالفوز بعهاء حكومي.
 5. إتساع تدخل الدولة في الجوانب الإقتصادية يتيح المجال لموظفي الدولة على بسط نفوذهم على أكبر قدر ممكن من القطاعات.
 6. سيطرة الدولة على الإقتصاد أو إحتكار عدد محدود من المؤسسات لمعظم القطاع الإقتصادي وحماية هذه المؤسسات من المنافسة سوف يؤدي إلى تشجيع هذه المؤسسات على ممارسة الفساد.
- 2-1-3-3. العوامل السياسية: يعد بعض الباحثين أن العوامل السياسية من أهم الأسباب التي تؤدي للفساد المالي والإداري ومن هذه العوامل: (أكرمان، 2003: 201)
1. عدم وجود نظام سياسي فعّال يستند إلى مبدأ فصل السلطات وتوزيعها بشكل أنسب أي غياب دولة المؤسسات السياسية والقانونية والدستورية.
 2. ضعف دور مؤسسات المجتمع المدني والمؤسسات الخاصة بمحاربة الفساد وإنحسارها في المشاركة في الرقابة على أعمال الحكومة.
 3. عدم استقلالية القضاء وهو أمر مرتبط أيضاً بمبدأ الفصل بين السلطات إذ يلاحظ في معظم البلدان المتقدمة والديمقراطية استقلالية القضاء عن عمل وأداء النظام السياسي وهو ما يعطي أبعاداً أوسع فعالية للحكومة أو النظام السياسي تتمثل بالحكم الصالح والرشيد.
 4. قلة الوعي (الوعي السياسي) وعدم معرفة الآليات والنظم الإدارية التي تتم من خلالها ممارسة السلطة. وهو أمر يتعلّق بعامل الخبرة والكفاءة لإدارة شؤون الدولة.

5. عجز الدولة عن إشباع الحاجات الأساسية للمواطنين (من ضمنهم الموظفين) فضلاً عن نقص العدالة في توزيع المكتسبات والحقوق على المواطنين .

2-1-3-4. *العوامل الإدارية والتنظيمية*: تتميز هذه العوامل عن مثيلاتها بكونها عوامل داخلية تكون ناشئة من داخل النظام نفسه سواء كان جهازاً إدارياً أو على مستوى الإدارة العامة ككل. وفيما يلي بعضاً من المنافذ والظواهر الإدارية والتنظيمية التي تهئ مناخاً مناسباً للفساد وللقائمين عليه أو تبعث عليه أو تمهد له: (عبداللطيف، 2004: 95) (سوليفان وشكولنكوف، 2005: 20)

1. عدم وجود المخطط الهيكلي العام، وعدم وجود السياسات العامة للإدارة، مما أنتج أزدواجية وتضارباً بين المسؤوليات أديا إلى تكبير الجهاز الإداري.

2. غياب المعايير الموضوعية في إختيار القيادات الإدارية وانتشار نموذج القدوة الفاسدة.

3. غياب الرقابة الإدارية والمالية وضعف المساءلة والشفافية.

4. عدم تطبيق العدالة التنظيمية بين الموظفين في توزيع الحقوق والواجبات.

5. عدم مواكبة نظام الرواتب والأجور للظروف الإقتصادية والتغيرات الجذرية بما يجعلها عاجزة عن توفير الحد الأدنى من مستلزمات العيش المقبول لشرائح الموظفين.

6. تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات بشكل غير ملائم وغير عادل.

7. تكليف الوحدات الإقتصادية بأعباء تفوق قدرتها البشرية والمادية مما ينجم عنه قصورها عن إنجاز المعاملات أو تأخيرها مما يضطر بعض المراجعين إلى الأساليب الملتوية لإنجازها.

2-1-4. *آثار الفساد الإداري والمالي*: إن معظم الأدبيات التي تطرقت لدراسة آثار الفساد الإداري والمالي السلبية، وقد أشارت إلى الخسائر التي يسببها على الجوانب الآتية:

2-1-4-1. *أثر الفساد على النواحي الإجتماعية*: يسمى الفساد أيضاً بالإرهاب البارد وهو مرض خبيث ينخر في جسم المجتمع ومن أهم آثاره السيئة هي: (Pope & Vogl, 2000:7)

1. إشاعة روح اليأس بين أفراد المجتمع، إذ يتفق علماء الإجتماع على أنه كلما ضعف الأمل أنخفضت المبادرة، وعندما تتخفف المبادرة يقل الجهد وعندما يقل الجهد يقل الإنجاز وبدون إنجاز يتوارث الناس الإحباط واليأس جيلاً بعد جيل.

2. شعور الأغلبية بالظلم وعدم العدالة مما يؤدي إلى الأحتقان الإجتماعي وإنتشار الحقد بين شرائح المجتمع.
3. تراجع المهنية وفقدان قيمة العمل والتقبل النفسي لفكرة التفريط في معايير أداء الواجب الوظيفي وتراجع الإهتمام بالحق العام.
4. يشوه صورة النزاهة العامة وذلك عندما يفقد القانون هيبة ويفلت الفاسدون من العقاب وهذا ما يؤدي الشك وعدم القدرة على التنبؤ بالتطورات المستقبلية بالنسبة لأولئك الذين يلتمسون الوصول إلى العدالة، لا سيما الفقراء بالعقود الإجتماعية.
5. يعظم إنتشار الفساد من هجرة الكفاءات العلمية بسبب آليات المحاباة والمحسوبية وغيرها، مما يدع المجال فسيحاً لتهميش القدرات والإمكانات ذات التأهيل العلمي من المشاركة في بناء البلد.
- 1-2-4-2. أثر الفساد على النواحي الإقتصادية: إن للفساد آثار إقتصادية وخيمة فالإ جانب أنه يقوض سمعة البلد في معاملته الإقتصادية الإقليمية والدولية (UN, 1994: 7) ويؤدي إلى:
1. تقليص معدلات التنمية، وإنتقاص من الفاعلية الإقتصادية، والحد من الإستثمارات المباشرة.
 2. تسريب الثروة الوطنية إلى خارج البلد . حيث إن الفاسدين يهربون أموالهم إلى الخارج خشية المساءلة.
 3. ارتفاع تكاليف تكوين الرأسمالي جراء تقاضي العمولات من قبل كبار المسؤولين والمنتفذين في الدولة التي تتجاوز في بعض البلدان النامية ما بين 20% إلى 50% فوق الكلفة حسب تقديرات البنك الدولي (الناصر, 2007:39).
 4. تراجع الخدمات العامة (كالصحة والتربية والتعليم) بسبب تسرب الأموال المخصصة للإتفاق العام إلى جهات مجهولة. (بلقاسم، 2008: 61)
 5. إيجاد طبقة تتولى تنفيذ الأعمال وليس لديها الكفاءة في التنفيذ عندما تحال الأعمال إلى المقاول الأقل سعراً. والمقاول قد اعتمد في تخفيض سعر عطائه على الغش في التنفيذ وعدم تطبيق المواصفات المطلوبة بينما المقاول النزيه والكفوء يتطلب منه الاتجاز سعراً أعلى والدائرة أو رب العمل تبحث عن السعر الأقل .
- 1-2-3-4. أثر الفساد على النواحي السياسية: يؤثر الفساد بشكل خطير على الجانب السياسي إذ تؤدي آثاره إلى تشويه دور الحكومة في العدالة والمساواة في توزيع الحقوق والمكتسبات بين المواطنين، وهذا يؤدي بدوره إلى خلق شعور لدى الفئات المظلومة من المجتمع بالإحباط وضعف الولاء للوطن مما قد يسبب تفويض الشرعية العامة للدولة (سعيد، 2007: 42) بالإضافة إلى ذلك يؤدي إلى آثار الآتية:
1. إضعاف شرعية نظام الحكم.

