مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الإداري
اسم الكاتب: أ. مقداد أحمد الجليلي، أ.م. وحيد محمود رمو
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3398
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 20:19 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد ١٠٦ مجلد ٣٤ لسنة ٢٠١٢
ص ص[١٠٧-١٣٨]

أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة
ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الإداري

مقداد احمد الجليلي وحيد محمود رمو
أستاذ - قسم المحاسبة أستاذ مساعد - قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل

المستخلص

بات الفساد الإداري آفة متفشية في جميع دول العالم من دون استثناء، المتقدمة منها والنامية، وهي ظاهرة تعدت الحدود الوطنية وأصبحت تحمل طابعاً عالمياً.

يستمد هذا البحث أهميته من:

١. انتشار الفساد على الصعيد الدولي وبمعدلات مرتفعة، فضلاً عن تأثيره على النمو الاقتصادي للدولة.

٢. التصدي للتهم التي وجهت إلى مهنة المحاسبة والمراجعة كونها المسؤولة عن الفساد، وإن المرونة التي تحتويها من خلال تعدد الطرائق والمبادئ وأساليب المعالجة البديلة هي المسؤولة عن إيجاد البيئة الملاءمة للفساد والغش.

مشكلة البحث: تتمثل بارتباط مسببات الفساد الإداري بمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال نوعية المعلومة المالية والمحاسبية المقدمة ومدى صدقها ونزاهتها وتطابقها مع الحقيقة، وأيضا في وجود آليات قادرة على ضبط ومراقبة صحة هذه المعلومات لتفادي الوقوع في عمليات الغش والتلاعب.

فرضية البحث: ينطلق البحث من فرضية مفادها: إن مهنة المحاسبة والمراجعة تهدف ضمن إجراءاتها المعتمدة للحد من الفساد الإداري، وإن لها دوراً هاماً في اعتماد الاستراتيجيات الحديثة للحد من الفساد الإداري.

تم التوصل إلى مجموعة استنتاجات أهمها:

١. القول بأن المرونة الموجودة في المحاسبة تمكن من استغلال المحاسب لمقدرته للتلاعب بالمعلومات المالية أمر غير منطقي، لأن هناك معايير محاسبة ومراجعة تنظم عمله، فضلاً عن وجود قواعد للسلوك المهني، وأنه ليس المسؤول الوحيد عن عرض القوائم المالية، فالمدقق الداخلي والخارجي من مسؤوليتهما التأكد تماماً من حسن اختيار المحاسب للطرائق المحاسبية التي تتلاءم مع طبيعة النشاط والظروف المحيطة والتأكد من جودة المعلومات المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة.

٢. إن حوكمة الشركات وما تتضمنه من مبادئ تساعد في الحد من الفساد الإداري، لأنها تهتم بتحقيق الإفصاح والشفافية في كافة المعلومات ولاسيما المعلومات المالية، لما لها من أهمية ودور فعال في تحقيق أهداف أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية، مما يعني الاهتمام بتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

تأريخ استلام البحث ٢٠١٠/١١/٢ تأريخ قبول النشر ٢٠١١/٢/٩

٣. إن كل الفقرات الواردة في قانون ساربينز- أوكسلى من شأنها التقليل من المجالات التي يمكن أن تكون مناخاً خصباً للفساد الإداري

٤. إن الحكومة الإلكترونية يمكن أن تسهم من خلال المزايا التي تحققها في التقليل من الفساد الإداري، لأنها تقلل الفرص المتاحة لممارسة الفساد الإداري.

وتم التقدم بالعديد من التوصيات أهمها:

١. اعتماد مبادئ حوكمة الشركات وإلزام الشركات المساهمة في العراق بتشكيل لجان الرقابة التي تسعى إلى ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية، فضلاً عن سعيها لتحقيق الإفصاح والشفافية في كافة المعلومات وبصفة خاصة المعلومات المالية.

٢. إلزام الشركات المساهمة بتطبيق بنود قانون ساربينز أوكسلي أو كحد أدنى الاستفادة منه في صياغة تعليمات تصدرها وزارة المالية وسوق العراق للأوراق المالية، لأنه يهدف إلى إعادة الثقة بالقوائم المالية، ويقلل من الفرص المتاحة للفساد الإداري.

٣. السعي إلى إيجاد الحكومة الإلكترونية لما توفره من مزايا يمكن أن تساعد في الحد من الفساد الإداري على نحوٍ عام كما إنها تسهم في تقديم الخدمات الحكومية، وتساعد النظام المحاسبي في اختصار الوقتِ اللازم لإجراء المعالجات المحاسبية وإعداد الحسابات الختامية والتقليل من الفرص المتاحة لارتكاب الأخطاء أو الغش والتلاعب.

الكلمات المفتاحية: أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، الفساد الإداري.

The Ethics Profession of Accounting and Auditing and its Role in Strategies of Prevent the Administrative Corruption

Moqdad A. AL-Jalili
Professor
Department of Accountancy
University of Mosul

Waheed M. Ramo
Assistant Professor
Department of Accountancy
University of Mosul

ABSTRACT

The Administrative corruption has become a distributed case in all developed and developing countries of the world. It exceeded the national borders and became global one. The importance of the research comes to see that:

1. Corruption is internationally in high rates, as well as, its impact is on the nation's economic growth.
2. Facing the charges against accounting and auditing profession as being responsible for the corruption and flexibility. They contain through, multiple ways, principles and alternative treatment methods responsible for creating an environment suitable for the corruption and fraud operations.

The problem of the research is represented by the link of causes of administrative corruption with the accountancy and auditing profession. This has been done via the quality of financial and accounting information provided by the transparency and equality with facts in order to avoid fraud.

Hypothesis: It is hypothesized that accounting and auditing profession within approved procedures aimed at reducing the corruption and has an important role in adoption of new strategies to curb corruption. A set of conclusions reached the following:

1. The flexibility in the accounting exploited for his ability to manipulate financial information is illogical, because there are standards for accounting/auditing work well regulated rules of professional conduct. Moreover, solely responsible view lists internal and external financial Valmdkok responsibility ensures perfectly good selection

accountant accounting methods adapted to the nature of the activity and the circumstances and ensuring quality accounting information in accordance with the accounting and auditing standards.

1. Corporate governance and its principles help to reduce administrative corruption because it cares for disclosure and transparency in all the information, especially financial information because of their importance and has been instrumental in achieving the objectives of stakeholders in economic integration, which means achieving the quality of accounting information.
2. All paragraphs in the Sarbins-Oxley Act to reduce areas that could be a ground for corruption
3. E - Government can contribute through the benefits it brings in reducing corruption, because it reduces the opportunities for corrupt practices.

The study made several recommendations including:

1. Adoption of the principles of corporate governance, corporations contribute to the formation of Iraq oversight committees that seek to ensure the quality of financial reports and accounting information in confidence as well as pursuing disclosure and transparency in all the information, especially financial information.
2. Requiring companies to apply the law Sarbins Oxley or minimum draw drafting instructions issued by the Ministry of finance and the securities market in Iraq, because it aims to restore confidence in financial statements and reducing opportunities for corruption.
3. seeking E Government for extending benefits can help reduce administrative corruption in General as they contribute to the delivery of government services and assist the accounting system to shorten the time needed to conduct accounting treatments and preparation of final accounts and reduce opportunities to commit errors, fraud and manipulation

Key Words: Ethics Profession of Accounting and Auditing, Administrative Corruption

المقدمة

بات الفساد الإداري آفة متفشية في جميع دول العالم من دون إستثناء سواء في المتقدمة منها أم النامية، وهي ظاهرة تعدت الحدود الوطنية وأصبحت تحمل طابعاً عالمياً، ولم يقتصر الفساد على مجتمعات وأنظمة اقتصادية معينة دون الأخرى، بل تعاني منه وعلى مدى التاريخ معظم المجتمعات وبدرجات متفاوتة.

أوعز انهيار بعض الشركات العملاقة كشركة انرون للطاقة وحصول اختلاسات كبيرة في شركة ارثر اندرسون لتدقيق الحسابات وانهيار شركة وورد إلى توجيه اتهامات عديدة إلى مهنتي المحاسبة والمراجعة عموماً والمعايير المحاسبية خصوصاً فيما يتعلق بالقيمة العادلة من قبل جهات عديدة مستفيدة من مخرجات العمل المحاسبي، فالمحاسبة تعد وسيلة لتنظيم العمليات الاقتصادية في الشركات من خلال قياس الأهداف الاقتصادية في تلك الشركات والإفصاح عنها في تقارير مالية تعد ذات أهمية كبيرة للقائمين على الشركات والمتعاملين معها من خلال مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، وبذلك تعد المحاسبة نظاماً للمعلومات مفتوحاً يسهم في توفير المعلومة الموثوق بها وذات الجودة العالية لمستخدميها داخل الشركة وخارجها.

مشكلة البحث

أوعز انهيار بعض الشركات العملاقة كشركة انرون للطاقة وحصول اختلاسات كبيرة في شركة ارثر اندرسون لتدقيق الحسابات وانهيار شركة وورد إلى توجيه اتهامات عديدة إلى مهنتي المحاسبة والمراجعة والمعايير المحاسبية من قبل جهات عديدة مستفيدة من مخرجات العمل المحاسبي.

انتشر الفساد في العراق بنسب متزايدة اعتباراً من عام ٢٠٠٣ وهو ما أكده تقرير منظمة الشفافية الدولية باعتبارها ثالث دولة على مستوى العالم بالفساد الإداري، إذ إن الأحداث التي مر بها العراق بعد عام ٢٠٠٣ ورغم بقاء الكثير من الوزارات والمؤسسات إلا أن ثقافة المجتمع عموماً قد تغيرت، فضلاً عن تغير أخلاقيات ومبادئ أداء العمل الحكومي، إذ قل حرص الموظف على المال العام، فضلاً عن انخفاض مستوى جديته في تطبيق التعليمات والقوانين، ويعود ذلك إلى عدم وجود الدولة والقوانين التي تحمي موظف الخدمة العامة.

إن المشكلة الجوهرية تتمثل بارتباط مسببات الفساد الإداري بمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال نوعية المعلومة المالية والمحاسبية المقدمة ومدى صدقها ونزاهتها وتطابقها مع الحقيقة، وأيضا في وجود آليات قادرة على ضبط ومراقبة صحة هذه المعلومات لتفادي الوقوع في عمليات الغش والتلاعب التي يمكن أن تنتج عن ممارسات محاسبية خادعة عن طريق عرض معلومات وبيانات وهمية هدفها التأثير على اتجاهات وقرارات المتعاملين في الأسواق بطريقة تخدم مصالح المؤسسة المتآمرة.

وهكذا تتجلى مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

١. إذا كانت مهنة المحاسبة والمراجعة مسؤولة عن الحفاظ على الأموال فكيف يظهر الفساد الإداري؟
٢. ما إجراءات مهنة المحاسبة والمراجعة للحد من الفساد الإداري؟
٣. ما دور المحاسبة والمراجعة في الحد من الفساد الإداري؟
٤. هل إن انتشار الفساد الإداري يعود إلى عدم وجود نظم محاسبية فاعلة وكفوءة أم إن المشكلة محصورة بالعاملين على هذه النظم وأخلاقياتهم العامة والمهنية؟
٥. ماذا يعني أن يكون المراجع غير مسؤول عن اكتشاف الغش في حين أنه المسؤول عن إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية؟
٦. هل إن اعتماد الحوكمة يسهم في الحد من الفساد الإداري؟
٧. هل إن اعتماد قانون اوكسلي يساعد في الحد من الفساد الإداري؟
٨. هل إن اعتماد الحكومة الإلكترونية يقلل من الفساد الإداري؟

أهمية البحث

يستمد هذا البحث أهميته من:

١. انتشار الفساد على الصعيد الدولي وبمعدلات مرتفعة، فضلاً عن تأثيره على النمو الاقتصادي للدولة.

٢. التصدي للتهم التي وجهت إلى مهنة المحاسبة والمراجعة كونها المسؤولة عن الفساد، وأن المرونة التي تحتويها من خلال تعدد الطرائق والمبادئ وأساليب المعالجة البديلة هي المسؤولة عن إيجاد البيئة الملاءمة للفساد والغش.

هدف البحث

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على:

١. مفهوم الفساد وأنواعه وأسبابه وسبل مكافحته.
٢. دور مهنة المحاسبة في الحد من الفساد الإداري.
٣. دور مهنة المراجعة في الحد من الفساد الإداري.
٤. عرض بعض الاستراتيجيات الحديثة للحد من الفساد الإداري.

فرضية البحث

ينطلق البحث من فرضيتين أساسيتين هما:

١. إن مهنة المحاسبة والمراجعة تهدف ضمن أخلاقياتها وإجراءاتها المعتمدة إلى الحد من الفساد الإداري.
٢. إن لمهنة المحاسبة والمراجعة دوراً مهماً في اعتماد الاستراتيجيات الحديثة للحد من الفساد الإداري.

