

سبل الارتقاء بأداء الأجهزة العليا للرقابة في العراق لمواجهة

الفساد الإداري والمالي

دراسة ميدانية في بعض المؤسسات الحكومية

بحث مستل عن رسالة ماجستير

أ.م.د. حسين هادي عنيزة م.م. قيصر علي عبيد الفتلي

جامعة الكوفة - كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة

المستخلص

تعد التغييرات التي حصلت في العراق، في كافة الميادين ومنها التغيير في حجم الاعتماد على مؤسسات الدولة وأجهزتها في إنفاق المال العام من أجل إحداث التنمية المستدامة، كان لزاماً على الأجهزة العليا للرقابة أن تعيد النظر في برامجها الرقابية لتنسجم مع هذه التغييرات وتوسع نطاق رقابتها، إذ إن ضعف مواكبة الأجهزة العليا للرقابة لتطور دور وأهداف السلطات التنفيذية في إدارتها للمال العام أدى إلى سوء استخدامه وتنميته والحفاظ عليه وانتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي .

وينصب هدف الدراسة إلى التعريف بمشكلة الفساد الإداري والمالي ومسبباته ونتائجه، وتشخيص أهم الأسباب التي أدت إلى ضعف أداء الأجهزة العليا للرقابة للحد من الفساد الإداري والمالي . والارتقاء بأداء الأجهزة العليا للرقابة لمواجهة الفساد الإداري والمالي .

المقدمة

يعاني العراق اليوم من آفة فساد مستفحلة وخطيرة تؤكد لائحة عالمية قدمتها منظمة الشفافية الدولية عام 2010، لمؤشر مدركات الفساد احتل العراق فيها المرتبة 175 من بين 178 دولة، والتقرير يمنح العراق مرتبة متقدمة بكل جدارة في أسفل سلم الفساد الإداري والمالي فهو في المرتبة الرابعة بعد أفغانستان وميانمار والصومال التي احتلت ذيل القائمة، إذ لا بد من الارتقاء بدور الأجهزة العليا للرقابة المتمثلة بشقيها التشريعي والتنفيذي لتكون أجهزة فنية كفوءة قادرة على تحمل مسؤولية الرقابة على القطاع العام وسلامة استخدام المال العام وتحديد مدى سلامة سير الأجهزة المالية والمحاسبية، وعلى الرغم من تعدد السلطات الرقابية ولكنها لم تحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي حتى صارت هذه الظاهرة تشكل تهديداً لهيبة الدولة المالية وتحدياً للمهنة المحاسبية، ولكي لا تكون المهنة شريكة في الفساد تم اللجوء إلى العديد من الأساليب منها سنّ بعض القوانين، ووضع بعض التعليمات الإدارية والمالية وتشكيل هيئة مختصة بالنزاهة ودعم ديوان الرقابة المالية وتشكيل مكاتب المفتش العام في كافة الوزارات وغيرها من الأساليب . فضلاً عن دور الحوكمة المؤسسية من خلال بعض آلياتها، في أن توليها الأجهزة الحكومية اهتماماً لتعزيز أنظمتها الرقابية، لما تتمتع به هذه الآليات من مزايا تؤهلها لتكون وسيلة فعالة، للضرب بقوة للحد من الفساد الإداري والمالي.

المحتويات :

المبحث الاول : منهجية الدراسة ودراسات سابقة

المبحث الثاني : الجانب النظري للدراسة

المبحث الثالث : الجانب العملي

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول

منهجية الدراسة ودراسات سابقة

يعد البحث عملية متصلة ومستمرة بغرض الوصول إلى معارف جديدة، ويكون ذلك في إطار منهجي واضح، وانطلاقاً من هذا الفهم يتضمن المبحث الأول منهجية الدراسة وفق الآتي:

أولاً: أهمية الدراسة : (The Importance of Study)

تبرز الأهمية بدراسة وتحليل ظاهرة الفساد الإداري والمالي نتيجة تفاقمها بشكل مضطرب وما لها من تداعيات خطيرة ومردودات سلبية على كافة مناحي الحياة، وانطلاقاً من مبدأ المحافظة على المال العام والتي تعد مسؤولية الجميع، فلا بد من توجيه الأدب المحاسبي للمزيد من الاهتمام بدراسة أسباب الفساد وآليات مكافحته، وأن يكون لمراكز الأبحاث في الجامعات دور فاعل ومن خلال دراسة وتحليل الأسباب الحقيقية وراء استفحال هذه الظاهرة وتطويقها.. تمهيداً لبلورة استراتيجيات مكافحه، والقضاء على هذه الظاهرة التي باتت تشكل تحدياً للقيم الاجتماعية والأخلاق المهنية.

ثانياً: مشكلة الدراسة : (The Problem of Study)

تعد التغييرات التي حصلت في العراق، في كافة الميادين ومنها التغيير في حجم الاعتماد على مؤسسات الدولة وأجهزتها في إنفاق المال العام من أجل إحداث التنمية المستدامة. كان لزاماً على الأجهزة العليا للرقابة أن تعيد النظر في برامجها الرقابية لتنسجم مع هذه التغييرات وتوسيع نطاق رقابتها، إذ إن ضعف مواكبة الأجهزة العليا للرقابة لتطور دور وأهداف السلطات التنفيذية في إدارتها للمال العام أدى إلى سوء استخدامه وانتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي، وتتلخص مشكلة الدراسة في النقاط الآتية :

- ضعف البرامج الرقابية التي تنسجم مع هذه التغييرات، والتي تؤدي بدورها إلى ضعف إجراءات المسائلة وغياب الشفافية والقدرة على تطبيق القوانين مما يسهم في صعوبة تقييم النتائج .
- تعدد الأجهزة العليا للرقابة وغياب التكامل وضعف التنسيق فيما بينها ، أثر سلباً على مستوى الأداء في الأجهزة الحكومية .

ثالثاً: هدف الدراسة : (The Objective of Study)

تهدف الدراسة إلى :

- 1- التعرف بمشكلة الفساد الإداري والمالي ومسبباته ونتائجه .
- 2- تشخيص أهم الأسباب التي أدت إلى ضعف أداء الأجهزة العليا للرقابة للحد من الفساد الإداري والمالي .
- 3- الارتقاء بأداء الأجهزة العليا للرقابة لمواجهة الفساد الإداري والمالي.

رابعاً : فرضيات الدراسة : (The Hypothesis of Study)

تنطلق الدراسة في معالجة المشكلة من خلال الفرضيات الآتية والتي تساهم في وضع إجابة على التساؤل (هل هناك دور للأجهزة العليا للرقابة في مواجهة الفساد الإداري والمالي):

الفرضية الرئيسية الأولى:

- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين أداء الأجهزة الحكومية ومؤشر الفساد الإداري والمالي وتنبثق منها الفرضيات الفرعية الآتية:
- (١) توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين النزاهة والمساءلة والشفافية ومؤشر الفساد الإداري والمالي .
 - (٢) توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين الرقابة الداخلية ومؤشر الفساد الإداري والمالي.
 - (٣) توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين الأنظمة والتعليمات ومؤشر الفساد

الإداري والمالي.
٤) توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين المعايير الأخلاقية ومؤشر الفساد الإداري والمالي.

الفرضية الرئيسية الثانية:

توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين أداء الأجهزة العليا للرقابة ومؤشر الفساد الإداري والمالي وتنبثق منها الفرضيات الفرعية الآتية:

- ١) توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين كفاءة وفاعلية الأجهزة العليا للرقابة ومؤشر الفساد الإداري والمالي .
- ٢) توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين علاقة الأجهزة العليا للرقابة فيما بينها ومؤشر الفساد الإداري والمالي .
- ٣) توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين استخدام المعايير المهنية والرقابية ومؤشر الفساد الإداري والمالي .

الفرضية الرئيسية الثالثة :

توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين آليات الحوكمة المؤسسية ومؤشر الفساد الإداري والمالي وتنبثق منها الفرضية الفرعية الآتية :

توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين تعزيز دور التدقيق الداخلي والخارجي ومؤشر الفساد الإداري والمالي .

دراسات سابقة

يتضمن الجدول عرضاً موجزاً لما جاء في الأدبيات المحاسبية والرقابية من بعض الدراسات التي تمكن الباحث من جمعها والاطلاع عليها بهدف تحليلها ومحاولة الاستفادة منها في إعداد الدراسة الحالية ونوجز منها الدراسات الآتية :-

جدول رقم (١)

مضمون الدراسة	الدراسة	
	أولاً :- الدراسات الأجنبية	
بيان أهمية الحكم الرشيد حيث إنها تمثل ركناً أساسياً في تعزيز الثقة في الأنظمة المالية، حيث يمكن للحكومة المؤسسية الرشيدة أن توجد إجراءات وقائية ضد الفساد الإداري والمالي .	2004	Ball
تناولت هذه الدراسة الأخلاق المهنية المطلوبة في مهنة المحاسبة، والأسباب وراء انهيار الشركات، والتأكيد على أهمية استقلالية التدقيق وتقديم أنظمة وقواعد لتقليص التصرف غير الأخلاقي وأهمية استعادة ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة .	2004	Newman
بيان دور التدقيق في مكافحة الفساد ومعرفة آراء بعض المدققين ومخاوفهم في مكافحة الفساد .	2006	Khan
	ثانياً:- الدراسات العربية	
دراسة ظاهرة تعدد الرقابة وأجهزتها الإدارية والمالية، وأثرها على مستوى الأداء في الأجهزة الحكومية .	1995	الثقفي

الموسوي	2005	بيان أفضل السبل لمواجهة ظاهرة الفساد الإداري في أجهزة الدولة والرقابة عليها والحد من آثارها .
العبيدي	2007	بيان فاعلية المساءلة كأداة للحد من ظاهرة التجاوز على المال العام .
التميمي	2008	بيان خطورة الفساد الإداري والمالي الذي استشرى في مؤسسات الدولة ومنها الشركات المملوكة لها، وما يتركه من آثار خطيرة على الاقتصاد الوطني ومن ثم على المجتمع بأسره .

المبحث الثاني

الجانب النظري للدراسة

أولاً :- الفساد الإداري والمالي

للفساد الإداري والمالي آثار سلبية على الأداء الاقتصادي للدول، وأن معالجته والقضاء عليه، يعدّ عاملاً مهماً في رفع كفاءة استغلال الموارد البشرية والاقتصادية وتحقيق الأهداف التنموية، حيث تواجه الكثير من الدول تحدياً نتيجة تفاقم هذه الظاهرة خلال السنوات الأخيرة .

١ - مفهوم الفساد الإداري والمالي

ورد في القرآن الكريم مصطلح الفساد في العديد من سورته، فالفساد نقيض الصلاح كما في قوله تعالى : "وإذا قيل لهم لا تفسدوا في الأرض قالوا إنما نحن مصلحون" الآية 11 (سورة البقرة).

وإن تعريف الفساد الإداري والمالي يمكن أن يتناول من منظور إمكانية مواجهته ومكافحته وهذا المنظور يعتمد في الأساس على ثلاثة أبعاد : (نجم، 2006: 350-351)

▪ البعد القانوني Legal Dimension

يعدّ الفساد الإداري والمالي وفق المنظور القانوني إساءة استخدام الوظيفة العامة بشكل غير مشروع من أجل كسب شخصي غير مشروع . حيث يمثل البعد القانوني المدخل العلاجي في مكافحة الفساد الإداري والمالي أي إنه يمثل مواجهة الفساد بطريقة لاحقة على وقوعه أي المكافحة عند المصب (Downstream) .

▪ البعد الأخلاقي Ethical Dimension

يمثل الفساد انحرافاً غير مشروع للقانون، لاشك أنه انتهاك للمعايير والقيم الأخلاقية. لهذا فإن الأخلاقيات تمثل عاملاً مهماً وأساسياً في الحد من الفساد الإداري والمالي لأنها تشكل في حقيقة الأمر خط الوقاية الأول من الفساد الإداري والمالي وهي نوع من مكافحة الفساد عند المنبع (Upstream) ووفق هذا المنظور فالفساد هو انحراف عن النظام القيمي (أي مجموعة المعايير والقيم الأخلاقية) المقبول في الوظيفة العامة . فالقصور في القيم عند بعض الأفراد تجعلهم متقاعسين عن تقديم التزاماتهم لخدمة المصلحة العامة، لذا فالنظام القيمي بعضه تحدده اللوائح والقوائم الرسمية المتعلقة بالوظيفة وبعضه يتحدد بأخلاقيات الوظيفة العامة القائمة على توكي المنفعة العامة وعدم تعمد الضرر.

▪ البعد الاقتصادي Economic Dimension

إن الفساد الإداري والمالي للموظفين الحكوميين البيروقراطيين وخاصة في الدول النامية ذو تأثير سلبي كبير على اقتصادياتها، مما يحد من مبادرة الشركات بالعمل في الدول التي يستشري فيها الفساد، وإن الشركات التي تدفع الرشاوى تعاني من مخاطرة انخفاض العائد على الاستثمار، مما يكون سبباً في عزوف الشركات عن الاستمرار أو القيام باستثمارات جديدة، وعند الجمع بين هذه الأبعاد (القانوني الأخلاقي والاقتصادي) يعرف الفساد الإداري والمالي بأنه إساءة استخدام السلطة الرسمية لأجل تحقيق مكاسب شخصية للموظف نفسه أو لجماعة ما وذلك بطريقة مخالفة للأنظمة والقوانين أو للمعايير الأخلاقية وذات آثار اقتصادية سلبية وخيمة

وبناءً على ما تقدم من تعريفات الفساد الإداري والمالي يرى الباحث إن التعريف التالي يمكن أن يحمل صورة شاملة للفساد الإداري والمالي وهو (سلوك منحرف بشكل متعمد عن الضوابط الأخلاقية والمهنية من أجل تغليب المصلحة الذاتية على حساب المصلحة العامة تحت ستار الوظيفة التي تعد تكليفاً وليست تشريعاً حتى تمنحه امتيازاً عن الآخرين) .