2. ضعف الإستقرار السياسي وترديه، وهو ما يميز الدول التي ينتشر فيها الفساد أكثر من غيرها.

3. الأثر الخطير في إفتقاد عقلانية وفاعلية القرارات السياسية.

4. الإنكشاف أمام القوى الخارجة.

2-1-4-4- أثر الفساد على النواحي الإدارية والتنظيمية: يعد الجهاز الإداري أول المتأثرين من الفساد الإداري والمالي على إعتبار مسرع الجريمة، وبالتالي يؤدي إلى: (الحراشة، 2003، 45)، (شامية، 2008، 18)

1. الضغط على الجهاز الإداري للخروج بقرارات غير رشيدة في مصلحة الهدف العام التي أنشأت لأجله، وبالتالي ضعف كفاءة الوحدة الإقتصادية نظراً لصرف الطاقات نحو المصالح والأغراض الذاتية.

2. إلغاء مبدأ المساواة وإتاحة الفرص مقابل المحاباة للأقرباء والأصدقاء، وإضافة لذلك، فإن من شأن هذه الممارسة التأثير السلبي على مبدأ "الشخص المناسب في المكان المناسب" طالما أن القريب أو الصديق يتم تعيينه في مركز معين بغض النظر أن كان مناسباً أو مؤهلاً له.

3. قتل روح الأمانة عند موظف الدولة وفقدان مبادئ وسلوكيات الأخلاق الوظيفية.

وبناءً على ما سبق يمكن لنا القول إذا تفشي الفساد الاداري والمالي يؤدي إلى إضعاف الهيكل والتنظيم الإداري للدولة وينحرف مجموعة من المسؤولين عن أداء المهام التي وجدوا من أجلها، بالإضافة إلى انتشار اليأس وفقدان الشعور بالمسؤولية تجاه مصلحة المواطن بين المواطنين وانتشار حالة الاحباط والاتكال التي تعكس دورها على حجم العمل والابداع والابتكار والتطور.

2-2. الجهات المسؤولة عن مكافحة الفساد

2-2-1. الجهات المسؤولة عن مكافحة الفساد عالمياً :

1. منظمة الأمم المتحدة: أصدرت (UN) عدداً من القرارات لمحاربة ومكافحة الفساد الإداري للفئاعة التامة بخطورة الفساد وماله من مخاطر وتهديد على استقرار وامن المجتمعات وأصدرت أيضاً اتفاقية لمكافحة الفساد الإداري عام 2004 وقد انضم إليها الكثير من دول العالم.

2. البنك الدولي: وضع (IB) مجموعة من الخطوات والاستراتيجيات لغرض مساعدة الدول على مواجهة الفساد الإداري والحد من أثاره السلبية في عملية التنمية .

3. صندوق النقد الدولي: لجأ (IMF) إلى الحد من ظاهرة الفساد الإداري بتعليق المساعدات المالية لأية دولة يكون فيها الفساد عائق في عملية التنمية الاقتصادية .

4. منظمة الثقافة العالمية: أنشأت في عام 1993 وهي منظمة غير حكومية تعمل بالشكل الأساس على مكافحة الفساد الإداري والحد منه من خلال وضوح التشريعات وتبسيط الإجراءات واستقرارها وانسجامها مع بعضها في الموضوعية والمرونة والتطور وفقا للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية والسياسية (عارف (2003:221).

بالإضافة إلى جهود الدولية من قبل هذه المنظمات لمكافحة الفساد، لقد شهدت الفترة الماضية من 1995-2005 جهوداً مكثفة لإصدار العديد من الإتفاقيات بهذا الصدد، ومن أهمها إتفاقية (UN) وإتفاقية الدول الإمبريكية، وإتفاقية الإتحاد الأوروبي وإتفاقية الإتحاد الأفريقي وغيرها من الإتفاقيات لمكافحة الفساد، وتجمع هذه الإتفاقيات الدولية والإقليمية على أضرار البالغة للفساد، وبدرجات متفاوتة على أهمية التكاليف لتطبيق المبادئ والأسس الرئيسية لمحاربة الفساد، وأهمية ذلك على حماية المجتمعات والأفراد من أضراره (منظمة برلمانيون العرب ضد الفساد، 2009: 49)

2-2-2: الجهات المسؤولة عن مكافحة الفساد محليا: من أبرز الجهات الرقابية في العراق التي تهدف لمكافحة الفساد فضلا عن دور القضاء العراقي هي : (محارب ، 2014 : 156-162)

1. ديوان الرقابة المالية: ومهمته شاملة لجميع انواع الرقابة، إذ يمارسها قبل الصرف وبعده وهي رقابة على الحسابات من خلال مراجعة المستندات وهي ايضا رقابة تقويمية للتنفيذ وللديوان في حالة اكتشاف مخالفة مالية او وجود اسباب معقولة او امور مالية غير نظامية، يطلب من المفتش العام إجراء تحقيق وتصحيح المخالفة و يبلغ الديوان فورا المفوضية العليا للنزاهة بذلك.

2. المفوضية العامة للنزاهة: نشأت هيئة النزاهة العامة بموجب الأمر الإداري ذي الرقم (55) لسنة (2004) هدفها الرئيس التحقيق في قضايا الفساد التي يتورط فيها اي موظف على كافة المستويات، أما دورها الرقابي فيشمل وضع أسس ومعايير للأخلاق الواردة في لائحة السلوك التي يستوجب الالتزام بتعليماتها من جميع موظفي الدولة .بالإضافة إلى عقد الندوات والحلقات النقاشية وإعداد برامج توعية للتدقيق وتبني ثقافة مبنية على الشفافية والنزاهة والشعور بالمسؤولية.

3. المفتش العام: انشأت مكاتب المفتشين العامين بموجب الأمر الإداري رقم (57) لسنة (2004) في الوزارات كافة مهمتها المراجعة والتدقيق لرفع مستويات المسؤولية والنزاهة والإشراف على الوزارات ومنع حالات التبذير

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

ويرى الباحثون بالرغم من ما تقدم ذكره لا تزال ظاهرة الفساد المالي والاداري تتوسع في مجتمعنا بشكل مستمر ولا يزال ضعاف النفوس من المواطنين يعملون على تغليب مصلحتهم الخاصة على المصلحة العامة من خلال اللجوء الى طرائق غير مشروعة للحصول على منفعتهم الخاصة مثل الرشوة والاختلاس واستغلال المنصب الوظيفي فضلا عن ما تعانيه معظم الوحدات الاقتصادية نتيجة قصور الاطار القانوني والرقابي الذي ينظم اعمال هذه الوحدات.