منهج وخطة البحث

لغرض تحقيق أهداف البحث تم اعتماد المنهج الاستقرائي، وتم وضع خطة البحث لتتضمن أربعة محاور، تناول المبحث الأول عرضاً للإطار المفاهيمي للفساد الإداري، في حين تناول الثاني الأخلاقيات العامة وقواعد السلوك المهني للمحاسبة والمراجعة وتناول الثالث دور مهنة المحاسبة والمراجعة في الحد من الفساد الإداري، وعرض الأخير الاستراتيجيات الحديثة التي اعتمدتها بعض الدول للحد من الفساد الإداري وأخيراً تم عرض أهم الاستنتاجات والتوصيات.

الفساد الإداري... مفهومه وأنواعه وأسبابه وآثاره

احتل موضوع الفساد الإداري أهمية متزايدة خلال العقود الأخيرة، إذ أصبح ظاهرة مألوفة في الدول النامية عموماً والوطن العربي خصوصاً كما شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً لمناقشة موضوع الفساد الإداري، وقد أثيرت مشكلة الفساد لدى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بحيث دعاها الأمر أن تصف الرشوة بأنها جريمة يفترض أن يحاسب عليها القانون بشدة (العنزي، ٢٠٠٢، ١٨٧).

أولاً- مفهوم الفساد الإداري وأنواعه:

١. مفهوم الفساد

الفساد في معاجم اللغة هو من (فسد) ضد صَلُحَ (والفساد) البطلان، فيقال فسد الشيء أي بطُلَ واضمحل، ويأتي التعبير على معانٍ عدة بحسب موقعه، بمعنى أنه قد يدخل في الإفساد جميع المعاصي، وذلك أن العمل بالمعاصي إفساد في الأرض، فلم يخصص الله وصفه ببعض معاني الإفساد دون بعض.

وذلك قوله في البقرة: {وَإِذَا قِيلَ لَهُمْ لاَ تُفْسِدُواْ فِي ٱلأَرْضِ قَالُوٓاْ إِنَّمَا نَحْنُ مُصْلِحُونَ}

أما معنى الفساد اصطلاحاً فقد تباين الباحثون في تحديد مفهوم الفساد، ويظهر ذلك واضحاً من خلال العديد من التعاريف الواردة للفساد ومنها:

أ. إنه القصور القيمي عند الأفراد الذين يجعلهم غير قادرين على تقويم الالتزامات الذاتية المجردة التي تخدم المصلحة العامة (الاعرجي، ١٩٨٧، ٤٣).

ب. إنه ناتج عرضي لعملية التنمية والتحديث وهو ثمن لابد من دفعه لإحداث التطور والتنمية السياسية والاقتصادية، وإنه عمل فردي سينتهي ويدمر ذاته بعد الوصول إلى التطور المنشود (Simcho,2000,146-147).

ت. أنه السلوك المنحرف عن الواجبات الرسمية محاباة لاعتبارات خاصة كالأطماع المالية والمكاسب الاجتماعية أو ارتكاب مخالفات ضد القوانين لاعتبارات شخصية (Carden, 1987, 301).

ث. الفساد وفقاً لتعريف الأمم المتحدة: هو سوء استعمال السلطة العامة لتحقيق مكسب خاص. ويتدرج الفساد من الرشوة إلى عمليات غسيل الأموال ونشاطات الجريمة المنظمة ونشاطات المافيا. ويعرف البنك الدولي الفساد بأنه استغلال المنصب العام بغرض تحقيق مكاسب شخصية. والمنصب العام – كما عرفه القانون الدولي – هو منصب ثقة يتطلب العمل بما يقتضيه الصالح العام (علي، ٢٠٠٥، ٣).

من خلال التعاريف السابقة يمكن تشخيص إتجاهين لمفهوم الفساد، يركز أصحاب المفهوم الأول على المعايير الأخلاقية والقيم الدينية التي تحارب الفساد وتعده مرضاً هداماً للمجتمع، والاتجاه الثاني ينظر للفساد من منظور تنظيمي ضمن حدود الواجبات الوظيفية والظروف والانحراف عن أهداف المنظمة والتسليم بهذا المنطق خطير، لأنه يساعد على انتشار الفساد.

استناداً إلى ما تقدم من تعاريف واتجاهات يمكن تعريف الفساد الإداري بأنه سلوك منحرف يترتب عليه ارتكاب مخالفات ضد القوانين والتعليمات النافذة داخل الجهاز الإداري الحكومي، لتحقيق أهداف خاصة كالأطماع المالية والمكاسب الاجتماعية تتسبب في عدم تحقيق الجهاز الإداري لأهدافه بتقديم خدماته للجمهور بكفاءة وفاعلية.

٢. أنواع الفساد الإداري

إن تحديد أنواع الفساد الإداري وأشكاله عملية تتميز بالصعوبة والتعقيد، لأن الفساد عند تحليله يجب أن يأخذ بنظر الاعتبار ما يستفيد به القطاع الخاص من المؤسسات الحكومية، عموماً يمكن تبويب الفساد حسب اتجاهاته إلى:

أ. علاقة الفساد مع القطاع العام: وقد تم تبويب الفساد الإداري وفقاً لهذا المفهوم إلى الأنواع الآتية (العنزي، ٢٠٠٢، ١٨٨):

- الفوائد الحكومية: يمكن للرشاوى أن تؤثر في تخصيص الفوائد المالية (التهرب من الضريبة، الإعانات الحكومية، والرواتب التقاعدية، والتأمين على البطالة) وكذلك في شكل تلك العوائد أو نوعها (الدخول إلى المدارس الخاصة ذات الامتيازات، والرعاية الصحية، والإسكان والعقارات أو تحويل ملكية الشركات العامة إلى القطاع الخاص).
- العقود الحكومية: للرشاوى أثر في اختيار القطاع الخاص الذي يجهز السلع والخدمات العامة وكذلك الشروط الخاصة التي تتضمنها عقود التجهيز. كما أن لهذه الرشاوى تأثيراً في تثبيت شروط إعادة إبرام العقود وتجديد تنفيذها مرة أخرى.
- الإيرادات العامة يمكن أن تستخدم الرشاوى في تخفيض مبلغ الضرائب والرسوم الجمركية التي تتم جبايتها من الأفراد والقطاع الخاص.
- تسريع المقاولات وكما يشير التنظيم الحكومي تعمل الرشاوى على جعل المؤسسات الحكومية تسرع في منح الموافقات الأصولية اللازمة لتنفيذ نشاطات غير قانونية.
- التأثير في نتائج العملية القانونية والنظامية بإمكان الرشوة أن تغير نتائج النشاط القانوني والنظامي من خلال إغراء الإدارات الحكومية إما بفشلها أو عجزها في وقف نشاطات غير مشروعة (كتعاطي المخدرات والكحول والتلوث) أو بتفضيلها على نحو غير ملائم جهة معينة على حساب جهة أخرى في قضايا المحاكمات والإدعاءات القضائية.

ب. أنواع الفساد من حيث المظهر (الوائلي، ٢٠٠٦، ١): والفساد من حيث مظهره يشمل أنواعاً عدة منها:

- الفساد السياسي: ويتعلق بمجمل الانحرافات المالية ومخالفات القواعد والأحكام التي تنظم عمل النسق السياسي (المؤسسات السياسية) في الدولة. ومع أن هناك فارقاً جوهرياً بين المجتمعات التي تنتهج أنظمتها السياسية أساليب الديمقراطية وتوسيع المشاركة، وبين الدول التي يكون فيها الحكم شمولياً ودكتاتورياً، لكن العوامل المشتركة لانتشار الفساد في كلا النوعين من الأنظمة تتمثل في نسق الحكم الفاسد (غير الممثل لعموم الأفراد في المجتمع وغير الخاضع للمساءلة الفعالة من قبلهم) وتتمثل مظاهر الفساد السياسي في: الحكم الشمولي الفاسد، وفقدان الديمقراطية، وفقدان المشاركة، وفساد الحكام وسيطرة نظام حكم الدولة على الاقتصاد وتفشي المحسوبية.
- الفساد المالي: ويتمثل بمجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كديوان الرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة والشركات، ويمكن ملاحظة مظاهر الفساد المالي في: الرشاوى والاختلاس والتهرب الضريبي وتخصيص الأراضي والمحاباة والمحسوبية في التعيينات الوظيفية.
- الفساد الإداري: ويتعلق بمظاهر الفساد والانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية، وتلك المخالفات التي تصدر عن الموظف العام أثناء تأديته لمهام وظيفته

في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية التي لا ترقى للإصلاح وسد الفراغ لتطوير التشريعات والقوانين التي تغتنم الفرصة للاستفادة من الثغرات بدل الضغط على صناع القرار والمشرعين لمراجعتها وتحديثها باستمرار. وهنا تتمثل مظاهر الفساد الإداري في: عدم احترام أوقات ومواعيد العمل في الحضور والانصراف أو تمضية الوقت في قراءة الصحف واستقبال الزوار، والامتناع عن أداء العمل أو التراخي والتكاسل وعدم تحمل المسؤولية وإفشاء أسرار الوظيفة والخروج عن العمل الجماعي. والواقع إن مظاهر الفساد الإداري متعددة ومتداخلة وغالباً ما يكون انتشار أحدها سبباً مساعداً على انتشار بعض المظاهر الأخرى.

- الفساد الأخلاقي: والمتمثل بمجمل الانحرافات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بسلوك الموظف الشخصي وتصرفاته. كالقيام بأعمال مخلة بالحياء في أماكن العمل أو أن يجمع بين الوظيفة وأعمال أخرى خارجية دون أذن إدارته، أو أن يستغل السلطة لتحقيق مآرب شخصية له على حساب المصلحة العامة أو أن يمارس المحسوبية بشكلها الاجتماعي الذي يسمى (المحاباة الشخصية) من دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة.

ت. أنواع الفساد من حيث النوعية (المنظمة الوطنية لمكافحة الفساد، ٢٠٠٩، ١): لاشك إن المكاسب المادية والمعنوية التي يجنيها المفسد هي التي تدفعه لارتكاب مثل هذه الأفعال التي قد تأخذ أحد أو أكثر مظاهره الآتية:

١. الرشوة Bribry

وتعني حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتمرير أو تنفيذ أعمال خلاف التشريع أو أصول المهنة.

٢. المحسوبية Nepotism

أي تمرير ما تريده التنظيمات (**الأحزاب أو المناطق والأقاليم أو العوائل المتنفذة**) من خلال نفوذهم دون استحقاقهم لها أصلاً.

٣. المحاباة Favoritism

أي تفضيل جهة على أخرى بغير وجه حق كما في منح المقاولات والعطاءات أو عقود الاستئجار والاستثمار.

٤. الوساطة

أي توسط شخصاً ذا مركز (**وظيفي أو تنظيم سياسي**) لصالح من لا يستحق التعيين أو إحالة العقد أو إشغال المنصب وغيرها.

٥. الابتزاز والتزوير Black Mailing

لغرض الحصول على المال من الأشخاص مستغلاً موقعه الوظيفي بتبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة أو تزوير الشهادة الدراسية أو تزوير النقود.

٦. نهب المال العام Embezzlement

السوق السوداء والتهريب باستخدام الصلاحيات الممنوحة للشخص أو الاحتيال أو استغلال الموقع الوظيفي للتصرف بأموال الدولة على نحو سري من غير وجه حق أو تمرير السلع عبر منافذ السوق السوداء أو تهريب الثروة النفطية.

٧. التباطؤ في انجاز المعاملات وخاصة المهمة والمستعجلة كمعاملات التقاعد والجنسية وجواز السفر ووثائق تأييد صحة صدور الشهادات أو الكتب الرسمية.

ثانياً- أسباب الفساد الإداري وآثاره

تعددت أسباب الفساد الإداري التي أشار إليها الباحثون منها أن الفساد الإداري يحدث بسبب العوامل الآتية (Naomi,1997295-315):

١. وجود فرصة أو مجال يمكن ممارسة الفساد من خلاله مثل الصلاحيات الواسعة.
٢. ضعف أو غياب الدوافع القيمية عند الموظف.
٣. بروز مصالح معينة للموظف لا يمكن تحقيقها بالدرجة نفسها من المنفعة بإتباع أساليب غير فاسدة في الوظيفة المعينة.
٤. كون العقوبات المحتملة والتكاليف الفعلية لإتباع مسالك الفساد في تحقيق الأهداف أقل من المنافع التي يمكن تحقيقها من إتباع هذه المسالك.