٢- علاقة الفساد الإداري والمالي بمهنة المحاسبة

تعد مهنة المحاسبة حجر زاوية وأحد العناصر الهامة لمكافحة الفساد الإداري والمالي لامتلاكها مقومات فنية ومعايير مهنية وقانونية، وقدرات بشرية وإدارية تشمل أنظمة رقابية ومحاسبية وممارسات أخلاقية تساهم إلى حدٍ بعيدٍ في تشخيص الفساد الإداري والمالي أولاً وتحجيم دوره تمهيداً للقضاء عليه، ويشير (جمعة، 2008: 7-8) لا شك إنه يمكن للمحاسبة بفروعها المختلفة باعتبارها وظيفة خدمية أن تلعب دوراً اجتماعياً واقتصادياً وسياسياً لمنع واكتشاف وتصحيح (مكافحة) عمليات الفساد الإداري والمالي لوجود علاقة قوية بين طبيعة عمل وواجبات ومسؤوليات المحاسبين (المحاسبين الموظفين، أو المدققين الداخليين، أو الخارجيين، أو المدققين الحكوميين) سواء على مستوى الأفراد (محاسبة المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص) أو الجماعات (الشركات المساهمة) أو على مستوى الدولة (الوحدات الحكومية)، فهي أداة رقابية فعالة إذا ما تم تصميم وتنفيذ نظم رقابية جيدة تعزز بذلك كفاءة وفاعلية الدور الرقابي للمحاسبة وبالتالي يقل الفساد الإداري والمالي .

ثانياً :- دور الأجهزة العليا للرقابة في رقابة الأداء للحد من الفساد الإداري والمالي

تعتمد الأجهزة التشريعية والرقابية العليا إلى التحقق من استخدام الموارد المتاحة والأموال العامة وإدارتها بما يحقق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، من خلال وضع استراتيجيات في مجال الرقابة وتطويرها، بغية الحد من حالات الفساد في إدارة المال العام .

١- مفهوم رقابة الأداء :

تعددت وتباينت مسميات هذا المفهوم، فقد أشار ديوان الرقابة المالية في العراق إلى عدة تسميات لهذا المفهوم منها رقابة الأداء، وتقييم الأداء، وتقييم الكفاءة والأداء . وأوجب التمييز بين مفهومين لتقييم الأداء وكما يأتي:(ديوان الرقابة المالية في العراق، 2006)

- تقييم الجدوى الاقتصادية للمشروعات، التي هي عبارة عن دراسة اقتصادية للمشروعات الاستثمارية تستخدم فيها مختلف المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية والمالية .
- تقييم الأداء، والذي يهدف إلى التحقق من مدى كفاية استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المطلوبة .

والتقييم هو عملية تقدير فعالية الأنشطة المخططة مدعومة بموارد مخصصة في تحقيق أهداف محددة . (كاير وويسلر، 1996: 110)، إن التقويم لا يعني الوقوف على المخرجات المتحققة فقط، بل يشمل جدية الأهداف والمقاصد التي يتم تبنيها والجدوى الاقتصادية والاجتماعية التي تحدثها لدى الجهات المستهدفة والمنفعة منها .(Jones،1984: 199)

وتلخيصاً لما تم ذكره من تعريفات يمكن إعطاء تعريف أوسع لرقابة الأداء ... هو مرحلة متطورة من مراحل الرقابة يهتم بفحص ومتابعة أعمال تنفيذ الخطط والبرامج والسياسات والقوانين التي تم رسمها وتحديد مواطن الضعف والقوة ومعالجتها من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف، وتقديم المقترحات لتجاوز إخفاقات الوصول إلى الأداء المعلن .

٢- دوافع التحول لرقابة الأداء Reasons for Applying Performance Control

ظهرت أهمية رقابة الأداء كمفهوم حديث نتيجة لتوسع الأنشطة سواء كانت حكومية أو منظمات أعمال باختلاف أنواعها وتعدد الخدمات التي تقدمها فأصبحت الحاجة ملحة إلى قياس مدى كفاءة تلك الجهات في تقديم خدماتها وقياس مدى فاعليتها في تحقيق أهدافها، كما إن التنوع والتعدد في موارد الجهات الخاضعة للرقابة ومن أجل التعرف على أوجه الإنفاق

المختلفة وحسن استغلالها في الأغراض المخصصة لها ودعمًا للمساءلة العامة للأجهزة الحكومية التنفيذية، ظهرت الحاجة إلى رقابة الأداء.

كما إن الأخذ بالرقابة النظامية (رقابة المشروعات، والمحاسبية) وتعزيزها برقابة الأداء في قياس فاعلية الجهة الخاضعة للرقابة وكفاءة واقتصادية الموارد المتاحة تشكل معا رقابة شاملة، وهذا ما أشارت إليه الفقرتين (٣٨) و(٤٠) من قواعد الرقابة المالية المتعلقة بمنظمة (الانتوساي) والتي نصت على ما يلي : (ديوان المحاسبة دولة الإمارات، ٢٠٠٤)

❖ "إن النطاق الكامل للرقابة المالية الحكومية يشمل الرقابتين النظامية والأداء "

لذا يقع على عاتق الأجهزة العليا للرقابة المالية مهمة تبنيها ووضع إستراتيجية تدعم العمل الرقابي لمواجهة الفساد الإداري والمالي والحفاظ على سلامة المال العام .

وتعدّ اليوم رقابة الأداء من مهام ديوان الرقابة المالية في العراق حيث يقوم برقابة الأداء في أغلب مؤسسات الدولة وقد عدّها ضمن أولويات اهتماماته واستناداً إلى الفقرة (2) من المادة الثانية الفصل الأول من قانون ديوان الرقابة المالية رقم 6 لسنة 1990(المعدل) حيث نصت "يقوم الديوان بمهام رقابة وتقويم الأداء وفقاً لإحكام هذا القانون " .

وعلى الصعيد الخارجي فقد جاء في إعلان بكين لسنة 1991، هناك نصّ في البند 10/10 من الإعلان تناول رقابة الأداء وفق ما يلي : (ديوان المحاسبة دولة الإمارات، 2001)

❖ إن رقابة الأداء يجب أن لا تقف في تقويمها عند حد البرامج والمشروعات والنشاطات بذاتها بل أن يمتد تقويمها أيضاً إلى إجراءات وتقنيات الإدارة التي تطبقها الهيئة الخاضعة للرقابة وذلك للتحقق من إن تلك البرامج والمشروعات جميعها والنشاطات المسؤولة عنها تلك الهيئات قد أنجزت على وفق خطة مناسبة وضمن المدة الزمنية المقررة لها وفي حدود الميزانية التقديرية الخاصة بها .

٣- دور رقابة الأداء في اكتشاف الفساد الإداري والمالي

عموماً يفهم بأن رقابة الأداء يمكن أن تساعد في اكتشاف الفساد الإداري والمالي من خلال التخطيط السليم والتنفيذ الملائم والصحيح لعملية رقابة الأداء، حيث تعمل (عناصر رقابة الأداء) أداة لتشخيص الفساد الإداري والمالي ، فعدم الاقتصاد، وعدم الكفاءة، والفشل في تحقيق الوصول إلى النتائج المطلوبة، كلها مؤشرات يستدل منها على وجود الفساد، ويمكن توضيح ذلك من خلال الآتي:

● عدم الاقتصاد مؤشر للفساد :

ومن بعض تلك المؤشرات :

- حدوث تجاوزات على كلف المشاريع، ناجم عن الزيادات اللاحقة في مجال العمل وتجاوز تخويل السلطة .
- ضعف آلية تحمل المسؤولية عند تجاوز حدود الموازنة بمعنى إمكانية تجاوز حدود الموازنة والإفلات منها بدون مسؤولية كبيرة .
- تكلفة إقتناء الوحدة لبعض من موجودات المنشأة تكون باهظة وبأسعار عالية بينما بشكل عام سعر العطاء يكون ارخص .
- تجاهل العطاءات التنافسية عند الإقتناء، وربما تجاوزها وعدم العمل بها وحصول بائع معين على منحة العقد .
- تحليل الخيارات لتبرير المشروع أو البرامج تستند إلى بيانات مزيفة، وفرضيات خاطئة.

● عدم الكفاءة مؤشر للفساد :

ومن بعض تلك المؤشرات :

- شراء أجهزة غير ضرورية وتعطيل قدرات ضخمة بدون مبررات مهمة في الاستخدام وحتى مع مرور الوقت .

- استخدام نوعية رديئة من مواد البناء، تعدّ مؤشرات على الفساد .
- تكرار تحويل العطاءات إلى نفس المقاول .
- طلبات التغيير المتكررة التي تصدر من المسؤولين، في مجال العمل، أو الأسعار التي تدفع، أو في نوعية البضائع والخدمات التي تستلم .
- الانتقالات المتكررة لموظفي المشروع تجعل عدم ضمان إكمال المشروع، في غياب الذاكرة المؤسسية (**absence of institutional memory**) واستمرارية الإشراف من قبل المنظمة .

• **عدم الفاعلية مؤشر للفساد :**

ويتبين ذلك من خلال ما يلي :

- لا يوجد مؤشرات لقياس الأداء محددة وموضوعة وقابلة للقياس .
- معدل العائد الداخلي الفعلي بشكل ملحوظ اقل من المتوقع .
- الاستبيانات (المسح) استطلاعات الزبائن، يكشف المستوى العالي من الاستياء من تسليم الخدمة، فالمخرجات والخدمات لم تستلم كما خطط أو أنها تفتقد إلى الجودة .
- هناك موانع للوصول إلى الإدارة العليا للاحتجاج على نوعية الخدمات الرديئة، وليس هناك آلية لمعالجة ومخاطبة شكاوى المستخدمين الغير مقتنعين بالخدمة .

٤- دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد الإداري والمالي

Role of Supreme in fighting Administrative & Financial corruption

تمارس الأجهزة العليا للرقابة اختصاصاتها ومهامها الرقابية من خلال الصلاحيات التي تستمدتها من التشريعات المختلفة، وفي ممارستها لهذه المهام الرقابية إنما تعتبر مسؤولة عن تنفيذ التشريعات المختلفة للدولة في حدود اختصاصاتها وفي نطاق العمل الرقابي الذي تقوم به، كما أنها تباشر الجانب المهني من عملها في ضوء التشريعات المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية المحلية والدولية. (ابراهيم، 2008 : 21)

ويتوجب على الأجهزة العليا للرقابة تعزيز قدراتها المهنية والمؤسسية من خلال توفير كوادر بشرية ذات مؤهلات عالية قادرة على القيام بالمهام الرقابية، ويعدّ استثمار خبرة الموارد البشرية هدفاً استراتيجياً يتوجب على كل جهاز أعلى للرقابة تحقيقه لتأمين القيام بالمهام المنوطة به، واستكمالاً لبناء القدرات لا بد من تأمين الجودة على أعمال التدقيق التي تعدّ الوسيلة التي يمكن من خلالها التحقق من فاعلية وكفاءة الأجهزة العليا للرقابة، من خلال اعتماد وتعميم تطبيق المعايير المهنية في مجال التدقيق ورقابة الأداء. (الميداوي، 2006 : 2).

ويمكن توضيح الأجهزة العليا للرقابة في العراق من خلال العرض الآتي:

الأجهزة الرقابية و التشريعية في العراق

يوجد العديد من الأجهزة الرقابية والتشريعية في العراق والتي تهدف إلى كيفية المحافظة على المال العام، ولكل من هذه الأجهزة صلاحياته وواجباته التي اقرها الدستور وكفلتها القوانين النافذة، وتتمثل هذه الأجهزة بالآتي :

- ١- السلطة التشريعية (متمثلة بمجلس النواب) .
 - ٢- ديوان الرقابة المالية (الجهاز الرقابي العالي في العراق) .
 - ٣- هيئة النزاهة .
 - ٤- مكاتب المفتش العام .
- أولاً: السلطة التشريعية (متمثلة بمجلس النواب) **Legislative authority** تمارس الدولة ثلاث وظائف قانونية أساسية وهي : (جبريل، 2005 : 290-291)
- الوظيفة التشريعية : وتعني إصدار قواعد قانونية عامة، تقوم على تحديد ضوابط السلوك للجميع حكماً ومحكوماً .

- **الوظيفة التنفيذية:** وتعني العمل على تنفيذ القوانين في مجال إدارة وتسيير المرافق العامة بقصد أداء الخدمات الضرورية للأفراد .
 - **الوظيفة القضائية:** وتقوم على الفصل في المنازعات التي يثيرها القانون بين الأفراد وبعضهم أو بينهم والسلطة العامة.
- والسلطة التشريعية يعني بها السلطة المخولة دستورياً بإقرار القوانين والنظم والسياسات العامة، وقد أشار دستور العراق لسنة (2005) في المواد من (49) إلى (64) صلاحيات مجلس النواب (السلطة التشريعية)، وواجباته، وحقوقه، ودور المجلس في مراقبة أداء الحكومة تنفيذها الموازنة العامة أو إستجواب ومساءلة رئيس وأعضاء السلطة التنفيذية عن أداء وزاراتهم وكيفية إدارة الأموال العامة وإستغلال هذه الأموال بشكل فاعل و كفوء واقتصادي.

(www.parliament.iq)

ثانياً: ديوان الرقابة المالية Board of Supreme Audit

- ويتولى ديوان الرقابة المالية الرقابة على أعمال الجهات الخاضعة لرقابته وتدقيقها، ويعدّ الجهة المسؤولة عن التدقيق المالي في العراق مهمته تزويد الجمهور والحكومة بالمعلومات الدقيقة الخاصة بالعمليات الحكومية والأوضاع المالية لغرض تعزيز الاقتصاد من خلال مهمة التدقيق المالي وتقييم الأداء ولغرض مكافحة الفساد الإداري والمالي، ويسعى الديوان إلى تحقيق الأهداف الآتية: (الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد في العراق، 2010: 5)
- المساهمة في المحافظة على المال العام وضمان كفاءة إستخدامه .
 - المساهمة في تطوير الجهات الخاضعة للرقابة .
 - نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير المحلية والدولية وبشكل مستمر .
 - تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق والنظم المحاسبية ورفع مستوى الأداء المحاسبي والرقابي في الجهات الخاضعة للرقابة .
 - المصادقة على الحسابات الختامية لكافة أجهزة الدولة .