4-2-3: نشأة ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان وأهدافها: نتيجة الظروف التي مر بها العراق في عام (1991) أدى الى إنفصال جزء من كردستان العراق إداريا وماليا عن بقية اجزاء العراق، وأنقطع تخصيصات المالية عن محافظات (اربيل وسليمانية ودهوك)، وأصبحت هذه المحافظات مستقلة ومنفصلة اداريا وماليا عن الحكومة المركزية، وفي بداية الأمر لم تكن هناك موازنة ولا رقابة مالية، بسبب غياب الحكومة المركزية في هذه المناطق. (الزهاوي، 146، 2008). وعند ظهور اولى النتائج الاقتصادية لمعاهدة (النفط مقابل الغذاء والدواء) المبرمة بين العراق والامم المتحدة في عام 1996 أزداد نشاط بعض المؤسسات الخدمية والوزارات كالصحة والتربية والبلدية والمالية مما جعل التفكير بايجاد جهاز متخصص للرقابة المالية مستقل عن وزارة المالية والاقتصاد، يعمل باستقلال عن السلطة التنفيذية، فتم صياغة مسودة قانون لديوان الرقابة المالية في الاقليم حيث تم اصدار قانونه من قبل برلمان الاقليم تحت رقم 14 لسنة 2000 بعد المصادقة عليه من قبل برلمان كردستان . العراق (عمر، 44، 2015). وفي عام 2004 اصبحت موازنة الاقليم جزءاً من الموازنة العامة العراقية الفدرالية، إذ تم تخصيص (17%) للإقليم ولكن لم يستلم اقليم كردستان في أية عام حصته الكاملة من الموازنة العراقية المقدره بنسبة أعلاه حيث كانت حصة الإقليم لم يتجاوز في أحسن احواله ما نسبته البالغة 11.4%، ومع ذلك في فترة ما بين (2004) وإلى أن وصل الحال الى قطع حصة الاقليم من الموازنة كاملة - شباط 2014) أدت الى زيادة أنشطة مؤسسات الحكومية في الاقليم وإتساع التشكيلات الادارية وتشعب مهامها ويغية السيطرة على نشاطات هذه التشكيلات الادارية من ناحية المحاسبية والمالية والادارية والتصرف بالمال العام، وبسبب وجود ثغرات في القانون رقم (14) لسنة (2000) من حيث الاستقلالية والمهام والصلاحيات فادى هذا الخلل الى تحيد مهام ديوان الرقابة المالية مما استلزم صياغة هذا القانون من جديد وتمت صياغة القانون بشكله نهائي وطرح للمناقشة وتم المصادقة عليها من قبل البرلمان على قانون رقم (2) لسنة (2008) الخاص بـ (ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان . العراق) (النقشبدي، 135، 2014).

ومن خلال هذا التعريف يمكن تحديد خصائص ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان . العراق على النحو

التالي:

- الديوان سلطة رقابية مالية.
- الديوان سلطة رقابية مستقلة.
- الديوان سلطة ذات شخصية معنوية.

ويهدف ديوان الرقابة المالية للإقليم الى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة لصونها وعدم العبث بها والتأكد من استخدامها الاستخدام الامثل فى الاغراض التي خصصت لها . وذلك تطبيقاً لنص المادة (4) من قانون الديوان رقم (2) لسنة 2008 والتي نصت على أن (يهدف الديوان المحافظة على الأملاك والأموال العامة عن طريق ممارسة رقابة فعالة وفق الاختصاصات والصلاحيات المخولة لها بمقتضى هذا القانون).

وترتيباً على ماسبق يتضح ان ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان . العراق يعتبر اعلى سلطة رقابية في اقليم بموجب القانون يمارس الرقابة المالية الخارجية على أموال العامة بهدف المحافظة على تلك الأموال والتأكد من حسن إستخدامها في الأغراض التي خصصت لها .

ومن خلال استقراء قانون الديوان والدراسات التي تناولت الموضوع يكمن تحديد انواع الرقابة التي يمارسها خلال هيئاته العاملة كالاتي:

1. الرقابة المحاسبية: يتم من خلال التحقق من صحة المستندات المؤيدة للمعلومات المالية، وسلامة القيود المحاسبية والارقام الواردة في السجلات المالية المختلفة ومدى مطابقتها للقواعد والمعايير المحاسبية، وكذلك التأكد من صحة البيانات الواردة في الميزانيات والقائم المالية والحسابات الختامية للدولة (سليمان والآخرين، 2014: 216).

2. الرقابة القانونية: يتم دراسة القوانين والتعليمات المالية التي يستوجب تنفيذها بدقة كجباية الايرادات والتأكد من صحة تبويب المصروفات من التخصيصات السنوية والتزام بتنفيذ الاجراءات القانونية اضافة لاقرار قانونية التصرفات المالية عن عدمها (سبى، 2009، 60).

3. رقابة الكفاءة وتقييم الاداء: من خلال النتائج التي يتم التوصل اليها من كل الجهود المبذولة بمختلف المستويات الادارية بهدف الوقوف على مدى تحقيق أهداف الادارة باستخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام او ترشيد الادارة في اعداد الخطط المستقبلية، وذلك بالتحقيق من كفاءة الاداء و كفاءة الاحكام القانونية والانظمة

والتعليمات، كما تقوم بمتابعة تنفيذ عمل محدد سلفاً للتحقيق من ان العمل يسير وفقاً للاهداف والسياسات والبرامج التي سبق تحديدها، وفيما إذا كان التنفيذ لغرض الوصول الى الاهداف المنشودة، بأستخدام الطاقات والموارد فيتم بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية والاقتصاد دون اي إسراف او ضياع (النقشبندي، 2014، ص146).

ويقدم ديوان الرقابة المالية تقريراً سنوياً لرئاسة الإقليم ورئاسة البرلمان ومجلس الوزراء يضمن الآراء والملاحظات المتعمقة بالأوضاع المالية والادارية والاقتصادية في مجال الرقابة المالية ويتضمن التقرير الآراء والملاحظات الخاصة بكل وزارة على حدة.

المحور الثالث: الجانب الميداني للدراسة

3-1. وصف مجتمع الدراسة والعينة الموزعة عليها إستمارة الإستبانة

3-1-1. أداة الدراسة: تم اختيار مجموعة من الأفراد المختصين العاملين في ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان لتوزيع استمارة الإستبانة عليهم.

3-1-2. وصف استمارة الاستبانة: لقد إحتوت الاستبانة على (24) فقرة موزعة على محورين رئيسيين وهي:

المحور الأول: البيانات الشخصية والعامة وتتضمن أربعة فقرات.

المحور الثاني: تنقسم هذا المحور الى:

أولاً. تأثير العوامل المرتبطة بدعم المستويات الإدارية العليا لديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان العراق على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري. ويتضمن خمسة فقرات.

ثانياً. تأثير العوامل المرتبطة بمؤهلات الكادر الرقابي على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري ويتضمن خمسة فقرات.

ثالثاً. تأثير العوامل المتعلقة بإدارات الوحدات الاقتصادية محل الرقابة والتدقيق على درجة إكتشاف الفساد المالي والإداري ويتضمن خمسة فقرات.

رابعاً. تأثير العوامل المرتبطة بمعوقات الإصدارات التشريعية والإرشادات المهنية لديوان الرقابة المالية على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري ويتضمن خمسة فقرات

3-1-3. ثبات أداة الدراسة: للتأكد من ثبات أداة الدراسة فقد تم احتساب معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا حيث تراوح (0.77-0.92) والجدول (1) يبين هذه المعاملات، وقد اعتبرت هذه النسب مناسبة وملئمة لغايات هذه الدراسة.