ويعتقد الكثيرون أن أهم أسباب الفساد الإداري تعزى إلى طبقة التكوين الشخصي للفرد، فالطمع وسواه من الأمراض النفسية هي التي تدفع لارتكاب الانحرافات القانونية (Ressel, Safritz, 2000, 594-600) إلى جانب ما تقدم هناك من يقول أن الفساد الإداري يعود لطبيعة النظم الاجتماعية السائدة في المؤسسات النامية، حيث تعم النظرة السلبية في المجتمع عن أجهزة الدولة، وتنتشر عادات تقديم الهدايا وانعكاسات ذلك على قواعد ونظم العمل المعتمدة في الدول الحكومية والتي لم يعتد عليها المجتمع بعد (Carden, 1987, 384).

يمكن القول من ما سبق عرضه أن تعدد أسباب الفساد الإداري يعود بالأساس إلى أن الفساد الإداري ظاهرة اجتماعية تمثل جزءاً من نظام اجتماعي متعدد ومتنوع الجوانب والارتباطات، وهذا هو الدافع نفسه وراء تعدد وتنوع آثار الفساد الإداري بحسب المجتمع.

أسباب تزايد الفساد الإداري في العراق

تزايد الفساد بكل أنواعه في العراق بعد احتلاله عام ٢٠٠٣، وتقدر هيئة النزاهة الأموال المهدورة جراء الفساد الإداري في الوزارات العراقية في العامين السابقين بحدود (٧.٥) مليار دولار موزعة بحسب حصة كل وزارة أو دائرة من الهدر المحدد وكما في الجدول الآتي:

الجدول ١

مقدار ونسب الفساد الإداري في العراق ٢٠٠٦

ت	الوزارة	مقدار الأموال المهدورة	نسبة الفساد
١	وزارة الدفاع	٤ مليار دولار	%٥٣.٣٣
٢	وزارة الكهرباء	١ مليار دولار	%١٣.٣٣
٣	وزارة النفط	٥١٠ مليون دولار	%٧.١٦
٤	وزارة النقل	٢١٠ مليون دولار	%٢.٩٥

٥	وزارة الداخلية	٢٠٠ مليون دولار	%٢.٨١
٦	وزارة التجارة	١٥٠ مليون دولار	%٢.١١
٧	وزارة المالية والبنك المركزي	١٥٠ مليون دولار	%٢.١١
٨	وزارة الأعمار والإسكان	١٢٠ مليون دولار	%١.٦٩
٩	وزارة الاتصالات	٧٠ مليون دولار	%٩٨
١٠	أمانة بغداد	٥٥ مليون دولار	%٧٧
١١	وزارة الرياضة والشباب	٥٠ مليون دولار	%٧٠
١٢	وزارة التعليم العالي والبحث العلمي	٥٠ مليون دولار	%٧٠
١٣	وزارة الصحة	٥٠ مليون دولار	%٧٠
١٤	وزارة العدل	٤٠ مليون دولار	%٥٦
١٥	وزارة الزراعة	٣٠ مليون دولار	%٤٢
١٦	وزارة الموارد المائية	٣٠ مليون دولار	%٤٢
١٧	وزارة الصناعة والمعادن	٢٠ مليون دولار	%٢٨
١٨	الهيئة العليا للانتخابات	١٠ مليون دولار	%١٤
١٩	هيئة السياحة	١٠ مليون دولار	%١٤
٢٠	وزارة التربية	٥ مليون دولار	%٧
٢١	وزارة العمل والشؤون الاجتماعية	٥٠ مليون دولار	%٧

المصدر :

www.iraqfoundation.org/.../Research%204-%20**Administrative**%20and%20**Financial**%20**Corruption**.doc

نقلاً عن كراس النزاهة والشفافية والفساد / ٢٠٠٦ دائرة التعليم والعلاقات العامة / هيئة النزاهة العامة

ويعود تزايد الفساد في العراق إلى عدة أسباب أهمها (عبود ونوري، ٢٠٠٩، ٢):

١. إن الثقافة التي أوجدها المحتل منذ أول يوم لاحتلاله العراق حينما سمح للسراق بنهب ممتلكات الدولة عموماً عدا وزارة النفط كان له دور واضح في ترسيخ ثقافة السرقة .
٢. التوسعات السريعة والكبيرة التي شملت أجهزة الدولة كافة وخاصة المؤسسات العسكرية من الجيش والشرطة والتخصيصات الكبيرة ساعدت على نحوٍ أو أخر أن تكون فرصة للمفسدين للعمل.
٣. ضعف أجهزة الرقابة الداخلية وارتباطها بمؤسسة الدائرة المعنية نفسها وتفكك هياكلها بعد الاحتلال، إضافة إلى تعدد الدوائر الرقابية والتضارب بين صلاحياتها.
٤. التضارب بين صلاحيات السلطة التنفيذية الاتحادية والصلاحيات الممنوحة لمجالس المحافظات والمجالس البلدية وبعض الوزارات.
٥. انهيار المؤسسات على أثر الاحتلال وتشكيل مؤسسات جديدة فتية تفتقر أغلبية عناصرها للخبرة ساعد على استشراء الفساد فيها.
٦. بروز حالات وعلاقات اجتماعية بين مجموعة من الموظفين الفاسدين والقطاع الخاص الذي اشترى ضمائر هؤلاء لمنفعته الشخصية على حساب المصلحة العامة.
٧. الجهل والتخلف والبطالة تشكل عوامل حاسمة في تفشي ظاهرة الفساد، ذلك أن قلة الوعي الحضاري صفة ملازمة أو ملتزمة بالرشوة.

٨. غياب دولة المؤسسات القانونية والسياسية والدستورية وغياب الحافز الذاتي لمحاربة الفساد في ظل غياب سلطة القانون والتشريعات تحت وطأة التهديد بالقتل والاختطاف والإقصاء الوظيفي والتهميش.
٩. غياب الفعاليات الاقتصادية التي تنعكس بأثرها المباشر على الواقع الخدمي للمواطن يزيد من شعور الحرمان وينعكس بآثاره على ثقافة الفساد.
١٠. المحاصصة الطائفية والعرقية التي كرست في البلاد وانعكست بآثارها على أجهزة ومؤسسات الدولة كافة بحيث أصبح للمفسدين من يحميهم من سلطة القانون إذا ما أضروا بالمصلحة الوطنية .
١١. ضعف الإجراءات والعقوبات الرادعة بحق المفسدين والتهاون من قبل القيادات الإدارية الفاسدة ساعد على انتشار آفة الفساد في الحلقات الدنيا عن طريق التقليد والمحاكاة للقيادات العليا.
١٢. قلة الوعي الإداري وعدم الإلمام والمعرفة باليات ونظم العمل الإداري التي تتم من خلالها ممارسة السلطة، وهو أمر يتعلق حتما بالخبرة والكفاءة لإدارة شؤون الدولة إذ تتضح هنا العلاقة العكسية بين الوعي الإداري وظاهرة الفساد.

ثالثاً- آثار الفساد الإداري

إن الآثار المدمرة والنتائج السلبية لتفشي هذه الظاهرة المقيتة تطال كل مقومات الحياة لعموم أبناء الشعب، فتهدر الأموال والثروات والوقت والطاقات وتعرقل أداء المسؤوليات وإنجاز الوظائف والخدمات، وبالتالي تشكل منظومة تخريب وإفساد تسبب مزيداً من التأخير في عملية البناء والتقدم ليس على المستوى الاقتصادي والمالي فقط، بل في الحقل السياسي والاجتماعي والثقافي، ناهيك عن مؤسسات ودوائر الخدمات العامة ذات العلاقة المباشرة واليومية مع حياة الناس.

كما يؤكد البعض الآخر أن الفساد الإداري يؤدي إلى (علي، ٢٠٠٥، ٣):

١. يضعف الفساد من شرعية الدولة، ويمهد لحدوث اضطرابات وقلاقل تتهدد الأمن والاستقرار السياسي في الدول النامية.
٢. يؤثر الفساد على روح المبادرة والابتكار ويضعف الجهود لإقامة مشاريع استثمارية جديدة.
٣. تنطوي الرشوة على ظلم، إذ إنها تفرض ضريبة تنازلية تكون ثقيلة الأثر على نحوٍ خاص على التجارة والنشاطات الخدمية التي تضطلع بها المنشآت الصغيرة.
٤. يقود الفساد إلى التشكيك في فعالية القانون وفي قيم الثقة والأمانة إلى جانب تهديده للمصلحة العامة من خلال إسهامه في خلق نسق قيمي تعكسه مجموعة من العناصر الفاسدة، وهو ما يؤدي إلى ترسيخ مجموعة من السلوكيات السلبية.
٥. وعلى صعيد آخر يؤثر الفساد في كل من العدالة التوزيعية والفعالية الاقتصادية نظراً لارتباطه بإعادة توزيع أو تخصيص بعض السلع والخدمات، اذ يسهم الفساد في إعادة تخصيص الثروات لصالح الأكثر قوة ممن يحتكرون السلطة.
٦. تظهر أهم مخاطر الفساد في تغييرها للحوافز والدوافع السلوكية بحيث يسود نوع من النشاطات غير الإنتاجية الساعية إلى الربح السريع.

الأخلاقيات العامة وقواعد السلوك المهني للمحاسبة والمراجعة

يحتل موضوع الأخلاقيات حالياً في المجتمع جانباً كبيراً من الاهتمام، ويعد ذلك مؤشراً على الاهتمام بكل من:
١. ضرورة توافر السلوك الأخلاقي للمحافظة على هذا المجتمع المدني.
٢. تزايد عدد الحالات التي اتضح فيها وجود تصرفات غير أخلاقية.

أولاً- الأخلاق والمشكلة الأخلاقية

ما هي الأخلاق؟ عرف Wheel Wright الأخلاق أنها "ذلك الفرع من الفلسفة الذي يكون دراسة منهجية تعكس الاختيار لمعايير الصح والخطأ والتي تقاد الأشياء الجيدة بها".
في هذا التعريف بإمكانك اكتشاف ثلاثة عناصر رئيسة هي:
١. الأخلاق تشتمل على أسئلة تتطلب اختيار (مشاكل القرار).
٢. تشمل الأخلاق على أدلة للصحيح والخطأ (مبادئ أخلاقية).
٣. تهتم الأخلاق بالنتائج المترتبة على القراءات (جيدة أم رديئة).

وقد عرف الفين ارينز الأخلاق بأنها (ارينز ولوبك، ٢٠٠٢،١٠٢) "مجموعة من المبادئ والقيم، يمتلك كل منا القيم التي قد يعلنها أو لا يعلنها.
وهناك جانبان للسلوك الأخلاقي:
١. السلوك الأخلاقي هو ذلك الذي ينتج أكبر شي جيد.
٢. السلوك الأخلاقي هو ذلك الذي ينسجم مع الأنظمة والمبادئ الأخلاقية والمشكلة الأكبر صعوبة هي التي تظهر عندما يتعارض اثنان أو أكثر من الأنظمة والقوانين أو عندما يتعارض النظام والمعيار "للجيد الأكبر".

لماذا يحتاج الفرد أو المجموعة إلى قانون الإجراء الأخلاقي؟

حدد الفين ارينز الحاجة إلى الأخلاقيات: يعد تواجد السلوك الأخلاقي في المجتمع أمراً هاماً حتى يعمل بنحو منظم ومحافظ، ويمكن النظر إلى الأخلاقيات على أنها المادة التي تعمل على تماسك المجتمع بعضه بالبعض.

كما تطرق الفين ارينز إلى أسباب التصرف اللاأخلاقي من قبل الأفراد:

يعرف العديد من الأفراد السلوك غير الأخلاقي على أنه السلوك المختلف عما يعتقده ويرونه ملائماً في ظروف معينة، ويقرر كل منا سلوكاً غير أخلاقي لنا وللآخرين، ويوجد سببان للتصرف غير الأخلاقي من جهة الأفراد:
١. اختلاف المعايير الأخلاقية للشخص عن تلك الخاصة بالمجتمع.
٢. التصرف الأناني من الأشخاص.

وهكذا فإنه السلوك الأخلاقي لا يقتصر على المحاسبين والمدققين أثناء مزاولتهم لمهنتهم بل يسري ذلك على سلوكهم خارج المهنة كما يسري على غيرهم من الناس، لأن حالة الأخلاق كل لا يتجزأ تملي على الإنسان منطلقات مهنية يترجمها إلى مواقف تنسجم مع طبيعة المشكلات التي يواجهها، أي أن مفهوم السلوك الأخلاقي يوجه السلوك الإنساني على نحوٍ عام.

أما المشكلة الأخلاقية فهي تلك التي تظهر عندما يكون على المرء أن يختار عدة بدائل والقرار الصحيح ليس واضحاً وضوحاً مطلقاً أي إن المشكلة الأخلاقية يمكن وضعها بوصفها واحدة من الخيارات البديلة التي تؤثر في الآخرين، عند مواجهة المشكلة لابد للإنسان من العودة إلى المبادئ الأخلاقية التي يؤمن بها وهذه المبادئ يجب أن تكون مرشدة للقرارات. إن الإنسان قد يعفي نفسه من البحث المباشر في هذه المبادئ إذا قامت منظمته المهنية التي ينتمي إليها بوضع هذه المبادئ وترشيد عمل أعضائها. وعلى ذلك فإن قواعد السلوك المهني هي مهمات إرشادية بالدرجة الأولى.

