

دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي

حسين هادي عنيزة*

أحمد ماهر محمد علي*

المقدمة:

يعتبر العراق من الدول ذات الإمكانيات الطبيعية والبشرية الكبيرة , و رغم من هذه الموارد والثروات إلا إنه يعتبر من الدول الأقل نمواً , رغم ازدياد الأنشطة الحكومية بازدياد دور الدولة التي بدأت تأخذ اتجاهات إضافية تمثلت في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي الشامل والذي تبعه زيادة في الخدمات كما ونوعا وما ترتب عليها من ازدياد كبير في حجم النفقات وتنوع مجالاتها, والإيرادات وتنوع مصادرها ويرجع سبب هذا الإخفاق إلى عدم استغلال تلك الموارد الاستغلال الأمثل , وهدر موارد البلاد بسوء الإدارة والفساد المالي الذي ساد القطاع العام وأنتشر في كل قطاعات المجتمع , وبالتالي يتطلب جهود فعالة وكفوءة وعملية لمكافحة هذه الظاهرة الخطيرة منها سن بعض القوانين ووضع بعض التعليمات الإدارية والمالية وتشكيل هيئة مختصة بالنزاهة العامة ورفد ديوان الرقابة المالية و دوائر المفتشين العموميين في كافة الوزارات بالموارد المادية والبشرية المتخصصة التي تمكنها من الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري .

إلا أن الدور الذي تلعبه المعايير المحاسبية الحكومية الدولية هو الأهم في مكافحة الفساد المالي والإداري , نتيجة التجارب الواضحة من قبل بعض الدول التي اتبعت هذه المعايير أو التي سعت الى تطوير نظمها المحاسبية الحكومية على غرار تلك المعايير بما يجعل قوائمها المالية تعرض وتقدم معلومات أكثر إفادة وموضوعية ووضوح عن حقيقة العمليات التي تقوم بها الدولة والوضع المالي الحقيقي لها.

المحور الأول // منهجية البحث والدراسات السابقة

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث الأساسية إن النظام المحاسبي الحكومي العراقي يفصح فقط عن كيفية التصرف بالأموال (موارد , نفقات) وتركيزه على رقابة الأموال من خلال عدم تجاوز التخصيصات المعتمدة للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وإنفاقها في الأغراض المخصصة لها والتقيد بالقوانين والأنظمة

* أستاذ مساعد دكتور في جامعة الكوفة / كلية الإدارة والاقتصاد.
* مدرس مساعد في جامعة الكوفة / كلية الإدارة والاقتصاد.

والتعليمات وعدم تبني المعايير المحاسبية الحكومية الدولية بما لا يبرز مدى التقدم الذي أحرزته الدولة في برامجها التنموية والاقتصادية والذي يفصح عن مدى انتشار الفساد الإداري والمالي في أجهزتها المختلفة .

ثانيا : هدف البحث :

يظهر هدف البحث من خلال المحاولات الجادة من قبل الجمعيات والمنظمات المحاسبية المختلفة وعلى وجه الخصوص الاتحاد الدولي للمحاسبين (مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS)، والتي تساهم في عملية تطوير النظام المحاسبي، و توحيد المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية المختلفة في القطاع العام الدولي غير الهادف للربح الهدف منها الحد من الفساد المالي والإداري من خلال الالتزام بتلك المعايير.

ثالثا : فرضية البحث :

إن الإدارة المالية الحكومية المعتمدة في العراق بحاجة إلى تضيق نطاق الاختلافات بينها وبين الإدارات المالية العامة الدولية عن طريق السعي إلى تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية بما يساهم في الحد من الفساد المالي والإداري .

رابعا : أهمية البحث :

ان من أهم وسائل تطوير مهنة المحاسبة لكي تواكب التطورات في الظروف الاقتصادية هو أعداد وإصدار معايير للمحاسبة لتحديد على ضوءها أساليب وإجراءات قياس وتأثير العمليات والأحداث والظروف على القوائم المالية و إيصال نتائجها للمستفيدين , وهذا الأمر دفع الكثير من الدول رغبتها في تبني معايير محاسبية لتكون الأساس السليم لتطبيق المفاهيم المحاسبية من اجل تحقيق هذا الغرض , مما شجع العديد من المهتمين بمهنة المحاسبة إلى تبني معايير المحاسبة الدولية التي أصبحت ضرورة عالمية وإقليمية ومحلية والتي توضح الوضع الاقتصادي للوحدات غير الهادفة للربح وتزيد من أمكانية المقارنة بين المعلومات لأغراض تقويم ورقابة أداء الوحدات الحكومية .

ويأتي ما عانته المؤسسات العراقية على مدار السنوات الماضية من فساد إداري ومالي وضعف كفاءة وفاعلية العاملين فيها وعجز نظامها المحاسبي من أمكانية تقييم أداء هذه المؤسسات من هنا جاءت أهمية البحث من ان التغيير او التطوير في النظام المحاسبي القائم والمعايير المحاسبية المستخدمة ستكون كفيلة بخلق نظام متطور يساعد في الحد من ظاهر الفساد الإداري والمالي.

دراسات سابقة

اولا : الدراسات العربية

١- دراسة (الخاقاني ٢٠٠٥) بعنوان "الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي "

تهدف الدراسة إلى عرض الإفصاح وتحليله في النظام المحاسبي الحكومي لعينة من الدول المتقدمة والاستفادة منها في معرفة طبيعة التحسينات المناسبة والمطلوبة على وجه التحديد في تقويم الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي المعتمد في العراق بما يحقق المساءلة المحاسبية عن العمليات و الأموال وإظهار الوضع المالي الصحيح للدولة وتلخصت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق يعد أحد العوامل المهمة والمؤثرة في عرض حقيقة وعدالة قياس الأداء الحكومي و بشكل الذي يؤدي إلى تحسين نوع ومحتوى ودرجة الإفصاح عن المعلومات المالية المعروضة في التقارير والقوائم المالية الحكومية

٢- دراسة (الجزراوي و صالح ٢٠١٢) بعنوان "معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق"

تهدف الدراسة الى بيان دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق فضلا عن مناقشة المعايير المحاسبية الدولية بإطارها العام وتلخصت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن معايير المحاسبة الحكومية الدولية هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية التي تلبي متطلبات الشفافية والمساءلة المالية التي تساعد صانع القرار الاقتصادي والمالي , وتعزيز ثقة المجتمع الدولي بالبيانات المالية .

ثانيا: الدراسات الأجنبية

١- دراسة (James L.Chan ٢٠٠٨) "international public sector accounting standards conceptual and institutional issues"

وتهدف الدراسة الى بيان تأثير معايير المحاسبة الحكومية الدولية على الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية ومدى قدرة النظم المحاسبية الدولية في تبني تلك المعايير بما يحقق مجموعة من التحسينات على مخرجات النظام المحاسبي الحكومي بما يوفر المساءلة المالية والشفافية الحكومية وبغض النظر عن النظام السياسي والاقتصادي الذي تتبعه الدولة من خلال إيجاد نوع من المواءمة بين المعايير الوطنية و معايير المحاسبة الحكومية الدولية وبإشراف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ان معايير المحاسبة الحكومية الدولية تعبر عن الثورة العالمية في مجال المحاسبة الحكومية نتيجة أخراجها القوائم المالية الحكومية عن الأهداف التقليدية المتمثلة بتحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية ، إذ أصبحت تهدف فضلاً عن ذلك إلى المساعدة في تقويم مدى كفاية وفاعلية أداء الجهاز الحكومي في استغلال الموارد العامة للدولة.

٢- دراسة (Noemi&Raffaele ٢٠١١) "IPSAS and Accounting Systems in the Italian Public Administrations: Expected Changes and Implementation Scenarios"

تهدف الدراسة الى تحديد الملامح الرئيسية للقوائم المالية للحكومة الايطالية من خلال أعدادها على وفق أساس الاستحقاق المحاسبي من خلال تبني معايير محاسبة الحكومية الدولية من قبل الإدارة المالية العامة الايطالية وتطبيقها على أنواع مختلفة من المؤسسات غير الهادفة للربح (الحكومات المحلية والاقليمية , الجامعات , المؤسسات الثقافية , البلديات , وغيرها) والتي اعتبرها كبار موظفي الإدارة المالية العامة الايطالية نقطة مرجعية للممارسات المحاسبية الحكومية الجيدة وعلى المستوى الدولي نتيجة ظهور أثارها على المدى القصير من حيث أمكانية المقارنة والمساءلة عن الأموال من جهة , وتقليل الاختلافات بين القوائم المالية التي يعدها القطاع الخاص و القوائم المالية التي يعدها القطاع العام غير الهادف للربح و بشكل الذي يؤدي الى التقارب بين القطاعين من جهة أخرى , أما اهم استنتاجات الدراسة فهي على الجهات المحلية المعنية بمهنة المحاسبة العمل على إيجاد نوع من التماثل والتقارب بين معايير المحاسبة الايطالية(المحلية) ومعايير المحاسبة الحكومية الدولية هدفها توحيد الأسس المحاسبية بما يعزز الشفافية والمساءلة عن الأموال العامة .