ثالثاً: هيئة النزاهة Commission of Integrity

- هيئة النزاهة هيئة مستقلة تخضع لرقابة مجلس النواب وتنظم أعمالها بقانون (www.nazaha.Iq) وتعمل الهيئة على المساهمة في منع الفساد الإداري والمالي ومكافحته، واعتماد الشفافية في إدارة شؤون الحكم على جميع المستويات، من خلال:
- (الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد في العراق، 2010: 6)
- التحقيق في قضايا الفساد الإداري والمالي المحالة إليها بواسطة محققين تحت إشراف قاضي التحقيق المختص ووفقاً لأحكام قانون أصول المحاكمات الجزائية .
 - تنمية الثقافة في القطاعين العام والخاص تقدر الاستقامة والنزاهة الشخصية واحترام أخلاقيات الخدمة العامة واعتماد الشفافية والخضوع للمساءلة والاستجواب عبر البرامج العامة للتوعية والتثقيف .
 - إصدار لائحة سلوك تتضمن قواعد ومعايير السلوك الأخلاقي لضمان الأداء الصحيح والمشرف والسليم لواجبات الوظيفة العامة .
 - القيام بأي عمل يساهم في مكافحة الفساد الإداري والمالي أو الوقاية منه .
- #### رابعاً: مكاتب المفتش العام Inspector General offices
- مكاتب مستقلة داخل كل وزارة من الوزارات العراقية تمكنهم من القيام بإجراءات التحقيق والتدقيق والتفتيش وأي نشاط آخر لمراجعة الأداء وفقاً للمعايير المهنية المعترف بها عموماً. ومن أبرز المهام وصلاحيات المفتش العام ما يلي:
- (الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد في العراق، 2010: 7)
- تعزيز النزاهة والشفافية وترشيد النفقات وضمان الكفاءة من خلال مراجعة وفحص جميع سجلات ونشاطات الوزارة أو الجهة غير المرتبطة بوزارة .

- إجراء التفتيش والتدقيق اللازمين، و تفعيل أسس الرقابة الاستباقية .
 - العمل على كشف الفساد ومنع الغش والتبذير وإساءة استخدام السلطة .
 - التعاون الكامل مع المحاكم وهيئة النزاهة وديوان الرقابة المالية لمساعدتهم في تأدية مهامهم
- كما يدعم عمل الأجهزة العليا للرقابة الكثير من مؤسسات المجتمع المدني من خلال دورها الرقابي ورفع مستوى المشاركة الشعبية . حيث يقوم هذا التنظيم إلى السعي بنشر مفاهيم وأفكار تخدم الصالح العام للمجتمع من دون أن يقصد منها تحقيق الربح المادي الذي يسعى إلى تحقيقه القطاع الخاص من دون أن تكون خاضعة لسيطرة وإرادة القطاع العام الحكومي. (العمرى وآخرون، 2005، 130) .

ويتضح مما تقدم أن دور الأجهزة العليا للرقابة يتجلى في تعزيز الثقة في مؤسسات الدولة بحكم إنها أجهزة متخصصة مهمتها المحافظة على المال العام وضمان حسن استخدامه والارتقاء بالأداء في المؤسسات الحكومية من خلال تطوير ورفع كفاءة أداء أجهزة الدولة .

لذا أصبح لزاماً على هذه الأجهزة تحديث الوسائل والأدوات والأساليب المستخدمة في بيئة العمل الرقابي وذلك من خلال التركيز على رقابة الأداء، إلى جانب التأكد من مشروعية العمليات، لتشكيل منظومة رقابية شاملة وان تعزيز دور أجهزة الرقابة العليا في أدائها الرقابي في الوحدات الحكومية يتطلب توافر آليات تحكم عمل المؤسسات الحكومية لتحسين أدائها وتساهم إلى حد كبير في إرساء الشفافية والمساءلة والتي تلعب دوراً هاماً في مكافحة الفساد الإداري والمالي ، هي أهداف أساسية تسعى الحوكمة المؤسسية إلى تحقيقها، حيث تولي الشفافية والمساءلة أهمية كبيرة وتعمل على دعمها من خلال تطوير وتحسين الوسائل والأدوات والأساليب المستخدمة في بيئة العمل الرقابي، التي من شأنها جعل الأجهزة العليا للرقابة قوية قادرة على الارتقاء بدورها وتعزيز مناخ الثقة في المؤسسات الوطنية والأجهزة الرقابية .

آليات الحوكمة المؤسسية ودورها في إحكام الرقابة والحد من الفساد الإداري والمالي

يشير مفهوم آليات الحوكمة المؤسسية (Corporate Governance Mechanisms) إلى الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة. (Gibson , 2003)، ويذهب الكثير من الباحثين والمهتمين إلى وجود العديد من الآليات التي تستخدم لتطبيق مفهوم الحوكمة المؤسسية ويمكن القول بان هناك شبه إجماع بينهم على تصنيف آلياتها إلى :

- آليات داخلية للحوكمة المؤسسية
 - آليات خارجية للحوكمة المؤسسية
- (١) الآليات الداخلية للحوكمة المؤسسية

يقترَب الإطار العام لمفهوم الحوكمة المؤسسية في بعض جوانبه من المعنى المباشر لأنظمة الضبط والرقابة الداخلية ، وتأتي أهمية لجان التدقيق والتدقيق الداخلي من خلال دورها في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسات ويتضح ذلك جلياً من خلال الاتجاه المتزايد خلال السنوات الأخيرة الذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسات.

لجنة التدقيق Audit Committee

عرّفت لجنة التدقيق من قبل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين **The Canadian Institute of Chartered Accountants (CTCA)** في عام 1992 بأنها لجنة مكونة من عدد من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، والتأكد من الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة المؤسسية. (الرحيلي، 2008:11).

- ومن خلال المهام والمسؤوليات المناطة بلجنة التدقيق، التي يمكن إيجاز البعض منها بالآتي :
- (ميخائيل، 2005:10-15)
 - التأكد من مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية .

- ضمان التنسيق الملائم بين المدققين الداخليين والخارجيين والإدارة .
 - فحص نتائج التدقيق الداخلي والخارجي ومتابعة التوصيات التي تمخضت عنهما .
- لذا يعدّ من الضروري اهتمام لجنة التدقيق بالتدقيق الداخلي وتقييم فاعليته كجزء من تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية، واستخدام التدقيق الداخلي كمصدر للمعلومات بالنسبة للمخاطر الهامة ومدى توافق أعمال الشركة مع اللوائح والقوانين المطبقة . حيث يعدّ المدققون الداخليين عيون وأذان لجنة التدقيق في جميع أنحاء المنظمة . (Schmidt , 2004)
- ويشير معيار التدقيق الدولي 2110 – الحوكمة (Governance) إلى انه : يجب على نشاط التدقيق الداخلي المساهمة في تطوير عمليات الحوكمة المؤسسية بواسطة تقييم وتحسين هذه العملية من خلال التالي: (9- 8 : 2009 ، IIA)
- 1- تعزيز الأخلاق والقيم المناسبة داخل المؤسسة .
 - 2- ضمان فعالية إدارة أداء المؤسسة والتأكد من المساءلة .
 - 3- إيصال المعلومات حول الرقابة والإبلاغ عن المخاطر للجهات المعنية في المؤسسة .
 - 4- تنسيق الأنشطة وضمان إيصال المعلومات فيما بين مجلس الإدارة و لجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي والخارجي .

كما تضمن المعيار الخدمات التأكيدية التالية :

- 2110.A1، يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم، تصميم، تنفيذ و تفعيل قيم المؤسسة المرتبطة بالأهداف، والبرامج، والأنشطة .
- 2110.A2، يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت تكنولوجيا المعلومات في المؤسسة تؤيد وتدعم استراتيجيات المنظمة وأهدافها .
- 2110.C1، يجب أن تتوافق أهداف المهمة الاستشارية مع القيم والأهداف الكلية للمؤسسة

كما يلعب المدققون الخارجيون ولجنة التدقيق، الذي يكمل كل منهم دور الآخر دوراً حيوياً في الوصول إلى الأهداف المتوخاة من الحوكمة المؤسسية من خلال التحقق وفحص البيانات المالية والسياسات المحاسبية، والمساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية .

(Marianne ،2009 :8)

لذا فوجود لجنة تدقيق يكفل لها حق ممارسة دورها الرقابي وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي، ودعم هيئات التدقيق الخارجي، ومتابعة مقترحات وتوصيات تلك التقارير، فإن الحوكمة المؤسسية ستكون فعالة وتقلل المخاطر.

٢) الآليات الخارجية للحوكمة المؤسسية External C G Mechanisms

التدقيق الخارجي External Auditing

أصبح دور التدقيق الداخلي والخارجي أكثر تكاملاً في بيئة الأعمال الحديثة، فقد زادت أهمية العلاقة بينهما، مع زيادة متطلبات الحوكمة المؤسسية، ويلاحظ ذلك من خلال تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على طبيعة توقيت ومدى عمل التدقيق الخارجي السنوي، حيث تؤثر على الإجراءات التي ينفذها المدقق الخارجي بقدر فهمه لنظام الرقابة الداخلية، وإجراءات تقدير المخاطر، وإجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية وعند أداء مهام التدقيق الخارجي قد يعتمد المدقق الخارجي على أعمال أدتها وظيفة التدقيق الداخلي مسبقاً.

(عيسى، 2008 : 21- 28)

ولاشك في إن ذلك الدور سينعكس بدوره على عملية الرقابة والتدقيق برمتها، فوظيفة التدقيق الداخلي تعزز من دور التدقيق الخارجي، التي قد يحتاج فيها إلى التعمق في القضايا التي قد تثير الشكوك خلال مرحلة التخطيط للتدقيق .. والتي قد يكون للفساد الإداري والمالي وجود

وبدرجة عالية، فضلاً عن إنها تساهم في منع إلى حد كبير عمليات تدقيق، قد ينفذ بعضها بطريقة روتينية يتعذر معها الاستدلال إلى دليل ملموس لوجود الفساد .

وفي العراق أنيطت مهمة التدقيق الخارجي على المؤسسات العامة والحكومية، بديوان الرقابة المالية، وذلك بموجب المادتين الثانية والرابعة من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (6) لسنة 1990 (المعدل) إذ نصت المادة الثانية منه على قيام الديوان بإجراء الرقابة وتقييم الأداء وفقاً لأحكام هذا القانون . أما المادة الرابعة منه فقد نصت على خضوع دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي التي تتصرف بالأموال العامة جباية أو إنفاقاً أو تخطيطاً أو تمويلياً أو صيرفة أو تجارة أو إنتاج أعيان أو إنتاج خدمات، لرقابة ديوان الرقابة المالية، بتحويل من السلطة التشريعية، في إجراء الرقابة المالية على تلك الدوائر .

ولضمان فاعلية تلك الآليات لا بد من مداومة الإصلاح والبحث والتطوير للأنظمة والقواعد والمعايير وتفعيلها بما يتوافق مع المستجدات سواء كان في بيئتنا المحلية أو الدولية.

وفق ما تقدم يتضح إمكانية الاستفادة من بعض آليات الحوكمة المؤسسية في الحد من الفساد الإداري والمالي، من خلال دعم التدقيق الداخلي والخارجي بلجان تدقيق ، تعزز استقلاليتها لضمان دقة وموثوقية العمل الرقابي، ولاشك إنه يمكن القول إن الحوكمة المؤسسية لاقت الكثير من تطبيقاتها نجاحاً واسعاً في الشركات المساهمة وساهمت إلى حد بعيد في إحكام الرقابة والحد من الفساد الإداري والمالي، حيث تناولت الكثير من الأدبيات المهمة بالحوكمة المؤسسية لجان التدقيق التي تلعب دوراً محورياً مهماً في الحوكمة المؤسسية الفعالة وهذا يعطي انطباعاً أولياً إن تجربة الحوكمة التي نجحت في إحكام الرقابة والحد من الفساد الإداري والمالي في الشركات المساهمة بالإمكان تعميمها على القطاع العام وفي مؤسسات الدولة الخدمية والإنتاجية المختلفة والاستفادة من لجان التدقيق واليات الحوكمة المؤسسية بوصفها أداة تحد من الفساد الإداري والمالي.

المبحث الثالث

الجانب العملي

واقع الفساد الإداري والمالي في العراق وأداء الأجهزة الرقابية لمكافحته

اصبحت ولو بعد حين ظاهرة الفساد الإداري والمالي موضع اهتمام الحكومة، والمهتمين بهذا الشأن في جميع المستويات في البحث عن الأسباب الحقيقية المؤدية إلى تفاقم تلك الظاهرة بصورة غير مسبوقه، في المؤسسات العراقية .

أولاً : حجم الفساد الإداري والمالي في العراق

لاشك في إن الحروب ساهمت إلى حد بعيد في توفير البيئة الملائمة لظاهرة الفساد الإداري والمالي في العراق، والمتتبع لأحداث عام 2003، يلاحظ ما أصاب المؤسسات الحكومية من تفكيك وتدمير للممتلكات العامة، والتي اتخذت ذريعة لممارسة الفساد في ظلها، وما رافق المرحلة تلك من اتساع لظاهرة الفساد في ظل، غياب المؤسسات الرقابية والقانونية، وأخذت تلك الظاهرة بالتوسع بشكل متسارع حتى أضحت وباءً، شكل تهديداً لمرحلة ما بعد الحرب لحاضر العراق ومستقبله، ولازالت آثار الفساد في العراق وتداعياته الخطيرة تلقي بظلالها على مجمل مناحي الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية ، وتؤكد تقارير منظمة الشفافية الدولية أن العراق اخذ موقع صدارة الدول الأكثر فساداً في العالم .