ثانياً- قواعد السلوك المهني للمحاسبة والمراجعة

إن السبب الرئيس للسلوك المهني في أي مهنة هو توفير الثقة في الخدمات المقدمة من المهنة ويأخذ هذا الموضوع بعداً أكبر في المحاسبة والمراجعة، وذلك لارتباطهما بعلاقات مختلفة عن المهن الأخرى، لأنهما يقدمان خدماتهما إلى أطراف عديدة بينما يقدم المحامي مثلاً خدماته للزبون فقط، وحيث أن مصالح هذه الفئات تكون متضاربة من هنا على المحاسب والمراجع أن يتحليا بسلوك أخلاقي يمكنهما من انجاز المهمة التي ألقاها على عاتقهما المجتمع. وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بصياغة ميثاق السلوك المهني الذي يتضمن:

١. المبادئ: وهي المبادئ المتعلقة بالسلوك المهني التي يجب على أعضاء المهنة الالتزام بها بغض النظر عن كونهم يعملون في احد منشآت المحاسبة أو يعملون كمحاسبين في إحدى الوحدات الاقتصادية أو الحكومية أو أي قطاع آخر وهي (دحدوح وقاضي، ٢٠٠٩، ٨١):
   أ. المسؤوليات: يجب على المراجع عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة النشاطات التي يؤديها.
   ب. الصالح العام: يجب على المراجع أن يقبل الالتزام بالعمل بما يتفق مع الصالح العام وشرف المهنة والثقة العامة وأن يثبت التزامه وولاءه للمهنة.
   ت. الاستقامة: يجب على المراجع ومن أجل المحافظة على ثقة الجمهور فيه أن يؤدي كافة المسؤوليات بأعلى قدر من الاستقامة.
   ث. الموضوعية والحياد: يجب أن يبقى المراجع موضوعياً ومتجرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، وينبغي أن يتمتع المراجع بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة المراجعة وخدمات إبداء الرأي.
   ج. العناية المهنية: يجب على المراجع أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة المقدمة من قبله مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن.
   ح. مجال وطبيعة الخدمة: يجب أن يتابع المراجع مبادئ ميثاق السلوك المهني عند تحديد مجال الخدمات التي يؤديها وطبيعتها.
١. قواعد السلوك: تطبق قواعد السلوك المهني على كافة الأعضاء عند تقديم كافة الخدمات المحاسبية والمراجعة وتتضمن:
   أ. الالتزام بالاستقلال والنزاهة والموضوعية.
   ب. المقدرة الفنية والمعايير الفنية.
   ت. المسؤولية تجاه الزبون.

ث. المسؤولية تجاه الزملاء.
ج. المسؤولية والممارسات الأخرى.

وتنطبق قواعد السلوك المهني على المحاسب والمراجع ويتعرض لمحاكمة تأديبية قد تؤدي إلى إنذاره أو إيقاف عضويته أو فصله إذا خالف هذه القواعد، ويعد العضو مسؤولاً عن تطبيق هذه القواعد عن نفسه وعن جميع العاملين في مكتبه أو شركته.

٢. تفسيرات قواعد السلوك: شكلت لجنة في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين للإجابة على التساؤلات المتكررة حول قواعد السلوك المهني، وتم تحويل هذه الإجابات إلى تفسيرات بعد أن أرسلت إلى إطراف خارجية تتأثر بمهنة المحاسبة والمراجعة.
٣. القواعد والأحكام الأخلاقية: وتمثل شرحاً صادراً عن اللجنة التنفيذية لقسم السلوك المهني في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين للحالات الواقعية المحددة.

وهناك قواعد إضافية للمحاسبين العاملين في الدوائر الحكومية منها (دحدوح وقاضي، ٢٠٠٩، ١٠٢):

١. تعارض الولاء: على المحاسب واجب الولاء لأصحاب عمله ولمهنتهم وقد تتعارض هذه الولاءات في وقت ما ويجب أن تكون الأولوية العادية عند الشخص العامل هي دعم الأهداف المشروعة والأخلاقية لمؤسسته وتطبيق القواعد والإجراءات التي تدعمها وان اختلاف وجهات النظر حول الحكم الصحيح على المحاسبة أو الأمور الأخلاقية يجب أن يبدأ وينتهي في المؤسسة، وإذا لم يتم حل الخلاف بين أصحاب العمل والمتطلبات المهنية على المحاسب اللجوء إلى النقابات المهنية.
٢. دعم زملاء المهنة: يجب على المحاسب المهني وعلى نحوٍ خاص الذي له سلطة على غيره إعطاءهم الاهتمام اللازم لحاجتهم إلى التطوير وإمكانية اتخاذ أحكام بشأن الأمور المحاسبية.
٣. الكفاءة المهنية: على المحاسب أن لا يضلل صاحب العمل بشأن درجة الخبرة التي يمتلكها.
٤. عرض المعلومات: على المحاسب المهني عرض المعلومات على نحوٍ كامل وبأمانة وبطريقة مهنية حتى يمكن فهمها في سياقها الصحيح كما يجب عليه الاحتفاظ بالمعلومات المالية وغير المالية بطريقة تصف بوضوح تام طبيعة المعاملات التجارية الحقيقية والموجودات أو المطلوبات، وأن يصنف ويسجل القيود بطريقة صحيحة وفي موعدها.

من خلال العرض السابق يتضح أن السلوك الأخلاقي يسري على المحاسبين والمدققين خارج المهنة كما يسري على غيرهم من الناس لأن حالة الأخلاق كل لا يتجزأ فضلاً عن أنها تسري عليهم من خلال المبادئ الأخلاقية وقواعد السلوك المهني التي لابد لهم من الالتزام بها إذا أرادوا ممارسة عملهم المهني بكفاءة وفاعلية، وأن قواعد وأخلاقيات السلوك المهني تمنع المحاسب من القيام بأي إجراء من شأنه الخروج عن هذه القواعد، وأن يقوم بأداء عمله المهني بكل نزاهة وموضوعية، وأن يكون حيادياً مراعياً لمصلحة جميع الجهات المستفيدة من القوائم المالية، بل إن هذه القواعد حصرت ولاء المحاسبين بصاحب العمل إلاَ في حالات التعارض مع مهنتهم فإن الأولوية تكون لدعم الأهداف الأخلاقية المشروعة للشركة التي يعمل بها والقواعد والإجراءات التي تدعم هذه الأهداف، ولا يمكن بأي حال من الأحوال مطالبة المحاسب بما يأتي:

١. مخالفة القانون أو مخالفة قواعد ومعايير المهنة.

٢. تضليل مدقق الحسابات الداخلي أو الخارجي.
٣. يوقع باسمه على معالجات بعيدة عن الصحة بشكل جوهري.

دور المحاسبة والمراجعة في الحد من الفساد الإداري

إن جوهر مهنتي المحاسبة والمراجعة ينصب على توفير معلومات مفيدة تساعد في ترشيد القرارات، ولكي تكتسب هذه المعلومات صفة الفائدة فإنها تتمتع بخصائص نوعية تعدّ المقياس لمدى جودة المعلومات المحاسبي، وهي إمكانية الاعتماد والملاءمة ولكي يصل المحاسب إلى تحقيق أهدافه فإنه يعتمد مجموعة من المعايير المحاسبية التي تصدر من جهات محاسبية دولية وهي بضمنها تتضمن أساليب وإجراءات تحد من الغش والتلاعب، أما مهنة المراجعة فان جوهرها إبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية وهي تعمل ضمن نظرية الوكالة على اعتبار أن المدقق هو وكيل المجتمع عند تقديم خدمات المراجعة المتنوعة وان مصلحة المجتمع هي الأساس عند تقديم هذه الخدمات.

١. دور المحاسبة في الحد من الفساد الإداري

حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم ١ (عرض البيانات المالية) هدف البيانات المالية والخصائص النوعية التي تحدد صلاحية المعلومات في القوائم المالية، إذ نص المعيار على أن هدف القوائم المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع تكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، والموظفون، والمقرضون، والموردون، والدائنون التجاريون الآخرون، والزبائن والحكومات والجمهور من حيث أن تلك الجهات تستخدم المعلومات المالية لتلبية احتياجاتهم المختلفة فقد تضمن المعيار الشروط الواجب توافرها في هذه المعلومات المالية وهي (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينين، ٢٠٠١، ٢٦):

أ. الملاءمة: لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذ القرار وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.
ب. الموثوقية: لكي تكون المعلومات مفيد يجب أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء المهمة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين بوصفها معلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه على نحوٍ معقول.

وهكذا فإن المعلومات لكي تتوافر فيها الموثوقية يجب أن تمثل بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت. ولقد نص المعيار المحاسبي على أن المعلومات المالية لكي تمثل العمليات المالية يجب أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وفقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب. ولضمان موثوقية المعلومات المالية يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز ولا تعد المعلومات المالية محايدة إذا كان اختيار أو عرض المعلومات يؤثر في اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة أو حصيلة محددة سلفاً.

يتضمن الإطار النظري للمحاسبة مجموعة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمن فضلاً عن الصفات التي وردت في المعيار المحاسبي الدولي رقم ١ مجموعة من الصفات الثانوية منها إمكانية المقارنة والثبات الذي يعني أن الشركة تطبق الطرائق

والقواعد المحاسبية نفسها على المعاملات الاقتصادية من فترة إلى أخرى من دون تغيير (Kieso, Weygandt ,1993, 33).

يتضح من خلال العرض السابق أن المعايير المحاسبية قد حددت أهداف المحاسبة بتوفير معلومات مفيدة ملائمة لصالح جهات متعدد وتخلو من التحيز، أي أن الأساس في عمل المحاسب هو عدم التحيز لأي من الأطراف الداخلية أو الخارجية عند إعداد هذه القوائم وان المرونة المتاحة للمحاسب ابتداءً باختيار الطريقة المحاسبية ضمن عدة بدائل، تحمله مسؤولية اختيار الطريقة الأكثر ملاءمة لطبيعة نشاط الشركة والوضع الاقتصادي، والتي تحقق مصالح الأطراف كلها. وفي ضوء هذه الضوابط الموضوعة ضمن المعايير المحاسبية نجد من غير الصحيح وصف المحاسبة بأنها الطرائق التي يعتمدها المحاسب للتلاعب بالمعلومات المالية وعرض ما يرغب فيه، فمثلاً هناك جهات قد تسأل المحاسب في حالة اختياره إحدى الطرائق المحاسبية إذا كانت لا تتلاءم مثلاً مع طبيعة نشاط الشركة، إذ إن مسؤولية المحاسب لا تنحصر فقط في إرضاء الزبون أو صاحب العمل، لأن المعايير المحاسبية تضع بالحسبان أولاً المصلحة العامة، وهناك جهات متعددة تساند المحاسبة لتحقيق أهدافها في توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات فمثلاً:

أ. المدقق الخارجي يساعد في الحفاظ على النزاهة والكفاءة عند إعداد القوائم المالية.
ب. يسهم الإداريون الماليون العاملون في الشركات في دعم الاستخدام الكفوء والفعال لموارد تلك الشركات.
ت. يقدم المدققون الداخليون تأكيدات حول مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية التي تدعم درجة الثقة في البيانات المالية.
ث. يساعد خبراء الضرائب على بناء الثقة والكفاءة في المعلومات المالية.
ج. تقع على المستشارين الماليين مسؤوليات تجاه الجمهور حول مصداقية القوائم المالية.

٢. دور المراجعة في الحد من الفساد الإداري

نشأت مهنة مراجعة الحسابات استجابة للحاجة إلى الفحص الحيادي للمعلومات المالية، وتتمثل مسؤولية المدقق في أن يبين للأطراف الخارجية ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت على نحوٍ موضوعي وصادق وعادل أم لا، وذلك يتم بتضمين تقرير المراجعة رأي المراجع عن صدق وعدالة عرض القوائم المالية وعلى المدقق قبل إبداء رأيه بصدق وعدالة القوائم المالية أن يتأكد من الآتي (توماس، وهنكلي، ١٩٨٩، ١١٢):

أ. المبادئ المحاسبة المختارة والمطبقة تمثل مبادئ متعارفاً عليها ومقبولة قبولاً عاماً.
ب. المبادئ المحاسبية مناسبة وملائمة في ضوء الظروف والبيئة المحيطة.
ت. القوائم المالية وما يلحق بها من ملاحظات توفر معلومات كافية ومناسبة.
ث. القوائم المالية تعكس وعلى نحوٍ مناسب الأحداث والعمليات المالية في حدود المدى المعقول.