المحور الثاني // معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS)

أولاً: نشاء مجلس المعايير المحاسبة الحكومية الدولي

سعى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) منذ عام ١٩٧٧ الى تقديم الخدمات ذات الصالح العام والتي تعزز مهنة المحاسبة العالمية والمساهمة في تنمية الاقتصاديات الدولية من خلال تحفيز الالتزام بالمعايير المهنية العالية الجودة, وفي أواخر عام ١٩٩٦ قرر (IFAC) تأسيس مشروع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام غير الهادف للربح من خلال تشكيل لجنة رسمية للقطاع العام (INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS Bord) والتي منحت نيابة عن المجلس صلاحية إصدار المعايير وإرشاداتها وملحقاتها يكون الهدف منها تلبية احتياجات الإبلاغ المالي في القطاع العام غير الهادف للربح, والتدقيق للحكومات الوطنية والإقليمية والمحلية والوكالات الحكومية غير الهادفة للربح بما يحقق كلا من الشفافية وإمكانية المقارنة للمعلومات المبلغ عنها من جهة ومدى تحقيق الإنفاق الحكومي للأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي اعد من اجلها (مقارنة العائد بالإنفاق وليس من خلال نسب الصرف المالي) بما يعزز المسألة والشفافية للتقارير المالية المعدة من قبل الحكومة ووحداتها , يشير مصطلح " القطاع العام " إلى الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية , اما البيانات المالية ذات الغرض العام فهي البيانات المالية الصادرة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية تلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. (www.ifac.org)

هدف مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية فاهمها :

١- خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم من خلال المساهمة في تطوير الاقتصاديات الدولية وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة والعمل على التقارب الدولي بين هذه المعايير .

٢- إصدار المعايير الحكومية الدولية وملحقاتها وتشجيع قبولها من قبل الدول إضافة إلى العمل على تحقيق التوافق الدولي أو تضيق نطاق الاختلافات بينها عن طريق السعي إلى إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية.

٣- المساهمة في كفاءة الاقتصاديات العالمية من خلال :

○ صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمول بها على نطاق عالمي .

○ توفير المعلومات المالية وغير المالية ذات الجودة العالية للحكومة ووحداتها .

○ رفع مستوى تقديم الخدمات ذات الجودة العالية من قبل أعضاء مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم .

○ تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول مما يسمح بقابلية المقارنة .

تعزيز أهمية الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة من قبل جميع الأعضاء في القطاعات الصناعية , التجارية , الوحدات الحكومية غير الهادف للربح , والمجال الأكاديمي . (أبو غزالة, ٢٠٠٨: ٤)

ثانياً : تعريف معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS)

يعرف المعيار على انه " وثيقة أعدت بإجماع , ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها , تعطى لاستعمالات مشتركة ومتكررة , قواعد أو خطوط عريضة , أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم امثل في سياق معين " (Charon: ٢٠٠٠, ٥)

كما يمكن النظر الى المعيار المحاسبي على انه ترجمة للإطار المفاهيمي للمحاسبة سواء في الأهداف, المفاهيم أو الفروض والمبادئ , كما تمثل إحدى أدوات التطبيق العملي مما يتطلب مراعاة الظروف البيئية في بنائها . (الشيرازي, ١٩٩٠: ١٢٥)

اما محاسبيا فيعرف المعيار على انه " بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية او مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية او نوع من العمليات او الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال , ويحدد أسلوب القياس او العرض او التصرف او التوصيل المناسب"(القاضي واخرون, ٢٠٠٨: ٣٤)

أما أهمية المعايير فقد بدا الاهتمام مؤخرا بالمحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الحكومية الدولية نتيجة مجموع من الأسباب منها :

١- الحاجة إلى معايير تكون الأساس ليتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية .

- ٢- العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات .
- ٣- قياس ومقارنة إنفاق الدول ومقدار العائد المتحقق منه وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية .
- ٤- إن أتباع الدول لهذه المعايير او التي تعمل على تحقيق نوع من التوافق بينها وبين نظامها المحاسبي والذي يؤدي إلى جذب الاستثمارات نتيجة تقديمها قوائم مالية ذات جودة عالية متفق عليها دولياً .
- ٥- تحديد الطريقة المناسبة للقياس . (فديريك واخرون, ٢٠٠٤: ٣٦٦)

ثالثاً : معايير المحاسبة الحكومية الدولية مؤشر لتقييم الأداء

بينما تنزايد أوجه الأنفاق الحكومي وتأثيره على الاقتصاديات المحلية تنزايد الحاجة أيضاً لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها على المستوى المحلي وبين معايير المحاسبة الحكومية الدولية، لتحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى المحلي في إطار المساءلة.

إن الخبرة الدولية تثبت أن عمليات التدليس في القوائم المالية تهدف إلى حصول امتيازات ومكافآت وتعويضات إضافية على عكس الحقيقة وهذا ما ينطوي تحت الفساد الإداري والمالي لذا فإن تطوير وتطبيق الأساليب الحديثة المرتبطة بالمعايير الحكومية واحترام القوانين والأعراف المحاسبية والمالية والإدارية يستوجب الشفافية والإفصاح عن مؤشرات الأداء للدولة والمتمثلة في كيفية استخدام الموارد المحددة مقابل نتائجها حيث يتعين التركيز على جودة الأداء في الإجراءات وبالتالي جودة المخرجات مع مراعاة التكلفة. (Jen, ٢٠٠٢; ٣٤-٣٦)

أصبح من المؤكد أن للمعايير الدولية دور رئيسي وفعال في خدمة الاقتصاديات، مما يؤدي إلى ضرورة تنظيم عملية الإفصاح عن السياسات المحاسبية على المستوى القومي والدولي، حيث تساهم نظرية المحاسبة في ترشيد التطبيق المهني للمحاسبة عن طريق إرساء المبادئ العلمية المتعلقة بتحديد أسس القياس وعرض العمليات المالية، حيث أن المعايير المحاسبية ليست أداة للاسترشاد العام وإنما هي تعبير عن كيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين ومما لا شك فيه أن المعايير المحاسبية السليمة تدعم كفاءة الإدارة المالية، كما أن النظام السليم للتقارير هو الذي يوفر المعلومات الحيوية والتي تساعد على اختيار القرارات التشغيلية و الاستثمارية السليمة. (أبو طالب, ٢٠٠٣: ٩٥)

رابعاً: الأسس التي تتبناها مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية

سعى مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية من خلال وضع المعايير الخاصة به إلى الحصول على مدخلات من مجموعته الاستشارية ويستفيد من البيانات الصادرة منها وبشكل الذي لا يتعارض مع إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية , الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها

من الهيئات الرسمية، وذلك بالقدر الذي تنطبق به هذه المعايير على المؤسسات غير الهادفة للربح من خلال إصدار معايير على أساسين هما :

أ - أساس الاستحقاق

إصدار المجلس (٣١) معيار قائم على هذا الأساس ويتم مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس المحاسبة الدولية من خلال تعديلها لتناسب سياق القطاع الحكومي غير الهادف للربح حيثما يكون مناسباً على أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية إلا إذا كان هنالك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع غير الهادف للربح تبرر الخروج عن هذه المعايير وتلك المعايير هي : (IFAC, ٢٠١٠)