وطبقاً لآخر تقرير سنوي صادر عن منظمة الشفافية الدولية حول مؤشر مدركات الفساد لعام 2010 الذي يقيس مستويات الفساد في القطاع العام جاء فيه العراق في المرتبة 175 بين دول العالم، من اصل 178 دولة ومرتبة على مقياس من صفر (فاسد جداً) إلى عشرة (نظيف جداً)، حيث حصل العراق على 1,5 نقطة وفق مؤشر مدركات الفساد المكون من (10) نقاط. رغم تشكيك البعض في هذه التقديرات وأنها لا تقوم على معلومات وإحصائيات دقيقة، إلا إن تقارير هذه المنظمة الدولية تجد صدقاً وانتشاراً حول العالم .

(www.trancperncy.org/surveys)

وقد تم اعتبار الرشوة في القطاع العام من ظواهر الفساد الأكثر انتشاراً وظهوراً وقرباً من المواطن . (ديوان الرقابة المالية، مؤتمر تموز، 2010: 7)
هذا وقد عمدت هيئة النزاهة إلى تشكيل لجان متخصصة لوضع استبيانات وتنفيذها شهرياً لقياس حجم تعاطي الرشوة في الدوائر الحكومية لتكون مؤشرات عامة لتقييم عملها، وقد بدأت اللجان المتشكلة في الهيئة منذ نيسان / 2009 بإجراء الاستطلاعات، وفيما يلي جداول بأهم نتائج الاستبيانات التي أجريت عام / 2009 في بغداد والمحافظات .

الجدول (٢)

النسب المئوية لدفعي الرشوة في كل الاستبيانات المنفذة شهرياً (النسبة المئوية لكل شهر لا تعتمد في احتسابها على الأشهر السابقة) في عموم العراق .

النسبة المئوية	عدد دفعي الرشوة	العدد الكلي للاستثمارات المعتمدة	الأشهر
20.65%	2197	10641	حزيران
19.02%	1533	8059	تموز
18.23%	1378	7561	أب
14.9%	1438	9653	أيلول
13.78%	2145	15563	تشرين الأول
11.44%	1905	16647	تشرين الثاني
10.35%	1533	14815	كانون الأول

(التقرير السنوي لهيئة النزاهة جمهورية العراق لسنة 2009: 9 - 10)

كما كشف في ورقة عمل هيئة النزاهة بعنوان (دور هيئة النزاهة في مكافحة الفساد الإداري) في مؤتمر ديوان الرقابة المالية (دور أجهزة الرقابة في الحد من المخالفات المالية)، تموز، 2010، عن أهم مؤشرات الهيئة في نطاق هذا الميدان لعام 2009 والفصل الأول من عام 2010 هي كما يلي : (ديوان الرقابة المالية، مؤتمر تموز، 2010)

- تم إحالة المتهمين بقضايا الفساد إلى المحاكم المختصة نتيجة التحقيقات التي أجرتها الهيئة عام 2009 (1083) متهماً لإجراء محاكمتهم عن قضايا فساد في (889) دعوى بلغ قيمة الفساد فيها (7,591,713,081,287) أكثر من سبعة ونصف تريليونات دينار عراقي أما في بداية عام 2010 أحيل إلى المحاكم المختصة نتيجة التحقيقات التي أجرتها الهيئة هذه الفترة (626) متهماً لإجراء محاكمتهم عن قضايا الفساد في (478) دعوى بلغ قيمة الفساد فيها (2,680,268,363) مليار دينار .
- تم الحكم في عام 2009 على (296) متهماً في قضايا فساد بناء على تحقيقات أجرتها الهيئة في (257) حكماً بالإدانة أما في الأشهر الأولى من عام 2010 حكم على (65) متهماً في قضايا فساد بناء على التحقيقات أجرتها الهيئة في (59) حكماً .

والجدول رقم (3) يوضح أعداد المحكومين منذ تأسيس الهيئة مصنفاً وفقاً للسنوات

جدول (3)

أعداد المحكومين بقضايا فساد إداري ومالي

ت	السنة	عدد المحكومين
1	2006 فما دون	103
2	2007	196

98	2008	3
296	2009	4
693	المجموع	

المصدر: (التقرير السنوي لهيئة النزاهة جمهورية العراق لسنة 2009: 82)

- في عام 2009 صدر للهيئة (3710) أوامر قبض عن تهم بقضايا فساد منها (152) أمر قبض على موظفين بدرجة مدير عام فأعلى أما في بداية العام 2010 فقد صدر للهيئة (1038) أمر قبض عن تهم بالفساد منها (33) أمر قبض على موظفين بدرجة مدير عام فأعلى كان احدهم بدرجة وزير وقد نفذت (267) مذكرة قبض خلال نفس الفترة .
- بلغ مجموع المبالغ المحكوم بإعادتها في دعاوى حققت بها الهيئة لعام 2009 (2,255,633,289) مليارين ومئتين وخمسة وخمسين مليون وستمائة وثلاثة وثلاثين ألفاً ومئتين وتسعة وثمانين ديناراً، بلغ مجموع المبالغ المحكوم بإعادتها في دعاوى حققت بها الهيئة في بداية عام 2010 (395,845,500) مليون دينار.
- تمكنت الهيئة فعلياً في عام 2009 من استعادة ما مجموعه (12,228,034,00) اثنا عشر ملياراً ومائتان وثمان وعشرون مليوناً وأربعة وثلاثون ألف دينار عراقي نقداً وضبطت (700) غرام من الذهب وعشرة عقارات وخمس سيارات مشتريات بمبالغ مختلصة، أما المبالغ التي ضبطتها الهيئة واستعادتها فعلياً في الفصل الأول من عام 2010 فقد بلغت (825,439,413) مليون دينار عراقي .

ويستنتج مما تقدم حجم الفساد الإداري والمالي الموجود على ارض الواقع في العراق المعزز بأدلة ثبوتية بالأرقام والإحصاءات من قبل الأجهزة العليا للرقابة، وكم هي قيم الفساد في أجهزته التنفيذية ومؤسساته، التي بلغت عدة ترليوناً من الدنانير مقابل ما تم استعادته أو وضع اليد عليه، حيث كانت حفنة مليارات . مما لا شك فيه أن هناك غياباً واضحاً للدور الفاعل للأجهزة الرقابية العليا، ومؤشراً على مدى التخلف والقصور في تلك الأجهزة واستقلاليتها، وتجاهلاً واضحاً لأهمية وحجم الدور المناط بجهاز الرقابة الداخلية والتدقيق وضمن استقلاليتها، في الحد من الفساد الإداري في المؤسسات الحكومية، في التحقق من خلال الرقابة السابقة للصرف (الرقابة المانعة) فالإذن بالصرف يعني سلامة كافة إجراءات الصرف واكتساب الشرعية بتوثيق من الرقابة والتدقيق، التي لولا تأكدها لم تتم تلك العملية . ولاشك أن للإدارة الدور الكبير في دعم الرقابة الداخلية والتدقيق، من خلال الاهتمام ومتابعة كل التقارير، واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتصحيح كل الانحرافات ومعالجتها، مع التأكيد على فحص وتقييم جهاز الرقابة الداخلية للتحقق من كفاءته بين الحين والآخر، واختيار العناصر الكفوءة، ذوي المؤهلات المهنية المعروفة بنزاهتها، والسعي إلى تطوير قدرات تلك الكوادر برفدها المستمر في خطط وبرامج توعية بمخاطر الفساد الإداري والمالي تساهم في كشف حالات الفساد، فضلاً عن استخدام التقنيات المتطورة، بما يتلائم والتطور في أسلوب وبيئة العمل الرقابي، لتعزيز الرقابة الفاعلة في الأجهزة الحكومية لتطويق الفساد وتحجيمه .

ثانياً: واقع أداء الأجهزة العليا للرقابة ودورها في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي

نتيجة لازدياد الموارد المالية المتاحة أمام الإدارات العامة، عما كانت عليه في السنوات السابقة بشقيها (الجاري والاستثماري)، إضافة إلى المنح المقدمة من بعض الدول والهيئات الدولية والمنظمات الإنسانية ومنح الاعمار، فقد انعكس ذلك بارتفاع حجم النفقات العامة الأمر الذي ترتب عليه توسيع دائرة العمل الرقابي للتحقق من سلامة استخدام تلك الأموال للأغراض المخصصة لها وقد تباين دور ومسؤوليات الأجهزة التنفيذية على مستوى الوزارات والتشكيلات التابعة لها في سلامة هذا الاستخدام ففي الوقت الذي تراعي فيه بعض من هذه الإدارات التشريعات والقوانين العامة المنظمة لعملها عند التطبيق نجد أن قسماً آخر لم يمارس دوره كما يجب في هذا المجال سواء أكانت جهات إشرافية أو تنفيذية . (ديوان الرقابة المالية، التقرير

السنوي 2004)، وفي القراءة الثانية لمشروع قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2010 بتاريخ (2009/11/9) محضر الجلسة المفتوحة (15) الجزء الثاني من الفصل التشريعي الثاني السنة التشريعية الرابعة، في مداخلة احد أعضاء مجلس البرلمان حيث أشار:

"إن المشكلة في الموازنة والتي تظهر أمامنا دائماً ولا نستطيع أن نعالجها أنه ليس هنالك وضوح في البرامج التي تقدم من قبل الوزارات لاعتماد خطة واضحة لتحقيق مقاصد الموازنة وكل ما نحصل عليه من الوزارات هو نسبة صرف للمشاريع التي تريد تنفيذها ولا نعرف نسبة التنفيذ" . (www.parliament.iq/Iraqi) .

ولا شك إن ذلك يعد مؤشراً على ضعف البرامج الرقابية والغياب الواضح لرقابة الأداء في الأجهزة التنفيذية، مما ينعكس سلباً على دور أداء الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد الإداري والمالي، كما أشارت وزارة المالية إلى أن نسب تنفيذ المشاريع لعام 2007، لم تتجاوز (10%) من المشروعات المخطط إقامتها، وهذا ناجم عن غياب الرقابة والمتابعة على المشروعات المقررة في المحافظات العراقية من قبل الحكومة المركزية، مما أدى إلى انخفاض نسب التنفيذ. ومؤشراً على غياب رقابة الأداء فضلاً عن غياب الشفافية والمساءلة، وقيام جهات متعددة لها حق الوصاية المباشرة وغير المباشرة بالرقابة على عمل الأجهزة الحكومية الأمر الذي انعكس على أسلوب ممارسة الصلاحيات ونأدية المسؤوليات . حيث تشير الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد في تشخيصها للظواهر السلبية إلى التدخل السياسي في إجراء المناقصات في الوزارات والتشكيلات و تضارب المصالح في منح العقود، فضلاً عن عدم دقة دراسة الجدوى الاقتصادية والفنية لأغلب المشاريع التي تم التعاقد عليها وعدم تثبيت الكف التخمينية لتلك المشاريع، وجود العديد من المخالفات الإدارية والمالية في إجراءات التعاقد والتنفيذ لأغلب العقود الموقعة، كما يؤكد ذلك إلى ضعف وقصور فعالية الرقابة في مجلس النواب وعدم وضوح آليات تلك الرقابة، فضلاً عن التداخل وعدم الوضوح في فصل السلطات لينعكس ذلك سلباً على ضعف الرقابة في عمل الحكومة (الأجهزة الحكومية).

(الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد: 2010-2014، 39-40)

وهذا كله يساهم في رفع مؤشرات الفساد الإداري والمالي ويضعف من دور الأجهزة العليا

للرقابة في أداء دورها الرقابي التي وجدت من أجلها.

كما ان هناك بعض النصوص المطبقة حالياً في القانون العراقي مازالت تشكل حصانة للمفسدين كما نصت المادة (136/ب) من قانون أصول المحاكمات الجزائية المرقم 23 لسنة 1971 (لا يجوز إحالة الموظف المتهم إلى المحاكمة في جريمة ارتكبت أثناء تأدية وظيفته الرسمية أو بسببها إلا بإذن من الوزير التابع له مع مراعاة ما تنص عليه القوانين الأخرى) . إن □ دور الأجهزة العليا للرقابة في بسط سلطاتها الرقابية المستمدة من التحويل الذي منحه إياها مجلس النواب باعتباره السلطة المسؤولة عن مراقبة تنفيذ الموازنة من خلال أجهزته الرقابية وأن سريان العمل بهذه المادة يشكل تحدياً لدور الأجهزة العليا للرقابة من بسط سلطاتها الرقابية، على السلطات التنفيذية الخاضعة لرقابتها وهذا يعني إضعافاً لدور البرلمان من بسط سلطته على الأجهزة التنفيذية والحد من ظاهرة الفساد الإداري .

كما أشار ديوان الرقابة المالية إلى أبرز التحديات التي يواجهها الديوان لتنفيذ خطة العمل الرقابي لعام (2008) ، **تحديات** تؤدي إلى عدم تقديم الإدارات الخاضعة للرقابة بياناتها المالية في الوقت المحدد وتتمثل في الآتي : (ديوان الرقابة المالية، خطة العمل الرقابي، 2008)

- تنفيذ العمليات المحاسبية يدوياً وعدم مسك السجلات المحاسبية في بعض الإدارات أو مسك سجلات يشوبها النقص .
- ضعف إجراءات المساءلة وغياب الشفافية والقدرة على تطبيق القوانين مما يؤدي إلى صعوبة تقييم النتائج .
- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية .

▪ ضعف الأنظمة الإحصائية وقواعد البيانات .
▪ ضعف الكوادر المحاسبية العاملة في الإدارات الخاضعة للرقابة .
▪ عدم وجود إجراءات كفيلة بإدارة أموال المانحين والتعاقدات ومنح القروض .