جدول(1): معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا

الاتساق الداخلي	المجال
0.74	تأثير العوامل المرتبطة بدعم المستويات الإدارية العليا لديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان العراق على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري.
0.74	العوامل المرتبطة بمؤهلات الكادر الرقابي على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري.
0.80	العوامل المتعلقة بإدارات الوحدات الاقتصادية محل الرقابة والتدقيق على درجة إكتشاف الفساد المالي والإداري.
0.80	العوامل المرتبطة بمعوقات الإصدارات التشريعية والإرشادات المهنية لديوان الرقابة المالية على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري.
0.92	الاداءة ككل

المصدر: من اعداد الباحثون بالإعتماد على مخرجات الحاسوب.

3-1-4. وصف خصائص عينة الدراسة: يتناول هذا الجزء النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل والتخصص العلمي والخبرة العملية والمشاركة في الدورات المتخصصة في ظاهرة الفساد، ويمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الجدول (2).

ويتضح من خلال الجدول (2) الآتي:

1. المؤهل العلمي: يبين الجدول أن أكبر نسبة من عينة الدراسة حاصلون على درجة البكالوريوس إذا بلغ عددهم (120) مفردة إحصائية أي بنسبة (80%)
2. التخصص العلمي: يبين الجدول أن تخصص المحاسبة جاء في المرتبة الأولى إذ بلغ عدد هذه الفئة (150) مفردة إحصائية أي بنسبة (70 %) من إجمالي عينة الدراسة، وهذه النسبة تدل على أن المستجيبين لهم علاقة وثيقة بموضوع البحث مما يعزز من موثوقية البحث والنتائج التي تصل إليها.
3. تشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة (70%) تزيد خبراتهم على (10 سنوات) في هذا المجال مما يضيف على نتائج الدراسة مصداقية أكثر.

4. الدورات المتخصصة في ظاهرة الفساد المالي والإداري: تبلغ عدد المشاركين فيها (86) فرداً ونسبة مئوية قدرها (57%) هي لمن لديه المشاركة في مثل هذه الدورات وهذا يعزز من مصداقية الدراسة من حيث موثوقية النتائج والتعامل بجدية مع فقرات الإستبانة.

جدول (2): وصف خصائص عينة الدراسة

النسبة	التكرار	الفئات	
14%	21	دبلوم وأقل	المؤهل العلمي
2%	3	دبلوم عالي	
80%	120	بكالوريوس	
4%	6	ماجستير (وما يعادله)	
0%	-	دكتوراه	
70%	105	المحاسبة	التخصص العلمي
-	-	مالية ومصرفية	
4%	6	الإدارة	
2%	3	الإقتصاد	
10%	15	القانون	
14%	21	أخرى	
30	45	من 5-أقل من 10	الخبرة العملية
50	75	من 10-أقل 15	
20.4	30	من 15 فأكثر	
57	86	نعم	حضور دورات متخصصة بالفساد المالي والإداري
43	64	لا	
100.0	150	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين

3-2. تحليل نتائج إستمارة الإستبانة

3-2-1. مقاييس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي: من أجل تقييم وتصنيف مستوى أهمية أفراد العينة للفقرات التي تتضمنها بخصوص الأسئلة ذات الصلة بمشكلة الدراسة، تم وضع مقياس ترتيبى للمتوسط الحسابي وفقاً

لمستوى الأهمية وذلك لإستخدامه في تحليل النتائج، والجدول (3) يبين قيم ومعايير كل وزن من أوزان المقياس الثلاثي المعتمد من الدراسة:

الجدول (3): قيم كل وزن من أوزان المقياس الثلاثي المعتمد من الدراسة ومعايره

التصنيف	موافق بشدة	موافق	لا يوافق
الترميز	3	2	1
الدرجة	2-3	1-1.99	0-.99
مستوى الأهمية	مرتفع	متوسط	منخفض

المصدر: من إعداد الباحثين

3-2-2. عرض النتائج واختبار فرضيات الدراسة:

3-2-2-1. الفرضية الأولى: التي تنص على أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة الدراسة عن دعم المستويات الإدارية العليا لديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان العراق على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري. وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية لمجموع إجابات أفراد العينة والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية من خلال الجدول (4) الآتي:

جدول (4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات عينة الدراسة حول أهمية دعم المستويات الإدارية العليا لديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان العراق على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري.

ت	العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الأهمية
1	دعم ديوان رئيس إقليم كردستان لديوان	2.81	.480	93.66	مرتفع
2	دعم السلطة التشريعية لديوان الرقابة المالية.	2.81	.430	93.66	مرتفع
3	دعم السلطة التنفيذية لديوان الرقابة المالية.	2.71	.470	90.33	مرتفع
4	إهتمام المؤسسات الخاضعة للرقابة لديوان الرقابة المالية يقدمها إليها بملاحظات الديوان	2.74	.540	91.33	مرتفع
5	تقديم المؤسسات الخاضعة للرقابة كل التعاون لكوادر الرقابي ديوان الرقابة المالية.	2.79	.550	93	مرتفع
	المجموع	2.772	0.247	92.40	مرتفع

المصدر: من اعداد الباحثون بالإعتماد على مخرجات الحاسوب.

ومن الجدول السابق يتبين لنا أن جميع القيم لجميع الأسئلة التي تتعلق بدعم المستويات الإدارية العليا لديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان العراق على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري كانت مرتفعة، كما أن الأهمية النسبية لأغلبية البنود قد تجاوزت نسبة (90.0%). ويمكن اعتبار ذلك دلالة على وجود قدر كبير من الإتساق بين آراء أفراد العينة بشكل عام.

وتشير نتائج الجدول السابق إلى أن دعم ديوان رئيس إقليم كردستان والسلطة التشريعية لديوان لديوان الرقابة المالية فقد هذين البندين (1-2) بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بين جميع البنود، فبلغت (93.66%) ومتوسط الحسابي (2.81) وهو أعلى متوسط الحسابي، وإنحراف المعياري أقل من الواحد، وبالتالي وجود تأييد حول تأثير دعم رئيس الإقليم والسلطة التشريعية لديوان الرقابة المالية تجاه إكتشاف ومكافحة الفساد المالي والإداري في إقليم كردستان.

وحل في المرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية البند (5) المتعلق بتقديم المؤسسات الخاضعة للرقابة كل التعاون لكوادر الرقابي ديوان الرقابة المالية فقد حظي بأهمية نسبية عالية بلغت (93%) وبمتوسط حسابي (2.79) ، وإنحراف المعياري أقل من الواحد، وبالتالي هناك إجماع من قبل أفراد العينة على هذا البند.

وأحتل البند (4) المرتبة الثالثة بأهمية نسبية (91,33%) وبمتوسط الحسابي (2.74) وإنحراف المعياري أقل من الواحد، وبالتالي قبول البند مما يعني أن عملية إكتشاف الفساد المالي يتطلب إهتمام المؤسسات الخاضعة للرقابة لديوان الرقابة المالية بالملاحظات هيئات الرقابة المالية المقدم اليهم بهذا الصدد،

أما فيما يخص المرتبة الرابعة أو الأخيرة فقد احتلها البند (3) حيث بلغت الأهمية النسبية له (90.33%) وبمتوسط حسابي بلغ (2.71) وإنحراف المعياري أقل من الواحد، مما يعني أن عملية إكتشاف الفساد الإداري المالي يحتاج دعم السلطة التنفيذية لديوان الرقابة المالية.