- المعيار رقم (١) عرض البيانات المالية

- المعيار رقم (٢) بيانات التدفق النقدي

- المعيار رقم (٣) السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

- المعيار رقم (٤) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

- المعيار رقم (٥) تكاليف الاقتراض

- المعيار رقم (٦) البيانات المالية الموحدة والمنفصلة

- المعيار رقم (٧) المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة

- المعيار رقم (٨) الحصص في المشاريع المشتركة

- المعيار رقم (٩) الأيراد من المعاملات التبادلية

- المعيار رقم (١٠) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

- المعيار رقم (١١) عقود الانشاء

- المعيار رقم (١٢) المخزون

- المعيار رقم (١٣) عقود الأيجار

- المعيار رقم (١٤) الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير

- المعيار رقم (١٥) الأدوات المالية: الإفصاح والعرض

- المعيار رقم (١٦) العقارات الاستثمارية

- المعيار رقم (١٧) الممتلكات والمصانع والمعدات

- المعيار رقم (١٨) تقديم التقارير حول القطاعات

- المعيار رقم (١٩) المخصصات، الالتزامات والاصول المحتملة

- المعيار رقم (٢٠) الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

- المعيار رقم (٢١) انخفاض الأصول غير المولدة للنقد
 - المعيار رقم (٢٢) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي غير الهادف للربح
 - المعيار رقم (٢٣) الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب التحويلات)
 - المعيار رقم (٢٤) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
 - المعيار رقم (٢٥) منافع الموظفين
 - المعيار رقم (٢٦) انخفاض الأصول المولدة للنقد
 - المعيار رقم (٢٧) الزراعة
 - المعيار رقم (٢٨) الأدوات المالية, العرض
 - المعيار رقم (٢٩) الأدوات المالية, الاعتراف والقياس
 - المعيار رقم (٣٠) الأدوات المالية, الإفصاح
 - المعيار رقم (٣١) الموجودات غير الملموسة
- ب - الأساس النقدي

تشجع معايير المحاسبة الحكومية الدولية المبنية على أساس الاستحقاق الوحدات غير الهادفة للربح على الإفصاح بشكل طوعي, عن المعلومات القائمة على أساس الاستحقاق رغم انه سيتم أعداد بياناتها المالية الأساسية بموجب الأساس النقدي المحاسبي , من خلال استخدام الأحكام الانتقالية في معايير محددة والتي تتيح وقتاً إضافياً لتلبية كافة متطلبات معايير المحاسبة الحكومية الدولية على أساس الاستحقاق أو قد تعفيها من متطلبات محددة عند تطبيق ذلك المعيار بصورة مبدئية , وعند انتهاء صلاحية الأحكام الانتقالية تعد المنشأة تقريراً كاملاً وفقاً لكافة المعايير على أساس الاستحقاق , أما معيار المحاسبة الحكومية الدولي والقائم على الأساس النقدي فهو ما يخص تقارير الفائض والعجز النقدي والذي يتضمن إفصاحات إجبارية وأخرى اختيارية يتم تشجيع الالتزام بها . (IFAC, ٢٠١٠)

المحور الثالث// مفهوم الفساد المالي والإداري

نظراً لما للفساد الإداري والمالي من آثار سلبية على الأداء الاقتصادي للدولة فإن تقليل الفساد ومعالجته يعد عاملاً مهماً في رفع كفاءة استغلال الموارد الاقتصادية والبشرية لما يحقق من أهداف تنموية .
أولاً : مفهوم الفساد المالي والإداري .

إن الفساد (Corruption) مصطلح يتضمن معاني عديدة في طياته لذا تعددت تعاريفه من حيث الجهة التي ينضر منها إلى مفهوم الفساد المالي والإداري ومن تلك التعريفات هي :

- انعكاس لأنماط السلوك والقيم غير الاجتماعية إضافة الى مخالفة القواعد السائدة في المجتمع نتيجة نقص في الشفافية الحكومية وتأثير جماعات الضغط المتنفة في قطاع الأعمال.
(Aminuzzaman ١٩٩٦:١٣)

- نشاطات تتم داخل الأجهزة الإدارية والمالية الحكومية والتي تؤدي إلى صرف تلك الأجهزة عن هدفها الرسمي لصالح أهداف خاصة سواء كان ذلك بصيغة متجددة أو مستمرة أم لا وسواء كان ذلك بأسلوب فردي أو جماعي منظم . (المؤمن وآخرون، ١٩٩٧ : ٦١)

- الخروج على النظام العام و القانون وعدم الالتزام بهما او سوء استخدام النفوذ العام من اجل تحقيق مصالح سياسية واقتصادية واجتماعية للفرد أو جماعة معينة . (عبد الفضيل محمود، ٢٠٠٤ : ٢٣)

- الانحراف عن المسار الصحيح للعمل المالي و الإداري والتي سببها تفشي كثرة الأخطاء المقصودة والتي تخدم أفراداً من الموظفين كالرشوة والمحسوبية لتحقيق المصلحة الشخصية وليس المصلحة العامة.(الراوي، ١٩٩٩ : ١)

كما أشار بعض الباحثين إلى عدم الاتفاق على تعريف موحد للفساد الإداري والمالي كون معظم الأشخاص المهتمين بدراسة هذه الظاهرة ينتمون إلى حقول مختلفة منها القانون، الإدارة، السياسة، وغيرها مما يعطي تعريف الفساد المالي والإداري صبغة الحقل الذي ينتمي له الباحث .
(الحراشة، ٢٠٠٣: ٢٧)

أما (Simcha) فقد عبر عن الفساد الإداري والمالي من خلال ثلاثة اتجاهات هي :

١- الاتجاه الأخلاقي : والذي يعتبر الفساد المالي والإداري فعل فاسد إذا ما حكم عليه المجتمع فقط بأنه كذلك.

٢- الاتجاه الضروري : والذي يعتبره البعض ضرورة من ضروريات التغيير الاجتماعي وحافزا على التطور .

٣- الاتجاه الوظيفي : والذي اعتبر الفساد نشاط فردي يتم بشكل عرضي , إضافة إلى تمتعه بسمة الإدامة والاستمرارية في حالة توافر البيئة المناسبة. (Simcha, ٢٠٠٧: ٤٣)

ثانياً: أسباب الفساد الإداري والمالي

هنالك صعوبة في حصر الأسباب التي تؤدي الى الفساد نتيجة التباين والاختلاف ما بين النفس البشرية والبيئة المحيطة به , الا انه قد لوحظ هنالك تقارب في تحديد أسباب الفساد الإداري والمالي والتي وان اختلفت ما بين الدول النامية عنها في الدول المتقدمة فإنها لا تبتعد عن الأسباب الآتية والتي أهمها:

(١) الأسباب الاجتماعية

ان لكل مجتمع خصائص تجعله متميزا عن غيره من المجتمعات وكل منها يؤثر على أفراده بخصائص ذلك المجتمع الذي نشأ فيه نتيجة العادات والتقاليد المتوارثة وهذه الخصائص تبرز على شكل ضوابط أو معايير سلوكية يخضع لها الفرد والتي قد تتمثل بالقيم الأخلاقية والصفات الحميدة او تتمثل بالانحلال القيمي والأخلاقي والابتعاد عن القيم والتي تمثل الصفات الأساس للمجتمع . (العزیز, ٢٠١٠: ١١)

ويضيف (جميل, ٢٠٠٦) إن الأسباب الاجتماعية تعتبر أهم الأسباب التي تساعد في انتشار الفساد المالي والإداري خصوصا في الدول النامية نتيجة تدني المستوى التعليمي وعدم وعي المواطنين بحقوقهم من جهة , ومن جهة آخر شيوع أنماط الاستهلاك المسرف وسلوكيات التفاخر والترف الزائد والتباهي بمقدار ما يملك الشخص من ثروة والتي تعتبر من اشد العوامل ضغطا على الموظفين في ممارسة الفساد الإداري والمالي . (جميل, ٢٠٠٦: ٩٣)

٢) الأسباب الاقتصادية

إن سيطرة الدولة على الاقتصاد او احتكار عدد من مؤسساتها لمعظم القطاع الاقتصادي في ظل انخفاض المنافسة او عدم وجودها سوف يؤدي الى تشجيع هذه المؤسسات على ممارسة الفساد من خلال بسط نفوذ الموظفين على اكبر قدر ممكن من القطاعات , كما ان فشل السياسات التنموية او اللامساواة والتفاوت الواسع في توزيع الدخل والثروات بما يؤدي الى اتساع الفجوة ما بين الطبقة الغنية و الطبقة الفقيرة وإن كانت هناك تنمية تنتفع بها أقلية غنية تستغل الموارد الوطنية لصالحها يعد سببا في انتشار الفساد . (Paolo, ٢٠٠٨; ١١)

٣) الأسباب السياسية

إن غياب النظام الديمقراطي ضمن مؤسسات المجتمع فضلا عن ضعف المؤسسات الرقابية والإعلامية بما لا يعبر عن طبيعة المصالح الاجتماعية والاقتصادية التي يمثلها النظام السياسي ونوعية السياسات التي يطرحها والطبقات المستفيدة منها لما تملكه النخبة السياسية من قوة في ممارسة المخالفات والانحرافات وحماية المفسدين وإعطائها الصبغة القانونية والشرعية نتيجة توفر القوانين التي تحمي كبار السياسيين وكبار الموظفين من المسائلة عن التلاعب في المال العام ما دامت هي مصدراً للفساد بما يؤدي ذلك إلى تبني الجمهور قواعد سلوكية ملتوية انسجاماً مع السلوك السياسي .