إن مثل هذه الأسباب الواردة في أعلاه لا يمكن عدّها كلها تحديات، كما لا يمكن عدّها مبررات تمنع تنفيذ خطة العمل الرقابي، وإلا ما هو دور الديوان إذا كانت كل هذه الأسباب ترقى إلى مستوى التحدي وأين تكمن سلطة الديوان، التي تمثل أعلى سلطة رقابية مخولة من قبل السلطة التشريعية في الرقابة على الجهات التنفيذية، هذا يعني أن هناك إخفاق في أداء عمل الديوان، المسؤول عن إلزام الجهات التنفيذية الخاضعة لرقابته بتنفيذ العمليات المحاسبية بما يتلائم والاتجاهات الحديثة كاستخدام الحاسبات والتشديد على تكامل السجلات واعتبار إن السجلات التي يشوبها النقص مؤشراً على وجود الفساد الإداري والمالي أما ضعف إجراءات المساءلة وغياب الشفافية مؤشراً على غياب التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة، وضرورة التنسيق مع السلطات التشريعية المختصة من أجل تعزيز إجراءات المساءلة، كما إن ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، وضعف الأنظمة المحاسبية وقواعد البيانات، وضعف الكوادر المحاسبية العاملة في الإدارات الخاضعة للرقابة يتحمل جزء منها ديوان الرقابة الذي يتوجب عليه إقامة ورش عمل مستمرة مع تلك الكوادر وتطوير قدراتها المهنية لتكون كفوءة وقادرة على تحمل أعباء المسؤولية من أجل ضمان تحقيق رقابة فعالة تحد من الفساد الإداري والمالي ويشير تقرير المفتش العام لوزارة التعليم العالي لسنة 2009، إلى أن عدد القضايا واللجان التحقيقية المحالة إلى هيئة النزاهة ومجلس القضاء الأعلى ما مجموعه (634) قضية إضافة إلى إنه سبق أن أحيلت عدد من القضايا إلى هيئة النزاهة للسنوات السابقة (2005-2008) ولم ترد إجراءات الهيئة بصددها ولغاية تاريخه والبالغ عددها (96) قضية . (تقرير المفتش العام لوزارة التعليم العالي لسنة 2009) .

فقد يكون ذلك مؤشراً على وجود تلك وتقاوس من بعض العاملين في هذه الأجهزة تخلق ضعفاً في التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة يتعذر معها ضمان تحقيق رقابة تحد من الفساد الإداري والمالي .

ثالثاً: سبل الارتقاء بأداء الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد الإداري والمالي في العراق
من أجل النهوض بواقع الأجهزة الرقابية للحد من أشكال الهدر في موارد الدولة والعبث بالمال العام، والارتقاء بأداء الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد الإداري والمالي في العراق نقدم المقترحات الآتية:

السلطة التشريعية (مجلس النواب) :

التأكيد على الدور الرقابي للسلطة التشريعية المتمثلة بالبرلمان من خلال تعزيز التشريعات والقوانين التي تساهم في دعم أجهزته الرقابية، في ظل إرادة قوية حقيقية لدى الحكومة بدعم تلك الأجهزة، وضمان استقلاليتها، ومداومة الإصلاح في القوانين والتشريعات واللوائح بما ينسجم والتطورات الحديثة في أساليب الرقابة وتعديل التشريعات والقوانين التي تساهم في الحد من الفساد الإداري والمالي بما يتلائم والتغير في بيئة العمل كلما كان ذلك ممكناً، فضلاً عن دعم خطوات إصلاح الإطار القانوني لديوان الرقابة المالية، وهيئة النزاهة ومكاتب المفتش العام، بالمصادقة على قانون ديوان الرقابة المالية وربطه برئاسة البرلمان بقانون يعد من قبل اللجنة القانونية في البرلمان بأسرع وقت ممكن، أما هيئة النزاهة التي يرأسها قاضي وأغلب كوادرها المحققين من (المحاميين) ودورها الرئيسي التحقق في قضايا الفساد الإداري والمالي فيقترح ارتباطها بمجلس القضاء الأعلى وإعداد مشروع قرار يصادق لاحقاً عليه من قبل البرلمان، وفيما يخص مكاتب المفتش العام التابع للجهاز التنفيذي للدولة (الحكومة) يقوم بوضع مشروع قرار يصادق عليه البرلمان، وإن القصد من الإصلاح القانوني المقترح وبإيجاز، هي المصادقة على هذه القوانين من

جهة واحدة (البرلمان) والتي تعدّ الجهة الوحيدة التي لها الحق بمصادقة الـ ٣ قوانين للهيئات الثلاثة أعلاه نستطيع عندها أن نحد من الازدواجية والتداخلات والصلاحيات في عمل تلك الهيئات، ولتتمكن هذه الجهات من النهوض بمهامها الدستورية من دون أي تدخل من قبل مؤسسات الدولة الأخرى، على أن تراعي هذه الإصلاحات ضرورة تلافي أي إرباك أو تكرار أو تداخل في مسؤوليات هذه الهيئات أو صلاحياتها، ورفع الحصانة عن كل من تسول له نفسه العبث بالمال العام وتحت أي مسمى لتتمكن الأجهزة العليا للرقابة من تنفيذ رقابتها بكفاءة وموضوعية وتساهم في الحد من الفساد الإداري والمالي.

المفتشون العموميون وآليات الحوكمة المؤسسية:

لاشك أن الحديث عن استقلالية جهاز الرقابة الداخلية داخل المؤسسات الحكومية، يشوبه شيء من التحفظ، فكما هو معلوم إن ارتباط جهاز الرقابة الداخلية بالإدارة العليا، يعطيه الاستقلالية الإدارية لارتباطه بأعلى الهرم الوظيفي، ولكن ذلك لا يمنع من انه قد يتعرض إلى ضغوط الإدارة ويذعن لرغباتها، والتي بدورها تضعف من استقلاليته، وبالتالي يكون هذا الجهاز مدخلا ينشئ التواطؤ بينه وبين الإدارة، وهنا تأتي أهمية لجان التدقيق التي تعد من آليات الحوكمة المؤسسية والتي تفتقر إليها الأجهزة الحكومية غير الهادفة للربح والاستفادة من تجربة الحوكمة المؤسسية ونجاح تطبيقاتها في الشركات المساهمة، ذلك بدوره يشجع على إمكانية تطويع تلك التطبيقات بما يتلائم وعمل الأجهزة الحكومية، فتشكل لجان تدقيق في الأجهزة التنفيذية متمثلة بالوزارات والدوائر التابعة لها يعزز الدور الرقابي على الأجهزة الحكومية، لتجفيف أي منابع للفساد الإداري والمالي .

ديوان الرقابة المالية :

يعد ديوان الرقابة المالية مؤسسة عريقة في العراق حملت على عاتقها ولعقود طويلة الرقابة على المال العام للدولة، ونتيجة للتغيرات الحاصلة في مجال العمل الاقتصادي والتنظيمي واستحداث تشكيلات إدارية جديدة على مستوى الوزارات والإدارات العامة، كان لابد من إعادة النظر بإستراتيجية عمل الديوان، بما يضمن تبني الاتجاهات الحديثة في مجالات الرقابة والتطور التقني، لتتبنى رقابة الأداء لتعزيز المساءلة، فضلا عن الرقابة النظامية لتشكل منظومة رقابية شاملة، وأسلوب الرقابة الشاملة يعزز العمل الرقابي في الحد من الفساد الإداري والمالي، وإمكانية تطبيقه ستكون أيسر حالاً، فيما لو تم العمل بمقترح لجان التدقيق الذي تمت الإشارة إليه، والتي سيكون لها الدور الكبير في تقوية نظام الرقابة الداخلية، مما سينعكس ذلك على نطاق الرقابة الخارجية، لتبدأ اقرب ما يكون من حيث انتهت الرقابة الداخلية، ويتوجب ذلك على الديوان تعزيز قدراته المهنية من خلال توفير كوادر بشرية تتمتع بكفاءات مناسبة تعي أهمية الالتزام بالضوابط والتعليمات المالية والمحاسبية، وان يولي الديوان اهتمامه ليختار من العناصر الفنية أفضلها، ممن تتمتع بالكفاءة والمقدرة العالية والصفات الشخصية المميزة، وتبنيهم كقيادات، ويعد استثمار خبرة الموارد البشرية هدفا إستراتيجيا يتوجب على كل جهاز أعلى للرقابة تحقيقه من أجل النهوض بمسؤولياته على الوجه الأكمل، واستكمالاً لبناء القدرات لابد من تأمين الجودة على أعمال التدقيق التي تعدّ الوسيلة التي يمكن من خلالها التحقق من فاعلية وكفاءة عمل الديوان، من خلال اعتماد وتعميم تطبيق المعايير المهنية الدولية والمحلية في مجال التدقيق ورقابة الأداء، والتقيد بالأخلاقيات المهنية الداعية إلى أعلى مستويات النزاهة والمسؤولية والتأكيد على الأخلاقيات الوظيفية العامة، وتأمين درجة معقولة من الحصانة لقيادات الديوان وتحت رقابة برلمانية لضمان حمايتهم فضلاً عن تأمين حماية المدققين من الانتقافات والمكائد نتيجة قيامهم بأعمال ووظائفهم بطريقة تتسم بالحيادية والنزاهة، التي يمكن عندها من الخطوات المهمة في مكافحة الفساد الإداري والمالي والحد منه . وهنا يتوجب على الأجهزة العليا للرقابة تقويم الأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأداء المالي للأجهزة الحكومية للتحقق من كفاءتها وملائمتها وتقديم المقترحات لمعاونتها في إدارتها للمال العام . حيث يتوجب على القيادات الإدارية في

الأجهزة الحكومية أن تتفهم أهمية متطلبات التنظيم والصلاحيات والمساءلة، والعمل على دعم أنظمتها الرقابية، من خلال اختيار عناصر ذوي مؤهلات مهنية وأكاديمية معروفه بنزاهتها والسماح لهم بفحص كافة الأنشطة وبما فيها الأنشطة الخاصة بالإدارة العليا لتعزيز الكفاءة والفاعلية، وتوظيف التقنيات الحديثة في تعزيز أجهزة الرقابة الداخلية التي تتسجم مع التغيرات الحاصلة في البيئة المحلية، والسعي الجاد لتطوير الكوادر الرقابية داخل وخارج العراق للمساعدة في تنمية الكفاءة والفاعلية والذي يساهم في الكشف عن حالات الفساد، والتأكيد على الإجراءات والممارسات الوقائية وبالأخص في مجال التوريدات والمناقصات، ووضع تدابير تحفز على الإبلاغ عن حالات الفساد الإداري والمالي من قبل الموظفين مع تدابير حمايتهم، والتأكيد على وجود نظام أرشيف متكامل يساعد في تقييم الأداء للتحقق من الالتزام بالقوانين والتعليمات المعمول بها ومدى التقيد بالقواعد الفنية والمعايير المتوفرة والرجوع اليه كمؤشر للمقارنة والمراقبة.. وبأي حال من الأحوال فان أية انحرافات سلبية في مستوى التنظيم أو التنفيذ لتلك المؤشرات ستعكس بالمقابل على العمل الرقابي لهذا الديوان باتجاه تكثيف العمل الرقابي والطاقت الرقابية التي توجه لتنفيذ تلك الأعمال .

هيئة النزاهة :

من أجل تعزيز دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد، والاستفادة من دور هيئة النزاهة والارتقاء بأدائها لمكافحة الفساد الإداري والمالي تقدم المقترحات الآتية :

- انتداب قضاة متخصصين بجرانم الفساد الإداري والمالي و متفرغين للعمل في هيئة النزاهة لمتابعة كل ملفات ودعاوى الهيئة وحسمها خلال فترات معقولة لتكون رادعا للمتورطين في قضايا الفساد من المناورة على حبال التسوية كما سيعمل على تراكم خبراتهم .
- تطوير قدرات الكوادر التحقيقية في هيئات النزاهة في مجال المحاسبة والتدقيق من خلال دورات تتيح لهم الإطلاع التعرف على مقومات الأنظمة المحاسبية والعمل التدقيقي والهدف منه وكل ما يعزز حيادية التحقيق .
- وضع لجنة متخصصة في هيئة النزاهة مهمتها الأساسية تحليل جميع المعلومات من خلال التحقيقات التي تجريها الهيئة مع المتورطين في قضايا الفساد الإداري والمالي ومقارنتها بالتشريعات والقوانين النافذة لتشخيص مواطن القوة والضعف فيها ومناقشتها مع الجهات الرقابية الأخرى ورفع توصياتها إلى مجلس النواب ان كانت تشريعية، أو الجهات ذات العلاقة لاتخاذ التدابير اللازمة والعاجلة في ترصين التشريعات والقوانين والأنظمة والتعليمات بما يؤمن قطع الطريق وسد الثغرات ومنافذ الفساد الإداري والمالي .
- توحيد دعاوى الفساد الإداري والمالي وأحكامها الجزائية تحت عنوان واحد وقطع الطريق على كل المبررات التي تصدر من بعض الأجهزة التنفيذية من إحالة مرتكبي جرائم الفساد للمحاكم الجزائية بحجة أن هذه الأجهزة لديها محاكم عسكرية أو ما شابه .
- التكثيف من الزيارات الميدانية إلى مؤسسات الدولة وعقد لقاءات مع الموظفين والاستماع إلى مقترحاتهم وتصوراتهم في كل ما من شأنه تعزيز الثقة بمؤسساته الرقابية وتشجيعهم إلى الإشارة إلى مواطن الخلل ودون تردد .

وخلاصة ما تقدم لا بد من أن تتوافر الإرادة السياسية الحقيقية الداعمة لتطبيق استراتيجيات الإصلاح للارتقاء بأداء الأجهزة الحكومية في مواجهة الفساد الإداري والمالي ، لكي لا يتاح للفاستدين ثني تلك المبادرات وإفراغ محتواها، وأملاً في أن لا تضيق جهود المخلصين سداً في أدراج الرياح الفاسدة، وتحقيق الهدف الأسمى (الفساد لا يمكن أن يبقى على قيد الحياة) .