وبشكل عام يمكن القول إن آراء أفراد العينة كانت إيجابية نحو البنود جميعها، مما يؤكد ارتفاع المتوسط الحسابي الأجابات جميعها، حيث تجاوزت أداة القياس (1.5) كما أن المتوسط العام للفرضية بلغ (2.77) . وكان اختبار (T. Test) للفرضية الأولى من خلال اختبار تحليل الانحدار البسيط كما هو في الجدول (5) الآتي:

جدول (5): نتائج اختبار الفرضية الأولى بموجب إختبار (T. Test)

نتيجة الإختبار	مستوى الدلالة (Sig)	T المحسوبة	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	اهمية دعم الإدارة العليا لديوان الرقابة المالية اتجاه ظاهرة الفساد المالي والإداري
رفض	0.000	52.656	149	0.247	2.772	150	

المصدر: من اعداد الباحثون بالإعتماد على مخرجات الحاسوب.

فبمطالعة الجدول في أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة المرتبطة بإختبار (T) للفرضية الأولى وهي (0.000) أقل من مستوى معنوية الإختبار وهي (0.05) مما يدعو إلى رفض أي (عدم قبول) الفرضية الصفرية (HO1) ومن ثم قبول الفرضية البديلة لها، مما يدل على أن أفراد العينة قد اتفقت على أهمية دعم الإدارة العليا لديوان الرقابة المالية اتجاه ظاهرة الفساد المالي والإداري.

3-2-2-2. الفرضية الثانية: التي تنص على أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة الدراسة للعوامل يرتبط بمؤهلات الكادر الرقابي على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري. وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية لمجموع إجابات أفراد العينة والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية من خلال الجدول (6) الآتي:

جدول (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات عينة الدراسة حول تأثير مؤهلات الكوادر الرقابية لديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان العراق على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري.

ت	العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الأهمية
1	توفر العدد الكافي من الكوادر الرقابية في الديوان	2.58	.640	86	مرتفع
2	التوظيف بحسب الشهادات العلمية والكفاءة العملية.	2.58	.620	86	مرتفع
3	كفاية الدورات التدريبية لكوادر الرقابية وموظفي الديوان	2.56	.650	85.33	مرتفع
4	تأهيل مدقق الديوان في مجال الرقابة المحوسبة.	2.55	.610	85	مرتفع
5	عندما يكون هناك تناسب بين راتب الكادر الرقابي في الديوان مع حجم المسؤولية المنوطة به.	2.51	.700	83.67	مرتفع
	المجموع	2.56	0.322	85.2	مرتفع

المصدر: من اعداد الباحثون بالإعتماد على مخرجات الحاسوب.

يبين الجدول السابق أن جميع القيم لجميع الأسئلة التي تتعلق بمؤهلات الكادر الرقابي على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري كانت مرتفعة، كما أن الأهمية النسبية لأغلبية البنود قد تجاوزت نسبة (83.0%). ويمكن اعتبار ذلك دلالة على وجود قدر كبير من الإتساق بين آراء أفراد العينة بشكل عام. وتشير نتائج الجدول السابق إلى أن البندين (1-2) توافر العدد الكافي من الكوادر الرقابية وتوظيفهم بحسب الشهادات العلمية والكفاءة العملية في الديوان، قد أخذوا المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بين جميع البنود، فبلغت (86%) ومتوسط الحسابي (2.58) وهو أعلى متوسط الحسابي، وإنحراف المعياري أقل من الواحد لكلاهما، وبالتالي وجود تأييد من قبل أفراد العينة على هذين البندين. كما واحتل البند (3) المرتبة الثانية بأهمية نسبية (85,33%) وبمتوسط الحسابي (2.56) وإنحراف المعياري أقل من الواحد، وبالتالي قبول البند مما يعني أن عملية إكتشاف الفساد المالي يتطلب كفاية الدورات التدريبية لكوادر الرقابية وموظفي الديوان. هذا وحل المرتبة الثالثة من حيث الأهمية النسبية البند (5) المتعلق بتأثير تأهيل مدقق الديوان في مجال الرقابة المحوسبة على درجة إكتشاف الفساد المالي والإداري. فقد حظي بأهمية نسبية عالية بلغت (83.67%) وبمتوسط حسابي (2.51)، وإنحراف المعياري أقل من الواحد، وبالتالي هناك إجماع من قبل أفراد العينة على هذا البند. أما فيما يخص المرتبة الرابعة أو الأخيرة فقد احتلها البند (5) حيث بلغت الأهمية النسبية له (83.67%) وبمتوسط حسابي (2.51) وإنحراف المعياري أقل من الواحد، مما يعني أن إكتشاف الفساد الإداري المالي يتطلب تناسب راتب الكادر الرقابي في الديوان مع حجم المسؤولية المنوطة.

وبشكل عام يمكن القول إن آراء أفراد العينة كانت إيجابية نحو البنود جميعها، مما يؤكد ارتفاع المتوسط الحسابي الأجابات جميعها، حيث تجاوزت أداة القياس (1.5) كما أن المتوسط العام للفرضية بلغ (2.56). وكان اختبار (T. Test) للفرضية الأولى من خلال اختبار تحليل الانحدار البسيط كما هو في الجدول (7) الآتي:

جدول (7): نتائج اختبار الفرضية الثانية بموجب إختبار (T. Test)

نتيجة الإختبار	مستوى الدلالة (Sig)	T المحسوبة	درجات الحرية	الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	تأثير العوامل تتعلق بمؤهلات الكادر الرقابي تجاه إكتشاف الفساد المالي والإداري
رفض	0.000	31.778	149	0.322	2.56	150	

المصدر: من اعداد الباحثون بالإعتماد على مخرجات الحاسوب.

فبمطالعة الجدول في أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة المرتبطة باختبار (T) للفرضية الثانية وهي (0.000) أقل من مستوى معنوية الاختبار وهي (0.05) مما يدعو إلى رفض أي (عدم قبول) الفرضية الصفرية (HO2) ومن ثم قبول الفرضية البديلة لها، مما يدل على أن أفراد العينة قد اتفقت على أهمية تأهيل الكادر الرقابي لديوان الرقابة المالية تأهيلاً علمياً وعملياً وكذلك العمل على تناسب رواتبهم لغرض قيامهم باكتشاف ومكافحة الفساد المالي والإداري.

3-2-2-3. الفرضية الثالثة: التي تنص على أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة من (المراقبين والمدققين) للعوامل تتعلق بإدارات الوحدات الاقتصادية محل الرقابة والتدقيق على درجة إكتشاف الفساد المالي والإداري؟ وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية لمجموع إجابات أفراد العينة والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للفقرات من خلال الجدول (8) الآتي:

جدول (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات عينة الدراسة حول تأثير العوامل المتعلقة بإدارات الوحدات الاقتصادية محل الرقابة والتدقيق على درجة إكتشاف الفساد المالي والإداري.

ت	العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الأهمية
1	سلطة إدارة المؤسسة الخاضعة للرقابة أعلى من سلطة الديوان.	1.30	0.79	43.33	متوسطة
2	تعاون الإدارة مع مدقق الحسابات في تنفيذ تقييم برامج مكافحة الفساد الإداري والمالي.	2.58	.620	86	مرتفع
3	إحالة الموظفين ذوي الخبرات الطويلة في المؤسسات الخاضعة للرقابة للتقاعد.	2.58	.640	86	مرتفع
4	التراخي في معاقبة الشخص الذي ثبت إدانته بارتكاب الفساد المالي أو الإداري.	2.56	.650	85.3	مرتفع
5	ضعف الوازع الديني لدى بعض موظفي المؤسسات الخاضعة للرقابة.	2.23	.790	74.3	مرتفع
	المجموع	2.45	0.349	83.5	مرتفع

المصدر: من اعداد الباحثون بالإعتماد على مخرجات الحاسوب.