كما نص المعيار التدقيقي الدولي رقم ١٠٠* على أن الهدف الأساس للمراجع هو إعطاء المصداقية للتقارير المالية المعدة من قبل الإدارة، ولكون مستخدمي البيانات المالية

* المصدر المعتمد لترجمة المعايير المحاسبية الدولية هو كتاب المجمع العربي للمحاسبين القانونين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ٢٠٠٤.

الذين هم خارج المنشأة سيعتمدون على تقرير المدقق، فمن الضروري أن تحدد المهنة أهدافها وأن تكون لها معايير مقبولة وواضحة وتلزم المهنيين (المدققين) بتطبيق هذه المعايير. كما أكد المعيار رقم ٢٠٠ على أن الهدف من تدقيق الحسابات هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت، من النواحي الجوهرية كافة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها وتعبر بصورة حقيقية وعادلة أو تمثل بعدالة النواحي الجوهرية كافٍ .

وهكذا نجد أن من مسؤولية المدقق التأكد أن المحاسب يعتمد الطرائق المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأنها تتلاءم مع طبيعة نشاط الشركة والظروف المحيطة.

وقد أورد المعيار التدقيقي الدولي رقم ٢٤٠ أمثلة على الغش منها ما يأتي:

أ. التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات أو المستندات.
ب. اختلاس الأصول.
ت. طمس أو حذف تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات.
ث. تسجيل معاملات وهمية.
ج. سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

بمعنى إن هذا المعيار جعل من سوء استخدام الطرائق المحاسبية أحد وسائل الغش التي على المحاسب أن يتجنبها.

وتجدر الإشارة إلى أن المعايير التدقيقية قد أعطت موضوع الثبات في استخدام الطرائق المحاسبية اهتماماً خاصاً، إذ تتم الإشارة إليه في الفقرة الأخيرة من إبداء الرأي بتقرير المراجعة، وقد جاء لأهميته في إجراء المقارنات، ويمثل أيضاً المعيار الثاني من معايير إعداد التقارير.

نص المعيار رقم ٣١٥ على أن الرقابة الداخلية تتضمن كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها على الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفوءة للعمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب. ويشمل نظام الرقابة الداخلية على أمور أبعد من تلك المتصلة مباشرة بوظائف النظام المحاسبي. بمعنى أن عملية التأكد من أن الطرائق المحاسبية والمعالجات التي يعتمدها المحاسب تعد أحد الواجبات الرئيسة للمدقق الداخلي.

من خلال هذا العرض يمكن القول إن عدّ المرونة الموجودة في المحاسبة تمكن من استغلال المحاسب لمقدرته للتلاعب بالمعلومات المالية أمر غير منطقي ولاسيما أنه ليس المسؤول الوحيد عن عرض القوائم المالية، فالمدقق الداخلي من مسؤوليته التأكد تماماً من حسن اختيار المحاسب للطرائق المحاسبية التي تتلاءم مع طبيعة النشاط والظروف المحيطة، فضلاً عن التأكد من عدم وجود الغش والخطأ، إذ تمثل الرقابة الداخلية عملية يتم من خلالها توفير تأكيد مناسب عن تحقيق أهداف الإدارة الخاصة بـ (ارينز ولوبك،٢٠٠٢ ، ٤٠٩):

أ. إكانية الاعتماد على التقرير المالي.
ب. فعالية وكفاءة التشغيل.
ت. الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية.

والمحاسب يعلم أن من مهام المدقق الخارجي أيضاً التأكد من ملاءمة الطرائق المحاسبية للشركة، فضلاً عن قيامه بإبداء الرأي عن مدى عدالة كل من المركز المالي ونتائج التشغيل والتدفقات النقدية واتفاق القوائم مع معايير المحاسبة المتعارف عليها في إطار مفهوم الأهمية النسبية.

الإستراتيجيات الحديثة للحد من الفساد الإداري

سعت الكثير من الدول كإجراء وقائي للحد من الفساد الإداري إلى اعتماد إستراتيجيات حديثة للحد من الفساد الإداري منها:

١. اعتماد الحوكمة في الحد من الفساد الإداري.
٢. اعتماد قانون ساربينز اوكسلي للحد من الفساد الإداري.
٣. اعتماد الحكومة الإلكترونية للحد من الفساد الإداري.

وفيما يأتي توضيح لكل منها:

١. دور الحوكمة في الحد من الفساد الإداري:

تزايد حديثاً الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات، وذلك بسبب الأزمات الاقتصادية والمالية الّتي تعرضت لها الكثير من بلدان العالم المتقدم، مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام ١٩٩٧م، وأزمة شركة Enron التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠١م ، وكذلك أزمة شركة WorldCom الأمريكية للاتصالات عام ٢٠٠٢م. إذ يعزى أسباب انهيارها وظهور هذه الأزمات إلى فقدان الثقة بين الجهات الّتي تمثّل الأطراف الأساسية في الشركات والمتمثلة بمجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وحملة الأسهم و(أصحاب المصالح في الشركات).

أ. مفهوم حوكمة الشركات: هناك العديد من التعاريف لحوكمة الشركات منها:

- هي حقل من حقول الاقتصاد، التي تبحث بكيفية ضمان أو تحفيز الإدارة الكفوءة في الشركات المساهمة باستخدام ميكانيكية الحوافز، مثل العقود، والتشريعات، وتصاميم الهياكل التنظيمية. وغالباً ما يكون ذلك محصوراً في السؤال حول تحسين الأداء المالي، فعلى سبيل المثال، ما مدى قدرة وتأثير ملاك الشركة المساهمة العامة في ضمان وتحفيز مديري الشركة على القيام بتأدية وتحقيق أفضل عائد على استثماراتهم" (دهمش و ابورز،٢٠٠٣، ٣).
- وقد عرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكي الحاكمية المؤسسية: بأنها عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم من قبل ممثلي أصحاب المصالح لإدارة المخاطر، ومراقبتها، والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنبها، ممّا يؤدي إلى الإسهام المباشر في إنجاز أهداف وخطط الشركة (IIA,2005,5).
- إن مفهوم حوكمة الشركات يؤكد العمل بمبادئ الشفافية والمراقبة والمساءلة المالية والإدارية داخل الشركات بما يحميها من أن تلقى مصير الشركات المنهارة نفسهُ (خليل، ٢٠١٠، ١).

يتضح من التعاريف السابقة أنه لا يوجد اتفاق بين الباحثين حول مفهوم حوكمة الشركات فضلاً على اختلافهم أساساً حول المصطلح، إذ إن هناك اختلافاً واضحاً حول

ترجمة (Corporate Governance) ومنها (الإدارة الرشيدة للشركات، الإجراءات الحاكمة، التحكم بالمنشأة، ممارسات الإدارة للسلطة الجيدة، التحكم المؤسسي، الحكمانية، العقلانية، الحوكمة الشركاتية).

وقد استقر مجمع اللّغة العربيّة في مصر على ترجمة مصطلح (Corporate Governance) بحوكمة الشركات، أما في الأردن فقد استقر مجمع اللغة العربيّة على مصطلح الحاكمية المؤسسية. لذلك لا يوجد على المستوى العالمي تعريف واحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحاسبين والمحللين، وهذا ما تؤكد عليه موسوعة (Corporate Governance Encyclopedia) من حيث الافتقار إلى تعريف موحد لهذا المفهوم (أبو العطا، ٢٠٠٢، ٥).

ب. مبادئ حوكمة المؤسسات: المقصود بمبادئ حوكمة المؤسسات القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري المؤسسة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، **و**هناك خمسة مبادئ أساسية لترسيخ قواعد الحوكمة وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هي (مركز المشروعات الدولية الخاصة، ٢٠٠٤، ١٠).

- **"The Rights Of Shareholders"حقوق المساهمين**

يتضمن هذا المبدأ مجموعة من الحقوق التي تضمن الملكية الآمنة للأسهم، والإفصاح التام عن المعلومات، وحقوق التصويت، والمشاركة في قرارات بيع أو تعديل أصول المؤسسة بما في ذلك عمليات الاندماج وإصدار أسهم جديدة .وتسمح هذه الإجراءات بتحديد مجموعة من الموضوعات الأخرى المرتبطة بالاهتمام الأساسي لحماية قيمة المؤسسة

- **"The Equitable Treatment Of Shareholders"المعاملة المتكافئة للمساهمين**

يجب أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب منهم، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.

- **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات**

"The Role of Stakeholders in Corporate Governance"

يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يوضحها القانون، وأن يعمل أيضاً على تشجيع الاتصال بين المؤسسات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.

- **"Disclosure and Transparency" الإفصاح والشفافية**

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات تحقيق الإفصاح الدقيق، وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة، ومن بينها الوضعية المالية والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة.

- **"The Responsibilities Of The Board"مسؤوليات مجلس الإدارة**

يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه المؤسسات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تتم مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين، هذا فضلاً عن المسؤوليات الآتية:

أ . يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يسعى لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين.
ب. ينبغي أن يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
ت. يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات أصحاب المصالح كافة.

في ضوء العرض السابق تتحدد الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات بما يأتي:
أ. يساعد مفهوم حوكمة الشركات في تحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالوحدة الاقتصادية، وذلك عن طريق الحد من سيطرة الإدارة وإعطاء سلطات أوسع للفئات الأخرى – خاصة المساهمين – وغيرهم من أصحاب المصالح.
ب. اهتمام مصطلح حوكمة الشركات بتحقيق الإفصاح والشفافية في كافة المعلومات وبصفة خاصة المعلومات المالية، لما لها من أهمية ودور فعال في تحقيق أهداف أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية، مما يعني الاهتمام بتحقيق جودة هذه المعلومات.
ت.الاهتمام بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير المراجعة بجانب التشريعات والقوانين المختلفة التي تكفل حماية حقوق أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية، وبالتالي يمكن القول بأن التطبيق الفعال لمفهوم حوكمة الشركات يتضمن تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي يتضمن تنشيط حركة سوق الأوراق المالية بشكل يحقق أهداف هذه الوحدات بصفة عامة وأهداف أصحاب المصالح بها بصفة خاصة.
ث. إن دور المراجعة أصبح جوهرياً وفعالاً في مجال حوكمة الشركات، لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الاقتصادية، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، وذلك لأنها تهدف إلى إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية .
ج. اسهمت حوكمة الشركات بانبثاق لجان الرقابة التي تسعى إلي تطبيق الحوكمة، بل أشارت إلى أن وجود لجان المراجعة يمثل أحد العوامل الرئيسة لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالوحدة الاقتصادية. وتقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية المراجعة، فضلاً عن تحديد مدى أهلية المراجع وتمتعه بالاستقلال ودراسة القوائم المالية وبيان مدى نزاهتها.

اعتماد قانون ساربينز اوكسلي للحد من الفساد

صدر قانون ساربينز أوكسلى 17 (Sarbanes – Oxley) في الولايات المتحدة الأمريكية سنة ٢٠٠٢ لاستعادة الثقة في التقارير المالية من خلال تقديم حوافز للشركات لتقديم تقرير عن النتائج المالية التي تعكس الأداء الاقتصادي للشركة ولمقابلة التحريفات المالية، ويحتوي القانون على أحد عشر باباً يناقش متطلبات إعداد التقارير المالية. ويتألف كل باب من عدة أقسام، وفيما يأتي موجز للقانون.

أ. مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة (PCAOB)

الباب الأول: ويتكون من تسع أقسام ويحدد مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة، من أجل توفير رقابة مستقلة على مكاتب المحاسبة وتوفير خدمات مراجعة الحسابات، كما يكلف مجلس الرقابة المركزية بتسجيل مراجعي الحسابات، وتحديد العمليات

والإجراءات المحددة للالتزام بمراجعة الحسابات والفحص وضوابط السلوك المهنى ومراقبة الجودة. وهذا المجلس قام بوضع معايير خاصة بمراجعة الشركات العامة والرقابة على الجودة وكذلك المعايير الأخلاقية ومنها المعيار رقم (٢) والخاص بمراجعة وتقييم الرقابة الداخلية.

ب. استقلال مراجع الحسابات

الباب الثاني: يتألف من تسعة أقسام ويضع المعايير لاستقلالية مراجع الحسابات الخارجي، للحد من تضارب المصالح. ويتناول التقرير أيضاً الموافقة على الشروط الجديدة لمراجعة الحسابات، ومراجع الحسابات شريك أصيل مع الإدارة في موضوعية الأعمال التي قام بمراجعتها، ولا يقوم بتقديم خدمات مهنية (مثل الاستشارات) للزبائن أنفسهم.