وقد تم استخدام قائمة الاستبيان، التي تعد احد الوسائل الإحصائية التي يتم من خلالها جمع البيانات الوصفية غير الكمية، في هذه الدراسة وذلك لعدم امكانية توفر بيانات كمية عن ظاهرة

الفساد الإداري، كونها ظاهرة غير محسوسة يتم قياسها من خلال الاستقصاء عنها باستمرار الاستبيان .

المبحث الثاني

وصف متغيرات الدراسة وتحليلها

• وصف مجتمع وعينة الدراسة :

أولاً: مجتمع الدراسة

تم إختيار مجتمع الدراسة من أساتذة الجامعات ، وبعض الأجهزة الحكومية في (دوائر الصحة) في مناطق الفرات الأوسط .

ثانياً: عينة الدراسة

جرت العادة على أن تعمم النتائج التي يتم التوصل إليها من دراسة العينة على أفراد المجتمع المأخوذة منه، لذا وجب إختيار العينة بشكل دقيق، بحيث تأتي ممثلة لمجتمعها أكثر ما يمكن . واستخدم الباحث طريقة العينة العشوائية .

وفيما يأتي خصائص عينة الدراسة وفقاً للبيانات التي قدمها الأفراد المستجيبون ومن خلال إجاباتهم (على الجزء الأول من الاستمارة معلومات تعريفية عامة):

(١) توزيع أفراد العينة حسب الاختصاص

أظهرت الدراسة إن اختصاص المحاسبة مثل الجزء الأكبر من العينة وبنسبة (73.75%) ومثل أصحاب اختصاص الاقتصاد (13.75%) من العينة يليها اختصاص الإدارة بنسبة (10%) في حين كانت اختصاصات أخرى في المرتبة الأخيرة حيث بلغت (2.5%)، وبهذا فإن عينة الدراسة شملت ثلاثة اختصاصات رئيسية هي (المحاسبة والاقتصاد والإدارة).

(٢) توزيع أفراد العينة بحسب الفئات العمرية

أظهرت الدراسة إن الفئات العمرية التي تقع بين (45-54) تمثل الجزء الأكبر من أفراد العينة وبنسبة (35%)، تليها الفئة العمرية (35-44) والفئة (55-64) وبنسبة متساوية بلغت (25%)، وشكلت الفئة العمرية (25-34) نسبة (13.75%)، وأخيراً احتلت الفئة العمرية (أقل من 25) أقل نسبة حيث بلغت (1.25%) .

(٣) توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخدمة

أظهرت الدراسة إن الفئات ذات سنوات الخدمة التي هي (أكثر من 25) تمثل الجزء الأكبر من أفراد العينة وبنسبة (31.25%)، تليها الفئتين (أقل من 5) و(16 - 20) وبنسبة متساوية بلغت (17.5%)، في حين شكلت الفئة (21 - 25) نسبة (13.75%)، وأخيراً احتلت الفئة (11 - 15) أقل نسبة حيث بلغت (6.25%) .

(٤) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

تشير النتائج أن معظم أفراد العينة هم من حملة شهادة البكالوريوس حيث شكلت ما نسبته (52.5%)، وكذلك تشير النتائج إن ما نسبته (32.5%) من أفراد العينة حاصلين على شهادة الدكتوراه، تليها نسبة حملة الماجستير حيث بلغت (12.5%)، بينما كانت نسبة الدبلوم هي الأقل حيث سجلت نسبة (2.5%) من العدد الكلي، مما يدل على أن أفراد العينة ذوو مؤهلات علمية جيدة .

• بيان مستوى استجابة أفراد العينة المبحوثة على محاور الاستبانة

وذلك في محاولة للإجابة عن تساؤلات الدراسة، ولأجل ذلك تم القيام بالآتي :

- 1- عمل جداول تكرارية لبيانات الاستمارة.
- 2- استخدام الأسلوب الإحصائي (SPSS).
- 3- تفرغ الاستجابات ومعالجتها إحصائياً باعتماد (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الوزن المثوي والأهمية النسبية) لتشخيص قوة الاستجابة على مستوى الفقرات والمحاور، وكما يأتي:-

● متغيرات دور الأجهزة العليا للرقابة

أولاً: وصف وتحليل محور (أداء الأجهزة الحكومية)

يعرض الجدول (٤) نتائج استجابات أفراد عينة الدراسة على أبعاد متغير أداء الأجهزة الحكومية حيث يشير إلى التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية، لمحور أداء الأجهزة الحكومية، وقد قيس هذا المتغير (المحور) بعدد من المتغيرات الفرعية (الأبعاد) ولكل واحد منها مجموعة فقرات وهي كما يلي:

الجدول (٤) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير أداء الأجهزة الحكومية													
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	إجابات أفراد العينة										المتغيرات	
		لا اتفق تماماً		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماماً			
		1	2	3	4	5							
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
1.357	2.86	23.8	19	17.5	14	17.5	14	31	25	10	8	X1	النزاهة والمساءلة والشفافية
0.864	4.25	2.5	2	3.75	3	1.25	1	51	41	41.25	33	X2	
0.801	3.87	0	0	5	4	23.8	19	50	40	21.25	17	X3	
0.573	4.47	0	0	1.25	1	0	0	49	39	50	40	X4	
0.611	4.57	0	0	0	0	6.25	5	30	24	63.75	51	X5	
1.079	4.00	5.25		5.5		9.75		42	10	37.25	10	0%	
0.763	4.5	0	0	2.5	2	8.75	7	25	20	63.75	51	X6	الرقابة الداخلية
0.737	4.38	0	0	3.75	3	3.75	3	43	34	50	40	X7	
0.487	4.62	0	0	0	0	0	0	38	30	62.5	50	X8	
0.564	4.6	0	0	1.25	1	0	0	36	29	62.5	50	X9	
0.741	4.41	0	0	3.75	3	3.75	3	40	32	52.5	42	X10	
0.611	4.42	0	0	1.25	1	2.5	2	49	39	47.5	38	X11	

0.662	4.49	0		2.0 8		3.12		38		56.46		100%
الأنظمة والتعليمات												
0.483	4.76	0	0	0	0	2.5	2	19	15	78.75	63	X1 2
0.706	4.58	1.2 5	1	1.2 5	1	1.25	1	30	24	66.25	53	X1 3
0.758	4.41	0	0	3.7 5	3	5	4	38	30	53.75	43	X1 4
0.887	4.18	1.2 5	1	6.2 5	5	5	4	48	38	40	32	X1 5
0.579	4.63	0	0	0	0	5	4	26	21	68.75	55	X1 6
0.691	4.45	0	0	1.2 5	1	7.5	6	36	29	55	44	X1 7
0.646	4.38	1.2 5	1	0	0	1.25	1	54	43	43.75	35	X1 8
0.707	4.48	0.5 4		1.7 9		3.93		36		58.04		100%
المعايير الأخلاقية												
0.689	4.42	0	0	1.2 5	1	7.5	6	38.7 5	31	52.5	42	X1 9
1.131	3.68	6.2 5	5	10	8	16.3	13	43.7 5	35	23.75	19	X2 0
1.226	3.96	5	4	12. 5	10	8.75	7	28.7 5	23	45	36	X2 1
0.772	4.31	1.2 5	1	1.2 5	1	7.5	6	45	36	45	36	X2 2
0.797	4.35	1.2 5	1	1.2 5	1	8.75	7	38.7 5	31	50	40	X2 3
0.843	4.18	0	0	6.2 5	5	8.75	7	45	36	40	32	X2 4
0.961	4.15	2.2 9		5.4 2		9.58		40		42.71		100%
0.878	4.30											

المصدر: الجدول من إعداد الباحث وفقاً لنتائج الحاسبة الإلكترونية

ونستخلص من معطيات الجدول (4) المؤشرات التحليلية الآتية:-

1. بلغ الوسط الحسابي لإجمالي متغير أداء الأجهزة الحكومية (4.30) بانحراف معياري قدره (0.878) ووزن مؤوي (88.28%)، وهو أعلى من الوسط الفرضي على مساحة ميزان الاختبار البالغ (3)، المعول عليه لتفحص مستويات استجابة أفراد العينة المبحوثة.
2. جاء بُعد الرقابة الداخلية بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بوزن مؤوي مقداره (94.46%) بوسط حسابي قدره (4.49) وجاءت الأبعاد الأخرى متسلسلة بالأهمية

(الأنظمة والتعليمات، المعايير الأخلاقية، النزاهة والمساءلة والشفافية) بأوزان مئوية (94.04%، 82.71%، 79.25%) وأوساط حسابية (4.00، 4.15، 4.48) لتحتل المرتبة الثانية والثالثة والرابعة على التوالي من حيث الأهمية النسبية. واستناداً إلى ما تقدم يمكن توضيح ترتيب المتغيرات حسب الأهمية النسبية كما في الجدول (5)

الجدول (5)

ترتيب الأهمية النسبية بين المتغيرات

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي الموزون	المتغيرات
الأول	0.662	4.49	الرقابة الداخلية
الثاني	0.707	4.48	الأنظمة والتعليمات
الثالث	0.961	4.15	المعايير الأخلاقية
الرابع	1.079	4.00	النزاهة والمساءلة والشفافية

ثانياً: وصف وتحليل محور (أداء الأجهزة العليا للرقابة)

يعرض هذا المحور وصفاً لأبعاد أداء الأجهزة العليا للرقابة على وفق ما أسفرت عنه نتائج الاستبيان الميداني، إذ يركز مضمونه على وصف هذه الأبعاد وطبيعتها .

الجدول (٦)

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير أداء الأجهزة العليا للرقابة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	إجابات أفراد العينة										المتغيرات
		لا اتفق تماماً		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماماً		
		1	2	3	4	5						
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
1.45	4.312 5	2.5	2	3.7 5	3	7.5	6	33	26	53.7 5	43	X2 5
1.12	3.487 5	2.5	2	20	16	26. 3	21	29	23	22.5	18	X2 6
1.31	4.075	8.7 5	7	6.2 5	5	11. 3	9	16	13	57.5	46	X2 7
2.08	4.15	2.5	2	6.2 5	5	7.5	6	41	33	42.5	34	X2 8
0.66	4.00	4.0 6		9.0 6		13. 1		30		44.0 6		10 0 %

كفاءة وفاعلية الأجهزة العليا للرقابة

1.013	3.68	2.5	2	15	12	11.3	9	54	43	17.5	14	X2 9	علاقة الأجهزة العليا للرقابة فيما بينها
0.753	4.2	1.25	1	1.25	1	8.75	7	54	43	35	28	X3 0	
0.816	4.06	1.25	1	3.75	3	11.3	9	55	44	28.75	23	X3 1	
0.891	4.12	1.67		6.67		10.4		54		27.08		10 0 %	
0.964	4.42	2.5	2	3.75	3	7.5	6	21.3	17	65	52	X3 2	استخدام المعايير المهنية والرقابية
0.815	4.36	0	0	3.75	3	10	8	32.5	26	53.75	43	X3 3	
1.068	4.15	3.75	3	5	4	12.5	10	30	24	48.75	39	X3 4	
0.653	4.43	0	0	0	0	8.75	7	38.8	31	52.5	42	X3 5	
0.841	4.27	0	0	5	4	10	8	37.5	30	47.5	38	X3 6	
0.899	4.33	1.25	1	5	4	6.25	5	33.8	27	53.75	43	X3 7	
0.820	4.1	2.5	2	0	0	13.8	11	52.5	42	31.25	25	X3 8	
0.864	4.25	2.5	2	1.25	1	8.75	7	43.8	35	43.75	35	X3 9	
0.876	4.29	1.56		2.97		9.69		36.3		49.53		100%	
1.003	4.076												

المصدر: الجدول من إعداد الباحث وفقاً لنتائج الحاسبة الإلكترونية

- ونستخلص من معطيات الجدول (٦) المؤشرات التحليلية الآتية:
١. بلغ الوسط الحسابي لإجمالي متغير أداء الأجهزة العليا للرقابة (4.076) بانحراف معياري قدره (1.003) ووزن مثوي (78.6%)، وهو أعلى من الوسط الفرضي على مساحة ميزان الاختبار البالغ (3)، المعول عليه لتفحص مستويات استجابة أفراد العينة المبحوثة.
 ٢. جاء بُعد استخدام المعايير المهنية والرقابية بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بوزن مثوي مقداره (85.83%) ووسط حسابي مقداره (4.29) تلاه بُعد علاقة الأجهزة

العليا للرقابة فيما بينها بوزن مؤوي مقداره (81.08 %) وبوسط حسابي قدره (4.12) ليحتل المرتبة الثانية ثم بُعد □ كفاءة وفاعلية الأجهزة العليا للرقابة بوزن مؤوي مقداره (74.06 %) ووسط حسابي مقداره (4.00) ليحتل المرتبة الأخيرة .
واستناداً إلى ما تقدم يمكن توضيح ترتيب المتغيرات حسب الأهمية النسبية كما في الجدول (٧) الجدول (٧) ترتيب الأهمية النسبية بين المتغيرات

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي الموزون	المتغيرات
الأول	0.876	4.29	استخدام المعايير المهنية و الرقابية
الثاني	0.891	4.12	علاقة الأجهزة العليا للرقابة فيما بينها
الثالث	0.66	4.00	كفاءة وفاعلية الأجهزة العليا للرقابة

ثالثاً : وصف وتحليل محور (آليات الحوكمة المؤسسية)

(١) تعزيز دور التدقيق الداخلي والخارجي

تشير معطيات الجدول (٨) إلى إيجابية آراء عينة المبحوثين بشأن هذا البُعد □، إذ بلغ معدل إسهام هذا البُعد □ إجمالاً عند مستوى الاتفاق (80.52%) في مقابل (2.27%) غير متفقين، ويدعم ذلك قيمتا الوسط الحسابي، والانحراف المعياري اللتان بلغتا (4.08) و(0.767) على التوالي ومن أبرز الفقرات التي عززت هذه النتيجة هي الفقرة (x41) والتي تضمنت قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل الوحدات الحكومية تؤدي إلى تعزيز الشفافية والإفصاح في البيانات المالية)، باتفاق (97.55%) وبوسط حسابي (4.46) وانحراف معياري بلغت قيمته (0.549) بينما كانت أقل نسبة في هذا المتغير للفقرة (x50) التي تضمنت (تتطلب الوحدات الحكومية حاكمية فاعلة على الموارد التي وضعت تحت تصرفها)، حيث كانت شدة الإجابة (70.05%) وبوسط حسابي (3.9) وانحراف معياري (0.739) .