(بوب و فوجيل, ٢٠٠٠: ٦)

كما إن التغييرات التي تحصل في العالم العربي من خلال معدل الدوران الكبير للنظم السياسية من خلال الثورات والانقلابات والتغييرات الوزارية بما يجعل المسؤولين غير مطمئنين على مستقبلهم السياسي فالمسؤولون الذين لا يعرفون المدة التي ستدوم فيها سلطتهم يحتمل أن تكون لهم حوافز تدفعهم إلى اختلاس اكبر قدر ممكن من المال بأسرع ما يمكن . (جونستون, ٢٠٠٥: ١٨)

الأسباب القضائية والقانونية .

ان عدم استقلال القضاء او ضعفه او عدم نزاهته هو أمر مرتبط بمبدأ الفصل بين السلطات اذ يلاحظ في معظم البلدان المتقدمة والديمقراطية سعت الى استقلال القضاء عن السلطة التشريعية والتنفيذية , فاستقلال القضاء مبدأ في غاية الأهمية ويستمد أهميته من وجود سلطة قضائية مستقلة ونزيهة تمارس عملها بشكل عادل وتمتلك سلطة رادعة تمارسها على عموم المجتمع دون تمييز بما يجعلها رادعا إلى كل من يحاول ممارسة الفساد سواء كان من كبار السياسيين أو الموظفين . (الدولية، ٢٠٠٧: ٦٥)

كما ان عدم وجود القوانين التي توفر الرادع الحقيقي أو وجودها وعدم تنفيذها , او عدم قدرتها على مواكبة التغيرات والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة او تضمناها الإفراط في الاستثناءات في التطبيق سوف يسمح بالكثير من الاجتهادات وتكييف الحالات وفق أهواء أشخاص معينين لتحقيق منافع ومكاسب خاصة كما يؤدي إلى كثير الخط والتأويلات في التفسير وفتح المجال لسوء التطبيق وبالتالي ازدياد حالات الفساد الإداري والمالي . (فرحان وآخرون، ٢٠٠٦: ٦)

ويضيف آخرون إلى انه توجد مجموعة من أسباب التي تحفز ممارسة الفساد الإداري والمالي والتي قد تأتي متداخلة مع الأسباب (الاقتصادية او الاجتماعية أو السياسية أو القضائية) أو إحدى مكوناتها ومن أهمها الأتي:

أ- الأسباب الوظيفية أو التنظيمية: الانتهاكات التي يرتكبها الموظف أثناء تأديته لمهام الوظيفة والتي تضر بالعمل وبحسن نظامه سواء من الناحية الإدارية او المالية سببها انخفاض معدلات الأجور , و انعدام أو ضعف نظام الضبط الداخلي. (الوائي: ٢٠٠٦، ٤٦)

ب- الأسباب الأخلاقية : قيام الموظفين بالأعمال التي تقدم المصلحة الشخصية غير المشروعة فوق المصلحة العامة.

ج- الأسباب الحضرية : وجود فجوة كبيرة بين القيم الحضرية السائدة في المجتمع وبين القيم وقواعد العمل الرسمية المطبقة في أجهزة الدولة . (أنطوان: ٢٠٠٤، ١٢٦)

د- الأسباب الهيكلية : ان عدم تجدد و تجديد هيكل الأجهزة الحكومية للمواكبة التطورات الحاصلة في الدول المجاورة أو المتقدمة له اثر كبير في دفع العاملين إلى اتخاذ مسالك وطرق تعمل تحت ستار الفساد الإداري بغية تجاوز محدوديات الهياكل القديمة وما ينشأ عنها من مشاكل تتعلق بالإجراءات وتضخم الأجهزة الإدارية المركزية إضافة الى غياب قواعد العمل والإجراءات المكتوبة ومدونات السلوك للموظفين في قطاعات العمل العام والخاص وهو ما يفتح المجال لممارسة الفساد. (عريبة: ٢٠٠٥، ٦٧)

٥- غياب الشفافية والمساءلة : أن غياب الشفافية والمساءلة هو احد الأسباب وراء ارتفاع مستويات الفساد فمن السهل على السلوك الفساد أن ينشا ويدوم في الأنظمة التي تفتقر لذلك وعندما يجد المواطنون أنفسهم دون آليات تمكنهم من مساءلة مسؤولي الحكومة سينتهي بهم الأمر بالضرورة إلى الانصياع لطلباتهم وسلوكياتهم الفاسدة وفي اغلب الأحيان يبقى المسؤول الحكومي الفاسد في منصبه بسبب غياب الشفافية مما يتيح له تورية الفساد والتستر عليه من خلال رفضه توفير أي معلومات أو إعطاء المعلومات الخطأ. (Collier, ٢٠٠٢; ٣٨)

أما محليا فمن أهم أسباب انتشار الفساد الإداري في العراق

- ١- عدم وجود نظام رادع لمحاسبة المفسدين وضعف أجهزة الدولة الرقابية .
- ٢- عدم اكتمال البناء المؤسسي وإطار القانوني للدولة .
- ٣- المحاصصة الطائفية والحزبية والعرقية .
- ٤- ضعف الولاء الوطني وطغيان الولاءات الأخرى الضيقة كالعشائرية والمذهبية والعرقية.
- ٥- التوسع الكمي في التعيين دون الاهتمام بالجانب النوعي .
- ٦- سوء اختيار الأشخاص للمناصب والمسؤوليات العامة.
- ٧- الاحتلال الأجنبي و سيطرته على مقاليد الأمور في العراق , وتوفيره الغطاء الأمني لبعض الشخصيات الفاسدة المحسوبة عليه.
- ٨- التخطيط السيئ لاستثمار الموارد البشرية .
- ٩- إساءة استخدام الموظف العام لمهام منصبه وحصوله الفعلي على امتياز او ميزة معينة دون استحقاق.

(www.hrdiscussion.com)

ثالثا : مظاهر الفساد المالي في العراق

لقد تنوعت مظاهر الفساد الادراي في العراق واتخذت أشكالا متعددة أهمها الأتي:

- ١- الرشوة: حصول الشخص على منفعة مالية من خلال تمرير أو تنفيذ أعمال خلاف التشريع أو أصول المهنة .
- ٢- المحسوبية : إمرار ما تريده التنظيمات من إجراءات عن طريق استغلال نفوذهم دون استحقاقهم لها أصلاً .
- الوساطة : تدخل شخص ذي مركز (وظيفي أو سياسي) لمصلحة من لا يستحق. (Polo, ٢٠٠٨; ٢١)
- ٣- المحاباة : تفضيل جهة على أخرى بغير وجه حق .

٤- الابتزاز والتزوير: الحصول على المال من أشخاص آخرين من خلال استغلال الموقع الوظيفي مقابل تبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة .

٥- نهب المال العام : استخدام الصلاحيات الممنوحة للتصرف بموارد الدولة بشكل مخالف للتعليمات .
(Collier, ٢٠٠٢; ٣٣)

٦- عدم تجاوز الاعتمادات المقررة والتقييد بالقوانين والأنظمة والتعليمات شكلا فقط ، وعدم المساعدة في تقويم مدى كفاية وفاعلية واقتصادية البرامج والتعليمات التي تقوم بها الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح . (Sato, ١٩٨٥ : ٤٢)

٧- إبرام عقود الإنشاء والتجهيز وغيرها عن طريق الدعوة المباشرة وليس عن طريق الإعلان بما يفسح المجال الى ارتفاع تكلفة الخدمات نتيجة التكاليف الإضافية الناجمة عن ممارسات الفساد.