ت. مسؤولية الشركات

الباب الثالث: ويتكون من ثمانية أبواب وهو يحدد تفاعل مراجعي الحسابات الخارجيين مع لجان المراجعة وإدارة الشركات، ويحدد مسؤولية موظفي الشركات عن مدى الدقة في صحة البيانات المعروضة بالتقارير المالية. وهي تمثل قيوداً محددة على سلوك موظفي الشركات الخاصة وصفا لعمليات المراجعة وأساليب الرقابة الداخلية المطبقة وعقوبات مدنية لعدم الامتثال لتعليمات وأساليب الرقابة الداخلية الواردة بالقانون. على سبيل المثال، المادة ٣٠٢ يتطلب من "المكتب الرئيس" (المدير التنفيذي الأول والمدير المالي)، أن يكون مسؤولاً عن الموافقة على التصديق على سلامة التقارير المالية التفصيلية للشركة القائم بإدارتها.

ث. تعزيز الإفصاح عن البيانات المالية

الباب الرابع: ويتكون من تسعة أجزاء. ويصف تعزيز شروط الإفصاح عن المعاملات المالية، بما فيها الأحداث التي يجب الإفصاح عنها خارج الميزانية كايضاحات متممة لأثر المعاملات المالية، في صورة بيانات رقمية تعبر عن المعاملات وهي تحتاج لضوابط داخلية لضمان دقة التقارير المالية، سواء تقارير مراجعة الحسابات في صورة مالية أو غير مالية، فضلاً عن تقارير عن الرقابة الداخلية. كما أنه يتطلب تقديم التقارير في الوقت المناسب للتغييرات في الوضع المالي لهيكل الملكية وكذلك تعزيز القيود المحددة من قبل لجنة مراقبة عمليات البورصة أو وكلائها من تقارير الشركات.

ويهتم القسم الرابع (٤٠٤) والخاص بتقييم الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية من اجل تعزيز دور مراقب الحسابات ولجنة المراجعة الداخلية في إلقاء الضوء على كفاءة الشركة محل المراجعة وقوتها المالية في السوق للحفاظ على ممتلكات أصحاب المشروع وإظهار فاعلية التقارير المالية لمستخدميها من المستثمرين والمقرضين وأصحاب المصالح وغيره.

ويتطلب هذا القسم:

* إيضاحاً بأن الإدارة مسؤولة عن وضع هيكل للرقابة الداخلية وإجراءات تطبيقها.
* تقييماً لفاعلية ضوابط الرقابة الداخلية للتقرير المالي في نهاية السنة المالية.
* إيضاحاً يحدد إطار العمل المستخدم عن طريق الإدارة لتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية على التقرير المالي.
* تقديم تقرير من مراجع الشركة بالتصديق على تقرير تقييم الإدارة للرقابة الداخلية.

ولأغراض تطبيق هذا القسم صدر المعيار رقم (٢) من مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة في مارس ٢٠٠٤ يحتوى على إرشاد لمراجعة الرقابة الداخلية على التقرير المالي، من اجل تكوين رأي عما إذا كان تقييم الإدارة عن تصميم وتشغيل فاعلية الرقابة الداخلية على التقرير المالي قد حدد أنها تمت بعدالة في كافة النواحي المهمة والضرورية. وبالتالي فعلى المراجع إرفاق تقرير منفصل عن مدى فاعلية الرقابة الداخلية المطبقة يتضمن رأياً واضحاً من مراقب الحسابات بأن الشركة تحتفظ برقابة فعالة على التقرير المالي تأسيساً على المعايير المقررة في الرقابة الداخلية الصادرة عن لجنة التنظيمات الراعية للجنة تريدواى 19(COSO).

ج. تحليل تعارض المصالح

يتكون الباب الخامس من قسم واحد فقط، ويشمل إجراءات هادفة إلى المساعدة في استعادة ثقة المستثمرين في الأوراق المالية من خلال تقديم تقارير المحللين الماليين. وبالتالي فهي تحدد قواعد السلوك الإلزامي لمحللي الأوراق المالية، ويتطلب الكشف عن معرفته لإيضاح التعارض في المصالح بين الملاك والإدارة.

ح. موارد وسلطة اللجنة

الباب السادس ويتألف من أربعة أقسام، ويحدد الممارسات لاستعادة ثقة المستثمرين في سوق الأوراق المالية في التعامل مع المحللين الماليين. كما يعطي الحق والسلطة للجنة مراقبة عمليات البورصة لفرض الرقابة على الأوراق المالية، ويضع قيوداً تحد من ممارسة المهنيين في صورة الشروط التي بموجبها يمكن للشخص أن يتعرض للحرمان من مزاولة المهنة إذا زاول المهنة بصفته وسيط، أو مستشار أو تاجر.

خ. الدراسات والتقارير

الباب السابع ويتألف من خمسة أقسام، ويخاطب مراقب الحسابات القائم بالعمل ضمن لجنة مراقبة عمليات البورصة، ويقدم مختلف الدراسات الاستشارية، وعليه أن يقوم بتقديم تقرير عن نتائجها. ويهتم الباب بالدراسات والتقارير التي تتضمن آثار التعاملات الموحدة لشركات المحاسبة، ودور وكالات التصنيف الائتماني في تشغيل أسواق الأوراق المالية من أسهم وسندات وأذون وغيرها من الأوراق المالية فضلاً عن إجراءات التقييم، وعما إذا كانت بنوك الاستثمار ساعدت الشركات المتعثرة مثل آنرون، جلوبال كروسينغ وغيرها لاستغلال عائدات مالية حقيقية أو في صورة تقارير يكتنفها الغموض.

د. الاحتيال والمساءلة الجنائية للشركات

الباب الثامن ويتألف من سبعة أجزاء، و يشار إليه باسم "الشركات والاحتيال الجنائي عام ٢٠٠٢". يصف الباب العقوبات الجنائية للتزوير والتلاعب بحسابات الشركة، وتدمير أو تغيير السجلات المالية التي يجب عرضها في التحقيقات، مع توفير الحماية لبعض المبلغين وقوة الإرشاد.

ذ. تعزيز العقوبة وجرائم المديرين الماليين

الباب التاسع ويتألف من قسمين. يسمى أيضاً "تعزيز العقوبة للجرائم التي يرتكبها المديرون بمقتضى قانون عام ٢٠٠٢." ويتناول زيادة العقوبات الجنائية المرتبطة بجرائم ذوي الياقات البيضاء والتآمر. وبالباب أقوى الأحكام والمبادئ التوجيهية على وجه التحديد

مع تصنيف للمديرين على وفق المستويات الوظيفية في حالة عدم اعتماد التقارير المالية للشركات والذي يوصف بأنه جريمة جنائية.

ر. الإقرارات الضريبية للشركات

الباب العاشر يتكون من قسم واحد. المادة ١٠٠١ ويختص بإجراءات اعتماد الإقرارات الضريبية من مراجعي الحسابات كما يتضمن الإشارة إلى ضرورة التوقيع من الرئيس التنفيذي للشركة على الإقرار الضريبي.

ز. الغش والتلاعب فى سجلات الشركات

الباب الحادي عشر ويتألف من سبعة أجزاء. ويحدد الطرائق المتبعة التي تقوم بها الشركات في الغش والتلاعب على وفق سجلات وتصنيفات تتضمن أبعاداً إجرامية، ولتلك الجرائم عقوبات محددة.

يتضح من خلال عرض محتويات قانون ساربينز- أوكسلى أنه لا يقتصر على ضرورة القيام بعمليات مراجعة فعالة فحسب بل يمتد إلى مسؤولية الإدارة ومراجعي الحسابات بإبداء الرأي الفني والمحايد في نظام الرقابة الداخلية المطبق ومدى توافقه مع القانون، إذ يتطلب القانون من إدارة الشركة تأسيس هيكل للرقابة الداخلية يتفق مع القانون وإصدارات التنظيمات المهنية والمحافظة عليه وإجراء تقييم له عند نهاية كل سنة للتأكد من مدى فعاليته بالنسبة للتقارير المالية وهذا مطلب أساسي ويعد من الأحكام الرئيسة للقانون. وبالتالي فان كل الفقرات الواردة في القانون من شانها التقليل من المجالات التي يمكن أن تكون مناخاً خصباً للفساد الإداري.

اعتماد الحكومة الإلكترونية للحد من الفساد الإداري

تعود مبررات ظهور الحكومة الإلكترونية إلى الصعوبات التي يلاقيها المواطنون وأصحاب الأعمال في التعامل مع الجهات الحكومية، فضلاً عن رغبة الحكومات في استغلال ثورة الإنترنت والمعلومات والاتصالات في الآونة الأخيرة. وفيما يأتي بعض ما يواجهه المواطنون وأصحاب الأعمال عن الحاجة لإنجاز بعض الأعمال في الدوائر الحكومية:

- استخدام الأوراق والوثائق والمستندات.
- الحاجة لتعبئة نماذج ببيانات هي موجودة في أنظمة المعلومات الحكومية فعلا.
- صعوبة تحديد الدائرة الحكومية المسؤولة عن بعض الأعمال أحياناً.
- الحاجة لمراجعة عدة جهات حكومية لإنجاز عمل واحد.
- طول فترات الانتظار سواء في الصفوف أو مواعيد المراجعة.
- تفشي الفساد والرشاوي في الوحدات الحكومية.

وهكذا فإن اعتماد الحكومة الإلكترونية يؤدي:

- إن استخدام نظم تقنية المعلومات يقلل عدد الخطوات في الروتين المطلوب لتنفيذ الأعمال، ويحول الوظائف التي كانت يدوية إلى تلقائية، مما يؤدي إلى سرعة في إنجاز الأعمال، كما أنه يقلل من استخدام الورق وتنقلات المعاملات بين الموظفين.
- إن استخدام التكنولوجيا للاتصال داخل الحكومة يجعل من السهل نقل المعلومات الدقيقة في الوقت المناسب للشخص المناسب بكل سهولة ويسر ويعد البريد الإلكتروني من الوسائل المفيدة في نقل المعلومات والوثائق وتوزيعها بدلاً من طباعتها وتوزيعها بالطرائق الاعتيادية.

- يمكن للتكنولوجيا أن تحسن طريقة خدمة المواطنين، وذلك عن طريق توفير الوصول إلى المعلومات بطريقة الخدمة الذاتية من خلال الإنترنت أو من خلال أنظمة الهاتف الآلية حتى خارج أوقات الدوام الرسمية.
- كما يمكن للحكومة الإلكترونية أتمتة الردود على طلبات الحصول على التراخيص أو المعلومات، بحيث يتم توفير وقت وطاقة الموظفين لتقديم خدمات أفضل لأولئك المراجعين الذين يتصلون مباشرة أو يحضرون بأنفسهم لإنجاز بعض الأعمال الاستثنائية.
- إن المجتمعات الحديثة تتجه نحو الحياة بطريقة إلكترونية، بل إن الكثيرين من المواطنين وأصحاب الأعمال يعملون حاليًا بطريقة إلكترونية، وليست هي إلا مسألة وقت حتى نرى ذلك ينطبق على الحكومة. وحينما تقدم الحكومات المجاورة خدماتها إلكترونياً فإن المواطنين وأصحاب الأعمال سيلاحظون ذلك، وسيتطلعون لأن يروا حكومتهم تقوم بالشيء نفسه.
- إن تقديم معلومات وخدمات إلكترونية يمكن أن يساعد في جذب المواطنين والمستثمرين الجدد الذين يتطلعون للفرص المناسبة. وتقدم الحكومة الإلكترونية وسيلة إعلامية مباشرة جنباً إلى جنب مع الصحف والإذاعة والتلفزيون للترويج لأعمال الحكومة.

من خلال استعراض المزايا التي يمكن أن تحققها الحكومة الإلكترونية يتضح أنها يمكن أن تسهم في الحد من الفساد الإداري لأنها تقلل الفرص المتاحة لممارسة الفساد الإداري.

مفهوم الحكومة الإلكترونية

كثر في الآونة الأخيرة جدل حول مصطلحي الحكومة الإلكترونية أو المدينة الإلكترونية أو الإدارة الإلكترونية هل هي مصطلحات مختلفة، أم مترادفة؟. يرى الباحثان أن العلاقة بينهما هي علاقة الجزء بالكل، فالإدارة الإلكترونية هي الجزء وتعني تحويل كافة العمليات الإدارية ذات الطبيعة الورقية إلى عمليات ذات طبيعة الكترونية باستخدام التطورات التقنية الحديثة" وتعمل الإدارة الإلكترونية على تطوير البنية المعلوماتية داخل المؤسسة، وبعبارة أخرى إن تطبيقها مقتصر على حدود المنظمة فقط.

اما المدينة الإلكترونية: فهي الجزء الأكبر وكان أول من تحدث عن مفهوم المدينة الرقمية شركة **"إنتل"**، وهو مفهوم يعكس زيادة الحاجة إلى ترابط تطبيقات تقنيات المعلومات والاتصالات بين مختلف قطاعات المجتمع في خدمة المستفيد النهائي الرئيس وهو المواطن. ويعتمد بناء المدينة الرقمية على تقنيات متطورة ومتوفرة، مع توظيف هذه التقنيات بالصورة المثلى وخلاصة القول إن المدينة الإلكترونية تختص بتقديم الخدمات على مستوى المدينة. أما الحكومة الإلكترونية فهي تمثل الكل، وتعني بها العمليات الإلكترونية التي يتم من خلالها الربط بين المنظمات التي تطبق الإدارة الإلكترونية من خلال التشغيل الحاسوبي ذي التقنية العالية ومن خلال شبكة المعلومات العالمية.