يبين الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وتوجه الإجابة للفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة ما تتعلق بإدارات الوحدات الإقتصادية محل الرقابة والتدقيق على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري كانت مرتفعة، ما عدى البند رقم (1) ويمكن إعتبار ذلك دلالة على وجود قدر من الإتساق بين آراء أفراد العينة بشكل عام.

وتشير نتائج الجدول السابق إلى أن البندين (2-3) تعاون الإدارة مع مدقق الحسابات في تنفيذ تقييم برامج مكافحة الفساد الإداري والمالي، وإحالة الموظفين ذوي الخبرات الطويلة في المؤسسات الخاضعة للرقابة للتقاعد قد أخذوا بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بين جميع البنود، فبلغت (86%) ومتوسط الحسابي (2.58) وهو أعلى متوسط الحسابي، وإنحراف المعياري أقل من الواحد، وبالتالي هناك إجماع من قبل أفراد العينة على هذا البند..

وحل في المرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية البند (4) المتعلق بالتراخي في معاقبة الشخص الذي ثبت إدانته بارتكاب الفساد المالي أو الإداري فقد حظي بأهمية نسبية عالية بلغت (85.33%) وبمتوسط حسابي (2.56) ، وإنحراف المعياري أقل من الواحد، وبالتالي هناك إجماع من قبل أفراد العينة على هذا البند.

وأحتل البند (5) المرتبة الثالثة بأهمية نسبية (74.33%) وبمتوسط الحسابي (2.23) وإنحراف المعياري أقل من الواحد، وبالتالي قبول البند مما يعني أن عملية إكتشاف الفساد المالي يتطلب إهتمام ضعف الوازع الديني لدى بعض موظفي المؤسسات الخاضعة للرقابة بهذا الصدد،

أما فيما يخص المرتبة الرابعة أو الأخيرة فقد احتلها البند (1) حيث بلغت الأهمية النسبية له (43.33%) وبمتوسط حسابي بلغ (1.30) وإنحراف المعياري أقل من الواحد، مما يعني أن عملية إكتشاف الفساد الإداري المالي يحتاج دعم السلطة التنفيذية لديوان الرقابة المالية.

وبشكل عام يمكن القول إن آراء أفراد العينة كانت إيجابية نحو البنود جميعها، مما يؤكد ارتفاع المتوسط الحسابي الأجابات جميعها، حيث تجاوزت أداة القياس (1.5) كما أن المتوسط العام للفرضية بلغ (2.45) . وكان اختبار (T. Test) للفرضية الأولى من خلال اختبار تحليل الانحدار البسيط كما هو في الجدول (9) الآتي:

جدول (9): نتائج اختبار الفرضية الثالثة بموجب إختبار (T. Test)

نتيجة الإختبار	مستوى الدلالة (Sig)	T المحسوبة	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	ترجع اسباب عدم اكتشاف عمليات الفساد المالي والإداري الى عوامل تتعلق بمؤهلات
رفض	0.000	22.739	149	0.349	2.45	150	

المصدر: من اعداد الباحثون بالإعتماد على مخرجات الحاسوب.

فبمطالعة الجدول في أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة المرتبطة بإختبار (T) للفرضية الثالثة وهي (0.000) أقل من مستوى معنوية الاختبار وهي (0.05) مما يدعو إلى رفض أي (عدم قبول) الفرضية الصفرية (HO3) ومن ثم قبول الفرضية البديلة لها، مما يدل على أن أفراد العينة قد اتفقت على اهمية إدارات الوحدات الإقتصادية محل الرقابة والتدقيق على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري

3-2-2-4. الفرضية الرابعة: التي تنص على أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة الدراسة للعوامل تتعلق بمعوقات الإصدارات التشريعية المهنية لديوان الرقابة المالية على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري. وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية لمجموع إجابات أفراد العينة والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية من خلال الجدول (10) الآتي:

جدول (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات عينة الدراسة حول تأثير العوامل بمعوقات الإصدارات التشريعية والإرشادات المهنية لديوان الرقابة المالية على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري.

ت	العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الأهمية
1	كثرة التشريعات المالية والإدارية ذات الصفة المالية لنفس المجال.	2.64	.570	88	مرتفع
2	كثرة الإستثناءات في القوانين والأنظمة والتعليمات	2.64	.570	88	مرتفع
3	الكشف عن ظاهرة الفساد اتجاه معايير تدقيق تحدد مسؤولية المدقق عدم وجود الإداري والمالي والتقرير عنها	2.61	.650	87	مرتفع
4	ضعف الإرشادات المهنية الصادرة من الجمعية المحاسبين القانونيين للمهنيين في الإقليم.	2.60	.630	86.6	مرتفع
5	عدم التعامل بموضوعية مع الشكاوي بحق الكوادر الرقابية في ديوان الرقابة المالية.	2.60	.630	86.6	مرتفع
	المجموع	2.61	0.307	87	مرتفع

المصدر: من اعداد الباحثون بالإعتماد على مخرجات الحاسوب.

يبين الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وتوجه الإجابة للفقرات المتعلقة بالفرضية الرابعة ككل، ويبين أن هنالك توجه ايجابي لدى عينة الدراسة على جميع الفقرات المتعلقة بالإصدارات التشريعية والإرشادات المهنية كونها تعتبر المرشد و الدليل لقياس كفاءة التدقيق و تحدد المسائل التي يمكن للمدقق الحسابات الاستشهاد بها لتنفيذ مهام التدقيق. ولذا أن عدم توفر الإصدارات المهنية يساهم في عدم مقدرة المدقق لاكتشاف الفساد المالي والإداري، وان فجوة التدقيق سوف تتسع بسبب عدم وضوح مسؤولية المدقق وواجبات و مجالات التدقيق لاكتشاف هذه الظاهرة. وتشير نتائج الجدول السابق إلى أن البندين (1-2) كثرة التشريعات المالية والإدارية ذات الصلة المالية لنفس المجال و كثرة الإستثناءات في القوانين والأنظمة والتعليمات قد أخذوا بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بين جميع البنود، فبلغت (88%) ومتوسط الحسابي (2.64) وهو أعلى متوسط الحسابي، وإنحراف المعياري أقل من الواحد، وبالتالي هناك إجماع من قبل أفراد العينة على هذا البند. وأحتل البند (3) المرتبة الثالثة بأهمية نسبية (87%) ومتوسط الحسابي (2.61) وإنحراف المعياري أقل من الواحد، وبالتالي قبول البند مما يعني أن عدم وجود معايير تدقيق تحدد مسؤولية المدقق يؤثر سلباً على الكشف عن ظاهرة الفساد الإداري والمالي والتقرير عنها. وكذلك البندين (4-5) عدم وجود معايير تدقيق تحدد مسؤولية المدقق اتجاه الكشف عن ظاهرة الفساد الإداري والمالي والتقرير عنها وضعف الإرشادات المهنية الصادرة من الجمعية المحاسبين القانونيين في الإقليم. أيضاً أخذوا بالمرتبة الثالثة أو الأخيرة من حيث الأهمية النسبية بين جميع البنود، فبلغت (86.67%) ومتوسط الحسابي (2.60) وهو أعلى متوسط الحسابي، وإنحراف المعياري أقل من الواحد، وبالتالي هناك إجماع من قبل أفراد العينة على هذا البند.