٨- عدم إعداد الكشوفات المالية (متطلبات الحسابات الختامية) وفقا للمعايير المحاسبية المحلية او الدولية ، وعلى وجهه الخصوص كشف التدفقات النقدية الذي يمثل الحركة النقد الداخل والخارج وان تم إعداده فهو بعيد عن عرض منطقي . (العليان, ٢٠١١: ٥٦)

٩- عدم إعداد او وضوح التقارير ذات الطابع المالي او غير المالي (تقارير كفاية الأداء) ، التي تفصح عن مدى كفاية وفاعلية الأداء الحكومي في استغلال الموارد المالية العامة أفضل استغلال .

١٠- عدم توفير تقارير البيانات والإحصائية عن الموجودات الثابتة والمطلوبات طويلة الأجل ،(كالأراضي، والمباني، المخزون ، القروض والديون) وابعادها عن الأجهزة الرقابية نتيجة قيام النظام المحاسبي الحكومي العراقي على تطبيق الأساس النقدي او الأساس النقدي المعدل الأمر الذي أدى إلى استغلال هذا الجانب منه . (السعبري ، ٢٠٠٠ ، ١٤٦)

تعدد أنواع الموازنات المكونة للموازنة العامة للدولة موازنة مجلس النواب ورئاسة الجمهورية ورئاسة الوزراء وذات المبالغ الطائلة إضافة إلى الموازنات السرية التي لا تخضع لرقابة البرلمان أو السلطات الرقابية الأخرى وهي غير مدونة في الموازنة العامة للدولة . (القرشي, ٢٠١٣: ٦)

المحور الرابع//تجارب الدول وتجارب المنظمات العالمية في الحد من الفساد الإداري والمالي

أولاً: الولايات المتحدة الأمريكية

ساعدت العوامل البيئية المختلفة في الولايات المتحدة الأمريكية في تطوير أسس وأساليب المحاسبة الحكومية وبالشكل الذي جعل حكومة الولايات المتحدة أكثر شفافية أمام أنظار المستخدمين المختلفين وتحقيق المساءلة العامة لها من خلال تبنيها معايير المحاسبة الحكومية الدولية والتي وان لم تأتي بتغيرات كبيرة على المعايير الأمريكية (تحسينات فقط) بما حقق مجموعة المميزات لنظامها المحاسبي ولما له الأثر في الحد للفساد الإداري والمالي من خلال:

- ١- توفير المعلومات حول الوضع المالي للحكومة وإيراداتها وكفها والتزاماتها وتعهداتها ، الهدف منها بيان أهم المسائل والقضايا المالية والحالات المهمة التي ربما تؤثر في العمليات الحكومية في المستقبل (النمو الاقتصادي وأجمالي الناتج القومي) .
- ٢- إمكانية تقويم كفاية الأداء المالي لكل سنة مالية بشكل مستقل عن السنة المالية السابقة نتيجة استخدام أساس الاستحقاق في عملية الاعتراف بالأحداث والعمليات المالية التشغيلية , واستخدام الأساس النقدي في العمليات والأحداث الخاصة بالموازنة والذي يساعد على إظهار المركز المالي الحقيقي للدولة .
- ٣- بيان صافي الكلفة الحكومية حسب الوظائف التي تقوم بها الوزارات والهيئة التابعة لها بما يتوافق مع تصنيف النفقات في الموازنة مع موازنة البرامج والأداء مما يحقق المساءلة عن العمليات التي تقوم بها الدولة و محدد للفساد لكل تشكيل منها.
- ٤- ان إحدى متطلبات معايير المحاسبة الحكومية الدولية هي أظهار أنواع أخرى من الموجودات المملوكة للدولة والتي تعرف باسم (موجودات تحت اليد او العهدة) سواء كانت على شكل أراضي , مكائن , معدات , البحث والتطوير, وغيرها والتي توفر منافع طويلة الأجل لتحسين الإنتاجية الوطنية وتعزيز النمو الاقتصادي و الإفصاح عنها بشكل مستقل عن الموجودات الظاهرة في الميزانية العامة للدولة .
- ٥- توفر معايير المحاسبة الحكومية الدولية قوائم المطابقة الموحدة والتي تساعد على توفير معلومات التحقق من سلامة نتائج الموازنة العامة مقابل العمليات التشغيلية للدولة وعلى وجه الخصوص قائمة صافي الكلف التشغيلية (الموارد- الاستخدامات) التي تقوم على أساس الاستحقاق في إعدادها مقابل قائمة الفائض أو العجز المالي والتي يستخدم الأساس النقدي في إعدادها وإمكانية تحديد الانحرافات مابين هاتين القائمتين والذي يمثل مؤشر لممارسة الفساد .
- ٦- أن توفر أساسين محاسبين لإعداد القوائم المالية ساعد في أعداد قائمة التدفقات النقدية بشكل أكثر واقعية من خلال بيان مقدار الاختلاف مابين النقد التشغيلي والاستثماري والتمويلي بما يعبر عن مقدار الفائض او العجز النقدي (الأساس النقدي) من جهة , و ان إضافة التسويات للدفعات غير النقدية والفقرات المؤثرة في رصيد النقد(أساس الاستحقاق) من جهة أخرى والذي يعبر عن كيفية تمويل وتغطية العجز او الفائض المالي للموازنة.

[Financial Report of the United States Government, ٢٠١٢ : ٤-٦١]

ثانيا: الحكومة الاسترالية

لا تختلف استراليا عن الولايات المتحدة الأمريكية في تقدم المحاسبة الحكومية فيها ويتضح ذلك جليا من خلال قوائمها المالية والتي يتم إعدادها وفقا لأساس الاستحقاق , رغم تبنيها للمعايير المحاسبية الحكومية

الدولية بما يحقق مميزات متعددة تساعد في تقييم كفاية الأداء المالي للدولة خلال السنة المالية مما يساعدها في الحد من الفساد الإداري والمالي من خلال:

١. اعداد القوائم المالية الموحدة (الموازنة العامة، المركز المالي، التدفقات النقدية) للقطاعات الحكومية غير الهادفة للربح و الشركات غير المالية العامة و شركات المالية العامة بعد استبعاد العمليات والأرصدة بين القطاعات المختلفة منعا للازدواج المحاسبي بما يظهر الانحرافات ونسبة الانحرافات عن السنة السابقة وبشكل الذي يساعد في الكف عن مقدار ممارسة الفساد .

٢. مقابلة الإيرادات ومصروفات الفترة على وفق أساس الاستحقاق لكل قطاع ومن ثم توحيدها على مستوى الدولة لغرض مقابلة الكف الاقتصادية المتحققة خلال الفترة المالية مع المنافع الاقتصادية عن نفس الفترة بما يؤدي الى عدم التداخل بين المدد وإظهار نتيجة الأداء المالي بشكل صادق وصحيح فضلاً عن تحقيق المساءلة والمحاسبة عن الأموال .

٣. الإفصاح عن الموجودات المحتملة و المطلوبات المحتملة القابلة للقياس و التي تكون مساوية لقيمة العمل المطلوب من الحكومة ان تؤديه ،على ان تكون هذه التعهدات من غير قيد او شرط ومتوقعة الحدوث مستقبلا والذي يساعد مستخدمي المعلومات الحكومية في التعرف على أهم الأحداث المتوقعة للحكومة في المستقبل. (٢٠٦-٢٤٣ : ٢٠١٢ : Financial Statements of Australia)

ثالثا: الحكومة الايطالية

رغم اختلاف البيئة الاقتصادية لكل من الولايات المتحدة الأمريكية والاسترالية لم يكن عائقا أمامها من تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية لما توفره من مميزات لنظامها المحاسبي بما دفع الحكومية الايطالية لتبني تلك المعايير على غرار الدول المتقدمة لتحسين جودة قوائمها المالية وتحقيقا للشفافية والمساءلة عن الأموال العامة من خلال مجموعة من الخطوات هدفها تطوير واقع المعايير الحكومية الايطالية للمؤسسات غير الهادفة للربح والخطوات هي:

١. على الإدارة المالية العامة والجهات المحاسبية الايطالية العمل على أتباع معايير المحاسبة الحكومية الدولية او التوافق معها وعلى ان يكون العمل بها وفقا لنظام الأدنى إلى الأعلى أي من خلال الوحدات الصغيرة غير الهادفة للربح التي تعد قوائم مالية ودراسة التغيرات التي تحققها تلك المعايير ومن ثم الانتقال بها إلى تشكيلاتها الأعلى ضمن المؤسسة الواحدة وصولا إلى القوائم المالية للدولة ككل.