وهذا يعني أن الإدارة الإلكترونية هي مرحلة سابقة من المدينة الإلكترونية والتي بدورها مرحلة سابقة من الحكومة الإلكترونية.

عرف الباحثون الحكومة الإلكترونية كل حسب وجهة نظره ومنها:

أ. الحكومة الإلكترونية هي النسخة الافتراضية عن الحكومة الحقيقية الكلاسيكية مع فارق أن الأولى تعيش في الشبكات وأنظمة المعلوماتية والتكنولوجيا وتحاكي وظائف الثانية التي تتواجد بشكل مادي في أجهزة الدولة (www.egovconcepts.com ,2010, 1).

ب. عرفت الأمم المتحدة الحكومة الإلكترونية بأنها استخدام الإنترنت والشبكة العالمية العريضة لتقديم معلومات وخدمات الحكومة للمواطنين (http://ar.wikipedia.org/wik).

ت. أنها قدرة القطاعات الحكومية المختلفة على تقديم الخدمات والمعلومات الحكومية التقليدية للمواطنين بوسائل إلكترونية وبسرعة وقدرة متناهيتين وبتكاليف ومجهود أقل وفي أي وقت ومن خلال موقع واحد على شبكة الإنترنت (المعهد التطويري لتنمية الموارد البشرية، ١،٢٠١٠).

ومن أجل التسهيل نقدم تعريفاًمبسّطاً: هو ان الحكومة الإلكترونية تهدف إلى تقديم الخدمات الحكومية على اختلافها عبر أدوات تقنيات المعلومات.

ب. أثر الحكومة الإلكترونية في مقومات نظام المعلومات المحاسبية

يتضح اثر الحكومة الإلكترونية على نظام المعلومات المحاسبية فيما يأتي:

١. قدرة نظام المعلومات المحاسبية باستخدام الحاسوب المطبق بالمنشأة المرتبطة بالحكومة الإلكترونية على شبكة الانترنت على تنفيذ ما يأتي من داخل النظام أثناء الاتصال بالشبكة:

* فتح موقع أو مواقع الحكومة الإلكترونية للمنشأة وحصر العمليات الإلكترونية التي تمت.
* إثبات وتحديث مختلف مقومات وقواعد بيانات النظام المحاسبي الالكتروني فوراً بمختلف عمليات الحكومة الإلكترونية. ويراعي أن يكون ذلك للمشاركين مثلاً في الخدمة المصرفية بكلمة سر (مرور)، أو للمحاسبين المرخص لهم بذلك للمنشآت أو الشركات العادية غير المصرفية.
* استجابة النظام لوسائل دفع النقود الكترونياً.

أدى ارتباط المنشاة بالحكومة الإلكترونية إلى تغيير جذري في معظم مقومات نظم المعلومات المحاسبية ، كما سنوضح ذلك في ما يأتي:

- **المجموعة المستندية**

في حالة الارتباط مع الحكومة الإلكترونية فإن الأمر يستلزم بالضرورة تعديل شكل أو طبيعة المستندات أو استخدام مجموعة مستندية وسيطة تحوي البيانات الموجودة في المستندات الأصلية، وتكون مترجمة بطريقة يفهمها الحاسوب حتى يمكن تغذيته بهذه البيانات كمدخلات ويمكن القول إن التعديل لا يقصد به طريقة تصميم المستند أو وسيلة استيفائه، إذ يتم إعداد كل مستند داخل الإدارة المختصة كالمعتاد، وذلك طبقا للقواعد والسياسات والإجراءات التي يتضمنها نظام الضبط الداخلي المتبع، وإنما يتخذ تعديل أحد الأشكال الآتية:

أ. استخدام أنموذج إدخال خاص "Input Form"

هذا الأنموذج يرفق بكل مستند، وتنقل إليه البيانات الواردة بالمستند الأصلي ويتم ذلك بعد تحويلها إلى الرموز المناسبة بمعرفة قسم تجهيز البيانات.

ب. تعديل شكل المستند " Document Redesign "

تتم إعادة تخطيط شكل المستند وتعديل طريقة تصميمه بحيث يحتوي علي خانات إضافية يمكن أن يدرج بها الرقم الرمزي المناسب لكل بيان من البيانات الواردة والقابلة للترميز، وبالطبع لا يمكن إتباع هذا الأسلوب إلاً في حالة المستندات الداخلية.

وعلى وفق ما سبق فان المستندات في ظل الحكومة الإلكترونية تكون أكثر كفاءة وفعالية من المستندات في الطريقة التقليدية، لأنه يمكن إضافة الأوامر إلى هذه المستندات بحيث يعطي الحاسوب أصواتاً أو إشارات في حالة عدم تساوي مجموع الجانب المدين ومجموع الجانب الدائن ولا يقوم بتنفيذ الأمر، كما إنها قد تكون بأشكال موحدة على مستوى الحكومة الإلكترونية بمعنى أن يكون لمستندات القبض أو الصرف أو اليومية شكل محدد لكل المؤسسات المرتبطة بالحكومة الإلكترونية كما أنها قد تأخذ أرقاماً موحدة خاصة لسندات القبض مثلاً وعلى نحو منفصل عن سندات الصرف واليومية. كما يجدر القول بانخفاض حجم الإدخال في ظل الحكومة الإلكترونية، حيث يتم الإدخال من جهة واحدة قد يكون المستفيد من الخدمة ويحدث التبادل الإلكتروني عبر الحكومة الإلكترونية إلى الوحدات الخدمية ذات العلاقة

- **المجموعة الدفترية**

ليس هناك مجموعة الدفترية كما هي الحال في النظام اليدوي، وإنما هناك قاعدة بيانات يقوم برنامج التشغيل بالتعامل معها، وتخزن البيانات المحاسبية في الحاسوب أو على أقراص ممغنطة أو أشرطة ممغنطة أو غيرها من وسائل الخزن والتي لها قابلية على خزن البيانات على نحو كبير جداً، إن هذا التغير الشكلي في حفظ بيانات الأنشطة المختلفة وتوثقيها في الوحدة الاقتصادية لم يغير في المفاهيم والمبادئ المحاسبية، فمثلاً تبقى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) على حالها، سواء كانت في ظل المعالجة اليدوية أو المعالجة باستخدام الحاسوب، وقاعدة البيانات عبارة عن مجموعة من البيانات التي يتم تنظيمها على الصورة التي تمكن العديد من المستفيدين من التعامل معها أو بتعبير آخر هي مجموعة منظمة من البيانات المرتبطة بعضها ببعض وبصورة منطقية والمقصود بكلمة منظمة أن البيانات تكون مهيكلة ليكون من السهل على المستفيد أن يخزنها ويعالجها.

- **التقارير والقوائم المالية في ظل نظام الحاسوب.**

تعد التقارير المحاسبية الأكثر استخداماً لتقديم مخرجات لنظام المعلومات المحاسبي إلى المستفيدين، وهذه التقارير هي أداة الاتصال بين نظام المعلومات المحاسبي والمستفيدين المختلفين داخل الحكومة الإلكترونية، وهذه التقارير قد تكون دورية (يومية، أسبوعية، شهرية، نصف السنوية أو بحسب الطلب) ويؤدي الحاسوب دوراً مهماً في إعداد هذه التقارير والمعلومات المطلوبة، لما يتميز به من خصائص تجعله قادراً على تقديم معلومات تتصف بالدقة، والشمولية والوقتية، فضلاً عن السرعة، والموثوقية إذ أصبح بالإمكان معالجة كميات هائلة من البيانات في زمن قياسي، ومن ناحية أخرى أصبح عرض النتائج يتم على شاشات مما يمكن من تدقيقها وتصحيح الأخطاء إن وجدت بسرعة قبل طباعتها وكذالك إجراء التغيرات بسرعة وبكفاءة . عدا أننا نستطيع أن نقوم بعملية إيصال المعلومات بأقل كلفة وإلى اكبر عدد ممكن من المستخدمين داخل الوحدة عن طريق الشبكة الداخلية (انترنت)، أو إلى المستخدمين خارج الوحدة الاقتصادية عن طريق الشبكة العالمية (انترنيت) ويكون إيصال المعلومات إلى كل الأطراف المتعاملة مع الحكومة الإلكترونية، مثلاً الأطراف الداخلية في الوحدة (المرتبطة مع الحكومة الإلكترونية) والأطراف الخارجية للوحدة (المرتبطة مع الحكومة الإلكترونية).

- **دليل الحسابات.**

الدليل المحاسبي هو قائمة منظمة معدة على وفق خطة تحتوي العناصر والحسابات التي تحتاجها الوحدة في عملية التوجيه والتبويب المحاسبي، وبعبارة أخرى فإن الدليل

المحاسبي هو خريطة تصف الخطوط العامة التي تجري على أساسها عملية تمييز وحصر وتجميع البيانات المحاسبية. إن استخدام الحاسوب قد ساعد على تطوير طريقة أعداد الدليل المحاسبي، فضلاً عن سرية البيانات أو الحسابات المسجلة (إجمالية كانت أم فرعية)، وكذلك دقة التصنيف للحسابات، أما من حيث الطبيعة والهدف فإن استخدام الحاسوب لم يغير ما هو عليه في ظل التشغيل اليدوي، ويمكن بيان أثر استخدام الحاسوب في تصميم نظام المعلومات المحاسبي المالي على الدليل المحاسبي من خلال النقاط الآتية:

أ. ازدياد أهمية الدليل المحاسبي

الدليل المحاسبي يعد من الضروريات الأساسية لنجاح تصميم نظام المعلومات المحاسبي باستخدام الحاسوب، ذلك لأن كل دليل يحتوي على خطة منظمة لترقيم المفردات التي تحتوي عليها، سواء كانت هذه المفردات حسابات مالية أو عناصر تكاليف أو مراكز تكلفة أو مراكز مسؤولية، هذه الأرقام ذاتها تمثل الطريقة المستخدمة في الترميز لتصميم عمليات الإدخال والتسجيل والبحث والاسترجاع والمعالجة التي تتضمنها البرامج التطبيقية، ومن دون هذه الأرقام الرمزية تصبح العمليات السابقة بطيئة، ومعرضة للكثير من الأخطاء، كما تصبح أحجام ملفات البيانات كبيرة، و تشكل عبئاً على الذاكرة أثناء التشغيل.

ب. التكامل بين الأدلة المختلفة

في ظل أنظمة المعالجة اليدوية، يتم تقسيم المفردات التي تحتوي على دليل كل نظام إلى مجموعات رئيسة ومجموعات فرعية و بنود وأنواع وغيرها، بحيث تعكس هذه المجموعات العناصر التي تحتوي عليها القوائم التي ينتجها هذا النظام.

أما في ظل استخدام الحاسوب في نظام المعلومات المحاسبي، فان خطة ترقيم وترميز الحسابات المختلفة تقوم بالضرورة على مبدأ التكامل بين أنظمة القياس المختلفة، هذا المبدأ يقتضي بأن يتم ترميز كل بند من البنود برقم رمزي واحد، على أن يعكس هذا الرقم علاقة هذا البند بكافة أنظمة القياس المستخدمة.

يمكن القول انه في ظل الحكومة الإلكترونية فان عملية إعداد الدليل واستخدامه تكون موحدة لجميع الوحدات المرتبطة مع الحكومة الإلكترونية لكي تسهل عملية تأدية الخدمات بين مختلف الوحدات وبذلك تأخذ عملية إعداد الدليل أهمية اكبر وحتى حجم الدليل يكون اكبر لأنه يضم كافة الأنشطة والقطاعات، ومن الجدير بالقول انه في ظل الحكومة الإلكترونية يتم استخدام الدليل المحاسبي وإدخال مسميات الدليل وأرقامه إلى الحكومة الإلكترونية باستخدام الحاسوب للشركات التي تعمل في ظل الحكومة الإلكترونية أو من المستفيد من الخدمات الحكومية فإن عملية تحديد رقم الدليل المحاسبي تتم بشكل تلقائي بمجرد قيام الزبون بتقديم طلب السلعة أو الخدمة عبر الإنترنت وتحديده لنوعية الخدمة أو السلعة وكميتها، إذ يقوم النظام المحاسبي بإدخال رقم الدليل المحاسبي تلقائياً لهذه السلعة وتدخل بعد ذلك في المعالجات المحاسبية.