وبشكل عام يمكن القول إن آراء أفراد العينة كانت إيجابية نحو البنود جميعها، مما يؤكد ارتفاع المتوسط الحسابي الأجابات جميعها، حيث تجاوزت أداة القياس (1.5) كما أن المتوسط العام للفرضية بلغ (2.61) . وكان اختبار (T. Test) للفرضية الأولى من خلال اختبار تحليل الانحدار البسيط كما هو في الجدول (11) الآتي:

جدول (11): نتائج اختبار الفرضية الثالثة بموجب اختبار (T. Test)

نتيجة الإختبار	مستوى الدلالة	T المحسوبة	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	تأثير معوقات الإصدارات التشريعية والإرشادات المهنية لديوان الرقابة المالية على درجة اكتشاف الفساد الإداري
رفض	0.000	36.650	149	0.307	2.61	150	

المصدر: من اعداد الباحثون بالإعتماد على مخرجات الحاسوب.

فبمطالعة الجدول في أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة المرتبطة بإختبار (T) للفرضية الثالثة وهي (0.000) أقل من مستوى معنوية الاختبار وهي (0.05) مما يدعو إلى رفض أي (عدم قبول) الفرضية الصفرية (HO4) ومن ثم قبول الفرضية البديلة لها، مما يدل على أن أفراد العينة قد اتفقت على أهمية تأثير معوقات الإصدارات التشريعية والإرشادات المهنية لديوان الرقابة المالية على درجة اكتشاف الفساد الإداري والمالي.

المحور الرابع: خلاصة النتائج والإستنتاجات والتوصيات

يتم عرض مختلف النتائج والتوصيات التي تم توصل اليها الباحثون إليها من خلال هذا المحور ، والذي تتكون من مفترتين وكالاتي:

4-1. خلاصة نتائج البحث: إنطلاقاً من منهجية الدراسة وطريقة المعالجة الإحصائية التي أعتمدها الباحث وإختبار الفرضيات، فقد توصل الباحث إلى النتائج الآتية:

1. تشير النتائج جدول (2) أن نسبة (57%) من إجمالي عينة الدراسة كانت لمن لديه المشاركة في دورات متخصصة أو مؤتمرات أو ندوات في آليات كشف ومكافحة الفساد المالي والإداري، وبنسبة (43%) من إجمالي عينة الدراسة كانت غير مشاركين في مثل هذه الدورات، وهذا ما يتطلب بإقامة الدورات للكوادر الغير المشاركين في ديوان الرقابة المالية ودخولهم في المؤتمرات والندوات في آليات الكشف ومكافحة الفساد المالي والإداري.

2. تفسر نتائج جدول (4) التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة على أساس وجود علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية موجبة فيما بين وجهات نظر أفراد عينة البحث حول أهمية دعم المستويات الإدارية العليا لديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان على درجة اكتشاف الفساد المالي والإداري، وبالتالي يتطلب الأمر دعم من ديوان رئيس إقليم كردستان والسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية لديوان الرقابة المالية.

3. توجد علاقة موجبة بين مؤهلات كوادر الرقابي لديوان الرقابة المالية ودرجة اكتشاف الفساد المالي والإداري، وظهر ذلك جلياً من واقع الأوساط الحسابية للإجابات ونتائج التصنيف الإجابات العينة حسب درجة الأهمية (الجدول 6) وأظهرت النتائج أنه: لغرض إكتشاف الفساد المالي والإداري يستلزم توفير العدد الكافي من الكوادر الرقابية وتوظيف ذوي الشهادات التخصصية بما يتناسب مؤهلاتهم قدراتهم مع متطلبات بيئة العمل الرقابية، وكما وتؤكد أيضاً على تناسب رواتبهم مع حجم المسؤولية المناطة به.

4-2. الإستنتاجات والتوصيات

4-2-1. الإستنتاجات: لقد تم التوصل الباحثين إلى مجموعة من الإستنتاجات من وجهة نظر عينة الدراسة يمكن عرضها كما يأتي:

1. إن الإهتمام بظاهرة الفساد المالي والإداري على مستوى الدول النامية لم يرق إلى المستوى المطلوب.
2. يوجد لدى كوادر ديوان الرقابة المالية معرفة بأهمية عملية تدقيق الحسابات اتجاه الفساد المالي والإداري، وذلك أن عملية التدقيق قد تسهم في مساعدة الوحدات الإقتصادية بتنفيذ المتطلبات القانونية لتدقيق الالتزام، وتحديد نقاط الضعف والقوة في برامج مكافحة الفساد.
3. تنني رواتب الموظفين في القطاع العام وإرتفاع مستوى المعيشة الحافز الرئيس لممارسة الفساد الإداري والمالي مما يشكل بيئة ملائمة لقيام البعض بالبحث عن مصادر مالية أخرى وحتى لو كان بأسلوب غير شرعي.
4. تعود أهم أسباب التي تؤدي إلي إنتشار الفساد المالي والإداري إلى غياب دولة المؤسسات السياسية والقانونية والدستورية. بالإضافة ضعف دور مؤسسات المجتمع المدني والمؤسسات الخاصة بمحاربة الفساد وإنحسارها في المشاركة في الرقابة على أعمال الحكومة.
5. أن عدم توفر الإصدارات المهنية يساهم في عدم مقدرة المدقق لاكتشاف الفساد المالي والإداري، وان فجوة التدقيق سوف تتسع بسبب عدم وضوح مسؤولية المدقق وواجبات و مجالات التدقيق لإكتشاف هذه الظاهرة.
6. يرجع عدم اكتشاف عمليات الفساد المالي والإداري التي تهدد الوحدات الإقتصادية - من وجهة نظر الكوادر الرقابية لديوان القابة المالية في إقليم كردستان، إلى عوامل تتعلق بالتراخي في معاقبة الشخص الذي ثبت إدانته بإرتكاب الفساد المالي أو الإداري.
7. يرجع عدم اكتشاف عمليات الفساد المالي والإداري التي تهدد الوحدات الإقتصادية - من وجهة نظر الكوادر الرقابية لديوان القابة المالية في إقليم كردستان، إلى عوامل تتعلق بعدم توافر العدد الكافي من الكوادر الرقابية وتوظيفهم بحسب الشهادات العلمية والكفاءة العملية في الديوان.

4-2-2. التوصيات: بناءً على دراسة الموضوع والنتائج المذكورة أعلاه يمكن للباحثين تقديم التوصيات الآتية:

1. ضرورة إصدار معايير تدقيق تحدد مسؤولية المدققين اتجاه الكشف عن ظاهرة الفساد الإداري والمالي والتقرير عنها.

2. ضرورة توافر العدد الكافي من الكوادر الرقابية وتوظيفهم بحسب الشهادات العلمية والكفاءة العملية في ديوان الرقابة المالية والعمل على تناسب رواتبهم مع حجم المسؤولية المناطة بهم.
3. ضرورة تحسين الوضع المادي ومستوى المعيشي للموظفين في الوحدات الإقتصادية في القطاع العام من خلال رفع الرواتب والاجور والحوافز لتفادي انزلاقه إلى هاوية الفساد بسبب العوز والحاجة.
4. تقليص البيروقراطية والحد من الروتين في تسيير مصالح المواطنين، وإلا سيلجأ المواطن إلى طرق ملتوية لانتهاء معاملته وتسيير أموره.
5. تطوير وتفعيل الانظمة والقوانين المسيرة لعمل الاداري، وتفعيل الانظمة الحديثة في حماية المال العام.
6. إزالة المعوقات السياسية والقانونية المعرقة لعملية محاسبة المتهمين بعمليات الفساد الاداري.
7. تكثيف الجهود الخاصة بالتوعية الادارية ومحاربة الفساد الاداري

المصادر

أولاً. القرآن الكريم

ثانياً. القوانين والأنظمة:

1. منظمة برلمانيون العرب ضد الفساد (2009) "دليل البرلماني العربي لتفعيل إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد"،
2. قانون ديوان الرقابة المالية رقم (6) لعام 1990 م وتعديلاته بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (77) لعام 2004.
3. قانون ديوان الرقابة المالية رقم (2) لسنة 2008.
4. قانون العقوبات رقم (111) لسنة (1969)
5. (IFAC) إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، إتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان الأردن، 2008.