٢. الانتقال من المنهج التقليدي للمحاسبة الحكومية القائم على أتباع القوانين والتشريعات التي تحكم تنفيذ الموازنة العامة إلى أتباع موازنة الأداء وما تتميز به عن الموازنة التقليدية من حيث الأهداف والبرامج والموارد .

٣. العمل على التقارب ما بين معايير المحاسبة الحكومية الإيطالية ومعايير المحاسبة الحكومية الدولية بشكل الذي يؤدي الى الانتقال بنظام المحاسبي الحالي القائم على الأساس النقدي إلى نظام الاستحقاق لما يحققه من إمكانية تقييم أداء الحكومة في ظل الأموال الموكلة أليها.

٤. على الإدارة العامة والمنظمات المهنية العمل على تقليل الاختلافات بين القوائم المالية التي يعدها القطاع الخاص و القوائم المالية التي يعدها القطاع العام غير الهادف للربح و بشكل الذي يؤدي الى التقارب بين القطاعين من خلال تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية بما يزيد من فرص الاستثمار في تلك القطاعات وعلى المستوى الدولي. (Noemi&Raffaele, ٢٠١١; ٤-١١)

رابعا : منظومة الأمم المتحدة

في عام ٢٠٠٦ اعتمدت الجمعية العامة للأمم المتحدة توصية مجلس الرؤساء التنفيذيين ووافقت على اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية اذ اعترف بان معايير المحاسبة الحكومية الدولية هي انسب المعايير المحاسبية للمنظمات الدولية التي ليست غايتها الربح ومن حينها أحرزت منظومة الأمم المتحدة تقدما في سعيها إلى الانسجام مع متطلبات تلك المعايير. (بيرو، ٢٠١٠: ٤)

وفي عام ٢٠٠٨ أشار تقرير المراجع الخارجي عن برنامج الأغذية العالمية التابع إلى الأمم المتحدة بشكل الايجابي (بدون تحفظات) بشأن بياناتها المالية للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ عن مدى اتفاق تلك المعايير مع المتطلبات التي تسعى إليها تلك المنظمات وسيأتي اعتماد البرنامج لهذه المعايير بالكثير من الفوائد من حيث تحسين الإبلاغ المالي وجعله أكثر كتمالاً؛ وزيادة المساءلة؛ وجعل عملية اتخاذ القرار أكثر استنارة وإطّلاعاً؛ وتحسين الإدارة والرقابة المالية؛ وإدارة الموارد بصورة أشد كفاءة، كما سيتطلب ذلك إحداث تغييرات كبيرة من حيث الشكل والمضمون، في الكشف المالية الخاضعة للمراجعة بما يجعلها مؤشر في حالة ممارسة تنظيماتها للفساد الإداري أو المالي .

كما أخذت ثمانية مؤسسات هي (منظمة الطيران المدني الدولي، منظمة البحرية الدولية، الاتحاد الدولي للاتصالات، منظمة الصحة للبلدان الأمريكية، منظمة الأمم المتحدة للتربية والتعليم والثقافة، منظمة الامم المتحدة للتنمية الصناعية، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، المنظمة العالمية للارصاد الجوية) بمعايير المحاسبة الحكومية الدولية في عام ٢٠١٠. اما عام ٢٠١١ فقد تبنت مؤسستان تابعة للامم المتحدة معايير المحاسبة الحكومية الدولية وهي (الوكالة الدولية للطاقة الذرية و الاتحاد البريدي العالمي) ، ومن المتوقع ان تطبق تسع مؤسسات تابعه لها في عام ٢٠١٢ معايير المحاسبة الحكومية الدولية وهي(منظمة الأغذية والزراعة، منظمة العمل الدولية، برنامج الامم المتحدة الإنمائي، صندوق الأمم المتحدة للسكان، مفوضية الامم المتحدة السامية لشؤون اللاجئين، منظمة الامم المتحدة للطفولة، مكتب الامم المتحدة لخدمات المشاريع، وكالة الامم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين في الشرق

الايوسط، منظمة الصحة العالمية) ، اما بقية المؤسسات فسوف تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية في عام ٢٠١٤. (WINGS, ٢٠٠٩)

المحور الخامس // ملائمة النظام المحاسبي العراقي لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية

يعاني النظام المحاسبي الحكومي العراقي من أوجه قصور عدة والتي القت بضلالها عليه طبيعة نظام الحكم والسياسات التي تتبعها الدولة والتي تحاول من خلالها تغطية أوجه القصور التي تعاني منها في إدارة شؤون البلاد واستغلال الموارد الاقتصادية العامة بالشكل الأمثل من جهة ، ومن جهة أخرى إتباع تطبيق الموازنة التقليدية (موازنة البنود) وما تعانيه من عيوب ، فضلاً عن العوامل البيئية السائدة و ارتكاز النظام المحاسبي على مجموعة من الخصائص أهمها:

١. تطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى
٢. القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة الصادرة عن السلطة التشريعية.
٣. أداة لترجمة الموازنة التقليدية للدولة فقط
٤. اعتماد النظام المحاسبي على مجموعة مستنديه ومجموعة دفترية بشكل يمكن من متابعة تنفيذ النشاط والرقابة عليه.

٥. الدليل المحاسبي والذي يتوافق مع تبويبات الموازنة التقليدية

كل هذه الجوانب والعوامل شكلت عائقاً أمام ادخال تحسينات على النظام المحاسبي الحكومي العراقي في حينها لمواكبة معايير المحاسبة الحكومية الدولية. (حماد, ٢٠٠٦: ١٣)

من خلال ماتقدم يتضح ان معايير المحاسبة الحكومية الدولية توفر مجموعة من الخصائص والمميزات للدول التي تبنتها او التي تعمل على التوافق معها نتيجة تناولها كافة أوجهه النشاط للمؤسسات غير الهادفة للربح بما يوفر محدد لمدى ممارسة الفساد الإداري والمالي. ويستعرض الجدول التالي أهم جوانب القصور وليس اجمعها بين معايير المحاسبة الحكومية العراقية ومعايير المحاسبة الحكومية الدولية للوحدات غير الهادفة للربح .

الجدول رقم (١)

جوانب القصور بين معايير المحاسبة الحكومية العراقية ومعايير المحاسبة الحكومية الدولية

معايير المحاسبة الحكومية العراقية	معايير المحاسبة الحكومية الدولية
عرض البيانات المالية	
تفتقر القوائم المالية للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لخاصيتي الملاءمة والموثوقية لعدم تلبيتها	توفر القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية الحكومية الدولية كافة الخصائص النوعية

<p>للمعلومات المحاسبية وكما بينها المعيار المحاسبي رقم (١)</p>	<p>حاجات المستخدمين المختلفين في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية ، وعدم إمكانية الاعتماد عليها مما يؤدي بالنتيجة الى ان هذه المعلومات غير مفيدة ولا تساعد في فهم حقيقة الوضع المالي والأداء المالي للحكومة وتحقيق المساءلة العامة لها</p>
<p>المعايير المحاسبية و الموازنة العامة للدولة</p>	
<p>ان معايير المحاسبة الحكومية الدولية تتوافق مع موازنة البرامج والأداء والتي هدفها الرقابة الإدارية من خلال تحديد الأهداف والتكاليف المقدرة لتحقيقها ومن ثم قياس العمليات وتقييم مستوى الأداء , إضافة إلى توافقها مع نظام موازنة التخطيط, البرامج والتي هدفها الأساس قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية واتخاذ القرارات , كما تتوافق معايير المحاسبة الحكومية الدولية مع الموازنة الصفرية والتي تقوم على التخطيط في إعداد الموازنة و فحص الأنشطة على أساس البداية من الصفر والتي تساعد في ما اذا كانت الانشطة تتم بكفاءة أو لا</p>	<p>ان معايير المحاسبة الحكومية العراقية معده لتتوافق مع الموازنة التقليدية في أدائها وعلى ان تتصف الأخيرة بفرض الرقابة على أوجه أنفاق الأموال العامة وتحقيق الرقابة و التركيز على التخصيصات والتحقق من إن النفقات في حدودها وفي الأغراض المخصصة لها وان إجراءات الأنفاق كانت سليمة وطبقا للوائح والقوانين السارية</p>
<p>الأساس المحاسبي</p>	
<p>أساس الاستحقاق والذي بموجبه يتم التفرقة بين المصاريف الايرادية والمصاريف الرأسمالية</p>	<p>عموما يستخدم الأساس النقدي الذي بموجبه لا يتم التفرقة بين المصاريف الايرادية والمصاريف الرأسمالية</p>
<p>المحاسبة عن الموجودات واندثارها , والمخزونات بأنواعها</p>	
<p>يتم الإفصاح عن كافة الموجودات الثابتة و بمختلف أنواعها ضمن قائمة المركز المالي للدولة والمحاسبة عنها وفق أعمارها الإنتاجية وقيمة</p>	<p>تعتبر كافة الموجودات الثابتة وبمختلف أنواعها (المباني ، وأراضي، وآلات ومعدات، وغيرها من الموجودات الثابتة) مندثرة لحظة الشراء بسبب</p>