من خلال العرض السابق يمكن القول أن الحكومة الإلكترونية بما توفره من مزايا يمكن أن تساعد في الحد من الفساد الإداري بشكل عام، كما إنها تسهم في تقديم الخدمات الحكومية وتساعد النظام المحاسبي في اختصار الوقت اللازم لإجراء المعالجات المحاسبية وإعداد الحسابات الختامية والتقليل من الفرص المتاحة لارتكاب الأخطاء أو الغش والتلاعب كما تساعد في تعزيز الإفصاح والشفافية من خلال السرعة في إيصال المعلومات من خلال القوائم المالية من خلال كل الأطراف أصحاب المصلحة المرتبطة بالمنشأة.

الاستنتاجات والتوصيات

١. إن تزايد الفساد الإداري في العراق بلغ حدود عليا جعلته يحتل المرتبة الثالثة عالمياً حسب تصنيف منظمة الشفافية العالمية، وتعود معظم الأسباب إلى الأوضاع غير المستقرة التي عانى منها العراق بعد احتلاله عام ٢٠٠٣.

٢. إن قواعد وأخلاقيات السلوك المهني تمنع المحاسب من القيام بأي إجراء من شأنه الخروج عن هذه القواعد، وتحتم عليه أن يقوم بأداء عمله المهني بكل نزاهة وموضوعية، وأن يكون حيادياً مراعياً لمصلحة جميع الجهات المستفيدة من القوائم المالية، بل إن هذه القواعد حصرت ولاء المحاسبين بصاحب العمل إلاَّ في حالات التعارض مع مهنتهم فإن الأولوية تكون لدعم الأهداف الأخلاقية المشروعة للشركة التي يعمل بها والقواعد والإجراءات التي تدعم هذه الأهداف

٣. إن المعايير المحاسبية حددت أهدافاً لإعداد القوائم المالية تتمثل بتقديم معلومات مفيدة لكل الأطراف المتعاملة مع المنشأة ولتحقيق هذا الهدف فإنها اشترطت على المحاسب في سعيه لتوفير المعلومات المفيدة للجهات المستفيدة أن يلتزم جانب الحياد وعدم الانحياز لمصلحة أي من هذه الأطراف، كما إنها أتاحت المرونة للمحاسب ابتداءً باختيار الطريقة المحاسبية ضمن عدة بدائل، على أن يختار الطريقة الأكثر ملاءمة لطبيعة نشاط الشركة والوضع الاقتصادي التي تحقق مصلحة جميع الأطراف وبشكل حيادي وإن إتباعه لطريقة ما يعني الثبات في استخدامه لها، إلاَّ إذا وجدت مبررات قوية منطقية تحتم التغيير، وهي بذلك تسعى إلى الحد من الفساد الإداري.

٤. أكدت المحاسبة من خلال إطارها النظري حول المعلومات التي تقوم بإنتاجها انه يجب تتمتع المعلومات المالية بمجموعة من الخصائص النوعية منها صفة الحيادية وهو تأكيد لما ورد في المعايير المحاسبية، فضلاً عن صفة التعبير بصدق عن الحدث الاقتصادي وإن إتباعه لطريقة ما يعني الثبات في استخدامه لها، إلاَّ إذا وجدت مسوغات قوية منطقية تحتم التغيير، وهي بذلك تسعى إلى الحد من الفساد الإداري.

٥. من غير الصحيح وصف المحاسبة بأنها الطرائق التي يعتمدها المحاسب للتلاعب بالمعلومات المالية وعرض ما يرغب فيه، لان هناك جهات تسأل المحاسب في حالة اختياره إحدى الطرائق المحاسبية إذا كانت لا تتلاءم مثلاً مع طبيعة نشاط الشركة، وإن مسؤولية المحاسب لا تنحصر فقط في إرضاء الزبون أو صاحب العمل، لأن المعايير المحاسبية تضع بالحسبان أولاً المصلحة العامة، وهناك جهات متعددة تساند المحاسبة لتحقيق أهدافها في توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات هي:

أ. المدقق الخارجي يساعد في الحفاظ على النزاهة والكفاءة عند إعداد القوائم المالية.

ب. يسهم الإداريون الماليون العاملون في الشركات في دعم الاستخدام الكفوء والفعال لموارد تلك الشركات.

ت. يقدم المدققون الداخليون تأكيدات حول مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية التي تدعم درجة الثقة في البيانات المالية.

ث. يساعد خبراء الضرائب على بناء الثقة والكفاءة في المعلومات المالية.

ج. تقع على المستشارين الماليين مسؤوليات تجاه الجمهور حول مصداقية القوائم المالية.

٦. القول بأن المرونة الموجودة في المحاسبة تمكن من استغلال المحاسب لمقدرته للتلاعب بالمعلومات المالية أمر غير منطقي، ولاسيما أنه ليس المسؤول الوحيد عن عرض القوائم المالية، فالمدقق الداخلي من مسؤوليته التأكد تماماً من حسن اختيار المحاسب للطرائق المحاسبية التي تتلاءم مع طبيعة النشاط والظروف المحيطة، فضلاً عن التأكد من عدم وجود الغش والخطأ، والمحاسب يعلم أن من مهام المدقق الخارجي أيضاً التأكد من ملاءمة الطرائق المحاسبية للشركة، فضلاً عن قيامه بإبداء الرأي عن مدى عدالة كل من المركز المالي نتائج التشغيل والتدفقات النقدية واتفاق القوائم مع معايير المحاسبة المتعارف عليها في إطار مفهوم الأهمية النسبية.

٧. إن حوكمة الشركات وما تتضمنه من مبادئ يحد من الفساد الإداري لانها تهتم بتحقيق الإفصاح والشفافية في كافة المعلومات وبصفة خاصة المعلومات المالية لما لها من أهمية ودور فعال في تحقيق أهداف أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية، مما يعني الاهتمام بتحقيق جودة هذه المعلومات.

٨. ان كل الفقرات الواردة في قانون ساربينز- أوكسلى من شأنها التقليل من المجالات التي يمكن أن تكون مناخاً خصباً للفساد الإداري، إذ إنه لا يقتصر على ضرورة القيام بعمليات مراجعة فعالة فحسب بل يمتد إلى مسؤولية الإدارة ومراجعي الحسابات بإبداء الرأي الفني والمحايد في نظام الرقابة الداخلية المطبق ومدى توافقه مع القانون.

٩. إن الحكومة الإلكترونية يمكن أن تسهم من خلال المزايا التي تحققها في التقليل من الفساد الإداري لأنها تقلل الفرص المتاحة لممارسة الفساد الإداري.

١٠. إن الحكومة الإلكترونية أثرت على مقومات نظام المعلومات المحاسبي بما زاد من جودة المعلومات المحاسبية، وينعكس ذلك في التقليل من الفساد الإداري.

ومن خلال هذه الاستنتاجات يقدم الباحثان التوصيات الآتية:

١. الشروع في إصلاحات اقتصادية ومالية تطال مختلف مناحي الحياة في الدولة، وهي مسألة ليست مقتصرة على محاربة الفساد، بل تتعداها إلى صعيد المقارنة التنموية الشاملة ووضع الخطط الاقتصادية الكفيلة بمعالجة ظواهر البطالة والتضخم اللذان يولدان الفساد في أشكاله المختلفة.

٢. إيجاد دولة المؤسسات القانونية والسياسية والدستورية وتوسيع دائرة الرقابة والشفافية والمساءلة بما يعني مشاركة قوى المجتمع المدني وإشاعة الأساليب الديمقراطية في كل مناحي الحياة وضمان سلامة وعدالة أعمال الرقابة والتحقيق والمقاضاة، وان تشمل الإجراءات هذه كل موظفين ومفاصل الدولة بدون استثناء.

٣. قيام نقابة المحاسبين والمدققين بإشراك أعضائها بدورات إلزامية كشرط لمنح إجازات ممارسة المهنة وتسليط الضوء على قواعد للسلوك المهني للمحاسبين والمدققين العراقيين.

٤. إعادة تشكيل مجلس القواعد المحاسبية والتدقيقية العراقية والعمل على إصدار معايير محاسبية والمراجعة بما يمكن من أداء المحاسبين لعملهم المهني وزيادة جودة المعلومات المحاسبية وبما يقلل من فرص الفساد الإداري.

٥. اعتماد مبادئ حوكمة الشركات وإلزام الشركات المساهمة في العراق بتشكيل لجان الرقابة التي تسعى إلى ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية، فضلاً عن سعيها لتحقيق الإفصاح والشفافية في كافة المعلومات وبصفة خاصة المعلومات المالية.
٦. إلزام الشركات المساهمة إلى تطبيق بنود قانون ساربينز اوكسلي أو كحد أدنى الاستفادة منه في صياغة تعليمات تصدرها وزارة المالية وسوق العراق للأوراق المالية، لأنه يهدف إلى إعادة الثقة بالقوائم المالية، ويقلل من الفرص المتاحة للفساد الإداري.
٧. السعي إلى إيجاد الحكومة الإلكترونية لما توفره من مزايا يمكن أن تساعد في الحد من الفساد الإداري على نحوٍ عام كما إنها تسهم في تقديم الخدمات الحكومية وتساعد النظام المحاسبي في اختصارٍ الوقت اللازم لإجراء المعالجات المحاسبية وإعداد الحسابات الختامية والتقليل من الفرص المتاحة لارتكاب الاخطاء أو الغش والتلاعب.

المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية

١. ابو العطا، نرمين، ٢٠٠٢، حوكمة الشركات سبيل التقدم، مركز المشروعات الدولية الخاص، www.cipe.org
٢. ارينز، الفين وجيمس لوبك، ٢٠٠٢، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر.
٣. الاعرجي، عاصم، ٢٠٠٢، نظريات التطور والتنمية الإدارية، ط١، بغداد.
٤. توماس، وليم توماس وأمرسون هنكلي، ١٩٨٩، المراجعة بين النظرية والتطبيق ترجمة د. أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية.
٥. جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية، فلسطين، ٢٠٠١.
٦. حجازي، محمد عباس، ١٩٨٤، مراجعة الأصول العلمية والممارسة الميدانية، عين شمس.
٧. خليل، محمد أحمد إبراهيم، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية - دراسة نظرية تطبيقية.
٨. دائرة التعليم والعلاقات العامة/هيئة النزاهة العامة، كراس النزاهة والشفافية والفساد، العراق، ٢٠٠٦.
٩. دحدوح، حسين احمد وحسين يوسف قاضي، ٢٠٠٩، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن.
١٠. دهمش، نعيم وعفاف أبو زر، الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة، المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين، عمان، ٢٠٠٣.
١١. عبود، وصباح نوري، ٢٠٠٩، الفساد الإداري والمالي في العراق، مظاهره، اسبابه ووسائل علاجه، المنظمة الوطنية لمكافحة الفساد، www.nscoyemen.com
١٢. علي، زياد عربية، ٢٠٠٥، الفساد، مجلة دراسات ستراتيجية، جامعة دمشق، العدد ١٦ .
١٣. العنزي، سعد حمود، ٢٠٠٥، الفساد الإداري والتنمية، مجلة بحوث مستقبلية.
١٤. العنزي، سعد حمود، ٢٠٠٢، وجهة نظر تحليلية في الفساد، مجلة المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، العدد السادس/السنة الثانية.
١٥. الكبيسي، عامر، ١٩٩٧، الفساد الإداري في المجتمعات النامية والمتقدمة، عمان، الاردن
١٦. مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، القاهرة، ٢٠٠٤.
١٧. المنظمة الوطنية لمكافحة الفساد، اليمن، ٢٠٠٩.

١٨. الوائلي، خالد بركات، ٢٠٠٦، الفساد الإداري.. مفهومه ومظاهره وأسبابه: مع أشارة إلى تجربة العراق في الفساد.

ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية

1. The Institute of Internal Auditor, 2005, The Professional Practice of Framework of Internal Auditor, Practice Advisort ,January: www.theila.org
2. Gerold E. Carden and maomij. Caiden Administrative corruption, public Administration Review 37/May-June1987
3. Naomi Coiden, short changing the public public Administration Review Vol.39, May/Jun
4. Werner. Simcho. B .New directions in the study of Admini. Tative corporation. Public Administration Review.vol./43.No.2.
5. S afritz. Jay. M. and Ressel,E. W. 1997 , Introducing public Aministration, New york , longman. Inc.
6. Kieso , weygandt, Warfield , 1993, intermediate accounting ,john wiley sons, inc.

ثالثاً- مواقع الانترنت

1. http://www.attaweel.com/vb/showthread.php?t=7554
2. http://www.annabaa.org/nbahome/nba80/010.htm
3. http://www.nscoyemen.com/index2.php?id=6&page=3
4. www.iraqfoundation.org/.../Research%204-%20Administrative%20and%20Financial%20Corruption.doc
5. http://www.aswat.com/ar/node/3935
6. WWW.al-Molatham.net/p2/w/16.gif
7. www.infotechaccountants.com
8. http://musahim.maktoob.com/f68/t368876/
9. www.egovconcepts.com
10. http://ar.wikipedia.org/wik
11. http://www.alsader-sis.net/