ثالثاً. الكتب:

1. الأمين ، محمد، (2001) "برنامج الاخلاق والآداب الإسلامية".
2. أكرمان، سوز روز، (203) "الفساد والحكم والأسباب، والعواقب، والإصلاح، ترجمة فؤاد سروجي، دار الأهلية للطباعة والنشر، عمان، الأردن.
3. الاعظمي، سعد إبراهيم، (2002) "موسوعة مصطلحات القانون الجنائي" الجزء الاول، دار الشؤون الثقافية العامة، بغداد.
4. البشري، محمد أمين، (2007) "الفساد والجريمة المنظمة" مكتبة الفيد الوطنية، الرياض.
5. الطالبناني، محمد نجم عمي، (2011) "الفساد الإداري والمالي في إقليم كردستان العراق" المطبعة روون، أربيل.
6. بابكر الشيخ، (2003) "غسيل الاموال – آليات المجتمع في التصدي لظاهرة غسيل الاموال"، مكتبة دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان – الاردن.
7. الموسوي، سالم روضان، (2009) "جريمة التوسط والتوصية والرجاء، صورة من صور الفساد الإداري".

رابعاً. البحوث والدوريات

1. بلقاسم، زايري، (2008) "تحسين إدارة الحكم ومحاربة الفساد شرطا التنمية المستدامة في الوطن العربي" "مجلة المستقبل العربي"، مركز دراسات الوحدة العربية العدد 358.
2. حمود، حسن (2002) "الفساد وانعكاساته الاقتصادية والاجتماعية" مجلة جامعة دمشق، العدد 1.
3. الزهاوي، سيروان عادل، "الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي" منشورات الدائرة الإعلامية في مجلس النواب، ط1، بغداد – العراق.
4. الذهبي، جاسم محمد، (2005) "الفساد الاداري في العراق، تكلفته الاقتصادية والاجتماعية" الندوة (10) من سلسلة الندوات التي يقيمها مكتب الاستشارات من موسوعة العلوم الاجتماعية.

5. عادل عبد اللطيف، "الفساد كظاهرة عربية وآليات ضبطها: إطار لفهم الفساد في الوطن العربي ومعالجته"، مجلة المستقبل العربي، السنة 27، العدد 309، بيروت، 2004م.
6. العقدة، النوايسة، صالح و محمد، (2007) "العوامل المؤثرة على إكتشاف الأخطاء والغش من وجه نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني" مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثالث والستون.
7. سليمان وآخرون، غازي عبدالعزيز، (2014) بعنوان "دور ديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد الإداري والمالي بالتطبيق على ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان/ السليمانية" مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الثاني.
8. محارب ، علي جمعة ، (الجهات الرقابية لمكافحة الفساد في العراق) ، مجلة الرأي فصلية تصدر عن الدائرة القانونية والادارية في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي- العدد الاول ، 2014 .
9. الناصر، ناصر عبيد (2007) " ثقافة الإصلاح في مواجهة الفساد" مجلة دراسات استراتيجية ،مركز الدراسات والبحوث الإستراتيجية . جامعة دمشق العدد 21

خامساً. الرسائل والأطاريح الجامعية:

1. الدليمي ، باسم فيصل عبد، (1999)"الفساد الاداري وبعض اشكاله من وجهة نظر عينة من المديرين" رسالة ماجستير مقدمة لجامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد.
2. الحراشة ، عبدالمجيد ، (2003) "الفساد الإداري، دراسة ميدانية لوجهات نظر العاملين في أجهزة مكافحة الفساد الإداري في قطاع الحكومي الأردني"، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
3. علي ، احمد عبدالباقي،(1997) "دور الرقابة الخارجية في الحد من حالات الفساد الاداري" بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
4. عمر ، بناز إبراهيم،(2015) "دور إعادة الهندسة في إطار التقنيات الحديثة على أداء ديوان الرقابة المالية- دراسة استطلاعية لآراء عينة من مدققي حسابات ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان العراق رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد.

5. سي، شامل عوديش، (2009) "نموذج مقترح لتقويم الأداء في ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان" بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد للمحاسبين القانونيين أربيل - العراق.
10. سعيد، هديل كاظم، (2007) "تأثير النظام الفيمي للعاملين في الفساد الإداري بالعراق" (دراسة إخبارية في وزارات عراقية مختارة) أطروحة دكتوراه مقدمة لجامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد
11. شاميّة، يسران محمد سامي (2008) " دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد (دراسة تطبيقية)" رسالة ماجستير مقدمة لجامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا.
12. القيسي ، ايناس عبدالرحمن، (2007) "دور اجراءات التدقيق في محاربة الفساد الاداري والمالي" بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين بغداد.
13. الموسوي، الهام عطا ، (2005) "دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري" المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد.
14. النقشبندي، نؤميد مسعود، (2014) " الرقابة المستقبلية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة-دراسة مقارنة الفساد الإداري" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق - جامعة بغداد.

سادساً. الأتترنيت

1. سوليفان، جون، وشكولندكوف، الكسندر (2005) "مكافحة الفساد منظورات وحلول القطاع الخاص ، مركز المشروعات الدولية الخاصة (USA)(www. Eipe.org).

سابعاً. المصادر الأجنبية

- 1- Allon, Virginia Franch, David E, eskey, Donl, F Nilsen (1983) Longman Dictionary Of American English, Longman Inc.
- 2- Daniel D Montgomery, Mark S Beasley , Susan L Menelaides , Zoë Vonna Palm rose, (2002), Auditors New Procedures for Detecting Fraud , Journal of Accountancy ,New York ,May ,Vol. 193,no.5:63-69.
- 3- (GopAC) Global Organization of Parliamentarians against Corruption, (2005) Controlling Corruption: Parliamentarians Handbook, World Bnk.

- 4- Joseph T, Wells (2002), Occupational Fraud: The Audit is Deterrent, Journal of Accountancy, Online issues, New York, April.
- 5- Lipset, Seymour, & Lenz, Gabriel, (2005) A Sociological Analysis of the Culture of Corruption: In Lanyi, Anthony (Ed) An Anticorruption reader: Supplemental & Education United States Agency for International Development (USAID), IRIS Center At the University of Maryland.
- 6- Pope, Jeremy & Vogl, Frank, (2000) Making Anticorruption agencies More Effective, Finance & Development, Vol. 37, No. 2.
- 7- United Nation, (2006) Definitions of Essential Terms and Concepts in Fields of Governance Style and Public Management, Social and Economic Council, No. 5.
- 8- Webster (1973) Amerriam we bster's new collegiate Dictionary G C: Merriam company spring field, Massanusetts U.S.A Is +ed.