<p>أنقاضها واندثارها السنوي إضافة إلى المحاسبة عن الموجودات التي بالعهد ، وحسب مجموعة من المعايير هي المعيار رقم (٣) و المعيار رقم (١٧) و المعيار رقم (١٩) و المعيار رقم (٢٦) و المعيار رقم (٣١) ، أما فيما يخص المخزون فيتم المحاسبة عنه وفقا للمعيار رقم (١٢)</p>	<p>استخدام الأساس النقدي، إضافة إلى عدم المحاسبة عن المخزونات بأنواعها وهذا يؤدي بالنتيجة إلى عدم أظهار الوضع المالي الحقيقي للدولة إضافة إلى صعوبة الرقابة على تلك الموجودات</p>
<p>المحاسبة عن مديونية الدولة وكلف الاقتراض</p>	
<p>يتم المحاسبة عن المديونية الحكومية وكلفة الاقتراض والفوائد المترتبة من جرائها وفقا للمعيار رقم (٥) و المعيار رقم (١١) و المعيار رقم (٢٠)</p>	<p>عدم وجود معيار محاسبي محلي يوفر الأساس عن كيفية المحاسبة عن المديونية الحكومة والفوائد المترتبة عليها اتجاه الغير نتيجة إتباع الأساس النقدي بما لا يظهر حقيقة الوضع المالي الصحيح للدولة وتحقيق المساءلة العامة عن تلك الديون أو القروض والفوائد المترتبة عليها</p>
<p>المحاسبة عن نسبة امتلاك الدولة للقطاعات الأخرى</p>	
<p>يتم المحاسبة عن نسبة امتلاك الدولة للقطاعات الأخرى أو المساهمة فيها سواء كانت القطاعات الصناعية أو المصرفية أو الاستثمارية وغيرها بموجب مجموعة من المعايير هي المعيار رقم (٧) و المعيار رقم (٨) المعيار رقم (٩) و المعيار رقم (١٦)</p>	<p>عدم وجود معيار محاسبي محلي يوضح كيفية المحاسبة عن امتلاك الدولة نسب من القطاعات الأخرى أو المساهمة أو المندمجة فيها (حسب نسب محددة) سواء كانت القطاعات الصناعية أو المصرفية أو الاستثمارية وغيرها</p>

المصدر (أعداد الباحثان)

ان أوجه القصور عديدة التي تعاني منها البيئة المحاسبية الحكومية المحلية بالمقارنة مع ما هو موجود في الدول التي تبنت أو التي سعت لمواكبة معايير المحاسبة الحكومية الدولية وقد أثبتت الممارسات المحاسبية الحكومية التقليدية عجزها وفشلها في خدمة المجتمع بل ان بعض قواعدها القديمة تعكس الصورة المشوهة لمهنة المحاسبة مما جعلتها إحدى أدوات البيروقراطية المعوقة للتنمية الاقتصادية واتخذتها منفذا سهلا للفساد الإداري والمالي .

ان التقيد بقواعد ومعايير المحاسبة الحكومية والمتمثلة بالتخلي عن الأساس النقدي والتوجه بتبني أساس الاستحقاق كضرورة ملحة فرضتها سرعة التطورات البيئية التي أوجبت على المهتمين بالمحاسبة

الحكومية اللحاق بهذه التطورات والاتفاق مع المنظمات الدولية بطرح معايير دولية يمكن استعمالها من قبل الدولة لإصلاح الخلل والتخلف الذي يعترى أنظمتها المالية والإدارية لمكافحة الفساد الإداري والمالي.

وقد دعا خبراء مهنة المحاسبة الى ضرورة اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية للحد من الفساد الإداري والمالي , فتبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية من قبل الحكومات سيحقق كلا من الجودة و أمكانية المقارنة للمعلومات المالية المبلغة من قبل الوحدات الحكومية وهذا سيؤدي الى تعزيز المسائلة والشفافية للتقارير المالية المعدة من قبل الوحدات الحكومية.

فأن الحاجة في الوقت الحاضر تدعوا الى الاستفادة من الأسس والإجراءات والطرائق المتبعة ومحاولة توليفها بما ينسجم مع طبيعة البيئة العراقية وبالشكل الذي يؤدي الى تحقيق الأهداف المرجوة والتي يمكن من خلالها الحد من الفساد الإداري والمالي .

المحور الخامس// الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات

من خلال استعراض دور معايير المحاسبة الحكومية في الحد من الفساد الإداري والمالي توصل الباحثان إلى أهم الاستنتاجات التالية :

١- إن الهدف من إصدار و صياغة ونشر معايير المحاسبة الحكومية الدولية وملحقاتها هو تطوير الفكر المحاسبي من النطاق المالي أو الإقليمي إلى النطاق الدولي كمبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة من خلال إصدار معايير محاسبية موحدة و مقبولة على المستوى الدولي لتقليل الفروقات في تطبيقات المحاسبة فيما بين الدول بما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية و إمكانية قياس الأداء و وإضفاء الشفافية والمساءلة عن الأموال العامة بما يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية ذات الأسس المختلفة.

٢- يعتبر الأساس المحاسبي المستخدم أحد العوامل المهمة والمؤثرة في مدى حقيقة وعدالة قياس الأداء والوضع المالي الحكومي ، وأن الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق قد وفرت له معايير المحاسبة الحكومية الدولية أحكاما الانتقالية في معايير محددة والتي تتيح وقتاً إضافياً لتلبية كافة متطلبات احد معاييرها و بما يتلاءم مع طبيعة نظامها المحاسبي بما يؤدي إلى تحسين نوع ومحتوى ودرجة الإفصاح عن المعلومات المالية الحكومية .

٣- إن تعدد تعاريف الفساد الإداري والمالي واختلاف الآراء فيما بين العلوم الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية إلا أنها تتفق على ان الفساد هو سلوك منحرف او فعل غير مشروع يرتكبه الموظف العام اثناء وظيفته او إخلاله بالالتزامات والقواعد القانونية الواجب إتباعها, سواء يترتب عليه

الحاق ضرر بالغير ام لم يترتب عليه ضرر بغية تحقيق المصلحة الشخصية على حساب المصلحة العامة .

٤- ان الفساد الإداري والمالي كسلوك منحرف تفق وراءه الكثير من العوامل البيئية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية والقانونية , إضافة الى أسباب أخرى منها ما يرتبط بالعوامل الشخصية ومنها يرتبط بالعوامل المؤسسية والتنظيمية .

ثانيا : التوصيات

استناداً الى الاستنتاجات المستخلصة من البحث يضع الباحثان جملة من التوصيات التي يمكن الاستفادة منها في تطوير لمواكبة معايير المحاسبة الحكومية الدولية من خلال الدور الذي تقدمه في الحد من الفساد الإداري والمالي :

٥- على المنظمات المهنية والرقابة العراقية إدخال تحسينات على النظام المحاسبي الحكومي من خلال تبنيتها معايير المحاسبة الحكومية الدولية و الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق وبشكل تدريجي والذي يبعد القوائم المالية عن أهدافها الحالية متمثلة في تحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية التقليدية للتحقق من صحة الإنفاق العام وبتحديد الإعتمادات المقررة والتي لا تعبر عن عدالة قياس الأداء والوضع المالي الحقيقي للحكومة .