الجدول (٨)

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير آليات الحوكمة المؤسسية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	إجابات أفراد العينة										المتغيرات
		لا اتفق تماماً		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماماً		
		1	2	3	4	5						
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.581	4.37	0	0	0	0	5	4	52.5	42	42.5	34	X4 0
0.549	4.46	0	0	0	0	2.5	2	48.8	39	48.7 5	39	X4 1
0.826	4.11	1.2 5	1	2.5	2	13. 8	11	48.8	39	33.7 5	27	X4 2

0.807	4.13	0	0	2.5	2	18.8	15	41.3	33	37.5	30	X4 3
0.701	4.03	0	0	1.25	1	18.8	15	55	44	25	20	X4 4
0.643	4.12	0	0	0	0	15	12	57.5	46	27.5	22	X4 5
0.892	3.98	1.25	1	5	4	17.5	14	46.3	37	30	24	X4 6
0.728	3.97	0	0	1.25	1	23.8	19	51.3	41	23.75	19	X4 7
0.920	3.96	2.5	2	2.5	2	21.3	17	43.8	35	30	24	X4 8
0.773	3.9	0	0	3.75	3	23.8	19	51.3	41		17	X4 9
0.739	3.9	0	0	1.25	1	28.8	23	48.8	39	21.25	17	X5 0
0.767	4.08	0.45		1.82		17.2		49.5		31.02		

المصدر : الجدول من إعداد الباحث وفقاً لنتائج الحاسبة الإلكترونية

رابعاً : وصف وتحليل محور (مؤشر الفساد الإداري والمالي)

تعرض هذه الفقرة وصفاً لمؤشرات الفساد الإداري والمالي على وفق ما أسفرت عنه نتائج التحليل إذ يركز مضمونه على وصف هذه المتغيرات وطبيعتها. وتشير معطيات الجدول (٩) إلى إيجابية آراء عينة المبحوثين بشأن هذا المحور ، إذ بلغ معدل إسهام هذا البُعد إجمالاً عند مستوى ضعف المؤشر (79.3%) في مقابل (3.435%) كمؤشر عال ، ويدعم ذلك قيمتا الوسط الحسابي ، والانحراف المعياري اللتان بلغتا (4.138) و (0.841) على التوالي ومن أبرز الفقرات التي عززت هذه النتيجة هي الفقرة (Y2) والتي تضمنت (توجد بعض المعاملات غير الأصولية التي يقوم بها الموظفون) ، بمؤشر منخفض (92.5%) وبوسط حسابي (4.438) وإنحراف معياري بلغت قيمته (0.672). بينما كانت أقل نسبة في هذا المتغير للفقرة (Y3) التي تضمنت (يتجه البعض إلى عدم العدالة في انجاز المعاملات وتفضيل بعضها على الآخر)، حيث كان شدة الإجابة (66.3%) وبوسط حسابي (3.85) وإنحراف معياري (0.915).

الجدول (٩) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الفساد الإداري والمالي							
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	إجابات أفراد العينة					المتغيرات
		منخفض جداً	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جداً	
		1	2	3	4	5	

		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.682	4.2	33.7	27	53.7	43	11.2	9	1.25	1	0	0	Y 1
0.672	4.438	52.5	42	40	32	6.25	5	1.25	1	0	0	Y 2
0.915	3.85	26.2	21	40	32	27.5	22	5	4	1.25	1	Y 3
0.959	4.063	41.2	33	30	24	23.7	19	3.75	3	1.25	1	Y 4
الفساد الإداري والمالي												
0.841	4.138	38.4	123	40.9	131	17.1	55	2.81	9	0.625	2	10 0 %

المصدر : الجدول من إعداد الباحث وفقاً لنتائج الحاسبة الإلكترونية

المبحث الثالث

اختبار علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة

يتناول هذا المبحث تحليل وتحديد نوع العلاقات الارتباطية وقوتها بين المتغيرات من خلال التحقق من صحة فرضيات الدراسة التي اشتملت عليها مجموعة الفرضيات التي توضح آلية علاقات الارتباط المتوقعة بين متغيرات الدراسة، وذلك من خلال استخدام معامل الارتباط الرتبى (Spearman Correlation)، ثم إخضاع الفرضيات الفرعية التي انبثقت من الفرضيات (١، ٢، ٣) للاختبار باستخدام إحصاءات الاختبار (t) لمعرفة معنوية العلاقة بين المتغيرات، ولتحقيق أغراض هذا المبحث، تم اعتماد التحليل الإحصائي لعلاقات الارتباط بين المتغيرات الرئيسية (المحاور) وأبعادها على وفق نموذج الدراسة على مستوى عينة الدراسة إجمالاً وتفصيلاً ولتحقيق غرض هذا المبحث فإنه سيتناول المحاور التالية:-

١- اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

من أجل إعطاء إجابة دقيقة بشأن إثبات صحة الفرضية الرئيسية الأولى أو عدم صحتها والقائلة بان " هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين أداء الأجهزة الحكومية (X1) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) ينبغي أولاً اختبار صحة الفرضيات الفرعية المنبثقة عنها أو عدم صحتها وكما يأتي:

أ- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

- فرضية العدم (H01): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين النزاهة والمساءلة والشفافية (x1) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).
- الفرضية البديلة (H11): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين النزاهة والمساءلة والشفافية (x1) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).

الجدول (١٠)

نتائج قياس العلاقة واختبارها بين النزاهة والمساءلة والشفافية (x1) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)

المتغير التابع المتغير المستقل	مؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية (df, 79)
			%5
النزاهة والمساءلة والشفافية (x1)	0.824-	2.341	1.66
القرار الإحصائي		قبول الفرضية البديلة (H ₁₁)	
النتيجة		توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (α = 5%)	

يتضح من النتائج في الجدول (١٠) بان قيمة (t) المحسوبة لعلاقة الارتباط (-0.824) بين النزاهة والمساءلة والشفافية (x1) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) والبالغة (2.341) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية البالغة (1.66) عند مستوى المعنوية (α = 5%)، وبديل ذلك على رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة وهذا يعني أن علاقة الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (α = 5%) بين النزاهة والمساءلة والشفافية (x1) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y). وبذا يتأكد صحة الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة عن الفرضية الرئيسية الأولى.

ب- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

- فرضية العدم (H₀₂): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين الرقابة الداخلية (x2) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).
- الفرضية البديلة (H₁₂): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين الرقابة الداخلية (x2) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).

الجدول (11)

نتائج قياس العلاقة واختبارها بين الرقابة الداخلية (x2) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)

المتغير التابع المتغير المستقل	مؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية (df, 79)
			%5
الرقابة الداخلية (x2)	0.811-	2.798	1.66
القرار الإحصائي		قبول الفرضية البديلة (H ₁₂)	
النتيجة		توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (α = 5%)	

يتضح من النتائج في الجدول (١١) بان قيمة (t) المحسوبة لعلاقة الارتباط (-0.811) بين الرقابة الداخلية (x2) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) والبالغة (2.798) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية البالغة (1.66) عند مستوى المعنوية (α = 5%)، وبديل ذلك على قبول الفرضية البديلة وهذا يعني أن علاقة الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (α = 5%) بين الرقابة الداخلية (x2) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y). وبذا يتأكد صحة الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة عن الفرضية الرئيسية الأولى.

ت- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

- فرضية العدم (H₀₃): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين الأنظمة والتعليمات (x3) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).
 - الفرضية البديلة (H₁₃): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين الأنظمة والتعليمات (x3) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).
- الجدول (١٢)

نتائج قياس العلاقة واختبارها بين الأنظمة والتعليمات (x3) ومؤشر الفساد الإداري والمالي

(Y)

قيمة (t) الجدولية (df, 79)	قيمة (t) المحسوبة	مؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)	المتغير التابع المتغير المستقل
%5			
1.66	2.531	0.801-	الأنظمة والتعليمات (x3)
قبول الفرضية البديلة (H ₁₃)			القرار الإحصائي
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (α = 5%)			النتيجة

يتضح من النتائج في الجدول (12) بان قيمة (t) المحسوبة لعلاقة الارتباط (-0.801) بين الأنظمة والتعليمات (x3) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) والبالغة (2.531) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية البالغة (1.66) عند مستوى المعنوية (α = 5%)، وبذلك على قبول الفرضية البديلة وهذا يعني أن علاقة الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α (5%) بين الأنظمة والتعليمات (x3) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y). وبذا يتأكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة المنبثقة عن الفرضية الرئيسية الأولى.

ث- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

• فرضية العدم (H₀₄): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين المعايير الأخلاقية (x4) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).

• الفرضية البديلة (H₁₄): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين المعايير الأخلاقية (x4) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).

الجدول (13)

نتائج قياس العلاقة واختبارها بين المعايير الأخلاقية (x4) ومؤشر الفساد الإداري والمالي

(Y)

قيمة (t) الجدولية (df, 79)	قيمة (t) المحسوبة	مؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)	المتغير التابع المتغير المستقل
%5			
1.66	2.99	0.864-	المعايير الأخلاقية (x4)
قبول الفرضية البديلة (H ₁₄)			القرار الإحصائي
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (α = 5%)			النتيجة

يتضح من النتائج في الجدول (13) بان قيمة (t) المحسوبة لعلاقة الارتباط (-0.864) بين المعايير الأخلاقية (x4) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) والبالغة (2.99) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية البالغة (1.66) عند مستوى المعنوية (α = 5%)، وبذلك على قبول الفرضية البديلة وهذا يعني أن علاقة الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (α = 5%) بين المعايير الأخلاقية (x4) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y). وبذا يتأكد صحة الفرضية الفرعية الرابعة المنبثقة عن الفرضية الرئيسية الأولى .

بناءً على ما تقدم، على ما تم من اختبار للفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى، لذا ينبغي أن نثبت صحة الفرضية الرئيسية الأولى أو عدم صحتها و كما يأتي :

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

• فرضية العدم (H₀): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين أداء الأجهزة الحكومية (X1) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).

- الفرضية البديلة (H1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين أداء الأجهزة الحكومية (X1) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).
الجدول (14)
- نتائج قياس العلاقة واختبارها بين أداء الأجهزة الحكومية (X1) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)

قيمة (t) الجدولية (df, 79)	قيمة (t) المحسوبة	مؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)	المتغير التابع المتغير المستقل
%5			
1.66	2.114	0.76-	أداء الأجهزة الحكومية (X1)
قبول الفرضية البديلة (H1)			القرار الإحصائي
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 5\%$)			النتيجة

يتضح من النتائج في الجدول (14) بأن قيمة (t) المحسوبة لعلاقة الارتباط (-0.76) بين أداء الأجهزة الحكومية (X1) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) والبالغة (2.114) هي أكبر من قيمة (t) الجدولية البالغة (1.66) عند مستوى المعنوية ($\alpha = 5\%$)، وبذلك على قبول الفرضية البديلة وهذا يعني أن علاقة الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 5\%$ بين أداء الأجهزة الحكومية (X1) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y). وبذا يتأكد ثبوت صحة الفرضية الرئيسية الأولى.

٢- اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

من أجل إعطاء إجابة دقيقة بشأن إثبات صحة الفرضية الرئيسية الثانية أو عدم صحتها والقائلة بأن " هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين أداء الأجهزة العليا للرقابة (X2) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) " ينبغي أولاً اختبار صحة الفرضيات الفرعية المنبثقة عنها أو عدم صحتها وكما يأتي:

أ- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

- فرضية العدم (H01): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين كفاءة وفاعلية الأجهزة العليا للرقابة (x5) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).
- الفرضية البديلة (H21): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين كفاءة وفاعلية الأجهزة العليا للرقابة (x5) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).

الجدول (15)

نتائج قياس العلاقة واختبارها بين كفاءة وفاعلية الأجهزة العليا للرقابة (x5) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)

قيمة (t) الجدولية (df, 79)	قيمة (t) المحسوبة	مؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)	المتغير التابع المتغير المستقل
%5			
1.66	2.081	0.873-	كفاءة وفاعلية الأجهزة العليا للرقابة (x5)
قبول الفرضية البديلة (H21)			القرار الإحصائي
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 5\%$)			النتيجة

يتضح من النتائج في الجدول (15) بان قيمة (t) المحسوبة لعلاقة الارتباط (-0.873) بين كفاءة وفاعلية الأجهزة العليا للرقابة (x5) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) وبالبلغة (2.081) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية البالغة (1.66) عند مستوى المعنوية ($\alpha = 5\%$)، ويدل ذلك على قبول الفرضية البديلة وهذا يعني أن علاقة الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 5\%$) بين كفاءة وفاعلية الأجهزة العليا للرقابة (x5) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y). وبذا يتأكد صحة الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة عن الفرضية الرئيسية الثانية.

ب- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

- فرضية العدم (H02): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين علاقة الأجهزة العليا للرقابة فيما بينها (x6) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).
- الفرضية البديلة (H22): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين علاقة الأجهزة العليا للرقابة فيما بينها (x6) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).