٦- للتحقق من الوضع المالي الحقيقي للحكومة وكفاءة ادائها لابد من استخدام تقارير المطابقة بما يساعد على فهم ما إذ كانت العمليات المتشابهة قد تم استبعادها وفق الصلاحيات القانونية الخاصة بالإنفاق والاقتراض وتحصيل الإيرادات قد تم أتباعها بشكل صحيح ومقدار الانحرافات ان وجدت والتي تعبر عن مدى ممارسة الفساد الإداري والمالي من قبل التشكيلات الحكومية .

٧- يعد الفساد الاداري والمالي المعرقل الرئيسي لخطط وبرامج التنمية اذا تتحول معظم الأموال المخصصة لتلك البرامج لمصلحة أشخاص معينين من خلال استغلال مراكزهم او الصلاحيات المخولة لهم .

٨- للفساد الاداري والمالي دور كبير في تحديد حجم وجودة الاستثمار العام واضعاف مستوى الخدمات في البنية التحتية بسبب الرشاوى والاختلاسات التي تحد من الموارد المخصصة للاستثمار في هذه المجالات وتؤثر في توجيهها بالشكل السليم او تزيد من كلفتها الحقيقية والتي لاتظهرها القوائم المالية للدولة نتيجة عدم إمكانية قياس ادائها من جهه , كما ان قائمة المركز المالي لا تعرض الأصول والالتزامات بشكل حقيقي نتيجة اعتمادها على الأساس النقدي وبذلك فهي لا تعبر عن المتولد فعلا من هذه المصادر والمنفق فعلا على الاستخدامات من جهة اخرى.

المصادر:

١. العليان , نضال ، الفساد الاداري والمالي في العراق وآثاره الاقتصادية، جريدة النهار (البغدادية) العدد ٣٤ شباط ٢٠١٢. وكذلك، علاء حافظ عبد الكاظم الاثار السلبية للفساد على الاقتصاد والاستثمار ،جريدة النهار،العدد ٢٢ كانون ثاني،٢٠١١.
٢. القاضي , حسين ,ومامون حمدان "المحاسبة الدولية ومعاييرها" دار الثقافة للنشر،دمشق،سوريا،٢٠٠٨.
٣. أبو طالب, يحيى محمد"نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية والدولية فى ضوء التطور التاريخى للفكر المحاسبى" , البحث منشور , ٢٠٠٣ .
٤. الجزراوي, ابراهيم محمد و صالح, عبد المهدي سلمان (معايير المحاسبة الحكومية الدولية واهميتها فى تطوير النظام المحاسبى الحكومى فى العراق) , مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد ٣ العدد ٣, ٢٠١٢.
٥. الخاقاني,ميثم مالك (الافصح فى النظام المحاسبى الحكومى دراسة لعينة من الدول) رسالة ماجستير غير منشورة , كلية الادارة والاقتصاد , جامعة بغداد, ٢٠٠٥.
٦. حماد, اكرم ابراهيم."تطوير النظام المحاسبى الحكومى فى فلسطين", مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة, ٢٠٠٦. (<http://commerce.iugaza.edu.ps/ckfinder/userfiles/files>)
٧. القرشي, مدحت كاظم الفساد الاداري والمالي فى العراق (اسبابه وتأثيراته الاقتصادية والاجتماعية وسبل مكافحته).. البحث منشور ٢٠١٣, موقع المحاسبة . نت
٨. عربية ابن علي , الفساد اشكاله – اسباب دوافعه – اثاره – مكافحته واستراتيجيته , جامعة دمشق , العدد/ ١٦ لعام ٢٠٠٥
٩. أنطوان عسرة , دور مؤسسات المجتمع المدني فى مكافحة الفساد- مجلة المستقبل العربي العدد/ ٣١٠, ٢٠٠٤
١٠. الوائلي, ياسر خالد "الفساد الاداري" مفهومه واسبابه ومظاهره – مجلة البناء , العدد ٨٠, ٢٠٠٦
١١. جريدة الزمان الدولية , العدد ٢٦٢٦, ٢٠٠٧
١٢. بوب, جيرمي وفوجل, فرانك "لكي تصبح اجهزة الفساد اكثر ففعالية", مجلة التمويل والتنمية, صندوق النقد الدولي, العدد ٢, ٢٠٠٠.
١٣. العزيز, عمار طارق عبد " الفساد الإداري وطرق معالجته" بحث منشور مجلة كلية العلوم السياسية , جامعة النهريين , ٢٠١٠
١٤. جميل , بديع , " الفساد الإداري " مجلة كلية الرافدين العدد ١٨ , ٢٠٠٦.

١٥. ساهر عبد الكاظم مهدي الفساد الإداري أسبابه وأثاره وأهم أساليب المعالجة/ دائرة المفتش العام – قسم التفتيش الإداري. منشور على الموقع www.hrddiscussion.com.
١٦. الحراشة, عبد المجيد حمد " الفساد الاداري " دراسة ميدانية لوجهات نظر العاملين في اجهزة مكافحة الفساد الاداري في القطاع الحكومي الاردني , رسالة ماجستير , ٢٠٠٣.
١٧. المؤمن, قيس, وحريم, حسين, وكريشان, وليد, ((التنمية الإدارية)) دار زهران للنشر, الأردن, ١٩٩٧.
١٨. الراوي, د.حمت أحمد, ((نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة)) الرياض, ١٩٩٩.
١٩. محمود عبد الفضيل - مفهوم الفساد ومعاييرہ - مركز دراسات الوحدة العربية - بيروت ٢٢ أيلول ٢٠٠٤,
٢٠. مايكل, جونستون, ((الفساد العابر للحدود)) مركز التنمية في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ٢٠٠٥.
٢١. السعبري, ابراهيم عبد موسى , المعايير المحاسبية الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية في احدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي. اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة – جامعة بغداد, غير منشورة
٢٢. بيرو , جيرار "مدى جاهزية مؤسسات منظومة الامم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام " , وحدة التفتيش المشتركة , جنيف ٢٠١٠.
٢٣. ابو غزالة, طلال توفيق "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " رئيس جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين , الجزء الاول , عمان ٢٠٠٨
٢٤. الشيرازي, عباس مهدي "النظرية المحاسبية" ذات السلاسل للطباعة والنشر , دولة الكويت, ١٩٩٠
٢٥. فديريك تشوي واخرون , المحاسبة الدولية, ترجمة محمد عصام الدين زايد دار المريخ للنشر , الرياض المملكة العربية السعودية , ٢٠٠٤.
- المصادر باللغة الإنكليزية :

- ١- Consolidated Financial Statements of Australia, 2012. (www.finance.gov.au) , (www. fin. gc. cal).
- ٢- Financial Report of the United States Government, 2012.(www.finance.gov.au) , (www. fin. gc. cal).

- ٣- Paolo, Mauro, 'corruption causes consequences and Agenda for further research', finance and development, Vol35, No, 2008.
- ٤- SimchaBWemer; "New Directions in the study of administrative corruption" , PAR Marc, April , vol 43, issue2, 2007, p4
- ٥- Amiunzzaman, S, M, "Accountability and Promotion of Ethhics and Standards of Behavior of Puplic Bureaucracy in Bangladesh" AsianReview ofPublic Administration, Vol.8, No1, pp13-28
- ٦- Collier, M. Explaining Corruption: An Institutional Approach. Crime, Law & Social Change. 2002
- ٧- Sato, Frank S., "Financial Statements Help Promote Efficiency and Effectiveness in Government", the Government Accountants Journal, Vol. XXXIV, No.2, (Summer) 1985.
- ٨- WINGS , External Auditor's report to prepare for the application of international accounting standards for the public sector; WINGS Global Information Wings 2, 2009. <http://www.wfp.org/eb>
- ٩- CHARON CLAUDE: pourquoi des normes d'audit, in R.F.C, N°326, Paris 2000
- ١٠- IFAC, IPSASB Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements., 2010.
- ١١- IFAC, IPSASB Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements., 2010

- ١٢- Jen Shek Vooh, The Important of International Accounting Standards in Promoting Regional Business Translated from CIPE Feature Service. January, 2002. (C) 2003 Center for International Private Enterprise
- ١٣- Noemi Rossi & Raffaele Trequattrini (IPSAS and Accounting Systems in the Italian Public Administrations: Expected Changes and Implementation Scenarios), Journal of Modern Accounting and Auditing ,2011, Vol.7.No.2
- ١٤- James L.Chan (international public sector accounting standards conceptual and institutional issues), Forthcoming in a volume of papers presented at an "IPSAS" workshop at the University of Napoli, 2008