الجدول (16)

نتائج قياس العلاقة بين علاقة الأجهزة العليا للرقابة فيما بينها (x6) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)

المتغير التابع	مؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية (df, 79)
المتغير المستقل			%5
علاقة الأجهزة العليا للرقابة فيما بينها (x6)	0.76-	1.981	1.66
القرار الإحصائي	قبول الفرضية البديلة (H22)		
النتيجة	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 5\%$)		

يتضح من النتائج في الجدول (١٦) بان قيمة (t) المحسوبة لعلاقة الارتباط (-0.76) بين علاقة الأجهزة العليا للرقابة فيما بينها (x6) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) وبالبلغة (1.981) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية البالغة (1.66) عند مستوى المعنوية ($\alpha = 5\%$)، ويدل ذلك على قبول الفرضية البديلة وهذا يعني أن علاقة الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha = 5\%$) بين علاقة الأجهزة العليا للرقابة فيما بينها (x6) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) وبذا يتأكد صحة الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة عن الفرضية الرئيسية الثانية.

ج - اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

- فرضية العدم (H03): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين استخدام المعايير المهنية والرقابية (x7) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).
- الفرضية البديلة (H23): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين استخدام المعايير المهنية والرقابية (x7) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).

الجدول (١٧)

نتائج قياس العلاقة واختبارها بين استخدام المعايير المهنية والرقابية (x7) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)

المتغير التابع	مؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية (df, 79)
المتغير المستقل			%5
استخدام المعايير المهنية	0.847-	1.811	1.66

		والرقابية (x7)
	قبول الفرضية البديلة (H ₂₃)	القرار الإحصائي
	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (α = 5%)	النتيجة

يتضح من النتائج في الجدول (١٧) بان قيمة (t) المحسوبة لعلاقة الارتباط (-0.847) تبين أن استخدام المعايير المهنية والرقابية (x7) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) والبالغة (1.811) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية البالغة (1.66) عند مستوى المعنوية (α = 5%)، ويدل ذلك على قبول الفرضية البديلة وهذا يعني أن علاقة الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (α = 5%) بين استخدام المعايير المهنية والرقابية (x7) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) وبذا يتأكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة المنبثقة عن الفرضية الرئيسية الثانية.

بناءً على ما تقدم، على ما تم من اختبار للفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثانية، لذا ينبغي أن نثبت صحة الفرضية الرئيسية الثانية أو عدم صحتها وكما يأتي:

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

- **فرضية العدم (H₀):** لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين أداء الأجهزة العليا للرقابة (X₂) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).
- **الفرضية البديلة (H₂):** توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين أداء الأجهزة العليا للرقابة (X₂) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).

الجدول (١٨)

نتائج قياس العلاقة واختبارها بين أداء الأجهزة العليا للرقابة (X₂) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)

قيمة (t) الجدولية (df, 79)	قيمة (t) المحسوبة	مؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)	المتغير التابع
%5			المتغير المستقل
1.66	3.103	0.871-	أداء الأجهزة العليا للرقابة (X ₂)
قبول الفرضية البديلة (H ₂)			القرار الإحصائي
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (α = 5%)			النتيجة

يتضح من النتائج في الجدول (١٨) بان قيمة (t) المحسوبة لعلاقة الارتباط (-0.871) بين أداء الأجهزة العليا للرقابة (X₂) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) والبالغة (3.103) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية البالغة (1.66) عند مستوى المعنوية (α = 5%)، ويدل ذلك على قبول الفرضية البديلة وهذا يعني أن علاقة الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α (5%) بين أداء الأجهزة العليا للرقابة (X₂) والفساد الإداري والمالي (Y) وبذا يتأكد ثبوت صحة الفرضية الرئيسية الثانية.

٣- اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

من أجل إعطاء إجابة دقيقة بشأن إثبات صحة الفرضية الرئيسية الثالثة أو عدم صحتها والقائلة بان " هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين آليات الحوكمة المؤسسية ومؤشر الفساد الإداري " ينبغي أولاً اختبار صحة الفرضية الفرعية المنبثقة عنها أو عدم صحتها وكما يأتي:

اختبار الفرضية الفرعية:

- **فرضية العدم (H₀₁):** لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين تعزيز دور التدقيق الداخلي والخارجي (x8) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).

• الفرضية البديلة (H31): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إحصائية بين تعزيز دور التدقيق الداخلي والخارجي (x8) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y).

الجدول (١٩)

نتائج قياس العلاقة واختبارها بين تعزيز دور التدقيق الداخلي والخارجي (x8) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)

قيمة (t) الجدولية (df, 79)	قيمة (t) المحسوبة	مؤشر الفساد الإداري والمالي (Y)	المتغير التابع المتغير المستقل
%5			
1.66	1.941	0.827-	تعزيز دور التدقيق الداخلي والخارجي (x8)
قبول فرضية العدم (H ₀₁)			القرار الإحصائي
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (α = 5%)			النتيجة

يتضح من النتائج في الجدول (١٩) بان قيمة (t) المحسوبة لعلاقة الارتباط (-0.827) بين تعزيز دور التدقيق الداخلي والخارجي (x8) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) والبالغة (1.941) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية البالغة (1.66) عند مستوى المعنوية (α = 5%)، ويدل ذلك على رفض فرضية العدم وهذا يعني أن علاقة الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (α = 5%) بين تعزيز دور التدقيق الداخلي والخارجي (x8) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y). وبذا يتأكد صحة الفرضية الفرعية المنبثقة عن الفرضية الرئيسية الثالثة. ولأن الفرضية الفرعية ممثلة للفرضية الرئيسية الثالثة وبهذا تتحقق الفرضية الرئيسية الثالثة. وهذا يعني أن علاقة الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (α = 5%) بين آليات الحوكمة المؤسسية (X3) ومؤشر الفساد الإداري والمالي (Y) وبذا يتأكد ثبوت صحة الفرضية الرئيسية الثالثة.

المبحث الرابع

أولاً :- الاستنتاجات

- توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:
١. ضعف الاهتمام في فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة له أثره في شيوع الفساد الإداري والمالي .
 ٢. توسيع نطاق الرقابة لتشمل الرقابة النظامية إضافة إلى رقابة الأداء لتشكل منظومة رقابة شاملة تساهم في الحد من الفساد والحفاظ على سلامة المال العام .
 ٣. انخفاض كفاءة أداء المؤسسات الحكومية وغياب المساءلة والشفافية في الأداء الحكومي يعزز من فرص الفساد الإداري والمالي .
 ٤. تعدد الأجهزة العليا للرقابة وغياب التكامل والتنسيق انعكس سلباً على أداء الأجهزة الحكومية وزاد من فرص الفساد الإداري والمالي .
 ٥. قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل الأجهزة الحكومية تؤدي إلى تعزيز الشفافية والإفصاح في البيانات المالية وتساهم في الحد من الفساد الإداري والمالي .

ثانياً :- التوصيات

١. رفع مستوى الرقابة الداخلية الإدارية والمالية وتفعيل آليات المساءلة الداخلية في المؤسسات الحكومية.
٢. التأكيد على توفير مستلزمات رقابة الأداء مثل تحديد الأهداف وتحديد مراكز المسؤولية واعتماد أنظمة للمعلومات المالية والاقتصادية والفنية وعلى وفق طبيعة النشاط، فضلاً عن توافر المؤشرات والمعايير اللازمة لرقابة الأداء بما يتناسب وطبيعة كل نشاط.
٣. العمل على رفع كفاءة المؤسسات الحكومية من خلال تعزيز ثقافة النزاهة والشفافية وإجراءات المساءلة من خلال التأكيد على أهمية رقابة الأداء فضلاً عن الرقابة النظامية سيعزز من قوة البرامج الرقابية وستساهم بشكل كبير في الحد من الفساد والحفاظ على سلامة المال العام.
٤. وضع آليات تتيح التنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية وتحديد مهامها المختلفة، بما في ذلك أجهزة الرقابة التابعة لبعض الوزارات وهيئات الرقابة والتحقيق، وذلك لمنع حدوث تداخل في اختصاصات تلك الأجهزة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال لجان على مستوى عال من ممثلي هذه الجهات الرقابية يتم فيها التحديد الدقيق واختصاصات كل جهة من تلك الجهات الرقابية للتخلص من الازدواج في الأدوات أو الأهداف وحتى النتائج لتثمر عن تحقيق رقابة فعالة.
٥. تعزيز قوة التدقيق الداخلي داخل الوحدات الحكومية بإشراف لجان التدقيق.
٦. استحداث لجان تدقيق في الأجهزة الحكومية تساهم في تعزيز التدقيق الداخلي والخارجي.

المصادر

القرآن الكريم

أولاً : الوثائق الرسمية :

١. جمهورية العراق ، "تقرير المفتش العام لوزارة التعليم العالي" ، لسنة 2009 .
٢. جمهورية العراق ، المجلس المشترك لمكافحة الفساد ، " الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد " ، 2010-2014
٣. جمهورية العراق ديوان الرقابة المالية، "خطة العمل الرقابي" ، ٢٠٠٨.
٤. جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية، "دليل وبرنامج تقييم الأداء" ، لسنة ٢٠٠٦
٥. جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية مؤتمر " دور أجهزة الرقابة في الحد من المخالفات المالية " ، تموز، 2010 .
٦. جمهورية العراق، هيئة النزاهة، " التقرير السنوي " ، ٢٠٠٩ .
٧. دولة الإمارات، ديوان المحاسبة، "رقابة الأداء على قطاعات الخدمات العامة " ٢٠٠١ .
٨. دولة الإمارات، ديوان المحاسبة، "تحديث طرق الرقابة في الاجهزة العليا للرقابة" ٢٠٠٤ .

ثانياً : الكتب باللغة العربية

١. جبريل، محمد جمال عثمان، "النظم السياسية" ، مطبعة حمادة الحديثة، القاهرة ٢٠٠٥
 ٢. كاير، جوزيف، وويسلر لويس ف، "الإدارة العامة التغير الاجتماعي والإدارة المتكيفة"، ترجمة محمود الخطيب، مراجعة قاسم القريوتي، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٦
 ٣. نجم، عبود نجم، " أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال" مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط ١، عمان، ٢٠٠٦
- ثالثاً : البحوث والدوريات باللغة العربية

١. ابراهيم، هشام زغلول، "نحو علاقة داعمة بين السلطة التشريعية والأجهزة العليا للرقابة"، مجلة الرقابة المالية تونس، حزيران، ٢٠٠٨
٢. التميمي، عباس حميد، " آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة " ، بحث مقدم الى هيئة النزاهة بـغداد ، ٢٠٠٨
٣. جمعة، احمد حلمي، " مدخل مقترح لتطوير الرقابة الحكومية على الأموال العامة لمكافحة الفساد في العالم العربي"، بحث مقدم للمؤتمر العربي الأول للتطوير والإصلاح الإداري من اجل رفع كفاءة الأداء المؤسسي ومواجهة الفساد، الأردن، ٢٠٠٨
٤. الرحيلي، عوض بن سلامة، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات حالة السعودية" ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، م٢٢، ١٤، ٢٠٠٨
٥. العمري، سناء ود. ابراهيم موسى الورد، د. ايمان عبد خضير، د. وليد عبد المنعم عباس " دور المنظمات المهنية و المجتمع المدني في صنع القرار "، ورقة عمل عرضت في الندوة العلمية للشفافية في النشاط الاقتصادي العراقي، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، ٢٠٠٥ .
٦. عيسى، سمير كامل محمد " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات – مع دراسة تطبيقية " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، العدد رقم ١، المجلد ٤٥، جانفي ٢٠٠٨ .
٧. ميخائيل، اشرف حنا، " تدقيق الحسابات في اطار منظومة حوكمة الشركات"، بحوث واوراق عمل المؤتمر العربي الاول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005.
٨. الميداوي، احمد، " دور الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في التدبير السليم للمالية العامة"، مجلة الرقابة المالية، تونس، ك١، ٢٠٠٦

رابعاً: الرسائل و الاطاريح

١. العبيدي، خالد جمعة، " المسألة العامة أداة للحد من ظاهرة التجاوز على المال العام في مؤسسات الدولة المختلفة"، اطروحة مقدمة إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٧
 ٢. الموسوي، الهام عطا، " دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري " ، اطروحة مقدمة إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٥
 ٣. الثقفي، أحمد عبد الحميد، "أثر تعدد الرقابة على الأجهزة الحكومية"، رسالة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الملك عبد العزيز، ١٩٩٥
- خامساً: الكتب باللغة الانكليزية

1. Jones . Charles ,. "An introduction to the study of public policy", North scitutte . Mass . 1984

سادساً: البحوث والدوريات باللغة الانكليزية

1. Gibson, M. S., " Is Corporate Governance Ineffective in Emerging Markets?", Journal Of Financial and Quantitative Analysis, 231-250, 2003.
2. Khan, Muhammad Akram, "ROLE OF AUDIT IN FIGHTING CORRUPTION" Paper Prepared For Ad Hoc Group Meeting On "Ethics, Integrity, and Accountability in the Public Sector: : Re-building Public Trust in Government through the Implementation of

the UN Convention against Corruption”26-27September 2006

Khan124@un.org

3. Newman, Emily “I the Wake of recent corporate collapse and the demise of Anderson: The challenge to restore the accounting professions readability and public confidence–university of Tasmania, 2004.

سابعاً: الانترنت

1. Ball, Ian, "Good Corporate Governance", presented before the Association of Accountancy Bodies in West Africa, April 2004.
www.orac.lan.au/goodgovernance
2. Ojo, Marianne Center for European Law and Politics, University of Bremen 06. July 2009 . Online at <http://mpira.uni-muenchen.de/15989/>
3. Schmidt, Susan, " the Bank Administration Institute's Fiduciary Risk Management Conference" , Las Vegas, Nevada, April 26, 2004
4. The Institute Of Internal Auditors, «International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing (STANDARDS) », Op, Cit, IIA 2009
www.icsead.or.jp/7publication/workingpp/wp2006/2006-04.p
5. www.parliament.iq
6. www.Parliment.iq , 2009 :1/3
7. www.transparency.org/surveys